

AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI TƏHSİL NAZİRLİYİ
AZƏRBAYCAN DÖVLƏT İQTİSAD UNİVERSİTETİ

Əlyazması hüququnda

ELŞƏN ELŞAD OĞLU QURBANOV

«KOMMERSİYA TƏŞKİLATLARINDA QEYRİ-MADDİ
AKTİVLƏRİN VƏ ONLARA YÖNƏLDİLMİŞ
İNVESTİSİYALARIN UÇOTU VƏ TƏHLİLİ»

İxtisas: 5303.01 «Mühasibat uçotu»

iqtisad üzrə fəlsəfə doktoru elmi dərəcəsi
almaq üçün təqdim olunmuş

D İ S S E R T A S İ Y A

Elmi rəhbər:
i.e.d.,prof. Qasımov S.M.

B A K I – 2017

MÜNDƏRİCAT

GİRİŞ.....	3
-------------------	----------

I FƏSİL. QEYRİ-MADDİ AKTİVLƏRİN UÇOTU VƏ HESABATININ NƏZƏRİ-METODOLOJİ ƏSASLARI

1.1. Qeyri-maddi aktivlərin iqtisadi mahiyyəti, tanınması və təsnifatı problemləri.....	9
1.2 Qeyri-maddi aktivlərin uçotu və onların hesabatda əks etdirilməsinin metodoloji prinsipləri və vəzifələri.....	47

II FƏSİL. QEYRİ-MADDİ AKTİVLƏRİN UÇOTU METODİKASI VƏ ONUN TƏKMİLLƏŞDİRİLMƏSİ İSTİQAMƏTLƏRİ

2.1. Qeyri-maddi aktivlərin daxil olmasının uçotunun mövcud metodikası.....	64
2.2. Qeyri -maddi aktivlərin amortizasiyası və onun uçotda əks etdirilməsi metodları..	85
2.3 Qeyri-maddi aktivlərin tanınmasının dayandırılması və təsərrüfatdan çıxmasının nəticələrinin uçotu.....	99
2.4 Qeyri-maddi aktivlərin uçotunun təkmilləşdirilməsinin əsas istiqamətləri.....	112

III FƏSİL. QEYRİ-MADDİ AKTİVLƏRƏ YÖNƏLDİLMİŞ İNVESTİSİYALARIN İQTİSADI SƏMƏRƏLİLİYİNİN TƏHLİLİ

3.1. Qeyri-maddi aktivlərə yönəldilmiş investisiyaların iqtisadi səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi metodları və göstəriciləri sisteminin təhlili	123
3.2 Qeyri-maddi aktivlərə qönəldilmiş investisiya variantlarının seçilməsi metodikası..	142

NƏTİCƏ.....	159
-------------	-----

İSTİFADƏ OLUNMUŞ ƏDƏBİYYAT SİYAHISI.....	168
------------------------------------------	-----

GİRİŞ

Mövzunun aktuallığı. Son dövrlərdə Azərbaycan iqtisadiyyatında baş verən kəmiyyət və keyfiyyət dəyişiklikləri, onun idarəetmə mexanizminin mühüm elementləri olan uçot və hesabat sahəsində də adekvat dəyişikliklərin aparılmasını, həmin sistemin daha da təkmilləşdirilməsini və biznesin tələblərinə uyğunlaşdırılmasını zəruri edir. Bu baxımdan ölkədə bir sıra fundamental normativ-hüquqi sənədlər hazırlanmış, təsdiq edilmiş və müvəffəqiyyətlə tətbiq olunur. Bunlara misal olaraq ilk növbədə 2004-cü ildə təsdiq edilmiş «Mühasibat uçotu haqqında» Qanun və Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin 18 iyun 2005-ci il tarixli «2005-2008-ci illərdə Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının tətbiqi üzrə Proqram» göstərilə bilər. Həmin sənədlərin məntiqi nəticəsi kimi 2006-2009-cu illərdə ölkənin kommersiya təşkilatları üçün 37 adda Milli Mühasibat Uçotu Standartı (MMUS) işlənib hazırlanmış və təsdiq olunmuşdur. Belə standartlardan biri (MMUS 12) uzunmüddətli aktivlərə aid olunan qeyri-maddi aktivlərin uçotu və hesabatı məsələlərinin tənzimlənməsi qaydalarını özündə əks etdirir.

Qeyri-maddi aktivlər kommersiya müəssisələrinin nisbətən yeni əmlak növü hesab olunsada, onların uçotunun nəzəri, metodoloji, xüsusilə də praktiki məsələləri tam həll edilməmişdir. Bu sahəyə aid mövcud normativ sənədlərdə təsbit edilmiş təsnifat, qiymətləndirmə, yenidənqiymətləndirmə, qiymətdəndüşmə prosedurları, uçot yazılışlarının sxemi beynəlxalq standartlara, qaydalara və praktikaya demək olar ki, uyğun gəlmir. Qeyri-maddi aktivlərin, o cümlədən onlara yönəldilmiş investisiyaların təhlili metodikası da uçot və hesabatın formalaşdırmış olduğu, kifayət qədər tam olmayan informasiyaya əsaslanır. MMUS 12-nin işlənib hazırlanması mövcud çatışmazlıqları müəyyən qədər aradan qaldırılmasına baxmayaraq, həmin standart MHBS 38 «Qeyri-maddi aktivlər» adlı beynəlxalq standartdan demək olar ki, fərqlənir.

Lakin araşdırmalar göstərir ki, yeni standartın real praktikada tətbiqi ləng gedir. Bunun da bir sıra obyektiv və subyektiv səbəbləri vardır: qeyri-maddi aktivlərin spesifik xüsusiyyətlərə malik olması; qeyri-maddi aktivlərin yaranması, qorunması, istifadəsi və istismardan çıxması üzrə mükəmməl hüquqi bazanın kifayət dərəcədə

olmaması; ölkədə fond bazarının demək olar ki, fəaliyyət göstərməməsi; standartın özünün bir sıra müddələrinin real praktikaya uyğun gəlməməsi; kadrların peşəkarlıq səviyyəsinin yeni standartın metodoloji tələblərindən geri qalması; Göstərilən bu və ya digər səbəblər qeyri-maddi aktivlərin uçotu, hesabatı, təhlilin təşkili və aparılmasında müəyyən çətinliklər yaradır, onlardan istifadənin real səmərəliliyini müəyyən etməyə və beləliklə də bu sahədə gələcək maliyyə və investisiya qərarlarının qəbul edilməsi üçün faydalı informasiya formalaşdırmağa imkan vermir. Sadalanan məsələlərin araşdırılması, onların nəzəri-metodoloji aspektlərinin və metodiki tərəflərinin açıqlanması və bütün bunların əsasında praktiki əhəmiyyətə malik müəyyən təklif və tövsiyələrin işlənilib hazırlanması müvafiq tədqiqatların aparılmasını tələb edir. Tədqiqat işinin mövzusunun aktuallığı da yuxarıda deyilənlər kontekstində müəyyən olunur və onun tədqiqi müəyyən elmi-praktiki maraq doğurur.

Problemin öyrənilmə səviyyəsi. Qeyri-maddi aktivlərin uçotu və təhlili məsələləri bu sahədə mövcud olan iqtisadi ədəbiyyatlarda, tədqiqat və tədris-metodiki xarakterli işlərdə kifayət qədər öyrənilən və araşdırılan mövzulardır. Qeyri-maddi aktivlərin uçotu və onlara yönəldilmiş investisiyaların təhlilinin nəzəri, metodoloji və praktiki tərəfləri Azərbaycanın iqtisadçı alimlərindən V.T. Novruzov, S.M. Səbzəliyev, S.M.Yaqubov, Q.Ə.Abbasov, S.M.Qasımov, C.B. Namazova, V.M. Quliyev, S.M. Süleymanov, N.M.İsmayılov, H.A.Cəfərli, xarici ölkə alimlərindən E.S.Hendriksen, M.F.Van Breda, B.Nidlz, H.Anderson, D.Kolduell, R.Antoni, Y.V.Sokolov, V.A.Boçkareva, V.F.Paliy, M.A. Vaxruşina və digərlərinin əsərlərində müxtəlif səviyyələrdə araşdırılmışdır.

Bununla belə, ölkənin kommertiya təşkilatları üçün yeni mülkiyyət növü olan qeyri-maddi aktivlərin uçotu və onlara yönəldilən investisiyaların təhlilinin kompleks şəkildə öyrənilməsi və sistemli tədqiqi tələb olunur, çünki ölkədə hələlik belə tədqiqat işi yerinə yetirilməmişdir.

Tədqiqatın məqsədi və vəzifələri. Tədqiqatın məqsədi qeyri-maddi aktivlərin uçotu və onlara yönəldilən investisiyaların təhlili metodikasının elmi-praktiki aspektlərinin araşdırılması və onun təkmilləşdirilməsinə dair praktiki əhəmiyyətə malik təklif və tövsiyələrin işlənilib hazırlanmasından ibarətdir.

Qarşıya qoyulmuş məqsədə nail olmaq üçün dissertasiya işində aşağıdakı vəzifələr müəyyən edilmişdir:

-qeyri-maddi aktivlərin iqtisadi və hüquqi baxımdan mahiyyəti və məzmununun açıqlanması, onların digər aktivlərdən fərqli xüsusiyyətlərinin göstərilməsi;

-qeyri-maddi aktivlərin uçot və hesabatda tanınması şərtləri və kriteriyalarının dəqiqləşdirilməsi;

-qeyri-maddi aktivlərin uçotu və təhlilinin səmərəli təşkili məqsədilə onların təsnifat əlamətlərinin və tərkibinin müəyyən edilməsi;

-qeyri-maddi aktivlərin uçot və hesabatının əsasında qoyulmuş, yaxud qoyulmalı olan metodoloji prinsiplərin açıqlanması və dəqiqləşdirilməsi;

-qeyri-maddi aktivlərin ilkin qiymətləndirilməsi üsullarının nəzərdən keçirilməsi və ilkin qiymətə daxil olan xərc elementlərinin dəqiqləşdirilməsi;

-qeyri-maddi aktivlərin daxil olması zamanı tətbiq olunan uçot metodikasının nəzərdən keçirilməsi və onun qiymətləndirilməsi;

-qeyri-maddi aktivlərin amortizasiyasına yanaşmaların, amortizasiya metodlarının, onların uçotda əks etdirilməsi qaydalarının sistemləşdirilməsi;

-qeyri-maddi aktivlərin tanınmasının dayandırılması və təsərrüfatdan çıxmasının nəticələrinin uçotunun metodiki və praktiki aspektlərinin açıqlanması;

-qeyri-maddi aktivlərin uçotunun informativliyinin və analitikliyinin daha da yüksəldilməsi üçün onların təsnifatının təkmilləşdirilməsi;

-təkmilləşdirilmiş təsnifata uyğun olaraq qeyri-maddi aktivlərin sintetik uçotu metodikasının yaxşılaşdırılmasına dair metodiki xarakterli təkliflərin hazırlanması;

- qeyri-maddi aktivlərə yönəldilən investisiyaların iqtisadi səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi üzrə metodiki yanaşmalar və müvafiq göstəricilər sisteminin işlənilib hazırlanması və onlardan istifadənin praktiki tərəflərinin aprobeasiya edilməsi;

- qeyri-maddi aktivlərə yönəldilən investisiya variantlarının seçilməsinin metodiki və praktiki aspektlərinin işlənilib hazırlanması;

Tədqiqatın obyekt qeyri-maddi aktivlərin mahiyyəti, tanınma kriteriyaları, təsnifatı, uçotunun aparılması, onlara yönəldilmiş investisiyaların səmərəliliyinin

müəyyən edilməsi göstəriciləri və metodikası sayılır. Tədqiqatın informasiya bazası kimi SOCAR və onun ayrı-ayrı müəssisələri götürülmüşdür.

Dissertasiya işinin predmeti kommərsiya təşkilatlarında qeyri-maddi aktivlərin uçotu və onlara yönəldilən investisiyaların səmərəliliyinin təhlili problemləri hesab olunur.

Tədqiqatın nəzəri və metodoloji əsasını Azərbaycan Respublikasında müxtəlif illərdə uçot və hesabatla dair qəbul edilmiş Qanunlar, onların icrası ilə bağlı Nazirlər Kabinetinin qəbul etmiş olduğu qərarlar, proqramlar, həmçinin Maliyyə Hesabatının Beynəlxalq Standartları, Milli Mühasibat Uçotu Standartları, ölkəmizin və xarici ölkə alimlərinin qeyri-maddi aktivlərin uçotu və təhlilinə həsr olunmuş əsərləri təşkil edir.

Tədqiqat prosesində mühasibat uçotuna və iqtisadi təhlilə xas olan spesifik metodlar və üsullarla yanaşı elmi dərketmənin ümumi metodları olan analiz və sintez, qruplaşdırma, müqayisə və digər iqtisadi-statistik metodlardan və üsullardan istifadə olunmuşdur.

Tədqiqat işinin elmi yeniliyi qeyri-maddi aktivlərin uçotunun nəzəri, metodoloji və metodiki əsaslarının yaxşılaşdırılmasında, qeyri-maddi aktivlərə yönəldilən investisiyaların səmərəliliyinin təhlili və daha faydalı investisiya qərarlarının qəbul edilməsi üçün metodiki yanaşma və göstəricilər sisteminin işlənilib hazırlanmasında öz əksini tapır.

Elmi yeniliyə aid oluna biləcək mühüm nəticələr aşağıdakılardır:

- qeyri-maddi aktivlərin iqtisadi və hüquqi mahiyyəti, tanınma kriteriyaları dəqiqləşdirilmiş, onları digər uzunmüddətli aktivlərdən fərqləndirən əlamətlər şərh edilmişdir;

- qeyri-maddi aktivlərin beynəlxalq uçot və hesabat praktikasında təsnifatı öyrənilmiş, ölkənin kommərsiya təşkilatlarında müxtəlif məqsədlər üçün istifadə edilə biləcək təsnifat əlamətləri və kriteriyaları müəyyən edilmişdir;

- qeyri-maddi aktivlər haqqında etibarlı və keyfiyyətli informasiyanın formalaşdırılması məqsədilə istifadə olunan ikili yazılış, pul ilə ölçülmə, hesablama, fəaliyyətin fasiləsizliyi və ardıcılıq prinsiplərinin başlıca metodoloji prinsiplər səviyyəsinə qaldırılmasının zəruriliyi elmi və praktiki cəhətdən əsaslandırılmışdır;

- kommersiya təşkilatlarında real vəziyyət və yerli xüsusiyyətlər nəzərə alınmaqla müxtəlif yollarla daxil olan qeyri-maddi aktivlərin ilkin və sonrakı qiymətləndirilməsi qaydaları əsaslandırılmışdır;

-qeyri-maddi aktivlərin daxil olması, amortizasiyası və tanınmasının dayandırılması əməliyyatlarının uçotu metodikası açıqlanmış və aprobasiya edilmişdir;

-təklif edilən təsnifata, qiymətləndirmə modellərinə uyğun gələn və iqtisadi təhlilin aparılması üçün daha münasib və etibarlı informasiya formalaşdırmağa imkan verən sintetik uçot sxemi işlənilib hazırlanmışdır;

-qeyri-maddi aktivlərin uçotu və təhlili metodikasının təkmilləşdirilməsi istiqamətləri göstərilmişdir;

- qeyri-maddi aktivlərə yönəldilən investisiya variantlarının seçilməsi üzrə metodiki yanaşmalar, investisiyaların səmərəliliyinin təhlili metodları və göstəricilər sistemi müəyyənləşdirilmişdir.

Tədqiqatın praktiki əhəmiyyəti. Aparılmış tədqiqatın praktiki əhəmiyyəti ondan ibarətdir ki, müəllif tərəfindən işlənilib hazırlanmış təklif və tövsiyələr ölkənin kommersiya təşkilatlarında qeyri-maddi aktivlərin tanınması, təsnifatı və qiymətləndirilməsini, onların uçotu metodikasını təkmilləşdirməyə, qeyri-maddi aktivlər barədə informasiyanın dürüstlüyü və etibarlılığını yüksəltməyə, onlara yönəldilən investisiyaların iqtisadi səmərəliliyini daha operativ və obyektiv təhlil etməyə, bütövlükdə bu sahədə əsaslandırılmış idarəetmə və maliyyə qərarları qəbul etməyə imkan verə bilər.

Nəzəri, metodoloji, metodiki və praktiki xarakterli ümumiləşdirmələr, çıxarılan konkret nəticələr və irəli sürülən təkliflər gələcəkdə qeyri-maddi aktivlərin uçotu və təhlili üzrə qaydaların yenidən qurulması və təkmilləşdirilməsi zamanı müvafiq orqanlar, kommersiya təşkilatları tərəfindən istifadə oluna bilər.

Tədqiqatın nəticələrinin aprobasiyası və həyata keçirilməsi. Aparılmış tədqiqat işinin əsas nəticələri ayrı-ayrı kommersiya təşkilatlarına, SOCAR-a, həmçinin Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyinin uçot siyasəti idarəsinə təqdim olunmuşdur. Tədqiqatın əsas elmi-praktiki müddəaları Azərbaycan Dövlət İqtisad Universitetində yerinə yetirilən büdcə təyinatlı və kommersiya xarakterli elmi-tədqiqat işlərinin yekunlarına həsr edilmiş elmi-praktiki konfransların materiallarında dərc olunmuş-

dur. Dissertasiya işinin əsas müddəaları 4,5 çap vərəqi həcmində 12 müxtəlif mənbədə dərc olunmuşdur.

İşin həcmi və strukturu.Dissertasiya işi 3 fəsil, nəticə, 142 adda istifadə olunmuş ədəbiyyat siyahısından ibarətdir. İşdə 17 cədvəl verilmişdir. Dissertasiya işi 174 səhifədən ibarət kompyuter mətni həcmindədir.

«Qeyri-maddi aktivlərin uçotu və hesabatının nəzəri metodoloji əsasları» adlı I fəsildə qeyri-maddi aktivlərin iqtisadi və hüquqi mahiyyəti, tanınma kriteriyaları tənqidi araşdırılmış, onların təsnifat əlamətləri müəyyən olunmuş, qeyri-maddi aktivlərin uçotu və hesabatının əsasında dayanan metodoloji prinsiplər dəqiqləşdirilmişdir.

«Qeyri-maddi aktivlərin uçotu metodikası və onun təkmilləşdirilməsi istiqamətləri» adlı II fəsildə müxtəlif kanallarla daxil olan qeyri-maddi aktivlərin qiymətləndirilməsi metodları nəzərdən keçirilmiş, ölkənin kommertiya müəssisələrində onlardan istifadənin məqsədəuyğunluğu əsaslandırılmışdır. Qeyri-maddi aktivlərin amortizasiyası, onun uçotda əks etdirilməsi məsələləri təhlil edilmiş, bu sahədə olan qaydalara tənqidi qiymət verilmişdir. Qeyri-maddi aktivlərin tanınmasının dayandırılması, onun nəticələrinin uçotda əks etdirilməsi və maliyyə hesabatının formatı və strukturunun dəyişməsinə təsiri araşdırılmışdır. Fəslin sonuncu paraqrafında qeyri-maddi aktivlərin uçotu metodikasının təhlili nəticəsində aşkar olunmuş metodoloji və metodiki çatışmazlıqların aradan qaldırılması və onların daha da yaxşılaşdırılmasına dair təklif və tövsiyələr işlənilib hazırlanmışdır.

«Qeyri-maddi aktivlərə yönəldilən investisiyaların iqtisadi səmərəliliyinin təhlil» adlı III fəsildə kommertiya təşkilatlarında qeyri-maddi aktivlərə yönəldilən investisiyaların səmərəliliyini və faydalılığını müəyyən etmək məqsədilə investisiyaların qiymətləndirilməsi metodları və göstəricilər sistemi araşdırılmış, onların hər birinin üstün və çatışmayan cəhətləri açıqlanmış, bu sahədə istifadə oluna biləcək göstəricilərin hesablanması metodikası aprobeasiya olunmuşdur. Burada həmçinin qeyri-maddi aktivlərin kənardan əldə olunması, yaxud müəssisənin özündə yaradılması variantları arasında seçim edilməsi zamanı tətbiq oluna biləcək təhlil metodikası göstərilmişdir. Həmin metodika alternativ investisiya layihələrinin müqayisə edilməsi və onlardan daha üstün olanının seçilməsi üçün istifadə edilə bilər.

I FƏSİL .QEYRİ-MADDİ AKTİVLƏRİN UÇOTU VƏ HESABATININ NƏZƏRİ-METODOLOJİ ƏSASLARI

1.1 Qeyri-maddi aktivlərin iqtisadi mahiyyəti, tanınması və təsnifatı problemləri

Mühasibat uçotu və hesabatı sistemində hər bir obyekt haqqında informasiya formalaşdırmazdan öncə onun mahiyyətini və məzmununu açıqlamaq lazım gəlir. Məsələ bundadır ki, müəssisə çərçivəsində baş vermiş hadisə və faktları, eləcə də əməliyyatları ümumiləşdirmədən və qruplaşdırmadan informasiyaya çevirmək mümkün olmur. Bunun üçün həmin hadisə və faktlar, əməliyyatlar nəticəsində yaranan obyektlər mahiyyət və məzmun kontekstində dərk olunur və şüuraltı qiymətləndirilir. Bu baxımdan qeyri-maddi aktivlər istisna təşkil etmir. Qeyri-maddi aktivlər anlayışının mahiyyətini bütövlükdə açıqlamazdan əvvəl «qeyri-maddi» sözünün etimologiyasını aydınlaşdırmaq zərurətə çevrilir.

«Qeyri-maddi» söz birləşməsi Qərb uçot ədəbiyyatına və qanunvericiliyinə latın sözü olan «tangere» sözünün ingilis dilində «intangible» ifadəsi kimi daxil olmuşdur. Həmin sözü, yəni «tangere» sözünü dilimizə çevirdikdə onu «hiss edilməyən», «toxunula bilməyən» kimi başa düşmək olar. Onun substansiyası hiss edilə və toxunula bilməyəndir. Maddi mülkiyyət formaları ilə müqayisədə qeyri-maddi aktivlər gözə görünməzdir, çünki onların fiziki əsası və xassəsi yoxdur.

Uçot və hesabat sistemində digər bir sıra obyektlər də vardır ki, onlar da qeyri-maddidir. Məsələn, belə obyektlərə debitor borclarını, maliyyə qoyuluşlarını, gələcək dövrün xərclərini və s. misal göstərmək olar. Ancaq onlar qeyri-maddi aktivlər kimi uçota alınmır və hesabatda əks etdirilmir. Uçota və iqtisadi təhlilə dair bütün ədəbiyyatlarda, eləcə də bu sahədə yazılan dissertasiyalarda qeyri-maddi aktivlərin əsas spesifik xarakteri və deməli, uçotunun aparılması və hesabatının tərtib edilməsinin başlıca şərtlərindən biri kimi, onların fiziki əsasının olmaması göstərilir. Əlbətdə, sözügedən obyektin, yaxud anlayışın qeyri-fiziki əsasa malik olduğunu heç bir şübhə altına almadan, onun uçot və hesabatının məhz həmin spesifik xarakter və

ya xüsusiyyət zəminində qurulduğunu, yaxud qurulmalı olduğunu vurğulamaq nəzəri-metodoloji baxımdan heç bir problemi həll etmir, ya da həll etmək üçün müvafiq araşdırmaların aparılmasına əsas vermir. Onda sual meydana çıxır - bu və digər obyektin qeyri-maddi aktivə aid edilməsinin əsasında nə dayanır?

İlk baxışdan bu suala belə cavab vermək olar ki, obyektin qeyri-maddi aktiv kimi uçota alınması üçün əsas, onun müəssisəyə iqtisadi fayda gətirməsi hesab olunur. Ancaq bu kriteriya əsasında obyektləri seçmək mümkün deyildir, çünki aktivlərin maddi, yaxud qeyri-maddi olmasından asılı olmayaraq onlar müəssisəyə gəlir gətirmək məqsədilə əldə olunur, yaxud yaradılır. Obyektin qeyri-maddi aktiv kimi yaranması, yaxud yaradılması üçün pul vəsaitləri sərf edilir (133, s.395), tezisi də yuxarıdakı suala cavab vermir. Çünki demək olar ki, bütün aktivlər pul vəsaitlərinin sərf edilməsi nəticəsində yaranır. Məsələn, debitor borcları məhsul göndərilməsi, kənar işlərin görülməsi, xidmətlərin göstərilməsinin nəticəsi kimi yaranır, ancaq onların yaranması üçün öncə pul vəsaitləri sərf edilmiş olur. Eyni sözləri gələcək dövrlərin xərcləri barədə də demək olar. Göstərilən obyektlərin (debitor borclarının və gələcək dövrün xərclərinin) pul vəsaitlərinin sərf edilməsi nəticəsində yaranmasına, eləcə də fiziki əsasa malik olmadıqlarına baxmayaraq onları qeyri-maddi aktiv kimi təsnifləşdirmir və uçota almırlar. Zənnimizcə, qeyri-maddi əsasa malik olmayan bu və ya digər obyektin qeyri-maddi aktiv kimi təsnifləşdirilməsi onunla müəyyən olunur ki, həmin obyekt ilk növbədə intellektual fəaliyyətin nəticəsində yaranır. Məhz intellektual fəaliyyətin nəticəsi olması, obyektin qeyri-maddi aktiv kimi eyniləşdirməyə əsas yaradır. Bu formada yaradılan, mövcud olan və qeyri-maddi əsasa malik obyekt istifadə (istismar) prosesində müəssisəyə iqtisadi fayda gətirir. Başqa sözlə, müəssisə tərəfindən əldə edilən, yaxud yaradılan, qeyri-fiziki əsasa malik hər bir obyekt yeni pul vəsaitləri yaratmağa imkan verir. Lakin intellektual fəaliyyətinin nəticəsi olan obyekt ilk öncə hüquqi statusa və müəyyən kəmiyyətə malik olmalıdır. Yalnız bu şərtlər daxilində hər hansı obyektin qeyri-maddi aktiv kimi qəbul etmək olar. Ancaq, məsələn, təşkilati xərcləri, emissiya xərclərini və s. qeyri-maddi aktiv kimi təsnifləşdirmək və uçota almaq olmaz. Hansı qeyri-fiziki

əsasa malik olan obyektlərin qeyri-maddi aktiv adlandırılıla biləcəyini, hansıların isə bu cür adlandırılıla bilməyəcəyini aşağıdakı cədvəldən aydın görmək olar.

Cədvəl 1.1

**Qeyri-maddi aktivlərin və gələcək dövrün xərcləri kimi
uçota alınan obyektlərin təsnifatı**

Qeyri-maddi aktivlər kimi uçota alınan obyektlər	Gələcək dövrlərin xərcləri kimi uçota alınan obyektlər
Firma markaları və adları	Reklam və təbliğat
Müəlliflik hüquqları	Müəlliflik avansları
Rəqabətə qoşulmamaq üzrə öhdəliklər	Program məhsullarının işlənməsinə çəkilən xərclər
Lisensiyalar	Emissiya xərcləri
Qudvil	Marketinq tədqiqatları
İstismar hüquqları	Təşkilati xərclər
Patentlər	Kadrların hazırlanması üzrə xərclər
Sənədləşdirilmiş məsləhətlər	Təmir xərcləri
Ticarət markaları	Məhkəmə xərcləri
Texnologiyalar	Tədqiqat və təcrübə-konstruktor işlərinin dəyəri

Cədvəldən¹ görünür ki, qeyri-maddi aktivlərin tərkibinə konkret, yaxud ayrıca hüquqi statusu müəyyən oluna bilməyən, deməli həm də eyniləşdirilməsi mümkün olmayan obyektlər də daxildir. Əlbətdə ki, söhbət ilk növbədə Qudvildən gedir. Ancaq qeyri-maddi aktivlərin digər bəzi növlərinin də birmənalı şəkildə eyniləşdirilə biləcəyini demək mümkün deyildir. Məsələn, belə obyektlərə firma markasını, yaxud nişanını misal göstərmək olar.

Qeyri-maddi aktivlərin mövcudluğu və hərəkəti barədə informasiyasının formalaşdırılması, onların faydalı istifadə müddətinin müəyyən olunması, amortizasiyasının düzgün hesablanması və xərclərə silinməsi üçün onların tərkibini və təsnifatını dəqiq müəyyən etmək vacibdir. Hansı aktivlərin qeyri-maddi aktivlər adlandırılıla biləcəyini müəyyən etməkdən ötrü müvafiq ədəbiyyatlarda, normativ sənədlərdə müxtəlif kriteriyalar müəyyən edilir və təklif olunur. Bu da onunla bağlıdır ki, çəkilmiş bu və ya digər xərcin gələcək dövrün xərcləri, ya da qeyri-maddi aktiv kimi uçota alınmasında müəyyən çətinlik yaranır. Q.Ə.Abbasov qeyri-maddi aktivlərə belə

¹ Cədvəl E.S.Hendriksen və M.F.Van Bredanın rus dilinə tərcümə edilmiş «Теория бухгалтерского учета» kitabından götürülmüşdür.

tərif verir: «Qeyri-maddi aktiv dedikdə heç bir maddi əşya formasına malik olmayan ancaq: dəyəri olan, uzun müddət istifadə edilən (12 ay, yaxud adi əməliyyat mərhələsində 12 aydan çox istifadə olunan), gələcəkdə gəlir gətirən, təşkilatın digər əmlakından xüsusi identifikasiyaya (ayrılmaya, bölünməyə) malik olan aktivlər başa düşülür» (11, s.95). Göründüyü kimi, müəllif aktivin qeyri-maddi aktiv kimi tanınmasını aşağıdakı şərtlərlə əlaqələndirir:

- 1) aktiv maddi əşya formasına malik olmamalıdır;
- 2) aktivin dəyəri olmalıdır;
- 3) aktivin istifadə müddəti 12 aydan çox olmalıdır;
- 4) aktiv gələcəkdə gəlir gətirməlidir;
- 5) aktiv identifikasiya olunan olmalıdır.

Göstərilən şərtlərdən yalnız birincisi və beşincisi qeyri-maddi aktivini digər uzunmüddətli aktivlərdən fərqləndirməyə imkan verir. Lakin elə aktivlər vardır ki, onlar identifikasiya olunmadan da qeyri-maddi aktiv kimi tanınır. Məsələn, qudvil, firma markaları kimi aktivlər identifikasiya olunmayan aktivlər kimi tanınır. Digər tərəfdən, istifadə müddətinin 12 aydan artıq olması, gələcəkdə gəlir gətirməsi xassələri təkcə qeyri-maddi aktivlərə deyil, aktivlər kimi tanınan digər bütün uzunmüddətli aktivlərə də aiddir.

V.R.Zaxarin qeyri-maddi aktivini digər aktivlərdən, konkret olaraq əsas vəsaitlərdən yalnız onunla fərqləndirir ki, qeyri-maddi aktiv bariz şəkildə görülmə biləcək maddi-cismi formaya malik deyildir (57, s.73). Əlbəttə, qeyri-maddi aktivin yalnız bir kriteriya əsasında tanınması qeyri-mümkündür. Əgər, hər hansı aktivini yalnız həmin kriteriya əsasında tanımalı olsaq, onda pul vəsaitlərini, qiymətli kağızları və digər maliyyə qoyuluşlarını da qeyri-maddi aktiv kimi tanımalı və uçota almalı idik, çünki onlar da fiziki əsasa malik deyildir. Eyni sözləri debitor borcları, avans şəklində verilmiş pul vəsaitləri barədə də demək olar.

V.D.Novodrovskinin redaktəsi altında dərc olunmuş «Теория бухгалтерского учета» adlı dərs vəsaitində qeyri-maddi aktiv belə təsəvvür edilir: «Qeyri-maddi aktivlər-fiziki əsasa malik olmayan, ancaq mülkiyyətçilərin hüquqlarına və

imtiyazlarına əsaslanan dövriyyədənənar aktivlərin növüdür» (127, s.50). Bu tərifdə qeyri-maddi aktivlərin üç xarakterik xüsusiyyəti vurğulanır:

- 1) onlar fiziki əsasa malik deyildir;
- 2) onlar hüquqi mülkiyyət formasında mövcuddur;
- 3) onlar uzunmüddətlidir.

Qeyri-maddi aktivlərin göstərilən bu və ya digər xüsusiyyətlərə malik olması Qərb uçot ədəbiyyatlarında daha geniş açıqlanır (133, s.395-399; 99, s.327-328).

Qeyd etmək lazımdır ki, göstərilən üç xüsusiyyətin hansısa aktivin qeyri-maddi aktiv kimi tanınması üçün kifayət etmir, çünki onların da yuxarıda qeyd olunduğu kimi müəyyən çatışmazlığı vardır, ya da onların bəzisi, məsələn, uzunmüddətli olması təkcə onlara deyil, eyni zamanda bir sıra digər aktivlərə də xasdır. Bəzi müəlliflər (99, s.228) debitor borclarının, avans şəklində ödənilmiş borcların da fiziki əsasa malik olmadığını və bu səbəbdən də onların qeyri-maddi aktivlərə aid oluna bilməyəcəyini qeyd edirlər. Çünki, onların fikrinə görə həmin maddələr (debitor borcları, avans şəklində ödənilmiş xərclər) qısamüddətlidir. Ancaq sual oluna bilər ki, əgər göstərilən maddələr uzunmüddətli olarsa, onda onları qeyri-maddi aktivlərə aid etmək olarmı? Ya da uzunmüddətli qiymətli kağızlar, digər maliyyə qoyuluşları da fiziki əsasa malik deyildirlər və uzunmüddətlidirlər, buna görə də onları qeyri-maddi aktivlər kimi tanımaq olarmı? Həmin suallara müsbət cavab vermək olmaz. Çünki sözügedən xüsusiyyətlər, yaxud kriteriyalar əsas kimi götürülsə, aktivlərin təsnifatında qarışıqlıq yaranar, onların uçotunun aparılması, hesabatda əks etdirilməsinin metodoloji-praktiki problemlərini məqsədyönlü şəkildə həll etmək çətinləşmiş olardı. Beləliklə, aktivin fiziki əsasa malik olmaması və ya uzunmüddətli olması onun avtomatik şəkildə qeyri-maddi aktiv kimi tanınma bilməsi üçün əsas sayıla bilməz. Başqa sözlə, yuxarıdakı mənbələrdə göstərilən yanaşmalar araşdırılan problemin tam həllinə imkan vermir. Odur ki, bu və ya digər aktivin qeyri-maddi aktivə aid edilməsi üçün digər hansı şərtlərin ola biləcəyi, yaxud olsa da onların qəbul edilə bilməyəcəyi barədə araşdırmaları davam etdirmək zəruridir.

Bəzi müəlliflər qeyri-maddi aktivlərin maddi aktivlərdən əsaslı şəkildə fərqləndiyini göstərirlər (133, s.397):


- maddi aktivlərdən fərqli olaraq qeyri-maddi aktivlərin alternativ istifadəsi məhduddur;

- təcrid olunmuş (digər aktivlərdən ayrı) şəkildə baxılması mümkün deyildir;
- ödənilməsi qeyri-müəyyəndir.

Həmin fərqlərin mövcudluğunu qəbul etməmək olmaz. Belə ki, maddi aktivlərin köhnəlməsi şəraitində onları dəyişdirmək, satmaq, onların ləğvindən müəyyən miqdarda (məbləğdə) material qiymətliləri əldə etmək mümkündür. Ancaq qeyri-maddi aktivlərin köhnəlməsi əksər hallarda onların birbaşa ləğv edilməsi və silinməsi ilə başa çatır. Başqa sözlə, onları dəyişdirmək, yeniləşdirmək, satmaq, yaxud da ləğvindən hansısa maddi qiymətlilər əldə etmək qeyri mümkündür. Bununla belə, qeyri-maddi aktivlərin alternativ istifadə edilməsi barədə çoxlu praktiki sübutlar vardır. Onlardan birini xüsusi vurğulamaq yerinə düşər: «Əsrin² əvvəlindən Vilyam Koleman aptekin pəncərəsində qaz lampasını görüb radikal qərar qəbul etdi və özünün bütün vəsaitlərini bu cür lampaların istehsalı və satışına yönəltdi. 1903-cü ildən, yəni ilk lampanın buraxıldığı vaxtdan bəri artıq 40 milyon belə lampa satılmışdır. Kolemanın firmasının yüksək keyfiyyəti ilə fərqlənən məhsulu, həmin firmaya ad qoydu, özü də tarixdə birinci dəfə axşam keçirilən futbol matçı məhz həmin firmanın lampaları ilə işıqlandırılırdı. Müəssisə öz fəaliyyətini genişləndirdi və Kolemanın markasının şöhrəti onun bütün məmullatlarına-turist ləvazimatlarına və treylərə yayıldı» (133,s.396). Beləliklə də, Koleman özünün qeyri-maddi aktivinin, firmanın markasının, alternativ istifadə olunmasının yolunu tapmış oldu. Ancaq təbii ki, bütün qeyri-maddi aktivlərin alternativ istifadəsi mümkün deyildir. Məsələn, tamamilə mənəvi köhnəlməyə məruz qalmış EHM üzrə proqram təminatı məhsulunun alternativ istifadəsi mümkün deyildir, yəni onun satılması, dəyişdirilməsi, yeniləşdirilməsi, yaxud silinməsindən hansısa qiymətli predmetin əldə edilməsi ehtimalı sıfıra bərabərdir. Təsadüfi deyildir ki, istismardan çıxan bu cür proqram təminatı məhsulunun ləğvetmə dəyəri ümumiyyətlə olmur və uçota alınmır.

Qeyri-maddi aktivləri maddi aktivlərdən fərqləndirən ikinci mühüm cəhət kimi onların firmanın maddi aktivləri ilə kombinasiyasız mövcud ola bilməməsi və

² Keçən əsrin əvvəli nəzərdə tutulur

qiymətə malik olmaması göstərilir. Odur ki, bir çox müəlliflər belə hesab edir ki, həmin qeyri-maddi aktivlərə bütün maddi aktivlərdən sonra qalmış fayda kimi baxmaq lazımdır. Bunun üçün əsas arqument kimi o göstərilir ki, qeyri-maddi aktivlər firmadan ayrılmazdır və cari pul ekvivalenti ilə qiymətləndirilə bilməzlər. Buna görə də, onların fikrincə həmin aktivlər aktiv deyildir və onlar firmanın hesabatına daxil edilməməli, əldə edildikdən dərhal sonra silinməlidir. E.S.Hendriksen və M.F.Van Breda bu cür arqumentlərə kontr arqument gətirir və bunun əksinə ola biləcəyini vurğulayırlar. Məsələn, onlar göstərir ki, müəlliflik hüquqları, firma və ticarət nişanları alınıb satıla bilər, çünki onlar ayrılmış aktivlərdir. Fikrimizcə, adı çəkilən müəlliflərin gətirdiyi misalların özünün kontrarqument kimi bir mənalı qəbul edilməsi mümkün deyildir. Məsələn, əgər Mercedes-Benz şirkəti özünün  firma nişanını başqa şirkətə satsa da, onu alan şirkətin bütün həmin nişan müqabilində gələcəkdə iqtisadi fayda götürə biləcəyini demək olmaz. Çünki, ola bilsin həmin firma nişanını alan şirkətdə yüksək peşəkar rəhbərlik, menecment, menecerlər, motivasiya, marketinq araşdırmaları, bazar və işgüzar fəallıq kifayət səviyyədə deyildir. Bu səbəblərdən də firma nişanını onu satan firmadan ayırmaq mümkün olsa da, onu alan firmada o qeyri-maddi aktiv kimi qəbul edilə və uçota alına bilməz. İkinci kontrarqument kimi müəlliflər onu gətirir ki, maddi aktivlər yalnız qeyri-maddi aktivlərlə əlaqəli şəkildə qiymətə malikdir. Məsələn, onların fikrincə, əgər heç kim pyesi tamaşaya qoymaq hüququna malik deyilsə, onda pyesin qiyməti yoxdur. Bu kontrarqumentlə də razılaşmaq mümkün deyildir. Birincisi, ona görə ki, tamaşaya qoyula biləcək pyesin müəllifinin müəlliflik hüququ vardır. Bu hüququn pyesi tamaşaya qoymaq hüquqi ilə birbaşa əlaqəli olduğunu təsdiq etmək düzgün deyildir. Yazılmış pyes kitab şəklində də çap olunub satıla bilər, onun çap edilməsi üçün nəşriyyat həmin hüququ (çap hüququnu) əldə etməlidir. İkincisi, pyes öz-özlüyündə maddi aktiv deyildir, qiyməti yoxdur və deməli onun tamaşaya qoyulmaq hüququ ilə müqayisə edilməsi mümkün deyildir. Bir hüquq pul ilə, yaxud başqa aktivlərin təqdim edilməsi yolu ilə əldə edildikdən sonra başqa hüquqa çevrilə bilər. Sonuncu isə ona görə qeyri-maddi aktiv kimi tanına bilər ki, onun əldə edilməsinə xərc çəkilmişdir və o gələcəkdə müəssisəyə iqtisadi fayda gətirəcəkdir. Lakin, bu halda da

biz deyə bilmərik ki, müəssisənin əldə etdiyi hüquq şəxsiz qeyri-maddi aktiv kimi qəbul edilməlidir. Məsələn, hansısa nəşriyyat iqtisadiyyat üzrə ensiklopediyanın çap edilməsi hüququnu 10 ay müddətinə əldə edir. Həmin hüququn əldə olunmasına vəsait sərf edilmiş, yaxud xərc çəkilmişdir, o keçmiş hadisə nəticəsində yaranmışdır, fiziki əsasa malik deyildir, 10 ay müddətində nəşriyyata iqtisadi fayda (mənfəət) gətirəcəkdir. Göründüyü kimi, əldə olunan hüququn qeyri-maddi aktiv kimi tanına bilməsi üçün kifayət qədər əsas vardır. Ancaq həmin hüququ qeyri-maddi aktiv kimi qəbul etmək olmaz, ona görə ki, onun faydalı istifadə müddəti 12 aydan azdır, onun alınmasına çəkilən xərclər aktiv yaradan xərclər kimi kapitallaşdırılmayacaqdır. Deməli, 10 ay müddətinə əldə olunmuş sözügedən hüququn satın alınmasına çəkilən xərclər gələcək dövrlərin xərcləri kimi uçotda və balansda əks etdirilməlidir. Uçot üzrə ədəbiyyatlara edilmiş qısa ekskurs deməyə əsas verir ki, qeyri-maddi aktivlərin hamılıqla qəbul edilə biləcək tərfi mövcud deyildir. Ayrı-ayrı müəlliflər bu və ya digər obyektin (xərcin) qeyri-maddi aktiv kimi tanınması üçün müxtəlif kriteriyalar irəli sürür və onları əsaslandırırlar. Bu cür vəziyyət onunla əlaqədardır ki, ayrıca götürülmüş hər hansı kriteriya, yaxud şərt bu və ya digər obyektin (xərcin) qeyri-maddi aktiv kimi tanınması üçün kifayət etmir. Qeyri-maddi aktivlərin fiziki xassələrə malik olmaması onların dəyərini dəqiq müəyyən etməyə və ölçməyə imkan vermir, faydalı istifadə müddətini müəyyən etmək olmur. Bütün bunların nəticəsində qeyri-maddi aktivlərin gələcəkdə iqtisadi fayda gətirə biləcəyi ehtimalı qeyri-müəyyən xarakter alır. Bu çətinlikləri nəzərdə tutaraq bəzi müəlliflər hətta hazırda qeyri-maddi aktivlər kimi tanınan və uçota alınan hüquqların onların tərkibindən çıxarılmasını, hesabatda əks etdirilməməsini, əldə olunduqdan dərhal sonra silinməsini israr edirlər (133, s.398).

Araşdırmalar göstərir ki, mühasibat (maliyyə) uçotu və hesabatını tənzimləyən normativ sənədlərdə, standartlarda, o cümlədən milli və beynəlxalq standartlarda qeyri-maddi aktivlərin ümumqəbul edilə biləcək tərfi verilmir. Hətta bir çox ölkələrdə normativ sənədlər dəyişdirilən və yeniləşdirilən zaman qeyri-maddi aktivlərə verilən təriflər, onların xarakterik xüsusiyyətlərini əks etdirən kriteriyaların tərkibi və sayı da dəyişdirilir.

Məsələn, Azərbaycan Respublikasının 1995-ci ildə qəbul edilmiş «Mühasibat uçotu haqqında» Qanununda qeyri-maddi aktivlərə belə tərif verilir: «Qeyri-maddi aktivlər-fiziki əsası olmayan, lakin sahibkarın imtiyazı və hüququ əsasında dəyər yaradan dövriyyədənəknənar aktivlərdir» (3, s.3). Sözügedən Qanun qeyri-maddi aktivlərə aşağıdakıları şamil edir: torpaq sahələrindən, təbii ehtiyatlardan (sərvətlərdən) istifadə hüquqları; patentlər; lisenziyalar; «nou-hau»; proqram məhsulları; əmtəə nişanları. Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyinin 2007-ci il 23 iyul tarixli İ-73/1 nömrəli əmri ilə təsdiq edilmiş «Qeyri-maddi aktivlər üzrə» kommersiya təşkilatları üçün 12№-li milli mühasibat uçotu standartda isə qeyri-maddi aktivə çox qısa tərif verilmişdir: «Qeyri-maddi aktiv fiziki formaya malik olmayan, tanına bilən qeyri-monetar aktivdir» (76, s.134). Ancaq onu demək olar ki, MMUS 12-də verilən tərif yuxarıda adı çəkilən Qanunda verilmiş tərifdən daha qısa və zənnimizcə həmin təriflərin heç biri qeyri-maddi aktivlərin iqtisadi mahiyyətinin başa düşülməsi üçün kifayət deyildir.

Müqayisə üçün deyək ki, uçot və hesabat sistemi Azərbaycanda olduğu kimi yenidən qurulan Rusiya Federasiyasında qəbul edilmiş normativ sənədlərdə³ qeyri-maddi aktivlərə verilən təriflər dörd dəfə dəyişdirilmiş və dəqiqləşdirilmişdir. Belə ki, 1992-ci ildə qəbul edilmiş sənəddə qeyri-maddi aktivlərə qısa tərif verilmiş, onların uçotu üçün ayrıca hesabın açılması və həmin hesabda uçota alınmalı olan bəzi qeyri-maddi aktivlərin növü göstərilmişdir. 1995-ci ildə qəbul edilmiş digər sənəddə qeyri-maddi aktivlərə nisbətən daha dolğun tərif verilmiş, onların uzunmüddətli xarakter daşdığı və gəlir gətirən aktivlər olduğu vurğulanmış, onların ayrı-ayrı növlərinin tərkibi dəqiqləşdirilmişdir. 1999-cu ildə qəbul olunmuş normativ sənəddə isə qeyri-maddi aktivlərin yalnız tərkibi üzrə dəyişikliklər əks etdirilmişdir. Belə ki, burada qeyri-maddi aktivlərə aid edilən təşkilatı xərclərin tərkibi dəqiqləşdirilmiş, torpaq

³ Aşağıdakı sənədlər nəzərdə tutulur:

- «Положение по бухгалтерскому учету и отчетности в Российской Федерации» RF Maliyyə Nazirliyi tərəfindən təsdiq edilmişdir: 20.03.92-ci il, №10;
- «Положение по бухгалтерскому учету и отчетности в Российской Федерации» RF Maliyyə Nazirliyi tərəfindən təsdiq edilmişdir: 16.12.94-cü il, №170;
- «Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» RF Maliyyə Nazirliyi tərəfindən təsdiq edilmişdir: 29.07.98-ci il, №34n.;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов». RF Maliyyə Nazirliyi tərəfindən təsdiq edilmişdir: 16.10.00-ci il, №9/n.;

sahələrindən və təbii resurslardan istifadə hüquqları qeyri-maddi aktivlərin tərkibindən çıxarılmış, işgüzar reputasiya (imic) ilk dəfə qeyri-maddi aktivlərin tərkibinə daxil edilmişdir. 2000-ci ildə qeyri-maddi aktivlərin uçotunu tənzimləyən ayrıca sənəd kimi qəbul edilmiş PBU 14/00-da qeyri-maddi aktivlərə birbaşa tərifi verilməmişdir. Orada elə şərtlər formulə edilmişdir ki, yalnız onlara cavab verən obyektlər qeyri-maddi aktivlərə aid edilə bilər. Həmin şərtlər aşağıdakılardır:

- maddi-cismi (fiziki) strukturun olmaması;
- təşkilat tərəfindən digər əmlakdan identifikasiya olunma (ayrılma) imkanının olması;
- məhsul istehsalında, işlərin yerinə yetirilməsi, yaxud xidmətlərin göstərilməsi zamanı, ya da təşkilatın idarəetmə ehtiyacları üçün istifadə edilməsi;
- uzun vaxt ərzində, yəni sürətliliyi 12 aydan artıq olan, yaxud adi əməliyyat tsikli (əgər bu tsikl 12 aydan çoxdursa) müddətində faydalı istifadə olunması;
- həmin əmlakın təşkilat tərəfindən sonradan yenidən satışının nəzərdə tutulmaması;
- gələcəkdə təşkilata iqtisadi fayda (gəlir) gətirmək qabiliyyəti;
- aktivin özünün və təşkilatın intellektual fəaliyyətin nəticələrinə istisna hüquqlarının (patentlər, şəhadətnamələr, digər qoruyucu sənədlər, patentin, mal nişanının və s. güzəşt (əldəetmə) müqaviləsi) mövcudluğunu təsdiq edən lazımi şəkildə rəsmiyyətə salınmış sənədlərin olması (36, s.37).

Ancaq sadalanan şərtlər arasında qeyri-maddi kimi qəbul ediləcək aktivlərin monetar olmaması, onların keçmiş hadisələr nəticəsində yaranması tələbləri diqqətdən kənar qalmışdır. Bütövlükdə deyilən çatışmazlıqlar nəzərə alınmaqla PBU 14/00-ın irəli sürdüyü şərtlər obyektin qeyri-maddi aktiv kimi tanınmasına, uçot və hesabatda əks etdirilməsinə imkan verir.

Qeyd etmək lazımdır ki, siyahısı verilən şərtlərin, yaxud kriteriyaların demək olar ki, hamısı beynəlxalq praktikada çoxdan qəbul edilmiş, eləcə də beynəlxalq standartlarda, əsasən də «Qeyri-maddi aktivlər» adlı MHBS 38-də öz təsbitini tapmışdır.

ABŞ-da qeyri-maddi aktivlərin tanınması üçün Rusiya Federasiyasında olduğu kimi ayrıca şərtlər irəli sürülmür. Orada belə qayda qəbul edilmişdir ki, resursların

qeyri-maddi aktivlər kimi tanınması üçün onlar, yəni obyektlər, bütün aktivlər üçün mövcud olan qaydalara (tələblərə) uyğun olmalıdır. Belə ki, SFAC 5 (Statement of Financial Accounting Concepts) müəyyən edir ki, obyekt o zaman aktiv kimi tanınmalıdır ki, o: a) aktivin tərifinə cavab verir; b) ölçülə biləndir; c) əhəmiyyətlidir; ç) dürüstdür. SFAC obyektin aktiv kimi tanınması üçün daha iki şərt müəyyən etmişdir: a) aktiv təsərrüfat subyektləri üçün gələcəkdə iqtisadi fayda gətirəcəkdir; v) aktiv təsərrüfat fəaliyyətinin keçmiş faktları nəticəsində yaranmışdır. Beləliklə, ABŞ-da qeyri-maddi aktivlər maddi resurslar kimi göstərilən bütün kriteriyaların tələblərinə cavab verirsə, həmişə aktivlər kimi tanınmalıdır.

Lakin FASB (Financial Accounting Standards Board) tərəfindən işlənilib hazırlanmış və SFAC 5, SFAC 6-da təsbit edilmiş kriteriyalara baxmayaraq, ABŞ-da iqtisadçı alimlər, eləcə də uçot və hesabat üzrə mövcud olan bir çox peşəkar təşkilatlar, qeyri-maddi aktivlərin tanınması sahəsində bir çox məsələlərin hələ də dəqiq həllini tapmadığını vurğulayır. Belə problemlərdən biri ayrı-ayrı layihə-konstruktor işlərinə, dislokasiya yerinin dəyişilməsinə, təmirə, kadrların öyrədilməsinə, reklama və s. çəkilən xərclərin cari xərclərə aid edilməsi, ya da kapitallaşdırılması məsələsidir. Başqa sözlə, mübahisəli məsələnin məğzi ondan ibarətdir ki, çəkilmiş xərclər nə vaxt cari xərclərə aid edilməli, yaxud kapitallaşdırılmalıdır. Əgər, çəkilmiş hər hansı xərc cari xərclərə aid edilərsə, onda bu, müəssisənin maliyyə nəticələrində öz mənfi əksini tapacaqdır. Həmin xərc kapitallaşdırıldıqda isə müəssisənin maliyyə vəziyyətində ciddi dəyişiklik baş verməyəcəkdir, çünki xərcin kapitallaşdırılması uzunmüddətli aktivlər yaradır, maliyyə vəziyyətinin, ödəmə qabiliyyətinin müəyyən edilməsi zamanı isə, məlum olduğu kimi, qısamüddətli aktivlərin kəmiyyətindən istifadə olunur. Ancaq xərclərin kapitallaşdırılması müəssisənin aktivlərinin likvidlik səviyyəsi göstəricilərinin pisləşməsinə səbəb olur. Bütün bunlar isə həmin müəssisənin maliyyə hesabatının kənar istifadəçilərinin heç də müəssisənin xeyrinə olmayan qərarlar qəbul etməsinə gətirib çıxara bilər.

Zənnimizcə, mübahisəli görünən həmin məsələnin həlli üçün hansı xərcin kapitallaşdırılmalı olduğunu aşağıdakı kriteriyalar əsasında müəyyənləşdirmək məqsədəuyğundur:

1) çəkilməmiş xərc o zaman kapitallaşdırılmalıdır ki, onun sayəsində yaradılan obyekt aktivin qəbul edilmiş milli və beynəlxalq qaydalarına (kriteriyalarına) uyğun gəlir;

2) çəkilməmiş xərc o zaman kapitallaşdırılmalıdır ki, onun nəticəsində yaradılmış aktiv bir ildən artıq müddətdə faydalı istifadə olunsun və müəssisəyə gəlir (fayda) gətirsin.

Əgər, çəkilməmiş xərc nəticəsində yaradılmış obyekt təklif olunan kriteriyalara cavab vermirsə, onda həmin xərc ya cari xərclərə, ya da təxirə salınmış xərclərə (gələcək dövrün xərclərinə) aid edilməlidir.

Lakin, qeyd etmək lazımdır ki, bu və ya digər ölkədə xərclərin cari xərclərə aid edilməsi və ya kapitallaşdırılması məsələsi bir çox hallarda hansısa tədqiqatçının, yaxud mühasibin təklif etdiyi kriteriyalar əsasında deyil, həmin ölkənin qanunvericilik və normativ sənədləri əsasında həll edilir. Bunu təşkilatı xərclərin, eləcə də tədqiqat və layihə-konstruktor işlərinə çəkilən xərclərin timsalında görmək olar.

1.2 sayılı cədvəlin məlumatlarını araşdırarkən məlum olur ki, göstərilən ölkələrin bir çoxunda (Belçika, Lüksemburq, Niderland, Portuqaliya, Norveç) tədqiqatlara və işləmələrə çəkilən xərclər kapitallaşdırılır. Bəzi ölkələrdə (Böyük Britaniya, İrlandiya, Yunanıstan, İspaniya) sözügedən xərclərin dərhal silinməsinə icazə verilir. Yəni, müxtəlif şirkətlər daxilində həmin xərclər, ya müəyyən müddətdə amortizasiya oluna (kapitallaşdırıla), ya da dərhal cari xərclərə silinə bilər.

Bir qrup ölkələrdə (Böyük Britaniya, İtaliya, İrlandiya) isə tədqiqatlara və işləmələrə çəkilmiş xərclərin kapitallaşdırılmasına icazə verilmir, belə xərclər ya cari xərclər, ya da təxirə salınmış xərclər kimi əks etdirilə bilər. İsveçrədə tədqiqatlara və işləmələrə çəkilən xərclər demək olar ki, kapitallaşdırılmır, bu da vergi qanunvericiliyində həmin xərclərin vergi məqsədləri üçün nəzərə alınmaması ilə izah olunur, yəni tədqiqat və işləmələrə xərc çəkmiş şirkətlərə tam vergi güzəşti edilir. Yaponiyada isə bütün elmi-tədqiqat işlərinə çəkilmiş xərclər qeyri-maddi aktivlər kimi tanınmır, yəni kapitallaşdırılmır, kapitallaşdırıldıqda isə onların amortizasiya müddəti 5 il təşkil edir.

Müxtəlif ölkələrdə təşkilatı xərclərin, tədqiqat və layihə-konstruktor işlərinə çəkilən xərclərin cari xərclərə aid edilməsi, yaxud kapitallaşdırılması qaydası*

Ölkə	Xərclərin bölgüsü və uçotu
1	2
Avstriya	Təşkilatı xərclər 5 ilə qədər olan müddətdə silinə bilər. Elmi-tədqiqat işlərinə çəkilən xərclər dərhal silinir
Belçika	Tədqiqata çəkilən xərclər o kəmiyyətlərə qədər kapitallaşdırıla bilər ki, onların çərçivəsində həmin xərclər əvəzlənmiş (ödənilmiş) hesab olunur. Silinmənin maksimum dövrü 3 ildir. Kreditlər üzrə xərclər, hansılar ki, müqavilənin qüvvədə olduğu bütün müddətə bölüşdürülə bilər. İstisna olmaqla təşkilatı xərclər ilk dəyərlə qiymətləndirilir və minimum 20% dərəcəsi ilə amortizasiya olunur
Böyük Britaniya	Tədqiqata çəkilən xərclər dərhal silinməlidir, işləmələrə çəkilən xərclərin ya dərhal, ya bir qədər gecikdirmə ilə silinməsinə icazə verilir, bir şərtlə ki, həmin gecikdirmə müddəti layihənin yararlı olmasının yoxlanılmasına lazım olan vaxtdan çox olmasın.
Almaniya	Şirkətin bilavasitə özü tərəfindən həyata keçirilən xərclər dərhal silinməlidir. Şirkət üçün üçüncü şəxs tərəfindən çəkilmiş xərclər onun tərəfindən yığılmalı və sisteməlik amortizasiya olunmalıdır.
Yunanıstan	Tədqiqatlara və işləmələrə çəkilmiş xərclər dərhal silinə bilər, yaxud sonrakı dövrdə 5 il ərzində amortizasiya olunmaq şərtlə kapitallaşdırıla bilər.
Danimarka	Tədqiqatlara və işləmələrə çəkilən xərclərin uçotunun təxirə salınmasına icazə verilir, hərçənd ki, bu, nadir hallarda tətbiq olunur.
İrlandiya	Qaydalar Böyük Britaniyada mövcud olan qaydalara oxşardır. Fərq yalnız ondan ibarətdir ki, şirkətlərin fəaliyyəti haqqında Qanun tədqiqatlara və işləmələrə çəkilən xərclərin dəqiq əks etdirilməsini nəzərdə tutur, hərçənd ki, belə məlumatların təqdim edilməməsinə icazə verilir, bir şərtlə ki, bu, şirkətin maraqlarına xələl gətirə bilməz.
İspaniya	Elmi-tədqiqat və təcrübə-konstruktor işlərinə çəkilən xərclər baş vermiş olduğu hesabat dövrünün xərclərinə aid edilir. Belə xərclər yığıla da bilər, əgər onlar bir sıra tələblərə uyğundursa. Təşkilat xərclər müvafiq obyektin əldə edilməsinə çəkilən xərclər üzrə qiymətləndirirlər. Onları 5 ildən artıq olmayan müddət ərzində sisteməlik olaraq mənfəət və zərərlər hesabına silirlər.
İtaliya	Xərclərin silinməsi, yaxud təxirə salınması həyata keçirilir. Sonuncu halda təxirə salınmış məbləğ, hansı ki, gözlənilən xalis gəlirdən artıq olmamalıdır, 5 il müddətinə qədər amortizasiya olunmalıdır.

* Cədvəl 2007-ci ildə Moskva şəhərində nəşr edilmiş «Бухгалтерский учет в зарубежных странах» adlı dərslikdən götürülmüşdür.

Cədvəl 1.2-nin ardı

1	2
Lüksemburq	Tədqiqatlara və işləmələrə çəkilən xərcləri kapitallaşdırmaq və 5 il müddətində silmək olar. Əgər onlar daha uzun müddət tələb edirsə, onda onların xarakteri və bunu yaradan səbəblər hesabatda qeydlərdə açıqlanır.
Niderland	Əgər xərclərin istifadəsindən gələcəkdə iqtisadi fayda alınması gözlənilirsə, onda onlar kapitallaşdırıla bilər. Amortizasiya 5 ildən çox olmamalıdır. Hər il üçün tədqiqatlara və işləmələrə çəkilmiş vəsaitləri hesabatda əks etdirmək zəruridir.
Norveç	Elmi-tədqiqat işlərinə xərclər 5 il (maksimum 20 il) ərzində, təşkilatı xərclər isə dərhal silinməlidir
Portuqaliya	Təşkilatı xərclər və tədqiqatlara və işləmələrə çəkilmiş xərclər aktivdə göstərilə, yəni kapitallaşdırıla bilər. Bu zaman informasiya hesabatda qeydlərdə əks etdirilməli, xərclərin silinməsi müddəti 5 ildən artıq olmamalıdır.
Belarus Respublikası	Müəssisənin yaradılması ilə əlaqədar təsis sənədlərinə uyğun olaraq tanınmış xərclərin, qeydiyyatla, hesabların açılması ilə bağlı, istehsalın hazırlanması üzrə və s. xərc məbləğlərinin daxil olduğu təşkilatı xərclərin qeyri-maddi aktivlərin tərkibinə daxil edilməsinə icazə verilir. Amortizasiya norması 10 il hesabı ilə müəyyən edilir.
ABŞ	Təşkilatı xərclərə şirkətin fəaliyyətə başlamazdan əvvəl onun fəaliyyətinin təşkili ilə əlaqədar bütün xərclər daxil edilir. Amortizasiya müddəti vergi qanunvericiliyi ilə 5 ildən az olmayaraq müəyyən olunmuşdur.
Fransa	Elmi-tədqiqat işlərinə çəkilmiş xərclər onların köməyi ilə yaradılmış aktivlərin ilkin dəyərinə silinir, bir şərtlə ki, onların arasındakı əlaqənin sübutları olsun; dərhal silinir, yaxud maliyyə nəticələrinin əsaslandırılması şərtlə 5 il ərzində silinir. Təşkilatı xərclər dərhal, ya da 5 il müddətində silinir. Fərqli cəhət ondadır ki, dividend, elmi-tədqiqat və təşkilatı işlərə çəkilmiş xərclər tam silinmiş, bölüşdürülməmiş xalis mənfəət (ehtiyat) əvəzlənməmiş məbləğlərə (silinən aktivin balans dəyərinə) bərabər olduqda hesablanır.
İsveç	Tədqiqata və işləmələrə çəkilən xərclər praktikada çox nadir halda kapitallaşdırılır, onlar dərhal silinir, çünki vergiyə cəlb olunmur. Şirkətlər belə xərclər barədə informasiyanı hesabatda mümkün qədər az-az əks etdirməyə cəhd edirlər.
Yaponiya	Elmi-tədqiqat işlərinə çəkilmiş xərclər dərhal tanınır, yaxud 5 il müddətində amortizasiya olunur. Təşkilatı xərclər balansda təxirə salınmış xərclərin tərkibində əks etdirilir. Onların silinmə müddəti 3 ildən 5 ilə qədər təşkil edir.

1.2 sayılı cədvəldə göstərilən ölkələrdə elmi-tədqiqat işləri və işləmələr demək olar ki, eyni təsnifat qrupunda əks etdirilir. Halbuki MHBS 38-də elmi-tədqiqat işləri və işləmələr ayrıca təsnifləşdirilir, onların birincisi deyil, yalnız ikincisi qeyri-maddi aktiv kimi tanınır, yaxud tanınır.

Təşkilatı xərclər 1.2 sayılı cədvəldə göstərilən ölkələrin əksəriyyətində (Avstriya, Belçika, İspaniya, Portuqaliya, Belarus Respublikası) kapitallaşdırılır və qeyri-maddi aktiv kimi tanınır. ABŞ və Yaponiyada həmin xərclər kapitallaşdırılmır, təxirə salınmış xərclər kimi hesabatda göstərilir. Norveçdə təşkilatı xərclər dərhal dövrü (cari) xərclərə silinir, mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda əks etdirilir. Yalnız Fransada həmin xərclərin uçotu üçün iki variant qəbul edilmişdir: onlar dərhal, ya da 5 il ərzində (təxirə salınmaqla) silinə bilər.

Bir qədər əvvəl qeyd olunduğu kimi, Azərbaycanda kommertiya təşkilatları üçün qeyri-maddi aktivlərin uçotu və hesabatının tənzimlənməsi qaydaları MMUS 12 ilə müəyyən olunur. Burada fiziki formaya malik olmayan, tanına bilən qeyri-monetar aktivlər qeyri-maddi aktivlər kimi qəbul edilir. Yeri gəlmişkən qeyd edək ki, Azərbaycan Respublikasının Mülki Məcəlləsində (MM) qeyri-maddi aktivlərə birbaşa tərif verilmir. Burada qeyri-maddi əmlak nemətlərinin əmlakın tərkibinə daxil olduğu göstərilir, qeyri-maddi əmlak nemətləri isə belə təsvir edilir: «Başqa şəxslərə verilə bilən və ya sahibinə maddi fayda və ya başqa şəxslərdən nəyi isə tələb etmək üçün nəzərdə tutulan tələblər və hüquqlar qeyri-maddi əmlak nemətləridir» (1, s.101).

Verilmiş təriflər, nəinki qeyri-maddi aktivlərin iqtisadi məzmununu açıqlamır, hətta hansı obyektlərin qeyri-maddi aktivlərə aid edilə biləcəyini müəyyən etməyə imkan vermir. MMUS 12-də verilmiş tərifin çatışmazlığı ondan ibarətdir ki, burada qeyri-maddi aktiv fiziki formaya malik olmayan aktiv kimi göstərilir. Artıq qeyd edildiyi kimi, debitor borcları, qiymətli kağızlar və digər maliyyə qoyuluşları da qeyri-fiziki formaya malikdir, lakin onlar praktiki olaraq qeyri-maddi aktiv kimi tanınmır. Eyni sözləri MM-dən gətirilmiş mətnə də aid etmək olar. Belə ki, debitor borcları yüklənib yola salınmış məhsullar, mallar, yerinə yetirilmiş işlər, göstərilmiş xidmətlər, əvvəlcədən ödənilmiş avanslar, habelə digər müəssisələrdən əldə edilmiş səhmlər və istiqrazlar da tələblərə və hüquqlara aid edilə bilər. Deməli, əslində Mülki Məcəllədə qeyri-maddi aktivlərə nə hüquqi cəhətdən, nə də iqtisadi kateqoriya kimi ayrıca tərif verilmir. MMUS 12-də olduğu kimi, Mülki Məcəllədə də qeyri-maddi aktivlərin tərkibinə konkret nələrin daxil olduğu göstərilmir.

Müqayisə üçün qeyd edək ki, Rusiya Federasiyasının Mülki Məcəlləsinin 128-ci maddəsində əmlaka, o cümlədən qeyri-maddi aktivlərə aid ediləcək əmlak hüquqlarının geniş siyahısı verilir. Bundan əlavə qeyri-maddi aktivlərə aid olunacaq bir sıra obyektlərin (mülkiyyət hüquqlarının) ayrıca məzmunu açıqlanır, onlara nələrin daxil edilə biləcəyi göstərilir. Məsələn, bunlara intellektual mülkiyyət hüquqlarını, «nou-hau»nu və s. aid etmək olar.

Qeyri-maddi aktivlərin tərkibinə daxil edilə biləcək aktivlərin siyahısı “Maliyyə hesabatının təqdimatı üzrə” MMUS 1-ə əlavə kimi verilmiş Hesablar Planından aydın görmək olar: Elmi-tədqiqat və təcrübə –konstruktor işləri; Qudvil; Proqram təminatı; Müəllif hüquqları; Lisenziyalar; Ticarət markaları; Digər qeyri-maddi aktivlər.

Göründüyü kimi, aktivlərin uçotunun aparılmasını tənzimləyən MMUS 1 1995-ci ildə qəbul edilmiş «Mühasibat uçotu haqqında» AR Qanununda müəyyən edilmiş təsnifatı dəyişdirmişdir. Yeni standart əlavədə təşkilatı xərclər, torpaqdan, digər təbii resurslardan istifadə hüquqları qeyri-maddi aktivlər kimi tanınmır. Halbuki, bir çox ölkələrdə təşkilatı xərclər qeyri-maddi aktivlərin tərkib hissəsi kimi tanınır. Bu cür vəziyyət bir daha bizim yuxarıda söylədiyimiz belə bir fikrimizi təsdiq edir ki, qeyri-maddi aktivlərin tanınması üzrə ümumiqəbul edilmiş kriteriyaların mövcudluğuna baxmayaraq onların tərkibi müxtəlif ölkələrdə fərqlidir. Başqa sözlə, qeyri-maddi aktivlərə verilən tərif, onların tanınması üçün müəyyən olunmuş və qəbul edilmiş vahid kriteriyalar qeyri-maddi aktivlərin vahid tərkibinin müəyyən edilməsi üçün yeganə əsas sayılır.

Qeyri-maddi aktivlərə MMUS 12-də verilmiş tərif, onların tanınma kriteriyaları, uçot və hesabatda qiymətləndirilməsi qaydaları tamamilə MHBS 38-də olduğu kimidir. Lakin MMUS 12-dən fərqli olaraq MHBS 38-in yeniləşdirilmiş variantında nəzarət, obyektlərin qeyri-maddi aktiv kimi qəbul edilməsinin əsas şərtlərindən biri kimi təsbit edilmişdir (93, s.502). Belə ki, MHBS 38-in 13-cü paragrafına əsasən nəzarət o zaman təmin edilmiş sayıla bilər ki, qeyri-maddi aktivlərdən gələcək iqtisadi faydalara nəzarəti təşkilat həyata keçirir və həmin nəzarət yalnız ixtiyari hüquqlardan irəli gəlmiş olur. İxtiyari hüquqlar olmadan nəzarəti həyata keçirmək

demək olar ki, mümkün deyildir. Beləliklə, MHBS 38 aydın şəkildə göstərir ki, yalnız ixtiyari hüquqların olması və belə hüquqların nəzarəti təmin etməsi şəraitində fiziki əsasla malik olmayan qeyri-pul aktivlərini qeyri-maddi aktiv kimi tanımaq olar.

MHBS 38-də verilmiş tərifdə obyektin qeyri-maddi aktiv kimi tanınmasının əsas şərtlərindən biri kimi onun identifikasiya oluna bilməsi göstərilir. MMUS 12-də verilən tərifdə isə bu öz əksini tapmamışdır. Sonuncuda verilmiş tərifdə obyektin uçota alınma bilməsi və hesabatda əks etdirilməsi üçün onun tanına bilən olması əsas şərtlərdən biri hesab olunur. Tanınma kriteriyaları bütün aktivlər üzrə eyni olduğu üçün, həmin anlayış, yəni tanınma qeyri-maddi aktivin mahiyyətinin açıqlanması, onun digər aktivlərdən fərqləndirilməsi üçün heç bir pozitiv yük daşımır.

MMUS 12-dən fərqli olaraq MHBS 38-də qeyri-maddi aktivlərə nələrin daxil edilə biləcəyi, yəni onların siyahısı açıqlanır: kompyuter təminatı proqramı; patentlər; müəllif hüquqları; kinofilmlər; müştərilərin siyahıları; ipotekaya xidmət hüquqları; lisenziyalar; idxal kvotaları; franşizlər; müştərilərin loyallığı; bazarın payı; satış üçün hüquqlar və s. Sadalanan bu və ya digər obyektlər o zaman qeyri-maddi aktiv kimi tanına bilər ki, onlar: (a) qeyri-maddi aktivin tərifinə; və v) tanınma kriteriyalarına cavab verir.

Qeyri-maddi aktivin tərifi MHBS 38-də belə formulə edilir: «Qeyri-maddi aktiv-fiziki formaya malik olmayan identifikasiyalaşdırılan qeyri-pul aktivdir» (93, s.100). Tərifdən görünür ki, qeyri-maddi aktiv “Aktivlər” anlayışına tam uyğundur. Yəni aktiv –keçmiş dövrlərin hadisələri nəticəsində yaranan və şirkət tərəfindən nəzarət olunan resurslardır ki, onlardan gələcəkdə iqtisadi fayda gözlənilir. Göründüyü kimi, əgər obyekt aktivə verilən tərifə uyğun gəlmirsə, onun digər xüsusiyyətləri, yəni fiziki formaya malik olmaması, identifikasiyalaşdırıla bilməsi, qeyri-pul şəklində olması, həmin obyektin qeyri-maddi aktiv kimi tanına bilməsi üçün kifayət deyildir. Doğrudan da, məsələn, əgər kompyuter proqram təminatı keçmiş hadisələr nəticəsində yaranmayıbsa və şirkət ona nəzarət etmirsə və həmin proqram təminatından müəssisə iqtisadi fayda gözləmirsə, onda fiziki əsasla malik olub-olmamasından asılı olmayaraq onu aktiv kimi tanımamalıdır. Burada iki aspekt özünü qabarıq şəkildə biruzə verir: a) obyekt iqtisadi məzmunla malikdir; b) obyekt hüquqi

əsasə malikdir. Obyektin iqtisadi məzmunə malik olması üçün onun iqtisadi resurs olmaqlə yanaşı, gələcəkdə müəssisəyə iqtisadi faydə gətirməsi vacibdir. Bu məzmundur, obyektə şirkət tərəfindən nəzarət edilməsi isə həmin şirkətin onun üzərində ixtiyari hüquqa malik olduğunu göstərir-bu formadır. Deməli, buradan məzmun və forma əlaqəsi aydın görünür. Məhz buna görə də həm MHBS 38-də, həm də MMUS 12-də verilən tərifdə “məzmun-forma əlaqəsi” ilkin olaraq əks etdirilməlidir. Onlar başlanğıcdır, substansiyadır. Buna baxmayaraq, bir çox müəlliflər qeyri-maddi aktivin başlanğıcını, substansiyasını onun fiziki formaya malik olmasında görür. Ola bilər ki, onların qeyri-fiziki əsasə, yaxud qeyri-pul formasına malik olması və identifikasiyalaşdırılması, obyektin digər uzunmüddətli maddi və maliyyə aktivlərindən fərqləndirilməsi və beləliklə də uçotunun aparılması, hesabatının tərtib edilməsi üçün başlıca şərtlərdən biridir, lakin əsas şərtlər deyildir. Belə ki, məsələn, tədqiqat və işləmələr sahəsində həyata keçirilən fəaliyyət fiziki substansiyaya malik olan aktivin (məsələn, təcrübə nümunələrinin) meydana çıxmasına səbəb ola bilər, ancaq bu heç də onun maddi aktivlərin tərkibində uçota alınması üçün əsas deyildir. Burada fiziki əsas qeyri –maddi əsasə, yəni təcrübə nümunəsinin yaradılması üçün sərflənmiş biliklərə nisbətən ikinci sırada durur. Çünki həmin təcrübə nümunəsinə sərflənmiş biliklər müəyyən xərc müqabilində onun yaradılmasına gətirib çıxarır. Başqa sözlə, bilik xərcə çevrilmiş, xərc isə öz növbəsində kapitallaşdırılmış və son nəticədə fiziki əsasə malik, ancaq iqtisadi məzmun baxımından qeyri-maddi aktiv meydana çıxmışdır.

Qeyd edildiyi kimi, MHBS 38-də bu və ya digər aktivin qeyri-maddi aktiv kimi tanınmasının başlıca kriteriyalarından biri kimi onun identifikasiyalaşdırılma bilməsi göstərilir. MHBS 38-də həmin kriteriya bilavasitə qeyri-maddi aktivlərə verilən tərifin tərkib elementini (hissəsini) təşkil edir. Eyni zamanda həm MHBS 38, həm də MMUS 12-də aktivin qeyri-maddi aktiv kimi qəbul edilməsi üçün müəyyən olunmuş digər iki kriteriya bunlardır: resurslar üzərində nəzarət; gələcək iqtisadi faydaların mövcudluğu.

Adları çəkilən sonuncu iki kriteriyanın bütövlükdə digər aktivlərə də xas olduğunu və onların barəsində əvvəl söhbət açıldığını nəzərə alaraq yalnız birinci

kriteriyanı, yəni aktivin identifikasiyalaşdırıla bilməsi kriteriyasını nəzərdən keçirmək daha məqsəduyğun sayıla bilər. İdentifikasiyalaşdırmanın aktivin qeyri-maddi aktiv kimi qəbul edilməsində önəmli rol oynadığını nəzərə alaraq MHBS 38 bu məsələyə ciddi yanaşır və identifikasiyalaşdırmanın məzmununu geniş açıqlayır.

Qeyri-maddi aktivin tərfi kontekstində aktiv o zaman identifikasiyalaşdırılma kriteriyasına cavab verir ki, o: (a) ya fərdi qaydada, ya da müvafiq müqavilə əsasında aktiv və öhdəliklərlə birlikdə sonradan satışa buraxılmaq, lisenziyalaşdırmaq, icarəyə vermək, yaxud mübadilə üçün təşkilatdan ayrıla bilər; (b) digər hüquq və vəzifələrdən ayrıla bilməsindən asılı olmayaraq həmin hüquqlar müqavilə, yaxud ixtiyari hüquqlardan yaranmış olur.

Deyək ki, həmin kriteriya MMUS 12-də eynilə xarakterizə olunur və açıqlanır. Beləliklə, MHBS 38 və MMUS 12 identifikasiyalaşdırıla bilməyən aktiv qeyri-maddi aktiv kimi tanımağa icazə vermir (baxmayaraq ki, həmin aktiv digər iki kriteriyaya uyğun gələ bilər). Sözügedən beynəlxalq və milli standartlar özlərinin fəaliyyət sferasında olan maddənin qeyri-maddi aktivin tərfinə uyğun gəlmədiyi halda, onun (maddənin) əldə edilməsinə, yaxud daxildə istehsalına çəkilmiş xərclərin kapitallaşdırılmasına yol vermir və belə xərclərin baş verdiyi zaman cari, yaxud təxirə salınmış xərclərə aid olunmasını tələb edir. Ancaq bu o anlama gəlmir ki, aktivlər yalnız göstərilən standartların müəyyən etmiş olduğu kriteriyalara və şərtlərə cavab verdikdə qeyri-maddi aktiv kimi tanına və uçota alına bilər. Qeyri-maddi aktivlər digər standartların təsiri sferasında da ola bilər, yaxud həmin standartların qoymuş olduğu qaydalarla uçota alına bilər. Məsələn, adi fəaliyyət prosesində satış üçün nəzərdə tutulan qeyri-maddi aktivlər, müəssisələrin birləşməsi zamanı əldə olunan işgüzar reputasiya digər beynəlxalq və milli standartların təsiri sferasındadır, onların uçotu qaydaları həmin standartlarla tənzimlənir. Belə standartlardan biri «Müəssisələrin birləşməsi» adlı MHBS 3-dür. Həmin standartın müddəaları müəssisələrin birləşməsi zamanı tətbiq edilməli olan uçot qaydalarını, habelə birləşən müəssisələrin aktivlərinin, öhdəliklərinin və şərti öhdəliklərinin identifikasiyalaşdırılması və qiymətləndirilməsi qaydalarını müəyyən edir. Beynəlxalq praktikada daha çox qudvil kimi tanınan işgüzar reputasiyanın qeyri-maddi aktiv

qismində tanınması şərtləri, qiymətləndirilməsi və uçotu qaydaları məhz MHBS 3 ilə tənzimlənir. Bir məsələni aydınlaşdırmaq lazımdır ki, müəssisələrin hər cür birləşməsi qudvil yaratmır. Nəzərdən keçirilən standartda görə qudvil yalnız o zaman qeyri-maddi aktiv kimi qəbul edilə bilər ki, müəssisələrin birləşməsinin uçotu satınalma metodunun tətbiqi ilə aparılmış olsun. Əgər müəssisələrin birləşməsi zamanı uçot digər metodlarla aparılarsa, onda bu birləşmə nəticəsində qudvil yaranmır və qeyri-maddi aktiv kimi hər hansı maddə meydana çıxmır. Sual olunur-nəyə görə qudvil yalnız müəssisələrin birləşməsinin satınalma metodunun tətbiqi şəraitində yarana bilər? Ona görə ki, satınalma metodu müəssisələrin birləşməsinə birləşdirici təşkilat nöqtəyi-nəzərindən baxır və həmin təşkilatın özü alıcı kimi identifikasiya olunur. Deməli, qudvilin yaranmasının şərtlərindən biri müəssisələrin birləşməsi zamanı təşkilatın-alıcının identifikasiyalaşdırılmasıdır. Öz növbəsində təşkilat-alıcı, digər birləşmiş təşkilatlar –müəssisələr üzərində nəzarət hüququ əldə etmiş olur. Birləşmiş təşkilatlardan biri digər birləşmiş təşkilatın (təşkilatların) səsvermə hüququna malik səhmlərinin yarısından çoxunu almışsa, onda birinci təşkilat ikinci təşkilat (təşkilatlar) üzərində nəzarəti əldə etmiş olur. Bu halda nəzarət, təşkilat-alıcının digər birləşmiş təşkilatın (təşkilatların) fəaliyyətindən fayda götürməyə imkan verən maliyyə və təsərrüfat siyasətini idarə etmək hüququ deməkdir. Əgər, hətta təşkilat-alıcı birləşmə zamanı digər təşkilatın səsvermə hüququna malik səhmlərinin yarısından çoxunu əldə etməsə belə, aşağıdakı hallarda da təşkilat üzərində nəzarətə malik ola bilər, əgər o:

- digər investorlarla bağlanmış saziş yolu digər təşkilatın səsvermə hüququna malik səhmlərinin yarıdan çoxu üzərində sərəncamvermə hüququ əldə etmişsə;
- nizamnamə, ya da saziş əsasında digər təşkilatın maliyyə və əməliyyat siyasətini müəyyən etmək hüququ əldə etmişsə;
- digər təşkilatın direktorlar şurasının, yaxud bərabər səlahiyyətli idarəetmə orqanının üzvlərinin yarıdan çoxunu təyin etmək və vəzifədən çıxarmaq hüququna malikdirsə;
- digər təşkilatın direktorlar şurasının, yaxud bərabər səlahiyyətli idarəetmə orqanının yığıncaqlarında səs çoxluğu hüququna malikdirsə;

Birləşən təşkilatlardan hansının digər təşkilatın maliyyə və əməliyyat siyasətinin idarə olunması hüququna yiyələnməsini və deməli onun fəaliyyətindən fayda əldə etməsini müəyyən etmək üçün məsələyə aid digər faktları və şəraiti də öyrənmək lazımdır.

İdentifikasiya olunan təşkilat-alıcı əldə edilən təşkilatın identifikasiya olunan qeyri-maddi aktivlərini əldə olunma tarixinə o zaman tanınmalıdır ki, onlar MHBS 3-də deyil, MHBS 38-də verilmiş tərifə və orada qoyulmuş üç kriteriyaya uyğun gəlmiş olsun.

Satınalma metodu yolu ilə müəssisələrin birləşməsi nəticəsində yaranan digər qeyri-maddi aktiv, yəni qudvil (işgüzar reputasiya) identifikasiya oluna bilməyən qeyri-maddi aktivdir. Göstərilən metoddan kənar metodla birləşmə nəticəsində heç bir identifikasiya olunmayan qeyri-maddi aktiv, yəni qudvil yaranmır. Müəssisələrin birləşməsi zamanı əldə olunan qudvili, fərdi qaydada identifikasiya etmək və ayrıca tanımaq mümkün deyildir. Təşkilat-alıcı tərəfindən ona görə qeyri-maddi aktiv kimi tanınır ki, həmin aktivin istifadəsindən o, gələcəkdə iqtisadi fayda götürəcəkdir. Kəmiyyət etibarilə qudvil istənilən halda müəssisələrin birləşməsi zamanı təşkilat-alıcının əldə etdiyi təşkilatın xalis aktivlərindən artıq ödəmiş olduğu məbləğdir. Başqa sözlə, mühasibat uçotu və hesabatı baxımından qudvil (işgüzar reputasiya) o zaman yaranır ki, təşkilat-alıcı əldə etdiyi təşkilat (müəssisə) üçün onun aktivlərinin real bazar (ədalətli) dəyərindən artıq vəsait ödəyir. Beləliklə, qudvilin yaranması müəssisələrin, firmaların, yaxud şirkətlərin bütöv halında alınıb-satılması zamanı baş verir. Təşkilat-alıcı üçün bu cür alqı-satqının məqsədi işlərin normal gedişi şəraitində daha çox iqtisadi fayda, yaxud mənfəət götürməkdən ibarətdir.

Qudvilin yaranması bir çox səbəblər nəticəsində ola bilər. Adətən ən xarakterik səbəblər kimi aşağıdakılar göstərilir: faydalı reklam siyasəti; səmərəli və sabit satış sistemi; rəqib şirkətlərin menecmentini üstələyən peşəkar idarəetmə komandasının mövcudluğu, yaxud rəqib-şirkətlərin zəif rəhbərliyə, menecmentə malik olması; şirkət üçün əlverişli-güzəştli, yaxud imtiyazlı recimin, biznes mühitinin olması; güzəştli vergi sistemi; rəqiblər üçün əlçatmaz olan istehsal-kommersiya sirrinin mövcudluğu; əməyin mütərəqqi təşkili sistemi; heyətin yüksək motivasiyaya malik

olması; əvvəlcədən məlum olmayan təbii resursların kənar edilməsi, yüksək kredit reytinginin mövcudluğu; eyni məhsul istehsalı, xidmətlər göstərilməsi ilə məşğul olan şirkətlər arasında yüksək imicə malik olma; əlverişli coğrafi şərait; xammal və satış bazarlarına yaxınlıq; məhsulların, iş və xidmətlərin yüksək keyfiyyəti, dizaynı; malsatanlar və malalanlarla möhkəm və işgüzar əlaqələrin qurulması. Göstərilən faktorlar və şəraitlər müəssisələrin və şirkətlərin fəaliyyəti zamanı adətən daimi olur. Odur ki, qudvilin yaranmasının sadalanan obyektiv əsasları və səbəbləri onun (qudvilin) bir iqtisadi potensial kimi mövcud olduğuna sübutdur. Lakin həmin potensial müəssisələrin satınalma metodu ilə alqı-satqısı zamanı yaranır və uçot obyektinə çevrilir. Beləliklə, qudvil gələcəkdə müəssisəyə iqtisadi fayda gətirə bilən resurs olduğu üçün onun əldə olunmasına çəkilən xərclər kapitallaşdırılır, yəni həmin xərclər aktivin-qudvilin yaranmasına səbəb olur.

Kommersiya təşkilatları üçün mühasibat uçotunun Hesablar Planında Elmi-tədqiqat və təcrübə-konstruktor işlərini uçota almaq üçün eyni adlı 101-1 nömrəli sintetik hesab nəzərdə tutulmuşdur. Bu onu göstərir ki, elmi-tədqiqat və təcrübə-konstruktor işləri qeyri-maddi aktivlər kimi tanınır və uçota alınır. Lakin MMUS 12-də göstərilir ki, tədqiqat fazası üzrə məsrəflər qeyri-maddi aktiv kimi tanınmamalı və dövrü xərclərə aid edilməlidir.

MMUS 12-nin 48-ci paragrafına əsasən təcrübə-konstruktor işləri (yaxud daxili layihənin təcrübə-konstruktor işləri fazası) zamanı çəkilmiş xərclər müəssisə tərəfindən qeyri-maddi aktiv kimi o halda tanına bilər ki, onlar həmin paragrafın müəyyən etmiş olduğu 6 şərtə cavab vermiş olsun.

Qudvilin identifikasiya olunmayan qeyri-maddi aktiv kimi tanınması və uçotunun aparılması qaydaları «Təşkilatların fəaliyyətlərinin birləşdirilməsi» adlı MMUS 18-lə tənzimlənir. Burada formulə edilmiş tanınma kriteriyaları (şərtləri), habelə uçot qaydaları tamamilə MHBS 38-də olduğu kimidir. Bir sıra hallarda çəkilmiş bəzi xərclər müəssisənin daxilində işgüzar reputasiyanın yaranmasına imkan verən xərclər kimi xarakterizə olunur. Çünki həmin xərclər gələcək iqtisadi faydaların yaranması məqsədilə həyata keçirilir. Ancaq həmin xərclər qeyri-maddi aktivlərin ta-

nınması üçün müəyyən edilmiş bütün kriteriyalara cavab vermir. Konkret olaraq belə xərclər iki kriteriyaya cavab verir:

a) xərclər identifikasiya olunan aktiv yaratmır;

v) xərclər nəticəsində yaranması ehtimal olunan işgüzar reputasiya müqavilə hüququndan və ya ixtiyari hüquqdan yaranmır.

İdentifikasiya olunması mümkün olmayan daxili işgüzar reputasiyanın maya dəyərini də dəqiq müəyyən etmək mümkün deyildir. Bu isə aktivlərin tanınması üçün ən başlıca kriteriyalardan biridir. Müəssisələrin birləşməsi nəticəsində yaranan işgüzar reputasiya ilə daxildə yaranan işgüzar reputasiyanın ən başlıca fərqi ondan ibarətdir ki, birincini qiymətləndirmək mümkündür, ikincini isə qiymətləndirmək mümkün deyildir. Buna görə də ikinci qeyri-maddi aktiv sayılmır. Məsələni daha dəqiq müəyyən etmək üçün həmin anlayışların özünün mahiyyətini dəqiq anlamaq zəruridir. Bu baxımdan, zənnimizcə, MMUS 12-də «tədqiqat» və «təcrübə-konstruktor işləri» anlayışlarının məzmunu və mahiyyətini kifayət qədər dəqiq açıqlanmış hesab etmək olar. Bunu həmin anlayışlara MMUS 12-də verilmiş təriflərin MHBS 38-də verilmiş təriflərlə müqayisə edilməsindən də görmək mümkündür:

MMUS 12-də «Tədqiqat-yeni elmi və ya texniki nailiyyətlərin və ideyaların əldə olunması üçün planlı və məqsədli elmi-texniki araşdırmaların həyata keçirilməsidir» (76, s.134) kimi şərh olunur.

MHBS 38 isə «Tədqiqatlar-yeni elmi və texniki birliklərin əldə edilməsi perspektivi ilə orijinal və planlı elmi axtarışlardır» (93, s.500) kimi tərif verilir. MMUS 12-yə görə «Təcrübə-konstruktor işləri yeni və daha təkmil materialların, qurğu və cihazların, məhsulların, proseslərin, sistem və ya xidmətlərin, onların kommersiya yolu ilə istehsalı və ya istifadəsindən əvvəl planlaşdırılması və ya layihələndirilməsi nəzərdə tutulan tədqiqat nəticələrinin və digər biliklərin tətbiq olunmasıdır (76, s.134).

MHBS 38-ə görə «İşləmələr yeni, yaxud əhəmiyyətli dərəcədə yaxşılaşdırılmış materialların, qurğuların, məhsulların, proseslərin, sistem və ya xidmətlərin kommersiya məqsədilə istehsalı və ya tətbiqinə başlamazdan əvvəl onların plan-

laşdırılması və ya konstruksiyası üçün yeni kəşflərin və ya digər biliklərin tətbiqidir» (93, s.500).

İstər MHBS 38, istərsə də MMUS 12 tədqiqatlardan (yaxud daxili layihə çərçivəsində aparılan tədqiqat mərhələsindən) yaranan qeyri-maddi aktivin tanınmasını qadağan edir. Onların yaradılmasına çəkilən xərclər baş verdiyi andan məsrəf kimi tanınmalıdır. MHBS 38-də tədqiqat və işləmələr üzrə fəaliyyətlərə nələrin aid edilə biləcəyinə dair nümunələr göstərilmişdir. MMUS 12-də isə belə nümunələr göstərilmir.

İşləmələrdən (yaxud daxili layihə çərçivəsindəki işləmələr mərhələsindən) yaranan obyekt yalnız və yalnız o halda tanına bilər ki, təşkilat MHBS 38-in 57-ci paragrafında verilmiş bütün şərtləri nümayiş etdirmək imkanına malikdir. Tədqiqatlardan fərqli olaraq işləmələrin qeyri-maddi aktiv kimi tanına bilməsi onunla əlaqədardır ki, həmin aktiv iqtisadi fayda gətirmək ehtimalına malikdir. Həmin aktivin, yaxud onun nəticələrinin satıla və daxili ehtiyaclar üçün istifadə oluna bilmək imkanları vardır. İşləmələrin başa çatdırılması, yaradılan qeyri-maddi aktivin istifadəsi və ya satışı üçün kifayət qədər texniki, maliyyə və digər resurslar mövcuddur. Qeyri-maddi aktivin işləmələri gedişində ona aid edilən xərclərin təşkilat tərəfindən etibarlı şəkildə qiymətləndirilməsi mümkündür. Daxildə yaradılmış ticarət markaları, titul məlumatları, nəşretmə hüquqları, müştərilərin siyahıları və məhiyyətə eyni olan digər maddələr qeyri-maddi aktivlər qismində tanına bilməzlər. Çünki onların yaradılması ilə əlaqədar olan xərcləri müəssisənin, təşkilatın ümumi inkişafı ilə bağlı xərclərdən fərqləndirmək mümkün deyildir. Müəssisənin, təşkilatın işçi heyətinin intellektual və işgüzar keyfiyyətləri, onların ixtisası, əmək qabiliyyəti də qeyri-maddi aktivlər kimi tanına bilməz, çünki onlar öz daşıyıcılarından ayrıla (identifikasiya) və onlarsız istifadə oluna bilməzlər. Qeyri-maddi aktivlərin tərkibinə daxil edilən maddələr içərisində intellektual mülkiyyətin nəticələri içərisində intellektual mülkiyyətin nəticələri və onlar üzərindəki hüquqlar mühüm yer tutur.

Azərbaycan Respublikasının qanunvericiliyinə (3,5,6,7,8) əsasən intellektual fəaliyyətin nəticələrinə aşağıdakı qrup obyektlər daxildir: yaradıcılıq fəaliyyətinin müəlliflik hüquqları ilə qorunan nəticələri (ədəbi əsərlər, kompüter programları,

dram, musiqili-dram və başqa səhnə əsərləri, heykəltaraşlıq, rəngkarlıq, qrafika, dizayn və digər təsviri sənət əsərləri, memarlıq əsərləri və s.); yaradıcılıq fəaliyyətinin patent hüququ ilə qorunan nəticələri (ixtira, faydalı model və sənaye nümunələri); hüquqi şəxs, məhsulun, yerinə yetirilən işlərin, yaxud göstərilən xidmətlərin fərdiləşdirilməsi vasitələri (firma adları, mal nişanları, xidmət nişanları, brendin adı); yaradıcılıq fəaliyyətinin informasiya hüquqi ilə qorunan nəticələri (informasiya, nou-hau).

Sadalanən və onlara oxşar bütün obyektlər eyni əlamətlərlə xarakterizə olunur: yaradıcılıq fəaliyyətinin nəticəsidir; əmlak və qeyri-əmlak hüquqlarının məcmusudur; iqtisadi fayda əldə etmək mənbəyidir; müəyyən dəyərə malikdir.

Göstərilən oxşar əlamətlər onları qeyri-maddi aktiv kimi tanımağa və uçota almağa imkan verir. Bununla belə, onların arasında bir çox əsaslı fərqlər də mövcuddur. Göründüyü kimi, həmin obyektlərin bir hissəsi, müəlliflik hüquqları, ikinci qismi-patent hüquqları, üçüncü qismi isə informasiya hüquqları ilə tənzimlənir. Başqa sözlə, onlar müxtəlif hüquqi secim ilə xarakterizə olunur. Fərq ondan ibarətdir ki, müəlliflik və informasiya hüquqları obyektin formatının qorunmasına yönəldilmişdir, patent hüquqları əsasında isə əsərin (obyektin) məzmunu qorunur. İxtiraların, faydalı modellərin, sənaye nümunələrinin, firma adlarının, mal nişanlarının, xidmət nişanlarının qorunması üçün onların müəyyən prosedurlar üzrə müvafiq orqanlarda (məsələn, patentləşdirmə idarəsində) qeydiyyatdan keçirilməsi tələb olunur. Halbuki müəlliflik hüquqları və informasiya hüquqlarının heç bir qeydiyyatı aparılmır (5, s.7).

«Müəlliflik hüququ və əlaqəli hüquqlar haqqında» Azərbaycan Respublikasının Qanununa əsasən müəlliflik hüququ təyinatından, dəyərindən və məzmunundan, habelə idarə formasından və üsulundan asılı olmayaraq yaradıcılıq fəaliyyətinin nəticəsi olan həm açıqlanmış, həm də açıqlanmamış, obyektiv formada mövcud olan elm, ədəbiyyat və incəsənət əsərlərinə şamil edilir (5, s.7). Həmin Qanunun 5-ci maddəsinin 2-ci bəndinə görə müəlliflik hüququ ilə qorunma özü-özlüyündə ideyalara, proseslərə, işləmə metodlarına və ya riyazi konsepsiyalara deyil, ifadə formasına şamil edilir.

Əsərə müəlliflik hüququ onun ifadə olunduğu maddi obyektə olan mülkiyyət hüququ ilə bağlı deyildir. Məsələn, əgər hər hansı heykəltaraşın yaratdığı heykəl şəhərin hansısa meydanında qoyulmuşsa, onda heykəltaraşa müəlliflik hüququ onun ifadə etdiyi heykələ olan mülkiyyət hüququ ilə bağlı deyil. Müəllif öz əsərini istənilən obyektiv formada təsvir edə bilər və bu da həmin obyektə təkrar ərsəyə gətirməyə imkan verir. Buradan daha bir fərq aydın görünür-patent, hüquqlar ilə qorunan obyektlərin siyahısı, bitmiş, yaxud tamamlanmış olur, müəlliflik hüququ olan obyektlərin siyahısı isə təxmini olur və yeni əsərlərin yaradılması hesabına genişləndirilə bilər.

Müasir dövrdə müəlliflik hüququ digər hüquqlarla birlikdə mülki hüquqların bərabər hüquqlu obyektlərindən birinə çevrilmişdir.

Müəlliflik hüququ sahəsində istənilən ölkədə müəyyən problemlər yaşanır. Belə olur ki, müəlliflərin əsərləri nəşr olunur, təkrar nəşr edilir, müəssisələr tərəfindən satılır, ancaq müəssisə əsər üzərində heç bir hüquqa malik olmur. Müəllif isə bu halda heç bir qonorar və mükafat almır.

Son dövrlərdə bizim ölkədə də müəlliflik hüquqlarının qeyri-qanuni şəkildə istifadə olunması kütləvi hal almışdır. Bu vəziyyət ən çox videopirətçılıqda özünü göstərir. Belə ki, musiqi biznesi sahəsində piratçılığın həcmi təxmini hesablamalara görə bu sahədə olan qanuni buraxılan məhsulların həcmi dəfələrlə üstələyir. Eyni vəziyyət kitab və digər çap məhsulları sahəsində də mövcuddur.

Dünyanın bütün ölkələrində elmi, ədəbi və incəsənət əsərlərinə müəlliflik hüquqlarının qorunması məqsədilə 1952-ci ildə müəlliflik hüququ barədə Ümumdünya Konvensiyası imzalanmışdır.

«Müəlliflik hüququ və əlaqəli hüquqlar haqqında» AR Qanununa əsasən müəlliflik hüququnun şamil edildiyi həm açıqlanmış, həm də açıqlanmamış əsərlər aşağıdakı obyektiv formalarda mövcud ola bilər: yazılı (əlyazması, makina yazısı, not yazısı və s.); şifahi (kütləvi çıxış, kütləvi ifa və s.); səs, yaxud videoyazılma (mexaniki, maqnit, rəqəmli, optik və s.); təsviri (rəsm, eskiz, şəkil, plan, cizgi, kino-tele-video, yaxud fotokadr və s.); həcmli –fəzavi (heykəl, model, maket, tikili və s.); digər formalar.

Adı çəkilən Qanun aşağıdakı obyektləri müəlliflik hüquqları ilə qorunmayan obyektlər sırasına daxil edir: rəsmi sənədlər (qanunlar, məhkəmə qərarları, qanunvericilik, inzibati və məhkəmə xarakterli digər mətnlər), həmçinin onların rəsmi tərcümələri; dövlət rəmzləri və nişanları (bayraqlar, gerblər, himnlər, ordenlər, pul nişanları, digər dövlət rəmzləri və nişanları); xalq yaradıcılığı (folklor) nümunələri; günün yenilikləri, müxtəlif hadisə və faktlar barədə informasiya xarakterli məlumatlar.

Əsəri yaradan şəxs onun müəllifi hesab olunur. Əsərə müəlliflik, digər sübutlar yoxdursa, adı altında açıqlanmış şəxsə məxsusdur.

Müstəsna müəlliflik hüququ sahibi öz hüququnu bildirməsi üçün əsərin bir nüsxəsində göstərilən aşağıdakı üç ünsürdən ibarət olan müəlliflik hüququnu qoruma nişanından istifadə etmək hüququna malikdir:

- 1) dairəyə alınmış C latın hərfi © ;
- 2) müstəsna müəlliflik hüququnun adı (fiziki və hüquqi şəxslər);
- 3) əsərin ilk dəfə dərc edildiyi il.

Nəzərdən keçirilən Qanunda ən mühüm məsələlərdən biri əsərə qeyri-əmlak və əmlak (iqtisadi) hüquqları anlayışlarının müəyyən edilməsidir. Söhbət Sözügedən Qanun əsərin nə zaman qeyri-əmlak hüququ kimi, nə zaman isə əmlak hüququ kimi tanınması prosedurlarını tənzimləyir. Qeyri-əmlak hüququ baxımından müəllifin aşağıdakı şəxsi hüquqları olur:

- a) əsərin müəllifi kimi tanınmaq hüququ (müəlliflik hüququ);
- b) əsərdən öz adı ilə, təxəllüslə, yaxud adsız (anonim) istifadə etmək və ya bu cür istifadəyə icazə vermək hüququ (ad hüququ);
- c) əsərin mənasının dəyişdirilməsinə, təhrif olunmasına və müəllifin şərəf və ləyaqətinə xələl gətirən hər hansı başqa hərəkətlərə qarşı çıxmaq hüququ (şöhrətinə hörmət edilməsi hüququ);
- ç) istifadədən geri götürmək hüququ da daxil olmaqla öz əsərini istənilən formada açıqlamaq və ya açıqlanmasına icazə vermək hüququ (açıqlama hüququ).

Göründüyü kimi, müəllifin göstərilən şəxsi (qeyri-əmlak) hüquqları heç bir iqtisadi yük daşımır, onlar sırf etik, mənəvi, təbliğat kontekstində müəyyən olunur. Bu

kontekstdə olan hüquqlar əmlak hüquqlarının, yəni əsər üzərində iqtisadi hüquqların yaranması üçün vaz keçilməz şərtlərdən biridir, bəlkə də birincisidir. Şəxsi hüquqlar bölünməzdir və özgəninkiləşdirilməzdir. Özü də əsərə əmlak hüququnun kimə məxsus olmasından asılı olmayaraq şəxsi hüquqlar müəllifə məxsusdur. Məsələn, əgər tamaşaya qoyulmaq üçün pyesin əmlak hüquqi teatra məxsusdursa, şəxsi hüquq həmin pyesin müəllifinə məxsusdur. Kitab nəşr etmək üçün nəşriyyat müvafiq hüquq əldə edərsə, bu hüquq əmlak hüququdur, daha doğrusu həmin nəşriyyat qeyri-maddi aktiv əldə etmiş olur, ancaq nəşr olunan kitablar üzərində şəxsi hüquqlar onların müəlliflərinə məxsus olur.

Nəzərdən keçirilən Qanuna uyğun olaraq müəllifin və ya əsərə müəlliflik hüququnun digər sahibinin əsərdən hər hansı formada (üsulla) istifadə etməyə müstəsna hüququ vardır. Belə ki, müəllif və əsərə müəlliflik hüququnun digər sahibi aşağıdakı hüquqlara malikdir:

- əsərin birbaşa və ya dolaylı yolla surətini çıxarmaq (surətçixarma hüququ);
- əsərin orijinalını və ya nüsxələrini satış, yaxud mülkiyyət hüququnun başqa cür verilməsi yolu ilə yaymaq (yayım hüququ);
- əsərin orijinalını və ya nüsxələrini kirayəyə vermək (kirayə hüququ);
- əsərin nüsxələrini (o cümlədən müəllifin, yaxud əsərə müstəsna müəlliflik hüquqlarının sahibinin razılığı əsasında istehsal edilmiş nüsxələri) yaymaq məqsədi ilə idxal etmək (idxal hüququ);
- əsəri kütləvi nümayiş etdirmək (kütləvi nümayiş hüququ);
- əsəri kütləvi ifa etmək (kütləvi ifa hüququ);
- əsərin kütləyə çatdırılması üçün onun ilk və ya sonrakı bildirişləri də daxil olmaqla efirlə kütləvi bildirişi (efirlə kütləvi bildiriş hüququ);
- kütləyə çatdırmaq üçün ilk və sonrakı bildirişlər də daxil olmaqla əsərin kabel-lə (kabel, naqıl və ya digər oxşar vasitələrlə) bildirişi (kabel ilə kütləvi bildiriş hüququ);
- əsəri interaktiv istifadə üçün kütləyə çatdırma (interaktiv kütləvi bildiriş hüququ);

- əsəri tərcümə etmək (tərcümə hüququ);
- dəyişdirmək, aranjeman etmək, yaxud başqa formada yenidən işləmək (yenidən işləmək hüququ).

Qanuna görə kompyuter proqramları ədəbi əsərlər kimi qorunur. Kompyuter proqramlarının qorunması ilkin mətn və obyekt kodu da daxil olmaqla istənilən dildə və formada ifadə edilən proqramların bütün növlərinə şamil olunur.

Patent hüququ qeyd olunduğu kimi, əsərin məzmununu qoruyur. Patent hüquqları ixtiralara, faydalı modellərə və sənaye nümunələrinə verilir. «Patent haqqında» AR Qanunu ixtiraların, faydalı modellərin və sənaye nümunələrinin yaradılması, hüquqi mühafizəsi və istifadəsi ilə əlaqədar yaranan əmlak münasibətlərini və onlarla bağlı şəxsi qeyri-əmlak münasibətlərini tənzimləyir. Qanun həmin münasibətlərlə bağlı aşağıdakı anlayışları açıqlayır:

- ixtira-istənilən sahədə məhsula və ya üsula aid olan texniki həllər;
- faydalı model-qurğuya aid olan texniki həllər;
- sənaye nümunəsi-məmulatın yeni zahiri görkəmini müəyyən edən bədii və bədii-konstruktiv həll;
- patent-ixtira, faydalı model və sənaye nümunəsi üçün müvafiq icra hakimiyyəti orqanı tərəfindən verilən mühafizə sənədi;
- üsul- bir-biri ilə bağlı proseslərin müəyyən ardıcılıqla maddi vasitələrin köməyi ilə yerinə yetirilməsi;
- məhsul-əqli fəaliyyətin nəticəsində yaradılan bitki və heyvan hüceyrələrinin kulturaları, mikroorqanizmlərin ştapı;
- qurğu-funksional-konstruktiv vəhdətdə olan konstruktiv elementlərdən və ya onların məcmusundan hazırlanmış məmulat, mexanizm, tikili;
- iddia sənədi-ixtira, faydalı model və sənaye nümunəsinə patent almaq üçün tərtib edilmiş sənədlər toplusu (6, s.2);

Bütün bu anlayışların ixtiraların, faydalı modellərin və sənaye nümunələrinin hüquqi cəhətdən, eləcə də iqtisadi baxımdan formalaşdırılması üçün çox mühüm əhəmiyyəti vardır. İxtira, faydalı model və sənaye nümunələrinə verilən hüquqlar

dövlət tərəfindən qorunur və patentlə təsdiq edilir. Patent ixtira, faydalı model və sənaye nümunəsinə müəllifliyi və ilkinliyi təmin edən hüquqi sənəddir. Həmin sənəd göstərilən obyektlərdən istifadə üçün müstəsna hüquq verir. İxtira, faydalı model və sənaye nümunəsinə patentlə verilən hüquqi mühafizənin həcmi aşağıdakı kimi müəyyən edilir:

- ixtira və faydalı model üçün-onların düsturu ilə;

- sənaye nümunəsi üçün-məmulatın (maketin, rəsmi) fotosəklində göstərilən mühüm əlamətlərin məcmusu ilə;

Patentlərin verilmə müddəti Azərbaycan Respublikası ərazisində aşağıdakı kimi müəyyən edilmişdir: ixtira üzrə -20 il; faydalı model üçün -10 il; sənaye nümunəsi üçün -10 il;

«Patent haqqında» AR Qanununa uyğun olaraq məhsul və ya məhsulun hazırlanması üsuluna aid olan ixtira patentinin müddəti patent sahibinin vəsatətinə əsasən patentin qüvvədə olan müddəti 5 ilə qədər, sənaye nümunəsi patentinin qüvvədə olma müddəti 5 ildən artıq olmamaq şərti ilə uzadıla bilər.

İxtiranı, faydalı modeli və sənaye nümunəsini yaradan şəxs müəllif sayılır. Əgər, onlar öz yaradıcı əməyi ilə bir neçə fiziki şəxs tərəfindən yaradılmışsa, onda onların hamısı müəllif sayılır. Müəlliflərə məxsus olan hüquqlardan istifadə qaydası onlar arasında bağlanmış müqavilənin şərtləri əsasında tənzimlənir.

Müəlliflərin hüquqları özgəninkiləşdirilə bilməz və buna görə də həmin hüquqlar şəxsi hüquqlardır və müddətsizdir.

Patentdən istifadə hüququ patent sahibinə məxsusdur. Patent sahibi ixtira, faydalı model və sənaye nümunəsinin müəllifi (müəllifləri) və ya onun varisi (varisləri) ola bilər.

İxtira, faydalı model və sənaye nümunəsindən istifadə üçün müstəsna hüquq patent sahibinə mənsubdur. Patent sahibi patentə görə aşağıdakı müstəsna hüquqlara malikdir: a) patentin obyektini məhsul (məmulat) olduqda, patent sahibinin razılığı olmadan üçüncü şəxs tərəfindən onun icazəsiz istehsalının, istifadəsinin, satış üçün təklif olunmasının, satışının və bu məqsədlər üçün idxalının qarşısını almaq; b) patent obyektini üsul olduqda, patent sahibinin razılığı olmadan üçüncü şəxs tərəfindən bu

üsulün tətbiqi ilə bağlı hərəkətlərin, habelə bilavasitə bu üsulla alınan məhsuldan istifadənin, məhsulun satışının, satış üçün təklif olunmasının və ya bu məqsədlər üçün idxalının qarşısını almaq.

Patent sahibi patent ilə bağlı hüquqları vərəsəlik şəklində və ya digər şəxslərə vermək, habelə onun istifadəsinə görə lisenziya müqaviləsi bağlamaq üçün müstəsna hüquqlara malikdir.

Patent sahibi olmayan istənilən hüquqi və ya fiziki şəxs ixtira, faydalı model və sənaye nümunəsindən yalnız patent sahibinin razılığı ilə, lisenziya müqaviləsi əsasında istifadə edə bilər. Lisenziya müqaviləsinə əsasən patent sahibi (lisenziyalar) patentdən istifadə hüququnu müqavilədə nəzərdə tutulmuş həcmdə başqa hüquqi və ya fiziki şəxsə, yəni lisenziyata verir. Sözügedən müqavilə müvafiq icra hakimiyyəti orqanında qeydiyyatdan alındıqdan sonra hüquqi qüvvəyə malik olur.

«Patent haqqında» Qanuna görə lisenziya müstəsna və qeyri-müstəsna ola bilər.

Müstəsna lisenziya lisenziyata ixtira, faydalı model və sənaye nümunəsindən lisenziya müqaviləsində nəzərdə tutulmuş həcmdə müstəsna istifadə hüququ verir. Lisenziyat öz növbəsində lisenziyanın razılığı ilə digər hüquqi və fiziki şəxslə sublisenziya müqaviləsi bağlaya bilər. Bu müqavilə müvafiq icra hakimiyyəti orqanında qeydiyyatdan alınmalıdır. Sublisenziya qeyri-müstəsna lisenziya xarakteri daşıyır və başqasına verilə bilməz. Müstəsna lisenziya müqaviləsinə xitam verilməklə sublisenziya müqaviləsi də qüvvədən düşmüş olur.

Qeyri-müstəsna lisenziya zamanı lisenziyar patentdən istifadə hüququnu müqavilə əsasında lisenziyata verməklə patentlə təsdiq edilən bütün hüquqları, o cümlədən üçüncü şəxslərə lisenziya vermək hüququnu özündə saxlayır.

Qeyri-müstəsna lisenziyanın bir növü də məcburi lisenziya hesab olunur. Məcburi lisenziya o zaman tətbiq olunur ki, patent sahibi və ya onun varisi patentin verildiyi tarixdən 3 il müddətində ixtira, faydalı model və sənaye nümunəsindən üzürsüz səbəbə görə istifadə etməmiş, istifadəyə ciddi hazırlıq görməmiş, yaxud istifadəni 3 ildən artıq müddətdə dayandırmış və bu müddət bitdikdən sonra lisenziya verməkdən imtina etmiş, istənilən digər hüquqi və fiziki şəxs həmin ixtira, faydalı model və sənaye nümunəsindən istifadə üçün məcburi lisenziya verilməsi barədə

məhkəməyə iddia ilə müraciət etmiş olsun. Lisenziat məcburi lisenziyanın verildiyi tarixdən 2 il ərzində istifadə etmədikdə, patent sahibi qanunvericiliklə müəyyən olunmuş qaydada lisenziyanın ləğv edilməsini tələb edə bilər.

Müstəsna lisenziya əsasında lisenziatın əldə etdiyi patent hüququ onun üçün qeyri-maddi aktiv kimi tanınmalı və uçota alınmalıdır, bir şərtlə ki, həmin obyekt aktivin və qeyri-maddi aktivin tanınması kriteriyalarına cavab vermiş olsun. Müstəsna lisenziya patentin, yaxud ixtira, faydalı model və sənaye nümunəsinin lisenziatın ixtiyarına keçdiyini göstərir, bu da MHBS 38-in 13-cü paragrafında obyektin qeyri-maddi aktiv kimi tanınması üçün müəyyən etdiyi şərtə cavab verir. Əgər istifadə hüququ bütünlüklə lisenziata keçirsə, onda bu o deməkdir ki, həmin ixtira, faydalı model və sənaye nümunəsindən istifadə nəticəsində yaranacaq gələcək iqtisadi fayda üzərində də lisenziat nəzarət edəcəkdir.

Qeyri-müstəsna lisenziya zamanı lisenziar ixtira, faydalı model və sənaye nümunəsindən istifadə hüququnu lisenziata verir, ancaq patentlə təsdiq edilən bütün hüquqları, o cümlədən üçüncü şəxslərə lisenziya vermək hüququnu (lisenziar) özündə saxlayır. Bu halda lisenziatın patentdən istifadə hüququnu və deməli ona tam nəzarət hüququnu əldə etmiş olduğunu söyləmək çətindir. Göstərilən qeyri-müəyyənlik müvafiq əməliyyatların uçotunu düzgün qurmağa və onlar barədə informasiyanın hesabatda necə əks etdirilə biləcəyini dəqiq müəyyən etməyə imkan vermir. Araşdırmalar göstərir ki, müstəsna lisenziyanın uçotunu maliyyə icarəsi, qeyri-müstəsna lisenziyanın uçotunu isə əməliyyat icarəsi şərtləri əsasında qurmaq məqsəduyğundur. Məsələn bundadır ki, lisenziya müqaviləsi alqı-satqı və kirayə müqaviləsindən əsaslı şəkildə fərqlənir, çünki patent sahibi lisenziya müqaviləsi ilə ixtiranı, faydalı modeli və sənaye nümunəsinin özünü deyil, onların istifadəsi üzrə müstəqil hüquqları lisenziata verir. Patent sahibi ixtira, faydalı model və sənaye nümunələrinin istifadə hüquqlarını üçüncü şəxslərin geniş dairəsinə verə və özü də istifadə edə bilər.

Qeyri-maddi aktivlərin tərkibinə qeyd olunduğu kimi, əmtəə nişanları, xidmət nişanları, malın mənşə yerinin adı da daxildir.

Mal və xidmət nişanları müxtəlif hüquqi və fiziki şəxslərin eyni cinsdən olan mallarını və xidmətlərini bir-birindən fərqləndirməyə imkan verən işarələrdir. Mal nişanının və xidmət nişanının hüquqi baxımdan qorunması Patent orqanının şəhadətnaməsi əsasında həyata keçirilir. Şəhadətnamə mal və xidmət nişanının prioritetini, mal sahibinin şəhadətnamədə göstərilən mallara və xidmətlərə rəğmən müstəsna hüququnu təsdiq edir. Şəhadətnamə 10 il müddətinə verilir və hər dəfə həmin müddət qədər onun vaxtı uzadıla bilər.

Malın mənşə yerinin adı dedikdə, malın təyin olunması üçün istifadə edilən ölkənin, yaşayış məntəqəsinin, yaxud digər coğrafi obyektin adı başa düşülür. Belə malın xüsusi əlamətləri istisnasız, yaxud başlıca olaraq xarakterik və ya insan faktorları, ya da hər iki faktorla müəyyən olunur. Malın mənşə yerinin adının hüquqi qorunması Patent orqanının verdiyi şəhadətnamə əsasında həyata keçirilir. Şəhadətnamə 10 il müddətinə verilir və hər dəfə onun vaxtı göstərilən müddət qədər artırıla bilər.

Bir sıra ölkələrdə təşkilati xərclər qeyri-maddi aktivlərin tərkibinə daxil edilir. Ancaq bu və ya digər ölkədə təşkilati xərclərin tərkibi eyni deyildir.

Qeyri-maddi aktivlərin tərkibini, təsnifatını və identifikasiya edilməsini tənzimləyən beynəlxalq standartlar təşkilati xərcləri qeyri-maddi aktiv kimi tanımağı qadağan edir. Eynilə ölkəmizin kommertiya təşkilatları üçün təsdiq olunmuş Milli mühasibat uçotu standartlarında, o cümlədən «Qeyri-maddi aktivlər» adlı MMUS 12-də təşkilati xərclərin qeyri-maddi aktivlər kimi tanınması və uçota alınmasına icazə verilmir. Təşkilati xərclər bilavasitə gələcək dövrün xərclərinə, ya da cari xərclərə silinə bilər.

Dünya praktikasının göstərdiyi kimi, təşkilati xərclər müəssisənin yaradıldığı dövrdə baş verir və onun fəaliyyətinin təşkilinin başlanğıcına qədər olan xərcləri özündə birləşdirir. Ancaq həmin xərclər qeyri-maddi aktivlərin tanınma kriteriyalarının bir neçəsinə (gələcək iqtisadi faydanın daxil olacağı ehtimalı, identifikasiyalaşdırıla bilməsi) cavab vermir. Həmin xərclərin yalnız məbləğini dəqiq müəyyən etmək mümkündür, çünki onlar keçmiş hadisələrin nəticəsində baş vermişdir və ölçülə bilər.

Qeyri-maddi aktivlərin xüsusi qrupunu informasiya hüquqları ilə tənzimlənən obyektlər təşkil edir. Bu qrupa aşağıdakıları daxil etmək olar: «nou-hau»; kommersiya sirri; mühasibat informasiyası.

İnformasiyanın hüququ tənzimlənməsi «İnformasiya, informasiyalaşdırma və informasiyanın müdafiəsi» haqqında Azərbaycan Respublikasının Qanunu ilə tənzimlənir. Qanuna əsasən informasiya-təqdim edilmə formasından asılı olmayaraq şəxslər, predmetlər, faktlar, hadisələr, təzahürlər və proseslər barədə olan məlumatlara deyilir.

Təəssüf ki, Azərbaycan Respublikasının Mülki qanunvericiliyində, konkret olaraq Mülki Məcəlləsində «nou-hau» barədə açıqlama verilmir.

«Nou-hau» anlayışı ingilis sözü olub hərfi mənası «bilirəm-necə» kimi başa düşülə bilər. Hüquqi və iqtisadi aspektdən «nou-hau» texniki, təşkilati, xidməti və kommersiya xarakterli informasiya sayılır. Onun barəsində üçüncü şəxslərə heç nə məlum olmur və qanuni əsaslarla əlçatmaz hesab olunur. Onun konfidensiallığının qorunması üçün tədbirlər görüldüyündən, informasiya həqiqətən də potensial kommersiya sərvəti kimi xarakterizə edilir.

«Nou-hau» elmi, texniki, istehsal, kommersiya xarakterli biliklərin, müəssisənin fəaliyyətində tətbiq edilən, ancaq hələllik ümumsərvət xarakteri daşımayan təcrübənin məcmusu kimi də müəyyən olunur. «Nou-hau» termini altında həmçinin lisenziya ilə məhsul istehsalı üçün zəruri olan istər yeni texniki biliklər, istərsə də təcrübə, texnologiyanın sirri başa düşülür (135, s.14). Bir sıra müəlliflər «nou-hau»nu müəssisənin fəaliyyəti prosesində ona iqtisadi və digər fayda gətirən yeni ideyalar kimi qəbul edir. Bütövlükdə araşdırmalar onu deməyə əsas verir ki, «nou-hau»nun bir mənalı tərfi yoxdur. Kommersiya sirri olmaq etibarını ilə onun hüquqi və iqtisadi tərəfləri qanunvericilik qaydasında (məsələn, patent mühafizəsi ilə təmin olunması məsələsi) açıqlanmır və tənzimlənmir. Zənnimizcə, bütövlükdə «nou-hau»nu qeyri-maddi aktivlərin tanınması kriteriyaları əsasında müəyyən etmək çətindir. Ən başlıca problem ondan ibarətdir ki, müəssisənin «nou-hau»dan yaranacaq gələcək iqtisadi fayda üzərində nəzarəti adətən, ixtiyari hüquqdan yararır. Odur ki, «nou-hau»nun mövcudluğu barədə mühafizə sənədi olmadığı üçün onu qeyri-maddi aktiv kimi tanı-

maq mümkün deyildir. Bunu MHBS 38-in 14-cü paragrafi daha aydın şəkildə təsdiq edir. «Bazar üzrə və texniki biliklər gələcək iqtisadi faydaların yaranmasına gətirib çıxara bilər. Təşkilat bu faydalara o zaman nəzarət edir ki, əgər belə biliklər, məsələn, ixtiyari hüquqlarla, o cümlədən müəlliflik hüququ ilə, ticarət müqaviləsindəki məhdudiyətlərlə mühafizə edilmiş olsun» (93, s.502). Əlbəttə «kommersiya sirri» anlayışı təkcə «nou-hau» ilə məhdudlaşmır və o daha genişdir. Belə ki, kommersiya sirri kimi aşağıdakılar da tanına bilər: müştərilərin siyahıları, işgüzar siyahıya alınmalar; bağlanmış müqavilələr, onların məzmunu haqqında məlumatlar; ilkin mühasibat sənədləri və uçot registrləri; pul vəsaitlərinin, qiymətli kağızların daha əlverişli istifadə yolları və formaları barədə məlumatlar; müəssisənin yenidən qurulması və inkişaf planları; idarəetmənin quruluşu və metodları; müəssisədaxili və kənar əlaqələr; vəzifələrin bölgüsü və onların məzmunu; kadrların tərkibi, ixtisası, formalaşdırılması və s.

«Kommersiya sirri haqqında» Azərbaycan Respublikasının Qanununda kommersiya sirlirinə aid edilə bilməyəcək informasiyalar müəyyən edilmişdir: dövlət sirlirinə aid olan informasiya, təsis sənədlərində, maliyyə hesabatı formalarında olan informasiya; müəssisələrin büdcəyə borcları üzrə informasiya; əmək haqqı, sosial sığorta üzrə öhdəliklər barədə informasiya; Sadalanan obyektlər, hətta kommersiya sirri olsa belə, onların heç biri qeyri-maddi aktivlərin tanınması kriteriyalarına və şərtlərinə uyğun gəlmədiyi üçün qeyri-maddi aktiv kimi tanına və uçota alınə bilməz.

Lakin, əgər fiziki və hüquqi şəxs kommersiya sirlirinə malikdirsə və həmin sirlirin mühafizəsi rəsmi sənədlə təsdiqlənmişsə, onda onu əldə edən müəssisə gələcəkdə iqtisadi fayda götürə və həmin fayda üzərində tam nəzarəti ələ keçirə bilər. Bu halda iqtisadi fayda üzərində nəzarətin tam ələ keçirilməsi o deməkdir ki, müəssisə digər təşkilatların və şəxslərin həmin faydanı ələ keçirmək imkanını məhdudlaşdırır.

A.Y.Panfilova kommersiya sirri ola biləcək uçot informasiyasını intellektual mülkiyyət obyektinə aid edir. O yazır: «Kommersiya sirri təşkil edən informasiya, tanışlıq və təhlil məqsədləri üçün kənar istifadəçiləri maraqlandıra bilər. Beləliklə, bu cür informasiya intellektual mülkiyyət obyektidir» (106, s.23).

Müəllifin dediyindən belə çıxır ki, kommersiya sirri hesab edilən mühasibat sənədlərinin informasiyası son nəticədə intellektual mülkiyyət və deməli, qeyri-maddi aktiv obyekt ola bilər. Təbiidir ki, bu fikirlə razılaşmaq olmaz. Birincisi, uçot sənədlərindəki, yaxud registrlərindəki məlumatlar informasiya kimi qəbul edilə bilməz, onlar yalnız müəyyən emal mərhələlərindən keçdikdən sonra informasiyaya çevrilə bilər. İlk sənədlərin məlumatları əsasında kənar istifadəçilər obyektiv və etibarlı qərar qəbul edə bilməz. İkincisi, əgər mühasibat sənədlərinin məlumatları kommersiya sirri xarakteri daşıyarsa, onları kənar istifadəçilər necə əldə edə bilər. Qeyri –qanuni yolla əldə olunan informasiyanın maya dəyərini necə şəffaf əks etdirmək olar. Yəqin ki, mümkün olmaz və deməli dəyəri dəqiq müəyyən edilə bilməyən hər hansı informasiya iqtisadi baxımdan obyekt kimi qəbul edilə bilməz. Həmin informasiya hüquqi obyekt də ola bilməz, çünki onun mühafizəsi üçün əsas yoxdur. Üçüncüsü, mühasibat sənədlərinin məlumatları yaradıcı fəaliyyətin məhsulu deyildir. Dördüncüsü, məhz mühasibat sənədlərindəki kommersiya sirri hesab olunan məlumatlardan kənar istifadəçilərin hansı müddətdə gəlir götürə biləcəyi və onun necə hesablanacağı biləcəyi məlum deyildir.

Beləliklə, yuxarıda deyilənlərdən aşağıdakı nəticələrə gəlmək olar:

- hər hansı obyekt qeyri-maddi aktiv kimi o zaman tanınır ki, həmin obyekt aktivlərin tanınması üçün müəyyən olunmuş aşağıdakı kriteriyalara cavab versin:

(a) obyekt keçmiş hadisələr nəticəsində yaranmış və obyektə müəssisə tərəfindən nəzarət edilir;

(b) obyektin istifadəsindən gələcəkdə müəssisəyə iqtisadi faydanın daxil olması gözlənilir;

(c) obyektin dəyərini (maya dəyərini) etibarlı şəkildə müəyyən etmək mümkündür.

Göstərilən kriteriyalar fiziki, qeyri-fiziki formasından, identifikasiya olunub-olunmamasından asılı olmayaraq bütün aktivlərin tanınması üçün universal xarakter daşıyır və obyektin heç bir spesifik əlaməti, xarakterik xüsusiyyəti həmin kriteriyalardan imtina etmək, yaxud onları nəzərə almamaq üçün əsas ola bilməz. Sözügedən kriteriyalar aktiv kimi qəbul edilən obyektin həm hüquqi, həm də iqtisadi

tərəflərini əks etdirir. Belə ki, (a) bəndi aktivin keçmiş hadisələr nəticəsində yaranmış olduğunu göstərir. Əslində bu zaman aktivin yaranması hüquqi xarakter daşıyan sənədlərlə, məsələn, ixtiralar, faydalı modellər, sənaye nümunələrinin obyekt kimi mövcudluğunu təsdiq edən sənəd-patent ilə təsdiq olunur. Patentdən istifadə hüquqi sənədin əsasında mümkün olur.

(b) və (c) bəndləri aktiv kimi tanınan obyektin iqtisadi tərəfini xarakterizə edir: obyekt gələcəkdə iqtisadi fayda gətirəcəkdir və obyektin dəyərini (maya dəyərini) etibarlı şəkildə ölçmək mümkündür.

- obyektin fiziki əsasən malik olmaması, yaxud identifikasiyalaşdırıla bilməməsi onun aktiv kimi qəbul edilməsinə mane ola bilməz;

- qeyri-maddi aktivlərin fiziki formasının olmaması, identifikasiyalaşdırıla bilməməsi, qeyri-pul formasında olması, uzunmüddətli istifadə olunması və s. əlamətləri, onların təsnifatı, idarə edilməsi, uçot və hesabatının təşkili, iqtisadi səmərəliliyinin müəyyən edilməsi, digər aktivlərdən fərqləndirilməsi və onların səmərəliliyinin müqayisəsi üçün zəruridir. Bütövlükdə qeyri-maddi aktivləri bir sıra əlamətlər üzrə təsnifləşdirmək mümkündür.

Cədvəl 1.3

Qeyri-maddi aktivlərin təsnifatı

Təsnifat əlamətləri	Qeyri-maddi aktivlər
Qeyri-maddi aktivlərin qrupu (növləri)	Kompyuter proqram təminatı Patentlər Müəllif hüquqları Lisensiyalar Mal nişanları Texnologiyalar Qudvil Firma markaları və adları və s.
Müəssisəyə daxil olma kanallarına görə	Kənardan (satınalma, mübadilə, əvəzsiz qaydada) daxil olan qeyri-maddi aktivlər Müəssisənin özündə yaradılan qeyri-maddi aktivlər
İdentifikasiyalaşdırıla bilməsinə görə	İdentifikasiyalaşdırıla bilən qeyri-maddi aktivlər İdentifikasiyalaşdırıla bilməyən qeyri-maddi aktivlər
Obyektlərə olan hüquqların həcminə görə	Müstəsna hüquqlar verən qeyri-maddi aktivlər Qeyri-müstəsna hüquqlar verən qeyri-maddi aktivlər
Amortizasiya olunmasına görə	Amortizasiya olunan qeyri-maddi aktivlər Amortizasiya olunmayan qeyri-maddi aktivlər

Qeyri-maddi aktivlərin tərkibi 1.3 sayılı cədvəldə göstərilən siyahı ilə bitmir. Onların tərkibinə françayzinqləri, royaltilər, idxal kvotalarını, brokerlik fəaliyyətini, bazarda pay və satış hüquqlarını və digər obyektləri də aid edirlər.

Müəssisə daxilində yaradılan qeyri-maddi aktivlərə işləmələri, nou-haunu, firma markaları və adlarını, mal nişanlarını, kənardan əldə olunan qeyri-maddi aktivlərə patent hüquqlarını, müəlliflik hüquqlarını, lisenziyaları, qudvili aid etmək olar.

Xidmət müddəti qanunvericilik sənədləri ilə müəyyən olunan qeyri-maddi aktivlərə patent hüquqlarını, qudvili (məsələn, ABŞ-da), xidmət müddəti müqavilə ilə tənzimlənən qeyri-maddi aktivlərə isə icarə olunmuş əmlakdan istifadə hüquqlarını, müəlliflik hüquqlarını, françayzinqləri və s. aid etmək mümkündür. Xidmət müddəti məhdud olmayan qeyri-maddi aktivlərə mal nişanları, firma markaları və adları, qudvil aid edilə bilər. Qudvildən başqa demək olar ki, bütün qeyri-maddi aktivlər identifikasiya olunandır.

Qeyri-maddi aktivlərə müstəsna, yaxud qeyri-müstəsna hüquqların olması və ya verilməsi normativ hüquqi sənədlərlə (qanunlarla, sazişlərlə, müqavilələrlə) tənzimlənir. Məsələn, müəlliflik hüquqları, eləcə də patent hüquqları onları əldə edənlərə tam həcmdə, yaxud qismən verilə bilər.

Amortizasiya olunma əlamətinə görə qeyri-maddi aktivlər amortizasiya olunan və olunmayan aktivlərə bölünür. Amortizasiya olunma dövrü obyektlərin faydalı istifadə, yaxud gəlir gətirə biləcəyi müddətlə və ya kapitallaşdırılmış xərclərin ödənilməsinin səmərəli müddəti ilə müəyyən olunur. Firma markalarını və adlarını, mal nişanlarını, qudvili istisna etməklə demək olar ki, bütün qeyri-maddi aktivlər amortizasiya olunur. Ancaq bəzi ölkələrdə, məsələn, ABŞ-da qudvil amortizasiya olunan qeyri-maddi aktiv kimi təsnifləşdirilir və onun amortizasiya müddəti 40 il müəyyən edilmişdir. MHBS 38 və MMUS 12-yə görə qudvil amortizasiya olunmur, onun qiymətdəndüşməsi uçot və hesabatda əks etdirilir.

Qeyri-maddi aktivlərin iqtisadi-hüquqi mahiyyəti, tanınma kriteriyaları, təsnifatı məsələləri mücərrəd xarakter daşıyır. Çünki onlar tərfi verilmiş heç bir aktivin o cümlədən qeyri-maddi aktivin, kəmiyyətini (məbləğini, dəyərini) müəyyən etmir.

Bunu yalnız uçot və hesabatə xas olan ümummetodoloji prinsiplər, qaydalar və konkret standartlar, metodlar və prosedurlar əsasında həyata keçirmək olar.

1.2 Qeyri-maddi aktivlərin uçotu və hesabatının metodoloji prinsipləri və vəzifələri

Mövcud lüğətə əsasən «prinsip» anlayışı latın sözü olan “principium” sözündən götürülmüş, hərfi mənası-başlanğıc, ilkin, əsas deməkdir. Mühasibat uçotuna rəğmən «prinsip» sözü, yaxud termini uçotun aparılması və hesabat informasiyasının formalaşdırılmasının başlanğıcında, (ilkin əsasında) qoyulmuş və hamılıqla istifadə olunan ümumi qaydaları ifadə edir. Təbii elmlərdən fərqli olaraq mühasibat uçotunun prinsipləri daha çox praktiki tələblərdən irəli gəlir və insanlar tərəfindən işlənilib hazırlanır. Prinsiplər qanunlar, yaxud standartlar deyildir, lakin praktiki olaraq uçotun aparılması və hesabatın tərtib edilməsi üçün qanun təsirinə malikdir. Prinsiplər olmadan müəssisələrin fəaliyyəti barədə informasiyanın formalaşdırılması sisteminin qurulması mümkün olmur. Prinsiplər-mühasibat uçotunun təşkili və hesabatın tərtib edilməsi üçün işlənilib hazırlanmış beynəlxalq və milli uçot-hesabat standartlarının bazasını müəyyən edən ümumi yanaşmaların və qaydaların məcmusudur.

Araşdırmalar göstərir ki, mühasibat uçotu və hesabatının ümummetodoloji prinsipləri barədə iqtisadçı-mühasiblər arasında yekdil fikir formalaşmamışdır. Bir çox alimlər hətta «prinsip» sözünün (anlayışının) özünün mahiyyətini və məzmununu açıqlamadan prinsiplərin (yolverilmələrin) siyahısını, yaxud tərkibini sadalayır və yalnız onları şərh edirlər. Bəzi alimlər hətta bütövlükdə uçot və hesabat üzrə dərsləyin, yaxud monoqrafiyanın adında «prinsip» terminini işlədirlər. Buna misal olaraq, uçot sahəsində bir çox sanballı əsəri olan və MDB ölkələrində öz populyarlığı ilə seçilən B.Nidlz, N.Anderson və D.Kolduellin «Mühasibat uçotunun prinsipləri» (99) adlı dərsləyini göstərmək olar. Həmin dərsləyin nəzəri-metodoloji və praktiki əhəmiyyətini azaltmadan, qeyd etmək lazımdır ki, onun səhifələrində «prinsip»

anlayışına ümumiyyətlə rast gəlmək mümkün deyildir. Dərslərdə müəlliflər tərəfindən informasiyanın faydalılığını müəyyən edə biləcək xarakteristikalar göstərilir: münasiblik və dürüstlük. Onlar münasibliyi (relevantliliği) informasiyanın qəbul olunan qərarın nəticəsinə təsir etməsi imkanı kimi qəbul edir. Dürüstlük isə, müəlliflərin fikrinə görə, o deməkdir ki, informasiya düzgün təqdim edilməli, neytral, yoxlanıla bilən və qərəzsiz olmalıdır. Bundan başqa, sözügedən dərslərin müəlliflərinə görə mühasibat hesabatında dərc edilən informasiya aşağıdakı beş prinsipə uyğun gəlməlidir: 1) müqayisəlilik və ardıcılıq; 2) əhəmiyyətlik; 3) konservatizm; 4) tamlıq; 5) səmərəlilik (99, s.117-118).

Həmin xarakteristikaları və prinsipləri geniş açıqlamadan yalnız onu demək olar ki, onlar mühasibat uçotu və hesabatının, o cümlədən qeyri-maddi aktivlərin uçotu və hesabatının əsasında qoyula biləcək prinsiplər ola bilməz. Çünki, həmin prinsiplər yalnız formalaşdırılan informasiyaya olan tələbləri əks etdirir. Məsələ bundadır ki, müəlliflərin irəli sürdüyü və əsaslandığı xarakteristikalar və yolverilmələr hər hansı ümumi qayda, metod və ya prosedur deyildir. Məhz buna görə də onlar müvafiq obyektlər barədə hansısa konkret informasiyanın kəmiyyətini formalaşdırmır.

R.N.Antoni mühasibat uçotunun doqquz prinsip əsasında qurulduğunu göstərir (112, s.25). Müəllif həmin prinsiplərə aşağıdakıları aid edir:

- 1) İkitərəflilik prinsipi;
- 2) Pul ilə ölçmə prinsipi;
- 3) Müəssisənin müstəqilliyi prinsipi;
- 4) Fasiləsizlik prinsipi;
- 5) Maya dəyəri prinsipi;
- 6) Konservatizm prinsipi;
- 7) Maddilik prinsipi¹;
- 8) Realizə olunma prinsipi;
- 9) Uyğunluq prinsipi.

Göstərilən prinsiplərin hamısı mühasibat uçotu və maliyyə hesabatı üzrə ədəbiyyatlarda ümumqəbul edilmiş prinsiplər kimi tanınmır. Bunu müəllifin özü də

¹ Maddilik prinsipi əhəmiyyətlik prinsipi kimi başa düşülür.

etiraf edir (112, s.130). Buna baxmayaraq, R.N.Antoninin formulə etdiyi prinsiplər aktivlərin, kapital və öhdəliklərin, gəlirlər və xərclərin uçotunun aparılması və onlar üzrə müvafiq hesabatın tərtib edilməsi üçün vacibdir. Lakin, doğrudan da R.N.Antoni tərəfindən sadalanmış prinsiplərin tam əksəriyyəti nəinki əsas, yaxud ümumqəbul edilmiş prinsiplər, hətta özlüyündə prinsip kimi də qəbul edilə bilməz. Bunlara, misal olaraq müəssisənin müstəqilliyini, maya dəyərini, konservatizmi, maddiliyi, uyğunluğu aid etmək olar. Bunlardan hər hansı birinin ümumqəbul edilmiş, yaxud əsas prinsip kimi qəbul oluna bilməzliyi ümumi şəkildə onunla izah edilə bilər ki, onların tətbiq edilməməsi uçot və hesabatda informasiyanın formalaşdırılmasına maneçilik törətmir. Məsələn, müəssisənin müstəqilliyi prinsipini götürək. Əvvəla onu qeyd edək ki, müstəqillik anlayışı müzakirə edilən aspekt üçün daha çox hüquqi xarakter daşıyır. Hər bir müəssisə təşkil edilərkən onun hüquqi şəxs statusu formalaşır, müəssisəni yaradan mülkiyyətçinin, yaxud mülkiyyətçilərin (təsisçilərin) qoymuş olduğu əmlak (kapital) həmin müəssisənin nizamnaməsində öz əksini tapır. Deməli mülkiyyətçinin, yaxud təsisçinin qoymuş olduğu əmlakın (kapitalın) məbləği ilkin olaraq müvafiq rəsmi orqan tərəfindən təsdiq edilmiş olur, mühasibat uçotu isə sadəcə onu qeydə alır, bu cür qeydə alınmanı isə prinsip, yaxud qayda kimi qəbul etmək düzgün olmazdı.

Digər prinsipi (maya dəyəri prinsipini) nəzərdən keçirək. Baxmayaraq ki, aktivlər formalaşarkən, yaxud yaradılarkən onlar ilkin olaraq maya dəyəri məbləğində tanınır, ancaq maya dəyərini formalaşdıran xərclərin tərkibi məkan və zaman etibarı ilə daimi deyildir, dəyişəndir. Məsələn, bir ölkədə aktivin (məhsulun, işin, xidmətin) maya dəyərində daxil edilən hər hansı xərc, digər ölkədə müəssisənin mənfəətinə silinir, yaxud əksinə proses baş verir. Bundan başqa, bəzi hallarda aktivlər müəssisəyə əvəzsiz qaydada daxil olur və bu halda onların maya dəyəri hesablanmır, çünki onlar üçün xərc çəkilmir, belə aktivləri ilkin olaraq ədalətli bazar dəyəri, yaxud sadəcə bazar dəyəri ilə qiymətləndirmək lazım gəlir. Aktivlərin sonrakı uçotu və hesabatı da bazar qiymətləri əsasında həyata keçirilə bilər. Göründüyü kimi, maya dəyəri ilə qiymətləndirmə universal, yəni uçota alınan obyektin dəyəri haqqında yeganə informasiya formalaşdırmaq qaydası deyildir.

Konservatizm prinsipinin də özü-özlüyündə prinsip səviyyəsində qəbul edilməsi şübhəlidir. Məsələ bundadır ki, konservatizm prinsipi gəlirlərin və xərclərin tanınması kriteriyaları ilə demək olar ki, üst-üstə düşür. Belə ki, həm konservatizm prinsipinə, həm də tanınma kriteriyalarına əsasən gəlir o zaman uçota alınır ki, onun əldə edilməsi üçün müəyyən şərtlər tam yerinə yetirilmişdir və ya onun götürülməsi tamamilə müəyyən olunan hadisədir. Lakin bir çox iqtisadçılar «pul yoxdur, gəlir də yoxdur» tezisini irəli sürürlər. Həmin tezisə görə gəlirin və xərcin uçotu kassa metodu ilə aparılır. Hətta bu qayda normativ sənədlərdə də təsbit edilmişdir. Məsələn, Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsinin 131-ci maddəsinə əsasən müəssisələr gəlir və xərcləri kassa metodu ilə uçota almaq hüququna malikdir. Həmin maddədə yazılmışdır: «Kassa metodu ilə uçot aparan vergi ödəyicisi gəliri əldə edəndə və ya gəlir onun sərəncamına verildə, bu gəliri nəzərə almalı və gəlirdən öz xərclərini yalnız bu xərcləri çəkdiyi zaman çıxmalıdır» (2, s.159). Beləliklə, gəlirlərin uçotunun aparılmasının alternativ qaydalarının mövcudluğu konservatizm prinsipinin ümumqəbul edilən bir qayda olmasına imkan vermir. Başqa sözlə, konservatizm prinsipi real praktikada inkar da oluna bilər. Ancaq müqayisə üçün deyək ki, iki tərəflilik (ikili yazılış) prinsipi olmadan maliyyə hesabatını tərtib etmək mümkün deyildir, yaxud pul ilə ölçmə prinsipi olmadan heç bir uçot və hesabat informasiyasını formalaşdırmaq olmaz. Bir çox müəlliflər konservatizmin mənfi cəhətlərini göstərir: konservatizm uçot məlumatlarının tamamilə təhrif olunmasına gətirib çıxarır; konservatizm vaxt məhdudiyyəti ilə əlaqədar bütün relevant informasiyanın əks etdirilməsi tələbinə ziddir; konservatizm uçot məlumatlarının müqayisə edilməsi imkanlarını aradan qaldırır (133, s.103).

Uçot və hesabat sahəsində araşdırmalar aparan Qərb ölkələri alimləri, xüsusən də amerikalı tədqiqatçılar uçotun çoxlu prinsiplərə söykəndiyini göstərir. Əsas prinsiplərin siyahısının çox olduğunu E.S.Hendriksen və M.F. Van Breda da vurğulayır. Ancaq müəlliflər əsasən aşağıdakı prinsipləri müzakirə edirlər: təsərrüfatçılıq vahidi prinsipi; fəaliyyət göstərən müəssisə prinsipi; dövrülük prinsipi; qeyri-müəyyənlik və konservatizm prinsipi; pul ölçüsü prinsipi (133, s.102-103).

Zənnimizcə, təsərrüfatçılıq vahidi prinsipi daha çox müəssisələrin yaradılmasının və fəaliyyət göstərməsinin hüquqi, təşkilati və idarəetmə aspektlərini xarakterizə etmək üçündür. Prinsip adlandırılan təsərrüfatçılıq subyektı əslində müəlliflərin də özlərinin qeyd etdikləri kimi mühasibat uçotunun obyektləridir. Bu obyektlər isə informasiya formalaşdırmaq qaydası, yaxud qaydaları deyildir. Mühasibat uçotu müəyyən qaydalara və ya prinsiplərə söykənərək həmin obyektlər barədə informasiya formalaşdırır. Bu və ya digər təsərrüfatçılıq vahidinin (müəssisə formasının) seçilməsi yalnız onun fəaliyyəti barədə formalaşdırılan informasiyanın həcminə və quruluşuna təsir edə bilər.

Fəaliyyət göstərən müəssisə prinsipi əslində fəaliyyətin fasiləsizliyi prinsipidir. Həmin prinsipə görə müəssisə özünün öhdəliklərini yerinə yetirmək üçün fasiləsiz fəaliyyət göstərməlidir. Müəssisənin fasiləsiz fəaliyyət göstərməsi informasiyanın fasiləsiz formalaşdırılması anlamına gəlir, ancaq yenə də bu proses informasiyanın kəmiyyət və keyfiyyətcə yaradılması üçün bilavasitə və birbaşa ilkin metodoloji qayda deyildir. Müəssisənin fəaliyyətinin fasiləsizliyi ona görə prinsip kimi qəbul edilir ki, o, müəssisənin aktivlərinin və öhdəliklərinin qiymətləndirilməsini ləğvetmə dəyəri ilə deyil, tarixi dəyərlə aparmaq üçün əsas verir. Təbii ki, əgər müəssisə öz fəaliyyətini fasiləsiz davam etdirmək niyyətinin olmadığını bəyan etsə, onda onun balansında aktivlər ilə öhdəliklər tamamilə başqa kəmiyyətə malik olacaqdır.

Dövrülük prinsipi müəssisənin fəaliyyətinin nəticələrinin hər hansı bir dövr (ay, rüb, il) üçün yekunlaşdırılmasını müəyyən edir. Ancaq fəaliyyətin nəticələrinin hər hansı dövr üçün müəyyən edilməsi heç bir metodoloji və metodiki məna kəsb etmir, yaxud yük daşımır. İnformasiyanın hansı dövr üçün yekunlaşdırılması məsələsi sırf subyektiv xarakter daşıyır. Hər hansı əməliyyatın nəticəsi həmin əməliyyat başa çatdıqdan sonra hesablanır, ya da həmin əməliyyatdan pul vəsaitləri, yaxud digər aktivlər daxil olduqdan sonra müəyyən edilə bilər. Odur ki, dövrülüyn prinsip səviyyəsinə qaldırılması məqsədəuyğun deyildir və mühasibat uçotunun nəzəriyyəsi və praktikasını üçün həlledici əhəmiyyət daşımır.

Qeyri-müəyyənlik və konservatizm bir-biri ilə bağlı olan proseslərdir, daha doğrusu, konservatizm qeyri-müəyyənliyin nəticəsində yaranır. Bir qədər öncə

göstərilən səbəblər konservatizmin uçot və hesabatın əsas prinsiplərindən biri kimi qəbul edilməsinə imkan vermir.

Pul ilə ölçmə prinsipi uçot və hesabat informasiyasının formalaşdırılmasının ən universal prinsiplərindən hesab olunur. Düzdür, pul ölçüsü vaxt etibarını ilə öz real kəmiyyətini dəyişdirə bilər. Pul ölçüsünün qeyri-sabitliyi onunla bağlıdır ki, maliyyə uçotu və hesabatının məlumatları əsasən keçmiş qiymətlər əsasında formalaşmış olur və vaxt ötdükcə keçmiş qiymətlərlə ölçülmüş aktivlərin və öhdəliklərin dəyəri cari dövrün qiymətlərindən fərqlənir. Odur ki, dövrü olaraq həmin aktivlərin və öhdəliklərin (xüsusilə də uzunmüddətli aktivlərin və öhdəliklərin) dəyərinin yenidən qiymətləndirilməsinə ehtiyac yaranır. Pul ölçüsü öz kəmiyyətini nə qədər dəyişsə də maliyyə informasiyasının formalaşdırılması üçün onun istifadəsi qaçılmazdır.

Pul ölçüsü prinsipinə əsasən maliyyə uçotu və hesabatında yalnız pul ifadəsində olan informasiya əks etdirilməlidir. Pul ölçüsü müxtəlif uçot obyektləri barədə müqayisə oluna biləcək maliyyə məlumatları əldə etməyə imkan verən yeganə vasitədir, üsuldur.

Nəzərdən keçirilən bu və ya digər prinsiplər demək olar ki, bütün Qərbi ölkələrinin uçot və hesabatının təşkili və aparılmasının əsasında qoyulmuşdur və onlar həmin ölkələrdə uçot və hesabatı tənzimləyən rəsmi normativ sənədlərdə öz əksini tapmışdır. Məsələn, ABŞ-da maliyyə uçotu və hesabatı üzrə yolverilmələr və prinsiplər SFAC №5-də təsbit edilmişdir (67, s.20). Həmin standart uçot obyektinə nisbətən aşağıdakı yolverilmələri təsbit edir: 1) Uçotun obyekt-müstəqil təsərrüfat vahidi (hüquqi şəxs); 2) Uçot obyektinin fəaliyyətinin fasiləsizliyi; 3) Ölçü vahidinin mövcudluğu; 4) Uçotun müəyyən vaxt intervalında aparılması.

SFAC №5 maliyyə uçotu üçün aşağıdakı prinsipləri müəyyən etmişdir: xərclər prinsipi; gəlirlər prinsipi; gəlirlərin və xərclərin uyğunlaşdırılması prinsipi; uçot məlumatlarının tam açıqlanması prinsipi.

Bundan başqa sözügedən standart maliyyə uçotunun aparılmasının aşağıdakı sərhədlərini müəyyən edir: «Xərclər-nəticələr» nisbəti; Əks etdirilmiş əməliyyatların əhəmiyyətliliyi; Sahəvi xüsusiyyətlər; Konservatizm.

SFAC №2 maliyyə hesabatı qarşısında qoyulan tələbləri (mühasibat uçotu informasiyasının keyfiyyət xarakteristikalarını) müəyyən edir və onları iki qrupa bölür: a) Birinci dərəcəli tələblər: istifadəçi üçün informasiyanın qiymətli olması (münaşibliyi, vaxtında təqdim edilməsi, proqnozlar üçün yararlı olması, etibarlı, dürüst olması; yoxlanıla bilməsi, neytral olması (qərəzsiz olması); v) İkinci dərəcəli tələblər: müqayisəliliyi; daimi olması.

Maraqlıdır ki, ABŞ-da informasiyanın keyfiyyət xarakteristikaları kimi qoyulmuş bəzi tələblər bir sıra digər ölkələrdə prinsiplər kimi qəbul edilir. Məsələn, ABŞ-da ikinci dərəcəli tələblərə aid edilmiş olan müqayisəlilik və daimilik (ardıcılıq) Böyük Britaniyada, Rusiyada İspaniyada, Almaniyada, Fransada, Ukraynada və digər ölkələrdə prinsiplər kimi reqlamentləşdirilmişdir.

Bir sıra ölkələrdə təsərrüfat hadisələri və faktlarının sənədlərlə qeydiyyatı prinsip kimi qəbul edilmişdir. Belə ölkələrə Rusiya Federasiyasını, Estoniyanı misal göstərmək olar. Ancaq əksər ölkələrdə qeydiyyat, prinsip kimi reqlamentləşdirilmir, ancaq uçotun aparılması üçün bir qayda kimi tətbiq edilir. Müqayisə üçün deyək ki, Azərbaycan Respublikasının 1995-ci ildə qəbul edilmiş «Mühasibat uçotu haqqında» Qanununda qeydiyyat prinsip kimi təsbit edilmişdir. Yeni qəbul edilmiş Konseptual Əsaslarda isə qeydiyyat barədə heç nə deyilmir.

Rusiya Federasiyasında «əsas prinsiplər», yaxud «mühasibat uçotunun əsas prinsipləri» anlayışı «yolverilmə» anlayışı ilə ifadə olunur. Bu ölkədə həmin anlayış əslində uçotun aparılması və hesabatın tərtib olunması qaydalarına şamil edilir. RF-də rəsmən qəbul edilmiş yolverilmələr həmin ölkənin Maliyyə Nazirliyi tərəfindən 1988-ci ildə təsdiq edilmiş «Təşkilatın uçot siyasəti» adlı Əsasnamədə (PBU1/98) təsbit olunmuşdur. Həmin yolverilmələr bunlardır:

- 1) Təşkilatın əmlak müstəqilliyi;
- 2) Təşkilatın fəaliyyətinin fasiləsizliyi;
- 3) Uçot siyasətinin tətbiq edilməsinin ardıcılığı;
- 4) Təsərrüfat fəaliyyəti faktlarının vaxt üzrə müəyyən edilməsi.

Sonuncu yolverilmə əslində hesablama metodu ilə uçot prinsipidir. Adı çəkilən Əsasnamə yuxarıda göstərilən əsas yolverilmələr (prinsiplər) ilə yanaşı təşkilatın uçot

siyasətinin formalaşması zamanı aşağıdakı tələblərin də nəzərə alınmasının zəruriliyini təsbit edir: tamlıq, vaxtında əks etdirilmə, ehtiyatlılıq, məzmunun forma qarşısında üstünlüyü, qeyri-ziddiyətlik, səmərəlilik. Müqayisə üçün deyək ki, qeyri-ziddiyətlik və səmərəlilik kimi anlayışlar beynəlxalq praktikada və standartlarda işlədilmir, yəni tələblər kimi qoyulmur. Bu da aydındır, həmin tələblər metodoloji əhəmiyyət kəsb etmir, uçota alınan obyekt barədə informasiyanın formalaşdırılması üçün bilavasitə konkret üsul deyildir. Əsasnaməyə görə tamlıq tələbi o deməkdir ki, təsərrüfat fəaliyyətinin bütün faktları mühasibat uçotunda əks etdirilməlidir. Bunun belə ola biləcəyini hansısa sənəddə reqlamentləşdirməyə, zənnimizcə ehtiyac yoxdur. Əgər müəssisə fasiləsiz fəaliyyət göstərsə, deməli, uçot da fasiləsiz olaraq bütün faktları əks etdirir. Hamıya bəllidir ki, təsərrüfat faktlarını tam əks etdirmədən müəssisənin maliyyə vəziyyətini, maliyyə nəticələrini düzgün və obyektiv müəyyən etmək mümkün olmur.

Vaxtında əks etdirilmə Əsasnaməyə görə o deməkdir ki, təsərrüfat hadisə və faktları mühasibat uçotunda və hesabatında vaxtında əks etdirilməlidir. Təsərrüfat hadisələri və faktlarının uçot və hesabatda əks etdirilməsi vaxtı müvafiq təlimatlarla, əsasnamələr və qaydalarla reqlamentləşdirilir. Odur ki, bu tələbi milli uçot tələbi kimi qəbul etmək uçotun nəzəriyyəsinə, metodologiyasına və praktikasına əlavə heç bir yenilik və üstünlük gətirmir.

Tamlıq və vaxtında əks etdirilmə tələbləri yalnız Rusiyanın normativ sənədlərindən əvvəl maliyyə hesabatının hazırlanması və tərtib edilməsi Prinsiplərində təsbit edilmişdir. Lakin PBU 1/98-də formulə edilmiş tamlıq və vaxtında əks etdirilmə tələblərinin məzmunu ilə yanaşı, həmin tələblərin Prinsiplərdə formulə olunan məzmunu arasındakı fərqləri və vaxtında əks etdirilmə tələbləri yalnız uçot və hesabat «xatirinə» təsbit edilmiş tələblərdir və onlar birmənalı şəkildə formalaşdırılacaq informasiyanın həcminə yönəldilmişdir. Halbuki hadisə və faktları əks etdirən informasiyanın həcmi ilə yanaşı onun faydalı olması da mühüm şərtidir. Əgər informasiya qərar qəbul etmək üçün əhəmiyyətli deyildirsə, onun tam olmamasının, ya da vaxtında əks etdirilib-etdirilməməsinin əhəmiyyəti yoxdur. Bundan başqa, informasiyanın vaxtında əks etdirilməsi naminə təsərrüfat hadisələri

və faktlarının bütün aspektləri, məzmunu, əhəmiyyəti, etibarlılığı nəzərə alınmırsa, yaxud onlar ikinci plana keçmiş olursa, onda həmin tələbə əməl edilməsi informasiyanın təhrif edilməsi, qeyri-obyektiv və qeyri-dürüst olması kimi qiymətləndirilməlidir. Belə informasiya əsasında istifadəçilər də obyektiv iqtisadi qərarlar qəbul edə bilmirlər. Ancaq bir şeyi də nəzərə almaq lazımdır ki, informasiyanın vaxtında verilməməsi istifadəçilər tərəfindən iqtisadi qərarların vaxtında qəbul edilməsinə əngəl ola bilər və bu halda artıq informasiyanın tam və ya etibarlı olmasının da heç bir əhəmiyyəti olmur.

Rusiya Federasiyasının uçot və hesabat sistemində dörd əsas yolverilmə qəbul edildiyi halda, Prinsiplərdə yalnız iki yolverilmə qəbul edilmişdir (92, s.38):

- 1) Hesablama metodu ilə uçot;
- 2) Fəaliyyətin fasiləsizliyi;

Həmin əsas yolverilmələrin mahiyyəti və təyinatı Prinsiplərdə və müvafiq ədəbiyyatlarda kifayət qədər geniş açıqlanmışdır.

Prinsiplər iki əsas yolverilmə ilə yanaşı maliyyə hesabatında əks etdirilən informasiyanın aşağıdakı keyfiyyət xarakteristikalarına (tələblərinə) cavab verməli olduğunu müəyyən edir (92, s.39):

- informasiya aydın olmalıdır;
- informasiya münasib olmalıdır;
- informasiya etibarlı olmalıdır;
- informasiya müqayisə edilən olmalıdır.

Prinsiplərə görə göstərilən keyfiyyət xarakteristikaları maliyyə hesabatında təqdim edilən informasiyanı istifadəçilər üçün faydalı edən atributlardır. Dörd keyfiyyət xarakteristikaları informasiyanın kəmiyyətinin formalaşması üçün konkret üsul, metod, yaxud qayda deyildir. Prinsiplərdə həmin xarakteristikalar yalnız söz şəklində ifadə edilmişdir. Məsələn, Prinsiplərdə göstərilir ki, informasiyanın əsas keyfiyyəti onun istifadəçilər tərəfindən başa düşülə biləcək şəkildə olmasıdır. Ancaq informasiyanın aydın olması bir tərəfdən onu istifadə edən istifadəçilərin müvafiq sahə üzrə malik olduğu bilik səviyyəsindən, digər tərəfdən isə maliyyə hesabatında dərc olunan informasiyanın mürəkkəblilik dərəcəsindən asılıdır. Həmin tələblər

Prinsiplərin özündə açıqlanır, ancaq bu iki ziddiyətli tələbin, yaxud mövqelərin arasında neçə balans yaradıla biləcəyi isə cavabsız qalır. Məsələ bundadır ki, nə istifadəçilərin bilik səviyyəsini, nə də informasiyanın mürəkkəbliyinə dərəcəsini müəyyən etmək qeyri-mümkündür və burada hansısa balans yaradılmasına çalışmaq əbəsdir.

İnformasiyanı istifadəçilər üçün o zaman aydın hesab etmək olar ki, onlar həmin informasiyanın formalaşdırılma prinsiplərini, qaydalarını və metodlarını bilməmiş olsunlar. Məsələn, əgər maliyyə hesabatında qudvil barədə informasiya əks etdirilmişsə, istifadəçi: birincisi, qudvilin nə zaman və hansı qeyri-maddi aktiv kimi tanınması kriteriyalarını bilməlidir; ikincisi, qudvilin müəssisələrin hansı metod əsasında birləşməsi zamanı yarandığını dərk etməlidir; üçüncüsü, qudvilin kəmiyyətinin (məbliğinin) müəyyən edilməsi qaydasını bilməlidir; dördüncüsü, qudvilin qiymətdəndüşməsinin müəyyən edilməsi üçün hansı testlərdən istifadə edildiyini bilməlidir. Belə çıxır ki, informasiyanın hər hansı istifadəçi üçün aydın olmaması informasiyanın öz keyfiyyətindən deyil, onu istifadə edən səviyyəsinin asılıdır. Dərc edilən informasiyanın sadəliyi, yaxud mürəkkəbliyi isə bilavasitə aktivin barəsində informasiya formalaşdırmaq üçün standartlarda müəyyən edilmiş metodların və üsulların özünün sadəliyi və yaxud mürəkkəbliyi ilə müəyyən olunur. Əgər mühasib maliyyə hesabatında informasiyanı müvafiq standartın təsbit etmiş olduğu metodla, yaxud üsulla formalaşdırmamışsa, onda belə informasiya ümumiyyətlə istifadəçi üçün başa düşülən olmur. Digər tərəfdən, əgər mühasib maliyyə hesabatında informasiyanı, fərz edək ki, MHBS-da müəyyən olunan prinsip və qaydalar əsasında deyil, öz vicdanı və etikası əsasında formalaşdırmışsa, onda MHBSŞ həmin hesabatı Beynəlxalq standartlar əsasında tərtib edilmiş sənəd hesab etmir. Bu cür tələb bilavasitə MHBSŞ-nin məqsədlərindən irəli gəlir. Maliyyə hesabatının hazırlanması və təqdim edilməsi zamanı maliyyə hesabatı standartlarına əməl edilməsi Prinsiplərdə formulə edilmişdir (92, s.21). Qeyd edək ki, bu cür tələb həmçinin MHBS 1-də təsbit olunmuşdur.

Prinsiplərdə informasiyanın ikinci keyfiyyət xarakteristikası kimi onun münasibliyi göstərilir. Prinsiplərə görə informasiya istifadəçilər üçün o zaman münasib olur

ki, o istifadəçilərin iqtisadi qərarlarına təsir edir və keçmiş, indiki və gələcək hadisələri qiymətləndirməkdə onlara kömək edir, onların keçmiş qiymətləndirmələrini təsdiq etməyə, yaxud düzəltməyə imkan verir. Keçmiş, indiki və gələcək hadisələri qiymətləndirmək və müəssisənin gələcək maliyyə vəziyyəti və maliyyə nəticələri haqqında proqnozlar tərtib etmək üçün kənar istifadəçilər maliyyə hesabında dərc olunan informasiyadan istifadə edirlər. Həmin informasiya isə qeyd edildiyi kimi, beynəlxalq standartlarda, yaxud milli standartlarda təsbit olunmuş qaydalar və metodlar əsasında tərtib edilir və onlardan kənara çıxılmasına demək olar ki, yol verilmir. Deməli, informasiyanın münasib olması yenə də mühasibin subyektiv özbaşınalığı ilə deyil, müvafiq standartların müəyyən etmiş olduğu uçot yanaşmaları və prosedurlarından asılıdır.

Prinsiplərdə informasiyanın münasibliyinə onun əhəmiyyətli olmasının ciddi təsir etməsi göstərilir, başqa sözlə, informasiya o zaman münasib sayılır ki, o əhəmiyyətli olsun. Yenə də belə bir suala konkret cavab tapmaq mümkün deyildir ki, informasiyanın əhəmiyyətliliyini necə ölçmək olar. Bu barədə Prinsiplərdə heç bir göstəriş yoxdur, əksinə, orada göstərilir ki, informasiyanın faydalı olması üçün əhəmiyyətlilik onun əsas keyfiyyət xarakteristikası deyildir (92, s.40).

Uçot və hesabatın formalaşdırmış olduğu informasiyanın münasib olması və ya əhəmiyyətliliyi onun əsasında qəbul ediləcək qərarın məzmunundan, yerinə yetirilmə müddətindən, səmərəli olub-olmamasından və s. amillərdən asılıdır. Hər hansı qərarın qəbul edilməsi üçün faydalı sayılan informasiya, digər məzmunu malik qərarın qəbul edilməsi üçün faydasız, yaxud gərəksiz ola bilər. Qeyri-müəyyənlik şəraitində yeganə düzgün iqtisadi qərar qəbul etmək asan iş deyildir. Qəbul edilən qərarlar müxtəlif və qeyri-adi ola bilər. Odur ki, uçot və hesabatın informasiyasını istisnasız olaraq tələbata cavab verən kəmiyyətdə və keyfiyyətdə formalaşdırmaq imkan xaricindədir. Hər halda istifadəçilər mövcud uçot və hesabat sisteminin formalaşdırdığı informasiya ilə kifayətlənməli olur, yəni informasiya bazarında tələb təklifi üstələməkdə davam edir. Bu da o anlama gəlir ki, informasiyanın həcmi və keyfiyyəti sahəsində müvafiq təşkilatların və orqanların qoymuş olduğu ciddi tələbləri və

tələbatı ödəmək hələlik mümkün deyildir və görünür ki, heç vaxt da mümkün olmayacaqdır.

Prinsiplərdə informasiyanın əsas keyfiyyət xarakteristikasından biri kimi onun etibarlı olması irəli sürülür. İnformasiya o zaman etibarlı hesab edilə bilər ki, onda əhəmiyyətli səhvlər və təhriflər olmasın və o əməliyyatları və sair hadisələri dürüst və ya düzgün əks etdirdirsin. Hesabatda səhv (təhrif edilmiş) informasiyanın olması qətiyyənlə həmin informasiyanın formalaşdırılması metodologiyası ilə bağlı ola bilməz. Əgər informasiya səhvdirsə, onda bu, informasiya formalaşdırma qaydasının, yaxud metodunun düzgün tətbiq edilməməsi ilə əlaqədar ola bilər. Əgər informasiya təhrif edilmiş şəkildə təqdim olunursa, onda bu, cinayət işləməyə bərabər tutulmalıdır, hərçənd ki, təhrif olunma bilərəkdən olmaya da bilər. Məsələn, digər şirkətə qarşı qaldırılmış iddia məbləğinin məhkəmə tərəfindən hələlik qərarın olmadığı halda balansda debitor borcu kimi əks etdirilməsi balansın informasiyasının təhrif edilməsi kimi qəbul edilməlidir. Bu cür yolla informasiyanın balansda əks etdirilməsi uçot və hesabat elementlərinin tanınma kriteriyalarının inkar olunmasının, yəni onlara əməl edilməməsinin nəticəsi kimi qiymətləndirilməlidir.

Prinsiplərdə informasiyanın etibarlılıq atributları kimi onun düzgün təqdim edilməsi formasının deyil, daha çox məzmununun nəzərə alınması, neytral olması, ehtiyatlılıq əsasında tam və vaxtında təqdim olunması göstərilir. Doğrudan da informasiya o zaman etibarlı ola bilər ki, o bütün istifadəçilərə obyektiv iqtisadi qərarların qəbul edilməsi üçün eyni dərəcədə faydalıdır və səmərəlidir. Bütün üçün informasiya, həm də tam olmalıdır. Lakin informasiyanın tam olmasının onun əhəmiyyətliliyi və ona çəkilən xərclər nəzərə alınmaqla qiymətləndirilməsi, zənnimizcə, düzgün deyildir. Məsələn, əgər informasiya hər hansı qrup istifadəçi üçün mühüm iqtisadi qərarlar qəbul etməkdən ötrü faydalıdırsa, ancaq həmin informasiyanın formalaşdırılması xeyli xərc tələb edərsə, onda Prinsiplərdə qoyulmuş tələbə görə belə informasiyanı hesabatda əks etdirməmək də olar. İnformasiya nə qədər tam olarsa, qəbul olunan iqtisadi qərarların da risk səviyyəsi bir o qədər aşağı olar.

Bir qədər əvvəldə qeyd etdiyimiz kimi, ehtiyatlılıq, yaxud konservatizm informasiya formalaşdırmaq prinsipi kimi, yaxud informasiyanın etibarlılıq atributlarından

biri kimi qəbul edilə bilməz. Eynilə məzmunun forma üzərində üstünlüyünü də informasiyanın etibarlı olması kimi qiymətləndirmək düzgün olmazdı. Prinsiplərdə məzmunun forma qarşısında üstünlüyü aşağıdakı misalla izah edilir: “şirkət digər təşkilata aktivi elə sata bilər ki, sənədlərdə ixtiyari mülkiyyət hüququnun həmin təşkilata verilməsi nəzərdə tutulmuş olsun, bununla belə, bu aktivdə təcəssümünü tapan iqtisadi faydadan istifadə hüququnun şirkətdə qalmasına zəmanət verən saziş (razılıq) mövcud ola bilər” (92, s.41). Aydın ki, iqtisadi faydadan istifadə hüququnun şirkətdə qalmasının özü də ixtiyari hüquqla müəyyən olunur. Yaxud, əgər aktiv üzərində ixtiyari mülkiyyət hüququ şirkətdən digər təşkilata keçirsə, onda iqtisadi faydadan istifadə ixtiyari hüquqla birlikdə keçmiş olur. Başqa sözlə, iqtisadi faydadan kimin istifadə edəcəyinin özü hüquqi əsasda müəyyən olunur. Beləliklə, fəlsəfi və iqtisadi baxımdan məzmun və forma yalnız qarşılıqlı əlaqədə və vəhdətdə mövcud ola bilər, biri digərindən üstün ola bilməz.

Prinsiplərdə informasiyanın dördüncü keyfiyyət xarakteristikası kimi onun müqayisəliliyi götürülür. Müqayisəlilik istifadəçiyə imkan verir ki, o şirkətin maliyyə vəziyyətinin, maliyyə nəticələrinin bir dövrdən digər dövrə necə dəyişilməsi tendensiyasını, həmçinin müxtəlif şirkətlərin maliyyə vəziyyətini, maliyyə nəticələrini, onların dəyişilməsinin səbəblərini qiymətləndirə bilsin. Bunlar istifadəçinin düzgün iqtisadi qərarlar qəbul etməsi üçün zəruridir. Müqayisəliliyin təmin edilməsi uçot yanaşmalarının və qaydalarının, tətbiq edilən metodların və üsulların ardıcılığından, yəni onlara bütün müəssisələr və şirkətlər tərəfindən əməl edilməsindən asılıdır. Əgər, hər hansı müəssisə informasiyanın müxtəlif dövrlərdə vahid uçot prosedurlarını tətbiq etməklə formalaşdırırsa, bu müqayisəliliyi birtərəfli qaydada təmin edir, yəni yalnız eyni müəssisənin informasiyası müqayisə olunur, digər müəssisələrlə müqayisənin aparılması isə mümkün olmur. Bəzi müəlliflər ardıcılıq prinsipini informasiyanın müqayisəlilik xarakteristikasından irəli gəldiyini vurğulayır (38, s.186). Əlbəttə bununla razılaşımaq çətindir, çünki müqayisəlilik yalnız eyni uçot prosedurlarının (metodlarının) ardıcıl tətbiq edilməsi nəticəsində mümkündür. Ancaq həmin müəlliflərin belə bir mövqeyi ilə tam razılaşımaq olar ki, müqayisəliliyin təmin olunması baxımından ardıcılıq termininə üç aspektdən yanaşmaq lazımdır:

- müəyyən uçot metodikasına müxtəlif dövrlərdə bir firma tərəfindən ciddi riayət olunur. Yəni bu halda ardıcillıq yalnız bir firmanın məlumatlarını müxtəlif dövrlər üzrə müqayisə etməyə imkan verir, həmin firmanın məlumatlarının digər firmaların məlumatları ilə müqayisə isə mümkün olmur;

- eyni bir dövr üçün balans maddələrinin qiymətləndirilməsinin eyni metodları tətbiq edilir;

- eyni metodika müxtəlif müəssisələr tərəfindən ardıcıl tətbiq olunur.

Tam müqayisəlilik (eyni müəssisənin göstəricilərinin müxtəlif dövrlər üzrə müqayisəliliyi və müxtəlif müəssisələrin göstəricilərinin bir-biri ilə müqayisəliliyi) o zaman təmin oluna bilər ki, oxşar əməliyyatların və digər hadisələrin uçotda və hesabatda əks etdirilməsi üçün onlar harmonizə edilmiş (razılaşdırılmış) uçot prosedurlarından istifadə etmiş olsun. Maliyyə hesabatının beynəlxalq standartlarına əməl edilməsi, o cümlədən uçot siyasətinin MHBS-in tələblərinə uyğun açıqlanması müqayisəliliyin təmin edilməsinə zəmin yaradır. Bu baxımdan ölkəmizdə uçot və hesabat sisteminin əsasında duran əsas prinsiplər və informasiyanın keyfiyyət xarakteristikası qarşısında qoyulan tələblər tamamilə beynəlxalq praktikada və standartlarda qəbul edilmiş ümumi prinsiplərə və tələblərə uyğun gəlir. Belə ki, kommersiya təşkilatları üçün milli mühasibat uçotu standartlarının Konseptual Əsaslarında iki əsas ehtimal¹ təsbit edilmişdir:

- 1) Hesablama metodu;
- 2) Müəssisənin fəaliyyətinin fasiləsizliyi.

Bu ehtimalların məzmunu, təyinatı və tətbiqi məsələsi, onların şərhini Prinsiplərdə olduğu kimidir. Ancaq informasiyanın keyfiyyət xarakteristikaları Prinsiplərdə dörd qrupa bölündüyü halda, Konseptual Əsaslarda həmin xarakteristikaların bölgüsü aparılmır, hərçənd ki, sonuncu normativ sənəddə keyfiyyət xarakteristikasına aid terminlər Prinsiplərdə olduğu kimi təkrarlanır: münasiblik, əhəmiyyətlik, etibarlılıq, düzgün təqdimat, mahiyyətin formadan üstünlüyü, neytrallıq, ehtiyatlılıq, tamlıq, müqayisəlilik, anlaşılabilirlik. Prinsiplərdən fərqli olaraq Konseptual Əsaslarda yalnız ardıcillıq əlavə olaraq keyfiyyət xarakteristikasına aid edilmişdir. Zənnimizcə,

¹ Maliyyə Hesabatının hazırlanması və tərtib edilməsi Prinsiplərində yolverilmələr.

ardıcılığı daha çox prinsipə aid etmək düzgün olardı. Çünki, müqayisəlilik yalnız oxşar uçot prosedurlarının ardıcıl tətbiqi prinsipinə əməl olunduqda təmin edilə bilər. Beləliklə də, maliyyə vəziyyətinin və maliyyə nəticələrinin müxtəlif müəssisələr və şirkətlər üzrə müqayisə edilməsi üçün onların ölçülməsi (müəyyən edilməsi) və əks etdirilməsi müqayisə olunan dövrlərdə vahid metodologiya və metodlar əsasında həyata keçirilməlidir. Maliyyə vəziyyətinin və maliyyə nəticələrinin ölçülməsi (müəyyən edilməsi) metodologiyası və metodlarının dəyişilməsi hər bir müəssisənin, şirkətin, uçot siyasətində açıqlanmalıdır.

Uçot ədəbiyyatlarında, eləcə də beynəlxalq və milli uçot və hesabat standartlarında formulə edilmiş prinsiplərin (yolverilmələrin, ehtimalların) və informasiyanın keyfiyyət xarakteristikalarının nəzərdən keçirilməsi bütövlükdə aşağıdakı nəticələr çıxarmağa imkan verir:

- nəzərdən keçirilən prinsiplər əksər müəlliflər tərəfindən və əksər ölkələrin normativ sənədlərində, habelə beynəlxalq standartlarda müxtəlif cür adlandırılsa da onların məzmunu, mahiyyəti və təyinatı eynidir;
- prinsiplər kimi qəbul edilmiş bəzi anlayışlar (məsələn, müəssisənin müstəqilliyi, yaxud əmlak müstəqilliyi, uçotun dövrülyü, qeydiyyat və s.) informasiya formalaşdırma metodu, yaxud prosedurları deyildir, onlar daha çox hüquqi və təşkilati-texniki məsələlərə aid edilə bilər;
- prinsiplərə elə ümumi qaydalar aid edilməlidir ki, onlar mühasibat uçotu obyektləri və maliyyə hesabatı elementləri barədə informasiyanın kəmiyyətini formalaşdırma vasitəsidir, yaxud onlar olmadan lazımi informasiyanı formalaşdırmaq mümkünsüzdür. Bu qaydalar uçot və hesabat üzrə normativ sənədlərdə və standartlarda öz əksini tapıb-tapmamasından asılı olmayaraq hamı tərəfindən tətbiq edilir, hüquqi qüvvəyə malik olmasa belə, yazılmamış qanun statusuna malikdir. Bu baxımdan, məsələn, qeydiyyatı ümumqəbul edilmiş prinsip kimi qəbul etmək olmaz, o daha çox uçotun aparılması texnikasına, yaxud formasına aid edilməlidir. Dünya ölkələri baş verən təsərrüfat hadisə və faktlarının vahid, harmonizə edilmiş qeydiyyat qaydasını qəbul etməmişdir. Bu sahədə hər bir ölkənin uçot sisteminin öz qeydiyyat qaydaları mövcuddur. Ancaq, məsələn, heç bir ölkədə ikili yazılış, pul ilə ölçü prin-

siplərini tətbiq etmədən uçot və hesabat sistemini qurmaq və müvafiq informasiya formalaşdırmaq mümkün deyildir.;

- bilavasitə informasiyanın kəmiyyətinin formalaşdırılması baxımından mühasibat uçotu və hesabatı sistemində aşağıdakı metodoloji prinsiplərin qəbul edilməsi məqsədəuyğundur:

- ikili yazılış (qeydiyyat) prinsipi;

- pul ilə ölçmə prinsipi;

- hesablama prinsipi;

- ardıcılıq prinsipi;

- fəaliyyətin fasiləsizliyi prinsipi.

- informasiyanın keyfiyyət tərəfini əks etdirmək üçün beynəlxalq uçot praktikasında, eləcə də Prinsiplərdə və Konseptual Əsaslarda formulə edilmiş xarakteristikalar (göstəricilər) demək olar ki, mücərrəd xarakter daşıyır, çünki onların vasitəsilə formalaşdırılan informasiyanın keyfiyyəti, yaxud keyfiyyətsiz olmasını təyin etmək çətinidir. Həmin keyfiyyət xarakteristikaları bir çox hallarda biri-digərini təkzib edir, onlar arasında balans yaratmaq, yaxud kompromis variant seçmək mümkün deyildir;

- apardığımız araşdırmalar informasiyanın keyfiyyətinin yalnız iki göstərici əsasında müəyyən edilməsinin məqsədəuyğun olduğunu deməyə əsas verir:

- informasiya o zaman faydalı ola bilər ki, o neytraldır;

- informasiya o zaman faydalı ola bilər ki, müqayisə olunandır.

- informasiyanın aydın olması, tamlığı, məzmun və forma nisbəti, əhəmiyyətliliyi və s. həmin informasiyanın formalaşdırılması üzrə standartlarda müəyyən edilmiş uçot prosedurları və metodları, həmçinin qərar qəbul edənlərin səviyyəsi, qəbul edilən qərarların məzmunu, təyinatı və s. amillərlə müəyyən olunur.

Ümumqəbul edilmiş prinsiplər və keyfiyyət xarakteristikaları müəssisənin hər növ aktivlərinin, o cümlədən qeyri-maddi aktivlərin uçotunun aparılması metodikasının əsasında qoyulmalıdır. Aktivlərin, o cümlədən qeyri-maddi aktivlərin uçotunun aparılması, onların hesabatının tərtib edilməsinin əsasında həmin prinsiplərin qoyulması o demək deyildir ki, hər hansısa ölkədə uçot və hesabatın təşkili və aparılması zamanı alternativ variantlardan istifadə etmək olmaz. Onlar daha təkmil

uçot prosedurlarının tətbiqi üçün əngəl olmamalıdır. Müəssisələr mövcud, yaxud təklif edilən prinsiplər çərçivəsində daha səmərəli uçot prosedurları olduğu halda köhnə uçot metodlarından əl çəkməlidir. Bu, istifadəçilər üçün daha faydalı informasiyanın formalaşdırılması üçün lazımdır. Ümumi prinsiplərin praktiki olaraq istifadəsi uçot qarşısında duran vəzifələrin konkretləşdirilməsini tələb edir. Bu baxımdan uçotun qarşısında aşağıdakı əsas vəzifələr dayanır:

-müxtəlif növ qeyri-maddi aktivlərin ilkin dəyərini müəyyən etmək. Bunun üçün ayrı-ayrı qeyri-maddi aktivlərin qiymətləndirilməsinin konkret metodlarını, onların tətbiqi imkanlarını araşdırmaq lazımdır;

-qeyri-maddi aktivlərin yenidən qiymətləndirilməsinin zəruriliyini və buna müvafiq olaraq yenidən qiymətləndirmə üsullarını müəyyən etmək;

-qeyri-maddi aktivlərin amortizasiyasının düzgün hesablanması, bunun üçün ayrı-ayrı qeyri-maddi aktiv növlərinin istismar müddətlərini, onların dəyərinin silinməsi üsullarını müəyyən etmək;

-qeyri-maddi aktiv obyektlərinin saxlanması (bərpa edilməsi) imkanlarını və məqsədəuyğunluğunu, onların saxlanılmasına (bərpaına) çəkiləcək xərclərin uçotu üsullarını müəyyən etmək;

-qeyri-maddi aktivlərin mövcudluğu və hərəkəti barədə dürüst informasiya formalaşdırmaq, onların mövcudluğu və hərəkəti üzərində nəzarəti həyata keçirmək;

-qeyri-maddi aktivlərin yaradılması ilə bağlı xərclərin cari dövrün xərclərinə və ya kapitallaşdırılmış xərclərə silinməsini düzgün müəyyən etmək və ayrılıqda əks etdirmək.

II FƏSİL .QEYRİ-MADDİ AKTİVLƏRİN UÇOTU METODİKASI VƏ ONUN TƏKMİLLƏŞDİRİLMƏSİ İSTİQAMƏTLƏRİ

2.1 Qeyri-maddi aktivlərin daxil olmasının uçotunun mövcud metodikası

Digər aktivlər kimi qeyri-maddi aktivlərin uçotunun aparılmasının başlıca problemlərindən və şərtlərindən biri onların qiymətləndirilməsidir. Qəbul edilmiş ümumi prinsiplərə əsasən bütün aktivlər, o cümlədən qeyri-maddi aktivlər ilkin dəyərlə uçota alınmalıdır. İlkin dəyəri bir çox hallarda faktiki maya dəyəri də adlandırılır. Mühasibat uçotunun başlıca vəzifəsi qeyri-maddi aktivlərin ilkin daxil olması zamanı onların maya dəyərini, yaxud da dəyərini müəyyən etməkdir. İlkin dəyərin (ya da maya dəyərinin) formalaşması qeyri-maddi aktivlərin necə və ya hansı yollarla daxil olmasından asılıdır. Məsələ burasındadır ki, qeyri-maddi aktivlər müəssisəyə onun özü tərəfindən işlənilib hazırlanma, kənardan satınalma, mübadilə yolu ilə, həmçinin təsisçilərdən, hökumət subsidiyaları şəklində, digər hüquqi və fiziki şəxslərdən əvəzsiz qaydada daxil ola bilər. Təbiidir ki, müxtəlif yollarla daxil olan obyektləri eyni metodla, yaxud üsulla qiymətləndirmək mümkün deyildir. Lakin bütün hallarda daxil olan obyektlər o zaman qeyri-maddi aktiv kimi tanına və balansə qəbul edilə bilər ki, onların ilkin dəyəri etibarlı şəkildə müəyyən edilmiş, ölçülmüş olsun. Bu, əvvəlki fəsildə qeyd olunduğu kimi, qeyri-maddi aktivlərin tanınmasının iki kriteriyasından biridir.

Digər kriteriya isə ondan ibarətdir ki, qeyri-maddi aktiv kimi tanınmalı və balansda əks etdirilməli olan obyekt gələcəkdə müəssisəyə iqtisadi fayda gətirmək ehtimalına malikdir. Bu kriteriyalar barədə bir daha müzakirə açmadan onu qeyd etmək zəruridir ki, hər iki kriteriya üzrə kəmiyyətin müəyyənləşdirilməsinin əsasında ilkin qiymətləndirmə dayanır. Belə ki, əgər əldə olunan (yaradılan) qeyri-maddi aktivin ilkin dəyəri etibarlı şəkildə ölçülə bilməzsə, onu uzunmüddətli əmlakın tərkibinə daxil etmək olmaz. Hətta, əgər, daxil olursa belə həmin əmlakın dəyəri bütövlükdə dəqiq olmayacaq və nəticədə müəssisənin maliyyə vəziyyətini düzgün

müəyyən etmək və qiymətləndirmək qeyri-mümkündür. İlk qiymətləndirmə zamanı qeyri-dəqiq müəyyən edilmiş, yaxud ölçülmüş kəmiyyət obyektin istifadəsindən əldə olunacaq, ya da əldə olunmuş iqtisadi faydanın səviyyəsini də dəqiq qiymətləndirməyə imkan verməyəcəkdir. Çünki, qeyri-maddi aktivin qeyri-dəqiq ilkin dəyəri əsasında amortizasiya olunan məbləği, gəlir və xərclərin də qeyri-obyektiv və qeyri-dəqiq formalaşmasına gətirib çıxaracaqdır. Beləliklə, ilkin qiymətləndirmənin necə və hansı metodla aparılması müxtəlif yollarla daxil olan və ya əldə edilən qeyri-maddi aktivlərin balansda, mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda əks etdiriləcək kəmiyyətini müəyyən edir. Yeri gəlmişkən, məlum olan bir faktı qeyd etmək lazımdır ki, ilkin dəyərlə, yaxud faktiki maya dəyəri ilə qiymətləndirmə təkcə maliyyə hesabatı formalarında müvafiq informasiyaların formalaşdırılması üçün deyil, həmçinin ilkin uçotun, daha doğrusu, hesablarda yazılışların aparılması üçün əsasdır.

MMUS qəbul edilənə qədər bütün aktivlər, o cümlədən də qeyri-maddi aktivlər üçün aşağıdakı ilkin qiymətləndirmə üsullarından istifadə olunurdu:

- qeyri-maddi aktivlər nizamnamə kapitalına pay kimi təsisçilərdən daxil olduqda tərəflərin razılığına əsasən müəyyən olunmuş dəyərlə;

- digər təşkilatlardan və şəxslərdən satınalma yolu ilə daxil olduqda-onların əldə edilməsinə və müəssisədə istifadə üçün hazır vəziyyətə gətirilməsinə çəkilən faktiki xərclər məbləğində;

- müəssisənin özündə yaradıldıqda-obyektin yaradılmasına çəkilən xərclər məbləğində;

- mübadilə yolu ilə daxil olduqda-verilmiş və ya veriləcək mal-material qiymətlərinin dəyəri məbləğində;

- digər müəssisələrdən və şəxslərdən əvəzsiz qaydada daxil olduqda-ekspert qiymətləndirmə yolu ilə.

Qiymətləndirmənin göstərilən üsulları qeyri-maddi aktivlərin uçotu və hesabatını tənzimləyən əvvəlki normativ sənədlərdə öz əksini tapmışdı. Ancaq, qiymətləndirmənin sadalanan üsullarının məzmunu həmin sənədlərdə demək olar ki, açıqlanmamış qalmışdır. Məsələn, satınalma yolu ilə əldə edilən, ya da müəssisənin

özündə hazırlanmaq yolu ilə daxil olan qeyri-maddi aktivlərin ilkin dəyərinə daxil olacaq xərclərin konkret tərkibi, yaxud siyahısı müəyyən deyildi. Əvəzsiz qaydada daxil olan qeyri-maddi aktivlərin ilkin dəyərinin müəyyən olunması üsulu da mükəmməl hesab oluna bilməzdi. Təsisçilərdən daxil olan qeyri-maddi aktivlərin qiymətləndirilməsi üsulu isə tərəflərin subyektiv iradəsindən və istəyindən asılı olan bir üsul idi.

Prinsiplərdə və Konseptual Əsaslarda qeyri-maddi aktivlərin qiymətləndirilməsi ayrıca əks etdirilmir. Həmin sənədlərdə maliyyə hesabatının elementləri olan aktivlərin qiymətləndirilməsinin müxtəlif metodları ümumi şəkildə şərh edilir.

Prinsiplərdə aktivlərin qiymətləndirilməsinin aşağıdakı metodları göstərilir: əldə olunmanın faktiki dəyəri; bərpa dəyəri; mümkün satış dəyəri; diskontlaşdırılmış dəyər (92, s.57-58).

Konseptual Əsaslarda isə qiymətləndirmə metodları bir qədər fərqli kimi görünür: ilkin dəyər; cari dəyər; mümkün satış dəyəri; diskontlaşdırılmış dəyər; ədalətli dəyər.

Daxil olan, əldə olunan, ya da müəssisənin özündə yaradılan qeyri-maddi aktivlərin qiymətləndirilməsi üçün göstərilən sənədlərdə nəzərdə tutulan metodlardan yalnız üçünə istifadə etmək olar: əldə olunmanın faktiki dəyəri; ilkin dəyər və ədalətli dəyər. Əldə olunmanın faktiki dəyəri ilə ilkin dəyər öz məzmunu etibarlı ilə eynidir və əslində onların da əsasında ədalətli dəyər qoyulmuşdur.

Prinsiplərdə əldə olunmanın faktiki dəyəri “aktivlərin əldə olunması üçün ödənilmiş pul vəsaitlərinin, yaxud onların ekvivalentlərinin məbləği, yaxud da onların əldə olunması anında onlar üçün təklif edilmiş ədalətli dəyər kimi müəyyən olunur” (92, s.57). Konseptual Əsaslarda isə aktivin ilkin dəyər əsasında qiymətləndirilməsi üsulu aşağıdakı kimi formulə edilir: «Aktivin ilkin dəyəri əsasında qiymətləndirilməsi onun əldə edilməsi zamanı pul vəsaitlərinin və ya pul vəsaitlərinin ekvivalentlərinin ödənilmiş məbləği və ya verilmiş əvəzləşdirmənin (mübadiləyə verilmiş qeyri-monetar aktivlərin, qəbul edilmiş öhdəliklərin, buraxılmış kapital alətlərinin) ədalətli dəyəri ilə qiymətləndirilməsini nəzərdə tutur» (76, s.11).

Konseptual Əsaslarda aktivlərin, o cümlədən qeyri-maddi aktivlərin ilkin qiymətləndirilməsi üçün istifadə edilə biləcək ədalətli dəyərin məzmunu açıqlanmışdır: «Aktivin ədalətli dəyər əsasında qiymətləndirilməsi onun müstəqil, yaxşı məlumatlandırılmış və bu cür əməliyyatı həyata keçirməkdə maraqlı olan tərəflər arasında mübadilə nəticəsində əldə edilə biləcək məbləğlə qiymətləndirilməsini nəzərdə tutur» (76, s.12). Beləliklə, nəticə çıxarmaq olar ki, bütün aktivlər kimi, qeyri-maddi aktivlərin daxil olması zamanı aşağıdakı qiymətləndirmə metodları tətbiq olunmalıdır: 1) qeyri-maddi aktivlər satınalma yolu ilə daxil olduqda-əldə olunmanın faktiki dəyəri ilə (ilkin dəyərlə) qiymətləndirmə və/və ya ədalətli dəyərlə qiymətləndirmə metodları ilə; 2) mübadilə yolu ilə daxil olduqda-ədalətli dəyərlə qiymətləndirmə metodu ilə; Ancaq Prinsiplər və Konseptual Əsaslar müəssisənin özündə yaradılan, təsisçilərdən nizamnamə kapitalına pay şəklində daxil olan və əvəzsiz qaydada daxil olan qeyri-maddi aktivlərin hansı qiymətləndirmə metodu ilə qiymətləndirilə biləcəyinə birbaşa cavab vermir. Düşünmək olar ki, həmin qeyri-maddi aktivlərin birinci qrupunu faktiki maya dəyəri, digər iki qrupunu isə ədalətli dəyərlə qiymətləndirmək lazımdır.

Prinsiplər və Konseptual Əsaslar müəssisələrin birləşməsi və bir müəssisənin digər müəssisəni satın aldığı zaman yaradılan qeyri-maddi aktivlərin hansı metodlarla, yaxud metodla qiymətləndirilməsinə də aydınlıq gətirmir. Nəhayət, Prinsiplər və Konseptual Əsaslar bu və ya digər yolla əldə olunan, yaradılan qeyri-maddi aktivlərin maya dəyərinə / ilkin dəyərinə hansı xərclərin daxil edilə biləcəyini, faktiki maya dəyərinin/ədalətli dəyərin hansı hallarda artırılı biləcəyini də göstərmir. Həmin məsələlər bilavasitə qeyri-maddi aktivlərə aid olan Beynəlxalq Standart-MHBS 38 və Milli Standart MMUS 12-də və qismən də digər müvafiq Beynəlxalq və Milli Standartlarda açıqlanır. Məsələn, müəssisə və təşkilatların birləşməsi nəticəsində yaranan qeyri-maddi aktivlərin qiymətləndirilməsi qaydasını MHBS 3 və MMUS 18 tənzimləyir.

Daxil olan, yaradılan qeyri-maddi aktivlərin faktiki maya dəyərinin/ilkin dəyərinin hansı xərclər əsasında formalaşdırılması mühüm metodoloji əhəmiyyət

daşıyır. MMUS 12 ayrıca alınmış qeyri-maddi aktivin ilkin qiymətinin aşağıdakı iki elementdən ibarət ola biləcəyini təsbit edir:

(a) alış qiymətindən satış endirimləri çıxıldıqdan sonra idxal rüsumları və alışla bağlı bərpa edilməyən vergilər də daxil olmaqla sərf olunan məsrəflər;

(b) aktivdən məqsədyönlü istifadə edilməsi üçün onun lazımi vəziyyətə gətirilməsinə çəkilən birbaşa məsrəflər (76, s.16).

MMUS 12-də müəyyən olunmuş xərclərin elementləri MHBS 38-də təsbit edilmiş xərc elementlərinə tamamilə uyğundur. Ancaq MMUS 12-dən fərqli olaraq MHBS 38-də qeyri-maddi aktivin maya dəyərində daxil olunacaq müstəqim (birbaşa) xərclərin konkret tərkibi əks etdirilir:

(a) aktivin işçi vəziyyətinə gətirilməsi ilə əlaqədar işçilərin mükafatlandırılmasına¹ çəkilən xərclər;

(b) aktivin işçi vəziyyətinə gətirilməsi ilə bilavasitə əlaqədar peşəkar xidmətlərin ödənilməsinə çəkilən xərclər;

(c) aktivin lazımi qaydada işləməsinin yoxlanılmasına çəkilən xərclər (92, s.505).

Aşağıdakı xərclərin qeyri-maddi aktivlərin maya dəyərində daxil edilməsinə icazə verilmir: yeni növ məhsulun, yaxud xidmətin tətbiqinə çəkilən xərcləri (məhsulun reklam olunmasına və hərəkətinə çəkilən xərclər də daxil olmaqla); təzə yerlərdə təsərrüfat fəaliyyətinin aparılmasına, yaxud yeni müştəri kateqoriyasına çəkilən xərclər (heyətin hazırlanmasına və öyrədilməsinə çəkilən xərclər də daxil olmaqla); administrativ və digər ümumi qaimə xərcləri.

MHBS 38 və MMUS 12 qeyri-maddi aktivin müəssisə rəhbərliyinin niyyətlərinə uyğun olaraq istifadəyə hazır vəziyyətə gətirilmiş olduğu andan sonra çəkilən xərclərin onun balans dəyərində daxil edilməsinə yol vermir. Məsələn, belə xərclərə aktivin rəhbərliyinin niyyətlərinə uyğun istifadəyə yararlı olmasına baxmayaraq istifadə olunmadığı zaman ona çəkilən xərclər; aktivin istifadəsi zamanı, yaxud yerdəyişməsi zamanı yaranan xərclər; ilkin əməliyyat xərcləri daxildir.

¹ Əmək haqqına çəkilən xərclər nəzərdə tutulur.

Əgər qeyri-maddi aktiv üçün nəzərdə tutulan ödəniş kreditləşmənin adi şərtləri üzrə olduğundan daha uzun müddətə təxirə salınarsa, onda onun maya dəyəri/ilkin dəyəri həmin aktivin pul vəsaitləri məbləğində satınalma qiymətinə bərabərdir. Bu kəmiyyətlə ümumi ödənişlər arasındakı fərq MHBS 23 və MMUS 13 üzrə nəzərdə tutulan kapitallaşdırma əsasında uçot qaydasına uyğun olaraq kapitallaşdırılmırsa, kreditləşmə dövrü müddətində faizlərin ödənilməsinə çəkilən xərclər kimi tanınır, başqa sözlə, əldə olunan qeyri-maddi aktivin maya dəyərində / ilkin dəyərində daxil edilmir. MHBS 23 və MMUS 13-ə əsasən qeyri-maddi aktivlərin əldə edilməsi ilə əlaqədar alınmış kreditlər üzrə faiz xərcləri həmin aktivlər istifadə üçün yararlı vəziyyətə gətirilən momentə qədər kapitallaşdırıla, yəni həmin aktivlərin maya dəyərində daxil edilə bilər. Qeyri-maddi aktivlər təyinatı üzrə istifadəyə hazır olduqdan sonra ödənilən faiz xərcləri həmin aktivlərin balans dəyərində daxil edilmir, mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda dövrü xərclər kimi əks etdirilir.

Qeyd edək ki, alınmış kreditlər üzrə faiz xərclərinin kapitallaşdırılması və / və ya dövrü xərclər kimi tanınması və uçotu qaydası müəssisənin özü tərəfindən yaradılan qeyri-maddi aktivlərə də şamil edilir.

Nəzərdən keçirilən qaydanın müəssisənin maliyyə vəziyyətinə (balans göstəricilərinə) və / və ya maliyyə nəticələrinə (mənfəət və zərərlər üzrə hesabat göstəricilərinə) təsiri şəksizdir.

Qeyri-maddi aktivin əldə olunması, yaxud yaradılması ilə əlaqədar alınmış kreditlər (borclar) üzrə xərclərin bir hissəsinin kapitallaşdırılması, digər hissəsinin isə dövrü xərclərə aid edilməsi qaydasının nə dərəcədə düzgün olduğunu demək çətindir. Bunun üçün əlavə araşdırmalar aparılması tələb olunur.

MHBS 3 və MMUS 18-ə əsasən, əgər qeyri-maddi aktiv müəssisələrin /təşkilatların birləşməsi yolu ilə əldə olunursa, onda həmin qeyri-maddi aktivin maya dəyəri əldə olunma tarixinə onun ədalətli dəyərində bərabərdir. Həmin standartlara görə birləşmə nəticəsində yaranan qeyri-maddi aktivin ədalətli dəyəri o zaman dürüst müəyyən oluna bilər ki, həmin aktiv birləşmə nəticəsində yaranan işgüzar imicdən (qudvildən) ayrılma bilən olsun. Əks halda həmin qeyri-maddi aktivin ədalətli dəyərini və deməli, gələcəkdə onun iqtisadi fayda gətirə biləcək bir aktiv olduğunu dürüst

müəyyən etmək mümkün deyildir. Bu, həm də o deməkdir ki, həmin aktivlər balansda tanınmamalıdır. Birləşmə zamanı əldə olunan aktivin işgüzar aktivdən ayrılmasının mümkünlüyü hələ onun ədalətli dəyərinin dürüst müəyyən oluna biləcəyinə təminat vermir. Qeyri-maddi aktivin ədalətli dəyərinin qiymətləndirilməsi üçün daha dürüst zəmin (əsas, baza), aktiv bazarda təşəkkül tapmış bazar qiymətləri ola bilər. Lakin MHBS 38 və MMUS 12-də təsvir olunan aktiv bazarın olmadığı halda (belə bazar bizim ölkəmizdə demək olar ki, mövcud deyildir) ədalətli dəyər müəyyən edilməsi çətinidir. Hətta aktiv bazarın olduğu halda da qiymətlər qapalı şəkildə, yaxud gizli müəyyən olunur. Odur ki, «ədalətli dəyər» anlayışı real kəmiyyət kimi müəyyən oluna bilmir. Onda sual olunur ki, müəssisələrin birləşməsi nəticəsində əldə edilən qeyri-maddi aktivin ilkin dəyərini ayrıca necə müəyyən etmək olar? Araşdırmalar göstərir ki, bu suala birmənalı cavab yoxdur.

Bir və ya bir neçə qeyri-maddi aktiv qeyri-pul aktivinə yaxud aktivlərinə, ya da pul və qeyri-pul aktivlərinin kombinasiyasına mübadilə edilmək yolu ilə əldə oluna bilər. MHBS 38 və MMUS 12 bu yolla əldə olunan qeyri-maddi aktivin ilkin dəyərinin ədalətli dəyərlə müəyyən olunmasını tələb edir. Ancaq bu zaman aşağıdakı hallar istisna edilir: (a) mübadilə əməliyyatı kommersiya xarakteri daşımamalıdır; (b) həm alınmış, həm verilmiş aktivin ədalətli dəyərinin dürüst müəyyən oluna bilməməsi halları olmamalıdır.

Əgər, əldə olunan qeyri-maddi aktiv ədalətli dəyərlə qiymətləndirilmirsə, yaxud qiymətləndirilə bilmirsə, onda onun ilk dəyəri verilən aktivin balans dəyəri ilə müəyyən olunmalıdır. Əgər, müəssisə ya alınmış qeyri-maddi aktivin, yaxud verilmiş aktivin ədalətli dəyərini müəyyən edə bilərsə, onda ilkin dəyərin müəyyən olunması üçün verilən aktivin ədalətli dəyərindən istifadə olunmalıdır. Əgər, mübadilə zamanı alınan qeyri-maddi aktivin ədalətli dəyərini, verilən aktivin ədalətli dəyərindən daha dürüst müəyyən etmək olursa, onda ilkin qiymətləndirmə alınmış aktivin ədalətli dəyəri ilə aparılmalıdır. MMUS 12-nin 41-ci maddəsində göstərilir ki, pul vəsaitləri və onların ekvivalentləri mübadilə əməliyyatlarının bir hissəsinə daxil edilərsə, bu onu göstərə bilər ki, mübadilə edilən aktivlərin ədalətli dəyərləri bərabər deyildir (76, s.139). Zənnimizcə, bu halda söhbət ədalətli dəyərlərin qeyri-bərabərliyindən deyil,

mübadilə olunan aktivlərin gələcəkdə hansının az, hansının çox iqtisadi fayda gətirə biləcəyindən getməlidir. Əgər, verilən aktiv alınan aktivə nisbətən gələcəkdə daha çox iqtisadi fayda gətirmək qabiliyyətinə malikdirsə, onda o daha yüksək dəyərə, və deməli, ədalətli dəyərə malikdir. Buna görə də alınan qeyri-maddi aktivlə yanaşı onun mübadiləsi nəticəsində pul vəsaiti də alınabilir, praktikada bu proses əksinə də baş verir. Əgər, alınan aktiv verilən aktivə nisbətən gələcəkdə daha yüksək iqtisadi fayda gətirmək qabiliyyətinə malik olarsa, onda verilən aktivlə yanaşı digər müəssisəyə pul vəsaiti də ödənilə bilər.

Qeyd olunduğu kimi, qeyri-maddi aktivlər müəssisənin özü tərəfindən də yaradıla bilər. Bu halda onların uçota alınması və balansda tanınmasının hansı ilkin xərclər əsasında həyata keçirilməsi də mübahisə obyektinə olaraq qalır. Həmin məsələni araşdırmazdan öncə onu qeyd etmək ki, nə MHBS 38, nə də MMUS 12 daxili imkanlar hesabına yaradılmış qudvilin qeyri-maddi aktiv kimi tanınmasına icazə vermir. Bu onunla əlaqədardır ki, daxili imkanlar hesabına yaradılan qudvilə çəkilən xərclər, onun qeyri-maddi aktiv kimi tanınmasına əsas vermir. Daxili imkanlar hesabına yaradılan qudvil identifikasiya olunan deyildir və, onun yaradılmasından gələcəkdə əldə olunan iqtisadi faydanı ayrıca müəyyən etmək də qeyri-mümkündür.

Ümumiyyətlə, daxildə yaradılan qeyri-maddi aktivlərin aktiv kimi tanınması biləcəyini, yaxud tanınması bilməyəcəyini qiymətləndirmək bəzən çətinlik törədir. Bu da onunla bağlıdır ki, daxildə yaradılan qeyri-maddi aktiv: 1) identifikasiyalaşdırmaq mümkün deyildir; 2) onun istifadəsindən əldə edilə biləcək iqtisadi faydanın olacağı ehtimalı dəqiq deyildir; onun maya dəyərini dürüst müəyyən etmək çətinidir.

Bununla belə, MHBS 38 və MMUS 12-nin müəyyən etmiş olduğu kriteriyalara və tələblərə uyğun gəldikdə, daxildə yaradılan qeyri-maddi aktivin tanınması mümkündür. Daxildə yaradılan qeyri-maddi aktivlər standartlara görə maya dəyəri əsasında ilkin uçota alınmalı və balansda tanınmalıdır. Maya dəyərinə aşağıdakı xərclərin daxil edilməsinə icazə verilir:

(a) qeyri-maddi aktivin yaradılması zamanı istifadə olunmuş materiallara və xidmətlərə çəkilmiş xərclər;

(b) qeyri-maddi aktivlərin yaradılması zamanı işçilərin mükafatlandırılmasına (əmək haqqına) çəkilən xərclər;

(c) ixtiyari hüququn qeydiyyatı üzrə rüsumlar;

(d) qeyri-maddi aktivin yaradılması zamanı istifadə olunan patentlərin və lisenziyaların amortizasiyası.

Daxildə yaradılmış qeyri-maddi aktivin ilkin dəyəri həmin xərclərdən ibarət maya dəyəri məbləğində qiymətləndirilir. Qalan heç bir xərc, əgər həmin xərc bilavasitə qeyri-maddi aktivin yaradılması ilə bağlı deyildirsə, ilkin dəyərə daxil edilmir.

MBHS 3 və MMUS 18-ə əsasən müəssisələrin birləşdirilməsi nəticəsində yaranan qudvil (işgüzar imic) maya dəyəri ilə qiymətləndirilməlidir. Həmin qiymət qudvilin ilkin qiymətini təşkil etməli və sözügedən qeyri-maddi aktiv uçotda və balansda həmin qiymətlə əks etdirilməlidir. Qudvilin maya dəyəri əldə olunan təşkilatın (törəmə müəssisənin) identifikasiya olunan aktivlərinin, öhdəliklərinin və şərti öhdəliklərinin xalis ədalətli dəyəri ilə əldə olunmanın faktiki dəyəri arasındakı fərq kimi müəyyən edilir.

Müəssisə, yaxud təşkilat qeyri-maddi aktivi əvəzsiz qaydada digər hüquqi və fiziki şəxslərdən, həmçinin hökumət subsidiyaları şəklində əldə etdikdə, həmin qeyri-maddi aktiv ilkin olaraq ədalətli dəyərlə qiymətləndirilməlidir. Əgər, müəssisə bu cür yolla əldə olunan qeyri-maddi aktivi ədalətli dəyərlə qiymətləndirə bilmirsə, yaxud qiymətləndirmək istəmirsə, onda həmin qeyri-maddi aktiv təyinatı üzrə istifadə üçün hazırlıq vəziyyətinə gətirilmə ilə bağlı xərclər də daxil olmaqla nominal dəyəri ilə qiymətləndirilməlidir.

Yuxarıda deyilənlərdən belə bir nəticə çıxarmaq olar ki, qeyri-maddi aktivlərin ilkin qiymətləndirilməsi üçün vahid, universal qiymətləndirmə metodikası, yaxud üsulu yoxdur və onun işlənilib hazırlanması da mümkün deyildir. Müxtəlif yollarla əldə olunan qeyri-maddi aktivlərin fərqli qiymətləndirmə metodları ilə qiymətləndirilməsi qaçılmazdır. Ancaq bütün hallarda ilkin tanınma və qiymətləndirmənin əsasında MHBS 38 və MMUS 12-nin müəyyən etmiş olduğu ümumi kriteriyalar və tələblər dayanmalıdır.

Müxtəlif yollarla daxil olan qeyri-maddi aktivlər yuxarıda nəzərdən keçirilən qiymətləndirmə üsullarından istifadə olunmaqla ilkin uçotda əks etdirilir. İlkin uçot obyektin təkcə dəyər ifadəsində əks etdirilməsini deyil, həmçinin onun qeydiyyatının texniki tərəfini əhatə edir. Məsələn bundadır ki, daxil olan qeyri-maddi aktiv obyektlərinin ilkin dəyəri son nəticədə müvafiq qeydiyyat sənədlərinin məlumatları əsasında formalaşır. Odur ki, qeyri-maddi aktivin istənilən yolla daxil olması ilkin uçot sənədləri ilə rəsmiyyətə salınmalıdır. Bununla əlaqədar onu qeyd etmək lazımdır ki, hazırda ölkə müəssisələrində bilavasitə qeyri-maddi aktivlərin daxil olmasının və hərəkətinin uçotunu aparmaq üçün xüsusi ilkin sənədlər işlənilib hazırlanmamışdır. Məlum olduğu kimi, “Mühasibat uçotu haqqında” 2004-cü ildə qəbul edilmiş Qanunda, eləcə də Kommersiya təşkilatları üçün işlənilib hazırlanmış və Maliyyə Nazirliyi tərəfindən təsdiq olunmuş Milli Mühasibat Uçotu Standartlarında da həmin məsələ həll olunmamış qalmışdır. Yalnız əvvəlki normativ sənədlərdə göstərilir ki, uzunmüddətli aktivlər, o cümlədən qeyri-maddi aktivlər obyekt balansına qəbul-təhvil aktı ilə qəbul olunur və həmin sənəddə göstərilən ilkin qiymətlə əks etdirilir. Ancaq bu və ya digər qeyri-maddi aktiv növünün daxil olmasını və mədaxil edilməsini qəbul-təhvil aktı ilə rəsmiyyətə salmamaq da olar. Belə ki, məsələn, ixtira üzrə hüquqların, faydalı modellərin, sənaye nümunələrinin əldə olunmasını müvafiq orqanda qeydiyyatdan keçmiş lisenziya müqavilələri, patentlərlə də rəsmiyyətə salmaq və uçotda əks etdirmək olar. Mal, yaxud xidmət nişanının satın alınması razılaşma, yaxud güzəşt müqaviləsi əsasında təsdiq olunmalıdır. Müəlliflik hüquqlarının əldə edilməsi zamanı onların qeydiyyatı və ilkin uçotu həmin hüquqları satan fiziki və hüquqi şəxslər ilə bağlanmış və müvafiq qaydada qüvvəyə minmiş müqavilələr əsasında təşkil edilir.

Qeyri-maddi aktivlərin bəzi növlərinin, məsələn, «nou-hau» və kommersiya sirri hesab olunan digər qeyri-maddi aktivlərin qeydiyyatı və ilkin uçotunu aparmaq üçün xüsusi sənədlərin işlənilib hazırlanması zəruridir. Bu sahədə mövcud olan sənədlər onlar barəsində ətraflı informasiya formalaşdırmağa və həmin informasiyanın məxfiliyini saxlamağa tam təminat vermir.

Qeyri-maddi aktivlərin ilkin qeydiyyatı və mədaxil edilməsi üzrə qəbul-təhvil aktının və digər sənədlərin məlumatları əsasında müvafiq uçot kartoçkaları açılır. Kartoçkalar qeyri-maddi aktivlərin hər bir uçot vahidi üzrə açılır. Uçot vahidi kimi-bir patentdən, müqavilədən, şəhadətnamədən irəli gələn hüquqların məcmusu çıxış edir.

Araşdırmalar göstərir ki, ölkə müəssisələrində qeyri-maddi aktivlərin istifadəsi, alqı-satqısı, mübadiləsi kütləvi xarakter daşmadığı üçün onların mövcudluğu və hərəkəti üzrə ilkin sənədlərin analitik və sintetik uçot registrlərinin yeniləşdirilməsinə, təkmilləşdirilməsinə və bir çox hallarda yenilərinin işlənilib hazırlanmasına ehtiyac vardır.

Qeyri-maddi aktivlərin sintetik uçotunu aparmaq üçün Mühasibat Uçotunun Hesablar Planında 101 «Qeyri-maddi aktivlər-Dəyər» adlı xüsusi hesab nəzərdə tutulmuşdur. Bu hesabda elə qeyri-maddi obyektlər uçota alınmalıdır ki, onlar Prinsiplərdə, Konseptual əsaslarda, MHBS 38, MMUS 12-də və digər beynəlxalq və milli standartlarda müəyyən olunmuş kriteriyalara və tələblərə cavab versin: qeyri-monetar olsun; fiziki əsasa malik olmasın; identifikasiya oluna bilsin; dəyəri etibarlı şəkildə ölçülə bilsin; gələcəkdə müəssisəyə iqtisadi fayda gətirmək ehtimalı olsun;

Hesablar Planında qeyri-maddi aktivlərin ayrı-ayrı növlərinin uçotu barədə informasiya formalaşdırmaq üçün 8 subhesab nəzərdə tutulmuşdur. 1996-cı ilin yanvarın 1-dən son dövrlərə qədər qüvvədə olmuş Hesablar Planında heç bir subhesabın olmadığı nəzərə alınsa, onda indiki Hesablar Planının qeyri-maddi aktivlər üzrə daha informativ olduğunu sübut etməyə ehtiyac yoxdur. Ancaq bir məqam diqqəti çəkir ki, subhesabların tərkibində yuxarıdakı kriteriyalara və tələblərə cavab verməyən subhesablar vardır. Bunlardan biri 101-1 «Elmi-tədqiqat və təcrübə-konstruktor işləri, ikincisi isə 101-2 «Qudvil» subhesablarıdır. Əgər, MHBS 38 və MMUS 12 qudvilin tanınmasına və onun maya dəyəri ilə uçota alınmasına icazə verirsə, elmi-tədqiqat mərhələsində olan işlərin qeyri-maddi aktiv kimi tanınmasına icazə vermir. 101 nömrəli hesab və onun subhesabları aktivdir, onların yekun qalıqlarının məbləği müəssisənin maliyyə vəziyyətini əks etdirən mühasibat balansında göstərilir.

Göstərilən sintetik hesabda və onun subhesablarında uçot yazılışları qeyri-maddi aktivlərin daxil olması yolları və üsullarından asılı olaraq aparılır. «Qeyri-maddi

aktivlər-Dəyər» adlı hesabda və onun subhesablarında, daha doğrusu, onların debetində yazılışlar “obyektlərin ilkin” dəyəri dəqiq müəyyən edildikdə və onlar təyinatı üzrə istifadəyə tam hazır olduqda aparıla bilər. Qeyri-maddi aktivlərin ilkin dəyərinin tam formalaşmasına qədər çəkilən xərclər 101 nömrəli hesabda və onun subhesablarında uçota alınma bilməz. Bu o deməkdir ki, əldə edilən qeyri-maddi aktivlərin alınması və yaradılması ilə əlaqədar xərclər, habelə onların hazır vəziyyətə gətirilməsi ilə bağlı məsrəflər əvvəlcə başqa aktiv hesablarda yığılmalıdır. Düzdür, mövcud standartların tələblərinə görə satın alınan, mübadilə yolu ilə gətirilən və əvəzsiz qaydada əldə olunan qeyri-maddi aktivlər üzrə nəzərdə tutulan əlavə xərclər, onların maya dəyərinə, yaxud ilkin dəyərinə daxil edilə bilər. Yəni belə xərclər birbaşa 101 nömrəli hesabda və onun müvafiq subhesablarında əks etdirilə bilər. Lakin əksər hallarda qeyri-maddi aktivlər satınalma qaydasında və müəssisənin özündə yaradılma yolu ilə əldə edilir və buna görə də müvafiq xərclərin əvvəlcə ayrıca hesabda (hesablarda) yığılması qaçılmazdır. Belə hesabların olması həm də ona görə vacibdir ki, həmin hesablarda qeyri-maddi aktivlərin maya dəyərinə/ilkin dəyərinə bilavasitə daxil edilən xərclərlə yanaşı, daxil edilməyən xərclər əks etdirilməlidir. Məsələn, əldə olunan və yaradılan qeyri-maddi aktivlər üzrə aşağıdakı xərclər onların maya dəyərinə daxil edilə bilməz: 1) yeni növ məhsulun və xidmətin tətbiqi üzrə xərclər (məhsulun reklam və hərəkəti üzrə xərclər də daxil olmaqla); 2) müştərilərin yeni kateqoriyaları ilə təsərrüfat fəaliyyətinin davam etdirilməsi üzrə xərclər; 3) heyətin hazırlanmasına və öyrədilməsinə çəkilən xərclər; 4) ümumi qaimə xərcləri; 5) aktivin plan göstəricilərinə çatmasına qədər və/ və ya onun işinin nəticələrinə təklifin formalaşdığı dövrdə ilkin əməliyyat zərərləri; 6) qeyri-maddi aktivlərin əldə edilməsi, yaxud yaradılması üçün alınmış borclar üzrə xərclərin bir hissəsi; Həmin xərclər qeyri-maddi aktivlərin maya dəyərinə/ilkin dəyərinə daxil edilməsə də, onların kapital qoyuluşlarına (investisiyalara) aid edilməsi zəruridir. Yeni Hesablar Planında qeyri-maddi aktivlərin əldə olunmasına /yaradılmasına çəkilən xərclərin uçotunu aparmaq üçün 103 nömrəli «Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması» adlı aktiv sintetik hesab nəzərdə tutulmuşdur. Müəssisə tərəfin-

dən satın alınan qeyri-maddi aktivin dəyəri həmin hesabda malsatanların ödənilmə üçün qəbul edilmiş, yaxud ödənilmiş hesabında göstərilən məbləğdə əks etdirilir:

Debet 103 «Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması», kredit 431 «Malsatan və podratçılara uzunmüddətli kreditor borcları» və ya 531 «Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditor borcları», yaxud debet 431,531, kredit 223 «Bank hesablaşma hesabları».

Göstərilən hesabın debetində qeyri-maddi aktivin istifadə üçün hazır vəziyyətə gətirilməsi ilə bağlı digər xərclər də əks etdirilir və bu zaman yuxarıdakı kimi mühasibat yazılışları tərtib olunur. Qeyri-maddi aktiv təyinatı üzrə istifadəyə hazır olduqda qəbul-təhvil aktı, əsasında aktivlərin tərkibinə daxil edilir və mühasibat uçotunda debet 101 «Qeyri-maddi aktivlər-Dəyər» və kredit 103 «Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması» yazılışları tərtib olunur.

Aşağıdakı misalla qeyri-maddi aktivin satınalma yolu ilə əldə olunması zamanı onun ilkin dəyərinin formalaşması və uçotda əks etdirilməsi qaydasının nəzərdən keçirilməsi faydalı ola bilər.

Misal 2.1 SOCAR Energy Georgia LLC şirkəti ilin əvvəlində SOCAR Overseas LLC şirkətindən patent hüququ əldə etmişdir. Patentin 700000 manatı dərhal ödənilmiş, qalan 300000 manatının isə bir ildən sonra ödənilməsi nəzərdə tutulur. Patentin qeydiyyatı üzrə xərc 1000 manat, patentin istifadə üçün hazırlıq səviyyəsinə gətirilməsi ilə əlaqədar məsləhət xidmətinin dəyəri 5000 manat təşkil edir və həmin xərclər də ödənilmişdir.

SOCAR Energy Georgia LLC şirkətinin qeyri-maddi aktivin əldə edilməsi ilə əlaqədar bütün xərcləri həmin aktivin maya dəyərinə daxil ediləcəkdir. Bunun üçün həmin xərcləri ümumiləşdirmək lazımdır. Ancaq əvvəlcə ilin sonunda ödəniləcək 300000 manatın diskontlaşdırılması lazımdır. Bu halda diskontlaşdırma əmsalı 0,86957 təşkil edir. Onda təxirə salınmış tədiyyənin diskontlaşdırılmış məbləği 260871 manat ($300000 \times 0,86957$) təşkil edəcəkdir. Beləliklə, əldə olunan aktivin ilkin dəyəri aşağıdakı məbləğdə olacaqdır: $700000 + 260871 + 1000 + 15000 = 976871$ manat; Bu zaman baş vermiş əməliyyatlar hesablarda aşağıdakı yazılışlarla rəsmiyyətə salınır: 1) Qeyri-maddi aktivin əldə olunması üzrə ödənilmiş pul vəsaiti məbləğinə -

700000 manat: Debet 103 «Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması»-700000 manat; Kredit 223 «Bank hesablaşma hesabları»-700000 manat; 2) Qeyri-maddi aktivin ödəniləcək dəyərinin təxirə salınmış məbləğinə-260871 manat: Debet 103 «Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması»-260871 manat; Kredit 431 «Malsatan və podratçılara uzunmüddətli kreditor borcları»-260871 manat; 3) Qeyri-maddi aktivin qeydiyyatı üzrə ödənilmiş xərc məbləğinə -1000 manat: Debet 103 «Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması»-1000 manat; Kredit 223 «Bank hesablaşma hesabları»-1000 manat; 4) Qeyri-maddi aktivin istifadə üçün hazırlıq səviyyəsinə gətirilməsi ilə əlaqədar məsləhət xidmətinin dəyərinin ödənilmiş məbləğinə -15000 manat: Debet 103 «Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması»-15000 manat; Kredit 223 «Bank hesablaşma hesabları» -15000 manat.

Həmin yazılışlar nəticəsində 103 nömrəli hesabın debetində yığılan məbləğ (976871 manat), əldə olunan patent hüququnun maya dəyərini, yaxud ilkin dəyərini formalaşdırmış olur. Obyekt göstərilən məbləğdə balans qəbul edildikdə aşağıdakı yazılış tərtib olunacaqdır: Debet 101 «Qeyri-maddi aktivlər -Dəyər» hesabının 101-4 «Patent-Dəyər» adlı subhesabı-976871 manat; Kredit 103 «Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması»-976871 manat.

Qeyd olunduğu kimi, müəssisənin daxilində yaradılan və qeyri-maddi aktivlərin tanınması kriteriyalarına və tələblərinə uyğun gələn obyektlər üzrə xərclər ilkin olaraq 103 nömrəli hesabda kapitallaşdırılır. Həmin xərclər məlum olduğu kimi, iki mərhələdə çəkilir: tədqiqatlar mərhələsində çəkilən xərclər və işləmələr mərhələsində çəkilən xərclər. Beynəlxalq və Milli Standartların tələblərinə görə birinci mərhələdə çəkilən xərclər qeyri-maddi aktiv kimi, yaxud onun ilkin dəyəri kimi tanınmır (qiymətləndirilmir) və baş verdiyi dövrün xərclərinə silinir. İkinci mərhələdə çəkilən xərclər isə tanınır və onlar qeyri-maddi aktivin maya dəyərini/ilkin dəyərini yaradır. İşləmələr mərhələsində çəkilən xərclərin və bunların əsasında yaradılan və tanınan qeyri-maddi aktivlərin daxil olmasının uçotu qaydasını aşağıdakı misalla nəzərdən keçirəkmək yerinə düşər.

Misal 2.2 SOCAR şirkət yeni proqram təminatı yaradır. 2011-ci ildə çəkilmiş xərclərin məbləği 100000 manat, o cümlədən 1 noyabr tarixinə qədər olan xərclər 80000 manat, 1 noyabrdan 31-dekabra qədər olan xərclər-20000 manat təşkil etmişdir. 1 noyabr 2011-ci il tarixində şirkət sübut edə bilərdi ki, yeni proqram təminatı üzrə işləmələr qeyri-maddi aktiv qismində tanına bilər. İşləmələrin istifadəsindən gözlənilən xalis pul axınlarının məbləği (işləmələrin gələcəkdə istifadə üçün hazır olması prosesinin tamamlanmasına lazım olan pul vəsaitlərinin gələcək xaric olmaları nəzərə alınmaqla) 30000 manat məbləğində qiymətləndirilmişdir. Birinci, yəni 2011-ci ilin sonunda işləmələr prosesi (mərhələsi) üzrə xərclər 20000 manat məbləğində tanınacaqdır. Çünki, 1 noyabr tarixindən 31 dekabr 2011-ci il tarixinə qədər olan dövrdə çəkilmiş həmin xərclər qeyri-maddi aktivlərin tanınma kriteriyalarına uyğun gəlir. Eyni zamanda həmin mərhələdə çəkilmiş xərclər şirkətə 30000 manat məbləğində xalis pul daxil olmaları ehtimalını yaradır. 1 noyabr 2011-ci ilə qədər 80000 manat məbləğində çəkilmiş xərclər kapitallaşdırılmır və dövrü xərclərə silinir. Başqa sözlə, 80000 manat məbləğində çəkilmiş xərclər qeyri-maddi aktivlərin tanınma kriteriyalarına cavab vermir. 2012-ci ildə şirkət proqram təminatının hazırlanması prosesinə 40000 manat məbləğində xərc çəkmişdir. 2012-ci ilin sonunda istifadə üçün tam hazır olan qeyri-maddi aktivin hazırlanmasına çəkilən və tanınmalı olan xərclərin məbləği, yaxud maya dəyəri 60000 manat olmuşdur (20000 manat 2011-ci ilin sonunda tanınan məbləğ). Beləliklə, yeni yaradılan proqram təminatının ilkin dəyəri, yaxud balans dəyəri 60000 manat təşkil etmişdir. Həmin ilin sonunda proqram təminatının xalis satış dəyəri (xalis pul daxil olmalarının məbləği və 40000 manat 2012-ci ildə tanınmış məbləğ) 55000 manat məbləğində qiymətləndirilmişdir. Odur ki, yeni yaradılan qeyri-maddi aktiv qiymətdəndüşmədən olan zərər çıxılmaqla iki kəmiyyətdən ən aşağı olan kəmiyyətlə balansla mədaxil edilməlidir.

(a) faktiki xərclər/maya dəyəri məbləğində-60000manat; (b) xalis satış qiyməti ilə, yaxud əvəzolunma məbləği ilə dəyəri-55000 (20 000+40 000-5000) manat; Həmin müqayisəni illər üzrə ayrıca aparsaq, onda aşağıdakı mənzərə yaranar:

1) 2011-ci ildə: (a) faktiki xərclər /maya dəyəri-20000manat; (b) xalis satış qiyməti ilə, yaxud əvəzolunma məbləği ilə dəyər-30000 manat; 2011-ci ildə proqram

təminatının maya dəyərinə daxil edilməli olan iki kəmiyyətdən ən aşağı kəmiyyət, yəni məbləğ-20000 manat təşkil edir;

2) 2012-ci ildə: (a) faktiki xərclər /maya dəyəri-40000 manat; (b) xalis satış qiyməti ilə yaxud əvəz olunma məbləği ilə dəyər-35000 manat; 2012-ci ildə proqram təminatının maya dəyərinə daxil edilməli olan iki kəmiyyətdən ən aşağı kəmiyyət 35000 manat təşkil edir. Beləliklə, 2012-ci ilin sonunda yeni yaradılmış və müvafiq tanınma kriteriyalarına uyğun gələn proqram təminatının balansda əks etdiriləcək maya dəyəri, yaxud ilkin dəyəri 55 000 manat təşkil edəcəkdir.

Aydınır ki, nəzərdən keçirilən proqram təminatının yaradılmasına çəkilən bütün xərclər onun ilkin dəyərinə daxil edilməsə də müvafiq hesablarda öz əksini tapmalıdır. Sual olunur kapitallaşdırılmayan xərclərin uçotu hansı hesabda aparılmalıdır? Bu sual ona görə meydana çıxır ki, 103 nömrəli hesabda yalnız kapitallaşdırılmış xərclər uçota alınır. Müvafiq təlimat olmasa da həmin zərurət 103 nömrəli hesabın öz adından görünür. Əgər, hesabın adına uyğun hərəkət olursa, onda kapitallaşdırılmayan xərcləri həmin hesabda uçota almaq düzgün deyildir və deməli, həmin xərclər başqa hesablarda uçota alınmalıdır. Bunun üçün müxtəlif hesablardan istifadə oluna bilər. Bir şeyi nəzərə almaq lazımdır ki, kapitallaşdırılmayan xərclərə istər tədqiqatlar mərhələsində çəkilən müstəqim xərclər, istərsə də həm tədqiqatlar və həm də işləmələr mərhələsində çəkilmiş kommersiya, inzibati və sair ümumi qaimə xərcləri, heyətin hazırlanmasına və öyrədilməsinə çəkilən xərclər aid edilir.

Yuxarıda gətirdiyimiz misalda sonuncu qrup xərclərin məbləği görünür. İdarəetmə uçotunun informasiyasına görə 2011 və 2012-ci illər ərzində həmin xərclərin məbləği 9000 manat təşkil etmişdir. Bu xərclərin kəmiyyəti 2011-ci ildə 3000 manat, 2012-ci ildə 6000 manat olmuşdur. Lakin bu halda şirkət qeyri-maddi aktivlərin yaradılması ilə bağlı olan, ancaq kapitallaşdırılmasına müvafiq standartların icazə vermədiyi xərclər barədə ümumi informasiya formalaşdırmaq imkanını itirmiş olur. Bundan başqa, belə xərclər üzərində operativ nəzarət aparmaq da mümkün olmur. Qeyri-maddi aktivlərin balansda alınmalı olduğu ilkin dəyərini (maya dəyərini) formalaşdıran, eləcə də ilkin dəyərə (maya dəyərinə) daxil edilməyəcək xərclərin silinə qədər vahid hesabda aparılması, zənnimizcə, həm nəzəri-metodiki

və həm də praktiki baxımdan zəruridir. Ancaq əvvəlcə onu qeyd edək ki, həm kapitallaşdırılan və həm də kapitallaşdırılmayan xərclər 103 nömrəli «Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması» hesabında əks etdirilir:

1) Proqram təminatının yaradılması üçün 2011-ci ilin yanvar ayının 1-dən noyabr ayının 1-dək olan dövrdə çəkilmiş, lakin qeyri-maddi aktivin tanınması kriteriyalarına cavab verməyən və buna görə də kapitallaşdırılması mümkün olmayan xərclərin məbləğinə-80000 manat: Debet 103 «Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması» -80000 manat; Kredit 102,112,201, 431, 434,522, 531,533, 537, 223 və digər hesablar-80000 manat;

2) Proqram təminatının yaradılması üçün 2011-ci ilin noyabr ayının 1-dən dekabr ayının 31-nə qədər olan dövrdə çəkilmiş və qeyri-maddi aktivlərin tanınması kriteriyalarına cavab verən və buna görə də kapitallaşdırılmalı olan xərclərin məbləğinə-20000 manat: Debet 103 «Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması»-20000manat; Kredit 102,112,201,533,522,431, 434,531,537, 223,435,538 və digər hesablar -20000 manat.

3) 2011-ci ildə çəkilmiş ümumqaimə xərcləri məbləğinə-3000 manat: Debet 103 «Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması»-3000 manat; Kredit 721 «İnzibati xərclər» hesabı-3000 manat;

4) Proqram təminatının 2012-ci ildə yaradılmasına çəkilmiş və qeyri-maddi aktivlərin tanınması kriteriyalarına uyğun gələn və buna görə də kapitallaşdırılan xərclərin məbləğinə-40000 manat: Debet 103 «Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması»-40000manat; Kredit 102,112,201,431, 434,522,533, 537,227 və digər hesablar -40000 manat.

5) 2012-ci ildə çəkilmiş ümumqaimə xərcləri məbləğinə -6000 manat: Debet 103 «Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması»-6000 manat; Kredit 721 «İnzibati xərclər»-6000 manat;

6) Yeni proqram təminatının ilkin dəyərinə daxil edilməyən (kapitallaşdırılmayan) ümumqaimə xərclərinin silinməsi məbləğinə-3000 manat: Debet 801 «Ümumi mənfəət (zərər)»-3000 manat; Kredit 103 «Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması»-3000 manat;

7) 2012-ci ilin sonunda yeni yaradılmış proqram təminatının balansda tanınan xalis satış qiyməti ilə dəyəri məbləğinə-55000 manat: Debet 101 «Qeyri-maddi aktivlər-Dəyər» hesabının, 101-4 «Proqram təminatı-Dəyər» adlı subhesabı-55000 manat; Kredit 103 «Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması»-55000 manat;

8) Yeni yaradılan proqram təminatının qiymətdən düşməsindən olan zərərin silinməsi məbləğinə-5000 manat: Debet 801 «Ümumi mənfəət (zərər)»-5000 manat; Kredit 103 «Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması»-5000 manat;

9) Yeni proqram təminatının yaradılmasının tədqiqatlar mərhələsində çəkilmiş xərclərin silinməsi məbləğinə-80000 manat: Debet 801 «Ümumi mənfəət (zərər)»-80000 manat; Kredit 103 «Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması»-80000 manat;

10) Yeni proqram təminatının yaradılması zamanı çəkilmiş, ancaq kapitallaşdırılmasına icazə verilməyən ümumqaimə xərclərinin silinməsi məbləğinə-6000 manat: Debet 801 «Ümumi mənfəət (zərər)»-6000 manat; Kredit 103 «Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması»-6000 manat.

Beləliklə, yeni proqram təminatının yaradılması ilə əlaqədar kapitallaşdırılan və kapitallaşdırılmayan xərclərin ümumi məbləği 103 nömrəli hesabın debeti üzrə 149000 manat ($80000+20000+40000+9000$) təşkil etmişdir, onlardan: (a) kapitallaşdırılan və qeyri-maddi aktivin balansda ilkin dəyəri kimi tanınan xərclərin məbləği-55000 manat ($20000+40000-5000$); (b) kapitallaşdırıla bilməyən və mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda əks etdirilən xərclərin məbləği-94000 manat ($8000+9000+5000$).

Kapitallaşdırılan və yeni yaradılmış qeyri-maddi aktivin ilkin dəyəri/maya dəyəri kimi balansda tanınan məbləğ (a) bəndində göstərilən məbləğ olacaqdır.

Qeyd olunduğu kimi, bir sıra hallarda qeyri-maddi aktivlər mübadilə yolu ilə əldə oluna bilər. Bu zaman müxtəlif variantların olması mümkündür: (a) mübadilə olunan aktivlərin ədalətli dəyəri hər iki tərəfdə eyni məbləğdə olur və həmin məbləğ əldə olunan qeyri-maddi aktivin ilkin dəyəri kimi tanınır.

Misal 2.3 SOCAR Trading Holding şirkəti ədalətli dəyəri 50000 manat olan avadanlıq müqabilində SOCAR Energy Ukraine şirkətindən ədalətli dəyəri həmin məbləğ qədər olan proqram təminatı almışdır. Həmin proqram təminatının istifadəsi ilə bağlı 4000 manat məbləğində məsləhət xidmətinin dəyəri ödənilmişdir:

1) Debet 101 «Qeyri-maddi aktivlər-Dəyər» hesabının 101-3 «Proqram təminatı» subhesabı-54000 manat; Kredit 111 «Torpaq, tikili və avadanlıqlar-Dəyər» hesabının 111-3 «Maşın və avadanlıqlar» subhesabı-50 000 manat; Kredit 223 «Bank hesablaşma hesabı»-4000 manat.

(b) mübadilə yolu ilə əldə olunan qeyri-maddi aktivin ədalətli dəyərini müəyyən etmək mümkün deyildir. Buna görə də onun ilkin dəyəri verilən aktivlərin dəyəri ilə qiymətləndirilməklə tanınır.

Misal 2.4 SOCAR Trading Holding şirkəti Patent hüququ əldə etmişdir, ancaq onun ədalətli dəyərini müəyyən etmək mümkün deyildir. Həmin aktivin balansda ilkin dəyəri qarşı tərəfə təqdim olunan qısamüddətli səhmlərin bazar dəyəri (70000 manat) və malların ədalətli dəyəri məbləğində (8000 manat) qiymətləndirilmişdir:

Debet 101 «Qeyri-maddi aktivlər -Dəyər» hesabının 101-4 «Patentlər-Dəyər» subhesabı -78000 manat

Kredit 231 «Satış məqsədilə saxlanılan qısamüddətli investisiyalar»- 70 000 manat; Kredit 205 «Mallar»-8000 manat.

(c) müəssisə mübadilə zamanı təqdim etdiyi aktivin ədalətli dəyərini dürüst müəyyən edə bilmədikdə, alınan aktivin ədalətli dəyəri isə daha dürüst olduqda, onda o ilkin qiymətləndirməni alınan aktivin, yaxud aktivlərin ədalətli dəyəri ilə həyata keçirir.

Misal 2.5 SOCAR Turkey Energy A.Ş. digər şirkətdən mübadilə yolu ilə qeyri-maddi aktiv əldə etmiş və onun ədalətli dəyəri 18000 manata bərabər olmuşdur. Adı çəkilən müəssisə əvəzində həmin şirkətə torpaq sahəsi vermişdir ki, onun da həmin torpaq sahəsinin ədalətli dəyərini dürüst müəyyən etmək mümkün deyildir. Ona görə də verilən aktivin ədalətli dəyəri alınan qeyri-maddi aktivin ədalətli dəyəri kimi hesabatda əks etdiriləcəkdir. Mübadilə nəticəsində əldə olunan qeyri-maddi aktivin

ədalətli dəyəri onun ilkin dəyəri kimi balansda əks etdirilir və buna aşağıdakı kimi mühasibat yazılışı verilir:

Debet 101 «Qeyri-maddi aktivlər-Dəyər» hesabının 101-8 «Digər qeyri-maddi aktivlər-Dəyər» subhesabı-18000 manat;

Kredit 111 «Torpaq, tikili və avadanlıqlar-Dəyər» hesabının 111-1 «Torpaq-Dəyər» subhesabı -18000 manat.

Qeyri-maddi aktivlər əvəzsiz qaydada, məsələn, dövlət subsidiyaları şəklində daxil ola bilər. Bu, dövlət tərəfindən müəssisəyə hava limanında təyyarələrə enmək hüququ, radio və televiziya verilişləri aparmaq üçün lisenziyalar, idxal lisenziyaları, yaxud kvotaları və s. şəklində verilə bilər. MHBS 20 və MMUS 17-də nəzərdə tutulduğu kimi, bu yolla daxil olan qeyri-maddi aktivlərin və subsidiyaların ilkin dəyəri ədalətli dəyərlə, yaxud nominal məbləğdə qiymətləndirilə bilər.

Misal 2.6 SOCAR şirkətinin CBC televiziya kanalı televiziya verilişləri üçün dövlətdən subsidiya şəklində aldığı lisenziyanın ədalətli dəyəri 4000 manat, nominal dəyəri 3000 manat təşkil edir. Alınmış lisenziyanın qeydiyyatı üçün 400 manat ödənilmişdir:

(a) Qeyri-maddi aktiv və subsidiya ədalətli dəyərlə tanındıqda:

Debet 101 «Qeyri-maddi aktivlər-Dəyər» hesabının 101-6 «Lisenziyalar-Dəyər» subhesabı -4400 manat;

Kredit 444 «Uzunmüddətli məqsədli maliyyələşmələr və daxil olmalar»-4000 manat;

Kredit 223 «Bank hesablaşma hesabları»-400 manat.

(b) Qeyri-maddi aktiv nominal məbləğdə qiymətləndirildikdə və tanındıqda:

Debet 101-«Qeyri-maddi aktivlər-Dəyər» hesabının 101-6 «Lisenziyalar-Dəyər» subhesabı -3400 manat;

Kredit 444 «Uzunmüddətli məqsədli maliyyələşmələr və daxil olmalar»-3000 manat;

Kredit 223 «Bank hesablaşma hesabları»-400 manat.

Əgər, müəssisə qeyri-maddi aktivləri digər təşkilatlardan və şəxslərdən əvəzsiz qaydada alırsa, onda həmin aktivlər ədalətli dəyərlə qiymətləndirilməlidir. Bu mümkün olmadıqda isə nominal məbləğlə qiymətləndirilməli və tanınmalıdır.

Misal 2.7 Azərbaycan (SCP) LTD törəmə müəssisəsi Azərbaycan (BTC) LTD şirkətindən əvəzsiz olaraq qeyri-maddi aktiv almışdır. Onun ədalətli dəyəri 6000 manat, qeydiyyat xərci icə 500 manat olmuşdur:

Debet 101 «Qeyri-maddi aktivlər-Dəyər» hesabının 101-8 «Digər qeyri-maddi aktivlər-dəyər»-6500 manat;

Kredit 611 «Sair əməliyyat gəlirləri» hesabının 611-3 «Əvəzsiz olaraq alınmış aktivlər»-6000 manat; Kredit 223 «Bank hesablaşma hesabları»-500 manat.

Qudvil ilkin olaraq uçot və hesabatda maya dəyəri ilə qiymətləndirilməlidir.

Misal 2.8 SOCAR ana şirkəti SOCAR Overseas LLC törəmə şirkətinin səhmlərinin 60%-ni əldə etmiş, bunun üçün 2000000 manat investisiya qoymuşdur. Törəmə şirkətin əldə olunma tarixinə xalis aktivlərinin ədalətli dəyəri 1800000 manat olmuşdur. Yaranan fərq qudvil kimi uçota alınmalıdır:

Debet 101 «Qeyri-maddi aktivlər-Dəyər» hesabının 101-2 «Qudvil-Dəyər»-200000 manat;

Kredit 151 «Asılı müəssisələrə investisiyalar»-200000 manat.

Qeyri-maddi aktivlərin daxil olmasının nəzərdən keçirilən uçotu metodikası aşağıdakı nəticələrə gəlməyə imkan verir:

-qeyri-maddi aktivlərin ilkin tanınması və uçota alınması zamanı tətbiq olunan qiymətləndirmə metodları nəzəri-metodiki baxımdan əsaslandırılmış olsa da, onların praktiki tətbiqi çətinliklər törədir və bəzən də mümkün olmur. Bu xüsusilə də daxil olan qeyri-maddi aktivlərin ədalətli dəyərlə qiymətləndirilməsi metoduna aiddir;

-qeyri-maddi aktivlərin Beynəlxalq və Milli Standartlarda verilən təsnifatı ilə Hesablar Planında göstərilən təsnifatı arasında uyğunluq yoxdur;

-Hesablar Planında kapitallaşdırılmayan xərclərin uçotunun aparılması üçün müstəqil sintetik hesab yoxdur. Bu da əldə olunan/yaradılan qeyri-maddi aktivlər üzrə müstəqim və qeyri-müstəqim xərclər barədə məqsədyönlü informasiya formalaşdırmağa və həmin xərclər üzərində nəzarət aparmağa imkan vermir.

2.2 Qeyri-maddi aktivlərin amortizasiyası və onun uçotda əks etdirilməsi metodları

Qeyri-maddi aktivlər uzunmüddətli aktivlərdir. Lakin, onlar fiziki əsasa malik olmadığı üçün fiziki cəhətdən köhnəlməyə məruz qalmır. Qeyri-maddi aktivlərin amortizasiya olunması onların əldə edilməsinə, yaradılmasına sərf olunmuş və kapitallaşdırılmış məsrəflərin geri qaytarılmasıdır. Məsrəflərin geri qaytarılması müəyyən vaxt ərzində və müxtəlif formalarda ola bilər. Başqa sözlə, qeyri-maddi aktivlərin amortizasiyası onların gəlir gətirdiyi dövr ərzində həyata keçirilir. Gəlir pul formasında, maddi və qeyri-maddi aktivlər formasında daxil ola bilər. Qeyri-maddi aktivlər gəlir gətirdiyi bütün dövr ərzində uzunmüddətli aktivlərin tərkibində uçota alınır. Onlar gəlir gətirmək funksiyasını azaltdıqda, yaxud tamamilə itirdikdə müəssisə zərər çəkmiş olur, yəni onların əldə olunmasına, yaradılmasına çəkilmiş xərclər zərərə çevrilir. Bunun baş verməməsi üçün hər bir müəssisə özünün balansında tanınmış qeyri-maddi aktivin faydalı istifadə müddətini dəqiq müəyyən etməlidir. Qeyri-maddi aktivdə kapitallaşdırılmış və tanınmış məsrəflər istehsal edilən məhsulun, göstərilən xidmətin maya dəyərində (xərclərində) daxil edilməklə məhz həmin müddətdə ödənilməlidir. Maya dəyəri məhsulun satışından, xidmətdən olan gəlirlə örtülür və beləliklə də əvvəlcə kapitallaşdırılmış məsrəflər ödənilmiş, yaxud amortizasiya edilmiş olur. Amortizasiyanın iqtisadi mahiyyəti və funksiyası da bundan ibarətdir.

Beynəlxalq və Milli Standartlar (MHBS 38 və MMUS 12) tələb edir ki, qeyri-maddi aktivlər kimi tanınmış məsrəflər nəzərdə tutulan faydalı istifadə müddətində bölüşdürülmüş olsun. Əslində bu o deməkdir ki, kapitallaşdırılmış xərclər qeyri-maddi aktivlərin faydalı istifadə müddətində gətirəcəyi gəlirlərə mütənasib qaydada balansdan silinməlidir.

MHBS 38 və MMUS 12 faydalı istifadə müddətinin aşağıdakı iki kriteriyadan biri ilə müəyyən olunmasını tələb edir:

- (a) təşkilatın aktivdən istifadəni nəzərdə tutduğu vaxt müddəti;

(b) təşkilatın aktivin istifadəsindən əldə etməyi nəzərdə tutduğu istehsal vahidlərinin, yaxud oxşar vahidlərin miqdarı;

Qeyri-maddi aktivlərin bütün növlərinin faydalı istifadə müddətini müəyyən etmək praktiki olaraq mümkün deyildir. Bunlara mal nişanları, ticarət markaları, qudvil daxildir. Bu da ona əsas verir ki, həmin qeyri-maddi aktivlərə amortizasiya hesablanmasın. MHBS 38 və MMUS 12 faydalı xidmət müddətini qeyri-maddi aktivlərin və onların amortizasiyasının uçotunun əsasında qoyaraq onları iki qrupa bölür: 1) faydalı xidmət müddəti məlum olan qeyri-maddi aktivlər; 2) faydalı xidmət müddəti məlum olmayan qeyri-maddi aktivlər. Standartlar bir mənalı şəkildə təsbit etmişdir ki, yalnız faydalı xidmət müddəti məlum olan, yaxud müəyyən oluna bilən qeyri-maddi aktivlərə amortizasiya hesablanmalıdır. Faydalı xidmət müddəti qeyri-müəyyən olan qeyri-maddi aktivlərə isə amortizasiya hesablanmamalıdır. Ancaq, bir çox ölkələrin mühasibat uçotunu və hesabatını tənzimləyən sənədlərdə qeyri-maddi aktivlərin bütün növlərinin amortizasiya olunması nəzərdə tutulur. Başqa sözlə desək, qeyri-maddi aktivlərin amortizasiyası onların faydalı xidmət müddətindən asılı olmayaraq aparılır. Məsələn, FASB (ABŞ) qudvilin 40 il ərzində, qiymətli kağızlar və birjalar üzrə komissiya (ABŞ) isə qudvilin 25 il müddətində amortizasiya olunmasını müəyyən etmişdir.

Xarici ölkələrdə faydalı xidmət müddətinin müəyyən edilməsi mümkün olmayan qeyri-maddi aktivlər sırasına digər qeyri-maddi aktivlər də daxil edilmişdir və onlara amortizasiya hesablanması üçün ayrı-ayrı müddətlər qoyulmuşdur. Bu müddət Almaniyada -4 il, Belçika və Yunanıstanda-5 il, İspaniya və Fransada 20 il təşkil edir (36, s.54). Rusiya Federasiyasının PBU 14/00-da faydalı istifadə müddəti müəyyən oluna bilməyən qeyri-maddi aktivlərə 20 il müddətində amortizasiya hesablanması qaydası qoyulmuşdur. Həmin sənəddə göstərilir ki, bütün hallarda qeyri-maddi aktivin faydalı istifadə müddəti təşkilatın fəaliyyət müddətindən artıq ola bilməz. Faydalı istifadə müddəti müəyyən oluna bilməyən qeyri-maddi aktivlərə amortizasiya hesablanılmasının zəruriliyi müxtəlif arqumentlərlə əsaslandırılır.

Azərbaycanda qeyri-maddi aktivlərin uçotu və hesabatını tənzimləyən MMUS 12-də faydalı istifadə müddəti müəyyən olmayan qeyri-maddi aktivlərə amortizasiya

hesablanılmasına icazə verilmir. Həmin standartda qədər qüvvədə olmuş normativ sənədlərdə, məsələn, “Mühasibat uçotunun Hesablar Planının tətbiqinə dair Təlimat”da faydalı istifadə müddəti müəyyən oluna bilməyən qeyri-maddi aktivlər üçün köhnəlmə (amortizasiya) norması 10 il müddətinə nəzərdə tutulurdu. Əgər, qeyri-maddi aktivin 10 ildən yuxarı müddətdə istifadəsi mümkün idisə, onda onun faydalı istifadə müddəti müəssisənin fəaliyyət müddəti qədər müəyyən olunmalı idi.

Qeyd edək ki, Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsində qeyri-maddi aktivlərə amortizasiya hesablanılmasının əsasında onların faydalı istifadə müddəti qoyulmuşdur. Ancaq, MMUS 12-dən fərqli olaraq Vergi Məcəlləsi bütün qeyri-maddi aktivlər üzrə amortizasiya hesablanılmasına icazə verir. Məcəllənin 114.3.6 maddəsində göstərilir ki, istifadə müddəti məlum olan qeyri-maddi aktivlərə amortizasiya illər üzrə istifadə müddətinə mütənasib məbləğlərlə, istifadə müddəti məlum olmayan qeyri-maddi aktivlərə isə amortizasiya 10 faizədək, yəni 10 il müddətinə hesablanır (2, s.148).

MMUS 12-də müəyyən olunmuş qayda, yəni faydalı istifadə müddəti məlum olmayan qeyri-maddi aktivlərə amortizasiya hesablanılmasının qadağan olunması qaydası bu cür qeyri-maddi aktivlərdən istifadə edən müəssisələr üçün sərfəli deyildir. Çünki, belə aktivlərə amortizasiya hesablanılmaması onların vergiyə cəlb olunacaq mənfəətinin həcmnin artmasına səbəb olur. Halbuki, Vergi Məcəlləsinin müəyyən etmiş olduğu qayda müəssisələr üçün daha əlverişli sayıla bilər. Ona görə ki, həmin qayda faydalı istifadə müddətinin müəyyən edilə bilmədiyi qeyri-maddi aktivlər üzrə kapitallaşdırılmış xərclərin mənfəət hesabına ödənilməsinə imkan verir.

Əgər, qeyri-maddi aktivin amortizasiya oluna bilən və oluna bilməyən qruplara ayrılmasının əsasında faydalı istifadə müddəti qoyulursa, onda belə bir suala cavab vermək lazım gəlir: “qeyri-maddi aktivin faydalı istifadə müddəti kateqoriyasına aid edilməsi necə və ya hansı faktorlar nəzərə alınmaqla müəyyən olunmalıdır?” Qeyd edək ki, MMUS 12-də həmin suala cavab yoxdur. Məsələ bundadır ki, həmin suala cavab vermək çətindir və bu problem nəinki bizim ölkədə, eləcə də əksər inkişaf etmiş ölkələrdə həll edilməmiş qalır və mübahisə obyektidir. Bəzi ölkələrdə qeyri-

maddi aktivlərin faydalı istifadə müddətini şirkətlərin özü sərbəst şəkildə müəyyən edir.

MHBS 38 müxtəlif növ qeyri-maddi aktivlərin faydalı istifadə müddətinin necə müəyyən oluna biləcəyinə dair misallar, yaxud nümunələr gətirir və faydalı istifadə müddətinə təsir edən faktorları sadalayır. Məsələ bundadır ki, standartın faydalı xidmət müddətinə verdiyi tərifin əsasında qoyulmuş və bu paraqrafda tərəfimizdən göstərilmiş kriteriyalardan hər hansının seçilməsi qeyri-maddi aktivin faydalı xidmət (istifadə) müddətini avtomatik qaydada müəyyən etməyə imkan vermir. Çünki, istifadəsi müəssisə tərəfindən ehtimal olunan faydalı istifadə müddətinin, ya da istifadə nəticəsində buraxılması nəzərdə tutulan vahidlərin miqdarının qeyri-müəyyənlik şəraitində dəqiq müəyyən edilməsi çətindir, müxtəlif daxili və kənar faktorlardan asılıdır. Həmin faktorlara aşağıdakılar aiddir: təşkilat tərəfindən aktivin nəzərdə tutulan istifadəsi, həmçinin digər menecerlər qrupunun həmin aktivləri səmərəli idarə etmək qabiliyyəti; aktiv üçün xarakterik olan həyat tsikli, oxşar olan və oxşar qaydada istifadə olunan aktivlərin faydalı xidmət müddətlərinin qiymətləndirilməsi barədə dərc edilmiş informasiya; texniki, texnoloji və kommersiya, yaxud digər tipli köhnəlmələr; aktivin istifadə olunduğu sahədə olan sabitlik və aktivdən alınan mallara və xidmətlərə olan tələbatın bazarda dəyişilməsi; rəqiblərin, yaxud potensial rəqiblərin ehtimal olunan fəaliyyətləri (hərəkətləri); aktivdən gələcəkdə iqtisadi faydanın alınması üçün həmin aktivin saxlanması və ona xidmət göstərilməsinə çəkiləcək zəruri xərclərin səviyyəsi, həmçinin təşkilatın həmin xərcləri çəkmək imkanı və niyyəti; aktiv üzərində nəzarət dövrü və aktivin istifadəsinə qoyulan hüquqi və ya oxşar məhdudiyyətlər; qeyri-maddi aktivin faydalı istifadə müddətinin təşkilatın digər aktivlərindən asılı olub-olmaması;

Beləliklə, konkret qeyri-maddi aktivin nəzərdə tutulan faydalı istifadə müddətini müəyyən etmək üçün müəssisə həmin müddətə təsir edə biləcək bütün daxili və kənar faktorları nəzərə almalı və hərtərəfli təhlil etməlidir.

Qeyri-maddi aktivlərin faydalı istifadə müddəti uzun və məhdudiyyətsiz ola bilər. Ancaq həmin müddətlərin nə qədər uzun və ya məhdudiyyətsiz olması, ilk növbədə, qeyri-müəyyənlik nəzərə alınmaqla təyin edilə bilər. Qeyri-müəyyənliyin

mövcudluğu isə faydalı istifadə müddətinin müəyyən edilməsi zamanı ehtiyatlılıq prinsipinin tətbiqini zəruri edir. Digər tərəfdən, hansısa qeyri-maddi aktivin faydalı istifadə müddəti müəssisənin fəaliyyətinin fasiləsizliyi ilə məhdudlaşır. Belə çıxır ki, müəssisənin fəaliyyətinin fasiləsizliyinə təsir edən faktorlar faydalı istifadə müddətinin müəyyən olunması zamanı da nəzərə alın bilər. Bunu faydalı istifadə müddətini təyin etməyin çətin olduğu qeyri-maddi aktivlərə rəğmən nəzərə almaq tövsiyyə olunur.

Müqavilə hüquqlarından və digər ixtiyari hüquqlardan yaranan qeyri-maddi aktivlərin faydalı istifadə müddəti həmin hüquqların qüvvədə olduğu müddətdən artıq ola bilməz, əksinə, istifadə müddəti müəssisənin niyyətindən və nəzərdə tutduğu dövrdən asılı olaraq həmin hüquqların qüvvədə olduğu dövrdən qısa ola bilər. Əgər, müqavilə hüquqları və digər ixtiyari hüquqlar məhdud müddət üçün verilərsə, ancaq sonradan onların müddəti bərpa olunarsa, onda həmin hüquqlardan yaranmış qeyri-maddi aktivlərin faydalı xidmət müddəti müvafiq olaraq artırıla bilər, bir şərtlə ki, bərpa olunma təşkilat tərəfindən əhəmiyyətli xərclər tələb etməyəcəkdir.

Beynəlxalq Standartlar faydalı istifadə müddətinin müəyyən edilməsinə təsir göstərə biləcək iqtisadi və hüquqi faktorların müqayisəli şəkildə nəzərə alınmasını tələb edir. Məsələn bundadır ki, həmin faktorların hər biri faydalı istifadə müddətinə müxtəlif aspektlərdən təsir edir. İqtisadi faktorlar qeyri-maddi aktivdən müəssisənin gələcəkdə götürəcəyi iqtisadi faydanın müddətini müəyyən edir. Hüquqi faktorlar isə qeyri-maddi aktivdən alınacaq həmin iqtisadi fayda üzərində nəzarətin müddətini məhdudlaşdırıla bilər. Həmin dövrlərdən (müddətlərdən) ən aşağı olanı qeyri-maddi aktivin faydalı istifadə müddəti kimi götürülməlidir. Məsələn, əgər, iqtisadi faktorların təhlili nəticəsində faydalı istifadə müddəti 15 il, hüquqi faktorların təhlili nəticəsində isə faydalı istifadə müddəti 13 il müəyyən olunmuşsa, onda qeyri-maddi aktivin faydalı istifadə müddəti 13 ilə bərabər götürülməlidir.

Əgər, bərpa olunma gələcəkdə götürülməsi ehtimal olunan iqtisadi fayda ilə müqayisədə daha çox xərc tələb edirsə, onda həmin xərc əslində bərpa xərci kimi deyil, yeni əldə olunan /yaradılan qeyri-maddi aktivə çəkilən xərc kimi götürülməlidir.

Faydalı istifadə müddəti müəyyən edilə bilən qeyri-maddi aktivin amortizasiya olunan məbləği həmin müddət ərzində sistematik əsasda bölüşdürülməlidir. Amortizasiya olunmalı məbləğ kimi qeyri-maddi aktivin maya dəyəri, yaxud maya dəyəri əvəzinə onun əks etdirilmiş digər məbləği götürülür. Maya dəyərindən, yaxud maya dəyərini əvəz edən məbləğdən ləğv olunma dəyəri çıxılmalıdır. Lakin, əgər qeyri-maddi aktivin ləğv olunma dəyəri müəyyən oluna bilmirsə, yaxud ləğv olunma dəyəri sıfıra bərabədirsə, onda amortizasiya olunacaq məbləğ kimi qeyri-maddi aktivin maya dəyəri, yaxud onu əvəz edən məbləğ götürülür. Sıfırdan fərqli ola biləcək ləğv olunma dəyəri o deməkdir ki, müəssisə qeyri-maddi aktivi faydalı istifadə müddətinin sonunda sata bilər.

MHBS 38 və MMUS 12 amortizasiya olunan qeyri-maddi aktivlərin ləğv olunma dəyərini dəqiq qiymətləndirilməsi qarşısında ciddi tələblər qoyur. Ləğv olunma dəyərində ən azı hər maliyyə ilinin sonunda yenidən baxılmalıdır. Əgər, ləğv olunma dəyərində ciddi dəyişikliklər olarsa, onda həmin dəyişikliyin məbləği uçotda MHBS 8 və MMUS 11-ə uyğun olaraq mühasibat qiymətləndirilməsində dəyişikliklər kimi əks etdirilməlidir.

Ləğv olunma dəyəri qeyri-maddi aktivin balans dəyəri məbləğində, yaxud həmin həddən yuxarı məbləğdə arta bilər. Belə olan halda qeyri-maddi aktivin amortizasiya olunacaq məbləği sıfıra bərabər kimi götürülür, bir şərtlə ki, sonrakı dövrdə onun ləğv olunma dəyəri balans dəyərindən aşağı düşməmiş olsun.

Qeyri-maddi aktivin balans dəyəri aşağıdakı hallarda müəyyən edilmiş hesab oluna bilər: 1) faydalı istifadə müddətinin sonunda aktivin alına biləcəyi barədə üçüncü tərəfin öhdəliyi mövcuddur; 2) aktivin satışı üçün aktiv bazar mövcuddur; 3) ləğv olunma dəyəri həmin bazara istinadən müəyyən oluna bilər; 4) ehtimal olunur ki, bu cür bazar aktivin faydalı istifadə müddətinin sonunda mövcud olacaqdır.

Göründüyü kimi, ləğv olunma dəyərini təyin olunması müəyyən şərtlərin mövcud ola biləcəyi halda müəyyən edilə bilər. Ancaq bu cür şərtlərin olmadığı halda ləğvetmə dəyərini hər halda necə müəyyən oluna biləcəyini standartlar açıqlamır. Bu da o anlama gəlir ki, standartların müəyyən etmiş olduğu şərtlər mövcud

olmadıqda qeyri-maddi aktivin amortizasiya olunacaq dəyəri onun maya dəyərində, yaxud onu əvəz edən məbləğə bərabər götürülməlidir.

Faydalı istifadə müddəti məlum olan qeyri-maddi aktivlərə amortizasiya dövrü və metodu ən azı hər maliyyə ilinin sonunda təhlil edilməlidir. Əgər, təhlil nəticəsində hesablanmış faydalı istifadə müddəti əvvəlkindən fərqlənirsə, onda amortizasiya dövrü müvafiq surətdə dəyişdirilməlidir. Əgər, qeyri-maddi aktivdən iqtisadi faydanın daxil olması üzrə nəzərdə tutulmuş qrafikdə dəyişikliklər baş vermişsə, amortizasiya metodu da həmin dəyişikliyi əks etdirmək üçün dəyişdirilməlidir. Həmin dəyişikliklər mühasibat qiymətləndirilmələrindəki dəyişikliklər kimi uçota alınmalıdır.

Standartlara görə qeyri-maddi aktivə amortizasiya hesablanılmasına o zaman başlamaq lazımdır ki, həmin aktiv istifadə üçün hazırdır, yəni onun yeri və vəziyyəti rəhbərliyin niyyətinə uyğun istifadəni təmin edir.

Amortizasiya hesablanması aşağıdakı iki tarixdən daha əvvəlcə gələn tarixdə dayandırılır:

- aktiv satış üçün nəzərdə tutulan aktivlər kimi təsnifləşdirildiyi tarixdə;
- həmin aktivin tanınmasının dayandırılması tarixində.

Amortizasiya olunan dəyər hər bir uçot dövrünə aktivin faydalı istifadə edildiyi müddətdə aşağıdakı metodlardan biri ilə silinir, yaxud bölüşdürülür: 1) proporsional bölgü metodu; 2) azalan qalıq metodu; 3) istehsal olunan vahidlərə görə bölgü metodu. Bu və ya digər metod aktivin istifadəsindən gözlənilən gələcək iqtisadi faydanın daxil olması qrafikinə əsasən seçilir və gələcək iqtisadi faydanın daxil olması qrafikində dəyişikliklərin baş verdiyi hallar istisna edilməklə dövrdən dövrə ardıcıl tətbiq olunmalıdır.

Proporsional metodun mahiyyəti ondan ibarətdir ki, hesablanılan amortizasiyanın məbləği qeyri-maddi aktivin faydalı istifadə müddətində dəyişmir. Bu halda illik amortizasiyanın məbləği qeyri-maddi aktivin amortizasiya olunacaq dəyəri həmin aktivin faydalı istifadə müddətinə bölünməklə müəyyən olunur.

Misal 2.9 SOCAR ilkin dəyəri 20 000 manat olan proqram təminatı əldə etmişdir. Həmin aktiv istifadə üçün tam hazırdır və onun 5 il ərzində faydalı istifadəsi

planlaşdırılır. Qeyri-maddi aktivin ləğv olunma dəyəri sifıra bərabərdir. Onda həmin aktivin amortizasiya olunan dəyəri ilə balansda tanınmış ilkin dəyəri üst-üstə düşür. Proqram təminatının illik amortizasiya məbləği 4000 manata bərabərdir (20000 manat:5il). Əgər, proqram təminatı 5 ilin tamamında 3000 manata satıla bilərsə, onda onun amortizasiya olunacaq dəyəri 17000 manat (20000-3000) olmalı, illik amortizasiya məbləği isə 3400 manat (17000:5) təşkil etməlidir.

Müəyyən vaxtda qeyri-maddi aktivdən gözlənilən iqtisadi faydanın daxil olma qrafikində dəyişiklik ola bilər. Onda bu halda proporsional metod əvəzinə azalan qalıq metodundan istifadə etmək məqsədəuyğun sayıla bilər. Bu metodun tətbiqi zamanı illik hesablanan amortizasiyanın məbləği qeyri-maddi aktivin qalıq dəyərinin ilin əvvəlinə olan məbləği və amortizasiya norması əsasında müəyyən olunur. Hər sonrakı ildə amortizasiya olunan dəyər yığılmış amortizasiya məbləğində azalmış olur.

Cədvəl 2.1

Azalan qalıq metodu ilə qeyri-maddi aktivlər amortizasiyanın hesablanması

İllər	Amortizasiya olunan məbləğ, man	Amortizasiya norması, %	İllik amortizasiya məbləği, man.	Yığılmış amortizasiya məbləği, man.
İl 1	1000 000	50%	500 000	500 000
İl 2	5000 00	50%	250 000	750 000
İl 3	250000	50%	125000	875 000
İl 4	125000	50%	62500	937500
İl 5	62500	50%	31250	968750
İl 6	31250	50%	15625	984375
İl 7	15625	50%	7813	992188
İl 8	7813	50%	3906	996094
İl 9	3906	50%	1953	998047
İl 10	1953	50%	1953	1000000

Misal 2.10 SOCAR Energy Holdings AÇ törəmə müəssisənin əldə etmiş olduğu patentin ilkin dəyəri 100 000 manatdır. Onun faydalı istifadəsindən iqtisadi faydanın daxil olması qrafiki istifadə müddətinin sonuna yaxın iqtisadi faydanın azalması gözlənilməklə tərtib olunmuşdur. Patentın ləğv olunma dəyəri sifıra bərabərdir. Patentın 10 il ərzində istifadə olunması nəzərdə tutulur və illik amortizasiya norması 10% təşkil edir. Lakin, həmin faiz norması ilə aktivi 10 il müddətində amortizasiya

etmək mümkün deyildir. Odur ki, həmin normanı 5-ə vurmaq lazımdır. Onda patentə illər üzrə hesablanacaq amortizasiya məbləği aşağıdakı kimi olacaqdır.

İstehsal olunan vahidlərə, yaxud məhsulun miqdarına görə amortizasiya metodu adətən natural göstəricilərə əsaslanan metoddur.

Misal 2.11 Azərbaycan (ACG) LTD faydalı qazıntı çıxarmaq üçün kvota əldə etmişdir, onun ilkin dəyəri 5 mln. Manat və faydalı xidmət müddəti 10 ildir. Həmin qeyri-maddi aktivin ləğv olunma dəyəri sifirə bərabərdir. Onda onun amortizasiya olunma məbləği 5 mln. manat təşkil edir. Şirkət 5 il ərzində cəmi 10 000 ton faydalı qazıntı əldə etməyi planlaşdırır. Deməli, 1 ton faydalı qazıntıya düşən amortizasiya məbləği 500 manat (5000000:10000) təşkil edir. Şirkət 5 il ərzində faydalı qazıntının çıxarılmasının aşağıdakı qrafikini tərtib etmişdir:

1-ci ildə 2800 ton

2-ci ildə 2400 ton

3-cü ildə 2100 ton

4-cü ildə 1600 ton

5-ci ildə 1300 ton

Cəmi: 10 000 ton

Həmin qrafikə uyğun olaraq şirkət illər üzrə amortizasiyanı aşağıdakı kimi bölüşdürmüş olacaqdır:

1-ci ildə: $2800 \times 500 = 1400\ 000$ manat

2-ci ildə: $2200 \times 500 = 1100\ 000$ manat

3-cü ildə: $2100 \times 500 = 1050\ 000$ manat

4-cü ildə: $1600 \times 500 = 800\ 000$ manat

5-ci ildə: $1300 \times 500 = 650\ 000$ manat

Cəmi: 5000 000 manat.

Hesablanmış amortizasiya adətən mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda tanınır, başqa sözlə, istehsal olunan məhsulun, malların və göstərilən xidmətlərin maya dəyərinə daxil edilir. Bəzi hallarda qeyri-maddi aktivlər digər uzunmüddətli aktivlərin (məsələn əsas vəsaitlərin), yaxud qısamüddətli aktivlərin (məsələn, materialların) əldə olunması

prosesində istifadə edilə bilər. Onda, istifadə edilən qeyri-maddi aktivlərin amortizasiya olunan dəyəri həmin aktivlərin ilkin, yaxud balans dəyərində daxil edilir.

İstehsal olunan vahidlərə görə bölgü metodunun mahiyyəti ondan ibarətdir ki, amortizasiya olunan dəyər qeyri-maddi aktivin nəzərdə tutulan məhsuldarlığından, yaxud da istehsalın həcmindən asılı olaraq bölüşdürülür. Təhlil olunan metodun çıxarma sənayesi sahələrində tətbiqi daha məqsədəuyğundur. Çünki, qeyri-maddi aktivlərin amortizasiyası hansısa vaxtla deyil, onların konkret məqsədlər üzrə istifadəsinə, məsələn, çıxarılacaq faydalı qazıntının miqdarına əsaslanır.

Qeyri-maddi aktivin bu və ya digər amortizasiya metodunun tətbiqi o zaman məqbul hesab oluna bilər ki, o, gəlirin götürülməsi qrafikinə daha uyğundur. Ancaq bu və ya digər qeyri-maddi aktiv üzrə gəlirin götürülməsi müxtəlif situasiyalardan asılıdır. Məsələn, patentdən əldə edilən gəlirin həcmnin dəyişilməsinə bir sıra faktorlar təsir göstərə bilər: məhsula olan tələbat; bazar qiymətləri; məhsulun keyfiyyəti; rəqabət mübarizəsi; patentin daha da təkmilləşdirilməsi; Odur ki, hər bir konkret halda müxtəlif situasiyaları, proqnozları, informasiyanı nəzərə almaq və onları təhlil etmək lazımdır. Praktika göstərir ki, müəlliflik hüquqlarından olan gəlirlər, bir qayda olaraq, əvvəlki illərdə tədricən artır, sonra isə azalmağa doğru gedir. Əgər tamaşaya qoyulan pyesi bir neçə müddətdən sonra bərpa etmək fikri yaranarsa, onda həmin hüququn ilkin balans dəyərinin (amortizasiya olunan dəyərin) müəyyən hissəsini sonrakı dövrdə amortizasiya etmək olar. Eyni sözləri hər hansı bədii kitabın, ya da dərslərin barəsində də demək mümkündür. Ancaq nəzərə alınsa ki, təsvir olunan vəziyyəti qeyri-maddi aktivlərin tam əksəriyyətinə tətbiq etmək mümkün deyildir və məhz buna görə də bir çox ölkələrdə amortizasiya hesablanılmasının proporsional metoduna üstünlük verilir. MHBS 38 və MMUS 12 məhz bu metodun daha çox tətbiq olunmasını tövsiyyə edir.

Hansı metodun seçilməsindən asılı olmayaraq seçilmiş metodu müəssisə öz uçot siyasətində əks etdirməli və onu ardıcıl tətbiq etməlidir. Bu da müəssisənin fəaliyyətinin müxtəlif dövrlərdə müqayisəli şəkildə təhlil edilməsinə şərait yaradır.

Qeyd olunduğu kimi, dünya praktikasında qudvil həm amortizasiya olunan aktiv kimi, həm də amortizasiya olunmayan aktiv kimi uçota alınır. Amortizasiya olunan müsbət qudvil faydalı istifadə müddətində amortizasiya olunur. Bu halda faydalı istifadə

müddəti kimi qudvildən müəssisə tərəfindən istifadə oluna biləcək vaxt, ya da həmin müddətdə müəssisənin götürə biləcəyi fayda nəzərdə tutulur. Ancaq praktika göstərir ki, onlardan nə birincisini (faydalı istifadə müddətini), nə də ikincisini (müəssisənin götürə biləcəyi faydanı) dürüst müəyyən etmək olduqca çətindir. Adətən faydalı istifadə müddəti aşağıdakı kimi amillərlə şərtləndirilir:

- məhsulun köhnəlməsi;
- tələbatın azalması;
- yeni, daha keyfiyyətli və yüksək diyazna malik məhsulun meydana gəlməsi;
- yeni texnika və texnologiyanın yaranması;
- heyətin peşəkarlıq səviyyəsinin aşağı düşməsi və s.

Lakin, bir daha qeyd etmək lazımdır ki, müsbət qudvilin faydalı istifadə müddəti ilə həmin amillər arasındakı birbaşa qarşılıqlı əlaqənin olduğunu sübut etmək və onu hansısa kəmiyyət şəklinə salmaq çətin məsələdir, yəni illərin konkret miqdarını hesablamaq demək olar ki, mümkün deyildir. Əgər qudvilin konkret faydalı xidmət müddətini müəyyən etmək çətindir, onda həmin qudvil üzrə digər bir kəmiyyəti-qudvildən əldə oluna biləcək iqtisadi faydanın kəmiyyətini də hesablamaq mümkün deyildir.

Qeyri-maddi aktivlərə amortizasiya hesablanması müəssisənin maliyyə nəticəsindən asılı olmayaraq həyata keçirilir.

Qeyri-maddi aktivlər qiymətdən düşdükdə, yenidən qiymətləndirildikdə onların amortizasiya olunan dəyəri məbləğinə düzəlişlər etmək və yekun rəqəmi balansda, eləcə də mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda əks etdirmək lazımdır. Məsələ bundadır ki, həm qiymətdəndüşmə, həm də yenidənqiymətləndirmə qeyri-maddi aktivin balans dəyərini, yaxud amortizasiya olunma dəyərini dəyişdirməklə müəssisənin maliyyə vəziyyətinə təsir edir, amortizasiya xərcinin dəyişməsilə onun maliyyə nəticələri dəyişmiş olur.

Misal 2.12 SOCAR Energy Ukraine törəmə şirkəti ilkin dəyəri 100000 manat olan qeyri-maddi aktiv əldə etmişdir, onun ləğv olunma dəyəri sıfıra, faydalı xidmət müddəti isə 5 ilə bərabərdir. Hesabat ilində aktivin qiymətdən düşməsi müəyyən edilmişdir-6000 manat. Standartların tələbinə görə yenidən qiymətləndirilməmiş qeyri-maddi aktivin qiyməti

mətdən düşməsindən yaranan zərər maliyyə nəticələrinə aid edilməli və maliyyə hesabatında əks etdirilməlidir. Eyni zamanda amortizasiya olunan məbləğ korrektə olunmalıdır.

Sonrakı illərdə qiymətdəndüşmə olarsa, onda yaranan zərər nəzərə alınmaqla aktivin balans dəyərində (amortizasiya olunan dəyərdə) müvafiq korrektələr cədvəldə göstərilən qaydada davam və əks etdiriləcəkdir.

Cədvəl 2.2
(*man.*)

Göstəricilər	Maliyyə və- ziyyəti haq- qında hesa- bat (MVH)	Maliyyə nə- ticələri haq- qında hesa- bat (MNH)	Kapitalda dəyi- şikliklər haqqında hesabat (KDH)
1	2	3	4
1-ci ildə:			
Aktivin balans dəyəri, ilin əvvəlinə o cümlədən	100 000		
amortizasiya olunan dəyər	100 000		
Hesablanmış amortizasiyanın məbləği	(20 000)	20 000	
Qiymətdəndüşmədən əvvəl aktivin balans dəyəri o cümlədən:	80 000		
amortizasiya olunan dəyər	80 000		
Aktivin qiymətdən düşməsindən olan zərər	(6000)		(6000)
Yığılmış amortizasiya və qiymətdəndüşmədən olan zərər nəzərə alınmaqla ilin sonuna aktivin balans dəyəri o cümlədən:	74000		
amortizasiya olunan dəyər	74000		
2-ci ildə:			
Aktivin balans dəyəri, ilin əvvəlinə o cümlədən:	74000		
amortizasiya olunan dəyər	74000		
Hesablanmış amortizasiyanın məbləği (74000:4)	(18500)	18500	
Yığılmış amortizasiya və qiymətdəndüşmədən olan zərər nəzərə alınmaqla ilin sonuna aktivin balans dəyəri o cümlədən:	55500		
amortizasiya olunan dəyər	55000		

Misal 2.13 SOCAR Energy Ukraine törəmə şirkəti qeyri-maddi aktiv əldə etmişdir, onun ilkin dəyəri 200 000 manat, faydalı istifadə müddəti 4 il təşkil edir. Şirkət obyektə istifadəyə verdikdən sonra onun bir neçə dəfə yenidən qiymətləndirilməsini həyata keçirir. Bu zaman aktivin balans dəyərinin (amortizasiya olunan dəyərinin) necə korrektə olunmasını və onun maliyyə hesabatının ayrı-ayrı formalarında necə əks etdirilməli olduğunu aşağıdakı cədvəldən görmək olar.

Cədvəl 2.3
(*man.*)

Göstəricilər	Maliyyə vəziyyəti haqqında hesabat (MVH)	Maliyyə nəticələri haqqında hesabat (MNH)	Kapitalda dəyişikliklər haqqında hesabat (KDH)
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
1-ci ildə:			
Aktivin balans dəyəri, ilin əvvəlinə o cümlədən:	200 000		
amortizasiya olunan dəyər	200 000		
Hesablanmış amortizasiyanın məbləği	(50 000)	50 000	
Yenidənqiymətləndirmədən əvvəl aktivin balans dəyəri o cümlədən:	150 000		
amortizasiya olunan dəyər	150 000		
Yenidənqiymətləndirmə (dəyərin artması)	45000		45000
Aktivin balans dəyəri, ilin sonuna o cümlədən:	195000		
amortizasiya olunan dəyər	195000		
2-ci ildə:			
Aktivin balans dəyəri, ilin əvvəlinə o cümlədən:	195000		
amortizasiya olunan dəyər	195000		
Hesablanmış amortizasiyanın məbləği (195000:3)	(65000)	65000	
Yenidənqiymətləndirmədən əvvəl aktivin balans dəyəri o cümlədən:	130000		
amortizasiya olunan dəyər	130 000		
Yenidənqiymətləndirmə (zərər)	(30 000)		(30 000)
Yenidənqiymətləndirmədən sonra aktivin balans dəyəri, ilin sonuna o cümlədən:	100 000		
amortizasiya olunan məbləğ	100 000		
3-cü ildə:			
Aktivin balans dəyəri, ilin əvvəlinə o cümlədən:	100 000		
amortizasiya olunan dəyər	100 000		
Hesablanmış amortizasiyanın məbləği (100000:2)	(50000)	50000	
Yenidənqiymətləndirmə (zərər)	(35000)	(20000)	(15000)
Yenidənqiymətləndirmədən sonra aktivin balans dəyəri, ilin sonuna o cümlədən:	15000		
amortizasiya olunan məbləğ	15000		
Aktivin balans dəyəri, ilin sonuna o cümlədən:	15000		
amortizasiya olunan dəyər	15000		
4-cü ildə			
Aktivin balans dəyəri, ilin əvvəlinə o cümlədən:	15000		
amortizasiya olunan dəyər	15000		
Hesablanmış amortizasiya məbləği	15000	15000	
Aktivin balans dəyəri, ilin sonuna o cümlədən:	0		
amortizasiya olunan dəyər	0		

Cədvəl 2.3-dən göründüyü kimi, xidmət müddətində aparılan yenidənqiymətləndirilmələr qeyri-maddi aktivin balans dəyərini və deməli, amortizasiya olunan dəyərini dəyişdirmişdir. Yenidənqiymətləndirmə nəticəsində aktivin dəyərinin artımı (45000 min manat) yenidənqiymətləndirmə üzrə ehtiyata (əlavə kapitala) silinmiş, yenidənqiymətləndirmə nəticəsində yaranan zərər (65000 manat) isə iki mənbə: (a) mənfəət (20 000 manat); (b) yenidənqiymətləndirmə üzrə ehtiyat (45000 manat) hesabına örtülmüşdür.

Qeyri-maddi aktivlərə hesablanmış amortizasiya sistemətik olaraq hər ay təyinatı üzrə xərclərə aid edilir.

Amortizasiyanın mövcudluğu və hərəkəti haqqında informasiya formalaşdırmaq üçün yeni Hesablar Planında 102 nömrəli «Qeyri-maddi aktivlər-Amortizasiya» adlı passiv hesab nəzərdə tutulmuşdur. Amortizasiya hesablandıqca xərcləri uçota alan hesabların debeti, 102 nömrəli hesabın krediti kimi mühasibat yazılışı tərtib olunur. Amortizasiyanı qeyri-maddi aktivlərin növləri üzrə ayrıca hesablamaq olar. Bunun üçün həmin hesablara müvafiq subhesablar açmaq kifayətdir. 102 nömrəli hesabın kredit qalığı müvafiq dövrdə yığılmış amortizasiyanın məbləğini əks etdirir.

Əgər, qeyri-maddi aktivlər müvafiq aktivlərin yaradılması prosesində iştirak edirsə, onda hesablanmış amortizasiya həmin aktivlərin maya dəyərinə, yaxud ilkin dəyərinə daxil edilməlidir

102 nömrəli hesab adətən kontraktiv hesabdır, yəni o 101 nömrəli hesabın məbləğini daim tənzimləyir. Belə ki, istənilən vaxt 102 nömrəli hesabda yığılmış amortizasiya məbləği ilə aktivin ilkin dəyərini müqayisə edib, onun balans (qalıq) dəyərini müəyyən etmək mümkündür. 102 nömrəli hesabın yekun məbləği qeyri-maddi aktivin 101 nömrəli hesabda əks etdirilmiş ilkin məbləğinə bərabər olduqda, həmin aktiv tam amortizasiya olunmuş hesab edilir və beləliklə, də onun balansda tanınması dayandırılır. Bu zaman debet 102, kredit 101 yazılışı tərtib olunur.

Qeyri-maddi aktivlərə amortizasiya hesablanılmasının uçotunu başqa variantda aparmaq olar.

Bütövlükdə araşdırmalar göstərir ki, qeyri-maddi aktivlərə amortizasiya hesablanması və hesablanmış amortizasiyanın silinməsinin sintetik uçotu sxemi tələbata cavab verir və onun köklü şəkildə dəyişdirilməsinə ehtiyac duyulmur.

2.3 Qeyri-maddi aktivlərin tanınmasının dayandırılması və təsərrüfatdan çıxmasının nəticələrinin uçotu

Qeyri-maddi aktivlər bu və ya digər səbəblər üzündən müəssisədə faydalı istifadə olunmadıqda onların təsərrüfatdan çıxması baş verə bilər. Təsərrüfatdan çıxmanın səbəbləri müxtəlifdir:

- texniki, texnoloji, kommertiya xarakterli və digər tipli köhnəlmə, eləcə də mənəvi köhnəlmə nəticəsində qeyri-maddi aktiv istifadə üçün yararlı/faydalı olmadıqda;
- qeyri-maddi aktivdən istifadə olunmaqla istehsal edilən məhsullara, mallara, göstərilən xidmətlərə tələbat azaldıqda;
- qeyri-maddi aktivin nəzərdə tutulan faydalı istifadə müddəti və deməli, amortizasiya olunma müddəti başa çatdıqda;
- qeyri-maddi aktivlər satıldıqda, icarəyə verildikdə;
- qeyri-maddi aktivlər digər aktivlərə mübadilə olunduqda;
- qeyri-maddi aktivlər əvəzsiz olaraq kənara verildikdə;
- müəssisə öz fəaliyyət istiqamətini dəyişdirdikdə və s.

Bütövlükdə qeyri-maddi aktivin hər cür təsərrüfatdan çıxması onun tanınmasının dayandırılmasını şərtləndirir. Qeyri-maddi aktivlərin tanınmasının dayandırılması həmin dayandırılmadan olan nəticələrin müəyyən olunması, onların uçot və hesabtda əks etdirilməsi qaydasının işlənilib hazırlanmasını tələb edir.

Digər aktivlər kimi, qeyri-maddi aktivlərin tanınmasının dayandırılması nəticəsində yaranan mənfəət və ya zərər təsərrüfatdan çıxmadan yaranan xalis daxil olmaqla aktivin balans dəyəri arasındakı fərq kimi müəyyən olunur. Bu qayda MHBS 38 və MMUS 12-də təsbit edilmişdir. Lakin, qeyri-maddi aktivin tanınmasının hər cür

dayandırılması mütləq mənfəətə, yaxud zərərə gətirib çıxarmır. Məsələn, tamamilə amortizasiya olunmuş qeyri-maddi aktivin tanınmasının dayandırılmasının nəticəsi sıfıra bərabərdir. Tanınmanın dayandırılması nəticəsində yaranan mənfəətin satışdan gəlir kimi təsnifləşdirilməsinə yol verilmir. Bu müddəə satış üçün nəzərdə tutulan və geri icarəyə götürülməklə satılan qeyri-maddi aktivlərə şamil edilmir. Satış üçün nəzərdə tutulan və geri icarəyə götürülməklə satılan qeyri-maddi aktivlərin tanınmasının dayandırılmasından olan nəticələrin uçotu MHBS 5, MHBS 18, MHBS 17 və MMUS 6, MMUS 14, MMUS 23 ilə tənzimlənir.

İstifadə olunmayan və təsərrüfatdan çıxması üçün nəzərdə tutulan qeyri-maddi aktiv balans dəyəri, yaxud mümkün xalis satış qiymətlərindən istifadə olunmaqla əks etdirilməlidir. Bu zaman iki kəmiyyətdən ən aşağı olan kəmiyyət (məbləğ) əsas götürülür. Mümkün xalis satış qiyməti aktivin satışından yaranan pul gəlirlərindən onun satılması ilə əlaqədar xərclər çıxılmaqla müəyyən olunur.

Qeyri-maddi aktiv o zaman satış üçün nəzərdə tutulan aktiv kimi təsnifləşdirilir ki, onun balans dəyəri həmin aktivin sonrakı istifadəsi yolu ilə deyil, satılması yolu ilə ödənilir. Bunun üçün aktiv, onun mövcud olduğu vəziyyətdə və digər oxşar aktivlərin satılması şərtlərinə uyğun gələn şərtlərlə satış üçün hazır olmalı və onun satılması yüksək ehtimalla xarakterizə olunmalıdır. Satışı yüksək ehtimalla xarakterizə etməkdən ötrü müəssisənin rəhbərliyinin, yaxud satış menecerlərinin bu satışı həyata keçirmək üçün qəti planı və alıcını tapmaq üçün aktiv proqramı olmalıdır. Satış üçün nəzərdə tutulan qeyri-maddi aktivin satış planı adətən bir il müddətində başa çatdırılmış əməliyyat kimi təsnifləşdirilməlidir. Satış planının başa çatdırılması üçün tələb olunan müddətin uzadılması həmin aktivin satış üçün nəzərdə tutulan aktiv kimi təsnifləşdirilən qrupdan çıxarılmasına əsas vermir. Bir şərtlə ki, həmin aktivin satılmaq üçün nəzərdə tutulması planını müəssisə dəyişdirmək fikrində və niyyətində deyildir. Təşkilat aktivi satış üçün nəzərdə tutulan kimi təsnifləşdirmişsə, lakin standartlarda təsbit edilmiş kriteriyalara əməl etmirsə, onda həmin qeyri-maddi aktiv satış üçün nəzərdə tutulan aktivlərin tərkibindən çıxarılmalıdır.

Satış üçün nəzərdə tutulan aktiv kimi təsnifləşdirilmiş qeyri-maddi aktiv iki kəmiyyətdən ən aşağı olan kəmiyyətlə qiymətləndirilməlidir: balans dəyəri ilə satışa çəkilən xərclər çıxılmaqla ədalətli dəyərlə;

Misal 2.14 Satış üçün nəzərdə tutulmuş qeyri-maddi aktivin balans dəyəri 40 000 manat, onun ədalətli dəyəri 38000 manat, satışa çəkiləcək xərclərin məbləği 2500 manat müəyyən edilmişdir. Bu halda Satış xərcləri çıxılmaqla satış üçün nəzərdə tutulan aktivin ədalətli dəyəri 35500 manat (38000-2500) olacaqdır. Hesablamadan sonra iki kəmiyyət müqayisə olunur:

(a) satış üçün nəzərdə tutulan aktivin balans dəyəri 40000 manat;

(b) satış üçün nəzərdə tutulan aktivin satış xərcləri çıxılmaqla ədalətli dəyəri 35500 manat;

buradan belə bir nəticə çıxır ki, satış üçün nəzərdə tutulan aktivin ödənilmə dəyəri 35500 manat təşkil edir və bu rəqəm uçot və hesabatda öz əksini tapır. Xüsusi vurğulamaq yerinə düşər ki, hal-hazırda satış üçün nəzərdə tutulmuş qeyri-maddi aktivin istifadəyə verildiyi tarixdə onun ilkin dəyəri 200 000 manat məbləğində tanınmışdır:

Debet 101-3 «Patentlər-Dəyər»-200 000 manat;

Kredit 103 «Qeyri-maddi aktivlərə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması»-200 000 manat;

Qeyd etdiyimiz situasiyaya rəğmən qeyri-maddi aktivin faydalı istifadə müddəti 5 il nəzərdə tutulur. 4-cü ilin sonunda onun yığılmış amortizasiya məbləği 156 000 manat, qiymətdəndüşmədən olan zərər məbləği 4000 manat təşkil edir. Həmin məbləğlərə praktikada belə yazılış tərtib edilir:

Hesablanmış amortizasiya məbləği-156000 manat:

Debet 202 «İstehsalat məsrəfləri» hesabının 202-4 «İstehsalat aktivlərinin amortizasiya məsrəfləri» subhesabı -156000 manat;

Kredit 102-4 «Patentlər-Amortizasiya»-156000 manat.

Qiymətdəndüşmədən olan zərər məbləği-4000 manat:

Debet 731-3 «Qiymətdəndüşmə üzrə xərclər»-4000 manat; Kredit 101-4 «Patentlər-Dəyər»-4000 manat.

Qeyri-maddi aktivin istifadəsinin 4-cü ilinin sonunda onun satılması qərara alınmışdır. Həmin dövrdə qeyri-maddi aktivin yığılmış amortizasiya və qiymətdəndüşmədən olan zərər məbləği çıxılmaqla balans dəyəri 40 000 manat (200 000-156 000-4000) təşkil etmişdir.

Qeyri-maddi aktiv 5-ci ilin yanvar ayının 1-dən satış üçün nəzərdə tutulmuş kimi təsnifləşdirilmiş və balansda tanınmışdır-40 000 manat:

Debet 206 «Satış məqsədilə saxlanılan digər aktivlər»-40 000 manat;

Kredit 101-4 «Patentlər-Dəyər»- 40 000 manat.

Satış üçün nəzərdə tutulan aktiv kimi təsnifləşdirilən aktivin 3 ay sonra satışı həyata keçirilmişdir. Yuxarıda qeyd olunduğu kimi, satış üçün nəzərdə tutulan aktivin satış xərcləri çıxılmaqla xalis satış dəyəri 35500 manat olmuşdur. Satış və onun nəticələri üzrə əməliyyatlar hesablarda aşağıdakı mühasibat yazılışları ilə rəsmiyyətə salınacaqdır:

Satışdan pul gəliri daxil olmuşdur-35500 manat: Debet 223 «Bank hesablaşma hesablari»-35500 manat; Kredit 611-1 «Torpaq, tikili, avadanlığın və digər uzunmüddətli aktivlərin satışından digər gəlirlər»-35500 manat;

Satış ilə əlaqədar xərclər əks etdirildikdə-2500 manat: Debet 711 «Kommersiya xərcləri»-2500 manat; Kredit 223 «Bank hesablaşma hesablari»-2500 manat;

Satış üçün nəzərdə tutulmuş qeyri-maddi aktivin balans dəyəri silindikdə-40 000 manat: Debet 611-1 «Torpaq, tikili, avadanlığın və digər uzunmüddətli aktivlərin satışından digər gəlirlər»-40 000 manat; Kredit 206 «Satış məqsədilə saxlanılan digər aktivlər»-40 000 manat;

Satış üçün nəzərdə tutulmuş qeyri-maddi aktivin satışından maliyyə nəticəsi - 4500 manat (zərər): Debet 731-1 «Torpaq, tikili, avadanlığın və digər uzunmüddətli aktivlərin satışından zərərlər»-4500 manat; Kredit 611-1 «Torpaq, tikili, avadanlığın və digər uzunmüddətli aktivlərin satışından digər gəlirlər»-4500 manat.

Satış üçün nəzərdə tutulmuş qeyri-maddi aktivin satışından zərər silinmişdir-4500 manat: Debet 801 «Ümumi mənfəət (zərər)»-4500 manat; Kredit 731-1 «Torpaq, tikili, avadanlığın və digər uzunmüddətli aktivlərin satışından zərərlər»-4500 manat.

Satış üçün nəzərdə tutulmuş qeyri-maddi aktivin satılması ilə əlaqədar xərclər silinmişdir-2500 manat: Debet 801 Ümumi mənfəət (zərər)»-2500 manat; Kredit 711 «Kommersiya xərcləri»-2500 manat.

Əgər, yeni əldə edilmiş qeyri-maddi aktiv satış üçün nəzərdə tutulmuş aktiv kimi təsnifləşdirmə kriteriyalarına cavab verirsə, həmin aktiv iki kəmiyyətdən ən aşağı olanı ilə qiymətləndirilməlidir: balans dəyəri; satışa çəkilən xərclər çıxılmaqla xalis satış dəyəri;

Məlum olsa ki, satış üçün nəzərdə tutulmuş aktivin bir ildən yuxarı olan müddətdə satılması gözlənilir, onda satışa çəkilən xərcləri diskontlaşdırılmış dəyərlə qiymətləndirmək lazımdır. Satışa çəkiləcək xərclərin diskontlaşdırılmış dəyərinin artması maliyyə nəticələri haqqında hesabatda maliyyələşdirmə üzrə xərclər kimi əks etdirilməlidir.

Bilavasitə satış üçün nəzərdə tutulan aktiv kimi ilkin təsnifləşdirilmə prosedurundan əvvəl həmin aktivin balans dəyərinin məbləği tətbiq olunan digər standartlara (məsələn, MHBS 38, MMUS 12 və s.) əsasən qiymətləndirilməlidir.

Misal 2.15 Qeyri-maddi aktiv ilkin tanınma zamanı faktiki maya dəyəri ilə qiymətləndirilmişdir-50 000 manat, onun xidmət müddəti 5 il, amortizasiya olunma dəyəri 50000 manat, illik amortizasiya məbləği 10 000 manat, yığılmış amortizasiya məbləği 40000 manat, qiymətdəndüşmədən olan zərər 3000 manat təşkil etmişdir. Aktivin 4-cü ilin sonunda istifadəsi dayandırılır və satış üçün nəzərdə tutulan uzunmüddətli aktivlər qrupuna daxil edilir. Bilavasitə həmin qrupa daxil edilməmişdən əvvəl onun balans dəyərini hesablamaq lazımdır: ilkin dəyər (maya) dəyəri-yığılmış amortizasiya –qiymətdəndüşmədən olan zərər: $50\ 000 - 40\ 000 - 3\ 000 = 7\ 000$ manat. Deməli, tanınması dayandırılmış qeyri-maddi aktivin balans dəyəri 7000 manat təşkil edir. Həmin məbləğ MHBS 38 və MMUS 12-nin tələblərinə əsasən müəyyən edilmiş məbləğ hesab olunur. Başqa sözlə, 7000 manat adı çəkilən standartlarda təsbit edilmiş iki modeldən birincisi, yəni maya dəyəri ilə uçot modeli əsasında müəyyən olunmuşdur. Odur ki, 7000 manat satış üçün nəzərdə tutulan qeyri-maddi aktiv kimi təsnifləşdirilən aktivin dəyərinin müəyyən olunmasının əsasında dayanır.

Balans dəyərinin məbləği maya dəyəri ilə uçot modeli əsasında müəyyənləşdirilmiş satış üçün nəzərdə tutulan aktiv kimi təsnifləşdirilən aktiv, qeyd olunduğu kimi, iki kəmiyyətdən ən aşağı olan kəmiyyətlə qiymətləndirilməlidir.

Satış üçün nəzərdə tutulan qeyri-maddi aktiv maya dəyəri ilə uçot modeli əsasında müəyyənləşdirilmiş balans dəyəri ilə qiymətləndirilmişdir-7000 manat: Debet 206 «Satış məqsədilə saxlanılan digər aktivlər»-7000 manat; Kredit 101 «Qeyri-maddi aktivlər-Dəyər»-7000 manat.

Həmin qeyri-maddi aktiv sonradan qiymətləndirilən zaman onun balans dəyəri iki kəmiyyətdən ən aşağı olan kəmiyyətlə müəyyən olunmalıdır. Fəaliyyətini öyrəndiyimiz şirkətdə ilkin olaraq 7000 manat məbləğində qiymətləndirilmiş və satış üçün nəzərdə tutulmuş aktivin balans dəyəri 7000 manat, satış xərcləri çıxılmaqla ədalətli dəyəri isə 5000 manat olmuşdur. Onda həmin aktivin qiymətdən düşməsindən zərər 2000 manat təşkil edəcəkdir: Debet 731-3 «Qiymətdəndüşmə üzrə xərclər»-2000 manat; Kredit 206 «Satış məqsədilə saxlanılan digər aktivlər»-2000 manat.

Sonrakı dövrdə satış üçün nəzərdə tutulan aktivin balans dəyəri 5000 manat məbləğində tanınacaqdır. Əgər, sonrakı qiymətləndirmə zamanı satış üçün nəzərdə tutulan aktivin dəyəri artmışsa (məsələn, 3000 manat məbləğində), onda artım məbləği həmin aktivin qiymətdəndişməsindən yaranan zərər məbləğində tanınacaqdır:

Debet 206 «Satış məqsədilə saxlanılan digər aktivlər»-2000 manat;

Kredit 611-2 «Yenidənqiymətləndirmədən gəlirlər»-2000 manat.

Satış üçün nəzərdə tutulmuş aktiv satıldıqda aşağıdakı qaydada mühasibat yazılışları verilir. Fəaliyyətini öyrəndiyimiz şirkətdə balans dəyəri 7000 manat olan aktivin satışından 10 000 manat gəlir əldə edilmiş, satış ilə əlaqədar xərclər isə 1300 manata bərabər olmuşdur. Satışdan xalis pul daxil olmaları-8700 manat təşkil etmişdir: Debet 223 «Bank hesablaşma hesabları»-8700 manat; Kredit 611-1 «Torpaq, tikili, avadanlığın və digər uzunmüddətli aktivlərin satışından digər gəlirlər»-8700 manat.

Satılmış qeyri-maddi aktivin satış xərcləri əks etdirilmişdir-1300 manat:

Debet 711-«Kommersiya xərcləri» -1300 manat;

Kredit 223 «Bank hesablaşma hesabları» -1300 manat.

Satılmış qeyri-maddi aktivin balans dəyəri silinmişdir-7000 manat:

Debet 611-1 «Torpaq, tikili, avadanlığın və digər uzunmüddətli aktivlərin satışından digər gəlirlər»-7000 manat;

Kredit 206 «Satış məqsədilə saxlanılan digər aktivlər» -7000 manat.

Satış üçün nəzərdə tutulmuş qeyri-maddi aktivin satışından mənfəət silinmişdir-1700 manat:

Debet 611-1 «Torpaq, tikili, avadanlığın və digər uzunmüddətli aktivlərin satışından digər gəlirlər»-1700 manat;

Kredit 801 «Ümumi mənfəət (zərər)»-1700 manat.

Satış üçün nəzərdə tutulmuş qeyri-maddi aktivin satışı ilə əlaqədar kommersiya xərcləri silindikdə-1300 manat:

Debet 801 «Ümumi mənfəət (zərər)»-1300 manat;

Kredit 711 «Kommersiya xərcləri»-1300 manat.

Satılmış qeyri-maddi aktivlər üzrə yenidənqiymətləndirmə ehtiyatı varsa onda həmin məbləğ mövcud standartlara əsasən bölüşdürülməmiş mənfəətə birləşdirilməlidir. Həmin əməliyyat zamanı aşağıdakı mühasibat yazılışı tərtib olunur:

Debet 331 «Yenidən qiymətləndirmə üzrə ehtiyat»

Kredit 343 «Keçmiş illər üzrə bölüşdürülməmiş mənfəət (ödənilməmiş zərər)».

Əgər, aktiv satılmaq üçün nəzərdə tutulmuş aktivlərə aid kriteriyalara cavab vermirsə və eyni zamanda istifadə üçün nəzərdə tutulmuş aktivlər qrupuna daxil edilsə, onda onun balans dəyərində korrektə etmək lazım gəlir. Bu zaman iki variant ola bilər:

(a) mənfəət-satış üçün nəzərdə tutulmuş aktivin balans dəyəri istifadə üçün nəzərdə tutulmuş aktivin balansda tanınan dəyərindən yuxarı olduqda:

Debet 101 «Qeyri-maddi aktivlər-dəyər»;

Kredit 206 «Satış məqsədilə saxlanılan digər aktivlər»;

Kredit 611-2 «Yenidən qiymətləndirilmədən gəlirlər»;

Kredit 801 «Ümumi mənfəət (zərər)».

(b) zərər-satış üçün nəzərdə tutulmuş aktivin balans dəyəri istifadə üçün nəzərdə tutulmuş aktivin balansda tanınan dəyərindən aşağı olduqda:

Debet 101 «Qeyri-maddi aktivlər-Dəyər»;

Kredit 731-2 «Yenidən qiymətləndirmədən xərclər»;

Debet 801 «Ümumi mənfəət (zərər)»

Kredit 206 «Satış məqsədilə saxlanılan digər aktivlər».

Faydalı istifadə müddəti başa çatmış və tam amortizasiya olunmuş qeyri-maddi aktivlər təsərrüfatdan çıxdıqda aşağıdakı mühasibat yazılışları tərtib olunur:

Debet 102 «Qeyri-maddi aktivlər-Amortizasiya»;

Kredit 101 «Qeyri-maddi aktivlər-Dəyər».

Əgər, təsərrüfatdan çıxan obyektin ilkin qiymətləndirilmədən sonra yenidən qiymətləndirilməsi aparılmışdırsa və yenidən qiymətləndirmə üzrə ehtiyat məbləği yaradılmışdırsa, onda bu əməliyyatlar müvafiq mühasibat yazılışları ilə rəsmiyyətə salınır.

Misal 2.16 Qeyri-maddi aktiv 60000 manata satın alınmış və həmin məbləğ ilə balansda tanınmışdır. Onun faydalı istifadə müddəti 5 il, amortizasiya olunma dəyəri 60000 manat, illik amortizasiya məbləği 12000 manatdır. Üçüncü ilin sonunda onun yenidən qiymətləndirilməsi aparılmış və balans dəyəri 20% artmışdır. Dördüncü ilin sonunda yığılmış amortizasiya məbləği $(60000:5 \times 3) = 36000$ manat, balans dəyəri 24000 $(60000 - 36000)$ manat, yenidənqiymətləndirmə (20%) $24000 \times 0,20 = 4800$ manat, yenidən qiymətləndirmədən sonra balans dəyəri 28800 manat $(24000 + 4800)$, amortizasiya olunma dəyəri 28800 manat $(24000 + 4800)$ təşkil etmişdir. Qalan iki il ərzində hesablanılacaq amortizasiya məbləğinin 4-cü ildə $14400(28800:2)$ manat və 5-ci ildə 14400 manat olması gözlənilir. Beləliklə, 5-ci ilin sonunda təsərrüfatdan çıxan qeyri-maddi aktivin balans dəyəri sıfıra bərabər olur. Baş vermiş əməliyyatlar üzrə aşağıdakı mühasibat yazılışları tərtib edilir:

1) Satın alınmış qeyri-maddi aktiv 60 000 manat məbləğində tanınmış və balansda əks etdirilmişdir: Debet 101 «Qeyri-maddi aktivlər-Dəyər»-60 000 manat; Kredit 103 «Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması»-60 000 manat;

2) İlk 3 ildə qeyri-maddi aktivə amortizasiya hesablanmışdır-36000 manat: Debet 721 «İnzibati xərclər»-36000 manat; Kredit 102 «Qeyri-maddi aktivlər-

Amortizasiya»-36000 manat;

3) Üçüncü ilin sonunda aparılmış yenidənqiymətləndirmə nəticəsində aktivin balans dəyəri 20%, yəni 4800 manat artmışdır: Debet 101 «Qeyri-maddi aktivlər» 4800 manat; Kredit 331 «Yenidənqiymətləndirmə üzrə ehtiyat» 4800 manat;

4) Son iki ildə qeyri-maddi aktivə hesablanmış amortizasiya-28800 manat: Debet 721 «İnzibati xərclər»-28800 manat; Kredit 102 «Qeyri-maddi aktivlər-Amortizasiya»- 28800 manat;

5) Qeyri-maddi aktiv faydalı istifadə müddəti bitdikdən sonra balansdan silinmiş, yaxud onun tanınması dayandırılmışdır-64800 manat: Debet 102 «Qeyri-maddi aktivlər-Amortizasiya»-64800 manat; Kredit 101 «Qeyri-maddi aktivlər-Dəyər»-64800 manat;

6) Qeyri-maddi aktivin tanınmasının dayandırılmasından və balansdan silinməsindən sonra onun yenidənqiymətləndirmə üzrə məbləği bölüşdürülməmiş mənfəətə silinmişdir-4800 manat: Debet 331 «Yenidənqiymətləndirmə üzrə ehtiyat»-4800 manat; Kredit 343 «Keçmiş illər üzrə bölüşdürülməmiş mənfəət (ödənilməmiş zərər)»- 4800 manat.

Qeyri-maddi aktivlərin tanınması onların əvəzsiz qaydada kənar təşkilatlara və şəxslərə verilməsi zamanı da dayandırılır. Tanınmanın dayandırılması əvəzsiz verilən qeyri-maddi aktivin balans dəyəri məbləğində həyata keçirilir. Bundan əvvəl yığılmış amortizasiya məbləği isə həmin aktivin ilkin tanınmış dəyərinin azaldılmasına silinir. Tam amortizasiya edilməmiş qeyri-maddi aktivin əvəzsiz verilməsi üzrə yaranan zərər, mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda əks etdirilir. Əvəzsiz verilən qeyri-maddi aktivin təsərrüfatdan çıxmasından yaranan zərər onun yenidənqiymətləndirmə üzrə olan ehtiyatına (bir şərtlə ki, həmin ehtiyat üzrə məbləğ mövcud olsun) silinə bilər. Əgər, əvəzsiz verilmə nəticəsində yaranan məbləğ yenidənqiymətləndirmə üzrə ehtiyatdan çoxdursa, onda həmin ehtiyatdan artıq olan məbləğ zərər kimi uçota alınır.

Misal 2.17 Fəaliyyətini öyrəndiyimiz şirkətdə əvəzsiz qaydada təsərrüfatdan çıxan qeyri-maddi aktivin ilkin tanınmış dəyəri 100 000 manat, yığılmış amortizasiya məbləği 80 000 manat, yenidənqiymətləndirmə üzrə ehtiyat məbləği 6000 manat, qalıq balans dəyəri isə 26000 manat (yenidənqiymətləndirmə üzrə məbləğ nəzərə

alınmaqla) təşkil etmişdir. Qeyri-maddi aktiv həmin məbləğdə kənar təşkilata əvəzsiz verilmişdir. Bu halda əməliyyatlara aşağıdakı mühasibat yazılışları tərtib olunur:

1) Qeyri-maddi aktivin balansda tanınmış ilkin dəyəri məbləğinə-100 000 manat: Debet 101 «Qeyri-maddi aktivlər-Dəyər»-100 000 manat; Kredit 103 «Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması»-100 000 manat;

2) Qeyri-maddi aktivə hesablanmış amortizasiya məbləğinə-80 000 manat: Debet 202 «İstehsal məsrəfləri»-80 000 manat; Kredit 102 «Qeyri-maddi aktivlər-Amortizasiya»- 80 000 manat;

3) Qeyri-maddi aktivin yenidənqiymətləndirilməsi zamanı onun dəyərinin artması məbləğinə-6000 manat: Debet 101 «Qeyri-maddi aktivlər-Dəyər»-6000 manat; Kredit 331 «Yenidənqiymətləndirmə üzrə ehtiyat»- 6000 manat;

4) Əvəzsiz qaydada digər təşkilata verilən qeyri-maddi aktivin yığılmış amortizasiyasının silinməsi məbləğinə-80 000 manat: Debet 102 «Qeyri-maddi aktivlər-Amortizasiya»-80 000 manat; Kredit 101 «Qeyri-maddi aktivlər-Dəyər»-80 000 manat;

5) Əvəzsiz qaydada verilən qeyri-maddi aktivin balans dəyərinin silinməsi məbləğinə-26000 manat: Debet 801 «Ümumi mənfəət (zərər)»-26000 manat; Kredit 101 «Qeyri-maddi aktivlər-Dəyər»-26000 manat¹.

6) Qeyri-maddi aktivin əvəzsiz qaydada verilməsindən olan zərərin bir hissəsinin yenidənqiymətləndirmə üzrə ehtiyata silinməsi məbləğinə-6000 manat: Debet 331 «Yenidənqiymətləndirmə üzrə ehtiyat»-6000 manat; Kredit 801 «Ümumi mənfəət (zərər)»-6000 manat.

Müəssisənin mülkiyyətində olan qeyri-maddi aktivdən istifadə hüququ digər müəssisəyə verilə bilər. Belə hüququn verilməsi müqavilə əsasında həyata keçirilir. Bu cür müqavilə, əslində icarə müqaviləsi statusu almış olur. Əgər, istifadə hüququnun verilməsi həmin qeyri-maddi aktivin faydalı istifadəsinin daha çox hissəsini təşkil edirsə və deməli, həmin müddətdə aktivdən istifadə nəticəsində yaranan iqtisadi fayda üzərində icarəyə verən deyil, icarədar nəzarət edirsə, onda belə icarə maliyyə

¹ Əvəzsiz qaydada verilən aktivlərin, o cümlədən qeyri-maddi aktivlərin balans dəyərinin silinməsindən olan zərərlərin uçotunun aparılması üçün ayrıca hesab nəzərdə tutulmamışdır. Odur ki, praktikada belə hesabın əvəzinə 801 nömrəli hesabdən istifadə edilir.

icarəsi hesab olunur. Hüquqi nöqtəyi-nəzərdən icarədar tərəfindən istifadəyə götürülmüş qeyri-maddi aktivdən istifadə hüququ icarədarın mülkiyyəti deyildir. Odur ki, icarədar onu öz balansında əks etdirsə belə, yaxud da icarəyə verən onu öz balansından çıxarsa belə, həmin obyekt icarədarın mülkiyyəti demək deyildir. Buradan belə nəticə çıxır ki, icarədar sözügedən obyektə öz balansında əks etdirər, icarəyə verən isə onu öz balansından çıxara bilər. Ancaq, qeyd olunduğu kimi, icarə müddəti icarəyə götürülmüş obyektin faydalı istifadə müddətinin daha çox hissəsini təşkil etdiyinə və icarədar həmin müddətdə ondan istifadə nəticəsində yaranan iqtisadi faydanın əsas hissəsini əldə etdiyinə görə MHBS 17 və MMUS 14 tələb edir ki, icarədar icarə obyektini öz balansında həm aktiv, həm də öhdəlik kimi əks etdirsin.

Qeyri-maddi aktivdən istifadə hüququnu icarəyə verən müəssisə MHBS 17 və MMUS 14-ə görə icarə müddəti ərzində icarədarın minimal icarə ödənişləri alır. İcarə zamanı icarəyə verənin alacağı icarə haqqının tərkibi və ödənilməsi qaydaları həmin standartlarda geniş açıqlanır. Ancaq, adları çəkillən standartların tələblərini nəzərə almaqla icarəyə verilən qeyri-maddi aktivin icarəyə verənin balansından çıxmasının neçə əks etdirilə biləcəyinin şərhə xüsusi maraq doğura bilər.

Misal 2.18 SOCAR öz mülkiyyətində olan və balans dəyəri 40000 manat təşkil edən istifadə olunmamış qeyri-maddi aktivdən istifadə hüququnu 5 il müddətinə digər şirkətə verir. Müqaviləyə əsasən illik icarə 10 000 manat, 5 ildə daxil olacaq minimal icarə məbləği isə 50 000 manat təşkil edir. Müqavilə bağlandıqdan dərhal sonra icarədarın ilkin ödəniş kimi 10 000 manat pul daxil olmuşdur. MHBS 17 və MMUS 14-ə əsasən minimal icarə məbləğləri həm icarəyə verəndə, həm də icarədə faiz gəlirləri/xərcləri və daxil olacaq əsas borc/əsas öhdəlik illər üzrə bölüşdürülür. Maliyyə gəliri/xərci icarə müddətində elə bölüşdürülməlidir ki, daxil olacaq əsas borcun əsas öhdəliyin qalığına daimi faiz dərəcəsi alınsın. Maliyyə gəlirləri/xərcləri icarə müddəti ərzində bölüşdürülərkən hesablaşmaları sadələşdirmək üçün approksimasiyaların bu və digər formasından istifadə etmək olar¹.

¹ Bax: MHBS 17, s.192; MMUS 14, s.161

Müqavilədə nəzərdə tutulmuş 5 il müddətində daxilolacaq minimal icarə məbləğlərini bölüşdürmək üçün daimi faiz dərəcəsi bizim real misalda 13% təşkil edir. Başqa sözlə, hər bir ödənilməmiş əsas borcun 13%-i həcmində daxil olacaq faiz məbləğini (faiz gəlirini) hesablamaq lazımdır. Hesablanmış faiz gəliri və daxil olacaq əsas borcun birgə məbləği icarə üzrə daxil olacaq tədiyyənin ümumi məbləğini əks etdirəcəkdir.

Cədvəl 2.4

İcarə məbləğlərinin dövrlər üzrə bölüşdürülməsi

İllər	Ödənilməmiş borcun məbləği	Maliyyə (faiz) gəliri	Əsas borcun ödənilməsi	Daxil olacaq icarə haqqı məbləği, cəmi	Hesablanmış amortizasiya məbləği
2011-ci ilin əvvəli	40 000	-	10 000	10 000	-
2011-ci ilin sonu	30 000	3900	6100	10 000	8000
2012-ci ilin sonu	23 900	3107	6893	10 000	8000
2013 -ci ilin sonu	17 007	2211	7789	10 000	8000
2014-ci ilin sonu	9218	782	9218	10 000	8000
2015 -ci ilin sonu	-	-	-	10 000	8000
Yekunu	-	10 000	40 000	50 000	40 000

İcarəyə verən baş vermiş əməliyyatları mühasibat uçotunda aşağıdakı yazılışlarla əks etdirməlidir:

1.Daxil olacaq ümumi icarə məbləğlərinə-50000 manat: Debet 174-1 «Maliyyə icarəsi üzrə uzunmüddətli debitor borcları»-50000 manat; Kredit 442 «Gələcək hesabat dövrlərinin gəlirləri»-50000 manat;

2. 2011-ci ilin əvvəlində daxil olan icarə məbləğlərinə-10000 manat: Debet 214-1 «Maliyyə icarəsi üzrə qısamüddətli debitor borcları» -10000 manat; Kredit 174-1 «Maliyyə icarəsi üzrə uzunmüddətli debitor borcları»-10000 manat; eyni zamanda: Debet 442 «Gələcək hesabat dövrlərinin gəlirləri»-10000 manat; Kredit 601-4 «Royalti gəliri» 10000 manat; eyni zamanda Debet 223 «Bank hesablaşma hesabları»-10000 manat; Kredit 214-1 «Maliyyə icarəsi üzrə qısamüddətli debitor borcları»-10000 manat;

3.2011-ci ilin sonunda daxil olan icarə məbləğlərinə-10000 manat (3900+61000): Debet 214-1 «Maliyyə icarəsi üzrə qısamüddətli debitor borcları» - 10000 manat; Kredit 174-1 «Maliyyə icarəsi üzrə uzunmüddətli debitor borcları» -

10000 manat; eyni zamanda: Debet 442 «Gələcək hesabat dövrlərinin gəlirləri»-10000manat; Kredit 601-4 «Royaltı gəliri»-6100 manat; Kredit 631-4 «Maliyyə icarəsi üzrə gəlir»-3900 manat; eyni zamanda: Debet 223 «Bank hesablaşma hesabları»-10000 manat; Kredit 214-1 «Maliyyə icarəsi üzrə qısamüddətli debitor borcları» -10 000 manat;

4. 2012-ci ilin sonunda daxil olan icarə məbləğlərinə-10000 manat (3107+6893): Debet 214-1 «Maliyyə icarəsi üzrə qısamüddətli debitor borcları»- 10000 manat; Kredit 174-1 «Maliyyə icarəsi üzrə uzunmüddətli debitor borcları»- 10000 manat; eyni zamanda: Debet 442 «Gələcək hesabat dövrlərinin gəlirləri»- 10000 manat; Kredit 601-4 «Royaltı gəliri» -6893 manat; Kredit 631-4 «Maliyyə icarəsi üzrə gəlir»-3900 manat; eyni zamanda Debet 223 «Bank hesablaşma hesabları»-10000 manat; əgər icarə müddətində qeyri-maddi aktiv icarəyə verənin balansında olmuşsa, ona hesablanılan amortizasiya məbləği 40 000 manat (8000×5) təşkil edəcəkdir. Həmin amortizasiya royaltı gəlirinin hesabına olmalıdır: Debet 601-4 «Royaltı gəliri»-40000 manat; Kredit 102 «Qeyri-maddi aktivlər-Amortizasiya» -40000 manat.

İcarə müddətinin sonunda icarəyə verilmiş qeyri-maddi aktiv balansdan silindikdə aşağıdakı yazılış tərtib ediləcəkdir: Debet 102 «Qeyri-maddi aktivlər-Amortizasiya» -40 000 manat; Kredit 101 «Qeyri-maddi aktivlər-Dəyər» 40 000 manat.

Qeyri-maddi aktivlər digər yollarla da təsərrüfatdan çıxsa bilər: digər müəssisələrin nizamnamə kapitalına payların qoyulması, onların fəaliyyətində iştirak etmək üçün verildikdə; və s. hallarda. Digər müəssisələrin nizamnamə kapitalına qoyuluşlar zamanı aşağıdakı uçot yazılışları verilir:

1.Digər müəssisənin nizamnamə kapitalına pay kimi verilən qeyri-maddi aktivin yığılmış amortizasiyası silindikdə: Debet 102 «Qeyri-maddi aktivlər-Amortizasiya»; Kredit 101 «Qeyri-maddi aktivlər-Dəyər»;

2.Digər müəssisənin nizamnamə kapitalına pay kimi verilmiş qeyri-maddi aktivin balans dəyəri silindikdə və onun tanınması dayandırıldıqda: Debet 152 «Birgə müəssisələrə investisiyalar»; Kredit 101 «Qeyri-maddi aktivlər-Dəyər».

Beləliklə, bu paraqrafda və əvvəlki paraqraflarda müxtəlif yollarla müəssisəyə daxil olan, müəssisədən çıxan qeyri-maddi aktivlərin, onların amortizasiyasının

sintetik uçotu metodikasını yuxarıda verilən şəkildə tamamlanır. Qeyd etmək lazımdır ki, kommersiya təşkilatları üçün nəzərdə tutulmuş MMUS-lar üzrə Hesablar Planında qeyri-maddi aktivlərin mövcudluğu və hərəkətinin sintetik uçotunun aparılması üçün tələb olunan hesablar vardır. Araşdırmalar göstərir ki, əgər qeyri-maddi aktivlərin uçotunu yalnız MHBS üzrə təşkil etmək lazım gələydi belə, yeni Hesablar Planının metodiki və praktiki baxımdan tələbata əsasən cavab verdiyinə şübhə qalmır. Bununla belə, bəzi mövcud çatışmazlıqları da qeyd etməmək olmaz. Düzdür, çatışmazlıqlar sırf sintetik uçotun aparılmasına deyil, həmçinin qeyri-maddi aktivlərin təsnifatına, onların ilkin və sonrakı qiymətləndirilməsinə, qeyri-maddi aktivlərin hərəkətinin sənədləşdirilməsi və analitik uçotunun təşkilinə də xasdır.

2.4 Qeyri-maddi aktivlərin uçotunun təkmilləşdirilməsinin əsas istiqamətləri

Bütün uzunmüddətli aktivlər kimi, qeyri-maddi aktivlərin uçotu və hesabatının daim həll olunmalı əsas problemlərini aşağıdakı kimi qruplaşdırmaq olar:

- qeyri-maddi aktivlərin mahiyyəti və tanınması kriteriyaları;
- qeyri-maddi aktivlərin təsnifatı;
- qeyri-maddi aktivlərin ilkin və sonrakı qiymətləndirilməsi;
- qeyri-maddi aktivlərin analitik və sintetik uçotunun təşkili və aparılması qaydaları.

Araşdırmalar göstərir ki, qeyri-maddi aktivlərin mahiyyəti, funksiyaları, onların tanınma kriteriyaları Beynəlxalq və Milli Standartlarda, Qərb ədəbiyyatında, eləcə də MDB məkanında geniş və ətraflı açıqlanmış və bu sahədə uçotun aparılması, hesabatın tərtib edilməsi üçün kifayət qədər nəzəri, metodoloji və praktiki əsas yaranmışdır. Artıq demək olar ki, qeyri-maddi aktivlərə verilən tərif, onların tanınması kriteriyaları hamılıqla qəbul edilmiş və sübuta ehtiyacı olmayan aksioma çevrilmişlər. Xüsusilə də MHBS 38-də qeyri-maddi aktivlərin mahiyyətinə verilmiş tərif və təsbit olunmuş tanınma kriteriyaları üzrə nəyisə inkar etmək mümkün deyildir. Həmin standartlarda formulə olunmuş təriflər, kriteriyalar iki ən mühüm əsas yaradır:

birincisi, qeyri-maddi aktivlərin dəyərinin formalaşması üçün; ikincisi, qeyri-maddi aktivlərdən əldə olunacaq iqtisadi faydanın ölçülməsi üçün; Ancaq əsasın düzgün olması sözügedən kəmiyyətlərin də düzgün və dürüst müəyyən olunmasına hələlik təminat vermir. Çünki, bunun üçün metodoloji prinsipləri, metodları və prosedurları da düzgün müəyyən və tətbiq etmək lazımdır. Bu baxımdan təsnifat mühüm rol oynayır. Aydın ki, təsnifat nəzəri və metodoloji deyil, daha çox praktiki xarakter daşıyır.

Qeyri-maddi aktivlərin əsaslandırılmış təsnifatı onların hər bir növünün uçotunun düzgün aparılması və hesabatda informasiyanın istifadəçilərin tələbatına uyğun açıqlanması üçün mühüm şərtlərdən biridir. Təsnifat qeyri-maddi aktivlərin tərkibi və növləri üzrə qiymətləndirilməsi və yenidən qiymətləndirilməsi, faydalı istifadə müddətinin müəyyən edilməsi, mövcudluğu və hərəkəti barədə informasiyanın formalaşdırılması və sair məqsədlər üçün istifadə olunur.

Dissertasiya işinin birinci fəslinin birinci paragrafında qeyd olunmuşdur ki, MMUS 12-də qeyri-maddi aktivlərin onların analitik və sintetik uçotunun əsasında qoyulmaq üçün təsnifatı verilməmişdir. Yalnız Hesablar Planına əsasən qeyri-maddi aktivlərin uçotunu təşkil etmək mümkündür. Ancaq Hesablar Planında 101 nömrəli «Qeyri-maddi aktivlər-Dəyər» adlı sintetik hesab üçün nəzərdə tutulan subhesablar sırasında 101-1 nömrəli «Elmi-tədqiqat və təcrübə konstruktor işləri-Dəyər» adlı subhesab da vardır. Həmin subhesabın göstərilən adda verilməsi MHBS 38 və MMUS 12-nin tələblərinə uyğun gəlmir. Məsələn burasındadır ki, həmin standartlar elmi-tədqiqat işlərinə çəkilmiş xərclərin kapitallaşdırılmış xərclər kimi təsnifləşdirilməsini rədd edir. Çünki, praktikanın göstərdiyi kimi, həmin xərclər qeyri-maddi aktivlərin tərifinə və onların balansda qeyri-maddi aktivlər kimi tanınması kriteriyalarına uyğun gəlmir. 101 nömrəli hesab və ona açılmış subhesablar bütövlükdə daimi hesablardır və onlarda əks etdirilmiş məbləğlər müvafiq dövrdə müəssisənin malik olduğu və onun nəzarətində, eləcə də istifadəsində olan və sözügedən obyektlərin istifadəsindən iqtisadi fayda gözlənilən qeyri-maddi aktivlərin olduğunu göstərir. Elmi-tədqiqat işləri üzrə xərclər həmin tələblərə cavab vermədiyi üçün onların həmin subhesabda təsnifləşdirilməsi və uçota alınması məqsəduyğun

sayılmır. Bunu MMUS 12-nin 47-ci maddəsi birbaşa təsdiq edir: «Tədqiqat üzrə məsrəflər (və yaxud daxili layihənin tədqiqat fazası zamanı yaranmış məsrəflər) qeyri-maddi aktiv kimi tanınmamalı və yarandığı andan etibarən xərc kimi uçota alınmalıdır».

Həm MHBS 38, həm də MMUS 12 işləmələr fazasında çəkilmiş xərclərin qeyri-maddi aktivlərin tanınma şərtlərinə uyğun gəldiyi halda kapitallaşdırılmasına icazə verir. Əgər, həmin xərclər kapitallaşdırılmışsa, onda onları 101 nömrəli hesabda uçota alınan konkret qeyri-maddi aktivə silmək lazımdır. Əgər, müəssisə işləmələr fazasındakı xərclərin hələlik konkret qeyri-maddi aktiv növünə silinməsinə tam əmin deyildirsə, onda həmin xərclər ya kapitallaşdırılan xərcləri uçota alan hesabda qalmaqda davam etməli, ya da dövrü xərclərə silinməlidir. Beləliklə, bizim təklifimizi aşağıdakı kimi ümumiləşdirmək olar:

1) Elmi-tədqiqat işlərinə (tədqiqat fazasında) çəkilən xərclər 101-1 sayılı subhesabda qeyri-maddi aktivin bir növü kimi əks etdirilməməli, birbaşa 103 nömrəli «Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması» hesabından, yaxud uçota alındığı digər hesabdan 801 nömrəli «Ümumi mənfəət (zərər)» hesabına silinməlidir;

2) Təcrübə-konstruktor işlərinə (işləmələr fazasında) çəkilən xərclər kapitallaşdırılmaq üçün bütün şərtlərə cavab verdiyi halda 101-1 sayılı subhesabda deyil, qeyri-maddi aktivin konkret növünə aid edilə biləcəyi subhesabda uçota alınmalıdır;

3) İşləmələr fazasında çəkilən xərclərin hələlik kapitallaşdırılması mümkün deyildirsə, həmin xərcləri 103 sayılı hesabda bitməmiş investisiya (kapital qoyuluşu kimi) uçota almaq, yaxud əks etdirmək lazımdır;

4) 101-1 sayılı subhesabın indiki ad altında istifadə olunması və orada kapitallaşdırıla bilməyən, yaxud kapitallaşdırılma tələblərinə tam cavab verməyən xərclərin uçota alınması maliyyə hesabatında qeyri-maddi aktivlər barədə informasiyanın təhrif olunmasına səbəb ola biləcəyini nəzərə alaraq, onun 101 nömrəli hesabın subhesabları sırasından çıxarılması məqsədəuyğundur.

Zənnimizcə, bu və ya digər növ qeyri-maddi aktivlərin yaradılması üzrə çəkilən bütün xərcləri bir hesabda uçota almaq lazımdır. Söhbət həm kapitallaşdırılan və həm

də kapitallaşdırıla bilməyən xərclərdən gedir. Odur ki, hazırda Hesablar Planında olan 103 nömrəli hesabın adının dəyişdirilməsi təklif olunur. Hesabı «Qeyri-maddi aktivlərə investisiyalar» adlandırmaq daha düzgündür. Belə olan halda həmin hesabda xərclər iki qrup üzrə təsnifləşdirilə bilər: (a) qeyri-maddi aktivlərin ilkin dəyərində /maya dəyərində daxil edilən, başqa sözlə, kapitallaşdırılan xərclər; (b) qeyri-maddi aktivlərin ilkin dəyərində /maya dəyərində deyil, dövrü xərclərə silinən xərclər. İstər 101 nömrəli, istərsə də 103 nömrəli hesabların informativliyini daha da artırmaq üçün onlarda uçota alınan obyektlərin təsnifatına bütövlükdə yenidən baxılması məqsədəuyğundur. Belə ki, 101 nömrəli hesabda aşağıdakı subhesabların açılması təklif edilir:

- 101 «Qeyri-maddi aktivlər-Dəyər»;
- 101-1 «Kompyuter proqram təminatı-Dəyər»;
- 101-2 «Patentlər-Dəyər»;
- 101-3 «Müəllif hüquqları-Dəyər»;
- 101-4 «Lisenzialar-Dəyər»;
- 101-5 «Texnologiyalar-Dəyər»;
- 101-6 «Mal nişanları-Dəyər»;
- 101-7 «Qudvil-Dəyər»;
- 101-8 «Firma markaları və adları-Dəyər»;
- 101-9 «Digər qeyri-maddi aktivlər-Dəyər».

Qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların uçotunu aparmaq üçün 103 nömrəli yeni adda təklif olunan hesaba açılan subhesablar 101 nömrəli hesabın subhesablarına tam uyğun gəlməlidir:

- 103 «Qeyri-maddi aktivlərə investisiyalar»:
- 103-1 «Kompyuter proqramı təminatına investisiyalar»;
- 103-2 «Patentlərə investisiyalar»;
- 103-3 «Müəllif hüquqlarına investisiyalar»;
- 103-4 «Lisenzialara investisiyalar»;
- 103-5 «Texnologiyalara investisiyalar»;
- 103-6 «Mal nişanlarına investisiyalar»;

103-7 «Qudvilə investisiyalar»;

103-8 «Firma markaları və adlarına investisiyalar»;

103-9 «Digər qeyri-maddi aktivlərə investisiyalar».

Hər bir subhesabda qeyri-maddi aktivlərin əldə olunmasına, yaradılmasına çəkilən, həmçinin onların istifadəyə hazır vəziyyətə gətirilməsi ilə əlaqədar xərclər, ümumi qaimə xərcləri və digər xərclər qeyd olunduğu kimi, iki bölgədə aparılmalıdır: kapitallaşdırılan və kapitallaşdırılmayan xərclər üzrə; Bu subhesablar üzrə yığılan bütün xərclər iki qrupa bölünərək silinməlidir: (a) kapitallaşdırılan xərclər: Debet 101-1,2,3,4,5,6,7,8,9; Kredit 101-1,2,3,4,5,6, 7,8,9; (b) kapitallaşdırılmayan xərclər: Debet 801; Kredit 103-1,2,3,4, 5,6, 7,8,9; Bu və ya digər qrupa daxil edilə biləcək xərclərin tərkibi MHBS 38 və MMUS 12-də kifayət qədər geniş açıqlanmışdır.

Dissertasiya işinin ilk paraqrafında qeyd olunan bir məsələyə münasibət bildirmək yerinə düşər. Söhbət qeyri-maddi aktivlərin əldə olunması, yaxud yaradılması ilə bağlı alınmış kreditlər (borclar) üzrə faiz xərclərinin kapitallaşdırılmasından, yaxud kapitallaşdırıla bilməməsindən gedir.

MHBS 38, MHBS 23, MMUS 12 və MMUS 13 həmin məsələyə dair konkret mövqe nümayiş etdirir: borclar üzrə xərclər qeyri-maddi aktivlərin maya dəyərinə aşağıdakı hallarda daxil edilir:

- aktiv kvalifikasiya olunan kimi təsnifləşdirildikdə;
- gələcəkdə aktivdən iqtisadi fayda götürülməsi mümkün olduqda;
- xərclər etibarlı şəkildə ölçülə bildikdə.

Sonuncu iki bənddə qoyulan tələblər heç bir mübahisə doğurmur, çünki əslində onlar aktivin tanınması kriteriyalarıdır. Mübahisə obyektini birinci bənddə qoyulmuş tələbdir. Məsələnin mahiyyətini başa düşmək üçün kvalifikasiya olunan aktivin nə olduğunu bilmək lazımdır. MHBS 23 və MMUS 13 kvalifikasiya olunan aktivə elə aktivini aid edir ki, onun nəzərdə tutulan istifadəsi, yaxud satışı üçün hazırlanmasına uzun vaxt tələb olunur. Bu cür qeyri-maddi aktivlərə adətən müəssisənin özündə yaradılan aktivlər daxildir. Göstərilən standartlar kvalifikasiya olunan aktivlərin istifadə, yaxud satış üçün hazır olduğu zaman borclar üzrə xərclərin kapitallaşdırılmasının dayandırılmasını tələb edir. Buradan belə çıxır ki, əgər həmin

aktivlərin bilavasitə hazırlanması ilə əlaqədar alınmış borclar üzrə faizlər aktivlərin istifadə, yaxud satış üçün hazır vəziyyətə gətirildiyi ana qədər ödənilmişdirsə, onda onları kapitallaşdırmaq olmaz və həmin xərclər cari xərclərə silinməlidir. Bu qayda müəssisənin maliyyə nəticələrinə təsir edir, daha doğrusu, onun pisləşməsinə gətirib çıxarır.

Zənnimizcə, həmin xərclər cari dövrə aid xərclərə deyil, gələcək dövrlərin xərclərinə silinməlidir. Kvalifikasiya olunan aktiv istifadəyə verildikdən sonra həmin xərclərin aktivdən əldə olunan faydanın azaldılmasına silinməsi məqsədəuyğundur. Əgər, kvalifikasiya olunan aktiv satış üçün nəzərdə tutulursa, onda kapitallaşdırılmasına icazə verilməyən borclar üzrə xərcləri həmin aktivin satılmasına çəkilən xərclərə silmək tövsiyyə olunur. Təklif edilən qaydanın əhəmiyyəti və üstünlüyü ondadır ki, o, xərcləri həmin aktivlərdən götürüləcək fayda ilə bilavasitə müqayisə etməyə və onun müəssisəyə gətirəcəyi faydanın konkret kəmiyyətini müəyyən etməyə imkan yaradır. Bu isə öz növbəsində, gəlirlərlə xərclərin uyğunlaşdırılması prinsipinə cavab verir. Halbuki standartlarda qoyulmuş qaydalar həmin prinsipin tələblərinə uyğun gəlmir. Prinsipin tələbi isə ondan ibarətdir ki, çəkilmiş xərclər yalnız onlardan gəlir götürüləndə tanınmalıdır.

Bu fəslin əvvəlində qeyd olunmuşdur ki, birləşmə nəticəsində əldə olunan, yaxud yaranan qudvilin (hansı ki, identifikasiya olunmur) ədalətli dəyərlə qiymətləndirilməsi mümkün deyildir. Çünki, Beynəlxalq və Milli Standartların təsvir etdiyi aktiv bazar ölkədə təşəkkül tapmamışdır. Hətta bir çox iqtisadçı alimlərin də haqlı olaraq qeyd etdiyi kimi, dünyanın heç bir ölkəsində ideal hesab olunan aktiv bazar mövcud deyildir. Odur ki, müəssisələrin birləşməsi zamanı yaranan qudvil faktiki çəkilmiş və məhz həmin obyektə aid edilən investisiya məbləğində uçota alınmalıdır.

MHBS 38 və MMUS 12 mübadilə yolu ilə əldə olunan qeyri-maddi aktivlərin ya təqdim olunan aktivin, ya da onun əvəzinə əldə olunan aktivin ədalətli dəyəri ilə tanınmasını tələb edir. Ədalətli dəyərlə qeyri-maddi aktivlər o zaman tanına bilər ki, ədalətli dəyərin müəyyən edilməsi üçün metodiki və praktiki cəhətdən heç bir çətinlik olmur. Hələlik isə belə çətinliklər mövcuddur və ona görə də həmin qiymətləndirmə metodu de-fakto tətbiq olunmur. Xüsusi vurğulamaq yerinə düşər ki, mübadilə yolu

ilə əldə olunan qeyri-maddi aktivlərin ilkin qiymətləndirilməsi prosesində bir neçə variant ola bilər. Birincisi, əgər mübadilə yolu ilə alınan aktivin ədalətli dəyərini müəyyən etmək mümkün deyildirsə, onda verilən aktiv ödənilmə dəyəri ilə qiymətləndirilə bilər və onun istifadəsindən əldə oluna biləcək faydanın kəmiyyəti ilə qiymətləndirilməsi daha yaxşı olar. İkincisi, əgər mübadilə yolu ilə verilən aktivin ədalətli dəyərini müəyyən etmək mümkün deyildirsə və belə bir vəziyyət mübadilə yolu ilə əldə olunan aktivə də xasdırsa, onda daxil olan aktivin onun istifadəsindən gələcəkdə alınə biləcək iqtisadi fayda ilə qiymətləndirmək və balansda tanımaq olar.

Araşdırmalar göstərir ki, müəyyən qədər xərc çəkməklə bir çox qeyri-maddi aktivlərin faydalı istifadə müddətini xeyli uzatmaq olar. Ancaq bütün hallarda çəkiləcək xərclərlə onların nəticəsində əldə olunacaq faydanı müqayisə etmək lazımdır. Əgər, müqayisə müsbət nəticə verirsə, onda qeyri-maddi aktivlərə çəkiləcək həmin xərcləri onların ilk dəyərinin artırılması kimi əks etdirmək olar. Hətta, əgər qeyri-maddi aktivə amortizasiya hesablanması dayandırılmış olsa belə, həmin qəbildən olan xərcləri qeyri-maddi aktivin ilk dəyəri kimi balansda əks etdirmək və onu sonradan amortizasiya etmək mümkündür. Başqa bir variant da tətbiq etmək olar: qeyri-maddi aktivin faydalı istifadə müddətinin uzadılması ilə əlaqədar xərclər əvvəlcə 103 nömrəli hesabda yığılır və sonra 191 nömrəli hesaba silinir, qeyri-maddi aktivə amortizasiya hesablanılmır və o balansda göstərilmir, o istifadə olunduqca həmin hesabdan xərclərə silinir.

MHBS 3 və MMUS 18 müəssisələrin birləşməsi nəticəsində yaranan qudvilin amortizasiya olunmasını qadağan edir. Standartlar qudvilin yalnız qiymətdəndüşməsinin testləşdirilməsini tələb edir. Ancaq dünyanın bir çox ölkələrində, məsələn, ABŞ-da, Kanadada, Rusiya Federasiyasında qudvil amortizasiya olunur. Beləliklə, qudvilə amortizasiya hesablanılıb-hesablanılmaması məsələsi mübahisəli xarakter daşıyır. Araşdırmalar göstərir ki, hər iki yanaşmanın mövcud olması üçün əsas vardır. Standartlar bunu onunla əsaslandırır ki, qudvil identifikasiya olunan aktiv sayılmır, onlardan götürüləcək gəliri ayrıca hesablamaq olmur və onların faydalı istifadə müddəti məlum deyildir. Standartların gətirdiyi arqumentlər çox sanballı və başa düşüləndir. Bununla belə, onlara qarşı aşağıdakı arqumentləri gətirmək olar:

Birincisi, qudvil identifikasiya oluna bilməsə də, onun qeyri-maddi aktiv kimi tanınmasına icazə verilir; ikincisi, əgər qudvil qeyri-maddi aktiv kimi tanınmışsa, bu onu göstərir ki, onun dəyəri, yaxud maya dəyəri dəqiq ölçülə bilər və ölçülür; üçüncüsü, əgər qudvil investisiya nəticəsində yaranmışdırsa, deməli o gəlir gətirmək üçün əldə olunur və həmin qudvilin müəssisəyə gəlir gətirməsi də heç bir şübhə doğurmur. Baxmayaraq ki, həmin gəlirdə məhz qudvilin nə qədər payı olduğunu müəyyən etmək çətindir. Beləliklə, gətirilən arqumentlər daha çox əsas verir ki, qudvil amortizasiya olunsun. Yaxud, qudvilin identifikasiya oluna bilməməsi və onun faydalı istifadə müddətinin məlum olmaması digər arqumentlərdən güclü və əsaslandırılmış deyildir. Odur ki, zənnimizcə, qudvil amortizasiya olunmalıdır. Qudvilin amortizasiya olunmaması gəlirlərlə xərclərin uyğunluğu prinsipinin tələblərini pozur. Yəni, bu halda qudvilin əldə olunmasına çəkilən xərclər, ondan əldə olunan gəlirə silinmir. Halbuki, çəkilmiş hər bir xərc istər mənfəətə, istərsə də zərərə silinməlidir. Bizim fikrimizcə, qudvilin tam qiymətdən düşməsi sübut olunduğu halda ona amortizasiya hesablanılmasını dayandırmaq olar. Qudvilin qiymətdəndüşməsini isə MHBS 3 və MMUS 18-in müəyyən etmiş olduğu qaydalarda testləşdirmənin aparılması yolu ilə təyin etmək olar. Qudvilə amortizasiya hesablanması müddəti müəssisələrin özü tərəfindən müəyyən olunmalıdır. Başlıca məsələ ondan ibarətdir ki, qudvilin xidmət müddəti ərzində amortizasiyası onun əldə olunmasına çəkilən xərcləri ödəmiş olsun.

Qudvilə amortizasiya hesablanacağı halda 102 nömrəli hesaba müvafiq subhesab açmaq zəruridir. Qeyri-maddi aktivlərə hesablanan amortizasiyanın uçotunun aparılması üçün 102 nömrəli hesabda aşağıdakı subhesabların açılması məqsədəuyğundur:

- 102 «Qeyri-maddi aktivlər-Amortizasiya»;
- 102-1 «Kompyuter proqramı təminatı-Amortizasiya»;
- 102-2 «Patentlər-Amortizasiya»;
- 102-3 «Müəllif hüquqları-Amortizasiya»;
- 102-4 «Lisenzialar-Amortizasiya»;
- 102-5 «Texnologiyalar-Amortizasiya»;
- 102-6 «Mal nişanları-Amortizasiya»;

102-7 «Qudvil-Amortizasiya»;

102-8 «Firma markaları və adları-Amortizasiya»;

102-9 «Digər qeyri-maddi aktivlər-Amortizasiya».

Qudvilə hesablanılan amortizasiya hansısa konkret xərc maddəsində deyil, birbaşa 801 nömrəli hesabın debetində əks etdirilməlidir. Bu da onunla bağlıdır ki, qudvilə hesablanılacaq amortizasiya xərcini hansısa fəaliyyət istiqamətinə aid etmək çətinidir.

Mənfi qudvilin dəyəri bərabər hissələrlə 801 nömrəli hesabın kreditinə silinməlidir. Ancaq mənfi qudvilin dəyərini kapitalı uçota alan hesablarda da əks etdirmək olar. Onu əvvəlcə gələcək dövrlərin gəlirləri kimi də uçota alıb, tədricən cari maliyyə nəticələrinə silmək də mümkündür.

Ümumiyyətlə, qeyri-maddi aktivlərə hesablanılan amortizasiya iki variantda uçota alınabilir. Birinci variantda, amortizasiya hesablandıqca onun məbləği xərcləri uçota alan hesabların debetində və amortizasiya hesabının kreditində əks etdirilir. İkinci variantda, hesablanılan amortizasiya xərcləri, xərcləri uçota alan hesabların debetində və qeyri-maddi aktivlərin balans dəyərini uçota alan hesabın (onun subhesablarının) kreditində yazılır. Hazırda ölkənin kommertiya təşkilatları üçün uçotun birinci variantı nəzərdə tutulmuşdur.

Baxmayaraq ki, ikinci variantda uçotu aparmaq daha münasibdir. Bu variantda işlərin həcmi azalır, ancaq informativlik baxımından birinci variant üstündür və buna görə həmin variantın tətbiqi daha düzgündür. Müəssisənin hansı variantdan istifadə edəcəyi bütün hallarda uçot siyasətində əks etdirilməlidir.

Məlumdur ki, hər bir müəssisənin ümumi maliyyə vəziyyətinə və maliyyə nəticələrinə aktivlərin əvəzsiz qaydada daxil olması və verilməsi əhəmiyyətli təsir göstərə bilər. Odur ki, onların ilkin uçotunun aparılması vacibdir. Əvəzsiz qaydada daxil olan aktivlərin, o cümlədən qeyri-maddi aktivlərin daxil olmasının uçotunu aparmaq üçün Hesablar Planında ayrıca sintetik hesab nəzərdə tutulmuşdur. (611-3 «Əvəzsiz olaraq alınmış aktivlər»). Ancaq, təəssüf ki, əvəzsiz qaydada verilən aktivlərdən olan zərərlərin uçotunu aparmaq üçün ayrıca hesab yoxdur. Bu cür hesabın sair əməliyyat xərclərinin tərkibində olması məqsəduyğundur. Nəzərə alsaq ki, əvəzsiz

qaydada verilən aktivlərin verilməsindən yaranan zərərlər 731 nömrəli hesabda uçota alınmalıdır, həmin hesaba yeni 731-9 sayılı «Aktivlərin əvəzsiz verilməsindən olan zərərlər» adda subhesabın açılması tərəfimizdən tövsiyyə olunur. Yazılışlar 731-9 sayılı subhesab və əvəzsiz qaydada verilən aktivləri uçota alan hesablar üzrə tərtib olunmalıdır.

Misal 2.18 SOCAR balans dəyəri 30 000 manat olan proqram təminatını əvəzsiz qaydada digər müəssisəyə vermişdir. Aktivin yığılmış amortizasiyasının məbləği 40 000 manat, obyektin faydalı istifadə müddətində qiymətdəndüşməsindən zərər olmamış, onun yenidənqiymətləndirilməsi aparılmamışdır. Aktivin balansdan silinməsi, yaxud tanınmasının dayandırılması, həmçinin əvəzsiz qaydada verilməsindən yaranan zərər aşağıdakı mühasibat yazılışları ilə rəsmiyyətə salınmalıdır:

1) Əvəzsiz qaydada verilən aktivin tanınmasının dayandırılması zamanı yığılmış amortizasiya məbləğinin silinməsinə-40 000 manat: Debet 102-1 «Kompyuter proqram təminatı-Amortizasiya»-40 000 manat; Kredit 101-1 «Kompyuter proqram təminatı-Dəyər»-40 000 manat.

2) Əvəzsiz qaydada verilən aktivin tanınmasının dayandırılması nəticəsində onun balans dəyərinin silinməsi-30 000 manat: Debet 731-9 «Aktivlərin əvəzsiz verilməsindən olan zərərlər»-30 000 manat; Kredit 101-1 «Kompyuter proqram təminatı-Dəyər»-30 000 manat;

3) Əvəzsiz qaydada verilən aktivin verilməsindən olan zərərin silinməsi-30 000 manat: Debet 801 «Ümumi mənfəət (zərər)»-30 000 manat; Kredit 731-9 «Aktivlərin əvəzsiz verilməsindən olan zərərlər»-30 000 manat.

Qeyri-maddi aktivlərin təsnifatı, qiymətləndirilməsi və sintetik uçotu metodikası ilə yanaşı onların sənədlərdə rəsmiyyətə salınması və analitik uçotunun da müasir tələblərə uyğun şəkildə qurulması və təkmilləşdirilməsi vacibdir. Məsələ bundadır ki, hazırda qeyri-maddi aktivlərin hərəkətinin sənədlərlə rəsmiyyətə salınması üzrə hansısa rəsmi qaydada təsdiq olunmuş təklif və tövsiyyələr, yaxud qaydalar yoxdur. Odur ki, müəssisələr belə sənədlərin bir çoxunu özləri işləyib hazırlamalıdır. Həmin sənədlərin rekvizitləri uçota alınan hər bir qeyri-maddi aktivin xüsusiyyətlərini özündə əks etdirməlidir. Qeyri-maddi aktivlərin qiymətləndiril-

məsinin sənədlərdə düzgün əks etdirilməsinə, onlar üzərində hüquqların keçməsinin düzgün sənədləşdirilməsinə xüsusi diqqət yetirilməlidir.

Qeyri-maddi aktivlərin analitik uçotu elə təşkil edilməlidir ki, qeyri-maddi aktivlərin əldə olunması, yaradılması, istifadəsi və təsərrüfatdan çıxması zamanı baş verən xərclər, götürülən iqtisadi faydalar barədə hesabatda etibarlı və dürüst informasiya formalaşdırılmaq mümkün olsun. Yalnız belə informasiyanın köməyi ilə qeyri-maddi aktivlərə yönəldilmiş investisiyaların səmərəli olub-olmadığını qiymətləndirmək, təhlil etmək və bütün bunların əsasında gələcək investisiya layihələrini əsaslandırmaq olar.

III FƏSİL. QEYRİ-MADDİ AKTİVLƏRƏ YÖNƏLDİLMİŞ İNVESTİSİYALARIN İQTİSADI SƏMƏRƏLİLİYİNİN TƏHLİLİ

3.1 Qeyri-maddi aktivlərə yönəldilmiş investisiyaların iqtisadi səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi metodları və göstəriciləri sisteminin təhlili

Ölkənin kommersiya təşkilatlarının fəaliyyətində qeyri-maddi aktivlərdən istifadə etməklə gəlir götürmək praktikası demək olar ki, yoxdur. Qeyri-maddi aktivləri əldə etmək, yaxud onu daxildə yaratmaq üçün müvafiq maddi, maliyyə və intellektual resurslara malik olmaq lazımdır. Müasir şəraitdə fəaliyyəti davam etdirməyin, gizli və açıq rəqabətlərə davam gətirməyin və son nəticədə iqtisadi fayda götürməyin başlıca və əsas yolu aktiv investisiya fəaliyyəti həyata keçirməkdir. Əsaslandırılmış investisiya layihələri işləyib hazırlamaq və onları realizə etməklə fəaliyyətin iqtisadi səmərəliliyini əhəmiyyətli dərəcədə yüksəltmək mümkündür.

Bütün uzunmüddətli aktivlərə, o cümlədən qeyri-maddi aktivlərə investisiyalar müəssisələrin strateji fəaliyyət istiqamətində və çərçivəsində həyata keçirilir. Bu cür investisiyaların xarakterik cəhəti ondan ibarətdir ki, onlar:

- əhəmiyyətli məbləğdə xərclər tələb edir;
- onlara çəkilən xərclər uzun müddəti əhatə edir, yaxud həmin xərclər uzun müddət amortizasiya olunur;

Uzunmüddətli investisiyaların digər xüsusiyyətləri kimi, onlardan iqtisadi faydanın qeyri-müəyyənlik və ya risklər şəraitində uzun müddət ərzində əldə olunacağını, həmin iqtisadi faydanın çəkilməmiş xərcləri ödəyib-ödəyə bilməyəcəyini göstərmək olar.

Qeyri-maddi aktivlər özləri fiziki əsasa malik olmasalar da, onlara çəkilən xərclər, yaxud investisiyalar adətən real investisiyalara aid olunur. Bu cür investisiyaların mənbəyi müəssisənin xüsusi kapitalı, eləcə də borclar (bank kreditləri,

digər təşkilatlardan alınmış maliyyə resursları və s.) ola bilər. Portfel investisiyalar bir qayda olaraq qiymətli kağızların əldə olunması və istifadəsindən gəlir götürülməsi üzrə fəaliyyəti əhatə edir. Ancaq real və portfel investisiyaların ayrılıqda təsnifatı aparılsa da onların praktiki olaraq qarşılıqlı əlaqəsini inkar etmək olmaz. Məsələn, əgər müəssisənin öz imkanları hesabına yeni texnologiya yaradırsa və bunun üçün patent hüququ (qeyri-maddi aktiv) əldə olunursa, bu cür investisiyalar real investisiyalara aid edilir. Əgər, müəssisə hər hansı qeyri-maddi aktivi qiymətli kağızların buraxılması və yerləşdirilməsi yolu ilə əldə edərsə, onda belə investisiyalar real investisiyalar ilə tam eyniləşdirilə bilər.

Qeyri-maddi aktivlərə real investisiyaların təhlilinin, qarşısında dayanan əsas vəzifə həyata keçiriləcək investisiyaların müddətləri, həcmi və səmərəliliyi nəzərə alınmaqla alternativ variantlardan daha məqbul olanını seçmək üçün rəhbəliyə, menecmentə obyektiv informasiya formalaşdırmaqdan ibarətdir.

Bu kontekstdə qeyri-maddi aktivlərə yönəldilmiş investisiyaların təhlili zamanı aşağıdakı məsələləri araşdırmaq və müvafiq nəticələr çıxarmaq lazım gəlir:

1) investisiya qərarının, yaxud layihəsinin reallaşdırıla bilməsini müəyyən etmək və qiymətləndirmək; Bu, o deməkdir ki, layihəni işləyib hazırlayarkən və onu qiymətləndirərkən daxili və kənar amilləri, eləcə də iqtisadi, sosial, texniki, texnoloji və maliyyə faktorlarını nəzərə almaq lazımdır;

2) investisiya layihəsini digər alternativ layihələrlə müqayisə etmək, onları xərclər/faydalar prinsipi əsasında seçmək; Bu o deməkdir ki, investisiya layihəsi üzrə qərar qəbul etməzdən öncə qeyri-müəyyənlikləri və riskləri nəzərə almaq, mövcud resurslardan alternativ istifadə variantlarını təhlil etmək lazımdır.

Nəzərə alınsa ki, qeyri-maddi aktivlər üzrə hər cür investisiya layihəsi proqnoz xarakteri daşıyır, onda tətbiq ediləcək təhlil üsulları və metodikası əldə olunacaq, yaxud yaradılacaq qeyri-maddi aktivdən gələcəkdə istifadə olunma şəraitini, vaxtını, qarşıya çıxacaq qeyri-müəyyənlikləri və mümkün riskləri müəyyən etməyə imkan verməlidir.

Hazırkı inkişaf şəraitində vaxt faktoru və risklərin düzgün təhlili mühüm əhəmiyyət kəsb edir.

Vaxt faktorunun nəzərə alınmasının vacibliyi onunla şərtlənir ki, vaxt dəyişdikdə pul vəsaitlərinin dəyəri də dəyişir. Burada iki aspekt ola bilər: birincisi, mövcud olan pul vəsaitləri investisiyaya yönəldilməsə zaman keçdikcə qiymətdən düşür və müəssisə bundan ziyan görür; ikincisi, investisiyaya yönəldiləcək pulun müqabilində gələcəkdə alınacaq pulun indiki dəyəri daha az olduğuna görə yenə müəssisə ziyan çəkə bilər. Odur ki, təhlil aparılarkən gələcəkdə daxil olacaq pul kütləsi diskontlaşdırma dəyəri ilə qiymətləndirilməlidir.

Risk faktoru özünü onda biruzə verir ki, qeyri-maddi aktivlərə investisiya layihələri müəyyən ehtimalla, yəni təxmini qiymətləndirildiyi üçün qoyulmuş investisiyalardan nəzərdə tutulan mənfəət az ola bilər, yaxud ümumiyyətlə olmaya bilər. Lakin, qeyri-maddi aktivlərə yönəldilən investisiyaların faydalılığını təkcə maliyyə kriteriyası (mənfəət götürülməsi) baxımından qiymətləndirmək düzgün olmazdı. Məsələn, investisiyaların məqsədi hansısa məhsul istehsalının artırılması yolu ilə mənfəətin artırılması deyil, bazarda müəssisənin payının qorunub saxlanması ola bilər. Ona görə də təhlil işi aparılarkən nəzərə almaq lazımdır ki, investisiyalar müxtəlif məqsədlər üçün həyata keçirilə bilər və bu səbəbdən investisiyaların səmərəliliyini əldə oluna biləcək mənfəətin konkret məbləği ilə bağlamaq düzgün olmazdı. Buradan daha bir nəticə çıxarmaq olar ki, qeyri-maddi aktivlərə yönəldilmiş investisiyaların daha perspektivli istiqamətini müəyyən edərkən qarşıya qoyulan məqsəd birinci dərəcəli rol oynayır və həmin məqsədə uyğun təhlil və qiymətləndirmə metodu seçilir.

Araşdırmalar göstərir ki, qeyri-maddi aktivlərə yönəldilmiş investisiyaların təhlili və qiymətləndirilməsi müəyyən göstəricilər sistemi ilə bağlıdır. Aydındır ki, tətbiq edilən göstəricilər sistemi qəbul olunan investisiya qərarının bu və ya digər tərəfini xarakterizə edir. Sübut etməyə ehtiyac yoxdur ki, bir və yaxud iki göstərici ilə investisiya qərarını qəbul etmək səhv olardı.

İqtisadi ədəbiyyatlarda investisiya layihələrinin təhlili və qiymətləndirilməsi üçün müxtəlif metodlar və göstəricilər sistemi işlənilib hazırlanmış və müvəffəqiyyətlə tətbiq olunur. Təbiidir ki, onlar müəyyən modifikasiyalar edilməklə qeyri-maddi aktivlərə yönəldilən investisiyalara da faktiki olaraq şamil edilir. Söhbət

ondan gedir ki, son nəticədə qeyri-maddi aktivlərə yönəldilmiş investisiyaların səmərəliliyi xərclər/faydalar prinsipi əsasında təhlil edilir və qiymətləndirilir. Buna görə də təhlil və qiymətləndirmənin metodları və göstəricilər sistemi digər uzunmüddətli aktivlərə yönəldilmiş investisiyaların səmərəliliyinin təhlili metodlarına və göstəricilər sisteminə tam uyğun gəlir.

İnvestisiyalar üzrə qərarların qəbul edilməsi üçün iqtisadi təhlilin nəzəriyyəsi və praktikasında aşağıdakı qrup təhlil və qiymətləndirmə metodlarından istifadə olunur: (a) sadə metodlar qrupu; (b) təfsiri qiymətləndirmə metodları qrupu; (c) inteqral metodlar qrupu.

Sadə metodlar adətən uçot göstəricilərinə əsaslanan metodlardır. Təfsiri –qiymətləndirmə metodları daha çox mücərrəd xarakter daşıyır, onlar analitikin, qərar qəbul edənin intuisiyasına və təcrübəsinə əsaslanır. İnteqral metodlar qrupu isə investisiya layihəsinin həyata keçirildiyi müddətdə pul daxil olmaları və xaric olmalarının diskontlaşdırılmasına əsaslanır.

Sadə metodlar qrupuna əsasən aşağıdakı metodlar aid edilir:

- pul vəsaitlərinin daxil olmasının müəyyən edilməsi metodu;
- investisiyaların ödəmə müddətinin müəyyən edilməsi metodu;
- mənfəətin hesabı normasının müəyyən edilməsi metodu.

Pul daxil olmalarının müəyyən edilməsi metodunun əsasında müəssisənin kassasında, bank hesablarında və digər hesablarında olan pulların axınının hesablanması dayanır. Öz növbəsində, pul vəsaitlərinin hərəkəti (axını) gəlirlərin və xərclərin nəticəsində baş verir. İnvestisiya üzrə ehtimal olunan pul axınlarına (Cash Flow) müxtəlif faktorlar təsir göstərir. İnvestisiya layihəsi üzrə CF-in təhlilinin başlıca vəzifəsi və məqsədi bütün istiqamətlər üzrə pul vəsaitlərinin məbləğinin, yəni pul daxil olmalarının və xaric olmalarının müəyyən edilməsi hesab olunur. Pul daxil olmalarının əsas mənbəyi rolunda məhsul (iş, xidmət) satışından formalaşan gəlirlər, qiymətli kağızların emissiyasından yaranan gəlirlər, kredit təşkilatlarından alınmış kreditlər və borclar, yığılmış amortizasiya, bölüşdürülməmiş mənfəət çıxış edir. İnvestisiya layihəsinin həyata keçirilməsi

zamanı pul xaric olmaları xalis dövriyyə kapitalına, uzunmüddətli aktivlərə yönəldilmiş, həmçinin də əməliyyat xərclərinin, vergi ödənişlərinin və digər xərclərin ödənilməsinə yönəldilən pul vəsaitlərinin əks istiqamətində axınını yaradır.

İnvestisiya layihələri üzrə CF-nin qiymətləndirilməsinə iki yanaşmanın olduğunu görmək olar. Onlardan birincisi, pul axınlarının birbaşa müəyyən edilməsi əsasında qiymətləndirmə, ikincisi, pul vəsaitləri axınının artımının təhlili, yaxud qiymətləndirilməsi sayılır. İnvestisiya prosesində investisiya obyektlərinin konkret maliyyə nəticələrinə aid konturları olduda birinci istiqamət üzrə investisiyaların nəticələri təhlil olunur. Belə situasiya yeni texnologiyaların, proqram təminatlarının yaradılmasına, digər müəssisələrin alınması zamanı qudvilə çəkilən investisiyalara aiddir. Əgər, müəssisənin ümumi pul axınlarının tərkibindən qeyri-maddi aktivlər üzrə investisiyalara çəkilən pul vəsaitlərini ayırmaq mümkündürsə, onda yenə də birinci yanaşmanı tətbiq etmək mümkün olur. Lakin, əgər investisiya üzrə pul axınları mövcud olan qeyri-maddi aktivin yenidən bərpasına, istifadə müddətinin uzadılmasına yönəldilirsə, bu halda onların konkret kəmiyyətini ayırd etmək müəyyən çətinlik yaradır.

İnvestisiya fəaliyyətini həyata keçirən müəssisənin pul axınlarının qiymətləndirilməsi texnologiyası MHBS 7 və MMUS 5-də dəqiq müəyyən edilmişdir. Həmin standartlara əsasən ayrı-ayrı fəaliyyət növləri əsasında müəssisənin xalis CF-ni aşağıdakı düstur üzrə müəyyən etmək olar:

$$XCF = XCF_{af} + XCF_{if} + XCF_{mf} \quad (3.1.)$$

Burada: XCF-müəssisənin xalis pul axınlarını; XCF_{af} -əməliyyat fəaliyyətindən xalis pul axınlarını; XCF_{if} - investisiya fəaliyyətindən xalis pul axınlarını; XCF_{mf} -maliyyə fəaliyyətindən xalis pul axınlarını ifadə edir.

Hər bir növ fəaliyyət istiqaməti üzrə xalis pul daxil olmaları həmin sahə üzrə ümumi pul daxil olmalarından pul xaric olmalarını çıxmaqla tapılır.

Əməliyyat fəaliyyəti üzrə pul daxil olmaları və xaric olmalarını müəyyən et-

mək üçün MHBS iki metoddan (birbaşa metod; dolayı metod) birinin istifadə oluna biləcəyinə icazə verir. Ancaq MMUS 5 əməliyyat fəaliyyətindən pul daxil olmaları və xaric olmalarının yalnız dolayı metod əsasında müəyyən edilməsinə icazə verir. Birbaşa metod əməliyyat fəaliyyəti üzrə bütün mümkün pul daxil olmaları və xaric olmalarının məbləğlərinə əsaslanan metoddur. Həmin metodun istifadəsi bir qədər çətin olsa da, zənnimizcə, o daha dəqiq informasiya verir. İnformasiyanın dəqiqliyi ona əsaslanır ki, əməliyyat fəaliyyəti üzrə bütün pul axınlarının baş verməsini sübut edən ilkin sənədlər və mühasibat registrləri mövcuddur. Bununla əlaqədar olaraq bəzi müəlliflərin belə bir fikri ilə razılaşmaq olmaz ki, birbaşa metodun istifadəsi zamanı əməliyyat fəaliyyətindən olan bütün pul axınlarını həmişə nəzərə almaq mümkün deyildir (93, s.573).

İstər investisiya, istərsə də maliyyə fəaliyyəti üzrə xalis pul axınlarını MHBS 7 və MMUS 5 birbaşa metod əsasında müəyyən olunmasını tələb edir. Dolayı metod, qeyd olunduğu kimi, yalnız əməliyyat fəaliyyəti üzrə xalis pul axınlarını müəyyən etmək üçün istifadə olunur. Bunun üçün əməliyyat fəaliyyətindən olan mənfəət (zərər) ehtiyatlardakı, debitor və kreditor borclarındakı dəyişikliklər, həmçinin amortizasiya, təxirə salınmış vergilər və digər qeyri-pul maddələri nəzərə alınmaqla korrektə edilir. Həmin metodla hesablamanın aparılması üçün əsas informasiya mənbəyi maliyyə hesabatı, onun ayrı-ayrı formaları hesab olunur.

Göstərilən metodlardan və müvafiq mənbələrdən istifadə etməklə investisiya layihəsinin həyata keçirilməsi üçün pul vəsaitlərinin axınlarını proqnozlaşdırmaq olar.

Bütövlükdə bu və ya digər qeyri-maddi aktiv obyektlərinə yönəldiləcək, onun istifadəsindən alınacaq pul vəsaitlərinin hesablanması üçün yaxşı olardı ki, investisiyaların həyat tsikli aşağıdakı dövrlərə bölünsün: I mərhələ-layihənin işlənilməsi, başqa sözlə, elmi-tədqiqatlar mərhələsi üzrə pul axınları; II mərhələ-işləmələr mərhələsi, yəni qeyri-maddi aktivlərin aktiv kimi tanınması mərhələsi üzrə pul axınları; III mərhələ-qeyri-maddi aktivin istifadəsi üzrə pul axınları; IV mərhələ- qeyri-maddi aktivin təsərrüfatdan çıxması (tanınmasının dayandırılması) üzrə pul axınları.

Göstərilən mərhələlər üzrə pul vəsaitləri axınlarının siyahısını bizim əvvəlki fəsildə nəzərdən keçirdiyimiz kapitallaşdırılan və kapitallaşdırılmayan xərc maddələri əsasında, həmçinin qeyri-maddi aktivlərin istifadəsindən, təsərrüfatdan çıxmasından daxil olacaq gəlirlərin əsasında müəyyən etmək mümkündür.

İnvestisiya layihəsinin səmərəli olub-olmadığını mərhələlər üzrə pul xaric olmaları ilə pul daxil olmalarını müqayisə edib ümumi nəticəni hesablamaqla təsdiq etmək olar. Aydındır ki, I mərhələdə əsasən xalis pul xaric olmaları üstünlük təşkil edir. II mərhələdə isə müəyyən pul daxil olmalarının meydana gəlməsi müşahidə olunur, ancaq bu mərhələdə də pul xaric olmaları üstün ola bilər. Yalnız III mərhələdə pul daxil olmaları pul xaric olmalarını kifayət qədər üstələyir ki, bu da əvvəlki mərhələlərdə çəkilmiş xərcləri kompensasiya edir və həm də cari istismar xərcləri ödənilməklə mənfəət əldə olunur. IV mərhələdə pul axınlarının hərəkəti qeyri-maddi aktivin təsərrüfatdan çıxması səbəblərindən və şəraitindən asılı olaraq qiymətləndirilir.

Ödənilmə müddəti (payback period)-investisiya üzrə pul daxil olmalarının məbləğinin ilkin investisiya xərclərinin kəmiyyətinə bərabərləşdiyi dövrdür. Bu metod dünya praktikasında geniş tətbiq olunan metodlardan biridir. Adətən ödənilmənin müddəti məqsədli şəkildə müəyyən olunur. Əgər, ödənilmə müddəti çərçivəsində investisiyaların ilkin məbləği ödənilərsə, onda investisiya layihəsi məqbul hesab olunur. İki alternativ investisiya layihəsi müqayisə olunduqda üstünlük ödənilmə müddəti daha az olan layihəyə verilir.

İnvestisiyaların ödənilmə müddətinə iki yanaşma mövcuddur: sadə ödəmə müddəti və diskontlaşdırılmış ödəmə müddəti. Sadə ödəmə metodu zamanı ödəmə müddətini müəyyən etmək üçün mənfəətin gözlənilən artımını, obyektin ləğv etmə dəyərini və investisiyaların illik amortizasiya məbləğini bilmək lazımdır. Bu halda investisiyaların ödənilmə müddətini aşağıdakı düsturla müəyyən etmək olar:

$$\text{Öm} = \frac{\text{İm}}{\text{İpd} - \text{Ld}} \quad (3.2.)$$

Burada: Öm-investisiyanın ödənilmə müddətini; İm-ilkin investisiyaların məbləğini; İpd-investisiyadan pul daxil olmalarını; Ld-ləğv dəyərini göstərir.

Ödənilmənin hesablanmış müddəti investisiya layihəsinin fəaliyyət müddətindən artıq olmamalıdır, əks halda ödənilmə müddətinin müəyyən olunmasının heç bir əhəmiyyəti qalmır.

Əgər, investisiya layihəsindən istifadə nəticəsində mənfəət müəssisəyə illər üzrə bərabər məbləğdə daxil olmazsa, onda ödənilmə müddətini aşağıdakı düstur vasitəsi ilə hesablamaq lazımdır:

$$\text{Öm} = T_{\text{iöm}} + \frac{T_{\text{qpd}}}{I_{\text{ipd}}} \quad (3.1.)$$

Burada: $T_{\text{iöm}}$ -tam illər üzrə ödənilmə müddətini; T_{qpd} -qalan ildə tələb olunan pul daxil olmalarını; I_{ipd} - il ərzində pul daxil olmalarını əks etdirir.

Ödənilmə müddətinin hesablanılmasının yuxarıda təfsir olunan qaydasını aşağıdakı misalla aydınlaşdırmaq nəzəri və praktiki cəhətdən mühüm əhəmiyyət daşıyır.

Misal 3.1 SOCAR öz müştərilərinin sifarişçilərini daha tez və keyfiyyətlə yerinə yetirmək əsasında mənfəətini artırmaq üçün yeni texnologiya işləyib hazırlayır və patent hüququndan özü istifadə edir. Yeni texnologiyanın hazırlanmasına çəkilən investisiyalar-100 000 manat, onun faydalı istifadə müddəti 5 il, ləğv etmə dəyəri-10000manat, illik amortizasiya məbləği-18000 manat, proqramlaşdırılan mənfəət norması 15%, ödənilmə müddəti -3 il təşkil edir. İllər üzrə pul daxil olmalarının aşağıdakı kimi olacağı nəzərdə tutulur.

Cədvəlin məlumatlarından görünür ki, 5 ildə cəmi pul daxil olmaları 46000 manat təşkil edir. Həmin məbləğ aşağıdakı elementlərdən ibarətdir:

18000 manat-investisiyanın illik amortizasiya məbləği;

18000 manat- sonuncu ildə daxil olacaq mənfəət məbləği;

10 000 manat- sonuncu ildə qeyri-maddi aktivin ləğv etmə dəyəri xalis pul daxil olmaları kimi nəzərdə tutulur.

Cədvəl 3.1

İllər	İllik amortizasiya məbləğləri, man.	İllər üzrə daxil olacaq mənfəət, man.	Cəmi daxil olacaq pul məbləği, man.	Ödənilən məbləğin investisiya məbləğinə nisbəti, %
1	2	3	4	5
1-ci ildə	18 000	6000	24 000	133,3
2-ci ildə	18 000	8000	26 000	144,4
3-cü ildə	18 000	10 000	28 000	156,0
4-cü ildə	18 000	18 000	36 000	200,0
5-ci ildə	18 000	22 000	50 000	277,8
Yekunu	90 000 ¹	64 000	164 000	x

3.1 sayılı cədvələ əsasən hesablamaq olar ki, qoyulmuş investisiya neçə ilə ödənilə bilər. Əvvəlki 3 ildə cəmi pul daxil olmalarının məbləği 78000 manat (24000+26000+28000) təşkil edəcəkdir, halbuki ilkin investisiya olunan məbləğ 90 000 manata bərabərdir. Deməli 78 000 manatdan əlavə ilkin investisiyanın tam ödənilməsi üçün tələb olunan məbləğ 12000 manata (90000-78000) bərabərdir. Həmin məbləğ 4-cü ildə daxil olacaq məbləğdən yaranmalıdır. Beləliklə, 4-cü ildə daxil olacaq ümumi pul vəsaitlərinin məbləği 18000 manat, investisiyanın ödənilməmiş hissəsinin ödənilməsi üçün tələb olunan məbləğ isə 12000 manat təşkil edir. Sonuncu məbləğ 0,67 il çərçivəsində əldə oluna bilər ($\frac{12000}{18000}$). Nəticə etibarlı ilə qeyri-maddi aktivin yaradılmasına sərf olunan investisiyaların ödənilmə müddəti 3,67 ilə (3+0,67) bərabər olacaqdır.

Nəzərdən keçirilən metodun ən böyük üstünlüyü onun sadə olmasında və tez qavranılmasındadır. Pul qazanmaq imkanlarının çətinləşdiyi bir şəraitdə investisiyaya sərf edilmiş pul vəsaitlərinin tezliklə müəssisəyə qayıtması ön plana çəkilir. Məhz həmin metodun köməyi ilə bunun hansı müddətdə ola biləcəyini əyani şəkildə görmək mümkündür. Nəzərdən keçirilən metodun üstünlüyü həm də ondadır ki, o mövcud bir neçə investisiya layihəsindən ödənilmə müddəti daha az olan layihəni seçməyə imkan verir. Uçot və təhlil üzrə ədəbiyyatlarda sözügedən metodun göstərilən üstünlükləri ilə yanaşı onun çatışmazlıqları da qeyd olunur. Həmin metodun ən başlıca çatışmazlığı odur ki, investisiyalara qoyulmuş pul vəsaitlərinin

¹ 10 000 manat məbləğində ləğv etmə dəyəri çıxılmaqla

vaxt üzrə dəyərinin dəyişilməsi nəzərə alınmır. Məsələ bundadır ki, ödənilmə müddəti hesablanarkən daxil olacaq pul vəsaitinin məbləği birdəfəlik məbləğ kimi nəzərə alınmış olur. Bizim əyani misalda 3,67 ildə ödəniləcək məbləğin, yəni 90000 manatın, sanki vahid bir vaxtda müəssisəyə daxil olması gözlənilir. Digər tərəfdən, hesablamanı davam etdirsək görürük ki, 90000 manat 5 ildə daxil olacaq ümumi məbləğin, yəni 164000 manatın yalnız 54%-ni təşkil edir. Deməli, 74000 manat məbləğində pul vəsaitinin dəyərinin daha sürətlə aşağı düşəcəyindən yaranacaq itkini nəzərdən keçirilən metodun tətbiqindən görmək mümkün deyildir. Ödənilmə müddəti metodu investisiya layihəsindən mənfəət normasının hansı səviyyədə olmasını əyani şəkildə göstərmir.

Ödənilmə müddəti ən aşağı olan investisiya layihəsinin birmənalı şəkildə səmərəli olduğunu demək olmaz. Fərz edək ki, əgər müəssisə iki investisiya layihəsinə malikdir, onların dəyəri və həmçinin onlardan pul daxil olmaları müddəti eynidir, lakin investiyaların layihələrinin həyat tsikli müxtəlifdir. Bu halda həyat tsikli daha uzun olan layihə daha sərfəli sayılır. Çünki, belə layihələr uzun müddət pul daxil olmaları təmin edə bilər.

Ödənilmə müddətinin diskontlaşdırılmış pul daxil olmaları əsasında hesablanması göstərilən metodun əhəmiyyətini bir qədər artırmış olur. Bununla belə, ödənilmə metodunun göstərilən digər çatışmazlıqları qalmaqda davam edir.

Praktika və aparılmış araşdırmalar göstərir ki, ödənilmə metodunu o zaman tətbiq etmək məqsədəuyğundur ki, müəssisə investisiya layihəsindən daha çox mənfəət götürməyi deyil, həmin layihəyə xərclənmiş vəsaitləri daha tez bir zamanda geri qaytarmağı planlaşdırır. Bu yanaşma investisiyanın, bir qədər öncə vurğulandığı kimi, yüksək risk şəraitində həyata keçirildiyi zaman özünü doğruldu. Başqa sözlə, investisiyanın ödənilmə müddəti az olduqca onun həyata keçirilməsi riskləri də aşağı olur.

İnvestisiyaların qiymətləndirilməsinin vacib metodlarından biri mənfəət normasının müəyyən edilməsi metodudur. Həmin metodun, yaxud kriteriyanın vasitəsilə götürülməsi nəzərdə tutulan mənfəətin məbləği ilə onun əldə olunması üçün zəruri olan investisiya məbləği arasında əlaqə müəyyən edilir.

İnvestisiyalara mənfəət normasını aşağıdakı düsturla müəyyən etmək olar:

$$M_{hn} = \frac{M_{oi}}{I_m} \times 100\% \quad (3.4)$$

Burada: M_{hn} -mənfəətin hesabı normasını; M_{oi} -mənfəətin orta illik məbləğini; I_m -investisiyanın məbləğini ifadə edir;

Orta mənfəət məbləği investisiyanın nəticəsində əldə olunmuş, yaxud yaradılmış aktivin faydalı istifadə müddətində alınacaq mənfəətin ümumi məbləğinin faydalı istifadə illərinin miqdarına bölünməsi yolu ilə tapılır:

$$M_{oi} = \frac{M_{üm}}{I_s}$$

Burada: $M_{üm}$ -mənfəətin ümumi məbləğini; I_s -faydalı istifadə illərinin sayını göstərir.

Biz (3.5) sayılı düstura misal 3.1-in məlumatlarını yazsaq, onda orta illik mənfəət məbləği 12800 manata bərabər olacaqdır:

$$\frac{6000 + 8000 + 10000 + 18000 + 22000}{5} = \frac{64000}{5} = 12800 \text{ manat}$$

Hesablamanı (3.4) sayılı düsturla davam etdirsək, investisiyalara mənfəət normasının 12,8% olduğu aydın görünür:

$$M_{hn} = \frac{M_{oi}}{I_m} \times 100\% = \frac{12800}{100000} \times 100\% = 12,8\%$$

Deməli, qeyri-maddi aktivin yaradılmasına qoyulacaq investisiya üzrə hesabı mənfəət norması (12,8%) proqnozlaşdırılan mənfəət normasından (15,0%) aşağıdır. Nəticədə həyata keçirilməsi nəzərdə tutulan investisiya layihəsi məqbul sayılmır.

Bir sıra analitiklər $M_{hn} = M_{oi} : I_m \times 100\%$ düsturunun bir qədər modifikasiya olunmasını təklif edir. (118, s. 441). Onların təklifinin mahiyyəti ondan ibarətdir ki, mənfəətin hesabı norması müəyyən olunarkən kəsrin məxrəcində (I_m) investisiyanın ümumi məbləğini deyil, orta illik məbləğini götürmək lazımdır:

$$I_{om} = \frac{I_m + L_d}{2} \quad (3.6.)$$

Burada: I_{om} -investisiyanın orta illik məbləğini; I_m -investisiyanın ilkin məbləğini; L_d -ləğv etmə dəyərini xarakterizə edir. 3.1. sayılı cədvəlin məlumatlarını həmin düsturda yazsaq, onda investisiyanın orta illik dəyəri tapılmış olur:

$$I_{om} = \frac{I_m + L_d}{2} = \frac{100000 + 10000}{2} = 55000 \text{ manat}$$

Alınan rəqəm əsasında hesabı mənfəət normasını yenidən hesablasaq, onda M_{hn} -nin kəmiyyəti aşağıdakı kimi olacaqdır:

$$M_{hn} = \frac{12800}{55000} \times 100\% = 23,27\%$$

Alınan kəmiyyəti (23,27%) proqnozlaşdırılan kəmiyyətlə müqayisə etsək görərik ki, nəzərdə tutulan investisiya layihəsini reallaşdırmaq iqtisadi cəhətdən faydalıdır.

Ancaq investisiyanın məbləğinin orta kəmiyyətlər əsasında hesablanması bir çox hallarda praktikada tətbiq oluna bilmir. Məsələn, əgər qeyri-maddi aktivin faydalı istifadə müddətinin sonunda onun ləğv dəyəri sıfıra bərabərdirsə, onda orta investisiya məbləğini hesablamaq mümkün olmur. Odur ki, bu halda investisiyaların orta illik dəyərini hesablamaq üçün başqa üsula müraciət etmək lazım gəlir. Zənnimizcə, investisiyaların orta illik məbləğini hesablamaq üçün onun ödənilmə müddətindən sonra qalan məbləğini toplayıb 2-yə bölmək məqsədəuyğundur. Təklif olunan qaydanın əhəmiyyəti ondadır ki, obyektin faydalı istifadə müddəti sanki iki fazaya bölünür: (a) ödənilmə müddətindən əvvəl; (b) ödənilmə müddətindən sonra olan dövrlər.

Deyilənləri nəzərə almaqla hesablamayı davam etdirsək, aşağıdakı nəticələr alınır:

$$\frac{90000 + 7400}{2} = \frac{164000}{2} = 82000 \text{ manat}$$

$$M_{hn} = \frac{12800}{82000} \times 100 = \frac{1280000}{82000} = 15,61\%$$

Nəzərdən keçirilən metod əvvəlki metod kimi sadədir və başa düşüləndir. Burada iki göstərici müqayisə olunur: 1) investisiyaların məbləği; 2) əldə olunacaq

mənfəət. Ancaq, həmin metodun ciddi çatışmazlıqları vardır və onlar barədə müvafiq ədəbiyyatlarda geniş açıqlama verilir.

Təfsiri qiymətləndirmə metodlarının əsas mahiyyəti ondan ibarətdir ki, hər bir investisiya layihəsinin müəyyən edilmiş kriteriyalara uyğunluğu müəyyən olunur və hər bir kriteriya üzrə qiymətləndirmə aparılır. İntestisiya layihələrinin qiymətləndirilməsi üçün tətbiq edilən kriteriyalar müəssisənin konkret xüsusiyyətlərindən, fəaliyyət mühitindən, onun strateji istiqamətlərindən asılı olaraq fərqlənə bilər.

İntestisiya layihələrinin qiymətləndirilməsinin əsas kriteriyaları aşağıdakı kimi qruplaşdırıla bilər:

- müəssisənin məqsədləri, taktiki və strateji siyasəti (investisiya layihəsinin müəssisənin taktikası və strateji planları ilə əlaqəsi, onların uzlaşdırılması; layihənin tələb etdiyi halda mövcud taktika və strategiyanın dəyişdirilməsinin mümkünlüyü və bunun özünü nə dərəcədə doğrulda biləcəyi; layihənin innovasiyaların tətbiqinə imkan verə biləcəyi, onun inkişafını, maliyyə vəziyyətinin sabitliyini təmin edə bilməsi imkanları və s.);

- maliyyə kriteriyaları: qoyulacaq investisiyaların həcmi, maliyyələşmə mənbələri; mənfəətin illik maksimum həcmi, mənfəət norması, layihənin reallaşdırılması müddəti, ondan istifadənin başlanğıcı və faydalı istifadə müddəti, borc vəsaitlərinin həcmi, faiz dərəcəsi, ödənilmə müddəti, investisiya layihəsinin həyata keçirilməsi zamanı və ondan sonra meydana çıxma biləcək risklər;

- istehsal kriteriyaları: investisiya layihəsinin həyata keçirilməsi üçün texnoloji yeniliklərin tətbiq olunması zəruriliyi; yeni obyektə işləmək üçün peşəkar kadrların mövcudluğu, onların yenidən hazırlanması və öyrədilməsi;

Bu metodların üstünlüyü ondan ibarətdir ki, onlardan istifadə olunduqda investisiya layihəsinin mənfə və müsbət cəhətlərini görmək mümkündür.

İntegral metodlar sırasına aşağıdakıları aid etmək olar:

(a) xalis pul daxil olmalarının hesablanması metodu;

(b) mənfəətlilik indeksinin hesablanması metodu.

Xalis pul daxil olmalarının hesablanması metodunun mahiyyəti ondan ibarətdir ki, ilkin investisiyaların kəmiyyəti ilə həmin investisiya nəticəsində yaradılan qeyri-maddi aktivin faydalı istifadə müddətində istismarından olan diskontlaşdırılmış pul daxil olmalarının ümumi məbləğini müqayisə etmək mümkün olur. Bu metodun köməyi ilə bütün gələcək pul axınları hesabı ilə diskont dərəcəsinə vurulmaqla gətirilir.

Diskontlaşdırılmış dəyərin hesablanması üçün aşağıdakı düsturdan istifadə olunur:

$$PV = FV \times \frac{1}{(1+i)^t} \quad (3.7.)$$

Burada: PV-gələcəkdə daxil olacaq pul vəsaitlərinin indiki (cari) dəyərini; FV-gələcəkdə daxil olacaq pul vəsaitlərinin məbləğini; i-investisiyalar üçün müəyyən olunmuş faiz dərəcəsinə; t-investisiyanın faydalı istifadə müddətini göstərir.

Diskontlaşdırılmış pul daxil olmalarının məbləği tapıldıqdan sonra həmin məbləğ ilkin investisiyanın məbləği ilə müqayisə olunur və nəticədə xalis cari dəyər (NPV) müəyyən olunur:

$$NPV = PV - I_m; \text{ yaxud } NPV = \sum_{t=1}^n \frac{CF_t}{(1+i)^t} - I_m \quad (3.8)$$

Burada: CF_t - investisiya layihəsindən istifadə nəticəsində t ilində daxil olacaq pul vəsaitlərini, yaxud gələcək pul daxil olmalarının cari dəyərini xarakterizə edir.

Əgər, NPV-nin nəticəsi müsbət olarsa, onda layihə qəbul oluna bilər. Bir neçə layihənin mövcudluğu şəraitində NPV-nin ən yüksək olduğu layihəni seçmək məqsədəuyğun sayılır.

Əgər, investisiya bir neçə ildə həyata keçirilirsə, onda lazım olan maliyyə vəsaitləri də xalis cari dəyərə çevrilir. Bunu aşağıdakı düstur vasitəsi ilə müəyyən etmək olar:

$$NPV = \sum_{t=1}^n \frac{CF_t}{(1+i)^t} - \sum_{t=1}^n \frac{I_{MT}}{(1+i)^T} \quad (3.9)$$

Burada: I_{mt} -t ilində qoyulan investisiya məbləğinin çevrilmiş (diskontlaşdırılmış) dəyərini ifadə edir. (3.9) sayılı düsturdan istifadə etməklə hesabat məlumatları əsasında hesablanmanın aparılması qaydasını aprobeasiya etmək olar.

Misal 3.2 SOCAR yeni məhsul komponenti buraxmaq üçün lisenziya satın alır. Lisenziyanın dəyəri 50000 manat təşkil edir. Bundan başqa, istehsalın təşkili üçün ilin əvvəlində əlavə 8000 manat məbləğində xərc çəkilməsi tələb olunur. Lisenziyanı SOCAR 6 il ərzində istifadə etməyi planlaşdırır. Hesablamalara görə faydalı istifadə müddətində lisenziyanın hər il SOCAR-a 20000 manat pul vəsaiti gətirəcəyi və sonda onun 6000 manata satıla biləcəyi proqnozlaşdırılır. Həmin dövrdə effektiv faiz stavkası 12% təşkil edir. Layihənin SOCAR üçün nə dərəcədə faydalı olmasını bilmək üçün aşağıdakı hesablamaları aparmaq lazım gəlir.

Cədvəl 3.2

Layihənin faydalılığının təhlili və qiymətləndirilməsi

İllər (dövrələr)	Diskontlaşdırılmamış pul axınları, manat (-;+)	Diskontlaşdırma dərəcəsi (faiz stavkası) 12 % olmaqla çevrilmə əmsali	Diskontlaşdırılmış pul axınları, manat (-;+)
İlin əvvəlində	-50 000	1,000	-50 000
1-ci ildə	-8000	0,89286	-7143
2-ci ildə	+20000	0,79719	+15944
3-cü ildə	+20000	0,71178	+14236
4-cü ildə	+20000	0,63552	+12710
5-ci ildə	+20000	0,56743	+11349
6-cı ildə	26000 (20000+6000)	0,50663	+13172
NRV	106000-58000=+48000	X	67411-57413=+10263

3.2 sayılı cədvəl məlumatlarından istifadə olunmaqla NPV aşağıdakı kimi hesablanılır və qiymətləndirilir:

(a) Diskontlaşdırılmamış pul axınları üzrə:

- pul xaric olmaları -58 000 (50 000+8000) manat;
 - pul daxil olmaları-106 000 (20000+20000+20000+20000+26000) manat;
- Diskontlaşdırılmamış xalis pul axını NPV =106000-58000=+48000 manat;

(b) Diskontlaşdırılmış pul axınları üzrə:

- pul xaric olmaları -57 143 (50 000+7143) manat;
- pul daxil olmaları-67411 (15944+14236+12710+11349+13172)manat;

Diskontlaşdırılmış xalis pul axını-NPV=67411-57413=+10263 manat.

Beləliklə, aparılmış hesablamalardan belə nəticə çıxarmaq olar ki, investisiya layihəsinin reallaşacağı şəraitdə SOCAR 10263 manat məbləğində mənfəət əldə edəcəkdir.

Nəzərdən keçirilən metodun çatışmayan cəhəti onun proqnoz xarakterli olmasıdır. Belə ki, kapitala faiz stavkası artdıqca diskontlaşdırma dərəcəsi daha sürətlə aşağı düşür və bu da NPV-nin çox aşağı olmasına gətirib çıxarır. Bunu əyani şəkildə görmək üçün misal 3.2-nin məlumatlarından istifadə etməklə yeni bir cədvəlin tərtib olunması lazım gəlir.

Cədvəl 3.3

Kapitala faiz stavkasının artması şəraitində investisiyanın səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi

<i>İllər (dövrələr)</i>	<i>Diskontlaşdırılmamış pul axınları, manat (-;+)</i>	<i>Diskontlaşdırma dərəcəsi (faiz stavkası) 15 % olmaqla çevrilmə əmsali</i>	<i>Diskontlaşdırılmış pul axınları, manat (-;+)</i>
İlin əvvəlində	-50 000	1,000	-50 000
1-ci ildə	-8000	0,86957	+6957
2-ci ildə	+20000	0,75614	+15123
3-cü ildə	+20000	0,65752	+13150
4-cü ildə	+20000	0,57175	+11435
5-ci ildə	+20000	0,49718	+9944
6-cı ildə	26000 (20000+6000)	0,43233	+11241
NPV	106000-58000=+48000	X	60893-56957=+3936

Göründüyü kimi, faiz stavkasının 12%-dən 15%-ə yüksəlməsi SOCAR-ın investisiya layihəsindən planlaşdırdığı xalis pul axınının 10263manatdan 3936 manata düşməsinə, başqa sözlə 2,6 dəfə azalmasına gətirib səbəb ola bilər. Bu halda layihənin qəbul edilməsi səmərəlilik baxımından mübahisəli hesab olunur.

Odur ki, investisiya layihəsi üzrə qərar qəbul edilərkən kənar faktorların təsiri təhlil olunmalı və qiymətləndirilməlidir.

Mənfəətlilik indeksinin hesablanması metodunu tətbiq edərkən eyni alqoritmlərdən istifadə edilir. Lakin onların kombinasiyası bir qədər dəyişilmiş olur.

Mənfəətlilik indeksi əslində müəssisənin investisiya layihələrinə yönəltdiyi hər pul vahidinin onun gəlirini nə qədər artırma biləcəyini göstərir. Mənfəətlilik indeksini (M_i) aşağıdakı düsturla hesablamaq olar:

$$M_i = \frac{\sum_{t=1}^n \frac{CF_t}{(1+i)^t}}{\sum_{t=1}^n \frac{I_{mt}}{(1+i)^t}} \quad (3.10)$$

3.2 və 3.3 sayılı cədvəllərin məlumatları əsasında mənfəətlilik indeksini hesablasaq aşağıdakı mənzərə yaranar:

(a) faiz dərəcəsi 12% olduqda:

$$M_i = \frac{67413}{57413} = 1,18$$

əgər, investisiya layihəsi üzrə $M_i > 1$ olarsa, həmin layihənin reallaşdırılması məqsədəuyğun hesab edilir. Ancaq, əgər iki və daha çox variant varsa, o cümlədən faiz dərəcələri müxtəlifdirsə, onda mənfəətlilik indeksi daha yüksək olan investisiya layihəsinə üstünlük verilməsi məsələsi gündəmə gəlir.

Bizim nəzərdən keçirdiyimiz mənfəətlilik indeksi əslində investisiyanın gəlirliliyinin daxili norması sayılır. Bu göstərici beynəlxalq praktikada İRR (İnternal Rate of Return) abbreviaturası altında işlədilir. Əgər, investisiya layihəsinin cari xalis dəyərinin hesablanması metodikası diskont norması nəzərə alınmaqla vəsaitin səmərəliliyi kriteriyasına cavab verirsə, layihənin İRR göstəricisi hesablama prosesində gəlirlilik norması kimi müəyyən olunur. Bu zaman pul daxil olmalarının diskontlaşdırılmış cari dəyəri pul xaric olmalarının diskontlaşdırılmış cari dəyərinə bərabər olur. Beləliklə, İRR əslində diskontlaşdırma (çevrilmə) əmsalidir və bu zaman investisiya layihəsindən xalis pul daxil olmalarının diskontlaşdırılmış dəyəri investisiya üzrə pul xaric

olmalarının diskontlaşdırılmış dəyərinə, investisiya layihəsinin cari xalis dəyəri isə sıfıra bərabər olur. Bu o deməkdir ki, bütün xərclər ödənilir. Başqa sözlə, investisiya olunmuş kapitala daxili mənfəət normasına bərabər stavka ilə faiz hesablandıqda, dövrlər (illər) üzrə bölüşdürülmüş gəlirin investisiya məbləğinə ekvivalentliyi təmin olunur.

İRR göstəricisinin bir neçə traktovkası mövcuddur. Gəlirliliyin daxili norması həyata keçirilən investisiya layihəsi ilə əlaqəli olan xərclərin maksimum yol verilə biləcək nisbi səviyyəsini göstərir. Məsələn, əgər investisiya layihəsi yalnız borc vəsaitləri hesabına həyata keçirilirsə, onda İRR-in səviyyəsi elə maksimum faiz stavkasıdır ki, həmin borcu bu stavka ilə götürmək və onu investisiya layihəsindən əldə ediləcək gəlir hesabına ödəmək olar. Gəlirliliyin daxili normasının kəmiyyəti investisiya xərclərinin mənfəətliliyinin aşağı səviyyəsi kimi də nəzərdə tutula bilər. Əgər, gəlirliliyin daxili normasının səviyyəsi investisiya aktivliyinin mövcud segmentində kapitalın orta dəyərini üstələyirsə, onda belə layihənin həyata keçirilməsi üzrə müsbət qərar vermək olar. Traktovkanın digər bir variantı ondan ibarətdir ki, mənfəətliliyin daxili norması investisiyadan əldə olunan mənfəətin son həddi kimi götürülə bilər. Bu isə, öz növbəsində, investisiya layihəsinə əlavə qoyuluşların məqsədəuyğunluğunun kriteriyası sayılır.

Tərifə əsasən mənfəətliliyin daxili norması diskontlaşdırmanın əmsalı hesab olunduğu üçün həmin göstəricini yoxlama diskontu da adlandırmaq olar. Bu göstəricinin əsasında investisiya layihələrinin səmərəlilik səviyyəsini ayırd edə biləcək diskontlaşdırma əmsalının aşağı və yuxarı sərhədlərinin kəmiyyətini müəyyən etmək mümkündür. Bunun üçün İRR-in hesablanmış kəmiyyəti investisiyaların mənfəət norması, yaxud rentabellik norması –RRR (Required Rate of Return) ilə müqayisə olunur. Müqayisə nəticəsində aşağıdakı qərarlar qəbul oluna bilər:

- 1) $IRR > RRR$ olduqda, investisiya layihəsi qəbul olunur;
- 2) $IRR < RRR$ olduqda, investisiya layihəsindən imtina edilir;

3) $IRR=RRR$ olduqda, investisiya layihəsindən nə mənfəət, nə də zərər ola bilər

Bütövlükdə investisiyanın faydalılığı əmsalının, yaxud effektivliyinin mənfəətliliyin daxili norması göstəricisi əsasında qiymətləndirilməsi, ilk növbədə, maliyyə resurslarının alternativ qoyuluşlar üzrə imkanlarının müəyyən olunmasına istiqamətlənir. İRR-metodu investisiya layihəsinin mütləq ifadədə deyil, nisbi ifadədə səmərəliliyini göstərir. Başqa sözlə, İRR stavkasının mənfəi olmaması halında da layihə mütləq ifadədə səmərəli hesab oluna bilər. İRR metodu investisiya layihəsinin fond bazarındakı əməliyyatlara nisbətən səmərəliliyini əks etdirir.

Ədəbiyyatlarda investisiyaların, o cümlədən qeyri-maddi aktivlərə yönəldilən investisiyaların “mənfəətliliyin daxili norması” metodu ilə qiymətləndirilməsinin aşağıdakı çatışmazlıqları göstərilir:

- İRR üzrə göstəricinin müəyyən olunması zamanı “mənfəətliliyin daxili norması” stavkası üzrə hesablanmış bütün sərbəst pul vəsaitlərinin kapitallaşdırılması, (reinvestisiyası) nəzərdə tutulur və bu da real olaraq mümkündür deyildir. Çünki, əldə ediləcək pul vəsaitlərinin bir hissəsi dividend şəklində verilsə, digər hissəsi isə aktivlərin əldə olunmasına və sair məcburi tədbirlərə yönəldilə bilər. Bunların nəzərə alınmaması o deməkdir ki, investisiyaların səmərəliliyinin İRR-in köməyi ilə qiymətləndirilməsi gəlirin həcmi artırmış olur;

- İRR metodu müxtəlif investisiya xərcləri tələb edən və mənfəətliliyin daxili normasının fərqləndiyi investisiya layihələrindən daha məqbul layihənin seçilməsi üçün baza rolunu oynaya bilmir. İRR metodu investisiya layihələrinin kəmiyyətini nəzərə almır, çünki, o nisbi göstəriciləri özündə ehtiva edir;

- hesablanılmasının kifayət qədər mürəkkəb olmasına baxmayaraq İRR yalnız təxmini nəticələr verir. Bu da onunla izah edilir ki, hesablamalarda NPV ilə diskontlaşdırma stavkasının arasındakı əlaqənin xətti olduğu nəzərdə tutulur. Halbuki bu, belə deyildir. Bundan əlavə, hesablamalarda olan yanlışlıq (səhv) həm də seçilmiş faiz stavkalarından asılıdır. Faiz stavkası nə qədər yüksək olarsa, investisiya layihəsinin İRR əsasında qiymətləndirilməsi də bir o qədər qeyri-dəqiq olur.

Yuxarıda deyilən qüsur və çatışmazlıqlara baxmayaraq investisiya layihələrinin qiymətləndirilməsinin İRR metodu (yaxud göstəricisi) NPV ilə yanaşı, investisiya qərarlarının qəbul edilməsi zamanı əsas kimi götürülür. Bu onunla izah olunur ki, həmin qiymətləndirmə göstəricisi investisiyalar üçün mövcud olan bazar stavkaları ilə müqayisə edilir. Mənfəətliliyin daxili norması investisiya layihələrinin təhlilinin birinci addımı hesab olunur və yalnız həmin norma müəyyən edildikdən sonra investora lazımi gəlir təmin edə biləcək alternativ investisiya layihələri seçilir və qiymətləndirilir.

3.2 Qeyri-maddi aktivlərə yönəldilmiş investisiya variantlarının seçilməsi metodikası

Müəssisələrin qeyri-maddi aktivlərə yönəldilmiş investisiyalarının müxtəlif variantları ola bilər. Çox variantlılığın müsbət və mənfi tərəfləri var. Belə ki, bir neçə investisiya layihəsi olduqda onların hər birini ayrılıqda təhlil edib müqayisə etmək daha səmərəli variantı seçməyə imkan yaradır. Bu zaman mümkün risklərdən sığortalanmaq və onların neqativ təsirini azaltmaq üçün əlverişli şərait yaranır. Ancaq çox variantlılığın çatışmayan cəhəti ondan ibarətdir ki, bəzən mümkün variantların özündən seçim etmək çətin olur. Həmin variantların hər birinin ayrılıqda təhlili, qiymətləndirilməsi və müqayisə edilməsi xeyli vaxt itgisinə və əlavə xərclərin yaranmasına səbəb olur.

Bir variantlı investisiyanın üstünlüyü ondadır ki, onun işlənilib hazırlanması nisbətən asandır. Çünki mürəkkəb hesablamaların aparılmasına, müqayisələrə ehtiyac olmur. Lakin bir variantlı investisiya layihəsinin qəbul edilməsi özündə çoxlu qeyri-müəyyənliklər və risklər daşıyır. Odur ki, istənilən investisiya layihəsini seçərkən onu alternativ variantlarla müqayisə etmək lazım gəlir. Bu seçim qeyd olunduğu kimi bir sıra çətinliklərlə müşayiət olunur.

Konkret investisiya layihələri qiymətləndirilərkən üstünlük adətən o layihəyə verilir ki, onun:

- ödənilmə müddəti aşağıdır;
- hesabı mənfəət norması yüksəkdir;
- xalis diskontlaşdırma gəliri (pul daxil olmaları) yüksəkdir;
- mənfəətliliyin daxili norması vahiddən yuxarıdır.

Bununla belə, seçilən variantın bütün sadalanan kriteriyalar, yaxud göstəricilər üzrə tam üstün ola biləcəyini demək mümkün deyildir. Odur ki, müəssisələr investisiya layihələrini seçərkən, onların hansının səmərəli olması barədə qərarı həmin kriteriyaların biri-digərini inkar edən kəmiyyətləri əsasında qəbul etməli olur. Ancaq bütün hallarda qarşıya iki problem çıxır: 1) investisiya üçün resursların məhdudluğu; 2) investisiyaların istifadəsindən gələcək xalis pul daxil olmaları məbləği və müddəti.

Misal 3.3 SOCAR hasilatın səmərəliliyini artırmaq üçün yeni məhsul komponenti buraxmağı planlaşdırır. Bunun üçün o, yeni texnologiya üzrə patent əldə edir. Patentın xidmət müddəti 10 il (amortizasiya norması 10%) təşkil edir. Patentın ilkin tanınma dəyəri 1 500 000 manat, onun faydalı istifadə müddətində götürüləcək gəlirin məbləğinin müvafiq olaraq 1-ci ildə -400 000 manat; 2-ci ildə -450 000 manat; 3-cü ildə -500 000 manat; 4-cü ildə-550 000 manat; 5-ci ildə -800 000 manat; 6-cı ildə-860000 manat; 7-ci ildə-600 000 manat; 8-ci ildə-550000 manat; 9-cu ildə-500000 manat; 10-cu ildə-400 000 manat; cəmi gəlir-500000 manat təşkil etməsi planlaşdırılır.

Nəzərdə tutulur ki, birinci ildə cari istismar xərclərinin 130 000 manat və sonrakı dövrdə həmin xərclərin məbləğinin hər il 5% artması gözlənilir. Mənfəətdən verginin norması 20%, investisiya olunmuş kapitala mənfəət norması 25%, effektiv faiz stavkası (diskontlaşdırma stavkası) 20% təşkil edir. SOCAR-ın rəhbərliyi ödənilmə müddəti 6 il təşkil edən layihəyə üstünlük verir. Müxtəlif kriteriyalardan istifadə etməklə həmin layihənin səmərəliliyini müəyyənləşdirmək lazım gəlir.

Investisiya layihəsinin səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi üç mərhələdə aparılır: 1-ci mərhələ-illər üzrə ilkin məlumatların hesablanması; 2-ci mərhələ-

investisiyalar üzrə kriteriyaların kəmiyyətlərinin hesablanması; 3-cü mərhələ-investisiyanın səmərəliliyi kriteriyalarının təhlili.

1-ci mərhələ. İllər üzrə ilkin məlumatların hesablanması və qiymətləndirilməsi.

Cədvəl 3.4
(*min man*)

İLLƏR	GÖSTƏRİCİLƏR						
	gəlir (pul daxil-olmaları)	cari xərclər	amortiza-siya	vergiyə cəlb olunan mənfəət	mənfəət-dən vergi	vergitut-madan sonra mənfəət	xalis pul daxil-olmaları
1-ci ildə	400,0	130,0	150,0	120	24,0	96,0	246,0
2-ci ildə	450,0	136,5	150,0	163,5	32,7	130,8	280,8
3-cü ildə	500,0	143,3	150,0	206,7	41,3	165,4	315,4
4-cü ildə	550,0	150,5	150,0	249,5	49,9	199,6	349,6
5-ci ildə	800,0	158,0	150,0	492,0	98,4	393,6	543,6
6-cı ildə	860,0	165,9	150,0	544,1	108,8	453,3	585,3
7-ci ildə	600,0	174,2	150,0	275,8	55,2	220,6	370,6
8-ci ildə	550,0	182,9	150,0	217,1	43,9	173,2	323,2
9-cu ildə	500,0	192,1	150,0	157,9	31,6	126,3	276,3
10-cu ildə	400,0	201,7	150,0	98,3	19,7	78,6	228,6

2-ci mərhələ. Investisiyalar üzrə kriteriyaların kəmiyyətlərinin hesablanması:

(a) xalis diskontlaşdırılmış pul daxil olmalarının hesablanması- $i=20\%$ olduqda:

$$NRV = -1500,0 + 246,0 \times 0,83333 + 280,8 \times 0,69444 + 315,4 \times 0,57870 + 349,6 \times 0,48225 + 543,6 \times 0,40188 + 585,3 \times 0,33490 + 370,6 \times 0,27908 + 323,2 \times 0,23257 + 276,3 \times 0,19381 + 228,6 \times 0,16151 = -65,5 \text{ min manat};$$

(b) Mənfəətlilik indeksi hesablandıqda:

$$M_i = \frac{1435,0}{1500,0} = 0,96$$

(c) ödənilmə müddəti hesablandıqda məlum olur ki, layihənin ödənilmə müddəti 4,2 ilə təşkil edir. Bu göstərici aşağıdakı kimi hesablanır:

1-ci ildə 246,0 min manat;

2-ci ildə 280,8 min manat;

3-cü ildə 315,4 min manat;

4-cü ildə 349,6 min manat;

Cəmi 4 ildə 1191,8 min manat.

Daha sonra $1500,0 - 1191,8 = 308,2$ min manat və ya $\frac{308,2}{1500} = 0,2054$ il

Ödənilmə müddəti $4 + 0,2 = 4,2$ il və ya $\bar{O}_m = 4,2$ il

(a) İnvestisiyaya düşən mənfəətin hesabı norması aşağıdakı kimi olacaqdır:

$$M_{hn} = \frac{(96,0 + 130,8 + 165,4 + 199,6 + 393,6 + 453,3 + 220,6 + 173,2 + 126,3 + 78,6) / 10}{(1500 + 0) / 2} =$$

$$\frac{203,7}{750} = 0,2716 \text{ yaxud } 27,16\% > 25,0\%.$$

3-cü mərhələ. İnvestisiyanın səmərəliliyi kriteriyalarının təhlili.

Yuxarıda aparılmış hesablamalar nəticəsində alınmış kriterial göstəricilərin təhlili hansısa vahid fikir söyləməyə imkan vermir. Çünki, diskontlaşdırılmış xalis pul daxil olmaları (NPV) və mənfəətlilik indeksi (M_i) mənfə nəticələr verir. Başqa sözlə, müəssisənin investisiya layihəsinin faydalı istifadə müddətində götürə biləcəyi diskontlaşdırılmış pul daxil olmalarının məbləği 1435,0 min manata bərabər olduğu halda, investisiyanın ilkin dəyəri 1500 min manat təşkil edir. Yəni bu halda nəticə mənfə 65,0 min manata bərabər olur. Nəzərdən keçirilən göstəriciyə əsasən layihənin müəssisə üçün qeyri-məqbul olduğu heç bir şübhə doğurmur.

Mənfəətlilik indeksi (M_i) göstəricisinin kəmiyyəti də eyni fikir söyləməyə imkan verir. Həmin kəmiyyət $0,96 < 1$ kimidir, bu isə müəssisənin həmin fəaliyyət sahəsindən zərər götürəcəyinə dəlalət edir. Görmək çətin deyildir ki, NPV və M_i göstəriciləri bir-biri ilə əlaqəlidir.

Digər iki göstərici, yəni ödənilmə müddəti (\bar{O}_m) və investisiyaya mənfəətin hesabı norması (M_{hn}) deməyə əsas verir ki, investisiya layihəsi məqbuldur, onu reallaşdırmaq olar.

Hər halda layihənin həyata keçirilməsi üçün hansısa qərarın qəbul edilməsi zəruridirsə, onda yenə də yuxarıdakı göstəricilərdən hansınasa üstünlük verilməlidir. Bu barədə geniş müzakirə açmadan onu qeyd etmək lazımdır ki, NPV-nin məqbul olmadığına baxmayaraq, layihədən imtina edilməsi düzgün sayıla bilməz. Bunu bir çox analitiklərin apardığı təhlillər və qiymətləndirmələr sübut edir. NPV-nin əsas kimi götürülməsinin məqsədəuyğunluğunu təsdiq edən ən böyük arqument ondan ibarətdir ki, investisiya layihəsi üzrə pul daxil olmaları yenidən faizə verilə bilər. Bu da investisiya layihəsinin faydalı istifadə müddətində ilkin investisiyaya bərabər gəlir gətirməsi deməkdir. Halbuki nə M_{hn} (ARR), nə də M_i (IRR) tələb olunan investisiyaları və onların reallaşdırılmasından alınacaq mənfəəti (zərəri) məbləğ ifadəsində əks etdirmir. Həmin göstəricilər, xüsusilə də M_i əsasında müqayisələr aparmaq çətindir. Sonuncu kriteriya diskontlaşdırma dərəcəsinin dəyişilməsinin təsirini nəzərə almağa imkan vermir.

Qeyri-maddi aktivlərin satın alınması yolu ilə mədaxil edilməsi və onların müəssisənin özündə hazırlanması (yaradılması) imkanını da qiymətləndirmək lazım gəlir. Bununla əlaqədar müəssisə daha əlverişli investisiya variantını seçmək məcburiyyətində qalır. Obyektin əldə olunmasından gözlənilən iqtisadi səmərə konkret texniki-iqtisadi hesablamalarla təsdiq edilir, onun müəssisənin özündə səmərəli istifadə olunduğu sübuta yetirilir. Bu zaman işləmələrə çəkilən xərclər və onun nəticələri, kənardan satın alınacaq obyektə çəkiləcək xərclər və onlardan gözlənilən nəticələr müqayisə olunur.

İnvestisiyaların həyata keçirilməsinin ən yaxşı variantı qeyri-maddi aktivin satın alınmasının səmərəliliyinin müqayisəli şəkildə qiymətləndirilməsi variantıdır. Müqayisə olunan göstəricilərin bazasında qeyri-maddi aktivin satın alınmasının məqsədəuyğunluğu müəyyən olunur. Qeyri-maddi aktivin satınalma yolu ilə əldə edilməsinin əsas üstünlüklərindən biri vaxta qənaət edilməsidir. Bu üstünlük onun nəticəsində yarana bilər ki, müəssisənin özü tərəfindən yaradılacaq

qeyri-maddi aktivə çox vaxtsərf olunur. Halbuki, satın alınan obyekt həmin vaxt ərzində müəssisəyə əlavə iqtisadi fayda gətirə bilər. Odur ki, investisiyaların hansı yolla reallaşdırılacağı barədə qərarı qəbul etmək üçün həmin variantları müqayisə etmək lazımdır. Ən səmərəli variant o variant sayıla bilər ki, onun həyata keçirilməsi nəticəsində müəssisə daha az xərclə daha çox mənfəət əldə edir və investisiyaların daha az müddətdə ödənilməsi təmin olunur.

Yeni qeyri-maddi aktivin, məsələn, yeni texnologiyanın lisenziya ilə, yaxud işləmələr yolu ilə əldə olunmasının iqtisadi səmərəliliyi göstəricisi lisenziyanın nisbi səmərəlilik əmsalı (S_s) hesab olunur. Lisenziyanın əldə edilməsi o zaman səmərəli sayılır ki, həmin göstəricinin normativ kəmiyyəti normativdən, yəni 1-dən aşağı düşür. Lisenziyanın satın alınmasının nisbi səmərəlilik əmsalının hesablanması üçün aşağıdakı hesabı göstəricilər tətbiq edilir.

Cədvəl 3.5

Lisenziyanın əldə olunmasının səmərəliliyinin hesabı göstəriciləri

<i>Göstəricilər</i>	<i>İllik</i>	<i>Ümumi</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
1.İşləmələr mərhələsində çəkiləcək xərclər (müəssisənin özündə yaradılan qeyri-maddi aktiv üzrə)	$X_{\delta i}$	$X_{\delta \bar{u}}$
2.Lisenziyanın əldə olunması üçün tələb olunan xərclər	X_{li}	$X_{l\bar{u}}$
3.Lisenziyanın alınması üçün birbaşa ödəniləcək xərclər	X_{lib}	$X_{l\bar{u}b}$
4.Lisenziyanın alınması üçün möhlətlə ödəniləcək xərclər	X_{lim}	$X_{l\bar{u}m}$
5.Müəssisənin öz gücü ilə yaradılan qeyri-maddi aktivin istifadəyə hazır vəziyyətə gətirilməsi ilə əlaqədar xərclər	M_{δ}	$M_{\delta \bar{u}}$
6.Müəssisənin öz gücü ilə yaradılan qeyri-maddi aktivin yaradılması üçün müəssisənin özü tərəfindən yaradılmış yeni texnikanın mənimsənilməsindən ötrü zəruri olan avadanlığın alınmasına və mənimsənilməsinə çəkilən məsrəflər	$\dot{I}_{\delta i}$	$\dot{I}_{\delta \bar{u}}$
7.Lisenziya əsasında əldə edilmiş yeni texnikanın mənimsənilməsi üçün investisiyaya aid edilən məsrəflər	M_{li}	$M_{l\bar{u}}$
8.Lisenziya üzrə yeni texnikanın mənimsənilməsi üçün zəruri olan avadanlığın əldə olunmasına və mənimsənilməsinə çəkilən məsrəflər	\dot{I}_{li}	$\dot{I}_{l\bar{u}}$
9.Müəssisənin özü tərəfindən yaradılan qeyri-maddi aktivdən istifadə etməklə istehsal edilən məhsulun maya dəyəri	$M_{d\delta i}$	$M_{d\delta \bar{u}}$
10.Lisenziya əsasında istehsal olunan məhsulun maya dəyəri	M_{dli}	$M_{d\bar{u}}$

Lisenziyanın satın alınmasının nisbi səmərəliliyini müəyyən edərəkən müəssisənin işləmələrə çəkdiyi xərclər ilə lisenziyanın əldə olunmasına çəkdiyi bütün xərcləri müqayisə etməklə kifayətlənmək olar. Bu halda lisenziyanın əldə olunmasının müəssisənin işləmələrlə müqayisədə nisbi səmərəliliyi aşağıdakı düsturla müəyyən olunur:

$$S_{\text{ə}} = \frac{X_{\text{öü}}}{X_{\text{lü}}} \quad (3.11)$$

Ancaq, bu zaman texnikanın mənimsənilməsi, başqa sözlə, faydalı istifadə üçün hazır vəziyyətə gətirilməsi prosesində hər iki variant üzrə tələb olunan xərclərin məbləği diqqətdən kənar qalmış olur. Halbuki, belə xərclərin həcmi kifayət qədər böyük olur və onlar xeyli fərqlənir. Odur ki, səmərəlilik əmsali hesablanılarkən həmin xərcləri də nəzərə almaq lazım gəlir. Çünki, əvvəlki fəsildə qeyd olunduğu kimi, MHBS 38 və MMUS 12 həmin xərclərin kapitallaşdırılmasına icazə verir. Onda yuxarıdakı düstur aşağıdakı kimi modifikasiya olunur:

$$S_{\text{ə}} = \frac{X_{\text{öü}} + M_{\text{öü}} + \dot{I}_{\text{öi}}}{X_{\text{lü}} + M_{\text{lü}} + \dot{I}_{\text{lü}}} \quad (3.12)$$

Lisenziya əsasında istehsal olunan məhsulun maya dəyərinə və satış qiyməti, müəssisənin öz hesabına yaratdığı texnika və texnologiya əsasında istehsal olunan məhsulun maya dəyəri və satış qiyməti fərqlənə bilər. Bu da, öz növbəsində, müəssisənin əldə edəcəyi mənfəətin həcminə, investisiyanın səmərəliliyinə, onun ödənilmə müddətinə və digər kriterial göstəricilərə bir başa təsir edir. Belə bir vəziyyətdə müxtəlif situasiyalar yarana bilər. Məsələn, lisenziya əsasında istehsal olunan məhsulun keyfiyyəti yüksək, maya dəyəri aşağı və deməli mənfəətin həcmi artıq olar, yaxud əksinə məhsulun maya dəyəri yüksək və nəticədə mənfəət aşağı düşə bilər. Müəssisənin özündə yaradılan qeyri-maddi aktiv əsasında istehsal olunan məhsulun maya dəyəri aşağı olsa da, onun keyfiyyəti də aşağı ola bilər və nəticədə məhsul satışının həcmi və deməli, gəlir azalar. Bununla da investisiyanın kriterial göstəricilərinin səviyyəsi müəssisə üçün qeyri-məqbul sayılır.

Bütün bunları nəzərə alaraq nisbi səmərəliliyin müəyyən edilməsi üçün əlavə göstəricilərdən istifadə etmək zərurəti yaranır:

$Y_{\text{öx}}$ - qeyri-maddi aktivin müəssisənin öz gücü ilə yaradılması və istifadəyə hazır vəziyyətə gətirilməsinə çəkiləcək xərclərin yekunu:

$$Y_{\text{öx}} = X_{\text{öü}} + M_{\text{öü}} + I_{\text{öü}} \quad (3.13)$$

Y_{lx} -lisenziyanın əldə olunmasına və onun istifadəyə hazır vəziyyətə gətirilməsinə çəkiləcək xərclərin yekunu:

$$Y_{\text{lx}} = X_{\text{lü}} + I_{\text{lü}} + M_{\text{lü}}$$

Həmin göstəricilərin nisbətinin məhsulun maya dəyərində təsiri aşağıdakı cədvəldən daha aydın görünür.

Fərz edək ki, həmin göstəricilərin nisbəti üzrə doqquz variant mövcuddur və bir çox bərabər şərtlər daxilində həmin variantlar üzrə yeni texnikanı (texnologiyanı) lisenziya ilə, ya da müəssisənin öz gücü ilə istehsal etmək olar. Bu zaman xərclərin göstərilən variant cütləri üzrə ödənilmə müddətləri eyni olmur, çünki, işləmələrin aparılması üçün əlavə vaxt tələb edilir.

Cədvəl 3.6

Qeyri-maddi aktivlərin lisenziya əsasında yaradılmasının istehsal olunacaq məhsulun maya dəyərində təsirinə qiymətləndirilməsi

<i>Variantlar</i>	$Y_{\text{lx}}/Y_{\text{öx}}$	$M_{\text{dli}} / M_{\text{döi}}$
A } B } I-ci cüt variantlar C }	$Y_{\text{lx}} = Y_{\text{öx}}$	$M_{\text{dli}} = M_{\text{döi}}$ $M_{\text{dli}} > M_{\text{döi}}$ $M_{\text{dli}} < M_{\text{döi}}$
A } B } II-ci cüt variantlar C }	$Y_{\text{lx}} > Y_{\text{öx}}$	$M_{\text{dli}} = M_{\text{döi}}$ $M_{\text{dli}} > M_{\text{döi}}$ $M_{\text{dli}} < M_{\text{döi}}$
A } B } III-ci cüt variantlar C }	$Y_{\text{lx}} < Y_{\text{öx}}$	$M_{\text{dli}} = M_{\text{döi}}$ $M_{\text{dli}} > M_{\text{döi}}$ $M_{\text{dli}} < M_{\text{döi}}$

Lisenziyanın əldə olunmasının və müəssisənin öz gücü ilə yaradılan qeyri-maddi aktivin məhsulun maya dəyərində necə təsir edəcəyini real misalla nəzərdən keçirmək olar. Tutaq ki, lisenziyanın əldə olunmasına çəkilən xərclərin ümumi

məbləği (Y_{xl}) və müəssisənin öz gücü ilə yaradılan qeyri-maddi aktivə çəkilən ümumi xərclərin məbləği ($Y_{\ddot{o}x}$) aşağıdakı kimidir:

I cüt variantlar üçün: $Y_{lx}-150000=Y_{\ddot{o}x}-150000$;

II cüt variantlar üçün: $Y_{lx}-175000>Y_{\ddot{o}x}-150000$;

III cüt variantlar üçün: $Y_{lx}-150000<Y_{\ddot{o}x}-175000$;

Məhsulun maya dəyərinin hər üç cütün variantları üzrə 99000 və 90000 manat məbləğində ola biləcəyini nəzərə alsaq aşağıdakı real mənzərə yaranar.

Cədvəl 3.7

Lisenziyanın əldə edilməsinin və müəssisənin öz gücü ilə qeyri-maddi aktivin yaradılmasının məhsulun maya dəyərinə təsiri

<i>Variantlar</i>	Y_{lx}	$Y_{\ddot{o}x}$	M_{dli}	$M_{d\ddot{o}i}$
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
A } B } C } I-ci cüt variantlar	150000	150000	90000 99000 90000	90000 90000 99000
A } B } C } II-ci cüt variantlar	175000	150000	90000 99000 90000	9000 90000 99000
A } B } C } III-ci cüt variantlar	150000	175000	90000 99000 90000	90000 90000 99000

Cədvəldə verilmiş cütlüklərin hansının daha optimal olmasını müəyyən edərkən lisenziyanın alınmasına və onun istifadəyə hazır vəziyyətə gətirilməsinə çəkilən xərclərin ödənilmə müddətləri ilə yanaşı, müəssisənin öz gücü ilə yaradılan qeyri-maddi aktivə və onun istifadəyə hazır vəziyyətə gətirilməsinə çəkilən xərclərin ödənilmə müddətləri götürülə bilər. Burada T_1 -lisenziyanın əldə olunmasına və mənimsənilməsinə çəkilən xərclərin ödənilmə müddətini; T_1 -müəssisənin özündə həyata keçirilən işləmələrin müddətini; T_0 -müəssisənin öz gücü ilə yadalanmış yeni texnikanın işlənilib hazırlanmasına və onun mənimsənilməsinə,

yaxud istifadəyə hazır vəziyyətə gətirilməsinə tələb olunan xərclərin ödənilmə müddətini xarakterizə edir; Onda:

$$T_{\bar{o}} = T_1 + T_i \quad (3.15)$$

İşləmələrin həyata keçirilməsinə sərf ediləcək müddət oxşar qeyri-maddi obyektlərin yaradılması üçün tələb olunan vaxta əsasən müəyyən oluna bilər. Lisenziyanın əldə olunmasına və istifadəyə hazır vəziyyətə gətirilməsinə çəkilən xərclərin ödənilmə müddəti (T_1) aşağıdakı düsturla hesablanıla bilər:

$$T_1 = \frac{Y_{lx}}{(Q_1 - M_{dli})} \quad (3.16)$$

Burada: Q_1 – müəssisənin lisenziya ilə orta satış qiymətləri üzrə buraxacağı məhsulun orta illik dəyərini ifadə edir. Əgər $T_1=5$ ilə, $T_i=2$ ilə bərabər olsa, onda $T_{\bar{o}}=T_1+T_i=5+2=7$ ilə bərabər olacaqdır. Hesablamanı davam etdirsək, onda variantlar cütlüyü üzrə aşağıdakıları müəyyən etmək olar:

I cüt variantlar üzrə:

Lisenziya əldə olunarkən onun satın alınmasına, mənimsənilməsinə və həmin lisenziya üzrə yeni texnikanın istehsalına çəkilən ümumi xərclərin məbləği aşağıdakı düstur vasitəsi ilə hesablanıla bilər:

$$X_{lü} = Y_{lx} + M_{dli} \times T_1 \quad (3.17)$$

$$X_{lü} = 150000 + 90000 \times 5 = 150000 + 450000 = 600000 \text{ manat}$$

Müəssisənin özü tərəfindən hazırlanacaq yeni texnikanın yaradılmasına, onun istifadəyə hazır vəziyyətə gətirilməsinə çəkiləcək xərclərin ümumi məbləğini isə müvafiq olaraq aşağıdakı düstur ilə hesablamaq mümkündür:

$$X_{\bar{o}ü} = Y_{\bar{o}x} + M_{\bar{o}di} \times T_{\bar{o}} \quad (3.18)$$

$$X_{\bar{o}ü} = 150000 + 90000 \times 7 = 150000 + 630000 = 780000 \text{ manat.}$$

$X_{lü}$ və $X_{\bar{o}ü}$ -nün kəmiyyətlərini müqayisə etsək görərik ki, $X_{\bar{o}ü} > X_{lü}$, $780000 - 600000 = 180000$ manat təşkil edir.

Bu, o deməkdir ki, əgər şirkət məhsul istehsalını lisenziya əsasında deyil, öz gücü ilə yaradılacaq texnikadan və texnologiyadan istifadə etməklə həyata keçirmək variantını seçərsə, onda adı çəkilən şirkət 180000 manat əlavə xərc çəkmək

məcburiyyətində qalır. Əgər, müəssisə yeni növ məhsulu lisenziya əsasında istehsal edərsə, onda 180000 manat maliyyə resursuna qənaət etmiş olar. Artıq xərc əslində müddətlər arasındakı fərqdən yaranmış olur. Əgər, lisenziya üzrə xərclərin ödənilmə müddəti 5 il, hər il üçün xərclərin ödənilmə səviyyəsi 120 000 manat planlaşdırılırsa, onda müəssisənin öz gücü ilə yaradılan texnikadan istifadə olunduqda xərclərin hər il üçün 111429 manatı ödənilmiş olur ki, bu da müəssisə üçün məqbul sayılmır.

Lisenziyanı əldə etməklə məhsul istehsal etməyin faydalı olması $Y_{lx}=Y_{\text{öx}}$ və $M_{\text{dli}}=M_{\text{döi}}$ bərabərliklərinə söykənir. Müəssisənin özü tərəfindən yerinə yetirilən işləmələrə çəkilən müddətin, yəni Y_{lx} -nin $Y_{\text{öx}}$ -yə, M_{dli} -nin isə $M_{\text{döi}}$ -yə bərabər olduğu şəraitdə T_i -nin lisenziyanın alınmasının daha faydalı olmasına təsirini aşağıdakı cədvəl vasitəsi ilə nəzərdən keçirmək olar.

Cədvəl 3.8

İşləmələrin aparılması müddətlərinin lisenziyanın əldə olunmasının iqtisadi nəticələrinə təsiri

Müddətlər, illər			Ümumi xərclər, manat		
lisenziya üzrə xərclərin ödənilməsi müddəti T_1	müəssisənin özü tərəfindən aparılan işləmələrin müddəti T_i	müəssisənin özü tərəfindən aparılan işləmələrə çəkilən xərclərin ödənilməsi müddəti $T_ö$	müəssisənin öz işləmələri $X_{\text{öi}}$	lisenziyanın əldə olunması X_{li}	Fərq (+; -)
5	2,0	7,0	78 0000	600000	+180000
5	1,5	6,5	735000	600000	+135000
5	1,5	6,0	690000	600000	+90000
5	0,5	5,5	645000	600000	+45000
5	0	5,0	600000	600000	0

Cədvəlin məlumatlarından belə bir nəticə çıxarmaq olar ki, müəssisənin özü tərəfindən aparılan işləmələrə sərf olunan vaxt artdıqca əlavə xərclər də artmış olur. Həmin vaxt və buna uyğun olaraq xərc artdıqca, lisenziyanın əldə olunması

variantının daha əlverişli olduğu üzə çıxır. Aydınır ki, əgər yeni texnika artıq işlənilib hazırlanmışsa ($T_1=T_i$), onda $Y_{lx}=Y_{\text{öx}}$ və $M_{dli}=M_{d\text{öi}}$ olduqda lisenziyanın əldə edilməsi məqsədəuyğun sayılır.

Nəzərə alınsa ki, $Y_{lx}=Y_{\text{öx}}$ olarkən $M_{dli}<M_{d\text{öi}}$ olduqda, həmçinin $Y_{lx}<Y_{\text{öx}}$ olarkən, $M_{dli}=M_{d\text{öi}}$, yaxud $M_{dli}<M_{d\text{öi}}$ olduqda lisenziyanın əldə edilməsinin səmərəliliyi daha yüksək olur və məhz, buna görə də sonrakı variantlara müraciət etmək lazım gəlir.

II cüt variantlar üzrə: 3.7 sayılı cədvəlin məlumatına əsasən lisenziya əldə olunarkən $X_{lü}=150000+99000\times 5=150000+495000=645000$ manat, işləmələr müəssisənin öz gücü ilə aparıldıqda. $X_{\text{öü}}=150000+90000\times 7=780000$ manat təşkil edir. Onda lisenziyanın əldə olunmasından qənaət 135000 manata ($780000-645000$) bərabər götürülür və bu halda lisenziyanın satın alınması məqsədəuyğun hesab olunur.

$Y_{lx}=Y_{\text{öx}}$ olduqda, lisenziya üzrə məhsul istehsalının maya dəyərinin səviyyəsinin artmasına necə təsir etdiyini izləmək məqsədəuyğun sayıla bilər.

Cədvəl 3.9

Məhsul istehsalının maya dəyərinin lisenziyanın əldə olunmasının nəticələrinə təsiri (man.)

Faktiki, $M_{d\text{öi}}$	$M_{dli}/M_{d\text{öi}}$ %	Faktiki, M_{dli}	Ümumi xərclər		Fərq (+; -)
			müəssisənin öz gücü ilə işləmələr $X_{\text{öü}}$	lisenziyanın satın alınması, $X_{lü}$	
90 000	110	99000	780000	645000	+135000
90 000	120	108000	780000	690000	+9000
90 000	130	117000	780000	735000	+45000
90 000	140	126000	780000	780000	0
90 000	150	135000	780000	825000	-45000
90 000	160	144000	780000	870000	-90000
90 000	170	153000	780000	915000	-135000
və s.

3.9 sayılı cədvəlin məlumatlarından görünür ki, $Y_{lx}=Y_{\text{öx}}$ olduğu şəraitdə lisenziya üzrə istehsal olunacaq məhsulun maya dəyərinin, müəssisənin öz gücü ilə işləmələr əsasında istehsal olunacaq məhsulun maya dəyərindən 26%-ə qədər artıq olacağı həddə qədər lisenziyanın əldə olunması məqsədəuyğundur. Əgər nəzərə alınsa ki, lisenziyanın əldə olunması T_i -ni 2 il ixtisara sala bilər və həmin dövrdə xərclər də baş verməz, onda lisenziyanın əldə olunmasının məqsədəuyğunluğu bir qədər də əhəmiyyətli olar. M_{dli} -nin $M_{\text{döi}}$ -dən həmin faizdən yuxarı olduğu bütün hallarda isə lisenziyanın alınması məqsədəuyğun hesab olunmur. Beləliklə, lisenziyanın əldə edilməsinin məqsədəuyğunluğu və səmərəliliyi təkcə müddətlə deyil, həmçinin maya dəyəri arasında yarana biləcək fərqlərin həddi ilə də bağlıdır. Lisenziya ilə istehsal olunan məhsulun maya dəyəri yüksəldikcə, onun əldə olunmasından yaranan qənaət də azalmağa başlayır, yaxud da əksinə proses baş verir.

Sonrakı cüt variantlar üzrə. Lisenziyanın əldə olunması $X_{\text{li}}=17000+90000 \times 5=615000$ manata başa gəlir. İşləmələrin müəssisənin özü tərəfindən aparılacağı halda isə $X_{\text{öü}}=150000+90000 \times 7=780000$ manat təşkil edir. Nəzərdən keçirilən variantlar cütündə lisenziyanın əldə edilməsindən yaranan qənaət 165000 manat təşkil edir. Odur ki, həmin lisenziyanın alınması iqtisadi baxımdan faydalı hesab olunur.

M_{dli} -i $M_{\text{döi}}$ -yə bərabər olduqda lisenziyanın alınması və onun mənimsənilməsinə (istifadə üçün hazır vəziyyətə gətirilməsinə) çəkilən xərclərin müəssisənin öz gücü ilə həyata keçirilən işləmələrin aparılmasına və onların mənimsənilməsinə (istifadəyə hazır vəziyyətə gətirilməsinə) çəkilən xərclərə nisbətən artmasının qənaətə necə təsir edə biləcəyini aşağıdakı cədvəldən və hesablaşmalardan aydın görmək olar.

Lisenzianın əldə edilməsi və mənimsənilməsinə çəkilən xərclərin onun əldə edilməsindən yarana biləcək qənaətə təsiri

(man.)

<i>Faktiki, M_{döi}</i>	<i>M_{dli}/M_{döi}</i> %	<i>Faktiki, M_{dli}</i>	<i>Ümumi xərclər</i>		<i>Fərq (+; -)</i>
			<i>müəssisənin öz gücü ilə işləmələr, X_{döü}</i>	<i>lisenzianın satın alınması, X_{lü}</i>	
150000	110	165000	780000	615000	+165000
150000	120	180000	780000	630000	+150
150000	130	195000	780000	645000	+135
150000	140	210000	780000	660000	+120
150000	150	225000	780000	675000	+105
150000	160	240000	780000	690000	+90
150000	170	255000	780000	705000	+75
150000	180	270000	780000	720000	+60
150000	190	285000	780000	735000	+45
150000	200	300000	780000	750000	+30
150000	210	315000	780000	765000	+15
150000	220	330000	780000	780000	0
150000	230	345000	780000	895000	-15
150000	240	360000	780000	910000	-30
150000	250	375000	780000	925000	-45
150000	260	390000	780000	940000	-60

3.10 sayılı cədvəlin məlumatlarından görünür ki, lisenzianın alınmasına və mənimsənilməsinə çəkiləcək xərclər, müəssisənin öz gücü ilə işləmələrə və onların mənimsənilməsinə çəkiləcək xərclərdən 2,1 dəfə artıq olana qədər lisenzianın alınması faydalıdır. Əgər nəzərə alınsa ki, işləmələrə 2 il artıq vaxt sərf oluna bilər və bu zaman çəkiləcək xərclər lisenzianın alınması ilə ixtisara düşər. Onda M_{dli} -nin $M_{döi}$ 2,2 dəfə yüksək olması şəraitində də lisenzianın əldə olunması məqbul investisiya qərarı kimi qəbul oluna bilər.

M_{dli} -nin $M_{döi}$ -yə bərabərliyi şəraitində lisenziyanın əldə olunması və onun mənimsənilməsinə çəkilən ümumi xərclərin artmasının həmin lisenziyanın alınmasının məqsədəuyğunluğuna təsirinin təhlilinə əsasən belə nəticə çıxartmaq olar ki, lisenziyanın əldə edilməsindən yaranan qənaət, göstərilən faktorlardan başqa, həm də işləmələrə və onların mənimsənilməsinə çəkiləcək ümumi xərclər ilə lisenziyanın əldə edilməsi və mənimsənilməsinə çəkiləcək xərclər arasındakı fərqdən də asılıdır. Aydın məsələdir ki, lisenziyanın alınması və mənimsənilməsinə nə qədər az xərc çəkilərsə, onun alınması da bir o qədər faydalı və məqsədəuyğun olar. Lisenziya üzrə yekun xərclərin (Y_{lx}) işləmələr üzrə yekun xərclərdən ($Y_{öx}$) yüksək olması şərti ilə $M_{dli} > M_{döi}$ -dən artıq ($M_{dli} > M_{döi}$), yaxud əksinə olduqda ($M_{dli} < M_{döi}$), həmçinin M_{dli} -in $M_{döi}$ -dən aşağı olması şərti ilə işləmələr üzrə yekun xərclərin lisenziya üzrə yekun xərclərdən artıq olması ($Y_{öx} > Y_{lx}$) zamanı lisenziyanın alınmasının məqsədəuyğunluğu, nəzərdən keçirilən hallarda olduğu kimi göstərilən faktorlardan asılı olacaqdır. Odur ki, sonrakı faktorları nəzərdən keçirməmək də olar. Deməli, lisenziyanın əldə olunmasının nisbi faydalılığına təsir edən faktorların təhlili göstərir ki, satınalma müəssisəyə əhəmiyyətli fayda gətirə bilər.

Qeyd olunduğu kimi, lisenziyanın əldə olunmasını faydalı edən faktorlardan biri müəssisənin öz gücü ilə yaradılacaq yeni texnikanın istehsalı üçün tələb olunan vaxtın ixtisar edilməsidir. Ona görə də lisenziyanın əldə olunmasının məqsədəuyğunluğunun iqtisadi cəhətdən qiymətləndirilməsi üçün, lisenziya üzrə məhsul istehsalından əldə olunacaq mənfəətin həcmnin böyük əhəmiyyəti vardır. Əgər lisenziyanın əldə olunmasına bir il ($t_l=1$) və onun hazır vəziyyətə gətirilməsinə -iki il ($t_{lh}=2$), müəssisənin öz gücü ilə aparılan işləmələrə-beş il ($t_ö=5$) və onların hazır vəziyyətə gətirilməsinə-iki il ($t_öh=2$) tələb olunarsa, onda lisenziya üzrə məhsul istehsalına 3 ildən sonra, müəssisənin öz gücü ilə işləmələr üzrə məhsul istehsalına isə-yalnız 7 ildən sonra başlamaq mümkündür. Deməli, birinci variantda vaxt itgisi 4 il aradan qalxmış olur.

Lisenziyanın əldə olunacağı halda mənfəət, lisenziyanın tətbiqindən müəssisənin öz gücü ilə yaradılan texnikanın tətbiqinə qədər olan dövrdə götürüləcək mən-

fəətlə, müqayisə olunan variantlar üzrə lisenziyanın müəssisə tərəfindən faydalı istifadə müddətində götürüləcək mənfəətin məcmusu kimi müəyyən olunur.

Mənfəətin birinci hissəsini aşağıdakı düsturla hesablamaq olar:

$$M=(Q_l-M_{ali}) \times (tml-tm\ddot{o}) \quad (3.19)$$

Burada: M-lisenziya üzrə məhsul buraxılışından işləmələr üzrə məhsul buraxılışına qədər olan dövredək götürüləcək mənfəəti; Q_l -lisenziya üzrə buraxılacaq məhsulun satış qiymətini; tml-lisenziya üzrə məhsul buraxılışından mənfəətin götürüləcəyi cəmi müddəti; $tm\ddot{o}$ -işləmələr üzrə məhsul buraxılışından mənfəətin götürüləcəyi cəmi müddəti (lisenziyanın müəssisədə istifadə olunacağı müddət çərçivəsində) xarakterizə edir.

Məhsul buraxılışının lisenziya üzrə həyata keçirilməsindən götürüləcək mənfəət (M_l) aşağıdakı kimi müəyyən edilir:

$$M_l=(Q_e-M_{ali}) \times tml \quad (3.20)$$

Lisenziyanın istifadə müddəti çərçivəsində müəssisənin öz gücü ilə həyata keçirilən işləmələr əsasında məhsul istehsalından götürüləcək mənfəət (M_δ) belə hesablanır:

$$M_\delta=(Q_\delta-M_{d\ddot{o}i}) \times tm\ddot{o} \quad (3.21)$$

Müəssisədə lisenziyanın faydalı istifadəsindən mənfəətin artımını (ΔM) aşağıdakı düsturla müəyyən etmək olar:

$$\Delta M=M_l-M_\delta \quad (3.22)$$

Yuxarıdakı göstəricilərin kəmiyyətini hesabladıqdan sonra lisenziyanın alınmasına yönəldilən investisiyanın məqsədəuyğun olmasından əldə ediləcək ümumi iqtisadi faydanın məbləğini müəyyən etmək mümkündür:

$$S_{\ddot{u}l}=\frac{M}{X_{l\ddot{u}b} + I_{l\ddot{u}} + M_{l\ddot{u}}} \quad (3.23)$$

Burada: $S_{\ddot{u}l}$ -lisenziyanın əldə edilməsindən ümumi səmərəliliyi göstərir.

Beləliklə, nəzərdən keçirilən göstəriciləri aprobeasiya etməklə investisiyanın hansı variantının səmərəli olduğunu qiymətləndirmək və bunun əsasında da investisiya qərarı qəbul etmək olar. Ancaq bir şeyi nəzərə almaq lazımdır ki, bizim nə-

zərdən keçirdiyimiz metodlar və göstəricilər maliyyə xarakterlidir. Halbuki, investisiya qərarları qəbul olunarkən qeyri-maliyyə xarakterli faktorlar da əhəmiyyətli ola bilər. Odur ki, maliyyə göstəriciləri ilə yanaşı qeyri-maliyyə göstəricilərini (faktorlarını) da nəzərə almaq vacibdir.

Araşdırmalar göstərir ki, çoxlu variantlar arasından seçilmiş ən səmərəli variantın reallaşdırılması prosesində ilkin göstəricilərdən kənarlaşmalar baş verir. Bu da onunla əlaqədardır ki, investisiyanın reallaşdırılması zamanı müəssisələrin fəaliyyəti qeyri-müəyyənlik və risklər şəraitində həyata keçirilir, onların isə hamısını və tam şəkildə əvvəlcədən nəzərə almaq mümkün deyildir. Belə ki, üç, beş yaxud on il bundan sonra bazarın hansı məhsula tələbatının yaranacağını, hansı məhsula isə tələbatının aşağı düşəcəyini, qiymətlərin və xərclərin səviyyəsini, ölkədə aparılacaq vergi siyasətini və deməli investisiya layihəsindən götürülə biləcək gəlirlərin və mənfəətin həcmi dəqiq proqnozlaşdırmaq qeyri-realdır. Bununla belə investisiya variantları üzrə seçim edərkən qeyri-müəyyənliklərin və risklərin təsirinin azaldılması probleminin həllinin müxtəlif metodları və üsulları işlənilib hazırlanmışdır və onlardan istifadə olunması müəssisələrin rəqabət şəraitində dayanıqlı fəaliyyəti üçün vacibdir.

NƏTİCƏ

1. Azərbaycan iqtisadiyyatının sürətli inkişafı, onun dünya iqtisadiyyatına inteqrasiyası adekvat bazar mexanizminin yaradılmasını ön plana çəkir. Bu mexanizmin mühüm elementlərinə uçot, hesabat və təhlil daxildir. Uçot və hesabat sisteminin reformasiyası, onun beynəlxalq praktikaya və qaydalara uyğunlaşdırılması bir çox amillərlə şərtlənir. Bazar iqtisadiyyatının təşəkkül tapması və inkişafı prosesində əvvəllər ölkə müəssisələri üçün xarakterik olmayan yeni uçot obyektləri, o cümlədən qeyri-maddi aktivlər fenomeni meydana çıxır. Lakin, onların uçotunun aparılması, hesabatının formalaşdırılmasının nəzəri, metodoloji və metodiki bazası hələ də tam formalaşdırılmamış qalır. .

Xüsusi vurğulamaq yerinə düşər ki, bazar iqtisadiyyatına keçid dövrünün əvvəlində yaradılmış metodiki baza qeyri-maddi aktivlərin mahiyyətinə və məzmununa tam uyğun gəlmir, onların yaradılması, əldə edilməsi, istifadəsi və təsərrüfatdan çıxması zamanı baş verən hadisə və faktlar barədə keyfiyyətli və etibarlı informasiya formalaşdırma bilmir.

2. Beynəlxalq Maliyyə Hesabatı Standartları əsasında işlənilib hazırlanmış Milli Mühasibat Uçotu Standartları bu sahədə mövcud olan boşluqları və çatışmazlıqları aradan qaldırmağa əlverişli şərait yaradır. Bununla belə, araşdırmalar və təhlillər göstərir ki, istər uçot ədəbiyyatlarında, istərsə də Qanunlarda, Beynəlxalq və Milli Standartlarda qeyri-maddi aktivlərin uçotu və hesabatı sahəsində bir sıra mübahisəli məqamlar, metodiki və praktiki cəhətdən tətbiqi çətin olan müddəalar, yanaşmalar vardır və onlar indiki zamanda da qalmaqda davam edir. Məsələyə bu prizmadan yanaşdıqda qeyri-maddi aktivlərin iqtisadi və hüquqi mahiyyətinin, onların xarakterik əlamətlərinin daha da dəqiqləşdirilməsinin müstəsna əhəmiyyəti var. Bu məsələlərin həlli təkcə uçotun nəzəriyyəsi baxımından deyil, həm də təhlilin aparılması və obyektiv iqtisadi qərarlar qəbul etmək baxımından vacib elmi və praktiki məna kəsb edir.

3. Ayrı-ayrı elmi mənbələrin öyrənilməsi və təhlili göstərir ki, bu və ya digər obyektin qeyri-maddi aktivə aid edilməsi üçün aşağıdakı üç əsas kriteriyanın götürülməsi vacibdir:

(a) obyekt (qeyri-maddi aktiv) keçmiş hadisələr nəticəsində yaranmış və ona müəssisə tərəfindən nəzarət edilir;

(b) obyektin istifadəsindən gələcəkdə müəssisəyə iqtisadi faydanın daxil olması ehtimalı vardır;

(c) obyektin dəyərini etibarlı şəkildə müəyyən etmək mümkündür.

Sadalanan kriteriyalar qeyri-maddi aktiv kimi qəbul edilən obyektin tanınması üçün universal xarakter daşıyır və onlar nəinki təkcə qeyri-maddi aktivlərin, eləcə də digər uzunmüddətli aktivlərin tanınmasının əsasında dayanır. Həmin kriteriyalar qeyri-maddi aktivlərin hüquqi və iqtisadi mahiyyətini müəyyən edir. Belə ki, (a) bəndi obyekt üzərində iqtisadi hüququ xarakterizə edir, həmin hüquq obyekt üzərində, eyni zamanda ondan əldə olunacaq iqtisadi fayda üzərində nəzarəti təmin edir.

(b) və (c) bəndləri qeyri-maddi aktiv kimi tanınacaq obyektin iqtisadi məzmununu xarakterizə edir: gələcəkdə ona nəzarət edən müəssisəyə iqtisadi fayda gətirmə ehtimalına malikdir və obyektin dəyərini etibarlı surətdə müəyyən etmək mümkündür.

Sadalanan kriteriyalar, yaxud tələblər təkcə qeyri-maddi aktivlərə deyil, qalan bütün aktivlərə də aiddir. Hər bir aktivin əldə olunması, yaxud yaradılması konkret xərc məbləğləri ilə bağlıdır və həmin aktivdən əldə olunacaq iqtisadi faydanı da fərdi qaydada hesablamaq lazım gəlir. Odur ki, qeyri-maddi aktivlərin digər aktivlərdən fərqli əlamətlərini də nəzərə almaq lazımdır. Başqa sözlə, bu və ya digər obyektin qeyri-maddi aktiv kimi tanınması üçün yuxarıda göstərilən üç əsas kriteriya ilə yanaşı aşağıdakı əlamətlərin də nəzərə alınması vacibdir:

- 1) aktiv fiziki əsasa malik olmamalıdır;
- 2) aktiv qeyri-monetar formada olmalıdır;
- 3) aktiv identifikasiyalaşdırıla bilən olmalıdır;

4) aktivin faydalı istifadə müddəti 1 ildən yuxarı olmalıdır.

4.Qeyri-maddi aktivlərin uçot və hesabatını təşkil etmək, iqtisadi səmərəliliyini təhlil etmək, bu sahədə müvafiq idarəetmə və maliyyə qərarları qəbul etmək üçün onların aşağıdakı əlamətlər üzrə təsnifləşdirilməsi tərəfimizdən təklif edilir:

- 1) növlərinə (tərkibinə) görə;
- 2) müəssisəyə daxil olma kanallarına görə;
- 3) identifikasiyalaşdırıla bilməsinə görə;
- 4) obyektlərə olan hüquqların həcminə görə;
- 5) amortizasiya olunmasına görə.

5.Qeyri-maddi aktivlərin hüquqi və iqtisadi mahiyyəti, onların tanınması kriteriyaları və təsnifatı mücərrəd xarakter daşıyır, yəni onlar konkret kəmiyyəti müəyyən etmir. Əslində bu o deməkdir ki, tərif, kriteriya və təsnifat qeyri-maddi aktivin nə dəyərini, nə də ondan əldə olunacaq iqtisadi faydanın kəmiyyətini müəyyən etmir. Həmin kəmiyyətlərin müəyyən edilməsi üçün ümummetodoloji prinsiplər, qaydalar, standartlar, konkret metodlar, prosedurlar və uçot metodikası işləyib hazırlamaq lazım gəlir. Qeyri-maddi aktivləri digər uzunmüddətli aktivlərdən fərqləndirən əlamətlər də onların uçotu və hesabatı sahəsində fərqli metodoloji və metodiki yanaşmaların tətbiqini qaçılmaz edir.

6.Uçot üzrə ədəbiyyatlarda, hətta müvafiq standartlarda informasiya formalaşdırmaq üçün əsas olan prinsiplər, standartlar, metodlar ilə informasiyanın keyfiyyət xarakteristikaları üzrə tələblər eyniləşdirilir, halbuki, informasiyanın keyfiyyət xarakteristikası üzrə tələblər öz-özlüyündə onun kəmiyyətini və ya ölçüsünü müəyyən edə bilmir. Məsələn, informasiyanın müqayisəliliyi prinsipi informasiyanın pul ilə ölçülmə prinsipinə bərabər tutulmamalıdır, çünki, birinci heç bir kəmiyyət yaratmır, ikinci isə hər hansı kəmiyyətdə informasiyanın yaradılmasının başlanğıcını təşkil edir. Formalaşdırılan informasiya müqayisə aparılmadan da idarəetmə qərarı qəbul etmək üçün istifadə oluna bilər, ancaq dəyər ifadəsində formalaşmamış informasiya heç cür qərar qəbul etməyə yaramır. Pul ilə ölçülmə prinsipi informasiyanın formalaşdırılmasının substansiyası hesab edilir.

Aparılan araşdırmalara əsasən biz, uzunmüddətli aktivlər, o cümlədən qeyri-maddi aktivlər barədə informasiyanın kəmiyyətinin formalaşdırılması nöqtəyi-nəzərindən aşağıdakı metodoloji prinsiplərin əsas və başlanğıc kimi qəbul olunmasını məqsədəuyğun hesab edirik: 1) ikili yazılış (qeydiyyat) prinsipi; 2) pul ilə ölçmə prinsipi; 3) hesablama prinsipi; 4) ardıcılıq prinsipi; 5) fəaliyyətin fasiləsizliyi prinsipi; Bununla yanaşı, dissertasiya işində informasiyanın keyfiyyətinin yalnız iki göstərici əsasında müəyyən olunmasının məqsədəuyğunluğu təklif olunur:

- neytrallıq əsasında;
- müqayisəlilik əsasında.

7. Qeyri-maddi aktivlərin tanınması və onlardan əldə olunacaq iqtisadi faydanın müəyyən edilməsinin əsasında qiymətləndirmə durur və bu proses qeyri-maddi aktivlərin uçotu və hesabatının ən çətin və mürəkkəb məsələlərindən biri sayılır. Belə ki, qeyri-maddi aktivlərin hər bir növü daxil olma, təsərrüfatdançıxma kanallarından, istismar müddətindən, qiymətdəndüşmə faktorlarından asılı olaraq adekvat qiymətləndirmə metodlarının tətbiqini tələb edir.

Dünya praktikasında, Prinsiplərdə, Konseptual Əsaslarda, MHBS 38 və MMUS 12-də qeyri-maddi aktivlərin qiymətləndirilməsi üçün müxtəlif qiymətləndirmə metodlarının tətbiqi nəzərdə tutulur: a) faktiki maya dəyəri ilə qiymətləndirmə; b) yenidənqiymətləndirmə metodu ilə qiymətləndirmə; v) ədalətli dəyər, ödənilmə (əvəzolunma) metodu ilə qiymətləndirmə və s.

Ancaq sadalanan bu və ya digər qiymətləndirmə metodlarının hər birinin ölkənin kommersiya təşkilatlarında real tətbiqi müəyyən çətinliklərlə bağlıdır, həmçinin onların bəzilərinin özü mübahisəli xarakter daşıyır. Başqa sözlə, qeyri-maddi aktivlərin ilkin və sonrakı qiymətləndirilməsi üçün universal qiymətləndirmə metodları və metodikası yoxdur.

Tədqiqat göstərir ki, müxtəlif yollarla əldə olunan qeyri-maddi aktivləri faktiki maya dəyəri ilə və ədalətli dəyər (bazar qiymətləri ilə) qiymətləndirmək məqsədəuyğundur. Ədalətli dəyər qiymətləndirmənin mümkün olmadığı halda

isə qeyri-maddi aktivi balans dəyəri, yaxud ödənilmə dəyəri ilə qiymətləndirmək tövsiyyə olunur. Bu zaman MHBS 38 və MMUS 12-də müəyyən olunmuş qaydalara əməl edilməsi vacibdir.

8.Qeyri-maddi aktivlərin qeydiyyatı və ilkin uçotunu aparmaq üçün xüsusi sənədlərin və registrlərin işlənilib hazırlanmasına ehtiyac vardır. Çünki, hazırda bu sahədə mövcud olan sənədlər və uçot registrləri bir çox qeyri-maddi aktivlər barədə lazımi informasiya formalaşdırmağa və həmin informasiyanın məxfiliyini saxlamağa təminat vermir.

9.Qeyri-maddi aktivlərin sintetik uçotu metodikası, daha doğrusu, həmin uçotun necə aparılması barədə müvafiq təlimat yoxdur. Bu da qeyri-maddi aktivlərin hərəkəti üzrə əməliyyatların sintetik uçot hesablarında əks etdirilməsi sahəsində praktiki çətinliklərin meydana gəlməsinə səbəb olur.

Qeyri-maddi aktivlərin Beynəlxalq və Milli Standartlarda təsnifatı ilə onların sintetik uçotunun aparılması üçün Hesablar Planında nəzərdə tutulan subhesabların tərkibi arasında müəyyən uyğunsuzluq vardır. Belə ki, qeyri-maddi aktivlərin əldə olunmasına və yaradılmasına çəkilən, lakin Beynəlxalq və Milli Standartlar tərəfindən kapitallaşdırılmasına icazə verilməyən xərclərin uçotunu aparmaq üçün hesab nəzərdə tutulmamışdır. Bu isə öz növbəsində qeyri-maddi aktivlərə yönəldilən investisiyalar haqqında ümumi informasiya əldə etməyə, onların iqtisadi səmərəliliyini təhlil etməyə imkan vermir.

Zənnimizcə, qeyri-maddi aktivlərə amortizasiya hesablanması və hesablanmış (yığılmış) amortizasiyanın silinməsinin sintetik uçotu sxemi tələbata cavab verir və buna görə də onun hər hansı şəkildə dəyişdirilməsinə ehtiyac qalmır. Ancaq qeyri-maddi aktivlərin bəzi növlərinin faydalı istifadə müddətinin qeyri-dəqiq olması, dəyərinin istifadə müddətində qeyri-bərabər itirilməsi, yaxud bölüşdürülməsi sahəsində mübahisəli məqamlar qalmaqda davam edir. Məsələn, belə məsələlərdən biri qudvilin amortizasiya olunub-olunmaması məsələsidir. MHBS 38 və MMUS 12 qudvilin amortizasiya olunmasını qadağan edir. Həmin məsələnin araşdırılması nəticəsində biz belə qənaətə gəlmişik ki, qudvil amortizasiya olun-

malıdır. Qudvilin amortizasiya müddəti müəssisələrin özləri tərəfindən müəyyən olunmalı və müvafiq olaraq uçot və hesabatda öz əksini tapmalıdır.

10. Qeyri-maddi aktivlərin mövcudluğu və hərəkətinin sintetik uçotu metodikasının araşdırılması göstərir ki, onun təkmilləşdirilməsinə ehtiyac vardır. Qeyri-maddi aktivlərin sintetik uçotunun təkmilləşdirilməsinin başlıca şərtlərindən biri onların əsaslandırılmış təsnifatının aparılmasıdır. Məsələ bundadır ki, MMUS 12-də qeyri-maddi aktivlərin sintetik uçotunun əsasında qoyula biləcək təsnifatı verilməmişdir. Qeyri-maddi aktivlərin ayrı-ayrı növlərinin sintetik uçotunu Hesablar Planındakı 101 nömrəli «Qeyri-maddi aktivlər-Dəyər» adlı sintetik hesab üçün nəzərdə tutulmuş subhesablar üzrə aparmaq olar. Lakin, həmin subhesabların tərkibi və sayı qeyri-maddi aktiv kimi tanınmalı olan obyektlərin təsnifatına və tərkibinə uyğun gəlmir. Belə ki, 101-1 nömrəli subhesab, Elmi-tədqiqat və təcrübə-konstruktor işlərinin uçotunu aparmaq üçün nəzərdə tutulmuşdur. Nəzərə alınsa ki, 101 nömrəli hesabın bütün subhesabları üzrə yekun informasiya sonda balansda əks etdirilir, onda belə çıxır ki, 101-1 nömrəli «Elmi-tədqiqat və təcrübə konstruktor işləri-Dəyər» adlı subhesabın yekun məbləği də balansda qeyri-maddi aktiv kimi tanınmalıdır. Halbuki, həm MHBS 38, həm də MMUS 12 həmin işlərin qeyri-maddi aktiv kimi tanınmasını qadağan edir. Odur ki, 101-1 nömrəli subhesabı ləğv etmək lazım gəlir.

11. Məlumdur ki, qeyri-maddi aktivlər əsasən investisiya qoyuluşları yolu ilə əldə olunur. İntestisiyalar üzrə xərclərin uçotunu aparmaq üçün Hesablar Planında 103 nömrəli «Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması» adlı sintetik hesab nəzərdə tutulmuşdur. Adından da görüldüyü kimi, sözügedən hesabda yalnız qeyri-maddi aktivlər kimi tanınmalı olan xərclər uçota alınabilir. Qeyri-maddi aktivlərin yaradılması ilə əlaqədar olan, lakin Beynəlxalq və Milli Standartlara əsasən kapitallaşdırıla bilinməyən (qeyri-maddi aktiv kimi tanınmalı olmayan) xərclərin uçotunu aparmaq üçün Hesablar Planında konkret hesab nəzərdə tutulmamışdır. Nəticədə qeyri-maddi aktivlərlə bağlı kapitallaşdırılan və kapitallaşdırılmayan xərclər barədə bütöv informasiya əldə etmək mümkün olmur.

Bu çatışmazlığı aradan qaldırmaq üçün 103 nömrəli hesabın hazırki adının dəyişdirilərək 103 «Qeyri-maddi aktivlərə investisiyalar» kimi adlandırılması tərəfimizdən təklif olunur. Bu hesabda yığılmış və kapiallaşdırılmalı olan xərclər 101 nömrəli hesabın müvafiq subhesablarına, kapitallaşdırılmasına icazə verilməyən xərclər isə 801 nömrəli hesaba silinməlidir.

Həm 101 nömrəli, həm də 103 nömrəli hesabların subhesabları eyni təsnifat qrupuna əsaslanmalıdır:

- 101 «Qeyri-maddi aktivlər-Dəyər»;
- 101-1 «Kompüter proqram təminatı-Dəyər»;
- 101-2 «Patentlər-Dəyər»;
- 101-3 «Müəllif hüquqları-Dəyər»;
- 101-4 «Lisenzialar-Dəyər»;
- 101-5 «Texnologiyalar-Dəyər»;
- 101-6 «Mal nişanları-Dəyər»;
- 101-7 «Qudvill-Dəyər»;
- 101-8 «Firma markaları və adları- Dəyər»;
- 101-9 «Digər qeyri-maddi aktivlər-Dəyər»;
- 103-«Qeyri-maddi aktivlərə investisiyalar»;
- 103-1 «Kompüter proqramı təminatına investisiyalar»;
- 103-2 «Patentlərə investisiyalar»;
- 103-3 «Müəllif hüquqlarına, investisiyalar»;
- 103-4 «Lisenzialara investisiyalar»;
- 103-5 «Texnologiyalara investisiyalar»;
- 103-6 «Mal nişanlarına investisiyalar»;
- 103-7 «Qudvilə investisiyalar»;
- 103-8 «Firma markaları və adlarına investisiyalar»;
- 103-9 «Digər qeyri-maddi aktivlərə investisiyalar».

12. Fikrimizcə, Qeyri-maddi aktivlərin əldə olunması, yaxud yaradılması zamanı meydana çıxan borclar üzrə xərclərin uçotu qaydasının da dəyişdirilməsi

məqsədəuyğu sayıla bilər. Hazırda MHBS 23 və MMUS 12 kvalifikasiya olunan kimi təsnifləşdirilən aktivlərin bilavasitə hazırlanması ilə əlaqədar alınmış borclar üzrə faiz xərclərinin həmin aktivlərin istifadə, yaxud satış üçün hazır vəziyyətə gətirildiyi ana qədər ödənilmədiyi halda, ödənilməmiş hissənin kapitallaşdırılmasına icazə vermir və onun cari xərclərə silinməsinə tələb edir. Bu isə öz növbəsində cari dövrdə müəssisənin maliyyə nəticələrinə və maliyyə vəziyyətinə mənfi təsir edir. Bunu nəzərə alaraq dissertasiya işində təklif olunur ki, borclar üzrə faiz xərclərinin kapitallaşdırıla bilinməyən hissəsinin cari xərclərə deyil, gələcək dövrün xərclərinə aid olunması, habelə kvalifikasiya olunan aktiv istifadəyə verildikdən sonra həmin xərclərin hissə-hissə aktivdən əldə olunan gəlirə silinməsi tərəfimizdən təklif olunur. Təklif olunan qayda gəlirlərlə xərclərin uyğunlaşdırılması tələbinə cavab verir.

13. İnkişaf etmiş bir çox ölkələrin təcrübəsinə istinad edərək qeyri-maddi aktivlərə aid edilən qudvilin amortizasiya olunması məsələləri elmi cəhətdən əsaslandırılır və bunun üçün 102 nömrəli hesabın tərkibində yeni subhesabın açılmasının məqsədəuyğunluğu sübuta yetirilir.

14. Qeyri-maddi aktivlərin təsnifatı, qiymətləndirilməsi və sintetik uçotu metodikası ilə paralel onların analitik uçotunun da biznesin tələblərinə uyğun şəkildə qurulması lazımdır. Analitik uçot elə təşkil edilməlidir ki, qeyri-maddi aktivlərin əldə olunması, yaradılması, istifadəsi və təsərrüfatdan çıxması zamanı baş verən xərclər, əldə edilən iqtisadi faydalar barədə etibarlı və dürüst informasiya formalaşdırmaq mümkün olsun.

15. Qeyri-maddi aktivlərin yaradılması, yaxud əldə olunmasına dair qərarın qəbul olunmasının əsasında onlardan əldə oluna biləcək iqtisadi fayda dayanır. Məhz həmin kriteriya əsasında qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların qoyulması üzrə müxtəlif layihələr təhlil edilməli və qiymətləndirilməlidir. Bu məqsədlə dissertasiya işində qeyri-maddi aktivlərə yönəldilən investisiyaların səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi metodları və göstəricilər sistemi nəzərdən keçirilmiş, onların müsbət və çatışmayan cəhətləri müəyyənləşdirilmişdir.

16. Aparılmış araşdırmalar göstərir ki, investisiya layihələrinin qiymətləndirilməsinin İRR metodu, yaxud göstəricisi NPV ilə yanaşı investisiya qərarlarının qəbul edilməsi zamanı əsas kimi götürülməlidir. Bu da onunla izah olunur ki, həmin qiymətləndirmə göstəriciləri investisiyalar üçün mövcud olan bazar stavkaları ilə müqayisə edilə bilər. Mənfəətliliyin daxili norması qeyri-maddi aktivlərə investisiya layihələrinin təhlili və qiymətləndirilməsinin birinci addımı hesab ediləməli və yalnız həmin norma müəyyən olunduqdan sonra səmərəli və gəlirli investisiya layihəsi qəbul olunmalıdır. Alternativ investisiya layihələrindən ən səmərəli olanının seçilməsi zamanı maliyyə xarakterli göstəricilərlə yanaşı qeyri-maliyyə xarakterli faktorlar, yaxud göstəricilər də nəzərə alınmalıdır.

İSTİFADƏ OLUNMUŞ ƏDƏBİYYAT SİYAHISI

1. Azərbaycan Respublikasının Mülki Məcəlləsi. Bakı, Qanun.2006.- 704 s.
2. Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi, «Hüquq ədəbiyyatı» nəşriyyatı. Bakı, 2007.- 288 s.
3. «Mühasibat uçotu haqqında» Azərbaycan Respublikasının Qanunu, mart, 1995-ci il
4. «Mühasibat uçotu haqqında» Azərbaycan Respublikasının Qanunu, 29 iyun, 2004-cü il
5. «Müəlliflik hüququ və əlaqəli hüquqlar haqqında» Azərbaycan Respublikasının Qanunu. Bakı, «Qanun» nəşriyyatı, 2011.-40 s.
6. «Patent haqqında» Azərbaycan Respublikasının Qanunu, Bakı, «Qanun» nəşriyyatı, 2011.-36 s.
7. «Mal nişanları, xidmət və malların mənşə yerinin adlarının nişanları haqqında» Azərbaycan Respublikasının Qanunu. Bakı, «Qanun» nəşriyyatı, 2011.- 25 s.
8. «İnformasiya, informasiyalaşdırma və informasiyanın qorunması haqqında» Azərbaycan Respublikasının Qanunu. Bakı, «Qanun» nəşriyyatı, 2011;
9. «Müəssisələrin uçot siyasəti haqqında Əsasnamə», 23 yanvar 1997-ci il
10. Abbasov Q.Ə. Mühasibat (maliyyə) hesabatı necə olmalıdır // Maliyyə və uçot, 1, 2003.- s.3-10
11. Abbasov Q.Ə. «Mühasibat uçotunun nəzəriyyəsi». Dərslik. Bakı: «İqtisad Universiteti» nəşriyyatı, 2009.-381 s.
12. Abbasov Q.Ə., Kərimova H.A. Hesabatın hazırlanmasının dünya təcrübəsi ölkə təcrübəsi üçün əsas ola bilər // Maliyyə və uçot, 1, 2003.- s.11-14
13. Abbasov Q.Ə., Səbzəliyev S.M., Daşdəmirov Ə.İ., Quliyev V.M., Sadiqov Ə.A. Mühasibat (maliyyə) uçotu.–Bakı:AzDIU-nun nəşriyyatı, 2003.-575 s.
14. Абрютинa М.С. Экспресс-анализ бухгалтерской отчетности: Методика. Практические рекомендации. –М.:Изд-во ДИС, 1999.- 258 с.

15. Абрютин М.С., Грачев А.В. Анализ финансово-экономической деятельности предприятия: Учебно-практическое пособие. –М.: Дело и Сервис, 1998.-328 с.
16. Адаев Ю.В. Анализ эффективности хозяйственной деятельности предприятий в условиях рынка и аудит: Учебное пособие. –Пенза, 1995, 276 с.
17. Анализ экономики. Страна, рынок, фирма/Под ред. проф. В.Е. Рыбалкина. Учебник. –М.:Междунар.отношения, 1999.-304 с.
18. Анализ хозяйственной деятельности в промышленности: Учебник/ Л.А. Богдановская, Г.Г.Виногоров, О.Ф.Мигун и др. Под общ.ред. В.И. Стражева. –2-е изд., Стереотип. –Мн.: Выш.шк., 1996.-363 с.
19. Анализ и обоснование хозяйственных решений/Б.И.Майданчик, М.Г.Карпунин, Я.Г.Любинецкий и др. –М.: Финансы и статистика, 1991.- 136 с.
20. Артеменко В.Г., Беллендир М.В. Финансовый анализ: Учебное пособие. –2-е изд., перераб. и доп.–М.: Изд-во «Дело и сервис», 1999.-160 с.
21. Астахов В.П. Анализ финансовой устойчивости фирмы и процедуры, связанные с банкротством. –М.:Изд-во «Ось-89», 1996.-166 с.
22. Aslanova R.A., İsmayılov N.M. Maliyyə hesabatının statusu və müasir bazar münasibətləri şəraitində onun formalaşması konsepsiyasının harmonizasiya edilməsi // Maliyyə və uçot, 12, 2004, s.23-30; 1, 2005.-s.10-15.
23. Бакаев А.С. Годовая бухгалтерская отчетность коммерческой организации. –М.:Бухгалтерский учет, 2000.- 176 с.
24. Бакаев А.С. Годовая бухгалтерская отчетность организаций: подходы и комментарии к составлению. М. Бухгалтерский учет, 1997.-143 с.
25. Бакаев А.С. Раскрытие бухгалтерской отчетной информации. –М.: МЦФЭР, 1997.-86 с.
26. Баканов М.И., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа: Учебник. –4-е изд., доп.и перераб. –М.:Финансы и статистика, 1998.-416 с.

27. Балабанов И.Т. Основы финансового менеджмента. Как управлять капиталом? –М.: Финансы и статистика, 1996.-384 с.
28. Балабанов И.Т. Финансовый анализ и планирование хозяйствующего субъекта. 2-е изд., доп. –М.:Финансы и статистика, 2000.-208 с.
29. Барац С.М. Курс двойной бухгалтерии. 3-е издание, СПб. 1912.
30. Барнгольц С.Б. Экономический анализ хозяйственной деятельности на современном этапе развития. –М.:Финансы и статистика, 1984.-214 с.
31. Барнгольц С.Б., Мельник М.В. Методология экономического анализа деятельности хозяйствующего субъекта: Учеб.пособие. –М.: Финансы и статистика, 2003.-240 с.
32. Бернстайн Л.А. Анализ финансовой отчетности: Теория, практика и интерпретация / Пер.с англ.; Науч.ред. И.И.Елисеева. –М.:Финансы и статистика, 1996.- 624 с.
33. Бороненкова С.А. Анализ хозяйственной деятельности: Курс лекций. –Екатеринбург: УрГЭУ, 1997.- 176 с.
34. Бороненкова С.А., Маслова Л.И., Крылов С.И. Финансовый анализ предприятий. –Екатеринбург: УрГЭУ, 1997.- 200 с.
35. Бланк И.А. Управление прибылью. –2-е изд., расш.и доп. –К.: Ника-Центр, Эльга, 2002.-752 с.
36. Бухгалтерский учет: Учебник // И.И.Бочкарева, В.А.Быков/ под ред. Я.В. Соколова.-2-е изд., перераб. И доп.-М.:ТК Велби, изд-во Проспект, 2007.-776 с.
37. Бухгалтерский учет: Учебник/П.С.Безруких, В.Б.Ивашкевич, Н.П. Кондраков и др; Под ред. проф.П.С.Безруких. –2-е изд. -М.: Бухгалтерский учет, 1996.- 576 с.
38. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: учеб. / Я.В.Соколов, Ф.Ф. Бутынец, Л.Л.Горецкая, Д.А.Панков, отв. Ред. Ф.Ф.Бутынец.-М.:ТК Велби, Изд-во проспект, 2007.-672 с.
39. Бухгалтерский учет и анализ в США. –М.:Ист-Сервис, 1993.- 240 с.

40. Вакуленко Т.Г., Фомина Л.Ф. Анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности для принятия управленческих решений. – СПб.:Издательский Торговый Дом «Герда», 1999.- 160 с.
41. Вакуленко Т.Г., Фомина Л.Ф. Анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности для принятия управленческих решений. –СПб.:Издательский Торговый Дом «Герда», 2001.- 288 с.
42. Венделин А.Г. Подготовка и принятие управленческого решения. Методологический аспект. –М.:Экономика, 1997.- 244 с.
43. Веснин В.Р. Основы финансового анализа и финансового менеджмента на предприятиях в условиях рынка. –М.:Знание, 1995.- 62 с.
44. Глазов М.М. Методика финансового анализа: новые подходы. – СПб: Издательство Санкт-Петербургского университета экономики и финансов, 1996.- 164 с.
45. Голубович А.Д. Анализ финансовых отчетов зарубежных компаний (Рекомендации для аудиторов). -М.: Объединение кредитно-финансовых предприятий «Менатеп», 1991.- 276 с.
46. Грузинов В.П., Грибов В.Д. Экономика предприятия: Учебное пособие. –М.:Финансы и статистика, 1998.- 208 с.
47. Грузинов В.Т. Экономика предприятия и предпринимательство: Учебное пособие. –М.:Софит, 1994.- 179 с.
48. Директивы ЕЭС и гармонизация стандартов бухгалтерского учета: В 2-х т. –Белгород: Белаудит, 1993.- 256 с.
49. Донцова Л.В., Никифорова Н.А. Составление и анализ годовой бухгалтерской отчетности. –М.:ДИС, 1997.- 140 с.
50. Донцова Л.В., Никифорова Н.А. Годовая и квартальная бухгалтерская отчетность: Учебно-методическое пособие по составлению и анализу. –М.: Издательство ДИС, 1999.- 196 с.
51. Донцова Л.В., Никифорова Н.А. Комплексный анализ бухгалтерской отчетности. –3-е изд., перераб. и доп. –М.:Изд-во «Дело и сервис», 1999.- 304 с.

52. Донцова Л.В., Никифорова Н.А. Анализ финансовой отчетности: Учебное пособие. –М.:Изд-во «Дело и сервис», 2003.- 336 с.
53. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет /Пер.с англ. –М.:Аудит, 1994.- 560 с.
54. Ефимова О.В. Как анализировать финансовое положение предприятия (практическое пособие). –М.:АО «Бизнес-школа Интел-синтез», 1994.-126 с.
55. Ефимова О.В. Финансовый анализ. –М.: Бухгалтерский учет, 1996.-208 с.
56. Ефимова О.В. Финансовый анализ. –4-е изд., перераб. и доп. – М.:Изд-во Бухгалтерский учет, 2002.- 528 с.
57. Захарьин В.Р. Теория бухгалтерского учета : Учебник..- М.:ИНФРА-М: ФОРУМ, 2003.-304 с.
58. Злобина Т.Б. Учет и анализ финансовой деятельности промышленных фирм развитых капиталистических стран. – М.:Финансы, 1980.- 268 с.
59. Зудилин А.П. Анализ хозяйственной деятельности предприятий развитых капиталистических стран. –2-е изд., перераб. –Екатеринбург: «Каменный пояс», 1992.- 224 с.
60. Зудилин А.П. Учись читать бухгалтерскую отчетность партнера и конкурента. –М.:РУДН, 1993.- 162 с.
61. Игнатова Е.А., Пушкарева Г.М. Анализ финансового результата деятельности предприятия. –М.:Финансы и статистика, 1990.- 96 с.
62. Исмаилов Н.М. Экономический анализ и управление (вопросы методологии и практики). Баку. Издательско-Полиграфическое Предприятие «ИСМАИЛ», 2003.- 152 с.
63. İsmayılov N.M. Bazar münasibətləri şəraitində müəssisənin (firmanın) maliyyə nəticələrinin təhlili// Maliyyə və uçot, 12, 2001, s.15-21; 1, 2002, s.10-14; 2, 2002.- s. 22-28

64. İsmayılov N.M.,Sadıqov T.Ə.Məsrəfveriminin amilli təhlili və onun təkmilləşdirilməsi problemləri.Bakı,»İqtisad Universiteti» nəşriyyatı, 2002.-168 s.
65. Как читать балансый отчет/Международная организации труда: Пер. с англ. –М.:Финансы и статистика, 1992.- 139 с.
66. Карлин Т.Р. Анализ финансовый отчетов (на основе GAAP): Учебник. –М.:ИНФРА-М, 1998.- 448 с.
67. Качалин В.В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP.-4-е изд.-М.:Дело.1998.-432 с.
68. Kazımov R.N. Müəssisənin əmlak vəziyyətinin təhlili. Bakı, «İqtisad Universiteti» nəşriyyatı, 2000.- 16 s.
69. Kazımov R.N. Müəssisənin maliyyə sabitliyinin təhlili. Bakı, «İqtisad Universiteti» nəşriyyatı, 2000.- 38 s.
70. Kazımov R.N., İsmayılov N.M. Müəssisənin ödəmə qabiliyyətinin təhlili (metodik vəsait). Bakı, «İqtisad Universiteti» nəşriyyatı, 2000.- 37 s.
71. Кипарисов Н.А. Основы балансоведения. Построение балансов и анализ. М. 1928.
72. Ковалев А.И., Привалов В.П. Анализ финансового состояния предприятия. –2-е изд., перераб. и доп. –М.:Центр экономики и маркетинга, 1997.- 256 с.
73. Ковалев В.В. Финансовый анализ: Управление капиталом. Выбор инвестиций. Анализ отчетности. –М.:Финансы и статистика, 1996.- 432 с.
74. Ковалев В.В., Патров В.В. Как читать баланс. М.:Финансы и статистика, 1998.- 431 с.
75. Ковалев В.В., Волкова О.Н. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. –М.:ПБОЮЛ Гриженко Е.М., 2000.- 424 с.
76. Kommersiya Təşkilatları üçün Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının Konseptual Əsasları.Bakı, 2010.-284 s.
77. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет, анализ хозяйственной деятельности и аудит. –М.:Перспектива, 1994.- 340 с.

78. Кондраков Н.П. Основы финансового анализа.-М.:Главбух, 1998.- 112 с.
79. Крейнина М.Н. Финансовое состояние предприятия. Методы оценки. –М.: ИКЦ «ДИС», 1997.- 224 с.
80. Крейнина М.Н. Анализ финансового состояния и инвестиционной привлекательности в промышленности, строительстве и торговле. –М.: Издательство ДИС, «МВ-центр», 1994.- 256 с.
81. Крылова Т.Б. Выбор партнера: анализ отчетности капиталистического предприятия. –М.:Финансы и статистика, 1991.- 160 с.
82. Курс финансового анализа предприятия: Учебное пособие /Японский банк развития. –М., 1995.- 176 с.
83. Линнакс Э.А. Финансовый учет акционерного общества в США. – М.: Финансы и статистика, 1991.- 48 с.
84. Логинова Н.А. Анализ финансового состояния предприятия и ликвидности баланса: Учебное пособие. –СПб.:Типография Балтийского государственного технического университета, 1993.- 256 с.
85. Лоханина И.М., Золнина З.К. Основы анализа финансового состояния предприятия. –Ярославль:ЯрГУ, 1993.- 128 с.
86. Любушин Н.П., Лещева В.Б., Дьякова В.Г. Анализ финансово-экономической деятельности предприятия: Учебное пособие для вузов/Под ред. проф. Н.П.Любушина. –М.:ЮНИТИ-ДАНА, 2002.- 471 с.
87. Мазурова И.И., Романовский М.В. Варианты прогнозирования и анализа финансовой устойчивости организации: Учебное пособие.–СПб.: Издательство Санкт-Петербургского университета экономики и финансов, 1995.- 64 с.
88. Малич В.А. Анализ финансовой деятельности предприятий: СПб.:Издательство Санкт-Петербургского университета экономики и финансов, 1995.- 108 с.
89. Mahmudov İ.M., Zeynalov T.Ş., Mahmudov R.İ. Maliyyə vəziyyətinin təhlili. Bakı, «Nasir» nəşriyyatı, 2000.- 183 s.

90. Mahmudov İ.M., Zeynalov T.Ş., Quliyev F.M. İqtisadi təhlil. Dərslik. Bakı, «İqtisad Universiteti» nəşriyyatı, 2003.- 492 s.
91. Мельничук Г.М. Анализ хозяйственной деятельности в промышленности. –Киев:Высшая школа, 1990.- 498 с.
92. Международные Стандарты Финансовой Отчетности 1999: издание на русском языке, М.: Аскерн-АССА, 1999.-1135 с.
93. Международные Стандарты Финансовой Отчетности 2009: издание на русском языке. М.:Аскерн АССА, 2009.-1047 с.
94. Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета. М.: ЮНИТИ, 1999.- 349 с.
95. Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г. Учет: международная перспектива / Пер. с англ. М.:Финансы и статистика, 1996.- 524 с.
96. Namazəliyev H.İ. Sənaye müəssisələri təsərrüfat fəaliyyətinin iqtisadi təhlili. Bakı: «Maarif» nəşriyyatı, 1995.- 392 s.
97. Namazəliyev H.İ., İsmayılov N.M., Həmidova E.H. Sənaye müəssəsinin (birliyinin) maliyyə vəziyyətinin təhlili (metodik vəsait). Bakı, «AzDİU»-nun nəşriyyatı, 1993.- 92 s.
98. Негашев Е.В. Анализ финансов предприятия в условиях рынка: Учебное пособие. –М.:Высш.шк., 1997.- 192 с.
99. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета/ Б.Нидлз, Х.Андерсон, Д.Колдуэлл: Пер с англ./Под ред.Я.В. Соколова.— 2-е изд., стереотип.-М.:Финансы и статистика. 1997.-469 с.
100. Новодворский В.Д., Пономарева Л.В., Ефимова О.В. Бухгалтерская отчетность: составление и анализ. В 3-х частях/Под ред. В.Д.Новодворского. –М.:Бухгалтерский учет, 1994. –ч.1. –(Библиотека журнала «Бухгалтерский учет»), 96 с.
101. Новодворский В.Д., Пономарева Л.В., Ефимова О.В. Бухгалтерская отчетность:составление и анализ. В 3-х частях/Под ред. В.Д.Новодворского. –М: Бухгалтерский учет, 1994. –ч.3. –(Библиотека журнала «Бухгалтерский учет»), 80 с.

102. Палий В.Ф. Новая бухгалтерская отчетность: содержание и методика анализа. –М.: «Контроллинг», 1991.- 91 с.
103. Палий В.Ф. Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: ИНФРА-М, 2002.- 304 с.
104. Палий В.Ф., Палий В.В. Финансовый учет: Учебное пособие. –2-е изд., перераб. и доп. –М.:ИД ФБК-ПРЕСС, 2001.- 408 с.
105. Панков Д.А. Бухгалтерский учет и анализ в зарубежных странах. Учебное пособие. –Мн.:НП «Экоперспектива», 1998.- 238 с.
106. Панфилова Ю.А. «Учет и анализ эффективности использования нематериальных активов». Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук. Москва, 2001.-152 с.
107. Петрова В.И. Совершенствование методологии бухгалтерского учета и экономического анализа:Монография/Под ред. В.И.Петровой и Р.Барица. –М.:Финансы и статистика, 1995.- 239 с.
108. Погостинская Н.Н., Погостинский Ю.А. Системный анализ финансовой отчетности. –СПб.:Изд-во Михайлова В.А., 1999.- 96 с.
109. Пучкова С.И. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учебное пособие. –М.:ИД ФБК-ПРЕСС, 2001.- 256 с.
110. Рахман З., Шеремет А.Д. Бухгалтерский учет в рыночной экономике. М.:ИНФРА-М. 1996.- 244 с.
111. Ришар Ж. Аудит и анализ хозяйственной деятельности предприятия: Пер. с франц./Под ред. Л.П.Белых. –М.:Аудит, ЮНИТИ, 1997.- 375 с.
112. Роберт Н.Антони «Основы бухгалтерского учета». Под науч.ред. к.э.н.Татьяны Крыловой:С.П.Триада НТТ.Москва, 1998.-318 с.
113. Рудановский А.П. Руководящие начала (принципы) по счетоводству и отчетности в государственных хозяйственных объединениях. М.:Макиз. 1924.
114. Рудановский А.П. Принципы общественного счетоведения. М.: Макиз. 1925.

115. Рудановский А.П. Теория балансового учета. Баланс как объект учета. М.: Макиз. 1928.
116. Русак Н.А. Экономический анализ в условиях самофинансирования предприятия. Минск:Беларусь, 1989.- 239 с.
117. Русак Н.А., Русак В.А. Финансовый анализ субъекта хозяйствования: справочное пособие. Минск: Выш.шк., 1997.- 309 с.
118. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: - 2-е изд., перераб. и доп. –Мн.:ИП «Экоперспектива», 1997.- 498 с.
119. Sadıqov Ə.A. Mühasibat (maliyyə) uçotu. –Bakı: «Nasir» nəşriyyatı, 2002.- 577 s.
120. Сатубалдин С.С. Учет затрат на производство в промышленности США. –М.:Финансы, 1980.- 141 с.
121. Севрук М.А. Экономический анализ в условиях самостоятельности предприятий. –М.:Финансы и статистика, 1989.- 188 с.
122. Səbzəliyev S.M. Mühasibat (maliyyə) hesabatı. –Bakı: «AzDİU»-nun nəşriyyatı, 2003.- 170 s.
123. Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета. –М.: Финансы и статистика, 1991.- 400 с.
124. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М.: ЮНИТИ. 1996.- 416 с.
125. Соколов Я.В., Палий В.Ф., Ремизов И.А. Реформа бухгалтерского учета. Российские и международные стандарты. М. 1998.- 324 с.
126. Соловьева О.В. Зарубежные стандарты учета и отчетности. М.: Аналитика-Пресс, 1998.- 164 с.
127. Теория бухгалтерского учета: Учеб.пособие для вузов/ Под ред. В.Д.Новодворского.-М.:Юнити-ДАНА, 2000.-294 с.
128. Ткач В.И., Ткач М.В. Международная система учета и отчетности. М.: Финансы и статистика, 1991.- 176 с.
129. Финансовый анализ деятельности фирмы. –М.:Крокус Интернейшнл, 1992.- 240 с.

130. Фостер Дж., Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. Пер.с англ./Под ред. Я.В.Соколова.-М.:Финансы и статистика, 1995.- 416 с.
131. Хеддервик К. Финансовый и экономический анализ деятельности предприятий/Международная организации труда: Пер. с англ.; Под ред. Ю.И. Воропаева. –М.:Финансы и статистика, 1996.- 192 с.
132. Хелферт Э. Техника финансового анализа: Пер. с англ./Под ред. Л.П. Белых. –М.:Аудит, ЮНИТИ, 1996.- 663 с.
133. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с. англ./Под ред. Проф. Я.В.Соколова.-М.:Финансы и статистика, 1997.- 576с.
134. Хорин А.Н. Анализ интенсификации производства: Вопросы методологии и практики. –М.:Финансы и статистика, 1990.- 174 с.
135. Хурматулин В.Ноу-хау как нематериальный актив предприятия // «Финансовая газета».-1999.-№19;
136. Цвейбак Я.И. Проверка достоверности отчетности предприятий. – М.: Финансы и статистика, 1990.- 190 с.
137. Чумаченко Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США.–М.: Финансы, 1971.- 237 с.
138. Шерр И.Ф. Бухгалтерия и баланс. М.- 1926.
139. Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С. Методика финансового анализа. – М.: ИНФРА-М, 1995.- 176 с.
140. Шеремет А.Д., Негашев Е.В. Методика финансового анализа. – М.: ИНФРА-М, 1999.- 208 с.
141. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебное пособие.–М.:ИНФРА-М, 1995.- 240 с.
142. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение. М.:ИНФРА-М, 1999.- 216 с.