

AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI TƏHSİL NAZİRLİYİ
AZƏRBAYCAN DÖVLƏT İQTİSAD UNIVERSİTETİ

“MAGİSTRATURA MƏRKƏZİ”

Əlyazması hüququnda

Rəhimli Nicat Sabir

Turizm sferasında uzunmüddətli aktivlərin uçotu və auditı

MAGİSTR DİSSERTASIYASI

İxtisasın şifri və adı: **İİM – 060402 “Mühasibat uçotu və audit”**

İxtisaslaşma: **“Xidmət sferasında mühasibat uçotu”**

Elmi rəhbər: **prof. S.M.Səbzəliyev**

Proqram rəhbəri: **prof. Ə.İ.Daşdəmirov**

Kafedra müdiri: **prof. S.M.Səbzəliyev**

BAKİ – 2017

MÜNDƏRICAT

İşin ümumi xarakteristikası	3
Fəsil I. Turizm sahəsində qeyri-maddi aktivlərin uçotunun müasir vəziyyəti və təkmilləşdirilməsi istiqamətləri	7
1.1. Qeyri-maddi aktivlərin mahiyyəti və uçotunun qarşısında duran vəzifələr	7
1.2. Qeyri-maddi aktivlərin amortizasiyasının, inventarlaşmasının və qiymətləndirilməsinin uçotu	15
1.3. Təşkilatın işgüzar imicinin uçotu	19
Fəsil II. Əsas vəsaitlərin təsnifatı, qiymətləndirilməsi və uçotu	26
2.1. Əsas vəsaitlər haqda ümumi anlayış, onların mahiyyəti və təsnifatı	26
2.2. Əsas vəsaitlərin qiymətləndirilməsi qaydası	31
2.3. Əsas vəsaitlərin daxil olmasının və icarəsinin sənədləşdirilməsi və uçotu	34
2.4. Əsas vəsaitlərin amortizasiyasının və təmirinin uçotu	39
2.5. Dövriyyədənkenar aktivlərin müxtəlif üsurlarının uçotunun təkmilləşdirilməsi	42
Fəsil III. Qeyri-maddi aktivlərin müasir növlərinin uçotu və auditinin metodikasının təkmilləşdirilməsi	51
3.1. İntellektual mülkiyyət obyektlərinin uçotunun təkmilləşdirilməsi	51
3.2. Bioloji aktivlərin uçotunun təkmilləşdirilməsi	57
3.3. Turizm sahəsində müasir daxili auditin ümumi xarakteristikası və onun fəaliyyətinin təkmilləşdirilməsi	62
Nəticə və təkliflər	68
Ədəbiyyat siyahısı	70

İşin ümumi xarakteristikası

Mövzunun aktuallığı. Müasir mərhələdə iqtisadi sistemlərin əsası kimi müəssisələr çıxış edir və onlar cəmiyyət üçün zəruri sayılan məhsulları yaradır, işləri yerinə yetirir və xidmətlər göstərilir. Mülki-hüquqi tənzimlənmənin necə bir obyekt kimi xidmətlər, özlüyündə icmal münasibətlərin müəyyən növünü təcəssüm etdirir. Turizm müəssisəsi və otel-restoran biznesi xidmət sferasının dinamik surətdə inkişaf edən sahələrindən birisidir. Ümumi milli məhsulların istehsalında və cəmiyyətin sosial problemlərinin həllində həmin müəssisələrin əhəmiyyəti gündən-günə artmaqdadır. Turizm formaları, otellər və restoranlar xidmət sferasının ən perspektivli və sürətlə inkişaf edən sahələrindən hesab olunur. Turizm və mehmanxana-restoran biznesinin çox böyük hissəsini orta və kiçik sahibkarlığa aid etmək olar.

Mühasibat uçotunun transformasiyası, mühasibat uçotu və vergi hesabatları standartlarının biri-birinə yaxınlaşması şəraitində iqtisadiyyatın idarə edilməsinin necə bir mexanizmi kimi sahə uçotunun rolu artmaqdadır.

Turizmdə və otel-restoran biznesində mühasibat uçotu konkret müəssisə daxilində idarəetmənin, təhlilinin və nəzarətin təkmilləşdirilməsinə köməklik göstərməlidir.

Turizm sahibkarlıq fəaliyyətinin necə bir növü kimi xidmət bazarı infrastrukturunda ən aparıcı yerlərdən birini tutur.

Turizm və otel-restoran biznesində mühasibat uçotu sisteminin fəaliyyəti Azərbaycan Respublikasının Mülki Məcəlləsi, Vergilər Məcəlləsi, Milli Mühasibat Uçotu Standartları, müxtəlif Qanunlar və mühasibat uçotuna dair təlimatlarla tənzimlənir.

“Turizm haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanunu 4 iyun 1999-cu ildə Azərbaycan Respublikasının prezidenti Heydər Əliyev tərəfindən imzalanmışdır.

Bu Qanun Azərbaycan Respublikasında turizm bazarının hüquqi əsaslarının bərqərar edilməsinə yönəldilmiş dövlət siyasətinin prinsiplərini, turizm fəaliyyətinin əsaslarını müəyyən edir və turizm sahəsində meydana çıxan münasibətləri

tənzimləyir, sosial-iqtisadi inkişafı təmin edən vasitələrdən biri kimi turizm ehtiyatlarından səmərəli istifadə olunması qaydasını müəyyənləşdirir (“Xidmət sahələrində mühasibat (maliyyə) uçotu” (dərs vəsaiti, Bakı-“Təknur”-2015. səh. 76).

Müvafiq normativ sənədlərə uyğun olaraq turizm sənayesinə həm otellər, həm də ictimai iaşə obyektləri aiddir. Qonaqpərvərlik sənayesi turizm sferasının əsasını təşkil edir və turizm iqtisadiyyatında aparıcı rol oynayır. Xidmətin bu növü özlüyündə oteldə yerləşməyi, qidalanmanı və digər xidmət növlərini birləşdirir. Otellərin və digər yaşayış obyektlərinin təsnifat sisteminə görə “beş ulduz”, “dörd ulduz”, “üç ulduz”, “iki ulduz” və “bir ulduz” kateqoriyaları nəzərdə tutulur.

Təcrübə göstərir ki, turizm və otel-restoran biznesi müəssisələrinin bir qisminə mühasibat uçotu, hesabat və auditin aparılması metodikası bazar münasibətlərinin, beynəlxalq biznes səviyyəsinin müasir tələblərindən əhəmiyyətli dərəcədə geri qalır və onun gələcək inkişafına maneçilik törədir. Bu obyektlərdə aparılan mühasibat uçotu və onun nəticələrinin maliyyə hesabatlarında əks etdirilməsi qaydası inkişaf etmiş qərb ölkələrində olduğundan xeyli geridə qalır. Son nəticədə ölkənin turizm sahəsinin gələcək inkişafına və bu sahənin müəssisələrinin xarici ölkələrin firmaları ilə integrasiya əlaqələrinin dərinləşməsinə manecilik törədir.

Məlumdur ki, mühasibat uçotu ilə yanaşı iqtisadi təhlil idarəetmənin ən mühüm funksiyalarından biridir. Belə ki, iqtisadi təhlil idarəetmə qərarlarının qəbulu üçün informasiyalar hazırlayır. Həmin təhlil nəticəsində alınan informasiyaların keyfiyyəti bir çox hallarda uçot informasiyalarının keyfiyyətindən asılıdır. Eyni zamanda araşdırmalar göstərir ki, turizm sahəsində uzunmüddətli aktivlərin və onların yaranma mənbələrinin uçotu metodikası qarşıda duran tələblərə tam cavab vermir.

Bütün yuxarıda sadalananlar turizm sferasında uzunmüddətli aktivlərin və onların yaranma mənbələrinin uçotu və hesabatı sahəsində təkmilləşdirmələr aparılmasını tələb edir. Daha konkret yanaşsaq uzunmüddətli aktivlərin uçotda və hesabatda əks etdirilməsi qaydası həm milli və həm də beynəlxalq praktikada tətbiq olunan standartlara uyğun gəlmir.

Qeyd olunanlar seçilmiş magistr dissertasiyasının aktuallığına dəlalət edir və onun elmi-praktik əhəmiyyətini sübuta yetirir.

Problemin öyrənilməsi vəziyyəti. Uzunmüddətli aktivlərin və onların yaranma mənbələrinin uçotu, təhlili və auditı xarici ölkələrin alimlərindən K.Drurinin, X.Anderonun, O.Efimovun, M.Vaxruşinanın, S.Satubaldinin, N.Seleznevanın, L.Melnikovanın, L.Dontsovanın, N.Plaskovanın, V.Qetmanın, N.Mislovskayanın, S.Qrişkinanın, L.Qerasimovanın, N.Rojkovanın, U.Blinovanın və başqalarının əsərlərində geniş şərh olunmuşdur.

Bizim respublikada turizmdə uçotun və auditin bəzi məqamları ilə müxtəlif illərdə Q.Abbasov, S.Səbzəliyev, V.Quliyev, S.Müslümov, C.Namazova, İ.Abbasov, F.Hacıyev, S.Qasımov, H.Cəfərli, N.İsmayılov və başqaları ilə məşğul olmuşlar. Qeyd etmək istəyirik ki, bazar iqtisadiyyatının müasir şəraitində uzunmüddətli aktivlərin (əsas vəsaitlər, qeyri-maddi aktivlər və s.) uçotunun və auditinin təkmilləşdirilməsi üzrə konkret tədqiqatlar (xüsusən də turizm də) aparılmamışdır. Uzunmüddətli aktivlərin məzmunu, təsnifatı və onların uçotunun milli mühasibat uçotu standartlarına uyğun səviyyədə qurulması istiqamətində də görüləsi işlər kifayət qədərdir.

Tədqiqatın məqsəd və vəzifələri. Yerinə yetirilən magistr dissertasiyasının qarşısında aşağıdakı vəzifələri həll etmək durur:

- Uzunmüddətli aktivlərin müxtəlif ünsürlərinin mahiyyətini, təsnifləşdirilməsini və digər əlamətlərini tənqidi baxımdan araşdırmaq;
- Müasir biznesin tələblərini əsas götürmək şərtlə turizmdə uzunmüddətli aktivlərin uçotda əks etdirilməsi və auditı istiqamətində konkret tövsiyələr hazırlamaq;
- Uzunmüddətli aktivlərin uçotu, auditı və təhlilini aparmaq üçün mütərəqqi yanaşmalardan istifadə etməklə konkret göstəricilər sistemini formalaşdırmaq;
- Turizm şirkətlərində uçot və hesabatın səmərəli təşkilinə nail olmaq üçün müasir tələblərə cavab verən konkret uçot siyasəti təklif etmək və s.

Tədqiqatın predmeti və obyektinə aiddir: turizmdə uzunmüddətli aktivlərin uçot və hesabatının qüvvədə olan sistemi, uçot və hesabatda metodik yanaşmalar, bazar iqtisadiyyatı şəraitində uzunmüddətli aktivlərdən səmərəli istifadə olunması üçün göstəricilər sistemi, müxtəlif turizm şirkətləri və şərti məlumatlar.

Magistr dissertasiyasının nəzəri və metodoloji əsasları. Dissertasiya işinin metodoloji və nəzəri əsaslarına daxildir: Azərbaycan Respublikasının Konstitusiyası AR Mülki Məcəlləsi, AR Əmək Məcəlləsi, AR “Mühasibat uçotu” haqqında Qanunu, “Turizm haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanunu, Milli Mühasibat Uçotu Standartları və s.

Tədqiqat prosesində mücərrəd-məntiqi, mühasibat uçotu, iqtisadi təhlil, statistik, monoqrafik və s. metodlardan istifadəyə üstünlük verilmişdir.

Magistr dissertasiyasında verilən yeniliklər aşağıdakılardan ibarətdir:

- Turizm sferasında uzunmüddətli aktivlərin məzmunu, mahiyyəti və təsnifatının dəqiqləşdirilməsi sahəsində tədqiqat aparılmışdır.
- Uzunmüddətli aktivlərin uçotda və hesabatda qiymətləndirilməsində təsadüf edilən çatışmazlıqlar araşdırılmışdır;
- Uzunmüddətli aktivlərin müxtəlif növlərinin (qeyri-maddi aktivlər, əsas vəsaitlər, əmlaka investisiyalar, bioloji aktivlər, təbii sərvətlər, təxirə salınan vergi aktivləri, uzunmüddətli debitor borcları, sair uzunmüddətli maliyyə aktivləri və s.) uçotunun milli və beynəlxalq uçot standartları əsasında qurulması üçün tövsiyələr vermək;
- əsas vəsaitlərin və qeyri-maddi aktivlərin ilk uçotda və hesabatda qeydiyyatına alınmasında yol verilən çatışmazlıqlara konkret münasibət bildirmək;
- uzunmüddətli aktivlərdən səmərəli istifadəyə nail olmaq üçün konkret göstəricilər sistemini təklif etmək və s.

İşin həcmi və quruluşu. Magistr dissertasiyası girişdən, üç fəsildən və nəticələrdən ibarət olmaqla 71 kompyüter vərəqindən ibarətdir.

FƏSİL I. TURİZM SAHƏSİNDƏ QEYRI-MADDİ AKTİVLƏRİN UÇOTUNUN MÜASİR VƏZİYYƏTİ VƏ TƏKMİLLƏŞDİRİLMƏSİ İSTIQAMƏTLƏRİ

1.1. Qeyri-maddi aktivlərin mahiyyəti və uçotunun qarşısında duran vəzifələr

Milli Mühasibat Uçotunun 12 №-li “Qeyri-maddi aktivlər üzrə” Standartına uyğun olaraq qeyri-maddi aktivlərə aşağıdakı şərtlərə cavab verən əmlak (aktivlər) aid edilir:

- Maddi-əşya (fiziki) struktura malik deyildir;
- Digər əmlakdan identifikasiya (ayrıla bilər);
- Məhsul istehsalında, işlər yerinə yetirildikdə, yaxud xidmətlər göstərildikdə, habelə təşkilatın idarəetmə ehtiyacları üçün istifadə edilmək üçün nəzərdə tutulur;
- Uzun müddət ərzində istifadə edilir (12 aydan çox, yaxud adi əməliyyat mərhələsi 12 aydan çox olarsa);
- Həmin aktivin sonradan yenidən satılması nəzərdə tutulmur;
- Təşkilata iqtisadi səmərə gətirmək qabiliyyətinə malikdir;
- Həmin aktivin mövcudluğunu təsdiq edən və lazımi səviyyədə rəsmiyyətə salınan sənədlərə malikdir (məsələn, patentlər, şəhadətnamələr, digər qorunma sənədləri).

Yuxarıda qeyd etdiyimiz şərtlərlə uyğun olaraq qeyri-maddi aktivlərə aşağıdakı intellektual obyektləri daxildir:

- Kəşflərə, sənaye nümunələrinə, faydalı modellərə patent sahibinin müstəsna müəlliflik hüququ;
- Elektron hesablama maşınlarına proqramlar üçün müstəsna müəlliflik hüququ, məlumatlar bazası;
- İnteqral mikrosxemlərin topologiyalarına müəllifin əmlak hüququ;

- Sahibkarın mal nişanlarına və xidmət işarələrinə müstəsna müəlliflik hüququ, malların yerləşdiyi yerin adı.

Qeyri-maddi aktivlərin tərkibində həmçinin təşkilatın işgüzar imici, təşkilati xərclər və s. uçota alınır.

Bundan başqa torpaq sahələrindən və təbii resurslardan istifadə hüququ, habelə firma qiymətləri və s.-də qeyri-maddi aktivlər kimi qeydə alınır.

Təşkilatda qeyri-maddi aktivləri aşağıdakı növləri üzrə qruplaşdırmaq mümkündür:

- a) intellektual mülkiyyət obyektləri;
- b) təbii resurslardan istifadə hüququ;
- v) təxirə salınan xərclər;
- q) firma qiymətləri.

İntellektual mülkiyyət obyektlərini iki qrupa bölürlər:

1. potent hüququ ilə tənzimlənən obyektlər;
2. müəlliflik hüququ ilə tənzimlənən obyektlər.

Patent hüququ əsərin mahiyyətinin mühafizəsinə nəzarət edir. İxtiraları, faydalı modelləri, sənaye nümunələrini, firma adlarını, mal işarələrini lazımi proseduraları gözləmək şərtlə müvafiq orqanlarda qeydiyyatdan keçirmək zəruridir.

Müəlliflik hüququ ilə tənzimlənən obyektlərin qeydiyyatına ehtiyac yoxdur. Belə obyektlərdən istifadə hüququ və formaları onların müəlliflərinin istəyindən asılıdır. Müəlliflik hüququ ilə tənzimlənən obyektlərin siyahısı, yeni əsərlər yaradıldıqca dəyişilə bilər. Potent hüququ ilə tənzimlənən obyektlər (sənaye mülkiyyəti obyektləri):

Sənaye mülkiyyəti obyektlərinin hüquqi tənzimlənməsi qanunla (patent haqqında) həyata keçirilir.

Əgər, ixtira yenidirsə, o qanunla mühafizə olunmalıdır. İxtiraya misal olaraq, yeni qurğuları, istehsal üsullarını, yeni mikroorqanizmləri, bitkiləri, heyvanları və s. göstərmək olar. İxtiraçılığa görə patent 20 il müddətinə verilir. Patentdən istifadəyə icazə verilməsi onun müəllifinin müstəsna hüququdur.

Sənaye müəssisələrinin nümunələri dedikdə, məlumatın zahiri görkəmini dəyişən bədii-konstruktor həlli başa düşülməlidir. Sənaye nümunəsi özünün yeniliyi, orijinallığı və digər xüsusiyyətləri ilə seçilməlidir. Belə nümunələr üçün patent 10 il müddətinə verilir və əlavə olaraq 5 il də artırıla bilər.

Faydalı model dedikdə, həmin modelin tərkib hissələrinin yeni konstruksiyalarla əvəz edilməsi təsəvvür edilir. Faydalı model üçün potent şöbəsi tərəfindən 10 il müddətinə şəhadətnamənin müddəti əlavə olaraq üç il artırıla bilər.

Potent hüququ ilə qorunan obyektlərin istifadəsinin əsas iki forması mövcuddur:

1. İstifadə hüququnun lisenziya ilə verilməsi;
2. Obyektin qoyuluş qaydasında təşkilatın nizamnamə kapitalına birləşdirilməsi.

Lisenziya müqaviləsi alqı-satqı müqavilələrindən əhəmiyyətli dərəcədə fərqlənir. Belə ki, patentin sahibi lisenziya müqaviləsi əsasında təşkilata ixtiranın özünü deyil, ondan istifadə hüququnu verir. Potentlə qorunan obyektlərin dəyəri onun satın alınmasına çəkilən xərclərdən, hüquqi, konsultativ və digər xərclərdən ibarətdir.

Mal işarələri və xidmət göstərmək işarələri vasitəsilə həmcins malları, müxtəlif hüquqi və yaxud fiziki şəxslərin xidmətlərini biri-birindən fərqləndirmək mümkündür.

Mal işarəsi və xidmət işarələrinin hüquqi mühafizəsi potent idarəsinin şəhadətnaməsi əsasında həyata keçirilir. Şəhadətnamənin müddəti 10 ildir.

Malın təşəkkül tapdığı yeri adı da qeyri-maddi aktivlərə aiddir. Belə ki, bəzən ölkənin və yaxud digər yaşayış məntəqəsinin adı, burada yaşayan insan və yaxud başqa xarakterik amillər malların xüsusiyyətlərində öz əksini tapır.

Firma adı deyildikdə – hüquqi şəxsin fərdi adı başa düşülür. Bu ad hüquqi şəxs dövlət tərəfindən qeydiyyatdan keçirildikdə verilir. Mal işarələrinin, xidmət işarələrinin və firma forması **lisenziya müqavilələri ilə tənzimlənir.**

«**Nou-xau**» dedikdə, üçüncü şəxsə naməlum qalması üzündən potensial kommersiya dəyərinə malik olan texniki, təşkilati, xidməti və kommersiya

xarakterli informasiyalar başa düşülür. Belə informasiyalarla qanuni əsaslara tanış olmaq qadağandır. Odur ki, həmin informasiyaların gizli saxlanılması üçün onun sahibi hər cür tədbir görür.

Sənaye mülkiyyətinin digər obyektlərindən fərqli olaraq «Nou-xau» qeydiyyatdan keçirilmir. Həmin informasiyaya malik olan şəxslərin bu informasiyanı yayması qəti qadağandır. «Nou-xau» müqavilə əsasında digər təşkilata verilə bilər. Bu zaman verilən obyektin bütün əlamətləri müqavilədə təsvir edilməlidir.

Müəlliflik hüququ olan obyektlər müvafiq Qanunlarla tənzimlənir.

Elektron hesablama maşınları üçün proqramlar – müxtəlif kompyuter qurğularının fəaliyyəti üçün nəzərdə tutulan məlumatların və komandaların obyektiv formasıdır. Proqramlar və audiovizual təsvirlər hazırlanılan zaman əldə olunan hazırlıq materialları da həmin obyektlərə aid edilir.

Məlumatlar bazası – sistemləşdirilmiş məlumatlar (məqalələr, hesablamalar və s.) məcmusunun təqdim olunması və təşkilinin obyektiv formasıdır.

İntegral mikrosxemlərin topologiyası dedikdə material daşıyıcısında qeydə alınan integral mikrosxemlərin məcmusunun həndəsi vəziyyəti nəzərdə tutulur.

Qeyd olunanlardan başqa elmi, bədii və incəsənət əsərləri də müəlliflik hüququnun obyektləri hesab edilə bilər.

Müəlliflik hüququ obyektləri müvafiq müqavilə əsasında verilir (əsərin təkrar çapı, yenidən işlənilməsi, yayılması və s.).

Fəaliyyətin müəyyən növü (ticarət, audit və s.) ilə məşğul olmaq hüququ verən **lisensiyalar intellektual mülkiyyət obyektlərinə aid edilir.**

Təbii resurslardan istifadə hüququ torpaq sahələrindən, yerin təkindən, su və digər hövzələrindən istifadəni tənzimləyir (məsələn, faydalı qazıntıların çıxarılması və s.).

Elmi-tədqiqat və layihə konstruktor işlərinə çəkilən xərclər təxirə salınan xərclər adlanır.

Təşkilati xərclər dedikdə, konsultasiyaların dəyərinin ödənilməsi, reklam, sənədləşmələrin hazırlanılması və s. ilə əlaqədar xərclər başa düşülməlidir.

Yeni texnikanın, texnologiyanın və idarə sisteminin təkmilləşdirilməsi ilə əlaqədar elmi tədqiqat işlərinə çəkilən xərclər, gəlir gətirirsə, qeyri-maddi aktivlərə aid edilir.

Digər təşkilatlar üçün görülən elmi-tədqiqat işləri kommersiya əməliyyatları sayılır və qeyri-maddi aktivlərə aid edilmir.

Firma qiyməti («çud-vill») - necə bir bütöv vahid kimi firmanın dəyəri ilə onun əmlakının balans dəyəri arasındakı fərqdən ibarətdir. Bizim uçot praktikamızda «firma qiyməti» termini əvəzinə «özləşdirilən təşkilatların əmlakının alış və qiymətləndirmə dəyəri arasındakı fərq» terminindən istifadə olunur.

Uçot və hesabatda **qeyri-maddi aktivlər ilkin və qalıq dəyəri** ilə qiymətləndirilir. Qeyri maddi aktivlərin köhnəlməsi uçotda ayrıca qeydə alınır.

İlkin dəyər aşağıdakı obyektlər üzrə müəyyənləşdirilir:

- a) tərəflərin müqaviləsi əsasında nizamnamə kapitalına qoyuluşlar;
- b) digər təşkilat və şəxslərdən satın alınan obyektlər;
- v) digər təşkilat və şəxslərdən əvəzsiz daxil olan obyektlər.

Qeyri-maddi aktivlərin satın alınmasına çəkilən xərclərə obyektin satın alma dəyəri, vasitəçinin haqqı, informasiya və məsləhət xidmətləri, gömrük rüsumu və s. daxildir.

Hal-hazırda qeyri-maddi aktivlərin hərəkətinin sənədlərlə rəsmiyyətə salınması üzrə hər hansı bir tövsiyyə yoxdur. Odur ki, hələlik hər bir təşkilat, müvafiq sənəd formalarını özü hazırlamalıdır. Bütün hallarda həmin sənədlərdə müvafiq məcburi rekvizitlər və obyektin əsas xüsusiyyətləri öz əksini tapmalıdır. Xüsusən də bu sənədlərdə qeyri-maddi aktivlərin obyektlərinin istifadə müddəti, ilkin dəyəri, amortizasiya norması və s. qeyd olunmalıdır.

Qeyri-maddi aktivlərin sintetik uçotu 101 saylı «Qeyri-maddi aktivlər – Dəyər», 102 «Qeyri-maddi aktivlərin amortizasiyası» adlı hesablarında həyata keçirilir.

101 sayılı hesab aktivdir. Bu hesabda qeyri-maddi aktivlər ilkin dəyərilə uçota alınır. Qeyri-maddi aktivlərin bəzi növləri üzrə hesablanılan amortizasiya ayırmaları 101 hesabdan istehsal xərcləri uçota alınan hesablara silinir.

Təşkilatda qeyri-maddi aktivlərin bir neçə növü olduqda, hər bir aktiv növü üçün müvafiq subhesab açmaq məqsəduyğundur. Hesab planında aşağıdakı subhesablar nəzərdə tutulur:

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

101 sayılı hesabın analitik uçotu qeyri-maddi aktivlərin növləri və müxtəlif obyektləri üzrə aparılır.

102 sayılı hesabda qeyri-maddi aktivlərə hesablanılan köhnəlmə məbləği qeydiyyatdan keçirilir.

Qeyri-maddi aktivlərin daxil olma mənbələri aşağıdakılardır:

1. Satın alınmaq;
2. Təşkilatın öz qüvvəsi ilə yaratmaq;
3. Dəyişdirmə şərti ilə satın almaq;
4. Təşkilatın nizamnamə kapitalına qoyuluş hesabına əldə etmək;
5. Əvəzsiz daxil olmalar;
6. Birgə fəaliyyəti həyata keçirmək üçün qeyri-maddi aktivlərin əldə olunması.

Qeyri-maddi aktivlərin satın alınması və yaradılması uzun müddətli investisiyalara aid edilir və 103 sayılı «Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması» hesabının debetinə, hesablaşma, material və digər hesabların kreditinə yazılır. Daha sonra həmin aktivlər uçotda belə əks etdirilir:

D-t 101 saylı hesab

K-t 103 saylı hesab.

Firma adı deyildikdə – hüquqi şəxsin fərdi adı başa düşülür. Bu ad hüquqi şəxs dövlət tərəfindən qeydiyyatdan keçirildikdə verilir. Mal işarələrinin, xidmət işarələrinin və firma forması **lisenziya müqavilələri ilə tənzimlənir**.

«**Nou-xau**» dedikdə, üçüncü şəxsə naməlum qalması üzündən potensial kommersiya dəyərinə malik olan texniki, təşkilati, xidməti və kommersiya xarakterli informasiyalar başa düşülür. Belə informasiyalarla qanuni əsaslara tanış olmaq qadağandır. Odur ki, həmin informasiyaların gizli saxlanması üçün onun sahibi hər cür tədbir görür.

Sənaye mülkiyyətinin digər obyektlərindən fərqli olaraq «**Nou-xau**» qeydiyyatdan keçirilmir. Həmin informasiyaya malik olan şəxslərin bu informasiyanı yayması qəti qadağandır. «**Nou-xau**» müqavilə əsasında digər təşkilata verilə bilər. Bu zaman verilən obyektin bütün əlamətləri müqavilədə təsvir edilməlidir.

Müəlliflik hüququ olan obyektlər müvafiq Qanunlarla tənzimlənir.

Elektron hesablama maşınları üçün proqramlar – müxtəlif kompyuter qurğularının fəaliyyəti üçün nəzərdə tutulan məlumatların və komandaların obyektiv formasıdır. Proqramlar və audiovizual təsvirlər hazırlanılan zaman əldə olunan hazırlıq materialları da həmin obyektlərə aid edilir.

Məlumatlar bazası – sistemləşdirilmiş məlumatlar (məqalələr, hesablamalar və s.) məcmusunun təqdim olunması və təşkilinin obyektiv formasıdır.

İnteqral mikrosxemlərin topologiyası dedikdə material daşıyıcısında qeydə alınan inteqral mikrosxemlərin məcmusunun həndəsi vəziyyəti nəzərdə tutulur.

Qeyd olunanlardan başqa elmi, bədii və incəsənət əsərləri də müəlliflik hüququnun obyektləri hesab edilə bilər.

Müəlliflik hüququ obyektləri müvafiq müqavilə əsasında verilir (əsərin təkrar çapı, yenidən işlənməsi, yayılması və s.).

Fəaliyyətin müəyyən növü (ticarət, audit və s.) ilə məşğul olmaq hüququ verən **lisensiyalar intellektual mülkiyyət obyektlərinə aid edilir**.

Təbii resurslardan istifadə hüququ torpaq sahələrindən, yerin təkindən, su və digər hövzələrindən istifadəni tənzimləyir (məsələn, faydalı qazıntıların çıxarılması və s.).

Elmi-tədqiqat və layihə konstruktor işlərinə çəkilən xərclər təxirə salınan xərclər adlanır.

Təşkilati xərclər dedikdə, konsultasiyaların dəyərinin ödənilməsi, reklam, sənədləşmələrin hazırlanılması və s. ilə əlaqədar xərclər başa düşülməlidir.

Yeni texnikanın, texnologiyanın və idarə sisteminin təkmilləşdirilməsi ilə əlaqədar elmi tədqiqat işlərinə çəkilən xərclər, gəlir gətirirsə, qeyri-maddi aktivlərə aid edilir.

Digər təşkilatlar üçün görülməli elmi-tədqiqat işləri kommersiya əməliyyatları sayılır və qeyri-maddi aktivlərə aid edilmir.

Firma qiyməti («çud-vill») - necə bir bütöv vahid kimi firmanın dəyəri ilə onun əmlakının balans dəyəri arasındakı fərqdən ibarətdir. Bizim uçot praktikamızda «firma qiyməti» termini əvəzinə «özləşdirilən təşkilatların əmlakının alış və qiymətləndirmə dəyəri arasındakı fərq» terminindən istifadə olunur.

Uçot və hesabatda **qeyri-maddi aktivlər ilkin və qalıq dəyəri** ilə qiymətləndirilir. Qeyri maddi aktivlərin köhnəlməsi uçotda ayrıca qeydə alınır.

İlkin dəyər aşağıdakı obyektlər üzrə müəyyənləşdirilir:

- a) tərəflərin müqaviləsi əsasında nizamnamə kapitalına qoyuluşlar;
- b) digər təşkilat və şəxslərdən satın alınan obyektlər;
- v) digər təşkilat və şəxslərdən əvəzsiz daxil olan obyektlər.

Qeyri-maddi aktivlərin satın alınmasına çəkilən xərclərə obyektin satın alma dəyəri, vasitəçinin haqqı, informasiya və məsləhət xidmətləri, gömrük rüsumu və s. daxildir.

Hal-hazırda qeyri-maddi aktivlərin hərəkətinin sənədlərlə rəsmiyyətə salınması üzrə hər hansı bir tövsiyyə yoxdur. Odur ki, hələlik hər bir təşkilat, müvafiq sənəd formalarını özü hazırlamalıdır. Bütün hallarda həmin sənədlərdə müvafiq məcburi rekvizitlər və obyektin əsas xüsusiyyətləri öz əksini tapmalıdır.

1.2. Qeyri-maddi aktivlərin amortizasiyasının, inventarlaşmasının və qiymətləndirilməsinin uçotu

Qeyri-maddi aktivlərdən uzun müddət ərzində istifadə olunur və həmin müddət ərzində onların dəyəri bərabər səviyyədə (hər ay) amortizasiya ayırmaları şəklində istehsal olunan məhsulların, yerinə yetirilən işlərin və göstərilən xidmətlərin dəyərində daxil edilir. amortizasiya ayırmalarının kəmiyyəti müəssisənin özünün müəyyən etdiyi normalar əsasında hər ay hesablanır. Qeyri-maddi aktivlərin faydalı istifadə müddəti də müəssisənin özü tərəfindən müəyyənləşdirilir. Müəyyən çətinliklər yarandığı hallarda bu müddət 20 il götürülür. Qeyri-maddi aktivlərin istifadə müddəti başa çatdıqda onlara amortizasiya hesablanması dayandırılır.

Qeyri-maddi aktivlərin dəyəri ödənilən obyektləri üçün amortizasiya aşağıdakı üsullardan biri ilə hesablanıla bilər:

- Xətti üsulla – onların faydalı istifadə müddəti əsasında təşkilatın hesabladığı normadan asılı olaraq;
- Azalan qalıq üsulu ilə;
- Onların dəyərinin məhsulların (iş və xidmətlərin) dəyərində mütənasib qaydada bölüşdürülməsi üsulu ilə.

Qeyri-maddi aktivlərin həmcins qrupları üzrə yuxarıda sadalanan üsullardan birinin tətbiqi onların bütün müddət ərzində faydalı istifadəsindən asılı olaraq həyata keçirilir.

Əsas vəsaitlərdə olduğu kimi qeyri-maddi aktivlər üzrə amortizasiya hesablanmasını obyektin istifadəyə verildiyi aydan sonrakı ayın 1-dən başlanılması məqsədə uyğundur. Amortizasiyanın hesablanması isə obyektin istismardan çıxdığı aydan sonrakı ayın 1-dən dayandırılmalıdır.

Qeyri-maddi aktivlər üzrə amortizasiya ayırmaları mühasibat uçotunda iki üsulla öz əksini tapır:

- Hesablanmış məbləğin ayrıca hesabda toplanılması yolu ilə;
- Obyektin ilk dəyərinin azalması yolu ilə.

Birinci üsul üzrə qeyri-maddi aktivlərə amortizasiya hesablandıqda belə köçürmə verilir:

D-t 202 “İstehsal məsrəfləri”

D-t 711 “Kommersiya xərcləri”

D-t 721 “İnzibati xərclər”

K-t 102 “Qeyri-maddi aktivlər - Amortizasiya”

İkinci üsul zamanı qeyri-maddi aktivlərin ilk dəyəri birbaşa 101 №-li “Qeyri-maddi aktivlər” hesabından 202 №-li “İstehsal məsrəfləri”, 711 №-li “Kommersiya xərcləri” və 721 №-li “İnzibati xərclər” hesablarına silinir. Bu üsulla amortizasiyanın əks etdirilməsi müəssisənin təşkilati xərclərinə və müsbət işgüzar imicinə aid edilir. Onlar 20 il ərzində, lakin müəssisənin fəaliyyət müddətindən asılı olmamaq şərti ilə amortizasiya olunur.

İkinci üsulla obyektlərin ilk dəyəri təməmilə silindikdən sonra həmin obyektlər uçotda şərti qiymətlə əks etdirilir. Bu qiymət müəssisənin maliyyə nəticələrinə aid olunur.

Müəssisənin bütün əmlakının tərkibində uçota alınan qeyri maddi aktivlər, onların faktiki mövcudluğu mühasibat uçotu məlumatları ilə müqayisəsi yolu ilə inventarlaşmaya məruz qalmalıdır.

Inventarlaşma aşağıdakı hallarda aparılmalıdır:

- İllik hesabat tərtib edildikdən əvvəl;
- Mənimsəmə və fırldaqçılıq halları aşkarlandıqda;
- Əmlak icarəyə verildikdə;
- Əmlak ləğv olunduqda və s. hallarda.

Inventarlaşmanın nəticələri inventarlaşma siyahılarında qeydə alınır və inventarlaşma komissiyasının üzvləri tərəfindən imzalanır. Inventarlaşma prosedurları həyata keçirildikdə müəssisənin qeyri-maddi aktivlərdən istifadə hüququnu təsdiq edən sənədlərin mövcudluğu yoxlanılır, hüquqların müddəti nəzərdən keçirilir, habelə qeyri-maddi aktiv obyektlərinin müəssisənin hesabatında əks etdirilməsi qaydasının dürüstlüyinə fikir verilir.

Inventarlaşmanın nəticələri mühasibat uçotunda aşağıdakı formada əksini tapır. Inventarlaşma zamanı aşkarlanan material aktivlərinin artıqlığı aşağıdakı hesablar vasitəsilə rəsmiləşdirilir:

D-t 101 “Qeyri-maddi aktivlər – Dəyər”

K-t 611 “Sair əməliyyat gəlirləri”

Inventarlaşma prosesində qeyri-maddi aktivlərin əksik gəlməsinin uçotu belədir:

D-t 731-7 “Aktivlərin dəyərinin azalması üzrə düzəlişlər”

K-t 101 “Qeyri-maddi aktivlər – Dəyər”

Çatışmazlıqların günahkar şəxsləri aid edilməsi aşağıdakı köçürmə ilə qeydə alınır:

D-t 601-6 “Digər əməliyyat gəlirləri”

K-t 731-7 “Aktivlərin dəyərinin azalması üzrə düzəlişlər”

Əgər, günahkar şəxsi müəyyənləşdirmək qeyri mümkündürsə, onda çatışmayan məbləğ aşağıdakı köçürmə ilə qeyddən keçirilir:

D-t 721-3 “Digər inzibati xərclər”

K-t 731-7 “Aktivlərin dəyərinin azalması üzrə düzəlişlər”

Inventarlaşmanın aparılması formaları və qaydaları əmlakı və maliyyə öhdəliklərinin inventarlaşması üzrə metodik göstərişlər vasitəsilə tənzimlənir.

Material daşıyıcısının olmamasına baxmayaraq qeyri-maddi aktivlərin real dəyəri mövcuddur. Bütün hallarda qeyri-maddi aktivlərdən istifadəyə hüququ olan şəxslərin hüquqi müdafiəsi nəzərdə tutulmuşdur.

Ümumi qaydalara görə qeyri-maddi aktivlərin qiymətləndirilməsi onların satın alınmasına, yaxud yaradılmasına çəkilən faktik xərclərin cəmlənməsi yolu ilə pul ifadəsində həyata keçirilir.

Bu xərclərə aiddir: müqavilə üzrə ödənişlər, məsləhət xidmətləri və sair xərclər. Qeyri-maddi aktivlərin ilkin qiymətləndirilməsinin müxtəlif üsulları onların təşkilata daxil olması üsulundan asılı olaraq aşağıdakı cədvəldə verilmişdir (cədvəl 1.1.)

Cədvəl 1.1.**Qeyri-maddi aktivlərin müəssisəyə daxil olması üsullarından asılı olaraq onların ilkin qiymətləndirilməsi metodları**

Qiymətləndirmə	Qoyuluşun növü
Nominal (nizamnamə) kapitalı hesabına köçürmə	Müqavilə və təsisçilərin sazişi üzrə Cəhmdar cəmiyyətdə qiymətləndirmə müstəqil qiymətləndirici vasitəsilə aparılır
Ödəniş qaydasında digər təşkilatlardan satın alınması	Obyektin satın alınması və hazırlıq səviyyəsinə çatdırılmasına çəkilən faktik xərclərdən asılı olaraq
Təsisçilərdən, digər təşkilatlardan və şəxslərdən əvəzsiz daxil olmalar	Müdaxil olunmanın tarixinə ekspert yolu ilə bazar qiymətləri əsasında
Özünün qüvvəsi ilə hazırlanmışdır	Obyektin yaradılması və saz hala salınması üzrə çəkilən faktik xərclərdən asılı olaraq
Digər hüquqi şəxslərlə, yaxud təşkilatlarla qovuşma zamanı əldə olunan	Əvvəlki balans sahibinin ilk (uçot) dəyərilə

Qeyri-maddi aktivlərin qiymətləndirilməsi aşağıdakıları müəyyənləşdirmək məqsədilə həyata keçirilir:

- Uçota götürüldükdə ilkin dəyər;
- Obyekt kommersiya məqsədləri üçün istifadə olunduqda bazar dəyəri.

Uçot və hesabatda qeyri-maddi aktivlər satın alma, hazırlanma, hazır vəziyyətə gətirmə və s. xərclərin məbləğində əks etdirilir. Qeyri-maddi aktivlərin yararlı hala gətirilməsinə çəkilən xərclər özündə material xərclərini, əməkdaşların əmək ödənişi xərclərini və digər birləşdirir.

İlk dəyəri müəyyənləşdirmək üçün ilk sənədlərin məlumatlarından, zəruri hallarda kənar təşkilatlar tərəfindən həyata keçirilən ekspertizanın nəticələrindən istifadə olunur.

Qeyri-maddi aktivlər qalıq dəyəri ilə təşkilatın balansında göstərilir. Dəyəri ödənilməyən qeyri-maddi aktiv obyektləri, mənzil fondunun obyektləri və s. istisnaqlıq təşkil edir.

Qiymətləndirilən obyektlərin bazar dəyəri müəyyənləşdirildikdə texnik, hüquqi və digər məlumatlar, mülkiyyət, yaxud istifadə hüququnun mövcudluğu mqmkqn istifadə variantları hökmən təhlil olunmalıdır.

Bundan başqa funksional köhnəlmə nəzərə alınmaqla qiymətləndirilən obyektin köhnəlməsinin qiymətləndirilməsi həyata keçirilir. Bu zaman istismar üzrə gələcək xərclər nəzərə alınır.

1.3. Təşkilatın işgüzar imicinin uçotu

Təşkilatların işgüzar imici (qudvil – ingiliscə - goodwill) özlüyündə təşkilatın (bütövlükdə necə bir vahid əmlak kompleksi kimi) alış qiymətilə, mühasibat balansı üzrə onun bütün aktivlərinin dəyəri və öhdəlikləri arasındakı fərqi təcəssüm etdirir.

Buna müvafiq olaraq mühasibat uçotu məqsədilə təşkilat tərəfindən satın alınan işgüzar imicinin kəmiyyəti hesablama yolu ilə müəyyənləşdirilir.

İşgüzar imic həm mənfi, həm də müsbət ola bilər. Müsbət işgüzar imic o deməkdir ki, təşkilatın dəyəri onun bütün aktiv və öhdəliklərin məcmu dəyərini üstələyir. Buradan belə bəlli olur ki, təşkilatın aktiv və öhdəliklərini dəqiq müəyyən etmək mümkün deyildir (stabil alıcıların mövcudluğu, keyfiyyət imici, marketing və təchizat vərdişləri, texniki nou-hay, işgüzar əlaqələr, idarəetmə təcrübəsi, heyətin ixtisas səviyyəsi və s.). Bu amillər mənfəətin daha yüksək səviyyəsini təmin edir. Beləliklə, müsbət işgüzar imic alıcı tərəfindən gələcəkdə iqtisadi fayda götürmək məqsədilə qiymətlərə etdiyi əlavələr deməkdir. Təşkilatın mənfi işgüzar imici dedikdə yuxarıdakı amillərin olmadığını sübut edən qiymətin endirilməsi başa düşülür. Qeyri-maddi aktivlərin tərkibində yalnız müsbət işgüzar imic qeydə alınır.

İşgüzar imic təşkilatdan ayrılıqda mövcud deyildir. Bu elə bir üstünlükdür ki, ona təşkilatdan ayrılıqda sərəncam verilə bilməz. Həmin əlamətlər aktivlərin bu növünü qeyri-maddi aktivlərin digər növləri də daxil edilməklə mühasibat uçotunun bütün növlərindən fərqləndirir. Bundan başqa müəssisənin işgüzar imici ilə çəkilən hər hansı bir xərclər arasındakı əlaqələri müəyyənləşdirmək mümkünsüzdür. İşgüzar imicin tərkib hissəsi olan hər bir amil ayrılıqda qiymətləndirilə bilməz. İşgüzar imic təşkilatın həyat fəaliyyəti prosesində meydana çıxır. Lakin təşkilatın daxilində formalaşan işgüzar imic mühasibat balansına daxil edilmir. O, uçot obyektini sayıla bilməz, belə ki, nə təsərrüfat fəaliyyətinin faktları, nə də onunla bağlı yaranan xərclər ümumi təsərrüfat prosesindən ayrıla bilməz.

Müvafiq sutərdə işgüzar imicin mühasibat uçotu obyektini təşkilat tərəfindən yalnız bütövlükdə yaxud onun hissələri üzrə alqı-satqı sövdələşmələri baş tutduqda müəyyən edilir. əslində satın alınan işgüzar imici aktivlərin ayrıca elementi kimi fəraləndirmək olmaz. O, iki mühüm əlamətə malikdir və bu əlamətlər həmin aktivlər real aktivlər kimi dəyərləndirilə bilər:

- İşgüzar imicin alınmasına çəkilən vəsait ödənilir, başqa sözlə, gələcəkdə iqtisadi fayda (mənfəət) gətirəcək;
- Alqı-satqı anında təşkilatın işgüzar imicinin dəyərcə qiymətləndirilməsi atribut sayılır və kifayət qədər müəyyənliklə həyata keçirə bilər.

İşgüzar imicin qiymətləndirilməsi çoxsaylı daxili və xarici şərtlərdən asılı olaraq tərəddüd edə bilər. Bu da özlüyündə subyektiv amildir. Hansı ki, işgüzar imicin tərəddüdü kifayət qədər qısa dövrlərdə baş verir.

Hecə bir uzun müddətli aktiv kimi işgüzar imic müəyyən müddətə malikdir, həmin müddət ərzində satın alınan işgüzar imicdən nəşə gözləmək mümkündür. Bir müddət keçdikdən sonra satın alınan işgüzar imicin dəyəri azalır. Həmin dövrdə bu imici əvəz etmək üçün təşkilatın özündə nəşə yaratmaq mümkündür. Məcmu işgüzar imic (satın alınan, yaxud müəssisənin daxilində yaradılan) satın alınan imicin ilkin kəmiyyəti ilə müqayisədə dəyişikliyə məruz qalmır, eyni zamanda hər iki tərəfə (artı, yaxud azala) dəyişə bilər.

Satın alınan işgüzar imicin “həyat” müddətilə aşağıdakı amillər təsir göstərir:

- Proqnozlaşdırılan işgüzar fəallıq müddəti, yaxud istehsalın mövcudluğu;
- Məhsulların köhnəlməsi perspektivləri, tələbatda dəyişiklik, texnologiya və digər analoji iqtisadi amillər;
- Təşkilatda ehtimal edilən iş vaxtı;
- Rəqiblərin, yaxud potensial rəqiblərin gözlənilən fəaliyyəti;
- Satın alınan işgüzar imicin “həyatının” davamlılığına təsir edən normativ-hüquqi və müqavilə şərtləri.

Lakin satın alınan işgüzar imicdən faydanın davamlılığı müəyyənləşdirildikdə, sonrakı xərclərdən alınan səmərə qəbul edilmir. Buna görə də mühasibat uçotu məqsədləri üçün işgüzar imicdən alınan fayda müstəsna olaraq satın alınan işgüzar imicə aid edilir.

Mühasibat uçotunda satın alınan müsbət işgüzar imic 101№-li “Qeyri-maddi aktivlər – Dəyər” hesabında, mənfi imic isə 442№-li “Gələcək hesabat dövrlərinin gəlirləri” hesabında sistemləşdirilir:

- Müsbət işgüzar imicin məbləğinə:
D-t 101 “Qeyri-maddi aktivlər – Dəyər”
K-t 431 “Malsatan və podratçılara uzunmüddətli kreditor borcları”
- Mənfi işgüzar imicin məbləğinə:
D-t 442 “Gələcək hesabat dövrlərinin gəlirləri”
K-t 431 “Malsatan və podratçılara uzunmüddətli kreditor borcları”

İşgüzar imicin dəyəri 20 il ərzində amortizasiyaya məruz qalır. Bu zaman mühasibat uçotunda amortizasiya ayırmaları onların ilk dəyərinin bərabər surətdə azalması yolu ilə əks etdirilir. Amortizasiya hesablanıldıqda 102 “Qeyri-maddi aktivlər – Amortizasiya” hesabından istifadəyə ehtiyac duyulmur. Öz növbəsində mənfi işgüzar imic bir necə əməliyyat gəliri kimi təşkilatın maliyyə nəticələrinə bərabər səviyyədə aid edilir.

Müsbət işgüzar imic üzrə amortizasiya ayırmaları aşağıdakı mühasibat müxabirləşməsi rəsmiləşir:

D-t Istehsal xərcləri uçota alınan hesablar (məsələn, 202, 203, 711,721 və s.)
K-t 101 “Qeyri-maddi aktivlər – Dəyər”

Beləliklə, bir tərəfdən satın alınan və köhnəlməyə məruz qalan işgüzar imicin xərclərinin tərkibinə daxil olunması prosesi gedir, digər tərəfdən şərti olaraq balansə qəbul edilən işgüzar imicin şərti dəyəri tədriclə balansdan silinir. Müəyyən andan sonra hesabda qeydə alınan qeyri-maddi aktivlər həmin hesabdan silinir.

Mənfi işgüzar imic üzrə amortizasiya ayırmaları aşağıdakı pravodka əsasında uçota alınır:

D-t 442 “Gələcək hesabat dövrlərinin gəlirləri”

K-t 611 “Sair əməliyyat gəlirləri”

Beləliklə sistemli qaydada təşkilatın fəaliyyətinin maliyyə nəticələrinə nə zamansa digər təşkilatdan satın alınanda götürülən gəlir daxil edilir. başqa sözlə, amortizasiya dövrü ərzində təxirə salınan gəlir tədriclə təşkilatın mənfəəti kimi tanınır.

İşgüzar imicin amortizasiya olunmayan hissəsi qaydaya görə balansdan silinə bilməz, lakin satış nəticəsində balansdan silindikdə əmlakın xeyli hissəsi silinməlidir. Həmin hissənin kəmiyyəti silinən əmlakının dəyərinə mütənasib surətdə müəyyənləşdirilir. Bu zaman satılan əmlakın dəyəri işgüzar imicin göstərilən məbləği həcmində artır. Uçotda göstərilən əməliyyat aşağıdakı qaydada uçotda əksini tapır:

D-t 611 “Sair əməliyyat gəlirləri”

K-t 101 “Qeyri-maddi aktivlər – Dəyər”

Praktikada firmanın işgüzar imicinin yaranmasına təsir göstərən amilləri qiymətləndirmək qeyri mümkündür. Qeyri-maddi aktivlərin (məsələn, qubvill) müxtəlif növlərinin dəyərlərinin müəyyənləşdirilməsinin istənilən üsulu çox subyektiv xarakter daşıyır. Əgər, müəssisə belə aktivləri özünün balansında əks etdirərsə belə bir əməliyyat Milli Mühasibat Uçotu Standatrlarına uyğun gəlməz. Qubvilin pulla qiymətləndirilməsi yalnız firma satın alındıqda təsdiq edilir. Məsələn, “A” turist firması, “B” turist firmasını satın almağa 1200 min manat

təklif edir. Həmin vaxta “B” firmasının aktivlərinin balans dəyəri 990 min manata bərabərdir.

Belə bir şəraitdə “B” turist firması müəyyən müsbət imicdən, başqa sözlə sizilməyən qeyri-maddi aktivdən (qubvill) istifadə edir. Lakin yuxarıda qeyd etdiyimiz kimi bu imicdən gələn bütün pul qiyməti subyektiv olacaq və ilk sənədlərdə qeydə alına bilməyəcək. əslində belə bir qudvill nə balansda, nə də müvafiq hesablarda əks olunmayacaq.

Əgər “A” və “B” turist firmaları arasında alqı-satqı sövdələşmələri üzrə öhdəliklər necə bir əmlak kompleksi kimi icra edilirsə, vəziyyət tamamilə başqa xarakter alacaq. Bu halda “A” turist firması müvafiq hesablarda və mühasibat balansında qeyri-maddi aktivin satın alınmış qeyri-maddi aktivlərin dəyərini qeydə almalıdır (1200min man – 990 min man)=210 min manat. Buradan görünür ki, qudvilin dəyəri pul əməliyyatları ilə təsdiqlənmişdir.

Beynəlxalq praktikada satın alınan qudvilin uçotunun bir neçə metodu var.

Birinci variant. Satın alınan qeyri-maddi aktivin firmanın sərəncamında qalan mənfəət hesabına silinmək mümkündür. Bu zaman qudvilin satın alınan dəyəri “A” turist firmasında mövcud olan işgüzar imic statusu alır.

İkinci variant. Qudvili aktiv kimi mədaxil etmək olan və amortizasiya hesablanması yolu ilə onun faydalı xidmət müddəti ərzində təsriclə silmək mümkündür.

Totalım ki, “A” turist firmasının balansı “B” turist firmasını satın alandan əvvəl aşağıdakı cədvəldə vurulən görünüşdə olmuşdur (cədvəl 1.2.).

Cədvəl 1.2.

“B” tursit firmasının satın alınması üzrə alqı-satqı müqaviləsi bağlananadək “A” turist firmasının balansı (maliyyə vəziyyəti haqqında hesabat)

Aktivin maddələri	məbləği, man.	Passivin maddələri	məbləği, man.
Material aktivləri	1000000	Nominal (nizamnamə) kapitalı	800 000
Xalis cari aktivlər (pul vəsaitləri daxil edilmədən)	160000	Bölüşdürülməmiş mənfəət	640 000
Pul vəsaitləri	280000		
Yekunu	1440000	Yekunu	1440000

Birinci variantdan istifadə edildikdə “A” turist firmasının balansı aşağıdakı formanı alır (cədvəl 1.3.).

Cədvəl 1.3.

1-ci metoddan istifadə edildikdə “A” firmasının balansı

Aktivin maddələri	məbləği, man.	Passivin maddələri	məbləği, man.
Material aktivləri	1132000(1000000+132000)	Nominal (nizamnamə) kapitalı	800 000
Xalis cari aktivlər (pul vəsaitləri daxil edilmədən)	226000 (160000+66000)	Bölüşdürülməmiş mənfəət	598000 (640000-42000)
Pul vəsaitləri	40000(280000-240000)		
Yekunu	1398000	Yekunu	1398000

İkinci variantdan istifadə olunduqda balansı aşağıdakı kimi təsəvvür etmək olar (cədvəl 1.4.).

Cədvəl 1.4.

İkinci metoddan istifadə edildikdə “A” firmasının balansı

Aktivin maddələri	məbləği, man.	Passivin maddələri	məbləği, man.
Qeyri-maddi aktivlər (qudvilin pulla qiyməti)	42000	Nominal (nizamnamə) kapitalı	800 000
Material aktivləri	1132000(1000000+132000)	Bölüşdürülməmiş mənfəət	640000
Xalis cari aktivlər (pul vəsaitləri daxil edilmədən)	226000 (160000+66000)		598000 (640000-42000)
Pul vəsaitləri	40000(280000-240000)		
Yekunu	1398000	Yekunu	1398000

Qudvilin silinməsinin birinci metodunun başlıca üstünlüyü onunla tamamlanır ki, balans aktivin mahiyyətinə görə “şübhədən” azad olur. Axı, bu həmin aktiv

deyildir ki, onun tutumuna kreditorlar hesablansın. Buna görə də qudvilin müəssisənin sərəncamında qalan mənfi hesabına təcili qaydada silinməsi məqsədə uyğundur. Satın alınan qudvilin pulla qiymətinin təcili surətdə silinməsi zəruriyyəti onunla izah edilir ki, balansda “A” turist firmasının mövcud qudvilin pulla qiyməti öz əksini tapmamışdır. Bundan sonra “A” turist firmasının balansı “B” turist şirkətinin satın almaq hesabına genişlənsə, onun balansını yalnız öz xüsusi vəsaitləri hesabına inkişaf edən “B” turist firması ilə müqayisə etmək mümkünsüzdür.

II FƏSİL. ƏSAS VƏSAİTLƏRİN TƏSNİFATI, QIYMƏTLƏNDİRİLMƏSİ VƏ UÇOTU

2.1. Əsas vəsaitlər haqda ümumi anlayış, onların mahiyyəti və təsnifatı

Əsas vəsaitlər müəssisənin maddi-texniki bazasının mühüm hissəsidir. Hər bir cəmiyyət əsas vəsaitlərin həcmnin dönmədən artması və onların tərkibinin təkmilləşdirilməsi qanuna uyğun haldır.

Əsas vəsaitlər zülmündə istehsalat və qeyri-istehsalat təyinatı istehlak dəyərini məcmuundan ibarət olmaqla, uzun illər ərzində istifadə edilir, tədricən kənəələrək, xidmət dövrü müddətində öz natural formasını saxlayır.

Əsas vəsaitlərin istehsal prosesindəki rolu aşağıdakı amillərlə müəyyən-
ləşdirilir:

Birincisi, istehsal sferasında istifadə üçün nəzərdə tutulan əsas vəsaitlər, cəmiyyətin iqtisadi potensialını müəyyənləşdirər məhsuldan qüvvələrə, istehsalat aparının, əmək vəsaitlərinin maddi əsasını təşkil edir.

İkincisi, qeyri-istehsal sferasında istifadə üçün nəzərdə tutulan əsas vəsaitlər əhəlinin maddi güzəranının yaxşılaşdırılması, elmin, texnikanın, mədəniyyətin, maaif və səhiyyənin, əbələ cəmiyyətin sosial inkişafı səviyyəsinin yüksəldilməsi ilə bəlavəsətə əlaqədardır.

Üçüncüsü, əsas istehsalat vəsaitlərinin həcmnin artması və keyfiyyət tərkibinin təkmilləşdirilməsi əmək məhsuldarlığının yüksəldilməsi, işçilərin əmək şəraitinin yaxşılaşdırılması, onların ixtisasının artırılması, ağı və az məhsuldar əl əməyinin tədricən aradan qaldırılması, əqli və fiziki əmək arasında mövcud olan kəllü fərqləri ləğv etmək üçün mühüm amildir.

Göstərilən vəzifələrin elmi cəhətdən əsaslandırılmış həlli hər şeydən əvvəl istehsal və qeyri-istehsal əsas vəsaitləri anlayışlarının biri-birindən fərqləndirən əmətləri aşara çıxarmağı tələb edir. Mühasibat uçotunun praktikasnda əsas istehsal vəsaitlərinə təkrar olunan istehsal prosesində ir neçə dəfə iştirak edən vəsaitlə aid edilir. Uçot və hesabatı səələşdirmək məqsədilə ümumi təyinatlı azqiymətli və tez xarab olan əşyalar (vəhidinin dəyəri 550 manatdan aşağı olan),

habelə birdəfəlik sifarişləri yerinə yetirmək üçün nəzərdə tutulan xüsusi alətlər və ləvazimatlar (dəyərinin və ömr müddətindən asılı olmayaraq) əsas vəsaitləə aid edilmir. İstisna hal kimi dəyərdən asılı olmayaraq istehsalat müəssisələrinin və təşkilatlarının əsas vəsaitlərinin tərkibinə texniki ədəbiyyatın dəyəri də daxil edilir. Məsələn, yemkxana qab – acağını, yataq ləvazimatını və s. səhiyyə müəssisələrində və uşaq müəssisələrində əsas vəsaitlərin tərkibinə daxil edirlər. Ayı-ayrı şəxslərin xüsusi mülkiyyətində olan və uzun müddət istifadə edilən qeyri-istehsal əsas fondları (yüngül avtomatlar, məişət soyuducuları, musiqi alətləri, mebel, televizor və s.) mühasibat uçotunda nəzərə alınmır.

Eyni zamanda əhalinin şəxsi mülkiyyətində olan yaşayış evləri qeyri-istehsal əsas vəsaitlərinin ümum həcminə, şəxsi və əhalinin yardımçı təsərrüfatlarında istifadə olunan əmək vəsaitləri (kənd təsərrüfatı inventarları, iş və məhsuldar heyvanlar, çoxillik meyvə və giləmeyvə əkmələri və istehsalat tikililəri) əsas istehsal vəsaitlərinin həcminə daxil edilir.

Özlərinin natural – formasına və təyinatına görə əsas vəsaitlər olduqca müxtəlifdir.

Onların tərkibini və mövudluğunu dəqiq araşdırmaq üçün elmi cəhətdən əsaslandırılmış qruplaşma-təsnifat müstəsna əhəmiyyət kəsb edir. Hazırda mühasibat uçotunda, planlaşmada və statistika alq təsərrüfatını bütün sahələri üçün əsas fondların vahid təsnifatı qüvvədədir. Həmin təsnifat respublikada Dövlət Statistika Komitəsi tərəfindən təsdiq edilmişdir.

Onu da qeyd etmək lazımdır ki, xalq təsərrüfatının hər bir sahəsində əsas fondları təsnifatı həmin sahənin müvafiq xüsusiyyətlərindən asılı olaraq dəqiqləşdirilə bilər. Lakin bu dəqiqləşdirmə elə qaydada aparılmalıdır ki, vahid təsnifata uyğun surətdə xalq təsərrüfatı üzrə ümumiləşdirilmiş xammal məlumatları əldə etmək mümkün olsun.

Ətraf mühitin mühafizəsi üzrə tədbirlərin böyük sosial iqtisadi əhəmiyyətini nəzərə alaraq ümumi əyinatlı əsas fondların tərkibində bütün xalq təsərrüfatı sahələri üzrə su və hava hövzələrinin mühafizəsi ilə əlaqədar əsas fondlar ayrıca qrup şəklində uçotda və hesabada, habelə təhlil və statistikada əks etdirilir.

Mühasibat uçotu və statistika heablamalarında əsas vəsaitlər öz tərkibinə və mövcudluğuna görə belə qruplaşdırılır və aşağıdakı sahələri əhatə edir.

1. sənaye;
2. inşaat;
3. kənd təsərrüfatı;
4. nəqliyyat;
5. rabitə;
6. maddi-texniki təchizat və satış;
7. ticarət və ictimai iaşə;
8. istehsal sferasının digər sahələri;
9. mənzil-kommunal təsərrüfatı;
10. maarif;
11. səhiyyə;
12. elm və mədəniyyət;
13. dövlətin idarə olunması;
14. ictimai təşkilatlar;
15. fəaliyyətin digər növləri (turizm və oteleçilik).

Növləri üzrə əsas vəsaitləri mivudluğu haqda göstəricilər onların sahə mənşəyinə görə bölüşdürülməsi üçün istifadə olunur. Məsələn, binalar və tikiii inaatın məhsullarıdır.

Turizm müəssisələrində öz tərkibinə və təyinatına görə olduqca müxtəlif əsas fondlar istifadə olunur. Planlaşma və uçotda onların iştirak xarakterindən, məqsədli təyinatından, yerinə yetirdiyi vəzifələrdən, mənsubiyyətindən və istifadəsindən asılı olaraq qruplaşdırılır.

İstehsal prosesində iştirakı xarakterindən asılı olaraq əsas vəsaitlər iki əsas qrupa bölünür:

1. Əsas istehsal vəsaitləri;
2. Qeyri-istehsal əsas vəsaitləri

Əsas istehsalat vəsaitləri turizm və oteleçilik sferasında istifadə etmək, məhsul buraxılışı, iş və göstərilən xidmətlər üzrə tapşırıqların yerinə yetirilməsi üçün

nəzərdə tutulmuşdur. Bunlara binalar, tikililər, ötürücü qurğular, maşın və avadanlıqlar, nəqliyyat, alətlər, istehsalat və təsərrüfat əşyaları, habelə istehsal prosesinə xidmət göstərən digər vəsaitlərə aiddir.

Qeyri-istehsal əsas vəsaitlərinə mənzil-kommunal təsərrüfatlarının (avdanlıqları və əşyaları ilə birlikdə yaşayış evləri, hamamlar, çamaşıranalar, dəlləkanalar), səhiyyənin (xəstəxanalar, ambulatoriyalar, poliklinikalar), mədəniyyət və maarif

Klubları, teatrlar, kitabxanalar, uşaq müəssisələrinin binaları və s.) xidmət prosesində iştirak edir və qeyri-istehsal istehlakı üçün nəzərdə tutulmuşdur.

Ümumyyətlə, götürdükdə xidmət müəssisələrində xidmətin əsas vəsaitlərindən başqı digər sahələrinə aid edilən əsas vəsaitlər də mövcuddur.

Müxtəlif sahələrdə əsas vəsaitlər məqsədli təyinatlarından və yerinə yetirdikləri vəzifələrdən asılı olaraq aşağıdakı qruplara və yarım qruplara bölünür:

1. **Binalar**-istehsalat və xidmət vəzifələrini yerinə yetirən müxtəlif sexlərin, emalatxanaları, laboratoriya və qurğuların yerləşdiyi istehsal korpusları və tikililəri birləşdirir. İnzibati – təsərrüfat təyinatlı tikililər də (kontorlar, anbarlar, keçid budkaları, duşxanalar və digər təsərrüfat tikililəri) buraya aiddir.

2. **Tikililər** – körpülər, yollar, hasarlar, bəndər, kömür xəndəkləri, tüstü boruları, neft və qaz quyuları, nasos stansiyaları, kəhrizlər, si, su su – təzyiq nasosları, habelə istehsal proseslərini həyata keçirmək üçün şərait yaradın digər mühəndis qurğuları aiddir.

3. **Ötürücü qurğular**- yüksək və aşağı gərginlikli hava xəttləri, yeraltı kabellər, telefon və teleqraf şəbəkələri, radis əlaqəsi, neft kəmərləri, qaz kəmələri, habelə elektrik və istilik enerjisi, su, neft, qaz, yağ, hava, turşu və s. ötürülməsi üçün lazım olan digər vəsaitlərdir.

4. **Maşın və avadanlıqları** – güc maşınları və avadanlıqları, iş maşınları və avadanlıqları, ölçü və nizamlayıcı cihazlar, qurğular və laboratoriya avadanlıqları, hesablama texnikası, digər maşın və avadanlıqlar avtomat maşın və avadanlıqlar (avtomat – dəzgahlar, dəmirçi – presləyici avtomatlar, avtomat qaynaq avadanlıqlar və s.) bu qrupun tərkibində ayrıca göstərilir.

Güc maşınları və avadanlıqlarına buxar mühərrikləri (maşınlar, qazlar, lokomotivlər, turbinlər, atom reaktorları, daxili yanma mühərrikləri), elektrik maşınları (elektrik mühərrikləri, elektrik generatorları) kompressorlar və başqaları aiddir.

İş maşınları və avadanlıqlarını tərkibində mexaniki, ermik və əşyalara kimyəvi təsir göstərmək üçün nəzərdə tutulan maşınlar, apparatlar və avadanlıqlar, donma və marten sobalar, çəkicər, soyuducular, nasoslar, ağac kəsən elektrik mişarları və sair daxildir.

Ölçü, tənzimləyici cihazlara və qurğulara tərəzi, nometrlər, barometrlər, ampermetrlər, voltmetrlər, elektrik və hidralik qurğuları tənzimləyiciləri, dispetçer nəzarətinin xətti qurğuları, reulyatorlar, kalorimetrlər, mikrosoplar, termostatlar və s. aid edilir.

Hesablama texnikası vəsaitləri - qrupuna düyməcikli hesablama, perforasiya hesablama, elektron hesablama və kompüter maşınları daxil olunur.

Digər maşın və avadanlıqlar dedikdə avtomat telefon stansiyaları, yanğın söndürmə maşınları, mexaniki yanğın söndürmə nərdivanları, habelə yuxarıda sadaladığımız yarımqruplara daxil edilməyən digər maşın və avadanlıqlar başa düşülməlidir.

5. **Nəqliyyat vasitələri.** – adamları və yükləri daşıyan bütün vəsaitləri, elektrovozlar, teplovozlar, paravozlar, vaqonlar, paraxolar, teploxodlar, bərələr, bajlar, avtomabillər təyyarələr, vertalyotlar, avtokarlar, elektrokavilər, kiçik vaqonlar, kirşələ, habelə hava, dəmir yolu, su, avtomobil və s. nəqliyyatın digər vasitələri.

6. **Alətlər** – mexaniki və əl əməyi alətləri: elektrik kəsiciləri, elektrik hamarlayıcıları, ştamlar, habelə digər kəsici, zərbə vuran, çıxan və yaxınlaşdıran vəsaitlər.

7. **İstehsalat əmyalı və ləvazimatları** - iş zamanı istehsal əməliyyatlarını yüngülləşdirmək üçün xidmət göstərən istehsalat təyinatlı əşyaar, əmək mühafizəsinə xidmət göstərən əşyalar, maye və tez dağyan isimləri salama üçün çənlər, anbarlar, arakəsmələr və s.

8. **Təsərrüfat əşyaları**- dəftərxana və təsərrüfat tyinatlı əşyalar: şkaflar, divanlar, stollar, kreslolar, seyflər, çoxaldıcı aparatlar, yazı maşınları, xalçalar, pərdələr, yanğın əleyhinə inventarlar və s.

9. **Məhsullar heyvanlar və iş heyvanları** - atlar, öküzlər, dəvələr, inəklər, buğalar, marllar, qoyunlar, keçilər və digər heyvanlar.

10. **çoxillik əkmələr** - meyvə – giləmeyvə ağacları, kollar, dekorativ və bəzək ağacları.

11. **Torpağın yaxşılaşdırılmasına çəkilən kapital məsrəflər** - torpaq sahələrinin hamarlanması, torpağın kollarıdan və daşdan təmizlənməsi, suluvarların təmizlənməsi və kapital qoyuluşu hesabına həyata keçirilən qeyri-inventar xarakterli digər məsrəflər.

12. **Sair əsas fondlar**- kitabxana fondları (bəzi nüsxə kitabların dəyərindən asılı olmayaraq), muzey qiymətliyələri, iəracının balansında uçota alınan kapital məsrəfləri və s.

2.2. Əsas vəsaitlərin qiymətləndirilməsi qaydası

Bazar iqtisadiyyatı şəraitində uçotun qarşısında duran ən mühüm vəzifələrdən birisi kimi əsas vəsaitlərin həcmi, eyni zamanda dəyər ifadəsində onların köhnəlməsini müəyyənəşdirmək zəruri hala çevrilir. Xidmət sahələrində əsas vəsaitlərin qiymətləndirilməsinin özünə məxsus bir sıra xüsusiyyətləri diqqəti cəlb edir. Əsas vəsaitlər uzunmüddət ərzində fəaliyyət göstərdiyi üçün onların mühasibat uçotunda qiymətləndirilməsinin müxtəlif qaydaları mövcuddur. Mühasibat uçotunda statistikada və təhlildə qiymətləndirilmənin ən geniş yayılan üsullarına aşağıdakılar aiddir:

Birinci üsul dedikdə, əsas vəsaitlərin tam ilk dəyəri ilə qiymətləndirilməsi nəzərdə tutulur. Əsas vəsaitlərin ilk dəyəri dedikdə, onların istismara verilməsinin həqiqi dəyəri başa düşülməlidir. Bu dəyər, əsas vəsaitlər tikilən və ya satın alınan anda çəkilmiş həqiqi xərclərin ümumi həcmi özündə birləşdirir. İlk dəyər ilə qiymətləndirmə əsas vəsaitlər müəssisədə fəaliyyət göstərdiyi bütün müddət

ərzində mühasibat uçotunda heç bir dəyişikliyə məruz qılmır. Müvafiq ilk sənədlər əsasında əsas vəsaitlər tam ilk dəyəri ilə balansda qeydiyyatdan keçirilir və gələcəkdə müxtəlif növ hesabatlar əks etdirilir.

Köhnəlmə məbləği çıxıldıqdan sonra əsas vəsaitlərin tam ilk dəyəri onların dəyərinin o hissəsidir ki, bu dəyər özünü əsas vəsait müəyyən dövr ərzində fəaliyyət göstərdikdən sonra da saxlayır. Bir çox hallarda qiymətləndirmənin bu növünü əsas vəsaitlərin qalıq dəyəri hesab edirlər. Qalıq dəyəri əsas vəsaitlərin ilk dəyərindən onların köhnəlmə məbləği arasındakı fərqi çıxdıqdan sonra yerdə qalan məbləğdir. Əgər köhnəlmə və yaxud istismara yaramamaq nəticəsində təsərrüfatdan çıxan əsas vəsait metal qırıntısı kimi istifadə olunarsa, həmin qırıntının satıla bilən qiymətlə dəyəri əsas vəsaitlərin ləğv etmə dəyəri hesab edilir.

Tam bərpa dəyəri dedikdə, əsas vəsaitlərin müasir şəraitdə, başqa sözlə, bu dəyər müəyyən olunduğu anda təkrar istehsalın dəyəri başa düşülməlidir. Bazar münasibətlərinin və digər müxtəlif amillərin təsiri nəticəsində əsas vəsaitlərin tam bərpa dəyəri zaman keçdikcə dəyişikliyə məruz qalır.

Əsas vəsaitlərin baş inventarizasiyası, habelə onların yenidən qiymətləndirilməsi olduqca mürəkkəb və baha başa gələn statistik əməliyyatlardan hesab olunur. Təkcə bunu qeyd etmək kifayətdir ki, keçmiş ittifaq üzrə sonuncu inventarizasiyanı keçirmək üçün 170-dən çox xüsusi preyskurant və qiymət cədvəli tərtib olunmuş, 123 milyona yaxın əsas vəsait obyektini yenidən qiymətləndirilmişdir. Mürəkkəblik və həddən artıq böyük həcmdə iş üzündən keçmiş SSRİ-nin, o cümlədən Azərbaycan SSR-nin mövcud olduğu bütün illər ərzində əsas vəsaitlərin cəmişi bir neçə dəfə baş inventarizasiyası keçirilmiş və onlar yenidən qiymətləndirilmişdir.

Birinci inventarizasiya 1925-ci il yanvar ayının 1-nə ölkənin sənayeləşməsinin başlanılması ilə əlaqədar aparılmışdır. İkinci Böyük Vətən müharibəsindən sonra yalnız alman-faşist işğalından azad olunmuş ərazilərdə aparılmışdır. Üçüncü 1960-cı il yanvar ayının 1-i tarixində aparılmış və bu inventarizasiya yalnız dövlət, kooperativ və ictimai təşkilatları əhatə etmişdir. Dördüncüsü, 1972-ci il yanvar ayının 1-ə (təsərrüfat hesablı müəssisə və təşkilatlar) və 5-ci 1973-cü il yanvar ayının 1-ə (büdcə təşkilatları) təsadüf edilmişdir. Bazara keçidlə və özəlləşdirmə

ilə əlaqədar respublikamızda əsas vəsaitlərin yenidən qiymətləndirilməsi artıq başa çatdırılmışdır.

Köhnəlmə məbləği çıxılmaqla əsas vəsaitlərin bərpa dəyəri inventarizasiyanın və əsas vəsaitlərin yenidən qiymətləndirilməsinin göstəriciləri əsasında aparılmışdır. Bu zaman obyektlərə baxış yolu ilə, habelə müxtəlif sənədlərin köməyi ilə obyektlərin həqiqi köhnəlməsi dərəcəsi hesablanılır. Həmin məbləğ əsas vəsaitlərin dəyəri çıxıldıqdan sonra yerdə qalan məbləğə bərabərdir. Belə ki, 1972-ci il yanvar ayının 1-ə təsərrüfat hesablı müəssisə və təşkilatların əsas fondların yenidən qiymətləndirilməsi nəticəsində yenidən qiymətləndirilən tarixə əsas fondların köhnəlməsi cəmisi 25 faiz, o cümlədən sənayedə 28 faiz, tikintidə 31 faiz və kənd təsərrüfatında 21 faiz olmuşdur. Yadda saxlamaq lazımdır ki, müəssisə və təşkilatların balanslarında əks olunan əsas vəsaitlərin yenidən qiymətləndirilməsi məqamında əsas vəsaitlər vahid şəkildə bərpa dəyərinə malik olurlar. Daha sonra əsas vəsaitlər müəssisənin balansına onların yaradılma dövrünün ilk dəyərilə daxil edilirlər. Son nəticədə mühasibat uçotunda və hesabatında əsas vəsaitlərin qiymətləndirilməsi qarışdırılır. Əsas vəsaitlər yüksək sürətlə təzələndikcə qarışıq qaydada qiymətləndirmə əsas vəsaitlərin fiziki həcmnin artım tempini düzgün qiymətləndirmək üçün əlverişsiz olur. Bununla əlaqədr olaraq, statistika praktikasında və mühasibat uçotunda əsas vəsaitlərin artım tempini müəyyənləşdirmək üçün müqayisəli qiymətlərdən istifadə etmək zərurəti meydana çıxır. Yenidən qiymətləndirmə üçün tikinti-quraşdırma işləri və avadanlıqlar üzrə ayrı-ayrılıqda smeta qiymətləri indeksindən istifadə olunur. Eyni zamanda, əsas vəsaitlərin aşağıdakı iki qrupunu ayrı-ayrılıqda qiymətləndirmək lazım gəlir:

1. Binalar və tikililər;
2. Maşın və avadanlıqlar

Əsas vəsaitlərin bəzi obyektlərinin natural-əşya formalarının müxtəlifliyi nəticəsində natural şəkildə onların uçotu həmcins vəsaitlər (məsələn: yaşayış mənzilləri kvadrat metrərlə, donma sobaları faydalı həcminə görə kubmetrlərlə və s.) üzrə aparılır. Əsas vəsaitlərin mövcudluğu, daxil olması və təsərrüfatdan

çıxması haqqında icmal göstəriciləri statistik uçotda yalnız dəyər ifadəsində əks etdirilir.

Yenidən qiymətləndirmənin və köhnə məbləğin müəyyənləşdirilməsi böyük əhəmiyyətə malikdir. O, əsas vəsaitlərin mövcudluğu və quruluşu, planlaşma və uçotu daha da təkmilləşdirmək üçün zəruri olan bərpa və qalq dəyərləri haqqında dəqiq və tam göstəricilər əldə etmək, istehsal xərclərini, əsas fondlardan istifadəyə görə verilən ölçüsünü, iqtisadi həvəsləndirmə fondlarını yaratmaq üçün təsərrüfat hesablı müəssisələrdə eyni şərait yaratmaq, amortizasiya ayırmalarının qüvvədə olan normalarını dəqiqləşdirmək üçün zəruri olan bazanı iqtisadi cəhətdən əsaslandırmaq əsas vəsaitlərin öz vaxtında təkrar istehsalını, mühafizəsini və yaxşı istifadəsini təmin etmək imkanı yaradır.

Əsas vəsaitlərin uçotunu mexanikləşdirmək üçün statistik və analitik hesabların şifrlərindən istifadə edilir. Bu şifrlərdə əsas vəsaitlərin hərəkəti, təsnifatı, qrupları, inventar obyektləri, amortizasiya normaları əlamətinə görə əsas vəsaitlərin qrupları, habelə uçotun digər sahələri ilə ümumi olan sexlərin, şöbələrin, anbarların, istehsal məsariflərinin və xərc maddələrinin şifrlərini özündə əks etdirən əməliyyatlar göstərilir.

2.3. Əsas vəsaitlərin daxil olmasının və icarəsinin sənədləşdirilməsi və uçotu

Müəssisələrdə əsas vəsaitlərin daxil olması ƏV-I №-li aktla rəsmiləşdirilir. Bu akt, bütün növdən olan əsas vəsaitlər mədail olduqda tərtib olunur.

Qeyd etmək lazımdır ki, hər bir əsas vəsait obyektinə üçün ayrılıqda akt yazılması vacibdir. Təsərrüfat inventarları, alətlər, dəzgahlar və s. eyni tiplidirsə, dəyərləri eynidirsə, habelə eyni vaxtda müəssisəyə gətirilmişdirsə, ondan bir neçə obyekt üçün ümumi akt tərtib oluna bilər. Bir neçə obyektin istismara verilməsinin dövlət tərəfindən qəbulu xüsusi akt tərtib olunmasını tələb edir. Belə halda ƏV-I №-li tipik formada akt tərtib olunmasına ehtiyac yoxdur.

Sənaye müəssisələrinə daxil olan əsas vəsaitləri qəbul etmək üçün müəssisə rəhbərinin sərəncamında əsasən komissiya yaradılır. Adətən müəssisənin baş mexaniki, texniki şöbənin əməkdaşı, sex və ya şöbə rəisi daxil olunur.

Bəzi müəssisəyə daxil olan əsas vəsaitlər əvvəllər istismar edilmiş olur. Belə əsas vəsaitlərinin qəbul aktlarında obyektin təhvil verilən sənədlərinin əlumatları əsasında köhnəlmə məbləği göstərilmişdir. Akta, həmin obyektə aid olan texniki sənədləşmələr (dəzgahın, bina və yaxud tikilinin pasportu və s.) əlavə olunur. Komissiya üzvləri tərəfindən doldurulmuş və imzalanmış akt obyektin satın alınmasına dair digər texniki sənədlərlə birlikdə müəssisənin mühasibatlığına təhvil verilir. Mühasibat işçiləri üçün həmin sənədlər əsasında lazımı inventar kartoçkası açır (analitik uçot registrləri), obektə məxsus sıra nömrəsi təhkim edir, bunlar qəbul təhvil aktında göstərilir.

Hər bir inventar obyektinə ayrıca kartoçka açılır. Əgər, obyekt bəzi ləvazimatlar və əşyalarla birlikdə daxil olunmuşdursa, onda kartoçkada həmin hissələrin siyahısı da göstərilməlidir.

Bir tipli təsərrüfat inventarlarına, əgər dəyərləri eynidirsə və eyni vaxtda satılmışdırsa, habelə eyni sexda yerləşdirilmişdirsə, onlara qrup halda ƏV-7 formada inventar kartoçkası tərtib etməyə icazə verilir. Bundan asılı olmayaraq obyektə xüsusi inventar nömrəsi təhkim olunur. Sənədləşmənin bu qaydası obyektin müəssisə daxili yerdəyişməsini və təsərrüfatdan çıxmasını izləməyə şərait yaradır.

İcayə qəbul edilmiş obyektlər üçün icarəçi – müəssisədə inventar kartoçkası açmağa ehtiyac duyulur. Belə obyektlər üçün analitik uçot registrləri kimi inventar kartoçkasının surətindən istifadə etmək mümkündür.

Inventar obyektlərinin sayı müqayisəli şəkildə qismən az olan müəssisələrdə əsas vəsaitlərin analitik uçotu üçün ƏV-11 formalı inventar kitabı nəzərdə tutulmuşdur. Kitabın göstəriciləri inventar kartoçkalarının göstəriciləri ilə təxminən eynidir. Kiçik müəssisələrdə obyektlərinin uçotunun inventar kitabında aparılması uçot şlərinin qismən ixtisar edilməsi nöteyi-nəzərindən müəyyən üstünlüklərə malikdir. Ümumiyyətlə götürsək, dövlət müəssisələrində əsas

vəsaitlərin uçotunun kartoçkalarda və yaxud invnta kitablarında aparılması müəssisənin təbə olduğu nəzərinə və yaxud baş idarənin səlahiyyətinə daxildir.

İnventar kartoçkaları doldurulmuş və yaxud inventar kitabçasında yazılışlar edildikdən sonra, texniki sənədlər texniki şöbəyə və yaxud digər müvafiq şöbələrə qaytarılır.

İl ərzində inventar kartoçkasında obyektə baş verən bütün dəyişikliklər (müəssisə daxili yer dəyişmə, rekonstruksiya, modernizasiya və s.) qeydiyyatdan keçirilir.

Kartoçka xüsusi siyahıda qeydiyyatdan keçirilir. Bu kartoçkada onun sıra nömrəsi, inventar nömrəsi, obyektin adı və s. rekvizitlər vardır. Əsas vəsaitlər uçotu kitablarında aparılan müəssisələrdə xüsusi siyahı doldurulmur.

Yadda saxlamaq lazımdır ki, əsas vəsaitlərin hər bir təsnifat qrupu üçün (binalar, tikililər, ötürücü qurğular, avadanlıqlar və s.) inventar kartoçkalarından başa siyahılar də tərtib olunur. Belə bir uçot inventar kartoçkaları ilə siyahılardakı göstəriciləri qısa vaxt ərzində üzləşdirməyə imkan verir. Kiçik müəssisələrdə təsnifat qruplarına bölünməklə bir siyahı tutmağa icazə verilir. Siyahılar, inventar kartoçkaların müəizə olunmasında da mühüm rol oynadığı üçün digər müasibat sənədləri kimi qorunmalıdır.

Həm fərdi, həm də qrup halında inventar kartoçkalarını qaydaya görə bir nüsxədə tərtib etmək lazımdır.

Hazırda bir sıra müəssisələrin ayrı-ayrı bölmələrində əməyin ödənilməsinin briqada podratı formasından istifadə olunmasının genişlənməsi əsas fondların uçotun bilavasitə istismar lunduğu yerlərdə aparmaq zərurətə çevrilmişdir. Bununla əlaqədar olaraq əməyin briqada formasında təşkil eən sexlər və digər bölmələr onlara təhkim olunan obyektə haqqında ətrafi informasiyaya malik olmalı, onlardan səmərəli istifadə olunmasını izləməli, lazım olmayan əsas fondların satılmasına cəhd göstərməlidirlər.

Paraqrafın başlanğıcında qeyd etdiyimiz kimi, yeni daxil ola obyektlərin əsas fondların tərkibinə qəbul edilməsi qəbul-təhvil aktına əsasən həyata keçirilir.

Qurulması tələb olunmayan əsas vəsaitlər (nəqliyyat vasitələri, bəzən dəzgahlar, tikinti mexanizmi, kənd təsərrüfatı maşınları, iş heyvanları və s.) əvəzsiz daxil olduqda qəbul-təhvil aktına əsasən əsas vəsaitlərin tərkibində daxil olunur. Bu zaman müvafiq qaydada mühasibat köçürməsi tərtib edilir. Əgər daxil olan obyekt istismarda olmuşdursa, təhvil vermə sənədində am bərpa üzrə köhnəmə məbləği hökmən göstərməlidir. Lakin bu məhələdə hesabların müxəbirləşməsi əməliyyatların məzmununu tam əhatə etmir.

Ümumiyyətlə daxil olmuş obyektlər uçotda ilk dəyəri ilə əks etdirilir. Əsas vəsaitlərin köhnəlməsi hesabında isə onların köhnəmə məbləği (tam bərpa hissəsində) göstərilir. Öz istehsal əhəmiyyətini itirməyən lakin sökülən avadanlıqlar üzrə əməliyyatların uçotda əks etdirilməsi qaydasında da bəzi dəyişikliklər var. Bu zaman avadanlıq sökülən zaman sökülmə üzrə ilkin məsrəflər nizamnamə fondunun azaldılmasına silməlidir.

Əsas vəsaitini obyektini alan təşkilat avadanlığın quraşdırılması ilə əlaqədar xərcləri kapital qoyuluşunun maliyyələşməsinin vəsaiti hesabına həyata keçirilməlidir.

Sənaye müəssisələri dəyərini ödəmək, şərilə digər müəssisə və təşkilatlardan istismarda olmuş əsas vəsait əldə edə bilər. Həmin əsas vəsaiti gətirilmə xərcini də daxil etməklə 112 “Torpaq, tikili və avadanlıqlar” hesabına mədaxil edirlər. Bu zaman satın alınma dəyəri dedikdə onun preyskurant dəyərindən köhnəmə məbləği çıldıqdan sonra yerdə qalan hissə başa düşülür. Köhnə konstruksiyalı artıq avadanlıq satılan zaman müəssisələrə hüquq verilmişdir ki, qüvvədə olan iymətlərə müəyyən güzəşt eləsin.

Avadanlığı satan müəssisənin mühasibat uçotuun göstəricilərinə görə avadanlığın dəyəri və tam bərpa hissəsində köhnəmə məbləği ödəmə sənədlərində göstərməlidir. Satın alınmış obyektin dəyəri, habelə onun gətirilməsi və quraşdırılması ilə əlaqədar xərclər (əgər əsas vəsait qurulmaq tələb edirsə) öhnəmə məbləği əlavə olunmaqla müvafiq hesablarda qeydiyyatdan keçirilir.

Yadda saxlamaq lazımdır ki, belə əsas vəsaitlərin satın alınması, gətirilməsi və quraşdırılması kapital qoyuluşunun maliyyələşməsi hesabına həyata keçirilir.

Texniki ədəbiyyat kapital qoyuluşunun vəsaiti hesabına satın alınır və uçotda ümumi qaydada əks etdirilir. Onların gələcəkdə tamamlanması və komplektləşdirilməsi ümumtəsərrüfat xərcləri smetasına nəzərdə tutulan vəsaitdən həyat keçirilir. Həmin əməliyyatlar kapital qoyuluşları üzrə balans uçota alınmır.

Müəssisələr ödənc yolu ilə kooperativ təşkilatlarından da əsas vəsaitlər satın alırlar. Qüvvədə olan qanunvericiliyə əsasən belə əsas vəsaitlərin satın alınması beş il müddətinə uzun müddətli hesablaşmalar əsasında həyata keçirilə bilər. Ödəmə, obyekt faktiki verildiyi tarixdən keçən andan başlayaraq bərabər hissələrlə kvartallar üzrə aparılmalıdır. Kooperativ təşkilatlardan yeni əsas vəsaitlər və yaxud istismar da olan əsas vəsaitlər daxil ola bilər.

Qüvvədə olan qanunvericiliyə uyğun surətdə satın alınmış əsas vəsaitlərə görə müəssisənin borcu kapital qoyuluşunun maliyyələşdirilməsi üçün nəzərdə tutulan vəsaitdən və yaxud mənfəətdən və xüsusi fondların vəsaitindən ödənilir.

Nəzərə almaq lazımdır ki, ödəmə mənbələrindən asılı olaraq kooperativ təşkilatlarından satın alınan əsas vəsaitlər üzrə hesablaşmalar kapital qoyuluşu balansına əks etdirilməlidir.

Müəssislərdə əsas vəsaitlərin tamamlanması və təzələnməsi habelə dölə bankın krediti hesabına həyata keçirilə bilər. Bu məqsəd üçü alınmış kreditlər yeni exnikanın tətbiqinə, texniki təkmilləşdirmə üzrə tədbirləri və əməyin təşkilinin yaxşılaşdırılmasına yönəldilməlidir. Belə kreditlər adətən altı il müddətinə verilir.

Daşınmaz əmlaka investisiya və kapital qoyuluşları əsasında yeni binaların tikintisi, qüvvədə olan müəssisələrin yenidən qurulması və genişləndirilməsi üçün alınmış vəsaitlər, mənfəət və əsas vəsaitlərin tam bərpasına yönəldilən amortizasiya ayırmaları hesabına ödənilir.

Bazar münasibətləri inkişaf etdikcə və dərinləşdikcə müəssisələr istehsal bazalarını möhkəmləndirmək, fəaliyyətin yeni istiqamətlərini mənimsəmək və s. məqsədlə əsas vəsaitlərin icarəyə götürülməsindən geniş istifadə edə bilirlər. Müəssisələr arasındakı icarə münasibətləri hal-hazırda onların təsərrüfat fəaliyyətində olduqca böyük fəaliyyət kəsb etməkdədir.

Əsas vəsaitlərin icarə müddətinin uzunluğundan asılı olaraq onların aşağıdakı növləri tətbiq edilir:

1. Uzun müddətli icarə – üç ildən artıq müddət nəzərdə tutulur;
2. Orta müddətli icarə – bir ildən 3 ilədək nəzərdə tutulur.
3. Qısamüddətli icarə – bir ildən artıq olmamaqla nəzərdə tutulur.

Mülkiyyətin verilməsi şərtlərindən asılı olaraq icarə iki yerə ayrılır:

- a) Maliyyələşdirilən icarə;
- b) Cari icarə.

Maliyyələşdirilən icarə nəticəsində icarəyə verən təşkilat müvafiq icarə haqqı olmalıdır. İcarə haqqı müqavilə bağlanmış andan etibarən hesablanır və bərabər hissələrə bölünməklə ödənilir.

Əmlakın cari icarəsi icarədarın bəzi əsas vəsait əşyalarına müvəqqəti tələbatını ödəmək üçün verilir. Yaşayış binaları, istehsalat tikililəri və s. əsas vəsait obyektləri cari icarə obyektlərindən sayılır. Bu zaman əmlaka mülkiyyət hüququ icarəyə verən təşkilatda qalır.

Əsas vəsaitlərin müxtəlif növlərinin icarə verilməsi ilə əlaqədar hərəkətinin uçotu qaydasına nəzər salsaq, görürük ki, icarəyə verənin balansının tərkibində xüsusi əsas vəsait obyektləri ilə yanaşı uzunmüddətli icarəyə götürülən əsas vəsaitlər ayrıca uçota alınır.

2.4. Əsas vəsaitlərin amortizasiyasının və təmirinin uçotu

Müəssisələrin malik olduqları əsas vəsaitlər istehsal prosesində tədricən köhnəlməyə məruz qalırlar. Köhnəlmə – əsas vəsait obyektlərinin fiziki keyfiyyətlərini və yaxud texniki – iqtisadi xüsusiyyətlərini itirmələrinin dəyər göstəricisidir. Odur ki, hər bir müəssisə, qəti olaraq köhnəlmiş əsas vəsaitlərin əldə edilməsi və bərpası üçün maliyyələşmə mənbələrinə malik olmalıdır. Belə yığım, amortizasiya ayrılmaları formasında hesablanır və istehsal xərclərinin tərkibin daxil edilir. Amortizasiya yığımının ölçüsü əsas vəsaitlərin balans dəyərinə nisbətən fəil hesablanır və amortizasiya norması adlanır.

Amortizasiya ayırmaları noması əsas vəsaitlərin təsnifat qruplarının balans dəyərində nisbətən əks etdirilir. Bu zaman amortizasiya ayırmaları normaları nəinki maşın və avadanlıqların növlərinə habelə görülən işlərə və sənaye sahələrinə görə geniş sürətdə diferensallaşdırılmışdır. Müxtəlif istehsal növlərinin xüsusiyyətləri, maşın və avadanlıqların istismar rejisi, təbii şərait, ətraf mühitin təsiri və amillər müəssisələrdə istifadə olunan vəsaitlərin daha tez, və yaxud daha gec köhnəlməsinə gətirib çıxarır. Bu məqsədlə əsas vəsaitlərin amortizasiya normalarına müvafiq düzəliş əmsalları tətbiq olunur.

Yaşayış binaları üzrə amortizasiya ayırmaları normaları yalnız köhnəlməni müəyyənləşdirmək üçün nəzərdə tutulmuşdur. Belə obyektlərə amortizasiya hesablanılır.

Amortizasiya məbləği manatla hesablanılır. Amortizasiya ayırmaları hər ay əsas vəsaitlərin hesabat ayının 1-i tarixinə olan məbləği əsasında hesablanır.

Yeni daxil olan əsas vəsaitlərə amortizasiya gələn ayın 1-dən etibarən hesablanılır, tövsiyə olunan əsas vəsaitlərə köhnəlmə hesablanması isə gələn ayın 1-dən dayandırılır. Beləliklə, 111№-li hesab üzrə cari aya görə dövrəyə amortizasiya məbləği hesablanılan zaman hesablaşmaya daxil edilmir.

Əsas vəsaitlərin tərkibində uçota alınmış aşağıdakı obyektlərə amortizasiya ayırmaları hesablanılır:

- a) məhsuldar heyvanlar, öküzlər, kəllər və marallar;
- b) kitabxana fondu;
- v) elmi-tədqiqat, konstruktor və texnologiya təşkilatlarına daxil edilməklə büdcə təşkilatlarının əsas vəsaitləri;
- q) müəyyən olunmuş qaydada ehtiyatda saxlanılan əsas vəsaitlər.

Uçot əllə aparıldıqda, bütün əsas vəsaitlər (avtonəqliyyatdan başqa) üzrə amortizasiya ayırmalarının məbləği 6 №-li işlənilmə cədvəlində, avtonəqliyyat üzrə isə 9 №-li cədvəldə hesablanılır.

Yanvar ayına görə amortizasiya ayırmalarını hesablamaq üçün müəssisədə yanvar ayının 1-i tarixinə mövcud olan bütün əsas vəsaitləri yerləri, növləri üzrə qruplaşdırma lazımdır. Bu qruplaşdırma amortizasiya ayırmalarının valid normalarına

uyğunlaşdırılmalıdır. Həmin məqsədlə, müəssisədə əsas vəsaitlərin uçotu üçün nəzərdə tutulan əsas vəsaitlərin inventar kartoçkalarının məlumatlarından istifadə olunmalıdır.

Əsas vəsaitlərə hesablanan amortizasiya məbləğinə və yaud əsas vəsaitlərin köhnəlməsinə aşağıdakı qaydada yazılış tərtib edilir:

Dt 202 «İstehsalat məsrəfləri»

Dt 711 «Kommersiya xərcləri»

Dt 721 «İnzibati xərlər»

Kt 102 «Torpaq, tikili və avadanlıqlar - Amortizasiya»

Müəssisələrə icazə verilmişdir ki, uçot siyasəti əsasında əsas vəsaitlərə sürətli amortizasiya normaları tətbiq edilsin. Bu zaman hesablanan amortizasiya məbləği istehsal xərclərinə ümumi məbləğdə daxil edilir.

Ümumiyyətlə, 2 saylı hesab passivdir. Hesabın kredit qalığı təkcə müəssisənin bütün əsas vəsait obyektlərinin köhnəlmə məbləği deyil, həm də amortizasiya ayırmaları vasitəsilə onların dəyərinin ödənilməs məbləğini əks etdirir.

Hesabın debet dövryyəsi təsərrüfatdan çıxma səbəblərindən asılı olmayaraq köhnəlmə məbləği, kredit dövryyəsi isə hesabat dövründə hesablanan amortizasiya məbləğini göstərir. Bu hesabın 5 subhesabı mövcuddur:

1. 112-1 “Torpaq, tikili və avadanlıqlar – Amortizasiya”
2. 112-5 “Digər torpaq, tikili və avadanlıqlar – Amortizasiya”
3. 112-2 “Tikililər – Amortizasiya”
4. 112-3 “Maşın və avadanlıqlar – Amortizasiya”
5. 112-4 “Nəqliyyat vasitələri – Amortizasiya”

112 saylı hesab üzrə əməliyyatların uçotu ilin səndlər (aktlar, amortizasiya hesabamaları, arayış-hesablamalar və s.) əsasında 13 №-li jurnal-orderdə təşkil edilir. Bu jurnalda arı-ayrı qalıqlar və dövryyələr üzrə əsas vəsaitlərin analitik məlumatları göstərilir. Əsas vəsaitlərin obyektlər üzrə uçotu aparılmır. Əgər onun ölçüsü lazımdırsa, bu xüsusi hesablamalar vasitəsilə əldə olunur.

Əsas vəsaitlərin tam ilkin dəyəri ödənildikən sonra köhnəlmə hesablanması dayandırılır.

Əsas vəsaitlərin təmiri onları saz halda saxlamaq üçün zəruridir. Vətində aparılan təmir işləri müəssisənin işinin ahəncdarlığını təmin edir, boş dayanmaların qarşısını alır, əsas vəsaitlərin xidmət müddətini artırır.

Həcminə və xarakterinə görə təmir işlərinin 2 növü mövcuddur:

1. Cari təmir;
2. Əsaslı təmir

Onların hər ikisi üçün maliyyələşmə mənbəyi vahiddir. Belə ki, bu xərclər ya birbaşa istehsal xərclərinə daxil edilir, ya da təmir üçün xüsusi olaraq yaradılan ehtiyat hesabına silinir. Ehtiyat məbləği hər ay müəssisə tərəfindən müstəqil surətdə müəyyənləşdirilən normativ ölçüdə məhsulların maya dəyərinə daxil edilir. Normativlər əsas vəsaitlərin ilkin dəyərinə nisbətən faizlə, və yaxud möhkəm məbləğlə beş il müddətinə müəyyənləşdirilir. Yaradılmış ehtiyatın məbləği və ondan istifadə şərtləri müntəzəm surətdə (ilin axırında hökmən) smeta ilə üzləşdirilir. Zəruri hallarda düzəlişlər aparılır.

2.5. Dövriyyədən kənar aktivlərin müxtəlif ünsürlərinin uçotunun təkmilləşdirilməsi

Müəssisə və təşkilatlarda əsas vəsaitlərin hərəkətinin, onların köhnəlməsinin uçotunu səmərəli təşkil etmək üçün müasir kompyuter hesablama maşınlarında informasiya daşıyıcılarından - plastik istifadə etmək məqsədə uyğundur.

Əsas vəsaitlərin təmiri və icarəsinin uçotunun avtomatlaşdırıldığı şəraitdə kompyuter hesablayıcı maşınları vasitəsilə müvafiq cədvəllərdən istifadə edilməsilə yanaşı iri müəssisələrdə uçot və hesabatın operativliyini yüksəltmək məqsədilə fərdi kompyuterlərə geniş meydan verilməlidir.

Kompyuterin (hesabat işləri) üstünlüyü ondan ibarətdir ki, perfokart üzərində köçürülmüş informasiyalar illik mühasibat, statistika hesabatlarının vaxtında doldurulmasının təmin edir.

Kompyuterlərdən yalnız cədvəllərin doldurulması, məlumatların uçot registrlərinə yazılması kimi yox, həm də birlikdə əlaqədar uçot registrləri ilə işləmək olar.

Axırıncı son onillikdə əsas vəsaitlər üzrə mühasibat uçotunun təşkilində bir sıra problemlər yığılıb qalmışdır ki, müəssisələrin bazar iqtisadiyyatına keçid şəraitində bu problemlərin həll edilməsi birinci dərəcəli vəzifədir.

Uçot praktikası göstərir ki, bazar iqtisadiyyatı şəraitində əsas vəsaitlərin təmiri və icarəsinin uçotunun yenidən qurulması ilə əlaqədar qarşıda duran tələblər aşağıdakılardan ibarətdir:

a) inflyasiyanın sürətlənməsi ilə əlaqədar olaraq müəssisələrdə mövcud olan əsas vəsaitləri qalıq dəyərindən asılı olaraq qiymətləndirilmək;

b) əsas vəsaitlərin təmiri ilə əlaqədar xərclərin konkret şəkildə hansı mühasibat köçürmələri vasitəsilə aparılmasını dəqiqləşdirmək;

v) əsas vəsaitlərə amortizasiya ayırmaları normalarının sürətləndirilmiş metodlarından istifadə edilməsi və s.

Daha sonra hesabı yolu və yaxud mühasibat yolu ilə respublika müəssisələrinin balanslarının bir sıra maddələrini beynəlxalq praktikaya uyğun şəkildə yenidən hesablamaq zərurəti meydana çıxır. Bu zaman nəzərə almaq lazımdır ki, amortizasiya siyasətində, habelə balansın passivinin bəzi maddələrindəki müxtəliflik üzündən bir sıra mürəkkəb hesablamlar aparmaq lazım gəlir.

Mühasibat uçotunda və hesabatda adları çəkilən dəyişikliklərin həyata keçirilməsi bazar iqtisadiyyatına keçidin ilk mərhələsində bir sıra sadə əməliyyatların aparılmasını tələb edir.

Turizm və otel-restoran biznesində əsas vəsaitlərin aşağıdakı qruplar üzrə təsnifləşdirilməsini məqsədə uyğun sayırıq:

- Turist firmasının binası, otel, restoranlar, qazanxana, camaşırxana, anbarlar və s.;
- Sulqaldırıcı stansiyaların qurğusu, artezian qurğuları, fontanlar, kanalizasiya qurğuları, idman meydançaları, heykəllər və s.;
- Nəqliyyat vasitələri;
- Ötürücü qurğular, elektrik şəbəkəsi, istilik, elektrik enerjisinin ötürücüləri, telefon şəbəkəsi, su kəmərləri;

- Güc maşınları və avadanlıqları – onlara aid edilən transformatorlar, sobalar, soyuducu şkaflar və s.;
- Inventarlar (mebel, qabyuyan və digər bu qəbildən olan maşınlar) və s.;
- Çoxillik əkmələr və s.

Turizm və otel-restoran biznesinin xərclərinə elektron sistemdə ödənişlər, İnternet şəbəkəsinə birləşdirilir və Web – səhifələr açılır.

Ayrılmış kanal vasitəsilə xərclərin uçotunun birləşdirilməsi qoşulmanın necə aparılmasından asılıdır. Əgər avadanlıq və kabel firmanın öz hesabına alınarsa, onda xərclər əvvəlcə 113№-li “Torpaq, tikili və avadanlıqlarla bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması” hesabında qeydiyyatdan keçirilir.

Misal. Turist firması turizm məhsullarını internet-mağaza vasitəsilə satır. Bunun üçün kabel və zəruri avadanlıqlar alınmışdır. Turist firmasının xərcləri 80000 manat (o cümlədən ƏDV-12200 manat) təşkil edir. Mühəsibat yazılışları belə olacaq:

1. D-t 113 – 67800 manat

K-t 431 – 67800 manat – dövriyyədən kənar vəsaitini tərkibində qeydə alınmışdır;

2. D-t 241 – 12200 manat

K-t 431 – 12200 manat – alınan avadanlıq üzrə ƏDV əks etdirilmişdir;

3. D-t 431 – 80000 manat

K-t 223 – 80000 manat – avadanlıqların və kabelin çəkilməsi üzrə işlərin dəyəri ödənilmişdir;

4. D-t 111 – 67800 manat

K-t 113 – 67800 manat – avadanlıq istismara qəbul edilmişdir;

5. D-t 217 – 12200 manat

K-t 241 – 12200 manat – ƏDV çıxılmaqla qəbul edilmişdir.

Əvvəlki paraqraflarda qeyd etdiyimiz kimi əsas vəsaitlər ilk dəyərlə uçota qəbul edilir. Obyektin bərpası isə bilavasitə təmir, modernləşdirmə və rekonstruksiya ilə həyata keçirilir. Hər bir otel planlı yoxlayıcı işlər sisteminin

çərçivəsində təmirin növünü müstəqil surətdə müəyyənləşdirir. Təmir cari və əsaslı təmirə bölünür. Cari təmirə vaxtından əvvəl köhnəldiyinə görə binaların, tikililərin və mühəndis qurğularının müəyyən hissələrinin sistemli və vaxtlı-vaxtında dəyişdirilməsi aiddir. Belə işlər dedikdə, sınımış şüşələrin dəyişdirilməsi, tavana çıxışın təmiri, yeni günlüklərin hazırlanması, divarların müntəzəm ,çərçivəsində təmirin növünü müstəqil surətdə müəyyənləşdirir. Təmir cari və əsaslı təmirə bölünür. Cari təmirə vaxtından əvvəl köhnəldiyinə görə binaların, tikililərin və mühəndis qurğularının müəyyən hissələrinin sistemli və vaxtlı-vaxtında dəyişdirilməsi aiddir. Belə işlər dedikdə, sınımış şüşələrin dəyişdirilməsi, tavana çıxışın təmiri, yeni günlüklərin hazırlanması, divarların müntəzəm rənglənməsi və s. başa düşülür. Əsaslı təmirə binanın köhnəlmiş detal və hissələrinin dəyişdirilməsi, habelə binanın istismar imkanlarının yaxşılaşdırılması və s. aiddir. Bu özlüyündə detalların qurulması və təmiri, daş divarların möhkəmləndirilməsi, köhnəlmiş pəncərə və qapı bloklarının tamamilə dəyişdirilməsi, döşəmələrin yenidən qurulması və s. ola bilər.

Təmir aparıldıqda işin xarakterindən asılı olaraq defekt (nöqsan) cədvəli tərtib edilir. bu cədvəl daha dəqiq surətdə belə adlanır: Avadanlığın qüsurlarının aşkara çıxarılması haqqında akt (ƏB-16№ forma).

Araşdırmalardan və nöqsan cədvəli tərtib edildikdən sonra komissiya əsaslı təmir haqda qərar qəbul edir. Həmin qərar əsasında obyekt, ya müəssisənin özünün işçi qüvvəsi, ya da podratçı təşkilatın gücü ilə yerinə yetirilir. Turist otellərinin mühasibat uçotunda təmirə çəkilən xərclər adi fəaliyyət növü kimi tanınır.

Çəkilən xərclər “Yerinə yetirilən işlərin qəbul-təhvil aktı” (podrat üsulu zamanı), “Materialların silinməsi aktı” isə təsərrüfat üsulu zamanı tanınır.

Podrat üsulu zamanı müqavilə bağlanılır, smeta tərtib edilir və təmirin dəyəri müəyyənləşdirilir. Cari təmir aparılan zaman smeta tərtib olunması bir o qədər də vacib deyildir. Lakin vergi orqanları smetanın tərtib edilməsində israrlıdırlar.

Təmir işlərinin dəyəri əks etdirildiyi zaman (bina və tikililərin cari və əsaslı təmiri) turist otelinin xərclərini əks etdirmək üçün unifikasiya olunan formada sənədlər tətbiq edilir:

- Yerinə yetirilən işlərin qəbulu aktı;
- Yerinə yetirilən işlərin və xərclərin dəyəri haqqında arayış.

Vergi uçotu məqsədilə təmir xərcləri istehsalat və satışla əlaqədar sair xərclərə aid edilir. bütün xərclər, faktik həcmdə baş verdiyi hesabat dövründə tanınır. Müvafiq Standarta (7 №-li MMUS) uyğun olaraq əsas vəsait obyektlərinin modernləşdirilməsinə və rekonstruksiyasına çəkilən xərclər, onlar başa çatdıqdan sonra əsas vəsaitlərin ilk dəyərini artırır (faydalı istifadə müddəti, gücü, obyektin keyfiyyət göstəriciləri və s.). Vergi uçotunda rekonstruksiya və modernləşdirmə xərcləri də əsas vəsait obyektlərinin ilk dəyərini artırır (faydalı istifadə müddəti, gücü, obyektin keyfiyyət göstəriciləri və s.). vergi uçotunda rekonstruksiya və modernləşdirmə xərcləri də əsas vəsait obyektlərinin ilk dəyərinin artırılmasına gətirib çıxardır.

Əsas vəsait obyektinin əlavə tikintisi, əlavə avadanlıq quraşdırılması, rekonstruksiya və modernləşdirməsi ilə əlaqədar xərclər 113 № li “Torpaq, tikili və avadanlıqlarla bağlı məsrəflərin kapitallaşması” adlı hesabda uçota alınır. Həmin işlər başa çatdıqdan sonra 113 № li hesabda yığılan xərcər 111 № li “Torpaq, tikili və avadanlıqlar-Dəyər” adlı hesabın debetinə aid edilir.

Faydalı istifadə müddəti obyekt, modernləşdirildikdən, rekonstruksiya edildikdə və texniki cəhətdən yenidən qurulduqdan sonra nəzərdən keçirilə bilər.

Misal. Otelin boru kəmərinin dəyəri 480 000 manat, faydalı istifadə müddəti beş ilə (60 aya) bərabərdir. Üç il (36 ay) istismar edildikdən sonra avadanlıq 120 000 manat dəyərində əlavə avadanlıqla tamamlanmışdır. Faydalı istifadə müddəti 15 ay artmaq hesabına yenidən nəzərdən keçirilmişdir. Yeni avadanlıqlar hesabına artan xərclərin qalıq dəyəri 408 000 manat təşkil edir (480 000 man: 60ay*36 ay+1200 man).

Yeni faydalı istifadə müddəti 39 aya bərabərdir: (60 ay-36ay+15ay). Yeni avadanlıqlar quraşdırıldıqdan sonra hər ayın amortizasiya ayırmalarının məbləği 10 462 manata bərabər olur (408 000 man: 39ay).

Həmin işlər həyata keçirildiyi zaman, nə mühasibat, nə də vergi uçotunda amortizasiya hesablanır.

Turist otelləri tez-tez, onların balansında qeydə alınan avadanlıqla texniki xidmət göstərmək üçün müqavilələr bağlayır. Müqaviləyə məcburi qaydada texniki xidmətə məruz qalanların siyahısı əlavə olunmalıdır. Xidmətin dəyəri avadanlığın hər bir vahidi üzrə ayrılıqda formalaşdırılır. Yerinə yetirilən işlər aktında isə xidmətin ümumi dəyəri göstərilir.

Xidmətdə olan avadanlıqların faktiki mövcudluğu müntəzəm surətdə mühasibat uçotu məlumatları ilə üzləşdirilməlidir.

Müasir mehmanxanalar üçün ayrılmış ərazinin abadlaşdırılması norma hesab olunur. Xarici abadlaşdırma obyektləri dedikdə, kiçik formatda olan arxitekturalar və mehmanxananın ərazisinə daxil olan ərazinin dekorativ cəhətdən rəsmiyyətə salınması başa düşülür.

Əsas vəsaitlərin kənardan abadlaşdırılmasının tanınması üçün də 7 N-li MMUS-dan istifadə edilməlidir. Mehmanxana üçün başlıca şərt bunlardır: obyekt xidmət göstərmək üçün nəzərdə tutulmuşdur; obyekt uzun müddət ərzində istifadə üçün nəzərdə tutulmuşdur (12 aydan yuxarı müddətə); obyekt təşkilati iqtisadi fayda gətirməlidir.

Mehmanxanaların kənar abadlaşdırılması bulardan ibarətdir: daşların, plitələrin döşənməsi, fontanlar, gül ləkləri, çinqil tökülməsi, heykəltəraşlıq, oturacaqlar, pilləkanlar və s.

Mehmanxananın mühasibat uçotunda abadlıq işlərinə kapital qoyuluşları uzunmüddətli investisiyalara aid edilir.

7 N-li MMUS-a uyğun olaraq çoxillik əkmələrdə əsas vəsaitlərin tərkibində uçota alınır. Çoxillik əkmələrlə bağlı işlər kompleksinin başa çatmaq tarixindən asılı olmayaraq xərclər, çəkildiyi həcmdə qeydə alınmalıdır.

Eyni zamanda çoxillik əkmələrlə bağlı xərclər 111N-li hesabın debetinə və 113N-li hesabın kreditinə yazılır.

Qeyd etdiyimiz kimi turizmdə və otel-restoran biznesində istehsalın sirləri (hoy-hau), mal nişanları və kommersiya əhəmiyyətli xidmət nişanları da qeyri-maddi aktivlər hesab olunur.

Servis sənayesinin təşkili üçün mal nişanlarının hazırlanması (təşkilatın brendi) xarakterikdir. Təşkilat qeyri-maddi aktivlərin obyektini müstəqil qaydada (təsərrüfat üsulu ilə) yarada bilər. Mal nişanlarının hazırlanmasına çəkilən xərclər 103 N-li hesabatda qeydiyyatdan keçir. Hesabın debetinə material xərcləri, işçilərin əmək haqqı, ixtisaslaşmış təşkilatların xidmətləri və mal nişanlarının hazırlanması ilə bağlı digər xərclər daxil edilir. Qaydaya görə mal nişanın modeli hazırlandıqdan sonra təşkilat üçün ondan istifadə etmək üçün müstəsna hüquqa malik olmalıdır. Mal nişanının qeydiyyatı üçün təşkilatdan rüsum alınır. Rüsumun məbləği mal nişanının yaradılmasına çəkilən xərclərin tərkibinə daxil edilir.

Qeydə alınan mal nişanına Respublikanın patentlə məşğul olan təşkilata xüsusi şəhadətnamə təqdim edir. Şəhadətnamənin tələblərinə görə təşkilatın xüsusi razılığı olmadan həmin nişandan heç kim istifadə edə bilməz. Patent təşkilatından alınan şəhadətnaməyə görə mal nişanı həm mühasibat uçotunda, həm də vergi uçotunda qeyri-maddi aktivlərin tərkibinə daxil edilir. Mal nişanının hazırlanması və qeydiyyatdan keçirilməsinə çəkilən xərclər faktiki xərclər, onun ilkin dəyərini formalaşdırır.

Misal. Mehmanxana dizayner studiyası ilə loqopitin hazırlanması üçün müqavilə bağlamışdır. Studiyanın xidmətinin dəyəri 59 000 manat (o cümlədən ƏDV-9000 manata bərabərdir).

Mal nişanına patent verilməsi üzrə 2360 manat (o cümlədən ƏDV-360 manat) xərc çəkilmişdir. Mal nişanının qeydiyyatı üçün mehmanxana 20 000 manat ödəməli olmuşdur.

Mühasibat uçotunda aşağıdakı köçürmələr tərtib edilmişdir:

1. Dizayner studiyasının xidmətləri qeydə alınmışdır:

Dt 103 N-li hesab – 50 000 manat,

Kt 431 N-li hesab – 50 000 manat

2. Dizayner studiyasının xidmətləri üzrə ƏDV göstərilmişdir:

- Dt 241 N-li hesab – 9 000 manat
Kt 431 N-li hesab – 9 000 manat
3. Patent xidməti göstərilmişdir:
Dt 103 N-li hesab – 2 000 manat
Kt 431 N-li hesab – 2 000 manat
4. Patent xidməti üzrə ƏDV əks etdirilmişdir:
Dt 241 N-li hesab – 360 manat
Kt 431 N-li hesab – 360 manat
5. ƏDV vergi çıxılımlarına təqdim olunmuşdur:
Dt 162 N-li hesab – 9360 manat
Kt 431 N-li hesab – 9360 manat
6. Mal nişanının qeydə alınmasına rüsum qeydə alınmışdır:
Dt 217 N-li hesab – 20 000 manat
Kt 103 N-li hesab – 20 000 manat
7. Rüsum patent təşkilatına ödənilmişdir:
Dt 217 N-li hesab – 20 000 manat
Kt 223 N-li hesab – 20 000 manat
8. Qeydə alınan loqotip qeyri-maddi aktivlərin tərkibinə daxil edilmişdir:
Dt 101-4 N-li hesab – 72 000 manat
Kt 103 N-li hesab – 72 000 manat

Turizm və otel-restoran biznesində müqavilə münasibətlərində kommersiya konsessiyası müqaviləsi xüsusi yer tutur. Bütün dünya praktikasında kommersiya konsessiyası “françayzing” adlanır. Françayzing müqaviləsini müəyyənləşdirən xüsusiyyət “hüquq sahibinin” “istifadəçiyə” intellektual mülkiyyətdən istifadə hüququnun verilməsidir.

Hazırda turoperatorlar daha çox özlərinin turist məhsullarının regional agentliklərə yeritmək üçün françayzing müqavilələri bağlayırlar. Bu zaman regional agentliklər turoperatorun ticarət markası altında qeydə alınan turist

məhsullarının satışını həyata keçirirlər. Otel və restoran şəbəkələri məhşur dünya brendlərinin kommersiya nişanlarından çox geniş həcmdə istifadə edirlər.

Turaperatorlar – hüquq sahibi etməyə borcludur: müqavilə əsasında turagentə frayçayzinqin texniki kommersiya sənədləşməsini təqdim etməlidir; həmin hüquqlardan istifadə qaydalarını turaagentlərə izah etməlidir; istifadəçiyə müqavilədə nəzərdə tutulan lisenziyanı verməlidir və s.

FƏSİL 3. QEYRI-MADDİ AKTİVLƏRİN MÜASİR NÖVLƏRİNİN UÇOTU VƏ AUDITİNİN METODİKASININ TƏKMİLLƏŞDİRİLMƏSİ

3.1. İntellektual mülkiyyət obyektlərinin uçotunun təkmilləşdirilməsi

Azərbaycan Respublikasının müasir inkişafı mərhələsində milli və dünya miqyasında rəqabət qabiliyyətinin yüksəldilməsi məsələləri qarşıda bir məqsəd kimi qoyulmuşdur. Bununla əlaqədar olaraq dövlət səviyyəsində yüksək texnologiyaların inkişafında yeni istinadlar hədəf götürülmüşdür. Belə bir inkişaf xətti intellektual mülkiyyət obyektlərinin iqtisadi dövriyyəyə yönəldilməsinə stimül verən iqtisadi yanaşmalardan istifadəyə əsaslanır. İntellektual mülkiyyətin kommersiyalaşdırılması ilkin mərhələdən innovasiya proseslərinin informasiya – analitik təminatı məsələlərinə xüsusi yanaşmanı tələb edir. Bu öz növbəsində elm tutumlu məhsulların gələcək istifadəsinə hərtərəfli şərait yaradır. Bundan başqa Azərbaycanın iqtisadiyyatının qloballaşması və dünya təsərrüfat sistemində integrasiyası innovasiya proseslərinin uçotunun və maliyyə hesabatlarında onların nəticələrinin MHBS və MMUS prinsiplərinə uyğunlaşdırılması müvafiq transformasiyalar tələb edir. Belə bir şəraitdə intellektual mülkiyyət obyektlərinin mühasibat uçotunun daha da təkmilləşdirilməsinə çox böyük ehtiyac var.

Innovasiya məhsulları intellektual mülkiyyətin həm maddi, həm də qeyri-maddi obyektləri formasındadır. Qeyri-maddi obyektlər mühasibat uçotunun kifayət qədər mürəkkəb və ziddiyətli obyektlərindən olmaqla innovasiya proseslərinin imkanlarını, vergiyə cəlb olunması, kapitallaşmanı və likvidliyi özündə ehtiva edir. Onlarla birlikdə identifikasiya və qiymətləndirmə problemləri, habelə imperativ normaların təkmil olmaması, onların tanınmasında istifadəçilərin arasında qeyri-müəyyənliyə gətirib çıxara bilər.

Qeyri-maddi aktivlər mülki hüquq obyektləri olduğuna görə onların uçotda və vergiyə cəlb olunmada əks etdirilməsi prinsipləri mülki qanunvericiliyin

qüvvədə olan normativ aktlarına əsaslanmalıdır. Yalnız bu əsasda mühasibat uçotu və vergi uçotu üzrə Milli Standartlar effektiv qaydada tətbiq oluna bilər.

“İntellektual mülkiyyətin” hüquqi kateqoriyası. Azərbaycan Respublikasının Konstitusiyası ilə təsbit edilmişdir və bu sənəddə yaradıcı fəaliyyətin nəticələri nin hüquqi cəhətdən qorunmasına daha çox üstünlük verilir. Daha konkret desək, intellektual fəaliyyət və ona bərabər tutulan individual vəsaitlərə aşağıdakılar aiddir:

- intellektual fəaliyyətin nəticələri: iztiqrazlar; cənaye nümunələri; faydalı modellər; EHM üçün proqramlar; məlumat bazası; icraat; istehsalın sirləri (nou-hau); fonoqramlar; kabel vasitəsilə radio; yaxud televiziya verilişlərinin efirə ötürülməsi; inteqral miksxəmlərin topologiyası; elmi, bədii və incəsənət əsərləri, seleksiya nailiyyətləri.
- Fərdiləşdirilən vəsaitlər; firma adı; mal nişanları və xidmət işarələri; malların yerləşdiyi yerlərin adı; kommersiya nişanları.

Azərbaycan Respublikasında qeyri-maddi aktivlərin uçotu Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının tərkibinə daxil olan 12 N-li “Qeyri-maddi aktivlər üzrə” xüsusi standart vasitəsilə tənzimlənir (Maliyyə Nazirliyinin 2007-ci il 23 iyul tarixli İ-731 N-li əmri).

Müasir şəraitdə “qeyri-maddi aktivlər” adlı vahid mühasibat kateqoriyası təşkilati – hüquqi formadan və hüquqi şəxsin fəaliyyət sferasından asılıdır. Təəssüflə qeyd etməliyik ki, müxtəlif ədəbiyyatlarda və normativ sənədlərdə və Milli Standartlarda qeyri-maddi aktivlərin mahiyyəti müəyyən mənada biri-birindən fərqlənir. Bu da özlüyündə mühasibat uçotu nəzəriyyəsinin konseptual baxımdan vahidliyini pozur və son nəticədə praktikada qeyri-maddi aktivlərin uçotunda müəyyən problemlər yaradır. Qeyri-maddi aktivlərin identifikasiyası və tanınması ilə bağlı bir sıra problemlər mövcuddur. Milli Mühasibat Uçotu Standartı vasitəsilə qeyri-maddi aktivlərin uçotunun tənzimlənməsi bir sıra hallarda Maliyyə Hesabatlarının 38 N-li Beynəlxalq Standartlarına oxşardır. Qeyd etməliyik ki, identifikasiya dedikdə, qeyri-maddi aktivlərin şirkətlərin digər

aktivlərindən fərqli cəhətləri başa düşülür (o cümlədən işgüzar imic). Identifikasiya olunan qeyri – maddi aktivləri satmaq, mübadilə etmək , iqtisadi səmərəni itirmədən icarəyə vermək (təşkilatın digər əmlakı ilə generasiya etmək mümkündür).

MHBS 38-ə görə identifikasiyanın ən mühüm meyarlardan birisi həmin aktivin nəticəsi hesab olunan müqavilənin yaxud digər hüquqların mövcudluğudur. Bu imkan verir ki, birmənalı şəkildə qeyri-maddi aktiv qismində proqram təminatından istifadəyə görə lisenziya tanına bilsin belə bir proqram təminatı ayrılmaq meyarına cavab vermir və digər şəxsə verilə bilməz.

Qeyri-maddi aktivlər müəyyən edilən zaman identifikasiya meyarına diqqət yetirilir. Bilavasitə həmin meyar qeyri-maddi aktivləri şirkət satılan zaman yaranan qudvildən (işgüzar imic) fərqləndirməyə imkan verir. MHBS (İFRS) 3 “Biznesin birləşməsi” standartına uyğun olaraq qudvil qeyri-maddi aktivlərə aid edilmir. Belə ki, o, aktivlərin xüsusi növüdür. MHBS 38 həmin vəziyyəti nəzərdə tutur. MHBS-dan fərqli olaraq bəzi ölkələrin uçot praktikasında əmlak kompleksi şəklində müəssisə satın alınanda işgüzar imic qeyri-maddi aktivlərin tərkibində qeydə alınır.

MMUS 12-yə uyğun olaraq tanınma şərtləri yerinə yetirildikdə elm, ədəbiyyat, və incəsənət əsərləri, elektron hesablama maşınları üçün proqramlar, kəşflər, faydalı modellər, seleksiya nailiyyətləri, istehsalat sirləri, mal nişanları və xidmət işarələri qeyri-maddi aktivlərin tərkibində qeydiyyatdan keçirilir.

Standarta görə qeyri-maddi aktivlər dedikdə sadalanan obyektlərə müstəsna hüquq deyil, intellektual fəaliyyətin nəticələri tanınır. Bununla yanaşı 12 N-li standartda qeyri-maddi aktivlərin tanınması meyarlarının tərkibində yalnız intellektual fəaliyyətin nəticələrinin hüquqi nəzərdə tutulur.

Bəzi ölkələrin uçot praktikasında (məsələn, Rusiya Federasiyası) istifadə olunmaq üçün istifadə olunmaq üçün alınan qeyri-maddi aktivlər müqavilədə müəyyənləşdirilən mükafatın məbləğindən asılı olaraq balansarxası hesabda əksini tapır. Bu zaman intellektual fəaliyyətin nəticələrindən istifadəyə verilən hüquq müqabilində ödənişlər müqavilədə qeyd olunan müddətdə və məbləğdə təqdim

olunmalıdır. Həmin məbləğ istifadəçi tərəfindən hesabat dövrünün xərclərinə daxil edilir.

Deyilənlərdən aydın olur ki, qeyri-maddi aktivlərin tərkibində intellektual fəaliyyətin nəticələri öz əksini tapmalıdır. Belə ki, müəssisənin intellektual fəaliyyətin nəticələrinə müstəsna hüququ vardır. Beləliklə mövcud standartlarda qeyri-maddi aktivlərin tanınmasının hüquqi meyarlarına daha çox üstünlük verilməkdədir. Qeyri – maddi aktivlərin uçotu prosesində yanaşmaların müxtəlifliyi onların təsnifatında da müvafiq düzəlişlərin aparılması zərurətini meydana çıxarır. Düzəliş prosesində MHBS-na uyğun olaraq hesabatda əks olunmayan bəzi aktivləri maliyyə nəticələrinə silməklə müvafiq düzəlişlər aparılmalıdır. Bu zaman amortizasiyaya çəkilən xərcləri də bərpa etmək lazımdır. Eyni zamanda MHBS-na uyğun olaraq qeyri-maddi aktivlərin tərkibində uçota alınan bəzi aktivlər milli standartlarda cari xərclərin tərkibinə aid edilir. Məsələn, lisenziya əks düzəliş tələb edir: müvafiq xərclər kapitallaşdırılır, hesabata isə amortizasiya hesablanan kəmiyyət daxil edilir.

İntellektual mülkiyyət obyektlərinin dəyəri müəyyənləşdirildikdə də bir sıra problemlər müşahidə olunmaqdadır. İntellektual mülkiyyət obyektləri qiymətləndirildikdə satın alınma üsulu aktivin növü, onun istismar prosesində yeri və rolu müəyyənləşdirir. Hazırkı şəraitdə müəssisənin yaratdığı intellektual mülkiyyət obyektinin dəyərinin müəyyənləşdirilməsi üçün qiymətləndirmənin iki əsas növündən istifadə edilir:

- Mühasibat qiymətləndirilməsi;
- İqtisadi qiymətləndirmə.

Mühasibat qiymətləndirməsi dedikdə yaradılan obyektin lik dəyəri başa düşülür.

İqtisadi qiymətləndirmə dedikdə qeyri-maddi aktivlərin gələcəkdə kommersiya məqsədilə tətbiqi üçün qiymətləndirilməsi başa düşülür. Qiymətləndirmənin bu növü xüsusi mütəxəssis-qiymətləndirici vasitəsilə həyata keçirilir. Eyni zamanda qaydaya görə onlar qiymətləndirilən obyektə düzgün

formalaşdırma bilməzlər, onların ekspert rəyi intellektual mülkiyyətin obyektiv təsviri deyildir, keyfiyyət, münasiblik, praktik tətbiq, perspektivlik və effektivlik göstəriciləri dəqiqləşdirilmə tələb edir. Bu zaman intellektual mülkiyyətə investisiyalar, əmlak hüququna girov, innovasiya proseslərinə borc innovasiyaları yalnız münasibliyin obyektiv təsdiqinin mövcudluğu şəraitində mümkündür. Deyilənlərin əsasında intellektual mülkiyyətin (əmlak intellektual hüququ) əsasında həyata keçirilə bilər. Hazırda bilavasitə bu amil Azərbaycanda intellektual mülkiyyətin nisbətən zəif inkişaf etməsi və hüquqi risklərin kütləvi şəkildə sığortalanmasına gətirib çıxarır.

İnnovasiya fəaliyyətinin xüsusiyyəti iki mərhələli innovasiya məhsullarının yaradılmasından ibarətdir:

- İntellektual mülkiyyət obyektinin şəkli;
- Real material obyektinin şəkli.

İki mərhələli prosesin problemi ondan ibarətdir ki, dövrün xərclərinin tərkibindən innovasiya fəaliyyətinə çəkilən xərcləri kapitallaşdırılan və gələcək dövrlərin xərcləri hesab olunur. Təəsüflə qeyd etmək lazımdır ki, normativ sənədlərdə kapitallaşdırılan xərclərin qeyri-maddi aktivlərə və innovasiya fəaliyyətinin cari xərclərinə bölgüsünü dəqiq tənzimləyən yoxdur.

Uçota qəbul edilən obyektin ilk dəyərindəki dəyişikliyə yenidən qiymətləndirmə və qiymətin endirilməsi nəticəsində yol verilir. Yenidən qiymətləndirməni müstəsna olaraq cari bazar dəyəri ilə həyata keçirmək zəruridir. Bu zaman göstərilən aktivlərin aktiv bazar qiymətləri əsas götürülür. Maraqlı budur ki, “aktiv bazar” anlayışı dəqiqləşdirilməmişdir. əgər, bu anlayışı MHBS çərçivəsində araşdırsaq, belə nəticəyə gəlmək olar ki, qeyri-maddi aktivləri yenidən qiymətləndirmək mürəkkəb prosesdir. Bundan başqa hər bir qeyri-maddi aktiv obyektinin özünə görə nadir olduğu üçün aktiv bazanın məlumatlarından yenidən qiymətləndirmə məqsədilə istifadə etmək çox çətindir.

Bütün hallarda qeyri-maddi aktivlərin qiymətdən düşməsinə beynəlxalq standartlar əsasında testləşdirmək məqsəduyğundur. Lakin bu haqda heç bir metodika və heç bir konkret göstəriş yoxdur.

Əgər qeyri-maddi aktivlərin yenidən qiymətləndirilməsi adi bazar prosesləri ilə bağlıdırsa, onların qiymətdən düşməsi ekstremal xarakter daşıyır və müəssisənin müflisləşməsi ilə tamamlana bilər.

MMUS-da qeyri-maddi aktivlərin qiymətdən düşməsinin aparılmasına dair heç bir metodikanın olmadığını nəzərə alaraq bu məsələni hər bir müəssisə özünün uçot siyasətində əks etdirməlidir.

Qeyri-maddi aktivlərdən faydalı istifadə müddətinin müəyyənləşdirilməsi məsələləri və amortizasiya metodunun seçilməsi də çox mühüm əhəmiyyət kəsb edir.

Mövcud standartlara görə faydalı istifadə müddəti mühafizə edilən sənədlərin fəaliyyət müddətindən asılı olaraq müəyyənləşdirilir. Qeyri-maddi aktivlərin mövcudluğunu təsdiq edən sənədlər isə ya komissiya tərəfindən müstəqil qaydada müəyyənləşdirilir.

Inventar obyektinin faydalı istifadə müddətinə təsir edən amillərə aiddir:

- Şəhadətnamənin, potentin və obyektin faydalı istifadə müddətini müəyyənləşdirən digər məhdudiyyətlərin fəaliyyət müddəti;
- Təşkilatın iqtisadi fayda götürəcəyi müddətdə qeyri-maddi aktiv obyektlərinin gözlənilən istifadə müddəti.

Qeyri-maddi aktivlərin tərkibinə daxil edilən obyektlərin siyahısı həmcins olmadığına görə müəssisələrə tövsiyyə olunur ki, faydalı istifadə müddətini qeyri-maddi aktivlərin uçotu üzrə qanunvericiliyi nəzərə almaqla differensiallaşdırsın. Lakin müasir mərhələdə ölkənin iqtisadi inkişafı və elmi-texniki tərəqqinin sürəti nəticəsində praktikada qeyri-maddi aktivlərin müxtəlif obyektlərinin faydalı istifadəsinin daha qısa müddəti müəyyənləşdirilə bilər.

Təşkilatın qeyri-maddi aktivləri üzrə amortizasiya hesablanması bu və ya digər metodunun seçilməsi üçün əvvəlcədən qeyri-maddi aktivlərin bütün növlərini

ümumi əlamətlərlə birləşdirən qruplara bölmək lazımdır. Belə qruplara aşağıdakı müstəsna hüquqları aid etmək olar:

- Sənaye nümunələri;
- Faydalı modellər;
- İxtiralar;
- EHM üçün proqramlar, baza məlumatları və s.

Qeyri-maddi aktivlərə amortizasiya obyektin ilk dəyərindən asılı olaraq hesablanır. MHBS-da obyektin amortizasiya olunan dəyəri ilk və ləğvetmə dəyəri ilk və ləğvetmə dəyəri arasındakı fərq qismində müəyyənləşdirilir. Qeyri-maddi aktivlərin uçotuna yanaşmalardakı fərq mühasibat uçotunu vergiyə cəlb etmə məqsədilə apardıda hökmən nəzərə alınmalıdır.

3.2 Bioloji aktivlərin uçotunun təkmilləşdirilməsi

Aqrar müəssisələr ölkənin ərzaq təhlükəsizliyini təmin etmək üçün xalq təsərrüfatının resurs potensialının bazası hesab olunur. Ölkənin aqrar bölməsində bazar münasibətlərinin inkişafı şəraitində kənd təsərrüfatında mühasibat uçotu və auditin səmərəli formaları zəruriliyi bir problem kimi ortaya çıxmaqdadır. Hazır ki, vaxtda Azərbaycanda mühasibat uçotunun inkişafı və onun beynəlxalq maliyyə hesabatlarının standartlarına konvergensiyası uçotu metodologiyasının ön plana gətirir. Onlar arasında aqrar – sənaye müəssisələrində aktivlərin biotransformasiyası və bioloji aktivlərin auditı xüsusi maraq doğurur.

MHBS 41 “Kənd təsərrüfatı” (2001) və MMUS 28 “Kənd təsərrüfatı üzrə” (2009) Standartlar kənd təsərrüfatında uçotun aparılması və maliyyə hesabatlarının təqdim olunması qaydaları müəyyənləşdirilir. Kənd təsərrüfatı fəaliyyəti həmin standartlar vasitəsilə ümumilikdə bitki və heyvanların biotransformasiyasının idarə olunması kimi ümumilikdə **bioloji aktivlər** adlanır. Standartlar kənd təsərrüfatı məhsullarının alınmasını, satılmasını, onların artımını, degenerasiyasını, təkrar istehsalını, habelə onların ilk dəyərini əks etdirir. Nu standartlar toplanılan məhsulların emalı proseslərinin uçotu üçün nəzərdə tutmur. Belə ki, emal

məhsulları necə bir sənaye istehsalı kimi nəzərdə tutulur və onlar MHBS 2 “Ehtiyatlar” və MMUS 8 “Ehtiyatlar” üzrə standartlar vasitəsilə tənzimlənir. Kənd təsərrüfatı fəaliyyəti özündə heyvandarlığı, bitkiçiliyi, meşə təsərrüfatını, subioresurslarının kultivasiyasını, ardıcılığını və sair birləşdirir.

Kənd təsərrüfatı fəaliyyətini aşağıdakı meyarlarla xarakterizə olunur:

- Bioloji resursların dəyişilmək bacarığı-biotransformasiya;
- Həmin xərclərin idarə olunması imkanları və zəruriliyi;
- Meydana çıxan dəyişikliyin qiymətləndirilməsi imkanları və zəruriliyi.

Bioloji aktivlərin biotransformasiyasının idarə edilməsi, aktivlərin biotransformasiya imkanlarını saxlamaq üçün əlverişli şərait yaradılması kənd təsərrüfatı fəaliyyətini fərqləndirici xüsusiyyətlərindəndir. İdarə olunmayan mənbələrdən bioloji resursların alınması (məsələn, dəniz və okeanlardan balıq tutulması, təbii meşələrin kəsilməsi nəticəsində odun tədarüku kənd təsərrüfatı fəaliyyəti hesab olunmur. Biotransformasiya dəyişikliyi nəticəsində meydana çıxan qiymət nümunəsi kimi məhsuldarlıq, orta sutkalıq çəki artımı, istehsal olunan məhsullarda zülalların, piylərin xüsusi çəkisi göstərilə bilər.

Bioloji aktivlər sayılan bitki, yaxud heyvanlar kənd təsərrüfatı fəaliyyətinin əsası sayılır və bilavasitə satmaq, yaxud gələcəkdə onlardan kənd təsərrüfatı məhsulları əldə etmək üçün nəzərdə tutulur. Bioloji aktivlər bir dəfə istifadə edildiyi halda itirilir və kənd təsərrüfatı məhsuluna transformasiya olunur.

Biotransformasiya bioloji resursların və kənd təsərrüfatı məhsullarının miqdarca artmasında və onların keyfiyyət xarakteristikasında, həmçinin bioresursların miqdarının azalmasında və degenerasiyasında öz əksini tapa bilər. Əvvəlcə qeyd etdiyimiz kimi bioloji aktivlər – satış üçün saxlanılan, əvəz edilən yaxud kənd təsərrüfatı məhsullarını almaq üçün istifadə olunan bitki, yaxud heyvanlardır. Kənd təsərrüfatı fəaliyyətində istifadə edilməyən heyvanlar və bitkilər (məs., dekorativ kolluqlar, sirk heyvanları, meşə zo lağı və s.) MHBS 41 və MMUS 28-in təsir obyektlərinə daxil deyildir.

Hər iki standartda bioloji aktivlərin, kənd təsərrüfatı məhsullarının və yığımdan sonra emal nəticəsində alınan məhsulların və yığımdan nümunələri aşağıdakı analitik cədvəldə verilmişdir (cədvəl 3.1)

Cədvəl 3.1

Bioloji aktivlərin tərkibi.

Bioloji aktivlər	Kənd təsərrüfatı məhsulları	Yığımdan sonra emal nəticəsində alınan məhsullar
Qoyunlar	Yun	İplik, xalça məmulatı
Meşə təsərrüfatında ağaclar	Şalban	Meşə materialı
Bitkilər	Pambıq, yığılan liflər	Sap, paltar, qənd
Südlük heyvan	Süd	Pendir, yağ
Donuzlar	Ət	Kolbasa məmulatı, hissə verilən ət
Kolluqlar	Yaraq	Çay, qururduşmuş tütün
Üzümlüklər	Üzüm	Şərab
Meyvə-giləmeyvə ağacları	Yığılan meyvə	Emaldan keçən meyvələr

Standart MHBS 41 və Standart MMUS 28 verilən cədvəlin yalnız birinci iki sütuna görə bioloji aktivlərə və kənd təsərrüfatı məhsullarına şamil edilir. Yığımdan sonra emal nəticəsində alınan məhsullar başqa standartlarla təmin olunur və MHBS 41 və MMUS 28-in obyektləri hesab edilir.

MMUS28-ə uyğun olaraq bioloji aktivlər aşağıdakı qaydada təsnifləşdirilir:

- istehsal edən bioloji aktivlər;
- istehlak olunan bioloji aktivlər.

Standartın tələblərinə uyğun olaraq istehlak olunan bioloji aktivlər dedikdə, kənd təsərrüfatı məhsulları şəkilində toplanılan, yaxud satılan aktivlər başa düşülür. İstehlak olunan bioloji aktivlərə satış üçün nəzərdə tutulan heyvanların baş sayı, yaxud satılacaq ət, balıq formalarında saxlanılan balıqlar, dənli bitkilər (məs., arpa, buğda, qarğıdalı və s.) aid edilir.

İstehsal edilən bioloji aktivlər istehlak olunan aktivlərdən (məs., süd almaq üçün istifadə edilən heyvan, üzümlüklər, meyvə ağacları və s.) fərqlənən digər aktivlərdir.

Bununla yanaşı bioloji aktivlər yetişmiş bioloji aktivlər və yetişməmiş bioloji aktivlərə bölünür.

Azərbaycanın uçotu praktikasında 2008-ci ildən etibarən MMUS 28-ə uyğun olaraq, yeni hesablar planında 131 № li “Bioloji aktivlər-Dəyər”, 131-1 № li “Bitkilər-Dəyər”, 131-2 № li “Heyvanlar-Dəyər”, 132 № li “Bioloji aktivlər-Amortizasiya” və 132-2 № li “Heyvanlar- Amortizasiya” adlı hesablar nəzərdə tutulmuşdur.

Standarta uyğun surətdə torpaq sahələri, təbiətdən istifadə sahələri, muzey əşyaları və muzey kolleksiyaları istisna olmaqla məhsuldar heyvanlara amortizasiya hesablanmasına heç bir ehtiyac yoxdur. Əslində məhsuldar heyvanlar amortizasiyaya məruz qalmı, əksinə çəki artımı hesabına özlərinin dəyərini arıtırlar.

Respublikanın uçot və hesabat sistemində bu fakt nəzərə alınmır və son nəticədə mühasibat informasiyası saxtalaşır (məs. aktivlərin kəmiyyəti aşağı düşür, heyvanların satılmasından mənfəət artır və s.).

Bir məsələni də qeyd etmək istəyirəm. belə ki, hər bir heyvandarlıq bölməsinin işinin nəticələri haqqında informasiya əslində əlçatmazdır və bəzən də dəqiq dedyildir. Belə ki, mövcud uçot qaydası bu qəbildən olan informasiyaların şəffaflığına və etibarlılığına təminat vermir. Hər bir heyvandarlıq bölməsinin işinin nəticələri haqqında informasiyaların şəffaflığı və etibarlılığını yüksəltmək üçün heyvanların çəki artımını hər bir kökəldilmə qrupu üzrə uçota almaq məqsədə uyğundur. Daha bir məsələyə nəzər yetirək. Bizi MMUS 28-də bioloji aktivlərin dövryyədənəknar və dövryyə aktivlərinə bölüşdürülməsi metodikasına rast gəlinmir. Standarta görə şirkət bioloji aktivlərin balans dəyəri haqqında informasiyanı balansda ayrıca sətir altında verməlidir. Bioloji aktivlərin hər bir qrupunun təsvirini isə balansın yarımammaddələrində və yaxud ona görə əlavələrdə verilməlidir.

Növbəti problemlərdən birisi biotransformasiya proseslərinin və bioloji aktivlərin uçotunun və hesabatda əks etdirilməsinin konkret metodikası hələ ki, hazırlanmışdır. Hansı ki, təsərrüfatda olduğu müddətdə bioloji aktivlər artıma, degenerasiyaya və təkrar istehsalə məruz qalır.

Bioloji aktivlərin uçotda və hesabatda tanınması meyarları da mübahisə doğuran məsələlərdən hesab olunur. Zənnimizcə bioloji aktivlərin tanınması üçün əlavə olaraq aşağıdakı meyarlardan da istifadə olunması məqsədə uyğundur:

- bitkilər və heyvanlar canlı və gələcək transformasiya üçün yararlı olmalıdır;
- bioloji aktivlərin vəziyyətində baş verən dəyişiklikləri qiymətləndirmək üçün onların əsası olmalıdır.

Qeyd etmək lazımdır ki, bioloji aktivlər özündə təkcə heyvandarlıq obyektlərinin (məs., iribuynuzlu qaramal), həm də bitkiçilik, quşçuluq və kənd təsərrüfatının digər obyektlərini birləşdirməlidir. Müxtəlif kənd təsərrüfat sahələrinin bioloji aktivlərinin çotu biri-birindən əhəmiyyətli dərəcədə fərqlənir. belə ki, mahiyyət, təbii, biotransformasiya prosesləri və nəticə etibarilə alınan kənd təsərrüfatı məhsullarının obyektləri mütləq mənada müxtəlifdir. Buna baxmayaraq istənilən sahənin bioloji aktivlərinin uçotunda başlıca ideya onların kəmiyyətinin ədalətli dəyər metodu ilə qiymətləndirilməsi hesab olunur.

Maliyyə hesabatı tərtib edildikdə ədalətli dəyərin tətbiqi şirkətin onun potensialının fəaliyyətinin nəticələri haqqında daha dəqiq və obyektiv məlumatlar əldə etməyə imkan yaradır. Ədalətli dəyər qiymətin cari rəqabətini əks etdirir və məhsulların təchizat bazarından asılı olaraq tərəddüd edir. Kənd təsərrüfatı fəaliyyətinin xüsusiyyəti bundadır ki, təşkilatın iqtisadi səmərəsinin artması, yaxud azalması biotransformasiya nəticəsində bitkilərin, yaxud heyvanların dəyişilməsindən asılıdır.

Azərbaycanda bioloji aktivlərin uçotu problemi bir sıra əsas istiqamətlərdən asılıdır:

- bioloji aktivlərin mühasibat uçotunun normativ bazası (MMUS28-dən başqa) yoxdur. Nəticədə bu sahədə fəaliyyəti uçotunun effektiv surətdə auditini aparmaq çox çətindir;

-bioloji aktivlərin spesifikasiyasını dərinlən ixtisaslı auditorların və audit metodikasının çatışmaması;

-kənd təsərrüfatının spesifik xüsusiyyəti nəticəsində burada həmin sahə üçün tipik sayılmayan audit riskləri kifayət qədərdir.

Qeyd edilən problemlərin həllinin mümkün variantlarına aid etmək olar:

-uçotun normativ bazasının inkişafı, bioloji aktivlərin tanınması və qiymətləndirilməsi prinsiplərinin dəqiqləşdirilməsi;

-kənd təsərrüfatı müəssisələrinin auditinin ayrıca bir yarım sahə kimi inkişaf etdirmək, darçərçivəli mütəxəssislər hazırlamaq;

-aqrar-sənaye müəssisələrində daxili nəzarət sisteminin inkişaf etdirilməsi, məlumatların müntəzəm surətdə yoxlanılması, müvafiq tövsiyələrin hazırlanması və s.

Deyilənləri yekunlaşdıraraq belə bir nəticəyə gəlmək olar ki, bioloji aktivlərin uçotu ilə bağlı problemlərin çox böyük hissəsi həmin sahənin xüsusiyyətlərindən asılıdır. Hazırda audit olduqca müxtəlif istiqamətli müəssisələri əhatə edir: neftçıxarma, mədən sənayesi, pərakəndə və topdantıcarət, banl fəaliyyəti və s.

3.3. Turizm sahəsində müasir daxili auditin ümumi xarakteristikası və onun fəaliyyətinin təkmilləşdirilməsi

Nəzarət sisteminin təkmilləşdirilməsi firmanın daxili auditini təşkil etmədən mümkünsüzdür. Buna görə də daxili auditin əsas cəhətlərinin müəyyənəşdirilməsinə çox böyük tələbat var.

“Müasir daxili audit” dedikdə nəyi nəzərdə tutmaq lazımdır?

Əgər bu sualı respublikanın müxtəlif turist firmalarının ali menecerləri (baş, maliyyə, yaxud kommersiya direktorları, onların müavinləri, baş mühasiblər) və defektorlar şurasının üzvlərinə versək, onlarla müxtəlif fikirlərlə rastlaşırıq. Bu onunla əlaqədardır ki, ölkənin uçot və audit praktikasında “daxili audit” nisbətən yenidir. Məlumat üçün bildiririk ki, Azərbaycan qanunvericiliyi kənar auditin

təşkilinin tənzimlənməsindən fərqli olaraq müəssisələrdə daxili auditin təşkili qaydasını nizama salmağa tələsmirlər. Buna görə də hər bir mütəxəssisin (menecer) müasir daxili auditin xarakteristikası və onun fəaliyyətinin istiqamətləri haqda özünün müstəqil düşüncəsi ola bilər.

Təəsüflə qeyd etməliyik ki, Azərbaycan korporativ praktikasında daxili auditin inkişafına lazımi diqqət yetirilmir. Bəzi mövcud normativ sənədlərdə isə “daxili audit” sözünə ümumiyyətlə rast gəlinmir.

Müəssisələrin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinə nəzarəti təşkil etmək üçün onlarda nəzarət-təftiş xidməti adlı struktur bölməsi yaratmaq məqsədə uyğundur. Bu bölmədə gündəlik firmanın icraedici orqanlarından asılı olmayaraq daxili nəzarətə cavabdehlik daşıyırlar. Nəzarət-təftiş qrupunun fəaliyyətinə audit üzrə təşkilat, yaxud bilavasitə firmanın direktorlar şurası vasitəsilə nəzarət həyata keçirilməlidir. Qaydaya görə təftiş-nəzarət xidməti təqdim olunan sənədləri və turizm xidməti ilə bağlı sərf edilən materialları, ləvazimatların normalara uyğun gəlib-gəlmədiyini yoxlamalı və bu yoxlamaları struktur bölmələrinin rəhbərləri ilə razılaşdırılmalıdır. Eyni zamanda adı çəkilən struktur bölməsi maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin gedişini də gündəlik nəzarətdə saxlamalıdır.

Nəzarət-təftiş xidmət turizmlə bağlı əməliyyatlar həyata keçirildiyi zaman aşkarlanan pozğuntuların uçotunu qeydə almalı və belə pozğuntular barədə şirkətin rəhbərliyini məlumatlandırmalıdır.

Bəzi mütəxəssislər və uçot işçiləri belə hesab edirlər ki, daxili auditin aparılması şirkətdaxili kənar auditin işini təkrarlayır. Onlar belə düşünürlər ki, daxili auditin və nəzarətin başlıca funksiyası şirkətdə mühasibat uçotunun Milli Mühasibat Uçotu Standartlarına uyğun aparılıb-aparılmamasını yoxlamaqdan ibarətdir. Bu zaman kənar istifadəçilər üçün rəsmi rəy verilmir. Buna görə də beynəlxalq təcrübədə bir sıra turist şirkətlərində fəaliyyət göstərən daxili audit və nəzarət xidməti maliyyə və iqtisadi məsələlər üzrə baş direktorun müavininə yaxud baş mühasibə tabe etdirilmişdir.

Mövcud ədəbiyyatdan və firmaların təcrübəsindən aydın olur ki, şirkətlərdə daxili nəzarət və audit xidmətinin yaradılması, onun təşkilati cəhətdən tabeliyi,

əsas funksiyaları daxili auditor üçün tələb edilən təhsilin səviyyəsi və iş təcrübəsi barədə vahid fikir formalaşmamışdır.

Belə hesab edirik ki, gələcəkdə hər bir iri turizm şirkətində müasir tələblərə cavab verə bilən daxili audit və nəzarət xidmətinin yaradılmasına çox böyük tələbat var. Bu zaman daxili auditin əsas vəzifələri qismində şirkətin daxili nəzarət sisteminin elementlərinin effektivliyinə qiymət vermək, risklərin qarşısını almaq və hər bir şirkətin nəzarət elementlərinin fəaliyyətini optimallaşdırmaq üçün müasir tövsiyələr hazırlamaq durur.

Bütün bunlar üçün informasiya mənbəyi qismində Auditin Beynəlxalq Standartlarının və Milli Audit Standartlarının tələblərini əsas götürmək lazımdır.

İqtisadi subyektin və onun mülkiyyətçilərinin tələblərindən asılı olaraq daxili auditin obyektləri müxtəlif ola bilər. Qaydaya görə daxili auditin funksiyaları aşağıdakılardan ibarətdir:

- mühasibat uçotu və daxili nəzarət sisteminin yoxlanılması, həmin sistemlərin yaxşılaşdırılması üzrə monitorinq və təkliflər hazırlamaq;
- Mühasibat və operativ informasiyaları hazırlamaq (identifikasiya üçün istifadə edilən vəsaitlərin və üsulların ekspertizası, belə informasiyaların təsnifatı, onun əsasında hesabatın tərtibi, hesabatın bəzi maddələrinin xüsusi olaraq öyrənilməsi, əməliyyatların yüksək dəqiqliklə yoxlanılması, mühasibat hesabları üzrə qalıqların yoxlanılması;
- Qanunların və digər normativ sənədlərin, habelə uçot siyasətinin, müvafiq təlimatların, göstərişlərin və s. tələblərinə əməl olunmasının yoxlanılması;
- İdarəetmənin müxtəlif həlqələrinin fəaliyyətinin yoxlanılması;
- Daxili nəzarət mexanizminin effektivliyinin qiymətləndirilməsi, iqtisadi subyektin filiallarında və digər struktur bölmələrində qiymətləndirmənin və nəzarət proseslərinin öyrənilməsi;
- İqtisadi subyektin əmlakının mövcudluğunun, vəziyyətinin və mühafizəsinin təmin edilməsinin yoxlanılması;

- Xüsusi layihələr üzərində iş və daxili nəzarətin strukturunun müxtəlif elementlərinə nəzarət;
- İqtisadi subyektlər tərəfindən istifadə olunan proqram təminatının qiymətləndirilməsi;
- Müxtəlif hadisələrin (məsələn, mənimsəməyə görə şübhələr) xüsusi təhqiqatı;
- Aşkarlanan çatışmamazlıqların aradan qaldırılması üzrə təkliflərin və tövsiyələrin hazırlanması və təqdimatı.

Qeyd etdiyimiz siyahıdan görünür ki, daxili audit necə bir nəzarət elementi kimi nəzərdən keçirilmişdir. Onun fəaliyyəti konstativ xarakter daşıyır. Başq sözlə daxili auditin yoxlanılması artıq yerinə yetirilmiş maliyyə-təsərrüfat əməliyyatlarına münasibət kimi həyata keçirilir.

Auditin Beynəlxalq Standartlarında (610№-li “Daxili auditin işinin nəzərdən keçirilməsi” – Considering the Work of Internal Auditing – JFAC) belə bir tərif verilir: “Daxili audit” termini şirkət daxilində həyata keçirilən qiymətləndirilən fəaliyyətdir. O, şirkət daxilində onun özü üçün xidmət növüdür. Daxili auditin sair funksiyalarına mühasibat uçotu və daxili nəzarət sistemlərinin öyrənilməsi, qiymətləndirilməsi, effektivliyi və adekvatlığının anitorinqi daxildir (3-cü maddə). Daha sonra bu tərif dəqiqləşdirilir (5-ci maddə): “Adətən daxili audit aşağıda təsvir edilən bir və ya bir necə elementi özündə birləşdirir:

- Mühasibat uçotu və daxili auditin sistemlərinin müfəssəl yoxlanılması. Mühasibat uçotu və daxili auditin adekvat sistemlərinin müəyyənləşdirilməsinə rəhbərliyin vəzifəsi daxildir. Daxili auditə adətən həmin sistemlərin yoxlanılması və manitorinqi, habelə müvafiq təklif və tövsiyələrin hazırlanılması həvalə edilir;
- Maliyyə və təsərrüfat informasiyalarının tədqiqi. Buraya daxildir: vəsaitlərin müfəssəl qaydada yoxlanılması, həmin informasiyalatın təsnifatı, müxtəlif maddələrə münasibətdə sorgular, əməliyyatların, hesabların saldolarının və prosedurların testdən keçirilməsi;

- Şirkətin qeyri maliyyə vəsaitlərinə nəzarət də daxil edilməklə fəaliyyətdə qənaətin, effektivliyin və fəaliyyətin nəticələrinin kompleks şəkildə yoxlanılması;
- Qanunlara, normativ aktlara və s. kənar tələblərə, habelə siyasətə, direktivlərə əməl olunmasının kompleks şəkildə yoxlanılması.

Auditor fəaliyyəti standartlarında verilən anlayışları təhlil edərək mütəxəssislər daxili auditin ümumi xüsusiyyətlərini (konstatasiya xarakterli nəzarət fəaliyyəti) fərqləndirirlər:

- Səhmdarların və yaxud icra orqanlarının qərarına əsasən şirkətin daxili məkanında təşkil edilən;
- Şirkətin daxili normativ sənədləri ilə tənzimlənən;
- Şirkətin struktur bölməsi-daxili audit xidməti vasitəsilə həyata keçirilən;
- Şirkətdə müxtəlif qəbildən yoxlamaların keçirilməsinə yönəldilən (xüsusən də mühasibat uçotu sahəsində).

əvvəllər qeyd etmişdik ki, şirkətin biznesinin inkişafının müasir meylləri korporativ qarşılıqlı əlaqənin iştirakçılarının tərkibinin genişlənməsinə gətirib çıxarmışdır. Belə bir məntiqi əlaqə nəzərdən keçirilmişdir ki, korporativ qarşılıqlı əlaqənin bütün iştirakçılarının (mojaritar və minoritar səhmdarlar, direktorlar şurası, icra orqanları (müddərlə tutulan menecerlər), idarəetmə obyektlərinin rəhbərləri və şirkətin əməkdaşları, habelə maraqlı şəxslər) mənafeələrinin gözlənilməsi şirkətlərdə müasir daxili auditin təşkil etmədən çətinlik yaradacaq.

Azərbaycanın turist firmalarında daxili auditin təşkili daxili auditin metodologiyasının inkişafının müasir meyllərini və xarici ölkələrin təcrübəsini nəzərə almaqla həyata keçirilməlidir.

Yuxarıda qeyd olunanları ümumiləşdirərək biz, daxili auditin aşağıdakı əsas xarakteristikasını təklif edirik:

- Daxili audit – səhmdarların (direktorlar şurasının), yaxud şirkətin icra orqanının qərarı üzrə şirkətin daxili məkanında təşkil edilən sistemli və fasiləsiz nəzarət fəaliyyətidir;

- Şirkətdə daxili auditin təşkili və aparılması daxili normativ sənədlərlə tənzimlənir;
- Daxili audit şirkətin xüsusi struktur bölmələri vasitəsilə həyata keçirilməlidir.

Daxili audit həyata keçirildikdə alınan nəticələr onun biznesinin məqsədlərinə nail olmaq üçün maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin təkmilləşdirilməsinə kömək göstərməlidir.

NƏTİCƏ VƏ TƏKLİFLƏR

1. Rekonstruksiya və yenidən silahlanma qaydasından avadanlıqların bütövlükdə dəyişdirilməsi nəticəsində əsas vəsaitlər tam həcmdə amortizasiya olunmadıqda onun hesablanması üçün digər qayda tətbiq oluna bilər. Hər şeydən əvvəl mənəvi cəhətdən köhnələn avadanlığın tam amortizasiya olunmayan məbləği istehsalın iqtisadi səmərəliliyi hesablanılan zaman nəzərə alınmalı və kapital qoyuluşlarının maliyyələşməsi hesabına ödənilməlidir.

Bazar şəraitində obyekt tamamilə köhnəldikdən sonra fondveriminin müəyyənləşdirilməsi qaydasında dəyişdirməsinə ehtiyac duyulur. Başqa sözlə, fondverimini hesablamaq üçün istehsalın həcmi bütövlükdə əsas fondların deyil, onların qalıq dəyrinə bölmək daha səmərəlidir.

2. Bir sıra kartoçkalar, məsələn, ƏB-6, ƏB-7, ƏB-8 sayılı inventar kartoçkaları həm öz məzmunlarına, həm də formalarına görə bir-birilərindən demək olar ki, çox az fərqlənir. Belə olduğu halda həmin inventar kartoçkalarını vahid məzmunla malik kartoçkalar ilə əvəz olunması uçotun sadələşdirilməsinə xeyli köməklik göstərə bilər.

3. Hər bir konkret əsas vəsait obyektində istismarda olduğu illər ərzində aparılan bütün təmir işlərinin icmal uçotunu aparmaq məqsədəuyğundur. Əsas vəsaitlərin icmal uçotu əks etdirilən sənədlər inventar kartoçkalarına əlavə olunmalıdır. Bununla yanaşı, inventar kartoçkasının özündəki «Əsaslı təmir» bölməsi ləğv edilməlidir.

4. Fikrimizcə, qüvvədə olan təlimatlara uyğun surətdə yeni alınmış əmlakı əsas vəsaitlərin tərkibinə daxil etmək, onları istismara qəbul etmək, hətta digər təşkilata verdikdə əsas vəsaitlərin tərkibindən çıxarmaq üçün eyni bir vahid sənəddən (ƏB-1 sayılı inventar kartoçkasından) istifadə olunması məqsədə uyğundur.

Bu sənəddən yalnız əsas vəsaitlərin daxil olmasını uçota almaq üçün istifadə edilməsi səmərəlidir. Əsas vəsaitləri digər üəssisələrə verdikdə isə, ləğv etmə aktından istifadə edilməsi məqsədə müvafiqdir.

5. Qüvvədə olan təlimata görə ƏB-9 sayılı kartoçka əsas vəsaitlərin qrup halında uçota alınmasında istifadə edilir. Bu kartoçkalar eyni tipli əsas vəsait obyektlərini uçota almaq üçün nəzərdə tutulmuşdur. Bu formanın yaradılması ideyası və məqsədləri müəyyən xeyirxahlıqdan irəli gəlir və uçot yazılışlarının ixtisar olunması məqsədini güdür. Amma təcrübədə biz, bunun tamamilə əksini görürük. İlk növbədə onu qeyd etmək lazımdır ki, əsas vəsaitlər həmçinin təsərrüfatdaxli yerdəyişmə xüsusiyyətlərinə də malikdirlər. Qrup halında uçota alınan obyektlərin ƏB-9 sayılı kartoçkası vasitəsilə yerdəyişməsini əks etdirmək tam şəkildə dolaqlığa gətirib çıxarır. Buna görə həmin kartoçkadan tamamilə imtina etmək daha yaxşı olardı.

6. Hazırda praktikada «səhmlərin qiyməti» adlı anlayışdan geniş istifadə olunur. Bu göstəricini heablamaq üçün əmlakın satış anına həqiqi qiymətini (hər hansı bir səbəb üzündən ləğv olunduqda) səhmdar cəmiyyətin buraxdığı səhmlərin miqdarına bölmək lazımdır.

ƏDƏBİYYAT SIYAHISI

1. «Mühasibat uçotu haqqında» Azərbaycan Respublikasının Qanunu, Bakı – 2005
2. «Auditor xidməti haqqında Azərbaycan Respublikasının 1994-cü il 16 sentyabr tarixli Qanunu»
3. Бухгалтерский учет, колл.авторов, Минск, 2005
4. Виталий Палий, Рей Виндлер. Управленческий учет, М., 1997
5. Vəliyev D.Ə. Beynəlxalq iqtisadiyyat, Bakı, 1998
6. Кирьянов З.В., Теория бухгалтерского учета, М., 2003
7. Карпова Т.П. Управленческий учет, М., 1998
8. Международный бухгалтерский учет, М., 2008
9. Бухгалтерский учет. Под ре. Безруких П.С., М., 2004
10. Ф.Б.Риполь-Сарагоси. Финансовый и управленческий анализ, М., 1999
11. В.В.Ковальев Финансовый анализ, М., 2011
12. Томас П., Карли, Анализ финансовых отчетов, М., 1999
13. Управленческий учет, под ред, А.Д.Шеремета, М., 1999
14. Анализ хозяйственной деятельности, Минск, 2005
15. А.П.Михалкевич Бухгалтерский учет на предприятиях зарубежных странах, Минск, 1998
16. Тикач В.И. и др. Международная система учета и отчетности., М., 1992
17. К.Н.Нарибаев Организация бухгалтерского учета в США., М., 1989
18. Бухгалтерский учет, под ред. Тишкова А.И., Минск, 1996
19. Антони Р. Основы бухгалтерского учета, М., 1992
20. Q.Abbasov, S.Səbzəliyev və b. «Mühasibat (maliyyə) uçotu» dərslik, B., 2003
21. S.M.Səbzəliyev, R.Ş.Nasıyev – «Auditin əsasları» - B., 2004-cü il.
22. S.M.Səbzəliyev – «Mühasibat (maliyyə) hesabatı»- B., 2003-cü il.
23. Q.Abbasov “Mühasibat uçotunun nəzəriyyəsi” Bakı 2009
24. S.Səbzəliyev, V.Quliyev. “İdarəetmə uçotu” Bakı 2014
25. Ə.Salahov, V.Mehdiyev “Mühasibat uçotu” Bakı 2016

26. İ. Abbasov “Audit” Bakı 2013
27. Vergi Məcəlləsi. Bakı 2012
28. Аудит: теория и практика (под.ред. Карагода В.С. Москва 2012
29. В.Ковалев. Финансовая отчетность. Москва 2006
30. О.Рожнова Актуальные проблемы финансовой отчетности. Москва 2013
31. Н.Русак. Особенности анализа хозяйственной деятельности в условиях полного хозяйственного расчета. Минск 1995
32. Саножникова Н. Консолидированная финансовая отчетность корпораций. Москва 2014
33. Сергеева Т. Экономический аудит. Москва 2012
34. Управленческий учет: сборник задач (под.ред М.Варушиной. Москва 2014
35. Щенков С. Система счетов и бухгалтерский баланс предприятия Москва 1973
36. Экологический учет и аудит (под ред. Л.Шнейдмана. Москва 1977