

KİÇİK VƏ ORTA SAHİBKARLIQ SUBYEKTLƏRİNDƏ TORPAQ, TİKİLİ VƏ AVADANLIQLARIN İLKİN QIYMƏTLƏNDİRİLMƏSİ

Kəmalə Rzayeva

Azərbaycan Dövlət İqtisad Universiteti (UNEC), Bakı, Azərbaycan
e-mail: kamala-rzayeva@unec.edu.az

Xülasə. Kiçik və orta sahibkarlıq subyektlərində torpaq, tikili və avadanlıqların tanınması zamanı ilkin qiymətləndirilməsində bəzi məsrəflər ilkin dəyərə aid edilsə də, bəziləri aid edilmir. Məqalədə 16 nömrəli “Torpaq, tikili və avadanlıqlar” adlı Mühəsibat Uçotunun Beynəlxalq Standartı ilə oxşarlıq təşkil edən, lakin istisna hal olaraq kredit xərclərinin KOS üçün MHBS-yə əsasən, torpaq, tikili və avadanlıqların kapitallaşdırılmasına aid edilməyən xərc hesab edilməsi araşdırılmışdır.

Açar sözlər: KOS, torpaq, tikili və avadanlıq, kredit xərcləri, ilkin qiymətləndirmə.

INITIAL MEASUREMENT OF PROPERTY, PLANT AND EQUIPMENT IN SMEs

Kamala Rzayeva

*Azerbaijan State University of Economics (UNEC),
Baku, Azerbaijan*

Abstract. In the initial valuation of land, buildings and equipment in small and medium-sized enterprises, some costs are included in the initial cost, while others are not. The article examines the consideration of loan costs as an expense not included in the capitalization of land, buildings and equipment under IFRS for SMEs, which is similar to International Accounting Standard No. 16 “Land, Buildings and Equipment”, but as an exception.

Keywords: SME, land, plant and equipment, loan costs, initial valuation.

ПЕРВОНАЧАЛЬНАЯ ОЦЕНКА ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА В МАЛОМ И СРЕДНЕМ БИЗНЕСЕ

Камала Рзаева

*Азербайджанский Государственный Экономический
Университет (UNEC), Баку, Азербайджан*

Резюме. При первоначальной оценке стоимости земли, зданий и оборудования в малых и средних предприятиях одни затраты включаются в первоначальную стоимость, а другие - нет. В статье рассматривается вопрос учета затрат по кредитам в качестве расходов, не включаемых в капитализацию стоимости земли, зданий и оборудования по МСФО для МСП, что аналогично Международному стандарту финансовой отчетности № 16 «Земля, здания и оборудование», но является исключением.

Ключевые слова: МСП, основные средства, затраты по займам, первоначальная оценка.

1. Giriş

2009-cu ildə PWC audit şirkəti “Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartları və Kiçik və orta Sahibkarlıq subyektləri üçün Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartı arasında oxşar və fərqli cəhətlər” adlı materialda torpaq, tikili və avadanlıqların ilkin qiymətləndirilməsində yalnız bir fərq olaraq borc xərclərinin kapitallaşdırılması qeyd edilmişdir [10].

Mirjana Hladika, Danimir Gulin və Ivana Bernat “Revaluation as a model of subsequent measurement of property, plant and equipment - case of Croatia” tədqiqatı 2014-2018-ci illərdə xidmət, istehsal və turizm sektorları üzrə 500 böyük və orta ölçülü Xorvatiya şirkətində torpaq,

tikili və avadanlığın sonrakı ölçülməsi üçün yenidən qiymətləndirmə modelinin tətbiqini araşdırmışdır. MHBS həm ilkin dəyər, həm də yenidən qiymətləndirmə modellərinə icazə versə də, araşdırma şirkətlərin yalnız 8,8%-nin yenidən qiymətləndirmədən istifadə etdiyini göstərmişdir. Yenidən qiymətləndirmə tezliyi əsas vəsaitin dəyəri ilə yenidən qiymətləndirmə tezliyi arasında korrelyasiya ilə dəyişmişdir [3].

Ambrish Guptanın “A study into the impact of IFRS (Ind AS) 'borrowing costs' on corporate financials and government revenues” araşdırması Hindistanın MUBS 23 “Borc xərcləri”nin korporativ maliyyə və dövlət gəlirlərinə təsirini təhlil edir, onu mövcud 16 №-li MUBS ilə müqayisə edir. MHBS ilə uyğunlaşdırılmış 23 №-li MUBS, tələb olunan aktivlərdə borclanma xərclərinin kapitallaşdırılması üçün effektiv faiz dərəcəsi metodunu təqdim edir. Tədqiqat müəyyən edir ki, MUBS 23 balans hesabatlarında aşağı göstərilən borc öhdəliklərinə və mənfəət və zərər hesabatlarında həddən artıq qeyd edilmiş borclanma xərclərinə gətirib çıxarır ki, bu da hesabatlı mənfəətin azalmasına və dövlətin potensial gəlir itkisinə səbəb olur [2].

Hinke Jananın “Comparison of approaches to financial reporting of non-current assets according to the IFRS for SMEs and IAS/IFRS” məqaləsində uzunmüddətli aktivlər üçün KOS-lar üçün MHBS və tam BMS/BMHS əsasında mühasibat uçotu siyasəti müqayisə edilir, ölçmə və açıqlamada fərqlər aşkar edilmişdir. O, həmçinin Çex KOM-larının bu standartlardan xəbərdarlığı ilə bağlı araşdırmanı təqdim etmişdir. 104 iqtisadçı və baş mühasib arasında aparılan sorğu məlumatlılığın aşağı olduğunu üzə çıxarıb: 53,8% BMS/BMHS və ya KOM-lar üçün MHBS haqqında eşitmiş, lakin Çexiya qaydaları ilə bağlı fərqləri müəyyən edə bilməyib. Yalnız 10,6% müvafiq təlim keçmiş, 2% isə standartları praktikada tətbiq etmişdir. Çex KOS-larının KOS üçün MHBS haqqında məlumatlı olmaması, onların qəbul edilməsinə və müqayisə edilə bilən maliyyə hesabatlarının faydalarına maneə olması məlum olmuşdur [9].

Qeyd edilən araşdırmalar kiçik və orta sahibkarlıq subyektlərində torpaq, tikili və avadanlıqların qiymətləndirilməsindəki mühüm məqamlara toxunmuşdur. Lakin 16 nömrəli “Torpaq, tikili və avadanlıqlar” adlı Beynəlxalq Mühasibat Uçotu Standartı və Kiçik və orta Sahibkarlıq subyektləri üçün Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartının 17-ci “Torpaq, tikili və avadanlıqlar” bölməsində torpaq, tikili və avadanlıqların qiymətləndirilməsində olan fərqlər müqayisəli şəkildə bu məqalədə araşdırılmış və mühasibat uçotunun aparılma qaydalarına əsasən, nümunələrlə təqdim edilmişdir.

2. Torpaq, tikili və avadanlıqların tanınması

Torpaq, tikili və avadanlıqlar yalnız 2 şərtlə aktiv kimi tanınır. İlk olaraq həmin aktivlə bağlı gələcək iqtisadi səmərənin axını ehtimal edilməsi və digər şərt aktivin dəyəri etibarlı şəkildə qiymətləndirilməsidir.

Tanınma meyarlarına cavab verən torpaq, tikili və avadanlıqlar ilkin dəyərlə qiymətləndirilməlidir [6]. İlk dəyərə aid olan və olmayan məsrəflər Kiçik və orta sahibkarlıq subyektləri üçün Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartının 17-ci bölməsində qeyd

edilmişdir. 16 nömrəli Torpaq, tikili və avadanlıqlar adlı Mühəsibat Uçotunun Beynəlxalq Standartının 16 və 19-cu maddələrində qeyd edilən ilkin dəyərə aid olan və olmayan məsrəflər KOS üçün MHBS-də torpaq, tikili və avadanlıqların qiymətləndirilməsində bir kateqoriya istisna olmaqla qeyd edilən məsrəflərlə eynilik təşkil edir [7].

İlkin dəyərə torpaq, tikili və avadanlığın ticarət endirimləri çıxıldıqdan sonra alış qiyməti, alınması ilə əlaqəli çəkilən idxal rüsumları və əvəzləşdirilməyən vergilər daxil olmaqla ümumi məsrəflər, aktivin istismar yerinə gətirilməsi və istismara uyğun vəziyyətə gətirilməsi çəkilən birbaşa məsrəflər, həmçinin aktivin digər məqsədlər üçün istifadəsi zamanı sökülməsi və ləğvi kimi xərclər aiddir [6]. İlkin dəyər hər iki standart üzrə eyni şəkildə ifadə olunsada, ilkin dəyərə aid olmayan məsrəflər fərqli şəkildə müəyyənləşdirilmişdir. 16 nömrəli MUBS və KOS üçün MHBS arasında ilkin dəyərə aid edilməyən məsrəflər arasında fərqlilik kredit xərcləridir ki, 16 nömrəli standartın 22-ci maddəsində bu xərclərin torpaq, tikili və avadanlıqların dəyərinə aid edilməsi şərtləri nəzərdə tutulsa da, KOS üçün MHBS-də bu xərclər ilkin dəyərə aid edilməyən məsrəflər bölməsində qeyd edilərək, standartın 25-ci bölməsinə əsasən, mənfəət və ya zərər hesabatında xərc kimi tanınır.

Cədvəl 1. Kiçik və orta sahibkarlıq subyektləri üçün Maliyyə hesabatlarının Beynəlxalq Standartı və 16 nömrəli Mühəsibat Uçotunun Beynəlxalq Standartına əsasən tanınma meyarları

Kiçik və Orta Sahibkarlıq subyektləri üçün Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartları	16 nömrəli Mühəsibat Uçotu Beynəlxalq Standartı
İlkin dəyər ibarətdir: -alış qiyməti, -aktivin istismar yerinə və lazımi vəziyyətə gətirilməsi üçün zəruri olan bütün birbaşa məsrəflər, -aktivin sökülməsi və ya ləğvi ilə əlaqədar xərclər	İlkin dəyər ibarətdir: -alış qiyməti, -aktivin istismar yerinə və lazımi vəziyyətə gətirilməsi üçün zəruri olan bütün birbaşa məsrəflər, -aktivin sökülməsi və ya ləğvi ilə əlaqədar xərclər
Aid olmayan məsrəflər: -yeni obyektlərin istismara verilməsi üzrə məsrəflər, -yeni məhsul və ya xidmətin təqdim edilməsi üzrə məsrəflər, -yeni ərazidə və yeni müştərilərlə fəaliyyətlər üzrə məsrəflər, -idarəetmə və digər əlavə məsrəflər -kredit xərcləri (bölmə 25)	Aid olmayan məsrəflər: -yeni obyektlərin istismara verilməsi üzrə məsrəflər, -yeni məhsul və ya xidmətin təqdim edilməsi üzrə məsrəflər, -yeni ərazidə və yeni müştərilərlə fəaliyyətlər üzrə məsrəflər, -idarəetmə və digər əlavə məsrəflər

Mənbə: KOS üçün MHBS 17-ci maddə və 16 nömrəli MUBS

16 nömrəli Torpaq, tikili və avadanlıq standartının 22-ci maddəsində müəssisə tərəfindən istehsal olunmuş aktivlərin balans dəyərinə faizlərin daxil edilməsi şərtlərinin 23 nömrəli “Borclar üzrə məsrəflər” MUBS ilə tənzimləndiyi qeyd edilir.

Şərtlərə cavab verən aktivin əldə edilməsi, tikilməsi və ya istehsalına birbaşa aidiyyət olan borclar üzrə məsrəflər həmin aktivlərin dəyərinin bir hissəsini formalaşdırır. Digər borclar üzrə məsrəflər isə xərc maddəsidir [8].

Maddədə qeyd edilən şərtlərin açıqlaması 23 nömrəli MUBS-un 7-ci maddəsində aktivləri sadalamaqla verilmişdir: ehtiyatlar, istehsalat binası, enerji istehsalı qurğuları, qeyri-maddi aktivlər, investisiya mülkiyyəti, barverən bitkilər.

Torpaq, tikili və avadanlıqların tanınmadan sonrakı ölçülməsi mövzusu ilkin dəyər və yenidənqiymətləndirmə olaraq 2 növdür. KOS üçün MHBS təsdiq edilərkən kiçik və orta sahibkarlıq subyektləri üçün yalnız ilkin dəyər modeli nəzərdə tutulsa da, sonradan yenidənqiymətləndirmə modeli də əlavə edilmişdir.

3. Tanınma zamanı qiymətləndirmə

KOS üçün MHBS-nin 17.9-cu bölməsinə əsasən, torpaq, tikili və avadanlıqların tanınma meyarlarına cavab verən aktivlər ilkin dəyərlə qiymətləndirilir. Hesablar Planının 111 nömrəli “torpaq, tikili və avadanlıqların dəyəri” hesabında mühasibat uçotu subyektinin fəaliyyətinin həyata keçirilməsi zamanı istifadə edilən torpaq, tikili və avadanlıqların hərəkəti barədə ümumiləşdirilmiş məlumatlar əks olunur.

KOS üçün MHBS-nin 17.10-cu maddəsinə əsasən torpaq, tikili və avadanlıqların ilkin dəyərinin tərkib hissələri aşağıdakılardan ibarətdir:

(a) Alış qiymətindən bütün növ ticarət endirimləri çıxıldıqdan sonra idxal rüsumları və alışla bağlı əvəzləşdirilməyən vergilər daxil olmaqla ümumi sərf edilən məsrəflər.

Əməliyyatın məzmunu	Debet	Kredit	Məbləğ
Uzunmüddətli müqavilə (2 il) üzrə torpaq, tikili və avadanlığın alış	113	431	100 000.00
Uzunmüddətli müqavilə üzrə torpaq, tikili və avadanlığın alış zamanı əlavə dəyər vergisinin hesablanması	241	431	18 000.00
Torpaq, tikili və avadanlığın alışına görə çəkilən idxal rüsumları	113	538	5 500.00
Torpaq, tikili və avadanlığın alışına görə çəkilən idxal rüsumlarının ödənilməsi	538	223	5 500.00
Uzunmüddətli müqavilə üzrə torpaq, tikili və avadanlığın alışıının qısamüddətli öhdəliyə çevrildikdə	531	431	50 000.00
Uzunmüddətli müqavilə üzrə torpaq, tikili və avadanlığın alışıının ödənilməsi	431	223	50 000.00
Qısamüddətli öhdəliklər üzrə torpaq, tikili və avadanlığın alışıının ödənilməsi	531	223	50 000.00

(b) Aktivin rəhbərlik tərəfindən müəyyən edilmiş tərzdə istifadəsi üçün avadanlığın lazımı istismar yerinə və vəziyyətə gətirilməsi üçün çəkilən bütün birbaşa məsrəflər. Bu məsrəflərə avadanlığın quraşdırılması üçün yerin hazırlanmasına çəkilən xərclər, müəssisəyə çatdırılması və yüklənməsi, boşaldılması, quraşdırılması, sazlanması və işlək vəziyyətinin yoxlanmasına sərf edilən xərclər daxil ola bilər. Bu zaman bu xərclərin çəkilməsi podrat və təsərrüfat üsulu ilə baş verə bilər. Ona görə müvafiq mühasibat yazılışları aşağıdakı şəkildə olacaqdır.

Əməliyyatın məzmunu	Debet	Kredit
Bilavasitə torpaq, tikili və avadanlıq obyektlərinin əldə olunması və inşa edilməsi üzrə işçilərin mükafatlandırılması	113	533-Əməyin ödənişi üzrə işçi heyətinə olan borclar
Bilavasitə torpaq, tikili və avadanlıq obyektlərinin əldə olunması və inşa edilməsi üzrə işçilərin mükafatlandırılması üzrə sosial sığorta hesablamaları	113	522-Sosial sığorta və təminat üzrə öhdəliklər
Bilavasitə torpaq, tikili və avadanlıq obyektlərinin əldə olunması və inşa edilməsi üzrə işçilərin mükafatlandırılması üzrə digər məcburi hesablamaları	113	523-Digər məcburi ödənişlər üzrə öhdəliklər
Ərazinin hazırlanması xərcləri	113	536-Tikinti müqavilələri üzrə qısamüddətli kreditor borcları, 538-Digər qısamüddətli kreditor borcları
Torpaq, tikili və avadanlığın çatdırılma və boşaldılma xərcləri	113	538-Digər qısamüddətli kreditor borcları
Torpaq, tikili və avadanlığın inşa edilmə və montaj xərcləri (podrat üsulu ilə)	113	536-Tikinti müqavilələri üzrə qısamüddətli kreditor borcları, 538-Digər qısamüddətli kreditor borcları
Avadanlığın düzgün işləyib-ışləməməsini yoxlamaq məqsədi ilə sınaq əməliyyatları üzrə məsrəflər	113	538-Digər qısamüddətli kreditor borcları

(c) Ehtiyatları yaratmaq məqsədindən fərqli olaraq, obyektin alınması zamanı və ya həmin obyektin digər məqsədlər üçün müəyyən müddət ərzində istifadə edilməsi nəticəsində sökülməsi və ləğvi, habelə onun yerləşdiyi sahənin bərpası kimi işlərin görülməsi üzrə müəssisənin öz üzərinə götürdüyü öhdəliklə əlaqədar çəkiləcək məsrəflərin ilkin smeta həcmi.

Torpaq, tikili və avadanlıqların müəyyən müddət istifadə edilməsindən sonra sökülməsi, demontajı və ya ləğvi baş verərsə, müəssisə öz resurslarından və ya digər müəssisələrdən peşəkar xidmət əldə etməklə bunu həyata keçirə bilər. Bu zaman müəssisənin işçi heyəti üzrə hesablaşmalar, buna müvafiq olaraq sosial sığorta hesablamalarının aparılması, ehtiyatların silinməsi kimi proseslərin baş verməsi zəruridir.

Əməliyyatın məzmunu	Debet	Kredit
Obyektin digər məqsədlər üçün müəyyən müddət ərzində istifadə edilməsi nəticəsində sökülməsi və ləğvi, habelə onun yerləşdiyi sahənin bərpası kimi işlərin görülməsi üzrə işçi heyətinə əməkhaqqı üzrə hesablamalar	113	533
Obyektin digər məqsədlər üçün müəyyən müddət ərzində istifadə edilməsi nəticəsində sökülməsi və ləğvi, habelə onun yerləşdiyi sahənin bərpası kimi işlərin görülməsi üzrə işçi heyətinə əməkhaqqı üzrə hesablamalar üzrə sosial sığorta hesablaşmaları	113	522
Obyektin digər məqsədlər üçün müəyyən müddət ərzində istifadə edilməsi nəticəsində sökülməsi və ləğvi, habelə onun yerləşdiyi sahənin bərpası kimi işlərin görülməsi üzrə ehtiyatlardan istifadə	113	201, 207
Obyektin digər məqsədlər üçün müəyyən müddət ərzində istifadə edilməsi nəticəsində sökülməsi və ləğvi, habelə onun yerləşdiyi sahənin bərpası kimi işlərin görülməsi üzrə peşəkar xidmət əldə etdikdə	113	538

KOS üçün MHBS üzrə mühasibat uçotunun aparılma qaydalarında torpaq, tikili və avadanlıqlardan müəyyən müddət ərzində istifadə edilməsi nəticəsində onların demontajı və ləğvi, habelə onun yerləşdiyi sahənin bərpası kimi işlərin görülməsi üzrə mühasibat uçotu

subyektinin öz üzərinə götürdüyü öhdəlik ilə əlaqədar çəkiləcək məsrəflərin ilkin smeta həcminə 113-cü hesabın müvafiq subhesablarının debeti və 413-cü-Uzunmüddətli hüquqi öhdəliklər, 445-ci-Digər uzunmüddətli öhdəliklər, 513-cü Qısamüddətli hüquqi öhdəliklər, 545-ci-Digər qısamüddətli öhdəliklər hesabların müvafiq subhesablarının krediti üzrə mühasibat yazılışları qeyd edilmişdir [5].

Misal 1: Torpaq, tikili və avadanlığın alınması üçün xarici müəssisə ilə 452000 manat dəyərində uzunmüddətli müqavilə bağlanmışdır. Müqavilə bağlandığı il ərzində həmin avadanlığın 201000 manat dəyərində olan bir hissəsi daşınma şirkəti ilə bağlanan qısamüddətli müqavilə əsasında 16200 manat dəyərində ölkəyə daşınması həyata keçirilmişdir. 66500 manat (o cümlədən 22610 manat ƏDV) gömrük xərcləri ödənildikdən sonra yerli daşınma şirkəti tərəfindən müəssisəyə 4900 manata daşınmışdır.

Əməliyyatın məzmunu	Debet	Kredit	Məbləğ
Torpaq, tikili və avadanlıqların uzunmüddətli müqavilə üzrə bir hissəsinin alınması	113	431	201 000.00
Torpaq, tikili və avadanlıqların qısamüddətli müqavilə üzrə ölkəyə çatdırılması	113	538	16 200.00
Torpaq, tikili və avadanlıqlar üzrə hesablanan gömrük xərcləri	113	538	43 890.00
Torpaq, tikili və avadanlıqlar üzrə hesablanan gömrük ƏDV	241	538	22 610.00
Torpaq, tikili və avadanlıqların qısamüddətli müqavilə üzrə gömrük orqanından müəssisəyə daşınması	113	538	4 900.00
Əldə edilmiş avadanlıqlar istifadəyə verildikdə	111	113	265 990.00

KOS üçün MHBS-ə uyğun mühasibat uçotunun aparılma qaydalarının 12.14.1-ci bölməsində torpaq, tikili və avadanlıqların alışı və podrat üsulu ilə əldə edilməsi zamanı 113-cü hesabın debetinə və 244, 431, 432, 433, 435, 521, 523, 531, 532, 536, 538, 545 nömrəli hesabların müvafiq subhesablarının krediti üzrə mühasibat yazılışı verilir. Qaydaların çatışmayan cəhəti yazılışlara ümumi yanaşmadır. Kredit 244, 431, 432, 433, 435, 521, 523, 531, 532, 536, 538, 545 üzrə yazılışların açıqlaması və nə zaman bu hesabların krediti üzrə yazılışı verilməsi barədə ətraflı izahat və ya nümunə verilməmişdir.

Aktivin demontajı, ləğvi, sökülməsi zamanı istifadə edilən müəssisənin resursları barədə yazılışların mühasibat uçotu qaydalarında olmaması çatışmayan cəhət kimi qeyd edilməlidir. Çünki bu əməliyyatlar podrat üsulla yanaşı təsərrüfat üsulu ilə də baş verir.

KOS üçün MHBS-nin 17.10-cu maddəsinə əsasən, torpaq, tikili və avadanlıqlar üzrə məsrəflərə aid olmayan xərclər isə belə qruplaşdırılır:

- Yeni obyektlərin açılması ilə bağlı məsrəflər.
- Yeni məhsul və ya xidmətin təqdim edilməsi üzrə məsrəflər,
- Yeni məkan və ya yeni növ müştərilərlə olan biznes xərcləri (işçi heyətinin təlim xərcləri də daxil olmaqla),
- İnzibati və digər əlavə xərclər,
- Borclar üzrə məsrəflər.

Qeyd edilən məsrəflərə aid olmayan xərclərin borclar üzrə məsrəflər istisna olmaqla digər xərclər 16 nömrəli “Torpaq, tikili və avadanlıqlar” adlı MHBS-nin 19-cu maddəsi ilə

oxşardır. Yalnız borclar üzrə məsrəflər 16 nömrəli MHBS əsasən kapitallaşdırılsa da, KOS üçün MHBS-də 25-ci “borclar üzrə məsrəflər”ə əsasən, mənfəət və ya zərər hesabatında xərc kimi tanınmalıdır.

Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarına əsasən, mühasibat uçotunun aparılma qaydalarının 12.23-cü maddəsində torpaq, tikili və avadanlıqlarının, alınması, inşası və ya istehsalı ilə birbaşa əlaqəli olan borclara görə tikinti dövrünün faiz xərclərinin 113-cü hesabın debeti və 434-cü Faizlər üzrə uzunmüddətli kreditor borcları və 537-ci Faizlər üzrə qısamüddətli kreditor borcları hesablarının krediti üzrə yazılış verilməklə kapitallaşdırılır [4].

Aşağıdakı cədvəldən göründüyü kimi MHBS uyğun mühasibat uçotunun aparılma qaydalarında torpaq, tikinti və avadanlıqlarla bağlı faiz xərcləri debet 113 yazılışı verilməklə kapitallaşdırılmış və həmçinin uzunmüddətli və qısamüddətli olmaqla müvafiq olaraq 434 və 537 nömrəli hesabların kreditinə yazılış verilmişdir.

KOS üçün MHBS-ə əsasən, torpaq, tikili və avadanlıqlar üzrə məsrəflərə aid olmayan xərclərə belə yazılış veriləcək:

Əməliyyatın məzmunu	Debet	Kredit
Yeni obyektlərin açılması ilə bağlı məsrəflər	731	201, 536, 538
Yeni məhsul və ya xidmətin təqdim edilməsi üzrə məsrəflər	731	538
Yeni məkan və ya yeni növ müştərilərlə olan biznes xərcləri (işçi heyətinin təlim xərcləri də daxil olmaqla)	731	538, 533, 522, 523
İnzibati və digər əlavə xərclər	731	201, 533, 522, 112, 538
Borclar üzrə məsrəflər	711, 721, 731, 751	434, 537

Mənbə: [2]

KOS üçün MHBS uyğun mühasibat uçotunun aparılma qaydalarında isə borclar üzrə məsrəflər 711, 721, 731 və 751 nömrəli kommersiya, inzibati, sair əməliyyat və maliyyə xərcləri hesablarının debeti və həmçinin uzunmüddətli və qısamüddətli olmaqla müvafiq olaraq 434 və 537 nömrəli hesabların kreditinə yazılış verilmişdir.

17.12-ci maddəyə əsasən, torpaq, tikili və avadanlığın tikintisi və bərpası zamanı baş verən təsadüfi əməliyyatlar torpaq, tikili və avadanlığın nəzərdə tutulmuş yerə və istismar vəziyyətinə gətirilməsi üçün zəruri deyilsə yaranan gəlir və xərclər mənfəət və ya zərər hesabatında tanınır.

17.3-cü maddəyə əsasən, əgər torpaq, tikili və avadanlıqlar üzrə ödənişlər normal kredit şərtlərindən daha uzun müddətə təxirə salınsa, onun ilkin dəyəri əldə edildiyi tarixdə pul vəsaitlərinin ekvivalenti ilə ifadə edilən cari alış qiymətinə bərabərdir.

Nümunə üzrə bir avadanlığın alışı zamanı müəssisənin ödədiyi borclar üzrə faiz xərclərinin müəssisənin hesabatına necə təsir etdiyini müqayisə edək: 2023-cü ildə torpaq, tikili və avadanlığın alınması üçün xarici müəssisə ilə 452000 manat dəyərində uzunmüddətli müqavilə bağlanmışdır. Avadanlığın alınması üçün bankdan 1 il müddətinə kredit əldə

edilmişdir və kredit üzrə illik faiz dərəcəsi 12 faiz olmuşdur. Müqavilə bağlandığı il ərzində həmin avadanlığın 201000 manat dəyərində olan bir hissəsi daşınma şirkəti ilə bağlanan qısamüddətli müqavilə əsasında 16200 manat dəyərində ölkəyə daşınması həyata keçirilmişdir. 66500 manat (o cümlədən 22610 manat ƏDV) gömrük xərcləri ödənildikdən sonra yerli daşınma şirkəti tərəfindən müəssisəyə 4900 manata daşınmışdır. Növbəti il avadanlığın qalan 251000 manat dəyərində olan hissəsi 17500 manat dəyərində daşınma ilə əldə edilmiş və 71200 manat (o cümlədən 25300 manat ƏDV) gömrük xərcləri ödənildikdən sonra yerli daşınma şirkəti tərəfindən müəssisəyə 6500 manata daşınmışdır. 1-ci il ərzində 48520 manat, 2-ci il ərzində isə 5720 manat kredit üzrə faiz xərci bank hesabından ödənilmişdir. Bu zaman bu xərclərin maliyyə hesabatlarına təsiri bu şəkildə olacaqdır:

Cədvəl 2. Torpaq, tikili və avadanlığın dəyərinin formalaşması (nümunə üzərindən)

	Borclar üzrə məsrəflər kapitalaşdırıldıqda		Borclar üzrə məsrəflər kapitalaşdırılmaqda	
	2023-cü il	2024-cü il	2023-cü il	2024-cü il
İnvoys dəyəri	201 000.00	251 000.00	201 000.00	251 000.00
Beynəlxalq daşıma xərci	16 200.00	17 500.00	16 200.00	17 500.00
Gömrük xərcləri	43 890.00	45 900.00	43 890.00	45 900.00
Yerli daşıma xərci	4 900.00	6 500.00	4 900.00	6 500.00
Kredit faiz xərcləri	48 520.00	5 750.00		
Amortizasiya xərci	-	44 881.20	-	41 082.30

Cədvəl 3. Mənfəət və ya zərər hesabatı (nümunə üzərindən)

	Borclar üzrə məsrəflər kapitalaşdırıldıqda		Borclar üzrə məsrəflər kapitalaşdırılmaqda	
	2023-cü il	2024-cü il	2023-cü il	2024-cü il
Əsas əməliyyat gəlirləri	13 169 782	12 599 268	13 169 782	12 599 268
Satılan malların maya dəyəri	(4 821 075)	(6 778 746)	(4 821 075)	(6 778 746)
Ümumi mənfəət	8 348 707	5 820 522	8 348 707	5 820 522
Kommersiya xərcləri	(3 486 923)	(540 910)	(3 486 923)	(540 910)
İnzibati xərclər	(612 499)	(2 514 825)	(612 499)	(2 514 825)
Sair xərclər	(1 977 044)	(1 563 500)	(1 977 044)	(1 563 500)
Əməliyyat mənfəəti	2 272 241	1 201 287	2 272 241	1 201 287
Digər maliyyə xərcləri			(48 520)	(5 750)
Vergidən əvvəlki mənfəət/zərər	2 272 241	1 201 287	2 223 721	1 195 537
Mənfəət vergisi	(348 162)	(285 906)	(348 162)	(285 906)
Xalis mənfəət/zərər	1 924 079	915 381	1 875 559	909 631

Cədvəllərdən göründüyü kimi borclar üzrə məsrəflər kapitalaşdırıldıqda mənfəət və ya zərər hesabatında vergidən əvvəlki mənfəət və xalis mənfəətə təsiri ilə borclar üzrə məsrəflər kapitalaşdırılmayan halda olan xalis mənfəətə təsiri arasında fərq olacaqdır. Borclar üzrə məsrəflər kapitalaşdırılan halda bu xərclər torpaq, tikili və avadanlığın dəyərinə daxil olur və amortizasiya faizinə müfaviq şəkildə illər üzrə xərcə silinir. Lakin kapitalaşdırılmayan hallar bu xərclər tam dəyərində xərclərə aid edilir və nəticədə xalis mənfəətin az olmasına səbəb olur. Həmçinin, torpaq, tikili və avadanlıqların qalıq dəyəri maliyyə vəziyyəti haqqında hesabatda bir-birindən fərqli şəkildə görünəcəkdir.

Cədvəl 4. Maliyyə vəziyyəti haqqında hesabat (nümunə üzərindən)

	Borclar üzrə məsrəflər kapitalaşdırıldıqda		Borclar üzrə məsrəflər kapitalaşdırılmaqda	
	2023-cü il	2024-cü il	2023-cü il	2024-cü il
AKTİVLƏR				
Uzunmüddətli aktivlər				
Torpaq, tikili və avadanlıqlar	3 026 375.26	3 622 654.06	3 026 375.26	3 572 182.96
Qeyri-maddi aktivlər	7 366.35	5 366.00	7 366.35	5 366.00
Kapitalaşdırılan torpaq, tikili və avadanlıqlar	314 510.00	-	265 990.00	-
Uzunmüddətli maliyyə aktivləri	-	-		
Cəmi uzunmüddətli aktivlər	3 348 251.61	3 628 020.06	3 299 731.61	3 577 548.96

Nəticə. Torpaq, tikili və avadanlıqlar üzrə məsrəflərə aid olmayan xərclər üzrə yazılışlar KOS üçün MHBS-ə uyğun mühasibat uçotunun aparılma qaydalarında 12-ci Torpaq, tikili və avadanlıqların uçotu hissəsində əks etdirilməmişdir. Bu, qaydaların çatışmayan cəhəti kimi qeyd edilməlidir. Çünki mühasibat uçotu qaydaları KOS üçün MHBS-ə uyğun hazırlandığından mühüm maddələrin mühasibat yazılışı əks etdirilməlidir. Torpaq, tikili və avadanlıqlar üzrə məsrəflərə aid olmayan xərclərdən borclar üzrə məsrəflər 16 nömrəli “Torpaq, tikili və avadanlıq” MHBS-dən fərqlənir. Buna görə də MHBS-ə uyğun mühasibat uçotunun aparılma qaydalarının 12.23-cü maddəsində müvafiq mühasibat yazılışı əks etdirilmişdir.

Kiçik və orta sahibkarlıq subyektləri üçün ayrılan borclarla iri təsərrüfat subyektləri üçün ayrılan borcların məbləği fərqli olduğuna görə uçotda bu şəkildə əks etdirilməsi məqsədəuyğundur. İri təsərrüfat subyektlərinin əldə etdiyi torpaq, tikili və avadanlıqlar təyinatlarına görə daha çox funksiyalı və daha iri həcmli istehsal və tikinti işlərinin görülməsi üçün nəzərdə tutulduğundan onların əldə edilməsi üçün alınan borc məbləğləri də kifayət qədər böyük olur. Alınan avadanlıqların uzun müddət ərzində gəlirin əldə edilməsində payı olduğu üçün faizlər üzrə xərclərin kapitalaşdırılması və illər üzrə amortizasiya şəklində xərcə silinməsi baş verir. Kiçik və orta sahibkarlıq subyektlərində torpaq, tikili və avadanlıqların daha çox kompüter və periferiya qurğularının uçotu baş verdiyindən, bu avadanlıqların alış dəyəri külli məbləğ tələb etmədiyindən sahibkarlıq subyektləri əksər vaxtlar uzunmüddətli kreditor müqavilələri bağlamaqla avadanlıqları əldə edirlər. Əgər aldıkları avadanlıqların dəyəri çox olarsa banklardan müvafiq borcların əldə edilməsi üçün müraciət edilir ki, burada faiz xərclərinin mənfəət və ya zərər hesabatında payı ümumi xərclərin mühüm hissəsini təşkil etmir.

Ədəbiyyat

1. Cəfərov E.O. (2020), 16 No-li Torpaq, tikili və avadanlıqlar üzrə Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartına uyğun olaraq maliyyə əməliyyatlarının mühasibat uçotunda əks etdirilməsinə dair bəzi məsələlər. Maliyyə və Uçot, 1.

2. Gupta A. (2014), A study into the impact of IFRS (Ind AS) borrowing costs on corporate financials and government revenues. Indian Journal of Finance, Vol.8, No.4, 17-27.
3. Hladika M., Gulin D., Bernat I. (2021), Revaluation as a model of subsequent measurement of property, plant and equipment - case of Croatia. Croatia Economic Survey, Vol 23, No.21, 63-95.
4. <https://e-qanun.az/framework/34909>
5. https://frameworks.e-qanun.az/43/ha_43935.html
6. <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-for-smes/view-ifrs-smes.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2021/required/sme/>
7. <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-16-property-plant-and-equipment.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2025/issued/ias16/>
8. <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-23-borrowing-costs.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2025/issued/ias23/>
9. Jana H., Jitka Z. (2014), Comparison of approaches to financial reporting of non-current assets according to the IFRS for SMEs and IAS/IFRS. Procedia Engineering, Vol.69, 696-703.
10. PwC report (2009), Similarities and differences - a comparison of full IFRS and IFRS for SMEs.