

AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI TƏHSİL NAZİRLİYİ
AZƏRBAYCAN DÖVLƏT İQTİSAD UNİVERSİTETİ

«MAGİSTRATURA MƏRKƏZİ»

Əlyazması hüququnda

MURADOV RƏŞAD RAUF oğlunun

“Qeyri-maddi aktivlərin uçotu və auditinin təkmilləşdirilməsi istiqamətləri”
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. Kazımov R.N.

Magistr proqramının rəhbəri: i.e.n., dos. Cəfərli H.A

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

BAKİ - 2017

MÜNDƏRİCAT.

GİRİŞ	3
I FƏSİL. QEYRİ MADDİ AKTİVLƏRİN UÇOTUNUN NƏZƏRİ METODOLOJİ ƏSASLARI.....	7-57
1.1. Qeyri maddi aktivlərinin iqtisadi mahiyyəti və məzmunu . . .	7
1.2. Qeyri maddi aktivlərin təsnifatı.....	14
1.3. Qeyri maddi aktivlərin uçotu və hesabatda qiymətləndirilməsi	20
II FƏSİL. QEYRİ MADDİ AKTİVLƏRİN UÇOTUNUN VƏ AUDİTİNİN MÖVCUD METODİKASI.....	35-62
2.1. Qeyri maddi aktivlərin daxil olunmasının uçotu	35
2.2. Qeyri-maddi aktivlərinin amortizasiya və onun uçotu	42
2.3. Qeyri maddi aktivlərin təsərrüfatdan çıxarılmasının sintetik uçotunun metodikası.....	50
2.4. Qeyri maddi aktivlərin uçotunun auditi	59
III FƏSİL. QEYRİ MADDİ AKTİVLƏRİN UÇOTU VƏ AUDİTİNİN TƏKMİLLƏŞDİRİLMƏSİ İSTİQAMƏTLƏRİ.....	63-73
3.1. Qeyri maddi aktivlərin ilkin və sonradan qiymətləndirilməsinin təkmilləşdirilməsi	63
3.2. Qeyri maddi aktivlərin uçotu və auditi metodikasının təkmilləşdirilməsi istiqamətləri	69
Nəticə	74-78
Ədəbiyyat siyahısı	79-80

GİRİŞ

Mövzunun aktuallığı. Artıq uzun müddətdir ki, müəssisələr öz fəaliyyətində cürbəcür qeyri monetar, fiziki mütləqı olmayan aktivlərdən (idxal kvotları, lisenziya hüquqları, müəllif hüquqları, qudvill və s.) istifadə edir. Bu tip aktivlər “qeyri maddi” aktivlər adlanır. Müasir dövr informasiya və texnologiya sərhədlərinin genişlənməsi kimi xarakterizə olunur. Bu da kompyuter proqramları, yeni məhsullar üzrə patent hüququ kimi müəyyən sıra QMA-n yaranmasına səbəb olur. Qeyri maddi aktivlər fiziki formaya malik olmayaraq, müəyyən edilə bilən qeyri-pul aktivləridir (MHBS 38, 8-ci maddə).

QMA aşağıdakı qaydada əlində edilir:

- ayrılıqda alınmış;
- müəssisələrin müəyyənləşdirilməsi zamanı;
- daxilə yaradılmış qudvill;
- hökumət cubsidiyaları hesabına;
- daxilə yaradılmış Başqa QMA.

İqtisadiyyatın inzibati-amirlik metodundan bazar qanunları mütləqında tənzimlənən təsərrüfata keçilməsi iqtisadi mexanizmin mühüm tərkib hissəsi olan uçot və hesabatın da köklü şəkildə dəyişdirilməsini obyektiv zərurətə çevirdi. İqtisadi mexanizmin göstərilən elementlərinin təkrarən qurulması ancaq yeni mülkiy-yət formalarının meydana gəlməsi, köhnə idarəetmə metodları və üsullarının dəyiş-dirilməsi ilə bağlı olmayıb, həm də yeni əmlak növlərinin və ya aktivlərin meydana gəlməsi və maliyyə-hesablaşma münasibətlərinin mürəkkəbləşməsi və təkmil-ləşdirilməsi ilə əlaqədardır.

Yeni əmlak növlərinə qeyri-maddi aktivlər də aiddir. Onların meydana gəlməsi və müasir müəssisə və firmaların istehsal-kommersiya fəaliyyətində istifadəsi göstərilən uçot və hesabat sisteminin milli standartlarının yaradılmasını da zəruri etdi.

Təsadüfi deyildir ki, Respublikamızda müstəqillik əlində olunmuş olduğu ilk dövrlərdə qəbul edilmiş Qanun və Başqa normativ sənədlərdə qeyri-maddi aktivlərin uçotu, qiymətləndirilməsi və hesabatının tərtib olunması məsələlərinə çoxlu yer verilmişdi. Göstərilən sənədlərdə qeyri-maddi aktivlərin iqtisadi mahiyyəti və məzmunu açıqlanır, onların qiymətləndirilməsi, uçotu, mühasibat balansında və Başqa hesabat formalarında əks etdirilməsi qaydaları və Başqa məsələlər işıqlandırılırdı. Ancaq qətiyyətlə demək olar ki, göstərilən normativ sənədlərin olmasına baxmayaraq, onlarda təsbit edilmiş qaydalar və metodlar qeyri-təkmil idi, beynəlxalq praktikaya, standartlara və ən mütləq isə müasir bazar iqtisadiyyatının tələblərinə cavab vermirdi. Bunu nəzərə alaraq AR Nazirlər Kabineti 2005-ci ilində "2005-2008-ci illərdə Milli Mühasibat uçotunun standartlarının tətbiqi üzrə Proqramı" təsdiq edildi. Göstərilən Proqram çərçivəsində "Qeyri-maddi aktivlər üzrə 12 nömrəli Milli Mühasibat Uçotu Standartı (MMUS) işlənib hazırlandı və Maliyyə Nazirliyinin 23 iyul 2007-ci il tarixli U-73/1 nömrəli əmri ilə təsdiq edildi. Göstərilən standart eyni adlı beynəlxalq standart (MHBS 38) mütləqində işlənib hazırlanmışdır. Amma MMUS 12-də sonradan dəyişikliklər aparılmamışdır, halbuki, göstərilən beynəlxalq standartda çoxlu dəyişiklik edilmişdir. Bundan başqa demək lazımdır ki, həm beynəlxalq, həm də milli standartın özü də müəyyən sıra məsələlərdə real praktikanın tələblərinə cavab verməyən, bəzən də mübahisəli xarakter daşıyan müddələrlə malikdir. Ən mütləq çatışmayan cəhət isə ona görə də ki, qeyri-maddi aktivlərin sintetik uçotunun aparılması görə yeni Hesablar Planı tələbatına tam cavab vermir. Yuxarıda göstərilən məsələlər magistr dissertasiya işinin mövzusunun aktuallığını müəyyən edir.

Problemin öyrənilmə səviyyəsi. Qeyri-maddi aktivlərin uçotu və audit məsələlərinə dair nəşrlər azdır. Əksər ədəbiyyatlarda və tədqiqat işlərində nəzəri aspektdə qeyri-maddi aktivlərin uçotunun təşkili ilə əlaqədar bütüni problemlər nəzərdən keçirilmişdir.

Qeyd olunan məsələlər üzrə respublikanın iqtisadçı alimləri S.M.Səbzəliyevin, H.A.Cəfərlinin, N.M.Ismayılovun, S.M.Süleymanovun, V.M.Quliyevin, Q.Rzayevin və Başqalarının, eləcə də xarici ölkələrin iqtisadçı alimləri M.İ.Bakanovun, V.V.Kovalevin, N.V.Frolovanın, Q.L.Bakiyevanın, A.İ.Alekseyevanın, N.P.Lyubişinin, N.S.İsayevanın, İ.V.Romanovanın və başqalarının nəzəri və metodiki fikirlərinə istinad edilmişdir. Bununla belə, qeyri-maddi aktivlərin uçotu və auditinin təşkilinin təkmilləşdirilməsinin cüribəcür aspektlərinin təkrarən işlənməsi vacibdir.

Tədqiqatın məqsədi və vəzifələri. Magistr dissertasiya işinin məqsədi-qeyri-maddi aktivlərin uçotu və auditinin mövcud metodikasının qiymətləndirilməsi və onun təkmilləşdirilməsinə dair müəyyən sıra təklif və tövsiyələr hazırlamaqdır.

Göstərilən məqsədə uyğun olaraq işdə aşağıdakı vəzifələr qoyulmuşdur:

- qeyri-maddi aktivlərin iqtisadi mahiyyəti və mənasını, onların funksiyalarını açıqlamaq;
- qeyri-maddi aktivlərin təsnifatını araşdırmaq;
- qeyri-maddi aktivlərin qiymətləndirilməsi metodlarını təhlil etmək;
- qeyri-maddi aktivlərin daxil olması və təsərrüfatdan çıxması ilə bağlı əməliyyatların mövcud uçotu metodikasını araşdırmaq;
- qeyri-maddi aktivlərin amortizasiyası metodlarını nəzərdən keçirmək və uçotu qaydasını göstərmək;
- qeyri-maddi aktivlərin ilkin və sonrakı qiymətləndirilməsinin təkmilləşdirilməsinə dair təkliflər vermək;
- qeyri-maddi aktivlərin uçotu və audit metodikasının yaxşılaşdırılması üzrə təklif və tövsiyələr irəli sürmək və onları mütləqləndirmək.

Tədqiqatın predmetini kommersiya təşkilatlarında qeyri-maddi aktivlərin uçotu və auditini təşkil edir.

Tədqiqatın obyekti qismində respublikanın kommersiya təşkilatları götürülmüşdür.

Tədqiqatın elmi yenilikləri. Aparılmış tədqiqat yekununda əlində olunmuş elmi yenilikləri əks etdirən mühüm nəticələr aşağıdakılardır:

- qeyri-maddi aktivlərin iqtisadi mahiyyəti və məzmununa yanaşmalar dəqiqləşdirilmişdir;
- qeyri-maddi aktivlərin qiymətləndirilməsi metodları təhlil edilməklə onun çatışmazlıqları mütləqləndirilmişdir;
- qeyri-maddi aktivlərin uçotu və auditinin təkmilləşdirilməsi istiqamətləri müəyyən edilmişdir.

Tədqiqatın nəzəri və praktiki əhəmiyyəti. Kommersiya təşkilatlarında qeyri-maddi aktivlərin uçotu və auditini ilə əlaqədar dissertasiya işində əsaslandırılmış metodoloji və metodiki yanaşmalar əsaslandırılmış operativ və taktiki idarəetmə qərarlarının qəbul olunması görə etibarlı və dürüst informasiya əlində olunmasına imkan verəcəkdir.

İşin strukturu. Magistr dissertasiya işi girişdən, üç fəsildən, nəticədən, istifadə olunmuş ədəbiyyat siyahısından ibarətdir.

I Fəsil. Qeyri-maddi aktivlərin uçotunun nəzəri-metodoloji mütləqləri.

1.1. Qeyri-maddi aktivlərin iqtisadi mahiyyəti və məzmunu.

Qeyri-maddi aktivlər müəsisə aktivlərinin mühüm tərkib hissəsini təşkil edir. Ona görə də ki, onların iqtisadi mahiyyəti və məzmunu öncəcə bütünyətlə "aktivlər" anlayışı kontekstində nəzərdən keçirilməlidir. Aşağıda görəcəyimiz kimi, aktivlərin ayrı-ayrı növlərinin mövcud olmasına baxmayaraq onları müəyyənləşdirən bütün əlamətlər və funksiya vardır.

Uçotun və mühasibat (verəcəkdir) hesabatının başlıca elementlərindən müəyyən olan aktivlərin, xüsusilə də uzunmüddətli aktivlərin nəzəri aspektləri, təsnifatı, qiymətləndirilməsi normativ sənədlərdə, uçot və hesabat sahəsində tədqiqatlar aparan iqtisadçıların əsərlərində kifayət qədər geniş açıqlanmamış, və ya tədqiq edilməmişdir.

Hesabat və uçot sisteminin daha da yüksəldilməsi və bu sistemin beynəlxalq standartlara tamamilə uyğunlaşdırılması bu sahədə metodoloji və nəzəri tədqiqatların dərinləşdirilməsini qarşıya qoyur. Başqa tərəfdən aktivlərin, o cümlədən qeyri-maddi aktivlərin təsnifatı, qiymətləndirilməsi və sintetik uçotu quruluşu xeyli dərəcədə bunların mahiyyətə düzgün müəyyən olunmasından interpretasiyasından asılıdır.

Mövcud hüquqi-normativ çərçivədə sərbəst surətdə fəaliyyət göstərən hər müəyyən müəssisə bu fəaliyyətini ancaq özünün sahib olduğu və ya üzərində mülkiyyət hüququ olduğu aktivlərə deyil, həmçinin başqa hüquqi və fiziki şəxslərə məxsus aktivlərdən istifadə etməklə fəaliyyət göstərir. Bütün aktivlərdən istifadə zamanı sahib olduğu mənfəət təkcə göstərilən təşkilatın deyildir, çünki bu məcmu mənfəətin yaradılmasında başqa fiziki və hüquqi şəxslərə aid olan, amma istifadəsi üzərində nəzarət hüququ hələlik göstərilən müəssisədə məxsus aktivlər də iştirak etmişdir. Beləliklə, məcmu mənfəətin müəyyən hissəsi başqa fiziki və hüquqi

şəxslərin aktivlərindən istifadəsinin nəticəsi kimi onlara verilməlidir. Əgər biz məcmui mənfəətin toplanılmasında payı olan bütün resursları ancaq bütün kapital kimi uçota alsaq, onda onların səhmdarlarının hər müəyyəninin öz nizamnamə kapitalından nə qədər mənfəət əlində edəcəyini müəyyən edə bilmərik. Ona görə də ki, müəssisənin istifadəsində olan aktivlərin ona (təşkilata) aid olan hissəsi ilə təşkilata aid olmayan hissəsi arasında rəsmi fərq qoyulmalıdır. Belə fərq ancaq praktiki işçilərin və iqtisadçı mütəxəssislərin leksikonunda deyil, eyni zamanda rəsmi normativ materiallarda da özünə yer tapmalıdır.

Araşdırmalar isə göstərir ki, iqtisadçı praktiklər və mütəxəssislər arasında tətqiqat olunan məsələyə dair eyni müəyyən baxış yoxdur. Nəinki iqsadi-nəzəriyyəçi alimlər, eynilə mühasibat uçotu üzrə ədəbiyyatların, dərs vasitələrinin, monoqrafiyaların, cülbəcür apteklərdə yazılan məqalələrin müəllifləri arasında da aktivlərin mahiyyət, funksiyaları haqqında eyni nöqtəyi-nəzər formalaşmamışdır. Uçot aid praktiki və elmi işçilərin yaxında iştirakı ilə hazırlanmış və bu yaxınlara qədər qüvvədə olan rəsmi normativ məlumatlarda isə aktivlərin uçotunun metodoloji və nəzəriyyə durumu və ya səviyyəsi göstərilən ədəbiyyatlarda olduğundan da qeyri-qənaətbəxş idi. Təsədüf sayılmır ki, son zamanlarda dərc etdirilən əksər məqalələrdə kapitalın, aktivlərin, eləcə də hesabat və uçotun başqa elementlərinin rəsmi normativ materiallarda göstərilmiş tərif, quruluşu və təsnifatı lap çox tənqid olunurdu.

Mühasibat uçotu və hesabatı üzrə rəsmi normativ sənədlərdə və təlimatlarda bütövlükdə aktivlər terminin mahiyyəti açıqlanmamış, bunların funksiyası isə düzgün şəkildə formalaşdırılmamışdır.

Belə sənədlərdən müəyyən Azərbaycan Respublikasının "Mühasibat uçotu haqqında" Qanunudur (2004). Qanunun "Mühasibat uçotunun mütləq anlayışları" adlı 3 maddəsində aktivlərin tərif verilməmişdi. Burada aktivlərin iki qruplaşması əks etdirilirdi: dövriyyə vəsaitləri (aktivləri); dövriyyədən kənar (uzunmüddətli) aktivlər.

Qanunda yazılmışdır: "Dövriyyə vəsaitlərinin (aktivləri): müəyyən il müddətində və ya adi (normal) əməliyyat dövründə (bu dövrü müəyyən ildən çox olmaqla) istehsalatı, istehlakı və tədavülü sferalarında iştirakının nəzərdə tutulan pul vəsaitləri və başqa aktivlərdir". Elə orada aktivlərin başqa hissəsi bu tip ifadə olunmuşdu: "Dövriyyədənənkənar (uzunmüddətli) aktivləri: xeyirli xassələrinin həm də müəyyən neçə ildə istifadəsi nəzərdə tutulan aktivlərdi".

Ayrı-ayrılıqda verilmiş təriflər də aktivlərin bütün cəhətlərini və funksiyasını müəyyən olunmasına imkan vermirdi. Qanunda verilmiş bölgü ancaq göstərilən aktivlərin təşkilatın fəaliyyətində iştirak etmə vaxtını əks etdirir. Bu isə o deməkdir ki, onların iqtisadi mənasını açmaq və funksiyalarını müəyyən etmək baxımından kifayət deyildi.

Qanunlarda aktivlərdən istifadənin məqsədləri tam aydınlaşdırılmamışdı. Ən mütləqi isə ona görə də ki, burada aktivlərin funksiyası öz əksini tapmamışdı. Bundan əlavə, Qanunda aktivlərin dövriyyə və dövriyyədənənkənar aktivlərin adı altında olan təsvirini də müsbət və düzgün saymaq olmaz. Belə ki, aktivlərinin heç müəyyən hissəsi dövr olmadan təşkilata iqtisadi xeyir verə bilməz. Bundan başqa, onların müəyyən hissəsi daha sürətli dövr edir, başqa hissəsinin dövr olunma sürəti isə aşağıdır. Bütünlükdə isə, götürüldükdə aktivlərin dövr etməsi, yəni davamlı olaraq müəyyən formalarından başqasına çevrilməsini onların qiymətinin ödənilməsi (məhsulların, işlərin, xidmətlərin maya dəyərinə daxil olunması) şəklində baş verir. Aktivlərinin müəyyən hissəsinin öz dəyərini cari dövrdə məhsulların, işlərin, xidmətin maya dəyərinə keçirir. Ona görə də, bu hissənin cari aktivlərin adlandırmaq daha məqsədəuyğun sayılırdı.

Aktivlərin başqa hissəsinin qiymətinin ödənilməsini isə müəyyən neçə il müddətində, həm də on illər müddətində baş verir. Bu tip aktivləri Qanunlarda göstəriləndiyi kimi iki mənası deyil, ancaq müəyyən mənası göstərmək lazım idi. Başqa sözlə, belə aktivləri uzunmüddətli aktivlər adlandırması məqsədəuyğun

olardı. Belə göstəricilərə təşkilatın tədiyyə qabiliyyətini, maliyyədayanıqlılığını, işgüzar aktivliyini və s. tərəflərini xarakterizə edən göstəricilər sistemi daxildir.

Beləliklə, təşkilatın istifadəsində olan bütün aktivlərin müəssisənin əmlakı kimi qəbul olunmasını nə hüquqi, nə də iqtisadi baxımından qəbul edilməzdir.

Mühasibat uçotu haqqında Qanunun başqa bölmələrində aktivlərin bütövlükdə və ya uzunmüddətli və cari hissələri haqqında heç müəyyən müddəə və interpreta-siya yox idi. Bunu mühasibat uçotu və hesabatının təşkili və aparılmasını tənzim-ləyən başqa rəsmi sənədlər barədə də demək olardı.

Aktivlərin iqtisadi mahiyyətlərinə gəldikdə isə, onların müəyyən olunması kriteriyalarında dair tənqidi araşdırmaların ancaq son illərində "Maliyyə və uçot" jurnalına səhifələrində dərc olunan məqalələrdə rast gəlmək olar. Göstərilən məqalələrdə aktivlərinin uçotunun metodoloji aspektlərinə toxunulur. Amma bir və ya müəyyən qədər məqalədə araşdırılan məsələlərin hamısında tam aydınlıq gətirmək və onları kompleks bir şəkildə tədqiq etmək mümkün deyildir. Özü də göstərilən məqalələrdə aktivlər bütöv halında nəzərdən keçirilir, uzunmüddətli aktivlərin, o cümlədən qeyri-maddi aktivlərin tədqiq olunması isə diqqətdən kənarda qalmışdır.

Bütünyətlə, Azərbaycan Respublikasında uçot ədəbiyyatlarında aktivlərin, və həmçinin də qeyri-maddi aktivlərin elmi və praktiki cəhətdən öyrənilməsi qənaətbəxş sayılır.

ABŞ-da və inkişaf etmiş Qərb ölkələrində də mühasibat uçotu və hesabatı standartlarını formalaşdıran təşkilatlar arasında olan aktivlərin mahiyyətinin açıqlanmasında vahid mövqe göstərilir. Amma göstərilən ölkələrdə bütövlükdə aktivlərin təşkilata gələcəkdə xeyir verəbiləcək iqtisadi resurslarından ibarət olmağını universal müəyyən xassəsi kimi qəbul edir. Qərb ölkələrində dərc edilmiş mühasibat uçotunun və hesabatına aid ədəbiyyatların araşdırılması göstərir ki, onların mütləq əksəriyyətində aktivlərinin iqtisadi mahiyyətini və funksiyasının eyni olduğu vurğulanır.

Misal görə, belə mənbələrdən müəyyən B.Nidlz, N.Anderson və D.Kolduel tərəflərindən nəşr edilmiş "Mühasibat uçotunun prinsipləri"nin (Principles of Accounting) kitabıdır. Professor Y.V.Sokolovun redaktorluğu altında rusca nəşr edilmiş göstərilən kitabın müəyyəninci fəslində aktivlərə verilən tərfi burada göstərməklə biz deyilən fikrimizi təsdiqləmiş olarıq. Beləliklə, adları qeyd olunan kitabların müəlliflərinin fikirləri: "Aktivlərin (assets) - öncədən aparılmış əməliyyatların və ya keçmişdə baş vermiş hadisələrin nəticəsində daxil olunmuş, göstərilən hüquqi şəxsin tərəfindən əlində olunmuş və ya nəzarət olunan qiymətlilərin istifadəsinin mümkün nəticələrinin olan potensial gəlirlərdir. Başqa sözlə, aktivlər firmanın sahibinin sərəncamında olan iqtisadi resurslarıdır, hansı ki, istifadəsi çox güman ki, gələcəkdə mənfəət gətirə bilər".

MHBS-da aktivlərinin mahiyyətinin açıqlanmasında xüsusi diqqət yetirilir. Standartlarında aktivlərinin mahiyyətini "Maliyyə hesabatlarının hazırlanmasını və tərtib olunmasının prinsipləri"ndə araşdırırlar.

MHBS-da aktivlərinin mahiyyəti bu qaydada təyin edilmişdir: "Aktivlərin- keçmiş dövrlərin hadisələri üzrə şirkətlər tərəfindən nəzarət edilən resurslardır, hansıları ki, kompaniya gələcək dövrdə iqtisadi xeyir gözləyirlər".

Bu tərifdə gördüyümüz kimi aktivlərin iqtisadi resurslar formasında qəbul olunması onların (aktivlərin) tərkibcə iqtisadi resurslardan meydana gəldiyini göstərir. Bu da aktivlər nədir? sualına verilə biləcək cavablardan müəyyənidir. Cavabın ikinci hissəsi belədir- aktivlər gələcəkdə təşkilata iqtisadi xeyir verəbiləcək iqtisadi resurslardır.

Nəzərə çatdırılan tərifdə müəyyən bir məna diqqəti cəlb edir, bu odur ki, iqtisadi resursların gələcəkdə gətirəcəyi iqtisadi xeyirlərin gəlir və ya mənfəət olacağı qeyd olunmalıdır.

MHBS-da gələcəkdə iqtisadi xeyirin mənfəət kimi deyil də, müəyyən potensial formasında qəbul edilir ki, bu potensial müəyyən birbaşa və ya da dolayısı pulun vəsaitləri axınına gətirib çıxarır.

"Kommersiya təşkilatlarında milli mühasibat uçotunun standartlarının Konseptual Mütləqləri"nda aktivlərin tərfi, onların tanınma kriteriyaları demək olar ki, tamamilə Prinsiplərdə olduğu kimi şərh edilir. Misal görə, Konseptual Mütləqlərdə aktivlərə verilən tərfi göstərək: "Aktivlər -keçmiş hadisələrin nəticəsi olaraq müəssisələr tərəfindən idarə olunan və ya təşkilata gələcəkdə iqtisadi effekt verəbiləcəyini nəzərdə tutan ehtiyatdır (resurslardır)". Konseptual Mütləqlərdə təsbit edilir ki, aktiv ancaq təşkilata gələcək iqtisadi effektin axını ehtimal olduğu və onun məbləğinin və ya qiymətlənməsin etibarlı dərəcədə qiymətləndirilməsi imkanlarının mövcud olduğu hallarında mühasibat balanslarında tanınır. İndi isə aktivlərin müəyyən hissəsi olan qeyri-maddi aktivlərin mahiyyəti və xüsusiyyətlərini qəsa nəzərdən keçirək. Ona görə qısa ki, deyildiyi kimi, aktivlərin tərkibinə, növlərinə varmadan onların hamısı eyi funksiya daşıyır- təşkilata gəlir və ya iqtisadi xeyir gətirmək.

Qeyri-maddi aktivlər aktivlərin tərkib hissələrindən müəyyənidir. Onların yerinə yetirdiyi funksiya bütövlükdə aktivlərin icra etdiyi funksiya ilə eynidir. Aydın dır ki, gəlirin (mənfəətin) əlində olunması müəyyən xərclərlə bağlıdır. Bütün xərclərin təşkilata mənfəət gətirməsi eyni zamanda baş vermir. Xərcin baş verməsi hələlik mənfəət yaratmır. Xərc nəticəsində aktivlər, o cümlədən qeyri-maddi aktivlər yaradılır. Amma hər tip xərc aktiv yarada bilməz. Misal görə əgər müəssisə bankdan aldığı uzunmüddətli ssudalara görə əlavə faiz ödəyirsə bu heç də qeyri maddi aktivin dəyərinə daxil edilməyəcək, başqa sözlə əlavə qeyri-maddi aktiv yaratmayacaq. Xərclərlə qeyri maddi aktivlər arasındakı əlaqəni geniş şərh olmadan onu qeyd edək ki, qeyri-maddi aktivləri yaradan xərclər cari xərclərdən məhz onunla fərqlənir ki, müəyyənincilər təşkilata uzun müddət müddətində mənfəət gətirir.

Qeyri-maddi aktivlərin və başqa uzun müddətli aktivlərin yaradılmasına yönəldilən xərclərin məcmusu isə investisiya adlanır.

Təəssüf ki, öncəki normativ sənədlərdə, iqtisadi və uçot üzrə ədəbiyyatlarda qeyri maddi aktivlərin başlıca xüsusiyyəti kimi onların uzun müddət müddətində mənfəət gətirməsi deyil, ancaq istifadə olunması və köhnəlməsi ön plana çəkilirdi. Məsələn, qeyri-maddi aktivlər də uzunmüddətli aktivlərə Azərbaycan Respublikası "Mühasibat uçotu haqqında" Qanunda necə tərif verilməsinə biz paragrafın əvvəlində göstərmişdik. Burada verilən tərifə görə uzunmüddətli aktivlər xeyrli xassələri olan aktivlərdir. Halbuki, belə xassənin nədən ibarət olacağı göstərilməzdi. Maliyyə uçotu adlanan dərslərdə uzunmüddətli aktivlərə belə xarakteristika verilir: "Uzunmüddətli aktivlər təsərrüfatçılıq subyektinin uzun müddət (məsələn neçə il) müddətində istifadə olunan iqtisadi resursların məsələn hissəsidir (24).

"Mühasibat uçotu" haqqında Azərbaycan Respublikası qanununda, eləcə də məsələn çox dərslərdə və dərslər vəsaitlərində qeyri-maddi aktivlər indi də dövrüdən kənar aktivlər kimi qəbul edilir. Zənnimizcə bu düzgün deyildir, çünki aktivlər dövr olmadan onların iqtisadi xeyir gətirməsi mümkün deyildir.

Qeyri maddi aktivlər başqa uzunmüddətli aktivlərdən ən başlıca fərqi onların fiziki mütləqə malik olmamasıdır. Bu səbəbdən onlar fiziki köhnəlməyə deyil, ancaq mədəni köhnəlməyə məruz qala bilərlər. MHBS 38 və MMUS 12-də qeyri maddi aktivlər-identifikasiya olunan qeyri-pul aktivləri olmaqla fiziki mütləqə malik olmayan istehsalda və ya xidmətlərin göstərilməsində istifadə olunan, başqalarına istifadəyə verilmək, və ya idarəetmə məqsədlər görə istifadə olunan aktivlər kimi qəbul edilir. Qeyri-maddi aktivlər xeyrli istifadə müddətində amortizasiya olunurlar.

Balansda və başqa hesabat formalarında hər hansı maddənin qeyri-maddi aktiv kimi tanınması görə onun:

- qeyri-maddi aktivlərə verilən tərifə uyğun gəlməsi və
- tanınma kriteriyalarına uyğun gəlməsi lazımdır.

MHBS 38 və MMUS 12-yə görə hər hansı aktiv aşağıdakı vəziyyətlərdə qeyri-maddi aktiv kimi tanınmalıdır:

- ✓ göstərilən aktivə aid olan gələcək iqtisadi xeyir kompaniyaya daxil olacaqdır

- ✓ aktivin dəyəri etibarlı şəkildə müəyyən edildikdə

- ✓ qeyri-maddi identifikasiya edilə bildikdə.

Qeyri-maddi aktivlərə təsərrüfat fəaliyyəti müddətində uzun müddət istifadə olunan və təşkilata gəlir gətirən torpaq sahələrindən, başqa təbii resurslardan (sərvətlərdən) istifadə hüquqları, patentlər, lisenziyalar, nou-haular, məlumatların maşınlarla emalı üzrə proqramlar, ticarət markaları, mal nişanları və gəlir gətirmək hüququ verən sair aktivlər daxildir.

Qeyri maddi aktivlərin geniş şəkildə tərkibi və təsnifatını növbəti paragraflarda nəzərdən keçirək.

1.2. Qeyri maddi aktivlərin təsnifatı.

Mühasibat uçotu maliyyəhesabatında əks etdirmək görə qaydalara salınmış və sistemləşdirilmiş informasiya formalaşdırır. Formalaşdırılan informasiyanın təsnifatı ilkin olaraq uçot sistemində aparılır. Təbiidir ki, təsərrüfat uçot sistemində daha mühüm əhəmiyyət kəsb edir. Bu qayda və sistemləşdirmə əslində informasiyanın təsnifatı deməkdir. Çünki maliyyəhesabatında bütünləşdirilmiş informasiyanın kəmiyyəti və keyfiyyəti uçot sistemində tətbiq və istifadə olunan təsnifatdan, onun kriteriyalarından və əlamətlərindən asılıdır.

Təşkilatın malik olduğu resursların, o cümlədən onların mühüm tərkib hissəsi olan qeyri-maddi aktivlərin müəyyən əlamətlər (kriteriyalar) üzrə bölüşdürülməsi uçot informasiyasının göstərilən olaraq bölüşdürülməsi və bütünləşdirilməsi zərurətindən irəli gəlir.

Qeyd etmək lazımdır ki, təşkilatlar və müəssisələr daimi qeyri-maddi resursların misal görə, elmi və eyni zamanda texniki biliyin alınması, təcrübə-

konstruktor işlərinin, saxlanması və ya təkmilləşdirilməsinə, yeni proseslərinin və ya sistemlərinin, lisenziyalarının, intellektual mülkiyyətinin, bazar haqqında biliyinin və pul nişanının (brend və ya nəşr adları daxil edilməklə) dizayn edilməsi və işlənməsi zamanı resurslarından istifadə edirlər və ya məsuliyyəti daşıyırlar. Qeyri-maddi aktivlərə adi qaydada nümunələrə kompüter proqramları təminatı, patentləri, müəllif hüquqlarını, kino istehsalını, müştəri siyahısını, ipoteka kreditlərinin təmin olunması hüquqlarını, balıqçılıqla məşğul olmaq görə lisenziyanı, import kvotasını, françayzinqi (lisenziyanı), müştərini və ya tədarükçünün münasibətlərini, müştərilərinin sadıqlıyını, bazar payını və ya satışını hüquqlarını daxildir.

Qeyri-maddi aktivlərin təsnifatı onların tərkibi və quruluşunun təhlili görə vacibdir. Belə təhlilin mütləqində isə çox vacib idarəetmə qərarları qəbul edilir. Belə çıxır ki, təsnifat əslində qeyri-maddi aktivlərin idarə olunmasının mühüm alətlərindən müəyyənidir.

Uzunmüddətli aktivlərin, o cümlədən qeyri-maddi aktivlərin uçotda təsnifatı ancaq maliyyəhesabatı üzrə informasiyanın deyil, həmçinin göstərilən statistik göstəricilərin də formalaşmasının mütləqində durur. Belə ki, MHBS mütləqində milli sərvətin təsnifatının mütləqində daha çox mühasibat uçotunun metodologiyası və onun istifadə etdiyi təsnifat əlamətləri durur. Uzunmüddətli aktivlərin müəyyən hissəsi olan qeyri-maddi aktivlərin uçotu və statistikasını eyni qruplaşma əlamətləri mütləqində aparılır, başqa sözlə, onların mühasibat uçotu və statistik uçotu vahid metodologiya mütləqində qurulur. Təsnifat isə uçota alınan obyektlərin uçotunun metodologiyasından müəyyən edilir.

Eyni funksiya daşıyan aktivlərin vahid kriteriya və ya kriteriyalar mütləqində təsnifatı uçot və hesabatın beynəlxalq aləmdə harmonizasiyası görə də vacib şərtlərdən müəyyən edilir. Eyni təsnifata mütləqlənən informasiyanı eyni metodologiya mütləqində interpretasiya və təhlil etmək də heç müəyyən çətinlik törətmir. Beləliklə, qeyri-maddi aktivlərin təsnifatı onların uçotunun, hesabatı və

təhlilinin metodolojiyə praktiki məsələlərini əhatə edir. Ona görə də ki, onun düzgün aparılmasının mühüm əhəmiyyəti vardır.

Uzunmüddətli aktivlərin tərkibində uçota alınan qeyri-maddi aktivlər müəyyən çox xarakteristikalarına görə mütləq vəsaitlərlə eynidirlər. Belə ki, qeyri-maddi aktivlər də mütləq vəsaitlər kimi təşkilatın fəaliyyətində uzun müddət iştirak edir, ona mənfəət gətirir, köhnəldikcə öz dəyərin ödəyirlər, yəni amortizasiya olunurlar. Ancaq uzunmüddətli aktivlərin tərkib hissəs kimi onları mütləq vəsaitlərdən fərqləndirən cəhətlər də vardır ki, bu da müəyyəninci növbədə onların maddi (fiziki) mütləqa malik olmaması və amortizasiyasının ancaq mənəvi xarakter daşmasıdır. Amma bu sonuncu xarakteristikalar ancaq köməkçi xarakter daşıyır. Ancaq çox təəssüflə qeyd etmək lazımdır ki, MHBS 38 və MMUS 12-də qeyri-maddi aktivlərə verilən tərifdə onların fiziki formaya malik olmaması məhz mütləq xarakteristiklardan müəyyənisi hesab edilir.

Öncələr qeyri-maddi aktivlər tərkibcə aşağıdakı kimi təsnifləşdirilirdi: torpaq sahələri, təbii ehtiyatlardan (sərvətlərdən) istifadə hüquqları, patentlər, lisenziyalar, "nou-hau" proqram məhsulları, inhisar və imtiyaz (üstünlük) hüququ (xüsusi fəaliyyət növünə verilən lisenziyalar da aid olmaqla), təşkilati məsrəflər, ticarət markaları, əmtəə nişanları və s.daxildir.

"Mühasibat uçotunun hesablar planının və bunların tətbiqinə aid Təlimat"da qeyri-maddi aktivlərin qanunda verilmiş tərkibi eynilə təkrar olunurdu.

Görmək çətin deyildir ki, nə Qanunda, nə də Təlimatda "Qudvill" (Goodwill) anlayışına rast gəlinmirdi. Göstərilən anlayışların mühasibat uçotunun metodolojiyə praktiki məsələlərini tənzimləyən iki normativ sənəddə verilməməsi təsadüfi deyildir. Məsələ bundadır ki, beynəlxalq aləmdə Qudvilin qeyri-maddi aktivlərə daxil edilib-edilməməsi məsələsi həm də mübahisə obyektii olaraq qalır.

Qudvill təşkilatın müştərilərinin müəssisə haqqında sahib olduqları müsbət rəyi bildirir. Qudvill aşağıdakı amillərə mütləqlənir:

- şirkətin öz məhsullarının və xidmətlərinin yüksək keyfiyyətinə görə qazandığı reputasiya;

- işçi heyətinin işə yanaşması və xasiyyəti;
- müştərilərlə yaxşı münasibəti.

Müəssisə başqa müəssisə üzərində nəzarətə sahib olduqda, o heç də həmişə əlində etdiyi xalis aktivlərin balans dəyəri/ədalətli dəyərinə bərabər olan qiyməti ödəmir.

Təşkilatın ödədiyi məbləğ və onun aldığı xalis aktivlərin ƏD arasındakı fərq “qudvill” adlanır. Xalis aktivlər aktivlərdən öhdəliklərin çıxılması yolu ilə hesablanır və bütünlükdə, təşkilatın kapital və ehtiyatlarını təmsil edir.

Qudvill - təşkilatın müəyyənləşməsi zamanı əlində olunan və fərdi şəkildə müəyyən olunan və ayrıca tanına bilməyən aktivlərdən yaranan gələcək iqtisadi effektni təmsil edən aktivdir. Qudvill müsbət və mənfi ola bilər. Mənfi qudvill əlverişli satışdan gəlir adlandırılır.

Konsolidə edilmiş MH-da Qudvill aşağıdakı qaydada qiymətləndirilməklə tanınır:

A. Satınalma tarixinə ödənişin ƏD + alınan müəssisədə nəzarət olunmasının iştirak paylarının dəyəri + alıcı təşkilatın alınan müəssisədəki öncəki iştirak paylarının satın alma tarixinə olan ƏD;

B. Satın alınmış müəyyənləşdirilə bilən aktivlərin və qəbul olunan öhdəliklərin satınalma tarixinə ƏD

$$\text{Qudvill} = A - B$$

$$\text{Əlverişli alış} = B - A$$

Təəssüflə qeyd etmək lazımdır ki, MMUS 12-də qeyri-maddi aktivlərin tərkibi və ya təsnifatı verilməmişdir. Ancaq yeni Hesablar Planında qeyri-maddi aktivlərin tərkibi sadalanır:

- elmi tədqiqat və təcrübə konstruktor işləri;
- proqram təminatı;

- patentlər
- müəllif hüquqları;
- lisenziyalar;
- ticarət markaları;
- qudvil;
- başqa qeyri-maddi aktivlər.

Burada qeyri-maddi aktivlər olaraq təcrübə konstruktor işləri, qudvil, proqram təminatları, müəlliflik hüquqları, lisenziyaları, ticarət markaları hesaba alınır.

Qeyri maddi aktivlər müəyyən və qeyri müəyyən faydalı istifadə müddətinə malik aktivlər kimi qruplaşdırılır. Mühəsibat uçotunun 102 nömrəli hesabında müəyyən istifadə müddətinə malik qeyri maddi aktivlərin amortizasiyası hesablanır. Müəyyən xeyirli istifadə müddəti məlum olmayan qeyri maddi aktivlərin amortizasiyası həyata keçirilmir, onların xeyirli istifadə müddəti hər il təkrarən qiymətləndirilir. Deməli belə aydın olur ki xeyirli istifadə müddəti məlum olmayan qeyri maddi aktivlərin amortizasiya qadağandır.

Qeyri-maddi aktivlər hesabat və uçotda aktivlərin alınmasına və planlı məqsədlərlə işlənməsi görə hazırlanıb yararlı hala salınmasına qeyd olunan məsrəflərlə (ilkin dəyərinə) qeyd etdirilir və istifadə-edildikcə aktivlərin dəyəri istifadə müddətindən asılı olaraq təşkilat tərəfindən müəyyən olunmuş xüsusi köhnəlmə qaydaları mütləqində hər ay (eyni miqdarda) amortizasiya hesablanaraq məhsulun (xidmətin) qiymətinə, tədavül xərclərinə silinməklə əvəzləşdirilir.

Xeyirli istifadə vaxtını müəyyən etmək mümkün olmayan qeyri-maddi aktivlər üzrə amortizasiya normaları 10 il müddətinə (təşkilatın fəaliyyət dövründən çox olmayaraq) müəyyən edilir. Qeyri-maddi aktivlərin amortizasiyası uçotda və hesabatda ayrıca qeyd olunur.

Növbəti paraqrafda qeyri-maddi aktivlərin qiymətləndirilməsinin mövcud metodları və üsullarını nəzərdən keçirək.

1.3 Qeyri-maddi aktivlərin uçot və hesabatda qiymətləndirilməsi.

Mövcud qanunvericiliyə görə, qeyri-maddi aktivlər uçotda və hesabatlarda onların əlindəolunmasına və işlənməsi görə yararlı hala gətirilməsinə sərf edilən xərclərlə (ilkin dəyərlə) əks etdirilir və istismar edildikcə onların dəyəri istifadə müddətindən asılı şəkildə hər ay köhnəlmə hesablanaraq məhsulun maya dəyərinə silinir. Xeyri istifadə vaxtını müəyyən etmək imkan olmayan qeyri-maddi aktivlər üzrə amortizasiya normalan 10 il müddətinə müəyyən edilir.

Qeyri-maddi aktivlərin tanınması, uçotu və qiymətləndirilməsi qaydası “Qeyri-maddi aktivlər” adlı 38 nömrəli Beynəlxalq Mühəsibat Uçotu Standartına uyğun tənzimlənir. Sözügedən standartın məqsədi ayrı Standartlar tərəfindən tənzimlənməyən qeyri-maddi aktivlərlə bağlı olan mühəsibat uçotu qaydalarının açıqlanmasıdır. Standartda qeyd olunur ki, təşkilat qeyri-maddi aktivi onların müəyyən normaya uyğun olduğu halda tanımalıdır. Standartda eynilə, qeyri-maddi aktivlərin balansının qiymətinin tapılması üsulları və qeyri-maddi aktivlərə aid müəyyən açıqlılıqların mütləq verilməsi əks etdirilmişdir.

MUBS 38-də qeyd olunmuşdur ki, müəyyən qeyri-maddi aktivlər fiziki substansiyada, misal görə, kompakt disklərdə (proqram təminatına ilə uyğun olduqda), hüquqi sənədlərdə (patent və ya lisenziya ilə bağlı olduqda) və ya film plonkalarında göstərə bilərlər. Qeyri-maddi və maddi funksiyalardan ibarət olan aktivin “Torpaq, tikili və avadanlıqlar” adlı 16 nömrəli MUBS-a görə və ya qeyri-maddi aktiv kimi indiki Standarta görə hesabatla alınmalı olduğunun müəyyənləşdirilməsində, təşkilat hansı elementin daha önəmli olduğunu müəyyənləşdirmək görə mühakimələrdən istifadə edirlər. Hazırkı Standart, başqa məsələlərlə bərabər, reklam, təlim, ilkin təşkilati məsrəflər, araşdırma və təcrübə-konstruksiya işləri fəaliyyətləri üzrə məsrəflərə tətbiq edilir.

Qeyri-maddi aktivlərin düzgün qiymətləndirilməsi onların uçotunun aparılması, hesabatda etibarlı informasiyanın formalaşdırılması görə ən başlıca

şərtlərdən müəyyənirdir, bəlkə də müəyyənincisidir. Məsələ ondan ibarətdir ki, qiymətləndirilmə mütləqində qeyri-maddi aktivin məbləğ ifadəsində kəmiyyəti müəyyən olunur ki, bu da təşkilatın aktivlərinin bütün həcmnin müəyyən olunması, onların amortizasiya məbləğinin hesablanması, onlardan əlində olunacaq və əlində olunan iqtisadi xeyirlərin müəyyən olunması, bütövlükdə isə təşkilatın maliyyə vəziyyətinin, onun dəyişilməsinin, həmçinin maliyyə nəticələrinin təhlili və interpretasiyası və s. məqsədlər görə zəruridir.

Hər müəyyən QMA sinfi tərkibində müəssisə daxilində hazırlanmış və başqa QMA müəyyən-müəyyənindən ayrılmalıdır. Bununla əlaqədar uçot siyasəti aşağıdakıları nəzərdə tutmalıdır:

- 1) Qiymətləndirmənin mütləqləri;
- 2) Amortizasiya metodları;
- 3) Effektiv istismar müddəti və ya tətbiq olunan amortizasiya dərəcələri.

Standarta görə Gəlir hesabatında və qeydlərdə aşağıdakılar açıqlanmalıdır:

- hər müəyyən aktiv sinfi görə onun daxil edildiyi maddəni göstərməklə amortizasiya ayırmaları;
- xərc kimi tanınan tədqiqat və işlənilib-hazırlanma məsrəflərinin bütün məbləği.

MUBS 38-ə görə təşkilatın balans hesabatında və qeydlərdə aşağıdakılar açıqlanmalıdır:

- hər hesabat dövrünün əvvəlində və sonunda hər müəyyən sinifdən olan aktivlərin amortizasiya ayırmaları çıxılmaqla bütün balans dəyəri (uçot dəyəri);
- hesabat dövrü müddətində balans dəyərində dəyişiklərin hərtərəfli yoxlanılması; müqayisələr tələb olunmur;
- əgər QMA 20 ildən çox müddətə amortizasiya edilirsə, istismara yararlılığın 20 ildən çox olmayacağı ehtimalını rədd edən sübut;
- öhdəliklərin təminatı kimi girov qoyulmuş QMA-n balans dəyəri;
- istifadə hüquqları məhdudlaşdırılmış QMA-n balans dəyəri;

- QMA-n əlində olunması görə nəzərdə tutulan kapital təxsisatları;
- təşkilatın MH-da mühüm əhəmiyyət kəsb edən hər hansı QMA-n təfsilatı, balans dəyəri və qalan amortizasiya müddəti;
- hökumət subsidiyaları hesabına əlində olunan və öncəcadən ƏD ilə tanınmış QMA görə :
- bu aktivlər görə öncəcadən tanınmış ƏD;
- onların balans dəyəri;
- mütləq və ya mümkün olan alternativ uçot qaydası.

Təkrarən qiymətləndirilmiş QMA görə tələb olunan əlavə açıqlamalar aşağıdakılardır:

- təkrarən qiymətləndirmənin qüvvəyə mindiyi tarix;
- faktiki əlində edilmə dəyəri mütləqində MH-da əks olunmasından asılı olaraq, hər müəyyən sinifdən olan QMA-n balans dəyəri ;
- təkrarən qiymətləndirilən qalıq balans dəyəri və təkrarən qiymətləndirmə saldosunun təfərrüatı ilə yoxlanması;
- təkrarən qiymətləndirilən qalığın paylanması üzrə hər hansı məhdudiyyətlər.

MHBS 38 və MMUS 12-yə görə qeyri-maddi aktivlər ilkin olaraq maya dəyəri ilə qiymətləndirilməlidir.

Ayrıca əlində olunan qeyri-maddi aktivin maya dəyərində aşağıdakılar daxil edilməlidir:

- ticarət güzəştləri çıxıldıqdan sonra onun satınalma qiyməti, o cümlədən satınalınma ilə bağlı əvəzləşdirilməyən vergilər, idxal rüsumları və
- aktivin təyinatı üzrə istifadəsi görə onun işçi vəziyyətinə gətirilməsi üzrə istənilən müstəqim məsrəflər. Göstərilən xərclərə aşağıdakılar aid oluna bilər: işçilərin mükafatlandırılmasına qeyd olunan xərclər, hansılar ki, aktivin işçi vəziyyətinə gətirilməsi ilə əlaqədardır; peşəkar xidmətlərin dəyəri; aktivin lazımı şəkildə işləməsinin yoxlanılmasına qeyd olunan xərclər.

QMA aşağıdakı vəziyyətlərdə aktiv kimi tanınır:

- bu aktivə aid olan gələcək iqtisadi effektnin təşkilata daxil olacağı ehtimalı var;
- aktivin dəyəri etibarlı surətdə ölçülə bilər.

Aşağıdakı kateqoriyalara aid bütün qalan məsrəflər xərclərə aid edilir:

- daxildə buraxılmış ticarət nişanları, nəşriyyat titulları, istehlakçı siyahıları və s.
- təşkilati xərclər;
- təlim xərcləri;
- reklam və təbliğat;
- yerdəyişmə və təkrarən təşkilatlanma xərcləri;
- İşçilərin ixtisarı və başqa iş bitirmə xərcləri.

İlkin qiymətləndirmə zamanı QMA xaricdən əlində olunmasından və ya daxildə hazırlanmasından asılı olmayaraq maya dəyərində görə tanınır. İlkin tanınmadan sonra müəssisə QMA üzrə uçot qaydası kimi ya faktiki dəyər modelini ya da təkrarən qiymətləndirmə modelini seçməlidir və bu qaydanı QMA-n bütünsinfinə tətbiq edilməlidir:

- **faktiki dəyər modeli.** QMA-n balans dəyəri toplanmış amortizasiya çıxılmaqla maya dəyəridir. Satış görə nəzərdə tutulan aktivlər satış görə qeyd olunan xərclər çıxılmaqla ƏD-n və ya balans qiymətinin ən aşağı həddində olan məbləğ ilə göstərilir.

- **təkrarən qiymətləndirmə modeli.** QMA-n balans dəyəri onun ƏD-dən toplanmış amortizasiya və qiymətin aşağı düşməsindən zərərlər çıxılmaqla qalan dəyəridir.

QMA yaratmaq görə hər hansı daxili layihə məqsədi ilə tədqiqat və işlənilib-hazırlanma mərhələləri müəyyən müəyyənindən fərqləndirilməlidir. Tədqiqat məsrəfləri xərc kimi uçota alınır. İşlənilib-hazırlanma xərcləri aşağıdakılar nümayiş etdirildiyi halda QMA kimi tanınır:

- istifadə və ya satış görə QMA-n texniki cəhətdən hazır vəziyyətə gətirilməsi;
- QMA-i tamamlamaq, istifadə etmək və satmaq görə lazımı texniki, maliyyə və başqa resursların olması;
- QMA-n yaradılmasını başa çatdırmaq və sonradan onu istifadə etmək və satmaq niyyətinin olması;
- QMA istifadə etmək və ya satmaq bacarığı;
- QMA-n mümkün gələcək iqtisadi effekt gətirəcəyi yollar;
- xərcləri etibarlı ölçmək imkanı.

Müəssisə QMA-n effektiv istismar vaxtının məhdud və ya qeyri məhdud olduğunu müəyyən edir. Əgər effektiv istismar müddəti məhduddursa, müəssisə onun vaxtını müəyyən edir və ya istehsal edilmiş məhsul və ya başqa analoji ölçü vahid-ləri mütləqində göstərilən müddəti təyin edir. Amortizasiya və qiymətin düşməsi prinsipləri aşağıdakı qaydada tətbiq edilməlidir:

- effektiv istismar müddəti məhdud olan QMA üzrə amortizasiya ən üstün şəkildə qiymətləndirmə yolu ilə istismara yararlılıq müddəti müddətində sistemətlək olaraq hesablanır;
- effektiv istismar müddəti məhdud olmayan QMA illik olaraq qiymətdən düşməyə görə yoxlanılır, amma amortizasiya edilmir.

QMA-n qiymətinin düşməsi mümkünlüyünü müəyyən etmək görə müəssisə MHBS 36-nı tətbiq etməlidir. Həmçinin bu standartə görə müəssisə hər il istifadədə olunmayan QMA-n bərpa dəyərini müəyyən edir. Şirkətlərin müəyyənləşməsi halında QMA görə tərifi və tanınma meyarlarına cavab verməyən QMA üzrə qeyd olunan xərclər işgüzar etibarlılığa aid olunan məbləğin müəyyən hissəsini təşkil edir.

Qeyri-maddi aktivlərin balans dəyərində xərclərin tanınması o zaman dayandırılır ki, aktiv artıq istifadə görə lazımı hazırlıq səviyyəsinə çatdırılmışdır. Qeyri-maddi aktivlərin istifadəsi və yerinin dəyişdirilməsi zamanı baş verən

xərclər onların balans dəyərinə daxil edilmir. Qeyri-maddi aktiv obyektinin ilkin dəyəri onun tanındığı tarixə pul vəsaitləri ekvivalentində olan qiymətidir. Əgər qeyri-maddi aktivin qiymətinin ödənilməsi kreditləşmə üzrə adi dövrdən artıq müddətə təxirə salınırsa, onda pul vəsaitləri ekvivalentində olan qiymətlə ödəniləcək bütün məbləğ arasındakı fərq kreditləşmə dövründə olan faiz kimi tanınır. Ancaq bu tip faiz məbləği MHBS 23 və MMUS 13-də müəyyən olunduğu vəziyyətlərdə qeyri-maddi aktivin balans dəyərinə də daxil edilə bilər. Əgər qeyri-maddi aktiv obyektini müəyyən aktivin başqa qeyri-pul aktivinə mübadiləsi yolu ilə əlində edildirsə, onda onu ədalətli dəyərlə qiymətləndirmək lazımdır. Əgər mübadilə yolu ilə əlində olunan obyekt ədalətli dəyərlə qiymətləndirilə bilmirsə, onda onu təqdim edilmiş (verilmiş) obyektin balans dəyəri ilə qiymətləndirmək olar.

Əgər qeyri-maddi aktiv müəssisələrin müəyyənləşməsi zamanı əlində olunarsa, belə qeyri-maddi aktivin maya dəyəri onun əlində edildiyi tarixə olan ədalətli dəyəri ilə qiymətləndirilməlidir. Əksər vəziyyətlərdə qeyri-maddi pulsuz və ya dövlət subsidiyası şəklində ədə oluna bilər. Belə aktivlər ilkin olaraq ədalətli dəyərlə qiymətləndirilə bilər (MHBS 20, MMUS 17).

Daxildə yaradılmış işgüzar reputasiya qeyri-maddi aktiv kimi tanınmır və buna görə də qiymətləndirilmir.

Nəzarət olunmasınən iştirak payları törəmə müəssisədə olan və müəyyənbaşə və ya dolayı yolla ana təşkilata aid olmayan kapitaldır. MHBS 3-ə görə onlar qiymətləndirilir:

a) ƏD;

b) satın alınan təşkilatın xalis aktivlərində nəzarət olunmasınən iştirak paylarının mütənasib hissələri.

Qiymətləndirmə dövrü - satınalma tarixindən sonra alıcı təşkilatın müəssisələrin müəyyənləşməsi məqsədi ilə tanınmış ilkin məbləğlərə düzəliş edə bildiyi dövrüdür (MHBS 3, maddə 46).

MHBS 38-in məqsədi müəssisələrə balans hesabatında QMA-n dəyərini ayrıca müəyyən olunmasına və tanımağa imkan verir ki, bu da qənaətbəxş olan müəyyən şərtlərlə təmin olunur. MHBS 38 istifadəçilərə təşkilatın aktivlərinin tərkibi ilə bərabər, onların dəyərini də dəqiq müəyyən olunmasına imkan verir.

Bu standart aşağıdakılar da daxil olmaqla QMA-n uçot qaydalarını müəyyən edir:

- QMA-n tərif;
- aktiv kimi tanınma;
- balans qiymətinin müəyyən olunması;
- qiymətin düşməsindən yaranan zərərin müəyyən olunması və uçotu;
- məlumatların açıqlanması tələbləri.

MHBS 38 başqa MHBS ilə tənzimlənməyən QMA-ə (ticarət nişanları, kompyuter görə proqram təminatları, idxal kvotları, lisenziya hüquqları, müəllif hüquqları, qudvill və s.) tətbiq edilir.

MHBS 38 özündə aşağıdakı mütləq anlayışları əks etdirir:

- fiziki formasızdır;
- ayrıla biləndir;
- bu tip hüquqların müəssisədən verilə bilən və ya təşkilatın başqa əməmaddan və ya hüquq və öhdəliklərindən ayrıla bilən olmasından asılı olmayaraq müqavilə və ya başqa hüquq öhdəlikləri mütləqində yaranır;
- müəssisədən ayrıla və fərdi qaydada, ya da onunla bağlı olan müqavilə, aktiv və öhdəliklə müəyyənlikdə satıla, ötürülə, lisenziyalasdırıla, icarəyə verilə və ya mübadilə edilə biləndir;
- təşkilatın işgüzar etibarlılığından asılı olmayaraq dəqiq müəyyən olunan və nəzarət olunandır.

Kommersiya təşkilatları özlərinin uçot siyasəti kimi ya ilkin dəyərle uçot modelini, ya da təkrarən qiymətləndirmə mütləqində uçot modelini seçməsi və

onlardan seçilmiş olan hər hansı müəyyənini qeyri-maddi aktivlərin bütün sinfinə tətbiq etməlidir.

İlkin dəyərlə uçot modeli.

Aktiv kimi ilkin tanındıqdan sonra qeyri-maddi aktiv obyektı yığılmış amortizasiya və qiymətləndirmədən olan zərər çıxıldıqdan sonra ilkin dəyərlə uçota alınmalıdır.

Təkrarənqiymətləndirmə mütləqində uçot modeli.

Aktiv kimi tanınan və ədalətli qiymətinin dürüst müəyyən olunması mümkün olan qeyri-maddi aktiv obyektı təkrarənqiymətləndirmə tarixinə yığılmış amortizasiya və qiymətləndirmədən olan zərərlər çıxılmaqla onun ədalətli dəyərində bərabər olan təkrarənqiymətləndirilmiş məbləğ ilə uçota alınmalıdır. Təkrarənqiymətləndirmə kifayət qədər mütəmadi olmalıdır ki, aktivin balans dəyəri onun hesabat tarixinə olan ədalətli dəyərindən əhəmiyyətli dərəcədə fərqlənməsin. Təkrarənqiymətləndirmə tarixinə ədalətli dəyəri aktiv bazara istinad etməklə müəyyənləşdirmək lazımdır.

Təkrarənqiymətləndirmə mütləqində uçot modeli aşağıdakı hallara yol vermir:

- öncələr aktivlər kimi tanınmamış olan qeyri-maddi aktivlərin təkrarən qiymətləndirilməsinə, və ya
- qeyri-maddi aktivlərin maya dəyərindən fərqlənən məbləğdə ilkin tanınmasına.

Təkrarənqiymətləndirmə modeli ancaq o zaman tətbiq oluna bilər ki, aktiv ilkin olaraq maya dəyəri ilə tanınmış olsun. Qeyri-maddi aktivin qiymətləndirilməsinin bu üsulu qeyri-maddi aktiv əvvəl olaraq ilkin dəyərlə müəyyənləşdikdən sonra tətbiq edilir. Qeyd etmək lazımdır ki, əgər prosesin müəyyən hissəsini tamamlanana kimi aktiv tanınma meyarına uyğun gəlmədiyi nə görə qeyri-maddi aktivin ilkin qiymətinin ancaq müəyyən hissəsi aktiv kimi tanınarsa, həmin zaman ümumi aktivlərə təkrarən qiymətləndirmə üsulu tətbiq

edilməlidir. Həmçinin qeyri-maddi aktiv dövlət qrantı hesabına əlində olunmuş qeyri-maddi aktivlərə də tətbiq olunmalıdır və bu zaman minimal dəyərlə tanınacaq.

Xüsusilə vurğulamaq lazımdır ki, təkrarən qiymətləndirmənin tezliyi göstərilən prosesdə olan qeyri-maddi aktivlərin düzgün dəyərlərinin dəyişməsindən asılıdır. Əgər təkrarən qiymətləndirilən aktivin düzgün dəyəri aktivin balans dəyərindən nəzərə cəpəcaq şəkildə fərqlənərsə, bu zaman daha sonra təkrarən qiymətləndirmənin aparılması məcburidir. Əksər qeyri-maddi aktivlər düzgün dəyərində kəskin və mütəmadi dəyişikliklərə məruz qala bilər və bununla da, illik təkrarən qiymətləndirmə məcburiyyətini yarada bilər. Ədalətli dəyərində köklü dəyişiklik olmayan qeyri-maddi aktivlər görə bucür mütəmadi təkrarən qiymətləndirmə aparmağa ehtiyac deyildir.

Əgər qeyri-maddi aktiv təkrarən qiymətləndirilsə, onda təkrarən qiymətləndirmə tarixinə olan istənilən yığılmış amortizasiya ya:

a) aktivin bütün (ilkin) balans dəyərinə proporsional təkrarən hesablanır ki, təkrarən qiymətləndirmədən sonra aktivin balans dəyəri onun təkrarən qiymətləndirilmiş dəyərinə bərabər olsun; ya da

b) balans dəyərinə qarşı eliminasiya edilir (yəni çıxılır), xalis kəmiyyət isə təkrarən qiymətləndirmə dəyərinə qədər təkrarən hesablanır.

Əgər hansı qeyri-maddi aktiv onun görə aktiv bazarın olmaması üzündən təkrarən qiymətləndirilə bilməzsə, onda belə aktiv yığılmış amortizasiya və qiymətdəndüşmədən olan zərər məbləği çıxılmaqla maya dəyəri ilə qiymətləndirilməlidir. Əgər ədalətli dəyər aktiv bazara istinad edilməklə müəyyən edilə bilməzsə, onda aktivin balans dəyəri kimi istənilən sonrakı yığılmış amortizasiya və qiymətdəndüşmədən olan zərərlər çıxılmaqla aktiv bazara istinad olunmaqla sonuncu təkrarən qiymətləndirmə tarixinə mövcud olan təkrarən qiymətləndirilmiş kəmiyyət (məbləğ) götürülməlidir.

Əgər təkrarən qiymətləndirmə nəticəsində qeyri-maddi aktivin balans dəyəri yüksəlsə, onda artım məbləği bilavasitə kapitalda "təkrarənqiymətləndirmədən olan artım" başlığı altında əks etdirilməlidir. Ancaq əgər bu artım eyni qeyri-maddi aktivin öncəki təkrarənqiymətləndirilməsi nəticəsində yaranmış və mənfəət və zərərlərdə tanınmış zərərin riversasiyasına (örtülməsinə) yönəldilmişsə, onda bu məqsədə yönəldilmiş məbləğ mənfəət və zərərlərdə tanınacaq, və ya zərər məbləğini azaldacaqdır.

Qeyd etmək lazımdır ki, söxü gedən standartla görə, kapitala daxil edilən kumulyativ təkrarənqiymətləndirmə artırılması, bu artımı realizə edən zaman müəyyən birbaşa bölüşdürülməmiş gəlirə köçürülə bilər. Göstərilən artım aktivin istifadədən çıxması və ya satılması üzrə təhlil oluna bilsə də, onun müəyyən hissəsi təşkilat tərəfindən aktivin istismar olunması qarşılığında təhlil edilə bilər; buçür olan halda, rtəhlil olunmuş artımın kəmiyyəti aktivin təkrar qiymətləndirilmiş balansını dəyərinə mütləqlənən köhnəlməsi ilə aktivin tarixi dəyərinə mütləqlənən tanınmalı köhnəlməsi arasındakı defisitdir.

Təkrarən qiymətləndirmə nəticəsində qeyri-maddi aktivin balansının qiyməti azaldıqda, bu tip azalma məbləği mənfəət və zərərlərdə tanınmalıdır. Ancaq əgər kapitalda "təkrarənqiymətləndirmədən olan artım" başlığı altında maddə varsa, onda təkrarənqiymətləndirmədən olan zərər öncəcə göstərilən maddənin azalmasına silinəcəkdir və əgər zərər göstərilən maddədən çox olarsa, onda göstərilən zərərin artıq məbləği mənfəət və zərərlərdə tanınmış olacaqdır.

MHBS 38-ə görə mühasibat balansında bəyan edilmiş qeyri- maddi aktivlər ancaq alınmış və ya istehsal edilmiş (məhdud vəziyyətlərdə) qeyri- maddi aktivlərdir. Bununla belə, şirkətlərin mühasibat balanslarında qeyd edilməyən qeyri- maddi aktivləri də var; belə qeyri- maddi aktivlərə idarəeymə bacarığı, dəyərli ticarət nişanları və tanınmış müəllif hüquqları, təşkilatın yaxşı nüfusu, özəl məhsullar və i.a. aid edilir. Bu tip aktivlər dəyərlidir və əgər şirkət satılırsa çox yüksək dəyər qiy-mətinə malik olurlar. Bunu etmək şəitn olsa da analitiklər

belə aktivlərin dəyərini şir-kətin iqtisadi effektini əlində etmək bacarığı mütləqində qiymətləndirməyə çalışmalıdırlar. Maliyyə təhlilçiləri adətən qeyri-maddi aktivlərə qoyulan dəyərlərə şübhə ilə bərabərirlər. Nəticə etibarı ilə, Maliyyə Hesabatını tənzimləyərkən onlar çox vaxt qeyri-maddi aktivlərə qoyulan uçot dəyərini istisna edirlər (xalis kapitalı bərabər miqdarda azaldaraq və vergidən qabaqki qeyri-maddi aktivlərə əlaqədar olan amortizasiya xərcinə bərabər miqdarda artıraraq).

Qeyri-maddi aktivlər mütləqsız olaraq sıfır dəyərində də qiymətləndirmək tövsiyə edilmir. Analitik işgüzar etibarlılığa və ya hər hansı başqa qeyri-maddi aktivlərə şamil edilə bilən hər hansı əlavə effektin olub-olmadığını müəyyən etməlidir. Əgər varsa, aktiv qiymətləndirilməlidir. Cülbəcür şirkətlərin kapital və ya cülbəcür aktivlərindən əlində etdikləri gəlirləri müqayisə edəndə nəzərə alınmalı olan məsələ qeyri-maddi aktivlərin tanınma dərəcəsidir. qeyri-maddi aktivlərin böyük müəyyən hissəsini əlində etmiş müəssisə qeyri-maddi aktivlərin çoxunu daxilə hazırlamış oxşar müəssisədən fərqli olaraq öz balansında (göstərilən olaraq kapital və ya aktivlər üzrə aşağı gəlirlər) nəzərəcarpacaq qədər yüksək kəmiyyətdə bu tip aktivlərə malik olacaq. Qeyri-maddi aktivin tanınması dayandırılarkən təkrarənqiymətləndirmədən olan artım mənfəət və zərərlərdə tanınmadan bilavasitə bölüşdürülməmiş mənfəətə müəyyənləşdirilə bilər.

MUBS 38-n 118-c- maddəsində qeyri-maddi aktivlərlə bağlı məlumatların açıqlanması şərtləri və qaydası göstərilmişdir. Standarta görə, təşkilatlar özünü imkanları hesabına əlində etdiyi aktivlər ilə nəşqa qeyri-maddi aktivlərin arasında fərq qoyaraq, qeyri-maddi aktivlərin hər bir müəyyən sinifi üzrə aşağıdakı informasiyaları göstərməlidir:

(a) aktivlərdən xeyirli istifadə vaxtının qeyri-müəyyən olması və ya məhdud olduğunu müəyyənləşdirilib-müəyyənləşdirilməməsi və ya əgər xeyirli istifadə müddətini məhduddursa, xeyirli istifadə müddətini və ya amortizasiya normalarından istifadənin müddəti;

(b) məhdud xeyirli istifadənin müddətli qeyri-maddi aktivlərin istifadə olunan amortizasiya üsullarını;

(c) hesabat dövrünün öncəki və sonuna qədər olan bütün balans dəyəri və hər hansı bir yığılmış amortizasiya (yığılmış olan qiymətdəndüşmə zərərlərinin ilə müəyyəngə);

(d) qeyri-maddi aktivlərin köhnəlmədən daxil edilmiş mənfəətin və zərər haqqında hesabatındakı maddələri;

(e) hesabat dövrünün əvvəlində və sonunda aşağıdakılar göstərilməklə, balans qiymətinin tutuşdurularaq yoxlanılması:

(f) daxili imkanların hesabına olan yaradılmış, ayrıca daxil edilmiş biznesin müəyyənləşməsi zamanı əmələ gəldiyini ayrı-ayrılıqda göstərən daxilolmalar;

(g) satış görə saxlanılan kimi təsnifləşdirilən və ya 5 №-li MUBS-a uyğun şəkildə satış görə nəzərdə tutulan təsnifatlandırılan xaricolma qruplarına daxil edilmiş aktivləri və başqa xaricolmalar;

(h) 75, 85 və 86-ci maddələrinə görə dövrün müddətində təkrarən qiymətləndirmələrindən və 36 №-li MUBS-a uyğun olaraq birdəfəlik kapitalda tanınmış və ya ondan tutulmuş qiymətdəndüşmə zərərlərindən yaradılan artımalar və ya azalmalar (əgər nəzərdə tutulubsa);

(i) 36 №-li MUBS-a uyğun edilərək dövrün müddətində mənfəətin və zərərin haqqında hesabatda tanınmış olan qiymətdəndüşmə zərərləri (əgər varsa);

(v) 36 №-li MUBS-a uyğun edilərək dövrün müddətində mənfəətin və zərərin haqqında hesabatda çıxılmalar kimi göstərilmiş qiymətdəndüşmə zərərlərini (əgər varsa);

(j) hesabat olunan dövrü tanınan hər-hansı köhnəlmə;

(k) təşkilatın maliyyə hesabatlarının keçidini hesabat məzənnəsinə və xarici əməliyyatların hesabat məzənnəsinə keçirilməsinə görə yaranan xalis mübadilə fərqlərini;

(l) hesabatın tərtibi dövrü ərzində balansın dəyərində olan başqa dəyişikliklər.

Qeyd olunanlarla bərabər, kommersiya təşkilatları qeyri-müəyyən xeyirli istifadə müddəti olan aktivlər kimi qiymətləndirilən qeyri-maddi aktivlər görə bu aktivin balansının dəyəri və qeyri-müəyyən xeyirli istifadə vaxtının qiymətləndirilməsi nəzərə alınmağı təmin edən səbəblərini, təşkilatın maliyyə hesabatına görə əhəmiyyət kəsb edən açıqlamalar – balans dəyərinin və hər-hansı fərdi qeyri-maddi aktivlərin yerdə qalan amortizasiya dövrünün, əmlak hüquqlarından məhdud olan qeyri-maddi aktivlərin mövcud olması və eyni zamanda onların balans dəyərləri və həmçinin də öhdəliklər üzrə təminat formasında girova verilən qeyri-maddi aktivlərin balansının dəyəri, qeyri-maddi aktivlərin alınmasına görə müqavilə öhdəliklərinin məbləğinə uyğun olaraq onun haqqında məlumatları da açıqlamalıdır.

II FƏSİL. QEYRİ MADDİ AKTİVLƏRİN UÇOTUNUN VƏ AUDİNİN MÖVCUD METODİKASI

2.1.Qeyri maddi aktivlərin daxil olmasının uçotu

Qeyri-maddi aktivlər təşkilata müəyyən sıra mənbələrdən daxil ola bilər. Konkret olaraq aşağıdakı mənbələri göstərmək olar:

- başqa hüquqi və fiziki şəxslərdən satın alınma qaydasında;
- öz gücü və ya müqavilə mütləqində kənar icraçılar cəlb olunmaqla yaradılma qaydasında;
- təşkilatın hər hansı qeyri-pul aktivləri və ya aktivlərinin təqdim olunması qaydasında (müqavilə yolu ilə);
- başqa müəssisə, təşkilat və dövlət orqanlarından əvəzsiz şəkildə;
- müəyyəngə fəaliyyətin həyata keçirilməsi zamanı daxilolma şəkilində;
- başqa müəssisələrin satın alınması zamanı yaranan qudvill şəkilində.

Bütün vəziyyətlərdə qeyri-maddi aktivlərin hərəkətinə göstərilən qaydada sənədləşdirilmişdir. Amma hazırda qeyri-maddi aktivlərinə hərəkətin sənədləşməsini ümumi götürərək haqqında konkret təlimatlar mövcud deyil. Ona Bu səbəbdən də müəssisələr və təşkilatlar mövcud qanunvericiliyi əlində mütləq tutaraq göstərilən sənədləşmə formasını özləri də sərbəst müəyyən etməlidirlər. Onların daxili və xarici olmalarına görə sənədlərində qeyri-maddi aktivlərin xarakteristikasına, istifadə müddətinə və qaydasına, amortizasiya normasına, onların istismarına (istifadəyə) verilmə tarixinə və s. rekvizitləri də öz əksini tapmalıdır.

Qeyri-maddi aktivlərinin hərəkətinə görə onlardan istifadə olunmasına hüquq verən şəhadətnamələri, patentləri, proqram təminatının hazırlanmasına görə işlərinin qəbul aktlarının və s. sənədlərlə rəsmiyyətə salınır.

Müəyyən sıra ardıcılığı ilə qeyri-maddi aktivlərin uçot obyektləri kimi əksər xüsusiyyətlərinə malikdir olmalıdır ki, bu da onların qorunmasına görə

görülmesini tələb edir. Bu məqsədlə göstərilən obyektlərin qorunması görə müəyyənlərin görülməsini tələb edir. Bu məqsədlə göstərilən obyektlərin qorunmasına görə xüsusi müəssisədaxili qaydalarına işlənilib hazırlanmasıdır ki, orada onunlarla tanış olmaq icazəsi olan şəxslərin də siyahısı, onların bu kimi məlumatları yaymamasına görə öhdəliklərin və onların vəzifə ilə təlimatlarını və başqa lazımi məlumatlarda öz əksini tapmalıdır.

Kommersiya təşkilatları qeyri-müəyyən xeyrli istifadə müddəti olan aktiv kimi qiymətləndirilmiş qeyri-maddi aktiv görə bu aktivin balans dəyəri və qeyri-müəyyən xeyrli istifadə vaxtının qiymətləndirilməsini təmin edən səbəbləri, təşkilatın maliyyəhesabatı görə əhəmiyyət kəsb edən açıqlama – balansın dəyərini və hər-hansı bir fərdi qeyri-maddi aktivin yerdə qalan amortizasiya dövrü, əmlak hüquqlarını məhdudlaşdırmalı olan qeyri-maddi aktivlərin mövcud olmasını və aktivlərin balans dəyərləri və həmçinin də öhdəliklərin təminatı şəklində girov qoyulmuş qeyri-maddi aktivlərin balansının dəyəri, qeyri-maddi aktivlərin alınmasında görə müqavilənin öhdəliklərinin məbləği barədə məlumatları da açıqlamalıdır.

Qeyri- maddi aktivlərin mövcudluğu və hərəkətinin uçotu 04 saylı “Qeyri maddi aktivlər” adlı aktiv sintetik hesabda aparılır. Qeyd etmək lazımdır ki, bu hesab ilk dəfə hesablar planına keçmiş SSRİ Maliyyə Nazirliyinin və SSRİ Dövlət Statistika Komitəsinin 3 May 1988-ci il 18-09 sayli məktubu ilə daxil edilmişdir. Bu hesab Azərbaycan Respublikasının Maliyyə Nazirliyində 20 Oktyabr 1995-ci il İ-94 sayli əmri ilə təstiqlənmiş və 1 Yanvar 1996-cı ilindən qüvvəyə minmiş təşkilatların mühasibat uçotunun hesablarının planında və onların tətbiqinə aid Təlimatda öz əksini tapmaqdadır.

Yeni hesablar Planında qeyri- maddi aktivlərin sintetik uçotunu aparmaq görə 101 nömrəli „Qeyrimaddi aktivlərin-dəyəri,, adlı hesabın üzərində tutulmuşdur.

Göstərilən hesabın debet qalığında təşkilatın mülkiyyətində olan qeyri-maddi aktivlərinin dəyərinin, debeti üzrə dövriyyəsinin təşkilata mədaxil edilməsi qeyrimaddi aktivlərin, kreditin dövriyyəsi isə təşkilatın təsərrüfatın dövriyəsindən məxarici olunan və müəssisənin balansından çıxarılan cürbəcür növə aid olan qeyri-maddi aktivlərinin ilkin dəyərini göstərir.

Qeyri-maddi aktivlərin ilkin dəyərilə uçota almır. Bu dəyərlərə obyektləri üzrə aşağıdakı qaydada müəyyən edilir:

- təsisçilərin tərəfindən təşkilata nizamnamə kapitalı formasında qoyulan obyektlər üzrə tərəflərin razılaşmasına görə;

- başqa müəssisələr və şəxslərdən pulla alınmış obyektlərə görə bu obyektlərin əldə olunması və hazır vəziyyətinə gətirilməsi üçün faktiki xərclərdən asılı olaraq;

- başqa müəssisələr və şəxslərdən əvəzsiz əldə olunmuş obyektlərə görə təşkilatın daimi fəaliyyətində olan qiymətlərindən komissiyaının müəyyən etdiyi dəyəri ilə..

Qeyri-maddi aktivlərinin qalığını və hərəkətinin uçotunu aşağıdakı sənədlərə mütləqində icra olunur:

- qəbul-təhvil aktı;

- səhmdarlar cəmiyyətinin idarə heyətinin və ya səhmdarların bütün yığıncağının protokolu;

- qeyri-maddi aktivlərin silinməsinə dair aktlar.

Qəbul olunan və çıxan qeyri-maddi aktivlərin ilkin sənədlərində onların ətraflı rekvizitləri - yəni onların xeyirli istifadə olunma vaxtı, ilkin dəyərləri, amortizasiya hesablanması qaydaları, istifadəyə verilmə tarixi, çıxmasının tarixi və səbəbi əks olunmalıdır.

Qeyri-maddi aktivlərin əldə olunması və yaradılmasına görə xərclər uzunmüddətli investitsiyalarına aid edildiyinə görə onları 103 sayılı " Qeyri-maddi aktivlər ilə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılmasına" hesabının debetində,

onların sonradan uçota götürülməsi isə 101 "Qeyri-maddi aktivlər" hesabında əks etdirilir.

Qeyd etmək klazımdır ki, qeyri- maddi aktivlərin hazırlanması ilə əlaqədar xərclər də onların uçotunun mühüm obyektlərindən hesab olunur. MUBS 38-də qeyd olunur ki, qeyri-maddi aktivlərin yığılmasına görə sərf olunan xərclər tanınma meyarından uyğun olaraq qeyri-maddi aktivlərin qiymətlərinin müəyyən hissəsini təşkil etdikdə xərc kimi uçotda tanınır. Əksər vəziyyətlərdə, məsrəflər təşkilata gələcək dövrdə iqtisadi effektin əldə olunmasını təmin etməyə görə yaranır, amma bununla bərabər hər hansı bir tanına biləncək qeyri-maddi aktivlərin, və ya başqa aktivlərin, nə də əldə edilər, nə də yaradıla bilər. Bu vəziyyətlərdə, məsrəf yarandığı zamandan xərc kimi tanınır.

Qeyri-maddi aktivlərin cürbəcür mənbələrdən təşkilata daxil edilməsi zamanı aşağıdakı muhasibat yazılışları tərtib edilir :

1. Müəssisə qeyri- maddi aktivlərin öz vəsaiti hesabına satınalma qaydasında aldığıda :

a) Kənardan sayılan hüquqi şəxslərin qeyri- maddi aktivlərin alınması zamanı satıcının hesabnamələrində göstərilən dəyərində (ƏDV- siz)

Dt 103" Qeyri- maddi aktivlərlə əlaqədar məsrəflərin kapitallaşdırılmasının " hesabı.

Kt 531 "Malsatan və podratçıların qısamüddətli kreditör borcları"

Satıcının hesabnamədə göstərdiyi ƏDV məbləğində:

Dt 241 "Əvəzləşdirilən ƏDV

Kt 531 "Malsatan və podratçıların qısamüddətli kreditör borcları"

Fiziki şəxslərdən satınalınma qaydasında əldəedildikdə onların satıcı ilə razılaşdırılmış dəyirdə.

Dt 103 " Qeyri-maddi aktivlərlə əlaqədar məsrəflərin kapitallaşdırılmasının" hesabı,

Kt 538 "Başqa qısamüddətli kreditörünün borcları"hesabı

Satıcıya pulun ödənilməsi zamanı:

Dt 531 "Malsatan və podratçıların qısamüddətli kreditor borcları"

Dt 538 "Başqa qısamüddətli kreditor borcları"hesabı

Kt 223 " Bank hesablaşması hesabı

Qeyd etmək lazımdır ki, qeyri-maddi aktivlərin fiziki şəxslərdən satın alınması prosesində mütləq sənəd sayılan satış haqqında bağlanan müqavilə rəsmiyyətə salınmalıdır. Göstərilən müqavilədə satıcın adı,yaşayış yeri, şəxsiyyətini təstiq edən sənədin digər məlumatları, satıcı sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul olan kimi qeydiyyatata alındığı şəraitdə, lisenziyasının nömrəsi eynilə verilməsinin tarixi göstərilməlidir.

Bütün vəziyyətlərdə təşkilat tərəfindən satın alınmış qeyri-maddi aktivlər təşkilatın balansına götürüldükdə:

Dt 101 { Qeyri-maddi aktivlər – dəyər} hesabı

Kt103{Qeyri-maddi aktivlərlə əlaqədar məsrəflərin kapitallaşdırılmasının} hesabı.

Qeyri-maddi aktivlərin uçota salınması və qəbul olunması zamanı onların alınması zamanı ödənilmiş olan ƏDV-nin məbləği bütöv həcmdə büdcəyə ödənilməli vergi məbləöindən çıxarılır ki, həmin vaxt:

Dt521 {Vergi öhdəlikləri} hesabı

Kt241 {Əvəzləşdirilən əlavə dəyər vergisi} hesabı.

ƏDV-dən azad olunan məhsulların istehsalı və satışından istifadəyə görə alınmış qeyri-maddi aktivlər üzrə ƏDV əvəzləşdirilməyərək onların balansının dəyərinə daxil olunurvə köhnəlmə (amortizasiya) hesablanmaqla silinir.

1.Barter prosesində qeyri-maddi aktivlərin daxil edilməsi zamanı:

Dt 103{Qeyri-maddi aktivlərlə əlaqədar məsrəflərinin kapitallaşdırılması} hesabı

Kt 531 { Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditor borcları }

Kt 538 { Başqa qısamüddətli kreditorların borcları hesabı }.

Göstərilən yolla mədaxil olunan qeyri-maddi aktivlərin mədaxili zamanı.

Dt 101 { " Qeyri-maddi aktivlərinin – dəyər} hesabı,

Kt 103{ Qeyri-maddi aktivlərlə əlaqədar məsrəflərinin kapitallaşdırılması} hesabı.

Bu zaman barter qaydasında başqa təşkilatlara təqdim olunan əmlak obyektləri 101, 111, 121, 201, 204, 205 hesabların kreditinə silinməklə həyata keçirilir..

2. Səhmdar tərəfindən nizamnamə kapitalına iştirak payı əvəzinə qeyri-maddi aktiv təqdim olunduqda:

- nizamnamə kapitalı elan olunub, səhmdarların payı müəyyən olunduqda;

Dt 302 { Nominal kapitalın ödənilməmiş hissəsi}

Kt 301 { Nizamnamə kapital}

- Qeyri-maddi aktivlər yaradıcı tərəfindən təqdim olunduqda və təşkilatın balansı daxilinə götürüldükdə;

Dt 101{ Qeyri-maddi aktivlərin – dəyərinin}hesabı,

Kt 302 {Nominal kapitalın ödənilməmiş hissəsi}.

Azərbaycan Respublikasının Mülki Məcəlləsinin 103.2 ci maddəsinə görə səhmdar cəmiyyətinin səhmdarları cəmiyyət qeydə alınan anadək nizamnamə kapitalının tamamını ödəməyə borcludurlar. Təsisçi cəmiyyəti təsis olunanəcən onun bütün səhmləri səhmdarlar arasında bölünməlidir.

Onda səhmdar cəmiyyətinin təsisçilərindən daxil edilən qeyri- maddi aktivlər aşağıdakı mühasibat yazılışı ilə mədaxil ediləcəkdir :

Dt 101 “Qeyri- maddi aktivlər –Dəyər” hesabı

Kt 301 “Nominal (nizamnamə) kapital” hesabı .

3. Başqa müəssisə və təşkilatların, fiziki şəxslərdən, habelə subsidiya şəklində hökumət orqanlarından təşkilata qeyri- maddi aktivlər əvəzsiz verildikdə :

Dt 101 “Qeyri- maddi aktivlərin- Dəyəri” hesabı

Kt 611-3 “Əvəzsiz olaraq alınmış aktivlər” hesabı.

Qüvvədə göstərilən qaydalara görə vergiyə cəlb olunmuş mənfəət əvəzsiz alınan qeyri- maddi aktivlərin dəyəri həcmində, amma onu təqdim edən təşkilatda uçota əks etdirilmiş olan qalıq dəyərdən artıq olmaqla çoxaldılır.

Təşkilatlarda qeyri-maddi aktivlərin uçot hesabatı analitik uçot materiallarından aktivlərin ayrı- ayrı növləri və uçot vahidlərinə görə tərtib olunur.

Uçot vahidləri deyərkən, onaktivlərin inventor olunan obyektləri nəzərdə tutulur. Qeyrimaddi aktivlərinin inventarizasiya obyektləri deyilən zaman hər- hansı patentdə, hər- hansı alqı satqı sənədində nəzərdə tutulmuş hüquqların cəmi nəzərdə tutulur. Sözü gedən aktivlər üçün kartoçkalar 6 saylı formaya uyğun açılır.

Kartoçkanın yuxarı tərəfində obyektlərin tam adlı və təyinatlı, ilk dəyəri, xeyirli istifadə müddəti, amortizasiya norması və hesablanmış amortizasiya dəyəri, uçota qəbul olunduğu vaxt, əldə olunma üsulu, qeyd alınma sənədi və sözügedən obyektin xaric olunmasının haqqında rekvizitlər (xaric olmanın səbəbi, satışdan əldə edilmiş pul vəsaitləri və s.) əks olunur. Kartoçkaların arxasında isə qeyri- maddi aktivin obyektlərinin qısa xarakteristikası göstərilir.

Təşkilat tərəfindən uçota qəbul edilmiş qeyri-maddi aktivlər müəssisnin əmlakının sırasına daxil edilir. Mövcud normativlərə görə maliyyə uçotunun məlumatlarının düzgünlüyünü təmin etmək niyyəti ilə inventarizasiya həyata keçirilməlidir. Kommersiya təşkilatları qeyri-müəyyən xeyirli istifadə müddəti olan aktiv kimi qiymətləndirilmiş qeyri-maddi aktiv görə bu aktivin balans dəyəri və qeyri-müəyyən xeyirli istifadə vaxtının qiymətləndirilməsini təmin edən səbəbləri, təşkilatın maliyyə hesabatı görə əhəmiyyət kəsb edən açıqlama – balans dəyəri və hər- hansı fərdi qeyri-maddi aktivin yerdə qalan amortizasiya dövrü, əmlak hüquqlarının məhdud olduğu aktivlərin mövcud olması və bu aktivlərin balansının dəyərləri və eyni zamanda öhdəliklərinə görə təminat olaraq girov

saxlanılan qeyri-maddi aktivlərin balansının dəyəri, aktivlərin satın alınmasına görə sənədləşmənin öhdəliklərinin məbləği haqqında materialları da açıqlamaladırlar.

İnventarlaşma zamanı əmlakının mövcudluğu, keyfiyyəti və ədalətli qiymətləndirilməsi yoxlanılmalıdır. İnventarlaşma qaydası və keçirilmə vaxtı qanunvericilikdə nəzərdə tutulan halları istisna saymaqla təşkilatın rəhbəri tərəfindən müəyyən olunur və inventarlaşma təşkilatın uçot-hesabat siyasəti haqqında aktında öz əksini göstərməlidir. Inventarizasiyanın keçirilməsi mövcud təlimata görə göstərilən vəziyyətlərdə məcburiyyət qaydasında həyata keçirilməsidir :

- Təşkilatın vəsaitlərinin icarəsi, alınması və satılması, eyni zamanda təşkilatın təkrarən təşkili (statusunun dəyişilməsi) zamanı ;
- Təşkilat illik maliyyə (mühasibat) hesabatı tərtib etməzdən qəvvəl(1 oktyabr tarixinədən sonra) ;
- Təşkilatın vəzifəli şəxslərinin dəyişilməsi zamanı ;
- Təşkilatda mənimləmə, sui istifadə və ya əmlakın sıradan çıxması zamanı ;
- təbii hadisələr, yanğın və ya ekstremal hallarla bağlı olan fəvqəladə vəziyyətlərdə ;
- müəssəsinin təkrarən təşkili və ya ləğvolunması zamanı .

İnventarlaşma zamanı qeyri- maddi aktivlərindən istifadə səlahiyyətini təstiq edən aktların mövcudluğu, onların təşkilatın hesabatında vaxtında və ya düzgün əks etdirilməsi yoxlanılmalıdır. Intervallaşmanın nəticəsi aktla rəsmiləşdirilir ki, bu zaman komissiya üzvləri öz imzası ilə nəticəni təstiqləyir.İntentarlaşma zamanı əmamma faktiki mövcudluğu ilə mühasibat uçotu məlumatları arasındakı müəyyən edilmiş kənarlaşmalar uçotda əks etdirilir.

2.2. Qeyri- maddi aktivlərin amortizasiyası və onun uçotu.

Qeyri- maddi aktivlər mütləq vasitələr kimi mtəşkilatın fəaliyyətində uzun müddət istismar olunur və bu zaman onların dəyəri amortizasiya yolu ilə ödənilir. Qeyri- maddi aktivlərə amortizasiya hesablamasının mütləqində onların xeyirli istifadə müddəti durur. MHBS 38 və MMUS 12 standartlarına görə xeyirli istifadə müddəti qeyri-məlum olan qeyri- maddi aktivlər amortizasiya olunmalıdır.

Xeyirli istifadə müddəti məlum olan qeyri- maddi aktivlərin amortizasiya olunmalarının məbləği göstərilən müddət kəsiyində sisteməlik mütləqda bölüşdürülməlidir. Aktivin amortizasiyasına istifadə oluna biləcəyi halda başlanılmayıdır. Hər müəyyən dövür görə amortizasiya ayrımları mənfəət və zərərlərdə tanınmalıdır. Ancaq başqa standart amortizasiya ayrımlarının başqa aktivinin balans dəyərində daxil olunmasınədə icazə verə və ya bunu tələb edə bilər.

Aşağıdakı hallar istisna olmaqla xeyirli istifadə müddəti bəlli olan qeyri-maddi aktivin ləğv dəyəri sıfıra bərabər götürülür :

a) aktivin xeyirli istifadə vaxtının sonunda görəcə şəxsin onu əlində edəcəyi barədə öhdəliyi vardır ; və ya

b) aktiv bazar mövcuddur və ;

- göstərilən bazara istisnadən aktivin ləğv dəyəri müəyyən oluna bilər ; və
- bu tip bazarın aktivin xeyirli istifadə vaxtının sonunadək mövcud olması ehtimal edilir.

Xeyirli istifadə müddəti məlum olan aktivin amortizasiya olunan məbləği onun ləğv dəyəri çıxmaqla müəyyən olunur.

Xeyirli istifadə zamanı qeyri-məlum olmayan qeyri- maddi aktivlər amortizasiya dövrü və metodu ən azı maliyyəlinin sonunda təhlil edilməlidir. Əgər hesablanmış xeyirli istifadə müddəti öncəki qiymətləndirmələrdən (xeyirli

istifadə vaxtının qiymətləndirilməsi nəzərdə tutulur) xeyli fərqlənirsə, onda amortizasiya dövrü göstərilən olaraq dəyisdirilməlidir.

Xeyirli istifadə müddəti müəyyən olmayan qeyri- maddi aktivlər MHBS 36 və MMUS 24- ə görə amortizasiya olunmamalıdır. Kommersiya təşkilatı belə qeyri- maddi aktivlərin qiymətdən düşüb- düşməməsini onların əvəzetmə dəyəri ilə balans dəyərini müqayisə etmək, testləşdirməlidir. Testləşdirmə :

a) hər il mütləqində ; və

b) qeyri-maddi aktivin mümkün qiymətdən düşməsi əlaməti göründükdə həmişə aparılımlıdır.

Amortizasiya olunmalı qeyri-maddi aktivə işguzar reputasiya, yəni qudvil aiddir.

Qudvil əlində olunan təşkilata yönəldilən investisiya məbləği ilə göstərilən müəssənin xalis aktivləri məbləği arasındakı fərq kimi müəyyən edilir. Qudvil müsbət və mənfi ola bilər. Qudvil o zaman müsbət olurki, ana şirkətin investisiyasının məbləği satın alınan törəmə şirkətin (müəssənin) xalis aktivlərindən çox olsun. Mənfi qudvil isə o zaman yaranırki, ana şirkətin investisiyalarının məbləği satın alınan törəmə şirkətin (müəssənin) xalis aktivlərinin dəyərindən aşağı olsun.

Müsbət qudvilin yaranmasına dair misal :

Ana şirkət törəmə firmanın 90%- i üzərində nəzarəti əlində edir və bunun görə 700 min manat məbləğində investisiya qoyur. Törəmə firmanın xalis aktivlərinin ədalətli dəyəri 600 min manat təşkil edir. Onda müsbət qudvilin məbləği 160 min manat olacaqdır.

$$[700000-(600000 \times 90\%:100)]$$

Mənfi qudvilin yaranmasına dair misal :

Ana şirkət törəmə firmanın 60%-i üzərində nəzarəti əlində edir və bunun görə 300 min manat investisiya qoyur. Törəmə şirkətin xalis aktivlərinin dəyəri

700 min manat təşkil edir. Onda mənfə qədər 120 min manat $[30\,000 - (700\,000 \times 60\% : 100)]$ təşkil edəcəkdir.

Hər müəyyən dövrdə hesablanmış amortizasiya mənfəət və zərər təşkil etməlidir.

Aktivlərin ləğv dəyərinə və xeyrli istifadə olunmasının müddətinə azı hər maliyyə dövrünün sonunda təkrarən baxılmalıdır və əgər cari gözləntilər öncəki qiymətləndirilməyə fərqlənirsə onda bu dəyişikliklər MHBS və MMUS11-ə görə uçotda hesabi qiymətləndirilməyədəki dəyişikliklər kimi əks etdirilməlidir. Aktivlərin ədalətli dəyəri onun balans dəyərini üstələdikdə belə amortizasiya təşkil etməlidir, müəyyən şərtlə ki, aktivlərin ləğv dəyəri onun balans dəyərindən artıq olmasın. Əgər aktivlərin ləğv dəyəri onun balans dəyərini üstələyirsə, onda amortizasiya təşkil edilir və amortizasiya ayırmaları sıfıra bərabər olur. Müəyyən çox vəziyyətlərdə qeyri-maddi aktivlərin ləğv dəyəri o qədər böyük olur ki, göstərilən məbləğ amortizasiya olunan dəyər hesablanarkən nəzərə alınmır.

Qeyri-maddi aktivlərə amortizasiya ayırmalar xətti metod, azalan qalıq metodu, illərin sayının məbləği metodu və başqa metodlardan istifadə olunmaqla hesablanı bilər.

Xətti metoddan istifadə olunmaqla amortizasiya aşağıdakı kimi hesablanır :

Misal. 2011-ci ildə alınmış proqram təminatının ilkin dəyəri 13000 manat, ləğv dəyəri təxminən 1000 manat xeyrli istifadə müddəti isə 5 il təşkil edir. Xətti (bərabər) metodda amortizasiya norması 20% $(100:5)$ olacaqdır. Onda illər üzrə hesablanan amortizasiya məbləği aşağıdakı kimi olacaqdır (cədvəl 1):

Cədvəl 1

Xətti metodla amortizasiyanın hesablanması

İllər	İlin öncəində balans dəyəri	Amortizasiya ayırmalarının hesablanması	Amortizasiya ayırmalarının məbləği	Yığılmış amortizasiya məbləği	İlin sonunda balans dəyəri

2011	12000	$12000 \times 20\% \div 100$	2400	2400	9600
2012	9600	$12000 \times 20\% \div 100$	2400	4800	7200
2013	7200	$12000 \times 20\% \div 100$	2400	7200	4800
2014	4800	$12000 \times 20\% \div 100$	2400	9600	2400
2015	2400	$12000 \times 20\% \div 100$	2400	12000	0

Azalan qalıq metodunun tətbiqi zamanı amortizasiya norması 2-yə vurulur və ləğv dəyəri amortizasiya olunan dəyərin tərkibində götürülür. Ləğv dəyəri xeyrli istifadə vaxtının sonunda balans dəyərindən çıxılır. Göstərilən metoddan istifadə etməklə amortizasiya ayırmaları aşağıdakı kimi hesablanacaqdır (cədvəl 2):

Cədvəl 2

Azalan qalıq metodu ilə amortizasiyanın hesablanması

İllər	İlin öncəinə balans dəyəri	Amortizasiya ayırmalarının hesablanması	Amortizasiya ayırmalarının məbləği	Yığılmış amortizasiya məbləği	İlin sonunda balans dəyəri
2011	13000	$13000 \times 40\% \div 100$	5200	5200	7800
2012	7800	$7800 \times 40\% \div 100$	3120	8320	4680
2013	4680	$4680 \times 40\% \div 100$	1872	10192	2808
2014	2808	$2808 \times 40\% \div 100$	1123	11315	1685
2015	1685		685	12000	1000

2015-ci ilin öncəinə qeyri-maddi aktivin balans dəyəri 1685 manat təşkil edir. Amma onun 1000 manatı ləğv dəyəri olduğu görə göstərilən məbləğin ancaq 685 manatı (1685-1000) amortizasiya olunur.

İllərin sayının məbləği metodundan istifadə etməklə amortizasiya ayırmalarının hesablanması aşağıdakı kimi olacaqdır (cədvəl 3):

Cədvəl 3

İllərin sayının məbləği metodu ilə amortizasiyanın hesablanması

İllər	Amortizasiya ayırmalarının hesablanması	Amortizasiya ayırmalarının məbləği	Yığılmış amortizasiya məbləği	İlin sonunda balans dəyəri
2011	$12000 \times 5 \div 15$	4000	4000	9000
2012	$12000 \times 4 \div 15$	3200	7200	5800
2013	$12000 \times 3 \div 15$	2400	9600	3400
2014	$12000 \times 2 \div 15$	1600	11200	1800
2015	$12000 \times 1 \div 15$	800	12000	1000

Qeyri-maddi aktivlərə hesablanmış amortizasiya barədə informasiyanın bütünləşdirilməsi görə yeni Hesablar Planında 102 nömrəli "Qeyri-maddi aktivlərin-Amortizasiyası" adlı sintetik uçot hesabı nəzərdə tutulmuşdur. Göstərilən hesab ona nəzərdə tutulan subhesablar passivdir,tənzimləyicidir. 102 nömrəli Qeyri-maddi aktivlərin-Amortizasiyasının " hesabının kredit qalığı hesablanmış (yığılmış) amortizasiyanın məbləğini,yəni qeyri-maddi aktivin istifadəsi dövründə ödənilmiş xərcləri; kredit dövriyyəsi-hesabat dövründə istifadədə olan qeyri-maddi aktivlərə hesablanmış amortizasiya məbləğini ; debet dövriyyəsi – hesabat dövründə silinmiş qeyri-maddi aktivlərə düşən amortizasiya məbləğlərinin silinməsinə əks etdirir. Hesablanmış amortizasiya ayırmaları hər ay istehsal olunan məhsulun,yerinə yetirilən işlərin və göstərilmiş xidmətlərin maya dəyərinə daxil edilir.

Müəyyən qayda olaraq qeyri-maddi aktivlərin istifadə olunması müddəti təsərrüfat subyektlərinin özləri tərəfindən obyektin uçotda əks olunması

vaxtından başlayır. Müəyyən sıra vəziyyətlərdə qeyri-maddi aktivlərin istifadə olunması müddəti onların daxil olduğu vaxtdan istifadə olunmanın son vaxtı üzrə müəyyən olunur. Bu kimi obyektlərə patentlər, lisenziyalar və s. aid edilir. Qeyri-maddi aktivlərin əksər obyektləri üzrə isə xeyirli istifadə olunma vaxtı onların təşkilata gəlir gətirmək görə olan vaxtı üzrə müəyyən olunur. Kommersiya təşkilatları qeyri-müəyyən xeyirli istifadə müddəti olan aktiv kimi qiymətləndirilmiş qeyri-maddi aktiv görə bu aktivin balans dəyəri və qeyri-müəyyən xeyirli istifadə vaxtının qiymətləndirilməsini təmin edən səbəbləri, təşkilatın maliyyəhesabatı görə əhəmiyyət kəsb edən açıqlama – balansının dəyəri və istənilən fərdi qeyri-maddi aktivin yerdə qalan amortizasiya dövrü, əmlak hüquqları məhdudlaşdırılmış olan qeyri-maddi aktivlərin mövcud olması və aktivlərin balansının dəyərlərinin və eyni zamanda öhdəliklərinə görə təminat formasında girov verilən qeyri-maddi aktivlərin balans dəyəri, qeyri-maddi aktivlərinin alınmasına görə sövdələşmə öhdəliklərinin dəyəri haqqında məlumatları da açıqlamalıdır.

Qeyri-maddi aktivlər üzrə köhnəlmənin hesablanması obyektin daxil olduğu vaxtın növbəti ayının 1-dən etibarən aparılır və hesablanma obyektin tam uçotdan çıxdığı dövrə qədər davam etdirilir.

Qeyri-maddi aktivlərə hesablanmış köhnəlmə (amortizasiya) mühasibat uçotunda hesablanma vaxtı üzrə əks olunmalıdır. Həm də əməliyyatın hesablanıb uçotda əks olunması təşkilatın hesabat dövründəki fəaliyyətindən asılı olmayaraq icra olunur.

Qeyri-maddi aktivlər üzrə mühasibat uçotunun amortizasiyasının təşkilində iki mühüm məsələ həll olunur. Öncə qeyri-maddi aktivlərin qiymətinin azalması əks olunur, ikincisi yeni yaranmış məhsul dəyərində qeyri-maddi aktivin müəyyən hissə dəyəri uçotda öz əksini tapır.

Qeyri-maddi aktivlərin istifadəsi istiqamətlərindən asılı olaraq onlara amortizasiya hesablandığında aşağıdakı mühasibat yazılışları tırtib olunur :

1) Mütləq vəsaitlər üzrə kapital qoyuluşları həyata keçirilərkən hesablanan amortizasiya məbləğinə :

Dt 113 " Torpaq,tikili və avadanlıqlarla bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması",

Dt 102 " Qeyri-maddi aktivlər-Amortizasiya",

2) Qeyri-maddi aktivlər üzrə kapital qoyuluşları həyata keçirilərkən hesablanmış amortizasiya məbləğinə :

Dt 103 " Qeyri-maddi aktivlərlə əlaqədar məsrəflərin kapitallaşdırılması"

,

Dt 102 " Qeyri-maddi aktivlərin-Amortizasiyası" ,

3) Daşınmaz əmlaka investisiyalar həyata keçirilərkən hesablanmış amortizasiya məbləğinə :

Dt 121 Daşınmaz əmlakın investisiyaları"

Dt 102 Qeyri-maddi aktivlərin-Amortizasiyası"

4) Sənaye müəssisələrinin mütləq və köməkçi istehsalatlarında istifadə olunan qeyri-maddi aktivlərə amortizasiya hesablandıqda :

Dt 202 İstehsalata çəkilən məsrəfləri

Kt 102 Qeyri-maddi aktivlərin-Amortizasiyası ;

5) Tikinti işləri həyata keçirilən zaman istifadə olunan qeyri-maddi aktivlərə amortizasiya hesablandıqda :

Dt 203 " Tikinti müqavilələri üzrə bitməmiş tikinti işləri",

Dt 102 " Qeyri-maddi aktivlərin amor-tizasiyası" ;

6) Satış prosesində istifadə olunan qeyri-maddi aktivlərə amortizasiya hesablandıqda :

Dt 711 Kommersiya fəaliyyəti xərcləri"

Kt 102 Qeyri-maddi aktivlərin amor-tizasiyası" ;

7) Adminstrativ məqsədlər görə istifadə olunan qeyri-maddi aktivlərə amortizasiya hesablandıqda :

Dt 721 İnzibati işlər üzrə xərclər

Kt 102 Qeyri-maddi aktivlərin amor-tizasiyası" ;

8) Yeni məhsulun hazırlanmasında, mədən-hazırlıq işlərinin həyata keçirilməsində və s. buna oxşar işlərdə istifadə olunan qeyri-maddi aktivlərə amortizasiya hesablandıqda :

Dt 191 " Gələcək hesabat dövrlərinin məsrəfləri"

Kt 102 Qeyri-maddi aktivlərin amor-tizasiyası.

Qeyri-maddi aktivlər təsərrüfatdan çıxarkən (satılarkən, silinarkən, əvəzsiz olaraq verilərkən, mübadilə olunarkən və s) olara hesablanmış amortizasiya məbləği də silinir :

Dt 102 Qeyri-maddi aktivlərin –amor-tizasiya

Kt 101 Qeyrimaddi aktivlərin dəyəri"

102 nömrəli hesab üzrə analitik uçot qeyri- maddi aktivlərin növləri və obyektləri üzrə aparılır. 102 nömrəli sintetik uçot isə 13 nömrəli jurnal- orderdə həyata keçirilir.

2.3. Qeyri – maddi aktivlərin təsərrüfatdan çıxmasının sintetik uçotu metodikası

Müəssə və təşkilatların balansında olan qeyri- maddi aktivlər cüribəcür səbəblərdən dövruyyədən çıxarılır ;

- iqtisadi xeyir gətirmədikdə ;
- xeyirli istifadə müddəti sona çatdıqda ;
- kənar alıcıya satıldıqda və ya başqa aktivlərə mübadilə edildikdə ;
- əvəzsiz olaraq başqa hüquqi və fiziki şəxslərə verildikdə ;
- başqa müəssələrin nizamnamə kapitalında iştirak payı formasında verildikdə və s. səbəblərdən dövriyyədən çıxartmaq mümkündür.

Təsərrüfat fəaliyyətinin gedişatı zamanı hələ dünənə kimi məhsul istehsalı işi və xidmətlərin yerinə yetirilməsində istifadə olunan qeyri- maddi aktivlərin

bugün mövcud texnologiyasının inkişafı bütün iqtisadi vəziyyətinin dəyişməsi nəticəsində istifadə prosesinə tamamilə yararsız olurlar. Belə olan halda muhasibatlıq bunları itgilərsiz və vaxtında balansdan silməlidir.

Qeyri-maddi aktivlərin təşkilatın balansından çıxarılması sənədlərlə rəsmiyyətə salınır ki, bu sənədlərə təhvil-təslim qaimələri, səhmdar cəmiyyələrinin, müştərək müəssisələrinin idarəedici üzvlərinin iclaslarının protokol aktları, aktivlərin balansdan silinməsinə dair düzəldilmiş aktlar və s. daxil edilir.

Obyektlərin yararsız hala düşməsi onların silinməsini təsdiq etməkdən ötrü tərtib edilmiş sənədlərlə rəsmiyyətə salınır. Göstərilən aktlar səlahiyyətləri olan komissiyanın üzvləri tərəfindən tərtib olunmalıdır ki, sənəddə silinmənin əsl səbəbi müəyyən edilməli və göstərilməli, eyni zamanda aktda başqa analitik məlumatlar da öz əksini tapmalıdır. Təşkilatın rəhbəriliyi tərəfindən tərtib edilmiş silinmə aktına görə qeyri-maddi aktivlərin ucotu kartıçkalarında əmlakın xaric edilməsinə dair lazımi qeydiyyat aparılmalıdır.

Qeyri-maddi aktivlərin pula çevrilməsi və yaxud əvəzsiz qaydada verilməsi və sair səbəblərdən təsərrüfatdan çıxarılmasından yaranan maliyyə nəticələrini müəyyən etməyə görə əvvəl aktiv-passiv hesab sayılan "611" Sair əməliyyat gəlirləri" hesabı adlı hesabdən istifadə olunurdu. Bu hesabın debetində istifadədən çıxarılan qeyri-maddi aktivlərin ilkin dəyəri, onların təsərrüfatdan çıxarılması ilə əlaqədar qeyd olunan xərclər, satılan və əvəzsiz verilən aktivlər üzrə əlavə dəyər vergisi, kreditində isə qeyri-maddi aktivlərin satılmasından təşkilata daxil olunan vəsaitlərin məbləği və qeyri-maddi aktivlərin xaric olmasından olan başqa gəlirlər, xaric olunan qeyri-maddi aktivlərin yığılmış amortizasiya məbləği və satışı zamanı hesablandırılmış ƏDV məbləği əks olunaraq uçota alınır.

Qüvvədə olan qanunverici aktlara görə təşkilatlar özlərinin potent qoruma hüququna görə qorunan və lisenziya sövdələşmələri ilə rəsmiləşdirilmiş qeyri-maddi aktiv obyektlərini yox, onların istifadə hüquqlarını satırlar. Bu cür olduqda

aktivlərin dəyəri və bu aktivlərin köhnə qiymətləri dəyişməz qalır ki, həmin zamandada bu aktivlərin satışı ilə bağlı hesabında ancaq qeyri-maddi aktivlərin satılmasından əldə olunmuş vəsait uçota alınır.

611" Sair əməliyyat gəlirləri "hesabı hesabı əməliyyat nəticəli hesab olduğundan onun kredit və debet dövriyyələrinin tutuşdurulması qeyri-maddi aktivlərin təsərrüfatdan çıxarılmasından əldə olunmuş maliyyə nəticələrini müəyyən etməyə imkan verir. Hesabın kredit dövriyyəsinin debet dövriyyəindən az olması isə mənfəəti göstərirdi. Bu aktivlərin təsərrüfatdan çıxarılmasından olan maliyyə nəticəsi təyinatına, yəni 801 "Bütün mənfəət (zərər)" hesabına silinirdi. Ancaq bu aktivlərin əvəzsiz verilməsinə görə olan nəticə, obyektlərinin təyinatından asılı olaraq 301/1 "Əlavə kapital" hesabı və ya 301/2 "Ehtiyat kapitalı" subhesabına silinirdi.

Sözügedən aktivlərin təsərrüfatdan çıxarılması ilə əlaqədar əməliyyatlar mühasibat uçot hesabatlarında göstərilən qaydada əks olunur :

1. Təsərrüfatdan xaric olunan qeyri-maddi aktivlərinin təşkilatın balansından silinməsi prosesində onların ilkin dəyərinə :

Dt 611 Sair əməliyyat gəlirləri hesab

Kt 101 Qeyri-maddi aktivlərin dəyəri hesabı

2. Təsərrüfatdan çıxarılan sözügedən aktivlərə hesablanmış köhnəlmə məbləği silinən zaman :

Dt 102 Qeyri-maddi aktivlərin-amortizasiyası hesabı

Kt 611 " Sair əməliyyatın gəlirləri hesabı

3. Sözügedən aktivlərin satışından əldə olunan məbləğə və ya alıcıya tədim olunmuş hesabın məbləğinin yazılışı :

Dt 221 Kassa hesablaşma hesabı

Dt 223 Bank hesablaşmalarının hesabları hesabı

Kt 611 Sair əməliyyatın gəlirləri hesabı və ya

Dt 171 " Alıcılar və sifarişçilərinin müddətli debitor borcları " , 211”
Alıcılar və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları”hesabları

Kt 611" Sair əməliyyat gəlirləri " hesablaşma hesabı

4. Qeyri-maddi aktivlər başqa təşkilatların nizamnamə kapitalında iştirak kapitalı kimi maliyyə qoyuluşu formasında təqdim olunduqda:

a)aktivlərin müqavilə dəyərinə görə :

Dt 183 "Başqa uzunmüddətli investisiyaların " hesablaşma hesabı

Kt 225"Pul vəsaitlərinin ekvivalentləri " hesabı

Kt 611" Sair əməliyyat gəlirləri " hesabı

b)müqavilə qiymətinin ilk dəyərdən artıq olan hissəsi görə :

Dt 611" Sair əməliyyat gəlirləri " hesabı

Kt 542 " Gələcək hesabat dövrünün xərcləri" hesabı

c) onların ilk dəyəri görə

Dt 611" Sair əməliyyat gəlirləri " hesabı

Kt 101 "Qeyri-maddi aktivlərin-dəyəri" hesablaşma hesabı

ç) təqdim olunan qeyri-maddi aktivlərin köhnəlmə məbləği görə :

Dt 611" Sair əməliyyat gəlirləri "hesabı

Kt 102 "Qeyri-maddi aktivlər- amortizasiya” hesabı

5. Qoyuluşlar üzrə gəlir hesablandıqda müqavilə qiymətinin ilk dəyərindən artıq olan hissəsi təsis sənədlərində nəzərdə tutulmuş müddət müddətində bərabər hissələrlə silinən zaman :

Dt 542 " Gələcək hesabat dövrünün xərcləri" hesabı

Kt 801 "Bütün mənfəət (zərər)" hesabı

6. Qeyri-maddi aktivlərin satışı və əvəzsiz qaydada verilməsi zamanı hesablanmış ƏDV məbləği görə

Dt611 Sair əməliyyatgəlirləri hesablaşma hesabı

Kt521 Vergi öhdəlikləri hesablaşma hesabı

7.Qeyri-maddi aktivlərin təsərrüfatdan çıxması ilə əlaqədar (satılma,silinmə,əvəzsiz verilmə və s.)xərclər görə :

Dt 611" Sair əməliyyat gəlirləri "hesabı

Kt 533 "Əməyin ödənməsinə görə işçilərə olan borc " hesabı

Kt 522"Sosial sığortası və təminatı üzrə öhdəliklər"hesabı

Dt 545" Başqa qısamüddətli öhdəliklər "hesabı və s.

8. Qeyri-maddi aktivlərinin istismardan çıxarılmasından olan mənfəət məbləğinə görə :

Dt 611" Sair əməliyyat gəlirləri "hesabı

Kt 801"Bütün mənfəət (zərər)"hesabı

9. Qeyri-maddi aktivlərin məxaric olunmasından (əvəzsiz verilməsi istisna olmaqla) əlində olunan zərər məbləğinə görə :

Dt 801"Bütün mənfəət (zərər)"hesabı

Kt 611" Sair əməliyyat gəlirləri "hesabı

10. Əvəzsiz olaraq verilmiş istehsal təyinatı olan qeyri-maddi aktivlərin silinməsindən yaranan zərər məbləğləri zamanı

Dt 301/1 "Əlavə kapital"hesabı

Kt 301/2 "Ehtiyat kapitalı"hesabı

Dt 344, 901, 902

Kt 611"Sair əməliyyat gəlirləri"hesabı

Artıq qeyd edildiyi kimi,bütün vəziyyətlərdə təsərrüfatdan çıxan qeyri-maddi aktivlərin ilk qiymətinin silinməsi Dt 611, Kt 101 yazılışı ilə salınırdı. Təlimatda Dt 611, Kt 101 yazılışının təsərrüfatdan çıxan qeyri-maddi aktivlərin balans qiymətinin silindiğini göstərdiyi qeyd olunurdu.

Amma məlum olduğu kimi müəssisələrin balansında qeyri-maddi aktivlər üzrə üç(ilk dəyər,köhnəlmə və qalıq dəyəri üzrə) göstərici verilsə də,balansın yekununa ancaq qalıq dəyəri göstəricisi daxil edilir. Obyekt təsərrüfatdan çıxdıqda təlimat məhz göstərilən dəyərin silinməsi olduğunu təsbit edir .Çünki ancaq qalıq

dəyərini balans dəyəri kimi başa düşmək olar. MHBS 38-də göstərildiyi kimi aktiv balansda onun maya dəyərindən (ilkin dəyərindən) yığılmış amortizasiya və qiymətdəndüşmə nəticəsində yığılmış zərərlər çıxıldıqdan sonra əks etdirilir.

Beləliklə Dt 611, Kt 101 yazılışı təsərrüfatdan çıxan qeyri-maddi aktivin əslində balans dəyərini deyil, ilk qiymətinin silindiyni əks etdirir. Əgər Dt 611 , Kt 101 yazılışı Təlimatda göstərildiyi kimi qeyri-maddi aktivin balans dəyərini əks etdirməli olsaydı, onda təsərrüfatdan çıxan aktivin silinməsindən yaranacaq maliyyənəticəsini də müəyyən etmək qeyri mümkün olardı.

Fərz edək ki, Təlimatda Dt 611 , Kt 101 yazılışı altında sözügedən aktivlərin balans dəyəri deyil, ilkin dəyəri nəzərdə tutulur. Onda bu halda aktivin təsərrüfatdan çıxmasının maliyyənəticəsinin müəyyən olunmasının düzgünlüyünü tədiq etmək olardımı? Zənnimizcə olmazdı. Ona görə də xeyirli istifadə müddəti müddətində obyektlərin ilk dəyəri dəyişilə bilər və bunun görə kifayət qədər mütləq olduğu halda onun dəyişilməsi qaçılmazdır. Deməli, ilk dəyər , və ya tarixi dəyər aktivlərin müasir bazar qiymətlərindən fərqlənə bilər. Başqa sözlə, ilk dəyərə mütəmadi olaraq təkrarən baxılmalı və balansda aktivlər təkrarən qiymətləndirmə dəyərilə əks etdirilməli idi. Beləki, ilk dəyərdən yazılmış amortizasiya ayırmaları və qiymətdəndüşmə nəticəsində yaranan zərər məbləğləri çıxılmaqla ilk dəyərin qalığı müəyyənləşdirilməli idi. Göstərilən proseduraların hamisi ölkənin uçot praktikasında həyata keçirilmir, qeyri-maddi aktivlərin ilk qiymətinin qalığı onların tarixi ilk dəyərindən ancaq yığılmış amortizasiyanı çıxmaqla müəyyənləşdirilirdi. Bu isə maliyyəhesabatlarının beynəlxalq standartlarına uyğun gəlmir. Ən mütləqi isə ona görə də ki, qeyri-maddi aktivlərin təsərrüfatdan çıxmasının uçotunun o zamankı qaydası göstərilən aktivlərin təsərrüfatdan çıxmasının maliyyənəticələrini bazarda mövcud olan dəyər mütləqində formalaşdırmağa imkan vermirdi. Ona görə də, deyildiyi kimi, uçot və hesabatda əks etdirilən aktivlərin ilk, balans, və ya qalıq dəyəri ədalətli bazar qiymətlərinə uyğun gəlmirdi.

Beləliklə öncə tətbiq olunan qiymətləndirmə və uçot sistemi qeyri-maddi aktivlərin təsərrüfatdan çıxmasının real nəticələrini müəyyən olunmasına, bu sahədə istifadəçilər görə dürüst informasiya formalaşdırmağa imkan vermirdi.

Ona görə də ki, yeni qiymətləndirmə qaydaları və sintetik uçot metodikası müəyyənləşdirilirdi. Sual meydana çıxır – yeni qiymətləndirmə və uçot qaydaları göstərilən nöqsanları aradan qaldırırmı? Bütövlükdə bu suala müsbət cavab vermək olar. Ancaq demək olmaz ki, hazırda tətbiq olunan ilkin qiymətləndirmə və təkrarən qiymətləndirmə qaydaları, habelə qeyri-maddi aktivlərin hərəkətinin, o cümlədən, təsərrüfatdan çıxmasının uçot metodikası tam müsbətdir. Bu barədə biz buraxılış işinin növbəti fəslində danışacağıq, indi isə qeyri-maddi aktivlərin təsərrüfatdan çıxmasının mövcud, yəni yeni metodikasını nəzərdən keçirək.

Qeyd edək ki, qeyri-maddi aktivlərin təsərrüfatdan çıxmasının uçotu və təsərrüfatdan çıxmanın maliyyə nəticələrinin uçotu yeni Hesablar Planına görə müəyyən neçə hesabdan istifadə olunmaqla həyata keçirilir. Belə ki, öncə mövcud olmuş 48 sayılı hesab əvəzinə müəssisələr 611 və 731 sayılı hesablardan istifadə edir.

MHBS 38 və MMUS 12-yə görə qeyri-maddi aktivlərin hər tip təsərrüfatdan çıxmalı onların tanınmasının dayandırılması deməkdir. Göstərilən standartlara görə qeyri-maddi aktivin tanınması :

- a) təsərrüfatdan çıxdıqda ; və ya
- b) onun istifadəsindən və ya təsərrüfatdan çıxmasından hansısa gələcək iqtisadi xeyirlər gözlənilmədikdə dayandırılmalıdır.

Qeyri-maddi aktivlərin tanınmasının saxlanılması nəticəsində baş verən və ya yaranan mənfəət və ya zərər obyektin təsərrüfatdan çıxmasından olan xalis daxilolmalarla (əgər belə daxilolmalar varsa) onun balans dəyəri arasındakı fərd kimi müəyyən olunur.

Misal. Fərz edək ki, proqram təminatının balans dəyəri 5000 manat , onun satışı ilə əlaqədar xərclər 1000 manat, satışdan pul gəliri isə 3500 manat təşkil

edir. Onda göstərilən aktivin satışından maliyyə nəticəsi zərər olacaqdır – 250 [(3500-1000)-5000)] manat.

Əgər qeyri-maddi aktivin xeyirli istifadə vaxtının başa çatması səbəbindən balansdan silinirsə onda aşağıdakı yazılışlar tərtib ediləcəkdir :

Dt 102 Qeyri-maddi aktivlərin amor-tizasiyası

Kt 101 Qeyrimaddi aktivlərin- Dəyəri

Bu yazılış o zaman tərtib olunur ki, yığılmış amortizasiya məbləği qeyri-maddi aktivin balans dəyərinə bərabər olsun .

Amma, əgər silinən qeyri-maddi aktivin balans dəyəri göstərilən aktivin yığılmış amortizasiya məbləğindən çoxdursa onda təsərrüfatdan çıxmadan olan zərər belə uçota alınacaqdır:

Dt 102 Qeyri-maddi aktivlərin – amortizasiya

Dt 801 " Bütün mənfəət və ya zərər

Yuxarıda gətirilən misalın məlumatlarından və əlavə məlumatlardan istifadə etməklə qeyri-maddi aktivin təsərrüfatdan çıxmasını və onun nəticələrini uçotda əks etdirək:

Proqram təminatının satışından pul gəliri əlində olunmuşdur 3500 manat:

Dt 223 " Bank hesablaşma hesabı "

Kt 611-1 "Torpaq, tikili və avadanlıqların və başqa uzunmüddətli aktivlərin satılmasından sair gəlirlər "-3500 manat.

Satılmış proqram təminatı üzrə amortizasiya məbləği silinmişdir-100000 manat:

Dt 102 Qeyri-maddi aktivlərin – amortizasiya.

Kt 101 Qeyri-maddi aktivlərin – dəyər .

Qeyri-maddi aktivin satışı ilə əlaqədar xərc çəkilmişdir-1000 manat:

Dt 731-1 Torpaq, tikili və avadanlığın və başqa uzunmüddətli aktivlərin satılmasından yaranan zərərlər "-1000 manat.

Qeyri-maddi aktivin qalıq (balans) dəyəri silinmişdir-5000man:

Dt 731-1 " Torpaq, tikili, avadanlığın və başqa uzunmüddətli aktivlərin satışından zərərlər "-5000 manat.

Kt 101 " Qeyri-maddi aktivlər – Dəyər "-5000manat.

Qeyri-maddi aktivin satışına qeyd olunan xərclər satışa silinmişdir -1000 manat.

Dt 611-1 Tikili və avadanlıqların və başqa uzunmüddətli aktivlərin satılmasından yaranan sair gəlirlər "-1000 manat;

Kt 731-1 Tikili və avadanlıqların və başqa uzunmüddətli aktivlərin satılmasından yaranan sair zərərlər "-1000 manat.

Satılmış qeyri-maddi aktivin qalıq (balans) dəyəri 731-1 sayılı hesabdən 611-1 sayılı hesaba silinmişdir-5000manat;

Dt 611-1 "Torpaq, avadanlıqların və başqa uzunmüddətli aktivlərin satılmasından başqa gəlirlər "-5000 manat;

Kt 731-1 " Torpaq , avadanlıqlarının və başqa uzunmüddətli aktivlərin satılmasından yaranan zərərlər "-5000 manat.

Proqram təminatının satışından maliyyənəticəsi (zərər) müəyyən olunmuş və silinmişdir-2500 manat:

Dt 801 " Bütün mənfəət (zərər)"-2500 manat;

Kt 611-1 "Torpaq,avadanlıqların və başqa uzunmüddətli vəsaitlərin satışından sair gəlirlər "-2500 manat.

Göründüyü kimi hər hansı qeyri-maddi aktivin təsərrüfatdan çıxması üzrə əməliyyatlar çoxlu sayda yazılışların aparılmasını tələb edir.

2.4. Qeyri-maddi aktivlərin uçotunun auditi

Sözügedən aktivlərə təsərrüfat prosesində uzun zaman istifadə olunan (12 aydan artıq vaxta), gəlir gətirən aktivlər daxildir. Şirkətin qiyməti (şirkətin işgüzar imici) – dəyər kateqoriyası olub vahid əmlak-maliyyəkompleksi kimi

şirkətin dəyəri ilə onun aktivlərinin dəyəri arasında fərqi, daha doğrusu hərracda onun alış dəyəri ilə əməlin qiymət dəyəri arasında fərqi xarakterizə edir. Qeyri maddi aktivlər məhsul alınması ilə deyil, istehsalın təmin olunması (onun gəlirliyinin təmin olunması) ilə əlaqədardır.

Qeyri maddi aktivlərlə əməliyyatların yoxlanması prosesində qiymətlilərin qeyri maddi aktivlərə aid olunmasının düzgünlüyü və qanuni olması müəyyən olunur. Auditor qeyri maddi aktivləri təşkilata görə gəlirlilik baxımdan, (xüsusilə göstərilən qeyri maddi aktivlər təşkilatın nizamnamə kapitalına pay şəklində köçürül-müşdürsə) qiymətləndirir. Auditor təşkilata daxil olan qeyri maddi aktivlərin uçotunun düzgünlüyünü yoxlayır. Qeyri maddi aktivlər əlində edildiyi qiymətlə (onların istifadəsinə hazırlıq xərcləri daxil edilməklə) qiymətləndirilir 101 sayılı "Qeyri material-aktivlər - dəyəri" hesabında əks etdirilir.

Qeyri-maddi aktivlər təşkilata səhmdarlar tərəfindən nizamnamə kapitalına qoyuluş formasında, alış prosesində və təşkilatın özündə yaranmaqla daxil olur, eyni zamanda debitor borclarla bağlı daxil olur və əvəzsiz görəmətləqində daxil olur. Qeyri maddi aktivlərin mədaxil olunması və 101 sayılı "Qeyri material aktivlər " hesabında əks etdirilməsinin düzgünlüyünü yoxlamaq görə göstərilən hesabın 302 sayılı "Nominal (nizamnamə) kapitalın ödə-nilməmiş hissəsi" , 534 sayılı "Gəlirlərin ödənilməsi üzrə təsisçilərə kreditor borcları" (75 "Təsisçilərlə hesablaşmalar"), 223 sayılı "Bank hesablaşma hesabları ", 113 sayılı «Torpaq tikili və avadanlıqlarla bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması» və s. hesablarla müəyyənləşməsi, eləcə də onların dövriyyədən çıxmasını (satışı, silinməsi, əvəzsiz verilməsi) 102 sayılı "Qeyrimaddi aktivlər " və 611 sayılı "Sair əməliyyat gəlirləri" hesabı üzrə yazılışları diqqətlə nəzərdən keçirmək lazımdır. İntellektual mölkiyyətin sintetik uçotu növlər və ayrı-ayrı obyektlər üzrə analitik uçotun məlumatları ilə üzləşdirilir.

Qeyri maddi aktivlərin satışı və ya onların başqa təşkilata verilməsi zamanı 611 sayılı "Sair əməliyyat gəlirləri" hesabı üzrə yazılışlar yoxlanılır: göstərilən hesabın debeti üzrə çıxmış qeyri maddi aktivlərin ilkin dəyəri və eləcə də onların satışı və ya verilməsi ilə bağlı xərclər, kreditində isə hesablanmış köhnəlmə və satışdan pul gəliri əks etdirilir. Qeyri maddi aktivlər əvəzsiz olaraq verildikdə təşkilatın sərəncamında qalan mənfəət hesabına silinir, onların satışından əlində olunan mənfəət 801 sayılı "Bütün mənfəət (zərər) " hesabına aid edilir.

Auditor yoxalama zamanı onu da xatırlamalıdır ki, bu aktivlərin ıldı olunması, yaradılması ilə bağlı olan xərclər kapital qoyuluşu formasında olur və bu qoyuluşlar bilavasitə istifadə olunacaq yerə verilən zamana qədər kapital qoyuluşu formasında 103 №-li "Qeyrimaddi aktivlər ilə əlaqədar məsrəflərin kapitallaşdırılması" hesablaşma hesabında əks etdirilir.

Qeyri-maddi aktivlərin uçotu mütləq vəsaitlərin uçotu qaydasında aparılır. Buna görə də yoxlama görə mütləq informasiya mənbəi analitik uçot üzrə aparılmış uçot, təslim-təhvil aktı, ləğv olunma aktı və s. sənədlərdən istifadə olunmalıdır.

Qeyri-maddi aktivlərin auditinin aparılmasında auditor aşağıdakıları nəzərə almalıdır:

- Bu dəyərlər obyektiv üzrə belə müəyyən edilir

- Təsisçilər tərəfindən təşkilata nizamnamə kapitalı kimi qoyulan obyektlər görə tərəflərin razılığına görə;

Başqa müəssisə və şəxslərdən vəsaitlə əlində olunmuş obyektlər görə bu obyektlərin əlində olunmasına görə faktiki xərclərdən asılı olaraq;

Başqa müəssisə və şəxslərdən vəsaitlə alınmış obyektlərə görə təşkilatı həmişə fəaliyyətdə olan qiymətinə komissiyanın müəyyənləşdirdiyi dəyərlə;

Səhmdarlar tərəfindən təşkilata nizamnamə kapitalı formasında qoyulmuş qeyri-maddi aktivlər mədaxil olunduqda 101 №-li «Qeyri-maddi aktevlər-dəyər»

hesabının debetində və 301 №-li “Nominal (nizamnamə) kapital” hesabının kreditində əks olunur.

Sözügedən aktivlərin daxil edilməsinin başqa mənbəyi aktivlərin pulla alınması və yaxudda təşkilatda yaradılmasıdır. İndiki zamanda bucür əməliyyatların həyata keçirilməsi uzuninüddətli investisiya qoyuluşları ilə icra olunur. Başqa təşkilat və şəxslərdən pulla əldə olunmuş qeyri-maddi aktivlər 101 №-li «Qeyri-maddi aktivlər-dəyər» hesabının debetində və 103 №-li “Qeyri-maddi aktivlər ilə əlaqədar məsrəflərin kapitallaşdırılması” hesablaşma hesabının kreditində qeyd olunmaqla mədaxil olunur.

Təcrübədə dəyəri üzrə 12 aydan az vaxtda istifadə edilməsi nəzərdə tutulmuş lisenziyalar səhvən qeyri-maddi aktivlər tərkibində əks olunur. Bunlar düzgün hesaba alınması mühasib tərəfindən yoxlanılmalıdır.

Bucür nöqsanlara yol verməməyə görə qeyri-maddi aktivlərinin tərkibi mütləqli şəkildə yoxlanılmalıdır. Bunun nəticəsində də təşkilatda qalıq formasında olan qeyri-maddi aktivlərin siyahı tərtibatı olunmalı və bu aktivlərin hər birinin düzgün istifadə olunması müəyyən olunmalıdır.

III FƏSİL. QEYRİ MADDİ AKTİVLƏRİN UÇOTUN VƏ AUDİTİNİN TƏKMİLLƏŞDİRİLMƏSİ İSTİQAMƏTLƏRİ

3.1. Qeyri-maddi aktivlərin ilkin və sonradan qiymətləndirilməsinin təkmilləşdirilməsi

Məlumdur ki, uçot və hesabatda informasiya formalaşdırmağın ən mühüm şərtlərindən müəyyən obyektlərin qiymətləndirilməsidir. Qiymətləndirmə obyekt barədə informasiyanın məbləğcə və ya kəmiyyətcə müəyyən olunmasına imkan verir. Bütün aktivlər kimi qeyri-maddi aktivlər də, təşkilata daxil olarkən ilkin dəyərlə qiymətləndirilir. Bu dəyərə maya dəyəridə deyirlər. Ancaq vaxt keçdikcə onların ilkin və ya maya dəyəri cüribəcür amillərin təsiri nəticəsində dəyişir. Əgər bu belə olmasaydı onda bütün uzun müddətli aktivləri, o cümlədən qeyri-maddi aktivləri istismar (istifadə) müddəti müddətində ilkin dəyərlə və ya maya dəyəri ilə qiymətləndirmək olardı. Başqa sözlə, onların balans dəyəri ilkin dəyərdən və ya maya dəyərindən fərqlənməzdi. Aktiv bazarda cari qiymətlərin dəyişilməsi, qeyri-maddi aktivlərin balans qiymətinin dəyişməsinin dəyişməsinə obyektiv zərurətə çevirir. Çünki cari dəyər ilə ilkin və ya maya dəyəri arasında əhəmiyyətli fərq yaranır. Əslində bu tip fərq təşkilatın bütövlükdə əməlinin real qiymətinin ya azalmasını, yada artmasını əks etdirir. Əgər qeyri-maddi aktivlərin bazar dəyəri artmışdırsa onda reallaşmamamış mənfəət kimi qəbul edilir və mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda deyil, balansda kapital bölməsində öz əksini tapmalıdır. Qeyri-maddi aktivlərin balansının dəyəri onların cari bazar dəyərindən yüksəkdirsə, onda zərərin olduğu göz qabağındadır. Ancaq bu zərər o zaman mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda əks etdirilməlidir ki, göstərilən zərərin silinməsi görə təkrarən qiymətləndirmə ehtiyatı olmasın. Bu tip qayda həm Beynəlxalq Standartda (MHBS 38), həm də Milli Standartda (MMUS 12) nəzərdə tutulmuşdur.

Bütün vəziyyətlərdə qeyri-maddi aktiv obyektinin ilkin qiymətinin formalaşması və onun dəyişilmək görə göstərilən qiymətləndirmə prosedurlarından istifadə olunur ki, onlar da qiymətləndirmə metodları adlanır.

Biz onları dissertasiya işinin müəyyəninci fəslinin görəcəyi paraqrafında nəzərdən keçirdik. Paraqrafda göstərildiyi kimi, ilkin dəyər və ya maya dəyəri müəyyən xərclərdən formalaşır. Göstərilən xərclərin tərkibini isə MHBS 38 və MMUS 12 müəyyən edir. Ancaq elə xərclər də vardır ki, onların bu aktivlərin ilk dəyərinə daxil olunması başqa standartlarla tənzimlənir. Konkret olaraq belə xərclərdən müəyyənəlinmiş borclar üzrə faiz xərcləridir. Göstərilən xərclərin qeyri-maddi aktivlərin ilkin dəyərinə daxil olunması qaydalarını MHBS 23 "Borclar üzrə xərclər" və MMUS 13 "Borclara aid olunan xərclər" adlı standartlar müəyyən edir. Adı qeyd olunan standartlar borclar üzrə xərclərə aşağıdakıların aid edilə biləcəyini göstərir:

- a) bank overdraftları, qısamüddətli və uzunmüddətli ssudalar üzrə faizi;
- b) ssudalarla bağlı güzəştlərin və ya mükafatların amortizasiyasını;
- c) ssudaların alınmasının təşkili ilə bağlı çəkilməmiş əlavə xərclərin amortizasiyasını;
- d) maliyyəcarəsinə rəğmən ödənişlər;
- e) xarici valyuta ilə alınmış borclar nəticəsində yaranan məzənnə fərqləri.

MHBS 23 və MMUS 13 borclar üzrə sadalanan xərclərin ancaq kvalifikasiya olunan aktivlərin ilkin dəyərinə daxil edilə biləcəyini təsbit edir. Başqa sözlə, əgər hər hansı aktiv, o cümlədən, qeyri-maddi aktivlər kvalifikasiya olun deyilsə onda göstərilən xərclərin onun ilkin dəyərinə daxil olunmasına yol verilmir. Bəs hansı aktivlərə, və ya qeyri-maddi aktivlərin hansı hissəsi və nə zaman kvalifikasiya olunan hesab edilə bilər. MHBS 23 və MMUS 13 kvalifikasiya olunan aktivlərə elə aktivləri aid edir ki, onun ehtimal olunan istifadəyə və ya satışa hazırlanması mütləq xeyli vaxt tələb edir. Bilavasitə kvalifikasiya olunan obyektə aid olunan xərclər kapitallaşdırılaraq göstərilən aktivin maya dəyərinə daxil edilir. Amma göstərilən xərclər kvalifikasiya olunan qeyri-maddi aktivlərin maya dəyərinə o şərtlə daxil edilə bilər ki, təşkilat gələcəkdə ondan iqtisadi xeyir əlində etmək imkanına malik olsun və göstərilən xərcləri etibarlı şəkildə ölçmək mümkündür.

Standartlar borclar üzrə xərclərin kapitallaşdırılmasına ilkin tarixdən başlamağa icazə verir. Kapitallaşdırmanın ilkin tarixi kimi o tarix götürülür ki, təşkilat ilkin olaraq aşağıdakı bütün şərtləri yerinə yetirmiş olsun:

a) göstərilən aktiv üzrə xərclər çəkmişdir

b) borclar üzrə xərclər çəkmişdir;

c) aktivin təyinatı üzrə istifadəsi və ya satılması görə hazırlıq işləri ilə əlaqədar bütün zəruri hərəkətləri həyata keçirmişdir.

Standartların tələbinə görə aktivin yaradılması uzunmüddətli vaxt müddətində dayandırılmış olsa, onda borclar üzrə xərclərin kapitallaşdırılması da dayandırılmalıdır. Əgər kvalifikasiya olunan qeyri-maddi aktivin təyinatı üzrə istifadəsi və ya satılması görə tələb olunan bütün zəruri işlər praktiki olaraq bitmişsə onda təşkilat borclar üzrə xərclərin kapitallaşdırılmasını dayandırmalıdır.

Standartlarda formilə edilmiş maddələrin ilkin örgənilməsi və təhlili əksər nəticələrə gəlməyə imkan verir.

Öncəə onu qeyd etmək vacibdir ki, kvalifikasiya olunan aktivlərin, o cümlədən qeyri-maddi aktivlərin ilkin dəyərinə və ya maya dəyərinə daxil ediləcək borclar üzrə xərclərin tərkibini dəqiq müəyyən edilmiş kimi qəbul etmək mümkün deyildir. Bu da, onu göstərir ki, belə aktivlərin ilkin dəyərini (maya dəyərini) əks etdirəcək etibarlı və ya dürüst informasiya formalaşdırılması barədə tələbə əməl edilmir.

Təəccüblüdür ki, MHBS 23 və MMUS 13 borclar üzrə xərclərin ancaq kvalifikasiya olunan obyektlərin, başqa sözlə yaradılması uzun vaxt tələb edən qeyri-maddi aktivlərin, maya dəyərinə daxil olunmasına icazə verir. Belə çıxır ki, əgər qeyri-maddi aktivin yaradılması uzun vaxt tələb etmirsə onun əlində olunması borclar hesabına olsa belə göstərilən borclar üzrə xərclər obyektin maya dəyərinə daxil edilə bilməz və onlar ancaq dövrü xərclər kimi mənfəət və zərərlərdə tanınmalıdır. Zənnimizcə bu qayda da, əlində olunan (yaradılan) qeyri-maddi aktivin ilkin qiymətinin (maya qiymətinin) təhrif olunması, başqa

sözlə, onların aşağı salınması kimi qiymətləndirilməlidir. Əgər borclar üzrə xərclər müəyyənbaşa və bilavasitə qeyri-maddi aktivin əlində olunması və ya yaradılması ilə əlaqədardırsa və göstərilən xərclərin kəmiyyəti dəqiq məlumdursa, həmçinin onlar gələcəkdə təşkilata iqtisadi xeyir verəbiləcəyi ehtimal olunan aktivlərə sərf olunmuşdursa, onda belə xərclərin ilkin dəyərə daxil olunması düzgün deyil.

Standartların belə müəyyən müddəası ilə də razılaşmaq olmaz ki, obyekt təyinatı üzrə istismara hazır olduqda, onun əlində olunması və ya yaradılması ilə əlaqədar borclar üzrə xərclərin kapitallaşdırılması dərhal dayandırılmalı və onlar dövrü xərclərə silinməlidir.

Beləliklə, fikrimizcə, qeyri-maddi aktivlərin hansı müddət (vaxt) müddətində yaradılmasından asılı olmayaraq onlar kvalifikasiya olunan aktivlərə aid edilməməlidir. Bu da o deməkdir ki, qeyri-maddi aktivlərin yaradılması üzrə bütün borclar üzrə xərclər onların ilkin dəyərində öz əksini tapmalıdır. Əgər qeyri-maddi aktiv təyinatı üzrə istifadəyə hazırdırsa, ancaq təşkilat borclar üzrə xərcləri çəkməkdə davam edirsə, onda göstərilən xərclər ödənilənə qədər yaradılmış və istifadə olunan obyektin ilkin dəyərinə daxil edilməlidir, çünki göstərilən xərclər göstərilən obyektin yaradılması və ya əlində olunmasına bilavasitə çəkilmiş xərclərdir. O xərclərin mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda tanınması təşkilatın maliyyənəticəsini pisləşdirir, onun aktivlərinin balans dəyərini isə aşağı salmış olur.

MHBS 38 və MMUS 12 tanındıqdan sonra qeyri-maddi aktivlərin ya maya dəyəri ilə, ya da təkrarən qiymətləndirmə modeli üzrə uçota alınmalı olduğunu göstərir. Müəyyəninci halda qeyri-maddi aktiv tanındıqdan sonra yığılmış amortizasiya və qiymətdən düşmədən olan zərər çıxılmaqla maya dəyəri, başqa sözlə qalıq ilkin dəyəri ilə uçot və hesabatda əks etdirilməlidir. Əlbəttə bu qayda metodoloji və praktiki baxımdan tamamı ilə düzgündür və mütləqləndirilmişdir. Ancaq burada müəyyən misal görəi qeyd etmək vacibdir ki, qiymətdən düşmənin hansı halda uçota alınmalı olduğunu standartlar müəyyən etmir. Yəni standartlar

qeyri-maddi aktivin ilkin qiymətinin hansı həcmdə və ya faiz nisbətində aşağı düşəcəyi halda onun balans qiymətinin dəyişdirilə biləcəyini müəyyən etmir. Düzdür, MHBS 36 və MMUS 24 qiymətləndən düşməni-aktivin balans qiymətinin onun bərpa (əvəz etmə) dəyərindən artıq olan məbləği kimi müəyyən edir. Aktivin bərpa (əvəz etmə) dəyəri aşağıdakı iki kəmiyyətdən ən yüksən olanı ilə müəyyən olunur:

1. Satış xərcləri çıxılmaqla ədalətli dəyər;
2. İstifadəsindən olan dəyər.

Ancaq məlumdur ki, aktiv bazarın olmaması müəyyəninci kəmiyyətin müəyyən olunmasını çətinləşdirir. Azərbaycan şəraitində isə bütünlüklə mümkün deyil. Belə olan halda MHBS 36 və MMUS 24 aktivin istifadəsindən olan dəyərən istifa etməyi tövsiyə edir. Amma qeyri müəyyənlik və iqtisadi böhran şəraitində aktivin gələcək istifadəsindən olan dəyərin dəqiq hesablanması da, dəqiq nəticələr verə bilməz.

Adı şəkilən Brynəlxalq və Milli Standartlar xeyirli istifadə müddəti qeyri müəyyən olan və ya istifadə görə hələlik əl çatmaz olan qeyri-maddi aktivlərin qiymətdən düşməsinin hər il testləşdirilməsini tələb edir. Belə qeyri-maddi aktivlərə ilk növbədə işgüzar reputasiya (qudvill) aiddir. Ancaq işgüzar reputasiya identifikasiya olunan qeyri-maddi aktiv olmadığından onun qiymətdən düşməsinə müəyyən etmək də, çətinlik törədir. Bunu nəzərə alaraq MHBS 36 və MMUS 24 qeyri müəyyən xeyirli istismar müddətinə malik olan qeyri-maddi aktivin qiymətdən düşməsinin yoxlanılmasının il müddətində istənilən vaxt keçirilə biləcəyinə icazə verir. Müəyyən şərtlə ki, göstərilən yoxlama hər il eyni vaxtda aparılmış olsun. Standartlar sözü gedən aktivlərin qiymətdən düşməsinə onların aid olduğu pul törədən vahidin qiymətdən düşən müəyyən hissəsi kimi nəzərə alınmasını tələb edir.

Bütövlükdə araşdırmalar göstərir ki, Azərbaycan şəraitində göstərilən qeyri-maddi aktivlərin qiymətdən düşməsi üzrə MHBS 36 və MMUS 24də nəzərdə

tutulan testlərin aparılması və bunların mütləqında qiymətdən düşmədən olan kəmiyyətin dürüst müəyyən olunması aşağıdakı sıbəblər üzündən hələlil mümkün deyildir:

- qiymətdəndüşmənin əlamətlərini müəyyən etmənin görə göstərilən kənar informasiya mənbələri demək olarki yoxdur;
- qiymətdəndüşmənin əlamətlərini müəyyən etmək görə daxili informasiyanın formalaşdırılması metodikası və praktikası işlənilib hazırlanmamışdır;
- aktivin satış qiymətinin və istifadəsindən əlində oluna biləcək dəyərin hesablanması görə aktiv bazar yoxdur.

Bunları nəzərə alaraq biz təklif edirik ki, qeyri-maddi aktivlər uçot və hesabatda maya dəyəri (ilkin dəyəri) ilə qiymətləndirilməlidir. İlkin tanınmadan sonra isə qeyri-maddi aktivin balansda qalıq ilkin dəyər ilə qiymətləndirmək məqsədə uyğundur. Qalıq ilkin dəyər qeyri-maddi aktivin maya dəyərindən (ilkin dəyərindən) yığılmış amortizasiyanı çıxmaqla müəyyən olunmalıdır. Qeyri-maddi aktivlərin qiymətdən düşməsinin kəmiyyətini müəyyən etmənin görə göstərilən metodologiya işlənilib hazırlanmalıdır. Xüsusi ilə də, qiymətdəndüşmənin əlamətləri dəqiq şəkildə müəyyən edilməli və onlar dəqiq təsnifləşdirilməlidir. Zənnimizcə inflyasiyanın illik səviyyəsi iki rəqəmli kəmiyyətdən aşağı olduğu halda qeyri-maddi aktivlərin təkrarən qiymətləndirilməsinin aparılması məqsədə uyğun deyildir.

Əgər qeyri-maddi aktivləri ədalətli dəyər mütləqında təkrarən qiymətləndirmək zəruriliyi və bunun görə şərait yaranarsa, onda təkrarənqiymətləndirməni onların qalıq ilkin dəyəri mütləqında aparmaq daha sərfəlidir, çünki bu zaman yığılmış amortizasiyanın təkrarən hesablanması zəruriliyi aradan qalxmış olur.

Misal: Proqram təminatının ilkin dəyəri 10000man,yığılmış amortizasiya 2000man. Təkrarənqiymətləndirmə nəticəsində proqram təminatının dəyəri 20% və ya 1,16 dəfə artmışdır. Bunu belə hesablamaq olar:

$$10000-2000=8000 \text{ man.}$$

$$8000 \times 20\% \div 100 = 1600 \text{ man.}$$

$$10000+1600=11600 \text{ man.}$$

$$11600 \div 10000 = 1,16 \text{ ilkin dəyərin korrektətmə əmsalı.}$$

$$8000 \times 1,16 = 9280 \text{ man.}$$

Bundan sonra yığılmış amortizasiyaya düzəliş edilmir və o ilkin dəyərdən çıxılır:

$$10000-2000=8000 \text{ man.}$$

$$\text{Dt } 102.3 - 2000\text{man.}$$

$$\text{Kt } 101.3 - 2000 \text{ man.}$$

Təkrarənqiymətləndirmə nəzərə alınmaqla proqram təminatının qalıq dəyəri:

$$8000 \times 1.16 = 9280 \text{ man.}$$

Təkrarənqiymətləndirmə məbləği:

$$9280-8000=1280 \text{ man.}$$

Göstərilən məbləğə aşağıdakı kimi yazılış tərtib ediləcəkdir:

$$\text{Dt } 101.3 - 1280 \text{ man.}$$

$$\text{Kt } 331 - 1280 \text{ man.}$$

3.2. Qeyri maddi aktivlərin uçotu və auditi metodikasının təkmilləşdirilməsi istiqamətləri

Azərbaycan Respublikası MaliyyəNazirliyinin 18 aprel 2006-cı ildə İ-38 nömrəli əmri ilə təstiq edilmiş Hesablar Planı bütövlükdə qeyri-maddi aktivlərin mövcudluğu və hərəkətini, habelə onların amortizasiyasını əks etdirmək görə kifayət qədər hesablara və subhesablara malikdir. Qeyri-maddi aktivlərin

mövcudluğu və hərəkəti, amortizasiyası üzrə subhesablar göstərilən aktivlərin MHBS 38 və MMUS 12-də açıqlanması tələb olunan informasiyanın formalaşdırılması görə kifayətdir. Amma göstərilən subhesabların əksərlərinin adlarının korrektə olunması, əlavə əksər subhesabların isə açılmasına ehtiyac vardır.

Hesablar Planından göründüyü kimi, 101-1 nömrəli subhesab "Təcrübə konstruktor işləri" adlanır. Məlumdur ki, nə MHBS 38, nə də MMUS 12 tədqiqat mərhələsində çəkilmiş xərcləri (daxildə yaradılan qeyri-maddi aktivlər üzrə olan xərcləri) qeyri-maddi aktiv kimi tanımağa icazə vermir. Daxildə yaradılan qeyri-maddi aktivin tanınma kriteriyalarına cavab verməsini müəyyən etmək görə MHBS 38 və MMUS 12 aktivin yaranması prosessini 2 yerə bölür:

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

Göstərilən standartlar daxili layihə çərçivəsində tədqiqatlara qeyd olunan xərcləri, onların baş verdiyi andakı xərclər kimi tanımağı tələb edir, yəni tədqiqatlar mərhələsində olan xərclər qeyri-maddi aktiv yaratmır. Çünki, belə xərclər ehtimal olunan iqtisadi xeyir yarada biləcək qeyri-maddi aktiv deyildir.

Tədqiqat fəaliyyətinə misal olaraq MHBS 38 aşağıdakıları göstərir:

- a) yeni biliklərin əlində olunmasına yönəldilmiş fəaliyyət;
- b) tədqiqatların, və ya başqa biliklərin nəticələrinin tətbiq olunması sahələrinin axtarışı, qiymətləndirilməsi və müəyyən dəfəlik seçilməsi;
- c) materiallara, qurğulara, məhsullara, proseslərə, sistemlərə və ya xidmətlərə alternativlərin axtarışı;
- d) yeni və ya yaxşılaşdırılmış materiallara, qurğulara, məhsullara, proseslərə, sistemlərə və xidmətlərə mümkün alternativlərin formulə olunması, konstruksiyalaşdırılması, qiymətləndirilməsi və müəyyən dəfəlik seçilməsi.

MMUS 12-də tədqiqatlar fazasının hansı fəaliyyətdən ibarət ola biləcəyi göstərilir. Burada hansı təcrübə-konstruktor işlərinin qeyri-maddi aktivlər kimi

tanına biləcəyi göstərilir ki, onlarda tamamı ilə MHBS 38-də olan maddələrə uyğundur. Göstərilən maddələr aşağıdakılardır:

a) istifadəyə və satış görə yararlı olması məqsədi ilə qeyri-maddi aktivin tamamlandırılmasının texniki cəhətdən mümkün olması;

b) istifadə və ya satış məqsədi ilə qeyri-maddi aktivlərinin əmələ gəlməsinin sonlandırılması ilə bağlı məqsədin olması;

c) təşkilatın qeyri-maddi aktivlərindən istifadə etməyi və ya satmağı bacarığı;

d) qeyri-maddi aktivlərin gələcəkdə iqtisadi effekt gətirəcəyi perspektivini biruzə edən amillərin mövcudluğu;

e) istifadə və ya satış məqsədi ilə qeyri-maddi aktivlərin yaranmasının başa çatdırılmasına görə adekvat, maliyyə və başqa resursların mövcudluğu;

f) qeyri-maddi aktivlərinin yaranması zamanı ona aid oluna bilən məsrəflərin səmərəli qaydada qiymətlənməsi bacarığı.

Beləliklə, MHBS 38 və MMUS 12 tədqiqatlar mərhələsində çəkilmiş xərclərin qeyri-maddi aktiv yaratmadığını və buna bu səbəbdən göstərilən xərclərin qeyri-maddi aktiv kimi tanınmasına yol vermir. Ona görə də ki, 101-1 nömrəli subhesabın hazırkı adı dəyişdirilməlidir. Araşdırmalar göstərir ki, göstərilən subhesabın aşağıdakı kimi adlandırılması daha düzgündür:

101-1 "Daxili layihə çərçivəsində yaradılmış qeyri-maddi aktivlər".

Qeyri-maddi aktivlərə yönəldilən investisiyalar barədə dolğun informasiya əlində etmək görə 103 nömrəli hesab kifayət deyildir. Başqa tərəfdən göstərilən hesabın adı da, zənnimizcə düzgün seçilməmişdir. Məsələn bundadır ki, qeyri-maddi aktivlərin yaradılması, əlində olunması ilə bağlı xərclərin kapitallaşdırılması, əlində olunması ilə bağlı xərclərin kapitallaşdırılmış hissəsi 103 nömrəli hesabın qalığı kimi deyil, onun kredit dövryyəsi kimi əksini tapmalıdır. Deməli əslində hesab "Qeyri-maddi aktivlərə investisiyalar" kimi ifadə edilməlidir. Göstərilən hesaba aşağıdakı subhesabların açılması tövsiyyə olunur:

103-1 "Daxili layihə çərçivəsində qeyri-maddi aktivlərin yaradılmasına investisiyalar",

103-2 " Satınalınma yolu ilə ayrıca əlində olunan qeyri-maddi aktivlərə investisiyalar"

103-3 " Müəssisələrin müəyyənləşməsi zamanı əlində olunan,ancaq identifikasiya oluna bilməyən qeyri-maddi aktivlərə (qudvilə) investisiyalar ".

Daxili layihə çərçivəsində yaradılan qeyri-maddi aktivlərə qeyd olunan və MHBS 38 və MMUS 12-yə görə onların maya dəyərinə daxil ediləcək xərcləri (investisiyalar) 103-1 sayılı hesabın debetində və qeyri-maddi aktivlərin yaradılmasında istifadə edilmiş resursların dəyərini uçota alan hesabların kreditində (KT 201, 431, 531, 401, 501, 533, 522, 102, 221, 223 və s.) əks etdirmək lazımdır. Göstərilən xərclərin nəticəsində yaradılan obyektlər qeyri-maddi aktivin tanınma kriteriyalarına tam cavab verdikdə Dt 101-1, Kt 103-1 yazılışı tərtib edilməlidir.

Satınalınma yolu ilə ayrıca əlində olunan qeyri-maddi aktivlərə investisiyalar öncədən Dt 103-2, Kt 223 və ya KT 431, 531, 401, 501 və s. yazılışları ilə, tanındıqdan sonra isə Dt 101-3,101-4,101-5 və s. Kt 103-2 yazılışı verilməlidir.

Qeyri-maddi aktiv işgüzar reputasiya (qudvill) şəkilində əlində olunduqdan Dt 103-3, Kt 221,223 və s. daha sonra Dt 101-2, Kt 103-3 yazılışları tərtib edilməlidir.

Qeyri-maddi aktivlərin təsərrüfatdan çıxması daha doğrusu satılması ilə əlaqədar xərclər hazırda 731-1 nömrəli "Torpaq,tikili,avadanlığın və başqa uzunmüddətli aktivlərin satışından zərərlər " adlı subhesabda uçota alınır. Ancaq bu subhesabın adını düzgün hesab etmək olmaz. Məsələ burasındadır ki,başqa uzunmüddətli aktivlər kimi qeyri-maddi aktivlərin satışından olan mənfəət və ya zərər 611-1 nömrəli subhesabın kredit və debet dövryyələrini müqaisə etməklə müəyyənləşdirilə bilər. 731-1 nömrəli subhesabda,daha doğrusu onun debetində

satılan qeyri-maddi aktivin ilkin qalıq qiymətinin məbləği, satışla əlaqədar xərclər əks etdirilə bilər.

Satışdan pul gəliri 611-1 nömrəli hesabın kreditində əks etdirildikdən sonra 711-1 nömrəli subhesabda olan məbləğ 611-1 nömrəli subhesabın debetində silinəcək və beləliklə 611-1 nömrəli subhesabın kreditində qeyri-maddi aktivin satışından olan gəlir, debetində isə satılan obyektin qalıq ilkin (balans) dəyəri və satışla əlaqədar xərclər əks etdiriləcəkdir. Satışdan maliyyə nəticəsi də, qeyd edildiyi kimi 611-1 nömrəli subhesabın kredit və debet dövriyyələrinin müqaisə olunması yolu ilə müəyyən ediləcəkdir. Əgər 611-1 nömrəli subhesabın kredit dövriyyəsi onun debet dövriyyəsiindən çox olarsa onda satışdan mənfəət Dt 611-1, Kt 801 yazılışı, satışdan zərər olduqda isə Dt 801, Kt 611-1 yazılışı tərtib olunacaqdır. Beləliklə 731-1 nömrəli subhesabda zərərlər deyil, xərclər əks etdirilməlidir. Deyilənləri nəzərə alaraq 731-1 nömrəli subhesabın aşağıdakı kimi adlandırılması təklif olunur: "Torpaq tikili avadanlığın və başqa uzunmüddətli aktivlərin satışı üzrə xərclər".

NƏTİCƏ

“Qeyri-maddi aktivlərin uçotu və auditinin təkmilləşdirilməsi istiqamətləri” mövzusunda yerinə yetirilmiş buraxılış işi aşağıdakı nəticələrə gəlməyə və təklifləri irəli sürməyə imkan verir:

1. Bazar münasibətlərinə keçid, ölkəyə güclü investisiyaların axını, son illərdə ölkə şirkətlərinin xarici pul və kapital bazarlarına çıxması yeni əmlak növlərinin meydana gəlməsinə, onun uçotu və hesabatının təşkili və aparılması zəruriliyinə səbəb oldu. Belə əmlak növlərindən müəyyənə də, qeyri-maddi aktivlərdir. Bazar iqtisadiyyatına keçidə qədər ölkə müəssisələrində qeyri-maddi aktivlər adlı əmlak növləri olmadığına görə onların uçotu da aparılmırdı;

2. Keçən əsrin 90-cı illərindən tətbiq olunan uçot və hesabat sistemi metodoloji və metodiki baxımdan müəyyən çatışmazlıqlara malik idi. Bunun da nəticəsində başqa uzunmüddətli aktivlər kimi qeyri-maddi aktivlər üzrə mövcud olan uçot və hesabat sistemi beynəlxalq tələblərə uyğun informasiya formalaşdırma bilmirdi. 2004-cü ildə "Mühasibat uçotu haqqında" Qanunun qəbul olunması, 2010-cu ilin yanvarın 1-dən yeni Hesablar Planının qüvvəyə minməsi də, bu sahədə olan nəzəri metodoloji, praktiki çatışmazlıqları tam aradan qaldırmadı. Göstərilən normativ sənədlərdə qeyri-maddi aktivlərin mahiyyəti düzgün açıqlanmırdı, onların ilkin və sonrakı qiymətləndirilməsi metodları, təsnifatı təkmil deyildi;

3. 2004-cü ildə Azərbaycan Respublikasının "Mühasibat uçotu haqqında" yeni Qanunun icrasını həyata keçirmək məqsədi ilə Azərbaycan Respublikasının Nazirlər Kabinetinin 18 iyun 2005-ci il tarixində "2005-2008-ci illər ərzində Milli Mühasibat uçot və hesabat Standartlarının tətbiqi üzrə Proqram" qəbul edildi. Göstərilən Proqrama görə Maliyyə Nazirliyinin metodiki nəzarəti altında Kommersiya təşkilatları görə 37 MMUS işlənib hazırlandı və təstiq olundu. Onların arasında qeyri-maddi aktivlərin uçotu qaydalarını tənzimləyən " Qeyri-

maddi aktivlər adlı" 12 nömrəli xüsusi MMUS-da vardı. MMUS 12 " Qeyri-maddi aktivlər adlı" MHBS 38-ə tam uyğundur.Hər iki standartda qeyri-maddi aktivlərin məzmununa uyğun gələn tərif formulə edilmiş,onların tanınma kriteriyaları göstərilmiş, qeyri-maddi aktivlərin ilkin və sonrakı qiymətləndirmə metodları şərh edilmişdir.Bundan ucbatun, qeyri-maddi aktivlərin ucbatunun aparılması görə yeni Hesablar Planı təstiq edilmişdir.

4. Araşdırmalar göstərir ki,yeni hazırlanmış MMUS 12 və qeyri-maddi aktivlərin ucbotu və hesabati ilə bağı başqa standartlar tamamı ilə beynəlxalq praktikaya və standartlara uyğundur,onların müddəaları müasir şəraitdə qeyri-maddi aktivlərin idarə olunması,onların formalaşması üzrə xərcləri,onlardan istifadə nəticəsində,habelə onların satışı və s. səbəblərdən təsərrüfatdan çıxmaları barədə dolğun informasiya formalaşdırmağa imkan verir.

5. Bununla bərabər mövcud standartlarda,eləcə də yeni Hesablar Planında müəyyən sıra çatışmazlıqlar mövcuddur.Onların aradan qaldırılması qeyri-maddi aktivlərin formalaşması,istifadəsi və təsərrüfatdan çıxması barədə daha dürüst və tam informasiya əlində olunmasına imkan verərdi.

6. Araşdırmalar göstərir ki, qeyri-maddi aktivlərin ilkin dəyərinə (maya dəyərinə) daxil edilməli olan xərclərin tərkibini dəqiqləndirmək zəruridir.Məsələ ondan ibarətdir ki,MHBS 23 və MMUS 13 qeyri-maddi aktivlərin əlində olunması ilə bağı borclar üzrə xərclərin bütövlükdə onların maya dəyərinə daxil olunmasına icazə vermir.Göstərilən standartların təsbitinə görə borclar üzrə xərclər ancaq kvalifikasiya olunan qeyri-maddi aktivlərin maya dəyərinə,özüdə göstərilən aktivlər istifadə (satış) görə tam hazır vəziyyətə gətirilənə qədər olan dövrdə daxil edilə bilər. Başqa sözlə qeyri-maddi aktivlər kvalifikasiya olunan deyilsə onda borclar üzrə xərclər onların ilkin dəyərinə (maya dəyərinə) daxil edilməməlidir.Bizim fikrimizcə qeyri-maddi aktivin yaradılma müddətindən asılı olmayaraq borclar üzrə bütün xərclər göstərilən aktivlərin bilavasitə yaradılması və

ya əlində olunması nəticəsində yaradılmışdırsa, onda göstərilən xərclər onların maya dəyərinə daxil edilməlidir.

7. Azərbaycanda qeyri-maddi aktivlərin qiymətdən düşməsinə müəyyən etmək görə kənar və daxili informasiya mənbələrinin məhdudluğu, həmçinin qeyri-maddi aktivlərin satış qiymətinin və istifadədən əlində oluna biləcək dəyərin hesablanması görə aktiv bazarın olmaması onların qiymətdən düşməsinin MHBS 36 və MMUS 24-də nəzərdə tutulduğu qaydada testləşdirilməsinə imkan vermir. Ona görə də ki, qeyri-maddi aktivlərin uçot və hesabatda sonrakı qiymətləndirilməsinin qalıq ilkin dəyəri ilə aparılması təklif olunur.

8. Əgər qeyri-maddi aktivləri ədaləti qiymət mütləqında təkrarən qiymətləndirmək zəruriliyi və bunun görə şərait yaranarsa, onda təkrarən qiymətləndirməni onların qalıq ilkin dəyəri mütləqında aparmaq daha məqsədə uyğundur, çünki bu zaman yığılmış amortizasiyanın təkrarən hesablanması zərurəti aradan qalxmış olar.

9. Qeyri-maddi aktivlərə investisiyalar haqqında daha dolğun və dürüst informasiya formalaşdırmaq görə 103 nömrəli subhesablara aşağıdakı subhesabların açılması təklif edilir:

103-1 " Daxili layihə çərçivəsində qeyri-maddi aktivlərin yaradılmasına investisiyalar " ;

103-2 "Satınalma yolu ilə ayrıca əlində olunan qeyri-maddi aktivlərə investisiyalar " ;

103-3 " Müəssisələrin müəyyənləşməsi zamanı əlində olunan ancaq identifikasiya oluna bilməyən qeyri-maddi aktivlərə investisiyalar ".

Eyni zamanda 103 nömrəli hesabın " Qeyri-maddi aktivlərə investisiyalar " adlandırılması təklif edilir.

10. Təklif edilir ki, 731-1 nömrəli subhesab indiki kimi "Torpaq, tikili, avadanlığın və başqa uzunmüddətli aktivlərin satılmasından zərərlər "

deyil,"Torpaq, tikili və avadanlıqların və başqa uzunmüddətli aktivlərin satışı üzrə xərclər " adlandırılınsın.

Qeyri-maddi aktivlərin təsərrüfatdan çıxması daha doğrusu satılması ilə əlaqədar xərclər hazırda 731-1 nömrəli "Torpaq,avadanlıqların və başqa uzunmüddətli aktivlərin satılmasından zərərclər " adlı subhesabda uçota alınır. Ancaq bu subhesabın adını düzgün hesab etmək olmaz. Məsələ burasındadır ki,başqa uzunmüddətli aktivlər kimi qeyri-maddi aktivlərin satışından olan mənfəət və ya zərər 611-1 nömrəli subhesabın kredit və debet dövryyələrini müqaisə etməklə müəyyənləşdirilə bilər. 731-1 nömrəli subhesabda, daha doğrusu, onun debetində satılan qeyri-maddi aktivin ilkin qalıq qiymətinin məbləği, satışla əlaqədar xərclər əks etdirilə bilər.

11. Qeyri maddi aktivlərlə əməliyyatların uçotunun auditi qiymətlilərin qeyri maddi aktivlərə aid olunmasının düzgünlüyü və qanuni olmasının müəyyən olunmasını nəzərdə tutur. Bu məqsədlə auditor ilkin olaraq qeyri maddi aktivləri müəssisə görə gəlirlilik baxımdan, (xüsusilə göstərilən qeyri maddi aktivlər təşkilatın nizamnamə kapitalına pay şəklində köçürülmüşdürsə) qiymətləndirir, daxil olan qeyri maddi aktivlərin uçotunun düzgünlüyünü yoxlayır. Audit prosesində auditor nəzərə almalıdır ki, qeyri-maddi aktivlər uçotda ozaman əks oluna bilər ki, onun forması (sxem, nümunəsi, müəllif vəsiqəsi, layihəsi və s.) olmaqla alqı-satqı obyektı qismində çıxış etsin, real qiymətə malik olmaqla və gəlir gətirməklə alınmasına dair sübutedici sənədlərlə rəsmiləşdirilsin. Bu zaman, intellektual mülkiyyətin sintetik uçotu növlər və ayrı-ayrı obyektlər üzrə analitik uçotun məlumatları ilə üzləşdirilir.

12. Qeyri maddi aktivlərin satışı və ya onların başqa təşkilata verilməsi zamanı 611 sayılı "Sair əməliyyat gəlirləri" hesabı üzrə yazılışlar yoxlanılır. Auditor nəzərə almalıdır ki, qeyri-maddi aktivlərin alınması, yaradılması ilə əlaqədar olan məsrəflər kapital qoyuluşu xarakteri daşıyır və onlar bilavasitə istifadə yerinə verilənə qədər uzunmüddətli kapital qoyuluşu kimi əks

olunur. Ona görə də yoxlama görə mütləq informasiya mənbəyi olaraq analitik uçots görə aparılmış uçot, təhvil –təslim aktı, ləğv edilmə aktı və sair sənədlərdən istifadə olunmalıdır.

13. Qeyri-maddi aktivlərin daxil olması aktla sənədləşdirilir. 101 №-li «Qeyri-maddi aktivlər hesabı və dəyər subhesabı» hesabı üzrə analitik uçot sözügedən aktivlərin növləri və müxtəlif obyektləri üzrə təşkil olunur. Tamamilə göstərilən proseslərin icra edilməsini yoxlamaq üçün auditor ilkin normativ sənədlər olan təhvil aktı, alqı-satqı müqaviləsi və başqa sənədləri öyrənir. Aparılan yoxlama ona əldə olunmuş əmlakın qüvvədə olan qanunvericiliyə uyğun icra olub- olmamasına dair som nəticənin formalaşmasına imkan verir.

Ədəbiyyat siyahısı

1. "Mühasibat uçotunun qaydaları haqqında" Azərbaycan Respublikası Qanunu. Bakı. 2004;
2. Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsi. Bakı. 2015.
3. "Kommersiya təşkilatlarına görə Milli Mühasibat uçotunun Standartlarının Konseptual Əsasları". Azərbaycan Respublikası MaliyyəNazirliyinin nəşri. Bakı. 2010;
4. Aleksander D., Britton A., Yorissen A.. MaliyyəHesabatının Beynəlxalq Standartları nəzəriyyədən praktikaya /rus dilindən tərcümə. prof. S.M.Səbzəliyevin rəhbərliyi ilə/. Bakı. 2010.
5. Abbasov Q.Ə., Səbzəliyev S.M., Daşdəmirov Ə.İ., Quliyev V.M., Sadıqov Ə.A."Mühasibat (verəcəkdir) uçotu ". Dərslik, Bakı. 2003;
6. Cəfərov E.O. " Azərbaycanca MaliyyəHesabatının Beynəlxalq Standartının tətbiqi ilə yaranmış problemlərin xüsusiyyətləri və onların həlli yolları" mövzusunda məqalə. Bakı,"Maliyyəvə uçot jurnalı" 2006. №3;
7. Hennie V.G. Beynəlxalq maliyyəhesabatları standartları Praktiki vəsait. (N.M.Hüseynovun redaktorluğu altında ingilis dilindən tərcümə)– Bakı. 2006,
8. Muslimov S.YKazımov R.N. Maliyyə təhlili. Dərslik. – Bakı, CBS, 2012.
9. Quliyev V.M., Fətullayev R., Kərimov A." Beynəlxalq uçot və hesabatə giriş (GAAP və İFRS mütləqində) ". Bakı 2012;
10. Rzayev Q.R. " Mühasibat uçotunun beynəlxalq standartları və maliyyəhesabatı". Bakı. 2004;
11. Sadıqov Ə.A.. "Mühasibat uçotu". Bakı 2010;
12. Səbzəliyev S.M. " Beynəlxalq, milli uçot-hesabat terminlərinin izahlı lüğəti". Bakı. 2010;
13. " Maliyyə və uçot " jurnalı.2014-2016-ci illər;
14. Səbzəliyev S.M.,N.M.Musayeva.Kommersiya təşkilatlarında mühasibat

- uçotunun yeni hesablar planı. Metodik vəsait. «Azərbaycan» nəşriyyatı.
15. Ə.A. Sadıqov, T.Ə. Sadıqov, C.Ə. Sadıqov Ş.Ə. Cəfərova,. Mühəsibat uçotu. Bakı, 2012
16. İ.M. Mahmudov, T.S. Zeynalov, N.M. İsmayılov. İqtisadi təhlil. Dərslik. Bakı. «İqtisad Universiteti», nəşriyyatı, 2010, s. 140-151; s. 565-585.
17. Abbasov Q.Ə, Səbzəliyev S.M, Quliyev V.M, Sadıqov Ə.A. “Mühəsibat (maliyyə) uçotu”. Bakı, 2003.