

AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI TƏHSİL NAZİRLİYİ

AZƏRBAYCAN DÖVLƏT İQTİSAD UNİVERSİTETİ

BEYNƏLXALQ MAGİSTRATURA VƏ DOKTORANTURA MƏRKƏZİ

Əlyazma hüququnda

Həmzəli İlahə Müseyib qızı

“Əsas vəsaitlərin uçotu və təhlilinin təkmilləşdirilməsi”

mövzusunda

MAGİSTR DİSSERTASIYA İŞİ

İxtisasın şifri və adı:

İİ - 06.04.02 “Mühasibat uçotu və audit”

İxtisaslaşma:

İstehsal sferasında mühasibat uçotu və audit

Elmi rəhbər:

i.e.d., prof. S.M.Səbzəliyev

Magistratura proqramının rəhbəri:

dos. Salahov Ə.S.

Kafedra müdiri:

i.e.d., prof. S.M.Səbzəliyev

BAKİ – 2018

PLAN

İşin ümumi xarakteristikası	3
I Fəsil. Əsas vəsaitlərin iqtisadi məzmunu, təyinatı, qiymətləndirilməsi və uçotunun qarşısında duran vəzifələr	8
1.1. Əsas vəsaitlərin iqtisadi məzmunu, təyinatı və qiymətləndirilməsinin nəzəri əsasları	8
1.2. MHBS və MMUS əsasında əsas vəsaitlərin tanınma meyarları və uçotunun qarşısında duran vəzifələr	16
II Fəsil: Əsas vəsaitlərin müxtəlif növlərinin uçotda və hesabatda əks etdirilməsinin metodoloji əsasları	29
2.1. Torpaq, tikili və avadanlıqların uçotunun təşkili metodikası	29
2.2. Torpaq, tikili və avadanlıqlarla bağlı məsrəflərin uçotu metodikası	34
2.3. Daşınmaz əmlakın icarəsinin və ona investisiyaların uçotu metodikası	37
2.4. Əsas vəsaitlərə daxili nəzarətin etibarlılığı sisteminin qiymətləndirilməsi	47
III Fəsil. Əsas vəsaitlərin təhlili metodikası	53
3.1. Əsas vəsaitlərin təhlilinin mənbələri və ona təsir göstərən amillərin təhlili metodikası	53
3.2. Əsas vəsaitlərin və onların amortizasiyasının uçotunun təkmilləşdirilməsi	56
Nəticə və təkliflər	64
Ədəbiyyat siyahısı	66

İşin ümumi xarakteristikası

Mövzunun aktuallığı. Müasir dövrdə Azərbaycan Respublikasında mühasibat uçotu və auditin inkişafı qarşısında duran vəzifə və problemlərdən birisi uçotun beynalxalq və milli standartlarına uyğun şəkildə praktikada tətbiqindən ibarətdir. Ölkənin dünyada gedən və günbəgün dərinləşən iqtisadi inteqrasiyaya uyğunlaşdırılması, ölkəyə xarici investisiya axınının güllənməsi, təsərrüfat subyektlərinin xarici ölkələrlə əlaqələrinin genişlənməsi, uçot və hesabatın o cümlədən əsas vəsaitlərin uçotu və hesabatının təkmilləşdirilməsi və beynalxalq standartlara uyğunlaşdırılması səciyyəvi amillərdəndir. Yaranan iqtisadi məkanda, beynalxalq bazarlarda partnyorlar arasında əlaqə və ünsiyyət vasitəsi kimi məhz uçot və hesabatın təqdim etdiyi informasiyadan istifadə olunur. Həmin informasiyaların istifadə edənlərin mütləq əksəriyyəti tərəfindən eyni şəkildə anlaşıldığı kimi formalaşdırılması dünya miqyasında əsas vəsaitlər üzrə uçotun və metodiki əsaslarının razılışdırılması və harmonizasiyasını tələb edir. Məhz bu amil əsas götürülməklə Azərbaycan Respublikasının Nazirlər Proqramının qəbul edilməsi haqqında 139 sayılı qərar qəbul etmişdir. Bu qərara əsasən bir sıra Beynalxalq təşkilatların, xüsusəndə Dünya Bankının birbaşa dəstəyi və köməyi ilə Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyi tərəfindən həmin dövrdə bu sənədlərin tətbiqinə başlanılmışdır. “Torpaq, tikili və avadanlıqlar üzrə” 7 Nəli MMYS Respublika Maliyyə Nazirliyinin 2007-ci il 23 iyul tarixli I -73/ I sayılı əmri ilə təsdiq edilmişdir. Bu standart bilavasitə magistr dissertasiyasının mövzusu ilə əlaqədardır. Ümumilikdə Milli Standartların tətbiq olunması prosesində uçot informasiyalarının işlənilməsi və maliyyə hesabatlarının tərtib edilməsi, eləcə də idarəetmə qərarlarının qəbul edilməsi və onların avtomatlaşdırılması işlərində müasir infarmasiya texnoloqiyalarından istifadə edilməsi xüsusi aktuallıq kəsb etməkdir. Əsas vəsaitlərin uçotda və hesabatda əks etdirilməsi ilə bağlı problemlər ümumilikdə öz həllini gözləyən məsələlərdəndir.

Odur ki, müxtəlif təsərrüfat subyektlərinin timsalında əsas vəsaitlərin müxtəlif ünsürlərinin geniş şəkildə tədqiq olunması, təkmilləşdirilməsi və

beynəlxalq standartlar səviyyəsində təşkili obyektiv zərurətdir. Deyilənlər seçilmiş magistr dissertasiyası mövzusunun aktuallığını ön plana çıxarır və onun elmi-praktik əhəmiyyətini müəyyənləşdirir.

Problemin öyrənmə səviyyəsi. Əsas vəsaitlər və onların müxtəlif ünsürləri bütün hallarda müəssisələrin malik olduqları əmlakın tərkibində çox böyük xüsusi çəkiyə malikdir. Belə olduğu şəraitdə əsas vəsaitlərin uçotu və hesabatı nəzəri-metodoloji və praktik baxımdan daim tədqiqat obyektinə hesab olunmaqdadır. Əsas vəsaitlərin və onların müxtəlif ünsürləsinin iqtisadi məzmunu, təsnifatı qiymətləndirilməsi, tanınması, uçotunun aparılması metodikası və hesabatda qeydə alınması məsələləri respublika miqyasında bu və ya digər dərəcədə D.Bağirovun, Q. Abbasovun, S. Müslimoun , S.Səbzəliyevin, M.Bağirovun, B.Novruzovun, F.Hacıyevin, C.Qasimovun, İ.Abbasovun, B.Quliyevin, N.İsmayılovun, S.Abbasovanın, H.Cəfərlinin, B.Salahovun və başqalarının əsərlərində öyrənilmişdir.

Xarici ölkə alimlərindən İ.Blank, İ.Yenukaşvili, A.Şeremet, İ. Lamikin, A.Aksenenko, N.Kondrakov, B.Pamu, P.Sayfulin, A.Larionov, Dj.Leontyeva, R.Bezkurix, O.Solovyeva, H.Kiryonova, L.Entoni, B.Nidlz, B.Pankov, İ.Larionov, Y.Sokolov, P.Kamışanov, Y.Hendriksen və b. əsas vəsaitlərin uçotu və təhlili ilə bağlı müəyyən elmi araşdırmalar aparmışlar.

Eyni zamanda əsas vəsaitlərin uçotda və hesabatda əks etdirilməsi ilə əlaqədar çoxsaylı tədris-metodik vəsaitlərin, tədqiqat xarakterli elmi əsərlərin, məqalələrin, müvafiq normativ sənədlərin, təlimatların, əsasnamələrin, metodik göstərişlərin işıq üzünə görməsinə baxmayaraq, əsas vəsaitlərin uçotda və hesabatda əks etdirilməsi müasir biznesin qarşısında duran tələblərdən geri qalır, müəssisələrin bir çoxunda milli standartların tətbiqində ləngimələrə yol verilir.

Tədqiqatın məqsəd və vəzifələri. Tədqiqat işinin başlıca mənbəyi respublikanın müəssisələrində 2008-ci ildən tətbiq edilməyə başlanılan beynəlxalq və milli mühasibat uçotu standartları şəraitində əsas vəsaitlərin mahiyyətində baş vermiş dəyişiklikləri, əsas vəsaitlərin uçotu ilə bağlı məsələlərin yeni standartlara

uyğunlaşdırılması, ilk və icmal uçotu sənədlərinin avtomatlaşdırılması və s. məsələlərlə bağlı müvafiq təklif və tövsiyyələr hazırlamaqdan ibarətdir.

Bu məqsədlə magistr dissertasiya işinin qarşısında aşağıda sadalanan bir sıra vəzifələr qoyulmuş və araşdırmalar nəticəsində özünün həllini tapmışdır:

- əsas vəsaitlərin ilk və icmal uçotunun milli mühasibat uçotu standartlarına uyğunlaşdırılmasına konseptual baxımdan yeni yanaşma;
- əsas vəsaitlərin təsnifatının dəqiqləşdirilməsi və bu təsnifat əsasında ilk uçot və hesabatda müvafiq dəyişikliklər aparılması;
- əsas vəsaitlərin sintetik uçotunun mövcud metodikasını hərtərəfli araşdırmaq və bu sahədə müşahidə edilən qüsurları aşkara çıxarmaq;
- əsas vəsaitlərin müxtəlif qruplarının və növlərinin təsnifat qrupları əsasında uçot və hesabatda tanınması və qiymətləndirilməsi metodlarını həm nəzəri həmdə praktik baxımdan müqayisə etmək;
- əsas vəsaitlərin amortizasiyasının mövcud və müxtəlif formalarını müqayisə etmək nöqtəyi-nəzərindən təhlil etmək və müvafiq tövsiyyələr vermək;
- əsas vəsaitlərin cari, orta və əsaslı təmirinin oxşar və fərqli cəhətlərini müəyyənləşdirmək, müxtəlif təmir növlərinə çəkilən xərclərin konkret parametrlərini müvafiq ilk uçot sənədləri vasitəsilə nəzərdən keçirmək;
- əsas vəsaitlərin tanınması və qiymətləndirilməsi istiqamətində əsaslandırılmış təklif və tövsiyyələr hazırlamaq.

Magistr işinin predmeti və obyektı təsərrüfat subyektlərinin maliyyə fəaliyyətində əsas vəsaitlərlə bağlı təsərrüfat faktlarının mühasibat uçotunda ənənəvi qaydalarda, Beynəlxalq və Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının tələblərinə uyğun əks etdirilməsi məsələlərindən eləcə də onların avtomatlaşdırılması problemlərindən ibarətdir.

Magistr işinin nəzəri və metodoloji əsasları. İqtisad elminin və onun ən mühüm tərkib hissələrindən biri olan mühasibat uçotu və auditin problemləri, Azərbaycanda və onun hududlarından kənarında tanınan bir sıra iqtisadçı alimlərin

mühasibat uçotu və hesabatla, xüsusən də əsas vəsaitlərin uçotuna dair dərc olunan əsərləri, və digər hüquqi və metodoloji materialları, respublika hökumətinin qərar və sərəncamları üzərində qurulmuşdur.

Magistr dissertasiyasının elmi yeniliyi. İşin elmi yeniliyi hər şeydən əvvəl ölkədə əsas vəsaitlərin uçotu məsələlərinin Maliyyə Hesabatlarının Bejnəlxalq və Milli Standartları və müxtəlif təsərrüfat subyektlərinin materialları əsasında həm nəzəri-metodoloji, həm praktik şəkildə tədqiq edilməsi ilə əlaqədardır. Eyni zamanda tədqiqatın elmi yeniliyi aşağıda sadalanan konkret məsələləri əhatə edir:

- əsas vəsaitlərin Bejnəlxalq Standartlar əsasında verilən təsnifat prinsipləri hazırlanmış və onların təkmilləşdirilməsi istiqamətində müəyyən tösiyyələr irəli sürülmüşdür;
- əsas vəsaitlərin müxtəlif növlərinin uçotunun mövcud metodikası hərtərəfli araşdırılmış və ona tənqidi qiymət verilmişdir;
- Uzunmüddətli aktivlərin və onların əsas tərkib hissəsi sayılan əsas vəsaitlərin müəssisənin maliyyə hesabatlarında əks etdirilməsi prinsipləri dəqiqləşdirilmişdir;
- Əsas vəsait obyektlərinin uçot və hesabatda tanınması və qiymətləndirilməsi metodları ətraflı şərh olunmuşdur;
- Əsas vəsaitlərin mövcudluğu və hərəkətinin sintetik uçotunun informasiya mənbələrinin tələb olunan kəmiyyət və keyfiyyətinə uyğun olaraq təkmilləşdirilməsi nöqtəyi-nəzərindən müvafiq tövsiyyələr əsaslandırılmışdır;
- əsas vəsaitlərə amortizasiya hesablanmasının mütərəqqi metodlarına münasibət bildirilmiş və onların müəssisənin uçot praktikasında tətbiqi imkanları öyrənilmişdir;
- Bejnəlxalq və Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının tətbiqi şəraitində əsas vəsait obyektlərinin müəssisəyə daxil olması, istismarı, satılması, silinməsi, ləğv edilməsi, təsərrüfatdan xaric olması, rekonstruksiyası, sökülməsi, icarəyə verilməsi və götürülməsi və s. əməliyyatların mühasibat uçotu

hesablarında ə müvafiq uçot registrlərində əks etdirilməsi metodiki cəhətdən araşdırılmışdır. və s.

Tədqiqatın təcrübi əhəmiyyəti. Magistr dissertasiyasında şərh olunan nəzəri-metodoloji müddəalar, göstərilən praktik misallar müəssisələrin təssərfat fəaliyyətinin maliyyə və idarəetmə uçotunun beynəlxalq mühasibat uçotu standartlarının tələblərinə uyğun surətdə təkmilləşdirilməsində, standartların tam həcmdə tətbiqində və s. məsələlərdə mühüm əhəmiyyətə malikdir.

Magistr dissertasiyasının həcmi və quruluşu. Dissertasiya işi giriş, 3 fəsil, nəticə və təkliflər, ədəbiyyat siyahısından ibarətdir.

I FƏSİL. ƏSAS VƏSAITLƏRİN İQTISADI MƏZMUNU TƏYİNATI, QIYMƏTLƏNDİRİLMƏSİ VƏ UÇOTUNUN QARŞISINDA DURAN VƏZİFƏLƏR

1.1. Əsas vəsaitlərin iqtisadi məzmunu, təyinatı və qiymətləndirilməsinin nəzəri əsasları

Əsas vəsaitlərin iqtisadi məzmunu, təyinatı, qiymətləndirilməsinin nəzəri əsasları (IAS) 16 “Əsas vəsaitlər” adlı Beynəlxalq standart 2003-cü ilin redaksiyasında tətbiq edilir. Standartın yeni redaksiyası 2005-ci ilin yanvar ayının 1-dən qüvvədədir.

Standartın başlıca məqsədi əsas vəsaitlərin iqtisadi məzmununu və uçotu qaydasını müəyyənləşdirməkdən, habelə maliyyə hesabatlarının istifadəçilərinin müəssisənin əsas vəsaitlərə qoyduğu investisiyalar və dəyişikliklər haqqında informasiyalar əldə etməkdən ibarətdir. Uçotun qarşısında duran ən mühüm vəzifələr bunlardır: aktivlərin tanınması, onların balans dəyərinin müəyyənləşdirilməsi, amortizasiya hesablanması qaydası, əsas vəsaitlərə tətbiq edilən qiymətin aşağı düşməsindən zərərlər.

Müəssisədə əsas vəsaitlərin uçotu qaydasını öyrənən zaman aşağıdakı standartları da əldə rəhbər tutmaq lazımdır: IAS 1 “Maliyyə hesabatlarının təqdimatı”, IAS 8 “Uçot siyasəti, hesablama qiymətlərində dəyişikliklər, səhvlər”, IAS 17 “İcarə”, IAS 20 “Dövlət subsidiyalarının uçotu və dövlət kəməyi haqqında informasiyaların açıqlanması”, IAS 23 “Borclar üzrə məsrəflər”, IAS 36 “Aktivlərin qiymətdən düşməsi”, IAS 40 “İnvestisiya mülkiyyəti”, IFRS 5 “Satış üçün nəzərdə tutulmuş uzunmüddətli aktivlər və dayandırılmış fəaliyyət”.

Aşağıdakı cədvəlin məlumatlarına əsasən IAS 16 Nöli Standartın hansı aktivlərə tətbiq edilmədiyini haqda mühakimə yürütmək olar (cədvəl 1.1)

Eyni zamanda IAS 16 bioloji aktivlərin inkişafı və təminatına münasibətdə, habelə faydalı qazıntıların kəşfiyyatı və qiymətləndirilməsi üzrə aktivlərə münasibətdə tətbiq edilə bilər.

IAS 16 Nəli Standartın tətbiq edilmədiyi aktivlər

Aktivlərin adı	Standartlarla tənzimlənən aktivlərin uçotu
Satış üçün nəzərdə tutulan qismində təsnifləşdirilən əsas vəsaitlər	IFRS 5 “Satış üçün nəzərdə tutulmuş uzunmüddətli aktivlər və dayandırılmış fəaliyyət”
Kənd təsərrüfatı fəaliyyəti ilə əlaqədar bioloji aktivlər	IAS 41 “Kənd təsərrüfatı”
Kəşfiyyat üzrə aktivlər və mineral resursların qiymətləndirilməsi	IFRS 6 “Faydalı qazıntı ehtiyatlarının kəşfiyyatı və qiymətləndirilməsi”
Mineral resurslara hüquqlar və neft təbii qaz analoji bərpa oluna bilməyən resurslar qismində mineral resursla	

Hər bir müəssisə gələcəkdə investisiya əmlakı qismində istifadə olunmaq məqsədilə qurulmaqda olan daşınmaz əmlakın uçotu üçün IAS 16 Nəli Standartı tətbiq etməlidir.

IAS 16 Nəli Standarta uyğun olaraq özlüyündə vəsaitlər aşağıdakı iki tələbə cavab verən maddi aktivlər deməkdir:

- İstehsalatda istifadə üçün, yaxud malların və xidmətlərin göstərilməsi üçün üçüncü şəxslərə icarəyəvermək üçün, yaxud administrativ məqsədlər üçün nəzərdə tutulmuşdur;
- Onların ən azı bir ildən çox müddətə istifadəsi ehtimal edilir.

IAS 16 Nəli Standartda verilən tərifdə əsas vəsaitlərin necə bir aktiv kimi istifadə edilməsi məyarı nəzərdə tutulmur. Bu onu deməyə imkan verir ki, hərfi mənada əmək vəsaiti kimi xidmət göstərə bilməyən obyektləri əsas vəsaitlərə aid etməyə imkan verir (məs. təsərrüfat inventarları, çoxillik əkmələr və s.)

Əsas vəsaitlərdən istifadənin uzunluğunun miqdarça qiymətləndirilməsi faydalı xidmət müddəti ilə əks etdirilir. IAS 16№li Standartın müəyyənləşdirildiyinə görə faydalı xidmət müddət müəssisənin aktivdən səmərəli istifadə edəcəyi müddəti nəzərdə tutur. Əsas vəsait obyektinin faydalı istifadə müddətinin müvəqqəti, yaxud natural ölçüsünün seçilməsi onun müəssisəyə gətirəcəyi iqtisadi səmərə qabiliyyətindən asılıdır.

Tanınmaq dedikdə, tanınma şərtlərinə cavab verən maliyyə vəziyyəti haqqında hesabatla, yaxud məcmə gəlir haqqında hesabatla elementlərin daxil edilməsi prosesi başa düşülür.

IAS 16№li Standarta uyğun olaraq əsas vəsait obyektlərinin maya dəyəri aktiv şəklində mühasibat uçotunda tanınmalıdır. Bu zaman aşağıdakı iki şərt eyni vaxtda yerinə yetirilməlidir:

- Həmin obyektə əlaqədar müəssisəyə daxil olan gələcək iqtisadi səmərə ehtimal edilir
- Həmin obyektin maya dəyəri etibarlı şəkildə qiymətləndirilməlidir.

Beləliklə tanınma meyarı obyektə deyil, müəssisənin çəkdiyi xərclərə tətbiq edilir. Bu onunla izah olunur ki, MHBS maliyyə hesabatının göstəricilərinin formalaşması üçün nəzərdə tutulmuşdur. Hesabatlarda əsas vəsait obyektləri ayrıca mövqe üzrə deyil, maliyyə vəziyyəti haqqında hesabatda ümumiləşdirilmiş maddədə göstərilir. Bu da özlüyündə etibarlı pul ölçüsünü və aktiv qismində tanınma meyarını tələb edir.

Aktivlər dedikdə müəssisə tərəfindən nəzarət edilən, keçmiş hadisələrin nəticəsi olan və gələcək iqtisadi faydanın mənbəyi sayılan resurslar başa düşülür.

Aktivdə qeydə alınan gələcək iqtisadi fayda dedikdə elə bir potensial başa düşülür ki, ya birbaşa ya da dolay yolla pul vəsaitlərinin axırına daxil olur. Aktivdə əks olunan gələcək iqtisadi fayda müəssisəyə müxtəlif yollarla daxil ola bilər. Belə ki, əsas vəsaitlər ola bilər:

- Müəssisə tərəfindən satılan mal və xidmətlərin istehsalı zamanı ya təklikdə, ya da digər aktivlərlə əlaqələndirilmiş şəkildə istifadə olunur;
- Digər aktivlərlə mübadilə edilir;

- Öhdəliklərin ödənilməsi üçün istifadə olunur;
- Müəssisənin mülkiyyətçiləri arasında bölüşdürülür

Beləliklə, gələcək iqtisadi səmərənin alınması ehtimalı dərəcəsi ölə bilər inam yaradır ki, müəssisə obyektə əlaqədar iqtisadi səmərə götürəcək və özünə müvafiq risk yaradacaq. Həmin anadək əsas vəsait obyektini qaydaya görə tanıma bilməz.

Əsas vəsait obyektləri müəssisə tərəfindən təhlükəsizliyi təmin etmək, yaxud ətraf mühiti qorumaq məqsədilə alına bilər. Belə obyektlərin əldə olunması onların istifadəsindən alınan gələcək iqtisadi səmərənin artması ilə bilavasitə əlaqədar deyildir. Lakin həmin obyektlər müəssisə tərəfindən ona mənsub olan digər aktivlərdən səmərə götürmək üçün zəruridir. Məs., kimya şirkəti təhlükəli kimyəvi maddələrin istehsalı və mühafizəsi zamanı ekoloji normaları təmin edən yeni texnologiyanın tətbiq edə bilər. Belə bir halda təhlükəsizliyi və ətraf mühitin mühafizəsini təmin etmək üçün nəzərdə tutulan əsas vəsait obyektləri neçə bir aktiv kimi tanıma bilər.

Əsas vəsait obyektini etibarlı şəkildə qiymətləndirmək üçün müəssisə özünün xərclərini çəkildiyi anda qiymətləndirməlidir. Bu xərclər özündə əsas vəsait obyektinin satın alınması ilə əlaqədardır.

IAS 16 №li Standart tanıma vahidini, başqa sözlə nəyin əsas vəsait olduğunu müəyyənləşdirir. Bütün hallarda tanıma müəssisənin mövcud iqtisadi vəziyyətindən asılı olaraq mühasibin obyektiv peşə mühakiməsi əsasında müəyyən edilir. Bir sıra hallarda bəzi əhəmiyyət daşımadan obyektlərin, məs. şablonlar, alətlər, ştamplar və s. birləşdirilməsinə yol verilir.

Ehtiyat hissələri və servis avadanlığı adətən ehtiyatlar kimi uçotda əks etdirilir və istehlak olunduqca xərclərə silinir. Eyni zamanda çox böyük ehtiyat hissələri və rezerv avadanlıqlar necə bir əsas vəsait kimi təsnifləşdirilir (əgər müəssisə onlardan bir ildən artıq müddətdə istifadəni nəzərdə tutursa). Bəzi hallarda əgər ehtiyat hissələri və servis avadanlıqları yalnız əsas vəsait obyektlərinin istismarı məqsədləri üçün istifadə olunursa, onda həmin avadanlıqlar əsas vəsait kimi qeydə alınır.

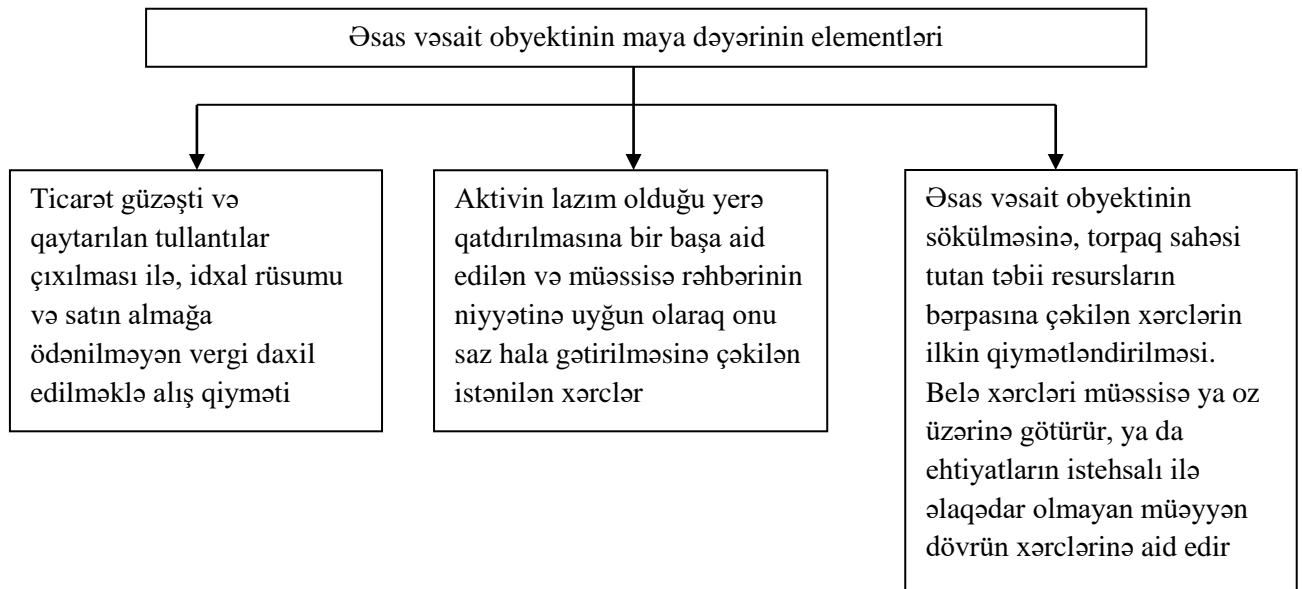
IAS 16 Nöli Standart əsas vəsaitlərin qiymətləndirilməsinin yalnız bəzi növlərini nəzərdə tutur. Həmin növlər aşağıdakı cədvəldə verilmişdir (cədvəl 1.2)

Cədvəl 1.2

Əsas vəsaitlərin qiymətləndirilmə növləri və onların izahı

Qiymətləndirmənin növləri	Qiymətləndirmənin izahı
Maya dəyəri	Aktivin satın alınması üçün verilən pul vəsaitlərinin, yaxud onların ekvivalentlərinin, yaxud ədalətli dəyərinin ödənilən məbləği
Balans dəyəri	İstənilən yığılmış amortizasiya və qiymətin aşağı düşməindən yığılmış zərər çıxıldıqdan sonra aktivin tanındığı məbləğ
Ləğvətmə dəyəri	Xaric olmağa ehtimal edən xərclər çıxılmaqla, aktivin satışından cari ana alına biləsi hesalaşma məbləği (əgər aktiv özünün faydalı xidmət müddətinin sonuna çatmışdırsa)
Amortizasiya edilən dəyər	Ləğvətmə dəyəri çıxılmaqla, maya dəyəri ilə birlikdə əks etdirilən aktivin maya dəyəri, yaxud digər məbləğ
Ədalətli dəyər	Biri-birindən asılı olmayan lakin həmin sövdələşməni həyata keçirmək üçün məlumatı olan tərəflər arasında aktivlərin mübadiləsi məbləği
Ödəniləsi məbləğ	İki kəmiyyətdən ən böyüyü: aktivin xalis satış qiyməti və onun istifadəsinin dəyəri
Konkret müəssisə üçün spesifik sayılan dəyər	Pul vəsaitləri axınının diskont dəyəri (hər hansı bir aktivin istifadəsi ilə əlaqədar müəssisənin gözləntiləri, yaxud hər hansı bir

Aktiv qismində tanına bilən əsas vəsait obyektinə maya dəyəri üzrə qiymətləndirməyə məruz qalmalıdır. Əsas vəsait obyektinin maya dəyərində daxil edilən xərclərin tərkibi aşağıdakı şəkildə verilmişdir (şəkil 1.1)



Şəkil 1.1

Əsas vəsait obyektinin maya dəyərinin elementləri

Əsas vəsaitlərin sökülməsinə və torpaq sahəsi üzərində yerləşən təbii ehtiyatların bərpaasına çəkilən xərclərin ilkin qiymətləndirilməsi konkret müəssisə üçün spesifik olan əsas vəsait obyektinin dəyərini müəyyənləşdirməyə imkan verir. Bu dəyər pul vəsaitlərinin axınının diskont dəyəri kimi müəyyən edilir.

Misal 1. Müəssisə, dəyəri 30 000 manat olan avadanlıq satın almışdır. Hesablanmış mühasibat qiymətləndirilməsinə uyğun olaraq, avadanlığın faydalı istifadə müddəti üç ilə bərabərdir. Avadanlığın sökülməsinə ehtimal olunan xərclər onun istismarından üç il sonra 10 000 manat təşkil edir. Diskont dərəcəsi 14% həcmindədir. Sökülməyə çəkilən xərclərin diskont dəyəri 6 750 man ($10\,000 = 1,14^3$)

təşkil edir. Bu məbləğ satın alanın avadanlığın maya dəyərinə silinir. Həmin maya dəyəri 36 750 man (30 000+6 750) həcmindədir.

Əsas vəsait obyektinin maya dəyərinə daxil edilən müstəqim xərclərə misal olaraq göstərə bilərik:

- əsas vəsait obyektinin inşası, yaxud satın alınması ilə bilavasitə yaranan işçilərin mükafatlandırılmanın ödənilməsi xərcləri;
- meydançanın hazırlanılması xərcləri;
- çatdırılma və boşaldılmanın ilkin xərcləri;
- quraşdırma və yığılma xərcləri;
- əsas vəsait obyektinin zəruri işlərinin yoxlanılmasına çəkilən xərclər;
- peşə xidmətlərinin dəyəri

Əsas vəsait obyektlərinin maya dəyərinə aşağıdakı xərclər daxil edilmir:

- yeni istehsalat, yaxud texniki qurğuların açılması xərcləri
- yeni məhsul yaxud xidmətlərin tətbiqinə çəkilən xərclər (reklam və məhsulların hərəkəti ilə bağlı xərclər də daxil edilməklə);
- yeni iş yerində, yaxud yeni kateqoriyalı müştərilərin təsərrüfat fəaliyyətinin aparılması xərcləri (heyətin hazırlanması və təhsili xərcləri də daxil edilməklə)
- administrasif və digər ümumi üstəlik xərclər

Əsas vəsait obyektlərinin maya dəyərinə həmin obyektlərə gündəlik xidmət xərcləri daxil edilmir (işçi qüvvəsinə çəkilən xərclər, material sərfi, komplekt məmulatların satın alınması). Belə xərclər təmir və cari xidmət xərcləri kimi tanınır və onlar məcmu gəlir haqqında hesabatda qeydə alınır

Misal 1.2. Satın alınan istehsalat avadanlığının maya dəyərinin müəyyənləşdirilməsi (cədvəl 1.3).

Satin alınan avadanlığın maya dəyəri

Göstəricilər	Göstəricinin məbləği, manatla
Malsatanın preyskurantı əsasında avadanlığın alış dəyəri	10 000
Müqavilədə razılaşdırılan ticarət güzəşti	500
Avadanlığın çatdırılmasına çəkilən xərclər	300
Avadanlığın quraşdırılmasına çəkilən xərclər	200
Avadanlığın saz hala gətirilməsinə çəkilən xərclər	400
Avadanlığın quraşdırılması üzrə məsləhət xərcləri	200
Avadanlığı göstərilən xidmət xərcləri	50
Avadanlığın ilk dəyəri	10 400 $[(10\ 000-500)+300+200+400]$

Bir sıra əməliyyatlar əsas vəsait obyektinin qurulması, yaxud inkişafı üzrə proseslərdə, yaxud proseslərdə həyata keçirilir. Məsələn tikinti meydançasını inşaat başlananadək avtomobil dayanacağı kimi istifadə etmək və ondan gəlir götürmək olar. Belə əməliyyatlardan gəlirlərin obyektə hər hansı bir audiyəti olmadığı üçün mənfəət, yaxud zərər qismində tanına bilər.

Əgər əsas vəsait obyekti lazımı yerə çatdırılaraq saz hala gətirilmişdirsə, xərclərin əsas vəsaitlərin maya dəyərinə daxil edilməsi dayandırılır. Əsas vəsait obyektinin istifadəsi və yenidən dislokasiyası prosesində çəkilən xərclər də qeyd olunan xərclərə aid edilir, məsələn:

- obyekt, müəssisə rəhbərinin niyyətinə uyğun olaraq fəaliyyət göstərə bilər, lakin hələ istifadə edilmir, yaxud tam gücü ilə işləmir, bu zaman çəkilən xərclər;
- həmin obyekt tərəfindən istehsal edilən məhsula ehtiyacın artdığı prosesdə çəkilən ilkin əməliyyat xərcləri;
- müəssisənin fəaliyyətinin qismən, yaxud tam şəkildə dislokasiyasına, yaxud yenidən qurulmasına çəkilən xərclər

1.2. MHBS və MMUS əsasında əsas vəsaitlərin tanınma məyarlari və uçotunun qarşısında duran vəsaitlər

Əsas vəsait obyektlerini müəssisə, öz qüvvəsi ilə yarada bilər. Bu halda əsas vəsaitin maya dəyəri satın alınan aktivin maya dəyəri prinsipləri əsasında müəyyənləşdirilir. Əgər müəssisə özünün adi fəaliyyəti gedişində satmaq üçün analogi aktivləri müəyyənləşdirirsə, belə aktivlərin maya dəyəri aktivin satış üçün istehsal maya dəyərində bərabərdir və IAS 2 “Ehtiyatlar” adlı Beynəlxalq Standarta və MMUS 8 Nöli “Ehtiyatlar” üzrə Milli Standarta uyğun olaraq aparılır. Buna müvafiq surətdə belə xərclər hesablandıqda istənilən daxili mənfəət eliminasiya olunur. Eynilə bu qaydada müəssisənin öz qüvvəsi ilə aktiv yaradılan zaman həyata keçirilən xammal, əmək və digər resurslara çəkilən normadan artıq xərclər onun maya dəyərində daxil edilmir.

Borc vəsaitləri hesabına obyekt yaradıldıqda IAS 23 “Borclar üzrə məsrəflər” adlı Beynəlxalq Standartın və MMUS 13 “Borclara aid edilən məsrəflər üzrə” Milli Standartın tələblərinə əməl etmək vacibdir.

Aktivin təyinatına görə istifadəsinə, yaxud satışına görə zəruri sayılan hazırlıq işləri özlüyündə aktivin təkçə fiziki cəhətdən yaradılmasını əks etdirmir. Ona aktivin fiziki cəhətdən yaradılması ilə bağlı texniki və administrativ işlər (məs. inşaat üçün icarə alınması və s.) də daxildir. Eyni zamanda borclar üzrə həmin vaxt çəkilən xərclər (məs. gələcəkdə inşaat üçün satın alınan torpaq) hər hansı bir hazırlıq işləri görülməzsə, kapitallaşdırıla bilməz.

Misal 1.3. IAS 23 “Borclar üzrə məsrəflər” adlı Standarta uyğun olaraq kapitallaşmanın başlanğıc tarixinin müəyyən edilməsi (cədvəl 1.4)

Cədvəl 1.4.

Borclar üzrə məsrəflərin kapitallaşmanın başlanması

Hadisənin tarixi	Hadisə
23.02.2016	Emaledici sənayə müəssisəsi inşa etmək üçün torpaq sahəsinin əldə edilməsi
24.03.2016	İnşaat üçün hər ay faiz ödənilməklə

	(illik 12%) borc alınması
25.04.2016	İnşaat üçün torpaq tikinti işlərinin başlanğıcı
20.05.2016	Emaledici sənayə müəssisənin inşasının başlanması
25.04.2016	Torpaq sahəsinin istifadəsi üçün xərclərin kapitallaşmasına başlanması

İxtisaslaşdırılan aktivin hazırlanması üçün praktik olaraq bütün işlər başa çatdırıldıqda borclar üzrə məsrəflərin kapitallaşması dayandırılmalıdır.

Əsas vəsaitlər kreditləşmənin adi şərtlərini üstələyən ödənişin vaxtının uzadılması qaydasında da alına bilər. Belə bir halda əsas vəsait obyektlərinin maya dəyəri tanınma tarixinə pul vəsaitlərinin ekvivalenti ilə qiymətləndirilməsi hesab olunur. Pul vəsaitləri ekvivalenti və ödənişin ümumi məbləği arasında fərq kreditləşmə dövründə faiz kimi tanınır.

Misal 1.4 Müəssisə ödənişin təxirə salınması şərtləri ilə dəyəri 20 000 manat olan avadanlıq əldə etmişdir. Adi şəraitdə avadanlıq birdəfəlik ödəniş şərti ilə 18 000 manata satın alınır. Belə bir halda avadanlıq 18 000 manat dəyərində uçota qəbul ediləcək. Aradakı 2 000 manat (20 000-18 000) fərq faizlə ödənilməsi xərcləri hesab olunacaq və məcmu gəlir haqqında hesabatda əks etdiriləcək.

Bununla yanaşı IAS 23 Nöli Standart faizləri kapitallaşdırmağa imkan verir və onları satın alınan əsas vəsait obyektinin maya dəyərində daxil edilməlidir.

Əsas vəsait obyektləri digər qeyri-pul aktivləri ilə mübadilə edilə bilər. Mübadilə yolu ilə əldə olunan əsas vəsait obyektinin maya dəyəri ədalətli dəyərle qiymətləndirilir. Mübadilə əməliyyatı kommərsiya məzmununa bərabərdir.

Misal 1.5 Müəssisə materialları adətən 10 000 manata satılan avadanlıq dəyərində mübadilə edir. Müstəqil qiymətləndirici tərəfindən avadanlığın müəyyənləşdirilən ədalətli dəyəri 15 000 manata bərabərdir. Mübadilə yolu ilə alınan avadanlığın maya dəyəri 15 000 manatdır. Əgər əməliyyat kommərsiya xarakteri daşımırsa alınan aktivin ədalətli dəyərle qiymətləndirilməsi həyata

keçirilə bilməz. Əgər satın alınan obyekt ədalətli dəyərlə qiymətləndirilmirsə onun ilk dəyəri verilən aktivin balans dəyərilə qiymətləndirilir.

Misal 1.6 Müəssisə 10 000 manat dəyərində dəzgahı balans dəyəri 40 000 manat olan bina ilə mübadilə edir. Bina ədalətli dəyərlə qiymətləndirilə bilməz. Mübadilə yolu ilə əldə olunan binanın ilk dəyəri 50 000 manata bərabərdir.

Mübadilə əməliyyatı aşağıdakı qaydada mühasibat uçotunun hesablarında əks etdiriləcək:

DEBET	KREDİT	Məbləği man.
Əsas vəsaitlər (bina)	Pul vəsaitləri	10 000
Əsas vəsaitlətlər (bina)	Əsas vəsaitlər (dəzgah)	40 000

Əsas vəsait obyektinin ədalətli dəyəri müqayisə olunan bazar əməliyyatları həyata keçirilən zaman etibarlı şəkildə müəyyən edilə bilər.

Əsas vəsaitlərin balans dəyəri aktivin maliyyə vəziyyəti haqqında hesabatda əks etdirildiyi məbləği göstərir. Bu məbləğ aktivin maya dəyəri ilə yığılmış amortizasiya məbləği arasındakı fərq kimi hesablanır.

Misal 1.7 Müəssisə avadanlığa malikdir və ondan mənəvi cəhətdən köhnəlmiş məhsulların buraxılışı üçün istifadə edilir. Müəssisə həmin avadanlıqla məhsul istehsalını dayandırmağı nəzərdə tutur. Avadanlığın balans dəyəri 144 000 manat təşkil edir. Həmin avadanlığın gələcəkdə istifadəsinin faydasız olduğunu ehtimal edən müəssisə onun satılması barədə qərar qəbul edir. Avadanlığın xaric olması və satılması ilə əlaqədar təxmini xərclər çıxıldıqdan sonra onun xalis satış dəyəri 104 000 man. həcmindədir. Müvafiq surətdə mühasibat uçotunda avadanlıq artırılmış qiymətlə əks etdirilmişdir. Başqa sözlə, mühasibat uçotunda onun balans dəyəri nə istehsal fəaliyyətinin nəticəsində, nə də satılmaq yolu ilə ödənilə bilməz.

Avadanlıq qiymətdən düşməyə məruzdur. MHBS-nin qaydaları üzrə tərtib edilən maliyyə vəziyyəti haqqında hesabatda avadanlıq 104 000 manat dəyərində əks etdiriləcək.

IAS 16№li Standarta müəyyənləşdirilmişdir ki, əsas vəsait obyektinin balans dəyəri IAS 20№li “**Dövlət subsidiyalarının uçotu və dövlət köməyi haqqında informasiyaların açıqlanması**” adlı Beynəlxalq Standarta müvafiq surətdə alınan dövlət subsidiyaları məbləğində azala bilər.

IAS 20№li Standarta uyğun olaraq aktivlərə aid edilən dövlət subsidiyaları hesabatda aşağıdakı qaydada təqdim olunmalıdır:

- Subsidiyaların gələcək dövrlərin gəlirləri qismində əks etdirilməsi;
- Aktivin balans dəyərini əldə etmək üçün onun çıxılması

Beləliklə, MHBS əsasında hesabat tərtib edən müəssisələrdə dövlət subsidiyalarının uçotu üçün seçim hüququ var.

Misal 1.8 Müəssisə hökumət agentliyindən 100 000 manat ölçüsündə avadanlıq əldə etmək üçün subsidiya almışdır. Avadanlıq 2015-ci il dekabr ayında 460 000 manata satın alınmışdır. Avadanlığın gözlənilən faydalı istifadə müddəti üç ilə bərabərdir. Onun amortizasiyası xətti metodla hesablanır.

Dövlət subsidiyasının uçotu variantı zamanı aktivin balans dəyərini almaq üçün onun çıxılması yolu ilə illik amortizasiya məbləği 120 000 manat təşkil edəcək (460 000-100 000:3)

31 dekabr 2016-cı il tarixin tərtib olunan hesabatda avadanlığın qalıq dəyəri 240 000 manat məbləğində göstəriləcək;

$$360\ 000-120\ 000=240\ 000\ \text{manat}$$

Ləğvetmə dəyəri göstəricisi hesablama kəmiyyətidir, onun kəmiyyəti təxmini hesablamalar əsasında müəyyən edilir. Ləğvetmə dəyəri aktivin faydalı xidmət müddətinin əvvəlinə iqtisadi cəhətdən əsaslandırılan qərarlara uyğun olaraq hesablanır.

Misal 1.9 Müəssisə dəyəri 40 000 manat olan yeni avtomobil satın almışdır. Hesablanan mühasibat qiymətləndirilməsinə uyğun olaraq avtomobilin faydalı istifadə müddəti dörd ilə bərabərdir. Artıq istismarda olan analoji avtomobilin cari bazar qiyməti 6 000 manat dəyərindədir. Avtomobilin satılmasına ehtimal olunan xərc 1 000 manat ola bilər. Belə bir halda ləğvetmə dəyəri 5 000 manata (6 000-1 000) bərabərdir.

Əsas vəsaitlərin ləğvetmə dəyəri mütləq mənada ən azı hər bir maliyyə ilinin sonunda yenidən nəzərdən keçirilməlidir. Ləğvetmə dəyərindəki dəyişikliklər IAS 8 “Uçot siyasəti, hesablama qiymətlərində dəyişikliklər və səhvlər” adlı Standarta uyğun olaraq əks etdirilir.

Aktivin amortizasiya dəyəri əsas vəsait obyektinə amortizasiya hesablanılan zaman əsas sayılır. Amortizasiya dəyəri aktivin maya dəyəri və onun ləğvetmə dəyəri arasındakı fərq kimi müəyyənləşdirilir. Aktivin amortizasiya dəyəri məcburi qaydada müntəzəm surətdə onun faydalı xidmət müddəti əsasında bölüşdürülməlidir.

Misal 1.10 Müəssisə dəyəri 40 000 manat olan yeni avtomobil satın almışdır. Hesablanılan mühasibat qiymətləndirilməsinə uyğun olaraq avtomobilin faydalı istifadə müddəti dörd ilə bərabərdir. Avtomobilin ləğvetmə dəyəri 5 000 manatdır.

Avtomobilin amortizasiya olunan dəyərini və amortizasiyanın illik məbləğinin hesablanması aşağıdakı cədvəldə verilmişdir (cədvəl 1.5)

Cədvəl 1.5

Amortizasiya olunan dəyərin və amortizasiyanın illik məbləğinin hesablanması

Göstəricilər	Məbləği man.
Maya dəyəri	40 000
Ləğvetmə dəyəri	5 000
Amortizasiya dəyəri	35 000(40 000-5 000)
Faydalı istifadə müddəti, il	4
Amortizasiya ayırmalarının illik məbləği	8 750(35 000:4)

Bir çox hallarda aktivin ləğvetmə dəyəri əhəmiyyətsiz olur və amortizasiya dəyərini hesablanması zamanı əhəmiyyətli rol oynamır. Aktivin ləğvetmə dəyəri onun balans dəyərinə bərabər yaxud ondan üstün ola bilər. Belə bir halda həmin obyekt üzrə amortizasiya ayırmaları sifira bərabərdir.

Misal 1.11 Müəssisə dəyəri 40 000 manat olan yeni avtomobil əldə etmişdir. Hesablanılan mühasibat qiymətləndirilməsinə uyğun olaraq avtomobilin faydalı istifadə müddəti dörd ilə bərabərdir. Dörd il ərzində istismarda olan analoji avtomobilin cari bazar qiyməti avtomobilin qiymətinin artması ilə əlaqədar 45 000 manat təşkil edir. Belə bir halda avtomobil üzrə amortizasiya ayırmaları hesablanılmır.

Əgər sonrakı ləğvətmə dəyəri aktivin balans dəyərindən aşağı olarsa, amortizasiya ayırmaları davam etdiriləcək.

Ödəniləsi məbləğ göstəricisindən istifadə aktivin balans dəyərində düzəlişlə əlaqədardır. Zəruri düzəliş onunla əlaqədardır ki, obyektin istifadə müddəti ərzində hər hansı bir amil üzündən onun funksional dəyərində dəyişikliklər baş verə bilər. Obyektin dəyəri onun faydalı istifadə müddəti ərzində ödənilməlidir. Buna görə də obyektin obyektiv dəyəri onun ödəniləsi məbləğinə bərabər olmalıdır. Ödəniləsi məbləği müəyyən etməşdirmək üçün iki rəqəmi hesablamaq zəruridir: aktivin xalis satış qiyməti və ondan istifadənin səmərəsi.

Xalis satış dəyəri satış xərcləri çıxılmaqla necə bir bazar qiyməti kimi müəyyənləşdirilir.

Misal 1.12 Müəssisə istehsalat avadanlığına malikdir. Avadanlığın həmin növü üzrə aktiv bazar yoxdur. Buna görə də obyektin satış dəyərini müəyyən etmək üçün peşəkar qiymətləndirici dəvət edilmişdir. Onun hesablamasına görə satışın qiyməti 108 450 manat təşkil edə bilər. Satışla bağlı təxmini xərclər belədir: sökülməyə çəkilən xərclər-1 200 man, satışdanqabaq hazırlıq xərcləri (nəzarət sınağı, kiçik təmir, rəngləmək) – 3 000 man, agent firmasına komisiyon mükafat – 230 man, digər ticarət xərcləri – 20 man.

Avadanlığın xalis satış qiymətinin hesablanması aşağıdakı cədvəldə verilmişdir (cədvəl 1.6)

Cədvəl 1.6

Xalis satış qiymətinin hesablanması

Göstəricilər	Məbləğ man.
---------------------	--------------------

Avadanlığın satış qiyməti	108 450
Sökülmə xərcləri	1 200
Satışdan qabaq hazırlıq xərcləri	3 000
Komisyon mükafatı	230
Digər ticarət xərcləri	20
Avadanlığın satışının xalis qiyməti	104 000(108 450-1 200-3 000-230-20)

Aktivin istifadəsindən səmərə-aktivdən alınması gözlənilən gələcək pul axınlarının diskont dəyəri deməkdir.

Misal 1.13 Müəssisə 2015-ci ilin sonunda satın aldığı avadanlığa malikdir. Faydalı istifadə müddəti dörd ilə bərabərdir. 2012-ci ilin sonuna avadanlığın istifadəsindən səmərənin hesablanması həyata keçirilmişdir.

Hesablama üçün məlumatlar aşağıdakı cədvəldə verilmişdir (cədvəl 1.7)

Cədvəl 1.7

Avadanlıqdan istifadənin səmərəsi

Dövrələr	Gəlir (pul vəsaitlərinin gələcək daxil olması) man.	Amortizasiya çıxılmaqla xərclər (pul vəsaitlərinin gələcəkdə azalması) man.
2013-ci il	100 000	60 000
2014-ci il	90 000	50 000
2015-ci il	60 000	30 000
2016-ci il	80 000	50 000
Yekunu	330 000	190 000

Pul daxil olmalarını diskontlaşdırmaq üçün 12%-ə bərabərdir.

Gələcək pul daxil olmalarının diskont dəyərinin hesablanması qaydası aşağıdakı cədvəldə verilmişdir (cədvəl 1.8)

Gələcək pul daxil olmalarının diskont dəyərinin hesablanması qaydası

Dövrələr	Xalis pul daxil olmaları man.	Diskontlaşdırma amili	Xalis pul daxil olmalarının göstərilən kəmiyyəti man.
2013-ci il	40 000	0,8929	35 716
2014-ci il	40 000	0,7972	31 888
2015-ci il	30 000	0,7118	21 354
2016-cı il	30 000	0,6355	19 065
Yekunu	140 000		108 023

Beləliklə istehsal avadanlığından istifadənin səmərəsi 108 023 man. Təşkil edir. Ödəniləsi məbləğ aşağıdakı iki kəmiyyətdən daha yüksəyidir: aktivin xalis satış qiyməti onun istifadəsindən səmərə.

IAS 16 ilkin tanınmadan sonra əsas vəsaitlərin uçotunun iki modelini nəzərdə tutur: maya dəyəri üzrə uçot modeli və onun istifadəsindən səmərə modeli.

IAS 16№li Standarta əsas vəsaitlərin müxtəlif siniflərinin nümunələri verilmişdir:

- Torpaq sahəsi;
- Torpaq sahəsi və binalar;
- Maşın və avadanlıqlar;
- Su gəmiləri;
- Hava gəmiləri;
- Avtonəqliyyat vasitəsi;
- Mebel və mühəndis avadanlıqlarının qurulan elementləri;
- Ofis avadanlığı

Əsas vəsait obyektləri ədalətli dəyərlə qiymətləndirilməlidir. Müəyyənləşdirmə metodları qiymətləndirilən obyektlərdən asılıdır (cədvəl 1.9)

Əsas vəsaitlərin ədalətli dəyərinin müəyyənləşdirilməsi metodları

Əsas vəsait obyektləri	Ədalətli dəyərin müəyyən edilməsi metodları
Torpaq sahələri və binalar	Qiymətləndirmə yolu ilə bazar indikatorları əsasında (adətən peşəkar qiymətləndiricilər tərəfindən həyata keçirilir)
Maşın və avadanlıqlar	Qiymətləndirmə yolu ilə müəyyənləşdirilən bazar dəyəri
Bazar qiyməti olmayan ədalətli dəyər indikatoruna malik obyektlər: əsas vəsaitin spesifik obyektləri, fəaliyyətdə olan müəssisədən ayrılıqda nadir hallarda satılan	Gəlirdən yaxud amortizasiya edilən bərpa dəyərindən asılı olaraq alıcı-təşkilat tərəfindən müəyyənləşdirilir

Əsas vəsaitlər yenidən qiymətləndirildikdə yığılmış amortizasiya düzəlişə məruz qalmalıdır. IAS 16Nöli Standart yenidən qiymətləndirmə tarixinə yığılmış amortizasiya iki üsulla düzəliş edir. Düzelişin birinci üsulu indeksləşmə yolu ilə aktiv amortizasiya olunan bərpa dəyərindək yenidən qiymətləndirilir. Belə bir halda yenidən qiymətləndirmə tarixinə yığılmış amortizasiya aktivin balans dəyərindəki dəyişikliklərə mütəmasib olaraq yenidən qiymətləndirilir. Bu zaman yenidən qiymətləndirmədən sonra balans dəyəri aktivin yenidən qiymətləndirilən dəyərində bərabər olur.

Misal 1.14 Ömür müddəti beş il olan əsas vəsait obyektinin maya dəyəri 100 000 manatdır. Ləğv etmə dəyəri sifira bərabərdir. Yenidən qiymətləndirməyədək faktik faydalı istifadə müddəti üç il təşkil edir. Yığılmış amortizasiya məbləği 60 000 manat həcmindədir. Yenidən qiymətləndirmədən sonra obyektin dəyəri 200 000 manat təşkil etmiş, başqa sözlə 2 dəfə artmışdır. Yığılmış amortizasiyada 2 dəfə artmalıdır.

Yenidən qiymətləndirmənin nəticəsi aşağıdakı qaydadadır:

Yenidən qiymətləndirilənədək:

Maya dəyəri man.	Yığılmış amortizasiya man.	Balans dəyəri man.
100 000	60 000	40 000

Yenidən qiymətləndiriləndən sonra:

Bərpa dəyəri man.	Yığılmış amortizasiya man	Balans dəyəri man
200 000	120 000	80 000

Mühasibat uçotu hesablarında əməliyyatın nəticəsi:

DEBET	KREDİT	Məbləği man
Əsas vəsaitlər	Əsas vəsaitlərin amortizasiyası	60 000
Əsas vəsaitlər	Kapital-yenidən qiymətləndirmədən artım	40 000

Yığılmış amortizasiyanın düzəlişinin ikinci üsulu binaların yenidən qiymətləndirilməsində tez-tez istifadə olunur. Bu halda yığılmış amortizasiya ümumi balans dəyərinin əksinə eliminasiya edilir, xalis kəmiyyət isə aktivin yenidən qiymətləndirilən kəmiyyətinədək yenidən hesablanır.

Misal 1.15 Binanın maya dəyəri 100 000 manatdır. Yığılmış amortizasiya məbləği yenidən qiymətləndirmənin keçirildiyi günə 60 000 manata bərabərdir. Yenidən qiymətləndirmədən sonra binanın balans dəyəri 80 000 manat təşkil edir. Yığılmış amortizasiya istisna oluna bilər.

Yenidən qiymətləndirmənin nəticələri aşağıdakı qaydada verilmişdir:

Yenidən qiymətləndirilənədək:

Maya dəyəri man	Yığılmış amortizasiya man	Balans dəyəri man
100 000	60 000	40 000

Yenidən qiymətləndirmədən sonra:

Bərpa dəyəri man	Yığılmış amortizasiya man	Balans dəyəri man
80 000	0	80 000

Mühasibat uçotunun hesablarında yenidən qiymətləndirmənin nəticələri aşağıdakı qaydada əks etdiriləcək:

DEBET	KREDİT	Məbləği man
əsas vəsaitlərin amortizasiyası	Əsas vəsaitlər	60 000
əsas vəsaitlər	Kapital-yenidən qiymətləndirmədən artım	40 000

Yenidən qiymətləndirmə nəticəsində balans dəyərinin artması sair məcmu gəlirdə əks etdirilir və “yenidən qiymətləndirmədən artım” başlığı ilə xüsusi kapital hesabında yığılır. Əgər yenidən qiymətləndirmə nəticəsində aktivin balans dəyəri azalrsa, onda bu azalma mənfəət yaxud zərər qismində tanınmalıdır.

Misal 1.16 Əsas vəsait obyektinin maya dəyəri 100 000 manat təşkil edir. Yenidən qiymətləndirmədən sonra obyektin dəyəri 60 000 manata bərabərdir.

Yenidən qiymətləndirmənin nəticələri mühasibat uçotu hesablarında aşağıdakı şəkildə öz əksini tapacaq:

DEBET	KREDİT	Məbləği man
Yenidən qiymətləndirmədən zərər	əsas vəsaitlər	40 000

Yenidən qiymətləndirmədən zərər bilavasitə kapital hesabatında “Yenidən qiymətləndirmədən artım” başlığı altında debitleşməlidir.

Misal 1.17 Əsas vəsait obyektinin maya dəyəri 100 000 manat həcmindədir. Yenidən qiymətləndirmədən sonra obyektin dəyəri 120 000 manat təşkil edir.

Yenidən qiymətləndirmənin nəticələri mühasibat uçotu hesablarında aşağıdakı qaydada qeydə alınmalıdır:

DEBET	KREDİT	Məbləği man
Əsas vəsaitlər	Kapital-yenidən qiymətləndirmədən artım	20 000

Sonrakı yenidən qiymətləndirmə zamanı obyektin maya dəyəri 90 000 manat təşkil edir və bu məbləğ uçotda belə qeydə alınır:

DEBET	KREDİT	Məbləği man
Kapital-yenidən qiymətləndirmədən artım	Əsas vəsaitlər	20 000
Yenidən qiymətləndirmədən zərər	Əsas vəsaitlər	10 000

Yenidən qiymətləndirmə nəticəsində əsas vəsaitlərin dəyərinin artım məbləği məcmu gəlir haqqında hesabatda tanınmalıdır.

Misal 1.18 Əsas vəsait obyektinin maya dəyəri 100 000 manatdır. Yenidən qiymətləndirmədən sonra obyektin dəyəri 60 000 manat həcmindədir. Yenidən qiymətləndirmənin nəticəsi mühasibat uçotu hesablarında aşağıdakı köçürmə vasitəsilə rəsmiyyətə salınacaq:

DEBET	KREDİT	Məbləği man
Yenidən qiymətləndirmədən zərər	Əsas vəsaitlər	40 000

Sonradan yenidən qiymətləndirmə zamanı obyektin dəyəri 110 000 manat təşkil edir və bu da uçotda aşağıdakı kimi qeydə alınır:

DEBET	KREDİT	Məbləğ man.
Əsas vəsaitlər	Yenidən qiymətləndirmədən mənfəət	40 000
Əsas vəsaitlər	Kapital-yenidən qiymətləndirmədən artım	10 000

Aktivin tanınması dayandırıldıqda onun yenidən qiymətləndirilməsindən artım bilavasitə bölüşdürülməmiş mənfəətə aid edilə bilər.

Misal 1.19 Əsas vəsait obyektinin maya dəyəri 100 000 manata bərabərdir. Yenidən qiymətləndirmədən sonra obyektin dəyəri 120 000 manatdır. Həmin obyekt 150 000 manata satılır.

Bu əməliyyat mühasibat uçotunun müvafiq hesablarında aşağıdakı köçürmə vasitəsilə rəsmiyyətə salınmalıdır:

DEBET	KREDİT	Məbləği man.
Pul vəsaitləri	Əsas vəsaitlər	120 000
Pul vəsaitləri	Satışdan mənfəət	30 000

Kapital-yenidən qiymətləndirmədən artım	Bölüşdürülməmiş mənfəət	20 000
---	-------------------------	--------

Aktivin istismarı dövründə bölüşdürülməmiş mənfəətə onun yenidən qiymətləndirilməsindən artımın yalnız bir hissəsi köçürülə bilər. Bu halda artımın köçürülən məbləği aktivin yenidən qiymətləndirilən balans dəyəri əsasında hesablanılan amortizasiya məbləği ilə onun ilk dəyəri əsasında hesablanılan amortizasiya məbləği arasındakı fərgi təcəssum etdirir.

Misal 1.20 Faydalı istifadə müddəti beş il olan əsas vəsait obyektinin maya dəyəri 100 000 manata bərabərdir. Yenidən qiymətləndirmədən sonra obyektin dəyəri 120 000 manat təşkil edir.

Hesablanılan məbləğin kapital hesabından bölüşdürülməmiş mənfəət hesabına köçürülməsi aşağıdakı cədvəldə təcəssümünü tapır (cədvəl 1.10):

Cədvəl 1.10

Kapital hesabından köçürülən məbləğin hesablanması metodikası

Göstəricilər	Göstəricinin məbləği man.
Yenidən qiymətləndirilənədək obyektin maya dəyəri	100 000
Obyektin faydalı istifadə müddəti il	5
Maya dəyəri əsasında hesablanılan illik amortizasiya məbləği	20 000
Yenidən qiymətləndiriləndən sonra əsas vəsait obyektinin dəyəri	120 000
Yenidən qiymətləndirilən dəyər əsasında hesablanılan amortizasiyanın illik məbləği	24 000
Aktivin yenidən qiymətləndirilən balans dəyəri əsasında hesablanılan amortizasiya məbləği ilə onun maya dəyəri əsasında hesablanılan amortizasiya məbləği arasındakı fərq	4 000

Beləliklə, “**Kapital-yenidən qiymətləndirmədən artım**” hesabından “**Bölüşdürülməmiş mənfəət**” hesabına illik köçürmə 4 000 manat təşkil edəcək.

II FƏSİL: ƏSAS VƏSAİTLƏRİN MÜXTƏLİF NÖVLƏRİNİN UÇOTDA VƏ HESABATDA ƏKS ETDİRİLMƏSİNİN METODOLOJİ ƏSASLARI

2.1. Torpaq, tikili və avadanlıqların uçotunun təşkili metodikası

Müasir zamanda uçotun xüsusi prioritet daşıyan məsələlərindən biri tikili, torpaq və avadanlıqların uçotunun vergi və mühasibat uçotuna nəzərən iqtisadi cəhətdən ən çox inkişaf etmiş xarici dövlətlərdə mövcud, həmçinin dünya iqtisadiyyatında böyük xüsusi çəkiyə sahib transmilli korporasiyalarda istifadə olunan beynəlxalq maliyyə hesabatı standartlarına uyğunluğunu, həm də onların bir-birinə ən çox uyğunlaşdırılmasından təşkil olunub. Sadalananlar “Mühasibat uçotu haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanununda, Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsi, Nazirlər Kabinetinin Qərarlarında, Prezidentin bir sıra fərmanlarında, Maliyyə Nazirliyinin hazırladığı proqramlarda tez-tez özünü göstərmişdir.

Azərbaycanda tikili, torpaq və avadanlıqların uçotunun beynəlxalq standartlara müvafiq təkmilləşdirilməsi və vergi qanunvericiliyinə uyğunlaşdırılması məsələləri bəzi mütəxəssislərin diqqətini çəkmişdir. Dövlət iqtisadiyyatına beynəlxalq aləmdə məşhur transmilli korporasiyalar tərəfindən böyük həcmli investisiya yatırımı və Azərbaycana böyük həcmli kreditlərin verilməsi Beynəlxalq Valyuta Fondu və Dünya Bankı qismində beynəlxalq iqtisadi şirkətlər tərəfindən dövlətimizdə vergi və mühasibat uçotunun təkmilləşdirilməsinə aid tövsiyələrin verilməsilə nəzərə çarpmışdır. Sadalanan məsələlər mühasibat uçotunun Azərbaycanda beynəlxalq standartlara müvafiq təkmilləşdirilməsi vacibliyini meydana çıxarmış və həmin kontekstdə beynəlxalq maliyyə hesabatı standartlarının tələblərini ödəyən Milli Mühasibat Uçotu Standartları qurulmuşdur. Həmin standartların tətbiq edilməsi prosesində vergi və mühasibat uçotunun paralel olaraq yerinə yetirilməsi, eləcə də bu vaxt tikili, torpaq və avadanlıqların uçotunun

aparılması və onların əsas xarakterlərinin tədqiq olunması vacibliyi tədqiqat mövzusunun seçilməsini şərtləndirmişdir.

Tikili, torpaq və avadanlıqlar qrupu daha müxtəlifdir. Buna hər şeydən öncə istehsal təyinatlı tikili, torpaq və avadanlıqlar aiddir, onlara daxildir: əmək vəsaitləri (mexanizmlər, maşınlar, avadanlıqlar və b.) əmək məhsullarının və əşyalarının qarışdırılması və saxlanılmasından ötrü istifadə edilən vəsaitlər (məsələn, nəqliyyat vasitələri), həm də normal istehsalat şəraitinin qurulması üçün vacib olan qurğular (anbarlar, istehsalat binaları və b.).

Həm də tikili, torpaq və avadanlıqlara çoxillik əkmələr, yaşlı işçi və məhsuldar heyvanlar (kiçik heyvanlardan savayı), eləcə də torpaqların yaxşılaşdırılmasına (qurudulma, meliorasiya, irriqasiya və b.) yatırılan kapital qoyuluşları aiddir.

Tikili, torpaq və avadanlıqların xüsusi qrupunu qeyri-istehsalat xüsusiyyətli tikili, torpaq və avadanlıqlar (qurğular, binalar) və çoxillik istifadə edilən əşyalar təşkil edir.

Onlar camaatın mədəni-məişət ehtiyacını ödəmək üçün nəzərə alınmış, eyni anda onlar uşaq və müalicə müəssisələri, məktəblər, klublar və b. kimi istifadə edilir.

Qeyri istehsalat təyinatı olan tikili, torpaq və avadanlıqlar mahiyyət cəhətdən əmək vəsaitləri sayılmır. Ancaq həm də onlar köhnəldikcə öz dəyərini qismən hissə-hissə itirir və özünün natural şəklini saxlayır. Həmdə torpaq yerləri kənd təsərrüfatı sənayələrində əmək vəsaitlərinə məxsusdur.

Beləliklə “əsas vəsaitlər” termini “əmək vəsaitləri” termini ilə uyğunlaşmır, belə ki, qeyri istehsal vəsaitləri tikili, torpaq və avadanlıqların tərkibinə aiddir.

Tikili, torpaq və avadanlıqlardan faydalı istifadə etmək vacibdir və onların tam saxlanılması təmin olunmalıdır. Bu yönümdən tikili, torpaq və avadanlıqların mühasibat uçotunun aparılması vacib rol ifadə edir.

Tikili, torpaq və avadanlıqların mühasibat uçotu aşağıdakıları təmin etməlidir:

-təsərrüfatın bütün tikili, torpaq və avadanlıqlarının saxlanılmasına nəzarəti;

-təsərrüfatda yerdəyişmə, daxil olma və onların təsərrüfatdan çıxmasının sənədlə doğru rəsmiyyətə alınmasını;

- Tikili, torpaq və avadanlıqlarından istifadəni və onların hərəkəti uçot registrlərində öz zamanında və doğru göstərilməsini;

- müəyyən edilmiş normalara uyğun amortizasiyanın (köhnəlmənin) doğru hesablanmasını və bu məbləğlərin hesablarda öz vaxtında göstərilməsini.

Tikili, torpaq və avadanlıqlar ləğv olunmasının və təsərrüfatdan çıxmasının nəticəsinin aşkarlanmasını və b.

Kənd təsərrüfatı sənayələrində əsas vəsaitlərin daxil olma kanalları ayrıdır. Yəni təsərrüfat sahəsində binalar inşa edilir, öz emalatxanasında inventarlar hazırlanır, çoxillik əkmələr becərilir, mal-qara saxlanılır, pulsuz alınır, satın alınır və b.

Təsərrüfata daxil olan tikili, torpaq və avadanlıqlar təcili sənədlə rəsmiyyətə salınmalı və mədaxil olunmalıdır. Tikili, torpaq və avadanlıqların mədaxilindən ötrü başlıca sənəd “Torpaq, tikili və avadanlıqların *qəbul - təhvil aktı*” dır.

Aktda qəbul edilən obyektin kiçik xarakteristikası, onun texniki şərtlərə uyğunluğu, yoxlamadan keçirilməsinin yekunu verilməlidir. Əgər çatışmazlıq varsa, onda onlar təyin edilmiş vaxtda aradan götürülür. Akt təsərrüfatın sahibi tərəfindən təsdiq olunur və mühasibata verilir. Yerli təchizat bazasından satın alınmış tikili, torpaq və avadanlıqları təsərrüfatın nümayəndəsi etibarnamə vasitəsilə alır. Həm də təsərrüfatın nümayəndəsi su yolu yaxud dəmir yolu vasitəsilə malsatanlardan daxil olan tikili, torpaq və avadanlıqları da etibarnamə vasitəsilə qəbul edir. Bu vaxt daxil olan vəsaitlərin varlığı onunla bahəm göndərilmiş nəqliyyat sənədi ilə qarşılıqlı yoxlanılır. Öncədən taralar, vaqonun sazlığı, plomb və b. yoxlanılır. Qoşulan sənədin informasiyaları ilə faktiki informasiyalar arasında fərq olan zaman, ya da korlanma aşkar olunduqda akt yazılır. Həmin akta istinadən nəqliyyat təşkilatlarından iddia irəli sürülür.

Satın alınmış avadanlıqlar, maşınlar və s. müəssisəyə gətirildikdə, onu rəsmiyyətə salmaq üçün təsərrüfatın sahibi tərəfindən təyin olunmuş komissiya qəbul edir. Komissiya daxil olan vəsaitləri mal göndərənlərin nəqliyyat sənədləri, hesab fakturası və b. ilə dəqiqliklə nəzarətdən keçirilir və müvafiq akt vasitəsilə

rəsmiyyətə salır.

Mal sahiblərindən mürəkkəb maşınlar (kombaynlar, traktorlar, avtomaşınlar) alındıqda paralel olaraq pasportu da qəbul olunmalıdır. Pasportda maşınların başlıca texniki xüsusiyyətləri verilir. Gələcəkdə bütün aparılmış cari və əsaslı təmiri təsərrüfatın mühəndis-mexaniki ilə bərabər mühasibat işçiləri orada göstərilir.

Özünün emalatxanasında hazır edilmiş inventarlar və başqa avadanlıq növləri qaimə ya da naryad əsasında mədaxil olunur.

İstismardakı bütün torpaq, tikili və avadanlıq aşağıdakı inventarizasiya siyahısında birqadalara, fermalara və digər istehsalat bölmələrinə təhkim edilir: əsas istehsal vəsaitləri, iş heyvanları və məhsuldar mal-qara, quşlar və arı ailələri, çoxillik əkmələr.

Məlum olduğu kimi Maliyyə Nazirliyinin 2017-ci il 30 yanvar tarixli Q-01 nömrəli əmri ilə müəssisə tərəfindən aşağıdakı məqsədlər üçün istifadə olunur.

- istehsalda və ya mal-materialların çatdırılması və ya xidmətlərin göstərilməsində istifadə edilməsi;

- digər tərəflərə icarəyə verilməsi;

- inzibati məqsədlər üçün saxlanması.

Ənənəvi uçotda az qiymətli və tezköhnələn adlandırılan 12Nöli hesabda uçota aldığımız bəzi əşyalar, məsələn 90,0 manat dəyərində alınmış printer yeni uçotda “Torpaq, tikili və avadanlıqlar” kimi təsnifləşdirilməli və avadanlıqlar qrupuna aid edilməlidir. Torpaq, tikili və avadanlığın aktiv kimi təsnifləşdirilməsi üçün həmin aktiv bu anlayışa uyğun olmalıdır. Əks halda, hətta bütün digər baxımlardan onun bu aktiv sinfinə uyğun olduğu hesab olunsa belə, aktiv torpaq, tikili və avadanlıq kimi təsnifləşdirilə bilməz. Məsələn, müəssisə hər birinin dəyəri 60,000 manat olan 10 yük maşını əldə etmişdir. Müəssisə həmin maşınları daha sonra müştərilərə satmaq niyyətindədir. Bu yük maşınları aşağıdakı səbəblər üzündən torpaq, tikili və avadanlıq obyektləri kimi təsnifləşdirilə bilməz:

1. Onlar qısamüddətli aktivlərdir (ehtiyatlar);

2. Onlar nə istehsalda, nə də xidmətlərin göstərilməsində və ya malların təchiz olumasında istifadə olunmayacaq; icarəyə verilməyəcək və inzibati məqsədlərə yönəldilməyəcək.

Bu misalı aşağıdakı misal ilə müqayisə edək: Müəssisə hər birinin dəyəri 60,000 manat olan 10 yük maşını əldə etmişdir. Müəssisə həmin maşınları növbəti beş il ərzində öz fəaliyyətində xidməti məqsədlə istifadə etmək niyyətindədir. Bu minik maşınları aşağıdakı səbəblər üzündən torpaq, tikili və avadanlıq kimi təsnifləşdirilir:

1. Onlar uzunmüddətli aktivlərdir (beş il ərzində istifadə olunacaq)
2. Onlar xidməti məqsədlər üçün istifadə olunacaq.

Qüvvədə olan standartların tətbiq edilməsi müəssisənin aktiv və passivlərinin yeni qaydalarla təsnifləşdirilməsini şərtləndirir. Mühasibat uçotunun yeni hesablar planına daxil edilmiş aktiv və passiv mühasibat hesabları belə bir təsnifatı əks etdirir. Ənənəvi mühasibat uçotunda əsas vəsaitlər, quraşdırılacaq avadanlıqlar, kapital qoyuluşları və s. kimi təsnifat qruplarına bölünən aktivlər, yeni standartların tətbiqi şəraitində birinci təsnifat mərhələsində uzunmüddətli aktivlərə, ikinci təsnifat mərhələsində isə qeyri-maddi aktivlərə və digər təsnifat qruplarına bölünür.

2.2.Torpaq, tikili və avadanlıqlarla bağlı məsrəflərin uçotu metodikası

Bina tikilişi və avadanlıqların uçotunun başlıca konseptual prinsipləri 16№-li Beynəlxalq Standartda özünün təcəssümünü tapmışdır. Bu standartın köməyi ilə uçotun nəzəriyyələrinin və metodologiyasının aşağıdakı mühüm məsələləri nizamlanır: əmlakın, bina və tikililərin tanınması, onların ilkin qiymətləndirilməsi, köhnəlmə hesablanması, faydalı fəaliyyət müddətinin müəyyənləşdirilməsi və yenidən nəzərdən keçirilməsi, balans dəyərinin ödənilməsi, dövriyyədən götürülmə və xaric olma.

Daşınmaz əmlakın, bina və avadanlıqların vahidinin maya dəyəri

aşağıdakılardan ibarətdir: alış qiyməti, gömrük rüsumu, geriyyə qaytarılmayan vergi, dövriyyədən kənar aktivləri ehtimal olunan istifadə üçün saz vəziyyətə gətirməklə birbaşa əlaqədar olan istənilən xərclər, eyni zamanda istənilən ticarət güzəştləri və əlavələri və s.

Müstəqil xərclər bunlardır:

- İnşaat meydançalarının hazırlanılmasına çəkilən xərclər;
- Avadanlığın ilkin daxil olması və onun quraşdırılmasına çəkilən nəqliyyat-tədarük xərcləri;
- Mütəxəssislərin (arxitektolar, mühəndislər, konstruktorlar, dizaynerlər və b.) əməyin ödənilməsi.

Misal. “Günəş” firması. “Kvant” firması ilə poliqrafiya dəzgahlarının satın alınması üçün müqavilə bağlanmışdır. Dəzgahın baza dəyəri istehsalçının qoyduğu qiymətə görə 100 000 manatdır.

Dəzgahı satan firma onun dəyərini yaxın 30 təqvim günü müddətində ödəyəcəyi halda 3% həcmində güzəşt təqdim etmişdir. Vergi Məcəlləsinə görə “Günəş” firması dəzgahın satın alınması üçün diskont nəzərə alınmaqla istehsalçının baza dəyərinin 6%-i həcmində vergi ödəməlidir. Dəzgahın A şəhərindən B şəhərinə dəmir yolu vasitəsilə daşınma xərci 10 000 manata bərabərdir. Avtomobil nəqliyyatı ilə dəzgahın daşınma xərci firmanın yerləşdiyi şəhərdə 2000 manat təşkil edir. Dəzgahın quraşdırılmasına çəkilən xərclər 5180 manat məbləğindədir. Bunlardan asılı olaraq “Günəş” firması üçün dəzgahın ilkin satınalma dəyəri (maya dəyəri) 120 000 manat təşkil edir (cədvəl 2.1.).

Cədvəl 2.1.

Dəzgahın ilk dəyərinin müəyyənləşdirilməsi smetası

Göstəricilər	Dəyəri, manat
1. Baza alış qiyməti	100 000
2. Diskont nəzərə alınmaqla ödəniş ($3\% \cdot 100000 : 100$)	3000
3. Diskont nəzərə alınmaqla alış qiyməti (1-2)	97 000
4. Dəzgahın satın alınması vergisi ($6\% \cdot 97000 : 100$)	5820

5. Dəmir yolu tarifi	10 000
6. Avtomobil nəqliyyatı ilə daşınma	2000
7. Quraşdırmanın dəyəri	5180
8. Satın alınan dəzgahın ilk dəyəri (3+4+5+6+7)	120 000

Satın alınan dəzgahın ilk dəyəri (120 000 man) “Günəş” firmasının mühasibat uçotunda aşağıdakı köçürmə vasitəsilə rəsmiyyətə salınmışdır:

D-t 111 №-li “Torpaq, tikili və avadanlıqların dəyəri” hesabı, 111-3 “Maşın və avadanlıqların dəyəri” subhesabı

K-t 223 №-li “Bank hesablaşma hesabları”

Satın alınma anında dəzgahın ilk dəyəri müəssisənin aktivlərinin tərkibinə daxil edilir və daha sonra maliyyə vəziyyəti haqqında hesabatda öz əksini tapır.

Bir məsələni qeyd etmək vacibdir ki, avadanlığın satın alınmasına firmanın çəkdiyi xərclər hesabat dövrünün maya dəyərində daxil edilmir. Bu, hər şeydən əvvəl “xərclərin gəlirlərə uyğunluğu” kimi konseptual uçot prinsipinin gözlənilməsi ilə əlaqədardır. Belə fərz edək ki, “Günəş” firması dəzgahın alınmasına 120 000 manat ödəməklə, onu özünün dövriyyəsində istifadə etməyi və bundan 10 il ərzində gəlir götürməyi planlaşdırır.

Buradan aydın olur ki, dəzgahın satın alınmasına çəkilən xərclər 10 il ərzində maya dəyərində silinməlidir. Dəzgahın onillik istismarı müddətində onun amortizasiyası və köhnəlməsi baş verdikcə hər il onun ilk dəyərinin 1/10 hissəsi satılmış məhsulların maya dəyərində və maliyyə nəticələrində aid edilməlidir. Bu məbləğ mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda amortizasiya ayrımları şəklində daxil olunacaq və balansın yekununda dəzgahın qalıq dəyəri əks etdiriləcək.

Beynəlxalq uçot təcrübəsinə əsasən dövriyyədən kənar aktivlərin bir növü sayılan torpağa amortizasiya hesablanmır. Başlıca səbəb budur ki, torpağın istismar müddətini limitləşdirmək əslində qeyri-mümkündür. Buna görə də özünün xarakterinə görə oxşar avadanlıqların uçotu üçün vahid sintetik hesab (məsələn, “Poliqrafiya avadanlığı”) ayırmaq olar. əgər, torpağın üzərində müəyyən bir tikili varsa onun uçotu ayrıca hesabatda aparılmalıdır.

Dövriyyədən kənar aktivlərin (məsələn, binalar) vahid qiymətlə satın alındığı hallarda bilavasitə binanın özünün dəyəri ilə yanaşı alqı-satqının ümumi dəyəri hər iki uçot obyektı arasında bölüşdürülür.

Misal. Daşınmaz əmlakın ticarət mərkəzi idman sarayını torpaq sahəsi ilə birlikdə ümumi müqavilə qiyməti 300 000 manata satın almışdır. Həmin dəyərin hansı hissəsini idman sarayı analitik hesabının debetinə və hansı hissəsini torpaq sahəsinin debetinə aid ediləcəyini bilmək üçün vahid alış qiymətini qiymətləndirmə dəyərində mütənasib qaydada bölməkdən ötəri bölüşdürmə proseduru yerinə yetirmək vacibdir. Bu qayda aşağıdakı cədvəldə verilmişdir (cədvəl 2.2.):

Cədvəl 2.2

Ümumi satınalma qiymətinin bölüşdürülməsi

Obyektlər	Qiymətləndirilən dəyər, man.	Mütənasiblik, %-lə	Müqavilə dəyəri, man.
1. Torpaq	150 000	43	129 000
2. İdman sarayı	200 000	57	171 000
3. Vahid dəyərin yekunu	350 000	100	300 000

Əgər torpağın sahibkarı onun məhsuldarlığını yüksəltmək üçün üzərində hər hansı bir işi həyata keçirirsə (məsələn, irriqasiya kanalları, drenajlar, meliorasiya işləri və s.), kommunikasiya çəkilişi, kollarların yaxud ağacların əkilməsi, qurğuların inşası və s. məsələlər üzrə ayrıca sintetil hesabların açılması məqsəduyğundur.

2.3. Daşınmaz əmlakın icarəsinin və ona investisiyaların uçotu metodikası

“İcarə” adlı 17 №-li Beynəlxalq standart (İAS 17) 2003-cü ilin redaksiyasında tətbiq olunur.

Standartın əsas məqsədi icarə müqavilələrinə münasibətdə icarədar və

icarəyə verən arasında müvafiq uçot siyasətinin müəyyənləşdirilməsindən və informasiyaların açıqlanmasından ibarətdir.

İAS 7 aşağıdakılar istisna olmaqla icarənin bütün növlərinin uçotu üçün tətbiq edilir:

- faydalı qazıntıların, neftin, təbii qazın və analoji bərpa oluna bilməyən resursların kəşfiyyatı, yaxud istifadəsi ilə əlaqədar olan icarə;
- kinofilmlər, videoyazılar, pyeslər, əlyazmaları, patentlər və müəlliflik hüquqları kimi obyektlərə münasibətdə lisenziya sazişləri.

Bundan başqa İAS 17-də göstərilən aktivlərin qiymətləndirilməsi metodları:

- icarədarın sərəncamında olan daşınmaz obyektlər və uçotda İAS 40 “İnvestisiya mülkiyyəti” kimi əks etdirilən obyektlər;
- maliyyə icarəsi müqaviləsi üzrə icarədarın sərəncamında saxlanılan və İAS 41 “Kənd təsərrüfatı” standartına müvafiq olaraq qeydə alınan bioloji aktivlər;
- əməliyyat icarəsinin müqaviləsi üzrə icarəyə verilən və İAS 41 əsasında uçotda əks olunan bioloji aktivlər.

Misal. “Alfa” təşkilatı özünün dəzqahını “Siqma” təşkilatına icarəyə verir. Avadanlığın istismarı və ona xidmətlə əlaqədar icarənin şərtlərinə görə bu xidməti “Alfa” təşkilatı göstərir. Belə bir müqavilə İAS 17 Standartının tətbiqi sferasına aid edilir.

İAS 17 №-li Standart xidmət göstərilməsi üzrə müqavilələrə şamil olunmur. Burada aktivdən istifadə hüququnun bir tərəfdən digər tərəfə ötürülməsi nəzərdə tutulmur.

İcarənin təsnifat əlaməti dedikdə, aktivdən istifadə hüququnun verilməsi haqqında icarədar və icarəyə verən arasında bağlanılan müqavilə başa düşülür. Həmin müqavilənin əsasını ödənişlik və təcillik prinsiplərinin qorunması təşkil edir. İAS 17 №-li Standartda ləğv olunmayan icarə anlayışı verilmişdir. Ləğv olunmayan icarə dedikdə, yalnız aşağıdakı hallarda ləğv oluna bilən icarə müqavilələri başa düşülür: az ehtimal olunan şərti hadisələr baş verdikdə; icarəyə verənin icazəsi ilə; icarə haqqında yeni müqavilə bağlandıqda və s. hallarda.

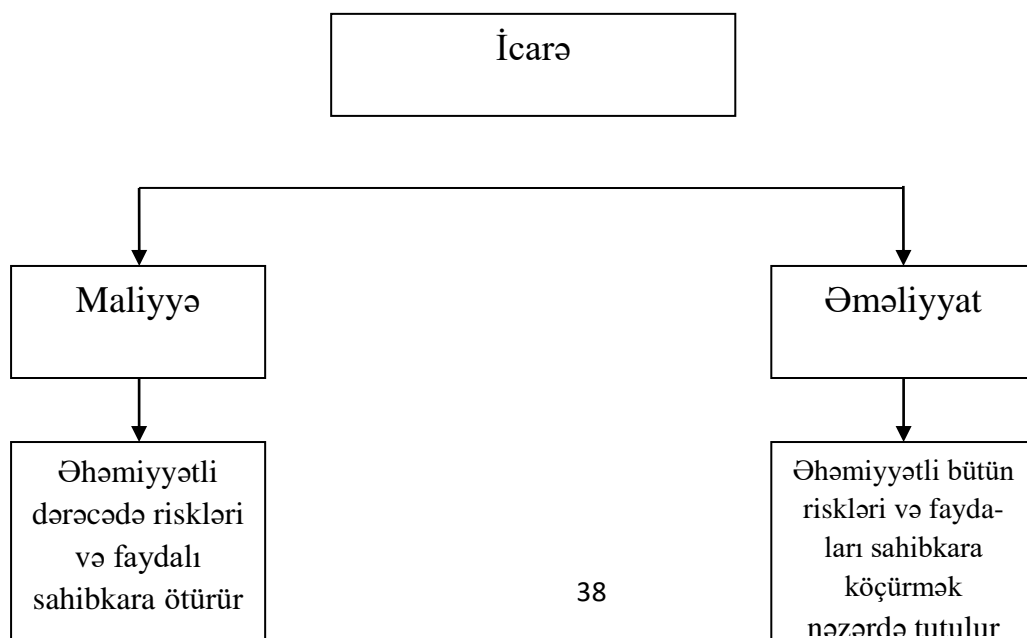
Misal. İcarədar avadanlığı istismar etməyə başladı və onun saxlanması üzrə xərclərin 10 fevral 2017-ci ildən çəkməyə başladı. İcarəyə verənlə müqavilə isə 10 mart 2017-ci ilə bağlanmışdı. Bu halda icarə müddətinin başlanılması tarixi avadanlığın faktik istifadə müddətindən – 10 fevral 2017-ci ildən hesablanır.

Misal. “Alfa” təşkilatının müəyyən tikilisi mövcuddur və bu tikili “Siqma” təşkilatına beş il müddətinə icarəyə veriləcək. Müqavilənin şərtlərinə görə icarə haqqı hər ilin sonunda 10 000 manat məbləğində olmalıdır. İcarə haqqına tikilinin qızdırılması və işıqlandırılması bağlı icarəyə verən tərəfindən ödəniləsi hər il 2000 manat təşkil edir. İcarə müddəti başa çatdıqdan sonra icarədar tikilinin 10 000 manata satın almağa zəmanət vermişdir.

İcarədar və icarəyə verən üçün minimal icarə ödənişi il ərzində 80 000 manat (100 000-20 000), habelə satın alınmanın zəmanətli məbləği 10 000 manat təşkil edəcək.

İcarə müqaviləsinin uçotu zamanı əsas məsələ onların təsnifatı hesab edilir. Bu məsələnin düzgün həllindən maliyyə hesabatında icarə ilə bağlı icarə olunan obyektlərin və öhdəliklərin əks etdirilməsi asılıdır. Bu zaman icarənin təsnifatı icarə edilən aktivlərin mənsubiyyəti ilə bağlı risklərin və faydaların dərəcəsi ilə müəyyənləşdirilir (şəkil 2.1).

Əgər, icarə ilə əlaqədar başlıca iqtisadi faydalar və risklər icarədarə keçirsə, belə icarə maliyyə icarəsi hesab olunur. Əks halda icarə əməliyyat icarəsi kimi təsnifləşdirilir.



Şəkil 2.1. İcarənin təsnifatı

Aktivə sahib olmaqla risklər boşdayanma yaxud aktivin texnoloji cəhətdən köhnəlməsi, habelə iqtisadi şəraitin dəyişikliyə uğraması üzündən meydana çıxır. Aktivə sahib olmaqdan faydalar aktivlərin iqtisadi xidməti müddətində istifadəsi prosesində gözlənilən mənfəətin alınması, aktivlərin dəyərinin yüksəlməsi, yaxud onların ləğvetmə dəyəri ilə satılması ilə əlaqədardır.

İcarənin təsnifatı müqavilənin formasından deyil, sövdələşmənin mahiyyətindən asılıdır. İAS 17 №-li Beynəlxalq Standartın 10-cu paragrafında bir sıra meyarlar nəzərdə tutulmuşdur (cədvəl 2.3):

Cədvəl 2.3

Maliyyə icarəsini müəyyənləşdirən meyarlar

Meyarlar	Misal
İcarənin müddətinin sonunda aktivin sahibkarlıq hüququ icarədarə keçir	Dəzgah beş il müddətinə icarəyə götürülmüşdür. Avans şəklində hər aylıq icarə haqqı 2500 manat təşkil edir. Müqavilənin şərtlərinə görə müqavilə müddəti başa çatdıqdan sonra dəzgah icarədarın mülkiyyətinə keçir.
İcarədar icarəyə götürdüyü aktivi satış tarixinə qüvvədə olan ədalətli dəyərdən xeyli aşağı qiymətə almaq hüququna malikdir. İcarə müddətinin başlanğıcında belə bir inam var ki, bu da hüquqdan istifadə olunacaq.	Dəzgah beş il müddətinə icarəyə götürülmüşdür. Müqavilənin şərtlərinə görə icarədar icarə müddətinin sonunda həmin dəzgahı 30 000 manata satın alır. İcarə müddətinin əvvəlində belə bir inam var idi ki, dəzgah satın alınacaq. Beş il istismar müddəti olan dəzgahın ədalətli dəyəri 80 000 manata bərabərdir.
İcarə müddətinin başlandığı anda minimal icarə haqqının diskont	Dəzgah beş il müddətinə icarəyə götürülmüşdür. Minimal icarə

dəyəri ən azı icarəyə götürülən aktivin bütüm ədalətli dəyərini təşkil edir.	ödənişində diskont dəyəri 450 000 manat təşkil edir. İcarədə olan dəzgahın ədalətli dəyəri 500 000 manatdır.
İcarəyə götürülən aktivlər elə bir ixtisaslaşdırılmış xarakterə malikdir ki, yalnız icarədar ondan əhəmiyyətli modifikasiya olmadan istifadə edə bilər.	Dəzgah beş il üçün icarəyə qəbul edilmişdir. Bu dəzgahdan yalnız kimya-texnoloji sistemin ixtisaslaşmış istehsalatlarında istifadə oluna bilər.

Beləliklə, icarə müddətinin başa çatması üzrə mülkiyyət hüququnun icarədarə keçməsi icarənin maliyyə icarəsinə aid edilməsinin birmənalı şəkildə meyarı ola bilməz. Belə bir icarə həmin hüququn olmadığı hallarda maliyyə icarəsi kimi təsnifləşdirilə bilər.

Qeyd etmək lazımdır ki, mühasibat uçotunun milli standartlarından fərqli olaraq İAS 17 №-li Standartda icarənin maliyyə icarəsinə aid olunmasının hər hansı bir miqdar meyarı göstərilməmişdir. Belə ki, ABŞ-ın “Mühasibat Uçotunun Ümumi Prinsiplərində” göstərilir ki, icarəni maliyyə icarəsinə aid etmək üçün icarə müddəti aktivin xidmət müddətinin 75%-dən çox olmalıdır. Eyni zamanda minimal icarə ödənişinin diskont dəyəri icarə müqaviləsi bağlanılan anda icarəyə götürülən aktivin ədalətli dəyərini 90%-dən çoxunu təşkil etməlidir. Bu qaydanın Azərbaycanın uçot praktikasında tətbiqi məqsədə uyğundur.

İAS 17 №-li Standarta uyğun olaraq icarə təsnifləşdirilən zaman ilk növbədə mühasibin peşəkar düşüncəsinə istinad edilir.

Yuxarıda qeyd etdiyimiz meyarlar bütövlükdə həm icarədar, həm də icarəyə verən üçün bütövlükdə eynidir və icarə əməliyyatlarının uçotda əks etdirilməsinin vahid qaydasını müəyyənləşdirmək üçün əsas sayıla bilər. Bundan başqa İAS 17 №-li Standarta uyğun olaraq maliyyə icarəsinin təsnifatı üçün əlavə şərtlərin yerinə yetirilməsi ehtimal olunur. Bu isə hər şeydən əvvəl icarədar üçün zəruridir (cədvəl 2.4).

Maliyyə icarəsinə aid edilməyin əlavə şərtləri

Şərtlər	Misal
İcarədar tərəfindən icarə ləğv olunduğu hallarda bununla əlaqədar yaranan zərər icarədarın üzərinə düşür	Dəzgah beş il müddətinə icarəyə götürülmüşdür. İcarə şərtlərinə uyğun olaraq dəzgahın qəzaya uğradığı və müqavilənin ləğv edildiyi hallarda icarədar icarəyə verən müqavilədə nəzərdə tutulan icarə ödənişinin yerdə qalan bütün məbləğini ödəməlidir.
Ləğvetmə məbləğinin ədalətli dəyərinin tərəddüd etməsindən mənfəət, yaxud zərər icarədarə çatır (məsələn, icarə haqqından güzəşt formasında və s.)	Dəzgah beş il müddətinə icarəyə götürülmüşdür. Müqavilənin şərtlərinə görə icarədar icarə müddətinin sonunda dəzgahı 30 000 manata satın alır. əslində isə beş illik müddəti olan dəzgahın ədalətli dəyəri 10 000 manatla 80 000 manat arasında tərəddüd edir.
İcarədar ikinci müddətə icarə müddətini uzatmaq imkanına malikdir. Bu zaman icarə haqqı bazar səviyyəsindən xeyli aşağı olacaq.	Dəzgah beş il müddətinə icarəyə götürülmüşdür. İcarə haqqının dərəcəsi 15%-ə bərabərdir. Beşillik müddət başa çatdıqdan sonra icarədar dəzgahın icarə müddətini 1% icarə haqqı dərəcəsi ilə uzatmaq hüququna malikdir. Belə bir faiz dərəcəsi bazar səviyyəsindən təbii ki aşağıdır.

Beləliklə, icarə təsnifatının başlıca əlaməti aktivə malik olmaqla bağlı risklərin və faydaların keçirilməsidir. Əgər aydın olarsa ki, icarə bütün riskləri və faydaları əhəmiyyətli dərəcədə bilirsə, onda belə icarə əməliyyat icarəsi adlanır.

Icarənin təşifatı icarə müqaviləsi bağlanılan zaman həyata keçirilir. Əgər icarədar və icarəyə verən icarə şərtlərində dəyişikli etməyə razılaşdırılmışdırlarsa, yenidən işlənən müqavilə bütün fəaliyyət dövrü üçün yeni bir müqavilə kimi nəzərə alınır. Eyni zamanda faydalı xidmət müddətinin qiymətləndirilməsində yaxud ləğvetmə dəyərində dəyişikliklər baş verərsə (məsələn, icarədar tərəfindən şərtlərin yerinə yetirilməməsi) onda uçot məqsədləri üçün icarənin təsnifatının dəyişdirilməsi məqsədəuyğun deyildir.

Misal. Təşkilat bir il müddətinə torpaq sahəsini icarəyə götürür. İcarə hüququna görə birdəfəlik ödəniş 24 000 manat təşkil edir. Bu məbləğ avans ödənişi qaydasında əks etdirilir və hər ay 2000 manat məbləğində icarə üzrə xərclərə silinməlidir:

Debet	Kredit	Məbləği, manat
Verilmiş avans	Pul vəsaitləri	24 000
İcarə üzrə xərclər	Verilmiş avans	2000

Torpaq sahəsinin və binaların icarəsinin təsnifləşdirilməsi məqsədləri üçün icarənin ayrıca elementləri nəzərdə tutulur. Əgər, hər iki element üzrə mülkiyyət hüququ icarə müddəti başa çatdıqdan sonra icarədarə keçdikdə, həm torpaq, həm də bina maliyyə icarəsi kimi təsnifləşdirilməlidir və uçotu məqsədilə minimal icarə öhdəlikləri “torpaq” və “bina” ünsürləri üzrə ədalətli dəyərə mütənasib surətdə bölüşdürülür.

Misal. Torpaq sahəsinin və binanın icarə dəyəri 500 000 manat təşkil edir. Torpağın ədalətli dəyəri 3 000 000 manat, binanın ədalətli dəyəri 600 000 manata bərabərdir. İcarəyə götürülən obyektlərin ümumi dəyərində torpağın dəyəri 83% ($3000000:3600000 \times 100\%$) təşkil edir.

“Torpaq” elementinin payına icarə dəyərinin 415 000 manat düşür ($500000 \times 0,83$).

Əgər icarə ödənişi “bina” və “torpaq” elementləri arasında etibarlı şəkildə bölüşdürülə bilmirsə, onda bütün icarə maliyyə icarəsi şəklində təsnifləşdirilmə-

lidir. Əgər, görünürsə ki, hər iki element özlüyündə əməliyyat icarəsi kimi təcəssüm edirsə, onda icarə əməliyyat icarəsi hesab olunur.

Əgər torpaq sahəsinin icarəsinin dəyəri icarənin ümumi məbləğində böyük əhəmiyyət kəsb etmirsə, torpaq və bina bütövlükdə bir vahid kimi, icarə isə ya maliyyə, ya da əməliyyat icarəsi kimi təsnifləşdirilir. Bu zaman binanın iqtisadi xidmət müddəti icarəyə götürülən bütün aktivlərin (həm binanın özü, həm də torpaq) iqtisadi xidmət müddətinə bərabər tutulur.

Misal. Torpaq sahəsinin və binanın icarə dəyəri 500 000 manat təşkil edir. Torpağın icarəyə götürülən obyektlərin ümumi dəyərində xüsusi çəkisi 3% həcmindədir.

Belə bir halda icarənin bütün dəyəri “bina” elementinin üzərinə düşür.

Misal. Təşkilat avadanlığı dörd il müddətinə hər il 2000 manat ödəmək şərtilə maliyyə icarəsinə qəbul etmişdir. Diskontlaşdırma dərəcəsi 15%-ə bərabərdir. İcarəyə götürülən əmlakın ədalətli dəyəri 6000 manat həcmindədir.

Minimal icarə ödənişinin diskont dəyərini hesablanması aşağıdakı cədvəldə verilmişdir (cədvəl 2.5):

Cədvəl 2.5

Minimal icarə ödənişlərinin diskont dəyərini hesablanması

İl	İcarə ödənişi man.	Diskontlaşdırma amili	Minimal icarə ödənişi man.
1-ci	2000	0.870	1740
2-ci	2000	0.756	1512
3-cü	2000	0.657	1314
4-cü	2000	0.572	1144
Yekunu	8000		5710

İcarədarın balansında avadanlıq 5710 man məbləğində mədaxil olunur. Belə ki, minimal icarə ödənişinin diskont dəyəri ədalətli dəyərdən aşağıdır və bu əməliyyat aşağıdakı mühasibat köçürməsi vasitəsilə əks etdirilir:

Debet	Kredit	məbləği, man
İcarəyə götürülən avadanlıq	İcarə üzrə öhdəlik	5710

Əgər, öhdəliyin qiyməti minimal icarə öhdəlikləri məbləğində qəbul edilirsə, onu borcun elementləri şəklində təqdim etmək məqsədəuyğundur: əsas məbləğ və faizlər. Minimal icarə öhdəliklərinin cari dəyərinin hesablanması icarə öhdəliklərinin faizlə komponentlərinin fərqləndirilməsi gətirib çıxarır.

Bizim misalda maliyyə icarəsinin müqaviləsi üzrə faizlərin məbləği 2290man (8000-5710) təşkil edir.

Icarə sazişlərinin bağlanması və yerinə yetirilməsi prosesində yaranan icarədarın ilkin müstəqim xərcləri İAS 17 №-li Standartda bilavasitə icarə fəaliyyəti ilə bağlı xərclər şəklində müəyyənləşdirilir və onların icarə edilən aktivlərin dəyərinə daxil edilməsi nəzərdə tutulur.

Sonrakı icarə ödənişlərinin tərkibinə faizlər də aid edilir.

Vaxt üzrə faizlərin bölüşdürülməsinin üç metodu mövcuddur: aktuar, komulyativ, xətti.

Aktuar metod. Bu metod zamanı maliyyə icarəsi üzrə öhdəliklərin ödənilməmiş məbləğinə daimi faiz dərəcələri tətbiq edilir.

Misal. Təşkilat 1 yanvar 2017-ci il tarixinə illik ödənişi 2000 manat olmaqla avadanlığı maliyyə icarəsinə götürür. İcarə ödənişi ilin axırında həyata keçirilir. Diskont dərəcəsi 15%-z bərabərdir. İcarəyə götürülən əmlakın ədalətli dəyəri 6000 manatdır. Minimal icarə öhdəliklərinin diskont dəyəri 5710 manat həcmindədir. Maliyyə icarəsinin müqaviləsi üzrə faizlərin ümumi məbləği 2290 manatdır.

Aktuar metod əsasında maliyyə icarəsi üzrə faizlə ödənişlərin bölüşdürülməsinin hesablanması aşağıdakı cədvəldə verilmişdir (cədvəl 2.6).

Cədvəl 2.6

Faizlə ödənişlərin bölüşdürülməsinin aktuar metodu

İllər	Dövrün əvvəlinə borc məbləği, man.	Faiz tərkibi (15% olmaqla), man	Yekunu, man	İcarə ödənişi, man.	Dövrün axırına borc, man.
-------	------------------------------------	---------------------------------	-------------	---------------------	---------------------------

2014	5710	857	6567	2000	4567
2015	4567	685	5252	2000	3252
2016	3252	488	3740	2000	1740
2017	1740	260	2000	2000	
Yekunu		2290		8000	

Kumulyativ metod. Bu metod aktuar metodla müqayisədə daha az dəqiqliyi ilə seçilir. Bu metoddan istifadə edildikdə, icarə müddətinin illərinin ümumi məbləğindən istifadə edilir.

Misal. İlk məlumatlar əvvəlki misaldan götürülür. İcarə müddəti 4 il təşkil edir, icarə müddətinin illərinin məbləği on ildir: $(10(1+2+3+4))$. İllərin sayının məbləği aşağıdakı düsturun köməyi ilə hesablanıla bilər:

$$N(N+1):2$$

Burada, N-hesabat dövrünün illərinin sayını göstərir. Nəticə belədir:
 $4(4+1):2=10$

Kumulyativ metod əsasında maliyyə icarəsi üzrə faiz ödənişlərinin bölüşdürülməsi aşağıdakı cədvəldə verilmişdir (cədvəl 2.6):

Cədvəl 2.7

Faizlə ödənişlərin bölüşdürülməsinin kumulyativ metodu

İllər	Proporsiya	Faizlərin ümumi məbləği, man	Faiz tərkibi
2014	4/10	2290	916
2015	3/10	2290	687
2016	2/10	2290	458
2017	1/10	2290	229
Yekunu			2290

Xətti metod. Bu metod zamanı hər bir dövrə aid edilən faiz tərkibi icarə müddəti ərzində bərabər qaydada bölüşdürülməlidir. Vaxta görə faiz xərclərinin qeyri-dəqiq bölgüsünün əks etdirilməsi özünün sadəliyi ilə seçilir (cədvəl 2.8):

Cədvəl 2.8

Faiz ödənişlərinin bölüşdürülməsinin üç metodunun müqayisəsi

İllər	Aktuar metod	Kumulyativ metod	Xətti metod
2014	4/10	2290	916
2015	3/10	2290	687
2016	2/10	2290	458
2017	1/10	2290	229
Yekunu			2290

2.4. Əsas vəsaitlərə daxili nəzarətin etibarlılığı sisteminin qiymətləndirilməsi

Əsas vəsaitlərin uçotu üzrə daxili nəzarətin etibarlılığı sisteminin qiymətləndirilməsi üçün daxili auditor test işləyib hazırlayır. Testin sualları konkret təşkilati cəhətlərini nəzərə almaqla mövcud qanunvericilik çərçivəsində nəzarəti təşkilati aspektlərini əhatə etməlidir. Həmin testlərin hər bir mövqeyi üzrə cavab beş ballıq şkala ilə qiymətləndirilir. Daha sonra nəzarətin etibarlılığı sisteminin qiymətləndirilməsi üzrə balların orta illik kəmiyyəti müəyyənləşdirilir:

2 baladək – aşağı;

2-dən 4-dək – orta;

4-dən yuxarı yüksək.

Daxili nəzarətin etibarlılığı sisteminin qiymətləndirilməsi uçotun konkret bölməsi üzrə daxili audit proqramında yoxlanılan sualların detallaşdırılmasına təsir

göstərir. Test eyni zamanda daxili auditorun hər bir mövqeyi üzrə nəzarətin gücləndirilməsi məsələləri özünün şərhini tapır.

Testdə göstərilən suallara cavabları aşağıdakı uçot əməkdaşları verirlər:

Baş mühasib, baş mühasibin müavini, uçot bölməsi üzrə rəhbərlər (cədvəl 2.1.):

Cədvəl 2.1.

Əsas vəsaitlər üzrə daxili nəzarət sisteminin qiymətləndirilməsi testləri

N	Suallar	Cavablar	Daxili auditorun şərh	Bal
1	Müəssisənin xüsusi əsas vəsaitləri varmı və onlar üzrə mövcud qanunvericilik qydasında inventarlaşma aparılırmı?	Var həyata keçirilir	-	5
2	Müəssisədə icarəyə götürülən əsas vəsait varmı və hesablaşmalar üzrə onların üzləşdirilməsi həyata keçirilirmi	Var həyata keçirilir	-	5
3	Müəssisədə əsas vəsaitlərin uçotu üzrə sənəd dövriyyəsi varmı?	Yoxdur	Hazırlanması zəruridir	2
4	Müəssisədə əsas vəsaitlərin uçotu üzrə xüsusi sənədlər varmı? Və onlar uçot	Var əlavə olunmamışdır	Əlavə olunması zəruridir	4

	siyasətinə əlavə olunurmu?			
5	Müəssisədə əsas vəsaitlərin hərəkəti doldurulan sənədlərdə qeydiyyatdan keçirilmişdirmi?	əsas vəsaitlərin həm mədaxili, həm də məxarici üzrə ilk sənəd – kartoçkalar mövcuddur. Lakin həmin sənədlər tam doldurulmamışdır.	İlk sənədlərin lazımi səviyyədə doldurulması məqsədəuyğundur.	2
6	Tam amortizasiya olunmamış əsas vəsaitlər müəssisədə öz əksini tapmışdır və onların amortizasiya edilməmiş hissəsi düzgün silinmişdirmi?	Mövcuddur, silinmə prosesi düzgün aparılmamışdır	Düzəliş aparılmasına ehtiyac var	2
7	Müəssisədə illik inventarlaşma qanunvericilikdə nəzərdə tutulan müddətdə və qaydada aparılmışdırmi?	Komissiya tərəfindən qrafikə əməl edilməklə həyata keçirilmişdir	-	5
8	Əsas vəsaitlərin inventarlaşmasının nəticələri mühasibat uçotunda müvafiq qeydlər vasitəsilə rəsmiyyətə salınmışdırmi?	Düzgün əksini tapmışdır	-	5
9	Əsas vəsaitlərin məhsulun maya dəyərində daxil edilən	Müəyyən edilməmişdir.	Miqdar uçotunun aparılması	2

	dəyəri uçot siyasətində nəzərə alınmışdırmı və bu zaman miqdar uçotuna əməl olunurmu?	Aparılmır.	zəruridir	
10	Əsas vəsaitlərin qruplara bölünməsi əsaslandırılmışdırmı və qruplara amortizasiya hesablanması qaydası gözlənilirmi?	Bölünmüşdür. Amortizasiyanın hesablanması qaydası düzgündür.	-	5
11	Əsas vəsaitlər qenidən qiymətləndirməyə məruz qalırımı və bu əməliyyat uçotda düzgün qeydə alınırımı?	Həyata keçirilir, yenidənqiymətləndirmə düzgün aparılmışdır.		
Yekunu				42
Orta bal				3,8

Yuxarıda cədvəldə verilən məlumatlardan aydın olur ki, belə bir nəticəyə gəlmək olar ki, əsas vəsaitlərə daxili nəzarət sisteminin mövcud vəziyyəti ümumilikdə orta qiymətləndirilə bilər.

Müəssisədə əsas vəsaitlərin uçotunun təşkili ilə yaxından tanış olmaq üçün daxili auditor tərəfindən sorğu vərəqəsi doldurulur və sənəddə konkret təşkilatda əsas vəsaitlərin uçotu üzrə müəyyən suallar verilir və həmin suallara cavablar alınır (cədvəl 2.2.)

Əsas vəsaitlərin daxili audit üzrə sorğu cədvəli

N	Suallar	Cavablar		
		Hə	Yox	Digər cavab
1	Müəssisədə əsas vəsaitlərin hansı növləri (istehsalat, qeyri istehsalat, icarəyə götürülmüş) mövcuddur.	-	-	istehsalat, icarəyə götürülmüş
2	Əsas vəsaitlər üzrə hansı sənədlər doldurulur (unifikasiya olunan, ixtisaslaşdırılan və s.)	-	-	Unifikasiya olunan
3	Əsas vəsaitlərə hesablanan amortizasiya istehsal məsrəflərinin tərkibində neçə faizə bərabərdir?	-	-	40%
4	Əsas vəsaitlərin amortizasiyası müntəzəm aparılırmı?	-	-	İldə bir dəfə
5	Müəssisədə əsas vəsaitlərin hansı qrupları mövcuddur?	-	-	1-ci qrupdan 8-ci qrupa kimi
6	Baş mühasib əsas vəsaitlərə dair ilk sənədlərin doldurulmasının düzgünlüyünə nəzarət edə bilirmi?	-	-	-
7	Müəssisədə MHBS 16 “Əsas vəsaitlərin uçotu üzrə” amortizasiya hesablanması hansı metodu tətbiq edilir?	-	-	Xətti metod
8	Vergilər Məcəlləsinə uyğun olaraq amortizasiya hesablanması hansı metoduna üstünlük verilir?	-	-	Xətti metod
9	Vergidə cəlb olunma məqsədləri üçün	-	-	Vergi

	alınan əsas vəsaitlərə hesablanan amortizasiya məbləğləri arasındakı fərq necə qeydə alınır?			registrində
10	Son üç ildə əsas vəsaitlərin yenidən qiymətləndirilməsi aparılmışdırmı və hansı üsulla?	-	+	-
11	Son illərdə əsas vəsaitlərin təmiri hansı üsulla yerinə yetirilmişdir?	-	+	-
12	Əsas vəsaitlərin satışı məsələsi müəssisədə necə baş verir və belə hal olmuşdurmu?	+	-	-
13	Müəssisədə mənəvi cəhətdən köhnələn əsas vəsaitlər varmı?	+	-	-
14	Müəssisə tərəfindən əsas vəsaitlərin silinməsi aparılmışdırmı?	+	-	-
15	əsas vəsaitlərin əvəzsiz qaydada verilməsi, yaxud daxil olması baş tutmuşdurmu?	+	-	-
16	Müəssisədə nizamnamə kapitalının tərkibində olan əsas vəsait obyektı vardırımı?	+	-	-
	Özünün dəyərini buraxılmış məhsulun maya dəyərinə təmamilə keçirə bilməyən əsas vəsaitin ilk dəyəri necə silinməlidir?	-	-	Maliyyə nəticələri hesabına
18	Son illərdə əsas vəsait obyektləri hansı vəsait hesabına satın alınmışdır?	-	-	Bölüşdürülməmiş mənfəət hesabına

Müəssisənin işçiləri tərəfindən doldurulan həmin sənəd daxili auditor tərəfindən zəruri dar çərçivələri aşkara çıxarmaq və gələcəkdə əsas vəsaitləri daha səmərəli istifadəsinə nail olmaq üçün ehtiyatları aşkara çıxarmağa şərait yarada bilər.

Əsas vəsaitlərin daxili auditini həyata keçirmək üçün auditor sübutlarını toplanılması metodlarına aiddir: müşahidə, inventarlaşma, hesabi yoxlamalar, məzmun və mahiyyət üzrə hesablamalar və s.

III FƏSİL. ƏSAS VƏSAİTLƏRİN TƏHLİLİ METODİKASI

3.1. Əsas vəsaitlərin təhlilinin mənbələri və ona təsir göstərən amillərin təhlili metodikası

Təhlil apardığımız Bakı neft maşınqayırma müəssisəsində torpaq, tikili və avadanlıqların mövcudluğu və hərəkətinin dəyişməsinə nəzərdən keçirək (cədvəl 3.1.)

Cədvəlin məlumatlarının təhlili bizə belə bir nəticəyə gəlməyə əsas verir ki, təsərrüfat subyektində 2016-cı ildə sənaye təyinatlı əsas vəsaitlər 221 min manat, başqa sözlə 0,9% həcmində artmışdır. Sənaye istehsal təyinatlı əsas vəsaitlərin aktiv hissəsi il ərzində 385 min manat, yaxud 1,4%, passiv hissəsi isə 30 min manat, yaxud 0,05 artmışdır.

Ümumiyyətlə, əsas vəsaitlərin müxtəlif ünsürlərinin həcmində araşdırılmasında başlıca məqsəd təsərrüfat subyektinin malik olduğu əmlakın və qeyri-fəal hissəsi arasındakı fərqi, müxtəlif qrupların strukturunun və hər qrup xüsusi çəkisinin hesabat dövründə dəyişməsinə müəyyənləşdirib, qiymətləndirməkdən ibarətdir.

Müasir idarəetmə sistemində fondverimi əsas istehsal fondlarından istifadəni xarakterizə edən əsas göstəricidir. Fondverimi istehsal təyinatlı əsas fondların 1 manatına, yaxud min manatına məhsul istehsalının həcmi xarakterizə edən göstəricidir. Fondverimi göstəricisi müəssisənin topdan satış qiyməti ilə məhsulun dəyərini istehsal təyinatlı əsas fondların orta illik məbləğinə nisbəti kimi təyin edilir. Planlaşdırma, hesabat və təhlil işlərində fondverimi göstəricisi, bir qayda olaraq, istehsal təyinatlı bütün əsas vəsaitlər, yaxud onların aktiv hissəsi üzrə təyin və təhlil edilir.

“Bakı neft maşınqayırma” zavodunda 2015-2016-cı illərdə fondverimi və fondtutumuna məlumatların təhlili aşağıdakı cədvəldən görünür.

Cədvəl 3.1.

2016-cı ilə olan əsas vəsaitlərin mövcudluğu, hərəkəti və dinamikasının təhlili(min man.)

Torpaq, tikili və avadanlıqlar (Əsas vəsaitlər)	İlin əvvəlində	2016- cı il ərzində daxil olub		2016- cı il ərzində təsərrüfatdan		İlin axırına qalıq	Daxil olmanın çıxışdan artıqlı	Artım tempi, %-lə
		cəmi	O cümlədən işə salınıb	cəmi	o cümlədən ləğv			
A	1	2	3	4	5	6	7	8
Sənaye istehsal təyinatlı əsas vəsaitlər	42947	396	396	158	63	43187	+221	100,9
Onların aktiv hissəsi	27493	385	385	141	54	27649	+219	101,5
Passiv hissəsi	25430	30	30	18	18	25480	+7	100,2
Digər sahələrin əsas istehsal								
cəmi	42947	396	396	158	63	43187	+221	100,9

Cədvəl 3.2.

“Bakı neft maşınqayırma” zavodunda fondverimi və fondtutumu göstəricilərinin təhlili

Göstəricilər	2015-ci ildə	2016-cı ildə	2015-ci ilə nisbətən kənarlaşma (+; -)
1. Müəssisənin topdan satış qiyməti ilə məhsul istehsalı, min manatla	27585,016	9931,954	-9962,620

2.Əsas istehsal fondlarının orta illik dəyəri, min man.	212	197	-35
3.Fondverimi, man. (1-ci sət.: 2-ci sət.)	98,0	56,928	-46,720
4.Fondtutumu, man (2-ci sət.: 1-ci sət.)	1,250	3,611	+0,969

Analitik cədvəldə verilən məlumatlardan görüldüyü kimi, 2016-cı ildə əvvəlki illə müqayisədə əsas istehsal fondlarının orta illik məbləği $35 \times 100 : 212 = 16,5$ % azalan şəraitdə ümumi məhsul istehsalının həcmi daha çox $9962,620 \times 100 : 27585,016 = 36,11\%$ azalmışdır.

Deməli, əsas istehsal fondlarının orta illik məbləğinin azalması ilə müqayisədə məhsul istehsalı $34,11 : 16,5 = 2,06$ dəfə çox azalmışdır. Məhsul istehsalının həcmnin, əvvəlki illə müqayisədə azalması bir tərəfdən əsas istehsal fondlarının azalması, digər tərəfdən mövcud əsas istehsal fondlarından əvvəlki illə müqayisədə istifadə olunması, iqtisadi dildə desək fondveriminin 98,00 manatadək 56,928 manatadək, yəni 46,720 man. azalmışdır.

Əgər hesabat ilində istehsalatdan mövcud olan istehsal fondlarından əvvəlki ildə nail olduğu səviyyədə istifadə olunsaydı hesabat ilində müəssisənin topdan satış qiyməti ilə məhsul istehsalının mümkün həcmi $98,0 \times 197 = 19306$ min man. olmuşdur.

Yuxarıda verilən rəqəm məlumatları vasitəsilə əsas 2 amilin məhsul istehsalının həcmnin keçən illə müqayisədə 9962,620 min man. azalmasına təsirini təyin etmək olar:

1. Əsas istehsal fondların orta illik həcmnin 2015-ci il ilə müqayisədə 33 mln. man. Aşağı düşməsi məhsul istehsalının $19306 - 27585,016 = -8279,061$ min man. azalmasına səbəb olmuşdur;

2. Mövcud əsas istehsal fondlarından əvvəlki illə müqayisədə pis istifadə olunması, başqa sözlə desək, fondveriminin 46,720 man. azalması məhsul istehsalının $9931,954 - 19306 = -9374,046$ min man. azalmasına səbəb olmuşdur.

Verilən məlumatlardan görüldüyü kimi məhsul istehsalının azalması başlıca olaraq mövcud istehsal təyinatlı torpaq, tikili və avadanlıqlardan pis istifadə

olunması ilə izah olunur. Belə ki, məhsul istehsalının azalmasının $9374,046 \times 100 : 9962,620 = 94,09$ faizi fondveriminin azalması, yəni istismarda olan əsas vəsait obyektlərindən əvvəlki illə müqayisədə pis istifadə hesabına olmuşdur.

3.2.Əsas vəsaitlərin və onların amortizasiyasının uçotunun təkmilləşdirilməsi

Amortizasiya dedikdə, aktivin bütün faydalı istifadəsi müddətində onun amortizasiya edilən dəyərinin müntəzəm surətdə bölüşdürülməsi başa düşülür.

Təkcə əsas vəsait obyektləri deyil, onun müxtəlif komponentləri də amortizasiya oluna bilər (əgər komponentin maya dəyəri obyektin məcmu dəyəri ilə müqayisədə müəyyən əhəmiyyət daşıyarsa). Məsələn, təyyarənin fyuzelyajı və mühərriki həmin obyektin kiminsə mülkiyyətində olmasından asılı olmayaraq, yaxud maliyyə icarəsi predmeti olduğuna baxmayaraq ayrılıqda amortizasiya edilə bilər.

Amortizasiyanın hesablanması üçün eyni faydalı istifadə müddətinə malik əsas vəsait obyektinin əhəmiyyətli komponentləri qruplaşdırıla bilər. Onlara görə amortizasiya hesablanmasının eyni metodları tətbiq olunmalıdır. Məsələn, əgər təyyarənin fyuzelyajı və mühərriki eyni faydalı istifadə müddətinə malikdirsə, onları neçə bir vahid obyekt kimi amortizasiya etmək olar.

Əgər müəssisə əsas vəsait obyektinin bəzi komponentləri ayrılıqda amortizasiya edərsə, onda həmin obyektin yerdə qalan hissəsinə də ayrılıqda amortizasiya hesablamalıdır. Məsələn, təyyarənin fyuzelyajı və mühərriki ayrıca əsas vəsait obyektini qismində qeydiyyatla alınır. Təyyarənin digər komponentləri isə amortizasiya edilən obyektin ayrıca qrupu şəklində fərqləndirilməlidir.

Dövr ərzində, amortizasiya ayırmaları adətən məcmu gəlir haqqında hesabatın xərc qismində tanınır. Əgər, aktivdə qeydə alınan iqtisadi fayda digər aktivlərin istehsalı zamanı ödənilirsə, onda amortizasiya ayırmaları digər aktivin maya dəyərinin bir hissəsini təşkil edir və onun balans dəyərində daxil edilir. Məsələn, istehsalat ehtiyatlarının avadanlıqları İAS 2 “Ehtiyatlar” adlı standarta

uyğun olaraq mal-material ehtiyatlarının emalı üzrə xərclərin tərkibinə daxil edilir. Eynilə axtarış kəşfiyyat işlərində istifadə olunan əsas vəsaitlərin amortizasiyası İAS 38 “qeyri-maddi aktivlər” adlı standartta uyğun olaraq qeyri-maddi aktivlərin ilkin dəyərinə daxil edilə bilər.

Misal 1. İstehsal qabağı nümunə və modelləri testləşdirmək üçün satın alınan avadanlığın dəyəri 10 000 manat təşkil edir. Avadanlığın ləğv olunma dəyəri sifirə bərabərdir. Belə ehtimal olunur ki, avadanlığın faydalı istifadə müddəti ərzində istehsal qabağı nümunə və modellər 5000 vahid testləşməyə məruz qalacaq. Hesabat dövründə nümunə və vahidlərin 2000 vahidi testləşdirilmişdir. Hesabat dövrü ərzində amortizasiya məbləği 4000 manata bərabərdir. Bu məbləğ qeyri-maddi aktivlərin ilkin dəyərinə daxil edilir (İAS 38 Nəli standartta müvafiq surətdə).

Hesabat dövrü ərzində avadanlığa amortizasiya hesablanması üzrə əməliyyat mühasibat uçotunun hesablarında aşağıdakı qaydada öz əksini tapır:

Debet	Kredit	Məbləği, man.
Qeyri-maddi aktivlər	Əsas vəsaitlərin amortizasiyası	4000

Əsas vəsait obyektinin amortizasiya olunan dəyəri müntəzəm qaydada onun faydalı xidmət müddətinə mütənasib olaraq bölüşdürülməlidir.

Amortizasiya dəyəri dedikdə, ləğvetmə dəyəri çıxılmaqla maya dəyəri ilə birlikdə əks etdirilməklə aktivin maya dəyəri yaxud digər məbləği başa düşülür. Aktivin faydalı istifadə müddətinin müəyyənləşdirilməsi həmin analogi aktivlərlə işləyən müəssisələrin təcrübəsinə əsaslanan mühasibin peşəkar mühakiməsinin predmeti hesab olunur. Aktivin faydalı xidmət müddəti müəyyənləşdirildikdə aşağıdakı amillər nəzərə alınmalıdır:

1. Aktivin hesablanmış gücündən yaxud fiziki məhsuldarlığından asılı olaraq qiymətləndirilən aktivin ehtimal olunan istifadəsi.

2. istismar amillərindən asılı olan və ehtimal edilən fiziki köhnəlmə (aktivin iş növbəsinin sayı, təmir, texniki xidmət, saxlanılma şəraiti və boşdayanma dövründə aktivə xidmət)
3. istehsal prosesinin dəyişilməsi və yaxud təkmilləşdirilməsi, habelə aktivdən istifadə etməklə istehsal olunan məhsullara bazarda tələbatın dəyişilməsi ilə əlaqədar meydana çıxan mənəvi yaxud kommersiya cəhətdən köhnəlmə
4. aktivdən istifadə üzrə hüququ və həmin qəbildən olan məhdudiyyətlər (məs. aktivlərin icarəyə verilmə müddəti)

Aktivin faydalı istifadə müddəti müəssisə üçün onun ehtimal edilən faydalılığı nəzərə alınmaqla müəyyən edilir. Eyni zamanda mənəvi, yaxud kommersiya cəhətdən köhnəlmə və aktivin boşdayanması zamanı fiziki köhnəlmə aktivdən istifadədən alınan iqtisadi faydanın azalmasına gətirib çıxarır və onun faydalı istifadə müddətini azaldır.

Aktivin faydalı xidmət müddəti, habelə onun ləğvolunma dəyəri mütləq qaydada ən azı hər bir maliyyə ilinin sonunda yenidən nəzərdən keçirilməlidir. Bu öz növbəsində amortizasiya olunan dəyərdə və amortizasiya ayırmalarının məbləğində dəyişikliklərə gətirib çıxarır. Əgər, cari gözləntilər əvvəlki qiymətləndirmələrdən fərglənirsə, belə dəyişiklik mütləq qaydada İAS 8 “Uçot siyasəti hesablaşma qiymətlərində və səhvlərdə dəyişikliklər” adlı beynəlxalq standartla müvafiq surətdə öz əksini tapmalıdır.

Misal 2. Faydalı istifadə müddəti 5 il olan əsas vəsait obyektinin maya dəyəri 12000 man., onun ləğvolunma dəyəri isə 2000 manat təşkil edir. İki ildən sonra obyektin istifadəsi nəzərdən keçirilmiş, onun ləğvetmə dəyəri 1000 manat təşkil etmiş və yerdə qalan faydalı xidmət müddəti 4 il müddətində tanınmışdır.

Ləğvetmə dəyərinin və faydalı istifadə müddətinin yenidən nəzərdən keçirilməsi ilə əlaqədar amortizasiya ayırmalarının dəyişdirilmiş məbləğinin hesablanması aşağıdakı cədvəldə təqdim olunur. (cədvəl 1):

Amortizasiya ayırmalarının dəyişdirilmiş məbləğinin hesablanması

Göstərici	1-ci il	2-ci il	3-cü il
Maya dəyəri manatla	12 000	12 000	
İlin əvvəlinə balans dəyəri, manatla	12 000	10 000	8 000
Ləğvətmə dəyəri, manatla	2 000	2 000	1 000
Amortizasiya olunan dəyər manatla	10 000	10 000	7 000
Faydalı istifadə müddəti il	5	5	4
İllik amortizasiya məbləği manatla	2 000	2 000	1 750
Yığılmış amortizasiya məbləği manatla	2 000	4 000	5 750
İlin axırına balans dəyəri manatla	10 000	8 000	6 250

Nə zaman ki aktiv istifadə üçün yararlı olur, onda amortizasiyanın hesablanılmasına başlanılır. Başqa sözlə aktivin yerləşdiyi ərazi və onun vəziyyəti müəssisə rəhbərinin niyyətinə uyğun olaraq istifadəsi təmin edilir. Amortizasiya hesablanması aşağıdakı iki tarixdən daha əvvəlki ilə dayandırılır:

1. aktivin satış üçün nəzərdə tutulmuş qismində təsnifləşdirildiyi tarixə (İFRS 5 “satış üçün nəzərdə tutulan uzunmüddətli aktivlər və dayandırılmış fəaliyyət adlı beynəlxalq standartı uyğun olaraq)
2. aktivin tanınmasının dayandırıldığı tarixə

Əsas vəsait obyektinin balans dəyərinin tanınması mütləq qaydada xaric olduqda, ya da onun istismarından hər hansı bir gələcək iqtisadi fayda gözlənilmədikdə dayandırılmalıdır.

Aktivdən istifadə ümumiyyətlə dayandırıldıqda, yaxud da ondan fəal istifadə edilmədikdə amortizasiya hesablanması dayandırılmaz. Aktiv təmir edildikdə və ona xidmət göstərildiyi vaxtda amortizasiya hesablanması dayandırılmaz. Aktiv tam şəkildə amortizasiya edildikdə amortizasiya hesablanması dayandırılmalıdır. Bunlardan başqa istehsal vahidi metodu tətbiq olunan hallarda amortizasiya ayırmaları sıfıra bərabər ola bilər (aktiv vasitəsilə hər bir məhsul istehsal olunmadıqda)

Torpaq sahələri və onların üzərində olan binalar hətta onlar birlikdə satın alınsalar da uçotda ayrıca obyektlər kimi əks etdirilməlidirlər. Torpaq sahəsinin istifadə müddəti qeyri-məhdud olduğu üçün ona amortizasiya hesablanması nəzərdə tutulmur. Zibil tullantılarının atılması üçün nəzərdə tutulan karyerlər və meydançalar qismində istifadə olunan torpaq sahələri amortizasiya olunmur. Binaların xidmət müddəti məhdud olduğuna görə onlar amortizasiya edilən aktivlər hesab olunur. Binanın yerləşdiyi torpaq sahəsinin dəyərinin artması binanın amortizasiya məbləğinə təsir göstərmir.

Əgər satın alınan torpaq sahəsinin dəyəri özündə sökülmə ilə əlaqədar xərcləri birləşdirirsə burada onan əsas vəsait obyektini sökülürsə həmçinin sahədəki təbii resurslar bərpa olunursa onda qeyd olunan torpaq sahəsi iqtisadi faydanın alınması müddəti ərzində amortizasiya edilir.

Misal 3. Sex binasının inşası üçün torpaq sahəsi satın alınmışdır. Həmin torpaq sahəsinin ümumi dəyəri 113000 manat, o cümlədən həmin torpaq sahəsinə ödənilən məbləğ 100000 manat, daşınmaz əmlak üzrə komisiya agentinin xərcləri – 3000 manat, bu torpaq sahəsində yerləşən köhnə binanın sökülməsinə çəkilən xərclər – 10000 manat təşkil edir. Belə ehtimal edilir ki, torpaq sahəsində tikilən yeni sex binasının faydalı istifadə müddəti 20 ilə bərabər olacaq.

Torpaq sahəsinin 103000 manata (100000+3000) bərabər olan dəyəri amortizasiya məruz qalmamalıdır. Həmin torpaq sahəsində yerləşən köhnə binanın sökülməsinə çəkilən xərclər 10 000 manat təşkil edir və o, 20 il ərzində amortizasiya olunmalıdır.

Bir sıra hallarda torpaq sahəsi özü-özlüyündə faydalı xidmət müddətinə malik ola bilər. Belə hallarda amortizasiya elə bir üsulla hesablanmalıdır ki, gələcək iqtisadi səmərəli əks etdirə bilsin. Belə ki, əgər torpaq sahəsi maliyyə icarəsinə verilsə, onun faydalı istifadə müddəti icarə müddəti ilə məhdudlaşır.

Amortizasiyanın tətbiq olunan metodu tək müəssisə tərəfindən gələcək iqtisadi səmərənin gözlənilən sxemini əks etdirməlidir. Aktivlərə amortizasiya hesablanan zaman aşağıdakı metodlardan birisi tətbiq edilə bilər:

1. bərabər hesablama metodu

2. azalan qalıq metodu
3. istehsalat vahidi metodu

Müəssisənin seçdiyi metod aktivin istifadəsindən əldə edilən gələcək iqtisadi səmərənin hesablanması sxemini daha dəqiq əks etdirir. Seçilən metod dövrdən dövrə ardıcıl surətdə tətbiq olunur. Bu zaman gələcək iqtisadi səmərənin istehlakının hesablanması sxemində dəyişikliklərin baş verməsi halları istisnaqlıq təşkil edir.

Bərabər hesablama metodunun tətbiqi zamanı amortizasiya məbləği aktivin faydalı istifadə müddəti ərzində hesablanır. (bu zaman aktivin ləğv etmə dəyəri dəyişikliyə uğramırsa). Amortizasiya hesablanan zaman aktivin amortizasiya dəyəri əsas kimi götürülür.

Misal 4. Avtomobilin maya dəyəri 20000 manat təşkil edir. Müəssisə avtomobilin faydalı istifadə müddətini 5 ilə nəzərdə tutmuşdur. Avtomobilin ləğv etmə dəyəri 2000 manata bərabərdir. Amortizasiyanın bərabər hesablama metodu ilə hesablanması qaydası aşağıdakı analitik cədvəldə verilmişdir (cədvəl 2):

Cədvəl 2

Bərabər hesablama metodu üzrə amortizasiyanın hesablanması

İl	Amortizasiya olunan dəyər, man.	Amortizasiya norması, %-lə	İllik amortizasiya ayırmalarının məbləği, man.	Yığılmış amortizasiya məbləği, man.
1-ci	18 000	20	3 600	3 600
2-ci	18 000	20	3 600	7 200
3-cü	18 000	20	3 600	10 800
4-cü	18 000	20	3 600	14 400
5-ci	18 000	20	3 600	18 000

Azalan qalıq metodu aktivin faydalı istifadə müddəti ərzində amortizasiyanın hesablanan məbləğinin azalmasını nəzərdə tutur. Amortizasiya

ayırmalarının məbləği aktivin hesabat ilinin əvvəlinə qalıq dəyərindən və amortizasiya normasından asılı olaraq müəyyənləşdirilir. Amortizasiya ayırmaları norması sürətlənmə əmsalını artırır. Amortizasiya hesablanılmasının belə bir metodu yüksək texnoloqiyalı sahələrdə tətbiq olunur.

Misal 5. Avtomobilin maya dəyəri 20 000 manata bərabərdir. Müəssisə avtomobilin faydalı istifadə müddətini 5 ilə nəzərdə tutmuşdur. Sürətləndirmə əmsalı ikiyə bərabərdir. Avtomobilin ləğvəmə dəyəri 2000 manat təşkil edir.

Azalan qalıq metodu əsasında aktivlərə amortizasiya hesablanılması qaydası aşağıdakı cədvəldə verilmişdir (cədvəl 3):

Cədvəl 3

Azalan qalıq metodu ilə amortizasiyanın hesablanması

İl	İlin əvvəlinə qalıq dəyəri, man.	Amortizasiya norması, %-lə	İllik amortizasiya ayırmalarının məbləği, man.	Yığılmış amortizasiya məbləği, man.
1-ci	20 000	40	8 000	8 000
2-ci	12 000	40	4 800	12 800
3-cü	7 200	40	2 880	15 680
4-cü	4 320	40	1 728	17 408
5-ci	2 592		592	18 000

Avtomobilin istismarının beşinci ilində amortizasiya ayırmalarının məbləği amortizasiya dəyəri (18 000 man.) və dördüncü ilin axırına yığılmış amortizasiya məbləği (17 408 man.), yaxud da beşinci ilin əvvəlinə qalıq dəyəri (2 592 man.) və ləğvəmə dəyəri (2000 man.) arasındakı fərq kimi müəyyənləşdirilir.

İstehsalat vahidi metodu qaydasında amortizasiya məbləğinin hesablanması aktivin ehtimal olunan istifadəsindən yaxud aktivin ehtimal olunan məhsuldarlığından asılı olaraq həyata keçirilir.

Misal 6. Avtomobilin maya dəyəri 20 000 manat həcmindədir. Onun ləğv etmə dəyəri 2000 manata bərabərdir. Müəssisə belə guman edir ki, avtomobilin bütün istifadəsi ərzində ümumi yurüşü 300 000 km. olacaq. Avtomobilin bir kilometrə düşən amortizasiya dəyəri 0,06 manat təşkil edir.

İstehsalat vahidi metodu üzrə amortizasiyanın hesablanması aşağıdakı cədvəldə özünün təcəssümünü tapır (cədvəl 3):

Cədvəl 4

İstehsalat vahidi metodu üzrə amortizasiyanın hesablanması

İl	1 km. yürüşə düşən amortizasiya dəyəri, man.	Faktik yürüş, km.	İllik amortizasiya ayırmalarının məbləği, man.	Yığılmış amortizasiya məbləği, man.
1-ci	0,06	50 000	3 000	3 000
2-ci	0,06	60 000	3 600	6 600
3-ci	0,06	40 000	2 400	9 000
4-cü	0,06	100 000	6 000	15 000
5-ci	0,06	50 000	3 000	18 000

Aktivlərə münasibətdə tətbiq edilən amortizasiya metodu ən azı hər bir maliyyə ilinin sonunda yenidən nəzərdən keçirilməlidir. Əgər, aktivin istifadəsindən gözlənilən gələcək iqtisadi səmərənin həcmində əhəmiyyətli dəyişikliklər aşkar olunarsa, tətbiq edilən metod həmin dəyişikliyi əks etdirmək baxımından hökmən müvafiq düzəlişə məruz qalmalıdır. Belə bir dəyişiklik İAS 8 “Uçot siyasəti, hesablaşma qiymətlərində və səhvlərdəki dəyişikliklər” adlı Beynəlxalq standartda uyğun olaraq uçot və hesabatda öz əksini tapmalıdır.

NƏTİCƏ VƏ TƏKLİFLƏR

1. Tədqiqatdan aydın olur ki, əsas vəsaitlərin aktiv hissəsi olan maşın və avaldanlıqların xidmət müddətinin normativlə müqayisədə bir neçə dəfə artırılması təkcə onların istismarında iştirak edən işçilərin xidməti iləbağlamaq olmaz. Burada başlıca səbəb kimi əsaslı və cari təmirə çəkilən xərclərin səmərəliliyinin artırılmasını, habelə obyektlərin xidmət müddətlərinin müəyyənləşdirilməsindəki sahələri əsas götürülməlidir. Eyni zamanda qənaət müəyyənləşdirilən zaman istismar müddətinin sonunda təmirə çəkilən xərclərin səviyyəsini nəzərdən keçirmək daha məqsədəuyğundur.
2. Hər bir konkret əsas vəsait obyektinə üzrə bütün təmir işlərinin icmal uçotunu aparmaq məqsədəuyğundur. Əsas vəsaitlərin icmal uçotu əks etdirilən sənədlər inventar kartoçkalarına əlavə olunmalıdır. Bununla yanaşı, inventar kartoçkasının özündəki “Əsaslı təmir” bölməsi ləğv edilməlidir.
3. Belə hesab edirik ki, mövcud standartlara uyğun surətdə əsas vəsaitləri müvafiq registrlərdə qeydə almaq, həmçinin başqa müəssisələrə verdikdə bütün hallarda vahid bir sənəddən ƏB – 1 №-li inventar kartından istifadə edilməsi məqsədəuyğun sayılmır. Bu sənəddən yalnız əsas vəsaitlərin daxil olmasını uçota almaq üçün istifadə edilməsi səmərəlidir. Əsas vəsaitləri digər müəssisələrə verdikdə isə, ləğv etmə aktından istifadə edilməsi daha çox səmərə verə bilər.
4. Əsas vəsaitlərin qrup halında uçotu üçün 9 sayılı kartoçkadan istifadə olunur. Adı çəkilən ilk sənəd obyektləri qeydə almaq üçün tətbiq edilir. Bu formanı yarıdanların ideyası və məqsədləri mühasibat köçürmələrinin səmərəsini artırmaqdan ibarətdir. Bəzən bu özünü doğrultmur. Təcrübədə maddi aktivlərin obyektləri təsərrüfatdaxili yerdəyişmə xüsusiyyətlərinə malikdirlər. Bizim araşdırmalarımıza görə adını çəkdiyimiz kartoçkanın köməyiylə eyni adlı obyektləri heç də özünü doğrultmur.

5. Əsas vəsait obyektləri müəssisə tərəfindən təhlükəsizliyi təmin etmək, yaxud ətraf mühiti qorumaq məqsədilə alına bilər. Belə obyektlərin əldə olunması onların istifadəsindən alınan gələcək iqtisadi səmərənin artması ilə bilavasitə əlaqədar deyildir. əslində həmin obyektlər müəssisə tərəfindən ona mənsub olan digər aktivlərdən səmərə götürmək üçün zəruridir. Məs, kimya zavodu təhlükəli kimyəvi maddələrin istehsalı və mühafizəsi zamanı ekoloji normaları təmin edən yeni texnologiya obyektlər tətbiq edə bilər. Həmin texnologiya obyektlər uçotda aktiv kimi tanınmalıdır.
6. Bir sıra əməliyyatlar əsas vəsait obyektinin qurulması, yaxud inkişafı üzrə proseslərdə, yaxud proseslərdə həyata keçirilir. Məs, tikinti meydançasını inşaat başlanadək avtomobil dayanacağı kimi istifadə etmək və gəlir götürmək olar. Belə əməliyyatlardan alınan gəlirlərin obyektə hər hansı bir aidiyyəti olmadığı üçün o, mənfəət, yaxud zərər qismində tanınmalıdır.
7. Aktivin təyinatına görə istifadəsinə, yaxud satışına görə zəruri sayılan hazırlıq işləri özlüyündə aktivin fiziki cəhətdən yaradılmasını əks etdirmir. Ona aktivin fiziki cəhətdən yaradılması ilə bağlı texniki və inzibati işlər (məs., inşaat işi üçün icarə və s.) də daxildir. Eyni zamanda borclar üzrə həmin vaxt çəkilən xərclər (məs., gələcəkdə inşaat üçün satın alınan torpaq) hər hansı bir hazırlıq işləri görülməzsə, kapitallaşdırılmamalıdır.
8. Aktivin amortizasiya dəyəri əsas vəsait obyektinə amortizasiya hesablanan zaman əsas sayılır. Amortizasiya dəyəri aktivin maya dəyəri və onun ləğv etmə dəyəri arasındakı fərq kimi müəyyənləşdirilir. Aktivin amortizasiya dəyəri məcburi qaydada müntəzəm surətdə onun faydalı xidmət müddəti əsasında bölüşdürülməlidir.

ƏDƏBİYYAT SIYAHISI

1. “Mühasibat uçotu haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanununda dəyişikliklər edilməsi barədə Azərbaycan Respublikasının Qanunu. Bakı, 2017
2. Abbasov Q.Ə., Mühasibat uçotunun nəzəriyyəsi. Bakı, ADİU-nin nəşriyyatı -2009
3. Abbasov Q.Ə.: “Mühasibat uçotu” Dərslik, Bakı “İqtisad Universiteti” nəşriyyatı 2015
4. Cəfərov A.M. Mühasibat uçotu. /ikincinəşr/ Bakı: CBS polygraphic production, 2012, 504 s
5. Səbzəliyev S.M., Abbasov Q.Ə., Xidmət sahələrində mühasibat (maliyyə) uçotu. Bakı -2015
6. Документооборот. Основные средства/Под редакцией Г.Ю. Касьянова. - М.: АБАК, **2015**. - 256 с.
7. Классификация основных средств и начисление амортизации. - М.: АБАК, **2015**. - **199** с.
8. Коцюбинский, А. О. 1С:Бухгалтерия 8.0. Учет основных средств и нематериальных активов/А.О. Коцюбинский, С.В. Грошев. - М.: Триумф, **2015**. - 224 с.
9. Красова, О. С. Основные средства организации /О.С. Красова, Т.Ю. Сергеева. - М.: Московская Финансово-Промышленная Академия, **2015**. - 160 с.
10. Крятова, Л.А. Бухгалтерский учет основных средств и нематериальных активов / Л.А. Крятова. - М.: **Наука**, **2015**. - 220 с.

11. Старостин, С. Н. Основные средства. Учет и налоги /С.Н. Старостин. - М.: Международный центр финансово-экономического развития, 2015. - 320 с.
12. Бухгалтерский (финансовый) учет: Учет производства, капитала, финансовых результатов и финансовая отчетность. Учебное пособие; Финансы и статистика - , 2012. - 352 с
13. Шеремет А.Д., Комплексный анализ хозяйственной деятельности: учебное пособие. М.:РИОР, 2007.
14. Экономика предприятия: Учебник / под ред. О.И. Волкова, - 2-е изд., перераб. И доп. - М.:Инфра-М, 2006.
15. www.vergiler.az
16. www.muhasib.az
17. Конопляник Т.М. Основы аудита. М., Кнорус, 2012
18. Миргородская Т.В. Аудит. М., Кнорус, 2011
19. Рогоуленко Т.М. Аудит. М., Кнорус, 2012
20. Суйц В.Т. Аудит. Кнорус М., 212
21. Харченко О.Н. Аудит. Практикум. М., Кнорус, 2010
22. Хахонова Н.Н. Аудит, Кнорус, 2011
23. Юдина Г.А. Основы аудита. М., Кнорус, 2011
24. Юдина Г.А. Практический аудит. М., Кнорус, 2011