

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

*Əlyazması hüququnda*

*Məlikli Pərvanə Əliheybət qızının*

***“Qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların uçotu metodikası,  
onun təkmilləşdirilməsi”***  
*mövzusunda*

**MAGİSTR DİSSERTASIYASI**

**İxtisasın şifri və adı** 060402 “Mühasibat uçotu və audit

**İxtisaslaşma** “İstehsal sferasında mühasibat uçotu və audit”

**Elmi rəhbər:**

i.e.n., dos. Quliyev V.M.

**Magistr proqramının rəhbəri:**

i.e.n., dos. Salahov Ə.S.

**Kafedra müdiri:** i.e.d., prof. Səbzəliyev S.M.

**BAKI - 2018**

## MÜNDƏRİCAT

GİRİŞ .....	3
FƏSİL I. İNVESTİSİYALARIN UÇOTUNUN NƏZƏRİ-METODOLOJİ ƏSASLARI .....	8
1.1. İntestisiyaların iqtisadi mahiyyəti və məzmunu .....	8
1.2. Qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların xüsusiyyətləri və onların uçot- hesabatda təsnifatı .....	16
1.3. Qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların uçotunun metodolji prinsipləri .	22
FƏSİL II. QEYRİ-MADDİ AKTİVLƏRƏ İNVESTİSİYALARIN MÖVCUD METODİKASI, ONUN QİYMƏTLƏNDİRİLMƏSİ .....	27
2.1. Qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların uçot və hesabatda qiymətləndirilməsi və tanınması qaydaları .....	27
2.2. Qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların sintetik və analitik uçotunun mövcud metodikası .....	38
2.3. Qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların maliyyələşmə mənbələrinin uçotu metodikası, onun çatışmazlıqları .....	50
FƏSİL III. QEYRİ-MADDİ AKTİVLƏRƏ İNVESTİSİYALARIN UÇOTUNUN TƏKMİLLƏŞDİRİLMƏSİ İSTİQAMƏTLƏRİ .....	55
3.1. Qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların təsnifatı və qiymətləndirilməsinin yaxşılaşdırılması .....	55
3.2. Qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların uçotu metodikasının təkmilləşdirilməsinin əsas istiqamətləri .....	62
3.3. Qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların maliyyələşmə mənbələrinin sintetik uçotunun formalaşması və inkişafı məsələləri .....	71
NƏTİCƏ .....	76
İSTİFADƏ OLUNMUŞ ƏDƏBİYYAT SİYAHISI .....	81

## GİRİŞ

**Mövzunun aktuallığı.** Azərbaycan Respublikasının sürətli və dinamik inkişafının başlıca mənbəyi iqtisadiyyata yönəldilən investisiyaların həcmnin artmasıdır. Son dövrlərdə iqtisadiyyatın inkişafına investisiyaların həcmi 230 mlrd. ABŞ dollarından artıq olmuşdur. İntestisiyalar yeni texnologiyaların, müasir texniki vəsaitlərin tətbiqinə, yeni məhsul və xidmət növlərinin inkişafına yönəldilir. Müəssisə və şirkətlərin əmlakının tərkibində qeyri-maddi aktivlərə getdikcə daha çox rast gəlinir, bu da həmin aktivlərin kifayət qədər yüksək iqtisadi fayda gətirməsi ilə izah olunur. Qeyri-maddi aktivlərin müxtəlif növlərinin meydana çıxması təbiidir ki, investisiyaların nəticəsində baş verir. Bununla belə, qeyd etmək lazımdır ki, yüksək iqtisadi fayda gətirmək qabiliyyətinə malik olan qeyri-maddi aktivlərin ölkənin müəssisə və şirkətlərin əmlakında xüsusi çəkisi, xarici ölkələrin şirkətlərinin oxşar göstəricilərindən əhəmiyyətli dərəcədə aşağıdır.

Araşdırmalar göstərir ki, ölkənin bir çox müəssisə və şirkətlərinin əmlarının tərkibində ümumiyyətlə qeyri-maddi aktivlərə rast gəlinmir. Halbuki, dünyada patentlərlə və lisenziyalarla ticarətin həcmi son dövrlərdə mallarla ticarətin həcmi qabaqlamışdır.

Qeyri-maddi aktivlərə investisiyalar barədə makrosəviyyədə informasiya demək olar ki, yox dərəcəsindədir. Mikrosəviyyədə, yəni müəssisə və şirkətlər səviyyəsində isə qeyri-maddi aktivlərin əldə olunması, yaradılması ilə əlaqədar kapitallaşdırılan xərclərin uçotu və hesabatı formalaşmış və tətbiq olunmaqdadır. Ancaq tədqiqatlar göstərir ki, qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların təsnifatı, qiymətləndirilməsi, sintetik uçotunun aparılması qaydaları idarəetmə və nəzarət üçün tələb olunan həcmdə və keyfiyyətdə informasiya formalaşdırmağa tam imkan vermir. Mövcud uçot metodikasının başlıca çatışmazlıqlarından biri qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların maliyyələşmə mənbələri, ümumiyyətlə həmin aktivlərə yönəldilən investisiyaların kəmiyyəti barədə informasiya formalaşdırmamasıdır. Uçot sistemi investisiyaların yalnız kapitallaşdırılan hissəsi üzrə məlumatlar formalaşdırır, halbuki, investisiyaların kapitallaşdırılmayan kəmiyyətləri barədə də informasiyanın olması vacibdir.

Deyilənlər qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların uçotunun nəzəri, metodoloji və praktiki aspektlərinin hərtərəfli araşdırılmasını, burada olan konkret çatışmazlıqların aşkar edilməsini və onların aradan qaldırılmasına dair təklif və tövsiyələrin işlənilib hazırlanmasını zəruri edir.

Həmin məsələlər seçilmiş magistr dissertasiyasının mövzusunun aktuallığını göstərir, həmçinin də onun məqsəd və vəzifələrini müəyyən etmək üçün əsas hesab olunur.

**Tədqiqatın məqsədi və vəzifələri.** Tədqiqat işinin əsas məqsədi – qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların uçotunun mövcud metodikasını araşdırmaq, çatışmazlıqlarını göstərmək və eyni zamanda onun təkmilləşdirilməsinə dair təklif və tövsiyələr hazırlamaqdır.

Qoyulmuş məqsədə müvafiq olaraq dissertasiya işində aşağıdakı vəzifələr müəyyən edilmişdir:

- bütövlükdə investisiyaların iqtisadi mahiyyətini və məzmununu açıqlamaq və şərh etmək;
- qeyri-maddi aktivlərə yönəldilən investisiyaların xarakterik cəhətlərini araşdırmaq və onların təsnifatının mövcud vəziyyətini öyrənmək;
- qeyri-maddi aktivlərə yönəldilən investisiyaların (xərclərin) uçotunun ümummetodoloji prinsiplərini və elementlərini izah etmək;
- qeyri-maddi aktivlərin müxtəlif növlərinə yönəldilən investisiyaların qiymətləndirilməsi metodlarını və qaydalarını şərh etmək, investisiyalar nəticəsində yaradılan qeyri-maddi aktivlərin tanınma kriteriyalarını aydınlaşdırmaq;
- ayrı-ayrı növ qeyri-maddi aktivlərin yaradılmasına, əldə edilməsinə yönəldilən investisiyaların sintetik və analitik uçotunun hazırda tətbiq olunan metodikasını açıqlamaq və onu qiymətləndirmək;
- qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların maliyyələşmə mənbələrinin formalaşmasının uçotu metodikasını nəzərdən keçirmək, onun konkret çatışmazlıqlarını göstərmək;
- qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların uçot və hesabatda təsnifatının və qiymətləndirilməsinin yaxşılaşdırılmasının konkret yollarını və qaydalarını göstərmək;

– qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların uçotu metodikasının sintetik hesablar səviyyəsində yenidən qurulması və təkmilləşdirilməsi istiqamətlərini göstərmək və konkret təkliflər əsaslandırmaq;

– qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların maliyyələşdirmə mənbələrinin uçotunun mümkün inkişafına dair bəzi təkliflər irəli sürmək və onları şərh etmək.

**Dissertasiya işinin elmi yeniliyi və praktiki əhəmiyyəti.** Dissertasiya işinin elmi yeniliyi – qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların uçotunun mövcud nəzəri-metodoloji, metodiki məsələlərini və problemlərini öyrənməklə onların daha da təkmilləşdirilməsinə dair bir-biri ilə əlaqəli təklif və tövsiyələrin hazırlanmasından ibarətdir.

Tədqiqatın yerinə yetirilməsi gedişində aşağıdakı kimi əhəmiyyətli elmi nəticələr əldə olunmuşdur:

– investisiyaların mahiyyətinə yanaşmalar tənqidi qiymətləndirilmiş, onların başlıca məqsədinin hansısa aktivlər, yaxud əmlak növləri əldə etməkdən ibarət olduğu deyil, gəlir, mənfəət götürməkdən ibarət olduğu göstərilmişdir;

– göstərilmişdir ki, investisiyaların mahiyyətini düzgün müəyyən etmək, təsnifatını düzgün aparmaq, onların uçotu və hesabatının formalaşdırılması üçün mühüm şərtlərdir;

– əsaslandırılmışdır ki, qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların uçotunun metodoloji prinsipləri kimi aşağıdakılar götürülməlidir:

- fəaliyyətin fasiləsizliyi;
- hesablama metodu ilə uçot;
- təsərrüfatçılıq vahidi;
- pul ilə ölçmə;
- ikili yazılış.

– qeyri-maddi aktivlərin ilkin dəyrinə daxil edilməli və kapitallaşdırılmalı olan investisiyaların (xərclərin) tərkibi dəqiqləşdirilmişdir;

– qeyri-maddi aktivlərin uçotunun mövcud metodikası təhlil edilmiş, onun müsbət cəhətləri ilə yanaşı konkret çatışmazlıqları göstərilmiş, həmin çatışmazlıqların mahiyyəti açıqlanmışdır;

– qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların təsnifat qrupları genişləndirilmiş, qiymətləndirilməsi qaydalarında müəyyən dəyişikliklərin edilməsi zəruriyi əsaslandırılmışdır;

– təklif olunmuş təsnifata uyğun olaraq qeyri-maddi aktivlərin sintetik uçotu metodikasının yenidən qurulması üçün konkret təklif irəli sürülmüş və onun aprobasiyası aparılmışdır;

– qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların kəmiyyəti haqqında vahid hesabda informasiya formaladurulmasının zəruriliyi əsaslandırılmış, bunun üçün müvafiq praktiki təkliflər irəli sürülmüşdür.

**Tədqiqatın obyektı və predmeti.** Tədqiqatın obyektini müəssisə və təşkilatlarda qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların uçotu problemləri təşkil edir. Tədqiqat işinin predmetini isə qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların iqtisadi mahiyyətinin açıqlanması, onların uçot və hesabatda tanınması, təsnifatı, qiymətləndirilməsi, uçotunun aparılmasının metodikası, metodları, bütövlükdə onların daha da təkmilləşdirilməsi məsələləri təşkil edir.

**Tədqiqatın nəzəri və metodoloji əsasını** Maliyyə Hesabatının Beynəlxalq Standartları Komitəsinin işləyib hazırladığı və dərc etdimiş olduğu «Maliyyə hesabatının hazırlanması və tərtib edilməsi Prinsipləri», «Kommersiya təşkilatları üçün Milli Mühasibat uçotu standartlarının Konseptual əsasları», «Qeyri-maddi aktivlər» adlı 38 nömrəli MHBS (Maliyyə Hesabatının Beynəlxalq Standartı), «Borclar üzrə məsrəflər» adlı 23 nömrəli MHBS, «Hökumət subsidiyalarının uçotu və dövlət yardımı haqqında məlumatların açıqlanması» adlı 20 nömrəli MHBS, «Müəssisələrin birləşdirilməsi» adlı 3 nömrəli MHBS və s. Beynəlxalq Standartlar, «Mühasibat uçotu haqqında» AR Qanunu, «İnvestisiya fəaliyyəti haqqında» AR Qanunu, Vergi Məcəlləsi, Əmək Məcəlləsi, «Kommersiya təşkilatları üçün Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının Konseptual əsasları», «Qeyri-maddi aktivlər üzrə» 12 nömrəli Milli Mühasibat Uçotu Standartı (MMUS), «Borclara aid edilən xərclər üzrə» 13 nömrəli MMUS, «Hökumət substansiyalarının uçotu və dövlət yardımı haqqında məlumatın açıqlanması üzrə» 17 nömrəli MMUS və digər milli standartlar, «Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarına və Kommersiya təşkilatları üçün

Milli Mühasibat Uçotu Standartlarına əsasən mühasibat uçotunun aparılması Qaydaları» və digər normativ sənədlər təşkil etmişdir.

Bundan başqa, dissertasiya işinin yazılması zamanı Azərbaycanda və xarici ölkələrdə nəşr edilmiş dərsliklər, dərs vəsaitləri, monoqrafiyalar, konfrans materialları, jurnal məqalələri, müxtəlif KİV-lərdə dərc olunmuş informasiya və məlumatlar istifadə olunmuşdur.

Tədqiqatın metodikası kimi ümumiqtisadi-metodoloji tədqiqat metodları, eləcə də maliyyə uçotu və hesabatı üçün xarakterik olan metodlar və üsullar istifadə olunmuşdur.

**İşin nəticələrinin praktiki tətbiq olunması imkanları.** Dissertasiya işində qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların tənifatı və qiymətləndirilməsinin yaxşılaşdırılması, onların sintetik uçotunun aparılması metodikasının təkmilləşdirilməsinə dair irəli sürülmüş və əsaslandırılmış kompleks təklif və tövsiyələr kommersiya xarakterli müəssisə və təşkilatların uçot praktikasında tətbiq oluna bilər. Sırf nəzəri-metodoloji xarakterli təkliflər isə müvafiq qaydaların, Hesablar planının gələcək təkmilləşdirilməsi prosesində nəzərə alın və istifadə edilə bilər.

**Dissertasiya işinin həcmi və quruluşu.** Magistr dissertasiyası girişdən, üç fəsildən, nəticədən və istifadə olunan ədəbiyyat siyahısından ibarətdir. Dissertasiya işinin həcmi 82 səhifədən, istifadə olunmuş ədəbiyyatların siyahısı 28 addan ibarətdir.

## FƏSİL I. İNVESTİSİYALARIN UÇOTUNUN NƏZƏRİ-METODOLOJİ ƏSASLARI

### 1.1. İnvestisiyaların iqtisadi mahiyyəti və məzmunu

«İnvestisiyalar» anlayışı latın sözü olan «invest» sözündən yaranmışdır – mənası qoyuluş etmək deməkdir. Bəzi mənbələrdə, məsələn, «İzahlı statistika terminləri lüğəti»ndə investisiya gəlir əldə edilməsi və müsbət sosial səmərəyə nail olunması üçün kapital qoyuluşu kimi müəyyən olunur.

Digər mənbədə investisiyalar termininin bir neçə mənasının olduğu göstərilir: a) vəsaitlərin, əmtəələrin (məhsulların) istehsalını təşkil etmək, yaxud genişləndirmək və xidmətlər göstərmək üçün istehsal vasitələrinin alınmasına və tikintiyə qoyulması; b) investorun kapitalının artırılması və onun gəlir əldə etməsi üçün müxtəlif qiymətli kağızların, banklar və tikinti təşkilatlarında depozitlərin alınması prosesi (14, s. 234-235).

«Экономика предприятия (фирмы)» adlı dərslikdə investisiyalar – gəlirin əldə olunması və artırılması məqsədilə kapitalın uzunmüddətli qoyuluşu kimi müəyyən olunur (15, s. 475).

İqtisadi nəzəriyyədə investisiyalara xüsusi xərclərin ikinci mühüm komponenti kimi baxılır. Başqa sözlə, əgər ümumi daxili məhsulun (ÜDM) birinci komponenti istehlakdırsa, ikinci komponenti investisiyalardır.

P.A.Samuelsunun və V.D.Nordhausun yazdıqlarına görə, makroiqtisadçılar «investisiyalar» terminini istehsal aktivlərinin ehtiyatlarının artımının əks etdirilməsi üçün istifadə edirlər (16, s. 472). İstehsal aktivləri dedikdə onlar kapital sərvətlərini – maşın və avadanlıqları, binaları, tikililəri, mal-material ehtiyatlarını nəzərdə tuturlar. Onların fikrinə görə, investisiyalar o zaman həyata keçirilir ki, həmin vaxt real kapital yaranmış olur (16, s. 472).

Adı çəkilən müəlliflərin fikrinə görə, makroiqtisadi baxımdan investisiyalar ikili rol oynayır: qısa dövr ərzində məcmu tələb vasitəsilə buraxılırsa və uzun dövr ərzində kapitalın yaranmasının potensial buraxılışa və məcmu təklifə təsir etməklə buraxılışın artmasına təsir göstərir (16, s. 473). Ancaq aydındır ki, investisiyalar bir qayda olaraq



müəssisələr, firma və şirkətlər tərəfindən, ya da onların vasitəsilə həyata keçirilir. Onların məqsədi isə əslində buraxılışı artırmaq yox, gəliri artırmaqdır. Aydın ki, gəlirin artırılması da öz növbəsində buraxılışın artırılmasından keçir. Buraxılış isə o zaman artırıla bilər və artırılmış olur ki, müəssisə və şirkətlərə mənfəət gətirmiş olsun.

P.A.Samuelson və V.D.Nordhaus ilə tam razılaşmaq olar ki, müəssisələr ona görə investisiya qoyuluşları həyata keçirirlər ki, həmin investisiyalar onlara mənfəət gətirəcəkdir (16, s. 473).

Biz yuxarıdakı digər mənbələrdən görürük ki, onların müəllifləri investisiyaları gəlir, səmərə götürülməsi üçün qoyuluşlar kimi xarakterizə edirlər. Halbuki, gəlir, onun kəmiyyəti, qoyulmuş investisiyaların iqtisadi faydalılığını müəyyən etmir. İntestisiyaların iqtisadi cəhətdən faydalılığı onların mənfəətlilik səviyyəsi ilə müəyyən olunmalıdır. Bunun üçün isə investisiyalardan yaranan gəliri, həmin gəlirin yaranmasına səbəb olan investisiyaların (xərclərin) kəmiyyəti ilə müqayisə etmək lazımdır. İntestisiyalar o zaman səmərəli hesab oluna bilər ki, onların qoyuluşundan əldə olunan pul gəliri həmin investisiyaların kəmiyyətindən artıq olsun. Lakin burada bir şeyi nəzərə almaq vacibdir—investisiyaları hansı sahələrə və nə zaman yönəltmək lazımdır ki, onlardan iqtisadi fayda (mənfəət) götürmək mümkün olsun. Bunun üçün investisiyaların formalarının, yaxud tiplərinin müəyyən edilməsi mühüm əhəmiyyətə malikdir.

Əgər bütövlükdə iqtisadi ədəbiyyatlara nəzər yetirsək, görürük ki, investisiyalar iki qrupa ayrılır: real investisiyalar və portfel (maliyyə) investisiyaları. Real investisiyalara adətən əsaslı tikintiyə, istehsalın genişləndirilməsinə və inkişafına yönəldilən vəsait qoyuluşlarını aid edirlər.

P.A.Samuelson və V.D.Nordhaus real investisiyaları üç kateqoriyaya bölürlər:

- yaşayış binalarının və tikililərin satın alınmasına sərf olunan investisiyalar;
- müəssisələrin zavodlarına və avadanlığına yönəldilən investisiyalar;
- mal-material ehtiyatlarının artımına yönəldilən investisiyalar (16, s. 473).

Həmin müəlliflərin məlumatlarına görə, müəssisələrin ümumi kapital qoyuluşlarının 70%-i bina və tikililərə, maşın və avadanlıqlara yönəldilmişdir.

Göründüyü kimi, real investisiyalar yalnız maddi aktivlərə yönəldilən investisiyalar kimi qəbul edilir və çox hallarda həmin investisiyalar kapital qoyuluşları adlandırılır.

Maddi aktivlərə yönəldilən investisiyaların kapital qoyuluşları adlandırılması təkcə iqtisadi nəzəriyyə və funksional iqtisadi elmlər üçün deyil, həmçinin də mühasibat uçotu elmi üçün xarakterikdir. Ancaq onu etiraf etmək lazımdır ki, son 10-15 ildə nəşr edilmiş mühasibat uçotu kitablarında «kapital qoyuluşları» termini əvəzinə «investisiyalar», «uzunmüddətli investisiyalar» kimi anlayışlar işlədilir.

Bir çox müəlliflər investisiyalara tərif verərkən, onları yalnız xərclər kimi xarakterizə edir. Məsələn, prof. N.P.Kondrakov investisiyalara deyil, yalnız uzunmüddətli investisiyalara tərif verir və onları «satış üçün deyil, unuzmüddətli istifadə (bir ildən artıq müddətə) üçün nəzərdə tutulan dövriyyədən kənar aktivlərin yaradılması, artırılması, həmçinin əldə olunmasına çəkilən xərclər» kimi xarakterizə edir (17, s. 121).

Əvvəla onu qeyd etmək lazımdır ki, verilən tərifdə investisiyaların məqsədi göstərilmir, buna görə də tərifi tamamlanmış bir müddəə, yaxud tezis kimi qəbul etmək çətindir. Digər tərəfdən, investisiyaların özləri uzunmüddətli ola bilməz, yalnız onların köməyi ilə yaradılan obyektlər (aktivlər) uzunmüddətli ola bilər. Məsələn, əgər müəssisə nağd pul vəsaiti hesabına hər hansı avadanlıq almış və onu qısa zaman kəsiyində (tutaq ki, 1 ay müddətində) quraşdırıb istifadəyə verirsə, onda bunu uzunmüddətli investisiya kimi deyil, yalnız uzunmüddətli aktiv kimi qəbul etmək olar.

Prof.N.P.Kondrakov uzunmüddətli investisiyalara tərif verərkən uzunmüddətli maliyyə qoyuluşlarına çəkilən xərcləri həmin investisiyalara aid etmir. Bu da onu göstərir ki, investisiyaların əslində iqtisadi mahiyyəti açıqlanmamış qalmışdır və əvəzində müəllif investisiyaların yalnız uzunmüddətli maddi və qeyri-maddi aktivlərə yönəldilən xərclər kimi tanınmalı olduğunu vurğulamaqla kifayətlənmişdir. Əgər müəssisə digər şirkətlərin qiymətli kağızlarını bir ildən artıq müddətə əldə etmişçə, onda onların əldə edilməsinə yönəldilmiş vəsaitlər də uzunmüddətli investisiyalar kimi qəbul edilməlidir. Ancaq bizim bir qədər öncə qeyd etdiyimiz kimi, həmin qiymətli kağızların əldə olunmasına çəkilən xərclər uzunmüddətli investisiyalar kimi

deyil, onların nəticəsində əldə olunmuş qiymətli kağızlar uzunmüddətli maliyyə aktivləri kimi tanınmalıdır. Başqa sözlə, xərclərin hansı zaman kəsiyində çəkilməsindən asılı olmayaraq, onlar gələcəkdə, yəni bir neçə illər ərzində iqtisadi fayda gətirən aktivlər yaradarsa, yalnız bu zaman investisiyalar kimi tanına bilər.

Beləliklə, investisiyalara tərif verilərkən onların maddi, qeyri-maddi, yaxud maliyyə aktivlərinə yönəldilmiş olduğunu qabartmaq düzgün deyildir. Belə olan halda onların uçuğu və hesabı da səmərəli təşkil etmək olmaz. Tərif formulə olunarkən birinci növbədə onu diqqətlə saxlamaq lazımdır ki, investisiyalar nəticəsində uzunmüddətli aktivlər yaranır. Deməli, investisiyalar uzunmüddətli hər hansı növ aktiv yaradırsa, onda onları tanımaq olar, yaratmısa – tanımaq olmaz. Sual meydana çıxır – nəyə görə uzunmüddətli aktivlər yaratdıqda investisiyalar tanınmalıdır, yaratmadıqda isə tanınmamalıdır? Cavab sadə və birmənalıdır: investisiyalar nəticəsində əldə olunan, yaradılan obyektin aktiv kimi tanınması, onun gələcək iqtisadi fayda gətirməsinə, ya da gətirəcəyinə zəmanət verir. Bu halda investisiyaların kapitallaşdırılması baş verir: investisiyalar → aktivlər → iqtisadi fayda (mənfəət, dividendlər, faizlər və s.).

Əgər çəkilmiş investisiyalar aktivlərin yaranmasına gətirib çıxarmırsa, onda iqtisadi faydanın əldə olunması da mümkün deyildir.

Bütün hallarda investisiyalara tərif verilərkən onların məqsədi göstərilməlidir, məqsəd isə ondan ibarət olmalıdır ki, investisiyalar nəticəsində iqtisadi fayda gətirmə ehtimalı olan aktivlər yaradılmalıdır. İntestisiyalar aktivlərin yaranmasına səbəb olursa, onların faydasız (artıq xərc) olduğunu və resursların itirilmiş olduğunu təsbiq etmək olar.

Beləliklə, investisiyalara aşağıdakı kimi tərif verilməsi məqsədəuyğundur: investisiyalar mənfəət, dividendlər, faizlər formasında və digər şəkildə iqtisadi fayda götürmək məqsədilə müəssisələrin maddi, qeyri-maddi və maliyyə aktivlərinin əldə olunmasına, yaradılmasına yönəltdiyi vəsaitlərin məcmusudur.

Bizim verdiyimiz tərifdə investisiyaların qoyulmasında başlıca məqsədin müxtəlif formalarda iqtisadi faydanın götürülməsi olduğu göstərilir. Tərifdə eyni zamanda investisiyaların mümkün istiqamətləri göstərilir. İntestisiyaların hansı

istiqamətlər üzrə həyata keçirilə biləcəyi barədə qərarı müəssisənin, şirkətin özü qəbul edir. Aydınır ki, investisiyaların bu və ya digər istiqamətini seçərkən müəssisə, şirkət müxtəlif faktorları nəzərə alır. Həmin faktorlara dünyada və ölkədə olan ümumiqtisadi aktivlik, işgüzar aktivlik, investisiyalara çəkilən xərclər, həmçinin investisiyadan əldə olunacaq nəticələrin kəmiyyəti və s. aid oluna bilər.

Məlumdur ki, investisiyaların xeyli hissəsi maddi aktivlərin yaradılmasına yönəldilir. Həmin aktivlərin istifadə müddəti xeyli uzun olduğu üçün onların vasitəsilə istehsal olunan məhsullara, iş və xidmətlərə olan tələbatın düzgün müəyyən olunması mühüm əhəmiyyətə malikdir. Bu zaman investisiyaların maliyyələşmə mənbəyinin müəyyən edilməsi də vacib məsələdir. İntestisiyalar adətən və çox zaman borc vəsaitləri hesabına həyata keçirilir, ona görə də investisiyaların iqtisadi faydalılığı müəyyən olunarkən faiz dərəcələrinin nəzərə alınması lazımdır. Müəssisə və şirkətlər müxtəlif layihələrə investisiyalar yönəldə bilərlər. İntestisiyalar iqtisadi faydanı (mənfəətliliyi) daha yüksək səviyyədə təmin edən layihələrə qoyulur. Layihələr arasında seçim etmək üçün müəssisə və şirkətlər hər bir layihə üzrə illik pul gəlirini, investisiyalara sərf olunan kapitalın dəyəri ilə müqayisə edirlər. Kapitalın dəyəri faiz dərəcəsinin səviyyəsindən asılıdır. Yəni faiz dərəcəsi nə qədər yüksək olarsa, kapitalın dəyəri bir o qədər artacaqdır. İntestisiyalardan olan illik pul gəliri ilə illik xərclərin (əsas borcun və faiz borcunun) məbləğlərini müqayisə etməklə illik xalis mənfəətin kəmiyyətini müəyyən etmək mümkün olur. Əgər illər üzrə investisiyalardan olan gəlirlər müvafiq xərcləri üstələyirsə, onda investisiyaların iqtisadi cəhətdən səmərəli olduğu göz qabağındadır. Ancaq nəzərə almaq lazımdır ki, investisiya qərarlarının reallaşdırılması gəlirlərin qeyri-bərabər daxil olması, aktivlərin qiymətdən düşməsi, vergi dərəcələrinin dəyişilməsi, inflyasiyanın dəyişkən olması, faiz dərəcələrinin dəyişilməsi və s. faktorlarla müşayiət oluna bilər.

Qeyd edək ki, göstərilən faktorlar təkcə maddi və qeyri-maddi aktivlər üzrə investisiyaların reallaşdırılmasına deyil, eləcə də maliyyə aktivlərinə qoyulan investisiyaların, investisiya qərarlarının reallaşdırılmasına təsir edir. Bəzən elə olur ki, əldə edilmiş qiymətli kağızlar öz dəyərini maddi və qeyri-maddi aktivlərdən daha tez və daha çox itirmiş olur. Ona görə də investisiyaların hansı aktivlərə yönəldilməsi

investisiya qərarlarının nə dərəcədə əsaslandırılmış olmasından və müxtəlif faktorların nə dərəcədə düzgün qiymətləndirilmiş olmasından asılıdır.

İqtisadi ədəbiyyatlarda investisiyaların maddi, qeyri-maddi və maliyyə aktivlərin əldə olunmasına, yaradılmasına sərf edilməsi göstərilməklə yanaşı hər bir istiqamət üzrə onların mümkün növləri də açıqlanır.

Məsələn, maddi aktivlərə investisiyaların aşağıdakı növləri aid edilir:

- yeni tikintiyə investisiyalar;
- mövcud obyektlərin genişləndirilməsi və modernləşdirilməsinə investisiyalar;
- yeniliklərə (innovasiyalara) investisiyalar (15, s. 476).

Yeniliklərə (innovasiyalara) aşağıdakılar aid olunur:

- buraxılan məhsulun modernizasiyası və yeni məhsulun mənimsənilməsi;
- istehsalda yeni texnologiyaların, maşın və avadanlıqların, alətlərin və materialların tətbiqi;
- yeni informasiya texnologiyalarının və yeni istehsal üsullarının istifadə edilməsi;
- istehsalın təşkili və idarə olunması metodlarının, vasitələrinin və qaydalarının təkmilləşdirilməsi və yenilərinin tətbiqi.

Müəlliflərin yeniliklər (innovasiyalar) kimi qəbul etdiyi həmin istiqamətlər, əslində digər istiqamətlərə də aiddir, yəni, məsələn, yeni tikintilər aparılarkən, mövcud obyektlər genişləndirilərkən və modernləşdirilərkən də innovasiyalar tətbiq oluna bilər. İnteraksiyaların həyata keçirilməsi zamanı tətbiq olunan yeniliklə (innovasiyalar) aktivlərin dəyərinin formalaşdırılması prosesində öz əksini tapır və son nəticədə yaradılan aktivlərin iqtisadi faydalılığına təsir edir.

Deməli, investisiyaların nəticəsində yaradılan aktivlərin təsnifatı üçün həmin investisiyaların hansı istiqamətlər üzrə istifadəsi həlledici əhəmiyyət kəsb etmir. Başlıca məsələ investisiyaların öz kəmiyyətinin etibarlı şəkildə ölçülə bilməsi və onların istifadəsindən əldə olunacaq iqtisadi faydanın real olmasıdır. İnteraksiyaların ayrı-ayrı istiqamətlər çərçivəsində müxtəlif qruplara ayrılması yalnız tərkib-struktur baxımından informasiya formalaşdırmağa imkan verir.

Nəzərdən keçirilən mənbənin müəllifləri qeyri-maddi aktivlərə investisiyalar barədə heç bir fikir bildirməmişlər. Onlar real investisiyalara yalnız kommersiya təyinatlı maddi-cismi obyektlərin yaradılmasına və inkişafına yönəldilən maliyyə və sair kapital qoyuluşlarını aid edirlər (15, s. 476).

Müəlliflərin bu fikrinə münasibətimizi bildirməzdən öncə onu etməyi lazım bilirik ki, iqtisadi ədəbiyyatlarda qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların hansı kateqoriyaya, yəni real investisiyalara, ya da portfel investisiyalar aid edilməsi barədə demək olar ki, açıqlamalara rast gəlinmir.

Apardığımız araşdırmalar deməyə əsas verir ki, qeyri-maddi aktivlərin əldə olunmasına, yaradılmasına yönəldilən investisiyalar yalnız real investisiyalar kimi təsnif oluna bilər. Məsələ burasındadır ki, qeyri-maddi aktivlərin bir çox növlərinin formalaşdırılması üçün təkcə maliyyə resursları deyil, həm də maddi resurslar, əmək resursları, qeyri-monetar aktivlər istifadə olunur. Əgər maliyyə aktivlərinin əldə olunmasına sərf edilən investisiyalar (maliyyə investisiyaları) müəssisəyə yalnız dividendlər, faizlər şəklində iqtisadi fayda gətirirsə, qeyri-maddi aktivlərə yönəldilən investisiyalar son nəticədə mənfəət, royalti şəklində və digər şəkildə iqtisadi fayda gətirir. Odur ki, real investisiyalara yalnız maddi-cismi obyektlərin yaradılması ilə əlaqədar investisiyaların aid oluna biləcəyi barədə müddəa ilə razılaşmaq olmaz. Maddi aktivlərə qoyulan investisiyalar kimi, qeyri-maddi aktivlərə qoyulan investisiyalar da tədricən amortizasiya olunur.

Beləliklə, zənnimizcə, real investisiyalara aşağıdakıları aid etmək olar:

a) maddi aktivlərə:

– torpaq sahələrinin əldə edilməsinə, istifadə üçün hazır vəziyyətə gətirilməsinə investisiyalar;

– yeni tikintinin həyata keçirilməsinə, mövcud potensialın genişləndirilməsinə, yenidən qurulmasına, modernləşdirilməsinə investisiyalar;

– maşın və avadanlıqların, nəqliyyat vasitələrinin və digər ayrıca obyektlərin əldə olunmasına, onların istifadə üçün hazırlıq vəziyyətinə gətirilməsinə investisiyalar;

b) qeyri-maddi aktivlərə:

– patentlərin və lisenziyaların əldə olunmasına və onların istifadəsi üçün məsləhət xidmətlərinə investisiyalar;

– proqram təminatının yaradılmasına, əldə olunmasına və onun tətbiqi üzrə məsləhət xidmətlərinə investisiyalar;

– tədqiqatlara və işləmələrə investisiyalar;

– qudvilin əldə olunmasına investisiyalar;

– digər qeyri-maddi aktivlərə investisiyalar.

Portfel, yaxud maliyyə investisiyalarına aşağıdakılar aid olunmalıdır:

– dövlətin, həmçinin kənar təşkilatların, səhmdar cəmiyyətlərinin qiymətli kağızlarının (istiqrazlarının və səhmlərinin) əldə olunmasına investisiyalar;

– digər fiziki və hüquqi şəxslərə verilmiş borclar;

– bank hesablarına qoyulmuş depozitlər;

– digər təşkilatların fəaliyyətində iştirak etmək üçün onların nizamnamə kapitalına qoyulmuş vəsaitlər və s.

Bütün istiqamətlər üzrə və bütün fəaliyyət növləri üzrə qoyulmuş investisiyaların məqsədi onların vasitəsilə yaradılan maddi, qeyri-maddi və maliyyə aktivlərindən iqtisadi fayda (mənfəət, dividendlər, faizlər, icarə haqqı, royalti gəlirləri və s.) əldə etməkdir.

Müasir dövrdə xarici ölkə müəssisə və şirkətlərinin balansında qeyri-maddi aktivlər kifayət qədər yüksək xüsusi çəkiyə malikdir. Dünyada lisenziya və patentlərlə ticarət dövriyyəsi mal və məhsullarla ticarət dövriyyəsinə üstələmişdir. Ona görə də ölkəmizin müəssisə və şirkətlərinin fəaliyyətində qeyri-maddi aktivlərdən istifadə olunması praktikası daha da genişləndirilməlidir. Bunun üçün isə həmin növ aktivlərə investisiya axını gücləndirilməlidir. Müəssisələrin və təşkilatların fəaliyyətində qeyri-maddi aktivlərin rolunun yüksəldilməsi, həmin növ mülkiyyətin artırılması və bu sahədə onların maraqlarının yüksəldilməsi üçün dövlət müəyyən vaxt kəsiyində hətta qeyri-maddi aktivlər üzrə əməliyyatları ƏDV-dən azad etmişdir. Bu sahəyə yönəldiləcək investisiyaların real qeyri-maddi aktivlərə çevrilməsi üçün, onlardan istifadənin səmərəliliyini araşdırmaq və təhlil edilməsi üçün investisiyaların uçot və hesabatda təsnifatı mühüm rol oynayır. Odur ki,

dissertasiya işinin növbəti paraqrafında qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların xüsusiyyətlərini və uçot-hesabatda təsnifatının mövcud vəziyyətini araşdıraraq.

## **1.2. Qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların xüsusiyyətləri və onların uçot-hesabatda təsnifatı**

Məlumdur ki, hər cür aktivlərin, o cümlədən də qeyri-maddi aktivlərin əldə edilməsinə, yaradılmasına sərf olunan investisiyalar pul vəsaitlərinin sərf olunması şəklində baş verir. Başqa sözlə, hər hansı işgüzar və kommersiya xarakterli fəaliyyətə başlanılması üçün pul vəsaitləri sərf edilməlidir. Sual meydana çıxır – onda qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların digər aktivlərə yönəldilən investisiyalardan fərqli cəhətləri və xüsusiyyətləri varmı? Bu suala ilk növbədə belə cavab vermək olar ki, qeyri-maddi aktivlərə yönəldilən investisiyalar da digər aktivlərə yönəldilən investisiyalar kimi pul vəsaitlərinin sərf edilməsi kimi həyata keçirildiyi üçün onlar arasında heç bir fərq yoxdur. Doğrudan da, əgər investisiyalar pul vəsaitlərinin sərf olunması şəklində baş verirsə və bu investisiyaların (sərf olunan pul vəsaitlərinin) məqsədi iqtisadi fayda götürməkdən ibarətdirsə, onda onların maddi aktivlərə, maliyyə aktivlərinə, ya da qeyri-maddi aktivlərə yönəldilməsinin heç bir fərqi yoxdur. Ancaq bu, ilk baxışdan belədir. Qeyri-maddi aktivlərə yönəldilən investisiyalar fiziki əsas malik olmayan qeyri-monetar aktivlərin əldə olunmasına, yaradılmasına səbəb olur. Qeyri-maddi aktivlərə yönəldilən investisiyalar maddi aktivlərə yönəldilən investisiyalardan fərqli olaraq hansısa obyektin yaradılmasına deyil, iqtisadi faydanın əldə olunmasına imkan verən ixtiyari hüququn əldə edilməsinə gətirib çıxarır. Lakin hər cür hüququn əldə olunması qeyri-maddi aktivin yaradılması anlamına gəlmir. Buna konkret misal kimi debitor borclarını göstərmək olar. Məlumdur ki, məhsullar, mallar və xidmətlər üzrə debitor borcları da əvvəlcə pul vəsaitlərinin sərf olunması nəticəsində yaranmış olur. Belə ki, məhsul istehsal etmək, işlər yerinə yetirmək və xidmətlər göstərmək üçün istənilən şirkət əvvəlcə müvafiq əsas vəsaitlər, xammal və materiallar əldə edir, işçi qüvvəsi işlədir və bütün bunlara pul vəsaitləri sərf edir. Pul vəsaitləri maddi, əmək və digər resurslara çevrilir,



onların istifadəsi xərclərin baş verməsi kimi uçota alınır və son nəticədə həmin xərclər hazır məhsula, konkret işə və xidmətə çevrilir. Həmin məhsulun, iş və xidmətlərin istehlakçıları onların dəyərini ödəməyə qədər malsatanlar, iş görənlər, xidmət göstərənlər qarşısında borclu qalmış olurlar. Həmin borclar uçotda malsatan, iş görən, xidmət göstərən müəssisə üçün pul vəsaitləri (ya da digər aktivləri) almaq hüququ kimi əks etdirilir. Ancaq bu cür hüquq iqtisadi faydanın artıq əldə edilmiş olduğunu təsdiq edən hüquqdur. Halbuki, məsələn, lisenziyanın, yaxud patent hüququnun əldə olunması iqtisadi faydanın artıq əldə olunduğuna dəlalət etmir. Bu cür hüquq, yaxud hüquqlar iqtisadi faydanın yaradılması üçün sadəcə bir potensialdır, onun reallaşması həmin hüquqlardan istifadə prosesində baş verəcəkdir. Təkcə debitor borcları deyil, gələcək dövrlərin xərcləri, əldə olunmuş qiymətli kağızlar da qeyri-maddidir. Onlar da debitor borcları kimi sezilməyən obyektlərdir, lakin qeyri-maddi aktivlərə daxil edilmirlər. Qiymətli kağızların əldə olunmasına pul vəsaitləri sərf edilir, onlar da lisenziyalar, patent hüquqları kimi fiziki əsas malik deyildir. Qiymətli kağızlar əldə olunduqdan sonra onlar hansısa fəaliyyəti başlamaq və həyata keçirmək üçün əsas, hüquq yaratmır, ancaq onlardan fərqli olaraq əldə olunmuş lisenziyalar, patent hüquqları fəaliyyətə başlamaq, fəaliyyəti həyata keçirmək üçün əsas yaradır. Məsələn, əgər Bakı şəhərində 8 nömrəli marşrut üzrə yalnız «Baku-bus» avtobusları hərəkət edərsə, deməli, bunun üçün konkret şirkətin lisenziyası vardır və həmin lisenziya digər şirkətlərin həmin marşrut üzrə sərnişin daşımaq hüquqlarını məhdudlaşdırır. 8 nömrəli marşrutun sahibi olan şirkət (təşkilat) həmin marşrutun istismarından yaranan iqtisadi fayda üzərində də nəzarəti həyata keçirir. Bu nəzarətin həyata keçirilməsi də həmin şirkətin əldə etmiş olduğu lisenziyanın sayəsində mümkündür. Lakin iqtisadi faydanın əldə olunması üçün təkcə lisenziyanın alınması kifayət deyildir. Marşrut üzrə hərəkət edən avtobusların alınmasına da investisiya qoymaq lazım gəlir, daha sonra həmin avtobuslara texniki baxışların həyata keçirilməsi, onların təmin edilməsinə və digər oxşar xidmətlərin göstərilməsinə də investisiyalar yönəltmək lazım gəlir. Beləliklə, biz görürük ki, iqtisadi faydanın götürülməsi üçün təkcə qeyri-maddi aktivlərə deyil, onlara paralel olaraq maddi aktivlərə də investisiyalar qoymaq lazımdır. Bu da onu göstərir ki, qeyri-maddi aktivlərə

yönəldilən investisiyalar yalnız o zaman iqtisadi fayda gətirə bilər ki, onlarla yanaşı digər uzunmüddətli aktivlərə də investisiya qoyulmuş olsun. Qeyri-maddi aktivlərə yönəldilmiş investisiyalar iqtisadi fayda gətirmək üçün hüquqi əsas yaradırsa, maddi aktivlərə qoyulmuş investisiyalar – maddi əsas yaradır. Yalnız hüquqi əsasla maddi əsasın birləşməsi nəticəsində iqtisadi fayda əldə oluna bilər. Deyilənlər qeyri-maddi aktivlərə yönəldilən investisiyaların xüsusiyyətlərindən birini təşkil edir.

Qeyri-maddi aktivlərə yönəldilən investisiyaların xüsusiyyətlərindən biri də ondan ibarətdir ki, onlar identifikasiya olunan aktivlərlə yanaşı identifikasiya oluna bilməyən aktivlər yarada bilər. Halbuki, aktivlərin digər növlərinin (maddi aktivlərin, maliyyə aktivlərinin) əldə olunmasına, yaxud yaradılmasına yönəldilmiş investisiyalar heç vaxt identifikasiya olunmayan aktivlər yaratmır.

İnvestisiyaların nəticəsi kimi yaranan, lakin identifikasiya olunmayan qeyri-maddi aktivə misal olaraq qudvili göstərmək olar. Məlumdur ki, qudvil bir şirkətin digər şirkəti satın aldığı zaman yararlanır. Qudvil əldə olunan təşkilatın xalis aktivlərinin ədalətli dəyəri ilə investora həmin aktivlərin əldə edilməsinə sərf etdiyi investisiyaların məbləği arasındakı fərq kimi müəyyən olunur.

**Misal 1.2.1.** İncəsənət şirkəti (Ana şirkət) satın aldığı şirkətin (törəmə şirkətin) səhmlərinin 6%-ni əldə edir. Bunun üçün ana şirkət törəmə şirkətin xalis aktivlərinin əldə olunmasına 600 min manat sərf etmişdir. Halbuki, törəmə şirkətin xalis aktivlərinin ədalətli dəyərinin ümumi məbləği 800 min manat olmuş, həmin məbləğin 60%-i isə 480 min manat ( $800\ 000 \times 60\% : 100$ ) təşkil edirdi. Deməli, qudvilin məbləği 120 000 manat ( $600\ 000 - 480\ 000$ ) olacaqdır. Ancaq 120 000 manat məbləğində olan qudvili cəmi 600 000 manat məbləğində olan aktivlərdən ayırmaq mümkün deyildir, başqa sözlə, qudvili identifikasiya etmək qeyri-mümkündür.

Qudvilin identifikasiya oluna bilməməsi o deməkdir ki, onu:

- sonradan satmaq;
- başqa hüquqi və fiziki şəxslərə vermək;
- digər aktivlərə mübadilə etmək;
- icarəyə vermək;
- lisenziyalaşdırmaq olmaz (8, s. 501; 9, s. 135).

Əgər qeyri-maddi aktiv göstərilən bəndlərin tələblərinin əksinə cavab verirsə, onda həmin aktivi identifikasiya olunan aktiv kimi təsnifləşdirmək olar.

Qeyd edək ki, qudvil müəssisələrin birləşdirilməsi, başqa sözlə, bir şirkətin (ana şirkətin) digər şirkəti (törəmə şirkətini) satın aldığı prosesdə yaranır. Ona görə də istər «Qeyri-maddi aktivlər» adlı MHBS 38, istərsə də eyni adlı MMUS 12 daxilədə yarana biləcək qudvilin tanınmasına icazə vermir.

Qeyri-maddi aktivlərə yönəldilən investisiyaların xüsusiyyətlərindən biri də ondan ibarətdir ki, həmin investisiyalar eyni zamanda qeyri-maddi aktivlərlə birlikdə maddi aktivlər də yaradır, yəni eyni bir investisiya qoyuluşu prosesində həm qeyri-maddi, həm də maddi aktiv yarana bilər. Məsələn, tamaşaya qoyulacaq əsərin öz dəyəri ilə onun tamaşaya qoyulması üçün əldə edilmiş hüququn məbləği bütöv məbləği təşkil edir və bu məbləğ uçotda qeyri-maddi aktiv kimi əks etdirilir.

Qeyri-maddi aktivlərə yönəldilən investisiyaların xarakterik xüsusiyyətlərindən biri də odur ki, həmin investisiyalar hesabına yaradılan, yaxud əldə olunan aktivdən götürüləcək iqtisadi fayda qeyri-müəyyən olur. Bu cür fayda ümumiyyətlə olmaya da bilər, ya da əhəmiyyətli dərəcədə yüksək ola bilər. Götürüləcək, ya gözlənilən gələcək iqtisadi faydanın qeyri-müəyyənliyi onun həmi kəmiyyətinin, həm də vaxtının dəqiq olmamasından irəli gəlir. Odur ki, hesab etmək, ya da tam əmin olmaq olmaz ki, qeyri-maddi aktivlərə yönəldilən və kapitallaşdırılan investisiyalar mütləq qaydada və təyin olunmuş vaxtlarda iqtisadi faydanın götürülməsinə səbəb olacaqdır.

Qeyri-maddi aktivlərə yönəldilən investisiyaların bir xarakterik cəhəti də odur ki, onların bir hissəsi məhsulun istehsalına şərait yaratdığı halda, digər hissəsi həmin məhsula olan tələbatın saxlanılmasına şərait yaradır. Məsələn, müəlliflik hüquqlarının, patentlərin əldə olunması üçün sərf edilmiş investisiyalar konkret məhsul istehsalının həyata keçirilməsinə imkan verir, halbuki, investisiyaların digər hissəsi həmin məhsulun ticarət markasının, adının yaradılmasına, onun brendləşdirilməsinə və beləliklə də məhsula tələbatın yüksək səviyyədə saxlanılmasına şərait yaradır.

Tərəfimizdən sadalanan və digər xüsusiyyətlər investisiyalar nəticəsində formalaşdırılan qeyri-maddi aktivlərin təsnifatının aparılmasında, qiymətləndirilməsində, analitik və sintetik uçotu metodikasının işlənilib hazırlanmasında nəzərə alınır.

İnvestisiyalar nəticəsində aşağıdakı müxtəlif növ qeyri-maddi aktivlər yaradıla bilər:

- ticarət markaları və adları;
- patentlər;
- müəlliflik hüquqları;
- lisenziyalar;
- mal nişanları;
- «nou-haular»;
- müştəri siyahıları;
- proqram təminatı məhsulları;
- qudvil və s.

Qeyri-maddi aktivlərə daxil edilə biləcək obyektlərin siyahısı daha geniş və rəngarəngdir.

Bu və ya digər qeyri-maddi aktivi müəssisə və şirkətlər müxtəlif yollarla və kanallarla əldə edə bilər:

- satınalma yolu ilə;
- özündə yaradılma yolu ilə;
- mübadilə yolu ilə;
- subsidiya qaydasında;
- əvəzsiz qaydada

Məsələn, lisenziyalar, müəlliflik hüquqları, patentlər, qudvil adətən satınalma yolu ilə əldə olunur. Lakin müəssisə və şirkətlərin özləri də qeyri-maddi aktivlərin bu və ya digər növünü yarada bilərlər.

Satın alınan qeyri-maddi aktivlərə yönəldilən investisiyaların kapitallaşdırılması ilə bağlı məsələlər MHBS 38 və MMUS 12 əsasında tənzimlənir. Bu barədə dissertasiya işinin növbəti fəslində söhbət aparılacaqdır. Ancaq burada yalnız onu qeyd etmək istərdik ki, həmin standartlar qeyri-maddi aktivlərin əldə olunmasına, yaradılmasına yönəldilən investisiyaların (xərclərin) heç də bütünlüklə kapitallaşdırılmasına icazə vermir. Məsələn, həmin standartlara görə, müəssisə və şirkətlərin qeyri-

maddi aktivlərin yaradılması ilə bağlı tədqiqatlar mərhələsində sərf olunan investisiyalar daxilə yaranan qudvilə investisiyalar kapitallaşdırıla bilməz, yəni qeyri-maddi aktivlər kimi tanına bilməz. Adları çəkilən standartlar yalnız işləmələr mərhələsində sərf edilmiş investisiyaların kapitallaşdırılmasını mümkün hesab edir, o da bir şərtlə ki, işləmələr mərhələsində yaradılan obyekt qeyri-maddi aktivlərin tərifinə uyğun gəlmiş və onların tanınma kriteriyalarına cavab vermiş olsun.

Mübadilə yolu ilə əldə olunan qeyri-maddi aktivlər üçün verilmiş qeyri-pul formasında olan aktivlərin dəyərini investisiya qoyuluşu kimi təsnifləşdirmək lazımdır. Əgər qeyri-maddi aktiv hər hansı digər qeyri-pul aktivinin verilməsi yolu ilə əldə olunursa, onda investisiyaların məbləği ya əldə olunan qeyri-maddi aktivin ədalətli dəyəri, ya da verilən qeyri-pul aktivinin ədalətli dəyəri ilə müəyyən oluna bilər. Bu məsələlər də MHBS 38 və MMUS 12 tərəfindən tənzimlənir.

Dövlət subsidiyaları vasitəsilə əldə olunan, yaradılan qeyri-maddi aktivləri investisiyalar hesabına əldə olunan, yaxud yaradılan qeyri-maddi aktivlər kimi qəbul etmək lazımdır. Məsələ bundadır ki, dövlət subsidiyaları bir qayda olaraq müəssisə və şirkətlərə o zaman verilir ki, onlar həmin subsidiya müqabilində müəyyən şərtlərə əməl etmiş olsunlar. Əgər şirkət dövlətin şərtlərinə əməl etməklə subsidiyaları qeyri-maddi aktivin alınmasına, yaradılmasına sərf etmişsə, onda həmin subsidiyalar müəssisənin qeyri-maddi aktivin formalaşdırılması ilə bağlı investisiyası kimi təsnifləşdirilə bilər.

Hazırda kommertiya təşkilatları qeyri-maddi aktivlərə investisiyaları aşağıdakı təsnifat qrupları üzrə qruplaşdırırlar:

- Təcrübə-konstruktor işləri üzrə investisiyalar;
- Ticarət markaları üzrə investisiyalar;
- Proqram təminatı üzrə investisiyalar;
- Patentlər üzrə investisiyalar;
- Müəlliflik hüquqları üzrə investisiyalar;
- Lisenziyala üzrə investisiyalar;
- Digər qeyri-maddi aktivlər üzrə investisiyalar.

İnvestisiyalara verilmiş tərif, ya da təriflər, onların aparılmış təsnifatı heç də onların kəmiyyətini formalaşdırmır, onların nəticəsində yaradılan və maliyyə hesabatında tanınmalı olan qeyri-maddi aktivlərin ilkin dəyərini, ya da maya dəyərini müəyyən etmir. Həmin funksiyaları metodologiya, onun təməl prinsipləri, metodları və prosedurları yerinə yetirir. Uçot üzrə ədəbiyyatlarda həmin metodoloji elementlər, xüsusilə də metodoloji prinsiplər geniş müzakirə və mübahisələr predmetinə çevrilmişdir. Prinsiplərin rolu və əhəmiyyəti onunla müəyyən olunur ki, onlar konkret növ uçot obyektlərinin, o cümlədən investisiyaların uçotunu və hesabatını tənzimləyən standartların əsasında durur, həmin standartların metodoloji-praktiki baxımdan realizasiyası üçün bazis rolunu oynayır. Odur ki, dissertasiya işinin növbəti paragrafında investisiyaların uçotunun metodoloji prinsiplərinin tərkibini, məzmununu, onların uçotunun aparılması və hesabatın tətib edilməsində rolunu və əhəmiyyətini nəzərdən keçirək.

### **1.3. Qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların uçotunun metodoloji prinsipləri**

Bütövlükdə uçot-hesabat sistemində sırf nəzəriyyə həmin sistemin obyektlərinin, elementlərinin iqtisadi mahiyyətini, onların tanınma kriteriyalarını açıqlayırsa, metodologiya həmin obyektlərin və elementlərin kəmiyyətini yaradır, başqa sözlə, onların dəyərini müəyyən edir, müxtəlif vaxtlarda və situasiyalarda qiymətləndirilməsi və yenidən qiymətləndirilməsinin ümumi prinsiplərini, metodlarını və üsullarını işləyib hazırlayır.

Uçot və hesabatın bütün obyektlərinə, elementlərinə, o cümlədən də investisiyalara rəğmən metodologiya dedikdə prinsiplərin, standartların, metod və qaydaların elə kompleks məcmusu başa düşülür ki, onların vasitəsilə həmin obyektlərin, elementlərin, həmçinin də investisiyaların yaradılması, əldə olunması, tanınması, istifadəsi, kapitallaşdırılması, yaxud cari xərclər kimi tanınması, tanınmalarının dayandırılması barədə informasiya formalaşdırılır. Həmin informasiya isə idarəetmə və maliyyə qərarlarının qəbul edilməsi üçün istifadə olunur.

Metodologiya və onun elementləri, nəzəriyyənin yaratdığı mücərrəd anlayışların konkret kəmiyyətlərə, yaxud məbləğlərə çevrilməsi üçün işləyib hazırlanır və tətbiq

olunur. Metodologiyanın, onun üsürlərinin köməylə investisiyaların yönəldilmiş olduğu elementlərin, o cümlədən də qeyri-maddi aktivlərin qiymətləndirilməsi və dəyərinin müəyyən edilməsi, onlardan əldə olunacaq gələcək iqtisadi faydaların hesablanması həyata keçirilir.

Beləliklə, nəzəri cəhətdən formulə edilmiş təriflər, anlayışlar, elementlər metodologiyanın tətbiqi sayəsində konkret məlumatlara, informasiyaya çevrilir.

Fikrimizcə, metodologiyanın başlanğıc elementini prinsiplər təşkil edir. Prinsiplər uçota alınan obyektlər, elementlər haqqında informasiyanın formalaşdırılmasının hamı tərəfindən qəbul olunan, ya da qəbul oluna biləcək ən ümumi ilkin qaydalardır. İnformasiyanın dürüstlüyü, faydalılığı, hamı üçün etibarlı olması, onun ümumqəbul olunmuş prinsiplərə necə söykəndiyindən asılıdır, yəni əgər informasiya formalaşdırılan zaman hamı tərəfindən qəbul olunmuş metodoloji prinsiplərə tam əməl edilmişsə, onda həmin informasiya dürüst, əhəmiyyətli, etibarlı və müqayisə oluna biləcək informasiya kimi qiymətləndirilə bilər.

Əgər qeyri-maddi aktivlərə yönəldilən investisiyaların kapitallaşdırılması qaydası hamılıqla tətbiq edilirsə, onda bu informasiya bütün keyfiyyət xarakteristikalarına cavab vermiş olur, əgər müxtəlif ölkələrdə, müəssisə və təşkilatlarda kapitallaşdırılmanın müxtəlif prinsipləri və qaydaları tətbiq olunarsa, bu halda informasiya müqayisəyə gələn olmaz, nəticədə qərarların qəbulu prosesində o öz əhəmiyyətini itirmiş olar.

Ümumiyyətlə «prinsip», «ümumqəbul olunmuş prinsiplər» anlayışı nədir, nəyə görə onlar informasiyanın formalaşdırılmasının başlanğıcında durur?

«Prinsip» sözü latınca «principle» sözündən götürülmüşdür – mənası birinci, ilkin, başlanğıc kimi başa düşülür.

Mühasibat uçotuna, o cümlədən də investisiyaların uçotuna rəğmən bu o deməkdir ki, prinsip uçotun metodologiyasının fundamental elementidir. Metodologiyanın bütün digər elementləri öz ilkin başlanğıcını prinsiplərdən götürürlər. Ancaq qeyd etmək lazımdır ki, prinsiplər hansısa konkret standartı, onun müəyyən etmiş olduğu normaları, metodları və prosedurları əvəz edə bilməz. İnformasiya formalaşdırılan zaman prinsipin özü bilavasitə tətbiq olunmur, həmin prinsipin əsasında işlənilir.

hazırlanmış metodlar, üsullar və qaydalar tətbiq edilir. Məsələn, pul ilə ölçmə prinsipi – ümumqəbul olunmuş prinsiplərdən biri olsa da, bu və ya digər obyektin dəyərini müəyyən etmək, ölçmək üçün konkret qiymətləndirmə metodlarından istifadə olunur: ilk dəyərlə (maya dəyəri ilə) qiymətləndirmə, cari dəyərlə qiymətləndirmə, xalis satış dəyəri ilə qiymətləndirmə, ədalətli dəyərlə qiymətləndirmə, diskontlaşdırılmış dəyərlə qiymətləndirmə və s.

Bu və ya digər prinsip ona görə hamı tərəfindən qəbul edilir ki, fərdi seçilmiş hansısa prinsipin tətbiqi nəticəsində məzmun və forma baxımından eyni olan hər hansı əməliyyat üzrə formalaşdırılan informasiya müxtəlif olmasın. Məsələn, əgər bir müəssisə əldə etdiyi lisenziyanın ilkin dəyərinə, onun qeydiyyatı ilə əlaqədar xərcləri daxil edirsə, ancaq digər bir müəssisə oxşar xərcləri əldə etdiyi lisenziyanın ilkin dəyərinə daxil etmirsə, onda lisenziyaların dəyəri prosedur qaydada əməl edilməməsi üzündən fərqli olacaqdır, bu da son nəticədə maliyyə nəticəsinə təsir göstərəcəkdir.

Hansı metodoloji qaydaların prinsiplər kimi qəbul oluna bilməsi, hansıların isə qəbul edilə bilməməsi haqqında iqtisadçı alimlər-mühasiblər arasında uzun illərdir mübahisələr getmişdir və belə mübahisələr indi də davam etməkdədir.

ABŞ-da prinsiplərin işlənilib hazırlanması, yaxud müəyyən edilməsi vəzifəsi hətta ayrıca Şuraya (APB – Accounting Principles Board – Mühasibat Uçotunun Prinsiplərinin işlənilib hazırlanması üzrə Şura) həvalə olunmuşdu. Şura tərəfindən hazırlanmış 4 nömrəli «Müəssisələrin maliyyə hesabatının əsas konsepsiyaları və prinsipləri» adlı Əsasnamədə aşağıdakı prinsiplər formulə olunmuşdu:

A) Ümumi: aktivlərin və passivlərin ilkin qeydiyyatı; gəlirin realizasiyası; xərclərin konstataşması – səbəb və nəticə; hesablara sistematik və ağlabatan şəkildə aid edilmə; ölçü vahidi.

B) Konvensiya sazişidir: konservatizm; gəlir haqqında tezis; sağlam düşüncənin cəlb edilməsi;

C) Təsir sferaları: seçim, təhlil; qiymətləndirmə; təsnifat; qeydiyyat; aqreqasiya; uyğunlaşdırılma; məsələlərin həlli üçün məlumatların uyğunlaşdırılması; kommunikasiya;

Ç) Detallaşdırılmış: praktiki fəaliyyət tərəfindən yaranmış qaydalar (18, s. 72).



Həmin müddəaların, yaxud tezislərin əksəriyyəti daha çox prosedur qaydaları kimi qəbul edildi, nəinki prinsiplər kimi. Onlar ayrı-ayrı alimlər, peşəkar mühasiblər, peşəkar mühasiblər təşkilatları tərəfindən kəskin tənqid edildi və demək olar ki, qəbul olunmadı.

Ancaq APB-ni əvəz edən yeni Şura (FASB – Financial Accounting Standards Board) 4 nömrəli Əsasnamədə təsbit olunmuş bir çox prinsipləri başqa xülasədə yenidən təsdiq etdi.

Qeyd etmək lazımdır ki, ləğv edilməmişdən öncə APB GAAP (Generally Accepted Accounting Principles) anlayışını müəyyən etmiş, onun mənasını isə belə açıqlamışdı: «GAAP – müəyyən vaxt müddətində müəssisənin uçot praktikasını müəyyən edən konvensiyadır (sazişdir)» (8, s. 73). Artıq ABŞ GAAP-ı dünyada tanınmış mühasibat uçotunun ümumqəbul olunmuş prinsipləridir və dünyanın bir çox ölkələrində tətbiq olunur. Demək lazımdır ki, Maliyyə Hesabatının Beynəlxalq Standartları öz başlanğıcını məhz GAAP-lardan götürmüşdür.

GAAP-ların və Maliyyə Hesabatının Beynəlxalq Standartlarının Konseptual əsaslarını müqayisə etdikdə görmək olar ki, MHBS-də nəzəri-metodoloji məsələlər daha lakonik və dəqiq formulə edilmişdir. MHBS Komitəsinin 1989-cu ildə təsdiq etmiş olduğu «Maliyyə hesabatının hazırlanması və təqdim olunması Prinsipləri» (bundan sonra – Prinsiplər) adlı sənəd iki əsas prinsipi təsbit etdi:

1. Hesablama metodu ilə uçot prinsipi;
2. Fəaliyyətin fasiləsizliyi prinsipi (7, s. 38).

Qeyd edək ki, AR Maliyyə Nazirliyi tərəfindən 23 iyul 2007-ci il tarixində «Kommersiya təşkilatları üçün Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının Konseptual əsasları» (bundan sonra – Konseptual əsaslar) da həmin iki prinsipi («əsas ehtimallar» adı altında) təsdiq etmişdir (9, s. 19-20).

Bir çox müəlliflər prinsiplərin daha geniş tərkibdə müəyyən olunmasının tərəfdarıdırlar. Biz də həmin müəlliflərin mövqeyi ilə razılaşıırıq. Prinsiplərdə və Konseptual əsaslarda təsbit edilmiş həmin prinsiplərə, zənnimizcə, aşağıdakıları da əlavə etmək məqsədəuyğundur və zəruridir:

- Təsərrüfatçılıq vahidi prinsipi;

- Pul ilə ölçmə prinsipi;
- İkili yazılış prinsipi.

Prinsiplər və Konseptual əsaslar fəaliyyətin fasiləsizliyi və hesablama metodu ilə uçot prinsiplərindən əlavə informasiyanın faydalılığını müəyyən edən dörd keyfiyyət xarakteristikasını da təsbit etmişdir: anlaşıqlı (aydın) olma; münasib olma; etibarlı olma; müqayisəlilik. Ancaq göstərilən sənədlərdə əhəmiyyətlik, məzmunun forma üzərində üstünlüyü, konservatizm, tamlılıq, vaxtında təqdim olunma və s. anlayışların interpretasiyası verilir və maliyyə hesabatında əks etdiriləcək informasiyanın kəmiyyətinin və keyfiyyətinin həmin tələblərə cavab verməli olduğunu vurğulanır.

Sözsüz ki, normativ sənədlərdə və uçot ədəbiyyatlarında çoxlu sayda və müxtəlif məzmununda irəli sürülən anlayışların hamısını prinsiplər sırasına daxil etmək düzgün olmazdı. Onların tam əksəriyyəti prinsiplər deyil, informasiyanın kəmiyyəti və keyfiyyəti qarşısında qoyulan tələblərdir, informasiyanın formalaşdırılması üçün prosedur qaydalarıdır. İnformasiyanın kəmiyyəti və keyfiyyətinə olan tələblər, onun formalaşdırılması prosedurları müəyyən vaxtlarda dəyişilə bilər, ancaq prinsiplər kimi qəbul olunan müddəalar, birgə qaydalar universaldır, zaman və məkan çərçivəsində dəyişdirilə bilməz.

Bizim prinsiplər kimi qəbul etdiyimiz ən ümumi qaydalar (Təsərrüfatçılıq vahidi, Fəaliyyətin fasiləsizliyi, Hesablama metodu, Pul ilə ölçmə, İkili yazılış prinsipləri) universaldır, dəyişilməzdir və onların zaman və coğrafi nöqtəyi-nəzərdən tətbiqi qaçılmazdır. Müəssisə və şirkətləri olan elə bir ölkə ola bilməz ki, uçotun aparılması və hesabatın tərtib olunması prosesində həmin prinsiplərdən hansındansa imtina etsin, ya da onu tətbiq etməsin.

Magistr dissertasiyasının bu fəslində nəzərdən keçirilən bütün nəzəri və metodoloji aspektlər aktivlərə, o cümlədən qeyri-maddi aktivlərə yönəldilən investisiyaların uçotu metodikasını və praktikasını da müəyyən edir. Növbəti fəsilə həmin metodika, onun praktiki tələblərə cavab verib verməməsi ətrafında araşdırmalarımızı davam etdirir.

## **FƏSİL II. QEYRİ-MADDİ AKTİVLƏRƏ İNVESTİSİYALARIN UÇOTUNUN MÖVCUD METODİKASI, ONUN QIYMƏTLƏNDİRİLMƏSİ**

### **2.1. Qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların uçot və hesabatda qiymətləndirilməsi və tanınması qaydaları**

Mühasibat (maliyyə) uçotu və hesabatı sistemində hər bir növ qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların məbləği barədə informasiyanın formalaşdırılması ilk növbədə onların qiymətləndirilməsi vasitəsilə həyata keçirilir. Qiymətləndirmə zamanı istifadə olunan metodlar və qaydalar müvafiq Beynəlxalq və milli uçot-hesabat standartları tərəfindən təsbit olunur. Ancaq qeyd etmək lazımdır ki, qeyri-maddi aktivlər mühasibat uçotunun çox mürəkkəb obyektləri olduğundan onlara yönəldilən investisiyaların qiymətləndirilməsi və tanınması da çətin məsələlər sırasına daxildir. Qeyri-maddi aktivlərin müxtəlif növlərinə çəkilən investisiyalar, daha doğrusu, pul vəsaitləri və onların ekvivalentləri mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda deyil, gələcək dövrlər üzrə müvafiq maddələrdə əks etdirilir. Başqa sözlə, qeyri-maddi aktivlərin formalaşdırılmasına (işlənib hazırlanmasına, əldə olunmasına) sərf olunan investisiyalar gələcək dövrlərin xərcləri, ya da gələcək dövrlər üzrə təxirə salınmış xərclər kimi çıxış edir. Digər bir xarakterik cəhət ondan ibarətdir ki, qeyri-maddi aktivlərin formalaşmasına maddi, maliyyə və qeyri-monetar xərclər çəkilsə də onlar son nəticədə qeyri-maddi aktivlərin yaranmasına səbəb olur. Bəzən elə olur ki, çəkilmiş investisiyalar nəticəsində yaranan qeyri-maddi aktiv identifikasiya olunan obyekt kimi deyil, identifikasiya olunmayan obyekt kimi, məsələn, qudvil kimi uçot və hesabatda əks etdirilir. Bütün bu xüsusiyyətlər qeyri-maddi aktivlərə yönəldilən investisiyaların qiymətləndirilməsinə, həmin investisiyaların nəticəsində yaradılan, yaxud da yaradılmış obyektlərin tanınmasına ciddi təsir göstərir.

Sərf edilmiş investisiyaların (pul vəsaitlərinin, onların ekvivalentlərinin, həmçinin digər maliyyə aktivlərinin, maddi və qeyri-maddi aktivlərin) cari xərclər, ya da kapitallaşdırılmış xərclər kimi təsnifatı ciddi şəkildə fərqləndirilməlidir. Bu sahədə onu demək lazımdır ki, əgər çəkilən xərclər / investisiyalar gələcək bir neçə hesabat

dövrlerinden mənfəət əldə etməyə yönəldilmişsə, onda onlar kapitallaşdırılmış xərclər (investisiyalar) kimi qiymətləndirilməli və uçota alınmalıdır. Əgər xərclər / investisiyalar yalnız bir hesabat dövrü ərzində mənfəət əldə edilməsinə imkan verirsə, onda onları cari xərclər qismində qiymətləndirmək və uçota almaq lazımdır.

Bir neçə hesabat dövrlərində gəlir əldə etmək üçün investisiyalar nəticəsində yaradılmış, ya da əldə olunmuş qeyri-maddi aktivlər uzunmüddətlidir və fiziki baxımdan qeyri-maddidir. Onlar əldə olunma dəyəri ilə qiymətləndirilməlidir.

Qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların (xərclərin) qiymətləndirilməsi dedikdə, həmin investisiyalar (xərclər) nəticəsində əldə olunan qeyri-maddi aktivlərin dəyərinə daxil ediləcək və onların ilkin dəyəri kimi tanınacaq sərf edilmiş resursların (maddi, maliyyə və digər resursların) məbləği başa düşülməlidir. Məsələ bundadır ki, qeyri-maddi aktivlərə çəkilən investisiyaların (xərclərin) heç də hamısı qeyri-maddi aktiv yaratmır, yaxud yaradılan qeyri-maddi aktivin ilkin dəyərinə daxil edilmir, başqa sözlə, tanınmır. Həmin məsələlər «Qeyri-maddi aktivlər» adlı MHBS 38 və «Qeyri-maddi aktivlər üzrə» MMUS 12 ilə tənzimlənir.

Qəbul edilmiş qaydaya görə, investisiyalar nəticəsində əldə olunan qeyri-maddi aktivlər ilkin dəyəri ilə qiymətləndirilməlidir. Bəzən ilkin dəyər tarixi də adlandırılır. Bu və ya digər yollarla, yaxud kanallarla daxil olan qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların ilkin dəyərlə tanınması qaydalarını, artıq qeyd etdiyimiz kimi, MHBS 38 və MMUS 12 müəyyən edir.

Həmin standartlar investisiyaların qeyri-maddi aktivlər kimi tanınması üçün bir sıra şərtlər irəli sürür. Belə ki, Standartlar – İşləmələr və Tədqiqatları (MHBS 38 üzrə), Tədqiqat və Təcrübə-konstruktor işlərini (MMUS 12 üzrə) fərqləndiməyi tələb edirlər (8, s. 500 və 9, s. 134). MHBS 38-də olan «İşləmələr» anlayışı MMUS 12-də «Təcrübə konstruktor işləri»nə, MHBS 38-də olan «Tədqiqatlar» anlayışı isə MMUS 12-də «Tədqiqat» anlayışı ilə eynilik təşkil edir. Odur ki, biz MHBS 38 üzrə olan anlayışlardan istifadə edəcəyik. Beynəlxalq standartlar İşləmələr və Tədqiqatlar anlayışlarını belə açıqlayır: «İşləmələr – yeni, yaxud əhəmiyyətli dərəcədə yaxşılaşdırılmış materialların, qurğuların, məhsulların, proseslərin, sistemlərin, yaxud

xidmətlərin kommersiya məqsədilə istesalı və ya tətbiqindən öncə planlaşdırılması, yaxud layihələndirilməsi üçün elmi kəşflərin, yaxud digər biliklərin tətbiqidir.

Tədqiqatlar – yeni elmi, yaxud texniki biliklərin əldə olunması perspektivi ilə orijinal və planlı elmi axtarışlardır» (8, s. 500).

MMUS 12 də həmin anlayışları oxşar qaydada açıqlayır (9, s. 134).

Beynəlxalq və milli standartların investisiyaların qeyri-maddi aktivlərin ilkin dəyərinə daxil edilməsi üçün müəyyən etmiş olduğu şərtlərdən biri yaradılan, əldə olunan obyektin identifikasiya edilə bilməsidir. Məsələ bundadır ki, müasir şirkətlər elmi, yaxud texniki biliklərin əldə olunması, yeni proseslərin, sistemlərin, lisenziyaların, intellektual mülkiyyət növlərinin, mal nişanlarının və sairənin işlənilib hazırlanmasına və tətbiqinə xeyli investisiyalar sərf edirlər, bunlar da son nəticədə kompyuter proqram təminatını, patentləri, müəllif hüquqlarını, kinofilmləri, müştəri siyahılarını, ipotekaya xidmət hüquqlarını, idxal kvotalarını, franşizləri, bazar qaydalarını, satış hüquqlarını və s. əhatə edən maddələrin yaranmasına gətirib çıxarır. Ancaq həmin maddələrin heç də hamısı qeyri-maddi aktivlərin tərifinə, identifikasiya olunma kriteriyalarına, resurslar üzərində nəzarətin həyata keçirilməsinə, gələcək iqtisadi faydanın əldə olunması tələblərinə cavab vermir.

Əgər bu və ya digər maddi MHBS 38 və MMUS 12-nin qeyri-maddi aktivin tərifinə cavab vermirsə, onda onun əldə olunmasına və yaxud daxili istesalına sərf olunmuş investisiyalar çəkildiyi anda dövrü xərclər kimi əks etdirilməlidir.

İnvestisiya nəticəsində, ya da öhdəlik nəticəsində əldə olunan obyektin identifikasiya edilməsi tələb olunur. Aktivin identifikasiya olunması onun aşağıdakı kriteriyalara cavab verməsi şəklində müəyyənləşdirilir:

(a) aktiv sonradan satmaq, kənara verilmək, lisenziyalaşdırmaq, icarəyə verilmək, mübadilə edilmək üçün ya fərdi qaydada, ya da müvafiq müqavilə, aktiv, yaxud öhdəlik ilə təşkilatdan ayrılar bilər; yaxud

(b) aktiv müqavilə hüquqlarından, digər ixtiyari hüquqlardan meydana çıxır, baxmayaraq ki, həmin hüquqlar verilə bilən, ya da verilə bilməyən, ya da təşkilatdan, həmçinin də digər hüquq və ödəliklərdən ayrıla bilən olar, ya da olmaya bilər (8, s. 501-502).

Qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların qeyri-maddi aktiv kimi tanınmasının mühüm şərtlərindən biri də həmin obyekt üzərində təşkilatın nəzarət etmə hüququna malik olmasıdır. Əslində nəzarət etmək hüququ o deməkdir ki, təşkilat investisiya qoyuluşu nəticəsində əldə etdiyi aktivdən gələcəkdə iqtisadi fayda götürəcəkdir və digər təşkilatların və şəxslərin həmin iqtisadi faydanı götürməsinə məhdudlaşdıracaqdır. Gələcək iqtisadi fayda üzərində təşkilatın nəzarət etmə imkanı, yaxud qabiliyyəti, adətən, ixtiyari hüquqdan irəli gəlir. İxtiyari hüquq olmadan nəzarətin həyata keçirilməsi çətin məsələdir.

Əgər təşkilat investisiya nəticəsində yaranmış bu və ya digər obyekti qeyri-maddi aktiv qismində tanıyarsa, onda həmin təşkilat həmin obyektin aşağıdakılara cavab verməsini nümayiş etdirməlidir:

- (a) obyektin, qeyri-maddi aktivin tərifinə uyğun gəldiyini; və
- (b) obyektin, qeyri-maddi aktivlərin tanınma kriteriyalarına cavab verdiyini.

Bu tələb ilk mərhələdə qeyri-maddi aktivlərin əldə olunması və ya daxilə istehsalı ilə əlaqədar investisiyalara (xərclərə) şamil edilir. Eyni tələb həmin aktivlərin artımına, qismən dəyişdirilməsinə və onlara xidmət göstərilməsinə yönəldilən investisiyalar üçün də keçərlidir.

İnvestisiyalar nəticəsində əldə olunan obyekt, yalnız aşağıdakı hallarda qeyri-maddi aktiv kimi tanına bilər:

- (a) həmin aktivə aid olan gələcək iqtisadi faydanın təşkilata daxil olması etimalı vardır; və
- (b) aktivin maya dəyəri etibarlı şəkildə ölçülmüşdür.

MHBS 38 və MMUS 12 investisiyalar nəticəsində əldə olunan, yaradılan qeyri-maddi aktivlərin ilkin olaraq maya dəyəri ilə qiymətləndirilməsini tələb edir. Özü də maya dəyəri müəyyən olunarkən obyektin: a) ayrıca əldə edilən olmasının və b) müəssisələrin birləşməsi kimi əldə olunmasının ayrıca göstərilməsi vacib sayılır. Odur ki, əvvəlcə ayrıca əldə olunan qeyri-maddi aktivlərin ilkin tanınması zamanı maya dəyərinin necə müəyyən oluna biləcəyini nəzərdən keçirək.

Ayrıca əldə olunan qeyri-maddi aktivlərə çəkilən investisiyalar həmin aktivlərdə təcəssümünü tapan gələcək iqtisadi faydanın təxmini kəmiyyətini əks etdirir. Başqa

sözlə, iqtisadi faydanın əldə olunma ehtimalı aktivlərə sərf olunan investisiyaların, yaxud onların maya dəyərini məbləğində öz əksini tapır. Əgər bu belədirsə, onda esab edilir ki, aktivin tanınması üzrə birinci kriteriya, (a) bəndi həmişə yerinə yetirilmiş olur. Bununla yanaşı, ayrıca əldə olunan hər bir qeyri-maddi aktivin maya dəyəri ölçülməyə yatkın olur, yəni ölçülə bilər. Bu o zaman etibarlı şəkildə ölçülmüş hesab olunur ki, əldə olunan aktivə görə investisiya pul vəsaitləri və onların ekvivalentlərinin ödənilməsi şəklində həyata keçirilmiş olsun.

MHBS 38 və MMUS 12 investisiyalar nəticəsində ayrıca əldə olunan qeyri-maddi aktivlərin maya dəyərinə aşağıdakıları daxil etməyə icazə verir:

- obyektin satınalma dəyərini, idxal gömrük rüsumları və əvəzləşdirilməyən vergilər də daxil olmaqla (ticarət güzəştləri çıxıldıqdan sonra);
- obyektin təyinatı üzrə istifadəsi üçün işçi vəziyyətinə gətirilməsi ilə əlaqədar istənilən müstəqim xərclər (8, s 504; 9, s. 136).

Müstəqim xərclərə təxminən aşağıdakı maddələr aid edilir:

- işçilərin mükafatlandırılmasına çəkilən xərclər, hansılar ki, aktivin işçi vəziyyətinə gətirilməsi ilə bilavasitə əlaqədardırlar;
- aktivin işçi vəziyyətinə gətirilməsi ilə bilavasitə əlaqədar olan peşəkar xidmətlərin dəyərini ödənilməsinə çəkilən xərclər;
- aktivin işinin etibarlılığının yoxlanılmasına çəkilən xərclər.

Qeyri-maddi aktivlərə yönəldilmiş investisiyaların bir hissəsi onların maya dəyərinə daxil edilmir. Bunlara aşağıdakı xərclər aiddir:

- yeni məsulun, yaxud xidmətin tətbiqi üzrə xərclər (məhsulun reklamına və yeridilməsinə çəkilən xərclərlə birlikdə);
- yeni yerdə, yaxud müştərilərin yeni kateqoriyası ilə fəaliyyətdə təsərrüfatın idarə olunmasına çəkilən xərclər (heyətin hazırlığına və öyrədilməsinə çəkilən xərclər də daxil olmaqla);
- inzibati və digər ümumi qaimə xərcləri.

Beləliklə, həmin xərclərin investisiyalara aid edilə biləcəyinə baxmayaraq onlar ayrıca əldə olunan qeyri-maddi aktivlərin maya dəyərini, yaxud ilkin tanınma dəyərini daxil edilə bilməz.

Əgər ayrıca əldə olunan qeyri-maddi aktiv təşkilatın rəhbərliyinin niyyətinə uyğun olaraq istifadə üçün tam hazır vəziyyətə gətirilmişsə, onda bundan sonra yarana biləcək xərclər qeyri-maddi aktivin balans dəyərində tanınmayacaqdır. Beləliklə, qeyri-maddi aktivin istifadəsi, yaxud yerdəyişməsi zamanı sərf edilmiş xərclər onun balans dəyərinə daxil edilməyəcəkdir. Məsələn, aşağıdakı xərclər qeyri-maddi aktivin balans dəyərinə daxil edilməməlidir:

- aktiv rəhbərliyin niyyətinə uyğun olaraq istifadəyə hazırdır, ancaq həmin aktiv hələ istifadə olunmadıqda çəkilən xərclər;
- aktivin işinin nəticəsinə tələbatın formalaşması dövründə çəkilmiş xərclər, məsələn, əməliyyat zərərləri.

Əgər ayrıca əldə olunan qeyri-maddi aktivin dəyərini ödənilməsi üçün nəzərdə tutulan tədiyyə kreditləşmənin adi şərtlərindən kənarlaşırsa, onda həmin aktivin maya dəyəri pul vəsaitləri ekvivalentində satınalma qiyməti məbləğində müəyyən edilir.

**Misal 2.1.1.** Təşkilat kənar şirkətdən kompyuter proqramı təminatı əldə etmişdir, onun dəyəri 50 000 man. təşkil edir. Razılığa əsasən həmin aktivin dəyəri 6 aydan sonra ödəniləcəkdir və bu zaman alıcı təşkilat satıcı təşkilata 5000 manat faiz ( $50\,000 \times 0,20 \times 6/12$ ) də ödəməlidir. Ayrıca əldə olunan qeyri-maddi aktivin ilkin balans dəyəri 50 000 manat təşkil edəcəkdir, ödəniləcək faiz xərci, yəni 5000 manat həmin obyektin balans dəyərinə daxil edilməyəcəkdir. Başqa sözlə, baxmayaraq ki, ayrıca əldə olunan qeyri-maddi aktivin əldə olunmasına çəkilən ümumi investisiyanın məbləği 55 000 manat təşkil edəcəkdir, həmin aktivin balans dəyəri yalnız 50 000 manat məbləğində tanınacaqdır. Belə çıxır ki, sərf olunan 55 000 manat məbləğində investisiyanın yalnız 50 000 manatı kapitallaşdırılmış olacaqdır.

Ancaq standartlar bəzi hallarda faiz xərclərinin ayrıca əldə olunan qeyri-maddi aktivlərin maya dəyərinə daxil edilməsinə, yəni kapitallaşdırılmasına icazə verir. Bu cür qaydanı «Borclar üzrə xərclər» adlı MHBS 23 və «Borclara aid edilən xərclər üzrə» MMUS 13 müəyyən edir.

Həmin standartlara görə, borclar üzrə faiz xərcləri o zaman aktivin balans dəyərinə daxil edilə bilər ki, həmin aktiv kvalifikasiya olunan aktiv kimi təsnifləşdirilmiş olsun. MMUS 13-də kvalifikasiya olunan aktiv belə təfsir edilir:



«Kvalifikasiya olunan aktiv təyinatı üzrə istifadəyə və satışı hazır olması üçün əhəmiyyətli vaxt müddətinin tələb olunduğu aktivdir» (9, s. 150). Kvalifikasiya olunan aktiv MHBS 23-də eyni qaydada təsfi edilir. Deməli, əgər ayrıca əldə olunan qeyri-maddi aktiv əldə olunarkən təyinatı üzrə istifadəyə, ya da satışı hazırdirsa, onda həmin aktiv kvalifikasiya olunan aktiv hesab edilmir.

Bilavasitə ayrıca əldə olunan kvalifikasiyalı qeyri-maddi aktivə aid edilən borclar üzrə xərclərə aşağıdakılar daxil ola bilər:

- bank overdraftları və qısamüddətli və uzunmüddətli ssudalar üzrə faizlər;
- ssudalarla əlaqədar güzəştlərin, yaxud mükafatların amortizasiyası;
- ssudaların alınmasının təşkili ilə əlaqədar çəkilmiş əlavə xərclərin amortizasiyası;
- maliyyə icarəsi üzrə ödənilən tədiyyə məbləğləri;
- xarici valyutanın əldə edilməsi ilə əlaqədar yaranan məzənnə fərqləri.

Əgər təşkilat ayrıca əldə olunan qeyri-maddi aktivi kvalifikasiya olunan aktiv kimi tanıyarsa, onda yuxarıda göstərilən mümkün xərclər yarandıqda həmin xərcləri təşkilat kapitallaşdırmağa, başqa sözlə, aktivin maya dəyərində daxil etməyə borcludur. Qalan bütün digər xərclər isə kapitallaşdırıla bilməz, yəni qeyri-maddi aktivin maya dəyərində daxil edilməməlidir.

Kvalifikasiya olunan qeyri-maddi aktivin əldə olunması ilə əlaqədar borclar üzrə xərclər o zaman kapitallaşdırıla bilər ki, onlar təşkilata gələcəkdə iqtisadi fayda gətirmə ehtimalına malik olsun və onların kəmiyyəti dəqiq və etibarlı surətdə müəyyənləşdirilə bilsin.

Kvalifikasiya olunan aktivin əldə edilməsi, təşkilatın özündə istehsal edilməsi ilə bilavasitə əlaqədar olan borclar üzrə xərclər elə xərclərdir ki, müvafiq aktivə xərclər (investisiyalar) çəkilməsəydi, həmin xərclərdən qaçmaq mümkün olardı.

Kvalifikasiya olunan qeyri-maddi aktivə çəkilmiş investisiyalar nəticəsində onun yaranmış olduğu balans dəyəri həmin aktivin əvəzetmə dəyərindən, yaxud mümkün xalis satış qiymətindən yüksək olarsa, digər standartların tələblərinə uyğun olaraq balans dəyərinin yüksək olan hissəsi qismən, ya da bütünlüklə silinə bilər. Təşkilatlar, MHBS 23 və MMUS 13-ün tələblərinə uyğun olaraq, borclar üzrə

xərclərin kapitallaşdırılmasına başlanğıc tarixdən başlamalıdırlar. Kapitallaşdırmanın başlanğıc tarixi o tarix hesab olunur ki, təşkilat həmin tarixə aşağıdakı şərtləri birinci dəfə yerinə yetirmişdir:

- həmin aktivlərə investisiya xərcləri çəkmişdir;
- həmin aktivə görə borclar üzrə faiz xərcləri çəkmişdir;
- aktivin təyinatı üzrə istifadə olunmasına, yaxud satılmasına hazırlanması üçün zəruri olan bütün hərəkətləri yerinə yetirmişdir.

MHBS 23 və MMUS 13-ə əsasən təşkilat borclar üzrə xərclərin kapitallaşdırılmasını o zaman dayandırmalıdır ki, kvalifikasiya olunan obyekt, yaxud aktiv üzrə bütün işlər yerinə yetirilmişdir və həmin qeyri-maddi aktiv təyinatı üzrə istifadəyə, yaxud da satışa tam hazır vəziyyətdədir (8, s. 293; 9, s. 152).

Müəssisələrin birləşməsinin tərkib hissəsi kimi əldə olunan qeyri-maddi aktivlərin maya dəyərinin müəyyən edilməsi qaydaları təkcə MHBS 38 və MMUS 12 ilə deyil, həmçinin «Müəssisələrin birləşməsi» adlı MHBS 3 və «Təşkilatların fəaliyyətinin birləşdirilməsi üzrə» MMUS 18-in tələbləri ilə tənzimlənir. Belə ki, sonuncu beynəlxalq və milli standartın tələblərinə əsasən, müəssisələrin birləşməsi zamanı əldə olunan qeyri-maddi aktivin maya dəyəri əldə olunma tarixinə onun malik olduğu ədalətli dəyəri əsasında müəyyən edilir. Müəssisələrin birləşməsi zamanı əldə olunan aktivə çəkilmiş investisiyaların məbləği həmin aktivin ədalətli dəyəri (bazar dəyəri) məbləğində tanınır və həmin məbləğ də onun maya dəyərini yaratmış olur. Ancaq həmin məbləğ və deməli, aktiv o zaman qeyri-maddi aktiv kimi tanına bilər ki, o, MHBS 38 və MMUS 12-də qeyri-maddi aktivlərə verilən təriflərə uyğun gəlsin, həmin standartların müəyyən etmiş olduğu kriteriyalara cavab vermiş olsun.

Məlumdur ki, həmin standartlar müəssisələrin bütün birləşmələrinin satınalma metodunun tətbiqi yolu ilə uçota alınmasını tələb edir. Müvafiq olaraq, alıcı-təşkilat satın alınan təşkilatın eyniləşdirilən (identifikasiya olunan) aktivlərini, öhdəliklərini və şərti öhdəliklərini satınalma tarixinə olan ədalətli dəyərlə tanınmalıdır.

MHBS 3 və MMUS 18 qeyd edir ki, müəssisələr birləşən zaman, yəni bir təşkilat digər təşkilatı satın alarkən, alıcı-təşkilat əldə olunmuş işgüzar reputasiyanı (qudvili) aktiv kimi tanınmalıdır və həmin aktiv o, ilkin olaraq maya dəyəri ilə

qiymətləndirməlidir. Maya dəyəri ilə qiymətləndirmənin mahiyyəti ondan ibarətdir ki, alıcı-təşkilatın investisiyalarının məbləği onun əldə etdiyi təşkilatın xalis aktivlərinin ədalətli dəyərindən artıq olduğu zaman yaranır. Başqa sözlə, əgər alıcı-təşkilatın əldə etdiyi təşkilatın xalis aktivlərinə qoyduğu investisiyaların məbləği həmin aktivlərin ədalətli dəyərindən artıqdırsa, onda yaranan fərq qudvil kimi tanınır və o, fərq məbləğində tanınır.

**Misal 2.1.2.** A şirkəti B şirkətinin ədalətli dəyəri 1000 min manat olan xalis aktivlərinin bütünlüklə əldə edilməsinə 1500 min manat məbləğində investisiya sərf etmişdi. Yaranan fərq, yəni 500 min manat ( $1\,500\,000 - 1\,000\,000$ ) qudvil kimi əks etdiriləcəkdir. Bu cür qudvil müsbət qudvil kimi uçota alınmalıdır.

**Misal 2.1.3.** Alıcı-şirkət satın aldığı şirkətin ədalətli dəyəri 2000 min manat olan xalis aktivlərinin 80%-ni əldə edir və bunun üçün 2100 min manat məbləğində investisiya sərf edir. Bu halda aşağıdakı kimi hesablama aparılacaqdır: əldə olunan xalis aktivlərin ədalətli dəyəri – 1600 min manat ( $2\,000\,000 \times 80\% : 100$ ); satınalma nəticəsində yaranan qudvilin maya dəyəri – 500 min manat ( $2\,100\,000 - 1\,600\,000$ ). Bu qudvil də müsbət qudvil kimi tanınacaqdır. Ancaq mənfi qudvil də yarana bilər. Mənfi qudvil o zaman yaranır ki, alıcı-şirkətin tərəfindən əldə olunan təşkilatın xalis aktivlərinin ədalətli dəyəri əldə olunma, yaxud satın alınma üçün sərf edilmiş investisiyaların məbləğindən az olsun.

**Misal 2.1.4.** Alıcı-şirkət satın aldığı təşkilatın ədalətli dəyəri 1400 min manat olan xalis aktivlərinin 60%-ni əldə edir, bu məbləğ 840 min manat ( $1\,400\,000 \times 60\% : 100$ ) təşkil edir. Əgər alıcı-şirkət həmin aktivlərin əldə edilməsi üçün yalnız 600 min manat məbləğində investisiya sərf edərsə, onda yaranan mənfi fərq, yəni 240 min manat ( $840\,000 - 600\,000$ ) mənfi qudvil kimi tanınacaqdır.

Mənfi qudvil aşağıdakı hallarda yarana bilər:

- satın alınan təşkilatın maliyyə vəziyyəti yaxşı olmadıqda;
- satın alınan təşkilatın adekvat inkişaf strategiyası olmadıqda;
- qarşıdakı fəaliyyətin zərərlə başa gələcəyi halda və s.

Mənfi qudvilin yaranması onunla əlaqədar ola bilər ki, əldə olunan təşkilatın identifikasiya olunan aktivləri və öhdəliklərinin dəyəri düzgün müəyyən edilməmiş,

yaxud qiymətlənlirilməmiş olsun. Odur ki, MHBS 3 və MMUS 18 mənfi qudvili əks etdirməzdən, tanımazdan öncə satın alınan təşkilatın aktivlərinin dəyərinin bir daha dəqiqləşdirilməsini tələb edir. Əgər yoxlama nəticəsində bəlli olsa ki, mənfi qudvilin mövcudluğu satın alınan təşkilatın identifikasiya olunan aktivləri və öhdəliklərinin düzgün qiymətləndirilməsi ilə əlaqədar deyil, onda mənfi qudvilin məbləği konsolidə olunan maliyyə hesabatında, daha doğrusu, mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda dərəl tanınması həyata keçirilməlidir.

Beləliklə, nəticə çıxarmaq olar ki, investisiyaların qoyuluşu zamanı yaranan və identifikasiya edilməyən qeyri-maddi aktiv kimi tanınan qudvil yalnız konsolidə olunan hesabatda əks etdirilir.

Müəssisələrin birləşməsi nəticəsində əldə olunan qudvil ilkin tanınmadan sonra qiymətdəndüşmədən yaranan istənilən yığılmış zərərlər çıxılmaqla maya dəyəri ilə uçota alınmalıdır. Müəssisələrin birləşməsi zamanı investisiyalar nəticəsində yaranmış qudvilin amortizasiya edilməsinə standartlar icazə vermir. Qudvilin yalnız qiymətdən düşməsinə müəyyən etmək və bunun üçün hər il testlər aparmaq lazımdır. Müqayisə üçün deyək ki, ABŞ-da 1 noyabr 1970-ci ildən sonra əldə edilmiş qeyri-maddi aktiv, daha doğrusu, qudvil 40 il ərzində amortizasiya olunur (3, s. 404).

Müəssisələrin birləşdirilməsi zamanı əldə olunan qeyri-maddi aktivlərin ədalətli dəyəri aktiv bazar əsasında, yaxud aktiv bazarın məlumatları əsasında müəyyən edilməlidir. Ancaq əgər ədalətli dəyərin müəyyən edilməsi üçün aktiv bazar mövcud deyilsə, onda əldə edilən qeyri-maddi aktivlərin dəyəri onların əldə edildiyi tarixə təşkilatın sərf etmiş olduğu məbləğ həcmində müəyyən edilə bilər.

MHBS 38 və MMUS 12 daxildə yaranmış işgüzar reputasiyanı (qudvili) qeyri-maddi aktiv kimi tanımağa icazə vermir.

Daxildə yaradılan qeyri-maddi aktivlərə çəkilmiş investisiyaların kapitallaşdırılmasına gəldikdə, həmin standartlar bir çox şərtlərə əməl olunmasını tələb edir. Belə ki, daxildə yaradılan obyektlərə çəkilən investisiyaların o zaman qeyri-maddi aktiv kimi tanınmasına icazə verilir ki, həmin investisiyalar nəticəsində yaranan obyekt qeyri-maddi aktivlərin tanınma kriteriyalarına cavab vermiş olsun. Daxildə

yaradılan qeyri-maddi aktivin tanınması üçün təşkilat aktivin yaranması prosesini iki mərhələyə ayırmalıdır:

- a) tədqiqat mərhələsinə; və
- b) işləmələr mərhələsinə.

Bu mərhələlərin mahiyyətini biz paraqrafın əvvəlində izah etmişdik. Burada biz yalnız hansı mərhələdə yaranmış aktivin, ya da hansı mərhələdə çəkilmiş investisiyaların kapitallaşdırılmış xərclər kimi tanına biləcəyini nəzərdən keçirəcəyik.

MHBS 38 və MMUS 12 daxili layihələr çərçivəsində aparılan tədqiqatlar nəticəsində yaranan qeyri-maddi aktivin tanınmasına icazə vermir (8, s. 511; 9, s. 139). İcazə ona görə verilmir ki, daxili layihə çərçivəsində aparılan tədqiqatlar zamanı təşkilat iqtisadi fayda yarada biləcək qeyri-maddi aktivin mövcudluğunu nümayiş etdirmək iqtidarında olmur. Ona görə də tədqiqat mərhələsində sərf olunmuş investisiyalar, çəkilmiş xərclər baş verdiyi anda məsrəflər kimi uçota alınır.

Daxili layihə çərçivəsində işləmələr mərhələsində sərf edilmiş investisiyalar, yaxud çəkilmiş xərclər qeyri-maddi aktiv kimi tanına bilər, ancaq təşkilat bunun üçün aşağıdakı bəndlərin tələblərinə əməl olduğunu nümayiş etdirməlidir:

- qeyri-maddi aktivin texniki cəhətdən həyata keçirilə bilməsini, hansının ki, nəticəsində həmin aktiv istifadə üçün, ya da satış üçün əlçatan olsun;
- qeyri-maddi aktiv yaratmaq və onu istifadə etmək, ya da satmaq niyyətini;
- qeyri-maddi aktivin istifadə etmək və ya satmaq qabiliyyətini;
- qeyri-maddi aktivin iqtisadi fayda gətirmək ehtimalını;
- qeyri-maddi aktivin hazırlanması, onun istifadəsi, yaxud satışı üzrə kifayət qədər texniki, maliyyə və digər resurslara malik olduğunu;
- qeyri-maddi aktivin hazırlanması (işləmələri) gedişində sərf edilmiş investisiyaları (xərcləri) etibarlı şəkildə qiymətləndirə bilmək qabiliyyətini.

Daxildə yaranan ticarət markalarının, titul məlumatlarının, nəşr hüquqlarının, müştəri siyahılarının və oxşar maddələrin qeyri-maddi aktivlər qismində tanınmasına icazə verilmir. İntestisiyalar hesabına daxildə yaranan qeyri-maddi aktivin maya dəyərində, həmin aktivin yaradılmasına və rəhbərliyin niyyətinə uyğun olaraq istifadə

olunması üçün hazır vəziyyətə gətirilməsinə çəkilən müstəqim xərclər daxil edilməlidir. Həmin müstəqim xərclərə aşağıdakıları aid etmək olar:

- qeyri-maddi aktivin yaradılması zamanı istifadə edilmiş, yaxud istehlak olunmuş materiallar və xidmətlərə çəkilən xərclər;
- qeyri-maddi aktivin yaradılması ilə bağlı işçilərə hesablanmış əmək haqqı xərcləri (sosial sığortaya ayırmalarla birlikdə);
- ixtiyari hüququn qeydiyyatına alınması üçün çəkilmiş rüsum xərcləri;
- qeyri-maddi aktivlərin yaradılması üçün istifadə olunan patentlərin və lisenziyaların amortizasiyası xərcləri.

Əgər sərf edilmiş investisiyalar, tanınma kriteriyalarına cavab verə bilməyən obyektlərin yaranmasına, ya da işlərin görülməsinə sərf olunmuşsa, onda həmin investisiyalar (xərclər) kapitallaşdırılmış kimi tanınmır və dövrü xərclərə, yəni mənfəət və zərərlərə silinir.

Qeyri-maddi aktivlər dövlət subsidiyaları vasitəsilə, həmçinin də aktivlərin mübadiləsi nəticəsində əvəzsiz qaydada əldə oluna bilər. Həmin yollarla əldə olunan qeyri-maddi aktivlərin ədalətli dəyərlə, nominal məbləğlə qiymətləndirilməsinə icazə verilir.

Növbəti paragrafda qeyri-maddi aktivlərə yönəldilmiş investisiyaların uçotunun aparılmasının mövcud metodikasının araşdırılır.

## **2.2. Qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların sintetik və analitik uçotunun mövcud metodikası**

Qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların sintetik və analitik uçotunun aparılması qaydaları bilavasitə standartlarla tənzimlənmir. Belə ki, beynəlxalq və milli standartlar qeyri-maddi aktivlərə çəkilən investisiyaların qiymətləndirilməsi, onların kapitallaşdırılması uçot və hesabatda tanınmasının metodoloji-praktiki qaydalarını müəyyən edir.

Digər elementlər kimi aktivlər, o cümlədən qeyri-maddi aktivlər üzrə əməliyyatların, eləcə də investisiya qoyuluşları üzrə əməliyyatların analitik və

sintetik uçotu qaydaları Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyinin Kollegiyasının 30 yanvar 2017-ci il tarixli Q-01 №-li Qərarı əsasında təsdiq olunmuş «Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartların və Kommersiya təşkilatları üçün Milli mühasibat uçotu Standartlarına əsasən müasibat uçotunun aparılması Qaydaları» ilə tənzimlənir.

Qaydalar mühasibat uçotu subyektlərinin fəaliyyətinin bütün istiqamətləri, onların aktivləri, öhdəlikləri, kapitalı, gəlir və xərcləri üzrə baş verən, yaxud baş verə biləcək əməliyyatların ilkin sənədlərlə rəsmiyyətə salınması, analitik və sintetik uçot registrlərində xronoloji ardıcılıqla əks etdirilməsi qaydalarını müəyyən edir. Qaydalarda göstərilir ki, mühasibat uçotu subyektləri əməliyyatların, o cümlədən qeyri-maddi aktivlərin əldə edilməsi, yaradılması zamanı baş verən əməliyyatların əks etdirilməsi üçün AR Maliyyə Nazirliyi tərəfindən müəyyən edilmiş ilkin uçot sənədlərinin və uçot registrlərinin formalarından istifadə etməlidir (11, s. 54).

Qaydalara görə, baş verən təsərrüfat əməliyyatları dərhal ilkin uçot sənədlərində öz əksini tapmışdır, daha sonra həmin sənədlərdə yığılmış və sistemləşdirilmiş qaydada müvafiq uçot registrlərində yazılmalıdır. Mühasibat uçotu subyektləri tərəfindən mühasibat uçotunun, o cümlədən də investisiyaların uçotunun aparılması üçün bir neçə formadan istifadə etməyə icazə verir. Bu formalara memorial-order forması, jurnal-order forması, avtomatlaşdırılmış forma və s. daxildir.

İnvestisiyaların sintetik uçotunun aparılmasının memorial-order forması AR Maliyyə Nazirliyi tərəfindən 18 yanvar 2016-cı il tarixində təsdiq edilmiş «Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarına uyğun olaq memorial-order forması əsasında sintetik uçotun aparılması Qaydası»na əsasən müəyyən edilmişdir.

Mühasibat uçotunun, o cümlədən investisiyaların sintetik uçotunun aparılması üçün AR Maliyyə Nazirliyi 2006-cı ilin 18 aprel tarixində Yeni Standartlar üzrə Hesablar planı təsdiq etmişdi. Həmin Hesablar planında qeyri-maddi aktivlərə yönəldilən investisiyaların sintetik uçotunun aparılması üçün cəmi bir sintetik uçot hesabı – 103 «Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması» hesabı nəzərdə tutulmuşdu. Həmin hesab üzrə heç bir subhesab müəyyən edilməmişdi. Bu da qeyri-maddi aktivlərə yönəldilən investisiyalar, onların istiqamətləri barədə

analitik informasiya əldə etməyə imkan vermirdi. Bunu nəzərə alaraq AR Maliyyə Nazirliyi 30 yanvar 2017-ci ildə təsdiq etmiş olduğu və yuxarıda adı çəkilmiş Qaydalara uyğun olaraq əvvəlki Hesablar planında bəzi dəyişikliklərin aparılmasını həyata keçirmiş oldu. Həmin Qaydalarla müəyyən edilmiş Hesablar planında 103 nömrəli hesaba aşağıdakı subhesablar müəyyənləşdirildi:

- 103-1 – Təcrübə-konstruktor işləri ilə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması;
- 103-2 – Ticarət markaları ilə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması;
- 103-3 – Proqram təminatı ilə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması;
- 103-4 – Müəllif hüquqları ilə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması;
- 103-5 – Patentlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması;
- 103-6 – Lisenziyalarla bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması;
- 103-7 – Digər qeyri-maddi aktivlər ilə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması.

103 nömrəli hesab üzrə müəyyən olunmuş həmin subhesablar demək olar ki, qeyri-maddi aktivlərə yönəldilən investisiyaların bütün növləri üzrə informasiya əldə etməyə imkan verir. Ancaq burada bir çatışmazlığın olduğunu da qeyd etməmək olmaz. Həmin çatışmazlıq isə, zənnimizcə, ondan ibarətdir ki, qeyri-maddi aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılmasının uçotunu aparmaq üçün nəzərdə tutulmuş və tərəfimizdən yuxarıda göstərilmiş subhesablar arasında qudvilin yaranması (əldə olunması) ilə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılmasının uçotunu aparmaq üçün subhesab nəzərdə tutulmamışdır. Halbuki, 101 nömrəli «Qeyri-maddi aktivlərin dəyəri» adlı sintetik uçot hesabına ayrıca 101-7 nömrəli «Qudvilin dəyəri» adlı subhesab nəzərdə tutulub. Mövcud hesablardan və subhesablardan istifadə etməklə qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların sintetik uçotunun aparılması metodikasını ətraflı nəzərdə keçirək.

**Misal 2.2.1.** A şirkəti Bakı şəhərinin Nərimanov rayonunda ərzaq malları ilə ticarət etmək üçün lisenziya əldə etmişdir. Lisenziyanın dəyəri 30000 man. təşkil edir, onun qeydiyyat keçməsi ilə əlaqədar xərclər 1500 manat olmuşdur. Lisenziyanın müddəti 3 ildir. Deməli, A şirkəti lisenziyanın əldə olunması və qeydiyyatı ilə əlaqədar 31500 man. məbləğində investisiya sərf etmişdir. Həmin xərclər şirkətin bank hesabından nağd qaydada ödənilmişdir.



Baş vermiş əməliyyatlar nəticəsində lisenziyanın maya dəyəri müəyyən edilmiş və həmin məbləğdə qeyri-maddi aktiv tanınmışdır. Lisenziyanın əldə olunmasına yönəldilmiş investisiya tam məbləğdə kapitallaşdırılmışdır.

Yuxarıda göstərilən əməliyyatlar mühasibat uçotu hesablarında aşağıdakı yazılışlarla əks etdiriləcəkdir:

1. Lisenziyanın əldə olunmasına sərf edilmiş investisiya (pul vəsaitləri) məbləğinə – 30000 man.:

Debet 103-6 – Lisenziyalarla bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması – 30000 man.;

Kredit 223 – Bank hesablaşma hesabları – 30000 man.

2. Lisenziyanın qeydiyyatı ilə bağlı rüsum ödənilmişdir – 1500 man.:

Debet 103-6 – Lisenziyalarla bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması – 1500 man.;

Kredit 223 – Bank hesablaşma hesabları – 1500 man.

3. Lisenziyanın əldə edilməsi ilə əlaqədar bütün xərclər kapitallaşdırılmış və tanınmışdır. Obyekt qeyri-maddi aktiv kimi A şirkətinin balansına daxil edilmişdir – 31500 man.:

Debet 101-6 – Lisenziyaların dəyəri – 31500 man.;

Kredit 103-6 – Lisenziyalarla bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması – 31500 man.

**Misal 2.2.2.** 31 dekabr 20x1 tarixində «Xəzər» şirkəti patent əldə etmişdir. Patent kənar təşkilatda işlənilib hazırlanmışdır. Müqavilənin şərtlərinə əsasən «Xəzər» şirkəti həmin patentin alınmasına 600 min manat pul vəsaitini dərhal ödəyir və ödəsinə götürür ki, iki ildən sonra daha 400 min manat ödəyəcəkdir. Həmin müqaviləyə hüquqi xidmətin göstərilməsi üzrə xərclər 80 min manat, patentin qeydiyyatı ilə əlaqədar xərclər isə 1000 manat təşkil etmişdir. Tədiyyənin vaxtının uzadılmasına görə «Xəzər» şirkəti qarşı tərəfə 10% dərəcəsi ilə faiz ödəməlidir.

1. Əldə olunan patentə çəkilən investisiyalar, onun maya dəyərini yaratmış olacaqdır. Maya dəyərinə aşağıdakılar daxil edilməlidir:

– nağd ödənilmiş pul vəsaitləri, man.	600000
– hüquqi xidmətin göstərilməsinə çəkilən xərclər, man.	80000
– patentin qeydiyyatı ilə əlaqədar xərclər, man.	1000

– təxirə salınmış (ödənəcək) tədiyyənin diskontlaşdırılmış məbləği	
$\frac{400\,000 \text{ man.}}{(1+0,10)^2}$	330 580

---

Əldə olunmuş patentin maya dəyəri, man.: 1011580

Həmin məbləğ, yəni 1011580 manat patentin maya dəyəri kimi tanınacaqdır, başqa sözlə, patent müəssisənin maliyyə vəziyyəti haqqında hesabatında (balansında) həmin məbləğdə əks etdiriləcəkdir.

2. Hesablanmış faiz məbləği patentin maya dəyərinə daxil edilməyəcəkdir, həmin məbləğ kapitallaşdırılmadan faiz xərclərinə silinəcəkdir. Bu halda ödəniləcək ümumi pul vəsaitlərinin məbləği aşağıdakı kimi müəyyən edilməkdir:

– nağd ödənilmiş pul vəsaitləri, man.	600000
– hüquqi xidmətin göstərilməsinə çəkilən xərclər, man.	80000
– patentin qeydiyyatı ilə əlaqədar xərclər, man.	1000
– iki ildən sonra ödəniləcək pul vəsaitləri, man.	400000

---

Patentin əldə olunmasına sərf edilən pul vəsaitləri, cəmi, man. 1081000

3. Patent üçün cəmi ödəniləcək məbləğ ilə patentin tanınmış maya dəyəri arasındakı fərq tədiyyənin vaxtının uzadılmasına görə ödəniləcək faiz xərcini təşkil edəcəkdir:

$$1081000 - 1011580 = 69420 \text{ man.}$$

Baş vermiş biznes əməliyyatları mühasibat uçotu hesablarında aşağıdakı mühasibat yazılışları ilə rəsmiyyətə salınacaqdır:

1. Patent əldə olunması üzrə nağd pul vəsaitlərinin ödənilmiş məbləğinə – 600000 man.:

Debet 103-5 – Patentlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması – 600000 man.;

Kredit 223 – Bank hesablaşma hesabları – 600000 man.;

2. Hüquqi xidmətlərin göstərilməsinə çəkilən xərclərin ödənilməsi məbləğinə – 80000 man.:

Debet 103-5 – Patentlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması – 80000 man.;

Kredit 223 – Bank hesablaşma hesabları – 80000 man.;

3. Patent qeydiyyatı ilə əlaqədar xərclər ödənilmişdir – 1000 man.:

Debet 103-5 – Patentlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması – 1000 man.;

Kredit 223 – Bank hesablaşma hesabları – 1000 man.;

4. Patentın alınması ilə əlaqədar ödəniləcək tədiyyənin təxirə salınmış (vaxtı uzadılmış) məbləğinin diskontlaşdırılmış qiyməti – 330580 man.:

Debet 103-5 – Patentlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması – 330580 man.;

Kredit 431 – Malsatan və podratçılara uzunmüddətli kreditor borcları – 330580 man.;

5. Ödəniləcək tədiyyənin ümumi məbləği ilə əldə olunan patentin maya dəyəri arasındakı faiz xərci məbləğinə – 69420 man.:

Debet 751-1 – Faiz xərcləri – 69420 man.;

Kredit 434 – Faizlər üzrə uzunmüddətli kreditor borcları – 69420 man.;

6. Patentlərin əldə olunması və onun istifadə üçün hazır vəziyyətə gətirilməsinə sərf olunmuş investisiyaların kapitallaşdırılmış və hesabatda tanınmış məbləğinə – 1011580 man.:

Debet 101-4 – Patentlərin dəyəri – 1011580 man.;

Kredit 103-5 – Patentlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması – 1011580 man.;

7. 31 dekabr 20x3 tarixində patent satan təşkilata olan uzunmüddətli kreditor borcu qısamüddətli kreditor borcu kimi əks etdirildikdə – 330580 man.:

Debet 431 – Malsatan və podratçılara uzunmüddətli kreditor borcları – 330580 man.;

Kredit 531 – Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditor borcları – 330580 man.;

8. Heablanmış uzunmüddətli faizlər üzrə kreditor borcları qısamüddətli kreditor borcu kimi əks etdirildikdə (31 dekabr 20x3 tarixində) – 69420 man.:

Debet 434 – Faizlər üzrə uzunmüddətli kreditor borcları – 69420 man.;

Kredit 537 – Faizlər üzrə qısamüddətli kreditor borcları – 69420 man.;

9. Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditor borcları və qısamüddətli faiz xərcləri 2 il keçdikdən sonra ödənildikdə – 400000 (330580+69420):

Debet 531 – Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditor borcları – 330580 man.;

Debet 537 – Faizlər üzrə qısamüddətli kreditor borcları – 69420 man.;

Kredit 223 – Bank hesablaşma hesabları – 69420 man.

Beləliklə, MHBS 38, MHBS 23 və MMUS 12, MMUS 13-ə əsasən tədiyyənin vaxtının uzadılmasına görə ödənilən faiz xərcləri patentın maya dəyərinə daxil edilməmiş, başqa sözlə, kapitallaşdırılmamışdır.

Dissertasiya işinin bu fəslinin birinci paraqrafında biz qeyd etmişdik ki, qeyri-maddi aktivlər, investisiyalar hesabına təşkilatın öz daxilində də yaradıla bilər. Bu halda qeyri-maddi aktivin yaradılması iki mərhələyə bölünür:

- Tədqiqatlar mərhələsinə;
- İşləmələr mərhələsinə.

Tədqiqatlar mərhələsində aşağıdakı işlər, fəaliyyətlər yerinə yetirilə bilər:

- yeni biliklərin əldə edilməsi üzrə fəaliyyət;
- tədqiqatın nəticələrinin və digər biliklərin tətbiqinə münasibətdə axtarışların aparılması, qiymətləndirilməsi və son seçimin edilməsi üzrə fəaliyyət;
- alternativ materialların, cihazların, məhsulların, proseslərin və sistemlərin axtarışı üzrə fəaliyyət;
- alternativ yeni və yaxşılaşdırılmış materialların, cihaz və məhsulların, proseslərin, sistem və xidmətlərin mümkün son variantlarının formallaşdırılması, layihələndirilməsi və qiymətləndirilməsi.

Adətən tədqiqat mərhələsində təşkilatın qeyri-maddi aktivləri hələ yaranmır, hansı ki, gələcəkdə həmin təşkilata iqtisadi fayda gətirə bilər. Ona görə də tədqiqatlara çəkilən investisiyalar, yaxud xərclər baş verdikləri dövrün məsrəfləri kimi tanınmalıdırlar, başqa sözlə, onlar kapitallaşdırıla bilməzlər.

Yalnız işləmələr nəticəsində yaranan qeyri-maddi aktiv tanınma kriteriyalarına cavab verildikdə, yəni gələcəkdə onun təşkilata iqtisadi fayda gətirmək ehtimalı çox yüksək olduqda və onun dəyəri etibarlı şəkildə ölçülə bildikdə tanına və təşkilatın balansında əks etdirilə bilər.

Bu mərhələyə konkret olaraq aşağıdakı fəaliyyətlər, işlər aid edilə bilər:

- təcrübə nümunələri və modellərinin layihələndirilməsi və onların testlərdən keçirilməsi üzrə işlər;
- yeni texnologiyalardan istifadə olunmaqla alətlərin, şablonların, formalar və şamppların yaradılması üzrə işlər;

– təcrübi qurğuların layihələndirilməsi və istismarı üzrə işlər, hansılar ki, öz miqyasına görə kommersiya istehsalından azdır, yaxud kiçikdir;

– seçilmiş yeni, yaxud yaxşılaşdırılmış materialların, qurğuların, məhsulların, proseslərin, sistem və xidmətlərin layihələndirilməsi və testləşdirilməsi üzrə işlər.

Əvvəlki paraqrafda biz qeyri-maddi aktivlərə işləmələr mərhələsində yönəldilmiş investisiyaların hansı hallarda kapitallaşdırıla biləcəyini, yaxud tanına biləcəyini geniş nəzərdən keçirmişdik. Ona görə də burada onu yenidən araşdırmaq fikrində deyilik. Yalnız onu qeyd edək ki, Beynəlxalq və Milli standartlara görə tədqiqatlar mərhələsində dövrü xərclər kimi tanınmış, başqa sözlə, kapitallaşdırılmamış xərclərin, işləmələr mərhələsində yaranan qeyri-maddi aktivlərin maya dəyərinə daxil edilməsinə icazə verilmir. Tədqiqatlar və işləmələr mərhələsində sərf olunmuş hansı investisiyaların, yaxud xərclərin kapitallaşdırılmasının qeyri-mümkün olmasını aşağıdakı şərti misalla izah etməyə çalışaq.

**Misal 2.2.3.** Hesabat dövründə təşkilat qeyri-maddi aktivin yaradılması ilə əlaqədar aşağıdakı istiqamətlər üzrə investisiya qoyuluşları etmişdir, yaxud çəkmişdir:

	man.
• Təşkilatın yaradılması zamanı təşkilati xərclər	12000
• Ticarət markasının işlənib hazırlanması və onun bazara yeridilməsi xərcləri (onun texniki cəhətdən həyata keçirilməsi barədə informasiya yoxdur)	
• İstifadə müddəti 3 il olan lisenziyanın əldə olunması xərcləri	30000
• Təşkilatın ofisinin ehtiyacları üçün proqram təminatının işlənib hazırlanmasına (təşkilatın özünün istifadəsi üçün faydalı olması nümayiş etdirilmişdir)	25000
• Yeni proqram təminatı üzrə işləmək üçün heyətin hazırlanması ilə əlaqədar xərclər	60000
• Proqram təminatının işlənib hazırlanması üzrə alınmış borca görə faiz xərcləri	10000 4000
• Yeni texnologiyanın tətbiqi sahəsində müsbət nəticələr vermiş tədqiqatlar üzrə xərclər	18000

- Yeni tullantısız istehsal texnologiyasının işlənilib hazırlanmasına xərclər, ancaq təşkilat hesabat dövrünə işləmələri başa çatdırmaq üçün kifayət qədər texniki və maliyyə resurslarına malik deyildir 24000

İndi biz verilmiş həmin məlumatlara əsasən qeyri-maddi aktivlər kimi tanına biləcək və qeyri-maddi aktivlər kimi tanına bilinməyəcək işlərə sərf olunan investisiyaların (xərclərin) kapitallaşdırılan və kapitallaşdırılmayan məbləğlərini müəyyən etməliyik.

Beynəlxalq və Milli Standartlar təşkilatın yaranması ilə bağlı təşkilatı xərclərin qeyri-maddi aktiv kimi tanınmasına icazə vermir. Buna görə də həmin xərclər dövrü xərclərə aid edilməlidir, yəni kapitallaşdırılmamalıdır.

Ticarət markasının işlənilib hazırlanması və bazara tətbiqi üzrə xərclər də qeyri-maddi aktiv kimi tanına bilməz, çünki standartlar daxilə yaradılan ticarət markalarının qeyri-maddi aktiv kimi təsnifləşdirilməsinə və tanınmasına yol vermir. Hətta əgər təşkilat bu işi texniki cəhətdən həyata keçirmək imkanına malik olsa belə, həmin obyekt qeyri-maddi aktiv ola bilməz.

Əldə olunmuş lisenziyaya sərf edilmiş investisiya xərcləri kapitallaşdırılmalı və qeyri-maddi aktiv kimi tanınmalıdır, çünki həmin lisenziya aktivlərin tanınma kriteriyalarına cavab verir.

Təşkilatın ofisinin ehtiyacları üçün proqram təminatının işlənilib hazırlanmasına sərf edilmiş investisiyaları kapitallaşdırmaq və onları balans hesabatında qeyri-maddi aktiv kimi tanımaq mümkündür. Ona görə mümkündür ki, onun təşkilatda faydalı istifadəsi sübut oluna, ya da nümayiş etdirilə bilər.

Proqram təminatının işlənilib hazırlanması üçün borc alınmış vəsaitlərə görə hesablanmış faiz xərclərinin kapitallaşdırılması qaydası əvvəlki paraqrafda göstərildiyi kimi, MHBS 23 və MMUS 13 ilə tənzimlənir. Bu xərcləri biz həmin standartların tələblərinə uyğun interpretasiya etməyə çalışsaq görərik ki, bizim misalımızda əks etdirilmiş faiz xərclərini yeni yaradılan proqram təminatının maya dəyərinə daxil etmək, yəni kapitallaşdırmaq olar. Ona görə ki, təşkilatın həmin proqram təminatının istifadəsindən fayda götürməsi ehtimalı yüksəkdir və faizin özünün məbləği dəqiqdir, yəni 4000 manat təşkil edir. Başqa sözlə, proqram təminatı ona görə kvalifikasiya

olunan qeyri-maddi aktiv kateqoriyasına aid edilə və ona yönəldilmiş investisiyalar kapitallaşdırıla bilər ki:

- təşkilat proqram təminatına vəsait sərf etmişdir – 60000 man.;
- təşkilat borc üzrə xərc çəkmişdir – 4000 man.;
- təşkilat proqram təminatının istifadəyə hazırlanması üçün zəruri hərəkətləri etmişdir (məsələn, hətta yeni proqram təminatı üzrə işləməyi bacaran heyətin öyrədilməsini həyata keçirmişdir və bunun üçün 10000 manat məbləğində xərc çəkmişdir).

Qeyri-maddi aktivlərin istifadəsini həyata keçirən heyətin hazırlanması ilə əlaqədar olan xərcləri MHBS 38 və MMUS 12 müstəqim kimi deyil, qeyri-müstəqim kimi qəbul edir, bu səbəbdən də həmin xərclər yeni yaradılan proqram təminatının maya dəyərində daxil edilə bilməz, yəni kapitallaşdırılmamalıdır. Həmin xərclər baş verdiyi dövrdəki cari xərclərə silinməlidir.

Yeni texnologiyanın tətbiqi sahəsində tədqiqatlara yönəldilmiş investisiyalar (xərclər) müsbət nəticələr versə də, onları kapitallaşdırmaq olmaz, ona görə ki, həmin investisiyalar yalnız tədqiqatlara sərf edilmişdir, onların nəticəsində təşkilat işləmələrə aid edilə biləcək heç nə yaratmamışdır. Yəni aparılmış tədqiqat qeyri-maddi aktivin texniki, texnoloji cəhətdən həyata keçirilməsinə imkan vermir, çəkilmiş xərclər, obyekt istifadə etmək, ya da satmaq üçün lazım olan səviyyəyə gətirməmişdir, həmin obyektədən gələcək iqtisadi faydanın götürülməsi ehtimalı yoxdur və təşkilat bütün bunları nümayiş etdirə bilmək iqtidarında deyildir. Beləliklə, nəzərdən keçirilən maddə üzrə çəkilmiş xərclər, sərf olunmuş investisiyalar kapitallaşdırılmamalıdır.

Əgər biz əvvəlcə kapitallaşdırılan və qeyri-maddi aktivlər kimi tanınan bilən investisiyaları (xərcləri) ayırısaq, onda onlara aşağıdakı mühasibat yazılışları tərtib etmək lazım gələcəkdir:

1. Lisenziyaların əldə edilməsinə çəkilmiş xərclər (investisiyalar) məbləğinə – 25000 man.:

a) Debet 103-6 – Lisenziyalarla bağlı xərclərin kapitallaşdırılması

Kredit 223 – Bank hesablaşma hesabları – lisenziyaların əldə edilməsi ilə əlaqədar kapitallaşdırılmış xərc məbləğinə;

b) Debet 101-6 – Lisenziyaların dəyəri

Kredit 103-6 – Lisenziyalarla bağlı xərclərin kapitallaşdırılması – Qeyri-maddi aktiv kimi tanınan lisenziyanın balansda əks etdirilməsi, yəni maya dəyəri məbləğinə;

2. Təşkilatın ofisinin ehtiyacları üçün proqram təminatına çəkilən xərclərin kapitallaşdırılması məbləğinə – 60000 man.:

Debet 103-3 – Proqram təminatı ilə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması;

Kredit 201 – Material ehtiyatları;

Kredit 533 – Əməyin ödənişi üzrə işçi heyətinə olan borclar;

Kredit 522 – Sosial sığorta və təminat üzrə öhdəliklər;

Kredit 112-1-3 – Maşın və avadanlıqlar üzrə yığılmış amortizasiya;

Kredit 501 – Qısa müddətli bank kreditləri;

Kredit 531 – Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditor borcları;

Kredit 223 – Bank hesablaşma hesabları və s. hesablar.

3. Təşkilatın, ofisin ehtiyacları üçün proqram təminatı üzrə almış olduğu borca görə faiz xərclərinin kapitallaşdırılması məbləğinə – 4000 man.:

Debet 103-3 – Proqram təminatı ilə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması;

Kredit 434 – Faizlər üzrə uzunmüddətli kreditor borcları; yaxud

Kredit 537 – Faizlər üzrə qısamüddətli kreditor borcları;

4. Təşkilatın ofisin ehtiyacları üçün sərf etdiyi investisiyaların (xərclərin) kapitallaşdırılması nəticəsində yaranan proqram təminatının tanınması və balansda əks etdirilməsi məbləğinə (maya dəyəri məbləğinə) – 64000 man. (60000 + 4000):

Debet 101-3 – Proqram təminatının dəyəri;

Kredit 103-3 – Proqram təminatı ilə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması.

İnvestisiyalar, yaxud xərclər kimi sərf olunan, ancaq tanınma kriteriyalarına cavab verməyən və buna görə də kapitallaşdırıla bilməyən bütün maddələr təşkilatın maliyyə vəziyyəti haqqında hesabatında (balansda) deyil, məcmu gəlir haqqında (mənfəət və zərərlər) hesabatında əks etdiriləcəkdir. Əməliyyatların özləri isə aşağıdakı yazılışlarla rəsmiyyətə salınacaqdır:

1. Təşkilatın yaranması zamanı baş vermiş təşkilati xərclərin dövrü xərclərə silinməsi – 12000 man.:



Debet 801 – Ümumi mənfəət (zərər);

Kredit 223 – Bank hesablaşma hesabları və s. hesablar;

2. Yeni yaradılan proqram təminatının istismarı üzrə heyətin hazırlanmasına çəkilən xərclər – 10000 man.:

Debet 801 – Ümumi mənfəət (zərər); yaxud 721 – İnzibati xərclər;

Kredit 223 – Bank hesablaşma hesabı;

Kredit 435 – Digər uzunmüddətli kreditör borcları;

Kredit 445 – Digər uzunmüddətli öhdəliklər;

Kredit 538 – Digər qısamüddətli kreditör borcları;

Kredit 545 – Digər qısamüddətli öhdəliklər və s. hesablar.

Müsbət nəticələr vermiş, ancaq kapitallaşdırılması mümkün olmayan yeni texnologiyaların tətbiqi üzrə tədqiqat işlərinə çəkilmiş xərclər (18000 manat), həmçinin də məhsulun tullantısız yeni istehsal texnologiyasının yaradılmasına çəkilən xərclər (24000 man.) tanınma kriteriyalarına cavab vermədiklərinə görə kapitallaşdırıla bilməz və ona görə həmin istiqamətlər üzrə baş vermiş xərclər (investisiyalar) uçot hesablarında bir qədər əvvəl göstərilmiş yazılışlarla (bax əməl.1 və əməl.2) rəsmiyyətə salınacaqdır.

Qeyri-maddi aktivlərin yaradılmasına, əldə olunmasına yönəldilmiş investisiyalar (xərclər) tanınma kriteriyalarına cavab vermən aktivlərin formalaşmasına imkan verirsə, onların kapitallaşdırılmasının uçotda əks etdirilməsinin mövcud metodikası, zənnimizcə, tələbata cavab verir. Həmin investisiya qoyuluşlarının (xərclərinin) sintetik uçotunun aparılması üçün nəzərdə tutulan 103 nömrəli hesab və ona açılmış subhesablar yaranan hər cür informasiyanın əks etdirilməsi üçün imkan yaradır. Həmin hesabın və onun subhesablarının debetində əks etdirilmiş xərclər, obyektlər tanınma kriteriyalarına cavab verdikləri anda qeyri-maddi aktivlərə çevrilmiş olur və 101 nömrəli hesabın və onun müvafiq subhesablarının debetinə silinir:

Debet 101 – Qeyri-maddi aktivlər, subhesablar – 1; 2; 3; 4; 5; 6; 7; 8;

Kredit 103 – Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması, subhesablar – 1; 2; 3; 4; 5; 6; 7.

Ancaq qeyri-maddi aktivlərin yaradılması, əldə olunması ilə əlaqədar olan, amma kapitallaşdırılması mümkün olmayan, ya kapitallaşdırılmasına Beynəlxalq və Milli standartlar tərəfindən icazə verilməyən xərclərin dövrü xərclərə silinməsi metodikası tam aydın deyil və bu barədə nə standartların özündə, nə də AR Maliyyə Nazirliyinin 30 yanvar 2017 ildə təsdiq etmiş olduğu Qaydalarda açıqlamalar verilmir. Söhbət ondan gedir ki, məsələn, tədqiqat mərhələsində çəkilən xərclərin hansı xərclər sırasında və konkret hansı hesablarda uçota alına biləcəyi barədə heç bir göstəriş verilmir. Əgər həmin xərclər əvvəl 103 nömrəli hesabda yığılmalıdırsa, onda gərək həmin hesaba və onun subhesabına korrektələr edilsin. Digər bir variant kimi, məsələn, bizim yuxarıda istifadə etdiyimiz qaydada yalnız 801 nömrəli hesabdan istifadə oluna bilər. Ancaq bu halda müəssisədə sözügedən investisiyalar (xərclər) barədə ayrıca informasiya əldə etmək mümkün deyildir.

Fikrimizcə, qeyri-maddi aktivlərin yaradılması, əldə edilməsi zamanı kapitallaşdırıla biləcək, kapitallaşdırıla bilməyəcək, eləcə də qeyri-maddi aktivlərin formalaşdırılması ilə bağlı xərclərin Beynəlxalq və Milli standartlardakı təsnifatına uyğun gələn, onların barəsində ayrıca informasiya formalaşdırıla biləcək sintetik və subhesabların tərkibinə və adlarına yenidən baxılmalıdır. Bu barədə biz bəzi təkliflərimizi dissertasiya işinin növbəti fəslində verməyə çalışacağıq.

Növbəti paraqrafda isə qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların maliyyələşmə mənbələrinin uçotunu nəzərdən keçirək. Ancaq əvvəlcədən onu qeyd edək ki, bu sahədə vəziyyət daha mürəkkəbdir. Bu mürəkkəbliyin nədən ibarət olduğunu və nədən yarandığını söyləməyin özü də çətindir. Buna baxmayaraq biz bu barədə öz mövqeyimizi qısa da olsa bildirməyə çalışacağıq.

### **2.3. Qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların maliyyələşmə mənbələrinin uçotu metodikası, onun çatışmazlıqları**

Bütün maddi aktivlər üzrə olduğu kimi, qeyri-maddi aktivlər üzrə də investisiyaların maliyyələşmə mənbələri iki yerə bölünür:

- a) xüsusi vəsait mənbələri hesabına investisiyalar;

b) cəlb olunmuş vəsait mənbələri hesabına investisiyalar.

Xüsusi vəsait mənbələrinə müəssisələrin sərəncamında qalan mənfəət, qeyri-maddi aktivlərə hesablanmış amortizasiyanın yığılmış məbləğləri, istifadə olunmayan qeyri-maddi aktivlərin satışından olan vəsaitləri və s. daxildir. Cəlb olunmuş vəsait mənbələrinə uzunmüddətli və qısamüddətli bank kreditləri, dövlət subsidiyaları, kənar təşkilatlardan alınmış borc vəsaitləri və s. aid edilir.

Qeyd etmək lazımdır ki, hazırda mövcud olan uçot sistemi üzrə bütövlükdə maliyyələşmə, daha doğrusu, uzunmüddətli aktivlərin, o cümlədən də qeyri-maddi aktivlərin maliyyələşdirilməsinin mənbələrini uçota ala biləcək uçot metodikası və bunun üçün hansısa sintetik hesab nəzərdə tutulmamışdır. Müqayisə üçün deyək ki, bazar iqtisadiyyatına keçidə qədər mövcud olmuş Hesablar Planında investisiyaların bütün mənbələr üzrə uçotunun aparılması üçün ayrıca sintetik hesab nəzərdə tutulmuşdu. Keçmiş SSRİ dövründə, daha doğrusu, onun mövcudluğunun sonuncu ilində, yəni 1991-ci ildə yeni Hesablar planı qəbul edildi. Azərbaycan Respublikası müstəqillik əldə etdikdən tə 1993-cü ilə qədər bütün müəssisələr həmin Hesablar planından istifadə edirdi. Ancaq sözügedən Hesablar planında 1991-ci ilə qədər olan Hesablar planındakı 93 nömrəli «Kapital qoyuluşlarının maliyyələşdirilməsi» hesabı çıxarılmışdı. 1991-ci ilə qədər bu sahədə mövcud olmuş uçot metodikasının mahiyyətini başa düşmək üçün onu qısa da olsa nəzərdən keçirək. Qeyd edildiyi kimi, 1991-ci ilə qədər bütün mənbələr üzrə investisiyaarın maliyyələşdirilməsinin uçotu vahid hesabda, yəni 93 nömrəli passiv hesabla aparılırdı. İntestisiyaların maliyyələşmə mənbələri yarandıqca həmin hesabın krediti üzrə yazılışlar edilirdi. Mənbələr kimi büdcə vəsaitləri, mənfəət, amortizasiya ayırmaları, bank kreditləri çıxış edirdi. Bu zaman həmin mənbələri uçota alan hesabların debetinə, 93 nömrəli hesabın isə kreditinə yazılışlar edilirdi. Yaradılmış mənbədən investisiyalar maliyyələşdirildikcə və obyektlər istifadəyə veridikcə 93 «Kapital qoyuluşlarının maliyyələşdirilməsi» hesabı debetləşir, 33 «Kapital qoyuluşları» hesabı isə kreditləşirdi. İntestisiyaların həyata keçirilməsi üzrə pul vəsaitlərinin uçotu da vahid hesabda – 54 nömrəli «Kapita qoyuluşlarına vəsaitlər üzrə bankda olan hesab»da aparılırdı. Bu metodikanın müsbət cəhəti onda idi ki, onu əsasında investisiyalar üzrə vahid

hesabdan informasiya əldə etmək mümkün idi, ancaq onun çatışmayan cəhəti də var idi, yəni obyektlər istifadəyə verildikcə 93 nömrəli hesabdan silinən vəsaitlərin məbləği ilə hazır olan və istismara verilən obyektlərin ilkin dəyəri arasında əlaqəni görmək mümkün deyildi. Başqa sözlə, 93 nömrəli hesab, ya da 33 nömrəli hesab 01 nömrəli hesab ilə müxabirələşə bilmirdi.

Qeyd edək həmin çatışmazlığı Azərbaycan Respublikasında 1996-cı ilin yanvarın 1-dən qüvvəyə minmiş və 2006-cı ilə qədər qüvvədə olmuş Hesablar planı da aradan qaldıra bilmədi. Həmin Hesablar planında əsas vəsaitlərə, qeyri-maddi aktivlərə sərf olunan investisiyaların uçotunu aparmaq üçün 08 nömrəli «Kapital qoyuluşları» adlı aktiv hesab nəzərdə tutulurdu. İntestisiyalar baş verdikcə həmin hesabın debeti, pul vəsaitlərini, maddi və əmək resurslarını uçota alan hesabların isə krediti üzə yazılışlar edilirdi. Daha sonra obyektlər hazır olduqca debet 01 «Əsas vəsaitlər» və 04 «Qeyri-maddi aktivlər» üzrə yazılışlar tərtib edilirdi. Bu qayda əvvəlki qaydaya nisbətən daha təkmil hesab olunurdu, çünki investisiya xərcləri ilə yeni yaradılan, əldə olunan obyektlər arasında əlaqəni birbaşa əks etdirirdi. Ancaq bu metodikanın çatışmazlığı onda idi ki, onun vasitəsilə maliyyələşmə mənbəyi ilə real investisiya xərcləri arasında əlaqə yaratmaq mümkün deyildi. Başqa sözlə, 01, 04 nömrəli hesabat ilə maliyyələşmə mənbələrini uçota alan hesablar (88, 92, 96 və s. hesablar) arasında müxabirələşmələr aparılmırdı. Bu da çox böyük metodiki çatışmazlıq idi. 2006-cı ildə qəbul olunmuş və 2017-ci ildə bəzi düzəlişlər edilmiş Hesablar planında həmin çatışmazlığı aradan qaldıra biləcək hansısa təsbitə malik deyil. Araşdırmalar göstərir ki, həmin çatışmazlığın aradan qaldırılması nə metodiki, nə də praktiki cəhətdən mümkün deyildir.

Vahid maliyyələşmə mənbəyinin yaradılması o deməkdir ki, həmin mənbənin əks etdirilməsi üçün Hesablar planında müvafiq passiv hesabın olması zəruridir. Qeyd olunduğu kimi, əvvəlki dövrlərdə tətbiq olunan Hesablar planında müvafiq hesablar mövcud idi. Buna baxmayaraq onların investisiyaları uçota alan hesablarla müxabirələşməsi mümkün deyildi. Bu çətinliyi, daha doğrusu, qeyri-mümkünüyü nəzərə alaraq yeni Hesablar planında investisiyaların maliyyələşmə mənbəyini uçota ala biləcək hansısa passiv hesabın yaradılması məqsədəuyğun sayılmadı. Zənnimizcə,

bu qərarı düzgün hesab etmək olar, çünki müxabirələşməyə yatmayan, yaxud digər hesablarla müxabirələşməsi mümkün olmayan passiv hesabın Hesablar planına daxil edilməsi heç bir metodiki və praktiki əhəmiyyətə malik olmayacaqdı. Ancaq belə bir hesabın yaradılmamasını müsbət qiymətləndirmək heç də o demək deyildir ki, mövcud metodikanın ümumiyyətlə heç bir çatışmazlığı yoxdur.

Fikrimizcə, mövcud metodikanın çatışmazlıqlarını qısa şəkildə aşağıdakı istiqamətlər üzrə görmək, yaxud müəyyən etmək olar:

1. Qeyri-maddi aktivlərə yönəldilən investisiyaların kapitallaşdırılan hissəsi barədə 103 nömrəli hesab və onun subhesabları üzrə məlumatlar əldə etmək mümkün olsa da, investisiyaların kapitallaşdırıla bilməyən hissəsi barədə informasiya əldə etmək mümkün deyildir. Məsələn, qeyri-maddi aktivlərin yaradılması ilə əlaqədar tədqiqatlar mərhələsində xərclərin hansı mənbədən və nə məbləğdə maliyyələşdirildiyi barədə mövcud metodika informasiya formalaşdırmır, halbuki tədqiqatlar mərhələsinin xərcləri də əhəmiyyətli məbləğdə olur və onların haradan, hansı mənbədən maliyyələşdirilməsi barədə informasiyanın olması zəruridir.

Qeyd edək ki, bunun üçün hər hansı sintetik, ya da 103 nömrəli hesab üzrə subhesab nəzərdə tutulmamışdır.

2. Qeyri-maddi aktivlərin yaradılması, əldə olunması və onların tanınmadan sonra istifadəsini həyata keçirmək məqsədilə sərf olunan qeyri-müstəqim məsrəflə barədə də mövcud metodika məlumatlar formalaşdırmır. Məsələn, yaradılan, əldə olunan qeyri-maddi aktivlərin istismarını (istifadəsini) həyata keçirən heyətin hazırlanması və yenidən hazırlanması ilə əlaqədar nə xərclərin özü, nə də onların haradan və hansı mənbədən maliyyələşdirildiyini müəyyən etmək mümkün deyildir.

3. Qeyri-maddi aktivlərə yönəldilən vəsaitlərin, ilk növbədə pul vəsaitlərinin konkret mənbələri məlum olsa, həmin mənbələrin kəmiyyəti ayrıca hesabda və onun subhesablarında uçota alınmır. Məsələn, qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların ən başlıca mənbəyi olan, yaxud ola biləcək yığılmış amortizasiya məbləğlərinin qeyri-maddi aktivlərin ədə edilməsinə, yaradılmasına yönəldilib-yönəldilmədiyini sintetik uçotun metodikası göstərmir. Qeyri-maddi obyektlər tam amortizasiya olunduqdan sonra yığılmış amortizasiya debet 102-2 «Qeyri-maddi aktivlərini dəyəri» yazılışı ilə

rəsmiyyətə salınır. Bu yazılış isə yığılmış amortizasiyanın investisiyaya yönəldilməsini deyil, qeyri-maddi aktivlərin ilkin dəyərində silinməsinə, başqa sözlə, onların ilkin dəyərinin (maya dəyərinin) balansdan silinməsinə əks etdirir.

Bu da onu göstərir ki, qeyri-maddi aktivlərə hesablanmış və yığılmış amortizasiyaya mövcud metodikada qeyri-maddi aktivlərə gələcək investisiyaların maliyyələşmə mənbəyi kimi deyil, onların öz dəyərini tamamilə itirməsi, yaxud köhnəlməsi kimi yanaşılır. Bu da əslində yığılmış amortizasiyanın məbləğləri üzərində nəzarətin həyata keçirilməsinə imkan vermir.

4. Qeyri-maddi aktivlərin əldə olunması üçün tələb olunan investisiyalar kənar mənbələr, yəni cəlb olunmuş vəsaitlər hesabına formalaşdırıldıqda, həmin vəsaitlər pul vəsaitərini uçota alan hesabların debetinə, mənbələri uçota alan hesabların isə kreditinə yazılışlar edilməklə rəsmiyyətə salınır. Başqa sözlə, bir tərəfdən aktivləri uçota alan hesablar (pul hesabları) debetləşir, digər tərəfdən öhdəlikləri uçota alan hesablar isə kreditləşir. Ancaq bu yazılıqlar vəsaitlərin investisiya məqsədləri üçün alındığını göstərmir. Əgər belə bir informasiya ayrıca formalaşdırılmırsa, onda aydındır ki, istifadəçilərin də bu barədə məlumatlandırılması mümkün olmur.

Bütün bu və digər çatışmazlıqlar göstərir ki, uzunmüddətli aktivlərə, o cümlədən də qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların maliyyələşdirilməsinin uçotu metodikasının təkmilləşdirilməsinə ehtiyac vardır. Bunun necə həyata keçirilə biləcəyi barədə biz öz fikirlərimizi dissertasiya işinin növbəti fəslində açıqlamağa çalışacağıq.

## **FƏSİL III. QEYRİ-MADDİ AKTİVLƏRƏ İNVESTİSİYALARIN UÇOTUNUN TƏKMİLLƏŞDİRİLMƏSİ İSTİQAMƏTLƏRİ**

### **3.1. Qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların təsnifatı və qiymətləndirilməsinin yaxşılaşdırılması**

Araşdırmalar deməyə əsas verir ki, istənilən uçot obyektinin, o cümlədən də qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların uçotunun mövcud metodikasının vəziyyəti, həmin obyektin, investisiyaların təsnifatının və qiymətləndirilməsinin aparılması qaydalı və onların səviyyəsi ilə müəyyən olunur.

Məhz təsnifat və qiymətləndirmə investisiyalar haqqında informasiyanın strukturunu və kəmiyyətini şərtləndirir, onun əsasında dururlar. Ona görə də investisiyaların uçotunun təkmilləşdirilməsi ilk növbədə onların uçot və hesabatda təsnifatı və qiymətləndirilməsinin yaxşılaşdırılmasından asılıdır.

İnvestisiyaların təsnifatının yaxşılaşdırılması, zənnimizcə, iki məsələni əhatə etməlidir:

- 1) investisiyaların qeyri-maddi aktivlərin növləri üzrə təsnifatını;
- 2) investisiyaların bu və ya digər növ qeyri-maddi aktivdə kapitallaşdırılması üzrə təsnifatını.

Qeyd edək ki, hər iki istiqamət üzrə investisiyaların təsnifatının çıxış nöqtəsi kimi MHBS 38 və MMUS 12-nin təsbitləri və müddəaları götürülür.

Göstərilən Beynəlxalq və Milli standartlar qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların birbaşa təsnifatını vermir. Amma aydındır ki, investisiyalar əslində qeyri-maddi aktivlərin təsnifatına əsaslanır. Qeyri-maddi aktivlərin təsnifatı MHBS 38-də öz əksini tapmışdır. MMUS 12 isə təsnifat barədə heç bir informasiya vermir.

MHBS 38 qeyri-maddi aktivlərə aşağıdakı maddələri aid edir:

- kompyuter proqram təminatı;
- patentlər;
- müəlliflik hüquqları;
- kinofilmlər;

- müştərilərin siyahıları;
- ipotekaya xidmət hüquqları;
- balıq ovu üzrə lisenziyalar;
- idxal kvotaları;
- franşizlər;
- müştərilərlə münasibətlər;
- müştərilərin loyallığı;
- bazar payı; və
- satış hüquqları (8, s. 501).

MHBS 38 qudvili də qeyri-maddi aktivlərə aid edir, lakin digər qeyri-maddi aktivlərdən fərqli olaraq onlar identifikasiya olunmur.

Ölkəmizdə qeyri-maddi aktivlərin təsnifatı, həmçinin də həmin təsnifat əsasında qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların təsnifatı AR Maliyyə Nazirliyinin 30 yanvar 2017-ci il tarixli qərarı ilə təsdiq edilmiş Qaydalarla müəyyən olunmuş Hesablar Planında öz əksini tapmışdır.

Hesablar Planında qeyri-maddi aktivlərin sintetik uçotunun aşağıdakı təsnifat əsasında aparılması nəzərdə tutulmuşdur:

- təcrübə konstruktor işləri;
- ticarət markaları;
- proqram təminatı;
- patentlər;
- müəllif hüquqları;
- lisenziyalar;
- qudvil;
- digər qeyri-maddi aktivlər (11, s. 57).

Qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların təsnifatında qeyri-maddi aktivlərin həmin təsnifatına demək olar ki, uyğun qurulmuşdur. Bu təsnifatı (qeyri-maddi aktivlərə investisiyaları təsnifatını) biz əvvəlki fəsildə göstərmişdik. Əgər qeyri-maddi aktivlərin təsnifatı (sintetik uçotun aparılması nöqtəyi-nəzərindən) Hesablar Planında 8



maddədə nəzərdə tutulmuşsa, qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların təsnifatı (xərclərin kapitallaşdırılması baxımından) 7 maddə nəzərdə tutulmuşdur. Qudvilə çəkilən xərclərin kapitallaşdırılması ilə əlaqədar ayrıca təsnifat maddəsi nəzərdə tutulmamışdır.

Məlumdur ki, 101 nömrəli sintetik hesab və onu nəzərdə tutulmuş subhesablar bu və ya digər qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların kəmiyyətini deyil, onların yalnız kapitallaşdırılmış və tanınmış hissəsi barədə informasiyanı əks etdirir. Digər tərəfdən, 101 nömrəli hesab və onun subhesabları ikin tanınmış dəyərin kəmiyyətlərini dəyişdirməklə də əks etdirə bilər. Başqa sözlə, istənilən subhesab məlumatları yenidənqiymətləndirmə əsasında da göstərə bilər. Deməli, əgər ilkin tanınmadan sonra bu və ya digər aktivin yenidənqiymətləndirilməsi aparılmışsa, onda ilkin tanınma məbləği dəyişilmiş olur və buna görə də konkret obyektin, məsələn, qudvilin kəmiyyəti artıq ona sərf edilmiş investisiyaları əks etdirə bilməz. Ona görə də qudvilin əldə olunmasına sərf olunan investisiyaların ayrıca təsnifat maddəsində əks etdirilməsi vacibdir.

Bu halda qudvilin əldə edilməsi ilə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması üçün ayrıca maddə müəyyən etmək lazımdır.

Zənnimizcə, qeyri-maddi aktivlərin təsnifatı daha geniş olmalıdır və həmin təsnifata uyğun olaraq da investisiyaların təsnifatı aparılmalıdır.

Bununla əlaqədar olaraq digər bir məsələni də həll etmək lazım gəlir. Həmin məsələnin mahiyyəti ondan ibarətdir ki, hazırda qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların yalnız kapitallaşdırılan hissəsi təsnifləşdirilir və uçota alınır. Ancaq investisiyaların heç də hamısı kapitallaşdırılmır və qeyri-maddi aktivlər yaratmır. Onlara misal kimi tədqiqat mərhələsində çəkilən xərcləri aid etmək olar. İstər MHBS 38, istərsə də MMUS 12 tədqiqat mərhələsində çəkilmiş xərclərin (əslində investisiyaların) kapitallaşdırılmasını qadağan edir, çünki həmin xərclər (investisiyalar) qeyri-maddi aktivlərin tanınma kriteriyalarına cavab verən obyektlərin yaranmasına gətirib çıxarmır.

Praktikada elə xərclərə də rast gəlinir ki, onlar qeyri-maddi aktivlərin yaranmasında bilavasitə iştirak etməsə də dolayı yolla iştirak edir. standartlar belə xərcləri / investisiyaların da kapitallaşdırılmasına icazə vermir. Bu xərclərin tərkibi barədə biz əvvəlki fəsildə söhbət açmışdıq.

Bir çox elə xərclər vardır ki, onlar müəssisə daxilində işgüzar reputasiyanın yaranmasına gətirib çıxarır. Lakin bu cür işgüzar reputasiyanın yaranmasına gətirib çıxaran xərclərin / investisiyaların qeyri-maddi aktivlər kimi təsnifləşdirilməsi də mümkün deyildir. Məsələ bundadır ki, daxilə yaradılan işgüzar reputasiya identifikasiya olunmur, yəni digər aktivlərdən ayrılmır və müqavilə hüquqlarından və ixtiyari hüquqlardan meydana gəlmir.

MHBS 38 və MMUS 12 daxilə yaradılan ticarət markalarına, titulların məlumatlarına, nəşr hüquqlarına, müştərilərin siyahısına yönəldilmiş xərcləri / investisiyaları müəssisənin inkişafına çəkilmiş xərclər kimi təsnifləşdirir və onların kapitallaşdırılmasına, başqa sözlə, qeyri-maddi aktivlər kimi tanınmasına icazə vermir. Ancaq onlar qeyri-maddi aktivlər kimi tanınmasa da müəyyən investisiyaların nəticəsində yaranır. Bunların nəticəsində müəssisədə bütövlükdə iqtisadi faydanın artması baş verir. Odur ki, daxilə yaranan, ancaq tanınmasına icazə verilməyən həmin obyektlərə yönəldilmiş investisiyalar barədə informasiya formalaşdırmaq zəruridir. Əgər belə obyektlərə çəkilən xərclər MHBS 38-də qeyd edildiyi kimi, bütövlükdə təşkilatın inkişafına gətirib çıxarırsa (8, s. 513), deməli, əslində investisiyalar kimi təsnifləşdirilməlidir.

Deyilənləri nəzərə almaqla bizim təklifimiz ondan ibarətdir ki, bu və ya digər qeyri-maddi aktivlərin yaradılması ilə bilavasitə əlaqədar olan və bilavasitə əlaqədar olmayan investisiyaların həm kapitallaşdırılan, həm də kapitallaşdırılmayan kəmiyyətləri birlikdə və həm də ayrıca şəkildə təsnifləşdirilsin. Bunun konkret olaraq necə ola biləcəyini nümayiş etdirmək üçün aşağıdakı misala müraciət edək.

**Misal 3.1.1.** Şirkət yeni proqram təminatı işləyib hazırlayır. Bunun üçün o, 20x1 ilində 25000 manat vəsait sərf etmişdir. Həmin vəsaitin 22000 manatı 1 dekabr 20x1 tarixinə qədər xərclənmiş, 3000 manatı isə 20x1-ci ilin 1 dekabr – 31 dekabr tarixləri arasında sərf edilmişdir. Şirkət nümayiş etdirə bilir ki, onun 1 dekabr – 31 dekabr 20x1 tarixində çəkdiyi xərc (3000 manat) qeyri-maddi aktivin yaradılması kriteriyasına uyğun gəlir. 20x2-ci ildə həmin obyektin tam hazır olması və istifadə üçün hazır olması üçün əlavə 30000 manat xərc çəkilmişdir. Deməli, 20x2-ci ilin sonunda hazır olan proqram təminatının maya dəyəri 33000 manat (3000+30000) təşkil

edəcəkdir. Proram təminatının hazırlanmasına başlandıqdan, onun istifadə (satış) üçün hazır vəziyyətə gətirilməsinə qədər sərf edilmiş investisiyaların (xərclərin) ümumi məbləği 55000 manat (25000+30000) olduğu halda kapitallaşdırılan investisiyalar yalnız 33000 manat olmuşdur. Beləliklə də 12000 manat vəsait (investisiyalar) kapitallaşdırılmamış qalmışdır.

Bizim təklifimizin mahiyyəti ondan ibarətdir ki, proqram təminatının yaradılmasına sərf olunan vəsaitin ümumi məbləği (55000), eləcə də onun kapitallaşdırılan məbləği (33000) və kapitallaşdırılmayan məbləği (12000) ayrıca təsnifləşdirilsin.

Təşkilatın daxilində yaradılan, lakin qeyri-maddi aktivlər kimi tanınmasına icazə verilməyə ticarət markalarının, titulların məlumatlarının, nəşr hüquqlarının, müştəri hüquqlarının və digər oxşar obyektlərin yaradılmasına çəkilən xərclər də, zənnimizcə, investisiyalar kimi tanınmalıdır.

Beləliklə, qeyri-maddi aktivlər kimi tanınan və tanınmayan obyektlərə yönəldilən investisiyaların aşağıdakı maddələr üzrə təsnifləşdirilməsi məqsədəuyğun olardı:

- təcrübə-konstruktor işlərinə investisiyalar;
- ticarət markalarına investisiyalar;
- kompyuter proqram təminatına investisiyalar;
- patentlərə investisiyalar;
- müəlliflik hüquqlarına investisiyalar;
- lisenziyalara investisiyalar;
- satınalma zamanı yaranan qudvilə investisiyalar;
- daxilə yaranan işgüzar reputasiyaya investisiyalar;
- ipotekaya xidmət hüquqlarına investisiyalar;
- franşizlərə investisiyalar;
- müştəri siyahılarının yaradılmasına investisiyalar;
- bazar payları üzrə investisiyalar;
- sair qeyri-maddi aktivlərə investisiyalar.

Qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların uçotunu apararkən onların kapitallaşdırılan və kapitallaşdırılmayan məbləğlərinin ayrıca ks etdirilməsi vacibdir. Bunun üçün 103

nömrəli «Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması» adlı sintetik hesabın adında və onun subhesablarında dəyişikliklərin aparılması vacibdir. Bu barədə dissertasiya işinin hazırkı fəslinin növbəti paraqrafında söhbət açılacaqdır.

İnvestisiyalar barədə informasiya formalaşdırılmasının başlıca şərtlərindən biri, bəlkə də ən başlıca şərti onların qiymətləndirilməsidir. Məlum olduğu kimi, qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların heç də bütün məbləği aktiv kimi qiymətləndirilmir, yaxud tanınmır. İnvestisiyaların hansı xərc maddələrinin qeyri-maddi aktivin ilkin dəyərində daxil edilə biləcəyini, artıq qeyd olunduğu kimi, müəssisə və şirkətlərin özləri deyil, müvafiq standartlar (MHBS 38 və MMUS 12) müəyyən edir. Həmin standartların investisiyaların, yaxud xərclərin hansı hissəsinin kapitallaşdırıla biləcəyini, hansı hissəsinin isə kapitallaşdırılmadan dövrü xərclərə silinməli olduğu barədə müddəaları və göstərişlərini tamamilə əsaslandırılmış hesab etmək olar. Bununla belə, bəzi məqamlara biz öz münasibətimizi bildirməyi zəruri hesab edirik.

MHBS 38 və MMUS 12 qeyri-maddi aktivlərin əldə olunması (satın alınması) zamanı satınalma qiymətləri ilə malsatan ödənilən ödənişlərin məbləği arasında yaranan fərqi faiz xərcləri kimi tanımağı tələb edir. Məsələn, əgər şirkət proqram təminatı əldə edərsə və onun satınalma qiyməti 40 min manat olduğu halda malsatana 1 ildən sonra 48 min manat ödəməyi öhdəsində götürürsə, onda yaranan fərq, yəni 8000 manat (48000 – 40000) proqram təminatının ilkin dəyərinin tərkib hissəsi kimi tanınmayacaq və faiz xərcləri kimi dövrü xərclərə silinəcəkdir. Zənnimizcə, əgər alıcı şirkət bütün məbləği bilavasitə proqram təminatının əldə olunması ilə əlaqədar çəkmişsə, onda həmin məbləğin hamısı, yəni 48000 manatı bütünlüklə həmin aktivin ilkin dəyərində əks etdirilməlidir. Bunun üçün əsas arqument ondan ibarətdir ki, 8000 faiz xərci çəkmədən şirkət qeyri-maddi aktiv yarada bilmir və deməli, iqtisadi fayda götürmək hüququndan məhrum olur. Başqa sözlə, faiz xərci qeyri-maddi aktivin bilavasitə əldə olunmasına imkan verir, onun istifadəsindən iqtisadi fayda götürmək ehtimalını reallaşdırır. Faiz xərclərinin əldə olunan obyektin maya dəyərində, yaxud ilkin dəyərində daxil edilməməsi üçün nə MHBS 38, nə də MMUS 12 hər hansı arqument ortaya qoymur. Həmin standartlar faiz xərclərinin o halda aktivin ilk dəyərində daxil edilməsinə icazə verir ki, həmin aktiv MHBS 23 və MMUS 13-ün tələblərinə uyğun

gəlsin, yəni kvalifikasiya olunan aktivlər kimi tanınmış və təsnifləşdirilmiş olsun. Fikrimizcə, aktivin kvalifikasiya olunan, ya da olunmayan olmasından asılı olmayaraq faiz xərcləri onların ilkin dəyərinə daxil edilməlidir, başqa sözlə, investisiyaların həmin hissəsi də kapitallaşdırılmalıdır.

Bizim fikrimizcə, əldə olunan, yaradılan qeyri-maddi aktivlərin istifadəsi, istismarı ilə bağlı kadrların hazırlanmasına və yenidən hazırlanmasına çəkilən xərclərin / investisiyaların da kapitallaşdırılması məqsədəuyğun olardı. Ona görə ki, həmin xərclərin kəmiyyəti kifayət qədər yüksək olur və onların kapitallaşdırılmayaraq birbaşa dövrü xərclərə silinməsi əməliyyat fəaliyyətindən və bütövlükdə fəaliyyətdən olan mənfəətin həcmi aşağı salır, həmin xərclər üzərində nəzarətin məqsədyönlü həyata keçirilməsinə imkan vermir. Bundan başqa, həmin xərclər olmadan qeyri-maddi aktivlərin istifadəsini həyata keçirmək və beləliklə də onların istifadəsindən iqtisadi fayda götürmək mümkün deyildir. Nəhayət, həmin xərclərin kəmiyyətinin yüksək olması səbəbindən onların amortizasiya edilməsi daha düzgün olardı.

Bizim qeyri-maddi aktivlərin ikin dəyərində kapitallaşdırılmasının məqsədəuyğun olduğunu əsaslandırmağımız investisiyalar elə xərclər kateqoriyasına aiddir ki, onlarsız aktivlərin təyinatı üzrə istifadə edilməsi mümkün ola bilməz.

Beləliklə biz MHBS 38 və MMUS 12 tərəfindən qeyri-maddi aktivlərin ilkin dəyərində tanınması üçün müəyyən edilmiş xərclərə aşağıdakı xərclərin daxil edilməsini tövsiyə edirik:

- qeyri-maddi aktivlərin bilavasitə əldə olunması, yaradılması zaman yaranan faiz xərclərinin (aktivin kvalifikasiya olunub-olmamasından asılı olmayaraq);
- qeyri-maddi aktivlərin gələcəkdə istifadəsini (istismarını) həyata keçirəcək ixtisaslı kadrların hazırlanması və yenidən hazırlanması ilə əlaqədar xərcləri;

MHBS 38 və MMUS 12 müəssisələrin birləşdirilməsi, dövlət subsidiyaları vasitəsilə (əvəzsiz qaydada), həmçinin mübadilə yolu ilə əldə olunan aktivlərin əsasən ədalətli dəyərlə qiymətləndirilməsini tələb edir. Ancaq araşdırmalar göstərir ki, həmin yollarla əldə olunan aktivlərin ədalətli dəyərlə qiymətləndirilməsi müəyyən çətinliklərlə bağlıdır. Məsələn, ədalətli dəyərin müəyyən olunması üçün aktiv bazar tapmaq olmur, digər tərəfdən, bazanın olması şəraitində rəqabətin təkmil, yəni bazarın rəqa-

bətli bazar olduğunu müəyyən etmək asan məsələ deyildir. Əgər bazar kifayət qədər aktiv və rəqabətli deyildirsə, onda ədalətli dəyərin ola biləcəyinə inanmaq çətinidir.

Belə olan hallarda, zənnimizcə, aktivlərin ilkin dəyəri faktiki investisiyalar məbləğində qiymətləndirilməlidir. Məsələn, əgər hər hansı qeyri-maddi aktiv digər maddi, qeyri-maddi, ya da maliyyə aktivini (pul vəsaitlərindən başqa) hesabına əldə edilirsə, onda həmin aktivin əldə olunması üçün verilmiş aktivin, yaxud aktivlərin balans dəyəri ilkin dəyər kimi götürülməlidir.

Subsidiyalar şəklində daxil olmuş vəsaitlər hesabına əldə olunan qeyri-maddi aktivlərin ilkin dəyəri, ədalətli dəyərlə deyil, subsidiyaların nominal məbləği ilə müəyyən edilməlidir. Dövlət subsidiyaları bir qayda olaraq əvəzsiz xarakter daşıyır. Bu halda həmin vəsaitlər dövlətin irəli sürdüyü şərtlər yerinə yetirilməklə müəssisənin xüsusi vəsaitləri hesab olunur, buna görə də onları investisiyaların mənbəyi və deməli, investisiyaların real məbləğləri kimi təsnifləşdirmək lazımdır. Alınmış subsidiyalar və şirkətin həmin subsidiyalar ilə bağlı şərtləri yerinə yetirdiyi zaman onların hesabına əldə olunmuş, yaradılmış qeyri-maddi aktivlər subsidiyaların nominal məbləğində və əlavə çəkmiş zəruri xərclər məbləğində qiymətləndirilməlidir. Qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların təsnifatı və qiymətləndirilməsinin yaxşılaşdırılmasına rəğmən əsaslandırılan və irəli sürülən təkliflər investisiyaların uçotu metodikasında da müəyyən dəyişikliklərin aparılmasını və onun təkmilləşdirilməsini zəruri edir. Həmin işlərin hansı istiqamətlərdə və necə aparıla biləcəyi barədə öz fikirlərimizi və mülahizələrimizi dissertasiya işinin növbəti paragrafında aydınlaşdırmağa çalışsaq.

### **3.2. Qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların uçotu metodikasının təkmilləşdirilməsinin əsas istiqamətləri**

Mövcud metodika qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların yalnız kapitallaşdırılan kəmiyyətlərini uçota almağa imkan verir. Bu da ondan irəli gəlir ki, qeyri-maddi aktivlərə xərclərin / investisiyaların uçotunun aparılması və hesabatının tərtib olunmasını tənzimləyən Beynəlxalq və Milli Standartlar, ilk növbədə MHBS 38 və MMUS 12, qeyri-maddi aktivlərin yaradılması, əldə olunması ilə əlaqədar investisi-

yaların kapitallaşdırıla bilən və kapitallaşdırıla bilməyən kəmiyyətlərinin dəqiq bölgüsünü aparmışdır. Həmin standartların təsbitləri əsasında yaradılmış uçot metodikası investisiyaların kapitallaşdırılmayan hissəsi barədə informasiya formalaşdırmaq iqtidarında deyildir. Sübut kimi onu göstərmək kifayətdir ki, qeyri-maddi aktivlərin yaradılması ilə əlaqədar tədqiqatlara çəkilən investisiyaların / xərclərin kəmiyyəti barədə informasiya verə biləcək heç bir hesab, yaxud hansısa subhesab nəzərdə tutulmamışdır.

Təcrübə göstərir ki, bir çox hallarda tədqiqatlara çəkilən xərclər heç də qeyri-maddi aktivlər kimi tanınmağa imkan verən işləmələrə çəkilən xərclərdən az deyildir. Buna baxmayaraq, biz birinci növ xərclər haqqında sintetik uçot hesablarından məlumatlar əldə edə bilmirik, halbuki, ikincilər üzrə məlumatların formalaşdırılması haqqında məlumatlar ala bilirik, çünki bu məqsədlə müvafiq hesablar (subhesablar) nəzərdə tutulmuşdur.

Əvvəlki fəslin ikinci paraqrafında qeyd olunduğu kimi, istər kapitallaşdırılan, istərsə də kapitallaşdırılmayan investisiyalar üzrə məlumatlar, yaxud informasiya formalaşdırmaq üçün mövcud Hesablar Planında bəzi dəyişikliklərin aparılması zəruridir. Dəyişikliklər həm hesabların adlarında, həm də onların (subhesabların) kodlarında aparılmalıdır.

Araşdırmalar göstərir ki, qeyri-maddi aktivlərə bütövlükdə yönəldilən investisiyaların uçotunun aparılması üçün hazırda Hesablar planının I bölməsində olan 103 nömrəli hesabın adının dəyişdirilərək «Qeyri-maddi aktivlərə investisiyalar» adlandırılması məqsədə uyğun olardı. Yeni adda təklif edilən hesabda bütövlükdə həm kapitallaşdırılan, həm də kapitallaşdırılmayan investisiyaların uçotunun aparılması nəzərdə tutulmalıdır.

Həmin hesabda qeyri-maddi aktivlərə kapitallaşdırılan və kapitallaşdırılmayan investisiyalar haqqında ayrıca informasiya formalaşdırmaq üçün müvafiq subhesabların açılması lazımdır. Subhesabların tərkibinin bizim bu fəslin birinci paraqrafında təklif etdiyimiz təsnifat maddələri üzrə müəyyən olunması mümkündür. Həmin təsnifat qruplarından istifadə etməklə biz 103 nömrəli sintetik hesaba aşağıdakı adlar və kodlar üzrə subhesabların açılmasını təklif edirik:

- 103 «Qeyri-maddi aktivlərə investisiyalar»:
- 103-1-1 «Tədqiqatlara kapitallaşdırılmayan investisiyalar»;
- 103-1-2 «Təcrübə-konstruktor işlərinə kapitallaşdırılan investisiyalar»;
- 103-2-1 «Ticarət markalarına kapitallaşdırılan investisiyalar»;
- 103-2-2 «Ticarət markalarına kapitallaşdırılmayan investisiyalar»;
- 103-3-1 «Kompüter proqram təminatına kapitallaşdırılmayan investisiyalar»;
- 103-3-2 «Kompüter proqram təminatına kapitallaşdırılan investisiyalar»;
- 103-4-1 «Patentlərə kapitallaşdırılan investisiyalar»;
- 103-4-2 «Patentlərə kapitallaşdırılmayan investisiyalar»;
- 103-5-1 «Müəlliflik hüquqlarına kapitallaşdırılan investisiyalar»;
- 103-5-2 «Müəlliflik hüquqlarına kapitallaşdırılmayan investisiyalar»;
- 103-6-1 «Lisenziyalara kapitallaşdırılan investisiyalar»;
- 103-6-2 «Lisenziyalara kapitallaşdırılmayan investisiyalar»;
- 103-7-1 «Satınalma zamanı yaranan qudvilə kapitallaşdırılan investisiyalar»;
- 103-7-2 «Satınalma zamanı yaranan qudvilə kapitallaşdırılmayan investisiyalar»;
- 103-8 «Daxildə yaranan işgüzar reputasiyaya kapitallaşdırılmayan investisiyalar»;
- 103-9-1 «İpotekaya xidmət hüquqlarına kapitallaşdırılan investisiyalar»;
- 103-9-2 «İpotekaya xidmət hüquqlarına kapitallaşdırılmayan investisiyalar»;
- 103-10-1 «Franşizlərə kapitallaşdırılan investisiyalar»;
- 103-10-2 «Franşizlərə kapitallaşdırılmayan investisiyalar»;
- 103-11-1 «Müştəri siyahılarının yaradılmasına kapitallaşdırılan investisiyalar»;
- 103-11-2 «Müştəri siyahılarının yaradılmasına kapitallaşdırılmayan investisiyalar»;
- 103-12-1 «Bazar payları üzrə kapitallaşdırılan investisiyalar»;
- 103-12-2 «Bazar payları üzrə kapitallaşdırılmayan investisiyalar»;
- 103-13-1 «Sair qeyri-maddi aktivlərə kapitallaşdırılan investisiyalar»;
- 103-13-2 «Sair qeyri-maddi aktivlərə kapitallaşdırılmayan investisiyalar».

Təklif olunan subhesablar arasında 103-8 nömrəli subhesabda yalnız kapitallaşdırılmayan investisiyaların uçotunun aparılması nəzərdə tutulur. Bu da onunla bağlıdır ki, daxildə yaranan işgüzar reputasiyaya çəkilən xərclərin kapitallaşdırılması MHBS 38 və MMUS 12 tərəfindən qəti şəkildə qadağan edilir. Həmin standartlarda



göstərilir ki, daxildə yaradılan işgüzar reputasiyaya yönədilən investisiyaları / xərcləri təşkilatın inkişafı ilə əlaqədar xərclərdən ayırmaq mümkün deyildir və buna görə də onlar kapitallaşdırıla bilməz. Bu müddəə ilə tamamilə razılaşmaq olar. Məsələ bundadır ki, daxildə yaranan işgüzar reputasiya, yaxud imic identifikasiya oluna bilməz, yəni onu hüquqi obyekt kimi ayırmaq, kənara satmaq, mübadilə etmək, əvəzsiz qaydada vermək mümkün deyildir. Ancaq buna baxmayaraq həmin reputasiyanın formalaşması müəyyən xərclər hesabına başa gəlir, buna görə də onların barəsində ayrıca subhesabda informasiya formalaşdırılması məqsədəuyğundur.

Təklif edilən təsnifat maddələrini və uçot hesablarnı hər hansı növ qeyri-maddi aktivlərə investisiyalar üzrə aprobeasiya etməyə çalışaq.

**Misal 3.2.1.** Şirkət istifadə üçün kompyuter təminatı proqramı işləyib hazırlamaq barədə qərar qəbul edir. İşlər iki mərhələni əhatə edir: tədqiqatlar mərhələsini və işləmələr mərhələsini. Tədqiqatlar mərhələsi 20x1-ci ilin yanvar ayının 1-dən başlamışdır. Fərz edək ki, şirkət həmin ilin 10 ayı ərzində aşağıdakı xərclər çəkmişdir:

– əmək haqqı xərcləri	20000 man.
– sosial sığorta xərcləri	4400 man.
– material xərcləri	4000 man.
– amortizasiya xərcləri	3000 man.
– sair xərclər	6000 man.

---

Mərhələ I. Xərclərin 1 yanvar – 31 oktyabr 20x1-də yekunu 37400 man.

Şirkətin 20x1-ci ilin sonuncu iki ayı ərzində çəkdiyi xərclər aşağıdakı kimi olmuşdur:

– əmək haqqı xərcləri	4600 man.
– sosial sığorta xərcləri	1012 man.
– material xərcləri	1000 man.
– amortizasiya xərcləri	1300 man.
– sair xərclər	2000 man.

---

Mərhələ II. Xərclərin 1 noyabr – 31 dekabr 20x1-də yekunu 9912 man.

Şirkətin 20x2-ci il ərzində çəkdiyi xərclər:

– əmək haqqı xərcləri	28000 man.
– sosial sığorta xərcləri	6160 man.
– material xərcləri	8000 man.
– amortizasiya xərcləri	2100 man.
– sair xərclər	5000 man.

---

Mərhələ III. Xərclərin 1 yanvar– 31 dekabr 20x2-də yekunu 49260 man.

Şirkət 1 yanvar – 31 dekabr 20x1-ci ildə, yəni mərhələ I üzrə çəkilmiş xərcləri qeyri-maddi aktiv kimi nümayiş etdirə bilmir. Ona görə də həmin xərclər qeyri-maddi aktivin tərkib hissəsi kimi tanına bilməz, başqa sözlə, kapitallaşdırıla bilməz. Həmin mərhələnin xərcləri yeni təklif olunan hesab və onun subhesablarında aşağıdakı yazılışlarla əks etdiriləcəkdir:

I. Kompyuter proqram təminatının işlənib hazırlanmasına tədqiqatlar mərhələsində çəkilən xərclər – 37400 man.:

Debet 103-3-1 «Kompyuter proqram təminatına kapitallaşdırılmayan investisiyalar» - 37400 man.

Kredit 533 «Əməyin ödənişi üzrə işçi heyətinə olan borclar» - 20000 man.;

Kredit 522 «Sosial sığorta və təminat üzrə öhdəliklər» - 4400 man.;

Kredit 201 «Material ehtiyatları» - 3000 man.;

Kredit 102-1-1»Qeyri-maddi aktivlər üzrə yığılmış amortizasiya», 112-1 «Torpaq, tikili və avadanlıqlar üzrə yığılmış amortizasiya» - 4000 man.;

Kredit 223 «Bank hesablaşma hesabları», 538 «Digər qısamüddətli kreditor borcları», 545 «Digər qısamüddətli öhdəliklər» və s. hesablar – 6000 man.

Şirkət nümayiş etdirə bilər ki, onun 1 noyabr – 31 dekabr 20x1-ci ildə çəkdiyi xərclər kompyuter proqram təminatının tanınması kriteriyalarına cavab verir. Onda aşağıdakı yazılışlar tərtib ediləcəkdir:

II. Kompyuter proqram təminatına işləmələr mərhələsində (1 noyabr – 31 dekabr 20x1 tarixində) çəkilən xərclər – 9912 man.:

Debet 103-3-2 «Kompyuter proqram təminatına kapitallaşdırılan investisiyalar» - 9912 man.;

Kredit 533 «Əməyin ödənişi üzrə işçi heyətinə olan borclar» - 4600 man.;

Kredit 522 «Sosial sığorta və təminat üzrə öhdəliklər» - 1012 man.;

Kredit 201 «Material ehtiyatları» - 1000 man.;

Kredit 102-1-1 «Qeyri-maddi aktivlər üzrə yığılmış amortizasiya», 112-1 «Torpaq, tikili və avadanlıqlar üzrə yığılmış amortizasiya» - 1300 man.;

Kredit 223 «Bank hesablaşma hesabları», 538 «Digər qısamüddətli kreditor borcları», 545 «Digər qısamüddətli öhdəliklər» və s. hesablar – 2000 man.

Beləliklə, şirkətin 20x1-ci ilin sonuncu ikinci ayında sərf etdiyi investisiyalar qeyri-maddi aktivlərin tərkib hissəsi kimi tanınmış və kapitallaşdırılmışdır. Həmin məbləğ 9912 manat təşkil etmişdir.

20x2-ci il ərzində cəmi 49260 manat məbləğində investisiya sərf olunmuşdur. Həmin məbləğə verilən mühasibat yazılışları da mərhələ II-də olduğu kimidir.

III. Kompüter proqram təminatına işləmələrin növbəti mərhələsində (1 yanvar – 31 dekabr 20x2-ci ildə) çəkilən xərclər – 49260 man.:

Debet 103-3-2 «Kompüter proqram təminatına kapitallaşdırılan investisiyalar» - 49260 man.;

Kredit 533 «Əməyin ödənişi üzrə işçi heyətinə olan borclar» - 28000 man.;

Kredit 522 «Sosial sığorta və təminat üzrə öhdəliklər» - 6160 man.;

Kredit 201 «Material ehtiyatları» - 8000 man.;

Kredit 102-1-1 «Qeyri-maddi aktivlər üzrə yığılmış amortizasiya», 112-1 «Torpaq, tikili və avadanlıqlar üzrə yığılmış amortizasiya» - 2100;

Kredit 223 «Bank hesablaşma hesabları», 538 «Digər qısamüddətli kreditor borcları», 545 «Digər qısamüddətli öhdəliklər» və s. hesablar – 5000 man.

Şirkətin kompüter proqram təminatının hazırlanması təyinatı üzrə istifadəsinə yönəldilmiş investisiyaların 20x1-20x2-ci illərdə cəmi məbləği 96572 manat (37400+9912+49260) təşkil etmişdir. Həmin məbləğdən 37400 manat həcmində investisiyalar tədqiqatlar mərhələsinə aid olduğu üçün kapitallaşdırılmamışdır. Göstərilən məbləğ ona görə də 103-3-1 nömrəli subhesabın debetində əks etdirilmişdir və hesabat dövrünün sonunda dövrü xərclərə silinməlidir:

Debet 801 «Ümumi mənfəət (zərər)» - 37400 man.;

Kredit 103-3-1 «Kompyuter proqram təminatına kapitallaşdırılmayan investisiyalar» - 37400 man.

Şirkətin özü tərəfindən yaradılmış kompyuter proqram təminatının kapitallaşdırılan və qeyri-maddi aktivlərin tanınma kriteriyalarına cavab verən investisiyalarının ümumi məbləği (iki mərhələ üzrə) 59172 manat (9912+49260) təşkil edəcəkdir. Məhz həmin məbləğ qeyri-maddi aktiv kimi tanınacaq və kapitallaşdırılmış olacaqdır:

Debet 101-3 «Proqram təminatının dəyəri» - 59162 man.;

Kredit 103-1-2 «Kompyuter proqram təminatına kapitallaşdırılan investisiyalar» - 59172 man.

Beləliklə, bizim təklif etdiyimiz təsnifat və sintetik uçot metodikası qeyri-maddi aktivlərin hər bir növünə sərf olunan investisiyaların ümumi məbləği, o cümlədən onların kapitallaşdırılan və kapitallaşdırılmayan hissələri üzrə informasiya formalaşdırmağa imkan verir.

Qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların uçotunun təkmilləşdirilməsi yalnız yuxarıda göstərilən istiqamətləri əhatə etmir. Zənnimizcə, subsidiyalar hesabına əldə olunan, yaradılan qeyri-maddi aktivlərin uçotu metodikasının da təkmilləşdirilməsinə ehtiyac vardır.əvvəlcə onu araşdırmaq tələb olunur ki, dövlətin subsidiyaları qeyri-maddi aktivlərə yönəldikdə onlar öhdəliklə kimi, ya da kapital kimi uçota alınmalıdır. Bu məsələni «Hökumət subsidiyalarının uçotu və dövlət yardımı haqqında informasiyanın açıqlanması» adlı MHBS 20 və «Hökumət subsidiyalarının uçotu və dövlət yardımı haqqında məlumatın açıqlanması üzrə» MMUS 17 tənzimləyir.

Həmin standartlar, konkret olaraq MMUS 17 « dövlət yardımı» və «hökumət subsidiyaları» anlayışlarını fərqləndirir. Adı çəkilən standart həmin anlayışların mahiyyətini aşağıdakı kimi açıqlayır: «Dövlət yardımı – müəyyən meyarlara cavab verən müəssisə və ya müəssisələr qrupuna aid xüsusi iqtisadi səmərənin təmin edilməsinə yönəlmiş dövlət fəaliyyətidir. Hökumət subsidiyaları – müəssisənin əməliyyat fəaliyyəti ilə əlaqədar müəyyən şərtlərin keçmişdə və ya gələcəkdə yerinə yetirilməsinə görə müəssisəyə resursların köçürülməsi formasında olan dövlət

yardımdır» (9, s. 188). MHBS 20 həmin anlayışın mahiyyətini oxşar şəkildə açıqlayır.

Standartlar dövlət yardımından fərqli olaraq dövlət subsidiyalarının müəyyən şərtlər daxilində şirkətə resursların verilməsi şəklində həyata keçirildiyini xüsusilə vurğulayır. Başqa sözlə, dövlət yardımı resursların şirkətə, yaxud şirkətlər qrupuna əvəzsiz verilməsi şəklində deyil, məsələn, texniki və marketinq məsləhətçilərinin pulsuz həyata keçirilməsi, faizsiz, ya da aşağı faizlə ssudaların verilməsi şəklində olur. Bu halda dövlət yardımı birbaşa əlavə aktiv, ya da gəlir yaratmır, ancaq dövlət subsidiyalarının şirkətə resurslar şəklində verilməsi ya aktivin yaranması, ya da gəlirin yaranması kimi əks etdirilməlidir.

Dövlət subsidiyalarının kapital, ya da gəlirlər kimi əks etdirilə biləcəyi barədə MHBS 20 və MMUS 17 geniş açıqlamalar verir.

Zənnimizcə, qeyri-maddi aktivlərin yaradılmasına, yaxud əldə edilməsinə sərf olunan subsidiyalar gəlirlərə deyil, aktivlərə və deməli, kapitalla aid edilməlidir. Əməliyyatların hansı yazılışla həyata keçirilə biləcəyini şərti misalla nəzərdən keçirək.

**Misal 3.2.2.** Şirkət yeni istehsal prosesi işləyib hazırlamaq üçün dövlətdən subsidiya alır. Subsidiyanın qaytarılması üçün şirkət bütün şərtləri yerinə yetirmişdir və buna görə də subsidiyanın geri qaytarılması ehtimalı yoxdur. Subsidiyanın məbləği 300000 manat təşkil edir. Yeni istehsal prosesinin yaradılması işləmələr (təcrübə-konstruktor işləri) mərhələsindədir. Həmin məbləğ işləmələr mərhələsində tamamilə istifadə olunmuşdur. Yazılışlar aşağıdakı kimi olacaqdır:

1. Dövlət subsidiyalarının daxil olması məbləğinə:

Debet 223 «Bank hesablaşma hesabları» - 300000 man.;

Kredit 444 «Uzunmüddətli məqsədli maliyyələşmələr və daxilolmalar» - 300000 man.

2. Subsidiyanın geri qaytarılmaması ilə əlaqədar şirkət tərəfindən bütün şərtlər yerinə yetirilmiş olduqda:

Debet 444 «Uzunmüddətli məqsədli maliyyələşmələr və daxilolmalar» - 300000 man.;

Kredit 301 «Nizamnamə (nominal) kapital», yaxud 341 «Hesabat dövründə xalis mənfəət (zərər)» - 300000 man.

Kredit 301, yaxud 341 yazılışının tərtib edilə biləcəyi barədə normativ sənədlərdə müvafiq göstərişlər yoxdur. Ona görə də biz kredit 301, ya da 341 yazılışını öz ehtimalımız kimi irəli sürürük. Həmin məbləğin həqiqətdə kapitalın hansı hesabına yazılacağını normativ sənədlər təsbit etməlidir. Ola bilsin ki, bunun üçün Hesablar planının 3-cü bölməsində yeni hesabın nəzərdə tutulması məqsədəuyğun olardı.

3. Subsidiyalar şəklində daxil olan vəsaitlər işləmələr mərhələsində tamamilə sərf edilmişdir:

Debet 538 «Digər qısamüddətli kreditor borcları» və s. hesablar – 300000 man.;

Kredit 223 «Bank hesablaşma hesabları» - 300000 man.

MHBS 20 və MMUS 17-yə əsasən, aktivlərə aid edilən dövlət subsidiyaları balansda (maliyyə vəziyyəti haqqında hesabatda) ya gələcək dövrlərin gəlirləri kimi əks etdirilməli, ya da yaradılan aktivin balans dəyərinin azaldılması yolu ilə əks etdirilməlidir. Fərz edək ki, şirkətin işləmələr mərhələsində sərf etdiyi və kapitallaşdırılan investisiyalarının məbləği (dövlət subsidiyaları nəzərə alınmadan) 400000 manat olmuşdur.

Həmin məbləğ öz əksini əvvəlcə 103-1-2 nömrəli hesabın debetində tapmışdır. Həmin hesabın debeti üzrə yığılmış 400000 manat məbləğin, hansı ki, kapitallaşdırılmalı idi, dövlət subsidiyalarının məbləği qədər, yəni 300000 manat həcmində azaldılması lazımdı. Onda yeni yaradılan qeyri-maddi aktivin kapitallaşdırılan və balansda tanınan dəyəri 100000 manat (400000 – 300000) təşkil edəcəkdir.

4. Şirkətin öz hesabına sərf etdiyi vəsaitlərin (investisiyaların) məbləğindən dövlət subsidiyaları məbləğinin çıxılmasından sonra qalan investisiyaların qeyri-maddi aktivlər kimi tanınmasına:

Debet 101-1 «Təcrübə konstruktor işlərinin dəyəri» - 100000 man.;

Kredit 103-1-2 «Təcrübə-konstruktor işlərinə kapitallaşdırılan investisiyalar» - 100000 man.

Dövlət subsidiyalarının köməyi ilə həyata keçirilən investisiyaların uçotunun diər variantları da tətbiq oluna bilər. Dissertasiya işinin həcminə qoyulan məhdudiyyət

səbəbindən biz onları nəzərdən keçirmək fikrində deyilik. İnvestisiyaların, o cümlədən qeyri-maddi aktivlərə yönəldilən investisiyaların uçotunun əsas problemlərindən biri onların mənbələrinin uçotda əks etdirilməsidir. Çəkinmədən demək olar ki, sözügedən problem, yaxud məsələ uçot və hesabatı tənzimləyən sənədlərdə diqqətdən kənar qalmışdır. Burada olan çatışmazlıqlar barədə biz dissertasiya işinin ikinci fəslinin sonuncu paragrafında söhbət açmışdır. Növbəti paragrafda qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların maliyyələşmə mənbələrinin uçotunun formalaşdırılması və inkişafının mümkün variantları və istiqamətlərini nəzərdən keçirək.

### **3.3. Qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların maliyyələşmə mənbələrinin sintetik uçotunun formalaşması və inkişafı məsələləri**

«Maliyyələşmə mənbələri» anlayışı iqtisadi sferada, iqtisadiyyat üzrə müxtəlif ədəbiyyatlarda, o cümlədən də uçota dair ədəbiyyatlarda geniş istifadə olunur. Ancaq, zənnimizcə, uçot və hesabatda «maliyyələşmə mənbələri» anlayışı düzgün başa düşülmür. Başqa sözlə, uçot və hesabat sistemində investisiyaların maliyyələşmə mənbəyi deyəndə, adətən və bir qayda olaraq ya kapital (müəssisənin öz vəsaitləri), ya da öhdəliklər (cəlb olunmuş vəsaitlər) başa düşülür və onların uçotunu aparmaq üçün isə passiv hesablardan istifadə olunur. Düzdür, bu qayda keçmiş SSRİ-də mövcud olan uçot sistemi üçün xarakterik idi. Bununla belə, demək olar ki, hazırda bu sistem tamamilə yenilənmiş və müasir tələblərə cavab verir.

SSRİ dövründə kapital qoyuluşlarının maliyyələşdirilməsi mənbələri 93 sayılı «Kapital qoyuluşlarının maliyyələşdirilməsi» adlı passiv hesabda uçota alınır. Həmin hesabda əməliyyatların uçotunun aparılması qaydalarını biz ikinci fəslin 3-cü paragrafında nəzərdən keçirmişdik və onların bir də təkrar edilməsinə ehtiyac yoxdur. Həmin paragrafda qeyd olunurdu ki, 93 nömrəli hesab maliyyələşmə mənbəyi kimi 33 nömrəli hesab ilə müxabirləşirdi, bu yazılış isə əsas vəsaitlərin daxil olması ilə onların maliyyələşmə mənbəyi arasındakı əlaqəni göstərmirdi. Belə ki, 01 «Əsas vəsaitlə» hesabı 33 «Kapital qoyuluşları» hesabı ilə deyil, 85 «Nizamnamə fondu»

hesabı ilə müxabirləşirdi. 33 «Kapital qoyuluşları» hesabının debetində yığılmış məsrəflər obyektlər hazır olduqca 01 nömrəli hesabın debetinə deyil, 93 nömrəli hesabın debetinə silinirdi. Beləliklə də, maliyyələşmə mənbələrini, kapital qoyuluşlarını uçota alan hesablar əsas vəsaitləri uçota alan hesabla müxabirləşmirdi, bu da həmin metodikanın ən böyük çatışmazlığı idi.

İkinci fəslin 3-cü paragrafında göstərilirdi ki, 1996-cı il yanvarın 1-dən qüvvəyə minmiş Hesablar planı həmin çatışmazlığı qismən aradan qaldırmışdı. Belə ki, 08 «Kapital qoyuluşları» hesabın debetində yığılmış məsrəflər obyektlər hazır olduqdan sonra 01 «Əsas vəsaitlər», 04 «Qeyri-maddi aktivlər» hesablarının debetinə silinirdi. Bu da o demək idi ki, kapital qoyuluşlarının əsas vəsaitlərdə və qeyri-maddi aktivlərdə kapitallaşdırılması əyani şəkildə görünürdü. Ancaq bu metodikanın çatışmazlığı isə ondan ibarət idi ki, onun vasitəsilə maliyyələşmə mənbəyi üzrə vahid informasiya əldə etmək mümkün deyildi. Demək lazımdır ki, 2006-cı ildə təsdiq edilmiş və 2017-ci ildə korrektəyə məruz qalmış Hesablar planı da həmin çatışmazlığı aradan qaldırmadı.

Araşdırmalar göstərir ki, həmin çatışmazlığın aradan qaldırılması Hesablar planını hazırlayanların həmin məsələyə rəğmən nəzəri-metodikt yanaşmalarının dəyişilməsini tələb edir. Başqa sözlə, belə bir yanaşmadan imtina etmək lazımdır ki, bu və ya digər uzunmüddətli aktivlərin, o cümlədən qeyri-maddi aktivlərin əldə edilməsinə, yaradılmasına yönəldilən investisiyaların mənbələri passiv hesabda, yaxud hesablarda uçota alınmalıdır.

Zənnimizcə, real olmayan şeylər investisiyaların maliyyələşmə mənbəyi ola bilməz. Məsələn, əgər şirkət patent hüququ əldə etmək üçün bankdan kredit götürürsə, bu o demək deyildir ki, investisiyanın mənbəyi öhdəlikdir. Öhdəlik, kapital, mənfəət və s. özlüyündə abstrakt kəmiyyətlərdir, onların real tərəfləri pul vəsaitləridir, digər aktivlərdir. Patent hüququnun əldə olunmasına bilavasitə öhdəlik deyil, alınmış pul vəsaitləri sərf edilir, başqa sözlə, mənbə kimi öhdəlik deyil, konkret kəmiyyətə malik pul vəsaitləri sərf edilir.

Eynilə digər mənbələr haqqında da bunu demək olar. Məsələn, yığılmış amortizasiya özlüyündə real kəmiyyəti əks etdirmir, çünki yığılmış amortizasiya



passiv hesabda uçota alınır. Əgər şirkət yığılmış amortizasiyanı qeyri-maddi aktivlərin əldə olunmasına, yaradılmasına yönəltmək istəsə bu, real olaraq mümkün deyildir, çünki amortizasiya real kəmiyyəti deyil, abstrakt kəmiyyəti əks etdirir. Amortizasiya hesablanması zamanı 102-1 nömrəli hesabın nömrəli hesabın kreditində yığılmış məbləğ pul vəsaitini əks etdirmir, əvvəlcədən qeyri-maddi aktivə çəkilmiş investisiyanın, yaxud xərcin bir hissəsinin silinməsinə əks etdirir. Amortizasiya, məhsulun, işin və xidmətin maya dəyərinə daxil edilir və onların satışından pul gəliri daxil olduğu zaman hesablanmış amortizasiya məbləği pul vəsaitləri şəklində müəssisənin bankdakı hesabına daxil olur. Başqa sözlə, xərc kimi hesablanmış amortizasiya satış prosesi nəticəsində pul vəsaitinə çevrilir. Buradan da birmənalı demək olar ki, yeni qeyri-maddi aktivlərin əldə olunmasına, yaradılmasına sərf olunan mənbə əslində yığılmış amortizasiya deyil, pul vəsaitləridir.

Əgər biz bankdan alınmış kreditləri, yığılmış amortizasiyanı, yaxud bölüşdürülməmiş mənfəəti və s. kapital maddələrini investisiyaların maliyyələşmə mənbəyi kimi qəbul edərixsə, onda onları uçota alan hesablarda debet üzrə yazılışlar apara bilmərik. Ona görə də digər uzunmüddətli aktivlərlə bərabər qeyri-maddi aktivlərin əldə edilməsinə, yaradılmasına yönəldilən investisiyaların maliyyələşmə mənbələrini passiv hesablar üzrə deyil, aktiv hesablar üzrə uçota almalıyıq. Fikrimizi daha aydın izah etmək üçün aşağıdakı misala müraciət edək.

Misal 3.3.1. Şirkət patent hüququ əldə etmək üçün bankdan illik faiz dərəcəsi 25% olmaqla iki il müddətinə bankdan kredit götürmüşdür. Əsas borcun və faiz borcunun 2-ci ilin sonunda ödənilməsi nəzərdə tutulmuşdur. Götürülmüş kreditin məbləği 50000 manat, faiz xərcləri 25000 man.  $(50000 \times 0,25 \times 2)$  təşkil edir. Onda cəmi öhdəliyin məbləği 75000 man.  $(50000 + 25000)$  olacaqdır. Patentin qeydiyyatı üzrə xərclər – 1500 man. təşkil etmişdir. Patent hüququnun əldə edilməsi və xərclərin kapitallaşdırılması üzrə əməliyyatlar aşağıdakı yazılışlarla həyata keçiriləcəkdir:

1. Patent hüququnun əld edilməsi üçün bankdan kredit alınmışdır – 50000 man. Bu vəsait qeyri-maddi aktivin əldə olunması üçün tələb olunan investisiyanın mənbəyidir.

Debet 223 «Bank hesablaşma hesabları» - 50000 man.

Kredit 401 «Uzunmüddətli bank kreditləri» - 50000 man.

2. Patent hüququ əldə edilmişdir, lakin onun dəyəri hələ ödənilməmişdir – 48500 man.:

Debet 103-4-1 «Patentlərə kapitallaşdırılan investisiyalar» - 48500 man.;

Kredit 531 «Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditor borcları» - 48500 man.

3. Patent üzrə qeydiyyat xərcləri ödənilmişdir – 1500 man.:

Debet 103-4-1 «Patentlərə kapitallaşdırılan investisiyalar» - 1500 man.;

Kredit 223 «Bank hesablaşma hesabları» - 1500 man.

4. Patent hüququna görə malsatanın hesabı ödənilmişdir – 48500 man.:

Debet 531 «Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditor borcları» - 48500 man.;

Kredit 223 «Bank hesablaşma hesabları» - 48500 man.

5. Bankda olan faiz borcu əks etdirildikdə – 25000 man.:

Debet 751-1 «Faiz xərcləri»;

Kredit 434 «Faizlər üzrə uzunmüddətli kreditor borcları» - 25000 man.

6. Bankda olan əsas borc və faiz üzrə öorc ödənildikdə – 75000 man.:

Debet 401 «Uzunmüddətli bank kreditləri» - 50000 man.;

Debet 434 «Faizlər üzrə uzunmüddətli kreditor borcları» - 25000 man.;

Kredit 223 «Bank hesablaşma hesabları» - 75000 man.

7. Bank krediti üzrə faiz xərcləri ümumi mənfəətə silindikdə (MHBS 38 və MMUS 12-yə əsasən) – 25000 man.:

Debet 801 «Ümumi mənfəət (zərər)» - 25000 man.;

Kredit 751-1 «Faiz xərcləri» - 25000 man., yaxud

8. Bank krediti üzrə faiz xərcləri kapitallaşdırıldıqda (bizim irəli sürdüyümüz təklifə əsasən) – 25000 man.:

Debet 103-4-1 «Patentlərə kapitallaşdırılan investisiyalar» - 25000 man.;

Kredit 751-1 «Faiz xərcləri» - 25000 man.

Yazılışlardan göründüyü kimi, bank kreditləri hesabına qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların maliyyələşdirilməsinin uçotu üçün heç bir passiv hesabın olması vacib deyildir. Eyni metodikanı investisiyaların maliyyələşdirilməsinin xüsusi

mənbəyi üçün də tətbiq etmək olar. Bunu amortizasiya ayırmalarının təmsalında qısaca nəzərdən keçirək.

Fərz edək ki, qeyri-maddi aktivlər üzrə yığılmış amortizasiya yeni oxşar aktivlərin əldə olunmasına yönəldilir. İndiki metodikaya əsasən, 103 nömrəli hesab ilə 102-1 nömrəli hesabın müxabirləşməsi mümkün deyildir, çünki mövcud qaydaya görə, 102-1 nömrəli hesab yalnız 101 nömrəli hesab ilə müxabirləşə bilər (debet 102-1, kredit 101). Ancaq həmin yazılış yığılmış amortizasiyasının qeyri-maddi aktivlərin yaradılmasına, əldə edilməsinə sərf olunduğunu göstərmir, sadəcə olaraq qeyri-maddi aktivin balans dəyərinin silinməsinə əks etdirir. Debet 102-1, kredit 101 yazılışı əslində amortizasiyanın köhnə kimi uçota alınması anlamına gəlir, halbuki, amortizasiya real olaraq əvvəlcə sərf olunmuş vəsaitlərin pul şəklində müəssisəyə qaydılması prosesi kimi başa düşülməli və uçota alınmalıdır.

Bubaxımdan da amortizasiya ayırmaları pul vəsaitləri olaraq qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların mənbəyi kimi uçota alınmalıdır. Bunun üçün, zənnimizcə, aşağıdaçılar yerinə yetirilməlidir:

1) 102-1 nömrəli hesab passiv deyil, aktiv hesab kimi qəbul edilməlidir, çünki amortizasiya xərcdir, digər xərclər kimi amortizasiya xərci də satışdan sonra pula çevrilir;

2) satış prosesi nəticəsində pul vəsaitinə çevrilən amortizasiya ayırmaları pul vəsaitlərini uçota alan hesablarda əks etdirilməlidir.

Bütün mənbələrdən olan vəsaitlərin investisiyalara aid edilən məbləğlərinin mövcudluğu və hərəkəti barədə informasiya formalaşdırmaq və onlar üzərində nəzarəti həyata keçirmək üçün ayrıca sintetik hesabın nəzərdə tutulması məqsədəuyğundur. Bu baxımdan biz təklif edirik ki, Hesablar planında «Pul vəsaitləri və onların ekvivalentləri» adlı bölmədə 226 nömrəli «İnvestisiyalar üzrə pul vəsaitləri» adlı yeni hesab nəzərdə tutulsun. Bütün mənbələr üzrə investisiyalara yönəldiləcək pul vəsaitlərinin həmin hesabda uçota alınması üçün ona müvafiq subhesablar açıla bilər:

226-1 «Qeyri-maddi aktivlərə investisiyalar üzrə pul vəsaitləri»;

226-2 «Torpaq, tikili və avadanlıqlara investisiyalar üzrə pul vəsaitləri»;

226-3 «İnvestisiyalı mülkiyyətə investisiyalar üzrə pul vəsaitləri» və s.

## NƏTİCƏ

«Qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların uçotu metodikası, onun təkmilləşdirilməsi» mövzusunda yerinə yetirilmiş tədqiqat işi aşağıdakı ümumi nəticələrə gəlməyə, təklif və tövsiyələr etməyə imkan verir:

1. Müasir dövrdə iqtisadi fayda (mənfəət) əldə etməyin başlıca şərti – yeni investisiyalar əsasında elmi biliklər, yeni texnologiyaların, ideyaların tətbiqidir. Məhsul və xidmətlərin yeni növlərinin təklif edilməsi, onların bazarlarda irəliləməsi, müştəri tərkibinin formalaşdırılması ilk növbədə investisiyaların həcmünün artırılması ilə bağlıdır. Hazırkı şəraitdə dünya ticarətində lisenziya və patentlərlə bağlı ticarətin həcmi ticarətin ənənəvi sahəsi olan əmtəələrlə ticarətin həcmi qabaqlayır. Bu da onu göstərir ki, qeyri-maddi aktivlərə investisiyalar müasir şirkətlərin fəaliyyətinin mühüm istiqamətlərindən birinə çevrilmişdir.

2. Investisiyaların uçotu və hesabatının səmərəli və məqsədyönlü təşkilində onların iqtisadi mahiyyətinin və məqsədlərinin düzgün açıqlanması mühüm əhəmiyyətə malikdir. Araşdırmalar göstərir ki, iqtisadi və uçot ədəbiyyatlarında «investisiya» anlayışının mahiyyəti və məqsədləri bir çox hallarda düzgün açıqlanmır, investisiyalara mənfəət götürmək baxımından deyil, gəlir götürmək, ya da müəyyən aktivlər (əmlak) formalaşdırmaq baxımından yanaşılır. Gəlir götürmək hələ mənfəət götürmək deyildir. Bütövlükdə investisiyalara mənfəət, dividendlər, faizlər formasında və digər şəkildə iqtisadi fayda götürmək üçün müəssisələrin maddi, qeyri-maddi və maliyyə aktivlərinə yönəltdiyi vəsaitlərin məcmusu kimi baxmaq lazımdır.

3. Qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların başlıca xüsusiyyəti ondan ibarətdir ki, həmin investisiyaların nəticəsində fiziki əsasla malik olmayan qeyri-monetar aktivlər yaradılır, başqa sözlə, iqtisadi fayda gətirən ixtiyari hüquqlar meydana çıxır. Ancaq hər cür ixtiyari hüquqları qeyri-maddi aktivlər kimi təsnifləndirmək olmaz.

Qeyri-maddi aktivlərə sərf olunan investisiyaların xüsusiyyətlərindən biri də odur ki, onların nəticəsində identifikasiya olunan aktivlərlə yanaşı identifikasiya oluna bilməyən aktivlər (məsələn, qudvil) də yaranır. Bu və ya digər xüsusiyyətlər qeyri-maddi aktivlərin uçotu və hesabatına da təsir edir.

4. Qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların nəticəsində yaranan obyektlərin tanınması, təsnifatı, qiymətləndirilməsi və yenidən qiymətləndirilməsi, həmçinin müxtəlif növ qeyri-maddi aktivlərə yönəldilən investisiyaların (xərclərin) kapitallaşdırılması qaydaları MHBS 38 və MMUS 12 ilə tənzimlənir.

Qeyri-maddi aktivlərə yönəldilən investisiyaların kapitallaşdırılması qaydaları, kapitallaşdırılmanın prinsipləri və metodları unifikasiya olunaraq müqayisəyə gələn, yaxud müqayisəyə uyumlu informasiya formalaşdırılır.

5. Qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların uçotuna rəğmən aşağıdakı uçot prinsiplərinin tətbiqi qaçılmazdır və zəruridir:

- fəaliyyətin fasiləsizliyi prinsipi;
- hesablama metodu ilə uçot prinsipi;
- təsərrüfatçılıq vahidi prinsipi;
- pul ilə ölçmə prinsipi;
- ikili yazılış prinsipi.

6. Qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların kəmiyyəti, investisiyalar şəklində sərf olunan, yaxud istifadə olunan maddi, əmək, maliyyə və qeyri-monetar resursların qiymətləndirilməsi şəklində müəyyən edilir. Lakin MHBS 38 və MMUS 12-də təsbit edilmiş qaydala görə, qeyri-maddi aktivlərin yarpadılmasına, əldə edilməsinə yönəldilən investisiyaların (xərclərin) heç də bütün məbləğləri onların ilkin dəyərinə daxil edilmir, başqa sözlə, tanınmır. Konkret olaraq demək olar ki, həmin standartlar tədqiqatlar mərhələsində sərf edilmiş investisiyaların kapitallaşdırılmasına icazə vermir. Qeyri-maddi aktivlərə investisiyalar üzrə faiz xərclərinin ilkin dəyərə daxil edilməsi qaydalarını MHBS 23 və MMUS 13 müəyyən edir. Həmin standartlar isə faiz xərclərinin kapitallaşdırılmasına yalnız o zaman icazə verir ki, investisiyalar kimi istifadə olunan borclar kvalifikasiya olunan obyektlərin yaradılmasına sərf edilmiş olsun.

7. Qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların analitik və sintetik uçotu qaydaları və metodikası bilavasitə AR Maliyyə Nazirliyinin 30 yanvar 2017-ci ildə təsdiq etmiş olduğu Qaydalarla tənzimlənir. Qeyd etmək lazımdır ki, həmin Qaydalar digər uçot-hesabat obyektləri üzrə olduğu kimi, qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların uçotu sahəsində də müsbət dəyişikliklər etmişdir. Ən vacib dəyişiklik isə ondan ibarətdir ki,

Qaydaların təsdiq etmiş olduğu Hesablar planında qeyri-maddi aktivlərin hər bir növü üzrə kapitallaşdırılan investisiyaların (məsrəflərin) barəsində informasiya əldə etmək üçün ayrıca subhesab nəzərdə tutulmuşdur, halbuki 2006-cı ildə təsdiq edilmiş Hesablar planında bütün qeyri-maddi aktivlərə yönəldilən investisiyalar üzrə yalnız bir sintetik uçot hesabı nəzərdə tutulmuşdu, onun subhesabları isə yox idi.

8. Qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların maliyyələşmə mənbələri iki qrup üzrə təsnifləşdirilir: a) xüsusi vəsait mənbələri; b) cəlb edilmiş vəsait mənbələri. Ancaq araşdırmalar deməyə əsas verir ki, hazırda bu sahədə mövcud olan uçot sistemi, o cümlədən də qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların maliyyələşmə mənbələrinin sistemli uçot metodikası və bu barədə hər hansı informasiya formalaşdırma biləcək vahid sintetik uçot hesabı yoxdur.

Mövcud metodika yalnız qeyri-maddi aktivlərin növləri üzrə kapitallaşdırılan xərclər barədə informasiya əldə etməyə imkan verir, həmin xərclərin (investisiyaların) mənbəyi barədə isə məlumat əldə etmək mümkün deyildir. Qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların yalnız kapitallaşdırılan hissəsi deyil, kapitallaşdırılmayan hissəsi barədə də informasiya formalaşdırılması vacibdir.

9. Araşdırmalar göstərir ki, qeyri-maddi aktivlərə hesablanmış və yığılmış amortizasiya məbləğinə mövcud uçot sistemində investisiyaların maliyyələşmə mənbəyi kimi deyil, həmin aktivlərin öz dəyərini itirməsi kimi, yaxud köhnəlməsi kimi baxılır. Nəticədə, qeyri-maddi aktivlərin yaradılmasında mənbə olan, yaxud ola biləcək amortizasiya üzrə vəsaitlər üzərində nəzarətin həyata keçirilməsi mümkün olmur.

10. Aparılan tədqiqat göstərir ki, qeyri-maddi aktivlər investisiyaların uçotu metodikasının yaxşılaşdırılması və təkmilləşdirilməsinin başlıca istiqamətləri, onların təsnifatı, qiymətləndirilməsi və sintetik uçotunun yenidən qurulmasıdır.

11. Qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların təsnifatı iki istiqamət üzrə təkmilləşdirilməlidir:

(a) investisiyaların qeyri-maddi aktivlərin növləri üzrə təsnifatının təkmilləşdirilməsi;

(b) investisiyaların qeyri-maddi aktivlərdə kapitallaşdırılan və kapitallaşdırılmayan formada təsnifatının qurulması istiqamətlərində təkmilləşdirilməsi.

Birinci istiqamət, yəni (a) bəndi üzrə qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların aşağıdakı maddələr üzrə təsnifat təklif olunur:

- təcrübə-konstruktor işləri üzrə investisiyalar;
- ticarət markaları üzrə investisiyalar;
- kompyuter proqram təminatı üzrə investisiyalar;
- müəlliflik hüquqları üzrə investisiyalar;
- lisenziyalar üzrə investisiyalar;
- qudvil üzrə investisiyalar;
- daxildə yaranan işgüzar reputasiya üzrə investisiyalar;
- ipotekaya xidmət hüquqları üzrə investisiyalar;
- franşizlər üzrə investisiyalar;
- müştəri siyahılarının yaradılması üzrə investisiyalar;
- bazar payları üzrə investisiyalar;
- sair qeyri-maddi aktivlər üzrə investisiyalar.

12. Qeyri-maddi aktivlərə investisiyalar haqqında dürüst və etibarlı informasiya formalaşdırılmasında adekvat qiymətləndirmə metodlarının tətbiqi mühüm əhəmiyyətə malikdir. Bu baxımdan biz belə hesab edirik ki, aktivin kvalifikasiya olunub-olunmamasından asılı olmayaraq faiz xərcləri investisiya hesabına yaradılan, əldə olunan qeyri-maddi aktivərin ilkin dəyərinə daxil edilməlidir. Eynilə, əldə edilən, yaradılan qeyri-maddi aktivlərin istifadəsi, yaxud istismarı üçün tələb olunan kadrların hazırlanması və yenidən hazırlanmasına yönəldilmiş investisiyaların da həmin aktivlərin ilkin dəyərinin tərkib hissəsi kimi uçota alınması məqsəduyğun hesab edilir.

Subsidiyalar hesabına əldə olunan qeyri-maddi aktivlərin ilkin dəyəri, ədalətli dəyərlə deyil, subsidiyaların nominal məbləği ilə müəyyən edilməlidir.

13. Qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların sintetik uçotu metodikasında dəyişikliklər elə istiqamətdə aparılmalıdır ki, nəticədə həm kapitallaşdırılan, həm də kapitallaşdırılmayan investisiyaların növləri və kəmiyyətləri barədə informasiya formalaşdırmaq mümkün olsun. Bu məsələnin həlli üçün aşağıdakı təkliflər irəli sürülür:

- mövcud olan 103 nömrəli hesabın indiki adının dəyişdirilərək «Qeyri-maddi aktivlərə investisiyalar» adlandırılması;
- 103 nömrəli yeni adda sintetik uçot hesabına açılan subhesabların kodlarının, adlarının və saylarının dəyişdirilməsi;
- hər bir subhesab üzrə iki maddənin fərqləndirilməsi: kapitallaşdırılan və kapitallaşdırılmayan investisiyaların uçotunun ayrıca aparılması.

Təklif edilən bütün subhesabların kodları və adları dissertasiya işinin 3-cü fəslinin 2-ci paraqrafında verilmişdir.

14. Subsidiyalar hesabına əldə edilən qeyri-maddi aktivlər müəssisə və şirkətlərin kapitalı kimi əks etdirilməlidir, bir şərtlə ki, onlar həmin subsidiyaların geri qaytarılmaması üçün bütün şərtlərə əməl etmiş olsunlar.

15. Bütün mənbələrdən olan investisiyaların mövcudluğu və hərəkəti barədə informasiya formalaşdırmaq və onlar üzərində nəzarəti həyata keçirmək üçün Hesablar planında yeni 226 nömrəli «İnvestisiyalar üzrə pul vəsaitləri» adlı hesabın açılması təklif olunur. Həmin hesaba aşağıdakı subhesablar açıla bilər:

- 226-1 «Qeyri-maddi aktivlərə investisiyalar üzrə pul vəsaitləri»;
- 226-2 «Torpaq, tikili və avadanlıqlara investisiyalar üzrə pul vəsaitləri»;
- 226-3 «İnvestisiyalı mülkiyyətə investisiyalar üzrə pul vəsaitləri».



## İSTİFADƏ OLUNMUŞ ƏDƏBİYYAT SİYAHISI

1. «İnvestisiya fəaliyyəti haqqında» AR Qanunu. Bakı, 1992.
2. «İnvestisiya fondlarının yaradılması haqqında» AR Qanunu. Bakı, 1995.
3. Azərbaycan Respublikasının Mülki Məcəlləsi. Bakı, «Qanun» nəşriyyatı, 2006.
4. Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi. Bakı, 2000 (sonrakı əlavələr və dəyişikliklərlə).
5. Azərbaycan Respublikasının Əmək Məcəlləsi. Bakı, 2010.
6. «Mühasibat uçotu haqqında» AR Qanunu. Bakı, 2004.
7. Принципы подготовки и представления финансовой отчетности. Москва, 1989.
8. Международные Стандарты Финансовой Отчетности. Москва, 2009.
9. Kommersiya təşkilatları üçün Milli Mühasibat uçotu standartlarının Konseptual əsasları. Bakı, 2010.
10. Yeni Standartlar üzrə Hesablar planı. Bakı, 2006.
11. «Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarına və Kommersiya Təşkilatları üçün Milli Mühasibat Uçotu Standartlarına əsasən mühasibat uçotunun aparılması Qaydaları» (AR Maliyyə Nazirliyinin 017-ci il 30 yanvar tarixli qərarı ilə təsdiq edilmişdir) – «Maliyyə və uçot» jurnalı, № 2017/4.
12. Mühasibat uçotu subyektləri üçün Hesablar planı. 2Maliyyə və uçot» jurnalı, № 2017/4.
13. İzahlı statistika terminləri lüğəti. «Səda» nəşriyyatı. Bakı, 2010.
14. Müasir beynəlxalq iqtisadi münasibətlərdə istifadə edilən 700 termin. «Hüquq ədəbiyyatı» nəşriyyatı. Bakı, 2004.
15. Экономика предприятия (фирмы). Учебник. М.: ИНФРА, 2002.
16. Пол А.Самуэльсон, Вильям Д.Нордхаус «Экономика». Пер.с англ. М.: изд-во БИНОМ, 1997.
17. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. Учебное пособие. М.: ИНФРА, 2007.

18. Хендриксен Е.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета. Пер.с англ. М.: Финансы и статистика, 1997.
19. Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учета. Пер.с англ. / под ред. Я.В.Соколовоа. М.: Финансы и статистика, 1997.
20. Качалин В.В. Финансовый учет и отчетность со стандартами GAAP. М.: Дело, 1998.
21. Вахрушина М.А. Международные стандарты финансовой отчетности. М.: изд-во «Омега-Л», 2009.
22. Пчелина С.Л. Международные стандарты финансовой отчетности. Москва, 2011.
23. Бухгалтерский учет в зарубежных странах. Учебник. М.: ТК Велби, изд-во «Проспект», 2007.
24. Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности. М.: ИНФРА, 2009.
25. Səbzəliyev S.M., Quliyev V.M. İdarəetmə uçotu. Dərslik. Bakı, 2014.
26. Maliyyə uçotu. AR Maliyyə Nazirliyi yanında Maliyyə Elm-Tədris Mərkəzi. Bakı, 2013.
27. «Maliyyə və uçot» jurnalı. 2016-2017-ci illər.
28. Журнал «Бухгалтерский учет». 2015-2017 гг.

## РЕЗЮМЕ

В диссертации рассматриваются сущность и содержание инвестиций, формулируется определение, которое точно раскрывает сущность и назначение инвестиций, излагаются характерные особенности и дается классификация инвестиций в нематериальные активы, анализируются методологические принципы их учета. Подробно анализируются методы оценки инвестиций в нематериальные активы, рассматриваются критерии их признания, анализируется и критически оценивается действующая методика учета инвестиции в нематериальные активы, показываются ее конкретные недостатки. Далее в работе выдвигаются и обосновываются предложения и рекомендации научно-методического и практического характера по дальнейшему развитию и совершенствованию методики учета инвестиций в нематериальные активы.

## SUMMARY

The essence and content of investments are examined in the dissertation, the definition is formulated that accurately reveals the essence and purpose of investments, sets forth the characteristic features and classifies investments in intangible assets, analyzes the methodological principles of their accounting. The methods of valuing investments in intangible assets are analyzed in detail, the criteria for their recognition are examined, the current methodology for accounting for investment in intangible assets is critically assessed and its specific shortcomings are shown. Further in the work proposals and recommendations of scientific, methodical and practical nature are advanced and justified for further development and improvement of the methodology for accounting for investments in intangible assets.