

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

**“Azərbaycanda 15 saylı “Müştərilərlə müqavilələrdən gəlirlər”
adlı MHBS-in tətbiqi və onun maliyyə menecmentində istifadə
məsələləri”
mövzusunda**

MAGİSTR DİSSERTASIYASI

Məmmədzadə Fəqan İmran

BAKİ-2020 il

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

BMDM-in direktoru

i.ü.f.d., dos. Əhmədov Fariz Saleh

_____ **imza**

“ ___ ” _____ **2020-ci il**

“Azərbaycanda 15 saylı “Müştərilərlə müqavilələrdən gəlirlər” adlı MHBS-in tətbiqi və onun maliyyə menecmentində istifadə məsələləri”

mövzusunda

MAGİSTR DİSSERTASIYASI

İxtisasın şifri və adı: 060403 - Maliyyə

İxtisaslaşma: “Maliyyə menecmenti”

Qrup: 642

Magistrant

Məmmədzadə Fəqan İmran

_____ **imza**

Elmi rəhbər

i.ü.f., dos. Sultanov Firudin Oktay

_____ **imza**

Proqram rəhbəri

i.e.n., dos. Seyfullayev İlqar Zülfüqar oğlu

_____ **imza**

Kafedra müdiri

i.e.d., prof. Kəlbəyev Yaşar Atakişi oğlu

_____ **imza**

BAKİ – 2020

Elm andı

Mən, Fəqan Məmməd zadə İmran oğlu and içirəm ki, “Azərbaycanda 15 saylı “Müştərilərlə müqavilələrdən gəlirlər” adlı MHBS-in tətbiqi və onun maliyyə menecmentində istifadə məsələləri ” mövzusunda magistr dissertasiyasını elmi əxlaq normalarına və və istinad qaydalarına tam riayət etməklə və istifadə etdiyim bütün mənbələri ədəbiyyat siyahısında əks etdirməklə yazmışam.

Azərbaycanda 15 saylı “Müştərilərlə müqavilələrdən gəlirlər” adlı MHBS-in tətbiqi və onun maliyyə menecmentində istifadə məsələləri

Xülasə

Tədqiqatın aktuallığı: 21-ci əsrdə dünya dövlətləri arasında maliyyə münasibətləri baxımından sərhədlər demək olar ki, aradan qalxmış və dövlətlər və onların residenti olduğu yerli şirkətlər iqtisadi münasibətlərində bir-birinə inteqrasiya etmişdir. Bu inteqrasiyanı maliyyə və iqtisadi münasibətlər cəhətdən mümkün edən ən önəmli faktor ortaqların birliyi olubdur. Biz bu dili Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartları (MHBS) adlandırsaq, yanılmarıq.

Tədqiqatın məqsədi: Bu tədqiqatın əsas məqsədi 15 saylı "Müştərilərlə müqavilələrdən gəlirlər" adlı MHBS-in əsas tələblərini öyrənmək, müxtəlif sektorlarda tətbiqi mexanizmlərini təhlil etmək, standartda keçidin müəssisələrin maliyyə nəticələrinə və maliyyə menecmentinə təsirlərini ortaya çıxarmaqdır.

İstifadə olunmuş tədqiqat metodları: Bu tədqiqatda müqayisəli təhlil, tətbiqi, kəmiyyət, keyfiyyət, sistemli yanaşma metodlarından istifadə olunmuşdur.

Tədqiqatın informasiya bazası: Tədqiqatın informasiya bazası standart haqqında dərc edilən məlumatlar və standartın tətbiq edildiyi maliyyə hesabatları olmuşdur.

Tədqiqatın məhdudiyyətləri: Standart yenidir və ilk dəfə 2018-ci ildə tətbiq olunmuşdur. Tədqiqat haqqında nəzəri və tədqiqi məlumatlar azdır.

Nəticələrin elmi yeniliyi və praktiki nəticələri: Tədqiqat Azərbaycanda bu mövzuda aparılmış ilk araşdırmaadır. Bu tədqiqat nəticəsində ortaya çıxarılmış materiallardan universitetlərdə dərs vəsaiti, bu sahədə gələcəkdə tədqiqat aparacaq şəxslərə istinad mənbəyi kimi istifadə oluna bilər.

Nəticələrin istifadə oluna biləcəyi sahələr: Bu tədqiqatda əldə olunmuş nəticələrin olduqca çoxlu praktik əhəmiyyəti var. Belə ki, tədqiqat işinin nəticələrindən müəssisələrin maliyyə hesabatlarının həm həmin müəssisələr tərəfindən hazırlanmasında, həm də, maliyyə hesabatları istifadəçiləri tərəfindən həmin müəssisələrin maliyyə hesabatlarına mümkün təsirlərinin öyrənilməsində çox geniş və səmərəli bir vasitə kimi istifadə oluna bilər.

Açar sözlər: Gəlir, İcra Öhdəliyi, MHBS.

Application of IFRS 15 Revenue from Contracts with Clients in Azerbaijan and its use in financial management

Abstract

The actuality of the research: In the 21st century, the borders have almost disappeared, and the states and companies have integrated into each other. The most important factor that makes this integration possible is the presence of a common language called International Financial Reporting Standards (IFRS).

The purpose of the research: The main purpose is to analyse the mechanisms of application in various sectors, to reveal the impact of the transition to the standard on the financial results and financial management of enterprises.

Methodology: In this study, the methods of comparative analysis, application, quantity, quality, systematic approach were used.

The database of the research: The research database was the published information about the standard and financial statements where the standard is applied.

Limitations of the research: The standard is new and was first introduced in 2018. There is little theoretical and research data on the study.

Scientific novelty and practical results: The study is the first of this kind in Azerbaijan. The materials obtained can be used as textbooks in universities and as a source of reference for future researchers in this field.

Areas where the results can be used: The results of the research can be used in the preparation of financial statements of enterprises, as well as in the identification of the possible impact on the financial statements of these enterprises by users.

Key words: Revenue, Performance Obligation, IFRS.

İXTİSARLAR VƏ İŞARƏLƏR

ABŞ	Amerika Birləşmiş Ştatları
BMHŞK	Beynəlxalq Maliyyə Hesabatları Şərhlər Komitəsi
BMUSS	Beynəlxalq Mühasibat Uçotu Standartları Şurası
ƏDV	Əlavə Dəyər Vergisi
HPBS	Hasilatın Pay Bölgüsü Sazişi
MHBS	Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartı
MUBS	Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartı
MUSS	Maliyyə Uçotu Standartları Şurası
SŞK	Standart Şərhləri Komitəsi
ÜQEMUP	Ümumilikdə Qəbul Edilmiş Mühasibat

MÜNDƏRİCAT

GİRİŞ	8
--------------------	----------

I fəsil. 15 SAYLI MHBS-İN MƏQSƏDİ, ƏHATƏ DAİRƏSİ VƏ İNKİŞAF TARİXİ	12
---------------------------------------------------------------------------------	-----------

1.1. Standarta ümumi baxış.....	12
1.2. Standartın inkişaf tarixi.....	14
1.3. Əvvəlki standartda problemlər və yeni standartta ehtiyac.....	20
1.4. Standarta keçid metodları.....	26
1.5. Standartın əhatə dairəsi.....	28

II fəsil. 15 SAYI MHBS-İN ƏSAS TƏLƏBLƏRİNİN ÖYRƏNİLMƏSİ VƏ TƏTBİQİ MEXANİZMLƏRİNİN TƏHLİLİ	30
---------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------

2.1. Müştəri ilə müqavilənin öyrənilməsi.....	30
2.1.1. Müqavilənin predmentləri.....	30
2.1.2. Müqaviləyə düzəlişlər.....	34
2.1.3. Standartın tələbinə görə müqavilə hesab edilməyən tənzimləmələr.....	38
2.2. Müqavilədə icra öhdəliklərinin müəyyən edilməsi.....	38
2.2.1. Müqavilədə söz verilmiş mal və xidmətlərin müəyyən edilməsi.....	38
2.2.2. Söz verilmiş mal və xidmətlərin icra öhdəliyi olub olmamasının müəyyən edilməsi.....	40
2.2.3. Əsas tərəf və agentin müəyyən edilməsi.....	46
2.3. Əməliyyat qiymətinin müəyyən edilməsi.....	50
2.3.1. ƏDV və ya digər oxşar vergilərin uçuğu.....	51
2.3.2. Dəyişən ödəniş məbləği.....	52
2.3.3. Əhəmiyyətli maliyyə komponenti.....	54
2.4. Əməliyyat qiymətinin icra öhdəlikəri üzrə bölüşdürülməsi.....	56
2.4.1. Nisbi müstəqil satış qiyməti metodunun tətbiq edilməsi.....	56
2.4.2. Dəyişən ödəniş məbləğinin bölüşdürülməsi.....	59
2.5. İcra öhdəliklərinin yerinə yetirilməsi.....	59
2.5.1. Müəyyən dövr ərzində yerinə yetirilən icra öhdəlikəri.....	60
2.5.2. Nəzarətin birbaşa ötürülməsi ilə yerinə yetirilən icra öhdəlikləri.....	64

III fəsil. 15 SAYLI MHBS-İN AZƏRBAYCANDA MÜXTƏLİF SEKTORLARDA TƏTBİQİNİN TƏHLİLİ VƏ MALİYYƏ MENECMENTİNDƏ İSTİFADƏSİNİN ÖYRƏNİLMƏSİ	65
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------

3.1. Standartın neft və qaz sektorunda tətbiqi.....	65
3.2. Standartın mühəndislik və tikinti sektorunda tətbiqi.....	67
3.3. Standartın pərakəndə və istehlak məhsulları sektorunda tətbiqi.....	70
3.4. Standartın telekommunikasiya sektorunda tətbiqi.....	74
3.5. Standartın texnologiya sektorunda tətbiqi.....	77
3.6. Standartın maliyyə menecmentində istifadəsi.....	79

NƏTİCƏ VƏ TƏKLİFLƏR	82
----------------------------------	-----------

ƏDƏBİYYAT SİYAHISI	84
---------------------------------	-----------

ƏLAVƏLƏR	89
-----------------------	-----------

CƏDVƏLLƏRİN SİYAHISI	92
-----------------------------------	-----------

GİRİŞ

Mövzunun aktuallığı. 21-ci əsrdə biz artıq qloballaşmanın ən bariz nümunələrini görməkdəyik. Dünya dövlətləri arasında maliyyə münasibətləri baxımından sərhədlər demək olar ki, aradan qalxmış və dövlətlər və onların residenti olduğu yerli şirkətlər iqtisadi münasibətlərində bir-birinə inteqrasiya etmişdir. Bu inteqrasiyanı maliyyə və iqtisadi münasibətlər cəhətdən mümkün edən ən önəmli faktor ortaq bir dilin olmasıdır. Biz bu dili MHBS adlandırsaq yanılmırıq. Məhz belə bir standartlaşmış və hamı tərəfindən başa düşülən bir dilin olması sayəsində Amerikada yerləşən bir şirkətin Çindəki hər hansı bir şirkətin bu standartlara əsasən hazırlanmış hesabatlarına baxaraq həmin şirkətə investisiya etməsi, yaxud onla əməkdaşlıq etməsi mümkün olmuşdur.

Bu standartlar daim dəyişməkdə və təkmilləşdirilməkdədir. Ən son təkmilləşmiş standartlardan bir də 15 sayılı "Müştərilərlə müqavilələrdən gəlirlər" adlı MHBS-dir. Gəlir həm maliyyə hesabatlarının tərtibçiləri, həm də istifadəçiləri üçün ən vacib maliyyə hesabatı meyarlarından biridir. Bundan müəssisənin keçmiş maliyyə fəaliyyətinin aspektlərini, gələcək perspektivlərini və maliyyə sağlamlığını ölçmək və qiymətləndirmək üçün istifadə olunur. Buna görə gəlirlərin tanınması, investor və tənzimləyicilər tərəfindən ən çox diqqət edilən mövzulardan biridir.

BMUSS tərəfindən buraxılmış 15 №-li MHBS bütün köhnə gəlir standartları və şərtləri, o cümlədən 11 №-li MUBS "Tikinti Müqavilələri", 18 №-li MUBS "Gəlirlər", 13 №-li BMHŞK "Müştəri Sadıqlıyı Proqramları", 15 №-li BMHŞK "Daşınmaz Əmlakın İnşasına dair Müqavilələr", 18 №-li BMHŞK "Müştərilərdən Aktivlərin Köçürülməsi" və 15 №-li SŞK "Reklam Xidmətləri ilə Əlaqəli Gəlir-Barter Əməliyyatları" ilə əlaqəli bütün standartları və şərtləri əvəz etdi. Standartın tətbiqinə daha əvvəl 1 Yanvar 2017-ci ildən başlanmasına qərar verilsə də, daha sonra 1 Yanvar 2018-ci il tarixinə dəyişdirilmişdir. Azərbaycanda da maliyyə hesabatlarını MHBS-in tələblərinə uyğun olaraq hazırlayan bütün müəssisələr bu standartı 1 Yanvar 2018-ci ildən məcburi olaraq tətbiq etməlidir. Beləliklə, bu tədqiqatda mühasibat və maliyyə sahəsində günümüzdə ən aktual mövzulardan biri üzrə tədqiqat aparılmışdır.

Problemin qoyuluşu və öyrənilmə səviyyəsi. Bu tədqiqatın məqsədinə nail olmaq üçün aşağıda qoyulan tədqiqat sualları üzrə araşdırmalar aparılmışdır:

1. Standartın əsas anlayışları nələrdir və gəlirlər üçün mövcud olan əvvəlki standart və şərtlərdən fərqli cəhətlər hansılardır?
2. Standartın əsas tələbləri nələrdir, onlar necə tətbiq olunur və müəssisələrin maliyyə nəticələrinə hansı təsirləri var?
3. Standartın tətbiqinin Azərbaycanda fəaliyyət göstərən müəssisələrin maliyyə hesabatlarına və maliyyə əmsallarına nə kimi təsirləri var?

Tədqiqat üzrə qoyulan məqsəd və vəzifələr, tədqiqat üzrə seçilən metodologiya və tədqiqat üçün toplanılan məlumatların təhlili yuxarıda qeyd edilən əsas tədqiqat suallarına cavab tapmaq məqsədi daşımışdır.

Tədqiqatın məqsəd və vəzifələri. Bu tədqiqatın əsas məqsədi 15 saylı "Müştərilərlə müqavilələrdən gəlirlər" adlı MHBS-in əsas tələblərini öyrənmək, müxtəlif sektorlarda tətbiqi mexanizmlərini təhlil etmək, standarta keçidin müəssisələrin maliyyə nəticələrinə və maliyyə menecmentinə təsirlərini ortaya çıxarmaq və tətbiqinin maliyyə hesabatları istifadəçiləri üçün faydalarını araşdırmaqdan ibarətdir. Bundan əlavə, qeyd etdiyimiz kimi, Azərbaycanda maliyyə hesabatlarını MHBS-in tələblərinə uyğun hazırlayan şirkətlər 1 Yanvar 2018-ci ildən etibarən bu standartı məcburi olaraq tətbiq edəcəklər. Bu tədqiqatda həmin şirkətlərin bunu öz maliyyə əməliyyatlarına necə tətbiq etdikləri araşdırılacaq və faydalarından bəhs ediləcəkdir. Dissertasiya işinin əsas məqsədlərindən biri də əvvəlki 11 №-li MUBS "Tikinti Müqavilələri", 18 №-li MUBS "Gəlirlər", 13 №-li BMHŞK "Müştəri Sadıqlıyı Proqramları", 15 №-li BMHŞK "Daşınmaz Əmlakın İnşasına dair Müqavilələr", 18 №-li BMHŞK "Müştərilərdən Aktivlərin Köçürülməsi" və 15 №-li SŞK "Reklam Xidmətləri ilə Əlaqəli Gəlir-Barter Əməliyyatları" standart və şərtləri hazırda qüvvədə olan 15 saylı "Müştərilərlə müqavilələrdən gəlirlər" adlı MHBS ilə qarşılıqlı müqayisəsini aparmaqdır.

Tədqiqatın obyektı və predmeti. Tədqiqatın predmetini 15 №-li MHBS-in prinsip və mexanizmlərinin öyrənilməsi, habelə onların müxtəlif sektorlara tətbiqinin təhlili və maliyyə menecmentinə təsirlərinin ortaya çıxarılması təşkil edir. Tədqiqatın

obyekti isə Azərbaycanda və xaricdə fəaliyyət göstərən müəssisələrin maliyyə hesabatlarıdır.

Tədqiqat metodları. Tədqiqat zamanı tətbiqi tədqiqat metodundan istifadə edilib. Bu tədqiqatda əsasən texnika və prosedurları müəyyən etmək məqsədi daşıyır. Bundan əlavə, tədqiqatda ikinci dərəcəli məlumatlardan – standart ilə bağlı dərc olunan mülahizələrdən, müxtəlif şirkətlərin maliyyə hesabatları və menecment hesabatlarından istifadə etməklə standartın tətbiqini təhlil etmək üçün statistik təhlil metodundan istifadə olunmuşdur. Tədqiqat zamanı həm kəmiyyət, həm də keyfiyyət tədqiqat metodlarından istifadə olunub. Sistemli yanaşma metodu ölkənin maliyyə sistemini bütövlükdə xarakterizə etmək və standartın tətbiqi məsələlərinin öyrənilməsi üçün tətbiq olunub. Müqayisəli təhlil əvvəlki standart və yeni standart arasındakı fərqlərin və tətbiq imkanlarının müəyyən edilməsi üçün istifadə olunmuşdur.

Tədqiqatın informasiya bazası. Bu tədqiqatda Standart ilə bağlı dərc edilən vəsaitlərdən, aparılmış tədqiqat işlərindən, xüsusilə dissertasiya işləri və məqalələrdən, Maliyyə Nazirliyinin dərc etdiyi MHBS və MUBS-lardan, BMUSŞ tərəfindən dərc edilən standartlardan, BMHŞK tərəfindən dərc edilən şərhlər toplusundan, standartı bu il özünün MHBS-ə uyğun hesabatlarında tətbiq edəcək şirkətlərin maliyyə hesabatları və menecment hesabatlarından və həmçinin standartın tətbiqindən genişmiqyaslı istifadə edən “Big 4” audit şirkətlərinin dərc etdiyi məlumatlarda istifadə olunmuşdur. Bundan başqa, həm də, müəllifin standartın Azərbaycanda fəaliyyət göstərən şirkətlərə tətbiqində birbaşa iştirakı nəticəsində əldə edilən məlumatlardan da istifadə edilmişdir.

Tədqiqatın məhdudiyyətləri. Bildiyimiz kimi bu standart yeni yaradılmış və ilk dəfə 2018-ci ildə tətbiqinə başlanılmışdır. Ona görə də bu mövzuda daha əvvəllər az sayda araşdırmalar aparılmışdır. Həm də, standart haqqında nəzəriyyə bazasının əksikliyi də nəzərə çarpmaqdadır. Bundan əlavə, standartta aid Azərbaycan dilində çox az sayda ədəbiyyat əldə etmək mümkün olmuşdur. Daha çox xarici dillərdəki ədəbiyyatlardan istifadə olunmuşdur. Təhlil hissəsindəki məlumatların çox hissəsi

birinci dərəcəli məlumatlardır və müəllfin araşdırmalar nəticəsində ortaya çıxardığı faktlara əsaslanır.

Tədqiqatın elmi yeniliyi. Tədqiqat Azərbaycanda bu mövzuda aparılmış ilk araşdırmaadır. Bu tədqiqat nəticəsində ortaya çıxarılmış materiallardan universitetlərdə dərs vəsaiti, bu sahədə gələcəkdə tədqiqat aparacaq şəxslərə istinad mənbəyi kimi istifadə oluna bilər.

Tədqiqatın praktiki əhəmiyyəti və tətbiq sahələri. Bu tədqiqatın əsas özəlliyi onun praktik əhəmiyyətidir. Tədqiqat boyunca standartın tələbləri və tətbiqi xüsusiyyətləri öyrənilmiş və müxtəlif sahələrdə standartın tətbiqinin praktikadan əldə edilmiş məlumatlar əsasında izahı verilmişdir. Bu tədqiqatda əldə olunmuş nəticələrin olduqca çoxlu praktik əhəmiyyəti var. Belə ki, tədqiqat işinin nəticələrindən müəssisələrin maliyyə hesabatlarının həm həmin müəssisələr tərəfindən hazırlanmasında, həm də, maliyyə hesabatları istifadəçiləri tərəfindən həmin müəssisələrin maliyyə hesabatlarına mümkün təsirlərinin öyrənilməsində çox geniş və səmərəli bir vasitə kimi istifadə oluna bilər.

I fəsil. 15 SAYLI MHBS-İN MƏQSƏDİ, ƏHATƏ DAİRƏSİ VƏ İNKİŞAF TARİXİ

1.1. Standarta ümumi baxış

Gəlir həm maliyyə hesabatlarının tərtibçiləri, həm də istifadəçiləri üçün ən vacib maliyyə hesabatı meyarlarından biridir. Bundan müəssisənin keçmiş maliyyə fəaliyyətinin aspektlərini, gələcək perspektivlərini və maliyyə sağlamlığını ölçmək və qiymətləndirmək üçün istifadə olunur. Buna görə gəlirlərin tanınması investor və tənzimləyicilər tərəfindən ən çox diqqət edilən mövzulardan biridir. Əhəmiyyətinə və dünya maliyyə bazarlarının getdikcə qloballaşmasına baxmayaraq, 2014-cü ildə yeni qaydaların təsdiq edilməsinə qədər gəlirlərin tanınması tələbləri ABŞ ÜQEMUP və MHBS-də fərqlənirdi və bu da öz növbəsində oxşar əməliyyatlar üçün fərqli mühasibatlığa səbəb olurdu (Ernst & Young , 2019a).

Gəlirlərin tanınması qaydalarının hər iki yanaşmada inkişaf etdirilməyə ehtiyacı vardı. ABŞ ÜQEMUP xüsusi sənaye və ya əməliyyatlar üçün geniş gəlir tanıma konseptləri və tələblərini özündə cəmləşdirirdi və bu da iqtisadi cəhətdən oxşar əməliyyatlar üçün fərqli mühasibatlığa səbəb ola bilirdi.

2002-ci ilin oktyabr ayında ABŞ-dakı MUŞŞ və BMUŞŞ gəlirlərin tanınması üçün hərtərəfli prinsipləri ehtiva edən vahid gəlir standartının hazırlanması üçün birgə layihəyə təşəbbüs etdi. Layihənin əsas məqsədi aşağıdakılar idi:

- ✓ Gəlirlərin tanınması üzrə hazırkı yanaşmalardakı uyğunsuzluqları və zəif cəhətləri aradan qaldırmaq;
- ✓ Gəlir məsələlərini həll etmək üçün daha ideal bir yanaşma təmin etmək;
- ✓ Müəssisələr, sənaye sahələri və kapital bazarları arasında müqayisəni yaxşılaşdırmaq;
- ✓ İnkişaf etdirilmiş açıqlamalar vasitəsilə maliyyə hesabatı istifadəçilərinə daha faydalı məlumat vermək;
- ✓ Qaydaların həcmi sadələşdirmək və azaltmaqla maliyyə hesabatının hazırlanmasını sadələşdirmək.

2014-cü ilin may ayında buraxılmış gəlir standartı əsasən birləşdirilmiş və müvafiq olaraq MHBS və ABŞ ÜQEMUP-in əvvəlki gəlir tanınması tələblərini əvəz etmişdir. Standart müştərilərlə bağlanmış müqavilələrdən irəli gələn bütün gəlirlər üçün mühasibat tələblərini təmin edir. Bu standart icarə müqavilələri kimi digər MHBS-in tələblərinə uyğun olan müqavilələrdən başqa müştərilərinə mal və ya xidmətlər göstərmək üçün müqavilə bağlayan bütün müəssisələrə təsir göstərir (Ernst & Young, 2019a). Standart həmçinin müştərilərə mal və ya xidmətlər göstərmək üçün müqaviləni əldə etmək və yerinə yetirmək üçün müəssisənin çəkdiyi xərclərin uçotunu da göstərir və əmlak, tikili və ya avadanlıq kimi müəyyən qeyri-maliyyə aktivlərin satışlarında qazanc və zərərin ölçülməsi və tanınması üçün bir model təqdim edir.

BMUSŞ tərəfindən buraxılmış 15 №-li MHBS “Müştərilərlə Müqavilələrdən Gəlirlər”, bütün köhnə gəlir standartları və şərtləri, o cümlədən 11 №-li MUBS “Tikinti Müqavilələri”, 18 №-li MUBS “Gəlirlər”, 13 №-li BMHŞK “Müştəri Sadiqliyi Proqramları”, 15 №-li BMHŞK “Daşınmaz Əmlakın İnşasına dair Müqavilələr”, 18 №-li BMHŞK “Müştərilərdən Aktivlərin Köçürülməsi” və 15 №-li SŞK “Reklam Xidmətləri ilə Əlaqəli Gəlir-Barter Əməliyyatları” ilə əlaqəli bütün standartları və şərtləri əvəz etdi.

Standart gəlirlər və əlaqədar pul vəsaitlərinin hərəkətinin ölçülməsi və tanınması üçün müəssisənin tətbiq etməli olduğu prinsipləri təsvir edir. Əsas prinsip odur ki, müəssisə gəliri malın və ya xidmətin müştəriyə təhvil verilməsi müqabilində sahib olacağını gözlədiyi məbləğdə tanıyır.

15 №-li MHBS-dəki prinsiplər aşağıdakı beş addımdan istifadə etməklə tətbiq olunur (PWC , 2017a):

- ✓ Müştəri ilə müqaviləni müəyyənləşdirmək;
- ✓ Müqavilədəki icra öhdəliklərini müəyyənləşdirmək;
- ✓ Əməliyyat qiymətini müəyyənləşdirmək;
- ✓ Əməliyyat qiymətini müqavilədəki icra öhdəliklərinə bölüşdürmək;
- ✓ Müəssisə icra öhdəliyini yerinə yetirdikdə gəlir tanımaq.

Müqavilədə mal və ya xidmətin müştəriyə təhvil verilməsi üçün bir vəd mövcud olur. İcra öhdəliyi gəlir standartında müəyyənləşdirildiyi kimi fərqli bir vəddir. Bir elektronika mağazasının televizor verəcəyi vədi kimi icra öhdəliklərinin müəyyən edilməsi nisbətən sadə ola bilər. Bununla yanaşı, yeni bir kompüter sistemini üç illik proqram lisenziyası, təkmilləşdirmə hüququ və texniki dəstək ilə təmin etmək kimi xidmətlərin daxil olduğu bir müqavilədə icra öhdəliklərinin müəyyən edilməsi daha kompleks ola bilər. Müəssisələr icra öhdəliklərinin ayrı-ayrılıqda və ya qrup halında uçota alınacağını müəyyən etməlidir.

Əməliyyat qiyməti malın və ya xidmətin müştəriyə təhvil verilməsi müqabilində bir müəssisənin sahib olacağını gözlədiyi məbləğdir. Əməliyyat qiymətini müəyyən etmək üçün bir sıra amillər, o cümlədən dəyişən ödənişin, əhəmiyyətli maliyyələşdirmə komponentinin, nağdsız ödənişin və ya müştəriyə ödənilməli olan məbləğin olub-olmaması nəzərə alınmalıdır.

Əməliyyat qiyməti müqavilədəki ayrı-ayrı icra öhdəliklərinə nisbi müstəqil satış qiymətləri əsasında bölüşdürülür. Uyğun müstəqil satış qiymətinin müəyyənləşdirilməsi mal və ya xidmətlər müstəqil olaraq satılmadıqda çətin ola bilər. Gəlir standartı birbaşa müşahidə edilmədikdə müstəqil satış qiymətini qiymətləndirmək üçün istifadə edilə bilən bir neçə üsul təqdim edir. Burada həmçinin güzəştlərin və dəyişkən ödənişlərin bölüşdürülməsi də nəzərə alınmalıdır.

Gəlirlər icra öhdəlikləri yerinə yetirildikdə tanınır. Gəlir standartı icra öhdəliyinin konkret vaxtda və ya dövr ərzində yerinə yetirildiyini müəyyənləşdirməyə kömək edən qaydalar təqdim edir. Əgər icra öhdəliyi müəyyən bir dövr ərzində yerinə yetirilirsə, müvafiq gəlir də həmin dövr ərzində tanınır.

1.2. Standartın inkişaf tarixi

19 dekabr 2008-ci ildə BMUSSŞ və MUSSŞ ictimaiyyətin rəyinə gəlirin tanınması ilə əlaqədar bir müzakirə kağızı nəşr etdi. Bu müzakirə kağızı vahid, müqavilə əsaslı gəlir tanıma modelini təklif etdi. Maliyyə alətləri, sığorta və lizinq sahəsindəki müqavilələr istisna edilməsinə baxmayaraq, modelin müştərilərlə

bağlanmış müqavilələrə geniş tətbiq edilməsi nəzərdə tutulmuşdu. Təklif olunan modelə əsasən gəlirlər müştəri ilə bağlanmış müqavilədə müəssisənin xalis mövqeyindəki artımlar əsasında tanınacaqdır. Gəlirin tanınmasına gəldikdə, müzakirə kağızı təklif olunan modeldə müqavilə aktivinin artması və ya müqavilə öhdəliyinin azalması olduqda tanınacağını bildirdi. Bu, müəssisənin müqavilədəki öhdəliyi yerinə yetirməsi zamanı baş verir. Gəlirin ölçülməsinə gəldikdə isə, müzakirə kağızı bildirir ki, lövhələr icra öhdəliklərinin əvvəlcə əməliyyat qiyməti - müştərinin vəd etdiyi ödəniş ilə ölçülməsini təklif edir (Alibahi S. və başqaları, 2018). Müqavilə birdən çox icra öhdəliyindən ibarətdirsə, müəssisə əməliyyat qiymətini icra öhdəliklərinə həmin icra öhdəliklərinin əsasını təşkil edən mal və xidmətlərin nisbi müstəqil satış qiymətləri əsasında bölüşdürəcəkdir. İcra öhdəliklərinin sonrakı ölçülməsi müəssisənin mal və xidmətləri müştəriyə ötürmək öhdəliyinin azalmasını təsvir etməlidir. İcra öhdəliyi yerinə yetirildikdə, tanınan gəlir məbləği müqavilə başlanğıcında icra öhdəliyinə ayrılmış əməliyyat qiymətinin məbləğidir. Nəticə etibarilə, bir müəssisənin müqavilə müddəti ərzində tanıdığı ümumi gəlir miqdarı əməliyyat qiymətinə bərabərdir.

24 İyun 2010-cu ildə, BMUSŞ və MUSŞ ictimaiyyətin rəyinə müştərilərlə bağlanmış müqavilələrdən əldə edilən gəlirlər haqqında açıqlama layihəsini nəşr etdi. Qəbul edildiyi təqdirdə təkliflər 11 №-li MUBS və 18 №-li MUBS-i əvəz edəcəkdi. Açıqlama layihəsində təklif olunan əsas prinsip müəssisədən gəlirlərin malların və ya xidmətlərin müştərilərə təhvil verilməsini həmin mal və ya xidmətlər müqabilində alacağını gözlədiyini əks etdirən məbləğdə təsvir etmək üçün tanınmasını tələb edirdi (Shim J., Siegel J. və Shim A., 2012). Bu prinsipi tətbiq etmək üçün müəssisə 5 pilləli model tətbiq edəcəkdir. Açıqlama layihəsi müqavilə xərclərinin uçotunu da göstərirdi. Müqaviləni əldə etmək üçün çəkilən xərclər birbaşa xərcə silinir. Müqaviləni yerinə yetirmək üçün çəkilən xərclər digər standartlara uyğun olaraq kapitallaşdırılmaq üçün uyğun deyildirsə (məsələn, 2 №-li MUBS), müəssisə bu xərclər yalnız aşağıdakı hallarda aktiv kimi tanıyacaqdır (PWC, 2016):

- ✓ Birbaşa müqavilə (və ya hələ danışıqlar ərəfəsində olan müqavilə) ilə əlaqəli olanda;
- ✓ Müəssisənin gələcəkdə icra öhdəliklərinin yerinə yetirilməsində istifadə ediləcək resurslar yaradanda və ya artıranda;
- ✓ Bərpa olunacağı gözləniləndə.

Bir çox müəssisələr üçün yeni yanaşma gəlirlərin tanınması həcmi və ya vaxtı dəyişdirməyəcəkdir, ancaq bəzi hallarda əhəmiyyətli təsiri ola bilər. Məsələn, standart, mobil telefon xidmətləri müqaviləsinin bir hissəsi olaraq müqavilə qiymətindən əlavə bir ödəniş olmadan paket halında satılan bir mobil telefondan əldə edilən gəlirin paketdəki hər bir komponent üzrə ayrıca tanınmasını tələb edir.

14 Noyabr 2011-ci ildə BMUSŞ və MUSŞ ictimaiyyətin rəyinə “Müştərilərlə Müqavilələrdən Gəlirlər” adlı ABŞ ÜQEMUP və MHBS-dəki gəlir tanıma standartını bir araya gətirən yenidən işlənmiş ilkin standart haqqında açıqlama layihəsini nəşr etdi. Açıqlama layihəsinin məqsədləri aşağıdakılar idi (Deloitte, 2018b: pp.18):

- ✓ Vahid gəlir tanıma standartı yaratmaqla maliyyə hesabatlılığı yaxşılaşdırmaq;
- ✓ Gəlirin tanınması prinsiplərini aydınlaşdırmaq;
- ✓ Müxtəlif əməliyyatlar, sənaye və kapital bazarlarında tətbiq oluna bilən vahid prinsiplər yaratmaq.

2010-cu il açıqlama layihəsinin əsas prinsipləri əsasən dəyişməz olaraq qalmışdı, lakin şuralar aşağıda qeyd edilən bir sıra sahələrdə təklifləri dəqiq və sadələşdirmişdir:

- ✓ Müqavilədə ayrıca icra öhdəliklərinin müəyyənləşdirilməsi prinsipinə dəyişiklik etdildi;
- ✓ İcra öhdəliyinin müəyyən bir dövr ərzində yerinə yetirildiyini və dolayısı ilə zamanla gəlirin tanınmasını müəyyənləşdirmək üçün kriteriyalar əlavə edildi;
- ✓ Əməliyyat qiymətinin ölçülməsi qaydaları sadələşdirildi;
- ✓ Məhsul zəmanətlərinin uçotunmövçud tələblərə daha uyğunlaşdırıldı;

- ✓ Təkliflərin retrospektiv tətbiqi üçün praktiki vasitələr əlavə edildi;
- ✓ Aralıq maliyyə hesabatları üçün tələb olunan izahlı qeydlər dəqiqləşdirildi.

28 May 2014-cü ildə BMUSŞ yeni “Müştərilərlə müqavilələrdən gəlirlər” adlı 15 №-li MHBS-i nəşr etdi. Standartla bağlı əsas məqamlar aşağıda ümumiləşdirilmişdir:

- ✓ Yeni standart müştərilərlə bütün müqavilələrə tətbiq oluna bilən vahid, prinsiplərə əsaslanan beş addımlıq model təqdim edir;
- ✓ Mallar və xidmətlər arasındakı əvvəl mövcud olan fərqi əvəz edən gəlirin konkret bir vaxtda və ya müəyyən bir dövr ərzində tanınması barədə yeni qaydalar mövcuddur;
- ✓ Gəlirin tərkibində dəyişən ödənişlər mövcud olduğu hallar üçün standart tərəfindən yeni bir tanıma həddi təqdim edilmişdir. Bu hədd dəyişən məbləğlərin gəlirə yalnız yenidən qiymətləndirmə nəticəsində gələcəkdə əhəmiyyətli gəlirlərin geri qaytarılması ehtimalı yüksək olmadığı halda daxil edilməsini tələb edir. Bununla birlikdə əqli mülkiyyət lisenziyasından satış və istifadəyə əsaslanan qonorarlara fərqli bir yanaşma tətbiq olunur. Bu cür qonorarlar üçün gəlir yalnız qeyd edilən satış və ya istifadənin baş verdiyi zaman tanınır;
- ✓ Standart fərqli icra öhdəliklərinin müəyyənləşdirilməsi, müqaviləyə düzəlişlərin uçotu və pulun zaman dəyərinin uçotu kimi müxtəlif məsələlərə dair ətraflı qaydalar təqdim edir;
- ✓ Geri qaytarma hüququ olan satış, əlavə mal və ya xidmətlər üçün müştəri seçimləri, agent və əsas tərəf məsələləri və lisenziyalar kimi mövzularda ətraflı tətbiq qaydaları daxil edilmişdir;
- ✓ Standart müqaviləni əldə etmək və yerinə yetirmək xərcləri və bu cür xərclərin kapitallaşdırılmasının şərtləri haqqında yeni qaydalar da təqdim edir. Kapitallaşdırma kriteriyalara cavab verməyən xərclər çəkildiyi anda xərcə silinir;

- ✓ Standart MHBS-ə uyğun hazırlanan maliyyə hesabatlarında gəlirlərə dair izahlı qeydlər üçün yeni və artırılmış tələblər təqdim edir;
- ✓ 15 №-li MHBS əvvəl müəssisənin ilk illik MHBS-ə uyğun hazırlanan maliyyə hesabatlarında 1 yanvar 2017-ci il tarixində və bu tarixdən sonra başlayan dövrlər üçün tətbiq edilməsini tələb edirdi. Standartın tətbiqi məcburidir və erkən tətbiq olunmasına icazə verilir.

11 sentyabr 2015-ci il tarixində BMUSSŞ 15 №-li MHBS-in qüvvəyə minmə tarixini 1 yanvar 2018-ci ilə qədər təxirə salan “BMHS-in qüvvəyə minmə tarixi” adlı bir nəşr etdi. Standartın erkən tətbiq olunmasına yenə də icazə verilir. Təqdim edilən dəyişikliklər yalnız 15 №-li MHBS-in məcburi qüvvəyə minmə tarixinin 1 yanvar 2017-ci il tarixində və ondan sonra başlayan illik dövrlərdən 2018-ci il 1 yanvar tarixində və bu tarixdən sonra başlayan illik dövrlərə dəyişdirilməsini hədəfləyirdi. Müəssisələrə yenə də təqdim olunan hər əvvəlki hesabat dövrünə ya retrospektiv şəkildə, ya da standartın tətbiq edildiyi tarixdə tanınmış ilk məcmu təsiri ilə retrospektiv şəkildə tətbiq edilməsi arasında seçim etməyə icazə verilir (PWC, 2018).

12 Aprel 2016-cı il tarixində BMUSSŞ 15 №-li “Müştərilərlə Müqavilələrdən Gəlirlər” adlı MHBS-a dair son izahatları dərc etmişdir. Dəyişikliklər 1 yanvar 2018-ci il tarixində (15 №-li MHBS ilə eyni qüvvəyə minmə tarixi) və ya bu tarixdən sonra başlayan illik hesabat dövrləri üçün qüvvəyə minir. Erkən tətbiq olunmasına icazə verilir. 15 №-li MHBS ilə əlaqəli düzəlişlər müəyyən edilmiş beş mövzudan üçünü (icra öhdəliklərini müəyyənləşdirmək, agent və əsas tərəf mülahizələri və lisenziyalaşdırma) əhatə edir və düzəlişlər edilmiş və tamamlanmış müqavilələr üçün bəzi keçid azadlığını təmin edir. BMUSSŞ yığım qabiliyyəti və ya nağdsız hesablaşmanın ölçülməsi ilə əlaqədar 15 №-li MHBS-a düzəlişlərin edilməməsi qənaətinə gəlmişdir. BMUSSŞ bütün qərarlarında müəssisələrə 15 №-li MHBS-i tətbiq etməkdə və tətbiq etmə prosesini pozmamada kömək edilməsinin tarazlanmağının vacibliyini nəzərə almışdır. 15 №-li MHBS müəssisədən fərqli vəd edilmiş mallar və ya xidmətlər əsasında icra öhdəliklərini müəyyənləşdirməsini tələb

edir. “Fərqli” anlayışına aydınlıq gətirmək üçün BMUSSŞ əlavə etdi ki, müştəri üçün mal və ya xidmətlərin təhvil verilməsi vədinin qiymətləndirilməsində məqsəd müqavilənin kontekstində vədin xarakterinin həmin malların və ya xidmətlərin hər birini ayrıca ötürmək və ya bu mal və ya xidmətlərin daxil olduğu birləşdirilmiş başqa bir mal və ya xidməti ötürmək olub olmadığını müəyyən etməkdir (PWC, 2017b). Digər tərəf müştəriyə mal və ya xidmətlər təqdim etməkdə iştirak etdikdə 15 №-li MHBS müəssisədən malın və ya xidmətin müştəriyə təhvil verilməzdən əvvəl müəssisənin nəzarəti altında olub-olmaması əsasında əməliyyatda əsas tərəf və ya agent olduğunu müəyyənləşdirməsini tələb edir. Nəzarətin necə qiymətləndiriləcəyini aydınlaşdırmaq üçün BMUSSŞ bu mövzuda tətbiq təlimatını dəyişdirdi və genişləndirdi və xüsusilə aşağıdakıları vurğulayır:

- ✓ Müəssisə müştəriyə vəd edilmiş hər bir müəyyən edilmiş mal və ya xidmət üçün əsas tərəf və ya agent olub olmadığını və bəzi müəyyən edilmiş mal və ya xidmətlər üçün əsas tərəf, digərləri üçün isə agent ola biləcəyini müəyyənləşdirir;
- ✓ Nəzarətin qiymətləndirilməsi üçün təqdim olunan göstəricilər son siyahı deyil;
- ✓ Təqdim olunan göstəricilər müəyyən edilmiş mal və ya xidmətin xüsusiyyətindən və müqavilənin şərtlərindən asılı olaraq nəzarətin qiymətləndirilməsi üçün çox və ya az dərəcədə əlaqəli ola bilər ki, fərqli göstəricilər bəzi müqavilələrdə digərlərinə nisbətən daha inandırıcı sübutlar təqdim edə bilsin.

Müəssisə müştəriyə digər vəd edilmiş mal və ya xidmətlərdən fərqli olan lisenziya verdikdə müəssisə müqavilədən müəssisənin müştərinin hüquqları olan əqli mülkiyyətə əhəmiyyətli dərəcədə təsir göstərən fəaliyyət göstərməsini tələb etməsinə əsaslanaraq lisenziyanın konkret bir vaxtda və ya müəyyən bir dövr ərzində ötürüldüyünü müəyyən etməlidir. Bir təşkilatın fəaliyyətinin əqli mülkiyyətə əhəmiyyətli dərəcədə təsir etdiyini aydınlaşdırmaq üçün BMUSSŞ tətbiq qaydalarına

düzəliş etdi və bu fəaliyyətin intellektual mülkiyyətə aşağıdakı hallarda əhəmiyyətli dərəcədə təsir etdiyini vurğuladı:

- ✓ Fəaliyyətlərin əqli mülkiyyət formasını və ya funksionallığını əhəmiyyətli dərəcədə dəyişdirməsi gözlənilir;
- ✓ Müştərinin əqli mülkiyyətdən fayda əldə etmək bacarığı bu fəaliyyətlərdən əldə edilir və ya onlardan asılıdır.

1.3. Əvvəlki standartda problemlər və yeni standartda ehtiyac

Gəlirləri tənzimləmək üçün daha əvvəl 11 №-li MUBS “Tikinti Müqavilələri” və 18 №-li MUBS “Gəlirlər” adlı standartlar mövcud idi. 15 №-li MHBS-in yaradılmasının əsas məqsədlərindən biri də əvvəlki standartlarda mövcud olan bir çox problemlər və çatışmazlıqları aradan qaldırmaq idi.

Əvvəlki standartlara görə malların satışından əldə olunan gəlir aşağıdakı şərtlər yerinə yetirildikdə tanınırdı (Grosu V. və Socoliuc M., 2016):

- ✓ Müəssisə alıcıya mallara mülkiyyət hüququndan qaynaqlanan əhəmiyyətli riskləri və mükafatları ötürmüşdür;
- ✓ Müəssisə nə adətən sahibliklə əlaqəli olan səviyyədə idarəedici iştirakını davam etdirmir, nə də satılan mallara effektiv nəzarət etmir;
- ✓ Gəlir miqdarı etibarlı şəkildə ölçülə bilər;
- ✓ Əməliyyatla əlaqəli iqtisadi səmərənin müəssisəyə axması ehtimalı yüksəkdir;
- ✓ Əməliyyata görə çəkilmiş və ya çəkiləcək xərclər etibarlı şəkildə ölçülə bilər.

15 №-li MHBS-ə görə isə müəssisə gəlirlərini 5 addım prosesi tətbiq etməklə tanıyır. 1-ci addımda ən önəmli kriteriya müqavilənin tərəflərinin müqaviləni (yazılı, şifahi və ya digər adi iş təcrübəsinə uyğun olaraq) təsdiq etməsi və öz öhdəliklərini yerinə yetirməkdə qərarlı olmalarıdır. 15 №-li MHBS-də həmçinin bu kriteriyanın şərtləri ödənilmədiyi halda belə müəyyən şərtlər daxilində gəlirin alınan ödəniş qədər tanına bilinəcəyi qeyd olunur. Bu şərtlər aşağıdakılardır (Deloitte, 2018c):

- ✓ Qalan öhdəliklərin yerinə yetirilməsi lazım olmadıqda və ya müqavilə ləğv edildikdə;
- ✓ Alınan ödənişlər geri qaytarılmalı olmadıqda.

Müəssisə vəd edilmiş mal və ya xidməti (yəni aktivi) müştəriyə ötürməklə icra öhdəliyini yerinə yetirdikdə gəliri tanınmalıdır. Müştəri həmin aktivə nəzarəti əldə etdikdə aktiv ötürülmüş hesab olunur. Müəssisə aşağıdakı kriteriyalardan biri yerinə yetirildiyi təqdirdə müəyyən dövr ərzində malına və ya xidmətinə nəzarəti müştəriyə təhvil vermiş və müvafiq olaraq icra öhdəliyini yerinə yetirmiş sayılır və buna görə də gəliri həmin dövr ərzində tanıyır:

- ✓ Müştəri müəssisənin müəyyən bir dövr ərzində fəaliyyəti nəticəsində təmin etdiyi faydaları eyni zamanda alır və istehlak edir;
- ✓ Müəssisənin fəaliyyəti müəyyən bir aktiv (məsələn, bitməmiş istehsal) yaradır və ya inkişaf etdirir hansı ki, müştəri eyni zamanda həmin yaradılan və ya inkişaf etdirilən aktivə nəzarət əldə edir;
- ✓ Müəssisənin fəaliyyəti müəssisəyə alternativ istifadəsi olan bir aktiv yaratmır və müəssisənin bu günə qədər tamamlanmış fəaliyyət üçün ödəniş tələb etmək hüququ var.

Əgər icra öhdəliyi müəyyən bir dövr ərzində yerinə yetirilmirsə, müəssisə icra öhdəliyini konkret bir vaxtda yerinə yetirir. Müştərinin vəd edilmiş aktivə nəzarəti əldə etməsinin və müəssisənin icra öhdəliyini yerinə yetirməsinin məqamını müəyyənləşdirmək üçün müəssisə nəzarət tələblərini nəzərdən keçirməlidir.

Əvvəlki standartlara görə malların satışından gəlirin tanınması vaxtı ilk növbədə risklərin və mükafatların ötürülməsinə əsaslanırdı. Bunun əvəzinə 15 №-li MHBS həmin mallara nəzarətin müştəriyə nə vaxt ötürüldüyünə diqqət yetirir. Bu fərqli yanaşma bəzi təşkilatlar üçün gəlirlərin tanınması vaxtının dəyişdirilməsi ilə nəticələnə bilər. Məsələn, bəzi qurumlar malın müştəriyə yola düşmə nöqtəsində müştəriyə ötürüldüyü şərtiylə mal təmin edə bilər, lakin praktikaya uyğun olaraq müştəriyə daşınma zamanı hər hansı itki və ya ziyanı kompensasiya edə bilər.

Əvvəllər, gəlirlər çatdırılma nöqtəsinə qədər risklərə və mükafatlara məruz qalmağın qüvvədə olmağına əsaslanaraq yalnız çatdırılma nöqtəsində tanınmış ola bilərdi. 15 №-li MHBS-a uyğun olaraq müəssisələr malların yola düşmə nöqtəsində və ya müştəriyə çatdırılma nöqtəsində müştəriyə həmin mallar üzərində nəzarətin ötürülüb-ötürülmədiyini qiymətləndirməlidirlər. Bu, gəlirin fərqli bir zamanda tanınmasına səbəb ola bilər. Əgər gəlir malların yola düşmə nöqtəsində tanınarsa, əməliyyat qiymətinin bir hissəsini fərqli olan "daşıma və riski qarşılama" icra öhdəliyinə bölüşdürmək lazım olacaqdır.

Əvvəlki standartlardakı tanınma kriteriyaları ümumiyyətlə hər bir əməliyyata ayrıca tətbiq olunurdu. Lakin, müəyyən hallarda əməliyyatın mahiyyətini əks etdirmək üçün tanınma kriteriyalarını vahid bir əməliyyatın ayrıca müəyyən edilə bilən komponentlərinə tətbiq etmək lazımdır. Məsələn, bir məhsulun satış qiymətinə həm də sonrakı xidmət üçün müəyyən edilə bilən məbləğ daxil olduqda bu məbləğ satış anında gəlir kimi tanınmır və yalnız xidmətin göstərildiyi dövr ərzində gəlir kimi tanınır. Həmçinin də, tanınma kriteriyaları iki və ya daha çox əməliyyata birlikdə tətbiq oluna bilər. Bu o zaman baş verir ki, bu əməliyyatlar eyni formada bir-birinə bağlıdır ki, onların kommersiya effektini bu əməliyyatlara bütövlükdə istinad edilmədən başa düşmək mümkün deyil. Məsələn, müəssisə mal satın alıb eyni zamanda malın sonradan geri satın alınması üçün ayrıca müqavilə bağlaya bilər və bununla da əməliyyatın əsas təsirini ləğv edə bilər. Bu vəziyyətdə tanınma kriteriyaları iki əməliyyata birlikdə tətbiq edilir.

15 №-li MHBS-ə əsasən müəssisənin mal və ya bir xidmətin müştəriyə təhvil veriləcəyi vədinin ayrıca müəyyən edilə bilinən olmasını göstərən amillər əsasən aşağıdakıları əhatə edir (Deloitte, 2015):

- ✓ Müəssisə mal və ya xidmətin müqavilədə nəzərdə tutulmuş digər mal və ya xidmətlər ilə birləşdirilib müştəri ilə müqavilədə nəzərdə tutulan ümumi bir nəticəyə çevrilməsi üçün əhəmiyyətli xidmət göstərmir. Başqa sözlə desək, müəssisə mal və ya xidmətdən müştəri ilə müqavilədə nəzərdə tutulan ümumi

məhsulu və ya xidməti istehsal etmək və ya çatdırmaq üçün vasitə kimi istifadə etmir;

- ✓ Mal və ya xidmət müqavilədə vəd edilmiş başqa bir mal və ya xidməti əhəmiyyətli dərəcədə dəyişdirmir;
- ✓ Mal və ya xidmət müqavilədə vəd edilmiş digər mal və ya xidmətlərdən çox asılı və ya yüksək dərəcədə əlaqəli deyil. Məsələn, müştərinin müqavilədəki digər vəd edilmiş mal və ya xidmətlərə əhəmiyyətli dərəcədə təsir etmədən mal və ya xidmət almamaq qərarına gəlməsi faktı malın və ya xidmətin digər vəd olunan mal və xidmətlərdən çox asılı olmadığına və ya yüksək səviyyədə əlaqəli olmadığına işarə edir.

Əvvəllər MHBS-də konkret qaydalar olmadığına görə bir müqavilə çərçivəsində mal və xidmətlər müəyyən edilərkən və daha sonra gəliri həmin müəyyən edilmiş mal və xidmətlərə bölüşdürərkən daha çox fikir ayrılığı var idi. Müəssisələr 15 №-li MHBS-dəki daha müfəssəl qaydalara uyğun olaraq hazırkı uçot siyasətlərinə dəyişiklik etməli ola bilərlər. Yeni standart müqavilədən əldə edilən gəlirlərin nisbi müstəqil satış qiyməti əsasında göstərilən hər bir fərqli mal və ya xidmətə bölüşdürülməsini tələb edir. Bu, məsələn, əməliyyatın bir hissəsi olaraq müştərilərə “pulsuz” təmir müddəti təklif edən bəzi müəssisələr üçün gəlirlərin tanınması profilini əhəmiyyətli dərəcədə dəyişə bilər. Müəssisələrin fərqli seçimlərə malik çox sayda müştərisi olduğu təqdirdə yeni tələblərə cavab verən sistemlərin mövcudluğuna əmin olmaq üçün əhəmiyyətli dərəcədə praktik çətinliklərlə qarşılaşmaq mümkündür.

Əvvəlki standartlara görə, əksər hallarda, ödəniş pul və ya pul ekvivalenti şəklində olurdu və gəlir məbləği alınan və ya alınacaq pul və ya pul ekvivalentlərinin miqdarı idi. Buna baxmayaraq, pul vəsaitlərinin və ya onların ekvivalentlərinin daxil olması təxirə salındıqda alınan və ya alınacaq pulun ədalətli dəyəri onun nominal dəyərindən az ola bilər. Məsələn, müəssisə alıcıya faizsiz kredit verə bilər və ya malların satılması müqabilində alıcıdan bazar qiymətindən aşağı faiz dərəcəsi olan bir veksəl qəbul edə bilər. Razılaşma effektiv olaraq bir maliyyələşdirmə

əməliyyatını təşkil etdikdə ödənişin ədalətli dəyəri bütün gələcək daxilolmaların hesablanmış faiz dərəcəsindən istifadə etməklə diskontlaşdırılması yolu ilə müəyyən edilir. Hesablanmış faiz dərəcəsi daha dəqiq aşağıdakılardan biridir (Deloitte, 2018a):

- ✓ Oxşar kredit reytingi olan bir emitentin oxşar aləti üçün mövcud faiz dərəcəsi;
- ✓ Alətin nominal miqdarını malların və ya xidmətlərin cari pul satış qiymətinə diskontlaşdıran faiz dərəcəsi. Ədalətli dəyər və ödənişin nominal dəyəri arasındakı fərq 9 №-li MHBS-in tələblərinə uyğun olaraq faiz gəlirləri kimi tanınır.

15 №-li MHBS-ə əsasən əməliyyat qiymətini müəyyənləşdirərkən müqavilə tərəfləri tərəfindən razılaşdırılmış ödənişlərin vaxtı müştəri və ya müəssisəyə malların və ya xidmətlərin müştəriyə təhvil verilməsinin maliyyələşdirilməsinin əhəmiyyətli bir faydası olduğu halda müəssisə vəd edilmiş ödənişə pulun zamanın dəyərinin təsiri üçün düzəliş etməlidir. Bu şərtlərdə müqavilə özündə əhəmiyyətli bir maliyyə komponenti ehtiva edir. Əhəmiyyətli maliyyə komponenti maliyyələşdirmə vədinin müqavilədə açıq şəkildə göstərilməyindən və ya müqavilə tərəfləri tərəfindən razılaşdırılmış ödəmə şərtlərindən belə bir nəticəyə gəlməyindən asılı olmayaraq mövcud ola bilər.

15 №-li MHBS maliyyələşdirmə tənzimlənməsinə və pulun zaman dəyərinin təsirinə dair yeni və daha geniş qaydalar təqdim edir. Yeni standartta əsasən maliyyə komponenti əhəmiyyətli olduğu halda gəlirdən ayrıca uçota alınır. Bu əvvəlcədən və həmçinin sonradan edilmiş ödənişlərə də aiddir, lakin mal və ya xidmətə görə ödəniş edilməsi və təhvil verilməsi arasındakı müddət bir ildən az olacağı bir halda tətbiq edilmir. Bu yeni qaydalar bəzi hallarda mövcud mühasibat uçotu təcrübələrini dəyişdirə bilər.

Əvvəlki standartlarda zəmanətlər üçün mühasibatlığın aparılması üçün heç bir xüsusi təlimat verilmirdi. 15 №-li MHBS-ə görə isə müştərinin zəmanəti ayrıca almaq imkanı varsa (məsələn, zəmanətin qiyməti ayrıdır və ya ayrıca müzakirə

edilir), zəmanət fərqli bir sayılır, çünki müəssisə xidməti müqavilədə təsvir olunan funksionallığa malik məhsula əlavə olaraq müştəriyə təqdim edəcəyini vəd edir. Bu vəziyyətlərdə müəssisə vəd edilmiş zəmanəti icra öhdəliyi kimi uçota alır və əməliyyat qiymətinin bir hissəsini bu icra öhdəliyinə bölüşdürməlidir. Müştərinin zəmanəti ayrıca almaq seçimi yoxdursa, müştəri həmin zəmanəti 37 №-li MUBS-a uyğun olaraq uçota almalıdır. Zəmanət və ya zəmanətin bir hissəsi məhsulun razılaşdırılmış şərtlərə uyğun olduğuna dair təminat əlavə olaraq bir xidmət göstərsə, vəd edilmiş xidmət fərqli bir icra öhdəliyidir. Buna görə də müəssisə əməliyyat qiymətini məhsula və xidmətə bölüşdürməlidir. Əgər müəssisə həm təminat tipli zəmanət, həm də xidmət tipli zəmanət vəd edərsə, lakin bunların uçotunu ayrılıqda əqlabatan şəkildə apara bilmərsə, müəssisə bu zəmanətlərin hamısını vahid icra öhdəliyi kimi nəzərə almalıdır.

Yeni standart məhsulun razılaşdırılmış şərtlərə cavab verdiyinə dair təminat ilə əlavə bir xidmət təqdim edən bir zəmanəti bir-birindən fərqləndirir. Zəmanətin qanunla tələb olunduğu, zəmanət müddətinin uzunluğu və qurumun yerinə yetirəcəyini vəd etdiyi tapşırıqların xarakteri kimi amillərin nəzərə alınması hansı növ zəmanətin mövcudluğunu müəyyənləşdirməkdə böyük əhəmiyyət kəsb edir. Müştəri bir zəmanəti "əlavə" olaraq satın almaq və ya almamağı seçə bilərsə, bu zəmanət hər zaman ayrı bir xidmət kimi qəbul ediləcəkdir (Haggenmuller S., 2019). Zəmanət hər iki elementi (təminat və xidmət) özündə cəmləşdirdiyi halda əməliyyat qiyməti məhsula və xidmətə əqlabatan bir şəkildə bölüşdürülür (əgər bu mümkün deyilsə, bütün zəmanət bir xidmət kimi qəbul edilir).

Zəmanətlərin hər iki elementi əhatə etməsi çox qarşılaşılan haldır. Məsələn, zəmanət həm məhsulun keyfiyyətini təmin edə bilər, həm də iki il ərzində pulsuz bir təmir planı təqdim edə bilər. Zəmanətdə hər iki element olduğu təqdirdə, əməliyyat qiymətinin əqlabatan bir şəkildə necə bölüşdürüləcəyini müəyyənləşdirmək üçün mühakimə tələb olunacaq və bu, zəmanətlərin əvvəlki standartlardakından fərqli olaraq uçota alınmasına səbəb olacaqdır.

1.4. Standarta keçid metodları

Gəlir standartı müəssisələrə iki keçid metodundan birini tətbiq etməyə icazə verir: tam retrospektiv metod və ya düzəlişlər edilmiş retrospektiv metod. Retrospektiv tətbiq təqdim olunan hər əvvəlki hesabat dövrü üçün yeni qaydaların tətbiq edilməsini tələb edir. Buna baxmayaraq, müəssisələr müəyyən praktiki vasitələr tətbiq etmək üçün seçim edə bilirlər. Düzəlişlər edilmiş retrospektiv keçid metodunu seçən təşkilatlar yeni qaydaları yalnız standartın tətbiqinə başlanılan tarixdə tamamlanmayan müqavilələrə tətbiq edirlər və əvvəlki hesabat dövrlərinə düzəlişlər etmir (KPMG, 2016). Düzəlişlər edilmiş retrospektiv keçid metodunun tam retrospektiv metoddan daha sadə olması nəzərdə tutulmuşdur. Bununla birlikdə, standartın tətbiqinə başlanılan ildə əlavə açıqlamalar da daxil olmaqla, bu metod ilə bağlı hələ də problemlər mövcuddur. Müəssisələr hansı keçid metodunu tətbiq edəcəyi barədə qərar qəbul edərkən investorların və maliyyə hesabatlarının digər istifadəçilərinin tələblərini nəzərə almalıdırlar.

Maliyyə hesabatlarını MHBS-ə uyğun hazırlayan və gəlir standartını tam retrospektiv şəkildə tətbiq edən müəssisələrə aşağıdakı praktiki vasitələrin hər hansı birləşməsindən istifadə etməyə icazə verilir:

- ✓ Tamamlanmış müqavilələrdən aşağıdakı müqavilələrin əvvəlki dövrlər üçün təsirlərinə retrospektiv düzəlişlər etməyə ehtiyac yoxdur:
 1. Eyni illik hesabat dövrü ərzində başlayan və bitən müqavilələr;
 2. Maliyyə hesabatlarında təqdim edilən ən erkən dövrün əvvəlində tamamlanmış müqavilələr;
- ✓ Dəyişən ödəniş məbləği olan tamamlanmış müqavilələr üçün müəssisə müqayisəli hesabat dövrlərindəki dəyişən ödəniş məbləğlərini hesablamaq əvəzinə, müqavilənin başa çatdığı tarixdə əməliyyat qiymətindən istifadə edə bilər;
- ✓ Maliyyə hesabatlarında təqdim olunan ən erkən dövrün əvvəlinə qədər düzəlişlər edilmiş müqavilələr üçün bu müqavilə düzəlişlərinə görə müqaviləni retrospektiv şəkildə yenidən tətbiq etməklə əvvəlki dövrlər üçün

təsirlərinə düzəlişlər etməyə ehtiyac yoxdur. Bunun əvəzinə müəssisə, təqdim edilən ən erkən dövrün əvvəlinə qədər baş verən bütün düzəlişlərin məcmu təsirini aşağıdakı hallarda əks etdirməlidir:

1. Yerinə yetirilmiş və yerinə yetirilməmiş icra öhdəliklərini müəyyən edərkən;
 2. Əməliyyat qiymətini müəyyənləşdirərkən;
 3. Əməliyyat qiymətinin yerinə yetirilmiş və yerinə yetirilməmiş icra öhdəlikləri üzrə bölüşdürərkən;
- ✓ İlk tətbiq tarixindən əvvəl təqdim edilmiş bütün hesabat dövrləri üçün hələ yerinə yetirilməmiş icra öhdəliklərinə bölüşdürülmüş əməliyyat qiymətinin miqdarını və müəssisənin bu məbləği nə vaxt gəlir kimi tanımağını gözlədiyi barədə izahat verilməsinə ehtiyac yoxdur.

Müəssisələr həmçinin gəlir standartına keçid üçün düzəlişlər edilmiş retrospektiv metoddan istifadə edə bilər. Bu metodu seçən müəssisələr gəlir standartını əvvəlcədən tətbiq olunan məcmu təsirini ilkin tətbiqetmə dövrü ərzində bölüşdürülməmiş mənfəətin (və ya kapitalın digər uyğun komponentinin) açılış balansına düzəliş kimi tanıyır (Ernst & Young, 2019b). Müqayisəli əvvəlki dövrlər dəyişməz olaraq qalır. Məsələn, təqvim ili 31 dekabr olan şirkətlər, 1 yanvar 2018-ci il tarixinə bölüşdürülməmiş mənfəətin açılış balansında gəlir standartının tətbiq edilməsinin məcmu effektiv düzəlişini tanıyır.

Düzəlişlər edilmiş retrospektiv keçid metodu müəssisəyə müqayisəli illərin rəqəmlərini dəyişməməyə icazə verir. Maliyyə hesabatlarını MHBS-a uyğun hazırlayan müəssisələr ilkin tətbiqetmə tarixini (yəni, standartın tətbiq edildiyi hesabat dövrü) əhatə edən hesabat dövründə aşağıdakı əlavə izahlı qeydləri təqdim etməlidirlər:

- ✓ Gəlir standartının tətbiqi nəticəsində (əvvəlki gəlir qaydaları ilə müqayisədə) cari ildə hər bir maliyyə hesabatı maddəsinə təsir edən məbləğ;
- ✓ Gəlir standartı ilə əvvəlki gəlir qaydaları altında təqdim edilmiş nəticələr arasındakı əhəmiyyətli dəyişikliklərin yazılı izahı.

Bu əlavə açıqlamalar effektiv olaraq müəssisədən ilkin tətbiq ilində həm yeni gəlir standartını, həm də əvvəlki gəlir qaydalarını tətbiq etməyi tələb edir. Dəyişiklik maliyyə hesabatlarının bir neçə maddəsinə təsir göstərə bilər və buna görə izah tələb edir. Dəyişikliyin gəlir, ümumi mənfəət, əməliyyat mənfəəti və xalis gəlir xaricində təsir göstərə biləcəyi maddələrə aşağıdakılar daxildir:

- ✓ Müqaviləni əldə etmək və ya yerinə yetirmək üçün çəkilən xərclərə görə yaranmış aktivlər, hansı ki, əvvəlki qaydalara görə xərcə silinirdi, lakin indi kapitallaşdırılır (və ya əksinə, əvvəlki qaydalara əsasən kapitallaşdırılmış, lakin gəlir standartına uyğun olaraq kapitallaşdırma kriteriyalarına uyğun olmayan xərclər);
- ✓ Gəlirlə bağlı ölçülərlə əlaqəli mükafat və paya əsaslanan kompensasiya da daxil olmaqla işçilərə verilən kompensasiya hansı ki, müvafiq mühasibat standartı və pensiya planı şərtlərinə uyğun olaraq təyin olunan kompensasiya haqqı əvvəlki gəlir qaydaları tətbiq olunsaydı fərqli olardı;
- ✓ Vergi qanunundan asılı olaraq cari və təxirə salınmış vergi qalıqları.

Müəssisələr gəlirdəki dəyişikliyin bütün maliyyə hesabatları maddələrinə təsir dərəcəsini izah etməlidir.

Düzəlişlər edilmiş retrospektiv metodu tətbiq edən müəssisələr gəlir standartını yalnız ilkin tətbiq tarixində tamamlanmayan müqavilələrə tətbiq edə bilər (yəni gəlir standartının tətbiqetmə tarixindən əvvəl tamamlanmış müqavilələrə təsirini nəzərə almır). Məsələn, təqvim ili 31 dekabr olan şirkətlər yeni qaydaları yalnız 1 yanvar 2018-ci il tarixinə tamamlanmayan müqavilələrə tətbiq edə bilər (Tutino M. və başqaları, 2019).

1.5. Standartın əhatə dairəsi

15 №-li MHBS aşağıdakı xüsusi olaraq istisna edilmiş müqavilələr istisna olmaqla bütün müəssisələrə və müştərilərlə adi iş zamanı mal və ya xidmətlər göstərməyə dair bütün müqavilələrə şamil edilir (Ernst & Young, 2019a):

- ✓ 16 №-li “İcarələr” adlı MHBS-in əhatə dairəsində olan icarə müqavilələri;

- ✓ 4 №-li “Sığorta Müqavilələri” adlı MHBS-in əhatə dairəsində olan sığorta müqavilələri;
- ✓ 9 №-li “Maliyyə Alətləri” adlı MHBS, 10 №-li “Konsolidə Edilmiş Maliyyə Hesabatları” adlı MHBS, 11 №-li “Birgə Razılaşmalar” adlı MHBS, 27 №-li “Fərdi Maliyyə Hesabatları” adlı MUBS və 28 №-li “Asılı Müəssisələrə və Birgə Müəssisələrə Investisiya Qoyuluşları” adlı MUBS-ların əhatə dairəsində olan maliyyə alətləri və digər müqavilə hüquqları və ya öhdəlikləri;
- ✓ Müştərilərə və ya potensial müştərilərə satışları asanlaşdırmaq üçün eyni fəaliyyət istiqamətindəki qurumlar arasında qeyri-pul mübadilələri.

Razılaşmalar 15 №-li MHBS-də müəyyən edilmiş meyarlara cavab verməlidir ki, standartla uyğun olaraq gəlir müqaviləsi kimi uçota alınsın. Müəyyən razılaşmalar üçün müəssisələr satıcı-müştəri münasibətlərinin olub olmadığını müəyyən etmək üçün müqavilə üzrə digər tərəflə münasibətlərini qiymətləndirməlidir. Məsələn, digərlərində satıcı-müştəri münasibətləri mövcud olduğu halda bəzi əməkdaşlıq razılaşmaları ortaqlığa daha çox bənzəyir. Bundan əlavə, müəssisələr müəyyən bir hissəsi 15 №-li MHBS çərçivəsində və digər hissəsi digər standartlar daxilində olan əməliyyatlar həyata keçirə bilər. Bu vəziyyətlərdə standart müəssisədən 15 №-li MHBS-dəki tələbləri tətbiq etməzdən əvvəl digər standartda hər hansı ayrıma və ya ölçmə tələblərini tətbiq etməsini tələb edir.

II fəsil. 15 SAYI MHBS-İN ƏSAS TƏLƏBLƏRİNİN ÖYRƏNİLMƏSİ VƏ TƏTBİQİ MEXANİZMLƏRİNİN TƏHLİLİ

2.1. Müştəri ilə müqavilənin öyrənilməsi

2.1.1. Müqavilənin predmentləri

15 №-li MHBS-də beş addımlı modeli tətbiq etmək üçün müəssisə əvvəlcə müştərilərə mal və ya xidmətlər göstərmək üçün müqaviləni və ya müqavilələri müəyyənləşdirməlidir. Müqavilə də öz növbəsində standartdakı modelin əhatəsinə daxil olmaq üçün hüquqi cəhətdən tətbiq edilə bilən hüquqlar və öhdəliklər yaratmalıdır. Bu cür müqavilələr yazılı, şifahi və ya müəssisənin adi iş təcrübəsi ilə nəzərdə tutulmuş ola bilər. Məsələn, müəssisənin müştəriləri ilə şifahi razılaşmalara əsaslananaraq fəaliyyətə başlamaq təcrübəsi varsa, bu tip sövdələşmələr belə şifahi razılaşmaların müqavilənin tərifinə cavab verdiyini müəyyən edə bilər. Nəticədə, müəssisə müqavilə hüquqi qaydada sənədləşənə qədər gəlir tanınmasını təxirə salmaq əvəzinə, icra başladıqdan dərhal sonra müqaviləni uçota almağı nəzərdən keçirməlidir (Levy A., Bouheni B. və Ammi C, 2018). Müəyyən sövdələşmələr isə qanunvericilikdəki qanun və ya qaydalara riayət etmək üçün yazılı müqaviləni tələb edə bilər. Müqavilənin olub olmadığını müəyyən edərkən bu tələblər nəzərə alınmalıdır. Müəssisələrə müştərilərlə münasibətlərinin standartdakı modelin tələblərinə uyğun müqavilə olub olmadığını müəyyənləşdirməyə kömək etmək üçün BMUSS mövcud olması zəruri olan müəyyən xüsusiyyətləri müəyyənləşdirmişdir. BMUSS bu meyarların əvvəlki standartdakı gəlirin tanınması tələbləri və digər mövcud standartların tələblərinə bənzər olduğunu və təşkilatın tənzimlənmədə hüquqi cəhətdən tətbiq edilə bilən hüquq və öhdəliklərin olub olmadığını qiymətləndirməsində vacib olduğunu qeyd etmişdir.

15 №-li MHBS müəssisədən standartın əhatə dairəsi daxilində olan müştəri ilə müqaviləni yalnız aşağıdakı bütün meyarlara cavab verdikdə uçota almağı tələb edir:

- ✓ Müqavilə tərəfləri müqaviləni yazılı, şifahi və ya digər iş təcrübəsinə uyğun olaraq təsdiqləmiş və öz öhdəliklərini yerinə yetirməyə borcludurlar;
- ✓ Müəssisə təhvil veriləcək mal və ya xidmətlər ilə bağlı hər bir tərəfin hüquqlarını müəyyən edə bilər;
- ✓ Müəssisə təhvil veriləcək mal və ya xidmətlər üçün ödəniş şərtlərini müəyyən edə bilər;
- ✓ Müqavilənin kommersiya mahiyyəti var. Yəni, müqavilə nəticəsində müəssisənin gələcək pul vəsaitlərinin hərəkəti vaxtı, riski və ya miqdarı dəyişəcək;
- ✓ Müəssisənin müştəriyə veriləcək mal və ya xidmətlər müqabilində alacağı haqqı müştəridən toplaması ehtimal olunur. Məbləğin toplanmasının mümkün olub-olmadığını qiymətləndirərkən, müəssisə yalnız müştərinin bu ödəmə məbləğini vaxtında ödəmək qabiliyyətini və niyyətini nəzərə almalıdır. Müəssisə müştəriyə qiymət güzəştini təklif etdiyi təqdirdə, müəssisənin əldə edəcəyi ödəniş miqdarı müqavilə ilə göstərilən qiymətdən az ola bilər.

Bu meyarlar tənzimləmə başlanğıcında qiymətləndirilir. Bu zaman meyarlar qarşılanarsa, fakt və şərtlərdə əhəmiyyətli bir dəyişiklik əlaməti olmadığı halda müəssisə bu meyarları yenidən qiymətləndirmir. Məsələn, müştərinin ödəmə qabiliyyəti əhəmiyyətli dərəcədə pisləşərsə, müəssisə müqavilə üzrə qalan mal və ya xidmətlər təhvil verilməsi müqabilində sahib olacağı haqqı toplamaq ehtimalının olub-olmadığını yenidən qiymətləndirməlidir. Yenilənmiş qiymətləndirmə prospektiv olaraq tətbiq olunur və artıq ötürülmüş mal və ya xidmətlər ilə əlaqəli nəticələri dəyişdirmir. Yəni, müəssisə müqavilə üzrə artıq tanınan hər hansı debitor borcu, gəlir və ya müqavilə aktivlərini geri qaytarmır (Ernst & Young, 2018a).

Birinci meyar müqavilənin təsdiqlənməsidir. 15 №-li MHBS-dəki modelin tətbiq edilməsindən əvvəl tərəflər müqaviləni təsdiqləməlidir. BMUSS bu meyarı ona görə daxil etmişdir ki, hər iki tərəfin razılığı olmadan müqavilə qanuni olaraq həyata keçirilə bilməsin. Bundan əlavə, BMUSS müqavilənin formasının (yəni şifahi, yazılı və ya nəzərdə tutulmuş) tərəflərin müqaviləni təsdiq edib-etməməyini

müəyyənləşdirmədə müəyyənədicə faktor olmadığı qənaətindədir. Bunun əvəzinə müəssisə tərəflərin müqavilənin şərtlərinə bağlı olmağını qiymətləndirərkən bütün müvafiq faktları və hallarını nəzərə almalıdır. Bəzi hallarda şifahi və ya nəzərdə tutulan müqavilənin tərəfləri müvafiq öhdəlikləri yerinə yetirmək niyyətində ola bilər. Bununla birlikdə, digər hallarda, tərəflərin razılaşmanı təsdiqlədiyi barədə bir nəticəyə gəlməzdən əvvəl yazılı bir müqavilə tələb oluna bilər. Müqaviləni təsdiqləməklə yanaşı, müəssisə hər iki tərəfin də öz öhdəliklərini yerinə yetirməyə borclu olduqları barədə nəticəyə gələ bilməlidir. Yəni müəssisə vəd edilmiş mal və ya xidmətləri təqdim etməkdə qərarlı olmalıdır. Bundan əlavə, müştəri də vəd edilmiş mal və ya xidmətləri almağa qərarlı olmalıdır.

İkinci meyar təhvil veriləcək mal və ya xidmətlər ilə bağlı hər bir tərəfin hüquqlarını müəyyən edilməsi ilə bağlıdır. Bu meyar nisbətən sadədir. Razılaşmada təqdim ediləcək mal və ya xidmətlər müəyyənləşdirilə bilinmədiyi təqdirdə, müəssisənin 15 №-li MHBS-dəki model çərçivəsində müqavilə bağladığı barədə nəticə çıxarmaq mümkün deyil. Hər bir tərəfin hüquq və öhdəlikləri müqavilədə öz əksini tapır.

Üçüncü meyar təhvil veriləcək mallar və ya xidmətlər üçün ödəniş şərtlərinin müəyyən edilməsidir. Ödəniş şərtlərinin müəyyənləşdirilməsi əməliyyat qiymətinin sifarişçi ilə müqavilədə sabit olması və ya göstərilməsini tələb etmir. Ödənişi əldə etmək üçün tətbiq edilə bilən bir hüquq (yəni, qanuna uyğun olaraq tətbiq edilə bilər) və müqavilədə müəssisənin əməliyyat qiymətini qiymətləndirməyə imkan verən kifayət qədər məlumat mövcud olduğu halda, bu müqavilələr standartın tələblərinə görə uçota alınmalıdır.

Növbəti meyar müqavilənin kommərsiya mahiyyətinin olub-olmamasıdır. BMUSŞ müəssisələrin gəlirlərini süni şəkildə şişirməsinin qarşısını almaq üçün razılaşmalarda kommərsiya mahiyyətini tələb edən meyar (məsələn, müqavilə nəticəsində müəssisənin gələcək pul vəsaitləri axınlarının riskini, müddətini və ya miqdarının dəyişməsi) daxil etmişdir. 15 №-li MHBS-dəki model razılaşmanın

kommersiya mahiyyəti olmadığı təqdirdə tətbiq edilmir (Mattei G. və Paoloni N., 2019). Məsələn, tarixən, yüksək inkişaf edən sənaye sahələrində bəzi müəssisələr, daha yüksək əməliyyat həcmi və ümumi gəlir göstərmək üçün eyni qurumlar arasında mal və ya xidmətlərin bir-birinə ötürüldüyü əməliyyatlarla məşğul olmuşdur.

Sonuncu meyar müştəriyə veriləcək mal və ya xidmətlər müqabilində məbləği toplamaq ehtimalı ilə bağlıdır. Yığılma qabiliyyəti müştərinin müəssisənin müştəriyə veriləcək mal və ya xidmətlər müqabilində haqqını ödəməyə qabiliyyətini və niyyətini ifadə edir. Müəssisə, müştərinin ödəmə qabiliyyətini müştərinin maliyyə imkanlarına və ödəmə niyyətinə əsasən qiymətləndirməli və bu zaman müştəri və ya müştəri sinfi ilə bağlı keçmiş təcrübələri də nəzərə almalıdır. Bu meyarların məqsədi müəssisədən müqavilənin etibarlı olduğu və həqiqi bir əməliyyatı ehtiva etdiyini qiymətləndirməsini tələb etməkdir. Yığılma qabiliyyəti meyarı (yəni, müştərinin vəd edilmiş ödənişi ödəmək qabiliyyətinin və niyyətinin olub olmadığını müəyyənləşdirmək) bu qiymətləndirmənin əsas hissəsidir. Ümumilikdə, müəssisələr yalnız müəssisənin mal və xidmətlər müqabilində alacağı məbləği toplaya biləcəyi ehtimalı olan müqavilələr bağlayır. Yəni, əksər hallarda, müəssisə həmin müştəri ilə əlaqəli əhəmiyyətli kredit riski olduğu təqdirdə, onunla müqavilə bağlamaz. Standart müəssisədən müqavilənin başlanğıcında (və sonradan əhəmiyyətli faktlar və şərtlər dəyişdikdə) müştəriyə veriləcək mal və ya xidmətlər müqabilində haqqını alma qabiliyyətini qiymətləndirməsini tələb edir. Bu təhlil məqsədləri üçün “ehtimal olunan” sözünün mənası MHBS-dəki mövcud tərifə uyğundur, yəni “baş vermək ehtimalı baş verməmək ehtimalından daha yüksəkdir”. Müəssisənin haqqı olan məbləği toplaması ehtimalı olmadıqda, 15 №-li MHBS-dəki model yığılma qabiliyyəti ilə bağlı problemlər həll olunmayana qədər müqaviləyə tətbiq edilmir. Müəssisə müqavilədəki bütün mallar və ya xidmətlər üçün vəd edilmiş ümumi məbləği deyil, yalnız müştəriyə ötürüləcək mal və ya xidmətlər qarşılığında alacağı məbləği qiymətləndirməlidir. Müştəri ödəmələri vəd edildiyi kimi yerinə yetirə bilmədiyi halda müəssisə cavab olaraq əlavə mal və ya xidmətlərin müştəriyə təhvil

verilməsini dayandıra bilirsə, müəssisə yığım qabiliyyətini qiymətləndirərkən, müştəriyə ötürülməyəcək mal və ya xidmətlər üçün ödəniş ehtimalını nəzərə almır. Yığım qabiliyyətinə görə qiymətləndirmədə nəzərə alınan məbləğ müqavilədə göstərilən qiymət deyil, bu məbləğ müştəriyə veriləcək mal və ya xidmətlərin əməliyyat qiymətidir. Müəssisələr məbləğin yığım qabiliyyətini qiymətləndirməzdən əvvəl əməliyyat qiymətini müəyyənləşdirməlidir. Müqavilə qiyməti və əməliyyat qiyməti müqavilədə göstərilən dəyişən ödəniş məbləğine (məsələn, güzəştlər, endirimlər və ya açıq və ya gizli qiymət güzəştləri) görə fərqlənə bilər. Müəssisə həmin çıxımları müqavilə qiymətindən azaltmaqla əməliyyat qiymətini əldə edir.

2.1.2 Müqaviləyə düzəlişlər

Razılaşma tərəfləri tez-tez müqavilənin həcmi və ya qiymətini (və ya hər ikisini) dəyişdirməyə razılıq verirlər. Bu baş verərsə, müəssisə dəyişikliklərin yeni bir müqavilə və ya mövcud müqavilənin bir hissəsi kimi nəzərə alınmağını müəyyən etməlidir. Bir çox hallarda müqaviləyə düzəlişlərin nə vaxt baş verdiyi bəlli olur, lakin bəzi hallarda müəyyənləşdirmə daha çətinidir. Müəssisələrə bu qərarı verərkən kömək etmək üçün standart müqaviləyə düzəlişi müqavilənin tərəfləri tərəfindən təsdiqlənmiş müqavilənin həcmində və ya qiymətində (ya da hər ikisində) dəyişiklik kimi qeyd edilir. Müqavilə tərəfləri yeni hüquq və öhdəliklər yaradan və ya müqavilə tərəflərinin qüvvədə olan hüquq və vəzifələrini dəyişdirən bir dəyişiklik təsdiqlədikdə müqaviləyə düzəliş edilir (Ernst & Young, 2015b). Müqavilənin dəyişdirilməsi yazılı, şifahi razılıq və ya adi iş təcrübəsi ilə təsdiqlənə bilər. Müqavilənin tərəfləri müqavilənin dəyişdirilməsini təsdiq etmədikdə, müəssisə bu standartı müqavilənin dəyişdirilməsi təsdiqlənənə qədər mövcud müqaviləyə tətbiq etməyə davam edəcəkdir. Standartda hətta müqavilənin tərəfləri dəyişikliyin həmi və ya qiyməti (və ya hər ikisi) ilə bağlı ortaq qərara gəlməməsi və yaxud tərəflər müqavilənin həcmində bir dəyişikliyi təsdiqləsə də, qiymətdə müvafiq dəyişikliyi hələ də müəyyənləşdirməməsi hallarında da müqaviləyə düzəlişlərin mövcud ola biləcəyini qeyd edilir. Düzəliş nəticəsində yaranan və ya dəyişdirilmiş hüquq və

öhdəliklərin qiüvvədə olduğunu müəyyənləşdirərkən, müəssisə müqavilə şərtləri və digər sübutlar daxil olmaqla bütün müvafiq faktları və halları nəzərə almalıdır. Müqavilə tərəfləri müqavilənin əhatə dairəsindəki bir dəyişikliyi təsdiqləmiş, lakin uyğun qiymət dəyişikliyinə hələ təyin etməmişlərsə, müəssisə dəyişən ödəniş məbləğinin qiymətləndirilməsi tələblərinə uyğun olaraq düzəliş nəticəsində əməliyyat qiymətində yaranacaq dəyişiklikləri qiymətləndirməlidir. Müəssisə müqaviləyə düzəliş edildiyini müəyyən etdikdən sonra, bu düzəliş üçün müvafiq uçot qaydasını təyin edir. Bəzi düzəlişlərə ayrıca bağlanmış müqavilələr kimi baxılır, digərləri ilkin müqavilə ilə birləşdirilir və bu qaydada uçota alınır. BMUSŞ hər bir düzəlişlər edilmiş müqavilədə müəssisənin hüquq və vəzifələrini daha düzgün şəkildə təsvir etmək məqsədi ilə müxtəlif düzəlişlərin uçotu üçün fərqli yanaşmalar hazırlamışdır.

Müəyyən müqavilə dəyişikliklərinə ayrı, yeni müqavilələr kimi baxılır. Bu düzəlişlər üçün ilkin müqavilənin uçotu dəyişməz olaraq qalır və ilkin müqavilə üzrə tanınan gəlirlərə düzəliş edilmir. Bundan əlavə, ilkin müqavilə üzrə qalan öhdəliklərin uçotu ilkin müqavilə çərçivəsində davam etdirilir.

Dəyişikliyə ayrı bir müqavilə kimi baxılmasının ilk meyarı düzəliş nəticəsində əlavə vəd edilmiş mal və ya xidmətlərin ilkin müqavilədəki vəd edilmiş mal və ya xidmətlərdən fərqli olmasıdır. Bu qiymətləndirmə vəd edilmiş mal və ya xidmətlərin fərqliliyini müəyyənləşdirmək üçün standartın ümumi tələblərinə uyğun olaraq aparılır. Yalnız razılaşmaya fərqli mallar və ya xidmətlər əlavə edən dəyişikliklərə ayrıca müqavilələr kimi baxıla bilər (<https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-interpretations/>, 2020). Söz verilmiş malların və ya xidmətlərin qiymətini azaldan və ya ilkin vəd edilmiş mal və ya xidmətlərin həcmi dəyişdirən tənzimləmələr, öz təbiətinə görə ayrıca müqavilələr hesab edilə bilməz. Bunun əvəzinə, onlar ilkin müqavilənin dəyişiklikləri kimi nəzərə alınır.

İkinci meyar əlavə olunmuş vəd edilmiş mal və ya xidmətlər üçün gözlənilən ödəniş məbləğinin müqavilənin dəyişdirilməsi tarixində həmin vəd edilmiş mal və

ya xidmətlərin müstəqil satış qiymətlərini əks etdirməsidir. Buna baxmayaraq, müstəqil satış qiymətini müəyyənləşdirərkən, faktlardan və şəraitdən asılı olaraq müəssisələrin müstəqil satış qiymətini tənzimləmək üçün müəyyən seçimləri var. Məsələn, satıcı mövcud müştəriyə əlavə mallara endirim verə bilər, çünki bu halda satıcı adətən yeni müştərilər üçün çəkəcəyi satışla bağlı xərcləri çəkməyəcək.

Yuxarıda müzakirə olunan meyarlar yerinə yetirilmədikdə (yəni fərqli mallar və ya xidmətlər əlavə edilmirsə və ya fərqli mallar və ya xidmətlər ayrıca satış qiyməti ilə qiymətləndirilmirsə), müqavilə dəyişiklikləri ayrı müqavilələr kimi deyil, ilkin müqaviləyə düzəlişlər kimi nəzərə alınır. Buraya əvvəlcədən razılaşdırılmış mal və ya xidmətləri dəyişdirən və ya çıxardan, yaxud da müqavilənin qiymətini aşağı salan müqavilə dəyişiklikləri də daxildir. Müəssisə aşağıda təsvir olunan üç ssenaridən (A - C) hansının dəyişikliyin təbiəti ilə daha sıx bağlı olmasından asılı olaraq, baş vermiş dəyişikliklərin təsirlərini fərqli şəkildə uçota alır.

(A) Müqavilənin dəyişdirilməsindən sonra qalan mal və ya xidmətlər müqavilənin dəyişdirilməsi və ya əvvəlki tarixlərdə ötürülmüş mal və ya xidmətlərdən fərqlidirsə, müəssisə bu dəyişikliyi köhnə müqaviləyə xitam verilməsi və yeni bir müqavilə yaranması kimi nəzərə alır. Qalan icra öhdəliklərinə ayrılacaq ödəniş məbləği aşağıdakıların cəmidir:

- ✓ Əməliyyat qiymətinə daxil edilmiş və gəlir kimi tanınmayan müştəri tərəfindən vəd edilmiş ödəniş məbləği (müştəridən artıq alınmış məbləğlər daxil olmaqla);
- ✓ Müqavilənin dəyişdirilməsinin bir hissəsi olaraq vəd edilmiş ödəniş məbləği.

Bu dəyişikliklər üçün ilkin müqavilə üzrə düzəliş tarixinə qədər tanınan gəlirə (yəni, yerinə yetirilmiş öhdəliklərlə əlaqəli məbləğ) düzəliş edilmir. Bunun əvəzinə, ilkin müqavilənin qalan hissəsi və dəyişikliklər yerdə qalan ödəniş məbləği (yəni, mövcud müqavilədəki tanınmamış əməliyyat qiyməti və dəyişikliklərdən yaranan

əlavə əməliyyat qiyməti) dəyişikliklər də daxil olmaqla qalan öhdəliklər üzrə bölüşdürülməklə prospektiv qaydada uçota alınır (Usurelu V. və Dutescu A., 2018). Bənzər vəziyyətlərdə müqavilə şərtlərindəki dəyişiklikdən müəssisənin əvvəllər təhvil verilmiş mallar və ya xidmətlər üzrə müştəriyə həmin maddələrlə əlaqəli icra problemlərini kompensasiya etmək üçün qiymət güzəşti (əməliyyat qiymətində azalma kimi uçota alınacaq) və ya gələcək mallara və ya xidmətlərə endirim (müqavilənin dəyişdirilməsi uçotuna daxil ediləcək) təklif edib etməməsi aydın olmaya bilər. Müəssisə əvvəlcədən ötürülmüş mallar və ya xidmətlər üzrə icra problemləri mövcud olduğu halda əvvəllər təhvil verilmiş mallar və ya xidmətlər üçün müştəriyə hər hansı bir kompensasiyanın əməliyyat qiymətində dəyişiklik kimi uçota alınmağını müəyyənləşdirərkən mühakimə tətbiq etməlidir.

(B) Müqavilə dəyişdirildikdən sonra təmin ediləcək qalan mal və ya xidmətlər artıq təqdim edilmiş mal və ya xidmətlərdən fərqli olmaya və buna görə dəyişiklik edildiyi tarixdə qismən yerinə yetirilən vahid icra öhdəliyinin bir hissəsini təşkil edə bilər. Bu halda, müəssisə müqavilənin dəyişdirilməsini ilkin müqavilənin bir hissəsi kimi nəzərə alır. Müəssisə əvvəllər tanınmış gəlirə (artırmaq və ya azaltmaqla) müqavilənin dəyişdirilməsinin əməliyyat qiymətinə təsirini göstərmək üçün düzəliş edir və tamamlanma ölçüsünü yeniləyir.

(C) Nəhayət, bir müqavilədəki dəyişiklik ikisinin birləşməsi kimi də qəbul edilə bilər: mövcud müqavilənin dəyişdirilməsi və yeni müqavilənin yaradılması. Bu halda, müəssisə dəyişdirilmiş mal və ya xidmətlərdən fərqli olan tamamlanmış icra öhdəlikləri üçün uçot qaydasını dəyişmir. Buna baxmayaraq, müəssisə müqaviləyə edilən düzəlişlərin müqavilənin dəyişdirilmiş hissəsindən fərqli olmayan icra öhdəliklərinə ayrılmış təxmini əməliyyat qiymətinə təsirini əks etdirmək üçün əvvəllər tanınan gəliri düzəltməli və tamamlanma ölçüsünü dəyişməlidir.

2.1.3. Standartın tələbinə görə müqavilə hesab edilməyən tənzimləmələr

Əgər bir razılaşma standartta uyğun müqavilə hesab edilmək üçün meyarlara cavab vermirsə, standartda bu razılaşmanın necə uçota alınması göstərilir. Standartda deyilir ki, müştəri ilə bağlanmış müqavilə 15 №-li MHBS-dəki müqavilə kimi tanınma meyarlarına cavab vermədikdə və müəssisə müştəridən ödəniş alırsa, müəssisə alınan ödənişi yalnız aşağıdakı hadisələr baş verdikdə gəlir kimi tanımalıdır:

- ✓ Malın və ya xidmətin müştəriyə təhvil verilməsi ilə bağlı müəssisənin tamamlanmamış öhdəlikləri yoxdur və müştəri tərəfindən vəd edilmiş ödənişin hamısı və ya ,demək olar, hamısı müəssisə tərəfindən alınıb və geri qaytarılır;
- ✓ Müqavilə xitam verilmiş və müştəridən alınan ödəniş geri qaytarılır.

Standart həmçinin müəssisənin yuxarıda göstərilən hadisələrdən biri baş verənə qədər və ya müqavilə gəlir modelində nəzərə alınan meyarlara cavab verənə qədər müştəridən aldığı ödənişi öhdəlik kimi tanımalı olduğunu qeyd edir (<http://www.maliyye.gov.az/static/129/maliyye-hesabatlarinin-beynelxalq-standartlari> ,2020).

Müəssisələrdən razılaşmanın 15 №-li MHBS-dəki müqavilə meyarlarına sonradan cavab verib-vermədiyini müəyyən etmək üçün razılaşma müddəti ərzində bu meyarları qiymətləndirməyə davam etmələri tələb olunur. Razılaşma bu meyarlara cavab verildiyi andan standartdakı model tətbiq olunur. Müəssisə razılaşmanın 15 №-li MHBS-dəki müqavilə meyarlarına sonradan cavab verdiyini müəyyənləşdirirsə, gəlir bu meyarların qarşılandığı tarixdə kumulyativ əsasda tanınır.

2.2. Müqavilədə icra öhdəliklərinin müəyyən edilməsi

2.2.1. Müqavilədə söz verilmiş mal və xidmətlərin müəyyən edilməsi

Standart müqavilədəki icra öhdəliklərinin müəyyənləşdirilməsində ilk addım olaraq, müqavilənin başlanğıcında müqavilədəki vəd edilmiş mal və ya xidmətləri

müəyyənləşdirməsini tələb edir. Standart müqavilədə söz verilmiş mal və ya xidmətlər ola biləcək maddələrin növləri barədə təlimat verir. Burada hansı malın və ya xidmətin fərqli olduğunu müəyyənləşdirmək çox vacibdir. Standartda vəd edilmiş mal və ya xidmətlərin aşağıdakı nümunələri əks olunur (<http://www.maliyye.gov.az/static/129/maliyye-hesabatlarinin-beynelxalq-standartlari> ,2020):

- ✓ Müəssisənin istehsal etdiyi malların satışı (məsələn, mal-material ehtiyatları);
- ✓ Müəssisənin aldığı malların yenidən satışı (məsələn, pərakəndə satış fəaliyyəti ilə məşğul olan müəssisənin malları);
- ✓ Müəssisənin aldığı mal və ya xidmətlər üzrə hüquqlarını yenidən satması (məsələn, əsas tərəf kimi çıxış edən müəssisənin yenidən bilet satması);
- ✓ Müştəri üçün müqavilə ilə razılaşdırılmış tapşırıqın (və ya tapşırıqların) icrası;
- ✓ Mal və ya xidmətlərin təqdim etmək üçün hazır olma (məsələn, ehtiyac olduğu zaman proqram təminatı üzrə əvvəl nəzərdə tutulmayan yeniləmələr) və ya mal və ya xidmətlərin müştərilərə onların tələb etdiyi formada və vaxtda verilməsi ilə bağlı xidmətlərin göstərilməsi;
- ✓ Mal və ya xidmətlərin üçüncü tərəf vasitəsilə müştəriyə təhvil verilməsi ilə bağlı xidmətlərin təşkili (məsələn, üçüncü tərəfin agenti kimi çıxış etmək);
- ✓ Gələcəkdə təhvil veriləcək, müştərinin təkrarən sata biləcəyi və yaxud öz müştərisinə ötürə biləcəyi mal və ya xidmətlərlə əlaqədar hüquqların verilməsi (məsələn, pərakəndə ticarət müəssisəsinə məhsul satan müəssisə əlavə mal və ya xidmətləri də həmin pərakəndə ticarət müəssisəsindən məhsul alan fiziki şəxsə ötürməyi vəd edir);
- ✓ Müştərinin adına aktivin tikintisi, istehsalı və yaxud hazırlanması;
- ✓ Lisenziyanın verilməsi;
- ✓ Əlavə mal və ya xidmət almaq üçün müştəriyə maddi hüquq ehtiva edən seçimlərin verilməsi.

2.2.2. Söz verilmiş mal və xidmətlərin icra öhdəliyi olub olmamasının müəyyən edilməsi

Müqavilə çərçivəsində vəd edilmiş mallar və ya xidmətlər müəyyən edildikdən sonra, müəssisə həmin malların və ya xidmətlərin hansının ayrıca icra öhdəlikləri kimi qəbul ediləcəyini müəyyənləşdirir. Yəni müəssisə fərdi hesab vahidlərini müəyyənləşdirir. Mallar və ya xidmətlər fərqli olduqda (ya özləri, ya da mallar və ya xidmətlər dəsti kimi) və ya mallar və ya xidmətlər əsas etibarıyla bir-biri ilə eyni olan və müştəriyə eyni şəkildə köçürülən bir sıra fərqli mal və ya xidmətlərin bir hissəsi olduqda, vəd edilmiş mallar və ya xidmətlər ayrıca icra öhdəliklərini təmsil edir. Müəssisə söz verilmiş mal və ya xidmətlərin bütün dəstəsi yeganə icra öhdəliyi kimi müəyyən edildiyi təqdirdə müqavilədə vəd edilmiş bütün mallar və ya xidmətləri vahid icra öhdəliyi kimi uçota almalıdır.

15 №-li MHBS-də vəd edilmiş malın və ya xidmətin (və ya mal və ya xidmət dəstinin) fərqliliyini müəyyənləşdirmək üçün iki addımlı bir prosesi təsvir edir:

- ✓ Fərdi mal və ya xidmət səviyyəsində nəzərə alma (yəni, mal və ya xidmət fərqli olmağa qadirdir);
- ✓ Malın və ya xidmətin müqavilədəki digər vədlərdən ayrılıb-ayrılmadığının nəzərdən keçirilməsi (yəni, mal və ya xidmət müqavilə kontekstində fərqlidir).

Malın və ya xidmətin fərqli olması qənaətinə gəlmək üçün bu meyarların hər ikisi qarşılanmalıdır. Bu meyarlar qarşılanarsa, fərdi mal və ya xidmət ayrıca hesab vahidi (yəni bir icra öhdəliyi) kimi nəzərə alınmalıdır. BMUSS hər iki addımın vəd edilmiş malın və ya xidmətin ayrıca uçota alınmasının müəyyənləşdirilməsində vacib olduğunu bildirmişdir (Ernst & Young, 2015d). Birinci meyar (yəni, fərqli olmağa qadirlilik) malın və ya xidmətin ayrıca uçota alınması üçün minimum xüsusiyyətləri müəyyənləşdirir. Bununla belə, müqavilədə vəd edilmiş fərdi mallar və ya xidmətlər fərqli ola bilsələr də, onların hər birini ayrıca uçota almaq məqsəduyğun olmaya bilər, çünki bu, həmin müqavilədə müəssisənin fəaliyyətinin etibarlı şəkildə təsvir olunmaması və ya müəssisənin müştəriyə verdiyi vədin mahiyyətini düzgün şəkildə

əks etdirməməsi kimi nəticələr verəcəkdir. Buna görə də, müəssisə ikinci meyarı (yəni, müqavilə kontekstində fərqli olma) tətbiq etmək və müqavilə çərçivəsində icra öhdəliklərini müəyyən etmək üçün həmin malların və ya xidmətlərin qarşılıqlı əlaqəsini nəzərdən keçirməlidir.

Birinci meyarda tələb olunur ki, vəd edilmiş mal və ya xidmət müştəriyə ya ayrıca, ya da müştəri üçün əlçatan olan digər resurslarla birlikdə fayda təmin etməklə fərqli ola bilsin. Standartda müştərinin mal və ya xidmətdən həmin mal və xidmətlərin istifadə edildiyi, istehlak edildiyi, qırxıntı dəyərindən çox miqdarda satıldığı və ya başqa bir iqtisadi fayda gətirən bir şəkildə saxlanıldığı təqdirdə faydalana biləcəyi qeyd edilir. Müştəri bəzi mal və ya xidmətlərin özləri və ya digər hazır resurslarla birlikdə faydalana bilər. Hazır əlçatan resurs ayrıca satılan (müəssisə və ya başqa bir müəssisə tərəfindən) bir mal və ya xidmət və ya artıq müştərinin müəssisədən (müəssisənin müqavilə üzrə artıq müştəriyə təhvil verəcəyi mal və xidmətlər də daxil olmaqla) və ya digər əməliyyatlardan və ya hadisələrdən əldə etdiyi bir resursdur. Müəssisənin müntəzəm olaraq mal və ya bir xidməti ayrıca satması, müştərinin bu mal və ya xidmətdən ayrıca və ya hazır əlçatan resurslarla faydalana biləcəyini göstərir.

Mal və ya xidmətin fərqlənməyə qadir olub olmadığını müəyyən etmək bir çox hallarda sadə olur. Məsələn, müəssisə müntəzəm olaraq bir mal və ya xidməti ayrıca satırsa, bu fakt mal və ya xidmətin müştəriyə ayrıca və ya digər hazır əlçatan resurslarla fayda verdiyini göstərir. Qiymətləndirmə digər hallarda, xüsusən də mal və ya xidmətin müştəriyə yalnız digər qurumlar tərəfindən təmin edilən və asanlıqla əldə edilə bilən resurslarla fayda verə biləcəyi təqdirdə daha çox mühakimə tələb edə bilər.

Müştərinin mallardan və ya xidmətlərdən (istər ayrıca, istərsə də digər hazır resurslarla) faydalana biləcəyini qiymətləndirməsi müştərinin mal və ya xidmətlərdən necə istifadə etməsinin əvəzinə malların və ya xidmətlərin xüsusiyyətlərinə əsaslanır (Ernst & Young, 2015f). Bu anlayışa uyğun olaraq, müəssisə bu qiymətləndirmə apararkən müştərinin hazır əlçatan resursları

müəssisədən başqa bir qurumdan əldə etməsinə mane ola biləcək hər hansı müqavilə məhdudiyyətlərinə məhəl qoymur.

BMUSŞ çox elementli tənzimləmədə ayrı-ayrı çatdırılacaq mal və ya xidmətləri müəyyənləşdirmək üçün fərqli ola bilmə xüsusiyyətlərinin əvvəlki standartdakı gəlirin tanınması tələbləri ilə oxşarlıq təşkil etdiyini qeyd edir. Buna baxmayaraq, müəssisənin özünün icra öhdəliklərini müəyyənləşdirərkən müştərinin ona vəd edilmiş mal və ya xidmətləri niyyət etdiyi istifadə formasını qiymətləndirməli olması şərti kimi başa düşülməsinin qarşısını almaq üçün BMUSŞ 15 №-li MHBS-də oxşar terminologiyadan istifadə etməyib. Çünki, bir müəssisənin müştərinin niyyətini bilməsi çətin olacaqdır.

Müəssisə vəd edilmiş mal və ya xidmətin fərdi xüsusiyyətlərinə görə fərqli ola biləcəyini müəyyən etdikdən sonra, ikinci meyar - malın və ya xidmətin müqavilədəki digər vədlərdən ayrıca müəyyənləşdirilə bilinməsi (məsələn, malın və ya xidmətin təhvil veriləcəyi vəd müqavilə kontekstində fərqlidir) tətbiq olunur. Standartda bildirilir ki, müəssisənin mal və ya xidmət göstərmək üçün müştəriyə verdiyi vədlərin müqavilədəki digər vədlərdən ayrı olub-olmadığını qiymətləndirərkən məqsəd müqavilə kontekstində vədin xarakterinin həmin malların və ya xidmətlərin hər birini ayrıca ötürmək və ya əvəzinə vəd edilmiş mal və ya xidmətlərin daxil olduğu birləşdirilmiş əşyanı və ya əşyaları ötürmək olub-olmadığını müəyyən etməkdir (<https://tv.accaglobal.com/my/en/technical-activities/technical-resources-search/2014/september/ifrs15.html> ,2020). Müştəriyə mal və ya xidmətlər ötürmək üçün iki və ya daha çox vədin ayrıca müəyyən olmadığını göstərən amillər aşağıdakılardır:

- ✓ Müəssisə malların və ya xidmətlərin müqavilədə vəd edilmiş digər mal və ya xidmətlər ilə müştərinin müqavilə bağladığı birləşmiş məhsul və ya məhsulu təmsil edən mal və ya xidmətlər paketinə inteqrasiyası üçün əhəmiyyətli bir xidmət göstərir. Başqa sözlə, müəssisə müştəri tərəfindən müəyyən edilmiş birləşmiş məhsul və ya məhsullar istehsal etmək və ya çatdırmaq üçün mal və ya xidmətlərdən istifadə edir;

- ✓ Mal və ya xidmətlərdən biri və ya bir neçəsi müqavilədə vəd edilmiş digər mal və ya xidmətlərin bir hissəsini və ya çoxunu dəyişdirir yaxud özəlləşdirir və ya həmin mal və xidmətlər tərəfindən əhəmiyyətli dərəcədə dəyişdirilir yaxud özəlləşdirilir;
- ✓ Mallar və ya xidmətlər yüksək dərəcədə bir-birindən asılıdır və ya bir-biri ilə əlaqəlidir. Başqa sözlə, malların və ya xidmətlərin hər biri müqavilədəki bir və ya bir neçə mal və ya xidmətdən əhəmiyyətli dərəcədə təsirlənir. Məsələn, bəzi hallarda, iki və ya daha çox mal və ya xidmət bir-birindən əhəmiyyətli dərəcədə təsirlənir, çünki müəssisə bu malların və ya xidmətlərin hər birini müstəqil şəkildə ötürməklə verdiyi vədi yerinə yetirə bilməyəcəkdir.

Müəssisənin vədinin ayrıca müəyyənləşdirilə bilinməsinin qiymətləndirilməsi müqaviləni yerinə yetirmə prosesinin daxilində müxtəlif mal və ya xidmətlər arasındakı əlaqəni nəzərə alır. Buna görə, müəssisə mal və ya xidmət ötürülməsi vədləri arasında inteqrasiya, qarşılıqlı əlaqə və ya qarşılıqlı asılılıq səviyyəsini nəzərdən keçirir. BMUSSŞ bir maddənin digərindən asılı olub-olmamasını (yəni, iki maddənin funksional əlaqədə olub-olmaması) nəzərə almaq yerinə, müəssisənin müqaviləni yerinə yetirmə prosesində iki və ya daha çox maddə arasında transformativ əlaqənin olub olmadığını qiymətləndirməyi vacib hesab edir (BDO, 2018).

Birinci amil əhəmiyyətli inteqrasiya xidmətinin olmasıdır. Müəssisə malın və ya xidmətin müqavilədə digər mal və ya xidmətlər ilə inteqrasiya edilməsi baxımından əhəmiyyətli bir xidmət göstərdikdə, inteqrasiya olunmuş mal və ya xidmət dəsti birləşmiş məhsul və ya məhsulları təmsil edir. Başqa sözlə, müəssisə əhəmiyyətli bir inteqrasiya xidməti göstərdikdə, fərdi malların və ya xidmətlərin təhvil verilməsi riski inteqrasiya olunmuş mallar və ya xidmətlər dəstindən ayrılmazdır, çünki müəssisənin müştəriyə verdiyi vədin əsas hissəsi fərdi malların və ya xidmətlərin birləşdirilmiş məhsul və ya məhsullara daxil edilməsinə əmin olmaqdır. Bu amili qiymətləndirərkən, müəssisələr vəd edilmiş fərdi mal və ya xidmətləri (istehsal faktorları) birləşdirilmiş məhsula (məhsullara) effektiv şəkildə

çevirən əhəmiyyətli bir inteqrasiya xidmətini göstərib-göstərmədiklərini nəzərdən keçirməlidir. Bu amil birdən çox məhsul olsa belə tətbiq olunur.

İkinci amil əhəmiyyətli dəyişiklik və ya özəlləşdirmənin olmasıdır. Bəzi sənaye sahələrində ayrılmaz risklər anlayışı bir mal və ya xidmətin digərini əhəmiyyətli dərəcədə dəyişdirdiyini və ya özəlləşdirdiyini qiymətləndirərək daha aydın şəkildə izah olunur. Bunun səbəbi, bir mal və ya xidmət müqavilədə başqa bir mal və ya xidməti özəlləşdirərsə və ya dəyişdirərsə, hər bir mal və ya xidmət birləşmiş məhsul istehsal etmək üçün bir yerə cəmləşdirilir.

Üçüncü amil vəd olunan malların və ya xidmətlərin yüksək dərəcədə bir-birindən asılı və bir-biri ilə əlaqəli olub-olmamasıdır. Bu, müəssisələrin qiymətləndirməsi zamanı ən çətin fərqləndirici amildir və müəssisələrin və onların maraqlı tərəflərinin diqqət mərkəzində olacağı gözlənilir. Vəd edilmiş mal və ya xidmətlər müqavilədə göstərilən digər mal və ya xidmətlərin biri və ya daha çoxundan əhəmiyyətli dərəcədə təsirlənsə, bu mal və xidmətlər bir-birindən yüksək dərəcədə asılı və ya əlaqəlidir. Müəssisə yalnız bir maddənin öz təbiətinə görə digərinə bağlı olub olmadığını qiymətləndirmək yerinə iki və ya daha çox vəd edilmiş mal və ya xidmətin bir-birinə necə təsir etdiyini qiymətləndirməlidir. Yəni, müəssisə vədlərin yüksək dərəcədə bir-birindən asılı olduğunu və ya yüksək dərəcədə bir-biri ilə əlaqəli olub olmadığını müəyyən etmək üçün vəd edilmiş mal və ya xidmətlər arasında əhəmiyyətli ikitərəfli bir asılılığın və ya transformativ əlaqənin olub olmadığını qiymətləndirməlidir. Vədlərin yüksək dərəcədə bir-birindən asılı olması və ya bir-biri ilə yüksək dərəcədə əlaqəli olması üçün iki tərəfli bir asılılığın əhəmiyyətli olub olmadığını müəyyənləşdirmək diqqətli düşünməyi tələb edən bir mühakimədir.

15 №-li MHBS-də həmçinin aşağıda qeyd olunan hər iki meyar qarşılandığı halda, əsas etibarıyla eyni olan və müştəriyə eyni ötürmə formasına malik bir sıra fərqli mal və ya xidmətlərin müştəriyə təhvil verilməsi vədini icra öhdəliyinin ikinci növü olaraq müəyyənləşdirilir (Maxime P., 2016):

- ✓ Müəssisənin təhvil verməyi vəd etdiyi qrupdakı hər bir fərqli mal və ya xidmət ayrı-ayrılıqda uçota alındıqda müəyyən bir dövr ərzində müştəriyə ötürülən icra öhdəliyini təmsil edir;
- ✓ Müəssisə qrupdakı hər bir fərqli mal və ya xidmətə görə eyni tamamlanma meyarı ölçüsündən istifadə edərək icra öhdəliyinin yerinə yetirilməsi istiqamətində irəliləyişini ölçür.

Bir sıra fərqli mallar və ya xidmətlər qrup halında tanınma meyarlarına cavab verərsə, müəssisədən bu qrupa vahid icra öhdəliyi kimi yanaşması tələb olunur. Fərqli mallar və ya xidmətlər bir qrup olaraq nəzərə alınması üçün meyarlardan biri budur ki, onlar əsas etibarıyla eyni olmalıdırlar. Bu adətən müəssisələrin üçün qiymətləndirilməsi ən çətin meyardır. Bu tip təkrarlanan xidmətlərə nümunə olaraq təmizlik, əməliyyatların emalı və elektrik enerjisi verilməsini göstərmək olar. Fərqli malların və ya xidmətlərin əsas etibarıyla eyni olub olmadığını müəyyən edərkən, müəssisələr əvvəlcə vədlərinin mahiyyətini təyin etməlidir. Bunun səbəbi vədin xüsusiyyətindən asılı olaraq mal və ya xidmət qrupu istər mallardan yaxud göstərilən xidmətlərin təyin olunmuş miqdarlarından, istərsə də, fərqli vaxt ölçülərindən (məsələn, bir saatlıq xidmətdən) ibarət ola bilər. Yəni, vədin mahiyyəti müəyyən bir miqdarda xidmət göstərməkdirsə (məsələn, müəyyən edilmiş müqavilə müddəti ərzində aylıq əmək haqqı xidmətləri), qiymətləndirmə zamanı hər bir xidmətin fərqliliyi və əhəmiyyətli dərəcədə eyni olub-olmadığını nəzərə alınır. Bunun əksinə olaraq, müəssisənin vədinin mahiyyəti müəyyən müddət boyunca hazır vəziyyətdə qalmaq və ya yalnız bir xidmət göstərməkdirsə (yəni, çatdırılacaq miqdar müəyyən edilməmişdirsə), qiymətləndirmədə hər bir vaxt ölçüsünün (məsələn, saat, gün) fərqli və əhəmiyyətli dərəcədə eyni olub-olmadığı nəzərə alınır.

Bir müəssisənin vədini yerinə yetirmək üçün həyata keçirdiyi əsas fəaliyyətlərin bir gün ərzində və gündən günə əhəmiyyətli dərəcədə dəyişməsinə baxmayaraq, bu faktın özü ayrı mal və ya xidmətlərin eyni əsas etibarıyla eyni olmadığını mənasına gəlmir. Gündəlik otel idarəetmə xidməti nümunəsinə baxaq. Xidmət hər gün dəyişə biləcək fəaliyyətlərdən ibarətdir (məs: təmizlik xidmətləri,

bron xidmətləri və ya əmlakın saxlanması). Bununla baxmayaraq, burada müəssisə gündəlik otel idarəetmə xidmətlərinin əhəmiyyətli dərəcədə eyni olduğu qənaətinə gəlməlidir, çünki müəssisənin verdiyi vədin mahiyyəti eynidir və müəssisə hər gün eyni ümumi idarəetmə xidməti göstərir (<https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers/#about> ,2020).

2.2.3. Əsas tərəf və agentin müəyyən edilməsi

Müştəriyə mal və ya xidmət göstərmək üçün birdən çox tərəf cəlb edildikdə, standart müəssisədən müştəriyə verdiyi vədin mahiyyətini qiymətləndirərək bu əməliyyatlarda əsas tərəf və ya agent olub olmadığını müəyyənləşdirməsini tələb edir. Müəssisə, nəzərdə tutulmuş malı və ya xidməti müştəriyə ötürməzdən əvvəl həmin mala və ya xidmətə nəzarət edirsə, əsas tərəf sayılır və buna görə də gəlirləri tam məbləğdə tanıyır. Əgər müəssisənin rolu mal və ya xidmətləri təqdim etmədə vasitəçilik etməkdirsə, həmin müəssisə agentdir və buna görə də gəliri agentlik xidmətləri üçün əldə olunan xalis məbləğdə tanıyır. Əgər digər tərəflər göstərilən mal və ya xidmətləri müəssisənin müştərisinə təqdim etməkdə iştirak edirsə, müəssisə onun icra öhdəliyinin göstərilən mal və ya xidmətin özü tərəfindən (bu halda müəssisə əsas tərəfdir) təmin edilməsi və ya vasitəçilik etməsi olmasını (bu halda müəssisə agentdir) müəyyən etməlidir (Ernst & Young, 2018c). Müəssisə müəyyən edilmiş hər bir mal və ya xidmətə görə ayrılıqda bu qərarı verir. Standartda, həmçinin qeyd edir ki, əgər müqavilədə vəd edilmiş birdən çox mal və ya xidmət varsa, müəssisə bəziləri üçün əsas tərəf, digərləri üçün agent ola bilər.

Müəssisənin müştəriyə təhvil verilməzdən əvvəl vəd edilmiş mal və ya xidmətə nəzarət edib-etmədiyini qiymətləndirərkən 15 №-li MHBS-dəki modelin 5-ci addımına daxil edilmiş nəzarət anlayışının nəzərə alınmalıdır. Aktivə nəzarət aktivin istifadəsini yönləndirmə və aktivdən qalan bütün faydaları əldə edilməsi qabiliyyətinə istinad edir. Nəzarət digər müəssisələrin aktivdən istifadəsini və ondan qazanc əldə etməsinə maneə törətmək qabiliyyətini əhatə edir. Aktivin faydaları aşağıda qeyd edilən birbaşa və ya dolayı bir çox yollarla əldə edilə bilən potensial pul axınlarıdır (yəni, daxilolma və ya xaricolmalarda azalma):

- ✓ Mal istehsal etmək və ya xidmətlər göstərmək (o cümlədən ictimai xidmətlər) üçün aktivin istifadəsi;
- ✓ Digər aktivlərin dəyərini artırmaq üçün aktivin istifadəsi;
- ✓ Öhdəlikləri ödəmək və ya xərcləri azaltmaq üçün aktivin istifadəsi;
- ✓ Aktivin satılması və ya mübadiləsi;
- ✓ Aktivin krediti təmin etmək üçün girov kimi qoyulması;
- ✓ Aktivin saxlanması.

Müəssisənin müştəriyə təhvil verilməzdən əvvəl mal və ya xidmətə nəzarət etdiyini sübut edən göstəricilər aşağıdakıları əhatə edir:

- ✓ Müəssisə özü mal və ya xidmət təmin etmək üçün verdiyi vədin yerinə yetirilməsinə cavabdehdir. Bu, adətən göstərilən malın və ya xidmətin məqbulluğu üçün məsuliyyəti özündə cəmləşdirir (məsələn, mal və ya xidmətin müştəri xüsusiyyətlərinə cavab verməsi üçün əsas məsuliyyət). Əgər müəssisə mal və ya xidmətin təmin edilməsi barədə vədinin yerinə yetirilməsinə cavabdehdirsə, bu həmin mal və ya xidmətin göstərilməsində iştirak edən digər tərəfin müəssisənin adından hərəkət etdiyini göstərə bilər;
- ✓ Müəssisə malın və ya xidmətin müştəriyə təhvil verilməmişdən əvvəl və ya nəzarətin müştəriyə təhvil verilməsindən sonra inventarizasiya riskinə malikdir (məsələn, müştərinin geri qaytarma hüququ varsa). Məsələn, müəssisə müştəri ilə müqavilə bağlamazdan əvvəl mal və ya xidmətləri saxlayır və ya saxlamağı öhdəsinə götürərsə, bu, müəssisənin istifadəni istiqamətləndirmək və qalan bütün faydaları əhəmiyyətli dərəcədə əldə etmək imkanına malik olduğunu göstərir;
- ✓ Müəssisə göstərilən mal və ya xidmətin qiymətini müəyyənləşdirmək hüququna malikdir. Müştərinin mal və ya xidmətə görə ödədiyi qiymətin müəyyən edilməsi müəssisənin bu malın və ya xidmətin istifadəsini istiqamətləndirmək və qalan bütün faydaları əldə etmək imkanına malik olduğunu göstərir. Bununla birlikdə, bəzi hallarda qiymətlərin müəyyənləşdirilməsində agentin də ixtiyarı ola bilər. Məsələn, agent digər

tərəflər tərəfindən müştərilərə təqdim ediləcək mal və ya xidmətlərdə təşkilatçılıq xidmətindən əlavə gəlir əldə etmək üçün qiymətlərin müəyyənləşdirilməsində müəyyən ixtiyara sahib ola bilər.

Müəssisənin əsas tərəf olduğunu göstərən ilk göstərici müəssisənin, ilk növbədə, malın və ya xidmətin müştəriyə verilməsi vədinin yerinə yetirilməsi və malın məqbul olması üçün məsuliyyət daşmasıdır. və ya xidmət. Bu göstəricinin göstərilən mala və ya xidmətə nəzarəti qiymətləndirməni dəstəkləyən səbəblərdən biri müəssisənin nəzarətin müştəriyə ötürülməsi üçün cavabdeh olduğu mala və ya xidmətə çox hallarda nəzarət etməsidir (Ernst & Young, 2017). Müqavilənin şərtləri (yazılı və ya başqa cür) ümumiyyətlə mal və ya xidmətin verilməsi vədinin yerinə yetirilməsinə və bu malın və ya xidmətin məqbul olmasına cavabdeh olan tərəfin kim olduğunu göstərir. Müəssisə əsas tərəf və agenti müəyyənləşdirərkən, müqavilənin yerinə yetirilməsində ilk növbədə kimin məsuliyyət daşdığını, o cümlədən hansı qurumun müştəri dəstəyini təmin edəcəyini, müştəri şikayətlərini həll edəcəyini və məhsulun və ya xidmətin keyfiyyəti və ya uyğunluğu üçün məsuliyyət daşdığını nəzərə almalıdır.

Bir müəssisənin həm göstərilən mal və ya xidmətin təmin olunması, həm də eyni malın və ya xidmətin məqbul olmasına görə məsuliyyət daşması bəzi hallarda mümkün olmaya bilər (Ernst & Young, 2015g). Məsələn, satıcılar təchizatçı tərəfindən müştəriyə təqdim olunması mal və ya xidmətləri müştəriyə sata bilər. Əgər müştəri aldığı mal və ya xidmətdən narazı qalarsa, satıcı müştəriyə qarşılığını təmin etmək üçün cavabdeh ola bilər. Bu vəziyyətdə həm satıcı, həm də təchizatçı birinci göstəricinin xüsusiyyətlərinə malikdir. Buna görə, hansı müəssisənin əsas tərəf olduğunu müəyyən etmək üçün digər göstəricilərin nəzərə alınması lazımdır. Satıcı narazı müştəriyə qarşılıq təmin etmək üçün məsuliyyət daşıyarsa, lakin sonra təmin etdiyi hər bir qarşılığın geri qaytarılması üçün təchizatçıya qarşı iddia qaldıra bilərsə, bu, satıcının həmin malın və ya xidmətin məqbul olmasına cavabdeh olmadığını göstərir.

Müəssisənin əsas tərəf olduğunu göstərən ikinci göstərici müəssisənin inventarizasiya riskinin olmasıdır. Inventarizasiya riski müəssisə tərəfindən mal və ya xidmətin müştəriyə təhvil verilməmişdən əvvəl və ya geri qaytarıldıqdan sonra fiziki ziyan, dəyərin azalması və ya köhnəlmə kimi amillər səbəbindən zərər riskidir. Inventarizasiya riski, adətən ehtiyatları alan bir müəssisənin həmin ehtiyatları mənfəətlə yenidən satılması ümidi ilə aldığı riskdir. Satıcı müştəri tərəfindən sifariş verilməmişdən əvvəl mal və ya xidmət əldə edərsə (və ya bunu öhdəsinə götürərsə) inventarizasiya riski yaranır. Müştərinin geri qayıtma hüququ olduğu təqdirdə də inventarizasiya riski mövcuddur və müştəri bu hüquqdan istifadə edərsə satıcı mal və ya xidməti geri götürəcəkdir. Fiziki məhsul satılmasa belə inventarizasiya riski mövcud ola bilər. Məsələn, müəssisə xidmət almaq üçün müştəri tapa bilməsə belə, xidmət təminatçısına pul ödəməyi öhdəsinə götürübsə, belə xidmət razılaşmalarında inventarizasiya riskinə məruz qalır.

Bu göstərici mal və ya xidmətə nəzarətin qiymətləndirilməsini dəstəkləyir, çünki müəssisə müştəri ilə müqavilə bağlamadan əvvəl göstərilən mal və ya xidməti əldə etdikdə (və ya almağa öhdəlik götürdükdə), müəssisənin istifadəni yönləndirmə imkanına sahib olması və qalan bütün faydaları əldə etmək ehtimalı yüksəkdir. Məsələn, müəssisə müştərinin bu işi qəbul edib etməməsindən asılı olmayaraq yerinə yetirilmiş işlərə görə fərdi xidmət təminatçısına (işçilərinə) kompensasiya vermək məcburiyyətində qaldıqda xidmətlərin göstərilməsi ilə əlaqəli müştəri tənzimləməsində inventarizasiya riski mövcud ola bilər. Ancaq bu göstərici çox vaxt qeyri-maddi mal və ya xidmətlərə aid edilmir.

Satıcının inventarizasiya riskini azaldan amillər mövcud ola bilər. Məsələn, satıcını sata bilmədiyi malları və ya müştərilər tərəfindən geri qaytarılan malları təchizatçıya geri qayıtmaq hüququna malikdirsə, satıcının inventarizasiya riski əhəmiyyətli dərəcədə azaldıla və ya aradan qaldırıla bilər (<https://www.accaglobal.com/ie/en/member/discover/cpd-articles/corporate-reporting/ifrs9-ifrs15cpd.html> ,2020). Bu hallarda inventarizasiya riski göstəricisi nəzarətin qiymətləndirilməsində daha az uyğundur.

Üçüncü əsas göstərici mal və ya xidmətin qiymətini müəyyən etməkdə müəssisənin azad olmasıdır. İqtisadi məhdudiyyətlər daxilində mal və ya xidmət qiyməti müəyyənləşdirmək üçün əgəlabatan azadlığın olması müəssisənin bu mal və ya xidmətdən istifadəni istiqamətləndirmək və qalan bütün faydaları əhəmiyyətli dərəcədə əldə etmək qabiliyyətinə malik olduğunu göstərə bilər (yəni, müəssisə mal və ya xidmətə nəzarət edir). Hər satış üçün saif faiz nisbətində ödənişin alınması, bir qayda olaraq, müəssisənin agent olduğunu göstərir, çünki sabif faiz müəssisənin əməliyyatdan əldə edə biləcəyi faydaları birbaşa məhdudlaşdırır. Bununla yanaşı, bəzi hallarda mal və ya xidmətin qiymətini müəyyənləşdirmək üçün agentin də ixtiyarı ola biləcəyi üçün əməliyyatın faktları və şərtləri diqqətlə qiymətləndirilməlidir. Belə ki, bəzi hallarda müəssisə qiymətlərin müəyyənləşdirilməsində müəyyən azadlıq əldə etsə belə, hələ də agent hesab edilə bilər. Məsələn, agentlər tez-tez əsas tərəfin mal və ya xidmətinin alınmasını stimullaşdırmaq üçün özlərinin komisyön haqqının bir hissəsindən son müştəriyə endirimlər etmək imkanına malik olur. Bəzən müəssisə başqa bir müəssisəyə (məsələn, satıcıya) öz məhsulunu və ya xidmətlərini vahid müəyyən edilmiş qiymət əvəzinə müəyyən qiymət aralığında satmağa icazə verir. Satıcı qiymətləri həmin aralığın daxilində müəyyən etmək imkanına malikdir, lakin bu, satıcının son müştəri ilə sövdələşmədə əsas tərəf olduğunu göstərmir. Qiymət aralığı dar olarsa, bu, satıcının agent olduğunu göstərə bilər, çünki onun mal və ya xidmətlər satmaqdan əldə edə biləcəyi qazanc məhduddur. Qiymət diapazonu genişdirsə, bu, son müştərilərə satışda satıcının əsas tərəf olduğunu göstərə bilər (MNP LLP, 2017). Bu hallarda satıcı müəssisənin müştərisi olacaq və nəzarət vasitəçiyə ötürüldükdə (yəni, mallar təhvil verildikdə) müəssisə özündə satış qiymətinə bərabər gəlir tanılmalıdır.

2.3. Əməliyyat qiymətinin müəyyən edilməsi

Əməliyyat qiyməti müəssisənin müqavilədə müəyyən edilmiş icra öhdəliklərinə ayırdığı və buna görə həmin icra öhdəliklərinin yerinə yetirildiyi anda tanınan gəlir məbləğini ifadə edən məbləğdir. Əməliyyat qiymətinə müəssisənin dövlət adından yığıdığı ƏDV kimi üçüncü tərəflərin adından toplanan məbləğlər

daxil edilmir. Əməliyyat qiymətinin müəyyən edilməsi, məsələn, qısa müddətdə sabit sayda mal və ya xidmət müqabilində sabit məbləğ üçün bağlanan müqavilələrdə sadə olur. Aşağıdakıların hər hansı biri mövcud olduğu halda çətinliklər yarana bilər:

- ✓ Dəyişən ödəniş məbləği;
- ✓ Əhəmiyyətli maliyyə komponenti;
- ✓ Qeyri-pul hesablaşmaları.

Əməliyyat qiymətinə müştərinin müəssisənin müqavilə çərçivəsində haqqını ödəməməsi riskini əks etdirən kredit riskini əks etdirmək üçün düzəliş edilmir. İstisna hal razılaşmada əhəmiyyətli bir maliyyə komponentinin olduğu yerdir, çünki maliyyə komponenti müştərinin kredit qabiliyyətini əks etdirən faiz dərəcəsindən istifadə edərək diskontlaşdırılır. Əlavə 1-də alınacaq ödəniş sabit və ya dəyişkən olduqda müəssisənin əməliyyat qiymətini necə təyin edəcəyi göstərilmişdir.

2.3.1. ƏDV və ya digər oxşar vergilərin uçotu

ƏDV və aksiz vergiləri vergi orqanları tərəfindən malların və ya xidmətlərin satışından tutulan vergilərdir. ƏDV malların və ya xidmətlərin alıcılarından, aksiz vergisi isə mal və ya xidmət satanlardan tutulur. Standarta görə, müəssisə üçüncü tərəflərin adına toplanmış məbləğləri əməliyyat qiymətinə daxil etmir.

Standartın buraxılmasından sonra BMUSŞ işçilərinə müştərilərə hesablanmış bəzi maddələrin gəlir və ya xərclərin azaldılması kimi təqdim edilib edilməməsinin gərəkdii ilə bağlı çoxsaylı şərhlərin ola biləcəyi barədə məlumat verilmişdir. Bu məbləğlərə misal olaraq karqo və yerləşdirmə haqları, öz cibindən ödənilən xərclərin geri qaytarılması və vergilər və ya dövlət orqanlarına toplanmış və köçürülən digər qiymətləndirmələri göstərmək olar. İyul 2014 BMUSŞ iclasında üzvlər standartın üçüncü tərəflər adından toplanmayan hər hansı bir məbləğin əməliyyat qiymətinə daxil edilməsini məsələsində aydın olduğunu qəbul etdilər. Yəni, məbləğlər müəssisə tərəfindən icra öhdəliklərini yerinə yetirərkən əldə edilmişsə, həmin məbləğlər əməliyyat qiymətinə daxil edilir və gəlir kimi tanınır

(<https://www.accaglobal.com/ie/en/member/discover/cpd-articles/corporate-reporting/fivestep-model.html> ,2020).

2.3.2. Dəyişən ödəniş məbləği

Tez-tez müqavilədə nəzərdə tutulan məbləğ dəyişən ola bilər. Dəyişən ödəniş məbləği müxtəlif səbəblərdən, o cümlədən, qiymət güzəştləri, miqdar endirimləri, geri qaytarılmalar, stimullar, performans bonusları və qonorarlardan ortaya çıxır. Müəssisənin alacağı məbləğin özü sabit olsa belə, gələcək hadisənin baş verməsi və ya baş verməməsi ilə əlaqəli olduğu təqdirdə dəyişə bilər. Bu, məsələn, müştəri satın aldığı məhsulu qaytara biləcəyi təqdirdə ola bilər. Yeni gəlir standartı müəssisədən dəyişən ödəniş məbləğini müqavilənin əvvəlində qiymətləndirməsini və əməliyyat qiymətində nəzərə almasını tələb edir. Hər hesabat tarixinin sonunda dəyişən ödəniş məbləği yenidən qiymətləndirilməlidir. Standartda dəyişən ödəniş məbləği ilə bağlı qiymətləndirməyə məhdudiyyət tətbiq olunur. Belə ki, müəssisə gələcəkdə bu qiymətləndirmə ilə bağlı hal-hazırda qeyr-müəyyən olan hadisələr həll olunduqda, gəlirlərdə əhəmiyyətli geri qaytarmaların olmayacağı ehtimalını yüksək dəyərləndirirsə, bu zaman belə qiymətləndirməni apara bilər (Bernouilly M. və Wondabio L., 2018).

Müəssisə dəyişən ödəniş məbləğini iki metoddan (yəni, gözlənilən dəyər və ən çox ehtimal olunan məbləğ) birini istifadə etməklə qiymətləndirir. Seçilən metod uçot siyasəti seçimi deyil. Rəhbərlik müqavilənin şərtlərinə əsasən müəssisənin alacağını gözlədiyi məbləği ən yaxşı şəkildə təxmin edən metoddan istifadə etməlidir. İstifadə olunan metod bütün müqavilə müddəti boyunca tətbiq olunmalıdır.

Gözlənilən dəyər metodu dəyişən ödəniş məbləğini mümkün nəticələrin sayına və hər bir nəticənin ehtimallarına əsaslanaraq qiymətləndirir. Qiymətləndirilmiş məbləğ bu saylara əsaslanan ehtimal üzə ölçülmüş məbləğdir. Gözlənilən dəyər metodu müəssisənin oxşar xüsusiyyətlərə malik çoxsaylı müqavilələri olduqda ən uyğun metod hesab edilir. Bunun səbəbi müəssisənin çox

sayda oxşar əməliyyatın olduğu müqavilələrin müxtəlif nəticələrinin ehtimalları haqqında daha yaxşı məlumata sahib olmasıdır.

Ən çox ehtimal olunan məbləğ metodu dəyişən ödəniş məbləğini mümkün olan bir sıra ehtimallar içindən ən çox ehtimal olunan məbləğə əsasən qiymətləndirir. Müəssisə yalnız iki (və ya az sayda) mümkün məbləğdən birini alacağı təqdirdə bu metod ən uyğun metod hesab edilir.

Dəyişən ödəniş məbləği müqavilələrdə müxtəlif formalarda mövcud olur. Aşağıda müştərilərlə müqavilələrdə çox rast gəlinən dəyişən ödəniş məbləği növlərinin nümunələri verilmişdir.

Qiymət güzəştləri - Qiymət güzəştləri müqavilə məbləğinə ilkin müqavilə şərtlərindən kənarında edilən düzəlişlərdir. Məsələn, satıcı müştərini əvvəlki satınalmalarını ödəməyə və gələcəkdə alış-veriş etməyə davam etməyə təşviq etmək üçün həmin müştəridən bağlanmış müqavilədə göstərilən məbləğdən daha az ödəniş qəbul edə bilər. Qiymət güzəşti təmin etməyi gözləyən və ya bunu etmək təcrübəsi olan bir şirkət, güzəşt verildikdən sonra alacağını gözlədiyi ödəniş məbləğini əks etdirmək üçün əməliyyat qiymətini azaltmalıdır.

Erkən ödəniş endirimləri - Müştərilərin alış tənzimləmələrində tez-tez erkən ödəniş üçün endirim mövcud olur. Məsələn, faktura alındıqdan 10 gün ərzində ödənilməyi təqdirdə müəssisə 2 faiz endirim təklif edə bilər. Müştərinin endirim dövrü ərzində fakturanı ödəyəcəyinə dair qeyri-müəyyənlik olduğu üçün bu vəziyyətdə ödəniş məbləğinin bir hissəsi dəyişkəndir.

Həcm endirimləri - Müştərilərlə müqavilələrdə əlavə alış və müştəri sadıqlığını təşviq etmək üçün bir stimul olaraq həcm endirimləri təklif edilir. Həcm endirimləri adətən müştəridən əvvəlcə müəyyən bir miqdarda mal və ya xidmət almasını tələb edir və bundan sonra gələcəkdə alınan əlavə mal və ya xidmətlər üçün qiymət ya da prospektiv olaraq azaldılır, ya da retrospektiv olaraq bütün alışlar üçün azaldılır.

2.3.3. Əhəmiyyətli maliyyə komponenti

Bəzi müqavilələrdə maliyyə komponenti mövcuddur (açıq və ya gizli), çünki müştəri tərəfindən ödəniş ya əhəmiyyətli dərəcədə icra öhdəliyinin yerinə yetirilməsindən əvvəl və ya sonra baş verir. Müəssisə əhəmiyyətli maliyyə komponentinin təsirini əməliyyat qiymətində əks etdirməlidir. Bu hallarda tanınan gəlirlər icra öhdəliyi yerinə yetirildikdən sonra alınan alınan pul vəsaitlərindən az olacaq, çünki alınan ödənişin bir hissəsi faiz gəlirləri kimi qeydə alınacaqdır. Həmçinin, tanınan gəlirlər icra öhdəliyi yerinə yetirilmədən əvvəlcədən alınan pul vəsaitlərindən çox olacaq, çünki faiz xərcləri qeyd ediləcək və bu da tanınan gəlirin məbləği artıracaqdır. Faiz gəlirləri və ya faiz xərcləri yalnız müqavilə aktivi (yaxud debitor borc) və ya müqavilə öhdəliyi tanındıqda tanınır. Məsələn, üç il sonunda ödəniş tələb edən, lakin geri qaytarma hüququnu ehtiva edən şərtlərlə müştəriyə edilən bir satışa nəzər salaş. Burada müəssisə geri qaytarma hüququ ilə əlaqədar satışa aid müqavilə aktivi (yaxud debitor borc) tanımırsa, geri qaytarma hüququ dövrü bitənə qədər heç bir faiz gəliri də tanımır.

Aşağıdakı hallarda razılaşmalarda əhəmiyyətli maliyyə komponenti nəzərə alınmır:

Nəzarətin təhvil verilmə müddəti müştərinin ixtiyarında olanda - Maliyyə komponentinin təsirlərini icra öhdəliyinin yerinə yetirilmə vaxtı sifarişçinin ixtiyarında olduğu zaman nəzərə alınmağa ehtiyac yoxdur. Çünki bu tip müqavilələrin məqsədi maliyyə təmin etmək deyil (<https://www.accaglobal.com/ie/en/member/member/accountingbusiness/2018/11/insights/ifrs15-companies.html> ,2020). Buna misal olaraq hədiyyə kartının satışını göstərmək olar. Müştəri hədiyyə kartını istədiyi vaxt - ən yaxın müddətdə ola və ya uzun müddət sonra istifadə etmək ixtiyarındadır.

Ödəniş məbləğinin əhəmiyyətli bir hissəsi dəyişkən və gələcək bir hadisənin baş verməsinə əsaslananda - Dəyişən ödəniş məbləğinin miqdarı və ya vaxtı müqavilə tərəflərinin nəzarəti xaricində olan bir hadisə ilə təyin olunarsa, razılaşmanın mahiyyəti maliyyələşdirmə deyildir. Buna misal olaraq yalnız müvəffəqiyyətli bir

nəticə əldə edildikdə vəkilə ödənişin edildiyi hüquqi xidmət razılaşmasını göstərmək olar. Məhkəmə prosesi bir neçə il uzana bilər. Bu vəziyyətdə ödənişin alınmasının gecikməsi maliyyələşdirmənin nəticəsi deyildir.

Vaxt fərqi maliyyələşdirməni təmin etməkdən başqa səbəblərə görə yarananda - Ödənişlərin əvvəlcədən və ya icra öhdəliklərinin yerinə yetirilməsindən sonra edilməsi şərtlərinin niyyəti maliyyə təmin etməkdən başqa bir səbəb də ola bilər. Məsələn, tərəflərin məqsədi müəyyən bir məhsul və ya xidmət almaq hüququnu təmin etmək və ya satıcının müqavilədə göstərildiyi kimi fəaliyyət göstərməsinə əminlik əldə etmək ola bilər. Ona görə də, ödəniş vaxtının əsas məqsədi müəssisəyə və ya müştəriyə əhəmiyyətli maliyyə faydası verməkdən başqa səbəblərə görə olduqda, maliyyə komponentinin təsirlərini nəzərə almaq lazım deyil.

Əhəmiyyətli maliyyə komponenti üzrə praktik vasitə tətbiq edildikdə - Standart müəssisələrə müəyyən şərtlərdə maliyyə komponentinin təsirlərini nəzərə almamağa imkan verən praktik vasitə təmin edir. Belə ki, əgər müəssisə icra öhdəliyinin yerinə yetirilməsi və müvafiq ödənişi əldə etməsi arasında 1 il yaxud daha az müddət olmasını ehtimal edirsə və buna görə də maliyyə komponentinin təsiri müqavilə üzrə tanınacaq gəlir həcmi əhəmiyyətli dərəcədə dəyişdirmirsə, müəssisə maliyyə komponentinin təsirlərini nəzərdən keçirməyə bilər. Maliyyə komponentinin əhəmiyyətli olub olmadığı müəyyənləşdirilməsi müqavilə səviyyəsində və müqavilənin başlanğıcında aparılmalıdır.

Müəssisə maliyyələşdirmə faydasını müəssisə və müştəri arasında ayrı bir maliyyələşdirmə əməliyyatında istifadə ediləcək dərəcəni əks etdirən faiz dərəcəsindən istifadə edərək diskontlaşdırmaqla ödəniş məbləğinə əks etdirməlidir. Bu faiz dərəcəsi tənziqləmədə maliyyələşdirmə alan tərəfin (müştəri və ya müəssisə ola bilər) kredit riskini əks etdirməlidir. İstifadə ediləcək faiz dərəcəsi müqavilənin başlanğıcında müəyyən edilir və yenidən qiymətləndirilmir (Ernst & Young, 2015a).

2.4 Əməliyyat qiymətinin icra öhdəlikəri üzrə bölüşdürülməsi

2.4.1. Nisbi müstəqil satış qiyməti metodunun tətbiq edilməsi

Əməliyyat qiyməti hər bir icra öhdəliyinə müştəriyə təqdim olunan malların və ya xidmətlərin nisbi müstəqil satış qiymətləri əsasında bölüşdürülməlidir. Bunun üçün müəssisə hər bir maddə üçün müstəqil satış qiymətini müəyyənləşdirməli və əməliyyat qiymətini tənzimlənmədə malların və xidmətlərin ümumi dəyərinə nisbətində bölüşdürməlidir. Müstəqil satış qiymətlinin ən yaxşı nümunəsi müəssisənin oxşar müştərilərə oxşar şərtlərdə ayrıca satdığı mal və ya xidmət üçün aldığı qiymətdir. Halbuki, mal və ya xidmətlər həmişə ayrıca satılmır. Müstəqil satış qiyməti mal və ya xidmət ayrıca satılmadıqda, digər vasitələrdən istifadə etməklə hesablanmalı və ya əldə edilməlidir. Hər bir icra öhdəliyinin nisbi müstəqil satış qiyməti müqavilənin əvvəlində müəyyən edilir. Sonradan müstəqil satış qiymətlərindəki sonrakı dəyişiklikləri əks etdirmək üçün əməliyyat qiyməti yenidən bölüşdürülmür. Malın və ya xidmətin müqavilə ilə elan edilmiş qiyməti və ya bazar qiyməti müstəqil satış qiyməti ola bilər, lakin bu həmişə belə qəbul edilməməlidir. Məsələn, müəssisələr tez-tez müştərilərə verilmiş qiymətlərin siyahısında endirimlər və ya digər düzəlişlər edir. Əlavə 2-də mal və ya xidmətin müstəqil satış qiymətini müəyyənləşdirə metodları göstərilmişdir.

Birbaşa müşahidə olunmayan bir maddənin müstəqil satış qiyməti qiymətləndirilməlidir. Ayrıca satılmayan mallar və ya xidmətlər üçün müstəqil satış qiymətini necə qiymətləndirmək və ya başqa bir şəkildə təyin etmək üçün bir ierarxiya yoxdur. Müəssisə əqləbatan mövcud olan bütün məlumatları nəzərdən keçirməlidir və müşahidə olunan resurslardan maksimum istifadə etməlidir. Məsələn, müəssisə müəyyən bir məhsulu müstəqil olaraq satmır, lakin rəqibləri bunu edirsə, bu, müstəqil satış qiymətini müəyyənləşdirmək üçün istifadə oluna bilər. Müstəqil satış qiymətləri bir sıra yollarla qiymətləndirilə bilər. Rəhbərlik ən uyğun qiymətləndirmə metodunu müəyyənləşdirərkən, təşkilatın qiymət siyasətini və praktikasını, qiymət qərarları verərkən istifadə olunan məlumatları nəzərə almalıdır.

İstifadə olunan metod oxşar tənzimləmələrə eyni şəkildə tətbiq edilməlidir. Uyğun metodlara aşağıdakılar daxildir, lakin bunlarla məhdudlaşmır:

- ✓ Düzəliş edilmiş bazar qiymətləndirmə yanaşması;
- ✓ Gözlənilən xərc üstəgəl marja yanaşması;
- ✓ Qalıq yanaşması.

Bazar qiymətləndirmə yanaşması malın və ya xidmətin satıldığı bazarı nəzərdən keçirir və həmin bazarda müştərinin ödəməyə hazır olacağı qiyməti qiymətləndirir. Müəssisə bu yanaşmadan istifadə edərkən, bazarda oxşar mal və ya xidmətlər üçün rəqib müəssisənin qiymətlərinə özünə xas amillərə görə düzəliş edərək nəzərə almalıdır. Müəssisəyə xas amillərə aşağıdakılar aiddir:

- ✓ Bazarda mövqe;
- ✓ Gözlənilən mənfəət marjası;
- ✓ Müştəri və ya coğrafi segmentlər;
- ✓ Distibyutor kanalı;
- ✓ Xərclərin quruluşu.

Bazar şərtləri də müəssisənin məhsulunu satacağı qiymətə təsir edə bilər. Bunlar aşağıdakılardır:

- ✓ Tələb və təklif;
- ✓ Rəqabət;
- ✓ Bazar qavrayışı;
- ✓ Trendlər;
- ✓ Coğrafiyaya xas amillər.

Eyni mal və ya xidmət birdən çox bazarda satıldığı təqdirdə birdən çox müstəqil satış qiyməti ola bilər. Məsələn, əhalinin sıx məskunlaşdığı ərazidə bir malın müstəqil satış qiyməti kənd ərazisindəki oxşar malın müstəqil satış qiymətindən fərqli ola bilər. Bazarda çox sayda rəqibin olduqda müəssisənin rəqabətə davamlı olması üçün bu bazarda daha aşağı qiymət tələb etməsi ilə nəticələnə bilər, halbuki müştərilərin daha az seçiminin olduğu bazarlarda daha yüksək qiymət tələb edə bilər.

(NSW, 2017). Bir məhsul və ya xidmət ayrıca satıldıqda müəssisənin təklif etdiyi endirimlər müstəqil satış qiymətlərini müəyyənləşdirərkən nəzərə alınmalıdır. Məsələn, bir satış razılaşmasında məhsul və xidmətlər üçün standart bir qiymət verilə bilər, lakin müntəzəm olaraq ordakı qiymətdən aşağı qiymətə satış əməliyyatları aparıla bilər.

Bəzi hallarda gözlənilən xərc üstəgəl marja yanaşması ən uyğun qiymətləndirmə metodu ola bilər. Qiymətləndirməyə daxil olan xərclər müstəqil satış qiymətlərinin formalaşdırılmasında müəssisənin normalda nəzərə alacağı xərclərə uyğun olmalıdır. Burada həm birbaşa, həm də dolaylı xərclər nəzərə alınmalıdır. Həmin xərclərin üzərinə qoyulan marjanın əqlabətən olub olmadığını qiymətləndirərkən nəzərə alınmalı amillər aşağıdakılardır:

- ✓ Oxşar məhsulların müstəqil satışında əldə edilən marjalar;
- ✓ Sənaye sahəsi içərisində əvvəlki marjalarla əlaqəli bazar məlumatları;
- ✓ Sənaye satış qiymətləri ortalaması;
- ✓ Bazar şərtləri;
- ✓ Mənfəət hədəfləri.

Ağlabatan marjanın qiymətləndirilməsi çox vaxt həm müəssisə, həm də bazar amillərinin qiymətləndirilməsini tələb edir. Tədqiqat xidmətlərini həyata keçirmək üçün tələb olunan səyləri nəzərə alan xərc üstəgəl marja yanaşması tədqiqat xidmətlərinin müstəqil satış qiymətini hesablamaq üçün ən uyğun metod sayılır.

Qalıq yanaşması qalan mal və ya xidmətlər üçün müstəqil satış qiymətini qiymətləndirmək üçün ümumi əməliyyat qiymətindən müqavilədəki digər malların və xidmətlərin müstəqil satış qiymətlərinin məbləğini çıxartmağı əhatə edir (<https://www.accaglobal.com/us/en/member/discover/cpd-articles/corporate-reporting/deller-jan20cpd.html> ,2020). Müstəqil satış qiymətini qiymətləndirmək üçün qalıq yanaşmanın istifadəsinə yalnız müəyyən hallarda icazə verilir. Qalıq yanaşması metodu yalnız müəssisə fərqli qiymətlərlə müxtəlif müştərilərə eyni mal və ya xidməti satdıqda onları yüksək dəyişən hala gətirdiyi zaman və ya müəssisə mal və ya xidmət üçün əvvəllər satılmadığına görə qiymət təyin etmədiyi zaman

istifadə edilməlidir. Bu daha çox əqli mülkiyyət və ya digər qeyri-maddi aktivlərin satışında istifadə oluna bilər.

2.4.2. Dəyişən ödəniş məbləğinin bölüşdürülməsi

Dəyişən ödəniş məbləği ümumilikdə müqavilədəki bütün icra öhdəliklərinə nisbi müstəqil satış qiymətlərinə əsasən bölüşdürülür. Bununla birlikdə, dəyişən ödəniş məbləği razılaşma üzrə icra öhdəliklərinin bir və ya daha çoxuna, lakin hamısına aid olub olmadığını qiymətləndirmək üçün meyarlar mövcuddur. Məsələn, müəssisə birdən çox məhsulu əhatə edən bir razılaşmada müəyyən məhsulu erkən təhvil verdikdə əlavə ödəniş almaq hüququna malik ola bilər. Dəyişən ödəniş məbləğinin razılaşmada olan bütün məhsullara bölüşdürülməsi bu vəziyyətdə razılaşmanın mahiyyətini əks etdirmir. Dəyişən ödəniş məbləği (və bu qiymətləndirmədəki sonrakı dəyişikliklər) yalnız aşağıdakı meyarların hər ikisi yerinə yetirildiyi təqdirdə tamamilə tək bir icra öhdəliyinə bölüşdürülməlidir:

- ✓ Dəyişən ödəniş məbləği şərtləri xüsusən müəssisənin icra öhdəliyini yerinə yetirmək və ya fərqli mal və ya xidmət ötürmək səylərinə aid olduqda;
- ✓ Dəyişən ödəniş məbləğinin tamamilə icra öhdəliyinə və ya fərqli mal və ya xidmətə ayrılması bölüşdürmə meyarlarına uyğun olduqda.

Bildiyimiz kimi bir qrup fərqli mal və ya xidmətlər müəyyən meyarlara cavab verərsə, vahid icra öhdəliyi kimi uçota alınır. Müqavilədə vahid icra öhdəliyi kimi nəzərə alınan bir qrup fərqli mal və ya xidmət və həmçinin, dəyişən ödəniş məbləği olduqda, müəssisə dəyişən ödəniş məbləğinin bölüşdürülməsi üçün fərqli mal və ya xidmətləri (qrupu deyil) nəzərə almalıdır (Aurora C. və Bontas B., 2014). Başqa sözlə, qrup dəyişən ödəniş məbləğinin bölüşdürülməsi üçün vahid icra öhdəliyi kimi qəbul edilmir.

2.5. İcra öhdəliklərinin yerinə yetirilməsi

Gəlirlər müəssisə tərəfindən mal və ya xidmətin müştəriyə ötürülməsi ilə bağlı icra öhdəliyi yerinə yetirildikdə tanınır. İcra öhdəliyi də müştəri tərəfindən mal və ya xidmətə nəzarət əldə edildikdə yerinə yetirilmiş sayılır. Müştəri bu mal və ya

xidmətdən istifadənin yönləndirilməsi və qalan bütün üstünlükləri əldə etmək imkanı əldə edərsə, mal və ya xidmətə nəzarət etməyə başlayır.

2.5.1. Müəyyən dövr ərzində yerinə yetirilən icra öhdəlikəri

Müəssisə müqavilənin başlanğıcında mal və ya xidmətə nəzarətin müştəriyə müəyyən dövr ərzində və ya birbaşa ötürüldüyünü müəyyən etməlidir. Aşağıdakı üç meyardan hər hansı ödəndiyi halda gəlir müəyyən dövr ərzində tanınır:

- ✓ Müştəri müəssisə tərəfindən işlər görüldükcə müəssisənin fəaliyyətinin verdiyi faydaları eyni zamanda alır və istifadə edir;
- ✓ Müəssisənin fəaliyyəti aktiv yaradıqda və ya inkişaf etdirildikcə müştəriyə eyni zamanda nəzarət ötürülür;
- ✓ Müəssisənin fəaliyyəti nəticəsində yaranan aktivin müəssisəyə alternativ istifadəsi olmur və müəssisənin tamamlanmış hissəyə görə ödəniş tələb etmək hüququ vardır.

Əlavə 3-də icra öhdəliklərinin müəyyən dövr və ya konkret vaxta yerinə yetirilməsinin müəyyən olunması sxem şəklində verilmişdir.

Birinci meyar ilk növbədə əməliyyatların emalı və ya təhlükəsizlik xidmətləri kimi eyni anda göstərilən və istifadə oluna xidmətlərin göstərilməsinə dair müqavilələrə tətbiq edilir. Bu meyar elektrik enerjisi və ya digər malların tədarükü üçün müqavilələr kimi adətən xidmətlər kimi baxılmayan tənzimləmələrə də, tətbiq edilə bilər (KPMG, 2014). Məsələn, təbii qazın fasiləsiz tədarükünü təmin edən müəssisə təbii qazın eyni vaxtda müştəri tərəfindən alınıb istehlak edildiyi qənaətinə gələ bilər. Başqa bir müəssisənin müqavilə üzrə qalan öhdəlikləri yerinə yetirmək üçün bu günə qədər tamamlanmış işləri əsaslı şəkildə yenidən işləməsinə ehtiyac olmadığı təqdirdə, müştəri müəssisənin təqdim etdiyi faydaları eyni zamanda alır və istifadə edir.

İkinci meyar müəssisə mal istehsal edərkən və ya xidmətlər göstərdiyi zaman müştəri tamamlanmamış işə nəzarət etdiyi hallarda tətbiq olunur. Yaradılmış aktiv maddi və ya qeyri-maddi ola bilər. Bu cür tənzimləmələrə müştərinin

tamamlanmamış işə nəzarət etdiyi tikinti və ya istehsal müqavilələri və ya müştərinin nəticələri üzrə müəllif hüquqları olduğu tədqiqat və konstruksiya müqavilələri daxil ola bilər.

Sonuncu meyar müəyyən dövr ərzində gəlirin tanınması üçün ilk iki meyarın tətbiq olunmasının çətin olduğu vəziyyətlərdə müəssisələrə nəzarətin qiymətləndirilməsində kömək etmək üçün hazırlanmışdır. Alternativ istifadəsi olmayan və bu günə qədər tamamlanmış fəaliyyət üçün ödəniş tələb etmək hüququ olan müəssisələr gəlirləri konkret vaxtda deyil, aktivlər yaradıldıqca tanıyır. Müəssisə aktivi başqa bir istifadə və ya başqa bir müştəri üçün yönləndirə bilirsə, həmin aktivin alternativ istifadəsinin olduğu hesab olunur. Müəssisə müqavilə məhdudiyyətləri və ya praktik məhdudiyyətlər səbəbindən aktivi başqa bir istifadə üçün və ya başqa bir müştəriyə yönləndirmək iqtidarında deyilsə, aktivin alternativ istifadəsi yoxdur (<https://www.accaglobal.com/ie/en/member/discover/cpd-articles/corporate-reporting/step-change.html> ,2020). Müəssisə müqavilənin başlanğıcında müştəriyə veriləcək aktivin alternativ istifadəsinin olub olmadığını qiymətləndirməlidir. Bu qiymətləndirmə yalnız razılaşma şərtlərini əsaslı şəkildə dəyişdirən müqavilə dəyişiklikləri olduqda yenilənir. Başqa bir müştəri və ya başqa bir məqsəd üçün uyğun olması üçün əhəmiyyətli yenidən işlənmə (yəni, əhəmiyyətli xərc) tələb edən aktivin, böyük ehtimal, alternativ istifadəsi olmayacaqdır. Məsələn, müştəri tələblərinə görə hazırlanan və yalnız həmin müştəri tərəfindən istifadə edilə aktivin əhəmiyyətli bir iş tələb etmədən başqa bir müştəriyə satılması ehtimalı azdır. Müştəri müqaviləni müəssisənin icra öhdəliklərini yerinə yetirə bilməməsindən başqa səbəblərə görə xitam verdikdə, müəssisə müqavilənin müddəti boyunca istənilən vaxt həmin günə qədər tamamlanmış işlər üçün ödəniş tələb etmək hüququna sahibdirsə, bu meyarın ikinci hissəsi də qarşılanmış sayılır. Ödəniş tələb etmək hüququnun olub olmadığını qiymətləndirmək asan olmaya bilər və müqavilə şərtlərindən və müvafiq qanun və qaydalardan asılıdır. Bir çox razılaşmalarda ödənişlərin yalnız müəyyən edilmiş intervallarda və ya müqavilə başa çatdıqdan sonra tələb edilə bilməsi ilə bağlı şərtlər mövcud olur. Belə razılaşmalarda müəssisə

hazırkı tarixə qədər tamamlanmış hissəyə görə ödəniş tələb edə bilmir. Müəssisə müqavilə şərtlərindən əlavə müvafiq qanun və qaydaları da nəzərdən keçirməlidir. Bunalara nümunə olaraq aşağıdakıları göstərmək olar:

- ✓ Müqavilədə bu hüquq göstərilmədiyi təqdirdə belə, müəssisəyə ödəniş tələb etmək hüququ verən hüquqi normalar;
- ✓ Müqavilə üzrə ödəniş tələb etmək hüququnun qanunla qüvvədə olmadığını göstərən hüquqi normalar.

Ödənişin məbləği ən azı müqavilənin istənilən nöqtəsində indiyə qədər yerinə yetirilmiş işlərə görə müəssisəyə ödəniləcək kompensasiya məbləğini əks etdirməlidir. Bu məbləğ yalnız bu günə qədər çəkilən xərclərin əvəzini və ya müqavilə ləğv edildikdə müəssisənin potensial mənfəət itkisini təmin etmək əvəzinə bu günə qədər göstərilən malların və ya xidmətlərin satış qiymətini əks etdirməlidir. Bu, tamamlanmış iş üçün müəssisənin maya dəyəri üstəgəl ağlabatan mənfəət marjasını əhatə edən bir məbləğ ola bilər. Yalnız çəkilən xərcləri kompensasiya etmək üçün ödəniş tələb etmək haqqı olan bir müəssisə bu günə qədər görülmüş iş üçün ödəniş tələb etmək haqqına sahib olan müəssisə hesab edilmir. Müəyyən edilmiş ödəniş cədvəlinin olması müəssisənin tamamlanmış fəaliyyət üçün ödəniş tələb etmək hüququna malik olduğunu göstərmir. Yəni, ödənişlər müəssisənin fəaliyyəti ilə uzlaşmaya bilər.

Müəssisə icra öhdəliyinin müəyyən dövr ərzində yerinə yetirildiyini müəyyənləşdirdikdən sonra gəlirin tanınması üçün tamamlanma faizini müəyyənləşdirməlidir. Müəssisə tamamlanma faizini tapmaq üçün müxtəlif metodlardan istifadə edə bilər, lakin mal və ya xidmətə nəzarətin müştəriyə ötürülməsini ən yaxşı təsvir edən metodu seçməlidir. Bu metodlar aşağıdakılardır (Onciou I. və Tanase A., 2016):

- ✓ Nəticələr metodu;
- ✓ Resurslar metodu.

Nəticələr metodu əldə edilmiş nəticələrə və ötürülən mal və ya xidmətin dəyərinə əsaslanaraq icra öhdəliyinin yerinə yetirilmə dərəcəsini ölçür. Nəticələr metodunda yerinə yetirilən işlərin, istehsal olunan malların həcmnin, müştəriyə ötürülən malların həcmnin və müqavilə mərhələlərinin əsasında tamamlanma faizi formalaşdırılır. Resurslar metodu isə icra öhdəliyinin yerinə yetirilmə dərəcəsini dolayı yolla ölçür. Burada tamamlanma faizi faktiki istehlak edilmiş resurslar və ya çəkilən xərclərin ümumi istifadə edilməsi gözlənen resurslar və ya çəkiləcək xərclərə nisbətində hesablanır. Belə metoda misal olaraq çəkilən xərclər, istifadə olunmuş iş saatları, istifadə olunan maşın saatları, istifadə olunan vaxt və materialların miqdarı daxildir. Praktikada ən çox istifadə olunan metod çəkilən xərclərə əsaslanan resurslar metodudur. Burada tamamlanma faizi faktiki xərclərin bu xərclər və bundan sonra çəkilməsi gözlənilən xərclərin cəminə nisbətində hesablanır. Bu hesablamaya daxil edilən xərclər əsasən aşağıdakılardır:

- ✓ Məhsul istehsalında birbaşa iştirak edən işçi xərcləri;
- ✓ Məhsul istehsalında birbaşa istifadə edilən material xərcləri;
- ✓ Subpodratçı xərcləri;
- ✓ Nəzarətin müştəriyə təhvil verilməsini əks etdirən birbaşa müqavilə fəaliyyəti ilə əlaqəli xərclər;
- ✓ Müqavilə çərçivəsində müştəriyə açıq şəkildə hesablanan xərclər;
- ✓ Müqavilə ilə əlaqədar digər xərclər.

Müqavilə ilə əlaqəli olmayan və ya icra öhdəliyinin yerinə yetirilməsində iştirak etməyən xərclər tamamlanma faizi hesablamasına daxil edilmir. Belə xərclər əsasən aşağıdakılardır:

- ✓ Müqavilə ilə birbaşa əlaqəli olmayan ümumi və inzibati xərclər;
- ✓ Satış və marketinq xərcləri;
- ✓ Müqavilə üçün xüsusi olmayan tədqiqat və konstruksiya xərcləri;
- ✓ İstifadə olunmayan tikili və avadanlıqların köhnəlməsi.

2.5.2. Nəzarətin birbaşa ötürülməsi ilə yerinə yetirilən icra öhdəlikləri

İcra öhdəliyinin müəyyən dövr ərzində yerinə yetirilməsi üçün heç bir meyar ödənilmədiyi təqdirdə icra öhdəliyi konkret vaxtda yerinə yetirilmiş sayılır. Gəlir standartı müştərinin aktiv üzərində nəzarəti əldə etdiyini sübut edən beş göstərici müəyyən edir (Ernst & Young, 2015c):

- ✓ Müəssisənin ödəniş tələb etmək üçün cari hüququ var;
- ✓ Müştəri aktiv üzərində mülkiyyət hüququ əldə etmişdir;
- ✓ Müştəri aktiv üzərində fiziki sahibliyə malikdir;
- ✓ Müştəri sahibliklə əlaqədar əhəmiyyətli risklər və mükafatlara malikdir;
- ✓ Müştəri aktivi qəbul etmişdir.

Müəssisənin nəzarətin ötürüldüyü və gəliri tanıya biləcəyi qənaətinə gəlməsi üçün yuxarıdakı bütün göstəricilərə cavab verilməsi vacib deyil. Mülkiyyət hüququ olan tərəf bir qayda olaraq aktivin istifadəsini istiqamətləndirə və faydalana biləcək tərəfdir. Müəssisə hələ də mülkiyyət hüququnu müştəriyə ötürməmiş olsa da, müəyyən hallarda nəzarəti artıq ötürmüş ola bilər.

III fəsil. 15 SAYLI MHBS-İN AZƏRBAYCANDA MÜXTƏLİF SEKTORLARDA TƏTBİQİNİN TƏHLİLİ VƏ MALİYYƏ MENECMENTİNDƏ İSTİFADƏSİNİN ÖYRƏNİLMƏSİ

Tədqiqatın bu mərhələsində standartın Azərbaycanada müxtəlif sektorlarda tətbiqi və maliyyə menecmentində istifadəsi təhlil edilmişdir. Bu zaman standartın tətbiqində birbaşa iştirak edilmiş və yaxud standartı tətbiq edən şirkət rəsmiləri ilə müzakirələr aparılmış və onların maliyyə hesabatları analiz edilmişdir. Eyni sektorda fəaliyyət göstərən bir neçə şirkət üzərində aparılmış tədqiqat nəticəsində əldə edilən məlumatlar həmin sektor üçün ümümləşdirilmiş şəkildə ifadə edilmişdir. Burada daha çox standartın sektora spesifik olan hadisələrə tətbiqində ortaya çıxan məlumatların əks etdirilməsinə üstünlük verilmişdir.

3.1. Standartın neft və qaz sektorunda tətbiqi

Ümumiyyətlə, Azərbaycanada neft və qazın çıxarılması və satılması ilə məşğul olan şirkətlər bu fəaliyyəti əsasən digər şirkətlərlə birgə HPBS vasitəsilə həyata keçirirlər. Hər bir şirkətin neft və ya qaz çıxarılan mədəndə özünün payı olur. Bu şirkətlər tərəfindən ortaq seçilmiş və neft və qaz çıxarılmasında təcrübəyə malik bir əməliyyat şirkəti seçilir və bu əməliyyat şirkəti bütün əməliyyatları həmin şirkətlərin adına həyata keçirir. Birgə əməliyyatlar kimi uçota alınan neft və qaz əməliyyatlarında hər bir iştirakçı tərəfindən dövr ərzində hasil olunan neft məhsullarının tam payına düşən hissəsinin götürülməsi və ya satılmasına praktikada çox rastlanmır. Əksər dövrlərdə birgə əməliyyatın bəzi iştirakçıları overlift vəziyyətində (yəni, onlar birgə əməliyyatda kapital payına əsaslanan nisbi hüquqdan çox məhsul götürüb satmışlar), digər iştirakçılar isə underlift vəziyyətində (yəni, onlar birgə əməliyyatda kapital payına əsaslanan nisbi hüquqdan daha az məhsul götürüb satmışlar) ola bilər (Ernst & Young, 2018b).

Standart Azərbaycanada neft və qaz sektorunda 1 yanvar 2018-ci ildən ilk dəfə tətbiq olunmağa başlandı. Bu sektorda fəaliyyət göstərən şirkətlər ilk öncə standartın tətbiqinin əsas hissəsi olan 5 addımdan ibarət modeli nəzərdən keçirmiş və tətbiqi

imkanlarını dəyərləndirmişdir. 18 №-li MUBS-dakı gəlir tanınma metodundan fərqli olaraq, 15 №-li MHBS-in tələblərinə görə hesabat tarixinə qədər şirkət tərəfindən satılmış faktiki istehsal həcmnin payı ilə şirkətin hesabat tarixinə qədərki müddət ərzində kapital payına əsasən satmaq hüququ olan istehsal payı arasındakı fərqi uçota almaq üçün gəlirdə heç bir düzəliş edilmir. Birgə əməliyyatın iştirakçısı gəlirləri həmin dövrdə müştərilərə faktiki satışına görə tanıyır.

Aşağıdakı cədvəldə standartın tətbiqinin nümunə olaraq seçilmiş 4 müəssisənin 2018-ci il üzrə maliyyə nəticələrinə təsiri göstərilmişdir.

Cədvəl 1. Yeni standartın tətbiqi nəticəsində gəlirlərdəki dəyişiklik (Neft və qaz sektoru)

Müəssisələr	18 №-li MUBS	15 №-li MHBS	Fərq (manat ilə)	fərq (%)
Müəssisə A	251,374,127	254,807,367	3,433,240	1.4%
Müəssisə B	154,244,349	161,289,221	7,044,872	4.6%
Müəssisə C	321,933,993	312,420,683	9,513,310	2.9%
Müəssisə D	133,781,234	112,892,275	20,888,959	15.6%

Mənbə: Müəllifin hesablamaları

A və B müəssisələrində yeni standartın tətbiqindən sonra gəlirlərin artmasının səbəbi həmin müəssisələrin il boyu overlift vəziyyətində olmasıdır. Oxşar olaraq, C və D müəssisələrində gəlirlərdəki azalmanın səbəbi həmin müəssisələrin underlift vəziyyətində olmalarıdır.

İstehsal xərclərinin tanındığı həcmələr və satılan həcmələr (müvafiq olaraq, 15 №-li MHBS-a uyğun olaraq tanınan gəlir kimi tanınan) arasındakı uyğunsuzluq birgə əməliyyat iştirakçıları arasında ya pul, ya da fiziki hesablaşma yolu ilə həll edilə bilər. Uçot müqavilənin xüsusi şərtlərindən asılı olaraq fərqli ola bilər. Yaranan uyğunsuzluq şirkətlər tərəfindən gələcəkdə götürəcəyi məhsul həcmindəni tənzimləmək və ya başqa bir mənbədən məhsul verməklə fiziki cəhətdən həll edilirsə, bu uyğunsuzluğa görə şirkətin mövqeyindən asılı olaraq overlift öhdəliyi və ya underlift aktivi tanınır. Bu zaman uyğun olaraq satışın maya dəyərində də düzəlişlər edilir.

Overlift öhdəliyi 37 №-li MUBS-a uyğun olaraq ehtiyatın tərifinə cavab verir, çünki keçmişdə payından daha artıq məhsul götürmək nəticəsində gələcəkdə bunun qarşılığını digər iştirakçılara qaytarmaq məcburiyyəti mövcuddur, buna görə şirkətdən resursların məxaric olması ehtimal olunur və hesablaşmanın vaxtı və miqdarı qeyri-müəyyəndir. Bu öhdəliyin məbləği istehsal həcmindəki uyğunsuzluğun miqdarının maya dəyərinə və yaxud ədalətli dəyərinə bərabər olur:

- ✓ Cari kapital payına əsaslanan nisbi hüquqdan artıq satılan həcmlərə aid istehsal xərclərinə görə ehtiyat maya dəyərində hesablanır;
- ✓ Gələcəkdə neft məhsulunun (müəssisənin gələcəkdə yataqdan çıxarlacaq hüquqlarından) fiziki çatdırılma öhdəliyi ədalətli dəyərdə hesablanır.

Underlift aktivi şirkətin hüququ olan məhsulun digər iştirakçılar tərəfindən satılmasını təmsil edir və şirkətin gələcəkdə istehsal olunacaq əlavə məhsula haqqı olduğunu göstərir. Bu səbəbdən də, bu aktiv 2 №-li MUBS-un təlimatları əsasında tanınır. Deməli, underlift aktivi 2 №-li MUBS-a uyğun olaraq maya dəyəri və ya xalis satış dəyərindən aşağı olanı ilə tanınır.

Əgər birgə əməliyyat müqaviləsi iştirakçıların haqqı olan və faktiki sata bildiyi həcmlər arasındakı uyğunsuzluğu pulla həll etməyi tələb edirsə (bu nadir hallarda baş verir), underlift aktivi və ya overlift öhdəliyi maliyyə aktivi və ya maliyyə öhdəliyi anlayışlarına uyğun gəlir və onların tələblərinə görə uçota alınır.

İcra öhdəliyi konkret vaxtda – yəni, məhsul müştəriyə çatdırıldıqda yerinə yetirilir və müvafiq olaraq gəlir də həmin an tanınır.

3.2. Standartın mühəndislik və tikinti sektorunda tətbiqi

Azərbaycanda mühəndislik və tikinti sektorunda şirkətlər əsasən uzunmüddətli müqavilələr əsasında fəaliyyət göstərir. Onlar bu müqavilələrdə podratçı kimi çıxış edirlər. Müqavilə tərəfləri tez-tez əsas müqavilənin həcmi və ya qiymətini (və ya hər ikisini) dəyişdirən sifarişlərin dəyişdirilməsinə dair əlavə

sazişlər imzalayırlar. Podratçılar tez-tez müştərilər tərəfindən gecikmələr, səhvlər və ya müqavilənin həcmində hər hansı dəyişikliklər edilməsi nəticəsində əlavə xərclər çəkməli olurlar. Onlar bu xərclərlə bağlı mütəmadi olaraq müştərilərə əlavə iddialar təqdim edirlər. 15 №-li MHBS-ə görə, müqavilə tərəfləri yeni yaxud müqavilədə mövcud qüvvədə olan hüquq və vəzifələri dəyişdirən bir dəyişiklik təsdiqlədikdə müqaviləyə düzəliş edilmiş sayılır. Ona görə də, müqaviləyə düzəlişlər edilməsi mühəndislik və tikinti sektorunda çox rast gəlinir. Bu şirkətlər tərəfindən düzəliş edildiyi tarixdə bundan sonra ötürüləcək qalan malların və ya xidmətlərin fərqliliyini və qiymətlərin müstəqil satış qiymətləri ilə uyğun olub olmadığını müəyyən etmək üçün icra öhdəlikləri diqqətlə qiymətləndirilmişdir. Bu qiymətləndirmə onlar üçün ona görə vacibdir ki, bundan sonra tətbiq ediləcək uçot qaydası qiymətləndirmənin nəticələrindən asılı olaraq əhəmiyyətli dərəcədə dəyişə bilər.

Aşağıdakı cədvəldə standartın tətbiqinin nümunə olaraq seçilmiş 4 müəssisənin 2018-ci il üzrə maliyyə nəticələrinə təsiri göstərilmişdir.

Cədvəl 2. Yeni standartın tətbiqi nəticəsində gəlirlərdəki dəyişiklik (mühəndislik və tikinti sektoru)

Müəssisələr	11 №-li MUBS	15 №-li MHBS	Fərq (manat ilə)	fərq (%)
Müəssisə A	381,233,587	402,948,012	21,714,425	5.7%
Müəssisə B	133,761,934	127,796,482	5,965,452	4.5%
Müəssisə C	271,091,868	257,834,649	13,257,219	4.9%
Müəssisə D	167,757,453	185,269,431	17,511,978	10.4%

Mənbə: Müəllifin hesablamaları

Dəyişiklik müxtəlif səbəblərdən qaynaqlanır. Burada xüsusilə yeni standartın tələlərinə əsasən dəyişən ödəniş məbləğinin qiymətləndirilməsi, zamanətlərin uçotu, tamamlanma faizinin hesablanması nəzərə alınan faktorları qeyd etmək olar.

Bir çox tənzimləmələrdə, sifarişçi podratçının layihəni başa çatdırması üçün zəruri olan bəzi materialları özü satın alaraq podratçıya təqdim etməsi hallarına rast gəlinmişdir. Yeni standarta görə, müqavilənin yerinə yetirilməsində istifadə olunan malların və ya xidmətlərin (məsələn, materiallar, avadanlıqlar və ya işçi qüvvəsi) müştəri tərəfindən təqdim olunması podratçının həmin mal və ya xidmətlərə nəzarəti

əldə etdiyi təqdirdə, nağdsız hesablaşma kimi nəzərə alınır (Ernst & Young, 2015a). Bu kimi hallarda, şirkətlər yeni standartın tələblərinə uyğun olaraq nağdsız hesablaşmanın ədalətli dəyərini əməliyyat qiymətinə daxil etmişdir.

Şirkətlər həmçinin mühüm maliyyə komponentinin əməliyyat qiyməti üzərində mümkün təsirlərini analiz etmişdir. Bu zaman onlar müqavilələrin ödəniş şərtlərini (məsələn, mərhələlər və ödəniş müddəti) və müqavilə çərçivəsində gözlədikləri ödənişlərin vaxtlarını diqqətlə qiymətləndirmişdir.

Standartda istisna kimi nəzərə alınma tələbləri qarşılandığı təqdirdə dəyişən ödəniş məbləğini bütövlükdə müqavilənin xüsusi bir hissəsinə bölüşdürməyə icazə verilir (məsələn, bir və ya daha çox (lakin hamısı deyil) icra öhdəliyi və ya tək bir icra öhdəliyinin bir hissəsini təşkil edən bir qrup təşkil edən fərqli mallar və ya xidmətlərin tərkibində vəd edilmiş bir və ya bir neçə fərqli mal və ya xidmətlər). Bəzi müəssisələr bu istisnadan istifadə etmişdir. Məsələn, əməliyyat qiymətini icra öhdəliklərinə bölərkən, istehsal müəssisəsinin tikintisini vaxtından əvvəl başa çatdırmaq üçün əlavə ödəniş təqdim edilən müqavilələrə sahib şirkətlər bu ödənişi bütövlükdə istehsal müəssisəsinin tikintisini təmsil edən icra öhdəliyinə aid etmişdir. Bundan əlavə, vahid icra öhdəliyinin bir hissəsini təşkil edən fərqli xidmətlərdən təşkil olunan qrup kimi nəzərə alınan layihə menecmenti, tikinti nəzarəti və ya mühəndislik kimi xidmətləri göstərən şirkətlər bu istisnadan istifadə etmiş və bununla da qrup daxilində fərqli xidmətlərə dəyişən ödəniş məbləğini bölüşdürmüşdür.

Layihə menecmenti, tikinti nəzarəti və ya mühəndislik xidmətləri göstərən şirkətlər, göstərilən xidmətlərin eyni vaxtda sifarişçinin qəbul edib istehlak etdiyini müəyyən etmək üçün müqavilələrini diqqətlə qiymətləndirmişdir. Bunun nəticəsində bu xidmətlər üçün gəlirlərin müəyyən bir dövr ərzində tanınması müəyyənləşdirilmişdir. Ümumiyyətlə, tikililərin çoxu spesifik olaraq müştərinin verdiyi dizayna uyğun hazırlanır (yəni, şirkət üçün alternativ istifadəsi olmur – digər müştəriyə satıla bilmir) və müştəri tərəfindən müqavilənin ləğv edilməsi halında

şirkətin ləğv tarixinə qədər tamamlanmış işə görə ödəniş almaq haqqı olur. Beləliklə, bu sektorda fəaliyyət göstərən şirkətlər gəlirlərini müəyyən bir dövr ərzində tanıyırlar.

Bundan əlavə, şirkətlər tikinti sektoru üçün əvvəllər mövcud olmuş 11 №-li MUBS-in yeni standart ilə müqayisəsini aparmışdır. Əvvəllər müəssisələr 11 №-li MUBS-ə uyğun olaraq, gəlir tanınmış, lakin müştəriyə faktura verilməmiş debitor borcları üçün debitor borc tanıyırdılar. Faktura sifarişçiyə təqdim edildikdən sonra fakturasız debitor borc fakturalı debitor borcları kimi yenidən təsnifləşdirilirdi. Eynilə, çəkilmiş xərclərdən daha çox faktura verildikdə öhdəlik tanınırdı. 15 №-li MHBS-ə uyğun işə, şirkətlər müqavilə aktivini və ya müqavilə öhdəliyini tanıyırlar. Müəssisədən bu müqavilə aktivlərini və ya müqavilə öhdəliklərini maliyyə vəziyyəti haqqında hesabatda təqdim etməsi tələb olunur. Standarta əsasən, müəssisə vəd edilmiş məhsulu və ya xidməti təqdim etməklə icra öhdəliyini yerinə yetirdikdə, müştəridən ödəniş almaq hüququna sahib olur və buna görə maliyyə vəziyyəti haqqında hesabatda müqavilə aktivini yaradır. Müəssisənin müştəridən ödəməni almaq üçün şərtsiz hüququ olduqda, bu hüquq müqavilə aktivlərindən ayrıca təsnifləşdirilən müştəridən debitor borcu təmsil edir. Ödənişin edilməsi üçün vaxt keçməsindən başqa bir şey tələb olunmursa, bu zaman hüquq şərtsiz hesab olunur. Müştəri müəssisədən əvvəl öz öhdəliyini yerinə yetirirsə, məsələn, hələ tamamlanmamış işə görə ödəniş edirsə, bu zaman müqavilə öhdəliyi yaranır.

Bu sektorda fəaliyyət göstərən şirkətlərə xas olan xüsusiyyətlərdən biri də müştərilərə zəmanətlərin verilməsidir. Müştəriyə çatdırılan məhsulun müqavilədə göstərildiyi kimi olduğuna dair verilən zəmanətlərə təminat tipli zəmanətlər deyilir. Bu zəmanət növü ilə şirkətlər məhsullarına keyfiyyət qərantiyası vermiş olurlar. Tikinti və mühəndislik xidməti göstərən müəssisələr tez-tez tikinti qüsurlarına və müəyyən bir əməliyyat sisteminin sıradan çıxmasına qarşı müxtəlif zəmanətlər verirlər. Standarta əsasən bu zəmanətlər 37 №-li MUBS-dakı mövcud tələblərə uyğun olaraq uçota alınır.

3.3. Standartın pərakəndə və istehlak məhsulları sektorunda tətbiqi

Azərbaycanda pərakəndə və istehlak məhsulları sektorunda fəaliyyət göstərən şirkətlər çox böyük istehlakçı kütləsinə xitab edir. Satılan mal və ya xidmətlərə gündəlik tələbat üçün istifadə etdiklərimizdən tutmuş müxtəlif sektorlarda fəaliyyət göstərən şirkətlərin öz mal və ya xidmətlərini yaratmaq üçün istifadə etdikləri milyonlarca növdə mal və ya xidmətlər daxildir.

Aşağıdakı cədvəldə standartın tətbiqinin nümunə olaraq seçilmiş 7 müəssisənin 2018-ci il üzrə maliyyə nəticələrinə təsiri göstərilmişdir.

Cədvəl 3. Yeni standartın tətbiqi nəticəsində gəlirlərdəki dəyişiklik (pərakəndə və istehlak məhsulları sektoru)

Müəssisələr	18 №-li MUBS	15 №-li MHBS	Fərq (manat ilə)	fərq (%)
Müəssisə A	45,654,906	46,342,812	687,906	1.5%
Müəssisə B	37,407,735	32,176,236	5,231,499	13.9%
Müəssisə C	29,783,879	27,912,429	1,871,450	6.3%
Müəssisə D	52,753,346	54,225,834	1,472,488	2.8%
Müəssisə E	18,572,890	19,645,348	1,072,458	5.8%
Müəssisə F	14,679,207	14,230,872	448,335	3.1%
Müəssisə H	11,371,894	11,673,587	301,693	2.7%

Mənbə: Müəllifin hesablamaları

Bu müəssisələrdə yeni standartın müfəssəl tələblərinin, xüsusilə də geri qaytarma və dəyişən ödəniş məbləği ilə bağlı tələblərin tətbiqi nəticəsində gəlirlərdə əhəmiyyətli dəyişikliklər olmuşdur.

Pərakəndə və istehlak məhsulları satan müəssisələr tez-tez müştərilərə əlavə mal və ya xidmət almaq üçün seçim verir. Bu seçimlər müştəriləri almağa təşviq etmək üçün vasitələr (məsələn, məhdud sayda kuponlar, hədiyyə kartları), müştəri mükafat kreditləri (məsələn, loyallıq və ya mükafat proqramları), müqavilənin yenilənməsi seçimləri (məsələn, müəyyən ödənişlərdən imtina, gələcək faiz dərəcələrinin azaldılması) və ya gələcək mal və ya xidmətlər üzrə digər endirimlər kimi fərqli formalarda müştərilərə təqdim olunur. 15 №-li MHBS-də bildirilir ki, müəssisə müştəriyə əlavə mal və ya xidmətlər əldə etmək seçimi verdikdə, bu, müştəriyə müqavilə bağlanmadan ala bilməyəcəyi əhəmiyyətli hüquq təmin edərsə,

bu seçim ayrı bir icra öhdəliyi sayılır (Ernst & Young, 2015c). Ona görə də, şirkətlər bu təklifin əhəmiyyətli bir hüquq olub olmadığını müəyyənləşdirmiş və ayrıca icra öhdəliyi kimi nəzərə alınmışdır. Nəticədə, onlar əməliyyat qiymətinin bir hissəsini müstəqil satış qiyməti əsasında bu icra öhdəliyinə bölüşdürmüşdür.

Bu müəssisələr adətən müştərilərə geri qaytarma hüquqları təmin edir. Bu hüquqlar müqavilə üzrə tənzimlənir. Malların geri qaytarılmasına hazırlıqlı olmaq müqavilədə icra öhdəliyi kimi nəzərə alınmır. Əvəzində isə, müəssisələr əməliyyat qiymətini müəyyən edərkən müştəri tərəfindən potensial geri qaytarmaları nəzərə almış, çünki bunlar standartta uyğun olaraq dəyişən ödəniş məbləğinin tərkib hissəsidir. Müəssisələr yeni tələbləri düzgün şəkildə tətbiq etmək üçün gəlir tanıma proseslərinə düzəlişlər etmiş və sənədləşmələri yeniləmişdir (məsələn, müəssisələr əvvəlki geri qaytarmalar əsasında bir məbləğ hesablamaq əvəzinə, “gözlənilən dəyər” və ya “daha çox ehtimal olunan məbləğ” metodundan istifadə etmək üçün gözlənilən geri qaytarmaların hesablanması üsulunu dəyişmişdir). Müəssisələr gözlənilən geri qaytarmaların məbləğini müştəriyə ödənişi geri qaytarmaq öhdəliyini təmsil edən vəsaitin geri qaytarma öhdəliyi kimi tanıyır. Müəssisələr həmçinin müştəri tərəfindən qaytarılmış mallara görə geri qaytarma aktivini (satışın maya dəyərini tənzimləməklə) tanıyır.

Əksər pərakəndə və istehlak məhsulları satan müəssisələr gəlirləri məhsulun təhvil verildiyi anda tanıyır (yəni, müştəriyə nəzarət ötürüldükdə).

Pərakəndə və istehlak məhsulları müəssisələri tez-tez məhsulu digər tərəflərə (məsələn, satıcılar, pərakəndə satıcılar) konsiqnasiya müqavilələri vasitəsilə çatdırır. Müəssisələr bir çox hallarda standartta uyğun olaraq bu razılaşmalarda mallar digər tərəfə təhvil verildikdə gəlir tanımamışdır, çünki onlar bu məhsulun əsas alıcısı deyil, aldıkları malları digər istehlakçılara ötürür və bu malların ötürülməsi üçün məsuliyyət daşımır (yəni, mallar onlara təhvil verildikdə bu mallar üzərində nəzarət hələ də müəssisələrdə qalmışdır). Başqa sözlə, məhsulu son müştəriyə çatdırmaq

üçün icra öhdəliyi hələ də yerinə yetirilməyib. Müəssisələr gəlir tanımaq üçün satıcının məhsulu son müştəriyə satmasını gözləmişdir.

Müəssisələr tez-tez qismən və ya tam istifadə edilməyən hədiyyə kartlarını satır və istifadə edilməmiş miqdar (yəni, müştərinin gələcək mallara və ya xidmətlərə istifadə edilməmiş hüquqlarına aid edilən məbləğ) çox vaxt kəsilmə adlanır. Müəssisələr kəsilmə məbləğinə sahib olmasını gözlədikdə, gözlənilən kəsilməni müştəri tərəfindən hüquqların istifadə olunması qəlibinə proporsional şəkildə gəlir kimi tanımışdır. Kəsilmə məbləğləri dəyişən ödəniş məbləğinin bir forması olduğundan, hər hansı bir kəsilmə məbləği qiymətləndirilərkən, müəssisə dəyişən ödəniş məbləğinə aid məhdudiyyəti nəzərə alır. Yəni, müəssisə əhəmiyyətli gəlirin geri qaytarılmaması ehtimalı yüksək olanadək heç bir kəsilmə məbləğini gəlir kimi tanımır.

Pərakəndə və istehlak məhsulları müəssisələri tez-tez yeni bir restoran açılıqda və ya yeni bir franşayz müddəti verildikdə alınan rüsumlarla birlikdə satış faizindən asılı olaraq icarə haqqı və qonorar aldıkları franşayzinq razılaşmalarına sahib olur. Əvvəlki standart əsasən, müəssisələr, ümumiyyətlə, icarə və satışa əsaslanan qonorardan əldə edilən gəlirləri onların qazanıldığı dövrdə tanıyırdı (yəni, satış baş verdikdə). Franşayzinq müqaviləsində geri qaytarılmayan qabaqcadan ödənişlər olduqda, müəssisələr:

- ✓ Müəssisə tələb olunan bütün ilkin xidmətləri yerinə yetirdikdə geri qaytarılmayan qabaqcadan ödənişlərdən əldə olunan gəliri tanıyırdı (əgər qabaqcadan ödənişlər tənzimlənmənin başlanğıcında yerinə yetirilən ayrı bir elementlə əlaqədardırsa);
- ✓ Qabaqcadan ödənilən pulu kapitallaşdırır və müqavilənin müddəti ərzində və ya müqavilənin digər müəyyən edilmiş elementləri yerinə yetirildikdə gəliri kimi tanıyırdı.

15 №-li MHBS-ə əsasən isə müəssisələr bu ödənişlərin gələcək mallar və ya xidmətlər üçün əvvəlcədən ödəməni təmsil edə biləcək vəd edilmiş malın və ya xidmətin təhvil verilməsi ilə əlaqəli olub olmadığını qiymətləndirmişdir. Bəzi müəssisələr geri qaytarılmayan qabaqcadan ödənişlərin razılaşmanın başlanğıcında yerinə yetirilən ilkin xidmətlə əlaqəli olduğu və həmin vaxtda gəlir kimi tanınması lazım olduğu qənaətinə gəlmişdir. Digərləri isə, əldə edilən qabaqcadan ödənişlərin ilkin xidmətlə əlaqəli olmadığı, əksinə françayz müqaviləsinin müddəti boyu yerinə yetirilən icra öhdəlikləri ilə əlaqəli olduğu və gəlir kimi də müqavilə müddəti boyunca tanınmalı olduğu nəticəsinə gəlmişdir.

Pərakəndə və istehlak məhsulları müəssisələri tez-tez həm təminat tipli, həm də xidmət tipli zamanətlərini əhatə edən müqavilələr bağlayır. Müəssisələr müqavilə çərçivəsində birlikdə təqdim etdikləri hər iki növ zamanətdən təminat növlü zamanət ilə əlaqəli gözlənilən xərcləri 37 №-li MUBS-in təlimatlarına əsasən, xidmət tipli zamanət üçün isə ayrıca gəlir tanımışdır.

3.4. Standartın telekommunikasiya sektorunda tətbiqi

Azərbaycanda telekom müştəriləri tez-tez aldıkları xidmətlərdə dəyişikliklər edirlər. Müştərilər paket məlumatlarını artırma və ya azalda, paylaşılan məlumat paketindən bəzilərini əlavə edə və ya silə və ya xidmətlər əlavə edə və ya silə bilər. Bu da müqavilələrə tez-tez düzəlişlər edilməsi ilə nəticələnir. Müqavilə dəyişikliklərinin uçotu, telekom müəssisələri üçün çox mürəkkəb bir problem olma potensialına malikdir. Bu, müştərilərin tez-tez müqavilələrini dəyişdirdikləri və müxtəlif təkliflərdən birini seçə bilməsi ilə əlaqədardır. Telekom müqavilələrinə edilən dəyişikliklərin əksəriyyəti ya yeni bir müqavilə, ya da köhnəsinin ləğvi və yeni bir müqavilənin yaradılması kimi prospektiv olaraq uçota alınmışdır.

Aşağıdakı cədvəldə standartın tətbiqinin nümunə olaraq seçilmiş 5 müəssisənin 2018-ci il üzrə maliyyə nəticələrinə təsiri göstərilmişdir.

Cədvəl 4. Yeni standartın tətbiqi nəticəsində gəlirlərdəki dəyişiklik (telekommunikasiya sektoru)

Müəssisələr	18 №-li MUBS	15 №-li MHBS	Fərq (manat ilə)	fərq (%)
Müəssisə A	389,453,239	421,193,258	31,740,019	8.1%
Müəssisə B	274,897,398	285,244,386	10,346,988	3.8%
Müəssisə C	293,565,135	308,203,439	14,638,304	4.9%
Müəssisə D	179,235,781	191,557,237	12,321,456	6.8%
Müəssisə E	181,340,248	194,681,375	13,341,127	7.4%

Mənbə: Müəllifin hesablamaları

Bu müəssisələrdə gəlirlərin artmasının əsas səbəbi kimi yeni standartın tələbinə görə paketin tərkib hissəsi kimi pulsuz təklif edilən maddələrə görə də gəlir tanınmasını göstərmək olar. Dəyişikliyin digər əsas səbəbi də tamamlanma faizinin hesablanmasında nəzərə alınan faktorların dəyişməsidir.

Telekommunikasiya müəssisələri tez-tez yeni müştəriləri cəlb etmək üçün pulsuz məhsullar və ya xidmətlər kimi stimullar təklif edirlər. Məsələn, müəssisələr tez-tez yeni müştərilərə xidmətləri satmaq üçün onlara pulsuz tablet, televizor, pulsuz bir aylıq xidmət və ya pulsuz mükafat verirlər. Yeni standartda əsasən, bu pulsuz xidmətlər müqavilə çərçivəsində vəd edilmiş mal və xidmətləri təmsil etməsi və ayrıca icra öhdəlikləri olub olmadıqlarını müəyyən etmək üçün qiymətləndirilmişdir. Nəticədə, bu xidmətlər əksər tənzimləmələrdə vəd edilmiş mal və ya xidmət kimi nəzərə alınmışdır. Bundan əlavə, bu xidmətlər fərqli olmağa qadir olduqları üçün və həmçinin, müqavilə kontekstində fərqli olduqları üçün ayrıca icra öhdəlikləri kimi uçota alınmışdır.

Bir çox telekommunikasiya müqavilələri müştərilərə mükafatlı televiziya kanalları və ya beynəlxalq səs və məlumat paketləri kimi əlavə mal və ya xidmətlər almaq seçimini verir. Telekom şirkətləri tərəfindən təklif olunan seçimlər müstəqil satış qiyməti ilə qiymətləndirilir və buna görə ayrıca icra öhdəlikləri kimi nəzərə alınmır.

15 №-li MHBS müştərilərlə fərdi müqavilələrə tətbiq olunur. Bu, müştərilərlə milyonlarla müqaviləsi olan telekom müəssisələri üçün mürəkkəb ola bilər. Xüsusilə, 15 №-li MHBS-də bildirir ki, müəssisə nəticələrin fərdi müqavilələrə 15

Nö-li MHBS-in ayrılıqda tətbiq edilməsi nəticəsindən əhəmiyyətli dərəcədə fərqlənməyəcəyini gözlədiyi təqdirdə, oxşar müqavilələrin portfelini birlikdə uçota ala bilər (Ernst & Young, 2015e). Azərbaycanda telekom şirkətləri portfel metodundan istifadə etmişdir. Bu zaman onlar portfellerin qurulmasında aşağıdakı faktorları nəzərə almışdır:

- ✓ Müştərinin növü;
- ✓ İstehlakçı növü;
- ✓ Paketin növü (məsələn, fərdi, ailə, korporativ);
- ✓ Müqavilənin müddəti (yəni, aylıq və ya çoxillik);
- ✓ Hesablama növü (yəni, aylıq və ya istifadəyə görə);
- ✓ Tənzimləmədəki malların və ya xidmətlərin sayı;
- ✓ Razılaşmaya daxil edilən endirimlərin, güzəştlərin, qiymət güzəştlərinin, müqaviləyə dəyişikliklərin, xitamların və yeniləmələrin miqdarı və növləri.

Azərbaycan telekom bazarında inkişaf edən bir sahə də, müəssisələr tərəfindən müştərilərə paketlər üçün aylıq hissələrə bölməklə paketin tam qiymətini ödəməyə imkan verən taksit planlarının istifadəsidir. Bəzi tənzimləmələrdə, müştəriyə hətta müəyyən bir nöqtədən sonra (məsələn, paketin 50% -i ödənildikdən sonra) köhnə paketi yenisi ilə əvəzləmək üçün ticarət etmək imkanı verilir. Hər bir razılaşmanın şərtlərindən və paketlərin taksit planlarının quruluşunda asılı olaraq, müəssisələr 15 Nö-li MHBS-a uyğun olaraq aşağıdakı bir sıra analizlər aparmışdır:

- ✓ Razılaşma daxilindəki elementlərin müəyyənləşdirilməsi (vəd edilmiş mallar və xidmətlər, eləcə də ticarət hüququ kimi digər elementlər);
- ✓ Hər hansı bir ticarət hüququ üçün müvafiq mühasibat uçotu qaydasını müəyyənləşdirmək (məsələn, ticarət hüququnun qarantıya olub-olmaması);
- ✓ müqavilənin qismən 15 Nö-li MHBS-dən başqa hər hansı bir standart çərçivəsində olub olmadığını müəyyənləşdirmək.

Aşağıdakı meyarların hamısı yerinə yetirildiyi təqdirdə, müəssisə 15 №-li MHBS-a uyğun olaraq müqaviləni yerinə yetirmə xərclərini kapitallaşdırır:

- ✓ Xərclər birbaşa müqaviləyə aiddir;
- ✓ Xərclər müəssisənin gələcəkdə icra öhdəliklərinin yerinə yetirilməsində istifadə ediləcək resurslar yaradır və ya artırır;
- ✓ Xərclərin bərpa olunacağı gözlənilir.

Telekom müəssisələri adətən müştəri müqavilələri üçün cihazların qurulması, aktivləşdirilməsi və quraşdırılması ilə bağlı böyük xərclər çəkir. Əvvəlki standartlara görə, bir çox telekom müəssisəsi aktivləşdirmə və quraşdırma xərclərini təxirə salınmış müvafiq quraşdırma gəlirlərinin miqdarına qədər kapitallaşdırırdı. 15 №-li MHBS-a əsasən isə, telekom müəssisələri yuxarıda göstərilən meyarlara cavab verən xərcləri kapitallaşdırır və bu da əvvəllinə görə daha çox xərcin kapitallaşdırılması ilə nəticələnir. 15 №-li MHBS əvvəlki mühasibat uçotu praktikasında kapitallaşdırma üçün nəzərə alınan xərclərə bir çoxlarını əlavə etmişdir. Bu siyahıya idarəetmə və nəzarət, sığorta və müqaviləni yerinə yetirmək üçün istifadə olunan alət və avadanlıqların amortizasiyası kimi xərclərin bölüşdürülməsi də daxildir. Kapitallaşdırılmış müqavilə xərcləri müəssisə tərəfindən mal və ya xidmətlər müştəriyə təhvil verdikcə (yəni, müqavilədəki icra öhdəlikləri yerinə yetirildikcə) mal və ya xidmətin aid olduğu köçürmə qəlibinə uyğun sistemə şəkildə xərcə silinir.

3.5. Standartın texnologiya sektorunda tətbiqi

Azərbaycanda texnologiya müəssisələri, ümumiyyətlə, hardware və şəbəkə xidmətləri ilə birlikdə təqdim olunan peşəkar xidmətlərdən tutmuş biznes transformasiyası xidmətləri (proseslərin transformasiyası, rəqəmsal strategiya, əməliyyat texnologiyaları, sistem inteqrasiyası və s.), tətbiqlərin idarə edilməsi xidmətləri (tətbiqlərin işlənilib hazırlanması, texniki xidməti, istismarı və s.) və davam edən infrastruktur əməliyyatları (server, anbar, şəbəkə və s.) kimi çoxsaylı

mal və xidmətlərin çatdırılması ilə bağlı əməliyyatlar həyata keçirilər. Müştəri ilə müqavilədə söz verilmiş mallar və ya xidmətlər müqavilədə açıq şəkildə göstərilə bilər və ya bir müəssisənin adı iş təcrübəsi ilə (məsələn, səyyar cihazın satın alınması ilə satıcının onlayn mobil nəzarət cihazı tətbiqetməsinə pulsuz giriş) nəzərdə tutula bilər (Ernst & Young, 2015h). Texnologiya müəssisələri üçün mal və ya xidmətin müqavilədəki digər vədlərdən ayrılıb-ayrılmadığını müəyyən etmək çətin və mühakimə tələb edən bir proses olmuşdur.

Aşağıdakı cədvəldə standartın tətbiqinin nümunə olaraq seçilmiş 3 müəssisənin 2018-ci il üzrə maliyyə nəticələrinə təsiri göstərilmişdir.

Cədvəl 5. Yeni standartın tətbiqi nəticəsində gəlirlərdəki dəyişiklik (texnologiya sektoru)

Müəssisələr	18 №-li MUBS	15 №-li MHBS	Fərq (manat ilə)	fərq (%)
Müəssisə A	15,737,673	16,294,812	557,139	3.5%
Müəssisə B	21,842,182	20,983,428	858,754	3.9%
Müəssisə C	9,549,294	9,238,297	310,997	3.3%

Mənbə: Müəllifin hesablamaları

Müəssisələr tez-tez telefon dəstəyi, səhvləri düzəltmə və proqram təminatlı məhsullarda əvvəlcədən təyin edilməmiş yeniləmə və ya əlavələr edilməsi kimi texniki xidmətlər göstərir. Texnologiya müəssisələri əvvəlcədən təyin edilməmiş gələcək yeniləmə və əlavələr edilməsi xidmətlərinin müqavilədə vəd edilmiş bir mal və ya xidmət olduğu və buna görə gəlir elementi kimi nəzərə alınması qənaətinə gəlmişdir. Bu müəssisələr həmçinin telefon dəstəyi və səhvləri düzəltmə xidmətlərinin proqram təminatının vəd edildiyi kimi işlədiyini təmin etmək üçün göstərildiyini də müəyyən etmişdir. Nəticədə, onlar bu xidmətlərin proqram təminatı üçün təminat zəmanətinin bir hissəsi olduğu və gəlir elementi kimi nəzərə alınmaması nəticəsinə gəlmişdir. (belə zəmanətlər 37 №-li MUBS-ə uyğun nəzərə alınmışdır).

Texnologiya sektorunda məhsullarda yarana biləcək xətlər ilə bağlı olaraq müştərilərə müqavilə üzrə tez-tez geri qaytarma hüquqları verilir. Müəssisələr geri qaytarmaları qiymətləndirmiş və bu qiymətləndirməni əməliyyat qiymətinin azalması kimi nəzərə almışdır. Müəssisələr gözlənilən geri qaytarmaların

qiymətləndirilmiş məbləğini müştəriləriyə ödənişinin geri qaytarılması öhdəliyini təmsil edən geri qaytarma öhdəliyi kimi tanımışdır. Müəssisə həm də, geri qaytarılan malların sonrada bərpa edilməsini təmsil edən və bu malların əvvəlki balans dəyərində bərabər qaytarma aktivini tanımışdır.

Bu sektorda fəaliyyət göstərən müəssisələr çox hallarda müştərinin biznes fəaliyyətinin avtomatlaşdırılması və ya inkişaf etdirilməsi yönündə xidmətlər göstərirlər. Bu xidmətlərə biznes transformasiyası, proqram təminatının təkmilləşdirilməsi xidmətləri daxildir. Bu hallarda, müəssisələrin bu xidmətlərə görə alternativ istifadə vasitəsi olmur (yəni, əhəmiyyətli dəyişiklik etmədən digər müştəriyə sata bilmir) və müştərinin müqaviləni ləğv etməsi halında müqavilə üzrə tamamlanmış işə görə ödəniş tələb etmək hüququ olur. Ona görə də, bu xidmətlərdən gəlirlər müəyyən bir dövr ərzində tamamlanma faizinə görə tanınır.

3.6. Standartın maliyyə menecmentində istifadəsi

Maliyyə menecmenti dedikdə maliyyə fəaliyyətlərinin planlaşdırılması, təşkili, yönləndirilməsi və onlara nəzarət edilməsi nəzərdə tutulur. Gəlir əldə etmək istənilən biznes təşkilatının əsas fəaliyyətlərindən biridir, çünki bu onların digər fəaliyyətlərini davam etdirməsinin özəyini təşkil edir. Bir sözlə, gəlirlər müəssisənin əsas vəsait mənbəyidir. Maliyyə menecmentinin ən vacib məqsədi müəssisə sahibinin iqtisadi rifahını artırmaqdır (Levy A., Bouheni B. və Ammi C., 2018). İqtisadi rifahın artırılmasının ən bariz nümunəsi mənfəətin maksimallaşdırılmasıdır. Mənfəət özü də bilavasitə gəlirlərin miqdarından asılıdır. Beləliklə, gəlirlər üzərindəki nəzarət və onların düzgün şəkildə hesablanması maliyyə menecmentinin əsas funksiyalarından birini təşkil edir.

Aşağıdakı cədvəldə standartın tətbiqinin nümunə olaraq seçilmiş 10 müəssisənin 2018-ci il üzrə maliyyə menecmenti əmsallarına təsiri göstərilmişdir.

Cədvəl 6. Yeni standartın tətbiqi nəticəsində maliyyə menecmenti əmsallarındakı dəyişiklik

Müəssisələr	Məcmu gəlir əmsalı	Xalis gəlir əmsalı	Cari likvidlik əmsalı	Debitor borcların dövretmə əmsalı
Müəssisə A	3.1%	4.2%	2.9%	4.3%
Müəssisə B	2.7%	3.6%	2.1%	3.2%
Müəssisə C	5.3%	4.7%	4.5%	5.7%
Müəssisə D	3.7%	4.1%	3.4%	4.1%
Müəssisə E	4.2%	3.9%	4.5%	5.1%
Müəssisə F	7.6%	8.1%	6.3%	7.4%
Müəssisə H	2.5%	3.3%	3.2%	2.3%
Müəssisə G	1.9%	2.2%	1.6%	1.7%
Müəssisə K	3.7%	3.2%	4.2%	3.9%
Müəssisə L	2.8%	3.1%	2.4%	2.1%

Mənbə: Müəllifin hesablamaları

Standartın tətbiqi investisiya qərarlarının verilməsinə də təsirsiz ötürür. Bildiyimiz kimi investisiya qərarlarının verilməsində nəzərə alınan ən önəmli göstəricilərdən biri də müəssisənin mənfəətlilik dərəcəsidir. Bu da investorlardan maliyyə hesabatlarını analiz edilməsi, xüsusilə gəlirlərin təyin edilməsində istifadə olunan uçot siyasətlərini mənimsəməyi tələb edir. Yeni standartın tətbiqi ilə gəlirlərin uçota alınması meyarlarındakı dəyişikliklər investorlar üçün həm də, gələcəkdə bu şirkətdən gözlədikləri gəlir səviyyəsini yenidən qiymətləndirməyi zəruri edir.

Standart həm də dividend qərarlarının verilməsində əhəmiyyətli rola malikdir. Bildiyimiz kimi, dividend qərarları müəssisənin mənfəətliyinə əsasən verilir. Gəlirlərin miqdarındakı dəyişmələr veriləcək dividendlərin miqdarına da təsir edəcəkdir. Beləliklə, standart maliyyə menecmentinin önəmli funksiyalarından biri olan dividend siyasətinin formalaşdırılmasında da əsas faktorlardan biridir.

Bundan əlavə standartın tətbiqi maliyyə dövriyyə kapitalının idarə edilməsində də əhəmiyyətli dəyişikliklərə səbəb olmuşdur. Standart həm balans hesabatı, həm də məfəət və zərər hesabatına təsir etmişdir. Balans hesabatında cari aktiv və öhdəliklərə iki yeni hesab əlavə edilmişdir. Cari aktiv və öhdəliklərin dəyişməsi dövriyyə kapitalı dəyişmişdir. Bu da öz növbəsində dövriyyə kapitalı əmsallarına təsir etmişdir. Daha dəqiq desək, yeni standartın tətbiqi şirkətlərin likvidlik

mövqeyinin dəyişməsinə səbəb olmuşdur. Mənfəət və zərər hesabatına gəlirlərin və eyni zamanda məcmu gəlir və xalis gəlirlərin miqdarının dəyişmişdir. Beləliklə, məcmu gəlir və xalis gəlirlə ifadə olunan rentabellik əmsalları dəyişmişdir.

NƏTİCƏ VƏ TƏKLİFLƏR

Dünyanın əksər yerlərində fəaliyyət göstərən müəssisələr, o cümlədən Azərbaycanda bir çox müəssisələr 1 Yanvar 2018-ci il tarixində başlayan hesabat ilindən başlayaraq gəlirlərin uçota alınması ilə bağlı yeni standart tətbiq etməyə başlamışdır.

Yeni gəlir yanaşmasının əhəmiyyətli maliyyə nəticələri olmuşdur. Yeni standart əvvəlki standartla nisbətən çox əhatəli və manipulyasiya daha az açıq olduğundan daha dəqiq və şəffaf mənfəət və ya zərər və balans rəqəmləri sayəsində investorların və digər maliyyə hesabatı istifadəçilərinin etimadı artacaqdır.

Tədqiqat nəticəsində məlum olmuşdur ki, ilk köklü dəyişikliyə əslində gəlirlərin tanınma meyarında ehtiyac duyulmuşdur. Belə ki, əvvəlki gəlir standartına görə gəlirlər müştəriyə ötürüləcək aktiv və yaxud xidmət üzərindəki əsas risk və mükafatlar müştəriyə ötürüləndə tanınmalı idi. Bu da öz növbəsində bir çox yanlışlıqlara səbəb ola bilirdi. Buna nümunə kimi müştəri tərəfindən alınmış və istədiyi vaxt istifadə edə biləcəyi, lakin öz anbarında yer olmadığı üçün satıcı ilə saxlanma haqqında müqaviləyə əsasən satıcının anbarında saxlanmış malları göstərə bilirik. Əvvəlki standartda bu tip əməliyyatlarla bağlı konkret qaydalar mövcud deyildi, anbarda saxlanılan malın saxlanması ilə bağlı risklər hələ də satıcıda olduğu üçün gəlirlər hələ də tanınmaya bilirdi. Yeni standartla görə isə gəlirlər nəzarətin ötürüldüyü vaxtda tanınır və bu tip əməliyyatlarla bağlı konkret qaydalar tərtib olunmuşdur. Belə ki, bu tip əməliyyatlarda satış olduğu zaman nəzarətin ötürüldüyü hesab olunur və gəlirlər bu vaxt tanınmalıdır.

Standartın tətbiqi maliyyə menecmentinin önəmli funksiyalarından olan dövriyyə kapitalının idarə edilməsində də əhəmiyyətli dəyişikliklərə səbəb olmuşdur. Beləliklə, standartın əsas maliyyə hesabatlarından həm balans hesabatı, həm də mənfəət və zərər hesabatına təsirləri aşkarlanmışdır. Balans hesabatında əsas təsiri yeni hesab adı – müqavilə üzrə aktivlərin və yaxud öhdəliklərin yaranmasıdır. Bu da öz növbəsində dövriyyə kapitalının dəyişməsinə və maliyyə menecmentində

dövriyyə kapitalına aid əmsalların dəyişməsinə gətirib çıxarır. Daha dəqiq desək, yeni standartın tətbiqi şirkətlərin likvidlik mövqeyinin dəyişməsinə səbəb olmuşdur. Mənfəət və zərər hesabatına təsiri isə bu hesabatın ən əsas komponenti olan gəlirlərin miqdarının dəyişməsidir. Gəlirlərin yeni standartın tələbi ilə fərqli məbləğdə məcmu gəliri, xalis gəlir kimi maliyyə menecmentində ən çox istifadə olunan rentabellik əmsallarının dəyişməsinə səbəb olmuşdur.

Standartın ən çox təsirinə məruz qalan müəssisələr telekommunikasiya, tikinti və mühəndislik və pərakəndə və istehlak məhsulları sahələrində fəaliyyət göstərən müəssisələr olmuşdur. Bunun əsas səbəbi standartın həmin sahələrdə tətbiq olunan tələblərinin əvvəlki standartlarla müqayisədə əhəmiyyətli dərəcədə dəyişməsidir.

Standartın tətbiqi sahələri həddindən artıq çoxşaxəlidir. Ona görə də hər bir sahə üzrə standartı tətbiq edəcək şirkətlərə standartın mümkün bütün təsirlərini hərtərəfli əhatə edəcək modelin qurulması tövsiyyə olunur. Bu modeldə ən önəmli məsələni şirkətin müştərilərlə mövcud müqavilələrinin bütün detallarının yenidən analiz edilməsi və standartın tələblərinə uyğun uçot siyasətinin seçilməsi təşkil etməlidir. Bu modeldə daha bir önəmli məsələ də şirkətin fəaliyyət göstərdiyi sektorun spesifik xüsusiyyətlərinin nəzərə alınması olmalıdır. Şirkətlər fəaliyyət göstərdikləri sektoru üzrə standartın tələb etdiyi spesifik qaydaları dərinləndirərək öyrənməli və tətbiqi istiqamətində lazımı tədbirlər planı hazırlamalıdır.

Standartın düzgün şəkildə tətbiqi məqsədiylə müəssisələrin büdcələmə praktikasının da inkişaf etdirilməsini tövsiyyə olunur. Belə ki, standart müəssisələrdən gələcəkdə onlara müştərilərlə müqavilələrdən daxil olacaq pul vəsaitlərinin daxil olma vaxtının düzgün büdcələnməsini və göstərilmiş xidmətlərə görə pul vəsaitlərinin daxil olma vaxtı 1 ildən artıq bir müddəti əhatə edərsə, qazanılmış gəlirlərin diskontlaşdırılmış məbləğdə tanınmasını tələb edir.

Bundan başqa standartın tətbiqi nəticəsində müəssisələrin əsasən likvidlik və rentabellik göstəriciləri dəyişəcəkdir. Ona görə də müəssisələr investora, kredit təşkilatlarına və ya digər maliyyə hesabatları istifadəçilərinə təqdim etdikləri maliyyə analizlərində bunları nəzərə almalıdır.

ƏDƏBİYYAT SİYAHISI

İngilis dilində

1. Alibahi S., Bakker E., Bharadva K., Chaudry A., Jonhstone C., (2018), Interpretation and Application of IFRS Standards, London, UK, Hoboken, USA, pp. 998.
2. BDO, (2018), IFRS in Practice - IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, pp. 30.
3. Cristina Aurora and Bunea Bontas, “New Approaches on Revenue Recognition and Measurement”, Management Strategies Journal, vol. 26(4), 2014, pp. 375-382.
4. Deloitte, (2015), Revenue from Contracts with Customers, CPA, Canada, pp. 65.
5. Deloitte, (2018a), Key Highlights of IFRS 15 and IFRS 9 for the asset management sector, DTT Limited, Malta, pp. 25.
6. Deloitte, (2018b), AASB 15 Revenue from Contracts with Customers, DTT Limited, Australia, pp. 30.
7. Deloitte, (2018c), Revenue from Contracts with Customers - A Guide to IFRS 15, DTT Limited, London, United Kingdom, pp. 252.
8. Ernst & Young, (2019a), A Closer Look at New Revenue Recognition Standard, EYGM Limited, London, United Kingdom, pp. 478.
9. Ernst & Young, (2019b), Joint Transition Resource Group for Revenue Recognition – items of general agreement, EYGM Limited, London, United Kingdom, pp. 40.
10. Ernst & Young, (2018a), Illustrative Exapmles IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, EYGM Limited, London, United Kingdom, pp. 20.
11. Ernst & Young, (2018b), IFRS 15, IFRS 11, and IAS 23 – Oil and Gas: Accounting for undelift and Overlift positions, EYGM Limited, London, United Kingdom, pp. 15.
12. Ernst & Young, (2018c), Presentation and Disclosure Requirements of IFRS 15, EYGM Limited, London, United Kingdom, pp. 85.

13. Ernst & Young, (2017), How New Revenue Standard Will Affect Life Science Entities, EYGM Limited, London, United Kingdom, pp. 37.
14. Ernst & Young, (2015a), Applying IFRS in Engineering and Construction – The New Revenue Recognition Standard, EYGM Limited, London, United Kingdom, pp. 43.
15. Ernst & Young, (2015b), The New Revenue Recognition Standard – Mining&Metals, EYGM Limited, London, United Kingdom, pp. 37.
16. Ernst & Young, (2015c), The New Revenue Recognition Standard – Retail and Consumer Products, EYGM Limited, London, United Kingdom, pp. 35.
17. Ernst & Young, (2015d), The New Revenue Recognition Standard – Real Estate, EYGM Limited, London, United Kingdom, pp. 33.
18. Ernst & Young, (2015e), The New Revenue Recognition Standard – Telecommunications, , EYGM Limited, London, United Kingdom, pp. 32.
19. Ernst & Young, (2015f). The New Revenue Recognition Standard – Insurance Entities, EYGM Limited, London, United Kingdom, pp. 8.
20. Ernst & Young, (2015h), The New Revenue Recognition Standard – Technology, EYGM Limited, London, United Kingdom, pp. 29.
21. Ernst & Young, (2015g), The New Revenue Recognition Standard – Asset Management, EYGM Limited, London, United Kingdom, pp. 19.
22. Giorgia Mattei and Nicolo Paoloni, “Understanding the Potential Impact on the Telecommunication Listed Companies, by the Disclosures’ Study”, International Journal of Business and Management, vol. 14, 2019, pp. 169-179.
23. Grosu Veronica and Socoliuc Marian, “Effects and Implications of The Implementation of IFRS 15 – Revenue from Contracts with Customers”, Management Strategies Journal, vol. 34(4), 2016, pp. 95-106.
24. Ionica Onciou and Alin-Eliodor Tanase, “Revenue From Contracts with Customers under IFRS 15: New Perspectives on Practice”, EuroEconomica, vol. 2(35), 2016, pp. 31-40.
25. KPMG, (2014), Impacts on Construction Industry of New Revenue Standard, KPMG IFRG Limited, London, United Kingdom, pp. 18.

26. KPMG, (2016), Revenue Transition Options, KPMG IFRG Limited, London, United Kingdom, pp. 46.
27. Levy A., Bouheni B., Ammi C., (2018), Financial Management - US GAAP and IFRS Standards, London, UK, Hoboken, USA, pp. 412.
28. Marco Tutino, Carlo Regoliosi, Giorgia Mattei, Nicolo Paoloni, and Marco Pompili, “Does the IFRS 15 Impact Earnings Management? Initial Evidence from Italian Listed Companies”, African Journal of Business Management, vol. 13(7), 2019, pp. 226-238.
29. Mardo Bernouilly and Ludovicus Sensi Wondabio, “Impact of Implementation of IFRS 15 on the Financial Statements of Telecommunication Company (Case Study of PT XYZ)”, Advances in Economics, Business and Management Research, vol. 89, 2018, pp. 141-148.
30. MNP LLP, (2017), IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers Guide, pp. 65.
31. NSW, (2017), Guidance to AASB 15 Revenue from Contracts with Customers, 52.
32. Peters Maxime, (2016), The new IFRS 15 Standart: Implementation Challenges for Belgian Companies, Management School – University of Liege, Wallonia, Belgium, pp. 123.
33. PWC, (2016), A look at Current Financial Reporting Issues, , London, United Kingdom, pp. 22.
34. PWC, (2017a), Revenue from Contracts with Customers, London, United Kingdom, pp. 285.
35. PWC, (2017b), New Revenue Guidance – Implementation in the Communication Industry, London, United Kingdom, pp. 20.
36. PWC, (2018), Revenue recognition – The Change is Here, London, United Kingdom, pp. 8.
37. Sascha Haggemuller, (2019), Revenue Recognition under IFRS 15 – A Critical Evaluation of Predefined Purposes and Implications for Improvement, University of Gloucestershire, Cheltenham, England, pp. 424.

38. Shim J., Siegel J., Shim A., (2012), CFO Fundamentals - Your Quick Guidance to Internal Controls, Financial Reporting, IFRS, Hoboken, USA, pp. 784.

39. Valentin Usurelu and Adriana Dutescu, “IFRS 15 – The Seventh Waive of Norwalk Agreement’s Convergence Roadmap”, 12th International Conference on Business Excellence 2018, vol. 10, 2018, pp. 992-1001.

İnternet resursları

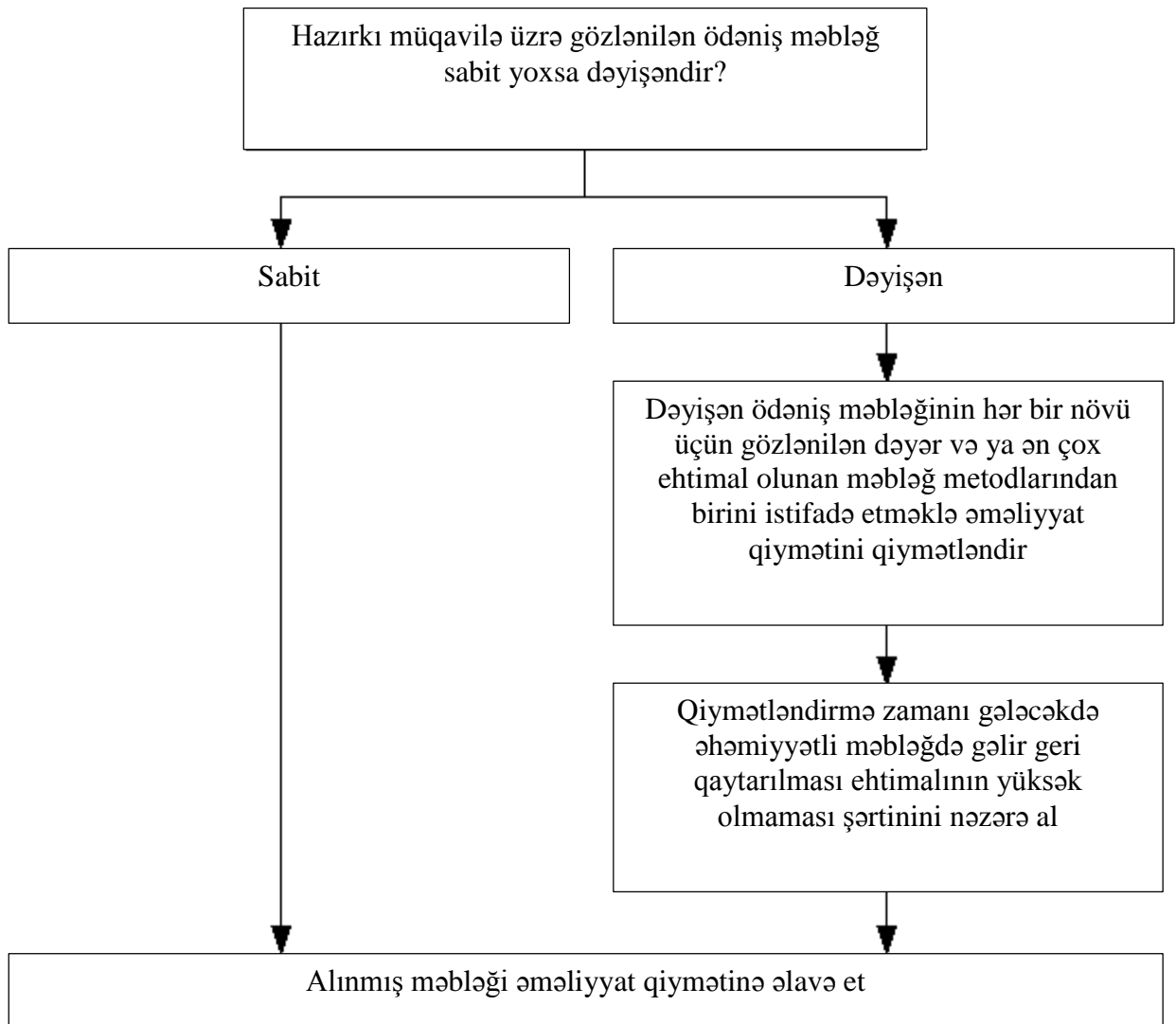
1. Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyinin saytı - <http://www.maliyye.gov.az/static/129/maliyye-hesabatlarinin-beynelxalq-standartlari>
2. Beynəlxalq Maliyyə Hesabatları Standartlarının saytı - <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers/#about>
3. Beynəlxalq Maliyyə Hesabatları Standartlarının saytı - <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-interpretations/>
4. İmtiyazlı Sertifikatlaşdırılmış Mühasiblər Assosiyasiyasının saytı - <https://www.accaglobal.com/ie/en/member/discover/cpd-articles/corporate-reporting/fivestep-model.html>
5. İmtiyazlı Sertifikatlaşdırılmış Mühasiblər Assosiyasiyasının saytı - <https://www.accaglobal.com/ie/en/member/member/accounting-business/2018/11/insights/ifrs15-companies.html>
6. İmtiyazlı Sertifikatlaşdırılmış Mühasiblər Assosiyasiyasının saytı - <https://www.accaglobal.com/ie/en/member/discover/cpd-articles/corporate-reporting/ifrs9-ifrs15cpd.html>
7. İmtiyazlı Sertifikatlaşdırılmış Mühasiblər Assosiyasiyasının saytı - <https://www.accaglobal.com/ie/en/member/discover/cpd-articles/corporate-reporting/step-change.html>
8. İmtiyazlı Sertifikatlaşdırılmış Mühasiblər Assosiyasiyasının saytı - <https://www.accaglobal.com/us/en/member/discover/cpd-articles/corporate-reporting/deller-jan20cpd.html>

9. İmtiyazlı Sertifikatlandırılmış Mühendisler Assosiyasyonunun saytı - <https://tv.accaglobal.com/my/en/technical-activities/technical-resources-search/2014/september/ifrs15.html>

ƏLAVƏLƏR

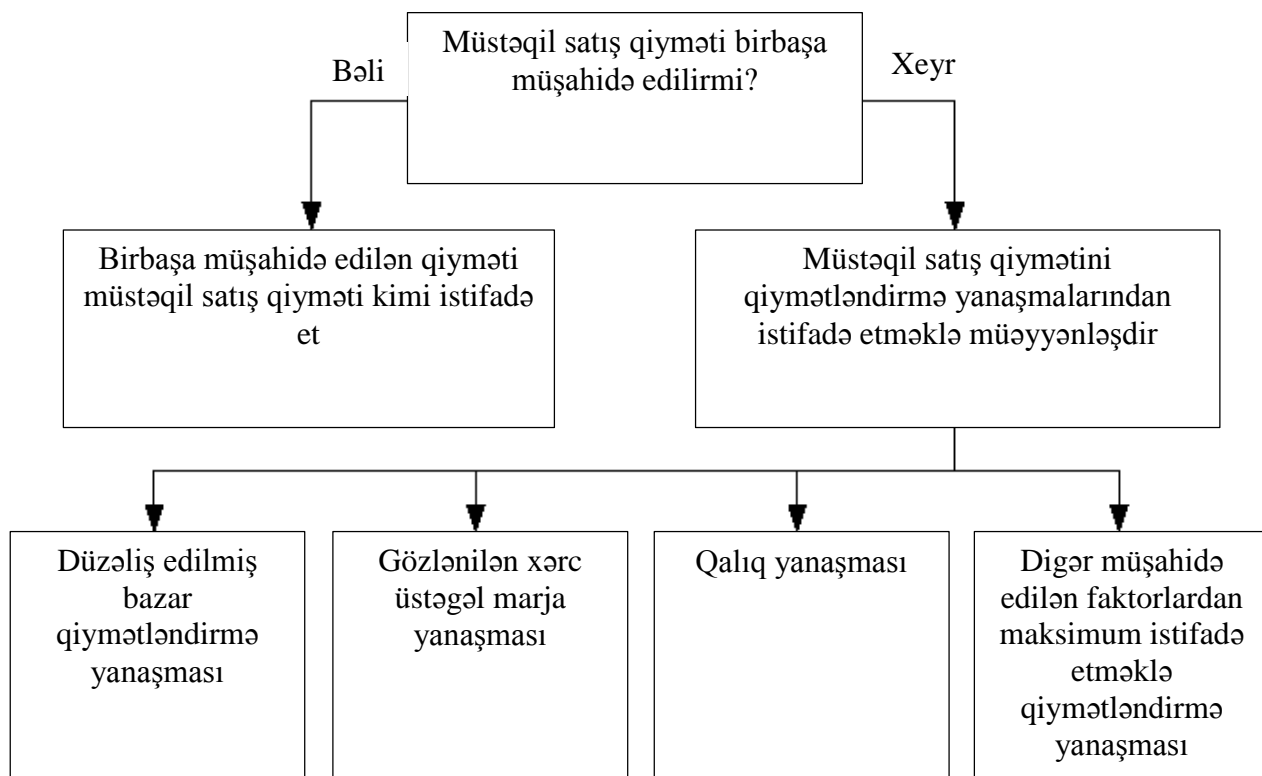
Əlavə 1. Sabit və ya Dəyişən Ödəniş Məbləği Əməliyyat Qiymətinin Müəyyən Edilməsi

Sxemi



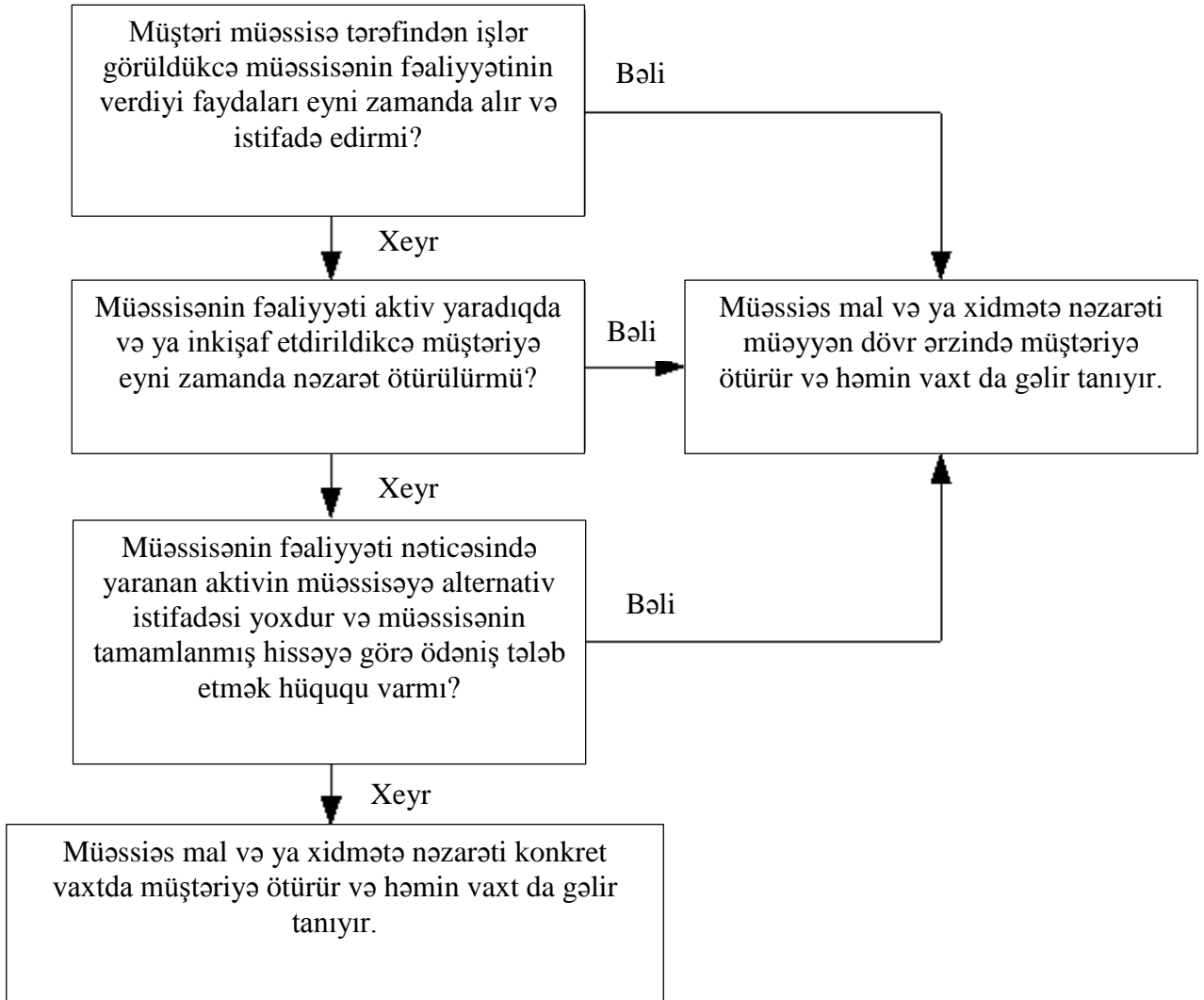
Mənbə: Ernst & Young, 2019a: pp.227

Əlavə 2. Müstəqil Satış Qiymətinin Müəyyən Edilməsi Sxemi



Mənbə: PWC, 2017a: pp. 197

Əlavə 3. İcra Öhdəliklərinin Yerinə Yetirilmə Vaxtının Müəyyən Edilməsi Sxemi



Mənbə: Ernst & Young, 2019a: pp. 315

CƏDVƏLLƏRİN SİYAHISI

Cədvəl 1. Yeni standartın tətbiqi nəticəsində gəlirlərdəki dəyişiklik (Neft və qaz sektoru).....	66
Cədvəl 2. Yeni standartın tətbiqi nəticəsində gəlirlərdəki dəyişiklik (mühəndislik və tikinti sektoru).....	68
Cədvəl 3. Yeni standartın tətbiqi nəticəsində gəlirlərdəki dəyişiklik (pərakəndə və istehlak məhsulları sektoru).....	71
Cədvəl 4. Yeni standartın tətbiqi nəticəsində gəlirlərdəki dəyişiklik (telekommunikasiya sektoru).....	75
Cədvəl 5. Yeni standartın tətbiqi nəticəsində gəlirlərdəki dəyişiklik (texnologiya sektoru).....	78
Cədvəl 6. Yeni standartın tətbiqi nəticəsində maliyyə menecmenti əmsallarındakı dəyişiklik.....	80