

**MALİYYƏ
HESABATININ
BEYNƏLXALQ
STANDARTLARI:**
nəzəriyyədən praktikaya

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING AND ANALYSIS

**David Alexander
Anne Britton
Ann Jorissen**

THOMPSON

TM

Australia • Canada • Mexiko • Singapore • Spain • United Kingdom • United States

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Devid Aleksander
Anne Britton
Ann Yorissen

**MALİYYƏ
HESABATININ
BEYNƏLXALQ
STANDARTLARI:**
nəzəriyyədən praktikaya

BAKİ – 2010

Kitab Azərbaycan Dövlət İqtisad Universitetinin Mühəsibat uçotu kafedrasının əməkdaşları tərəfindən rus dilindən tərcümə olunmuşdur: **S.M.Səbzəliyev** – fəsil 1, 2, 3, 9, 24; **Q.R.Rzayev** fəsil 5, 10; **B.İ.Babayev** – fəsil 16, 26; **V.M.Quliyev** – fəsil 4, 11, 12, 13, 14, 18, 23; **N.M.İsmayılov** – fəsil 8, 15, 22; **S.Ə.İbrahimova** – fəsil 17, 19, 20, 21, 25; **S.M.Süleymanov** – fəsil 6, 7; **H.Ə.Hacıyev** – fəsil 27

Tərcümənin elmi redaktoru: V.M.Quliyev

Devid Aleksander, Anne Britton, Ann Yorissen. Maliyyə hesabatının beynəlxalq standartları: nəzəriyyədən praktikaya/ Rus dilindən tərcümə. Bakı: «İqtisad Universiteti» Nəşriyyatı, 2010.

Azərbaycanda mühəsibat uçotu və hesabatı bu sahədə olan beynəlxalq prinsiplərə və standartlara uyğun yenidən qurulur və inkişaf etdirilir. Belə ki, ölkənin ictimai əhəmiyyət kəsb edən qurumları mühəsibat uçotu və hesabatlarını artıq maliyyə hesabatının beynəlxalq standartları (MHBS) əsasında aparır. Qalan bütün kommersiya təşkilatları üçün isə milli mühəsibat uçotu standartları (MMUS) hazırlanmış və Maliyyə Nazirliyi tərəfindən təsdiq edilmişdir. MMUS-ların özləri də MHBS əsasında işlənib hazırlanmışdır. Ancaq sirr deyildir ki, MHBS-in nəzəri-metodoloji prinsiplərini, qaydalarını ölkəmizin uçot və hesabat sahəsində çalışan mütəxəssisləri real praktikada tətbiq etməkdə çətinlik çəkirlər. Bu kitab, məhz peşəkar mütəxəssislərə həmin standartların məzmununu açıqlayır, onların praktikada tətbiqi qaydalarını öyrədir.

© Devid Aleksander, Anne Britton, Ann Yorissen, 2003
© First edition published by Thomson Learning, 2003
© ООО «Вершина», 2005
© «İqtisad Universiteti», 2010

Mündəricat

Müqəddimə	10
Ön söz	11
Azərbaycan dilinə tərcümənin elmi redaktorunun ön sözü	14
Hissə I Prinsiplər, nəzəriyyə və tənzimləmə	16
Fəsil 1. MALİYYƏ HESABATININ ƏSASLARI	17
Giriş.	17
Maliyyə hesabatının istifadəçiləri	18
Faydalı informasiyanın xarakteristikaları.....	22
Kommunikasiyaların zəruriliyi.	24
Məntiqi qarşılıqlı əlaqə.	30
Beynəlxalq aspekt.	33
Terminologiya və ingilis dili.	33
Fəsil 2. HESABATDA MİLLİ FƏRQLƏR.	36
Giriş.	36
Ölkə fərqlərinin mənşəyi.	39
Uçot sistemlərindəki fərqlər.	45
Milli GAAP-ların xarakteristikaları və onların arasındakı fərqlər. . .	48
Ölkələrin təsnifatı.	51
Təsnifat məsələləri: son dəyişikliklər.	53
Milli fərqlər gələcəkdə rol oynayacaqmı?	55
Fəsil 3. HARMONİKLƏŞMƏ PROSESİ.	59
Giriş	59
AI-nin Direktivləri	60
Maliyyə hesabatının beynəlxalq standartları.	62
MHBSK-nın yeni strukturu.	64
Nə olacaq?	66
Fəsil 4. İQTİSADI DƏYƏR KONSEPSİYASI.	69
Giriş.	69
Əsas tənlik.	70
Mənfəət və kapital.	71
Sərvət və dəyər.	72
Dəyər konsepsiyalarının məcmusu.	76
İqtisadi dəyər.	79
Kapitalın həcmnin saxlanması.	79
Dəyərə yanaşmanın alternativ variantlarının müəyyən olunmasının kriteriyaları.	80
Fişer və onun psixoloji gəlir konsepsiyası.	81
Hiks və onun kapitalın həcmnin saxlanması konsepsiyası.	83
İqtisadi mənfəətin hesablanması.	86
Gözlənilən və faktiki mənfəət.	88
Fəsil 5. CARİ GİRİŞ DƏYƏRİ.	93
Giriş.	93
Geriyyə əsaslara doğru	94
Biznes olduğu kimi.	97
Kapitalın həcmnin saxlanması.	99
Əvəzolunmanın dəyərinin uçotu və amortizasiya.	105
Cari giriş dəyəri: ilkin qiymətləndirmə	107

Fəsil 6.	CARİ İLKİN DƏYƏR VƏ QARIŞIQ DƏYƏRLƏR.	111
	Giriş.	111
	Cari ilkin dəyər əsasında hesabat.	112
	Cari ilkin dəyər: ilkin qiymətləndirmə.	117
	Qarışıq qiymətlər və təsadüfi qiymətləndirmə metodları.	119
	Qarışıq dəyər – özgəninkiləşdirmə dəyəri.	119
	Özgəninkiləşdirmə dəyəri – qiymətləndirmə.	121
	Ədalətli dəyər.	122
	Cari dəyər: ümumi mülahizələr.	124
Fəsil 7.	CARİ ALICILIQ QABİLİYYƏTİ ƏSASINDA HESABAT.	126
	Giriş.	126
	Ölçü vahidi problemi.	127
	Cari alıcılıq qabiliyyəti.	127
	Metodların kombinasiyası.	133
	Cari alıcılıq qabiliyyəti – bu həqiqətən nə deməkdir?	135
	Avropa praktikasının və ənənələrinin bəzi aspektləri.	136
Fəsil 8.	HESABATIN NƏZƏRİYYƏSİ VƏ KONSEPTUAL ƏSASLAR.	144
	Giriş.	144
	Maliyyə hesabatının nəzəriyyəsi mümkündürmü?	145
	Maliyyə hesabatı nəzəriyyəsinin formulə edilməsinə yanaşmalar.	146
	MHBSŞ-nın konseptual prinsipləri.	151
	Tətbiq sferası.	173
	Obyektiv təqdim olunma və MHBS-ə uyğunluq.	175
	Uçot siyasətləri.	177
Fəsil 9.	DƏRC OLUNAN MALİYYƏ HESABATLARININ STRUKTURU.	182
	Giriş.	182
	Balans hesabatları.	183
	Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatlar.	190
	Kapitalda dəyişikliklər.	194
	Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatlar.	196
	Maliyyə hesabatına izahat vərəqələri.	197
Fəsil 10.	İNFORMASIYANIN ƏLAVƏ AÇIQLANMASI.	199
	Giriş.	199
	Əlavə hesabatların verilməsinin zəruriliyi.	200
	Mümkün olan əlavə hesabatlar.	200
	Hesabatın yaxşılaşdırılmasının digər konsepsiyaları.	212
Fəsil 11	KAMO QRYADEŞ? (Hara gedirsən?)	215
	Giriş.	215
	Gələcək.	216
Hissə II	İllik maliyyə hesabatları.	217
	UZUNMÜDDƏTLİ (DÖVRİYYƏDƏNKƏNAR) MADDİ	
Fəsil 12.	AKTİVLƏR.	218
	Giriş.	218
	Amortizasiyanın uçotu prinsipləri.	220
	Dövriyyədənkenar aktivlərin dəyərinin müəyyən edilməsi.	226
	Dövlət subsidiyaları.	228
	Borclar üzrə xərclər.	235

	Əsas vəsaitlər.	238
	İnvestisiyalı mülkiyyətin uçotu.	247
Fəsil 13.	QEYRİ-MADDİ AKTİVLƏR VƏ AKTİVLƏRİN QIYMƏTDƏN-DÜŞMƏSİ.....	259
	Giriş.	259
	Qeyri-maddi aktivlər.	260
	Əldə edilmiş qudvillin (işgüzar imicin) uçotu.	273
	Aktivlərin qiymətdəndüşməsi.	277
Fəsil 14.	İCARƏ VƏ LİZİNQ.....	292
	Giriş.	292
	MHBS 17-nin tərifləri.	295
	İcarənin / lizinqin təsnifatı.	298
	İcarədarların uçot və hesabatı – maliyyə lizinqi.	301
	İcarədarların uçot və hesabatı – əməliyyat icarəsi.	304
	İcarəverənlərin uçot və hesabatı – maliyyə lizinqi.	305
	İcarəverənin uçot və hesabat – əməliyyat icarəsi.	307
	Geri icarəyə götürməklə satış əməliyyatları.	307
Fəsil 15.	EHİYATLAR VƏ PODRAT MÜQAVİLƏLƏRİ.....	313
	Giriş.	313
	Ehtiyatlar.	314
	Ehtiyatların uçotu sistemləri.	319
	Ehtiyatlar üçün MHBS-in tələbləri.	320
	Podrat müqavilələri.	327
Fəsil 16.	MALİYYƏ ALƏTLƏRİNİN UÇOTU.....	339
	Giriş.	339
	Maliyyə alətlərinin uçotu tarixi.	340
	Aşkar edilmiş problemlər.	341
	Maliyyə aləti nədir?	342
	Maliyyə aktivləri / öhdəlikləri kateqoriyaları.	345
	Maliyyə alətlərinin qiymətləndirilməsi.	346
	Hedcinqləşdirmə.	355
	MHBS 39-da mümkün düzəlişlər.	360
Fəsil 17.	GƏLİR.....	363
	Giriş.	363
	Gəlir nə deməkdir?	364
	Gəlir haradan alınır?	366
Fəsil 18.	EHİYATLAR, ŞƏRTİ ÖHDƏLİKLƏR VƏ ŞƏRTİ AKTİVLƏR.	377
	Giriş.	377
	Aşkar edilmiş problemlər.	378
	Ehtiyatlar, şərti öhdəliklər və şərti aktivlər.	380
	Ehtiyatların, şərti öhdəliklərin və şərti aktivlərin uçotu.	384
	Tanınma və qiymətləndirmə qaydalarının tətbiqinin xüsusi halları. .	390
	Dördüncü direktiv və MHBS 37.	393
Fəsil 19.	MƏNFƏƏTDƏN VERGİLƏR.....	396
	Giriş.	396
	Məsrəflər kateqoriyasına aid edilmənin problemi.	397
	Təxirə salınmış vergilərin problemi.	397
	MHBS 12 və vergilər.	408

Fəsil 20.	İŞÇİLƏRƏ MÜKAFATLAR.	422
	Giriş	422
	İşçilərə qısamüddətli mükafatların uçotu.	424
	Mənfəətdə iştirak və mükafatlar şəklində işçilərin mükafatlandırılmasının uçotu.	425
	Şirkətin pay alətləri ilə kompensasiya ödənişləri şəklində işçiləri mükafatlandırmaların uçotu.	426
	İşçiləri uzunmüddətli mükafatların uçotu: pensiyalar.	430
	İşdən çıxma müavinətləri	453
	Pensiya fondunun uçotu.	454
Fəsil 21.	QIYMƏTLƏRİN DƏYİŞİLMƏSİ VƏ HİPERİNFLYASIYA İQTİSADİYYATLARI	457
	Giriş	457
	AI-nin Dördüncü direktivi.	458
	MHBS	458
Fəsil 22.	PUL VƏSAİTLƏRİNİN HƏRƏKƏTİ HAQQINDA HESABATLAR	466
	Giriş	466
	Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat	467
	Fondların hərəkəti yoxsa pul vəsaitlərinin hərəkəti?...	469
	MHBS 7-nin tələbləri (1992-ci ilin redaktəsi)	471
	Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatın formatı.	476
Fəsil 23.	HESABATIN TƏQDİM EDİLMƏSİNİN XÜSUSİ MÖVZULARI.	494
	Giriş	495
	Seqment hesabatı.	495
	Dayandırılan fəaliyyət.	510
	Hesabat tarixindən sonrakı hadisələr.	516
	Uçot siyasətləri, uçotda dəyişikliklər və səhvlər.	521
	Səhmə düşən mənfəət.	530
	Aralıq maliyyə hesabatı.	544
Hissə	III Konsolidəolunan hesabat və çoxmillətli korporasiyalar	550
Fəsil 24.	KONSOLIDƏOLUNAN MALİYYƏ HESABATLARI	551
	Giriş.	551
	Qrup üzrə hesabatın tərtib olunmasının zəruriliyi.	552
	Avropa İqtisadi Əməkdaşlıq Şurasının Yeddinci Direktivi.	553
	Nəzarət və törəmə şirkətlər.	563
	Konsolidə prosesindən çıxarılma.	567
	Əldə etmənin uçotu.	572
	Geriye əldə etmə	580
	Qarşı təqdim olunmanın korrektə edilməsi.	581
	İdenifikasiyalasdırılan aktivlərin və öhdəliklərin dəyərinin korrektə edilməsi	582
	Biznesdə iştirak hissəsinin təsərrüfatdan çıxması.	583
	Bir neçə törəmə şirkətin mövcudluğu zamanı konsolidəolunan hesabatın hazırlanması.	587
	Maraqların birləşməsi.	590

	Əldəetmə metodu və maraqların birləşməsi (qovuşması) metodu üzrə uçotda olan fərqlər.	581
	Xüsusi təyinatlı şirkətlər.	595
	Payla iştirak metodu ilə uçot və asosiasiyalı şirkətlər.	596
	Birgə fəaliyyət.	600
	Biznesin birləşməsinin uçotu metodlarının qısa xülasəsi.	608
	Əlaqəli tərəflər arasındakı əməliyyatlar.	614
Fəsil 25.	XARİCİ VALYUTA İLƏ ƏMƏLİYYATLARIN ÇEVİRİLMƏSİ ..	624
	Giriş.	624
	Valyutaların dönərliliyi.	625
	Valyutaların çevrilməsi.	626
	Şirkətlərin fərdi hesabatında valyuta əməliyyatlarının uçotuna dair MHBS 21-in tələbləri.	627
	Xarici fəaliyyət haqqında maliyyə hesabatının yenidən hesablanması metodları.	633
	Xarici fəaliyyət haqqında maliyyə hesabatının yenidən hesablan- ması üçün MHBS 21-in qaydaları.	634
	Hiperinflasiya şəraitində maliyyə hesabatı.	644
Hissə IV	Maliyyə təhlili.	647
Fəsil 26.	MALİYYƏ HESABATININ İNTERPRETASIYASI.	648
	Giriş.	648
	Sahəvi təhlil.	650
	Hesabatın təhlili.	656
	Şirkətin təsərrüfat fəaliyyətinin təhlili.	686
	Tətbiq edilən hesabat standartlarının illik hesabatə təsiri.	690
Fəsil 27.	MALİYYƏ TƏHLİLİNİN METODİKALARI.	695
	Giriş.	695
	Maliyyə hesabatında qeyri-müqayisəlilik elementləri.	697
	Trend təhlili, yaxud üfüqi təhlil.	703
	Faiz təhlili.	706
	Seqment təhlili.	711
	Maliyyə əmsalları əsasında təhlil.	719
	Qeyri – maliyyə xarakterli məlumatların açıqlanması.	747
	Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat.	748
	İstinadlar.	758

Müqəddimə

Bu kitabın çapdan çıxması ləngiyir. Avropa İttifaqının (Aİ) fond birjalarında qeydə alınmış bütün şirkətlər tərəfindən konsolidə olunan hesabatın 2005-ci ildən başlayaraq mütləq MHBS-yə (Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartları) uyğun surətdə hazırlanması haqqında qərarları ilə əlaqədar, insanlara gələcəyin maliyyə hesabatı dilinin öyrədilməsi zəruriliyi meydana çıxmışdır. Burada yenilik onda deyildir ki, yeni standartlar köhnələrin yerinə gəlir. Məsələn bundadır ki, hesabat artıq müxtəlif ölkələrdə fərdi qaydada həll olunan milli məsələ deyildir. Gələcəyin maliyyə hesabatının dili – beynəlxalq dildir və bu dilin öyrənilməsi üçün beynəlxalq yanaşma tələb olunur.

Müəlliflər məhz belə yanaşmanı seçmişlər və onlar haqlıdırlar. Bu kitabda maliyyə hesabatı bir və ya bir neçə ölkədə qəbul olunan standartlara əhəmiyyətli dərəcədə uyğunlaşdırılmayan, müstəqil predmet kimi nəzərdən keçirilir. Müəlliflər, həmçinin, «nə üçün», «nəyə görə» suallarına xüsusi diqqət yetirmişlər. İndi mühasiblər və mühasibat uçotunu öyrənən bütün kəslər hesabat haqda daha çox düşünməyi öyrənməlidirlər. Hərçənd, standartları bilmək vacibdir, MHBS üçün çıxış edənler standartların prinsiplərə yanaşma əsasında müəyyən olunmasını tələb edirlər. Bu, standartı tətbiq edənlərdən arzu olunan nəticəni əldə etmək üçün konkret hadisəni, yaxud əməliyyatı standartın çərçivəsinə necə salmağı bilməyi deyil, standartın hansı məqsədlərə çatmaq üçün yönəldildiyini dərinlən bilməyi tələb edir.

Maliyyə hesabatı hazırda Avropa İttifaqının fond birjalarında qeydə alınan şirkətlərin fəaliyyətinin unifikasiya olunan yeganə sahəsidir. Bu vəziyyət keçmişdə olduğundan radikal surətdə fərqlənir. Dəyişiklik Avropa İttifaqının iştirakçısı olan dövlətlərin hamısına aiddir. Kontinental Avropa ölkələrində MHBS ingilis-sakson təsiri altında müəyyən olunmuş hesabatın modeli kimi nəzərdən keçirilir. Bu ölkələrdə MHBS-nin tətbiqi və dərk olunması, tanınma, ölçülmə və açıqlanma üçvahidliyinə münasibətdə standartlaşdırıcı təşkilatlar tərəfindən qəbul edilmiş yeni konsepsiyaların və yanaşmaların başa düşülməsinə yönəldilmiş xeyli səylər tələb edir. Ancaq kitab müəlliflərinin qeyd etdiyi kimi, birjalarda qeydiyyatdan keçmiş Britaniya firmalarından hələlik heç birisi MHBS-ni tətbiq etmir. Böyük Britaniyada tez-tez belə bir fikir söylənilir, UK GAAP sistemini (Böyük Britaniyanın mühasibat uçotunun ümumi qəbul edilmiş prinsiplərini) bilməklə, MHBS-nin tətbiqi ilə bağlı inqilabi yüngülcə yaşayıb keçmək mümkündür. Bu tamamilə səhvdir.

MHBS-nin tətbiqi tələbi kiçik və orta şirkətlər üçün nəzərdə tutulmasa da (hər halda Aİ-nin tələbi kimi) Avropa İttifaqının üzvü olan dövlətlərin bir çoxu, özlərinin hesabat sahəsindəki milli qanunvericiliklərini MHBS-yə yaxınlaşdırmaq məqsədilə onları dəyişdirmək niyyətindədir. Ona görə də, şübhə yoxdur ki, MHBS-nin və onların konseptual əsaslarının dərinlən öyrənilməsini nəzərdə tutmayan Aİ dövlətlərində hesabatın öyrədilməsinə başlamaq çətindir.

Həmçinin, 2005-ci ildən MHBS-nin Avstraliyada tətbiqinin nəzərdə tutulmasını və onların bütün dünyada artan təsirini nəzərə alsaq, bu kitaba Avropanın hüdudlarından kənarda olan regionlarda da tələbat olacaqdır.

Güman edirəm ki, bu kitab yaxşı qəbul olunacaq və göstərdikləri təşəbbüsə görə müəlliflərə minnətdarlığımı bildirirəm.

Karel VAN HULLE,
Avropa Komissiyasının maliyyə hesabatı və korporativ hüquq idarəsinin başçısı

Ön söz

Bu kitab nə üçün lazımdır?

Maliyyə hesabatı dəyişilir. Uçot, tətbiq edildiyi mühitin praktiki ehtiyaclarını ödəmək üçün, daima dəyişilən və inkişaf edən, həmişə «qayğıkeş» xidmət sahəsi olmuşdur. Dəyişikliyin bu prosesini həm məkan, həm də zaman aspektlərində göstərmək olar. İşgüzar əməliyyatların əksəriyyətinin milli sərhədlər çərçivəsində baş verdiyi vaxtlarda, mühasibat təfəkkürü, praktikası və onun tənzimlənməsi müxtəlif ölkələrdə milli məkandan və xüsusiyyətlərdən asılı olaraq müxtəlif cür inkişaf edirdi. Bu proses daha ətraflı şəkildə 2-ci fəsilə nəzərdən keçirilir.

İndi iri biznes beynəlmilləşdirilmiş onun dəyişilməsi və təsiri isə çox böyük sürətlə yayılmaqdadır. İri biznesin əməliyyatları maliyyə resurslarına olan tələbat və həmin resursların təklifi kimi qlobaldır. İnformasiya – istənilən bazar mexanizminin işi üçün özünəməxsus «yağlamadır», həmçinin, əhatə dairəsinə görə qlobaldır. Bu nöqteyi-nəzərdən maliyyə hesabatı da qloballaşır. Maliyyə hesabatlarının beynəlxalq standartları üzrə Şura azdan başlayaraq artıq beynəlxalq səviyyədə hamı tərəfindən tanınan tənzimləyici orqan olmağa hazırdır. 2005-ci ildən etibarən Avropa İttifaqının fond birjalarında (həm də Avstraliyada) qeydə alınan hər bir şirkət maliyyə hesabatlarının Beynəlxalq standartlarına (İAS və İFRİS) tam uyğun şəkildə qrup maliyyə hesabatlarını hazırlamalıdır. Digər, ABŞ, Çin kimi müxtəlif ölkələr ən azı MHBSS-nin tələblərinə uyğunlaşmağa cəhd göstərir.

Aralarında çoxlu kiçik və orta müəssisələrin (KOM) olduğu milli və yerli səviyyədə işləyən iqtisadi fəaliyyətin iştirakçıları üçün hesabatın əhəmiyyəti aydın görünür və ola bilsin, hər yerdə fərqlidir. Lakin bizə iki vəziyyət tamamilə aydındır. Birincisi, milli tələblər, xüsusiyyətlər, təfəkkür tərzı KOM səviyyəsində əhəmiyyətini itirməyəcəkdir. İkincisi, maliyyə hesabatının Beynəlxalq standartlarının razılaşdırılan tətbiqi zərurətdən asılı olan subyektiv proses kimi yenə də onların tətbiq edildiyi vəziyyətlər və mühit ilə müəyyən olunacaqdır.

Bu yeni kitab, yeni situasiyanı və onun nəticələrini əks etdirmək üçün yazılmışdır. Maliyyə hesabatının Beynəlxalq standartlarının tələblərini bilmək, maliyyə uçotu və hesabatını öyrənən hər bir şəxs – həm peşəkar mühasiblər olub, hesabatı hazırlayanlar və həm də onu maliyyə, biznes, yaxud işgüzar inzibatçılıq üzrə proqramlar çərçivəsində öyrənərək istifadə edəcək menecerlər və təhsil görmüş adamlar üçün zəruridir.

Lakin, əlbəttə, təkcə biliklər kifayət deyildir. Problemləri və alternativləri tənqidi cəhətdən dərk etmək, «nə üçün» və «nəyə görə» suallarına cavab vermək tələb olunur. Akademik, pedaqoji və ədəbi təcrübəni birləşdirmək, Avropa və beynəlxalq təfəkkür tərzinin inkişafını əks etdirmək üçün müəlliflər qrupu diqqətlə seçilmişdir. Bizim yanaşma oxucuya problemləri diqqətlə işlənmiş ardıcılıqla təqdim etməkdən, ona məsələləri müstəqil həll etməyi və onlara dair konstruktiv qərarlar verməyi təklif etməkdən ibarətdir. Bu cür proses elə bir əsas təmin edir ki, onun sayəsində öyrədilən, təqdim edilmiş beynəlxalq tələbləri, praktikanı qəbul edə, anlaya və qiymətləndirə bilər. Yalnız bu cür dərin, hərtərəfli və geniş başa düşülmənin köməyi ilə oxucu maliyyə uçotu və hesabatının beynəlmilləşmə dəyişikliklər prosesi kimi gələcək inkişafını izləyə, onun ardınca gedə və inanırıq ki, onda iştirak edə bilər.

Struktur və pedaqoji yanaşma

Bütövlükdə kitab aşağıdakı struktura malikdir. Birinci hissədə zəruri konseptual məlumatlar verilmişdir. İkinci və üçüncü hissələrdə maliyyə hesabatının həm bütövlükdə, həm də maliyyə hesabatının Beynəlxalq standartları Şurasının tənzimləyici tələbləri səviyyəsində mövcud olan problemlər ətrafı nəzərdən keçirilir. İkinci hissə, şirkətin fərdi hesabatına, üçüncü hissə isə qrupların və transmilli şirkətlərin hesabatına həsr olunmuşdur. Dördüncü hissədə beynəlxalq meyillərin dinamik dəyişikliyə uğradığı kontekstdə maliyyə hesabatlarının dərinə təhlili formasında ümumi nəticələr verilmişdir.

Pedaqoji yanaşma nöqteyi-nəzərindən, bütün fəsillər eyni cür qurulmuşdur. Öyrənmənin məqsədi elə aspektləri əhatə edir ki, öyrənən onları mənimsəməyə cəhd etməlidir. Giriş, kitabın kontekstində həmin fəslin yerini müəyyənləşdirir. Fəsillərdə çoxsaylı məsələlər verilmişdir və onların hər birinin həlli göstərilmişdir. Fəsillər qısa nəticələr və tapşırıqlarla tamamlanır. Tapşırıqların cavablarını həmin kitabın internet-saytında yerləşdirilən metodik vəsaitdə tapmaq olar.

Əlavə materiallar

Kitabın internet-saytı

Kitabın internet-saytının ünvanı belədir: www.thomsonlearning.co.uk/accounting and finance. Saytda informasiyaya hamı üçün – öyrənənlər və öyrədənlər üçün sərbəst giriş və yalnız müəllimlər üçün parol ilə müdafiə olunan giriş vardır. Saytda aşağıdakı materiallar vardır:

Öyrənənlər və müəllimlər üçün zona (SƏRBƏST GİRİŞ):

- Kitab haqqında məlumat;
- Faydalı istinadlar;
- Hesabat və maliyyə metodları, öyrətmə və konsepsiyalar üzrə biznes və menecmentin Beynəlxalq cəb ensiklopediyasından götürülmüş və istifadəyə əlverişli olan giriş informasiyası;
- Səhə standartlarının nəzərdən keçirildiyi fəsillərdən biri (məsələn, MHBS 30 və 41).

Müəllimlər üçün zona (PAROLLA MÜDAFİƏ OLUNAN):

- Aşağıdakıları özündə əks etdirən metodiki vəsait;
- Fəsilləri başa çatdıran tapşırıqların cavabları;
- Powerpoint formatında slaydlar.

Məqsədli auditoriya

Bu kitab hesabatla tanış olmayanlar üçün nəzərdə tutulmamışdır. Nəzərdə tutulur ki, oxucular ya mühasibat uçotu üzrə illik giriş kursunu dinləmişlər və ya ikili yazılışın baza prinsiplərini dərk edirlər, ya da müəyyən iş təcrübəsinə malikdirlər. Lakin biz dərk edirik ki, keçmişdə belə bir təcrübə ən müxtəlif formalar ala və predmetə ən müxtəlif yanaşmaları nəzərdə tuta bilərdi. Praktiki olaraq bu kitab, ali təhsil müəssisələrinin 3-4-cü kurs tələbələri, milli sistemlər haqqında əvvəllər əldə olunmuş biliklərin beynəlmilləşdirilməsini nəzərdə tutan ixtisasartırma kurslarının proqramları, həmçinin, hesabatın problemlərinin, subyektivliyinin və müxtəlifliyinin həqiqi dərk olunmasının tələb edildiyi işgüzar inzibatchılıq magistrlərinin (MBA)

hazırlanması proqramları üçün yararlıdır. «Özün et» tipli rəhbərlik tələb olunan oxucular, yaxud düşünülməmiş interpretasiyaya və təhlilə meyilli olanlar, yaxşı olardı ki, digər nəşrlərə müraciət etsinlər.

Təşəkkür sözləri

Biz, bir sıra şəxslərə minnətdarlığımızı bildiririk. Hər şeydən əvvəl, müəlliflər, aviaşirkətin fəaliyyət məsələlərinin anlaşılmasında göstərdiyi köməyə və birgə müzakirəyə görə Kristof Müllərə (DHL) borcludurlar. Müəlliflər, həmçinin, ikinci fəslə etdiyi şərhlərə görə, Leo van der Tasa (Rotterdam Erazm Universiteti (Erasmus University Rotterdam) və «Ernst end Janq»a (Ernst & Young)) təşəkkür etmək istəyirlər. Biz, xüsusən də, Karel van Hulleyə təkcə yazdığı müqəddiməyə görə deyil, həm də bizə verdiyi şərhlərə görə minnətdarıq. Tompson Larninqdən (Thompson Learning) olan Cennifer, Pet, Paula və bir çox başqaları, hər cür tərifə layiqdirlər. Tsintiya əlyazmaların bir sıra variantlarının hazırlanmasında ölçüyə gəlməz köməklik göstərmişdir. Üç həyat yoldaşı və onların törəmələri bizim zamanın ziddiyyətli tələblərini və düşüncələrini ödəyə bildilər. Görünür, indi, sizin bizə kömək etmək vaxtınız, yəni sizə kömək etmək üçün bizə kömək etmək vaxtınız gəlib çatmışdır. Kitabın daha da inkişafı və təkmilləşdirilməsi üzrə təkliflər müəlliflər və nəşriyyat tərəfindən minnətdarlıqla qəbul olunacaq.

Nəhayət, nədən başladığımıza qayıdaraq, ümid edirik ki, oxucular, sizə maraqlı olacaq və sizin üçün bu kitab stimül rolunu oynayacaq. Hesabatın beynəlmilləşdirilməsi qarşısızlığımız qüvvədir, hansı ki, yeni tələblər və yeni çağırışlar doğura-cıqdır. Biz inanırıq ki, bu prosesdə iştirak etmək cəzbedici və ithafedici olacaqdır. Ümid edirik ki, bu kitabla tanış olduqdan sonra siz, bununla razılaşacaqsınız.

Devid Aleksander, Birminqem Universiteti

Anne Britton, Lids Şəhər Universiteti

Enn Yorissen, Antverpen Universiteti

Azərbaycan dilinə tərcümənin elmi redaktorunun ön sözü

Əziz oxucular! Sizə təqdim olunan bu kitabın tərcüməsinə və işıq üzü görməsinə verdiyi dəstəyə və köməyə görə millət vəkili, Azərbaycan Dövlət İqtisad Universitetinin rektoru, professor Ş.H.Hacıyevə dərin təşəkkür edirik.

Kitabın Azərbaycan dilinə tərcümə edilməsi bir çox obyektiv zərurətdən irəli gəlmişdir. Belə ki, dünyanın inkişaf etmiş ölkələrindən fərqli olaraq Azərbaycanda maliyyə uçotu və hesabatı uzun illər fiskal nəzarətin və vergilərin yığılması tələblərinə tabe edilmiş və bu vəziyyət, demək olar ki, indi də davam edir.

Lakin beynəlxalq ticarətin inkişafı, transmilli şirkətlərin təşəkkül tapması, kapital və maliyyə bazarının qloballaşması müxtəlif ölkələrin maliyyə hesabatının harmonikləşməsinə tələbat yaratdı, başqa sözlə, milli mənsubiyyətindən asılı olmayaraq bütün şirkətlərin maliyyə vəziyyətini (mühasibat balansı), maliyyə nəticələrini (mənfəət və zərərlər haqqında hesabatı) maliyyə resurslarının və kapitalının vəziyyətini (pul vəsaitlərinin və kapitalının hərəkəti haqda hesabatlar) vahid metodoloji və metodiki əsasda müəyyənləşdirmək zərurətini meydana çıxardı. Tərcümə edilmiş kitabın müəllifləri də, məhz bu mövqedən çıxış etmişlər.

Uçot və hesabatın harmonikləşməsi və standartlaşdırılması, dünya bazarının səmərəliliyinin yüksəldilməsinə, xarici bazarlarda şirkətlərin fəaliyyətinin maliyyələşdirilməsi ilə bağlı xərclərin aşağı salınmasına, səhmlərin dünya fond birjalarında yerləşdirilməsi prosedurlarının sadələşdirilməsinə şərait yaradır.

Hər bir ölkənin özünəməxsus uçot və hesabat sistemi yaradılmış olsa da, həmin sistemlər müəyyən ümumi prinsiplərə əsaslanır. Uçot və hesabatın ümumi prinsipləri və standartlarının işlənilib hazırlanması, hər şeydən əvvəl, iqtisadi proseslərin və informasiya texnologiyalarının qloballaşması, həmçinin, ümumdünya investisiya bazarının inkişafı ilə bağlıdır.

Azərbaycanda bazar münasibətlərinin formalaşması və inkişafı, müxtəlif mülkiyyət formalı müəssisələrin təşəkkül tapması, onların maliyyə nəticələrinin vahid tərzdə müəyyənləşdirilməsi və hesabatda əks etdirilməsi, ölkədə uçotun təşkili və aparılması metodologiyasının əsaslı şəkildə dəyişdirilməsini tələb etmişdir. Mühasibat uçotu və hesabatında informasiyanın formalaşdırılması prosesi onun istifadəçilərinin (investorların, kreditorların, səhmdarların və s.) tələbatlarının ödənilməsinə istiqamətləndirilməlidir.

Azərbaycanın beynəlxalq kapital bazarına çıxması və burada möhkəmlənməsi ölkə müəssisə və şirkətlərinin mühasibat hesabatının dürüst və anlaşıqlı olmasından asılıdır. Bu cür hesabat əsasında mövcud investorlar investisiyaların məqsəddə uyğunluğu və həcmi barədə qərarlar qəbul edə, onlardan səmərəli istifadə olunmasına nəzarəti həyata keçirə, potensial investorlar isə əməkdaşlıq etməyə dair qərarlar qəbul edə bilirlər.

Beynəlxalq səviyyədə nəzərdən keçirilən uçot sistemi, ölkə daxilində tətbiq olunan uçot sistemindən əsaslı surətdə fərqlənir: əvvəla, beynəlxalq sistem üzrə aktivlərin, kapital və öhdəliklərin qiymətləndirilməsi, təsərrüfat fəaliyyətinin nəticələrinin, həmçinin informasiyanın hesabat şəklində ümumiləşdirilməsi qaydaları və prosedurları çətinliklə, ikincisi, həmin sistem üzrə uçot müxtəlif ölkələrin hesabatlarında əsaslı fərqlərə gətirib çıxarır.

Ölkənin beynəlxalq iqtisadi əlaqələr qurmaq arzusunda olan hər bir müəssisəsi, şirkəti maliyyə hesabatının MHBS-ə uyğun tərtib edilməsi zərurilyini dərk edir və bunu etməyə çalışır. Ölkənin kommersiya qurumlarının müxtəlif ölkələrin müəssisələri ilə «ünsiyyət» yaratmaları üçün həmin standartlar ən əlverişli vasitəyə çevrilir.

Dünya biznesinin dili olan uçot və hesabat sistemi, məkan baxımından unifikasiya olunur, vahidləşir, zaman baxımından isə dəyişilir və inkişaf edir.

Yuxarıda deyilənləri nəzərə almaqla, tərcümə edilmiş bu kitabın çox qiymətli nəzəri-metodoloji əhəmiyyət kəsb edən vəsaitlərdən biri, bəlkə də, birincisi olduğunu demək olar. Kitabın müəllifləri özlərinin nəzəri-metodoloji araşdırmalarını çoxlu sayda məsələ və tapşırıqlarla tamamlamış, bununla, maliyyə hesabatının Beynəlxalq standartlarının praktiki cəhətdən tətbiq olunma imkanlarını daha da artırmışlar.

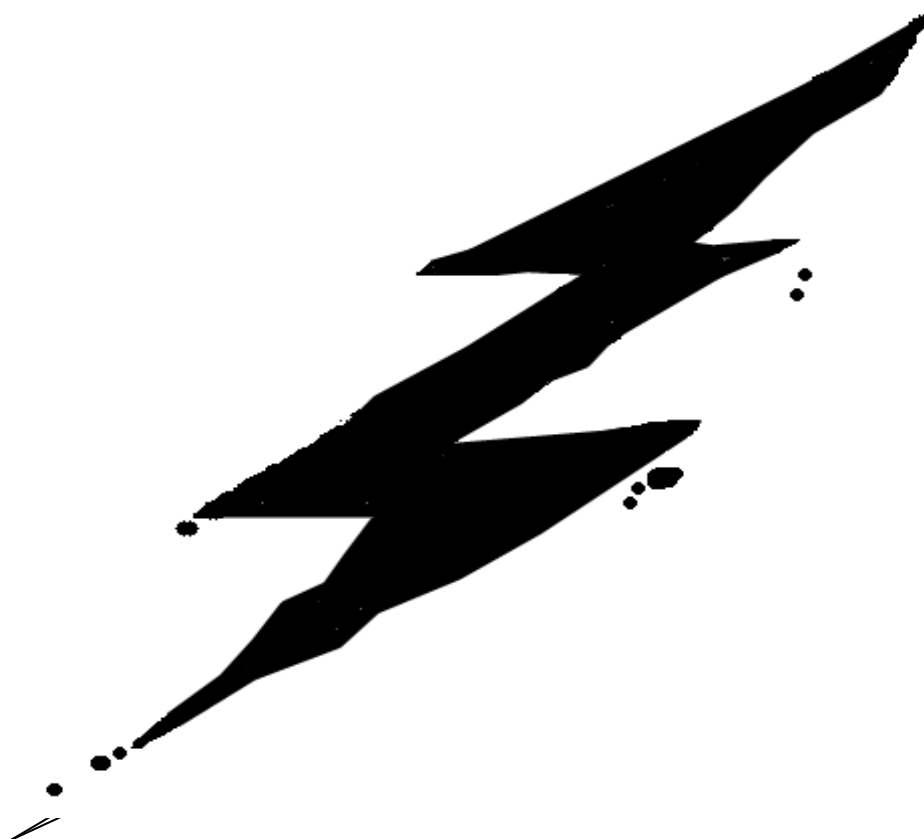
Ölkənin həm MHBS, həm də Milli Mühəsibat Uçotu Standartları (MMUS) əsasında uçot aparan, hesabat tərtib edən şirkətləri və müəssisələri özlərinin uçot siyasətini işləyib hazırlayarkən, bu və ya digər uçot prosedurasını, yaxud metodunu seçərkən kitaba müraciət edə, ondan faydalana bilərlər.

Sirr deyildir ki, hazırda dünyada baş vermiş iqtisadi böhranın əsas səbəblərindən biri – transmilli şirkətlərin, birja və bankların əlavə maliyyə mənbələri cəlb etmək məqsədilə öz hesabatlarında özlərinin maliyyə vəziyyətinin «çox yaxşı» olduğunu, yüksək mənfəət əldə etdiklərini göstərməsi olmuşdur. Kitabda verilmiş materialın diqqətlə oxunması və öyrənilməsi şirkətlər tərəfindən maliyyə hesabatında yol verilən təhrifləri vaxtında aşkara çıxarmağa, beləliklə də, geniş ictimaiyyətə şirkətlərin fəaliyyəti barədə etibarlı informasiya təqdim etməyə imkan verəcəkdir.

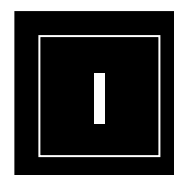
Kitabda mühəsibat (maliyyə) hesabatının təhlil edilməsinin Qərbi ölkələrində çoxdan tətbiq olunan metodikasının və göstəricilər sisteminin geniş şəkildə şərh edilməsi və illüstrasiyası bu sahədə təhsil alan tələbələr, dərslər deyən müəllimlər, tədqiqat işləri aparan elmi işçilər və bütövlükdə mühəsibat uçotu, iqtisadi təhlil, audit və vergi problemləri ilə məşğul olanlar üçün gözəl metodiki vəsait və faydalı mənbədir.

Kitabın məzmunu uçot və audit sahəsində beynəlxalq sertifikatlar almaq istəyənlər üçün də qiymətli mənbədir.

*Quliyev Vaqif Məhərrəm oğlu,
Azərbaycan Dövlət İqtisad Universitetinin
«Mühəsibat uçotu» kafedrasının dosenti*



Hissə



Prinsiplər. Nəzəriyyə və tənzimləmə

Bu hissədə biz, maliyyə hesabatının nə olduğunu, nəyə kömək etdiyini və mühasibin bunlara necə nail olduğunu nəzərdən keçirəcəyik. Biz, beynəlxalq konteksti, uçotun praktikasında və uçot əməllərindəki milli fərqlərin səbəblərini və daha böyük harmonizasiyaya nail olmağa kömək etməli olan tənzimləmənin beynəlxalq sisteminin inkişafını tədqiq edirik.

MALİYYƏ HESABATININ ƏSASLARI

Bu fəslə öyrəndikdən sonra siz:

- uçotun, həm də maliyyə hesabatının ümumi məsələlərini izah və müzakirə etməyi;
- dərc olunan maliyyə hesabatı istifadəçilərinin əsas kateqoriyalarını və onların tələbatındakı fərqlərin mahiyyətini müəyyən etməyi;
- hesabat informasiyasının xarakteristikasını sadalamağı və müzakirə etməyi;
- maliyyə hesabatına münasibətdə istifadə olunan ənənəvi prinsipləri, metodları və sazişləri müəyyənləşdirməyi və tətbiq etməyi;
- belə sazişlərin daxili məntiqliliyini, yaxud məntiqsizliyini müzakirə etməyi və göstərməyi bacaracaqsınız.

Giriş

Ən sadə səviyyədə uçot və hesabatı insanlara, onların resursları haqqında kəmiyyət informasiyası verilməsi kimi xarakterizə etmək olar. Başqa sözlə desək, aşağıdakı kimi məlumatları göstərməkdir:

1. Onlar nəyə malikdirlər.
2. Onlar nəyə malik idilər.
3. Onların malik olduqları necə dəyişilmişdir.
4. Onlar gələcəkdə nəyə malik ola bilərlər.

Çox güman ki, sizə bir neçə dəfə hesabat tərtib etmək nəşib olmuşdur. Bir çox hallarda belə bir iş, əsasən, texniki fəaliyyətdən ibarətdir: hesablar üzrə qeydləri baş kitaba köçürmək, mənfəət və zərərlər haqqında hesabatı, balans hesabatını və i.ə. hazırlamaq. Yəqin ki, əsas diqqət rəqəmlərə olan işə yetirilmişdir. İlk rəqəmi

götürərək siz, görünür, onu ikili qeydə uyğun olaraq lazımi yerə köçürmüşünüz və onun balans hesabatına təsirini nəzərdən keçirmisiniz.

Ancaq bu, işin yalnız bir hissəsidir. Fərz edək ki, sizi «miqdar göstəriciləri ilə təmin etməmişlər». Ola bilsin ki, hər birisi müəyyən əməliyyata, yaxud balans maddəsinə aid olan müxtəlif cür rəqəmlər verilmişdir. Məbləğlərdən hansını ikitərəfli yazılışa daxil etmək lazımdır? Daha dərinə gedilsə, siz, lazımi rəqəmləri necə seçəcəksiniz? Ən ümumi şəkildə, belə suala hesabatın əvvəlində verilmiş sadə tərifə qayıtmaqla cavab vermək mümkündür. Məhz, yada salmalıyıq ki, bu hesabat insanlara onların resursları haqqında miqdar informasiyası verməklə əlaqədardır. Buna görə də, güman etməyə əsas var ki, biz, mühasiblər olaraq, müəyyən məqsədlər üçün onlara lazım olan rəqəmləri göstərməliyik.

Ona görə də, başlıca sual belədir: «İnsanlar özlərinin resursları haqqında nəyi bilmək istəyirlər»? Biz mühasiblərin onlara verəcəyi rəqəmlərdən necə istifadə edirlər? Bu suala cavab verərək biz təsdiq edə bilərik ki, ikili mühasibat qaydalarına uyğun olaraq daxil edəcəyimiz rəqəm, yəqin ki, bizim mühasibat hesabatlarının istifadəçiləri üçün daha faydalıdır.

Deməli, mühasibat uçotunu aparmaq üçün aşağıdakılar zəruridir:

- Yazılışların və məlumatların işlənilməsinin səmərəli və həqiqi sistemləri.
- Kiməsə hansısa faydalı bir şey verməkdən ötrü belə sistemdən istifadə etmək qabiliyyəti.

Əslində, bu kitab həmin şərtlərdən ikincisini nəzərdə tutur. Biz, aşağıdakı fundamental sualları nəzərdən keçirməliyik:

1. Mühasibat hesabatlarının istifadəçisi kimdir?
2. İstifadəçilərin hər bir konkret kateqoriyasının nümayəndələrinin hansı məqsədlər üçün informasiyaya ehtiyacları var?
3. İstifadəçiləri onların tələbatına daha tam uyğun gələn informasiya ilə necə təmin edə bilərik?

Bununla belə, yadda saxlamaq lazımdır ki, həm mühasiblər, həm də istifadəçilər cəmiyyətdə və onun nəzarəti altında işləyirlər. Buna görə də, tənzimləmə faktorunu qəbul etmək lazımdır.

Maliyyə hesabatının istifadəçiləri

Tezliklə, oxucular yəqin olacaqlar ki, uçotu idarəetmə və maliyyə uçotuna bölmək mümkündür. Ən geniş mənada idarəetmə uçotu istifadəçilər-menecerlər, yəni təşkilatın daxili qərarlarını qəbul etmək üçün, maliyyə uçotu (hesabatı) isə bütün digər istifadəçilər üçün nəzərdə tutulmuşdur. Nəzəri cəhətdən fərq bundadır ki, tərifə görə menecment onun üçün lazım olan bütün informasiyanı təşkilatdan ala bilər. Kənar istifadəçilər isə informasiya almaq üçün danışıqlara, yaxud da qanuna arxalanmalıdırlar. Maliyyə hesabatı kənar istifadəçilər üçün zəruridir və bu kitabda söhbət onun haqqında gedəcək.

Məsələ 1.1.

Maliyyə hesabatı istifadəçilərinin aşağıdakı doqquz qrupunu fərqləndirmək olar:

1. Mövcud və potensial səhmdarları, konvertasiya olunan qiymətli kağızlara, opsiyalara, yaxud varrantlara malik olanları da daxil etməklə investorlar.
2. Mövcud və potensial istiqraz sahibləri, həmçinin, qısamüddətli təmin olunan və təmin olunmayan borc və maliyyələşmə verən kreditorlar da daxil olmaqla kreditorlar-borçverənlər.
3. İndiki vaxtda işləyənlər, potensial işçilər və keçmişdə işləyənlər daxil edilməklə işçilər.
4. Maliyyə analitikləri və jurnalistləri, iqtisadçıları, statistikləri, tədqiqatçıları, həmkarlar ittifaqının nümayəndələri, birja-dəllal kontorunun və həmçinin, kredit-reyting agentliyi kimi konsultasiya xidməti göstərən təşkilatların nümayəndələri də daxil olmaqla analitiklər və müşavirlər.
5. Hazırda, gələcəkdə və keçmişdə mal formasında kredit verən malsatanlar və təşkilatlar.
6. Həmçinin, hazırda, gələcəkdə və keçmişdə olan müştərilər.
7. Rəqabət aparanlar.
8. Ticarət və sənayeyə nəzarət edən vergi orqanları, nazirliklər və baş idarələr, həmçinin, yerli orqanlar da daxil olmaqla hökumət təşkilatları.
9. Vergi ödəyiciləri, istehlakçılar, həmçinin, siyasi partiyalar, istehlakçıları və ətraf mühiti müdafiə cəmiyyətləri regional lobbist qruplar kimi ictimai təşkilatlar və maraqlı şəxslər qrupları daxil olmaqla əhali.

Həmin qruplardan hər birini ayrılıqda nəzərdən keçirərkən, hesabat informasiyasından istifadə etməklə, əvvəlcə onların hansı qəbildən olan qərar qəbul etmək arzusunu, daha sonra isə, bundan asılı olaraq onlara hansı informasiyanın lazım olduğunu müəyyənləşdirin.

Həlli**Payçı investorlar qrupu**

Bu qrup, əsasən, mövcud və potensial səhmdarlardan ibarətdir. Burada bu və ya digər biznesə pul qoymağa dəyərmə, bu barədə qərar qəbul edilir, səhm almağa dəyərmə, əlavə sayda səhm almağa dəyərmə və yaxud əksinə, investisiyalaşdırmadan imtina edib onu satmaq lazımdır. Investorların bir, yaxud əlaqəli iki arzusu olur: mənfəət (dividendlər şəklində pulun geri qaytarılması) və kapitalın artımı (başqa sözlə, səhmlərin alındığı qiymətdən daha baha satılması hesabına pulun geri qaytarılması). Aydınır ki, bu iki istiqamət bir-birilə sıx əlaqədədir. Fərq isə yalnız vaxtdır. Lakin digər investorların gözlənilməsi kimi, amilin səhmlərin qiymətinə təsir göstərməsi üzündən, sadə nəzəriyyə kifayət qədər mürəkkəb praktiki məsələyə çevrilir.

Məsələn, əgər bu və ya digər şirkət yüksək dividendlər haqda elan verərsə, həmin şirkətin səhmlərinin məzənnəsi qalxa bilər. Bundan başqa, digər insanların dividendlərin artımına inanması üzündən də məzənnə yüksələ bilər. İnvestor A «yaxşı xəbərlər» gözləməklə, müəyyən miqdarda səhmləri satın alır. Nəticədə məzənnə yüksəlir. İnvestor B məzənnənin artmaqda davam edəcəyini nəzərə alaraq müəyyən

miqdarda səhm satın alır. Bu, yenə də məzənnənin artmasına gətirib çıxarır və nəticədə investor B səhmlərin alıcısına çevrilir. İlk «yaxşı xəbərlər» haqda ümidləri tezliklə yaddan çıxarırlar. Əgər, daha sonrakı xəbərlər pis olarsa, investorlardan hər biri səhmləri satmaq istəyəcək, nəticədə onların məzənnəsi dağılacaqdır.

Bu sahədə motivasiyanın və psixoloji doğurucu səbəblərin məsələləri bu kitabın mövzusunun kənarıdır. Bizi, informasiya qarşısında qoyulan tələblər maraqlandırır. Əgər investorun planları qısamüddətlidirsə, onda əsas amil kimi cari dividendlərin həcmi hesab etmək olar. Əgər, bizim investor daha uzağa nəzər salarsa, onda gələcək dividendlər də başlıca amilə çevrilir, onların həcminə isə kritik tərzdə cari və gələcək mənfəət təsir göstərir. Beləliklə, başlıca diqqət mənfəətlərdə cəmlənir, hansılar ki, gələcək dividendlərin həcmi müəyyənləşdirir və səhmlərin məzənnəsinə təsir göstərir.

Ayındır ki, həm mövcud, həm də potensial investorlar gələcək mənfəətlər haqqında informasiyalara ehtiyac duyurlar. Dərc olunan hesabatda isə, diqqət, demək olar ki, keçmiş və az-çox cari mənfəətlərdə cəmlənir. Belə informasiya gələcəkdə faydalı ola bilər, ola da bilsin ki, faydasız olsun. Keçmişin nəticələrinin gələcəyin qiymətləndirilməsi (yaxud əvvəlcədən xəbər verilməsi) üçün faydalı etmək zəruriliyi, bizim barəsində sonra danışacağımız informasiyanın hərtərəfli açıqlanması qarşısında qoyulan tələblərə mühüm təsir göstərir. Hesabat informasiyasının imkan dairəsində investor tərəfindən qiymətləndirilməsi üçün daha rahat olması cəhdi bununla əlaqədardır. Həmçinin, digər imkanları da qeyd etmək vacibdir. Şirkətin özü – onun menecmentləri, yaxud auditorları - proqnozlar verməyi bacarmalıdır. Axı, həm menecment, həm də auditorlar imkanlar və risklər haqqında kənar şəhmdarlardan daha çox bilirlər.

Kreditorlar-borçverənlər qrupu

Bu qrup pulu uzun, orta və qısa müddətə borc verən kreditorlardan ibarətdir. Şübhə yoxdur ki, indiki, yaxud potensial kreditoru narahat edən mühüm sual budur: «O, verdiyi pulu geri ala biləcəkmi?»

Buna görə də, qısamüddətli kreditoru, hər şeydən əvvəl, bu və ya digər firmanın almış olduğu, yaxud tezliklə alacağı pulun məbləği maraqlandırır. Ehtiyatlılıq nöqtəyi-nəzərindən, onlar, həmçinin, bütün aktivlərin satışından olan xalis dəyər və onların özününkülərdən başqa mövcud olan resurslara dair müxtəlif iddialar üzrə hesablaşmanın prioriteti ilə də maraqlana bilərlər. Daha uzun müddətə pul verən kreditorlara, firmanın daha uzun müddətə maliyyə nəticələri haqqında informasiya tələb olunur. Yəni onların tələbatları investorların tələbatlarına oxşardır – onlara gələcəkdə firmanın ümumi imkanlarını və vəziyyətini, bu və ya digər tərzdə qiymətləndirmək zəruridir.

İşçilər qrupları

İşçilərə, yaxud onların nümayəndələrinə firma haqqında maliyyə informasiyası iki səbəbdən tələb olunur:

1. Əməkhaqqı barədə doğru və açıq kollektiv danışıqlar.
2. Məşğulluğun cari və gələcək təminatının qiymətləndirilməsi.

Bununla əlaqədar olaraq, onlara, həmçinin, firmanın iqtisadi stabilliyini və zəifləyə biləcəyini qiymətləndirmək imkanlarına malik olmaq vacibdir.

İndiki və gələcək işçilər digər tələblər də irəli sürürlər:

1. Onlara tez-tez «yerli» səviyyədə, yəni biznesin müəyyən sahəsi haqqında, yaxud konkret zavod barədə informasiya lazımdır.
2. Informasiya onlara açıq və sadə, xüsusi terminlərlə yüklənməmiş formada lazımdır.
3. Onlara öz təbiətinə görə maliyyə deyil, başqa informasiya tələb olunur. Məsələn, onlar qərarların qəbul olunmasında əməkdaşların iştirakına rəhbərliyin münasibəti, bütövlükdə iş şəraitləri, vəzifə yüksəlişinin perspektivləri və s. haqda bilmək istəyirlər. Buna görə də, aydın məsələdir ki, işçilərə yalnız onların istifadəsi üçün nəzərdə tutulmuş müəyyən hesabatlar lazım ola bilər və bunun üçün ənənəvi olaraq heç də «maliyyə» informasiyası kimi baxılmayan informasiya tələb oluna bilər.

Analitiklər və məsləhətçilər qrupu

Müəyyən mənada, onlar ayrıca qrup deyillər. Bunlar, digər qruplara məsləhət verən bir sıra ekspertlərdir. Birja dəlləlləri və investisiya təhlili üzrə mütəxəssislər səhmdarlara, həmkarlar təşkilatının müşavirləri işçilərə, dövlət statistikasına isə hökumətə və i.a. məsləhət verir. Məlum olur ki, analitiklərə və müşavirlərə ehtiyac, onların məsləhət verdikləri konkret qrupların ehtiyacları ilə üst-üstə düşür. Lakin müşavirlər və ekspertlər tələb edirlər ki, onlara daha ətraflı və daha dərinlən işlənmiş informasiya verilsin.

Mal formasında kredit verən malsatanlar və təşkilatlar qısamüddətli kreditorlar tərəfindən tələb olunan oxşar informasiyaya ehtiyac duyurlar. Lakin onlarada firmanın gələcəyi haqda uzunmüddətli təəssürat formalaşdırmaq zəruridir. Daimi malsatanlar tez-tez qarşılıqlı əlaqələrin fasiləsizliyindən asılılığa düşürlər. Buna görə də, onlar özlərinin potensial müştərilərinin gələcəyini həm maliyyə qabiliyyətliliyi, həm də satışın həcmi və bazardakı pay nöqtəyi-nəzərindən qiymətləndirməlidirlər.

Ahıcılara biznesin həm qısamüddətli (məsələn, mən öz mallarımı vaxtında və yaxşı vəziyyətdə əldə edə biləcəyəmmi?), həm də uzunmüddətli planda (məsələn, satışdan sonrakı xidmət və zamanət öhdəliklərinin etibarlı surətdə yerinə yetirilməsinə inana bilərəmmi?) qiymətləndirmək tələb olunur. Uzunmüddətli kontraktlar bağlanan zaman müştərilər, xüsusilə ehtiyatlı olmalıdırlar və inanmalıdırlar ki, firma kontraktın yerinə yetirilməsini müvəffəqiyyətlə başa çatdırmağa qadirdir.

Rəqabət aparanlar və işgüzar rəqiblər firmanın maliyyə, texniki və bazar strukturu haqqında daha çox bilərək özlərinin səmərəliliyini və məhsuldarlığını yüksəltməyə cəhd göstərirlər.

Firmanın özü isə, təbii ki, belə informasiyanı bütün sahə üzrə yaymağa cəhd göstərmir və ümumqəbul edilmiş şəkildə ehtimal etmək olar ki, firmalar özlərinin rəqabət üstünlüklərinin səbəblərini sirr kimi saxlamaq üçün ağlabatan hüquqa malikdir. Bundan başqa, rəqiblər birləşmək, yaxud firmaları satın almaq imkanlarını da nəzərdən keçirə bilərlər. Bunun üçün onlara bütün belə informasiya, üstəgəl investorlara lazım olan informasiya tələb olunur. Başqa sözlə, onlar aşağıdakıları formalaşdırmaq imkanına malik olmalıdırlar:

- fəaliyyətdə olan menecment nəyə qadirdir və
- digər siyasət aparan yeni menecment nəyə qadirdir.

Hökumət və dövlət müəssisələri

Həmişə məlumdur ki, maliyyə informasiyası dövlət müəssisələrinə vergi qoymaq üçün lazımdır. Mümkündür ki, bu – onlar tərəfindən belə informasiyanın istifadə olunmasının daha bəlli üsuludur, ancaq tamamilə məcbur deyildir ki, o həm də ən etibarlıdır. Dövlət orqanlarına da qərarları qəbul etmək üçün belə informasiya lazımdır. Bizim günlərdə, dövlət həm idarəetmə planı, həm də hökumətin alıcı, yaxud kreditor qismində çıxış etməsi imkanları planı nöqtəyi-nəzərindən müxtəlif firmalarda, yaxud ayrı-ayrı sahələrdə özünü göstərən çoxlu qərarlar qəbul edirlər. Dövlət orqanlarına, həmçinin, bütövlükdə iqtisadiyyata dair iqtisadi qərarlar qəbul etmək üçün əsas ola biləcək informasiya lazımdır. Belə informasiya, yəqin ki, dərc olunan mühasibat hesabatlarına daxil edilən sadə tarixi informasiya ilə müqayisədə olduqca ətraflı və əhəmiyyətli dərəcədə geniş olmalıdır. Yəni də, bu halda, gələcəyə səmərəli informasiyaya ehtiyac göz qabağındadır.

İctimaiyyət

İqtisadi fəaliyyətin iştirakçıları, yəni firmalar ən geniş və ümumi mənada təcrid edilmiş halda mövcud olmur. Onlar bütövlükdə cəmiyyətin bir hissəsidir və istənilən səviyyədə ona reaksiya verir və onunla qarşılıqlı əlaqədədir. Yerli səviyyədə bu, məşğulluq, ətraf mühitin çirklənməsi, səhiyyə və təhlükəsizlik kimi məsələlərə aiddir. Daha geniş səviyyədə, məsələn, enerjiden istifadə, subsidiyalardan səmərəli istifadə, xarici dövlətlərin hökumətlərlə qarşılıqlı əlaqə, yaxud müxtəlif qəbildən olan xeyrixah işlərə ayrılan üzvlük haqları kimi məsələlərə maraq göstərilə bilər. Belə informasiyanın çox hissəsi maliyyə xarakterli deyildir. Həqiqətən də, hansısa informasiya, ümumiyyətlə, effektiv ölçüyə gəlmir. Onun mühasibat informasiyası olub-olmaması açıq məsələ kimi qalmaqdadır. Ancaq, şübhə yoxdur ki, bu, firma haqqında faydalı informasiyadır.

Bütövlükdə istifadəçilərin tələbatları

Əvvəlki araşdırmalardan bir sıra ümumi nəticələr çıxarmaq olar:

1. İnformasiya qarşısında irəli sürülən tələblərin çoxu, bəlkə də, hamısı gələcəyə səmərələndirilmişdir.
2. Müxtəlif məqsədlərlə müxtəlif istifadəçilərin eyni bir mövqe üzrə müxtəlif informasiyaya ehtiyacları ola bilər.
3. Müxtəlif istifadəçilər mürəkkəblilik və dərinlikdən işlənilmə dərəcəsi müxtəlif olan informasiya tələb edə bilərlər (və başa düşmək qabiliyyətinə malikdirlər).
4. Tələb olunan informasiyanın heç də hamısı maliyyə hesabatlarına daxil edilmir.

Faydalı informasiyanın xarakteristikaları

Məsələ 1.2

Faydalı maliyyə informasiyasının malik olmalı olduğu arzu edilən xassələrin, yaxud xarakteristikaların (məsələn, əhəmiyyətli kimi) siyahısını tərtib edin.

Həlli

İnsanın ağılına aşağıdakı yeddi ümumi ideya gəlir.

Əhəmiyyətlik

Nəsə yəqin olan kimi səslənir, ancaq düşünərək, onu müəyyənləşdirmək və deməli, ona nail olmaq çətinidir. İstifadəçi nə istəyirsə, hesabatda o da olmalıdır. Qeyd olunduğu kimi, bu, əvvəlcədən müəyyən edir ki, hesabatı hazırlayan biz mühasiblər aşağıdakıları bilirik:

1. İstifadəçilər kimlərdir.
2. Onların məqsədləri nədir.
3. Bu məqsəd üçün onlara hansı informasiya lazımdır.

Aydındır ki, həmin tələblər vaxt ötdükcə dəyişilə bilər.

Başa düşülmək

Mühasibat informasiyasının başa düşülməsinə gəldikdə, müxtəlif istifadəçilər, müxtəlif səviyyədə imkanlara malikdirlər. Başa düşülmək, heç də, sadəlik demək deyildir. Bu, o deməkdir ki, hesabatlar, müəyyən istifadəçilərin imkanlarına və biliyinə uyğun gəlməlidir. İstifadəçi-ekspert üçün nəzərdə tutulan kompleks iqtisadi fəaliyyət haqqında hesabatlar kifayət qədər mürəkkəb ola bilər. O qədər də baza təhsili olmayan və yaxud tamamilə olmayan istifadəçilər üçün nəzərdə tutulan sadə məsələlər üzrə hesabatlar sadə olmalıdır. Real problemlər ekspert sayılmayan istifadəçilər üçün mürəkkəb fəaliyyət haqda hesabat tərtib etmək lazım gəldikdə baş verir.

Dürüstlük

İstifadəçi ona təqdim edilən informasiyaya yüksək dərəcədə etibar etmək imkanlarına malik olmalıdır. Bu heç də o demək deyildir ki, informasiya faktiki surətdə düzgün olmalıdır, ancaq o, maksimum etibarlı və dürüst olmalıdır. Yaxşı olardı ki, informasiya müstəqil yoxlamadan, məsələn, müstəqil auditor yoxlamasından keçmiş olsun. Lakin yoxlanılmamış (yaxud yoxlanıla bilinməyən) informasiya, informasiyanın olmamasından daha yaxşıdır.

Tamliq

İmkan dairəsində alıcıya hesabat verən firma haqqında tam mənzərə yaradılmalıdır. Bu, sadə məsələ deyildir. O, informasiyanın toplanılması üzrə böyük həcmli və mürəkkəb işi nəzərdə tutur. Dərketmə problemlərinin meydana çıxması halları da mümkündür.

Obyektivlik

Təqdim edilən informasiya, istifadəçilərin bütün müvafiq ehtiyaclarını təmin etmək mənasında obyektiv, yaxud qərəzsiz və neytral olmalıdır, o mənada ki, hesabatı tərtib edən şəxsin tərəfində olmamalıdır. Obyektivlik – bir sıra müxtəlif mahiyyətə malik olmaqla, mürəkkəb anlayışdır. Gələcəkdə biz, bu problemi ətraflı araşdıracağıq. Bu halda nəzərdə tutulur ki, hesabatı tərtib edən, onun üzərində işləyən zaman, qərəzli, özünün anlamından, yaxud şəxsi fikrindən asılı olmamalıdır. Bu, heç

də o demək deyildir ki, hesabatlar şəxsi fikir olmadan tərtib edilməlidir, ancaq bu fikir inadcıl olmamalıdır.

Öz vaxtında verilmək

Mahiyyətə bu o deməkdir ki, informasiya, istifadəçiyə onun tətbiq edə biləcəyi vaxtda verilməlidir. Verilən informasiya maksimum təzə olmalıdır. Qərarların qəbuluna, yaxud hərəkətlərin baş verməsinə köməklik göstərməkdən ötrü vaxtında verilən informasiya, artıq qərar qəbul edildikdən sonra verilmiş dəqiq informasiyadan daha faydalıdır.

Müqayisəlilik

İstənilən dövr üçün istənilən firma haqqında informasiya aşağıdakı kimi verilməlidir ki:

1. Onu elə həmin firmanın başqa dövrə aid informasiyası ilə asan müqayisə etmək mümkün olsun.
2. Onu digər firmanın həmin dövrə, yaxud hətta, digər dövrə dair informasiyası ilə asan müqayisə etmək mümkün olsun.

Informasiyanın formalaşdırılmasının eyni prinsiplərinin müxtəlif dövrlər üçün tətbiqinin, sözsüz, ardıcılığı bu məsələdə çox vacibdir. Həmin ardıcılıq ümum-qəbul olunmuş standartların (və ümumqəbul olunmuş tənzimləyici standartların) tətbiqi ilə şərtlənir.

Kommunikasiyaların zəruriliyi

Nəhayət, bizdə informasiyanın faydalılıq xarakteristikalarını bir qədər dərk etmə vardır. Ancaq əgər, daha fundamental götür-qoy etsək, informasiya nə deməkdir? Əvvəlcə gətirilmiş ehtimalı yada salaq ki, «mühasibat hesabatı – insanlara onların hansı resurslara malik olduqlarını göstərən rəqəmləri təqdim etməkdir». Mühasib insanlara rəqəmlər verməlidir. Ancaq «təqdim etmək», sadəcə olaraq «göndərmək» demək deyildir. Sözlər və rəqəmlərlə doldurulan kağız vərəqlərini göndərmək, yaxud çatdırmaq kifayət deyildir. İstifadəçilərlə əlaqə, onu başa düşmək tələb olunur. Kommunikasiyanın və informasiyanın mahiyyəti ondadır ki, onu götürən həqiqətən məlumatlandırılmış olsun. O, mental və fərdi olaraq məlumatlandırılmalıdır.

Kommunikasiyanın effektiv olması üçün elə dildən istifadə etmək lazımdır ki, onda tətbiq edilən simvollar, digər insanlarda elə bir cavab reaksiyası doğurmalıdır ki, sanki onlar simvolların əvəzinə obyektin özünü görmüşlər. Əlbəttə, bu idealist vəziyyətdir. TV-də xəbərlərin süjetinə baxan tamaşaçılar, heç bir vaxt həmin süjetin çəkilişi zamanı olan vəziyyətə düşə bilməzlər. «Görənlərdən birisinin» sözlərilə təsvir etməklə daha az effekt əldə etmək olar. Əslində, uçotda kommunikasiya vasitəsi adətən maliyyə hadisələrində iştirak etməmiş insanlar tərəfindən hazırlanmış və istər-istəməz seçilib əks etdirilməli olan bir neçə rəqəmdir. Belə bir faydalı ideya dərk olunmaq üçün aydındır, lakin ondan istifadə etmək mümkün deyildir.

Daha bir problem – informasiyanı əldə edən potensial şəxsdə biliyin olmamasıdır. Mühasibat «simvolları» mürəkkəb şəkildə «kodlaşdırılmışdır». Mühasib, nəyi nəzərdə tutduğunu bilir, lakin bunu daha kimsə bilirmi? Və əgər istifadəçi «həmin

dildə danışa bilmirsə», mühasibdən nə tələb olunduğunu dəqiq necə müəyyən edə bilər? Görünür, əgər bu barədə fikirləşmək olarsa, onda aydın olar ki, mühasib hesabatlardakı əsas anlayışları qeyri-mühasibat terminlərinə çevirməlidir.

Mühasibat hesabatının razılaşdırılması

Mühasiblərin, adamların resurslarını xarakterizə edən faydalı rəqəmləri onlara çatdırmaq üçün, edə biləcəkləri bir sıra mümkün hərəkətləri biz nəzərdən keçirmişik. Biz nəzərdən keçirmişik ki, istifadəçilər kimlərdir və onlara hansı qəbildən olan informasiya tələb oluna bilər. Bu və sonrakı fəsillərdə biz, mühasiblərin nə etdiklərini araşdıracağıq. Həmin anlayışları təsvir etmək üçün dərslərdə, məqalələrdə və hesabatlarda çoxlu müxtəlif sözlər istifadə olunur: konsepsiya, təriflər, yolverilmələr və postulat. Onların bəziləri digərlərinə nisbətən daha «fundamental» şəkildə təsvir edilir. Bu fəsildə biz onların hamısını, sadəcə olaraq «razılaşdırılmalar» adlandıracağıq. Daha sonra biz, araşdıracağıq ki, beynəlxalq orqanlar onları necə müəyyənləşdirir və bölüşdürür, bu halda isə biz diqqətimizi anlayışların özünə yönəltmək fikrindəyik.

Biz aşağıdakı hesabat verən təşkilatın təsərrüfat müstəqilliyi, ikitərəflilik, pul ölçüsü, dəyər, hesabat dövrü, fasiləsizlik (müəssisənin fəaliyyətinin) konservatizmi (ehtiyatlılıq), ardıcılıq, əhəmiyyətlik, obyektivlik, satışdan vəsaitin tanınması və aid olunma prinsipi kimi 12 razılaşdırmanı nəzərdən keçirəcəyik.

Təsərrüfat müstəqilliyi

Uçotun bu baza konsepsiyası nəzərdə tutur ki, biznes identifikasiya olunur və mülkiyyətçidən ayrıca mövcuddur. Hüquqi formasından asılı olmayaraq mühasib firmanı və onun mülkiyyətçilərini, mütləq mənada, biri-birindən ayrılıqda nəzərdən keçirir. Buna görə də, mühasib həmişə deyə bilər ki, firma, mülkiyyətçiyə pul borcludur, mülkiyyətçidən borc almışdır və i.ə. Tipik şirkətin balans hesabatını nəzərdən keçirək:

Dövriyyədən kənar aktivlər	Kapital
<u>Dövriyyə aktivləri</u>	<u>Öhdəliklər</u>
<u>Yekunu</u>	<u>Yekunu</u>

Bizə məlum olduğu kimi, düzgün tərtib olunan balans həmişə uyğun gəlir. Nəyə görə? Bu sualın sadə cavabı belədir – ona görə ki, kapital balanslaşan rəqəmdir. Kapital - mülkiyyətçinin firmaya investisiya etdiyi mülkiyyətin miqdarıdır, firma mülkiyyətçidən borc götürmüş olduğu pul məbləğidir, yaxud mülkiyyətçinin firmaya verdiyi borc məbləğidir. Mühasib, firmaya mülkiyyətçidən ayrı olan bir obyekt kimi baxmasa, bu bəyanatlardan heç birisini edə bilməzdi. Adətən, mühasib firma üzrə hesabat, məsələn, balans hesabatı hazırlayır. Firmanın əməliyyatları onların mülkiyyətçiyə deyil, biznesə necə təsiri ilə əlaqədar qeydə alınır. Prinsipcə bir fərd kimi mülkiyyətçi üçün digər balans hesabatı da mövcuddur. Bu hesabatda mülkiyyətçinin aktivlərindən biri kimi onun firmaya investisiyaları haqda məlumatlar vardır.

İkitərəflilik

İkitərəfliliyə ikili yazılışın əsaslarının formalaşdırılması kimi baxmaq olar. Bu konsepsiya müəyyən edir ki, istənilən iqtisadi hadisə mühasibat uçotu hesablarında iki aspektdə əks etdirilir, məhz:

- 1) hesabına hadisənin baş verdiyi resurs və
- 2) bu resursun qəbul etdiyi forma (başqa sözlə, onun tətbiqi) müəyyənləşdirilir.

Ən sadə sözlərlə – birinci «haradan nə götürülür», ikinci isə - «bunlarla biz nə etmişik» deməkdir? Mülkiyyətin mənbəyi onu geriye tələb edəcəkdir. Buna müvafiq olaraq biz, balans hesabatının dili ilə ifadə etsək, deyə bilərik ki, balans hesabatı resursların məcmusunu vaxt nöqtəsində (aktivlər) və həmin resurslara iddiaları (öhdəliklər) göstərir; o mövcud resursların tətbiqini (aktivlər) və onların əldə olunması mənbələrini (öhdəliklər, yaxud hüquqlar) göstərir.

Pul ilə ölçülmə

Mühasiblər öz işlərinə maliyyə informasiyası ilə əməliyyatlar kimi baxırlar. Bu tərif təsdiq edir ki, mühasib pul ifadəsində yalnız faktları qeydə alır. İstənilən faktlar onların istifadəçilərə hansı dərəcədə aid edilməsindən asılı olmayaraq, pul ifadəsində təqdim oluna bilmirsə, mühasib tərəfindən rədd edilir. Tez-tez deyirlər ki, səmərəli və məhsuldar biznesin ən böyük aktivləri işçi qüvvəsidir. Bəs nə üçün işçi qüvvəsi haqda məlumatlar heç zaman balans hesabatlarında öz əksini tapmır? Qısaca desək, ona görə ki, işçi qüvvəsinə «rəqəm qoymaq», yəni həmin resursu, aktivləri pul ifadəsində təqdim etmək çox çətindir. Buna görə də, mühasiblər işçi qüvvəsini hesabatda əks etdirməyə heç cəhd də etmirlər. Pul ifadəsində təqdim edilməsi mümkün olmayan faktlar və nəticələr rədd edilir. Bəzən bu təyin olunma və məhdudiyyətlər mübahisələrə səbəb olur.

Dəyər

Bu razılaşdırılma müəyyən edir ki, firma tərəfindən əldə olunan resurslar əldə olunmanın ilkin (faktiki, tarixi) dəyərilə əks etdirilir. Əvvəlki razılaşdırılma bizə, sözün əsl mənasında, həmin maddənin necə ölçülməli olduğunu göstərir. Bu – tarixi dəyərin (TD) hamıya yaxşı məlum olan tərifidir. Bu tərif, heç də həmişə əvvəlki illərdə olduğu kimi hamı tərəfindən bəyənilmir.

Hesabat dövrü

Bu sadə razılaşdırılmada etiraf olunur ki, mənfəət, vaxt ərzində meydana çıxır və adətən, biz həmin dövrün uzunluğunu müəyyənləşdirmədən «dövr üzrə mənfəət» haqqında ciddi danışa bilmərik. Dövrün maksimum uzunluğu, adətən, bir il götürülür. Bu qayda qanunvericilikdə təsbit edilir və o, adətən, tam auditdən keçmiş hesabatların hər il hazırlanmasını nəzərdə tutur. Bu, əlbəttə, hesabatların daha qısa müddət ərzində hazırlanılmasını da istisna etmir. Ancaq dərc edilən hesabatların təqdim olunmasının rəsmi dövrü demək olar ki, bütün hallarda bir il təşkil edir.

Fasiləsizlik (müəssisənin fəaliyyətinin)

Bu mühüm müəyyən olunma nəzərdə tutur ki, əks təsdiqləyici əlamətlər olmadıqda, firma gələcəkdə də, qeyri-müəyyən vaxt ərzində fəaliyyət göstərəcək. Balansın konkret maddələrini qiymətləndirən zaman, edilən yolverilmələr üçün bu tərif çox bö-

yük əhəmiyyət kəsb edir. Məsələn, bu tərifə əsasən ehtiyatlar işin normal aparılması gedişində, başqa sözlə, satışın normal qiymətlərilə satıla bilər. Çox güman ki, o daha çox amortizasiya prinsipinin tətbiqi ilə əlaqədardır. Əgər biz, avadanlıq vahidini on il ərzində amortizasiya ediriksə, onda, ehtimal edirik ki, həmin avadanlıq firmaya on il ərzində xidmət göstərəcək (onun bütün fiziki ömür müddəti ərzində istifadəsi məcburi deyildir). Belə yolverilməyə yalnız o halda yol vermək olar ki, firma on il ərzində fəaliyyətini davam etdirəcək. Bu zaman, qeyd etmək lazımdır ki, müəssisənin fəsiləsizliyi haqda yolverilmə, firmanın qeyri-müəyyən müddət ərzində mənfəətliliyini nəzərdə tutmur. Yalnız, güman edilir ki, müəssisə tam iflasa uğramayacaqdır.

Konservatizm (ehtiyatlılıq)

Bu razılaşdırma mühasibat təcrübəsinə aiddir və onda bütün mümkün zərərlərə yol verilir, ancaq mümkün faydalar gözlənilmir. Belə yanaşma öhdəliklərin müvafiq yenidən qiymətləndirilməsi (dəyərinin artırılması) olmadan mənfəətlərin və aktivlərin dəyərinin yenidən qiymətləndirilməsinə (dəyərinin artırılmasına) gətirib çıxarır.

Hesabatlarda hesabat dövrü ərzində cari vəziyyəti (balans hesabatı) və nail olunan müvəffəqiyyəti (mənfəət və zərərlər haqqında hesabat) müəyyənləşdirməyə cəhd göstərilir. Bu müəyyənləşdirmə mühasibdən tələb edir ki, cari vəziyyətin və müvəffəqiyyətin səviyyəsinin artıq dərəcədə qiymətləndirilməsini sübuta yetirsin. Mütləq dəqiqliyə nail olmağın mümkünsüzlüyünü qəbul edərək, bu müəyyənləşdirməyə uyğun olaraq mühasiblər, bütün hallarda, şişirdilmiş qiymətləndirmədən qaçmalıdırlar və bilərəkdən aşağı qiymətləndirməyə çalışmalıdırlar. Buradan belə bir nəticə çıxarmaq olar ki, birisi müsbət, digəri isə mənfəət olan maddələri eyni cür, yaxud simmetrik işləmək lazım deyildir.

Məsələ 1.3

Maddələrin müsbət və mənfəət cəhətlərinin adı qeyri-simmetrik işlənilməsi nümunələrini göstərin.

Həlli

Seçim üçün çoxsaylı nümunələr vardır. Onlardan ikisi bunlardır:

1. «Ehtiyatlar» maddəsinin işlənilməsi. Həmin maddə adətən maya dəyəri ilə, yaxud satışın mümkün xalis qiymətilə, əgər bu qiymət aşağıdırsa (əgər bu qiymət yuxarıdırsa, onda həmin qiymətdən istifadə edilməyərək) göstərilir.
2. Şərti maddələrə ümumi yanaşma – (bax: fəsil 18).

Ardıcılıq

Bu konsepsiya, hər bir oxşar halda, eyni mühasibat qaydalarının, metodlarının və prosedurlarının tətbiqini nəzərdə tutur. Həmin tərifə uyğun olaraq aşağıdakılar tələb olunur:

1. Nəticələrlə hesabatda daxil olunan qısamüddətli manipulyasiyalardan qaçmaq.
2. Müxtəlif hesabat dövrləri ərzində firmadaxili nəticələrin müqayisəliliyini təmin etmək (firmadaxili müqayisəlilik).

3. Müxtəlif firmaların nəticələrinin müqayisəliliyini təmin etmək (firmalararası müqayisəlilik).

Təbiidir ki, ardıcılıq, hesabatın düzgünlüyü və faydalılığı üzərində qoyulan tələbləri üstələməməlidir. Ancaq aydındır ki, bu konsepsiya onu nəzərdə tutur ki, müxtəlif üsulların, yaxud yanaşmaların tətbiqi mümkün olduqda, firma oxşar maddələrə münasibətdə onlardan birinə əməl etmək qərarını qəbul etməlidir.

Əhəmiyyətlilik

Mühasibat hesabatına rəğmən bu statistik konsepsiya nəzərdə tutur ki, əhəmiyyətsiz maddələrə əhəmiyyətli maddələr kimi diqqət yetirmək lazım deyildir. Əhəmiyyətsiz maddələr, çox güman ki, qərarların qəbul olunmasına təsir göstərmir, qərar qəbul edən istifadəçilərə faydalı informasiya vermir, ancaq hesabatı mürəkkəbləşdirir və dolaşıqlığa gətirib çıxara bilər. Onların ətraflı araşdırılması çoxlu vaxt və səylər və deməli, pul tələb edə bilər. Məsələn, bir çox firmalar nəzəri cəhətdən tamamilə dövrüyyədənəknar aktivlər hesab olunan, ancaq müəyyən minimumdan aşağı dəyəri olan ən kiçik maddələri sadəcə cari xərclərə aid edir. Bunu düzgün sayıldığına görə deyil, praktiki istifadə üçün «kifayət qədər yaxşı» olduğu və istifadəçilərin informasiya tələbatını ödədiyi üçün edirlər.

Obyektivlik

Bu razılaşdırma, atributlara, yaxud hesabat informasiyasının xarakteristikasına aid edilir və adətən, arzuolunan kimi nəzərdən keçirilir. Hesabata daxil edilən məlumatlar və informasiya müstəqil çalışan informasiya istifadəçilərinə, eyni əsaslardan asılı olaraq, eyni məlumatları işləmək və qərar çıxarmaq üçün imkan yaratmalıdır. Qısa desək, hesabat informasiyası yoxlanılan ola bilməlidir. Görünür ki, son illərdə bu Əsasnamənin tətbiq olunmasına iki elmi yanaşma meydana çıxmışdır. Onlardan birinin nümayəndələri qeyd edirlər ki, obyektivliyə cəhd göstərilməsi maksimum faktiki məzmunu nəzərdə tutur. Faktları, məsələn, real kontrakt qiymətlərini yoxlamaq asandır. Belə yanaşma, sözsüz, obyektivliyin subyektivlikdən qaçmaq, şəxsi fikri əks etdirmək kimi adi qaydada dərk edilməsilə üst-üstə düşür.

Digər yanaşmanın nümayəndələri təsdiq edirlər ki, obyektivlik dərəcəsinə, yoxlanılan materialın formal (faktik) həcmi hesabına deyil, müxtəlif, müstəqil fikirlər arasında əldə olunan konsensusun dərəcəsi hesabına nail oluna bilər. Qız cazibədar və yaxud oğlan gözəldirmi sualına cavab, kimin öz fikrini ifadə etməsindən asılıdır (zövqlər barədə mübahisə etmirlər). Güman etmək olar ki, ikinci yanaşmanın nümayəndələri onun üzərində israr edəcəklər ki, deyək ki, əgər altı nəfər məlumatların təsdiqi ilə razılaşacaqlarsa, onda fakt obyektiv sayıla bilər (əksəriyyət həmişə düzgündürmü?). Oxucular, sizə öz fikrinizi tərtib etmək lazım gələcəkdir. Ancaq istənilən halda aydındır ki, yoxlanıla bilmək – hesabatın arzu olunan ünsürüdür.

Satışdan gəlirin tanınması

Bizə elə indicə müəyyənləşdirdik ki, firma tərəfindən əldə olunan aktivlər, adətən, faktiki əldəolunma dəyərilə əks etdirilir, başqa sözlə, qeydlər bazar sövdələşmələrinə əsaslanır. Bəllidir ki, son nəticədə firma həmin aktivdən yaxasını qurtaran zaman bizə satışın real qiymətini əks etdirməliyik. Beləliklə, əgər biz, 30 €-ya ehtiyatlar əldə ediriksə, onda 30 €-nu sərf olunmuş pul vəsaitləri kimi, ehtiyatları isə (əldə olunma

qiymətlərlə -30 € məbləğində) mövcud olan kimi qeydə almalıyıq. Əgər daha sonra biz, ehtiyatları 50 €-ya satırıqsa, onda pul vəsaitlərinə 50 € əlavə edirik və müvafiq hesabdən ehtiyatları silirik. Beləliklə, 30 € dəyərində olan aktiv, dəyəri 50 € olan aktivə dəyişdiriləcək, mənfəət isə 20 € təşkil edəcəkdir. 50 € fiziki cəhətdən mövcud olduğu üçün, 50 €-nu aktivlərə yazmaqdan başqa heç bir şey qalmır. Ümumiyyətlə, 50 € məbləğində aktivin mövcud olmasını pul faktiki daxil olanadək tanımaq mümkündürmü? Fərz edək ki, biz, ehtiyatları dekabrın 1-də satmışıq, pulu isə dekabrın 10-da götürmüşük. Nə zaman 30 € dəyərində olan aktiv 50 € dəyərində aktivə çevrilir? Dekabrın 10-da, biz pulu aldıqdanı, yaxud dekabrın 1-də bizim pulu alacağımızı gözlədiyimiz - tam ədalətli şəkildə – zamandanı?

Yəqin həmin suala cavab verə bilmək üçün istifadə edəcəyimiz kriteriyanı müəyyənləşdirmək daha vacibdir. Biz hansı əsaslarla, aktivlərin ümumi dəyərinin artması, yəni gəlirin nə vaxt qazanıldığı barədə qərar qəbul edə bilərik? Bu çox mürəkkəb problemdir. Hər şeydən əvvəl, biz adi cavab verəcəyik: gəlir o zaman əldə olunmuş sayılır və aşağıdakı dövrə aid edilir ki:

1. Onu obyektiv qiymətləndirmək olar.
2. Əvəzində alınan aktivlərin dəyəri kifayət qədər dəqiq müəyyənləşdirilmişdir.

Ancaq bu sadələşdirilmiş cavabdır və həmin suallar daha ətraflı nəzərdən keçiriləcəkdir (bax: fəsil 17).

Bununla məşğul olmazdan əvvəl biz gəlirin mənfəətin hesablanmasına necə təsir etdiyinə baxmaqla, xülasəni başa çatdırmalıyıq. Mənfəət - xərclər çıxıldıqdan sonra yerdə qalan gəlir olduğu üçün biz, gəlirlərin və xərclərin müqayisə olunması problemini nəzərdən keçirməliyik.

Gəlirlərin və məsrəflərin uyğunlaşdırılması

Yuxarıdakı razılaşdırılmaları müzakirə edərək biz:

1. Uçot sisteminin başlıca xarakteristikaları barədə qərar qəbul etdik (biznes-vahidinin müstəqilliyi və ikili qeyd).
2. Hesabat verən şirkətin maddələrini necə əks etdirəcəyimiz barədə qərar qəbul etdik (pul ölçüsü və dəyər).
3. Satışdan gəlirlərin qeydə alınması barədə qərar qəbul etdik (satışdan gəlirin tanınması metodu).

Maddələrin silinməsinin əks etdirilməsi və onun firmanın maliyyə hesabatından çıxarılması kimi vacib konsepsiya nəzərdən keçirilməmiş qalmaqdadır. Əvvəlcə biz, belə bir sual verirdik: dəyəri 30 € olan aktiv nə zaman dəyəri 50 € olan aktivə çevrilir? İntuitiv şəkildə biz başa düşürük ki, bu baş verdiyi zaman (satışdan gəlirin tanınması metoduna əsasən, biz bilirik nə vaxt) 20 € mənfəət əldə olunmuşdur. Beləliklə, əgər gəlir 50 € təşkil etmişsə, onda xərc – istifadə olunan, yaxud sərf olunan məbləğ 30 € olmuşdur. Qruplaşdırılma prinsipi mənfəətin hesablanmasının son mərhələsini nəzərdə tutur. O, belə səslənir:

Mənfəətin müəyyənləşdirilməsi – gəlirin alınmasına sərf olunan məsrəflərin həmin gəlirlərə aid edilməsi prosesidir.

Aktiv istifadə olunduqda, o, məsrəfə çevrilir. Əslində məsələnin məğzi belədir: «Məhz hansı anda mühasib aktivə istifadə olunan kimi yanaşmalıdır?»! Cavab belədir: «Mənfəətin hesablanması prosesini müəyyən tərzdə başa çatdırmaqdan ötrü müvafiq gəlirin reallaşdırıldığı (tanındığı) anda». Hər şeydən əvvəl gəlirin əldə olunmasının tanınması anını, yəni onun daxil olması vaxtını müəyyənləşdirək. İkincisi, məsrəfləri gəlirlə müqayisə edək, yəni hesablayaq ki, məsrəf gəlirin alınması ilə eyni vaxtda baş vermişdir. Beləliklə, əgər ehtiyatların vahidinin satışından gəlir dekabr ayının 28-də 50 € həcmində tanınmışdırsa, onda 30 € həcmində məsrəf də dekabr ayının 28-də baş vermiş hesab olunur. Dekabr ayının 31-nə hazırlanmış hesabatlarda mənfəət 20 € həcmində, aktiv isə 50 € məbləğində (debitor borcu, yaxud pul vəsaitləri) göstəriləcəkdir. Ancaq əgər, ehtiyatların satışından gəlir yanvar ayının 2-də alınmışdırsa, onda xərclər də yanvarın 2-də tanınacaqdır. Dekabr ayının 31-nə hazırlanmış hesabatlarda aktiv 30 € (ehtiyatlar) əks etdiriləcək, gəlirlər və xərclər isə əks etdirilməyəcək, deməli, həmin əməliyyatdan mənfəət və zərərlər də əks etdirilməyəcəkdir.

Uyğunlaşdırılmanın razılaşdırılmasını tez-tez hesablama haqda razılaşdırılmalarla əlaqələndirirlər, hərçənd ki, bir sıra müəlliflər onların arasındakı fərqləri də göstərirlər. Hesablama metodu pul vəsaitlərinin hərəkətinin uçotuna qarşı qoyula bilər (bax: fəsil 22). Hesablama metodunun mahiyyəti bundan ibarətdir ki, gəlirin mühasib tərəfindən tanınacağı və əks etdiriləcəyi vaxt, gəlirin (pulun) faktiki alınması anı ilə deyil, gəlirin yaranmasına olan ağlabatan inamla müəyyənləşdirilir. Analoji qaydada məsrəf maddəsi mühasib tərəfindən, onun satın alındığı və yaxud ödənilməsi tarixdə deyil, istifadə olunduğu zaman tanınır və qeydə alınır. Beləliklə, hesablama metodunun, mənfəətin hesablanması prosesinin gəlirlərin və məsrəflərin əlaqələndirilməsindən (uyğunlaşdırılmasından) ibarət olduğunu demək üçün daha bir üsuldur. O, bilavasitə pul vəsaitlərinin və tədiyyələrin alınması ilə bağlı deyildir.

Məntiqi qarşılıqlı əlaqə

Beləliklə, biz ayrı-ayrılıqda 12 razılaşdırılmanı nəzərdən keçirdik. Onlar biri-birilə necə uyğunlaşdırılır? Hərtərəfli əhatə olunan qarşılıqlı əlaqələr ideyası 18 fəsildə daha ətraflı nəzərdən keçirilir. Bu mərhələdə biz fayda ilə 12 tərifə nəzərdən keçirə və onların bir-biri ilə əlaqəli olub-olmadığını, biri-birilə ziddiyyət təşkil edib-etmədiyini qiymətləndirə bilərik.

Ən problemli razılaşdırılmalardan biri konservatizm (ehtiyatlılıq) prinsipidir. Öz-özlüyündə o, bəlli olan belə bir inamdan irəli gəlir ki, hesabatın istifadəçilərinə onların malik olmadıqları pulu xərcləməyə, yaxud resursları istifadə etməyə həvəs oyatmasın. Bu prinsipin digərləri ilə uyğunlaşdırılması müəyyən çətinliklər yaradır.

Məsələ 1.4

Bir-birilə ziddiyyət təşkil edən, yaxud təşkil edə biləcək əvvəl müzakirə olunmuş bir cüt tərifə götürün və həmin ziddiyyətlərdən doğan mümkün problemləri illüstrasiya edin.

Həlli

Gəlin, aşağıdakı mümkün variantları müzakirə edək:

- 1. Ehtiyatlılıq və fəaliyyətin fasiləsizliyi.** Fəaliyyətin fasiləsizliyi haqda razılaşdırılma nəzərdə tutur ki, firma rəqabət, yaxud iflasa uğramaq üzündən biznesini dayandırmaycaq, yəni fəaliyyətini davam etdirəcək. Belə ehtimal güman olunan və ağlabatan ola bilər, ancaq məcburi deyilki olsun. Çünki müəyyən hallarda həmin ehtimal mübalığəsiz riskli ola bilər.
- 2. Ehtiyatlılıq və uyğunlaşdırılma prinsipi.** Uyğunlaşdırma prinsipi fəaliyyətin fasiləsizliyinin tərfi əsasında qurulduğu üçün bizə aktivlərin sonralar istifadə oluna biləcəyi imkanlarını əsas götürərək, onları gələcək dövrlərə keçirməyə imkan verir. Beləliklə, gələcək barədə ciddi yolverilmələr edilir ki, onlar da, bütövlükdə qeyri-ehtiyatlılığa çevrilə bilər. Bu iki tərif arasındakı ziddiyyət mühasibat praktikasında başlıca problemlərdən birisidir. Şübhələr olduğu halda biz nəyə üstünlük verməliyik, ehtiyatlılığa, yoxsa uyğunlaşdırılmaya? Biz, artırılmış qiymətləndirməyə yol verməməliyikmi, yaxud «hər şeyi necə varsa» göstərməkdən ötrü biz bütün peşəkarlığımızdan istifadə etməliyikmi? Hesabatda biz, mümkün vəziyyətlərdən ən pis vəziyyətimizi (ehtiyatlılıq göstərərək), yaxud ən güman olunan vəziyyətimizi (uyğunlaşdırılma) əks etdirməliyik?
- 3. Ehtiyatlılıq və obyektivlik.** Obyektivlik müəyyənliyi və dəqiqliyi nəzərdə tutur. Bu prinsip, həmçinin, şəxsi fikrin və qərəzçiliyin olmamasını nəzərdə tutur. Ehtiyatlılıq isə, tam müəyyənliklə nəzərdə tutur ki, biz, hesabatda daxil edilmək üçün seçilən informasiyanı müəyyən məcraya yönəltməliyik. Əgər hesabat informasiyası həqiqətən obyektiv olsaydı, onda ehtiyatlılıq üzrə tərifə ehtiyac olmazdı. Gələcəkdə baş verə biləcək hadisələrlə əlaqədar hesabatların hazırlanmasında həmişə kənarlaşmalara yol verildiyi üçün, aydın məsələdir ki, praktikada tam obyektivliyə nail olmaq qeyri-mümkündür.
- 4. Ehtiyatlılıq və dəyər konsepsiyası.** Bu anlayışların, xüsusilə maraqlı əlaqələndirilməsidir. Dəyər konsepsiyası obyektivlik konsepsiyası ilə müdafiə olunur (ona görə yox ki, o, obyektivdir, ona görə ki, bunda qiymətləndirmənin digər konsepsiyalarında olduğundan daha çox sayda obyektiv elementlər vardır). Çox vaxt belə hesab olunur ki, o, həmçinin, ehtiyatlılıq konsepsiyası ilə müdafiə olunur və bir çox hallarda bu, belə də vardır.

Konservatizm prinsipinə əsasən, o yerdə ki əsaslandırılmış seçim mümkündür, oraya hesabatlara aktivləri xarakterizə edən kiçik rəqəmləri daxil etmək lazımdır. Qiymətlərin artdığı dövrdə bərpa dəyərindən, əvəzetmə dəyərindən (BD, ƏD) istifadə olunması, tarixi və ilk dəyərdən (TD, İD) istifadə ilə müqayisədə ehtiyatsızlıq hesab oluna bilər. Ancaq, baxaq görək, mənfəətin hesabat göstəricilərinə tarixi dəyər (TD) əvəzinə bərpa dəyəri (BD) bazasının istifadəsi necə təsir göstərir (bax: fəsil 5). Tarixi qiymətlərlə mənfəət əməliyyat mənfəətinə və aktivlərə malikolma dövrü üçün gəlirə bölünür ki, bunun da sayəsində «həqiqi» və deməli, təhlükəsiz bölüşdürülən əməliyyat mənfəətini fərqləndirmək mümkündür. Ən ehtiyatsız hərəkətlər – biznesi saxlamaq üçün zəruri olan resursların bölüşdürülməsidir, hesabatda tarixi qiymətlərdən istifadə isə belə vəziyyətə asanlıqla yol verir.

İndi aşağıdakı məsələni həll etməyə çalışın.

Məsələ 1.5

20 dekabr 20x7-ci ildə sizin müştəri reklam işini təşkil etmək üçün 10 000 € ödəmişdir. Reklam yerli radio ilə 1 yanvardan 31 yanvar 20X8-ci ilədək yayımlanacaq. Sizin müştəri güman edir ki, nəticədə satış 20X8-ci ildə 60% (20X7-ci ilin səviyyəsi ilə müqayisədə) və 20X9-cu ildə 40% (20X7-ci ilin səviyyəsi ilə müqayisədə) artacaq. Sonra gəlirlər olmayacaqdır.

Tələb olunur

Sizin fikrinizcə bu maddənin 20X7-20X9-cu illərin hesabatlarında necə əks etdiriləcəyi izah olunmaqla sizin müştəriyə memorandum yazmaq. Sizin cavabınız ən azı üç əhəmiyyətli mühasibat konsepsiyasına və dərc edilən maliyyə hesabatlarının iki sinfi qarşısında qoyulan tələblərə müəyyən istinadlara malik olmalıdır.

Həlli

Kimə: Müştəriyə
Kimdən: Mühasibdən

Reklam xərclərinin əks etdirilməsi.

Əməliyyatların əks etdirilməsinin bir neçə variantı mövcuddur:

- 20X7-ci ildə ümumi məbləği köçürün. Bu, ehtiyatlılıq mülahizəsi ilə əsaslandırılmışdır, çünki hər hansı bir gəlirin əldə olunması olduqca şübhəlidir;
- Məbləği gözlənilən gəlirlərlə ciddi proporsiyada silin. Bu, uyğunlaşdırılma prinsipinin tərifi ilə, yəni məsrəfləri gəlirlərin əldə olunduğu dövrdə həmin gəlirlərə mütənəsib olaraq aid etmək zəruriliyi ilə əsaslandırılır. Bu, məsrəflərin 20X7-ci ildə 0 € (belə ki, 20X7-ci ildə reklamdan gəlir götürülməsi planlaşdırılmır), 20X8-ci ilə 6000 € və 20X9-cu ildə 4000 € həcmində tanınmasına gətirib çıxaracaqdır;
- Ehtiyatlılıq və uyğunlaşdırılma arasındakı ziddiyyət adətən güzəşt qaydasında həll edilir, lakin real şübhələr və mürəkkəbliliklər baş verdiyi zaman ehtiyatlılıq üstünlük təşkil etməlidir və ona böyük diqqət yetirilməlidir. Bu halda əgər güzəşt 10 000 € məbləğində bütün məsrəflərin 20X8-ci ildə silinməsi sayıla bilər, çünki 20X9-cu ildə gəlirlərin əldə olunması 20X8-ci ilə nisbətən daha çox şübhəlidir;
- Bu təklifin əsaslı olması konkret vəziyyətlərdən, reklam sahəsindəki ekspertlərin və sahə mütəxəssislərinin məsləhətlərindən, sizin oxşar maddələri əvvəllər necə əks etdirməyinizdən (müqayisəlilik mühüm mühasibat prinsipidir), həmçinin, nəzərdən keçirilən məbləğlərin əhəmiyyətliliyindən asılıdır. Əgər nəzərdən keçirilən məbləğlər sizin ümumi nəticələrinizlə müqayisədə o qədər də böyük deyildirsə, onda mənim vaxtımı (və sizin pulunuzu!) uzun və ətraflı tədqiqata sərf etməyə ehtiyac yoxdur;
- Ola bilsin ki, sizin mühasibat hesabatlarınızın istifadəçilərinin kim olduğuna diqqət yetirmək lazımdır. Məsələn, sizə əmtəə krediti verənləri, sizin aktivlərinizlə öhdəliklərinizin nisbəti xüsusilə maraqlandıracaqdır. Bu nöqtəyi-nəzərdən

gələcək ildə satışların daha yüksək səviyyədə olacağına olan ümidlər sayəsində, mövcud olan aktiv etibarlı «demək olar ki, pul» təminatı deyildir. Digər tərəfdən, səhmdarı gələcək mənfəətlərin meylə maraqlandıracaq, uyğunlaşdırılma prinsipi isə, çox ehtimal ki, hazırda mənfəətin, habelə onun alınmasının cari və gələcək meyllərinin təmiz şəkildə müəyyənləşdirilməsi üçün zəruri tələb sayılır.

1.5-ci məsələdən irəli gələ biləcək ümumi nəticə aydındır. Faydalı maliyyə informasiyası yaratmaq cəhdlərində seçim və subyektivlik üçün çoxlu imkanlar mövcuddur.

Beynəlxalq aspekt

Bu giriş fəslində ümumi və baza anlayışları nəzərdən keçirilir. Biz, hələ ki, bu və ya digər konkret ölkədə və yaxud regionda nə baş verə biləcəyi ilə əlaqədar məsələni araşdırmamışıq. Tarixən belə olmuşdur ki, mühasibat uçotu və hesabatı müxtəlif ölkələrdə müstəqil və çox halda müxtəlif formalarda inkişaf etmişdir. Praktika, tənzimləyici sənədlər və əlbəttə, tənzimləmənin üsulları və həcmi çox güclü sürətdə fərqlənir.

Qlobal iqtisadiyyatın, ani əlaqələri təmin edən vasitələrin və qlobal maliyyə bazarının meydana gəlməsi ilə əlaqədar situasiya kəskin sürətdə dəyişmişdir və dəyişiklik prosesi davam etməkdədir. Tarixi inkişaf, onun nəticələri 2-ci fəslində nəzərdən keçirilir. Avropa İttifaqının və maliyyə hesabatının beynəlxalq standartları üzrə Şurasının (MHBSŞ) iştirak etdikləri institusional inkişaf və artmaqda davam edən harmonizasiya prosesindəki tənzimləmə sahəsində olan inkişaf, xüsusən 3-cü fəslində nəzərdən keçirilir. Hazırkı dövrün işləmələrinin praktik nəticə verməsi üçün Avropa fond birjalarında qeydə alınan 7000-ə yaxın müəssisə, özlərinin tam konsolidəolunan maliyyə hesabatlarını 2005-ci ildə, həmçinin, 2004-cü il üçün müvafiq müqayisə olunan rəqəmlərini maliyyə hesabatının Beynəlxalq standartlarına (MHBS) uyğun sürətdə təqdim etməlidir. Təkcə bir misal göstərək: bunu edən Britaniya şirkətlərinin sayı 2002-ci ildə sıfıra bərabər olmuşdur. Sürətli dəyişikliklər prosesi gedir. Məhz həmin proses, bu kitabda qəbul edilən beynəlxalq yanaşmanın zəruriliyini şərtləndirir.

Terminologiya və ingilis dili

Bu kitabın oxucularının çoxusu, nəinki onlar üçün yeni olan predmetin mənimsənilməsinə, həmçinin, bunu özləri üçün dogma olmayan dildə mənimsəməyə cəhd edəcəklər. Əlavə mürəkkəblik bundadır ki, ingilis dilinin bir neçə müxtəlif növlüyü mövcuddur, xüsusən, bu fərqlər mühasibat terminlərinə də aiddir. Britaniya terminləri amerika terminlərindən çox fərqlənir. Bəzi nümunələr cədvəl 1.1.-də verilmişdir.

Bu mərhələdə sizdən həmin terminlərin dərk edilməsi tələb olunur, ancaq zəruri hallarda onlar izah ediləcək. Maliyyə hesabatının beynəlxalq standartları üzrə Şura (MHBSŞ) öz terminlərindən istifadə edir, onları ingilis dilində dərc etdirir, hərçənd onların digər dillərə təsdiq olunmuş tərcümələri də mövcuddur. MHBSŞ 1.1 sayılı cədvəlin 3-cü sütununda göstərilən Britaniya və amerika terminlərinin qarışığından istifadə edilir. Bütövlükdə bu kitabda MHBSŞ-nin terminlərindən istifadəyə üstün-

MALIYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

lük verilir, ancaq Aİ-nin Dördüncü direktivində əsasən Britaniya terminlərindən istifadə edilir. Ümumiyyətlə, onları da, digərlərini də bilmək lazımdır.

Cədvəl 1.1. ABŞ-da, Böyük Britaniyada və MHBSS-də qəbul olunan terminlərdən bəzi nümunələr

Britaniya		Amerika		MHBSS	
Stock	Anbar	Inventory	Ehtiyatlar	Inventory	Ehtiyatlar
Shares	Səhmlər	Stock	Səhmdar kapital	Shares	Səhmlər
Own shares	Xüsusi səhmlər	Treasury stock	Xüsusi səhmlər	Treasury shares	Xüsusi səhmlər
Debtors	Debitorlar	Receivables	Debitorlar	Receivables	Debitorlar
Creditors	Kreditorlar	Payables	Kreditorlar	Payables	Kreditorlar
Finance lease	Maliyyə icarəsi	Capital lease	Əsaslı icarə	Finance lease	Maliyyə icarəsi
Acquisition	Əldə olunma	Purchase	Satınalma	Acquisition	Əldəolunma
Merger	Qovuşma	Polling of interests	Maraqların birləşdirilməsi	Uniting of interests	Maraqların birləşdirilməsi
Fixed assets	Dövriyyədən-kənar aktivlər	Non-current assets	Uzunmüddətli aktivlər	Non-current assets	Uzunmüddətli aktivlər
Profit and loss account	Mənfəət və zərərlər haqqında hesabat	Income statement	Mənfəət və zərərlər haqqında hesabat	Income statement	Mənfəət və zərərlər haqqında hesabat

Qısa nəticələr

Maliyyə hesabatı – kommersiya təşkilatları haqda informasiyanın, onların fəaliyyətinin idarə olunmasında iştirak etməyən şəxslərə verilməsidir. Biz maliyyə hesabatlarından istifadə edənlər, habelə onlara lazım ola biləcək informasiyanın tipləri və xarakteristikaları haqqında fikirləşdik. Nəhayət, biz, həmin ehtiyacların ödənilməsi üçün ənənəvi mühasibat yanaşmasını, yəni uçotda qəbul edilən ənənəvi əsas tərifləri, metodları və konsepsiyaları nəzərdən keçirdik. Qeyd etmək lazımdır ki, onlar heç də həmişə biri-birinə uyğun gəlmir. İkinci fəsildə bizim görəcəyimiz kimi, müxtəlif milli ənənələr, bu təriflərdən hansına üstünlük verilə biləcəyinə dair müxtəlif baxışları müəyyən edir.

Tapşırıqlar

1. Uçot və hesabatla dair daha çox tərif tapın, mənbəni, ölkəni, ilkin dili və dərc olunma tarixini qeyd edin. Fərqləri qeyd edin və onları izah etməyə cəhd göstərin.
2. Hesabatlardan istifadə edənlər üçün aşağıdakıları əks etdirən müqayisəli üstünlükləri araşdırın:
 - keçmiş haqqında informasiyanı;
 - indiki vəziyyət haqqında informasiyanı;
 - gələcək haqqında informasiyanı.

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

3. Siz fikirləşirsinizmi ki, bütün əsas kənar istifadəçilər üçün yararlı ola biləcək və onların tələblərini ödəyə biləcək maliyyə hesabatlarının bir komplektinin hazırlanması mümkündürmü?
4. Təklif olunan təriflərdən, konsepsiyalardan və metodlardan siz, hansını daha mühüm sayırsınız və nəyə görə?
5. Təklif olunan təriflərdən, konsepsiyalardan və metodlardan siz, hansını daha faydalı sayırsınız və nəyə görə?
6. Əgər siz, 4-cü və 5-ci suallara fərqli cavablar vermişsinizsə, fərqləri izah edin.
7. Tarixi dəyər əsasında qurulan balans hesabatı nə dərəcədə obyektiv sayılır?
8. Təmiq, pul ölçüsü prinsipi ilə uzlaşmır. Bunu müzakirə edin.
9. Firma yeni məhsulun işlənilib hazırlanmasına 10 000 € və onun reklamına 5 000 € sərf etmişdir. Həmin məsrəfləri necə əks etdirmək və bu zaman nəyin nəzərdə tutulması barədə düzgün qərar qəbul etmək üçün sizə hansı təriflər və prinsiplər kömək göstərə bilər?
10. Anbar ehtiyatları və bitməmiş istehsalın adi uçotunda hansı prinsiplər üstünlük təşkil edir?
11. Tarixi dəyərə əsaslanan hesabatlar qeyri-obyektiv və faydasız sayılır. Bunu müzakirə edin.
12. Gəlirlərin tanınmasının adi mühasibat praktikası mühasiblərdən ehtiyatlı olması tələb edir. Bunu müzakirə edin.
13. Mühasiblər, gəlirlərin tanınması barədə qərarı necə qəbul edirlər?
14. Mühasiblər gəlirləri, adətən, nə vaxt tanıyırlar?
15. Sizin 13-cü və 14-cü suallara cavablarınız obyektivlik konsepsiyasına uyğun gəlirmi?
16. Gəlirlərin tanınması və aktivlərin qiymətləndirilməsi arasındakı əlaqəni izah edin.

HESABATDA MİLLİ FƏRQLƏR

Bu fəslə öyrəndikdən sonra siz:

- aşağıdakı aspektlərin:
- maliyyələşmə mənbələrinin,
- hüquqi əsasların,
- vergi qoyma sisteminin,
- mədəni dəyərlərin – bu və ya digər ölkədə maliyyə hesabatının və hesabatın mövcud sistemlərinin inkişafına necə təsir etdiyini izah etməyi və müzakirə etməyi,
- mədəni dəyərlərin hesabatın dəyər göstəricilərinə təsirini izah etməyi və qiymətləndirməyi,
- hesabatın tənzimlənməsinin müxtəlif sistemlərinin necə inkişaf edə biləcəyini izah etməyi;
- ölkələrin təsnifatının məqsədlərini təsvir etməyi,
- bizim günlərdə ölkələrin təsnifatının tətbiqini qiymətləndirməyi bacaracaqsınız.

Giriş

Fəsil I sizi hesabatın predmetinə apardı və onun məqsəduyğunluğunu izah etdi. Burada, həmçinin, maliyyə hesabatına münasibətdə beynəlxalq harmonizasiyanın vacibliyi məsələlərinə də toxunuldu. Bu fəsildə biz, diqqətimizi mühasibat və maliyyə hesabatı sistemlərinin nə üçün müxtəlif ölkələrdə xüsusi ssenari üzrə inkişafı məsələsində cəmləşdirəcəyik.

Məsələ 2.1-i həll edərkən, biz 1-ci fəsildə başlıca problemlərə yeni nöqtəyindən baxacağıq.

Məsələ 2.1.

Mühasibat uçotunun predmetinin tərifini və maliyyə hesabatının xüsusiyyətlərini öz sözlərinizlə formulə etməyə çalışın. Beynəlxalq harmonizasiya nəyə görə vacibdir?

Həlli

Şirkət maliyyə hesabatlarını, daxili və xarici sövdələşmələrin və hadisələrin onun aktivlərinə və öhdəliklərinə, maliyyə vəziyyətinə və gəlirlərinə təsirini əks etdirmək məqsədilə hazırlayır. Hadisələr və sövdələşmələr maliyyə hesabatlarında əks etdiriləcəkmə, əgər əks etdiriləcəksə, onda şirkətin menecmentinin seçdiyi uçot siyasətindən asılı olacaqmı? Menecment hər tiptən olan sövdələşmələrin və hadisələrin maliyyə hesabatında tam və ya natamam qaydada əks etdirilməsi barədə qərar qəbul etməlidir. Tanınma, ölçülmə, idarəetmə, konsolidə və təqdim olunma metodları seçilməli, hansı məlumatların açıqlanmalı olduğu və onların ətraflılıq dərəcəsi barədə qərar çıxarılmalıdır. Müəyyən hədudlar çərçivəsində bu seçim – menecmentin preroqatividir.

İndicə xatırladılan hədudlar müxtəlif ölkələrin standartlaşdırıcı orqanları, yaxud MHBSŞ kimi beynəlxalq standartlaşdırıcı orqanlar tərəfindən müəyyənləşdirilir, hansılar ki, şirkətin hökmən əməl etməli olduğu tanınma, ölçülmə, idarəetmə, konsolidə və təqdimetmə metodlarını tətbiq edir. Standartlaşdırıcı orqanların bəziləri həmin məsələlərə münasibətdə bir sıra variantlardan seçimə yol verir. Digər standartlaşdırıcı orqanlar ciddi fəaliyyət göstərir, məsələn, müəyyən növ aktivini qiymətləndirmək üçün yalnız bir konkret metoddan istifadəni təsbit edir. Standartlaşdırıcı orqanların tanınma, ölçülmə və s. münasibətdə çoxlu variantlardan seçimə yol verdiyi ölkələrdə yerləşən şirkətlər öz aktivlərini, öhdəliklərini, nəticələrini və maliyyə vəziyyətini təqdim edərək və qiymətləndirərək hesabatda daha çox çeviklikdən istifadə edir. Nəticədə hesabatə çevik yanaşma olan ölkələrdə yerləşən şirkətlərin maliyyə hesabatlarının istifadəçiləri, belə şirkətlərin göstəricilərini müqayisə edərkən, hesabatə münasibətdə daha az çevik yanaşma olan ölkələrdə yerləşən şirkətlərin maliyyə hesabatlarının istifadəçilərinə nisbətən çoxlu sayda problemlərlə üzləşirlər. Yanaşmanın çevikliyinin maliyyə təhlilinə təsiri məsələləri 26-cı fəsildə nəzərdən keçirilir.

Məsələ 2.2.

1-ci fəslin məzmununu yadınıza salın və maliyyə informasiyasının istifadəçilərinin siyahısını bir daha tərtib edin və həmin informasiyadan onların nə məqsədlə istifadə etdiklərini göstərin.

Həlli

Fəsil 1-dən bizə məlumdur ki, maliyyə hesabatlarının əldə olunmasında maraqlı olan firmalardan kənar müxtəlif şəxslər mövcuddur və onlar, öz xüsusi qərarlarının qəbulu prosesində hesabatda olan informasiyanı istifadə edirlər.

Səhmdarlar. Şirkətə investisiya qoyacağını, yaxud əksinə, ondan öz vəsaitlərini geri götürəcəyini müəyyən etmək məqsədilə maliyyə hesabatlarında olan informasiyanı istifadə edirlər.

Kreditorlar. Maliyyə hesabatları əsasında kreditorlar şirkətin uzunmüddətli planda borcunu ödəyə bilmək qabiliyyətini qiymətləndirirlər. Belə təhlil əsasında kredit ya veriləcək, ya ondan imtina olunacaq, ya da onun verilməsi şərtləri müzakirə ediləcəkdir.

Məhsətlər. Qısamüddətli kredit vermək barədə qərar çıxarmazdan əvvəl qısamüddətli planda firmanın onların hesablarını ödəyə bilmək qabiliyyətini qiymətləndirirlər.

İşçilər. Şirkətin maliyyə vəziyyəti haqda təsəvvür yaratmaq üçün maliyyə hesabatlarının məlumatlarından istifadə edirlər.

Dövlət idarəetmə orqanları maliyyə hesabatlarını, vergi tutulan gəlirin müəyyən edilməsi, yaxud müəyyən sahələrə dövlət subsidiyalarının verilməsi barədə qərarların qəbul edilməsi də daxil olmaqla bir sıra məqsədlər üçün istifadə edirlər.

Bütün dünyada maraqlı şəxslər yuxarıda sadalanan öz xüsusi qərarlarının qəbulu prosesində maliyyə hesabatlarında olan informasiyadan istifadə edirlər. Hərçənd ki, informasiya hər yerdə az və ya çox bərabər şəkildə istifadə edilir, həmin informasiyanın ötürülməsi, şirkətin yerləşdiyi ölkədən asılı olaraq, yaxud digər faktorların təsiri altında dəyişilə bilər (bax: aşağıya).

İllik hesabatlarda olan informasiya qərarların qəbul edilməsi üçün istifadə oluna bilər, bir şərtlə ki, onu müəyyən başlanğıc məlumatları ilə müqayisə etmək mümkün olsun. Çox vaxt belə başlanğıc məlumatları kimi digər şirkətlərin maliyyə hesabatlarındakı informasiya istifadə olunur. Məsələn 2.1-in həllində xatırlanıldığı kimi, əgər hesabatla yanaşmanın çeviklik səviyyəsi müxtəlif şirkətlər üçün eyni deyildirsə müqayisə çətinləşir. Hesabatla çevik yanaşma o deməkdir ki, azad seçim sayəsində eynitipli hadisələr və sövdələşmələr müxtəlif şirkətlərdə müxtəlif cür əks etdirilə bilər. Hesabatla belə çevik yanaşma, nəinki qərarların qəbulunda standartların geniş sərbəstliyə yol verdiyi ölkələrdə müqayisəlilik üçün problemdir. O, müxtəlif ölkələrdə yerləşən şirkətlərin maliyyə hesabatlarında olan informasiyanı müqayisə etmək istəyən səhmdarlar, digər maraqlı şəxslər üçün də əsas problemlərdən biri idi və müəyyən dərəcədə qalmaqdadır.

Digər şirkətin göstəriciləri – qiymətləndirmək üçün əgər hesabatla yanaşmanın çevikliyi, yaxud digər faktlar müqayisəyə mane olursa, zəruri olan məlumatlardır (bax: fəsil 26). Müxtəlif uçot siyasətinə əsaslanan iki maliyyə hesabatını müqayisə etmək – onsuz da iki kəsiyin – bilmədən ki, onlardan birisi santimetrlə, digəri isə düyüm ilə ölçülmüşdür – uzunluğunu müqayisə etməkdir.

Beləliklə, əgər oxucu müəyyən uçot siyasətlərinə uyğun olaraq formalaşan sövdələşmələrin və hadisələrin əksi olan maliyyə hesabatlarını müqayisə etmək istəyirsə, onda vacibdir ki, həmin uçot siyasətləri biri-birindən o qədər fərqlənməməlidirlər ki, onların müqayisəsi faydasız bir məşğələyə çevrilsin. Şirkətin hesabatla

bağlı məsələlər üzrə uçot siyasətlərinə və qərarlarının qəbuluna milli ətraf, standartlar və hesabatların hazırlanması praktikası daha böyük dərəcədə təsir göstərir.

Həmin milli standartlar və praktika biri-birindən fərqləndiyi üçün, bu fəsildə biz diqqətimizi milli praktika ilə standartlar arasındakı fərqlər də, həmçinin, milli mühitdə olan fərqlərdə cəmləşdirəcəyik. Beynəlxalq harmonizasiyanın və hətta standartlaşmanın reallığa çevrildiyi bir vaxtda milli fərqlər yenə də çox mühüm rol oynayır. Daha sonra, bizim bu fəsildə görəcəyimiz kimi, uçotun milli xüsusiyyətləri, səhmlərini birjələrdə dövr etdirən transmilli şirkətlər hesabatlarını tərtib edərkən, onların özünü aparmalarına təsir göstərir. Məhz, buna görə, biz bu kitabda ölkə fərqlərinə diqqət yetirəcəyik.

Ölkə fərqlərinin mənşəyi

Maliyyə hesabatına bütövlükdə kommunikasiya prosesinin bir hissəsi kimi baxmaq lazımdır. Hesabat – elə bir əlaqə vasitəsidir ki, onun köməyi ilə informasiya, onu göndərəndən alana ötürülür. Təşkilatlara münasibətdə hesabatın təbiəti və funksiyası göndərənə alanın təbiətindən, habelə ötürülən informasiyanın xarakterindən asılı olaraq fərqlənir. Göndərən və alan mühitin ayrılmaz hissəsini formalaşdırır, hansı ki, maliyyə hesabatı inkişaf etdikcə son əsrlər ərzində milli mühit kimi qalmışdır.

Əvvəlcə maliyyə hesabatı, əsasən, daxili hesabat idi. Əvvəlki maliyyə hesabatlarını çətin ki, kənar hesabatlar adlandırmaq olardı, onlar elə bir vasitə idi ki, onun köməyi ilə mülkiyyətçilər özlərinin gəlirlərini və kapitalını müəyyən edə bilərdilər. Şirkət öz mülkiyyətçilərinin bir hissəsi idi və onlar tərəfindən idarə olunurdu. Daxili və kənar hesabatlar arasında sərhəd qoymaq çətin idi. 1800-ci illərin əvvəllərində şirkətlərin sayının artması ilə maliyyə problemləri və şirkətlərin menecmentinin mülkiyyətçilərdən ayrılması zərurəti meydana çıxmağa başladı. Şirkətin xüsusi kapitalı işgüzar əməliyyatların maliyyələşdirilməsi üçün kifayət etmirdi, ona görə də, kapitalı şirkətdən kənar mənbələrdən cəlb etməyə başladılar.

Mülkiyyətçinin menecmentdən bu cür ayrılması, həmçinin, menecment üzrə mütəxəssis sayılan adamların şirkətin idarə olunmasına cəlb edilməsi imkanları yaradır. Mülkiyyətçilər şirkətin idarə olunmasını direktorlara həvalə edir və onlara zəruri səlahiyyətlər verirlər. Öz növbəsində, direktorlar fəaliyyətlərinə, qəbul edilən qərarlara və apardıqları siyasətə görə mülkiyyətçilər qarşısında hesabat verməlidirlər. Kənar maliyyə hesabatı - direktorun öz səlahiyyətlərini necə icra etməsi barədə hesabat vermək üsuludur. Yuxarıda qeyd edildiyi kimi, maliyyə hesabatı mənfəət və kapitalı müəyyən etmək funksiyasından başqa indiki dövrdə, həm də sərəncamverici rolu yerinə yetirir. Əvvəllər tərtib olunan maliyyə hesabatına misal olaraq Şərqi-Hindistan şirkəti tərəfindən XVIII əsrdə «dərc olunmuş» hesabatları göstərmək olar.

Maliyyə hesabatı daxili və kənar hesabatlardan yaranmışdır, ancaq uzun müddət ərzində kənar hesabat ayrılıqda götürülən ölkənin sərhədlərindən kənara çıxmırdı. Milli mühitlər müxtəlif fərqləndirici xüsusiyyətlərə malik olduğu üçün, standartları müəyyənləşdirən və hesabatlara nəzarət edən orqanlar, tanınmanın, ölçülmənin və təqdim olunmanın müxtəlif üsullarını seçdilər. Onlar tanınmanın, ölçülmənin, konsolidənin və təqdim olunmanın elə istiqamətlərini seçmişlər ki, bunlar daha çox həmin milli mühitə uyğun gəlirdi. Ölkələrin hər birində illik hesabatlarda şirkətin maliyyə vəziyyəti və onun fəaliyyətinin nəticələri haqda informasiya veril-

mişdir. Hərçənd ki, əksər ölkələrdə ümumi vəzifələr eyni şəkildə qoyulur, eyni zamanda, ölkələr arasında da çoxlu fərqlər vardır. Ölkələrin hər birində maliyyə hesabatlarına təsir göstərmə elementlərinin dəsti mövcud olmuşdur və mövcuddur. Bu fərqlər ayrılıqda hər bir ölkənin mühitinin və mədəniyyətinin təsiri ilə şərtlənir. İndi biz diqqətimizi müxtəlif ölkələrdə maliyyə hesabatını şərtləndirən mühitin və mədəniyyətin təsirinin daha vacib elementləri üzərində cəmləşdirəcəyik.

Yuxarıda nəzərdən keçirilən faktlar XX əsrin sonuncu onilliklərində biznesin artan qloballaşması nəticəsində hesabatın harmonizasiyasına tələbatın artdığı vaxt, bu mövzuya diqqət yetirmiş bir sıra tədqiqatçılar tərəfindən müəyyən edilmişdir. Ədəbiyyatda toxunulan ən mühüm faktorlar aşağıdakılardır: maliyyələşmə mənbələri; mövcud hüquqi baza; hesabat ilə vergi qoyma arasındakı əlaqə; müxtəlif cəmiyyətlərdə mədəni fərqlər.

Maliyyələşmənin təminatı

Hobsun və Parkerin rəyinə görə (1998, səh.21), «maliyyələşdirmənin mənbələrindəki həmin fərq (kreditorlar) insayderlər və səhmdar kapitalı (kənar səhmdarlar) maliyyə hesabatındakı ölkə fərqlərinin başlıca səbəbidir». Bu fəsildə qeyd edildiyi kimi, iki əsr bundan əvvəl şirkətlərin sayının artması ilə əlaqədar olaraq onlar artımın maliyyələşdirilməsi üçün lazım olan əlavə kapitalı axtarmağa məcbur idilər. Müxtəlif ölkələrin şirkətləri kapital qoyuluşlarına artan tələbatla müxtəlif cür reaksiya verdilər. Almaniya, Fransa, İtaliya və Belçika kimi ölkələrdə əlavə vəsaitlərin başlıca mənbəyi banklar oldu. Bu ölkələrin şirkətləri öz fəaliyyətlərini maliyyələşdirərkən, səhmdar kapitaldan daha çox borclara üstünlük verirdilər. Böyük Britaniyada və ABŞ-da isə əlavə vəsaitlər, əsasən, çox da böyük olmayan məbləğlər qoyan səhmdarlar tərəfindən verildirdi. Bu ölkələrdə şirkətlər öz fəaliyyətlərini maliyyələşdirərkən daha çox səhmdar kapitalına bel bağlayır. Onlarda fond bazarlarında aktiv ticarət mövcud idi və indidə də qalmaqdadır.

Cədvəl 2.1-də şirkətləri səhmdarlara daha çox səmtlənən ölkələrin və şirkətləri kreditləşməyə, ailə kapitalına və dövlət maliyyələşdirilməsinə daha çox səmtlənən ölkələrin bir neçə nümunəsi verilmişdir.

Cədvəl 2.1. Səhmdarlara istinad edən ölkələr və kreditorlara istinad edən ölkələr

Səhmdarlara səmtlənmə ilə olan ölkələr	Kreditləşməyə, ailə kapitalına və dövlət maliyyələşdirilməsinə səmtlənmə ilə olan ölkələr
ABŞ	Almaniya
Böyük Britaniya	Fransa
Niderland	Belçika
İsveç	İtaliya
Avstraliya	İspaniya
Kanada	Portuqaliya

Mənbəyi: Ordelheide and KMPG (2001), Comparative International Accounting – «Müqayisəli beynəlxalq hesabat» (1998) və Financial Accounting: an international introduction – «Maliyyə hesabatı: beynəlxalq aspektlərə giriş» (2001)-dən işlənilmişdir.

Məsələ 2.3

Sübut etməyə çalışın ki, kreditorlardan/insayderlərdən asılılıq ilə səhmdar kapitala/səhmdarların cəlb olunmuş vəsaitlərinə səmtləndirmə arasındakı bu fərq maliyyə hesabatına təsir göstərir.

Həlli

İnsayderlər, yaxud şirkətə münasibətdə hakimiyyətə malik olanlar, hakimiyyətə malik olduqları firmanın maliyyə vəziyyəti haqda məlumatları tələb etmək imkanlarına malikdirlər. Autsayderlər kifayət qədər aşağı hakimiyyət səlahiyyətlərinə malikdirlər, onların əlavə informasiya əldə etmək hüquqları yoxdur və ümumi qaydada əldə oluna bilən informasiyaya arxalanmalıdırlar. Mülkiyyətin səhmdar formasının geniş inkişaf etmiş olduğu ölkələrdə ayrı-ayrı səhmdarlar tərəfindən maliyyə informasiyasının alınması imkanları xüsusilə məhduddur. Ancaq, hərçənd, onların imkanları böyük olmasa da, şirkətlərin maliyyə bazarlarında əlavə vəsaitlər cəlb etməyə səmtləndiyi ölkələrdə yüksək keyfiyyətli kənar maliyyə informasiyasının hazırlanması üçün güclü stimullar mövcuddur. Maliyyə hesabatları vasitəsilə firmalar mövcud və potensial səhmdarlara özlərinin maliyyə vəziyyəti haqda informasiya verir.

Beləliklə, səhmdar kapitalın hesabına maliyyələşən şirkətlərdə maliyyə hesabatları investorlara və səhmdarlara səmtləndirilmişdir. Bu, o deməkdir ki, maliyyə hesabatlarında elə informasiya verilməlidir ki, o, potensial səhmdara investisiya haqqında ən yaxşı qərar qəbul etməyə imkan versin. Şirkətlərin daha çox kreditləşmə hesabına maliyyələşdirilməyə səmtləndirildiyi ölkələrdə maliyyə hesabatları kreditlərə səmtləndirilmişdir. Belə ölkələrdə illik hesabatlarda verilən informasiya şirkətin öz borcunu ödəmək qabiliyyətində olduğunu başa düşmək üçün yararlı olmalıdır. Bununla əlaqədar, kreditorların müdafiə olunması xüsusi əhəmiyyət kəsb edir.

Maliyyə təhlili məqsədilə müxtəlif ölkələrdən olan şirkətləri müqayisə edən zaman maliyyələşmə mənbələrindəki həmin fərqləri yadda saxlamaq lazımdır.

Məsələ 2.4

Əgər sizə dərc olunan illik hesabatlar əsasında hesablanmış borc vəsaitləri ilə səhmdar kapitalı arasındakı nisbət əsasında müxtəlif şirkətlərin maliyyə risklərini müqayisə etmək lazım gələdisə, maksimal nisbətlə olan firmalar sizə hansı ölkələrdə rast gələrdi?

Həlli

Əgər borc vəsaitlərinin səhmdar kapitala (məsələn, firmanın sahə mənsubiyyəti, bölüşdürülən və ehtiyat kapitalın arasındakı nisbət) olan nisbətinə digər faktorların təsiri nəzərə alınmasa və hesablamağa yalnız ölkə fərqləri qəbul edilsə, onda siz, görəcəksiniz ki, deyək, Almaniyada və Fransada borc kapitalının səhmdar kapitala olan nisbəti ABŞ və Böyük Britaniyada olduğundan yüksəkdir. Bu fərq müvafiq olaraq şirkətlərin maliyyələşdirilməsi mənbələri mənasında tamamilə milli xüsusiyyətlərdən asılıdır.

Mövcud hüquqi əsas

Bir çox illər ərzində Qərbdə iki hüquqi sistem: ümumi (president) hüquqi sistem və vətəndaş (yaxud status, kodlaşdırılmış) hüququ sistemi inkişaf etmişdir. Hər iki hüquqi sistem XX əsr ərzində dünyanın müxtəlif hissələrindən bəhrələnmişdi. Ümumi hüquqi sistem prezident hüququnun inkişafı bazasında İngiltərədə dünyaya gəlmişdir. Böyük Britaniya birliyi ölkələrinin əksəriyyətində ümumi hüquqi sistem fəaliyyət göstərir. Ümumi hüquqi işlərə baxılması prosesində - birindən (president-dən) digərinə – inkişaf edən və bir neçə iş tətbiq oluna biləcək ümumi qaydaları təsbit etməyən ümumi sistem kimi xarakterizə olunur. Ümumi hüquq qaydaları çərçivəsində hesabatı aid olan qaydalar qanunun bir hissəsi deyildir. Ümumi hüququn qəbul edildiyi ölkələrdə hesabat qaydalarının tənzimlənməsi özəl bölmənin peşəkar təşkilatlarının əlində cəmlənmişdir. Həmin ölkələrdə korporativ hüquq minimuma endirilmişdir. Hesabat məsələlərini ətraflı tənzimləyən məsələlər standartları müəyyənləşdirən özəl təşkilatlar tərəfindən qəbul edilir ki, bu barədə də söhbət hesabat fəaliyyətinin tənzimlənməsi müzakirə edilən zaman gedəcəkdir.

Mülki hüquq sistemi Roma hüququndan yaranmışdır, o, kontinental Avropada inkişaf tapmışdır. Onu bütün situasiyalar üçün rəhbər göstərişləri təmin etməli olan çoxsaylı qaydalar fərqləndirir. Mülki hüququn qəbul olunduğu ölkələrdə korporativ hüquq çox detallaşdırılmışdır, hesabat standartları isə çox hallarda ona daxil edilir. Mülki hüququn mövcud olduğu ölkələrdə hesabat fəaliyyətinin tənzimlənməsi dövlətin əlindədir, belə situasiyalarda maliyyə hesabatı isə çox hallarda detallaşdırılmış hüquqi təlimatların müvafiq toplusuna uyğunlaşdırılmış olur.

Cədvəl 2.2-də mülki və ümumi hüquqlu ölkələrin bəzi nümunələri verilmişdir.

Cədvəl 2.2. Mülki və ümumi hüquqlu ölkələr

Ümumi hüquq	Mülki hüquq
İngiltərə və Uels	Şotlandiya
ABŞ	Fransa
Avstraliya	Almaniya
Kanada	Belçika
İrlandiya	Niderland
Yeni Zelandiya	Portuqaliya
Sinqapur	İspaniya
	Yaponiya

Mənbə: Ordelheide and KMPG (2001), Comparative international Accounting – «Müqayisəli beynəlxalq hesabat» (1998) u Financial Accounting: an international introduction – «Maliyyə hesabatı: beynəlxalq aspektlərə giriş» (2001)-dən işlənilmişdir.

Hesabat ilə vergiqoyma arasındakı əlaqə

Bəzi ölkələrdə vergi hakimiyyətləri vergiyə cəlb olunan gəliri müəyyənləşdirmək məqsədilə, maliyyə hesabatlarında olan informasiyanı istifadə edirlər. Məsələn, Belçikada məsrəflər, vergiyə cəlb olunan məbləğin azaldılmasına o halda aid edilir ki, onlar, həmçinin, mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda da əks etdirilmiş olsun. Nəticədə, vergiqoyma məsələləri maliyyə hesabatına təsir göstərir və hətta onun fiskal orqanların mənafeələrinə tərəf meylini müəyyən edir. Bu mənada Almaniya özünün «vergi məqsəduyğunluğu prinsipi» ilə fərqlənir. Burada prinsip deyir ki,

vergi orqanları üçün olan hesabatlar kənar maraqlı şəxslər üçün olan hesabatlar kimi olmalıdır. Maliyyə hesabatı ilə vergi qoyma arasındakı bu cür əlaqə elə ölkələr üçün xarakterikdir ki, onlarda maliyyə hesabatı açıq-aşkar investora səmtləndirilməmişdir.

ABŞ, Böyük Britaniya və Niderland kimi ölkələrdə vergiyə cəlb olunan və hesabat gəlirləri arasındakı əlaqə xeyli zəifdir. Vergi qoyma məqsədləri üçün ayrı hesabatlar hazırlanır. Vergi hesabatlarında tətbiq edilən ölçülmə və tanınma, həmçinin, qiymətləndirmə qaydaları, bütün kənar maraqlı şəxslər üçün maliyyə hesabatlarının hazırlanması zamanı tətbiq olunan qiymətləndirilmə qaydalarından fərqlənə bilər.

Cədvəl 2.3-də 1990-cı illərin situasiyalarına əsaslanan bəzi misallardan istifadə etməklə, hesabat ilə vergi qoyma arasındakı ümumi əlaqələr göstərilmişdir.

Uçot mənfəəti ilə vergi qoyma mənfəəti arasındakı əlaqə vaxt ötdükcə dəyişilə bilər. Məsələn, İspaniya uzun müddət «Asılılıq» sütununda dururdu. Lakin 1989-cu ildə islahatlar aparıldıqdan sonra hesabat mənfəəti ilə vergiyə cəlb olunan mənfəət arasındakı əlaqə zəiflədi və indi ispanlar da «müstəqillik yolundadır».

Cədvəl 2.3. Maliyyə uçotu ilə vergiyə cəlb olunma arasında ümumi qarşılıqlı əlaqə

Müstəqillik	Asılılıq
Danimarka	Almaniya
İrlandiya	Fransa
Böyük Britaniya	Belçika
Niderland	İtaliya
Çexiya	İsveç
Polşa	Norveç

Mənbə: Ordelheide and KMPG (2001), Comparative international Accounting – «Müqayisəli beynəlxalq hesabat» (1998) və Financial Accounting: an international introduction – «Maliyyə hesabatı: beynəlxalq aspektlərə giriş» (2001)-dən işlənilmişdir.

Mədəni fərqlər

Aparılan tədqiqatların nəticələrinə əsasən, mədəni fərqlər milli uçot sistemləri arasındakı uyğunsuzluğun səbəblərindən daha birisidir. Ölkələr arasındakı mədəni fərqlər hesabatların tərtib olunması və informasiyanın açıqlanması zamanı özünü aparmaya təsir göstərən vacib faktor kimi xarakterizə olunur. Mədəni fərqlərin tanınmış tədqiqatçılarından biri Hofştededir (1984). Özünün empirik tədqiqatlar apardığı ölkələr arasındakı mədəni fərqləri təsnifləşdirmək üçün Hofştede dörd elementdən istifadə etmişdir. Bu elementlər – transmilli şirkətlərdən birində (IBM – 1984-cü ildə 39 ölkədə 100 000 işçi dindirilmişdi) aparılan sorğunun nəticələrinə əsaslanan empirik tədqiqatın nəticəsidir. Hofştede bu elementləri belə adlandırmışdı: individualizm, hakimiyyətdən uzaq olmaq, qeyri-müəyyənlikdən qaçmaq və mərdlik. Hofştedenin fikrinə görə, onlar cəmiyyətin aşağıdakı xarakteristikalarını təsvir edir.

İndividualizm, yaxud kollektivism

İndividualizm elə bir sərbəst ictimai struktura üstünlük vermək deməkdir ki, orada insanlar yalnız özlərinə və ən yaxın qohumlarına qayğı göstərməlidirlər. Kollektivism elə bir ciddi ictimai strukturun mövcudluğunu nəzərdə tutur ki, orada insanlar

sözsüz loyallığa cavab olaraq qohumlarının, tayfanın və cəmiyyətin digər üzvlərinin köməyinə bel bağlayırlar. Həmin xarakteristikanın fundamental problemi, özlərinin müxtəlif üzvlərinin cəmiyyət tərəfindən müdafiə olunan müstəqillik dərəcəsidir. Bu fərq «mən»i, yaxud «biz»i seçən insanın özünüdərk etməsilə müəyyən olunur.

Hakimiyyətdən çox, yaxud az uzaqlıq

Hakimiyyətdən uzaqlıq – elə ölçüdür ki, onun vasitəsilə cəmiyyətin üzvləri situasiyanı müəyyənləşdirir və bu situasiyada hakimiyyət idarələrdə və təşkilatlarda ədalətsiz bölüşdürülmüşdür. Hakimiyyətdən çox uzaq olan cəmiyyətlərdə yaşayan insanlar mərtəbəli qaydanı qəbul edirlər, hansında ki, hər kəsə yer var və sonradan bəraət tələb etmir. Bu ölçünün fundamental problemi insanların qeyri-bərabərliyin təzahürlərinə münasibətidir.

Qeyri-müəyyənlikdən qaçmağın güclü və zəif cəhdləri

Qeyri-müəyyənlikdən qaçmaq – cəmiyyət üzvlərinin qeyri-müəyyənliklə, yaxud qeyri-aydınlıqla barışa biləcəyi dərəcəni nəzərdə tutur. Bu hisslər onları müəyyənliyə verilən ümidlərə və sabitliyi qoruyan institutların yaranmasına inanmağa gətirib çıxarır. Qeyri-müəyyənliklərdən qaçmağa güclü motivləri olan cəmiyyətlər, inam və özünüaparmanın ciddi qaydalarına əməl edir və normadan kənarlaşan insanlara qarşı dözümsüzdürlər. Qeyri-müəyyənlikdən qaçmağa zəif motivləri olan cəmiyyətlər daha sərbəst atmosfərə saxlayırlar ki, burada da praktika prinsiplərdən daha çox əhəmiyyət kəsb edir, normadan kənarlaşma isə daha dözümlü şəkildə qəbul olunur.

Kişilik, yaxud qadınlıq

Kişilik dedikdə – cəmiyyətin nailiyyətlərə səy göstərməsi, qəhrəmanlıq, özünə inam və maddi müvəffəqiyyət başa düşülür. Qadınlıq isə, əksinə, qarşılıqlı iştirakı, təvəzökarlığı, zəiflər və həyatın keyfiyyəti haqqında qayğını nəzərdə tutur.

Hofştedenin təsnifatına əsaslanaraq, Qrey (1988) aşağıdakı «hesabat dəyərlərini» müəyyənləşdirmişdir ki, onlar da mədəni dəyərlərlə əlaqələndirilə bilər:

- peşəkarlıq, yaxud, hüquqi nəzarət;
- vahidərzlilik, yaxud çeviklik;
- konservatizm, yaxud optimizm;
- məxfilik, yaxud şəffaflıq.

Məsələ 2.5

Hofştede tərəfindən təsvir olunan mədəni dəyərlər haqda bir daha götür-qoy edin. Onlar Qreyin müəyyənləşdirdiyi hesabat dəyərlərlə necə əlaqəlidir?

Həlli

Bəzi dəyişənlər arasında əlaqə birbaşa mövcuddur, digər xarakteristikalar və dəyərlər arasında əlaqə, yəqin ki, dolayındır.

Peşəkarlıq, yaxud hüquqi nəzarət

Peşəkarlıq, hesabat üçün mühüm olan dəyər kimi individualizmlə əlaqədardır. O, «biz» -dən daha çox «mən» deyilən cəmiyyətə xasdır. Peşəkarlıq həmçinin, hakimiyyətdən az uzaqlıqda olan cəmiyyətə xasdır. Hüquqi nəzarət əks situasiyada məhz hakimiyyətdən çox böyük uzaqlıqda olan cəmiyyətdə müşahidə olunur. Mühasib peşəsinə münasibətdə peşəkarlıq peşəkar cəmiyyət daxilində özünü tənzimləməni nəzərdə tutur. Hüquqi nəzarət hökumət orqanları tərəfindən tənzimləməni nəzərdə tutur. Hüquqi nəzarət, həmçinin, qeyri-müəyyənlikdən qaçmağa güclü cəhd göstərən cəmiyyətə xasdır.

Vahidərzlilik, yaxud çeviklik

Həmcinslik, hər şeydən əvvəl, qeyri-müəyyənlikdən qaçmaq səylərinə uyğun gəlir. Vahidərzliliyin nəticəsi qanunlara daxil edilən, detallaşdırılan qaydalar və onların yerinə yetirilməsinə bağlılıq olur. Beləliklə, vahidərzlilik hakimiyyətdən çox böyük uzaqlıqda olan cəmiyyətə və «biz» -dən daha çox «mən» deyilən cəmiyyətə xasdır. Çeviklik isə qeyri-müəyyənlikdən qaçmağa yönələn zəif cəhdlərlə, hakimiyyətdən az dərəcədə uzaqlıqda olmaqla və individualizmlə assosiasiya olunur.

Konservatizm, yaxud optimizm

Konservatizm qeyri-müəyyənlikdən qaçmaq cəhdlərinə uyğun gəlir. Belə cəmiyyətlərdə insanlar mənfəətin tanınmasında və aktivlərin kəmiyyətinin qiymətləndirilməsində daha konservativdirlər. Konservatizm – mühasibin başlıca keyfiyyətidir, xüsusən də, Kontinental Avropada, harada ki, hesabat daha çox kreditora səmtləndirilir və harada ki, hesabat və vergi qoyma mənfəəti arasında daha sıx əlaqə mövcuddur.

Məxfilik, yaxud şəffaflıq

Məxfilik konfidensiallığa üstünlük verməyi nəzərdə tutur. O, qeyri-müəyyənlikdən qaçmaq cəhdinə uyğun gəlir, həmçinin, hakimiyyətdən çox böyük uzaqlıqda olan cəmiyyətə xasdır. İnformasiya assimetriyası müxtəlif tərəflər arasındakı qeyri-bərabərliyi və hakimiyyət münasibətlərini dərinləşdirir. Məxfilik şirkətlər tərəfindən informasiyanın açıqlanması səviyyəsində bilavasitə özünü göstərir.

Biz, hesabatın milli sistemləri arasındakı fərqlərin səbəbləri olan ədəbiyyatda nəzərdən keçirilən daha mühüm iqtisadi və mədəni xüsusiyyətləri müzakirə etdik ətraflı surətdə araşdırdıq. Fərqlərin səbəbi kimi, həmçinin, ədəbiyyatda təsvir edilən digər faktorlara, məsələn, ölkələrin iqtisadi inkişafı səviyyəsi, sənayeləşmə dərəcəsi, inflyasiyanın səviyyələri, uçot və hesabatın nəzəri müddəalarına bağlılıq (belə ki, mənfəətin müəyyənləşdirilməsi və qiymətləndirilməsi Niderlandda Limperqin nəzəriyyəsinə əsaslanır, Almaniya isə maliyyə hesabatının əsasında Şmalenbaxın nəzəriyyəsi durur) aiddir. Bu fəslin növbəti bölməsində biz, bu müxtəlif iqtisadi və mədəni faktorların ayrıca götürülən hər bir ölkədə uçot praktikasının və maliyyə hesabatı standartlarının formalaşmasına necə təsir göstərdiyini təhlil edəcəyik.

Uçot sistemlərindəki fərqlər

Uçot onun aparıldığı mühitdən, müxtəlif mədəni, iqtisadi, hüquqi və siyasi mühitlərdən asılı olduğu üçün, uçot və hesabatın da müxtəlif sistemləri yaradılır.

Bu fəsildə biz diqqətimizi uçot və hesabat sistemlərində olan bu cür fərqlərə yönəldəcəyik. Sonra biz, mühasibat uçotunun ümumqəbuledilmiş prinsiplərdəki fərqləri nəzərdən keçirəcəyik. «Hesabat sistemləri» adı altında biz hesabat sistemlərini xarakterizə edən iki elementi, məhz hesabatın tənzimlənməsinin təşkilini və mühasiblərin peşə fəaliyyətinin təşkilini başa düşürük.

Hesabatın tənzimlənməsinin növləri

Əgər səhmdarlar kapitalın əsas mənbəyidirlərsə, onda onlardan şirkətin özü haqda maliyyə informasiyasını necə ötürməsinə böyük maraq göstərməsini gözləmək lazımdır. Səhmdarlar, sözsüz, maliyyə hesabatının formalaşması və ötürülməsi də daxil olmaqla, kommunikasiyalar prosesinə təsir etmək istəyirlər. Səhmdarlar, əsasən, bu məqsədə onların adından kommunikasiyalar prosesini və şirkət üçün onun nəticələrini yoxlayan peşəkar mühasibləri müddə ilə cəlb etməklə nail olmağa cəhd göstərir. Öz vəzifələrini lazımi səviyyədə yerinə yetirmək imkanlarına malik olmaq üçün, belə ölkələrdə mühasiblər standartlaşma işində mühüm rol oynamağa başlamışlar.

Məsələ 2.6

Müxtəlif ölkələrdə istifadə olunan müxtəlif maliyyələşdirmə mənbələri haqda informasiyanın və onlarda mövcud olan hüquqi əsasların verilməmiş olduğu cədvəl 2.1 və 2.2-ni nəzərdən keçirin. Sizin fikrinizcə bu və ya digər ölkədə hesabatın tənzimlənməsinin hansı tipi qəbul edilmişdir?

Həlli

Cədvəl 2.1 və 2.2-ni bir daha nəzərdən keçirərək biz, maliyyələşmə mənbələri (borc, yaxud səhmdar kapital) ilə mövcud hüquqi sistemlər (mülki və ya ümumi hüquq) arasında bəzi korrelyasiyanı müşahidə edirik. Fond bazarlarının aktiv fəaliyyət göstərdiyi ölkələrin əksəriyyətində ümumi hüquq sistemi ağalıq edir. Bu, özəl bölmə tərəfindən maliyyə hesabatının qaydalarının və standartlarının işlənilib hazırlanmasına kömək edir.

Şirkətlərin, əsasən, borc hesabına maliyyələşdirildiyi ölkələrdə mülki hüquq sistemi fəaliyyət göstərir. Belə ölkələrdə kreditörün müdafiəsi prioritet hesab olunur, iri kreditörlər isə, məsələn, banklar da, həmçinin, firmalardan daxili informasiya almaq imkanlarına malikdirlər və şirkətlər tərəfindən dərc etdirilən hamı üçün əl çatası maliyyə informasiyasına daha az ehtiyac hiss edirlər. Belə ölkələrdə maliyyə hesabatının tənzimlənməsi, adətən, hökumət orqanlarının əlində olur.

Onlarda biz dövlət orqanlarının öz məqsədləri üçün maliyyə hesabatını necə istifadə etdiyini müşahidə edə bilərik. Hər şeydən əvvəl, belə ölkələrdə illik hesabatlar vergiqoyma məqsədləri üçün istifadə olunur. İkincisi, maliyyə hesabatları dövlət orqanları tərəfindən xüsusi informasiya məqsədlərilə istifadə oluna bilər (məsələn, Belçikada Kralın 1996-cı il fərmanına əsasən, maliyyə hesabatlarına sosial balans hesabatı deyilən hesabat da daxil edilməlidir). Bu sənəddə məşğulluq üzrə, məsələn, müxtəlif kateqoriyalara bölünməklə, işləyənlərin sayı, məşğulluqda olan dəyişilmə, iş yerlərinin yaradılmasında dövlətin stimullaşdırma vəsaitlərindən istifadə kimi statistik məlumatlar vardır. O, əsasən məşğulluq məsələləri üzrə hökumət

orqanlarının informasiyaya olan tələbatlarını ödəyir və bu sahədə hökumətin siyasətinin effektivliyinin qiymətləndirilməsinə imkan verir. Belə ölkələrdə maliyyə hesabatı, əsasən, hüquqi normaların və vergi qanunvericiliyinin tələblərinə uyğunlaşdırılır.

Bu fərqlərin nəticəsi dünyada hesabatın tənzimlənməsinin iki sisteminin mövcudluğu olmuşdur. Hər şeydən əvvəl, hesabatı tənzimləmə funksiyasının özəl bölmənin əlində olduğu ölkələri yada salaq. Bunlar Böyük Britaniya, ABŞ, Avstraliya və Niderlanddır. İkincisi, elə ölkələr vardır ki, onlarda dövlət orqanları hesabatın tənzimlənməsində mühüm rol oynayır. Belə sistem Kontinental Avropanın bir sıra ölkələrində müşahidə olunur. Onlarda hesabatın detallaşdırılmış qaydaları, adətən korporativ hüquqa aid olan qanunlara daxil edilir.

Mühasiblərin peşə fəaliyyətinin təşkilindəki fərqlər

Nə zaman ki, şirkətlər səhmdar kapitalı hesabına maliyyələşdirilir, bu kapital isə çoxlu sayda kiçik səhmdarların əlindədir, belə səhmdarlar üçün maliyyə hesabatlarında olan informasiyanın keyfiyyətinə və etibarlılığına yaxşı təşkil olunmuş nəzarət sistemi tələb olunur. Mühasibat cəmiyyətinin təsirli olmasına və fəaliyyət miqyasına dərc edilmiş maliyyə informasiyası, bilavasitə kənar nəzarət, yaxud audit mexanizmlərinə olan tələbat təsir göstərir. Cədvəl 2.4-dən görünür ki, fəal maliyyə bazarları olan ölkələrdə belə peşəkar cəmiyyət, şirkətlər, əsasən, borc hesabına maliyyələşən ölkələrə nisbətən tez meydana gəlmişdir.

Biz müşahidə edirik ki, yaxşı təşkil olunmuş peşəkar mühasibat cəmiyyəti olan ölkələrdə, həmin peşəkarların hesabatın formalaşmasının yerli praktikasına və milli GAAP-a təsiri, peşəkar təşkilatların böyük olmadığı və daha az inkişaf etdiyi ölkələrdə olduğundan güclüdür.

Cədvəl 2.4. Peşəkar mühasibat təşkilatlarının yaranması tarixləri

Ölkə	Təşkilat		Yaranma tarixi (sələf təşkilatın yaranma tarixi)
Avstriya	Institut Osterreichischer Wirtschaftsprüfer	Təsərrüfata Avstriya nəzarətçiləri institutu	1998
Belçika	Institut der Bedrijfsrevisoren/ Institut des Reviseurs d'Entreprises	Müəssisələrin təftişçiləri institutu	1953
İngiltərə və Uels	Institute of Chartered Accountants in England and Wales	İngiltərə və Uelsin diplomlu mühasiblər institutu	1880 (1870)
Danimarka	Forenningen af Statsautoriserede Revisorer	Müəllifləşdirilmiş təftişçilər assosiasiyası	1912
Finlandiya	KHT – yhdistys	Müəllifləşdirilmiş ictimai mühasiblərin Finlandiya institutu	1925 (1911)
Fransa	Ordre des Experts Comptables	Mühasiblər-ekspertlər palatası	1942
Almaniya	Institut der Wirtschaftsprüfer	Təsərrüfata nəzarətçilər institutu	1932
İrlandiya	Institut of Chartered Accountants of Ireland	İrlandiyanın diplomlu mühasiblər institutu	1888

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

İtaliya	Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti	Kommersiya şirkətləri mühasiblərinin milli şurası	1924
	Collegio dei Ragionieri Periti Commerciali	Mühasiblərin və kommersiya mütəxəssislərinin kollegiyası	1906
Yaponiya	Japanese Institute of Certified Public Accountants	Yaponiya diplomlu mühasiblər institutu	1948 (1927)
Norveç	Den norske Revisorforening	Norveçin təftişçilər birliyi	1999 (1930)
Portuqaliya	Sociedade Portuguesa de Contabilidade	Portuqaliya mühasiblər cəmiyyəti	1930
Şotlandiya	Institute of Chartered Accountants of Scotland	Şotlandiyanın diplomlu mühasiblər institutu	1951 (1854)
İspaniya	Institute of Sworn Auditors of Accounts	Andlı auditorlar institutu	1943
İsveç	Foreningen Auktoriserade Revisorer (FAR)	Müəllifləşdirilmiş təftişçilər birliyi	1923
	Svenska Revisorsamfundet (SRS)	Təftişçilərin İsveç birliyi	1899
Niderland	Nederlands institut voor Registeraccountants	Hollandiya mühasiblər institutu	1967 (1895)
Yeni Zelandiya	New Zealand Society of Accountants	Mühasiblərin Yeni Zelandiya cəmiyyəti	1909 (1894)
Birləşmiş Ştatlar	American Institute of Certified Public Accountants	Amerika diplomlu mühasiblər institutu	1887

Mənbə: Ordelheide and KMPG (2001), Comparative International Accounting – «Müqayisəli beynəlxalq hesabat» (1998) və Financial Accounting: an international introduction – «Maliyyə hesabatı: beynəlxalq aspektlərə giriş» (2001).

Milli GAAP-ların xarakteristikaları və onların arasındakı fərqlər

İqtisadi fərqlər və mühitdəki fərqlər hesabat sistemləri arasındakı (məsələn, onların tənzimlənməsi hissəsində), uçot qiymətləndirilmələrindəki (bax: Qrey, 1988) və maliyyə hesabatının istiqamətlərindəki fərqləri müəyyənləşdirir. Bu elementlər birlikdə milli standartlara və hesabat praktikasına təsir göstərir. Aşağıdakı maliyyə hesabatlarında olan bəzi fərqlərin nümunələri göstərilir. Baxmayaraq ki, onlar müxtəlif yarımbölmələrdə verilmişdir, onların arasında əlaqə mövcuddur.

Səhmdara, yaxud marağı olan şəxsə istiqamət

Mülkiyyətin inkişaf etmiş olduğu ölkələrdə yüksəkkeyfiyyətli dərc edilən maliyyə informasiyasına tələbat mövcuddur. Şirkətlər maliyyə bazarına arxalandıqları üçün informasiyanın açıqlanması son dərəcə mühüm faktor sayılır, belə ki, mövcud və potensial səhmdarların şirkətlərin vəsait qoymaq, yaxud öz investisiyalarını artırmaq istədiyi daxili informasiyasına çıxışları yoxdur. Belə ölkələrdə informasiyanın

açıqlanmasına nail olmaq məqsədilə göstərilən təzyiq, maliyyələşmə mənbələrinin daxili informasiyanı almaq hüququna malik olan ölkələrdə olduğundan daha güclüdür. İnformasiyanın açıqlanmasına və auditin həcminə münasibətdə müxtəlif tələbatlarla yanaşı, kreditora, yaxud səhmdar kapitalına istiqamətlənmək qiymətləndirmə problemlərinin həllinə birbaşa təsir göstərir.

Səhmdar kapitalla istiqamətlənmiş ölkələrdə, maliyyə hesabatının məqsədi, istehsalat göstəriciləri və biznesin səmərəliliyi haqda mövcud və potensial səhmdarlara informasiya verməkdən ibarətdir. Mənfəətin ölçülməsi çox vacibdir, mənfəət haqqında hesabat məlumatları isə şirkətin gələcək vəziyyətini proqnozlaşdırmaq üçün (hesabat informasiyasının əhəmiyyətliliyini yada salaraq) istifadə oluna bilər. Şirkətlərin borc hesabına maliyyələşdirildiyi ölkələrdə maliyyə hesabatları bir çox maraqlı şəxslərin, xüsusən də, kreditörlərin və dövlət orqanlarının informasiyaya olan tələbatlarını ödəyir. Onları şirkətin əsas aktivləri və vergiqoyma mənfəətinin müəyyənləşdirilməsi haqda informasiya maraqlandırır. Borc götürməyə, yaxud səhmdar kapitalla meyillilik, hesabatın müxtəlif sistemləri və prinsiplərini meydana çıxarır ki, onlar barədə aşağıda söhbət gedəcəkdir.

Ədalətlik, yaxud qanunilik

Ümumi hüququn qüvvədə olduğu ölkələrdə maliyyə hesabatı, şirkətin maliyyə vəziyyətinin düzgün əks etdirilməsidir. Böyük Britaniyada bu cür qaydanı «doğru və ədalətli yanaşma» konsepsiyası adlandırırlar. Mülki hüququn qüvvədə olduğu ölkələrdə maliyyə hesabatı qaydaların və vergi qanunvericiliyinin tələblərinə uyğun qurulmuşdur. Belə fərqləri daha çox «məzmunun formadan üstünlüyü» kimi xarakterizə edirlər. Bununla əlaqədar olaraq, icarə müqavilələrinin mühasibat uçotu daha tez-tez yada salınır. Səhmdar kapitalla güclü meyilliliyin olduğu və düzgünlüyün üstün tutulduğu ölkələrdə, icarə müqaviləsi ilə əldə olunan əmlak, çox hallarda kapitallaşdırılır və balans hesabatında əks etdirilir, hərçənd ki, şirkət aktivlərin qanuni sahibi sayılmır (məsələn, Böyük Britaniyada və ABŞ-da bu cür hərəkət edirlər). Mülki hüquqdan daha çox istifadə edən dövlətlərdə firma tərəfindən istifadə olunan belə aktivlər balansda əks etdirilmir, çünki şirkət onların qanuni mülkiyyətçisi deyildir (məsələn, Fransada belə hərəkət edirlər). Bu fərq şirkətlərin borcu ilə səhmdar kapitalı arasındakı nisbət üçün böyük əhəmiyyət kəsb edir (misal, Euro Disney SCA, bax: fəsil 26).

Konservatizm, yaxud hesablamalar

Maliyyə hesabatının daha çox kreditora istiqamətləndiyi və vergiqoyma məqsədlərilə istifadə edildiyi ölkələrdə, qiymətləndirmə qaydaları, səhmdarlara meyilli ölkələrlə müqayisədə daha konservativdir və ehtiyatlıdır. Hesablamalara əsaslanan yanaşmanın əksinə olaraq konservativ yanaşmaya bağlılıq, qiymətləndirmə qaydalarının və uçot praktikasının başqa seçiminə gətirib çıxarır. Məsələn, əgər konservatizm maliyyə hesabatının mühüm fərqləndirici xüsusiyyətidirsə, amortizasiyaya rəğmən azalan qalıq metodu, amortizasiyanın hesablanması bərabər («düzxətli») metoduna nisbətən daha tez-tez istifadə edilir. Konservativ hesabatı çox hallarda hesablama metoduna əsaslanan sistemlə müqayisədə daha az yüksək mənfəətlər göstərən sistem adlandırırlar.

Bununla yanaşı, daha yüksək amortizasiya hesablamaq və ehtiyatlar yaratmaqla, belə şirkətlər iqtisadi tənəzzül dövründə yaxşı nəticələr göstərə bilər.

Hazırkı dövrdə konservativ hesabatda tanınan mənfəətin keyfiyyətinin müəyyənləşdirilməsinə yönəldilən çoxsaylı tədqiqatlar aparılır. Hesabat informasiyasının keyfiyyəti dedikdə, gələcək müvəffəqiyyətlərin (hesabat informasiyasının əhəmiyyətli göstəriciləri) proqnozlaşdırılması üçün hesabat göstəricilərindən istifadə olunması imkanları başa düşülür. Bu tədqiqatların nəticələri göstərir ki, konservativ hesabat praktikası şəraitində hazırlanan informasiya az əhəmiyyətliyə malikdir. Penman və Tsanq (2002) təsdiq edirlər ki, «hesabatın konservativliyinin şərti indeksinin və mənfəətin keyfiyyətinin şərti indeksinin istifadəsi zamanı, həmin tədqiqat konservativ hesabatla əlaqəli investisiyalarda dəyişikliklərin nəticəsində mənfəətin keyfiyyətinin aşağı olduğunu göstərdi».

Hesabatın vahid-tərzliliyi planları və formatı

Mülki hüququn qüvvədə olduğu ölkələrdə, tənzimləyici orqanlar tərəfindən vahid-tərzliliyə böyük diqqət yetirilir. Hesabatın təsbit olunmuş planlara uyğunluğu (Fransa, İspaniya və Belçika) balans hesabatlarının və mənfəət və zərərlər haqqında hesabatların detallaşdırılmış formatları vahid-tərzliliyə edilən səylərin nəticəsidir. Əgər tənzimləmə dövlət orqanlarının əlindədirsə, balans hesabatının, mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın və izahat vərəqələrinin strukturları daha çox detallaşmış olur. Avropa İttifaqının Dördüncü və Yeddinci direktivlərinə uyğun olaraq tətbiq edilən balans hesabatlarının, mənfəət və zərərlər haqqında hesabatların sxemləri, MHBSŞ tərəfindən təklif edilən sxemlərdən daha çox detallaşdırılmışdır.

Konsolidəolunan hesabat

Maliyyə hesabatının, əsasən, səhmdarlara istiqamətləndirildiyi ölkələrdə konsolidəolunan hesabatın hazırlanması və dərc etdirilməsi xeyli əvvəllər meydana gəlmişdir. ABŞ-da konsolidəolunan maliyyə hesabatının hazırlanması praktikası, artıq XX əsrin iyirminci illərində geniş yayılmışdı. Böyük Britaniyada və Niderlandda o, XX əsrin otuzuncu illərində geniş yayılmağa başlamışdı. Kreditorlara istiqamətləndirilmənin tipik olduğu ölkələrdə (bu ölkələrdə mülki hüquq qüvvədədir) konsolidəolunan hesabatın hazırlanması zəruriliyi qanunvericiliklə təsbit edilmişdir. Bu XX əsrin ikinci yarısının sonunda edilmişdir (Almaniya – səhmdar cəmiyyətlər haqqında 1965-ci ildən olan Qanun. Fransa – səhmləri birjələrdə dövr edən şirkətlərə konsolidəolunan hesabatları dərc etdirməyi məcbur edən, 1985-ci ilə qəbul olunmuş Qanun, Belçika – 1990-cı il mart tarixli kral fərmanı, İtaliya – konsolidəolunan hesabatın hazırlanması XX əsrin doxsanıncı illərindən məcburi oldu).

Təxirəsalınmış vergilər

Vergi qoyma və hesabat mənfəətləri arasında birbaşa əlaqənin olmadığı ölkələrdə, balans hesabatında təxirəsalınan vergilərin əks etdirilməsi praktikası yaxşı kök salmışdır. Vergi qoyma və hesabat mənfəətləri arasında sıx əlaqənin olduğu ölkələrdə təxirəsalınan vergilərin hesablanması və formalaşması praktikası nisbətən yenidir. Bundan başqa, belə ölkələrin şirkətlərinin müxtəlif hesabatlarında «Təxirəsalınan vergilər» maddəsində göstərilən məbləğlər o qədər də böyük deyildir.

Ölkələrin təsnifatı

Hesabat praktikasında nəzərdən keçirilmiş fərqləri izah edən mümkün səbələrin tədqiqi nəticəsində, təsiretmənin bir neçə faktoru aşkarlanmışdır (o cümlədən, maliyyələşmə mənbələri, hüquqi əsaslar, mədəni fərqlər və vergiqoyma). Bu dəyişənlər müxtəlif ölkələrdə mövcud olan hesabat sistemini (peşə fəaliyyətinin tənzimlənməsi və təşkili), hesabatın dəyərli olmasını və onun praktikasını müəyyənləşdirir.

Bu müxtəlif faktorlar tədqiqatçılar tərəfindən ölkələrin ayrı, daha həmcins qruplar üzrə təsnifatını aparmaq üçün qrup halında olan dəyişənlər kimi istifadə olunur. Təsnifatın yaradılmasına xüsusi maraq XX əsrin yetmişinci-səksənci illəri üçün xarakterikdir. Onların nümunələrinə aşağıdakı nəşrlərdə təsadüf etmək olar: Hetfild (1966), Müller (1967), Zaydler (1967), Amerika mühasibat uçotu assosiasiyası (1977), Da Kosta, Burjua və Louson (1978), Frank (1979) və Hayr və Frank (1980). Ölkələrin Hobs tərəfindən təklif olunan təsnifat modelindən daha tez-tez sitat gətirilir.

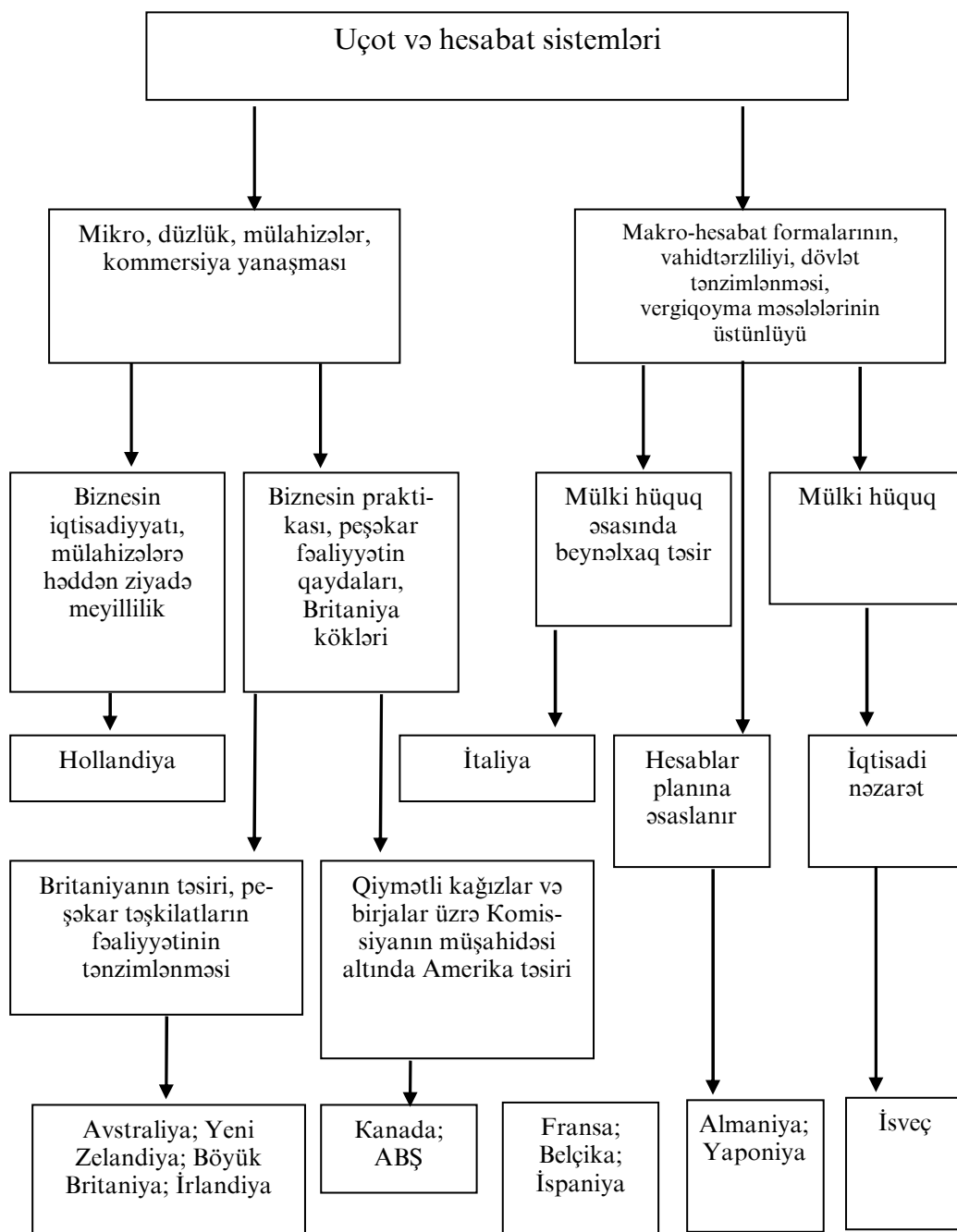
Ölkələrin təsnifatına yanaşmalardan biri kimi Hobsun təsnifat sistemini nəzərdən keçirək. İstisna olaraq nəzərdən keçirilən fərqlərə əsaslanan təsnifata cəhdlər ötən yüzilliyin doxsanıncı illərində dayandırılmışdır, lakin Hobsun təklif etdiyi sxem bu günədək dərsləklərdə təsadüf olunur.

Hobsun təsnifləşdirmə tədqiqatının əsasını qərb ölkələrindəki açıq səhmdar cəmiyyətlərin maliyyə hesabatlarının praktikası təşkil edir. Təsnifat Avropa İttifaqı ölkələrində korporativ qanunvericilik üzrə Dördüncü direktiv qəbul edilənə və MHBS meydana gələnədək 1980-ci ildə aparılmışdır. Hobs aşağıdakı doqquz fərqləndirici dəyişənləri seçmişdir:

1. Birjalarda qeydə alınan şirkətlərin hesabatlarından istifadəçilərin tipləri.
2. Qanunun, yaxud standartların qaydaları detallaşdırma və fikirlərin sərbəst əks etdirilməsini istisnalashdırma dərəcəsi.
3. Ölçülmə hissəsində vergiqoyma qaydalarının əhəmiyyəti.
4. Konservatizm və ehtiyatlılıq.
5. Tarixi dəyərdən istifadə olunmasına ciddi yanaşma.
6. Əsas və əlavə hesablarda əvəzlənmə qiymətinin (bərpa dəyərinin) korrektə olunmasına həssaslıq.
7. Konsolidəolunan hesabatların təqdim olunma praktikası.
8. Böyük ehtiyatlar yığmaq və mənfəəti tarazlaşdırmaq imkanı.
9. Şikrətlər tərəfindən qaydaların tətbiq olunmasının vahid tərzi liliyi.

Fərqləndirici faktorlardan bəziləri izahedici dəyişənlərdir (məsələn, 1-ci və 2-ci faktorlar), eyni zamanda, digərləri isə daha çox qiymətləndirmə praktikasına (məsələn, 4 və 8) aid edilir (bax: şəkil 2.1).

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI



Şəkil 2.1. Bir sıra inkişaf etmiş ölkələrin hesabat sistemlərinin təsnifat variantı

Mənbə: Hobs, 1980.

XX əsrin doxsanıncı illərində daha «təmiz» təsnifata cəhd edilmişdi. Onların arasında biz elələrini ayıraq ki, onlarda ölkələrin qrupları biri-birinə yaxınlaşsın, eyni bir qrupa daha çox ölkə düşsün.

Bu fəsilə biz, konkret bir ölkədə mövcud olan hesabat sisteminin (maliyyə hesabatının standartlarının və praktikasının, hesabat fəaliyyətinin tənzimlənməsi tiplərinin və peşəkarlığın) milli yaxud yerli xüsusiyyətlərdən və təsirlərdən necə asılı olduğunu izah etdik. Bununla yanaşı, elə ölkələr mövcuddur ki, burada qüvvədə

olan hesabat sistemi milli xüsusiyyətlərin təsirinin nəticəsi deyildir. Onlar həmin ölkələrə «ixrac» olunmuşdur, ya «iqtisadi», yaxud «siyasi» cəhətdən tətbiq edilmişdir. Keçmişdə qərb ölkələri hesabat sistemlərini öz müstəmləkələrinə «ixrac» edirdi. Məsələn, Sinqapurda qüvvədə olan hesabat sistemi, həmçinin, yerli GAAP Britaniya sisteminə və Britaniya GAAP-na çox oxşardır. Bir sıra Afrika ölkələrində – keçmiş fransız müstəmləkələrində - vahid hesablar planı Fransanın plan comptable – sinə oxşar – tətbiq edilir.

Daha gec baş vermiş hadisə - global münasibətlərə daxil olan iqtisadi tərəqqi yolunu keçmiş ölkələrdə standartların tətbiqidir. Məsələn, Şərqi Avropa ölkələri MHBS-ni daha sürətlə qəbul etməyə hazırlaşır. Lakin bir sıra daha az inkişafetmiş ölkələr artıq MHBS-ni qəbul etmişlər, hərçənd ki, məlum deyildir, yerli iqtisadiyyatlara hesabatın texniki standartlarının belə toplusu lazımdır.

Təsnifat məsələləri: son dəyişikliklər

Bu fəsildə artıq qeyd olunduğu kimi, ölkələri həmcins qruplara birləşdirərək təsnifləşdirmək cəhdləri XX əsrin doxsanıncı illərində daha az-az olurdu. Səksəninci illərdə Dördüncü direktivin qəbul edilməsi Aİ-ni iştirakçı dövlətlərində və doxsanıncı illərdə də maliyyə bazarlarının qloballaşmasının təsiri altında müxtəlif ölkələrin hesabat praktikası yaxınlaşmağa başladı. Bu dəyişikliklər indiyə qədər davam edir və bəzi fərqlər artıq daha az nəzərə çarpır, şikrətlərin bəzi kateqoriyalarında yaxud maliyyə hesabatının bəzi maddələrində isə onlar, demək olar ki, yoxa çıxmışdır. Gəlin həmin təkamülün bəzi nümunələrini nəzərdən keçirək.

Hobsun təsnifatına görə Yaponiya, məsələn, Almaniya ilə bir qrupa düşür. Ancaq, hərçənd ki, Yaponiyanın hesabat və vergiqoyma sahəsindəki qanunvericiliyi Almaniya sisteminə əsaslanır, yapon açıq səhmdar cəmiyyətləri konsolidəolunan hesabatı hazırlayarkən Amerika GAAP-na istiqamətlənir. Buna görə də, daha sonrakı təsnifat misallarında Yaponiya Almaniya ilə uzaqlaşır.

İspaniya kontinental tipli vergiqoymaya istiqamətlənmiş makrohesabat sistemli ölkələrlə bir qrupa düşmüşdür. Aİ-nin direktivləri tətbiq edildikcə, İspaniyada kommersiya və vergi hesabatı arasındakı əlaqə zəifləyir (Qonzalo və Qallizo, 1992).

Hazırda ABŞ-da və Böyük Britaniyada tətbiq edilən çoxsaylı standartlara diqqət yetirildikdə, görünür ki, bu ölkələrdə situasiya çoxlu detallaşdırılmış qaydaların mövcudluğuna tərəf təkamül edir. Beləliklə, tənzimləmənin detallaşdırılması səviyyəsinə görə bu ölkələr mülki hüquq sisteminin qüvvədə olduğu ölkələrə yaxınlaşır.

Təkcə Niderland yeganə ölkədir ki, öz qrupunda qalır və o, bu qrupa ənənəvi təsnifat üzrə düşmüşdür. Bu, xeyli dərəcədə biznesin iqtisadi konsepsiyalarının qiymətləndirmə (məsələn, Limpberqin nəzəriyyəsi ilə) praktikasının müəyyənləşdirilməsindən asılı olması ilə izah olunur. Lakin cari dəyərin qiymətləndirilməsi metodu getdikcə daha az yayılmış olur, qiymətləndirmə praktikası və qaydaları isə digər Avropa ölkələrinin qaydalarına və praktikasına daha çox oxşamağa başlayır. Təsnifatın bir qədər əvvəlki misallarında Niderland onlara yaxınlaşmışdır.

XX əsrin 80-ci illərində hər bir açıq səhmdar cəmiyyəti bir fond birjasında, daha çox milli birjada qeydə alınırdı. Səksəninci illərin sonlarından daha çox şirkət iki birjada çıxış etmək cəhdləri göstərir. Bir çox Avropa transmilli şirkətləri xarici maliyyə, xüsusən də, Amerika bazarlarına çıxmışdır. Məsələn, Almaniya həmin

vaxt Daimler-Benz firması illik hesabatın iki dəstini, məhz Almaniya GAAP-na uyğun hazırlanmış illik hesabatı və Amerika GAAP-na uyğun hazırlanmış illik hesabatı dərc etdirməyə başladı. O vaxt müxtəlif GAAP-lara uyğun olaraq göstərilən səhmdar kapital ilə gəlirlər arasındakı fərq çoxlarını təəccübləndirdi. Şəkil 2.2 bütün dünyada məşhurlaşdı.

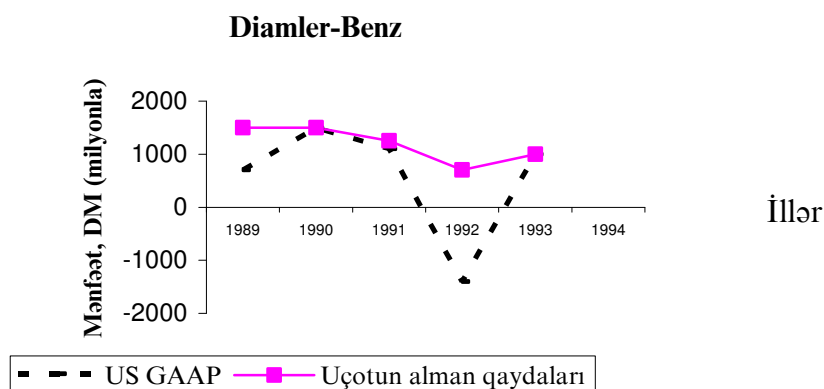
Şəkil 2.2 hesabatın konservativ praktikasının hesabatda göstərilən nəticələrə təsirini açıqca sübuta yetirir. 1993-cü ildə Daimler-Benz-in nəticələri Amerika GAAP-ı üzrə xeyli aşağıdır, çünki konservativ hesabat bəzi tarazlaşmaya gətirib çıxarır. Qiymətləndirmənin konservativ qaydalarının tətbiqi sayəsində mənfəət «yaxşı» illərdə ixtisar edilmiş, iqtisadi göstəricilərin aşağı düşməsi zamanı isə nəticələr artırıla bilərdi.

Belə artan effektivliyin nümunəsini, İsveçrə GAAP-na uyğun olaraq hazırlanmış Swiss SAir Group holding şirkətinin illik hesabatlarında da görmək olar. Swiss SAir Group üçün acınacaqlı olan 2000-ci maliyyə ilində holding şirkətinin illik hesabatı izahat vərəqəsinin 13-cü maddəsində oxucuya aşağıdakı məlumatlar verilir:

13. Gizli ehtiyatların hərəkəti.

2000-ci ildə gizli ehtiyatlardan 69 mln. İsveçrə frankı məbləğində xərcənlənmişdir.

Mənbə: Swiss SAir Group-yn (holding şirkətinin) 2000-ci il üçün illik hesabatının izahat vərəqəsinin 13-cü maddəsinin, 51-ci sətri.



Şəkil 2.2. Daimler-Benz firmasının 1989-1994-cü illərdə mənfəətliliyin təkamülü.

Mənbə: Daimler-Benz firmasının 1989-1994-cü illər üzrə illik hesabatları.

Təqdim olunan nəticələrdəki və səhmdar kapitaldakı fərqlər nəinki təkcə konservativ GAAP ilə hesablamalara əsaslanan GAAP arasında baş verir. Onlar eyni istiqamətləri ÇAAP-lar arasında da baş verə bilər. Cədvəl 2.5-də Amerika GAAP-na və Britaniya GAAP-na uyğun olaraq British Airways və Ryanair-in nəticələrinin və səhmdar kapitalının təqdim edilməsinin nümunəsi verilmişdir.

Bir çox İsveçrə, alman və Skandinaviya transmilli şirkətləri XX əsrin doxsanıncı illərində MHBS-ə keçmişlər. Birjalarda qeydə alınan bir sıra Fransa şirkətləri Amerika GAAP-nı (məsələn, Total Fina, Suez), yaxud MHBS-ni (məsələn, Eutelsat, Remy, Cointrea, Renault) tətbiq edərək konsolidəolunan hesabat hazırlayırlar.

Belə təkamülün nəticəsi əksər – ölkələrdə iki qrup şirkətlərin meydana çıxması olmuşdur. Birinci qrup dünya maliyyə bazarlarında vəsait almağa cəhd göstərən şirkətlərdən ibarətdir və buna görə də, onlar özlərinin maliyyə informasiyasının müqayisəliliyini bütün dünyada yüngülləşdirən hesabatın aparılması qaydalarını tətbiq

etməyə başladı. Digər böyük qrup səhmləri birjalarda dövr etməyən yerli kiçik və orta şirkətlərdən ibarətdir ki, onlar da, yenə də, milli GAAP-larını tətbiq etməyə üstünlük verərdi.

Cədvəl 2.5 Britaniya və Amerikan GAAP-larına uyğun olaraq Ryanair və British Airways-in səhmdar kapitalının və mənfəətinin müqayisəli məlumatları

Mənbələr: British Airways və Ryanair-in illik hesabatları.

Ryanair, mln. €	1998	1999	2000	2001
Britaniya GAAP-ı üzrə xalis mənfəət	45 525	57 471	72 518	104 484
Hesabat sisteminin dəyişilməsinin kumilyativ effektivliyində Amerika GAAP-ı üzrə xalis mənfəət	36 693	61 771 23 122		
Amerika GAAP-ı üzrə xalis mənfəət	36 693	84 893	71 866	112 388
Britaniya GAAP-ı üzrə səhmdar kapital	133 472	250 964	441 357	669 898
Amerika GAAP-ı üzrə səhmdar kapital	102 696	249 912	439 340	674 386
British Airways, mln. €	1998	1999	2000	2001
Britaniya GAAP-ı xalis mənfəət	460	206	-21	114
Amerika GAAP-ı üzrə xalis mənfəət	654	104	-451	226
Amerika GAAP-ı üzrə səhmdar kapital	3 321	3 355	3 147	3 215
Amerika GAAP-ı üzrə səhmdar kapital	3 044	3 198	2 389	2 334

Görünür ki, bütün dünyada kapitallar əldə edən iri şirkətlər üçün onların yerləşdiyi yer, illik hesabatların hazırlanılması məqsədilə tətbiq olunan mühasibat qaydalarının və prinsiplərinin seçimdə artıq əhəmiyyətli rol oynamır. Belə bir fakt daha vacibdir ki, bu şirkətlər beynəlxalq maliyyə bazarlarına müraciət etmişdir. Son illərdə onların maliyyə bazarlarına çıxışı və şirkətlərin beynəlxalq, qlobal miqyasda işləməsi faktı hesabatla münasibəti izah edən mühüm faktorlar olmuşdur. Hətta, səhmləri birjalarda dövr etməyən qlobal oyunçular belə, özlərinin illik hesabatlarını hazırlayan zaman MHBS-i, yaxud Amerika GAAP-nı tətbiq etməyə başlamışlar. Digər mühüm element şirkətin ərazi mənsubiyyətidir. Bəzi sahələrdə hesabatın hazırlanmasının müəyyən praktikasının tətbiqi üstünlük təşkil edir ki, ona da, şirkətlər qanunvericilik və fond birjalari tərəfindən təzyiq olmadan bütün dünyada əməl edir. Məsələn, proqram təminatının hazırlanması və yayılması ilə məşğul olan bütün firmalar bu sahədə üstünlük təşkil edən Amerika GAAP-nın tətbiqinə üstünlük verir.

Uçot və hesabat praktikasının qlobal harmonizasiyaya doğru hərəkəti ilə əlaqədar olaraq gözləmək olar ki, hesabatla münasibətdə milli təsirlər tezliklə aradan götürüləcək. Ancaq hərçənd, şirkətin təkə onun yerləşdiyi yerlə, hesabatla münasibətini izah etmək olmasa da, hər halda o, təsirin mühüm amili kimi qalır.

Milli fərqlər gələcəkdə də rol oynayacaqmı?

Beləliklə, iri şirkətlər üçün yerləşmə, artıq onların hesabatla münasibətinə təsir göstərən tək faktor deyildir. Ölkə mənsubiyyətindən başqa, hesabatla münasibəti izah edən mühüm faktorlara şirkətin digər-sahəvi mənsubiyyət, həcm, beynəlxalq

fond bazarlarından iştirakı kimi fərqləndirici əlamətləri daxil olur. Lakin, bu heç də, o demək deyildir ki, bizim indi görəcəyimiz kimi milli mühitin rolu əhəmiyyətsizdir.

Hətta, əgər şirkətlər Amerika GAAP-na, yaxud MHBS-yə uyğun olaraq işləsələr də milli təsir rol oynamaqda davam edir. Hazırkı vaxtda empirik tədqiqatlar bizə belə təsirin sübutlarını verir və bu daha bir səbəbdir ki, bu fəsildə biz milli aspektə xüsusi diqqət yetirmişik.

Hesabatın milli sistemləri ilə milli GAAP-lar arasındakı fərqlərin səbəbləri kimi XX əsrin yetmişinci və səksəninci illərində tədqiqatçılar tərəfindən qeyd olunan dəyişənlər, həmçinin, bu fərqlərin baş verməsinin mənbəyi, hazırkı vaxtda şirkətlərin hesabatı praktikasının müxtəlif aspektlərinin öyrənilməsinə yönəldilmiş empirik beynəlxalq tədqiqatların həyata keçirilməsi zamanı istifadə olunur. Qeyd edilənlərdən başqa, bu tədqiqatlar hesabat informasiyasının əhəmiyyətliyi, mənfəətin idarə olunması praktikasında, həmçinin, bazarın xarakterində və audit proseslərində cəmlənmişdir. Belə tədqiqatların və onların nəticələrinin bəzi nümunələri aşağıda verilmişdir.

Əli və Hvanq (2000) müəyyən etmişlər ki, hesabat informasiyasının əhəmiyyəti banklara istiqamətlənən ölkələrlə müqayisədə aşağıdır. Onun əhəmiyyətliyi hesabatın dəyişənlərinin (mənfəətin və səhmdar kapitalın balans dəyəri) səhmlərin gəlirliliyini izah etdiyi dərəcə ilə müəyyən olunmuşdur. Onların əldə etdikləri nəticələr göstərir ki, gəlirlilik haqqında hesabat informasiyasının əhəmiyyətliyi, özəl sektorun təşkilatlarının standartlaşma prosesində iştirak etmədiyi ölkələrdə aşağıdır. Bu nəticə belə bir ehtimala uyğun gəlir ki, dövlətin standartlaşdırıcı orqanları maliyyə hesabatı qaydalarını, mənfəət vergisinin hesablanması, yaxud dövlətin makroiqtisadi siyasətinə və makroiqtisadi planlarına nümayişkarənə əməl edilməsi kimi öz xüsusi məqsədləri üçün istifadə edir (Çoy və Müller, 1992). Tədqiqatlar belə bir fakta əlavə sübutlar verir ki, kontinental modelli ölkələrdə informasiyanın əhəmiyyətliyi Britaniya-Amerika modelli ölkələrlə, həmçinin, hesabatın nəticələri ilə vergi qoymanın nəticələri arasında sıx əlaqənin mövcud olduğu ölkələrlə müqayisədə aşağıdır. Nəhayət, tədqiqatlar göstərdi ki, kənar auditə nə qədər çox vəsait sərf edilsə əhəmiyyətlik də bir o qədər yüksəkdir.

Boll, Kotari və Robin (2000) mühasibat mənfəətinin iki xüsusiyyətini (konservatizm və vaxtında olmaq) və beynəlxalq institusional faktorların mənfəətin uçotuna təsirini öyrənmişlər. Vaxtında olmaq elə bir dərəcə kimi müəyyən edilir ki, bu dərəcə cari dövr üçün olan uçot mənfəətinə cari dövr üçün olan iqtisadi mənfəət də daxildir. Bu işdə konservatizmə Basunun (1997) tərifı verilir, hansı ki, onu elə bir dərəcə kimi nəzərdə tutur ki, həmin dərəcədə cari dövr üçün olan mənfəət iqtisadi gəlirlərlə əlaqədar olan iqtisadi xərcləri özünə asimmetrik daxil edir. Alınan başlıca nəticə ondan ibarətdir ki, ümumi hüquq sisteminin qüvvədə olduğu ölkələrdə uçot mənfəəti mülki hüquqlu ölkələrə nisbətən xeyli dərəcədə daha vaxtında, özü də iqtisadi məsrəflərin və zərərlərin daha tez bir zamanda daxil edilməsi sayəsində göstərilir ki, bu da konservatizmin yüksək dərəcəsini sübut edir.

Günter və Yanq (2000) ölkələr arasında olan hüquqi əsaslardakı, kənar səhmdarların hüquqi müdafiəsindəki və vergi iqliminin əlverişli olmasındakı fərqlərin uçot mənfəətləri ilə həmin mənfəətlərin formalaşmasında özünü göstərən real iqtisadi hadisələr arasındakı nisbətə necə təsir etdiyini öyrənmişlər. Nəticələr təsdiq edir ki, həmin ölkədə hesabat mənfəətləri və real iqtisadi fəaliyyət maliyyə hesabatının qurulmasını və onun qarşısında qoyulan tələbləri müəyyənləşdirən hüquqi və iqtisadi sistemdən əvvəlcədən söylənilə biləcək dərəcədə asılıdır. Hesabat mənfəəti ilə

real fəaliyyət arasındakı əlaqələrin Böyük Britaniya və ABŞ-da yüksək, Fransa və Almaniyada isə aşağı dərəcədə olması ehtimallara uyğun gəlir. Ümumi hüququn qüvvədə olduğu, hüquqi sistemlərin bazara istiqamətlənən (banka istiqamətlənməyən) kənar səhmdarların hüquqlarını qoruduğu və uçotun qaydalarının vergiqoyma qaydalarından asılı olmadığı ölkələrdə uçot mənfəətinin göstəriciləri real iqtisadi fəaliyyəti daha yaxşı əks etdirir. Hesabata münasibətdəki müxtəlifliyi, nəinki kapitalın mənbələri, hüquqi sistem, yaxud vergiqoyma kimi ənənəvi fərqlər, eləcə də, məhkəmə araşdırmaları riski, investorların müdafiəsi və hesabatın aparılması qaydalarının qüvvəyə minməsi kimi fərqlər müəyyən edir.

Leyts, Handa və Vısoki (2001) müəyyənləşdirmişlər ki, maliyyə hesabatlarının keyfiyyəti o ölkələrdə yüksəlmişdir ki, orada investorların müdafiəsi daha yüksək səviyyədədir. Onlar, özlərinin «kənarlaşmalar hipotezinə» sübut tapdılar. Bu «hipotezə» əsasən, kənar hüquqi müdafiənin yüksək səviyyəsində mənfəətlərin idarə olunması zəifləyir. Onların nəticələri hüquqi institutlar ilə bütün dünyada bazar iştirakçılarına verilən maliyyə informasiyalarının keyfiyyəti arasında çox mühüm əlaqə var. Kənar investorların hüquqları və onların həyata keçirilməsinin keyfiyyəti firmanın uçot mənfəətinin xarakteristikalarında əks etdirilir.

Mayoor və Vansraelen (2002) öz işlərində belə bir ideya irəli sürürlər ki, hesabat mənfəətlərinin beynəlxalq müqayisəliliyi təkcə qəbul olunmuş maliyyə hesabatlarının standartları toplusundan deyil, habelə ölkədə auditin keyfiyyətindən və auditin milli mühiti tərəfindən mənfəətin idarə olunmasına qoyulan məhdudiyyətlərdən asılıdır. Tədqiqatların gedişində, onlar Fransada, Almaniyada, Niderlandda və Böyük Britaniyada mənfəətin idarə olunması məsələlərini öyrənmişlər. Hərçənd ki, bütün bu ölkələrdə mənfəətin idarə olunması tətbiq edilir, onun əhəmiyyəti ölkədən-ölkəyə fərqli olur.

Qısa nəticələr

Bu fəsildə biz XVIII əsrdən, demək olar ki, XX əsrin sonunadək fəaliyyət göstərən və uçotun aparılmasının milli mühitlərinin inkişafında və hesabatın aparılmasının milli praktikasında fərqlərə gətirib çıxaran əsas təsir faktorlarını ayırdıq. XX əsrin yetmişinci və səksəninci illərində aparılmış empirik tədqiqatın gedişində göstərilən ziddiyyətlərin mühüm determinantları aşkara çıxarılmışdır. Bunlara maliyyələşmə mənbələri, hüquqi əsas, hesabat ilə vergiqoyma arasındakı əlaqə, habelə mədəni dəyərlər daxildir.

XX əsrin yetmişinci illərində maliyyə hesabatlarının harmonizasiyasına yönəldilmiş tədrici proses başlanmışdır. Doxsanıncı illərdə kapitalı cəlb etmək məqsədilə eyni vaxtda bir neçə fond birjasında çıxış etmək istəyən transmilli şirkətlərin təzyiqi altında, bütün dünyada tətbiq olunmaq üçün GAAP-in vahid toplusuna tələbat meydana gəlmişdir. Üçüncü fəslin başlıca vəzifəsi –yaxın gələcəkdə həmin məqsədə nail oluna biləcəyini aydınlaşdırmaqdan ibarətdir. Bununla belə, ümumdünya harmonizasiyasına və standartlaşmasına nail olmağa cəhd göstərildikcə, milli institusional fərqlər maliyyə hesabatlarının formalaşması prosesinə və onun nəticələrinə müəyyən dərəcədə təsir göstərməkdə davam edir.

Tapşırıqlar

1. Əslində hesabatın əsasında qanunun, yaxud iqtisadiyyatın durduğunu müzakirə edin.
2. Əgər hesabat milli, daha dəqiq, yerli mədəniyyətlərə əsaslanan mədəniyyətdirsə, onlar isə müxtəlifdir, onda beynəlxalq harmonizasiya, yəqin ki, mümkün deyildir. Bu problemi müzakirə edin.
3. Bu fəsildə hesabatın mövcud sisteminə təsir göstərən bir neçə faktor nəzərdən keçirilmişdir. Sadalanan faktorlardan hansı sizin ölkənizdə əhəmiyyətli rol oynayır? Bu problemi müzakirə edin.
4. Əgər mədəni fərqlərin təsviri əsasında Hofştedenin təkrar etdiyi sxem götürülsə, bu elementlər nöqtəyi-nəzərindən siz öz ölkənizi necə təsvir edərdiniz?
5. Siz öz ölkənizdə hesabatın mövcud sisteminin təkamülünü hiss edirsinizmi? Bu hansı səbəblər üzündən baş verir? Öz fikrinizi izah edin.
6. Əgər mühasibat qiymətləndirilmələrinə münasibətdə Hofştede strukturunun Qrey tərəfindən tətbiqi nəzərdən keçrilsə, sizin ölkənizdə üstünlük təşkil edən mühasibat qiymətləndirilmələrinin adlarını çəkmə bilərsinizmi?
7. Hofştedenin mədəni fərqlərinin Qrey tərəifndən adaptasiya olunmuş quruluşu, informasiyanın maliyyə hesabatlarında edilmiş könüllü açıqlamalarında müşahidə olunan fərqləri izah edirmi?

HARMONİKLƏŞMƏ PROSESİ

Bu fəslə öyrəndikdən sonra siz:

- hesabatın harmonizasiyalaşdırılmasının inkişafında Avropa İttifaqının rolunun ümumi mənzərəsini tərtib etməyi;
- hesabatın harmonizasiyalaşdırılmasının inkişafında maliyyə hesabatının beynəlxalq standartları Komitəsinin/Şurasının tarixini və rolunu özünüzdə təsəvvür etməyi;
- cari dəyişiklikləri və onların təsirini başa düşməyi bacaracaqsınız.

Giriş

Fəsil 2-də dünyanın müxtəlif ölkələrində mühasibat uçotunun nəzəriyyəsində və praktikasında olan real tarixi fərqlər barədə bəzi mülahizələr verilmişdir. Əslində hesabat kommunikasiya prosesi olduğu üçün, belə fərqlər beynəlxalq biznes şəraitində heç də faydalı deyildir. Hesabat verən müəssisələrə ya müxtəlif yanaşmalara əsaslanan bir neçə dəst maliyyə hesabatı hazırlamaq lazım gəlir, ya da istifadəçilər hesabatın hazırlanmasının çoxsaylı sistemləri ilə tanış olmalı və onları başa düşməlidirlər. Həm o, həm də digəri çox vaxt aparır və baha başa gəlir, həmçinin, qeyri-düzgün başa düşülməyə, yaxud səhvlərə gətirib çıxara bilər.

Belə fərqlərin sayının ixtisar olunmasını, ideal halda isə onların aradan qaldırılmasını istərdik. Həmçinin, bu da, 2-ci fəsildə nəzərdən keçirilən köklü səbəblər üzündən həddən artıq mürəkkəbdir. Regional səviyyədə ölkə fərqlərinin ixtisarına çoxsaylı cəhdlər göstərilmişdir ki, onların da arasında Avropa İttifaqının söyləri əhəmiyyətli olmuşdu, qlobal səviyyədə isə maliyyə hesabatının beynəlxalq standartları Şurası (əvvəllər Komitə) getdikcə daha böyük əhəmiyyət kəsb edir.

Avropa İttifaqından başlamaqla biz bu qüvvələri kifayət qədər ətraflı nəzərdən keçirəcəyik. Dəyişikliyin ilk illərində Aİ MHBSK-yə nisbətən daha çox şeyə nail olmuşdur və buna görə də, biz Aİ-dən başlayaq. Lakin indi onun təsiri MHBSS-nin təsiri ilə müqayisədə azalır.

Dolaşıqlığa düşməyin çətin olmadığı terminologiya barədə də xatırlatma zəruridir. «Harmonizasiya» – müxtəlif ölkələrdə qəbul olunmuş praktikalar arasındakı fərqlərin dərəcəsinin məhdudlaşdırılması hesabına, hesabat praktikasının müqayisəliliyinin gücləndirilməsi prosesidir. «Standartlaşma» daha ciddi və daha dar çərçivədə qaydalar toplusunun tətbiqini nəzərdə tutur. Hesabata münasibətdə bu iki söz, demək olar ki, texniki terminlər olmuşlar və onları adi qaydada dərk etməklə istifadə etmək olmaz. Harmonizasiya – daha çox Avropa İttifaqında milli qanunvericilik üzərində yayılan qanunvericiliklə assosiasiya olunan sözdür, halbuki standartlaşma - daha çox beynəlxalq maliyyə hesabatı üzrə Şura ilə əlaqələndirilən termindir. Təcrübədə bu sözlər tez-tez bir-birini əvəz edir.

De-yure harmonizasiya (başqa sözlə, ümumi qaydalarla, standartlarla və i.a.) ilə de-fakto harmonizasiya (başqa sözlə, korporativ hesabatın ümumi praktikası) arasında sərhəd çəkmək mümkündür. Hər bir konkret halda, yaxud bir sıra ölkələr üçün harmonizasiya formalarından biri digəri olmadan fəaliyyət göstərə bilər. Məsələn, ölkələr yaxud şirkətlər standartlaşdırıcı təşkilatlar yaxud hətta qanunvericilər tərəfindən müəyyən olunmuş harmonizasiyalasdırıcı qaydaları inkar edə bilərlər. Digər tərəfdən, bazar qüvvələri fransız və İsveçrə şirkətlərini inandırır ki, təxmini olaraq ingilis-amerikan praktikasına uyğun gələn maliyyə hesabatlarını ingilis dilində hazırlasınlar.

Aİ-nin Direktivləri

Uzun illər ərzində Aİ-də dəyişikliklərin aparılmasının əsas üsulu direktivlərin qəbulu hesab olunur. Razılaşdırılmış direktiv (razılığa gəlmə prosesi 20 ildən artıq ola bilər) Aİ-nin bütün iştirakçı-dövlətləri tərəfindən yerinə yetirilməsi məcburi olan, milli qanunvericiliyə daxil etmək üçün zəruri sayılan müqavilədir. Bu o deməkdir ki, bütün iştirakçı – dövlətlər direktivləri yerinə yetirməlidir. Ancaq bu, heç də o demək deyildir ki, vətəndaşlar və iştirakçı – dövlətlərin təşkilatları direktivləri, onların məzmunu milli qanunvericiliyə daxil ediləndə yerinə yetirməyə borcludurlar. Daha vacib məqamlardan biri də, odur ki, direktivlərin hər birisi Aİ-nin rəsmi dillərinin hər birində mövcuddur. Həmin ölkənin dilində olan versiya onun qanunvericiliyinə daxil edilməlidir. Direktivlərin müxtəlif dil versiyaları semantik cəhətdən ekvivalent ola bilməz. Həm də, əgər, direktivlər əsasında qəbul edilən milli qanunvericiliyin məzmunu direktivlərin özündən fərqlənirsə (ya icazə verilmiş hədlər çərçivəsindəki məhdudiyyətlər hesabına, ya da direktivlərin özlərindəki ziddiyyətlər üzündən), onda direktivin tələblərinin qüvvəyə minməsi üçün yalnız ümumavropa hüquqi prosedurları tətbiq edilə bilər.

Aİ-nin maliyyə hesabatına aid olunan əsas direktivi korporativ hüquq üzrə 25 iyul 1978-ci il tarixli Dördüncü direktiv hesab olunur. O, məhdud məsuliyyətli şirkətlərin illik hesabatına aiddir. Onun inkişafı kimi 13 iyul 1983-cü ildə Dördüncü direktivin prinsiplərini konsolidə olunan (qrup halında olan) hesabatların hazırlanmasına yayan korporativ hüquq üzrə Yeddinci direktiv qəbul olundu. Dördüncü direktivin başlıca məqsədi – illik maliyyə hesabatının təsdiq edilməsinin məzmunu və

formasını, onda istifadə olunan qiymətləndirmə metodları, dərc etdirilməsi qaydaları haqda milli təlimatların minimal koordinasiyanı təmin etməkdən ibarətdir. O, «məhdud məsuliyyətli müəyyən şirkətlərə» rəcmən, daha geniş mənada həcmli müəyyən edilmiş limiti aşanlara tətbiq olunur ki, bunun da başlıca məqsədi hesabatlarda müqayisə oluna bilən və bərabər əhəmiyyətli informasiyanın açıqlanmasına nail olmaqdan ibarətdir.

Dördüncü direktivi tarixi kontekstdə nəzərdən keçirmək lazımdır. O, Aİ-də altı iştirakçı-dövlət olanda hazırlanmış və on il ərzində müzakirə edilmiş, özü də bu müzakirə Aİ-də doqquz iştirakçı-dövlət olduqda başa çatmışdır.

İştirakçı-dövlətlərdə hesabatın milli xarakteristikaları direktivlər qəbul ediləndə həm mürəkkəblik dərəcəsinə, həm də istiqamətliliyinə görə əhəmiyyətli sürətdə fərqlənirdi. Bu direktivin müvəffəqiyyətini (yaxud müvəffəqiyyətsizliyini) qiymətləndirərkən onun qəbulu nəticəsində əldə olunan nailiyyətləri, onun qəbul edildiyi ana tətbiq olunan praktikanın dəhşətli müxtəlifliyi ilə müqayisə etmək lazımdır.

Dördüncü direktivin kritik mühüm müddəalarından biri onun dərc olunan hesabatların «doğru və ədalətli fikirləri» əks etdirməli olduğu barədə tələbindən ibarətdir. Bu nəticədən irəli gələn və bu müddəanın inkişafı 8-ci fəsildə ətraflı nəzərdən keçiriləcək. Qısaca onu demək olar ki, o, ümumi və mülki hüquq əməlləri arasında bölüşdürücü əlamətin klassik nümunəsi sayılır. Birinci halda belə anlayışların müəyyənəşdirilməsi, çoxlu müxtəlif situasiyalara münasibətdə tətbiqi mümkün olan qanunların mətnləri əsasında deyil, adətən, konkret situasiyalara münasibətdə məhkəmələr tərəfindən edilir.

İkinci halda hər şey əksinə olur: məhkəmələr qanunvericilik sənədlərinin mətnlərini interpretasiya və izah edir, ancaq müvafiq situasiyaların hüquqi müəyyənliyini vermirlər. Beləliklə, ingilisdilli ölkələrin iqtisadi liberalizm əməlləri, bazara inam və texnokratiyaya şübhəli münasibət, ümumi hüququn və mühasiblərin-peşəkarların, əsasən, özləri üçün özləri tərəfindən «ümumqəbul olunmuş mühasibat uçotu prinsipləri» şəklində qaydalar yaradaca biləcəklərinə inamın olduğu ölkələrin pragmatizm əməllərilə əl-ələ gedir. Kontinental Avropa ölkələri əksinə, tarixən iqtisadi liberalizm prinsiplərinə az bağlıdır, texnokratiyaya daha çox inanır, qanunvericilik sənədlərinin dəqiq mətninə üstünlük verirlər ki, bu da öz inkişafını hesabatın aparılması qaydalarının qanunvericiliklə rəsmiyyətə salınmasında tapır. Aİ çərçivəsində hesabatın harmonizasiyası bu iki əməlin müəyyən harmoniyaya gətirilməsini nəzərdə tutur, məhz buna görə doğru və ədalətli fikir haqqında tələblərin dördüncü direktivə daxil edilməsi, bir tərəfdən, kritik olaraq vacibdir, digər tərəfdən, - ziddiyyətlidir.

XX əsrin doxsanıncı illərinin əvvəllərində hətta Avropa komissiyasına aydın oldu ki, direktivlər həddən artıq böyük idi və onların tətbiqi harmonizasiyaya ləng aparırdı. 1978-ci ildə razılaşdırılan Dördüncü direktiv bir neçə mövzuları əhatə etmirdi və ona tez-tez düzəlişlər vermək üçün həddən ziyadə mürəkkəb idi. Hələ üstəlik, qlobal harmonizasiya regional harmonizasiyaya nisbətən daha mühüm problem oldu.

Həmçinin, aydın oldu ki, harmonizasiyaya olan söylərinə Avropa şirkətləri əsas diqqəti, Avropa komissiyasının və avropalıların bütövlükdə təsir edə bilmədiyi Amerika qaydalarında cəmləşdirə bilər. Buna uyğun olaraq XX əsrin doxsanıncı illərinin ortalarından Avropa komissiyası MHBSS-nin (əvvəllər - MHBSK) vacibliyi artan söylərini müdafiə etməyə başladı.

Maliyyə hesabatlarının beynəlxalq standartları

MHBSK 1973-cü ildə yaradılmışdır. Onun yaranması hökumət və dövlət nəzarətindən asılı olmayan, bütün dünyanın mühasibat təşkilatlarını birləşdirən Beynəlxalq Mühasiblər Federasiyasının (MBF) yaranması ilə bağlıdır. Onun fəaliyyətinin bəyan olunmuş məqsədi standartların ümumdünya koordinasiyası və harmonizasiyası əsasında mühasiblərin peşəkarlığının inkişaf etdirilməsidir. MHBSK-nın köhnə nizamnaməsinə uyğun olaraq Beynəlxalq Mühasiblər Federasiyasının bütün üzvləri MHBSK-nın üzvü oldu.

MHBSK özünü «müstəqil xüsusi təşkilat» kimi təqdim edir. Bu müəyyən etmə dəqiqdir və çox şeyləri izah edir. Əslində, komitə hakimiyyət səlahiyyətlərinin səviyyəsini məhdudlaşdıran, müəyyənləşdirən, təmin edən, milli yurisdiksiya çərçivələri və qanunlaraltı aktlar çərçivəsində işləyən milli tənzimləyici və standartlaşdırıcı orqanlardan fərqli olaraq formal hakimiyyəti olmayan xüsusi klub idi. Özünün mövcud olduğu bütün vaxtda MHBSK onu başa düşərək işləyirdi ki, son nəticədə nə o, nə də onun müəyyənləşdirdiyi standartlar hakimiyyətə malik deyildirlər. Yəni o, inandırmanın imkanlarına, həmçinin, özünün təhlili və arqumentlərinin keyfiyyətinə arxalanmalıdır. Bu, iki mühüm nəticəyə gətirib çıxardı. Birincisi, onun nəşrlərindəki tədqiqatların və məntiqin səviyyəsi əsasən yüksək, onun nəticələri (bəzən mübahisəli olan) - icra üçün yararlı və aydın əks etdirilmiş olmuşdur. İkincisi, MHBS üzrə əvvəllər dərc olunan sənədlərdəki nəticələr və tövsiyələr çox tez-tez hesabatın formalaşmasının məcburən iki və daha çox üsulunun tətbiqi imkanlarını nəzərdə tuturdu, artıq ona görə ki, onların hər ikisi yaxud hamısı MHBSK-nın iştirakçı-dövlətlərinin praktikasında tətbiq edilirdi və onlar o qədər mühüm idi ki, onları inkar etmək olmazdı.

İşlərin bu cür vəziyyətinin çatışmazlıqları aydın idi və MHBSK-nın özü onları yaxşı dərk edirdi. XX əsrin səksəncinci illərinin axırına, MHBSK silahlanmaya daha aktiv yanaşmaq qərarı qəbul etdi və 1989-cu ilin əvvəlində maliyyə hesabatlarının müqayisəliliyi haqda sənədin (E32) təxmini layihəsini dərc etdi. Onda, bəzi MHBS tərəfindən icazə verilmiş müəyyən traktovkaların çıxarılması təklif edilirdi və hətta iki alternativ şərhətmənin məqbul sayıldığı hallarda belə bir konkret traktovkanın xeyrinə verilən üstünlük aydın müəyyən olunurdu.

Bu «müqayisəliliyin tətbiqi layihəsi» XX əsrin doxsanıncı illərinin ortalarında bir çox standartlara yenidən baxılmasına və qüvvəyə minməsinə gətirib çıxartdı ki, onlar da həqiqətdə yetmişinci və səksəncinci illərdə qəbul edilmiş standartların daha əvvəlki versiyalarına nisbətən seçim imkanlarını daraltmış oldu. Beləliklə, demək olar ki, «müqayisəliliyin tətbiqi layihəsi» MHBS-nin standartlarını daha düşünülmüş və əhəmiyyətli etdi. Ancaq əlbəttə ki, MHBSK-nın formal hakimiyyət səlahiyyətlərini yüksəltmədi.

1995-ci ildə MHBSK özünün inkişafının növbəti mərhələsi kimi 1999-cu ilə MHBS-nin «əsas komplekti» üzərindəki işi başa çatdırmaq məqsədilə qiymətli kağızlar üzrə komissiyaların Beynəlxalq təşkilatı (KBT) ilə saziş bağlamışdır. Bu sazişə müvafiq olaraq, QKKBT-nin Texniki komitəsi elan etdi ki, Texniki komitə üçün məqbul olan tam əsas standartların hazırlanmasının başa çatdırılması, «qlobal bazarlarda kapitalların transsərhəd cəlb olunması» məqsədilə tətbiqi üçün ona həmin standartların «bəyənilməsinə tövsiyə etməyə» imkan yaradacaqdır. Bu saziş böyük əhəmiyyət kəsb edir. Bu, o deməkdir ki, MHBS-nin GAAP-na uyğun olaraq

hazırlanılan maliyyə hesabatlarının bir komplekti, hansısa düzəlişlər olmadan və milli (yaxud yerli) GAAP-lar ilə əlavə razılaşdırma olmadan qiymətli kağızların dünyada bütün və hər bir mühüm fond birjasında yerləşdirilməsi məqsədləri üçün avtomatik surətdə əlverişli olur. Bu, həm təhlillər aparanlara, həm də onları beynəlxalq səviyyədə və transmilli korporasiyalar səviyyəsində istifadə edənlərə çox böyük resurslara qənaət etməyə imkan yaradır. Əgər standartların həyata keçirilməsi digər orqanlara həvalə olunarsa, milli standartlaşdırıcı orqanlar, ola bilsin, kiçik və orta müəssisələrə münasibətdə olan rol istisna olunmaqla, sadəcə olaraq, hər hansı bir rol oynaya bilməyəcəklər.

MHBS nöqteyi-nəzərindən bu prosesin müvəffəqiyyəti, standartlara, tələb olunan faktiki təsir gücü verəcəkdir. MHBS-nin hakimiyyətini qəbul etməyən istənilən müəssisə biləcəkdir ki, onun səhmləri satışdan çıxarıla bilər.

Aydındır ki, belə halda standartların effektiv şəkildə qüvvəyə minməsi haqda sual qarşıya çıxır ki, bunda da MHBSŞ qiymətli kağızların tədavülünü tənzimləyən orqanlardan, kağızları satışdan çıxartmaq, yaxud digər sanksiyalar tətbiq etmək hüququ olan başqa orqanlardan, həmçinin, MHBS-nin müşahidə apardığı informasiyanın belə orqanların nəzərinə çatdırılması mexanizmindən asılıdır.

1998-ci ilin dekabrında «Maliyyə alətləri: tanınması və qiymətləndirilməsi» adlı MHBS 39-u bəyənərək, «əsas standartların» hazırlanması proqramını başa çatdırmışdır. 1999-cu ilin noyabr ayında MHBSK-nin strateji işçi qrupunun «Gələcəkdə MHBS-nin formalaşması üzrə tövsiyələr» başlığı altında hesabatının dərc olunmasının ardınca, MHBSK-nin idarə heyəti 1999-cu ilin dekabrında, Komitəni hesabatın standartlarını müəyyənləşdirən qlobal təşkilat rolunu yerinə yetirməsindən ötrü onun strukturundakı əhəmiyyətli dəyişikliklərə yönəldilmiş təklifləri bəyəndi. Həmin hazırlamaların ardınca gələn 2000-ci il MHBSK üçün mühüm əhəmiyyətə malik idi. May ayında komitə üzvləri təklif olunan struktur dəyişikliklərini bəyəndilər. (Həmin dəyişikliklərin nəticələri növbəti bölmədə nəzərdən keçirilir). Həmçinin, mayda QKKBT bütün dünyanın birjalarında qiymətli kağızların transsərhəd qeydiyyatı üçün əsas kimi MHBSK-nin «əsas standartlarını» rəsmi surətdə qəbul etdi (hərçənd ki, bəzi ölkələrdə, xüsusən ABŞ-da, milli GAAP-ra uyğun olaraq mənfəət və səhmdar kapital kimi maddələrin tanınması tələb olunur). İyun ayında Avropa komissiyası müraciətlə çıxış edərək, təklif etdi ki, qiymətli kağızları Avropa İttifaqının birjalarında qeydə alınan bütün şirkətlər özlərinin konsolidəolunan maliyyə hesabatlarını MHBS-ə uyğun olaraq hazırlasınlar. Bir müddətdən sonra həmin təklif qəbul olundu.

Bununla yanaşı aydındır ki, xarici iştirakçıların ABŞ birjalarında qeydiyyatı alınması məqsədləri üçün qiymətli kağızlar və birjalar üzrə Komissiyanın MHBS-ni qəbul etməsi, MHBSŞ-nin hesabatı standartlaşdıran təşkilat kimi yeni formada tanınması kritik cəhətdən vacibdir. Bu məsələ aşağıda nəzərdən keçiriləcəkdir.

Qeyd etmək vacibdir ki, Beynəlxalq standartlar «əhəmiyyətsiz maddələrə» münasibətdə tətbiq olunmasa da, məsələn, yalnız birjalarda qeydiyyatı alınmış müəssisələrə münasibətdə tətbiq olunan Amerika standartlarından fərqli olaraq, əsasən istənilən həcmli istənilən iqtisadi sistemlərin bütün müəssisələri tərəfindən tətbiq olunmaq üçün nəzərdə tutulmuşdur. MHBS-nin tətbiqinin belə universallığı getdikcə daha çox şübhələrə məruz qalır, bu xüsusilə də onunla əlaqədardır ki, ABŞ-ın təsiri üzündən AI həmin standartların tətbiqini getdikcə, əsasən iri transmilli müəssisələrdə cəmləşdirir. Belə cəmləşdirmənin kiçik və orta müəssisələrin (KOM), habelə inkişaf etməkdə olan ölkələrin mənafeələrinə uyğun olması şübhəlidir.

Əgər MHBSŞ-nin mövqeyini və rolunu, həmçinin, güclü şəkildə fərqlənən praktikasını və onun iştirakçılarının (üzvlərinin) münasibətlərini diqqətə götürsək, MHBS-yə münasibətdə mühasibat uçotunun hamı tərəfindən tanınmış prinsipləri haqda danışmaq olarmı?

MHBS GAAR-ları Amerika GAAP-ından öz cüzi genetik xassələrilə fərqlənməklə, onlar «eyni cinsdən olan heyvanlardımı»? Yaxud bəlkə bu başqa müxtəlifnövdür, yaxud hətta başqa cinsdir?

Bu kitabda nəzərdən keçirilən maliyyə hesabatının beynəlxalq standartlarının hazırlanması və dərc edilməsi zamanı ən azı bir fərq aydındır. MHBS GAAP-ı (müstəsna dərəcədə həmin termindən rahatlıq üçün istifadə edəcəyik) müxtəlif hüquq və mədəni sistemlərdə qaçılmaz qaydada «hamı tərəfindən qəbul olunmaq» üçün nəzərdə tutulmuşdur. Amerika, Britaniya GAAP-ları alman qaydaları və digər milli sistemlər üçün belə olmaq məcburi deyildir. Bu MHBS GAAP-nın zəif tərəfi kimi görünə bilər. Milli nöqteyi-nəzərdən ola bilsin ki, bu belədir, ancaq milli yanaşma indi mütləq mənada qanunauyğun deyildir. MHBSŞ-nin mövcudluğunun səbəbi - maliyyə hesabatlarını müxtəlif ölkələrdə, müxtəlif hüquqi sistemlərdə və müxtəlif mədəniyyətlərdə başa düşülən etmək zəruriliyindən ibarətdir. X ölkəsi ədalətli şəkildə təsdiq edə bilər ki, onun milli şəraitlərdə tətbiq olunan xüsusi milli GAAP-ları MHBS GAAP-dan daha yaxşıdır. Ancaq bu heç vacib də deyildir. Qlobal bazarda milli kontekstin əhəmiyyəti kəskin şəkildə azalır.

MHBSK-nin yeni strukturu

1972-ci ildə mühasibat praktikası üzrə Şuranı (MPŞ) əvəz edən maliyyə hesabatları standartları üzrə Şura (MHSS) və 1990-cı ildə mühasibat standartları üzrə Komitəni (MSK) əvəz edən mühasibat hesabatı üzrə Britaniya Şurası (MHŞ) kimi, yeni MHBSŞ öz sələfindən ikisəviyyəli struktura malik olması ilə fərqlənir. Ona standartların hazırlanmasında iştirak etməyən idarəetmə orqanı (qəyyumçuluq şurası) və standartları müəyyənləşdirən idarə heyəti daxildir. Yeni Nizamnamənin 6-cı maddəsinə uyğun olaraq «MHBSŞ-yə rəhbərlik qəyyumçuluq şurası və idarə heyəti, həmin Nizamnamənin müvafiq müddəalarına uyğun olaraq qəyyumçular, yaxud idarə heyəti tərəfindən yaradıla bilən digər idarəetmə orqanları tərəfindən həyata keçirilir. Qəyyumçular həmin nizamnamənin müddəalarına əməl olunmasını təmin etmək üçün bütün qüvvələrini sərf etməlidirlər. Bununla yanaşı onlar fəaliyyətin daha çox məqsədəuyğunluğu naminə (Nizamnamədə) cüzi dəyişikliklər aparmaq hüququna malikdirlər, bir şərtlə ki, qəyyumçular şurası üzvlərinin 75%-i belə dəyişikliklərlə razı olsunlar».

Yeni struktur MHBSK-nin «Gələcəkdə MHBS-nin formalaşması üzrə Təvsiyələr» strateji işçi qrupunun hesabatında 1999-cu ilin noyabrında təklif edilmişdi. Komitədə qəyyumçuluq Şurasının 19 üzvü vardır ki, onlardan altısı Şimali Amerikadan, altısı Avropadan, dördü Asiya-Sakit Okean regionundan və üçü «ümumcoğrafi balansı müəyyənləşdirmək» məqsədilə seçilən istənilən regiondan olanlardır. Yeni idarə heyəti keçmiş Komitədən onunla fərqlənir ki, burada daimi əsasda 12 üzv və əvəzçilik qaydasında iki üzv işləyir. Üstəlik də, idarə heyətinin üzvləri (qəyyumlardan fərqli olaraq) regional mənsubiyyətindən asılı olmayaraq onların texniki bilikləri və keçmiş təcrübələri nəzərə alınmaqla seçilir. Lakin idarə heyətinin daimi işləyən üzvlərindən yeddisi «rəsmən yaxınlaşdırmanı daha çox dərəcədə təmin

etmək məqsədilə milli standartlaşdırma orqanlarının nümayəndələridir..., ancaq onlar milli standartlaşdırma orqanları adından səs verən idarə heyətinin üzvləri deyildirlər» (Nizamnamənin 27-ci maddəsi). Əlaqələrin həyata keçirilməsi üçün idarə heyətinin birinci tərkibində aşağıdakı ölkələr təmsil olunmuşdur (ingilis əlifbası sırasında): Avstraliya və Yeni Zelandiya (birlikdə), Kanada, Fransa, Almaniya, Yaponiya, Böyük Britaniya və ABŞ (bax: şəkil 3.1).

İdarə heyəti üzvlərindən ən azı 5 nəfərinin auditor praktiki iş təcrübəsi, ən azı 3 nəfərinin - maliyyə hesabatlarının hazırlanılması təcrübəsi, 3 nəfərinin – maliyyə hesabatından istifadə etmək təcrübəsi və ən azı 1 nəfərinin elmi hazırlığı olmalıdır. İdarə heyəti üzvlərinin hər birisi bir səsə malikdir, qərarların əksəriyyəti isə şəxsən iştirak edən yaxud rəhbər ilə öz fikirini bildirən idarə heyətinin sadə səs çoxluğu ilə qəbul olunur. Kquorum «idarə heyəti üzvlərinin 60%-dən az olmamaqla» baş tutur, özü də idarə heyətinin sədri həlledici səsə malikdir. Tanışolma layihəsinin, MHBS-nin son variantının dərc etdirilməsi, yaxud onun şərtlər üzrə Daimi Komitə tərəfindən şərh edilməsi üçün idarə heyətinin ən azı səkkiz üzvünün razılığı tələb olunur. Belə dəyişiklik zəruri çoxluqda əhəmiyyətlidir, belə ki, əvvəlki MHBSK-də 75% əksəriyyətin səsi tələb olunurdu.

MHBSK-nin qəyyumçuluq Şurasının ilk sədri ABŞ-ın Federal ehtiyatlar sisteminin keçmiş sədri Pol A.Volker oldu. İdarə heyətinin yeni tərkibinin birinci sədri mühasibat standartları üzrə Britaniya Komitəsinin sədri vəzifəsindən gələn, keçmişdə keçmiş KRMG-nin texniki partnyoru olmuş və elmi karyerasını Şotlandiyada davam etdirmiş ser Devid Tvidi oldu.

Qəyyumçuluq Şurasının və idarə heyətinin üzvlərindən başqa yeni struktur özündə Şərtlər üzrə Daimi komitəni (əvvəlki strukturda bu qəbildən olan ŞDK-yə oxşar) və standartlar üzrə Məsləhət şurasını birləşdirir. Hər iki strukturun üzvləri qəyyumçular tərəfindən təyin edilir. ŞDK-nın adı beynəlxalq maliyyə hesabatının şərhli üzrə Komitə (BMHŞK) adına dəyişdirildi, MHBSK tərəfindən nəşr olunan standartlara münasibətdə isə beynəlxalq maliyyə hesabatının standartı (BMHS) termini tətbiq olunacaq.

49 nəfərdən ibarət olan standartlar üzrə Məsləhət şurası, beynəlxalq maliyyə hesabatının problemləri ilə maraqlanan müxtəlif regionlardan və müxtəlif peşələrdən olan təşkilatlara və müxtəlif şəxslərə məsləhət vermək məqsədilə müzakirələrdə iştirak imkanlarını təmin edir. Məsləhət şurası bu və ya digər məsələlərin gündəliyə daxil edilməsinə, onların prioritetinin müəyyənəşdirilməsinə dair idarə heyətinə məsləhətlər verir, standartların müəyyənəşdirilməsinin əsas layihələri haqda Şura üzvlərinin fikirlərini idarə heyətinə çatdırır, həmçinin, idarə heyətinə və qəyyumçulara digər köməklik göstərir. Şuranın sədri idarə heyətinin sədridir.

Müxtəlif iş təcrübəsinə malik müxtəlif
regionlardan olan 19 qəyyumçu:

- şərtlər üzrə Daimi komitənin idarə heyətinin (Beynəlxalq maliyyə hesabatının şərtləri üzrə Komitənin) üzvlərini təyin edir;
- MHBSK-nin fəaliyyətinin effektivliyini müşahidə edir;
- onun fəaliyyəti üçün vəsait cəlb edir;
- MHBSK-nin büdcəsini təsdiq edir;
- Nizamnaməyə dəyişiklik etmək hüququna malikdir.
-

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Standartlar üzrə Məsləhət şurası	İdarə heyəti 14 üzv, 12 nəfəri daimi, 2 nəfəri əvəzçilik qaydasında	Şərhlər üzrə daimi komitə (Beynəlxalq maliyyə hesabatının şərhləri üzrə Komitə)
----------------------------------	---	--

Şəkil 3.1. MHBSŞ-nin strukturu

«Əlaqələr» funksiyasını yerinə yetirən yeddi üzvdən başqa idarə heyətinin yeni tərkibinin digər yeddi üzvü qiymətli beynəlxalq təcrübəsi olan Cənubi Afrika Respublikasının, İsveçrənin, Böyük Britaniyanın və ABŞ-ın vətəndaşlarıdır. Beləliklə, Cənubi Afrika Respublikası - iqtisadiyyatı «dirçəlməkdə» olan vahid ölkədir ki, onun vətəndaşı idarə heyətində təmsil olunur. İstisna deyildir ki, standartlar üzrə Məsləhət şurasının qarşısında duran vəzifələrdən biri öz fikirlərini ifadə etmək üçün belə ölkələrə daha çox imkan yaratmaqdan ibarətdir. MHBSŞ-nin qlobal maliyyə bazarlarına istiqamət götürməsi belə ölkələrin mühasiblərində (həm praktiklərində, həm də nəzəriyyəçilərində) elə bir hiss qoymuşdur ki, onların ehtiyaclarına əhəmiyyətli diqqət yetirilmir, bəzən də iş ciddi incikliklərə gəlib çatır. MHBSK-nin keçmiş tərkibinin idarə heyəti kiçik müəssisələrin və inkişaf etməkdə olan ölkələrin ehtiyacları ilə əlaqədar özlərinin narahatlıqlarını bildirmişdilər. Biz, hələ görməliyik ki, MHBSŞ-nin yeni tərkibi bu ehtiyaclara hansı diqqəti yetirəcək və milli standartlaşdırıcı orqanlar bu işdə nə kimi rol oynaya bilər. Yuxarıda deyilənlərə əsasən biz, inana bilmirik ki, yaxın gələcəkdə MHBSK bu ehtiyaclara üstün diqqət yetirəcəkdir.

Nə olacaq?

Yaddan çıxarmaq olmaz ki, digər mühüm məsələlər kimi beynəlxalq hesabatların harmonizasiyası, son dərəcə siyasiləşdirilmiş prosesdir. Bu fəsil yazılan vaxtda, məhz 2002-ci ilin payızında, təxminən belə bir situasiya təşəkkül tapmışdır. MHBSŞ tam ölçüdə formalaşmışdır və yaxın iki ildə yeni standartlar və köhnələrə yenidən baxılması haqda təkliflər axını gözləmək olar. ABŞ-ın qiymətli kağızlar və birjalar üzrə Komissiyası (SEC), MHBSK, qiymətli kağızlar üzrə komissiyaların Beynəlxalq təşkilatının idarə heyəti tərəfindən təklif olunan standartların son komplektinin qəbul olunmasında iştirak etmiş olsa da, onu böyük qeyd-şərtlə dəstəkləyir və firmaların ABŞ-da qeydiyyatının MHBS üzrə deyil, Amerika GAAP-ı üzrə aparılması praktikasının saxlanması təkid edir. Avropa İttifaqının birjalarda qeydə alınan Avropa şirkətləri üçün MHBS-nin tətbiq edilməsi tələbləri haqda təklifi müəyyən forma aldı. Aİ maliyyə hesabatının Beynəlxalq standartlarının tətbiqi üzrə rəqlamenti birdəfəlik təsdiq etdi. Aİ-nin direktivlərdən fərqli olaraq rəqlamentlər qanuni qüvvəsinə malikdir, onların qanuni qüvvəyə minməsi üçün Aİ-nin iştirakçı-dövlətlərindən heç bir hərəkət tələb olunmur. Rəqlament, bütün iştirakçı-dövlətlərdə, habelə İslandiyada, Norveçdə və Lixtenşteyndə tətbiq oluna bilər. O, həmçinin, Aİ-yə daxil olmağa namizəd olan ölkələrdə, həmin ölkələr onun üzvləri olduqdan sonra, tətbiq olunacaqdır.

Rəqlament tələb edir ki, Avropa iqtisadi zonasının birjalarında qeydə alınan bütün şirkətlər 1 yanvar 2005-ci ildən başlamış və sonrakı hesabat dövrləri üçün konsolidəolunan maliyyə hesabatını MHBS-ə uyğun surətdə dərc etsinlər. MHBS termini özündə maliyyə hesabatının beynəlxalq standartları üzrə Şura tərəfindən dərc olunmuş, yaxud qəbul edilmiş bütün standartları və onların interpretasiyasını

birdəşdirir. İştirakçı-dövlətlər beynəlxalq aləmdə tanınan standartları (əslində amerika GAAP-larını) istifadə edən, səhmləri Avropa İttifaqından kənar birjalarda dövr edən şirkətlərə ikillik möhlət verə bilər, bir şərtlə ki, maliyyə ili rəqlament dərc olunandan əvvəl başlamış olsun. İştirakçı-dövlətlər, həmçinin, tənzimlənən bazarlarda dövr edən, yalnız borc qiymətli kağızlarını qeydiyyatdan keçirən şirkətlərə də ikillik möhlət verə bilər.

Rəqlament konsolidəolunan maliyyə hesabatlarının MHBS-yə uyğun dərc olunmasını tələb etdiyi üçün, Avropa Komissiyası Aİ çərçivəsində ayrı-ayrı standartların tətbiqinə münasibətdə qərar qəbul etməlidir. O, standartı yalnız o halda qəbul edə bilər ki, əgər:

- O, Aİ-nin Dördüncü və Yeddinci direktivlərinin prinsiplərinə zidd deyildir;
- Avropada cəmiyyətin güzəranına kömək göstərir;
- İqtisadi qərarları qəbul etmək və menecmentin işini qiymətləndirmək üçün zəruri olan maliyyə informasiyası qarşısında qoyulan anlaşıqlı olmaq, əhəmiyyətlik, etibarlılıq və müqayisəlilik kimi kriteriyalara uyğun gəlir.

Gözlənilir ki, komissiya bütün mövcud MHBS-ləri və onlara nəzərdə tutulan düzəlişləri, həmçinin, gələcək MHBS-ləri birinci dəfədən qəbul edəcək.

İştirakçı-dövlətlər rəqlamentin qüvvəsini birjalarda qeydə alınmamış və konsolidə olunmamış hüquqi şəxslərin maliyyə hesabatına şamil edə bilər.

Aİ, həmçinin, məqsədi Dördüncü və Yeddinci direktivlərin yeniləşdirilməsindən, xüsusən, onların Beynəlxalq standartlara daha çox uyğunlaşdırılmasından ibarət olan layihə buraxdı. Aşağıdakı əsas düzəlişlər təklif olunur:

- İştirakçı-dövlətlərə pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatın tərtib edilməsinə icazə vermək, yaxud onun təqdimatını tələb etmək hüququnun verilməsi;
- Ana və törəmə şirkətlərinin təriflərinin MHBS 27-yə tam uyğunlaşdırılması (bax: fəsil.24);
- Bütün törəmə müəssisələri üzrə konsolidəolunan hesabatların verilməsinin tələb olunması, onlar hətta digər növ fəaliyyətlə məşğul olsalar belə;
- Maliyyə hesabatları qarşısında qoyulan rəsmi tələblər ilə MHBS-nin tələbləri arasında uyğunluğa nail olmaq;
- MHBS üzrə istehsalat göstəriciləri haqda hesabatın təqdim edilməsinə icazə verilməsi;
- Qeyri-maddi aktivlərin yaxud istənilən digər aktivlərin yenidən qiymətləndirilməsinə icazə verilməsi;
- Firmaların təbiətin mühafizəsi və sosial aspektləri haqda açıqlanan informasiyanın həcmnin genişləndirilməsi;
- Ən yaxşı müasir praktikanın əks etdirilməsi və harmonizasiyaya nail olmaq məqsədilə auditor yoxlaması haqda hesabatın formatının və məzmununun görüşünün dəyişdirilməsi.

Həmçinin, ABŞ-da da böyük və potensial əhəmiyyətli dəyişikliklər baş verir. Enron şirkətinin iflası və onun ardınca baş verən «qalmaqallar» Amerika tənzimləyici orqanlarının özünəinamını köklərinə qədər sarsıtdı. Enron firmasına qarşı ilk ittihamlarda Amerika GAAP-larına uyğunsuzluq haqda maddələr yox idi, burada

yalnız onlara düzgün əməl olunmamasından söhbət gedirdi. Bunun nəticəsi olaraq MHBSS tərəfindən göydə tutulan belə ehtimal yarandı ki, ABŞ-ın daha çox detallaşdırılmış standartlara keçmə niyyəti əhəmiyyətsiz olmuşdur. Əksinə, ümumi prinsiplərə əsaslanan standartlar, Beynəlxalq standartlar (həmçinin, Britaniya standartları) ola bilsin ki, daha effektivdir. Avropa İttifaqı (nəinki Britaniya) bu məsələdə MHBSS-nin tərəfində möhkəm durur.

Demək olar ki, elə həmin vaxt ABŞ-da maliyyə hesabatının standartları üzrə Şuranın (FASB) yeni sədri Robert Herts təyin olundu. O, MHBSS-nin İdarə heyətində əvəzçilik qaydasında işləyənlərdən biridir və gözləmək olar ki, Robert Herts MHBS ilə Amerika standartlarının yaxınlaşdırılmasının, həmçinin, Amerika standartlarının detallaşdırılmasından daha çox prinsiplərə əsaslandığı yanaşmanın fəal tərəfdarı olacaq, yəqin ki, bu da belə yaxınlaşdırmanı sadələşdirəcəkdir.

Bu, o deyildir ki, təcrübədə yaxınlaşma sadə olacaqdır. Beynəlxalq standartların, yenidən parlaq əksini ABŞ-da tapmış, görünən və eyni tərzdə tətbiqinə tələbat mövcuddur. Bir çox müxtəlif dillərdə danışan bir çox ölkələrin adamları həmin standartları tətbiq edəcəklər. Onların münasibəti mütləq bizim 2-ci fəsildə müzakirə etdiyimiz tarixi və mədəni irsin təsiri altında yaranacaqdır. Nəticənin necə olacağını dəqiq demək mümkün deyil. Ancaq maraqlı olacağına ümid verir!

Məsələ 3.1.

MHBSS-nin saytındakı (<http://www.iasd.org.uk>), sizin ölkənizdə olan tənzimləyici orqanların və peşəkar təşkilatların saytlarındakı informasiyanı və digər mənbələrdən istifadə etməklə, bu fəslin məzmununu yeniləşdirin.

Həlli

Əlbəttə ki, siz buna nail olmuşsunuz. Siyasi aspekt və xalis mühasibat problemləri haqda fikirləşin.

Qısa nəticələr

Bu fəsildə MHBSS-nin artan əhəmiyyətinə xüsusi diqqət yetirməklə beynəlxalq hesabatın tarixi xarakteristikaları və cari inkişafının dərk olunması verilmişdir.

Tapşırıqlar

1. Avropa Komissiyası Avropada hesabat sahəsində tənzimləmə funksiyasını MHBSS-yə vermişdir.
2. Avropa Komissiyası hesabat haqda məsələlər üzrə qərar qəbul etməklə, 2005-ci ildən etibarən MHBSS-yə elə səlahiyyətlər vermişdir ki, o, müstəqil surətdə buna nail ola bilməzdi. Bu qərarı müzakirə edin.
3. Hesabata qlobal yanaşma inkişaf etməkdə olan ölkələrin iqtisadiyyatının tələbatlarına diqqət yetirmir. Bu vəziyyəti müzakirə edin.

İQTİSADI DƏYƏR KONSEPSİYASI

Bu fəslə öyrəndikdən sonra siz:

- aktivlərin qiymətləndirilməsi haqda mübahisələrin ümumi cizgilərini və kontekstini təsvir etməyi;
- mənfəət, kapital və dəyərin təriflərini və onlar arasındakı qarşılıqlı əlaqələri izah etməyi;
- dəyər üzrə mübahisə çərçivəsində təhlil edilməsi zəruri olan çoxlu variantları təsvir etməyi;
- Fişer (1930) və Hiks (1946) tərəfindən işlənilib hazırlanmış gəlir konsepsiyasını ümumi şəkildə təsvir etməyi;
- gözlənilən və real iqtisadi gəliri müqayisə etməyi;
- bu sahədə olan iqtisadi fikri ümumi şəkildə təsvir etməyi bacaracaqsınız.

Giriş

Bu fəsil bütövlükdə aktivlərin qiymətləndirilməsi və gəlirin ölçülməsi məsələlərinin nəzərdən keçirildiyi bir neçə fəsildən biridir. Bu sahədə elmi tədqiqatların çox istiqamətləri bir-birindən asılı olmadan inkişaf edirdi, onların bəzilərinin artıq bir neçə əsr yaşı vardır, çox hallarda bu ənənələr konkret şəxsiyyətlərlə əlaqəlidir. İngilisdilli dünya ölkələrində hesab edilir ki, mühüm anlayışların əksəriyyəti ingilis-sakson mənşəlidir, ancaq bu heç də belə deyildir. Bununla belə, fəsil 2-də göstəriləndiyi kimi hesabatın kapitalla münasibətə əsaslanan və MHBSS tərəfindən tətbiq olunan prinsipləri, əsasən ingilis – sakson fikri əsasında (ən geniş mənada) inkişaf etmişdir. Ona görə də bu, təhlili köhnə millətçilik vaxtlarında ingilis-sakson

adlandırılıla biləcək kontekstdə təqdim etmək məqsəduyğundur. Biz bu anlayışları fəsilin 7-nin sonunda qısaca tədqiqatların digər istiqamətləri ilə bir sırada əlaqələndirək. Həmçinin, qeyd etmək lazımdır ki, həmin nəzəri təhlilin əsasında duran prinsiplər, bilavasitə tənzimlənmə məsələlərinə və II və III hissələrində virilmiş diskusiyaya tətbiq oluna bilər.

İndi isə ondan çıxış etməyimiz daha vacibdir ki, biz nəzəri təhlil ilə məşğul oluruq, yəni müzakirə edirik ki, nə etmək olardı və belə hərəkətlərin üstünlükləri və çatışmazlıqları hansılardır. Praktikada isə, deyildiyi kimi fəsil 7-də nəzərdən keçirilir.

Əsas tənlik

Artıq biz müəyyən etmişik ki, yaxşı balans, mühasiblərin toplamağı yaxşı bacardığılarına görə deyil, tərifinə görə alınır. Şirkətin öz sahiblərindən təsərrüfat müstəqilliyi barədə olan sazişə əsasən kapital qalıq kəmiyyətidir. Kapital – biznes – vahidin öz mülkiyyətçisi qarşısında olan öhdəlikləridir. Firma bir sıra aktivlərə valikdir və bir sıra borclar üzrə kreditrlərə, həmçinin, göndərilmiş və göstərilmiş, ancaq dəyəri ödənilməmiş mallar və xidmətlər üçün borcludur. Aktivlərin məbləğindən öhdəliklərin məbləğini çıxılmaqla, biz xalis aktivlərin məbləğini alacağıq. Beləliklə, mülkiyyətçi – firmaya, firma isə xalis aktivlərə malikdir. Deməli, mülkiyyətçilərin firmaya investisiyaları – yəni kapitalı – xalis aktivlərə bərabər olmalıdır.

Belə formulə statik vəziyyətin izahı üçün kifayətdir. Ancaq biz, mənfəət, yaxud gəlir anlayışını daxil etməklə onu asanlıqla dəyişdirə bilərik. Hesabat kontekstindəki mümkün müxtəliflikdən qaçmaq üçün biz mənfəətə və gəlirə mütləq sinonimik terminlər kimi baxacağıq. Mənfəət (gəlir) – satışdan olan gəlir ilə həmin dövrdə olan məsrəflər arasındakı müsbət fərqdır. Əgər firma mənfəətlidirsə, bu, o deməkdir ki, alınmış (yaxud alınması gözlənilən) pulların məbləğindən, yaxud onların dəyəri, sərf edilmiş pulların (yaxud istifadə edilmiş pulların) məbləğindən, yaxud onların dəyərindən daha sürətlə artmışdır. Bu cür mürəkkəb üsulla formulə etmək olar ki, firmanın xalis aktivlərinin məbləği mənfəət məbləğində artmışdır. Ancaq məntiqə görə və uçotda mənfəət – kapitalın artımıdır. Mənfəət – mülkiyyətçinin atributudur, o mülkiyyətçiyə məxsusdur, yəni firmanın mülkiyyətçilər qarşısında olan borcudur.

Beləliklə, mənfəətin məbləği xalis aktivlərin artımının məbləğinə bərabərdir, hansı ki, öz növbəsində, kapitalın artımına bərabərdir. Praktikada onun götürülməsi dividendlər üzrə ödənişlər formasını ala bilər. Yəqindir ki, bu pulların yaxud onların dəyərinin çıxarılması və deməli, xalis aktivlərin azalmasıdır. Bu, həmçinin də o deməkdir ki, firma borcun bir hissəsini mülkiyyətçilərə ödəmişdir. Beləliklə, mülkiyyətçilər qarşısında olan borcun məbləği də, yəni kapital da azalacaqdır. Əgər dövr ərzindəki ödənişlər həmin dövrdəki mənfəətə bərabərdirsə, onda kapital (və xalis aktivlər) ilkin səviyyədə saxlanmış olur. Əgər ki, mənfəət müəyyən dövr üçün olan ödənişləri aşırırsa, onda kapital (və xalis aktivlər) artır.

Dərk edilmənin sadə olması üçün bu cür situasiyanı sxem şəklində göstərmək olar. Fərz edək ki, W_1 – ilkin dəyər (firmanın xalis aktivləri), W_2 – isə dövrün sonuna xalis aktivlərdir, P – dövr ərzində mənfəət, D – isə (xalis) ödənişlərdir.

$$W_1 + P - D = W_2$$

Yaxud hesabat nöqteyi-nəzərindən:

İlkin kapital plus mənfəət minus ödənişlər dövrün sonuna olan kapital – bərabərdir.

Yəqindir ki, $W_1 + P - D = W_2$ tənliyi hesabatın əənəvi modelinə qoyulur. Ancaq o heç bir vəchlə bu model ilə məhduləşmır. O, ən ümumi əlamətlərlə verilmişdir. Onu aşağıdakılara şamil etmək olar:

Siz nəyə malik idiniz.
 + Siz buna nə əlavə etdiniz.
 - Siz bundan nəyi çıxmısınız.
 = Siz nəyə maliksiniz.

Sadə həqiqət, sadə tautologiya. İstənilən hər bir şey ölçü vahidi ola bilər. Ancaq uçotda biz müəyyən yanaşmanı seçirik. Birincisi, elementləri biz pul ifadəsində ölçürük. İkincisi, bu pulların məbləğlərini əənəvi olaraq müəyyən tərzdə fəsil 1-də nəzərdən keçirilən konsepsiyalara uyğun olaraq ölçürük. Biz aktivləri, tarixi dəyərin tərifini istifadə edərək qeydiyyatı götürürük, mənfəət və xalis aktivlərin artımını satışdan gəlirin tanınması prinsiplərinə və hesablama metoduna uyğun olaraq tanıyıq. Bu prosedur bizdə o qədər vardı ş halını almışdır ki, alternativ variantları nəzərdən keçirmədən biz onu avtomatik yerinə yetirə bilərik. Vərdişə görə biz adi praktikanı qəbul etməyə cəhd göstəririk. Ancaq bu kifayət deyildir.

Mənfəət və kapital

Məsələ 4.1

Kitabxanaya gedin və mühasibat mövzularında (a) bir neçə mətnlərdə, (b) bir neçə iqtisadi mətnlərdə, (v) ümumi lüğətlərdə və ensiklopediyalarda «gəlir» (yaxud «mənfəət») və «kapital» sözlərinə baxın.

Bu üç qrupdan olan kitabların adlarını və onlarda verilmiş tərifləri yazın.

Bu anlayışların tərifinin olmadığı kitabların adlarını yazın (ola bilər ki, siz gələcəkdə bu kitablardan istifadə etmək istəməyəcəksiniz).

Sizdə aydın və ümumi anlayış yarandı mı?

Həlli

Ola bilər ki, bizdən daha çox sizin bəxtiniz gətirdi, ancaq görünür, siz aşağıdakı nəticələrə gəlmişsiniz:

1. Terminlərin çoxlu müxtəlif mənalı vardır.
2. Aydın tərif vermək olduqca çətinidir.
3. Mühasibat mövzularına dair bir çox mətnlərdə, xalis mühasibat anlayışlarından istifadə etməklə bu çətinliklərdən qaçmaq mümkün olmuşdur.

İqtisadçı İrvin Fişerin (1930) işindən başlamaq faydalıdır. O kapitalı belə müəyyən edir: «Kapital-müəyyən ana sərvətlərin məcmusudur». Bundan fərqli olaraq demək olar ki, mənfəət-vaxt ərzində faydanın, yaxud xidmətlərin axıb gəlməsidir. Bu əvvəl gətirilmiş tautoloji tənliyə tam uyğundur. Siz nəyə malik idinizsə, (kapital, ehtiyat), plus artıq (gəlir, axın) minus çıxardılmalar (ödənişlər, silinmələr) sizin malik olduğunuza bərabərdir.

Kapital-mənfəət yaradan sərvətlərin məcmusudur. Mənfəət-kapitalın istifadəsi nəticəsində alınan sərvətlərdir. Belə görünür ki, bu cür təriflər əhatələnmişdir və buna görə də doğru deyildir. Bu çətinlikləri aradan qaldırmaq üçün kapital və kapitalın dəyərini fərqləndirmək lazımdır. Kapital-gələcək xidmətləri yaratmaq qabiliyyətinə malik olan aktivlərin məcmusudur.

Kapitalın dəyəri-gələcək xidmətlərin dəyərindən asılıdır. Məsələn, tarla sərvətlərin məcmusudur, yəni tarla-kapitaldır. Tarlanın və kapitalın dəyəri, bu tarlada yetişdirilmiş məhsulun dəyərindən (xalis dəyərindən), yəni gəlirdən asılıdır.

Bütün bu mülahizələr onu deyir ki, dəyər və kapital-perspektivə istiqamətlənmiş anlayışlardır. Ola bilsin ki, bu doğrudan da belədir!

Sərvət və dəyər

İndi bizə aydın olmalıdır ki, biz şirkətin aktivlərinin, ona məxsus sərvətlərin qiymətləndirilməsi haqqında, həmçinin, onun kapitalının qiymətləndirilməsi haqqında danışa bilərik. Bu təriflərdən hər birisi mütləq şəkildə eyni mənalara verir, yəni ona müncər edir ki, biznes-vahid «malikdir». Biz bu problemi hansı tərəfdən baxsaq da, hansı sözü istifadə etsək də, əsas moment qiymətləndirilmənin zəruriliyidir. Əvvəl biz qeyd etmişdik ki, istənilən ölçü vahidi yarayar. Amma ölçü vahidi olmalıdır və əlbəttə ki, o, hamı tərəfindən başa düşülən və yaxşı olardı ki, mübadilə vasitəsi (yəni pul kimi məqbul olan) qismində ümumqəbul olunmuş olmalıdır. Siz artıq mühasiblərin, adətən, balans hesabatında müxtəlif aktivlərin qiymətləndirilməsi üçün tətbiq etdiyi üsullarla tanışsınız. Ən azı siz «A, B-dən yaxşıdır», yaxud «bu maşın digərindən daha dəyərlidir» kimi anlayışlarla intuitiv olaraq tanışsınız. Növbəti məsələni həll etməyə cəhd edin. Bunu qrupda etmək daha şən və effektiv olar, ancaq əgər bu mümkün deyildirsə, onda nəsə digər bir işlə məşğul olaraq onu yarım saat müddətində götür-qoy edərək, sonra öz ideyalarınızı ümumiləşdirin.

Məsələ 4.2

Kiçik misal

Bizim aktivimiz, məsələn, portfelimiz vardır və onu qiymətləndirmək, yəni pul ifadəsində onun dəyərini müəyyən etmək istəyirik. Sizin ağılınıza gələcək bütün mümkün üsulları sadalayın və təsvir edin. Sadə rəqəmlərlə üsullardan hər birini illüstrasiya edin. Metodlardan hansı yaxşıdır?

Həlli

Bu məsələnin məqsədlərindən biri-onun çoxlu miqdarda cavabı olduğunu başa düşməkdir. Aşağıda dörd qrupda birləşdirilmiş bəzi mümkün cavablar gətirilmişdir.

1. Çıxış rəqəmi kimi portfel üçün ilkin ödənilmiş məbləği götürmək olar.
 - (a) Biz, sadəcə olaraq, həmin rəqəmi götürə və onu onun dəyəri hesab edə bilərik.
 - (b) Biz ilkin olaraq onu predmetin xidmət müddətinə görə azalda bilərik. Belə ki, əgər portfel 10 €-dursa və gözlənilirsə ki, o, 10 il xidmət edəcəkdir, indi isə onun 8 yaşı vardır, onda biz onun dəyərini 10€-ya bərabər qəbul edə bilərik. Ancaq, yəqin ki, demək ağlabatan olardı ki, portfel səksən faiz köhnəldiyi üçün, 10€-nun səksən faizi istifadə olunmuşdur və deməli, portfelin qalıq dəyəri 2 € təşkil edir.
2. Çıxış rəqəmi kimi biz bu cür portfelə hazırda ödəməli ola biləcəyimiz məbləği götürə bilərik. Bu halda da bizim mümkün müxtəlif variantlarımız meydana çıxır.
 - (a) Biz yeni portfelin hazırkı dəyərinə uyğun olan məbləği götürə bilərik.
 - (b) Biz işlənmiş portfelin müvafiq vəziyyətində onun hazırkı dəyərinin məbləğini götürə bilərik.
 - (c) Biz yeni portfelin hazırkı dəyərinin məbləğini götürə və onu bizim portfelin köhnəlməsinə uyğun olaraq azalda bilərik. Belə ki, əgər yeni portfel 20€ işlənilmiş – 3€-dursa, qalan informasiya isə dəyişməmişdirsə, onda sizin bu əsasda ala biləcəyiniz müxtəlif rəqəmlər belə olacaqdır: (a) 20 €, (b) 3 €, (v) 20 €-nun 80 faizi, yəni 16 €.

Bu cür metodun variantı kimi aktivin dəyərinin əvəzlənməsi deyil, onun funksiyasının dəyərinin əvəzlənməsi nəzərdə tutula bilər. Belə ki, bizim misalda biz elə variantın dəyərini nəzərdən keçirəcəyik ki, bu zaman portfelini itirmiş olan mən, əlimdə yeni portfelin satınalma dəyərini deyil, olanımı gəzdirməli olacağam. Sürətli texnoloji dəyişikliklər şəraitində bu variant yeganə mümkün variant ola bilər, çünki əvvəlcə olmuş aktivlər artıq mövcud deyildir.

3. İlkin rəqəm kimi biz elə bir pul məbləğini götürə bilərik ki, həmin məbləği biz portfelini, deyək ki, 1 € durumunda olduğu vəziyyətdə satdıqda əldə edə bilərik. Bu, satışa çəkilən xərclər çıxılmaqla xalis rəqəm olmalıdır.
4. İlkin rəqəm kimi biz, bizim üçün portfelin gələcək faydalılığının qiymətləndirilmə dəyərini götürə bilərik. Hesab etmək olar ki, portfelin xidmət etdiyi sonuncu iki ildə onun istifadə dəyəri müvafiq olaraq 3 € və 2 € təşkil edəcəkdir. Bu o demək deyildir ki, bizim ilkin rəqəmə $3+2=5$ €-dur. Məsələn, onda deyildir ki, hər il üçün faydalılığın qiymətləndirilmə dəyərini məbləğinə qədərdir, məsələn, ondadır ki, onun gələcəkdə faydalılığının dəyəri bu gün necə qiymətləndirilir. Belə ki, bizim misalda bizə bir il müddətində 3 € və iki il müddətində 2 € məbləğində fayda alınmasının bu günə olan dəyərini tapmaq lazımdır. (Ciddi desək, bütün faydaların bütün faydalılığın ilin sonuncu günündə reallaşması nəzərdə tutulur).

Bu problemin mahiyyətini aşağıdakı şəkildə işıqlandırmaq olar. Təsəvvür edək ki, mən sizə 80 € borcluyam. Əgər mən soruşsam ki, «Siz 80 €-nu indimi, yaxud bir ildən sonra 90 €-nu götürməyə üstünlük verərdiniz?» - yəqin ki, siz cavab verəcəksiniz ki, 80 €-nu indi götürmək istəyirsiniz.

Əgər mən soruşsam: «Siz 80 €-nu indimi, yaxud bir ildən sonra 150 €-nu götürməyə üstünlük verərdiniz?» – yəqin ki, siz cavab verəcəksiniz ki, bir ildən sonra 150 € götürmək istəyirsiniz.

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

90 € ilə 150 € məbləğləri arasında hansısa elə bir məbləğ mövcud olacaqdır ki, bu zaman sizin üçün 80 €-nu indimi, yaxud bir ildən sonra daha yüksək məbləğ götürmək tamamilə eyni olacaqdır.

Əgər bu məbləğ 100 €-ya bərabərdirsə, yəni sizin üçün heç bir fərqi yoxdursa ki, siz 80 €-nu indimi, yaxud bir ildən sonra 100 € götürəcəksiniz, uçot dərəcəsi (diskontlaşdırma dərəcəsi 25% ($25\% \times 80 = 20$; $100 - 20 = 80$)) təşkil edəcəkdir.

Bu bizə bir il müddətində 100 € məbləğində məsrəflərin bu gün 80 € məbləğində olan məsrəflərə ekvivalent olduğunu, həmçinin, bir il müddətində 100 € məbləğində faydanın bu gün cəmi 80 €-ya «dəyər» olduğunu təsdiq etməyə imkan verəcəkdir.

Fərz edək ki, layihə üç il ərzində hər il 100 € məsrəflər və sonrakı iki il ərzində 200 € həcmində gəlirlər olacağını nəzərdə tutur. Uçot dərəcəsinin 25% olacağı bu layihənin cari dəyəri aşağıdakı kimi hesablanıla bilər.

İlin sonuna	$1 - 100 \times 80\% =$			-80
	$2 - 100 \times 80\% =$	$80 \times 80\% =$		-64
	$3 - 100 \times 80\% =$	$80 \times 80\% =$	$64 \times 80\% =$	-51
	$4 + 200 \times 80\% =$	$160 \times 80\% =$	$128 \times 80\% =$	
			$102 \times 80\% =$	+80
	$5 + 200 \times 80\% =$	$160 \times 80\% =$	$128 \times 82\% =$	
			$102 \times 80\% =$	
			$80 \times 80\% =$	+64
				-51 €

Beləliklə, xalis pul axınlarının $100 \text{ €} = (2 \times 200) - (3 \times 300)$ təşkil etdiyi layihə, 51 €-ya bərabər olan xalis cari dəyərə malikdir və onu başlamağa dəyməz (əgər ki, istənilən alternativ variantlar daha aşağı mənfi cari dəyərə malik deyildirsə).

Aydındır, problem resursların istifadəsinin müxtəlif üsullarından (məsələn, kredit üzrə faiz dərəcəsi) və mütləq subyektiv olacaq gələcək ümidlərdən asılı olan uçot dərəcəsinin müəyyən edilməsindən ibarətdir. Hətta, əgər uçot dərəcəsi indiki an üçün hesablanarsa (dərəcəni daimi qəbul etməklə biz misalda məhz bu cür yolverilmədən istifadə etmişik) onda bu cür ehtimal, demək olar ki, mütləq səhv olacaqdır.

Əgər biz misalda olduğu kimi həmin 25%-i uçot dərəcəsi kimi götürsək, onda 3 € bir ildən sonra indiki 3 €-nın 80%-nə, yəni 2,4 €-ya, 2 € isə iki ildən sonra 2 €-nın 80%-indən 80%, yəni, 1,28 €-ya bərabər olacaqdır. Beləliklə, bu cür yolverilmələrə uyğun olaraq portfelin faydalılığının dəyəri bu gün $2,40 \text{ €} + 1,28 \text{ €} = 3,68 \text{ €}$ təşkil edəcəkdir.

Qiymətləndirməyə həmin yanaşmalara aşağıdakı adlar vermək olar:

1. Tarixi dəyər;
2. Əvəzlənmə dəyəri;
3. Satışın xalis dəyəri;
4. Xalis cari, yaxud iqtisadi dəyər.

Ölbəttə, sizin fikrinizə digər ideyalar və digər kombinasiyalar da gəldi. Bizim təkliflər minimum iki istiqamət üzrə məhdudiyyətlərə malikdir. Birincisi, istisna olaraq pul anlayışları tətbiq etdik. İkincisi, biz ona yol verdik ki, pul mütləq məqbul

ölçü vahididir, biz 1 €-nün nə olduğunu dəqiq bilirik. Bu hər iki yolverilmə kritik dərk olunma tələb edir.

Həlli 4.3.

Bu kitabı almağa dəyər fikrinə gəldiyinizi təhlil edin və qısa nəticələr çıxarın.

Həlli

Sizin həqiqətən onu aldığınız barədə məcbur deyil ki, düzgün ehtimal yürüdək. Sizin ona hansı qiymət ödədiyinizdən asılı olmayaraq, biz məntiqi nəticəyə gələ bilərik ki, siz kitaba malik olmağı, pula malik olmaqdan daha çox qiymətləndirmisiniz. Ancaq kitab sizə elə də sadəcə lazım deyildir. Siz kitabı ondan ötrü almısınız ki, oxuyasınız, ondan bilik əldə edəsiniz, onda yazılan sözdən ləzzət alasınız. Bunu dəqiq qiymətləndirmək mümkün deyildir. Eynilə də, həmçinin, əgər siz kitabı almamısınızsa, bu ona görədir ki, sizə pul lazım idi. Ona görə belə olmuşdur ki, siz, sizin üçün bu kitabın xüsusi nüsxəsindən daha qiymətli olan digər nəyə isə xərcləmək qərarına gəlmisiniz. Bu da, həmçinin, o demək deyildir ki, siz belə variantları hansısa səviyyədə dəqiqliklə qiymətləndirmisiniz. Bu cür alternativ hərəkətlərin üstünlüklərinin yalnız onların vacibliyinin müəyyən edilməsi xatirinə dəqiq qiymətləndirilməsinin mənası yoxdur. Beləliklə, investisiyalar haqqında mühüm qərar qəbul etmək üçün bizə fikirləşməni heç də maliyyə miqdar çərçivələri ilə məhdudlaşdırmaq məcburi deyildir.

Məsələ 4.4

Qələm, xətkəş və elastik lent götürün. Qələmin uzunluğunu (a) xətkəşlə, (b) elastik lentlə ölçməyə çalışın.

Həlli

Küt alınır, düz deyilmi? Santimetr – dəqiq müəyyən olunmuş anlayışdır. Ancaq uzunluğunun elastik lentlə ölçülməsi ideyası, əlbəttə ki, mənasızdır, çünki biz bilmirik, biz onu nə qədər uzatmışıq. O naməlum kəmiyyətdə daima dəyişilir.

Ancaq avro – lentin elastik olduğu qədər elastik anlayışdır! Məsələn, dollara rəğmən avro, mübadilə məzənnələri haqda dərc olunan məlumatlardan bizə məlum olduğu kimi dəyişir. Daha vacib olan odur ki, avro mütləq mənada dəyişir ki, bu barədə də informasiyaya dair dərc olunan məlumatlar xəbər verir. Bununla belə mühasiblər onu elə istifadə edir ki, sanki o həm müəyyən edilmişdir və həm də daimidir. Bu, detallıqla təhlil tələb edən, daha bir anlayışdır və biz ona fəsil 7-də qayıdacağıq.

Dəyər konsepsiyalarının məcmusu

Dəyərin anlayışlarının daha dolğun və daha formalaşmış izahı mühasibat uçotunu öyrənən hər bir kəsin oxumalı olduğu məlum kitabda verilir (Edvards və Bell, 1961) müxtəlif ölçüləri sadalamaqdan ötrü bizə özdüyündə yarımfabrikat, yəni istehsal prosesində qismən hazır məhsul şəklində olan elə bir aktivi nəzərdən keçirmək təklif edilir ki, həmin ölçülərin köməyiylə biz sözügedən aktivi təsvir və deməli, bu cür çoxölçülü yanaşma nəticəsində baş verən bütün mümkün növ dəyişiklikləri oxuya və müəyyən edə bilərik.

Üç ölçü nəzərdən keçirilir:

1. Qiymətləndirilən şeyin forması (və yeri)
2. Qiymətləndirmə üçün istifadə olunan qiymətin tarixi.
3. Bu qiymətin formalaşdığı bazar.

Onları biz də nəzərdən keçirək

Forma üç tipdə ola bilər. Birincisi, aktiv onun indiki formasında, məsələn, stulun karkası kimi, təsvir edilə və qiymətləndirilə bilər. İkncisi, o, ona qoyulmuş ağacın, əməyin və s. siyahısı, yəni, onun ilkin forması kimi təsvir edilə və qiymətləndirilə bilər. Üçüncüsü o, hazır məhsul (sözsüz ki, onun həmin mərhələyə çatması üçün zəruri olan əlavə qoyuluşlar, çıxılmaqla, məsələn, stul minus yumşaq oturacaq) kimi təsvir edilməli və qiymətləndirilməlidir. Sonuncu forma bitmiş kimi təsvir oluna bilər.

Qiymətləndirmə üçün istifadə olunan qiymətin tarixi, sadalanan üç formaya rəğmən özlüyündə üç mümkün vairantı şərtləndirir: qiyməti keçmişdə, indiki vaxtda və gələcəkdə götürmək olar. İlkin qoyuluşların keçmiş dəyərini, onların cari, yaxud gələcək dəyərini nəzərdən keçirmək mümkündür. Aktivin indiki vaxtda malik olduğu formanın keçmiş dəyərini (yəni biz bu cür yarımfabrikatı keçmişdə hansı məbləğə ala bilərdik), aktivin indiki vaxtda malik olduğu formanın cari yaxud gələcək dəyərini nəzərdən keçirmək olar. Nəhayət, aktivin bitmiş formasında ona aid edilən qiymətlər (və çıxılmalı olan qoyuluşlar), həmçinin, keçmişdən, indiki vaxtdan və gələcəkdən götürülə bilər.

Beləliklə, biz aktivin qiymətləndirilməsinin doqquz alternativ variantına maliklik. Ancaq biz hələ üçüncü ölçünü – bazarı, hansının ki, qiymətini biz aktivin qiymətləndirilməsi üçün qəbul edəcəyik – nəzərə almalıyıq. İki əsas tipdən olan bazarları fərqləndirmək lazımdır: firmanın satınalma qiymətini ödəyib, müəyyən formada olan və müəyyən vaxtda aktivi ala biləcəyi bazarlar və firmanın satış qiymətini alıb müəyyən formada olan və müəyyən vaxtda aktivi sata biləcəyi bazarlar. Bu üçüncü ölçünü onun mümkün iki variantları ilə birlikdə əlavə etməklə, aktivin qiymətləndirilməsinin, ümumilikdə 18 mümkün variantını alırıq. Edvards və Bell bu müddəaları cədvələ salmışlar. (bax: cədvəl 4.1).

Məsələ 4.5

Cədvəl 4.1-də göstərilən 18 mümkün variantları formulə və izah edin.

Həlli

Şübhə yoxdur, sizin sözləriniz bizimkilərdən fərqlənəcəkdir, ancaq sizin fikirləriniz olmalıdır, aşağıdakılarla üst-üstə düşməlidir.

Cədvəl 4.1. Dəyərin konsepsiyalarının məcmusu

Qiymətləndirmə tarixi, bazar	İlkin qoyuluşlar	Aktivin forması və yeri, indiki vaxtda forma	Bitmiş forma-hazır məhsul
Keçmişdə, satınalma	Tarixi qiymətlər	Rədd edilmiş variantlar	Əhəmiyyət kəsb etmir
Keçmişdə, satış	Rədd edilmiş variantlar	Rədd edilmiş variantlar	Əhəmiyyət kəsb etmir
Cari, satınalma	Cari xərclər	Qiymətlər indiki vaxtda	Əhəmiyyət kəsb etmir
Cari, satış	Əhəmiyyət kəsb etmir	Satışın maksimum mümkün dəyəri	Cari dəyər
Gələcəkdə, satınalma	Əvəzlənmənin mümkün dəyəri	Əvəzlənmənin mümkün dəyəri	Əhəmiyyət kəsb etmir
Gələcəkdə, satış	Əhəmiyyət kəsb etmir	Satışın mümkün dəyəri	Gözlənilən dəyər

İlkin qoyuluşlar

Keçmişdə, satınalma

Keçmişdə, satış

Cari, satınalma

Cari, satış

Gələcəkdə, satınalma

Gələcəkdə, satış

İndiki vaxtda forma

Keçmişdə, satınalma

Keçmişdə, satış

Cari, satınalma

Xammala ilkin xərclər

Keçmişdə bu xammalın emal edilməmiş formada satış qiymətləri

Xammalın indiki vaxtda dəyəri

Xammalların ilkin formasında (həminə ki, onlar malik deyildir, çünki artıq onlar digər formada) onların indiki vaxtda mümkün satış qiymətləri

Xammalların ilkin formasında onların gələcəkdə mümkün satınalma qiymətləri

Xammalların ilkin formasında (ancaq, artıq onlar digər formada deyil!) onların gələcəkdə mümkün satış qiymətləri

Malın indiki yarımfabrikat vəziyyətində əldə oluna biləcəyi keçmişdəki olan qiymət (bu baş verməmişdir)

Malın indiki yarımfabrikat vəziyyətində satıla biləcəyi keçmişdəki olan qiymət (bu baş verməmişdir)

Aktivin indiki yarımfabrikat vəziyyətində cari satınalma dəyəri

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Cari, satış	Aktivin indiki yarımfabrikat vəziyyətində cari satış qiyməti
Gələcəkdə, satınalma	Aktivin indiki yarımfabrikat vəziyyətində onun bilavasitə malsatandan alınmasının gələcəkdə gözlənilən satınalma dəyəri
Gələcəkdə, satış	Aktivin indiki yarımfabrikat vəziyyətində onun satışının gələcəkdə gözlənilən satış dəyəri
<i>Bitmiş forma</i>	
Keçmişdə, satınalma	Malın tam bitmiş formasında onun bilavasitə malsatandan əldə oluna biləcəyi keçmişdəki qiymət (bu baş verməmişdir)
Keçmişdə, satış	Malın tam bitmiş formasında onun satıla biləcəyi keçmişdəki satış qiyməti (əgər bu mala biz həmin formada malik olsaydıq, ancaq biz malik olmamışdıq)
Cari, satınalma	Malın tam bitmiş formasında onun satışının cari qiyməti
Gələcəkdə, satınalma	Malın tam bitmiş formasında onun bilavasitə malsatandan satış alınmasının gələcəkdə gözlənilən satınalma qiyməti
Gələcəkdə, satış	Malın tam bitmiş formasında onun gələcəkdə gözlənilən satış qiyməti

Məsələ 4.6

Ola bilsin ki, məsələ 4.5 sizin üçün başağrısı kimi görünür. Bu, keçmiş təcrübənin təsiri olmadan ilkin prinsiplər əsasında təhlil üçün zəruri olan ağılın çevikliyinə yaxşı misaldır. İndi – daha sadə məsələcik. 18 variantdan sizin zənninizcə, yəqin ki, faydalı informasiyaya malik olacaq altısını seçin.

Həlli

Edwards və Bell (1961) tərəfindən seçilmiş altı variant cədvəl 4.2-də verilmişdir. Məsələ 4.5-in həllindən aydın oldu ki, heç də bütün sair variantlar tamamilə əhəmiyyətə malik deyildir (hərçənd, onların bəziləri həqiqətən də belədir). Ona görə öz cavabınıza siz bir yaxud iki müxtəlif variant daxil edə bilərsiniz. Ən azı onunla razılaşın ki, cədvəl 4.2-də gətirilmiş variantlar, qərarların işlənilib hazırlanması zamanı həqiqətən faydalı informasiyadır. Bu altı anlayış inkişafda sonrakı fəsilərdə nəzərdən keçirilir.

Cədvəl 4.2. Edwards və Bell tərəfindən təklif olunan praktiki qiymətləndirmə variantları.

Satışın dəyəri

1. *Gözlənilən dəyər* (bitmiş, gələcək, satış) – firmanın fəaliyyət planına uyğun olaraq satılmış mallar üçün alınması gələcəkdə gözlənilən dəyər.
2. *Cari dəyər* (bitmiş, cari satış) – cari dövrdə faktiki olaraq satılmış malların və xidmətlərin dəyəri.

3. Satışın maksimal mümkün dəyəri (indiki, cari satış) - aktivlərin (hazır malların, yarımfabrikatların, yaxud xammalın) firma tərəfindən (sonrakı emaldan keçmədən) indiki ana olan ən yüksək qiymətlərlə satıla biləcəyi təqdirdə cari dövrdə reallaşdırıla biləcək dəyər.

Satınalmanın dəyəri

1. İndiki vaxtda dəyər (indiki vaxtda, cari, satınalmanın) – qiymətləndirilən aktivin əldə olunmasının cari qiyməti.

2. Cari dəyər (ilkin, cari, satınalmanın) – qiymətləndirilən aktivin istehsalı üçün xammal və materialların firma tərəfindən əldə olunmanın cari qiyməti.

3. Tarixi dəyər (ilkin, keçmişdə, satınalmanın) – qiymətləndirilən aktivin istehsalı üçün firma tərəfindən istifadə edilən xammal və materialların əldə olunma anına olan əldə olunma qiyməti.

İqtisadi dəyər

«Kiçik misal» (məsələ 4.2) araşdıraraq bu anlayış ilə biz artıq tanış olmuşuq. Burada o yenidən ondan ötrü xatırladılır ki, qeyd edək: Edvards və Bell tərəfindən təqdim edilən dəyər anlayışlarının məcmusu, tam deyildir, çünki iqtisadi dəyərin mövcudluğunu istisna edir. Hazırlanması tamamlanacaq və icarəyə veriləcək, yaxud istehsalın özü tərəfindən təyinatı üzrə istifadə edilə biləcək qismən hazırlanan stul ilə bağlı hərəkətlərin mümkün variantlarından birini özümüz üçün təsəvvürə gətirməklə, onların gətirmiş olduğu misal genişləndirmək olar. Hər iki halda o, uçot dərəcələri (diskontlaşdırma) nəzərə alınmaqla qiymətləndirilə biləcək dəyərini vaxt ərzində qaytaracaqdır. İqtisadi dəyər də, həmçinin, sonrakı fəsillərdən birində daha ətraflı nəzərdən keçiriləcəkdir.

Kapitalın həcmnin saxlanması

Bizim tautoloji tərif istifadə edərək, biz müəyyən etdik ki, mənfəət – kapitalın artımıdır. Bu izahatın inkişafı kimi biz ehtimal edə bilərik ki, mənfəət – ilkin kapitalın həcmnin saxlanılmasından sonra kapitalın dövrün sonuna artımıdır. Mülkiyyət anlayışlarından hər biri üçün biz mənfəətin müvafiq anlayışını, həmçinin, tamamilə müəyyən olan kapitalın həcmnin saxlanması anlayışını müəyyən edə bilərik.

Məsələ 4.7

Mühasibat uçotunun tarixi dəyər anlayışlarına əsaslanan ənənəvi təriflərinə uyğun olaraq həcmi saxlanılmalı olan kapitalın dəqiq tərfi necədir?

Həlli

Ənənəvi olaraq hesab edilir ki, mənfəət – müəyyən vaxt ərzində firma tərəfindən onun mülkiyyətçiləri üçün qazanılmış pul vahidlərinin miqdarıdır. Əgər ilkin pul kapitalı 100-ə, dövrün sonuna olan kapital isə 103-ə (dividendlər və mülkiyyətçilərin kapitalla qoyuluşlarını nəzərə alaraq) bərabədirsə, onda mənfəət 3 vahid təşkil edəcəkdir. Mənfəət – ilkin pul kapitalını, ilkin olaraq investisiya edilmiş avro miqdarını aşan ilkin 100 vahid üzərində olan artımdır. Ənənəvi yanaşmaya uyğun olaraq bu kapitalın həcmi saxlanılmalıdır. Özü də bu müddəə, hətta əgər biz 100

vahidə 1896-cı ildə malik olmuşuqsa və 2006-cı ildə isə 103-ə malik olacağıqsa belə, ədalətlidir!¹

Biz metodlardan hər biri üçün kapitalın həcmnin saxlanması anlayışının detallıqla nəzərdən keçirilməsinə qayıdacağıq. Bu, müxtəlif variantların faydalı olmasını müəyyən edərkən bizə əhəmiyyətli dərəcədə kömək edəcəkdir. Bu anlayış həmçinin, MHBS-nin fəsil 8-də nəzərdən keçirilən əsas konseptual prinsiplərinin mühüm elementidir.

Dəyərə yanaşmanın alternativ variantlarının müəyyən olunmasının kriteriyaları

Biz informasiyanın faydalılığının təklif edilən xarakteristikaları ilə əlaqədar olaraq hesabatın tərifini və rolunu müzakirə etmişik. Əslində, hesabat qərarların qəbul edilməsi üçün faydalı olan informasiya verir. Onun təmin etdiyi informasiyanın əhəmiyyətini və vacibliyini daha dəqiq müəyyən etməkdən ötrü bizə dəyərə olan yanaşmalardan hər birini təhlil etmək zəruridir. Müxtəlif istifadəçilər müxtəlif qərarlar qəbul etməli olurlar. İstifadəçilər çoxlu suallar verirlər. Dəyərən əsaslarının məcmusu çoxlu cavabların olmasını ehtiva edir. Əgər bizə suala müvafiq cavab vermək nəsisb olursa, deməli, bizdən fayda vardır. Dəyərən bir çox əsasları fayda verə bilər, ancaq müxtəlif məqsədlər üçün sual, adətən, onda deyildir ki, «Dəyərən hansı konsepsiyası yaxşıdır?» - ondadır ki, «Dəyərə yanaşmalardan hansı konkret suala cavab vermək üçün daha çox yararlıdır və qərarları qəbul etməyə kömək edir?» seçimin müəyyən edilməsi – mütləq anlayış olmayıb, təhlil və düşünmək yoludur.

Məsələ 4.8

Fəsil 3-də baxılmış tarix dəyər prinsipi əsasında qurulmuş ənənəvi hesabatın müvafiq informasiya verdiyi suallar və onların həlli necədir?

Həlli

Kapitalın həcmnin saxlanması barədə bizim müzakirədən doğan ehtiyatlı cavablardan biri belə olacaqdır: hesabat bizim ilkin olaraq investisiya etdiyimiz müəyyən miqdar avronu çıxılmaqla yerdə bizə qalan faydalar, mənfəətlər barədə məlumat verməlidir. Lakin yenilik yoxdur ki, belə informasiya çox faydalıdır. İnvestisiyalara və fəaliyyətin genişləndirilməsinə aid gələcəyə istifadəmətlənmiş qərarlar, gələcək üçün indiki pullara əsaslanan proqnozlar da tələb edir. Keçmişdə olan fəaliyyət haqqında, biznesin başlandığı zaman mövcud olan pullara əsaslanan hesabatlar öz mahiyyətinə görə çox qeyri-məntiqi görünür. Amma siz, əlbəttə, başqa cür düşünə bilərsiniz!

¹ Kitabı ingilis dilində 2003-cü ildə nəşr olunmuşdur. – Red. qeydi.

Fişer və onun psixoloji gəlir konsepsiyası

Məsələ 4.3-ün həllindən nəticə çıxarılmışdır ki, adamlar malı həmin malın özü naminə deyil, onun naminə alırlar ki, onunla nəşə etsinlər. Bu anlayış bizi psixoloji gəlir konsepsiyasına gətirib çıxarır. Adamlar hərəkətlərini özlərinin təmin olunması naminə həyata keçirirlər və həmin hərəkətləri həyata keçirməklə onu əldə etmiş olurlar. Təmin olunma – psixoloji hadisədir, idrakın işinin nəticəsidir. Bu, fiziki təzahürdən daha çox mənəvi təzahürdür. Adamlar özlərinin şəxsi əqli, yaxud psixi təmin olunmalarını maksimallaşdırmaq məqsədilə hərəkət edir və qərarlar qəbul edirlər. Fişer (1930) buna belə əsaslandırma verir:

«Ayrıca hər bir şəxsi bilavasitə yalnız o hadisələr maraqlandırır ki, onlar onun təcrübə ilə müəyyən olunmuş görüş dairəsi çərçivəsindədir. Bu, fərdin daxili düşüncələrinin nəticəsi olub – fərdin götürdüyü faydaların son qiymətləndirilməsini formalaşdıran hadisələrdir. Xarici hadisələr yalnız daxili hadisələrin səbəbləri olduğu ölçüdə şəxsiyyət üçün əhəmiyyətə malikdir. İnsanın əsəb sistemi eynilə radio kimi qəbuledici qurğudur. Bizim beynimiz bizimlə baş verən xarici hadisələri transformasiya etmək və bizim daxili, mənəvi həyatımızın axınına vermək və bizim əsəb sistemimizi stimullaşdırmaqdan ötrü xidmət edir.

Minlərlə adamlar üçün mənfəət qazanan direktorlar və idarəçilər bəzən özlərinin şirkəti haqqında, pulları istehsal etmək üçün olan böyük maşın barəsində olduğu kimi düşünürlər. Onların gözündə onun yeganə təyinatı – səhmdarlara dividendlərin ödənilməsi üçün pul, istiqraz sahiblərinə faizlərin ödənilməsi üçün pul, əməkdaşlara əməkhaqqının ödənilməsi üçün pul qazanmaqdır. Bu ödənişlər edildikdən sonra nə baş verir, onlara elə gəlir ki, onunla maraqlanmaq həddən artıq xüsusi işdir. Bütün mənə da, elə bundan ibarətdir. Yalnız bizim bazardan evə gətirdiklərimiz, bizim şəxsi həyatımıza daxil etdiklərimiz əhəmiyyətə malikdir. Pullar nə qədər ki, xərclənməyib bizim üçün faydasızdır. Sonda əməkhaqqı pul məbləğində deyil, onun vasitəsilə əldə edilə biləcək faydalarla ödənilir. Dividendlər məbləğində olan çek yalnız o zaman mənfəət olur ki, nə zaman biz nahar edək, geyinə yaxud həmin çek ilə alınmış avtomobili idarə edək biləcəyik».

Bu mülahizənin mənası bizə tamamilə düzgün görünür. Biz nə qərara gəlsək, iş vaxtından artıq işləyək və əlavə 20 € qazanaq, yaxud gedib günəş altında gəzək? Biz elə qərar qəbul edəcəyik ki (ola bilsin ki, düzgün olmayan), bizim zənnimizcə o, bizə daha çox ləzzət gətirəcəkdir. Aydındır, 20 €-luq əməkhaqqından alınan ləzzət bu halda çox əhəmiyyətlidir. Həmçinin, aydındır ki, ləzzəti, yaxud təmin olunmanı (Fişerin tərifinə görə – malikolmadan yaranan gəliri) bilavasitə və obyektiv ölçmək olmaz. O, bir sıra approksimasiyalar təklif edir. Birinci, approksimasiyanı o real gəlir adlandırır. O, fiziki hadisələrin və maddi şeylərin mövcudluğunu təklif edir. Bir litr süd, yaxud gündəlik qəzet real gəlirə misaldır. Real gəlir: bizim daxili təmin olunmamızı təmin edən kənar aləmdəki fiziki hadisələrdən ibarətdir. Real gəlir başımız üzərində dam, radioqəbuledicidən musiqi, paltar, yemək deməkdir.

Müəyyən mənada real gəliri ölçmək olar. Litr – obyektiv anlayışdır (hərçənd, «süd» anlayışı o qədər də obyektiv deyildir!). Ancaq standart ölçü vahidi yaxud ümumi təyinedici olmadığı kimi toplama üsulları da mövcud deyildir. Onları almaqdan ötrü, Fişer tərəfindən həyatın dəyəri kimi müəyyənləndirilmiş ikinci approksimasiyaya keçmək zəruridir. O elə pul məbləğinə bərabərdir ki, həmin

məbləği, real gəliri, yəni bir litr südün və gündəlik qəzetin dəyərini almaq üçün ödəmək lazımdır. Fişer tərəfindən bu dəlilin təsviri müəyyən dərəcədə onun öz dövrünə bağlanmışdır.

«Beləliklə, malikolmadan olan gəlir anlayışından real gəlir anlayışına keçərək, real gəlir anlayışından həyatın dəyəri, real gəlirin pul ölçüsü anlayışına qayıdaq. Dollarla nə daxili hadisəni (yeyilmiş nahardan olan hissi)», nə də xarici hadisəni (yemək prosesini) ölçmək olmaz. Ancaq nahara nə qədər pul ödənildiyini dəqiq müəyyən etmək olar. Eynilə siz kinofilmə baxmaqdan olan ləzzəti ölçə bilməyiniz də sizə dəqiq məlumdur ki, başınız üzərindəki dam sizə həqiqətən neçəyə başa gəlir – siz mənzil üçün nə qədər ödəniş edirsiniz və əgər siz öz evinizdə yaşayırsınızsa mənzil haqqının ədalətli ekvivalenti necədir. Siz axşam paltarını geyinməyiniz neçəyə başa gəldiyini dəydiyini ölçə bilməyiniz, ancaq siz onun prokata götürülməsinin neçəyə başa gələcəyini, yaxud əgər o sizə məxsusdursa, onun satın alınmasının neçəyə başa gəldiyini dəqiq öyrənə bilərsiniz mühasibin vəzifəsi bu cür uyğunlaşmaları izləməkdir.

Həyatın pul tədiyyələri kimi qəbul olunan ümumi dəyəri, mənfə məbləğidir, gəlir deyil, məsrəfidir. Ancaq o – həmin tədiyyələrin edilmiş olduğu real gəlirin müsbət məbləğlərin ən yaxşı faktiki «qiymətləndirilməsidir».

Problem ondadır Ki, (və Fişerin özü də bunu etiraf edir), ödənilmiş pullar (məsrəf) pul ifadəsində gəlirin ölçüsü kimi çox da yaramır. Beləliklə, biz üçüncü approksimasiyaya – pul gəlirinə keçirik.

Alınmış, nağd şəkildə mövcud olan və xərclənmək üçün nəzərdə tutulan bütün pullar pul gəlirləridir.

Fişerin dəlillərini «yemək» misalında göstərək. Əgər bizə yemək lazımdırsa, onda bizə evdən çıxmaq və pul qazanmaq lazımdır. Ehtimal edilir ki, biz pul gəlirinə, indiki halda əməkhaqqına malikik. Bu cür pul gəlirləri – gündəlik işlədilən «gəlirlər» və «qazanclar» sözlərinə uyğun gələn anlayışdır. Pula malik olub, biz restorana gedirik, burada yemək yeyir və yeməyiniz pulunu ödəyirik. Burada biz real gəlir alırıq. «Son fiziki hadisə», məhz – qidanın real mənimsənilməsi baş verir. O, təxminən həyatın dəyəri, yəni, yeməyiniz dəyəri, yaxud bizim restoranda ödədiyimiz məbləğlə ölçülür. Aydındır ki, mühasib üçün dəyər yavaşması yeni bir şey deyildir.

Ancaq bu hələ hamısı deyildir. Fişer öz mülahizələrini davam etdirir. Biz qidanı onun özü naminə deyil, təmin olunmaq, ləzzət almaq naminə (yaxud qeyri-ləzzətdən, ağrıdan, aclıq hissindən) yedik. Bu cür təmin olunma, ləzzət elə «psixoloji» gəlirdir. O, ölçülə bilinməyən hər bir halda yazıla bilinməyən ola bilər, ancaq Fişer təkid edir, o, ən çox vacibdir. Axı, əgər o olmasaydı, bizdə yemək almaq üçün səbəb olmazdı. Yemək almaq üçün səbəb olmadığı halda isə pul qazanmaq üçün də səbəb olmazdı.

Beləliklə, Fişer, insanın gəlirlərinin sonrakı üç mərhələsinin (yaxud aspektini) ayırır:

1. Malikolma, yaxud müsbət emosiyalardan və təcrübədən ibarət olan psixoloji gəlir.
2. Həyatın dəyərilə ölçülən real gəlir.
3. İnsan tərəfindən alınan və həyatın dəyərinə uyğun gələn pullardan ibarət olan pul gəliri.

Sonuncu aspekt – pul gəliri – gündəlik həyatda daha çox gəlir adlanır, birincisi isə – malikolmadan olan gəlir-fundamental anlayışdır. Amma uçot məqsədləri

üçün, həyatın dəyərilə ölçülən real gəlir anlayışını tətbiq etmək daha praktik əhəmiyyətə malikdir.

Sonuncu bəyanat gözlənilməz kimi görünə bilər. Axı Fişer pul gəlirini vacib olmayan anlayış hesab edir (malikolmadan olan gəlir hər şeydən vacibdir, həyatın dəyəri isə – daha praktik yanaşmadır).

Gəlin onun pul gəlirinə verdiyi tərfi bir daha yada salaq:

Alınmış, nağd şəkildə mövcud olan və xərclənmək üçün nəzərdə tutulan bütün pullar pul gəlirləridir.

Beləliklə, əgər biz əməkhaqqını 10.000 ABŞ dolları həcmində almışıqsa (Fişer 1930-cu ildə yazır!), ondan 4000 ABŞ dolları kənara qoymuşuq, 6000 ABŞ dolları isə xərcləmək qərarına gəlmişiksə, onda Fişer üçün əhəmiyyətli məbləğ 10.000 ABŞ dolları deyil, 6000 ABŞ dollarıdır. Həyatın dəyərilə ölçülən real gəlir, pul gəlirindən çox, yaxud az ola bilər. Real gəlir – son reallığa (yəni, psixoloji təmin-olunmaya) daha dəqiq yaxınlaşmalıdır, nəinki pul gəliri, beləliklə, real gəlir konsepsiyası daha üstündür.

Gəlirin həm iqtisadiyyatda, həm də mühasibat uçotunda nəzəri və praktiki tətbiqi üçün yararlı olan tərfi «gəlir» anlayışını ən dərin mənada bütün istifadəçilərə, həyatın dəyrinin sərf olunduğu bütün xidmətlərə və məsrəflərə yaymalıdır, hətta, əgər belə məsrəfləri pul gəlirlərin aşırırsa belə.

Son nəticədə Fişer tərəfindən gəlirə verilən təriflərə *kapitalın saxlanması anlayışı* daxil deyildir. Fişerin ideyaları mühasibat və iqtisad fikir axınından məhz bununla fərqlənir. Fişerə görə gəlirin ölçüsü bu istehlakın həqiqi ölçüsüdür.

Hiks və onun kapitalın həcmnin saxlanması konsepsiyası

Məsələ 4.2-dən bildiyimizə görə, iqtisadi dəyər ən ümumi əlamətlərlə daxilolmaların gələcək axınlarının (xalis) cari qiymətləndirilməsinə əsaslanır. Həmçinin, aydındır ki, yuxarıda gətirilmiş tənlikdə $W_1 + P - D = W_2$ kapitalın həcmnin, saxlanması tələbi nəzərdə tutur ki, W_2 ən azı W_1 -ə bərabər olmalıdır. Başqa sözlə, D (=ödənişlər, yaxud məsrəflər) P -ni (= mənfəət, yaxud gəlir) aşmalıdır. Bu cür yanaşmaların nəticələrinin klassik təhlilini Hiks (1946) verir. Aşağıdakı abzasdan onun kapitalın saxlanması necə fundamental əhəmiyyət verdiyi görünür.

«Gəlirlərin praktiki məqsədlərlə hesablanması məqsədi adamlar üçün elə məbləği müəyyən etməkdir ki, həmin məbləği onlar xərcləyə bilsin və bu zaman kasıb düşməsinlər. Buna əsasən ehtimal etmək olar ki, bizə insanın gəlirini maksimum kimi müəyyən etmək lazımdır, hansını ki, o həftə ərzində xərcləyə bilsin və həftənin sonunda, onun əvvəlində olduğundan kasıb, daha kasıb olmaz. Əgər insan yığm edərsə, deməli, gələcəkdə o varlı olmağı planlaşdırır, o olduğundan artıq xərc etdikdə isə, o kasıb olmağı planlaşdırır. Unutmayaq ki, gəlirin hesablanması praktiki məqsədi qənaətcil olmağa kömək etməkdir, düşünürəm ki, tamamilə aydındır ki, bu da mərkəzi kəmiyyətə malik olmalıdır.

Lakin istər sahibkarlar, istərsə də iqtisadçılar, bu ya digər yaxınlaşmanın mərkəzi kəmiyyətə tətbiqlə razılaşırlar. Gəlin bu approksimasiyaları bir-birinin ardınca nəzərdə keçirək»

Hiks mərkəzi kəmiyyəti praktik olaraq tətbiq olunan etməyə cəhd göstərir. Fişer kimi, o, gəlirin qiymətləndirilməsi və ölçülməsinə olan gələcəyə yönəlmiş yanaşmasını qəbul edir. Məsələn 4.2.-dən göründüyü kimi, gözlənilən daxilolmalar üçün xalis cari dəyərin kəmiyyətini hesablamaqla biz, bu cür yanaşmanı praktiki surətdə tətbiq (bir halda ki, biz «xam» rəqəmləri yaratdıq) olunan edə bilərik. Bu iki anlayışı birləşdirib, biz kapitala, qiymətlərə «sərvətə» gözlənilən daxilolmaların xalis cari dəyəri kimi baxa bilərik. Əgər bu tərif ilə yaygın «sərvət» anlayışı əvəz olunsaydı, aşağıdakı approksimasiyanı alarıq:

«Gəlir №1 – proqnozlaşdırılan daxilolmalar gətirən kapitalın dəyərinin dəyişilməz qalacağına (pul ifadəsində)» gözlənilməsi şərti ilə, dövr ərzində xərclənə biləcək maksimum məbləğdir. Aydın ki, bu elə bir tərifdir ki, onu insanlar öz şəxsi həyatlarında işlədirlər, ancaq o, heç də bütün hallarda mərkəzi konsepsiyaya düzgün yaxınlaşma deyildir».

Bu konsepsiyayı praktiki surətdə tətbiq edərkən bir neçə problem meydana çıxır. Birincisi, faiz dərəcələri dəyişə bilər.

Məsələ 4.9

Tutaq ki, həftənin əvvəlinə bizim insanın 10010 € məbləğində mülkiyyəti vardır və digər gəlir mənbələri yoxdur. Əgər faiz dərəcəsi həftədə bir faizin onda biri qədər təşkil edərsə, onda gəlir həftədə 10 € olacaqdır. Əgər 10 € xərclənsə, onda 10000 € reinvestisiya üçün saxlanılacaq və bir həftədən sonra məbləğ yenə 10000 € təşkil edəcəkdir. Bu gəlir №1-dir. Ancaq gəlirin fərz edək ki, bir həftə müddətinə borc üzrə həftəlik faiz dərəcəsi bir faizin onda biri qədər təşkil edir və gözlənilir ki, bu yüksək dərəcə gələcəkdə qeyri-müəyyən vaxt ərzində qalacaqdır. İnsanın (a) birinci həftə üçün, (b) ikinci həftə üçün gəliri necə olacaqdır?

Həlli

Əgər bu insan həftənin sonuna öz sərəncamında yenə 10010 € olmasını istəyirsə, onda birinci həftənin əvvəlində insan həftə ərzində bu 10 €-dan artıq xərcləyə bilməz. Ancaq əgər o, eyni məbləği ikinci həftənin axırına da istəyirsə, onda ikinci həftə ərzində o 10 € deyil, demək olar ki, 20 € xərcləyə bilər. Eyni bir məbləğin (10010 €) birinci həftənin əvvəlinə mövcudluğu məsrəflərin aşağıdakı axınına yol verir:

10 €, 20 €, 20 €, 20 €....

Onun ikinci həftənin əvvəlində mövcudluğu isə aşağıdakı xərclərə yol verir:
20 €, 20 €, 20 €, 20 €

Aydın ki, məsrəflərin mümkün axınının bu iki alternativini eyni səviyyəli deyildir. Onlardan biri, o birindən daha qiymətli. Əgər biz birinci həftə üçün olan

gəliri 10 €, ikinci həftə üçün olan gəliri isə 20 € qəbul etsək, onda biz proqnozlaşdırılan daxilolmalar gətirən kapitalın dəyərini dəyişilməz (pul ifadəsində) saxlaya bilməyəcəyik. İnsanın öz rifah halının səviyyəsini saxlayaraq hər həftə xərcləyə biləcəyi məbləğ, indiki şərtlərlə, birinci və ikinci (və sonrakı bütün) həftələrdə eyni olmalıdır.

Bu bizi gəlir № 2 -nin tərifinə gətirib çıxarır. İndi biz gəliri elə bir maksimum məbləğ kimi müəyyən edirik ki, insan onu bu həftədə xərcləyə və gözləyə bilər ki, bu qədər məbləği o sonrakı həftədə də xərcləyə bilər. Faiz dərəcəsinin dəyişilməsi gözlənilmədiyi üçün bu tərif eynilə əvvəldə deyilənə gətirib çıxarır. Ancaq əgər faiz dərəcəsinin dəyişilməsi gözlənilirsə təriflər artıq oxşar olmur. Beləliklə, gəlir №2-nin tərfi mərkəz konsepsiyaya daha yaxındır, nəinki gəlir №1-in tərfi.

İkinci problem ondan ibarətdir ki, qiymətlərin dəyişilməsini gözləmək olar. Prinsip etibarilə biz formuləyə bir neçə söz əlavə etməklə tərfi verə bilərik.

Gəlir № 3-ü elə bir maksimum məbləğ kimi müəyyən etmək olar ki, onu insan həmin həftədə xərcləyə bilər və gözləyə bilər ki, real ifadədə eyni məbləği sonrakı hər bir həftədə xərcləyə bilər. Əgər qiymətlərin artması gözlənilirsə, onda həmin həftədə və sonrakı hər bir həftədə 10 € xərcləməyi planlaşdıran insan onu gözləməlidir ki, o həftənin sonunda, əvvəl olduğundan daha kasıb olacaq. Sonrakı hər bir həftə ərzində onun hər gün 10 € xərcləyə biləcəyinə ümid etməsi lazımdır, ancaq birinci həftədə 10 € nisbətən aşağı qiymətlər olan zaman xərclənəcəkdir. Əlverişli şərtlər olan zaman xərcləmə imkanı birinci halda vardır, ancaq ikinci halda – yoxdur.

Beləliklə, əgər 10 € həmin həftədə onun gəliridirsə, onda, tərif № 3-ə əsasən, o, hər həftə ərzində 10 € xərcləyə biləcəyinə bel bağlamalı, artıq, yaxud az xərcləməyi isə birinci həftəyə rəğmən qiymətlərin artımına, yaxud azalmasına proporsional aparmalıdır.

Praktikada, aydındır ki, bu cür dəyişilmənin uçotunun görünən sadəliyi aldadıcıdır. Axı, qiymətlərin gözlənilən dəyişilməsinin biz hər bir insan üçün, insanın almağa hazırlaşdığı hər bir mal üçün, qarşıdakı xərclərin hər biri üçün nəzərə alınmalıdır.

Bu praktiki mürəkkəbliyə əlavə olaraq gəlir № 3-ün tərfi uzunmüddətli aktivlərin, yəni dövrüyyədən kənar aktivlərini, yaxud «uzunmüddət istifadə olunan malların» nəzərdən keçirilməsi problemini doğurur.

Ciddi deyilsə, yığım – gəlir ilə məsrəf arasında olan fərq deyildir, bu gəlir ilə istehlak arasında olan fərqdır. Gəlir, insanın həftənin axırına öz rifah halını dəyişilməz saxlamaq niyyətilə xərcləyə biləcəyi maksimum məbləğ deyildir. Bu, onun istehlak edə biləcəyi maksimum məbləğdir. Əgər onun məsrəflərinin bir hissəsi uzun müddət istifadə olunan malların əldə olunmasına yönəldilirsə, onda onun məsrəfləri istehlakı aşacaqdır, yox əgər onun istehlakının bir hissəsi keçmişdə əldə edilmiş uzun müddət istifadə olunan malların istehlakıdırsa, onda onun istehlak məsrəfləri aşacaqdır.

Qeyd etmək lazımdır ki, biz dairəni qapadıq və istehlak anlayışının vacibliyi məsələsinə qayıtdıq. Ancaq Hiks istehlak və kapitalın həcmnin saxlanması problemi qayğılıdırsa, Fişer yalnız istehlak probleminə qayğılıdır. Fişerin və Hiksin yanaşmaları arasındakı əsas fərqi bütövlükdə, Fişerin yalnız istehlak barədə,

müəyyən Hixsin isə – istehlak etməyin mümkünlüyü barədə düşünməsinə müəyyən etdikdən sonra başa düşmək olar. Bu yanaşma, həqiqətən uzun perspektivə istiqamətlənmiş yanaşmadır. Sadə misal üçün fermerin toxum fondunu təsəvvür edək. Bu – gələcək ilin məhsulunun əsasıdır. O, mövcuddur və onu yemək (istehlak etmək) olar. Ancaq əgər o indi yeyilmiş olsa, onda gələn il məhsul olmayacaqdır və deməli, istehlak etmək imkanı da olmayacaqdır. Beləliklə, əgər biz növbəti ildə istehlak etmək imkanını saxlamaq niyyətindəyiksə, onda bu il toxum fondunu istehlak etməyimiz lazım deyildir. Başqa sözlə, onu qoruyub saxlamaq lazımdır. Yumşaq desək, faydalı informasiyadır.

İqtisadi mənfəətin hesablanması

İndicə nəzərdən keçirilən materiallardan qısa nəticələr çıxarmaq olar. Fişərə görə:

$$\text{Gəlir} = \text{İstehlak}$$

Hixsə görə isə:

$$\text{Gəlir} = \text{İstehlak} + \text{Yığım},$$

bunu da aşağıdakı düstur şəklində təsvir etmək olar:

$$Y = C + S,$$

burada:

Y – gəlir

C – istehlak

S – yığım

Yığımlar ($K_e - K_s$) kimi təsvir oluna bilər, burada:

K_e – kapitalın dövrün sonuna dəyəri

K_s – kapitalın dövrün əvvəlinə dəyəri

Beləliklə,

$$Y = C + (K_e - K_s)$$

Məsələn, əgər mənfəət 100 €, dövrün sonuna kapital –280 €, dövrün əvvəlinə olan kapital isə – 300 €-ya bərabərdirsə, onda $100 = 120 + (280 - 300)$ olacaqdır.

Bu onu deyir ki, istehlak gəliri 20 € üstələmişdir, çünki 20 € bədxərcliyə yol verilmişdir. Rifah halını seviyyəsi saxlanılmışdır.

Məişət anlamından fərqli olaraq peşəkar dairələrdə C altında dövr ərzində reallaşmış olan pul axınlarını başa düşürlər. Bunu mümkün qədər illüstrasiya edək.

Məsələ 4.10

İl 1-in 1-i yanvarından edilmiş investisiyalar nəticəsində sonrakı üç ilin 31-i dekabr ayında hər il 1000 € daxilolmalar gözlənilir. Pulun vaxta görə dəyərini əks etdirən uçot dərəcəsi 10 % təşkil edir. Hər bir üç ilin 1-i yanvarına kapitalın həcmi hesablayın.

Həlli

İl –1 in 31-i dekabrında gözlənilən 1 yanvar il 1-in daxilolmalarını bir il üçün nəzərə almaqla diskontlaşdırmaq lazımdır, il 2-nin 31-i dekabrında gözlənilən daxilolmaların iki il nəzərə alınmaqla, il 3-ün 31-i dekabrında daxilolmaları isə, üç il nəzərə alınmaqla diskontlaşdırmaq lazımdır.

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Beləliklə, il 1-in 1-i yanvarına kapital təşkil edəcəkdir:

$$\frac{1000}{1,1} + \frac{1000}{(1,1)^2} = \frac{1000}{(1,1)^3}$$

$$= 909 + 826 + 751 = 2486 \text{ €}$$

İl 2-nin yanvarın 1-nə olan vəziyyət üçün il 1-in dekabrının 31-nə olan daxilolmalar artıq indi əhəmiyyətə malik deyildir. İl 2-nin 31-i dekabrında gözlənilən daxilolmalarını, indi il 2-nin yanvarın 1-nə, yəni, bir il nəzərə alınmaqla diskontlaşdırmaq lazımdır, il 3-ün 31-i dekabrında gözlənilən daxilolmalarda, həmçinin, il 2-nin yanvarının 1-nə, yəni iki il nəzərə alınmaqla diskontlaşdırılmalıdır. Eynilə də il 3-ün 1-i yanvarında yalnız il 3-ün 31-i yanvarında gözlənilən daxilolmalar əhəmiyyətə malikdir və onları il 3-ün yanvarının 1-nə, yəni bir il nəzərə alınmaqla diskontlaşdırmaq lazımdır.

Beləliklə, il 2-nin yanvarının 1-nə kapital aşağıdakı kimi olacaqdır:

$$\frac{1000}{1,1} + \frac{1000}{(1,1)^2}$$

$$= 909 + 826 = 1735 \text{ €}$$

İl 3-ün yanvarının 1-nə isə kapital təşkil edəcəkdir:

$$\frac{1000}{1,1},$$

Yəni 909 €-ya bərabər olacaqdır.

Məsələ 4.11

Əvvəlki məsələdə gətirilmiş investisiyalar misalını nəzərdən keçirərkən, fərz edək ki, il 1-in 1-i yanvarında investisiyaların real dəyəri 2486 € təşkil edir. Əgər Hixsin mülahizələri tətbiq edilərsə hər il üçün mənfəət necə olacaqdır.?

Həlli

Biz aşağıdakı düsturu müəyyən etmişik:

$$Y = C + (K_e + K_s),$$

Deməli, il 1-də

$$Y = 1000 + (1735 - 2486)$$

$$= 100 - 751$$

$$= 249 \text{ €}$$

İl 2-də

$$Y = 1000 + (909 - 1735)$$

$$= 100 - 826$$

$$= 174 \text{ €}$$

İl 3-də

$$Y = 1000 + (0 - 909)$$

$$= 100 - 909$$

$$= 91 \text{ €}$$

MALIYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

İl 1-də pul vəsaitlərinin daxilolmaları 1000 € təşkil etmişdir, ancaq 279 € mənfəət göstərilmişdir. Fərqi (751 €) gələcəkdə xərcləmək imkanını təmin etmək üçün reinvestisiya etmək gələcəkdə xərcləmək imkanını təmin etmək üçün reinvestisiya etmək, (saxlamaq) lazımdır.

İl 2-nin yanvarın 1-nə bu cür reinventasiyası sayəsində 751 € il 2 ərzində 10 %-lik mənfəət, yəni 75 € verəcəkdir. Beləliklə, il 2 üçün mənfəətin ümumi məbləği ilkin investisiyalara 174 € plus reinventasiyalara 75 € təşkil edəcəkdir, yəni, yenə də 249 €-ya bərabər olacaqdır. İl 2-də ilkin investisiyaların pul vəsaitləri 1000 € təşkil edir, ancaq 174 € mənfəət göstərilmişdir. Fərqi (826 €-nu) yenə də reinvestisiya etmək lazımdır. 826 € həcmində olan investisiyalar il 3 ərzində 83 € mənfəət gətirəcəkdir və həmin il üçün ümumi pul daxilolmaları ilkin investisiyalara 91 €, birinci reinvestisiyaya 75 € və ikinci reinvestisiyaya 83 €, yəni, yenə də 249 € təşkil edəcəkdir. Eynilə il 3-də ilkin investisiyaların pul vəsaitləri 1000 € təşkil edir, ancaq 91 € mənfəət göstərilmişdir. Fərq (909 €) 10% altında reinvestisiya olunaraq hər il 91 € gətirir. İl 4-də investisiyalara ümumi pul daxilolmaları, beləliklə, 75+83+91=249 € təşkil edəcəkdir. İl 5-də və sonrakı illərdə də eynilə davam edəcəkdir. Əlbəttə, bu bizim ilkin qoyduğumuz şərtləri ödəyir. İl 1 üçün olan mənfəət elə mənfəətdir ki, «gələcəkdə eyni həcmli mənfəət alınmaısnı təmin etməklə onu xərcləmək olar». Həmin yolverilmələr şərtlə onun həcmi 249 € təşkil edir. Alınmış bütün nəticələr cədvəl 4.3-də ümumiləşdirilmişdir.

İndiki vaxtda 10 faizlik uçot dərəcəsilə mənfəətin 249 € həcmində illik axınının sonsuzluğa qədər olan dəyəri 2490 € təşkil edir. Bu, yuvarlaqlaşdırmaya yolverilmə şərtlə bizə 2486 €-ya bərabər «ilkin» kapitalın məbləğini verir ki, bunu da gözləmək lazım idi. Yəqin ki, cavab qəribəlik yaratmadı. Ancaq hər halda yəqin olacaqsınız ki, siz mülahizələrin məntiqin izləyirsiniz.

Cədvəl 4.3. Hixsin iqtisadi mənfəət modeli

İL	1	2	3	4	5	6	7	8	9
	C	Ke	K _s	Y	Reinvestisiyalasdırma	Yığılmış reinvestisiyalasdırma	Ümumi reinvestisiyalasdırma	Reinvestisiyalasdırma mənfəət	Ümumi iqtisadi mənfəət
0	0	2486	0	0	0	0	2486	0	0
1	10000	1735	2486	249	751	751	2486	0	249
2	1000	909	1735	174	826	1577	2486	75	249
3	1000	0	909	91	909	2486	2486	158	249
4	0	0	0	0	0	2486	2486	249	249

Qeyd (sütunun) : 4=1 – 2 – 3

5=1 – 4

7=2+6

9=4+8

Gözlənilən və faktiki mənfəət

Tutaq ki, biz təkmil biliklər və təkmil uzaqgörənlik dünyasında – sadəcə olaraq ideal dünyada yaşayırıq. Bu cür yolverilmələr şərtlə hesablanmış iqtisadi mənfəət, ideal mənfəət adlanır. Əlbəttə, bu cür sadələşdirmə real deyil. Lakin biz təhlilə gələcək hadisələrin qiymətləndirilməsini daxil etməklə onu genişləndirə bilərik ki, bu

da bizi gözlənilən və faktiki mənfəətin sonrakı modellərinin yaradılmasına gətirib çıxaracaqdır. Gözlənilən mənfəət – hadisəyə qədər ölçülmüş mənfəətdir.

Dəyişilmələrin iki mümkünüyü vardır: proqnozlaşdırılan pul axınlarının hərəkətinin vaxta görə və (yaxud) həcmində və müvafiq uçot dərəcələrində.

Gözlənilən mənfəəti aşağıdakı düsturla təsvir etmək olar:

$$Y = C_1 + (K_e^1 - K_s)$$

burada: C_1 - dövr ərzində reallaşdırılması nəzərdə tutulan dövrün əvvəlinə gözlənilən pul axınları, dövrün əvvəlinə gözlənilən pul axınları; K_e^1 – dövrün əvvəlində ölçülmüş (qiymətləndirilmiş); kapitalın dövrün sonuna məbləği; K_s - isə dövrün əvvəlində ölçülmüş (qiymətləndirilmiş) kapitalın dövrün əvvəlinə məbləği.

Məsələ 4.12.

Əsas kimi əvvəlki iki məsələdə verilmiş ilkin informasiyanı götürərək. İndi fərz edək ki, il 2-nin sonunda gözlənilir ki, investisiyalara düşən mənfəət il 3-də 1100 € -ya qədər artacaqdır. Gözlənilən mənfəətin müəyyən olunması yanaşmasını tətbiq edərək, müəyyən edin, hər il üçün o, hesablamalara necə təsir edəcəkdir.

Həlli

Gözlənilən mənfəətin müəyyən olunması yanaşmasını tətbiq edərkən aşağıdakıları alacağıq.

İl-1 - Dəyişikliklərsiz

İl-2 - Yenə də dəyişikliklərsiz. İl 2 üçün olan hesablamalar, İl 2-nin əvvəlinə olan gözlənilmələrə əsaslanır, onlar isə bu zaman dəyişilməmişlər.

İl-3 - Dövrün əvvəlinə olan kapital K_s , artıq il 2 -nin sonuna olan kapital K_e -yə bərabər deyildir. İndi o aşağıdakı kimi olacaqdır.

$$K_s = 1100 / 1,01 = 1000 \text{ €}$$

Nəticə K_s üçün il 3-də ideal mənfəət hesablanarkən alınmış müvafiq 909 € rəqəmi ilə müqayisə olunandır. Yəni il 3-də gözlənilən mənfəət hesablanarkən 91 € həcmində əlavə gəlir yaranır.

Faktiki mənfəət - hadisədən sonra ölçülən mənfəətdir. Müvafiq olaraq o aşağıdakı düstur ilə təsvir oluna bilər:

$$Y = C_1 + (K_s^1 - K_e),$$

Burada: C_1 -dövr ərzində reallaşdırılmış pul axınları; K_e -dövrün sonunda ölçülmüş (qiymətləndirilmiş) kapitalın dövrün sonuna məbləği; K_s^1 isə – dövrün sonunda ölçülmüş (qiymətləndirilmiş) kapitalın dövrün əvvəlinə məbləği.

Məsələ 4.13

Əsas kimi əvvəlki məsələdə götürülmüş ilkin informasiyanı götürərək, il 2-nin sonunda gözlənilmələrin dəyişilmələrinin təsirinə yenidən baxın.

Həlli

Yenə də il 1-də dəyişilmələr baş verməyəcəkdir, ancaq faktiki mənfəətin müəyyən edilməsinə yanaşmanın tətbiqi zamanı il 2 üçün olan hesablamalarda dəyişilmələr olacaqdır, çünki il 2-nin sonunda bizim gözlənilmələr artıq dəyişilmişdir. İl 2-yə olan gözlənilmələrə əsaslanaraq il 2-nin 1 yanvarına kapitalın kəmiyyətini alacağıq:

$$\frac{1000}{1,1} + \frac{1100}{(1,1)^2}$$

$$K_s = 909 + 909 = 1818 \text{ €}$$

Nəticə, ideal mənfəəti hesablayarkən alınmış il 2-də K_s üçün olan müvafiq 1735€ rəqəmi ilə müqayisə olunandır. Yəni il 2-də gözlənilən mənfəəti hesablayarkən 83€ həcmində əlavə gəlir yaranır.

Bu halda biz reinvestisiyalasdırılan məbləğlərin və sairənin yenidən hesablanması məqsədilə hesablamaları davam etdirməyi məqsəduyğun sayırıq. Bununla belə bəzi momentlər barədə xatırlatma lazımdır:

1. Faktiki mənfəət hadisədən sonra ölçülür, ancaq onun həcmi də, həmçinin, gözlənilmələrə əsaslanır, belə ki, il 2 üçün olan faktiki mənfəətin həcmi il 2-nin sonuna olan gözlənilmələrə əsaslanmışdır, ancaq bu gözlənilmələrin də, həmçinin, il 3-ə, 4-ə və beləliklə də, sonsuzluğa aidiyyəti vardır. Beləliklə, faktiki iqtisadi dəyər-eynilə gözlənilən iqtisadi dəyər kimi subyektiv anlayışdır.
2. Əlavə gəlir reallaşdırılırmı? Bu nisbətən düzxətli yanaşmadır. Gəlir yalnız o zaman reallaşmış olur ki, qiymətləndirilməsi əsasında gəlirin hesablanmış olduğu pul axını həqiqətən də alınmışdır.
3. Əlavə gəlir mənfəətdir, yaxud kapital, yəni, onu yığmaq (reinvestisiyalasdırmaq) lazımdır, yaxud onu xərcləmək olarmı? Cavab sadə deyildir, çünki hər şey ondan asılıdır ki, biz çıxış nöqtəsi kimi nəyi götürürük. Birinci misalda bizim ilkin və daxili niyyətimiz - hər il 249€ hesabı ilə sonsuzluğa qədər istehlak etmək imkanını saxlamaqdır. Aydındır ki, əlavə gəliri hesablamaya daxil etmədən, biz bu tələbi artıq yerinə yetirmişik. Beləliklə, o «artıqdır», onu reinvestisiya etməmək olar, odur ki, onu dərhal istehlak etmək mümkündür. Ona xüsusi diqqət yetirin ki, əlavə gəliri onun tanınmasından əvvəl, vacib deyildir, o reallaşmış idi «yoxsa yox», – istehlak etmək olmaz, yəni, il 2-də o faktiki mənfəətin müəyyən edilməsi metodu, il 3-də isə - gözlənilən mənfəətin müəyyən edilməsi metodu ilə hesablanmalıdır. Beləliklə, əlavə gəlirə istehlak imkanlarının birdəfəlik artımı kimi baxmaq olar (unutmayın ki, nəticəsi istehlak imkanlarının birdəfəlik azalmasına səbəb olan zərərlər ola bilər).

Lakin gözlənilmələrdəki dəyişilmələr bizi məcbur edə bilər ki, biz illik istehlaka olan daimi tələbləri bir qədər dəyişdirək. Məsələn, biz pul axınlarına yalnız iki ili qoymaqla yeni çıxış nöqtəsi kimi il 2-ni götürüb, hər şeyi yenidən hesablamaq qərarına gələ bilərik. Bu halda elə alına bilər ki, əlavə gəliri xərcləmək olmaz (hətta əgər o, reallaşmış olsa belə).

Söz yox ki, ideal mənfəətin müəyyən olunmasının ilkin ssenarisini əsas kimi götürüb, gözlənilmələrdəki dəyişilmənin vaxtından asılı olan gözlənilmələrdə baş verən çoxlu sayda sonsuz dəyişilmələri, gəlirin götürülməsinin gözlənilən vaxtındakı dəyişilmələri, mədaxilin gözlənilən məbləğlərinin, uçot dərəcələrinin gözlənilən dəyişilmələrini nəzərə almaq olar. İstənilən halda həm gözlənilən, həm də faktiki mənfəəti müəyyən edərkən, yenidən hesablamalara başlamazdan əvvəl, dəyişilmənin nədə, mənfəətdəmi, yaxud kapitaldamı özünü göstərdiyini müəyyən etməliyik, bu isə, öz növbəsində, tamamilə qərarı qəbul edənəni niyyətindən asılıdır. Gözlənilmələrdəki dəyişikliklərə baxmayaraq, əgər niyyətlər dəyişilməz qalırsa, onda əlavə gəlir mənfəətdir.

Hiks tərəfindən gəlir №3-ə verilən tərifə qayıdaq. Bu elə bir maksimum pul məbləğidir ki, insan həmin məbləği xərcləyə bilər və gözləyə bilər ki, real ifadədə eyni məbləği o, sonrakı həftələrin hər birində sərf edə bilər. Əgər «bu həftə» həftə 1 kimi qalırsa, onda əlavə gəlir mənfəətdir. Ancaq əgər «bu həftə» - cari həftədirsə, məsələn, gözlənilmələrin dəyişilmiş olduğu həftədirsə, onda əlavə gəlir kapitala təsir göstərir və hər həftə sərf oluna biləcək daimi məbləğin yenidən hesablanması tələb olunur.

Qısa nəticələr

Mənfəət, kapital və dəyər qarşılıqlı surətdə əlaqəli olan anlayışlardır. Dəyər müxtəlif üsullarla müəyyən oluna və say kəmiyyətində ifadə oluna bilər, ancaq bu, alternativ variantların ətraflı təsvirini, təhlilini və qiymətləndirilməsini tələb edir.

Biz güman edirik ki, bu fəsildə təqdim edilmiş iqtisadi ideyalar:

1. Nəzəri cəhətdən əhəmiyyətli və məntiqi mənaya malikdir.
2. Aşağıdakıların: müəyyən edilməsi:
 - (a) gələcək pul axınlarının həcmi,
 - (b) gələcək pul axınlarının keçmə vaxtlarının,
 - (c) gələcək pul axınları üçün tətbiq olunan uçot dərəcəsinin – müəyyən edilməsi üçün olduqca subyektivdir.
3. Əlavə gəlirlər və zərərlər nöqtəyi-nəzərindən problemlidir.
4. Və buna görə də, uçota rəğmən, görünür, əlçatmaz idealdır.

Tapşırıqlar

1. Səhmləri birjalarda dövriyyədə olan şirkətlərin üç komplekt dərc edilmiş hesabatını tapın. Kosolidə olunmuş balans hesablamalarına və onlara əlavə edilmiş izahat vərəqlərinə diqqətlə baxın, «Uçot siyasəti» bölməsini oxuyun. Balansın maddələrindən hər birini ayrılıqda götürüb, onun necə qiymətləndirildiyini təsvir edin. Bu qiymətləndirilmə məlumatları riyazi anlamda ardıcılıqlarmı, yəni onları toplamaq olarmı?
2. Pərakəndə ticarətlə məşğul olan iki, A və B firmaları eyni cür rayonlarda yerləşmiş eyni cür mağazalarda ticarət etdirir. Firma A öz mağazasını 1950-ci ildə 5000 €-ya, B isə 1990-cı ildə 105 000 €-ya almışdır. Hər iki firma ardıcıl olaraq öz hesabatını tarixi dəyər prinsipi əsasında hazırlayır və eyni məbləğdə əməliyyat mənfəətinə malikdir. Nəticədə alınan hesabatlar iki firmanın nisbi göstəricilərini hansı dərəcəyədək düzgün (və ədalətli) şəkildə təqdim edir.

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

3. Kapitalı, yaxud mənfəəti müəyyən etmək mümkün deyildir, yalnız kapitalı və mənfəəti müəyyən etmək olar. Siz bu müddəa ilə razısınız mı?
4. (a) Fişərə görə mənfəət konsepsiyasını ümumi əlamətlərlə təqdim edin.
(b) Bu barədə ümumi əlamətlərlə Hixsin mülahizələrini təqdim edin.
(v) Onları tutuşdurun və müqayisə edin.
5. Gözlənilən mənfəət ilə faktiki mənfəət arasında diqqətlə sərhəd çəkərək iqtisadi mənfəət prinsiplərini izah edin.
6. «İqtisadi mənfəət-ölçətməz idealdır». Bu müddəanı fikirləşin və müzakirə edin.

CARİ BAŞLANGIC DƏYƏRİ

Bu fəslə öyrəndikdən sonra siz:

- iqtisadi resurslara malikolma və onlardan istifadə faktının əks etdirilməsi üçün cari başlanğıc dəyəri (satınalma dəyəri) anlayışının təsirini və istifadəsinin mənasını izah etməyi;
- zəruri texniki hərəkətləri yerinə yetirməyi;
- alınmış informasiyanın güclü və zəif tərəflərini, həmçinin, faydalılığını izah etməyi bacaracaqsınız.

Giriş

Əvvəlki fəsildə verilmiş ideyalar fundamental əhəmiyyətə malikdir. Ancaq onların öz təbiətləri ucbatından tətbiqi olduqca subyektivdir. Onlara məsuliyyətə ucbatı nöqteyi-nəzərindən baxarkən onların real bazardan nə qədər uzaq olduğunu tənzid şəkildə başa düşmək vacibdir.

Dəyərin Edvards və Bell (1961) (bax: fəsil 4) tərəfindən təklif edilmiş bütün 18 tərif, birbaşa faktiki dəyərlə, yaxud gözlənilən bazar dəyərlə birbaşa əlaqəlidir. Onlardan biri, məhz keçmişdə əldə olunma dəyərinin, yəni ilkin qoyuluşların tarixi dəyərinin tərif, fəsil 3-də ümumiləşdirilən ənənəvi prosesin təsviridir.

Cari dəyərin digər dörd tərifindən ikisi satınalma (əldə olunmanın) cari dəyərinə, ikisi isə – satışın cari dəyərinə aiddir. Əvvəlcə əldə olunmanın cari dəyərini nəzərdən keçirək. Yada sala ki, əldə olunmanın dəyəri əldə olunmanın bazar

qiymətini əks etdirir, yəni əldəolunmanın cari dəyərinin müəyyən olunması – cari xərclərin uçotuna əsaslanan (tarixi dəyərə əsaslanmayan) prosesidir.

Geriyə əsaslara doğru

Məsələ 5.1

Cənab Cons 100 sentə malik olmaqla yanvarın 1-də öz biznesinə başlayır. O, aşağıdakı sövdələşmələri həyata keçirir:

- Yanvarın 2-də 40 c-ə bir kisə şəkər alır.
- Yanvarın 4-də 50 c-ə bir kisə şəkər satır.
- Yanvarın 5-də 44 c-ə bir kisə şəkər alır.

Yanvarın 2 və 6-sı arası üçün balans hesabatları, həmçinin, bu iki tarix arasındakı dövr üçün mənfəət və zərərlər haqqında hesabat hazırlayın.

Həlli

Bu hansısa ciddi problemləri təmsil etməməlidir.

Balans 2 yanvar üçün:

Ehtiyatlar; 100	40	kapital
--------------------	----	---------

Nağd vəsaitlər	60
_____	_____

100 c	100 c
-------	-------

Balans 6 yanvar üçün

Ehtiyatlar	44	kapital	110
Nağd vəsaitlər	66		

_____	100 c	110 c
-------	-------	-------

Mənfəət və zərərlər haqqında hesabat

Satış	50
Satışın maya dəyəri	40
	10 c

Bizim ən ümumi tənliyimizdən istifadə edərək, $W_1 + P - D = W_2$ alacağıq:

$$100 + 10 - 0 = 110$$

Beləliklə, Conc 10 sent mənfəət götürmüşdür. Əlbəttə, biz adi mühasibat yanaşması tətbiq etdik. Ancaq qeyd etmək vacibdir ki, yanvarın 2-dən 6-na qədər olan dövrdə proses iki mərhələ keçmişdir. Yanvarın 2-i ilə axşam yanvarın 4-4 arasında satış həyata keçdikdən sonra Cons 100c-ti 110c çevirdi. Yanvarın 4-də o real

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

və fiziki olaraq 110 c-ta malik idi və artıq heç nəyə malik deyildi. Sonra axşam yanvarın 4-dən yanvarın 6-na qədər o, 110 c və heç nəyi 66 c plus bir kisə şəkərə dəyişdirdi. Ondan çıxış edərək ki, şəkərin ikinci kisəsi 44c dəyərinədir və biz bütün resursları onların ilkin (faktiki, tarixi) dəyəri ilə yazırıq, onda biz bütün resursları həm yanvarın 4-də, həm də 6-da 110c həcmində əks etdirmiş oluruq. Yanvarın 4-nə balans belə görünür:

Balans 6 yanvar üçün:

Nağd vəsaitlər	110	Kapital	110
	110c		110 c

Yanvarın 4-nə olan vəziyyətin yanvarın 2 və 6 üçün olan balans məlumatları ilə müqayisəsi təsdiq edir ki:

1. 10 c həcmində olan mənfəət 2 və 4 yanvar arasında əldə edilmişdir.
2. Yanvarın 4 və 6 arasında mənfəət götürülməmişdir və zərər alınmamışdır.

Cons, söz yox ki, öz biznesini davam etdirir. O, həmçinin, nə iləsə yaşamaqdadır. O, biznesdən mənfəətini çıxarmaq və özünün şəxsi ehtiyaclarına xərcləmək qərarına gəlir.

Əgər o, 10 c-ti götürsə, onda mühasibat tərifinə görə o, ilkin olaraq qoyulmuş pullara toxunmur. Beləliklə, bu 10 c həqiqətən gəlirdir və onun resursları heç cür azalmadan biznesdən çıxarıla bilər. Beləliklə, vəsait çıxarıldıqdan sonra biz balansı yanvarın 6-na aşağıdakı kimi yenidən yazı bilərik:

Balans 6 yanvar üçün

Ehtiyatlar	44	Kapital	110
Nağd vəsaitlər	56		
	<u>100c</u>		<u>100c</u>

Və bizim tənlik aşağıdakı kimi alınır:

$$100+10 - 10=100$$

Məsələ 5.2

Güman edərək ki, Cons hər halda özünün 10 c mənfəətini götürür, onun 2 və 5 yanvar tarixlərinə firmasının fiziki ifadədə mülkiyyətini müqayisə edin.

Həlli

Fiziki olaraq firmaya aşağıdakılar məxsusdur:

Yanvarın 2-nə:

1. Bir kisə şəkər
2. 1c lik 60 parıldayan sikkədən ibarət qədəhcik.

Yanvarın 6-na:

1. Bir kisə şəkər
2. 1c-lik 56 parıldayan sikkədən ibarət qədəhcik.

İndi sadəcə çıxmaq metodu ilə biz yanvarın 2-dən 6-na qədər olan dövrdə fiziki mülkiyyətin vəziyyətini müqayisə edə, nə qədər şəkərin və 1c-lik nə qədər parıldayan sikkələrin firmaya məxsus olduğunu öyrənə bilərik. Şəkərə gəldikdə, onu demək olar ki, biz bir kisəni bir kisə ilə müqayisə edirik. Heç bir fərq yoxdur. Şəkərin miqdarı mənasında firma əvvəl malik olduğu eyni həcmə malikdir. Parıldayan 1c-lik olan sikkələrə gəldikdə isə yanvarın 2-də onlardan firmada 60, yanvarın 6-da isə 56 ədəd olmuşdur. Yəni, 1c-lik 4 parıldayan sikkənin azalması göz qabağındadır. Parıldayan 1c-lik sikkələr mənasında firmanın həcmi 4 parıldayan sikkə qədər azalmışdır.

Hardasa, nəşə elə deyildir. Mühasib 100 c təşkil edən ilkin qoyulmuş kapitaldan artıq olan 10 c «həqiqi gəliri» bizə göstərdi. Cons bu 10 c-ti götürdü və bəlli oldu ki, «firma haradan başlamışdı, orada deyil». Nəticədə firma 4 c kasıb düşdü.

Belə çıxır ki, səhv, ya fiziki müqayisədə, ya da məsələ 5.1-də verilmiş mənfəət və zərərlər haqqında hesabatdadır. Əgər fiziki müqayisə düzdürsə (bunu etməyə özünüz cəhd göstərin), onda 10% həcmində olan həmin «həqiqi gəlir», əslində, həqiqi deyildir. Müləhizələri davam etdirmək lazımdır. Artıq bizim gördüyümüz kimi, biz yanvarın 4-də fiziki olaraq 1 c hesabı ilə 110 parıldayan sikkədən ibarət qədəhciyə malik idik. Biz, həmçinin, gördük ki, yanvarın 4-nə 10 c həcmində mənfəət götürülmüşdür. Buradan belə çıxır ki, mühasibin yanvarın 4-nə olan hesabatı, həmin tarixə olan fiziki situasiya ilə uyğun gəlir. Mühasib təsdiq edir ki, nağd vəsaitlərin məbləği 110 c, mənfəət isə 10 c təşkil edir. Fiziki vəziyyət-1 c hesabı ilə 110 parıldayan sikkə. Aydınır ki, əgər yanvarın 4-ü tarixinə fiziki vəziyyət və mühasibat hesabatının məlumatları uyğun gəlirsə, onda uyğunsuzluq, onların arasında olan fərq yanvarın 4-dən sonra baş vermişdir. Ancaq yanvarın 5-dən sonra yalnız bir hadisə – yanvarın 5-də şəkərin ikinci kisəsinin alınması baş vermişdir. Deməli, problem, ikinci kisənin mühasibat yazılışında olmalıdır.

Sual: nəyə görə Cons şəkərin ikinci kisəsini 44 c-ə almağa məcbur oldu? Cavab: – ona görə ki, o, şəkərin birinci kisəsini satdı (50 Sentə). Əgər o, şəkərin birinci kisəsini satmasaydı, onda o, ikinci kisəni almazdı. Beləliklə, şəkərin birinci kisəsinin satılması və ikincisinin alınması həqiqətən bitmiş bir hərəkətin iki hissəsini təşkil edir. Əgər o, şəkərin birinci kisəsini satmasaydı və ikincisini almasaydı, onda yanvarın 6-da, yanvarın 2-də malik olduğu eyni pul məbləğinə, yəni 60 c-ə malik olardı. Beləliklə, kisə 1-in satışının və kisə 2-nin alınmasının nəticəsi fəaliyyətsizlik nəticəsilə müqayisədə 6 sent gəlirdir.

Bunu aşağıdakı kimi təqdim etmək olar:

Satışlar	50c
Satışın nəticəsində ödənilmiş qiymət	<u>44c</u>
Mənfəət	<u>6c</u>

İndi biz mənfəəti əvvəl olduğu kimi 10 deyil 6 sent hesab edirik. Ona görə də, nəzərdə tutulan ödənişlər $10c - 6c = 4c$ azalır. Yada salaq ki, əvvəl biz təsdiq edirik ki, səhv, mühasibat hesablamaları ilə fiziki realıq arasındakı fərq, məbləğ, hansı ki, təəssüf ki, Consun firmasının «kiçik olmasına» gətirib çıxarıb, 4c təşkil etmişdir.

Görünür ki, biz səhvi düzgün düzəltдик. Biz mühasibat hesablaması apardıq ki, bu da real fiziki hadisələrə uyğun gəlir:

$$W_1 + P - D = W_2$$

$$100 + 6 - 6 = 100$$

Biznes olduğu kimi

Consun biznesinin məqsədi və təbiətini yaddan çıxarmamaq vacibdir. Bu şəklə ticarətdir. Bizim rəyimizin mahiyyəti çox sadədir. O, bundan ibarətdir ki, bizim, satışların hər faktına aid etməli olduğumuz maya dəyəri, əvəzolunmanın dərhal baş verməsi şərtlə, həmin əvəzolunmanın qiymətinə bərabər olmalıdır. Satışların maya dəyəri malın real satılan vahidinin qiyməti ilə uyğunlaşdırılmamalıdır. Burada mü-rəkkəblik baş verir. Daha yüksək əvəzolunmanın bu məbləğinin balansdan götürülməsi və mənfəət və zərərlər üzrə hesablamada yerləşdirilməsi imkanına malik olmaqdan ötrü, əvəzolunmanın daha yüksək dəyərini əks etdirən bu məbləği, əvvəlcə balansda yerləşdirmək lazımdır. Ümumi vəziyyəti bir neçə balans hesabatlarının timsalında sadəcə olaraq təsəvvür etmək olar.

Yanvarın 1-də

Pul vəsaitləri	<u>100</u>	Kapital	<u>100</u>
	100c		100c

Yanvarın 2-də

Şəkər	40	Kapital	100
Pul vəsaitləri	<u>60</u>		100
	100c		100c

Yanvarın 3-də

Şəkər (1-ci kisə)	44	Kapital	100
Pul vəsaitləri	<u>60</u>	Gəlir	4
	104 c		104c

Yanvarın 4-də

Pul vəsaitləri	110	Kapital	100
		Gəlir	4
		Mənfəət	<u>6</u>
	110c		110c

Yanvarın 5-də

Şəkər (2-ci kisə)	44	Kapital	100
		Gəlir	4
Pul vəsaitləri	<u>66</u>	Mənfəət	<u>6</u>
	110c		110c

İndi bizə sözləri diqqətlə seçmək lazımdır. Demək tamamilə düzgün olardı ki, Cons öz biznesinə 100c-ə malik olmaqla yanvarın 1-də başladı. Ancaq bu mühüm deyildir. Mühüm odur ki, o, öz biznesinə, 60c-ə və *bir kisə şəkər almaq qabiliyyətinə malik olmaqla başladı*. Ona görə də, biz onun vəziyyətini istənilən vaxt bu məqsədə çatmaq imkanları, qabiliyyətləri nöqtəyi-nəzərindən qiymətləndirməliyik. Digər sözlərlə, onun şəkər əldə etmək və satmaq qabiliyyətləri.

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Beləliklə, yanvarın 1-də Cons bir kisə şəkər almaq (40c-ə) imkanına, plus 60 sentə malik idi. Yanvarın 4-də Consun 110c var idi. Yanvarın 4-də Consun bir kisə şəkər almaq (44c-ə) imkanı və bir də 66c var idi, demək, daha məqsəduyğun olardı. Yanvarın 4-nə olan vəziyyətlə yanvarın 1-nə olan vəziyyətin müqayisəsindən görünür ki, Cons:

- (1) bir kisə şəkər almaq imkanını saxlamışdır.
- (2) və bundan əlavə 1c-hesabı ilə parıldayan 6 sikkə almışdır.

Bu hesablama real fiziki hadisələrə uyğun gəlir. Consun varıdır:

- (1) 1c-hesabı ilə parıldayan artıq 6 sikkəsi
- (2) və 6c-lik mənfəətin göstərildiyi mühasibin hesabatı

Yol verərək ki, Cons şəkərlə dolu olan kisələrini bundan sonra almağa və satmağa hazırlaşır, yəqin, bu cavab düzgündür.

Biz əsas problemlərdən birini həll etdik. Biz mühasibə göstərdik, həqiqətən fiziki mənaya malik olan və Consun həqiqətən inandığı mənfəət rəqəmini necə çıxarmaq lazımdır. Ancaq biz digər mürəkkəbliyi doğurduq. Mühasibat hesabatında nəinki təkcə 6c *mənfəət*, eləcə də, 4c *gəlir* göstərilmişdir. Bu 4c gəlir mənfəətdən əvvəl əmələ gəlmişdir. Gəlir balansı yanvarın 3-nə daxil edilmişdir, mənfəət isə 4c-ə qədər əmələ gəlməmişdir. Biz bilirik ki, bu gəlir cəmi mənfəət deyildir. Axı, mahiyyət ondadır ki, «ümumi mənfəət», yəni firmanın bizneslə məşğul olmaq imkanlarının ümumi artımı cəmi 6 sent təşkil etmişdir. Beləliklə, əgər gəlir-mənfəət deyilsə, onda bəs bu nədir?

Onu daha sadə şəkildə ehtiyatların qiymətləndirilməsinin artırılmasını əks etdirən ikili yazılış kimi təsvir etmək olar.

Məsələ 5.3

Consun balans hesabatının yanvarın 2-nə əks etdirilməsi üçün ayrı-ayrı hesablar açın. Bu və digər hesablarda, bu harada zəruridirsə, ehtiyatların yanvarın 3-nə balansda əks etdirilən artımını, daha sonra isə yanvarın 4-nə satışın bütün sövdələşməsinin ümumi təsirini yazın.

Həlli

Bizim yanvarın 2-nə T-hesablarında «Ehtiyatlar» hesabının debeti üzrə 40c-miz, yanvarın 3-nə isə ümumi bedet məbləği 44c təşkil edir. Bütövlükdə yanvarın 2-nə bizim varımızdır:

Ehtiyatlar	Pul vəsaitləri	Kapital
40	60	00

Yazılan məbləği əvəzlənmənin dəyərinin (ƏD) cari səviyyəsinə uyğunlaşdırmaqdan ötrü yanvarın 3-də biz ehtiyatları artırırıq. Beləliklə, «Ehtiyatlar» hesabının debetində 4c və hansısa digər hesabın kreditində 4c alırıq. Bu «Pul

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

vəsaitləri» hesabının, yaxud «Kapital» hesabının debeti ola bilməz, deməli, bu məbləği yeni hesaba aid etmək lazımdır. İndi bu 4c, vaxt ərzində ehtiyatların saxlanması nəticəsində alınmış gəlirdən ibarətdir. Biz onu satmayıb dövr ərzində saxladığımız. Həmin dövrdə isə əvəzlənmə dəyəri artdı. Daha formal biz bu gəliri, aktivə malik olmadan alınan gəlir adlandırma bilərik. Beləliklə, yanvarın 3-nə bizim varımızdır:

Ehtiyatlar			Pul vəsaitləri	
Gələcək dövrə qalıq	40		Gələcək dövrə qalıq	60
Aktivə malikolma dövründə gəlir	4	44 Köçürülməsi qalıq		
	44	44		
Gələcək dövrə qalıq	44			
Kapital			Aktivə malikolma dövründə gəlir	
		100 gələcək dövrə qalıq		4 Ehtiyatlar

Bu bizə yanvarın 4-də aşağıdakıları göstərməyə imkan verir:

Ehtiyatlar			Pul vəsaitləri	
Gələcək dövrə qalıq	44	44 mənfəət və zərərlər hesabına	Gələcək dövrə qədər qalıq	60
			Mənfəət və zərərlər hesabına	50
Kapital			Aktivə malikolma dövründə gəlir	
		100 Gələcək dövrə qalıq		4 Gələcək dövrə qalıq

Mənfəət və zərərlər hesabı				
Satılmış etiyatlar	44	50	Satışdan gəlir	50
Köçürülməsi qalıq	6	50	Gələcək dövrə qalıq	

Kapitalın həcmnin saxlanması

Ənənəvi tarixi yanaşmadan fərqli olan mənfəət konsepsiyalarına baxılması həmçinin, məsələn 4.7-də baxılmış kapitalın həcmnin saxlanması konsepsiyasından fərqli olan konsepsiyanın tətbiqini nəzərdə tutur.

Məsələ 5.4.

T-hesabları üzrə elə indicə müxabirələşmələrə uyğun gələn kapitalın həcmnin saxlanması konsepsiyasını dəqiq müəyyən edin.

Həlli

Bu halda mənfəəti, aktivlərin əvəzlənməsi üçün zəruri olan məbləğdən artıq firma tərəfindən qazanılmış olan mənfəət kimi müəyyən etmək olar. Beləliklə, kapitalın həcmnin saxlanması konsepsiyası (kapitalı davam etdirmək konsepsiyası) firmanın resurslarını dəyişdirmək qabiliyyətini saxlaması olacaqdır.

Daha ciddi təhlil

Əgər ehtiyat vahidi 10€-ya əldə olunmuşsa, onun satışının qiyməti 10€-ya qədər artana kimi saxlanılırsa, bundan sonra isə 15€-ya satılmışsa, onda TD əsasında mənfəət $15€ - 10€ = 5€$ təşkil edəcəkdir. Ancaq əvvəlki müzakirədən bizə məlumdur ki, bu mənfəəti aşağıdakı şəkildə iki hissəyə bölmək olar.

Aktivə malikolma müddətində onun satınalma qiyməti 10€-dan 12€-ya qalxır. Deməli, aktivə malikolma dövründə 2€-ya bərabər gəlir yaranır, bunun da nəticəsində bilavasitə satışdan əvvəl ehtiyatın qiyməti 12€ yazılır. Ehtiyat satıldıqdan dərhal sonra, 12€-luq aktiv (ehtiyat) 3€-luq əməliyyat mənfəəti ilə pul aktivinə çevrilir. Aydın ki, biz TD əsasında olan mənfəəti iki tərkib hissəsinə, məhz: əməliyyat mənfəətinə (aktivin əvəzlənməsinin cari qiyməti çıxılmaqla) və aktivə malikolma dövründəki gəlirə (satınalmanın ilkin qiyməti çıxılmaqla əvəzlənməsinin cari dəyəri) parçaladıq. Həmin hallarda bu hər iki hissəyə reallaşmış kimi baxmaq lazımdır (bax: fəsil 1).

Çox halda eyni vaxtda həm reallaşmış və həm də reallaşmamış gəlirlərə rast gəlinir. Bunu aşağıdakı misalla göstərək:

1 oktyabr 20XI ildə	Satınalma 30€ ilə 2 vahid
1 noyabr 20XI ildə	Satış 50€ ilə 1 vahid, AQ ¹ 35€ şərt ilə
31 dekabr 20XI ildə	AQ=38€
31 yanvar 20X2 ildə	Satış 60 € ilə 1 vahid, AQ 40€ şərt ilə

TD əsasında mənfəət təşkil edir:

İl 1	$50 - 30 = 20€$
İl 2	$60 - 30 = 30€$

Sonrakı təhlil nəticəsində aşağıdakıları alırıq:

1. Oktyabrın 1-i ilə noyabrın 1-i arasında $2 \times (35 - 30) = 10€$ həcmində «Aktivə malikolma dövründə gəlir» yaranmışdır.
2. Noyabrın 1-də aktivlər vahidinin biri satılmışdır, ona görə də, bizim varımızdır:

¹ AQ-alış qiyməti-Red.qeydi.

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

- (a) aktivə malikolma dövründəki gəlirin yarısı reallaşmışdır (yəni $1X [35 - 30]$), çünki həmin gəlirin düşdüyü aktiv vahidi satılmışdır,
 - (b) $50-35=15\text{€}$ həcmində (reallaşmış) əməliyyat mənfəəti vardır.
 - 3. Dekabrın 31 tarixinə aktivə malikolma dövründə $38 - 35=3\text{€}$ -ya bərabər əlavə gəlir vardır. Bu gəlir reallaşmamışdır, çünki aktiv vahidi hələlik satılmamışdır. 2001 ilin dekabrının 31 ilə 2002-ci ilin dekabrının 31 arasında $40 - 38=2\text{€}$ həcmində aktivə malikolmadan gəlir yaranır.
 - 4. Yanvarın 31-də aktivin ilkin vahidi satılmışdır, buna görə də:
 - (a) $60 - 40=20\text{€}$ -ya bərabər (reallaşmış) əməliyyat mənfəəti vardır,
 - (b) aktivə malikolma dövründəki bütün reallaşmamış, ikinci vahidə düşən gəlir, reallaşmış olur.
- Yekunda il 1-də varımızdır:

Əməliyyat mənfəəti	15€
Aktivə malikolma dövründə reallaşmış gəlir	5€
Aktivə malikolma dövründə reallaşmamış gəlir	8€ (5+3, yaxud 38-30)

İl 2-də:

Əməliyyat mənfəəti	20€
Aktivə malikolma dövründə reallaşmış gəlir	10€
Aktivə malikolma dövründə reallaşmamış gəlir	0€

Xüsusi diqqət yetirin ki, aktivə malikolma dövründə il 2-də reallaşmış olan 10€ həcmində olan gəlirə, aktivə malikolma dövründəki il 1-də *tanınmış və yazılmış*, ancaq il 1-də reallaşmamış 8€ daxildir. Buraya, həmçinin, aktivə malikolma dövründə 2€ həcmində olan, il 2-də tanınan gəlir daxildir.

Bu onu deyir ki, TD əsasında olan mənfəət üç elementdən ibarətdir:

TD əsasında mənfəət = Əməliyyat mənfəəti + Aktivə malikolma dövründəki reallaşmış gəlir.

İl 1-də	$20\text{€}=15+5$
İl 2-də	$30\text{€}=20+10$

Diqqət yetirin ki, il ərzində reallaşmış aktivə malikolma dövründəki bütün gəlirləri biz, onların tanınmış və yazılmış olub-olmamasından asılı olmayaraq (reallaşmamış kimi) keçmiş illərə daxil etmişik.

Edwards və Bell (1961) əvəzolunma dəyəri sistemi üzrə hesabatın nəticələrini firmanın gəliri adlandırır və onu aşağıdakı kimi müəyyən edirlər:

Firmanın gəliri = Əməliyyat mənfəəti + Aktivə malikolma dövründə reallaşmış gəlir + Aktivə malikolma dövründə reallaşmamış, ancaq həmin dövrdə tanınmış gəlir.

Beləliklə, firmanın il 1-də gəliri belə olmuşdur:

$$15+5+8=28\text{€}$$

İl 2-də isə: €

$$20+2+0=22\text{€}$$

Ona diqqət yetirin ki, aktivə malikolma dövründəki il 2-də reallaşmış, il 1 üçün əvvəl firmanın gəlirinə daxil edilmiş (aktivə malikolma dövründə reallaşmamış gəlir kimi) gəlirin bir hissəsi, il 2 üçün olan hesabatə daxil edilmir, başqa cür, ikili hesab alınardı.

Diqqətlə öyrənilən zaman aydın olacaqdır ki, firmanın tarixi dəyər əsasında hesablanmış uçot mənfəəti ilə, gəliri arasındakı fərq, ona görə yaranır ki, hesablamağa aktivə malikolma dövrü üçün olan gəlirin müxtəlif ünsürləri daxil edilir.

Məsələ 5.5.

Firmanın uçot mənfəət ilə gəliri arasındakı formal nisbəti çıxarın və onu yuxarıda təsvir olunan situasiyaya tətbiq edin.

Həlli

Uçot mənfəətinə daxildir:

- (1) aktivə malikolma dövründə reallaşmış, həmin dövrdə tanınmış gəlirlər.
- (2) plus aktivə malikolma dövründə reallaşmış, keçmiş illər üçün tanınmış gəlirlər.

Firmanın gəlirinə daxildir:

- (3) aktivə malikolma dövründə reallaşmış, həmin dövrdə tanınmış gəlirlər.
- (4) və aktivə malikolma dövründə reallaşmamış, həmin dövrdə tanınmış gəlirlər.

Bənd 1 və 3 bərabər olduğu üçün aşağıdakını alırıq:

$$\text{Uçot mənfəəti} - 2 = \text{Firmanın gəliri}$$

yaxud

$$\text{Uçot mənfəəti} = \text{Firmanın gəliri} - 4 + 2$$

(yuxarıda müəyyən olunduğu kimi)

$$\text{İl 1-də} \quad 20\text{€} = 28 - 8 + 0$$

$$\text{İl 2-də} \quad 30\text{€} = 22 - 0 + 8$$

Bu təhlilin vacibliyi ondan ibarətdir ki, o, bizə gəlirin tərifinə hansı tərkiblərini daxil edilməsinə üstünlük verilməsini müzakirə və həll etməyə imkan verir. Edvards və Bell, əvəzolunmanın cari dəyərinin (ƏD) tətbiqinə əsaslanan yanaşmanı müdafiə edərək gəlirə, aktivə malikolma dövrü üçün olan və həmin dövrdə tanınmış bütün gəlirləri daxil edirlər. Bu cür yanaşma iki səbəbdən tənqid olunur. Hər şeydən əvvəl, opponentlər təsdiq edirlər ki, tanınmamış heç bir gəliri daxil etmək lazım deyildir. Çünki bu ehtiyatlılıq prinsipinə ziddir. İkincisi, bu daha vacibdir, təklif edilir ki, aktivə malikolma dövründəki bütün gəlir, həm reallaşmış, həm də reallaşmamış,

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

firma tərəfindən saxlanılsın ki, o, resurslar istifadə edildikcə onları əvəz etmək imkanına malik olsun. Onlar tərəfindən əvvəlcə işlənmiş terminologiyayı istifadə edərək, deyək ki, əməliyyat mənfəəti – bizim əvvəldən edə biləcəyimizi etmək imkanına malik olmaqdan ötrü kifayət edən resursları saxladıqdan sonra qalan gəlirdir. Əgər özümüzə sual versək: «Ən vacibinə-firmanın əməliyyat imkanlarına-xələl yetirmədən mən hansı həcmdə mənfəəti götürə bilərəm?». Yalnız əməliyyat mənfəətinə hesabat mənfəəti kimi baxmaq və onu hesabatlara hesabat mənfəəti kimi daxil etmək olar. Aktivə malikolma dövründəki gəliri-həm reallaşmış, həm də reallaşmamış – çıxarmaq lazımdır. Edvadsın və Bellin fikirlərinə qarşı bu cür etiraz, adətən, əhəmiyyətli hesab olunur və müəlliflərin çoxusu onda israrlıdırlar ki, əldə-olunmanın cari dəyərinə əsaslanan sistem çərçivəsində, mənfəəti əks etdirən mərkəzi rəqəm – əməliyyat mənfəəti olmalıdır. Bizim kapitalın həcmnin saxlanması konsepsiyasına, yəni firmanın resurslarının əvəzlənməsi qabiliyyətinin saxlanmasına məsələ 5.4-də verdiyimiz tərifə yada salaıq. Aktivlərin saxlanması dövründəki gəlirlər ehtiyatlardır, yəni mülkiyyətçilərin, mövcud olan aktivlərin cari qiymətlərlə əvəzlənməsi şərti, onların əvəzlənməsi üçün əlavə istifadə edilə biləcək müvafiq resurslara olan tələbatlarıdır. Kapitalın həcmnin saxlanılmasına qoyulan bu cür şərtlər zamanı mənfəətə, aktivlərə malikolma dövründə alınmış gəlirlər daxil edilməməlidir.

Praktikada qiymətlərin səviyyəsindəki dəyişikliklər müvafiq qiymət indeksləri əsasında təxmini hesablanıla bilər. Məsələ 5.6-da bu mexanizmin əvvəl müzakirə olunan prinsiplərə tətbiqinə dair misal gətirilir. Məsələni diqqətlə öyrənin və məsələnin həllinə baxmadan heç olmasa təxmini cavab verməyə cəhd edin.

Məsələ 5.6.

Chaplin Ltd firması bir il işlədikdən sonra il 1-in 31-i dekabr tarixinə aşağıdakı balansə malik idi.

	€		€	€
Kapital – 1 €		Torpaq sahələrinin və binaların ilkin dəyəri:		110 000
Adi səhmlər	200 000	Avadanlığın ilkin dəyəri:	40 000	
Mənfəət	<u>26 000</u>	Yığılmış amortizasiyanı		
		çıxmaqla:	<u>(4000)</u>	<u>36 000</u>
Kapitalın yekunu:	<u>226 000</u>	<u>Dövrüyyədənkənar aktivlərin yekunu:</u>		<u>146 000</u>
Kreditorlar	50 000	Ehtiyatlar	90 000	
Borc	50 000	Debitorlar	90 000	
Öhdəliklərin yekunu:	<u>100 000</u>	<u>Qısamüddətli aktivlərin yekunu:</u>		<u>180 000</u>
ÖHDƏLİKLƏRİN VƏ KAPİTALIN YEKUNU:	<u>326 000</u>	AKTİVLƏRİN YEKUNU:		<u>326 000</u>

1. Kapital və borc pul vəsaitləri şəklində daxil olmuş, torpaq, binalar, avadanlıq və ilkin ehtiyatlar isə 60 000 € məbləğində yanvarın 1-də əldə edilmişdir.

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

2. Əməliyyatlar il ərzində bərabər şəkildə baş vermiş. Ona görə də, hesab etmək olar ki, yanvarın 1-indən 30-na qədər olan bütün əməliyyatları iyunun 30-da baş vermiş əməliyyatlar kimi uçota almaq olar, iyunun 30-dan dekabrın 31-i üzrə baş vermiş əməliyyatlar isə dekabrın 31-də baş vermiş əməliyyatlar kimi uçota alınacaqdır.
3. Qiymətlərin indeksi aşağıdakı kimi olmuşdur:

	Ümumi inflyasiya	Avadanlığa olan qiymətlər	Ehtiyatlara olan qiymətlər
Yanvarın 1-də	100	100	100
İyunun 30-da	110	105	115
Dekabrın 31-də	120	110	130

4. Torpaq və binalar 31-i dekabrda peşəkar qiymətləndirilməldən keçmişdir və 135 000 €-ya qiymətləndirilmişdir.
ƏD prinsipini tətbiq etməklə son balans hesabatı hazırlayın.

Həlli

ƏD prinsipinin tətbiqi əsasında Chaplin Ltd firması tərəfindən qəbul edilmiş qərar.

<i>Tarixi dəyər əsasında mənfəət</i>			26 000
Düzəlişlər çıxılmaqla:			
Amortizasiya	$4000 \times (110-100) / 100$	(400)	
Ehtiyatlar	$60\,000 \times (115-100) / 100$	(9000)	(9400)
<i>Cari əməliyyat mənfəəti</i>		16 600	
Plyus aktivə malikolma dövründəki gəlir			
Ehtiyatlar:			
Keçmişdə reallaşmış gəlirlər			9000
Reallaşmamış gəlirlər	$90\,000 \times (130 - 115) / 115$	11740	
Avadanlıq:			
Keçmişdə reallaşmış gəlirlər		400	
Reallaşmamış gəlirlər	$40\,000 \times (110 - 100) / 100 - 400$	3600	
Torpaq və binalar:			
Reallaşmamış gəlirlər	$135\,000 - 110\,000$	<u>25 000</u>	<u>49 740</u>
Firmanın mənfəəti			<u>66 340 €</u>

Bizim günlərdə hamı tərəfindən gəlirləri bir yerdə yığb firmanın «mənfəətini» göstərmək deyil, aktivə malikolma dövründəki gəlirləri özlüyündə olduğu kimi ayrıca göstərmək qəbul edilmişdir. Bunun nəticəsində belə balans əmələ gəlir:

<i>Dövriyyədən kənar aktivlər</i>		€	€
Torpaq və binalar		135 000	
Avadanlıq	$40\,000 \times 100/100$	44 000	

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Minus amortizasiya	4000 x 110/100	(44 00)	(39 600)
		174 6000	
<i>Dövriyyə aktivləri</i>		€	€
Ehtiyatlar	90 000 x 130/115	101740	
Debitorlar		(90 000)	191 740
			<u>366 340</u>
			€
Səhmdar kapital		200 000	
Aktivə malikolma dövründə gəlirin ehtiyatı		49 740	
Mənfəət və zərərlər hesabı		16 600	
		266 340	
<i>Borc</i>		50 000	
<i>Kreditorlar</i>		50 000	
		<u>366 340</u>	

Məsələ 5.6-nın həllini yoxlayarkən ehtiyatların dəyərinin artımına diqqət edin. Nəzərdə tutulur ki, fəaliyyətin başlanması anına mövcud olan bütün ehtiyatlar, iyunun 30-da satılmışdır, deməli, aktivə malikolma dövründəki müvafiq gəlir reallaşmışdır. Dövrün sonuna 90 000 məbləğində olan ehtiyatlar iyunun 30-da əldə edilmişdir və həmin vaxtdan da saxlanılır. İndeksləşdirilmənin bütün proseslərinin sizə aydın olub-olmadığını yoxlayın (və görəcəksiniz ki, inflyasiyanın ümumi indeksi indiki halda heç bir əhəmiyyətə malik deyildir). O ki, qaldı aktivlərə malikolma dövründəki reallaşmış və reallaşmamış gəlirlər arasındakı fərqlərə, görəcəksiniz ki, fiziki aktivlərin əvəz olunması imkanları üçün ziyan vurmada yalnız cari əməliyyat mənfəəti bölüşdürülə bilməz.

Əvəz olunmanın dəyərinin uçotu və amortizasiya

Məsələ 5.7.

Əvəz olunmanın dəyərinin uçotu və amortizasiya ilə bağlı olan konkret problemlərdən biri Chaplin Ltd firmasının təmsalında nəzərdən keçirilməmişdir. Aşağıdakı situasiyaya baxaq:

Dövriyyədənəknar aktiv 100€ - dur, onun xidmət müddəti-dörd ildir, satışının son dəyəri-sıfırdır, yeni aktivlə əvəz olunma dəyəri isə hər il 20€ artır.

Həlli

İl 1 üçün hesablama kifayət qədər sadədir. Bizim varımızdır:

Dəyər	120 €
Amortizasiya (25%) (mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda)	<u>30</u>
Balans hesabatı (qalıq dəyəri)	<u>90 €</u>

Ancaq il 2-də problem baş verir. Mənfəət və zərərlər hesabı nöqteyi-nəzərindən biz 140 €-ya bərabər olan ƏD-yə malikik, 25% həcmində amortizasiya normamız vardır, ona görə də, bizə amortizasiya üzrə $25\% \times 140 = 35$ €-ya bərabər olan xərci hesablamaq lazımdır. Beləliklə, bir tərəfdən, yığılmış amortizasiyanın ümumi məbləği 65 € ($30 + 35$) təşkil edəcək, balansda isə qalıq dəyəri-75 € ($140 - 65$) əks etdiriləcəkdir. Ancaq, digər tərəfdən, balans hesabatı nöqteyi-nəzərindən bizim tən yarı istifadə olunmuş əvəzolunma dəyəri 140 € olan aktivimiz vardır. Ona görə də, gəlirlərin və məsrəflərin uyğunlaşdırılması prinsipinə əməl etməklə, bizim yığılmış amortizasiyamız 140 €-nun tən yarısını təşkil etməli və gələcəkdə uyğunluq prinsipini təmin etmək üçün balansda 140 €-nun tən yarısı göstərməlidir. Bu il 2-də 40 € məbləğində amortizasiya üzrə məsrəflərin hesablanması dair müxəbirləşmənin olmasını nəzərdə tutur («Yığılmış amortizasiya» maddəsi üzrə son qalıq-70, ilk qalıq-30, deməli, həmin il üçün amortizasiyanı 40 € məbləğində əks etdirmək lazımdır).

Mürəkkəb məsələdir. İl 2-də bizə mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda 35 € məbləğində ($25\% \times 140$) amortizasiya üzrə məsrəflərin hesablanması görə müxəbirləşmə vermək və bununla yanaşı balansda 40 € məbləğində ($70 - 30$) yığılmış amortizasiyanı əks etdirmək lazımdır. İkili yazılış nöqteyi-nəzərindən bir qədər narahatedici situasiya yaranır. Bu problem, adətən, təxirə salınmış amortizasiya hesabının köməyiylə həll olunur. Bu zaman il 2-də aktivin balans dəyərinin azalması iki elementdən ibarətdir:

1. Amortizasiya üzrə tanınmış məsrəfdən (35 €)
2. İl 2-nin əvvəlinə olan yığılmış amortizasiyanı, cari (il 2-nin sonuna) ƏD-nin əvvəlki qiyməti (5 €-nu) aşmaq şərtilə, təşkil edə biləcək kəmiyyətə çatdırmaqdan ötrü zəruri olan əlavə məbləğdən.

Beləliklə, biz 40 €-nun yığılmış amortizasiya hesabının krediti üzrə (şirkətin balansında «əsas vəsaitlər» hesabına kontrar olan), 35 €-nu mənfəət və zərərlər hesabının debeti üzrə əks etdirəcəyik, ancaq bəs, qalan 5 € debet məbləğini harada əks etdirəcəyik? Artıq bizim bildiyimiz kimi, 5 €-nun həqiqətən də əvvəlki illərdə azaldılmış amortizasiyaya korrektəedici rəqəm olduğu üçün, variantlardan biri, keçmiş illərin mənfəətinin yığılmış ehtiyatlarının, əvvəlki illər üçün aparılmış korrektəsinə təxminən uyğun gələn azaldılması ola bilər. Cari dövrdə olduğu kimi, əvvəl bütün hesablar sözsüz, düzgün aparılmışdı, mövcud hallar şəraitində isə uyğunlaşdırma prinsipi düzgün tətbiq edilmişdi. Arqumentləşdirmək mümkündür ki, təxirə salınmış amortizasiyanın problemini aktivə malikolma dövrü üçün olan gəlirlərin korrektə edilməsi yolu ilə həll etmək mümkündür. Yəni ki, 5 €-nu bu hesabın debetinə aid etmək olar. Bu arqumenti aşağıdakı kimi vermək olar. Bizim misalımız üçün balansın il 2 üçün maddələri belə olacaqdır:

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Dövriyyədənənar aktivlər	İlkin dəyəri	140
	Amortizasiya	(70)
	Qalıq dəyəri	70
Aktivə malikolma dövründə gəlirlərin ehtiyatı	Gələcək dövrlərə qalıq	20
	Plyus	20
	Minus	535

Cari giriş dəyəri: ilkin qiymətləndirmə**Məsələ 5.8.**

Sizin zənninizcə cari giriş dəyəri ilə qiymətləndirmə metoduna xas olan üstünlükləri və çatışmazlıqları bəndlər üzrə yazın.

Həlli

Təkliflər aşağıdakılar ola bilər, ancaq tamamilə mümkündür ki, onlar tükənmiş deyildir.

Üstünlüklər

1. Metodun tətbiqi daha çox informasiya verməyə imkan yaradır, çünki mənfəətin ümumi məbləğinin aktivə malikolma dövründəki gəlirlərə və əməliyyat mənfəətinə bölgüsünü nəzərdə tutur. Bu, əvvəl həyata keçirilmiş fəaliyyətin daha keyfiyyətlə qiymətləndirilməsini və qərarların qəbul edilməsi üçün daha faydalı informasiyanın alınmasını təmin edir.
2. Aktivə malikolma dövründəki gəlirlərin hesabat mənfəətindən çıxarılmasına yol verildiyi üçün, əməliyyat imkanlarının – “biznesin mahiyyətinin” – lazımi səviyyədə saxlanılması təmin olunur.
3. Balansın cari dəyər əsasında, onun tərtib edilməsi tarixinə olan rəqəmlərlə tərtib olunması təmin edilir.
4. Metod hesabatın konseptual müddəalarına onda uyğun gəlir ki, aktivə malikolma dövründəki gəlirlər hesabat mənfəətindən çıxarılır, hesabat, tarixi dəyər əsasında tərtib edilən hesabatdan daha çox ehtiyatlılıq dərəcəsinə malik olur.
5. Aktivə malikolma dövründəki gəlirlər baş verdikcə tanınır və qeyd olunur.
6. Vaxta görə müqayisə və istehsal göstəricilərinin təhlili daha qiymətli və əhəmiyyətli.
7. Metodun tətbiqinin məqsədəuyğunluğu praktikada sübut olunmuşdur.

Çatışmazlıqlar

1. Metod daha çox subyektiv yanaşma (mövcud olan müxtəlif indekslər arasında özbaşına seçim) tələb edir. Ona görə də, daha az "yoxlanılındır".
2. Metod firmanın dəyişmək niyyətində, yaxud dəyişə bilmək qabiliyyətində olmadığı aktivlərin əvəzolunma dəyərini əks etdirən məbləğlərin daxil edilməsini tələb edir.
3. O, nə aktivlərin çoxunun mövcud vəziyyətdəki, nə də bütövlükdə firmanın bazar dəyərini açmır.
4. O, ümumi inflyasiyanı və pulun alıcılıq qabiliyyətindəki dəyişiklikləri nəzərə almır.

Edwards və Bell tərəfindən təhlil edilmiş dəyərin konsepsiyalarının məcmusunu yada salmaqla, sizin, həmçinin yadınıza gəlir ki, onlar satınalmanın daha ətraflı nəzərdən keçirilməyə layiq olan cari dəyərinin iki tərifini təklif etmişdilər. Onlar həmin tərifləri aşağıdakı kimi adlandırmış və müəyyən etmişlər:

1. Müasir dəyər-qiymətləndirilən aktivin əldəolunmasının cari dəyəridir.
2. Cari dəyər-firma tərəfindən qiymətləndirilən aktivin istehsalı üçün istifadə edilən xammal və materialların əldəolunmasının cari dəyəridir.

İndiyə qədər biz bu fəsildə həmin fərqləri qəbul etmirdik. Bütövlükdə Edwardsın və Bellin fikirlərini izləyərək təklif edirik ki, hər şeydən əvvəl əldəolunmanın cari dəyərinin tətbiqinin baza əsaslandırılmalarını yadda saxlamaqla onlar arasında rəşional seçim etmək olar. Məsələn 5.4-ü həll edərkən gördüyümüz kimi, biz firmanın resurslarının əvəzolunma imkanlarının saxlanmasına cəhd edirik. Yəni biz, firmanın uzunmüddətli fəaliyyətinin təmin olunmasına cəhd edirik. Ona görə də, bizə, adətən, firmanın gözlənilən fəaliyyətinə uyğun gələn yanaşma seçmək lazımdır. Əgər fəaliyyətin fəsiləsizliyi prinsipi tətbiq edilirsə və əgər firma işi uzun müddət davam etdirmək niyyətindədirsə, aydındır ki, real əməliyyatları və iqtisadi hadisələri çox hallarda müasir dəyər deyil, cari dəyər (yuxarıda gətirilmiş təriflərə əsasən) daha yaxşı əks etdirir. Avtomobillər istehsal edən və bununla uzun müddət məşğul olmağa cəhd göstərən firma üçün əməliyyat imkanlarının saxlanması müvafiq göstəricisi, məhz onun avtomobillərin istehsalı üçün istifadə etdiyi ehtiyatların əvəzolunma dəyəridir. Avtomobilləri hazırlayan üçün hazır avtomobillərin satınalma qiyməti (müasir dəyərlə), adətən, müvafiq əməliyyat məbləği deyildir.

Beləliklə, belə müddəə vardır ki, cari dəyər, adətən, əldəolunmanın cari dəyərinin daha düzgün ölçüsüdür, çünki firmanın normal cari fəaliyyətini əks etdirir. Lakin bu müddəə bəzən düzgün olmur, məsələn, ona görə ki, artıq əldə belə mallar yoxdur. Əgər firma qərara gələ bilsə ki, gözlənilən hərəkət (məcburi deyil ki, menecmentin effektivliyi nöqtəyi-nəzərinə əsaslanmaqla) aktivin əvvəl mövcud olmuş komponentlərindənə, onun daha tam formada əvəzolunması olacaqdır, onda müvafiq müasir dəyəri istifadə etmək lazım gələrdi.

Güman etmək olar ki, cari dəyərin əldəolunma dəyərinin – əməliyyat imkanlarının saxlanması praktikə olaraq imkan verən – faydalı ölçüsü olduğu barədə fikrin üstündə durmaqla, biz arqumentləri heç də tamamilə məntiqi işıqlandırmırıq. Bütün mülahizələrin mahiyyəti ondan ibarətdir ki, firma istifadə edilmiş, yaxud istehlak olunmuş resursların əvəzolunma qiymətini məsrəflərə aid etməlidir. Keçmiş-

də olan qiymətlər (tarixi dəyər) bu məqsədlər üçün məqbul deyildir. Şübhəsizdir ki, malın əvəz edilməsi anında onun əvəz olunmasına ödəniləcək məbləği nəzəri cəhətdən göstərmək tələb olunur. Cari dəyər əvəzedilmə anına olan real dəyərə uyğun gələ də bilər, gəlməyə də bilər. Bir çox hallarda o gözlənilən real dəyərə bərabər olacaqdır. Əgər bərabər olmazsa, biz onu nə təhərsə korrektə etməliyikmi?

Nəzəri, hər halda mənfəət və zərərlər haqqında hesabat və əməliyyat mənasında kapitalın həcmnin saxlanması konsepsiyası nöqteyi-nəzərindən, «hə» cavabının verilməsi lazım gəlir. Ancaq buna qarşı minimum iki etiraz vardır. Onlardan birincisi, hər şeydən öncə, praktiki olub, və ondan ibarətdir ki, subyektivlik dərəcəsi həddən ziyadə artacaqdır. Bu da nəzəri üstünlüyün azalmasında özünü göstərəcəkdir. İkincisi, bu özünü uyğunluq prinsipinə (gəlirlərlə məsrəflərin uyğunlaşdırılmasına) əməl olunmasında və balans hesabatında özünü göstərəcəkdir. Cari dəyər üzrə formalaşdırılmış balans hesabatını riyazi mənada lazımı additivliyi təmin edən özünü kifayət hesab etmək olar. Ancaq, gələcək dövrlərdəki əldə olunma dəyərləri üzrə, hansılara ki, vaxt faktorları, özü də onun müxtəlif maddələrinə müxtəlif cür təsir göstərir, formalaşdırılmış balans hesabatı daha az əsaslandırılmış hesabatdır. Aktivlərin məbləğini əks etdirən bugünkü qiymətləndirmə gələcək dövrlərin nəticələrinə təsir etdiyi üçün gələcək dövrlərdə də, həmçinin, problemlərin olması mümkündür.

Qısa nəticələr

Bu fəsildə biz hesabat nəticələrini hazırlayarkən əldə olunmanın cari dəyərlərinin tətbiqinin məntiqini mənimsədik, kapitalın həcmnin saxlanması konsepsiyasına aid alınan əlavə informasiyanın təsirini və faydalılığını təhlil etdik, həmçinin, əldə olunmanın cari dəyəri haqqında informasiyanı hazırladıq və şərh etdik.

Əldə olunmanın cari dəyəri əsasında hazırlanmış hesabatın əsas üstünlüyü, onun özünü mənfəət və zərərlər haqqında olan informasiyada necə göstərməsindədir. Onu, uyğunluq prinsipinə və hesablama metodlarına (cari gəlirlər deyil, cari məsrəflər), həmçinin, kapitalın rəşional saxlanılmasına uzunmüddətli yanaşma sayəsində fasiləsiz fəaliyyət prinsipinə daha çox uyğun olan kimi qiymətləndirmək mümkündür. O, tarixi dəyərə əsaslanan mənfəətin ən azı, o tərkib hissələri barədə mühüm informasiya verir ki, onlar iqtisadi dəyəri (davam edən fəaliyyət şəraitində) artırır. Balans üçün o, müasir bazar məlumatlarına əsaslanan rəqəmlərdir. Bununla belə, yanaşma əvvəlki kimi qalır-mənfəət və zərərlərin kəmiyyətlərinin müəyyən edilməsi, daha sonra isə balansa «nə qalmışsa onun yapışdırılması». Öz mahiyyətinə görə balans-satıla biləcək aktivlər haqqında qiymətləndirilmə məlumatlarının siyahısı olmayıb, bitməmiş məsrəflər haqqında olan hesabatdır.

Tapşırıqlar

1. Əvəzolunmanın dəyəri üzrə uçotun tarixi dəyər üzrə uçotla müqayisədə uçot mənfəətinə necə təsir etdiyini izah edin və nümayiş etdirin.
2. Əvəzolunma dəyəri üzrə uçotu, tarixi dəyər üzrə uçota nisbətən daha ehtiyatlıdır mı, yaxud az ehtiyatlıdır mı?
3. Əvəzolunma dəyəri üzrə uçot sisteminə uyğun olaraq saxlanılma dövrü üçün hansıları:
 - (a) reallaşdırılmış,
 - (b) mənfəətin bir hissəsi,
 - (v) bölüşdürülməli olan-hesab etmək olar?Nəyə görə?
4. Bütövlükdə əvəzolunmanın dəyəri üzrə uçot proseduru nəticəsində, tarixi dəyər əsasında alınan məlumatlara nisbətən uzaq gələcəkdə göstəriciləri daha yaxşı əks etdirən uçot (mühasibat) mənfəətinin məlumatları alınır. Bu müddəanı müzakirə edin.
5. Əvəzolunma dəyərinə əsaslanan balans, tarixi qiymətə əsaslanan balans qədər faydasızdır. Bu müddəanı müzakirə edin.

CARİ İLKİN DƏYƏR VƏ QARIŞIQ DƏYƏRLƏR

Bu fəslə öyrəndikdən sonra siz:

- iqtisadi resurslara malik olmaq və onlardan istifadəni əks etdirmək üçün cari ilkin dəyər (satış dəyəri) kateqoriyasından istifadənin nəticəsini aydınlaşdırmağı;
 - təsadüfi qiymətləndirmə metodlarından istifadənin nəticələrini ümumi şəkildə aydınlaşdırmağı;
 - iqtisadi resurslara malik olma və onlardan istifadəni əks etdirmək üçün əsas kimi özgəninkiləşdirmə dəyəri kateqoriyasının tətbiqinin nəticələrini müəyyənləşdirməyi və aydınlaşdırmağı;
 - cari dəyərin əhəmiyyətinin ümumi məsələlərini müzakirə etməyi;
 - ədalətli dəyər konsepsiyasını ümumi şəkildə aydınlaşdırmağı
- bacarıcaqsınız.

Giriş

Biz bu fəsildə, hər şeydən əvvəl, xüsusi diqqət tələb edən cari dəyərin bütün digər anlayışlarını, məhz «çıxışdakı» cari dəyəri, yaxud satış dəyərini nəzərdən keçirəcəyik. Bundan sonra biz hesabatların tərtibi zamanı müxtəlif qiymətləndirmə metodlarının, məhz özgəninkiləşdirmə dəyəri konsepsiyasını (onu «effektiv dəyər» adlandırırlar), bir-birilə əlaqəli şəkildə tətbiqini öyrənəcəyik. Hər bir halda, əvvəlki fəsillərdə olduğu kimi, biz hesablamaların həm texnikası və məntiqini, həm də alınan informasiyanın mənası və faydalılığını araşdıracağıq.

Cari ilkin dəyər əsasında hesabat

Edwards və Bell cari ilkin dəyərin diqqəti cəlb edən iki tərifini təklif etmişlər (bax: səh.69-70). Bunlar cari dəyər və malların satıla biləcəyi maksimum qiymətlərdir. Onlar cari dəyəri «cari dövrdə malların və göstərilmiş xidmətlərin satışından əldə edilmiş real dəyər» kimi müəyyənləşdirirlər. Fikirləşib asan başa düşmək olar ki, bizim düstura $W_1 + R - D = W_2$ – ni daxil edib, cari dəyərin bu şəkildə müəyyən edilmiş ideyası böyük mənaya malik deyildir. Artıq satılmış malların və göstərilmiş xidmətlərin dəyərinə, təbii ki, hesabatın hazırlanması tarixinə (yaxud, tarixlərinə) mövcud olan resurslara aid olunan kimi baxmaq olmaz. Bu dəyər daha çox satışdan olan gəlirlər üzrə daxilolmaları hesablamaq üçün istifadə edilə bilər.

İkinci anlayışı – malın satıla biləcəyi maksimum qiymətləri nəzərdən keçirək. Edwards və Bell (1961) onları «aktivlərin (sonrakı emaldan keçmədən) firma tərəfindən maksimum mümkün qiymətlə satılacağı şərtlə, cari dövrdə reallaşdırıla biləcək dəyər» kimi müəyyən edirlər. Aydınır ki, belə bir tərif hesabatın formalaşdığı tarixə mövcud olan resurslara aid edilir. Bu, bizim mövcud olan resursların dərhal (cari dövrdə) satışından əldə ediləcəyimiz pulun məbləğini müəyyən edir. Digər tərəfdən, bu, həmin resurslardan bu və ya digər səbəblərdən ayrılmaq istəmədiyimiz şərtlə dərhal almaq istəmədiyimiz, qərarını verdiyimiz pulun məbləğidir. Bu tərfi resurslardan azad olmaqla əlaqədar qaçılmaz xərcləri nəzərə almaq və satışların mümkün xalis dəyərini (SMXD; həmçinin, «satışın xalis dəyəri», «xalis satış dəyəri») nəzərdən keçirməkdən ötrü bir qədər dəyişdirilmiş şəkildə tətbiq etmək olar. Sonradan bu bölmədə biz həmin anlayışları aydınlaşdıracağıq.

Biz qiymətləndirmə məbləğini satışın cari bazar dəyəri əsasında, daha dəqiq – SMXD əsasında çıxarmaq niyyətindəyik. Əgər aktivi 250 €-ya satmaq olarsa, satışla əlaqədar xərclər isə 10€ təşkil edirsə, onda SMXD 240€-ya (250-10) bərabərdir. Bu metodla hesablanan gəlir bütün resursların iki seçilmiş tarixə olan SMXD-i arasındakı fərqə bərabərdir. Edwardsın və Bellin ardınca bir çoxları belə gəliri reallaşdırılmış gəlir adlandırırlar. Onu aşağıdakı düsturla hesablamaq olar:

$$Y_r = D = (R_c - R_s)$$

burada: Y_r – satışın dəyərindən olan gəliri; D – bölüşdürülən kapital (yeni kapital qoyuluşları çıxılmaqla); R_c – aktivlərin dövrün sonuna SMXD-i; R_s – isə dövrün əvvəlinə SMXD-di.

Praktikada bizim SMXD altında nəyi nəzərdə tutduğumuzu bir neçə müxtəlif üsullarla göstərmək mümkündür.

Məsələ 6.1

Misal kimi, bu gün üçün SMXD-i 10 € olan yarımfabrikatı götürək. Hazır malın SMXD-i (onun tam hazırlanmasına əlavə 4€ tələb olunur) bu gün 20 € təşkil edir. Bu zaman gözlənilir ki, bizim yarımfabrikatın tam hazırlanması və satılmasına qədər onun SMXD-i 22€ təşkil edəcəkdir. Məcburi satış zamanı (məsələn, ləğv komissiyası tərəfindən bütün aktivlərin eyni vaxtda satışı zamanı) yarımfabrikatın indiki vəziyyətində onu 6 €-ya satmaq olar.

Satışın dəyərinin mümkün kəmiyyətlərini təklif edin və onlardan hansının adı halda daha yaxşı tətbiq oluna biləcəyini izah edin.

Həlli

Dəyərin mümkün kəmiyyətləri 6€, 10€, (20-4) € və (22-4) € təşkil edə bilər. Ümumən qəbul olunmuşdur ki, aktivlər üçün onların indiki vaxtda satış dəyəri, firmanın normal işləməsi şərtlə onların adı qaydada satılacaqlarını nəzərə almaqla hesablanmalıdır. Beləliklə, bizim misalda yarımfabrikatın satış dəyəri 10€ təşkil edəcəkdir.

Aydındır ki, istənilən konkret bir tarixə satış dəyəri (R) əsasında qiymətləndirilən kapital, firmanın həmin gün öz aktivlərini sataraq hansı məbləğdə pul əldə edə biləcəyini göstərir. Digər tərəfdən, satış dəyərinin müəyyən olunması ən böyük qiymətin müəyyən edilməsi kimi, yəni firmanın aktivlə vidalaşmağa üstünlük verəcəyi təqdirdə əldə edə biləcəyi pul məbləği kimi baxmaq olar. Aktivlərə malik olmanın maksimum qiyməti - firmanın aktivini özündə saxlamaqla itirdiyi pulun məbləğidir. Satışın dəyərinə əsaslanan uçot prinsiplərinin müdafiəçiləri təsdiq edirlər ki, effektivliyi hesablamaq üçün firma ilə bağlı olan pul resursları barədə bilmək lazımdır. Nağd qaydada potensial mövcud olan pul məbləği, «pul ifadəsində firmanın resurslarının cari ekvivalenti», müxtəlif firmaları müqayisə etmək üçün həqiqətən də ümumi ölçü vahididir. Bununla belə, bir çoxları təsdiq edirlər (yaxud sadəcə bəyan edirlər) ki, satış dəyərinə əsaslanan uçot, müəssisənin fasiləsizliyinə uyğun gəlmir. Digərləri onlara etiraz edərək təsdiqləyirlər ki, bu metod nə baş verəcəyini müəyyən etmək üçün deyildir, onun tətbiqinin vəzifəsi – qərarların qəbulunu və daxili qiymətləndirməni təmin etməklə nə baş verə biləcəyini göstərməkdir.

Satış dəyəri (Y_r) əsasında gəlirin dəyərini üç tərkib hissəyə bölmək olar:

Y_r = reallaşmış əməliyyat gəlirləri	}	yəni, yenidən satılmaq üçün
+ reallaşmamış əməliyyat gəlirləri		təyin edilmiş aktivlər üzrə
+ reallaşmış qeyri-əməliyyat gəlirləri	}	yəni, istifadə edilmək üçün təyin
+ reallaşmamış qeyri-əməliyyat gəlirləri		edilmiş aktivlər üzrə

Misala baxmazdan əvvəl, satış dəyərinə əsaslanan uçotun, mənfəət və zərərlər hesabında necə əks etdirilməsini başa düşmək vacibdir. Dövrün əvvəli və sonuna olan balans, hazırda ilkin dəyərə deyil, satış dəyərinə əsaslandığı üçün mənfəət və zərərlər haqqında hesabatı da belə qurmaq zəruridir. Məsələn, amortizasiya hazırda xərclərin gəlirlərlə xərclərin uzlaşdırılması prinsipinə uyğun bölüşdürülməsi olmur. İndi o, dövr ərzində aktivlərin dəyərinin azalmasını göstərir. Bu elə bir fundamental dəyişiklikdir ki, onun ifadə edilməsi üçün yeni söz kəşf etmək lazım idi, ancaq, təəssüf ki, hələlik onu heç kəs fikirləşməyib¹.

¹ Həqiqətdə problem yoxdur. İngilis-sakson ənənəsində iki termin – əsas vəsaitlərə amortizasiya hesablanması prosesinə aid edilən «Depreciation» və eyni ilə qeyri-maddi aktivlərə aid həmin prosesi əks etdirən «Amortization» terminləri mövcuddur. O, latınca «Pretium» qiymət və ya dəyər mənasını verir. Deməli, «de-pretium» – qiymətin və ya dəyərin azalmasıdır. Buradan da «Depreciation» termini yaranmışdır. Amortizasiya (latın sözü olan «amortisation» - «ödənilmə») dövrüydənkənar aktivlərin dəyərinin istehsal prosesinə keçməsinə əks etdirir. – Red. qeydi.

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

İndi isə növbəti misalla işləyək. Xüsusilə, ona diqqət yetirmək lazımdır ki, il 1 üçün reallaşmış gəlir, göstərildiyi kimi, növbəti ildə reallaşmış olacaq və onu reallaşmış kimi göstərmək lazım gələcək. Ona görə də, eyni bir gəliri iki dəfə reallaşmış və reallaşmamış kimi göstərməmək üçün ehtiyatlı olmaq tələb edilir, digər halda ikili hesab alınar.

İllüstrasiya

Şirkət 15 000 € pul kapitalına malik olmaqla biznesə başlayır. O, 10 000 € məbləğində dövriyyədənəkar aktivlər alır. Aşağıdakı informasiyamız vardır.

	<i>İl 1</i>		<i>İl 2</i>	
	€		€	
Dövriyyədənəkar aktivlərin SMXD-i	6000		4000	
Satışlar	20 000		25 000	
Satılmış malların maya dəyəri	11 000		12 000	
Dövrün sonuna olan ehtiyatlar:				
İlkin dəyər	2000		3000	
Ehtiyatların SMXD-i	2500		3800	
<i>Satışın dəyəri ilə qiymətləndirilən gəlirlər</i>				
Satışlar	20 000		25 000	
Satılmış malların maya dəyəri	<u>(11 000)</u>		<u>(12 000)</u>	
	9000		13 000	
Amortizasiya üzrə məsrəflər	<u>(4000)</u>	(1)	<u>(2000)</u>	(2)
	5000		11 000	
<i>Əvvəlki ilə göstərilən</i>	-		<u>(500)</u>	(3)
<i>əməliyyat gəlirlərini çıxmaqla</i>	5000		10500	
<i>Plyus reallaşmamış əməliyyat gəlirləri</i>	<u>500</u>	(4)	<u>800</u>	(5)
Reallaşmamış gəlir	5500		11 300	
<i>Satış dəyəri üzrə balanslar</i>				
Dövriyyədənəkar aktivlər	6000		4000	
Ehtiyatlar	2500		5800	
Pul vəsaitləri	<u>12 000</u>	(6)	<u>24 000</u>	(7)
	20 500		31 800	
Kapital	<u>15 000</u>		<u>15 000</u>	
Reallaşmamış gəlir	<u>5500</u>		<u>16 800</u>	
	20 500		31 800	

Qeydlər:

1. 10 000 – 6000
2. 6000 – 4000
3. Məbləğ 11 000-ə satılmış kimi daxil edilmişdir, ancaq əvvəl, 1 il 1-də, reallaşmayan kimi 5500-ə daxil edilmişdi.
4. 2500 – 2000
5. 3800 – 3000
6. 15 000 – 10 000+20 000 – (11 000+2000)
7. 12 000+25 000 – (12 000+1000).

Bu halda ehtiyatlara düşən reallaşmayan gəlir, il üçün hesablanıb, həm də bu zaman il ərzində ehtiyatların qiyməti dəyişməz qalmışdır. Çətin olsa da, reallaşmamış gəlirləri tez-tez, hətta hər gün əks etdirmək olar. Bununla belə, əvvəllər reallaşmamış kimi göstərilən gəliri onun satışı zamanı reallaşmamış gəlirə əlavə etməmək üçün ehtiyatlı olmaq lazımdır.

İndi isə növbəti məsələni həll etməyə çalışın. Onu, həllinə baxmadan sərbəst etməyə çalışın.

Məsələ 6.2.

Bonds plc firması biznesə il 7-nin 1 yanvarından başlamışdır. Tutaq ki, bütün ödəmələr çeklərlə həyata keçirilmiş, kreditlər verilməmiş və alınmamışdır və Bonds plc eynitipli ehtiyatlarla ticarət edir.

İl 7-nin yanvarında.

Qoyulmuş kapital 25 000 € təşkil edir, 9000€ məbləğində dəzgah əldə edilmişdir.

Hər biri 15 € olmaqla 500 vahid ehtiyat əldə edilmişdir.

İl 7-nin 31 dekabrında.

Hər biri 30 € olmaqla 300 vahid ehtiyat satılmışdır.

İl ərzində 1000 € icarə haqqı və daşınmaz əmlak üçün yerli vergi ödənilmişdir.

1000€ həcmində digər illik ödəmələr həyata keçirilmişdir.

İl 8-in 1 yanvarında.

Hər bir vahidinin dəyəri 17€ olmaqla 400 vahid ehtiyat əldə edilmişdir.

İl 8-in 31 dekabrında.

Hər biri 33€ olmaqla 500 vahid ehtiyat satılmışdır.

İl ərzində 1100€ məbləğində icarə haqqı və daşınmaz əmlak üçün yerli vergi ödənilmişdir.

1200€ həcmində digər illik ödəmələr edilmişdir.

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Dəzgaha aid aşağıdakı məlumatlar vardır:

	31.12.7.	31.12.8.
	€	€
Əvəz olunma dəyəri	10 000	12 000
Mümkün satış qiyməti	8000	6000
Satışın maya dəyəri	1000	1000

Tələb olunur: 7 və 8-ci illər üzrə satış dəyərinə əsaslanan hesabatlar komplektini hazırlamaq.

Həlli

İlin sonuna (31 dekabr) Bonds plc firmasının balans hesabatı və mənfəət və zərərlər haqqında hesabatı

Mənfəət və zərərlər haqqında hesabat	31.12.7.	31.12.8.
	€	€
Satışlar	9000	16 500
Satılmış malların maya dəyəri çıxılmaqla	<u>(4500)</u>	<u>(8100)</u>
Ümumi gəlir	4500	8400
İcarə haqqı və daşınmaz əmlaka vergi	1000	1100
Məsrəflər	1000	1200
Amortizasiya (bax: qeyd2)	<u>2000</u>	<u>2000</u>
	(4000)	(4300)
Ümumi mənfəət	0,500	4100
Aktivlərə malikolma dövründə gəlir (bax: qeyd 3)	<u>(3000)</u>	<u>(1400)</u>
31 dekabr tarixinə balans	31.12.7 €	31.12.8 €
Dövriyyədənənkənar aktivlər		
SMXD ilə dəzgah	7000	5000
Qısamüddətli aktivlər		
SMXD ilə ehtiyatlar (bax: qeyd 1)	6000	3300
Hesablaşma hesabındakı pul vəsaitləri	<u>15 500</u>	<u>22 900</u>
	<u>21 500</u>	<u>26 200</u>
	<u>28 500</u>	<u>31 200</u>
Səhmdar kapitalı	2500	2500
İl ərzində mənfəət	<u>3500</u>	<u>6200</u>
	<u>28 500</u>	<u>31 200</u>

Qeydlər:

1. Balansda ehtiyatlar, həmçinin, hər ilin sonuna satışın mümkün xalis dəyəri ilə (SMXD) göstərilmişdir.

31.12.7. 200 ədədx30€=6000€

31.12.8. 100 ədədx33€=3300€

2. *Amortizasiya.* Amortizasiya – aktivin ilin sonuna olan SMXD-i ilə onun ilin əvvəlinə olan SMXd-i arasındakı fərkdir. SMXD – aktivin maya dəyəri və onun satışına çəkilən xərclər çıxılmaqla həmin aktivin satışının mümkün dəyəridir.

İl 1	7000€	9000€
İl 2	5000€	7000€

3. *Aktivlərə malikolma dövründə gəlir.* İl 7-də aktivlərə malikolma dövrü üçün olan gəlir, hesabat dövrünün sonuna mövcud olan ehtiyatlardan olan gəlirlərdir:

$$200 \text{ ədəd} \times 15\text{€} (\text{yəni } 30\text{€} - 15\text{€}) = 3000\text{€}$$

Beləliklə, il 7 üçün aktivə malikolma dövründəki gəlir il 8-də reallaşmışdır (ona görə də, il 8-in balans hesabatına daxil edilmişdir), ancaq, eyni zamanda, ilin sonuna mövcud ehtiyatlara aid reallaşmanın məbləği də vardır:

$$100 \text{ ədəd} \times 16\text{€} (\text{yəni } 33\text{€} - 17\text{€}) = 1600\text{€}$$

Beləliklə, il 8-də aktivə malikolma dövrü üçün mənfəət (zərər) təşkil edəcəkdir:

	€
İl 8-də aktivə malikolma dövründə reallaşmamış gəlir	1600
İl 7-də aktivə malikolma dövrü üçün reallaşmayıb il 8-də reallaşmış gəlir çıxarılmaqla	<u>3000</u> (1400)

Beləliklə, aktivə malikolma dövründə biz zərər əldə etmişik.

Cari ilkin dəyər: ilkin qiymətləndirmə

Məsələ 6.3.

Sizin fikrinizcə, cari satış dəyərinə əsaslanan uçota xas olan üstünlüklərin və çatışmazlıqların siyahısını tərtib edin.

Həlli

Üstünlüklər

- Metod, alternativ xərclərin iqtisadi prinsipinə uyğun gəlir – malların və xidmətlərin yaradılmasına sərf edilmiş istehsal faktorlarının istifadəsinin əldən verilmiş ən yaxşı imkanlarının dəyərilə ölçülən həmin malların və xidmətlərin istehsalı xərcləri. Alternativ istehsal xərcləri istehsalçıları öz mənfəətlərini maksimumlaşdırmağa məcbur edən əsas hərəkətverici motivdir. O, firmanın aktivini saxlamaqla nə qədər pul əldə edə bilmədiyini göstərir. Bu, resursların alternativ istifadəsi üzrə rəşional qərarların qəbul edilməsinə imkan verir.

2. Satışın dəyəri əsasında müqayisə aparmaq olar. O həqiqətən də pul, yaxud cari pul ekvivalentlə aktivlərin dəyərinin ümumi ölçüsüdür.
3. Reallaşmış dəyər konsepsiyası, hətta mühasibat hazırlığına malik olmayan adamlara da aydındır.
4. Kənar istifadəçilərə, məsələn, kreditrlara, aktivlər haqqında faydalı informasiya verilir.
5. Metod çox geniş, xüsusən də, debitor borcunun və ehtiyatların tarixi (ilkin) dəyərilə, SMXD (satışın mümkün xalis dəyəri) arasında ən aşağı qiymətlə qiymətləndirilməsində, həmçinin, torpaq sahələrinin, bina və qurğuların yenidən qiymətləndirilməsi üçün geniş tətbiq edilir.

Çatışmazlıqlar

1. Metod çox subyektivdir. Ehtimal olunur ki, o hətta əvəzolunmanın dəyərinə əsaslanan metoda nisbətən daha subyektivdir.
2. Bu metod firmanın fasiləsiz fəaliyyəti tərifinə ziddir və tətbiq ediləndə onu nəzərə almır ki, firmalar, adətən, özlərinin bütün aktilərini dərhal satmırlar, metodun tətbiqinin tərəfdarları bu bəyənətləri rədd edərək təsdiqləyirlər ki, metod bunu heç nəzərdə də tutmur, onun tətbiqi yalnız faydalı informasiya verir.
3. Metod diqqəti uzunmüddətli əməliyyat effektivində cəmləşdirir.
4. Onun tətbiqi ehtiyatların, xüsusən də, bazar SMXD-i çox aşağı olan aktivlərin daxili faydalılığı barədə real informasiya verir.

Ola bilsin ki, sizin fikirləriniz yuxarıda göstərilənlərdən bir qədər fərqlənir. Bizim, Edvards və Bellin (1961) fikrincə, gələcəkdə öyrənilməyə layiq olan gözlənilən dəyər anlayışının mümkün əhəmiyyətliyi məsələsinə baxmağımız zəruridir. Onlar gözlənilən dəyəri (bax: cədvəl 4.2) «firma tərəfindən onun planına, əsasən, istehsal olunmuş və satılmalı mallar və xidmətlər üçün alınması gələcəkdə gözlənilən dəyər» kimi müəyyənləşdirmişlər. Beləliklə, göstərilən dəyərdən danışarkən, biz indini müşayiət etmirik, gələcəyə nəzər salırıq. Bu yolla müəyyən edilən dəyər, sözsüz, özündə faydalı informasiya daşıyır. O pul axınları və gəlirlər üzrə büdcə hesabatları məlumatlarının hazırlanması üçün «xammal» formalaşdırır. Lakin bu halda bizim mühüm məqsədimiz cari vəziyyət haqda hesabat hazırlamaqdır, biz gələcək əldəolunmanın dəyərinə aid olan eyni arqumentləri gətirə bilərik. Satışın gələcək dəyərinin tətbiqi daha çox subyektivliyə və bəlkə də, qiymətləndirmənin böyük uyğunsuzluğuna, cari vəziyyəti əks etdirməyin qeyri-mümkünlüyünə gətirib çıxaracaqdır. Satışın cari dəyər metodu daha məqbul görünür. Yadda saxlamaq lazımdır ki, cari SMXD-yə əsaslanan qiymətləndirmə balansə daxil edilmək üçün ƏD (əvəzolunma dəyəri) üzrə əldəolunmanın cari dəyərinə əsaslanan qiymətləndirmədən daha yararlıdır. Mənfəət, yaxud gəlir daha çox resursların satış dəyərinin dəyişilməsilə müəyyən olunur. SMXD əsasında hazırlanan balansı bütün məlumatların vahid bazaya və eyni tarixə gətirilmiş olduğu ardıcıl hesabat kimi qəbul etmək olar. O, sadəcə olaraq, əldəolunmanın cari dəyərinə əsaslanan balans kimi «qalıqda nəyimiz olduğunu» göstərmir (bax: fəsil 5). Lakin buradan belə çıxır ki, bu cür balans – müəyyən mənada «hazırkı vaxtda məlum olan məbləğlərin» yığılmış olduğu mənfəət və zərərlərin hesablanmasıdır. Əvəzolunmanın cari dəyəri anlayışı uzaq perspektivə istiqamətlənməyib. Onun köməyiylə firmanın ehtiyatlarının bazar dəyəri, deməli, qısamüddətli alternativlər və imkanlar barədə qiymətli informasiya əldə etmək olar. Bu cür hal kapitalın SMXD-i əsasında saxlanması konsepsiyasında açıqca görünür. Onu SMXD-nin, yaxud pul ifadəsində firmanın resurslarının

cari ekvivalentinin idarə edilməsi kimi təsəvvür etmək olar. Ancaq satış dəyərində əsaslanan informasiya, biznesin uzunmüddətli imkanlarını təmin etmək üçün menecmenti lazımi məlumatlarla təmin etmir.

Qarışıq qiymətlər və təsadüfi qiymətləndirmə metodları

Tezliklə biz MHBS-yə və bir sıra ölkələrin standartlarına əməl edən şirkətlərin təcrübədə qiymətləndirmə siyasətini necə olduqca sərbəst seçdiyini ətraflı nəzərdən keçirəcəyik. Bu halda müxtəlif aktivlərə münasibətdə müqayisəlilik prinsipinə əməl edilməsi tələb olunmur. Tarixi dəyərli qiymətləndirmə prinsipini geniş istifadə edən firmalar vaxtaşırı olaraq öz dövrüydənkənar aktivlərini (mütləq deyil ki, hər il) bəzən amortizasiya edərək, bəzən də, etməyərək yenidən qiymətləndirirlər. Bəzi resurslara münasibətdə bu cür yanaşma bəzən daha faydalı informasiya verir. Məsələn, torpaq sahəsinin, yaxud zavodun cari, yaxud bir qədər əvvəl qiymətləndirilməsi, təbii ki, onların əlli il əvvəl olan dəyərindən daha qiymətliyədir. Ancaq bunun nəticəsində, hesabatlar arasında onların məcmusunda uyğunsuzluq artır.

Balans resursları və onların əldəedilməsinin mənbələr haqqında olan hesabat getdikcə daha az başa düşülən olur. Belə bir qiymətləndirmə məsrəflərə aid edilən məbləğlərin həcmində özünü göstərir və həmin mənbə sayəsində əldə olunan göstəricilərin şərhinə təsir edir.

Qarışıq dəyər – özgəninkiləşdirmə dəyəri

Müxtəlif aktivlərin qiymətləndirilməsi məqsədilə (dəqiq desək, müxtəlif hallarda aktivləri qiymətləndirmək üçün) istifadə olunan müxtəlif baza göstəricilərindən nəzəri cəhətdən ən əsaslısı özgəninkiləşdirmə dəyəri konsepsiyasıdır.

Fərz edək ki, firma aktivlərə malikdir. Həmin aktiv firmaya «neçəyə» başa gəlmişdir. Özgəninkiləşdirmə dəyərində (ÖD) əsaslanan yanaşmaya uyğun olaraq aktivin, ÖD aktivin ağlabatan fəaliyyət göstərən sahibkardan alına biləcəyi təqdirdə onun çəkəcəyi zərərdir. Belə zərərin məbləği sahibkarın aktivdən məhrum olma-yacağı təqdirdə, onun həmin aktivlə necə davrana biləcəyindən asılıdır.

Məsələ 6.4

Altı nəfər Adam (A-dan F-yə qədər) müvafiq olaraq mülkiyyət hüququ əsasında altı aktivə (U-dan Z-yə qədər) malikdir. Onların aktivlərinin pul ifadəsində (avro ilə) müxtəlif qiymətləndirilmə məlumatları aşağıdakı cədvəldə verilmişdir.

Sahibkar	Aktiv	TD	ƏD	SMXD	İD
A	U	1	2	3	4
B	V	5	6	8	7
C	W	9	12	10	11
D	X	16	15	14	13
E	Y	17	19	20	18
F	Z	23	22	21	24

Onların altısı da sığortalama haqda sığorta agentı xanım Prue Dential ilə müqavilə imzalamışlar. Həmin müqaviləyə əsasən, öz aktivlərini itirəcəkləri halda

onlar «ağlabatan fəaliyyət göstərən, sahibkarın həmin aktivini itirməklə çəkkə biləcəyi zərər məbləğində» pul kompensasiyası alacaqlar.

Özünü ağlabatan hərəkət edən şəxsin yerində təsəvvür edin, qərar qəbul edin, hər bir halda hansı fəaliyyət göstərərdiniz, sonra isə hesablayın, bu sizin maliyyə vəziyyətinizə necə təsir edəcəkdir.

Həlli

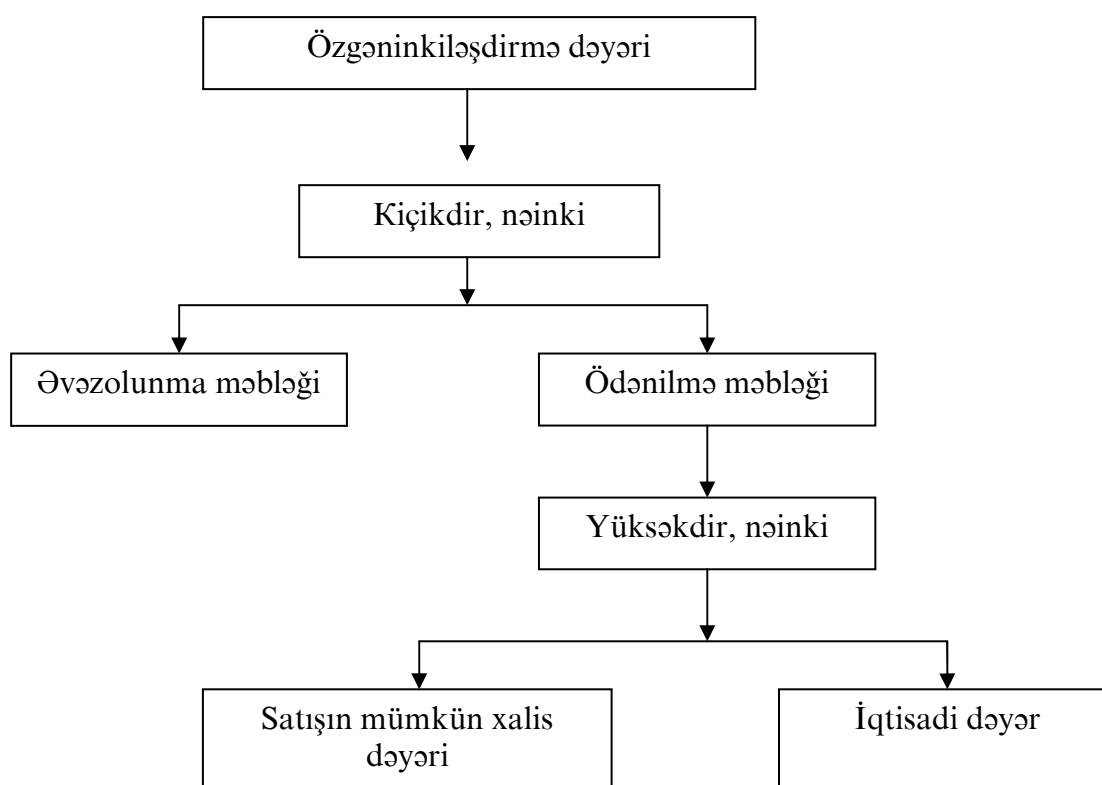
Situasiyaların hər birində, ilk növbədə, aydınlaşdırmaq lazımdır, ağlabatan hərəkət edən adam öz aktivini əvəz edərdimi (əvəzləyərdimi). Əgər aktivin satışından (SMXD), yaxud onun istifadəsindən olan gəlir (iqtisadi dəyər – İD) əvəzolunmanın dəyərindən yüksək olsa idi, onda o, həmin aktivini əvəz edə bilərdi. Əgər aktiv dəyişdirilməlidirsə, bu zaman çəkilməmiş zərər əvəzolunmanın dəyərinə bərabərdir. Beləliklə, bu situasiyada rəşional hərəkət edən sahibkar öz aktivini dəyişərdisə, $\text{ÖD} = \text{ƏD}$. Əgər o, öz aktivini əvəzləmək istəməsəydi, onda çəkilməmiş zərər bu aktivin mövcudluğu sayəsində onun götürə biləcəyi, ancaq artıq heç zaman götürə bilməyəcəyi faydanın məbləği ilə müəyyən oluna bilərdi. Ağıllı hərəkət edərək, maksimum mümkün gəliri, yəni maksimum SMXD-ni və iqtisadi dəyəri müəyyən etmək lazım idi. Beləliklə, rəşional sahibkarın özgəninkiləşdirilən aktivini əvəzləmək istəmədiyi situasiyada, ÖD kimi SMXD və İD-dən üstün olan kəmiyyət seçilir. Bu kəlmənin sonuncu hissəsi – «SMXD və İD-dən üstün olan kəmiyyəti» - «əvəzolunma məbləği» anlayışını müəyyən edir.

Beləliklə, formal olaraq biz təsdiq edə bilərik ki, əgər əvəzolunma dəyəri – SMXD və İD-dən (bax: şəkil 6.1.) üstün olan kəmiyyətdirsə, ÖD ƏD -dən və əvəzolunma məbləğindən az kəmiyyətdir. Üç müxtəlif yanaşmanı (ƏD , SMXD və İD-yə əsaslanan) nəzərə almaqla, ümumilikdə, altı mümkün varianta malik oluruq.

İD	>	SMXD	>	ƏD
SMXD	>	İD	>	ƏD
ƏD	>	İD	>	SMXD
ƏD	>	SMXD	>	İD
SMXD	>	ƏD	>	İD
İD	>	ƏD	>	SMXD

Misalda bütün mümkün 6 variant göstərilmişdir. Hər bir halda özgəninkiləşdirmə dəyəri təşkil edir:

Sahibkar	ÖD	Əsas
A	2	Əvəzolunma dəyəri
B	6	Əvəzolunma dəyəri
C	11	Götürülməmiş iqtisadi dəyər
D	14	Götürülməmiş satışın mümkün xalis dəyəri
E	19	Əvəzolunma dəyəri
F	22	Əvəzolunma dəyəri



Şəkil 6.1. ÖD, ƏD, SMXD və İD arasındakı əlaqə

Əmin olacaqsınız ki, siz, ÖD müəyyən edilən zaman nəyə görə belə qərarların qəbul olunduğunu dərk etdiniz, həmçinin, fikir verəcəksiniz ki, TD-nin – tarixi dəyərin – kəmiyyətləri tətbiq oluna bilən deyildir.

Özgəninkiləşdirmə dəyəri – qiymətləndirmə

Özgəninkiləşdirmənin dəyəri anlayışı kapitalın saxlanması konsepsiyasına asan keçirilir. Bu halda mənfəətə, kapitalın həcmi saxladıqdan sonra firma üçün aktivlərin dəyərinin artırılması kimi baxılır. Biznes üçün dəyər real əməliyyatlardan (firmanın necə hərəkət edə biləcəyindən) asılıdır. Buradan belə çıxır ki, ÖD anlayışı firmanın əməliyyat imkanları adlandırılan hərəkətmə qabiliyyətlərini müəyyənləşdirmək üçündür. Bizim misalda altı haldan dördündə ÖD ƏD-yə bərabərdir. Firmanın fəaliyyətinin real situasiyada əvəzolunmanın dəyərinin MSXD və İD-dən yüksək olması ehtimalı, adətən, çox da böyük deyildir və digər iki variantda nadir rast gəlinir. Buna görə də, real praktiki fəaliyyətdə ÖD ƏD-dən fərqlənir.

Qeyd edilənlərə əsasən nəzəri cəhətdən, güman etmək olar ki, özgəninkiləşdirmə dəyəri əvəzolunma dəyərinə əsaslanan hesabatı yaxşılaşdırmağa və dəqiqləşdirməyə imkan yaradar. O, əvəzləşdirmə dəyərinə o halda bərabərləşir ki, aktivlərin əvəz edilməsi iqtisadi cəhətdən məntiqi hərəkətdir, əvəz edilmənin baş verməli olduğu hallarda isə, digər daha münasib olan qiymət götürülür. Onu yaddan

çıxarmaq lazım deyil ki, bu anlayışa İD kimi istisnasız olaraq cari vəziyyətə aid olan kimi baxmaq olmaz, İD kimi ola bilsin gələcəyə aiddir. Yuxarıda qeyd edilənlərə həm də daha çox praktiki cəhətdən baxmaq olar ki, özgəninkiləşdirmə dəyəri bir çox hallarda əvəzolunma dəyərinin tətbiqini nəzərdə tutur. Başqa sözlə, özgəninkiləşdirmə dəyərinə əsaslanan yanaşmanın tətbiqi əvəzolunma dəyərinə əsaslanan nəticələrin dəqiqləşdirilməsinə imkan verir və çox hallarda belə dəqiqləşdirmələr informasiyanın əhəmiyyətliyi və faydalılığı baxımından böyük fayda gətirməyərək çətinliyə və subyektivliyə səbəb olur.

Və nəhayət, bəs, additivlik barəsində necə¹? Özgəninkiləşdirmə dəyəri əsasında yanaşma o deməkdir ki, bütün balans yalnız bu əsasda hazırlanmalıdır? Yaxud da, bu, hər bir konkret situasiya üçün ƏD, SMXD və İD əsasında qiymətləndirmələr arasındakı seçim düsturudurmu? Əgər ikinci seçim nəzərə alınarsa, onda onun tətbiqi balansın müxtəlif əsaslarla hazırlanmış məlumatlar əsasında tərtib edilməsinə, deməli, additivliyin müəyyən olunmasının pozulmasına gətirib çıxarır.

Məsələ 6.5.

Sizin fikrinizcə, özgəninkiləşdirmə dəyərinə əsaslanan uçota xas olan üstünlüklərin və çatışmazlıqların siyahısını tərtib edin.

Həlli

Üstünlükləri

1. ƏD-yə əsaslanan hesabatla məxsus bütün üstünlüklər.
2. «Qarışıq dəyərlər» sistemi olmaqla, ƏD, yaxud SMXD əsasında qurulan hesabatla nisbətən daha realist və daha məzmunludur. Resurslar ƏD ilə o halda qiymətləndirilir ki, onların əvəzlənməsi sərfəlidir, yaxud gözlənilən gəlirlər o halda qiymətləndirilir ki, aktivlərin əvəzlənməsi planlaşdırılmasın.

Çatışmazlıqlar

1. ƏD əsasında hazırlanan hesabatla xas olan 1, 3 və 4-cü çatışmazlıqlar.
2. Metod, ƏD-yə əsaslanan metoddan daha çox subyektivdir.
3. Əgər balansda «qarışıq dəyərlər» verilmişsə, onda aktivlərin dəyərlərinin məbləğləri nə demək olardı? Ümumiyyətlə, «qarışıq dəyərləri» cəmləmək olarmı?
4. Praktikada firmalar öz aktivlərindən fasiləsiz məhrum olmur.

Ədalətli dəyər

Bəllidir ki, son dövrlərdə ədalətli dəyər konsepsiyası daha çox yayılır. Bu söz birləşməsini çox ehtiyatla istifadə etmək vacibdir, bu anlayışın başqa müəlliflər tərəfindən verilən traktovkasını diqqətlə ölçüb-biçmək daha vacibdir.

Görünür ki, bu məfhumdan bir çox hallarda «cari» və ya «bazar» dəyərlərini yaygın ifadə etmək üçün istifadə olunur. Amerika qaydalarında tərif XX əsrin sək-

¹ Additivlik (latınca «additivus» - «əlavə olunan» - obyektin elə bir xassəsidir ki, bütün obyektin kəmiyyəti istənilən bölgədə həmin obyektin hissələrinin kəmiyyətinə bərabərdir. – Red. qeydi.

səninci illərinin əvvəlində meydana gəlmişdir, ancaq və o zaman o, bu kitabda təklif olunduğundan bir qədər başqa əhəmiyyətə malik idi.

Burada biz, bir çox standartlarda və MHBSŞ-nin terminlər lüğətində tətbiq edilən ədalətli dəyər anlayışını MHBSŞ-nin ümumi tərifinə uyğun olaraq gətiririk:

Ədalətli dəyər – elə bir məbləğdir ki, ona məlumatlı, maraqlı bir-birindən asılı olmayan tərəflər arasındakı sövdələşmələr prosesində aktiv mübadilə etmək, yaxud borcu ödəmək mümkündür.

Ədalətli dəyər konsepsiyası MHBS-in tərkibinə daxil edilənə qədər iyirmi, yaxud buna yaxın il ərzində tədricən dəyişmişdir. Əgər MHBS 41 «Kənd təsərrüfatı, (2001-ci ildə nəşr edilib) MHBS 40 ilə (İnvestisiyalı mülkiyyət, 2000-ci ildə nəşr edilib) müqayisə edilsə, aydın olar ki, bu anlayış indiyə qədər də inkişaf edir.

Həmçinin, qeyd etmək lazımdır ki, MHBS-nin ədalətli dəyər konsepsiyasına əsaslanan tələbləri heç də mütləq onu nəzərdə tutmur ki, hesabatda daxil edilən kəmiyyət (balans qiymətləndirilməsi) ədalətli dəyəri həmin standartın tərifinə uyğun olaraq əks etdirməlidir. Bu məsələyə kitabın ikinci hissəsinin müvafiq fəsilərində daha geniş baxılacaqdır. Ədalətli dəyər anlayışının, həmçinin, ikinci hissədə, o cümlədən, fəsil 13-də nəzərdən keçirilən aktivlərin qiymətdəndüşməsi anlayışına aidiyyəti vardır. Ümumi müddəalar belədir:

- Ədalətli dəyər müxtəlif situasiyalarda müxtəlif cür müəyyənləşdirilir və verilir.
- Müxtəlif standartlara uyğun olaraq balans dəyəri ədalətli dəyərdən müxtəlif səbəblər üzündən fərqlənə bilər.

Bu halda biz diqqətimizi mərkəzi konsepsiyanın başa düşülməsi və təhlilində cəmləşdirəcəyik. Görünür, MHBSŞ standartda daxil edilən müddəalardan geri çəkilir və ədalətli dəyər məsələsinin nəzəri konsepsiya kimi aydınlaşdırılması zəruriliyini görür. Belə bir prosesi biz də etməyə məcburuq. Onun tətbiqinə qədər aydın bir konsepsiyanın işlənməsi elmi nöqteyi-nəzərdən daha əhəmiyyətlidir.

Məsələ 6.6.

S, malı bazara apardı, yola 2€ sərf edərək və asılı olmayan tərəflər arasındakı sövdələşmə nəticəsində onu B-yə müqavilə qiymətilə 30€-ya satdı. B 3€ nəqliyyat xərci çəkib malı öz müəssisəsinə apardı. Verilmiş məlumatlara əsasən aşağıdakı kəmiyyətləri hesablayın.

- (a) S-nin satış qiymətini
- (b) S-nin xalis satış qiymətini
- (c) B-nin alış qiymətini
- (d) B-nin tarixi dəyərini
- (e) B-nin cari əvəzolunma dəyərini
- (f) S üçün satışdan qabaq ədalətli dəyəri
- (g) B üçün satışdan sonrakı ədalətli dəyəri

Həlli

Göründüyü kimi aşağıdakı cavab alınacaq:

- | | |
|------------------------------|-----|
| (a) S-nin satış qiyməti | 30€ |
| (b) S-nin xalis satış dəyəri | 28€ |
| (c) B-nin alış dəyəri | 30€ |
| (d) B-nin tarixi dəyəri | 33€ |

(e) B-nin cari əvəzolunma dəyəri	33€
(f) S-nin satışdan qabaq ədalətli dəyəri	30€
(g) B üçün satışdan sonrakı ədalətli dəyər	30€

Bir neçə sual meydana çıxır. Birincisi, hər halda, bilavasitə sövdələşmədən əvvəl və dərhal o başa çatdıqdan sonra, (a) hökmən (c)-yə, (f) isə mütləq (g)-yə bərabər olur. İkincisi, (a), (b), (f) və (g) mütləq bərabərdir. Üçüncüsü, (b)<(c)<(f). Yəni, ümumi halda əgər alış və satış dəyərləri sıfıra bərabər deyildirsə, $SMXD < \text{Ədalətli dəyərdən} < \text{Əvəzolunmanın cari dəyərindən}$.

Beləliklə, ədalətli dəyər, alış dəyəri, satış dəyəri eyni vaxtda həm bu, həm də digəri, yaxud nə bu, nə də digəridirmi?

Qısaca olaraq belə cavab vermək olar: dəqiq heç kəs bilmir. Özümüzə iki ehtiyatlı yanaşma etməyə imkan verək. Birincisi, nəzəri nöqtəyi-nəzərdən, sövdələşmənin aparıldığı dəyəri qəbul etməklə, sövdələşməni nominal dəyərlə qiymətləndirməklə, ədalətli dəyəri eyni zamanda, həm satış dəyəri, həm də alış dəyəri kimi hesab etmək olar.

İkincisi, praktiki nöqtəyi-nəzərdən, sövdələşmənin dəyəre malik olduğuna yol verməklə, demək olar ki, ədalətli dəyər nə satış dəyəridir, nə də alış dəyəri, onun kəmiyyəti – məsələn 6.6-dan göründüyü kimi, $SMXD$ -nin (satışın əməliyyat dəyəri-nin) kəmiyyəti ilə $CƏD$ -in (əvəzolunmanın əməliyyat dəyəri) kəmiyyəti arasındadır.

Yuxarıda gətirilən ehtimallar bütövlükdə onu deyir ki, $MHBSŞ$ tərəfindən müəyyən edilən ədalətli dəyər konsepsiyası sərt yoxlamaya tab gətirmir və onu rəşional təhlil etmək və bu kitabda nəzərdən keçirilən alternativ variantları seçmək üçün istifadə etmək olmaz. Onu, həmçinin, yuxarıda gətirilmiş tərifdə yerləşdirilməmiş bazar qiymətləri anlayışlarını daxil etmədən hesablama üçün tətbiq etmək olmaz. Konkret tətbiq olunma, yaxud $MHBS$ kontekstində sizə ədalətli dəyər anlayışı rast gəldiyi zaman (o sizə bu kitabın ikinci hissəsində tez-tez rast gələcək), onun konkret tətbiqini yuxarıda nəzərdən keçirilən ümumi problemlərlə uyğunlaşdırmağa çalışın. Ədalətli dəyər anlayışının tətbiqinin nəticələri həm nəzəriyyədə, həm də praktikada hələlik tam tədqiq olunmamışdır.

Cari dəyər: ümumi mülahizələr

Biz fəsil 1-də tarixi dəyərin ənənəvi modeli barədə təsəvvürü yada saldıq və onu inkişaf etdirdik. Bu anlayış keçmişə yönəlmişdir və o nisbətən obyektivdir (unutmayın, nisbətən!). Biz, fəsil 4-də bu məsələ ilə əlaqədar tanınmış iqtisadçıların ideyalarını: Fişerin – tərif üzrə pul ifadəsində ölçülə bilinməyən obyektlər təklif edən, ancaq haqlı olaraq yalnız adamların qərar qəbul etdiklərini və onların özlərinin də son istehlakçılar olduğunu qəbul edən psixoloji nəzəriyyəsini nəzərdən keçirdik. Biz, həmçinin, Hixsin kapitalın saxlanılması konsepsiyasının tətbiqi üçün vacib olan daha çox «miqdar» işi ilə də tanış olduq. Bu, gələcəyə yönəlmiş və məntiqi cəhətdən məzmunlu olan qərarların qəbulu üçün mühüm əhəmiyyət kəsb edən ideyalardır, ancaq onlar həddən artıq subyektivdir. Cari dəyər anlayışları həm vaxta münasibətdə (keçmişlə gələcək arasında), həm də onların obyektivlik (yaxud, subyektivlik) dərəcəsi baxımından bu aspektdə aralıq mövqe tutur. Bu mənada onlara əhəmiyyətlik ilə yoxlanıla bilmə arasında olan kompromis variant kimi baxmaq lazımdır.

Ancaq daha yüksək t iddiaları da qaldırmaq olar. Adətən, maliyyə hesabatları cari tarixə olan vəziyyəti və həmin tarixə əldə olunan nəticələri əks etdirir. Deyirlər ki, cari dəyərə əsaslanan metod, belə yanaşmaya uyğun gələn informasiya verir.

Ancaq təbii sual meydana çıxır: bu cari dəyərlərdən hansını əsas götürmək? Bu və əvvəlki fəsillərin materiallarından görünür ki, təklif olunan əsaslardan hər birinin öz üstünlükləri vardır. Onların hamısı faydalı informasiya verir. Hamısı bəzi suallara düzgün və məzmunlu cavab verir. Bundan sözsüz belə çıxır ki, üstün metodun seçilməsi konkret situasiyadan asılıdır - başqa sözlə, «Hansı metod ən yaxşıdır» mücərrəd sualına cavab yoxdur və həqiqətən də bu ağılsız sualdır. Müxtəlif məqsədlər üçün müxtəlif qiymətləndirmə metodları və hesabat tətbiq edilməlidir.

İkinci təklif üzərində sizin asudə vaxtlarda fikirləşməyinizə dəyər. Praktika və ikili yazılışın tətbiqi bizə fikirləşmədən balans və mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın eyni bir sistemin iki elementi olduğunu deməyə imkan verir və ona görə də, onlar mütləq qaydada əlaqələndirilə bilən olmalıdır. Ancaq bizim əsas məqsədımız məna ilə dolu hesabatların hazırlanmasıdır və onların tərtibi zamanı məlumatların yazılışının bir-birinə zidd sistemlərinin olmasına heç bir səbəb yoxdur. Yəqin, biz hesabatlardan hər birinin hansı məqsədlə hazırlanmasından asılı olaraq qiymətləndirmənin müxtəlif baza göstəricilərinin əlaqələndirilməsindən istifadə etməklə böyük olmayan birdəfəlik hesabatlar tərtib etməliyik.

Qısa nəticələr

Bu fəsildə biz satışın cari dəyərində əsaslanan hesabatın metodlarının tətbiqinin məntiqini və nəticələrini təhlil etdik və onun əsasında, yaxud SMXD əsasında hesabatlar hazırladıq. Bundan başqa, biz ənənəvi mühasibat hesabatı çərçivəsində təsadüfi qiymətləndirmə metodları yığınının tətbiqinin mümkünlüyünü öyrəndik və özgəninkiləşdirmə dəyəri və ədalətli dəyər əsasında tərtib olunan hesabatın tətbiqinin məntiqini və nəticələrini təhlil etdik. Nəhayət, biz qarşıımıza cari dəyər əsasında qiymətləndirmə metodunun ümumilikdə və xüsusi hallarda tətbiqinin məqsədəuyğunluğu sualını qoyduq.

Tapşırıqlar

1. Satış dəyərində əsaslanan hesabatın prinsiplərini sadə misalla izah edin.
2. Özgəninkiləşdirmə dəyərində əsaslanan hesabatların tərtibi prinsiplərini sadə misalla izah edin.
3. Firmanın mənfəət və zərərlər haqqında hesabatını əvəzolunma dəyəri əsasında, balans hesabatını isə xalis satış dəyəri əsasında tərtib etməli olduğu fikrini müzakirə edin.
4. Özgəninkiləşdirmə dəyərində əsaslanan qiymətləndirmə metodu əvəzolunma dəyərində əsaslanan metodun çatışmazlıqlarını aradan qaldırır və onun layiqliliyini saxlayır. Bu vəziyyəti müzakirə edin.
5. (a) Aktivin özgəninkiləşdirmə dəyərində tərif verin;
(b) Fərz edək ki, müəyyən aktivin müxtəlif metodla hesablanmış özgəninkiləşdirmə dəyərinin əsası kimi bu kəmiyyətlər götürülmüşdür (min yevro ilə): 12€, 10€ və 8€. Matris quraraq onun satır və qrafalarında mümkün alternativ situasiyaları və hər bir hal üçün özgəninkiləşdirilmənin müvafiq dəyərini göstərin;
(c) Tapşırıq (b)-nin həlli zamanı qurulan matrisdən istifadə etməklə, aktivin qiymətləndirmənin metodu kimi əvəzolunma dəyərində əsaslanan metodun tətbiqinin düzgünlüyünü sübut edin.

CARİ ALICILIQ QABİLİYYƏTİ ƏSASINDA HESABAT

Bu fəslə öyrəndikdən sonra siz:

- ümumi inflyasiya anlayışını və onun hesabat göstəricilərinə təsirini aydınlaşdırmağı;
- ümumi inflyasiyanın uçotu mexanizmlərinin maliyyə hesabatında, o cümlədən, hesabatın tarixi dəyər əsasında hazırlanması kontekstində təsirini müəyyən etməyi;
- cari alıcılıq dəyəri əsasında hesabatın tətbiqinin «lehinə» və «əleyhinə» olan nəzəri sübutları və praktiki mülahizələri müzakirə etməyi;
- qiymətlərin və inflyasiyanın dəyişməsilə əlaqədar müzakirələrə dair ümumi münasibət tərtib müəyyən etməyi

bacarıcaqsınız.

Giriş

Indiyə qədər biz bu və ya digər hadisələrin pulla ifadəsinin müxtəlif metodlarını nəzərdən keçirmişik, Məbləğin € işarəsi ilə alınması üçün müxtəlif üsullar mövcuddur ki, bunları biz müzakirə etməli və qiymətləndirməliyik. Ancaq biz € işarəsi altında nəyi başa düşdüyümüz barədə bir qərara gəlməmişik. Avro nə deməkdir? Bu pul vahididir, pullar isə öz-özlüyündə faydasızdır. Onlar daxili dəyərə malik deyildir. Onların dəyəri, bizim onlarla nə ala biləcəyimizdən və onlarla nə edə biləcəyimizdən asılıdır. Malların çoxunun qiyməti qalxdıqca müəyyən məbləğ avro

ilə biz getdikcə daha az şey ala bilərik. Bu, o deməkdir ki, kapitalın həcmi müəyyən qiymətləndirmə metoduna uyğun olaraq avro miqdarında lazımi şəkildə saxlamaqla, biz onun alıcılıq qabiliyyətini hökmən saxlaya bilmərik. Cari alıcılıq qabiliyyəti (CAQ) əsasında qurulmuş hesabatda bu faktorun nəzərə alınmasına cəhd göstərilir.

Ölçü vahidi problemi

Ölçü vahidinin uyğun olmaması nəticəsində yaranan problemlərə dair çoxlu misallar vardır. Klassik misallar – ölçülərə litrləri və qallonları, yaxud düymləri və santimetrliəri göstərmək olar. Bu hallarda müxtəlif ölçü vahidlərinin tətbiqi əziyyətli də ola bilər, ancaq problemi asan və obyektiv həll etmək olar. «Düym» anlayışı da santimetr kimi standartla dəqiq müəyyən edilmişdir. Buradan belə çıxır ki, onlar arasındakı nisbət də standartla müəyyən olunmuşdur. Biz çox böyük dəqiqliklə bir ölçünü digərinə çevirə bilərik və ən vacibi odur ki, çevirmə əmsalı müxtəlif yerlərdə və bütün zamanlarda müxtəlif adamlar üçün daimi və eynidir.

Bu müddəalardan heç biri ölçü vahidi kimi pula aid deyil. Pul vahidi – süni elementdir. Onun kəmiyyəti məsrəfetmə imkanlarından və məsrəflərin strukturundan asılıdır, onlar isə hamıda müxtəlifdir. Buradan belə çıxır ki, pul vahidi müxtəlif adamlar üçün, müxtəlif yerlərdə və hesabat üçün kritik vacib olan müxtəlif vaxtda daimi kəmiyyət deyildir. Dəyişən ölçü vahidlərini çevirmək üçün bizə əmsal lazımdır. Ancaq bizim ölçü vahidləri olan (avro) öz-özlüyündə daimi olmadıqları üçün, çevirmə əmsalı da daimi ola bilməz. Bu problemin cari alıcılıq qabiliyyəti anlayışının köməyiylə həlli (yaxud, ondan qaçılması) orta kəmiyyətlərdən nəzəri cəhətdən lazım olan vahid çevirmə əmsalı kimi istifadə etməkdən ibarətdir. Avro ümumi indekslərin köməyiylə konvertə olunur, yaxud çevrilir.

Cari alıcılıq qabiliyyəti

Yadda saxlamaq lazımdır ki, cari alıcılıq qabiliyyəti – ümumi anlayışdır. Bizi, adətən, yaşayışın dəyərinin artması kimi başa düşülən ümumi inflyasiya, yəni siyasətçilər tərəfindən başa düşülən mənada olan inflyasiya maraqlandırır. Əgər keçən il üçün inflyasiya 10% təşkil etmişsə, onda keçən ildə olan 100€ bu ildəki 110€-nin ümumi (yəni, orta) alıcılıq qabiliyyətinə malik olmuşdur. Ona görə də, söhbətin nədən getdiyini başa düşmək üçün biz öz avromuzu müəyyən tarixlərə «bağlamalıyıq». Avroya müxtəlif günlərdə artıq eyni cür ümumi ölçü vahidi kimi baxmaq olmaz. Ümumi ölçü vahidi almaq məqsədilə düzgün müqayisə üçün zəruri olan vəziyyətə qayıtmaqdan ötrü, biz avronun bir tarixə olan alıcılıq qabiliyyətini avronun digər tarixə olan alıcılıq qabiliyyətinə çevirməliyik. Bunu misalla aydınlaşdırmaq lazımdır.

İlkin rəqəmlər (31 dekabr tarixinə) aşağıdakılardır:

2.01	200€
2.02	250€

20.1-ci ildə ümumi inflyasiyanın indeksi 300-ə, 20.2-də isə 330-a (yəni illik inflyasiya 10% təşkil etmişdir) bərabər idi.

İl ərzində il 20.1-in 200_{20.1} avrosu il 20.2-nin 250_{20.2} avrosuna çevrilmişdir. Biz nə qədər varlı olduq?

Məsələ 7.1.

Deməli, biz nə qədər varlandıq?

Həlli

Bu suala cavab verməkdən ötrü biz 200 € 20.1 il üçün € 20.2 ilinin ekvivalentini hesablamalıyıq. Ümumi alıcılıq qabiliyyəti anlayışından istifadə etməklə alacağıq:

$$200 \times 330 / 300 = 220€_{20.2}$$

Beləliklə, ümumi ölçü vahidi (€_{20.2}) tətbiq etməklə biz yaşayış səviyyəsinin artımını $250 - 220 = 30€_{20.2}$ almış oluruq.

Baza rəqəminin təsviri bilərəkdən qeyri-konkret verilir. CAQ üzrə korrektələri istənilən qiymətləndirmə metodlarına əlavə etmək olar. CAQ-ın praktiki tətbiqi üzrə təkliflərdə, adətən, baza göstəricisi kimi tarixi dəyər götürülür, buna görə də, biz daha sonra bu fəsildə misalları həmin yolvermədən istifadə etməklə gətirəcəyik.

CAQ-a əsaslanan hesabat məsələlərinə baxarkən uçotun pul (monetar) və qeyri-pul (qeyri-monetar) vahidlərini fərqləndirmək lazımdır. Pul vahidləri, müəyyən qədər avro miqdarı kimi, qiymətlərin ümumi səviyyəsindən və pulun alıcılıq qabiliyyətindən asılı olmayaraq kontraktlarla, adətən, yaxud qanunla qeyd edilmiş olur. Bunlara misal kimi «Pul vəsaitləri», «Debitorlar», «Kreditorlar» və «Uzunmüddətli borclar» maddələrini göstərmək olar. Qeyri-pul maddələri o maddələrdir ki, məsələn, «Torpaq», «Binalar», «Avadanlıq», «Ehtiyatlar», yaxud «İnvestisiya kimi saxlanılan səhmlər», onlar «pul ifadəsinə» o qədər də güclü bağlı deyildir.

Fərz edək ki, mən 20.1-də 200€ (yəni 200 €_{20.1}) həcmində pul aktivinə malik olmuşam. Əgər mən həmin aktivi bir ildən sonra toxunmaz saxlasam, o əvvəlki kimi yenə də 200€ təşkil edəcəkdir. O, 1€ ilə 200 sikkədən ibarət qədəhcik ola bilər ya debitor borcu, yaxud verilmiş borc ola bilər. Ancaq həmin 200€ il 20.2 tarixinə necəyə olacaqdır? Cavab – il 20.2 tarixinə 200€. Tərifə görə maddə avro miqdarında yazılır. Beləliklə, mən il 20.1-ci ilin 200 €_{20.1}-nu, il 20.2-ci ilin 200 €_{20.2}-na çevirdim. Ancaq bizə məlumdur ki, ümumi alıcılıq qabiliyyəti baxımından € 20.2 €_{20.1}-ə nisbətən azdır. Beləliklə, mən pul aktivimdən ibarət varımı avro miqdarı kimi saxlasam da, alıcılıq qabiliyyəti nöqteyi-nəzərindən onu saxlaya bilmədim.

İndi fərz edək ki, biz il 20.1-də 100€ borc aldığımızı və borcu bir ildən sonra 100€ həcmində qaytardığımızı. Biz 100 €_{20.1}-də aldığımızı, 100 €_{20.2}-də isə qaytardığımızı. Yəni biz aldığımız qədər də avro qaytarmışıq, ancaq onların alıcılıq qabiliyyəti aşağı düşmüşdür. Beləliklə, (ümumi) alıcılıq qabiliyyəti nöqteyi-nəzərindən aldığımızdan

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

az qaytarmış olduq, yəni gəlir əldə etdik. (Əlbəttə, inflyasiyanın effektini kompensasiya etmək üçün biz faiz ödəməli olardıq). Pul maddələri üzrə bu cür gəlirlər və zərərlər – CAQ-a əsaslanan hesabatın xeyrinə mühüm arqumentdir. Onları hesablamaq və hesabatə daxil etmək təklif olunur.

Pul maddələri üzrə müxtəlif tarixlərə malik iki komplekt hesabatə baxan zaman məbləğləri korrektə etmək lazım deyildir, səliqəli şərh vermək kifayətdir. Lakin bir firmanın müxtəlif tarixlərə olan iki komplekt hesabatını müqayisə edən zaman, bir balansın bütün tərkib hissələrini digərlərinin ölçü vahidinə (digərinin tarixinə avroya) korrektə etmək lazımdır. Ancaq sual meydana çıxa bilər: «Bir il bundan əvvəl məndə olan 100 avronun (hal-hazırda da mövcuddur) cari (bugünkü) alıcılıq qabiliyyəti nəçədir? Cavab – 100 bugünkü avro. Amma sual başqa cür də səslənə bilər: «Əgər bu gün məndə 200€ varsa, bir il əvvəl isə 100 avro var idisə, alıcılıq qabiliyyəti nöqtəyi-nəzərindən mən nə qədər varlanmışam? Bugünkü avro ilə cavab belə olacaqdır:

$$200 - 100 \times PQI^1 \text{ bu gün} / PQI \text{ bir il əvvəl}$$

Məsələn:

$$200 - 100(330) / (300) = 200 - 10 = \text{bu günkü } 90 \text{ €}$$

Belə hesablamalar nəticəsində böyük dolaşıqlıq alınə bilər. Növbəti misal diqqətlə öyrənin.

Misal

Verilir: 92-ci səhifədən Chaplin Ltd firması üzrə bütün informasiya

Tələb olunur: CAQ-ın prinsiplərinə əməl etməklə dövrün sonuna balans hesabatı tərtib edin.

Chaplin Ltd – CAQ prinsipləri əsasında həlli.

		€	€
Kapital	200 000 X 120/100		240 000
Əməliyyat mənfəəti			<u>21 382</u>
			261 382
Xalis pul öhdəlikləri üzrə mənfəət			<u>2000</u>
			263 382
Borc			50 000
Kreditör borcu			<u>50 000</u>
			<u>363 382</u>
Torpaq sahələri və binalar	110 000X120/100		132 000
Avadanlığın ilkin dəyəri	40 000X120/100	48 000	
Yığılmış amortizasiya çıxılmaqla	4000X120/100	<u>(48 000)</u>	<u>43 200</u>
Ehtiyatlar	90 000X120/100	98 182	175 200
Debitor borcu		<u>90 000</u>	<u>188 182</u>
			<u>363 382</u>

¹ PQI – pərakəndə qiymətlər indeksi.

Qeydlər**1. Əməliyyat gəliri. Korrektələri hesablanması**

TD üzrə nəticə		26 000
ƏV-in amortizasiyası üzrə düzəlişlər çıxılmaqla	$4000 \times (110 - 100) / 100$	(400)
Satılmış ehtiyatların maya dəyəri üzrə düzəliş çıxılmaqla	$60\,000 \times (110 - 100) / 100$	<u>(6000)</u>
30 iyun tarixinə olan qiymətlərə korrektəedilmiş mənfəət		<u>19 600</u>
31 dekabr tarixinə olan qiymətlərə korrektəedilmiş mənfəət	$19\,600 \times 120 / 100$	21 382
		€

2. Xalis pul öhdəlikləri üzrə mənfəət

(a) Onu bütövlükdə aşağıdakı qaydada əsaslandırmaq olar:

1 yanvar tarixinə xalis pul öhdəlikləri 10 000€-ya (50 000 borc minus 40 000 pul vəsaitləri) bərabərdir.

31 dekabr tarixinə xalis pul öhdəlikləri 10 000€-ya (50 000 borc plus 50 000 kredit borcu minus 90 000 debitor borcu) bərabərdir.

Beləliklə, mənfəət $10\,000 \times (120 / 100 - 1) = 2000$ €-ya (31 dekabr tarixinə olan qiymətlə) bərabərdir.

(b) Daha ümumi halda ancaq maddələrə ayrı-ayrılıqda baxmaq lazımdır.

Debitor borcu 31 dekabrda yaranmışdır.

8181€

$90\,000 \times (1 - 120 / 110) = \text{zərər}$

Kreditör borcu 30 iyununda yaranmış və 31 dekabrda mövcud olmuşdur.

$50\,000 \times (1 - 120 / 100) = \text{mənfəət}$ 4545€

Borc 1 yanvarda yaranmış və 31 dekabrda mövcud olmuşdur 10 000€

$50\,000 \times (1 - 120 / 100) = \text{mənfəət}$

Pul vəsaitləri 1 yanvarda yaranmış və 30 iyun qədər mövcud olmuşdur

$40\,000 \times (1 - 110 / 100) = \text{zərər}$ 4000€

Ancaq pul vəsaitlərinə malik olma zamanı yaranan bu zərər məbləği, onların 30 iyun tarixinə olan CAQ-ı üzrə avro ifadəsindədir və bu məbləği 31 dekabr tarixinə olan CAQ üzrə korrektə edilməlidir, yəni: $4000 \times 120 / 110 = \text{zərər}$ 4364€

Deməli, yekunda bizim olacaqdır:

$8181 + 4364$ bərabər zərərimiz 12 545€

$4545 + 10\,000$ bərabər gəlirimiz 14 545€

Pul öhdəlikləri üzrə xalis mənfəət 2000€

Bu 2000€ bölüşdürülən mənfəətdir, yoxsa reallaşmış? Təcrübəli sahibkar, yaxud biznes-ledi soruşacaq ki, o haradadır?

3. *İstifadə edilmiş indekslər.* İndeksin hansı say kəmiyyətinin bu halda tətbiq edildiyini diqqətlə öyrənin və siz bunun nəyə görə belə edildiyinə əmin olacaqsınız. Bütün alqı və satqıların, həmçinin, onlarla əlaqədar olan bütün tədiyyələr 30 iyuna qədər başa çatmış olduğu barədəki yolverməni, eləcə də, balansın tərtib edilməsi məqsədləri üçün pul maddələrinə korrektə etməyin tələb edilmədiyi barədə olanı yaddan çıxarmayın. Özünüz üçün qeyd edin ki, indekslər «Əsas vəsaitlər» və «Ehtiyatlar» maddələrinə aid edilmir.
4. *Çətinlik.* Bu misal xeyli asanlaşdırılmışdır, ancaq onsuz da orada göstərilən rəqəmləri, xüsusən də, onun məntiqini başa düşmək o qədər də asan deyildir.
5. *Müqayisə edilən göstəricilər.* Növbəti ildə bu balans hesabatı yeni nəticələrlə müqayisə üçün istifadə ediləcəkdir. Bunun üçün onun məlumatlarını vurmaq lazımdır:

(növbəti ilin 31-i dekabr tarixinə olan PQİ-yə)/120

Belə bir əməliyyatı həm pul maddələri, həm də qeyri-pul maddələri üzrə hər bir məbləğ üçün həyata keçirmək lazımdır. Məsələn, borcun məbləği il 2-nin sonuna il 2-nin qiymətilə 50 000€ təşkil edəcəkdir. Əgər PQİ 150 təşkil edərsə, onda il 1 üçün olub, il 2-nin CAQ-na gətirilmiş müqayisə edilən rəqəmi aşağıdakı kimi hesablamaq olar:

$$50\,000 \times 150 / 120 = 62\,500\text{€}$$

Bu, əlbəttə, o demək deyildir ki, pul ifadəsində borc 12 500€ azalmışdır. Bu, o deməkdir ki, borcun il 2-nin CAQ ilə dəyəri azalmışdır (yəni, pul öhdəlikləri üzrə yenə də mənfəət əldə edilmişdir).

İndi isə aşağıdakı tapşırığı həll etməyə çalışın. Həllərdən biri aşağıda verilmişdir, ancaq biz sizə bu məsələni sərbəst surətdə həll etməyinizi təkidlə tövsiyə edirik.

Məsələ 7.2.

Mushroom Ltd firması 1 yanvar 20X4 ildə yaradılmışdır. Firmanın ilkin balansı (həmin tarixə) aşağıdakı kimi olmuşdur:

	€
Torpaq sahəsi	6000
Əsas vəsaitlər	4000
Ehtiyatlar	<u>2000</u>
Kapital	<u>12 000</u>

20X4-cü il ərzində firma aşağıdakı sövdələşmələri aparmışdır:

- (a) əlavə olaraq 10 000€ məbləğində ehtiyat almışdır;
- (b) tarixi dəyəri 9000€ olan ehtiyatları nağd qaydada 11 000€ məbləğinə satmışdır;
- (c) dövrün sonuna (20X4-cü ilin 31 dekabrına) olan ehtiyatların tarixi dəyəri 3000€ təşkil etmişdir və onlar PQİ 115€ olan vaxt (orta hesabla) alınmışdır;

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

- (d) avadanlığın gözlənilən xidmət müddəti dörd il təşkil edir, onun qalıq dəyəri isə sıfırdır. Hesabat amortizasiyası metodu tətbiq edilmişdir;
- (e) ümumi qiymət indeksi təşkil etmişdir:

100 - 1 yanvar 20X4-cü ilə
 110 - 30 iyun 20X4-cü ilə
 120 - 31 dekabr 20X4-cü ilə

Fərz edək ki, alqılar və satqılar il ərzində bərabər olmuşdur. Debitor və kreditor borcları mövcud olmamışdır.

Tələb olunur: CAQ əsasında 20X4-cü il üçün mənfəəti hesablayın və onun əsasında da 20X4-cü ilin 31 dekabr tarixinə balans hesabatı tərtib edin.

Həlli

		€ _{caq}	€ _{caq}
Satışlar	11 000x120/110		12 000
Dövrün əvvəlinə ehtiyatlar	200x120/100	2400	
<i>Plyus</i> əldə olunan mallar	10 000x120/110	<u>10 909</u>	
		13 309	
<i>Minus</i> dövrün sonuna ehtiyatlar	(3000x120/115)	<u>3130</u>	
			10 179
			1821
<i>Minus</i> amortizasiya			<u>1200</u>
Pul aktivlərinə malikolma dövründə			621
zərərlər (pul vəsaitləri)*			<u>91</u>
Cari alıcılıq qabiliyyəti əsasında mənfəət			530

* Əgər pul vəsaitləri il ərzində bərabər hesablanmışsa, onda zərər aşağıdakı kimi olacaqdır:

$$(1000 \times 120 / 110) \text{ €} - 1000 \text{ €} = 91 \text{ €}$$

Tarixi dəyər əsasında hesablanan mənfəətlə (11 000€ 9000€ – 1000€ amortizasiyaya = 1000€), CAQ əsasında hesablanan mənfəəti aşağıdakı kimi müqayisə etmək olar:

	€
Tarixi dəyər əsasında mənfəət	1000
<i>Ehtiyatlar</i>	
Ehtiyatların satışından olan mənfəətə inflyasiyanın təsirini aradan qaldırmaq məqsədilə CAQ ilə ilin əvvəlinə və ilin sonuna olan ehtiyatların yenidən qiymətləndirilməsi əsasında əlavə hesablama. Dövrün əvvəlinə olan ehtiyatlar (+400)	
dövrün sonuna olan ehtiyatlar (-130) çıxılmaqla	(270)

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Amortizasiya

Dövriyyədənəknar aktivlərin CAQ üzrə hesablanmış dəyəri əsasında əlavə amortizasiya (1200€ -1000€) (200)

Pul maddələri

İnflyasiya nəticəsində şirkətin xalis pul aktivlərinin alıcılıq qabiliyyətindən olan xalis zərər (91)

Satışlar, əldəolunmalar və bütün digər xərclər

Əməliyyatların baş verdiyi orta tarixlə və dövrün sonuna olan tarix arasında indeksin dəyişməsi hesabına məbləğ artır (91)

CAQ əsasında mənfəət 530

*Tarixi qiymət əsasında mənfəət belə hesablanmışdır:

	€	€	€
Satışlar	11 000	12 000	1000
Tədarüklər	10 000	10 909	<u>(909)</u>
Xalis fərq			<u>91</u>

Balansın maddələrinin hesablanması və mənfəətin kəmiyyətinin balansla yoxlanması.

- 1 yanvar 20X4-cü ilə kapitalın dəyəri 31 dekabr 20X4-cü il tarixinə olan CAQ üzrə maddələrin yenidən qiymətləndirilməsi 12000€
14400€ CAQ
(12 000€x120/100)

2. 31 dekabr 20X4-cü il tarixinə CAQ ilə Mushroom Ltd-nin balansı

		€ _{caq}	€ _{caq}
Torpaq sahəsi	6000x120/100		7200
Əsas vəsaitlər	4000x120/100	4800	
minus Amortizasiya	1000x120/100	<u>(1200)</u>	<u>3600</u>
			<u>10 800</u>
Ehtiyatlar	3000x120/115	3130	
Pul vəsaitləri	(11 000-10 000)	<u>1000</u>	
			<u>4130</u>
			<u>14930</u>
Kapitalın və ehtiyatların hesabına maliyyələşdirilmişdir			<u>14 930</u>
Mənfəət CAQ ilə = € _{caq} (14 930-14 400) = € _{caq} .			<u>530</u>

Metodların kombinasiyası

Artıq deyildiyi kimi, CAQ-a əsaslanan metodu təkcə tarixi qiymətlərə əsaslanan baza qiymətlərinə deyil, istənilən baza qiymətlərinə tətbiq etmək olar. Çoxları belə hesab edirlər ki, CAQ ilə korrektələr nəinki mümkündür, onu eləcə də

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

əvəzolunmanın dəyərinin qiymətləndirilməsinə tətbiq etmək lazımdır. Bu zaman aşağıdakıların yaddan çıxarılmaması vacibdir:

1. ƏD-yə əsaslanan uçot ancaq müəyyən qiymətlərin artması ilə əlaqədar tətbiq edilir.
2. CAQ-a əsaslanan uçot ancaq qiymətlərin ümumi artımı ilə əlaqədardır.
3. Həqiqətdə hər iki dəyişiklik eyni zamanda baş verir.

Ən sadə misal götürək. Əgər aktivin tarixi dəyəri 10€-ya bərabədirsə, bir ildən sonra onun əvəzolunma dəyəri 13 avroya bərabərdir, aktivə malikolma dövründə 3€- ya bərabər gəlir yaranır. Ancaq əgər qiymətlərin ümumi artımı 10% təşkil etmişdirsə, onda bu $(10 \times 100 / 110) = 1€$ təşkil edəcəkdir. Deməli, 3 avroluq gəlirdən biri CAQ üzrə (maliyyə hesabatının formalaşması tarixinə) real gəlir deyildir, çünki alıcılıq qabiliyyətinin artımını təmin etmir. Aydındır ki, aktivə malikolma dövründə alıcılıq qabiliyyəti üzrə gəlir (balans bağlanan tarixə) cəmi 2€ (3-1) təşkil edəcəkdir. Stabil uçot adlanan bu cür kombinəlanmış yanaşmaya Chaplin Ltd firmasının növbəti misalında nəzərdən keçirək.

Misal

Chaplin Ltd – stabil uçot əsasında (Əd plus CAQ əsasında) həlli

	€
Kapital (CAQ ilə)	240 000
Əməliyyat gəliri	<u>18 328</u>
	258 328
Aktivə malikolma dövründə real gəlir	<u>8012</u>
	266 340
Borc	50 000
Kreditör borcu	50 000
	<u>366 340</u>
Torpaq sahələri və hərəkətsiz əmlak (ƏD ilə)	135 000
Əsas vəsaitlər (ƏD ilə)	39 600
Ehtiyatlar (ƏD ilə)	101 740
Debitor borc	<u>90 000</u>
	366 340

Qeydlər

1. Əməliyyat gəliri

TD ilə	26 000X120/110=	28364
30 iyun tarixinə əvəzolunma dəyərinin amortizasiyası	<u>4200</u>	
Tarixi dəyər çıxılmaqla amortizasiya	<u>4000</u>	
	200X120/100=	(218)
Satışın maya dəyəri (ƏD ilə)	9000X120/110=	<u>(9818)</u>
		18328

2. Aktivə malikolma dövründə real gəlir		2000	
Xalis pul maddələri üzrə gəlir (CAQ ilə)	$110\,000 \times (135 / 110 - 120 / 100) =$		3000
Əsas vəsaitlər			
İlkin dəyəri	$40\,000 \times (130 / 100 - 120 / 110) =$	(4000)	
Yığılmış amortizasiya	$(400 \times 150 / 100) \times (110 / 105 - 120 / 100) =$	182	(3818)
			1182
Satışların maya dəyəri:			
Dövrün əvvəlinə			
ehtiyatlar	$(60\,000 \times (115 / 110 - 110 / 100)) \times 120 / 110 =$	3273	
Dövrün sonuna			
ehtiyatlar	$90\,000 \times (130 / 115 - 120 / 110) =$	3557	6830
			<u>8012€</u>

Cari alıcılıq qabiliyyəti - bu həqiqətən nə deməkdir?

Cari alıcılıq qabiliyyəti əsasında hesabatın hazırlamasını fikirləşərkən dəqiq aydınlaşdırılmalı ki, biz ondan nə əldə edirik və nəyi əldə etmirik. Ən vacibi odur ki, bu sözün istənilən mənasında o cari qiymətləndirməni vermir. Ümumi şəkildə götürsək, onun faydalı cəhəti ondan ibarətdir ki, o, əvvəllər əsas metodlardan istənilən biri ilə hesablanmış məbləğləri cari avro ilə hesablamağa imkan verir. O, qiymətləndirmənin baza parametrini dəyişdirmir, əsas parametərə tətbiq edilən ölçü vahidini dəyişdirir.

Məsələ 7.3

Chaplin Ltd firması üzrə səh.115-də olan misaldakı 132 000€ məbləğinə (torpaq və binalar) baxın və onun haqda yaxşı fikirləşin. Onun əhəmiyyəti necədir?

Həlli

Həmin məbləği aşağıdakı şəkildə nəzərdən keçirməyi tövsiyə edirik: bu cari alıcılıq qabiliyyəti ilə avronun elə bir miqdarıdır ki, onu torpağın və daşınmaz əmlakın ilkin olaraq əldə edildiyi vaxtdan bəri, bütün iqtisadi vəziyyətlərin dəyişilməz qala biləcəyi şərtlə, bu gün həmin aktivlərin əldə olunmasına sərf etmək lazım gələrdi. Həmin iqtisadi vəziyyətlər, çox ehtimal ki, həmin aktivlər ilkin olaraq əldə olunduğu vaxtdan bəri dəyişilməz qalmadığı üçün, həmin informasiyanın faydalı olmasına əmin olmaq olmaz.

Digər nəticə belə bir etimala aiddir ki, alıcılıq qabiliyyəti üzrə ümumi korrektə, hətta o eyni ölçü vahidlərlə əks etdirilən konkret bir firmanın konkret hesabat komplektinin konkret istifadəçisinə aid olanda belə əhəmiyyətlidir. Bir avronun alıcılıq qabiliyyəti pərakəndə ticarət nöqtəsi və kimya istehsalı üçün bərabərdirmi? Bu, siqaret çəkməyən təqaüdəçi və siqaret çəkən yeniyetmə üçün bərabərdirmi? Ümumi alıcılıq qabiliyyəti o dərəcədəmi ümumidir ki, istənilən konkret istifadəçi üçün əhəmiyyətli ola bilsin?

Məsələ 7.4.

Sizin fikrinizcə, cari alıcılıq qabiliyyəti üzrə uçot üçün xarakterik olan üstünlükləri və çatışmazlıqların siyahısını hazırlayın.

Həlli**Üstünlüklər**

1. Bütün lazım olan rəqəmlər ümumi ölçü vahidinə (cari alıcılıq qabiliyyəti ilə) gətirilmişdir. Bununla da müqayisəlilik təmin olunur.
2. Bu cür uçot pul vəsaitləri, öhdəliklər üzrə olan gəlirlər, zərərlər, fəaliyyət nəticəsində əldə olunan real gəlirlər və zərərlər arasında fərq qoymağa imkan verir.
3. TD üzrə hazırlanmış hesabatlara yalnız sadə obyektiv korrektə etmək tələb olunur. Asan yoxlanılır.

Çatışmazlıqlar

1. CAQ vahidlərinin nədən ibarət olduğu aydın deyil. Onlar pul vahidləri kimi eyni bir şey deyildir.
2. Tərifə görə ümumi alıcılıq qabiliyyəti hansısa konkret bir adama, yaxud hansısa konkret situasiyaya aid edilə bilməz.
3. TD əsasında hazırlanmış hesabatın korrektə olunması üçün CAQ-a əsaslanan metodun tətbiqi nəticəsində alınan məlumatlar, TD-dəki ilkin rəqəmlərdə olan bütün çatışmazlıqlara malik olur.
4. Belə uçot balansın maddələrinin «məna qiyməti»nə bir şey əlavə etmir, hərçənd ki, mühasibat uçotu ilə tanış olmayan adamlarda belə təəssürat yaranır ki, məhz bu baş verir.
5. Bu metod başa düşülmək və şərh edilmək üçün çox çətindir.

Avropa praktikasının və ənənələrinin bəzi aspektləri

Biz tədqiqatların və praktikanın milli təcrübəsinin vəziyyətini tam aydınlaşdırmağı qarşımıza məqsəd qoymamışıq. Bunların onların vətəninə necə inkişaf etmiş olduğu ilə maraqlanan oxucular digər mənbələrə müraciət etməli olacaqlar. Burada isə mövzunun qısa xülasəsi verilir.

Mühüm çıxış nöqtəsi Fransada qanunun (1673-cü ildə) və Jak Savari tərəfindən ona hazırlanmış və kralın fərmanı ilə təsdiq edilmiş şərhlərin (1675-ci ildə) dərc edilməsi oldu. Savari təsdiq edirdi ki, hər il tərtib edilən reyestr (indi biz onu balans hesabatı adlandırdıq) iki funksiyanı yerinə yetirir. Birinci funksiya - işləyən (işini davam etdirən) firmanın vəziyyətini göstərmək. Güman etmək məntiqi olardı ki, funksiyanın yerinə yetirilməsi üçün satılmamış aktivlər dəyər ifadəsində qiymətləndirilməlidir. İkinci funksiya – borcların örtülməsi imkanını göstərmək, yəni müflisləşmə riskinin dərəcəsini müəyyən etməkdir. Bu funksiyanı yerinə yetirmək üçün aktivlərin mümkün xalis satış dəyəri ilə qiymətləndirilməsi lazımdır.

Bu iki funksiya, həmçinin, onların yerinə yetirilməsi üçün tərtib edilən balans hesabatlarını sonradan dinamik və statik adlandırmağa başladılar. Bu terminlər Almaniyada kök salmaqla və XX yüzilliyin əvvəllərində nəzəri cəhətdən inkişaf tapdılar. Şmalenbax «Dinamik balans» (Dynamische Bilanz) adlı kitab yazmış, hansı ki, 1926-cı ilə qədər bir neçə dəfə, o cümlədən, ingilis dilində çap olunmuşdur. Bu işdə, qiymətlərin ümumi indekslə korrektə edilmiş tarixi qiymətlərə əsaslanan hesabat sisteminin xeyrinə sübutlar verilmişdir. Bu, Şmitin istisnasız olaraq cari dəyərin və satınalmanın real cari dəyərinin (əvəzolunma dəyərinin) istifadəsini nəzərdə tutan statik yanaşmanı (indicə baxılan mənada) müdafiə edən fikrinə ziddir.

Holland alimi Teodor Limperq 1940-cı ilə qədər Şmitin yanaşmasından geniş istifadə etmiş və onu inkişaf etdirmişdir. (Məsələn, Meyin 1966-cı ildə nəşr edilmiş işinə baxın). Limperq tərəfindən irəli sürülən vacib müddəa, əvəzolunma dəyərinə, istifadə olunmuş resursların azaldılmış dəyəri kimi bəslənilən münasibətdir. Buna görə də, bölüşdürülən mənfəət məntiqi olaraq gəlirlə, həmin gəlirin əldə edilməsi üçün ödənilməsi tələb olunan dəyər arasındakı fərq kimi müəyyən olunur. Başqa sözlə, mənfəət - sərf edilən resursların əvəzolunma dəyəri çıxılmaqla alınan gəlirdir. Bu ideyalar ingilisdilli dünyaya Suinlinin «Stabiləşdirilmiş uçot» (Stabilized Accounting) adlı işinin 1936-cı ildə çapından sonra daxil oldu. Suinli alman ədəbiyyatına yol tapmışdı və Şmit ona böyük təsir göstərdi. Lakin Suinli qabağa getdi və əvəzolunma dəyəri əsasında qiymətləndirmənin, qiymətlərin ümumi indeksləşdirilməsi ilə tamhəcmli əlaqələndirilməsini, yəni, ƏD və CAQ-ın eyni vaxtda istifadəsini nümayiş etdirdi.

«Azaldılan resursların» uçotuna və sözsüz, maksimal mümkün qiymətlər ideyasına əsaslanan yanaşma, Bonbraytın 1973-cü ildə ABŞ-da çap olunmuş «Mülkiyyətin qiymətləndirilməsi» («The Valuation of Property») işində inkişaf etdirildi. Məhz elə bu kitab indicə nəzərdən keçirilən özgəninkiləşdirmənin dəyəri konsepsiyasının inkişafının əsasında durmuş oldu.

XX əsrin ortalarından praktika xeyli daha əvvəlki elmi tədqiqatlarla çox az əlaqədardır. Avropada, əsasən, fəsil 2-də müzakirə olunmuş faktorların təsiri altında yaranan praktiki yanaşma, ciddi qaydada tarixi dəyərlərin tətbiqinə əsaslanırdı. Bu, həmçinin, ABŞ üçün də ədalətli, hərçənd ki, bu orada ehtiyatlılıq yox, daha çox obyektivliyə nail olmaq məqsədilə baş verirdi (hüquqşünasların hakimiyyətindən olan qorxu nəticəsində). Böyük Britaniyada (Niderlandda olduğu kimi) daha çevik qanunvericilik yanaşması və praktiki yanaşma qəbul edildi. İri Hollandiya şirkəti Philips bir neçə onilliklər ərzində Limperq tərəfindən işlənilib hazırlanmış hesabat sistemindən geniş istifadə etmişdir.

XX əsrin 70-ci illərində Böyük Britaniyada cari alıcılıq qabiliyyəti üzrə məcburi əlavə hesabat sisteminin tətbiqi üzrə eksperiment keçirilmişdir. (Uçotun standart praktikası haqqında Əsasnamə (USPƏ) 7 – SSAP 7, 1975, «Purchasing Power Sistem»). 1975-ci ildə Sandilendsin hökumət tərəfindən dəstəklənən və təşəbbüs edilən Hesabatı dərc edildikdən sonra, firmalardan əvəzolunma dəyəri üzrə cari qiymətlə Hesabat adını almış, genişləndirilmiş (və həddən artıq mürəkkəb olan) hesabatın verilməsi tələb olunurdu (uçotun standart praktikası haqda Əsasnamə 7 – SSAP 16, 1980, «Current Cost Accounting»). Bu qaydalardan heç birinin fəaliyyəti uzun sürmədi. Ancaq onların fəaliyyəti 1978-ci ildə dərc olunmuş məhdud məsuliyyətli şirkətlərin hesabatı haqqında Avropa İttifaqının Dördüncü direktivinin hazırlıq dövrü ilə üst-üstə düşdü ki, bu da onun məzmunu və formasında özünü göstərdi.

Həmin Direktivlərdən biz çox halda indi də istifadə edirik. O çoxlu müxtəlif yanaşmalardan istifadəyə yol verir.

Ümumi inflyasiyanı nəzərə almaqla korrektələr hiperinflyasiya olan ölkələrdə, məsələn, Cənubi Afrika dövlətlərində, müntəzəm tətbiq olunur. Onlar MHBS 29-da nəzərdə tutulmuşdur, həmin standartda da fəsil 21-də baxılacaqdır. Hal-hazırda ayrı-ayrı qiymətlərin dəyişməsinə görə korrektə etmək qəbul edilməmişdir, ancaq əgər qiymətlərin qalxması meyli güclənərsə, onda, yəqin ki, bu məsələnin müzakirəsi bərpa edilir. Praktikada istənilən belə bir sistem XX əsrin 80-ci illərində Böyük Britaniyada tətbiq edilən sistemdən mürəkkəb olmamalıdır. O dörd əsas elementdən ibarət olmuşdu. Onlardan sonuncu ikisi – pul dövriyyə vəsaitinin korrektirovkası və cərinqə düzəliş (xüsusi və borc kapitalının nisbəti) - mühüm konseptual problemlərin səbəbidir. Onlardan istənilən birini digərinə zərər vurmada praktiki sistemdən çıxarmaq olar. Bu problemlərin aydınlaşdırılması məqsədilə standartın keçmişdə mövcud olan tələblərini müzakirə edək. Çox güman ki, o özünün ilkin formasında yenə haradasa qüvvəyə minməyəcək, ancaq problemlər və dəlillər daim qalacaqdır.

Mənfəətin hesablanması iki mərhələyə bölünür. Birinci mərhələdə cari dəyər ilə əməliyyat gəliri hesablanır. O tarixi dəyər əsasında müəyyən olunmuş mənfəət məbləğinə üç düzəliş etməklə hesablanır. Bunlar amortizasiyaya, satışların maya dəyərinə və pul dövriyyə kapitalı korrektəsinə edilən düzəlişlərdir. Bütün üç düzəliş, bir qayda olaraq, mütləq deyil, ancaq debet üzrə olur.

İkinci mərhələdə səhmdarlara çatması (hesablanmış) mənfəətin cari dəyərli məbləği hesablanır. Bunun üçün cari dəyərli əməliyyat məbləğinə cərinqə edilən düzəliş daxil edilir. Adətən, belə düzəliş kredit üzrə olur.

Amortizasiyaya və satışların maya dəyərinə edilən düzəlişlərin metodologiyası, yuxarıda nəzərdən keçirilən (bax: fəsil 5) əvəzolunma dəyəri əsasında olan, uçot zamanı tətbiq edilən metodologiya ilə eynidir. Yeganə fərq ondan ibarətdir ki, bu halda hesablamalar «firma üçün dəyərə» əsaslanır. Digər iki korrektəni daha ətraflı nəzərdən keçirmək lazımdır.

Pul dövriyyə kapitalına düzəliş

Əgər mənfəət – xərclər çıxılmaqla gəlirdirsə və mənfəət isə TD əsasında bütün xərclər nəzərə alınmaqla düzgün hesablanmışsa, onda belə görünür ki: mənfəətin hesabat qiymətini almaqdan ötrü amortizasiyaya və satışların maya dəyərinə düzəlişlər etmək kifayətdir. Əhəmiyyətli olmayan xırda xərcləri (məsələn, inzibati heyətin əməkhaqqı, telefon danışqlarının ödənilməsi və s.) cari xərclər hesab etmək olar. Bunun əksinə olan əsas dəlil isə ondan ibarətdir ki, digər bərabər şərtlər daxilində artan xərclər təkcə ehtiyatlarda deyil, ümumilikdə, dövriyyə kapitalına tələbatda özünü göstərir. Alınan mallara artan qiymətlər daha yüksək pul ödənişlərinə gətirib çıxarır və həmin ödənişlər debitorlar tərəfindən hər bir konkret satılan malın dəyəri ödənilməyə qədər pul formasında bərpa olunmamış qalır. Buradan da belə nəticə çıxır ki, firmanın özünümaliyləşdirməsi üçün lazım olan pul vəsaitlərinin məbləği alınan malların qiymətinin qalxması üzündən artır. Beləliklə, qiymətlərin artması debitor borclarının artması nəticəsində yükün artmasına gətirib çıxarır. Digər tərəfdən, kreditorlar biznesi tədiyələrin gecikdirilməsindən müəyyən dərəcədə sığortalamağa çalışırlar.

Məsələn, əgər 100 avro dəyərində ehtiyat alınmış, ancaq onun dəyəri ödənilməmişsə, bundan sonra isə ehtiyat 110 avro qiymətilə alınmış və ödənilmişsə və həmçinin, birinci ehtiyatın dəyəri də ödənilmişsə, onda firma qiymətlərin qalxması

nəticəsində əlavə pul ödəməli olmamışdır. Fəaliyyətinin səviyyəsini saxlamaq üçün lazım olan əlavə vəsaitin həcmi aydındır ki, artmamışdır. Ona görə də, satışın maya dəyərinə edilən mənfi 10€ düzəliş, 10€ həcmində pul dövriyyə kapitalına (PDKD) edilən müsbət düzəlişlə kompensasiya oluna bilər.

Belə cür yanaşma bir neçə problem doğurur.

1. Pul maddələrindən hansının pul dövriyyə kapitalı olduğunu necə müəyyən etməli? Onların arasında debitor və kreditor borcları, firmanın fəaliyyəti üçün lazım olan pul axınları, satış dəyəri üzrə düzəlişdən keçməyən (SDDK) ehtiyatları əks etdirən bütün maddələr və həmçinin, ehtiyatlardakı debet və kredit dəyişikliklərinə aid olan bank hesablarındakı qalıqların və overdraftların istənilən hissəsi olmalıdır. Onlara borclar, istifadə edilməyən pul vəsaitləri və istənilən «qeyri-əməliyyat» maddələri daxil olmalıdır. Praktikada bunları fərqləndirmək çox çətindir.
2. Hansı indeks istifadə etmək? Hesab edilir ki, SDDK üçün bir çox hallarda dəyərin xüsusi indeksi (SCI) istifadə edilir. Lakin təsdiq etmək olar ki, satış qiyməti indeksini (SPI) tətbiq etmək olar. Əgər satışın qiyməti 15%, əldə olunma xərcləri isə 10% artarsa, onda debitorlarla əlaqədar firmanın malik olacağı pul məbləği, hansını ki, debitorlar tez bir zamanda ödəsəydilər, 10% deyil, 15% artacaqdır. Ancaq, hesab etmək olar ki, ümumi indeksdən istifadə etmək lazımdır, çünki pul tərifinə görə istənilən kimi istifadə edilə bilər, istənilən indekslər isə, ümumidən başqa, firmanın niyyətləri barədə əsaslandırılmamış ehtimallar edir.
3. Nəyə görə pul məbləğlərinə məsrəf kimi baxılır? PDKD mənfəəti əlavə maliyyələşmə dəyərində azaltmır. O mənfəəti əlavə maliyyələşmə məbləğində qədər azaldır. Deməli, güman etmək olar ki, burada məsrəflər və investisiyaya artan tələbat anlayışları qarışdırılır. Buna görə də, əməliyyat potensialını təmin etmək məqsədilə bizim kapitalın həcmi saxlanılması konsepsiyasına qayıtmağımız zəruridir.

PDKD – mürəkkəb anlayışdır və bu metodun tətbiqinin arzu edilən olduğu barədə fikirlər ayrılır. Ciriqə düzəlişə münasibətdə bu sözlər daha çox ədalətlidir.

Ciriqə düzəliş

Ciriqə düzəliş edilməsi zəruriliyinin əsaslandırılması çox sadədir. Əgər amortizasiyaya korrektələr, PKDK və SDDK edilmişsə, onda tərifə görə onlar bütövlükdə bütün biznesə aiddir. Amortizasiyanı əks etdirən yazılışlar bütün dövriyyədən kənar aktivlərə aid edilir və s. Əməliyyatların məqsədi (bütövlükdə firmanın) əməliyyat potensialını saxlamaqdan ibarət olduğu üçün belə hərəkət etmək zəruridir. Ancaq, ciriqə düzəliş etməklə biz digər nöqteyi-nəzərdə dururuq.

Firmanın məcmu aktivlərinin (bu halda aktivlərə xalis dövriyyə aktivlərini də aid edək) hansı mənbələr hesabına maliyyələşməsinə baxaq. Adətən, aktivlər iki mənbədən maliyyələşdirilir.

1. Səhmdar kapitalından və bütün mümkün ehtiyatlardan;
2. Səhmdarlardan alınmayan borc və kreditlərdən.

MALIYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Deməli, bütövlükdə firmaya aid bir neçə düzəliş etməklə biz artıq mənfəəti korrektə etdik (bir qayda olaraq, azaltdıq). Ancaq, axı hesabatı hər şeydən əvvəl, səhmdarlar üçün tərtib edirik, ona görə də, biz mənfəəti səhmdarlar tərəfindən maliyyələşdirilən aktivlərə aid olan düzəlişləri etməklə korrektə etməliyik. Belə çıxır ki, biz çox cəhd etdik və indi düzəlişləri korrektə etməliyik.

Cirinqə düzəliş aşağıdakı qaydada hesablanır:

1. Əməliyyat mənfəətinin cari dəyərle hesablanmasından alınmış düzəlişləri toplayın.
2. Ciringin proporsiyasını hesablayın. Bu orta xalis borclarla (L) ümumi fəaliyyətdə olan ümumi kapitalın nisbətidir. Adi səhmlərin dəyərini S ilə işarə etsək, onda biz aşağıdakını alırıq:

$$\text{Ciringin nisbəti} = L / L + S$$

3. Birinci hərəkətin nəticəsini ikincidən alınan proporsiyaya vurun.

Nəticədə biz ciringəedilmiş düzəlişi alırıq ki, bu da əməliyyat düzəlişlərinin təsirini kompensasiya edir. Adətən, əməliyyat düzəlişləri mənfəəti azaldır (yəni, debet üzrə olur), ciringə düzəliş isə kredit üzrə olur. USPƏ 16 terminologiyasını istifadə etməklə biz aşağıdakıları alacağıq:

Tarixi dəyər ilə mənfəət		X
<i>minus</i> Amortizasiyaedilmiş düzəliş	X	
SDDK	X	
PDKD	X	
	X	
Cari dəyərle əməliyyat mənfəəti		X
<i>plus</i> Ciringə edilmiş düzəliş		X
Səhmdarlara çatması cari dəyərle mənfəət		X

İkili yazılış zamanı balansda bu düzəliş cari dəyər üzrə ehtiyat adlanan yenidənqiymətləndirmə hesabına olan etiyata yazılır. Növbəti misalda Chaplin Ltd firmasının əvəzolunma dəyəri əsasında PDKD-nin uçuotu və ciringə düzəlişlər etmək məqsədilə yenidən işlənmiş hesablamaları göstərilmişdir. Bu misalı diqqətlə öyrənin.

Misal

USPƏ 16-ya uyğun olaraq Chaplin Ltd firmasının hesabatları.

	€	€
Tarixi dəyər ilə mənfəət		26 000
<i>minus</i> Edilmiş düzəlişlər		
Amortizasiya	(400)	
Ehtiyatlar	(9000)	
PDKD	(4615)	<u>(14 015)</u>
Cari dəyər ilə əməliyyat mənfəəti		11 985
<i>plus</i> Ciringə düzəliş (səhmdarlara aid edilmir)		
18%X14 015		<u>2524</u>
Səhmdarlara çatması cari dəyər ilə mənfəət		<u>14 509</u>

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Balans hesabatı

	€		€
Səhmdar kapitalı	200 000	ƏD ilə aktivlər	<u>366 340</u>
Mənfəət	14 509		
Aktivə malik olan dövründə mənfəəti	<u>51 831</u>		
	266 340		
Borc	50 000		
Kreditorlar	<u>50 000</u>		
	366 340		<u>366 340</u>

	€
Aktivə malik olan dövründə gəlir	ƏD ilə 49 740
	+ PDKD 4615
	<i>minus</i> Ciring <u>(2524)</u>
	<u>51 831</u>

Qeydlər

1. PDKD-nin hesablanması

	Fakt	Orta illik qiymətləndirmə €
Dövrün əvvəlinə olan pul dövriyyə kapitalı	$0 \times 115 / 100 =$	0
Dövrün sonuna olan pul dövriyyə kapitalı	$40\,000 \times 115 / 130 =$	35 385
Artım	40000	35 385

Orta illik artım real artımdır, ona görə də, qiymət effekti hesabına artım $40\,000 - 35\,385 = 4615\text{€}$ təşkil etməlidir.

2. Ciringə düzəlişin hesablanması.

Dövrün sonuna cari dəyər əsasında hesablanmış kapital, dövrün sonuna olan öhdəliklər çıxılmaqla cari dəyərlə dövrün sonuna olan aktivlərə bərabərdir.

366 340	(ƏD əsasında)
-100 000	(50 000+50 000)
266 340	

Dövrün əvvəlinə kapital = 200 000€

Orta kapital = $(200\,000 + 266\,340) / 2 = 233\,170\text{€}$

Ciringin proporsiyası = $50\,000 / (50\,000 + 233\,170) = 18\%$

Ciringə düzəliş mürkkəb və ziddiyyətli anlayışdır. Əgər, firmaya bütövlükdə və özlüyündə olduğu kimi baxılsa, onda onsuz keçinmək olar. Belə bir yanaşmanı

«firmanın yanaşması» adlandırırlar. Əməliyyat potensialını saxlamaqdan ötrü və yolverərək ki, firmanın qiymətinə düzəliş düzgün edilmişdir, onda bütün müvafiq əməliyyat düzəlişlərini TD əsasında hesablanmış mənfəət üçün etmək lazımdır. Borc alınmadan olan gəlirlər daxil olan pul axınları firmasını almır və onlara formanın rifahına zərər vurmadan əldə edilən dividend kimi baxmaq olmaz.

Bu, o deməkdir ki, «səhmdarlara çatası cari dəyərli mənfəət» elə bir məbləğdir ki, ona bütövlükdə firmanın əməliyyat imkanlarına zərər vurmadan ödənilə biləcək dividend məbləği kimi baxmaq olmaz. İlk kapitalın həcmnin saxlanması prinsipini pozmaqla ödənilə biləcək maksimum dividend məbləği – cari dəyərli əməliyyat mənfəəti ola bilər.

Mülkiyyətinin də öz nöqteyi-nəzəri mövcuddur. Onunla biz firmaya səhmdarların gözü ilə baxırıq və onun fəaliyyətinin həmin firmanın özündə deyil, onlarda necə əksini tapdığını görürük. Bu nöqteyi-nəzərdən cəmiyyət düzəliş özünü doğruldur. Bundan başqa, həmin mövqenin müdafiəçiləri təsdiq edirlər ki, hərçənd, firma düzəliş məbləğini dərhal öz xüsusi resurslarından bölüşdürə bilməsə də, cəmiyyətin proporsiyalarını artırmadan (yəni, pisləşdirmədən) bölüşdürülmək üçün lazım olan əlavə pul vəsaitlərini həmişə borc verə bilər. Bu texniki cəhətdən doğru dəlildir, ancaq, mənfəətin hesablanması zamanı maliyyə mənbəyinin nəzərə alınmasının zəruriliyi ilə hamı razılaşmır. İkinci problem ondan ibarətdir ki, cəmiyyət düzəliş göstərildiyi kimi, əməliyyat düzəlişlərlə sıx uyğunlaşdığı üçün çoxlarına məntiqi görünür. Chaplin Ltd firmasının hesabatında «Əsas vəsaitlər» maddəsinin cari dəyərli necə əks etdirildiyini yadınıza salın. Cari dəyər üzrə ehtiyat 4000€ artırılmışdı və məbləğ balansın debetində yazılmışdı. Bundan sonra 400€ məbləği amortizasiyaya edilən düzəliş kimi mənfəətdən çıxarılmış və balansın kreditində yazılmışdır. 400 €-luq belə düzəliş, adətən, reallaşmış hesab olunur. Bizim cəmiyyət etdiyimiz düzəliş, səhmdarlara ödəniləcək mənfəəti, cəmiyyət proporsiyası ilə amortizasiya edilmiş düzəliş (reallaşmış) kəmiyyətində, yəni 400 €-nin 18%-i qədər artırmışdır. Axı, ümumi artım 4000€ təşkil etmişdir. Həmin 4000 €-nin 18%-nin borc hesabına maliyyələşdirilməsi mümkün olduğu üçün səhmdarlara çatacaq mənfəət niyə 4000 €-nin 18%-i həcmində artırılmasın? Əlbəttə, bu məbləği reallaşmış hesab etmək olmaz, ancaq yada salmaq, hətta reallaşmış gəlirləri belə həmişə bölüşdürülən hesab etmək olmaz.

Həmçinin, yada salmaq ki, cəmiyyət düzəliş pul maddələrinə aiddir. Əvvəldə biz qeyd etmişdik ki, pul maddələrini, pulun dəyərinin aşağı düşməsinə nəzərən almaqla cari alıcılıq qabiliyyəti ilə qiymətləndirmək daha yaxşıdır. Bu ümumi indeksdən istifadə olunmasını, həmçinin, əməliyyat düzəlişlərindən heç bir vəchlə asılı olmayan cəmiyyət hər bir düzəlişin hesablanması zəruriliyini nəzərdə tutur. Əgər diqqət borc əsasında maliyyələşdirilmiş aktivlərdə cəmləşdirsə, onda çox güman ki, hansısa xüsusi indeksdən istifadə lazım gələcək. Əgər söhbət firmanın borclarından, maksimum mümkün qiymətlərdən və gələcəkdə onların nəticələrindən gedirsə, onda ümumi indeksdən istifadə etmək mümkündür.

Qısa nəticələr

Biz bu fəsildə ümumi inflyasiya konsepsiyasını və cari alıcılıq qabiliyyəti üzrə düzəlişləri öyrəndik, məlumatların necə hesablanmasını nəzərdən keçirdik. Nəhayət, biz yekun hesabatların və fəaliyyətin nəticələrinin əhəmiyyəti və faydalılığını müzakirə etməyə və praktikanın müxtəlif ölkələrdə inkişafının bəzi məsələlərini öyrənməyə cəhd göstərdik.

Tapşırıqlar

1. CAQ ilə düzəlişlər nə üçün lazımdır və qoyulan məqsədə onlar necə xidmət edir?
2. Maliyyə hesabatı üçün ümumi indekslər ayrı-ayrı malların qiymətinin dəyişilməsinin uçotuna nisbətən çox, yaxud az dərəcədə faydalıdır mı?
3. 119-ci səhifədəki Chaplin Ltd firmasının CAQ ilə kapitalını əks etdirən 240 000€ ədədini tapın və onun əhəmiyyətini fikirləşin.
4. Tarixi dəyərə cari alıcılıq qabiliyyəti ilə edilən düzəlişlər balans qiymətləndirilmələrini hansı dərəcədə müasirləşdirir?
5. Cari alıcılıq qabiliyyətilə düzəlişləri asan tətbiq etmək olar, ancaq izah etmək çətindir. Bu problemi müzakirə edin.

HESABATIN NƏZƏRİYYƏSİ VƏ KONSEPTUAL ƏSASLAR

Bu fəslə öyrəndikdən sonra siz:

- hesabatın nəzəriyyəsinin nə olduğunu izah etməyi;
- maliyyə hesabatı nəzəriyyəsinin formalaşdırılması üzrə əsas cəhdləri təsvir etməyi;
- bu sahədə cari dəyişiklikləri qiymətləndirməyi;
- MHBSŞ-nin maliyyə hesabatının hazırlanması Prinsiplərinin məzmununu təsvir və müzakirə etməyi;
- MHBSŞ-nin maliyyə hesabatının hazırlanması Prinsiplərinin şura tərəfindən elan edilən məqsədlər kontekstində keyfiyyətini və faydalılığını qiymətləndirməyi;
- MHBS-in uçot və uçot siyasətləri konsepsiyasına aid bölmələrini təsvir və müzakirə etməyi;
- maliyyə hesabatının hazırlanması Prinsiplərinin və MHBS 1-in onunla müqayisə oluna biləcək bölmələrinin ümumi əhəmiyyətini qiymətləndirməyi bacaracaqsınız

Giriş

Bu fəsildə söhbət ondan gedəcəkdir ki, bir çox adamların fikrinə görə ümumən tanınan vahid uçot və hesabat nəzəriyyəsi mövcud deyildir. Hazırda edilən çoxsaylı cəhdlərə baxmayaraq ümumən tanınan nəzəriyyə yoxdur. Eldon S. Hendriksen özünün «Maliyyə hesabatının nəzəriyyəsi» əsərində (1977) onu belə müəyyən edir:

«Maliyyə uçotu və hesabatına rəğmən nəzəriyyə – hesabatların hazırlanması prinsiplərinin ümumi sistemini formalaşdıran məntiqi cəhətdən əlaqəli hipotetik, konseptual və pragmatik prinsiplərin məcmusudur. Beləliklə, maliyyə

hesabatının nəzəriyyəsini bir sıra ümumi prinsiplər formasında məntiqi dəlillər kimi müəyyən etmək olar ki, həmin prinsiplər:

- (1) tövsiyələrin elə bir ümumi sistemini verir ki, bu sistem çərçivəçində uçotun praktikasına və hesabatın formalaşmasına yanaşmalar qiymətləndirilə bilər və
- (2) praktikaya və prosedurlara yeni yanaşmaların inkişafını istiqamətləndirir.

Maliyyə hesabatının nəzəriyyəsini, həmçinin, mövcud praktikanı aydınlaşdırmaq və onu yaxşı başa düşmək üçün tətbiq etmək olar. Ancaq maliyyə hesabatı nəzəriyyəsinin daha mühüm məqsədi hesabatın stabil praktikasının qiymətləndirilməsi və işlənib hazırlanması üçün tövsiyələrin ümumi sistemini formalaşdıraraq məntiqi surətdə qarşılıqlı əlaqədə olan prinsiplərin məcmusunu verməkdir».

Gəlin bu tərif – bir çoxlarının maliyyə hesabatının əsasları hesab etdiyi maliyyə hesabatının hazırlanması və təqdim edilməsi üzrə MHBSK-nin Prinsipləri ilə müqayisə edək. Prinsiplərin məqsədi aşağıdakılardır:

1. Yeni standartların işlənməsi və mövcud standartların nəzərdən keçirilməsində MHBSK-nin idarə heyətinə köməklik göstərmək;
2. Uçotun metodlarının icazə verilmiş alternativ variantlarının miqdarının azaldılmasının əsası kimi çıxış etmək;
3. Hesabatı hazırlayan işçilərə hələlik standartın predmeti olmayan problemlərin başa düşülməsində köməklik göstərmək.

Əlbəttə, yuxarıda qeyd olunanlar maliyyə uçotu və hesabatının nəzəriyyəsinə oxşayır. Ancaq, əgər bu belədirsə, onda bu nəzəriyyə bizim istifadəçilərə informasiyanı necə təqdim etməli olduğunu, müxtəlif praktiki yanaşmaların tətbiq edilməsinə nəyin mane olmasını aydın müəyyən etməlidir. Maliyyə hesabatı nəzəriyyəsinin əsas məqsədi hesabatın hadisələrin gedişinin «davranışını» əvvəlcədən xəbər vermək və izah etmək üçün lazım olan əsas təmin etməkdir.

Maliyyə hesabatının nəzəriyyəsi mümkündürmü?

İstər Hendriksen (1977), istərsə də Makdonald (1972) belə hesab edirlər ki, maliyyə hesabatının nəzəriyyəsini inkişaf etdirmək mümkündür. Makdonald təsdiq edir ki, nəzəriyyə aşağıdakı üç elementdən ibarətdir:

1. Hadisələrin simvollar formasında kodlaşdırılmasından.
2. Qaydalara müvafiq olaraq onların işlənilməsi və kombinə edilməsindən.
3. Hamı üçün ölçətan formaya gətirilməsindən.

Məsələ 8.1

Makdonald tərəfindən adı göstərilən üç element maliyyə hesabatının nəzəriyyəsində iştirak edirmi?

Həlli

Birinci element, sözsüz ki, iştirak edir, çünki biz həmin nəzəriyyədə simvolik «debet və kredit»ə maliklik, həmçinin, mühasibat terminologiyasını işləyib hazırlamışıq. Bu, məsələn, yalnız hesabat praktikasında tətbiq olunan amortizasiya, hesablama, gəlirlərin və xərclərin uyğunlaşdırılması, cari dəyər, yenidənqiymətləndirmə kimi və s. sözlərdir.

İkinci element də iştirak edir, çünki bizim elə çoxsaylı qaydalarımız vardır ki, onlara uyğun olaraq biz həmin debet və kredit məlumatlarını işləyir və kombinasiyalar edirik.

Hamı tərəfindən əlçatan formaya gətirilmə – bu, debet və kredit məbləğlərinin maliyyə hesabatının istifadəçilərinə verilməsi zamanı təzahür edir.

Maliyyə hesabatı nəzəriyyəsinin formulə edilməsinə yanaşmalar

Əgər qəbul olunsay ki, maliyyə hesabatının nəzəriyyəsini işləyib hazırlamaq mümkündür. (Hendrikson və Makdonald), onda ona hansı tərəfdən yanaşmaq lazımdır? Bu sahədə tədqiqatlar ənənəvi və requlyativ, eləcə də, yeni adlandırılan yanaşmalarda cəmlənmişdir. Qısaca olaraq onların hər birini nəzərdən keçirək.

Ənənəvi yanaşmalar

Ənənəvi yanaşmalar iki cür olur:

- qeyri-nəzəri
- nəzəri

Maliyyə hesabatının nəzəriyyəsinə qeyri-nəzəri yanaşma, istifadəçilər, hər şeydən əvvəl, qərar qəbul edənlər üçün faydalı olan nəzəriyyənin, yaxud mühasibat metodlarının və prinsiplərinin işlənilib hazırlanmasına yönəlmişdir. Belə yanaşma pragmatik və avtoritar ola bilər. Əslində, keçmişdə maliyyə hesabatının nəzəriyyəsini işləyib hazırlayarkən, məhz bu yanaşma tətbiq olunurdu və aydındır ki, onun köməyiylə praktikanın istiqamətləri, yaxud hesabatın müxtəlif prinsipləri arasındakı ziddiyyətləri həll etmək mümkün olmadı. Maliyyə hesabatı nəzəriyyəsinin işlənilib hazırlanmasına çoxlu nəzəri yanaşmalar mövcuddur. Belkəvi özünün «Hesabatın nəzəriyyəsi» («Accounting Theoru») əsərində onları aşağıdakı kateqoriyalara bölür:

- deduktiv
- induktiv
- etik
- sosioloji
- iqtisadi
- ekletik

Deduktiv yanaşma

Bu yanaşma nəzəriyyənin əsas müddəalar, fərziyyələr və yolverilmələr əsasında işlənilib hazırlanmasını nəzərdə tutur ki, bunun da nəticəsində müəyyən predmet üzrə

məntiqi nəticəni əks etdirən hesabat prinsipləri işlənib hazırlanır. Nəzəriyyənin yoxlanılması onun nəticələrinin praktiki olaraq qəbul edilməsindən ibarətdir. Edvards və Bell (1961) – deduktiv nəzəriyyəçilərdir (bax: fəsil 4) və tarixi dəyər əsasında olan hesabat müvafiq olaraq deduktiv yanaşmadan yaranmışdır.

İnduktiv yanaşma

Bu yanaşmanı tətbiq edərkən biz hadisəni nəzərdən keçirməkdən başlayır və ümumiləşdirilmiş nəticələrə keçirik. Bu yanaşma empirik yoxlama tələb edir, yəni, nəzəriyyə, onun varlığını sübut edən kifayət qədər real hadisə və müşahidələrlə möhkəmlənməlidir. Tədqiqatçılar özlərinin mühasibat praktikası üzrə biliklərindən istifadə etdiyi zaman, çox vaxt deduktiv və induktiv metodlar birlikdə tətbiq olunur. Riahi-Belkoui təsdiq edir ki, ümumi təkliflər induktiv prosesin gedişində formulə edilir, prinsiplər və metodlar isə deduktiv yanaşmanın nəticəsidir. O, həmçinin, qeyd edir ki, induktiv metodu tətbiq edən nəzəriyyəçi Littletonun (1935) və deduktiv metodu tətbiq edən Patonun (1922) əsərlərini müqayisə edərkən, həmin iki yanaşma arasında kompromis tapmaq mümkündür.

Etik yanaşma

Məsələ 8.2

Maliyyə hesabatının nəzəriyyəsinə etik yanaşma üçün əsas ola biləcək anlayışları müəyyən edin.

Həlli

Bu yanaşmanın əsasında dürüstlük və obyektivlik anlayışları durur. Şübhəsiz, bu anlayışlar AB tərəfindən istifadə üçün qəbul olunmuş və Dördüncü direktivə daxil edilmişlər.

Bu məsələyə dair, tədqiqatçılar D.R.Skott (1941) və Yu (1976) yazmışlar.

Sosioloji yanaşma

Həqiqətdə bu, sosial rifahə yönəlmiş etik yanaşmadır. Başqa sözlə, bu halda uçotun prinsiplərinin və metodlarının münasib olması onların cəmiyyətin bütün təbəqələrinə təsiri baxımından qiymətləndirilir. Daha doğrusu, belə yanaşmanın tətbiqi firmanın fəaliyyətinin sosial mühitə təsirinin uçotunu təmin edir. Bu yanaşma əsasında hazırlanan hesabat fəsil 10-da nəzərdən keçirilir.

İqtisadi yanaşma

Bu yanaşma ümumi iqtisadi rifahın əldəedilməsinə yönəldilmişdir. Uçotun prinsiplərinin və metodlarının bu halda münasib olması, onların ölkənin iqtisadiyyatına təsir etməsi baxımından qiymətləndirilir. İsveçdə milli GAAP işlənib hazırlanarkən iqtisadi yanaşmadan istifadə edilir. MHBSŞ-də, həmçinin, öz standartlarını iqtisadi yanaşma nəzərə alınmaqla işləyib hazırlamağa cəhd edir. Məsələn, hazırda lizinq əməliyyatları üzrə hesabatın müzakirəsində əsas məsələ, standartın maliyyə, yaxud əməliyyat lizinqinə götürülmüş bütün aktivlərin kapitallaşdırılmasına qoyduğu tələb olmuşdur ki, bu da bütövlükdə iqtisadiyyata və biznesə təsir göstərə bilər. Hesabatın

ənənəvi standartları iqtisadi nəticələr nəzərə alınmadan müəyyən olunur, ancaq özlərinin maraqlarının məhdudlaşdırılmış olduğunu hesab edənlər tərəfindən lobbist təsiri kifayət qədər güclü ola bilər.

Ekletik yanaşma

Hazırda, görünür, biz məhz belə yanaşmanı, yəni, maliyyə hesabatının nəzəriyyəsinə rəğmən yuxarıda qeyd olunan yanaşmaların əlaqələndirilməsini tətbiq edirik. O, çox güman ki, daha çox peşəkar – maliyyəçilərin, dövlət orqanlarının (AB-də daxil olmaqla) və müstəqil tədqiqatçıların nəzəri tədqiqatlarının qarşılıqlı nüfuzu nəticəsində bilərəkdən deyil, təsadüfi seçilmişdir. Ekletik yanaşmanın nəticəsi maliyyə hesabatının nəzəriyyəsinə yeni yanaşmaların yaranması olmuşdur.

Normativ yanaşmalar

Bir çoxları onlara maliyyə hesabatı nəzəriyyəsinə hazırki dövrdə mövcud olan yanaşmalar kimi baxa bilərlər. Onlar həmin fikrə tərəfdardırlar, çünki təsəvvürə gətirmirlər ki, geniş və məzmunlu nəzəriyyələrə əsaslanan standartlar, hətta MHBSS-nin standartları istifadəçilərə lazımi informasiya təqdim etməyə cəhd edən zaman, bizim qarşılaşdığımız ziddiyyətlərin həll olunma vasitələri kimi işlənilib hazırlanır. Əlbəttə, onlara yeni standartların, istifadəçilərin onlar təqdim edilən informasiyanın düzgün olmadığına, yaxud informasiyanın olmamasına görə narazılıq etdikləri zaman işlənilib hazırlandığını deyərək etiraz edə bilərlər. Ancaq əgər biz maliyyə hesabatı nəzəriyyəsinin inkişafına belə yanaşma ilə razılaşsaq, onda bizə bir neçə məsələləri nəzərdən keçirmək lazım gələcəkdir. Bu məsələlər, əsasən, ona şamil edilir ki, biz sərbəst bazarın, xüsusi sektorun, yaxud dövlətin tənzimlənməsini əsas kimi götürməliyikmi?

Normativ yanaşma, bizi, həmçinin problemləri qabaqcadan görməyə imkan verən nəzəriyyə ilə silahlandırmağa deyil, hesabatın tərtib olunması zamanı qarşılaşdığımız problemlərin həlli üsullarının müəyyən edilməsinə yönəlmişdir.

Yeni yanaşmalar

Onlar hesabatın formuləsi və yoxlanılması məqsədilə konseptual və empirik dəlillərin əlaqələndirilməsinə edilən cəhdlərdir (Belkaui «Uçotun nəzəriyyəsi», fəsil 10). Həmin yanaşmalar içərisində aşağıdakılar vardır:

- hadisəvi
- davranış
- istifadəçilərdən daxil olan informasiyanın işlənilməsi
- əvvəlcədən xəbər verən
- pozitiv

Hadisəvi yanaşma

Hadisəvi yanaşmanı 1969-cu ildə Corc Sorter işləyib hazırlamış və onun tərəfindən həmin yanaşma «qərarların qəbul edilməsinin müxtəlif maddələrinə tətbiq oluna biləcək əhəmiyyətli iqtisadi hadisələr haqqında informasiyanın təqdim edilməsi» kimi müəyyən olunmuşdur. Hadisəvi yanaşmanı tətbiq etməklə istifadəçi yalnız hadisələrin dəyərini hesablayır və onun əhəmiyyətliliyini müəyyən edir. Mühasib istifadəçiyə qərarın qəbul edilməsi modelinin seçilməsini deyil, yalnız iqtisadi hadisə haqqında informasiyanı verir. Məsələn, hadisəvi yanaşma əsasında hazırlanmış mə-

fəət və zərərlər haqqında hesabatda hesabat dövrü üçün maliyyə xarakteristikaları müəyyən edilmir, işin mahiyyətinin müəyyən olunmasına cəhd göstərilmədən həmin dövrdə baş vermiş hadisələr barədə məlumat verilir.

Məsələ 8.3

Maliyyə hesabatı nəzəriyyəsinin inkişafı üçün hadisəvi yanaşmanın üstünlüklərini və çatışmazlıqlarını müəyyən edin.

Həlli

1. Tədqiqatlar göstərmişdir ki, qərarların qəbul edilməsi üçün məsul olan analitik düşüncəli işçilər hesabatın strukturlaşmış məcmusuna üstünlük verirlər, yəni, belə yanaşmanın uğuru istifadəçinin analitik vərdislərindən asılıdır.
2. Təqdim olunmuş informasiyanı qiymətləndirməyə cəhd edən istifadəçilər «artıq informasiya yükü» ilə üzləşə bilərlər.
3. Hesabata daxil ediləcək hadisələrin seçilməsi kriteriyaları indiyə qədər işlənilib hazırlanmamışdır.
4. Bəllidir ki, hadisənin bütün xarakteristikalarını ölçmək çətin olur.

Davranış yanaşması

Davranış yanaşması hesabat üzrə qərarın qəbul edilməsinə münasibətdə insanın davranışının nəzərə alınmasına cəhd edir. Divayn (1960) aşağıdakını təsdiq edir:

«Sonda qeyd etmək düzgün olardı ki, mühasiblər, görünür, özlərinin qarşılıqlı münasibətlərini tədricən insan fəaliyyətinin dolaşq psixoloji şəbəkəsinə çevirmişlər ki, burada da o qədər qeyri-dəqiqliklər vardır ki, buna inanmaq çətinidir. Qeyri-dəqiqliyi müəyyən dərəcədə elmi istiqamətin yeniliyi ilə izah etmək olar, ancaq maliyyə hesabatı nəzəriyyəsinin əvəzinə davranış mülahizələrinin ümitsiz dolaşq dəstinin verilmiş olduğunun başa düşülməsinə heç cür haqq qazandırmaq olmaz».

Bu açıqlamanı biz ədalətli kimi görürük. Çünki, maliyyə hesabatının məqsədi – qərarların qəbul edilməsi üçün insanlara lazım olan, informasiya verməkdir. Belə informasiyanın onların davranışına necə təsir etdiyini diqqətə almamaq bağışlanılmazdır. Bu sahədə tədqiqatlar aşağıdakı istiqamətlərdə cəmləşdirilmişdir:

- informasiyanın açıqlanmasının adekvatlığında;
- maliyyə hesabatındakı informasiyanın faydalılığında;
- hesabatın korporativ praktikasına münasibətdə;
- mövcud vəziyyətin qiymətləndirilməsində;
- hesabat praktikasının müxtəlif istiqamətlərinin qərarların qəbul edilməsinə təsirində.

Müəyyən olunmuşdur ki, istifadəçilər tərəfindən əhəmiyyətliyin qiymətləndirilməsi, onun kim tərəfindən qiymətləndirilməsindən asılıdır, informasiyanı verən-

lər üçün isə, onun istifadəçilər üçün nə dərəcədə faydalı olduğunu müəyyən etmək çətinidir. Davranış yanaşması üzərində hələ çox işləmək lazımdır.

İstifadəçilərdən daxil olan informasiyanın işlənilməsinə əsaslanan yanaşma

Bu yanaşma davranış yanaşmasına oxşardır, çünki o da istifadəçilər tərəfindən informasiyanın interpretasiyası və tətbiqi problemlərində cəmlənmişdir.

Əvvəlcədən xəbər verən

Bu yanaşmanın tətbiqi zamanı maliyyə hesabatı nəzəriyyəsinin, uçotun aparılması və hesabatın formalaşmasının bu və ya digər metodunun, hadisə haqqında hesabatın istifadəçilər üçün faydalı olmasını nə dərəcədə əvvəlcədən xəbər verə biləcəyindən asılı olaraq formulə edilməsinə cəhd göstərilir. Belə yanaşmalar başlıca olaraq idarəetmə hesabatı deyilən hesabata münasibətdə yayılmışdır. Belə yanaşmalara misal olaraq effektiv bazar hipotezini, beta modellərini və nizamsızlıq nəzəriyyəsini göstərmək olar.

Pozitiv yanaşma

Onu Yensendən (1976) sitat gətirməklə izah etmək olar. O, bunu çağırırdı:

«Maliyyə hesabatının elə bir pozitiv nəzəriyyəsini işləyib hazırlamaq lazımdır ki, o aydınlaşdırsın, nəyə görə hesabat necə varsa elədir, nəyə görə mühasiblər nəyi edirlərsə, onu da edirlər və bu adamlara və resursların istifadəsinə necə təsir edir».

Yanaşma, idarə edənlər, səhmdarlar və tənzimləyici orqanların işçiləri özlərini rəşional aparır və maksimum fayda əldə etməyə çalışırlar fərziyyəsinə əsaslanır. Bu nəzəriyyə «Roçester mühasibat məktəbi» kimi tanındı. Pozitiv yanaşma normativ yanaşmanın birbaşa əksidir. O, hesabat siyasətinin prosedurları və istiqamətlərinin nəyə görə necə vardırılarsa elə olmasını izah etməyə cəhd göstərməyi nəzərdə tutur, halbuki, normativ yanaşma – uçot siyasətinin müəyyən tətbiqini təsbit etməyə göstərilən cəhddir.

Gələcək nəzəriyyələr

Fəslin bu bölməsi qısadır, burada yalnız hazırda ədəbiyyatda maliyyə hesabatı nəzəriyyələrinin inkişafına dair mövcud olan yanaşmaların nümunələri sadalanır. Bu problemi dərinlən öyrənmək üçün biz Belkauinin «Uçotun nəzəriyyəsi» kitabını oxumağı məsləhət bilirik.

Lakin biz bir sıra suallara, məhz, aşağıdakı suallara cavab almadıq:

- Həyatın bütün halları üzrə maliyyə hesabatı nəzəriyyəsini işləyib hazırlamaq mümkündürmü?
- Belə nəzəriyyədən istehlakçılara fayda olacaqmı?
- Hansı nəzəriyyə olursa-olsun o, qlobalmı olmalı və davranış aspektini nəzərə almalıdırmı?
- Maliyyə hesabatı nəzəriyyəsini işləyib hazırlayarkən tədqiqatçılar özlərinin əsas mədəni əqidə və davranışlarını nəzərə almalıdırlarmı?

Hlen Leman «Accounting Forum» («Mühasibat forumu») jurnalında nəşr olunmuş məqaləsində aşağıdakıları təsdiq edir:

«Maliyyə hesabatının inkişafı öz bəhrəsini gələcəkdə verəcəkdir. Əgər biz maliyyə hesabatının cəmiyyətin maraqlarına xidmət etməsinə çalışırıqsa, onda onu sadəcə olaraq, başqa sahələrə, məsələn, informasiya texnologiyalarına istiqamətləndirmək deyil, onun «ictimai faydalılığını» yüksəltmək lazımdır. Hesabatın texnologiyası tənzimləmə ilə cəmiyyətin rifahı arasındakı qarşılıqlı münasibətlərin dərk edilməsi sayəsində səmərəli olacaqdır. Mühasiblərin, əgər məlumatlar mütləq qanuni tələblərə uyğun əldə edilmişsə, onda, hesabatlar doğru və ədalətlidir – fikirləri dəfələrlə tənqiddə məruz qalmışdır. Axı, çox vaxt hesabat məlumatları müəssisənin həqiqi maliyyə sağlamlığına olan ağlabatan nəzərlə bir araya sığmır. Maliyyə hesabatının gələcək tədqiqatları elə bir vasitələrin izahına istiqamətləndirilə bilər ki, onların köməyiylə şirkətlər xidmət etdikləri cəmiyyətlərin mənafehləri naminə hərəkət edə bilsinlər».

Bu bəyanat Amerikanın Enron və Worldcom şirkətlərində baş vermiş qalmaqal fonunda xüsusilə yerinə düşür.

MHBSS – nin konseptual prinsipləri

Fəsil 1-də biz maliyyə hesabatının bəzi ümumi fundamental konsepsiyalarını ümumi şəkildə nəzərdən keçirdik. Qeyd etdik ki, onlar heç də həmişə bir-birinə sıxan deyildir və onlar bu və ya digər problemin müəyyən həllinə heç də həmişə kömək etmirlər. Beləliklə, onlar bu anlayışın elmi mənasında problemlərin məntiqi və ardıcıl üsullarla həlli üçün tətbiq oluna biləcək məntiqi əsas deyildir. Onlar bizim bu anlayışı yuxarıda müzakirə etdiyimiz mənada «nəzəriyyələr» deyildir.

1970-ci illərdən başlayaraq daha ardıcıl konseptual əsas yaratmaq məqsədilə çoxsaylı cəhdlər edilirdi. 1989-cu ildə MHBSS tərəfindən hazırlanmış və «Maliyyə hesabatının hazırlanması və təqdim edilməsinin əsas prinsipləri» adlanan variant dərc olundu. O, hesabatın standartlaşdırılmasının özəl sektorun orqanı tərəfindən həyata keçirildiyi bir çox ölkələrdə standartları müəyyən edən təşkilatlar tərəfindən maliyyə hesabatının işlənilib hazırlanmış konseptual əsasları qrupuna aiddir. Birincisi, belə konseptual prinsiplərə, maliyyə hesabatı nəzəriyyələrini (yaxud, bir-birilə qarşılıqlı əlaqədə olan tərifləri) bir yerə yığmaq və onları standartların təsadüfən-təsadüfə deyil, daimi əsasda (bu günə qədər mümkündürsə) formulə edilməsindən ötrü həmin standartların müəyyən edilməsi zamanı əsaslanma qismində istifadə etmək cəhdləri kimi baxmaq olar. İkincisi, onlara özəl sektorun dövlət orqanının hüquqi hakimiyyəti olmayan standartlaşdırıcı təşkilatlarının legitimliyini və hakimiyyətini təmin edən alətlər kimi baxmaq olar. Özəl sektorun standartlaşdırıcı təşkilatı kimi MHBSS, konseptual prinsiplərin, yalnız bu səbəblərdən işlənilib hazırlanmasının zəruriliyi fikrini bölüşdürür.

Maliyyə hesabatı sahəsində standartları müəyyən edən təşkilatlar tərəfindən işlənilib hazırlanmış konseptual prinsiplər «müsbət praktiki təcrübənin» tərifinə əsaslanır. «Müsbət təcrübənin» müəyyən edilməsi kriteriyaları maliyyə hesabatının nəzərdə tutulan məqsədləridir. Bununla belə, konseptual ardıcılığa da diqqət yetirilir, prinsiplərin işlənilib hazırlanması prosesi isə, adətən, özündə «konseptual uzlaş-

manı» da daxil edir. Konseptual müddəalar təsbit, yaxud təsvir formasında, yaxud da, eyni vaxtda hər iki formada ifadə oluna bilər. İstənilən halda onlar sözsüz normativedirlər, çünki onların məqsədi – elə prinsiplər dəstini təklif etməkdir ki, onların əsasında maliyyə hesabatı standartları müəyyən olunmalı və şərh edilməlidir. Lakin bu, o demək deyildir ki, müəyyən keçilməz praktiki mülahizələrə görə standart müəyyən prinsipə uyğun gəlməyə bilməz.

MHBSS-nin əsas prinsipləri təsviri formada hazırlanmışdır (MHBSS-nin yanaşmasına əsasən «olmalıdır» sözü yalnız standartlarda işlədilir). Prinsiplərin həddən artıq «təsbitləşdirici» olmasına yol verməmək üçün cəhdlər edilmişdir. Bunun əsas səbəbi ondadır ki, onlar müxtəlif ölkələrdə geniş tətbiq edilməlidir. MHBSS-nin əsas prinsiplərinin son abzasında deyilmişdir:

«Bu sənəd bütöv bir sıra uçot modellərinə tətbiq oluna bilər və seçilmiş model üzrə tərtib edilmiş maliyyə hesabatının hazırlanması və təqdim edilməsi üzrə göstərişlərdir. Hazırda [1989] MHBSS-nin idarə heyəti, xüsusi şəraitlər, məsələn, şirkətin hiperinflasiyaya malik olan ölkənin valyutası ilə hesabat verdiyi kimi, şəraitlər istisna olunmaqla konkret modelin istifadə olunmasını təsbit etmək niyyətində deyildir».

Əsas prinsiplər elə hazırlanmışdır ki, MHBS-nin özlərindən asılılıq olmasın və MHBSS MHBS-nin təsbit etdiyi müəyyən uçot metodları ilə bağlı edilməsin. Onlar 1989-cu ilin aprelində təsdiq edilmiş və nəşr olunmuşdur. Yeni idarə heyəti həmin prinsiplərə yenidən baxılmasının zəruriliyini aydın dərk etsə də, həmin vaxtdan indiyə qədər onlar yenidən nəzərdən keçirilməmişdir.

Bununla belə, Əsas prinsiplər yeni MHBS-lərin hazırlanmasında və mövcud MHBS-lərə yenidən baxılmasında böyük rol oynamışdır. Məsələn, onlarda verilmiş təriflər (xüsusilə də aktivlərin və öhdəliklərin tərifləri) MHBS-22¹, MHBS-37 (*Ehtiyatlar, şərti öhdəliklər və şərti aktivlər*), MHBS-38 (*Qeyri-maddi aktivlər*) və MHBS-39-un (*Maliyyə alətləri: tanınması və qiymətləndirilməsi*) hazırlanması zamanı mühüm əhəmiyyətə malik olmuşdur.

Əsas prinsiplər MHBS deyil və konkret standartlar üzərində üstünlük təşkil etmir. Prinsiplər və standartlar arasında ziddiyyət yarandıqda sonuncuların tələbi daha çox üstünlüyə malikdir. Lakin GAAP-ın Əsas prinsiplərinə: *heç bir standart tərəfindən tənzimlənməyən problemlərə münasibətdə MHBS-kimi baxmaq mümkündür*. Bu nəticə Əsas prinsiplərin məqsədləri və statusunun təsvirindən bəlli olur (bax: aşağıda gətirilmiş siyahının 4-cü və 5-ci bəndlərinə). Məsələn, əgər mövzu indiyə qədər heç bir MHBS-nin predmeti deyilsə, əsas prinsiplər bu cür mövzunun işlənilməsi məqsədilə, tətbiq olunur. Üstəlik, prinsiplər ilə MHBS arasındakı kollizi-yaların miqdarını vaxt gəldikcə azaltmaq məqsədilə, yeni standartların işlənilib hazırlanması və mövcud standartlara yenidən baxılması zamanı MHBSS Əsas prinsipləri rəhbər tutacaqdır. Təcrübə toplandıqca Əsas prinsiplərin özləri təftiş olunacaq. Yenidən baxılmanı bir neçə yaxın illər ərzində gözləmək olar, o MHBSS-nin yeni idarə heyəti tərəfindən qəbul edilmiş inkişaf proqramı çərçivəsində həyata keçiriləcəkdir.

¹ Şirkətlərin birləşməsi – İFRS 3-ün «Şirkətlərin birləşməsi»in çıxması ilə əlaqədar ləğv edilmişdir.Red.-qeydi.

MHBSS-nin konseptual əsası

Yuxarıda qeyd olunduğu kimi, Əsas prinsiplər MHBS statusuna malik deyil, onların konkret standartlardan heç biri üzərində üstünlüyü yoxdur, prinsiplər və MHBS arasında kolliziya olduqda isə standart üstünlüyə malikdir (bax: paraqraf-2-3). Paraqraf 1-də Əsas prinsiplərin təyinatı aşağıdakı şəkildə müəyyən edilir:

1. Yeni standartların hazırlanması və mövcud standartlara yenidən baxılmasında MHBSS-nin idarə heyətinə köməklik göstərmək.
2. MHBS tərəfindən icazə verilmiş alternativ uçot qaydalarının variantlarının sayının azaldılması üçün lazım olan əsas təmin etmək yolu ilə maliyyə hesabatının qaydalarının, standartlarının harmonizasiyasının və maliyyə hesabatlarının verilməsinə aid proseduraların inkişafında MHBSS-nin idarə heyətinə köməklik göstərmək.
3. Milli standartların hazırlanmasında milli standartlaşdırma təşkilatlarına köməklik göstərmək.
4. Maliyyə hesabatlarını hazırlayan, MHBS-nin tətbiqində, eləcə də, indiyə qədər predmeti MHBS olmayan məsələlərin həllində adamlara köməklik göstərmək.
5. Maliyyə hesabatının MHBS-yə uyğunluğu barədə fikir formalaşdırılmasında auditorlara köməklik göstərmək.
6. Maliyyə hesabatının MHBS-ə uyğun hazırlanmış informasiyanın şərh edilməsində (həmin hesabatın istifadəçilərinə) köməklik göstərmək.
7. MHBSS-nin işinə maraq göstərən şəxsləri, maliyyə hesabatı standartlarının formalaşdırılmasına şüaranın yanaşması barədə informasiya ilə təmin etmək.

Bütövlükdə sənəddə aşağıdakı məsələlər nəzərdən keçirilir:

1. Maliyyə hesabatının məqsədləri.
2. Maliyyə hesabatında olan informasiyanın faydalılığını müəyyən edən keyfiyyət xarakteristikaları.
3. Maliyyə hesabatını təşkil edən üsürlərin müəyyən edilməsi, tanınması və qiymətləndirilməsi.
4. Kapital konsepsiyası və kapitalın həcmnin saxlanması.

Əsas prinsiplər konsolidə olunmuş hesabatlar da daxil olmaqla «ümumi təyinatlı maliyyə hesabatlarına» şamil olunur. Belə hesabatlar ildə bir dəfədən az olmayaraq hazırlanan və bir sıra istifadəçilərin ümumi informasiya tələbatlarının ödənilməsinə istiqamətləndirilmiş sənədlər hesab olunur. Onlara qiymətli kağızların emissiyasının prospektləri, yaxud vergilərin ödənilməsi üzrə hesablaşmalar kimi xüsusi hesabatlar daxil edilmir (paraqraf 6).

Əsas prinsiplər özəl və dövlət bölməsinin bütün ticarət, sənaye və digər müəssisələrin maliyyə hesabatlarına şamil edilir (paraqraf 8).

Əsas prinsiplərdə, hər şeydən əvvəl, fəsil 1-də təqdim edilmiş formada bütövlükdə maliyyə informasiyası istifadəçilərinin təsviri verilmişdir.

- *İnvestorlar.* Riskli kapital verən şəxslər və onların məsləhətçiləri. Onları investisiyalarla bağlı riskin dərəcəsi və gəlirin səviyyəsi maraqlandırır. Onlara, onları almaq, saxlamaq, yaxud satmağın lazım olduğunu müəyyən

etməyə kömək edə biləcək informasiya lazımdır. Səhmdarlar, həmçinin, müəssisənin dividendlər ödəmək qabiliyyətini qiymətləndirməyə imkan verən informasiya əldə etməkdə maraqlıdır.

- *İşçilər.* İşçilər və onları təmsil edən təşkilatlar işəgötürənlərin sabitliyi və mənfəətliliyi barədə informasiya əldə edilməsində maraqlıdır. Onları, həmçinin, müəssisənin onların gördüyü işin haqqını, pensiyaları ödəmək və karyera yüksəlişini təmin etmək qabiliyyətini qiymətləndirməyə imkan verən informasiya maraqlandırır.
- *Kreditorlar.* Kreditorlar kreditlərin və onlara hesablanmış faizlərin vaxtında qaytarıla biləcəyini müəyyən etməyə imkan verən informasiya əldə etməkdə maraqlıdır.
- *Məlsatanlar və əmtəə formasında kredit verən digər şəxslər.* Məlsatanlar və digər kreditorlar, onlara çatması məbləğlərin vaxtında ödənilə biləcəyini müəyyən etməyə imkan verən informasiyanın əldə edilməsində maraqlıdır. Əmtəə formasında kredit verən şəxslər, pul formasında borc verənlərlə müqayisədə müəssisənin daha az uzunmüddətli fəaliyyətinin nəticələri ilə maraqlanırlar, bir şərtlə ki, ikincilər əsas müştəri kimi müəssisədən asılı olmasınlar.
- *Müştərilər.* Müştəriləri müəssisənin fəaliyyətinin fasiləsizliyi haqda informasiya, xüsusilə də, əgər onlar müəssisə ilə uzunmüddətli münasibətlərə girir, yaxud müəssisədən asılı vəziyyətə düşərsə, maraqlandırır.
- *Hökumətlər və dövlət orqanları.* Hökumətlər və dövlət orqanları resursların bölüşdürülməsi, deməli, müəssisənin fəaliyyət istiqamətləri haqda informasiya əldə etməkdə maraqlıdır. Onlara həmçinin, müəssisənin fəaliyyətinin tənzimlənməsi, vergitutma siyasətinin müəyyən edilməsi, milli gəlirin statistikasının aparılması və i.ə. üçün zəruri olan informasiya lazımdır.
- *İctimaiyyət.* Müəssisələr cəmiyyətin üzvlərinə müxtəlif cür təsir edirlər. Məsələn, onlar müxtəlif üsullarla, o cümlədən, yerli sakinləri işə götürməklə və yerli məlgöndərlərə preferensiyalar verməklə yerli iqtisadiyyata əhəmiyyətli töhfə verə bilər (Cəmiyyət üzvləri maliyyə hesabatlarından müəssisənin rifahının meylləri və yaxında baş vermiş dəyişikliklər, onun fəaliyyətinin istiqamətləri haqda informasiya əldə edə bilərlər.

10-cu paragrafda belə deyilir:

«Bütün informasiya tələbatları maliyyə hesabatı vasitəsilə təmin oluna bilməyə də, bütün istifadəçilər üçün ümumi olan tələbatlar vardır. İnvestorlar şirkətə kapital qoyanlar olduğu üçün, onların tələbatını ödəyən informasiyanın verilməsi maliyyə hesabatının digər istifadəçilərinin də əksər tələbatlarını ödəyəcəkdir».

Məsələ 8.4

10-cu paraqrafın sonuncu frazası məntiqidirmi?

Həlli

Onda, əlbəttə, məntiq yoxdur. İnvestorlar müəssisəyə riskli kapital qoyduqlarına görə onların tələbatlarını təmin edən informasiyanın, həmçinin, deyək ki, işçiləri də təmin etdiyini güman etmək açıq-aşkar cəfəngiyatdır. Ancaq empirik və praktiki nöqteyi-nəzərlərdən əsas diqqəti investorlarda, yaxud çarəsiz qaldıqda bütövlükdə maliyyələşdirməni təmin edənlərdə cəmləşdirmək qanuni kimi nəzərdə tutula bilər. Necə olursa-olsun praktikada belə vəziyyət geniş tətbiq edilir.

Daha sonra, Əsas prinsiplərdə maliyyə hesabatının ümumi məqsədinin qısa xarakteristikası verilir. Bu kifayət qədər standart məndir və o, aşağıda qismən sitat şəklində verilir:

12. Maliyyə hesabatının məqsədi şirkətin maliyyə vəziyyəti, fəaliyyətinin nəticələri və maliyyə vəziyyətində baş vermiş dəyişikliklər haqqında informasiya verməkdir. Bu informasiya iqtisadi qərarların qəbul edilməsi zamanı istifadəçilərin geniş dairəsinə lazımdır.
13. Bu məqsədlər üçün hazırlanmış maliyyə hesabatı əksər istifadəçilərin ümumi tələbatlarını ödəyir. Lakin maliyyə hesabatı iqtisadi qərarların qəbul edilməsi üçün istifadəçilərə lazım ola biləcək bütün informasiyanı təmin etmir, çünki o, əsasən, keçmiş hadisələrin maliyyə nəticələrini əks etdirir və məcburi deyil ki, qeyri-maliyyə informasiyasına malik olsun.
15. Maliyyə hesabatının istifadəçiləri tərəfindən qəbul edilən iqtisadi qərarlar şirkətin pul vəsaitlərini, onların ekvivalentlərini yaratmaq və həmçinin, onların vaxtında və stabil olaraq yaradılması qabiliyyətinin qiymətləndirilməsini tələb edir. Bu qabiliyyət son nəticədə, məsələn, şirkətin öz işçilərinin, malsatanların haqqını ödəmək, faizlərin ödənilməsini təmin etmək, borcları ödəmək və öz mülkiyyətçiləri arasında bölgünü həyata keçirmək qabiliyyətini müəyyən edir. Əgər istifadəçilər şirkətin maliyyə vəziyyətində, fəaliyyətinin nəticələrində və maliyyə vəziyyətindəki dəyişikliklərdə fokuslanmış informasiyaya malikdirlərsə, onda onlar şirkətin pul vəsaitləri və onların ekvivalentlərini yaratmaq qabiliyyətini daha yaxşı qiymətləndirə bilərlər.
19. Maliyyə vəziyyəti haqda informasiya başlıca olaraq mühasibat balansında verilir. Şirkətin fəaliyyətinin nəticələri haqda informasiya, əsasən, mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda gətirilir. Maliyyə vəziyyətinin dəyişilməsi haqda informasiya ayrıca hesabat formasının köməyi ilə göstərilir.
20. Maliyyə hesabatının tərkib hissələri qarşılıqlı əlaqəlidir, ona görə ki, onlar eyni əməliyyatlar və hadisələrin müxtəlif aspektlərini əks etdirir. Hərçənd ki, hər bir hesabat forması bir-birindən fərqli olan informasiya verir, onlardan heç biri, bir predmetdə qapanmır və istifadəçilərin konkret tələbatları üçün lazımi olan bütün informasiyanı vermir. Məsələn, mənfəət və zərərlər haqqında hesabat, balans və maliyyə vəziyyətinin dəyişilməsi haqqında hesabat olmadan şirkətin fəaliyyətinin tam mənzərəsini əks etdirmir.

Daha sonra, Əsas prinsiplərdə müxtəlif yolverilmələr və maliyyə hesabatlarının xüsusiyyətləri nəzərdən keçirilir. Onlar fəsil 1-də gətirilmiş təriflərə və xarakteristikalara yaxındır, ancaq onların əhəmiyyətliyi və vacibliyinin nisbi dərəcəsinin çalarlarını müəyyən edən başlıqlara və yarımbaşlıqlara malik olan bir sıra alt qruplara bölünmüşdür. Əsas prinsiplərin tam şəkildə ruhunu açıqlamaq üçün onları daha ətraflı nəzərdən keçirək.

Əsas yolverilmələr

Hesablama metodu

22. Qarşıya qoyulan vəzifələri yerinə yetirmək üçün maliyyə hesabatı hesablama metodu ilə tərtib olunur. Bu metoda əsasən sövdələşmələrin sair hadisələrin nəticələri onlar baş verərkən (pul vəsaitləri, yaxud onların ekvivalentləri alınarkən, yaxud ödənilərkən deyil) tanınır və baş verdikləri həmin hesabat dövründə uçota alınır və həmin hesabat dövrlərinin maliyyə hesabatlarında əks etdirilir. Hesablama metodu ilə tərtib olunmuş maliyyə hesabatı, istifadəçiləri, yalnız pul vəsaitlərinin ödənilməsi və alınması ilə bağlı keçmiş əməliyyatlar barədə deyil, eləcə də, gələcəkdə pulun ödənilməsi üzrə öhdəliklər və pul vəsaitlərindən ibarət gələcəkdə alınacaq resurslar barədə informasiya ilə təmin edir. Beləliklə, onlar iqtisadi qərarların qəbul edilməsi zamanı istifadəçilər üçün çox mühüm əhəmiyyət kəsb edən keçmiş əməliyyatlar və digər hadisələr haqda informasiyanı təmin edir.

Fəaliyyətin fasiləsizliyi

23. Maliyyə hesabatı, adətən, belə bir yolvermə əsasında tərtib olunur ki, şirkət fəaliyyətdədir və nəzərdən keçirilən gələcəkdə də əməliyyatlar aparacaqdır. Beləliklə, güman olunur ki, şirkətin ləğvolunma, yaxud fəaliyyət dairəsini əhəmiyyətli şəkildə azaltmaq barədə nə niyyəti, nə də zərurəti yoxdur, əgər belə bir niyyət, yaxud, zərurət mövcuddursa, onda maliyyə hesabatı başqa əsasda tərtib olunmalıdır və tətbiq olunan əsas açıqlanmalıdır.

Maliyyə hesabatının keyfiyyət xarakteristikaları

24. Keyfiyyət xarakteristikaları maliyyə hesabatında verilən informasiyanın istifadəçilər üçün faydalı edən atributlardır. Dörd əsas keyfiyyət xarakteristikası aydınlıq, yerində olmaq, etibarlılıq və müqayisə edilməkdir.

Aydınlıq

25. Maliyyə hesabatında verilən informasiyanın əsas keyfiyyəti onların istifadəçilər üçün aydın olmasıdır. Güman edilir ki, bunun üçün istifadəçilər işgüzar və iqtisadi fəaliyyət, mühasibat uçotu sferasında lazımı biliklərə və informasiyanı öyrənmək həvəsinə malik olmalıdır. Lakin istifadəçilər tərəfindən iqtisadi qərarların qəbul edilməsi üçün vacib olduqlarına görə maliyyə hesabatında əks etdirilməli olan mürəkkəb məsələlər barəsindəki informasiya, müəyyən istifadəçilər tərəfindən başa düşülmək üçün, yalnız həddən artıq mürəkkəb ola biləcəyinə görə hesabatdan çıxarılmamalıdır.

Yerindəolma

26. Faydalı olmaqdan ötrü informasiya qərarlar qəbul edən istifadəçilər üçün yerində olmalıdır. Informasiya o zaman yerində olur ki, o, istifadəçilərə keçmiş, hazırki və gələcək hadisələri qiymətləndirməklə, keçmiş qiymətləndirmələri təsdiq, yaxud korrektə etməklə köməklik göstərərək onların iqtisadi qərarlarına təsir göstərir.
27. İnformasiyanın proqnoz və təsdiqləyici funksiyaları qarşılıqlı əlaqəlidir. Məsələn, mövcud aktivlərin müasir səviyyəsi və strukturu haqqında informasiya istifadəçilər üçün o zaman qiymətlidir ki, onlar şirkətin əlverişli imkanlardan istifadə etmək və qeyri-əlverişli situasiyaya düzgün reaksiya vermək bacarığını qabaqcadan müəyyən etməyə cəhd göstərirlər. Elə bu informasiyalar ötən proqnozlara, məsələn, şirkətin mümkün struktur təşkilinə, yaxud planlaşdırılmış əməliyyatların nəticələrinə münasibətdə təsdiqləyici rol oynayır.
28. Ötən dövrlərdə maliyyə vəziyyəti və fəaliyyətin nəticələri barədə informasiya çox vaxt gələcək maliyyə vəziyyətinin və fəaliyyətin nəticələrinin proqnozlaşdırılması, eləcə də istifadəçiləri bilavasitə maraqlandıran digər aspektlər üçün istifadə olunur. Bura dividendlərin və əməkhaqqının ödənilməsi, qiymətli kağızlara olan qiymətlərin dəyişməsi və şirkətin öz öhdəliklərini vaxtında ödəmək qabiliyyəti aiddir. Proqnozlaşdırıcı qiymətə malik olmaq üçün informasiya açıq-aşkar proqnoz formasına malik olmamalıdır. Lakin maliyyə hesabatı əsasında gələcəyi söyləmək qabiliyyəti, keçmiş dövrlərin əməliyyatları və hadisələri haqqında informasiyanın təqdim edilməsinin forması ilə güclənir. Məsələn, əgər gəlirlərin, yaxud məsrəflərin qeyri-standart, qeyri-adi və nadir təsadüf olunan maddələri ayrıca açıqlanırsa, onda mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın proqnoz potensialı artır.

Əhəmiyyətlik

29. İnformasiyanın yerində olmasına onun xarakteri və əhəmiyyətliliyi ciddi təsir göstərir. Bəzi hallarda informasiyanın hər hansı bir xarakteri onun yerində olmasını müəyyən etmək üçün kifayətdir. Məsələn, yeni segment haqqında məlumat hesabat dövründə yeni segment üzrə əldə edilmiş nəticələrin əhəmiyyətliliyindən asılı olmayaraq, şirkətin malik olduğu risklərin və imkanların qiymətləndirilməsinə təsir göstərə bilər. Digər hallarda həm xarakter, həm də əhəmiyyətlik, məsələn, ehtiyatların əsas növlərinin həmin şirkətə uyğun gələn mövcud həcmələri, mühüm əhəmiyyət kəsb edir.
30. Informasiya o halda əhəmiyyətli hesab olunur ki, onun buraxılması, yaxud təhrif olunması istifadəçilərin maliyyə hesabatı əsasında qəbul etdikləri iqtisadi qərarlara təsir göstərə bilsin. Əhəmiyyətlik buraxılmanın və ya təhrif olunmanın konkret şəraitində qiymətləndirilən obyektin, yaxud səhvin həcmindən asılıdır. Beləliklə, əhəmiyyətlik daha çox hesablama astanasını, yaxud nöqtəsini göstərir və informasiyanın faydalı olması üçün malik olmalı olduğu əsas keyfiyyət xarakteristikası deyildir.

Dürüstlük

31. İnformasiya ciddi səhvlərdən və tərəfkarlıqdan azaddırsa və istifadəçilər onun nəyə iddialı olduğuna, yaxud ondan nə gözlənildiyinə uyğun olmasına

rəğmən ona arxalanırsa, dürüstlük keyfiyyətinə malik olur. İnformasiya yerində ola bilər, ancaq xarakterinə, yaxud təqdim olunmasına görə o qədər qeyri-dürüst ola bilər ki, onun tanınması potensial şəkildə çaşdırıcı olsun. Məsələn, əgər məhkəmədə zərərlərin ödənilməsi üzrə baxılan iddianın əsaslandırılması və həcmi mübahisə doğurursa, onda ola bilsin ki, şirkət üçün iddianın bütün məbləğini balansda əks etdirmək məqsədəuyğun deyil, hərçənd, məbləği və iddia ilə əlaqədar vəziyyəti açıqlamaq ola bilsin yerində olardı.

Düzgün təqdim olunma

33. Etibarlı olmaqdan ötrü, informasiya əməliyyatları və hadisələri düzgün təqdim etməlidir, hansıları ki, o, ya təqdim etməlidir, ya da ondan əsaslı olaraq gözlənilir ki, o bunu təqdim edəcəkdir. Beləliklə, məsələn, balans tanınma kriteriyalarına cavab verən, hesabat tarixinə şirkətin aktivlərini, öhdəliklərini və kapitalını formalaşdıran əməliyyatları və digər hadisələri düzgün əks etdirməlidir.
34. Maliyyə informasiyasının çox hissəsi nəzərdə tutulduğundan artıq düzgün olmamaq riskinə məruzdur. Bu, təhrifin nəticəsi deyil, çox güman ki, daha çox ya ölçmək üçün əməliyyatların və digər hadisələrin identifikasiyasına, ya da həmin əməliyyatlara və hadisələrə uyğun olan məlumatları verə biləcək ölçü və təqdim etmə metodlarının seçilməsi və istifadəsinə xas olan daxili çətinliklə bağlıdır. Müəyyən hallarda obyektlərin maliyyə təsirinin kəmiyyəti o dərəcədə qeyri-müəyyən ola bilər ki, şirkət onu bütövlükdə maliyyə hesabatında tanımasın. Məsələn, əksər şirkətlər vaxt keçdikcə özlərinin işgüzar reputasiyasını yaratsa da, adətən, onu kifayət qədər etibarlı dərəcədə ölçmək çox çətinidir. Lakin digər hallarda, maddələri tanımaq və onların tanınması və ölçülməsi ilə bağlı səhvlərin yaranması riskini açıqlamaq yerinə düşə bilər.

Məzmunun forma üzərində üstünlüyü

35. Əgər informasiya əməliyyatları və digər hadisələri düzgün təqdim etməlidirsə, onda zəruridir ki, onlar yalnız hüquqi forma olaraq deyil, özlərinin məzmunu və iqtisadi reallığına uyğun uçota alınsın və təqdim edilsin. Əməliyyatların və digər hadisələrin məzmunu heç də həmişə onların hüquqi, yaxud müəyyənedilmiş formasından irəli gələnlərə cavab vermir. Məsələn, şirkət aktivini başqa təşkilata elə sata bilər ki, sənədlərdə bu təşkilatın mülkiyyət hüququnun başqasına verilməsi nəzərdə tutulsun, bununla belə, şirkətin həmin aktivdə təcəssüm tapmış iqtisadi faydadan istifadə hüququnun saxlanmasına təminat verən sövdələşmə mövcud ola bilər. Belə hallarda satış haqqında verilmiş məlumat baş vermiş sövdələşməni düzgün əks etdirmir (əgər doğrudan da sövdələşmə olmuşdursa).

Neytrallıq

36. Etibarlı olmaq üçün maliyyə hesabatındakı informasiya neytral, yəni qərəzsiz olmalıdır. Əgər maliyyə hesabatı informasiyanın seçilməsi, yaxud təqdim edilməsi ilə qərarın qəbul edilməsinə, yaxud planlaşdırılmış nəticəyə nail olmaq məqsədilə mülahizənin formalaşmasına təsir göstərsə, onda o, neytral ola bilməz.

Ehtiyatlılıq

- 37.** Maliyyə hesabatını tərtib edənlər, çoxlu hadisələri və halları qaçılmaz surətdə əhatə edən qeyri-müəyyənliklərlə, məsələn, şübhəli borcların alınması, maşın və avadanlıqların ehtimal edilən xidmət müddəti və mümkün zamanət tələblərinin miqdarı kimi qeyri-müəyyənliklərlə mübarizə aparmalı olurlar. Həmin qeyri-müəyyənliklər maliyyə hesabatının hazırlanması zamanı onların xarakterinin və ehtiyatlılıq prinsipinə əməl olunması dərəcəsinin açıqlanmasının köməyi ilə tanınır. Ehtiyatlılıq – qeyri-müəyyənlik şəraitində hesablamalar aparılarkən zəruri olan mülahizələrin formalaşdırılması prosesinə müəyyən dərəcədə ehtiyatlılığın elə daxil edilməsidir ki, bu zaman aktivlər, yaxud gəlirlər artırılmış öhdəliklər, yaxud məsrəflər isə azaldılmış olmasın. Lakin ehtiyatlılıq prinsipinə əməl edilməsi, misal üçün, gizli ehtiyatların və həddən artıq resurs ehtiyatları yaradılmasına, şüurlu surətdə aktivləri, yaxud gəlirləri azaltmağa, yaxud bilərəkdən öhdəlikləri, yaxud məsrəfləri artırmağa imkan vermir. Axı, belə olan halda maliyyə hesabatı neytral olmazdı, deməli, etibarlılıq keyfiyyətini itirmiş olardı.

Tamlıq

- 38.** Etibarlı olmaqdan ötrü maliyyə hesabatındakı informasiya əhəmiyyətlik və ona çəkilən xərclər nəzərə alınmaqla tam olmalıdır. Hər hansı bir informasiyanın buraxılması bütövlükdə informasiyanın səhv olması, nəticədə onun yerində olması baxımından etibarsız və tamamlanmamış hesab olunur.

Müqayisəlilik

- 39.** Şirkətin maliyyə vəziyyətindəki və fəaliyyətinin nəticələrindəki meyilləri müəyyən etməkdən ötrü, istifadəçilər müxtəlif dövrlər üçün şirkətin maliyyə hesabatını müqayisə etmək imkanına malik olmalıdır. İstifadəçilər, həmçinin, müxtəlif şirkətlərin nisbi maliyyə vəziyyətini və fəaliyyətinin nəticələrini, maliyyə vəziyyətindəki dəyişiklikləri qiymətləndirməkdən ötrü, onların maliyyə hesabatlarını müqayisə etmək imkanına malik olmalıdırlar. Beləliklə, oxşar əməliyyatlardan və digər hadisələrdən olan maliyyə nəticələrinin hesablanması və əks etdirilməsi bütün şirkət və onun mövcud olduğu dövr üçün, eynilə də digər şirkətlər üçün vahid metodologiya ilə həyata keçirilməlidir.
- 40.** Keyfiyyət xarakteristikası kimi müqayisəliliyin mühüm şərti odur ki, istifadəçilər maliyyə hesabatının hazırlanması zamanı istifadə olunan uçot siyasətinin variantları, onlarda edilən istənilən dəyişikliklər və bu dəyişikliklərin nəticələri barədə məlumatlandırılırlar. İstifadəçilər şirkət, eləcə də, digər şirkətlər tərəfindən müxtəlif dövrlərdə oxşar əməliyyatlar və digər hadisələr üçün tətbiq olunan uçot siyasətinin variantları arasındakı fərqləri müəyyən etməyi bacarmalıdırlar. Maliyyə hesabatının Beynəlxalq standartlarına əməl edilməsi, o cümlədən, şirkət tərəfindən istifadə olunan uçot siyasətinin açıqlanması, müqayisəliliyin təmin olunmasına kömək edir.
- 41.** Müqayisəliliyin zəruriliyini adi unifikasiya ilə eyniləşdirmək olmaz. O, təkmilləşdirilmiş mühasibat standartlarının tətbiqi üçün maneəyə çevrilməməlidir. Əgər qəbul edilmiş uçot siyasəti yerində olma və etibarlılıq kimi keyfiyyət xarakteristikalarını təmin etmirsə, onda əməliyyatların və digər

hadisələrin uçotunun köhnə qaydada aparılması şirkət üçün əlverişli deyildir. Şirkət üçün, həmçinin, daha münasib və etibarlı alternativlərin mövcud olduğu zaman dəyişməz uçot siyasətini davam etdirmək əlverişli deyildir.

42. İstifadəçilər vaxt axarında şikrətin maliyyə vəziyyətini, fəaliyyətinin nəticələrini və maliyyə vəziyyətindəki dəyişiklikləri müqayisə etmək istədiklərinə görə, maliyyə hesabatında ötən dövrlərin müvafiq informasiyasının olması vacibdir.

İnformasiyanın yerində olması və dürüstlüyünün məhdudlaşdırılması

Vaxtlı-vaxtında olma

43. İnformasiyanın təqdim edilməsindəki əsassız gecikdirmələr olduqda o, öz yerindəolmasını itirə bilər. Ola bilsin ki, rəhbərliyə informasiyanın vaxtlı-vaxtında təqdim edilməsi ilə onun dürüstlüyünün nisbi qiymətliliyini balanslaşdırmaq zəruridir. İnformasiyanın vaxtlı-vaxtında təqdim olunması üçün hesabatın çox vaxt əməliyyatın, yaxud digər hadisənin bütün aspektlərinin müəyyən edilməsinə qədər verilməsi lazım gəlir ki, bu da dürüstlüyü azaldır. Və əksinə, əgər hesabat bütün aspektlərin öyrənilməsinə qədər gecikdirilmişsə, onda informasiya hədsiz dərəcədə dəqiq, ancaq qərarı əvvəlcə qəbul etməli olan istifadəçilər üçün az faydalı ola bilər. İnformasiyanın yerindəolması ilə dürüstlüyü arasında balans əldə olunması üçün, daha doğru mülahizə, iqtisadi qərarın qəbul edilməsi üçün istifadəçilərin tələbatlarının daha yaxşı ödənilməsidir.

Faydalar ilə xərclər arasında balans

44. Faydalar ilə xərclər arasındakı nisbət – keyfiyyət xarakteristikası deyil, əslində prinsipial məhdudiyyətdir. İnformasiyadan çıxarılan fayda onun əldə olunmasına çəkilən xərcləri üstələməlidir. Faydaların və xərclərin qiymətləndirilməsi – xeyli dərəcədə mülahizə məsələsidir. Üstəlik də, xərclərin yalnız fayda gətirən istifadəçilərin üzərinə düşməsi mütləq deyildir. Bundan başqa, faydadan yalnız informasiyanın hazırlanmış olduğu istifadəçilər istifadə etmir. Məsələn, borc verənlərə əlavə informasiyanın təqdim edilməsi şirkət üçün borcun dəyərini azalda bilər. Bu səbəblərdən istənilən konkret halda xərclərə bəraət qazandırılması testini tətbiq etmək çətindir. Bununla belə, standartları müəyyən edən mütəxəssislər – maliyyə hesabatını istər tərtib edənlər, istərsə onu istifadə edənlər bu məhdudiyyət barədə bilməlidirlər.

Dürüst və obyektiv təqdim edilmə

46. Maliyyə hesabatı haqqında çox vaxt deyirlər ki, o, dürüst və obyektiv təsəvvür verir, ya da şirkətin maliyyə vəziyyətini, fəaliyyətinin nəticələrini və maliyyə vəziyyətində baş verən dəyişiklikləri qərəzsiz verir. Bu sənəd bilavasitə həmin konsepsiyaları nəzərdən keçirmir. Lakin hesab etmək olar ki, əsas keyfiyyət xarakteristikalarının və müvafiq mühasibat standartlarının tətbiqi, adətən, dəqiq və obyektiv mənzərənin müəyyən edilməsinə, yaxud bu cür informasiyanın qərəzsiz təqdim edilməsinə cavab verən maliyyə hesabatının tərtib olunmasını təmin edir.

Barəsində sonuncu abzasda deyilən informasiyanın dürüst və obyektiv təqdim olunmasına hadisələr mane olur. Bu hal üzərində barəsində danışılacaq MHBS 1-in normaları üstünlük təşkil edir.

İndicə müzakirə olunan müxtəlif anlayışlar arasında nəzərdə tutulan qarşılıqlı əlaqəni qeyd etmək lazımdır. İki və yalnız *iki əsas yolverilmə* – hesablama metodu və fəaliyyətin fasiləsizliyi vardır. *Dörd əsas keyfiyyət xarakteristikaları* vardır və onlardan bəziləri ikinci xarakteristikalarla tamamlanmışdır (bax: cədvəl 8.1).

Təklif olunan qarşılıqlı əlaqələr bir sıra xüsusiyyətlərə malikdir. Onlar bəzi ölkələrin ənənələrinə uyğun gəlməyə bilər. Diqqət yetirin ki, ehtiyatlılığın əhəmiyyətliliyi ən aşağı səviyyədədir. Həmçinin, heç bəlli deyildir ki, ehtiyatlılıq (hansı ki, çətin ki, neytraldır), öz-özlüyündə mühüm olsa da, düzgün mənzərə əldə etmək üçün vacibdir¹.

Cədvəl 8.1. Yolverilmələr və maliyyə hesabatının xarakteristikaları

Əsas xarakteristikalar	İkinci dərəcəli xarakteristikalar
Aydınlıq	
Yerindəolma	Əhəmiyyətlilik
Etibarlılıq	Düzgün təqdimə
	Məzmunun forma üzərində üstünlüyü
	Neytrallıq
	Ehtiyatlılıq
	Tamliq
Müqayisəlilik	

Maliyyə hesabatının elementləri

Maliyyə hesabatları (paraqraf 47-80) maddələrinin nəzərdən keçirildiyi əsas prinsiplərin bölməsi, əsasən, maliyyə hesabatının Əsas prinsiplər çərçivəsində verilmiş formada olan maddələrinin təriflərindən ibarətdir. Bu bölmədə verilmiş təriflər, xüsusilə də, aktivlərin və öhdəliklərin tərifləri əsas prinsiplərin özül anlayışlarıdır, standartlaşdırmanın normativ əsaslarıdır. «Maliyyə hesabatının elementlərinin tanınması» bölməsi (paraqraflar 82-98) «bu özülü gücləndirir». Məsələn:

1. Əsas prinsiplər aktivlərin və öhdəliklərin dəyişilməsinə bərabər tutulan iqtisadi faydaların artması, yaxud azalması terminlərində gəlirləri və məsrəfləri müəyyən edir.
2. Əvvəlkilər gəlirləri və məsrəfləri uyğunlaşdırmaq (müqayisə etmək) üçün aktivlər və ya öhdəliklər kimi tanınmış bəzi tip maddələr istisna olunmaqla, «nəzarət olunan resurslar» və «cari öhdəliklər» kimi müəyyən olunur.

¹ Sözsüz ki, müəlliflərin mövqeləri hörmətə layiqdir. Lakin əgər nəzərə alınsa ki, MHBS sistemində Şərti hadisələr və hesabat tarixindən sonra baş vermiş hadisələr adlı MHBS 10 tətbiqi, mütləq olmayan Qiymətlərin dəyişilməsinin təsirini əks etdirən informasiya adlı MHBS 15, Aktivlərin qiymətdən düşməsi adlı MHBS 36, Ehtiyatlar, şərti öhdəliklər və şərti aktivlər adlı MHBS 37 kimi standartlar hazırlanmış və tətbiq edilmişdir, əgər qiymətləndirilmə ehtiyatlarının yaradılmasına, qeyri-müəyyən vaxta və məbləğə malik öhdəliklərin əks etdirilməsinə olan tələblər, risklərin hədcinqləşdirilməsi altında olan ehtiyatlar və s. nəzərə alınsa, əgər, nəhayət, XBRL biznes hesabatlarının genişləndirən dili üzrə Komitənin tövsiyələrinə müraciət olunsaydı, onda birbaşa eksi bir nəticəyə gəlmək olar ki, konservatizm prinsipinə mühüm əhəmiyyət verilir və verilməlidir. Xüsusilə də, Enron, Worldkom və s. şikrətlər ilə olan qalmaqallar kontekstində. – Red. qeydi

MALIYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Başqa sözlə, aktivlərin və öhdəliklərin tərifləri mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın deyil, balansın maddələrinin əsas diqqət verildiyi bütün baxışlar sisteminin çıxış nöqtəsidir.

«Bilavasitə maliyyə vəziyyətinin qiymətləndirilməsi ilə bağlı» maddələr aktivlər, öhdəliklər və kapitaldır ki, 49-cu paraqrafda onlara aşağıdakı təriflər verilir.

1. Aktiv

- (a) müəssisə tərəfindən nəzarət olunan
- (b) keçmişdə baş vermiş hadisələr nəticəsində yaranmış
- (c) gələcəkdə müəssisənin ondan özü üçün iqtisadi fayda gətirmək istədiyi – resursdur.

Beləliklə, aktivin tanınması üçün tərifin üç tərkib hissəsinə - (a), (b), (c) uyğunluq vacibdir.

2. Öhdəlik - müəssisənin

- (a) keçmişdə baş vermiş hadisələr nəticəsində yaranır
- (b) ödənilməsi iqtisadi faydanı təmin edən resursların azalmasına gətirib çıxaracaq
- (c) cari öhdəliyi

Beləliklə, öhdəliklərin tanınması üçün tərifin üç tərkib hissəsinə (a), (b), (c) uyğunluq vacibdir.

3. Kapital bütün öhdəliklər çıxılmaqla müəssisənin aktivlərinin qalıq dəyəri kimi müəyyən olunur.

Bu təriflərə yalnız uyğunluq, avtomatik tanınmaya gətirib çıxarmır, çünki məzmunun forma üzərində üstünlüyü prinsipini gözləmək şərtlə tanınma kriteriyalarına (paraqraflar 82-98) uyğunluğun təmin edilməsi vacibdir. Məsələn, bu prinsipə əsasən, maliyyə lizinqi üzrə əldə edilmiş dövrüyyədənkənar aktivlər icarədar tərəfindən dövrüyyədənkənar aktivlər kimi (müvafiq öhdəliklərə əks olaraq) icarəyə verən tərəfindən isə maliyyə aktivi kimi tanınır (paraqraflar 50-51)¹.

¹ Formuləların daha konkret olması üçün «Prinsiplərdən» sitatlar gətirək.

51. Aktivlərin və öhdəliklərin tərifləri onların əsas xarakteristikalarını göstərir, ancaq həmin təriflərdə onların balansda tanınmazdan əvvəl cavab verməli olduqları kriteriyaların açıqlanmasına cəhd göstərilir. Beləliklə, təriflər elə maddələri daxil edir ki, onlar balansda aktivlər və öhdəliklər kimi tanınmır, ona görə ki, 82-98-ci paraqraflarda müzakirə olunan tanınma kriteriyalarına cavab vermir. Xüsusən də, gələcək iqtisadi faydaların şirkətə daxil olacağıının, yaxud ondan gedəcəyinin gözlənilməsi kifayət qədər dəqiq müəyyən olunmalıdır ki, paraqraf 83-dəki ehtimal kriteriyasına cavab versin. Yalnız bundan sonra aktiv, yaxud öhdəlik tanına bilər.

52. Nəzərdən keçirilən maddənin hansı tərifə (aktivlərə, öhdəliklərə, yaxud kapitale) uyğunluğu məsələsinin həlli zamanı onun hüququ formasına deyil, əsas mahiyyətinə və iqtisadi reallağına xüsusi diqqət verilməlidir. Belə ki, məsələn, maliyyə icarəsi zamanı, məzmun və maliyyə reallığı ondan ibarətdir ki, icarədar icarə olunan aktivin xidmət müddətinin çox hissəsi ərzində istifadəsindən, həmin hüquqa görə aktivin ədalətli dəyərində təxminən bərabər olan və onunla əlaqədar maliyyə tədiyələri məbləğini ödəmək barədə öz üzərinə götürdüyü öhdəliklər müqabilində iqtisadi fayda gətirir. Beləliklə, maliyyə icarəsi aktivlərin və öhdəliklərin tərifinə uyğun gələn və icarəyə verənin balansında beləcə də qəbul edilən maddələr doğurur – Red. qeydi.

Mövcud MHBS-ə [(1989)] uyğun hazırlanmış balans hesabatlarına elə maddələr daxil ola bilər ki, onların uçotu metodu bu təriflərə uyğun gəlmir, ancaq bu təriflər mövcud standartların gələcək redaktəsinin və yeni standartların formuləsinin əsasında qoyulacaqdır (paraqraf 52)¹. Artıq deyildi ki, MHBSŞ bu cür hərəkət edir və qərribə olardı ki, bu təriflərə ziddiyyət təşkil edə biləcək MHBS-yə uyğun yeni qəbul edilmiş maddənin uçotu metoduna rast gəlinir.

Aktivlər

«Aktivə xas olan gələcək iqtisadi fayda» «pul vəsaitlərinin axıb getməsinin azaldılmasının mümkünüyü» də daxil olmaqla, «müəssisəyə pul vəsaitlərinin, yaxud onların ekvivalentlərinin daxil olmasının birbaşa və dolayısı ilə təmin edilməsinin mümkünüyü» kimi müəyyən edilir. Əgər bu tərifdən pul vəsaitlərinin özlüyündə aktiv ola bilməsi aydın olmazsa, onda, həmçinin, deyilir ki, pul vəsaitləri həmin tərifə uyğundur, çünki «onlar digər resursların idarə edilməsinə imkan verməklə müəssisəyə xidmət edirlər». Aktivlər aşağıdakı xassələrdən birinə, yaxud bir necəsinə malik olmaqla müəssisənin gələcək iqtisadi səmərəsini təmin edə bilər:

- digər aktivlərə dəyişdirilə bilmək
- öhdəliklərin ödənilməsi üçün istifadə oluna bilmək
- müəssisənin mülkiyyətçiləri arasında bölüşdürülə bilmək.

Aydındır ki, pul bütün bu xassələrə malikdir və həm sərbəst, həm də digər aktivlərlə birlikdə məhsul istehsalı və xidmət göstərilməsi üçün istifadə oluna bilər (53-55-ci paraqraflar).

Obyektin nə fiziki forması, nə də mülkiyyət hüququ vəziyyəti aktivin zəruri atributları deyildir. Patentlər, yaxud müəlliflik hüquqları kimi qeyri-maddi aktivlər, maliyyə lizinqi üzrə alınmış (bunun nəticəsində o, müəssisənin ona sahib olmadan nəzarət etdiyi resursa çevrilir və onun istifadəsindən gələcəkdə fayda götürülməsini gözləmək olar) dövriyyədənəknar aktivlər kimi aktivlərin tərifinə uyğun gələ bilər.

Üstəlik də, tədqiqat işlərinin aparılması nəticəsində əldə edilən biliklər (təcrübə-konstruktor işlərinin kapitallaşdırılmış dəyəri) aktivin tərifinə uyğun gələ bilər, baxmayaraq ki, hətta bu halda fiziki forma və mülkiyyət hüququ yoxdur, ancaq bir şərtlə ki, müəssisə bu bilikləri gizli saxlamaqla onlara, eləcə də, onların gətirə biləcəyi faydalara faktik nəzarət etmiş olsun (56-57-ci paraqraflar).

Aktivlər keçmişdə həyata keçirilmiş müxtəlif sövdələşmələr və keçmişdə baş vermiş hadisələr nəticəsində yarana bilər. Adətən bu, əldə olunma sövdələşmələri, eləcə də, istehsal ilə əlaqədar olan hadisələrdir. Ancaq bu, həm də könüllü ödənişlər (məsələn, dövlət subsidiyaları, subvensiyaları, qrantları), yaxud faydalı qazıntı yataqlarının kəşfi (təbii resurslarla bağlı hallarda olduğu kimi) ola bilər. Gələcəkdə gözlənilən sövdələşmələr və hadisələr aktivlərin artmasına gətirib çıxarmır. Məsələn, ehtiyatların mütləq əldə olunmasını nəzərdə tutan müqavilənin bağlanması, bu cür kontraktın icrası üzrə sövdələşmə baş verməyincə bu ehtiyatları həmin müəssisənin

² 52. Maliyyə hesabatının mövcud Beynəlxalq standartlarına uyğun tərtib olunmuş balanslar aktivlərin və ya öhdəliklərin təriflərinə uyğun olmayan və kapitalın hissəsi kimi göstərilməyən maddələr daxil edilə bilər. Lakin 48-ci paraqrafta verilmiş təriflər maliyyə hesabatının mövcud Beynəlxalq standartlarına yenidən baxılması və yenilərinin formulə edilməsi zamanı istifadə olunacaqdır - Red. qeydi

aktivinin tərifinə uyğunlaşdırmır. Bu həmin sövdanın baş tutmasından sonra mümkündür. Hərçənd ki, ümumi halda aktivlərin əldə olunması, yaxud yaradılması üsulu vəsaitlərin xərclənməsidir, gələcəkdə iqtisadi fayda əldə etmək məqsədilə həmin xərclər aktivin yaranması ilə nəticələnməyə bilər. Məsələn, əgər nəzərdə tutulmuş iqtisadi faydaları gözləmək olmazsa, yaxud onların əldə olunmasına müəssisə tərəfindən nəzarət olunmursa (58-59-cu paraqraflar).

Məsələ 8.5

Müəyyən edin, aşağıda sadalananlardan nələr aktivdir və öz cavablarınızı əsaslandırın.

1. Qəbul məntəqəsinə daşınmasına 20€ xərcləməklə 10€-ya satıla biləcək paslanmış dəmir kütləsini.
2. Zavod ərazisindən kənarda yerləşən bütövlükdə firmanın işçilərinin əmək şəraitinin yaxşılaşdırılmasını təmin edən bələdiyyə, yaxud həmkarlar ittifaqının sosial müdafiə mərkəzi.
3. Gələn ildəki satışlar hesabına əldə olunması gözlənilən fayda.

Həlli

Bütün bunlar aktiv deyildir, ona görə ki, bu:

1. Gələcəkdə fayda gətirməyəcəkdir;
2. Firmanın mülkiyyəti deyildir və onun tərəfindən nəzarət edilmir;
3. Əvvəllər həyata keçirilmiş sövdələşmənin, yaxud əvvəl baş vermiş hadisənin nəticəsi deyildir.

Aktivlər həmişə *dövriyyədən kənar* (uzunmüddətli, qeyri-cari) aktivlərə və *dövriyyə* (qısamüddətli, cari) aktivlərinə bölünür. Dövriyyədən kənar aktivlərin tərifini əksər hallarda düzgün başa düşürlər. Dövriyyədən kənar aktiv - uzun xidmət müddəti olan aktiv deyildir. Burada zəruri kriteriya aktivdən *istifadəyə* münasibətdə mülkiyyətçinin *niyyətidir*. Öz xüsusi biznes və gündəlik əməliyyat fəaliyyəti məqsədləri üçün firmanın uzun dövr ərzində *istifadə etmək* niyyətində olduğu aktivlər dövriyyədən kənar aktivlərdir. Əksinə, dövriyyə aktivləri, adətən, vaxt çərçivələrində müəyyən olunur. Bir qayda olaraq, dövriyyə aktivləri 12 ay ərzində öz formasını dəyişir, daha doğrusu, sövdələşmə mərhələsinə keçir. A və B firmaları üzrə misalı nəzərdən keçirək¹. A firması avtomobillərlə ticarət edir. Onun satılması nəzərdə tutulan bir neçə maşını və əməkdaşların, rəhbər işçilərin istifadə etdikləri bir neçə yazı stolu vardır. B firması mebellə ticarət edir. Onun satmağa hazırladığı bir neçə yazı stolu və satıcıların gediş-gəlişi və malların daşınması üçün firmanın istifadə etdiyi maşını vardır. Bu hallardan hər birində həmin maddələri necə əks etdirmək olar?². A firmasının hesablarında avtomobillər dövriyyə aktivləri, yazı stolları – dövriyyədən kənar aktivlərdir. B firmasının hesablarında avtomobillər dövriyyədən kənar, yazı stolları isə dövriyyə aktivlərdir. Bu zaman diqqət edək ki,

¹ Bax məsələ 12.1. – Red.qeyd

² Bax məsələ 12.1. – Red.qeyd

bir neçə illik xidmətdən sonra silinəcək dövriyyədənəkar aktiv silinmə dövründə öz formasını dəyişmələrinə baxmayaraq, dövriyyədənəkar aktivlər hesabında qalır¹.

Müxtəlif anlayışlara (biri - istifadə üsuluna, digəri isə - vaxta) əsaslanan bu iki tərif bir-birini istisna etmir. Bu nöqteyi-nəzərdən nə uzunmüddətli, nə də cari aktiv hesab edilməyən aktivləri təsəvvür etmək olar. Məsələn, firmanın investisiyaları, yaxud qudvilli.

Öhdəliklər

Öhdəliklərin zəruri xarakteristikası (yaxud, onların tanınması şərti) müəssisədə cari öhdəliklərin mövcudluğudur. Öhdəlik – borc, yaxud müəyyən tərzdə hərəkət etmək öhdəliyidir. Borc, yaxud öhdəlik qanun, məsələn, müqavilə hüququ üzrə, yaxud müəssisənin müəyyən tərzdə hərəkət edəcəyinin (daha doğrusu konstruktiv məsuliyyət daşımalarının) gözlənildiyini doğuran adi işgüzar praktikası nəticəsində yarana bilər. Belə davranışa misal kimi müqavilədə göstəriləndən əlavə olaraq zamanət dövrünün uzadılması öhdəliyini göstərmək olar, çünki bu təşəkkül tapmış praktikaya uyğun gəlir (60-cı paragraf).

Cari öhdəliklər – eynilə gələcək niyyətlər deyildir. Müəssisə razılaşdırılmış qiymətlə gələcəkdə aktiv əldə etmək üzrə üzərinə vəzifə götürə bilər, lakin bu resursların xalis axınına gətirib çıxarmayacaqdır. Belə öhdəliklər alış baş verməyənxə və aktiv üzərində mülkiyyət hüququ və onun dəyərinin ödənilməsi vəzifəsi müəssisəyə keçməyənxə qədər öhdəliklərin artmasına gətirib çıxarmır (əgər sövdələşmə baş verdikdə ödənilmişdirsə, onda öhdəlik baş vermir. 61-ci paragraf).

Öhdəliklərin ödənilməsi, yaxud örtülməsinin çoxlu üsulları mövcuddur ki, bunların içərisindən digər öhdəliyə dəyişməni, öhdəliyin kapitalla çevrilməsinə, kreditörün öz hüquqlarından imtina etməsi, yaxud onları itirməsinə göstərmək olar. Həmçinin, keçmişdə baş vermiş müxtəlif sövdələşmələr və hadisələr mövcuddur ki, onların da nəticəsində öhdəliklər yarana bilər (62-63-cü paraqraflar). Əgər ehtiyata cari öhdəliklər daxildirsə və o, öhdəliklərin Əsas prinsiplərdə verilmiş tərifinin digər tərkib hissələrinə uyğundursa, hətta onun məbləği hələlik müəyyən olunmamışsa belə o, öhdəlik hesab olunur (64-cü paragraf). Bu paragrafda az əhəmiyyət kəsb etməyən belə bir müddəa da xüsusilə qeyd edilmir ki, əgər ehtiyat keçmişdə aparılmış sövdələşmələrin, yaxud keçmişdə baş vermiş hadisələrin nəticəsində yaranmış *öhdəlik* deyildirsə, onda o, öhdəlik deyildir. Bu müddəa MHBS 22²-nin və MHBS 37-nin (*Ehtiyatlar, şərti öhdəliklər və şərti aktivlər*) (bax: fəsil 18-24) tələblərinin formulə edilməsi zamanı mühüm kritik əhəmiyyət kəsb etmişdir.

Kapital

Kapital 65 68-ci paraqraflarda nəzərdən keçirilir. Kapitalın qalıq dəyəri kimi (aktivlər minus öhdəliklər fərqi) müəyyən olunması faktı, o demək deyildir ki, onu balansda ayrıca göstərilən alt qruplara bölmək olmaz. Fərqlər aşağıdakılar ola bilər:

- səhmdarlar tərəfindən qoyulmuş vəsaitlər;
- bölüşdürülməmiş mənfəət;
- bölüşdürülməmiş mənfəət ayırmalarından ibarət olan ehtiyatlar;

¹ Nəzərdə tutulur ki, onun dəyəri satılacağı halda satışın maya dəyərini, ya da adi silinmə zamanı aktivlərin dövriyyədən çıxmasından adi zərəri formalaşdıracaqdır.

² Biznesin birləşdirilməsi – hazırda İRFS 3 «Business Combinations» – Red.qeydi.

- korrektəldən ibarət olub kapitalın saxlanılmasını təmin edən ehtiyatlar (65-ci paragraf).

Kapitalın həcmi hüquqi, vergi faktorlarından və qiymətləndirmə üsullarından asılı olaraq müəyyən edilir. Məsələn, ehtiyatların yaradılması haqda qanunun tələbləri müəssisənin şirkət olub-olmamasından asılıdır. Xüsusilə, qeyd olunur ki, nizamnamə və vergi ehtiyatlarına köçürmələr məsrəflər deyil, bölüşdürülməmiş mənfəətin ehtiyatlarıdır. (Eynilə bu ehtiyatlardan edilmiş ödənişlər gəlirlərin deyil, bölüşdürülməmiş mənfəətin kreditinə aid edilir). Daha açıq qeyd olunur ki, balans hesabatında göstərilən kapitalın məbləği, işləməkdə davam etməkdə, satış üçün nəzərdə tutulmaqda olmayan müəssisənin bazar dəyərinin qiymətləndirilməsi üçün deyildir. Göstərilir ki, kapitalın Əsas prinsiplərə uyğun olaraq tərfi və qiymətləndirilməsi metodu şirkət olmayan müəssisələrə, hətta hüquqi nöqtəyi-nəzərdən bu belə olmasa da, tətbiq edilə bilər.

Fəaliyyətin nəticələri

Əsas prinsiplərin 69-81-ci paragraflarında fəaliyyətin nəticələrinin əks etdirilməsinə aid olan maliyyə hesabatı maddələrinin tərfi verilir. Mənfəət çox vaxt fəaliyyətin effektivliyinin ölçüsü kimi, yaxud investisiyalara düşən mənfəət, yaxud səhmə düşən mənfəət kimi digər ölçülər üçün əsas kimi istifadə edilir (69-cu paragraf). Lakin Əsas prinsiplərin bu bölməsində «Gəlir və məsrəflərin, deməli, mənfəətin tanınması və ölçülməsi müəyyən dərəcədə maliyyə hesabatının tərtib edilməsi zamanı şirkətlər tərəfindən tətbiq olunan kapital və kapitalın saxlanılması konsepsiyalarından asılıdır» ifadəsi istisna olmaqla, fəaliyyətin nəticələrini əks etdirən maddələr ilə mənfəət ölçüsü arasında olan qarşılıqlı münasibət nəzərdən keçirilmir. Bu konsepsiyalar Əsas prinsiplərin 102-110-cu paragraflarında müzakirə olunacaqdır.

Gəlirlərə və məsrəflərə aşağıdakı təriflər verilir:

- (1) *Gəlir* – hesabat dövründə aktivlərin daxil olması, yaxud artması, yaxud öhdəliklərin azalması formasında iqtisadi faydanın artmasıdır ki, bu da, öz ifadəsini kapitalın şirkətin mülkiyyətçilərinin üzvlük haqqı ilə bağlı olmayan artımında tapır.
- (2) *Məsrəflər* – hesabat dövrü ərzində aktivlərin təsərrüfatdan çıxması, yaxud tükənməsi, yaxud öhdəliklərin artması formasında iqtisadi faydanın azalmasıdır ki, bu da, öz ifadəsini kapitalın mülkiyyətçilərin ödənişləri ilə bağlı olmayaraq azalmasında tapır (70-ci paragraf).

Bu təriflər gəlirlərin və məsrəflərin mühüm xarakteristikalarını açır, ancaq onların tanınması kriteriyalarının konkretləşdirilməsinə iddialı deyildir. (71-ci paragraf). Onlardan aydın olur ki, Əsas prinsiplərdə elə yanaşma qəbul edilmişdir ki, bu halda aktivlərin və öhdəliklərin tərifləri gəlirlərin və məsrəflərin təriflərinə nisbətən prioritet olur. Bəzən belə yanaşmanı maliyyə hesabatlarının əhəmiyyətinin bölüşdürülməsinə «balans yanaşması» adlandırırlar. Lakin potensial olaraq bu, termin anlaşılmazlığa gətirib çıxara bilər. Əsas prinsiplərdə qəbul edilmiş yanaşmanı, sözsüz ki, informasiya nöqtəyi-nəzərindən mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın balans hesabatına «təbəccilik» müddəası kimi qəbul etmək olmaz.

Gəlir

Əsas prinsiplərdə verilmiş tərifə görə gəlirlər iki növə bölünür – pul gəlirlərinə və qeyri-əsas fəaliyyətdən olan gəlirə. Birincisi – pul gəliri müəssisənin adi fəaliyyəti prosesində yaranmış gəlir kimi təsvir olunur və satışdan daxilolmaları, kompensasion mükafatlandırmaları, kreditlər üzrə faizləri, royaltini və icarə haqlarını özündə birləşdirir. Gəlirin ikinci növü – qeyri-əsas fəaliyyətdən olan gəlir – müəssisənin adi fəaliyyəti prosesində baş verə də bilər, baş verməyə də bilər. Onun mənbəyi dövriyyədənəknar aktivlərin satışı, eləcə də, reallaşdırılmamış gəlirlər, məsələn, satış üçün mövcud olan qiymətli kağızların dəyərinin yenidənqiymətləndirilməsi, yaxud dövriyyədənəknar aktivlərin qalıq dəyərinin artması zamanı yaranan gəlirlər ola bilər. Gəlirlərin ikinci növü mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda ayrıca göstərilir, çünki iqtisadi təbiətinə görə pul gəlirindən fərqlənir. Bundan başqa, onları çox vaxt müvafiq məsrəflərə münasibətdə netto-qiymətlə göstəririlər (74-77-ci paraqraflar).

İkili yazılış zamanı gəlirin kredit kəmiyyətlərinə aktivləri (mütləq deyil ki, pul vəsaitlərini və debitor borclarını) əks etdirən müxtəlif hesablardakı, öhdəlikləri, məsələn, əgər kredit malların, yaxud xidmətlərin verilməsilə ödənilirsə, əks etdirən hesablardakı yazılışlar uyğun gəlir (77-ci paraqraflar).

Məsrəflər

Əsas prinsiplərdə məsrəflərə verilmiş tərifə görə onlar müəssisənin adi fəaliyyəti prosesində yaranan həm zərərlər və həm də məsrəflərdir. Müəssisənin adi fəaliyyətdə yaranan məsrəflərə misal kimi satışların maya dəyəri, əməkhaqqı və amortizasiya gətirilir. Hesablarda onlar, adətən, pul vəsaitləri və onların ekvivalentləri, ehtiyatlar, daşınmaz əmlak, əsas vəsaitlər kimi aktivlərin dövriyyədən çıxması və ya azalması formasını alır (78-ci paraqraf).

Müəssisənin adi fəaliyyət prosesində zərərlər yarana da bilər, yaranmaya da bilər. Onlar yanğın, yaxud daşqın kimi təbii fəlakətlərin, dövriyyədənəknar aktivlərin satışının nəticəsində ola bilər, həmçinin, onlara satışdankənar gəlirlər, məsələn, valyuta məzənnələrinin dəyişməsinin maliyyə aktivlərinə və öhdəliklərə mənfi təsiri nəticəsində yaranan reallaşmamış gəlirlər də daxil ola bilər. Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda zərərlər ayrıca göstərilir, çünki, iqtisadi təbiətinə görə onlar məsrəflərdən fərqlənir. Bundan başqa, çox vaxt onları müvafiq gəlirlərə münasibətdə netto-qiymətlə göstəririlər (79-80-cı paraqraflar).

Maliyyə hesabatı elementlərinin tanınması

Tanınma məsələləri 82-98-ci paraqraflarda nəzərdən keçirilir. Tanınma «elementlərdən birinin tərifinə uyğun gələn 83-cü paraqrafda işıqlandırılmamış tanınma şərtlərinə cavab verən obyektin balansə, yaxud mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda daxil edilməsi prosesi kimi» müəyyən olunur. (Maliyyə vəziyyətindəki dəyişikliklər haqqında hesabatın adı çəkilmir, çünki o, maliyyə vəziyyəti, yaxud fəaliyyətin nəticələri haqqında hesabatlarda olan maddələrə malikdir). Əsas maliyyə hesabatlarında tanınmanın tərifinə və kriteriyalarına cavab verən müvafiq maddələrin tanınmaması, tətbiq olunan uçot siyasətinin izahat vərəqəsində və digər şərhəddici materiallarda açıqlanması yolu ilə düzəldilə bilməz.

Tanınma kriteriyaları 83-cü paraqrafda müəyyən edilir. Burada deyilir ki, hesabat maddəsinin tərifinə cavab verən maddə o halda tanınmalıdır ki:

- (1) onunla bağlı iqtisadi faydanın şirkət tərəfindən əldə olunması, yaxud azalması ehtimalı mövcuddur;
- (2) obyektin əldə olunmasına çəkilən faktiki xərclər, yaxud onun dəyəri etibarlı surətdə qiymətləndirilə bilsin.

Tanınma əhəmiyyətlikdən asılıdır. İkili yazılışa dair düşüncələr də böyük əhəmiyyət kəsb edir, çünki maliyyə hesabatında tanınmanın tərifinə və kriteriyalarına cavab verən hər hansı bir maddənin, məsələn, aktivin tanınması digər maddənin, məsələn, gəlirin, yaxud öhdəliyin tanınmasını nəzərdə tutur (84-cü paragraf) (Ciddi deyilsə, bu, maddələrin ilkin tanınmasına aiddir. Lakin bu cür qaydalar dəyərin yenidən qiymətləndirilməsinə, yaxud korrektəsinə rəğmən də tətbiq oluna bilər).

Gələcək iqtisadi faydanın götürülməsi ehtimalı

Tanınmanın tərifindəki *ehtimal* anlayışı «müəssisənin əməliyyatlar apardığı mühiti xarakterizə edən qeyri-müəyyənliyə uyğun olaraq müəssisənin daxil olan və çıxan axınlarının hərəkətilə bağlı gələcək iqtisadi faydaların axınlarına tətbiq olunan qeyri-müəyyənlik dərəcəsi» kimi istifadə olunur. Qeyri-müəyyənliyin qiymətləndirilməsi hesabatın hazırlanması zamanı mövcud olan sübutlar əsasında aparılır. Məsələn, çoxsaylı hesablar üzrə daxil olası tədiyyələrin qiymətləndirilməsi zamanı onların toplanması üzrə statistik məlumatlardan istifadə oluna bilər.

Ölçülmənin etibarlılığı

Tanınmanın ikinci kriteriyası olan etibarlılıq, maliyyə hesabatlarının keyfiyyət xarakteristikalarına həsr olunmuş bölmədə nəzərdən keçirilir. Əgər maddə dürüst müəyyən oluna biləcək qiymətə, yaxud dəyərə malik deyildirsə (daha doğrusu, informasiya həmin keyfiyyət xarakteristikasına malik deyildirsə), onda maddəni tanımaq lazım deyildir. Lakin əksər hallarda dəyəri təqribi formalaşdırmaq, daha dəqiq desək, qiymətləndirmək lazımdır. Belə təqribi qiymətləndirilmələr – maliyyə hesabatının hazırlanmasının zəruri hissəsidir və onların dürüstlüyə zidd olması mütləq deyildir. Əgər maddə maliyyə hesabatının tərifinə cavab verirsə, lakin tanınmanın kriteriyalarına cavab vermirsə, onu maliyyə hesabatlarında tanımaq lazım deyil, lakin onun əhəmiyyətli olması, onu maliyyə hesabatına izahat və rəqələrinə, yaxud digər əlavə sənədlərə daxil etməyi tələb edir. Bunu maddə ehtimalı kriteriyasına cavab verdikdə, ancaq dürüstlük kriteriyasına cavab vermədikdə, eləcə də, bəzi hallarda, o maliyyə hesabatı maddəsinin tərifinə cavab verdiyi, ancaq tanınmanın kriteriyalarından heç birinə cavab vermədiyi zaman etmək lazımdır. Başlıcası – maddənin maliyyə vəziyyətinin, fəaliyyət nəticələrinin, yaxud maliyyə vəziyyətindəki dəyişikliklərin qiymətləndirilməsi üçün əhəmiyyətli olduğunu müəyyən etməkdir. Aktivin, yaxud öhdəliyin tanınması kriteriyalarına cavab verməyən maddə, sonradan onlara onun ehtimalılığının, dəyərinin və ya qiymətinin müəyyən edilməsi üçün əhəmiyyətli olan daha ətraflı informasiyanın əldə olunması zamanı cavab verə bilər (86-88-ci paragraflar).

Qeyd etmək lazımdır ki, «ehtimalılıq» və «ölçülmənin etibarlılığı» - nisbi və subyektiv anlayışlardır. Əsas prinsiplərdə digər heç nə təsdiq edilmir. Müəssisənin fəaliyyətinin konkret şəraitində peşəkar mülahizə tələb olunur.

Aktivlərin tanınması

Cari hesabat dövründən kənarda şirkətə iqtisadi faydanın axını ehtimalını istisna edən xərclər çəkildikdə aktiv balansda tanınmır. Bunun əvəzinə belə əməliyyat məsrəflərinin mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda tanınması ilə nəticələnir. Belə əksolunma xərcin baş verməsi zamanı rəhbərliyin şirkət üçün gələcək iqtisadi faydanın əldə olunmasından savayı, hansısa bir niyyətinin olduğunu, yaxud rəhbərliyin əldə alındığını nəzərdə tutmur. Yalnız şirkətə cari hesabat dövründən kənar iqtisadi faydanın daxil olacağına aid ehtimal, aktivlərin tanınmasının təmin olunması üçün kifayət deyildir (89-90-cı paragraflar).

Öhdəliklərin tanınması

Öhdəlik balansda o zaman tanınır ki, cari öhdəliyin ödənilməsi nəticəsində iqtisadi fayda gətirən resursların dövrüyyədən çıxması ehtimalı olsun və həmin ödəmənin həcmi düzgün müəyyən oluna bilsin. Praktikada müqavilələr üzrə bərabər proporsional dərəcədə yerinə yetirilməmiş öhdəliklər (məsələn, ehtiyatlar üzrə, sifariş verilmiş ancaq hələ alınmamış öhdəliklər), adətən, maliyyə hesabatında öhdəliklər kimi tanınmır. Lakin belə öhdəliklər öhdəliyin tərifinə uyğun gələ bilər və əgər, konkret şəraitdə onlar tanınma kriteriyalarının tələblərini təmin edirsə, onda tanına bilərlər. Bu cür situasiyalarda öhdəliklərin tanınması müvafiq aktivlərin, yaxud məsrəflərin tanınmasına səbəb olacaqdır.

Gəlirlərin tanınması

Gəlirlərin tanınması aktivlərin artımının, yaxud öhdəliklərin azalmasının tanınması (yaxud, bu iki hadisənin əlaqəli şəkildə olması ilə) eyni vaxtda baş verir. Adətən, tanınma zamanı Əsas prinsiplərin kriteriyalarından, məsələn, gəlir qazanılmalıdır (yəni, aktivlərin artımı, yaxud öhdəliklərin azalması ilə əlaqəli olmalıdır) tələbləri istifadə olunur. Bu qaydalara uyğun olaraq tanınma üçün gəlir maddələri ehtimalılıq kriteriyasına (müəssisənin iqtisadi faydanı əldə edəcəyinə kifayət dərəcədə əminlik) və qiymətləndirmənin dürüstlüyü kriteriyasına cavab verməlidir (92-93-cü paragraflar)¹.

Məsrəflərin tanınması

Məsrəflərin tanınması öhdəliklərin artmasının, yaxud aktivlərin azalmasının (yaxud bu iki hadisənin əlaqəli şəkildə olması ilə) tanınması ilə eyni vaxtda baş verir. Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda məsrəflər, adətən, baş vermiş xərclərlə eyni sövdələşmələrin, yaxud digər hadisələrin birbaşa və ümumi nəticələri olan müəyyən maddələr üzrə konkret gəlirlərin alınması arasındakı uyğunluq prinsipi əsasında tanınır.

Satılmış malların dəyəri ilə satışdan müvafiq pul gəlirinin uyğunluğu buna misal ola bilər. Bununla bəzə, Əsas prinsiplər, aktivlərin və öhdəliklərin təriflərinə

¹ 92. Gəlir mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda etibarlı şəkildə qiymətləndirilə biləcək aktivlərin artımı və öhdəliklərin azalması ilə bağlı gələcək iqtisadi faydanın artımı olduqda tanınır. Həqiqətdə bu, o deməkdir ki, gəlirin tanınması aktivlərin artımı, yaxud öhdəliklərin azaldılmasının tanınması ilə eyni vaxtda, məsələn, malların, yaxud xidmətlərin satışı zamanı aktivlərin azalması, yaxud borcun ödənilməsindən imtina etdikdə öhdəliklərin azalması zamanı baş verir.

93. Adətən, gəlirlərin tanınması üzrə praktikada tətbiq edilən prosedurlar, məsələn, gəlir əldə olunmuşdur, tələbi, bu sənəddə göstərilən tanınma kriteriyalarının tələbləridir. Bu prosedurlar etibarlı şəkildə ölçülə biləcək və kifayət dərəcədə müəyyənliyə malik olan maddələrin gəlir kimi tanınmasının məhdudlaşdırılmasına yönəldilmişdir.

uyğun gəlməyən maddələrin tanınması və balans hesabatına daxil edilməsi ilə nəticələnə biləcək uyğunluq prosedurunun tətbiqinə yol vermir (94-95-ci paraqraflar)¹.

Maliyyə hesabatı elementlərinin qiymətləndirilməsi

Əsas prinsiplərin 99-101-ci paraqraflarında qiymətləndirmə məsələləri nəzərdən keçirilir. Material instruktiv göstərişsiz, təsviri qaydada verilmişdir. Qiymətləndirmə «mühasibat balansı və mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda maliyyə hesabatı elementlərini tanınmalı və əks etdirilməli olduğu pul kəmiyyətlərinin müəyyən edilməsi prosesi» kimi müəyyən olunur. Qiymətləndirmə üçün müəyyən əsasın seçilməsi nəzərdə tutulur.

Qiymətləndirmə üçün xüsusi olaraq dörd baza göstəricisi ayrılmış və təsvir olunmuşdur: *faktiki (tarixi) dəyər*, *cari (əvəzetmə, yaxud örtülmə) dəyər*, satışın (öhdəliyin icra edilməsinin) mümkün dəyəri, yaxud diskontlaşdırılmış dəyər, özü də digər göstəricilərin tətbiq edilə bilməyəcəyi barədə heç nə deyilmir. Tarixi dəyər digər ilkin məlumatlarla əlaqəli şəkildə qiymətləndirmə üçün müəssisələr tərəfindən hesabat üçün daha çox tətbiq olunan əsas kimi göstərilir. Buna misal olaraq ehtiyatların tarixi dəyərlə, satışın xalis dəyəri arasında ən aşağı qiymətləndirmə qaydası üzrə uçuğu metodunu göstərmək olar. Ticarət qiymətli kağızları onların bazar dəyərilə, pensiya öhdəlikləri isə – hesabat tarixinə olan dəyər üzrə aparıla bilər. Cari dəyər, qeyri-monetar (qeyri-pul) aktivlərinə olan qiymətlərin dəyişilməsinin uçuğu üçün istifadə oluna bilər.

Kapital və kapitalın həcmnin saxlanması konsepsiyaları

Kapital konsepsiyaları

Əsas prinsiplərdə kapitalın iki əsas konsepsiyası verilmişdir: maliyyə və fiziki. Maliyyə mənasında kapital iki forma ala bilər: investisiya olunmuş pul vəsaitləri (nominal maliyyə kapitalı), yaxud investisiya olunmuş alıcılıq qabiliyyəti (real maliyyə kapitalı). Hər iki halda (həm nominal, həm də real ifadədə) kapital müəssisənin kapitalı ilə eyniləşdirilir və xalis aktivlərin sinonimidir. Fiziki kapital anlayışı müəssisənin aktivlərində təcəssümünü tapan onun istehsal, yaxud əməliyyat imkanları barədə təsəvvürə əsaslanır. Əksər müəssisələr kapitalı onun maliyyə konsepsiyasını, bir qayda olaraq (yüksək inflyasiya olmadıqda), nominal maliyyə kapitalı kimi qəbul edir (102-ci paraqraf).

¹ 94. Məsrəflər mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda o halda tanınır ki, etibarlı şəkildə qiymətləndirilə biləcək aktivlərin azalması, yaxud öhdəliklərin artımı ilə əlaqədar olaraq gələcək iqtisadi faydaların azalması baş vermiş olsun. Praktikada bu, o deməkdir ki, xərclərin tanınması öhdəliklərin artması, yaxud aktivlərin azalması ilə eyni vaxtda baş verir (məsələn, əməkhaqqının ödənilməsi üzrə borc, yaxud avadanlıqların amortizasiyası).

95. Məsrəflər mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda çəkilmiş xərclərlə konkret gəlir maddələri üzrə daxilolmalar arasında birbaşa əlaqə əsasında tanınır. Bu proses eyni sövdələşmələrin, yaxud digər hadisələrin bilavasitə və birgə nəticəsi olan gəlirlərin və məsrəflərin, eyni zamanda, yaxud kombinasiyada tanınmasını nəzərdə tutur, məsələn, satılmış məhsulların maya dəyərini təşkil edən xərclərin müxtəlif komponentləri həmin məhsulların satışından əldə edilən gəlirlər tanındığı anda tanınır. Lakin MHBS-in konsepsiyasına əsasən uyğunlaşdırma prinsipinin tətbiqi aktivlərin və öhdəliklərin tərifinə cavab verməyən maddələrin mühasibat balansında tanınmasına yol vermir.

Kapitalın həcmnin saxlanması və mənfəətin müəyyən edilməsi

Kapitalın konsepsiyasının seçilməsi aşağıdakı faktorlarla əlaqədar mənfəətin və maliyyə informasiyasının istifadəçilərinin tələbatlarının müəyyən edilməsi üsulunun seçilməsinin nəticələrinə görə, daha vacib olan kapitalın həcmnin saxlanması konsepsiyasından asılıdır:

1. *Nominal maliyyə kapitalının həcmnin saxlanması.* Bu konsepsiyaya uyğun olaraq mənfəət o zaman qazanılmış hesab olunur ki, dövrün sonuna olan xalis aktivlərin pul dəyəri həmin dövrdə mülkiyyətçilərə edilmiş bütün ödənişlər və onların qoyduqları paylar çıxılmaqla dövrün əvvəlinə olan xalis aktivlərin pul dəyərini üstələmiş olsun.
2. *Real maliyyə kapitalının həcmnin saxlanması.* Bu konsepsiyaya uyğun olaraq mənfəət o zaman qazanılmış hesab olunur ki, dövrün sonuna xalis aktivlərin eyni alıcılıq qabiliyyəti vahidlərinə çevrilmiş pul dəyəri, həmin dövrdə mülkiyyətçilərə edilmiş bütün ödənişlər və onların qoyduqları paylar çıxılmaqla dövrün əvvəlinə olan xalis aktivlərin pul dəyərini üstələmiş olsun. Adətən, alıcılıq qabiliyyəti vahidləri dövrün sonuna tətbiq olunur və onlar ilə də dövrün əvvəlinə aktivlərin dəyəri yenidən hesablanır.
3. *Real fiziki kapitalın həcmnin saxlanması.* Bu konsepsiyaya uyğun olaraq mənfəət o zaman qazanılmış hesab olunur ki, dövrün sonuna xalis aktivlərin eyni alıcılıq qabiliyyəti vahidlərinə çevrilmiş əməliyyat potensialı, həmin dövrdə mülkiyyətçilərə edilmiş bütün ödənişlər və onların qoyduqları paylar çıxılmaqla, dövrün əvvəlinə olan xalis aktivlərin əməliyyat potensialını üstələmiş olsun. Prinsip etibarilə aktivlərin əməliyyat potensialını onların cari qiymətləri əsasında ölçmək olar (103-106-cı paragraflar).

Kapitalın saxlanılmasının bu üç konsepsiyası arasındakı əsas fərq müəssisənin aktivlərinin və öhdəliklərinin balans dəyərindəki dəyişikliklərin nəticələrinin qiymətləndirilməsi metodudur. Nominal maliyyə kapitalının həcmnin saxlanması konsepsiyasını tətbiq edərkən, dövr ərzində aktivlərin balans dəyərinin artımı (onların gəlirlər kimi tanındığı ölçüdə) mənfəətin bir hissəsidir.

Real maliyyə kapitalının həcmnin saxlanması konsepsiyasını tətbiq edərkən bu cür artım o halda mənfəətin bir hissəsi hesab olunur ki, o real artımdır, yəni, alıcılıq qabiliyyəti yenidən hesablandıqdan sonra göstərilən artımdır. Yenidən hesablanmanın ümumi məbləği «kapitalın həcmnin saxlanılmasına düzəliş» adlanır və kapitalın həcmnin saxlanması üzrə ehtiyata köçürülür, hansı ki, bölüşdürülməmiş mənfəət olmayıb, müəssisənin kapitalının bir hissəsidir. Real maliyyə kapitalının həcmnin saxlanılmasının tərifini dəyərin ölçülməsi əsasında tarixi dəyəri götürməklə istifadə etmək olar, ancaq əsas kimi cari dəyəri götürmək daha düzgün olardı.

Real fiziki kapitalın həcmnin saxlanması konsepsiyasını tətbiq edərkən belə hesab edilir ki, dövr ərzində cari dəyərle pul ifadəsində aktivlərin və öhdəliklərin dəyərində baş vermiş dəyişikliklər, bu maddələrdə təcəssüm tapmış əməliyyat potensialının həcminə təsir göstərmir. Buna görə də, belə dəyişikliklərin ümumi məbləği kapitalın həcmnin saxlanılmasına düzəliş kimi nəzərdə tutulur və mənfəətin məbləğindən çıxılır.

İllüstrasiya

Təsəvvür edək ki, firma 100€ həcmində səhmdar kapitala və 100€ həcmində nağd pulla fəaliyyətə başlayır. İlin əvvəlində o, 100€-ya bir vahid ehtiyatlar alır. İlin sonunda firma ehtiyatları onların əvəz etmə qiymətinin 120€ və illik inflyasiyanın ümumi səviyyəsinin 10% olması şərtlə 150€-ya satır. Kapitalın həcmnin saxlanması konsepsiyalarının hər birinə uyğun olaraq mənfəət aşağıdakı qaydada müəyyən olunacaqdır.

	Nominal maliyyə kapitalının həcmnin saxlanması	Real maliyyə kapitalının həcmnin saxlanması	Real fiziki kapitalın həcmnin saxlanması
Satışlar	150	150	150
Minus satışın maya dəyəri	<u>(100)</u>	<u>(100)</u>	<u>(120)</u>
Əməliyyat məbləği	50	50	30
Çıxılır inflyasiyaya düzəliş	-	<u>(10)</u>	-
Ümumi mənfəət	<u>50</u>	<u>40</u>	<u>30</u>
Kapitalın həcmnin saxlanılmasına düzəliş	<u>0</u>	<u>10</u>	<u>20</u>

Birinci sütunda pul ifadəsində ilkin səhmdar kapitalının həcmnin saxlanılmasından sonrakı mənfəətin məbləği göstərilmişdir. İkinci sütunda alıcılıq qabiliyyətinin məcmusu kimi ilkin nizamnamə kapitalının həcmnin saxlanılmasından sonrakı mənfəətin məbləği göstərilmişdir. Hər iki halda söhbət maliyyə kapitalından – onun pul ifadəsindən, yaxud ümumi alıcılıq qabiliyyətindən gedir. Üçüncü sütunda firmanın ilkin əməliyyat potensialının saxlanılmasından sonrakı mənfəət, yəni, təbiətinə görə tamamilə başqa olan mənfəət göstərilmişdir.

Kapitalın həcmnin saxlanılmasının hesablanan müxtəlif baza göstəricilərinin və konsepsiyalarının mövcudluğu ilə əlaqədar hesabatın müxtəlif modelləri yaranmışdır ki, onlardan da menecment məzmunluq və dürüstlük nəzərə alınmaqla onları təmin edən müvafiq model seçməlidir. Belə alternativlərin əsasında duran konsepsiyalar 4-7-ci fəsillərdə şərh olunduğu üçün oxuculara yaxşı məlumdur.

MHBS 1: Maliyyə hesabatının təqdim olunması

Unutmamaq vacibdir ki, Əsas prinsiplərə 1989-cu ildən bəri yenidən baxılmamışdır və indi MHBSŞ-nin dərin əminliyinə görə onların gələcək inkişafı tələb olunur. Lakin 2003-cü ilin dekabrında Əsas prinsiplərə daxil olan bəzi mövzuların nəzərdən keçirildiyi *Maliyyə hesabatının təqdim edilməsi* adlı MHBS 1-in yeniləşdirilmiş versiyası meydana çıxmaqla situasiya daha da mürəkkəbləşdi. Tam yetkin standart olmaqla müxtəlif təfsirolunma və kolliziyalar olduğu halda MHBS 1 Əsas prinsiplər üzərində üstünlüyə malikdir.

Maliyyə hesabatının təqdim olunması standartı bir sıra mühüm məsələlərin nəzərdən keçirilməsinə edilən cəhddir. Onun qəbul olunmasında məqsəd – ümumi təyinatlı maliyyə hesabatlarının təqdim olunmasının əsaslarını müəyyən etmək, müxtəlif dövrlər üzrə bir müəssisənin hesabatını və müxtəlif müəssisələrin müqayisəliliyini təmin etməkdir. Bu məqsədlə standart tərifindən maliyyə hesabatlarının verilməsinin ümumi anlayışları müəyyən edilmiş, onların strukturu üzrə göstərişlər və məzmununa qoyulan minimal tələblər verilmişdir.

Beləliklə, prinsip etibarilə MHBS 1 iqtisadiyyatın bütün sahələrinin fəaliyyətinin istənilən aspektlərinə münasibətdə tətbiq oluna bilər. Maliyyə hesabatı məsələlərindən bəziləri, həmçinin, daha konkret standartlarda nəzərdən keçirilir ki, bu barədə də daha ətraflı danışılacaqdır. Bununla belə, aspektlərdən bəziləri onda öz inkişafını tapmadı və buna görə də, onlara münasibətdə MHBS 1 digər standartlara istinad edir. Məsələn, əsas vəsaitlərin açıqlanması MHBS 16-da (*Əsas vəsaitlər*, bax: fəsil 12) təsvir edilir, ancaq dövriyyə aktivlərinin açıqlanması, ehtiyatda olan ehtiyat hissələri istisna olmaqla, əlavə standart tərəfindən tənzimlənir (MHBS-2 – *Ehtiyatlar*, bax: fəsil 15).

Geniş mənada MHBS 1 iki hissədən ibarətdir. Birinci hissədə ümumi prinsiplər, təriflər və tələblər kimi müxtəlif mülahizələr nəzərdən keçirilir. Artıq deyildiyi kimi, standartın birinci hissəsi xeyli dərəcədə Əsas prinsipləri təkrar edir. İkinci hissədə ümumi təyinatlı maliyyə hesabatının məzmununa olan tələblər kifayət qədər ətraflı verilmişdir. Qeyd etmək lazımdır ki, milli standartların əksəriyyəti, xüsusilə də, şirkətləprə şamil edilən standartlar, milli qanunvericilik çərçivələrində tətbiq edilmək üçündür, yaxud nəzərdə tutulmuşdur. Bəllidir ki, şirkətin vahid beynəlxalq-tanınmış statusu mövcud deyildir. Müəyyən dərəcədə MHBS 1 bu boşluğu doldurur.

Kitabın quruluşuna uyğun olaraq MHBS 1-in birinci hissəsi bu fəsildə verilmişdir. İkinci hissə 9-cu fəsildə nəzərdən keçirilir.

Tətbiq sferası

Yenidən baxılmış MHBS 1-in tətbiqi sferası çox genişdir. Onu ümumi təyinatlı istənilən maliyyə hesabatının Maliyyə hesabatının beynəlxalq standartlarına uyğun olaraq hazırlanması və təqdim olunması üçün istifadə etmək lazımdır.

Ümumi təyinatlı maliyyə hesabatına hesabatların verilməsini tələb etmək imkanı olmayan istifadəçilərin, xüsusi informasiya tələbatlarını ödəməkdən ibarət olan hesabat aid edilir. Ona həm ayrıca hazırlanan sənədlər, həm də dərc edilən sənədlərin, məsələn, illik hesabatların, yaxud qiymətli kağızların emissiyası prospektlərinin hissələri daxildir.

MHBS 1 qısaldılmış aralıq maliyyə informasiyasına münasibətdə tətbiq olunmur, ancaq qeyd olunduğu kimi, Maliyyə hesabatının beynəlxalq standartlarına uyğun olaraq hazırlanan və təqdim olunan ümumi təyinatlı bütün maliyyə hesabatına tam ölçüdə tətbiq olunmalıdır. Bu müddəə banklara və sığorta şirkətlərinə şamil edilir. MHBS 1-də deyilir – *Bankların və oxşar maliyyə institutlarının maliyyə hesabatında informasiyanın açıqlanması* adlı MHBS 30-da MHBS 1-in tələblərinə uyğun olan əlavə tələblər vardır. Məqsədi mənfəət əldə etməkdən ibarət olmayan təşkilatlar da, öz hesabatında maddələrin adlarını müvafiq qaydada dəyişməklə bu standartı (və bütövlükdə MHBS GAAP-nı) tətbiq edə bilər.

MHBS 1-də ümumi təyinatlı maliyyə hesabatına, qərarlar qəbul edilərkən müəssisənin maliyyə vəziyyəti, fəaliyyətinin nəticələri və pul axınlarının hərəkəti barədə istifadəçilərin geniş dairəsinə faydalı ola biləcək, informasiyanın açıqlanması məqsədilə verilən hesabat kimi, əsas prinsiplərdə verilən tərif təkrar olunur. Maliyyə hesabatları, həmçinin, menecmentin ona etibar olunmuş resursların idarə edilməsi üzrə fəaliyyətinin nəticələrini açıqlayır. Maliyyə hesabatında müəssisənin aşağıdakı göstəriciləri barədə informasiya vardır¹:

- aktivləri
- öhdəlikləri
- kapitalı
- mənfəət və zərərləri də daxil olmaqla gəlirləri və məsrəfləri
- kapitaldakı sair dəyişiklikləri və
- pul vəsaitlərinin hərəkəti

Beləliklə, maliyyə hesabatının tam komplekti aşağıdakı sənədlərdən ibarətdir (paraqraf 8):

1. Balans hesabatından.
2. Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatdan
3. Kapitalda dəyişikliklər haqqında hesabatdan, harada ki,
 - (a) kapitaldakı bütün dəyişikliklər, yaxud;
 - (b) kapitalda, mülkiyyətçilərlə sövdələşmələr nəticəsində olan ölçülmələrdən və mülkiyyətçilərin xeyrinə bölüşdürülmədən başqa olan dəyişikliklər göstərilir.
4. Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatdan.
5. Qeydlərdən, uçot siyasətindən olan parçalardan və digər izahedici materiallardan.

Bəzi regionlar üçün 3-cü bəndin tələbləri yeni ola bilər. Müəssisənin mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda göstərilən «mənfəət» anlayışı çərçivəsindən kənar fəaliyyətinin nəticələri haqqında istifadəçilərin informasiyaya olan tələbatlarını ödəmək üçün standart, mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda əks etdirilməyən gəlir və məsrəflərin göstərildiyi ilkin maliyyə hesabatının verilməsi barədə yeni tələb müəyyən edir (Bu barədə ətraflı müvafiq misalların gətirildiyi 9-cu fəsilə danışılır).

¹ Paraqraf 7 – burada və daha sonra MHBS 1-in 1 dekabr 2003-cü il tarixə olan redaktəsinə istinad edilir. – Red. qeydi.

MHBS 1 müəssisənin fəaliyyətinin maliyyə nəticələri və maliyyə vəziyyəti haqqında, eləcə də, onun fəaliyyətinin mühiti, riskləri və qeyri-müəyyənlikləri haqqında menecmentin əlavə hesabatının («maliyyə hesabatından başqa») verilməsini həvəsləndirir, ancaq bunu tələb etmir. Belə informasiyanın verilməsi barədə təkliflər qısaca olaraq 9-cu paragrafda şərh edilmişdir, ancaq onlar məcburi deyildir. Digər hesabatların, məsələn, təbiətin qorunması məsələləri üzrə hesabatın verilməsi də həvəsləndirilir.

Obyektiv təqdimolunma və MHBS-ə uyğunluq

MHBS 1-in birinci hissəsində anlayışların üstünlüyünə dair ağırlıq məsələ nəzərdən keçirilir. Həmin məsələ ondan ibarətdir ki, həqiqətənmi detal reqlamentlər, indiki halda standartlar, həmişə və avtomatik olaraq adekvat maliyyə hesabatının hazırlanması üçün zəruri və kifayətedici şərtlərdir, yaxud da, informasiyanın dürüst və obyektiv verilməsi kimi daha sanballı fundamental kriteriya mövcuddur. Informasiyanı dürüst təqdim etmək tələbi, başqa sözlə, toqquşma olduğu halda istifadəçiləri aldatmamaq müəyyənədirici şərtədir, yəni, standartlardan üstündür. MHBS 1-də qəbul edilir ki, Beynəlxalq standartlara uyğunluq çox nadir hallarda kifayət olmayan, yaxud qeyri-adekvat şərt ola bilər.

MHBS-ə uyğun hərəkət edən müəssisələr bununla razılaşmalıdır. Bu tələb onu göstərir ki, onlar standartların tətbiq oluna biləcək bütün müddəalarına, eləcə də, beynəlxalq maliyyə hesabatının interpretasiyası üzrə Şuranın tətbiq edilə biləcək bütün traktovkalarına uyğun hərəkət etməlidirlər. Lakin daha ümumi tələb ondan ibarətdir ki, maliyyə hesabatlarında müəssisənin maliyyə vəziyyəti, maliyyə nəticələri və pul axınlarının hərəkəti haqqında obyektiv informasiya təqdim olunmalıdır. Maliyyə hesabatının Beynəlxalq standartlarının tətbiqi və zəruri olduqda əlavə informasiyanın açıqlanması, praktiki olaraq istənilən vəziyyətlərdə informasiyanın obyektiv təqdim edilməsidir.

Çox nadir hallarda, əgər menecment hesab edirsə, standartın tələblərinə uyğunluq istifadəçiləri çaşıdır bilər və buna görə də, informasiyanın obyektiv verilməsi məqsədilə bu tələbdən geri çəkilmək lazımdır, onda müəssisə aşağıdakıları bildirməlidir (paragraf 18):

- (a) Rəhbərliyin, maliyyə hesabatının şirkətin maliyyə fəaliyyətini düzgün əks etdirməsi haqda nəticəyə gəlməsi faktını;
- (b) maliyyə hesabatının obyektivliyinin təmin olunması məqsədilə, hansısa bir standartdan kənarlaşma istisna olmaqla, maliyyə hesabatının bütün əhəmiyyətli aspektlər üzrə tətbiq oluna bilən Maliyyə hesabatının beynəlxalq standartlarına uyğunluğu faktını;
- (c) şirkətin geri çəkildiyi standart, standartın tələb edə biləcəyi uçot qaydası da daxil olmaqla geri çəkilmənin xarakteri, bu cür uçot qaydasının şəffaflığa gətirə bilməsi səbəbləri və qəbul edilmiş uçot qaydası;
- (d) geri çəkilmənin təqdimolunma dövrlərinin hər birində şirkətin xalis mənfəətinə, yaxud zərərinə, aktivlərinə, öhdəliklərinə, kapital və pul vəsaitlərinin hərəkətinə maliyyə təsirini.

Bu halda terminologiya və milli müxtəlifliklər məsələsi vacibdir, axı, kifayət qədər dərk olunmama dolaşıqlığa gətirib çıxara bilər. ABŞ-da informasiyanın obyektiv təqdim olunması tələbi Amerika GAAP-na uyğun irəli sürülür, bu da, GAAP-a əməl edilməsi deməkdir ki, bu hər halda mühasibat uçotu standartlarına aiddir. Auditin Amerika standartları ilə bağlı situasiya çox da aydın deyildir. Böyük Britaniyada informasiyanın dürüst və obyektiv təqdim edilməsi tələbi münasib olduqda standartlara əməl etmək tələbi deməkdir, ancaq dürüstlük və obyektivlik xatirinə onlardan geri çəkilmək də olar. Britaniya qaydalarının mahiyyəti Aİ-nin Dördüncü direktivinə keçirilmiş və buna görə də, onlar müxtəlif dərəcədə Avropanın digər ölkələrində də qəbul edilmişdir. MHBS 1-də Amerika *leksikasına* əməl edilmişdir, ancaq ingilis-Avropa fəlsəfəsi verilmişdir. Bu cədvəl 8.2-dən görünür.

Bu, o demək deyildir ki, üstünlük barədə müddəa, qəbul edildiyi müxtəlif regionlarda eyni formada və eyni dərəcədə tətbiq edilir. Ehtimal edirik ki, MHBS çərçivəsində o nadir hallarda tətbiq ediləcəkdir. Lakin burada prinsip məsələsi durur. Maliyyə hesabatının keyfiyyət xarakteristikaları prinsip etibarilə, qaydalar *dəstinə uyğunluq* ilə təmin oluna bilərmi, yaxud bir neçə qaydadan kənarlaşmaya gətirib çıxara biləcək *peşəkar fikir* lazımdır?

Hərçənd ki, standartda «informasiyanın obyektiv verilməsi» anlayışına tərif verilməsinə cəhd edilmir (və biz hesab edirik ki, bu düzgündür), nəzərdə tutulur ki, praktiki olaraq istənilən vəziyyətlərdə obyektiv təqdim olunma, tətbiq oluna biləcək maliyyə hesabatının beynəlxalq standartlarının bütün əhəmiyyətli aspektlərinə uyğunluq ilə əldə edilir. Obyektiv təqdim olunma üçün aşağıdakılar zəruridir (paraqraf 15):

1. Uçot siyasətini «Uçot siyasətləri, mühasibat qiymətləndirmələrindəki dəyişikliklər və səhvlər» adlı MHBS 8-ə uyğun olaraq seçmək və tətbiq etmək, 2003-cü il dekabr ayının redaktəsi (bax: aşağıya).
2. Uçot siyasəti haqda informasiya da daxil olmaqla əhəmiyyətli, dürüst, müqayisə oluna bilən və aydın informasiya vermək.
3. Əgər Maliyyə hesabatının beynəlxalq standartlarının tələbləri, konkret sövdələşmələrin müəssisənin maliyyə vəziyyətinə və maliyyə nəticələrinə təsirinin istifadəçilər tərəfindən başa düşülməsi üçün kifayət deyildirsə, əlavə informasiyanı açıqlamaq.

Cədvəl 8.2. Terminologiya və prinsiplərin üstünlüyü fəlsəfəsi

Yurisdiksiya	Terminologiya	Üstünlük
Böyük Britaniya	Düzgün və obyektiv təqdim olunma	Bəli
Avropa İttifaqı	Düzgün və obyektiv təqdim olunma	Bəli
ABŞ	Obyektiv təqdim olunma	Xeyr
MHBSK	Obyektiv təqdim olunma	Bəli

MHBS-nin konkret tələbinin tətbiqi çox nadir vəziyyətlərdə maliyyə hesabatlarında çəşqınlığın meydana çıxmasına gətirib çıxara bilər. Belə vəziyyətlərdə standartlardan geri çəkilmək olar. MHBSŞ belə halların baş verəcək sayının minimuma endirilməsinə hər cür səy göstərir. İnformasiyanın obyektiv verilməsi prinsipinin üstünlüyü, yalnız o zaman həqiqidir ki, informasiyanın obyektivliyinə standartın tətbiqi və əlavə informasiyanın verilməsilə nail olmaq mümkün olmasın.

MHBS-nin standartları ilə toqquşan milli qaydaların mövcudluğu, Beynəlxalq standartdan geri çəkilməyə səbəb ola bilməz.

Bundan başqa, MHBS 1 tələb edir ki, maliyyə hesabatında obyektiv informasiyanın verilməsi prinsipi üstünlük təşkil etdikdə, standartdan kənarlaşma tam təsvir olunmalıdır ki, istifadəçilər informasiya əsasında bu cür geri çəkilmənin zəruriliyi haqda mühakimə yürütmək və standartla uyğunluq üçün tələb olunan düzəlişləri hesablamaq imkanına malik olsunlar. Standartlara uyğun olmayan hallar MHBSŞ-yə məlum olduqda, (məsələn, müəssisədən auditorlardan və ya tənzimləyici orqanlardan) o, həmin halları izləmək və standartların interpretasiyası, yaxud onlara düzəlişlərin edilməsi yolu ilə onların izah olunması zəruriliyini qiymətləndirmək niyyətindədir. Bu cür fəaliyyətin məqsədi standartlardan kənarlaşmaların son dərəcə nadir vəziyyətlərə düşər edilməsidir.

Bu yaxınlarda MHBSŞ-nin idarə heyətinin yeni tərkibi, obyektivlik prinsipinin standart üzərində üstünlüyə malik olduğu, vəziyyətlərin nadir hadisə olduğunu xüsusi qeyd etmək məqsədilə addımlar atmışdır. Bunun üçün belə vəziyyətləri nadir vəziyyətlər adlandırmaq təklif edildi. Lakin MHBS 1 rəsmi olaraq düzəldilməmişdir¹.

Uçot siyasətləri

Uçot siyasəti - maliyyə hesabatının hazırlanması və təqdim edilməsi üçün müəssisə tərəfindən qəbul edilmiş ayrı-ayrı prinsiplər, əsaslar, təriflər, qaydalar və praktiki yanaşmalardır. Menecment müəssisənin elə bir uçot siyasətini seçməli və tətbiq etməlidir ki, bu zaman onun maliyyə hesabatları tətbiq edilən bütün Maliyyə hesabatının beynəlxalq standartlarının tələblərinə və onların beynəlxalq maliyyə hesabatlarının interpretasiyası üzrə Şura tərəfindən verilmiş interpretasiyalara uyğun gəlmiş olsun. Müəyyən tələblər olmadıqda menecment elə uçot siyasəti işləyib hazırlamalıdır ki, onun tətbiqi maliyyə hesabatının təqdim olunmasını təmin etmiş olsun, bu maliyyə hesabatı²:

- (1) qərarların qəbul edilməsi zamanı istifadəçilərin tələbatları üçün münasibdir; və
- (2) ona inanılır ki, o:
 - (a) şirkətin nəticələrini və maliyyə vəziyyətini düzgün əks etdirir;
 - (b) hadisə və əməliyyatların yalnız hüquqi formasını deyil, onların iqtisadi məzmununu əks etdirir;
 - (c) neytraldır, yəni qərəzçilikdən azaddır;
 - (d) ehtiyatlıdır;
 - (e) bütün əhəmiyyətli cəhətlər baxımından tamdır.

Bütün bu terminlər Əsas prinsiplərdən götürülmüşdür, onların təsiri isə artıq nəzərdən keçirilmişdir.

¹ Bu heç də doğru deyil. MHBS 1-in yeni redaktəsi 2003-cü ilin dekabrında artıq kitabın orijinalı nəşr olunduqdan sonra çıxmışdır. İN6, İN7 və 17-22 paragrafları yeni, yaxşılaşdırılmış MHBS 1-də məhz bu məsələlərə həsr olunub – Red. qeydi.

² Paragraf 20. MHBS-1-in yeni redaktəsində uçot siyasətinin seçilməsi məsələləri MHBS-8-ə keçirilib (paragraf 1-15). – Red. qeydi.

Bütövlükdə müvafiq uçot siyasətinin seçilməsi - subyektiv prosesdir. Siyasəti ona görə seçmək lazımdır ki, maliyyə hesabatlarında istifadəçilərə daha faydalı informasiya verilsin. MHBS-də müəyyən tələblər olmadıqda siyasəti Əsas prinsiplərin təriflərindən, kriteriyalarından və məntiqindən istifadə etməklə MHBS-in oxşar tələblərinə, yaxud onların interpretasiyalarına uyğun, nəhayət, MHBSS-nin sənədlərinin məzmununa və ruhuna, standartların mətninə zidd olmamaq şərtlə, milli və sahəvi praktikanı başa düşmək əsasında seçmək lazımdır.

Daha sonra MHBS 1-də maliyyə hesabatının Əsas prinsiplərə daxil edilmiş bəzi (hamısı deyil) yolverilmələri və keyfiyyət xarakteristikaları verilir və nəzərdən keçirilir. İki əsas yolverilmə – müəssisənin fəaliyyətinin fasiləsizliyi və hesablama metodudur. Müəssisənin fəaliyyətinin fasiləsizliyi barədə yolverilmə elə bir ehtimal deməkdir ki, müəssisə yaxın gələcəkdə işini davam etdirəcəkdir. Maliyyə hesabatı fəaliyyətin fasiləsizliyi barədə yolverilmə əsasında hazırlanmalıdır, bir şərtlə ki, menecmentin müəssisəni ləğv etmək, onun fəaliyyətini dayandırmaq niyyəti, yaxud bunu etmək məcburiyyəti olmasın. Əgər menecmentin qiymətləndirməsinə görə, əhəmiyyətli dərəcədə qeyri-müəyyənliyə malik olan hadisələr və şəraitlər müəssisənin fasiləsiz fəaliyyət göstərəcəyini şübhə altına alarsa, onda belə qeyri-müəyyənliklər açıqlanmalıdır. Əgər maliyyə hesabatı fasiləsiz fəaliyyət haqqında yolverilmə əsasında tərtib edilməyibsə, bu faktı açıqlamaq, eləcə də, hesabatın hazırlandığı əsası və müəssisənin hansı səbəbdən fasiləsiz işləmək istəmədiyini açıqlamaq zəruridir. Əgər maliyyə hesabatı fəaliyyətin fasiləsizliyi haqda yolverilmə əsasında hazırlanmışdırsa, belə zərurət lazım gəlmir. Qeyri-müəyyənlik hallarında ekspert fikri və ətraflı tədqiqat tələb oluna bilər.

Hesablama metodu ilə uçot da (pul vəsaitlərinin hərəkətinin uçotu istisna olmaqla) həmçinin, təbii yolverilmədir, onun barəsində konkret bəyan etməyə lüzum yoxdur. Hesablama metodu ilə uçot zamanı sövdələşmələr və hadisələr (pul vəsaitləri və onların ekvivalentləri alındıqda, yaxud sərf edildikdə deyil) baş verdiyi zaman tanınır. Sövdələşmələr və hadisələr mühasibat hesablarında və maliyyə hesabatlarında onların baş verdiyi dövrlər üzrə əks etdirilir.

Əsas prinsiplərdən fərqli olaraq MHBS 1 hesablamaların, gəlir və məsrəflərin uyğunlaşdırılmasının alternativ təsvirlərini birmənalı əlaqələndirir. Standartda deyilir ki, MHBS-nin GAAP-ı üzrə uyğunlaşdırma prinsipinin tətbiqi, aktivlərin və öhdəliklərin MHBS üzrə təriflərinə uyğun gəlməyən balans maddələrinin tanınmasına yol vermir.

Lakin Əsas prinsiplərdə deyilmişdir ki, maliyyə hesabatlarına həmin təriflərə uyğun gəlməyən maddələr daxil edilə bilər, bir şərtlə ki, onların tanınması müəyyən standart tərəfindən tələb edilmiş olsun. Bəzi standartlar bunu tələb edir, məsələn, MHBS 20 (bax: fəsil 12-yə) bunu ödənilməsinə möhlət verilmiş dövlət subsidiyalarına münasibətdə, MHBS 17 (bax: fəsil 14) isə bunu əməliyyat lizinqi üzrə möhlət verilmiş gəlir və xərclərə münasibətdə tələb edir. Hərçənd, Əsas prinsiplərlə MHBS 1 arasında zənn edilən kolliziya mövcud olsa da, standartlar sözsüz Əsas prinsiplər üzərində üstünlüyə malikdir.

MHBS 1-ə, həmçinin, Əsas prinsiplərin 39-cu paraqrafından götürülmüş, ancaq nə qədər qərribə olsa da, yalnız informasiyanın verilməsinə münasibətdə müqayisəlilik (təqdimetmənin ardıcılığı) prinsipi daxildir. Müxtəlif dövrlər üçün maliyyə hesabatı maddələrinin təqdim edilməsi qaydasının və təsnifləşdirilməsinin dəyişilməsinə o halda yol verilir ki, bu dəyişiklik daha düzgün təqdim olunmaya gətirib çıxarmış olacaqdır (və belə bir forma gələcəkdə də tətbiq olunacaqdır), yaxud

əgər bunu konkret standart, yaxud onun interpretasiyası tələb etmiş olur. Əsas prinsiplər, həmçinin, sözsüz, tanınmaya, qiymətləndirilməyə də şamil edilir.

MHBSS ŞDK 18-in (*Ardıcılıq prinsipi – alternativ metodlar*) interpretasiyasını dərc etdirdi ki, bu da 1 iyul 2000-ci ildən sonra başlayan illik hesabat dövrlərinə şamil edilir¹. Bu sənədin mövzusu – uçot siyasətlərinin aparılması üsullarını təsbit etmək deyil, konkret uçot siyasətinin seçilməsinə yol verən MHBSS standartları kontekstində həmin uçot siyasətlərini necə seçmək və tətbiq etməkdir. Əsas müddəa ondan ibarətdir ki, siyasət seçildikdən sonra, bu siyasət həmin seçim çərçivəsində konkret tələblərə uyğun olaraq hazırlanan hesabatın bütün maddələrinə münasibətdə ardıcıl həyata keçirilməlidir.

ŞDK 18-in tələblərinə əsasən Beynəlxalq standart, yaxud ŞDK bir neçə uçot siyasəti variantlarından seçimə yol verirsə, müəssisənin onlardan birini seçməsi və ardıcıl tətbiq etməsi lazımdır. Yox, əgər standart, yaxud interpretasiya konkret olaraq maddələrin kateqoriyalara bölünməsinə tələb edirsə, yaxud ona icazə verirsə, onda kateqoriyalardan hər birinə münasibətdə istiqamətlərdən birini seçmək və ona ardıcıl əməl etmək lazımdır.

Mühüm mülahizələr hesabatın əhəmiyyətliliyi və məlumatların aqreqasiyalasdırılması ilə əlaqədar baş verir. Əhəmiyyətli maddələrdən hər biri maliyyə hesabatlarında ayrıca təqdim edilməlidir. Əhəmiyyətli olmayan məbləğlər aqreqasiyalasdırılmalıdır, onların ayrıca göstərilməsi mütləq deyildir. Bununla əlaqədar, yadda saxlamaq lazımdır ki, açıqlanmaması istifadəçilər tərəfindən qəbul olunan iqtisadi qərarlara təsir göstərə bilən informasiya əhəmiyyətlidir. Əhəmiyyətlik konkret situasiyada nəzərdən keçirilən maddənin həcmindən və məzmunundan asılıdır. Maddənin əhəmiyyətliliyi və onun hesabatdan çıxarılmasının mümkünlüyü haqda qərar qəbul edilərkən, onun məzmunu və həcmi eyni vaxtda nəzərdən keçirilməlidir. Vəziyyətdən asılı olaraq ya həcm, ya da məzmun həlledici ola bilər. Məsələn, qanunun pozulmasının cərimə ilə nəticələnən sübutu, hətta cərimənin həcmi az olsa belə, prinsip etibarilə əhəmiyyətlidir. Ancaq belə maddələri müəssisənin ümumi göstəricilərinə rəğmən nə qədər böyük olsalar belə, ümumiləşdirmək lazımdır.

Əhəmiyyətli aktivlərin və öhdəliklərin, eləcə də, gəlirlərin və məsrəflərin ayrıca əks etdirilməsi vacibdir. Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda, yaxud balans hesabatında qarşılıqlı əvəzetmələr, onlardan sövdələşmənin, yaxud hadisənin mahiyyətini əks etdirdiyi hallar istisna olunmaqla, istifadəçilərin aparılmış sövdələşmələrin mahiyyətini başa düşmək və gələcəkdə müəssisənin pul axınlarının hərəkətini qiymətləndirmək imkanına mənfi təsir göstərir. Maliyyə hesabatının digər Beynəlxalq standartı tərəfindən tələb olunan, yaxud icazə verilən hallar istisna olmaqla aktivlərin və öhdəliklərin qarşılıqlı əvəzlənməsinə yol vermək olmaz. Gəlirlər və məsrəflər üzrə maddələr yalnız aşağıdakı hallarda əvəzlənə bilər (32-35-ci paragraflar):

- (1) Əgər bunu maliyyə hesabatının Beynəlxalq standartı, yaxud interpretasiyası tələb edirsə, yaxud ona icazə verirsə.
- (2) Əgər bir sövdələşmə ilə, yaxud oxşar sövdələşmələr və hadisələrlə əlaqədar yaranmış gəlirlər, zərərlər və məsrəflər əhəmiyyətli deyildirsə. Belə məlumatları yuxarıda nəzərdən keçirilən prinsipi əldə rəhbər tutmaqla toplamaq lazımdır

¹ Bu interpretasiya MHBS 1-ə deyil, MHBS 8-ə aiddir. – Red. qeydi.

Tez-tez aktivlərin və öhdəliklərin, yaxud gəlirlərin və məsrəflərin qarşılıqlı əvəz edilməsinin, mühasibat uçotu mənasında debetin və kreditin kompensasiyası ilə eyni olmaması barədə anlaşılmazlıq yaranır. Məsələn, bir aktivin əldəedilməsi ilə bağlı daxilolmalar və ödənişlər əvəzlənə bilər və bu, MHBS 1-də nəzərdən keçirilən mənada qarşılıqlı əvəzlənmə deyildir.

Onu da qeyd etmək lazımdır ki, bəzi hallarda digər MHBS-lər qarşılıqlı əvəzlənməni tələb edir, yaxud ona icazə verir. Buna misal olaraq MHBS 11-i (bax: fəsil 15) göstərmək olar ki, ona əsasən «xərclər plus»kontrakt tipində zərərlər çıxılmaqla tanınmış mənfəətlər göndərilmiş hesablarla qarşılıqlı əvəzlənir, bunun da nəticəsində müştərilərdən çatası xalis məbləğ alınır.

Birmənalı göstərilir ki, nəticə etibarəilə, alınan informasiya əhəmiyyətli deyildirə, informasiyanın açıqlanması üzrə maliyyə hesabatının Beynəlxalq standartlarındakı konkret tələblərə əməl etməmək olar. Buradan belə çıxır ki, MHBS-in GAAP-na tam uyğunluq, əhəmiyyətli olmayan informasiyanın açıqlanması barədə onlarda qoyulan tələblər istisna olunmaqla, onlara əməl edilməsini nəzərdə tutur.

MHBS-1-in hesabatın verilməsinə həsr edilmiş bölməsi, müqayisə olunan məlumatların verilməsi barədə olan tələb ilə tamamlanır. Əgər Beynəlxalq standart tərəfindən digər hal nəzərdə tutulmayıbsa, onda maliyyə hesabatının bütün rəqəm məlumatları əvvəlki dövr üçün olan müvafiq məlumatlar ilə müqayisə olunmalıdır. Həmçinin, cari dövr üçün olan hesabat məlumatlarının başa düşülməsi üçün zəruri olan mətnli müqayisəli informasiya verilməlidir.

Əgər məlumatların maddələr üzrə verilməsi forması, yaxud onların təsnifatı dəyişdirilmişsə, onda müvafiq olaraq müqayisə edilən informasiyanı dəyişdirmək lazımdır. Yox, əgər müqayisə olunan informasiyanın dəyişdirilməsi məqsəduyğun deyildirsə, onda təsnifatın dəyişdirilməməsi səbəbini açıqlamaq və «məbləğlərin yeni təsnifatının aparıla biləcəyi şərtlə baş verə biləcək dəyişikliklər»i əks etdirmək zəruridir.

Məntiqə görə, beş və on il üçün olan icmal hesabatlarında da təsnifatı dəyişdirmək gərəkli olardı, amma MHBS 1-də bu barədə heç nə deyilmir¹.

Qeyd etmək zəruridir ki, əgər dəyişikliklər nəticəsində uçot siyasəti dəyişdirilsə, onda Dövr üzrə xalis mənfəət, yaxud zərər fundamental səhvlər və uçot siyasətindəki dəyişikliklər adlı MHBS 8-də nəzərdə tutulan proseduraları tətbiq etmək lazımdır (bax 23-cü fəsil)².

Artıq deyilidiyi kimi, MHBS 1-in qalan hissəsində maliyyə hesabatlarının strukturu və məzmunu nəzərdən keçirilir ki, onlar barədə də biz növbəti fəsildə danışacağıq.

¹ Keçmiş illərin maliyyə hesabatının dəyişdirilməsi məsələləri MHBS 1-lə deyil, 2003-cü ilin redaktəsi olan Uçot siyasətləri, mühasibat qiymətləndirilmələrindəki dəyişikliklər və səhvlər adlı MHBS 8-lə tənzimlənir – Red. qeydi.

² MHBS 8-in yeni redaktəsi başqa cür adlanır – bax: yuxarıya – Red.qeydi.

Qısa nəticələr

Bu fəslin əvvəlində ümumi şəkildə uçot nəzəriyyələrinin nəzəriyyəsi verilmişdi. Daha sonra Əsas prinsiplərin və MHBS 1-in müvafiq bölmələrinin təmsalında biz hesabatın hamı tərəfindən tanınan nəzəriyyəsinin necə yaradıldığını, həmçinin, də, bu sənədlərin, sözün elmi mənasında nəzəriyyədən uzaq olduğunu gördük.

Tapşırıqlar

1. Maliyyə hesabatı barəsində nəzəriyyələşmə mümkündürmü?
2. Tədqiqatlar və onların müsbət nəticələri – qanunvericilik fikrinin çıxış nöqtəsidir, amma bunun üçün təkcə tədqiqatlar kifayət deyildir. Bu müddəanı müzakirə edin.
3. MHBSŞ-nin Əsas prinsiplərindən indiki formada fayda varmı? Onları necə təkmilləşdirmək olar?
4. Maliyyə hesabatının standartları və rəqlamentləri davranma prinsiplərini müəyyən situasiyalarda formulə etməlidirlər. Bu müddəanı müzakirə edin.
5. Əsas prinsiplər üzrə bilikləri tətbiq edərək fəsil 1-ə olan tapşırıqdakı 9-cu suala daha bir kərə cavab verin. Sizin cavabınız dəyişdimi, yaxşılaşdımi? MHBS 1 üzrə bilikləriniz ona təsir etdimi?

DƏRC OLUNAN MALİYYƏ HESABATLARININ STRUKTURU

Bu fəslə öyrəndikdən sonra siz:

- Aİ-nin Dördüncü direktivinin hesabatın formatı qarşısında qoyduğu tələbləri təsvir etməyi və onlara əməl etməyi;
- MHBS 1-in hesabatın formatı və informasiyanın açıqlanması qarşısında qoyduğu tələbləri təsvir etməyi və onlara əməl etməyi;
- MHBS 1-də və Aİ-nin Dördüncü direktivində informasiyanın açıqlanması qarşısında qoyulan tələblərin adekvatlığını müzakirə etməyi, onların mümkün dəyişikliklərini təklif etməyi və qiymətləndirməyi bacaracaqsınız.

Giriş

Sonuncu onillikdə dərc olunan maliyyə hesabatlarının nəinki məzmununu tənzimləmək, eləcə də, həmin məzmunun təqdim ediləcəyi formatı təsbit etmək meyli güclənmişdir. İkinci fəsildən yəqin sizə aydın oldu ki, müxtəlif ölkələrdə bu baxımdan müxtəlif ənənələr mövcud olmuşdur. Mərkəzi Avropa ölkələrində, Böyük Britaniyanın və ABŞ-ın təsiri altında olan dünyanın digər regionlarına nisbətən daha ciddi qaydalar fəaliyyət göstərirdi.

Milli üst səviyyəsində dərc olunan maliyyə hesabatlarının strukturuna və məzmununa iki sənəd təsir göstərmişdir. Əvvəlcə, həmin qaydaları daha ətraflı rəqləmətləşdirən Avropa İttifaqının Dördüncü direktivi meydana gəldi. Təbii ki, bu yalnız Aİ-yə daxil olan iştirakçı dövlətlərə və ona daxil olmağa cəhd göstərən ölkələrə şamil edilir. MHBS 1 – *Maliyyə hesabatının təqdim olunması* – indiki görünüşdə

sonradan, 2003-cü ildə meydana gəlmişdir. Bu, daha ümumiləşdirici sənəddir və tezliklə daha geniş tətbiq olunacaqdır.

Həmin sənədlərdə qoyulmuş tələblər bu fəsildə xronoloji ardıcılıqla deyil, məntiqi ardıcılıqla işıqlandırılmışdır. Daha çox ümumiləşdirici xarakter daşıyan və daha çox ölkələrdə yayılan kimi, MHBS 1-in tələbləri, hər bir fəslin əvvəlində verilir, bunun ardınca Avropa İttifaqının Dördüncü direktivi barədə mülahizələr gəlir.

MHBS 1 tələb edir ki, Beynəlxalq standartlara uyğun gələn maliyyə hesabatlarını, həmin dərc etdirilən sənədə daxil olunan digər informasiyadan açıq-aşkar fərqləndirmək mümkün olsun. Rəqəm məlumatlarını, tərkib hissələrini və müxtəlif səhifələri aydın təsvir etmək lazımdır. Maliyyə hesabatlarını ildə bir dəfədən az olmayaraq, adətən, 12 ay müddəti üçün təqdim etmək lazımdır, qaydalardan hər bir istisna (məsələn, bir müəssisənin digəri tərəfindən satın alınması nəticəsində hesabat tarixinin dəyişilməsi) isə izah olunmalıdır. MHBS 1-də deyilir ki, müəssisə auditorlar tərəfindən yoxlanılmış maliyyə hesabatlarını balans hesabatının tərtib olunduğu tarixdən keçən altı ay ərzində dərc etdirmək imkanına malik olmalıdır. Aydındır ki, belə traktovka nəzərdə tutur ki, müəssisədən hesabatların belə müddətlərdə təqdim olunması rəsmən tələb edilmir, ancaq gözlənilir, təcrübədə isə altı ay - qeyri-adi dərəcədə davamlı müddətdir. Normal müddət kimi 3-4 ayı qəbul etmək lazımdır.

Balans hesabatları

Avropada təşəkkül tapmış ənənələrə görə (və hələlik MHBS 1-ə daxil olmamış Dördüncü direktivlərin tələblərinə görə) balans hesabatının özündə dövriyyə və dövriyyədənənar (uzunmüddətli) aktivlər, habelə cari və uzunmüddətli öhdəliklər ayrıca göstərilməlidir. Əgər müəssisə belə təhlil aparma qərarına gəlsə, aktiv və öhdəlikləri onların likvidliyi qaydasında təqdim etmək lazımdır, hərçənd ki, MHBS 1 ən likvidli olanlardan, yaxud əksinə, başlamağın lazım olduğunu müəyyən etmir. Məsələn, Avropa praktikasına görə (həm də Dördüncü direktivin tələblərinə görə) aktivlərin siyahısı «Pul vəsaitləri» maddəsi ilə tamamlanmalıdır, halbuki, ABŞ-da, Yaponiyada və Avstraliyada o, həmin maddə ilə başlayır. Hansı metodun tətbiq edilməsindən asılı olmayaraq, müəssisə hər bir maddə üzrə hesabat dövründən kənar alınacaq, yaxud sərf olunacaq həmin məbləğləri açıqlamalıdır.

Əgər, adətən, olduğu kimi dövriyyə dövriyyədənənar aktivlərə və öhdəliklərə təsnifat tətbiq edilsə, onların arasındakı fərqlər MHBS-in GAAP-ları ilə müəyyən edilir. MHBS 1-də əvvəlcə dövriyyə aktivlərinin tərfi verilir.

Aktiv o zaman dövriyyə aktivini hesab olunur ki, əgər (paraqraf 57):

- (a) şirkətin normal əməliyyat tsiklinin gedişində onu satmaq, yaxud istifadə etmək nəzərdə tutulur; yaxud
- (b) əsasən ticarət məqsədləri üçün əldə edilmişdir, yaxud hesabat tarixindən keçən on iki ay ərzində onun satılması nəzərdə tutulur;
- (c) istifadəsində məhdudiyyət olmayan pul vəsaitləri, yaxud onların ekvivalentləri formasında mövcuddur.

Bütün digər aktivləri qeyri-dövriyyə aktivləri hesab etmək lazımdır.

Dövriyyə aktivlərinə verilmiş bu tərif dərin diqqət tələb edir. Aktivin dövriyyə aktivini hesab olunması üçün onun üç şərtədən birinə cavab verməsi kifayətdir. Yəni, əgər müəssisədə 2-i illik əməliyyat tsiklinə malik olan aktiv birinci şərtə cavab

verirsə, onda bu dövryyə aktividir, hətta əgər onun 12 ay ərzində satılması gözlənilməsə belə. Digər tərəfdən, ikinci şərt zamanı, əgər onun balans hesabatı tarixindən keçən 12 ay ərzində satılacağı gözlənilirsə, onda həmin aktiv yalnız o halda dövryyə aktivini hesab oluna bilər ki, o, əsasən, ticarət məqsədləri üçün və az müddətə saxlanılmış olur.

Baxmayaraq ki, mətn istənilən səviyyədə aydın deyildir, dövryyədənəknar aktiv, əgər o, əsasən, ticarət məqsədləri üçün saxlanılırsa, özünün bütün ömür müddəti ərzində dövryyədənəknar kimi qalır. O, yalnız ona görə dövryyə aktivini olmur ki, 12 aydan az müddətdə onun satılacağı gözlənilir. MHBSS-nin tərifinə görə qeyri-ticarət fəaliyyətindən olan uzunmüddətli debitor borcunun cari hissəsi də dövryyə aktivini sayılır.

Öhdəliklərin müəssisənin hesabatlarında təsnifatı aktivlərin təsnifatına oxşardır. Öhdəlik qısamüddətli hesab olunur, əgər onu (paraqraf 60):

- (a) şirkətin əməliyyat tsiklinin normal gedişində icra etmək nəzərdə tutulursa yaxud;
- (b) hesabat tarixindən sonrakı 12 ay ərzində icra olunmalıdır.

Sair öhdəlikləri dövryyədənəknar hesab etmək lazımdır.

Bu halda, həmçinin, kifayətdir ki, öhdəlik kriteriyalardan birinə uyğun gəlsin, yəni, uzun əməliyyat tsiklinə malik müəssisədə qısamüddətli öhdəliklərə ödənilməsi 12 aydan sonra gözlənilən öhdəliklər aid edilə bilər. Əksər hallarda dövryyə öhdəliklərinə uzunmüddətli faizli öhdəliklərin cari (12 ay müddətində) hissələrini aid edirlər. Lakin əgər, uzunmüddətli faizli öhdəliklər 12 ay müddətində ödənilməli olsa belə və əgər aşağıda sadalanan bütün hallar varsa, müəssisə onları dövryyədənəknar öhdəliklərə aid etməlidir:

- (a) öhdəliklərin icrasının ilk müddəti on iki ayı ötmüşdür;
- (b) şirkət öhdəliyi uzunmüddətli əsasda yenidən maliyyələşdirməyi nəzərdə tutur;
- (c) bu niyyət maliyyə hesabatı buraxılışa təsdiqolunana qədər bağlanmış yenidən maliyyələşdirmə, yaxud tədiyyələrin qrafikinə dəyişdirilməsi müqaviləsi ilə möhkəmləndirilir.

Bu şəkildə dövryyə öhdəliklərindən çıxılan istənilən öhdəliyin məbləği, həmçinin, belə yenidən təsnifata bəraət qazandıran informasiya, balans hesabatına qeydlərdə açıqlanmalıdır.

Borc alan müəyyən fəaliyyətlər göstərmədiyi hallarda (məsələn, xüsusi və borc kapitalı arasındakı nisbəti maksimum səviyyədə saxlamadıqda), borc haqqında saziş, çox zaman öhdəliklərin tələb üzrə ödənilməsini nəzərdə tutur. Əgər bu baş verirsə, onda MHBS GAAP-larına uyğun olaraq belə öhdəliklər qaydaya görə dərhal dövryyə öhdəlikləri sırasına keçirilir. Lakin, əgər (a) kreditor borcun maliyyə hesabatı təsdiq olunanadək qaytarılmasını tələb etməməyə razılaşsın və (b) balans hesabatı tarixindən keçən 12 ay ərzində digər pozuntuların baş verməsi ehtimalı çox azdırsa, o, əvvəlki kimi dövryyədənəknar kimi göstərilə bilər.

Balans hesabatında (izahedici qeydlərdə deyil) özlüyündə ayrıca sətirlər şəklində aşağıdakı məbləğlər göstərilməlidir:

1. Əsas vəsaitlər.
2. Qeyri-maddi aktivlər.
3. Maliyyə aktivləri (4, 6 və 7-ci maddələrdə göstərilən məbləğlər istisna olunmaqla).
4. Payla iştirak metodu üzrə uçota alınan investisiyalar.
5. Ehtiyatlar.
6. Ticarət və digər debitor borcları.
7. Pul vəsaitləri və onların ekvivalentləri.
8. Ticarət və digər kreditör borcları.
9. *Mənfəətdən vergilər* adlı MHBS 12-yə (bax: fəsil 19) uyğun olaraq vergi öhdəlikləri və tələblər.
10. Ehtiyatlar.
11. Faiz ödənişləri daxil olmaqla uzunmüddətli öhdəliklər.
12. Azlıqların payı.
13. Buraxılan kapital və fondlar.

Əhəmiyyətlik haqda əvvəllər verilən mülahizələrin məntiqinə görə, həmin məbləğlər ayrıca sətirlərlə yalnız o halda göstərməlidir ki, onlar əhəmiyyətli olsun.

Bu siyahıda minimal tələblər göstərilmişdir. Balans hesabatında, əgər bu Beynəlxalq standart tərəfindən tələb olunarsa, yaxud əgər bu müəssisənin maliyyə vəziyyəti barədə obyektiv informasiya verilmək baxımından diktə olunmuşsa, ayrıca sətirlərlə, həmçinin, maddələr, başlıqlar və aralıq məbləğlər göstərməlidir. İnformasiyanın ayrıca sətirdə verilməsinin birinci səbəbi obyektivdir və informasiyanın əhəmiyyətliliyi haqda mülahizə istisna olunmaqla, digər mülahizələrə yol vermir. İkinci səbəb isə – informasiyanın obyektiv verilməsi haqqında öz təbiətinə görə subyektivdir.

MHBS 1-də deyilir ki, aktivlərin müxtəlif tiplərinin qiymətləndirilməsi üçün müxtəlif ilkin bazaların tətbiqi, onların mənşəyindəki və funksional təyinatındakı fərqlərin olmasını nəzərdə tutur, buna görə də, onlar ayrıca sətirlərdə göstərməlidir. Məsələn kimi əsas vəsaitlərin müəyyən tiplərinin maya dəyəri ilə, digərlərinin isə – Əsas vəsaitlər adlı MHBS 16-ya (bax: fəsil 12) uyğun olaraq yenidənqiymətləndirmə dəyərilə qiymətləndirilməsi göstərilir.

Bu təklif, yaxud ən azı göstərilən misal bizə qeyri-məntiqi görünür. Müxtəlif əsas vəsait obyektlərinin müxtəlif qiymətləndirmə əsasında qeydiyyatı, heç də, onların öz mənşəyinə və funksiyalarına görə fərqləndiklərini nəzərdə tutmur. Belə informasiyanın izahat vərəqində qeydlərdə əlavə açıqlanması tələb oluna bilər, ancaq bu haqda biz aşağıda danışacağıq. Digər misal – əsas vəsaitlərə investisiyalar üçün icazə verilmiş müxtəlif qiymətləndirmələr daha məntiqi görünür (bax: fəsil 19), çünki, bu halda mülkiyyətin funksional təyinatı onların hesabatda əks etdirilməsi üsuluna təsir göstərə bilər.

Üçüncü kateqoriyadan olan informasiya həm balans hesabatının özündə, həm də izahat vərəqində açıqlana bilər. Hesabatın yarım bölmələri müəssisənin fəaliyyətinə uyğun olmalıdır. Maddələrdən hər biri zəruri hallarda onun təbiətindən asılı olaraq yarım bölmələrə ayrılmalıdır, ana, törəmə, yaxud assosiasiyalı müəssisələrə ödəniləsi, yaxud onlardan alınası məbləğlər isə ayrılıqda göstərməlidir.

Balans hesabatının, yaxud izahat vərəqinin yarım bölmələrində detallaşdırma dərəcəsi maliyyə hesabatının Beynəlxalq standartlarının tələblərindən, həmçinin, aktivlərin mənşəyindən, funksional təyinatından və məbləğlərindən asılıdır. Bəzi

hallarda belə tələblər digər Beynəlxalq standartlar tərəfindən (həmişə əhəmiyyətlikdən asılı olaraq) qoyulur. Sezilən aktivlər siniflərə, məsələn, «*Əsas vəsaitlər*» adlı MHBS 16-ya uyğun olaraq (bax: fəsil 12), ehtiyatlar isə «*Ehtiyatlar*» adlı MHBS 2-yə (bax: fəsil 15) uyğun olaraq bölünür. Digər normaların tətbiqi daha subyektivdir.

Səhmdar kapitala aid informasiyanın ətraflı açıqlanması balans hesabatında, yaxud izahat vərəqində, 76-cı paraqrafda işıqlandırılmış tələblərə uyğun surətdə verilir. Aşağıdakı informasiyanı təqdim etmək zəruridir:

1. Səhmdar kapitalın hər bir sinfi üçün:
 - (a) buraxılışına icazə verilmiş səhmlərin sayını;
 - (b) buraxılmış və tam ödənilmiş səhmlərin, həmçinin, buraxılmış ancaq tam ödənilməmiş səhmlərin sayını;
 - (c) səhmin nominal dəyərini, yaxud səhmlərin nominal dəyərinin olmamasını göstərmək;
 - (d) ilin əvvəlinə və axırına tədavüldə olan səhmlərin miqdarının üzləşdirilməsi;
 - (e) müvafiq siniflərlə əlaqədar olan hüquqlar, imtiyazlar və məhdudiyyətlər, o cümlədən, dividendlərin bölüşdürülməsinə və kapitalın ödənilməsinə qoyulan məhdudiyyətlər;
 - (f) şirkətin özünə, yaxud onun törəmə, yaxud assosiasiyalı şirkətlərinə mənsub olan səhmləri;
 - (g) opsiya, yaxud satış müqaviləsi üzrə şərtlər və məbləğ də daxil olmaqla, buraxılış üçün ehtiyatda saxlanılan səhmlər;
2. Sahibkarların kapitalı çərçivəsində hər bir fondun xarakteri və məqsədinin təsviri.
3. Dividendlər təklif edilmiş, amma ödəniş üçün rəsmən təsdiq edilməmiş olduğu zaman öhdəliklərə daxil edilən (yaxud, daxil edilməyən) məbləğ göstərilir; və
4. İmtiyazlı kumulyativ səhmlər üzrə tanınmamış istənilən dividendlərin məbləği.

Səhmdar kapitalı (məsələn, yoldaşlıq) olmayan müəssisələr kapitalın tərkibini və hərəkətini açıqlayan belə informasiya təqdim etməlidirlər.

2005-ci il yanvar ayının 1-dən sonra başlanan hesabat dövrləri üçün qüvvəyə minmiş *Hesabat tarixindən sonra baş vermiş hadisələr*¹ adlı yenidən baxılmış MHBS 10-un 13-cü paraqafına münasibətdə deyilir ki, ödənilməsi təklif olunan, lakin rəsmi surətdə təsdiq edilməyən dividendlər öhdəliklər deyildir. Buna görə də, standart tələb edir ki, onların məbləği öhdəlik kimi tanınmasın (bax: fəsil 23).

Dördüncü direktivdə balans hesabatına tələblər daha ətraflı detallandırılmışdır. Tələb olunur ki, Avropa İttifaqının bütün iştirakçı – dövlətlərində məcburi qaydada direktivin 9-cu və 10-cu maddələrində verilən formatlardan biri tətbiq edilsin. Cədvəl 9.1-də əks olunmuş 9-cu maddə - üfüqi formatdır, burada Avropada bütünlükdə qəbul olunduğu kimi debet maddələri kredit maddələrinin qarşısında yerləşdirilir. Cədvəl 9.2-də əks olunmuş 10-cu maddə - Böyük Britaniya üçün ənənəvi sayılan şaquli formatdır. Şirkətlərdən direktivlə müəyyən olunmuş maddələrin qaydasına əməl edilməsi tələb olunur, ancaq ərəb rəqəmləri ilə nömrələnmiş maddələri birləşdirmək, yaxud izahat vərəqəsinə keçirmək olar.

Avropa İttifaqının iştirakçı – dövlətlərinin həcmi milli qanunvericilik tərəfindən müəyyən edilmiş və vəziyyətlərdən asılı olaraq dəyişdirilən səviyyəni aşmayan şirkətlərə ixtisar olunan hesabatlar hazırlamağa icazə verilə bilər. Balans he-

¹ Red. 2003 il dekabr. – Red. qeydi.

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

sabatlarına münasibətdə bu, o deməkdir ki, cədvəl 9.1 və 9.2-də yalnız hərflərlə və rum rəqəmləri ilə qeyd olunan sətirləri doldurmaq lazımdır.

Cədvəl 9.1. Dördüncü direktivə uyğun olaraq balans hesabatının üfüqi formatı

Aktivlər	
A	Abunə yazılmış ödənilməmiş səhmdar kapital
B	Formalaşma üzrə məsrəflər
C	Dövriyyədənəknar aktivlər
I	<i>Qeyri-maddi aktivləri</i>
	1. Elmi-tədqiqat və layihə-konstruktor işlərinə xərclər
	2. Konsessiyalar, lisenziyalar, patentlər, ticarət markaları, oxşar hüquqlar və aktivlər
	3. Qudvill, qiymətləndirilə biləcəyi ölçüdə
	4. Hesablar üzrə tədiyyələr
II	<i>Maddi aktivlər</i>
	1. Torpaq və daşınmaz əmlak
	2. İstehsalat avadanlığı və maşınlar
	3. Sair ləvazimatlar, alətlər və dəzgahlar
	4. Hesablar üzrə tədiyyələr və tamamlanmamış kapital qoyuluşları
III	<i>Maliyyə aktivləri</i>
	1. Affiliyalaşmış şirkətlərin səhmlərinə qoyuluşlar
	2. Affiliyalaşmış şirkətlərə borclar
	3. Payla iştirak
	4. Şirkətin payla iştirak etdiyi müəssisələrə olan borcları
	5. Dövriyyədənəknar aktivlər formasında investisiyalar
	6. Sair borclar
	7. Xüsusi səhmlər
D	Dövriyyə aktivləri
I	<i>Ehtiyatlar</i>
	1. Xammal və sərf edilən materiallar
	2. Bitməmiş istehsal
	3. Hazır məhsullar və satılmaq üçün mallar
	4. Hesablar üzrə tədiyyələr
II	<i>Debitorlar</i>
	(Alınması bir ildən çox müddətdən sonra gözlənilən məbləğlər hər bir maddə üzrə ayrıca göstərilməlidir)
	1. Ticarət debitorları
	2. Affiliyalaşmış müəssisələrdən çatası məbləğ
	3. Şirkətin payla iştirak etdiyi müəssisələrdən ona çatası məbləğlər
	4. Sair debitorlar
	5. Buraxılmış, ancaq ödənilməmiş səhmlər
	6. Qabaqcadan ödənişlər və hesablanmış gəlirlər
III	<i>İnvestisiyalar</i>
	1. Affiliyalaşmış müəssisələrin səhmləri
	2. Xüsusi səhmlər
	3. Sair investisiyalar
IV	<i>Hesablaşma hesabında və kassada olan pul vəsaitləri</i>
E	Qabaqcadan ödənişlər və hesablanmış gəlirlər
F	Maliyyə ili ərzində zərər
Öhdəliklər	
A	Kapital və fondlar
I	<i>Səhmdar kapital</i>
II	<i>Mükafatlı səhmlər</i>
III	<i>Yenidənqiymətləndirmə ehtiyatı</i>

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

IV *Ehtiyatlar və fondlar*

1. Qanunvericiliyin tələbi ilə yaradılan ehtiyat
2. Xüsusi səhmlərə ehtiyat
3. Şirkətin nizamnaməsinə uyğun olaraq yaradılan ehtiyatlar
4. Sair ehtiyatlar

V *Ötən dövrlərin mənfəəti, yaxud zərəri*

VI *Cari maliyyə ili üçün mənfəət, yaxud zərər*

B Öhdəliklər və xərclər üzrə ehtiyatlar

1. Pensiya və oxşar ehtiyatlar
2. Vergilərin ödənilməsinə ehtiyat
3. Sair ehtiyatlar

C Kreditorlar

(Ödənilməsi il ərzində gözlənilən məbləğlər, ödənilməsi bir ildən gec müddətdə gözlənilən məbləğlər ayrılıqda və maddələrə bölünməklə göstərilməlidir, həmçinin, bu maddələrin məbləği də göstərilməlidir)

1. Təminatlı borclar. Konvertasiyaolunan borclar ayrıca göstərilir
2. Kredit idarələrinə olan borcların məbləği
3. Sifarişlər üzrə hesaba alınan tədiyyələr. Ehtiyatların azalması kimi ayrıca göstərilir
4. Ticarət kreditorları
5. Ödəniləsi köçürmə vekselləri
6. Affiliyalaşmış müəssisələrə olan borcların məbləği
7. Şirkətin payla iştirak etdiyi müəssisəyə olan borcunun məbləği
8. Vergilər və sosial sığorta üzrə ödənişlər də daxil edilməklə sair kreditor borcları
9. Hesablamalar və təxirə salınmış mənfəət

D Hesablanmış və təxirə salınmış mənfəət

E Maliyyə ili üçün mənfəət

Cədvəl 9.2. Dördüncü direktivə uyğun olaraq balans hesabatının şaquli formatı

A Abunə yazılmış ödənilməmiş səhmdar kapital

B Formalaşma üzrə xərclər

C Dövriyyədənəkar aktivlər

I Qeyri-maddi aktivlər

1. Elmi-tədqiqat və təcrübə-konstruktor işlərinə xərclər
2. Konsessiyalar, lisenziyalar, patentlər, ticarət markaları, oxşar hüquqlar və aktivlər
3. Qudvill, qiymətləndirilə biləcəyi ölçüdə
4. Hesablar üzrə tədiyyələr

II Maddi aktivlər

1. Torpaq və daşınmaz əmlak
2. İstehsalat avadanlığı və maşınlar
3. Sair ləvazimatlar, alətlər və dəzgahlar
4. Hesablar üzrə tədiyyələr və tamamlanmamış əsaslı tikinti

III Maliyyə aktivləri

1. Affiliyalaşmış şirkətlərin səhmləri
2. Affiliyalaşmış şirkətlərə olan borclar
3. Payla iştirak
4. Şirkətin payla iştirak etdiyi müəssisələrə olan borcları
5. Dövriyyədənəkar aktivlər formasında investisiyalar
6. Sair borclar
7. Xüsusi səhmlər

D	Dövriyyə aktivləri
I	<i>Ehtiyatlar</i> 1. Xammal və sərf edilən materiallar 2. Bitməmiş istehsal 3. Hazır məhsullar və satılmaq üçün mallar 4. Hesablar üzrə tədiyyələr
II	<i>Debitorlar</i> (Alınması bir ildən çox müddətdən sonra gözlənilən məbləğlər hər bir maddə üzrə ayrıca göstərməlidir) 1. Ticarət debitorları 2. Affiliyalaşmış müəssisələrdən çatası məbləğlər 3. Şirkətin payla iştirak etdiyi müəssisələrdən ona çatası məbləğ 4. Sair debitorlar 5. Buraxılmış, ancaq ödənilməmiş səhmlər 6. Qabaqcadan ödənişlər və hesablanmış gəlir
III	<i>İnvestisiyalar</i> 1. Affiliyalaşmış müəssisələrin səhmləri 2. Xüsusi səhmlər 3. Sair investisiyalar
IV	<i>Hesablama hesabında və kassada olan pul vəsaitləri</i>
E	Qabaqcadan ödənişlər və hesablanmış gəlir
F	Kreditorlar: bir il ərzində ödəniləsi məbləğlər 1. Təminatlı borclar. Konvertasiyaolunan borclar ayrıca göstərilir 2. Kredit idarələrinə olan borcların məbləği 3. Sifarişlər üzrə hesaba alınan tədiyyələr. Ehtiyatların azalması kimi ayrıca göstərilir 4. Ticarət kreditorları 5. Ödəniləsi köçürmə vekselləri 6. Affiliyalaşmış müəssisələrə olan borcların məbləği 7. Şirkətin payla iştirak etdiyi müəssisəyə olan borcunun məbləği 8. Vergilər və sosial sığorta üzrə ödənişlər də daxil edilməklə sair kreditor borcları 9. Hesablamalar və təxirə salınmış mənfəət
G	Xalis cari aktivlər/öhdəliklər
H	Cari öhdəliklər çıxılmaqla aktivlərin cəmi
I	Kreditorlar: bir ildən gec müddətdə ödəniləsi məbləğlər 1. Təminatlı borclar. Konvertasiya olunan borclar ayrıca göstərilir 2. Kredit idarələrinə olan borcların məbləği 3. Sifarişlər üzrə hesaba alınan tədiyyələr. Ehtiyatların azalması kimi ayrıca göstərilir 4. Ticarət kreditorları 5. Ödəniləsi köçürmə vekselləri 6. Affiliyalaşmış müəssisələrə olan borcların məbləğləri 7. Şirkətin payla iştirak etdiyi müəssisəyə olan borcunun məbləğləri 8. Vergilər və sosial sığorta üzrə ödənişlər də daxil edilməklə sair kreditor borcları 9. Hesablamalar və təxirə salınmış mənfəət
J	Öhdəliklər və məsrəflər üzrə ehtiyatlar 1. Pensiya və ona oxşar ehtiyatlar 2. Vergilərin ödənilməsi üzrə ehtiyatlar 3. Sair ehtiyatlar
K	Hesablamalar və təxirə salınmış mənfəət

L	Kapital və ehtiyatlar (fondlar)
I	<i>Abunə yazılmış səhmdar kapitalı</i>
II	<i>Mükafatlı səhmlər</i>
III	<i>Yenidənqiymətləndirmə ehtiyatı</i>
IV	<i>Ehtiyatlar və fondlar</i>
	1. Qanunvericiliyin tələbi ilə yaradılan ehtiyat
	2. Xüsusi səhmlərə ehtiyat
	3. Şirkətin nizamnaməsinə uyğun olaraq yaradılan ehtiyatlar
	4. Sair ehtiyatlar
V	<i>Ötən dövrlərin mənfəəti və zərəri</i>
VI	<i>Cari maliyyə ili üçün mənfəət və zərər</i>

Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatlar

Balans hesabatında olduğu kimi, MHBS 1-ə uyğun olaraq mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda müəyyən informasiya hesabatın özündə olmalıdır, digər informasiya isə müəssisənin seçimindən asılı olaraq, həm hesabatda, həm də izahat vərəqəsində göstərilə bilər. Hesabatın özündə minimum kimi aşağıdakı məbləğlər ayrıca satırlarda göstərməlidir:¹.

1. Satışdan pul gəliri
2. Maliyyələşdirmə xərcləri
3. Payla iştirak metodu ilə hesablanmış mənfəət və zərərlərin assosiasiyalı və birgə müəssisələrdə payı
4. Dayandırılan fəaliyyət üzrə təsərrüfatdançıxan aktivlər, yaxud öhdəliklər üzrə vergi qoymaya qədər tanınmış mənfəət, yaxud zərər
5. Vergiyə çəkilən məsrəflər
6. Dövr üzrə xalis mənfəət, yaxud zərər.

Əgər bunu maliyyə hesabatının Beynəlxalq standartları tələb edirsə, yaxud əgər bu müəssisənin maliyyə nəticələrinin obyektiv təqdim edilməsi üçün zəruridirsə, əlavə maddələr ayrıca satırlarda göstərməlidir. MHBS 33 (*Səhmə düşən mənfəət*) tələb edir ki, səhmə düşən mənfəət haqda məlumatlar hesabatın özündə göstərilsin (bax: fəsil 23).

MHBS 1-də birmənalı şəkildə etiraf edilir ki, əhəmiyyətlikdən və müəssisədəki əməliyyatların təbiətindən asılı olaraq yuxarıda gətirilən siyahıya əlavə ola bilər, o qısaldıla, yaxud dəyişdirilə bilər.

«Əgər bu nəticələrin elementlərini izah etmək zəruridirsə», maddələrin qaydası dəyişdirilə bilər (bu da aydındır ki, çox təsadüfi hallarda tələb oluna bilər).

Əlavə informasiyanın açıqlanması haqda tələblər geniş şəkildə və ümumi əlamətlərlə aparılır. Müəssisə mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın özündə nəyin məcburi deyil, ancaq üstün olduğunu, yaxud izahat vərəqəsində məsrəfləri mənşəyinə və funksional təyinatına görə bölməklə onların təhlilini göstərməlidir. Mənşəyə və funksional təyinatına görə təsnifatın necə görünməsinə, Dördüncü direktivin mənfəət və zərərlər haqqında hesabat qarşısında qoyduğu tələblərdən bilmək olar.

¹ Paraqraf 81 – 2003-cü ilin dekabr ayının redaktəsi. – Red. qeydi.

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Direktivin 23-26 maddələrində hesabatın dörd mümkün formatı gətirilir ki, Avropa İttifaqının iştirakçı – dövlətləri onlardan birini yaxud bir neçəsini seçə bilər.

Cədvəl 9.3. Mənşə üzrə bölgü ilə mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın şaquli formatı

<i>Maddə</i>	<i>Təsviri</i>
1	Xalis satış
2	Ehtiyatlarda və bitməmiş istehsalda dəyişiklik
3	Müəssisənin öz xüsusi maraqları üçün yerinə yetirilən kapitallaşdırılan işlər
4	Sair əməliyyat gəlirləri
5	a) Xammal və məsrəf materialları b) Sair kənar xərclər
6	Heyətin saxlanılmasının dəyəri a) Əməkhaqqı b) Sosial təminatla çəkilən xərclər. Pensiya təminatına çəkilən xərclər ayrıca göstərilir
7	a) Maddi və qeyri-maddi aktivlərin formalaşmasına çəkilən xərclərin yenidənqiymətləndirilməsi məbləği b) Dövriyyə aktivlərinin, onların həmin müəssisə üçün adi yenidənqiymətləndirmə məbləğini aşan həcmdə yenidənqiymətləndirmə məbləği
8	Sair əməliyyat xərcləri
9	Digər müəssisələrdə iştirakdan olan mənfəət. Affiliyalaşmış müəssisələrdə iştirakdan alınan mənfəət ayrıca göstərilir
10	Dövriyyədən kənar aktivlərin bir hissəsi olan sair investisiyalardan və borclardan olan mənfəət. Affiliyalaşmış müəssisədə iştirakdan alınan mənfəət ayrıca göstərilir
11	Çatası sair faiz ödənişləri və buna oxşar mənfəət. Affiliyalaşmış müəssisələrdə iştirakdan alınan mənfəət ayrıca göstərilir
12	Maliyyə aktivlərinin və investisiyalarının dövriyyə aktivləri formasında yenidənqiymətləndirilməsi məbləği
13	Faizlər üzrə ödənişlər və oxşar ödənişlər. Affiliyalaşmış müəssisələrdə iştirakdan alınan mənfəət ayrıca göstərilir
14	Adi fəaliyyət üzrə mənfəət vergisi, yaxud zərər
15	Vergiqoymadan sonra adi fəaliyyətdən olan mənfəət yaxud zərər
16	Fövqəladə gəlirlər
17	Fövqəladə məsrəflər
18	Fövqəladə vəziyyətlərdən mənfəət, yaxud zərər
19	Fövqəladə vəziyyətlər üzrə mənfəət vergisi, yaxud zərər
20	Yuxarıda göstərilməyən digər vergilər
21	Cari maliyyə ili üçün mənfəət, yaxud zərər

Həmin dörd formatda təhlilin, məlumatların üfüqi, yaxud şaquli yerləşdirilməsi ilə əlaqələndirilməklə ya mənşə, ya da funksional təyinat üzrə verilməsinin zəruriliyi nəzərdə tutulmuşdur. Cədvəl 9.3-də məsarif maddələri mənşə üzrə təsnifləşdirilmişdir, məsələn, heyətin saxlanılmasının dəyəri burada ayrıca sətirdə göstərilmişdir. Cədvəl 9.4-də təsnifat funksional təyinatı üzrə verilmişdir. Burada heyətin saxlanılmasının dəyəri məbləğlə göstərilməmiş, əməkdaşların fəaliyyəti ilə əlaqədar müxtəlif maddələr üzrə bölünmüşdür, məsələn, satışlar şöbəsi, yaxud administrasiya.

9.3 və 9.4 cədvəllərində verilən formatlar şaqulidir, gəlirlər (kreditlər) plus işarəsilə, xərclər (debitlər) isə minus işarəsilə yazılır. Bununla belə, mənfəət və zərərlər haqqında hesabat hazırlanarkən direktiv üfüqi ikili yazılışdan istifadə

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

etməyə imkan verir. Cədvəl 9.5-də mənşə üzrə bölgü aparmaqla, üfüqi format variantı yenidən işlənmişdir (9.3-cü cədvəl).

Cədvəl 9.4. Funksional təyinat üzrə bölgü ilə mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın şaquli formatı

<i>Maddə</i>	
1	Xalis satış
2	Satışın maya dəyəri (yenidənqiymətləndirilmə nəzərə alınmaqla)
3	Ümumi mənfəət, yaxud zərər
4	Kommersiya xərcləri (yenidənqiymətləndirilmə nəzərə alınmaqla)
5	İnzibati xərclər (yenidənqiymətləndirilmə nəzərə alınmaqla)
6	Sair əməliyyat gəlirləri
7	İştirakdan mənfəət. Affiliyasılaşmış müəssisələrdə iştirakdan alınan mənfəət ayrıca göstərilir
8	Dövriyyədənəknar aktivlərin bir hissəsi sayılan sair investisiyalardan və borclardan mənfəət. Affiliyasılaşmış müəssisələrdə iştirakdan alınan mənfəət ayrıca göstərilir
9	Çatası digər faiz ödənişləri və oxşar mənfəət. Affiliyasılaşmış müəssisələrdə iştirakdan alınan mənfəət ayrıca göstərilir.
10	Maliyyə aktivlərinin və investisiyalarının dövriyyə aktivləri formasında yenidənqiymətləndirilməsi məbləği
11	Faizlər üzrə borclar və oxşar ödənişlər. Affiliyasılaşmış müəssisələrdə iştirakdan alınan mənfəət ayrıca göstərilir.
12	Adi fəaliyyətdən mənfəət vergisi, yaxud zərər
13	Vergiqoymadan sonra adi fəaliyyətdən mənfəət, yaxud zərər
14	Fövqəladə gəlirlər
15	Fövqəladə məsrəflər
16	Fövqəladə vəziyyətlərdən mənfəət, yaxud zərər
17	Fövqəladə vəziyyətlər üzrə mənfəət vergisi, yaxud zərər
18	Yuxarıda göstərilməyən sair vergilər
19	Maliyyə ili üçün mənfəət, yaxud zərər

Cədvəl 9.5. Mənşə üzrə təsnifatla mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın üfüqi formatı

Maddələrin təsviri	
A	Məsrəflər
1	Hazır məhsul ehtiyatlarının və bitməmiş istehsalın azalması
2	(a) Xammal və məsrəf materialları (b) Sair kənar məsrəflər
3	Həyətin saxlanılmasına çəkilən məsrəflər (a) Əməkhaqqı (b) Sosial sığortaya çəkilən xərclər, pensiya təminatına çəkilən xərclər ayrıca göstərilir.
4	(a) Məsrəflərin, maddi və qeyri-maddi aktivlərin yenidənqiymətləndirilməsi (b) Dövriyyə aktivlərinin, onların həmin müəssisə üçün adi yenidənqiymətləndirmə məbləğini aşan həcmdə yenidənqiymətləndirmə məbləği
5	Sair əməliyyat məsrəfləri
6	Dövriyyə aktivləri formasında olan maliyyə aktivlərinin və investisiyalarının yenidən qiymətləndirilməsi.
7	Çatası dividendlər və buna oxşar məsrəflər. Affiliyasılaşmış müəssisələrə aid olan belə xərclər ayrıca göstərilir.

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

8	Adi fəaliyyətdən olan mənfəət vergisi, yaxud zərər
9	Vergiqoymadan sonra adi fəaliyyətdən olan mənfəət, yaxud zərər
10	Fövqəladə məsrəflər
11	Fövqəladə gəlirlərə və məsrəflərə qoyulan vergi
12	Yuxarıda göstərilməyən digər vergilər
13	Cari maliyyə ili üçün mənfəət, yaxud zərər
B	Gəlirlər
1	Xalis satış
2	Hazır məhsul ehtiyatlarının və bitməmiş istehsalın artması
3	Müəssisə tərəfindən öz məqsədləri üçün yerinə yetirilmiş və kapitallaşdırılmış iş
4	Sair əməliyyat gəlirləri
5	Digər müəssisələrdə iştirakdan olan faiz mənfəəti. Affiliasiyalaşmış müəssisələrə də iştirakdan olan belə mənfəət ayrıca göstərilir.
6	Dövriyyədən kənar aktivlərin bir hissəsini təşkil edən digər investisiyalardan və borclardan olan mənfəət. Affiliasiyalaşmış müəssisələrdə iştirakdan olan mənfəət ayrıca göstərilir.
7	Çatası digər faiz ödənişləri və buna oxşar mənfəət. Affiliasiyalaşmış müəssisələrdə iştirakdan olan mənfəət ayrıca göstərilir.
8	Vergiqoymadan sonra adi fəaliyyət üzrə mənfəət, yaxud zərər
9	Fövqəladə gəlirlər
10	Cari maliyyə ili üçün mənfəət, yaxud zərər

Hərçənd ki, direktiv, funksional təyinat üzrə təsnifat ilə üfüqi formatdan istifadəyə yol verir, praktikada o, tətbiq edilmir və bizim kitabda təqdim olunmamışdır.

Məsələ 9.1.

Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın dörd formatının üstünlüklərini və faydasını müqayisə edin.

Həlli

Səhmləri birjada dövr edən iri müəssisələr, şübhəsiz ki, informasiyanı şaquli formatda təqdim etməyə üstünlük verir. Mənşə və funksional təyinat üzrə təsnifatların öz üstünlükləri vardır. Mənşə üzrə qruplaşdırılmış məsrəflərin təqdim olunması daha az analitik iş, daha az subyektiv mülahizələr tələb edir, ancaq o, daha az informativdir. Bu halda istehsalla əlaqədar il ərzində baş vermiş xərclər göstərilir, amma ümumi məsrəflər ayrılır, halbuki bunu hesablama prinsipinə uyğun olaraq etmək lazımdır. Bu cür yanaşma zamanı satışların maya dəyərini və deməli, ümumi mənfəəti göstərmək mümkün deyildir. Bundan başqa, yanaşma məntiqi cəhətdən xətalıdır, çünki onun tətbiqi zamanı, ehtimal etmək olar ki, ehtiyatlardakı dəyişikliklər özlüyündə məsrəflərdir, yaxud gəlirlərdir, əslində isə, belə deyildir (bax: cədvəl 9.3., yaxud 9.5). Məntiqə görə onlar əldəolunmanın dəyərinin yenidənqiymətləndirilməsinə xidmət edirlər.

Lakin məsrəflərin mənşəyi haqda informasiya pul vəsaitlərinin gələcək hərəkətini proqnozlaşdırmaq üçün faydalı hesab olunduğu üçün, MHBS 1 və direktiv, onların mənşəyinin əlavə açıqlanmasını, o cümlədən, amortizasiya və heyətin saxlanılmasına aid edilmiş məsrəflərin mənşəyinin açıqlanmasını tələb edir.

Kapitalda dəyişikliklər

MHBS 1-ə əsasən maliyyə hesabatına kapitaldakı dəyişiklikləri göstərən ayrıca ilkin sənəd daxil olunmalıdır. Regionların bir çoxunda hələlik buna əməl edilmir. Birinci üsul – tanınmış mənfəət və zərərlər haqda ayrıca hesabatın hazırlanmasıdır. Onda 96-cı paragrafa müvafiq olaraq aşağıdakılar əks etdirilməlidir:

1. Hesabat dövrü üçün xalis mənfəət, yaxud zərər.
2. Digər MHBS-lərə əsasən kapitaldakı dəyişikliklər kimi tanınmış gəlirlərin və məsrəflərin, mənfəət və zərərlərin hər bir maddəsi, həmçinin, bu maddələrin məbləği.
3. Səhmdarların kapitalına və azlıqların payına edilmiş bölgüdə 1 və 2-nin məbləği kimi hesablanan ümumi mənfəət və zərərlər.
4. MHBS8-də nəzərdən keçirilən uçot siyasətindəki dəyişikliklərin və əhəmiyyətli səhvlərin düzəlişlərinin kumulyativ təsiri.

Bu metoda əməl etməklə müəssisə izahat vərəqəsində aşağıdakıları əks etdirməlidir:

4. Mülkiyyətçilərə rəğmən kapital üzrə sövdələşmələri və mənfəətin mülkiyyətçilərə bölüşdürülməsini.
5. Dövrün əvvəlinə və balans hesabatı tarixinə, yığılmış mənfəət, yaxud zərər balansını, həmçinin, həmin dövr ərzində kapitalın hərəkətini.
6. Dövrün əvvəlinə və sonuna səhmdar kapitalın hər bir sinfinin balans dəyərinin üzvləşdirilməsini, səhmlərin qiymətindəki və bütün ehtiyatlardakı dəyişiklikləri, özü də kapitalın hər bir hərəkəti ayrıca göstərilməlidir.

Bu, mənfəət və zərərlərin hərəkətini yeni ilkin hesabatda, həmçinin, kapitalın hərəkətini isə izahat vərəqəsində göstərmək üçün edilir. MHBS 1-in bu tələbinin yerinə yetirilməsinin alternativ üsulu – yuxarıda 1-6-cı bəndlərdə sadalanan bütün informasiyanı kapitalın hərəkəti haqqında vahid hesabatda göstərmək, beləliklə də, kapitalın hərəkətinin bütün mərhələlərini bir ilkin sənədə daxil etməkdir. Onun formatı cədvəl 9.7 göstərildiyi kimi ola bilər.

Cədvəl 9.6 və 9.7¹-dən göründüyü kimi, belə hesabatlar ilə mənfəət və zərərlər haqqında hesabat arasındakı mühüm fərq ondan ibarətdir ki, sonuncuya yalnız gəlirlər və məsrəflər kimi tanınmış maddələr daxil edilib, halbuki, mənfəət və zərərlər yuxarıda qeyd olunan ilkin hesabatlarda cari dövrün mənfəətinin bir hissəsi kimi tanınmış-tanınmamalarından asılı olmayaraq əks etdirilir. Hər iki halda kapitaldakı dəyişikliklər haqqında, hesabatda mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın xalis yekunu ayrıca sətirlə göstərilir.

Həmin maliyyə nəticələrinin verilməsinin formatının seçilməsi problemi açıq qalmaqdadır. Əsas standartlaşdırıcı orqanlar arasında buna dair debatlar səngimək bilmir. İki mühüm məsələ həll edilməmişdir. Birincisi, vəsaitlərin yenidən bölüşdürülməsinə aiddir. Fərz edək ki, il 1 üçün olan hesabat (ancaq mənfəət və zərərlər haqqında hesabat deyil) reallaşdırılmamış mənfəət daxil edilmişdir. İl 2-də bu mənfəət reallaşdırılır və indi onu mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda daxil etmək olar.

¹ Hesabatların dizaynı dəyişilmişdir və MHBS 1-in sonuncu redaktəsi, 1 dekabr 2003-cü il üzrə verilmişdir – Red. qeydi.

Cədvəl 9.6. XWZ qrupu. Tanınmış mənfəət və zərərlər haqqında hesabat

31 dekabr 2002-ci ildə başa çatmış il (min pul vahidi)		
Əmlakın yenidən qiymətləndirilməsi nəticəsində artma (azalma)	20X2 (x)	20X1 x
Satış üçün açıq olan investisiyalar		
Kapitalda tanınan yenidənqiymətləndirmədən mənfəətlər (zərərlər)	(x)	(x)
Satışla əlaqədar mənfəətlərə (zərərlərə) köçürülmüşdür	x	(x)
Pul axınlarının hedcinqləşdirilməsi		
Kapitalda tanınan mənfəətlər (zərərlər)	x	x
Dövr ərzində mənfəətlərə (zərərlərə) köçürülmüşdür	(x)	x
Hedcinqləşdirilən maddələrin ilkin tanınan məbləğlərinə köçürülmüşdür	(x)	(x)
Xarici valyuta ilə əməliyyatlar üzrə məzənnə fərqləri	(x)	(x)
Bilavasitə kapitala aid edilən maddələrlə əlaqədar mənfəət vergisi	x	(x)
Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda tanınmayan xalis mənfəət	(x)	x
Dövr üçün xalis mənfəət	<u>x</u>	<u>x</u>
Dövr üçün ümumi tanınan mənfəət və zərər	<u>x</u>	<u>x</u>
Aid edilir:		
Səhmdarların kapitalına	x	<u>x</u>
Azlıqların payına	<u>x</u>	<u>x</u>
	<u>x</u>	<u>x</u>
Uçot siyasətindəki dəyişikliklərdən alınan effektdən aid edilir:		
Səhmdarların kapitalına	(x)	(<u>x</u>)
Azlıqların payına	(<u>x</u>)	(<u>x</u>)
		(<u>x</u>)

Onu il 2 üçün olan hesabatla necə daxil etmək olar və ümumiyyətlə, daxil etmək *lazımdır*mi? Bu kitab yazıldığı vaxtda belə yazılışların iki nümunəsi mövcud idi. MHBS 16-nın (*Əsas vəsaitlər*) 41-ci paragrafında tələb olunurdu ki, «yenidənqiymətləndirmənin müsbət nəticələrinin məbləğinin bölüşdürülməmiş mənfəət hesabına silinməsi mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda əks etdirilmir» (bax: fəsil 12). Bununla belə, MHBS 21-in (*Valyuta məzənnələrinin dəyişilməsinin təsiri*) 37-ci paragrafında tələb olunur ki, «xarici şirkətin satışı zamanı həmin şirkətə aid olan təxirə salınan yığılmış məzənnə fərqlərinin məbləği satışdan mənfəətin, yaxud zərərin tanındığı dövrdə gəlir, yaxud məsrəf kimi tanınmalıdır» (bax: fəsil 25). Bu problem bütövlükdə aydınlıq tələb edir.

Digər əsas məsələ müəyyən mənada birinci ilə əlaqədardır və iki hesabatın mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın və kapitaldakı mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın ayrılması ideyasının özünə aiddir. Əgər ikinci hesabat birincinin davamıdırsa, yaxud əgər birinci hesabat ikincidə verilən mənfəətin yalnız detallaşdırılmasıdırsa, bu hesabatları bölüşdürmək nəyə lazımdır? Özlüyündə vahid hesabatın təqdim olunması ideyası kifayət qədər sadədir, ancaq əgər ondan istifadə olunarsa, onda mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda satışın müəyyənləşdirilməsi tələbinin müqəddəsiyi pozulacaq və nüfuzdan düşəcək. Bununla belə, bu tərifi bəzi hərəkətlər mümkündür. Mübahisələr davam edəcək. Onların necə başa çatacağını demək

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

çətindir, ancaq MHBS 1-də dəyişiklikləri, yaxın vaxtda baş verəcəyini gözləmək lazımdır.

Cədvəl 9.7. XWZ qrupu. Kapitaldakı dəyişikliklər haqqında hesabat

31 dekabr 20x2-ci ildə başa çatan il	Səhmdar kapital	Səhmin nominal dəyərinə rəğmən dəyişiklik	Mübadilə məzənnəsinin yenidənqiymət -ləndirmə ehtiyatı	Dəyişikliklərə ehtiyat	Yığılmış mənfəət	Cəmi
31 dekabr 20X0-ci ilə balans	x	x	x	(x)	x	x
Uçot siyasətindəki dəyişikliklər					(x)	(x)
Yenidən hesablanmış balans	x	x	x	(x)	x	x
Yenidənqiymətləndirmə hesabına artıqlıq			x			x
Yenidənqiymətləndirmə hesabına azalma			(x)			(x)
Məzənnə fərqi				(x)		
Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda tanınmamış xalis mənfəət, yaxud zərər			x	(x)		x
Dövr ərzində xalis mənfəət					x	x
Dividendlər					(x)	(x)
Səhmdar kapitalın buraxılışı	x	x				x
31 dekabr 2001-ci ilə balans	x	x	x	(x)	x	x
Əmlakın yenidənqiymətləndirilməsi hesabına azalma			(x)			(x)
Əmlakın yenidən qiymətləndirilməsi hesabına artma			x			x
Məzənnə fərqi				(x)		(x)
Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda tanınmamış xalis mənfəət, yaxud zərər			(x)	(x)	x	(x)
Dövr ərzində xalis mənfəət					(x)	
Dividendlər						
Səhmdar kapitalın buraxılışı	x	x				(x)
31 dekabr 20X2-ci ilə balans						(x)
	x	x	x	(x)	x	x

Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatlar

Bir sıra ölkələrdə pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatları illik hesabat komplektlərinə yalnız yaxın vaxtlarda daxil edilir. Avropa İttifaqının direktivlərində belə hesabatların verilməsi imkanları, yaxud zəruriliyi haqda heç nə deyilmir. Əgər diqqət edilsə ki, pul vəsaitlərinin mövcudluğu və onların hərəkəti menecmentin fəaliyyətinin mühüm göstəricisidir – tənzimləyici orqanların belə münasibəti qəribə görünür. Yəqin ki, bu belə baş vermişdi, çünki direktivlər hazırlanılan zaman Avropa İttifaqının böyük ölkələrində bu qəbildən olan ümumi qəbul edilmiş praktika

mövcud deyildi. Nəticədə iştirakçı – dövlətlər tərəfindən direktivlər əsasında milli qanunvericiliyin qəbul olunduğu vaxt onlarda da belə hesabatlar yada salınmırdı.

Bununla belə, pul axınlarının hərəkəti haqqında hesabatın mühümlüyünün dərk olunması sürətlə artmaqdadır. Bu cür standart tələb Böyük Britaniyada 1975-ci ildə qüvvəyə mindi, MHBS-yə daxil edildi, daha sonra 1998-ci ildə səhmləri birjalarda satılan şirkətlər üçün Almaniyada qanunla təsbit edildi. Belə hesabatların formatı və təbii ki, təqdim olunmasının başlıca prinsipləri tez-tez dəyişilmişdir. MHBS 7-nin (*Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat*) iki versiyası mövcud idi. Bu haqda fəsil 22-də söhbət açılır.

Maliyyə hesabatına izahat vərəqələri

Müəyyən mənada izahat vərəqələri elə sənəddir ki, buraya yerdə qalan hər şey daxil edilir. MHBS 1-in 103-cü paraqrafında onların təyinatı aşağıdakı kimi müəyyən edilir:

1. Maliyyə hesabatının hazırlanmasının əsasları, mühüm sövdələşmələrin və hadisələrin uçotu üçün seçilmiş və tətbiq edilmiş uçot siyasətinin ayrı-ayrı istiqamətləri haqda informasiya vermək.
2. Maliyyə hesabatının Beynəlxalq standartları tərəfindən tələb olunan, ancaq digər maliyyə hesabatlarında verilməyən informasiyanın açıqlanması.
3. Maliyyə hesabatlarının özündə verilməyən, lakin təqdim olunan informasiyanın verilməsinin obyektivliyini təmin etmək üçün zəruri olan əlavə informasiyanın verilməsi.

Maliyyə hesabatına izahat vərəqələrindəki informasiya sistemləşdirilməlidir. Balans hesabatının, mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın, pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatın hər maddəsinə izahat vərəqəsində istinad olmalıdır.

Standarta əsasən, adətən, izahatlar aşağıdakı ardıcılıqla yerləşdirilir:

1. MHBS-ə uyğun olmaq barədə bəyanat.
2. Maliyyə hesabatları hazırlanılan zaman istifadə olunan qiymətləndirmə bazası (yaxud bazaları).
3. Maliyyə hesabatının düzgün dərk edilməsi üçün zəruri olan uçot siyasətlərinin hər bir bölməsi.
4. Maliyyə hesabatlarının özlərində verilən maddələrə, maddələrin sətirlər üzrə və hesabatların özlərinin təqdim olunduğu qaydada, əlavə informasiya
5. Sair, o cümlədən,;
 - (a) qeyri-müəyyən situasiyalar, öhdəliklər və digər maliyyə informasiyası;
 - (b) qeyri-maliyyə informasiyası.

Qiymətləndirmə bazası dedikdə, qiymətləndirmə metodu, məsələn, tarixi dəyər, yaxud ədalətli dəyər başa düşülür. Standartda uçot siyasətlərinin bölmələrinin uzun siyahısı verilir ki, bunlar da hesabat verən şirkət tərəfindən açıqlanmalıdır.

Bir çox hallarda müvafiq MHBS-yə istinad tələb olunur, ancaq uçot siyasətinin bütün əhəmiyyətli aspektlərini aydın müəyyənəlməkdir lazımdır (əhəmiyyətli məbləğlərə rəğmən siyasətlə qarışıq salmamalı).

Nəhayət, əgər nəzərdən keçirilən hesabatlarda aşağıdakılar açıqlanmışsa, onda standart onlar barədə əlavə informasiyanın açıqlanmasını tələb edir:

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

1. Müəssisənin hüquqi ünvanı və hüquqi forması, yarandığı, qeydiyyatata alınan baş ofisin ünvanı (yaxud, fəaliyyətin əsas yeri, əgər o baş ofisdən kənarda yerləşirsə).
2. Müəssisənin fəaliyyətinin və onun əsas işlərinin təsviri.
3. Ana müəssisənin və qrupdakı ən yüksək səviyyəli müəssisənin adı.
4. Dövrün sonuna və yaxud, dövr ərzində orta hesabla heyətin sayı.

Qısa nəticələr

Bu fəsildə dərc olunan maliyyə hesabatlarının strukturuna Avropa İttifaqının Dördüncü direktivinin və MHBS 1-in qoymuş olduğu tələblər verilmişdir.

Tapşırıqlar

1. Siz necə hesab edirsiniz, əsas hesabatların standart formatlarından istifadə olunması yaxşı ideyadırmı? Əgər belədirsə, onda nəyə görə müxtəlif formatlardan istifadə olunmasına icazə verilir?
2. Satışın tərifinə uyğun olaraq, satışdan gəlirin hesabatlarda digər gəlirlərdən və aktivlərin artımından ayrıca əks etdirilməsi vacibdir. Bu aspekti müzakirə edin.
3. Mühasib elə etməlidir ki, maliyyə hesabatından istifadə edənlər, hesabata verilən bütün izahatları oxuya və dərk edə bilsinlər. Bu problemi müzakirə edin.

İNFORMASIYANIN ƏLAVƏ AÇIQLANMASI

Bu fəslə öyrəndikdən sonra siz:

- əlavə hesabatların hesabat komplektinə daxil edilməsinin zəruriliyini müəyyən etməyi;
- hesabat komplektinə daxil edilən müxtəlif əlavə hesabatların vaciblik dərəcəsini ümumi şəkildə təsvir və şərh etməyi bacaracaqsınız

Giriş

Əvvəlki fəsillərdə biz maliyyə hadisələrinin qiymətləndirilməsinin geniş imkanlarını nəzərdən keçirdik. Bununla belə, maliyyə informasiyasının istifadəçilərinə verilən əsas hesabatlara gəldikdə, prinsipial olan yeni heç nə müzakirə olunmadı. Nəzərdə tutulurdu ki, iki tip hesabatlar hazırlamaq zəruridir:

- Vəziyyət haqqında hesabatın ayrıca formasını (balans hesabatını);
- Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın ayrıca formasını.

Son illərdə bu siyahının genişləndirilməsi təklif edildi və bu fəsildə biz əlavə hesabatlardan bəzilərini nəzərdən keçirək.

Əlavə hesabatların verilməsinin zəruriliyi

Bir neçə əvvəlki fəsildə nəzərdən keçirilən analitik yanaşmaların bütün müxtəlifliyi mənfəət və qiymətləndirmə konsepsiyalarına əsaslanır. Biz mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın hazırlanmasının müxtəlif üsulları haqqında, yəni, vaxta görə rifahın dəyişməsi barədə mülahizələr yürütdük. Bütün bu metodlar və metodologiyalar, hətta əgər onlar keçmişdəki dövrlər üçün olan hesabatın hazırlanmasına aid edilsə belə, əsaslı yolverilmələrin və qiymətləndirmə məlumatlarının istifadə edilməsini nəzərdə tutur və bundan da nəticə çıxarmaq olar ki, onlar kifayət qədər məqbul deyildir.

Biz görürük ki, hətta hesabatın hazırlanmasının ənənəvi prosesi çoxlu qeyri-müəyyənliklər və mürəkkəblikləri nəzərdə tutur. Mənfəəti müəyyən etmək nəinki çətin, potensial olaraq onun müəyyən edilməsi səhv ola bilər və çaşqınlığa gətirib çıxarar. İstənilən hesabat ilində biz çoxlu sayda bitmiş və bitməmiş sövdələşmələr müşahidə edirik. Sövdələşmələr o vaxt bitmiş hesab edilir ki, nəhayət, onların nəticəsi – pul vəsaitlərinin axınları olur. Bu halda mənfəətin müəyyən edilməsi çətinlik yaratmır. Bununla belə, bitməmiş sövdələşmələrin araşdırılması əsaslı problemlərlə bağlıdır, mənfəəti, yaxud zərəri isə yalnız hesablama metodu ilə müəyyən etmək olar. Beləliklə, keçmiş dövr üçün mənfəətin həcmi, gələcək haqqında ehtimalların nə dərəcədə doğru olmasından asılıdır. Bitməmiş sövdələşmələrin həcmi nə qədər çoxdursa, məlumatlar da bir o qədər az dəqiqdir və müvafiq surətdə real yekunlara dair investorların çaşdırılması riski yüksəkdir.

Deməli, əlavə hesabatlardan biri pul vəsaitlərinin müəssisəyə axıb gəlməsi və onların oradan axını haqqında hesabat ola bilər. Belə hesabatlar daha ətraflı fəsil 22-də nəzərdən keçiriləcək. Tamamilə ola bilər ki, müəssisənin bütün mənfəəti seqmentlərdən birində qazanılmışdır, halbuki, bu zaman digərlərində heç nə qazanılmamışdır. Seqmentlər üzrə bölünmüş informasiya həmin müəssisəyə xas olan riskləri qiymətləndirməyə imkan verir. Seqmentlər üzrə hesabat biz fəsil 23-də baxacağıq. Lakin əgər istifadəçilər müəssisənin menecmentinə rəğmən nəticələr çıxarmaq və öz pullarını, yaxud işə götürülərkən onlardan tələb olunacaq təcrübələrinin müəssisəyə qoyulması barədə xüsusi iqtisadi qərarlar qəbul etmək istəyirlərsə, yəqin ki, onlara digər informasiya da lazım olacaqdır.

Mümkün olan əlavə hesabatlar

Məsələ 10.1.

Elə hesabatlar siyahısı tərtib edin ki, onlar bu və ya digər formada mənfəət və zərərlər haqqında hesabatı, balans hesabatını, pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatı tamamlaya bilsin və bir və yaxud bir neçə qrup istifadəçilər üçün vacib olsun.

Həlli

- (a) Müəssisənin fəaliyyəti nəticəsində götürülən iqtisadi faydanın onun əməkdaşları, kapital qoymuş şəxslər və dövlət arasında nə şəkildə bölüşdürülməsini; reinvestisiyalaşdırmaya nə qədər vəsait yönəldildiyini göstərən hesa-

bat. Bu hesabat istifadəsilərə müəssisənin fəaliyyətinin iqtisadi nəticələrini qiymətləndirməyə imkan verə bilər. Adətən, belə sənədi «Əlavə dəyər haqqında hesabat» adlandırırlar.

- (b) İstifadəçilərə, müəssisənin fəaliyyətinin nəticələrini onun öz işçilərinə olan münasibətində qiymətləndirməsi lazımdır. Həmin müəssisədə çalışmaqla yaşayışını təmin edən işçi qüvvəsinin sayını və tərkibini, işçilərin əmək töhvəsini və onların götürdükləri qazancları əks etdirən hesabat faydalı ola bilər. Belə hesabatları çox vaxt «məşğulluq haqqında hesabat» adlandırırlar.
- (c) İstifadəçilər müəssisənin dövlət ilə olan qarşılıqlı münasibətlərini qiymətləndirmək istətdəyində ola bilərlər. Odur ki, hökumət təşkilatları ilə aparılan maliyyə əməliyyatları haqqında hesabat onlara cəmiyyətə münasibətdə müəssisənin iqtisadi funksiyalarını müəyyən etməyə kömək edə bilər.
- (d) Rentabelliyn, məşğulluğun, investisiyalaşdırmanın mümkün gələcək səviyyələrinin göstərmiş olduğu gələcək perspektivlər haqqında hesabat, istifadəçilərə müəssisənin inkişaf perspektivlərini və menecmentin işçinin effektivliyini müəyyən etməyə kömək göstərəcəkdir.
- (e) Menecmentin siyasətinin və ortamüddətli strateji vəzifələrin açıqlanmış olduğu korporativ məqsədlər haqqında hesabat, istifadəçilərə menecmentin işinin nəticələrini, onun effektiv olmasını və məqsədlərini qiymətləndirməyə kömək edəcəkdir.
- (f) Müəssisənin sosial və ekoloji siyasəti haqqında hesabat, onu cəmiyyətə münasibətdə xarakterizə edir.
- (g) Müəssisəyə xas olan risklər haqqında hesabat. Müəssisənin fəaliyyətilə bağlı olan potensial risklər haqqında informasiyanın verilməsi, istifadəçilərə bu cür risklərin baş verməsinin mümkün nəticələrini qiymətləndirməyə və bu cür nəticələrin yumşaldılması üçün tədbirlərin görülmə-görülmediyini müəyyən etməyə imkan verir.
- (h) Əsas mütləq və nisbi maliyyə göstəricilərinin dəyişmə meylləri, müəssisənin qşiyətli kağızlarının məzənnələrinin dəyişilmə meylləri.
- (i) Gələcəkdə maddi və qeyri-maddi aktivlərin və kapitalın artımına kömək edəcək həyata keçirilən innovasiyalar haqqında hesabat.

Ola bilər ki, siz, sadalanan sənədlərdən heç də hamısının adını çəkmədiniz, ancaq biz ümid edirik ki, onların bəzilərini müəyyən etdiniz. Biz bütün bu hesabatları bu fəsildə müzakirə edəcəyik.

Əlavə dəyər haqqında hesabatlar

Əlavə dəyər – müəssisə tərəfindən onun əməkdaşlarının səyi ilə yaradılmış sərvətlərdir. O, «Əldə edilmiş materialların və xidmətlərin dəyərini çıxmaqla satışdan olan gəlir» kimi müəyyən edilir. Onu sadə şəkildə əldə edilmiş resursların dəyəri qədər azaldılmış satışdan daxil olmalar kimi təsəvvür etmək olar. Bu kontekstdə işçilər, kapital qoyan şəxslər və dövlət orqanları müəssisə ilə bağlı olanlar hesab edilir. Bu cür yanaşma sayəsində ümumi əlavə dəyərin işçilər, kapital qoyan şəxslər, dövlət arasında necə bölüşdürüldüyünü və reinvestisiyalaşdırma üçün firmanın özünə nə qədər qaldığını müəyyən etmək olar. Əlavə dəyər haqqında hesabat, əlavə dəyərin onun yradılmasında iştirak etmiş olanlar tərəfindən necə istifadə edildiyini göstərir. Əlavə dəyər haqqında hesabatla misal cədvəl 10.1-də gətirilmişdir. O, Bayer firmasının 2001-ci il üçün olan hesabatından götürülmüşdür.

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Diqqət yetirək ki, amortizasiya aktvlərin səviyyəsini saxlayan faktor kimi deyil, ehtiyata yönəldilmiş mənfəətdən fərqli olaraq satışın azaldılmasına yazılmışdır. Beləliklə, əlavə dəyər, zəruri səviyyənin saxlanılmasının cari tələbatından artıq yaradılmış sərvətlərin həcmnin göstəricisidir.

Məsələ 10.2.

Əlavə dəyər haqqında hesabatda (cədvəl 10.1) verilmiş hansı informasiyanın dərc olunan maliyyə hesabatında verilmədiyini müəyyən edin.

Cədvəl 10.1. Cari əməliyyatlar üzrə əlavə dəyər

Mənbə Mln. €	2001	Dəyişmə, %	Bölüşdürülmə Mln. €	2001	Pay, %
Xalis satışlar	28 938	+1,1	Səhmdarlar	657	6,7
Sair gəlirlər	701	-22,5	İşçilər	7576	77,1
Ümumi əməliyyat gəlirləri	29 639	+0,4	Dövlət orqanları	826	8,4
Materiallara çəkilən xərclər	11 057	+10,1	Kreditorlar	463	4,7
Amortizasiya	2403	+20,8	Ehtiyata yönəldilmiş mənfəət	304	3,1
Sair məsrəflər	6353	+0,5			
Əlavə dəyər	9826	-10,1	Əlavə dəyər	9826	100,0

Həlli

Suala cavab vermək xeyli çətindir, çünki əlavə dəyər haqqında hesabat ənənəvi dərc olunan maliyyə hesabatına daxil edilən informasiyaya malik deyildir. İnformasiya onda, başqa perspektivdə yenidənqruplaşdırılmış və göstərilmişdir. Burada mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda xas olan səhmdarların marağına yönəlik cəmlənmə yoxdur. Bunun əvəzinə əsas diqqət bütövlükdə firma tərəfindən yaradılmış dəyərlərdə, bu dəyərlərin cəmiyyətin yarımqrupları arasında necə bölüşdürüldüyü üzərində cəmləşdirilmişdir. Ona görə də, təsdiq etmək olar ki, əlavə dəyər haqqında hesabatda bütövlükdə firma haqqında və onun fəaliyyəti üçün zəruri olan müxtəlif mənbələrin qarşılıqlı əlaqələri haqqında xeyli, çox yuvarlaqlaşdırılmış informasiya verilir. Hərçənd ki, heç bir sənəd əlavə dəyər haqqında hesabatın, hesabat sənədləri komplektinə məcburi şəkildə daxil edilməsini tələb etmir, bir çox müəssisələr belə hesabatları dərc etdirir.

Məşğulluq haqda hesabat

Şübhə yoxdur ki, işçilər firma ilə sıx əlaqədirlər. Onlar çoxlu mühüm qərarlar qəbul etməli olurlar ki, həmin qərarlara da firmanın fəaliyyəti, onun qəbul etdiyi addımlar və təşkilatın inkişaf perspektivləri böyük təsir göstərir. Təsdiq etmək olar ki, işçilər səhmdarların və kreditorların çoxundan daha çox itirə bilər, xüsusən də, ona görə ki, onlar öz risklərini bölüşdürə bilmirlər. Demək olar ki, işçilər həmişə özlərini bir

firmaya etibar edirlər. İnvestorlar və kreditorlardan fərqli olaraq onlar böyük məbləğlərlə əməliyyatlar aparmaq imkanına malik deyildirlər.

Əlbəttə, digər istifadəçilər kimi, işçilərə gələcəkdə firmanın rentabelliği barədə informasiya lazımdır, ancaq onlara digər informasiya da lazımdır. Bu informasiyanın bir hissəsi maliyyə informasiyası, məsələn, işçilərin işlədiyi zavodun rentabelliğinə aid olan informasiya ola bilər, ancaq əksərən belə informasiya heç də maliyyə terminlərində verilmir. Buna baxmayaraq, bir çox mühasiblər işçilər üçün faydalı olan informasiyanı hesabat komplektinin mühüm tərkib hissəsi hesab edirlər.

Məşğulluq haqqında hesabatda aşağıdakı informasiya verilir:

- maliyyə ilində məşğul olan heyətin orta sayı və dövrün əvvəlinə və sonuna faktiki say;
- məşğul olan heyətin sayının dəyişilməsinin ümumi səbəbləri;
- məşğul olan heyətin cins-yaş tərkibi;
- əməkdaşlar tərəfindən yerinə yetirilən funksiyalar;
- böyük olmayan işçi sayına malik müəssisələrin coğrafi yerləşməsi;
- dövr ərzində müəssisələrin, obyektlərin bağlanması, onların satılması və əldəolunmalarının əsas halları;
- məşğul olan əməkdaşların qrupları arasındakı fərqlərə rəğmən, plan və fakt üzrə maksimum mümkün təfəsilə işlənmiş vaxt;
- əlavə güzəştlər də daxil edilməklə işçi qüvvəsinə çəkilən xərclər;
- pensiya təminatı ilə bağlı olan xərclər və güzəştlər, pensiya sistemlərinin gələcəkdə öhdəlikləri yerinə yetirmə imkanları;
- öyrədilməyə çəkilən vaxt və maliyyə məsrəfləri;
- müəssisə tərəfindən kollektiv müqavilənin tərəfi kimi tanınmış həmkarlar təşkilatlarının adları, üzvlərinin sayı (mümkün olan halda), yaxud həmin həmkarlar ittifaqının belə informasiya verməməsi barədə bəyanat;
- bədbəxt hadisələrin və peşə xəstəliklərinin tezliyi və ciddiliyi barədə məlumatlar da daxil olmaqla texniki təhlükəsizlik və sağlamlığın qorunması haqqında informasiya;
- məşğulluğa aid ayrı-ayrı göstəricilər.

Bu informasiyanı qismən, Avropa müəssisələrinin çoxu tərəfindən verilən, menecmentin cari hesabatlarında tapmaq olar. Menecmentin hesabatları maliyyə hesabatına əlavədir və adətən, onu müşayiət edir. Adətən, auditorlar özlərinin maliyyə hesabatı haqqındakı rəylərində, həmçinin, menecmentin hesabatına dair də aşağıdakı məzmununda rəy verirlər: «Bizim fikrimizə görə, menecmentin hesabatı bütövlükdə qrupun vəziyyətinin obyektiv başa düşülməsini təmin edir və gələcəkdə onun inkişafı ilə bağlı riskləri adekvat şəkildə verir» (Bayer firmasının illik hesabatı üzrə auditorun rəyindən çıxarış).

Hökumət orqanları ilə olan qarşılıqlı maliyyə münasibətləri haqqında hesabat

Məsələn, belə hesabatlar firmaların dövlət orqanlarını hansı dərəcədə maliyyələşdirdiyini və biznesin bütövlükdə cəmiyyət üçün vacibliyini xüsusi olaraq göstərməkdən ötrü verilir.

Bu hesabatın verilməsinin məqsədi – pul axınlarının müəssisə ilə hökumət orqanları arasında bilavasitə hərəkətini göstərmək, beləliklə, müəssisənin

dövlətdən asılı olmama dərəcəsini nümayiş etdirməkdir. Hesabatın məqsədi, dövlət orqanları tərəfindən verilən sosial və ictimai xidmətlərin istifadə edilməsi hesabına müəssisənin götürdüyü birbaşa və dolaylı faydaları əks etdirmək deyildir.

(UK ASC şirkətinin hesabatı, 1975-ci il)

İnkişaf perspektivləri haqqında hesabat

Mütləq şəkildə iki şey aydındır. Bir çox istifadəçilər müəssisənin gələcək perspektivlərini qiymətləndirmək istəyirdilər. İkincisi, gələcək perspektivlərin istənilən qiymətləndirilməsi yüksək dərəcədə qeyri-müəyyənliyə malikdir. Proqnozlar gələcəyi xəbər vermir, onlar məntiqi ardıcılıqla və sistematik əsasda, keçmişdə və hazırda olan faktların gələcəkdə necə təzahür edəcəyini göstərir və onlarda mümkün dəyişikliklərə dair düzəlişlər vardır. Belə proqnozlar istifadəçinin qiymətləndirməli olduğu müxtəlif ehtimallıq dərəcəsinə malikdir. Müəssisələr belə proqnozları onların bəlli olan qeyri-müəyyənliyi üzündən hamıya bildirmir. Kimlər bu cür proqnozlaşdırma ilə tanışdırsa, onlar ona xas olan dürüstlüyün məhdudluğunu yaxşı bilirlər.

Həlli

Bu cür proqnozların dərc etdirilməməsi üçün üç səbəb müəyyən edin.

- Proqnozlar gələcəyə edilir, ona görə də, öz təbiətinə görə onlar qeyri-müəyyəndir. Əgər, belə proqnozlar düzgün verilməyibsə, istifadəçilər düşünə bilər ki, onlarda qiymətləndirilmə deyil, faktlar verilmişdir.
- Menecmentin işi haqqında, bu işin və onun nəticələrinin proqnozlarda verilən ümidləri nə dərəcədə doğrultmuş olduğuna əsasən mühakimə yürüdəcəklər, buna görə də, idarəedənlərin yüksək öhdəliklər götürməmək, konservativ proqnozlar verməmək, tamamilə yerinə yetirilə biləcək məqsədlər qoymaq üçün stimulu vardır.
- Maliyyə çətinlikləri çəkən müəssisələr tərəfindən proqnozların verilməsi maliyyələşdirmənin axıb getməsinə gətirib çıxarar və digər hallarda qaçıla biləcək müflisləşmənin səbəbi ola bilər.

Lakin, sözsüz, istifadəçilər və rəqiblər bu cür proqnozlara malik olmaq istəyirlər. Ümumi halda menecerlər və mühasiblər tərəfindən hazırlanmış proqnozlar, kənar istifadəçilərin özləri üçün etdiyi proqnozlardan daha rəşional olmalıdır. Hesabat – proqnozlara:

- mənfəətin gələcək səviyyəsi;
- məşğulluğun gələcək səviyyəsi və onun dəyişməsi perspektivləri;
- investisiyaləşdirmənin gələcək səviyyələri haqqında informasiya daxil edilməlidir.

Yadda saxlamaq lazımdır ki, bu cür proqnozlar həddən çox subyektiv olacaq və menecmentin müxtəlif yolverilmələrinə əsaslanacaqdır. Növbəti proqnoz Beiersdorf AR firmasının menecmentinin 2000-ci il üçün olan hesabatından götürülmüşdür:

2001-ci maliyyə ilində Beiersdorf biznesin strukturunun əvvəl elan olunmuş dəyişikliklər aparacaqdır. 2001-ci ilin aprelində Tesa firması müstəqil şirkətə

çevrildi, özü də rəsmən hesab edilir ki, bu yanvarın 1-dən baş vermişdir. Nəticədə Tesa firmasının təşkilati-hüquqi strukturu bazarın tələblərinə uyğun gəlməyə başladı, firmanın sonrakı müvəffəqiyyətli inkişafı üçün əsas qoyulmuş oldu. BSN Medical GmbH Co. HG birgə müəssisəsi də, həmçinin, aprelin 1-dən işə başladı. Bu şirkətdə adi sarğı vasitələri sahəsində Beiersdorf və Smith & Nephew şirkətlərinin biznesinin istiqaməti cəmləndirilmişdir. İllik satışın təxminən 490 mln. € olması şərtilə, BS Medical öz fəaliyyətinin aşağıdakı sahələri üzrə dünyada lider mövqeyini tutacaqdır: peşəkar sarğı materialları, gips, bint və kompression corablar üzrə.

Bu lahiyənin hər ikisinə Beiersdorf firması tərəfindən prioritet kimi baxılır. Biz əminik ki, bu dəyişiklikləri apararaq, gələcəkdə biznesin inkişafını təmin edəcək addımları düzgün istiqamətdə atmışıq.

Bizim əsas işgüzar əməliyyatlarımız malların geniş şəkildə tanınmış ticarət markası altında pərakəndə satışında cəmlənəcəkdir. Biz ümid edirik ki, 2001-ci ildə dünyada əlverişli iqtisadi situasiya qalacaqdır. Bununla belə, Almaniyada və bütövlükdə Qərbi Avropada bizim satışlar yavaş gedəcəkdir biz həmçinin, artım templərinin Şimali Amerikada azalmasını gözləyirik. Beynəlxalq rəqabət və bizim müştərilərin təmərküzləşməyə meyillər güclənməkdə davam edir. Biz diqqətimizi tanınmış ticarət markalarında cəmləşdirməklə bu, meyillərə qarşı durmaq niyyətindəyik. Güclü partnyor kimi bu bizim distribüterlər arasında cazibəliliyimizin artmasına kömək edəcəkdir. 2001-ci ildə biz satışları təxmini olaraq 8-10% artırmağı və onları 4,5 mlrd € qədər çatdırmağı planlaşdırırıq. Bu rəqəmlərə BSN Medical firmasının satışlarının 50%-i, həmçinin, sarğı materiallarının istehsalı üzrə müəssisənin Smith & Nephew firmasına satışları daxil edilmişdir. Biz, həmçinin, gözləyirik ki, restrukturizasiya üzrə bütün qalan tədbirlərin həyata keçirilməsindən sonra, dividendlərin ödənilməsinə və vergi-qoymaya qədər olan əməliyyat mənfəəti təxminən 450 mln. € çatacaqdır. İl ərzində mənfəət təxminən 270 mln. € təşkil edəcəkdir. Beləliklə, 2001-ci ildə Beiersdorf firmasının satışlarının gəlirliliyi, ola bilər ki, 6% təşkil etsin.

Bu pronozun yalnız sonuncu abzasında biz bəzi miqdar informasiyasını görürük.

Korporativ məqsədlər haqqında hesabat

Təsdiq etmək olar ki, firmanın çatmaq istədiyi məqsədi iki səbəbdən yenidən bəyan etmək lazımdır. Birincisi, ondan ötrü ki, istifadəçilər menecmentin vəzifələrinin onların öz məqsədlərindən nə qədər fərqləndiyi barədə mühakimə yürüdə bilsinlər. İkincisi, menecmentin qoyulmuş məqsədlərə çatmaq qabiliyyətinin olub-olmaması barədə mühakimə yürüdə bilməkdən ötrü.

Məsələ 10.4.

Bu cür başlıq altında olan hesabatlarda nə barədə danışıla biləcəyini müəyyən edin.

Həlli

Korporativ məqsədlər haqqında hesabatlar aşağıdakılar barədə informasiyaya malik ola bilər:

- satışlar
- əlavə dəyər
- rentabellik
- investisiyalar və maliyyələşdirmə
- dividendlər
- məşğulluq
- müştərilərlə işləmək məsələləri
- digər sosial məsələlər

Bu halda, həmçinin, belə bir təhlükə mövcuddur ki, menecment öz qarşısında elə məqsədlər qoyar ki, onlar asan yerinə yetirilə bilsin.

Sair informasiya

Bir çox müəssisələr öz hesabatlarında elə informasiya verirlər ki, onların fikrincə, həmin informasiya investorlar üçün faydalı olacaqdır. Bu cür informasiyaya daxildir:

- Səhmdar kapitalı birədə, o cümlədən, səhmlərin məzənnəsi, bazar kapitallaşdırılması, dövr ərzində satılmış səhmlərin miqdarı və dividendlər haqqında məlumatlar. Bu cür məlumatlar bir neçə il üçün verilir.
- Cəlb edilmiş kapitala düşən mənfəət və digər bu kimi ənənəvi verilən informasiyanın izləndiyi balans hesabatlarının nisbi məlumatları. Cədvəl 10.2-də Bayer firması üzrə bu cür informasiya verilmişdir.
- Müəssisənin, satışın həcmindəki, əsaslı xərclərdəki, heyətin saxlanılmasına, ETTKİ-yə və i.a. çəkilən xərclərdəki dəyişiklikləri illüstrasiya etdirdiyi əsas maliyyə göstəriciləri.
- Satışlar, aktivlər, maliyyə öhdəlikləri və i.a. üzrə 10 il üçün ümumiləşdirilmiş informasiya.
- Müəssisənin, onun öz fəaliyyətilə bağlı potensial risklər, onların mümkün nəticələrinin qiymtləndirilməsi və onların yumşaldılması üzrə tədbirlər barədə xəbər verdiyi risklərin idarə olunması məsələləri üzrə hesabat.

Cədvəl 10.2. Cəlb edilmiş kapitalın gəlirliliyini və s. əks etdirən nisbi balans məlumatları

	2001	2000
Dövriyyə aktivlərinin ümumi aktivlərə nisbəti, %	58,6	55,8
Amortizasiyanın məbləğinin əsaslı məsrəflərə nisbəti, %	94,2	80,2
Xalis satışın həcmnin ehtiyatlara nisbəti, %	5,2	5,1
Xalis satışın həcmnin satışlardan gözlənilən daxilolmalara nisbəti, %	5,6	5,0
Səhmdar kapitalının aktivlərin ümumi məbləğinə nisbəti, %	45,7	44,3
Səhm kapitalın dövriyyədən kənar aktivlərin məbləğinə nisbəti, %	78,0	79,3
Qısamüddətli öhdəliklərin məbləğinin öhdəliklərin ümumi məbləğinə nisbəti, %	51,9	53,8

Məsələ 10.5.

Bu cür əlavə informasiya istifadəçilər üçün faydalıdır mı?

Həlli

Əlavə informasiya, sözsüz, bəzi kateqoriyadan olan istifadəçilərə mənalı və aydındır. Ancaq bir məsələ açıq qalır, o digər müəssisələrin oxşar informasiyası ilə müqayisə olunandır mı və dürüstdür mü.

Sosial məsələlər üzrə hesabat

Sosial məsələlər üzrə hesabatla aşağıdakı tərif verilir:

Bu, təşkilatların iqtisadi fəaliyyətinin bütövlükdə cəmiyyətdə olan konkret qruplara sosial və iqtisadi təsiri haqqında informasiyanın verilməsi prosesidir. Ona görə də, təşkilatların kapitalın mülkiyyətçiləri, məsələn, səhmdarlar qarşısında hesabat verməli olmaları ənənəvi maliyyə hesabatı xaricində genişlənir. Hesabat vermənin bu cür genişlənməsi belə bir ehtimala əsaslanır ki, şirkətlər, səhmdarların mənafeləri nəminə mənfəət çıxarmaqdan daha geniş məsuliyyət daşıyırlar.

(Qrey, Ouen və Adams, 1996)

Artıq 1975-ci ildə Böyük Britaniyada sosial məsələlər üzrə hesabatların korporativ hesabatla daxil edilməsi təklif olundu.

Milli və ümumavropa qanunlarını qəbul edərək cəmiyyət ətraf mühitin qorunması, vətəndaşların təhlükəsizliyi və sağlamlığı, eləcə də, digər sosial öhdəliklər üzrə məsuliyyəti müəssisələrin üzərinə qoyur. Gələcəkdə bu sahədə qanunların sayı artacaqdır. Nəticədə müəssisələr əvvəllər bütövlükdə cəmiyyətin çəkdiyi xərcləri çəkir. Ona görə də, bu cür həm məcburi, həm də könüllü xərclər barədə hesabat vermək zəruriliyi meydana çıxır. Əgər müəssisələr özlərinin sosial və ekoloji təsiri haqqında informasiyanı açıqlayırsa, onda bu cür təsiretmənin ümumi qəbul olunmuş qiymətləndirmə və tanınma kriteriyalarına malik olmaq lazımdır. ABŞ-da və Avropada təbiəti mühafizə xərclərinin qiymətləndirilməsi üzrə çoxlu iş görülmüşdür. Adamların işə getdiyi avtomobillər tərəfindən havanın çirklənməsinin dəyərini qiymətləndirməyə cəhd göstərilmişdi. Lakin, çox tez-tez belə tədqiqatlar xərclərin və üstünlüklərin pul ifadəsində müəyyən edilməsinin qeyri-mümkünlüyü ilə üzləşir. Ola bilər ki, bu, o deməkdir ki, əgər biz günün əlaqədar istifadəçiləri faydalı informasiya ilə təchiz etmək niyyətindəyiksə, onda bizə prinsipial olaraq yeni qiymətləndirmə alətləri işləyib hazırlamaq lazımdır. Cəmiyyətin diqqəti pulda deyil, getdikcə daha çox həyatın keyfiyyətində cəmləşir və əgər bu məsələlər üzrə mühasiblər informasiya hazırlamasa, onu kimsə başqası hazırlayacaqdır.

Son on il ərzində təbiəti mühafizə məsələləri üzrə hesabat və qanunvericilik sürətlə inkişaf etmişdir. Bu, müəssisələri öz ekoloji məsuliyyətini və risklərini qiymətləndirməyə vadar etdi. Shell şirkəti ekoloji qrupların təzyiqi barədə informasiyanı açıqlamışdır. Həmin təzyiq nəticəsində sözügedən şirkət Brent Spar platformasını dənizdə batırmaq cəhdlərini dayandırmış oldu. Şirkətin maliyyə hesabatının istifadəçiləri artıq tələb edə bilirlər ki, Shell öz ekoloji riskləri və məsuliyyətləri barədə xeyli çox informasiya versin.

Sosial və ekoloji hesabat məsələləri ilə məşğul olan bir neçə tədqiqatçı təşkilatlar yaradılmışdır. Belə mərkəzdən biri Dandi şəhərindəki (Böyük Britaniya) universiteti nəzdində yaradılmışdır, Kanada mühasiblər institutu isə bu problemin müzakirəsi üçün tezislər hazırladı.

Sosial və ekoloji məsələlər üzrə hesabat getdikcə daha çox siyasi əhəmiyyət kəsb edir. Məsələn, Aİ-də «Birlikdə ekoloji menecment və audit sistemləri» adı altında rəqlament qəbul edilmişdir, həmin rəqlamentə əsasən Aİ-nin iştirakçı-dövlətlərinin müəssisələri təbiətin mühafizəsi sahəsində qarşılıqlı məqsədlər qoymağa və qoyulmuş məqsədlərə nə dərəcədə əməl etmiş olduqları barədə hesabat verməyə borcludur. Belə hesabatlar müstəqil ekspertlər tərəfindən təsdiqlənməlidir ki, bu da mühasib-auditorlar üçün iş yerləri yaradır. Kanada institutu ekoloji auditini «fəaliyyətin yoxlanılan göstəricilərinə və hadisələrinə aid olan sübutların, həmin göstəricilər ilə müəyyən olunmuş kriteriyalar arasındakı uyğunsuzluq dərəcəsini müəyyən etmək məqsədilə obyektiv əldə olunması və qiymətləndirilməsi prosesi, həmçinin, bu prosesin nəticələrinin istifadəçilərə verilməsi» kimi müəyyən edir.

Çox hallarda təbiəti mühafizə məsələləri üzrə hesabat, rəvayət və təsvir xarakteri daşıyır. Müəssisələr bu cür sənədləri özlərinin ekoloji risklərinin və məsuliyyətlərinin real göstəriciləri kimi deyil, ictimai əlaqələrin alətləri kimi istifadə edir. Bunlar ekoloji faktorların və onlara münasibətdə mühasibat yanaşmalarının tətbiqinin təbii mürəkkəbliyi nəticəsində baş verir.

Məsələ 10.6.

Hesabat ənənəvi olaraq pulla qiymətləndirmə, fəaliyyətin fasiləsizliyi və hesablama metodu anlayışları üzərində qurulur. Müəyyən edin, bu zaman ekoloji problemlər nəzərə alınır mı? Əgər yox, onda nəyə görə?

Həlli

Pulla qiymətləndirmə prinsipi onu nəzərdə tutur ki, pul ifadəsində yalnız o faktlar əks etdirilə bilər ki, onları müəyyən obyektivlik dərəcəsilə qiymətləndirmək olar. Digər faktlar, hətta əgər onlar çox əhəmiyyətli olsa belə, pul ifadəsində göstərilə bilməz. Ekoloji faktorlar bu cür qiymətləndirməyə çətin tabe olur. Məsələn, işə gedən adamların avtomobillərinin işlənmiş qazlarla ətraf mühitə vurulan ziyanı siz pulla necə qiymətləndirə bilərsiniz?

Fəaliyyətin fasiləsizliyinin tərfi nəzərdə tutur ki, əks sübutlar olmadığı zaman müəssisə sonra da mövcud olacaqdır. Bu konsepsiya ətraf mühitə təsir ilə deyil, tədiyyə qabiliyyəti və maliyyə göstəriciləri anlayışları ilə sıx bağlıdır. Məsələn, Shell şirkətinin fəaliyyətinin fasiləsizliyinin ehtimalını qiymətləndirərkən çox az adam fikirləşirdi ki, ekoloqlar onu işi dayandırmağa məcbur edə bilərlər.

Hesablama metodu gəlirlərin alınması üçün edilmiş məsrəflərin həmin gəlirlə uyğunlaşdırılmasını nəzərdə tutur. Ancaq müəssisələr karbon qazının atılması nəticəsində iqlimin global istiləşməsi, yaxud kükürd və azot turşuları nəticəsində turşulu yağışlar kimi ekoloji faktorların dəyərini qiymətləndirmirlər.

Lakin, ekoloji informasiya çoxlu forma və istifadəçilər üçün getdikcə daha çox zəruri olur. Təbiəti mühafizə problemlərinə ciddi yanaşan bir çox təşkilatlar, məsələn, Body Shop firması, biznesdə liderlərə çevrilir. Firmalar «yaşıllaşır» və ekoloji hesabatın realıq olmasından ötrü bizə, hesabat sistemini inkişaf etdirmək

lazım gəlir. Avropa mühasiblər Federasiyası, indiki vaxtda tətbiq olunan MHBS-ləri araşdırmaq və onların təkmilləşdirilməsi üzrə tövsiyələr vermək məqsədilə təbiəti mühafizə məsələləri üzrə işçi qrupu yaratdı. 1997-ci ilin 19 noyabrında BMT-nin ticarət və inkişaf (YNKATAD) üzrə Konfransının Katibliyinin «Korporativ səviyyədə ekoloji maliyyə hesabatı» adı altında hesabatı dərc olunmuşdur. Bu sənədin məqsədi – istər ekoloji risklərin dəyərinin verilməsi, istərsə də, qeyri-maliyyə informasiyasının verilməsi planında ekoloji məsələlər üzrə ən yaxşı hesabat praktikasını müəyyən etməkdən ibarətdir. YNKATAD-ın Katibliyinin hesabatına aşağıdakı digər iki sənədin materialları daxil oldu.

- Mövcud olan uçot sistemi çərçivəsində ekoloji öhdəliklər və məsrəflər üzrə hesabatın (Devid MUR, Kanada diplomlu mühasiblər institutu, 1997-ci il) və
- «Ekoloji və maliyyə göstəriciləri barədə hesabatın hazırlanmasından: praktiki işin qabaqcıl təcrübəsindən xülasə» (Rocer Edams, ACCA-nın And içmiş diplomlu mühasiblər Assosiasiyası, 1997-ci il).

Hesabatın nəticələrinə əsasən qərar qəbul edərkən, investorlar ekoloji məlumatlara getdikcə daha çox diqqət yetirirlər, hərçənd ki, onların qiymətləndirilməsinin bəlli və adi mexanizmi müəyyən olunmamışdır.

Avropa İttifaqında da, həmçinin, şirkətlərin sosial məsuliyyətinin (ŞSM) yüksəldilməsi üçün narahatdırlar. Bu narahatçılıq «Yaşıl kitabın» - sənədin nəşr edilməsində bürüzə verdi ki, onun da məqsədi ŞSM-i inkişaf etdirməkdir. «Yaşıl kitabın» materialları üzrə rəylər 2001-ci ilin 31 dekabrına qədər yığılmalı idi. Sənədi təqdim edərkən Avropa komissiyasının üzvləri Diamantopoulou və Liikanen bəyan etmişlər ki: «Getdikcə daha çox firmalar mənfəətlilik ilə qabaqcıl etik və təbiəti mühafizə praktikasının əlaqəsini başa düşürlər. İnsafli firmalar nəinki, ən yaxşı işçiləri öz çıralarına çəkir və qoruyub saxlayır, bunlar, həmçinin, texnoloji yarışda qalib gəlir ki, bu da rəqabət mübarizəsində qəti qələbə çalmaq üçün həyati dərəcədə vacibdir».

ŞSM-in məsələlərinin müzakirəsinə həmçinin, dayanıqlı inkişaf üzrə Avropa komissiyasının Aİ-nin dövlət və hökumət başçıların 2001-ci ilin iyulunda Heteborqda keçirilmiş görüşündə təsdiq edilmiş təklifləri təsir göstərmişdir. Burada biz təbiəti mühafizə məsələlərinin müzakirəsi zamanı istifadə olunan bəzi terminlərə tərif verməyi məqsəduyğun hesab edirik:

- Sosial-məsuliyyətli şirkətlər – bunlar bizneslə əlaqədar qərarların qəbulu zamanı onların sosial və ekoloji təsirini nəzərə alan müəssisələrdir. Bunu könüllü surətdə edən müəssisələr «yaxşı korporativ vətəndaşlar» hesab olunurlar.
- Dayanıqlı inkişaf – bu elə bir vəziyyətin təmin edilməsidir ki, bu zaman müəssisələr tərəfindən biznes sahəsində qəbul olunan qərarlar gələcəkdə cəmiyyətin iqtisadi, sosial və ekoloji dairəsini daraltmır. Başqa sözlə, biz müəssisələrə «planeti zorlamağa» imkan verməməliyik.
- Sosial-məsuliyyətli investisiyalaşdırma (SMİ) – bu son illərdə meydana gəlmiş anlayışdır. Investisiyalaşdırma haqqında qərarlar qəbul edilərkən, bir çox investor nəinki yalnız müəssisənin maliyyə nəticələrini, eləcə də, onların cəmiyyətə təsirini nəzərə alırlar. Hazırkı vaxtda «etik» investisiya fondlarının artımı müşahidə olunur.

- Üçvahidlik – bu, elə bir konsepsiyadır ki, ona uyğun olaraq şirkətlər üzərlərinə könüllü olaraq sosial, ekoloji və iqtisadi öhdəliklər qəbul edir və onların yerinə yetirilməsi barədə hesabat verir. Aİ-nin «Yaşıl kitabında» üçvahidlik bəyanılmışdır. Elə orada deyilir ki, bu üç (sosial, təbiəti mühafizə və iqtisadi) elementin əlaqələndirilməsi müəssisənin daha yüksək məhsuldar və rentabelli olmasını təmin etməyə qadirdir. Üçvahidliyin yekunu prinsipinə əsasən aşağıdakı hesabat verilir:
 - illik hesabatlara daxil edilən informasiyaya oxşar olan həm maliyyə, həm də qeyri-maliyyə informasiyasına malik iqtisadi hesabat;
 - malların və xidmətlərin ətraf mühitə təsiri barədə informasiyaya malik olan ekoloji hesabat;
 - dəyərlər, etika və müxtəlif maraqlı tərəflərlə qarşılıqlı münasibətlər haqqında informasiyaya malik olan sosial hesabat.

Məsələ 10.7.

ŞSM-nin prinsiplərinə uyğun olaraq Avropa müəssisələrinin hesabatı ciddi yanaşmaları olduğu səbəbləri müəyyən edin.

Həlli

İstisna deyildir ki, siyahı sonsuz alınmış olsun. Səbəblərdən yalnız bir neçəsini gətirək:

- Sosial məsuliyyətli investisiyalaşdırma o deməkdir ki, müəssisələr sosial və ekoloji təsir risklər üzrə səhmdarlar qarşısında hesabat verməli olacaq.
- Beynəlxalq KİV-lər müəssisələrin günahı ucbatından baş verən ekoloji fəlakətləri ətraflı işıqlandırır, həmin müəssisələri informasiyanı açıqlamağa məcbur etməkdən ötrü bunlar nəticə etibarilə, güclü nəzarət altına düşür.
- Əgər müəssisə sosial və ekoloji risklər faktorlarına laqeyd yanaşırsa, onun bazar dəyəri aşağı düşər, markası və reputasiyası yox ola bilər.
- Şirkətin «yaxşı korporativ vətəndaş» kimi reputasiyası əməkdaşların cəlb edilməsində və saxlanılmasında müsbət rol oynaya bilər.
- Yaxşı reputasiya, həmçinin, müştəriləri cəlb edir və malsatanlarla olan əlaqələri möhkəmləndirir.

Shell şirkəti özünün 2001-ci il üçün olan hesabatında aşağıdakını bəyan etmişdir:

Bizim strategiyamızın əsasında elə bir dayanıqlı inkişaf prinsipi durur ki, o Shell-ə daxil olan, istər neft-qaz sənayesində, istərsə də, bərpa olunan enerji mənbələri sahəsində məşğul olan şirkətlərin bütün fəaliyyətinin ayrılmaz hissəsi olmuşdur. Biz real dünyada olan bizneslə, onun bütün problemlərlə məşğul olmaq məcburiyyətindəyik. Biz ona güvənirik ki, hökumətlər sosial-iqtisadi inkişafa kömək edə bilən şəraitlər yaradacaq, ancaq bunu hamı başa düşmür. Biz Kofi Annanın elan etdiyi «Ümumi dəyərlər və prinsiplər haqqında global saziş»ini və «Biznesin aparılmasının prinsipləri»ni müdafiə edirik.

Bayer firmasının 2000-ci il üçün olan illik hesabat komplektinə «Gələcəyin formalaşdırılması» başlığı altında kitabça daxil edilmişdir. Onda, şirkətlərin sosial məsuliyyəti haqqında xatırlatmanı tapmağa cəhd edək.

Bayer – sağlamlıq üçün malların və kimyəvi malların istehsalı ilə məşğul olan diversifikasiyalaşmış beynəlxalq qrupdur. Biz öz müştərilərimizə tibbi dərmanlar və bitkiləri mühafizə vasitələri, plastmaslar və xüsusi kimyəvi reaktivlər kimi sahələrdə malların və xidmətlərin geniş çeşidini təklif edirik. Bayer firmasının işi tədqiqatlara əsaslanır və bizim əsas fəaliyyət sahəmizdə olan texnoloji liderliyi əldə etməyimizə ybnəldilmişdir. Bizim məqsədimiz – şirkətin dəyərini daim artırmaq və işlədiyimiz yerlərdə bizim səhmdarlar, əməkdaşlar və ölkələrin hər birində olan cəmiyyət üçün çoxlu əlavə dəyər yaratmaqdır. Biz inanırıq ki, bizim texnoloji və kommersiya təcrübəmizə ümumi rifaha işləmək və dayanıqlı inkişafa töhfə vermək vəzifəsini dərk etmək daxildir. Bayer – təcrübə və məsuliyyət vasitəsilə nailiyyətlərə aparan yoldur.

Elə görünür ki, bu bəyanatda şirkətin dəyərinin artırılması üzrə öhdəliklər, dayanıqlı inkişaf üzrə öhdəliklərdən qabaq qoyulmuşdur. Lakin, bu kitabçanın 51-ci səhifəsində biz belə bir müddəə tapırıq ki, ekologiya və iqtisadiyyat hər halda Bayer firmasında birlikdə yaşayır.

Bayer qrupunun ətraf mühitin müdafiəsinə məsuliyyətli yanaşması bütün dünyada tanınmışdır ki, bu da bizim hesabat ilində aldığımız təltiflər və mükafatlarla təsdiq olunur:

- ABŞ prezidenti Bill Klinton Bayer şirkətinə suda həll olunan boyaların işlənilib hazırlanması üçün «Yaşıl kimya» mükafatı təqdim etdi.
- Şirkət tərəfindən qəbul edilmiş dayanıqlılığın və inkişafın əldəedilməsinə yönəldilən yanaşma sayəsində Dou-Consun dayanıqlılığın qrup indeksində Bayer AG reytingi təsdiq edilmişdir.
- Yalnız şirkətləri investisiyalaşdıran, ətraf mühitin mühafizəsinə məsuliyyətlə yanaşan aparıcı Skandinaviya maliyyə şirkəti Storebrand, yeddi kriteriyadan altısı üzrə Bayer şirkətinə orta reytingdən yüksək reyting vermişdir.

Cari illik hesabatlarda müəssisələrin sosial və təbii mühitə təsiri haqqında bəzi informasiya tapmaq mümkündür, ancaq çox hallarda bu cür informasiya xaos kimi verilir və miqdar informasiyası deyildir. Bununla belə, ətraf mühitin mühafizəsi üzrə Avropa agentliyinə, dayanıqlı inkişaf üzrə Ümumdünya şurası ilə əməkdaşlıq şəraitində 1999-cu ildə AİB tərəfindən də təsdiq olunan «əsas ekoloji göstəriciləri» işləyib hazırlamaq nəzərdə tutulmuşdur.

Məsələ 10.8.

Sosial məsuliyyətli şirkətin hesabatının elə başlıca kriteriyalarını müəyyən edin ki, onların əsasında bu cür hesabat istifadəçilər üçün faydalı ola bilsin.

Həlli

- Ardıcılıq, yəni, eyni materialın və ölçü vahidlərinin ildən-ilə istifadə edilməsi;
- Hesablama nöqtəsinin seçilməsi və tərəqqinin qiymətləndirilməsi üçün zəruri olan müqayisəlilik;
- Etibarlılıq, yəni, informasiyanın şirkətin fəaliyyətinin ekoloji göstəricilərinin insafli və obyektiv görüntüsünün olduğuna zəmanət verilməsi

Bu siyahıya, həmçinin, aydınlığı, əhəmiyyətliliyi və dürüstlüyü asanca əlavə etmək olardı.

ŞSM məsələlərinin müzakirəsi ilə əlaqədar olaraq Hiksə və onun bizim fəsil 4-də nəzərdən keçirdiyimiz kapitalın həcmnin saxlanması nəzəriyyəsinə qayıdaq. Sitatı yadımıza salaq: «Praktiki məqsədlər üçün gəlirin hesablanması məqsədi, adamlar üçün elə bir məbləği müəyyən etməkdir ki, onlar onu xərcləyə bilər və bu zaman kasıb düşməzlər».

Bu tərif, həmçinin, ətraf mühitə də aid etmək olar, çünki, əgər onu «istehlak» etməkdə davam etsək, onda özümüzü kasıb salmasaq da, gələcək nəsilləri mütləq kasıb salacağıq. İqtisadi fəaliyyət təbii resursları tükəndirərək və çirkləndirərək ətraf mühitə ziyan vurur. Bu ziyan, xüsusilə də, qlobal istiləşmədə və turşulu yağışlarda özünü göstərir. Təbii sərvətləri qoruyub saxlamaq üçün qabağa getmək zəruridir ki, bunu da kapitalın həcmnin saxlanması nəzəriyyəsinə uyğun olaraq etmək lazımdır. Ətraf mühitin vəziyyətini də, həmçinin, müəyyən səviyyədə saxlamaq vacibdir. Aktivlərə xidmətlərin göstərilməsi və onların saxlanması barədə hesabat – mühasibin işidir. Əgər maliyyə hesabatının məqsədi istifadəçilərə menecmentin işini qiymətləndirmələri və iqtisadi qərarlar qəbul etmələri üçün faydalı informasiya verməkdirsə, onda bu məqsədə çatmaq üçün maliyyə hesabatları özlərinə ekoloji və ola bilsin, sosial tərkibli ünsürləri də daxil etməlidir. Bu asan vəzifə deyil, çünki bu cür hesabat sistemini işləyib hazırlamaq çətindir. Bununla belə, mühasiblər öz hazırlıqları sayəsində bə sahədə aparıcı rol oynamaqdan ötrü ideal uyğun gəlirlər.

Hesabatın yaxşılaşdırılmasının digər konsepsiyaları

Mühasibat dünyası hesabatın yaxşılaşdırılmasının müxtəlif nümunələrini öyrənir. Böyük Britaniyanın diplomlu mühasiblər İnstitutu 2000-ci ildə şirkət – prototipin nümunəvi hesabatını hazırladı. Bu iş əsasən hesabat ümumiləşdirilmiş informasiyaya malik hansısa əsas sənəddən və maliyyə – iqtisadi informasiyaya, məşğulluq, dayanıqlı inkişaf və mal-material göndərilməsi zənciri haqqında hesabatlarla malik əlavə hesabatlardan ibarət olacaqdır.

Şirkətlərin hesabatlarına balanslaşdırılmış göstəricilər sistemi kimi yanaşma da diqqətəlayiqdir (CCG) (Kaplan və Norton, «Harvard Business Press»).

İnsan resursları üzrə hesabat üzərində işin nəticəsində intellektual kapital hesabları ideyası meydana gəldi. 1991-ci ildə Skandia Assurance and Financial Services firmasının intellektual kapital şöbəsinin direktoru təyin olunmuş Edvinsson təsdiq edirdi ki, firmanın bazar dəyəri ilə balans dəyəri arasındakı fərq – onun malik olduğu intellektual kapital ehtiyatıdır. O, intellektual kapitalı «müəssisənin rəqabət qabiliyyətini təmin edən biliklərin istifadəsi prosesi, tətbiq olunan təcrübə, təşkilati

texnologiya, müştərilərlə olan münasibət və peşəkar bacarıqlar» kimi müəyyən etmişdir.

O, insan və struktur kapital arasındakı fundamental fərqi müəyyən etmişdir. Struktur kapitalı müştərilərdən, imicdən, innovasiya və texnologiyalardan, o cümlədən, informasiya texnologiyalarından ibarətdir. Danimarka şirkəti Carl Bro Group öz müştəriləri üçün intellektual kapital hesablarını hazırlayır, ancaq onların audit edilməsi nəzərdə tutulmamalıdır. Qrup həmçinin, bu sahədə göstəriciləri müəyyən etməyə cəhd göstərdi.

Məsələ 10.9.

İntellektual kapitalın hesabları modeli çərçivəsində insan resursları, müştərilər, imic, innovasiyalar və texnologiyalar barəsində kapitalın göstəricilərini təklif edin.

Həlli

- İnsan kapitalı – bu, yaş qruplarına bölünməklə məşğul olan əməkdaşların sayı, heyətin hazırlanmasının dəyəri, əməkdaşların məmnun qalmasının öyrənilməsidir və s.
- İmic – rəhbər işçilərin və tələbələrin gələcək iş yeri kimi müəssisəyə olan münasibətini öyrənmək məqsədilə onlar arasında aparılan tədqiqatlardır.
- İnnovasiyalar – inkişafa yönəldilmiş layihələrin miqdarı, yeni malların ilkin satışının miqdarı, bir əməkdaş hesabla innovasiyaların dərəcəsidir və s.
- Texnologiyalar – satışların ümumi həcmi, müəssisənin müxtəlif bölmələrini cəlb etməklə olan layihələr, internetdə kollektiv bilikləri əks etdirən sənədlərdir.
- İnformasiya texnologiyaları - bir əməkdaş hesabla xərclər, kollektiv istifadə üçün olan məlumat bazalarının həcmi, distansion işləyən əməkdaşların sayıdır və s.

İntellektual kapitalın hesabları konsepsiyaları üzərində hələ çox işləmək lazım gələcəkdir.

Qısa nəticələr

Belə bir fikir mövcuddur ki, informasiya nə qədər çoxdursa (əgər lazımi şəkildə verilsə), bir o qədər yaxşıdır. Ümid edirik, biz bu fəsildə sizə onu başa düşməyi öyrətdik ki, imkanların siyahısı, demək olar ki məhdudiyyətsizdir. Qorxu vardır ki, vəsaitlərin miqdarı uğrunda yarışda informasiyanın verilməsinin məqsədinin özü itiriləcəkdir. Bizə, tipik istifadəçi üçün faydalı olan bir çox istifadəçilər, artıq indi aldıkları məlumatları başa düşmək iqtidarında deyildir. Təsdiq etmək olar ki, mühasiblərin prioritet məqsədi – hesabatların detallaşdırılmasının dəqiqləşdirilməsi və mürəkkəbləşdirilməsi deyil, informasiyanı anlaşılqı etmək qabiliyyətini təkmilləşdirməkdir. Daha faydalı nədir, qrafiklər, diaqramlar, yaxud «çox gözəl qovuşdurulmuş» balans hesabatı, idarə heyəti sədrinin çoxsaylı bəyanatı, yaxud çoxcildli izahat vərəqələrlə müşayiət olunan, incəliklərinə qədər detallaşdırılmış və diqqətlə yoxlanılmış hesabatlar? Şirkətlərin sosial məsuliyyəti haqqındakı hesabatlardan və üçvahidin

yekunundan olan fayda, bazarın segmentləri üzrə olan hesabatlardan, hətta əgər sonuncular tam dürüst olmasa belə, çoxdurmu? Bəs sosial hesabatları necə yoxlamaq olar? Peşəkarların çoxlu suallara cavab verməsi lazımdır.

Bu fəsildə biz hesabatın strukturu və praktikasının inkişafı və genişləndirilməsi imkanlarının geniş dairəsini nəzərdən keçirdik. Bütün bunlar əlavə söylər və deməli, əlavə xərclər tələb edir. Ancaq əgər, istifadəçilərin əldə etdiyi üstünlüklər bu cür xərcləri aşarsa, onda görünür bizə belə hesabatları hazırlamaq lazım gələcəkdir.

Tapşırıqlar

1. İstənilən müəssisənin illik hesabatının misalında, onda verilən informasiyanın istifadəçilər üçün faydalı olub-olmadığını müzakirə edin.
2. Elə həmin hesabatı istifadə edərək müəyyən edin, əgər siz, səhmdar olsaydınız sizə hansı əlavə informasiya lazım olardı və siz bu cür informasiyadan necə istifadə edərdiniz.
3. Əlavə dəyər haqqında Bayer firmasının bəyanatından olan informasiyanı (məsələn 10.2) istifadə edərək müəyyənədin, firmanın bir il üçün fəaliyyətinin nəticələri haqqında hansı nəticələr çıxara bildiniz? Siz bu nəticələri necə şərh edərsiniz?
4. İstənilən müəssisənin menecmentinin hesabatında heyətə aid olan bütün informasiyanı tapın, bu informasiyanın müəssisənin özünün əməkdaşlarına nə qədər vacib olduğunu müzakirə edin.
5. Aşağıdakı mülahizəni tənqidi qiymətləndirin: «*Müəssisə tərəfindən ölkənin qanunvericiliyi ilə tələb olunan informasiyaya əlavə olaraq verilən informasiya istifadəçini aldada bilər*».
6. Müzakirə edin, nəyə görə müəssisələrin istifadəçilərə əlavə informasiya verməsi lazım gəlir.
7. Müəyyən edin, əlavə informasiyanın verilməsi müəssisəyə necə təsir edə bilər və bu cür neqativ effektdən qaçmaq üsullarını təklif edin.
8. Son nəticədə hesabat – rəqəmlərdir. Bu müddəanı müzakirə edin.
9. «İstifadəçilərdən soruşanda ki, siz şirkətlərin ekoloji hesabatlarından hansı informasiya götürmək istəyərdiniz, cavabında bir yığın söz səslənir: yaxşı olardı, əla olardı, əgər ki, yalnız mühasiblər bu cür informasiyanı vermək üsulunu tapa biləydilər, həmçinin, o, (informasiya – red. qeydi), kommersiya nöqtəyi-nəzərindən heç bir zaman verilməyəcəkdir [Rocer Edams, Accountancy Age, may 1994, səh.16] Bu sözlər bu gün necə səslənir – pessimist, yaxud realist? Bu mövzunu müzakirə edin və misallar gətirin.

KAMO QRYADEŞ? (Hara gedirsən?)

Bu fəslə öyrəndikdən sonra siz:

- beynəlxalq şəraitlərdə hesabatın təqdim olunması prinsipləri və prosedurlarının adekvatlığını tənqidi şəkildə müzakirə etməyi bacaracaqsınız.

Giriş

Hesabat hansı istiqamətdə inkişaf edir? Bu suala cavab vermək asan deyildir. Bunun üçün, hər şeydən əvvəl, inanmaq lazımdır ki, biz nəyi aydın təsəvvür edirik, o, haradan meydana gəlmişdir. Qeyd etmək vacibdir ki, hesabat yerli ehtiyacların ödənilməsinə yönəldilmiş praktik fəaliyyət kimi inkişaf etmişdir. İndi bizim hamımız – alimlər, praktiklər və tənzimləyici orqanların işçiləri – ona əməl etməkdən ötrü məntiqi ardıcıl konseptual əsas və harmonizasiyalaşmış praktika yaratmağa cəhd göstəririk.

Bu iki vahid məqsədə nail olmaq yolunda duran problemləri bir sözlə müəyyənləşdirmək olar – insanlar. Birincisi, maliyyə hesabatının lazım olduğu insanlar müxtəlif məqsədlər güdür, bu da müxtəlif, bəzən də, ziddiyyətli nəticələr doğurur. Ona görə də, tez-tez hesabat praktikasının arzuolunan prinsipləri və istiqamətləri arasında ziddiyyətlər yaranır. İkincisi, müxtəlif ölkələrin vətəndaşlarında, müxtəlif mədəniyyətlərin nümayəndələrində düşüncə tərzə müxtəlifdir. Eyni sözlər, çox vaxt isə eyni rəqəmlər dünyanın müxtəlif hissələrində eyni tərzdə qavranılır. Buradan belə nəticə çıxır ki, yığcamlıq, ardıcılıq və harmonizasiya dərəcəsinin hədləri vardır.

Gələcək

Az müvəffəqiyyət qazanılmamışdır. XX əsrin sonuncu iyirmi beş ilində hesabatın konseptual əsaslarının inkişafı sayəsində hesabat nə edə bilər, nə edir və çox vacibdir ki, o nəyi etmir və etməməlidir sahəsində dərin təfəkkürə və düşüncəyə nail olunmuşdur.

Sonradan beynəlxalq harmonizasiya problemlərinin həllinə yönəldilən cəhdlər göstərilmişdir. Bu cəhdlər günü bu gün də davam etdirilir. Sonrakı bir neçə ildə xeyli tərəqqi və inkişaf gözləmək olar. MHBSS özünün mövqeyini qətiyyətlə möhkəmləndirir, ancaq ümid etmək olmaz ki, irəliyə hərəkət hamar olacaq.

Regional kooperasiya Avropada, Şimali Amerikada və Asiya-Sakit okean regionunda da inkişaf edir. Konseptual problemlərə gəldikdə isə, bizim fikrimizcə harmonizasiyanın imkanları çox məhduddur. Real harmonizasiya yalnız ümumi mühitdə, ümumi iqtisadi sistemdə, eyni inkişaf səviyyəsində, ümumi mədəniyyət zamanı mümkündür.

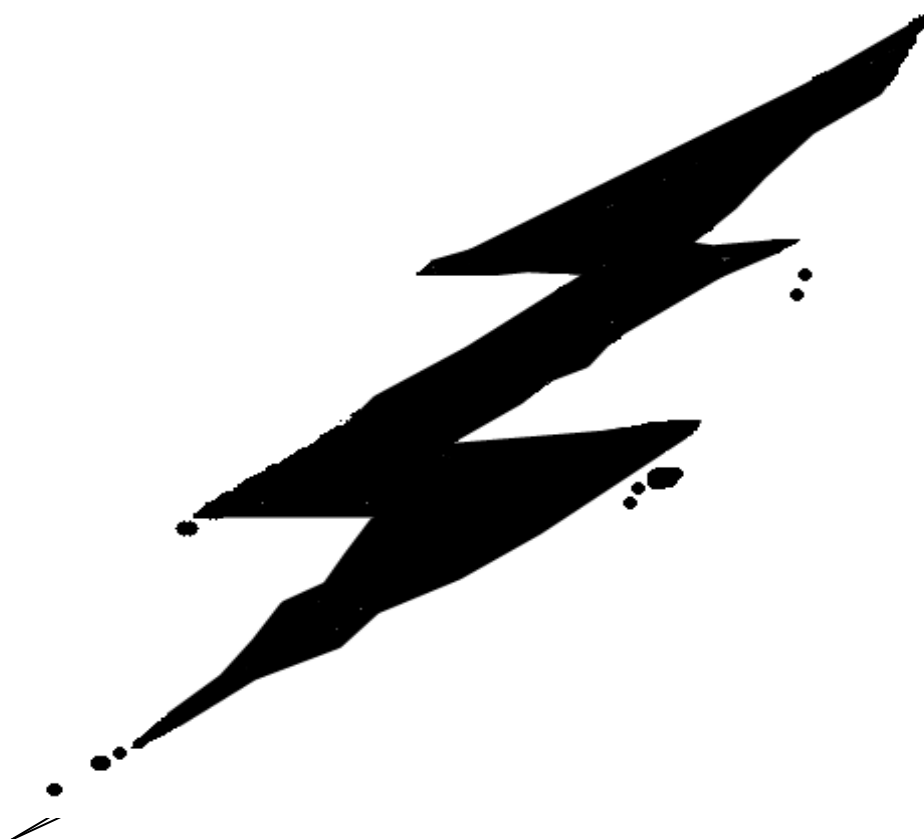
Belə vahidlik çox çətin ki, mümkündür.

Belə qeyri-aydın və qeyri-müəyyən situasiyalarda bir tələbi yerinə yetirmək mütləq zəruridir. Həm hesabatın konseptual məsələlərinin həllində, həm də onun beynəlxalq tənzimlənməsinə yanaşmada da alternativləri başa düşmək zəruridir. Ona görə də, tənzimləmənin kitabın ikinci və üçüncü hissələrində nəzərdən keçirilən problemlərinin vacibliyini qiymətləndirmək və başa düşmək üçün birinci hissəni öyrənmək və başa düşmək lazımdır. Yalnız qaydaları oxumaq kifayət deyildir.

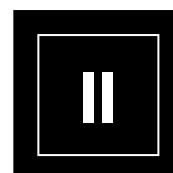
Ona görə də, hesabat bütövlükdə və xüsusən də, maliyyə hesabatı çox maraqlı fənnlərdir. Onun qarşısında gələcəkdə dəyişikliyə uğramaq, inkişaf etmək durur, fənnin öyrənilməsi üçün uzun illər lazımdır. Biz ümid edirik ki, siz bundan ilhama gələrək kitabın qalan iki hissəsini də oxuyacaqsınız. Biz, həmçinin, ümid edirik ki, siz bizim hiss etdiyimiz ruh yüksəkliyini axıradək saxlayacaqsınız.

Tapşırıqlar

1. Hesabat hansı istiqamətdə inkişaf edir?



Hissə



İllik maliyyə hesabatları

Bu hissədə biz, maliyyə hesabatının nə olduğunu, nəyə kömək etdiyini və mühasibin bunlara necə nail olduğunu nəzərdən keçirəcəyik. Biz, beynəlxalq konteksti, uçotun praktikasında və uçot əməllərindəki milli fərqlərin səbəblərini və daha böyük harmonizasiyaya nail olmağa kömək etməli olan tənzimləmənin beynəlxalq sisteminin inkişafını tədqiq edirik.

UZUNMÜDDƏTLİ (DÖVRİYYƏDƏNKƏNAR) MADDİ AKTİVLƏR

Bu fəslə öyrəndikdən sonra siz:

- amortizasiya hesablanması prinsiplərini, konsepsiyalarını və əsas metodlarını müzakirə və tətbiq etməyi;
- amortizasiyanın hansı məqsədlər üçün əks etdirildiyini izah etməyi;
- dövlət subsidiyalarının uçotunun müvafiq metodlarının müəyyən edilməsi ilə bağlı problemləri izah etməyi;
- MHBS 20-nin dövlət yardımına və məqsədli maliyyələşdirməyə dair tələblərini təsvir və tətbiq etməyi, qiymətləndirməyi;
- borclar üzrə xərclərin uçotu ilə bağlı problemləri izah etməyi;
- MHBS 23-ün borclar üzrə xərclərə dair tələblərini təsvir və tətbiq etməyi, qiymətləndirməyi;
- əsas vəsaitlər adlı MHBS 16-nın tələblərini təsvir və tətbiq etməyi, qiymətləndirməyi;
- investisiyalı mülkiyyətin uçotunun alternativ metodlarını müzakirə etməyi;
- MHBS 40-ın investisiyalı mülkiyyətə dair tələblərini təsvir və tətbiq etməyi, qiymətləndirməyi bacaracaqsınız.

Giriş

Fəsil 18-də aktivlər aşağıdakı kimi müəyyən edilmişdir (əsas prinsiplərin 49^a paragrafı):

«Aktiv – keçmişdə baş vermiş hadisələr nəticəsində yaranmış, müəssisə tərəfindən nəzarət edilən resursdur ki, müəssisə gələcəkdə ondan özü üçün iqtisadi fayda götürülməsini gözləyir».

Aktivlər dövriyyədənəkənar və dövriyyə aktivlərinə bölünür. MHBS-da istər dövriyyədənəkənar, istərsə də dövriyyə aktivlərinə tərif verilmişdir. Onlar arasındakı fərq formal olaraq, 9-cu fəsildə barəsində ətraflı danışılan MHBS 1-də tətbiq edilmişdir.

Aktiv o zaman dövriyyə aktivi hesab edilir ki, əgər:

1. Gözlənilir ki, firmanın normal fəaliyyəti gedişində o satılacaq (reallaşdırılacaq – qeyd bizimdir)¹ yaxud satılmaq və ya istehlak olunmaq üçün saxlanılacaqdır.
2. O əsasən ticarət məqsədləri üçün saxlanılır.
3. Gözlənilir ki, o balans hesabatı tarixindən başlamış 12 ay ərzində satılacaq.
4. O istifadəsinə məhdudiyyət olmayan pul vəsaitləri, yaxud onların ekvivalenti² ilə təmsil edilmişdir.

Bütün sair aktivləri dövriyyədənənar aktivlər hesab etmək lazımdır.

Dövriyyədənənar aktivlərin tərifini çox vaxt düzgün başa düşməzlər. Dövriyyədənənar aktiv – uzun müddət istifadə edilən aktiv deyildir. Burada zəruri kriteriya mülkiyyətçinin həmin aktiv istifadə etmək niyyətindədir. Dövriyyədənənar aktiv o aktiv hesab edilir ki, firma onu xüsusi biznes məqsədlərlə uzun müddət ərzində özünün gündəlik fəaliyyətini təmin etməkdən ötrü istifadə etmək niyyətindədir.

Dövriyyə aktivləri, əksinə, adətən, vaxt xarakteristikaları ilə müəyyən edilir. Dövriyyə aktivi elə aktiv hesab olunur ki, o, gözləniləndiyi kimi, öz formasını dəyişəcəkdir, başqa sözlə, 12 ay ərzində hansısa sövdələşmədə iştirak edəcəkdir.

Məsələ 12.1.

A və B firmaları üzrə misalə baxaq. A firması avtomobillə ticarət edir. Onun satmaq niyyətində olduğu bir neçə maşını, əməkdaşların və idarə edənlərin otuduğu bir neçə yazı stolu vardır. B firması mebellə ticarət edir. Onun satmaq istədiyi bir neçə yazı stolu və bir neçə avtomobili vardır, hansıları ki, firma satıcıların gediş-gəlişi və malların daşınması üçün istifadə edir. Bu maddələri hər bir halda necə əks etdirmək lazımdır?

Həlli

A firmasının hesablarında avtomobillər dövriyyə aktivləri, yazı stolları isə – dövriyyədənənar aktivlərdir. B firmasının hesablarında avtomobillər dövriyyədənənar, yazı stolları isə – dövriyyə aktivləridir. Özü də qeyd edək ki, bir neçə illik xidmətdən sonra silinəcək dövriyyədənənar aktiv, dövriyyədənənar aktivlər hesabında qalır, baxmayaraq ki, tezliklə öz formasını dəyişdirəcəkdir³.

¹ Paraqraf 57 – burada və sonra olan istinadlar MHBS-nın 1 dekabr 2003-cü il redaktəsinədir. – Red.qeydi.

² MHBS 7-yə uyğun olaraq müəyyən olunmuşdur. – Red qeydi.

³ O, ya satılmış aktivin maya dəyəri formasını, ya da təsərrüfatdançıxmada olan zərərlər formasını alacaqdır. Bax: həmçinin, fəsil 18-ə. Red.qeydi.

Amortizasiyanın uçotu prinsipləri

Nə qədər qərribə olsa da, birinci və əsas problem amortizasiyanın nə olduğu və onun nəyə lazım olduğu barədə yekdil fikrə gəlməkdir. Hazırkı, vaxtda hamı tərəfindən qəbul edilmişdir ki, bu – gəlirlərin və xərclərin (matçinq) əlaqələndirilməsi (uyğunlaşdırılması) prinsipinin və hesablama metodunun tətbiqinin birbaşa nəticəsidir. Matçinqə, əsasən, hesabat dövründəki hər bir gəlirə xərc uyğun gəlməlidir. Lakin, bu, yalnız o demək deyildir ki, aktivə çəkilmiş ümumi məsrəflər onun istifadəçisinin bütün dövrü üçün bölüşdürülür. Əslində, onlar həmin dövr üzrə faydanın bölüşdürülməsinə proporsional bölüşdürülür. Bunu sadə misalla aydınlaşdıraq. Tutaq ki, dövriyyədənəknar aktiv faydanın (yaxud, xeyrin) yarısını 1-ci il müddətində, üçdə birini – 2-ci il müddətində, altıda birini – 3-cü il müddətində gətirir, ümumi xərclər isə 1200 € təşkil edir. Onda, matçinqə əsasən, illik mənfəəti hesablayarkən biz ona amortizasiya ayırmalarının 1-ci ildə 600 €-nu, 2-ci ilə 400 €-nu və 3-cü ildə 200 €-nu aid etməliyik.

Ayırmaların məbləğini hesablamaqdan ötrü, dörd əsas suala cavab vermək lazımdır:

1. Aktivin dəyəri nə qədərdir?
2. Firma üçün aktivin faydalı istifadəsinin hesablanmış müddəti nə qədərdir? (o onun faydalı istifadəsinin fiziki (yaxud, texniki) müddətinə bərabər ola bilər, ya da ki, kifayət qədər az ola bilər).
3. Aktivin faydalı istifadə müddətinin sonunda onun satışının təxmini dəyəri (ləğv dəyəri) nə qədərdir?
4. Aktivdən olan faydanın bölüşdürülməsinin gözlənilən proporsiyaları necədir?

Aydındır ki, ikinci, üçüncü və dördüncü suallara cavablar çoxlu qeyri-müəyyənliklərə və subyektivizmə malik olacaq. Düzgün məlumatlar gələcək planlardan və gələcəkdə olacaq fəaliyyətdən asılıdır. Dərək etmək zəruridir ki, əgər ilkin məlumatlar (dövriyyədənəknar aktivin dəyəri) dəqiq bəlli və obyektiv olsa belə, amortizasiyanın hesablanması üçün əsas, daim qeyri-müəyyən, təxmini və subyektiv olaraq qalır.

Bu halda, həmişə olduğu kimi, qiymətləndirmələri rəşional, vacdanla və ehtiyatla (və deməli - dəqiq) aparmaq lazımdır.

Ancaq bəzi səbəblər üzündən ilkin məlumatlar da həmişə dəqiq və obyektiv olmur.

Məsələ 12.3.

Konkret dövriyyədənəknar aktivin dəyərini dəqiq müəyyən etməyə imkan verməyən səbəbləri müəyyən edin.

Həlli

Mümkün səbəblər arasında aşağıdakılar ola bilər:

1. Dəyərə aktivin işçi vəziyyətinə gətirilməsi ilə əlaqədar qeyri-müstəqim xərcləri, məsələn, firma əməkdaşlarının gücü ilə aparılmış quraşdırmanın dəyərini hansı ki, öz növbəsində, qaimə xərclərinin yaranmasına gətirib çıxara bilər, daxil etmək lazımdır.
2. Dövriyyədənəknar aktiv və firmanın öz gücü ilə yaradıla bilər və bununla əlaqədar olaraq, qaimə xərclərinin müəyyən edilməsi və bölüşdürülməsinin əlavə problemləri baş verə bilər.
3. Firmanın uçot siyasətinin seçilmə istiqamətindən asılı olaraq dövriyyədənəknar aktivin baza dəyərinə bütövlükdə dövrü olaraq yenidən baxıla bilər. Bundan başqa, torpaq sahələri amortizasiya olunmur, halbuki binalara və tikililərə amortizasiya hesablanır. Ona görə də, torpaq sahəsi ilə birlikdə bina əldə edərkən hərəkətsiz əmlakın dəyərini torpağın dəyərinə və binanın dəyərinə bölmək lazımdır, belə bölgü isə əsassız ola bilər.
4. Aktivin istifadə müddəti ərzində onda dəyişikliklər, yaxud təkmilləşdirmələr aparıla bilər. Əgər bunun nəticəsində aktivin faydalı istifadə müddəti ərzində ondan alınan fayda artacaq, yaxud onun faydalı istifadə müddəti uzadılacaq və bu cür dəyişikliklər əhəmiyyətli olacaqdırsa, onda təkmilləşdirmələrin dəyərini kapitallaşdırmaq (yəni, müəyyən dövrdən başlayaraq ona dövriyyədənəknar aktivin dəyərinin bir hissəsi kimi baxmaq) lazımdır. Bununla belə əsaslı təmirin dəyəri də daxil edilməklə (bu təklif tez-tez baş vermir) xidmətin dəyəri – baş verdikcə mənfəət və zərərlər hesabında göstərilməli olan cari xərclərdir. Təcrübədə belə fərqləri çətin müəyyən etmək olur.
5. Alınmış dövlət subsidiyalarına və borclar üzrə xərclərin kapitallaşdırılmasına rəğmən qurulmuş uçot siyasəti də bu məlumatlara təsir edə bilər. Bu iki problemə kitabın sonunda baxılır.

Amortizasiya olunan dəyər kimi məlum olan amortizasiyanın ümumi məbləği, ləğv dəyəri¹ çıxılmaqla aktivin dəyərinə bərabərdir. Amortizasiyanın dəyərini faydanın bölüşdürülməsinə proporsional olaraq aktivin faydalı istifadə müddətinə görə bölmək lazımdır. Amortizasiyanın dəyəri müəyyən edildikdən və əgər bu zəruridirsə, aktivin əhəmiyyətli dərəcədə yaxşılaşdırılması nəzərə alınmaqla ona yenidən baxıldıqdan sonra aktivin faydalı istifadə olunması dövründə həmin dəyərin bölüşdürülməsinin (yaxud, aid edilməsinin) tanınmış metodlarından biri tətbiq olunur. Bu metodlardan ən vacibləri aşağıda nəzərdən keçirilir. Dərk etmək zəruridir ki, bu metodlardan hər biri faydanın bölüşdürülməsinin müəyyən strukturuna uyğun gəlir və bu strukturu amortizasiya üzrə xərcləri bölüşdürürəkən tətbiq etmək lazımdır.

Amortizasiyanın hesablanması metodları

Bərabərlik ² metodu

Amortizasiya olunan dəyər bərabərlik əsasında bölünür, yəni, aktivin faydalı istifadə müddətinin hər ilinə bərabər məbləğlər aid edilir. Əgər aktiv yenidənqiymətləndirilmiş, yaxud əhəmiyyətli dərəcədə yaxşılaşdırılmışsa, amortizasiyanın yeni

¹ Şirkətin aktiv üçün, onun faydalı istifadə müddətinin sonunda təsərrüfatdan çıxması ilə əlaqədar xərcləri çıxmaqla gözlədiyi xalis məbləğ. Residual value. Scrap value. – Red.qeydi.

² Hərfi-hərfinə – «düzxətli». – Red.qeydi.

dəyəri faydalı istifadə müddətinin qalan (ola bilsin də uzadılan) hər bir ilinə aid edilir¹.

Məsələ 12.3.

Bərabərlik metodunu tətbiq etməklə və aşağıdakı məlumatlar əsasında illik amortizasiya ayırmalarını hesablayın.

Baza dəyəri	12 000 €
Faydalı istifadə müddəti	4 il
Ləğv dəyəri	2000 €

Həlli

$$\text{İllik ayırmalar} = (12\,000\text{€} - 2000\text{€}) / 4 = 2500\text{€}$$

Bu metodu digər metodlardan daha tez-tez istifadə edirlər. Onu, o cümlədən, daxili istifadədən ötrü nəzərdə tutulmuş dövrü, məsələn, aylıq hesabatların hazırlanması üçün istifadə etmək daha asandır. Bu metodun tətbiqi nəzərdə tutur ki, aktivin faydalı istifadəsinin bütün müddəti ərzində onun faydalılığı əhəmiyyətli dərəcədə dəyişmir, başqa sözlə, o hər il eyni həcmdə fayda gətirir. Bu cür ehtimalın təcrübədə nə dərəcədə tez-tez təsdiq olunması məsələsi açıq qalır.

Azalan qalıq metodu

Bu metoddan istifadə edərkən hər il üçün amortizasiya keçən dövr üçün götürülmüş xalis balans (qalıq) dəyərində (XBD) daimi əmsalın tətbiq edilməsi yolu ilə, amortizasiya çıxılmaqla mövcud olan dəyər əsasında hesablanır (bu əmsal hesabat tarixinə yazılmış amortizasiya çıxılmaqla mövcud olan dəyər əsasında hesablanır). İlk rəqəmlər kimi dəyərlər (yaxud, qiymətləndirici məlumatlara), faydalı istifadə müddətinə və ləğv dəyərində malik olmaqla, müvafiq əmsalı elə tətbiq edək ki, aktivin faydalı istifadə müddətinin sonuna aktivin dəyəri onun ləğv dəyərində bərabərləşmiş olsun. Bu əmsal aşağıdakı düsturla hesablanır:

$$d = nvS/C$$

burada, d – amortizasiya əmsalı, n – faydalı istifadə illərinin sayı, S – ləğv dəyəri, C – isə illik dəyərdir (yaxud, baza qiymətidir).

Bu düstur nadir hallarda tətbiq edilir. Praktikada bu metodu tətbiq edərkən, təcrübəyə əsasən, konkret aktivin amortizasiyasını hesablamaq üçün standart yuvarlaq rəqəm seçirlər. qeyd edək ki, əgər ləğv dəyəri sıfıra bərabərdirsə, bu düsturun heç bir mənası yoxdur, əgər o çox azdırsa, onda ayırmalar təhrif edilmiş ola bilər.

Məsələ 12.4.

¹ Paradoksdur, ancaq həmin metodun adı barədə danışarkən, qeyd etməyə dəyər ki, bir tərəfdən, azalan qalıq metodunda da amortizasiya qalıq dəyərindən müəyyən faiz kimi bərabər əsasda hesablanır. Və bu baxımdan azalan qalıq metodu eynilə düzxətlidir, ancaq eyni zamanda eksponensialdır. Digər tərəfdən, amortizasiyanın illərin məbləği metodu ilə hesablanması ilə bərabər olmasa da heç də az düzxətli deyildir. –Red.qeydi.

Əvvəlki məsələnin məlumatlarını istifadə edərək və amortizasiya normasını 40% götürərək, azalan qalıq metodunu tətbiq etməklə amortizasiya ayırmalarını hesablayın.

Həlli

1-ci il	Dəyər	12 000 €
	Amortizasiya 40% ($12\,000\text{ €} \times 40\%$)	4800
	XBD	7200
2-ci il	Amortizasiya 40% ($7\,200\text{ €} \times 40\%$)	2880
	XBD	4320
3-cü il	Amortizasiya 40% ($4320\text{ €} \times 40\%$)	1728
	XBD	2592
4-cü il	Amortizasiya 40% ($2592\text{ €} \times 40\%$)	1037
	XBD	1555€

Əgər ləğv dəyəri düzgün müəyyən olunmuşsa, onda aktivin təsərrüfatdan çıxması nəticəsində 445€ həcmində alınmış mənfəət də 4-cü ildə əks etdiriləcəkdir. Gətirilən bu misal azalan amortizasiya ayırmaları metoduna, başqa sözlə, sürətli amortizasiya adlanan metoda aiddir. Ayırmalar birinci ildə maksimaldır, aktivin fəaliyyəti müddəti azaldıqca onlar da tədricən azalmış olur.

Məsələ 12.5.

Bərabər amortizasiya metodu ilə müqayisədə azalan qalıq metodunun xeyrinə dəlillər gətirin və onları tənqidi qiymətləndirin.

Həlli

1. Azalan qalıq metodu aktivin istifadəsindən olan faydanın bölüşdürülməsinin strukturuna daha yaxşı uyğun gəlir. Hər halda bu, bəzi aktivlərə aiddir.
2. Təsdiq etmək olar ki, illər üzrə faydanı bərabər qaydada bölüşdürərkən, bərabər qaydada bölüşdürülməli olan xərc də amortizasiyanın xalis tərkib hissəsi deyildir və aşağıdakılardan:

- (a) amortizasiyanın xalis tərkib hissəsindən;
- (b) xidmətin və təmirin dəyirindən ibarətdir.

Aktiv köhnəldikcə (b) dəyəri artdığı üçün, (a) dəyərini tədricən azaltmaq vacibdir ki, onların məbləği az-çox daimi qala bilsin. Ən ümumi şəkildə bu müddəanı düzgün hesab etmək olar. Ancaq, aydındır ki, özbaşına seçilmiş əmsalın təmirə çəkilən dəyişkən və təsadüfi xərcləri, hətta təxmini kompensasiya etməyə kömək edə biləcəyinə inanmaq çətindir.

3. Azalan qalıq metodu belə bir faktı daha yaxşı əks etdirir ki, aktivin dəyəri (bazar dəyəri), yaxud yenidən satılma dəyəri) daha çox onun istifadəsinin ilk illərində azalır. Tez-tez irəli sürülən bu dəlil prinsipə şübhəlidir. Amortizasiya – xərclərin uyğunlaşdırma prinsipinə uyğun müvafiq surətdə

bölüşdürülməsidir. Bu, dövriyyədən kənar aktivin hər il yenidən qiymətləndirilməsi deyildir, odur ki, bu və ya digər metodun bu nöqteyi-nəzərdən yaxşı, yaxud pis olması vacib deyildir. Nə qədər ki, gələcək faydanın ilkin qiymətinin düzgün olduğu bəllidir, aktivin aşağı bazar dəyəri onun xidmət müddəti ərzində heç bir əhəmiyyət kəsb etmir.

4. Bu metodun tətbiqi amortizasiya ayırmalarının çox hissəsinin aktivin istifadəsinin ilk dəyərinə aid edilməsini nəzərdə tutduğu üçün, o ehtiyatlılıq prinsipinə uyğun gəlir. Hesab etmək olar ki, bu prinsipə əməl etməklə, bərabərlik metodunu tətbiq etməkdənsə, azalan qalıq metodunu tətbiq etmək daha düzgündür. Ancaq aydın deyildir, bu üstünlükdən istifadə olunması nə dərəcədə düzgündür. Burada biz 3-cü fəsildə baxılmış ehtiyatlılıq prinsipinin tətbiqinin nisbi vacibliyinə dair ümumi diskussiyanın konkret təmsilini görürük.

Bəzi ölkələrdə ikiqat azalan qalıq metodu adlanan metod tətbiq edilir. O amortizasiyanın müvafiq «xətti» əmsalının hesablanması, sonra onun ikiyə vurulmasından və daha sonra alınmış əmsalın amortizasiyanın hesablanılmasında tətbiqindən ibarətdir¹.

İllərin məbləği metodu

Bu azalan amortizasiya metodunun variantlarından daha birisidir. O «böyük barmaq qaydası»na² əsaslanır və onun tətbiqi nəticəsində, azalan qalıq metodunun tətbiqi zamanı alınan amortizasiya ayırmalarını strukturuna oxşar struktur alınır.

Eyni rəqəmləri istifadə edərək, illərdən hər birinə müvafiq olaraq 4-dən 1-ə qədər çəki verək və çəkilərin kəmiyyətlərini $n(n+1)/2$ düsturu ilə toplayaq. Amortizasiya məbləği hər ilə həmin ilin çəkisinin çəkilərin məbləğinə nisbətində proporsional aid edilir.

Məsələ 12.6.

Əvvəlki məsələlərdə gətirilmiş məlumatları istifadə və illərin məbləği metodunu tətbiq edərək illik amortizasiya ayırmalarını hesablayın.

Həlli

$$4+3+2+1=4(4+1)/2=10 \text{ (illərin məbləği)}$$

$$\text{Amortizasiya dəyəri} = 12000\text{€} - 2000\text{€} = 10000\text{€}$$

¹ Məsələ 12.4-də bu halda amortizasiya əmsalı olaraq 80%-i götürmək lazımdır. Hesablamı yenidən aparmağa cəhd edin. –Red.qeydi.

² Böyük barmaq qaydası – qərarların qəbul edilməsinin elə qaydasıdır ki, ona uyğun olaraq qərar indiki anda mövcud olan ən yaxşı variant əsasında qəbul edilir. –Red.qeydi.

Amortizasiya ayırmaları bərabərdir:

İl	1	$4/10 \times 10\,000 = 4000 \text{ €}$
	2	$3/10 \times 10\,000 = 3000 \text{ €}$
	3	$2/10 \times 10\,000 = 2000 \text{ €}$
	4	$1/10 \times 10\,000 = 1000 \text{ €}$

Müvafiq olaraq 1-dən 4-ə hər ilin sonuna 8000 €, 5000 €, 3000 € və 2000 € xalis balans dəyəri alacağıq.

Məmulatların məbləği metodu (yaxud, məhsul vahidləri metodu)

Bu metod istifadəni, yaxud məhsuldarlığı asan qiymətləndirilə bilən aktivlərin amortizasiyası üçün xüsusilə münasibdir. Məsələn, avtomobilin faydalı istifadə ölçüsü kimi dörd il deyil, 100 000 mil yürüşü götürmək olar. Amortizasiyanın dəyəri bu halda illər üzrə faktiki yürüşdən asılı olaraq bölüşdürülür, məsələn, əgər 1 ilində 30 000 mildirsə, onda həmin ilə aid edilən amortizasiyanın dəyəri ümumi dəyərin $3/10$ -nü təşkil edəcəkdir. Dəzgahın xidmət müddətini maşın-saatlarla müəyyən etmək olar. Bu halda illik amortizasiya ayırmaları bərabər olacaqdır:

Amortizasiya olunan dəyər $\times$ il ərzində olan maşın-saatların miqdarı/ümumi xidmət, müddəti maşın-saatlarla.

Yenidənqiymətləndirmə, yaxud özbaşına qiymətləndirmə

Bu yanaşma bəzən mühüm əhəmiyyətə malik olmayan aktivlərin, məsələn, ayrı-ayrı alətlərin amortizasiyası üçün tətbiq edilir. Hər ilin sonuna onların (ümumi) dəyərinin qiymətləndirmə, yaxud ixtiyari məbləği seçilir. Bu halda amortizasiya onların keçən ildəki dəyərilə yeni dəyəri arasındakı fərqə bərabərdir. Ciddi desək, bu, amortizasiyanın hesablanması metodu deyildir, ancaq əgər tənbəllər üçün alternativ varsa, bundan niyə də istifadə olunmasın.

Yuxarıda nəzərdən keçirilmiş bütün metodları ona görə tənqid etmək olar ki, onları tətbiq edərkən aktivlərdə maddiləşən resursların firma üçün onların istifadəsindən, yaxud (alternativ variant kimi) satışından mənfəət gətirən real dəyərə malik olması nəzərə alınmır. Ona, tamamilə aktivin istifadə edilməsi nəticəsində alınan faydaya uyğun gələn zəruri xərc kimi baxmaq lazımdır. Aktual metodlar, hansıların ki, tətbiqi mənfəətin törədilməsi üçün xərclərin uçotunun aparılmasını nəzərdə tutur, çox mürəkkəbdir və əsas vəsaitlər bölməsi üzrə maliyyə hesabatı üçün çətin ki, tətbiq oluna bilsin.

Bəzi səhvlər barədə

Amortizasiyanın hesablanması prosesi xüsusi məna daşıyan balans məlumatları, yaxud hesabat tarixinə əsas vəsaitlərin dəyərinin ölçüsü kimi xeyir götürmək üçün gərək deyildir. Həqiqətən bunun nəticəsində biz istifadə olunmamış xərclərin qiymətləndirilməsi üçün məlumatlar alırıq.

Yadda saxlamaq lazımdır ki, amortizasiya – xərclərin faydalara proporsional aid edilməsi prosesidir. Müəyyən amortizasiya dəyərində illik ayırmalar başqa şeyə deyil, alınan faydaların real, yaxud güman edilən vaxt strukturuna əsaslanır. Sadə mühasibat dili ilə desək, bu halda yalnız məbləğlərin balansın «Dövriyyədən kənar aktivlər» bölməsindən mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın «Xərclər» bölməsinə

köçürülməsi baş verir. Yəni aktivin dəyərini əks etdirən məbləğin azalması deyil, bilavasitə xərc hesablanır. Bundan aşağıdakı nəticələr çıxır:

1. Aralıq ilində aktivin dəyərini əks etdirən məbləğ açıq-aydın yaxud faydalı mənaya malik deyildir. Onu yalnız bilavasitə müəyyən etmək mümkündür. Məsələn, tarixi dəyərlə uçot metodunda bu istifadə olunmamış ilkin dəyər məbləğidir, hansını ki, hələlik istifadə etmək, yaxud bölüşdürmək nəzərdə tutulmur. Bu aralıq məbləğini bəzən «xalis balans dəyəri» adlandırırlar, ancaq sözün ciddi mənasında o, ümumiyyətlə, dəyər deyildir.
2. Amortizasiya tamamilə o demək deyildir ki, müəssisə köhnə aktiv yararsız hala düşdükdə özünə yeni aktiv ala bilər. Bu müddəə, hətta bizim qiymət artımını rədd etdiyimiz halda da ədalətlidir. Amortizasiya hər hansı konkret aktivin pul ifadəsində, yaxud digər ifadədə dəyərini artırmır.
3. Bununla belə, istənilən digər məbləğ kimi xərcləri əks etdirən amortizasiya firmadakı resurslarda (yaxud, ümumi aktivlərdə) öz təsirini biruzə verir. Mənfəətin məbləğini azaltmaqla, biz ödənilən dividendlərin (onların ödənilməsi resursları azaldır) maksimal həcmi azaldırıq və beləliklə, qalmış resursların minimal məbləğini artırırıq. Bu – kapitalın həcmi saxlanılması prinsipinin təzahürünə dair konkret misaldır ki, bu da 4-cü fəsildə nəzərdən keçirilmişdir.

Dövriyyədənənar aktivin dəyərinin müəyyən edilməsi

Bu bölmədə biz dövlət subsidiyalırının dəyərinin müəyyən olunması ilə bağlı iki qrup problemi və borclar üzrə xərclərin kapitallaşdırılmasını nəzərdən keçirəcəyik. Ancaq, sizin problemi bütövlükdə necə dərk etdiyinizi qavramaqdan ötrü əvvəlcə aşağıdakı məsələni həll etməyə çalışın.

Məsələ 12.7.

31 dekabrda başa çatan ildə, Hans yeni dövriyyədənənar aktiv əldə etdi və bununla əlaqədar aşağıdakı ödənişləri etdi:

	€	€
Malsatanın preyskurantı üzrə qiymət	12 000	
Razılaşdırılmış güzəşt çıxılmaqla	1000	11 000
Daşınmanın dəyəri		100
Quraşdırmanın dəyəri		200
Xidmətin dəyəri		300
Güclərin artırılması üçün əlavə avadanlığın əldəedilməsi		400
Ehtiyat hissələri		250

Tələb olunur:

- (a) amortizasiyanın hesablanması üçün əsas kimi istifadə olunacaq məbləği müəyyən etmək və onu əsaslandırmaq;
- (b) amortizasiya nəticəsində nə baş verdiyini və onun nə üçün lazım olduğunu müəyyən etmək;

- (c) rəqəmli misallardan istifadə etmədən amortizasiya hesablanması bərabərlik metodunun və azalan qalıq metodunun necə işləməsini qısaca aydınlaşdırmaq. Bu və ya digər metodu istifadə edərkən hansı müxtəlif yolverilmələr edilir?
- (ç) mühasiblərin «obyektivlik» terminini necə başa düşdükələrini izah edin;
- (d) Almaniyada, adətən, amortizasiyanı dərc olunan hesabatlarda əks etdirmək üçün dövrüyyədənkənar aktivin istifadəsinin ilk illərində azalan qalıq metodunu tətbiq edirlər, daha sonra isə, bərabərlik metodu daha çox ayırmalar verməyə başladığı vaxtdan onu tətbiq edirlər. Bu cür təcrübə barədə siz nə düşünürsünüz? Bu suala cavab verərkən hesabatın müvafiq təriflərinə istinad edin.

Həlli

1. Bu məbləğ aktivini istifadə etməyə imkan verən bütün xərcləri əhatə etməlidir. Odur ki, həmin məbləğ bərabərdir:

$$11\,000 + 100 + 200 + 400 = 11\,700 \text{ €}$$

Əlavə avadanlıq dəzgahın dəyərinə daxil edilir, çünki o, aktivin gəlir gətirmək qabiliyyətini artırır, halbuki ehtiyat hissələrinin dəyəri – dəzgahın istifadəsinin dəyəridir, ona görə də, biz, bu iki dəyəri müxtəlif cür aid edirik. Xidmət dəyəri, sözsüz, aktivin istifadəsinin dəyəridir.

2. Amortizasiya aktivin dəyərini (yaxud, qiymətini) onun faydalılığına uyğun proporsiyada həmin aktivin faydalı istifadə üzrə müddətinə görə bölüşdürür. Matçinqə əsasən, mənfəəti hesablayarkən xərcləri müvafiq faydalarla uyğunlaşdırmaq lazımdır.
3. Bərabərlik metodu tətbiq edildikdə, aktivin dəyəri (yaxud, qiyməti) illər üzrə bərabər paylarla bölüşdürülür. Azalan qalıq metodunun tətbiqi zamanı qalıq dəyəri (keçmiş illərdə yığılmış amortizasiya çıxılmaqla ilkin dəyər) daimi əmsal qədər azalır. Beləliklə, bərabərlik metodunda ayırmalar daimidir, azalan qalıq metodunda isə onlar aktivin istifadəsinin hər ili üçün azalmış olur. Bu iki metodun tətbiqi həmin aktivin faydalı olması və istifadəsi nəticəsində əldə olunan faydaların müvəqqəti strukturu barədə müxtəlif yolverilmələri nəzərdə tutur.
4. Obyektivlik qabaqcadan hasil olmuş yanlış fikrin olmamasını nəzərdə tutur. O, subyektivçiliyin, yaxud şəxsi fikrin zəruriliyini və mümkünlüyünü istisna edir. Əgər hesabat məlumatları obyektiv olsaydı, onda bütün mühasiblərdə onlar eyni alınardı. Bəllidir ki, hesabda verilmiş məbləğ yüksək obyektivlik dərəcəsinə malikdir. Ancaq amortizasiyanın hesablanması, aktivin istifadə müddətinin davamlılığı və onun gələcək faydalılığı barədə qiymətləndirilən məlumatlara əsaslanır, bu səbəbdən belə məlumatlar subyektivdir.
5. Demək mümkündür ki, bu cür təcrübə daha ehtimaldır, çünki xərclər həmişə daha çox ehtimal olunandır. Lakin onda ardıcılıq çatışmır. Və ola bilər daha vacibi odur ki, o matçinqə uyğun gəlmir. Xərclərin meyl ilə faydaların alınması meylinin uyğunlaşdırılmasına cəhd göstərilir.

Dövlət subsidiyaları

Hökumət, yaxud dövlət mənbələrindən əhəmiyyətli kömək alan müəssisələr, belə kömək almayanlara nisbətən başqa iqtisadi vəziyyətdə olur. Belə müəssisənin fəaliyyətinin nəticələrinin düzgün qiymətləndirilməsi və müqayisəliliyini təmin etmək üçün dövlət köməyi barədə informasiyanın maksimum detallıqla açıqlaması lazımdır.

Dövlət subsidiyaları, adətən, kəmiyyətə çox asan müəyyən olunur, şəffaflığın ümumi prinsipi isə onların istifadəsi üzrə müvafiq hesabatın olmasını və onun tam açıqlanmasını tələb edir. Dövlət subsidiyaları, adətən, xalis pul xərclərinin azalması və deməli, son nəticədə müəssisənin gəlirlərinin artması deməkdir.

Fərz edək ki, dövlət subsidiyası (subvensiya, qrant, məqsədli maliyyələşmə) müəssisəyə amortizasiya olunan dövrüyyədənkənar aktivin əldə olunması şərtilə verilir. Aşağıdakı məlumatlarımız vardır:

Aktivin əldə olunma dəyəri	12000€
Gözlənilən faydalı istifadə müddəti	4 il
Gözlənilən ləğv dəyəri	0
Dövlət subsidiyası	2000€
Amortizasiya və subsidiyaya qədər aktivə aid olan illik mənfəət	20000€

Subsidiyanın əks etdirilməsinin minimum dörd üsulunu təklif etmək olar:

1. Subsidiyanın bütün məbləğini eyni vaxtda mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın kreditinə yazmaq.
2. Subsidiyanın məbləğini bölüşdürülməyən ehtiyat (fond) kimi kreditə yazmaq.
3. Subsidiyanın məbləğini aktivin faydalı istifadə müddətində gəlir kimi aşağıdakı üsullarla kreditə yazmaq:
 - (a) dövrüyyədənkənar aktivin qiymətini subsidiya məbləğində azaltmaqla;
 - (b) yaxud, subsidiyanın məbləğini hər il gəlirə aid olunan təxirə salınmış kredit kimi qeydiyyatdan keçirməklə.

Məsələ 12.8.

Bu üsullardan siz hansını üstün tutardınız? Seçiminizi əsaslandırın.

Həlli

Birinci iki üsuldan imtina etmək olar. Çünki onlar subsidiyadan olan gəlirlərin tanınması ilə, həmin subsidiyanın aid edildiyi xərclərin tanınması arasında əlaqəni təmin etmir. Birinci üsulu tətbiq edərkən, birinci ildə mənfəət subsidiyanın tam məbləği həcmində artacaq və bu məbləğ aktivin faydalı istifadə müddəti ilə uyğunlaşdırılmayacaqdır. Beləliklə, bu üslun tətbiqi həm ehtiyatlılıq prinsipini, həm də gəlirlərin və xərclərin uyğunlaşdırılması konsepsiyasını pozur. İkinci üsulun tətbiqi, o deməkdir ki, *subsidiya* heç bir zaman mənfəətin məbləğində öz əksini tapa bilməz. Deməli, matçinq yenə də pozulur, bundan əlavə, bölüşdürülməyən ehtiyat balansda görünür, əbədi qalır, çünki o, əlavə kapital kimi əks etdirilmişdir.

Üçüncü və dördüncü üsulları tətbiq edərkən matçinqə əməl olunur və o təbiiq edilir. Belə tanınmalar illik mənfəət barədə olan hesabat məlumatlarına eyni cür təsir göstərəcək, fərqlər isə yalnız balans hesabatının forması ilə şərtlənmiş olacaq.

Müxtəlif əksətdirmələrin balans hesabatında illüstrasiyası

Əgər yuxarıda gətirilmiş məlumatlar istifadə olunarsa, iki əlverişli metodun tətbiqi aşağıdakı nəticələri verəcəkdir:

Metod 3 a	€	€	€	€
Amortizasiyaya qədər mənfəət	20 000	20 000	20 000	20 000
Amortizasiya üzrə xərclər	<u>(2500)</u>	<u>(2500)</u>	<u>(2500)</u>	<u>(2500)</u>
Mənfəət	<u>17 500</u>	<u>17 500</u>	<u>17 500</u>	<u>17 500</u>
İlin sonuna balansdan çıxarış				
Dövriyyədənəknar aktivin (xalis) dəyəri	10 000	10 000	10 000	10 000
Yığılmış amortizasiya	<u>2500</u>	<u>5000</u>	<u>7500</u>	<u>10 000</u>
Aktivin qalıq dəyəri	<u>7500</u>	<u>5000</u>	<u>2500</u>	0
Metod 3 b	€	€	€	€
Amortizasiyaya qədər olan mənfəət	20 000	20 000	20 000	20 000
Amortizasiya üzrə xərclər	(3000)	(3000)	(3000)	(3000)
Subsidiyanın istifadəsi	<u>500</u>	<u>500</u>	<u>500</u>	<u>500</u>
Mənfəət	<u>17 500</u>	<u>17 500</u>	<u>17 500</u>	<u>17 500</u>
İlin sonuna balansdan çıxarış				
Dövriyyədənəknar aktiv ilkin dəyərilə	12 000	12 000	12 000	12 000
	<u>3000</u>	<u>6000</u>	<u>9000</u>	<u>12 000</u>
	<u>9000</u>	<u>6000</u>	<u>3000</u>	0
Dövlət subsidiyası üzrə təxirəsalınmaz öhdəlik	<u>1500</u>	<u>1000</u>	<u>500</u>	0

Beləliklə, (a) metodunu istifadə etdikdə, aktivin dəyəri 1-4-cü illərdə müvafiq olaraq 7500, 5000, 2500 və 0 yevroya, (b) metodunu istifadə etdikdə isə, 9000, 6000, 3000 və 0 yevroya, eləcə də, öhdəliklərin məbləği 1500, 1000, 500 və 0 yevroya bərabər olacaqdır.

Praqmatik nöqteyi-nəzərdən (a) üsulu yaxşıdır, çünki o sadədir. İkinci və sonrakı illərdə müxabirələşmələr etmək, bu barədə heç fikirləşmək lazım deyildir. Ancaq (b) üsulunun da öz üstünlükləri vardır. Ondan istifadə etməklə biz, müxtəlif vaxtlarda və müxtəlif yerlərdən əldə edilmiş aktivləri, dövlət siyasətindəki dəyişikliklərdən asılı olmayaraq vahid əsasda yazırıq. Hər halda aktivin dəyəri nə qədərdir – 12 000, yaxud 10 000 yevro? *Əsas vəsaitlər* adlı MHBS 16-ya (bax: aşağıya) əsasən, aktivin ilk dəyəri – istənilən güzəştləri və çıxılmaları çıxmaqla ödənilmiş pulların, yaxud onların ekvivalentlərinin məbləğidir. Oxşamır ki, bu müddəa məsələnin sözsüz həllinə kömək etsin. Dövlət subsidiyası – güzəşt deyildir. Bu ticarət çıxılması deyildir, ancaq çıxılmadır. MHBS 16-ya əsasən görünür aktivin dəyəri 10 000 yevro təşkil etmişdir, çünki, məhz bu məbləğ həmin alıcıya çəkilmiş xalis

xərclərdir¹. Lakin, bizim sonra görəcəyimiz kimi, MHBS 20 hər iki üsulun tətbiqinə yol verir.

Mürəkkəb konseptual problem – təxirə salınmış kredit (1-ci ilin əvvəlinə 1500 yevro) ilə bağlıdır. Yuxarıda biz onu öhdəlik kimi təqdim etdik. Fəsil 17-də deyildiyi kimi, MHBSŞ-nin tərifinə əsasən öhdəlik – müəssisənin keçmişdə olmuş hadisələrdən yaranmış cari öhdəliyidir, hansının ki, ödənilməsi özündə iqtisadi fayda daşıyan resursların xərclənməsi nəticəsində gözlənilir. Nəzərə alınsa ki, dövlət orqanı, adətən, subsidiyanın qaytarılmasını tələb edə bilməz, bu 1500 yevronu öhdəlik hesab etmək olmaz, çünki resursun heç bir xərclənməsi ehtimalı görünür.

Bu məbləği ehtiyat (realizəolunmamış) yaxud kontraktiv kimi adlandırmaq daha məntiqi olardı. Güman etmək olar ki, bu cür yanaşma qrant məbləğinin əks etdirilməsinin digər metodunun tətbiqinə, yəni, bu məbləğin balansla bəlli kontraktiv – «Öhdəliklər» maddəsində müsbət deyil, «Aktivlər» maddəsində mənfi məbləğ kimi müntəzəm daxil edilməsinə imkan yaradır. Ancaq görünür ki, bu cür konseptual mürəkkəblilik nə MHBSŞ-ni, nə də milli standartlaşdırıcı orqanları narahat etmir².

Dövlət subsidiyaları ilə bağlı MHBSŞ-nin tələbləri 1984-cü ildən fəaliyyətdə olan MHBS 20-də verilmişdir. Onun tam adı – *Hökumət subsidiyalarının uçotu və hökumət yardımı barədə informasiyanın açıqlanması* adlanır. Yəni, o təkcə dövryyə-dənkənar aktivləri tənzimləmir, ancaq indiki halda biz onlarla kifayətlənərək, əgər Kənd təsərrüfatı adlı MHBS 41-i (bax əlavəyə) tətbiq etmək mümkündürsə, onda MHBS 20-ni deyil, onu tətbiq etmək lazımdır.

MHBS 20-nin əsas müddəaları belədir:

Dövlət yardımı – dövlətin müəyyən kriteriyalara cavab verən şirkət, yaxud, şirkətlər qrupu üçün spesifik iqtisadi faydaların təmin edilməsinə yönəldilmiş fəaliyyətləridir. Bu standartın kontekstində dövlət yardımına fəaliyyətin ümumi şəraitinə təsir göstərmək, məsələn, inkişaf edən rayonlarda infrastruktur yaratmaq, yaxud, rəqiblər üçün ticarət məhdudiyyətləri müəyyən etmək yolu ilə yaradılan dolayı faydalar daxil edilmir.

Dövlət subsidiyaları – şirkətin əsas fəaliyyətinə aid müəyyən şərtlərin keçmişdə, yaxud gələcəkdə yerinə yetirilməsi müqabilində resursların həmin şirkətə verilməsi formasında dövlət yardımudur. Əsaslandırılmış şəkildə qiymətləndirilə bilməyən dövlət yardımı formaları, həmçinin, hökumətin iştirakı ilə aparılmış, şirkətin adi ticarət əməliyyatlarından fərqlənməyən sövdələşmələr dövlət subsidiyalarına aid edilmir.

Hökumət – hökumətin özüdür, hökumət orqanları, o cümlədən, yerli, milli və beynəlxalq orqanlardır.

Dövlət subsidiyaları həm mənfəət və zərərər maddələrinə (məsələn, əmək-haqqının 10%-nə kompensasiya), həm də kapital və aktivləri əks etdirən maddələrə

¹ MHBS 16-nın yeni – dekabr 2003-cü il – redaktəsi 28-ci paragrafda bu məsələni «Hökumət yardımı» ilə MHBS 20 ilə əlaqələndirməklə ona dəqiq cavab verir. – Red.qeydi

² Gəlin, sadəcə olaraq, MHBS 20-nin mətninə müraciət edək:

26. Birinci metoda əsasən, subsidiya, sistematik və rəşional əsasda aktivin faydalı istifadə müddəti ərzində tanınan gəlirlər olaraq gələcək dövrlərin gəlirləri kimi uçota alınır.

27. Digər metoda əsasən, subsidiya, aktivin balans dəyərini almaq üçün hesablamalar aparılarkən çıxılır. Subsidiya amortizasiya olunan aktivin faydalı istifadə müddəti ərzində, hər dövrdə xərclərə aid edilən hesablanılan amortizasiyanın kəmiyyətini azaltmaq yolu ilə gəlir kimi tanınır. Gördüyümüz kimi, burada hökumət yardımının əks etdirilməsi variantları ilə bağlı heç cür məhdudiyyətlər yoxdur.

(məsələn, dəzgahın dəyərinin 10%-nə kompensasiya) aid edilə bilər. MHBS 20-də subsidiyaların bu iki forması rəsmən fərqləndirilir.

- *Aktivlərə aid olan subsidiyalar* – elə dövlət subsidiyalarıdır ki, onların verilməsi üçün başlıca şərt müəyyən kriteriyalara cavab verən şirkətin uzunmüddətli aktiv alması, tikməsi yaxud digər yolla əldə etməsi məcburidir. Bundan başqa, həmçinin, aktivlərin tipini, yaxud yerini, yaxud onların əldə olunma, saxlanma dövrünü məhdudlaşdıran əlavə şərtlər də ola bilər.
- *Gəlirə aid edilən subsidiyalar* – aktivlərə aid subsidiyalardan fərqli olan dövlət subsidiyalarıdır.

Standartda daha iki tərif, o cümlədən, artıq bizə ədalətli dəyər kimi tanış ifadəni özündə əks etdirən tərif verilir.

- *Şərti qaytarılmayan borclar* – təsbit edilmiş müəyyən şərtləri yerinə yetirərkən ödənilməsi kreditor tərəfindən imtina olunan borclardır.
- *Ədalətli dəyər* – yaxşı məlumatlı və həqiqətən sövdələşmə aparmaq istəyi olan müstəqil tərəflər arasında bu cür sövdələşmə baş verərkən aktivlərin əldə edilməsi, yaxud öhdəliyin icrası üçün kifayət olan pul vəsaitlərinin məbləğidir.

Dövlət yardımı

Dövlət yardımı anlayışının MHBS 20-nin adına daxil edilməsinə baxmayaraq, bu anlayış standartda qısa və həddən artıq yaygın müəyyən edilmişdir. Təriflərdə deyilir ki, dövlət subsidiyaları – müəssisənin adi fəaliyyətindən dəqiq fərqləndirilə və kəmiyyətcə qiymətləndirilə bilən dövlət yardımı aktıdır. Bu tərifə əks tərəfdən baxdıqda aydınlaşdırırıq ki, standarta əsasən, müəssisənin adi fəaliyyətindən dəqiq fərqləndirilməsi və kəmiyyətcə qiymətləndirilə bilməsi, mümkün olmayan dövlət fəaliyyəti, dövlət yardımıdır.¹ Bundan, sözsüz, belə nəticə çıxır ki, belə dövlət yardımı rəqəm (say) formasında maliyyə hesabatlarına daxil edilə bilməz.

Rasional qiymətləndirilməsi mümkün olmayan dövlət köməyi – texniki və marketing məsələləri üzrə pulsuz məsləhətlərin, yaxud zamanətin verilməsidir. Müəssisənin adi fəaliyyətindən fərqləndirilməsi mümkün olmayan dövlət köməyinə misal olaraq tədarük sahəsindəki dövlət siyasətini göstərmək olar ki, bunun da sayəsində müəssisə öz məhsulunun bir hissəsini satır. Bu halda faydanın mövcud olması barədə mübahisə aparmaq çətindir, ancaq iqtisadi fəaliyyət ilə dövlət köməyi arasındakı sərhədi istənilən kimi çəkmək olar.

Yuxarıda gətirilmiş misallardakı «fayda» anlayışının vacibliyi ondan ibarətdir ki, maliyyə hesabatında köməyin göstərilməsinin mənşəyinə, həcmələrinə və sürətliliyinə dair məlumatların açıqlanması istifadəçiləri aldatmasın (bax: paraqraf 36). Standartın 37-ci paraqrafında açıq deyilir ki, sıfır, yaxud aşağı faiz dərəcəsi ilə dövlət borcları dövlət köməyi olsa da, «fayda kəmiyyətcə faiz dərəcəsi ilə ölçülür».

Bu halda informasiyanın açılması qarşısında qoyulan tələblər açıq-aydın görünür. Sıfır faiz dərəcəsi ilə olan borcların da, sözsüz, aid olunduğu kəmiyyətcə qiymətləndirilməyə gəlməyən dövlət köməyi, əgər belə informasiyanın olmaması aldatmaya səbəb olursa, açıqlama tələb etmir.

¹ Ancaq hökumət subsidiyası, subvensiya, dotasiya, qrant və i.a. deyildir. –Red.qeydi.

Dövlət subsidiyalarının əks etdirilməsi

MHBS 20-nin çox yerində dövlət subsidiyalarının maliyyə hesabatlarında əks etdirilməsi barədə danışılır. Hər şeydən əvvəl, onların tanınması barədə məsələ nəzərdən keçirilir. Standartın 7-ci paragrafı tələb edir ki, dövlət subsidiyaları, o cümlədən, qeyri-pul formasında ədalətli dəyərlə olan subsidiyalar müəssisənin bu cür subsidiyaları almaq üçün bütün şərtlərə əməl etdiyinə əminlik olmayınca, subsidiyanın özü işə alınmayana qədər tanınmamalıdır. Subsidiyanın alınması öz-özlüyündə tam sübut etmir ki, onun alınması şərtləri yerinə yetirilmişdir, yaxud yerinə yetiriləcəkdir.

«Əminlik» nə deməkdir, əlbəttə ki, müəyyən olunmamışdır və müəyyən oluna bilməz də, hərçənd ki, bu anlayış, məsələn, «mümkün müəyyənlik», yaxud «ağlabatan şübhəsizliklər» anlayışlarına nisbətən daha az yaygındır. Standartın 10-cu paragrafında təsdiq edilir, şərti-qaytarılmayan borclar (yuxarıda verilmiş tərifə görə) dövlət subsidiyaları kimi o zaman əks etdirilir ki, əgər onların geri qaytarılmaması üçün müəssisənin bütün şərtləri yerinə yetiriləcəyinə əminlik olsun. Dövlət subsidiyaları tanındıqdan sonra bütün şərti hadisələr *Ehtiyatlar, şərti öhdəliklər və şərti aktivlər* adlı MHBS 37-yə uyğun əks etdirilir (bax: fəsil 18).

Standartın 12-ci paragrafında şərh edilmiş əsas tələb ondan ibarətdir ki, dövlət subsidiyaları müvafiq dövrlər üçün gəlir kimi tanınmış olsun və xərcləri kompensasiya etmək üçün onlar həmin xərclərlə uyğunlaşdırılsın. Bunu sistemə əsasda bu fəslin əvvəlində təsvir olunmuş 3a, yaxud 3b üsulları ilə etmək vacibdir. Subsidiyaları bilavasitə səhmdarların mənfəətinə aid etmək olmaz. 1988-ci ilin avqust ayının 1-dən qüvvəyə minmiş ŞDK 10-nun (*Hökumət yardımı – əməliyyat fəaliyyəti ilə konkret əlaqənin olmaması*) şərhində təsdiq edilmişdir ki, MHBS 20-yə əsasən müəssisəyə edilmiş dövlət köməyi, əgər bu kömək müəyyən regionların, yaxud sahələrin bütün müəssisələrinə göstərilmiş olsa belə, subsidiya hesab olunur.

Uyğunlaşdırma prinsipini tətbiq etmək, bu fəsildə gətirilmiş misallarda göstəriləndi kimi, adətən, müərkəb deyildir. Amortizasiya olunmayan aktivlərlə bağlı subsidiyaların alınması da müəyyən öhdəliklərin yerinə yetirilməsi ilə şərtlənə bilər, bu səbəbdən, belə subsidiyalar həmin öhdəliklərin yerinə yetirilməsi ilə bağlı olan xərclərin baş verdiyi dövrlərdə tanınacaqdır. Məsələn, torpaq sahəsi onun üzərində binanın tikiləcəyi şərt ilə ayrılabilir və bu cür daxilolmanın binanın istifadə müddəti ərzində tanınması daha düzgün olardı. Əvvəlcə çəkilmiş xərcləri, yaxud zərərləri kompensasiya etməkdən ötrü, yaxud müəssisəyə təcili maliyyə köməkliyi göstərmək məqsədilə alınmış, sonradan xərclərin olması ehtimalını nəzərdə tutmayan dövlət subsidiyası hansı dövrdə alınbsa, həmin dövrdə də gəlir kimi tanınmalıdır. Belə subsidiyaların alınması informasiyanın ayrıca açıqlanması və izahatlar tələb edə bilər.

Dövlət orqanı ilə bağlanmış kontraktı diqqətlə oxuduqda, adətən, əməliyyatların əks etdirilməsi üzrə göstərişlər tapmaq mümkündür, hərçənd, əslində kontraktın intellektual qiymətləndirilməsi də tələb oluna bilər. Məsələn, əgər subsidiya zavodun tikintisi üçün alınmış və nəzərdə tutulursa ki, zavod orada çalışanların sayının 30 nəfərdən az olmaması şərt ilə ən azı 3 il işləməlidir, onda əslində, əməkhaqqı xərclərinin azaldılmasına deyil, zavodun tikilməsinə yönəldilən subsidiyadır.

Bu kimi hallarda mühasibin sağlam düşüncəsini və onun peşəkar mülahizəsini tətbiq etmək tələb olunur.

Nə qədər qərribə də olsa, standart qeyri-pul formasında, məsələn, torpaq sahələrinin ayrılması formasında olan dövlət subsidiyaları barədə qeyri-konkret informasiya verir. MHBS 20-nin 23-cü paraqrafında yalnız bu deyilir:

«Dövlət subsidiyası, şirkətin istifadəsi üçün torpaq kimi, yaxud digər resursların qeyri-pul aktiv formasında verilməsi formasını ala bilər. Bu cür vəziyyətlərdə qeyri-pul aktivinin, adətən, ədalətli dəyəri qiymətləndirilir və həm subsidiya, həm də aktiv həmin dəyərlə uçota alınır. Bəzən alternativ yanaşma tətbiq edilir ki, bu zaman həm aktiv və həm də subsidiya nominal kəmiyyətlə uçota alınır».

Üsluba görə bu tələb deyil, təsvirdir, hərçənd, aydındır ki, üsullardan hansına üstünlük verilir. Bizim zənnimizcə, hadisənin nominal dəyərlə əks etdirilməsi o qədər qeyri-şəffafdır ki, bunun tətbiqi yolverilməzdir. Bu, həmçinin, məzmunun forma üzərində üstünlüyü prinsipinə uyğun deyil və aktivin əks etdirilməsində ardıcılığın olmamasına gətirib çıxarır ki, bu da, öz növbəsində, müəssisənin öz daxili hesabatlarının bir-biri ilə, eləcə də, həmin müəssisənin hesabatının digər şirkətlərin hesabatları ilə müqayisə edilməsinə mənfi təsir edir.

Dövlət subsidiyalarının verilməsi

Aktivlərə aid edilən dövlət subsidiyalarının verilməsinə rəğmən MHBS 20, yuxarıda gətirilmiş misallarda təsvir olunan hər iki üsulun (a və b) istifadəsinə yol verir. Beləliklə, dövlət subsidiyalarını, o cümlədən, qeyri-pul formasında olan subsidiyaları ədalətli dəyərlə, 24-28-ci paraqraflara uyğun olaraq, balansda ya təxirə salınmış gəlir ya da aktivin dəyərindən subsidiyanın məbləğini çıxmaqla əks etdirmək lazımdır. Standartda deyilir ki, balansda hansı müxəbirələşmə üsulunun tətbiqindən asılı olmayaraq, pul vəsaitlərinin hərəkəti haqda hesabatda, adətən, ümumi pul axınları əks etdirilməlidir. *Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat* adlı MHBS 7 (bax: fəsil 22) bu pul axınlarının əks etdirilməsini daha ciddiliklə tələb edir.

Gəlirlərə aid edilən subsidiyalara gəldikdə isə, standart burada da iki variantın tətbiqinə yol verir (29-31-ci paraqraflar). Standartda deyilir ki, gəlirlərə aid edilən subsidiyalar bəzən mənfəət və zərərlər haqda hesabın kreditində, bəzən isə ayrıca, yaxud «Sair gəlirlər» adlı ayrıca başlıqda göstərilir.

Maliyyə hesabatının düzgün başa düşülməsi üçün subsidiya, onun konkret mədaxil və məxaric maddələrinə təsiri barədə informasiyanın ayrıca açıqlanması tələb oluna bilər.

Dövlət subsidiyalarının qaytarılması

Müəyyən şərtlərlə verilmiş subsidiya, yuxarıda söhbət açılmış əminlik kriteriyasına uyğun olaraq lazımi səviyyədə tanına bilər. Ancaq əgər belə şərtlər yerinə yetirilməmişsə, onda mümkündür ki, subsidiya tam yaxud qismən qaytarılmış olsun. MHBS 20-nin 32-ci paraqrafında deyilir ki, bu cür subsidiyanın qaytarılması tam aydın olduqda (bu aydınlıq qaytarılmanın tam həyata keçirilməsindən xeyli əvvəl ola bilər) həmin subsidiyanı, «Dövr üçün xalis mənfəət yaxud zərər, uçot siyasətində fundamental səhvlər və dəyişikliklər»¹ adlı MHBS 8-ə uyğun olaraq, mühasibat

¹ Bu standart yeni redaktədə – 2003-cü ilin dekabrında – «Uçot siyasətləri, mühasibat qiymətləndirilmələrindəki dəyişikliklər və səhvlər» adlanır. –Red.qeydi

qiymətləndirilmələrinin dəyişilməsi kimi əks etdirmək lazımdır (bax: fəsil 23). Bu standart tələb edir ki, əməliyyatın maliyyə hesabatında əks etdirilməsi həmin il üçün aparılsın.

32. Qaytarılmalı olan dövlət subsidiyalarına (onların qaytarılması tələbi yaranır), mühasibat hesabatlarına yenidən baxılması kimi baxılmalıdır (bax: MHBS 8 – «Dövr üçün xalis mənfəət, yaxud zərər, uçot siyasətində fundamental səhvlər və dəyişikliklər»). Gəlirə aid olunan subsidiyanın qaytarılması, birincisi, həmin subsidiyaya münasibətdə müəyyən edilmiş təxirə salınmış daxilolmanın amortizasiya olunmamış kəmiyyətindən çıxılmalıdır. Qaytarılan kəmiyyətin təxirə salınmış daxil olmalardan artıq olan məbləği, yaxud təxirə salınmış daxilolma olmadığı halda subsidiyanın qaytarılması dərhal dövrün xərci kimi tanınmalıdır. Aktivlərə aid edilən subsidiyanın qaytarılması, aktivin balans dəyərinin artırılması, yaxud qaytarılma məbləğindən gələcək dövrlərin gəlirlərinin qalığının azaldılması yolu ilə uçota alınmalıdır. Yığılmış amortizasiya, hansı ki, subsidiya olmadığı halda qaytarılma tarixinə xərc qismində hesablana bilər, dərhal xərc kimi tanınmalıdır.

Aktivə aid edilən subsidiyaların qaytarılmasına səbəb olan şərtlər aktivin balans dəyərinin azalmasını şərtləndirə bilər (bax: MHBS 36 – «Aktivlərin qiymətdəndüşməsi») 13-cü fəsildə baxılmış.

İnformasiyanın açıqlanması

Standart, əsasən, aşağıdakı informasiyanın açıqlanmasını tələb edir:

- maliyyə hesabatında təqdim edilmə üsulları da daxil olmaqla dövlət subsidiyalarının müxəbirləşməsi üçün seçilmiş uçot siyasətinin istiqamətini;
- maliyyə hesabatında tanınmış dövlət subsidiyalarının mənsəyi və həcmi, dövlət köməyinin digər formaları (hansılardan ki, nəticəsində müəssisə birbaşa fayda götürmüşdür) barədə göstərişlər;
- dövlət köməyinin verilməsinin anına yerinə yetirilməmiş şərtləri.

Milli qaydalar

Amerika GAAP-ında¹ bu barədə heç nə deyilmir. Maliyyə hesabatının 116 sayılı *Alınmış və edilmiş ianələr* adlı standartın məqsədi mənfəət götürmək olmayan təşkilatlara (qeyri-kommersiya təşkilatları) aiddir və onda hakimiyyət orqanlarının kommersiya müəssisələrinə qoyuluşları nəzərdən keçirilmir. İnvestisiya üzrə vergi təxirəsalınmalarına və onların analoqlarına aid dərc edilmiş amerika GAAP-ı götürülmüş faydaların həm təxirəsalınmasına və gəlirə aid edilməsinə, həm də onların hər ikisinin eyni vaxtda gəlirə aid edilməsinə yol verir.

Böyük Britaniya *4 sayılı Standart mühasibat təcrübəsinin qaydaları* adlı GAAP-ı balansda əsaslı subsidiyaların qarşılıqlı əvəzlənməsinə yol vermir, ancaq yalnız təxirə salınmış mənfəət qalığının ayrıca sətirlə əks etdirilməsinə icazə verir. Hesab etmək səhv olardı ki, Britaniya qanunu Aİ direktivlərinin icrası naminə bu cür qarşılıqlı əvəzlənməni qadağan edir. Britaniya (və ümumavropa) qanunvericiliyi aktivlərin və öhdəliklərin qarşılıqlı əvəzlənməsini qadağan edir, ancaq ki, artıq deyildiyi kimi, təxirə salınmış mənfəət öhdəlik olmadığına görə belə qarşılıqlı əvəzlənmə qanuna heç cür zidd deyildir!

¹ ABŞ-ın maliyyə uçotu üzrə Şurasının (FASB) www.fasb.org saytında konseptual standartlar da daxil olmaqla bütün US GAAP standartları dərc olunmuşdur. – Red.qeydi.

Borclar üzrə xərclər

Dövriyyədənəknar aktivlərin dəyəri ilə bağlı problemlərin digər dairəsi borclar üzrə məsrəflərin ödənilməsinə çəkilən xərclərə aiddir. Ümumi halda borclar üzrə məsrəflərə çəkilən xərclər – müstəqim dövrü xərclərdir ki, onları alınan faydaya proporsional, yəni, vaxtdan asılı olaraq, gəlirlərlə uyğunlaşdırmaq lazımdır. Fayda borcun mövcudluğudur, xərc isə – alınmış borcun həcminə proporsional olaraq bölüşdürülən xərclərin ödənilməsidir.

Lakin elə bir vəziyyət mövcuddur ki, bu halda maliyyə hesabatının nəzəriyyəsi əqlabatan alternativ təklif edir. 12.2 sayılı məsələnin həllində biz qeyd etmişdik ki, aktivin qiyməti, özündə onun əldəedilməsi və işə salınması üçün zəruri olan istənilən maddəni birləşdirir. Fərz edək ki, borc elə bir vaxt qismində zəruridir ki, onsuz aktiv əldə edilə bilməz. Bu halda təsdiq etmək olarmı ki, borcun dəyəri (yəni həmin borc üzrə faizlər və onun alınması və ona xidmət göstərilməsi ilə bağlı digər xərclər) aktivin dəyərinin bir hissəsidir. Təbiidir ki, əgər aktiv işə salınmışsa, yəni fəaliyyət göstərmək və gəlir gətirmək qabiliyyətinə malikdirsə, cavab müsbət olacaqdır. Ancaq aktivin yaradılması, yaxud hazırlanması dövründə faizlərin və digər məsrəflərin ödənilməsinə çəkilən xərclər kapitallaşdırıla bilərmi?

Məsələ 12.9.

Maliyyə hesabatının prinsiplərinə dair biliklərinizi istifadə etməklə, bu suala cavabın necə olacağını müəyyən edin.

Həlli

Görünür ki, xərciyanaşma məntiqindən heç yerə qaçmaq mümkün deyildir. Müəssisənin özü tərəfindən yaradılan tipik aktivdə olduğu kimi, bütün müstəqim xərclər, bir sıra hallarda isə bəzi dolaylı xərclər də ədalətli olaraq ümumi tarixi dəyərin bir hissəsi kimi qiymətləndirilir. Buradan belə çıxır ki, həmin aktivin maliyyələşdirilməsinə aid edilə biləcək borclar üzrə bütün xərclər, həmçinin, məntiqə görə uyğunlaşdırma prinsipinə əsasən onun tarixi dəyərinin bir hissəsidir.

Lakin əsas fikrin əleyhinə arqumentlər tapmaq çətin deyildir. Aydınır ki, hesabat dövrünün dövrü xərcləri olan faiz ödənişlərinin dərhal xərclərə aid edilməsindən çəkinmək ehtiyatsızlıq olardı. Bundan başqa, məgər zəruri maliyyələşdirməyə çəkilən xərclərin istehsala məsrəflərin bir hissəsi olması barədə müddəa, konkret aktivin ayrıca maliyyələşmə mənbəyinin müəyyən edilə biləcəyindən asılı olmayaraq, ədalətli qala bilməzmi? Belə yanaşma uçuotu onun sövdələşmələri əks etdirmək kimi ənənəvi funksiyası ilə müqayisədə çox irəli aparır. Əgər borca çəkilən xərclər bir qrup aktiv üzrə onların dəyərinə daxil ediləcək, digər qrup üzrə isə daxil edilməyəcəksə, onda ardıcılıqla bağlı problemlər yarana bilər.

MHBS 23 – Borclar üzrə xərclər

MHBSŞ MHBS 23-ün iki variantını çap etmişdir, onların axıncısı 1994-cü ildə çıxmışdır. 1990-cı illərin əvvəllərində müqayisəlilik dərəcəsinin yüksəldilməsi layihəsi (E32) çərçivəsində şura icazə verilmiş alternativlərin miqdarını azaltmağa cəhd göstərdi, ancaq o, buna istəniləndən az nail ola bildi.

Paraqraf 4-də borclar üzrə xərclər vəsaitlərin borca götürülməsilə bağlı müəssisənin faiz ödənişləri və digər xərcləri müəyyən olunur. MHBS 23 nələrin borclar üzrə xərclər hesab edilə biləcəyini geniş izah edir və siyahıya borcların alınması ilə əlaqədar yaranan əlavə xərclərin amortizasiyasını, imtiyazlı səhmlər üzrə dividendlər kimi maddələri daxil edir, bir şərtlə ki, onlar balansın öhdəliklərində öz əksini tapmış olsun. Əksinə, səhmdar kapitalı kimi müəyyən edilmiş maliyyə alətləri üzrə xərclər, sözsüz, bu siyahıdan çıxarılmışdır.

MHBS 23-ün başlanğıc müddəası borclar üzrə xərclərin həmin xərclərin baş verdiyi dövrdə olan məsrəflər kimi tanınması tələbidir (bax: paraqraf 7). Əlbəttə ki, bu həddən ziyadə düzxətli yanaşmadır. Ancaq əməliyyatın əks etdirilməsinin alternativ variantı da mövcuddur. Bu variant ondan ibarətdir ki, bilavasitə *təsnifləşdirilən aktivin* əldəedilməsinə, tikilməsinə, yaxud istehsalına aid edilən borclar üzrə xərclər, bu aktivin dəyərinin bir hissəsi kimi o dövrdə kapitallaşdırılmalıdır ki, həmin dövrdə onları dürüst qiymətləndirmək mümkündür və ehtimal vardır ki, onlar gələcəkdə müəssisəyə iqtisadi fayda gətirəcək. Bu şərtlərə cavab verməyən borclar üzrə xərclər, məsrəflər kimi baş verdikləri dövrdə tanınmalıdır (MHBS 23, 10-12-ci paraqraflar). Bu cür alternativ metoda seçmə şəklində əl atmaq olmaz, o, ya həmin bütün aktivə münasibətdə tətbiq edilməli, ya da ona münasibətdə heç istifadə edilməməlidir ki, bu da birmənalı şəkildə *Ardıcılıq – borclar üzrə xərclərin kapitallaşdırılması* adlı ŞDK 2-də təsdiqlənir.

Alternativ metodun istifadəsinin mümkünlüyü baxımından *təsnifləşdirilən aktivlər* o aktivlərə aid edilir ki, onların istifadəsinə, yaxud satışına hazırlıq üçün uzun vaxt tələb olunur. Belə aktivlərə misal kimi standartda əks etdirilmiş ehtiyatları göstərmək olar ki, onların da əmtəə formasına salınması çoxlu vaxt, istehsal avadanlığı, elektrik stansiyaları və investisiyalı mülkiyyət tələb olunur (MHBS 23, 5-6-cı paraqraflar). Ehtiyatlar arasında uzun müddət saxlanılmalı olan şərabların və tünd alkoqollu içkilərin, inşa edilməkdə olan gəmilərin və təyyarələrin eləcə də, bütövlükdə uzunmüddətli tikinti podratlarının adları çəkilir. Təsnifləşdirilən aktivlərə, həmçinin, elmi-tədqiqat işlərinin kapitallaşdırılmış dəyəri kimi qeyri-maddi aktivlər və müəssisədə yaradılan, MHBS 38-də gətirilmiş kriteriyalara uyğun gələn digər qeyri-maddi aktivlər də aid oluna bilər (bax: fəsil 8).

Bilavasitə təsnifləşdirilən aktivin əldəedilməsinə aid olan borclar üzrə xərclər, borclar üzrə o xərclərdir ki, əgər təsnifləşdirilən aktivlə bağlı məsrəflər təkilməsəydi, onlardan qaçmaq mümkün idi. Əgər vəsaitlər konkret aktivin əldəedilməsindən ötrü borc alınarsa, onda tərif sadə görünür. Bu halda həmin dövr üçün həmin aktivin dəyərinin bir hissəsi kimi kapitallaşdırılmalı olan borclar üzrə xərclərin məbləği, borc vəsaitlərinin müvəqqəti investisiyası hesabına alınmış hər hansı investisiya mənfəətini çıxmaqla, həmin dövr üçün olan borclar üzrə real xərclərə bərabərdir (MHBS 23, 13-15-ci paraqraflar).

Digər hallarda, bilavasitə təsnifləşdirilən aktivlərə aid olunan borclar üzrə xərclərin müəyyən edilməsi mürəkkəb məsələ olar və peşəkar mühakimə yürütməyi tələb edə bilər. Əgər ümumi məqsədlər üçün alınmış borc vəsaitləri təsnifləşdirilən aktivin əldəedilməsinə sərf olunmuşsa, onda kapitallaşdırılmalı olan borclar üzrə

xərclərin məbləği həmin aktivə çəkilən məsrəflərin kapitallaşdırılması səviyyəsi ilə müəyyən edilir. Kapitallaşdırılma səviyyəsi dövr üçün müəssisənin götürdüyü *ümumi borclara* aid edilən borclar üzrə orta xərclər kimi hesablanır (tərifə görə, təsnifləşdirilən aktivin əldəedilməsi üçün xüsusi götürülmüş hər hansı borclar götürülmüş ümumi borcların tərkibi deyildir).

Hər şeydən əvvəl, təsnifləşdirilən aktivin əldəedilməsi, yaxud inşası ilə bağlı olan borclar üzrə xərcləri, həmin aktivin əldəedilməsi ilə bilavasitə əlaqədar xərclərə aid edilən xərclər kimi müəyyən etmək lazımdır. Əgər xüsusi götürülmüş borclar olmamışsa, yaxud əgər onlar aktivə çəkilən xərclərin yalnız bir hissəsini təşkil edirlərsə, onda aktivə çəkilməmiş xərclərin digər hissəsini götürülmüş ümumi borclarla ödəmək (örtmək) lazımdır.

Dövr ərzində borclar üzrə kapitallaşdırılmış xərclərin məbləği, həmin dövrdə borclar üzrə çəkilməmiş xərclərin ümumi məbləğindən artıq olmamalıdır, başqa sözlə, anlaqlı xərcləri kapitallaşdırmaq olmaz. Əgər təsnifləşdirilmiş aktiv alternativ metodla rəsmiyətə salınsa, onda borclar üzrə məsrəflərə çəkilməmiş xərclərin kapitallaşdırılmasına o halda icazə verilir ki, artıq:

1. Təsnifləşdirilən aktivlə bağlı xərclər baş vermişdir.
2. Borclar üzrə xərclər çəkilməmişdir.
3. Aktivin istifadəsinə yaxud satışına hazırlıqla bağlı hərəkətlərə cəhd göstərilir.

Aktivin hazırlanmasına yönəldilmiş hərəkətlər dedikdə, texniki, administrativ və hüquqi tədbirlər (həmçinin, ehtiyatların bəzi tiplərinin saxlanılması və yetişdirilməsi) başa düşülür. Aktivə (tikinti üçün sahəyə, yaxud digər mülkiyyətə, hazır məhsul ehtiyatlarına) malikolma faktının özü borclar üzrə müvafiq xərcləri kapitallaşdırmaq hüququ vermir (MHBS 23, 20-22-ci paragraflar). Bundan əlavə, əgər aktivin hazırlanması üçün zəruri hərəkətlərə uzun müddət ara verilirsə, kapitallaşdırma dayandırılmalıdır.

Aktivin istifadəyə, yaxud satışa hazırlanması ilə bağlı bütün əsaslı işlərin başa çatması ilə borclar üzrə xərclərin kapitallaşdırılması *dayandırılır* (MHBS 23, paragraf 25).

Maliyyə hesabatına əlavə edilən izahat vərəqələrində müəssisə aşağıdakı informasiyanı açıqlamalıdır:

1. Borclar üzrə xərcləri uçota almaq üçün seçilmiş uçot siyasətini.
2. İcazə verilmiş alternativ metodun tətbiqi zamanı:
 - (a) dövr ərzində borclar üzrə kapitallaşdırılmış xərclərin məbləğini;
 - (b) borc üzrə xərclərin məbləğini müəyyən etmək üçün istifadə olunan kapitallaşdırma səviyyəsini (səviyyələrini) (MHBS 23, paragraf 29).

Milli xüsusiyyətlər

MHBS ilə Amerika GAAP-ı arasında aşağıdakı əsas fərqlər mövcuddur:

1. ABŞ GAAP-ı (maliyyə hesabatının standartı 34 – FAS34) tələb edir ki, borclar üzrə xərclər müvafiq şərtlər yerinə yetirildikdə, yəni, məhz borclar üzrə xərclər aktivlərin istifadəyə hazırlanması üzrə məsrəflərin bir hissəsini təşkil etdikdə və beləliklə, onlar əldə edildikdə kapitallaşdırılsın. MHBS-ə buna alternativ metod kimi icazə verilmişdir, bu zaman əsas tələb borclar üzrə bütün xərclərin məsrəflərə aid edilməsidir.
2. ABŞ GAAP-ı (Maliyyə hesabatının standartı 34–FAS58) təsnifləşdirilən aktivlər qismində, payda iştirak metodu üzrə hesabat verən investisiyalaşdırma subyektlərinin (əgər sonuncular müvafiq aktivləri, planlaşdırılan əsas fəaliyyətin başlanması üçün zəruri olan fəaliyyət çərçivəsində sərbəst surətdə əldə edilərsə) xeyrinə edilmiş əsaslı investisiyaları, borcları və avans tədiyyələrini nəzərdə tutur. MHBS-ə əsasən, təsnifləşdirilən aktivlərdən investisiyalı mülkiyyətdən başqa hər hansı investisiya çıxılır, investisiyalar subyektinin təsnifləşdirilən aktivləri isə hesabatda proporsional məlumatlar metodu ilə əks etdirilməlidir.
3. FAS 34-ə əsasən borclar üzrə xərclər faiz tədiyyələri üzrə çəkilmiş real məsrəflərdən ibarətdir. MHBS-ə əsasən, borcların dəyəri üzrə xarici valyuta ilə məzənnə fərqləri borclar üzrə xərclərə daxil edilir. ABŞ GAAP-na uyğun olaraq bu cür məzənnə fərqi borclar üzrə kapitallaşdırılmalı olan xərclər kimi tanınmır.

Böyük Britaniya GAAP-nın 15 saylı maliyyə hesabatının standartı (FRS15) bütövlükdə MHBS-ə qəbul edilmiş yanaşmaya uyğundur. Orada deyilir ki, müəssisə maliyyələşdirməyə çəkilən xərcləri kapitallaşdırmamalıdır, ancaq əgər o maliyyələşdirmə üzrə xərclərin kapitallaşdırılması siyasətini qəbul edərsə, onda bu cür siyasət döviyyədənəknar bütün maddi aktivlərə münasibətdə ardıcıl tətbiq edilməlidir.

Əsas vəsaitlər

Artıq biz MHBS-nin döviyyədənəknar aktivlərin uçotuna aid əsas tələblərini nəzərdən keçirə bilərik. Elə indi bizim dörd müxtəlif aktivlər qrupunu və dörd MHBS-ni, məhz əsas vəsaitləri, investisiyalı mülkiyyəti, qeyri-maddi aktivləri və nəhayət, döviyyədənəknar aktivlərin qiymətləndirilməsini bütövlükdə öyrənməyimiz zəruridir. Bütün bu sualların bir-birilə əlaqəli olmasına baxmayaraq, biz onları bir-birindən ayrı öyrənsək daha aydın olar. *Uzunmüddətli (döviyyədənəknar) aktivlərlə bağlı əməliyyatları tənzimləyən ümumi standartda* – MHBS 16-da baxılan əsas vəsaitlərdən başlayaq. Biz MHBS 16-nın MHBS 40 və 41-ə münasibətdə dəyişikliklərlə birlikdə yalnız 2003-cü ildəki son versiyasını nəzərə alırıq.

Standartda göstərilir ki, MHBS 16 yalnız o zaman tətbiq olunur ki, aktiv, aktivin maliyyə hesabatının hazırlanması və təqdim olunmasının əsas prinsiplərində şərh edilmiş ümumi tərifinə və tanınma kriteriyalarına uyğun gəlmiş olsun (bax: fəsil 8). Bundan belə nəticə çıxır ki, MHBS 16, digər standartın digər uçot metodlarını

tələb etdiyi və onlara verdiyi hallar istisna olunmaqla bütün əsas vəsaitlər üzrə hesabatə tətbiq edilə bilər.

Həqiqətən də, çoxlu istisnalar mövcuddur. Paraqraf 3-də birmənalı göstərilir ki, MHBS 16 kənd təsərrüfatı fəaliyyəti (MHBS 41-lə tənzimlənir, bax: əlavəyə) ilə bağlı bioloji aktivlərə, mineral resursların çıxarılması, mineral xammalın, neftin, təbii qazın və bərpa olunmayan oxşar resursların çıxarılmasına və hər cür hasilatına olan hüquqlara şamil edilmir. Bununla belə, o bu cür fəaliyyətin, yaxud aktivlərin işlənilib hazırlanması və səviyyələrinin saxlanılması üçün istifadə olunan, ancaq bu fəaliyyətdən, yaxud aktivlərdən ayrılma bilən əsas vəsaitlərə tətbiq edilir.¹

Özünün investisiyalı mülkiyyətinə münasibətdə müəssisə MHBS 16-ya deyil, *İnvestisiyalı mülkiyyət* adlı MHBS 40-a müraciət etməlidir (bax: aşağıya). MHBS 16 gələcəkdə investisiyalı mülkiyyət qismində istifadə olunmaq üçün inşa edilmiş mülkiyyətə münasibətdə tətbiq oluna bilər, lakin işlər başa çatdıqdan sonra MHBS 40-dan istifadə olunmalıdır. O, həmçinin, gələcəkdə həmin keyfiyyətdə istifadə edilməsi nəzərdə tutulmuş mövcud yenidənqurulan investisiyalı mülkiyyətə münasibətdə tətbiq edilir.

Əgər digər hər hansı MHBS əsas vəsaitlərin balans dəyərinin tanınması üçün müəyyən yanaşmaya yol verirsə, onda o, ilkin balans dəyərinin müəyyən edilməsində MHBS 16 üzərində prioritetə malikdir, lakin amortizasiya da daxil olmaqla bütün sonrakı əməliyyatlarda MHBS 16 tətbiq edilməlidir. Məsələn, Şirkətlərin birləşməsi adlı (2004-cü ilin mart ayında MHBS 27-ni əvəz etmiş) MHBS 3 göstərilə bilər. Həmin standartda əsasən, şirkətlərin birləşməsi nəticəsində əldə olunmuş əsas vəsaitlər ilkin olaraq ədalətli dəyərlə qiymətləndirilməlidir (bax: fəsil 24).

Daha sonra standartda bəzi əsas təriflər verilir:

- *Əsas vəsaitlər* – elə maddi aktivlərdir ki:
 - (a) onlar malların yaxud xidmətlərin istehsalı yaxud göndərilməsi (göstərilməsi), icarəyə verilməsi yaxud administrativ məqsədlər üçün istifadə olunmaqdan ötrü müəssisənin sərəncamındadır;
 - (b) onların gözlənilən istifadə müddəti bir ildən artıqdır.
- *Amortizasiya* – aktivin istifadə müddəti ərzində onun amortizasiya olunan dəyərinin sistematik silinməsidir.
- *Amortizasiya olunan dəyər* – ləğv dəyəri çıxılmaqla aktivin dəyəridir, yaxud maliyyə hesabatında dəyəri əvəzləyən digər məbləğdir.
- *Faydalı istifadə müddəti*:
 - (a) müəssisənin aktivdən istifadə edəcəyi gözlənilən müddətdir;
 - (b) aktivin istifadəsi nəticəsində müəssisə tərəfindən alınan məhsul vahidlərinin, yaxud oxşar vahidlərin miqdarıdır.
- *Dəyər* – aktiv əldə edilərkən yaxud hazırlanarkən onun alınması üçün ədalətli dəyərlə, yaxud digər qiymətlə ödənilmiş pul vəsaitlərinin yaxud onların ekvivalentlərinin məbləğidir.
- *Ləğv dəyəri* aktivin faydalı istifadə müddətinin sonunda onun satışının gözlənilən maya dəyəri çıxılmaqla müəssisənin həmin aktivdən gözlədiyi xalis məbləğdir.
- *Ədalətli dəyər* – məlumatlı, maraqlı və bir-birindən asılı olmayan tərəflər arasındakı sövdələşmə nəticəsində aktivin mübadilə oluna biləcəyi məbləğdir.

¹ Bax p.İN5 2003-cü ilin redaksi. –Red.qeydi

- *Qiymətdəndüşmədən zərər* – aktivin balans dəyərinin onun əvəzlənmə dəyərindən artıq olan məbləğidir.
- *Balans dəyəri* – bütün yığılmış amortizasiyanı və yığılmış qiymətdəndüşmədən olan zərərləri çıxmaqla aktivin balansda tanınmış olan məbləğidir.

MHBS 16-da «əvəzətmənin dəyəri» anlayışına tərif verilmir.¹ Güman edirik ki, MHBS 36-da (bax: fəsil 13) verilmiş tərifdən istifadə etmək olar. Həmin standartda əsasən əvəzətmə dəyəri – aktivin satışının mümkün xalis dəyəri ilə, onun istifadəsi nəticəsində alınan dəyəri arasından seçilən ən yüksək məbləğdir. Əvəzətmə dəyərini yuxarıda tərfi verilmiş, əslində, ümumi bazar qiymətindən ibarət olan ədalətli dəyərlə müqayisə etmək lazımdır.

Bu təriflərdə prinsiplə yeni bir şey yoxdur, onlar təsdiq edir ki, ümumi gəlirləri hesablayarkən diqqət amortizasiya prosesində cəmləşdirilir.

Hər şeydən əvvəl, onu həll etmək vacibdir ki, əsas vəsaitlərin vahidini maliyyə hesabatında nə vaxt əks etdirmək, yəni *tanımaq* lazımdır.

Paraqraf 7-yə əsasən əsas vəsaitlərin vahidi aktiv qismində o vaxt tanınır ki:

- (1) ehtimal vardır ki, müəssisə aktivin onun ixtiyarında olmasından gələcəkdə iqtisadi faydalar götürsək və
- (2) müəssisənin aktivə çəkdiyi xərclər dürüst qiymətləndirilə bilər.

Aktivin birinci kriteriyaya uyğun olmasını müəyyən edərkən, müəssisə ilkin tanınma anına olan məlumatlar əsasında gələcəkdə iqtisadi faydaların alınması ehtimalının səviyyəsini qiymətləndirməlidir. İqtisadi faydaların alınmasının yüksək ehtimalının mövcudluğu əminlik yaradır ki, aktivə malik olma nəticəsində müəssisə mükafat götürəcək və bu faktla bağlı risklərlə üzləşəcəkdir. Tanınmanın ikinci kriteriyası, adətən, asan təmin edilir, çünki, xərclərin baş verməsi və qiymətləndirilməsini mübadilə əməliyyatları məbləği təsdiq edir. MHBS 16-nın 11-ci paraqrafı, ayrı-ayrılıqda əhəmiyyətli olmayan maddələrin ümumiləşdirilməsinə yol verir. Məsələn, kimi, formalar, alətlər, ştamplar gətirilir. Tanınma kriteriyalarına uyğun olduğu halda, onların məcmusuna sonradan vahid aktiv kimi baxılır. Digər tərəfdən, bəzi hallarda, *aktiv vahid* kimi əldə olunur, ancaq onun əhəmiyyətli hissələrinin faydalı istifadə müddətləri xeyli fərqlənə bilər, onda aktivin əldə olunmasına çəkilmiş xərcləri onun tərkib hissələri üzrə bölüşdürmək lazımdır və bu hissələrdən hər birinə ayrıca obyekt kimi baxılmalıdır. Məsələn, təyyarə və onun mühərriki gətirilir. Onların ayrıca uçotunun aparılması amortizasiya üzrə məlumatları və müxtəlif tərkib hissələrindən olan iqtisadi faydaların istehlakının müxtəlif strukturlarını əks etdirməyə imkan verir.

Bu müddəanı inkişaf etdirmək məqsədilə MHBSS *Əsas vəsaitlər – mühüm texniki baxışa və əsaslı təmirə xərclər* adlı ŞDK-23-ü buraxdı. Sənəddə, aktivin istifadəsinin davam etdirilməsi üçün zəruri olan əsaslı təmirin, yaxud xidmətin bir neçə ildən bir aparıldığı situasiyada baş verən hərəkətlər üzrə izahatlar verilir. ŞDK-23 sənəddə göstərilmiş müəyyən hallarda əsaslı təmirə və xidmətə bütöv aktivin ayrı komponenti kimi baxmağa icazə verir və bunu tələb edir. Aktivin əhəmiyyətli tərkib hissələrinin yuxarıdakı şəkildə təhlilindən belə nəticə çıxır ki, əsaslı təmir ayrıca aktiv kimi aparılmalıdır, amortizasiya isə təmirarası dövr üçün bölüşdürülməlidir.

¹ Bu köhnə redaktəyə aiddir. Yeni redaktədə bu tərif vardır. –Red.qeydi

ŞDK-də qeyd olunur ki, yeni bütöv aktivin ilkin alışı təmir komponentinin ilkin alışı nəzərdə tutur ki, onun da qiyməti cari qiymətlərə uyğunlaşdırılmaqla ilkin əsaslı təmirin gözlənilən qiyməti kimi müəyyən oluna bilər. Beləliklə, ayrıca komponentin ilkin balans dəyərində «əsaslı təmir» adı altında maddə açılır.

Tanınma kriteriyalarının təmin olunmasından sonra qiymətləndirmə məsələsi meydana çıxır. Qiymətləndirmə iki mərhələdə aparılır: ilkin qiymətləndirmə və sonrakı yenidənqiymətləndirmə.

İlkin qiymətləndirmə

Zəruri tələb sadə şərh olunmuşdur. Paraqraf 11-də göstərilir ki, aktiv kimi tanınmalı olan əsas vəsaitlərin vahidi onun ilkin dəyər ilə qiymətləndirilməlidir. Əsas vəsaitlərin vahidinin dəyəri, əldə olunmaya çəkilmiş, gömrük rüsumları və əvəzlənməyən vergilər də daxil olmaqla onun əldə edilməsinə çəkilən faktiki xərclərin, eləcə də, aktivin təyinatı üzrə istifadə olunması üçün işçi vəziyyətinə gətirilməsi ilə bağlı hər hansı müstəqim xərclərin dəyərindən ibarətdir. Bu dəyərdən hər hansı güzəştlər və alışın dəyərinin azalması çıxılır. Müstəqim xərclərin aşağıdakı tərkibini misal gətirmək olar:

- obyektin hazırlanmasının dəyəri;
- daşınmaya, yüklənməyə və boşaldılmaya çəkilmiş ilkin xərclər;
- quraşdırılmaya çəkilmiş xərclər;
- cəlb edilmiş əməkdaşlara, məsələn, memarlara, mühəndislərə verilmiş ödəncələr;
- aktivin demontajının və uzaqlaşdırılmasının, eləcə də, meydançanın *Ehtiyatlar, şərti öhdəliklər və şərti aktivlər adlı MHBS 37-yə* (bax: fəsil 18) uyğun olaraq onun tanınmış olduğu həcmdə qiymətləndirilən dəyəri.

Lakin təcrübədə xeyli problemlər baş verə bilər. Standartın 16-28 paraqraflarında onların bəziləri geniş şəkildə nəzərdən keçirilir. Onlarda deyilir ki, əgər tədiyyə kreditin adi müddətindən artıq müddətə gecikdirilirsə, onda təxirə salınmış, yaxud anlaqlı faiz ödənişlərini tədiyyənin ümumi məbləğindən çıxmaq və beləliklə də, alışın qiymətinin pul ekvivalentini azaltmaq lazımdır. Həmçinin, qeyd edilir ki, ümumi və administrativ qaimə xərcləri çox ehtimal ki, «müstəqim əlaqədar xərclər» (bu terminin yuxarıda verilmiş mənasında) deyildir.

«Aktivin işçi vəziyyətinə gətirilməsi üçün zəruri olan» xərclər nədir sualı, sadə sual deyildir və onun cavabı subyektiv ola bilməz. «Aktiv plan məhsuldarlığına çatanadək» çəkilmiş əməliyyat zərərlerini məsrəflər kimi göstərmək lazımdır. Bu, o deməkdir ki, yeni laynerin sınaq uçuşu kimi maddələr xərçədir, ancaq mütləq deyil ki, «işçi vəziyyətinə gətirilmə» ilə bağlı xərclərdir. Mühərrikdən yağ itkisinin və digər defektlərin yoxlanılmasına çəkilən xərclər isə, sözsüz, zəruridir, ancaq onlar ilə sınaq uçuşları arasında fərq qoymaq olduqca çətindir.

Sonrakı xərclər

Prinsip etibarilə burada da hər şey sadədir, ancaq detallar üzrə problemlər baş verə bilər. Əsas vəsaitlərin tanınmış vahidinə aid edilən sonrakı xərclər (bax: köhnə redaktənin 23-cü və yeni redaktənin 12-14 paraqrafları) aktivin balans dəyərində yalnız o zaman daxil edilməlidir ki, müəssisənin gələcəkdə bundan götürəcəyi iqtisadi faydaların mövcud aktivin standart məhsuldarlığı şəraitində onun götürə biləcəyi iqtisadi faydadan artıq olacağı ehtimalı vardır. Qalan bütün sonrakı xərcləri, onların

baş verdiyi dövrdə olan xərclər kimi tanımaq lazımdır. Aşağıda iqtisadi faydaların artmasına səbəb olan təkmilləşdirmələrə dair misallar gətirilir¹:

- avadanlığın faydalı istifadə müddətinin artırılması, o cümlədən, məhsuldarlığının yüksəldilməsi məqsədilə onun modernizasiyası;
- buraxılan məhsulun keyfiyyətinin əhəmiyyətli şəkildə yüksəldilməsi məqsədilə dəzgahın detallarının modernizasiyası;
- əməliyyat xərclərinin əhəmiyyətli dərəcədə aşağı salınmasını təmin edən yeni texnoloji prosesin tətbiq edilməsi.

Beləliklə, istənilən xərcləri, hansıların ki, nəticəsində iqtisadi faydaların ilkin gözlənilən səviyyəsi bərpa olunur, yaxud saxlanılır, məsrəflər kimi qəbul etmək lazımdır. Lakin əgər aktivin dəyəri (yaxud, balans dəyəri) ondan alınan iqtisadi faydanın azalması nəzərə alınmaqla hesablanmışsa, onda bu itkilərin bərpa edilməsinə çəkilən sonrakı xərclər məntiqə görə kapitallaşdırıla bilər. Məsələn, fərz edək ki, ev mətbəxsiz alınmışdır. Təchiz edilmiş mətbəxin tikintisinin dəyəri evin balans dəyərində daxil edilməlidir. Təchiz edilmiş mətbəxin dəyişdirilməsinə çəkilən sonrakı xərclər məsrəflərə aid ediləcəkdir. Əlbəttə, əgər ilkin olaraq ev və mətbəx ayrıca aktivlər kimi götürülməmişsə, ayrıca aktivlər kimi nəzərdən keçirilən və barələrində müxtəlif uçot siyasəti variantları tətbiq edilmiş olan təyyarə və mühərriklə bağlı yuxarıda göstərilmiş misalın davamı olaraq qeyd edək ki, qoyulmuş ehtiyat mühərrik yeni aktivdir və o bunu kimi də tanınmalıdır.

İlkin tanınmadan sonrakı qiymətləndirmə

MHBSŞ öz fəaliyyətini həmişə belə bir əsas üzərində qurmuşdur ki, tarixi dəyər prinsipinə ciddi əməl olunması məcburi deyildir və hətta o hesabatın əsas baza kimi tarixi dəyər əsasında hazırlanmasından imtina edilməsinin mümkünlüyünü tanıdı (bax: fəsil 8). Bu yanaşmaya uyğun olaraq, MHBS 16-nın 30-və 31-ci paraqraflarına əsasən, sonrakı qiymətləndirmə üçün iki alternativ qərara yol verilə bilər. Birinci, variant ilkin dəyər modeli adlandırılmış və sadə formulə edilmişdir:

Əsas vəsaitlərin vahidi aktiv kimi ilkin tanındıqdan sonra o, hər hansı yığılmış amortizasiya və qiymətdəndüşmədən olan hər hansı zərərlər çıxılmaqla, balansda ilkin dəyərlə əks etdirilməlidir.

Amortizasiya barədə bu fəsildə sonra danışılır, qiymətdəndüşmədən olan zərərlər isə fəsil 13-də nəzərdən keçirilir.

İkinci variant – yenidənqiymətləndirilmiş dəyər modeli – həmçinin, adi ədalətli dəyər anlayışının tətbiqini nəzərdə tutur. Rəsmən o, belə təqdim edilmişdir:

«Əsas vəsaitlərin vahidinin aktiv kimi ilkin tanınmasından sonra balansda o hər hansı yığılmış amortizasiya və qiymətdəndüşmədən olan hər hansı zərərlər çıxılmaqla yenidənqiymətləndirmə gününə ədalətli dəyər olan yenidənqiymətləndirmə dəyəri ilə əks etdirilməlidir. Yenidənqiymət-

¹ Bu siyahı hazırda onun gətirildiyi 24-cü paraqrafla birlikdə standartın sonuncu redaktəsindən çıxarılmışdır. – Red.qeydi.

ləndirməni kifayət qədər müntəzəm aparmaq lazımdır ki, balans dəyəri, balans hesabatı tarixinə ədalətli dəyərdən əsaslı şəkildə fərqlənməsin».

Hərəkətsiz əmlakın (torpağın və binaların) ədalətli dəyəri, adətən, peşəkar qiymətləndiricilər tərəfindən müəyyən edilmiş bazar dəyəridir. Açıq bazarda olan ədalətli dəyər barədə məlumatları istifadə etmək və həmçinin, yadda saxlamaq lazımdır ki, ədalətli dəyər çox ehtimal ki, satışın mümkün xalis dəyərindən yüksək olacaqdır. Əgər əsas vəsaitlərin balans dəyəri barədə informasiya aktivlərin xüsusiyyəti üzündən, yaxud onların nadir hallarda satılması (fəsiləsiz istehsalın bir hissəsi kimi onların satıldığı hallar istisna olmaqla) səbəbindən yoxdursa, onda onlar əvəzetmənin amortizasiya dəyəri ilə qiymətləndirilir. Bərpa dəyərini (əvəzetmə dəyərini) müəyyən etmək üçün xüsusi qiymət indeksləri tətbiq edilə bilər.

MHBS 16-nın 33-cü paraqrafında yığılmış amortizasiya məsələlərinə baxılır. Bu paraqraftakı formulələr müəyyən edilməmiş şəkildə verilir və biz onları olduğu kimi göstəririk.

Əsas vəsait obyektlərinin yenidənqiymətləndirilməsi aparılarkən, yenidənqiymətləndirmə tarixinə yığılmış amortizasiya:

- (a) amortizasiyanın çıxılmasına qədərki balans dəyərinin dəyişilməsinə proporsional olaraq yenidən qiymətləndirilir, belə ki, yenidənqiymətləndirmədən sonra balans dəyəri onun yenidənqiymətləndirmə dəyərilə bərabərləşir. Bu metod daha çox aktivin köhnəlməni nəzərə almaqla indeksləşdirmə yolu ilə bərpa dəyərinə qədər yenidənqiymətləndirilməsi zamanı istifadə olunur; yaxud
- (b) aktivin amortizasiya çıxılana qədərki, balans dəyərinə qarşı silinir, xalis kəmiyyət isə yenidən qiymətləndirilir. Bu metod, məsələn, binalar üçün istifadə edilir, hansılar ki, bazar dəyərinə qədər yenidənqiymətləndirilir.

Yığılmış amortizasiyanın proporsional qiymətləndirilməsi, yaxud onun silinməsi zamanı yaranan düzəlişin kəmiyyəti balans dəyərinin artması, yaxud azalmasının ümumi məbləğinin tərkib hissəsi olub, 37 və 38-ci paraqraflara uyğun olaraq əks etdirilir.

Məsələ 12.10.

Tutaq ki, bizim dəyəri 10 000, faydalı istifadə müddəti 5 il, sıfır ləğv dəyəri olan, 3 il işlənmiş, MHBS 16-nın təsirinin şamil olunduğu aktivimiz vardır. Sonradan aktiv yenidən qiymətləndirilmişdir və (a) üsulu ilə uçot variantı məqsədləri üçün onun yeni ilkin dəyəri 15 000-dir. Digər halda, mövcud vəziyyətində aktiv (b) üsulu ilə uçot variantı üçün cari ədalətli dəyərlə yenidən qiymətləndirilmiş və onun bu dəyəri 6000 təşkil etmişdir. Bu iki üsulun hansı nəticələr verəcəyini göstərin.

Həlli

Üsul (a) aşağıdakıları nəzərdə tutur:

<i>İlkin dəyər</i>	<i>Yığılmış amortizasiya</i>	<i>Balans dəyəri</i>
10 000	6000	4000

Bundan sonra aktiv 15 000 məbləğində dəyərə qədər yenidən qiymətləndirilir (onun dəyəri indeksləşdirilir, yaxud digər metod tətbiq edilir), yəni, onun yeni «ilkin dəyəri» 15 000 təşkil edir. Yığılmış amortizasiya proporsional olaraq yenidən hesablanır, yəni, həmçinin, 50% artırılır. Beləliklə, bunun nəticəsində aşağıdakı məlumatları alırıq:

<i>Yeni ilkin dəyər</i>	<i>Amortizasiya</i>	<i>Balans (qalıq) dəyəri</i>
15 000	9000	6000

Balans dəyərinin artmış olduğu 2000-lə necə rəftar etmək lazım olduğunu biz bir qədər sonra müzakirə edəcəyik.

Üsul (b)-ni istifadə etdikdə, digər ardıcılıq nəzərdə tutulur. Tutaq ki, aktiv yenidənqiymətləndirməyə qədər uçota alınmışdır:

<i>İlkin dəyər</i>	<i>Yığılmış amortizasiya</i>	<i>Balans (qalaq) dəyəri</i>
10000	6000	4000

Yeni balans dəyəri 6000 təşkil etməlidir. Digər qalıqları aşağıda göstəriləyi şəkildə dəyişdirmək, yaxud çıxarmaq lazımdır:

Aktivin yenidənqiymətləndirilməsi hesabı

Dəyərin köçürülməsi	10 000	6000	Amortizasiyanın köçürülməsi
Artım (hesablanmış)	2000	6000	Yeni (indiki) balans dəyəri
	12 000	12 000	

Artıq qeyd edildiyi kimi, yenidənqiymətləndirmə nəticəsində dəyərin artımı və azalmaları MHBS 16-nın 39-və 40-cı paragrafları ilə tənzimlənir¹. Birinci yenidənqiymətləndirmədə ilkin tanınmadan sonra:

- azalma mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda xərclərə aid edilir;

¹ MHBS 16-nın 39 və 40-cı paragrafları:

39. Yenidənqiymətləndirmə nəticəsində aktivin balans dəyəri artdıqda, bu artım hesabatda «Kapital» bölməsində «Yenidənqiymətləndirmənin nəticəsi» adlı sərlövhədə əks etdirilir. Lakin yenidənqiymətləndirmə nəticəsində əsas vəsaitlərin dəyərinin artma məbləği, həmin aktivin dəyərinin əvvəlcə xərc kimi tanınmış azalma məbləğini kompensasiya etmiş olduğu dərəcədə gəlir kimi tanınmalıdır.

40. Yenidənqiymətləndirmə nəticəsində aktivin balans dəyəri azaldıqda, bu azalma xərc kimi tanınmalıdır. Lakin yenidənqiymətləndirmə nəticəsində əsas vəsaitlərin dəyərinin azalma məbləği bilavasitə müvafiq «Yenidənqiymətləndirmənin nəticəsi» maddəsindən çıxılmalıdır, ancaq bu şərtlə ki, bu azalma həmin aktivə rəğmən olan maddənin kəmiyyətindən artıq olmasın.

- artma «Yenidənqiymətləndirmədən artım» sərlovhəsi altında «Kapital» maddəsinin kreditinə aid edilir.

Yenidənqiymətləndirmədən olan bu cür artım «reallaşır», bu səbəbdən də «qazanılmış» olmur və dividendlərin bir hissəsi kimi bölüşdürülməlidir. Lakin müəyyən vaxtdan sonra o realizasiya oluna bilər. Bu halda kapitalın tərkibinə daxil edilmiş yenidənqiymətləndirmədən olan artım realizasiya olunduqca, onu bilavasitə keçmiş illərin bölüşdürülməmiş mənfəətinə aid etmək mümkündür. Tam məbləğdə yenidənqiymətləndirmədən olan artım aktivin silinməsi zamanı realizasiyaoluna bilər. Lakin artımın bir hissəsi müəssisə aktivini istifadə etdikdə realizasiyaoluna bilər. Bu halda realizasiyaolunmuş artımın məbləği – aktivin yenidənqiymətləndirilmiş balans dəyəri əsasında olan amortizasiyası ilə, onun ilkin dəyəri əsasında olan amortizasiya arasındakı fərkdir.

Diqqət edək ki, sonuncu cümlələrdə tez-tez «mümkündür», «ola bilər» sözləri istifadə edilir. Balans dəyərinin artımını aktivini silərkən, keçmiş illərin bölüşdürülməmiş mənfəətinə, ya da tədricən onun qalan faydalı istifadə müddəti ərzində silmək olar (bu zaman bölüşdürülməmiş mənfəətin qalığı əlavə amortizasiyanı kompensasiya edir). Qeyd edək ki, variantların heç birində bu hər hansı il üçün mənfəət və zərərlər haqqında hesabatla heç cür təsir göstərmir, məbləğ tamamilə yeni amortizasiya məsrəflərinə aid edilir. Digər tərəfdən, elə ola bilər ki, artma yenidənqiymətləndirmədən olan artım kimi daim qalmış olsun. Tarixi dəyərə əsaslanan hesabat tətbiq edilərkən belə ehtimal sanki qeyri-mümkündür, əgər cari dəyərlərə əsaslanan hesabat tətbiq edilərsə, (bax: fəsil 7), onda o tamamilə məntiqidir.

Amortizasiya

Amortizasiyanın hesablanması münasibətdə MHBS 16-nın rəsmi tələbi artıq bizə tanış olmalıdır (2003-cü ilin dekabr ayının son redaktəsinin 48, 50, 60-cı paragrafları).

Əsas vəsaitlərin vahidinin amortizasiya dəyəri aktivin faydalı istifadə müddəti ərzində sistematik olaraq hesablanmalıdır. Aktivə amortizasiya hesablanması üsulu, onun istifadəsi nəticəsində alınan iqtisadi faydanın müəssisə tərəfindən istehlakının vaxt strukturunu əks etdirməlidir. Hər bir dövr üçün amortizasiya ayırmaları, onların digər aktivlərin balans dəyərinə daxil edildiyi halar (məsələn, ehtiyatların hazırlanması ilə əlaqədar xərclərin bir hissəsi olduqda) istisna olunmaqla, xərc kimi tanınmalıdır.

Standartda çoxlu məsələlərə ətraflı şəkildə baxılır. Xüsusilə, deyilir ki, aktivin dəyəri balans dəyərini üstələyirsə, onda bu, hər il hesablanacaq illik amortizasiyanı ləğv etmir.

Torpaq sahələri və binalar ayrılabilir aktivlərdir və müxtəlif xarakteristikalara malikdir. Əgər onlar bir sövdələşmə nəticəsində əldə olunsalar belə, onları ayrıca nəzərdən keçirmək lazımdır. İlkin olaraq müəyyən olunmuş ləğv dəyəri (onun sıfıra bərabər olub-olmamasından asılı olmayaraq) hər bir uçot tarixinə yenidən baxılmalıdır və bu dəyişikliklər hesabatda mühasibat qiymətləndirmələrinin dəyişilməsi kimi *Uçot siyasəti, qiymətləndirmələrdə dəyişikliklər və səhvlər* adlı MHBS 8-ə uyğun əks etdirilməlidir¹.

Əgər ləğv dəyəri əhəmiyyətli deyildirsə, onu nəzərə almamaq (yəni onun sıfıra bərabər olduğunu hesab etmək) olar. O (təsərrüfatdan çıxma ilə əlaqədar xərclər

¹ MHBS 16-nın 16 dekabr 2003-cü il redaktəsinin 51-ci paragrafı. –Red.qeydi.

çoxalmaqla) əldə olunma, yaxud sonrakı yenidən qiymətləndirmə tarixinə, oxşar köhnəmiş aktivlərin həmin tarixə olan üstün satış dəyəri əsasında müəyyən edilməlidir. Başqa sözlə, gələcəkdə inflyasiyanın və qiymətlərin səviyyələrinin gözlənilən dəyişikliklərini nəzərə almaq lazım deyildir. Bu cür yanaşmanı ehtiyatlılıq adlandırmaq olar, ancaq o ardıcıl görünmür. Əgər artıq biz bu qədər qiymətləndirmə məlumatlarının və subyektivçiliyin tətbiqinə yol vermişiksə, biz onları bir qədər artırısaq bundan gələn ziyan çoxmu ola bilər?

Standartın 62-ci paragrafında amortizasiyanın üç üsulunun adı çəkilmişdir: bərabərlik, azalan qalıq metodu və illərin məbləği metodu. Bu siyahı ilə mümkün üsullar tükənmir, üsullar isə standartda onların vacibliyinin artması, yaxud azalması qaydasında sıralanmamışdır. Konkret aktivin amortizasiyası üçün həmin aktivin istifadəsindən iqtisadi faydanın alınmasının vaxt strukturuna uyğun gələn üsul seçilir. Əgər faydanın alınması strukturu dəyişirsə, onda həmin üsul dövrdən-dövrə ardıcıl tətbiq edilir. Bundan belə nəticə çıxır ki, iqtisadi faydanın alınmasının müəyyən strukturuna malik hər bir konkret aktiv üçün müvafiq amortizasiya üsulu mövcuddur. Seçilmiş üsul ardıcıl tətbiq edilməlidir.

Məsələ 12.11.

Xüsusilə də, mehmanxanalara dair fikir mövcuddur ki, binanın amortizasiyası məcburi deyildir, çünki onun ədalətli dəyəri xidmətə çəkilən və məsrəflərə aid olunan yüksək xərclərlə saxlanılır. Bu zaman eyni vaxtda amortizasiyanın hesablanması ikiqat hesab olardı. Bu barədə siz nə fikirləşirsiniz?

Həlli

Standartlaşdırıcı təşkilatlar, adətən, bu müddəə ilə razılaşmamağa cəhd edir. Hesab etmək düzgün olmazdı ki, xidmətə çəkilmiş xərclər aktivin faydalı istifadə müddətinin sonuna onun ləğv dəyərini artırır, ona görə də, bu cür təklif prinsip etibarilə səhvdir. Bununla belə, xidmət sözsüz, iqtisadi istifadə müddətinin *sürəkliliyini* müəyyən edən amildir. Lakin onu da yaddan çıxarmaq olmaz ki, faydalı istifadə müddəti iqtisadi istifadə müddətindən xeyli qısa ola bilər. Yəni, nəzəri nöqteyi-nəzərdən mehmanxana sahibi təsdiq etmək hüququna malikdir ki, onun üçün gözlənilən faydalı istifadə müddətinin sonuna gözlənilən qalıq dəyəri ilkin balans dəyərində bərabərdir, yaxud onu üstələyəcəkdir. Bu halda amortizasiyanın düzgün məbləği sıfıra bərabər olacaq. Bu cür yanaşma auditorları ehtiyatlandırma bilər.

Həm faydalı istifadə müddətinin hesablanmasına, həm də amortizasiyanın üsuluna dövrə olaraq yenidən baxılmalıdır. Faydalı istifadə müddətinin gözlənilən sürəkliliyinin və iqtisadi faydaların alınmasının ehtimal olunan strukturunun əhəmiyyətli şəkildə dəyişilməsi ya faydalı istifadə müddətinin uzadılması hesabına, ya da amortizasiya hesablanması üsulunun dəyişdirilməsi hesabına amortizasiya ayırmalarına düzəlişlərin aparılmasını zəruri edir. Bəzi hallarda dəyərin ilkin məbləğinə, faydalı istifadə müddətinin sonunda baş verəcək təsərrüfatdan çıxma xərclərinin daxil edilməsi tələb olunur. Bu problem *Ehtiyatlar, şərti öhdəliklər və şərti aktivlər* adlı MHBS 37-də nəzərdən keçirilir (bax: fəsil 18).

Əsas vəsaitlərin vahidinin qiymətləndirilməsinin baş verməsini müəyyən etmək zəruridir. Bu məsələyə *Aktivlərin qiymətləndirilməsi* adlı MHBS 36-da baxılır (bax: fəsil 13). *Əsas vəsaitlər – qiymətdəndüşməsinin kompensasiyası və obyektlərin itirilməsi* adlı ŞDK 14-ün şərhində aydın deyilir ki, qiymətdən düşmüş, itirilmiş yaxud buraxılmış əsas vəsaitlər üçün üçüncü tərəfin pul, yaxud qeyri-pul şəklində

olan kompensasiyası tanındıqca, onlar ayrıca sətirlərlə mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda daxil edilməlidir. Qiymətdəndüşmənin ləğv edilməsindən söhbət getmir.

Silinmə və təsərrüfatdan çıxma

Əgər müəssisə aktivin istifadəsini həmişəlik dayandırarsa və onun təsərrüfatdan çıxmasından heç bir fayda gözləmərsə, onda əsas vəsaitlərin vahidini balansdan silmək lazımdır (bax: paraqraf 67). Əsas vəsaitlərin vahidinin silinməsi, yaxud təsərrüfatdan çıxmasından olan gəlirlər və zərərlər aktivin təsərrüfatdan çıxmasından olan xalis hesabi daxilolmalar və onun qalıq (balans) dəyərinin arasındakı fərq kimi müəyyən edilir. Onlar mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda gəlirlər, yaxud xərclər qismində tanınmalıdır. Bundan belə çıxır ki, yenidənqiymətləndirmə ehtiyatının hər hansı hissəsi, onun keçmiş illərin bölüşdürülməmiş mənfəət maddəsinə keçirilmiş olmasından asılı olmayaraq, mənfəət və zərərlər üzrə hesabatda əks etdirilmir. Aktiv istifadədən çıxarılmış və sonradan silinmək üçün saxlanılan əsas vəsaitlər, istifadənin dayandırıldığı tarixə balans dəyirilə əks etdirilir. Hər bir maliyyə ilinin sonundan gec olmayaraq müəssisə *Aktivlərin qiymətdəndüşməsi* adlı MHBS 36-ya uyğun olaraq aktivin qiymətdəndüşməsinə testləşdirməli və müvafiq olaraq qiymətdəndüşmədən yaranan zərərləri tanımalıdır.

İnformasiyanın açıqlanması

MHBS 16-nın informasiyanın açıqlanması qarşısında qoyduğu tələblər həddən ziyadə genişdir və rəşional ümumiləşdirməyə gəlir. Bütövlükdə yeni əsas vəsaitlərin əldə edilməsi, onların silinməsi və yenidənqiymətləndirilməsi ilə bağılı vəsaitlərin hərəkəti haqda informasiyanın geniş açıqlaması tələb olunur.

İnvestisiyalı mülkiyyətin uçotu

Prinsipləri və tərifi

Məsələ 12.12.

Biz, MHBS-yə əsasən bilirik ki, dövriyyə aktivi olmayan hər hansı aktiv dövriyyədən kənar aktivdir, MHBS 1-in 57-ci paraqrafına əsasən isə aktiv aşağıdakı kriteriyalara cavab verdikdə dövriyyə aktivi hesab olunur:

- (a) şirkətin normal əməliyyat tsikli gedşində onu satmaq, yaxud istifadə etmək nəzərdə tutulur;
- (b) o, əsasən, ticarət məqsədləri üçün əldə edilmişdir yaxud onun hesabat tarixindən başlayaraq 12 ay ərzində satılması nəzərdə tutulur;
- (c) o pul vəsaitləri, yaxud onların istifadəsinə məhdudiyyət qoyulmamış ekvivalentləri formasında mövcuddur.

Biz, həmçinin, yadımızda saxlayırıq ki, MHBS 8-in 7-10-cu bəndlərinə (2003-cü ilin redaktəsi) əsasən, «sövdələşmələrin və hadisələrin vicdanla təqdim olunması» məqsədilə «iqtisadi hadisələrin və sövdələşmələrin iqtisadi məzmununu əks etdirən» uçot siyasətini seçmək lazımdır (bax: Əsas prinsiplər, paraqraf 35).

Tutaq ki, müəssisə mülkiyyətə malikdir və onu qısamüddətli, yaxud ortamüddətli icarəyə verməyə və son nəticədə (mümkündür ki, qısa, yaxud uzunmüddətli perspektivdə) satmağa hazırlaşır. Aşağıdakıları müəyyən edin:

- (1) bu mülkiyyət dövriyyədənəknar, yaxud dövriyyə aktivinə aiddir;
- (2) situasiyanın iqtisadi məzmunu bu cür mülkiyyət üzrə hər il amortizasiya hesablanmasını tələb edirmi?

Həlli

Birinci suala cavab konkret situasiyadan asılıdır. Əgər mülkiyyətlə ticarət, doğrudan da, müəssisənin əməliyyat fəaliyyətidirsə, onda belə mülkiyyət, yəqin ki, dövriyyə aktividir. Bu halda amortizasiya lazımdır sualı yaranmır. Bunu nə məntiq, nə gəlirlərin və xərclərin uyğunluğu prinsipi (matçinq), nə Aİ və MHBS-nin qanun və şərtləri tələb etmir.

Əgər müəssisə bu mülkiyyətə onu icarəyə vermək, yaxud əsaslı gəlirlər götürmək üçün sahib olmaq niyyətindədirsə, onda dövriyyə, yaxud qeyri-dövriyyə aktividirmi sualına cavab vermək asan deyildir. Lakin bu mülkiyyət hər halda müəssisənin iqtisadi fəaliyyətini saxlamaq üçün istehlak edilmir. Bundan başqa, səhmdarlar üçün zəruri olan əsas informasiya aktivin amortizasiyası ilə deyil, gələcəkdə gözlənilən nəticələrlə, məsələn, gələcək icarə tədiyyələri və satışdan olan gəlirlərlə uyğunlaşdırılmalıdır. Beləliklə, nə məntiqə görə, nə də səhmdarların marağından asılı olmadan amortizasiya ayırmaları etmək olmaz. Ancaq hüquqi tənzimləmə ilə bağlı problemlər baş verə bilər və bu problemlər dairəsinə ayrıca baxmaq lazımdır.

Klassik təqdimatda dövriyyədənəknar aktiv – firmanın gündəlik fəaliyyətini saxlamaq üçün zəruri olan uzunmüddətli resursdur. O, istehsal üçün, yaxud inzibətçilik üçün istifadə edilir, satmaq üçün nəzərdə tutulmur. Onun faydalı dəyəri, yaxud işçi potensialı istehlak olunduqca, o amortizasiya edilir və bu proses mənfəət hesablanarkən amortizasiya üzrə xərclərin hər il tanınması ilə əks olunur. Klassik təqdimatda investisiya – aktivin mövcudluğudur, hansı ki, öz-özlüyündə müntəzəm pul daxilolmaları şəklində müsbət nəticələr verir¹. İnvestisiyalar nəzərdən keçirilərkən əsas məsələ faydalı dəyərin, yaxud işçi potensialının istehlakı deyil, kapitalın qiymətləndirilməsi, yaxud artmasıdır.

Əlahiddə problem, həm bir, həm digər məqsəd üçün, yaxud birlikdə hər iki məqsədlər üçün olan mülkiyyətlə bağlıdır. Mülkiyyətin qiymətinin əhəmiyyətli dərəcədə artmasının ümumi uzunmüddətli meyli mövcuddur, odur ki, təcrübədə firma aktivi hansı məqsədlər üçün nəzərdə tutursa, həmin məqsədləri fərqləndirmək çox vacibdir.

Demək olar ki, XX əsrin 70-ci illərində hesabət məqsədilə investisiya hər hansı digər əmlak kimi nəzərdə tutulurdu, müxtəlif yurisdiksiyalarda onun yenidən qiymətləndirilməsinə icazə verilirdi, yaxud verilmirdi, bəzi yerlərdə amortizasiya edilməsinə icazə verilmirdi. Bu cür yanaşma Böyük Britaniyada mübahisəyə səbəb olmuşdu. İnvestisiya mülkiyyətinə münasibətdə aşağıdakı fikirlər gətirilirdi. Əgər mülkiyyət investisiyaaldırsa, onda:

¹ Məsələn, faiz tədiyyələri, yaxud dividendlər, ya rent, icarə tədiyyələri, ya da aktivin bazar dəyərinin artması nəticəsində şirkətin kapitalının artması hesabına daxilolmalar. – Red.qeydi.

1. Gəlirlərin və xərclərin uyğunluğu prinsipi, ehtimal ki, yersizdir, çünki onun işçi potensialı istifadə olunmur.
2. Bu halda ən vacib və əhəmiyyətli belə investisiyalı mülkiyyətin cari dəyəridir və onun dəyişilməsidir.

İnvestisiyaların uçotu adlı, 1 yanvar 1987-ci ildən 31 dekabr 2000-ci ilə qədər mövcud olmuş MHBS 25, *Əsas vəsaitlər* adlı MHBS 16-ya deyil, bu standartda (MHBS 25-ə) uyğun olaraq investisiyalı mülkiyyətin uzunmüddətli investisiyalar kimi uçota alınmasını tələb etmirdi, ona yol verirdi. Hətta MHBS 25-ə əsasən, belə mülkiyyəti, istər əldəedilmə dəyəri, istərsə də yenidənqiymətləndirmə dəyirilə uçota almaq olardı. Odur ki, seçim çox geniş idi.

MHBSK 1999-cu ilin iyul ayında investisiyalı «mülkiyyətə» dair E64 tezislərini buraxdı. Sənəddə onun məcburi qaydada ədalətli dəyər ilə qiymətləndirilməsi tövsiyə edilmişdi. Ancaq müzakirə nəticəsində MHBSK bu ideyadan əl çəkməyə məcbur oldu və MHBS 40-da seçim təklif edilir.

Tərifə aşağıda verilən investisiyalı mülkiyyəti iki üsuldən biri ilə uçota almaq olar. Müəssisə ədalətli dəyərə, yaxud ilkin dəyərə əsaslanan modeli seçə bilər. E64 sənədində təklif edilmiş və ədalətli dəyərə əsaslanan model aşağıdakı kimi müəyyən edilir: investisiyalı mülkiyyət ədalətli dəyər ilə qiymətləndirilməli, ədalətli dəyərdə olan dəyişikliklər mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda tanınmalıdır.

İlkin (tarixi) dəyərə əsaslanan model *Əsas vəsaitlər* adlı MHBS 16 üzrə əsas uçot qaydasına uyğun olan uçotdur. O belə müəyyən edilir: investisiyalı mülkiyyət amortizasiya nəzərə alınmaqla əldəedilmə dəyəri ilə (qiymətdəndüşmədən olan hər hansı zərərlər çıxılmaqla) qiymətləndirilməlidir. İlkin dəyərə əsaslanan modeli seçmiş müəssisə maliyyə hesabatına izahat vərəqəsində özünün investisiyalı mülkiyyətinin ədalətli dəyərini də açıqlamalıdır. MHBS 40-da aşağıdakı əsas təriflər verilmişdir:

- *İnvestisiyalı mülkiyyət* – icarə tədiyyələri, kapitalın dəyərinin artmasından gəlirlər, yaxud onu və digərini götürmək məqsədilə mülkiyyətinin, yaxud maliyyə icarəsi üzrə icarədarın sərəncamında olan daşınmaz (torpaq, yaxud bina, ya binanın bir hissəsi, ya da həm o və həm də digəri) əmlakdır, ancaq aşağıdakı:
 - (a) əmtəələrin istehsalı və satışı, xidmətlərin göstərilməsi, administrativ məqsədlər üçün; yaxud,
 - (b) adi təsərrüfat fəaliyyəti prosesində satış məqsədləri üçün deyildir.
- *Mülkiyyətçi tərəfindən götürülmüş mülkiyyət* – mülkiyyətçinin, yaxud maliyyə icarəsi üzrə icarədarın sərəncamında olan və əmtəələrin istehsalı və satışında, xidmətlərin göstərilməsində istifadə etməkdən ötrü, yaxud administrativ məqsədlər üçün nəzərdə tutulmuş daşınmaz əmlakdır.

İnvestisiyalı mülkiyyətin tərifindən belə çıxır ki, o, müəssisənin sərəncamında olan digər aktivlərdən, əsasən, asılı olmadan pul axınları törətməlidir. İnvestisiyalı mülkiyyət mülkiyyətçinin gətirdiyü mülkiyyətdən məhz bununla fərqlənir, çünki sonuncu pul axınlarını yalnız istehsal, yaxud satış prosesini təmin etmək üçün zəruri olan digər əməliyyat aktivləri ilə əlaqədə törədir.

Bu tərifə əsasən, investisiyalı mülkiyyəti aktiv kimi yalnız aşağıdakı hallarda tanımaq lazımdır:

1. Ehtimal vardır ki, müəssisə gələcəkdə investisiyalı mülkiyyətlə bağlı iqtisadi fayda götürəcəkdir.
2. İnvestisiyalı mülkiyyətin dəyərini, yaxud ədalətli dəyərini dürüst müəyyən etmək mümkündür.

Şəkil 12.1-də ümumi formada MHBS-ə uyğun olaraq mülkiyyətin əks etdirilməsinin alternativ variantları göstərilmişdir (şəkil MHBS 40-a olan əlavəyə əsaslanır).

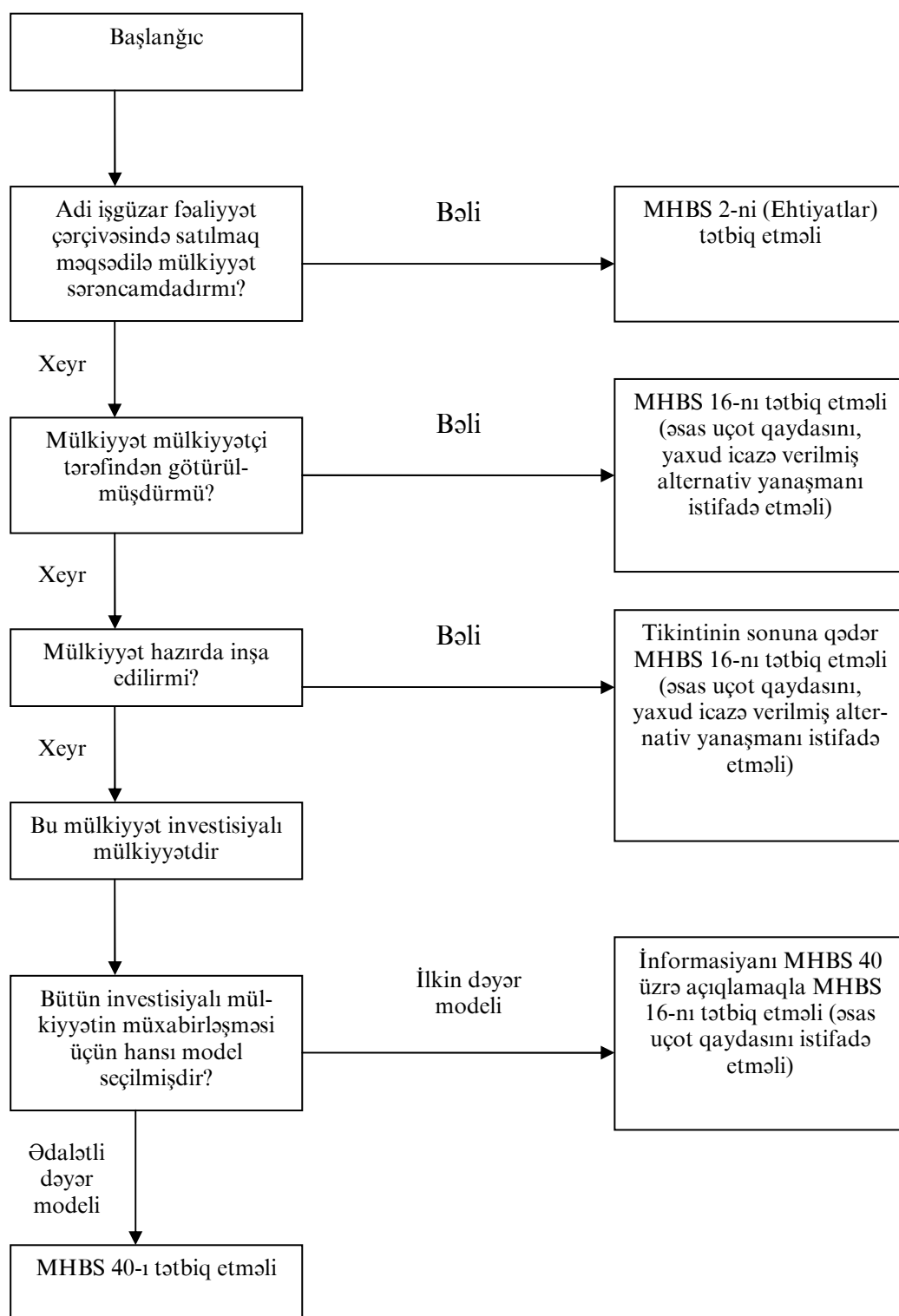
Məsələ 12.13.

Aşağıdakı siyahıda verilmiş aktivlərdən hər birini nəzərdən keçirin və müəyyən edin, MHBS 40-a uyğun olaraq onlar investisiyalı mülkiyyətə aiddirlərmi.

- (a) Adi işgüzar aktivlik çərçivəsində yaxın vaxtlarda satılmaq üçün deyil, kapitalın uzunmüddətli artımı üçün istifadə olunan torpaq sahəsi;
- (b) Təyinatı hələlik müəyyən olunmamış torpaq sahəsi;
- (c) İnvestisiya kimi gələcəkdə istifadə olunmaq üçün hazırda inşa olunan, yaxud hazırlanan mülkiyyət;
- (ç) Hesabat verən müəssisəyə məxsus olan (yaxud maliyyə lizinqi şərtlə onun sərəncamında olan) və bir yaxud bir neçə əməliyyat lizinqi müqaviləsi üzrə icarəyə verilən bina;
- (d) Bir və yaxud bir neçə əməliyyat lizinqi müqaviləsi üzrə icarəyə verilmək məqsədilə mülkiyyətçinin sərəncamında olan boş bina;
- (e) Adi işgüzar aktivlik çərçivəsində satılmaq məqsədilə mülkiyyətçidə olan mülkiyyət, məsələn, satış üçün, yaxud tikinti və sonradan satış üçün nəzərdə tutulmuş rieltorların mülkiyyəti;
- (ə) Üçüncü şəxs üçün inşa olunan mülkiyyət;
- (f) Mülkiyyətçi tərəfindən borc götürülən mülkiyyət;
- (g) İnvestisiyalı mülkiyyətlə bağlı olan qeyri-maddi aktivlər, hava və su məkanının istifadə hüquqları.

Həlli

Bəllidir ki, a), ç) və d) mülkiyyəti investisiya məqsədləri üçün mülkiyyətdədir və buna uyğun olaraq investisiyalı mülkiyyətdir; b) mülkiyyətinə əsasən yalnız spekulyativ məqsədlər üçün əldə edilmiş mülkiyyət kimi baxmaq lazımdır, bu səbəbdən, o hansısa səbəblər üzündən mülkiyyətçi tərəfindən götürülmüş mülkiyyət olmayana qədər investisiyalı mülkiyyət kimi qalacaqdır; c) mülkiyyəti indiki anda investisiyalı mülkiyyət kateqoriyasına düşmür, inşa olunan mülkiyyət hesab olunur və onun uçotu MHBS 16 ilə tənzimlənir; e), ə), f), g) sətirlərində təqdim edilmiş mülkiyyət investisiyalı mülkiyyət deyildir və MHBS 40 onlara münasibətdə tətbiq olunmazdır. e) mülkiyyəti – ehtiyatlardır, onların uçotu MHBS 2 ilə tənzimlənir (bax: fəsil 15), ə) – podrat müqaviləsi ilə inşa olunan mülkiyyətdir (MHBS 11, bax: fəsil XV), f) mülkiyyəti əsas vəsaitlərə aiddir (MHBS 16), g) – qeyri-maddi aktivdir (MHBS 38, bax: fəsil 18).



Şəkil 12.1 MHBS-yə əsasən mülkiyyətin müxabirləşməsi barədə qərarın qəbul olunması ağacı

Xüsusi hallarda investisiyalı mülkiyyəti mülkiyyətçi tərəfindən götürülmüş mülkiyyətdən yalnız ekspert qiymətləndirmə yolu ilə fərqləndirmək olar. Məsələn, mehmanxana onun mülkiyyətçisi tərəfindən idarə olunur, şübhəsiz, orada qalanlara xidmət göstərmək üçün nəzərdə tutulmuşdur, bu səbəbdən o, investisiyalı mülkiyyət deyildir. Amma mehmanxana kimi üçüncü şəxs tərəfindən istifadə olunan binanın mülkiyyətçisi, əsasən, digər aktivlərdən asılı olmadan pul gətirən investisiyaya və deməli, investisiyalı mülkiyyətə malikdir. Mürkkəb aralıq situasiyalarda onları iqtisadi məzmununa görə qiymətləndirmək və yığcam təriflər vermək lazımdır. Əgər təsnifat sadə olmamışsa, onda hesabatda müvafiq aktivin müəyyən edilməsi zamanı istifadə olunmuş kriteriyaları açıqlamaq lazımdır.

Qiymətləndirmə

Yeni əldə olunmuş investisiyalı mülkiyyətin ilkin qiymətləndirilməsi MHBS 40-a əsasən kifayət qədər sadədir, ancaq sonrakı qiymətləndirmələr həddən artıq mürkkəbdir. İlkin investisiyalı mülkiyyəti onun üçün ödənilmiş ədalətli dəyərdən ibarət olan maya dəyərilə qiymətləndirmək lazımdır. İlkin qiymətləndirmə məbləğinə sövdələşmə üzrə xərclər daxil edilir. Əldə edilmiş investisiyalı mülkiyyətin dəyəri onun əldəedilmə dəyərini, eləcə də, bununla bilavasitə bağlı olan bütün xərcləri özündə birləşdirir. Bilavasitə bağlı xərclər, məsələn, hüquqşünasların qonorarları və mülkiyyətin verilməsi üzrə vergilər hesab olunur.

İnvestisiyalı mülkiyyət tanındıqdan sonra, həmin mülkiyyətə çəkilən sonrakı xərclər baş verdikcə məsrəflər kimi tanınmalıdır. Bu zaman aşağıdakı hallar istisna olunur: ehtimal vardır ki, belə xərclərin nəticəsində aktivin gətirəcəyi iqtisadi faydaların həcmi onun standart xarakteristikalarına əsasən gözlənilən ilkin iqtisadi faydalardan çox olsun, həmçinin, bu xərcləri dürüst qiymətləndirmək imkanı vardır.

Yuxarıda deyildiyi kimi, sonrakı qiymətləndirmə problemi, ilkin qiymətləndirmədən mürkkəbdir. Bundan başqa, ümumi şəkildə qiymətləndirmənin iki üsulu nəzərdən keçirilmişdir – ilkin dəyərlə və ədalətli dəyərlə. MHBS-yə əsasən, müəssisə bu üsullardan birini seçə və onu özünün investisiyalı mülkiyyətinə münasibətdə tətbiq edə bilər. Hərçənd, MHBS 40 bu iki üsuldən birini sərbəst seçməyə yol verir və uçot üçün əsas uçot qaydasını təsbit etmir, E64 sənədində ədalətli dəyərlə qiymətləndirmə üsuluna açıq-aşkar üstünlük verilir. Ədalətli dəyəri istənilən halda, ədalətli dəyərlə qiymətləndirmə üsulu seçildiyi zaman onun kəmiyyətini maliyyə hesabatlarına daxil etmək üçün, ilkin (tarixi) dəyərlə qiymətləndirmə üsulu seçildiyi halda isə onu izahat vərəqələrində açıqlamaq üçün müəyyən etmək lazımdır. Standartda MHBS 8-ə istinadlar vardır (bax: fəsil 23). Sonuncuda deyilir ki, uçot siyasətinin özbaşına dəyişdirilməsinə yalnız o halda yol verilir ki, bu cür dəyişdirilmə hadisə və sövdələşmələrin müəssisənin maliyyə hesabatında daha düzgün əks etdirilməsinə gətirib çıxarmış olsun. MHBS 40-da birmənalı deyilir ki, ədalətli dəyərlə qiymətləndirmənin ilkin dəyərlə qiymətləndirilməyə dəyişdirilməsi, çətin ki, hadisə və sövdələşmələrin daha düzgün əks etdirilməsinə gətirib çıxarsın.

İlkin tanınmadan sonra, ilkin dəyərlə qiymətləndirmə üsulunu seçmiş müəssisə özünün bütün investisiyalı mülkiyyətini, MHBS 16-ya əsasən, əsas uçot qaydasını tətbiq etməklə, yəni, bütün yığılmış amortizasiya və qiymətləndirmədən bütün yığılmış olan zərərlər çıxılmaqla maya dəyəri ilə qiymətləndirilməlidir. Başqa sözlə, qiymətləndirmə məqsədi üçün ilkin dəyərlə qiymətləndirmə üsulunu seçərkən (amma informasiyanı açıqlayarkən deyil) müəssisə MHBS 16-nın normalarına elə əməl etməlidir ki, sanki MHBS 40 mövcud deyildir.

Şübhə etmək olar ki, müəssisə ədalətli dəyəri daim və dürüst müəyyən etmək iqtidarında olsun. İlk tanınmadan sonra ədalətli dəyərle qiymətləndirmə üsulunu seçmiş müəssisə, əgər şübhələrin özünü doğrultduğu nəzərə alınmasa, investisiyalı mülkiyyəti bu əsasda da qiymətləndirməyi davam etdirməlidir.

İnvestisiyalı mülkiyyətin ədalətli dəyərinin dəyişməsi nəticəsində yaranan gəlirləri yaxud zərərləri yarandıqları dövrün mənfəət və zərərlərinə aid etmək lazımdır. Standart birbaşa təsbit edir ki, ədalətli dəyərdəki dəyişiklikləri ehtiyatlara əlavə etmədən və onların məbləğində ehtiyatları azaltmadan gəlirlərə, yaxud məsrəflərə aid etmək lazımdır.

Əvvəl, 7-ci fəsildə biz ədalətli dəyər konsepsiyasına baxmışdıq. Ədalətli dəyər – elə bir məbləğdir ki, məlumatlandırılmış, maraqları olan və bir-birindən asılı olmayan tərəflər arasındakı sövdələşmə nəticəsində aktivə ona mübadilə etmək mümkündür. Qeyd etmək zəruridir ki, balansda göstərilən ədalətli dəyər real bazar vəziyyətini və hallarını balans tarixindən əvvəlki, yaxud sonrakı tarixə deyil, balans tarixinə əks etdirməlidir. Buradan belə xüsusi nəticəyə gəlmək olar ki, mülkiyyətin təkmilləşdirilməsinə yönəldilən hər hansı əsaslı məsrəflərin dəyərini və iqtidadi faydaların səviyyəsinin gözlənilən müvafiq artımını həmin tarixə ədalətli dəyərə daxil etmək lazım deyildir.

Ədalətli dəyər barədə daha düzgün təsəvvürü, icarəyə vermək, yaxud digər şərtlərlə verilmək üçün nəzərdə tutulmuş, həmin yerdəki və həmin vəziyyətdəki oxşar mülkiyyətə olan cari bazar qiymətləri yaradır. Əgər cari bazar qiymətlərini müəyyənləşdirmək mümkün olmur, onda müəssisə müxtəlif mülkiyyət obyektləri üzrə informasiya da daxil olmaqla müxtəlif mənbələrdən olan dolaylı informasiyanı nəzərdən keçirməli, bazarın daha az aktivliyinə uyğun düzəlişlər aparmalı və xalis dəyərin hesablanmasını indiki vaxtda tətbiq etməlidir.

Konkret mülkiyyətin ədalətli dəyərle qiymətləndirilməsinin mümkün olmadığı nadir hallarda, müəssisə investisiyalı mülkiyyəti MHBS 16-da təsbit edilmiş əsas uçot qaydasına uyğun olaraq qiymətləndirməlidir. Belə investisiyalı mülkiyyətin qalıq dəyərini sıfıra bərabər götürmək lazımdır. Bu cür investisiyalı mülkiyyəti silənə qədər müəssisə MHBS 16-nı tətbiq etməlidir. Belə vəziyyətlər olarkən müəssisə özünün investisiyalı mülkiyyətinin digər obyektlərini ədalətli dəyərle qiymətləndirməlidir. MHBS tələb edir ki, özünün investisiyalı mülkiyyətini ədalətli dəyərle qiymətləndirməyə başlamış müəssisə, gələcəkdə onu yenə də, o cür qiymətləndirməlidir əgər həmin qiymətlər daha az dürüst olsa belə.

Yenidən təsnifləşdirmə və təsərrüfatdan çıxma

MHBS 40-a görə investisiyalı mülkiyyətin tərkibinə daxil olma və ondan çıxılma, yalnız o hallarda aparılır ki, onun istifadəsindəki dəyişikliklərə dair təsdiqləyici dəlillər mövcud olsun. Əgər investisiyalı mülkiyyətə münasibətdə ədalətli dəyərle qiymətləndirmə metodu tətbiq edilsə, onda belə aktivlərin «İnvestisiyalı mülkiyyət», «Mülkiyyətçi tərəfindən götürülmüş mülkiyyət» və «Ehtiyatlar» maddələri arasında əks etdirilməsi zamanı mülkiyyətin balans dəyəri dəyişmir. Ölçü məqsədləri, yaxud informasiyanın açılması məqsədləri üçün mülkiyyətin istifadə olunan qiyməti də həmçinin, dəyişmir. Standartda bu barədə deyilmir, ancaq biz yadda saxlamalıyıq ki, ilkin dəyərle qiymətləndirilmiş investisiyalı mülkiyyətin ədalətli dəyəri izahat vərəqəsində açıqlanmalıdır. Bu tələb mülkiyyətçi tərəfindən götürülmüş mülkiyyətə və həm də ehtiyatlara şamil edilmir.

Ədalətli dəyərle qiymətləndirilmiş obyektlərin investisiyalı mülkiyyətin tərkibinə daxil edilməsi və ondan çıxarılması qiymətləndirmə prosesində və aktivin balans dəyərində öz əhəmiyyətli təsirini tapmış olur. Əgər ədalətli dəyərle uçota alınan investisiyalı mülkiyyət mülkiyyətçi tərəfindən götürülən mülkiyyətə, yaxud ehtiyata çevrilirsə, onda belə mülkiyyətin sonrakı uçot məqsədləri üçün dəyəri – istifadə formasının dəyişilməsi tarixinə olan ədalətli dəyərdir.

Əgər mülkiyyətçi tərəfindən götürülən mülkiyyət, ədalətli dəyərle qeydiyyatdan keçirilən investisiyalı mülkiyyətə çevrilirsə, onda istifadə formasının dəyişilməsi tarixinə qədər MHBS 16-nı tətbiq etmək lazımdır. Aktivin istifadə formasının dəyişildiyi tarixə onun MHBS 16-ya əsasən hesablanmış qalıq (balans) dəyəri ilə həmin tarixə olan ədalətli dəyəri arasındakı fərq, qiymətləndirmə kimi bu standartla uyğun olaraq əks etdirilir.

Əgər ehtiyatdan ibarət olan mülkiyyət ədalətli dəyərle uçota alınan investisiyalı mülkiyyətə çevrilirsə, onda MHBS-ə əsasən onun qiyməti realizasiya olunmuş ehtiyatların dəyərinə uyğun olmalıdır. Beləliklə, bu tarixə mülkiyyətin ədalətli dəyəri ilə onun əvvəlki balans dəyəri arasındakı fərq, həmin dövr üçün xalis mənfəət, yaxud zərərdir. Eynilə mülkiyyətçi tərəfindən inşa olunan və ədalətli dəyərle uçota alınan investisiyalı mülkiyyət tikinti başa çatdıqdan sonra, bitmiş mülkiyyətin ədalətli dəyərilə, maya dəyəri əsasında hesablanmış əvvəlki balans dəyəri arasındakı fərqlə bərabər artım verəcəkdir.

Məsələ 12.14.

Sonuncu abzası bir də oxuyun. Burada gətirilən informasiya MHBS 1-in və ehtiyatlılığa dair MHBS-in Əsas prinsiplərinin tələblərinə uyğundurmu?

Həlli

Əlbəttə, normal ehtiyatlılıq barədə ümumi qəbul olunmuş fikirlə müqayisədə təklif olunan əməliyyatlarda o çatışmır. Bundan başqa, onlar gəlirin¹ tanınması prinsiplərinə ciddi uyğun deyildir. Lakin ədalətli dəyərin müəyyən olunması prinsipinin mahiyyəti məhz bundan ibarətdir. Tərifə görə ədalətli dəyərle qiymətləndirmə üçün dürüst məlumatlar olmalıdır. Bu bazar konsepsiyasıdır, deməli, bu halda real satış zamanı tətbiq olunan məntiq tətbiq edilir, yəni, hesab edilir ki, əməliyyat prosesi nəticəsində gəlir götürülmüşdür. Ədalətli dəyər barədə dürüst məlumatların yalnız başa çatmış sövdələşmələr nəticəsində alına biləcəyini düşünən hər kəs, uçot məqsəddəri ilə ədalətli dəyər anlayışından istifadədən tam imtina etməlidir.

İnvestisiyalı mülkiyyət təsərrüfatdan çıxarkən onu balansdan silmək (tanınmasını dayandırmaq) lazımdır. İnvestisiyalı mülkiyyətin təsərrüfatdan çıxması satış, yaxud maliyyə lizinqi barədə müqavilə nəticəsində baş verə bilər. Təsərrüfatdan çıxma tarixini müəyyən edərkən müəssisə MHBS 18-də verilmiş satışdan gəlir kriteriyalarını əldə rəhbər tutmalıdır (bax: fəsil 17). MHBS 17, təsərrüfatdan çıxmanın maliyyə lizinqi haqda müqaviləyə görə olduğu halda, yaxud geriye icarəyə götürmək məqsədilə satışın olduğu halda tətbiq edilir (bax: fəsil 14). Əgər investisiyalı mülkiyyət istifadədən çıxarılmışsa və onun təsərrüfatdan çıxmasından heç bir iqtisadi fayda gözlənilmirsə, onda, yenə də onu silmək lazımdır. Əgər geriye

¹ Rusca tərcümədə «vıruçka» sözü işlədilmişdir. – Red.qeydi.

icarəyə götürmək məqsədilə satışa münasibətdə MHBS 17 başqa bir şey təsbit etməyibse, təsərrüfatdançıxma zamanı yaranan gəlirlər və zərərlər, yəni, təsərrüfatdançıxmada olan xalis gəlirlərlə qalıq dəyəri arasındakı fərq gəlir, yaxud xərc kimi tanınır və mənfəət və zərərlər barədə hesabatda əks etdirilir. Aydın ki, bu cür əməliyyatlar müəssisədə qalan investisiyalı mülkiyyətin ədalətli dəyərinin hər il dəyişilməsinin qiymətləndirilməsinə uyğun uçota alınmalıdır. Bu dəyişikliklər də, həmçinin, mənfəət və zərərlər barədə hesabatda əks etdirilməlidir.

MHBS 40-da informasiyanın açıqlanmasına qoyulan tələblər əhatəli və geniş təsvir edilir. Ən başlıcası isə onu yadda saxlamaq lazımdır ki, əgər mülkiyyət ilkin dəyərlə qiymətləndirilmişse, bu tələb ədalətli dəyərlə qiymətləndirmə barədə informasiyanın izahat vərəqəsində açıqlanmasının zəruriliyi barədə olan tələbdir.

Bəzi milli fərqlər

Geniş mənada investisiyalı mülkiyyətin əsas regionlarda uçotu qaydaları həmin regionların, hansılar barədə ki, 2-ci fəsildə danışılmışdı, ümumi xarakteristikalar əks etdirir. Hətta təsdiq etmək olar ki, investisiyalı mülkiyyətə münasibətdə bu xarakteristikalar barədə kifayət qədər cəsarətli fikir yürütmək olar. Hamılıqla qəbul edilmişdir ki, Aİ-nin 1978-ci ildə qəbul olunmuş Dördüncü direktivi mülkiyyəti amortizasiya etməməyə icazə vermir, ancaq bu prinsipdən geri çəkilməyə informasiyanın 2-ci maddədə bəyan edilmiş düzgün və obyektiv verilmiş prinsipinin üstünlüyə malik olması ilə bəraət qazandırmaq olar. Hər halda bunu həmin prinsipə inanan ölkələrə aid etmək mümkündür. Kontinental Avropa ölkələrində indiyə qədər ilkin qiymətləndirmə təcrübəsi tətbiq edilir.

Aydın ki, ingilis-sakson yanaşma məktəbinin nümayəndələri bu məsələ barədə ümumi dil tapa bilmədilər. Bu kitabın yazıldığı vaxtda Böyük Britaniya standartları tələb edirdi ki, investisiyalı mülkiyyət ədalətli dəyərlə qiymətləndirilsin. Bu barədə standart mühasibat təcrübəsi Qaydalarında (SSAP 19) danışılır. ABŞ GAAP-ı indiki formada (Mühasibat uçotu sahəsində tədqiqatlar üzrə Bülleten – ARB 43, Mühasibat uçotu standartları üzrə Şuranın Şərhləri – ARB 6) tələb edir ki, investisiyalı mülkiyyət hər hansı digər mülkiyyət kimi əks etdirilsin, əlbəttə ki, bu E64 sənədindəki təkliflərə və Böyük Britaniyada qoyulan tələblərə qətiyyən uyğun gəlmir.

Qeyd etmək lazımdır ki, kompromis kimi görünsə də, ədalətli dəyər prinsipindən istifadə olunmasına Böyük Britaniyada icazə verildiyi, ABŞ-da isə qadağan olunduğu üçün, MHBS 40 ilk baxışda kompromis kimi görünür, amma bunu belə hesab etmək situasiyanı həddən artıq sadələşdirmək demək olardı. Əslində isə, Böyük Britaniya GAAP-ı ilə MHBS arasında böyük fərq mövcuddur. SSAP 19-un 13-cü paraqrafında tələb olunur ki, ayrıca mülkiyyət obyektinə üzrə defisit, yaxud profisit daim olacağı gözlənilmədiyi halda, investisiyalı mülkiyyətin bazar dəyərinəki dəyişikliklər mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda deyil (investisiyaların yenidənqiymətləndirilməsi ehtiyatının hərəkəti kimi) ümumi gəlirlər və zərərlər haqda hesabatda əks etdirilsin. Sonuncu halda onu dövr üzrə mənfəət və zərərlər hesabının debetinə, yaxud kreditinə aid etmək lazımdır. Bu MHBS 40-ın tələblərilə daban-dabana ziddir. Həmin standarta əsasən, ümumi halda bazar dəyərinin bu cür dəyişilmələri, yuxarıda qeyd edildiyi kimi, bilavasitə mənfəət və zərərlər haqqında illik hesabatda yazılmalıdır. Beləliklə, hazırda mövcud olan Böyük Britaniya GAAP-ı ehtiyatlılığı ədalətli dəyərlə qiymətləndirmə barədə MHBS-da qoyulmuş tələblərdən daha çox nəzərdə tutur.

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Həmçinin, qeyd etmək zəruridir ki, MHBS 40-ın tərtibçiləri bütün qüvvələri standart barədə investisiyalı mülkiyyətin ədalətli dəyərlə qiymətləndirilməsi üsulunun məcburi ümumi tətbiqi yolunda növbəti addım təəssüratı yaratmaq cəhdi göstərmişlər. Bunun belə olduğunu zaman göstərəcək.

Məsələ 12.15.

Cədvəl 12.1-də British Land Company PLC şirkətinin 31 mart 2000-ci ildə başa çatan maliyyə ilinə maliyyə hesabatından çıxarış verilmişdir.

Grup tərəfindən götürülmüş mülkiyyətə aid 13,0 mln.£ «İcarə şərtləri ilə istifadə olunan mülkiyyət» maddəsinə daxil edilir.

Törəmə şirkətlərin sərəncamında olan mülkiyyət obyektlərinin tarixi dəyəri 5 mlrd 221,1 mln.£, 2000-ci ildə – 5 mlrd 317,1 mln. £, təşkil etmişdir.

Böyük Britaniya GAAP-nı, ABŞ GAAP-nı, MHBS 40 üzrə ədalətli dəyərlə qiymətləndirmə üsulunu və MHBS 40 üzrə ilkin dəyərlə qiymətləndirmə üsulunu tətbiq etdikdə, bu informasiyanın tətbiqindən irəli gələn əsas fərqləri şərh edin.

Cədvəl 12.1. British Land Company PLC şirkətinin 31 mart 2001-ci ildə başa çatan maliyyə ili üçün maliyyə hesabatından çıxarış

	Tam müddətsiz mülkiyyət, mln. £	Uzunmüddətli icarə, mln.£	Qısamüddətli icarə, mln.£	Cəmi, mln.£
İnvestisiyalı və inşaolunan mülkiyyət				
1 aprel 2000-ci ilə maya dəyərilə qiymətləndirmə	6548,2	229,6		6777,8
Artım	244,4	0,9		245,3
Təsərrüfatdan çıxma	(348,6)	(56,4)		(405,3)
Mülkiyyət formasının dəyişilməsi	(8,6)	(8,6)		
Mübadilə məzənnəsinin dəyişilməsi	3,9			3,9
Yenidənqiymətləndirmə	526,6	1,8		528,4
31 mart 2001-ci ilə maya dəyərilə qiymətləndirmə				
Əmtəlik mülkiyyət				
31 mart 2001-ci ildə maya dəyərilə, yaxud satışın xalis dəyərilə (ən aşağı kəmiyyətlə)	<u>6965,9</u> 48,9	<u>184,5</u> 2,2	2,2	<u>7150,4</u> 53,3
İnşaolunan və əmtəlik mülkiyyətin qiymətinin kənar artımı				130,3
Cəmi investisiyalı inşaolunan və əmtəlik mülkiyyət				7334,0
İnşaolunan və əmtəlik mülkiyyətin qiymətinin ümumi kənar artımı				
İnşaolunan və əmtəlik mülkiyyət				130,3
Birgə müəssisələrin payı				<u>19,1</u> 149,4

Həlli

Əsas fərq ondan ibarətdir ki, Böyük Britaniya GAAP-na əsasən, (cədvəldə göstəriləni kimi) investisiyalı mülkiyyət müntəzəm olaraq yenidən qiymətləndirilir. 500 mln.£ həcmindən artıq olan artım, mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda göstərilməyəcək. ABŞ GAAP-na əsasən bütün mülkiyyət obyektləri onların tarixi dəyərlə əks etdiriləcəkdir ki, bu da cədvəldə göstəriləndiyindən təxminən 1 mlrd700 mln.£ azdır. Bu məbləğ sonradan yığılmış amortizasiya hesabına azalacaqdır. Bu halda amortizasiya ayırmaları mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda təsir edə bilərdi.

MHBS 40-a əsasən əldəedilmə dəyərinə görə qiymətləndirmə üsulundan istifadə olunduqda, situasiya amerika GAAP-nın tətbiqi zamanı yaranan situasiyaya oxşar olardı. Əgər ki, ədalətli dəyərlə qiymətləndirmə modeli tətbiq edilmiş olsaydı, onda balans 12.1 sayılı cədvəldə verilmiş vəziyyətə oxşamış olardı, ancaq 50 mln. £ üstəgəl hər il aparılan yenidənqiymətləndirmənin məbləği mənfəət və zərərlər haqda hesabatda göstərilmiş olardı.

Başqa sözlə, fərqlər həddən artıq böyük imiş.

Qısa nəticələr

Bu uzun fəsildə biz dövriyyədənənar aktivlərlə bağlı mühasibat əməliyyatlarına münasibətdə MHBS məntiqinin tətbiqinin bir sıra məsələlərini nəzərdən keçirdik. Biz dəyərin, xüsusən, dövlət subsidiyalarının (MHBS 20) və borclar üzrə xərclərin (MHBS 23) dəyərinin müəyyən edilməsi problemlərini, eləcə də, amortizasiyanın hesablanması alternativ metodları da daxil olmaqla əsas vəsaitlərin tanınması və qiymətləndirilməsi məsələlərini öyrəndik. Biz, həmçinin, investisiyalı mülkiyyətlə bağlı əməliyyatlara olan alternativ fikirləri və bu əməliyyatların uçotu metodlarına münasibətdə MHBS 40-ın tələblərini göstərdik.

Təpşiriqlər

1. Uzunmüddətli (dövriyyədənənar) aktivlər nədir?
2. Ümumi cizgilərlə dörd müxtəlif amortizasiya metodunu təsvir edin və onları amortizasiyanın tərifinə və onun məqsədlərinə uyğun gəlməsi nöqteyi-nəzərindən qiymətləndirin.
3. Dövriyyədənənar aktivlərin əldəedilməsi üçün verilmiş dövlət subsidiyaları onların əldəolunma dəyərinin aşağı salınmasına təsir göstərirmi?
4. Dövlət subsidiyasının alınması nəticəsində öhdəlik yaranırmı?
5. Siz necə hesab edirsiniz, hansı vəziyyətlərdə borclar üzrə xərclər kapitallaşdırıla bilər? Onlar, ümumiyyətlə kapitallaşdırıla bilərmi?
6. MHBS 23 borclar üzrə xərclərə münasibətdə uçot siyasətinin alternativ metodlarından seçim etməyə yol verir. Seçim qəbul olunandırmı? Əgər qəbul olunan deyilsə, onda MHBS 23-ü dəyişdirmək lazımdırmı?
7. Torpaq sahələrinin yenidənqiymətləndirilməsinə icazə vermək, yaxud da onu məcburi etmək lazımdırmı?

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

8. Binaların və tikililərin yenidənqiymətləndirilməsinə icazə vermək, yaxud da onu məcburi etmək lazımdır mı?
9. Siz necə hesab edirsiniz, hansı vəziyyətlərdə standartlar mülkiyyətdə olan binaların amortizasiya olunmasına icazə verməlidir?
10. MHBS 40 investisiyalı mülkiyyətə münasibətdə alternativ uçot metodlarından seçim etməyə yol verir. Seçim qəbul olunandır mı? Əgər qəbul olunan deyilsə, onda MHBS 40-ı dəyişdirmək lazımdır mı?

QEYRİ-MADDİ AKTİVLƏR VƏ AKTİVLƏRİN QİYMƏTDƏNDÜŞMƏSİ

Bu fəslə öyrəndikdən sonra siz:

- qeyri-maddi aktivləri və işgüzar reputasiyanı (qudvilli) müəyyən etməyi və fərqləndirməyi;
- MHBS 38-in qeyri-maddi aktivlərə münasibətdə tələblərini təsvir və tətbiq etməyi, qiymətləndirməyi;
- əldə olunmuş işgüzar reputasiyanın mümkün alternativ müxabirələşməsinə müzakirə etməyi;
- MHBS 22 və MHBS 3-ün əldə olunmuş işgüzar reputasiyaya münasibətdə tələblərini təsvir və tətbiq etməyi və qiymətləndirməyi;
- MHBS 36-nın aktivlərin qiymətdəndüşməsinə münasibətdə tələblərini təsvir, tətbiq etməyi və qiymətləndirməyi bacaracaqsınız.

Giriş

Uzun illərdir ki, qudvillin və qeyri-maddi aktivlərin mühasibat uçotu böyük çətinliklər və anlaşılmazlıqlar yaradır. Bu, qismən həmin iki anlayışın dəqiq fərqləndirilməsinə edilən uğursuz cəhdlərlə əlaqədardır. Bu yaxınlarda beynəlxalq səviyyədə qəbul olunmuş qərarlar sayəsində indi bir çox anlaşılmazlıqlardan qaçmaq mümkün olur, lakin, tənzimləyici orqanlar getdikcə ədalətli dəyər anlayışını istifadə etməyə daha çox meylləndikləri üçün, qudvillə bağlı əməliyyatlar hələlik aktiv müzakirə edilir.

Nə vaxtsa, köhnə zamanlarda, qudvill yazılmamış bütün xalis aktivlərin dəyərinin məcmu məbləği kimi qəbul edilirdi. Başqa sözlə, əgər firmanı 1 mln.€-ya satmaq mümkün idisə və onun yazılmamış xalis aktivlərinin dəyəri 600 000€ təşkil

edirdisə, onda 400 000€ məbləğində olan fərq qudvill hesab olunmalı idi. Qudvillə qalıq dəyərindən artıq olan məbləğ kimi yanaşılması bazar şəraitində az məna kəsb edir və indiki zamanda bütövlükdə qəbul edilməzdir. MHBS 22¹-nin 41-ci paraqrafında əldəedilmə zamanı yaranan işgüzar reputasiya aşağıdakı kimi müəyyən edilmişdir:

«Sövdələşmə gününə əldə edilmiş, ədalətlə dəyərlə qiymətləndirilmiş identifikasiyalasdırılan aktivlərin və öhdəliklərin əldəedilmə qiymətinin, əldə olunmuş maraq üzərindəki istənilən artıqlığını qudvill kimi təsvir etmək və aktiv kimi tanımaq lazımdır».

Qeyd etmək vacibdir ki, bu tərif yalnız əldə edilən işgüzar reputasiyaya aiddir. Əldəedilmə faktı qudvilli konkret vaxta aid edir və işgüzar reputasiyanın dəyərini indiki anda müəyyən edir. Amma, axı, prinsip etibarilə, qudvill daim mövcuddur və işgüzar reputasiyanın dəyəri daim dəyişir. Bu dəyər mənfi də ola bilər. Bu cür qudvilli çox hallarda *məxsusi, əldəolunmamış yaxud firma tərəfindən yaradılmamış* qudvill adlandırırlar. Belə qudvill əldə edilmiş qudvillə qarşı qoyulur, lakin bu qarşıqoyma prinsipial xarakter daşımayıb yalnız əldə edilən qudvillin qiymətini asan müəyyən etmək kimi praktiki səbəbdən irəli gəlir. Əgər sövdələşmə olmuşsa, dəyərin müəyyən olunmasını tətbiq etmək və yoxlanılan nəticə almaq mümkündür. Əgər biz firmanı 100 000€-ya almışıqsa, ayrılan aktivlərin ədalətli dəyəri isə 60000€ təşkil edirsə, onda biz təsdiq edə bilərik ki, qudvillin dəyəri 40000€-ya bərabərdir (yaxud, satınalma anına 40000€-ya bərabər idi).

Əldəedilən qudvillin mühasibat uçotuna, şirkətlər birləşərkən uçotun aspektlərindən biri kimi baxılır. Onlar MHBS 3 ilə tənzimlənir və biz bu məsələni ayrıca sonrakı bölmədə nəzərdən keçirəcəyik. Ancaq əvvəlcə biz qeyri-maddi aktivlərin *Qeyri-maddi aktivlər* adlı MHBS 38-lə tənzimlənən uçotunu geniş öyrənək.

Qeyri-maddi aktivlər

MHBS qeyri-maddi aktivini «*Fiziki əsasla malikolmayan malların, yaxud xidmətlərin istehsalında yaxud təqdim olunmasında, icarəyə verilmək yaxud administrativ məqsədlər üçün istifadə olunan identifikasiyalasdırılan qeyri-pul aktiv*» kimi müəyyən edir. Bu anlayışa qudvill daxil edilmir, hansı ki, tərifinə görə identifikasiya edilən olmayıb, əldəolunan müəssisənin ədalətli alış dəyərilə, onun identifikasiyalasdırılan aktivlərinin və öhdəliklərinin, hansılar ki, artıq deyildiyi kimi, əldə edilərkən tanınır, ədalətli alış dəyərinin məcmusu arasında yaranan fərqdən ibarətdir.

MHBS-yə görə, əsasən, identifikasiyalasdırılma heç də ayrılı bilmə deyildir, çünki müəssisənin aktivini elə «resursdur ki, (a) keçmişdə olan hadisələr nəticəsində müəssisə tərəfindən ona nəzarət edilir və (b) bunun sayəsində müəssisə gələcəkdə ondan iqtisadi fayda götürməyi gözləyir». Qeyri-maddi aktivini tanıya bilməkdən ötrü iqtisadi faydaların alınması ehtimal edilən və aktivin dəyərini düzgün müəyyən etmək imkanı olmalıdır. «Nəzarət» anlayışı özündə həm fayda götürmək hüququnu, həm də aktivə kənardan yol tapmaq imkanının məhdudlaşdırılmasını ehtiva edir. O, heç də mütləq aktivlər vahidinin müəssisənin digər aktivlərindən ayrı satılması

¹ MHBS 3 [IFRS 3] dərc edildikdən sonra 2003-cü ilin redaktəsi, 31 mart 2004-cü ildən ləğv edilmişdir. –Red.qeydi.

imkanını nəzərdə tutmur. Beləliklə, müvafiq şəraitlərdə aktivlərin təcrübə-konstruktor işləmələri kimi ayrılı bilinməyən hissələrinin, hansılar ki, patentlərə (ayrılı bilən hissələrə) çevrilə bilər, tanınmasına yol verilir. Daxildə yaranmış qudvill, həmçinin, markaların daxildə yaradılmış adları, sloqanlar, dərcetmə hüquqları, müştərilərin siyahıları və mahiyyətə oxşar məqalələr, layihələrin buraxılışı, təlim, reklam və (və ya) satışın stimullaşdırılması, müəssisənin yerdəyişməsi, yenidən təşkilinə çəkilmiş xərclər qeyri-maddi aktivlər kimi tanınmır.¹ Bu cür maddələr əldə olunan firmanın dəyərində əks etdirildikdə, onları əldə olunan qudvillin məbləğinə daxil etmək lazımdır.

MHBS 38 bu yaxınlarda dərc edilmişdir. Onun hazırlanması zamanı MHBSŞ standartta, elmi-tədqiqat və konstruktor işlərinə (ETTKİ) rəğmən qoyulan tələbləri, hansılar ki, əvvəl MHBS 92-də öz əksini tapmışdı və digər qeyri-maddi aktivlərə qoyulan tələbləri daxil etməyi qərara aldı, zira ETTKİ-yə çəkilən xərclər öz təbiətinə görə qeyri-maddidir, onlara aid edilən istənilən dəyər isə fiziki predmetləri, məsələn, model nümunələrini deyil, onlarda təcəssüm tapmış bilikləri, nou-hauları əks etdirir. MHBSŞ həm sezilə, həm də sezilə bilməyən bütün uzunmüddətli qeyri-maliyyə aktivlərinin, eləcə də, həm müəssisədə istehsal olunmuş, həm də əldə edilmiş qeyri-maddi aktivlərin uçotunun oxşar olmasına çalışırdı. Bu cəhd MHBS 38-də bəyan edildi:

- MHBS 38-in paraqraflarından çoxu, öz məzmununa görə *Əsas vəsaitlər* adlı MHBS 16-nın paraqraflarına oxşardır, bəzən də onlarla eynidir.
- Müəssisədə yaradılmış qeyri-maddi aktivlərin tanınmasına ciddi və məcburi kriteriyalara uyğun olaraq yol verilir.

Hərçənd, prinsip etibarilə, tanınma kriteriyalarına uyğun gələn istənilən qeyri-maddi aktivlər (barələrində aşağıda söhbət aparılacağı) (alternativ uçot metodu istisna olunmaqla) tanınmalı olsa da, öncə, kifayət qədər tutarlı əsas olmadan həmin kriteriyaların tətbiqinin nəyə gətirib çıxaracağını aydınlaşdırmaq lazımdır.

ETTKİ-yə çəkilən xərclərin uçotu beynəlxalq ziddiyyətlərin əsas predmetlərindən biri olaraq qalır. Tədqiqatların tanınan aktivlərin qeyri-maddi dəyərini artırdığı barədə ümumi (lakin universal olmayan, məsələn, Norveçdə qanuna əsasən tamamilə əksinə tələb edilir) razılaşma olsa da, müəyyən kriteriyalara əməl edilməsi şərtlə onların həmin dəyəri artırdığını qəbul etməyin mümkünlüyü barədə mübahisə edirlər. *Tədqiqatlara və işləmələrə xərclər* adlı MHBS 9-un 1993-cü il nəşrində MHBSK müəyyən kriteriyalara uyğun gəlidiyi təqdirdə E32 və E47 sənədlərində təklif edilmiş daha üstün (əsas) uçot metodundan, məhz işləmələrə çəkilmiş bütün xərclərin dərhal kapitallaşdırmaya aid edilməsindən (yəni aktivin tanınmasından) imtina etdi. Komitə qərara gəldi ki, yeni yanaşma aktivin Əsas prinsiplərdə verilmiş tərifinə daha yaxşı uyğun gələcəkdir. MHBS 38-də kapitallaşdırmanın mümkünlüyü saxlanılmış, ancaq tanınma kriteriyaları daha ciddi olmuşdur; onlara uyğun olaraq uçot aparılarkən alternativ uçotda dərhal məsrəflərə aid olunmaya yol verilmir.³

Ziddiyyətlərin digər predmeti ticarət markalarının uçotudur. Lakin bu sahədə MHBSK qəti mövqe tutmuşdur: populyarlığı müəssisənin səyləri ilə təmin olunmuş

¹ Bax: MHBS 38-in 2004-cü il redaktəsinin 63, 69-cu paraqraflarına

² Artıq ləğv edilmişdir.

³ Bax. MHBS 38-in 68-ci paraqrafına

ticarət markalarının aktiv kimi tanınmasına icazə verilmir. Şirkətlərin birləşdirilməsi nəticəsində əldə edilmiş ticarət markalarına ayrıca identifikasiya olunmuş aktivlər kimi baxılmır və deməli, onlar qudvillin bir hissəsidir.

MHBS 38-in tətbiqi sferası

MHBS 38-in tətbiqi sferası 1 və 2-ci hissələrdə açıqlanır ki, burada da standartın tənzimləmədiyi maddələrin kateqoriyaları, məhz aşağıdakılar barədə deyilir:

1. Qeyri-maddi aktivlər, hansılar üzrə ki, əməliyyatlar maliyyə hesabatının digər standartları ilə tənzimlənir:
 - (a) qeyri-maddi aktivlər, hansıları ki, müəssisə adi işgüzar aktivlik çərçivəsində satmaq məqsədilə əldə saxlayır, *Ehtiyatlar* adlı MHBS 2, yaxud *Podrat müqavilələri* adlı MHBS 11 ilə tənzimlənir (bax: fəsil 15);
 - (b) təxirə salınmış vergilər üzrə aktivlər (*Mənfəətdən vergilər* adlı MHBS 12) (bax: fəsil 19);
 - (c) *İcarə* adlı MHBS 17-nin əhatəsinə düşən icarə (bax: fəsil 14);
 - (d) işçilərə mükafatlandırmalar nəticəsində alınan aktivlər (*İşçilərə mükafatlandırmalar* adlı MHBS 19) (bax: fəsil 20);
 - (e) qudvill şikərtlərin birləşməsi nəticəsində alınan aktivlər (MHBS 3, bax: aşağıya);
 - (f) *Maliyyə alətləri: tanınma və qiymətləndirmə* adlı MHBS 39-la müəyyən olunan maliyyə aktivləri. Bəzi maliyyə aktivlərinin tanınması *İcmal maliyyə hesabatı və törəmə şirkətlərə investisiyaların uçotu* adlı MHBS 27, *Assosiasiyalaşdırılmış şirkətlərə investisiyaların uçotu* adlı MHBS 28, *Birgə fəaliyyətdə iştirak barədə maliyyə hesabatı* adlı MHBS 31 (bax: müvafiq fəsillərə, xüsusən də, fəsil 16-ya) ilə tənzimlənir.
2. Mineral resursların istifadəsi üzrə hüquqlar və mineral xammalın, neftin, təbii qazın və bərpaolunmayan oxşar resursların kəşfiyyatı, işlənilməsi və çıxarılması üzrə xərclər.
3. Polislərə malik olanlarla konkret münasibətlər nəticəsində sığorta şirkətlərində yaranmış qeyri-maddi aktivlər.¹

Əsas problem – qeyri-maddi maddələrdən hansıların aktiv kimi tanınma bilməsinin mümkün olması, hansıların isə tanınmasının mümkün olmamasıdır. Belə ki, MHBS 38-də qeyri-maddi resurslar kimi tanınma biləcək, ancaq aktivin tanınma kriteriyalarına uyğun gəlməyən xərclərin çoxsaylı maddələrinin adı çəkilir. Bu maddələrə reklam, təlim, buraxılışa və elmi-tədqiqat fəaliyyətinə çəkilən məsrəflər (MHBS 38, paraqraf 69) daxildir. Bunlara, həmçinin, kompyuter proqramlarına, patentlərə, müəlliflik hüquqlarına, kinoflimlərə, müştərilərin siyahılarına, girova xidmət etmək hüquqlarına, balıq tutmaq üçün lisenziyalara, idxal kvotalarına, franşizilərə, istehlakçılar və malsatanlarla qarşılıqlı münasibətlərə, müştərilərin loyallığına, bazarlarda paylara və ticarət hüquqlarına çəkilən məsrəflər (MHBS 38, 9 və 63-cü paraqraflar) də daxildir. Bu maddələrin xeyli hissəsi MHBSK-nin Əsas prinsiplərində açıqlanmış tanınma kriteriyalarına uyğun gəlmir və MHBS 38-in əsas vəzifə-

¹ MHBS 4 [Sığorta müqavilələri] – Red.qeydi.

Siyahını, həmçinin, uçotu «Satış üçün saxlanılan uzunmüddətli aktivlər və dayandırılan fəaliyyət» adlı MHBS 5 ilə tənzimlənən Qeyri-maddi aktivlərin 4-cü paraqrafı ilə tamamlamaq olar. – Red qeydi.

lərindən biri həmin kriteriyalara uyğun gələnlərlə uyğun gəlməyənlər arasındakı fərqləri müəyyən etməkdir. MHBS 38-ə girişdə həmin kriteriyalara uyğun gəlməyən xərclərə, məhz bunlar misal gətirilir: layihələrin buraxılışına, tədqiqatlara, təlimə, reklama və (və ya) satışın stimullaşdırılmasına. eləcə də, müəssisənin yerdəyişməsinə və yaxud yenidən təşkilinə çəkilən xərclər. Paraqraf 63-də aktiv kimi tanınma kriteriyalarına uyğun gəlməyən maddələrə ticarət markasının yüksəldilməsinə, çap olunan nəşrlərin buraxılışı və sərlövhələrinə, müştərilərin siyahılarına və onlara oxşar işlərə müəssisənin çəkdiyi xüsusi xərclər də əlavə olunmuşdur.

MHBS 38-in 6-cı paraqrafına uyğun olaraq maliyyə lizinqi şərtlə icarədərdə olan qeyri-maddi aktiv ilkin tanınmadan sonra MHBS 38 çərçivəsində tənzimlənən aktiv olur.

MHBS 38-ə uyğun tanınma

Maddəni MHBS 38-ə uyğun olaraq qeyri-maddi aktiv kimi tanımaq üçün o, üç kriteriyaya cavab verməlidir: identifikasiya ediləbilməli, nəzarət oluna və qiymətləndirilə bilməlidir.

Identifikasiya ediləbilmə mümkünlüyü (MHBS 38-in 11-12 və 17-ci paraqrafları) ona görə olmalıdır ki, qeyri-maddi aktivə qədər fərqləndirmək mümkün olsun. Ayrılabilmə identifikasiyanın mümkünlüyünün kifayət şərtidir, ancaq MHBS-yə əsasən məcburi deyildir. Əgər müəssisə aktiv, digər aktivlərdən, yaxud həmin aktivlərə malik olmadan gözlənilən gələcək iqtisadi faydalardan ayrılmaqla icarəyə verə, sata, mübadilə edə yaxud həmin aktivə malik olmadan daxil olacaq gələcək iqtisadi faydanı bölüşdürə bilərsə, onda aktiv ayrılmaqla hesab edilir (Gələcək iqtisadi faydalar dedikdə, həm gəlirlər, həm də xərclərin azalması başa düşülür).

Bununla belə müəssisə qeyri-maddi aktiv digər üsulla da identifikasiya edə bilər. Əgər qeyri-maddi aktiv digər aktivlərlə komplekt şəkildə əldə edilmişdirsə, onda onu, ona aid olan ixtiyari hüquqlardan ayrı identifikasiya etmək olar. Firmanın özü tərəfindən yaradılmış qeyri-maddi aktiv, müəssisəyə aid olan ixtiyari hüquqların həcmi artıraraq firmadaxili layihənin nəticəsi ola bilər. Eyni zamanda, ixtiyari hüquqları, adətən, vermək olar, deməli, belə aktivlər ayrılmaqla bilən (işçilərin konfidensiallığa əməl etmək üzrə hüquqi öhdəliyindən doğan hüquqlar istisna edilməklə) olacaq. MHBS-ə əsasən aktiv, hətta o halda identifikasiya etmək mümkündür ki, gələcək iqtisadi faydaları o yalnız digər aktivlərlə birgə yaratmış olur, yəni ayrılmaqla deyildir və müəssisə həmin aktivə malik olmadan yaranacaq gələcək iqtisadi faydanı müəyyən edə bilər. Bu halda ikinci kriteriya – nəzarət xüsusi əhəmiyyət kəsb edir.

MHBS 38-in 13-16 paraqraflarına əsasən, müəssisə aktivə o zaman *nəzarət etmiş olur* ki, əgər o:

- həmin resursdan gələcək iqtisadi faydaları götürmək imkanına malikdir;
- belə faydalıran kənara aparılmasını məhdudlaşdırmaqla bilər.

Burada «həmin resurs» termini istifadə edilmişdir, çünki, əgər aktiv nəzarət və identifikasiya olunma kriteriyalarına uyğun gəlmərsə, o aktiv kimi tanınmaqla bilməz. Nəzarət, adətən, qanuni hüquqların istifadəsi nəticəsində əldə edilir, belə hüquqlar isə nəzarətin kifayət şərtidir. MHBS-lər gələcək iqtisadi faydaların alınması üzərində nəzarətin digər üsullarla da həyata keçirilə biləcəyini istisna etmir, ancaq onlarda belə misallar gətirilmir.

İqtisadi faydanın alınmasının təcrübəli mütəxəssislər qrupunun işi kimi olan qeyri-maddi resurslar hesabına, yaxud təlim hesabına baş verdiyi hallarda, əgər faydanın alınması hətta identifikasiya olunma kriteriyasına uyğun olsa belə, ixtiyari hüquqlarla müdafiə olunmayıbsa, nəzarət kriteriyası uyğunluğuna, çətin ki, nail olmaq mümkün olsun. Bu müştərilərin siyahısına və məhsul bazarının payına aiddir. Odur ki, belə ehtiyatlar qeyri-maddi aktivlər kimi tanınmır.

Dürüst qiymətləndirilmənin mümkünlüyü də qeyri-maddi aktivlərin tanınmasının zəruri şərtidir.

MHBS 38-in 21 və 24-cü paragraflarında deyilir ki, qeyri-maddi (digər tanınma kriteriyalarına uyğun gələn) aktiv yalnız o halda tanına bilər ki, onun dəyərini dürüst müəyyən etmək mümkün olsun və bir şərtlə ki, o ilkin olaraq bu dəyərle qiymətləndiriləcəkdir.

26-47-ci paragraflarda qeyri-maddi aktivlərin dəyərinin müəyyən edilməsinin bir neçə üsulları nəzərdən keçirilir: aktiv ayrıca əldə olunarkən qiymətləndirmə, şirkətlərin birləşməsi gedişində tərkib hissəsi kimi onun əldə olunarkən qiymətləndirilməsi, aktivin dövlət subsidiyası kimi qiymətləndirilməsi və aktivlərin mübadiləsinin nəticələri üzrə qiymətləndirmə. Burada geniş izahatlar tələb olunmur.

Ayrıca əldə olunan aktivin qiymətləndirilməsi zamanı 12 fəsildə aktivlərin qiymətləndirilməsinin nəzərdən keçirilmiş ümumi qaydaları tətbiq edilir. Şirkətlərin birləşməsi gedişində tərkib hissə kimi əldə edilən qeyri-maddi aktivin dəyərinin müəyyən edilməsi qaydaları MHBS 3-də (bax: fəsil 24) verilir. Onun dövlət subsidiyası formasında əldə olunduğu halda MHBS 20-nin qaydaları tətbiq edilir (bax: fəsil 12).

Ümumi halda aktivlər mübadilə edilərkən onlar ədalətli dəyərle qiymətləndirilir, özü də verilən aktivin ədalətli dəyəri, kompensasiyaya edilmiş zəruri düzəlişlərlə, əldə olunan aktivin, məsələn, pul formasında, ədalətli dəyəri hesab edilir. Əgər qeyri-maddi aktiv oxşar aktivdə iştiraka (məsələn, birgə elmi-tədqiqat müəssisəsindəki paya) mübadilə edilirsə, onda yeni aktivin dəyəri verilmiş aktivin balans dəyəri hesab olunur. Alınmış aktivin dəyəri verilmiş aktivin dəyərindən aşağı olduğu hallar istisna olunmaqla nə gəlirlər, nə də zərərlər sövdələşmə zamanı tanınmır.

Daxildə yaranmış qeyri-maddi aktivlər

Qeyd edək ki, müəssisədə yaradılmış qudvill, MHBS 38-ə görə, qeyri-maddi aktiv hesab olunmur və buna görə də, kapitallaşdırıla bilməz¹. MHBS 38-in 51-67-ci paragraflarında müəssisədə yaradılmış qeyri-maddi resursların aktiv kimi tanınmasının mümkünlüyü üzrə metodoloji göstərişlər verilir.

Birincisi, müəssisə gedişi prosesində resursun yarandığı daxili layihəni, iki mərhələyə bölməlidir: tədqiqatlar və işləmələr mərhələsinə. Əgər bunu etmək mümkün deyilsə, onda bütün layihə tədqiqatlar mərhələsi hesab olunur.

Tədqiqatlar, yeni elmi və texniki biliklərin və yeni anlayışın əldə edilməsi məqsədilə aparılmış orijinal və planlaşdırılmış tədqiqat işləri kimi müəyyən edilir. İşləmə – kommersiya istehsalı, yaxud istifadəsindən əvvəl yeni, əsaslı şəkildə yaxşılaşdırılmış materialların, qurğuların, malların istehsalını, texnoloji proseslərin, sistemlərin, yaxud xidmətlərin təşkilini planlaşdırarkən tədqiqatların və ya başqa biliklərin nəticələrinin tətbiqidir (MHBS 38, paragraf 8).

¹ Bax: MHBS 38-in 48-ci paragrafına –Red.qeydi.

Burada biz fasilə verməli və bu hadisəyə rəğmən ümumi prinsipləri yadıma salmalıyıq. Aydınır ki, müəssisənin menecmenti pul vəsaitlərinin və resursların tədqiqatlara və işləmələrə sərf edilməsinə yalnız o halda razılıq verər ki, bu cür xərc müəssisə üçün hansısa məna kəsb etsin. Onunla razılaşmaq olar ki, keçmişdə olmuş hadisədən gələcək faydaların gözlənilməsi avtomatik olaraq aktivin artıq indi meydana çıxma biləcəyi ehtimalını yaradır. Ancaq MHBS-yə görə aktivin tərifini tam tətbiq etmək lazımdır, yəni, aktiv:

- keçmişdəki hadisələrin nəticəsində müəssisə tərəfindən nəzarət olunan;
- gələcəkdə istifadəsindən iqtisadi faydanın alınması gözlənilən resursdur.

Məsələ 13.1.

MHBSS-nin Əsas prinsipləri və maliyyə hesabatının ümumi konsepsiyaları üzrə bilikləri istifadə edərək tədqiqatlar və işləmələr mərhələsində xərclərin uçotu üsullarını təklif edin və əsaslandırın.

Həlli

Əslində, matçinq (gəlirlərin və məsrəflərin uyğunlaşdırılması prinsipi) tələb edir ki, kapitallaşdırma, xərcləri sonradan alınacaq faydaya aid etməklə indi aparılmış olsun. Aktivin məbləğini, həmin məbləği təxmini proporsiyada faydanın götürülməsinin vaxt strukturuna uyğun bölməklə faydanın götürülməsi dövründə mənfəət və zərərlər hesabının debetinə aid etmək lazımdır. Biz, əslində, amortizasiya olunmuş dövriyyədənəkinə aktiv əldə etmiş olacağıq. Xərclər anı ilə istehsal və satış hesabına faydanın götürülməsi anı arasında müəyyən vaxt (ola bilər bir neçə il) keçməli olduğu üçün, bir, yaxud bir neçə hesabat ili ərzində xərc yaxud amortizasiya sıfıra bərabər ola bilər. Faydanın götürülməsinə başlanılmamışsa, gəlirlərin və məsrəflərin uyğunlaşdırılması prinsipinə əsasən biz aktivə xərclərə silməməliyik.

Təsdiq etmək olar ki, bu cür yanaşma konservatizm prinsipinə uyğun deyildir. Ancaq tədqiqatlara və işləmələrə çəkilmiş xərclər tərifinə görə risklidir və tədqiqatların həcmi nə qədər böyükdürsə, nəticələrin alınması ehtimalı da bir o qədər aşağıdır. Yəqin bir şeylə mübahisə etmək çətinidir ki, xərcləri aşan gələcək faydaların həcmi ağılabatan dəqiqliklə müəyyən etmək olar. Görək ki, xərclərin gəlirlərə, yaxud faydalara nisbətinin hansısa gələcək dövrdə «məntiqi dəqiqliklə» müəyyən oluna biləcəyi ilə mübahisə etmək daha çətinidir. Həm də yadda saxlamaq lazımdır ki, müvəffəqiyyətli, rentabelli işə yalnız müəssisənin fasiləsiz fəaliyyəti prinsipinə əməl olunduqda nail olmaq mümkündür.

Tədqiqatlara və işləmələrə çəkilən xərclərlə bağlı əməliyyatlar zamanı uyğunluq və konservatizm prinsipləri arasında seçimdə açıq-aydın çətinlik yaranır. Bu barədə ayrı-ayrı fikirlər necə olsa da, aydındır ki, tədqiqatlara çəkilən xərclər işləməyə çəkilən xərclərdən daha çox risklidir, həmçinin, də, işləməyə çəkilən xərclər az riskli, malların istehsalı və satışı müddəti yaxınlaşdıqca daha qabaqcadan xəbər verilən olur. Bu halda onları kapitallaşdırmağa icazə verilir, ancaq bünə etmək məcburi deyildir.

Beləliklə, MHBS 38-ə əsasən firmadaxili layihə çərçivəsində tədqiqatlara çəkilmiş xərcləri qeyri-maddi aktivlər kimi tanımaq olmaz. Tədqiqatlara çəkilmiş xərclər baş verdikcə məsrəflər kimi tanınmalıdır.

İşləmə nəticəsində (yaxud, firmadaxili layihənin işlənilməsi mərhələsində) alınmış qeyri-maddi resurs, yalnız o vaxt aktiv kimi tanına bilər ki, müəssisə:

- qeyri-maddi aktivin istifadəyə, yaxud satışa hazırlanmasının tamamlanmasının texniki mümkünlüyünü;
- qeyri-maddi aktivin hazırlanmasını tamamlamaq və onun istifadəsinə, yaxud satışına başlamaq niyyətində olduğunu;
- onu istifadə etməyin, yaxud satmağın mümkünlüyünü;
- qeyri-maddi aktivin necə mümkün iqtisadi faydalar yaradacağını, o cümlədən, qeyri-maddi aktivə, yaxud onun nəticələrinin istifadəsinə və əgər o müəssisə tərəfindən istifadə olunacaqsə onun müəssisəyə faydalı olmasını;
- işləmənin tamamlanması, qeyri-maddi aktivin istifadəsinə, yaxud satışına başlanılması üçün zəruri olan müvafiq texniki, maliyyə və s. resursların, mövcudluğunu (ola bilər ki, müvafiq biznes-plan formasında təqdim edilmiş olsun);
- qeyri-maddi aktiv işlənərkən ona aid edilən məsrəfləri dürüst qiymətləndirmək, məsələn, müəssisənin qiymətqoyma sistemindən istifadə etməklə qabiliyyətini göstərə bilmiş olsun.

Qeyri-maddi aktivin mümkün iqtisadi faydanı necə yaradacağını müəyyən edərkən *Aktivlərin qiymətdəndüşməsi* adlı MHBS 36-da, xüsusən, istifadənin qiymətliliyi barədə söhbət aparılan (30-57-ci paraqraflarda) izah edilmiş prinsipləri tətbiq etmək vacibdir. Əgər aktivin yalnız digər aktivlərlə əlaqəli şəkildə iqtisadi fayda gətirə biləcəyi gözlənilirsə, onda generasiya olunan vahidlərlə (aktivlərlə, yaxud aktivlər qrupu ilə, hansıların ki, sayəsində pul vəsaitləri yaranır) bağlı MHBS 36-da (aşağıda nəzərdən keçirilir) izah edilmiş prinsipləri tətbiq etmək lazımdır.

MHBS 38-ə əsasən müəssisənin özü tərəfindən yaradılmış aşağıdakı resurslara çəkilmiş xərclər tanınma tələblərinə uyğun gəlmir: layihələrin buraxılışına, tədqiqatlara, təhlilə, reklama və (və ya) satışın stimullaşdırılmasına, populyarlığı müəssisənin öz söyləri ilə təmin edilən ticarət markalarına, çap olunan nəşrlərin buraxılışı və sərlovhələrinə, müştərilərin siyahılarına və digər oxşar işlərə.

Müəssisənin özü tərəfindən yaradılmış aktivin dəyəri – qeyri-maddi aktivin ilk dəfə yuxarıda göstərilmiş tanınma kriteriyalarına uyğun gəldiyi dövrdən bəri ona çəkilmiş xərclərin məbləğidir. Dəyərə həmin aktivin yaradılması ilə bilavasitə bağlı olan, yaxud onun yaradılması ilə bağlı olan fəaliyyətə aid edilən bütün xərclər daxildir. Qaimə xərclərinin bölgüsünü *Ehtiyatlar* adlı MHBS 2-də izah olunmuş prinsiplərə uyğun aparmaq lazımdır (bax fəsil 15). Faizli tədiyyələrin dəyərinin tanınması *Borclar üzrə xərclər* adlı MHBS 23-də verilmiş prinsiplərə uyğun aparılır (bax: fəsil 12).

Qeyri-maddi aktivlərin dəyərinin tərkib hissəsi olmayan xərclərə satışa, inzibətçiliyə, aktivlə işləmək üçün heyətin öyrədilməsinə çəkilən xərclər aiddir. Əvvəlki maliyyə hesabatında qeyri-maddi resursa çəkilmiş məsrəflər kimi tanınmış xərcləri (məsələn, firmadaxili layihənin tədqiqat mərhələsində çəkilmiş xərcləri) daha sonrakı tarixə qeyri-maddi aktivin dəyərinin bir hissəsi kimi tanımaq lazım deyildir (MHBS 18, paraqraf 71).

Qeyri-maddi aktivin dəyərinin kifayət qədər tanınmış hissəsi olmayan istənilən xərcləri baş verdikcə məsrəflər kimi tanımaq (xərclərin biznesinin əldəedilməsi dəyərinin bir hissəsi olduğu və artıq deyildiyi kimi, MHBS 3-ün tətbiq olunacağı hallar istisna edilməklə) vacibdir.

Sonrakı xərclər

MHBS 38-ə əsasən, qeyri-maddi aktivin ilkin tanınmasından, yaxud qeyri-maddi aktivin müəssisənin öz qüvvələri ilə yaradılmasının başa çatdırılmasından sonra baş verən xərclər onun kapitallaşdırılmış dəyərini nadir hallarda artırır. Bu ona görə baş verir ki, adətən:

- bu cür xərcləri konkret qeyri-maddi aktivə aid etmək çətindir, onları bütövlükdə firmaya aid etmək daha sadədir;
- bu cür xərclərin aktivə malikolma sayəsində alınan iqtisadi faydaların səviyyəsinin saxlanılmasına deyil, artıma xidmət etməsini müəyyən etmək, hətta belə problemlər baş vermədikdə belə çətindir.

Odur ki, aşağıdakı nadir hallar istisna olunmaqla sonrakı xərcləri məsrəflər kimi tanımaq lazımdır:

- aktivə malikolmadan alınacaq iqtisadi faydaların səviyyəsinin ehtimal olunan artımını göstərmək mümkün olduqda;
- xərcləri dürüst qiymətləndirmək və aktivə aid etmək mümkün olduqda¹.

Proqram təminatının modifikasiyasına çəkilən xərclər adlı ŞDK 6-nın şərhində proqram təminatının satış üçün deyil, aktivin standart, ilkin qiymətləndirilmiş xarakteristikaları zamanı ondan gözlənilən iqtisadi faydaların bərpası, yaxud saxlanılması üçün hazırlanması ilə bağlı həmin xərclərin məsrəflər kimi tanınmalı olduğu barədə izahatlar verilir.

İlkin tanınmadan sonra qiymətləndirmə

Əsas müddəa ondan ibarətdir ki, qeyri-maddi aktivin bütün yığılmış amortizasiyasını və qiymətdəndüşməsindən yığılmış zərərləri (əgər bu gür hal baş verərsə) çıxmaqla maya dəyərilə qiymətləndirmək lazımdır².

Həmçinin, alternativ varianta – qeyri-maddi aktivin yenidənqiymətləndirmə dəyərilə uçota alınmasına icazə verilir. Yenidənqiymətləndirmə dəyəri – bütün yığılmış amortizasiyanı və qiymətdəndüşmədən yığılmış zərərləri (əgər bu cür hal baş verərsə) çıxmaqla ədalətli dəyərdir³. Alternativ variantın tətbiqinə yalnız *ilkin* tanınmadan sonra, yəni yuxarıda göstərilən bütün şərtlərə və tələblərə tam əməl olunduqda icazə verilir.

Qeyri-maddi aktivini yenidən qiymətləndirərkən həmin sinifdən olan bütün digər aktivləri (yəni mənşəcə və müəssisə tərəfindən istifadə forması oxşar olan aktivləri) də yenidənqiymətləndirmək lazımdır. Bu zaman bazarda aktiv tələb olunmayan aktivlər istisnaqlıq təşkil edir və həmin aktivlərin yenidən qiymətləndirilməsi yığılmış

¹ MHBS 38, 2004-cü ilin redaktəsi, paraqraf 21 –Red.qeydi

² MHBS 38, 2004-cü ilin redaktəsi, paraqraf 74 –Red.qeydi

³ MHBS 38, 2004-cü ilin redaktəsi, paraqraf 75 –Red.qeydi

amortizasiyanı və qiymətdəndüşmədən olan zərərləri çıxmaqla maya dəyərilə aparılmalıdır (MHBS 38 - 72, 73, 81-ci paraqraflar).

Ədalətli dəyəri fəaliyyətdə olan bazarın məlumatları ilə müəyyən etmək lazımdır. Balans hesabatı tarixinə balans dəyərinin ədalətli dəyərindən əsaslı şəkildə fərqlənməməsi üçün isə yenidənqiymətləndirməni kifayət qədər müntəzəm aparmaq zəruridir (MHBS 38 - 72, 75-ci paraqraflar). Fəaliyyətdə olan bazar elə bazardır ki, orada aşağıdakı şərtlər mövcuddur:

- satılan və alınan malların həmcinsliyi;
- maraqlı olan alıcıların və satıcıların daimi mövcudluğu;
- qiymətlər barədə açıq informasiya (MHBS 38, paraqraf 8).

Qeyri-maddi aktiv üçün bu cür fəaliyyətdə olan bazarın mövcud olması çox az ehtimal olunur (MHBS 38, paraqraf 78), hərçənd ki, bu ümumi qaydadan istisnalar ola bilər. Məsələn, taksilərin işinin, balıq tutulmasının, istehsal kvotalarının, yaxud hava limanlarında uçuş - enmə «pəncərələrinin» lisenziyalasdırılmasının fəaliyyətdə olan bazarları mövcud ola bilər.

Alternativ variantın, maya dəyəri ilə aparılmalı olan ilkin tanınma zamanı, həmçinin, əvvəlcə aktiv kimi tanınmış qeyri-maddi resusrlara rəğmən tətbiqinə icazə verilmir. Lakin əgər qeyri-maddi resursun dəyərinin əvvəlcə yalnız bir hissəsi aktiv kimi tanınmışdısa, çünki firmadaxili layihənin tamamlanmasına qədər o bütövlükdə tanınma kriteriyalarına uyğun gəlmirdi, alternativ variant aktivin yalnız maya dəyəri ilə tanınmış hissəsinə deyil, onun bütün hissəsinə rəğmən tətbiq oluna bilər.

Alternativ üsulu, həmçinin, dövlət subsidiyası formasında alınmış və ilkin olaraq nominal dəyəri ilə tanınan qeyri-maddi aktivə də tətbiq etmək olar (MHBS 38, paraqraf 77).

Qeyri-maddi aktivin satıla, yaxud alına biləcəyi mövcud bazar öz fəaliyyətini dayandıra bilər. Bu halda, əgər aktiv alternativ üsulla uçota alınmışdırsa, onun qalıq (balans) dəyəri əvvəlcə fəaliyyətdə olmuş bazarın məlumatları nəzərə alınmaqla və bütün yığılmış amortizasiya və qiymətdəndüşmədən yaranmış zərərlər çıxılmaqla sonuncu yenidənqiymətləndirmə tarixinə onun yenidənqiymətləndirmə dəyəri ilə təqdim edilməlidir. Mövcud bazarın fəaliyyətinin başa çatması aktivin dəyərinin mümkün qiymətdəndüşməsi üçün əsas ola bilər. Bunun belə olmasını *Aktivlərin qiymətdəndüşməsi* adlı MHBS 36-ya əsasən yoxlamaq lazımdır (bax: aşağıya). Əgər sonrakı qiymətləndirmə tarixinə mövcud bazar yenidən fəaliyyət göstərsə, aktivin ədalətli dəyəri isə müəyyən oluna bilərsə, onda aktivə həmin tarixə ədalətli dəyərlə yenidənqiymətləndirmək lazımdır (MHBS 38 - 82,84-cü paraqraflar).

Yenidənqiymətləndirmədən olan gəlirlərin və zərərlərin tanınması

Hər şeydən əvvəl, ehtiyatlılıq və gəlirlərin tanınması prinsiplərinə əməl edilməlidir. Qeyri-maddi aktivlərin balans dəyərinin artımını (gəliri), bu artımdan yenidənqiymətləndirmədən həmin aktivlərə aid edilən xərclər kimi tanınmış dəyərin əvvəlki azalmasını (zərərləri) çıxmaqla «Yenidənqiymətləndirmədən artım» maddəsi üzrə mülkiyyətçilərin kapitalı hesabının kreditinə aid etmək lazımdır. Sonuncu halda bu məbləğ mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda gəlir kimi tanınacaqdır.

Həmin aktiv üzrə əvvəlki yenidənqiymətləndirmədən olan artımdan indiki yenidənqiymətləndirmə nəticəsində dəyər azalması, çıxıldıqdan sonra qalan azalma məbləği məsrəflər kimi tanınır. Bu halda kompensasiya məbləği yenidənqiymətlən-

dirmədən olan dəyər artımının azalmasına aid edilir (MHBS 38 - 82, 86-cı paraqraflar).

MHBS 38-in 87-ci paraqrafına uyğun olaraq yenidənqiymətləndirmədən olan artım reallaşdıqca onu bilavasitə bölüşdürülməmiş mənfəətə köçürmək olar. Artımın reallaşdırılması aktivin istifadəsi başa çatdıqdan sonra onun silinməsi, yaxud təsərrüfatdan çıxması nəticəsində o dərəcəyə qədər baş verə bilər ki, yenidənqiymətləndirilmiş balans dəyəri əsasında hesablanmış amortizasiya, tarixi dəyər əsasında hesablanmış amortizasiyanı aşmış olsun. Yenidənqiymətləndirmədən olan artım mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda deyil, bilavasitə balansda gəlirə çevrilir, yəni o (artım) il ərzində onun həyata keçirilmiş olduğu hesabat mənfəətinin həcminə təsir göstərmir.

Amortizasiya

MHBS 38-də «amortizasiya» anlayışını ifadə etmək üçün iki bir-birini qarşılıqlı əvəz edən ingilis termini – amortization və depreciation – tətbiq edilmişdir. Dövriyyədən kənar aktivlərə rəğmən amortizasiya – aktivin faydalı istifadə müddətində ləğv dəyərini çıxmaqla onun dəyərinin (yaxud, yenidənqiymətləndirmə dəyərinin) sistematik silinməsidir. Qalıq dəyəri aşağıdakı situasiyalardan başqa bütün hallarda sıfıra bərabər hesab edilir:

- müəssisə tərəfindən aktivin müəyyən edilmiş faydalı istifadə müddəti (yəni, aktivin amortizasiya olunacağı müddət) tamamlandıqdan sonra üçüncü tərəf onu satın almağı boynuna götürdükdə;
- aktivin satıla biləcəyi fəaliyyət göstərən bazar mövcud olduqda və onun ləğv dəyərini həmin bazar barədə olan məlumatlar əsasında müəyyən etmək mümkün olduqda, həmçinin, bu bazarın müəssisə tərəfindən həmin aktivin faydalı istifadə müddətinin sonuna qədər qalacağı ehtimal olunduqda.

Aktivin faydalı istifadə müddətinin sürəkliliyini müəyyən edərkən aşağıdakı faktorları nəzərə almaq lazımdır (MHBS 38 - 90 və 94-cü paraqraflar):

1. Aktivin istifadəsinin gözlənilən formasını və aktivlərin menecerləri digər qrupu tərəfindən səmərəli idarə olunması mümkünlüyünü;
2. Belə aktivlərin mövcudluğunun adi tsikliliyini, eləcə də, aktiv göstərilən formada istifadə edərkən faydalı istifadə müddətinin qiymətləndirilməsini özündə əks etdirən təzələnmiş informasiyanı;
3. Aktivin texniki, texnoloji və digər köhnəlməsini;
4. Aktivin işlədiyi sahənin sabitliyini və aktivin işinin nəticələrinə bazar tələbatının dəyişilməsini;
5. Gözlənilən tədbirləri, hansıları ki, rəqiblər, yaxud potensial rəqiblər qəbul edə (başlaya) bilərlər;
6. Gələcəkdə iqtisadi faydaları götürmək üçün xidmətə çəkiləcək xərclərin səviyyəsini, müəssisənin bu cür xərcləri çəkmək niyyəti və imkanı;
7. Müəssisənin aktiv üzərində nəzarət edəcəyi müddəti, ona nəzarət etmək imkanlarına qoyulan hüquqi və bu kimi məhdudiyyətləri, məsələn, müvafiq patentlərin, müəlliflik hüquqlarının, icarənin fəaliyyət müddətinin bitməsi tarixlərinə qoyulan məhdudiyyətləri. Əgər gələcək iqtisadi faydalar üzərində nəzarət, müəyyən müddətə verilmiş qanuni hüquqların əldə olunması nəti-

cəsində alınmışdırsa, onda aktivin faydalı istifadə müddəti ixtiyari hüquqlara malik olma müddətindən artıq ola bilməz. Əgər onlar bərpa olunan kimi təqdim edilmişlərsə və onların bərpası ehtimalı realdırsa, onda bu situasiya istisnaqlıq təşkil edir.

8. Aktivin faydalı istifadə müddətinin müəssisəyə məxsus digər aktivlərin faydalı istifadə müddətlərindən asılılığını.

Standartda təkzib oluna bilən¹ belə bir müddəə vardır ki, qeyri-maddi aktivin faydalı istifadə müddəti, onun istifadəyə hazır olduğu andan etibarən 20 ildən artıq ola bilməz (MHBS 38, paraqraf VS 92). Bu müddəə nadir hallarda rədd oluna bilər, belə hallara aşağıdakı misallar gətirilir².

- A. Müəssisə 60 il ərzində hidroelektrik enerji istehsalı üçün müstəsna hüquqlar əldə etmişdir. Hidroelektrik enerji istehsalının dəyəri digər mənbələrdən alınan elektrik enerjisinin dəyərindən aşağıdır. Gözlənilir ki, HES-in yerləşdiyi regionda elektrik enerjisinə olan tələbat 60 il ərzində yüksək olaraq qalacaqdır.

Əgər lisenziyanın faydalı istifadə müddətinin qısa ola biləcəyini sübut edən dəlillər yoxdursa, müəssisə elektrik enerjisi istehsalı hüququ üzrə lisenziyanın dəyərini 60 il müddətində amortizasiya edəcəkdir.

- B. Müəssisə 30 il müddətində yolu istismar etmək üçün müstəsna hüquq əldə etmişdir. Həmin regionda alternativ avtomobil yollarının tikintisi planı mövcud deyildir. Gözlənilir ki, həmin avtomobil yolu 30 ildən az olmayan müddətdə xidmət edəcəkdir.

Əgər lisenziyanın faydalı istifadə müddətinin 30 ildən az olmasına dair sübutlar yoxdursa, müəssisə avtomobil yolunun istismarı üçün almış olduğu lisenziyanın dəyərini həmin müddətdə amortizasiya edəcəkdir.

Müəssisə bu vəziyyəti rədd etdiyi halda, aşağıdakıları etməlidir:

1. Aktiv daha ehtimal edilən faydalı istifadə müddətində amortizasiya etməlidir.
2. Qiymətdəndüşmədən olan zərərlər nəzərə alınmaqla, hətta qiymətdəndüşmənin baş verə biləcəyini heç nəyin dəyə bilmədiyini halda belə aktivin qalıq dəyərinə ildə bir dəfədən az olmayaraq yenidən baxılmalıdır.
3. Müddəanın rədd olunması səbəblərini, eləcə də, aktivin faydalı istifadə müddətini müəyyən etmək üçün yuxarıda verilmiş 8 faktordan ən əhəmiyyətlilərini açıqlamalıdır.

MHBS 38-in 93-cü paraqrafında aktivin faydalı istifadə müddətinin çox uzun ola biləcəyi, ancaq nəhayətsiz ola bilməyəcəyi, barədə xatırlatma vardır. Bundan başqa, bu müddət uzandıqca faydalı istifadə müddətinin sürəkliliyinin qiymətləndirilməsi daha az etibarlı olur. Ona görə də, faydalı istifadə müddəti sürəkliliyinin qiymətləndirilmələri (xüsusilə də, söhbət sürətlə inkişaf edən texnologiyalardan getdikdə) ehtiyatla aparılmalıdır (bax: MHBS 38-in 2004-cü il redaktəsinin 93-cü paraqrafı).

¹ İndi standartdan çıxarılmışdır – bax: MHBS 38-in 2004-cü il redaktəsinin İN 9 paraqrafına – Red.qeydi.

² Bu misalların gətirilmiş olduğu 83-cü paraqraf MHBS 38-in 2004-cü il redaktəsindən çıxarılmışdır – Red.qeydi.

Amortizasiya metodu

MHBS 38-də qeyri-maddi aktivin amortizasiyasının dəyərinin onun faydalı istifadə müddətinin dövrləri üzrə sistematik silinməsinə imkan verən müxtəlif amortizasiya metodları nəzərdən keçirilir. Standartda xətti metod, balansın qalığının azalan metodu və istehsal vahidləri metodu xatırladılır. Xətti metod bütün hallarda, aktivə malik olmadan alınan iqtisadi faydaların müvəqqəti istehlak strukturunu dürüst və dəqiq müəyyən etməyin və beləliklə də, digər metodun daha yaxşı uyğun gəldiyini aydınlaşdırmağın mümkün olduğu hallar istisna olunmaqla, tətbiq edilməlidir. Nadir hallarda, əgər, ümumiyyətlə, bu nə vaxtsa mümkündürsə, xətti metoddan başqa qeyri-maddi aktivlərin amortizasiyasının başqa daha konservativ metodunu tapmaq mümkündür, çünki onu tətbiq edərkən yığılmış amortizasiyanın minimal məbləği alınır (MHBS 38 - 97, 98-ci paraqraflar).

Amortizasiyanın müddətləri və metodlarına ən azı hər maliyyə ilinin sonunda yenidən baxılmalı, əgər aktivin faydalı istifadəsinin gözlənilən müddətinin əvvəlcədən müəyyən edilmiş müddətdən kəskin fərqləndiyi məlum olursa, amortizasiyanın müddəti dəyişdirilməlidir (MHBS 38, 104-106-cı paraqraflar). İqtisadi faydaların alınmasının gözlənilən vaxt strukturunun dəyişilməsi zamanı müvafiq olaraq amortizasiya metodunu da dəyişdirmək lazımdır. Belə dəyişikliklər *Uçot siyasətləri, qiymətləndirmələrdə dəyişikliklər və səhvlər* adlı MHBS 8-ə uyğun olaraq mühasibat qiymətləndirilməsində olan dəyişikliklər kimi nəzərə alınır (bax: fəsil 23).

Qiymətdəndüşmədən olan zərərlər

Qeyri-maddi aktivin qiymətdəndüşməsinin mümkünlüyü (qiymətdəndüşmənin yoxlanılması) ilə əlaqədar onun balans dəyərinə yenidən baxılması üçün tətbiq edilməli olan metod *Aktivlərin qiymətdəndüşməsi* adlı MHBS 36-da göstərilir. Şirkətlərin birləşməsi nəticəsində əldə olunan qeyri-maddi aktivlərin qiymətdəndüşməsindən olan zərərlərin tanınmasının *Şirkətlərin birləşməsi* adlı MHBS 3-ün 51, 57-ci paraqraflarında ifadə edilmiş xüsusi qaydaları da mövcuddur (bax fəsil 24).

Bundan başqa, MHBS 38 tələb edir ki, qiymətdəndüşmənin yoxlanılması aşağıdakı hallarda hər maliyyə ilində bir dəfədən az olmayaraq, hətta mümkün qiymətdəndüşmə haqqında heç nəyin dəyə bilmədiyi hallarda belə aparılsın¹:

- Qeyri-maddi aktiv istifadə üçün hələlik hazır deyildir (bu halda onun dəyərinin ödənilməsi üçün onun gələcək iqtisadi faydalar yaratmaq qabiliyyəti yüksək dərəcədə qeyri-müəyyənliklə müəyyən edilir);
- Aktivin nəzərdə tutulan faydalı istifadə müddəti 20 ildən artıqdır.

Silinmə və təsərrüfatdan çıxma

MHBS 38-in 113-cü paraqrafında deyilir ki, qeyri-maddi aktivin silinməsi və təsərrüfatdan çıxması zamanı yaranan gəlirlər və zərərlər:

- aktivin təsərrüfatdan çıxmasından olan daxilolmalarla balans dəyəri arasındakı fərq kimi müəyyən olunmalıdır;
- gəlirlər və zərərlər kimi mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda tanınmalıdır.

¹ Bu halların təsvir edildiyi 99-102-ci paraqraflar MHBS 38-in 2004-cü ilin redaktəsindən çıxarılmışdır – Red.qeydi.

Yenidənqiymətləndirmədən həmin aktivə aid olan istənilən artımın silinməsi məsələləri yenidənqiymətləndirmədən olan gəlirlərin və zərərlərin bu fəsilə yuxarıda nəzərdən keçirilmiş tanınma qaydalarına uyğun olaraq tənzimlənir.

İnformasiyanın açıqlanması

Adətən, olduğu kimi, bu halda informasiyanın açıqlanması qarşısında qoyulan tələblər də geniş və əhatəli verilir. İl ərzində olan qalıqların, hərəkətlərin bütün detalları, eləcə də, qiymətdəndüşmədən olan bütün gəlirlər və zərərlər nəzərdən keçirilir.

Milli fərqlər

MHBS ilə ABŞ-ın GAAP¹-ı arasında qeyri-maddi aktivlərə aid əsas fərqlər aşağıdakılardır:

1. Maliyyə hesabatının – *Satış, icarəyə vermək, yaxud digər kommersiya məqsəddəri üçün nəzərdə tutulan kompyuter təminatı proqramının uçotu* adlı 86-cı (FAS 6) standartına uyğun olaraq, kapitallaşdırılması tələb olunan bəzi proqram təminatı növlərinin işlənilib hazırlanma dəyəri istisna olunmaqla Amerika GAAP-ı (FAS 2) ETTKİ-yə çəkilən bütün xərclərin məsrəflərə aid edilməsini tələb edir. MHBS-yə əsasən işləmələrə çəkilən xərclər müəyyən kriteriyalara cavab verdikdə kapitallaşdırılmalıdır.
2. Alternativ variant kimi MHBS qeyri-maddi aktivlərin dəyərinin yenidən hesablanması onların ədalətli dəyərilə aparılmasına o halda yol verir ki, həmin aktivlərin ədalətli dəyəri onların alınıb satıldığı mövcud bazarın məlumatları əsasında müəyyənləşdirilə bilsin. ABŞ GAAP-ı buna yol vermir.
3. ABŞ GAAP-ı müəyyən qeyri-maddi aktivlərin, eləcə də, şirkətlərin birləşməsi nəticəsində əldə olunmuş qudivillin faydalı istifadə müddətinin 40 ilə qədər olmasına yol verir. MHBS-də təkzib olunan belə bir müddəə vardır ki, qeyri-maddi aktivlərin, eləcə də, şirkətlərin birləşməsi nəticəsində əldə edilmiş qudivillin faydalı istifadə müddəti 20 ildən artıq olmamalıdır².

Böyük Britaniyanın GAAP-nı MHBS ilə müqayisə etmək çətindir. Maliyyə hesabatının 10 sayılı (FRS 10) standartında qeyri-maddi aktivlərə və əldə edilmiş qudivillə eyni vaxtda, bu nə qədər mümkündürsə, vahid tərzdə baxılmasına cəhd edilmişdir. Lakin tədqiqatlara və işləmələrə çəkilən xərclər çoxdan nəşr edilmiş 13 sayılı (SSAP 13) standart mühasibat praktikası Qaydalarında ayrıca baxılır. MHBS 38-də olduğu kimi, SSAP-da da işləmələrə çəkilən xərclərin kapitallaşdırılmasına aid həmin altı kriteriya müəyyən edilmişdir, ancaq burada deyilir ki, onlara əməl olunduqda xərclər kapitallaşdırıla bilər. Yəqin ki, bu cür cəsarətsiz siyasi kompromis yaxın zamanda ləğv olunmalıdır.

Avropada bu sahədə müxtəlif praktiki yanaşmalar formalaşmışdır. Ehtiyatlılığa ümumi cəhd bəzi xərclərin, məsələn, işləmələrə çəkilən xərclərin kapitallaşdırılmasından imtina etməyi nəzərdə tutur. Bu, necə paradoksal olsa da, müəssisənin yaradılmasına çəkilən xərclər, hansılar ki, MHBS-ə əsasən dərhal silinməlidir, adətən kapitallaşdırılır və beş ildən yuxarı müddət ərzində silinir ki, buna da Aİ-nin Dördüncü direktivi birmənalı icazə vermişdir.

¹ Rusca nəşrdə OPBU ifadəsi işlədilmişdir. Əslində isə bu, GAAP-dır və buna görə də, Azərbaycan dilinə tərcümədə sonuncu ifadə işlədilir. – Qeyd bizimdir.

² MHBS 38-in 2003-cü ilin dekabrında buraxılmış yeni redaksiyasında qudivillin dəyərinin qiymətdən düşməsinin sistematik yoxlanılması zəruriliyi göstərilir. – Red.qeydi.

Əldə edilmiş qudvill (işgüzar imicin) uçotu

Yuxarıda deyildiyi kimi, əldə edilmiş qudvill qeyri-maddi aktivləri tənzimləyən MHBS 38-lə deyil, şirkətlərin birləşməsini tənzimləyən MHBS 3-lə tənzimlənir. Bununla belə, bu halda da əsas problemlər birləşmə prinsiplərinə deyil, aktivlərin və məsrəflərin məsələlərinin başa düşülməsinə aiddir, ona görə də, onlara indi baxmaq daha düzgündür.

Artıq deyildiyi kimi, MHBS 3-ün 51-ci paraqrafında əldə edilən qudvillə aşağıdakı tərif verilir:

«Biznesin birləşdirilməsi üzrə xərclərin, alıcının identifikasiya edilmiş aktivlərin, öhdəliklərin və şərti öhdəliklərin ədalətli dəyərində qiymətləndirilmiş əldə etdiyi maraqlardan olan artıqdır».

Problem bu maddənin aktiv kimi tanınmasından sonra onunla necə davranılmalı olduğundan ibarətdir.

Məsələ 13.2

Əldə edilmiş qudvill MHBSŞ tərəfindən aktivlərə verilmiş tərifin tələblərinə cavab verirmi?

Həlli

Əsas prinsiplərin 49a paraqrafında deyilir ki, aktiv – keçmişdə olmuş hadisələr nəticəsində müəssisə tərəfindən nəzarət olunan resursdur ki, ona malik olmaqdan gələcəkdə iqtisadi fayda götürməyi gözləyir. Şübhəsizdir ki, bu halda keçmişdə hadisə olmuşdur və alıcı firmanın menecmentinin rəyinə görə gələcəkdə iqtisadi faydaların alınmasını gözləmək məntiqlidir. Ancaq müəssisə tərəfindən nəzarət olunan resurs mövcuddurmu? Yada salaq ki, tərifdə identifikasiya edilən aktiv barədə deyilmir. Problem nəzəri cəhətdən mürəkkəbdir və ümumi rəyə görə əldə edilən aktiv adi aktiv deyildir, ancaq aktivə o qədər oxşayır ki, onu aktiv kimi uçota almaq olar. Qeyd edək ki, əldə edilmiş MHBS 3-də qudvill aktiv kimi təsvir edilmir, amma burada onu aktiv kimi tanımaq tələbi qoyulur.

Qudvillə tanındıqdan sonra onun əldəedilməsinin uçotunun müxtəlif üsullarını təklif etmək olar. Onlardan yeddisini göstərək:

1. Onu aktiv kimi yazın və faydalı istifadə müddətində mənfəət və zərərlər hesabında amortizasiya edin.
2. Onu aktiv kimi yazın və ehtiyatlara aid etməklə faydalı istifadə müddətində amortizasiya edin.
3. Əldəedilmə anında onu tamamilə ehtiyatlara silin.
4. Dəyərinin daim azalması yəqin olana qədər onu qeyri-müəyyən müddətə saxlayın, bundan sonra qiymətdəndüşməsinə tanıyın.
5. Onu əldə edildiyi dövrdə olan mənfəətdən çıxılan xərclərə aid edin.
6. Onu səhmdar kapitalının azalması kimi göstərin (bundan sonra ya amortizasiya edin ya da qeyri-müəyyən müddətə hesablarda saxlayın).
7. Sonradan əldəedilməmiş qudvillə daxil etmək üçün onu hər il yenidən qiymətləndirin.

Məsələ 13.3

Bu müxabirləşmələrdən hər birini şərh edin. Onlar nə qədər səmərəli və faydalıdır?

Həlli

Mümkündür ki, siz aşağıdakı mülahizələrlə tam, yaxud qismən razılaşsınız.

1. Bu əldəedilmə dəyərinin götürülən faydalara proporsional bölgüsünü nəzərdə tutan düzxətli yanaşmadır.
2. Qeyri-məntiqi görünür: amortizasiya – məsrəfdir, deməli, o mənfəət və zərərlər hesabında əks etdirilməlidir.
3. Bu halda problem belə gümanla həll edilir ki, maddə heç vaxt mövcud deyildi, aktiv olmamışdı, kapital isə dərhal azalmışdır.
4. Rəşional yanaşmadır, əgər hesab edilsə ki, əldə edilmiş qudvillin qiymətli olmasını, məsələn, binanın qiymətli olması kimi, saxlamaq mümkündür. Lakin istisna deyildir ki, praktikada əldə edilən qudvill tədricən əldəedilməyən qudvillə əvəzlənəcəkdir. Həmçinin, güman etmək olar ki, qudvillin qiymətliliyinin saxlanılmasının dəyəri məsrəflər baş verdikcə həmin məsrəflərə aid edilir, əgər bununla yanaşı eyni vaxtda amortizasiya da hesablasa, onda ikiqat hesab alınar.
5. Qeyri-məntiqi və həddən artıq ehtiyatlı görünür.
6. Həmçinin, qeyri-məntiqi görünür və dolaşıqlığa gətirib çıxara bilər, əslində, 1 və 4-cü variantların təkrarıdır.
7. Bütövlükdə ədalətli dəyər anlayışının tətbiqi meylinə uyğun gəlir, ancaq çox subyektivdir (eləcə də, bir çox ölkələrin qanunvericiliyi ilə qadağan edilir).

İndi biz MHBS 3-ün qudvillə rəğmən olan rəsmi tələblərini öyrənməyə hazırıq.

Qudvill və MHBS 22¹

Artıq deyildiyi kimi, MHBS 22²-yə əsasən, qudvill – əldə edilərkən həmin əldəedilmənin ədalətli dəyəri ilə satıcının identifikasiyalasdırılmış aktivlərinin və öhdəliklərinin məcmu ədalətli dəyəri arasında olan və əldəolunma zamanı tanınan fərkdir. Beləliklə, əldə edilən qudvillə tanınan şey – identifikasiyalasdırılmış aktivlərə və öhdəliklərə (xüsusilə, MHBS 36, 37, 38 və 39-da açıqlanmış) rəğmən tanınma kriteriyalarının və qiymətləndirmə qaydalarının funksiyasıdır. Bununla belə, MHBS onu aktiv kimi (yaxud, əgər onun kəmiyyəti mənfədirsə, kontraktiv kimi) göstərməyi tələb edir.

MHBS 3-ün 52-ci paragrafında aşağıdakı açıqlamalar verilmişdir:

«Əldə olunarkən yaranan qudvill, əldə olunmuş identifikasiyalasdırılan aktivlərdən, yaxud ayrılıqda maliyyə hesabatında tanınma tələblərinə cavab verməyən, ancaq alıcı əldə edərkən dəyərini ödəməyə hazır olduğu

¹ Qudvill üçün bu metodika 31 mart 204-cü ilə qədər tətbiq edilirdi. Bu tarixdən sonra qudvillin amortizasiyası aparılmır. Bax, MHBS 3, paragraf 79, 2004-cü il redaktəsi

² Həmçinin, MHBS 3 – Red. qeydi

aktivlərdən birgə səmərə nəticəsində alınə biləcəək gələcək, iqtisadi faydaların gözlənilməsi müqabilində əldə edən tərəfindən edilmiş ödənişdir».

«Ayrılıqda tanınma tələblərinə cavab verməyən» maddələr kateqoriyasını bəzən (ancaq, yalnız MHBS-də deyil) «kvaziqudvill» adlandırırlar.

Müsbət qudvill: tanınması və qiymətləndirilməsi

Müsbət qudvill aktiv kimi tanımaq və bütün yığılmış amortizasiyanı və qiymətdəndüşmədən olan zərərləri çıxmaqla maya dəyəri ilə uçota almaq lazımdır¹. Qudvill onun faydalı istifadə müddəti ərzində, yəni, daha dəqiq müəyyən olunmuş dövrdə (müəssisənin iqtisadi fayda əldə edəcəyi müddətdə) amortizasiya etmək lazımdır². Standartda şərti müddəə vardır³ ki, bu müddət ilkin tanınmadan sonra 20 ildən artıq olmamalıdır. Amortizasiya metodu iqtisadi faydaların alınmasının (yaxud, istehlakının) gözlənilən vaxt strukturunu əks etdirməlidir. Düzxətli metodun tətbiq olunması xeyrinə ciddi argument mövcuddur və digər metodu seçmək üçün inandırıcı dəlillər tələb olunur, hərçənd MHBS 22⁴-nin 52-ci paragrafında deyilir ki, belə dəlillər nadir hallarda alınə bilər.

Hər dövr üçün amortizasiyanı məsrəflər kimi tanımaq lazımdır⁵.

MHBS 22-nin 49-cu paragrafında etiraf edilir ki, qudvillin faydalı istifadə müddətini müəyyən etmək çətindir⁶. Müddət uzadıldıqca qiymətləndirilmələr daha qeyri-dürüst olur. Faydalı istifadə müddətinin maksimum sürəkliliyinin iyirmi illə məhdudlaşdırılması barədə şərti müddəanın qüvvəyə minməsi məhz bununla izah olunur. Amortizasiyanın müddətləri və metodlarına hər il yenidən baxılmalıdır. Yenidən baxılan müddətlər və metodlar keçmiş dövrlərə deyil, yalnız cari və gələcək dövrlərə rəğmən tətbiq oluna bilər.

MHBS 22-də deyilir ki⁷, faydalı istifadə müddətinin sürəkliliyinin 20 ildən artıq müddət üçün müəyyən edilməsi zəruriliyinə nadir hallarda inandırıcı dəlillər alınə bilər. Belə hallarda sistematik amortizasiya faydalı istifadə müddətinin ehtimal olunan müddəti ərzində «qiymətdəndüşmədən olan zərərlərin müəyyən edilməsi məqsədilə qudvillin» əvəzlənən dəyərinin minimal olaraq hər il qiymətləndirilməsi ilə tamamlana bilər (yəni, Aktivlərin qiymətdəndüşməsi adlı MHBS 36-ya uyğun olaraq qiymətdəndüşməyə qarşı yoxlamaların aparılması, bax: aşağıya). Şərti müddəanın nəyə görə rədd edilməsi və faydalı istifadə müddətinin dəyişilməsinə (uzadılmasına) təsir edən faktorlar bardə informasiyanı (paraqraf 50) açıqlamaq zəruridir⁸. Qudvill dəyər əsasında uçota alındığı üçün, qiymətdəndüşmədən olan istənilən zərərlər mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda tanınmalıdır (MHBS 36, paraqraf 4).

Ehtiyatlılığa əməl etmək məqsədilə qudvill qeyri-real qısa müddət ərzində silmək olmaz. Qudvillin faydalı istifadə müddətini müəyyən edərkən nəzərə alınmalı

¹ Qudvill üçün bu metodika 31 mart 2004-cü ilə qədər tətbiq edilirdi. Bu tarixdən sonra qudvillin amortizasiyası aparılmır. Bax MHBS 3, paraqraf 79, 2004-cü il

² Edilməli idi. –Red.qeydi

³ Var idi. –Red.qeydi

⁴ Deyilir (deyilirdi). –Red.qeydi

⁵ Artıq ləğv edilmiş MHBS 22, 41 - 46 paraqraflar. –Red.qeydi.

⁶ Etiraf edilirdi. –Red.qeydi.

⁷ Deyilirdi. –Red.qeydi.

⁸ Bu tələb ləğv edilmişdir. –Red.qeydi.

olan faktorlar MHBS 22-nin 48-ci paraqrafında göstərilir¹. Orada deyilir ki, faydalı istifadə müddəti hər bir əldəetmə üçün ayrıca müəyyən edilməlidir².

Mənfi qudvill: tanınması və qiymətləndirilməsi

MHBS mənfi qudvilli identifikasiyalasdırılmış əldə edilən aktivlərin və öhdəliklərin xalis dəyərindən olan güzəşt kimi müəyyən edir. Bu cür güzəştin səbəbi aşağıdakı iki qrupda birləşmiş faktorlar ola bilər:

- əldəetmə ilə əlaqədar alıcının sonradan çəkəcəyi xərclərin əldəetmənin dəyərində öz əksini tapması (məsələn, sonrakı zərərlər və restrukturizasiyaya çəkilən xərclər);
- «sərfəli alış» elementi.

Bu halların hər birində mənfi qudvill «kontr-aktiv» kimi tanınır və konsolidə olunmuş aktivlərin azalması kimi balans hesabatının qudvillin əks etdirildiyi bölməsində göstərilir³.

MHBS 22⁴-nin 60-cı paraqrafında identifikasiyalasdırılan aktivlərin və öhdəliklərin xalis ədalətli dəyərinin səhvən artırılmış şəkildə qiymətləndirilməsindən yaranan mənfi qudvillə yol verməmək üçün yoxlamanın aparılması zəruriliyi vurğulanır.

Əgər mənfi qudvill satınalma planlaşdırılarkən alıcı tərəfindən tanınan, dürüst qiymətləndirilə biləcək, gözlənilən zərərlərə və xərclərə aid olub, ancaq əldəedilmə tarixinə (MHBS 37-də göstərilmiş və MHBS 22-nin 29-31-ci paraqraflarında təkrarlanmış kriteriyalara uyğun olaraq) identifikasiya olunmayan öhdəliklərdirsə, onda belə qudvill kontröhdəlik kimi tanınacaq və gələcək zərərlər və xərclər tanındıqca mənfəət və məsrəflər barədə hesabatda əks etdiriləcəkdir (MHBS 22, paraqraf 61). Belə müxabirələşmə ehtiyatın yaradılmasına bənzəyir, ancaq bu halda öhdəlik kimi tanınma kriteriyalarına cavab verməyən maddə müəyyən olunur⁵.

Mənfi qudvillin yuxarıda təsvir edilən metodlarla müəyyən oluna bilməyən istənilən məbləği ticarət sövdələşməsinin bir hissəsi kimi uçota alınır və aşağıdakı şəkildə müəyyən edilir (MHBS 22, 62-63-cü paraqraflar)⁶.

- Mənfi qudvillin əldə edilmiş identifikasiyalasdırılan qeyri-pul aktivlərinin ədalətli dəyərindən artıq olmayan məbləği, əldə edilmiş identifikasiyalasdırılmış amortizasiya olunan aktivlərin müəyyən orta faydalı istifadə müddəti ərzində sistematik olaraq gəlirə qaydır;

¹ Göstərilirdi. –Red.qeydi.

² «Şirkətlərin birləşməsi»adlı MHBS 3-ün yeni redaktəsi qudvillin amortizasiyasından imtina etməyi və onu qiymətdəndüşmədən olan zərərlər çıxılmaqla ilk dəyər ilə uçota almağı tələb edir. Bu müddəa hesabat tarixi 31 mart 2004-cü ildən başlanan dövrlər üçün tətbiq edilir. Bax ,54 və 55-ci paraqraflar MHBS 3, 2004-cü il. Standartın bu tələbi 13.2 və 13.3 sayılı məsələlərin həllinin 4-cü variantına ekvivalentdir. –Red.qeydi .

³ MHBS 3-ə uyğun olaraq mənfi qudvilli dərhal mənfəət və zərərlər hesabına aid etmək lazımdır. – bax:paraqraf 56.-Red.qeydi.

⁴ Artıq ləğv olunmuş standartdır. –Red.qeydi.

⁵ Standartın quruluşu və onun fəlsəfəsi 2004-cü ilin yeni redaktəsində dəyişildiyi üçün bu məsələlərin həlli üçün Şirkətlərin birləşməsi adlı MHBS 3-ün İN16 paraqrafına müraciət etmək düzgün olardı. – Red.qeydi.

⁶ Ləğv edilmiş standart. Hesabatın formalaşması məsələləri üzrə MHBS-nin «Giriş» bölməsinin İN15 və İN16 paraqraflarına və digər paraqraflarına müraciət etmək vacibdir. –Red.qeydi.

- Mənfi qudvillin əldə edilmiş identifikasiyalasdırılan qeyri-pul aktivlərinin ədalətli dəyərindən artıq olan məbləği (yəni, pul aktivlərinə aid oluna biləcək istənilən məbləğ) dərhal gəlir kimi tanınmalıdır.

MHBS 37-nin ehtiyatların öhdəliklər kimi tanınmasına aid olan nisbətən sərt kriteriyalarının (MHBS 22-də təkrarlanmış)¹ nəticələrindən biri də odur ki, alıcılara, müsbət qudvillin artmasında öz əksini tapan və əldə olunduqdan sonrakı illər ərzində gəlirlərə aid olunan, beləliklə, xalis gəliri artıran böyük restrukturizasiyalasdırılmış ehtiyatlar yaratmaq çox çətin olur. Əgər restrukturizasiya və onunla bağlı ehtiyatların yaradılması üçün gözlənilən xərclər əldə etmə dəyərində öz əksini tapır, ancaq MHBS 37-nin kriteriyalarına uyğun gəlmirsə, MHBS 22-nin 61-ci paragrafının kriteriyalarına uyğun gələn hər hansı mənfi qudvill kontraktiv qismində tanınır və bunu restrukturizasiya üçün kvaziehtiyat kimi də müəyyən etmək olar². Bu halda xərclərin restrukturizasiyaya və onunla bağlı ehtiyatlara çəkilməsinin MHBS 37-nin tələblərinə cavab vermədiyi, əldə edilən identifikasiyalasdırılan aktivlərin xalis ədalətli dəyərindən güzəşt kimi əks etdirilmədiyi situasiyalar nəzərdən keçirilmir.

Beynəlxalq yanaşmaların inkişafı

Müxtəlif vaxtlarda çoxlu metodlar tətbiq edilirdi. Aktivin faydalı istifadə müddətinin 20 ildən artıq olduğu halda qiymətdəndüşmənin mütləq yoxlanılması barədə MHBS-in hazırda³ mövcud olan tələbi əslində, bizim təklif etdiyimiz metod 1-dir. Bu yaxınlardak ABŞ GAAP-ı faydalı istifadə müddətinin sürəkliliyini 40 ilə qədər müəyyən etməyə yol verirdi. Metod 3 bir çox illər ərzində Böyük Britaniyada geniş tətbiq edilirdi və o indiyə qədər də çoxlu milli avropa sistemlərinin bir hissəsidir. Hazırda Böyük Britaniya GAAP-ı 1 və 4-cü metodların tətbiqinə yol verir. Fərz edilir ki, faydalı istifadə müddəti 20 ildən artıq olmayacaqdır (bu halda 1-ci metod tətbiq edilir). Qiymətdəndüşmənin yoxlanılması üçün aralıq vaxtlar da müəyyən edilmişdir. Faydalı istifadə müddəti 20 ildən artıq olduqda, yaxud faydalı istifadə müddəti qeyri-müəyyən olduqda qiymətdəndüşmə üzrə yoxlamalar hər il keçirilməlidir. Hazırda ABŞ GAAP-ı qiymətdəndüşmə üzrə hər il yoxlama aparılmasının tətbiqinə və amortizasiyanın qadağan edilməsinə meyllidir⁴. Görünür, MHBS Böyük Britaniya GAAP-nın cari tələbləri və ABŞ GAAP-nın yeni tələbləri ilə yaxınlaşır.

Aktivlərin qiymətdəndüşməsi

Problem

Bu və əvvəlki fəsillərdə aktivlərin qiymətdəndüşməsi dəfələrlə yada salınırdı. Uyğunlaşdırma (matçinq) prinsipinə uyğun olaraq məsrəflərin daha sonrakı dövrlərə aid edilməsi prinsipi ən sadə cizgilərlə, o deməkdir ki, təxirə salınmış bu cür məsrəflər aralıq balanslarında aktivlər kimi əks etdirilir.

Məsələ 13.4

¹ MHBS 3. –Red.qeydi.

² Bundan başqa, onu artıq ləğv edilmiş MHBS 22-nin 62-63 paragraflarına uyğun olaraq əldə etmə üzrə sövdələşmənin bir hissəsi kimi də tanımaq olar. – Red qeydi.

³ 31 mart 2004-cü ildə yeni MHBS 3-ün çıxması ilə əlaqədar artıq fəaliyyətdə olmayan – Red qeydi.

⁴ Yeni MHBS 3-də məhz bu yanaşma tətbiq edilmişdir.

Fərz edək ki, keçmişdə olmuş xərclərlə əlaqədar bizim gələcəkdə gəlirlər götürməyə hər cür əsasımız vardır, özü də bu gəlirlər təxirə salınmış məsrəfləri üstələyir. Hansısa vəziyyətlərdə, məsələn, aktivin cari bazar qiymətinin aşağı olduğu halda, onun balans dəyərini bazar dəyəri səviyyəsinə qədər azaltmaq vacibdirmi?

Həlli

Ehtiyatlılıq və qısamüddətli kreditlərin informasiya tələbatları dərhal xərcin silinməsi və aktivin (yəni, təxirə salınmış məsrəfin) qalıq dəyərinin azaldılması üçün əsas ola bilər. Lakin matçinq və investorların informasiya tələbatları əks yanaşmanı tələb edir. Təsdiq etmək olar ki, uzunmüddətli aktivləri uzunmüddətli perspektivdə qiymətləndirmək lazımdır. Bütövlükdə, MHBSŞ ikinci fərziyyəni üstün tutur.

Ən geniş mənada əldə etmə üzrə sövdələşmələr, hər şeydən əvvəl, əldə edilmiş mülkiyyətin aktiv kimi maya dəyərilə yazılması şəklində uçota alınır, sonra isə maddə həmin mülkiyyətin istifadəsi, yaxud, istehlakının vaxt strukturuna uyğun bir, ya bir neçə hesabat dövrləri ərzində məsrəflərə aid edilir. Bu cür yanaşma fasiləsiz fəaliyyət prinsipinə uyğun gəlir, çünki nəzərdə tutulur ki, yeni əməliyyat və hesabat dövrləri gələcək və bu dövrlər ərzində aktiv məsrəflərə aid ediləcəkdir.

Ciddi mənada bu o deməkdir ki, aralıq mərhələlərdə balansdakı vaxt məbləğini, dəyərin istənilən forması ilə yəni alına biləcək iqtisadi faydanı dəyər formasında müqayisə etmək zəruri deyildir. Bu cür yanaşma konservatizm prinsipinin tələblərinə uyğun gəlmir və kreditörleri çaşıdır bilər. Uzun illər ərzində mühasiblər bu problemə xas olan ziddiyyətlərlə qarşılaşırlar, hansılar ki, hadisədən hadisəyə uçotun predmetindən və onun həyata keçirildiyi ölkədən asılı olaraq müxtəlif cür təzahür edir.

Bu problemin həllinə yanaşmanı ardıcıl etməkdən ötrü MHBSK – Aktivlərin qiymətdəndüşməsi adlı Ümumi standart - MHBS 36 - yaratmaq üçün məqsədyönlü cəhd göstərdi. Standartın əsasında qoyulmuş prinsip, sadə və aydındır. Hər şeydən əvvəl, aktivin qalıq dəyəri mühasibat uçotunun və digər müvafiq maliyyə hesabatı Standartlarının prinsiplərinə uyğun müəyyən edilir. Sonra həmin tarixə aktiv üçün əvəzlənmə məbləği müəyyən olunur, bu cür məbləğ kimi iki kəmiyyətdən, aktivin mümkün xalis satış dəyəri (NRV) və hesabat verən müəssisə üçün onun istifadəsinin qiymətliliyindən (VIU), seçilmiş ən böyük olanı götürülür. Əgər əvəzlənmə məbləği, balans dəyərindən azdırsa, onda qiymətdəndüşmədən olan zərəri dərhal tanımaq zəruridir, yəni, qalıq dəyəri əvəzlənmə dəyərinə qədər azaldılır. Digər halda qiymətdəndüşmədən olan zərər uçota alınmamalıdır. Başa düşmək vacibdir ki, konseptuallıq nöqtəyi-nəzərindən əvəzlənmə dəyəri ədalətli dəyərdən əsaslı şəkildə fərqlənir və dövriyyədənəknar aktivlər üçün o ədalətli dəyərdən xeyli artıq ola bilər. MHBS 36 tələb etmir ki, onun tənzimlədiyi aktivlər ilkin ((tarixi) və bazar, yaxud ədalətli dəyər arasından ən aşağı qiymət qaydası ilə uçota alınsın.

MHBS 36-nın hansı aktivlərə rəğmən tətbiq edilməsi barədə sual, kifayət qədər mürəkkəbdir, buna görə növbəti bölməni çox diqqətlə oxumaq lazımdır. MHBS-də prinsipi qeyri-mürəkkəb formula etməklə, təəssüf ki, MHBSK Amerika ənənələrinə, ola bilər əməl etməklə, onun tətbiq olunmasının çox ətraflı təsvirini verməyi zəruri hesab etmişdir. Sonradan biz bu təsvirləri zəruri hesab etdiyimiz dərəcədə nəzərdən keçirəcəyik. Lakin biz tətbiq üzrə təlimat deyil, dərslik yazırıq, MHBS 36 isə bir çox halda bu və ya digər şeyi necə etməyi təsvir edən standartdır. Bu kitabda həmin standartın bütün texniki detallarını gətirmək məqsədəuyğun olmazdı.

Məzmunu və tətbiqi sahəsi

MHBS 36-nın əsas vəzifəsi – aktivlərin uçotunun onların əvəzlənmə dərəcindən artıq dəyərle aparılmasına yol verməməkdir. Standartın özündə qalıq dəyərinin mümkün yaxud adi hesablama üsulları barədə heç nə deyilmir. Standart aktivin qiymətləndirmə bazasından asılı olmadan tətbiq edilir.

Standartın ilk sətirlərində deyilir ki, o aşağıdakılar istisna olunmaqla ... daha sonra paraqraf 2-də istisnaların siyahısı verilir – bütün aktivlərə rəğmən tətbiq oluna bilər. Bunlar, əsasən, o maddələrdir ki, onlar üzrə əməliyyatlar digər maliyyə hesabatının Beynəlxalq standartları ilə geniş şəkildə tənzimlənir. Belə ki, MHBS 36 aşağıdakılara tətbiq edilmir:

1. Ehtiyatlar (bax: MHBS 2 – *Ehtiyatlar*, 15 fəsildə baxılır).
2. Podrat müqavilələri nəticəsində yaranan aktivlərə (bax: MHBS 11 – *Podrat müqavilələri*, 14-cü fəsildə baxılır).
3. Təxirə salınmış vergilər üzrə aktivlərə (bax: MHBS 12 – *Mənfəətdən vergilər*, 19-cu fəsildə baxılır).
4. İşçilərə mükafatlardan yaranan aktivlərə (bax: MHBS 19 – *İşçilərə mükafatlar*, 20-ci fəsildə baxılır).
5. *Maliyyə alətləri: informasiyanın açıqlanması və təqdim edilməsi* adlı MHBS 32-nin fəaliyyət dairəsinə düşən maliyyə aktivlərinə, bax: fəsil 16.¹

Sonuncu bəndə rəğmən qeyd etmək zəruridir ki, MHBS 32-dən çıxarılmış maliyyə aktivləri istisnadan avtomatik çıxarılır!²

1. *İcmal maliyyə hesabatı və törəmə şirkətlərə investisiyaların uçotu* adlı MHBS 27-nin vermiş olduğu tərifə əsasən, törəmə müəssisələri kimi müəyyən edilmiş müəssisələrə;
2. *Assosiasiyalı şirkətlərə investisiyaların uçotu* adlı MHBS 28-in vermiş olduğu tərifə əsasən, assosiasiyalı müəssisə kimi müəyyən edilmiş həmin müəssisələrə.
3. *Birgə fəaliyyətdə iştirak barədə maliyyə hesabatı* adlı MHBS 31-ə əsasən birgə müəssisə kimi müəyyən edilmiş investisiyalar maliyyə aktivləridir, ancaq MHBS 32-nin fəaliyyət dairəsinə düşmərlər.

Ona xüsusi diqqət yetirin ki, Standartda olduqca azad şəkildə deyilir ki, o dövriyyədənəknər aktivlərin qiymətdəndüşməsinə deyil, aktivlərin qiymətdəndüşməsinə tənzimləyir. Lakin ondan ehtiyatlar və podrat müqavilələri (MHBS 2 və MHBS 11), eləcə də, debitor borcu və pul vəsaitləri (MHBS 32) çıxarılmışdır. Çoxlu firmalar, bəlkə hətta bütün firmalar üçün, bu, o deməkdir ki, MHBS 36 dövriyyə aktivləri üzrə əməliyyatları tənzimləmir. Ancaq MHBS-ə uyğun olaraq dövriyyə aktivlərinin tərfi (bax: fəsil 9) daha ümumi şəkildə ifadə edilir, ona görə də, ayrı-ayrı konkret hallarda onlara rəğmən MHBS 36 tətbiq edilə bilər.³

¹ MHBS 36-nın sonuncu redaktəsində 31 mart 2004-cü ildən sonra formalaşan hesabat üçün həmin bənddə MHBS 32 deyil, MHBS 39 göstərilmişdir. –Red.qeydi.

² Yuxarıda deyildiyi kimi, MHBS 36-nın 2004-cü il redaktəsində bu bənddə dəyişikliklər edilmişdir və müəlliflərin vurğusu aktuallığını itirmiş olur. –Red.qeydi.

³ 2004-cü ilin yeni redaktəsində bu standartla tənzimlənməyən aktivlərin siyahısına, investisiyalı mülkiyyət (MHBS 40), bioloji aktivlər (MHBS 41), sığorta müqavilələri üzrə aktivlər (MHBS 4) və təsərrüfatdan çıxan uzunmüddətli aktivlər (MHBS 5) əlavə edilmişdir. –Red.qeydi.

Terminologiya

MHBS 36-da bir sıra əsas terminlərin tərifı verilmişdir. Bu təriflərdən bir çoxu qarşılıqlı əlaqəlidir, bir termin digərinin izahı üçün istifadə olunur (bax: paraqraf 6). Bu terminlərin çoxu, həmçinin, digər Standartlara daxil edilmişdir və orada da onlara oxşar, bəzən isə tamamilə eyni təriflər verilmişdir.

- *Əvəzlənmə məbləği (RA)* – aktivin mümkün xalis satış dəyəri və onun istifadəsinin qiymətliliyindən seçilən kəmiyyətlərdən ən çox olanıdır.
- *İstifadədən olan qiymətlilik (VİU)* – aktivin istifadəsinin davam etdirilməsi, yaxud faydalı istifadə müddətinin sonunda, onun silinməsi nəticəsində götürülməsi nəzərdə tutulan gələcək pul axınlarının indiki vaxtda proqnozlaşdırılmış dəyəridir.
- *Satışın xalis qiyməti (FVLCTS)* – məlumatları olan, maraqlı və bir-birindən asılı olmayan tərəflər arasındakı sövdələşmələrin gedişində aktivin satılması nəticəsində, təsərrüfatdançıxma ilə əlaqədar güman edilən xərcləri çıxmaqla, alına biləcək məbləğdir.
- *Təsərrüfatdançıxmaya çəkilən xərclər (COD)* – bilavasitə aktivin, yaxud pul törədən vahidin təsərrüfatdan çıxması ilə bilavasitə bağlı olan, mənfəətdən vergilərə çəkilmiş maliyyə xərcləri və məsrəflərini çıxmaqla ümumi dəyərdir.
- *Qiymətdəndüşmədən zərər (İL)* – aktivin balans dəyərinin onun əvəzlənmə dəyərindən artıq olan məbləğidir.
- *Qalıq dəyəri (CA)* – istənilən yığılmış amortizasiyanı və qiymətdəndüşmədən yığılmış zərərləri çıxmaqla aktivin balansda tanınmış olduğu məbləğdir.
- *Amortizasiya (Depreciation, Amortization)* – aktivin amortizasiyasının dəyərinin onun faydalı istifadə müddəti ərzində sistematik silinməsidir.
- *Amortizasiya olunan dəyər (DA)* – ləğv dəyərini çıxmaqla aktivin maliyyə hesabatlarındakı dəyəri, yaxud başqa məbləğdir.
- *Faydalı istifadə müddəti (UL)* – bu ya:
 - Müəssisənin aktivini istifadə etmək niyyətində olduğu hesablanmış dövrüdür, yaxud
 - Aktivini istifadə etmək sayəsində müəssisənin götürmək istədiyi məhsul vahidlərinin, yaxud başqa vahidlərin hesablanmış məbləğidir.

Bu terminləri başa düşmək çətin deyil, ola bilər ki, ancaq onların vasitəsilə təsvir edilən kəmiyyətləri hesablamaq çətin olsun, ona görə standartın mətninin çox hissəsi zəruri kəmiyyətlərin hesablanması üçün rəhbərlikdən ibarətdir. Standartda, həmçinin, daha iki tərif verilmişdir:

- *Pul-törədən vahid (CGL)* – əsasən, digər aktivlərdən yaxud aktivlər qruplarından asılı olmayaraq uzunmüddətli istifadəsi sayəsində pul vəsaitlərinin axıb gəlməsini təmin edən aktivlərin minimal identifikasiyalasdırılan qrupudur.
- *Korporativ aktivlər (CA)* – qudvilldən savayı, istər həmin aktivin, istərsə də digər aktivlərin uzunmüddətli istifadəsi sayəsində pul vəsaitlərinin axıb gəlməsinə imkan verən aktivlərdir.

Əgər bir neçə aktivin istifadəsi o dərəcədə qarşılıqlı əlaqəlidir ki, daxil olan pul axınlarını hər bir ayrıca aktivə aid etmək mümkün deyil, onda belə aktivlərə birlikdə pul-törədən vahid kimi baxılır. Beləliklə, MHBS 36-ya rəğmən pul-törədən vahid – aktivdir. Korporativ aktivlər öz-özlüyündə pul vəsaitlərinin axıb gəlməsini yaratmır,

ancaq yuxarıda deyildiyi kimi, onlar aktivlərin digər qruplarının istifadəsi sayəsində pul vəsaitləri axınını yaratmaq üçün zəruridir. Aşağıda biz belə aktivlərə münasibətdə mövcud olan xüsusi qaydaları müzakirə edəcəyik.

Qiymətdəndüşən aktivlərin identifikasiyası

Aydın başa düşmək lazımdır ki, MHBS 36 aktivin qiymətdəndüşməsinə yoxlamaq məqsədilə, onun üçün əvəzlənmə məbləğinin hər ilə müəyyən olunmasını tələb etmir. Onda ikipilləli prosesin aparılması təsvir edilir. Birinci mərhələdə balans hesabatı tarixinə aktivin qiymətdəndüşə biləcəyini göstərən hansısa əlamətlərin olub-olmamasını müəyyən etmək lazımdır. Əgər belə əlamətlər varsa, onda müəssisə aktiv üçün əvəzlənmə məbləğini müəyyən etməlidir.

Məsələ 13.5

Təsvir edin, hansı situasiyalar aktivin qiymətdəndüşməsinin əlamətləri ola bilər.

Həlli

MHBS 36-ya əsasən (paraqraf 12), aktivlərin qiymətdəndüşməsinin əlamətlərini müəyyən edərkən müəssisə minimum kimi aşağıdakı əlamətlərin olmasını aşkar etməlidir:

Informasiyanın kənar mənbələri

1. Hesabat dövrü ərzində aktivin bazar dəyəri vaxtın keçməsi və aktivin adi istifadəsi nəticəsində gözlənildiyindən daha çox azalmışdır.
2. Hesabat dövrü ərzində müəssisənin fəaliyyəti, yaxud aktivlərin istifadəsi ilə bağlı müəssisəyə əsaslı, mənfi təsir edən texnoloji, bazar, iqtisadi yaxud hüquqi dəyişikliklər baş vermişdir (yaxud, yaxın vaxtlarda baş verəcəkdir).
3. Hesabat dövrü ərzində aktivə investisiyalar üzrə gəlirlərin bazar faizləri, yaxud digər dərəcələri yüksəlmişdir və bu yüksəliş aktivin istifadəsinin qiymətliliyinin hesablanması üçün tətbiq olunan uçot stavkasına əsaslı təsir göstərə və onun əvəzlənmə dəyərini xeyli azalda bilər.
4. Müəssisənin xalis aktivlərinin balans dəyəri onun bazar kapitallaşdırılmasını üstələyir.

Informasiyanın daxili mənbələri

1. Aktivin köhnəlməsi, yaxud fiziki cəhətdən zədələnməsi barədə sübutlar var.
2. Hesabat dövrü ərzində müəssisədə ona mənfi təsir edən və aktivlərin istifadəsinə aid olan əsaslı dəyişikliklər baş vermişdir, yaxud yaxın vaxtlarda baş verəcəkdir.
3. Daxili hesabatda sübutlar vardır ki, aktivin iqtisadi xarakteristikaları gözlənildiyindən aşağı olmuşdur, yaxud olacaqdır.

Qiymətdəndüşmənin yalnız belə əlamətləri olduğu halda ikinci mərhələyə keçmək və əvəzlənmə dəyərini müəyyən etmək lazımdır.

Bu əlamətlərdən bir çoxu izahatlar tələb edir. Bənd 1 və 2 (informasiyanın kənar mənbələri), şübhəsiz, satışın xalis qiyməti və istifadənin qiymətliliyi ilə bilavasitə bağlı olan əvəzlənmə məbləğinin mümkün azalması əlamətləridir. Lakin hər iki halda bu əlamətlər mütləq deyil ki, əvəzlənmə dəyərinin məbləğinin aşağı olmasını, yaxud azalmasını *göstərsin*, çünki əvəzlənmə dəyəri satışın xalis qiyməti və istifadənin qiymətliliyi üzrə kəmiyyətdən *ən yüksək* olanı hesab edilir. Bənd 3-ün əhəmiyyəti ondan ibarətdir ki, istifadənin qiymətliliyi, yuxarıda deyildiyi kimi, proqnozlaşdırılan gələcək pul axınlarının *indiki vaxtda* olan dəyəridir. Beləliklə, diskontlaşdırma əvəzlənmə məbləğinin hesablanılmasının ən mühüm mərhələsidir, əgər hesab edilsə ki, yeni uçot dərəcəsi uzun müddət qalacaqdır, onda uçot dərəcəsinin artması aktivin istifadəsinin qiymətliliyini əsaslı surətdə aşağı sala bilər. 4-cü bənddə, həmçinin, belə bir ümumi nöqteyi-nəzərin şəxsiz əlaməti verilmişdir ki, haradasa-nəsə belə olmamışdır, hərçənd bu, bütün aktivlərin, yaxud konkret bir aktivin qiymətdəndüşməsi də demək deyildir.

Qeyd edək ki, maliyyə hesabatının digər Beynəlxalq standartları bəzən digər şəraitlərdə də qiymətdəndüşmənin yoxlanılmasını tələb edir. Məsələn, əgər qudvill, yaxud digər qeyri-maddi aktivlər 20 ildən artıq müddətdə amortizasiya olunursa *Qeyri-maddi aktivlər* adlı MHBS 38 qiymətdəndüşmə üzrə yoxlamanın aparılmasını avtomatik tələb edir (bax: əvvələ).

Əvəzlənmə məbləğinin müəyyən olunması

MHBS 36¹-da gəlir törədən vahidlər barədə söhbətin getdiyi 29 paraqraftan başqa bütöv 42 paraqraf əvəzlənmə dəyərinin müəyyən olunması məsələlərinə həsr edilmişdir. Onda, həmçinin, «ətraflı hesablamalar» anlayışına tərif verilir. Bununla belə bəzi bəsitləşdirmələrə bəraət qazandırıla bilər. Əgər satışın xalis qiyməti yaxud istifadənin qiymətliliyi aktivin balans dəyərindən artıqdırsa, onda digər kəmiyyətləri müəyyən etmək tələb olunmur. Əgər fəaliyyət göstərən bazarın olmaması ucbatından satışın xalis qiymətini müəyyən etmək yaxud dürüst proqnozlaşdırmaq mümkün olmur, onda əvəzlənmə məbləğini istifadənin qiymətliliyinə bərabər hesab etmək olar. Digər tərəfdən, əvəzlənmə məbləği kimi satışın xalis dəyərini götürmək olar, bir şərtlə ki, əgər həmin müəssisə üçün bu məbləğ satış qiymətindən əsaslı surətdə fərqlənməmiş olsun, bu cür hal isə, bir qayda olaraq, fəaliyyətdə olan rəqabətli bazarlarda (iqtisadi cəhətdən inkişaf etmiş ölkələrdə) olur.

Satışın xalis qiyməti

Bu qiymət, adətən, aktivin təsərrüfatdan çıxması ilə əlaqədar müstəqim xərcləri çıxmaqla onun ədalətli dəyəri kimi müəyyən edilir. Ədalətli dəyəri müqayisə oluna bilən sövdələşmələr üzrə misallar əsasında müəyyən etmək lazımdır. Satış qiyməti müəyyən edilərkən öhdəlik kimi tanınmış xərclər istisna olmaqla, təsərrüfatdan çıxma ilə əlaqədar xərclər çıxılır. Belə xərclərə misal kimi hüquqşünaslara verilən qonorarları, gerb xarakterli yığımları və sövdələşmələrə çəkilən digər vergiləri, aktivin çıxarılmasına, yaxud satışdan qabaq hazırlanmasına çəkilən xərcləri göstərmək olar. Lakin işdən çıxarılma üzrə müavinətlər (tərfi *İşçilərə mükafatlar* adlı MHBS 19-da verilir, bax: fəsil 20) və ixtisara salınmaya, yaxud aktiv təsərrüfatdan çıxdıqdan sonra firmanın yenidən təşkilinə çəkilən xərclər, aktivin təsərrüfatdan

¹ Köhnə redaktə. –Red.qeydi

çıxması ilə əlaqədar olan müstəqim xərclər deyildir (*Ehtiyatlar, şərti öhdəliklər və şərti aktivlər* adlı MHBS 37, 18 fəsildə baxılır).

İstifadədən olan qiymətlilik

İstifadənin qiymətliliyinin realitəsinə qiymətləndirilməsi xeyli dərəcədə mürəkkəb olan proses kimi meydana çıxır. Paraqraf 31-ə uyğun olaraq o özündə aşağıdakı mərhələləri birləşdirir:

1. Aktivin istifadəsinin davam etdirilməsi və onun tamamilə təsərrüfatdan çıxması ilə əlaqədar pul vəsaitlərinin gələcək daxilolmaları və xərclənməsinin qiymətləndirilməsini.
2. Müvafiq uçot dərəcələrinə düzəlişlərlə birlikdə nəticələrin yenidən hesablanması.

Gələcək pul axınlarının qiymətləndirilməsinə daxildir:

1. Aktivin istifadəsinin davam etdirilməsinin nəticəsi kimi pul vəsaitlərinin daxil olmalarının proqnozlaşdırılması və daxil olmaların təmin edilməsi üçün zəruri olan pul vəsaitlərinin bilavasitə, səmərəli və ardıcıl qaydada aktivə aid edilə bilən xalis xərclərinin (aktivin işə hazırlanmasına çəkilən xərclər də daxil olmaqla) proqnozlaşdırılması.
2. Aktivin faydalı istifadə müddətinin sonunda onun təsərrüfatdan çıxmasından alınması (yaxud təsərrüfatdan çıxmasına görə ödənilməsi) gözlənilən xalis pul vəsaitlərinin qiymətləndirilməsi.

Aktivlə bağlı gələcək pul axınları aktivin cari vəziyyəti nəzərə alınmaqla proqnozlaşdırılmalıdır. Bundan belə nəticə çıxarmaq lazımdır ki, onlara aşağıdakılarla:

1. Müəssisənin hələlik başlamağa borclu olmadığı gələcək restrukturizasiya ilə bağlı;
2. Aktivin ilkin müəyyən olunmuş standart xarakteristikalarının artırılması məqsədilə onun təkmilləşdirilməsinə yönəldilən gələcək (məcburi olmayan) əsaslı xərclərlə bağlı - pul daxilolmalarını, yaxud sərfini daxil etmək olmaz.

Müəssisə gələcək restrukturizasiyaya nə vaxt başlamalıdır məsələsinə *Ehtiyatlar, şərti öhdəliklər və şərti aktivlər* adlı MHBS 37-də baxılır (bax: fəsil 18). Bu standartda uyğun olaraq əgər müəssisə restrukturizasiyaya başlamış olarsa, onda bu cür daxilolmalar və məsrəflər *hesaba alınır*.

Faydalı istifadə müddətinin sonunda aktivin təsərrüfatdan çıxması zamanı götürülməsi (yaxud, ödənilməsi) gözlənilən xalis pul vəsaitlərinin qiymətləndirilməsi, həmin pul axınlarını qiymətləndirərkən aşağıdakı hallar istisna olmaqla, oxşar qaydada həyata keçirilir:

1. Müəssisə faydalı istifadə müddətinin bitmiş olduğu və qiymətləndirilən aktivin istifadə ediləcəyi şəraitə uyğun şəraitdə istifadə olunmuş, oxşar aktivlərin qiymətləndirilməsi tarixinə üstün olan qiymətləri istifadə etdikdə;
2. Həm ümumi inflyasiya nəticəsində qiymətlərin artımına və həm də müəyyən aktivlərə qiymətlərin artmasına (yaxud aşağı düşməsinə) görə bu qiymətlərə

düzəlişlər edildikdə. Bununla belə əgər aktivin istifadəsinin davam etdirilməsindən gələcək pul axınlarını və uçot dərəcəsini qiymətləndirərkən inflyasiyanın templərinin təsiri nəzərə alınarsa, onda bu təsvir təsərrüfatdançıxma zamanı pul axınlarını qiymətləndirərkən də nəzərə alınmamalıdır.

Diskontlaşdırma dərəcəsi

Əsas müddəələr barədə çox qısa danışmaq olar. Diskontlaşdırmanın dərəcəsi (yaxud, dərəcələri) kimi vergilərin ödənilməsinə qədər olan, pulun cari vaxt dəyərini və həmin aktivə xas olan riskləri əks etdirən dərəcəni (yaxud, dərəcələri) götürmək lazımdır. Diskontlaşdırma dərəcəsi (yaxud, dərəcələri), gələcək pul axınlarını qiymətləndirərkən düzəlişlərin daxil edilmiş olduğu riskləri əks etdirməməlidir, çünki başqa cür olduqda ikiqat hesab alınacaqdır. Standartda bu prosesin subyektiv olması təsdiq edilmir, ancaq onda mühakimələrin müvafiq qaydası təklif edilir.¹

Müəssisə çıxış nöqtəsi kimi aşağıdakı dərəcələri qəbul edə bilər:

1. Müəssisə kapitalının, əsaslı aktivlərin dəyərinin müəyyən edilməsi modeli kimi üsulların tətbiqi ilə müəyyən edilmiş orta çəki dəyərini.
2. Müəssisənin borc kapitalına artım dərəcəsini.
3. Borc kapitalına olan digər bazar dərəcələrini.

Bu dərəcələrə aşağıdakı düzəlişlər daxil edilir:

1. Proqnozlaşdırılan pul axınları ilə əlaqədar bazar tərəfindən xüsusi risklərin qiymətləndirilməsini əks etdirən;
2. Proqnozlaşdırılan pul vəsaitlərinə aidiyyəti olmayan riskləri istisna edən - düzəlişlər.

Standartda ölkə, valyuta, qiymət mənşəli risklərə və pul axınlarının hərəkəti ilə bağlı risklərə baxılır.

Bundan aydın olur ki, müvafiq uçot dərəcələri eyni müəssisədə müxtəlif tipli aktivlər üçün, yaxud müxtəlif vəziyyətlərdə müxtəlif ola bilər. Ən vacibi (rəşional yanaşmadan və sağlam düşüncədən əlavə) – seçilmiş metodu ardıcıl tətbiq etməkdir.

Qiymətdəndüşmədən olan zərərlərin tanınması və qiymətləndirilməsi

MHBS 36-nın əvvəlki subyektiv, mürəkkəb və kiçik bölmələrinin öyrənilməsindən yorularaq, qiymətdəndüşmədən olan zərərlərin qiymətləndirilməsi və tanınması barədə söhbət gedən sonrakı abzaslara kifayət qədər diqqət verməmək də olar. Axı, standartın bütün mahiyyəti və vəzifəsi də məhz bundan ibarətdir. Standart tələb edir ki, aktivin dəyəri əvəzlənmə məbləğinə qədər o zaman və yalnız o zaman azaldılsın ki, əvəzlənmə dəyəri qalıq dəyərindən az olmuş olsun. Bu halda qalıq dəyərinin azalmış olduğu məbləğ qədər olan məbləğ qiymətdəndüşmədən zərərlər hesab edilir (paraqraf 59). Qiymətdəndüşmədən olan zərəri dərhal məsrəf kimi tanımaq və digər maliyyə hesabatının Beynəlxalq standartına uyğun olaraq aktivin yenidənqiymətləndirmə dəyərilə əks etdirildiyi hallar istisna edilməklə, mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda əks etdirmək lazımdır. Məsələn, *Əsas vəsaitlər* adlı MHBS 16 ilə icazə verilmiş alternativ uçot qaydasına uyğun olaraq (bax: fəsil 12). Yenidənqiymətləndirilmiş aktivin qiymətdəndüşməsindən olan istənilən zərərləri digər

¹ 55-57-ci paraqraflar və Əlavə A MHBS 36-nın 2004-cü il redaktəsidir. –Red.qeydi.

maliyyə hesabatının Beynəlxalq standartına uyğun olaraq yenidənqiymətləndirmə nəticəsində dəyərin azalması kimi qəbul etmək lazımdır.

Ümumi halda, əgər qiymətdəndüşmədən güman olunan zərər aktivin balans dəyərini üstələyirsə, aktivin dəyəri məsrəf maddələrilə müxabirləşməklə sifıra qədər azaldılır. Öhdəliyi yalnız o halda tanımaq lazımdır ki, bunu digər MHBS tələb etmiş olsun.

Hərçənd, bunun onsuz da aydın olmasına baxmayaraq, standartda deyilir ki, qiymətdəndüşmədən olan zərəri tanıdıqdan sonra aktivin amortizasiyasının yığılmış dəyərini gözlənilən ləğv dəyəri çıxılmaqla yenidən baxılmış qalıq dəyəri üzrə düzəltmək və onu aktivin faydalı istifadə müddəti ərzində sistematik hesablamaq lazımdır.

Əgər aktiv həqiqətən aktiv kimi başa düşülürsə, onda bütün bunlar sadə görünür. Ancaq əgər aktiv – yuxarıda təsvir olunan pul-törədən vahiddirsə, onda uçot o qədər də sadə olmayacaqdır, axı, onların təsviri üçün standartda 29 paraqraf¹ ayrılmışdır. Əgər ayrıca aktiv üçün əvəzlənmə məbləğini müəyyən etmək mümkün deyilsə, onda müəssisə pul daxilolmalarını yaradan, əsasən, digər aktivlərdən asılı olmayaraq istifadə edilən aktivlərin ən az məcmusunu müəyyən edir.

Başqa sözlə, aktivin törəmə vahidi – həmin aktiv də özündə birləşdirən uzunmüddətli istifadə hesabına pul daxilolmalarını yaradan aktivlərin ən az qrupudur, özü də bu pul daxilolmaları əsasən digər aktivlərdən, yaxud aktivlər qruplarından olan pul daxilolmalarından, asılı, olmayaraq yaradılır.

Hər bir konkret situasiyanın necə təhlil edilməli olduğunu müəyyən etmək məqsədilə standartda bir sıra misallar gətirilir. Görünür ki, başlıca sözlər – «sağlam düşüncə» və «iqtisadi məzmun»dur. Beləliklə, əgər aktiv, yaxud aktivlər qrupu tərəfindən istehsal edilmiş malların alınıb satıldığı bazar mövcuddursa, onda belə aktivləri yaxud aktivlər qrupunu, hətta əgər məhsulun müəyyən hissəsi müəssisənin özü tərəfindən istifadə edilmiş olsa belə, törədici vahidlər hesab etmək lazımdır. Sonuncu halda (paraqraf 70-ə uyğun olaraq) menecmentin rəyinə görə daha çox ehtimal olunan bazar qiymətlərini tətbiq etmək lazımdır ki, onların vasitəsilə aşağıdakıları müəyyən etmək mümkün olsun:

1. Məhsulun müəssisənin özü tərəfindən istifadə olunan hissəsinə aid gələcək pul daxilolmalarını qiymətləndirərkən törədici vahidin istifadəsinin qiymətliliyini.
2. Məhsulun müəssisənin özü tərəfindən istifadə olunan hissəsinə aid gələcək pul daxilolmalarını qiymətləndirərkən, müəssisənin digər törədici vahidlərindən istifadənin qiymətliliyini.

Aşağıda bu cür yanaşmaya dair MHBS 36-dan götürülmüş misal gətirilir.

Bundan belə çıxır ki, X v Y zavodları birlikdə, əsasən, digər aktivlərdən asılı olmayaraq istifadənin davam etdirilməsi hesabına pul daxilolmalarını təmin edən aktivlərin ən az qrupudur.

¹ Əlavələri və illüstrativ fərqləri nəzərə almaqla 2004-cü ilin yeni redaktəsində xeyli çoxdur. – Red.qeydi.

İllüstrasiya

Y zavodunun buraxdığı son məhsul üçün ən mühüm xammal həmin müəssisəyə məxsus olan X zavodundan göndərilən yarımfabrikatdır. X zavodunun məhsulu Y zavoduna, həmin məhsul üçün X zavodunun götürə biləcəyi hər hansı qiyməti üstələyən transfert qiyməti ilə satılır. X zavodunun son məhsulunun 80%-i Y zavoduna, qalan 20%-i isə hesabat verən müəssisəyə məxsus olmayan alıcılara satılır.

Hansı aktivlər aşağıdakı halların hər birində X və Y zavodlarının törədici vahidləridir?

Situasiya 1: X zavodu Y zavoduna satdığı məhsulu fəaliyyət göstərən bazarda da sata bilər.

Situasiya 2: X zavodunun Y zavoduna satdığı məhsul üçün fəaliyyətdə olan bazar mövcud deyildir.

Situasiya 1

X zavodu öz məhsulunu fəaliyyət göstərən bazarda sata və əsasən, Y zavodundan olan pul daxilolmalarından asılı olmayaraq aktivlərin istifadəsinin davam etdirilməsi hesabına pul daxilolmaları götürə bilər. Beləliklə, görünür zavod X, baxmayaraq ki, onun məhsulu qismən Y zavodu tərəfindən istifadə olunur, törədici vahiddir.

Həmçinin, aydındır ki, Y zavodu ayrıca törədici vahiddir. O öz məhsulunun 80%-ni hesabat verən müəssisəyə mənsub olmayan alıcılara satır. Ona görə onun istismarının davam etdirilməsindən olan pul daxilolmalarını, əsasən, asılı olmayan daxilolmalar hesab etmək olar.

Daxili transfert qiymətləri X zavodunun məhsuluna olan bazar qiymətlərini əks etdirmir. Odur ki, X və Y zavodlarının qiymətliliyini müəyyən edərkən müəssisə maliyyə büdcələrinə və proqnozlarına düzəliş etməlidir ki, X zavodunun müəssisə daxilində satılan məhsuluna menecment tərəfindən daha ehtimal olunan gələcək bazar qiymətlərini əks etdirmək mümkün olsun (bax: paraqraf 70, MHBS36).

Situasiya 2

Aydındır ki, zavodlardan biri üçün əvəzlənmə məbləği digər zavod üçün olan əvəzlənmə məbləğindən asılı olmadan müəyyən edilə bilməz, çünki:

1. X zavodunun məhsulunun çox hissəsi müəssisənin özü tərəfindən istehlak olunur və fəaliyyət göstərən bazarda satıla bilməz. Odur ki, X zavodunun pul daxilolmaları Y zavodunun məhsuluna olan tələbatdan asılıdır. Deməli, X zavoduna Y zavodundan asılı olmayaraq pul daxilolmalarını təmin edən vahid kimi baxmaq olmaz.
2. Hər iki zavod birgə idarə olunur.

Törədici vahidi müəyyən etdikdən sonra növbəti mərhələdə onun əvəzlənmə məbləğini və qalıq dəyərini müəyyən etmək və onların müqayisəsini aparmaq vacibdir. Hərçənd bu özlüyündə aydın olsa da, standart bizə xatırladır ki, törədici vahidin qalıq dəyərini onun əvəzlənmə dəyərinin müəyyən olunduğu üsula uyğun müəyyən etmək lazımdır.

Bu, o deməkdir ki, törədici vahidin qalıq dəyərinə yalnız o aktivlərin qalıq dəyəri daxildir ki, onlar bilavasitə törədici vahidlərə aid oluna bilər. Üstəlik də bu aktivlər törədici vahidin istifadəsinin qiymətliliyinin müəyyən olunması zamanı ölçülmüş gələcək pul daxilolmaları yaratmalı və törədici vahid üçün əvəzlənmə məbləğinin belə öhdəlik nəzərə alınmadan müəyyən edilə bilməyəcəyi hallar istisna olmaqla, hər hansı tanınmış aktivin qalıq dəyərini daxil etməməlidir. Lakin standartda qeyd edilir ki, təcrübədə törədici vahid üçün əvəzlənmə məbləği özündə onun tərkib hissəsi olmayan aktivləri və öhdəlikləri əks etdirə də bilər, yaxud, əks etdirməyə də bilər. Məsələn, biznesin seqmentinin xalis satış qiyməti onun əsasında müəyyən oluna bilər ki, satıcı, yaxud alıcı öz üzərinə müəyyən öhdəliklər götürür. Əgər öhdəlik əvəzlənmə məbləğinin qiymətinə daxil edilmişdirsə, onda qiymətdəndüşmədən zərərləri müəyyən edərkən belə əvəzlənmə məbləğini xalis qalıq dəyəri ilə müqayisə etmək lazımdır.

İki problemi, məhz yuxarıda tərifləri verilmiş qudvilli və korporativ aktivləri, xüsusi nəzərdən keçirməyə dəyər. Əslində, onlar qarşılıqlı əlaqədirlər.

Tərifə görə, qudvill digər aktivlərdən, yaxud aktivlər qrupundan asılı olmayaraq pul axınları yaratmır, ona görə də, ayrıca aktiv kimi qudvill üçün əvəzlənmə məbləği müəyyən etmək mümkün deyildir. Deməli, qudvillin mümkün qiymətdəndüşmə əlamətləri olduqda onun aid olduğu törədici vahid üçün əvəzlənmə məbləği müəyyən etmək lazımdır. Sonra bu məbləğ törədici vahidin balans dəyəri ilə müqayisə edilir və qiymətdəndüşmədən olan tanınmış hər hansı zərər, ilk növbədə, qudvillə aid edilir ki, bu barədə biz aşağıda danışacağıq.

Həmçinin, tərifə görə korporativ aktivlər digər aktivlərdən, yaxud aktivlər qrupundan asılı olmayaraq pul axınları yaratmır, ona görə də, əvəzlənmə məbləği onların aid olduğu törədici vahid üçün müəyyən edilir. Hər iki halda MHBS 36 ikipilləli proses təklif edir. Daha sonra biz yalnız qudvillə rəğmən qoyulmuş tələblər barədə danışırıq, ancaq, hərçənd MHBS 36-da korporativ aktivlərə rəğmən qoyulmuş tələblər ayrıca izah edilsə və qudvillə rəğmən qoyulmuş tələblərdən bir qədər fərqlənsə də, prinsip etibarilə onlar eynidir. Qeyd edək ki, baxılmalı olan obyekt maliyyə hesabatında aktiv kimi tanınan qudvilldir. Nə qədər əhəmiyyətli olmalarına baxmayaraq biz uçota alınmamış aktivlərlə məşğul olmuruq. Əgər bu cür qudvill törədici vahidə aiddirsə, müəssisə 80-ci paraqrafa uyğun olaraq bunları etməlidir:

1. Yoxlamaları aşağıdan yuxarı aparmalı, bu yoxlamanın gedişində müəssisə bunları etməlidir:
 - a) Qudvill üçün əvəzlənmə məbləğinin rəşional və ardıcıl əsasda müəyyən törədici vahidə aid oluna biləcəyini müəyyən etməli;
 - b) Həmin törədici vahid üçün əvəzlənmə məbləğini və onun balans dəyərini (əgər müvafiq qudvill vradırsa, onun balans dəyərini daxil etməklə) müqayisə etməli və qiymətdəndüşmədən olan zərəri tanımalıdır.

Qudvillin balans dəyərinin rəşional və ardıcıl əsasda həmin törədici vahidə aid oluna bilməyəcəyi halda belə müəssisə bu cür yoxlamanın ikinci mərhələsini keçirməlidir.

2. Əgər yoxlamanın aşağıdan yuxarı aparılması gedişində müəssisə qudvillin balans dəyərini rəşional və ardıcıl əsasda həmin törədici vahidə aid edə bil-məmişdirsə, onda o yoxlamayı yuxarıdan aşağı aparmalı və onun gedişində:
 - a) Qudvillin balans dəyərinin rəşional və ardıcıl əsasda aid edilə biləcəyi müzakirə olunan törədici vahidin daxil olduğı ən az olan törədici vahid müəyyən edilməlidir;
 - b) Ən çox törədici vahid üçün əvəzlənmə məbləğini onun balans dəyəri ilə (müvafiq qudvillin balans dəyərini daxil etməklə) müqayisə etməli və qiymətdəndüşmədən olan hər hansı zərərləri tanımalıdır.¹

İlk baxışda elə gəlir ki, proses çox mürəkkəbdir, ancaq həqiqətən o kifayət qədər məntiqlidir. MHBS 36-ya² aid Əlavə A-da təcrübədə qudvillə və korporativ aktivlərə rəğmən bu tələblərin yerinə yetirilməsini tam şəkildə əks etdirən 7 və 8-ci misallar gətirilmişdir.

Törədici vahidin qiymətdəndüşməsindən zərər müəyyən olunduqdan sonra onu müəyyən edilmiş sistemə əsasən, həmin törədici vahidi formalaşdırən ayrı-ayrı aktivlərin balans dəyərindən çıxmaq lazımdır. MHBS 36-da (89 və 90-cı paraqraflar) bu tələblər dəqiq izah edilmişdir.

Törədici vahidin qiymətdəndüşməsindən olan zərəri o zaman və yalnız o zaman tanımaq lazımdır ki, onun əvəzlənmə məbləği qalıq dəyərindən az olmuş olsun. Qiymətdəndüşmədən olan zərəri törədici vahidi təşkil edən aktivlərin qalıq dəyərinin azalmasına aşağıdakı qaydada bölüşdürmək lazımdır:

1. Birincisi, həmin törədici vahidə aid olan qudvillə.
2. Sonra digər aktivlərə – aktivlərdən hər birinin balans dəyərinə proporsional.

Qiymətdəndüşmədən olan zərər bölüşdürülərkən aktivin balans dəyəri aşağıdakı kəmiyyətlərin ən böyüyündən aşağı azaldılmamalıdır:

1. Onun xalis satış qiymətindən (əgər onu müəyyən etmək mümkündürsə).
2. Onun istifadəsinin qiymətliliyindən (əgər onu müəyyən etmək mümkündürsə).
3. Sıfırdan.

Digər halda, həmin aktivə aid edilə biləcək qiymətdəndüşmədən olan zərər, qalıq dəyərlərinə proporsional olmaqla digər aktivlərə aid edilməlidir. Törədici vahidin qiymətdəndüşməsindən olan zərərin bütün qalan məbləği, əgər bunu digər maliyyə hesabatının beynəlxalq standartları tələb edərsə, öhdəliklər kimi tanınmalıdır.

Ona görə belə hərəkət etmək lazımdır ki, birincisi, qudvill çıxarılmış olsun, daha sonra belə bir vəziyyət təmin edilsin ki, bu halda hər hansı aktivin qalıq dəyəri iqtisadi cəhətdən əsaslandırılmış məbləğdən aşağı məbləğə azaldılmış olmasın.

Qiymətdəndüşmədən olan zərərin bərpa edilməsi

Əslində, qiymətdəndüşmədən olan zərərlər aktivlərin dəyərinin (onların qalıq dəyərinin) maliyyə hesabatında göstərilən qeyri-adi, yaxud, əlavə olaraq azalmasıdır. Əgər müntəzəm amortizasiyanı maili müstəvi üzrə aşağı hərəkətlə müqayisə etmək mümkündürsə, onda qiymətdəndüşmədən olan zərər – pilləkənlə aşağıya addım

¹ 2004-cü ilin yeni redaktəsində yeni göstərişlər verilir. Bax: paraqraflar BS137-BS150 və İN11-İN12.
– Red.qeydi.

² Standartın köhnə redaktəsində. – Red.qeydi.

deməkdir. Bu addımın aşağıya olan əsas səbəbi aktiv və onun uçotunun adi metodları qeyri-adidir və xarakterik deyildir. Ona görə də, bu səbəbi, bu qeyri-adi və xarakterik olmayan faktoru vaxt gəldikcə aradan qaldırmaq olar. MHBS 36-da izah edilmiş və müəyyənləşdirilmiş hallarda, qiymətdəndüşmədən olan ilkin zərər bərpa edilməlidir.

Qiymətdəndüşmədən olan zərərlər müəyyən edildiyi halda olduğu kimi, burada bizə yenə iki pilləli prosesi keçmək lazım olacaqdır. Hər şeydən əvvəl, müəssisə onu müəyyən etməlidir ki, qiymətdəndüşmədən əvvəlki illərdə tanınmış zərərlərin əhəmiyyətli dərəcədə azala biləcəyinə dair hansısa əlamətlər vardırımı. MHBS 36-nın 111 paragrafında, aktivlərin qiymətdən düşməsinin əvvəl tərəfimizdən müzakirə edilmiş əlamətlərini güzgü kimi əks etdirən mümkün əlamətlərin siyahısı verilir.

Standartın 111 paragrafına uyğun olaraq qiymətdəndüşmədən olan zərərin bərpa edilməsinə qoyulan formal tələb aşağıdakıdan ibarətdir. Aktivin qiymətdəndüşməsindən əvvəl tanınmış olan zərər o zaman və yalnız o zaman bərpa olunmalıdır ki, qiymətdəndüşmədən zərərlərin sonuncu tanınmasından sonrakı dövrdə aktivin əvəzlənmə məbləğinin müəyyən olduğu qiymətləndirici məlumatlar dəyişilmiş olsun. Bu halda aktivin qalıq dəyəri onun əvəzlənmə məbləğinə qədər artırılmalıdır. Qeyd etmək vacibdir ki, aktivin qiymətliliyi onun əvəzlənmə məbləğini yalnız ona görə üstələyə bilər ki, gələcək pul daxilolmalarının hazırkı dəyəri onların götürülmə vaxtı yaxınlaşdıqca artır. Lakin bu zaman aktivin işçi potensialı artmır. Ona görə də, bu halda, hətta aktivin əvəzlənmə məbləği onun balans dəyərini üstələdikdə belə, qiymətdəndüşmədən olan zərər bərpa olunmur.

Əgər əvvəlki illərdə qiymətdəndüşmədən olan zərər tanınmamış olsa, heç bir halda zərərlərin bərpası aktivin qalıq dəyərini həmin tarixə balansda onun əks etdirilə biləcəyi dəyərdən çox artırmamalıdır. Bu, özlüyündə o deməkdir ki, amortizasiya olunan aktivlərin balans dəyəri, qiymətdəndüşməyə qədər mövcud olan siyasətə uyğun amortizasiya nəzərə alınmaqla onların qiymətdəndüşməyə qədərki, balans dəyərinin məbləğindən çox artırıla bilməz, yəni bərpa məbləği, ilkin qiymətdəndüşmədən olan məbləğdən az olmalıdır. Yeni qalıq dəyəri, ləğv dəyərini çıxmaqla qalıq dəyərinin faydalı istifadə müddətinin qalan dövrlərinə aid edilməsindən ibarət olan sistematik amortizasiyanın aparılması üçün əsasdır.

Qiymətdəndüşmədən olan zərərin bərpası məbləğini dərhal gəlir kimi tanımaq və mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda əks etdirmək lazımdır. İstisnalar o hallarda aid edilir ki, aktiv digər maliyyə hesabatının beynəlxalq standartlarına, məsələn, *Əsas vəsaitlər* adlı MHBS 16 tərəfindən icazə verilmiş alternativ uçot qaydasına uyğun olaraq, yenidənqiymətləndirmə dəyərilə uçota alınmış olsun (bax: fəsil 12). Müvafiq aktivin qiymətdəndüşməsindən olan zərərin bərpasının hər hənası məbləği, bu, yaxud digər standarta əsasən yenidənqiymətləndirmədən olan artım kimi göstərilməlidir.

Gözləndiyi kimi, törədici vahidlərin qiymətdəndüşməsindən yaranan zərərlərin bərpası prosesi zərərlərin bölüşdürülməsinə əks olan qaydada aparılır.

Törədici vahidin qiymətdəndüşməsindən olan zərərin bərpası məbləği həmin vahiddən olan aktivlərin qalıq dəyərinin artırılmasına aşağıdakı qaydada aid edilməlidir (paraqraf 122 və 123):

1. Birincisi, qudvill olmayan, törədici vahidə daxil olan aktivlərin hər birinin qalıq dəyərinə proporsional.
2. Sonra – hər bir vahidə daxil olan qudvillə (əgər o mövcuddursa).

Qiymətdəndüşmədən olan zərərlərin bərpası məbləğini törədici vahidə aid edərkən vahidlərdən hər birinin qalıq dəyəri, aşağıdakı kəmiyyətlərdən ən azını aşan məbləğ qədər artırılmalıdır:

1. Əvəzlənmə məbləğini (əgər onu müəyyən etmək mümkündürsə).
2. Qalıq dəyərini, hansı ki, əgər əvvəlki illərdə qiymətdəndüşmədən zərərlər olmasaydı, (amortizasiyanı çıxmaqla) müəyyən oluna bilərdi.

Qiymətdəndüşmədən olan zərərlərin aktivə başqa cür aid edilə biləcəyi bərpa məbləği, törədici vahidin digər aktivlərinə proporsional qaydada aid edilməlidir.

MHBS 36-da qudvillə aid olan qiymətdəndüşmədən yaranan zərərlərin bərpasından çəkirmək cəhdi göstərilir.¹ Paraqraf 109-a² uyğun olaraq, bu cür bərpaya yalnız aşağıdakı hallarda icazə verilir:³

1. Qiymətdəndüşmədən olan zərər, təkrar edilməsi gözlənilməyən kənar xüsusi əlahiddə hadisə nəticəsində yaranmış olduqda.
2. Sonradan, əvvəlki hadisənin təsirini əks istiqamətdə dəyişdirən kənar hadisələr baş verdikdə.

Qeyd etmək zəruridir ki, barəsində yuxarıda söhbət aparılan *Qeyri-maddi aktivlər* adlı MHBS 38 müəssisə tərəfindən yaradılmış qudvilli tanımağa icazə vermir. Yuxarıda gətirilmiş məhdudiyyət görünür, bu müddəə ilə uyğunluğu təmin etmək üçün müəyyən olunmuşdur.⁴

İnformasiyanın açıqlanması

İnformasiyanın açıqlanmasına rəğmən bu Standartda qoyulmuş tələblər onun digər çoxlu müddəaları kimi həcmliyə. Bundan başqa, onlar say informasiyasının, izahedici və ilkin informasiyanın ətraflı açıqlanmasını nəzərdə tutur.

Qısa nəticələr

Bu fəsildə uzunmüddətli (dövriyyədənəknar) aktivlərin uçotunun 12-ci fəsildən başlanılmış müzakirəsi başa çatdı. Biz, qeyri-maddi aktivlərin uçotu problemlərini və MHBS 38-in tələblərini öyrəndik. Biz, həmçinin, əldə edilən qudvillin uçotu məsələlərini və MHBS 33-ün bütövlükdə qudvillə münasibətini nəzərdən keçirdik. Nəhayət, MHBS 36 kontekstində biz bütövlükdə aktivlərin, o cümlədən, dövriyyədənəknar aktivlərin qiymətdəndüşməsi məsələlərini ətraflı öyrəndik.

¹ MHBS 36-nın yeni redaktəsinin 124-cü paraqrafında göstərilir ki, bu cür bərpa gələcək dövrlərdə aparılmır. – Red.qeydi.

² MHBS 36-nın köhnə redaktəsi. – Red.qeydi.

³ İcazə verilirdi. – Red.qeydi.

⁴ Doğrudan da belədir. 2004-cü il 31 martdan sonrakı dövrlər üçün fəaliyyətdə olan MHBS 36-nın yeni redaktəsinin 125-ci paraqrafında məhz bu barədə danışılır. – Red.qeydi.

Tapşırıqlar

1. Qudvill aktivdirmi?
2. Uçotun istənilən məqsədləri üçün identifikasiyalasdırılan qeyri-maddi aktivləri, maddi aktivlər kimi uçota almaq lazımdır. Bu müddəanı müzakirə edin.
3. Maliyyə hesabatında qudvillin əks etdirilməsinin beş müxtəlif üsulunu seçin, onlardan hər birinin «lehinə» və «əleyhinə» olan dəlilləri müzakirə edin.
4. Amortizasiyanın uçotu düzgün aparıldıqda qiymətdəndüşməyə düzəlişlər etmək tələb olunmur. Bu müddəanı müzakirə edin.

MHBS 36-nın traktovkasında əvəzlənmə dəyəri nə deməkdir? O, bu kitabın birinci hissəsində ətraflı müzakirə olunmuş qiymətləndirmənin alternativ bazalarına necə təsir edir?

İCARƏ VƏ LİZİNQ

Bu fəslə öyrəndikdən sonra siz:

- icarənin və lizinqin əsas problemlərini izah etməyi;
- müxtəlif tipli icarənin uçotunun alternativ variantlarını müzakirə etməyi;
- icarə edilmiş aktivlərə münasibətdə MHBS 17-nin icarəyəverən və icarədar qarşısında qoyduğu tələbləri təsvir və tətbiq etməyi, qiymətləndirməyi;
- icarə üzrə hesata dair cari debatları başa düşməyi və onlarda iştirak etməyi bacaracaqsınız.

Giriş

İcarə müqaviləsi – tərəflərdən birinə (icarədar) mülkiyyəti istifadə etmək hüququ verən, ancaq həmin mülkiyyətə olan ixtiyari hüquqların ona verilməsini nəzərdə tutmayan sənəddir. Buradan belə çıxır ki, əgər aktiv qanuni mülkiyyətdə olan bir şey kimi (yəni, mübadilə əməliyyatı nəticəsində əldə edilmiş mülkiyyət kimi) müəyyən olunmuşsa, onda icarə, icarədarın maliyyə hesabatında aktivlərə heç nə əlavə etmir. Buradan, həmçinin, belə çıxır ki, heç nə əldə edilmədiyi üçün, ödənilməmiş də heç nə qalmır, yəni icarə müqaviləsi icarədarın maliyyə hesabatında öhdəliklərini artırmır.

Lakin əgər icarə müqaviləsi icarədar mülkiyyətdən onun bütün, yaxud, demək olar ki, bütün faydalı istifadə müddətində istifadə etmək imkan verirsə, ondan onun normal qiymətinə yaxın yaxud hətta daha yüksək olan məbləğin ödənilməsini tələb edərsə, həmçinin, icarədarın bu mülkiyyətə özünün kimi baxmasını (məsələn, onu sığorta etdirməyi, təmir etdirməyi və ona xidmət göstərməyi) nəzərdə tutursa, onda, əslində, o (həm iqtisadi, həm də texniki baxımdan) elə vəziyyətdə olur ki, sanki o aktivin real sahibidir. Bundan başqa, müqavilənin gələcəkdə bilavasitə alqı-satqı

sövdələşməsinin dəyərindən artıq məbləğ ödənilməsini tələb etməsi, o deməkdir ki, sanki icarədar razılaşdırılmış faiz dərəcəsi üzrə müntəzəm qaytarılmaq şərtlə kredit almışdır. Bu cür vəziyyətlərdə situasiyanın iqtisadi məzmunu göstərir ki, icarədar həm aktiv, həm də öhdəliyə malikdir, hərçənd ümumi formaya görə müqavilə aydın müəyyən edir ki, icarə predmeti üzərində qanuni mülkiyyət hüquqları digər tərəfə – icarəyə verənə məxsusdur.

Məsələ 14.1.

Şirkət 100 000 € iki eyni cür aktiv əldə etmişdir, özü də o, onun birini kreditlə almış, digərini isə icarəyə götürmüşdür. Dövriyyədənəknar aktivin şirkətin balansında, həmin şirkətin onun üzərində yalnız qanuni hüquqlara malik olduğu halda əks etdirildiyini nəzərə alaraq, onun hesablarında hansı dəyişikliklərin olacağını göstərin və bu cür uçot metoduna xas olan problemləri (əgər onlar varsa) müəyyən edin.

Həlli

Dövriyyədənəknar aktivlər	100 000€
Kreditorlar	100 000€

Uçotun bu üsulunda yalnız bir dövriyyədənəknar aktiv və aktivin dəyərini ödəmək üçün yalnız bir öhdəlik göstəriləcəkdir. Şirkətin daha bir aktivdən istifadə etməsi və icarə tədiyyələri üzrə öhdəliyə malik olması faktının hesablarda əks etdirilməsi, səhmdarları və digər potensial kreditorları çaşıra bilər.

Əgər iki aktiv iki şirkət tərəfindən iki müxtəlif üsullarla əldə edilmişsə, fərqlər daha çox görünəcəkdir. Əgər bu cür aktivlər eyni dərəcədə mənfəətlə istifadə olunarsa, onda belə alınacaqdır ki, eyni cür əməliyyat nəticələri əldə etmək üçün şirkətlərdən biri o birisindən xeyli az resurs və maliyyə vəsaitləri istifadə edir. Şirkətin belə təsəvvür olunan iqtisadi səmərəliliyi (və menecmentin işinin belə təsəvvür olunan səmərəliliyi) məntiqi surətdə qəbul edilməzdir və bundan əlavə, şirkətin qaçılmaz öhdəlikləri öhdəliklər kimi əks etdirilmir.

Məzmunun forma üzərində üstünlüyünə dair 18 fəsildə nəzərdən keçirilmiş ümumi prinsip tələb edir ki, bu cür vəziyyətlərdə icarədar öz balansında həm aktiv, həm də öhdəliyi, eləcə də, icarəyəverən öz maliyyə hesabatında satışı və debitor borcunu əks etdirməsin.

Geniş mənada icarənin uçotunun ümumi problemləri sadə ümumiləşdirməyə gəlirlər. Əgər icarə müqaviləsi nəticəsində tərəflər alqı-satqının qanuni sövdələşməsi nəticəsində ala biləcəkləri hüquq və öhdəliklərə oxşar hüquq və öhdəliklər əldə edirlərsə, onda uçotu da elə aparmaq lazımdır ki, sanki bu alqı-satqı sövdələşməsi olmuşdur. Bu halda dövriyyədənəknar aktivlər və öhdəliklər artır. Əgər əksinə, icarə obyektinin xüsusiyyətləri sayəsində icarə müqaviləsi onun qısa müddətə kirayə verilməsini nəzərdə tutursa, onda bu fəaliyyət müvafiq olaraq icarədarın hesablarındakı, müəyyən müddətlərə aid edilən xərcləri artırmaqla əks etdirilir.

Təəssüf ki, bu sadə təsnifat arxasında xeyli praktiki çətinliklər gizlənin. İki bu cür situasiya arasında dəqiq «demarkasiya xəttinin» çəkilməsi ilə bağlı problemlər, eləcə də, MHBSŞ və milli standartlaşdırma orqanlarının uzun illər ərzində həll etməyə çalışdıqları bir sıra konkret problemlər yaranır.

Növbəti məsələnin həlli, icarə ilə bağlı uçot prinsiplərinin dərk olunmasına giriş kimi olacaqdır.

Məsələ 14.2.

Şirkət icarə haqqında 6 illik müqavilə imzalamışdır. Həmin müqaviləyə əsasən 6 il ərzində şirkət hər ilin sonunda 2000 € ödəyəcəkdir. Həmin aktivin əldəolunma dəyəri 10 000 € təşkil edir. Aktivin 6 ildən sonra istifadəyə yararsız olacağı gözlənilir. 1-ci ildə hansı mühasibat müxabirləşmələrinin aparılmalı olduğunu müzakirə edin.

Həlli

Əslində bu əməliyyat tədiyyəni uzatmaqla, əsl alqı-satı sövdələşməsidir. 1-ci ilin sonunda 2000€ həcmində (kreditor borcunu azaldan) tədiyyə uçotda əks etdirilir.

Bu tədiyyə üçün ikili yazılış müxabirləşmələri iki hissəyə bölünür – borcun əsas məbləğinin ödənilməsi və müqavilə üzrə faizlərin ödənilməsi. Kontraktın qüvvədə olduğu bütün müddət ərzində faizlər üzrə xərclərin ümumi məbləği 2000€-ya $[(2000 \times 6) - 10000]$ bərabərdir və 6 ilə bölüşdürülmüşdür. Faizlər üzrə ümumi tədiyyənin 1-ci ilin sonuna olan 2000€ həcmində hissəsi, 1-ci ilə aid olan faiz ödənişlərini təşkil edəcəkdir ki, onları da biz X^i ilə işarə edək. Onlar 1-ci il üçün faiz xərclərini təşkil edəcək, bu tədiyyənin qalan hissəsi, yəni $2000 - X^i$ əsas borcun qismən ödənilməsinə gedəcəkdir. 1-ci ilin sonunda həmçinin, amortizasiya hesablanmışdır. Əgər bərabərlik metodu tətbiq olunsay, o $1667€$ $[10000€/6=1667€]$ təşkil edəcəkdir. Nəticədə aşağıdakı müxabirəşmələri alacağıq:

İcarə olunmuş aktiv			
1/1/1 İlk dəyəri	10000	1667 Amortizasiyanı	31/12/1
İcarə üzrə öhdəliklər			
	10000		1/1/1
	$(2000 - X^i)$		31/12/1
Mənfəət və zərərlər			
31/12/1 Faizlər üzrə xərclər	X^i		
31/12/1 Amortizasiya	1667		

2-ci ildə tədiyyənin, faizlərin və amortizasiyanın müxabirəşmələrini təkrar etmək lazımdır, ancaq faizlər üzrə xərclər – X^i , X^i -dən az olmamalıdır, çünki 1-ci ilə müqayisədə öhdəliklər azalmışdır. Bu ümumi uyğunluq prinsipinə (matçinqə) uyğun gəlir. Həmin prinsipə əsasən 2000€ həcmində olan ümumi faiz xərcləri alınan faydalara proporsional olaraq 6 ilə bölüşdürülür. Ona görə də, borcun məbləği azaldıqca illik faiz xərcləri də azalır. Hər şeydən əvvəl, biz bu məsələ üzrə əsas standart olan MHBS 17-də gətirilmiş təriflərin xeyli hissəsini, həmçinin, icarənin iki tipi çərçivəsində onun növlərinin, məhz dövriyyədən kənar aktivləri və uzunmüddətli borcları yaradan və onları yaratmayan növlərinin təsnifatını öyrənəcəyik. Daha sonra biz icarəverənlərin və icarədarların hesabatları qarşısında qoyulan tələbləri ayrılıqda nəzərdən keçirəcəyik. Nəzayət biz konkret praktiki misalı açıqlayacaq və bu problemin mümkün inkişaf istiqamətlərini müzakirə edəcəyik.

MHBS 17-nin tərifləri

- **İcarə müqaviləsi** – elə razılaşmadır ki, ona, əsasən, icarəyəverən tədiyyə, yaxud bir sıra tədiyyələr müqabilində aktivdən istifadə etmək hüququnu müəyyən vaxt müddətinə icarədarə verir.
- **Maliyyə lizinqi** – elə icarədir ki, bu zaman aktiv üzərində mülkiyyətlə bağlı bütün risklər və faydalar xeyli dərəcədə icarədarə keçir. İcarə müddəti başa çatdıqda aktiv üzərində mülkiyyət hüququ icarədarə verilə bilər, ancaq ola bilsin ki, verilməsin.
- **Əməliyyat lizinqi** – maliyyə lizinqindən fərqli lizinqdır.

Maliyyə lizinqi şəraitində aktiv üzərində mülkiyyət hüququ ilə bağlı risklərə sınıqlar, xəsarət, köhnəlmə, oğurlanma, mənəvi köhnəlmə və s. aiddir. Aktiv üzərində mülkiyyət hüququ ilə bağlı faydalar, aktivin faydalı istifadə müddəti ərzində onun istehsal potensialının əhəmiyyətli dərəcədə istifadəsi və təsərrüfatdan çıxma zamanı ləğv dəyərinin əldə edilməsi sayəsində alınır.

- *Xidmət müddəti* – (iqtisadi həyatı) – bu ya:
 - aktivin bir və ya bir neçə istifadəçi tərəfindən istifadə olunmasından gözlənilən iqtisadi faydanın alınması müddətidir;
 - ya da aktivin bir, yaxud bir neçə istifadəçi tərəfindən istifadə edilməsindən gözlənilən məhsul vahidlərinin yaxud oxşar vahidlərin miqdarıdır;
- *Faydalı istifadə müddəti* – icarənin başlanğıc müddətindən bəri hesablanmış, ancaq onun başa çatması ilə məhdudlaşmayan elə qalıq müddətidir ki, bu müddət ərzində hazırki, vaxtda aktiv istifadə edən müəssisə həmin aktivdə cəmlənmiş iqtisadi faydaların götürülməsini gözləyir.

Qeyd edək ki, faydalı istifadə müddəti icarədar tərəfindən gözlənilən situasiyaya aiddir. Baxmayaraq ki, icarədar yalnız ehtimal olunan istifadəçidir, xidmət müddəti aktivin özünə aiddir. Beləliklə, hərçənd ki, faydalı istifadə müddəti icarə müddətindən artıq ola bilər, xidmət müddətindən artıq ola bilməz.

- *İcarə müddəti* – elə bir dövrüdür ki, bu dövr ərzində icarə müqaviləsi pozula bilməz və icarədar aktiv icarəyə götürməyə razılıq vermişdir. Həm də bu hər hansı elə əlavə müddətləridir ki, onların ərzində icarədar aktivin icarəsini ödənişlə, yaxud ödənişsiz davam etdirə bilər. Bu yalnız o halda ola bilər ki, əgər icarədarın bu seçimi barədə icarə müddətinin əvvəlinə əsaslandırılmış əminlik vardır.
- *Ləğv olunmayan icarə* – yalnız aşağıdakı hallarda ləğv olunması mümkün olan icarə müqaviləsidir:
 - əvvəlcədən görünməyən vəziyyətlər baş verdikdə;
 - icarədarın icazəsi ilə olduqda;
 - icarədarın həmin aktiv və yaxud həmin aktivin ekvivalenti üzrə həmin icarəyə verənlə yeni icarə müqaviləsinə girdiyi halda;
 - icarənin uzadılmasının kifayət qədər aydın olmasının təsdiqlənməsi kimi icarədar tərəfindən əlavə məbləğ ödənildikdə;

- *İcarə müddətinin başlanması* – bu aşağıdakı tarixlərdən daha tez olanıdır: icarə barədə müqavilənin bağlanması tarixi, yaxud icarənin əsas şərtlərinə münasibətdə tərəflərin öhdəliklər götürməsi tarixi.

Maliyyə lizinqinin olmasını müəyyən edən əsas kriteriyalardan biri – icarə müqaviləsi üzrə ödənilən ümumi məbləğ, daha doğrusu, minimal ümumi məbləğdir. Bundan aşağıdakı təriflər doğur:

- *Minimum icarə tədiyyələri* – icarə müddəti boyunca, şərti icarə haqqı, xidmətlərin dəyəri və icarəyəverən tərəfindən ödənilmiş və:
 - icarədar üçün: icarədar tərəfindən, yaxud icarədarla bağlı olan şəxs tərəfindən təminat verilmiş hər hansı məbləğ ilə birlikdə; yaxud icarəyəverən üçün:
 - icarəyə verənə aşağıdakı şəxslərdən biri:
 - (1) icarədar tərəfindən;
 - (2) icarədarla bağlı şəxs tərəfindən; yaxud,
 - (3) maliyyə cəhətdən təminatlı öhdəlikləri yerinə yetirmək qabiliyyətinə malik müstəqil üçüncü şəxs tərəfindən təminat verilmiş hər hansı qalıq dəyəri ilə birlikdə əvəzi ona ödənilən vergilər çıxılmaqla, icarədardan tələb olunan, yaxud tələb oluna biləcək tədiyyədir.

Lakin əgər icarədar aktivi satın almaq hüququna malikdirsə və özü də onun bu aktivi həmin hüququn həyata keçirilə biləcəyi tarixə mövcud olan ədalətli dəyərdən xeyli aşağı gözlənilən qiymətlə almaq hüququ varsa və icarə müddətinin başlanğıcında kifayət qədər bəllidirsə ki, müqavilə qiyməti ilə satınalma imkanı vardır, onda minimum icarə tədiyyələri icarə müddəti ərzindəki minimum tədiyyələri, eləcə də, satınalmanın həyata keçirilməsi üçün zəruri olan tədiyyəni özündə birləşdirir.

- **Ədalətli dəyər** – yaxşı məlumatlandırılmış və bir-birindən asılı olmayan, sövdələşmələr aparmaqda həqiqətən maraqlı olan tərəflər arasında bu əməliyyatı apararkən aktivi mübadilə etməyin, yaxud öhdəliyi ödəməyin mümkün ola biləcəyi məbləğdir.
- **İcarədarın nöqtəyi-nəzərindən, təminatlı ləğv dəyəri** – ləğv dəyərinin icarədar, yaxud onunla bağlı olan şəxs tərəfindən təminat verilən hissəsidir (təminat məbləği istənilən vəziyyətlərdə ödənilməli olan maksimum məbləğdir).
- **İcarəyəverənin nöqtəyi-nəzərindən, təminatlı ləğv dəyəri** – ləğv dəyərinin icarədar tərəfindən, yaxud təminatlı öhdəlikləri ödəmək üçün maliyyə imkanlarına malik, icarədardan asılı olmayan üçüncü şəxs tərəfindən təminat verilən hissəsidir.
- **Təminatlı ləğv dəyəri** – icarəolunmuş aktivin alınması ləğv dəyərinin icarədar tərəfindən təminat verilməyən, yaxud icarədarla bağlı olan şəxs tərəfindən təminat verilmiş hissəsidir.
- **İcarəverənin icarəyə ümumi investisiyaları** – icarədarın nöqtəyi-nəzərincə, maliyyə lizinqi müqaviləsi üzrə minimal icarə tədiyyələrinin məcmusudur və ona verilməli olan hər hansı təminatlı ləğv dəyəridir.
- **İcarəyə xalis investisiyalar** – icarəyə qoyulan, faizin icarə müqaviləsində nəzərdə tutulmuş hesablanma dərəcəsi ilə diskontlaşdırılmış ümumi investisiyalardır.¹

¹ MHBS 17-nin 2003-cü ildəki yeni redaktəsində verilən tərif. –Red.qeydi.

- **Qazanılmamış maliyyə gəliri** –
- icarəyə ümumi investisiyalarla;
- icarəyə xalis investisiyalarlar arasındakı fərkdir.¹

Nəzəri cəhətdən də olsa, ən mürəkkəb texniki problemlər icarə üzrə tədiyyələrə ümumi məbləğin tərkibində daxil olmalara daxil edilmiş faiz dərəcələrinin yenidən hesablanması zəruriliyi ilə bağlıdır.

- **İcarə müqaviləsində təxmin olunan hesabi faiz dərəcəsi** – hazırda (a) minimum icarə tədiyyələrinin və (b) icarəolunmuş aktivin təminatsız ədalətli ləğv dəyərinin məcmu dəyərinin uyğunluğunu icarə müddətinin əvvəlinə təmin edən uçot dərəcəsidir.
- **İcarədarın borc kapitalına faiz dərəcəsi artımı** – elə bir faiz dərəcəsidir ki, oxşar aktivlərin icarəsi üçün icarədar onu ödəməli olardı. Əgər belə dərəcəni müəyyən etmək mümkün deyilsə, onda bu, o deməkdir ki, onun altında icarədar eyni aktivə əldə etməkdən ötrü icarə müddətinin əvvəlinə eyni müddət və eyni təminatla kredit almağa məcbur olardı.
- **Şərti icarə haqqı** – icarə tədiyyələrinin məbləğdə əksini tapmayan, hətta icarə müddətinə deyil, digər faktorlara (məsələn, satışın həcmi, istifadə həcmi, qiymətlərin indeksi, faizin bazar dərəcəsi kimi faktorlara) əsaslanan hissəsidir.

Məsələ 14.3.

İcarədar 20X1 ilindən başlayaraq, ilk 5 il müddətinə ləğv olunmayan icarə şərtləri ilə aktivə icarəyə götürür. İcarə haqqı hər rübdə 650€ təşkil edir və avans qaydasında ödənilir. İlk müddət başa çatdıqdan sonra o, adi icarə haqqı məbləğində aktivin icarəsini davam etdirmək hüququna malikdir. Bundan əlavə, aktivə xidmət göstərilməsi və onun sığorta edilməsi ilə əlaqədar xərclər baş verdikcə, icarədar həmin xərcləri çəkməyə borcludur. İcarə müddətinin əvvəlində icarə olunan aktiv 10000€ almaq olardı, onun faydalı istifadə müddəti isə 8 il təşkil edir.

İcarə müqaviləsində təxmin olunan faiz dərəcəsini hesablayın.

Həlli

İcarə müqaviləsi üzrə hesabi faiz dərəcəsinin müəyyən edilməsi əsasında biz aşağıdakıları deyə bilərik:

1. 10 000 € (ədalətli dəyər) = müqavilədə təxmin edilən hesabi faiz dərəcəsi üzrə hazırkı vaxtda dəyər, 20 rübdə 650 € məbləğində avans qaydasında köçürülən icarə öhdəlikləri.
2. Birinci icarə tədiyyəsinin hazırkı vaxtda dəyəri 650€-dur, çünki o indi köçürülür.
3. Beləliklə, qalan 9350€ = müqavilədə təxmin edilən faiz dərəcəsi üzrə 650€ ilə hesablanmış 19 icarə tədiyyələrinin hazırkı vaxtda dəyəri.
4. Ona görə $9350/650=14,38462$ =müqavilədə təxmin edilən hesabi faiz dərəcəsi üzrə 1€ ilə 19 icarə tədiyyələrinin indiki vaxtda dəyərinə.

¹ Yenə orada.

5. Diskontun hesablanması cədvəlini tətbiq etməklə, 2,95%-ə bərabər olan faiz dərəcəsini müəyyən etmiş olur.

Prinsip etibarilə MHBS 17 və yuxarıda verilmiş təriflər MHBS-ə uyğun olaraq uçota alınan bütün icarə müqavilələrinə tətbiq oluna bilər. Bununla belə standartda bəzi istisnalar gətirilir. MHBS 17 aşağıdakılara münasibətdə tətbiq edilmir:

- mineral resursların, neftin, təbii qazın və bərpa olunmayan oxşar resursların işlənilməsi, yaxud istifadəsi üzrə icarə müqavilələrinə;
- kinofilmlər, video yazılar, pyeslər, əlyazmalar, patntlər və müəlliflik hüquqları kimi maddələrə aid olan lisenziya sazişlərinə.
- Bundan əlavə, MHBS 17 aşağıdakıları qiymətləndirən zaman tətbiq edilməlidir:
- İcarədarlar tərəfindən, maliyyə lizinqi şərtləri ilə investisiyalı mülkiyyəti qiymətləndirərkən (bax: MHBS 40 – İnvestisiyalı mülkiyyət, fəsil 12).
- İcarəyəverənlər tərəfindən əməliyyat lizinqinə verilmiş investisiyalı mülkiyyət qiymətləndirilərkən (bax: MHBS 40).
- İcarədarlar tərəfindən, maliyyə lizinqi şərtlərilə icarə olunmuş bioloji aktivlər qiymətləndirilərkən (bax: MHBS 41 – Kənd təsərrüfatı üzrə Əlavəyə).
- İcarəyəverənlər tərəfindən, əməliyyat lizinqinə verilmiş bioloji aktivlər qiymətləndirilərkən (bax: MHBS 41).

İcarənin / lizinqin təsnifatı

Artıq deyildiyi kimi, icarənin maliyyə və əməliyyat lizinqinə bölünməsi çox sadə izah edilir. İcarə o zaman maliyyə lizinqi hesab olunur ki, əgər bu icarədə mülkiyyət hüququndan irəli gələn demək olar ki, bütün risklər və faydalar verilmiş olsun. İcarə o zaman əməliyyat lizinqi hesab olunur ki, əgər bu icarədə mülkiyyət hüququndan irəli gələn, demək olar ki, bütün risklər və faydalar verilməmiş olsun. İcarəyəverənlə icarədar arasındakı sövdələşmənin əsasında hər iki tərəf üçün ümumi olan icarə müqaviləsi dürdüyü üçün, eyni cür təriflərdən istifadə etmək zəruridir. Lakin tərəflərin düşmüş olduğu müxtəlif vəziyyətlərdə eyni bir proses icarədar və icarəyəverən tərəfindən müxtəlif cür izah oluna bilər.

Standartda, «demək olar ki, bütün» anlayışının müəyyən edilməsinə cəhd göstərilir. Bəzi milli GAAP-larda bu məsələyə daha çox kəmiyyət yanaşması qəbul edilmişdir, məsələn, tələb edilir ki, minimum icarə tədiyyələrinin indiki vaxtda dəyəri aktivin icarə müddətinin əvvəlinə ədalətli dəyərinin 90%-ni və ondan çox hissəsini təşkil etmiş olsun (belə tələblər, məsələn, ABŞ və Almaniyada irəli sürülür). Digər ölkələrdə, məsələn, Böyük Britaniyada hesab edilir ki, lizinqin maliyyə lizinqi olmasını güman etmək üçün 90% kifayətdir, ancaq «demək olar ki, bütün risklər və faydalar» anlayışı müəyyənedici faktordur.

MHBS 17-nin 10 və 11-ci paraqraflarında icarənin, adətən, maliyyə lizinqi hesab edildiyini göstərən (1-5-ci misallar), yaxud hesab edilə biləcəyini göstərən (6-8-ci misallar) bir sıra təxmini situasiyalar gətirilir:

1. İcarə müddətinin sonunda aktiv üzərində mülkiyyət icarədarə keçir.
2. İcarədar aktiv almaq hüququna malikdir və özü də, onun bu aktivə həmin hüququn həyata keçirilə biləcəyi tarixə mövcud olan qiymətlərdən xeyli aşağı gözlənilən qiymətlə almaq hüququna malikdir, icarə müddətinin başlanğıcı

tarixinə isə bu cür alışı baş tutacağı kifayət qədər aydındır (yəni, müqavilə qiyməti ilə satın almaq imkanı mövcuddur).

3. İcarə müddəti aktivin faydalı istifadə müddətinin çox hissəsini örtür, bu zaman aktiv üzərində mülkiyyət hüququ icarədarə keçməyə bilər.
4. İcarə müddətinin başlanması tarixinə minimum icarə tədiyyələrinin indiki vaxtda dəyəri, demək olar ki, ən azı icarə olunan aktivin ədalətli dəyərində bərabərdir.
5. İcarə olunan aktivlər o dərəcədə spesifikdir ki, yalnız indiki icarədar onları əsaslı şəkildə modifikasiya etmədən istifadə edə bilər.
6. İcarədarın təşəbbüsü ilə icarə müqaviləsi pozulduqda, o, müqavilənin pozulması ilə bağlı icarəyəverənin zərərini ödəyir.
7. Aktivin ədalətli ləğv dəyərinin dəyişməsi nəticəsində baş verən gəlirlər və zərərlər icarədarə aid edilməlidir (məsələn, icarə haqqından aktivin ləğv dəyəri ilə satışından daxilolmaların çox hissəsinə bərabər olan cüzəşt formasında).
8. İcarədar bazar dərəcələrindən əhəmiyyətli şəkildə aşağı olan dərəcələrlə sonrakı dövr üçün müqaviləni bərpa etmək hüququna malikdir (yəni, müqavilə qiymətləri ilə icarəni uzatmağa imkan vardır).

Məsələ 14.4.

Öz sözlərinizlə qısaca izah edin, nəyə görə bu situasiyalardan hər biri göstərir ki, bizim maliyyə lizinqi ilə işimiz vardır.

Həlli

Aşağıdakı həlli təklif edirik. 1-ci və 2-ci situasiyalarda icarədar son nəticədə mülkiyyətçiyə çevrildiyi üçün, bizim maliyyə lizinqi ilə işimiz vardır müddəasının ədalətli olması aydındır. Situasiya 3-də onu vurğulamaq düzgün olardı ki, icarəçi aktivin faydalı istifadə müddətinin (illərlə) daha çox hissəsini istifadə etdiyi üçün, mülkiyyət hüquqları ilə bağlı bütün riskləri o daşıyır və demək olar bütün faydaları o götürür (pulla). Situasiya 4-də satınalmanın indiki vaxtda dəyərə qədər diskontlaşdırılmış demək olar ki, bütün qiyməti ödənilir, bu isə əslində o deməkdir ki, həmin sövdələşmə kreditlə satınalmadır. Situasiya 5-dən aydın olduğu kimi, müəyyən aktivlərə malik olduğu üçün yalnız icarədar faydalar götürə bilər. 6, 7 və 8-ci situasiyalar o qədər müəyyən deyildirlər, ancaq onlar aydın göstərir ki, icarədar, əslində mülkiyyətçi vəziyyətindədir, çünki fayda götürmək imkanına malikdir və qiyməti ödəməlidir.

ABŞ-da situasiya 3 çox dərin nəzərdən keçirilir. Maliyyə lizinqi nəzərdə tutur ki, icarənin vaxtı aktivin xidmət müddətinin 75 və daha çox faizini təşkil etməlidir. İcarə məsələlərini tənzimləyən Britaniya standartı belə tələb qoymur, hesab edilir ki, «demək olar ki, bütün risklər və faydalar» kriteriyası kifayətdir.

Məsələ 14.5.

Costa firması öz zavodunda üç eyni cür dəzgah tətbiq edir. Onların hamısı bir gündə aşağıdakı üsullarla əldə edilmişdir:

1. Dəzgah 1 Brava firmasından icarəyə götürülmüşdür. Müqavilə icarə tədiyyələrinin aylıq avans məbləğlərinin 250 € olmasını və onun istənilən vaxt hər hansı tərəfdən biri tərəfindən pozula biləcəyini nəzərdə tutur.
2. Dəzgah 2 Blanca firmasından icarə olunmuşdur. Müqavilə 1500€ həcmində səkkiz avans yarımillik icarə tədiyyələrinin olmasını nəzərdə tutur.
3. Dəzgah 3 Sol firmasından icarə edilmişdir. Müqavilə 1200 € həcmində altı avans yarımillik icarə tədiyyələrini nəzərdə tutur.

Bu cür dəzgahın nağd hesablaşma yolu ilə əldəedilməsi zamanı qiyməti 8000 €, xidmət müddəti isə 4 il təşkil edir. Bu dəzgahlar hansı şərtlərlə icarəyə götürülmüşdür?

Həlli

Dəzgah 1 əməliyyat lizinqinə götürülmüşdür, çünki müqavilə risklərin və faydaların keçməsinə nəzərdə tutur. Dəzgah 2-nin icarəsi üçün 12 000 € ödəmək lazım gələcəkdir. İndiki vaxtda olan dəyərlə bu məbləğ, çox güman ki, 8000 €-dan, yəni, aktivin ədalətli dəyərindən və deməli, «icarə olunmuş aktivin demək olar ki, tam ədalətli dəyərindən» artıqdır (bax: yuxarıdakı situasiya 4-ə). Belə çıxır ki, dəzgah 2 maliyyə lizinqi şərti ilə icarə olunmuşdur. Dəzgah 3 üçün 7200 € ödəmək lazım gələcəkdir, bu məbləğin indiki vaxtda dəyəri 8000 €-dan xeyli az olacaqdır, yəni situasiya 4-də müəyyən olunduğuna görə bu dəzgah maliyyə lizinqində deyildir. Situasiya 3-də müəyyən olunduğuna görə, onun maliyyə lizinqində olması, 3 ilin, aktivin xidmət müddətinin (dörd ilin) daha çox hissəsini təşkil etməsindən asılıdır. ABŞ GAAP-na əsasən (hansı ki, sözsüz müəyyən edir) bu dəzgah situasiya 3-ün müəyyən etdiyinə görə maliyyə lizinqindədir (bu vəziyyətlərdə imzalanana qədər icarə müqaviləsini dəyişməklə icarənin müddətini bir-iki həftə azaltmaq olardı). Böyük Britaniya GAAP-na əsasən (harada ki, maliyyə lizinqinin müəyyən edilməsi əsasında situasiya 4 durur) mövcud olan informasiyaya görə dəzgah 3 əməliyyat lizinqindədir. Bizim fikrimizcə, MHBS 17-yə uyğun olaraq situasiya 3-ün müəyyən edilməsi dəzgah 3-ə şamil edilmir, yəni, MHBS-ə görə o əməliyyat lizinqində olan hesab ediləcəkdir. Bu misal icarənin təsnifatı zamanı hansı problemlərin baş verə biləcəyinə yaxşı illüstrasiyadır.

Məsələ 14.6.

Maliyyə və əməliyyat lizinqinin müəyyən edilməsində say təsnifatlarından istifadəni siz məqsədəuyğun hesab edirsinizmi?

Həlli

Dəqiq sayla müəyyən edilmənin məqsədəuyğunluğu çox şübhəlidir. Bu cür yanaşmanın zahiri üstünlükləri aydındır – 0 obyektivlik və dəqiqlik. Bununla belə, seçilmiş rəqəm tam özbaşına seçilmiş rəqəmdir.

Ən vacibi odur ki, sayla müəyyən edilmələr kommersiya müəssisələrinə icarə müqavilələrini elə şəkildə strukturizasiya etməyə imkan verir (bəzən isə onları stimullaşdırır) ki, həmin müqavilələr müəyyən kriteriyalara, hətta əsas vəsaitlərin

kreditləşmə hesabına əldədildməsinin maliyyələşdirilməsi əsas məqsəd olduğu hallarda belə, zorla yerləşdirilə bilsin. Sayla müəyyənəndirmələrin tətbiqi mühasibin yaxud auditorun subyektivlik dərəcəsini əhəmiyyətli şəkildə aşağı sala bilər, ancaq, eyni zamanda, o kraektiv uçot¹, dolaşıqlığa aparan və qeyri-obyektiv hesabatların formalaşması üçün imkan yaradır.

İcarədarların uçot və hesabatı – maliyyə lizinqi

Maliyyə lizinqinin mahiyyəti və maliyyə reallıqları ondan ibarətdir ki, icarədar icarəyə götürdüyü aktivdən istifadə hüququ üçün həmin aktivin təxmini ədalətli dəyərində bərabər və kreditin dəyərində uyğun olan məbləği ödəyəcəyi barədə götürdüyü öhdəlik müqabilində bu aktivin xidmət müddətinin çox hissəsi ərzində istifadəsindən iqtisadi faydalar əldə edir.

İcarədarlar icarə obyektlərini öz balanslarında aktivlər və öhdəliklər kimi, icarə müddətinin başlanğıc tarixinə icarə olunmuş əmlakın ədalətli dəyərində, yaxud minimum icarə tədiyyələrinin indiki vaxtda dəyərində bərabər olan, məbləğlərdi tanımalıdırlar (MHBS 17-nin 2003-cü il redaktəsinin 20-ci paragrafı). Minimum icarə tədiyyələrinin indiki vaxtda dəyərini hesablayarkən diskontlaşdırma əmsali kimi, əgər bunu praktiki olaraq müəyyən etmək mümkündürsə, icarə müqaviləsində nəzərdə tutulan faiz dərəcəsi götürülür, əgər bu mümkün olmasa, onda icarədarın borc kapitalına olan faizin artım dərəcəsi götürülür. İcarənin başlanğıc müddətində gələcək icarə tədiyyələri üzrə akti və öhdəliklər balansda bərabər məbləğlərlə tanınır.

İcarə müddəti ərzində icarə tədiyyələrindən hər birini öhdəliyin və faizlər üzrə xərclərin azaldılmasına aid etmək lazımdır ki, yuxarıda təsvir olunan üsulla amortizasiya müddəti ərzində öhdəliklərin qalığına düşən daimi dövrü faiz dərəcəsini almaq mümkün olsun. İlkən uçota alınmış aktiv icarədara məxsus olan aktiv kimi amortizasiya olunur.

Yuxarıda şərh olunmuş situasiya 1 və 2-də, yəni mülkiyyət hüquqlarının verilməsi bəlli olduqda, amortizasiya müddətinin əsası kimi icarə olunmuş aktivin xidmət müddəti, götürülür. Digər hallarda isə onun əvəzinə xidmət müddətindən yaxud icarə müddətindən ən az olanı götürülür. Şərti icarə haqqı, adətən, minimum icarə tədiyyələrinin tərkibinə daxil edilmir, icarə olunan əmlakın kapitallaşdırılmış hissəsi kimi uçota alınır. Onları daxil olduqları dövrün xərclərinə daxil etmək lazımdır.

Məsələ 14.7.

Məsələ 14.3-də verilmiş informasiyadan istifadə edərək və nəzərə alaraq ki, aktivin ləğv dəyəri sıfıra bərabərdir və icarənin birinci müddəti başa çatdıqdan sonra o yenidən icarəyə götürüləcək, icarədar tərəfindən MHBS 17-yə uyğun olaraq hansı mühasibat yazılışlarının aparılmalı olacağını göstərin.

¹ XX əsrin əvvəllərində Rusiyada maliyyə hesabatının bəzədilməsi prosesi «balansın pərdələnməsi» adlanırdı. –Red.qeydi.

Həlli

Bu maliyyə lizinqidir və deməli, icarə olunan əmlak üzərindəki hüquqlar 10 000 € məbləğində ədalətli dəyərle kapitalaşdırılacaqdır, icarə müqaviləsi üzrə 10 000 € məbləğində olan borc isə öhdəlik kimi əks etdiriləcəkdir.

1.1.XI Dövriyyədənəknar aktivlər	100 000 €
Kreditörəlar (icarəyəverən)	100 000 €

Minimum icarə tədiyyələri $20 \times 650 \text{ €} = 13000 \text{ €}$ təşkil edir, aktivin dəyəri 10 000 €-ya bərabərdir və deməli, faizlər üzrə ümumi məsrəflər 3 000 €-ya bərabərdir.

Yadda saxlayaq ki, hər bir hesabat dövrü üçün öhdəliklərin qalıqına düşən daimi dövrü faiz dərəcəsini almaqdan ötrü, faizlər üzrə məsrəflər icarə müddətinin hesaba dövrlərinə bölüşdürülməlidir və bu zaman hesablama metodunu aşağıdakı kimi tətbiq etmək düzgün olardı:

<i>Dövr</i>	<i>Dövrün əvvəlinə borcun məbləği (bax: əvvəlki dövrün sonuncu sütununa kolonkasına)</i>	<i>Ödənilmiş icarə tədiyyələri</i>	<i>Dövrün sonuna borcun məbləği</i>	<i>Plyus borc üzrə hesablanmış məsrəflər (rübədə 2,95%)*</i>	<i>Dövrün sonuna borcun ümumi məbləği</i>
1/X1	10 000 €	650 €	9350 €	276 €	9626 €
2/X1	9626	650	8976	265	9241
3/X1	9241	650	8591	264	8845
4/X1	8845	650	8195	<u>242</u>	8437
				<u>1037</u>	
1/X2	8437	650	7787	230	8017
2/X2	8017	650	7367	217	7584
3/X2	7584	650	6934	205	7139
4/X2	7139	650	6489	<u>191</u>	6680
				<u>843</u>	
1/X3	6680	650	6030	178	6208
2/X3	6208	650	5558	164	5722
3/X3	5722	650	5072	150	5222
4/X3	5222	650	4572	<u>135</u>	4707
				<u>627</u>	
1/X4	4707	650	4057	120	4177
2/X4	4177	650	3527	104	3631
3/X4	3631	650	2981	88	3069
4/X4	3069	650	2419	<u>71</u>	2490
				<u>383</u>	
1/X5	2490	650	1840	54	1894
2/X5	1894	650	1244	37	1281
3/X5	1281	650	631	19	650
4/X5	650	<u>650</u>	—	—	—
		<u>13000</u>		<u>3000</u>	<u>110</u>

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

İndi biz 2600€ (4X650 €) məbləğində olan illik icarə haqqını əsas borcun ödənilməsinə və borc üzrə məsrəflərə aşağıdakı kimi bölə bilərik.

	<i>İcarə tədiyyələrinin ümumi məbləği</i>	<i>Borc üzrə məsrəflər</i>	<i>Əsas borcun ödənilməsi</i>
	€	€	€
X1	2600	1037*	1563
X2	2600	843	1757
X3	2600	627	1973
X4	2600	383	2217
X5	<u>2600</u>	<u>110</u>	<u>2490</u>
	<u>13 000</u>	<u>3000</u>	<u>10 000</u>
	(a)	(b)	(a)-(b)

*Aktual metodla hesablayarkən

Bizə, həmçinin, amortizasiya ayırmalarını hesablamaq lazımdır. Amortizasiyanın müddəti yeddi il təşkil edəcək, yəni, xidmət müddətindən az (8 il) olan icarə müddətinə bərabər olacaqdır. Amortizasiyanın bərabərlik metodunu tətbiq edərək aşağıdakı illik amortizasiya ayırmalarını alacağıq:

$$10\,000\text{ €}:7=1429\text{ €}$$

Maliyyə ilinin 31 dekabrda başa çatması nəzərə alınmaqla, icarədarın hesablarında aşağıdakı müxəbirələşmələr olacaqdır:

Mənfəət və zərərlər hesabı:

	<i>Amortizasiya</i>	<i>Borc üzrə məsrəflər</i>	<i>Cəmi</i>
X1	1429	1037	2466
X2	1429	843	2272
X3	1429	627	2056
X4	1429	383	1812
X5	1428	110	1538
X6	1428	–	1428
X7	<u>1428</u>	–	<u>1428</u>
	<u>10 000</u>	<u>3000</u>	<u>13 000</u>

Balansda yazılışlar

Maliyyə lizinqi şərtilə olan aktivlər

	<i>Maya dəyəri</i>		<i>Yığılmış amortizasiya</i>		<i>Maliyyə lizinqi şərtilə mülkiyyətdə olan aktivlərin xalis qalıq dəyəri</i>
	€		€		€
31.12.X1	10000	-	1429	=	8571
31.12.X2	10000	-	2858	=	7142
31.12.X3	10000	-	4287	=	5713
31.12.X4	10000	-	5716	=	4284
31.12.X5	10000	-	7145	=	2855
31.12.X6	10000	-	8574	=	1426
31.12.X7	10000	-	10 000	=	–

Maliyyə lizinqi üzrə öhdəliklər (yəni, gələcəkdə ödənilməli olan icarə tədiyyələrini üzrə borcun əsas məbləği).

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

	İlin əvvəlinə maliyyə lizinqi üzrə öhdəliklər €		Əsas borcun qaytarılması €		İlin sonuna maliyyə lizinqi üzrə öhdəliklər €
31.12.X1	10 000	–	1563	=	8437
31.12.X2	8437	–	1757	=	6680
31.12.X3	6680	–	1973	=	4707
31.12.X4	4707	–	2217	=	2490
31.12.X5	2490	–	2490	=	–
31.12.X6					–
31.12.X7					–

İcarədarların uçot və hesabatı – əməliyyat icarəsi

Əgər digər sistematik əsas istifadəçilərin faydalar göturməsinin vaxt strukturunu vermirsə (məyyən etmərsə – qeyd bizimdir), bu halda əməliyyat icarəsi üzrə icarə tədiyyələri xərclər kimi icarə müddəti ərzində mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda bərabər şəkildə tanınmalıdır (paraqraf 33). Diqqət yetirin ki, tədiyyələrin strukturu vacib deyildir. Həmçinin, yada salın ki, yuxarıda tərif verilmiş şərti icarə tədiyyələri ilkin hesablamalara daxil edilmir. Buradan belə çıxır ki, hər il üçün olan icarə tədiyyələri üzrə xərclər aşağıdakılardan ibarətdir:

1. İcarə müddəti ərzində illər üzrə bərabər paylara bölünmüş minimum icarə tədiyyələrindən.
2. Həmin ilə aid olan hər hansı şərti icarə tədiyyələrindən.
- 3.

Məsələ 14.8.

Əgər 14.6 sayılı məsələdə verilmiş icarəyə əməliyyat icarəsi kimi baxılsa, onda icarədar hansı müxabirələşmələri tərtib etməlidir?

Həlli

İcarədar hər il yalnız aşağıdakı müxabirələşmələri etməlidir:

İcarə tədiyyələri üzrə xərclər (4x650)	2600
Kreditorlar (4x650)	2600

Yeni əməliyyat icarəsi, yaxud mövcud müqavilənin bərpa olunması barədə danışıqların gedişində icarəyəverən icarədarın müqaviləni imzalamasını stimullaşdırır. Bu cür stimullar pulsuz icarə, məyyən dövrlər üzrə icarə haqqının azaldılması, icarəyəverənin hesabına icarəyə verilən əmlakın təkmilləşdirilməsi, müqaviləni imzalaması üçün pulla mükafatlandırma da daxil olmaqla müxtəlif formalar alır. MHBS 17-də bu barədə heç nə deyilmir, ancaq şərhlər üzrə Daimi Komitə Əməliyyat icarəsi – stimullar – ŞDK15-də situasiyanı aydınlaşdırır. Bu

sənədə uyğun olaraq, bu cür stimullaşdırmadan alınan faydalar, icarə maddələrinin əvvəlinə tanınmalıdır və icarə müddəti ərzində icarə tədiyyələri üzrə xərclərin azaldılması kimi əks etdirilməlidir. Əgər digər sistematik əsas istifadəçilərin aktivin istifadəsindən faydalar götürməsinin vaxt strukturunu vermirsə, bu halda alınan faydalar xətti əsasda tanınmalıdır.

İcarəyəverənlərin uçot və hesabatı – maliyyə lizinqi

İcarəyəverənlərin maliyyə hesabatlarında situasiyanı da, həmçinin, olduğu kimi əks etdirmək lazımdır. İcarəyəverən üçün əhəmiyyətli odur ki, icarədən ona çox hissəsi dövriyyədənəkanar olan bəzi məbləğ düşür. İcarəyəverən, birbaşa icarə müqaviləsinə aid olan digər aktivlərə, yaxud öhdəliklərə malik deyildir. İcarədən daxil olan tədiyyələr iki elementdən ibarətdir: ödənilən borclardan və faiz gəlirlərindən.

İcarəyəverənlər maliyyə lizinqi üzrə aktivləri öz balanslarında tanımalı və onları icarəyə qoyulmuş xalis investisiyalara bərabər daxil olası borc məbləği kimi əks etdirməlidirlər (paraqraf 36-41). İcarədar maliyyə gəlirlərini icarə müddətinə sistematik və rəasional bölüşdürməyə cəhd edir. Gəlirlərin bu cür bölgüsü maliyyə lizinqi ilə bağlı icarədarə düşən investisiyaların dövrü olaraq qaytarılmasını əks etdirən struktura əsaslanır. Xidmətin dəyəri çıxılmaqla hesabat dövrinə aid olan icarə tədiyyələri icarəyə qoyulmuş ümumi investisiyalara (əsas borcun və alınmamış maliyyə gəlirlərinin azaldılmasına) aid edilir.

İcarəyəverənin ümumi investisiyalarının hesablanması üçün tətbiq olunan qiymətləndirilən təminatşız ləğv dəyərinə müntəzəm yenidən baxmaq lazımdır.

Əgər təminatşız ləğv dəyəri azalmışdırsa, onda gəlirin icarə müddətinə bölünməsinə yenidən baxmaq və əvvəlcədən hesablanmış hər hansı azalmanı dərhal tanımaq lazımdır.

İcarəyəverənlər komissiya və hüquqşünaslara qonorar kimi ilkin müstəqim məsrəfləri icarənin dəyərinə tez-tez daxil edirlər. Maliyyə lizinqi zamanı bu cür ilkin müstəqim xərclər maliyyə gəlirinin həcminə təsir göstərir və ya xərclər kimi dərhal tanınır, ya da icarə müddəti ərzində bu cür gəlirin azaldılmasına aid edilir.

İstehsalçıların və dilerlərin maliyyə lizinqi

İstehsalçı və diler həm aktiv, həm də maliyyələşmə verə bilərlər. İcarəyəverənlər qismində çıxış edən istehsalçıların və dilerlərin maliyyə lizinqi iki tip gəlir yaradır:

1. İcarəyə verilən aktivin, tətbiq edilə biləcəək hər hansı miqdar güzəştləri, yaxud ticarət cüzəştləri nəzərə alınmaqla normal satış qiyməti ilə bilavasitə satışı nəticəsində yaranan mənəfəət və ya zərəre bərabər olan mənəfəət və ya zərəre.
2. İcarə müddəti ərzindəki maliyyə gəlirləri.

İcarəyəverənlər qismində çıxış edən istehsalçılar və dilerlər maliyyə icarəsi müddətinin başlanması tarixinə gəlirləri aktivin ədalətli dəyəri, yaxud bazar faiz dərəcələri əsasında hesablanmış minimum icarə tədiyyələrinin indiki vaxtda dəyəri ilə (əgər o aşağıdırsa) uçota alırlar (paraqraf 44). Satışdan olan gəlir icarə müddətinin başlanması tarixinə təminatşız ləğv dəyərinin indiki vaxtda dəyəri çıxılmaqla icarəyə verilən əmlakın ilkin dəyəri, yaxud qalıq dəyəri ilə (əgər onlar bir-birindən fərqlənişə) tanınır. Satışdan olan gəlirlə və satışın maya dəyəri arasındakı fərq satış-

dan olan mənfəətdir və o, MHBS 18-ə əsasən müəssisə tərəfindən satışın uçota alınması üçün seçilmiş uçot siyasətinin istiqamətinə uyğun olaraq tanınır (bax: fəsil 17).

İcarəyəverənlər qismində çıxış edən istehsalçılar və dilerlər müştəriləri cəlb etmək məqsədilə faiz dərəcələrini süni surətdə aşağı salırlar. Nəticədə sövdələşmədən olan gəlirin gözlənilmədiyindən çox hissəsi satış anına tanınmış olur. Əgər süni surətdə aşağı salınmış faiz dərəcələri elan olunmuşsa, satışdan olan mənfəəti bazar dərəcəsi tətbiq edilməklə alına biləcək mənfəət səviyyəsinə qədər məhdudlaşdırmaq lazımdır. İlk müstəqim xərcləri icarə müddətinin başlanğıcına olan xərclər kimi tanımaq lazımdır.

Məsələ 14.9.

İcarəyəverən aktivini maliyyə lizinzi şərtlə verir. İlk dövr beş 5 ildir və 1 iyul 20X0 ilindən başlayır, alınası icarə tədiyyələri (hər ilin sonunda ödənilən) 3000 € təşkil edir. İcarədar icarə müddətini beş ildən artıq qeyri-müəyyən müddətə nominal icarə haqqı ilə uzatmaq hüququna malikdir. Həmin aktivin 1 iyul 20X0 tarixinə nağd pulla satış qiyməti 11372€, icarə müqaviləsinə görə hesablanmış faiz dərəcəsi isə 10% təşkil edirdi.

İcarəyəverən hansı yazılışları etməlidir?

Həlli

Borclar üzrə xərclər – aktivin ədalətli dəyəri ilə (bu halda yeni aktivin nağd pulla satış qiyməti) icarə müddəti ərzindəki icarə tədiyyələri arasındakı fərkdir, yəni 15 000 € minus 11372€ bərağərdir 3628€.

Faiz dərəcəsinin 10%-ə bərabər olması şərtlə aktuar hesablama metodunu tətbiq etsək, borclar üzrə xərclərin aşağıdakı bölgüsünü alacağıq:

30 iyunda başa çatan	Dövrün əvvəlinə qalıq	Borc üzrə xərclər (10%)	İcarə tədiyyələri	Dövrün sonuna qalıq
€	€	€	€	€
20X1	11372 +	1137	- (3000)	= 9509
20X2	9509 +	951	- (3000)	= 7460
20X3	7460 +	746	- (3000)	= 5206
20X4	5206 +	521	- (3000)	= 2727
20X5	2727 +	<u>273</u>	- (3000)	= 0
		3628 €	15000 €	

Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatdan müvafiq çıxarışlar aşağıdakı kimi görünəcəkdir:

	20X1	20X2	20X3	20X4	20X5	Cəmi
İcarə tədiyyələri	3000	3000	3000	3000	3000	15000
Minus əsas borcun qaytarılması	<u>1863</u>	<u>2049</u>	<u>2254</u>	<u>2479</u>	<u>2727</u>	<u>11372</u>
Borc üzrə xərclər	1137	951	746	521	273	3628
Faizlər üzrə xərclər	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)
Qaimə xərcləri	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)

Müvafiq balans hesabatları aşağıdakı kimi olacaqdır:

30 iyunda başa çatan maliyyə ili

	20X1	20X2	20X3	20X4
Maliyyə lizinqinə xalis investisiyalar	2049	2254	2479	2727
Dövriyyə	<u>7460</u>	<u>5206</u>	<u>2727</u>	–
Dövriyyədənəknər	<u>9509</u>	<u>7460</u>	5296	<u>2727</u>

İcarəyəverənlərin uçot və hesabatı – əməliyyat icarəsi

MHBS 17-nin 49-cu paraqrafında, təbii olaraq, deyilir ki, icarəyəverənlər əməliyyat icarəsinə verilmiş aktivləri onların mahiyyətinə uyğun əks etdirməlidirlər. Əməliyyat icarəsinə verilmiş aktivlər həm forması, həm də məzmununa görə icarəyəverənlər üçün dövriyyədənəknər aktivlərdir. Bu cür aktivləri icarədarın digər oxşar aktivlərə münasibətdə seçmiş olduğu uçot siyasətinin istiqamətinə uyğun şəkildə amortizasiya etmək lazımdır. Bu halda Əsas vəsaitlər adlı MHBS 16, yaxud Qeyri-maddi aktivlər adlı MHBS 38 tətbiq edilir (bax: fəsil 12). Bundan başqa, Aktivlərin qiymətdəndüşməsi adlı MHBS 36-nın tələblərini nəzərə almaq lazımdır (bax: fəsil 13).

Amortizasiya da daxil olmaqla, icarədən gəlir götürmək məqsədilə çəkilmiş xərclər məsrəflər kimi tanınır. Əgər digər sisteməlik əsas aktivin icarəyə verilməsindən faydaların əldə edilməsinin daha yaxşı vaxt strukturunu verə bilmirsə, onda icarədən olan gəlir (sığorta və xidmət göstərmək kimi xidmətlər üzrə daxilolmalar istisna edilməklə) tədiyyələrin daxil olmasından asılı olmayaraq icarənin bütün müddəti ərzində bərabər hissələrlə daxil olan gəlir kimi tanınır. Tərifə görə bu halda satışdan mənfəətin heç bir elementi yaranmır.

Əməliyyat lizinqindən konkret məqsədlə gəlir götürmək üçün çəkilmiş müstəqim ilkin xərclər, ya icarədən olan gəlirin tanınmasına proporsional olaraq icarə müddəti ərzində təxirə salınan gəlirə aid edilir, ya da mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda çəkilmiş olduğu dövrə aid olan xərclər kimi tanınır.

İnformasiyanın açıqlanması

Həm icarəyəverənlər, həm də icarədarlar tərəfindən informasiyanın açıqlanması qarşısında qoyulan tələblər çox genişdir. İcarə müqaviləsi – maliyyə alətinin formasıdır, ona görə də, informasiyanın açıqlanması qarşısında maliyyə alətlərinə münasibətdə qoyulan tələblər burada bütövlükdə tətbiq oluna bilər. MHBS 17-də əlavə tələblər geniş təsvir edilmişdir. Onların arasında gələcəkdə pul vəsaitlərinin hərəkət müddətlərinin, gələcək xərclərin və gəlirlərin dəqiq müəyyən edilməsini göstərmək olar.

Geri icarəyə götürməklə satış əməliyyatları

Geri icarəyə götürməklə satış sövdələşməsi aktivin satıcı tərəfindən satılmasını və həmin aktivin onun özü tərəfindən icarəsinə nəzərdə tutur. İcarə haqqı və satış qiyməti, adətən, bir-birindən asılıdır, çünki onlar bir vaxtda müzakirə edilir. Sonradan icarəyə götürməklə satış sövdələşməsi üzrə mühasibat əməliyyatları icarənin tipindən asılıdır. Bu halda da məzmunun forma üzərində üstünlüyü prinsipi əsasdır.

Əgər geri icarə əməliyyatı lizinqidirsə, icarə haqqı və satış qiyməti isə ədalətli dəyərlə müəyyən edilmişsə, onda biz, istənilən mənfəəti və zərəri dərhal tanınan adi alqı-satqı sövdələşməsilə rastlaşırıq. Əgər satış qiyməti ədalətli dəyərdən aşağıdırsa, zərərin bazar qiymətindən aşağı olan gələcək icarə tədiyyələri hesabına kompensasiya olunması halları istisna edilməklə istənilən mənfəət yaxud zərər dərhal tanınmalıdır. Belə hallarda onu təxirə salınmış hesab etmək və aktivin istifadə müddəti ərzində icarə tədiyyələrinə proporsional amortizasiya etmək lazımdır. Əgər satış qiyməti ədalətli dəyəri üstələyirsə, ədalətli dəyərdən artıq olan məbləği təxirə salınmış hesab etmək və aktivin istifadə müddəti ərzində icarə tədiyyələrinə proporsional amortizasiya etmək vacibdir. Bundan başqa, əgər əməliyyat lizinqində aktivin geri icarəyə götürməklə satış sövdələşməsi anına ədalətli dəyəri onun qalıq dəyərindən azdırsa, ədalətli dəyər və balans dəyəri arasındakı fərq məbləğində olan zərər dərhal tanınmalıdır.

Əgər geri icarə maliyyə lizinqidirsə, onda sövdələşmə göstərir ki, icarəyəverən icarədarı maliyyələşdirir, aktiv isə təminat rolunu oynayır. Ona görə də, satışdan daxilolmaların qalıq dəyərindən artıq olan məbləğini gəlir hesab etmək düzgün deyildir, çünki, əslində, satış baş verməmişdir. Bu cür artıq məbləğ təxirə salınmış gəlir hesab edilir və icarə müddəti ərzində amortizasiya olunur. Əgər maliyyə lizinqi zamanı aktivin geri icarəyə götürməklə satışın sövdələşməsi anına ədalətli dəyəri onun qalıq dəyərindən azdırsa, fərqi tanımaq lazım deyildir (yənə də, ona görə ki, əslində, satış baş verməmişdir). Lakin bu cür fərqi yaranması qiymətdəndüşməyə işarə ola bilər, onda Aktivlərin qiymətdəndüşməsi adlı MHBS 36-nı tətbiq etmək zəruridir (bax: fəsil 13).

SDK 27 komentariyaları geri icarəyə götürməklə satış sövdələşmələrinə baxılmasının yuxarıda təsvir olunan prinsiplərini bütövlükdə bir-birilə bağlı olan çox gedişli sövdələşmələrə şamil edir. Situasiyanın məzmununun üstün olması prinsipi bu halda da kritik baxımdan vacib olaraq qalır.

Tədris misalı

Euro Disney SCA şirkətinin 20 sentyabr 2000-ci maliyyə ilində dərc edilmiş konsolidə olunan hesabatı – lizinq problemlərinin vacibliyinin bariz illüstrasiyasıdır. Sözün geniş mənasında şirkət ümumdünya Disney qrupunun fransız şöbəsidir. Hesabat ingiliscə dərc olunmuşdur, ancaq auditorların hesabatında birmənalı deyilir ki, hesabat «fransız uçot prinsiplərinə» uyğun hazırlanmışdır, digər sənədlərdə isə onun «fransız GAAP-na» uyğun hazırlandığı deyilir. Euro Disney SCA tərəfindən istifadə olunan torpağın və əmlakın çox hissəsi mürəkkəb qarşılıqlı münasibətlərlə əlaqələri olan maliyyə şirkətlərinə məxsusdur. Fransız qanunvericiliyinə əsasən torpaq və əmlak əməliyyat lizinqi şərtlərlə icarə oedilmiş, maliyyə şirkətləri isə konsolidə olunmamışdır. Nəticədə əsas öhdəliklər açıqlanmamış qalmışdır. Bununla belə, amerika GAAP-ı ilə ətraflı tutuşdurulma verilmişdir ki, bu da, sözün geniş mənasında müvafiq icarəyə münasibətdə MHBS-nin verdiyi nəticələr kimi nəticələr verir.

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Dörd tutuşdurmanı veririk:

Xalis mənfəətin (zərərin) tutuşdurulması	30 sentyabr	
Mln. €	2000	1999
Fransız GAAP-ı üzrə xalis mənfəət	38,7	23,6
İcarə haqqına və faiz dərəcələrinə düzəlişlər	(106,0)	(74,5)
Sair	1,1	1,0
ABŞ GAAP-ı üzrə xalis zərər	(66,2)	(49,9)
Səhmdar kapitalın tutuşdurulması	30 sentyabr	
Mln. €	2000	1999
Fransız GAAP-ı üzrə səhmdar kapital	1247,5	1140,8
İcarə haqqına və faiz dərəcələrinə görə yığılmış düzəlişlər	(1172,9)	(1067,0)
Səhmlər və geri icarəyə götürməklə satış sövdələşmələri ilə		
ödənilən istiqrazların yenidənqiymətləndirilməsinin nəticəsi	178,1	26,7
Sair	(14,6)	(15,6)
ABŞ GAAP-ı üzrə səhmdar kapital	238,1	84,9
Borcların tutuşdurulması	30 sentyabr	
Mln. €	2000	1999
Fransız GAAP-ı üzrə cəmi borclar*	873,8	941,4
Ümumi milli kreditin Faza 1 üzrə konsolidə olunmamış borcu	1245,4	1249,6
Maliyyə lizinqi barədə World Disney Co ilə razılaşma	236,9	236,9
Konsolidə olunmamış maliyyə şirkətləri də daxil edilməklə olan borclar	2356,1	2427,9
Səhmlər və geri icarəyə götürməklə satış sövdələşmələri ilə		
ödənilən istiqrazların yenidənqiymətləndirilməsinə ABŞ		
GAAP-ı üzrə düzəlişlər	(6,3)	(8,5)
ABŞ GAAP-ı üzrə cəmi borclar*	2349,8	2419,4
*Hesablanmış mənfəəti daxil etmədən		
ABŞ GAAP-ı üzrə balans	30 sentyabr	
Mln. €	2000	1999
Pul vəsaitləri və qısamüddətli investisiyalar	452,9	347,6
Alıcılar və sifarişçilərlə hesablaşmalar	203,2	184,6
Dövrüyyədənkənar aktivlər	2493,3	2455,5
Sair aktivlər	169,4	161,4
Aktivlərin yekunu	3318,8	3149,1
Malsatan və podratçılarla hesablaşmalar	730,9	644,8
Borclar*	2349,8	2419,4
Səhmdar kapital	238,1	84,9
Öhdəliklərin və kapitalın yekunu	3318,8	3149,1
*Hesablanmış faizləri və dividendləri daxil etmədən		

MALIYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Fransız GAAP-ı üzrə aktivlərin ümumi məbləği 2000-ci ildə 2 mlrd793,8 mln. €, 1999-cu ildə isə 2 mlrd 518,8€ təşkil etmişdir.

Məsələ

Verilən informasiyadan istifadə edərək, fransız və Amerika GAAP-ları üzrə proporsiyaları hesablayın və öz hesablamalarınızı şərh edin.

Xalis mənfəət/səhmdar kapital

Borclar/(kapital+borclar)

Xalis mənfəət/aktivin ümumi məbləği

Həlli

(a) Fransız GAAP-ı

	2000	1999
Xalis mənfəət/səhmdar kapital	38,7/1247,5=3%	23,6/1140=2%
Borclar/(kapital+borclar)	873,8/(873,8+1247,7)=41%	941,1/(941,4+1140,8)=45%
Xalis mənfəət / aktivlərin ümumi məbləği	38,7/2793,8=1%	23,6/2518,8=1%

(b) ABŞ GAAP-ı

	2000	1999
Xalis mənfəət/səhmdar kapital	(66,2)/328,1= - 28%	(49,9)/84,9= - 58%
Borclar/(kapital+borclar)	2349,8/(2349,8+231,8)=91%	2419,4/(2419,4+84,9)=97%
Xalis mənfəət/aktivlərin ümumi məbləği	(66,2)/3318,8= - 2%	(49,9)/3149,1= - 2%

Aydındır ki, nəticələr ciddi surətdə fərqlənir. Situasiya olduğu kimi əks etdirildikdə və əməliyyat fəaliyyəti ilə bağlı hüquqi və iqtisadi öhdəliklər göstəriləndikdə, məlum olur ki, müəssisədə borc kapitalı ilə xüsusi kapital arasındakı nisbət bütövlükdə çox yüksəkdir və o zərərlə işləyir. Hesab etmək olarmı ki, hər iki standart üzrə hesabat müəssisənin vəziyyəti barədə istifadəçilərə eyni dürüstlüklə məlumat verir?

Gələcəkdə mümkün ola biləcək dəyişikliklər

1999-cu ilin dekabrında MHBSK icarə mövzusunda dair «İcarə: yeni yanaşmalar» başlığı altında ilkin sənəd dərc etdi. Bu sənəd Avstraliyanın, Kanadanın, Yeni Zelandiyanın, Böyük Britaniyanın və ABŞ-ın standartlaşdırıcı orqanlarının MHBSK ilə işləyən nümayəndələrindən ibarət olan G4+1 qrupu tərəfindən işlənilib hazırlanmışdır.

Sənəddə icarənin əməliyyat və lizinq icarəsinə özbaşına bölünməsinin ləğv edilməsi və onun istənilən tip icarənin tənzimlənməsinə dair vahid yanaşma ilə əvəz olunmasına dair mühüm və radikal təklif vardır. MHBSK bu sənəddə qeyd edir ki, bir çox analitiklər maliyyə hesabatını əməliyyat və maliyyə lizinqinə vahid yanaşma tətbiq etməklə emal edirlər. G4+1 qrupunun iştirakçıları hesab edirlər ki, əməliyyat lizinqi nəticəsində icarədarın balansında yaranan maddi aktivləri və öhdəlikləri tanımaq lazımdır.

MALIYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Təklif edilən yanaşmanın tətbiqinin ümumi nəticəsi odur ki, icarə olunmuş əmlak vahidinə münasibətdə icarədar tərəfindən aktiv və öhdəliklər kimi tanınan məbləğlərin kəmiyyəti icarənin mahiyyətindən asılı olaraq dəyişir.

Beləliklə, maliyyə hesabatı elə bir ölçünü əks etdirəcəkdir ki, icarə şərtlərinin həmin ölçüdə dəyişiklikləri maliyyə öhdəliklərinə təsir göstərəcək və maliyyə çevikliyini təmin etmiş olacaqdır.

Cədvəl 14.1-də icarə müddətinin əvvəlində aktivlərlə bərabər icarədarın öhdəliklərinə daxil olunması və daxil olunmamalı maddələr göstərilmişdir.

Sənəddə, həmçinin, icarə ilə bağlı balansə daxil edilən maddələrin tanınması və qiymətləndirilməsi məsələlərinə baxılır.

Cədvəl 14.1. Balansa daxil edilməyən icarədar öhdəlikləri və maddələr

İlkin aktivlərə və öhdəliklərə daxil edilən maddələr	İlkin aktivlərə və öhdəliklərə daxil edilməyən maddələr
Minimum icarə tədiyyələri	
İcarə müddətinin artırılması hüququnun əldəedilməsi üçün icarədarın daxil olası icarə tədiyyələri	İcarənin mümkün artırılma müddətinə görə icarə tədiyyələri
İcarədarə verilən hüquqların ədalətli dəyərinin kompensasiyasından ibarət olan şərti icarə tədiyyələri	Mümkün əlavə istifadəyə aid olan şərti icarə tədiyyələri
Təminatlı ləğv dəyərinin ədalətli dəyəri	Hesablama zamanı iqtisadi faydaların verilməsi ehtimalının olmadığı hallarda təminatlı ləğv dəyəri

İcarə müqaviləsi olduğu halda tanınma anı aşağıdakı tarixlər ola bilər:

- icarə müqaviləsinin imzalanması;
- icarədar tərəfindən icarəyə təhvil vermək üçün nəzərdə tutulmuş konkret əmlak vahidinin əldəedilməsi, yaxud hazırlanması;
- əmlakın icarədarə çatdırılması;
- icarə müddəti ərzində tədiyyə müddətlərinin başlanması.

Məsələ 14.11.

İcarədar avadanlıq vahidini üç il icarəyə götürməyə və icarə haqqı kimi hər il 10 000£ ödəməyə razılıq vermişdir. Üç ilin sonunda icarədar avadanlığı icarəyə-verənə qytaracaqdır. İcarədar aşağıdakı hüquqlara və öhdəliklərə malikdir:

- üç il ərzində avadanlıqdan istifadə etmək hüququna;
- üç il ərzində hər il 10 000 £ ödəmək öhdəliyinə;
- üç il başa çatdıqdan sonra avadanlığı icarəyəverənə qaytarmaq öhdəliyinə.

İcarədar hansı anda və hansı dəyərle aktivi MHBS-in sənədinə əsasən tanımalıdır?

Həlli

Avadanlıq icarədarə çatdırıldıqda, o aktivi hər ili 10 000 £-dən ibarət üçillik icarə tədiyyələrinin indiki vaxtda dəyərinə ekvivalent olan məbləğdə tanınmalıdır. Buna uyğun olaraq aktiv amortizasiya olunacaq və qiymətdən düşəcəkdir.

Sənəddə ləğv dəyərindən icarədarın mənfəətini daxil edən daha mürəkkəb misallar, həmçinin, müxtəlif mümkün variantlar, məsələn, icarə tədiyyələrinin qiymətlərin dəyişilməsindən asılılığı və bununla bağlı qiymətləndirmə problemləri işlənir. İcarə üzrə hüquq və öhdəliklərin ədalətli dəyərinin yazılışı gələcək tədiyyələrin diskontlaşdırılmasını tələb edir, ona görə də, uçot dərəcəsinə münasibət müəyyən olunmalıdır. Sənəddə uçot dərəcəsi kimi elə dərəcənin götürülməsi təklif edilir ki, həmin dərəcə ilə icarədar oxşar təminat altında icarə müddətinə pul borc ala bilərdi.

Sənəddə, həmçinin, icarəyəverənin uçot praktikasında əhəmiyyətli dəyişikliklərin aparılması təklif edilir. İcarəyəverənlərə təklif edilir ki, onlar icarədarlardan daxil olası məbləğlər barədə və ayrıca aktivlər üzrə olduğu kimi faizlər barədə hesabat versinlər. Qrup iştirakçılarının fikrinə görə, bu cür yanaşma icarəyəverənin hesabatının xeyli təkmilləşdirilməsi demək olacaqdır, çünki icarəyə verilən aktivə onun qoyduğu investisiyalar risk dərəcəsi çox müxtəlif olan iki ayrıca elementə – daxil olası tədiyyələrə və faiz gəlirlərinə malikdir.

Qısa nəticələr

Bu fəsildə biz icarəyəverənlərin və icarədarların maliyyə hesabatındakı informasiyasının mühasibat qiymətləndirilməsi və açıqlanması problemlərini öyrəndik, misallarla MHBS 17-nin tələblərinə baxdıq və illüstrasiya etdik. Nəhayət, biz maliyyə və əməliyyat lizinqi arasındakı fərqlərin ləğv edilməli olduğu barədə fikri aydınlaşdırdıq.

Tapşırıqlar

1. Maliyyə lizinqi ilə əməliyyat lizinqi arasındakı nəzəri fərqi izah edin.
2. MHBS 17 maliyyə lizinqi ilə əməliyyat lizinqi arasında dəqiq sərhəd qoymur. Bu vəziyyəti müzakirə edin.
3. MHBS 17-də deyilir ki, icarədar üçün maliyyə lizinqi olan icarə, icarəyəverən üçün maliyyə lizinqi olmaya da bilər. Bunun mənası varmı?
4. İcarə üzrə hesabatın faydalı olması üçün məzmunun forma üzərində üstünlüyü prinsipinə əməl etmək zəruridir. Bu vəziyyəti müzakirə edin.
5. İcarə müqaviləsindən irəli gələn bütün qaçılmaz öhdəlikləri balansda əks etdirmək lazımdır. Bu vəziyyəti müzakirə edin.

EHTİYATLAR VƏ PODRAT MÜQAVİLƏLƏRİ

Bu fəslə öyrəndikdən sonra siz:

- ehtiyatların tərkibini xarakterizə etməyi;
- ehtiyatların dəyərinin beş mümkün üsulla, o cümlədən, spesifik identifikasiya metodu, FIFO metodu, LIFO metodu, orta çəki dəyəri metodu və baza ehtiyatları metodu ilə müəyyən edilməsini təsvir etməyi;
- ehtiyatların qiymətləndirilməsinin müxtəlif metodlarının istifadəsinin illik mənfəət göstəricilərinə təsirini və onun dəyişilməsi meylini göstərməyi;
- ehtiyatlara aid MHBS 2-nin tələblərini müzakirə etməyi;
- podrat müqavilələrini, atributiv mənfəəti və zərərləri əvvəlcədən müəyyən etməyi;
- podrat müqavilələri ilə bağlı MHBS 11-in tələblərini qiymətləndirməyi;
- podrat müqaviləsi üzrə maliyyə hesabatında açıqlanmış məbləğləri hesablamağı;
- MHBS 2 və 11-in və mühasibat uçotunun digər sistemlərinin (GAAP-ların) tələblərini müqayisə etməyi;
- MHBS 2 və 11-ə uyğun olaraq informasiyanın açıqlanması qaydasını müəyyən etməyi bacaracaqsınız.

Giriş

Ehtiyatların, o cümlədən, bitməmiş istehsalın uçotu mühasiblər üçün müəyyən çətinliklər yaradır. Birincisi, ehtiyatlar vahidinin maya dəyərini müəyyən etmək zəruridir. İkincisi, uçot prosesində ehtiyatlılıq prinsipinə maksimum əməl olunmalıdır. Üçüncüsü, satışdan pul gəlirinin tanınması anını müəyyənləşdirmək və daha sonra gəlirlərin və xərclərin uyğunlaşdırılması metodunu istifadə etmək lazımdır. Podrat müqavilələri zamanı göstərilən şərtləri yerinə yetirmək çox mürəkkəbdir, bu da onların uzunmüddətli xarakterindən irəli gəlir. Bununla əlaqədar, podrat müqavilələrinin uçotuna, standartda olduğu kimi, ayrıca baxılması faydalı

olardı. İlk növbədə, biz podrat müqavilələrinə heç bir daxil olmayan ehtiyatları və bitməmiş istehsalı nəzərdən keçirək. Ehtiyatların qiymətləndirilməsinə xüsusi diqqətlə yanaşmaq lazımdır, çünki bu satışın maya dəyərini və müvafiq olaraq xalis mənfəəti müəyyən edən əsas amildir.

Ehtiyatlar

Ehtiyatlara daxildir:

1. Təkrar satış üçün nəzərdə tutulmuş mallar və digər aktivlər.
2. Sərf olunan materiallar.
3. Məhsul istehsalı üçün nəzərdə tutulan xammal və komplektləşdirici məmulatlar.
4. İstehsalın aralıq mərhələlərinin məhsulu və xidmətləri.
5. Hazır məhsul.

Ehtiyatlar vahidinin yuxarıda göstərilmiş istehsal mərhələlərinin hər hansı birində maya dəyərini müəyyən edilməsi satılmış məhsulun maya dəyərini və çox ehtimal ki, balansın dövryyə (qısamüddətli, cari) aktivləri maddələrində əks etdirilməli olan istehsalatda qalmış ehtiyatların dəyərini, həmçinin, hesabat dövrünün sonuna ehtiyatların səviyyəsinin müəyyən olunması üçün açar rolunu oynayır.

Aydındır ki, bu cür ehtiyatların dəyərini müəyyən edərkən biz təkcə xammalın və komplektləşdirici məmulatların deyil, həm də xammalın hazır məhsula çevrilməsi üzrə işlərin, yaxud satış üçün xidmətlərin dəyərini nəzərə almalıyıq. Beləliklə, ehtiyatları qiymətləndirərkən biz həm müstəqim, həm də qeyri-müstəqim (qaimə) xərclər daxil olmaqla satınalma və emalla bağlı xərcləri nəzərə almalıyıq.

Aydındır ki, bu prinsiplərin praktikada tətbiqi bir sıra problemlərlə bağlıdır. Müstəqim xərclər xüsusi çətinlik yaratmır, çünki bu rəqəmləri tərifə görə maya dəyərinə birbaşa (bilavasitə) aid etmək olar. Lakin qaimə xərclərini bölüşdürərəkən biz müəyyən prinsiplərdən və yolverilmələrdən çıxış etməyə məcbur oluruq və bu sualları veririk: bu və ya digər il üçün normal istehsal səviyyəsini necə müəyyən etməli? Qaimə xərclərini funksiyalar üzrə dəqiq təsnifləşdirmək mümkündürmü? Yenə hansı qaimə (qeyri-istehsal) xərclərini, hazırda ehtiyatlara daxil olan məhsulla uyğunlaşdırmaq olar? Bu səbəbdən, əgər ehtiyatların tərkibindəki məhsul ilkin satış mərhələsinə çatmamışdırsa, məhsul vahidinin və hətta belə məhsul dəstinin maya dəyərini müəyyən etmək bütöv bir problemdir. Onun həlli üçün praktikada xərclərin uçotunun sifariş (obyekt üzrə) və mərhələ (proseslər), mal dəstinin maya dəyərini kalkulyasiyası kimi metodları və xərclərin uçotunun normativ metodu tətbiq edilir. Bütün bu metodlar qaimə xərclərinin müəyyən dərəcədə özbaşına bölgüsünü nəzərdə tutur.

Məhsul vahidinin maya dəyərini cari momentlər üçün müəyyən etdikdən sonra biz növbəti problemlə rastlaşırıq, çünki bizə müxtəlif vaxtlarda əldə edilmiş, yaxud hazırlanmış və bunun nəticəsi kimi vahidinin maya dəyəri müxtəlif olacaq bir tipli məhsul üçün çəkilmiş müvafiq xərclərin adekvat uçot metodunu seçmək lazım gəlir.

Aşağıdakı əməliyyatları nəzərdən keçirək:

Satınalma	Yanvar	10 ədəd, bir ədədi 25€
	Fevral	15 ədəd, bir ədədi 30€
	Aprel	20 ədəd, bir ədədi 35€
Satış	Mart	15 ədəd, bir ədədi 50€
	May	18 ədəd, bir ədədi 60€

Ehtiyatların dəyərini, satılmış məhsulun maya dəyərini və ümumi mənfəəti necə hesablayaq? Ehtiyatların təsərrüfatdan çıxma növbəliliyinin müəyyən edilməsinin tərəfimizdən seçilmiş metodundan asılı olaraq hesablamanın bir neçə üsulları mövcuddur.

Ehtiyatların dəyərinin qiymətləndirilməsi metodları

Beş mümkün varinatı müzakirə edək.

Ehtiyatların spesifik identifikasiyalasdırılması metodu

Burada biz ondan çıxış edirik ki, bizə real, fiziki daxil olmuş, yaxud təsərrüfatdan çıxmış məhsul vahidlərinin miqdarı məlumdur. Məhsulun hər vahidi dəqiq, məsələn, seriya nömrələrinin köməyiylə, identifikasiyalasdırıla bilməlidir. Daha sonra, satılmış məhsulun maya dəyərini və ehtiyatların dəyərini müəyyən etməkdən ötrü biz digər hallarda praktiki olaraq mümkün olmayan bir şeyi edirik – sadəcə olaraq, bu cür satılmış məhsulun maya dəyəri barədə olan məlumatları toplayırıq. Bu metodu əlavə olaraq illüstrasiya etmək tələb edilmir.

FIFO («birinci gəldi, birinci çıxdı»)

Bu halda belə yolvermədən çıxış edirlər ki, vaxta görə daha tez əldə olunmuş ehtiyatlar (yəni birinci gəlmiş ehtiyatlar) birinci istehlak olunur, yaxud satılır. Beləliklə, hesab edirlər ki, anbarda qalmış məhsul sonuncu dəfə daxil olmuş məhsuldan ibarətdir.

Məsələ 15.1.

Verilmiş məlumatlardan və ehtiyatların FIFO qiymətləndirmə metodundan istifadə edərək satılmış məhsulun maya dəyərini və ümumi mənfəəti hesablayın.

Həlli

				Satılmış məhsulun maya dəyəri
Yanvar		10 əd., 25€ ilə = 250€		
Fevral		15 əd., 30€ ilə = <u>450</u>		
Fevral ayının sonuna ehtiyatların yekunu	25		700	
Mart		-10 əd., 25€ ilə (yanv.) = 250		
		-5 əd., 30€ ilə (fevr.) = <u>150</u>		400
Mart ayının sonuna ehtiyatların yekunu	10 əd.		300	

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Aprel	+20 əd., 35€ ilə =700	
Aprel ayının sonuna ehtiyatların yekunu	30 əd. 1000	
May	-10 əd., 30€ ilə (fevr.)=300	
	-8 əd., 35€ ilə (apr.)=280	580
	420	
May ayının sonuna ehtiyatların yekunu	12 əd.	980 yevro
Satış təşkil etmişdir:	750+1080=1830€	
Satınalma təşkil etmişdir:	250+450+700=1400€	
Yekun olaraq:		
Satış		1830
Satınalma	1400	
Hesabat ilinin sonuna ehtiyatlar	420	
Satılmış məhsulun maya dəyəri		980€
Ümumi mənfəət		850€

LİFO¹ («sonuncu gəldi, birinci çıxdı»)

Burada biz əks yolvermədən çıxış edirik. Hesab edəcəyik ki, birinci olaraq, anbara sonuncu daxil olmuş məhsul istehlak olunur, yaxud satılır. Beləliklə, anbarda qalan məhsul vaxta görə ən tez tədarük olunmuş məhsuldan ibarət olacaqdır.

Məsələ 15.2.

Verilmiş məlumatları və ehtiyatların LİFO qiymətləndirmə metodundan istifadə edərək satılmış məhsulun maya dəyərini və ümumi mənfəəti hesablayın.

Həlli

		Satılmış məhsulun maya dəyəri
Yanvar	10 əd., 25€ ilə = 250€	
Fevral	15 əd., 30€ ilə =450	
Fevral ayının sonuna ehtiyatların yekunu	25 700	
Mart	-15 əd., 30€ ilə (fevral)=450	450
Mart ayının sonuna ehtiyatların yekunu	10 əd. 250	
Aprel	+20 əd., 35€ ilə =700	
Aprel ayının sonuna ehtiyatların yekunu	30 əd. 950	
May	-18 əd., 35€ ilə (aprel)=630	630
	-2 əd., 35€ və 10 əd. 25=320	
		1080€
Yekun olaraq:		
Satış		1830
Satınalma	1400	
Hesabat ilinin sonuna ehtiyatlar	320	

¹ LİFO metodu MHBS 2-nin 1 yanvar 2005-ci ildən qüvvəyə minmiş 2003-cü ildəki yeni redaksiya ilə tətbiq üçün qadağan edilmişdir. –Red.qeydi.

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Satılmış məhsulun maya dəyəri	1080
Ümumi mənfəət	<u>750</u>

Orta çəki dəyəri

Burada biz ehtiyatların müxtəlif səviyyələri üçün tətbiq olunan müxtəlif proporsiyalar əsasında hesablanmış orta çəki dəyərini tətbiq edirik. Növbəti misalda biz bu metodu ətraflı nəzərdən keçirək və müvafiq hesablamaları göstərək. Bununla belə praktikada bu metod üçün ehtiyatların orta dəyəri əvəzinə, tədarükün orta dəyərindən daha tez-tez istifadə edirlər. Bu, hesablamaları azaltmağa və dövrü tələbat kalkulyasiyası, hətta yalnız illik tələbat ilə kifayətlənməyə imkan verir.

Məsələ 15.3.

Verilmiş məlumatları və orta çəki metodunu istifadə edərək satılmış məhsulun maya dəyərini və ümumi mənfəəti hesablayın.

Həlli

		Satılmış məhsulun maya dəyəri
Yanvar	10əd., 25€ ilə = 250€	
Fevral	15 əd., 30€ ilə = <u>450</u>	
Fevral ayının sonuna ehtiyatların yekunu	25əd., 28€ ilə = 700	
Mart	-15 əd., 28€ ilə = <u>420</u>	420
Mart ayının sonuna ehtiyatların yekunu	10əd., 28€ ilə = 280	
Aprel	+20 əd., 35€ ilə = <u>700</u>	
Aprel ayının sonuna ehtiyatların yekunu	30əd., 32⅔€ ilə = 980	
May	- 18 əd., 32⅔€ ilə = <u>588</u>	<u>588</u>
May ayının sonuna ehtiyatların yekunu	2əd., 32⅔€ ilə = 392	<u>1008€</u>
Hesablama:		
$\frac{(10 \times 25) + (15 \times 30)}{(10 + 15)} = 28$		
$\frac{(10 \times 28) + (20 + 35)}{(10 + 20)} = 32 \frac{2}{3}$		
Yekun olaraq:		
Satış		1830
Satınalma	1400	
Hesabat ilinin sonuna ehtiyatlar	<u>392</u>	
Satılmış məhsulun maya dəyəri		<u>1008€</u>
Ümumi mənfəət		822€

Baza ehtiyatları

Bu yanaşmanın əsasında belə bir fərziyyə durur ki, əgər ehtiyatların hansısa minimum səviyyəsi olmasa, şirkət öz təsərrüfat fəaliyyətini həyata keçirə bilməz. Bu

səbəbdən də təsdiq etmək olar ki, şirkətin məcmu ehtiyatlarının bu hissəsinə satış üçün mövcud olan ehtiyatlar kimi baxmaq olmaz və onları əsas vəsaitlərə aid etmək lazımdır. Şirkət rəhbərliyi ilkin dəyərlə uçota alınan bu cür minimum ehtiyatların səviyyəsini müəyyən edir, bu minimumdan artıq olan ehtiyatlar isə, hansısa digər metodla qiymətləndirilir. Fərz edək ki, bizim misal üçün ehtiyatların minimum səviyyəsi 10 məhsul vahidi həcmində müəyyən olunmuşdur.

Məsələ 15.4.

Əgər ehtiyatların minimum səviyyəsi 10 məhsul vahidi təşkil edirsə, ehtiyatların qiymətləndirilməsinin FIFO metodundan istifadə edərək, satılmış məhsulun maya dəyərini və ümumi mənfəəti hesablayın.

Həlli

Yanvarda baza ehtiyatlarının satın alınması: 10əd., 25 € ilə = 250€

		Satılmış məh- sulun maya dəyəri
Fevral	-15 əd., 30€ ilə =450	
Mart	15 əd., 30€ ilə = <u>450</u>	450
Mart ayının sonuna ehtiyatların yekunu	0	0
Aprel	+20 əd., 35€ ilə = <u>700</u>	
Aprel ayının sonuna ehtiyatların yekunu	20	700
May	-18 əd., 35€ ilə = <u>630</u>	630
May ayının sonuna ehtiyatların yekunu	2əd., 35€ ilə = 70	<u>1080</u>
Yekun olaraq:		
Satış		1830
Satınalma	1150	
Hesabat ilinin sonuna ehtiyatlar	<u>70</u>	
Satılmış məhsulun maya dəyəri		<u>1080€</u>
Ümumi mənfəət		<u>750€</u>

Bu misalda ümumi mənfəətin həmin metodla (baza ehtiyatları metodu + FIFO) hesablanmış kəmiyyəti, LIFO metodunun istifadəsi zamanı alınan nəticə ilə uyğun gəlir. Siz izah edə bilərsiniz ki, niyə? Bir qayda olaraq, nəticələr üst-üstə düşür.

Beləliklə, hansı metoda, yaxud metodlara üstünlük vermək lazımdır?

Qərar qəbul edərkən şirkətin rəhbərliyi, görünür, ilk növbədə, ona diqqət yetirməlidir ki, ehtiyatların seçilmiş metodun köməyi ilə qiymətləndirilməsi, onların real dəyərini nə dərəcədə əks etdirir. Belə ki, ehtiyatların dəyərinin normativ xərclər metodu ilə qiymətləndirilməsi, həmin xərclərin səviyyəsinə tez-tez yenidən baxılmasını tələb edir ki, bu da onların dövr ərzində xərclərin real artımına uyğunluğunu təmir etmək üçündür. Baza ehtiyatları metodunun və LIFO metodunun tətbiqi çox vaxt ona gətirib çıxarır ki, şirkətin balansında əks etdirilən ehtiyatların kəmiyyətinin

xərclərin cari səviyyəsi ilə əlaqəsi çox az olur. Bu, nəinki təkcə dövriyyə aktivləri üzrə düzgün olmayan məlumatların alınması səbəbilə qorxulu ola bilər, eləcə də, sonrakı hesablamalara təsir göstərir və hesabatda ciddi təhriflərə gətirib çıxara bilər, xüsusilə də, ehtiyatların səviyyəsi aşağı düşdüyü zaman, mənfəət və zərərlər haqqında hesabatla isə keçən ilin dəyərinin göstəriciləri daxil edildikdə. Bununla belə, bəzi hallarda FIFO metodunun tətbiqi, prinsip etibarilə, mümkün deyildir, çünki bu metodla hesablanmış dəyər faktiki dəyərə heç də həmişə uyğun gəlmir və qiymətlərin artması şəraitində mənfəətin bu metod əsasında alınan kəmiyyəti şişirdilmiş, yəni faktiki alınmış mənfəətdən artıq olacaqdır. Nümunə üçün satılmış məhsulun maya dəyərinin may ayında LIFO və FIFO metodları ilə hesablanmış göstəricilərini müqayisə edin. Hansı variant daha münasibdir: aprel ayı üzrə xərclərinin aprel ayının satışdan pul gəlirinə (LIFO) hesablanması, yaxud fevral ayının xərclərini heç olmasa bir hissəsinin aprel ayı üzrə satışdan pul gəlirinə (FIFO) hesablanması? Bununla belə, balansın tərtib olunması baxımından LIFO metodundan istifadənin tənqid olunması hər halda daha əsaslıdır. LIFO metodunu və baza ehtiyatları metodunu istifadə etməklə biz, böyük bir ehtimalla balansın yekun sətirində tamamilə köhnəlmiş kəmiyyətlər aşkar edə bilərik. Bununla belə, bütün ehtiyatların sonuncu satınalma qiymətilə uçotu, hansı ki, bəzən NIFO, yaxud «növbəti gəldi, birinci çıxdı» adlanır, prinsip etibarilə LIFO metodu üzrə olduğu kimi yararsız ola bilər.

MHBS 2-yə keçməzdən və bu problemin orada izah edilmiş üsullarla təhlilindən əvvəl bir mühüm sualı da nəzərdən keçirək. Əvvəlki məsələlərdə ayrı-ayrı malların satış anını dəqiq müəyyən etmək bizə həmişə müyəssər olurdu, ancaq təcrübədə bu, heç də həmişə mümkün deyildir.

Ehtiyatların uçotu sistemləri

Ehtiyatların dövri uçotu sistemi

Ehtiyatların uçotunun bu sistemi üzrə onların kəmiyyəti ehtiyatların müəyyən tarixə fiziki sayılması prosesində müəyyən edilir. Əgər inventarizasiyanın dövrüliyi uçotun məqsədlərinə cavab verirsə, ehtiyatlar üzrə böyük həcmdə uçot informasiyasının saxlanılmasına heç bir zəruriyyət yoxdur. Ehtiyatların balansda əks etdirilən miqdarı fiziki sayılma yolu ilə, onların dəyəri isə - ehtiyatların qiymətləndirilməsinin tətbiq edilən metoduna uyğun olaraq müəyyənləşdirilir. Ehtiyatların hesabat dövrünün əvvəlinə və sonuna qalıqları arasındakı xalis fərq satılmış məhsulun, malların və xidmətlərin maya dəyərinə aid edilir.

Ehtiyatların fasiləsiz uçotu sistemi

Ehtiyatların fasiləsiz uçotu sistemi zamanı uçot yazılışları mallar daxil olduqca və təsərrüfatdan çıxdıqca, daimi olaraq aparılır və yeniləşir. Həmin sistemin üstünlüyü ondan ibarətdir ki, o ehtiyatların cari vəziyyəti barədə istənilən vaxt informasiya almağa imkan verir. Lakin bu sistemin saxlanılması üçün ehtiyatlar barədə geniş uçot informasiyası bazasını yaratmaq lazımdır. Auditor yoxlamalarının təcrübəsi, sözsüz ki, uçot yazılışlarının ehtiyatların fiziki həcminə uyğun olmasını yoxlamaq məqsədilə onların fiziki cəhətdən sayılmasının dövrü olaraq aparılmasını tələb edəcəkdir.

Ehtiyatlar üçün MHBS-in tələbləri

Beləliklə, biz aydınlaşdırdıq ki, ehtiyatların dəyərinin maya dəyəri ilə adekvat qiymətləndirilməsi sadə məsələ deyildir. Məhsul vahidinin maya dəyərini və bu dəyərin satılmış məhsulun maya dəyəri ilə əlaqəli olduğunu müəyyən edərkən biz müəyyən yolverilmələrdən çıxış etməyə məcburuq. Bununla belə, mühasibat uçotunun aparılmasının standart təcrübəsinin faktiki qaydaları maksimum dərəcədə qısa formulə edilmişdir və bu çətinlikləri nəzərə almır: «Ehtiyatlar iki kəmiyyətdən ən az olanı – maya dəyəri yaxud satışın mümkün xalis dəyəri (NRV) ilə qiymətləndirilməlidir»¹. Qeyd etmək maraqlıdır ki, bu standart maliyyə hesabatının ilkin maya dəyəri ilə mühasibat uçotu sistemindən istifadə etməklə hazırlanması məsələlərini əhatə edir. Bu, o deməkdir ki, digər qiymətləndirmə sistemlərindən istifadə edərkən bu standart tətbiq edilə bilməz? Bununla əlaqədar qeyd edək ki, bu standart ilk dəfə 1975-ci ildə nəşr edilmiş və 1993-cü ildə ona yenidən baxılmışdır.

Təriflər

Bu standartda yalnız iki tərif vardır, onlar 6-cı paragrafda verilmişdir:

Ehtiyatlar -

- (a) normal fəaliyyət prosesində satılmaq üçün nəzərdə tutulmuş;
- (b) bu cür satış üçün istehsal prosesində olan; yaxud
- (c) xammal, yaxud materiallar formasında istehsal prosesində yaxud xidmətlərin göstərilməsində istifadə olunmaq üçün nəzərdə tutulmuş aktivlərdir.

Satışın mümkün xalis qiyməti – aktivin satışa hazırlanması və satışı üzrə mümkün xərcləri çıxmaqla işlərin normal gedişi zamanı gözlənilən satış qiymətidir.

MHBS-in 8-ci bəndində², həmçinin, deyilir ki, «ehtiyatlar – satın alınmış və yenidən satılmaq üçün saxlanılan mallardır. Məsələn, onlara aiddir – yenidən satılmaq üçün pərakəndə satıcı tərəfindən alınmış mallar yaxud torpaq və digər əmlak. Ehtiyatlara, həmçinin, şirkət tərəfindən buraxılmış, gələcəkdə istehsal prosesində istifadəsi nəzərdə tutulan xammal və materiallar daxil olmaqla hazır, yaxud bitməmiş məhsul da daxildir. Xidmət sferasında olan şirkətlərdə ehtiyatlara, gəlirinin kəmiyyəti şirkət tərəfindən hələlik tanınmamış xidmətlərin dəyəri də daxildir».

Ayrıca uçot

Ehtiyatların dəyəri iki kəmiyyətdən ən az olanı: maya dəyəri, yaxud NRV ilə müəyyən olunduğu üçün ehtiyatlar vahidinin hər bir nomenklaturası üçün bizə:

- 1) maya dəyərini;
- 2) NRV-ni müəyyən etmək lazım gəlir.

Növbəti məsələnin timsalında inanmaq olar ki, uçotun ehtiyatların ayrı-ayrı nomenklatura vahidləri üzrə ayrıca aparılmasının rolu nə qədər böyükdür.

¹ MHBS 2. Paraqraf 9 (2003-cü ilin redaktəsi)

² MHBS 2-nin bu bəndinin sonuncu redaktəsində ədalətli dəyərin tərifinə də verilir. – Red.qeydi.

Məsələ 15.5.

Adı	Maya dəyəri	NRV
A	10	12
B	11	15
C	12	9
Yekunu:	33	36

Ehtiyatların MHBS 2-yə uyğun olaraq hesablanmış ümumi balans dəyəri nə qədərdir?

Həlli

Əgər ehtiyatlar ayrı-ayrı pozisiyalara bölünməsəydi, biz iki məlumatdan ən az olanı: 33-ə bərabər olan maya dəyərini və 36-ya bərabər olan NRV-ni seçərdik. Cavab – 33-dür. Lakin MHBS 2 ayrıca uçotun ehtiyatların adları üzrə aparılmasını təsbit edir, ona görə də, bizim misalda biz 10-nun kəmiyyətini A pozisiyası üzrə, 11-in B üzrə və 9-un C üzrə torplayırıq və ehtiyatların 30-a bərabər olan yekun balans dəyərini alırıq.

Ehtiyatların dəyəri

Ehtiyatların dəyərində dair standartda aşağıdakı göstərişlər vardır (paraqraf 10):

«Ehtiyatların maya dəyərində, onların əldəedilməsində, emalına sərf olunan bütün xərclər və cari vəziyyətə və cari saxlanma yerlərinə gətirilməsi məqsədilə çəkilmiş digər xərclər daxildir»

11 və 12-ci paraqraflarda dəyər anlayışı geniş açılır:

8. Ehtiyatların əldəedilməsində çəkilən xərclərə satınalma qiymətləri, idxal rüsumları və digər vergilər (vergi orqanları tərəfindən sonradan şirkətə əvəzlənən vergilərdən başqa), həmçinin, nəqliyyat, emal və obyektin əldəolunması ilə bilavasitə bağlı olan digər xərclər daxildir. Ticarət güzəştləri, əvəzləmələr və digər oxşar maddələr əldəolunma xərcləri müəyyən edilərkən çıxılır.
9. Valyuta məzənnələrinin dəyişilməsinin təsiri, əldəedilməyə çəkilmiş xərclər özlərində, haqq-hesab sənədləri xarici valyuta ilə yazılmış ehtiyatların yaxın vaxtlarda əldəedilməsində münasibətdə yaranan məzənnə, fərqlərini, yolverilən alternativ metodla əks etdirmənin maliyyə hesabatının Beynəlxalq Standartı – MHBS 21-də nəzərdə tutulmuş olduğu nadir hallarda əks etdirə bilirlər. Bu məzənnə fərqlərinə yalnız o hallarda yol verilir ki, onlar valyutanın heç bir praktiki vasitələrlə qaçmağın mümkün olmadığı və yaxın vaxtlarda əldə edilmiş ehtiyatlarla əlaqədar yaranmış ödənilməyən öhdəliklərə təsir göstərən iri devalvasiyası, yaxud dəyərinin aşağı düşməsi nəticəsində yaranmış olsun».

12, 13, 14 paraqraflarda emal xərcləri və onların uçotu ilə bağlı problemlər nəzərdən keçirilir. Emal xərclərinə istehsal işçilərinin əməyinin ödənişinə çəkilən

müstəqim xərclər, amortizasiya və texniki xidmətə çəkilən xərclər kimi sistemə bənd edilən daimi qaimə istehsal xərcləri, həmçinin, dəyişən qaimə istehsal xərcləri, məsələn, köməkçi materiallara və əmək sərfinə çəkilmiş xərclər daxildir (Bu zaman yadda saxlamaq lazımdır ki, daimi qaimə xərcləri – elə dolay istehsal xərcləridir ki, onların kəmiyyəti nisbətən dəyişilməz qalır və istehsalın həcmindən asılı deyildir, halbuki, dəyişən qaimə xərclərinin kəmiyyəti ciddi surətdə, praktiki olaraq birbaşa istehsalın həcmindən asılıdır).

Daimi qaimə xərclərini bölüşdürərkən istehsal güclərinə xidmət göstəricisi ilə bağlı plan tədbirlərinin həyata keçirilməsi nəticəsində yaranan boşdayanmalar və istehsal güclərinin faktiki istifadəsinə düşən, dəyişən qaimə xərcləri nəzərə alınmaqla istehsal güclərinin normal yüklənməsi şəraitini əsas götürürlər. Qarışıq istehsalatlarda emal xərclərinin onlar arasında bölüşdürülməsinin məqsədyönlü sistemini hazırlamaq lazımdır.

Bu cür məqsədyönlü və ardıcıl sistemin nümunəsi kimi standart satışın nisbi dəyərini təklif edir. Müəyyən dərəcədə bu üsul sərbəst və subyektiv qiymətləndirilmələrə əsaslanır, bununla belə, tam məntiqə söykənməyə də o, mürəkkəb problemin minimum ardıcıl həlli metodudur.

Məsələ 15.6.

Aşağıda verilmiş məlumatlar əsasında A və B adlı ehtiyatların dəyərini hesablayın:

	A	B
Məhsul vahidinə müstəqim məsrəflər:	2	4

Daimi qaimə istehsal xərcləri 50 000€ təşkil edir; istehsal güclərinin normal yüklənməsi şəraitində şirkət 5200 əd. A məmulatı və 10 200 əd. B məmulatı istehsal edir, ancaq texniki xidmətin göstərilməsi üzrə plan tədbirlərinin həyata keçirilməsi ilə əlaqədar yaranmış boşdayanmalar nəticəsində, faktiki olaraq A məmulatı 200 əd. və B məmulatı 200 əd. az istehsal olunur. A məmulatının istehsalı üzrə plan tapşırığı 6000 əd., B məmulatı üzrə isə 12 000 əd. təşkil edir. Dəyişən qaimə istehsal xərclərinin ümumi hesabi məbləği 10 000€ təşkil edir, bu məbləği maşın-saatların miqdarından asılı olaraq bölüşdürmək lazımdır. A məmulatının bir ədədinə iki maşın-saat, B məmulatının bir ədədinə isə bir maşın-saat sərf olunur.

Həlli

Daimi qaimə istehsal xərclərini A məmulatının 5000 ədədinin istehsalına, B məmulatının isə 10 000 ədədinin istehsalına aid etmək lazımdır, çünki texniki xidmətlərin göstərilməsi üzrə plan tədbirlərinin görülməsi ilə yaranan boşdayanmalar nəzərə alınmaqla bu məmulatların normal istehsal həcmi məhz bu qədər olacaqdır. İstehsal faktiki olaraq plan tapşırığı səviyyəsinə çatmayana qədər plan tapşırığının kəmiyyəti bu cür hesablamalarda nəzərə alınmır, bundan sonra məhsul vahidinin maya dəyərinin yüksəldilməməsi naminə məhsul vahidi hesabına düşən daimi qaimə istehsal xərclərinin kəmiyyəti azaldılacaqdır.

	A	B
Müstəqim əmək məsrəfləri	2	4
Daimi qaimə xərcləri (məhsul vahidi hesabı ilə 1:2 nisbəti kimi bölüşdürülmüş)	2	4
Dəyişən qaimə xərcləri (saatda 0,5)	1	0,5

Məsələ 15.7.

Unipoly şirkətinin 31 20X7-ci ildə başa çatmış bir il ərzindəki fəaliyyəti barədə məlumatlar əsasında MHBS 2 üzrə ehtiyatların dəyərini hesablayın:

	€
1 konserv bıçağının istehsalına müstəqim material məsrəfləri	1
1 konserv bıçağının istehsalına istehsal işçilərinin müstəqim əmək məsrəfləri	1
1 konserv bıçağı hesabla çəkilməmiş sair müstəqim xərclərin dəyəri	1
İl ərzində qaimə istehsal xərcləri	600
	000
İl ərzində administrativ xərclər	200
	000
İl ərzində satışın təşkilinə çəkilən xərclər	300
	000
İl ərzində faizlərin ödənilməsinə çəkilən xərclər	100
	000

İlin sonunda hazır məhsulun miqdarı 250 000 vahid təşkil etmişdir. Məsələni həll edərkən hesab edəcəyik ki, ilin əvvəlinə hazır məhsul və bitməmiş istehsal olmamışdır. İstehsalın normal həcmi ildə 750 000 konserv bıçağı təşkil edir, ancaq 31 may 20X7-ci ildə başa çatmış ildə əmək mübahisələrinin nəticəsi olaraq cəmi 450 000 ədəd istehsal olunmuşdur.

Həlli

Ehtiyatların istehsalına çəkilən müstəqim xərcləri aşağıdakı kəmiyyətləri birbaşa vurma nəticəsində əldə etmək olar:

250 000 əd. 1€ ilə materiallara çəkilməmiş müstəqim xərclər	250 000
250 000 əd. 1€ ilə istehsal işçilərinin əməyinin ödənilməsinə müstəqim xərclər	250 000
250 000 əd. 1€ ilə sair müstəqim xərclərin dəyəri	<u>250 000</u>
	<u>750 000</u>

MHBS 2-yə uyğun olaraq ehtiyatların qiymətləndirilməsinə yalnız qaimə istehsal xərcləri daxil edildiyi üçün, satışın təşkilinə çəkilən xərclər və faizlərin ödənilməsinə çəkilən xərclər (faizlərin ödənilməsinə xərclərin Borclar üzrə xərclər adlı MHBS 23 üzrə icazə verilmiş alternativ ynaşma çərçivəsində çəkilməsi nəzərdə tutulduğu hallar istisna olmaqla) (bax: fəsil 12) bu məsələ üçün nəzərə alınmır.

Qaimə istehsal xərcləri: $600\,000 \times 250\,000 / 750\,000 = 200\,000$ təşkil etmişdir. Əmək mübahisələri nəticəsində yaranmış həddən artıq yüksək xərclər yarandıqları dövrün xərclərinə aid ediləcəkdir.

Hazır məhsulun dəyəri=950 000€.

Məsələ 15.8.

Aşağıda sadalanmış hansı xərcləri MHBS 2 üzrə ehtiyatların dəyərinə daxil etmək olar? MHBS 2-nin 10-20-ci paraqraflarındakı informasiya sizə bu məsələnin həllində kömək edə bilər.

Satınalma dəyərindən olan güzəştlər
Təchizatçıların ezamiyyə xərcləri
İdxal rüsumları
Yükün malsatandan şirkətin anbarına gətirilməsinin sığortalanması
Brokerin komissiyası və xidmətinin dəyəri

Materiallar alındıqdan sonra onların saxlanılmasına çəkilən və istehsal prosesinin təmin olunması üçün zəruri olan məsrəflər

Satış şöbəsi işçilərinin əməkhaqqı
Təminat üzrə məsrəflər
Yeni məhsulların tədqiqinə çəkilən məsrəflər
Auditə və vergi məsləhətinə çəkilən məsrəflər

Həlli

Satınalma dəyərindən olan güzəştlər	Bəli
Təchizatçıların ezamiyyə xərcləri	Xeyr
İdxal rüsumları	Bəli
Yükün malsatandan şirkətin anbarına gətirilməsinin sığortalanması	Bəli
Brokerin komissiyası və xidmətinin dəyəri	Bəli
Materiallar alındıqdan sonra onların saxlanılmasına çəkilən və istehsal prosesinin təmin olunması üçün zəruri olan məsrəflər	Bəli
Satış şöbəsi işçilərinin əməkhaqqı	Xeyr
Təminat üzrə məsrəflər	Xeyr
Yeni məhsulların tədqiqinə çəkilən məsrəflər	Xeyr
Auditə və vergi məsləhətinə çəkilən məsrəflər	Xeyr

Maya dəyərinin müəyyən edilməsi metodları

Standart, normativ xərclər metodunun tətbiqinə yol verir, bu zaman məhsul vahidinin normativ maya dəyərinin kalkulyasiyası üçün materialların, avadanlığın ehtiyatlarının normal həcmində, əmək məsrəflərinin və istehsal güclərinin normal yüklənməsi şərti ilə normal səmərəlilik səviyyəsinə uyğun gələn məlumatlardan istifadə olunacaqdır.

Standart, həmçinin, pərakəndə qiymətlər metodunun tətbiqinə yol verir. Bu metod, adətən pərakəndə ticarətdə eyni ticarət əlavəsinə malik tez dəyişən mal nomenklaturasının böyük həcmələrini qiymətləndirmək üçün tətbiq olunur. Bu zaman ehtiyatların dəyəri satışın ümumi pərakəndə dəyərinin, müvafiq ümumi mənfəətin kəmiyyəti qədər azaldılması yolu ilə müəyyən edilir. Lakin əgər, ticarət şirkətinin çeşidi ticarət əlavəsinin güclü sürətdə dəyişildiyi mallardan ibarətdirsə,

həmçinin də, çətin satılan mallara güzəştlər verildiyi halda, bu metodun tətbiqi müəyyən problemlər doğurur.

Dəyər düsturları

Adi şəraitdə qarşılıqlı əvəzlənmə kateqoriyasına aid oluna bilməyən məhsulun, həmçinin, müəyyən layihələr üçün istehsal edilmiş və ayrılmış malların və xidmətlərin ehtiyatlarının dəyərini spesifik identifikasiya metodu əsasında müəyyən etmək lazımdır (paraqraf 23).

Əgər spesifik məsrəflərin ehtiyatların tərkibində olan müəyyən məhsul növləri arasında bölüşdürülməsi çətindirsə (təcrübədə bu nadir hallarda baş verir), MHBS 2 əsas metod kimi FIFO metodunu, ya da orta çəki dəyəri metodunu istifadə etməyi təklif edir. Bu kontekstdə maliyyə hesabatının Beynəlxalq standartları Komitəsinin nümayəndələri «üstün» deyil «əsas» sözünü işlətməklə mövcud imkanlardan seçim edərək, özlərinin də istinad etdikləri hansısa istiqamət vermək məqsədini qarşıya qoymuşdular. Bunun üçün idarə heyətinin nümayəndələri «üstün» sözü əvəzinə «əsas» sözünü işlətməmişlər. Zənnimizcə, səbəb ondan ibarətdir ki, «əsas» sözü «üstün» sözü kimi qətiyyətli deyildir.

Alternativ yanaşma çərçivəsində MHBS 2 LIFO metodunun istifadəsinə yol verir¹. Ancaq yaddan çıxarmaq lazım deyildir ki, qiymətlərin artdığı dövrdə LIFO metodundan istifadə, mənfəətin, aşağı salınmasına gətirib çıxarır və ehtiyatların yekun balans dəyəri bu halda əvvəlki dövrlərin qiymətləri əsasında hesablanacaqdır, halbuki, FIFO metodunun tətbiqi ehtiyatların balans dəyərini cari qiymətlərlə qiymətləndirməyə imkan verir ki, çoxları da bu metodun üstünlüyünü məhz bunda görürlər.

Mühasibat uçotunun bəzi milli sistemlərilə – GAAP-la müqayisə

Böyük Britaniyanın ümumi qəbuledilmiş prinsipləri: Böyük Britaniya GAAP-nın «Ehtiyatlar və uzunmüddətli müqavilələr» adlı 9-cu standartına uyğun olaraq LIFO metoduna, adətən, qeyri-məqsəduyğun kimi baxılır.

ABŞ-ın ümumi qəbuledilmiş mühasibat uçotu prinsipləri: ehtiyatlar iki kəmiyyətə – maya dəyərindən, yaxud bazar dəyərindən ən az olanı ilə qiymətləndirilir, burada bazar dəyərini əvəzlənmə dəyəri kimi başa düşürlər. Bütövlükdə digər aspektlər üzrə Böyük Britaniyanın və ABŞ-ın ümumi qəbuledilmiş mühasibat uçotu standartları MHBS ilə müqayisə olunandır.

İnformasiyanın açıqlanması qarşısında qoyulan tələblər

MHBS 2-yə uyğun olaraq maliyyə hesabatında aşağıdakı informasiya açıqlanmalıdır:

- ehtiyatların qiymətləndirilməsi üçün qəbul edilmiş uçot siyasəti, o cümlədən, onların maya dəyərinin hesablanmasının istifadə olunan metodu;
- ehtiyatların ümumi balans dəyəri və şirkət tərəfindən qəbul edilmiş təsnifata əsasən ehtiyatların ayrı-ayrı siniflərinin balans dəyəri;
- ehtiyatların satışın xalis dəyərilə uçota alınmış balans dəyəri;
- 31-ci paraqrafa uyğun olaraq cari dövrdə gəlir kimi tanınan istənilən silinmənin qaytarılan kəmiyyəti²;
- öhdəliklərin təminatı kimi girov predmeti olan ehtiyatların balans dəyəri¹.

¹ MHBS 2-nin yeni redaktəsində bu yanaşma yolverilməzdir. – Red.qeydi.

² MHBS 2-nin yeni redaktəsində paraqraf 34. – Red.qeydi.

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Bundan başqa, əgər ehtiyatların dəyərinin qiymətləndirilməsi üçün dəyərin hesablanması metodu kimi LIFO metodu istifadə olunursa, onda, həmçinin, müqayisə üçün ehtiyatların dəyərinin iki cüt kəmiyyətdən: FIFO (yaxud, orta çəki dəyərinədən. – *Qeyd redaksiyanındır*) və NRV üzrə dəyərdən, yaxud cari dəyərdən və NRV üzrə dəyərdən – ən az olan kəmiyyət əsasında hesablanılmasının nəticələrini gətirmək lazımdır.

Maliyyə hesabatında, eləcə də, aşağıdakı bəndlərdən biri üzrə informasiya açıqlanmalıdır:

- ehtiyatların cari dövrdə xərclər kimi tanınmış dəyəri;
- satışdan pul gəlirinə aid edilən, həmin dövrdə xərc kimi tanınan, xarakterinə görə təsnifləşdirilmiş əməliyyat xərcləri.

Aşağıda Bayer's şirkətinin 2000-ci il üçün maliyyə hesabatı əsasında informasiyanın MHBS 2-yə uyğun olaraq açıqlanmasına dair misal gətirilmişdir.

Xammalın, avadanlığın və yenidən satılmaq üçün əldə edilmiş məhsulun dəyəri əldəolunma dəyərilə müəyyən edilir; hazır məhsulun və bitməmiş istehsalın dəyəri istehsal xərcləri əsasında müəyyən olunur. Əgər bazar qiymətlərinin aşağı düşməsi nəticəsində dövrün sonuna ehtiyatların dəyəri azalmışsa, onda az olan dəyər göstərilir. 31 dekabr 2000-ci ilə ehtiyatların dəyəri 6095 mln.€ olmuş, onlardan satışın mümkün xalis dəyərilə uçota alınmış ehtiyatların dəyəri 431 mln. € təşkil etmişdir. Ehtiyatların dəyəri qiymətləndirilərkən orta çəki dəyəri metodu istifadə edilir.

İstehsal xərclərinin tərkibinə materialların əldəedilməsinə çəkilmiş müstəqim xərclər, müstəqim istehsal xərcləri, bölüşdürülmüş köməkçi materiallara və istehsal çəkilmiş xərclər, həmçinin, istehsalat üçün istifadə olunmuş aktivlərin amortizasiyasına və silinməsinə çəkilmiş müvafiq xərclər daxil olmuşdur.

Buraya, həmçinin, şirkətin pensiya planları üzrə xərcləri, istehsalla uyğunlaşdırıla biləcək ölçüdə işçilərin əlavə mükafatlandırılmasına çəkilən xərclər daxildir. Bu xərclər özündə administrativ xərclərin birbaşa istehsala aid edilə biləcək hissəsini də birləşdirir.

Bitməmiş istehsal və hazır məhsul maddələrinin qruplaşdırılması kimya sənayesindəki istehsal tsiklinin mərhələlərini əks etdirir.

Ehtiyatların tərkibi cədvəl 15.1-də verilir.

Cədvəl 15.1. Kimya sənayesi şirkətinin ehtiyatlarının tərkibi

mln. €	31.dekabr 2000	31.dekabr.1999
Xammal və materiallar	1041	978
Bitməmiş istehsal, hazır məhsul və yenidən satılmaq üçün əldə edilmiş məhsul	5046	4006
Malsatanlara verilmiş avans tədiyyələri	8	8
	6095	4992

¹ MHBS 2-nin yeni redaktəsi maliyyə hesabatında açıqlanması zəruri olan maddələrin siyahısını genişləndirdi. Bax: MHBS 2-nin yeni redaktəsi. –Red.qeydi.

Podrat müqavilələri

Giriş

Podrat müqavilələri, adətən, uzun müddətə bağlanılır və bir neçə hesabat dövrünü əhatə edir. Ehtiyatların qiymətləndirilməsi prosesinə aid bizim yuxarıda nəzərdən keçirdiyimiz mürəkkəbliklər podrat müqavilələri zamanı da baş verir, ancaq burada daha bir ciddi problem mövcuddur. Bu, mənfəətin müvafiq hesabat dövrləri üzrə bölüşdürülməsidir. Əgər müqavilə, deyək ki, 3 il müddətinə bağlanmışdırsa, onda biz mənfəəti illər üzrə müvafiq olaraq 0%, 0% və 100% kimi bölüşdürə bilərikmi? Bitməmiş obyekt mənfəət gətirə bilərmə? İlk baxışda bu mənfəətin reallaşmasının ümumi qəbul edilmiş konsepsiyasına və konservatizmin ənənəvi prinsiplərinə ziddir. Ancaq bu zaman biz hər dövr üçün nəticələrin nə qədər dürüst olduğu barədə vəziyyəti ala bilərikmi? Və bu məlumatları biz istifadə edə bilərikmi? Bu informasiyanın hər cür mümkün istifadəçiləri layihənin gedişində informasiyanı müntəzəm almaqda maraqlıdırlar. İnformasiyanın vaxtında verilməsi – onun mühüm keyfiyyət xarakteristikasıdır. Biz isə kifayət qədər inamla güman edə bilərik ki, layihə bütün müddət ərzində heç olmasa böyük olmayan gəlir gətirir. Əgər bu belədirsə, onda həddindən ziyadə ehtiyatlı olmaqdan, məsrəflərin və gəlirlərin uyğunluğu prinsipinə əməl edilməsi daha vacib olardı. Bu cür mülahizələr prosesində podrat müqavilələrinin iki əsas uçot metodu işlənilib hazırlanmışdır: bitmiş kontrakt metodu və yerinə yetirilmə faizi metodu.¹ Sonuncu metod müqavilə üzrə ümumi gəlirin hesabat dövrləri üzrə bölgüsünü nəzərdə tutur, birinci metodla isə gəlir yalnız tikinti başa çatdıqdan sonra tanınır.

Məsələ 15.9.

Zen şirkəti Alpha şirkətindən dəyəri 2 mln.\$ olan binanın tikintisi üçün podrat almışdır. Bu podrat üzrə aşağıdakı məlumatlar məlumdur:

	20X5	20X6	20X7
İl ərzində məsrəflər	500 000	700 000	300 000
Tikinti bitənə qədər ilin sonuna olan vəziyyətə gözlənilən qarşıdakı xərclər	1000 000	300 000	
İl ərzində göndərilmiş hesablar	400 000	700 000	900 000
İl ərzində pul daxilolmaları	200 000	500 000	1 200 000

Bitmiş kontrakt metodunun və əgər tikintinin başa çatması səviyyəsi çəkilmiş xərclərə proporsionaldırsa, yerinə yetirilmə faizi metodunun köməyiylə satışdan gəlirin uçotunu aparın.

Həlli

Bitmiş kontrakt metodu üzrə 500 000 məbləğində mənfəət yalnız 20X7-ci ilin hesabatında tanınacaq, yerinə yetirilmə faizi metodu üzrə isə mənfəət hesabat dövrləri üzrə aşağıdakı kimi bölüşdürüləcək:

¹ İkinci adı – «hazırlanmış» metodudur – Red.qeydi

$$20 \times 5 \frac{500\ 000}{150\ 0000} \times 500\ 000 - \text{əvvəlki dövrlərin tanınmış satışdan gəliri} \quad \begin{matrix} 166 \\ 667 \end{matrix}$$

$$20 \times 6 \frac{120\ 0000}{150\ 0000} \times 500\ 000 - 166\ 667 \quad \begin{matrix} 233 \\ 333 \end{matrix}$$

Yerinə yetirilmə faizi metodunu seçdikdə biz mənfəətin müəyyən edilməsi, eləcə də istənilən satışın bu nəticəyə təsiri və bu səbəbdən, müqavilə üzrə bitməmiş tikintinin qiymətləndirilməsi və onların nəticələrinin mühasibat uçotu hesablarında əks etdirilməsi problemi ilə üzləşirik. Yerinə yetirilmə faizi metoduna əsasən bitməmiş istehsalın müvafiq gəlir payı ilə birlikdə cari aktivlərə aid edilməsi ehtiyatların dəyərinin iki kəmiyyətdən: maya dəyərindən yaxud NRV-dən ən az olanı ilə əks etdirilməsi prinsipinə ziddir.

MHBS 11

MHBS 11 1978-ci ildə nəşr edilmiş, 1993-cü ildə yenidən işlənmişdir və yerinə yetirilmə faizi metodu ona uyğun olaraq tətbiq edilməlidir. Standart, həmçinin, müqavilə üzrə gəlirlərin və məsrəflərin mühasibat uçotu hesablarında əks etdirilməsi qaydasını müəyyən edir.

Tikintinin başa çatma səviyyəsi yerinə yetirilən işin daha etibarlı qiymətləndirilməsini təmin edən üsul ilə müəyyən oluna bilər. Bunlar aşağıdakılar ola bilər:

- işlərin yerinə yetirilməsinə dair tikinti müqaviləsi üzrə hesabatın tərtib olunması tarixinə çəkilmiş xərclərin, tikinti müqaviləsi üzrə ümumi xərclərin hesabi kəmiyyətinə proporsional müəyyən edilməsi;
- yerinə yetirilmiş işlər üzərində müşahidə aparılması;
- tikinti müqaviləsi üzrə yerinə yetirilmiş işlərin fiziki payının hesablanması.

Təriflər

Bu standart aşağıdakı üç anlayışı müəyyən edir:

Podrat müqaviləsi – obyektin, yaxud konstruksiyaya, texnologiyalara, funksiyalara, ya da son təyinatına yaxud istifadəsinə görə sıx əlaqəli və bir-birindən asılı obyektlər kompleksinin tikintisini xüsusi nəzərdə tutan müqavilədir.

Əvvəlcədən qoyulmuş qiymətlə müqavilə – elə podrat müqaviləsidir ki, həmin müqaviləyə görə podratçı kontraktın əvvəlcədən qoyulmuş qiymətilə yaxud məhsulun hər vahidi üzrə əvvəlcədən qoyulmuş qiymətilə¹ razılaşır, ancaq xərclərin artması ilə əlaqədar qiymət arta bilər.

«Xərclər – üstəgəl» podrat müqaviləsi – elə podrat müqaviləsidir ki, ona görə bütün mümkün yaxud digər şəkildə müəyyən olunan xərclər, həmçinin, bu xərclərdən olan faizlər yaxud əvvəlcədən müəyyən edilmiş mükafat podratçıya ödənilir.

Bu təriflərdən belə çıxır ki, MHBSŞ-nin idarə heyəti podrat müqaviləsinin iki tipini ayırır: əvvəlcədən qoyulmuş qiymətlə və «xərclər – üstəgəl». Bununla belə,

¹ Söhbət müqavilə üzrə tikinti məhsulunun hər vahidinə müəyyən edilmiş qiymətlən gedir. – Red.qeydi.

təcrübədə konkret müqavilənin hansı tipə aid olduğunu müəyyən etmək heç də asan deyildir, çünki eyni bir müqavilə həm bu, həm də digər tipin əlatmətinə malik ola bilər. Həmçinin, onu da qeyd etmək lazımdır ki, standart bu sözün ümumi mənasında işlədilən «podratçı» anlayışının tərifini vermir.

Standartda podrat müqaviləsinin segmentləşdirilməsi məsələsinə baxılır. Hər bir tikinti obyektinə aşağıdakı şərtlərə əməl olunmaqla ayrıca bir müqavilə kimi baxılır:

- hər bir obyekt üzrə xüsusi təklif verilmişdir;
- hər bir obyekt üzrə ayrıca danışıqlar aparılmış, həm də bu zaman sifarişçinin, yaxud podratçının podrat müqaviləsinin bir hissəsini qəbul yaxud rədd etmək imkanı olmuşdur;
- hər bir obyekt üzrə xərclər və satışdan gəlir müəyyən oluna bilər.

Və əksinə, bir neçə müqavilə, əslində bir podrat müqaviləsini təşkil edə bilər. Belə müqavilələrin vahid uçotunun aparılması məcburidir, əgər:

- danışıqlar, müqavilələr məcmusundan ibarət olan paket üzrə aparılmışdırsa;
- kontraktlar o dərəcədə sıx bağlı və qarşılıqlı surətdə asılıdır ki, onlar faktiki olaraq ümumi mənfəət norması ilə vahid layihənin hissələridirlərsə;
- müqavilələr eyni vaxtda və ardıcıl fasiləsiz yerinə yetirilirsə.

Standartda verilmiş bütün təriflərin və izahatların ardınca, nəhayət, 11-ci paragraf gəlir, burada isə problem təhlil edilir.

Müqavilə üzrə gəlirlərə daxil olmalıdır:

- a) müqavilədə razılaşdırılmış gəlirin ilkin məbləği;
 - b) müqavilənin şərtlərindən kənarlaşmalar, iddialar və həvəsləndirmə tədiyyələri;
- (1) o dərəcədə ki, onlar, gəlirin yaranmasına gətirib çıxara bilər;
 - (2) etibarlı surətdə ölçülə bilər.

Paragraf 16-da podrat müqaviləsi üzrə xərclərin tərkibi belə müəyyən olunmuşdur:

- konkret müqavilə ilə bilavasitə bağlı olan xərclər;
- tikinti müqaviləsi ilə bütövlükdə fəaliyyətə aid olan və konkret müqaviləyə aid oluna biləcək xərclər;
- müqavilənin şərtlərinə uyğun olaraq sifarişçi tərəfindən ödənilə biləcək sair xərclər.

Beləliklə, tikinti kontraktları üzrə maliyyə nəticələrini müəyyən edərkən, biz, birinci növbədə, hesabat tarixinə müqavilələr üzrə cəmi xərcləri, o cümlədən, borclar üzrə faizlərin də daxil ola biləcəyi müvafiq qaimə istehsal xərclərini, sonra isə biz cari tarixə müqavilə üzrə ümumi gəliri və sonra atributiv mənfəəti (maliyyə nəticəsini) hesablamaalıyıq. Standartda konkret kontrakt üzrə xərclərə daxil edilən və edilməyən xərclərin siyahısı verilmişdir.

Məsələ 15.10.

Konkret podrat üzrə xərclərə aid oluna biləcək dörd növ xərcin və belə xərclərə aid oluna bilməyəcək dörd növ xərcin adını çəkin.

Həlli

Standartın 17-ci paraqrafında aşağıdakı siyahı verilmişdir.

Uçota alınan xərclər:

- tikinti meydançasındakı nəzarət də daxil olmaqla tikinti meydançasındakı işçilərin əməkhaqqı;
- podrat müqaviləsinin yerinə yetirilməsi üçün istifadə olunmuş əsas vəsaitlərin amortizasiyası;
- tikinti meydançasında maşınların, avadanlığın və materialların yerdəyişməsi, onların tikinti meydançasından çıxarılması ilə əlaqədar xərclər;
- maşın və avadanlıqların icarəsinə çəkilən xərclər;
- bilavasitə müqavilə ilə bağlı olan konstruktör və texniki köməklik üzrə xərclər;
- səhvlərin düzəldilməsi və təminat üzrə işlərin yerinə yetirilməsi üçün, o cümlədən, təminatlı təmir üzrə ehtimal olunan xərclər;
- üçüncü şəxslərin iddiaları;
- sığorta tədiyyələri;
- tikintinin qaimə xərcləri.

Məsrəflərdə uçota alınmayan xərclər:

- ödənilməsi müqavilə şərtləri ilə nəzərdə tutulmayan ümumi administrativ xərclər;
- satışa çəkilən xərclər;
- ödənilməsi tikinti müqaviləsi üzrə nəzərdə tutulmayan tədqiqatlar və işləmələr üzrə xərclər;
- konkret müqavilə üzrə istifadə edilməyən boş dayanmış maşın və avadanlıqların amortizasiyası.

Məsələ 15.11.

Aşağıda podrat müqaviləsi üzrə məlumatlar verilmişdir:

Hesabat tarixinə xərclər	2 mln.\$
Müqavilə üzrə gözlənilən ümumi gəlir	2 mln.\$
Tikintinin bitməsinə qədər gözlənilən qarşıdakı xərclər	0,5 mln.\$

Bu kontraktı mühasibat uçotu hesablarında necə əks etdirmək lazımdır?

Həlli

Bu məsələnin əsas mürəkkəbliyi ondan ibarətdir ki, bu podratın şərtləri zərər şəklində 0,5 mln.\$ məbləğində mənfi maliyyə nəticəsini nəzərdə tutur və bizə cari

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

mərhələdə tanına biləcək zərərlərin payını müəyyən etmək lazımdır. Yerinə yetirilmə faizi metodu bizə aşağıdakı nəticəni verir: $2/2,5 \times 0,5 = 0,4$. Ancaq sağlam konservatizm deyir ki, əvvəlcədən görünən bütün zərərləri, onlar təzahür etdiyi andan, dərhal uçota almaq lazımdır.

MHBS 11 tələb edir: «ehtimal olunan zərər dərhal məsrəf kimi tanınmalıdır». Bundan başqa, həmin standart əsasən, yerinə yetirilmiş işlərə görə sifarişçidən alınacaq ümumi məbləğ balansın aktivində, yerinə yetirilmiş işlər üçün sifarişçinin özünə ödəniləcək ümumi məbləğ isə – öhdəliklərdə göstərilir. Sifarişçidən alınacaq tədiyyələrin ümumi məbləği xalis məbləğ kimi aşağıdakı düsturla müəyyən olunur:

Çəkilmiş xərclər+Tanınmış mənfəətlər-Tanınmış zərərlərin və yazılmış aralıq
hesabların məbləği

Mənfəət məbləğində artırılaraq (tanınmış zərərlər məbləğində azaldılaraq) çəkilmiş xərclərin yazılmış aralıq hesablardakı məbləğdən artıq olduğu bütün bitməmiş kontraktlar üçün.

Əgər bitməmiş podrat müqaviləsi üzrə yazılmış aralıq hesabların məbləği çəkilmiş xərclərin və tanınmış gəlirin (tanınmış zərərlər çıxılmaqla) məbləğini üstələyirsə, onda bu halda sifarişçinin özünə ödəniləcək ümumi məbləğ belə müəyyən edilir:

Çəkilmiş xərclər+Tanınmış mənfəət-Tanınmış zərərlərin və yazılmış aralıq
hesabların məbləği

Göstərilən müddələrin təbiiqini aşağıdakı misalla illüstrasiya edək.

Məsələ 15.12.

Birinci ilin sonunda Gamma Enterprise şirkətinin məlumatları cədvəldə verilmiş beş bitməmiş podratı vardır. Bu informasiyanın MHBS 11-ə uyğun olaraq mühasibat uçotu hesablarında necə əks etdirilə biləcəyini göstərin.

	Podratlar					Yekunu
	A	B	C	D	E	
Müqavilə üzrə tanınmış gəlir	145	520	380	20	55	1300
				0		
Müqavilə üzrə tanınmış xərclər	110	450	350	25	55	1215
				0		
Ehtimal olunan zərər				40	30	70
Müqavilə üzrə dövr ərzində çəkilmiş xərc	110	510	450	25	100	1420
				0		
Müqavilə üzrə məsrəflərə aid edilmiş xərclər	110	450	350	25	55	1215
				0		
Müqavilə üzrə gələcək fəaliyyət hesabına olan xərclər		60	100		45	205
Təqdim edilmiş hesablar	100	520	380	18	55	1235
				0		
Sifarişçilərdən alınmış avans tədiyyələri		80	20		25	125

Həlli

Hər bir podrat üzrə maliyyə nəticələrinin uçotunu ayrıca nəzərdən keçirək:

Podrat A

Mənfəət və zərərlər haqqında hesabat

Podrat müqaviləsi üzrə gəlir 145

Podrat müqaviləsi üzrə məsrəflər 110

Ümumi mənfəət 35

Balans

«Sifarişçilərlə hesablaşmalar» («Alınası hesablar») hesabı üzrə əlavə olaraq dövriyyə (qısamüddətli) aktivlərinə daxil edilməli olan məbləğin hesablanması:

Məcmu gəlir 145

artıq təqdim edilmiş hesablar çıxılmaqla 100

Alınası hesablar 45

Bu məbləği digər üsulla da hesablamaq olar:

Çəkilmiş xərclər (110) və tanınmış mənfəət (35), əvvəlcə təqdim edilmiş hesablar çıxılmaqla (100) = 45.

Bu halda cari tarixə çəkilmiş bütün xərclər göstərilən gəlirlərin alınmış olduğu təsərrüfat fəaliyyətinə aiddir, ona görə də, mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda həmin xərclər podrat müqaviləsi üzrə xərclər kimi göstərilmişdir ki, bu da yekun olaraq «Bitməmiş istehsal» maddəsi üzrə sıfır qalığa bərabər olur.

Podrat B

Mənfəət və zərərlər haqqında hesabat

Podrat müqaviləsi üzrə gəlir 520

Podrat müqaviləsi üzrə məsrəflər 450

Ümumi mənfəət 70

Balans

Bu müqavilə üzrə təqdim edilmiş hesabların məbləği gəlirin məbləğini üstələdiyi üçün hesablama nəticəsində biz aşağıdakı şəkildə hesablanan kredit qalığı alırız:

Məcmu gəlir 520

Təqdim edilmiş hesablar plus avanslar 600

Alınmış avanslar (cari öhdəliklər kimi əks etdirilmişlər) 80

Müqavilə üzrə çəkilmiş xərclər 510

Müqavilə üzrə məsrəflər 450

Alınası hesablar, dövriyyə aktivləri (yaxud, 510+70-520) 60

Podrat C

Mənfəət və zərərlər haqqında hesabat

Podrat müqaviləsi üzrə gəlir 380

Podrat müqaviləsi üzrə məsrəflər 350

Ümumi mənfəət 30

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Balans

B podratında olduğu kimi, təqdim edilmiş hesabların və avans tədiyyələrinin məbləği həmin müqavilə üzrə gəlirin məbləğini üstələyir, bu səbəbdən, hesabatın nəticəsində kredit qalığı alırıq:

Podrat müqaviləsi üzrə gəlir	380
Təqdim edilmiş hesablar üstəgəl avanslar	<u>400</u>
Alınmış avanslar – cari öhdəliklər	<u>20</u>

Dövriyyə aktivlərinə daxil edilmiş məbləğin hesablanması aşağıdakı kimi kalkulyasiyalasdırılır:

Müqavilə üzrə çəkilmiş xərclər	450
Müqavilə üzrə məsrəflər	<u>350</u>
Alınası hesablar - dövriyyə aktivləri (yaxud, $450+30-380$)	<u>100</u>

Podrat D

Mənfəət və zərərlər haqqında hesabat	
Podrat müqaviləsi üzrə gəlir	200
Podrat müqaviləsi üzrə məsrəflər (xərclər $250+zərər 40$)	<u>290</u>
Ümumi mənfəət	<u>90</u>

Balans

Dövriyyə aktivləri məbləğinin hesablanması:

Podrat müqaviləsi üzrə gəlir	200
Təqdim edilmiş hesablar	<u>180</u>
Qalıq	<u>20</u>

Bununla belə, bu müqavilə üzrə zərərlər gözlənilir və onun qalığı kredit qalığı olacaqdır, ona görə ehtimal olunan zərər (40) balansda cari öhdəlikləri verir (20) - bu da kreditor borcudur (ödəniləsi hesabdır). Digər hesablama üsulu: çəkilmiş xərclər 250 minus ehtimal edilən zərər 90 minus təqdim edilmiş hesablar 180 = (20).

Podrat E

Mənfəət və zərərlər haqqında hesabat	
Podrat müqaviləsi üzrə gəlir	55
Podrat müqaviləsi üzrə məsrəflər (məsrəflər $55+zərər 30$)	<u>85</u>
Ümumi mənfəət	<u>30</u>

Balans

Cari hesabların məbləği gəlirin məbləğini üstələdiyi üçün hesablama nəticəsində kredit qalığı alırıq:

Podrat müqaviləsi üzrə satışdan gəlir	55
Təqdim edilmiş hesablar plus avanslar	<u>80</u>
Alınmış avanslar – cari öhdəliklər	<u>25</u>
Çəkilmiş xərclər	100
Müqavilə üzrə məsrəflər	<u>85</u>
Alınası hesablar – dövriyyə aktivləri (yaxud $100-30-55$)	<u>15</u>

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Beləliklə, bütün podrat müqavilələrinin məbləği üzrə alınıb oluruq:

Podrat müqavilələri üzrə satışdan gəliri		1300
Podrat müqavilələri üzrə məsrəfləri	1215	
Ehtimal olunan zərəri	<u>70</u>	<u>1285</u>
Mənfəəti		<u>15</u>
Kreditor borcları maddələri üzrə avans tədiyyələri (0+80+20+0+25)		125
Dövriyyə aktivləri maddələri üzrə alınası hesablar (45+60+100+0+15)		220
Cari öhdəliklər maddələri üzrə ödəniləsi hesablar (podrat D)		20

15.12 sayılı məsələnin həllinin məntiqi üzrə sizin düşündüyünüzü yoxlamaq üçün bir qədər daha sadə məsələni həll etməyi təklif edirik.

Məsələ 15.13.

İki podrat müqaviləsi üzrə aşağıdakı məlumatların maliyyə hesabatında hansı şəkildə əks etdirilməli olduğunu göstərin.

	Podrat X	Podrat Y
Müqavilə üzrə satışdan gəlir	500	350
Müqavilə üzrə məsrəflər	450	400
Təqdim edilmiş hesməblər	500	200
Hesablar üzrə avans tədiyyələri	25	-
Çəkilmiş xərclər	600	400
Ehtimal olunan əlavə zərərlər (pis debitorlar.- Red.qeydi)		60

Həlli

Podrat X

Gəlir		Çəkilmiş xərclər	
Mənfəətlər 500 (zərərlər) (2)	Debitorlar 500 (1)	Xərclər 600	Mənfəətlər 450 (zərərlər) (3)
		<u>600</u>	Qalıq <u>150</u>
		Qalıq 150	<u>600</u>

Hesabın digər tərifinə keçirilmiş qalıq – 150, balansın aktivində dövriyyə aktivləri üzrə hesabda alınası məbləğ kimi əks etdirilmişdir (hesablamanın digər üsulu 600+50-500).

Mənfəət və zərərlər		Debitorlar	
Məsrəflər 450 (3)	Gəlir 500 (2)	Gəlir 500	Hesablar 500
Mənfəət 50			

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Təqdim edilmiş hesablar			
Debitorlar 500 Qalıq, avans tədiyyələri 25		Ödəniş 525	
Podrat Y			
Gəlir		Çəkilməmiş xərclər	
Mənfəətlər-zərərlər 350 (2)	Debitorlar 350 (1)	Xərclər 400	Mənfəətlər 400 (3)
Mənfəət və zərərlər		Debitorlar	
Xərclər 400 (3)	Gəlir 350 (2)	Gəlir 350	Hesablar 200
Zərərlərin örtülməsi üçün ehtiyatlar 60 (4)	Zərər 110	350	Qalıq 150
		Qalıq 150	350
		150	Zərərlərin örtülməsi üçün ehtiyatlar 60 (5)
		Qalıq 90	Qalıq 90
			150
İtkilər üzrə ehtiyatlar			
Debitorlar 60 (5)		Mənfəətlər (zərərlər) 60 (4)	

Hesabın digər tərəfinə keçirilmiş qalıq – 90, dövriyyə aktivləri hesabı üzrə alınası gəlir kimi əks etdirilmişdir (400-110-200).

- 1) müqavilə üzrə gəlirin hesablanması;
- 2) müqavilə üzrə gəlirin mənfəət və zərərlər hesabına aid edilməsi;
- 3) müqavilə üzrə çəkilməmiş xərclərin mənfəət və zərərlər hesabına, yaxud müqavilə üzrə məsrəflərə (bitməmiş istehsalə) aid edilməsi;
- 4) ehtimal olunan zərərlərin örtülməsi üçün ehtiyatların hesablanması;
- 5) ehtiyatların debitorlar hesabına aid edilməsi.

Beləliklə, bütün müqavilələr üzrə cəmi nəticələr aşağıdakı şəkildə əks etdiriləcəkdir:

Mənfəətlər və zərərlər hesabı		
Müqavilə üzrə satışdan gəlir	(500+350)	850
Müqavilə üzrə məsrəflər	(450+460)	<u>910</u>
Zərər		<u>60</u>
Balans		
Dövriyyə aktivləri		
Podrat müqavilələri üzrə alınası məbləğlər	(90+150)	240
Cari öhdəliklər		
Podrat müqavilələri üzrə avans tədiyyələri		25

İndiyə qədər biz nəticəni etibarlı surətdə qiymətləndirməyin mümkün olduğu podrat müqavilələrini nəzərdən keçirirdik. Podrat müqaviləsinin maliyyə nəticəsini

əvvəlcədən müəyyən etməyin mümkün olmadığı hallar üçün, standartın qaydalarına əsasən gəlir, müqavilə üzrə çəkilmiş xərclərin ödənilmə səviyyəsinə uyğun olaraq tanınmalıdır. Belə hallarda müqavilə üzrə xərclər dərhal məsrəflər kimi tanınır.

Məsələ 15.14.

Şirkət, maliyyə nəticələrinin dürüst qiymətləndirilə bilmədiyi iki podrat müqaviləsi üzrə tərəf sayılır. Müqavilələr üzrə aşağıdakı məlumatlar vardır:

Müqavilə A	Əvəzlənən çəkilmiş xərclər 30 000
Müqavilə B	Müqavilə üzrə çəkilmiş xərclər 100 000 təşkil edir, tikinti fəaliyyətini tənzimləyən qanun layihəsi baxılmaqda olduğuna görə, oxşar müqavilələr üzrə zərərlər əvvəllər müqavilənin dəyərinin 15%-ni təşkil edirdi. Müqavilənin dəyəri 1 mln. təşkil edir.

Bu məlumatların şirkətin mühasibat hesabatının hesablarında necə əks etdirilməli olduğunu göstərin.

Həlli

Müqavilə A	Gəlir	30 000
	Xərclər	30 000
Müqavilə B	Gəlir	0
	Məsrəflər qisminə tanınmış xərclər	150 000

İnformasiyanın açıqlanması qaydası

Bu qaydalar, nəzərdən keçirilən standartın 39-45-ci paragraflarında verilmişdir və aşağıdakı anları əhatə edir:

- podrat müqaviləsi üzrə dövr ərzində gəlir kimi tanınmış daxilolmalar məbləği;
- podrat müqaviləsi üzrə gəlirin və müqavilənin yerinə yetirilməsi mərhələlərinin müəyyən edilməsi üçün istifadə olunan metodlar;
- çəkilmiş xərcləri və tanınmış mənfəətin, alınmış avansların ümumi məbləği və tutulmaların məbləği.

Bundan başqa, malalanlardan alınası məbləğləri və ödəniləsi məbləğləri müvafiq olaraq dövriyyə aktivləri və cari öhdəliklər hesablarında əks etdirmək lazımdır.

Məsələ 15.15.

15.13 sayılı məsələnin həllindəki məlumatlardan istifadə etməklə, X və Y müqavilələri üzrə hesabatın nə dərəcədə MHBS 11-ə uyğun tərtib edildiyini göstərin.

Həlli

Dövr ərzində gəlir kimi tanınan daxilolmalar	850
Çəkilmiş xərclər və zərərlər çıxılmaqla tanınmış mənfəət (600+400+50-100)	940
Alınmış avanslar	25
Alınası məbləğlər (150+90)	240

Mühasibat uçotunun bəzi milli sistemləri ilə müqayisə

Böyük Britaniyanın ümumi qəbuledilmiş mühasibat uçotu prinsipləri: Böyük Britaniya GAAP-nın, «Ehtiyatlar və uzunmüddətli müqavilələr» adlı 9-cu Standartı, müqavilə üzrə son balansın məlumatı prosedurasındakı kiçik fərqlər istisna olmaqla MHBS 11 ilə tam uyğun gəlir.

ABŞ-ın ümumi qəbuledilmiş mühasibat uçotu standartları: əgər müqavilə çərçivəsində şirkət gəliri, yaxud xərcləri (işlərin bitməsinə qədər və ya işlərin cari mərhələsində gözlənilən xərcləri) müəyyən edə bilmirsə, bitmiş kontrakt metodunu tətbiq etmək zəruridir. MHBS 11-ə uyğun olaraq bitmiş kontrakt metodunun istifadəsi qadağandır.

Qısa nəticələr

İndiki fəsildə biz ehtiyatları və podrat müqavilələrini ətraflı nəzərdən keçirdik, onların MHBS 2 və 11-ə uyğun olaraq mühasibat hesabatında əks etdirilməsi qaydalarını müəyyən etdik. Ehtiyatların dəyərinin qiymətləndirilməsinin bir neçə metodları – məhsul vahidinin maya dəyəri¹, FIFO metodu, LIFO metodu, orta çəki dəyəri və baza ehtiyatları metodu mövcuddur, özü də onların hamısı mənfəətin və dövriyyə aktivlərinin müxtəlif kəmiyyətlərini verir.

Qəbul etmək vacibdir ki, ehtiyatların dəyərinin qiymətləndirilməsi birbaşa hesablamaya gəlmir və müəyyən idarəetmə qərarlarının qəbul olunmasını tələb edir.

Tapşırıqlar

1. Yanvarın 1-də cənab P.Forte fortepiano ilə ticarət üzrə şirkət açır. O, iki növ musiqi aləti satır: pianino və royallar və il ərzində onun aşağıdakı ticarət əməliyyatları olmuşdur.

	Pianino		Royallar	
	Alış	Satış	Alış	Satış
1 yanvarda	2 əd. 400€ ilə		2 əd. 600€ ilə	
31 martda		1 əd. 600€ ilə		
30 aprelə	1 əd. 350€ ilə		1 əd. 700€ ilə	
30 iyunda		1 əd. 600€ ilə		1 əd. 1000€ ilə
31 iyulda	2 əd. 300€ ilə		1 əd. 800€ ilə	
30 sentyabrda		3 əd. 500€ ilə		2 əd. 1100€ ilə
30 noyabrda	1 əd. 250€ ilə		1 əd. 900€ ilə	

¹ Spesifik identifikasiyalasdırma metodu. –Red.qeydi

Cədvəldən göründüyü kimi, cənab P.Forte üçün alətlərin dəyəri 1 apreldə, 1 iyulda və 1 oktyabrda dəyişilmişdir, gələn ilin 1 yanvarına qədər sonrakı dəyişikliklər gözlənilir.

Tələb olunur:

- a) Aşağıdakı metodlardan istifadə etməklə, hər bir musiqi alətinin növü üzrə ayrıca dövrün sonuna ümumi mənfəəti və ehtiyatların dəyərini əks etdirən hesabat hazırlayın:
 - (1) FIFO;
 - (2) LIFO;
 - (3) orta çəki dəyəri;
 - (4) əvəzlənmə dəyəri.
 - b) Qiymətlərin artdığı dövrdə bu metodlardan hər birinin tətbiqinin məqsədə uyğun olduğunu, yaxud məqsədə uyğun olmadığını (royalların təmsalında) izah edin.
2. Tapşırıq 1-dən istənilən informasiyanı istifadə edərək, dövrün sonuna ehtiyatların dəyərinin qiymətləndirilməsinin müxtəlif metodlarının tətbiqinin mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda və balansın vəziyyətində necə əksini tapdığını göstərin və izah edin.
 3. Dövrün sonuna ehtiyatların dəyərinin qiymətləndirilməsinin mövcud metodlarının üstünlükləri və çatışmazlıqları barədə ətraflı danışın.
 4. Ehtiyatların qiymətləndirilməsi üzrə MHBS 2-də təklif olunan qərarları müzakirə edin.
 5. MHBS 11-ə görə podrat müqaviləsi üzrə fəaliyyəti üçota almaq üçün yerinə yetirilmə faizi metodu tətbiq edilir. Bu metodun üstünlükləri və çatışmazlıqları barədə danışın və onun köməyi ilə istifadəçilər üçün zəruri olan informasiyanın alınması imkanını qiymətləndirin.
 6. MHBS 11-in bitmiş kontrakt metodunun tətbiqinə icazə vermədiyi səbəbləri izah edin, halbuki, ABŞ-ın ümumi qəbul edilmiş mühasibat uçotu standartları bu metodun müəyyən situasiyalarda tətbiqini nəzərdə tutur.

MALİYYƏ ALƏTLƏRİNİN UÇOTU

Bu fəslə öyrəndikdən sonra siz:

- maliyyə alətlərini xarakterizə etməyi;
- onların uçotunun zəruriliyini əsaslandırmağı;
- maliyyə alətlərinin uçotu prosedurlarının inkişafı tarixini qısaca şərh etməyi;
- maliyyə alətlərinin uçotu qaydalarının MHBS-ə uyğunluğunu müəyyən etməyi;
- maliyyə alətləri qarşısında MHBS sisteminin idarə edilməsinin tələblərini müəyyənləşdirməyi və əsaslandırmağı;
- bu tələbləri tənqidi qiymətləndirməyi bacaracaqsınız.

Giriş

Son 20 ildə maliyyə alətlərinin çoxsaylı və müxtəlif növləri meydana çıxdı. Bunlar faiz svoplarından, uzunmüddətli dövlət istiqrazlarının opsiyonlarından, kredit svoplarından, fond svoplarından, istiqrazlardan, debitor borclarından, müxtəlif borclardan, səhmlər və s.dən ibarətdir. Belə çox müxtəliflik uçot prosesini, maliyyə alətlərinin müəyyənləşdirilməsi, anlaşılması və şərhə məsələlərini mürəkkəbləşdirdi. Maliyyə alətlərinin mühasibat uçotunun beynəlxalq standartlarının işlənilib hazırlanmasına 1988-ci ildən başlandı, lakin maliyyə alətlərinin informasiyanın təqdim edilməsi və açıqlanması üzrə birinci standart ancaq 1995-ci ildə nəşr edilə bildi, maliyyə alətlərinin tanınması və qiymətləndirilməsini rəqlamentləşdirən standart 1998-ci ildə nəşr edildi.

Bu məsələnin mürəkkəbliyini etiraf edərək, MHBS maliyyə alətlərinin uçotu standartlarını işlənilib hazırlanmasını iki qrupa bölünməsinə qərara aldı: birinci qrupa informasiyanın təqdim olunması və açıqlanması məsələləri, ikinci qrupa isə onların

tanınması və qiymətləndirilməsi məsələləri daxil edildi. Maliyyə alətlərinin uçotu üzrə bütün mübahisələrin məhək daşını maliyyə aktivlərinin və öhdəliklərinin uçotunun ədalətli dəyərlə aparılmasının məqsəduyğunluğu məsələsi təşkil edir.

MHBS 39 – *Maliyyə alətləri: tanınması və qiymətləndirilməsi*: standartın maliyyə alətlərinin uçotunu tənzimləyən müvəqqəti sənəd kimi baxılır. Bu standartın dərc edilməsi MHBSŞ-nin idarə heyəti tərəfindən məcburi atılan addım idi, hansı ki, 1999-cu ilin əvvəlinə bir sıra əsas standartlar işləyib hazırlamalı və qiymətli kağızlar üzrə komissiyaların Beynəlxalq təşkilatının təsdiqinə verməli idi, ancaq bu standart üzərində iş hələ də davam edir.

Bu da həqiqətdir ki, MHBS Şurasının idarə heyəti MHBS 39 üzrə təlimatın suallar və cavablar şəklində nəşr edilməsini zəruri hesab etdi ki, bu da həmin problemin mürəkkəbliyini bir daha sübut etdi. Bu təlimat «Maliyyə alətlərinin uçotu: standartlar, interpretasiyalar və tətbiq üzrə rəhbərlik» adı altında MHBS Komitəsinin idarə heyətinin nəşrinə daxil edilmişdir. Eyni zamanda, şərh üzrə Daimi Komitə (ŞDK) tərəfindən interpretasiyanın izahı da nəşr edilmişdir:

ŞDK5 – *Maliyyə alətlərinin təsnifatı: şərti ödəmə üzrə ehtiyatlar*;

ŞDK16 – *Səhmdar kapitalı: yenidən əldə edilmiş xüsusi pay vəsaitləri*;

ŞDK17 – *Kapital: xüsusi pay alətləri ilə sövdələşmələrə çəkilən xərclər*.

Yəqin ki, sizin üçün aydın oldu ki, bu fəslin materialları xeyli mürəkkəb və bir sıra məsələlərdə ziddiyyətli. Sizə tövsiyə edirik ki, onun öyrənilməsi zamanı bütün tapşırıqları yerinə yetirməklə verilmiş material üzərində ciddi işləyəsiz.

Maliyyə alətlərinin uçotu tarixi

MHBS maliyyə alətlərinin uçotu qaydalarının işlənilib hazırlanmasına 1998-ci ildən, İƏİT ölkələrinin bu məsələyə həsr edilmiş simpoziumundan sonra başlamışdır. Bu işin hələ ən erkən mərhələlərində aydın oldu ki, burada əsas problem maliyyə alətlərinin ədalətli dəyərlə uçota alınıb-alınmaması barədə prinsiplərin qəbul edilməsidir. Bu prinsiplər barəsindəki təlimatın ilk layihəsi 1990-cı ilin may ayında nəşr edilmişdir və bu layihə ticarət maliyyə aktivlərinin və öhdəliklərinin qiymətləndirilməsi üçün müstəsna ədalətli dəyərlərin tətbiq edilməsini təsbit edirdi. Bu layihə MHBS tərəfindən 1990-cı ilin noyabr ayında nəzərdən keçirilərək bəyənilmişdir.

1991-ci ilin iyununda E 40 sənədi nəşr edildi. Bu sənəd ticarət alətləri üçün əsas olaraq ədalətli qiymətlərin tətbiqi prinsiplərini və qalan bütün alətlərin maya dəyəri ilə qiymətləndirilməsini tövsiyə etdi, alternativ çərçivədə ədalətli dəyərlə qiymətləndirmənin həyata keçirilməsinə də yol verirdi. Bu isə məsələnin kompromis həlli idi.

MHBSK və andlı mühasiblərin Kanada institutu (CICA) maliyyə alətlərinin uçotu üzrə MHBS-nin işlənilib hazırlanması işində əməkdaşlıq barədə saziş bağlamışdır. Bununla belə, 1991-ci ildə CICA ticarət müstəsna olmaqla maliyyə alətlərinin ədalətli qiymətlərlə uçota alınmasını qadağan edən sənədin ilkin variantını dərc etmişdi. Hər iki layihə hədcinqləşdirmə mexanizminin tətbiqi şəraiti məsələlərində müxtəlif və əks mövqedə idilər. MHBSK və CICA-nın layihələrinə 1994-cü ildə yeni redaksiyada bir də baxıldı, standartlaşdırma üzrə 20 ölkənin orqanları ilə məsləhətləşmədən sonra MHBSK maliyyə alətlərinin uçotu qaydalarının hazırlanması işini iki mərhələyə bölmək barədə qərar qəbul etdi. Birinci mərhələ informasiyanın təqdimatı və açılışı problemlərinin nəzərdən keçirilməsi, ikinci mərhələ isə onların tanınması və qiymətləndirilməsi məsələsinin işlənilib hazırlanmasını tövsiyə edirdi.

Hər bir mərhələnin işlənilib hazırlanması üçün çox az vaxt verilirdi. Bununla belə, MHBS 32 nəzərdə tutulan vaxtda, yəni 1995-ci ilin may ayında hazırlanıb nəşr edildi. Maliyyə alətlərinin tanınması və qiymətləndirilməsi üçün MHBSK daxilində xüsusi işçi qrupu yaradıldı və bu qrup 1997-ci ilin martında CİCA ilə birlikdə bu sənədin layihəsini müzakirə üçün nəşr etdi. Lakin bu mərhələdə də ədalətli dəyərin tətbiqi və hesabatın reallaşdırılmamış mənfəət və zərərlər bölməsində göstəricilərin müəyyənləşdirilməsi məsələlərində vahid mövqenin işlənilib hazırlanması mümkün olmadı.

1999-cu ilin başlanğıcında qiymətli kağızlar üzrə komissiyalarının Beynəlxalq təşkilatı ilə razılaşma çərçivəsində MHBSK əsas standartlar toplusunu təsdiq təqdim etməli idi, ona görə də, standartın işlənilib hazırlanması prosesi bir qədər sürətlə gedirdi. Maliyyə alətlərinin uçotu standartı bu əsas standartların tərkibinə daxil idi. 1999-cu ilin mayında MHBS-39 nəşr olundu və bu standartda ədalətli dəyərin tətbiq edilməsi problemi ehtiyatlılıq prinsipi əsasında həll edildi. Bu cür yanaşma nəticəsində hedcinqləşdirməyə münasibətin mürəkkəb tələbləri meydana çıxdı.

Standartın qaydaları o dərəcədə mürəkkəbləşdi ki, 2000-ci ildə onun tətbiqi üzrə suallar və cavablar şəklində təlimatın buraxılması zəruri sayıldı.

Aşkar edilmiş problemlər

İnformasiyanın mövcudluğu

Son 20 ildə maliyyə alətlərinin çoxlu növlərinin inkişafı ilə əlaqədar aydın olurdu ki, bu alətlərin şirkətlərin təsərrüfat fəaliyyətinə, maliyyə vəziyyəti və pul vəsaitlərinin hərəkətinə təsiri barədə obyektiv təsəvvür əldə etməyə maliyyə hesabatı imkan vermir. Bir sıra belə alətlərin uçotu balansdan kənara çıxarıldı və bu barədə düzgün təsəvvürün və açıqlamanın olmaması üzündən, informasiyanın istifadəçiləri həmin faktorların təsirini qiymətləndirə bilmirdilər. Bundan başqa, maliyyə alətlərinin tətbiq edilməsi konkret şirkətlərdə maliyyə riskinin vəziyyətini əhəmiyyətli dərəcədə dəyişə bilər, bəzən artıq mənfəət əldə edilməsinə və yaxud, müxtəlif itkilərə səbəb ola bilər ki, bu da şirkət üçün maliyyə alətlərinin qiymətlərinin dəyişdirilməsində əlverişli və ya əlverişsiz şəraitin olmasından asılıdır.

Qiymətləndirmə təcrübəsi

Maliyyə alətlərinin ilkin dəyərlə qiymətləndirilməsi, heç də hər zaman istifadəçiyə əhəmiyyətli və obyektiv informasiya əldə etməyə imkan vermir. Maliyyə alətlərinin uçotu qaydalarını işləyib hazırlayanlar, hər şeydən əvvəl, belə bir fikrə meyilli idilər ki, həmin aktivlərin və öhdəliklərin ədalətli dəyərlə qiymətləndirilməsi daha etibarlıdır.

Bununla belə, ədalətli dəyər prinsipinin tətbiqi reallaşdırılmamış mənfəət və zərərin uçotu yerinin müəyyənləşdirilməsi problemi ilə bağlıdır: bu nəticənin mənfəət və zərər hesablarında əks etdirilməsi lazımdır, yoxsa, bu nəticələr kapital hesablarında uçota alınmalıdır? Ənənəvi olaraq mənfəətin tanınması meyarı mənfəətin reallaşdırılması idi, lakin ticarətin predmeti riskli alətlər olduğu şəraitdə bu meyarın öz aktuallığını itirməsi mümkündür. Maliyyə alətlərinin ədalətli dəyər əsasında qiymətləndirilməsi və bunların vasitəsilə əldə edilmiş mənfəət və zərərin mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda əks etdirilməsi barədəki informasiyanın, həmin alətlərin

ilkin dəyərle qiymətləndirilməsinə nisbətən daha ciddi olaraq öyrənilməsinə tələb olunur.

İllüstrasiya

A şirkəti B şirkəti ilə faiz svopu üzrə sövdələşmə bağlamışdır. Svopun nominal dəyəri 1 mln.avrodur, lakin məbləğin valyutası mübadilə olunmayıdır. A şirkəti hər üç ayda bir dəfə B şirkətinə 7% həcmində faiz ödəyir, B şirkəti isə A şirkətinə Depozitlərin London banklararası bazarının (LIBOR) təklif etdiyi dərəcə üzrə faiz ödəyir. Əgər LIBOR 7%-lik dərəcədən yüksəkdirsə, A şirkəti mənfəət, əks təqdirdə isə zərər əldə edir. İlkin dəyər metodunu tətbiq etməklə, tərəflərdən heç biri aktivlər üzrə hesablardakı əməliyyatları, yaxud öhdəçilikləri qəbul etməzdi, faiz ödənişləri isə mənfəət və zərərlər hesabında uçota alınardı. Mümkündür ki, ilin sonuna, LIBOR 10%-ə çatsın, həmin faiz svopunun ədalətli dəyəri 50 mln.avro təşkil etsin. Belə olduqda faiz svopu ədalətli dəyər prinsipinə əsasən 50 000 avro qiyməti ilə uçota almaq lazım idi, buna uyğun olaraq da bu məbləğ üzrə mənfəət, mənfəət və zərərlər haqda hesabatı daxil ediləcəkdir. Yarım ildən sonra həmin svopun ədalətli dəyəri 10 000 avro enə bilər. Bu əməliyyatın daha etibarlı uçota alınması və istifadəçinin daha obyektiv informasiya ilə təmin edilməsi üçün hansı metod daha məqsəduyğundur? Sizə təklif olunur ki, bu məsələ üzərində müstəqil olaraq fikirləşəsiniz.

Maliyyə aləti nədir?

MHBS-32 və MHBS-39 maliyyə alətini «baş verməsi nəticəsində eyni vaxtda bir şirkətdə maliyyə aktivini, digərində – maliyyə öhdəliyi, yaxud pay aləti meydana çıxan istənilən müqavilə» kimi müəyyən edir.

Maliyyə aktivini – aşağıdakı istənilən aktivdir:

- (a) pul vəsaitləri;
- (b) başqa bir şirkətdən müqavilə şərtlərinə əsasən pul vəsaitlərinin, yaxud digər maliyyə aktivinin alınmasına imkan verən hüquq;
- (c) müqavilə əsasında potensial əlverişli şərtlərlə başqa bir şirkət ilə maliyyə alətlərinin, yaxud;
- (d) başqa şirkətin pay aləti ilə mübadiləsinə imkan verən hüquq.

Maliyyə öhdəliyi – müqavilə üzrə aşağıdakı istənilən öhdəlikdir:

- (a) başqa şirkətə pul vəsaitləri və ya digər maliyyə aktivinin verilməsi;
- (b) maliyyə alətlərinin potensial əlverişsiz şəraitdə başqa şirkətlərlə mübadiləsi.

Həmin təriflərdən belə nəticə çıxır ki, maliyyə aləti nə aktiv və nə də öhdəlik deyildir, müqavilədir. Buna uyğun olaraq, biz müqavilə, müqavilə hüququ və öhdəlik kimi anlayışları gərək dəqiq fərqləndirə bilək. Heç bir standart bu terminologiyayı müəyyən etmir, və yalnız, MHBS-32-də deyilir ki, «müqavilə» və «müqaviləlilik» anlayışları iki və daha çox tərəflərin razılaşmalarına rəğmən işlənir ki, bun-

dan da tərəflər üçün, bir qayda olaraq, mütləq və hər şeydən əvvəl qanunla müəyyənləşdirilmiş nəticələr çıxır. Eyni zamanda, bu müqavilələrin yazılı olması mütləq deyil.

Məsələ 16.1.

Aşağıda göstərilən anlayışlardan hansıların maliyyə alətlərinə aid olduğunu göstərin:

- pul vəsaitləri;
- külçə şəklində olan qızıl;
- debitor borcu;
- kreditor borcu;
- borclar;
- bank depozitləri;
- borc öhdəçilikləri;
- dövlətin borc öhdəlikləri ilə ödəniləsi veksəl;
- adi səhmlər;
- imtiyazlı səhmlər;
- əvvəllər əldə edilmiş və şirkət tərəfindən haqqı ödənilmiş əsas vəsaitlər;
- malların və xidmətlərin haqqının qabaqcadan ödənməsi.

Həlli

Ayındır ki, sonuncu iki maddə maliyyə alətlərinə aid deyildir, ona görə ki, onlar pul vəsaitlərilə, yaxud digər maliyyə alətlərilə hesablaşmaları nəzərdə tutan müqavilələr deyildir.

Pul vəsaitləri dəqiq maliyyə aləti deyil, ona görə ki, bu maliyyə aktividir. Əksinə, külçə şəklində olan qızıl əmtəədir və yaxud maddi aktivdir, lakin bu faktdan pul vəsaitləri və ya maliyyə aktivini əldəedilməsi üçün müqavilə hüququ irəli gəlmir.

Debitor borcu maliyyə aktividir, ancaq maliyyə aləti deyildir, çünki, onu müqavilə hesab etmək olmaz, hərçənd mümkündür ki, o müqavilə nəticələridir və eyni vaxtda baş vermişdir.

Kreditor borcları uyğun olaraq, maliyyə öhdəliyidir. Borclar, bank depozitləri və borc alətləri bir şirkətin maliyyə aktiv olduğu halda, digər şirkətin maliyyə öhdəlikləridir, ancaq onların maliyyə alətləri sırasına daxil edilməsi xeyli mübahisəli məsələdir, ona görə ki, verilmiş tərifə görə bu müqavilə olmalıdır. Çox ehtimal ki, bu aktivlər və öhdəliklər müqavilələrdən irəli gəlir və bu halda maliyyə alətləri ola bilər. Standartda maliyyə aktivləri, maliyyə alətləri və maliyyə terminlərinin işlədilməsində dolaşıqlığa rast gəlinir.

Dövlət borc öhdəlikləri ilə ödənilməli olan veksəl maliyyə alətinə daxildir, ona görə ki, bu kağız – müqavilədir, o vekselutana müqavilə hüququ verir və vekselverənə dövlətin borc öhdəliklərini verməyə məcbur edir. İstiqrazlar, bir şirkətin maliyyə aktivini, eyni zamanda, maliyyə öhdəliyidir. Adi və imtiyazlı səhmlərə də maliyyə alətləri kimi baxmaq olar, əgər hesab etmək olarsa ki, onlar müqavilədir və bu müqaviləyə görə şirkət son nəticədə pul vəsaiti ödəyir, standart pay alətini – bütün öhdəlikləri çıxdıqdan sonra şirkətin aktivlərdəki pay hüququnu təsdiq edən istənilən müqavilə kimi müəyyən edir.

Bu məsələnin həlli standartda maliyyə aktivləri, maliyyə alətləri və maliyyə öhdəlikləri kimi terminlərin qeyri-dəqiq işlədilməsilə xeyli dərəcədə mürəkkəbləşmiş oldu.

Standartda həmçinin, maliyyə alətlərinin digər növləri, törəmə alətləri (derivativlər) xatırlanır ki, onlara da maliyyə opsiyonları, fyuçersləri və forvardları, faiz svopları və valyuta svopları daxildir. Standartda maliyyə aktivlərinin verilməsini nəzərdə tutmayan və ona görə də, maliyyə alətləri kateqoriyasına aid edilməyən müqavilələr üzrə də misallar gətirilmişdir. Misal üçün, əməliyyat icarəsini göstərmək olar ki, burada avadanlıqlardan istifadə edilməsi üçün haqq-hesab ancaq xidmətin qəbul edilməsi və göstərilməsi zamanı aparıla bilər və beləliklə, bu əməliyyat maliyyə aləti deyildir.

Eyni zamanda, maliyyə lizinqi bu şirkətə aktiv almaq hüququ verən və digər şirkətdə maliyyə öhdəliyinə səbəb olan gələcək müqavilə kimi maliyyə alətlərinə aid edilir. (MHBS 32 və MHBS 39 maliyyə lizinqi əməliyyatlarının uçotunu rəqlamentləşdirmir, bu problem MHBS17 – «İcarə» standartı məsələlərinin tərkibinə daxildir).

Standartlar törəmə aləti anlayışını belə müəyyən edir:

Bu elə bir maliyyə alətidir ki:

- (a) onun dəyəri aşağıdakı parametrlərin dəyişməsinə uyğun olaraq dəyişin. Bunlar müəyyən edilmiş faiz dərəcəsi, qiymətli kağızlar və ya əmtəələrin dəyəri, valyuta məzənnəsi, qiymət, yaxud dərəcələr indeksi, kredit reytingi, yaxud kredit indeksi və yaxud da analoji dəyişən sair kəmiyyətdir (bazisdir);
- (b) ilkin kapital qoyuluşu tələb etməyən və ya kapital qoyuluşu müqavilələrinin digər növləri ilə minimal müqayisəsi nəzərdə tutulan, analoji bazar konyunkturasının dəyişməsindən asılı olan dəyər; və
- (c) hesablaşması gələcəkdə aparılacaqdır.

Məsələ 16.2

Aşağıdakı müqavilələr maliyyə alətləridirmi?

1. A şirkəti törəmə alətləri və faiz svopları üzrə B şirkəti ilə müqavilə bağlamışdır. Bu müqavilənin şərtlərinə görə A şirkəti müəyyən olunmuş 7% həcmində məbləğ ödəməyi öhdəsinə götürür və üç aya LIBOR üzrə müəyyənləşdirilmiş dəyişən məbləği alır. Svop üzrə kredit öhdəliyinin şərti məbləği 1 mln. avrodur və mübadilə olunmalıdır. A şirkəti hər rübdə 7%-lə LIBOR arasındakı pul vəsaiti şəklində netto-fərq ödəyir və ya alır.
2. A şirkəti C şirkəti ilə faiz svopu üzrə müqavilə bağlayır, buna əsasən A şirkəti müəyyən edilmiş dərəcə üzrə məbləğ ödəyir və əvəzində dəyişən kəmiyyəti alır. Svop üzrə kredit öhdəliyinin məbləği 100 mln. avrodur və qeyd edilmiş dərəcə 10%-ə bərabərdir. Dəyişən dərəcə LIBOR-a əsasən üç aylıq müəyyən edilir. A şirkəti qeydə alınmış dərəcə üzrə öz öhdəliyini ödəmək üçün avans olaraq məbləğ ödəyir ki, bu məbləğ belə hesablanır: $100 \text{ mln.} \times 10\% \times 5 \text{ il}$, sonra da svopun razılaşdırılması zamanı bazarın faiz dərəcəsi üzrə diskontlaşdırılır.
3. A şirkəti müqavilə bağlayır və buna əsasən, əgər altı ay ərzində X ədəd səhmin məzənnəsi minimum 5% yüksəlsə, 10 mln. avro ödəyəcək. Əgər altı ay ərzində X ədəd səhmin məzənnəsi 5% düşərsə, 10 mln. avro alacaq. Əgər səhmin məzənnəsi 5%-dən aşağı istənilən istiqamətdə dəyişərsə müqavilə üzrə ödənişlər aparılmamalıdır.

Həlli

1. Bu vəziyyətdə ilkin kapital qoyuluşu yoxdur, hesablaşma gələcək dövrdə aparılır və müqavilənin dəyəri LIBOR-un dəyişməsindən, yəni, müqavilənin bazisindən asılıdır. Beləliklə, həmin müqavilə maliyyə alətidir, ona görə ki, törəmə alətinin tərifinə uyğundur.
2. Bu halda biz törəmə aləti ilə, və deməli, maliyyə aləti ilə üzləşirik, baxmayaraq ki, bu müqavilə ilkin kapital qoyuluşunu nəzərdə tutur. Müəyyən edilmiş faizin müqavilə bağlanarkən avans qaydasında ödənilməsini, oxşar şərtlərlə bağlanmış olan digər müqavilələrlə, məsələn, baş verəcəyi təqdirdə 100 mln. kredit öhdəliyinin şərti məbləğinin tam həcmdə ödənilməli olacağı istiqrazlarla müqayisədə çox da böyük olmayan məbləğ hesab etmək olar.
3. İlkin kapital qoyuluşu yoxdur, hesablaşma gələcək dövrdə baş verir, əsas səhmin məzənnəsidir. Bizim qarşımızda törəmə, deməli maliyyə aləti durur.

Maliyyə aktivləri / öhdəlikləri kateqoriyaları

Standart maliyyə aktivlərinin/öhdəliklərinin aşağıdakı kateqoriyalarını fərqləndirir:

- ticarət;
- ödənişə qədər saxlanılan;
- təşkilat tərəfindən verilən və satıla bilməyəcək ssudalar və debitor borcları;
- satış üçün nağd olanlar.

Ticarət aktivləri – şirkətin investisiya portfelinin tərkibində olan investisiyalardır, onlar həmin aktivlərin qiymətlərinin qısamüddətli dəyişmələrindən və yaxud dilerin marjı kimi gəlir əldəedilməsi məqsədilə həyata keçirilir.

Ödənişə qədər saxlanılan investisiyalar – bu elə maliyyə aktivləridir ki, onlar təsbit edilmiş, yaxud müəyyən olunan gəlirə və təsbit edilmiş ödəniş müddətinə malikdir və şirkətin onları satmaq fikri yoxdur və ödəniş vaxtına qədər saxlamaq imkanı vardır. Standartda AG16-AG25 və 8, 51, 53, 54-cü paraqraflarında «niyyətində olmaq» və «ödənişə qədər saxlamaq qabiliyyətində olmaq» kimi anlayışları açıqlayır.¹

Verilmiş borclar – elə maliyyə aktivləridir ki, onlar şirkətin bilavasitə borc götürənə pul vəsaitlərinin, əmtəə və xidmətlərin təqdim etməsi nəticəsində yaranır.

«Satış üçün nağd olanlar» kateqoriyasına verilmiş borclara, ticarət aktivlərinə və satış məqsədilə saxlanan aktivlərə aid olmayan aktivlər daxildir.

¹ 2003-cü ilin redaktəsi. – Red. qeydi

Məsələ 16.3

Aşağıdakı maliyyə aktivlərini/öhdəliklərini hansı kateqoriyalara aid etmək olar:

1. Onların dəyərinin qısamüddətli dəyişməsinə nəzərə almadan, uzun bir dövr ərzində saxlanma məqsədilə əldə edilmiş qeyri-törəmə maliyyə aktivləri;
2. İlk buraxılış vaxtı əldə edilmiş istiqrazlar və bilavasitə onların emitentinə köçürülmüş müvafiq pul vəsaitləri.

Həlli

1. Ödənişə qədər saxlanan;
2. Verilmiş borclar.

Bu cür müəyyənətmələr olduqca əhəmiyyətlidir, ona görə ki, standartın qaydalarına görə «satış üçün nəğd olanlar» və «ticarət» alətləri kateqoriyalarının qiymətləndirilməsini ədalətli dəyərlə, «verilmiş borclar» və «ödənişə qədər saxlanan qoyuluşları» isə – səmərəli faiz dərəcəsi metodunu tətbiq etməklə amortizasiya olunmuş maya dəyəri ilə qiymətləndirmək lazımdır. Bundan başqa, valyuta bazarında məzənnəsi müəyyən edilməyən və ədalətli dəyəri etibarlı olaraq qiymətləndirilə bilməyən hər cür maliyyə aktivləri amortizasiya olunmuş maya dəyəri ilə qiymətləndirilməlidir.

Maliyyə alətlərinin qiymətləndirilməsi

Aydındır ki, bundan əvvəlki abzasda istifadə edilmiş amortizasiya olunmuş maya dəyəri və faktik faiz dərəcəsi metodu anlayışlarına açıqlama vermək lazımdır.

Standart bunları aşağıdakı qaydada müəyyən edir:

«*Amortizasiya olunmuş maya dəyəri*» – ilkin tanınma zamanı maliyyə aktivləri, yaxud maliyyə öhdəliyinin qiymətləndirilmiş olduğu, ilkin dəyər ilə, borcun əsas məbləğinin ödənilməsi üzrə edilmiş ödənişlər və borcun keyfiyyətinin pisləşməsi, yaxud ümüdsüz olmasından irəli gələn silinmələr çıxılmaqla edilmiş ödənişlərin məbləği arasında yaranan fərq şəklində yığılmış amortizasiya məbləğində azaldılmış, yaxud artırılmış kəmiyyətdir.

«*Səmərəli faiz dərəcəsi metodu*» – bu maliyyə aktivləri və ya öhdəliyi üzrə amortizasiyanın səmərəli faiz dərəcəsi əsasında hesablanması metodudur. Belə səmərəli faiz dərəcəsi gələcəkdə ödəmə vaxtına qədər və ya bazar şəraitindən asılı olaraq maliyyə aktivləri və ya öhdəliyinin xalis qalıq dəyərinin dəyişməsi nəticəsində, gözlənilən pul vəsaiti ödənişinin axınının diskontlaşdırma dərəcəsi ilə üst-üstə düşür. Bu hesablamağa bütün mükafatlandırma, müqavilə tərəfləri tərəfindən ödənilən və alınan məbləğləri də daxil etmək lazımdır. Bəzi hallarda ödəməyə qədər və ya qiymətin sonrakı müəyyənləşdirilməsinə qədər dəyişməz gəlir adlandırılan səmərəli faiz dərəcəsi, hər şeydən əvvəl, dövr ərzində maliyyə aktivləri və ya öhdəliyinin daxili gəlirlilik dərəcəsidir (İRR)».

İstənilən maliyyə aktivlərinin, yaxud öhdəliklərinin ilkin tanınması onların verilməsi, yaxud alınması üçün olan əvəzedilmənin ədalətli dəyərindən ibarət olan

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

dəyərle həyata keçirilir. Əvəzedilmənin ədalətli dəyəri, adətən, gələcək pul ödənişlərinin, yaxud daxilolmalarının eyni kredit reytinginə malik emitentin oxşar alətləri üzrə bazarda üstün olan faiz dərəcəsi üzrə diskontlaşdırılmış məbləği kimi hesablanır. Sövdələşmənin aparılması üzrə xərclər bütün maliyyə aktivləri və öhdəliklərinin ilkin qiymətinə daxil edilir. Sövdələşmələr ilə əlaqədar xərclərin tərkibinə mükafatlar, komisiyon xərcləri və eləcə də, istiqrazın buraxılışına çəkilmiş xərclər daxil edilir.

İllüstrasiya:

Şirkət 1 yanvar 2000-ci ildə «Paper. Co» 10%-lik kupon ilə 100 000€ nominal dəyərində olan və 31.12.2004-cü il tarixə qaytarılmaq şərtilə şirkətinin istiqrazının 9%-ni əldə etmişdir. Bu halda istiqrazın alınması anına dəyəri belə hesablanır:

	€
Faiz ödənişlərinin diskontlaşdırılmış dəyəri məbləği 100 000€-nin 9%-i həcmində (beş il üçün 10% diskontlaşdırılmış dərəcə üzrə $9000 \times 3,79079$ (5 ilə 10%-üçün annuitet faktoru)	34 117
Ödəniş qiymətinin diskontlaşdırılmış dəyəri = $100000 \times 0,62092$ (5 ilə 10% üçün anniyitet faktoru)	<u>62092</u>
Bazar dəyəri ($34117 + 62092$)	96 209
Beləliklə nominaldan diskont təşkil edir ($100000 - 96209$)	<u>3 791</u>
Nominal	<u>100 000€</u>
Beləliklə, istiqraz ilkin olaraq bu dəyərle tanınır	96 209

Sonrakı illərdə hər il istiqrazın yenidənqiymətləndirilməsi səmərəli faiz dərəcəsi metoduna əsasən amortizasiya hesablanmasını tələb edir. Deməli biz bu 5 il ərzində nominaldan diskont məbləğinin amortizasiyasını hesablamalı və onu faiz gəliri kimi alınmış faizlə birlikdə əks etdirməliyik.

16.1 cədvəldə hər il üçün alətin balans dəyəri (amortizasiya olunan maya dəyəri) (E sütunu) və faiz gəliri (A sütunu) əks etdirilmişdir.

Cədvəl 16.1. İstiqrazların amortizasiyası

İl	Faiz gəliri amortizasiya olunmuş maya dəyəri $\times 10\%$ A	Alınmış vəsaitlər B	Diskontun məbləğinin amortizasiyası C	Qalıq diskont D	Balans dəyəri E
1.01.00	-	-	-	3791	96209
31.12.00	9621	9000	621	3170	96830
31.12.01	9683	9000	683	2487	97513
31.12.02	9751	9000	751	1736	98264
31.12.03	9826	9000	826	910	99090
31.12.04	9910	9000	910	-	100000

Standartda ədalətli dəyər alış-veriş zamanı yaxşı məlumatlı, həqiqətən də alış-verişi yerinə yetirmək üçün maraqlı olan və bir-birindən asılı olmayan tərəflər tərəfindən aktivlərin əldə edilməsi və ya öhdəliklərin yerinə yetirilməsi üçün kifayət edən pul vəsaitlərinin məbləğlərinin ekvivalenti kimi müəyyən edilir. Əgər alətin ədalətli dəyəri etibarlı qiymətləndirilə bilməzsə, həmin alət balansda amortizasiya olunmuş maya dəyəri ilə, əgər onun üçün qeyd edilmiş ödəmə müddəti müəyyən edilməmişdirsə və maya dəyəri ilə, əgər fiksasiya olunmuş ödəmə müddəti müəyyən edilməmişsə tanınır. Onda maya dəyəri ilə balansə qəbul edilir.

Məsələ 16.4.

Maliyyə alətinin (MA) ədalətli dəyərinin müəyyən edilməsinin mümkünlüyü şəraitində üç situasiya üzrə misal, olmadığı şəraitdə isə bir misal gətirin.

Həlli

Etibarlı qiymətləndirmə mümkündür:

- qiymətli kağızlar bazarında dövriyyə edən maliyyə aləti maliyyə aləti, harada ki, həmin alət üzrə əməliyyatlar keçirilir;
- müstəqil reyting agentliyi tərəfindən qiymətləndirilmiş borc aləti, hansı üzrə ki, pul axınlarını etibarlı qiymətləndirmək mümkündür;
- mövcud bazarda aparılan sövdələşmələr barədə məlumatlar əsasında dəyəri etibarlı şəkildə müəyyən oluna bilən və həmin bazarda qəbul edilə bilən ekvivalenti olan maliyyə aləti.

Ədalətli dəyərinin etibarlı qiymətləndirilməsi mümkün deyil:

- bazar kotirovkası yoxdur və etibarlı dəyərinin qiymətləndirilməsinin digər metodunu tətbiq etmək olmaz.

Məsələ 16.5.

A şirkəti B şirkətinin bazarda kotirovka olunan və onunla da fəal ticarət aparılan səhmlərinin 15%-nə malikdir. Kotirovkanın kəmiyyəti 100-ə bərabərdir, hər il satışların həcmi tədaviyə olan səhmlərin 0,1%-ni təşkil edir. A şirkəti zənn edir ki, onun səhmlər paketinin birdəfəlik satacağı halda, o bazar kotirovkasından daha yüksək məbləğ əldə edə biləcəkdir. Bir sıra müstəqil qiymətləndiricilər təsdiq etmişlər ki, bu fikir doğrudur və səhm paketinə 105-ə qədər qiymət qoyulmasını təklif etmişlər. A şirkəti bu səhm paketini hansı qiymətlə uçota almalıdır?

Həlli

Bu səhm paketi ədalətli dəyərle qiymətləndirilməlidir, ona görə ki, o ticarət aləti kateqoriyasına daxildir. Onun ədalətli dəyəri 100-ə bərabərdir; 105-ə bərabər qiymət göstərilən paketin həmin qiymətə satışının real müqaviləsi rəsmiləşdirilənə qədər ədalətli dəyər kimi qəbul edilə bilməz.

Ədalətli dəyərle yenidənqiymətləndirmə zamanı mənfəət, yaxud zərərlər

Standartda nəzərdə tutulmuş qaydaya əsasən ticarət maliyyə alətinin ədalətli dəyəri yenidən qiymətləndirildikdə baş verən mənfəət, yaxud zərərlər həmin dövr üçün mənfəət və zərərlər hesabında əks etdirilir. Eyni zamanda, bu cür mənfəət, yaxud zərərlər satış üçün olan maliyyə alətindən aldə edilmişsə, bilavasitə kapital hesablarında uçota alınmalıdır. Bu sonuncu prinsip sonrakı dövrlərdə də ardıcıl olaraq tətbiq edilməlidir. Diqqət edin ki, uçot siyasətindəki dəyişiklik mənfəətə ciddi təsir göstərir!

Standarta əsasən aktivlərin və öhdəliklərin pisləşdiyi şəraitdə onlar yenidən qiymətləndirilməlidir. Bunun nəticəsində əldə edilmiş mənfəət, yaxud zərərlər mənfəət-zərərlər hesabında əks etdirilməlidir.

İlkin tanınma

Standarta əsasən şirkət maliyyə aktivini və ya öhdəliyini onlar tərəflərin sövdələşmə obyektı olan zaman və alətin alış-satış şərtləri həmin müqavilədə müəyyən edilmiş olduğu zaman tanıya bilər və onu öz balansına daxil edər. Daha sadə desək, hətta şirkət məlum əmtəəni almağı və ya satmağı öhdəsinə götürmüşdürsə belə, həmin əmtəə alınmamışdırsa və satılmamışdırsa, planlaşdırılan gələcək əməliyyat onun etibarlılıq dərəcəsiindən asılı olmayaraq həmin əməliyyatlar baş verdiyi vaxta kimi tanınmır. Eyni zamanda, qarşıdakı dövr üçün müəyyən edilmiş qiymətlə maliyyə aləti əmtəənin satışı və alışı üçün olan forvard müqaviləsi, başa çatdığı vaxt deyil, sövdələşmənin bağlandığı vaxtda tanınır.

Daha sonra, standartda «ardıcıl xarakterli sövdələşmə» nəzərdən keçirilir (və bu material olduqca dolaşıqdır və tövsiyə edirik ki, həmin materialı diqqətlə oxuyasınız).

Müntəzəm davam edən sövdələşmə əməliyyatına həmin bazarda göndərilmə müddəti qanunvericiliyə əsasən və yaxud da, ənənəyə görə müəyyən edilmiş maliyyə aktivlərinin alınması, yaxud satışına dair müqavilələr aid edilir. Belə əməliyyatların tanınması ya sövdələşmə tarixində və yaxud da, hesablaşma tarixində həyata keçirilə bilər, lakin seçilmiş metodlardan hər hansı biri ardıcıl olaraq tətbiq edilməlidir. Bununla belə, əməliyyatın tanınması metodu kimi hesablaşma tarixi qəbul edilərsə, şirkət standartda nəzərdə tutulan qaydaya əsasən, sövdələşmə tarixi ilə hesablaşma tarixi arasındakı müddət ərzində aktivin ədalətli dəyərində baş verən hər hansı bir dəyişikliyi tanımalıdır. Həmin tələb bir qədər qeyri-adi görünə bilər, ancaq belə müqavilə üzrə əməliyyatların tanınması qaydası, həmin öhdəliyin qısa olması üzündən törəmə alətinin tanınmasından fərqlənir, onunla əlaqədardır ki, maliyyə aktivinin özü hələ tanınmamışdır. Müntəzəm xarakter daşıyan sövdələşmə, həqiqətən də törəmə alətinin tərifinə uyğundur, çünki o forvard müqaviləsidir.

Mütəmadi xarakter daşıyan sövdələşməyə misal olaraq, müəyyən edilmiş faiz dərəcəsi ilə pul ssudası verilməsi barədəki bank sazişi aiddir. Bu sazişə əsasən bank saziş müddətində anderraytinq əməliyyatı aparır, bu müddət ssuda verilməsi barədə sazişin predmeti olan əməliyyatın bankın müştərisi tərəfindən həyata keçirilməsi üçün kifayət edir. Bu saziş belə sövdələşmə üçün normal fəaliyyət müddəti nəzərdə tutmalıdır. Sövdələşmə tarixi və ya hesablaşma tarixin uçota alınmış ssuda gələcəkdə balansda amortizasiya olunmuş maya dəyəri ilə əks etdirilir.

Məsələ 16.6.

29 dekabr 20X1-ci ilə şirkət 1000€ dəyərində maliyyə aktivini, yəni sazişin (sövdələşmənin) bağlandığı tarixə onun ədalətli dəyəri ilə satın almağı öhdəsinə götürmüşdür.

31.12.X və 4.1.X 2-ci ilə aktivin ədalətli dəyəri uyğun olaraq 1002€ və 1003€ təşkil etmişdir. Aktivin 29.12.X1, 31.12.X1 və 4.1.X2-ci ilə balans dəyərini hesablayın. Bunun üçün sövdələşmə tarixi və hesablaşma tarixi metodlarından istifadə edin və müəyyənəldir ki, dəyərin dəyişməsinə hansı tarixə tanımaq lazımdır. Diqqət edin ki, sizin üçün məlum deyildir ki, həmin aktiv «ödənişə qədər saxlanılan» və ya «satış üçün nəğd olan» kateqoriyaların hansına aiddir?

Həlli

Bu məsələdə aydın olmayan məqamlar çoxdur.

Əgər bu aktiv «ödənişə qədər saxlanılan» aktivdirsə, onu amortizasiyaolunmuş maya dəyəri ilə tanımaq lazımdır, əgər ki, «satış üçün nəğd olan» kateqoriyaya aiddir, onda, onun ədalətli dəyərini hesablamaq lazımdır. Ədalətli dəyəri müəyyən etdikdən sonra fərqi xalis mənfəət və ya xalis zərərə aid etmək olar, yaxud şirkətin seçmiş olduğu uçot siyasətinə uyğun olaraq kapital hesabında əks etdirmək mümkündür. Biz isə sövdələşmə tarixinə (cədvəl 16.2) və ya hesablaşma tarixinə (cədvəl 16.3) ilkin tanınma metodunu seçməliyik.

Cədvəl 16.2 Sövdələşmə tarixini tanıma

Balansın tarixi	Ödənişə qədər saxlanılan	Mənfəət və zərərlər hesabı üzrə satış üçün nəğd olan	Kapital hesabında tanınan satış üçün nəğd olan
29.12.X1			
Maliyyə aktivini	1000	1000	1000
Öhdəlik	(1000)	(1000)	(1000)-Qeyd 1
31.12.X1			
Maliyyə aktivini	1000	1002	1002
Öhdəlik	(1000)	(1000)	(1000)
Mənfəət və zərərlər	Qeyd 2	(2)	
Kapital		Qeyd 4	(2)
4.1.X2			
Maliyyə aktivini	1000	1003	1003
Öhdəlik	Qeyd 3		
Mənfəət və zərərlər		(1) əvvəlcə uçota alınandan başqa 2	(1) əvvəlcə uçota alınandan başqa 2
Kapital			

Qeyd 1. Bu mərhələdə biz həm aldığımız maliyyə aktivini və həm də onun ödənişi üçün öhdəliyimizi əks etdirmişik.

Qeyd 2. Biz bu əməliyyat üzrə hələ hesablaşmanı aparmamışıq, buna görə də, öhdəliyimizi ödəməmişik, bu alət «ödənişə qədər saxlanılan» aktiv olduğu üçün amortizasiyaolunmuş maya dəyəri ilə qiymətləndirilməlidir.

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Qeyd 3. Hesablaşma vaxtı çatmışdır, öhdəlik ödənilmişdir, lakin nəzərə alın ki, digər aktiv, hər şeydən əvvəl, pul vəsaiti azalmışdır.

Qeyd 4. Ədalətli dəyərlə öhdəliklər deyil, ancaq maliyyə aktivini qiymətləndirilir.

Cədvəl 16.3. Hesablaşma tarixinə tanınma

Balansın tarixi	Ödənişə qədər saxlanılan	Mənfəət və zərərlər hesabı üzrə satış üçün nağd olan	Kapital hesabında tanınan, satış üçün nağd olan
29.12.20X1			
31.12.20X1			
Maliyyə aktivini		2 Qeyd 7	2 Qeyd 7
Öhdəlik			
Mənfəət və zərər		(2)	
Kapital			(2)
4.1.X2			
Maliyyə aktivini	1000	3	3
Öhdəlik			
Mənfəət və zərərlər		(1) əvvəlcə uçota alınandan başqa 2	(1) əvvəlcə uçota alınandan başqa 2
Kapital			

Qeyd 5. Hər iki halda burada baxmayaraq ki, maliyyə aktivinin tam dəyəri hələ tanınmamışdır, biz sövdələşmə tarixi ilə hesablaşma tarixi arasındakı dövrdə mövcud olan ədalətli dəyərdəki dəyişikliyi əks etdirməliyik.

Tanınmanın dayandırılması

Şirkət maliyyə aktivini, yaxud onun bir hissəsini o zaman və yalnız o zaman silməyə məcburdur ki, maliyyə aktivinin, yaxud onun bir hissəsinin saxlanmasını özündə əks etdirən müqavilə tələbləri üzərində nəzarət hüququnu itirsin. Şirkət belə bir nəzarət hüququnu o zaman itirir ki, özünün müqavilədə nəzərdə tutulan tələb hüququnu reallaşdırmış, tələb hüququnun fəaliyyət vaxtı başa çatmışdır və ya şirkət bu hüququn reallaşdırılmasından imtina etmişdir.

(MHBS 39, p.15, 2003-cü ilin redaktəsində).

MHBSK-nin idarə heyəti «tanınmanı dayandırılması» termininin «balansdan kənarlaşdırma prosedurası» kimi başa düşür. Bu məsələ, maliyyə aktivinin bir hissəsinin silinməsinə yol verilməsi nəzərə alınmaqla, özü də geri satın alınma opsiunu, yaxud da digər törəmə alətlərlə sövdələşmələri həyata keçirmək imkanlarının mövcudluğu şəraitində müəyyən çətinlik kəsb edir. Paraqraf 15-ə görə belə nəticəyə gəlmək olar ki, silinmə zamanı müəyyən etmək lazımdır ki, şirkət maliyyə aktivini üzrə tələbetmə hüququna malikdirmi; tələbetmə hüququnun verilməsi baş vermişdirmi?

Məsələ 16.7.

Aşağıdakı halların hər birində, A şirkəti göstərilən maliyyə aktivini silməlidirmi sualına əsaslandırılmış cavab verin.

1. A şirkəti ona verilmiş ssudanı bu şərtlə banka köçürülür ki, bank bu ssudanı sata bilməz, girov qoya bilməz (ilk dəfə bu ssudanın verildiyi müştərini qorumaq məqsədilə);
2. A şirkəti maliyyə aktivini B şirkətinə o şərtlə verir ki, müəyyən dövr keçənə qədər A şirkəti, həmin aktiv verilmə tarixinə olan dəyər və üstəlik də faizin bazar dərəcəsi üzrə, həmin dəyərə görə hesablanacaq faiz məbləği ilə geri satılmaq imkanına malik olsun.
3. A şirkəti maliyyə aktivini B şirkətinə bu şərtlə verir ki, müəyyən edilmiş vaxt başa çatana qədər, geri satılma tarixinə aktiv bazar dəyəri ilə geri ala bilsin.
4. A şirkəti öz debitor borcunu B şirkətinə satır və eyni zamanda, öhdəsinə götürür ki, əgər həmin borc üzrə debitor hesabı müəyyən edilmiş müddətlərdə ödəyə bilməsə, baş verə biləcək itkiləri o vaxtında ödəyəcəkdir. Debitor borcları üzrə bütün qalan maddi risklər və mükafat hüququ B şirkətinə keçir.

Həlli

1. Baxmayaraq ki, varisliyə malik olan bank ssudanı sata bilmir, yaxud girov qoya bilmir, ancaq ssudaya malik olmadan irəli gələn bütün üstünlükləri qazanır və bundan asılı olaraq da A şirkəti həmin maliyyə aktivini siləcəkdir. Eyni zamanda, A şirkəti ssudanın geri alınması üzrə müddətli öhdəliyi ayrıca əks etdirməlidir.
2. Bu vəziyyət B şirkətinin A şirkətinə maliyyə aktivini ilə təmin olunan ssuda verməsi kimi qəbul edilir. A şirkəti maliyyə aktivləri üzrə risk və mükafatlandırma üzərindəki nəzarət hüququnu itirmir, buna görə də, göstərilən vaxta qədər aktiv A-nın balansında qalır. Silinmə olmayacaq.
3. Belə gəlir ki, bu hal əvvəlkinin eynidir, lakin əslində elə deyil. Burada aktivlə əlaqədar olan risk və mükafat B şirkətinə keçir, çünki, B şirkəti aktivin bazar dəyəri aşağı düşdükdə zərər çəkəcək, bazar dəyəri yüksəldikdə isə mənfəət əldə edəcəkdir. A şirkəti aktivini siləcəkdir və gerialma anında tanıyacaqdır.
4. A şirkəti həmin debitor borcunu silir. A şirkəti maliyyə aktivini üzərində nəzarətini itirir və onun riski ödəniş olmadığı şəraitdə kredit riskinə çevrilir. A şirkəti kredit riskini maliyyə öhdəliyi kimi, yəni ayrıca maliyyə aktivini kimi uçota almağa borclu olur.

Uçotda tanınmanın dayandırılmasının əks etdirilməsi

Mühasibat uçotu hesablarında tanınmanın dayandırılması prosedurası şirkətdən tələb edir ki, o, digər tərəfə verilmiş aktivin, yaxud onun bir hissəsinin balans dəyəri ilə, aktivin kapital hesabında əks etdirilmiş ədalətli dəyərə qədər edilmiş əvvəlki korrektə nəzərə alınmaqla alınmış, yaxud alınacaq gəlirin məbləği arasında xalis mənfəət, yaxud zərər şəklində olan fərqi tanısin.

Tanınmanın qismən dayandırılması

Maliyyə aktivinin bir hissəsinin silinməsi də sadə məsələ deyildir. MHBS-39-un 27-ci paragrafına uyğun olaraq, maliyyə aktivinin bir hissəsini verən və qalan hissəsini özündə saxlayan şirkət aktivin verilmiş, yaxud satılmış hissəsini silməlidir. Bunun üçün maliyyə aktivinin balans dəyərini onun satılan və saxlanılan hissələri arasında satış tarixinə olan ədalətli dəyər nisbətində bölüşdürülməlidir. Tanınan mənfəət, yaxud zərər aktivin satılmış hissəsindən əldə edilən gəlirə görə hesablanır.

İllüstrasiya

(MHBS-39-un tətbiqi üzrə (əldə rəhbər tutulan materiallar üzrə)).

A şirkəti bazardan illik səmərəli gəliri 11% olan 100€ məbləğində istiqraz almışdır. Bu istiqrazın 80%-lik hissəsi investorlara satılmışdır. Investorlar istiqrazın 80%-ni 6%-lik illik gəlirlə almışlar. 80% verilmiş istiqrazı balansdan silmək lazımdır; bunun üçün istiqrazın balans dəyərini onun satışı tarixinə olan ədalətli dəyərində uyğun olaraq bizə bölüşdürmək lazımdır. A şirkətinin qiymətləndirdiyinə görə saxlanan 20% istiqrazın diskontlaşdırılmış dəyəri istiqrazın əsas kütləsinin 25%-ni təşkil edəcəkdir, yəni 25€ bərabər olacaqdır. Satılmış istiqrazın investor tərəfindən ödənen ədalətli dəyəri 80€ olacaqdır. Qalıq dəyərindən, yəni 100€-dan satılmış və saxlanılmış hissənin payını müəyyən etmək lazımdır, hansılar ki, satış tarixinə və həmin hissələrin ədalətli dəyərində mütənasibdir.

Qalıq dəyəri -100€,

Satılmış hissənin ədalətli dəyəri - 80€,

Bütün istiqrazların lətlə dəyəri - 105€ (80+25),

Satılmış hissənin balans dəyərindəki payı – $100 \times 80 : 105 = 16,19$,

Satışdan mənfəət – 3,81€.

Bəzi hallarda şirkət aktivin özündə saxladığı hissənin ədalətli dəyərin etibarlı qiymətləndirmək imkanına malik olmur. Belə olduqda biz belə hesab etməliyik ki, standartın 27-ci paragrafına müvafiq olaraq, aktivin saxlanan hissəsinin payı onun qalıq dəyərində sıfıra bərabərdir, və aktivin tam qalıq dəyərini satılmış və ya onun balansdan silinən hissəsinə aid etmək lazımdır.

Məsələ 16.8.

A şirkəti özünün balans dəyəri 100€ olan debitor borcunu 90€-ya satır. Şirkət bu borcu satışdan sonra da mükafat müqabilində xidmət edir, gözlənilir ki, bu mükafat xidmət üzrə xərcləri üstələyəcəkdir. Bu mükafatın ədalətli dəyəri etibarlı şəkildə qiymətləndirilə bilmir. A şirkəti həmin əməliyyatı mühasibat uçotunda necə əks etdirməlidir?

Həlli

Debitor borcu A şirkətinin balansından silinir, onun mənfəət və zərərlər hesabında 10€ məbləğində zərər kimi qeyd edilir. Xidmət üçün mükafatlandırma əsasında yaranmış aktiv sıfır dəyəri ilə əks etdirilir.

Növbəti 16.9 məsələsində daha mürəkkəb situasiyanı nəzərdən keçirək.

Məsələ 16.9.

A şirkəti 9 il müddətinə 1000€ məbləğində ssuda vermişdir və onun illik gəlirliliyi 10% təşkil edir. A şirkəti 1000€ məbləğində ssudanı illik gəlirliliyi 8% olmaqla B şirkətinə satır. A şirkəti həmin ssudaya satılmamış faiz gəlirinin yarısı həcmində ödəniş müqabilində xidmət edir. Satılmamış faiz gəlirinin qalan yarısı faiz kuponu şəklində debitor borcu kimi tanınmalıdır. Verilmə tarixinə xidmət nəzərə alınmaqla ssudanın ədalətli dəyəri 1100€ təşkil edir ki, ondan xidmətin ədalətli dəyəri 40€ və faiz kuponunun ədalətli dəyəri 60€ məbləğindədir. Müəyyən etmək lazımdır ki, bu əməliyyat A şirkətinin hesabatında necə əks etdirilməlidir.

Həlli

Ssuda silinəcəkdir, lakin xidmət məbləğinə bərabər aktiv və debitor borcu şirkətinin balansında faiz kuponu şəklində əks etdiriləcəkdir.

Ssudanın 1000€ məbləğində qalıq dəyəri belə bölünür:

	Ədalətli dəyəri	Payı, %-lə	Qalıq dəyəri
Satılmış ssudalar	1000	91	910
Xidmət üzrə aktiv	40	3,5	35
Faiz kuponu	<u>60</u>	<u>5,4</u>	<u>54</u>
	<u>1100</u>	<u>100,0</u>	<u>1000</u>

Beləliklə, ssudanın satışından mənfəət və zərərlər hesabında 90€ (1000-910) həcmində, mənfəət xidmət üzrə aktiv balansda 36€ və faiz kuponu 54€ məbləğində əks etdiriləcəkdir.

Aktivin, yaxud öhdəliyin tanınmasının eyni vaxtda dayandırılması

Bir çox hallarda bir aktivin tanınmasının dayandırılması yeni bir maliyyə aktivinin, yaxud öhdəliyinin tanınması ilə bir vaxtda baş verir. Belə hallarda MHBS-39-a uyğun olaraq yeni maliyyə aktivini, ya öhdəliyini balansda ədalətli dəyərilə əks etdirməklə bir vaxtda, bu əməliyyatdan olan mənfəət, yaxud zərəri aşağıdakı kəmiyyətlərin fərqi kimi tanımaq lazımdır:

- gəlirlərin;
- yenidən əldə edilmiş maliyyə aktivinin, həmin aktivin əlavə kapital hesabında ədalətli dəyərə qədər olan dəyərinin əvvəlcə əks etdirilmiş plus, yaxud minus korrektəsi nəzərə alınaraq dəyəri çıxılmaqla satılmış maliyyə aktivinin balans dəyərinin və yenidən qəbul edilmiş öhdəliyinin ədalətli dəyərinin məbləğləri.

Maliyyə öhdəliyinin tanınmasının dayandırılması

Maliyyə öhdəliyinin tanınmasının dayandırılması prosedurası da nisbətən sadədir. Biz maliyyə öhdəliyini balansdan o zaman kənarlaşdırırıq ki, müvafiq müqavilənin şərtləri ya tamamilə yerinə yetirilmiş, ya da ləğv edilmiş və yaxud fəaliyyət müddəti başa çatmış olsun. Bəzi hallarda, nə vaxt ki, bir maliyyə öhdəliyi həmin kreditorun qarşısında başqa analoji öhdəliklə əvəz edilir, lakin bu zaman yeni müqavilənin şərtləri əvvəlkindən əsaslı surətdə fərqlənir, köhnə öhdəlik silinir və yenisi tanınır. Standartın 40-cı paragrafında formulla edilmiş bu qaydanın tətbiqi onunla mürəkkəbləşmişdir ki, bizə əhəmiyyətli fərqlərin sərhədlərini müəyyən etmək lazım gəlir. Standart bu barədə aşağıdakını deyir (p.AG-42):

«Şərtlər əhəmiyyətli surətdə o zaman fərqlənir ki, alınmış, yaxud verilmiş müqafatlandırılmalar nəzərə alınmaqla pul axınının yeni şərtlərə uyğun hesablanmış diskontlaşdırılmış dəyəri ilə, qalmış pul axınının ilk borc aləti üzrə diskontlaşdırılmış dəyəri arasındakı fərq ən azı 10% təşkil etsin».

Hedcinqləşdirmə

Bu məsələni nizamlayan qaydalar standartın 45-dən çox maddəsində izah edilmişdir, və əgər bu problem barəsində sizə tam informasiya lazımdırsa, onda standartın məzmunu ilə ciddi tanış olmağı tövsiyə edirik. Hedcinqləşdirmənin mahiyyəti ondan ibarətdir ki, zərərin, yaxud mümkün olan zərərin bir pozisiya üzrə mənfəət hesabına, digər pozisiya üzrə isə mümkün mənfəət hesabına kompensasiya edilsin. Hedcinqləşdirmə zamanı mənfəət və ya zərər ədalətli dəyərin yenidən qiymətləndirilməsi və ya pul vəsaitinin hərəkəti nəticəsində meydana çıxır. Hedcinqləşdirməyə aid qaydalar mürəkkəbdir, çünki, MHBS-39-a uyğun olaraq ədalətli dəyər ilə tanınma bütün maliyyə alətləri üçün mütləq deyil. Məsələn üçün, sizin də artıq bildiyiniz kimi, ödənişə qədər saxlanılan verilmiş borclar və ya qoyuluşlar amortizasiya olunmuş maya dəyəri ilə qiymətləndirilir. Yalnız «ticarət» və «satış üçün nağd olan» kateqoriyasından olan maliyyə aktivləri və öhdəlikləri, maliyyə aktivləri və törəmə maliyyə alətləri ədalətli dəyərlə qiymətləndirilir. Belə ki, standartda uyğun olaraq hedcinqləşdirmə o zaman yolveriləndir ki, bu zaman hedcinq üzrə alət kimi törəmə alət çıxış edir. Törəmə olmayan alətlərdən bu qismində istifadə edilməsinə yalnız zaman icazə verilir ki, valyuta riski hedcinqləşdirilmiş olsun. MHBS-39-a uyğun olaraq hedcinqləşdirmə əməliyyatları ancaq aşağıdakı şərtlər yerinə yetirildikdə uçota qəbul edilə bilər:

- hedcinqləşdirmə əməliyyatının aparılması şərtləri sənədlərdə formal olaraq qeydə alınmışdır;
- hedcinqləşdirmə əməliyyatının yüksək səmərəliliyi gözlənilir və yaxud bunun ehtimalı böyükdür;
- hedcinqləşdirmə əməliyyatından olan səmərənin etibarlı qiymətləndirilməsi mümkündür.

Bu şərtlərin bir mənalı yozulmaması həmin konsepsiyanın tətbiqinə vahid yanaşmanı təmin etməli olan standartda hedcinqləşdirmə mexanizminin mahiyyətinə dəqiq izahat verilməsi zərurətini meydana çıxarmışdır. Belə dəqiq izahat standartın 10 maddəsindən çoxunda əhatə edilmişdir.

Hedcinqləşdirmə əməliyyatlarının üç növünü fərqləndirirlər:

1. Ədalətli dəyərin hedcinqləşdirilməsi, bu halda aktivin, yaxud öhdəliyin ədalətli dəyərinin dəyişməsindən hedcinqləşdirmə yaranır.
2. Pul axınının hedcinqləşdirilməsi, bu halda hedcinqləşdirmə obyektini üzrə pul axınının qeyri-sabitliyi hedcinqləşdirilir.
3. Valyuta hedcinqləşdirilməsi, bu kitabın 25-ci fəslində nəzərdən keçirilir.

Ədalətli dəyərin hedcinqləşdirilməsi

Ədalətli dəyərin hedcinqləşdirilməsi əməliyyatları halında hedcinqləşdirmə alətinin yenidənqiymətləndirilməsi zamanı meydana çıxan mənfəət, yaxud zərər bilavasitə mənfəət və zərərlər hesabında qeydə alınır, hedcinqləşdirmə obyektini üzrə mənfəət, yaxud zərər də eynilə bilavasitə baş verdiyi anda mənfəət və zərərlər hesabında tanınmalıdır.

Məsələ 16.10

Şirkət 1 yanvar 20X0 ildə 100\$ müqabilində müəyyən olunmuş faizlə borc qiymətli kağızı satın almışdır. Bu kağızın 31 dekabr 20X0 ilə cari ədalətli dəyəri 110\$ təşkil edir. Bu qoyuluş satış üçün olan maliyyə aktivlərinə aid edilir və müəssisənin uçot siyasətinə uyğun olaraq onlardakı hər hansı bir dəyişiklik kapital hesabında uçota alınır. 31 dekabr 20X0 ilə şirkət törəmə aləti şəklində aktiv satın alır. 31 dekabr 20X1-ci ilə bu törəmə alətin ədalətli dəyəri 4 dollar artmış, qiymətli kağızın dəyəri isə 105\$ azalmışdır.

Bu əməliyyatları mühasibat uçotu hesablarında əks etdirin, əgər:

1. Hedcinqləşdirmə nəzərdə tutulmamışdırsa;
2. Törəmə aləti 1 yanvar 20X1 ilə hedcinq kimi nəzərə alınarsa.

Həlli

1. Bu investisiyaların ədalətli dəyəri 31.12.X0 və 31.12.XI tarixinə müvafiq olaraq 110\$ və 105\$ məbləğində tanınır. Birinci il üçün mənfəət 10\$ və ikinci il üçün zərər 5\$ məbləğində kapital hesabına aid ediləcəkdir. Törəmə alətinin ədalətli dəyərinin artımı da kapital hesabında əks etdirilir. Beləliklə, balansda 31.12.XI ilə investisiya 105\$ məbləğində, törəmə alətin dəyəri 4\$ və kapitalın dəyişməsi iki il ərzində birinci il üçün 10\$ və ikinci il üçün 1\$ həcmində tanınacaqdır.
2. Birinci il üçün investisiyaların əsas dəyərinin artımı, əvvəlki halda olduğu kimi, kapital hesablarında əks etdiriləcəkdir. Balansda ədalətli dəyər 110\$ məbləğində əks etdiriləcək. İkinci il üçün investisiya üzrə 5\$ zərər mənfəət və zərərlər hesabına aid ediləcək və törəmə alətinin köməyi ilə hedcinqləşdirmə yolu ilə alınmış 4\$ həcmində kompensasiya olunacaqdır. Balansda 31.12.XI ilə investisiyalar 105\$ məbləğində, törəmə alət 4\$ və 1\$ dəyişikliklə mənfəət və zərərlər hesabında tanınacaqdır.

Hedcinqləşdirmə əməliyyatlarının mühasibat uçotu qaydalarına əsasən maliyyə aləti üzrə alınan mənfəət, yaxud zərər, mənfəət və zərərlər hesabında tanınır və hedcinqləşdirmə əməliyyatı üzrə mənfəət və ya zərər hesabına ödənilir.

Pul axınının hedcinqləşdirilməsi

Pul axınının hedcinqləşdirilməsi əməliyyatları halında səmərəli hesab edilmiş hedcinqləşdirmə aləti üzrə mənfəət, yaxud zərəri bilavasitə kapital hesablarında əks etdirmək lazımdır. Əməliyyatın ardıcılığı belədir: hedcinqləşdirmə obyektini ilə əlaqədar olan əlavə kapital komponenti iki kəmiyyətdən ən az olanı ilə qiymətləndirilir. Bu: (a) hedcinqin aparılmasının əvvəlindən hedcinqləşdirmə obyektini üzrə pul axınının gözlənilən dəyişikliyinə cəminin ədalətli dəyəridir və; (b) hedcinqin aparılmasının əvvəlindən hedcinqləşdirmə obyektini üzrə pul axınının məcmu dəyişikliyinə kompensasiyası üçün zəruri olan hedcinqləşdirmə alətinin məcmu gəliri və ya zərəridir. Hedcinqləşdirmə aləti üzrə istənilən qalıq gəlir və ya zərər əməliyyatın səmərəsiz hissəsinə aid ediləcəkdir və (a) əgər hedcinqləşdirmə aləti kimi törəmə alət çıxış edərsə, onu bilavasitə mənfəət və zərərlər hesabında əks etdirmək lazımdır; (b) əgər hedcinqləşdirmə aləti kimi törəmə olmayan alət çıxış edərsə, onu seçilmiş alət tipinin ədalətli dəyərinin qiymət dəyişikliyi kimi baş vermiş hesab edərək, qəbul olunmuş qaydalara əsasən mənfəət, yaxud zərər kimi tanımaq lazımdır.

Növbəti misalda ədalətli dəyərin hedcinqləşdirmə əməliyyatlarının tanınmasının pul axınının hedcinqləşdirmə əməliyyatlarının tanınmasından nə ilə fərqləndiyi göstərilmişdir.

İllüstrasiya

Valyuta ilə ifadə olunan qiymətilə ixraca satış zamanı ödənimə müddəti 90 gün olan debitor borcu meydana çıxır. Bundan başqa, valyuta riskinə qarşı hedcinq kimi 90 günlük valyuta müqaviləsi tərtib bağlanır. Bu halda hedcinq ədalətli dəyərin hedcinqləşdirilməsi kimi və eləcə də, pul axınının hedcinqləşdirmə əməliyyatı kimi təzahür edə bilər.

Valyuta ilə adi sövdələşmələrin uçotu qaydasına əsasən, satış üzrə olan bu əməliyyat satış gününə «spot» kursu ilə əks etdirilir və 90 gün ərzində debitor borclarının qiymət dəyişikliyi nəticəsində baş verən istənilən dəyişiklik mənfəət və ya zərərlər hesabına aid ediləcəkdir.

Lakin, əgər valyuta müqaviləsi ədalətli dəyərin hedcinqləşdirilməsi kimi istifadə olunursa, onda ədalətli dəyərlə forvard valyuta müqaviləsinin yenidən qiymətləndirilməsindən yaranan mənfəət, yaxud zərər mənfəət və zərər hesabları üzrə də tanınacaq, beləliklə, debitor borclarından yaranan mənfəət və ya zərəri kompensasiya ediləcəkdir.

Əgər valyuta müqaviləsi pul axınının hedcinqləşdirilməsi əməliyyatı kimi istifadə edilsə, onda mənfəət və ya zərərin səmərəli hesab olunan hissəsi bilavasitə əlavə kapital hesabında, qeyri-səmərəli hesab olunan hissəsi isə – mənfəət və ya zərər hesabında tanınır. Mənfəət və zərərlər hesabında debitor borcunun yenidənqiymətləndirilməsindən olan mənfəətin, yaxud zərərin tanınması zamanı hedcinqin səmərəli hissəsi əlavə kapitaldan mənfəətə keçir.

Məsələ 16.11

1. Şirkət 6 aydan sonra müəyyən olunmuş dərəcə ilə borc aləti buraxmağı planlaşdırır. Planlaşdırılan emissiya evro-dollar fyuçers – törəmə alətilə hedcinqləşdirilir. 6 ay keçdikdən sonra törəmə aləti üzrə 52 mln. həcmində zərər

yaranmışdır, eyni zamanda, buraxılışı planlaşdırılan borc alətinin (diskontlaşdırılmış dəyəri) müsbət gələcək pul axınının yığılan ədalətli dəyəri, həmin vaxta 1,8 mln. təşkil etmişdir.

2. 4.1.X0 tarixə şirkət 1 mln. £ dəyərində 500 ton buğda satmağı planlaşdırır, satış üzrə sövdələşmə 31.12.X0 tarixə nəzərdə tutulur 4.1.X0-də gözlənilən sövdələşmə üzrə pul axınından olan zərərin qarşısının alınması üçün hedcinq müəyyən edilmişdir. Hedcinqləşdirmə aləti kimi fyuçers müqaviləsi (törəmə alət) çıxış edir, buna əsasən 31.12.X0 tarixdə 500 ton buğda 1,1 mln. £-ə satılacaqdır. 31.12.X0 tarixə törəmə alətin ədalətli dəyəri 25 000 £ təşkil etmiş və fyuçers ləğv edilmişdir. 31.12.X0 ildə şirkət öz malını 1 075 000 £-ə reallaşdırmışdır.

Hedcinqləşdirmənin bu iki əməliyyatının mühasibat uçotu hesablarında necə əks etdiriləcəyini göstərin.

Həlli

1. Hedcinqin 200 000\$ məbləğində hedc səmərəsiz hissəsi təcili olaraq zərər kimi uçota alınmalıdır. Hedcinqləşdirilmiş zərərin 1,8 mln.\$ qalan hissəsi əlavə kapital hesabında tanınır. Emissiya baş verdikdən və hedc ləğv edildikdən sonra 1,8 mln. \$ əlavə kapital hesabından borc alətinin dəyərinin azaldılması hesabına keçirilir. Beləliklə, borc aləti diskontla dəyər üzrə əks etdirilir.
2. Buğda üzrə fyuçers müqaviləsi 25 000£ dəyərində aktiv kimi tanınır və 25 000 £ həcmində mənfəət isə əlavə kapital hesabında əks etdirilir. Mənfəətin əlavə kapital hesabında tanınması o vaxta qədər davam edir ki, planlaşdırılmış satış üzrə sövdələşmə başa çatır. 31.12.X0 ilə əmtəənin satışı vaxtına 75 000 £ həcmində mənfəət və zərərlər hesabında tanınır. Eyni zamanda, 25 000 £ əlavə kapital hesabından mənfəət hesabına köçürülür ki, bunun da ümumi məbləği 100 000 £ təşkil edir. Pul axınının ümumi məbləği 1,1 mln. £ təşkil edəcəkdir ki, ondan 1 075 000 £ satışdan və 25 000 £ hedcinq üzrədir, ona görə ki, hedcinqləşdirmə sövdələşməsi üzrə vəsait 31.12.X0-cu ilə daxil olmuşdur.

Bütün bunlar o qədər də sadə deyildir, ona görə də, hedcinqləşdirmə əməliyyatının nə dərəcədə səmərəli olacağını ən başlanğıcda qiymətləndirmək daha əhəmiyyətlidir. Hedcinq üzrə göstərilən səmərəni onun mövcudluğunun bütün dövründə uçota almaq lazımdır, və nə zaman ki, hedcinq artıq səmərəsiz olur, onun müvafiq uçot qeydiyyatı aparılmalıdır. Adətən, hedcinq o zaman səmərəli hesab edilir ki, əgər hedcinqləşdirmə aləti əməli olaraq hedcinqləşdirmə obyektinin yenedənqiymətləndirilməsindən olan səmərəni tam kompensasiya edə bilsin. Nəticənin faktiki kəmiyyəti 80%-dən 125%-ə qədər olan hədd dairəsində olmalıdır.

Xarici şirkətlərdə investisiyaların hedcinqləşdirilməsi

Xarici şirkətlərə xalis investisiyaların hedcinqləşdirilməsi pul axınının hedcinqləşdirilməsi əməliyyatı kimi uçota alınır. Beləliklə, hedcinqləşdirmə aləti üzrə mənfəət, yaxud zərər bilavasitə əlavə kapital hesabında tanınır. Bu qaydada da valyutanın verilməsi ilə əlaqədar olan hedcinqləşdirmə əməliyyatı üzrə mənfəət, yaxud zərər tanınır.

İnformasiyanın təqdimatı və açıqlanması

İnformasiyanın təqdimatı və açıqlaması qaydaları 2003-cü ildə təkrar nəşr edilmiş MHBS-32-də maliyyə alətləri üzrə və hedcinqləşdirmə alətləri üzrə müvafiq qaydalar isə MHBS-39-da verilmişdir. Bu problem üzrə material MHBS-32-nin 96-dan çox maddəsində nəzərdə tutulmuşdur və buna görə də, biz onun məzmunu ilə diqqətlə tanış olmağı sizə tövsiyə edirik. İnformasiyanın təqdimatı və açıqlanması qaydaları aşağıdakı məsələləri əhatə edir:

- Maliyyə alətinin yenidənqiymətləndirmədən olan səmərənin əks etdirilməsi üsuluna görə təsnifləşdirilməsi: məzmunun forma qarşısında üstünlüyünə əsasən öhdəlik maddələri və əlavə kapital üzrə;
- Maliyyə alətinin öhdəlik maddələri və əlavə kapital üzrə əks etdirilən tərkib hissəsinin sonrakı təsnifləşdirilməsi;
- Maliyyə aləti üzrə faiz daxilolmalarının, dividendlərin, mənfəət və zərərləri uçotu qaydası;
- Qarşılıqlı maliyyə aktivləri və öhdəliklərinin tanınması (o vaxt yol verilir ki, əgər bu əməliyyat hüquqi sanksiya ilə təmsil edilmişdir, şirkət netto-hesablaşmanı və ya aktivin satışını həyata keçirməyi və öhdəliyi eyni vaxtda ödəməyi planlaşdırır);
- İnformasiyanı elə bir həcmdə açıqlamaq lazımdır ki, o istifadəçilərə şirkətin maliyyə vəziyyətinin lazımi səviyyədə saxlanılmasında balans üzrə olan və balansarxası maliyyə alətlərinin rolunu, onların təsərrüfat fəaliyyətinin nəticələrinə və pul vəsaitlərinin hərəkətinə təsirini qiymətləndirməyə imkan versin.
- Hedcinqləşdirmə də daxil olmaqla risklərin idarə edilməsi sferasında şirkətin uçot siyasəti üzrə informasiyanın açıqlanması;
- İstənilən maliyyə aktivlərinə, maliyyə öhdəliklərinə və əlavə kapitala münasibətdə şəraitlər və uçot siyasəti üzrə informasiyanın açıqlanması;
- Maliyyə aktivləri və maliyyə öhdəlikləri üzrə faiz və kredit riskləri ilə əlaqədar şəraitlər və münasibətdə zərərlərin potensial riski;
- Ədalətli dəyər barəsində informasiyanın açıqlanması; məsələn, ədalətli dəyərin müəyyənəndirilməsi üçün tətbiq olunan metodun göstərilməsi;
- Hedcinqləşdirmə alətlərinin təsviri.

Müxtəlif ÇAAP-ların müqayisəsi

Böyük Britaniyanın mühasibat uçotunun ümumi qəbuledilmiş prinsiplər sistemi maliyyə alətlərinin uçotu və qiymətləndirilməsi məsələlərinə həsr edilmiş ayrıca sənədə malik deyildir, onda ancaq informasiyanın açıqlanması qaydası təsbit edilmişdir. Bununla belə burada maliyyə alətlərinin ayrı-ayrı ünsürləri başqa məsələlərə həsr edilmiş standartlar çərçivəsində nəzərdən keçirilmişdir. Məsələn, 4-cü Maliyyə hesabatı standartı (MHBS 4) kapitalın alətlərinin uçotunu tənzimləyir, MHBS 5 isə məzmunun forma üzərindəki üstünlüyü prinsipini göstərir. Uçot standartları üzrə Böyük Britaniya Şurasının nümayəndələri Birləşmiş İşçi Qrupunun tərkibinə (BİQ) daxildirlər ki, bu qrup MHBS-39-a yenidən baxılması ilə məşğuldur.

Maliyyə alətlərinin uçotu qaydaları ABŞ-nın mühasibat uçotunun ümumi qəbuledilmiş prinsipləri barədəki bir sıra qaydalarında şərh edilmişdir. Ümumiyyətlə, demək olar ki, ABŞ ÇAAP-ı yüksək dərəcədə formanın üstünlüyünü qəbul

edir, halbuki, MHBS, hər şeydən əvvəl, məzmunun forma üzərində üstünlüyü baxımından çıxış edir.

MHBS-39-da mümkün düzəlişlər

MHBSS-nin İdarə heyəti maliyyə alətlərinin ədalətli dəyərlə tanınması metodundan istifadə edilməsinə tamamilə keçilməsini tövsiyə edir. Lakin bu keçid prosesi uzun çəkəcəkdir, və MHBS-39-dakı dəyişikliklər ən azı 5 il davam edə bilər. Qeyd etmək lazımdır ki, maliyyə alətlərinin ədalətli dəyərlə uçotu metodundan istifadə edilməsi, hedcinqləşdirmə əməliyyatlarının uçotunun aparılmasından tamamilə imtina edilməsinə imkan verir. Başqa fikirlər də irəli sürülür. Xüsusən də deyilir ki, maliyyə hesabatını tərtib edən şəxslərə imkan vermək lazımdır ki, ədalətli dəyərlə tanınacaq elementləri özləri seçsinlər. Lakin bu variant informasiya istifadəçilərini çaşdırma bilər.

MHBSS-nin İdarə Heyəti 2005-ci ildə MHBS-39-u yeni redaksiyada nəşr etməyi güman edir. Standartın cari redaksiyası istifadəçilərin maraqlarına cavab vermir və çoxları onu yararsız hesab edir. Maliyyə alətlərinin uçotu problemləri ilə məşğul olan və on ölkədən uçot standartlarının hazırlanması üzrə təşkilatların nümayəndəsindən ibarət olan Birləşmiş işçi qrupu 2000-ci ilin dekabrında aşağıdakı dəyişiklikləri tövsiyə etdi:

- Praktiki olaraq bütün maliyyə alətləri balansda ədalətli dəyərlə əks etdirilməlidir. 2001-ci ilin noyabrında MHBSS-nin İdarə heyəti eksperiment qaydasında bu metodlardan birinin tətbiq edilməsini qərarlaşdırmışdır. Onun mahiyyəti bundan ibarətdir ki, alətin qeydiyyatdan keçirildiyi anda onun «istisna olaraq ticarət üçün» kateqoriyasına daxil edilməsi yolu ilə maliyyə alətlərinin ədalətli dəyərlə qiymətləndirilməsinə və ədalətli dəyərdə olan dəyişikliklərin mənfəət və zərərlər hesabına aid edilməsinə icazə verilsin.
- Ədalətli dəyərlə yenidənqiymətləndirilmə zamanı meydana çıxan hər hansı fərq mənfəət və zərər hesabında tanınmalıdır.
- Hedcinqləşdirmə əməliyyatlarının uçotuna dair müəyyən edilmiş istisnalar ləğv edilməlidir.

Mümkündür ki, maliyyə alətlərinin uçotu ilə əlaqədar olan başqa bir aktual problem – onların satışı, sizi maraqlandırsın. Mənfəətin tanınması ənənəvi olaraq onun reallaşdırılması konsepsiyasına əsaslanırdı, lakin mürəkkəb maliyyə alətlərinin bazarı şəraitində ticarətin hərəkətverici amili alətlər üzrə riskin səviyyəsidir, bu cür yanaşma məqbul deyildir.

Qısa nəticələr

Bu fəslin materialları mürəkkəbdir.

MHBS 39-un əsas uçot qaydalarının ümumiləşdirilmiş sxemi (hedcinqləşdirmə obyektlərinin uçotu qaydaları müstəsna olmaqla) cədvəl 16.4-də verilir və inanırıq ki, bu mövzunu araşdırmaqla o sizə yardımçı ola bilər.

16.4 cədvəli əyani olaraq göstərir ki, MHBS 39 bəzi hallarda maliyyə aktivləri və öhdəliklərinin qiymətləndirilməsində ədalətli dəyərdən kənarlaşmalara yol verir.

MALIYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Belə hesab olunur ki, əgər törəmə aləti xüsusi müəyyən edilmiş səmərəli hedcinqləşdirmə ünsürü deyilsə, onda o həmişə ticarət aləti kateqoriyasına aiddir. Hedcinqləşdirmə alətləri üzrə qaydalara müvafiq olaraq geniş uçot bazasını saxlamaq lazımdır və bu informasiyanın əhəmiyyətli hissəsi açıqlanmalıdır. Səmərəli hedcinq olmayan hedcinqləşdirmə alətləri mənfəət göstəricisinin sabitliyini aşağı salır, ona görə ki, səmərəsiz hedcinq bilavasitə mənfəətə aid edilir. Yadda saxlayın ki, hedcinqləşdirmə əməliyyatlarının uçotu prosesində aktivlər və öhdəliklər, hansıların ki hedcinqləşdirmə mexanizmindən kənardan qiymətləndirməsi maya dəyərində əsaslanardı, ədalətli dəyərə qiymətləndirilir, baş verən mənfəət və ya zərər ya birdəfəlik mənfəət və zərərlər hesabına aid edilir, yaxud da bu hesaba sonralar sövdələşmənin ləğvi zamanı daxil edilir.

MHBS 39-da əsas mübahisəli hallara bunları aid etmək olar:

- MHBS 39-da istifadə olunan terminlərin qeyri-dəqiq və ya dolaşq olması, misal üçün, «maliyyə öhdəlikləri» və «maliyyə alətləri»;
- Alətin maya dəyəri və ədalətli dəyərə qiymətləndirilməsi kateqoriyalarına aid edilməsi prosedurasını, hansı ki, hazırda bir çox hallarda ayrı-ayrı şirkət rəhbərlərinin subyektiv yanaşması ilə müəyyən edilir;
- Hər bir alətin dəyərinin kifayət qədər etibarlı qiymətləndirilməsi imkanını;
- Aktivin ədalətli dəyərə və öhdəliyin isə maya dəyəri ilə əks etdirilməsi zamanı qarşıya çıxan uyğunsuzluqları;
- Satış anının müəyyən edilməsinin bəzən çətin olduğu zaman bu faktın silinməsi qaydalarının mürəkkəbliyini;
- Hedcinqləşdirmə prosesinin fərdi detallarının mürəkkəb çoxluğu və uyğun mülahizələrin, xüsusilə onun səmərəliliyinin müəyyən edilməsi hissəsindəki mürəkkəbliyi.

Cədvəl 16.4 MHBS 39-un əsas uçot qaydalarının ümumiləşdirilmiş sxemi

	Verilmiş borclar	Ödənişə qədər saxlanılan qoyuluşlar	Ticarət maliyyə aktivləri	Satış üçün nağd olan maliyyə aktivləri	Ticarət maliyyə öhdəlikləri
Tanınması	Sövdələşmənin bağlandığı anda				
Tanınmanın dayandırılması	Müqavilə hüquqlarının itirildiyi zaman			Öhdəliklərin ödənilməsi, ləğvi, yaxud fəaliyyətinin dayandırılması zamanı	
Tanınmanın dayandırılmasından mənfəət, yaxud zərər.	Dövr ərzində xalis mənfəət hesabına				
İlkin qiymətləndirmə	Dəyər verilən və ya alınan əvəzedilmənin ədalətli dəyərinə bərabər				
Sonrakı qiymətləndirmə	Amortizasiya iya çıxılmaqla maya dəyəri ilə	Amortizasiya çıxılmaqla maya dəyəri ilə	Qiymətləndirilmənin etibarlılığı barədə rədd edilən yolverilmələrə	Qiymətləndirilmənin etibarlılığı barədə, rədd edilən yolverilmələrə	Nadir hallarda ədalətli dəyərə

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

			əsasən ədalətli dəyər ilə	əsasən ədalətli dəyər ilə	
Yenidənqıymət -ləndirmə zamanı mənfəət və ya zərər	—	—	Mənfəət hesabında	Ardıcıl olaraq mənfəət və ya kapital hesabında	Mənfəət hesabında

Təəssüflə qeyd etmək lazımdır ki, MHBS 39-un bu versiyası və və tövsiyə olunan dəyişikliklər ətrafındakı ziddiyyətli vəziyyət həll olunmadan çox uzaqdır. Əgər səhmləri Avropa bazarında kotirovka edilən bütün şirkətlərə Avropa İttifaqının tövsiyə etdiyi kimi, hesabatlarını MHBS tərəfindən mühasibat uçotunun ümumi qəbuledilmiş prinsiplərə uyğun tərtib edilməsi təsbit olunacaqsə, onda bu deyilən hallar baş verəcəkdir. Onlar məcbur olacaqlar ki, uçotun yeni sistemlərini işləyib hazırlasınlar, özlərinin uçot qaydalarını MHBS-39-a uyğunlaşdırmaq üçün bu qaydalara çoxlu dəyişiklik etsinlər və hedcinqləşdirmə strategiyasına yenidən baxsınlar. Əgər MHBS 39-da nəzərdə tutulan qaydalara 2004-cü ilə qədər növbəti dəyişikliklər edilərsə, bu məsələ daha da mürəkkəbləşər¹.

Tapşırıqlar

1. Balansarxası maliyyə alətləri barədə informasiyaya malik olmayan maliyyə hesabı istifadəçilərinin qarşılaşdığı problemləri müzakirə edin.
2. Maliyyə aləti nədir?
3. MHBSŞ-nın İdarə heyəti maliyyə alətləri ilə digər aktivlər və öhdəliklər arasındakı fərqləri necə müəyyənləşdirir?
4. Törəmə aləti nədir?
5. Maliyyə alətlərinin ədalətli dəyərinin müəyyən edilməsi prosesində mənfəət və zərərlərin tanınması üzrə və MHBSŞ-nın İdarə heyətinin işləyib hazırladığı metodologiyayı müzakirə edin və bu metodologiyanın mənfəət və zərərlər haqqında hesabatı necə təsir etdiyini göstərin.
6. Hesablaşma tarixinə uçotun tətbiqinin səmərəsini «müntəzəm xarakter daşıyan sövdələşmə» üzrə sövdələşmə tarixinə uçotun tətbiqinin səmərəsi ilə müqayisə edin.
7. MHBSŞ-nın İdarə heyətinin maliyyə alətlərinin tamamilə ədalətli dəyərle uçotu sisteminə keçirilməsi təklifini müzakirə edin və həmn yanaşmanın tətbiqinin şirkətin hesabatına (mənfəət və zərərlər haqqında hesabatı, balansı) necə təsir edəcəyini müəyyən edin.
8. Mənfəətin reallaşdırılması konsepsiyası mürəkkəb maliyyə alətlərinin uçotu üçün tətbiq olunan deyildir. Müzakirə edin.

¹ MHBS 39-a son redaksiya 2003-cü ilin dekabrında edilmişdir. Red.qeydi. (ona diqqət edin ki, Aİ-nin Dördüncü direktivi maliyyə alətlərinin cari dəyərle uçotuna yol verir).

Fəsil

17

GƏLİR

Bu fəslə öyrəndikdən sonra siz:

- gəlirin nə olduğunu və onun hansı əməliyyatlardan yarandığını;
- gəlirin tanınması anını müəyyən etməyi;
- onun qiymətləndirilmə metodikasını izah etməyi;
- MHBS 18-ə uyğun gəlirin qiymətləndirilməsi və uçotu qaydalarını tənqidi nöqteyi- nəzərdən təhlil etməyi;
- MHBS 18-ə uyğun məlumatın açıqlanması qaydasını müəyyən etməyi;
- MHBS-in mühasibat uçotunun ümumiqəbul edilmiş prinsiplərini digər GAAP sistemləri ilə müqayisə etməyi bacaracaqsınız.

Giriş

Şirkətin mənfəət və zərərlər haqqında hesabatında əks etdirilən mənfəət, xərclərin və satışdan gəlirin, yaxud gəlirlərin bir-birilə tutuşdurulması yolu ilə yaranır. Lakin belə tutuşdurulma metodikasını nəzərdən keçirməzdən əvvəl biz xərclər və gəlirlər anlayışını müəyyən etməli, həmçinin, mühasibat uçotu hesablarında onların tanınması anını təyin etməliyik. Artıq nəzərdən keçirilmiş bir çox standartlar xərc elementlərinin uçotu ilə əlaqədar məsələləri açıqlayır, lakin onun gəlir hissəsini biz indiyə qədər praktiki olaraq öyrənməmişik.

Fəsil 8-də gəlirlərin uçotunun ümumi prinsipləri şərh edilmişdir, bu fəsildə biz həmin mövzunu, həmçinin, «Gəlir» adlı MHBS 18-in məzmununu daha geniş nəzərdən keçirək. MHBS- 18 ilk dəfə 1982-ci ildə dərc edilmişdir, 1993-cü ildə və 1999-cu ilin may ayında ona yenidən baxılmışdır və 1 yanvar 2000-ci ilin maliyyə hesabatından başlayaraq qüvvəyə minmişdir. Bu zaman qeyd etmək lazımdır ki, nə ABŞ-da, nə də Böyük Britaniyada gəlirə həsr edilmiş ayrıca standart işlənib hazırlanmışdır.

Gəlir nə deməkdir?

Maliyyə hesabatının hazırlanması və təqdim edilməsi prinsipləri mənfəəti öhdəliklərin məbləğinin azalması, yaxud aktivlərin artması, yaxud axıb gəlməsi qismində bütün hesabat dövrü ərzində alınmış iqtisadi faydaların ümumi artması kimi edir, lakin həmin iqtisadi faydaların artması səhmdar kapitalı iştirakçılarının payı hesabına – olmadan kapitalın artmasına gətirib çıxarır. Daha sonra təsdiq edilir ki, gəlir satışdan olan pul gəlirindən və digər gəlirlərdən yaranır. Şirkətin adi fəaliyyəti zamanı daxilolmalar gəlirə aid edilir. Satışdan gəlir nə deməkdir və sair gəlirlərdən o nə ilə fərqlənir?

Bir çoxları gəlirə sadəcə olaraq malların satışından şirkət tərəfindən alınan pul vəsaitləri kimi baxırlar, bu vaxt pul vəsaitlərinin mallara mübadiləsi baş verir. Nəzərdən keçirdiyimiz təsərrüfat əməliyyatlarının balansda əks etdirilməsi prosesi məhz mübadilənin bu ideyasına əsaslanır. Belə ki, ehtiyatlar vahidinin pul vəsaitlərinə adi satışı mühasibat uçotunda, balansdan ehtiyatlar vahidinin silinməsi və eyni zamanda, pul vəsaitlərinin aktivlərə aid edilməsi əməliyyatının köməyi ilə əks etdiriləcəkdir. Pul vəsaitləri şəklində aktivlərin artımı gəlir deməkdir və məhz həmin məbləğdə müvafiq xərclər məbləğini tutuşdurduqda, mənfəəti müəyyən etmək olar. Nə qədər ki, ehtiyatlar satılmayıb, yaxud onların əvəzləşdirilməsi nəticəsində digər aktivlər, məsələn, debitor borcu əmələ gəlməyib, ehtiyatlar üzrə gəlirin yaradılmasını biz tanıyırdıq. Belə yanaşma gəlirin yaranması prosesini müştəri ilə mübadilənin iqtisadi əməliyyatına bərabərləşdirir və aktivlərin yenidən qiymətləndirilməsi yaxud onların cari dəyərinin müəyyən edilməsi zamanı onun artması kimi digər üsulları nəzərə almır.

MHBS 18 (n. 7) gəlirin tərifini aşağıdakı kimi verir:

«Gəlir – şirkətin adi fəaliyyəti nəticəsində dövr ərzində əmələ gələn iqtisadi faydaların ümumi daxil olmaları deməkdir. Onların nəticəsində səhmdarların payı hesabına kapitalın artmasından fərqli olaraq kapitalın artması baş verir».

Həmin tərif bir neçə əsas anlayışlardan ibarətdir.

1. Gəlir – xərclər çıxılana qədər olan ümumi daxilolmadır. Həmçinin, belə hesab edək ki, söhbət şirkətə ümumi axının gəlməsindən gedir, baxmayaraq ki, tərifdə bu barədə deyilmir.
2. Gəlir – şirkətin adi fəaliyyəti gedişində yaranır. Məhz buna görə gəlir digər gəlirlərdən fərqlənir. «Prinsiplərdə» digər gəlirlərin tərfi «şirkətin adi fəaliyyəti gedişində əmələ gələn, yaxud əmələ gələ bilməyən və gəlirin tərifinə cavab verən digər gəlirlərdən fərqlənən maddələr» kimi səslənir.
3. Gəlir kapitalın artmasına gətirib çıxarır.

Məsələ 17.1.

Şirkət mal satmışdır və 100 € götürmüşdür. Həmin məbləğə satışın 25 %-i həcmində satışdan vergi daxil edilmiş, hansı ki, vergi orqanlarına ödənilməlidir. Şirkət vasitəçinin köməyi ilə satış üzrə daha bir əməliyyat aparır və nəticədə satış qiymətinin 10% həcmində komisyona alır. MHBS 18-ə uyğun olaraq hər bir halda şirkətin əldə etdiyi gəlirin ölçüsünü müəyyən edir.

Həlli

İlk malın satışı üzrə əməliyyat kapitalın 80 € artmasına gətirib çıxarır, qalan 20 € bilavasitə vergi təşkilatına ödənilir.

İkinci malın satışından gəlir alınmışdır və bunun hesabına şirkətin kapitalı 10 € artmışdır. Qalan 90 € vasitəçi tərəfindən alınmışdır.

Məsələ 17.2.

İki şirkətin hər birisi bir 2 mln. € -ya daşınmaz əmlak obyekti (hər birinin dəyəri 1 mln. €) satır. Şirkətlərin biri kimya sənayesində işləyir, digəri daşınmaz əmlakın tikintisi ilə məşğul olur. Hər bir şirkət üçün bu əməliyyat üzrə gəlirin məbləğini müəyyən edin.

Həlli

Kimya sənayesinin şirkəti üçün 2 mln. € mədaxil digər gəlirlərə aid ediləcək, çünki daşınmaz əmlakın satışı onun əsas fəaliyyətinə aid deyildir. Daşınmaz əmlakla işləyən şirkət 2 mln. € -nu gəlir kimi tanıyır.

Məsələ 17.3.

Hesabat dövründə A şirkəti aşağıdakı əməliyyatları həyata keçirmişdir:

- Nominalı 1€ olan və qiyməti nominaldan 2 € yuxarı olan 1 mln. səhmin emissiyası həyata keçirilmişdir.
- 2 mln. € - ya mülkiyyət satılmışdır.
- Şirkət müxtəlif aksesuarların pərakəndə satışı ilə məşğuldur və onun satışı 150 000 € təşkil edir, onlardan 50 % kreditlə buraxılmışdır.

MHBS 18-ə uyğun olaraq hesabat dövründə şirkətin gəlirini müəyyən edin.

Həlli

Bütün bu əməliyyatlar kapitalın artmasına gətirib çıxarır, lakin yalnız son əməliyyat üzrə mədaxil gəlirə aid edilir. Emissiya nəticəsində əldə edilmiş vəsait şirkətin səhmdarları hesabına olan gəlirdir. İkinci əməliyyat isə şirkətin əsas fəaliyyətinə aid edilmir.

Gəlir haradan alınır?

Biz artıq bilirik ki, gəlir əsas fəaliyyət üzrə ümumi pul axıntılarını yaranan mübadilə əməliyyatları nəticəsində əmələ gəlir. Lakin indicə əmin olduğumuz kimi, mübadilə əməliyyatlarının müxtəlif növləri mövcuddur, ona görə də, biz mübadilə əməliyyatlarının bütün növlərinin gəlir əmələ gətirdiyini aydınlaşdırmalıyıq.

Alıcı və satıcı arasındakı müqaviləni də, həmçinin, mübadilə əməliyyatları hesab etmək olar. Lakin alınmış faizləri və lisenziya ödənişlərini belə mübadilə müqaviləsinin bir hissəsi kimi hesab edib və onları gəlirə aid edə bilərikmi?

Alınmış faizlər bir şirkətin digər şirkət tərəfindən ona verilmiş pul vəsaitləri, yaxud onların ekvivalentlərindən istifadə etməsi nəticəsində yaranır. Beləliklə, həmin əməliyyata biz, nəticə etibarilə, kapitalın artmasına gətirib çıxaran mübadilə müqaviləsi kimi baxa bilərik. Belə olduqda faizləri gəlir hesab etmək olar. Qeyd etmək lazımdır ki, borcların əsas məbləğinin ödənilməsi hesabına alınmış vəsaitlər gəlir hesab olunmur, ona görə ki, bu halda kapital artmır, sadəcə olaraq, pul aktivinin borcla əvəz edilməsi baş verir. Lisenziya ödənişləri ilə də eyni vəziyyət yaranır, çünki onlar şirkətin uzunmüddətli aktivlərindən, məsələn, ticarət markaları, patentlər, müəllif hüquqları və sairədən istifadəyə görə haqqdır.

MHBS 18 müəyyən edir ki, gəlir aşağıdakı əməliyyatlar üzrə, yaxud digər hallar zamanı yaranır.

- Malların satışı;
- Xidmətlərin göstərilməsi;
- Şirkətin faiz, lisenziya tədiyyələri, yaxud dividendlər gətirən aktivlərindən digər şəxslərin istifadə etməsi.

Hazırkı standart satışdan gəlirin yaranmasının bəzi başqa hallarını nəzərdən keçirmir, lakin onlar, bir qayda olaraq, müəyyən mövzulara, tikinti podratları, lizinq, assosiasiya olunmuş şirkətlər üzrə dividendlər, maliyyə aktivlərinin və öhdəliklərin ədalətli dəyərinin dəyişilməsi yaxud onların verilməsi kimi (maliyyə alətlərinin uçotu məsələləri kontekstində nəzərdən keçirilən) mövzulara həsr edilmiş digər standartların materiallarına daxil edilmişdir. Digər dövriyyədən kənar aktivlərin, faydalı qazıntıların çıxarılmasının sığorta şirkətlərinin sığorta müqavilələrinin, mal-qaranın təbii artımının, kənd təsərrüfatı və meşə məhsulunun dəyərinin dəyişilməsi məsələləri də MHBS 18-ə daxil edilməmişdir.

Standart satış, yaxud xidmətlərin göstərilməsi faktı üzrə satışdan alınan gəlirin tanınması prosesində əməl edilməli olan müəyyən şərtləri açıqlayır.

Tanınma**Məsələ 17.4.**

Şirkət aktivlərin müştəriyə təhvil verilməsi üzrə aşağıdakı əməliyyatı yerinə yetirir:

- 2000 € məbləğində pul vəsaiti ümumi dəyəri 2000 € olan şərab dəstinə mübadilə kimi verilmişdir və bu zaman müştəri yeddi gün ərzində açılmamış şərab butulkalarının istənilən miqdarını qaytarmaq və hər bir qaytarılmış butulkanın ödənilmiş məbləğinin qaytarılmasını tələb etmək hüququna malikdir.
- Ümumi dəyəri 200 € olan qədər 50 € məbləğində pul vəsaitinə mübadilə edilmişdir. Belə olduqda müştəri yeddi gün ərzində bütün qədəhləri ya geri qaytarmağa, yaxud onların tam dəyərini ödəməyə borcludur.

Hər bir hal üçün satışın olub - olmamasını və buna uyğun olaraq satışdan gəlirin tanınıb - tanınmamalı olduğunu müəyyən edin.

Həlli

Bu məsələni həll etmək üçün əməliyyatların məzmununu təhlil etmək və müştəriyə təhvil verilən aktivlərlə bağlı olan fayda və risklərin ona keçib-keçməmədiyini müəyyən etmək lazımdır.

Şərab dəsti ilə olan halda onunla bağlı fayda və risklər, çox güman ki, müştərinin üzərinə keçir. Məsələ ancaq bundadır ki, satışdan alınan gəlirin 2000 € məbləğində tam həcmimini yaxud məbləğin ancaq 90% -nisi tanımaq lazımdır, çünki qaytarılmanın normal səviyyəsi 10% təşkil edir. Alternativ qaydada həmin əməliyyatın uçotunu biz kənara qoya bilərik və qaytarılmanın müəyyənləşdirilmiş müddəti başa çatdıqdan sonra onu mühasibatlıqda əks etdirə bilərik.

Qədəhlərlə bağlı situasiyada risk və faydalar müştərinin üzərinə keçmir, o, ancaq öz üzərinə onların yalnız cüzi hissəsini götürür, qədəhlərin faktiki sahibi isə, şübhəsiz ki, şirkətdir.

Malların satışı

MHBS 18-ə uyğun olaraq gəlirin yaranmasının tanınması ancaq aşağıdakı şərtlərə əməl edildikdə mümkündür:

- mal üzərində mülkiyyət ilə bağlı əsas risk və fayda alıcının üzərinə keçirilir;
- mülkiyyət hüququ ilə, adətən, bağlı olan dərəcədə mülkiyyətin idarə olunmasında şirkət daha iştirak etmir, həmçinin, satılmış mallara nəzarət etmir;
- gəlir məbləğini etibarlı şəkildə qiymətləndirmək olar;
- ehtimal var ki, həmin əməliyyatla bağlı olan iqtisadi faydalar şirkətə daxil olacaq;
- əməliyyatla bağlı xərcləri etibarlı şəkildə qiymətləndirmək olar.

Məsələ 17.5.

Aşağıdakı əməliyyatlar üçün bu əməliyyatlar üzrə risk və faydaların keçirilməsinin olub-olmamasını müəyyən edin və əgər olmuşdursa, onda hansı anda olmuşdur:

1. Kitabların satılmamış hissəsinin qaytarılması ehtimalını nəzərdə tutulan şərtlərlə nəşriyyat kitablarını pərakəndə şirkətə satır. Şirkətin satılmamış kitabları nəşriyyata qaytarılmaq və müvafiq kompensasiya almaq hüququ vardır. Əvvəlcədən nə qədər miqdarda kitabın satılmayacağını etibarlı surətdə müəyyən etmək mümkün deyil.
2. Pərakəndə ticarət müəssisəsi özünün bütün mallarına onların alınması anından öz alıcılarına bir il müddətinə zəmanət verir. Bu, o deməkdir ki, alıcı zəmanət müddəti ərzində hər bir alınmış malı hər hansı bir səbəbdən geri qaytara və onun ödənilmiş məbləğini tam həcmdə geri ala bilər. Müəyyən edilmişdir ki, bu cür qaytarılmaların həcmi, adətən, illik satışın 1%-dən çox olmur.
3. Proqram təminatı işləyib hazırlayan şirkət müştəri üçün maliyyə uçotunun fərdi proqramını işləyib hazırlayır. Proqram üzərində mülkiyyət hüququ müəyyən edilmiş tarixdə müştəriyə keçir. Lakin razılaşmada üç aylıq zəmanət müddəti nəzərdə tutulmuşdur və onun qüvvəyə mindiyi gündən həmin müddət ərzində ehtiyac olarsa proqrama dəyişikliklər və düzəlişlər vermək mümkündür. Potensial xərclərin həcmi etibarlı surətdə qiymətləndirmək mümkün deyil.
4. Alpha şirkəti Beta şirkətinə qiyməti 100 000 € olan dəzgah satır. Dəzgahın quraşdırılması üçün Beta şirkəti Alpha şirkətinə əlavə olaraq 750 00€ ödəməlidir. Quraşdırılmış dəzgah istismar üçün yararlı deyildir.
5. Gamma şirkəti almaq istədiyi podrat müqaviləsinə və həmin müqavilə üzrə işləri yerinə yetirmək üçün ona lazım olan dəzgah üçün həmin podrat müqaviləsinə bağlamadıqda, müqavilənin şərtlərinə görə Gamma şirkəti dəzgahı qaytarmaq hüququnu əldə edir. Gamma şirkətinin həmin podratı almaq ehtimalı haqqında informasiya yoxdur.

Həlli

1. Həmin misalda nəşriyyat üçün gəlirin əldə edilməsi imkanı pərakəndə şirkət tərəfindən malın satışından əldə etdiyi gəlirdən asılıdır, deməli pərakəndə şirkətin kitabları satılmayana qədər, risk və faydanın köçürülməsi baş vermir. Bu əməliyyata satış kimi baxmaq olmaz, onun tanınması isə bütün kitabların pərakəndə satıcı tərəfindən satışından sonra mümkündür.
2. Belə olan halda pərakəndə ticarət müəssisəsi malla bağlı olan riskin cüzi bir hissəsini öz üzərində saxlayır, deməli, gəlir satış anında əmələ gəlir ki, bunu da dərhal tanımaq və gözlənilən qaytarılmalara zəruri düzəliş vermək lazımdır.
3. Mülkiyyət üzərində ixtiyari hüquq müştəriyə keçir, buna baxmayaraq bütün risklər və faydalar üç ay ərzində proqram təminatını işləyib hazırla-

- yanın üzərində qalır. Üç aylıq zamanət müddəti başa çatana qədər gəlir qəbul tanınmayacaqdır.
4. Bu halda satışla əlaqədar əməliyyatı o vaxta qədər bitmiş hesab etmək olmaz ki, dəzgahın quraşdırılması onun dəyərinin əsas hissəsini təşkil etməsin və onun quraşdırılması başa çatmasın. Dəzgah quraşdırıldıqdan sonra gəlirin yaranması tanınacaqdır.
 5. Alpha şirkəti gəlirin yaranmasını, yalnız Gamma şirkəti göstərilən podratı əldə etdiyi halda tanıyacaqdır.

Standarta əlavədə malların satışından əldə edilən gəlirin əmələ gəlməsi üzrə uçota aid digər misallar da gətirilmişdir, burada, xüsusilə, əməliyyatların aşağıdakı növləri nəzərdən keçirilir. Hesabı təqdim etmək və malı saxlamaqla (bu halda alıcıya hesab təqdim edilmişdir, lakin mal da o vaxta qədər satıcıda qalır ki, alıcı onun göndərilməsini xahiş etməsin); müəyyən şərtlər əsasında malların yüklənib göndərilməsi, əvvəlcədən ehtiyat yaratmaqla satış, əvvəlcədən ödənilən sifarişlər, alqı və təzədən satış haqqında müqavilələr, vasitəçilərə satış, abunə üzrə satış, möhlətlə satış, daşınmaz əmlakın satışı.

Burada qeyd etmək lazımdır ki, malların satışından alınan gəlirin əmələ gəlməsinin tanınması barədə idarəetmə qərarının qəbul edilməsi prosesi subyektivdir, ona görə ki, satışdan alınan gəlirin uçuğu üçün risk və faydanın əsas hissəsinin alıcıya keçməsi anını müəyyən etmək lazımdır.

Xidmətlərin göstərilməsi

Xidmətlərin göstərilməsi üzrə əməliyyatlar zamanı da göstərilən şərtlərin yerinə yetirilməsi məcburidir.

Məsələ 17.5.

Xidmətlərin göstərilməsi üzrə əməliyyatlardan alınan gəlirin tanınması üçün zəruri olan şərtləri sadalayın.

Həlli

Şərtlər əməli cəhətdən malların satışı üzrə əməliyyatlar üçün olan tələblərlə praktiki olaraq üst-üstə düşür:

- gəlir məbləği etibarlı surətdə qiymətləndirilə bilər;
- ehtimal var ki, həmin əməliyyatla bağlı olan iqtisadi faydalar şirkətin hesabına daxil olacaq;
- əməliyyatın başa çatdırılması mərhələsi hesabat dövründə etibarlı şəkildə müəyyən edilə bilər;
- əməliyyatı həyata keçirərkən çəkilməmiş xərclər etibarlı surətdə qiymətləndirilə bilər.

Bu halda tamamlanma mərhələsinin müəyyən edilməsi kriteriyaları daha vacibdir.

İllüstrasiya

Alpha şirkəti müqavilə əsasında üç il ərzində hər gün Beta şirkətinə təhlükəsizliyin təmin olunması üzrə xidmətlər göstərir. Həmin müqavilə üzrə Beta şirkəti hər il 10 000 € ödəyir və müqavilənin qüvvəyə minməsi anına Alpha şirkəti sıfır balansla malikdir.

Xidmət sərfəsinə əsasən Alpha şirkəti üç il ərzində hər hesabat dövrü üçün gəlirin 10 000 € məbləğində yaranmasını tanıyacaqdır.

İllüstrasiya

Gamma şirkəti ilə müqaviləyə əsasən kadr agentliyi həmin şirkətin direktor vəzifəsinə namizəd axtarır. Müqavilə bir il yarım müddətinə bağlanmışdır. Şirkətə direktor vəzifəsi namizədliyi təsdiq olunduqdan sonra agentlik 25 000 € məbləğində ödəniş alacaqdır.

Xidmətin faktiki göstərilməsinə qədər, yəni direktorun təyin olunması anına qədər, agentlik həmin müqavilə üzrə satışdan alınan gəliri nəzərə almayacaqdır. Direktor vəzifəsinə namizədliyin axtarılmasında öz ifadəsini tapan konkret fəaliyyət, satışdan alınan gəlirin əmələ gəlməsini müəyyən edən əsas amildir, deməli, həmin müqavilə üzrə xidmətlərin göstərilməsi fakti, fəaliyyət müddətinin bütün dövrü üzrə bərabər bölüşdürülmənin adi metodu əsasında tanınmır.

Sövdələşmənin başa çatdırılması mərhələsi əsasında gəlirin yaranmasının tanınması üsulu bir çox hallarda yerinə yetirilmə faizin metodu kimi təsvir olunur (bax: fəsil 15). Yerinə yetirilmə faizinin qiymətləndirilməsi bir neçə üsulla mümkündür, bu halda rəhbərlik öz nöqtəyi-nəzərincə aşağıdakı mümkün olan üsullardan ən etibarlı variantı seçir:

- yerinə yetirilmiş işlərin yoxlanılması;
- cari dövr üçün göstərilən xidmətlərin həcmnin bir hissəsinin müəyyən edilməsi;
- cari tarixə olan vəziyyət üçün işlərin yerinə yetirilməsi prosesində çəkilmiş xərclərin planlaşdırılan ümumi xərclərdə payı.

Əgər xidmətin göstərilməsi üzrə əməliyyatdan alınan gəlir məbləği etibarlı surətdə qiymətləndirilə bilmirsə, onda onu yalnız çəkilmiş xərclərin kompensasiya oluna biləcəyi səviyyədə tanımaq lazımdır. Əvəzlənməyən xərclər məsrəf qismində tanınır.

Faizlər, royalti və dividendlər

Bu halda tanınma şərtləri belədir:

- ehtimal var ki, həmin əməliyyatla bağlı olan iqtisadi fayda şirkətin hesabına daxil olacaq;
- satışdan alınan məbləğ etibarlı qiymətləndirilə bilər.

MHBS 18, həmçinin, gəlirin aşağıda göstərilən növlərinin tanınmasının əsasını müəyyən edir: «Faizlər işəməz-proporsional əsasda tanınır ki, bu da aktiv üzrə faktiki gəliri nəzərə almağa imkan verir». Faktiki gəlir aktivin mövcudluq dövrü ərzində pul vəsaitləri daxilolmalarının gözlənilən axını üzrə diskont dərəcəsi de-

məkdir ki, onun da köməylə aktivin ilk balans dəyəri hesablanır. Belə bir situasiyaya məsələ 17.9-da baxılmışdır.

«Royalt müvafiq müqavilənin məzmununa uyğun olaraq hesablama metodu əsasında tanılır». Bütövlükdə royalti tədiyyələri vaxt əsasında, yaxud satış əsasında həyata keçirilə bilər. Əgər satışı əsas götürsək, onda gəlir, məsələn, büdcədə planlaşdırılan satış əsasında uçota alınır, satışın faktiki həcmi isə müvafiq düzəlişlər nəzərə alınmaqla ilin yekunu üzrə hesablanır.

«Dividendlər ödənişin alınmasına səhmdarın hüququ müəyyən edildiyi anda nəzərə alınır». Bu, o deməkdir ki, bu halda gəlirin tanılması üçün əməliyyatın məzmunundan daha çox ilkin hüququ şərtlər əsas sayılır.

Bunu necə qiymətləndirmək olar?

«Gəlirin həcmi alınmış, yaxud alınması gözlənilən əvəzlənmənin ədalətli dəyəri üzrə qiymətləndirilməlidir» (MHBS 8, p.9). Bu olduqca sadədir və bir halda ki, ədalətli dəyər məbləğ sayılır, onada əməliyyat prosesində məlumatlı, müstəqil tərəflər arasında aktivlərin mübadiləsi həyata keçirilə bilər, yaxud mövcud şəraitdə öhdəliklərin ödənilməsi üçün həmin məbləğ kifayət edə bilər. Belə olduqda ticarət və topdansa satış güzəştlərini çıxmaqla gəlirin məbləğini müəyyən etmək olar.

Lakin satıcı satışdan gəliri müəyyən müddət keçdikdən sonra alırsa, onda bəzi çətinliklər yaranır. Vaxt üzrə pulun dəyərinin dəyişməsi səbəbindən son nəticədə əvəzlənmənin alınmış dəyəri razılaşmada göstərilən məbləğdən az olacaqdır. Beləliklə, vaxt üzrə pulun dəyərinin dəyişməsi nəticəsində gəlirin həcmi əhəmiyyətli dərəcədə dəyişdirən əməliyyatlar zamanı onun nominal dəyərini diskontlaşdırmaq lazımdır. Belə olduqda diskontlaşdırmanın hansı dərəcəsinin istifadəsi oluna biləcəyi barədə sual meydana çıxır. Standartda aşağıdakılar deyilir;

Şərti faiz dərəcəsi aşağıdakı kəmiyyətlərdən birinə daha çox yaxınlaşmışdır;

- eyni kredit reytingi olan emitentin oxşar alətləri üzrə bazarda üstünlük təşkil edən faiz dərəcəsi; yaxud
- alətin nominal dəyərinin malların və xidmətlərin satışının cari qiymətinə gətirib çıxarılması üçün zəruri olan diskont dərəcəsi.

Məsələ 17.7.

Şirkət məhsulunu digər şirkətə satır, müqavilə hər il 4000 € ödəməklə malların dəyərinin dörd ildə möhlətlə ödənilməsinə icazə verilir. Adətən, məhsul 16 000 € satılır və belə məhsul satışının ümumi qaydası onun tam məbləğinin təcili ödənişini nəzərdə tutur. Adi şəraitdə alıcı üçün maliyyələşmənin dəyəri ildə 10 % təşkil edə bilərdi. (Məsələnin şərtlərinə görə alıcı üçün həmin müqavilədə maliyyələşmənin şərtləri 0%-ə bərabərdir). İlk mərhələdə satıcının tanınmalı olduğu gəlir məbləğini, həmçinin, beşillik dövr üçün mühasibat uçotu hesablarında tanınan digər məbləğləri hesablayın.

Həlli

Gəlir ədalətli dəyərle qiymətləndirilməlidir, bu halda o, dərəcə üzrə 10 %-li diskontlaşdırılmış ödəniş məbləğinə bərabərdir. Alıcı malı normal satış qiymətindən güzəştə 10 000 € -ya əldə etmişdir. Debitor borcu barədə müvafiq yazılış satış günü aparıla-

caqdır. Ödənişlər daxil olduqda, məbləğin bir hissəsi əsas hissə kimi hesaba alınacaq və borcun ödənilməsinə yönəldiləcəkdir, digər hissəsi isə – faiz şəklində gəlir hesabına aid ediləcəkdir.

Təcrübədə malların, yaxud xidmətlərin pul vəsaitlərinə mübadiləsi deyil, digər mal və yaxud xidmətlərə mübadiləsi üzrə əməliyyatlar geniş yayılmışdır. Belə mübadilə, yaxud barter sazişi, həm oxşar xüsusiyyətli mallarla, həm də müxtəlif cinsli mallarla həyata keçirilə bilər. Bu cür barter sazişlərini gəlir mənbəyi kimi hesab etmək olarmı, əgər olarsa, onda onun qiymətləndirilməsi meyarını müəyyən etmək lazımdır.

MHBS 18-ə uyğun olaraq oxşar malların mübadiləsini (bu isə, məsələn, yağ, neft, yaxud qaz satışında çox geniş yayılmışdır və onunla bağlıdır ki, malgöndərənlər müxtəlif regionlarda tələbatı ödəmək üçün çox vaxt ehtiyatlarla mübadilə edirlər) gəlir mənbəyi hesab etmək olmaz. O halda ki, müxtəlif qiymətli malların mübadiləsi baş verir, onda MHBS 18-ə uyğun olaraq gəlirin yaranması baş verir və o alınmış malların yaxud göstərilən xidmətlərin ədalətli dəyəri ilə qiymətləndirilməlidir, onların etibarlı qiymətləndirilməsi mümkün deyilsə, onda onlar verilmiş malların, yaxud xidmətlərin ədalətli dəyəri ilə qiymətləndirilməlidir.

Məsələ 17.8.

MHBS 18-ə uyğun olaraq barter sövdələşmələrinin uçotunun məntiqini araşdırın.

Həlli

MHBS 18-ə uyğun olaraq gəlir iqtisadi faydaların ümumi daxilolmaları kimi mallar üzərində mülkiyyətlə bağlı əhəmiyyətli risklərin və faydaların keçirilməsi anında tanınır. Səudiyyə Ərəbistanından olan neftin rus neftinə mübadiləsi üzrə barter sövdələşməsinə nəzərdən keçirək. Hal - hazırda oxşar malların mübadiləsi və sövdələşmə tərəfləri kimi çıxış edən şirkətlərin mübadilədən sonrakı vəziyyəti, əgər biz ədalətli mübadilədən söhbət aparırıqsa, onların mübadiləyə qədər olan vəziyyətindən heç də fərqlənmir. Onlardan hər biri neft üzərində mülkiyyətlə bağlı əvvəlki kimi risklərə məruz qalır və tərəflərdən heç biri faktiki olaraq heç bir qazanc əldə etməyəcəkdir. Gəlir barədə heç bir söhbət getmir, çünki, əslində satış da olmamışdır.

Müxtəlif qiymətli malların mübadiləsi halında, barter, sövdələşmə tərəfləri üçün artıq əməliyyat tsiklinin sonrakı mərhələsidir. Sövdələşmənin əvvəlinə hər bir şirkətin daxilində malların dövriyyəsi üzrə əvvəlki əməliyyat tsikli artıq başa çatmışdır, mallar üzərində olan mülkiyyətlə bağlı risklər və faydalar bitmiş olur. Hər iki şirkət üçün barter sazişi yeni mallar üzrə əməliyyat tsiklinin başlanğıcı deməkdir, onlar barterlə bağlı öz üzərlərinə yeni risklər və faydalar götürür. Deməli, gəlirin yaranması baş verir, onu da hər bir şirkət alınmış malların ədalətli dəyəri ilə qiymətləndirəcəkdir.

ŞDK reklamla bağlı barter sövdələşmələrinə aid izahatların ayrıca toplusunu buraxmışdır, - bu da ŞDK 31- *Reklam xidmətlərinin göstərilməsi üzrə barter sövdələşmələridir*. Həmin şərhdə gəlir mənbəyinin ədalətli dəyərinin müəyyən edilməsi məsələlərinə baxılır və xüsusən, aşağıdakılar deyilir:

«Həmin əməliyyatlar üzrə gəliri qeyri- barter əməliyyatları ilə əlaqədə etibarlı qiymətləndirmək olar, hansılar üçün ki, aşağıdakılar düzgün hesab olunur:

- əməliyyat barter sövdələşməsinin keçirdiyi əməliyyatlara oxşar olan reklam xidmətlərinin göstərilməsi ilə bağlıdır;
- əməliyyat çox vaxt təcrübədə tətbiq olunur;
- barter sövdələşmələrinin aparılmasına analoji olan reklam xidmətlərinin göstərilməsi ilə bağlı olan qeyri-barter əməliyyatlarının ümumi miqdarında kəmiyyət və dəyər ifadəsində ən böyük həcm oxşar əməliyyatların payına düşür;
- əməliyyatlar əvəzetmənin etibarlı şəkildə qiymətləndirilə biləcəyi pul, yaxud digər formasını (məsələn, asan satılan qiymətli kağızlar şəklində) nəzərdə tutur və ;
- əməliyyatın tərəfləri həmin barter sövdələşmələrinin tərəfləri deyil»

Kompleks əməliyyatlar

Bir çox hallarda əməliyyatlar bir neçə komponentdən ibarətdir və onların hər birinin mahiyyətini müəyyən etməkdən ötrü biz əməliyyatı tərkib hissələrə bölməli, gəlirin yaranmasını hər bir hissə üzrə ayrılıqda və mümkündür ki, müxtəlif vaxtlarda tanımalıyıq.

Məsələ 17.9.

Şirkət sonrakı zamanət xidməti göstərməklə üç il ərzində 15 000 € dəyərində mal satır. Sonrakı xidmət göstərilmədən malın satıla biləcəyi ədalətli dəyəri 9000 € təşkil edir. Gəlirin komponentlərinin tanınması anını müəyyən edin.

Həlli

Əməliyyatın əvvəlində gəlirin tanınmasının bütün yerdə qalan şərtləri yerinə yetirildikdə, gəliri 9000 € həcmində tanımaq olar. Xidmətə görə gəlir gələcək gövrlərin gəlirinə aid edilir və xidmətlərin göstərilməsindən sonra tanına bilər.

Növbəti məsələnin köməyi ilə həmin fəsildəki materialın qavranılmasını yoxlayın.

Məsələ 17.10.

Əgər gəlir varsa, aşağıdakı əməliyyatlar üzrə onun tanınması anını müəyyən edin:

1. Şirkət tərəfindən borcun alınması, yaxud verilməsi üçün komissiya mükafatı alınması.
2. Müştərinin reklamının yerləşdirilməsinə görə komissiya haqqının ödənilməsi, bu halda daxilolmalar kütləvi informasiya vasitələrində reklam göstərildikdə alınacaqdır.
3. Təhsilə görə tədris mərkəzinə ödənişin köçürülməsi.
4. Şirkətin satdığı malların qiymətinə sonrakı xidmətin dəyərinin daxil edilməsi.

5. Şirkət ehtiyatda olan bütün şərab dəstini banka satır, eyni zamanda, satışın ilk qiymətinin illik 5 % artmasını nəzərə almaq şərtilə hesablanmış qiymətlər üzrə şərabın hər hansı bir vaxtda geri alınması barədə müqavilə bağlayır.

Həlli

1. Əgər konkret kredit sazişinin bağlanması ehtimalı cüzdirsə, onda komissiyon haqqı öhdəliyin qüvvədə olduğu müddət ərzində tədricən tanınmalıdır.
2. Həmin gəlir kütləvi informasiya vasitələrində göstərildikdə tanınacaqdır.
3. Gəlir təhsil dövründən sonra tanınmalıdır.
4. Sonrakı xidmətin dəyəri malın dəyərindən çıxarılır və bütün xidmət müddəti ərzində olan gəlir kimi sonradan tanınmalıdır.
5. Bu halda aydındır ki, bank şərab dəsti üzərində olan mülkiyyətlə bağlı riskləri və faydaları satıcıdan almır. Öz məzmununa görə həmin əməliyyat şərab dəstinin ümumi dəyərinə olan zəmanətli ssudadır. Belə olduqda gəlir tanınılmayacaq, çünki bu maliyyələşmə əməliyyatıdır.

İnformasiyanın açıqlanmasına qoyulan tələblər

İnformasiyanın açıqlanmasının MHBS 18 tərəfindən qəbul edilmiş qaydası sadə və məntiqidir. Açıqlanan informasiyanın siyahısına gəlirin tanınması prosesinə aid qəbul olunmuş şirkətin uçot siyasəti məsələləri, xidmətlərin göstərilməsi üzrə əməliyyatın tamamlanmış mərhələsinin müəyyənləşdirilməsi metodu, malların satışından, xidmətlərin göstərilməsindən, şirkətin aktivlərinin faizlər, lisenziyalı tədiyyələr və dividendlər gətirən şəxslər tərəfindən istifadəsindən əldə olunan əhəmiyyətli gəlir, həmçinin, malların və xidmətlərin mübadiləsi üzrə əməliyyatlar nəticəsində götürülmüş tanınan gəlir məbləği daxildir.

Müxtəlif GAAP – ların müqayisəsi

MHBS GAAP-ın yeganə sistemidir ki, onda gəlirin tanınması məsələlərinə ayrıca, xüsusi standart çərçivəsində baxılır. MHBS-ə uyğun olaraq (bax: «Prinsiplər») gəlirin tərfi özünə satışdan gəliri və digər gəlirləri daxil edir. MHBS gəliri şirkətin adi fəaliyyəti gedişində dövr ərzində yaranan iqtisadi faydaların ümumi daxilolmaları kimi müəyyən edir. Onların nəticəsi – kapitalın səhmdarların payı hesabına artımından fərqli olan artmasıdır.

Uçot sistemlərini işləyib hazırlayan bütün üç təşkilatın, məhz MHBSŞ –nin idarə heyətinin, ABŞ – in maliyyə uçotu standartları üzrə Şurasının (FASB) və Böyük Britaniyanın uçot standartları üzrə Şurasının idarəetmə heyətinin tələblərinə uyğun olaraq gəlir, alınmış yaxud verilmiş əvəzolunmanın ədalətli dəyəri ilə qiymətləndirilir, bu zaman MHBS və Böyük Britaniyanın GAAP-ı gələcək pul daxilolmalarının diskontlaşdırılmış dəyərini istifadə etməyə imkan verir. ABŞ-in GAAP –na əsasən diskontlaşdırma qadağandır.

Böyük Britaniyanın GAAP sistemi gəlirin tərifini vermir, lakin əgər aktivin yaranmasına dair kifayət qədər sübut varsa və aktiv kifayət səviyyədə etibarlı qiymətləndirmək mümkündürsə, onda gəliri tanımağa məcbur edir. Tanınma əməliyyat tsiklinin kritik mərhələsinin əldə edildiyi anda, məsələn, mal göndərildikdə, yaxud xidmətlər göstərildikdə, baş verir. Həmin problemi ümumi müzakirəyə çıxarmaqdan ötrü Böyük Britaniyanın uçot standartları üzrə Şurası 2001-ci ilin iyul

ayında «Gəlirin tanınması» adı altında kitabça buraxmışdır. Şura gələcəkdə həmin tədqiqat əsasında müxtəlif hallarda gəlirin uçotu ilə bağlı olan məsələləri tənzimləyən sənədin yaradılmasını planlaşdırır.

ABŞ-ın GAAP sistemində əsas diqqət gəlirin alınmasına yetirilmişdir. Gəlirin alınması əməliyyat üzrə pul vəsaitləri, yaxud pul vəsaitləri ekvivalentlərinin alınması anında, yaxud onların alınması barədə kifayət qədər inam olduqda baş verir.

Qısa nəticələr

Bu fəslin materialları əsasında əmin olduq ki, gəlirin tanınması – şirkətin mənfəətinin müəyyən olunmasında əsas şərt kimi bir neçə faktorlardan asılıdır. Belə olduqda bir çox hallarda fərdi yanaşmanı nəzərdə tutan idarəetmə qərarı həlledici sayılır. Şirkətin menecmenti aşağıdakı məsələlər üzrə qərar qəbul edir:

- Şirkətin əsas fəaliyyətinin tərkibinin müəyyən edilməsi.
- Mülkiyyətlə bağlı əhəmiyyətli faydaların və risklərin alıcıya keçməsi anının qiymətləndirilməsi.
- Gəlirin müvafiq həcmnin etibarlı qiymətləndirilməsi imkanı, yəni, onun mənbəyinin ədalətli dəyərinin müəyyən edilməsi imkanı:
- Əməliyyatla (satışla) bağlı iqtisadi faydaların şirkət tərəfindən alınmasına olan inamın səviyyəsi:
- Əməliyyat üzrə xərclərin etibarlı qiymətləndirilməsi imkanı:
- Xidmətlərin göstərilməsi üzrə konkret əməliyyatın tamamlanması mərhələsinin müəyyən edilməsi:

Biz, həmçinin, əmin olduq ki, gəlir, satışdan alınan gəliri, eləcə də, digər gəlirləri daxil edən gəlirlərdən fərqlənir. Digər gəlirlər şirkətin əsas fəaliyyətinə aid olmayan, onun fəaliyyətinin müxtəlif növləri üzrə alınan, məsələn, dövrüyyədənkənar aktivlərin satışı, yaxud onların yenidənqiymətləndirilməsindən alınan gəlirdir.

Bütün bunlar maliyyə hesabatı sənədlərində gəlirin tanınması zamanı etibarlılıq və ehtiyatlılıq prinsiplərini praktiki olaraq tətbiq etməyə imkan verir, lakin məhsulun çox hissəsinin satıla biləcəyi müasir təsərrüfatçılıq şəraitində, çətin ki, bunun böyük əhəmiyyəti olsun. Hal-hazırda, məsələn, biz satış üçün nəzərdə tutulan mal ehtiyatlarının yenidən qiymətləndirilməsindən alınan gəliri tanımırıq, çünki həmin informasiyanın istifadəçilər üçün qiymətli olması olduqca mübahisəli sualdır. Hal-hazırda onların diqqətinə yalnız malların maya dəyəri (nəyin az olmağından asılı olaraq, yaxud satışın xalis dəyəri) haqqında informasiya təklif edirlər və obyektiv bazar informasiyasını nəzərə almaqla ehtiyatda olan aktivlərin dəyərinin qiymətləndirilməsini tətbiq etmirlər.

Tapşırıqlar

1. Gəlir nə deməkdir? O, digər gəlirlərdən nə ilə fərqlənir?
2. Gəlirin yalnız əsas fəaliyyətin nəticəsində alınan gəlir kimi müəyyən olunması, istifadəçilər tərəfindən faydalı informasiyanın alınmasını təmin edir. Müzakirə edin.
3. MHBS 18 formanın məzmunu üzərində prioriteti prinsipinə əsaslanır. Müzakirə edin.
4. MHBS 18-ə əsasən hazırlanmış maliyyə hesabatının sənədləri özündə qiyməti az olan və etibarsız informasiya əks etdirir. Müzakirə edin.
5. Aktivlərin qiymətləndirilməsi və gəlirin tanınması proseslərinin qarşılıqlı əlaqəsini izah edin.
6. Gələcək pul axınlarının dəyərinin diskontlaşdırılmasına MHBS 18 tərəfindən yolverilməyi imkanının şirkət üçün vacibliyini açıqlayın.
7. MHBS 18-ə uyğun olaraq gəlirin tanınması obyektiv informasiya alınmasına imkan verir. Müzakirə edin.

EHTİYATLAR, ŞƏRTİ ÖHDƏLİKLƏR VƏ ŞƏRTİ AKTİVLƏR

Bu fəslə öyrəndikdən sonra siz;

- MHBS 37-də nəzərdən keçirilən problemləri təsvir etməyi;
- «Ehtiyatlar», «şərti öhdəliklər» və «şərti aktivlər» anlayışlarını müəyyən etməyi;
- ehtiyatların, şərti öhdəliklərin və şərti aktivlərin uçotunu MHBS 37-yə uyğun aparmağı;
- MHBS 37-i ilə müəyyən edilmiş tanınma və qiymətləndirmə kriteriyalarını təhlil etməyi;
- ehtiyatlar, şərti öhdəliklər və şərti aktivlər üzrə informasiyanın təqdim edilməsi qaydasını təsvir etməyi bacaracaqsınız.

Giriş

Bütün şirkətlər maliyyə hesabatını şərti hesabat tarixinə – münasiblik üçün özünəməxsus sərhəd kimi seçilmiş balansın tərtib edilməsi tarixinə – tərtib edirlər. Bununla belə, informasiyalasdırma sahəsində bütün ən təkmil işləmələrə baxmayaraq, bəzən hesabat tarixinə olan ayrı-ayrı hadisə və halların nəticələrinin qeyri-müəyyənlik situasiyalarında həmin situasiyaların həlli variantları üzrə, yenə də yalnız öz şəxsi mülahizələrimizə əsaslanmalı oluruq. Əslində, MHBS 37 şirkətin öhdəlikləri, yaxud aktivlərinə dair hadisə faktını birmənalı müəyyən etməyin və

yaxud onu kəmiyyət nöqteyi-nəzərindən qiymətləndirməyin qeyri-mümkün olduğu halları nəzərdən keçirir. Belə vəziyyətlər üzrə hesabatda uçot məlumatlarının olub-olmaması müəssisənin balansı və mənfəət və zərərlər haqqında hesabatının göstəricilərinə nəzərə çarpacaq dərəcədə təsir göstərə bilər.

Aşkar edilmiş problemlər

Məsələ 18.1.

Paltaryuyan maşınların ticarəti ilə məşğul olan PPR şirkəti dekabr ayının 31 tarixinə hesabat tərtib edir. Dekabr ayında maşınlardan biri müştəri tərəfindən alınmışdır və maşının quraşdırılması üzrə çilingər işlərini o özü yerinə yetirmişdir. Dekabrın 24-də paltaryuyan maşını sıradan çıxmışdır və bunun nəticəsində müştərinin mənzilini su basmışdır. Mənzil yaşamaq üçün yararsız hala düşdüyündən müştəri və onun qohumları bayram günlərini oteldə keçirməli olmuşdular. Müştəri böyük məbləğdə ziyanə görə PPR şirkətinə qarşı iddia irəli sürməyə hazırlaşır. PPR şirkətinin mühasibinin yerində olsaydınız siz necə hərəkət edərdiniz: mümkün kompensasiya məbləğində zərərlərin yığılmasını uçotda əks etdirərdiniz ya yox?

Həlli

Hər şeydən əvvəl həll etmək lazımdır ki, bu halda öhdəlik baş verirmi. Öhdəlik – «şirkətin keçmiş dövrlərdə baş vermiş borc şəklində olan, tənzimlənməsi iqtisadi fayda daşıyıcıları olan resursların şirkətdən çıxmasına gətirib çıxaracaq cari öhdəliyi», (MHBS «Prinsipləri»). Burada mürəkkəblik ondan ibarətdir ki, yaranmış situasiyanın nəticələrini yalnız ödəniş haqqında iddianın tənzimlənməsindən sonra müəyyən etmək olar. Ödəniş haqqında bu işin mümkün ola biləcək nəticəsi ehtimalını necə qiymətləndirmək olar? Biz kompensasiya ödəməliyikmi? Əgər ödəməli olsaq, onda hansı məbləğdə? Güman edə bilərikmi ki, iddia şirkətin xeyrinə olmayacaq, kompensasiyanın məbləğini qiymətləndirmək, və mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda əks etdirmək lazım gələcəkdir. İddia məbləği böyükdürsə, onda hesabatda onun əks etdirilib-etdirilməməsi haqqında bizim qərarımız mənfəət göstəricisinə güclü təsir edə bilər.

Vaxtilə ehtiyatların, şərti aktivlər və öhdəliklərin uçotundan mühasibat hesabatında manipulyasiya etmək üçün istifadə edirdilər, hətta xüsusi «böyük hamam» termini peyda olmuşdur. Həmin termini biz dördüncü hissədə geniş nəzərdən keçirəcəyik. Növbəti məsələdə bu növ fəaliyyətə dair məsələ verilmişdir.

Məsələ 18.2.

Şirkətin illik mənfəət norması 2,5 mln. € təşkil edir. Ehtiyatlılıq prinsipinə əsasən cari ildə 4,5 mln.€ həcmində mənfəət alınması gözlənilərkən, şirkət gələcək yenidənqurma xərcləri üçün 2 mln.€ məbləğində ehtiyatın yaradılması barədə qərar qəbul edir. Yenidənqurma prosesində şirkətin mərkəzləşdirilməsinin ləğv edilməsi planlaşdırılır, bunun mahiyyəti tədarük və satışla bağlı olan fəaliyyəti şirkətin mərkəzindən kənar yerlərdə olan istehsal vahidlərinə köçürməkdən ibarətdir. Ardıcıl iki il ərzində vəsait ayrılarkən yenidənqurma xərcləri 0,5 € təşkil edir, bundan sonra yenidənqurma başa çatacaq və sonrakı dövrlərdə xərclər olmayacaqdır. Yenidənqurma üzrə məsrəflərin uçotunun təklif olunmuş metodunun cari və sonrakı illərdə şirkətin mənfəət göstəricilərinə necə təsir edəcəyini göstərin. Şərh verin.

Həlli

	1-ci il	2-ci il	3-cü il	4-cü il
Ehtiyat üzrə qalıq	0	2,0	1,5	0
Xərclər	0	(0,5)	(0,5)	0
Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda məsrəflər	<u>2,0</u>	<u>0</u>	<u>(1,0)</u>	<u>0</u>
Köçürmə üçün ehtiyatlar üzrə qalıq	<u>2,5</u>	<u>1,5</u>	<u>1,0</u>	<u>0</u>
Mənfəət	4,5	2,5	2,5	2,5
Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın məsrəf maddələrində ehtiyatın yaranması	<u>(2,0)</u>	<u>0</u>	<u>1,0</u>	<u>0</u>
Ehtiyatlar çıxılmaqla mənfəət	<u>2,5</u>	<u>2,5</u>	<u>3,5</u>	<u>2,5</u>

Şirkət yenidənqurma xərcləri üzrə ehtiyatları birinci ilin mənfəəti hesabına silmişdir, çünki mənfəət planlaşdırıldığından çox olmuşdur. Bu, şirkətə imkan vermişdir ki, sonrakı 2 il ərzində yenidənqurma xərclərini 0,5€ həcmində mənfəət və zərərlər haqqında hesabat üzrə əks etdirmədən ehtiyat hesabına hesablasın, bunun da sayəsində sonrakı 2 ilin mənfəəti azalmamışdır. Bundan başqa, ehtiyat məbləği tam həcmində istifadə olunmadığı üçün onun qalığı 3-cü ilin mənfəət və zərərlər haqqında hesabatına daxil edilmişdir. Bu da həmin ilin mənfəətini müvafiq olaraq artırmışdır və o 3,5 mln. € təşkil etmişdir. Nəticədə birinci ildə mənfəətin məbləği xeyli çox olmuş, şirkət «böyük hamamı» qəbul etmiş və bunun hesabına sonrakı dövrlərin mənfəətini planlaşdırılmış səviyyədə saxlamışdır.

18.1 və 18.2 sayılı məsələlərin göstərdiyi kimi, ehtiyatların uçotu manipulyasiya üçün geniş meydan açır, bundan qaçmaq üçün müvafiq standart işləyib hazırlamaq lazımdır. Xərclərin çəkilməsi cəhdinə əsaslanaraq ehtiyatın tanınması, müvafiq öhdəliyin əks edilməsi əvəzinə, hesabatın daha dolaşıqlı şəkil almasına gətirib çıxara bilər. Məsələn, yaradılan ehtiyatlarla bağlı situasiya yenidənqurma üçün ehtiyatların yaradılması ilə bağlı elə indicə nəzərdən keçirilmiş məsələdə olduğu kimi, elə inkişaf edə bilərdi ki, yenidənqurma aparılmazdı, ehtiyatlar isə sonrakı ilin mənfəətinə daxil edilərdi. Ehtiyat məbləğinin tanınması, şirkətin iqtisadi vəziyyətində olan dəyişiklik-

lərin əksi deyildir, çünki hesabat dövründə maliyyə nəticələrinə yalnız xarici öhdəlik təsir edə bilər. Ehtiyatlar haqqında uçot və informasiya tam şəkildə olmadıqda, istifadəçilər şirkətin real vəziyyəti haqqında dəqiq təsəvvür əldə edə bilməzlər.

Ehtiyatlar, şərti öhdəliklər və şərti aktivlər

MHBSK–nin idarə heyəti tərəfindən 1998-ci ildə buraxılmış, yenidən baxılmış variantda illik hesabat üçün 1999-cu ilin 1 iyulundan başlayaraq qüvvəyə minmiş MHBS 37-yə şərti öhdəliklər və şərti aktivlərin uçotu qaydaları daxil edilmişdir ki, onlar da əvvəl «Şərti öhdəliklər, şərti aktivlər və hesabat dövründən sonrakı hadisələr» (1974-cü il) adı altında MHBS 10-a daxil idilər. Bundan başqa, ona MHBS 10 tərəfindən əhatə olunmayan ehtiyatların uçotu qaydaları əlavə edilmişdir.

MHBS 37-yə uyğun olaraq qadağan edilir:

- məsrəflərə əsaslandırılmamış iri silinmələrin aparılması;
- bəzi öhdəlik üzrə borcun mövcudluğu ilə əlaqəsi olmayan ehtiyatların yaradılması;
- ehtiyatların vasitəsilə mənfəət göstəricilərinin tənzimlənməsi.

İstifadəçilər üçün situasiyanın başa düşülməsini asanlaşdırmaq və onlara baş verənlərin dəqiq və dürüst şəklini təqdim etmək üçün MHBS ehtiyatlar haqqında informasiyanın ətraflı açıqlanmasını tələb edir.

Tətbiqedilmə sferası

MHBS 37, maliyyə alətlərinin ədalətli dəyərlə uçotu nəticəsində, yük olan kontraktlar istisna olmaqla, gələcəkdə icra olunmalı olan müqavilələr üzrə sığorta polislərinə sahib olanlar ilə sığorta müqavilələri üzrə baş verən, habelə digər MHBS tərəfindən nəzərdən keçirilən ehtiyatlar, şərti öhdəliklər və şərti aktivlər istisna olunmaqla, ehtiyatların şərti öhdəliklərin və şərti aktivlərin uçotu zamanı bütün şirkətlər tərəfindən tətbiq edilir. Digər MHBS–lər qismində «*Podrat müqavilələri*» adlı MHBS -11-i, yaxud «*İşçilərə mükafatlar*» adlı MHBS 19-u misal gətirmək olar. Gələcəkdə icra olunacaq müqavilələr əlavə izahatlar tələb edir. Bu elə müqavilələrdir ki, onlar üzrə heç bir tərəf öz öhdəliyini hələ yerinə yetirməyib, yaxud hər iki tərəf öz öhdəliklərini eyni həcmdə qismən yerinə yetirmişdir.

Məsələ 18.3.

Müəssisənin gələcəkdə icra olunacaq müqavilələrinin növlərini göstərin.

Həlli

Belə müqavilələr, bir qayda olaraq, gələcəkdə xidmətlərin göstərilməsinə aiddir, məsələn:

- qaz təchizatı, elektrik təchizatı, yerli vergilər;
- alış üçün sifariş;
- gələcək pensiyalar hesabına qulluqçuların verdiyi haqqar.

Burada baxılması MHBS 37-nin sferasına daxil olmayan müəyyən ehtiyatlar növünü göstərmək lazımdır. Bu onunla əlaqədardır ki, MHBS 37-də «ehtiyatlar» termini qeyri-müəyyən vaxt və məbləği olan öhdəliklər mənasında işlədilir, halbuki uçot təcrübəsində onun istifadəsi başqa bir kontekstdə daha geniş yayılmışdır, məsələn:

- amortizasiya üçün ehtiyat;
- ümitsiz borclar üzrə ehtiyat;
- qiymətdəndüşmə üzrə ehtiyat.

Sadalanən misallarda ehtiyat dedikdə – aktivlərin balans dəyərinin korrekte olunduğu məbləğlər başa düşülür, lakin onların qeyri- müəyyən vaxt və məbləği olan öhdəliklərə aidiyyəti yoxdur.

Məqsədlər

MHBS 37 aydın və xeyirxah məqsədlər güdür: «şirkətlərin ehtiyatlarının şərti öhdəlikləri və şərti aktivlərinin qiymətləndirilməsi və tanınması proseduralarının tətbiqi ardıcılığını təmin etmək, və informasiyanın istifadəçilər tərəfindən şirkətin fəaliyyətinin cari və gələcək nəticələrinə onların təsirinin başa düşülməsi üçün onlar barədə kifayət həcmdə informasiya açıqlamaq».

Təriflər

Biz daha iki tərif göstərmişdik:

«Ehtiyat – qeyri-müəyyən vaxtı və məbləği olan öhdəlikdir.

Öhdəlik – şirkətin keçmiş dövrlərdə baş vermiş borc şəklində olan, tənzimlənməsi iqtisadi fayda daşıyıcıları olan resursların şirkətdən çıxmasına gətirib çıxaracaq cari öhdəliyidir».

(MHBS 37, p.10)

Öhdəliyin tərifində əsas anlayışı «öhdəlik» təşkil edir. «Öhdəlik» nə deməkdir? Öhdəlik hüquqi cəhətdən, yaxud praktiki mülahizələrdən əmələ gələ bilər.

Hüquqi öhdəlik aşağıdakılar əsasında baş verir:

- (a) müqavilə əsasında (onun mövcudluğunu göstərən yaxud güman edən);
- (b) qanunvericilik əsasında, yaxud
- (c) qanunun digər fəaliyyəti əsasında.

Müqavilə o zaman yük olan kimi təsnifləşdirilə bilər ki, o «müqavilə üzrə öhdəliklərin yerinə yetirilməsi üçün olan qaçılmaz xərclər müqavilə üzrə gözlənilən iqtisadi faydaların məbləğini aşmış olsun».

(MHBS 37, p.10)

Şirkətin təcrübədən doğan öhdəliyi, şirkətin özünün fəaliyyəti nəticəsində baş verir. Bunlar aşağıdakılardır:

«a) təşəkkül tapmış təcrübəyə, dərc edilmiş qaydalara, yaxud kifayət qədər konkret cari bəyanat əsasən şirkət öz üzərinə müəyyən öhdəliklər götürməyə razı olduğunu digər tərəflərə nümayiş etdirmişdir; və

b) nəticədə həmin öhdəliklərin şirkət tərəfindən yerinə yetiriləcəyi barədə digər tərəflərdə əsaslı inam yaranır»

(MHBS 37, p. 10)

Məsələ 18.4.

Aşağıdakı hallarda şirkətin təcrübədən irəli gələn öhdəliyinin baş verib-vermədiyini müəyyən edin:

1. İstirahət sənayesində işləyən A şirkətinin fəaliyyəti nəticəsində, heyvanat aləminin mühavizəsinin hüquqi mexanizmlərinin qüvvədə olmadığı yerlərdə vəhşi təbiət obyektlərinə ciddi zərər dəymişdir. Vəhşi təbiətin mühavizəsinə şirkət böyük əhəmiyyət verir, şirkət vəhşi təbiətin mühavizəsinin Ümumdünya fonduna xeyli vəsait ayırır və həmin təşkilat adından aktiv kompaniya keçirir. Vurulmuş zərərin məbləği 1 mln. € təşkil edə bilər.
2. Sakit okean adalarının birinin sahilləri yaxınlığında neft şirkəti tankerinin qəzaya uğraması nəticəsində ətraf mühitin ciddi çirklənməsi baş vermişdir. Əvvəllər oxşar hallarda şirkət çirklənmənin aradan qaldırılması üçün məsrəflərdən boyun qaçıra bilirdi, bütövlükdə şirkət ekoloji problemlərə praktiki olaraq diqqət yetirmir.

Həlli

1. Öhdəlik təcrübədən irəli gələrək, baş verir, çünki əsaslı inam yaranır ki, şirkət vəhşi təbiətin zərər çəkmiş obyektini bərpa edəcəkdir.
2. Öhdəlik baş vermir, çünki şirkətin hərəkətləri onun okeanın çirklənməsi ilə bağlı itgini ödəməsinə əsaslı inam yaratmır.

Şərti öhdəliklər –

- keçmiş hadisələrdən yaranan, mövcudluğu şirkətin tam nəzarəti altında olmayan bir, yaxud daha çox qeyri- müəyyən gələcək hadisələrin yalnız başlanması, yaxud başlanmaması ilə təsdiq olunacaq mümkün öhdəlikdir;
- yaxud keçmiş hadisələrdən yaranan cari öhdəlikdir, lakin tanınmır, ona görə ki;
- güman yoxdur ki, öhdəliyin tənzimlənməsi üçün iqtisadi fayda daşıyıcısı olan resursların şirkətdən çıxması ehtimalı yoxdur;
- yaxud öhdəliyin kəmiyyəti kifayət dərəcədə etibarlı qiymətləndirilə bilməz.

Məsələ 18.5.

Ehtiyatlar və şərti öhdəliklər arasındakı əsas fərqi öz sözlərinizlə ifadə edin.

Həlli

Ehtiyatın mütləq əlamətləri:

- keçmiş hadisələr nəticəsində cari öhdəliyin mövcudluğu;
- iqtisadi faydaları özündə daşıyan resursların çıxması ehtimalı;
- öhdəliyin vaxtı və məbləğinin qiymətləndirilməsi mümkünlüyü.

Əgər əlamətlərdən biri və ya bir neçəsi yoxdursa, onda biz şərti öhdəliklə qarşılaşırıq, yəni şərti öhdəlik zamanı baş verir ki:

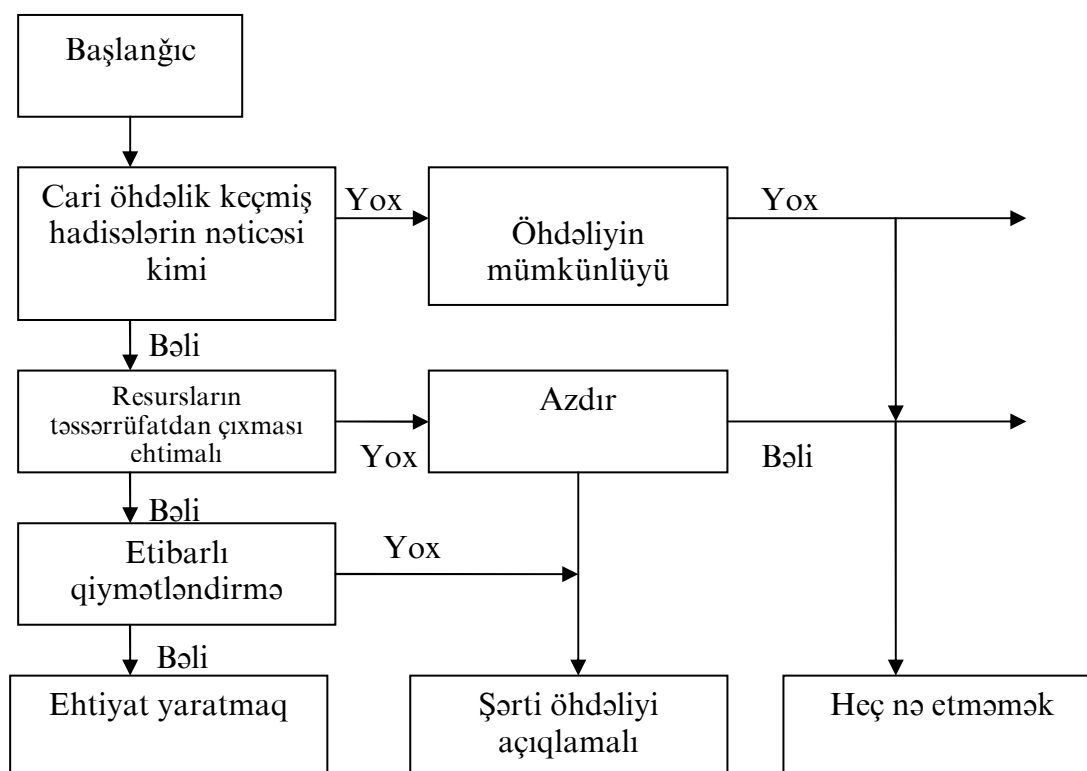
- keçmiş hadisələr nəticəsində mümkün olan öhdəlik mövcuddursa;
- və yaxud özündə iqtisadi faydaları daşıyan resursların çıxması ehtimalı yoxdur;
- və yaxud öhdəliyi etibarlı şəkildə qiymətləndirmək mümkün deyildir.

Əslində, şərti öhdəlik üç mütləq əlamətlərdən birinə yaxud çoxuna malik olmayan ehtiyat, deməkdir. MHBS 37-nin əlavəsində faydalı həll ağacının sxemi göstərilir ki, onun da köməyi ilə hazırkı situasiyada ehtiyatın, yaxud şərti öhdəliyin baş verib-verməməsini müəyyən etmək olar. Həmin sxemi sizin nəzərinizə çatdırırıq (sxem 18.1)

Bunun hamısı çox dolaşıqdır, çünki ehtiyat-şərti olan faktiki öhdəlikdir, çünki onu fərqləndirən onun icra olunması anının və məbləğinin müəyyənliyi, bununla belə o şərti öhdəlik deyil, ehtiyatdır. MHBS 37-nin tərifinə əsasən, şərti öhdəlik, öz adından göründüyü kimi, öhdəlik deməkdir, lakin o, tanınmır, mühasibat uçotunun hesabları üzrə hesablanmır, yalnız hesabatda açılır.

MHBS 37-şərti aktivi:

keçmiş hadisələrdən yaranan mövcudluğu şirkətin tam nəzarəti altında olmayan bir, yaxud daha çox qeyri-müəyyən gələcək hadisələrin yalnız başlanması, yaxud başlamaması ilə təsdiq olunacaq mümkün aktiv kimi müəyyən edir.



Sxem 18.1. Ehtiyatın, yaxud şərti öhdəliyi müəyyən etməyə köməklik edən həll ağacı.

Ehtiyatların, şərti öhdəliklərin və şərti aktivlərin uçotu

Əgər ehtiyat üç məcburi əlamətə malikdirsə və onun həcmi etibarlı şəkildə qiymətləndirmək mümkündürsə, ehtiyatın yaradılması üzrə məsrəflərin məbləği tanınır və mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda, ehtiyatın özü isə mühasibat balansında öz əksini tapır. Şərti öhdəlik maliyyə hesabatının sənədlərində tanınmır, ancaq ona edilən izahat vərəqələrində açıqlanır. Şərti öhdəlik üzrə aşağıdakı informasiya açıqlanmalıdır.

- mahiyyətinin qısa təsviri;
- məbləğinin təxmini qiymətləndirilməsi;
- öhdəliyin məbləğinə və ödənilməsi tarixinə dair qeyri-müəyyənliklər;
- həmin öhdəliklə bağlı ödənişin alınması ehtimalı.

Şərti aktiv də, həmçinin, mühasibat uçotu hesablarında tanınmır, ancaq əgər iqtisadi faydaların daxil olması ehtimalı varsa o açıqlanmalıdır.

Siz artıq ona diqqət yetirmisiniz ki, mühasibat uçotu hesablarında gələcək daxil olmaların, yaxud iqtisadi faydaların çıxmasının əks etdirilməsi metodu bir çox hallarda bizim /şirkət rəhbərliyinin/ ekspertlərin ehtimal edilən, mümkün cüzi kimi sözləri başa düşməsindən asılıdır, çünki MHBS 37- də bu üç anlayış müəyyən edil-

məmişdir. İngilis dilinin hamı tərəfindən qəbul edilmiş izahlı lüğəti aşağıdakı tərifləri verir:

- ehtimal edilən – ola biləcək, yaxud başverə biləcək, ancaq mütləq deyil;
- mümkün – yerinə yetirilə bilən, ehtimal ilə müqayisədə az ehtimal dərəcəsini əks etdirir.
- cüzi – uzaqlaşdırılmış, zəif, yüngül.

Məsələ 18.6.

20X1-ci il 31 dekabr tarixinə şirkətin hesabatında aşağıdakı hadisələrin əks etdirilməsi qaydasını müəyyən edin. Əgər digər nəşə göstərməyibsə, məlumatlar 21 dekabr 20X1-ci il vəziyyətinə gətirilmişdir.

1. Qanun üzrə aviaşirkət hər üç ildən bir təyyarənin əsaslı təmirini həyata keçirməlidir. Təyyarə bir il əvvəl alınmışdır.
2. Şirkət törəmə şirkətinə verilmiş kredit üzrə tapşırıqnamə vermişdir. 20X1-ci ilin mart ayında törəmə şirkəti müflisləşmişdir və onun ləğv olunmasından əldə edilən vəsait kreditin ödənilməsi üçün kifayət etmir.
3. Şirkət 20X1-ci ilin sentyabr ayında toy münasibətilə qəbul vaxtı xidmət göstərmişdir. Toydan sonra yeməkdən zəhərlənmə nəticəsində qəbulda iştirak edənlərdən bir neçə adam vəfat etmişdir. Vəfat edənlərin qohumları şirkətə qarşı iddia irəli sürmüşdülər, şirkət öz öhdəliyini qəbul etmir, hüquqşünaslar zənn edirlər ki, məhkəmə şirkəti təqsirli bilmir.
4. Şirkət zavodun istehsal sahəsini və avadanlığını lizinq şərtləri əsasında icarəyə götürmüşdür. İl ərzində şirkət öz istehsalını başqa bir zavoda keçirir, ancaq birinci zavod ilə lizinq müqaviləsini pozmaq və onu ikinci dəfə icarəyə vermək mümkün deyildir.
5. Hökumətin qərarına görə şirkətin fəaliyyət göstərdiyi ölkənin qanunvericiliyində şirkətin fəaliyyətinə bilavasitə aidiyyəti olan səhiyyə və əməyin mühafizəsi sahəsində ciddi dəyişikliklər edilir. Yeni qanunvericiliyin tələblərinə uyğun olaraq şirkət işçi heyətinin əsas hissəsini yenidən öyrətməyə məcburdur. Yenidən öyrətmə hələ keçirilməmişdir.
6. İlin sonunda şirkət ümumi məbləği 600 000 € olan geriye tələbedilmə hüquqi olmayan vekselləri uçota almışdır. 20X2-ci ilin mart ayının 15-nə olan vəziyyətə şirkətin ödəmə müddəti bir aydan sonra olan 150 000€ məbləğində ödənilməmiş vekselləri qalmışdır.
7. İlin son rübü üçün elektrik enerjisinə görə hesab alınmamışdır.

Həlli

1. Şirkətin gələcək fəaliyyətindən asılı olmayaraq onun cari hesabat dövrünə əsaslı təmiri həyata keçirmək üçün öhdəliyi yoxdur. Təmir xərclərindən qaçmaq üçün şirkət təyyarəni sata bilər. Belə olan halda nə ehtiyat, nə də şərti öhdəlik yaranmır.
2. Verilmiş tapşırıqnamənin icra olunması üzrə şirkətin öhdəliyi var, eyni zamanda, vəsaitlərin çıxması ehtimalı mövcuddur. Şirkət öz hesabatında ehtiyatı tanımalıdır.
3. Öhdəlik yoxdur, deməli, ehtiyat da yaradılmır. Bu şərti öhdəlikdir, əgər hüquqşünaslar vəsaitlərin çıxması ehtimalını cüzi hesab etməzlərsə, onda şirkətin maliyyə hesabatında onu açıqlamaq lazımdır.
4. Bizim qarşımızda yük olmuş müqavilənin nümunəsi vardır. Bu halda hüququ vəziyyətdən irəli gələn öhdəlik mövcuddur və belə olduqda qaçılmaz lizinq ödənişlərinin ümumi məbləğində ehtiyat yaradılmalıdır. Müqavilənin yük kimi tanınmasından əvvəl onu «İcarə» adlı MHBS 17-nin mövqeyindən nəzərdən keçirmək lazımdır.
5. Yenidənöyrətmə prosesi hələ başlanmadığı üçün öhdəliyin əmələ gəlməsi də hələ baş verməmişdir. Buna görə də, ehtiyatlar tanınmır, şərti öhdəlik baş vermir. Yeni qanunvericiliyin yerinə yetirilməməsinə görə cəriməyə məruz qalma təhlükəsinin böyük olduğunu şirkət mümkün qədər qiymətləndirməlidir və əgər cərimə böyük olarsa, onda, yeni qanunvericilik qüvvəyə mindiyi üçün, mümkün cərimə məbləğində ehtiyat yaratmaq zəruridir.
6. Veksellər geriye tələbedilmə hüququ olmayan veksellər tipinə aid olduğu üçün şirkətin öhdəlikləri yaranmır.
7. Bu açıq-aşkar hesablamaadır, çünki öhdəliyin həm vaxtı, həm də məbləği müəyyən edilmişdir.

Tətbiqedilmə illüstrasiyası kimi dəniz neft-mədən obyektı misal gətirilir. Bu misalda neft buruğunu istismar edən şirkətin neftçıxarma işləri başa çatdıqdan sonra buruğun sökülməsi və ərazinin tənzimlənməsi üzrə hüququ öhdəliyi mövcuddur. Standartda nəticə çıxarılır ki, həmin məsrəfləri işlərin əvvəlindən ehtiyatlara aid etmək lazımdır. Bizə belə gəlir ki, bu cür qərar 18.6 sayılı məsələnin 1-ci paragrafındakı təyyarənin saxlanılmasına çəkilən istismar xərcləri üzrə misalla ziddiyyət təşkil edir. Neft buruğunu da təyyarə kimi satmaq olar.

MHBS 37-yə əsasən ehtiyatların məbləğinə hər bir hesabat dövrünə yenidən baxılmalı və zəruri olduqda korrektə edilməlidir, ehtiyat hesabına öhdəliyin yerinə yetirilməsi üzrə xərclərin hesablanması isə yalnız o xərclər üzrə ola bilər ki, həmin ehtiyat o xərclərin örtülməsi üçün yaradılmışdı. Beləliklə, müəyyən məqsədlər üçün əvvəllər yaradılmış, ancaq tələb olunmamış ehtiyatdan hansısa digər məsrəflərin örtülməsi üçün istifadə etmək olmaz.

Ehtiyat yaradan şirkət kifayət qədər tez-tez həmin ehtiyatın hesabına örtüləcək xərclərin bir hissəsinin digər tərəflərin köməyiylə ödənilməsinə, məsələn, sığorta müqaviləsi olduqda yaxud malsatanın zəmanəti olduqda, bel bağlaya bilər. Belə olan hallarda ödəniş ayrı aktiv kimi baxılmalıdır və yalnız onların alınması faktiki müəyyən edildikdə sonra, o mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda tanınmalıdır.

Ehtiyatların qiymətləndirilməsi

İndiyə kimi biz ehtiyatların və şərti öhdəliklərin tanınması ilə bağlı məsələlərə baxmışıq, ancaq həmçinin, bizə, onları qiymətləndirməkdə lazımdır. Maliyyə hesabatında ehtiyat yalnız o vaxt tanına bilər ki, onun məbləğini etibarlı qiymətləndirmək mümkün olsun. Əgər onun etibarlı qiymətləndirilməsini, aparmaq mümkün deyilsə, onda maliyyə hesabatında şərti öhdəlik açıqlanmalıdır (təcrübədə belə vəziyyət nadir hallarda baş verir).

MHBS 37-yə əsasən ehtiyat kimi tanınmış məbləğ «hesabat tarixinə cari öhdəliyin ödənilməsi üçün zəruri olan xərclərin ən yaxşı qiymətləndirilməsi»ni özündə əks etdirməlidir (p. 36). Qiymətləndirmə şirkət rəhbərliyinin, oxşar əməliyyatların təcrübəsi və yaxud müstəqil ekspertlərin hesabatları ilə tamamlanan mülahizəsi əsasında həyata keçirilir. Qiymətləndirmə metodunun müəyyən edilməsində öhdəliyin cari xarakterinin vurğulanması təsadüfi deyildir və ehtiyat məbləğinin qiymətləndirilməsinə gələcək hadisələrin təsirinin hərtərəfli öyrənilməsi və nəzərə alınmasının zəruri olması deməkdir. Eyni zamanda, ancaq yalnız o gələcək hadisələrin təsiri nəzərə alınır ki, onların baş verməsi ehtimalı obyektiv surətdə təsdiq edilmişdir.

Məsələ 18.7.

Keçmiş hadisələr nəticəsində sahənin tullantılardan təmizlənməsi üçün 2 mln. € ödənilməsi üzrə şirkətin cari öhdəliyi yaranmışdır. Gözlənilir ki, yaxın gələcəkdə ən yeni texnologiyalar meydana çıxacaq, onlar sahənin təmizlənməsi üçün xərclərin 1,5 mln. € -ya qədər azalmasına imkan yaradacaq, onların işlənilib hazırlanması artıq başa çatmaq mərhələsindədir. Bundan əlavə şirkətin rəhbərliyinə məlum olmuşdur ki, hal-hazırda gələcək tədqiqatlara başlanılmışdır. Onların sayəsində xərcləri daha çox ixtisar etmək mümkündür. Təmizlik işləri üzrə xərclər üçün ehtiyatı hesabatda hansı məbləğdə tanımaq lazımdır.

Həlli

Demək olar ki, yeni texnologiyaların işlənilib hazırlanması ehtimalının obyektiv sübutu var, gələcək tədqiqatlar haqqında informasiyanın obyektivliyi isə şübhə yaradır. Bununla əlaqədar olaraq ehtiyatın 1,5 mln. € məbləğində tanımaq lazımdır.

Təcrübədə qərarın qəbul edilməsi məntiqi ola bilsin ki, əvvəlki məsələdə olduğu kimi, o, qədər də aydın deyil. Ehtiyatları qiymətləndirdikdə gələcək hadisələrin bir növü, məhz müəyyən aktivin güman olunan verilməsindən gəlirin alınması situasiyası, nəzərə alınmır. Standarta əsasən, həmin gəliri müvafiq aktivlərin uçotunu tənzimləyən standartlar kontekstində nəzərdən keçirmək zəruridir. Görünür bu onunla bağlıdır ki, aktivin satışı haqqında nə qədər ki məcburi hüquqi müqavilə bağlanılmayıb, rəhbərlik satış haqqında qərarı dəyişə bilər. Biz belə situasiyaları indiki fəsilə ehtiyatlar və restrukturizasiya haqqında danışarkən nəzərdən keçirəcəyik.

Ehtiyatların ən yaxşı qiymətləndirilməsi üçün tez- tez statistik metodlar tətbiq olunur. O yerdə ki, qiymətləndirilən ehtiyat, maddələr məcmusunu özündə əks etdirir, öhdəlik bütün mümkün nəticələrin, öz müvafiq ehtimalları üzrə ölçülməsi yolu ilə qiymətləndirilir. Qiymətləndirmənin belə bir metodu «gözlənilən dəyər» adlanır.

O hallarda ki, ehtiyat bir maddəyə, hadisəyə, yaxud hadisələrin kiçik bir sayına bağlıdır, onda gözlənilən dəyər metodunu tətbiq etmək olmaz. Bu halda daha çox ehtimal edilən nəticəsi olan metoddan istifadə edirlər.

İllüstrasiya

Şirkət malları zamanətlə satır. Şirkətin keçmiş təcrübəsindən məlumdur ki, malların 80% -nin defekti yoxdur, 15% -də cüzi defektlər aşkar ediləcək və 5% -də defekt xeyli çox olacaqdır. Əgər cüzi nöqsanlar bütün mallarda aşkar edilərsə, onların aradan qaldırılmasına çəkiləcək xərclər 5 mln. €, nöqsanların xeyli çox olması hallarında isə – 15 mln. € təşkil edəcəkdir. Hesabat dövrünə şirkətin maliyyə hesabatında tanınmalı olan ehtiyatın gözlənilən dəyərini hesablamaq lazımdır. Gözlənilən dəyər təşkil edəcəkdir:

$$80\% \times 0 + 15\% \times 5 + 5\% \times 15 = 1,5 \text{ mln.}$$

Məsələ 18.8

Şirkət böyük məbləğ iddiası ilə 5 mln. € təşkil edən məhkəmə istintaqına cəlb edilmişdir. Hüquqşünasların rəyinə görə şirkət üçün istintaqın uğurlu nəticəsi ehtimalı 40% təşkil edir. Mühasibat hesabatının hesablarında yaradılmış ehtiyatı hansı məbləğdə əks etmək lazımdır?

Həlli

Bu məsələnin həllinə çox diqqətlə yanaşmaq lazımdır, çünki onun cavabı 40% x 5 mln. € deyildir.

Burada daha çox ehtimal olunan nəticə olan metodu tətbiq etmək lazımdır. Daha çox ehtimal olunan nəticə, bu halda 60%, iddia üzrə şirkətin xeyrinə olmayan məhkəmə qərarıdır, deməli, ehtiyatın ən yaxşı arzu edilən qiyməti 5 mln. € təşkil edir.

Məsələ 18.9

Verilmiş zamanətdə əsasən şirkət kompüter avadanlığının əsas komponentlərindən birini dəyişdirməlidir. Belə əsas komponentlərdən birinin dəyəri 0,5 mln. € təşkil edir, 5 belə komponent dəyişdirməlidir. Keçmiş təcrübəyə əsasən məlumdur ki, komponentin birində sıradançıxma ehtimalı 45%, iri komponentdə – 30%, üç komponentdə isə 25%- dir. Sıradançıxma halları üç komponentdən artıq olmamışdır. Şirkət hesabatda ehtiyat şəklinə hansı məbləği əks etdirməlidir?

Həlli

İlk baxışda bu halda ən yaxşı qiymətləndirmə işləməyən bir komponentin dəyəri – 0,5 mln. € dur, çünki bu, 45% haldan daha çox ehtimal olunan nəticədir. Lakin bir komponentdən artıq işləməmək ehtimalı 55% təşkil edir, deməli, iki komponentdə

işləməməyi nəzərə aldıqda 1 mln. € ən yaxşı qiymətləndirmədir. Əgər ehtimallar ayrı cür bölüşdürülsəydi, məsələn, bir işləməmə olanda – 25%, iki işləməmə olanda – 35%, üç işləməmə olanda 40% olsa idi, onda ən yaxşı qiymətləndirmə yenə də 1 mln. € təşkil edərdi, çünki üç komponentdə baş verən işləməmə ehtimalı 40%, üçdən az olduqda isə – 60% təşkil edərdi.

Ehtiyatlar vergilərin təsiri nəzərə alınmadan qiymətləndirilir. Vergilərin təsirinə «*Mənfəətdən vergilər*» adlı MHBS 12-yə uyğun olaraq baxılır (bax. 19 fəsilə).

Diskontlaşdırılmış dəyər ilə qiymətləndirilmə

Pulun dəyərinin dəyişilməsi effekti vaxt üzrə əhəmiyyətli olduğu hallarda, ehtiyatın öhdəliyi ödəmək üçün zəruri olan məbləği, gözlənilən xərclərin diskont dəyərinə uyğun gəlməlidir (MHBS 37. p. 45). Standartın həmin qaydasına uyğun olaraq bizə, tələb olunan xərclərin məbləğini diskontlaşdırmaq zəruridir. MHBS göstərir ki, diskontlaşdırma dərəcəsi vergilər çıxılana qədər olan dərəcə hesab olunur, hansı ki, vaxt üzrə pulun dəyərinin cari bazar qiymətini əks etdirir və öhdəliklə bağlı olan riskləri nəzərə alır. Əgər gələcək pul axınlarının dəyəri riski nəzərə almaqla korrektə edilmişdirsə, onda diskontlaşdırmanın risksiz dərəcəsini tətbiq etmək lazımdır və əksinə. Bu, gələcək pul axınları ilə bağlı olan riskin ikiqat uçotundan qaçmağa imkan verir. Ehtiyatların ən yaxşı qiymətləndirilməsinin müəyyən edilməsi üsulu subyektivlik izi əldə edir.

Məsələ 18.10

Əvvəlki misaldakı məlumatlar üzrə bir zamanət xidmətinə çəkilməsi nəzərdə tutulan xərclər üzrə yaranan ehtiyatların gözlənilən dəyərini hesablamışıq. Bu halda ehtiyatların məbləği diskontlaşdırmaya məruz qalmamışdır, bununla belə gözlənilir ki, pulların dəyərinin vaxt üzrə dəyişilməsi ehtiyatlar məbləğinə əhəmiyyətli dərəcədə təsir göstərəcəkdir. Bu halda diskontlaşdırmanın hansı dərəcəsi istifadə olunmalıdır: risksiz, yaxud risk nəzərə alınmaqla olan dərəcə?

Həlli

Risksiz dərəcə, çünki icra olunan zamanət öhdəliklərinin sayına aid toplanmış informasiyada spesifik risklər artıq nəzərə alınmışdır.

Məsələ 18.11

31 dekabr 20X1-ci ilin sonuna olan hesabatda şirkət 250 000 € məbləğində ehtiyat göstərir. Bu məbləğin istifadəsi 20X3-cü ilin sonunda gözlənilir. Öhdəliklərin ehtiyat ilə örtülən ən yaxşı qiymətləndirilməsi müəyyən edilərkən müvafiq spesifik risk nəzərə alınmışdır. Diskontlaşdırmanın tətbiq edilən risksizlik dərəcəsi 5% səviyyəsində müəyyən edilmişdir.

Əgər ən yaxşı qiymətləndirilmə və onunla bağlı digər göstəricilər dəyişilməz qalırsa, 20X1, 20X2 və 20X3-cü illərin sonuna olan vəziyyətə mühasibat uçotu hesablarında ehtiyatların məbləğlərini əks etdirin.

Həlli

20X1-ci il vəziyyətinə 250 000 € məbləğində ehtiyat iki ildən sonra istifadə olunmalıdır, deməli, bu məbləği iki illik dövr üçün 5% dərəcəsi ilə diskontlaşdırmaq zəruridir:

$$250\,000 \times 0,91 = 227\,500$$

20X2-ci il vəziyyətinə ehtiyat məbləği bir ildən sonra istifadə olunmalıdır və aşağıdakı kimi uçota alınacaqdır:

$$250\,000 \times 0,95 = 237\,500$$

20X3 –cü ilin sonuna 250 000 € məbləğində ehtiyat artıq istifadə olunmalıdır, buna görə də ilin sonuna hesabatda o göstərilməyəcəkdir.

Ehtiyatlar məbləğinin diskontlaşdırılmasının əsas problemi ondan ibarətdir ki, diskontlaşdırma getdikcə ehtiyatların balans dəyəri artır. Həmin prosesi biz harda əks etdirməliyik? MHBS hesab edir ki, diskontlaşmanı faizlər üzrə xərclərə aid etmək olar. Şübhə yoxdur ki, diskontlaşdırma maliyyə etementidir, ancaq onun faiz hesablamalarına aid edilməsinin əsaslandırılması aydın görünür.

18.11 sayılı məsələdə 20X2 ilin sonuna olan mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda faiz hesablamaları 10 000 €, 20xX3 ilin sonuna isə – 12 500 € təşkil edəcəkdir.

Tanınma və qiymətləndirmə qaydalarının tətbiqinin xüsusi halları

MHBS 37 ehtiyatların tanınması və qiymətləndirilməsi qaydalarının tətbiqində üç xüsusi hal nəzərdə tutur:

1. *Əsas fəaliyyətdən olan gələcək zərərlər.* Bunlar öhdəliklər anlayışına daxil olmur, çünki cari öhdəliyin mövcudluğunu nəzərdə tutmur. Zərərlər yarandıqca tanınır. Bununla belə gələcəkdə zərərlərin yaranmasının mümkün olması rəhbərliyi aktivlərin qiymətdəndüşməsi keyfiyyətini yoxlamağa məcbur edir.
2. *Yük olan müqavilələr.* Belə müqavilənin nümayişinə biz 18.6 sayılı məsələdə baxmışıq. MHBS 31 –ə əsasən, yük olan müqavilələr üzrə cari öhdəliklər ehtiyat qismində tanınır.
3. *Restrukturizasiya.*

Məsələ 18.12

Mart ayının 24-də Alex şirkətinin rəhbərliyi öz bölmələrinin birini bağlamaq haqqında qərar qəbul etmişdir. Elə həmin gün rəhbərlik bölmənin bağlanmasının ətraflı planını təsdiq edir. Onun bağlanması barədə heç bir digər hərəkət olmamışdır. Alex üçün hesabat ili mart ayının 31-də başa çatır. Alex şirkəti bölmənin bağlanması üzrə məsrəflər üçün hansı ehtiyatları yaratmalıdır?

Həlli

İlk növbədə, onu müəyyən etmək lazımdır ki, bu halda keçmiş hadisələr nəticəsində əmələ gəlmiş cari (hüquqi, yaxud praktiki) borc varmı (bax: 18.1 sayılı sxemə).

Cavab: yoxdur. Alex şirkətinin idarə heyəti bölmənin bağlanması haqda qəbul edilmiş qərarı dəyişə bilər. Praktiki öhdəlik yalnız işçilər və alıcıların bölmənin bağlanması haqda ətraflı məlumat aldıkları zaman yaranacaqdır. Bununla belə, burada fikirləşməyə nəşə vardır, çünki praktiki öhdəliyin tanınması anı subyektiv mülahizədən asılıdır-şirkətin bağlanma barədə kifayət qədər konkret bəyanət verəcəyi anı necə müəyyən etməli? Mart ayının 31-i vəziyyətinə hesablarda ehtiyatlar yaradılmayacaqdır.

MHBS 37-yə əsasən restrukturizasiya üzrə praktiki öhdəlik yalnız aşağıdakı şərtlər mövcud olduqda yaranır:

- Şirkətin ətraflı rəsmi restrukturizasiya planı vardır, burada minimum aşağıdakı informasiya göstərilmişdir:
 - fəaliyyət, yaxud sözügedən əməliyyatların müəyyən növü;
 - restrukturizasiyanın toxunduğu əsas ərazilər;
 - işdənçıxarılma ilə əlaqədar müavinət ödəniləcək işçilərin rayonu, funksiyaları və təqribi sayı;
 - planlaşdırılan xərclər;
 - planın yerinə yetirilməsi müddətləri.
- Şirkət restrukturizasiyanı nəzərdə tutulan planın yerinə yetirilməsinə başlayaraq, yaxud onun əsas parametrlərini, toxunulan şəxs qruplarına bildirərək həyata keçirir.

Bu zaman biz yenə də subyektiv mülahizələri əldə rəhbər tutmağa məcburuq.

Bundan başqa, restrukturizasiya üzrə ehtiyata daxil edilən xərcləri hərtərəfli qiymətləndirmək lazımdır, çünki buraya şirkətin operativ fəaliyyəti ilə bağlı olan xərcləri daxil etmək olmaz. Beləliklə, biz şirkətdə qalan heyətin yenidən öyrədilməsi, yaxud yerdəyişməsi üzrə xərcləri, marketinq tədqiqatlarına çəkilən xərclər yaxud yeni yayım sistemlərinin yaxud kanallarının yaradılmasına qoyulan investisiyalar üzrə xərcləri ehtiyat məbləğinə daxil edə bilmərik. Buraya yalnız müstəqim xərclər daxil edilə bilər. Üstəlik də restrukturizasiya üçün xərclər üzrə ehtiyatlar qiymətləndirilərkən aktivlərin satışından gözlənilən gəlirlər nəzərə alınmır.

Tətbiqin digər halları

Sonrakı məsələdə daha iki hala baxılır ki, onlarda da MHBS 37-yə uyğun tanınma və qiymətləndirmə metodlarını tətbiq etmək lazımdır.

Məsələ 18.13

1. Şirkət bir çox illər ərzində əsas vəsaitlərin təmiri və onlara qulluq edilməsinə ehtiyat yaratmışdır. MHBS 37 qüvvəyə mindikdən sonra şirkət bu cür praktikanı davam etdirməlidirmi?
2. Pərakəndə ticarət nöqtələri şəbəkəsi olan şirkət yüngül qəzalardan öz alıcılarının sığortalıanmasından imtina etməyi və özünü sığortalamaya keçməyi

qərara alır. Keçmiş təcrübəni nəzərə alaraq şirkət hesablamışdır ki, belə qəzalar üzrə ödəniş məbləği ildə 100 000 € təşkil edir. Adi şəraitlərdə il ərzində gözlənilən ödəniş qədər ehtiyat yaratmaq lazımdır mı?

Həlli

1. Keçmiş hadisə nəticəsində təmirin və texniki xidmətin aparılmasına şirkətin nə praktiki, nə də hüquqi öhdəliyi baş vermir. Ehtiyatlar yaradılmır. Təmir və texniki xidmət üçün xərclər məbləği mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda faktiki məsrəflərin maddələri üzrə hesablanır.
2. Bu halda da cari keçmiş hadisələrdən irəli gələn öhdəlik yoxdur, çünki belələri olmayıb. Ehtiyatlar yaradılmır. Qəzalar üzrə ödənişlər üçün xərclər məbləği mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda xərclərin maddələri üzrə hesablanır.

İnformasiyanın açıqlanması

Bu məsələ üzrə standart informasiyanın açıqlanması qaydalarının kifayət qədər böyük sayını müəyyən edir, ancaq onların hamısı istifadəçiləri münasib informasiya ilə təmin etmək nöqtəyi-nəzərindən zəruridir. Ehtiyatlar, şərti öhdəliklər və şərti aktivlər üzrə informasiyanın açıqlanmasına dair misali Bayer şirkətinin 2000-ci ildə olan maliyyə hesabatından gətirək.

Digər ehtiyatlar

MHBS 37-yə əsasən digər ehtiyatlar öhdəliklərin ən yaxşı qiymətləndirilməsinə uyğun qiymətləndirilir. Faiz gəliri gətirən ehtiyatlar ədalətli dəyərə qədər diskontlaşdırılır.

GAAP-ın digər sistemləri ilə müqayisə

Böyük Britaniyanın GAAP-nın 12 sayılı MHS-i bu sahədə MHBS ilə üst-üstə düşür. Standartda hətta oxşar misallar və həll ağacı sxemi göstərilmişdir.

ABŞ –ın GAAP-ı, həmçinin, bir çox hallarda MHBS ilə üst-üstə düşür. Kiçik fərqlər aşağıdakılardan ibarətdir;

- *Qiymətləndirmə:*
 - Vergilərin çıxılmasına qədər, vaxta görə pulun dəyərinin cari bazar qiymətini əks etdirən diskontlaşdırma dərəcəsindən istifadə olunur (deməli, risklər nəzərə alınmır);
 - Vəsaitlərin təsərrüfatdan çıxması məbləğinin bir neçə qiymətləndirilməsi olduqda, hansıların ehtimalı eynidir, onda ən aşağı qiymətdən istifadə olunur (MHBS – də olduğu kimi orta qiymətdən istifadə olunmur).
- *Restrukturizasiya:*
 - Restrukturizasiyanın tanınması üçün rəhbərliyin razılığının və öhdəliklərin olması kifayətdir. Beləliklə, US GAAP- a görə restrukturizasiyaya çəkiləcək xərclər üzrə ehtiyatlar MHBS üzrə olduğundan əvvəl yaradılacaqdır;
- *Şərti aktiv:*

- ABŞ GAAP –na əsasən əgər sığorta ödənişi məbləğlərinin alınması ehtimalı varsa, onda onlar tanınır (MHBS-yə əsasən, onların alınması faktiki müəyyən olunmalıdır). Beləliklə, ABŞ GAAP –ı üzrə şərti aktiv daha tez tanınacaq nəinki MHBS üzrə.

Dördüncü direktiv və MHBS 37

Dördüncü direktiv və MHBS 37 qaydaları arasında fərqlər mövcuddur. Direktivə əsasən, ittifaqın ölkələri-üzvləri hesabat ilində baş verən bütün gözlənilən və potensial zərərlər haqqında tam informasiyanın hesablarda əks etdirilməsini təmin etməlidirlər (maddə 31(1) (c)(bb). MHBS 37 isə bunu açıq-aşkar tələb etmir. Maddə 31 (1) (d)-yə uyğun olaraq ödənişin tarixindən asılı olmayaraq hesabat aparılan ildə bütün hesablamalar mütləq uçota alınmalıdır, 20-ci maddəyə uyğun olaraq isə, qeyri-müəyyən vaxt, yaxud məbləği olan mümkün (yaxud müəyyən olunmuş) xərclərin örtülməsi üçün ehtiyatın yaradılması lazımdır.

Beləliklə, Dördüncü direktiv ehtiyatlılıq prinsipinə güclü aludə olunan vaxtlarda işlənilib hazırlanmışdır. Vaxtlar dəyişir, maliyyə hesabatının kompensasiyası özü dəyişilmişdir, mühasibat uçotunun əsasında duran prinsiplər də dəyişilmişdir¹. Avropa komissiyası Dördüncü direktiv ilə MHBS 37 arasındakı bu uyğunsuzluqları vurğulamışdır və biz nəzərdə tuturuq ki, direktivin yeni layihəsi həmin iradları nəzərə alacaqdır.

Məsələ 18.14

Kommersiya limanını idarə edən Felix şirkətinin mühasibinin aşağıdakı hadisələrin şirkətin hesabatında nə cür əks etdirməli olduğu barədə özünə inamı yoxdur:

1. Gələcəkdə limanın istismarı zamanı istifadə edilən əsas vəsaitlərin yeniləşdirilməsinə çəkilən birdəfəlik xərclərin aparılması tələb olunur.
2. Qərar qəbul edilmişdir ki, limanların birində normadan artıq görülən işlərin ödənilməsi şərtləri dəyişdirilsin və ödənişlərin həcmi, adi gündəlik dərəcənin ikiqat norması – 1,5 dərəcəyə qədər aşağı salınsın. Yeni şərtləri qəbul edən bütün işçilərə birdəfəlik ödəniş veriləcəkdir. İşçilər və həmkarlar ittifaqı təklif olunan dəyişikliklər haqqında bilirlər, onlara həmçinin, xəbər verilmişdir ki, razılaşmadıqları hallarda normadan artıq görülən işlərin həcmi aşağı salınmasının digər üsulları axtarılıb tapılacaqdır.
3. Felix şirkəti hər birinin qiyməti 1 € olan məmulat almaq üçün müqavilə bağlamışdır. Həmin məmulatın cari bazar qiyməti 50 C təşkil edir. Məmulatlardan gəlirli fəaliyyətin istiqamətlərindən birinin həyata keçirilməsi üçün istifadə olunur. Rəhbərlik bu müqaviləni yük olan müqavilə hesab edir.
4. Felix şirkəti bir ildə 100 mln. € -ya dörd kiçik liman almışdır; bununla belə inhisarlar və birləşmələr üzrə Komissiya Felix şirkətini onları satmağı məcbur etmişdir. İlin sonuna qədər satış olmamışdır, ancaq limanların satış dəyərinin ən yaxşı qiyməti 50 mln. € təşkil edir.

¹ Ən iri dünya şirkətləri ilə dava-dalaşdan və maliyyə hesabatına tələbkarlığın gücləndirilməsindən sonra bu fikir yalnız müəlliflərin mövqeyinin əks etdirilməsi kimi görünür. – Red qeydi.

Həlli

1. Bu halda hüquqi və praktiki öhdəlik mövcud deyil, buna görə də, nə ehtiyat, nə də şərti öhdəlik əks etdirilmir.
2. Birdəfəlik ödəniş cari deyil, gələcək işlərlə bağlıdır, deməli, ehtiyat yaradılmır.
3. Müqavilə yük olan müqavilə sayılmır, çünki bu məmulatların istifadəsi üçün həyata keçirilən fəaliyyət Felix şirkəti üçün zərərli başa gəlmir.
4. Hesablarda 50 mln. € məbləğində ehtiyatın əks etdirilməsi zəruridir, çünki keçmiş hadisələr nəticəsində əmələ gələn cari öhdəlik göz qabağındadır və zərər etibarlı şəkildə qiymətləndirilə bilər.

Qısa nəticələr

Siz artıq başa düşmüşünüz ki, ehtiyatların, şərti öhdəliklərin və şərti aktivlərin uçotu məsələləri ziddiyyətlidir və onların həll edilməsi zamanı bir çox hallarda subyektiv mülahizələrə arxalanır. Bir çoxları deyirlər ki, MHBS 37-də ehtiyatlılıq prinsipi çatışmır, çünki standart bütün gələcək xərclərin uçotunu və tanınmasını təsbit etmir. Biz həmin nöqtəyi-nəzərlə razılaşaçağıq, çünki bizim üçün ehtiyatlılıq – hədsiz pessimizmin yox, qərəzsizliyin sinonimidir. Bu fəsildə baxılan məsələlər çox mürəkkəbdir, 18.1 və 18.2 sayılı cədvəllərdə biz onları MHBS 37-nin mövqeyindən qısaca əks etdirmişik.

Cədvəl 18.1. MHBS 37 - *Ehtiyatların və şərti öhdəliklərin uçotu*

Öhdəlik	Uçot əməliyyatı	Açıqlanma
Yəqin ki, vəsaitlərin axınına gətirib çıxaracaq cari öhdəlik	Ehtiyat tanınır	Məbləğ, mahiyyət, qeyri-müəyyənliklər, ödənişlər
Vəsaitlərin axını mümkün olan mümkün, yaxud cari öhdəlik	Ehtiyat tanınmır. Şərti öhdəlik üzrə informasiya açıqlanır	Mahiyyət, maliyyə nəticəsinin qiymətləndirilməsi, qeyri-müəyyənliklər, ödənişlər
Vəsaitlərin cüzi axını mümkün olan mümkün, yaxud cari öhdəlik	Ehtiyat tanınmır. Şərti öhdəlik üzrə informasiya açıqlanmır	Heç nə

Cədvəl 18.2. MHBS 37 – *Şərti aktivlərin uçotu*

İqtisadi faydalar	Uçot əməliyyatı	Açıqlanma
Daxilolma (axın) faktiki olaraq müəyyən edilmişdir	Aktivlərin uçotu qaydalarına uyğun olaraq	
Daxilolma (axın) ehtimal olunandır	Aktiv tanınmır. Şərti aktiv üzrə informasiya açıqlanır	Mahiyyət, maliyyə nəticəsi
Daxilolma (axın) ehtimal olunan deyil	Aktiv tanınmır. Şərti aktiv üzrə informasiya açıqlanmır	Heç nə

Tapşırıqlar

1. MHBS 37-yə uyğun olaraq ehtiyatların şərti öhdəliklər və şərti aktivlərin uçotu qaydalarının məzmununu qısa şəkildə təsvir edin. Hər bir anlayışın dəqiq tərifini verin və uyğun misallar gətirin.
2. Ehtiyatların, şərti öhdəliklər və şərti aktivlərin uçotunun digər metodları haqqında danışın, müzakirə edin, nə üçün MHBS 37 bu metodları tətbiq etmir, öz qaydaları istifadə olunur?
3. MHBS 37-yə uyğun olaraq tərtib edilmiş maliyyə hesabatı istifadəçilərə işlərin vəziyyəti haqqında obyektiv və real təsəvvür almağa imkan verir. Bu müddəanı müzakirə edin.
4. Aşağıdakı terminlərin mahiyyətini başa salın:
 - «böyük hamam»;
 - mənfəət göstəricilərinin nizama salınması;
 Misallar gətirin
5. MHBS 37 « şirkətlərin ehtiyatlarının, şərti öhdəlikləri və şərti aktivlərinin qiymətləndirilməsi və tanınması prosedurlarının tətbiqi ardıcılığını, informasiyanın istifadəçilər tərəfindən şirkətin fəaliyyətinin cari və gələcək nəticələrinə onların təsirinin başa düşülməsi üçün onlar barədə kifayət həcmdə informasiya açıqlamağı təmin edir». Müzakirə edin.
6. Ehtiyatlar və şərti öhdəliklər anlayışlarını fərqləndirmək lazım deyil. Müzakirə edin.
7. Ehtiyatlar və şərti öhdəliklərə dair MHBS 37-də müəyyən olunmuş uçot prosedurlarını müzakirə edin. Onların istifadəçilərə nə qədər faydalı informasiya əldə etməyə imkan yaratdığı barədə öz fikrinizi söyləyin.
8. MHBS 37-yə əsasən ehtiyatların ən yaxşı qiymətləndirilməsi tələbinə sizin münasibətiniz necədir?
9. Ehtiyatlıq prinsipinin MHBS 37-də kifayət dərəcədə tətbiq edilməməsi problemini müzakirə edin.

MƏNFƏƏTDƏN VERGİLƏR

Bu fəslə öyrəndikdən sonra siz:

- təxirəsalınmış vergi anlayışını izah etməyi;
- təxirəsalınmış vergilər mexanizminin tətbiqinin «leyhinə» və «əleyhinə» sübutlar gətirməyi;
- təxirəsalınmış vergilərin uçotunun bir neçə mümkün üsulunu müəyyən etməyi;
- «*Mənfəətdən vergilər*» adlı MHBS 12-nin tələblərini açıqlamağı;
- MHBS tərəfindən tətbiq olunan yanaşmaya tənqidi qiyməti verməyi bacaracaqsınız.

Giriş

Dövr ərzində hesablanmış mənfəətdən vergi məbləği bir səhm hesabla mənfəəti və müvafiq olaraq səhmin qiymətinin səhmə düşən gəlirə nisbətini müəyyən edir. Vergilərin kəmiyyəti, həmçinin, vergilərin məbləği çıxıldıqdan sonra iqtisadi göstəricilər üzrə hesablanmış digər əmsallara da açıq-aydın təsir göstərir. Eyni zamanda, ayrılıqda götürülən bir ölkənin qanunvericiliyi əsasında hesablanmış vergi məbləği, uçot (mühasibat) mənfəəti və müvafiq vergi dərəcəsi əsasında hesablanmış vergi məbləği ilə uyğun gəlməyə də bilər. Belə fərqlər vergi və mühasibat uçotunun məqsədləri üçün tətbiq olunan tanınma və qiymətləndirmənin müxtəlif qaydaları ilə izah olunur. Bu cür fərqlərin nəticələri son otuz il ərzində istər bir ölkə miqyasında, istərsə də, beynəlxalq səviyyədə ciddi, bəzən, həddindən artıq emosional debatların predmeti olmuşdur.

Məsrəflər kateqoriyasına aid edilmənin problemi

İlk növbədə, belə bir suala cavab vermək lazımdır: «Biznesin aparılması üçün çəkilən məsrəflər vergi ola bilərmi?». Elə bil ki, aydın və birmənalı «hə» cavabı tələb olunur, lakin cavab verməyə tələsmək lazım deyil. Biznesin aparılması üçün çəkilən məsrəf aktivin təsərrüfatdan çıxması, yaxud digər istifadəsini, yaxud malların satışı və istehsalı, xidmətlərin göstərilməsi və s. nəticəsində dövr ərzində öhdəliklərin yaranmasını özündə əks etdirir. Məsrəflər bəzi mənada diskresion hadisədir, yəni təsərrüfat fəaliyyəti gedişatında böyük istək olduqda onlardan həmişə qaçmaq olar. Malların və xidmətlərin mübadiləsi üçün vergi ödəniş sayıla bilməz və təsərrüfat fəaliyyətini həyata keçirildikdə o qaçılmazdır. Ona görə də, çoxları belə hesab edirlər ki, vergi-məsrəf deyil, səhmdarlar arasında mənfəətin bölüşdürülməsinə bənzər gəlirin bölüşdürülməsi alətidir. Bu mövqedən vergi təşkilatı təsərrüfat işlərini aparan subyektin səhmdarı rolunda çıxış edir. Əgər biz burada belə bir yanaşmadan istifadə etsəydik, onda həmin fəsildə buna nöqtə qoya bilərdik. Bununla belə, birinci nöqteyi-nəzərin xeyrinə olan sübutun nisbi zəifliyinə baxmayaraq, beynəlxalq təcrübədə vergilər məsrəf hesab olunur.

Təxirə salınmış vergilərin problemi

Bir çox ölkələrin şirkətlərinin hesabatında müəyyən dövr ərzində onların ödəməli olduğu vergilərin məbləği ilə mənfəət və zərərlər haqqında mühasibat hesabatında əks etdirilən mənfəət arasındakı əlaqə heç də həmişə aydın olmayacaqdır. Təcrübədə vergi orqanları bir çox hallarda mühasibat hesabatında öz əksini tapan mənfəət məbləğini əsas kimi götürür və öz dəyişikliklərini edirlər. Vergi orqanlarının və mühasibatlığın amortizasiyanın hesablamasına müxtəlif yanaşmaları nəticəsində yaranan düzəlişlər buna gözəl misal ola bilər. 12-ci fəsilin materialı əsasında biz artıq əmin olduq ki, amortizasiya ayırmalarının lazım olan məbləğinin müəyyən edilməsi bəzən olduqca müxtəlif mənəli, subyektiv qiymətləndirilməyə əsaslanır ki, bu da bir çox vergi təşkilatları üçün məqbul deyildir. Bundan başqa, bəzi dövlətlər bütövlükdə daxili investisiyaların, yaxud daxili investisiyaların ayrı-ayrı növlərinin artımının stimullaşdırılması üçün əsas vəsaitlər üzrə mənfəətdən vergi üzrə kreditin (hansı ki, mühasibat amortizasiyasının ekvivalenti deyil) verilməsini məqsəduyğun hesab edirlər. İlk növbədə, vergi müfəttişlərinin dərc olunan hesabatda hesablanmış və açıqlanmış mühasibat mənfəəti ilə edəcəkləri bu olacaqdır ki, onlar amortizasiya ayırmaları üzrə bütün mühasibat yazılışlarını çıxaracaqlar. Başqa sözlə, mühasibat mənfəətini almaq üçün mənfəətin ümumi məbləğindən çıxılmalı olan amortizasiya məbləğini geri əlavə edirlər (aktivlərin təsərrüfatdan çıxmasından alınan mənfəət, hansını ki, mühasib ümumi mənfəət məbləğinə daxil edərdi, təbii ki, çıxılır). Sonra alınmış nəticədən əsas vəsaitlər üzrə vergi krediti məbləğinin çıxarılması yolu ilə vergi orqanları vergiqoyulan mənfəətin məbləğini hesablayır və həmin məbləğdən vergi tutulmuş olur.

Mühasibat mənfəəti ilə vergiqoyma məqsədləri üçün mənfəətin müəyyən edilməsində olan fərqləri göstərək.

Məsələ 19.1

Deftax Ltd şirkəti dəyəri 100 € olan əsas vəsaitlər obyektini əldə etmişdir və onun üçün 25% həcmində vergi krediti nəzərdə tutulmuşdur. Həmin obyektin faydalı istifadə müddəti beş ildir, həmin müddət sona çatdıqdan sonra şirkətin müəyyən etdiyinə görə onu 25 €-ya satmaq olar. Vergi dərəcəsi 33 % -dir. Aşağıdakı cədvəli doldurun (vergi kreditinin əsas vəsaitlər obyektinin azalan qalıq dəyəri əsasında hesablanmasına diqqət yetirin).

Hesabat ili	1-ci ci €	2-ci ci €	3-cü cü €	4-cü cü €	5-cü cü €
Mühasibat mənfəəti (amortizasiya ayırmaları nəzərə alınmaqla)	100	100	100	100	100
Korrektə – Amortizasiya					
Korrektə – Vergi krediti					
Vergiqoyma mənfəəti					
Vergiqoymaya qədər olan mənfəət					
Vergiqoyulma mənfəətindən vergi məbləği (33%)					
Vergiqoymaya qədər olan mənfəət					
Vergiqoymadan sonra mənfəət					
Mühasibat mənfəətinə hesablanmış vergi məbləği					
Mühasibat uçotunun məlumatları əsasında verginin hesablanmasından sonra mənfəət					

Həlli

	Hesabat ili				
	1-ci ci €	2-ci ci €	3-cü cü €	4-cü cü €	5-cü cü €
Mühasibat mənfəəti (amortizasiya ayırmaları nəzərə alınmaqla)	100	100	100	100	100
Korrektə – Amortizasiya	+ 15	+ 15	+ 15	+ 15	+ 15
Korrektə – Vergi krediti	- 25	-18	-14	-11	-8
Vergiqoyma mənfəəti	90	97	101	104	107

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Vergiqoymaya qədər olan mənfəət	100	100	100	100	100
Vergiqoyma mənfəətindən vergi məbləği (33%)	30	32	33	34	36
Vergiqoymadan sonra mənfəət	70	68	67	66	64
Vergiqoymaya qədər mənfəət	100	100	100	100	100
Mühasibat mənfəətində hesablanmış vergi məbləği	33	33	33	33	33
Mühasibat uçotunun məlumatları əsasında verginin hesablanması sonra mənfəət	67	67	67	67	67

Səhmə düşən mənfəət və qiymətin gəlirə nisbəti kimi göstəricilərin (bax: fəsil 26) hesablanması üçün istifadə olunan vergiqoymadan sonrakı mənfəət məbləğinə əsasən, demək olar ki, şirkətin fəaliyyətinin nəticələri pisləşmişdir və sonrakı üç il ərzində pisləşməkdə davam etmişdir. Lakin həqiqətənmi şirkətin rəhbərliyindən uğur üz döndərmişdir? Ola bilər ki, yox. Şirkət həmin resurslardan istifadə edərək beş il ərzində hər il cəmi mühasibat mənfəətini alırdı (əgər biz həmin hadisədə ilk dəyər effektini nəzərə almasaq). Beləliklə, mühasib tərəfindən hesablanmış vergiqoymadan sonra olan mənfəət məbləği təsərrüfat fəaliyyətinin nəticələri haqqında daha dəqiq təsəvvür almağa imkan verir.

Məsələn, həll edərək alınmış nəticələri təhlil etdikdən sonra, görürük ki, beş il ərzində vergi hesablamalarının ümumi məbləği hər iki halda 165 € təşkil edir. Deməli, vergi kreditindən istifadə olunması ödənilməli olan verginin ümumi məbləğinə təsir etmir və ödənişlərin yalnız vaxt qrafikinə dəyişdirilməsinə imkan verir. İl ərzində amortizasiya ayırmalarının məbləği ilə dövr ərzində nəzərə alınmış vergi kreditinin məbləği arasındakı fərq «vaxt fərqi» adını almışdır. Vergi krediti mexanizmi birinci il üçün 3 € həcmində və ikinci il üçün 1 € həcmində vergi ödənişini təxirə salmağa imkan verir, sonra isə həmin məbləğlər dördüncü və beşinci illərdə olan vergi ödənişlərinin tərkibində tutulur.

Beləliklə, biz birinci və ikinci ilə aid və iki ilin əməliyyatlarının və təsərrüfat nəticələrinin gedişindən yaranan son ödənişlərə malik oluruq. Bununla əlaqədar, birinci ildə öhdəliyin formalaşması, ikinci ildə isə onun artması haqqında olan mülahizə mübahisəli görünür. Əslində, biz aşağıdakıları təsdiq edirik:

1. Vergi hesablamaları birinci və ikinci il üçün faktiki 33 € təşkil etməlidir, çünki fəaliyyət nəticələrinə görə birinci və ikinci ildə məhz bu məbləğ ödənilməlidir.
2. Birinci ilin sonuna olan vəziyyətə verginin 3 € məbləğində ödənilməsi üzrə öhdəlik yaranır, çünki həmin vergi ödənişi birinci ilin fəaliyyətinə aiddir, ancaq sonra həyata keçiriləcək, ikinci ilin sonuna isə öhdəliyin məbləği 4 € qədər artır.

Biz həmin nəticələri təxirə salınmış vergilər hesabı kimi məlum olan öhdəliklərin ayrıca maddəsi üzrə əks etdirməklə, hesabatda həmin mülahizələri asanlıqla nəzərə ala bilərik. Buna bizim misalda baxaq. Təxirə salınmış vergilər hesabının krediti üzrə əksolunmuş məbləği formal aşağıdakı kimi hesablamaq olar:

Məbləğ bərabərdir:

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Vergi dərəcəsi x (Verilmiş vergi krediti – Amortizasiyanın çıxılan məbləği).

Beləliklə, birinci ildə alırıq:

$$33\% \times (25 - 15) = 3$$

İkinci ildə isə:

$$33\% \times (18 - 15) = 1$$

	Hesabat ili					
	1-ci €	2-ci €	3-cü €	4-cü €	5-ci €	Yeku nu €
Vergiqoymadan əvvəl olan mənfəət	100	100	100	100	100	500
İl ərzində vergi məbləği	30	32	33	34	36	165
Təxirə salınmış vergilər hesabı üzrə (kredit üzrə) əlavə hesablama	3	1	0	(1)	(3)	0
Ümumi vergi hesablamalar	33	33	33	33	33	165
Verqoymadan sonra mənfəət	67	67	67	67	67	335

Təxirə salınmış vergilər hesabı

	€		€
31.12.01-ə qalıq	3	Təxirə salınmış vergilərin hesablanması üçün mənfəət və zərərlər hesabı 31.12.01	3
	3		3
		11.02-ə qalıq	3
31.12.02 –ə qalıq	4	Təxirə salınmış vergilərin hesablamaq üçün mənfəət və zərərlər hesabı 31.12.02	1
	4		4
31.02.03 –ə qalıq	4	1.1.03 –ə qalıq	4
	4		4
31.12.04 ildə təxirə salınmış vergilərin hesablanması üçün mənfəət və zərərlər hesabı	1	1.1.04 –ə qalıq	4
31.12.04-ə qalıq	3		4
	4		4
31.12.05 ildə təxirə salınmış vergilərin hesablanması üçün mənfəət və zərərlər hesabı	3	1.1.05 –ə qalıq	3
Dördüncü il üçün $33\% \times (11 - 15) = -1$		Beşinci il üçün $33\% \times (8 - 15) = -3$	

Nəticədə dördüncü ildə təxirə salınmış vergilər hesabını 1 € məbləğində debetləşdiririk (əslində biz onu 1 € kreditləşdiririk, əgər dərk etmək üçün bu daha sadədirsə) və 1 € təxirə salınmış vergilər üzrə məsrəflərin hesablanması hesabının kreditinə daxil edirik. Beşinci ildə təxirə salınmış vergilər hesabını 3 € debetləşdirir və təxirə salınmış vergilər üzrə məsrəflərin hesablanması hesabını həmin 3 € həcmində kreditləşdiririk.

Təxirə salınmış vergilər ideyası leyhinə olan arqumentlər

Bizim mülahizələrimiz əsasında aşağıdakı nəticələri çıxarmaq olar:

1. Təxirə salınmış vergilərin hesablanması daxil etməklə birinci ildən beşinci ilə qədər olan illər ərzində vergi qoymadan sonra alınan mənfəət 67 € təşkil edir ki, bu da vergi qoymadan sonra alınan mənfəətin kəmiyyəti deməkdir. Həmin kəmiyyət şirkətin fəaliyyətinin real vəziyyətini əks etdirir.
2. Hər ilin sonuna təxirə salınmış vergilər hesabı üzrə qalığı sıfıra olmayan öhdəlik yaranır ki, bu da ödənilməmiş, yaxud ödəniş müddəti gəlib çatmamış cari və əvvəlki öhdəliklərlə bağlıdır. Bizim fikrimizcə bu arzuolunan nəticədir.
3. Bütövlükdə beş il ərzində vəziyyət dəyişməmişdir. Bunu gözləmək olardı, çünki bizim, yaxud vergi orqanlarının nə etməyindən asılı olmayaraq, vergi kreditinin mexanizmi il ərzində ödənilən mənfəətdən verginin yekun məbləğinə təsir etmir.

Belə təsəvvür etmək olar ki, bunun hamısı məntiqidir və mühasibat uçotunun prinsipləri ilə tam uyğunlaşır. Bəs, problem nədədir?

Təxirə salınmış vergilər ideyası əleyhinə arqumentlər

Problem o vaxt yaranır ki, şirkət əsas vəsaitləri müntəzəm surətdə alır, təcrübədə isə məhz belə də olur, hətta son zamanlarda şirkətlərdə kapital tutumlu istehsalın artması meyli müşahidə olunur. Konkret misalla bunu nəzərdən keçirək.

Məsələ 19.2

Məsələ 19.2-in şərtində verilmiş məlumatlardan əlavə, məlumdur ki, Deftax Ltd sonrakı illər ərzində də əsas vəsait obyektləri əldə etmişdir: ikinci ildə – dəyəri 100 € olan bir obyekt, üçüncü ildə – 120 €, dördüncü ildə – dəyəri 220 € olan bir obyekt, beşinci ildə isə – dəyəri 250 € və 300 € olan iki obyekt. Bu obyektlərin hər birinin faydalı istifadə müddəti beş il təşkil edir, lakin birinci obyektədən fərqli olaraq bu obyektlərin dəyəri həmin müddət başa çatdıqda sıfıra bərabər olacaqdır. Məsələ 19.1 –də verilmiş cədvəli yeni məlumatlar əsasında doldurun və həmin beş il ərzində təxirə salınmış vergilər hesabı üzrə baş verən dəyişiklikləri göstərin. Alınmış nəticəni şərh edin.

Həlli

	Hesabat ili				
	1-ci	2-ci	3-cü	4-cü	5-ci
	€	€	€	€	€
Mühasibat mənfəəti	100	100	100	100	100
Korrektə -	+15	+35	+59	+103	+213
Amortizasiya					
Korrektə – Vergi krediti	-25	-43	-62	-103	-215
Vergiqoyma mənfəəti	90	92	97	100	98
Vergi hesablamaları	30	30	32	33	32
Təxirə salınmış vergilərin məbləği	3	3	1	0	1
Vergilərin ümumi məbləği	33	33	33	33	33
Vergiqoymadan sonra olan mənfəət	67	67	67	67	67

Bunu sizin üçün araşdırmağa kömək etməkdən ötrü, ikinci və üçüncü illərdə amortizasiya və vergi kreditinin məbləği hesabını hərtərəfli nəzərdən keçirək. Dördüncü və beşinci il üzrə hesab həmin sxem üzrə aparılır.

Əməliyyatlar

2-ci il:

Birinci obyektin amortizasiyası 75/5	=15	
İkinci obyektin amortizasiyası 100/5	=20	
	<u>35</u>	
Birinci obyekt üzrə vergi krediti 25% x 75		=18
İkinci obyekt üzrə vergi krediti 25% x 100		=25
		<u>43</u>

3-cü il:

Birinci obyektin amortizasiyası	=15	
İkinci obyektin amortizasiyası	=20	
Üçüncü obyektin amortizasiyası 120/5	= <u>24</u>	
	<u>59</u>	
Birinci obyekt üzrə vergi krediti 25% x (75 – 18)		=14
İkinci obyekt üzrə vergi krediti 25% x (100 – 25)		=18
Üçüncü obyekt üzrə vergi krediti 25% x 120		= <u>30</u>
		<u>62</u>

Təxirə salınmış vergilərin hesabı		
31.12.01-ə qalıq	<u>3</u>	31.12.01
	<u>3</u>	Təxirə salınmış vergilərin hesablanması üçün mənfəət və zərərlər hesabı
	<u>3</u>	
	<u>3</u>	1.1.02-ə qalıq

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

31.12.02-ə qalıq	<u>6</u>	<u>3</u>	Təxirə salınmış vergilərin hesablanması üçün mənfəət və zərərlər hesabı	31.12.02
	<u>6</u>	<u>6</u>		
		<u>6</u>	1.1.03-ə qalıq	
31.12.03-ə qalıq	<u>7</u>	<u>1</u>	Təxirə salınmış vergilərin hesablanması üçün mənfəət və zərərlər hesabı	31.12.03
	<u>7</u>	<u>7</u>		
		<u>7</u>	1.1.04-ə qalıq	
31.12.04-ə qalıq	<u>7</u>	<u>0</u>	Təxirə salınmış vergilərin hesablanması üçün mənfəət və zərərlər hesabı	31.12.04
	<u>7</u>	<u>7</u>		
		<u>7</u>	1.1.05-ə qalıq	
31.12.05 –ə qalıq	<u>8</u>	<u>1</u>	Təxirə salınmış vergilərin hesablanması üçün mənfəət və zərərlər hesabı	31.12.05
	<u>8</u>	<u>8</u>		
		<u>8</u>	1.1.06-ə qalıq	

19.1 və 19.2 № -li məsələlərdəki cədvəllərin məlumatlarını müqayisə etdikdə, görürük ki, beş il ərzində vəziyyət bütövlükdə dəyişmişdir. Hesablanmış verginin ümumi məbləği 8 € -ya qədər artmışdır. Və bu təəccüblü deyil, çünki həmin məbləğ təxirə salınmış vergilər hesabı üzrə beş il ərzində yığılmış öhdəliklərin məbləğinə bərabərdir. Təxirə salınmış vergilər hesabı üzrə yazılmış məbləğlərə amortizasiya ilə əlaqədar yaranmış yığılan müsbət müvəqqəti fərqlər nəticəsi kimi baxmaq olar. Mənfəətin vergi qoymadan sonra ildə 67 €-ya bərabər olan nəticələndirici kəmiyyəti şirkətin müvafiq gəlirlilik səviyyəsini əks etdirir. Əsas vəsaitlərin alınması üçün vergi kreditindən istifadə nəticəsində alınan gəlirlilik səviyyəsinin müsbət effektini biz görmürük. Belə görünür ki, hər şey öz qaydasındadır, bəs, problem nədən ibarətdir? Problem isə təxirə salınmış vergilər hesabı üzrə 8 € məbləğində qalıqdan ibarətdir. Bu öhdəlik həqiqətənmi mövcuddur?

Güman etmək olar ki, uzunmüddətli perspektivdə aşağıdakılar baş verəcək:

1. Şirkət mövcud obyektlər köhnəldikcə tədricən onları əvəz edərək əsas vəsaitlərin sabit həcminə çıxır, əsas vəsaitlərin əvəzedilmə qiyməti də sabit kəmiyyəti təşkil edir, həm də bu zaman təxirə salınmış vergilər hesabında toplanmış öhdəliklərin kəmiyyəti də az-çox dəyişilməz olaraq qalır.
2. Müəyyən mərhələdə şirkətin əsas vəsaitlər üzrə amortizasiya ayrılmasının məbləği hər il artmağa başlayır, ayrılmış təxirə salınmış vergilər hesabında toplanmış öhdəliklər üzrə qalıqlar da, həmçinin, daima artır və həmin artım, görünür ki, heç nə ilə məhdudlaşmayır.
3. Təxirə salınmış vergilər hesabında toplanmış öhdəliklər üzrə qalıq yalnız o vaxt azalmağa başlayacaqdır ki, əsas vəsaitlərə yönəldilən reinvestisiya pul məbləği faktiki olaraq aşağı düşmüş olsun.

İnkişafın bu və ya digər ssenarisinin ehtimalı necədir? Bütövlükdə 2-ci bənddə şərh edilmiş vəziyyət üstünlük təşkil edir, bu üç səbəb üzündən baş verir:

1. Şirkətin biznesi genişlənir.
2. Kapitaltutumlu istehsalların artması meyli müşahidə edilir.
3. İnflyasiya səbəbindən əsas vəsaitlərin amortizasiya hesabına pul məbləğlərinin artması meyli müşahidə edilir.

Nəticədə, təxirə salınmış vergilər hesabı üzrə amortizasiya ayırmalarını belə sxem üzrə nəzərə almaqla böyük bir ehtimalla elə bir situasiya ilə rastlaşacağıq ki, həmin öhdəliklərin məbləği balans üzrə daim artacaqdır. Amma öhdəliyin nə olduğunu yada salaq. Sadə dillə desək, bu, gələcəkdə ödənilməli olan məbləğdir. Bizim nəzərdən keçirdiyimiz halda vergi orqanları qarşısında olan öhdəliyi əks etdirən hesab mövcuddur. Həmin hesab üzrə qalıq daima artır və yəqin ki, bu proses sonsuz olaraq davam edə bilər. Elə bir təəssürat yaranır ki, belə öhdəlik üzrə qalıq ödənilmir və yaxın gələcəkdə də çətin ki, ödənilsin. Bu o deməkdir ki, öhdəliyin tərifinə əsasən bizim qarşımızda olan, sözün əsl mənasında, öhdəlik deyildir. Aydınır ki, sonsuz artan qalığı olan öhdəlik hesabı üzrə zərər, çətin ki, yaranmış olar.

Həmin tip öhdəliklər məsələsi üzrə müxtəlif mövqelərin olmasının səbəbi, əslində, ondan ibarətdir ki, əsas vəsaitlərin vəziyyətini hər bir obykt üzrə ayrılıqda, həmçinin, bütün əsas vəsaitlər üzrə bütövlükdə nəzərdən keçirmək olar. Birinci halda təxirə salınmış verginin tam məbləğinin ödəniş müddəti əsas vəsaitlər obyektinin faydalı istifadə müddətinin başa çatması ilə başlayacaq və deməli təxirə salınmış vergilər hesabına ayırmaların edilməsi zəruridir. İkinci halda öhdəliyin ümumi məbləği, güman ki, daim artacaqdır, buna görə də, təxirə salınmış vergilər hesabına ayırmaların edilməsi artıqdır.

Mühasibin nöqtəyi-nəzərindən

Dünya təcrübəsində təxirə salınmış vergiqoymanın üç variantı var:

1. Təxirə salınmış vergiqoymanın sıfır variantı dövr ərzində faktiki Vergiqoymanın uçotunu nəzərdə tutur, yəni vaxt fərqləri nəzərə alınmadan, onlar həmin dövrə aid edilir.
2. Vergiqoymanın tam təxirə salınmış variantı hesabatda vergi ayırmalarını müvəqqəti fərqlərin tam nəzərə almaqla əks etdirməyi nəzərdə tutur, yəni, dərc olunan hesabatda tam mühasibat mənfəəti əsasında hesablanmış vergilər məbləği öz əksini tapır, ödənilməsi təxirə salınmış vergilərin bir hissəsi isə ödənişə qədər öhdəlik kimi əks etdirilir.
3. Qismən təxirə salınmış vergiqoyma variantı hesabatda yalnız məcmusunun azalması (məsələn, əsas vəsaitlərin təzələnməsi və onların amortizasiyanı üstələməsi gözlənilən genişləndirilməsi səbəbindən) gözlənilən vaxt fərqlərini nəzərə alınmaqla əks etdirilməsini nəzərdə tutur.

Həmin yanaşmaların mahiyyətini aşağıdakı məsələlərin təmsalında nəzərdən keçirək.

Məsələ 19.4

Sıfır təxirə salınmış vergiqoymanı vergilərin uçotu metodu kimi istifadə etmək olarmı?

Həlli

Lehinə olan arqumentlər:

- Vergi mühasibat mənfəəti deyil, vergiqoyma mənfəəti əsasında hesablanır. Çünki bir dövrə verginin ödənilməsi üzrə yalnız bir öhdəlik uyğun gəldiyi üçün vergi məbləği müvafiq olaraq hesablanır.

- Gələcək vergi ayırmaları gələcək hadisələrdən asılıdır və beləliklə, onlar cari öhdəlik ola bilməz (bax: 18 fəsildəki öhdəliyin tərifinə).
- Hətta əgər cari hadisələr nəticəsində vergilər üzrə gələcək öhdəliklər yaranarsa, onda vergi ayırmaları gələcək əməliyyatların mürəkkəb məcmusu əsasında hesablandığı üçün həmin vergilərin məbləğini etibarlı surətdə qiymətləndirmək olmaz, buna görə də, onun tanınması məcburi deyil.

Əleyhinə olan arqumentlər:

- Hər bir vergi ayırmasını konkret əməliyyat, yaxud hadisə ilə müqayisə etmək mümkün olduğu üçün, onlar üzrə yaranan gələcək vergi nəticələrini lap başlanğıcdan nəzərə almaq lazımdır.
- «Daxil olduqca axın»¹ yanaşmasının istifadə edilməsi müəssisəyə öhdəlikləri azaltmağa imkan verir.

Məsələ 19.4

Tam təxirə salınmış vergiqoymanı vergilərin uçotu metodu kimi qəbul etmək olarmı?

Həlli

Belə bir nöqteyi-nəzər mövcuddur ki, vergi ödəmələrinin azalması hesabına alınmış qənaət məbləğinə, onun yarandığı il ərzində alınan fayda kimi baxmaq lazım deyil. Faydanı sonrakı dövrə, il üçün yaxud müvəqqəti fərqlərin azalmasının getmiş olduğu illər üçün olan mənfəət və zərərlər hesabının kreditinə (həmin dövr üçün vergi ayırmaları məbləğini müvafiq olaraq azaltmaqla) keçirmək lazımdır.

Deməli, nəticədə çıxılmayan hissənin tam məbləği öhdəlik kimi əks olunur. Bu yanaşmanı Deftax Ltd şirkətinə tətbiq etməklə biz məsələ 19.1 –də təsvir olunmuş situasiyasını alırıq. Beləliklə, heç vaxt yarana bilməyəcək öhdəliyi əks etdirə bildik.

Məsələ 19.5

Qismən təxirə salınmış vergiqoymanı vergilərin uçotu metodu kimi qəbul etmək olarmı?

Həlli

Artıq biz əmin olduq ki, tam təxirə salınmanın əsas problemlərindən biri artan qiymətlər üzrə fondları genişləndirdikdə və təzələdikdə təxirə salınmış vergilər hesabı üzrə qalığın daim artmasıdır. Eyni vaxtda hər bir obyekt üzrə ayrılıqda yox, onların cəmi üzrə müvəqqəti fərqləri nəzərə alsaq, həmin fərqlərin azalmadığını görərdik. Bir sözlə, ümumiyyətlə ödənilməmiş öhdəliyi öhdəlik hesab etmək olarmı? Bir çox sahələr üçün müvəqqəti fərqlər əsas vəsaitlərin sürətlənmiş amortizasiyası nəticəsində əmələ gəlir və təkrarlanma xarakteri daşıyır, çıxılan fərqlər isə tam, ya natamam şəkildə bir-birini neytrallaşdırır, yaxudda yeni yaranmış fərqlərin hesabına ödənilir. Nəticədə vergi ödənişlərinin daim ixtisarı, yaxud alınmış vergi güzəştləri ilə bağlı öhdəliklərin ayrılması prosesi yeni qüvvə ilə başlayır. Deməli, sürətlənmiş amortizasiya halında vergi faydalarını daxil etmədən təxirə salınmış vergiqoymanın

¹ Yəni mənfəət vergisini hesablamaq üçün gəlirin müəyyən edilməsi zamanı ödəniş üzrə metodunun istifadəsi. – Ped. qeydi.

hesabına ayırmaları həyata keçirmək məqsəduyğundur. Belə müvəqqəti fərqlər təkrar xarakter daşdığı üçün gələcəkdə həmin faydaların alınması üçün, kifayət qədər ehtimalı var.

Məsələ 19.6

Deftax Ltd rəhbərliyinin fikrincə nəzərə alsaq ki, müvəqqəti fərqlərin ödənilməsi yalnız xeyli vaxt dövründən sonra gözlənilir, məsələ 19.1-in şərtlərində verilmiş məlumatlar əsasında qismən təxirəsalınma metodundan istifadə edərək həmin müəssisədə vergi uçotunu həyata keçirin.

Həlli

	Hesabat ili				
	1-ci	2-ci	3-cü	4-cü	5-ci
	€	€	€	€	€
Vergiqoymaya qədər olan mənfəət	100	100	100	100	100
Vergilər	30	30	32	33	32
Təxirə salınmış vergi ayırmaları	0	0	0	0	0
	70	70	68	67	68

Təxirə salınmış vergilər məbləğinin hesablaması

İl	Yaranan (Yr) müvəqqəti fərq	Çıxılan müvəqqəti fərq (Çx)	Yekun müvəqqəti fərq
1-ci	10 (25 vergi krediti – amortizasiya)	–	10 (Ə)
2-ci	18 (43 – 35)	–	18 (Ə)
3-cü	6 (30 – 24)	3	3 (Ə)
4-cü	11 (55 – 44)	11	(Ə)
5-ci	28 (138 – 110)	26	2 (Ə)
6-cı və sonra	xalis ödəniş yoxdur		

Vergilər üzrə öhdəlik heç vaxt formalaşmayacaqdır, çünki təxirə salınmış vergilər hesabına ayırmalar tələb olunmur. Gözlənilir ki, heç vaxt xalis ödəniş olmayacaqdır.

Ödənilməsinə möhlət verilmiş vergilər metodu və öhdəliklər metodu ilə vergilərin uçotunun müqayisə edilməsi

Təxirə salınmış vergilərin məbləği təbiiq edilən vergi dərəcəsiindən asılıdır. Bu məbləğin hesablanması üçün biz aşağıdakı dərəcələrdən birini istifadə edə bilərik:

- Müvəqqəti fərqlərin yaranması anına vergi dərəcəsi – təxirə salınmış vergi metodu.
- Vergi ödənişləri vaxtının çatması anına qüvvədə olan vergi dərəcəsi (yaxud onun ən yaxşı qiymətləndirilməsi)-təxirə salınmış öhdəlik metodu.

İki yanaşmanın fərqlərini sadə misal ilə aydınlaşdıraraq.

İllustrasiya

1.1. X0 ildə şirkət 5 000 000€-ya dövriyyədən kənar vəsait obyektini əldə etmişdir. Həmin obyektin amortizasiya hesabı xətti metod ilə beş il ərzində həyata keçirilir. Vergi qoyma obyektini üzrə vergi krediti X0 ildə 200 000€, X1 ildə isə 150 000€ təşkil edir. X0 ildə vergi dərəcəsi – 30%, X1 ildə isə – 25% təşkil edir.

	X0 il	X1 il		
Amortizasiya ayırmaları	100 000	100 000		
Vergi krediti	200 000	150 000		
Müvəqqəti fərqlər	100 000	50 000		
Təxirə salınmış vergilər hesabına əlavə hesablanmış məbləğ.				
	Təxirə vergilər X0 il 30%	salınmış metodu ilə X1 il 25%	Təxirə öhdəliklər X0 il 30%	salınmış metodu ilə X1 il 25%
Təxirə salınmış vergi ayırmaları	30 000	12 500	30 000	12 500
Təxirə salınmış vergilər üzrə qalıq	30 000	42 500		(5 000)
			30 000	37 500

Təxirə salınmış öhdəliklər metodu ilə X1 ildə əks olunmuş minus məbləği (5 000), 30 000-ə bərabər olan keçirilən məbləği 25 000-ə qədər azaldır və 25%-lik vergi dərəcəsi ilə 100.000 məbləğ əsasında yaranmış müvəqqəti fərqi göstərir. Nəticədə 37 500 əldə edirik – bu müvəqqəti fərqi çıxılmasını nəzərə almaqla ödəniləsi olan verginin ən yaxşı qiymətidir, halbuki, 42 500 mümkün öhdəliyin ən yaxşı qiymətini özündə əks etdirmir.

Təxirə salınmış vergiləri müəyyən edərək balans yanaşması, mənfəət və zərərlər haqqında hesabat üzrə öhdəliklər nöqtəyi- nəzərindən yanaşma

Mənfəət və zərərlər haqqında hesabat üzrə öhdəliklər nöqtəyi-nəzərindən yanaşmaya əsasən təxirə salınmış vergilərin uçotunda əsas cəhət artıq s. 350-də qeyd etdiyimiz kimi, mühasibat mənfəəti və vergi qoyma mənfəətinin bir-birinə qarşı qoyulmasından ibarətdir. Həmin problemə məhz belə baxış keçən əsrin 90-cı illərinin əvvəlinə qədər beynəlxalq uçot sistemində, Böyük Britaniyada və ABŞ-da üstünlük təşkil edirdi. Təxirə salınmış vergilərin tərifinə aid balans yanaşmasının mahiyyəti isə aktivlərin və öhdəliklərin balans qiymətləndirilməsi arasındakı fərqi və vergi qoyma məqsədləri üçün onların məbləğlərinin hesablanmasından ibarətdir. Balans yanaşması qüvvədə olan MHBS və ABŞ GAAP sisteminin əsasını təşkil edir.

Böyük Britaniyanın GAAP sistemi əvvəlki kimi mənfəət və zərərlər haqqında hesabat istinad edir. Bəzi hallarda hansı yanaşmanı, balans, yaxud mənfəət və zərərlər haqqında hesabat üzrə öhdəliklər yanaşmasını seçməyimiz vacib deyil. Lakin bir çox hallarda seçilmiş yanaşma böyük əhəmiyyət kəsb edir. Bunu aşağıdakı misalla nəzərdən keçirək.

İllüstrasiya

Şirkət 100€-ya əsas vəsaitlər obyektini satın alır, onun amortizasiyası beş il ərzində xətti metodla hesablanır. Birinci ildə əsas vəsaitlər obyektinə üzrə vergi krediti 50%, vergi dərəcəsi isə 30%-dir. Fərqlərin uçotunu məhdudlaşdıran mənfəət və zərərlər haqqında hesabat üzrə öhdəliklər nöqtəyi-nəzərindən olan yanaşmanı tətbiq edərək, birinci il üçün təxirə salınmış vergilər hesabında ayırmaların aşağıdakı məbləğini alacağıq:

Vergi krediti	50
Amortizasiya	20
Müvəqqəti fərqlər	30
Təxirə salınmış vergilər	9
Balans yanaşması, müvəqqəti fərq, verir:	
Birinci ildə obyektin balans dəyəri	80
Vergi bazası (vergiqoyma məqsədləri üçün dəyər)	50
	30
Təxirə salınmış vergilər	9

Bu halda tətbiq olunan yanaşma əhəmiyyət kəsb etmir.

Tutaq ki, yenidənqiymətləndirmə nəticəsində birinci ilin sonuna obyektin dəyəri 200€ təşkil edir. Həmin dəyişiklik yalnız balans yanaşması mövqeyindən əks etdiriləcəkdir:

Balans dəyəri	200
Vergi bazası	50
Müvəqqəti fərq	150
Təxirə salınmış vergilər	45

Həmin müvəqqəti fərq üzrə (diqqət yetirin, burada vaxt fərqi yoxdur) təxirə salınmış vergilər hesabına ayırmaların məqsədəuyğunluğunun əsaslandırılması belə bir ehtimaldan irəli gəlir ki, aktivin balans dəyəri ondan istifadə prosesində ödəniləcək və gələcəkdə vergi hesablanmalı olan vergi qoyma gəliri gətirəcəkdir. Deməli, bu halda təxirə salınmış vergi öhdəliyi yaranır. Lakin belə mülahizənin məntiqi, şübhəsiz ki, əzab çəkir: öhdəlik keçmiş hadisələrdən yaranan cari borc öhdəliyi kimi müəyyən edilir, biz isə bu halda gəlir vergisi hesablanmalı olan gələcək ilə əlaqəli, o isə keçmiş hadisə deyildir.

MHBS 12 və vergilər**Giriş**

MHBS 12 yeni redaktədə 1996 ildə nəşr olunmuşdur, 2000-ci ildə sənədə cüzi dəyişikliklər edilmişdir. Standarta əlavə olaraq iki şərh buraxılmışdır: ŞDK 12- *Mənfəətdən vergilər – amortizasiya edilməli olmayan aktivlərin yenidənqiymətləndirilmiş dəyərinin ödənilməsi* və ŞDK 25- *Mənfəətdən vergilər – şirkətin yaxud onun səhmdarlarının vergi statusunun dəyişilməsi*. Standart, həm cari, həm də təxirə salınmış vergi ödənişlərinin uçotu problemlərini əhatə edir.

MHBS 12 –nin qüvvədə olan redaktəsi 1979-cu ildəki ilk redaktədən xeyli fərqlənir. Standartın ilk variantı hər hansı mövcud olan metodun tətbiqi ilə təxirə salınmış vergilərin uçotunun istənilən mövcud metodla: təxirə salınma metodu, yaxud öhdəliklər metodu, tam yaxud natamam ayırmalar metodu ilə aparılmasına

praktiki olaraq yol verirdi. Bu zaman vergi üzrə hesablaşmaların uçotu mənfəət və zərərlər haqqında hesabat mövqeyindən yanaşmaya əsaslanırdı.

MHBS 12-nin qüvvədə olan redaktəsində öhdəliklər metodu ilə əlaqəli şəkildə balans yanaşması tətbiq edilir, müvəqqəti fərqlərin uçotu üçün tam təxirə salınmış vergiqoyma metodundan istifadə olunur.

Təriflər

MHBS 12-də aşağıdakı təriflər vardır:

- Uçot mənfəəti vergi üzrə məsrəflərin çıxılmasına qədər dövr ərzində olan xalis mənfəətdir.
- Vergiqoyma mənfəəti (vergi zərəri) – vergi orqanları tərəfindən qoyulmuş qaydalara uyğun dövr üzrə müəyyən edilmiş mənfəət, (zərar) məbləğidir, hansından ki, mənfəətdən vergi ödənilir.
- Vergi üzrə məsrəflər (verginin ödənilməsi) – cari, yaxud təxirə salınmış vergiyə münasibətdə dövr ərzində xalis mənfəət yaxud zərərin hesablanmasına daxil edilmiş məcmui kəmiyyətdir.
- Cari vergi – dövr ərzində vergiqoyma mənfəəti (zərəri) üzrə ödənilməli olan mənfəətdən vergi məbləğidir.
- Təxirə salınmış vergi öhdəlikləri – vergi qoyulmuş müvəqqəti fərqlərə aid gələcək dövrlərdə ödənilməli olan mənfəətdən vergi məbləği.
- Təxirə salınmış vergi tələbləri – aşağıdakılara aid gələcək dövrlərdə ödəniləcək mənfəətdən vergi məbləğləridir:
 - (a) çıxılan müvəqqəti fərqlər;
 - (b) gələcək dövrə keçirilmiş, qəbul olunmamış vergi zərərləri; və
 - (c) gələcək dövrə keçirilmiş istifadə olunmamış vergi kreditləri.
- Müvəqqəti fərqlər – aktivin, yaxud öhdəliyin balans dəyəri ilə onların vergi bazası arasındakı fərqlərdir. Müvəqqəti fərqlər ola bilər:
 - (a) vergitutulanlar – akt ivin yaxud öhdəliyin balans dəyəri əvəzlənən, yaxud ödənilən zaman, gələcək dövrlərin vergiqoyma mənfəətinin (vergi zərərinin) müəyyən edilməsi zamanı vergitutulacaq məbləğlərin yaranmasına gətirib çıxaran müvəqqəti fərqləridir; yaxud
 - (b) çıxılanlar – aktivin, yaxud öhdəliyin balans dəyəri əvəzlənən, yaxud ödənilən zaman gələcək dövrlərin vergiqoyma mənfəətinin (vergi zərərinin) müəyyən edilməsi zamanı çıxılan məbləğlərin yaranmasına gətirib çıxaran vaxt fərqləridir.
- Aktivin yaxud öhdəliyin vergi bazası- vergiqoyma məqsədləri üçün aktivin, yaxud öhdəliyin nəzərə alınan məbləğidir.

Vergi bazası

Bir çox hallarda aktivin yaxud öhdəliyin vergi bazası aşkardır.

Məsələ 19.7

Şirkət beş il ərzində bərabər şəkildə amortizasiya olunan 500 000 € dəyərində əsas vəsaitlər obyektə əldə etmişdir. Vergi qanunvericiliyinə əsasən obyektə münasibətdə birinci il ərzində 50% həcmində və sonrakı dörd il ərzində obyektin dəyərinin tam silinməsi anına qədər bərabər hissələrlə vergi krediti müəyyən edilmişdir.

Obyekt üzrə (hər ilin sonuna) vergi bazasını və obyektin balans dəyərini müəyyən edin.

Həlli

Sonuna	Vergi bazası	Balans dəyəri
1-ci ilin	250 000	400 000
2-ci ilin	187 500	300 000
3-cü ilin	125 000	200 000
4-cü ilin	62 500	100 000
5-ci ilin	0	0

Aktivin balans dəyərinin əvəzlənməsi nəticəsində şirkət tərəfindən əldə oluna- caq iqtisadi fayda üçün hesablanmış vergi məbləğini, vergi hesablamaları zamanı azaldan məbləğ – aktivin vergi bazası hesab olunur. Əgər həmin iqtisadi fayda vergiyə cəlb olunmursa, onda aktivin vergi bazası onun balans dəyərinə bərabərdir.

Məsələ 19.8

Şirkətin balans maddələri üzrə alınacaq 200 € həcmində faizlər və 300 € həcmində dividendlər əks olunmuşdur. Bu məbləğlər aktivlərin qalıq dəyərini əks etdirir. Şirkətin fəaliyyətini tənzimləyən mövcud qanunvericiliyə əsasən faiz gəliri tam həcmdə uçotun kassa metodu əsasında vergiyə cəlb olunur, dividendlər isə vergiyə cəlb olunmur. Alınacaq faizlər və dividendlər üzrə vergi bazasını müəyyən edin.

Həlli

Faizli gəliri tam həcmdə vergiyə cəlb olunduğu üçün iqtisadi fayda məbləğinin azal- ması baş vermir və vergi bazası sıfıra bərabərdir. Dividend şəklində alınan faydalar vergiyə cəlb olunmur, deməli, 300 € həcmindəki bütün məbləğ iqtisadi faydalardan çıxılır, ona görə də, vergi bazası 300 € bərabərdir.

Bu məsələdə aşağıdakına diqqət yetirin:

	Vergi bazası	Balans dəyəri	Müvəqqəti fərq
Alınası faizlər	0	200	200
Alınası dividendlər	300	300	—

Beləliklə, təxirə salınmış vergi öhdəliyi alınası faizlər üzrə tanınır, alınası dividendlər üzrə isə tanınmır. Öhdəliyin vergi bazası, gələcək dövrlərdə həmin öhdəliyə rəğmən vergi qoyma məqsədləri üçün məbləği azaldan məbləğlər çıxılmaqla, balans dəyərini təşkil edən zaman da eyni şey baş verir. Məsələn, şirkət hesablarda 100 € məbləğində ehtiyat toplamışdır, öhdəlik ödənildikdə ehtiyatın tam məbləğinə vergi güzəştə veriləcəkdir. Bu halda aşağıdakıları alırıq:

	Vergi bazası	Balans dəyəri	Müvəqqəti fərq
Ehtiyatlar	0	100	100

Beləliklə, təxirə salınmış vergi aktivini yaranır¹.

Məsələ 19.9

Şirkət beş il müddətinə 500 € məbləğində kredit götürmüşdür. Vergi qoyma məqsədləri üçün əsas borc üzrə ödəniş məbləği çıxılmır. Vergi bazasını və ona müvafiq müvəqqəti fərqi müəyyən edin.

Həlli

	Vergi bazası	Balans dəyəri	Müvəqqəti fərq
Kredit	500	500	0

Vergi bazasının hesablanmasına aid standart bir neçə misal gətirir.

Cari vergi öhdəlikləri və vergi tələbləri

MHBS 12 tərəfindən müəyyən edilmiş cari vergi öhdəlikləri və vergi tələblərinin uçotu qaydası sadədir. Cari dövrdə, yaxud əvvəlki dövrlərdə olan cari vergilərin ödənilməmiş məbləğləri vergi öhdəlikləri kimi əks olunur, ödənilmiş məbləğ ödəniləcək məbləği açdığı halda isə vergi tələbləri əks olunur. Bundan əlavə, vergi tələbləri keçmiş dövr üçün cari vergi ödənişləri məbləğini azaldan, keçmiş dövrlərin vergi zərərlərindən alına biləcək fayda olduğu halda tanına bilər.

¹ Təxirə salınmış vergi tələbi – Red. qeydi.

Təxirə salınmış vergilərin tanınması

MHBS 12-yə əsasən vergiqoyulan müvəqqəti fərqlər yarandıqda təxirə salınmış vergi öhdəliyi aşağıdakı hallar istisna olmaqla həmişə tanınır:

1. Şirkətin, dəyərindən vergiqoyma məqsədləri üçün amortizasiya çıxılmayan işgüzar reputasiyası aktının, yaxud qudvillinin uçotu.
2. Şirkətlərin birləşdirilməsi üzrə sövdələşmə hesab olunmayan əməliyyatlar üzrə, əgər həyata keçirildiyi anda onlar nə uçot, nə də vergiqoyma mənfəətinə təsir göstərmirsə, aktivin, yaxud öhdəliyin ilkin tanınması.

Məsələ 19.10

Təxirə salınmış vergiqoymanın uçotunun ümumi qaydasının, bu iki hala nə üçün şamil edilməsini izah edin.

Həlli

Fərz edək ki, aktiv hesab olunan qudvillin balans dəyəri 1000 € təşkil edir. Bu halda vergi bazası olmayacaqdır, bu da 1000 € məbləğində müvəqqəti fərqin əmələ gəlməsi deməkdir. Lakin əgər biz bu halda təxirə salınmış vergiqoymanı tanıyıırıqsa, onda şirkətin əldə etdiyi əmlakın xalis dəyərinin funksiyası olan qudvillin kəmiyyəti dəyişilər, bu isə, öz növbəsində, təxirə salınmış vergi məbləğinin dəyişilməsinə səbəb olacaqdır. Belə olduqda verilmiş situasiyada təxirə salınmış vergi məbləğinin hesablanmasına cəhd göstərdikdə, biz hər dəfə çətin vəziyyətə düşəcəyik. Beləliklə, bu halda bundan qaçmaq üçün istisna edilmişdir.

İkinci istisnanı misal vasitəsilə əsaslandırmaq daha asandır.

Fərz edək ki, şirkət dəyəri 100 € olan əsas vəsaitlər obyektini əldə edir və obyekt satılarkən həmin məbləğ vergiqoyma məqsədləri üçün çıxılmaz, onda aşağıdakını alacağıq.

	Vergi bazası	Balans dəyəri	Müvəqqəti fərq
Aktiv	yoxdur	100	100

Buradan belə çıxır ki, həmin obyekt üzrə tanınmalı olan təxirə salınmış vergi öhdəliyi yaranır. Bununla belə aktivin əldə olunması vergiqoyma, yaxud uçot mənfəətinin yaranmasına gətirib çıxarmır, deməli, müvəqqəti fərq əmələ gəlmir və təxirə salınmış vergiqoymanın tanınmasına ehtiyac yoxdur.

Müvəqqəti fərqlər adətən, müvəqqəti fərqlər nəticəsində yaranır, yəni həmin fərqlər vergi mənfəətinin hesablanması və uçot mənfəətinin hesablanması üçün lazım olan gəlir və xərclərin müxtəlif hesabat dövrlərində tanınması səbəbindən yaranır. Amortizasiya hesablanması üzrə misal yada salaq. Bununla belə müvəqqəti fərqlər mövcuddur ki, onların da müvəqqəti fərqlərə aidiyyəti yoxdur.

Müvəqqəti fərqlər – vaxt fərqləri deyil

MHBS 12-də vaxt fərqlərindən fərqli olan müvəqqəti fərqlərin yaranmasının beş halı nəzərdən keçirilir. Artıq onlardan ikisini təhlil etmişdik:

Qudvilin uçotu və ilkin tanınma və bilirik ki, belə müvəqqəti fərqlər olduğu halda təxirə salınmış vergiqoyma tətbiq olunmur, belə ki, MHBS 12 ilə bu istisna olunur. Yerdə qalan üç halda isə təxirə salınmış vergiqoyma yenə də baş verir, buna da biz indi inanacağıq.

Şirkətlərin birləşməsi

Şirkətlərin birləşməsi əldəolunma metodu ilə baş verdiyi zaman, əldəolunan aktiv və öhdəliklər ədalətli dəyərlə yenidən qiymətləndirilməlidirlər. Amma həmin aktivlər və öhdəliklər üzrə vergi bazası nəzarət altındakı şirkətdə olduğu kimi qalır (NB: qrup hüquqi cəhətdən vergi ödəyicisi deyil). Beləliklə təxirə salınmış vergi öhdəliyinin tanındığı müvəqqəti fərq yaranır.

Əsas vəsaitlərin yenidən qiymətləndirilməsi

Müvəqqəti fərqlər ədalətli dəyər ilə yenidənqiymətləndirmə prosesində də baş verir. Bu, o ölkələrdə baş verir ki, vergi qanunvericiliyinə əsasən aktivlər üzrə vergi bazası yenidənqiymətləndirmə nəzərə alınmadan hesablanır. MHBS 12-yə əsasən bu cür müvəqqəti fərqlər baş verdikdə təxirə salınmış vergiqoyma tanınır. Bu bir az qeyri-məntiqi görünə bilər. Axı əgər yenidənqiymətləndirmədən vergi effektinin olmaması ilə bağlı aktivlərin vergi bazası yenidən qiymətləndirilməyibsə, onda öhdəlik haradan əmələ gəlir? MHBS-nin mövqeyinə əsasən bu halda öhdəliyin tanınması düzgündür, çünki aktiv gələcəkdə vergiqoyulan gəlir gətirəcəkdir, lakin bu yenə də mübahisəli məsələdir, ona görə ki, gələcək vergiqoyma gəlirini keçmiş hadisə kimi hesab etmək olmaz. Biz bu problemi 355-ci səhifədə müzakirə etmişdik.

Törəmə, assosiasiyalı şirkətlərə və birgə fəaliyyətə investisiyalar

Belə investisiyalar üzrə vergi bazası onların faktiki maya dəyəri hesab olunur. Bununla belə xarici valyutanın kursu dəyişilərkən, yaxud investisiyaların qalıq dəyəri onların əvəzlənmə məbləğinə qədər azalarkən törəmə şirkətin, assosiasiyalı şirkətin və i. a. bölüşdürülməmiş mənfəəti yarandıqca investisiyaların qalıq dəyəri vaxt üzrə dəyişir. Belə olan hallarda müvəqqəti fərqlər əmələ gəlir və MHBS 12-ə əsasən aşağıdakı hallar istisna olmaqla təxirə salınmış vergi öhdəliyi əks etdirilməlidir:

- Törəmə, assosiasiyalı şirkətlər və birgə fəaliyyətə investisiya qoyan investor müvəqqəti fərqlərin azalması müddətlərinə nəzarət edə bilər.
- Bu zaman, ehtimal var ki, həmin fərq yaxın gələcəkdə azalmayacaqdır.

Şirkət – investorun fərqlərinə nəzarət edə biləcəyi zamanı olan situasiyaya aid misallardan biri törəmə şirkət tərəfindən dividendlərin ödənilməsi siyasətinin işlənilməsi, amma valyuta məzənnəsinin dəyişilməsi ilə əlaqədar yaranan fərqlər onun nəzarət zonasında deyildir.

Təxirə salınmış vergi tələbi

MHBS 12-yə əsasən təxirə salınmış vergi tələbi çıxılan müvəqqəti fərqlərin yarandığı bütün hallarda əks etdirilir, bir şərtlə ki, böyük ehtimalla təsdiq etmək olar ki, gələcək dövrlərdə şirkət vergiqoyma mənfəəti əldə edəcəkdir. Belə olduqda həmin mənfəətə rəğmən çıxılan müvəqqəti fərqlərdən istifadə etmək olar. Çıxılan müvəqqəti fərqlərin məbləği kifayət olmadıqda, təxirə salınmış vergi tələbi qismən tanınır. «Bö-

yük ehtimalla» termininin mahiyyəti bir çox cəhətdən subyektivdir, «*Ehtiyatlar, şərti öhdəliklər və şərti aktivlər*» adlı MHBS 37-üzrə hallarda olduğu kimi. Təxirə salınmış vergi tələblərinə aid iki istisna mövcuddur: təxirə salınmış vergi lələbi əks etdirilmir, əgər o aşağıdakıların nəticəsində yaranırsa:

- «*Şirkətlərin birləşməsi*» adlı MHBS 22-yə əsasən təxirə salınmış gəlir kimi baxılan qudvillin mənfi kəmiyyəti nəticəsində;
- aktiv və öhdəliklərin ilkin tanınması üzrə əməliyyatlar nəticəsində, hansılar ki,
 - şirkətin birləşməsi üzrə sövdələşmə deyildir;
 - özünün həyata keçirildiyi anda uçot nə də vergiqoyma mənfəətinə (zərərinə) təsir etmir.

Məsələ 19.11

Hesablamalar əsasında şirkətin təxirə salınmış vergi tələbləri 1 mln. € təşkil edir və sonrakı üç il ərzində vergi ödənişləri bu məbləğ qədər azaldılacaqdır. MHBS 12-ə əsasən hesablanmış təxirə salınmış vergi öhdəlikləri 0,5 mln. € təşkil edir. Gözlənilir ki, şirkətin vergiqoyma mənfəəti sonrakı üç il ərzində təxirə salınmış vergi öhdəliklərinin azalmasını nəzərə almaq şərtilə, ildə 0,2 mln. € təşkil edəcəkdir. Təxirə salınmış vergi tələbi hansı məbləğdə tanınmalıdır?

Həlli

Təxirə salınmış vergi tələbi yalnız 0,6 mln. € məbləğində tanına bilər, yalnız həmin məbləğ qədər o gələcək vergiqoyma mənfəəti hesabına azaldıla bilər.

Təxirə salınmış vergilərin qiymətləndirilməsi

MHBS 12-yə əsasən təxirə salınmış vergiləri qiymətləndirən zaman aktivlərin satışı anına yaxud öhdəliklərin tənzimləndiyi anna onlar üzrə baş verən tarixəsalınan vergiqoymanın balansın tərtib olunma tarixinə müəyyən edilmiş, yaxud faktiki mövcud olmuş vergi dərəcələrini və vergi qanunvericiliyini əsas götürmək lazımdır. 354 səhifədə nəzərdən keçirilmiş təxirə salınmış vergiqoymanın metodu bundan ibarətdir.

Mənfəət və zərərlər hesabatında tanınan məbləğlər

İndiyə qədər biz təxirə salınmış vergi tələblərini yaxud təxirə salınmış vergi öhdəliklərinin qiymətləndirilməsini balans üzrə nəzərdən keçirmişdik, çünki MHBS 12 üzrə onların uçotunun balans metodu tətbiq edilir. Müəyyən dövr üzrə mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda balans üzrə müəyyən dövrün vergi nəticələri öz əksini tapır. Dövr ərzində mənfəət və zərərləri hesabı üzrə yaranan fərqlər aşağıdakı hallar istisna olunmaqla tanınır:

- vergi nəticəsi hansısa hesabat dövründə bilavasitə kapitalın maddələri üzrə əks etdirilən əməliyyatla bağlı meydana çıxır, bu halda vergi nəticələri də, həmçinin, kapitalın maddələri üzrə göstərilməlidir;
- şirkətin birləşməsi üzrə sövdələşmə hesabatda əldəolunma kimi öz əksini tapır, bu halda vergi nəticələri qudvillin yekununa daxil edilir.

Məsələ 19.12

1.1.XI tarixinə firma 50 000 € dəyərində əsas vəsaitlər obyektini əldə etmişdir. Obyekt xətti metod üzrə beş il ərzində amortizasiya edilir. Obyekt üzrə dörd il ərzində xətti metodla vergi krediti uçota alınır. Obyektin yenidən qiymətləndirilməsi nəticəsində 31.12. X 3 il tarixinə onun dəyəri 45 000 € təşkil etmişdir. Bu zaman obyektin faydalı fəaliyyət müddəti və amortizasiyanın hesablanması üçün tətbiq olunduğu metod dəyişilməz qalır. Qanunvericiliyə əsasən vergi qoyma məqsədləri üçün yenidənqiymətləndirilmə nəzərə alınmır.

Bütün dövr ərzində vergi dərəcəsi 30 % təşkil etdikdə, mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın maddələri üzrə hesablamaları əks etdirin və yenidənqiymətləndirmə nəzərə alınmadıqda alınmış məlumatları həmin situasiya ilə müqayisə edin.

Həlli

Yenidənqiymətləndirilmə əsasında uçot:

Tarix	Qalıq dəyəri, €	Vergi bazası	Müvəqqəti fərqlər
31.12.X1	40 000	37 500	2 500
31.12.X2	30 000	25 000	5 000
31.12.X3	45 000	12 500	32 500
31.12.X4	22 500	0	22 500
31.12.X5	0		

Əsas vəsaitlər obyektinin yenidən qiymətləndirilməsi anına 25 000 € məbləği yenidənqiymətləndirmə üzrə ehtiyat hesabına aid edilmişdir. Təxirə salınmış vergilər hesabına ayırmalar hesablandıqda $30\% = 7500$ dərəcəsi tətbiq edilir. Beləliklə, yenidənqiymətləndirilmə üzrə ehtiyat hesabına aid edilmiş netto məbləğ 17 500 € təşkil edir.

Təxirə salınmış vergi öhdəliyi 30 % dərəcəsi ilə	İl ərzində vergi nəticələri	Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın maddələri üzrə hesablamalar	Kapitalın maddələri üzrə hesablamalar
750	750	750	0
1500	750	750	0
9750	9250	750	7500
6750	(3000)	(3000)	(3750)
0	(6750)	(6750)	(3750)

Son iki ildə amortizasiya hesablamalar təxirə salınmış vergiləri nəzərə almadan obyektin ilk dəyərindən artıq olur və əmələ gələn fərqlər yenidənqiymətləndirmə üzrə ehtiyat hesabından bölüşdürülməmiş mənfəət hesabına aşağıdakı kimi köçürülür:

İlk dəyər üzrə amortizasiya hesablamaları	10 000
Yenidənqiymətləndirmə üzrə amortizasiya hesablamaları	<u>22 500</u>
Artma	12 500
Təxirə salınmış vergilər, 30%	<u>3750</u>
	<u>8750</u>
	415

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Deməli, son iki il ərzində olan 3750 məbləğini yenidənqiymətləndirmə üzrə ehtiyat hesabının kreditinə yazmaq lazımdır.

Yenidənqiymətləndirmə aparmadan uçot:

Tarix	Balans dəyəri	Vergi bazası	Vaxt fərqləri	Təxirə salınmış vergi öhdəliyi	Vergi nəticələri	Mənfəət və zərərlər haqqında hesabat
31.12.X1	40 000	37 500	2500	750	750	750
31.12.X2	30 000	25 000	5000	1500	750	750
31.12.X3	20 000	12 500	7500	2250	750	750
31.12.X4	10 000	0	10 000	3000	750	750
31.12.X5	0	0	0	0	(3000)	(3000)

Məsələ 19.13

Şirkət ayrı bir şirkətin səhm paketini əldə etmişdir, bunun nəticəsində ikinci şirkət birinci şirkətdə törəmə şirkəti statusunu almışdır. Öhdəlikləri çıxmaq şərtilə alınmış əmlakın ədalətli dəyərinin tərkibində təxirə salınmış vergi öhdəliklərinin məbləği 50 000 € -ya, yaxud 125 000 € məbləğindən 40% dərəcəsi ilə hesablanmış müvəqqəti fərqə bərabərdir. Satınalma ilindən sonra gələn hesabat ili ərzində sonrakı ildən başlayaraq müvafiq vergi dərəcəsinin 42 %-ə qədər qaldırılması haqqında qərar qəbul edilmişdir. Satınalma ilindən sonrakı hesabat ilinin sonuna müvəqqəti fərq məbləği 40.000 € azalmışdır. Satınalma ilindən sonrakı hesabat ilinin sonuna olan vəziyyətə təxirə salınmış vergi öhdəliklərini əks etdirin və əksolunmuş vergi nəticələrini göstərin.

Həlli

Həmin məsələdə illər üzrə verilən məlumatlarda dolaşmamaq vacibdir. Aydın olmaq üçün nəticələri cədvəldə göstərək:

İl	Vergi dərəcəsi	Müvəqqəti fərq	Təxirə salınmış vergi öhdəliyi
Satınalma	40%	125 000	50 000
Satınalmadan sonra	40%	85 000	34 000
Sonrakı il	42%		35 700

Əgər yeni vergi dərəcəsi müəyyən olunmasaydı, yaxud qüvvəyə minməsəydi, onda təxirə salınmış vergi öhdəliyinin məbləği dəyişilməzdi və 34 000 € təşkil edərdi. Ancaq bir halda ki, qanunvericilikdə gözlənilən dəyişikliklər haqqında artıq əvvəlki ilin axırında məlum olub, onda öhdəliklər metoduna uyğun olaraq 37 500 € məbləğini nəzərə almaq lazımdır, bu zaman 1700 € məbləğində fərq satınalma ilindən sonrakı il ərzində mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda əks etdiriləcəkdir. Bu fərq əldə olunarkən qudvillin uçotunun əks etdirildiyi hesabın debetinə aid edilə bilməz, çünki o satınalmadan sonra baş vermiş hadisə nəticəsində yaranmışdır.

İnformasiyanın açıqlanması və təqdim edilməsinə qoyulan tələblər

Vergi öhdəlikləri və vergi aktivləri üzrə məlumatın təqdim edilməsinə dair MHBS 12 olduqca sərt tələblər müəyyən edir:

- vergi öhdəlikləri və vergi aktivlərinin uçotu balansda ayrıca sətirlə əks etdirilməlidir;
- təxirə salınmış vergilər cari vergilərdən ayrı uçota almaq lazımdır;
- təxirə salınmış vergilər uzunmüddətli aktivlər yaxud öhdəliklər kimi əks etdirilməlidir;
- cari vergi öhdəlikləri və vergi aktivlərinin qarşılıqlı əvəzlənməsinə yalnız o zaman yol verilir ki, şirkət bu cür qarşılıqlı əvəzləmələri həyata keçirmək hüququna malikdir və onun vergiləri xalis kəmiyyətlə, yəni aktivin satışının öhdəliyin eyni vaxtda ödənilməsi metodu ilə əks etdirmək məqsədi olsun;
- təxirə salınmış vergi öhdəliklərinin və aktivlərinin qarşılıqlı əvəzlənməsinə yalnız o zaman yol verilir ki, şirkət bu cür qarşılıqlı;
- əvəzləmələri həyata keçirmək hüququna malikdir və əgər təxirə salınmış vergilər eyni qanunvericiliklə müəyyən edilmiş mənfəət vergisinə aiddir.

Standartda informasiyanın təqdim edilməsi qaydası hərtərəfli şərh olunmuşdur və biz sizə bu məsələ üzrə olan materiallarla diqqətlə tanış olmağı tövsiyə edirik. İnformasiyanın əsasən aşağıdakı aspektlər üzrə açıqlanması tələb olunur:

- mənfəət və zərərlər haqqında hesabat üzrə vergi hesablamalarının, yaxud kreditinin ayrı-ayrı əsas üsülləri, məsələn, cari vergilər, təxirəsalınmış vergilər, vergi dərəcələrinin dəyişilməsi nəticəsində alınan dəyişikliklər;
- kapitalın maddələri üzrə əks etdirilən vergilərin məbləği;
- fəvqəladə maddələr üzrə vergiləri;
- hesablanmış vergilərin məbləğinin və mühasibat mənfəətinin vergi dərəcəsinə vurulması yolu ilə alınmış məbləğ arasındakı nisbəti;
- müvəqqəti fərqlərin hər bir növü üçün təxirə salınmış vergilərin məbləğlərini.

Diskontlaşdırma

Diskontlaşdırmaya icazə verilmiş Böyük Britaniyanın GAAP sistemindən fərqli olaraq MHBS 12 bir istisnadan başqa təxirə salınmış vergilərin diskontlaşdırılmasını qadağan edir. MHBS 12 təxirə salınmış vergilərin diskontlaşdırılmasına yalnız o zaman yol verir ki, təxirə salınmış vergilər vergi qoymaya qədər, artıq diskontlaşdırılmış məbləğlərə aid edilmiş olsun. Bu istisnanın əsaslandırılması aydındır, belə ki, diskontlaşmış məbləği vergi dərəcəsinə vurmaqla biz avtomatik olaraq diskontlaşmış təxirə salınan vergi hesablamasını alırıq. Təxirə salınmış vergilər gələcəkdə ödənilməli olan öhdəlik kimi müəyyən edilir, ancaq MHBS 12-də tətbiq edilən uçotun mövcud qaydası bu təxirəsalınmanı əks etdirməyə imkan vermir. Təxirə salınmış vergilərin diskontlaşdırılmasına həm həmin hesablamaların ədalətli dəyərini əks etdirmək cəhdi kimi, həm də vaxta görə pulun dəyərinin uçotu üsulu kimi baxmaq olardı. Böyük Britaniyanın GAAP sistemində diskontlaşma, məhz vaxta görə pulun dəyərinin təxirə salınmış vergilərə təsirinin uçota alınması məqsədilə tətbiq edilir, bununla belə, bu problem həddən artıq ziddiyyətlidir. Hazırda MHBSŞ təxirə salınmış vergilərin hesabatda əks etdirilməsinin mümkünlüyünü düşünür, lakin aşağıdakı səbəblərə görə təxirə salınmış vergilərin diskontlaşmasına yol vermir:

- Etibarlılığı bir neçə amillərdən asılı olan mürəkkəb hesablamaların aparılması zəruriliyi yaranır. Müəyyənədicə amillərdən biri diskont dərəcəsinin seçilməsi və məcburi diskontlaşma nəzərdə tutulan zaman bu, diskontlaşma nəticəsində alınmış məlumatların etibarlılığını avtomatik olaraq sual altına alır.
- Diskontlaşmaya imkan verilməsi ona gətirib çıxarardı ki, şirkətlərdən bəziləri bu imkandan istifadə edərdi, digərləri isə –yox, nəticədə hesabat məlumatlarının tutuşdurulması itirilə bilər.

Bəzi GAAP-larla müqayisə

ABŞ-in GAAP-ı

Cari və təxirə salınmış vergilər məsələlərində ABŞ-in GAAP-ı bir çox hallarda MHBS ilə üst-üstə düşür, hər iki halda müvəqqəti fərqlərin uçotu əsasında tam təxirə salınmış vergi qoyma metodu tətbiq edilir. Müvəqqəti fərqlərin tiplərini müəyyən edərkən, mühasibat uçotunun iki sistemi arasında cüzi fikir ayrılığı müşahidə olunur, onların baş verməsi təxirə salınmış vergi qoymanın əks etdirilməsini tələb etmir. Məsələn, biz artıq bilirik ki, aktiv və öhdəliklərin ilkin tanınması prosesində MHBS-ə görə vergi qoyulan müvəqqəti fərqlər yarandıqda, təxirə salınmış vergi qoyma tanınmır, ABŞ-n GAAP-ı isə bu halda təxirə salınmış vergilərin tanınmasını tələb edir.

Böyük Britaniyanın GAAP sistemi

Böyük Britaniyanın GAAP sisteminin əsasında müvəqqəti fərqlərin yaranmasının tam əks etdirilməsi durur (mənfəət və zərərlər haqqında hesabat mövqeyindən yanaşma). Halbuki, MHBS-da müvəqqəti fərqlərin uçotu əsasında tam təxirə salınmış vergi qoyma metodu tətbiq edilir (balans yanaşması). Müxtəlif yanaşmaların tətbiqinin əsas nəticələrindən biri ondan ibarətdir ki, MHBS-nin qaydalarına əsasən, təxirə salınmış vergi qoyma əks etdirilərkən əsas vəsaitlərin yenidənqiymətləndirilməsi nəzərə alınır, Böyük Britaniyanın GAAP-na görə isə nəzərə alınmır. MHBS 12-də, Böyük Britaniyanın GAAP-na (MHC-19) uyğun olaraq uçota alınan müvəqqəti fərqlərdən əlavə, həmçinin, bir çox daimi fərqlər də nəzərdən keçirilmişdir. Böyük Britaniyanın GAAP-na uyğun olaraq daimi fərqlərə aid edilən bəzi fərqlərə MHBS 12-də müvəqqəti fərqlər kimi baxılır, onlar yarandıqda təxirə salınmış vergi qoyma əks etdirilmir.

Böyük Britaniyanın GAAP sistemi MHS 19-a əsasən diskontlaşmaya yol verir.

MHBS üzrə tərtib olunmuş hesabatın təmsalında informasiyanın açıqlanmasına dair misallar

31.12.2000-də başa çatmış il üçün Bayer şirkətləri qrupunun hesabatının təmsalında informasiyanın açıqlanması qaydasına baxaq:

Mənfəətdən vergi

Bu maddə üzrə müxtəlif ölkələrdə ödənilmiş, yaxud hesablanmış mənfəətdən vergilər, həmçinin, təxirə salınmış vergi məbləğləri əks etdirilir. Təxirə salınmış vergilər hesabatların konsolidəedilməsi və cari vergi zərərlərinin keçirilməsi nəticəsində aktivlərin və öhdəliklərin dəyəri ilə aktivlərin və öhdəliklərin vergi qoyma məqsədləri üçün hesablanmış dəyəri arasında müvəqqəti fərqlər yaranarkən əks etdirilir. Təxirə salınmış vergilərin məbləğdəri hesabatın tərtib olunması anına qüvvədə olan, yaxud gələcək dövrlər üçün müəyyən olunmuş

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

normativ vergi dərəcələri ilə hesablanır. Bu zaman təxirə salınmış vergiqoymanın reallaşması anına konkret ölkədə hansı dərəcənin qüvvədə olması nəzərə alınır.

Mənfəətdən verginin yaranma ölkəsi üzrə tərkibi:

mln. €	2000	1999
Ödənilmiş, yaxud hesablanmış mənfəətdən vergi		
- Almaniya	442	71
- digər ölkələrdə	<u>321</u>	<u>429</u>
	763	500

Təxirə salınmış vergiqoyma		
- müvəqqəti fərqlər	383	305
- cari vergi zərərlərinin keçirilməsi	2	<u>13</u>
	385	318
	1148	818

Vergi dərəcələrinin dəyişilməsi nəticəsində təxirə salınmış vergiqoyma üzrə xərclər 2001-ci ildə 21 mln. € azalmışdır; 1999 ildə vergi dərəcələrinin dəyişilməsi həmin xərclərin 41 mln.€ artmasına gətirib çıxarmışdır. Balansın maddələri üzrə təxirə salınmış vergiqoyma məbləğlərinin bölüşdürülməsi:

mln. €	31 dekabr 2000 il		31 dekabr 1999 il	
	Təxirə salınmış vergi tələbləri	Təxirə salınmış vergi öhdəlikləri	Təxirə salınmış vergi tələbləri	Təxirə salınmış vergi öhdəlikləri
Qeyri-maddi aktivlər	87	72	101	28
Əsas vəsaitlər	68	1745	18	1409
İnvestisiyalar	2	79	10	40
Ehtiyatlar	298	86	266	92
Debitor borcu	116	51	76	28
Sair cari aktivlər	51	132	14	74
Təqaüd ehtiyatları	327	202	265	131
Sair ehtiyatlar	144	46	210	26
Sair öhdəliklər	163	40	150	32
Cari vergi zərərlərinin keçirilməsi	<u>15</u>	—	—	—
Konsolidə olunmuş hesabat üzrə ümumi hərəkət	1271	2453	1110	1806
Qarşılıqlı hesab üçün məbləğlər	<u>858</u>	<u>858</u>	<u>703</u>	<u>703</u>
	<u>413</u>	<u>1595</u>	<u>407</u>	<u>1157</u>

MALIYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Təxirə salınmış vergilərin eyni qanunvericiliklə müəyyən olunmuş mənfəət vergisinə aid olunması şərtilə MHBS 12-yə uyğun olaraq bəzi hallarda təxirə salınmış vergi tələblərinin və vergi öhdəliklərinin məbləği qarşılıqlı şəkildə əvəzlənə bilər.

2000-ci il üçün şirkətlər üzrə konsolidə olunmuş hesabatda təxirə salınmış vergi tələblərinin təxirə salınmış vergiqoymanın kəmiyyətinin hərəkətində payı 122 mln. €, təxirə salınmış vergi öhdəliklərinin payı isə müvafiq olaraq 167 mln. € təşkil etmişdir.

Keçmiş dövrlərdən cari vergi zərərlərinin keçirilməsi nəticəsində 2000 ildə ödənilmiş yaxud hesablanmış mənfəətdən vergi 7 mln. € azalmışdır (1999 il- 9 mln. €) təxirə salınmış vergilər üzrə xərclərin məbləği isə 2 mln. € -ya artmışdır. (1999 il 13 mln. €). Vergi zərərlərinin köçürülməsi ilə əlaqədar vergi ödənişlərinin azalması hesabına potensial qədər qənaət edilmiş məbləğlər, təxirə salınmış vergi gəliri kimi yalnız o halda tanınır ki, gələcəkdə şirkətin müvafiq mənfəət əldə etməsinə böyük ehtimal vardır. Keçirilmiş vergi zərərlərinin məbləği 204 mln. € təşkil etmişdir (1999-cu ildə keçirilməmiş zərərlərin qalığı 181 mln. € təşkil etmişdir).

Təxirə salınmış vergiqoyma üzrə faktiki məsrəflər 2000-ci ildə 1148. € təşkil etmişdir ki, bu da 1179 mln. € -dan 31 mln. € -ya qədər azdır, yəni qrupun tərkibində şirkətlər tərəfindən tətbiq olunan nəzəri vergi dərəcələrinin orta çəki kəmiyyəti kimi qrup üzrə hesablanmış vergi dərəcəsinin və vergiqoymaya qədər mənfəətin kəmiyyətinə vurulması yolu ilə alınmış, 39,5 faiz təşkil etmiş (1999 ildə – 42,7faiz) məbləğlər. Mənfəətdən vergi üzrə qrupun nəzəri və faktiki məsrəflərinin nisbəti;

	mln. €	2000 %	€ mln.	1999 %
Nəzəri mənfəət				
Vergi xərcləri	1179	100	1212	100
Vergiqoyma bazasına daxil edilməyən mənfəət nəticəsində vergilərin azalması	(151)	(13)	(434)	(36)
Vergiqoyma bazasının azalması yeni qəbul edilməyən məsrəflər nəticəsində vergilərin artması	93	8	90	7
Sair vergi effektləri	<u>27</u>	<u>2</u>	<u>(50)</u>	<u>(4)</u>
Mənfəətdən vergi üzrə faktiki məsrəflər	<u>1148</u>	<u>97</u>	<u>818</u>	<u>67</u>
Faktiki vergi dərəcəsi, %	38,4		28,8	

2000-ci il üçün mənfəətdən vergi üzrə məsrəflərin tərkibində əvvəlki dövrlərin maddələri nəzərə alınmır. 1999 il üçün olan məsrəflərdə keçmiş dövrlərin 1 mln. € məbləğində gəlirləri nəzərə alınmışdır.

Qısa nəticələr

Bu fəsildə biz vergilərin uçotu problemlərinin mahiyyətini nəzərdən keçirdik və MHBS 12-nin prinsiplərini açıqladıq. Biz, həmçinin, əmin olduq ki, prinsiplər və konsepsiyalar əsasında mühasibat uçotu standartlarını işləyib hazırlayan müxtəlif təşkilatlar təxirə salınmış vergiqoyma probleminə müxtəlif cür yanaşırlar. Bu fəsildə təxirə salınmış vergiqoyma uçotunun aşağıdakı metodları nəzərdən keçirilmişdir.

- balans yanaşması və mənfəət və zərərlər haqqında hesabat üzrə öhdəliklər metodu;
- sıfır, natamam və tam təxirə salınmış vergiqoyma variantları;
- təxirə salınmış vergiqoyma metodu və təxirə salınmış öhdəliklər metodu;

Biz, həmçinin, təxirə salınmış vergilər məbləğinin diskontlaşdırılması problemini də nəzərdən keçirdik. Yalnız «MHBS –də qəbul edilmiş vergiqoymanın uçotu sistemi, situasiya haqqında Aİ Dördüncü direktivinin tələb etdiyi kimi düzgün və etibarlı təsəvvür əldə etməyə imkan verirmi?» sualına cavab vermək qalır. Sizə bu suala sərbəst cavab verməyi təklif edirik.

Tapşırıqlar

1. Söhbət əhəmiyyətli məbləğlərdən getdiyi zaman bütün hallarda təxirə salınmış vergiqoymanın əks etdirilməsi leyhinə arqumentlər gətirin.
2. Öhdəliyin əmələ gəlməsi ehtimalının kifayət qədər yüksək olduğu hallarda təxirə salınmış vergiqoymanın əks etdirilməsi leyhinə arqumentlər gətirin.
3. Maliyyə hesabatını tərtib edərkən təxirə salınmış vergilər uçota alınmamalıdır. Müzakirə edin.
4. Aşağıdakı metodların məzmununu açıqlayın və onlar arasındakı fərqi göstərin:
 - sıfır təxirə salınmış vergiqoyma;
 - qismən təxirə salınmış vergiqoyma;
 - tam təxirə salınmış vergiqoyma;
5. Aşağıdakı yanaşmaların məzmununu açıqlayın və onlar arasındakı əsas fərqi göstərin:
 - ödənilməsinə möhlət verilmiş vergiqoyma metodu üzrə uçot;
 - təxirə salınmış öhdəliklər metodu üzrə uçot;
6. Müxtəlif şirkətlərin hesabatlarının tutuşdurulmasını təmin etmək, ancaq iki üsulla mümkündür: bütün şirkətlər üçün məcburi qaydada tam təxirə salınmış vergiqoyma metodunu tətbiq etməklə, yaxud hesabatı tərtib edərkən təxirə salınmış vergiqoymanın istənilən effektini istisna etməklə. Müzakirə edin.
7. Mühasibatlığa aidiyyəti olmayan şəxsə siz necə izah edərdiniz ki, təxirə salınmış vergilər müəyyənləşdirərkən balans yanaşması ilə, mənfəət və zərərlər haqqında hesabat üzrə öhdəliklər nöqteyi - nəzərindən yanaşma arasındakı fərq nədən ibarətdir?
8. Təxirə salınmış vergilər məbləğinin diskontlaşdırılması istifadəçilərə faydalı informasiya almağa imkan verir. Müzakirə edin.
9. Aşağıdakı müddəanı tənqidi nöqteyi- nəzərdə təhlil edin: «Vergiqoymanın MHBS-də qəbul edilmiş uçot sistemi, situasiya haqqında Aİ Dördüncü direktivinin tələb etdiyi kimi düzgün və etibarlı təsəvvür almağa imkan vermir».

İŞÇİLƏRƏ MÜKAFATLAR

Bu fəslə öyrəndikdən sonra siz:

- işçilərin qısamüddətli mükafatlandırılmasının uçotu qaydalarını izah etməyi;
- işçilərin kompensasiya ödənişləri şəklində şirkətin pay alətlərilə mükafatlandırılmasının qiymətləndirilməsi və tanınması qaydalarının əhəmiyyətini açıqlamağı;
- müəyyənolunmuş haqlarla pensiya planı ilə müəyyənolunmuş ödənişlərlə pensiya planı arasındakı fərqləri göstərməyi;
- aktuar qiymətləndirmənin və maliyyələşdirmə metodlarının məqsədlərini və mahiyyətini açıqlamağı;
- aktuar yolverilmələri sadalamağı və onların müəyyən edilmiş ödənişlərlə olan pensiya planı üzrə xərclərin və öhdəliklərin kəmiyyətinə təsirini aşkar etməyi;
- MHBS 19-a əsasən pensiya planı üzrə ümumi xərclərin müəyyənəndirilməsi konsepsiyasını açıqlamağı;
- MHBS 19 üzrə müəyyənolunmuş ödənişlərlə pensiya planı üzrə balans öhdəliklərinin müəyyən edilməsi konsepsiyasını açıqlamağı;
- «pensiya planlı aktivlər» termininin mahiyyətini açıqlamağı;
- MHBS 26-ya uyğun pensiya planı hesabatının məzmununu açıqlamağı bacaracaqsınız.

Giriş

Əmək resursları – istənilən təşkilatın əsas resurslarından biridir. Təsərrüfat fəaliyyətinin müvəffəqiyyətlə aparılması bir çox hallarda şirkətin əməkdaşlarının peşəkarlığı və loyallığından asılıdır. İşçilər tərəfindən işə olan yüksək motivasiya və şirkətə olan yüksək loyallıq münasibət səviyyəsini saxlamaq məqsədilə, şirkətlər işçilərə ödənilən əməkhaqqına əlavə olaraq onların mükafatlandırılması proqramlarını işləyib hazırlayırlar. Adətən bu növ mükafatlandırmalar işgötürənin hesabına tam həcmdə ödənilir, lakin, mükafatlandırmaların ayrı-ayrı növləri üzrə fondların yaradılması həm işə gətürənin, həm də işçinin haqları hesabına aparılır.

Mükafatlandırma zərfinə aşağıdakılar daxil ola bilər: pensiyalar, sığortalanma proqramları, o cümlədən, həyatın sığortalanması, stomatoloji xidmət də daxil olmaqla tibbi sığortalanma, əmək qabiliyyətinin itirilməsi üzrə sığortalanma, öz şirkətə

tinin səhmlərinin güzəştə əldəedilməsi proqramları, mənfəətdə iştirak, istirahət proqramları, məzuniyyət ödənişləri və s.

Bəzi növ mükafatlandırmalar uzunmüddətli xarakter daşıyır ki, bu da qeyri-müəyyənlik elementlərinin yaranmasına səbəb olur. Bunun nəticəsində işçilərə verilən bir sıra uzunmüddətli mükafatlandırmaların uçotu poseduraları bir çox hallarda qeyri-şəffafdır və metodoloji əsaslar üzrə dərin biliklərin olmasını tələb edir. MHBS 19-un məqsədi – əməkdaşların mükafatlandırılması haqqında informasiyanın qiymətləndirilməsi və açıqlanması qaydasını açıqlamaqdır.

Məsələ 20.1.

Sizin nöqtəyi-nəzərinizcə işçilərin mükafatlandırılmasının hansı növləri uzunmüddətliyə, hansı növləri isə qısamüddətliyə aid edilir?

Həlli

- Qısamüddətli mükafatlandırmalar: əməkhaqqı, məzuniyyət haqqı, mükafatlar, tibbi xidmət;
- Uzunmüddətli mükafatlandırma; pensiyaya çıxandan sonra tibbi xidmət, pensiya.

MHBS 19-a əsasən qısamüddətli mükafatlandırmalara aiddir: əməkhaqqı, sosial təminatla ayırmalar, məzuniyyət haqqı, əmək qabiliyyəti müvəqqəti itirildiyinə görə müavinət, mənfəətin bölüşdürülməsində işçilərin iştirakı və mükafatlar (əgər onlar 12 ay ərzində ödənilməlidirsə) və işləyən heyətə mükafatlandırmaların qeyri-pul formaları (məsələn, tibbi xidmət, mənzil, avtonəqliyyat ödənişi, pulsuz dotasiya-olunan mallar və xidmətlər).

Şirkətin mənfəətində iştirak etmə və mükafatlar, ödəniş vaxtından (12 aya qədər, yaxud daha çox) asılı olaraq həm qısamüddətli, həm də uzunmüddətli mükafatlandırma növlərinə aid oluna bilər. Uzunmüddətli mükafatlandırmalara misal olaraq iş fəaliyyəti başa çatdıqdan sonra müəyyən olunmuş pensiya, pensiyaya çıxma üzrə digər mükafatlandırmalar, pensiyaya çıxdıqdan sonra sığorta və tibbi xidmət kimi mükafatlandırmaları göstərmək olar. Mükafatlandırmanın uzunmüddətli növlərinə aiddir: uzunmüddətli iş stajına görə ödənilən məzuniyyət, yaradıcılıq məzuniyyətlərinin və yubileylərinin ödənilməsi, uzunmüddətli iş stajına görə mükafatlandırmanın digər növləri, habelə, əmək qabiliyyətinin itirilməsinə görə uzunmüddətli müavinətlər.

Daha sonra MHBS 19-da şirkətin pay alətləri ilə verilən kompensasiyanı ödənişləri və işdən çıxarılma üzrə müavinətlər nəzərdən keçirilmişdir. Pay alətləri ilə ödənilməsi nəzərdə tutulan kompensasiya ödənişləri, həyata keçirilməsi dövrünə uyğun olaraq uzunmüddətli və qısamüddətli xarakter daşıya bilər¹. Göstərilən mükafatlandırmaların uçotu qaydası haqqında danışarkən, həmin mükafatlandırmaların şirkət tərəfindən işçilərə ödənilməsi anının müəyyən edilməsi vacibdir. İşçilərin mükafatlandırılmasına dair MHBS 19-da müəyyən olunmuş uçot proseduraları, mükafatlandırmalar:

¹ Bu məsələlər daha ətraflı 2004-cü ilin nəşri olan «Pay alətləri ilə hesablaşmalar» adlı MHBS 2-də müzakirə olunur. Red. qeydi

- şirkət və ayrıca işçi, işçilər qrupu ilə, yaxud onların nümayəndələri ilə razılaşdırılmış xüsusi plan, yaxud digər formal danışıqlarla;
- hüquqi cəhətdən, yaxud sahə üzrə mövcud olan qayda əsasında, hansı sahə üzrə ki, şirkətlər dövlət və sahə proqramlarının, yaxud digər çoxtərəfli proqramların hesabına ödənişlər aparmağa borcludur;
- yaxud əsasında praktiki öhdəliklərin baş verdiyi ümumi qəbul olunmuş qeyri-formal normalar ilə müəyyən olunduqda tətbiq edilir. Şirkətin ümumi qəbul olunmuş praktikadan doğan praktiki öhdəlikləri o halda baş verir ki, onun işçilərə mükafatların ödənilməsindən başqa digər çıxış yolu olmasın. Praktiki öhdəliklərə misal kimi elə bir situasiyanı göstərmək olar ki, şirkətin ümumi qəbul olunmuş normalardan imtina etməsi, onunla işçilər arasında ciddi konfliktlərə gətirib çıxara bilər.

İşçilərin qısamüddətli mükafatlandırılmalarının uçotu qaydaları sadə və aydındır, çünki bu növ mükafatlandırılmalar qeyri-müəyyənliyi nəzərdə tutmur. İlk növbədə, biz işçilərə verilən qısamüddətli mükafatların və pay alətləri ilə kompensasiya ödənişlərinin uçotu məsələləri üzərində dayanacaq, sonra işçilərin uzunmüddətli mükafatlandırılmalarının uçotu məsələlərinə baxacaq, daha sonra isə pensiya müavinətlərinin uçotunu geniş təhlil edəcəyik.

İşçilərə qısamüddətli mükafatların uçotu

Qısamüddətli mükafatlandırılmalara 12 ay ərzində ödənilməli olan əməkhaqqı, məzuniyyət haqqı, mükafat və ödənilən mükafatlandırılmaların sair növləri daxildir. Həmin mükafatlandırılmaların qiymətləndirilməsinin əsas qaydasını aşağıdakı kimi formula etmək olar: əgər əməkdaş hesabat dövründə müəyyən işi yerinə yetirmişsə, onda şirkət yerinə yetirilmiş işə görə işçiyə ödənilən qısamüddətli mükafatların diskontlaşdırılmamış məbləğini tanımalıdır. Mükafatlandırılmalar hesabatda xərc maddələri üzrə, əgər onların aktivlərin maya dəyərində aid edilməsi imkanı, digər maliyyə hesabatının Beynəlxalq standartları (məsələn, bax: MHBS 2 «Ehtiyatlar», yaxud MHBS 16 «Əsas vəsaitlər») tərəfindən nəzərdə tutulmayıbsa və ödənilmiş məbləğlər çıxılmaqla öhdəlik (hesablanmış xərc) kimi əks etdirilir. Əgər ödənişlərin ümumi məbləği mükafatlandırılmaların diskontlaşdırılmamış məbləğindən artıqdırsa, şirkət artıq olan məbləğdə (avans kimi ödənilmiş məsrəflər) aktiv tanımalıdır, bir şərtlə ki, həmin avans ödənişi gələcəkdə ödənilməli olan məbləği azaltmağa, yaxud müvafiq pul ödənişi almağa imkan vermiş olsun.

İş yerində işçinin olmaması zamanı aparılmış ödənişlər işçilərin qısamüddətli mükafatlandırılmalarıdır. MHBS 19 bu növ mükafatlandırmalara xüsusi diqqət yetirir. MHBS 19-a əsasən ödənişi yığım və qeyri-yığım əsasında həyata keçirilən mükafatlandırılmaları fərqləndirirlər. Öz xüsusiyyətlərinə görə mükafatlandırılmaların bu iki növü hesabatda müxtəlif şəkildə əks etdirilir.

Məsələ 20.2.

Ödənilən işdəolmama dövrlərinə aid misallar gətirin. Siz onları keçmişdə yerinə yetirilmiş iş ilə bağlı olan (yığım əsasında ödəniş) və keçmişdə yerinə yetirilmiş iş ilə bağlı olmayan (qeyri- yığım əsasında ödəniş) ödənilən işdəolmama dövrlərinə ayıra bilərsinizmi?

Həlli

Yığım əsasında kompensasiya olunan işdəolmama dövrlərinin tipik növləri məzuniyyət (bayram günləri) dövrləridir. İşlənmiş günlərin sayına uyğun olaraq işçinin müəyyən miqdarda ödənilən işdəolmama günləri almaq hüququ vardır. Qeyri-yığım əsasında kompensasiyaolunan işdəolmama dövrlərinə misal olaraq xəstəliyə görə məzuniyyəti, analıq məzuniyyətini, uşağa qulluqetmə ilə əlaqədar ataya verilən məzuniyyəti, hərbi xidməti göstərmək olar.

Yığım əsasında kompensasiyaolunan işdəolmama dövrləri olduğu halda qısamüddətli mükafatlandırmaların gözlənilən məbləği işçi tərəfindən yerinə yetirilmiş işin həcminə proporsional olaraq tanınır, bu halda işçinin gələcəkdə ödənilən işdəolmama günlərinin müvafiq miqdarını əldə etmək hüququ yaranır.

Qeyri-yığım əsasında kompensasiya olunan işdəolmama dövrləri üzrə qısamüddətli mükafatlandırmaların gözlənilən məbləği bilavasitə işdəolmama anında tanınmalıdır, çünki bu halda işdəolmamanın həmin dövrlərdə yerinə yetirilmiş işin həcminə aidiyyəti yoxdur.

Mənfəətdə iştirak və mükafatlar şəklində işçilərin mükafatlandırılmasının uçotu

Hal-hazırda bir çox şirkətlərin idarəedici heyətinin, habelə yüksək və orta təbəqəli menecerlərin kompensasiya zərfinə tez-tez şirkətin mənfəətində iştirak, yaxud mükafatlar şəklində olan mükafatlandırma daxil olur. Şirkətin mənfəətində iştirak, yaxud mükafatlar şəklində kompensasiya planının mövcudluğu, şirkətin rəhbərlərinə və işçilərinə əməkhaqqından savayı dəyişkən məbləğlərin əlavə ödənişlərini nəzərdə tutur. Mükafatlı ödənişlərin həcmi şirkətin fəaliyyətinin maliyyə göstəriciləri (məsələn, faizlər ödənilənə və vergi qoymaya qədər mənfəət (EBIT), aktivlərin gəlirliliyi (ROA)), həmçinin, qeyri-maliyyə tərkibləri (məsələn, müştərilərə xidmətin səviyyəsi) əsasında, yaxud da onların kombinasiyası əsasında müəyyənləşdirilə bilər.

Əməkdaşlara şirkətin mənfəətində iştirak, yaxud mükafatlar şəklində mükafatlandırma planı üzrə məbləğlərin ödənilməsi üzrə öhdəlik, əməkdaşlar tərəfindən öz işlərini yerinə yetirdiklərinə görə yaranır və onun şirkətin mülkiyyətçiləri ilə olan sövdələşmələrə aidiyyəti var. Bununla əlaqədar şirkətin mənfəətində iştirak, yaxud mükafatlar şəklində mükafatlandırma planının həyata keçirilməsi üzrə məsrəflər məsrəf maddələri üzrə əks etdirilir və xalis mənfəətin bölüşdürülməsinə aid edilmir (p. 21). Öz-özlüyündə mükafatlı ödənişə öhdəlik kimi baxıla bilər. Onun kəmiyyəti mənfəətdə iştirak proqramı, yaxud mükafatla mükafatlandırma proqramı üzrə müəyyən olunmuş müəyyən göstəricilər üzrə planın nə qədər yerinə yetirilməsindən asılıdır.

Beləliklə, əməkdaşların şirkətin mənfəətində iştirakı proqramı mükafatlandırmaların gözlənilən məbləği, yaxud mükafatla mükafatlandırmaların məbləği öhdəliklər və məsrəf maddələri üzrə yalnız və yalnız (p.10 və 17) o zaman tanına bilər ki, keçmiş hadisələr nəticəsində şirkətin həmin tədiyyələri həyata keçirmək üzrə cari, hüquqi, ya da praktiki öhdəliyi yaranır və bu öhdəliyin məbləği etibarlı şəkildə qiymətləndirilə bilər. Bu cür cari öhdəlik isə yalnız və yalnız o zaman baş verə bilər ki, şirkətin işçilərə mükafatlandırmalar ödəməkdən başqa yolu olmasın.

Təəssüf ki, MHBS 19 qismüddətli mükafatlandırmalar haqqında informasiyanın ətraflı açıqlanmasını tələb etmir, bununla belə, maliyyə hesabatının digər Beynəlxalq standartlarına uyğun olaraq bu cür qismüddətli mükafatlandırmalar haqqında informasiyanın açıqlanması məcburi ola bilər. MHBS 24-də olduğu kimi, məsələn, əlaqəli tərəflər haqqında informasiyanın açıqlanması adlı MHBS 24-də, onun əsas idarəetmə heyətini mükafatlandırmalar barədə informasiyanın şirkətlər tərəfindən mütləq açıqlanmalı olduğu qeyd edilən hissəsində, yaxud heyətin saxlanmasına çəkilən xərclər haqqında informasiyanın açıqlanmasını tələb edən maliyyə hesabatının təqdim olunması adlı MHBS 1-də olduğu kimi.

MHBS 19-a əsasən, şirkət mükafatlar, yaxud mənfəətdə iştirak planı haqqında kənar maraqlı tərəflərlə rəsmən bağlanmış olan sazişlərin şərtlərinə görə informasiyanı açıqlamağa borclu deyildir. Belə bir informasiyanın açıqlanması şirkətdə informasiyanın açıqlanması barədə qəbul edilmiş siyasətə uyğun olaraq könüllü surətdə həyata keçirilir. Mənfəətin idarə olunması sahəsində empirik tədqiqatlar əsasında işçilərin mükafatla mükafatlandırılması və onların şirkətin mənfəətində iştirakı proqramlarının şirkətin fəaliyyətinin yekun göstəricilərinin formalaşması prosesinin idarə olunması gedişində stimullaşdırıcı təsiri sübut olunduqdan sonra həmin proqramların həyata keçirilməsinə çəkilən vəsaitin həcmi bilmək maraqlı olardı. Mükafatların kəmiyyətinin artmasının hansı konkret göstəriciləri (maliyyə və qeyri-maliyyə) hesabına baş verməsi barədə informasiya almaq daha yaxşı olardı.

Bu informasiya, maliyyə təhlili məqsədləri üçün daha faydalı olardı (bu məsələ üzrə daha ətraflı şərhə 26-cı fəsildə bax). Mükafatlandırma planının rəsmi şərtləri üzrə informasiya (məsələn, mükafatın kəmiyyətinin bağlı olduğu göstəricinin açıqlanması) maliyyə hesabatının kənar istifadəçiləri imkan verərdi ki, o, həmin planın həyata keçirilməsinin şirkətin fəaliyyətinin ümumi göstəricilərinə necə təsir etdiyini qiymətləndirə bilsin. Biz yalnız ümid edə bilərik ki, maliyyə hesabatındakı fərqlərlə bağlı olan 2002-ci ilin məlum qalmaqlarından sonra bu cür sxemlərin tətbiqi praktikası azalmağa doğru gedəcəkdir¹.

Şirkətin pay alətlərilə kompensasiya ödənişləri şəklində işçiləri mükafatlandırmaların uçotu

Şirkətin mənfəətində iştirak etmə, yaxud mükafatlar şəklində mükafatlandırma idarəetmə heyətinə və şirkətin digər əməkdaşlarına ödənişlərin həcmi artırılmasına imkan verən yeganə alət kimi uzun müddət qalmışdır. Ötən əsrin 90-cı illərinin əvvəllərində şirkətin pay alətlərilə kompensasiya ödənişləri şəklində işçiləri mükafatlandırma geniş yayılmağa başladı. Şirkətin pay alətlərilə kompensasiya ödənişləri fond opsiyonları, yaxud səhmlərin əvəzsiz qaydada, yaxud bazar qiymətindən aşağı dəyərle verilməsi şəklində həyata keçirilə bilər. Mənfəətin idarə olunması sahəsində

¹ Güman etmək olar ki, müəlliflər bu məsələdə heyətin motivasiyasının yüksəldilməsi ideyasını şübhə altına qoymur. Söhbət yalnız nədəsə səhv ola biləcək tətbiq olunma praktikasından gedir. – Red. qeydi

empirik tədqiqatlar, həmçinin, aşkar etmişdir ki, bəzi hallarda fond opsiyonlarının mövcudluğu şirkət rəhbərliyini şirkətin səhmlərinin kotirovkasının artırılmasını stimullaşdırmaq üçün mənfəətin daha bərabər şəkildə əks etdirilməsi, yaxud mənfəət göstəricilərini yüksəltmək üçün tədbirlər görməyə həvəsləndirir. Həmin proseslərə daha müfəssəl şəkildə sonra 26-cı fəsildə baxılmışdır.

MHBS 19-a əsasən (p.144) pay alətlərilə kompensasiya ödənişləri şəklində mükafatlandırmanın əsasını təşkil edə biləcək alətlərə aşağıdakılar aiddir:

- (a) işçilər üçün ədalətli dəyərdən aşağı qiymətlə buraxılış planı üzrə səhmlər, səhmlərə olan opsiyonlar və digər pay alətləri, hansılar ki, həmin qiymətlə üçüncü tərəf üçün buraxıla bilər; və
- (b) hesabat verən şirkətin səhmlərinin gələcək bazar dəyərindən asılı olacaq pul ödənişləri.

Həmin alətlər, sözsüz ki, şirkətin fəaliyyətinin nəticələrinə, maliyyə vəziyyətinə və pul vəsaitlərinin hərəkətinə təsir göstərir. Əgər pay alətlərilə kompensasiya şəklində işçiləri mükafatlandırma məqsədləri üçün şirkət artıq buraxılmış səhmlərdən istifadə edərsə, onda o mövcud səhmdarlardan səhmləri geri almalıdır. Bu isə şirkət üçün əlavə məsrəflərin yaranmasına gətirib çıxardar. Alternativ kimi şirkət əlavə emissiya haqqında qərar (bu halda işçilər abunə yolu ilə yeni buraxılmış səhmləri ala bilərlər) qəbul edə bilərlər, ancaq bu halda opsiyonların icra olunması anında ayrılma effekti əmələ gələ bilər (bax. fəsil 23).

Şirkətin pay alətlərilə kompensasiya ödənişləri şəklində işçiləri mükafatlandırma proqramlarının mühüm elementlərinə alətin verilməsi tarixi, icra olunma tarixi, icranın (opsiounun) qiyməti, hüquqların verilməsi tarixi aiddir. İcra olunma qiyməti ilə bazar qiyməti arasındakı fərq warrant / opsiounun dəyərinin artmasının əsas amilidir. Qiymətləndirmə məqsədləri üçün sadə metodlar (həqiqi dəyər) yalnız bu fərqi nəzərə alır. Daha mürəkkəb metodlar (məsələn, Blek-Şoulza modeli) əlavə parametrləri (məsələn, dəyişkənlik) nəzərə almaqla qiymətləndirmə metodlarını tətbiq edirlər.

Mükafatlandırmaların dəyərinin qiymətləndirilməsi ilə bağlı bir sıra problemlər üzə çıxır ki, bunların içərisindən ən əhəmiyyətli olanlardan aşağıdakıları qeyd etmək olar: şirkət tərəfindən işçiyə təklif olunan kompensasiyaların dəyərini necə qiymətləndirmək olar? Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda bu dəyəri hansı anda tanımaq lazımdır? Fond opsiyonları üzrə maliyyə effektini necə nəzərə almaq olar? (yəni, əgər, buraxılmış səhmlərdən istifadə etmək qərarı qəbul edilibsə, səhmlərin geri alınması şirkət tərəfindən necə maliyyələşdiriləcəkdir?). MHBS 19 hələlik bu suallara cavab vermir, halbuki, pay alətlərilə kompensasiya ödənişləri şəklində mükafatlandırmaların qiymətləndirilməsi və tanınmasının müvafiq qaydalarının işlənib hazırlanması problemi çox aktualdır. Pay alətlərilə kompensasiya ödənişləri şəklində mükafatlandırmaların qiymətləndirilməsi məsələsi üzrə qəbul edilən vahid pozisiyasının hazırlanması MHBS-yə nəisib olmur. Standartları işləyib hazırlayan başqa təşkilatlarda da oxşar vəziyyət müşahidə olunur (hər halda bu kitab yazılan ana qəddər)¹.

Hal-hazırda pay alətlərilə kompensasiya ödənişləri şəklində mükafatlandırmalar maliyyə hesabatı qaydasının reqlamentləşdirilməsi sferasında ən aktual prob-

¹ Rus dilinə tərcümənin nəşr olunması anına «Pay alətləri ilə hesablaşmalar» adlı MHBS2 buraxılmışdır. – Red. qeydi.

ləmdir. Biznes-cəmiyyətin rəyinin təzyiqi altında ABŞ-ın maliyyə hesabatının standartları üzrə Şurası mənfəət və zərərlər hesabı üzrə dəyəri əks etdirilə biləcək pay alətlərlə kompensasiya ödənişlərinin qiymətləndirilməsi və uçotu qaydasını müəyyən etmək cəhdlərini dayandırmışdır. Ola bilsin ki, işgüzar dünyanın baxışında olan dəyişikliklər bu prosesin sürətlənməsinə imkan yaratsın. İzləmək maraqlı olardı ki, MHBSS kimi təşkilatlar, yaxud standartı işləyib hazırlayan digər təşkilat indi pay alətlərlə kompensasiya ödənişləri şəklində mükafatlandırılmaların tanınması və qiymətləndirilməsi problemi üzrə konsensusa gələ bilərmə. Bununla belə, işgüzar dünyanın hərəkəti həqiqətən sabitliyi ilə fərqlənmir. Belə ki, 2002-ci ilin iyul ayında «Coca-Cola» şirkəti rəsmən elan etdi ki, 2002-ci ildən başlayaraq o, mənfəət və zərərlər hesabı üzrə pay alətlərlə kompensasiya ödənişləri şəklində mükafatlandırmaların dəyərinin tanınmasını planlaşdırır; bəzi digər şirkətlər oxşar bəyanət verdi.

Pay alətlərlə kompensasiya ödənişlərinin qiymətləndirilməsi və tanınmasına dair vahid qaydaların olmamasını nə iləsə kompensasiya etməyə cəhd göstərərək MHBSS kənar tərəflərin pay alətlərlə kompensasiya şəklində mükafatlandırmalar sxemlərinin şirkətin cari və gələcək təsərrüfat fəaliyyətinin nəticələrinə və maliyyə vəziyyətinə təsirini qiymətləndirə bilmələri üçün informasiyanın açıqlanması üzrə böyük miqdarda tələblər işləyib hazırladı. Aşağıdakı informasiya açıqlanmalıdır:

- Pay alətlərlə kompensasiya ödənişləri şəklində işçiləri mükafatlandırmalar planının xarakteri və şərtləri (o cümlədən, hüquqların verilməsi qaydası).
- Pay alətlərlə kompensasiya ödənişləri şəklində işçilərin mükafatlandırılması sahəsində uçot siyasəti.
- Pay alətlərlə kompensasiya ödənişləri şəklində işçilərin mükafatlandırılması planının reallaşması ilə əlaqədar olaraq maliyyə hesabatında tanınmış məbləğlər.
- Şirkətin pay alətlərlə, kompensasiya şəklində işçiləri mükafatlandırma planının reallaşması üzrə hesabat dövrünün əvvəlinə və sonuna olan vəziyyətə, fonda təqdim edilmiş olan (yaxud səhmə opsiya olan halda işçilərin sərəncamına təqdim edilmiş olduqda) miqdarı və şərtləri (o cümlədən, əgər bu tətbiq oluna bilərsə, dividendlər və səsvermə hüququ, konversiya hüquqları, icra müddətləri, icra olunma qiyməti və razılaşmaların qüvvədə olmasının başa çatması müddətləri). Göstərilən alətlər üzrə hesabat dövrünün əvvəlinə və sonuna olan vəziyyətə işçilərə təqdim edilmiş hüquqların həcmi.
- Şirkətin hesabat dövrü ərzində buraxmış olduğu pay maliyyə alətlərlə kompensasiya ödənişləri şəklində işçiləri mükafatlandırma planının reallaşması üzrə fondlar tərəfindən bilavasitə işçilərə təqdim edilməsinin miqdarı və şərtləri (o cümlədən, əgər bu tətbiq oluna bilərsə, dividendlər və səsvermə hüququ, konversiya hüquqları, icra müddətləri, icra olunma qiyməti və razılaşmaların qüvvədə olmasının başa çatması müddətləri) (yaxud şirkətin pay maliyyə alətlərinin kompensasiya ödənişləri şəklində işçiləri mükafatlandırma planının reallaşması üzrə fondlar tərəfindən bölüşdürülmüş miqdarı və şərtləri) və kompensasiya ödənişləri şəklində işçiləri mükafatlandırma planının reallaşması prosesində, yaxud işçidən alınmış əvəzedilmənin ədalətli dəyəri.
- Hesabat dövrü ərzində pay alətlərlə kompensasiya ödənişləri şəklində işçiləri mükafatlandırma planına uyğun icra olunacaq səhmlərə opsiya miqdarı, icra olunması müddəti və qiyməti.
- Pay alətlərlə kompensasiya ödənişləri şəklində işçiləri mükafatlandırma planlarının reallaşması üzrə fondlar tərəfindən tutulan, yaxud qüvvədə olma müd-

dəti hesabat dövründə başa çatmış plana müvafiq olaraq bilavasitə işçilərdə olan səhmlərə opsiyonların miqdarı.

- Hesabat verən şirkət tərəfindən pay alətlərlə kompensasiya ödənişləri şəklində işçiləri mükafatlandırma planının reallaşması üzrə fondlara verilmiş, yaxud fondlar adından verilmiş kreditlərin, yaxud zamanətlərin məbləğləri və şərtləri.

Bundan başqa şirkətlər həmçinin, aşağıdakılar haqqında informasiyanı təqdim etməlidir:

- hesabat dövrünün əvvəlinə və sonuna olan vəziyyətə pay alətlərlə kompensasiya ödənişləri şəklində işçiləri mükafatlandırma planının reallaşması üzrə fondlar tərəfindən tutulan şirkətin pay maliyyə alətlərinin (səhmlərə opsiyonlardan fərqlənən) ədalətli dəyəri haqqında;
- hesabat dövrü ərzində pay alətlərlə kompensasiya ödənişləri şəklində işçiləri mükafatlandırma planının reallaşması üzrə fondlar üçün, yaxud işçilər üçün buraxılmış şirkətin pay maliyyə alətlərinin (səhmlərə opsiyonlardan fərqlənən) ədalətli dəyəri haqqında.

Əgər pay maliyyə alətlərinin ədalətli dəyərini (səhmlərə opsiyonlardan fərqlənən) müəyyən etmək mümkün deyilsə, onda hesabatda olan izahatlarda bunu göstərmək lazımdır. Standartın bu müddəası 147 və 148-ci paragraflarda qeyd edilmişdir. Bundan əlavə, «*Əlaqəli tərəflər haqqında informasiyanın açıqlanması*» adlı MHBS 24 məlumatın açıqlanmasının əlavə qaydalarını təsdiq edir, əgər şirkət:

- pay alətlər ilə kompensasiya ödənişləri şəklində mükafatlandırmaları əsas idarə heyətinə təqdim edirsə;
- ana şirkəti tərəfindən buraxılmış pay alətlərlə kompensasiya ödənişləri şəklində mükafatlandırmaları təqdim edirsə;
- yaxud əlaqəli tərəflərlə əməliyyatları pay alətlərlə kompensasiya ödənişləri şəklində mükafatlandırma üzrə plan əsasında aparırsa.

Artıq yuxarıda qeyd edildiyi kimi, informasiyanın açıqlanmasının belə geniş qaydalarının məqsədi – kənar istifadəçiləri mükafatlandırma üzrə göstərilən planların şirkətin təsərrüfat fəaliyyətinin nəticələrinə maliyyə vəziyyətinə və pul vəsaitlərinin hərəkətinə təsirini qiymətləndirməyə imkan verməkdən ibarətdir.

Bütövlükdə işçiləri mükafatlandırmalar haqqında informasiyanın açıqlanmasının müxtəlif şirkətlər tərəfindən qəbul olunmuş qaydası kəskin sürətdə fərqlənir.

Məsələ 20.3

Avropanın və dünyanın müxtəlif regionlarından olan bir neçə şirkətin internet-sayıtına nəzər salın və onlar tərəfindən pay alətlərlə kompensasiya ödənişləri şəklində işçiləri mükafatlandırmanın və mükafatlandırmanın digər elementlərinin tətbiq olunan sxemləri üzrə informasiyanı tapmağa çalışın. Sizin tədqiqatların nəticələri necədir?¹

Həlli

¹ Böyük şirkətlərin maliyyə hesabatına olan istinadları www.carol.co.uk saytında tapmaq olar.- Red.qeydi.

Müxtəlif ölkələrdə pay alətlərlə kompensasiya ödənişləri şəklində işçiləri mükafatlandırma və işçiləri mükafatlandırmalar üzrə planlar haqqında informasiyanın açıqlanması qaydaları bir-birindən fərqlənilir. Böyük Britaniya və ABŞ-da işçilərin mükafatlandırılmaları haqqında məlumatlar ənənəvi olaraq şirkətlərin maliyyə hesabatında öz əksini tapır. Odur ki, göstərilən hesabatda fərdi şəxslərin mükafatlandırılması səviyyəsi açıqlanır. Kontinental Avropa şirkətlərinin hesabatında açıqlanan informasiyanın həcmi və keyfiyyətinə, çox güman ki, həmin ölkələrdə fərdi xarakterli informasiya anlayışına verilən xüsusi məna öz təsirini göstərir (fəsil 2-də baxılmışdır).

İşçilərə uzunmüddətli mükafatların uçotu: pensiyalar

İşçiləri uzunmüddətli mükafatlandırmaların ən mühüm növlərindən biri pensiyalardır. İşçiləri uzunmüddətli mükafatlandırmaların, uzunmüddətli staja görə ödənilmiş məzuniyyətlər, yaradıcılıq məzuniyyətlərinin, yubileylərinin ödənilməsi və uzunmüddətli staja görə mükafatlandırmaların digər növləri, həmçinin, əmək qabiliyyətinin itirilməsinə görə uzunmüddətli müavinətlər kimi sair növləri üzrə uçotun qaydası pensiyanın uçotu qaydası ilə eynidir. Bununla əlaqədar olaraq, biz tanınma və qiymətləndirmə qaydalarını ətraflı pensiya mükafatlandırmalarının təmsalında nəzərdən keçirəcəyik. Başlanğıc üçün pensiya mükafatlandırmaları konsepsiyasının müəyyən edilməsi üzərində dayanaq və pensiya planının tətbiqindən alınan effekti, onun şirkətin maliyyə vəziyyətinə təsirini təhlil edək.

Pensiya təminatının müxtəlif sistemlərinin mövcudluğu

Pensiyaların məqsədi, işini dayandıran vətəndaşları müəyyən qədər pul vəsaitləri ilə təmin etməkdən ibarətdir. Dünya təcrübəsində pensiya təminatının bir neçə müxtəlif sistemləri işlənmişdir, onların arasında dövlət pensiya təminatı sistemini, əmək müqaviləsinin şərtlərinə əsasən şirkətin hesabına pensiya təminatını və pensiya yığımlarının fərdi planlarını fərqləndirmək olar. Beləliklə, fərdi şəxsin dövlət pensiyası almaq hüququ var, bundan başqa, həmin şəxs əmək müqaviləsinə əsasən (əgər pensiya təminatı müqavilənin şərtlərində qeydə alınmışdırsa) müəyyən edilmiş pensiyayı ala bilər. Həmçinin, sadalanmış pensiya ödənişlərinə əlavə olaraq fərdi şəxs, əgər bu şəxs müstəqil surətdə və əvvəlcədən müvafiq vəsaitlərin pensiya hesabında yığılması qeydinə qalmışsa, pensiya təminatının fərdi planına əsasən ödənişlər ala bilər. Ayrıca bir ölkədə pensiya təminatının göstərilən sisteminin hər birinin olması və bu ölkə üçün onun əhəmiyyəti yerli və milli iqtisadi mühitin xüsusiyyətləri ilə müəyyən olunur. Bəzi ölkələrdə pensiyaçıların gəlirinin əsas mənbəyini dövlət pensiyası təşkil edir. Digər ölkələrdə şirkətlərin pensiya planları və fərdi şəxslərin pensiya təminatının fərdi planları üzrə pensiya təminatı sistemləri geniş yayılmışdır, bu ölkələrin hökumətləri həmin sistemlərin inkişafını aktiv stimullaşdırır, çünki həmin ölkələrdə dövlət pensiya təminatının səviyyəsi o qədər də yüksək deyildir.

Dövlət pensiya təminatının uçotu, bir qayda olaraq, mühasibatlıq üçün çətinlik yaratmır. Şirkətlər işçilərin pensiya üzvlük haqlarını (onların maaşından çıxma yolu ilə) və işçilərin bu, həmçinin, digər üzvlük haqlarını (əgər varsa) dövlətə köçürürlər. Əgər hesabat dövründə ödənilməli olan haqq məbləğininin kəmiyyəti, hansı ki, məsrəf maddələri üzrə əks etdiriləcək, dövlətə ödənilmiş məbləğə bərabər deyilsə,

şirkətin balansında avans qaydasında ödənilmiş məsrəflər, yaxud hesablanmış məsrəflər əks etdirilə bilər.

MHBS 19-a əsasən, dövlət pensiya təminatının uçotu daha çox müəyyən edilmiş haqlar metodu ilə hesablanmış kollektiv pensiya planlarının uçotuna oxşar aparılır (həmin anlayış bu fəsildə sonra izah olunacaq). Dövlət pensiyaları üzrə MHBS 19-da nəzərdə tutulmuş uçot qaydası, adətən, uçotun yuxarıda yada salınan prinsipləri ilə uyğun gəlir.

Pensiya təminatının fərdi sxemlərinin əmək müqavilələri ilə heç bir əlaqəsi yoxdur, ona görə də, MHBS 19-da onlara baxılmaz. MHBS 19 üzrə reqlamentləşmə obyektini kimi şirkətin pensiya planları çıxış edir, çünki onlar şirkətin maliyyə vəziyyətinə təsir göstərə bilər.

Şirkətlərin pensiya planları

Şirkətin pensiya planını işəgötürənlə, işçilər arasında müqavilə kimi müəyyən etmək olar, həmin müqavilə üzrə birinci pensiyaya çıxdıqdan sonra ikinciləri mükafatlandırma ilə təmin etməyə razılıq verir. Pensiya planının şərtlərində pensiya hüququ olan işçinin pensiya təminatı göstərilir. Pensiya sxemlərinin, yaxud pensiya planlarının iki əsas kateqoriyası mövcuddur – müəyyən edilmiş ödənişlərlə sxemlər, planlar və müəyyən edilmiş haqlarla sxemlər planlar.

Pensiya təminatının müəyyənləşdirilməsi

Müəyyən edilmiş haqlarla pensiya təminatı planı üzrə işəgötürən, işçinin özünün üzvlük haqları ilə birlikdə, yaxud onlarsız müəyyən edilmiş məbləğlərin pensiya fonduna köçürülməsinə razılıq verir. Pensiyaya çıxdıqda işçiyə mükafatlandırmaların məbləği pensiya planı fondu tərəfindən yığılmış və üzvlük haqları məbləğlərinə görə alınmış investisiya gəliri əsasında müəyyən edilir. Adətən, haqlar ayrıca təşkilat (fonda, yaxud sığorta şirkətinə) ödənilir. Bu o deməkdir ki, işçi pensiya mükafatlandırma məbləğini ancaq pensiyaya çıxdıqdan sonra bilir. Həm də pensiya planının bu tipi üzrə bütün risklər işçinin üzərinə düşür, çünki onun alacağı məbləğ son nəticədə köçürülmüş və investisiya olunmuş məbləğlər üzrə alınmış investisiya gəlirindən asılıdır.

MHBS 19-un müəyyən etdiyinə görə müəyyən edilmiş ödənişlərlə pensiya təminatı planları, müəyyən edilmiş haqlarla olan pensiya planlarından fərqli olan digər pensiya təminatı planlarıdır. Müəyyən edilmiş ödənişlərlə planın daha ətraflı təsviri zamanı, demək olar ki, bu planlar alınan haqların həcmindən əvvəlcədən müəyyən edilmiş olduğu planlardır, buna görə də o, pensiya mükafatlandırmasının hesablanması üçün tətbiq olunan düsturdan asılıdır. O planlar, hansılar ki, uyğun olaraq pensiyanın məbləğinin hesablanması əsasında işçinin əməkhaqqının səviyyəsi qoyulmuşdur, həmin planlar əməkhaqlı pensiya planları adlanır. Əməkhaqlı pensiya planlarının üç əsas tipini ayırırlar:

- işçi tərəfindən bilavasitə işdən azad olunana qədər alınan əməkhaqqından faiz şəklində hesablanan ödənişlərə uyğun son əməkhaqqı üzrə müəyyən edilmiş;
- işdən azad olunana qədər üç-beş il ərzində işçinin aldığı orta əməkhaqqından faizlər şəklində ödənişlərin hesablandığı son illərin orta əməkhaqqı üzrə müəyyən olunmuş plan;

- bütün iş stajı ərzində işçinin aldığı orta əməkhaqqından faizlər şəklində, ödənişlərin hesablanıldığı bütün iş stajına görə orta əməkhaqqı üzrə müəyyən olunmuş plan.

Müəyyən edilmiş ödənişlərlə olan bəzi planları dövlət pensiyalarının pensiya mükafatlandırmasının hesablanması düsturuna daxil edirlər. Lakin bu zaman dövlət pensiya təminatı səviyyəsinin aşağı düşdüyü halda işəgötürən əlavə xərcə düşə bilər. Pensiya mükafatlandırılmasının hesablanmış olduğu planlar, qeyri-əməkhaqlı planlar, yaxud pensiya mükafatlandırılmasının xalis planları adlanır.

Şirkətin pensiya planının təşkili və maliyyələşməsi

İşçilərin pensiya təminatı proqramları bir sıra qərarların qəbul olunmasını tələb edir. İşçilərə pensiya planının (müəyyən edilmiş ödənişlərlə yaxud müəyyən edilmiş haqlarla) təklif olunan növünün seçilməsindən başqa, həmçinin, pensiya planları çərçivəsində vəsaitlərin təşkili və maliyyələşdirilməsinə, yaxud ehtiyatlarının yaradılması sxeminə dair qərar qəbul etmək zəruridir. Bu halda şirkətin seçimi nəinki şirkətin özünün xüsusiyyətləri ilə müəyyən olunacaqdır, eləcə də, bir çox halda ayrıca ölkənin iqtisadi mühitinin xüsusiyyətlərindən asılı olacaqdır. Axırını amilin təsirini sonra göstərəcəyik.

Əgər şirkət işçilərə müəyyən edilmiş haqlarla olan planın təqdim edilməsi haqqında qərar qəbul etmişdirsə, onda belə planın maliyyələşməsi sxemi, pensiya planında nəzərdə tutulmuş haqların pensiya hesabına köçürülməsindən ibarət olacaqdır. Maliyyələşmənin həmin sxemi kifayət qədər şəffafdır və işəgötürənin məsuliyyətinin həcmi müəyyən etmək çətin deyil. Vəsaitlərin yığıldığı pensiya hesabı, şirkətin, yaxud bankın idarəsində ola bilər.

Müəyyən edilmiş ödənişlərlə olan pensiya planlarının maliyyələşməsi alındıqca ödəniş adlı prinsip üzrə, yaxud ehtiyat yaratma əsasında həyata keçirilə bilər. Alındıqca ödəniş prinsipinə uyğun olaraq şirkət pensiyaların ödənilməsinə ödəniş vaxtı çatdıqca, öz xüsusi resurslarından həyata keçirir. Ehtiyat yaratma sisteminin məqsədi, əksinə, ödənişləri işçinin bütün iş stajı ərzində həyata keçirməkdən ibarətdir ki, bunun da sayəsində pensiyanın ödənilməsinə imkan verən kifayət qədər vəsait yığılır. Pensiyaya çıxan işçiyə mükafatlandırmanın ödənilməsi üçün kifayət olan vəsaitin həcmi yığmaqdan ötrü aktuar hesablamalardan istifadə edirlər (onları, həmçinin, ehtiyat yaratmanın aktuar metodları adlandırırlar).

Ehtiyat yaratma sistemi üzrə pensiya planının maliyyələşməsi daxili və xarici fondun yaradılması sxemi üzrə təşkil edilə bilər. Daxili ehtiyat yaratma zamanı şirkət pensiya ödənişləri üzrə ehtiyatlara resurslar ayırır, ancaq onları işəgötürənin digər aktivlərindən ayırmır. Müvafiq müddət çatdıqca şirkət özü birbaşa işçilərə pensiya ödəyir. Bəzi ölkələrdə işəgötürənlər şirkətlərdə yığılmış həmin vəsaiti özlərinin cari fəaliyyətinin maliyyələşməsi üçün istifadə edirlər. Digər ölkələrdə şirkətlər, həmçinin, həmin vəsaiti özlərində saxlaya bilər, ancaq həmin vəsaitləri ciddi surətdə müəyyən aktivlərə qoymaq olar. İngilis-sakson dünyasında daxili ehtiyat yaratma sxemi üzrə maliyyələşən planları, bir çox hallarda fondlaşdırılmamış adlandırırlar. Bu termindən istifadə dolaşılığa gətirib çıxara bilər, çünki belə təsəvvür yaranır ki, bu cür planlar özlüyündə alındıqca ödəniş prinsipi üzrə maliyyələşmə halında olduğu kimi maliyyələşmə sistemini nəzərdə tutmur. Buna görə də, maliyyələşmənin həmin sistemini fondlaşdırmış sistem adlandırmaq daha düzgün olardı. Şirkət xarici ehtiyat yaratma metodundan istifadə edərkən resurslar ayrıca təşkilata köçürülür

(məsələn, ayrı fonda). İngilis – sakson dünyası xarici ehtiyatyaratmanın belə sxemi üzrə maliyyələşən planları fondlaşdırılmış adlandırır. Göstərilən ayrıca təşkilat bu şirkət yaxud bir neçə şirkət üçün xüsusi olaraq yaradıla bilər, həmçinin, bir çox oxşar sxemlərlə işləyən ixtisaslaşmış sığorta şirkətinin idarəsində ola bilər. Sığorta şirkəti ilə bağlanan müqavilədə, həmin müqavilə üzrə işəgötürən təşkilatdan sığorta şirkətinə keçən risklər və məsuliyyətin həcmi müəyyən edilməlidir. Müqavilə ilə müəyyən edilmiş şərtlər uçot məqsədləri üçün həddən artıq vacibdir, çünki onlar bu sxemin müəyyən olunmuş ödənişlərlə olan, yaxud müəyyən olunmuş haqlarla olan sxem olmasına dair pensiya planının kateqoriyasını müəyyən edir. Bu bərdə 39-cu paragrafda deyilir: pensiya təminatı planının maliyyələşdirilməsi üçün şirkət sığorta mükafatını ödəyə bilər. Əgər şirkətin aşağıdakı sxemlərdən biri üzrə hərəkət etmək üçün hüququ, yaxud praktiki öhdəliyi (planın həyata keçirilməsi ilə əlaqədar birbaşa, yaxud dolaylı) öhdəliyi yaranırsa, onda şirkət belə plana müəyyən edilmiş haqlarla olan sxem kimi baxır:

- işçiyə mükafatlandırmaları onların ödənilmə müddəti çatdıqda ödəmək;
- yaxud əgər sığorta şirkəti işçinin cari işi və keçmiş dövrlərdə olan işi ilə bağlı gələcək mükafatlandırmaların bütün məbləğinin ödənilməsinə yerinə yetirmə, əlavə mükafatlandırmaları ödəmək. Əgər şirkətdə həmin hüquqi, yaxud praktiki öhdəliyi yaranırsa, onda şirkət göstərilən plana müəyyən edilmiş ödənişlərlə olan sxem kimi baxır.

Pensiya sığortalanması planının kateqoriyasının müəyyən edilməsi, yəni planın müəyyən olunmuş haqlarla, yaxud müəyyən edilmiş ödənişlərlə olan sxemlər kateqoriyasına aid edilməsi, böyük rol oynayır, çünki bu iki kateqoriya üzrə uçotun müxtəlif qaydası müəyyən edilmişdir. Şirkətlər mümkün qədər çalışacaq ki, öz planlarını müəyyən edilmiş haqlar sxemi kimi təqdim etsin.

Baxmayaraq ki, işəgötürənlər pensiya təminatının müxtəlif sxemlərini, onların təşkilinin üsullarını və maliyyələşməsi metodlarını seçə bilər, onların seçimi konkret ölkədə olan iqtisadi şəraitlərin xüsusiyyətləri ilə müəyyən olunur. Birincisi, müxtəlif ölkələrdə şirkətlər və dövlət tərəfindən verilən pensiya təminatının əhəmiyyətli nisbəti müxtəlif olacaqdır. Böyük Britaniya, ABŞ və Hollandiya kimi ölkələrdə pensiyaya çıxan şəxslərin əsas gəlir mənbəyi, şirkətlərin pensiya planlarında nəzərdə tutulmuş pensiya təminatıdır. Avropanın cənubunda yerləşən ölkələrdə, həmçinin, Belçikada və Skandinaviyada pensiyaçıların gəlirində dövlət pensiyalarının payı yüksəkdir.

Şirkətlər, həmçinin, daxili və xarici ehtiyatyaratma sistemindən də istifadə edə bilər. Bu halda da seçim konkret ölkənin daxili iqtisadi vəziyyəti ilə müəyyən edilir. Məsələn, ingilis və holland şirkətləri öz pensiya planlarını, adətən, xarici ehtiyat-yarama vasitəsilə maliyyələşdirir. Alman şirkətləri üstünlüyü daxili ehtiyatyaratma sisteminə verir və bunun nəticəsində alman şirkətlərinin balansı pensiya təminatı üçün ayrılmış ehtiyatların böyük həcmi ilə fərqlənir (bax: 27-ci fəslə). Müşahidə etdiyimiz fərqlər bir çox hallarda milli qanunvericiliyin xüsusiyyətləri ilə bağlıdır. Məsələn, bəzi qanunlar daxili ehtiyatyaratmanı qadağan edirlər. Əlavə ehtiyatların yaradılması hallarında xarici ehtiyatyanarəmə sistemindən vəsaitin çıxarılması imkanı, həmçinin, konkret ölkənin qüvvədə olan qanunvericiliyi ilə müəyyən edilir. Faktiki olaraq MHBS 19 pensiya təminatının dünya təcrübəsində tətbiq olunan sxemləri, metodları və prinsiplərinin fərqləri ilə bağlı olan bütün amilləri nəzərə

almalıdır. Şirkətlər tərəfindən həllolunmalı olan daha bir təşkilatı məsələ ondan ibarətdir ki, şirkət pensiya təminatı proqramının maliyyələşməsi və təşkilinin qüvvədə olan kollektiv sisteminə qoşulmağı həll edəcək yaxud yalnız həmin konkret şirkətin pensiya planının maliyyələşməsi üçün şəxsi təşkilatın yaradılmasına üstünlük verəcəkdir. Niderland kimi bəzi ölkələrdə işəgötürənlər kollektiv sxemlərə qoşulmağa üstünlük verirlər.

O ki, qaldı pensiya təminatının kollektiv sisteminə, MHBS 19-a əsasən onlara müəyyən olunmuş ödənişlərlə və müəyyən olunmuş haqlarla olan aşağıdakı sxemlər (dövlət sxemlərindən başqa) aiddir ki, onların çərçivəsində:

- müxtəlif bir-biri ilə əlaqəsi olmayan şirkətlərin vəsaitləri ümumi fonda birləşir;
- göstərilən vəsaitlər bir şirkətin işçilərindən artıq işçilərə pensiya təminatının verilməsi üçün istifadə edilir və müəyyən olunmuş ödənişlərin, yaxud müəyyən edilmiş haqların səviyyəsi həmin işçilərin işlədiyi konkret şirkətlə bağlı deyildir.

Kollektiv pensiya planının şərtlərilə onun kateqoriyası müəyyənləşdirilir, yəni kollektiv pensiya planı – müəyyən olunmuş ödənişlərlə olan pensiya təminatı sxemi, yoxsa müəyyən edilmiş haqlarla olan pensiya təminatı sxemi olacaqdır.

Şirkət tərəfindən pensiya sxemlərinin tətbiq edilməsindən alınan iqtisadi effekt

Məsələ 20.4

Sizin fikrinizcə, pensiya sxemlərinin tətbiqi həmin sxemləri həyata keçirən şirkətlərin, yəni işəgötürənlərin maliyyə vəziyyətinə necə təsir göstərə bilər?

Həlli

- Şirkət üçün pensiya pul vəsaitlərinin ödənilməsi deməkdir. Pul ödənişlərinin vaxt çərçivələri ehtiyatyaratmanın seçilmiş sistemindən asılı olacaqdır: şirkət alındıqca ödəniş prinsipini, ehtiyatyaratmanın təşkilinin daxili, yaxud xarici üsulunumu tətbiq edir, şirkət maliyyə sxemlərini müəyyən edən ehtiyatyaratmanın hansı aktuar metodlarından istifadə edir?
- Pensiya ödənişlərinin məbləği şirkətin xərclərinə aid edilir. İnvestisiya gəlirinin alınacağı şərtlə avans ehtiyatyaratmanın təşkili yolu ilə həmin xərcləri aşağı salmaq mümkündür.
- İşçinin iş stajı artdıqca, onun pensiya təminatına hüququ yığılır. Konkret pensiya planının şərtlərindən, yaxud şirkətdə olan qaydalardan asılı olaraq işəgötürən şirkətin hüquqi, yaxud da praktiki öhdəliyi əmələ gəlir. İşçinin pensiyaya çıxdığı ana şirkətin öz işçisi qarşısında müəyyən məbləğdə borcu yaranır. Müəyyən edilmiş ödənişlərlə pensiya planı olduğu halda həmin məbləğ əvvəlcədən müəyyən edilir, müəyyən edilmiş haqlarla olan pensiya planı üzrə isə onun kəmiyyəti, planda yığılmış məbləğlər üzrə alınmış investisiya gəlirindən asılı olacaqdır.

Bununla əlaqədar investisiyalı pensiya vəsaitləri konsepsiyası böyük əhəmiyyətə malikdir, çünki işlərin investisiyalı pensiya vəsaitləri işçinin şirkətdəki gələcək

fəaliyyəti ilə bağlı deyil. İşçinin pensiya vəsaitləri tərkibində investisiyalı tərkibin meydana gəlməsi müddətləri pensiya planının şərtləri ilə müəyyən edilir. Adətən, pensiya gəlirinin investisiyalasdırılması işçinin şirkətdə müəyyən minimal iş müddətinin (məsələn, beş il) sona çatmasından sonra mümkündür. Pensiya vəsaitlərinin investisiyalasdırılması o deməkdir ki, işçi pensiya almaq hüququnu qazanmışdır və bu hüquq onun artıq gələcəkdə həmin şirkətdə işi davam etdirməyi planlaşdırıb-planlaşdırmamasından asılı deyildir.

20.4 sayılı məsələnin təmsalında biz əmin olduq ki, pensiya sxemlərinin tətbiqi şirkətin təsərrüfat fəaliyyətinin nəticələrinə, maliyyə vəziyyətinə və pul vəsaitlərinin hərəkətinə həqiqətən təsir göstərir. Bu təsirin nəticələri işəgötürən şirkətin maliyyə hesabatında əks etdirilməlidir. Pensiya vəsaitlərinin uçotu qaydaları şirkət tərəfindən seçilmiş pensiya planının kateqoriyasından asılıdır, yəni, o planla müəyyənləşdirilmiş ödənişlərin köçürülməsi sxemi üzrəmi aparılır, yaxud işçi pensiyaya çıxdıqdan sonra ona müəyyən olunmuş ödənişlərin verilməsinə təminatı verir. Müəyyən edilmiş haqlarla olan pensiya sxemlərinin uçotu daha sadələşdirilmiş sistem üzrə aparılır, nəinki müəyyən edilmiş ödənişlərlə olan sxemin uçotu. Sonucuların olduğu halda pensiya mükafatlandırılmalarının tanınması və qiymətləndirilməsi prosedurları, ilk növbədə, texniki xarakterli çoxlu sayda məsələlərin həllini tələb edir.

Müəyyən edilmiş haqlar metodu ilə hesablanmış olan pensiya planlarının uçotu

Müəyyən edilmiş haqlarla olan pensiya planı olduqda, maliyyələşmənin quruluşunu və işəgötürənin məsuliyyətinin həcmi bilavasitə hesablamaqla müəyyən etmək olar. Plana uyğun olaraq haqların köçürülən məbləğləri pensiyalar üzrə müəyyən dövrlərdəki xərclərə aid edilir. Əgər işəgötürən pensiya planında nəzərdə tutulmuş bütün lazımi haqları pensiya təminatı fonduna köçürmüşsə, hesab edirlər ki, o pensiya haqları üzrə öz öhdəliklərini yerinə yetirmişdir və işəgötürən müvafiq ehtiyatların maddələrini balans üzrə göstərməməlidir.

Müəyyən edilmiş haqlarla olan pensiya planına aid informasiyanın uçotu və açıqlanması qaydası MHBS 19-un 44 və 46 paragraflarında vardır və aşağıdakından ibarətdir. Əgər işçi hesabat dövründə müəyyən işi yerinə yetirmişsə, şirkət müəyyən edilmiş haqlarla olan pensiya planı fonduna köçürülməli olan və işçi tərəfindən yerinə yetirilmiş işə görə haqq olan haqların məbləğlərini tanımalıdır. Haqqın göstərilən məbləği hesabatda, ödənilmiş məbləğlər çıxılmaqla öhdəliklər (hesablanmış xərclər) maddəsi üzrə əks etdirilir. Əgər köçürülmüş haqların ümumi məbləği, ödənilməli olan haqların məbləğindən üstündüsə, şirkət həmin üstün məbləğ qədər aktiv (avans olaraq ödənilmiş xərclərin maddəsi üzrə) tanıyır, bir şərtlə ki, həmin avans ödənişi gələcəkdə köçürülməli olan haqların məbləğinin azalmasına, yaxud da müvafiq pul əvəzinin alınmasına imkan verir. Bundan başqa, əgər başqa maliyyə hesabatının Beynəlxalq standartları ilə (bax: məsələn, «Ehtiyatlar» adlı MHBS 2-yə, yaxud «Əsas vəsaitlər» adlı MHBS 16-ya) onların aktivlərin maya dəyərinə mütləq, yaxud mümkün qədər daxil edilməsi nəzərdə tutulmamışdırsa, hesablanmış haqlar hesabatda məsrəflər maddəsi üzrə əks etdirilir.

Şirkətin maliyyə hesabatına qeydlərdə müəyyən edilmiş haqlarla olan pensiya planı üzrə xərclərə aid edilmiş məbləğlər mütləq açıqlanmalıdır.

Müəyyən edilmiş ödənişlər metodu ilə hesablanmış olan pensiya planlarının uçotu

Artıq deyildiyi kimi, həmin tip plana uyğun olaraq ödənilən pensiya təminatının məbləği, konkret pensiya planı üçün müəyyən edilmiş düstur üzrə əvvəlcədən hesablanır. Həmin düstur göstərilən məbləğin gələcək pensiyaçının əməkhaqqının kəmiyyətindən, yaxud başqa dəyişəndən funksional asılılığını nəzərdə tuta bilər.

Müəyyən edilmiş ödənişlərlə pensiya planı üzrə hesablanmış vəsaitlərin ümumi məbləği, yalnız işçi pensiyaya çıxdığı anda (birdəfəlik ödəniş olduqda), yaxud onun ölümündən sonra (hər il ödəniş olduqda) müəyyən edilə bilər. Yalnız bu zaman hər cür qeyri-müəyyənlik yox olur. Burada əsas problem ödənişlərin ümumi məbləğinin işçinin sonrakı iş illəri ərzində bölüşdürülməsindən ibarətdir. Bir çox ölkələrdə uçot məqsədi üçün ödənişlərin bölüşdürülməsi problemini həll etməkdən ötrü aktuar hesablamalar metodları tətbiq edilir. MHBS 19 bu problemin həlli üçün həmin yanaşmanı tətbiq edir və mühasibat uçotu məqsədləri üçün aktuar hesablamaların konkret metodunun, məhz pensiyanın proqnozlaşdırılan şərti vahidinin hesab alınması üzrə qiymətləndirilməsi metodunun tətbiqini təsbit edir. Bir halda ki, aktuar hesablamalar metodu pensiya təminatı üzrə məsrəflərin və öhdəliklərin tanınması prosesində bu qədər xüsusi rol oynayır, bu bölmədə biz aktuar hesablamaların (aktuarilər çox vaxt onları aktuar dəyərin hesablanması metodları adlandırırlar) funksiya və mexanizmləri üzərində geniş dayanacaq.

Aktuar hesablamaların mexanizmləri

Qəhrəmanı kimi cənab Düponun çıxış etdiyi bir sıra situasiyaların təmsalında hesablamaların məqsədləri və mexanizmlərini nəzərdən keçirək. Tədris məqsədləri üçün təhlili aparılan situasiyalar güclü surətdə sadələşdirilmişdir.

Məsələ 20.5

Fərz edək ki, cənab Düpon elə bir pensiya sxeminin iştirakçısı olur ki, həmin sxem üzrə pensiya onun pensiyaya çıxmazdan əvvəl aldığı əməkhaqqının səviyyəsi əsasında hesablanır. Ona çatası pensiya təminatının məbləği aşağıdakı düsturla müəyyənləşdirilir:

$$Br = k(r - y)Sr$$

burada,

Br – çatası pensiyanın ümumi məbləği;

k – əməkhaqqından faiz;

r – pensiya yaşı;

y – işçiyə pensiyaya çıxmaq hüququ verən yaş;

Sr – pensiyaya çıxmazdan öncə əməkhaqqının səviyyəsi.

Pensiya planına əsasən cənab Düpon pensiyaya çıxdıqda birdəfəlik ödənişin bütün məbləğini alacaqdır. Həmçinin, fərz edək ki, $K = 10\%$, cənab Düpon birinci ildə şirkətə işə daxil olur və şirkətdə birinci ildən başlayaraq pensiya hesablanması hüququnu əldə edir. Şirkətdə işlədiyi beş il iş müddətində onun illik əməkhaqqının səviyyəsi aşağıdakı kimidir:

1-ci il: 100 000
 2-ci il: 110 000
 3-cü il: 120 000
 4-cü il: 140 000
 5-ci il: 160 000

Həmin şirkətdə hər il işlədiyi işə görə cənab Düpona çatası pensiya mükafatlandırılması məbləğini hesablayın.

Həlli

Cənab Düpona çatası pensiya mükafatlandırılmasının səviyyəsi hər il artır:

1-ci il: $B1 = 0,1 \times 1 \times (100\,000) = 10\,000$
 2-ci il: $B2 = 0,1 \times 2 \times (110\,000) = 22\,000$
 3-cü il: $B3 = 0,1 \times 3 \times (120\,000) = 36\,000$
 4-cü il: $B4 = 0,1 \times 4 \times (140\,000) = 56\,000$
 5-ci il: $B5 = 0,1 \times 5 \times (160\,000) = 80\,000$

Pensiya sxemləri üzrə maliyyələşmənin, yaxud ehtiyatların yaradılmasının quruluşunu müəyyən etmək üçün müxtəlif aktuar hesablamalar tətbiq edilir. Pensiya təminatı planı üzrə dövrün sonunda, cənab Düponla beşinci ilin sonunda olduğu kimi, eyni pensiya mükafatlandırmasının aktuar hesablamaların müxtəlif metodları ilə hesablanmış kəmiyyəti müxtəlif olacaqdır. Aktuar hesablamaların ən geniş yayılmış metodlarını iki böyük qrupa ayırmaq olar: əlavə hesablanmış pensianın qiymətləndirilməsi metodları və pensiya planı üzrə planlaşdırılmış xərclərin qiymətlənməsi metodları. Birinci qrupun metodları – hesablanmış pensianın qiymətləndirilməsi metodları – ödənişlərin hesablaması zamanı cari ana olan vəziyyətə yalnız faktiki yerinə yetirilmiş işin həcmi və əməkhaqqının cari səviyyəsini nəzərə alırlar. Bu metodlara uyğun olaraq müəyyən il üçün ödəniş məbləği həmin il üçün hesablanmış pensianın diskontlaşdırılmış dəyərində bərabərdir. Bu metodlar pensianın yalnız hesablanmış, yaxud qazanılmış məbləğlərinin maliyyələşməsinə nəzərdə tuturlar. Hesablanmış pensianın qiymətləndirilməsi metodlarından istifadə edilməsi işçi tərəfindən faktiki yerinə yetirilmiş işin həcmi, istərsə də gələcək dövrlərdə əməkhaqqının səviyyəsini nəzərə almağa imkan verir. Gələcək dövrlərdə əməkhaqqının səviyyəsini nəzərə almaqla pensiya planı üzrə planlaşdırılan xərclərin qiymətləndirilməsi metodu, pensianın hesablanması zamanı öhdəliklərin və xərclərin uçotu üçün proqnozlaşdırılan şərti vahidin hesaba alınması üzrə qiymətləndirmə metodu adını almışdır. MHBS 19-a əsasən, pensiya öhdəliklərinin dəyərinin tanınması və qiymətləndirilməsi məqsədləri üçün məhz bu metod tətbiq edilir.

Aktuar hesablamalar üçün geniş tətbiq olunan ikinci qrup metodlara pensiya planı üzrə planlaşdırılan xərclərin qiymətləndirilməsi metodları daxildir. Planlaşdırılan xərclərin qiymətləndirilməsi metodu ilə işçiyə çatası pensianın ümumi məbləğinin aktuar hesablamaları, şirkətdə bütün iş stajı ərzində işçi tərəfindən yerinə yetirilməli olan işin gözlənilən ümumi həcmi və pensiyaya çıxmazdan əvvəl işçinin əməkhaqqının gözlənilən səviyyəsini nəzərə alır. Bu zaman pensianın ümumi məbləği işçinin şirkətdə bütün iş dövrü üzrə əməkhaqqından illik qeydə alınmış məbləğ, yaxud qeydə alınmış faiz şəklində bölüşdürülür.

Aktuar hesablamalar metodlarının (hesablanmış pensiyanın qiymətləndirilməsi metodlarının və pensiya planı üzrə planlaşdırılan xərclərin qiymətləndirilməsi metodlarının) əsasında, bu iki qrupun maliyyələşdirilməsi arasındakı başlıca fərq ondan ibarətdir ki, hesablanmış pensiyanın qiymətləndirilməsi metodu üzrə işçinin əmək stajının əvvəlində maliyyələşdirilən məbləğlər, pensiya planı üzrə planlaşdırılan xərclərin qiymətləndirilməsi metodu üzrə hesablanmış oxşar məbləğdən az olacaqdır.

Məsələ bundadır ki, bu metod şirkətdə işçinin bütün iş müddəti ərzində yerinə yetirəcəyi proqnozlaşdırılan işin həcmi ni lap əvvəldən nəzərə almağa imkan verir.

Hesablanmış pensiyanın qiymətləndirilməsi metodu, müəyyən miqdar illər üzrə hesablanmış pensiya yığımlarının hesablanması üçün pensiya planında müəyyən edilmiş düsturun istifadə olunmasını nəzərdə tutur. Müəyyən an vəziyyətinə hesablanmış pensiya yığımları məbləğini aşağıdakı düstur ilə müəyyən etmək olar:

$$AB_x = B_x ({}_r - {}_x P_x T) v_{r-x} a_r,$$

burada

AB_x = x yaşında pensiyanın hesablanmış məbləğinin aktuar dəyəri;

B_x = x yaşında hesablanmış pensiyanın məbləği;

${}_r - {}_x P_x T$ = işçinin şirkətdə x yaşının bütün dövrü ərzində pensiyaya çıxana qədər işləməsi ehtimalı,

burada $P_x T = (1 - q_{mx})(1 - q_{wx})(1 - q_{dx})(1 - q_{rx})$,

q_m – həmin dövrə qədər yaşamamaq ehtimalı;

q_w – sığortalıma planından imtina ehtimalı;

q_d – əmək qabiliyyətini itirmə ehtimalı;

q_p – vaxtından əvvəl pensiyaya çıxma ehtimalı;

v_{r-x} – pensiyaya çıxma anından x yaşına qədər olan dövr ərzində diskontlaşdırma əmsali;

a_r – hər ilin əvvəlinə olan vəziyyətə (nəzərə alınır ki, pensiya hər il ödəniləcəkdir) pensiyaya çıxma anına qədər uzunmüddətli vahid annuitetin diskontlaşdırılmış dəyəri;

$P_x T$ göstəricisini çox vaxt plan üzrə axıcılığa yolvermə adlandırırlar.

Aktuar yolverilmələrin funksiyası

Yuxarıda nəzərdən keçirilən düsturun təmsalında biz əmin olduq ki, hesablanmış pensiya və onunla bağlı maliyyələşmə həcmələrinin hesablanması zamanı aktuariy, ömrün gözlənilən uzunluğu, iş qüvvəsi axını, gələcək dövrlərdə əməkhaqqı səviyyəsi, investisiyaların gəlirlilik norması və s. kimi bəzi dəyişən kəmiyyətlərə dair bir sıra yolverilmələr edir. Bu dəyişən kəmiyyətlər aktuar yolverilmələri adlanır. Onlardan bəziləri demografik xarakter daşıyır (ölüm səviyyəsi, cinsi əlamətlərə görə işçilərin sturukturu), digərləri maliyyə dəyişən kəmiyyətləridir (inflasiyanın səviyyəsi, investisiyaların gəlirlilik norması). Aktuar hesablamalar metodlarının köməyi ilə pensiya planının təmin edilməsi üçün zəruri olan maliyyələşmənin quruluşunun və kəmiyyətinin müəyyən edilməsi zamanı şirkətlər göstərilən dəyişən kəmiyyətlərin kəmiyyətini özləri müəyyən edirlər. MHBS 19-a əsasən (p.72), mühasibat uçotu məqsədləri üçün tətbiq olunan aktuar hesablamaları obyektiv və qarşılıqlı surətdə müqayisə olunan aktuar yolverilmələrə əsaslanmalıdırlar. MHBS 19-a görə (p. 75), qarşılıqlı

surətdə müqayisə olunan aktuar yolverilmələr, inflyasiyanın səviyyəsi, əməkhaqqının artım templəri, planın aktivləri üzrə gəlirlərin səviyyəsi və uçot dərəcəsi kimi iqtisadi göstəricilər arasında qarşılıqlı əlaqələri əks etdirən aktuar yolverilmələrdir. Məsələn, bu, o deməkdir ki, kəmiyyəti inflyasiyanın səviyyəsindən asılı olan dəyişən kəmiyyətlərin (faiz dərəcələrinin səviyyəsinə əməkhaqqı və mükafatlandırmanın artmasına dair yolverilmələr kimi kəmiyyətlərin) qiymətləndirilməsi gələcəkdə müəyyən ana inflyasiyanın bərabər səviyyəsi nəzərə alınmaqla aparılmalıdır.

Bundan başqa, MHBS-ə əsasən maliyyə yolverilmələri müvafiq öhdəliklərin ödənilmə müddətinin çatmış olduğu dövrdə proqnozlaşdırılan bazar konyunkturasi nəzərə alınmaqla qiymətləndirilməlidir. Aktuar yolverilmələrin qiymətləndirilməsi – həmin hesablamaların əhəmiyyətli tərkibidir. Hətta dəyişən kəmiyyətlərin kəmiyyətinin kiçik bir dəyişilməsi, hesabatda daxil edilən yekun məbləğlərinə güclü təsir göstərə bilər, və daha vacib olan yolverilmə – diskont dərəcəsinin kəmiyyətidir (bax. həmçinin, 20.11 sayılı məsələyə). Məhz bu səbəbə görə MHBS 19-da həmin göstəricinin müəyyən edilməsinə xüsusi diqqət yetirilir (p. 78). Əmək sazişinin (əmək fəaliyyətinin) sona çatması ilə əlaqədar mükafatlandırmanın ödənilməsi üzrə öhdəlik (fondlaşdırılan və fondlaşdırılmayan) məbləğlərinin diskontlaşdırıldığı dərəcə, yüksəkkeyfiyyətli korporativ istiqrazların bazarın gəlirliliyi (hesabatın tərtib edilməsi anına) əsasında müəyyənləşdirilir. Bu tip istiqrazlar bazarının inkişaf etmədiyi ölkələrdə, dövlət istiqrazlarının bazar gəlirliliyindən (hesabatın tərtib edilməsi anına) istifadə olunur. Göstərilən korporativ, yaxud dövlət istiqrazları üzrə əməliyyatların məbləği və müddəti əmək sazişi (əmək fəaliyyəti) başa çatdıqda mükafatlandırmanın ödənilməsi üzrə öhdəliklərin kəmiyyəti və nəzərdə tutulan müddətləri ilə müqayisə oluna bilməlidir.

Bu zaman qeyd etmək lazımdır ki, həmin halda diskont dərəcəsi aktuar, yaxud investisiya risklərinin qiymətlənməsini yox, vaxta görə pulun dəyərinin dəyişilməsini əks etdirir.

Məsələ 20.6

Hesablama anına cənab Düponun faktiki yerinə yetirdiyi işin həcmi əsasında və həmin ana əməkhaqqının cari səviyyəsi nəzərə alınmaqla onun beşillik əmək stajının hər bir ili üzrə pensiya hesablamalarının aktuar dəyərini hesablayın. Fərz etmək olar ki, kadrların plan üzrə axını sıfıra bərabərdir, diskont dərəcəsi isə 4% təşkil edir. Cənab Düpon pensiyaya çıxarkən birdəfəlik ödənişlə bütün hesablanmış məbləği alacaqdır. Aktuar hesablamalar ilin sonuna aparılır.

Həlli

$$\begin{aligned} AB1 &= [0,1 \times (1 \times 100\,000)] / (1,04)^4 = 8548 \\ AB2 &= [0,1 \times (2 \times 110\,000)] / (1,04)^3 = 19\,558 \\ AB3 &= [0,1 \times (3 \times 120\,000)] / (1,04)^2 = 33\,284 \\ AB4 &= [0,1 \times (4 \times 140\,000)] / (1,04)^1 = 53\,846 \\ AB5 &= [0,1 \times (5 \times 160\,000)] / (1,04)^0 = 80\,000 \end{aligned}$$

Aktuar hesablamaların həyata keçirilməsi hər ilin əvvəlinə də mümkündür, ancaq onda faiz dərəcəsi başqa olacaqdır. Hesablanmış pensiya üzrə həmin öh-

dəliklərin diskontlaşdırılmış dəyəri qədər, işçi tərəfindən yenə bir il ərzində yerinə yetirilmiş işlərin dəyəri, habelə hesablanmış faizlər məbləği qədər hər il artır.

İndi isə gələcək dövrlərdə əməkhaqqı səviyyəsinin dəyişilməsi kimi amilin təsiri nəzərə alınmaqla pensiya hesablamaları məbləğinin 20.6 sayılı məsələsinin həllindən alınmış hesablamaların nəticələrinin necə dəyişilməsini təhlil edək. Pensiya öhdəliyinin dəyərinin müəyyən edilməsi, həmçinin, pensiyanın ümumi dəyərində ayrı bir hissəsinin müəyyən edilməsi üçün MHBS 19 pensiyanın proqnozlaşdırılan şərti vahidinin hesaba alınması üzrə qiymətləndirmə metodunun tətbiqini müəyyən edir. Proqnozlaşdırılan şərti vahidin hesaba alınması üzrə qiymətləndirmə metodu gələcək dövrlərdə əməkhaqqının səviyyəsinin dəyişilməsini nəzərə almağa imkan verir.

Müəyyən edilmiş ödənişlərlə olan pensiya planı üzrə öhdəliklərin diskontlaşdırılmış dəyəri

Məsələ 20.7

Gələcək dövrlərdə əməkhaqqı səviyyəsinin dəyişilməsinin uçotuna düzəliş edin və cənab Düponun (PBO) əmək stajının hər bir ili üçün ona pensiya ödənişi üzrə şirkətin planlaşdırılan öhdəlik məbləğini hesablayın. Bir halda ki, artıq biz gələcək dövrlərin əməkhaqqının gözlənilən səviyyəsini nəzərə alırıq, burada pensiya hesablamaları, yaxud qazanılmış pensiya haqqında danışmaq olmaz.

Həlli

$$PBO1=[0,1 \times (1 \times 160\,000)] / (1,04)^4 = 13\,677$$

$$PBO2=[0,1 \times (2 \times 160\,000)] / (1,04)^3 = 28\,448$$

$$PBO3=[0,1 \times (3 \times 160\,000)] / (1,04)^2 = 44\,379$$

$$PBO4=[0,1 \times (4 \times 160\,000)] / (1,04)^1 = 61\,538$$

$$PBO5=[0,1 \times (5 \times 160\,000)] / (1,04)^0 = 80\,000$$

MHBS-19-a əsasən, hesablanma qaydasının 20.7 sayılı məsələdə göstərilmiş müəyyən edilmiş ödənişlərlə olan pensiya planı üzrə diskontlaşdırılmış dəyəri pensiya öhdəliyinin proqnozlaşdırılan dəyərinin qiymətləndirilməsində mühüm rol oynayır. PBO –nın qiymətləndirilməsi – müəyyən edilmiş ödənişlərlə olan pensiya planı üzrə öhdəliklərin, yaxud pensiya planı aktivlərinin işə götürənin maliyyə hesabatında tanınmasının birinci mərhələsidir (p. 54). MHBS 19-un 83-cü paragrafi nəzərdə tutur ki, əmək sazişinin, yaxud əmək fəaliyyətinin başa çatmasından sonra mükafatlandırmaların ödənilməsi üzrə sonrakı öhdəliklər aşağıdakı amillər nəzərə alınmaqla qiymətləndirməlidirlər:

- Gələcək dövrlərin əməkhaqqının proqnozlaşdırılan dəyişilmələri;
- Hesabat tarixinə pensiya planı üzrə (yaxud, həmin planın şərtlərinə daxil edilməmiş praktiki öhdəliklərdən doğan) nəzərdə tutulan mükafatlandırmaların dəyəri;
- Müəyyən edilmiş ödənişlərlə olan pensiya planı üzrə ödənilməli olan pensiya məbləğinə təsir edən dövlət pensiya təminatı səviyyəsinin gələcək proqnozlaşdırılan dəyişiklikləri, aşağıdakı şərtlərin birinin yerinə yetirilməsi halında istisnalıq təşkil edir;

- belə dəyişikliklər qanunvericiliklər üzrə hesabat tarixinə qədər müəyyən edilmişdir;
- keçmiş hadisələr, yaxud digər etibarlı sübutla onu göstərir ki, dövlət pensiya təminatının səviyyəsi hansısa gözlənilən istiqamətdə, məsələn, qiymətlərin, yaxud əməkhaqlarının ümumi səviyyəsinin gələcəkdə dəyişilməsi ilə əlaqədar dəyişiləcəkdir.

Beləliklə, 83-cü paraqrafın 3 maddəsinin məzmununa görə nəticə çıxarmaq olar ki, pensiya təminatı haqqında sazişlərə yenidən baxılması, yaxud yeni pensiya planlarının yaradılması zamanı dövlət pensiya təminatı proqramlarına xidmət göstərilməsi, artıq şirkətlərin kompensasiya zərfinin tərkibinə daxil edilmir. Bunda, əlavə risklər və qeyri-müəyyənliklərlə bağlı elementlərdən şirkətlərin uzaq olması cəhdi dəqiq müşahidə edilir.

Pensiya planı üzrə ümumi xərclərin müəyyən edilməsi

PBO-nun məbləği hər il işçi tərəfindən daha bir il ərzində yerinə yetirilmiş işin dəyəri qədər və ilin əvvəlinə olan vəziyyətə PBO məbləğinə əlavə edilmiş faizlərin miqdarı qədər artır. Müəyyən iş həcmnin işçi tərəfindən yerinə yetirilməsi ilə əlaqədar olan öhdəliklərin dəyərinin artması MHBS 19-a görə cari xidmətlərin dəyəri adlanır. MHBS-19-a uyğun olaraq şirkətin konkret il üçün pensiya planı üzrə ümumi xərcləri aşağıdakı kimi müəyyənləşdirilir:

- (a) cari xidmətlərin dəyəri (bax: p.p.63-91);
- (b) faizlərin dəyəri (bax: p. 82);
- (c) planın aktivləri üzrə gözlənilən gəlir (bax: p.p. 105-107);
- (d) 92 və 93-cü paraqraflara əsasən tanınmalı həcmdə olan aktuar mənfəətlər və zərərlər;
- (e) 96-cı paraqrafa əsasən tanınmalı həcmdə olan keçmiş xidmətlərin dəyəri;
- (f) pensiya planının, yaxud hesablamaların sekvestr olunmasından alınan effekt (bax: p.p. 109-110).

Cari xidmətlərin dəyəri

20.7 saylı məsələdə göstəriləni kimi, cari xidmətlərin dəyəri pensiyanın proqnozlaşdırılan şərti vahidinin hesaba alınması üzrə qiymətləndirmə metodu ilə hesablanır. Pensiyanın proqnozlaşdırılan şərti vahidinin hesaba alınması üzrə qiymətləndirmə metodu planın hər il maliyyələşdirilməsi hesabına ödənilməli olan məbləğini, konkret pensiya planı üçün müəyyən olunmuş pensiya ödənişlərinin hesablanması düsturu əsasında müəyyən etməyə imkan verir. Pensiyanın proqnozlaşdırılan şərti vahidinin hesaba alınması üzrə qiymətləndirmə metodu ilə hesablanmış, pensiya planının hər il maliyyələşdirilməsi hesabına ödənilməli olan bu məbləğlər cari xidmətlərin dəyəridir. Bununla belə, vaxt ötdükcə işçinin şirkətdə işlədiyi daha sonrakı dövrlərdə, həmin işçini mükafatlandırma səviyyəsi daha əvvəlki illərlə müqayisədə əhəmiyyətli dərəcədə artacaqdır, şirkət plan üzrə mükafatlandırmanı proporsional olaraq dövrə aid etməlidir:

- plana əsasən, pensiya hüququnun işçi tərəfindən əldə olunması anından başlayaraq (işçinin həmin plan üzrə mükafatlandırmanı almasının onun, məhz bu şirkətdə işləməsinin davam etməsi ilə şərtləndiyindən asılı olmayaraq);
- əməkhaqqının artması ilə bağlı olacaq artımdan başqa, işçinin şirkətdə işinin davam etdirilməsi artıq pensiya planı üzrə mükafatlandırmaların əhəmiyyətli məbləğinin, yaranmasına gətirib çıxara bilməyəcəyi ana qədər.

Belə olan hallarda planın hesablama düsturu artıq xərclərin bölüşdürülməsinin quruluşunu müəyyən etməyəcək. Burada MHBS 19 faktiki olaraq pensiya planı üzrə planlaşdırılan xərclərin qiymətləndirilməsi metodu ilə müəyyən edilən, maliyyələşmə sxemlərinə yaxın olan xərclərin bölüşdürülməsi sxemlərinin istifadəsinə yol verir (bax: bu fəsilin əvvəlinə).

Məsələ 20.8

Hazırkı ana yerinə yetirilmiş işlərin dəyərinin və gələcək dövrlərdə əməkhaqqı səviyyəsinin dəyişilməsinin nəzərə alındığı pensiyanın proqnozlaşdırılan şərti vahidinin hesaba alınması üzrə qiymətləndirmə metodu ilə cənab Düponun pensiya planı üzrə cari xidmətlərin və əlavə edilmiş faizlərin dəyərini hesablayın. İndiki halda hesablamlar ilin sonunda yerinə yetirilir.

Həlli

	<i>Cari xidmətlərin dəyəri</i>	<i>Faizlərin hesablanması</i>	<i>Pensiyanın ödənilməsi üzrə planlaşdırılan öhdəliklər (PBO)</i>
il 1	13 677	0	13 677
il 2	14 224	547	28 448
il 3	14 793	1138	44 379
il 4	15 384	1775	61 538
il 5	16 000	2462	80 000

Hər il üçün cari xidmətlərin dəyəri (CSC) planda müəyyən edilmiş düstur üzrə hesablanan qazanılmış pensiya məbləğinin artması ilə müəyyən olunur.

$$CSC1=[0,1 \times (1 \times 160\,000)] / (1,04)^4 = 13\,677$$

$$CSC2=[0,1 \times (1 \times 160\,000)] / (1,04)^3 = 14\,224$$

$$CSC3=[0,1 \times (1 \times 160\,000)] / (1,04)^2 = 14\,793$$

$$CSC4=[0,1 \times (1 \times 160\,000)] / (1,04)^1 = 15\,384$$

$$CSC5=[0,1 \times (1 \times 160\,000)] / (1,04)^0 = 16\,000$$

Dəyərin faiz tərkibi (IC) aşağıdakı kimi müəyyən olunur:

$$IC1 = 0,04 \quad (0) = 0$$

$$IC2 = 0,04(13\,677) = 547$$

$$IC3 = 0,04(28\,448) = 1138$$

$$IC4 = 0,04(44\ 379) = 1775$$

$$IC5 = 0,04(61\ 538) = 2462$$

Faizlərə xərclər

Pensiyanın proqnozlaşdırılan şərti vahidinin hesaba alınması üzrə qiymətləndirmə metodu ilə müəyyən edilmiş cari xidmətlərin dəyəri, və hesablanmış faizlər kimi xərclər, pensiya planının ümumi xərclərinin iki komponenti kimi mənfəət və zərərlər hesabına aid edilməlidir. Cari vaxta bizdə olan məlumatlara əsasən, bizim dövrün hər ili üçün pensiya planının ümumi xərclərini, 20.1 sayılı cədvəldə göstəriləndiyi kimi müəyyən etmək olar.

20.8 sayılı məsələnin həllində dəyərin faiz tərkibi diskontun 4% -ə bərabər olan dərəcəsi əsasında müəyyən edilir. Diskontun dərəcəsi pulun dəyərinin vaxta görə dəyişilməsini əks etdirir. 82-ci paragrafda deyilir ki, faizlərin dəyəri dövrün əvvəlində müəyyən olunmuş diskont dərəcəsinin, öhdəliklərdəki istənilən əhəmiyyətli dəyişiklikləri nəzərə almaqla, həmin dövrdə müəyyən edilmiş ödənişlərlə olan pensiya planı üzrə öhdəliklərin diskontlaşdırılmış dəyərinə vurulması yolu ilə müəyyənləşdirilir. Bizim məsələdə biz məbləğləri ilin sonuna hesabladığımız üçün birinci ildə faiz dəyəri yaranmamışdır. (Əvvəllər qeyd etdiyimiz kimi, baxılan məsələlər tədris məqsədləri üçün sadələşdirilmişlər).

Planın aktivləri üzrə gözlənilən gəlir

Pensiya planının hər il maliyyələşməsi hesabına hesablanmış məbləğlərin investisiyası, investisiya gəlirinin alınmasına imkan verir. İnvestisiyanın uğurla yerləşdirilməsi hesabına, yəni alınmış investisiya gəliri gözlənilən gəlirdən yüksək olduqda, pensiya planı üzrə ümumi xərcləri aşağı salmaq olar. Planın aktivləri üzrə gəlirin quruluşunda aktivlər üzrə gözlənilən (bu aktuar yolverilmələrdən biridir) və alınmış gəlirləri fərqləndirmək vacibdir. Qeyd edək ki, planın aktivləri üzrə gözlənilən gəlirlər aktuar hesablamalarda istifadə olunan diskontlaşma əmsalı kimi göstəriciyə bərabər deyildir.

Cədvəl 20.1 Pensiya planı üzrə ümumi xərclər

	Cari xidmətlərin dəyəri	Faizlərin hesablanması	Pensiyaya çəkilən ümumi xərclər
1-ci il	13 677	0	13 677
2-ci il	14 224	547	14 771
3-cü il	14 793	1138	15 931
4-cü il	15 384	1775	17 159
5-ci il	16 000	2462	18 462

Dövrün əvvəlində, həmin dövrdə alınmalı olan investisiya gəlirinin kəmiyyəti haqqında yolverilmə etmək zəruridir. Xatırladıq ki, bu zaman dəyərin faiz tərkibi pulun dəyərinin vaxta görə dəyişilməsini əks etdirir. Bizim misala investisiya xarakteristikalarını əlavə edək.

Məsələ 20.9

Fərz edək ki, üçüncü ildə aktivlər üzrə gözlənilən gəlir 5%, dördüncü ildə isə 3% təşkil edir. Pensiya planı xərclərinə bu necə təsir edəcəkdir?

Sizdə olan bütün informasiya əsasında pensiya planı üzrə ümumi xərcləri müəyyən edin.

Həlli

Planın aktivləri üzrə gözlənilən gəlirin diskontun qüvvədə olan dərəcəsiindən yüksək olduqda, üçüncü ildə pensiya planı üzrə ümumi xərclərin azalması effekti müşahidə olunacaq, sonrakı ildə isə tam əks vəziyyət yaranır.

	3-cü il	4-cü il
Cari xidmətlərin dəyəri	14 793	15 384
Faizlərin dəyəri	1138	1775
Planın aktivləri üzrə gözlənilən gəlir	-1442=0,05(28 448)	-1331=0,03(44 379)

Aktuar mənfəət və zərərlər

İntuisiyanın dediyi kimi, bizə müəyyən informasiya, daha dəqiq – alınmış investisiya gəliri haqqında məlumat çatışmır. Planın aktivləri üzrə alınan və gözlənilən gəlir arasındakı fərq-özündə aktuar mənfəəti, (əgər alınan gəlir gözlənilən) gəlirdən yüksəkdirsə, yaxud aktuar zərəri, (əgər alınan gəlir gözlənilən gəlirdən aşağıdırsa), əks etdirir.

Məsələ 20.10

Fərz edək ki, üçüncü ildə aktivlər üzrə alınmış gəlir 1300, dördüncü ildə isə -1500 təşkil edir. Əgər aktuar mənfəət, yaxud zərər bilavasitə yaranma anında tam tanınsa, əldə olan məlumat əsasında pensiya planına çəkilən ümumi xərclər üzrə tam informasiyanı təsəvvür edin (=tam həcmdə mənfəət və zərərlər hesabına aid edilir).

Həlli

	3-cü il	4-cü il
Cari xidmətlərin dəyəri	14 793	15 384
Faizlərin dəyəri	1138	1775
Planın aktivləri üzrə gözlənilən gəlir	-1442	-1331
Aktuar mənfəət və zərərlər	+122	-169

Aktuar mənfəət və zərərlərin əmələ gəlməsinin iki mənbəyi mövcuddur. Əgər aktuar yolverilmələr faktiki hadisələrdən fərqlənirsə, onda müəyyən fərq baş verir. 20.10 sayılı məsələnin təmsalında gördüyümüz kimi, o mənfi, yaxud müsbət ola bilər. Təcrübə əsasında həmin fərqlər korrektələr adlanır. Əgər aktuar yolverilmələr və faktiki hadisələr arasındakı fərqlər bir neçə vaxt ərzində daim əmələ gəlsə, bu

aktuar hesablamaların əsasında duran aktuar yolverilmələrinə yenidən baxılması demək olardı. Bu isə aktuar mənfəət və zərərlərinin əmələ gəlməsi üçün ikinci mənbə olacaqdır. Beləliklə, aktuar mənfəət və zərərlər aktuar yolverilmələrin özünün dəyişilməsi ilə əlaqədar əmələ gələ bilər. Aktuar yolverilmələrin dəyişilməsi gələcəkdə pensiya planının maliyyələşməsi hesabına hesablanmalı olan məbləğlərin artmasına, yaxud aşağı düşməsinə gətirib çıxara bilər. Bu zaman PBO –nun dəyişdirilmiş aktuar yolverilmələri əsasında hesablanmış kəmiyyəti, köhnə aktuar yolverilmələri əsasında hesablamalar aparılarkən, əvvəllər alınmış PBO-nun kəmiyyətindən yuxarı, ya da aşağı ola bilər. Aktuarinin nöqteyi-nəzərindən aktuar mənfəət və zərərlərin mahiyyəti aşağıdakından ibarətdir. Əgər PBO-nun kəmiyyəti (yeni yolverilmələr üzrə) PBO-nun (köhnə yolverilmələr üzrə) kəmiyyətindən yüksəkdirsə, aktuar zərər yaranır, çünki fərq hələlik maliyyələşdirilməmişdir, və bunu etmək lazımdır. Əks situasiyada, yəni, PBO-nun kəmiyyəti (yeni yolverilmələr üzrə) PBO-nun kəmiyyətindən (köhnə yolverilmələr üzrə) azdırsa, onda aktuar mənfəət meydana çıxır, çünki bu anda maliyyələşmənin səviyyəsi PBO-nun cari kəmiyyətini (yeni yolverilmələr üzrə) üstələyir.

Məsələ 20.11

Fərz edək ki, cənab Düponun pensiya planı üzrə hesablamalarda istifadə olunan dördüncü ilin əvvəlinə diskont dərəcəsi 4%-dən 5%-ə qədər dəyişəcəkdir. Dördüncü ilin əvvəlində pensianın (PBO) ödənilməsi üzrə planlaşdırılan öhdəliyin kəmiyyətinə bu necə təsir edəcəkdir?

Həlli

Dördüncü ilin əvvəlində diskontun yeni dərəcəsi 5% olduqda, pensianın (PBO) ödənilməsi üzrə planlaşdırılan öhdəlik aşağıdakı kimi olacaqdır:

$$\text{PBO 4 (yeni yolverilmələr üzrə)} = [0,1 \times (3 \times 160\,000)] / (1,05)^2 = 43\,537$$

Əvvəlcə PBO–nun kəmiyyətini dördüncü ilin əvvəlinə 4% PBO4 diskont dərəcəsi ilə hesablayarkən (köhnə yolverilmələr üzrə) o, 44 374 təşkil edirdi.

Bu halda biz aktuar mənfəətə malik oluruq, çünki yeni yolverilmələr (bizim olduğumuz halda diskontun yeni dərəcəsini tətbiq etməklə) əsasında hesablanmış pensianın ödənişi üzrə planlaşdırılan öhdəliyin kəmiyyəti, köhnə yolverilmələr əsasında hesablanmış pensiya ödənişi üzrə planlaşdırılan öhdəliyin kəmiyyətindən aşağıdır. Aktuar mənfəət 837 təşkil edir (söhbət mənfəətdən gedir, çünki PBO-nun yeni kəmiyyəti (43 537) PBO-nun əvvəlki kəmiyyətindən (44 374) azdır).

Burada əsas suallardan biri məntiqi olaraq meydana çıxır. Aktuar hesablamaların nəticəsini necə nəzərə almaq lazımdır?

Aydındır ki, faktiki hadisələr ilə tətbiq olunan aktuar yolverilmələri arasındakı uyğunsuzluqlar tez-tez baş verəcəkdir (məsələn, əməkhaqqının faktiki artması, yaxud əməkhaqqının gözlənilən səviyyədən artıq olması və azalması səbəbindən). Həmin fərqlər bu prosesin ayrılmaz hissəsidir. Bundan da əlavə, hətta istifadə olunan aktuar hesablamalardakı cüzi dəyişikliklər pensianın ödənişi üzrə planlaşdırılan öhdəliklər məbləğinin hesablanmasının nəticəsinə güclü təsir göstərə bilər. Həmin

elementlərin bilavasitə yarandığıca tanınması isə mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda pensiya planı üzrə ümumi xərclər göstəricisinin həddən artıq dəyişilməsinə gətirib çıxarar. Belə bir vəziyyət isə işgüzar aləmi qane etmir (bu problem üzrə diskussiyalar haqqında daha ətraflı 26-cı fəslə bax).

Dəyişgənlik probleminin həlli üçün MHBSŞ «koridor prinsipi üzrə» adlanan yanaşmadan istifadə olunmasını təklif edir. MHBS 19-ilə müəyyən olunmuş aktuar mənfəət və zərərlərin tanınması qaydası, yəqin ki, daha çox biznes – cəmiyyətin rəyi ilə qəbul edilmişdir, nəinki MHBS – nin «Maliyyə hesabatının hazırlanması prinsipləri» ilə, «Koridor prinsipi üzrə » yanaşmaya əsasən aktuar mənfəət və zərərlər bütün hallarda tanınmır. «Koridor prinsipi üzrə» verilmiş yanaşmanın xeyrinə olan arqumentlərdən biri də o ola bilər ki, uzunmüddətli perspektivdə aktuar mənfəət və zərərləri qarşılıqlı kompensasiya olunur. «Koridor prinsipi üzrə» yanaşmanın mahiyyəti MHBS 19-un 92 və 93-cü paragraflarında işıqlandırılmışdır və aşağıdakından ibarətdir:

«Əgər əvvəlki hesabat dövrünün sonuna şirkətin tanınmamış aktuar mənfəəti və zərərlərinin xalis məbləğinin kəmiyyəti aşağıdakı kəmiyyətlərdən ən yüksəyini»:

- göstərilən hesabat tarixinə müəyyən edilmiş ödənişlə olan pensiya planı üzrə öhdəliklərin diskontlaşdırılmış dəyərinin 10% -ni (planın aktivlərinin çıxılmasına qədər);
- göstərilən hesabat tarixinə planın aktivlərinin ədalətli dəyərinin 10%-ni ötmüşdürsə, şirkət aktuar mənfəət və zərərlərin bir hissəsini gəlirlərə yaxud məs-rəflərə aid edir» (p. 92).

Belə sərhədli kəmiyyətlərini ayrı-ayrılıqda müəyyən olunmuş ödənişləri olan hər bir pensiya planı üzrə hesablamaq və tətbiq etmək zəruridir.

Daha sonra 93-cü paragrafda deyilir ki, müəyyən edilmiş ödənişlərlə olan hər bir pensiya planı üzrə hesabatda tanınmış aktuar mənfəət yaxud zərər, həmin planda iştirak edən işçilərin pensiyaya qədər qalan xidmət müddətinin gözlənilən orta davamiyyətinə bölünmüş, 92-ci paragrafda göstərilən kəmiyyətlərdən üstün olan kəmiyyət olacaqdır. Bununla belə şirkət aktuar mənfəət və zərərin tanınması prosesini sürətləndirmək imkanı yaradan başqa sistematik metodları tətbiq edə bilər, bir şərtlə ki, həmin metodlar mənfəət və zərərlərə rəğmən istifadə olunan prinsiplərin vahidliyini nəzərdə tutmuş olsun və hər bir hesabat dövründə ardıcıl tətbiq edilsin. Şirkət aktuar mənfəət və zərərlərin tanınmasının göstərilən sistematik metodlarını hətta o halda tətbiq edə bilər ki, onlar 92-ci paragrafda müəyyən olunmuş məhdudiyyətlərdən kənara çıxmamış olsun.

Həmin paragraflarda (92 və 93) deyilənləri bizim cənab Düponla olan misalımıza tətbiq etsək görürük ki, bu halda 10 % -lik koridor aşılmışdır, yəni

$$837 > 443 (= 0,10(44 \quad 374)) .$$

Aşma $394 (= 837 - 443)$ olmuşdur. Daha sonra, 10%-lik koridorun sərhəddini aşan məbləği cənab Düponun pensiyaya qədər xidmət müddətinin gözlənilən orta davamiyyətinə bölsək, alınan kəmiyyət, hansını ki, biz hesabatda tanıyıırıq və hansı ki, pensiya planı üzrə dördüncü ildə ümumi xərclərə daxil edilməlidir, $197 (= 394 / 2)$ təşkil edəcəkdir. Və pensiya ödənişi üzrə planlaşdırılan öhdəliyin kəmiyyətini müəyyənləşdirərkən 197 tanınmamış aktuar zərər kimi uçota alınacaqdır. Yerdə

qalan 197 isə tanınmış aktuar mənfəəti maddəsi üzrə beşinci ilin mənfəət və zərərələri haqqında hesabatda əks etdiriləcəkdir.

Həm də bu vaxt MHBS 19 aktuar hesablamaların nəticələrinin tanınması prosesini sürətləndirməyə imkan verən digər sistematik metodların tətbiqinə yol verir. Bundan əlavə, MHBS 19, həmçinin, 10%-lik koridorun sərhəddini aşmayan aktuar hesablamaların nəticələrinin tanınmasına imkan verir. Nəticədə şirkətlərdə alternativlərin geniş seçimi meydana gəlirə bununla belə, əgər şirkət pensiya planındakı ümumi xərclər göstəricisinin dəyişənliyini həqiqətən azaltmağa çalışırsa, onda o, «koridor prinsipinə» üstünlük verəcək və yalnız koridorun sərhədlərini aşan aktuar hesablamaların nəticələrini tanıyacaq. Bütün bunlar o deməkdir ki, pensiya planının şirkətin vəziyyətinə cari və gələcək təsiri xarici istifadəçilər üçün o qədər də şəffaf olmayacaq, xüsusən də, əgər bütövlükdə şirkət informasiyanın açıqlanmasının yüksək mədəniyyəti ilə fərqlənmirsə.

Keçmiş xidmətlərin dəyəri

Pensiya planı üzrə ümumi xərclərin tərkibində sonuncu element – keçmiş xidmətlərin dəyəridir. Keçmiş xidmətlərin dəyəri o halda yaranır ki, işəgötürən şirkətdə pensiya planı qəbul olunana qədər işçi tərəfindən yerinə yetirilmiş işə görə pensiya təminatı hüququnu ona vermiş olsun, yaxud o halda yaranır ki, keçmişdə yerinə yetirilmiş işə görə işəgötürən işçiyə verilən pensiya ödənişi səviyyəsini artırmış olsun. Nəticədə pensiya ödənişi üzrə planlaşdırılan öhdəliyin kəmiyyəti artır. Keçmişdə yerinə yetirilmiş işə görə mükafatlandırmanın verilməsi nəticəsində yaranan, pensiya ödənişi üzrə planlaşdırılan öhdəliyin kəmiyyətinin həmin artımını bir tərəfdən maliyyələşmə ilə təmin etmək, digər tərəfdən isə mühasibat uçotu məqsədləri üçün tanımaq lazımdır. Keçmişdə yerinə yetirilən işlərə görə müəyyən il üçün mənfəət və zərərlər hesabında tanınan mükafatlandırmalar üzrə məbləğlər, keçmiş xidmətlərin dəyərini təşkil edir. Hesabatda hələ tanınmamış həmin məbləğləri keçmiş xidmətlər üzrə öhdəlik, yaxud keçmiş xidmətlərin dəyəri adlandırırlar.

Məsələ 20.12

Fərz edək ki, dördüncü ildən başlayaraq cənab Düpona verilən pensiya ödənişləri pensiyaya çıxmazdan əvvəl onun əməkhaqqının kəmiyyətindən 0,10%-i yox, şirkətdə işlədiyi hər ilə görə həmin kəmiyyətin 0,15 % -i qədər təşkil edəcəkdir. Onda cənab Düponun pensiya planı üzrə hesablama düsturu aşağıdakı kimi olacaq:

$$Br = 0,15(r - y)Sr$$

İşəgötürən cənab Düponun həmin şirkətdə birinci ilk üç il üçün işinə görə də, pensiya ödənişlərini oxşar qaydada yüksəltməyi qərara alır. Xatırlayaq ki, cənab Düpon pensiya hesablanması hüququnu şirkətdə işlədiyi birinci ildən almışdı. Keçmiş dövrlərə görə pensiya hesablanması artmasını nəzərə almaqla yeni məlumatlar əsasında dördüncü ilin əvvəlinə PBO – nun məbləğini hesablayın.

Həlli

$$4\text{-cü ilin əvvəlindən } PBO = 0,15[3 \times 160\,000] / (1,04)^2 = 66\,568$$

Əvvəl PBO-nu pensiya planının köhnə düsturu üzrə hesablayarkən dördüncü ilin əvvəlinə onun kəmiyyəti 44 379 təşkil edirdi. Müəyyən edilmiş ödənişlərlə olan pensiya planı üzrə planlaşdırılan öhdəliklərin kəmiyyəti 22 189 (66 568-44 379) artmışdır.

Hesabatda biz bu artımı necə əks etdirməliyik?

MHBS 19 keçmiş xidmətlərin dəyərini təmin olunmuş və təmin olunmamış pensiya hüquqlarına ayırır. Təmin olunmuş pensiya hüququ – həmin şirkətdə işçinin işi davam etdirib – etdirməməsindən asılı olmayaraq təminatlı pensiya almaq hüququdur. Beləliklə, əgər işçi şirkətdən çıxıb gedirsə belə, onun pensiya almaq hüququ vardır. MHBS 19-a (p. 96) əsasən, təmin olunmuş pensiya hüquqları üzrə keçmiş xidmətlərin dəyəri, bilavasitə bu dəyər yarandıqca xərclər kimi tanınır. Təmin olunmamış pensiya hüquqları üzrə keçmiş xidmətlərin dəyəri, həmin pensiya hüquqları təmin olunan pensiya hüquqlarına çevrildikləri ana qədər, orta müddətə proporsional olan məsrəflər kimi tanınır.

Cənab Düponla olan misalda biz təmin olunmuş pensiya hüquqları üzrə keçmiş xidmətlərin dəyərini görürük, ona görə də, 22 189- u dördüncü ilin pensiya planı üzrə ümumi xərclərin bir hissəsi kimi dərhal tanınmaq lazımdır. Bir halda ki, keçmiş xidmətlərin dəyəri tam həcmdə dördüncü ilin mənfəət və zərərlər haqqında hesabatında əks olunmuşdur, o müəyyən edilmiş ödənişlərlə olan pensiya planı üzrə tanınmış öhdəliyin kəmiyyətini müəyyən edərkən nəzərə alınmır.

Məsələ 20.13

Fərz edək ki, cənab Düpon şirkətdə işin beşinci ilinin axırında pensiya hesablanmasının təmin olunmuş hüququnu alacaq. Bu zaman MHBS 19-a uyğun olaraq keçmiş xidmətlərin dəyərini necə əks etdirmək lazımdır?

Həlli

Bu halda 22 189 məbləğini dördüncü və beşinci illər üzrə bölüşdürmək lazımdır. Bu məbləğin yarısı dördüncü ilin pensiya planı üzrə olan xərclərin tərkibinə daxil ediləcəkdir, qalan yarısı isə dördüncü ilin sonuna, pensiya planı üzrə öhdəliyin kəmiyyətini müəyyən edərkən nəzərə alınacaqdır. Yerdə qalan yarısı sonra beşinci il üçün olan mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın maddəsi üzrə hesablanacaqdır.

Sekvestr ya da son hesablaşma

Pensiya planı üzrə xərclərin tərkibindəki son element, sekvestrin keçirilməsi və ya son hesablaşmaların aparılması zamanı baş verən sərəfə ilə bağlıdır. Sekvestr aşağıdakı halların birində olur (p. 111):

- pensiya planında iştirak edən işçilərin sayını şirkət əhəmiyyətli dərəcədə formal olaraq ixtisar etməlidir;
- şirkət müəyyən edilmiş ödənişlərlə olan pensiya planının şərtlərinə yenidən baxmışdır, bu zaman cari vaxtda şirkətdə işləyən işçilər tərəfindən gələcəkdə yerinə yetirilən işlərin əhəmiyyətli hissəsi, pensiyaların hesablanması üçün əsas olmayacaq, yaxud azaldılmış pensiyaların hesablanması üçün əsas olacaqdır.

Sekvestrin keçirilməsi istehsal sexinin bağlanması, fəaliyyətə və planının qüvvəsinə xitam verilməsi, yaxud dayandırılması kimi ayrı-ayrı hadisələrlə bağlı ola

bilər. Sekvestr istənilən elə bir hadisə sayılır ki, bu zaman ehtimal olunan sekvestr üzrə mənfəətin, yaxud zərərin tanınması maliyyə hesabatının məzmununa əhəmiyyətli təsir göstərəcəkdir. Sekvestrin keçirilməsi çox vaxt restrukturizasiya ilə bağlı olur. Bu zaman şirkət eyni vaxtda müvafiq restrukturizasiyanı nəzərə almaqla hesabatda sekvesterin nəticələrini nəzərə alır. Qeyd etmək lazımdır ki, əhəmiyyətliliyin qiymətləndirilməsi şirkətin rəhbərliyinin mülahizələri əsasında həyata keçirilir.

Pensiya planının öhdəlikləri üzrə son hesablaşmalar o halda olur ki, (p. 112) bu zaman şirkətin həyata keçirdiyi əməliyyat nəticəsində müəyyən edilmiş ödənişlərlə olan pensiya planında nəzərdə tutulmuş pensiya ödənişlərinin bir hissəsinin, yaxud bütün həcmnin həyata keçirilməsi üzrə şirkətin hüququ yaxud praktiki öhdəliyi sona çatır. Məsələn, planın iştirakçıları, (yaxud, onların nümayəndələri)tərəfindən əmək sazişinin, yaxud əmək fəaliyyətinin dayandırılmasından sonra nəzərdə tutulmuş xüsusi mükafatlandırmaların alınması, hüququ əvəzinə birdəfəlik pensiya ödənişlərinin alınması halında bu cür baş verir.

MHBS 19-a əsasən, göstərilən hesablaşmaların və sekvestrin keçirilməsinin nəticələrinin uçuotu qaydası necədir?

Müəyyən edilmiş ödənişlərlə olan pensiya planı üzrə hesablaşmalar və sekvestrin aparılmasından alınan mənfəət, yaxud zərərləri şirkət onlar baş verdikcə tanıyır. Sekvestrin, yaxud hesablaşmaların göstərilən aparılmasından alınan mənfəətə, yaxud zərəərə aiddir;

- bu zaman müəyyən edilmiş ödənişlərlə olan pensiya planı üzrə öhdəliyin diskontlaşdırılmış dəyərinin baş verən istənilən dəyişilmələri;
- bu zaman planın aktivlərinin ədalətli dəyərinin başverən istənilən dəyişilmələri;
- bu zaman baş verən istənilən aktuar mənfəətlər və zərərlər, həmçinin, 92 və 96 – cı paragraflara əsasən, əvvəllər tanınmamış keçmiş xidmətlərin dəyəri.

Sekvestrin, yaxud hesablaşmaların aparılmasından alınan effektin qiymətləndirilməsindən əvvəl şirkət cari aktuar yolverilmələr (onlar bazar faiz dərəcələrinin cari səviyyəsini və sair cari bazar qiymətlərini özündə əks etdirir) əsasında öhdəliklərin (və planın müvafiq aktivlərinin, əgər belələri varsa) yenidənqiymətləndirməsini aparmalıdır (p. 110).

Müəyyən edilmiş ödənişlərlə olan pensiya planı üzrə balans öhdəlikləri

Biz pensiya planı üzrə xərclərin bütün tərkib hissələrini nəzərdən keçirdik, indi isə işəgötürənin balansı nöqteyi-nəzərindən şirkətdə pensiya planının həyata keçirilməsinin mümkün nəticələri haqqında məsələyə keçək. 54-cü paragrafa əsasən, müəyyən edilmiş ödənişlərlə olan pensiya planı üzrə balansda öhdəliklər hesabı üzrə tanınan kəmiyyət, aşağıdakı hərəkətlərin xalis yekunudur:

- hesabat tarixinə müəyyən edilmiş ödənişlərlə olan pensiya planı üzrə öhdəliklərin diskontlaşdırılmış dəyəri (bax. p. 64);
- plus əvvəllər 92 və 93-cü maddələrə əsasən tanınmamış istənilən aktuar mənfəət minus istənilən aktuar zərərlər;
- minus cari ana tanınmamış keçmiş xidmətlərin dəyəri (bax: p. 96);
- minus öhdəliklərin icra olunması üçün bilavasitə istifadə olunan hesabat tarixinə planın aktivlərinin (əgər onlar varsa) ədalətli dəyəri (bax: p. p. 102və 104).

Birinci üç elementin müəyyən edilməsinə aid misallar pensiya planı üzrə ümumi xərclərin hesablanma qaydası müzakirə edilərkən gətirilmişdi.

20.7 sayılı məsələdə biz pensiyanın proqnozlaşdırılan şərti vahidinin hesaba alınması üzrə qiymətləndirmə metodu ilə müəyyən edilmiş ödənişlə olan pensiya planı üzrə öhdəliklərin diskontlaşdırılmış dəyərinin hesablanması qaydasını geniş nəzərdən keçirdik, bu zaman biz keçmiş xidmətlərin dəyərini nəzərə almamışıq. 20.12 sayılı məsələdə oxşar hesablaşmalar üzrə misallar artıq cari xidmətlərin dəyəri əsas tutularaq nəzərdən keçirilmişdir. Aktuar mənfəətlərin və zərərlərin uçotu qaydası 20.10 sayılı məsələnin təmsalında göstərilmişdir. 10%-lik koridoru aşmaların hələ tanınmamış kəmiyyətləri, müəyyən edilmiş ödənişlərlə olan pensiya planı üzrə öhdəliklərin balans kəmiyyəti müəyyən edilərkən nəzərə alınır. Biz, həmçinin, bilirik ki, şirkətlər həmin nəticələrin tanınmasının digər qaydasından istifadə etmək hüququna malikdir, həmçinin, hesablaşma nəticələrini koridorun sərhədləri dairəsində tanıya bilər. Beləliklə, bu element üzrə uçot prosedurları sərt rəqlamentləşdirmə ilə fərqlənir. 20.12 sayılı məsələnin təmsalında biz keçmiş xidmətlərin dəyərinin uçot qaydasına da baxdıq. 54-cü paragrafda adları çəkilənlərdən, baş verməsi planın aktivləri ilə bağlı olan yalnız dördüncü komponent haqqında danışmaq qalır.

Planın aktivləri (MHBS 19-un tərifinə görə) pensiya planının uzunmüddətli maliyyələşmə və müəyyən edilmiş sığorta polisləri fondunda saxlanılan aktivləri özündə əks etdirir. Məsələn, planlı aktivlərin ehtimal olunan verilmə müddətlərini, yaxud müddətini (yaxud müddətsiz aktivlərdə olduğu kimi müvafiq öhdəliklərin ödənilməsinə qədər gözlənilən müddət) həmin aktivlərin riskləri kimi nəzərə alan diskont dərəcəsi üzrə gözlənilən gələcək pul axınlarının dəyərinin diskontlaşdırılmasının köməyiylə. Daha sonra, şirkət tərəfindən fonda ödənilməsi nəzərdə tutulan ödənilməmiş haqlar, həmçinin, şirkət tərəfindən buraxılmış və fond tərəfindən saxlanılan, verilməsi nəzərdə tutulmayan maliyyə alətləri, planın aktivlərinin tərkibinə daxil edilmir. Planın aktivləri işçiləri mükafatlandırılmalar ilə bağlı olmayan fondun öhdəlikləri məbləğində azaldılmalıdır. Əgər planın aktivləri tərkibində müəyyən edilmiş sığorta polisi üzrə ödənişlərin məbləğləri və müddətləri pensiya planı üzrə ödənişlərin məbləğləri və müddətləri ilə tam uyğun gəlsə, müvafiq öhdəliklərin diskontlaşmış dəyəri kimi göstərilən sığorta polislərinin ədalətli dəyəri qəbul edilir.

Bəzi hallarda 54-cü paragrafa uyğun olaraq hesablanmış yekun kəmiyyəti mənfəətlə ola bilər (aktiv yaranır). Məsələn, fondun uğurlu investisiya siyasəti nəticəsində əlavə gəlir əmələ gələn zaman. Bu halda şirkət aktivin kəmiyyətini aşağıdakı kəmiyyətlərdən ən aşağı olanı əsasında qiymətləndirir:

- 54-cü paragrafa uyğun olaraq aparılmış fəaliyyətlərin yekunundan alınan məbləğ;
- aşağıdakı kəmiyyətlərin xalis məbləği:
 - istənilən tanınmamış aktuar mənfəətlərin, yaxud zərərlərin və keçmiş xidmətlərin dəyərinin (bax: p.p. 92,93 və 96);
 - cari an üçün plandakı məbləğlər üzrə iqtisadi faydaların diskontlaşdırılmış dəyəri, ancaq ya gələcəkdə olan plandan ödənişlər şəklində tutulmalı, yaxud plana gələcək haqlardan çıxılmalı olan məbləğlər. Həmin iqtisadi faydaların diskontlaşdırılmış dəyəri 78-ci paragrafda göstərilən diskont dərəcəsi əsasında hesablanır.

Buna aşağıdakı məsələnin timsalında baxaq.

Məsələ 20.14

Müəyyən edilmiş ödənişlərlə olan pensiya planına dair aşağıdakı informasiya vardır:

▪ pensiya planı üzrə öhdəliklərin dəyəri	5000
▪ tanınmamış aktuar zərərlər	200
▪ keçmiş illərin xidmətlərinin tanınmamış dəyəri	400
▪ pensiya planının aktivləri	6000
▪ gələcəkdə tutulmalı olan məbləğlərin diskontlaşdırılmış dəyəri	50

Müəyyən edilmiş ödənişlərlə olan pensiya planı üzrə öhdəliklərin yekun məbləğini 54-cü paragrafa uyğun olaraq hesablayın və alınan nəticəni 58(b) maddəsinə əsasən yolverilən son hədd kəmiyyətlərlə müqayisə edin.

Həlli

54-cü paragrafa əsasən hesablamalar nəticəsində mənfi məbləğ alacağıq:

▪ pensiya planı üzrə öhdəliklərin dəyəri	- 5000
▪ tanınmamış aktuar zərərlər	+ 200
▪ keçmiş illərin xidmətlərinin tanınmamış dəyəri	+ 400
▪ pensiya planının aktivləri	- 6000
▪ mənfi məbləğ	- 400

58(b) paragrafı üzrə yolverilən son hədd kəmiyyətləri:

▪ tanınmamış aktuar zərərlər	200
▪ keçmiş illərin xidmətlərinin tanınmamış dəyəri	400
▪ gələcəkdə tutulmalı olan məbləğlərin diskontlaşdırılmış dəyəri	50
▪ yekun məbləği	650

400-ün kəmiyyəti 650-dən azdır, buna görə də, şirkət balansda 400 məbləğdə olan aktiv tanıyır.

MHBS 19-a əsasən maliyyə hesabatında əks etdirilmiş məbləğlər ilə hesabat tarixinə müəyyən edilmiş məbləğlər arasındakı əhəmiyyətli uyğunsuzluqların baş verməsindən qaçmaq üçün şirkətlər, müəyyən edilmiş ödənişlərlə olan pensiya planı üzrə öhdəliklərin diskontlaşdırılmış dəyərinə və planın aktivlərinin ədalətli dəyərinə müntəzəm olaraq yenidən baxmalıdır.

Maliyyə hesabatına izahat vərəqlərində pensiya planları üzrə informasiyanın açıqlanması

İşəgötürən şirkətin balansında müvafiq aktiv, yaxud öhdəlik bir sətirlə göstərilir. Pensiya planı üzrə göstərilən aktivin, yaxud öhdəliyin kəmiyyətinin müəyyən edilməsi zamanı nəzərə alınan faktorlar haqqında bütün informasiya maliyyə hesabatına şərhlərdə açıqlanmalıdır (p. 120). Bununla əlaqədar bu məsələ üzrə şərhlərdə çox geniş informasiya olmalıdır.

Müəyyən edilmiş ödənişlərlə olan pensiya planlarına rəğmən aşağıdakı informasiya açıqlanmalıdır:

- aktuar mənfəət və zərərlərin tanınması qaydasına aid şirkətin uçot siyasəti;
- şirkətdə həyata keçirilən pensiya planının ümumi xarakteristikası;
- aşağıdakı məbləğlər mütləq göstərilməklə balans üzrə aktiv və öhdəliklərin maddələrinin açıqlanması:
 - hesabat dövrünə müəyyən edilmiş ödənişlərlə olan pensiya planı üzrə öhdəliklərin diskontlaşdırılmış dəyəri, hansılar üzrə ki, ödənilməsi üçün hələlik ehtiyat yaradılmamışdır;
 - hesabat dövrünə müəyyən edilmiş ödənişlərlə olan pensiya planı üzrə öhdəliklərin diskontlaşdırılmış dəyəri (planın aktivlərinin ədalətli dəyəri çıxıl-mazdan əvvəl), hansıların ki, ödənilməsi üçün tam, yaxud natamam ehtiyat yaradılmışdır;
 - hesabat dövrünə planın aktivlərinin ədalətli dəyəri;
 - balansda hələlik tanınmamış xalis aktuar mənfəət, yaxud zərərlər (bax: p. 92) ;
 - balansda hələlik tanınmamış keçmiş xidmətlərin dəyəri (bax: p. 96);
 - 58 (b) paragrafına əsasən, yolverilən son hədd kəmiyyətlərinə uyğun olaraq aktivlər kimi tanınmamış istənilən məbləğlər:
 - balansda tanınmış məbləğlər;
- aktivlərin ədalətli dəyərinin qiymətləndirilməsinə daxil olan məbləğlər:
 - hesabat verən şirkətin xüsusi maliyyə alətlərinin növləri üzrə;
 - hesabat verən şirkətdə istifadə olunan mülkiyyət obyektləri, yaxud əsas vəsaitlərin digər növləri üzrə;
- hesabat dövründə balansda əks etdirilmiş öhdəliklərin (yaxud, aktivlərin) xalis kəmiyyətinin dəyişilməsinin açıqlanması.

Yuxarıda göstərilən tələblər qarşısında pensiya planı üzrə ümumi xərclərə dair hesabat informasiyası irəli sürülür. İşəgötürən şirkətin mənfəət və zərərlər haqqında hesabatında xərc məbləği bir sətirlə əks etdirilmişdir. Şirkətin kənar səhmdarı pen-siya planı üzrə xərclərin konkret elementləri üzrə informasiyanı yalnız geniş şərhlər olduqda əldə edə bilər, harada ki, bundan əlavə, tətbiq edilən aktuar yolverilmələr haqqında informasiya açıqlanmalıdır (p. 120):

- mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın maddələri üzrə əks etdirilmiş və həmin hesabatda tanınmış xərclərin ümumi məbləği:
 - cari xidmətlərin dəyəri;
 - faizlərin dəyəri;
 - planın aktivləri üzrə gözlənilən gəlir;
 - aktuar mənfəət və zərərlər;
 - keçmiş xidmətlərin dəyəri;
 - pensiya planının sekvestrinin, yaxud son hesablaşmaların aparılmasından olan effekt;
- planın aktivləri üzrə faktiki gəlir;
- imkan dairəsində aşağıdakı məlumatları göstərməklə hesabat tarixinə hesab-lamalarda tətbiq edilən əsas aktuar yolverilmələr;
 - diskontun dərəcələri;

- maliyyə hesabatında verilmiş planın aktivləri üzrə hesabat dövrləri üçün gəlirin gözlənilən səviyyəsi;
- əməkhaqqının yüksəldilməsinin gözlənilən səviyyəsi (əməkhaqqının yüksəldilməsinin müəyyənədiçi faktoru kimi pensiya planı üzrə sazişin şərtlərilə formal, yaxud konstruktiv şəkildə müəyyən olunmuş göstəricinin, yaxud digər tipli dəyişən kəmiyyətin istənilən dəyişilmələri);
- tibbi xidmət üçün xərclərin proqnozu;
- hesablaşmalarda istifadə olunan istənilən digər əhəmiyyətli aktuar yolverilmələr.

Şirkətlər mümkün kəmiyyətlərin hədlərini faizlə yaxud digər dəyişən vahidlərlə göstərməklə kifayətlənməməli, aktuar yolverilmələr üzrə informasiyanı müvafiq kəmiyyətlərin mütləq mənasında (məsələn, mütləq faiz ifadəsində olan), açıqlamağa borcludur.

İşdənçıxma müavinətləri

MHBS 19, həmçinin, işdənçıxma müavinətləri üzrə məsələləri əhatə edir. Balansda olan öhdəliklər maddəsi və mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda olan xərclər maddəsi üzrə işdənçıxma müavinətini şirkət yalnız və yalnız o vaxt tanımağa borcludur ki, o formal olaraq:

- ya işçini, yaxud işçi qrupunu pensiyayaçıxmanın müəyyən olunmuş müddətinə qədər işdən çıxarmalıdır;
- ya da şirkətin ştatının ixtisara salınması zəruriliyi ilə əlaqədar işdənçıxma təklif olunmuş işçilərə işdənçıxma müavinəti ödəməlidir;

Hesab edilir ki, şirkətin yalnız və yalnız dəqiq rəsmi işdənçıxma planı olduqda və bu vaxt işdən çıxarmaq üçün onun imtina etməyə heç bir real imkanı olmadıqda işçiləri formal olaraq işdən çıxarmalıdır. Göstərilən planda ən azı aşağıdakı informasiya olmalıdır:

- işdən çıxarılan işçilərin iş yeri, vəzifə borcu və təxmini sayı;
- hər bir ştat vahidi üzrə işdənçıxma pulunun həcmi;
- planın yerinə yetirilməsi müddəti. Şirkət planın yerinə yetirilməsinə ən qısa müddətdə başlamalıdır. Planın yerinə yetirilməsinin ümumi müddəti elə hesablanmalıdır ki, onun göstəricilərinin əhəmiyyətli dəyişilməsi ehtimalı istisna olunsun.

Əgər işdənçıxma üzrə müavinətlərin ödənilməsi müddəti hesabat tarixindən sonra 12 aydan çoxdursa, onların dəyəri 78-ci paragrafa uyğun olaraq diskont dərəcəsi ilə diskontlaşdırılır.

Ştatın ixtisarının məqsədyönlü keçirildiyi halda, işdənçıxma üzrə müavinətlərin qiymətləndirilməsi işdən çıxarılma haqda təklifi qəbul edən işçilərin gözlənilən sayına görə yerinə yetirilir. (p. 140).

Pensiya fondunun uçotu

Əgər şirkətin pensiya planı xarici ehtiyatıyaratma sxemi üzrə maliyyələşdirilsə, həmin ayırmaları alan təşkilat müvafiq maliyyə hesabatı tərtib edir. Əgər belə təşkilat rolunda sığorta şirkəti çıxış edirsə, onun maliyyə vəziyyətinə dair informasiyanı sığorta şirkətinin maliyyə hesabatından almaq olar.

Pensiya fondunun maliyyə hesabatı «*Pensiya planları üzrə uçot və hesabat*» adlı MHBS 26 ilə tənzimlənir. MHBS 26-nın son redaktəsi 1994-cü ildə qəbul olunmuşdur, bunu nəzərə almaq lazımdır, çünki işəgötürən təşkilatın maliyyə uçotunun qaydasını reqlamentləşdirən MHBS 19-a həmin vaxtdan sonra daha iki dəfə yenidən baxılmışdır. Pensiya fondunun maliyyə vəziyyətinin mənzərəsi, balans və mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın daxil edildiyi maliyyə hesabatının klassik təqdimatından bir qədər fərqlənir. MHBS 26 pensiya fondu tərəfindən tərtib edilən hesabatın məzmununu müəyyən edir. Bu zaman təklif edilmiş pensiya planının seçilmiş tipi (müəyyən edilmiş haqlar, yaxud müəyyən edilmiş ödənişlərlə) mühüm rol oynayır.

Əgər müəyyən edilmiş haqlarla olan pensiya planı üzrə məbləğlər pensiya fonduna köçürülürsə, pensiya fondunun hesabatı (p. 13) özündə ödənişlərin verilməsi üçün fondun xalis aktivləri haqqında informasiyanı, həmçinin, investisiya fəaliyyətinin təsvirini əks etdirməlidir.

Əgər müəyyən edilmiş ödənişlərlə olan pensiya planı üzrə məbləğ pensiya fonduna ayrılırsa, pensiya fondunun hesabatı özündə aşağıdakı spesifikasiyalardan birini əks etdirməlidir (p. 17):

- aşağıdakıları əks etdirən hesabat:
 - ödənişlər üçün xalis aktivləri;
 - pensiya hüquqları ilə təmin olunmuş və təmin olunmamış ödənişləri ayırmaqla pensiya planının iştirakçılarına çatacaq pensiya ödənişlərinin diskontlaşdırılmış aktuar dəyəri;
 - yekun aşmanı, yaxud kəsiri;
- yaxud özündə aşağıdakıları əks etdirən ödənişlər üçün xalis aktivlər haqqında hesabat:
 - ya pensiya hüquqları ilə təmin olunmuş və olunmamış ödənişləri ayırmaqla, pensiya planının iştirakçılarına çatacaq pensiya ödənişlərinin diskontlaşdırılmış aktuar dəyəri haqqında informasiyanı bilavasitə açıqlayan şərh;
 - ya da göstərilən informasiyanın olduğu əlavə aktuar hesabatla istinad etmə.

Əgər həmin hesabatın tərtib edilməsi tarixinə aktuar qiymətləndirmə keçirilməyibsə, əldə olan qiymətləndirmələrdən ən sonuncu üzrə olan məlumatlar istifadə olunur, bu zaman həmin qiymətləndirmənin keçirildiyi tarix göstərilir.

Bununla əlaqədar dərhal qeyd etmək lazımdır ki, müəyyən edilmiş ödənişlərlə olan pensiya planı üzrə öhdəlik konsepsiyası burada istifadə olunmur, MHBS 26-da yalnız planın iştirakçılarına çatacaq pensiya ödənişlərinin diskontlaşdırılmış aktuar dəyəri barədə danışılır. MHBS 26-ya yenidən baxılması və onun MHBS 19-a uyğunlaşdırılması faydalı olardı, bu pensiya fondlarının illik hesabatlarının informasiyalılığının yüksəldilməsinə imkan verərdi. Hələlik, bu cür yenidən baxılma ideyasına işgüzar aləmin necə münasibət göstərəcəyi aydın deyil.

Qısa nəticələr

MHBS 19 daha çox formalaşdırılmış standartlardan biri hesab olunur. Hal-hazırda formalaşdırılmanın yüksək səviyyəsi, yalnız pensiya planı üzrə ümumi xərclərin müəyyən edilməsi və pensiya planının proqnoz aktivləri və öhdəliklərinin qiymətləndirilməsi ilə bağlı olan hesablamalarda müşahidə olunur. Gözləmək olar ki, işçiləri şirkətin pay alətləri ilə mükafatlandırılmasının tanınması və qiymətləndirilməsinin işlənib hazırlanan metodikaları da, həmçinin, hesablamaların texnikasının mürəkkəbliyi ilə fərqlənəcəkdir, çünki bu opsiyonların dəyərinin və bəlkə də, digər maliyyə alətlərinin qiymətləndirilməsinə toxunacaqdır. Hal-hazırda işçiləri şirkətin pay alətləri ilə mükafatlandırmalara rəğmən, MHBS 19-a uyğun olaraq yalnız informasiyanın yalnız geniş açıqlanması tələb olunur. Pensiya təminatı proqramları üzrə mükafatlandırmaların uçotu qaydasına gəldikdə isə, MHBS informasiyanın geniş açıqlanması tələbini artıq şirkətin pensiya planının xərcləri və proqnoz öhdəlikləri, yaxud aktivləri üzrə məlumatların balansın və mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın maddələri üzrə tanınması, qiymətləndirilməsi və əks etdirilməsini reqlamentləşdirən bir sıra prosedurların qüvvəyə minməsi ilə əvəz etmişdir. Bu zaman həmin prosedurların texniki hesablamalarla yüklənmə dərəcəsi pensiya təminatının seçilmiş sxemindən asılıdır.

Müəyyən edilmiş ödənişlərlə olan pensiya planları üzrə uçot proseduraları ilə müqayisədə, müəyyən edilmiş haqlarla olan pensiya planları üzrə uçot texniki cəhətdən daha sadədir. Son vaxtlar müəyyən edilmiş haqlarla olan pensiya planlarının populyarlığı müşahidə olunur.

Müvafiq riskləri və qeyri-müəyyənliyi aşkar etməyə kömək edən daha sərt uçot tələbləri sayəsində, müəyyən edilmiş ödənişlərlə olan pensiya planı üzrə hesabatın həqiqətən daha şəffaf olması bununla bağlı deyilmi?

Tapşırıqlar

1. Aktuar mənfəət və zərərlərin tanınması üçün «koridorun» müəyyən olunması metodunu müzakirə edin. Maliyyə hesabatının hazırlanması və təqdim edilməsi prinsipləri haqqında olanı yadda saxlayın. «Koridorun» müəyyən olunması metodunu məqsəduyğun hesab edirsinizmi, yaxud onun tanınmasının ayrı meoduna üstünlük verərdinizmi? Cavabınızı əsaslandırın.
2. Müəyyən edilmiş ödənişlərlə olan pensiya planı üzrə cari xidmətlərin dəyərinin və öhdəliklərin dəyərinin müəyyən edilməsi və tanınması üçün aktuar dəyər hesablanması bir konkret metodu-pensiyanın proqnozlaşdırılan şərti vahidinin hesaba alınması üzrə qiymətləndirmə metodu istifadə edilir. Pensiyanın proqnozlaşdırılan şərti vahidinin hesaba alınması üzrə qiymətləndirmə metodu, gələcək dövrlərdə əməkhaqqının səviyyəsinin dəyişilməsini nəzərə almağa imkan verir. Bu metodun seçilməsini şərh edin. Sizin fikrinizcə, gələcək dövrlərdə əməkhaqqının səviyyəsinin dəyişilməsini nəzərə almaq nə qədər zəruridir? Gələcək dövrlərdə əməkhaqqının səviyyəsinin dəyişilməsinin nəzərə alınması zəruriliyini nə ilə sübut etmək olar? Gələcək dövrlərdə əməkhaqqının səviyyəsinin dəyişilməsinin nəzərə alınması zəruriliyinə qarşı argumentlər mövcuddurmu?

3. MHBSŞ hesab edir ki, «diskontlaşdırma əmsalı» və «gözlənilən bazar gəlirliliyi» kimi aktuar yolverilmələr birmənalı deyil və müstəqil elementlərdir, bununla əlaqədar olaraq, pensiya planı üzrə ümumi xərclərin hesablanması zamanı bu iki faktorun təsiri nəzərə alınır. Əgər diskontlaşdırma əmsalının dəyəri gözlənilən bazar gəlirliliyinin dəyərində bərabərdirsə, onda hesablama zamanı alınmış nəticə daha azmı etibarlı olacaq və onun informativliyi aşağıyı düşəcək? Özünüzün nöqtəyi-nəzərinizi arqumentləşdirin .
4. «Diskontlaşdırılmış əmsal» və «gözlənilən bazar gəlirliliyi» aktuar yolverilmələrinin mahiyyəti haqqında bir daha fikirləşin. Şirkətlər tərəfindən tətbiq edilən müxtəlif ehtiyatyaratma sxemlərini, yaxud maliyyələşmə sistemlərini (daxili və xarici ehtiyatyaratma)təhlil edin. Faizlərin dəyəri və aktivlər üzrə gəlir kimi komponentlər haqqında informasiyanın ayrılıqda açıqlanması maliyyə hesabatında pensiya təminatı proqramları haqqında xarici istifadəçilərə təqdim edilmiş məlumatların informativliyini yüksəltməyə imkan verirmi? Müzakirə edin.
5. MHBS 19 pensiya təminatının dövlət proqramlarını kollektiv pensiya planları kimi müəyyən edir. Kollektiv pensiya planları iki tipdə olur; müəyyən edilmiş ödənişlərlə və müəyyən edilmiş haqlarla.Əgər standartı işləyib hazırlayan siz olsaydınız, pensiya təminatının dövlət proqramları və kollektiv pensiya planları üçün vahid uçot qaydası müəyyən edərdinizmi? Öz cavabınızı sübutlarla əsaslandırın.
6. Hal-hazırda balansda və mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda işçiləri şirkətin pay alətləri ilə mükafatlandırılmalarının tanınması qaydası işləyib hazırlanır. Əgər siz standartı işləyib hazırlayanın yerinə olsaydınız, şirkətin pay alətləri ilə işçiləri mükafatlandırmaların tanınması və qiymətləndirilməsinin hansı qaydasını təklif edərdiniz? Bu suala cavab verərkən, maliyyə hesabatının hazırlanması və təqdim edilməsinin prinsiplərinə əməl etməyə çalışın¹.

¹ Və «Pay alətləri ilə hesablaşmalar» adlı MHBS 2 barədə unutmayın. – Red qeydi.

QIYMƏTLƏRİN DƏYİŞİLMƏSİ VƏ HİPERİNFLYASIYA İQTİSADİYYATLARI

Bu fəslə öyrəndikdən sonra siz:

- 4-7 fəsillərdə nəzərdən keçirilmiş inflyasiyanın və dəyişən qiymətlərin təsirinin uçotuna yanaşmaların mahiyyətini qısaca izah etməyi;
- MHBS 29-a uyğun olaraq hiperinflyasiya şəraitində hesabatına məzmununu açıqlamağı, tərtib edilməsi qaydasını tətbiq etməyi və qiymətləndirməyi öyrənməyi;
- inflyasiyanın əhəmiyyətli səviyyəsi olan ölkələrdə hesabatın ümumi alıcılıq qabiliyyətinin pul vahidinə yenidən hesablanması tətbiq olunması, yaxud da, tətbiq olunmamasının əhəmiyyətini göstərməyi bacaracaqsınız.

Giriş

Kitabın birinci hissəsində, 4-dən 7-yə qədər olan fəsillərdə, hesabatın tərtib edilməsi məqsədləri üçün tətbiq olunan qiymətləndirmənin mövcud metodlarının müxtəlif nəzəri və praktiki aspektləri uzun müddət və ətraflı təhlil edilmişdir. Daha əvvəlki dövrlərdə işlənilib hazırlanmış ümumi yanaşmaların və milli metodikaların bəzi xüsusiyyətləri qısa nəzərdən keçirilmişdir. Həmin materialı təkrar etmək, yaxud artıq deyilənlərə qayıtmağa heç bir lüzum yoxdur. Hazırkı fəsilin materialları bu sferada beynəlxalq tənzimlənmə məsələləri dairəsində məhdudlaşır.

Aİ-nin Dördüncü direktivi

Direktivin müddəalarının çox hissəsi uçotun tarixi dəyər ideyası ilə aşlanmışdır, bununla belə həmin sənədin 33-cü maddəsinə uyğun olaraq Aİ dövlətlərinə hesabatın tərtib edilməsinin bir sıra alternativ metodlarının mümkün, yaxud mütləq tətbiqini qanunvericiliklə nəzərdə tutulmasına icazə verilmişdir. Həm də, bu zaman belə metodlardan istifadə etməklə tərtib olunmuş hesabat qarşısında informasiyanın təqdim edilməsinə münasibətdə xüsusi tələblər irəli sürülür. Xüsusən, hesabata aid izahlar elə tərtib edilməlidir ki, oxucu ilkin dəyərlə uçot metodundan istifadə edərkən, balans göstəricilərinin neçə ola biləcəyi haqda təsəvvür ala bilsin. Uçotun alternativ metodlarının tətbiqini sanksiyalaşdırmaq hüququnu dövlətlər müxtəlif cür həyata keçirmişdir. Belə ki, Böyük Britaniya, İrlandiya və Niderlandlar bu imkan-dan istifadə etmiş və müvafiq normaları qanunvericilik qaydasında təsbit etmişlər, halbuki, kontinental Avropanın bir çox dövlətləri onlara qoşulmamışdır. Üstünlüklərin belə bölüşdürülməsi bizim ikinci fəsilə işıqlandırılan mülahizələrimiz nöqtəyi - nəzərdən gözlənilməz deyil.

MHBS

Birinci hissədə artıq deyildiyi kimi, keçmiş yüzilliyin 70-ci illərində dünyanın aparıcı ölkələrində inflyasiyanın səviyyəsi və qiymətlərin artması templəri bu günə olan vəziyyətlə müqayisədə yüksək olmuşdur.

1977-ci ildə MHBSK qiymətlərin xüsusi, yaxud ümumi dəyişilməsi efektinin uçotu metodlarının tətbiqi nəticələri haqqında informasiyanın açıqlanmasını təsbit edən «*Qiymətlərin dəyişilməsinin təsirinin uçotu*» adlı MHBS 6 buraxmışdır. Sonradan MHBS 6 MHBS 15-ilə əvəz edilmişdir, həm də bu zaman əhəmiyyətli səviyyədə inflyasiyaya məruz qalan (dəqiq səviyyəsi göstərilməmişdir), valyuta ilə tərtib olunan hesabat üçün hesabatın, qiymətlərin ümumi indeksi, yaxud cari qiymətlər əsasında məcburi yenidən hesablanması təsbit olundu. 1989-cu ildə MHBSK, ABŞ-ın maliyyə hesabatı standartları üzrə Şurasının nümunəsinə əməl edərək, MHBS 15-in tətbiqini qeyri-məcburi hesab etdi. Elə həmin ildə MHBS 29 çapdan çıxdı ki, o da hesabatın valyutasının hiperinflyasiyaya məruz qaldığı halda, qiymətlərin ümumi səviyyəsini nəzərə almaqla hesabatın mütləq korrektə edilməsi tələbini müəyyən etmiş oldu. Qeyd etmək lazımdır ki, MHBS – in prinsipləri, xeyli səviyyədə inflyasiyası olan (amma bu zaman hiperinflyasiyanın olması mütləq deyil) orta səviyyəli iqtisadi inkişafa malik bir çox ölkələrdə tətbiq edilir. Buna baxmayaraq, MHBS 15 praktikada geniş tətbiqini tapmamışdır.

Beləliklə, hazırkı kitabın yazılması anına «*Qiymətlərin dəyişilməsinin təsirini əks etdirən informasiya*» adlı MHBS 15 – tətbiq olunmaq üçün məcburi deyil¹. O qiymətlərinin ümumi səviyyəsinin dəyişilməsinin, yaxud... xüsusi qiymət dəyişikliklərinin şirkətin fəaliyyətinin nəticələrində necə əks olunduğunun, şirkətin maliyyə hesabatının istifadəçiləri tərəfindən başa düşülməsinə kömək edən ... informasiyanın təqdim edilməsini reqlamentləşdirir (MHBS 15, p. 7). Qiymətlərin dəyişilməsinin konkret səviyyəsi göstərilməmişdir. Bu əlavə standart «öz regionunun iqtisadiyyatında gəlirlərin və mənfəətin səviyyəsi üzrə, aktivlər və işləyənlərin sayı üzrə mühüm yer tutan şirkətlərə tətbiq oluna bilər» (MHBS 15. p.3). Buradan belə nəticə çıxarmaq

¹ MHBSŞ-nın 2003-cü ilin dekabr ayında olan qərarı ilə 2005-ci ilin 1 yanvarından hesabatın formalaşması məqsədləri üçün həmin standart tətbiq olunmur.- Red. qeyd

olar ki, onun istifadəsi yalnız iri şirkətlərə tövsiyə edilir. MHBS 15 şirkətin əsas maliyyə hesabatı maddələrinin korrektə olunmasına yaxud yenidən hesablanmasına yol verir, bir şərtlə ki, bu yolla alınan informasiya «qiymətlərin dəyişilməsindən olan effekti əks etdirməyə imkan vermiş olsun». Bununla belə, o cür informasiya bir qayda olaraq, maliyyə hesabatının əsas sənədlərinə əlavə olaraq təqdim edilir (MHBS 15. p. 25).

MHBS 2002-ci ilin yayında MHBS 15-in tamamilə aradan götürülməsi barədə rəsmən elan etdi, bu zaman onun tarixi hələlik müəyyən edilməmişdir¹.

Hal-hazırda bu sənədin praktiki əhəmiyyəti minimuma enmişdir və bu sferada əlavə rəqlamentləşmə tələb olunmur.

Maliyyə hesabatı «*hiperinflyasiya şəraitində*» adlı MHBS 29 ilə hər şey başqa cürdür. MHBS 29 və ŞDK 19-a uyğun olaraq əgər şirkətin hesabatı hiperinflyasiya iqtisadiyyatı olan ölkənin valyutası ilə tərtib edilmişdirsə, hesabatın tərtib edilməsi tarixinə qüvvədə olan ölçü vahidlərindən istifadə etməklə bərabər, alıcılıq qabiliyyəti vahidlərində həmin şirkətin maliyyə hesabatı yenidən hesablanmalıdır (ümumi alıcılıq qabiliyyətinin pul vahidləri). MHBS 29-un 37-ci paraqrafında göstəriləyi kimi, bu cür yenidən hesablama «ümumi alıcılıq qabiliyyətinin dəyişilməsini əks etdirən qiymətlərin ümumi indeksi» əsasında yerinə yetirilməlidir, həm də bu zaman yaxşı olardı ki, müəyyən ölkənin valyutasında hesabatı tərtib olunmuş bütün şirkətlər vahid indeksdən istifadə etsin. Bu tərzdə korrektə olunmuş maliyyə hesabatı şirkətin əsas maliyyə hesabatı kimi təqdim edilir, adi yenidən hesablamalara məruz qalmamış maliyyə hesabatı alqışlanmır. «*Maliyyə hesabatının təqdim edilməsi*» adlı MHBS 1-ə əsasən (bax: fəsil 8) əvvəlki dövrlərin təqdim edilmiş bütün hesabat məlumatları və keçmiş dövrlərin istənilən digər göstəriciləri də, həmçinin, hesabatın tərtib edilməsi tarixinə ümumi alıcılıq qabiliyyətinin pul vahidlərində, yenidən hesablanmalıdır (MHBS 29. p.p. 7-8). Məsrəflər və zərərlər xalis pul mövqeyindən (bax: sonraya) xalis mənfəət maddəsi üzrə ayrılıqda açıqlanır (MHBS 29. p. 9).

MHBS 21-də tərif verilmiş (bax: fəsil 25) xarici şirkətin maliyyə hesabatının hesabat verən digər şirkətin maliyyə hesabatı ilə konsolidə edilməsi halında birinci şirkətin maliyyə hesabatı, onun ikinci şirkətin hesabat valyutasına yenidən hesablanmasına qədər, MHBS 29-a uyğun korrektə olunmalıdır. Əgər şirkət artıq uçuğu hiperinflyasiya olmayan ölkənin valyutasında aparırsa, onda bu halda maliyyə hesabatının MHBS 29-da nəzərdə tutulmuş yenidən hesablanması tələb olunur. Ancaq həmin sabit valyuta elə seçilməlidir ki, müvafiq hesabat adekvat informasiyaya malik olsun, konkret şirkətin təsərrüfat fəaliyyəti üçün əhəmiyyətli hadisələrin və faktların iqtisadi mahiyyətini nəzərə alsın. Bununla belə MHBS 29-a uyğun olaraq yenidən hesablamaların aparılması lüzumundan qaçmaq üçün uçuğun şirkətin hüquqi ünvanının yerləşdiyi ölkənin valyutasından daha sabit valyuta ilə aparılmasına yol verilmir. (ŞDK 19. p.p. 5,7-8).

MHBS 29-un 3-cü paraqrafında hiperinflyasiyanın başlanmasını sübut edən beş göstərici sadalanmışdır, onlardan ən çox yada salınan beşinci əlamətdir:

1. Əhali öz yığımlarını natural formada, yaxud sabit xarici valyutada saxlanmasını üstün tutur.
2. Yerli valyuta ilə ifadə olunmuş pul vəsaitlərinin, şərti vahidləri tətbiq etməklə nisbətən xarici valyutaya bağlanması praktikası geniş yayılmışdır.

¹ Artıq müəyyən edilmişdir. – Red. qeydi

3. Ödənişin həтта qısa müddətə təxirə salındığı halda, alıcılıq qabiliyyətinin aşağı düşməsi nəticəsində gözlənilən itgilərin kompensasiyası üçün olan əlavə məbləğlər kreditlə satış və alış zamanı qiymətə daxil edilir.
4. Faiz dərəcələri, əməkhaqqı və qiymətlər qiymət indeksinə bağlıdır.
5. Üç ildə ümumi inflyasiya 100% və ondan artıq təşkil edir (yəni, üç ildə inflyasiya dərəcəsi orta hesabla illik $33\frac{1}{3}\%$ təşkil edir).

MHBS 29 üzrə uçotun ümumi prinsipləri əsasən 7-ci fəsilə baxılmış cari alıcılıq qabiliyyəti üzrə uçotun prinsiplərinə uyğun gəlir. Pul maddələrinin yenidən hesablanması lazım olmur, çünki onların dəyəri hesabat tarixinə qüvvədə olan pul vahidlərində (ümumi alıcılıq qabiliyyətinin pul vahidlərində) artıq ifadə olunmuşdur. Əgər müqaviləyə uyğun olaraq pul aktivlərinin dəyəri qiymətlərin səviyyəsinin dəyişilməsinə bağlanmışsa, məsələn, indeksləşmiş istiqraz vərəqəsi, yaxud borclar olduğu halda, hesabatın yenidən hesablanması zamanı müqavilənin şərtlərinə əsasən, həmin aktivlərin balans dəyəri korrektə edilir. Balansda olan digər məbləğlər, qiymətlərin ümumi indeksi əsasında ümumi alıcılıq qabiliyyətinin pul vahidləri ilə yenidən hesablanmalıdır. O göstəricilər istisnaq təşkil edir ki, onlar ilkin olaraq ümumi alıcılıq qabiliyyətinin pul vahidlərində hesablanır, məsələn, cari bazar dəyəri ilə qiymətləndirmə, yaxud satışın xalis mümkün dəyəri ilə qiymətləndirmə zamanı (MHBS 29, 11-14-cü maddələr).

Maya dəyəri, yaxud amortizasiya çıxılmaqla olan maya dəyərilə uçota alınmalı olan aktivlərin korrektə olunmuş maya dəyərinin, yaxud amortizasiya çıxılmaqla maya dəyərinin yenidən hesablanması zamanı həmin aktivlərin ilkin dəyəri və yığılmış amortizasiyanın məbləğləri (əgər varsa), onların alınması anından hesabat tarixinə qədər olan dövr ərzində qiymətlərin müəyyən ümumi indeksinin dəyişilməsini nəzərə alınmaqla indeksləşdirilir. Yenidənqiymətləndirilmə nəticəsində alınan dəyərlə uçotu aparılan aktivlər üzrə isə, yenidənqiymətlənmə nəticəsində alınmış həmin dəyər, və yığılmış amortizasiya məbləği (əgər varsa) göstərilən aktivlərin sonuncu yenidənqiymətləndirmə anından hesabat tarixinə qədər olan dövr ərzində qiymətlərin indeksinin dəyişilməsi nəzərə alınmaqla yenidən qiymətləndirilməlidir.

Bəzən uçot yazılışları əsas vəsaitlərin əldə edilməsi tarixini müəyyən etməyə, yaxud heç olmasa təxmini müəyyən etməyə imkan vermir, bu halda hesabat, MHBS-yə əsasən ilk dəfə tərtib edilərkən əsas vəsaitlərin müvafiq obyektlərinin dəyərinin peşəkarcasına qiymətləndirilməsi tələb olunur¹. Əsas vəsaitlərin alınması anından hesabat tarixinə qədər olan dövr ərzində qiymətlərin ümumi indeksinin müəyyən oluna bilmədiyi ayrı-ayrı hallarda ümumi alıcılıq qabiliyyətinin dəyişilməsinin qiymətləndirilməsi, hesabatın tərtib edilmiş olduğu valyutanın mübadilə məzənnəsinin dəyişilməsi haqqında məlumatlar əsasında daha sabit valyuta ilə həyata keçirilə bilər (MHBS 29, p.p. 11-18).

Qeyri-pul aktivlərinin yenidən hesablanmış dəyəri (müvafiq MHBS –ə əsasən) aktivin istifadəsi, satışı, yaxud verilməsi nəticəsində alına biləcək cari bərpa edilmiş dəyərinin səviyyəsinə qədər azaldılmalıdır (MHBS 29, p.19). Əgər inflyasiya meyillərini əks etdirən maliyyələşmənin dəyəri artıq qiymətə daxil edilmişsə, onda kreditləşmə yolu ilə maliyyələşən əsaslı xərclər (əsas vəsaitlərin əldə olunması) yenidən hesablanır.

Hesabat dövrünün əvvəlində MHBS 29-un birinci tətbiqi zamanı xüsusi kapitalın maddələri, kapitalın qoyulması, yaxud digər üsulla yaradılması, bölüşdürülməmiş mənfəət hesabatına, yaxud təsadüfi inflyasiya nəticəsində yaranma istisna

¹ Bax: həmçinin, MHBS 1-ə – MHBS-nin ilkin tətbiqi.- Red qeydi

olmaqla, anından ümumi indeks əsasında yenidən hesablanmalıdır. Keçmiş dövrlərin inflyasiyası hesabına olan mənfəəti çıxarılır və bölüşdürülməmiş mənfəətin bu cür korrektə olunmuş məbləği korrektə edilmiş balansda mənfəətin qalığını (giriş qalığı) təşkil edəcəkdir. Bundan sonra xüsusi kapitalın bütün maddələri dövrün əvvəlinə (yaxud onların qoyulması anından, əgər vəsaitlər sonradan qoyulmuşdursa) qiymətlərin ümumi indeksi əsasında yenidən hesablanır. Dövr ərzində kapitalın hərəkəti haqqında informasiya «*Maliyyə hesabatının təqdim edilməsi*» adlı MHBS 1-ə əsasən açıqlanmalıdır (bax: fəsil 9) (MHBS 29, p.p. 24-25).

Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın göstəriciləri hesabat ilinin sonuna pul vahidinin alıcılıq qabiliyyətini nəzərə almaqla təqdim edilməlidir. Deməli, mənfəət və zərərlər haqqında hesabat göstəricilərinin korrektə edilməsi, müvafiq məbləğlərin tanınması anından hesabatın tərtib edilməsi tarixinə qədər olan dövr ərzində qiymətlərin ümumi indeksinin dəyişməsi əsasında aparılır. Təcrübədə, xarici valyuta ilə ifadə olunmuş məbləğlərin yenidən hesablanması zamanı istifadə olunan mübadilə məzənnəsinin orta kəmiyyəti halında olduğu kimi, MHBS 21 –ə (bax: fəsil 25) əsasən tez-tez aralıq dövr ərzində, məsələn, ay ərzində, indeksin orta kəmiyyətləri tətbiq edilir.

MHBS 29-un 27-ci paraqrafına əsasən, xalis pul mövqeyindən mənfəət və zərərlər, qiymətlərin ümumi indeksinin dəyişməsini nəzərə almaqla dövr ərzində orta çəki göstəricisi şəklində hesablanmış, şirkətin bütün pul aktivləri ilə pul öhdəlikləri arasındakı fərq kimi müəyyənləşdirilir.

Şirkətin xalis pul mövqeyindən mənfəət və zərərlər maliyyə nəticələri haqqında hesabatda daxil edilməlidir. İndeksləşdirilmiş aktivlərin, yaxud öhdəliklərin dəyərinin istənilən korrektləşmələri (artıq əvvəlcə deyildiyi kimi) xüsusi pul mövqeyindən mənfəət yaxud zərər hesabına kompensasiya olunur. Xalis pul mövqeyindən mənfəət, yaxud zərər göstəricisini investisiya edilmiş, yaxud borc vəsaitləri ilə bağlı olan faizli və gəlirlərin və xərclərin və məzənnə fərqlərinin göstəricilərini özündə əks etdirən mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın bölməsinə daxil edilməsi təklif olunur (MHBS 29, p.p. 27-28).

Əgər investisiyalar obyektinin, hansılarla ki, əməliyyatların uçotu mənfəətlərin bərabər bölüşdürülməsi metodu ilə həyata keçirilir, hesabatı hiperinflyasiya olan ölkənin valyutası ilə tərtib olunmuşsa, onda həmin maliyyə hesabatı investorun xalis aktivlərdə və həmin investisiya obyektinin maliyyə nəticələrində payının müəyyən edilməsi məqsədləri üçün yenidən hesablanmalıdır (MHBS 29.p.20) .

Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatın maddələrinin məbləğləri də, həmçinin, pulun hesabat tarixinə olan alıcılıq qabiliyyəti nəzərə alınmaqla əks etdirilməlidir (MHBS 29, p.33).

Əvvəlki hesabat dövrlərinin müqayisəli məlumatları və keçmiş dövrlərə dair açıqlanan digər müqayisəli informasiya, hesabat tarixinə olan vəziyyətə ümumi alıcılıq qabiliyyətinin pul vahidinə yenidən hesablanmaqla təqdim olunmalıdır (MHBS 29, p.34).

Həmin tələblər, ilkin dəyərle uçot əsasında tərtib olunmuş maliyyə hesabatı üzrə informasiyadan istifadəni nəzərdə tutur. Bununla belə, MHBS 29 həmçinin, uçotun diskontlaşdırılmış dəyər üzrə tətbiqinin mümkünlüyünə yol verir. Aktivlərin və öhdəliklərin diskontlaşdırılmış dəyər əsasında hesablanmış maddələri, ümumi alıcılıq qabiliyyətinin pul vahidlərində artıq ifadə olunmuş və bununla əlaqədar yenidən qiymətləndirilməməlidir. Hesabatın digər maddələri üzrə məbləğlər hesabat tarixinə ümumi alıcılıq qabiliyyətinin pul vahidlərində yenidən qiymətləndirilir (MHBS 29, p. 29).

Diskontlaşdırılmış dəyər metodu üzrə mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda pul maddələrinin məbləğləri müvafiq əməliyyatların keçirilməsi tarixinə, yaxud təsərrüfat fəaliyyəti faktının qeydə alınması anına ümumi alıcılıq qabiliyyətinin pul vahidində ifadə olunmuşlar. Məsələn, istehlak anına satılmış məhsulun dəyəri və amortizasiya diskontlaşdırılmış dəyər ilə uçota alınır. Beləliklə, həmin məbləğlər hesabat tarixinə ümumi alıcılıq qabiliyyətinin pul vahidlərində yenidən hesablanmalıdır (MHBS 29, p.30). Xalis pul mövqeyindən mənfəət və zərərlər yuxarıda qeyd olunan analoji qaydada hesablanaraq və uçota alınmalıdır (MHBS 29, p.31).

Hiperinflasiya olan ölkənin valyutasında hesabat tərtib edən şirkətin törəmə şirkətləri ola bilər ki, onlar da, həmçinin, hesabatı hiperinflasiya olan ölkənin valyutasında tərtib edir. Bu zaman həmin törəmə şirkətlərin maliyyə hesabatı konsolidə olunan maliyyə hesabatına daxil edilənə qədər, o, yuxarıda göstəriləyi kimi, MHBS 29-a uyğun olaraq korrektə edilməlidir. Xarici törəmə şirkətlərin maliyyə hesabatı (yuxarıda qeyd edilmiş qaydaya uyğun korrektə edilmiş, hiperinflasiyası olan ölkənin valyutası ilə tərtib olunması şərtlə), «*Maliyyə hesabatının təqdim edilməsi*» üzrə MHBS 1-də müəyyən edildiyi kimi, bağlanan (son) məzənnə üzrə hesabatın valyutasına yenidən hesablanmalıdır.

Müxtəlif hesabat dövrləri üzrə maliyyə hesabatının konsolidə olunması halında bütün maddələrin, istər pul, istərsə də qeyri-pul, məbləği, maliyyə hesabatının birlişməsi tarixinə ümumi alıcılıq qabiliyyətinin pul vahidləri ilə də yenidən hesablanmalıdır (MHBS 29, p.p.35-36). Valyutası ilə hesabatın tərtib edildiyi ölkədə, hiperinflasiya dövrünün dayandırılması və iqtisadiyyatın sabitləşməsi ilə əlaqədar olaraq maliyyə hesabatının hazırlanması və təqdim edilməsinin MHBS 29 üzrə davam etdirilməsindən imtina edilərkən, sonrakı hesabatın tərtib olunması üçün ilkin balans göstəriciləri kimi əvvəlki hesabat tarixinə olan ümumi alıcılıq qabiliyyətinin pul vahidlərində ifadə olunmuş məbləğlər qəbul olunur (MHBS 29, p.38)¹ Başqa sözlə, həmin artırılmış göstəricilər dəyərin yeni kəmiyyəti kimi göstərilir, hərçənd onlar müəyyən mənada belə də deyildir.

Maliyyə hesabatında aşağıdakı məlumatlar açıqlanır:

1. Hesabat valyutasının ümumi alıcılıq qabiliyyətindəki dəyişikliklər nəzərə alınmaqla əvvəlki dövrlər üçün maliyyə hesabatı və müvafiq göstəricilərin yenidən hesablanması, beləliklə, hesabat tarixinə olan ölçü vahidlərində təqdim edilməsi barədə informasiya.
2. Hansı dəyərin – faktiki, yaxud bərpa dəyərinin-maliyyə hesabatının tərtib edilməsinin əsasında qoyulması.
3. Hesabat tarixinə qiymətlər indeksinin adı və səviyyəsi və cari və əvvəlki hesabat dövrləri ərzində indeksin dəyişilməsi (MHBS p. 39).

Tədris misalı

Əgər verilmiş misalın təhlilinin texniki tərəfinə aid şübhə varsa, 7-ci fəslə də bir daha oxumanızı tövsiyə edirik. Bir şeyi dəqiq demək olar: MHBS 29-a əsasən, Rusiyanın Aeroflot aviaşirkətinin 31 dekabr 1999-cu ildə başa çatmış illik hesabatı hiperinflasiya şəraitində olan maliyyə hesabatına misaldır. Aeroflotun hesabatında inflyasiya üzrə üç müvafiq il üçün aşağıdakı məlumatlar göstərilmişdir:

¹ Rusiyada 01.01.2003-cü ildən hesabat üçün göstəriciləri yenidən hesablamamaq olar. Bu müddəə 13.11.2003-cü il tarixdən maliyyə hesabatı üzrə Şüranın sənədlərində və noyabr 2002-ci il tarixindən AİCPA-nın tövsiyələrində formulə edilmişdir.

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

31 dekabrda başa çatmış il	İl ərzində inflyasiyanın səviyyəvi
1999-cu il	36,7%
1998-ci il	84,4%
1997-ci il	11,0%

Bununla belə Aeroflotun hesabatının «Uçot siyasətinin prinsipləri» adlı bölməsində aşağıdakı informasiya vardır:

«Aktivlər və öhdəliklərin mütləq qeyri-pul maddələri üzrə məbləğləri (Rusiya) faktiki maya dəyəri ilə yenidən hesablanaraq göstərilmiş və MHBS-ə uyğun olaraq maliyə hesabatının təqdim edilməsi məqsədləri üçün qrupun funksional valyutası olan ABŞ dolları ilə ifadə olunmuşdur. (Əldəolunma vaxtına görə daha əvvəl alınmış, dəyəri müstəqil ekspertizanın nəticələri əsasında müəyyən edilmiş və ABŞ dolları ilə ifadə edilmiş aktivlər istisnaq təşkil edir). ABŞ dolları qrupun hesabatının valyutası qismində onun əsasında müəyyən olunmuşdur ki, gəlirin çox hissəsi ABŞ dolları ilə ifadə edilmişdir, onunla sonrakı hesablaşmalar ABŞ dolları, yaxud digər xarici valyuta ilə aparılmışdır, əməliyyat xərclərinin xeyli hissəsi kimi aktiv və öhdəliklərin böyük bir hissəsi, xarici valyuta ilə ifadə olunmuşdur. Beləliklə, hazırkı hesabat ABŞ dolları ilə təqdim olunmuşdur... ABŞ dolları hiperinflyasiya olan ölkənin valyutası olmadığına görə MHBS 29-un müddəaları tətbiq olunmur [qeyd olunmuşdur]». Aeroflotun 1999-cu ildə olan fəaliyyəti haqda konsolidə edilmiş hesabat 21.1.saylı cədvəldə göstərilir.

Cədvəl 21.1. 1999 –cu ildə Aeroflot şirkətinin və törəmə şirkətlərin konsolidə olunmuş hesabatı

	31 dekabr 1999-cu ildə başa çatmış il mln. \$	31 dekabr 1998-ci ildə başa çatmış il mln.\$
Daşımalar üzrə gəlir	865,4	1000,0
Sair gəlir	300,8	403,1
Gəlir	1166,2	1403,1
Əməliyyat məsrəfləri	(908,9)	(1103,9)
Heyətin saxlanılmasına məsrəflər	(118,0)	(170,3)
Amortizasiyaya məsrəflər	(132,0)	(135,1)
Əməliyyat məsrəfləri	(1158,9)	(1409,3)
Əməliyyat mənfəəti (zərəri)	7,3	(6,2)
Faiz məsrəfləri	(52,2)	(32,2)
Faiz gəliri	0,9	2,0
Törəmə müəssisələrində gəlirlərin payı	4,6	4,4
Xarici valyuta ilə əməliyyatlar və valyuta–mübadilə əməliyyatları üzrə xalis zərər	(6,8)	(18,4)
Xalis qeyri-əməliyyat gəliri (məsrəfləri)	40,1	(25,1)
Vergilərin ödənilməsinə qədər zərər və azlıq təşkil edənlərin payı	(6,1)	(75,5)
Vergilər	52,2	(134,2)
Vergilərin ödənilməsindən sonra zərər	(58,3)	(209,7)
Azlıq təşkil edənlərin payı	(1,3)	(1,2)
Zərər	(59,6)	(210,9)
Səhmə düşən zərər	(0,05\$)	(0,19\$)

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Fəaliyyət miqyasının ciddi şəkildə aşağı düşməsinə görmək olar. 1998 –ci ilə müqayisədə 1999-cu ildə gəlir 17%, əməliyyat xərcləri isə 18% aşağı düşmüşdür. Bununla belə, şərhlərdə rublun dollara olan məzənnəsi üzrə aşağıdakı məlumatlar açıqlanmışdır.

31 dekabr	Mübadilə məzənnəsi
1997-ci il	1\$=5,96 rubl
1998 –ci il	1\$=20,65 rubl
1999 –ci il	1\$=27,00 rubl

Sadələşdirilmiş metoddan istifadə edərək, 1999-cu ildə mübadilənin orta məzənnəsini ilin əvvəlinə və sonuna olan məzənnənin orta hesabı kəmiyyəti kimi hesablamaq olar, oxşar əməliyyatı 1998-ci il üçün təkrar edək. Beləliklə, aşağıdakı orta kəmiyyətləri alırıq: 1999-cu il – 23,82; 1998-ci il -13,31.

Məsələ 21.1.

21.1. sayılı cədvəldən gəlir və əməliyyat xərcləri göstəricilərini tədris misalında gətirilmiş vurmalar əsasında faktiki maya dəyəri üzrə rubl ilə yenidən hesablayın və alınan nəticələri şərh edin.

Həlli

Kəmiyyətlər 21.2 sayılı cədvəldə göstərilmişdir.

Cədvəl 21.2. Aeroflot şirkətinin təsərrüfat fəaliyyətinin nəticələri (21.1 cədvəldəki məlumatlar rublla) yenidən hesablanmışdır

	31 dekabr 1999-cu ildə başa çatmış il	31 dekabr 1998-ci ildə başa çatmış il
	mln. rubl	mln.rubl
Daşımalar üzrə gəlir	20 614	13 310
Sair gəlir	<u>7165</u>	<u>5365</u>
Gəlir	27 779	18 675
Əməliyyat məsrəfləri	21650	14675
İşçi heyətinin saxlanmasına məsrəflər	2811	2267
Amortizasiyaya məsrəflər	<u>3144</u>	<u>1798</u>
Əməliyyat məsrəfləri	27 605	18 758
Əməliyyat mənfəəti (zərəri)	0,174	(0,083)

Hətta əgər ilkin məlumatlar xüsusi dəqiqliyi ilə fərqlənməsə də¹, aydındır ki, nominal rublla yenidən hesablanarkən təsərrüfat fəaliyyətinin göstəricilərinin hərəkətinin ümumi meyli korrektə edilmiş maliyyə hesabatının məlumatları üzrə alınmış vəziyyətin tam əksi olacaqdır. Fəaliyyət miqyasının xeyli artımı müşahidə olunur. Bundan əlavə həmin yanaşma əsasında 1999-cu il üçün hesablanmış maliyyə nəticəsi müsbət olmuşdur (hərçənd ki, mənfəətin kəmiyyəti azdır), zərər əks etdirilməmişdir.

¹ Məşhur ingilis yumoru özünü göstərir. – Red.qeydi

12.2. sayılı cədvəldəki məlumatları, ola bilsin, yenidən işləmək lazımdır. 1998-ci ilin göstəriciləri (hesablandığı kimi) 1998-ci ilin rublu ilə ifadə olunmuşdur. Güman ki, 1999-cu ilin məlumatları ilə müqayisə etmək üçün onları 1999-cu ilin rublu ilə yenidən hesablamaq lazım olacaq, yəni 21.2 sayılı cədvəldə 1998-ci il üzrə sütunda bütün kəmiyyətləri 136,7%-ə vurmaq lazımdır. Onda belə alınacaq ki, gəlir və məsrəflərin məbləğləri 1998-ci və 1999-cu illər üzrə praktiki olaraq bir-birindən seçilmir. Kim demişdir ki, mühasibat uçotu dəqiq elmdir?! Aeroflot şirkəti ilə misalə münasibətdə meydana gələn başqa bir sual ondan ibarətdir ki, MHBS prinsiplərinə əsasən tətbiq olunan uçot metodunun – MHBS 29-a uyğun olaraq yenidən hesablama aparmadan – doğru olması barədə yuxarıda gətirilmiş cəsarətli bəyanət doğrudurmu? Nə qədər təəccüblü olsa da, mümkündür ki, bəli, çünki ŞDK 19-un məzmunu bu suala dəqiq və aydın cavab vermir. Aeroflotun təsərrüfat fəaliyyətinin həyata keçirilməsinin əsas valyutasının ABŞ dollarının olması və şirkətin funksional valyutası kimi müəyyən edilməsi faktı nəzərə alınmaqla, Aeroflot tərəfindən tətbiq olunan uçot metodu doğrudur. Ancaq əgər təsərrüfat əməliyyatlarının aparıldığı adi valyuta rubldursa onda MHBS üzrə uçot rubl ilə aparılmalıdır. Kənar müşahidəçi olmaqla hansısa nəticələr çıxartmaq çətindir, ancaq misal bütün aydınlığı ilə göstərdi ki, bu nə dərəcədə böyük əhəmiyyətə malikdir.

Qısa nəticələr

Bu problemin nəzəri aspektlərinin birinci hissədə işıqlandırılmasına istinad edərək biz hazırki fəsildə MHBS 29-un məzmununa uyğun olaraq MHBS-in hiperinflasiyadan alınan effektin uçotuna yanaşmalarını tədqiq etdik.

Tapşırıqlar

1. Maliyyə hesabatına təsiri MHBS 29-a əsasən yenidən hesablama metodları əsasında nəzərə alınan dəyişikliklər hansı hadisələrlə bağlıdır?
2. İnflyasiyanın illik səviyyəsi 35% olduqda CPP metoduna əsasən göstəricilərin yenidən hesablanması tələb olunur, inflyasiya 25% olduqda isə tələb olunmur – fikri absurddur. Öz nöqtəyi - nəzərinizi bildirin.

PUL VƏSAİTİNİN HƏRƏKƏTİ HAQQINDA HESABATLAR

Bu fəslə öyrəndikdən sonra siz :

- maliyyə vəziyyətinin dəyişilməsinin pul vəsaitlərinin hərəkətindən nə ilə fərqləndiyini göstərməyi;
- MHSBŞ-in nəyə görə maliyyə vəziyyətinin dəyişilməsi haqqında hesabatın pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatla əvəz etməsi barədə qərar qəbul etməsini izah etməyi;
- pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat adlı MHBS 7-nin (yeni redaktədə) mahiyyətini açıqlamağı;
- pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatı tərtib etməyi;
- pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatların tərtib olunması ilə əlaqədar problemləri aşkara çıxarmağı;
- mövcud GAAP sistemlərinin pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatı rəğmən tələblərini müqayisə etməyi bacaracaqsınız.

Giriş

Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat, bizim daha sonra inanacağımız kimi, istifadəçiyə əlavə faydalı informasiya əldə etməyə, yəni, şirkətin mənfəət və zərərlər haqqında hesabatına və mühasibat balansına əlavə olaraq informasiya əldə etməyə imkan verir. Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatın prioriteti pul vəsaitləri və likvidlik barədə informasiyanın verilməsidir, həm də bu zaman satışdan gəlir, məsrəflər və mənfəət ikinci plana keçir. 1977-ci ildə buraxılan MHBS 7-nin birinci redaktəsi pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatı deyil, maliyyə vəziyyəti

yətinin dəyişilməsi haqqında hesabatı nəzərdən keçirirdi. 1992-ci ildə MHBS 7, artıq pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatı həsr olunan yeni redaktədə buraxılmışdır. Bu fəsildə biz maliyyə vəziyyətinin dəyişilməsi ilə pul vəsaitlərinin hərəkəti arasındakı fərqlərin nədən ibarət olduğunu nəzərdən keçirəcəyik.

Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat

Mühasibat uçotu – ənənəvi olaraq sadə olmayan və qeyri-müəyyənliklə bağlı bir prosesdir. Mənfəətin müəyyənləşdirilməsi prosedurları nəinki mürəkkəbdir, eyni zamanda, dolaşılıqla gətirib çıxara bilər. İstənilən hesabat dövrünə həm bitmiş, həm də bitməmiş əməliyyatlar daxildir. Pul vəsaitləri ilə son hesablaşmaların həyata keçirildiyi əməliyyatlar tamamlanmış hesab olunur və belə əməliyyatlar üzrə mənfəəti, müəyyənləşdirmək çətin deyildir.

Bitməmiş əməliyyatların uçotunda isə ciddi problemlər meydana çıxır, çünki belə əməliyyatlar üzrə mənfəəti yaxud zərəri yalnız hesablama metodu əsasında qiymətləndirmək mümkündür, hansına əsasən ki, satışdan gəlir və xərclər aid olunduqları dövrün mənfəət və zərərlər hesabı üzrə onların nisbətinin dürüst müəyyənləşdirilə, güman edilə və aşkar oluna biləcəyi qədər uyğun gəlir.

Beləliklə, ötən il üçün olan mənfəət gələcək hadisələrə münasibətdə bir sıra yol-verilmələrin düzgünlüyündən asılıdır, məsələn, əsas vəsaitlərə amortizasiya hesablanıldığı zaman ötən dövrlərə görə məbləği hesablamaq üçün obyektin faydalı istifadə müddətini müəyyənləşdirmək tələb olunur.

Bitməmiş əməliyyatların həcmi nə qədər çox olarsa, mühasib daha çox dərəcədə təxmini məlumatlara istinad edərək qərarlar qəbul etməyə məcburdur və əgər faktiki nəticə gözlənilən qiymətdən fərqlənərsə investorları çaşdırmaq ehtimalı daha da yüksəlir.

Aşağıdakı məsələnin təmsalında əsas vəsaitlərin hərəkətinin uçotu və mənfəətin uçotu arasındakı fərqləri təhlil etməyi təklif edirik:

Məsələ 22.1.

Aşağıda bir şirkətin fəaliyyəti üzrə eyni dövr üçün olan iki yığcam hesabat verilmişdir. Verilən hesabatların hansı informasiya daşdığını sözlə qısaca izah edin və onların arasındakı fərqlərin nədən baş verdiyini izah edin.

A	min €
Satışlar	410
Satışın maya dəyəri <i>çıxılmaqla</i>	<u>329</u>
	81
Sair məsrəflər <i>çıxılmaqla</i>	<u>36</u>
	45
Amortizasiya üzrə məsrəflər <i>çıxılmaqla</i>	<u>13</u>
	12
Vergilərin ödənilməsi üzrə məsrəflərin təmin olunması <i>çıxılmaqla</i>	<u>13</u>
	19
Dividendlərin ödənilməsi üzrə məsrəflərin təmin olunması <i>çıxılmaqla</i>	<u>8</u>

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Təklif olumuş bölüşdürülməmiş mənfəətin qiymətləndirilməsi	11
B	min €
Satışdan daxil olmalar	387
Satış üçün olan mallar görə ödəniş	333
	54
Sair ödənilmiş məsrəflər çıxılmaqla	32
	22
Əsaslı məsrəflər çıxılmaqla	20
	2
Vergi ödənişləri çıxılmaqla	14
	(12)
Ödənilən dividendlər çıxılmaqla	7
Borcların artımı	(19)

Həlli

Şübhəsizdir ki, A hesabatı – mənfəət və zərərlər haqqında hesabatdır. Burada ənənəvi metodlarla hesablanan gəlirlər və məsrəflər, il ərzində vergi ayırmaları və ilin yekunlarına görə səhmdarlara ödənilməsinə qərar verilmiş dividendlər əks etdirilmişdir. Yekun sətirdə mənfəət alınmışdır, bu da o deməkdir ki (hərçənd, biz fəaliyyətin miqyasını bilmirik), il müvəffəqiyyətlə başa çatmışdır.

B hesabatı il ərzində pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatdır, pul vəsaitlərinin hərəkətini təhlil etmək üçün kassa kitabı maddələrinin qruplaşdırılmış qısa icmalidir. Bu iki hesabat arasındakı konkret fərq hesablamalarda, avans ödənişlərində və i.a. olan dəyişikliklərlə bağlıdır. Yekunda B hesabatı şirkətin dividendlər ödəniləndə pul vəsaitləri resurslarının azalmasını əks etdirir. Şirkətin pul vəsaitləri resursları ilin yekunlarına görə dividendlər ödəniləndən sonra daha çox azalacaqdır. B hesabatı açıq-aşkar sübut edir ki, il uğursuz olmuşdur.

Adamlar, pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatdan, pul vəsaitlərinin hərəkətinin uçotunun, yaxud pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatın tərəfdarları olduqları bu barədə tez-tez danışrlar və bunlardan nəyi başa düşdüklerini dəqiqləşdirmirlər. Həqiqətdə biri digərindən əhəmiyyətli dərəcədə fərqlənən çox müxtəlif fikirlər mövcuddur, buna görə də, bütün mümkün situasiyaları və müxtəlif nöqtəyi-nəzərləri təhlil etmək vacibdir.

Bir tərəfdən belə bir fikir mövcuddur ki, pul vəsaitlərinin faktiki və planlaşdırılan hərəkətinin uçotu, həm mənfəət və zərərlər haqqında hesabatı (istənilən əsasda), həm də balans hesabatını tamamilə əvəz etməlidir. Bu müddəanın xeyrinə olan arqumentlərdən biri ondan ibarətdir ki, (barter sövdələşmələri nəzərə alınmazsa) ki, yalnız pul vəsaitləri şirkətin resurslarının artması, yaxud azalmasını təsvir edə və real surətdə əks etdirə bilər, buradan belə çıxır ki, yalnız pul vəsaitlərinin uçotunu aparmaq lazımdır. Belə dəlillər əsassızdır. İstifadəçilərə müəssisənin sərəncamında olan resursların, bu istər satış üçün olan xüsusi mallar və xidmətlər olsun, istərsə də, yaxud kənardan mal və xidmətlərin əldə olunması qabiliyyəti olsun, istənilən dəyişiklikləri barədə informasiya lazımdır. Digər tərəfdən belə güman olunur ki, pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat məsələ 22.1-də olan B hesabatına bənzər bəzi formada məcburi hesabat zərfinə daxil edilməlidir, çünki onda həqiqətən də əlavə, mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda olduğundan fərqli olan vacib

informasiya verilir. Həmin yanaşmada olan məntiqdən imtina etmək olmaz. Və həqiqətən də, il üçün pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat il ərzində əldə olunan mənfəət və zərərlərin indikatoru olmadığı kimi, mənfəət və zərərlər haqqında hesabat da il ərzində pul vəsaitlərinin vəziyyəti haqqında tam informasiya verə bilmir. Məhz, buna görə də, həm bu və həm də digər hesabatın maliyyə hesabatının ümumi paketinə daxil edilməsinin lehinə səslənən arqumentlər olduqca inandırıcıdır.

Fondların hərəkəti, yoxsa pul vəsaitlərinin hərəkəti?

Uzun illər maliyyə hesabatının tərkibinə fondların hərəkəti haqqında hesabat (vəsaitlərin mənbələri və istifadəsi haqqında hesabat) daxil idi, ancaq konseptual tamamlanma nöqteyi-nəzərindən bu çox qərribə sənəd idi. Əvvəl o, mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın tərtib edilməsi zamanı tətbiq olunan hesablama metodlarının korrektə edilməsi nəticəsində meydana çıxan uyğunsuzluqların hamısını deyil, bəzilərini tənzimləməyə kömək edirdi. Tarixən fondların hərəkəti haqqında hesabatda olan anlaşılmazlıqların mövcudluğu onunla izah edilir ki, bu hesabat qanuna görə məcburi deyil, hesabatın tərkibində əlavə sənəd olduğu üçün yeni informasiyanın təqdim olunması üçün düşünülmüş şəkildə nəzərdə tutulmamışdı, yalnız artıq mövcud olan məlumatların yenidən qruplaşdırılmasına xidmət edirdi. Əslində, fondların hərəkəti haqqında hesabatın əsas təyinatı pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında deyil, daha çox dövriyyə kapitalındakı dəyişikliklər haqqında informasiya verməkdən ibarət idi¹.

Bəs hər halda fondların hərəkəti nə deməkdir? Bu anlayışın mahiyyətini aşağıdakı məsələdə açıqlamağa çalışacağıq:

Məsələ 22.2

31 dekabr 20X2-ci ilə A şirkətinin balansından çıxarış:

	min € 31.12X2	min € 31.12.X1
Ehtiyatlar	4300	4600
Alınası hesablar (Debitor borcu)	2600	1300
Kassa və bank (Pul vəsaitləri və pul ekvivalentləri)	1200	2500
	<u>8100</u>	<u>8400</u>
Ödəniləsi hesablar (Kreditor borcu)	<u>(6500)</u>	<u>(7900)</u>
Dövriyyə kapitalı	<u>1600</u>	<u>500</u>
Fondların dəyişilməsini müəyyən edin.		

¹ Bu hesabatın hazırlanmasının daha ətraflı tarixini ABŞ GAAP-dan izləmək olar – Red. qeydi

Həlli

Müstəsna olaraq pul vəsaitləri üzrə məlumatlar əsasında belə bir fikrə gəlmək olar ki, A şirkətinin pul vəsaitlərinin həcmi il ərzində 1 300 000 € azalmışdır. Və əksinə, yalnız dövriyyə kapitalı xalis cari aktivlər üzrə məlumatlara əsaslanaraq, daha əlverişli mənzərə alınacaq, çünki, 1 100 000 € məbləğində artım əks etdiriləcək. Bəs, qərarlar qəbul olunan zaman istifadəçilər hansı informasiyaya əsaslanmalıdırlar?

Fondların hərəkətinin uçotu ilə müqayisədə pul vəsaitlərinin hərəkətinin uçotunun üstünlükləri

Həmin üstünlükləri aşağıdakı kimi yığcam şəkildə formulə edək:

- Fondların hərəkəti haqqında məlumatlar dövriyyə kapitalının hərəkətini əks etdirir; bu zaman şirkətin likvidliyinə və həyatı qabiliyyətinə qiymət vermək üçün həqiqətən vacib sayılan dəyişikliklər aşkar olunmaya da bilər. Məsələn, ehtiyatların və debitor borclarının həcmnin artması fonunda mövcud olan pul vəsaitlərinin həcmnin əhəmiyyətli dərəcədə azalmasını sezməmək olar. Beləliklə, hesabatı dövriyyə kapitalının azalmasını göstərən şirkətlər, həqiqətdə pul vəsaitlərinin çatışmazlığını hiss edə bilər. Buna oxşar olaraq elə situasiyalar yarana bilər ki, bu zaman dövriyyə kapitalının azalması heç də pul vəsaitlərinin çatışmazlığı və müflisləşmə təhlükəsi demək deyildir.
- Pul vəsaitlərinin hərəkəti üzərində nəzarət hansısa süni uçot metodu deyil, təsərrüfat uçotunun aparılmasının normal praktikası olduğuna görə pul vəsaitlərinin hərəkəti konsepsiyası mütəxəssislərin əksəriyyətinə fondların hərəkəti anlayışından daha aydındır.
- Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında məlumatlar şirkətin dəyərinin qiymətləndirilməsi prosesində bilavasitə istifadə oluna bilər, buna görə də, pul vəsaitlərinin hərəkətinin retrospektivi özündə daha vacib informasiya daşıyır ki, bunu da fondların hərəkəti haqqında məlumatlar əsasında əldə etmək qeyri-mümkündür.
- Fondların hərəkəti haqqında hesabatın əsasında, əsasən, iki balans üzrə məlumatlar arasındakı fərq durur. Onda, bu məlumatlar yenidən qruplaşdırılır, ancaq o, yeni informasiyaya malik deyildir. Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatda, fondların hərəkəti haqqında hesabatda olmayan məlumatlar ola bilər.

Beləliklə, demək olarmı ki, pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat informasiyanın faydalılığı kriteriyasına cavab verir? Aşağıdakı suallara cavab verməyə cəhd göstərin.

Məsələ 22.3.

Artıq almış olduğunuz biliklər əsasında, pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatdan alınan informasiyanı aydın, yerində, etibarlı və tam hesab etməyin mümkün ola biləcəyini müəyyən edə bilərsiniz.

Həlli

1. *Aydınolma.* Şübhə yoxdur ki, pul vəsaitlərinin uçotunun zəruriliyi (kassa metodundan istifadə olunduğu kimi) çoxlarına aydındır, halbuki, hesablama metodunun mahiyyəti bir o qədər də şəffaf deyildir və onun istifadə olunması zəruriliyinin dərk edilməsi heç də tez baş vermir.
2. *Yerindəolma.* Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında informasiya yerindədir, çünki onlarsız təsərrüfat fəaliyyətini həyata keçirmək mümkün deyildir. Şirkətlər yaxşı mənfəət göstəricilərinə malik ola bilər, ancaq əgər bu zaman cəlb edilmiş vəsaitlərin xüsusi çəkisi böyükdürsə, pul vəsaitləri üzrə mövqe baxımından onun vəziyyəti qətiyyən həsəd aparıcı olmaya da bilər.
3. *Etibarlılıq.* Pul vəsaitləri – istənilən əməliyyatın son məhsuludur. O alınmışdır! Mənfəət əsasında dövriyyə kapitalında olduğu kimi, pul vəsaitləri əldəedilməzdən əvvəl satışdan gəlirin reallaşdırılması anını müəyyənləşdirmək zəruridir, bununla əlaqədar pul vəsaitlərinin yekun olaraq əldə edilməsi hələlik sual altında ola bilər. Pul vəsaitlərinə gəldikdə isə heç bir şübhə yoxdur.
4. *Tamliq.* Ötən dövrlərin məlumatlarına əsaslanan informasiyanın tamlığı haqqında, ümumiyyətlə, danışmaq olarmı? Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatda şirkətin hesabat dövründə pul vəsaitlərinin hərəkəti haqda informasiya vardır, ancaq o, gələcək pul axınları haqqında tam təsəvvür yaratmır. Bu zaman pul vəsaitlərinin bəzi hərəkəti ötən dövrdə baş verən əməliyyatların nəticəsi ola bilər, bəzi gözlənilən dəyişikliklər isə sonrakı dövrdə pul vəsaitlərinin gələcək hərəkətinə gətirib çıxara bilər.

Məsələ 22.2-yə qayıdaraq biz orada gördük ki, maliyyə vəziyyətinin (dövriyyə kapitalının) 1,1 mln. € məbləğində olan əla göstəriciləri pul vəsaitləri həcmnin 1,3 mln. € məbləğində azalmasını gizlətməyə imkan vermişdir, bir daha qeyd etmək ki, informasiyanın – maliyyə vəziyyəti haqqında hesabat, yaxud pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat şəklində təqdim edilməsi üsulu istifadəçilər tərəfindən şirkətin maliyyə vəziyyətinin başa düşülməsinə güclü təsir göstərir. Həmçinin, qeyd etmək lazımdır ki, pul vəsaitləri – şirkətin özünəməxsus «həyati gücünün mənbəyidir» və bu vəsaitlər olmadan o mövcud ola bilməz. Üstəlik də, pul vəsaitləri üzrə olan göstəricilərlə fırıldaq etmək olduqca mürəkkəbdir.

MHBS 7-nin tələbləri (1992-ci ilin redaktəsi)

Tətbiqolunma sferası

MHBSŞ pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatı o qədər vacib hesab edir ki, həmin hesabatın hamı tərəfindən istisnasız tərtib olunmasını zəruri saymışdır. Şirkətin gəlirlərinin başlıca mənbəyinin hansı növ fəaliyyətdən asılı olmayaraq, təsərrüfat əməliyyatlarını həyata keçirmək, öhdəlikləri və investorların gəlirlərini ödəmək üçün ona pul vəsaitləri lazımdır. Həmin informasiya maliyyə hesabatlarından istifadə edənlərə də lazımdır, çünki onlar pul vəsaitlərinin mənbələrini və obyektlərini qiymətləndirmək istəyirlər.

Pul vəsaitləri axınlarının yaranması və təriflər

Şirkətin pul vəsaitləri axınlarının yarandığı təsərrüfat fəaliyyəti üç qrupa bölünə bilər:

1. İnvestisiya və maliyyə fəaliyyətindən fərqli olan MHBS 7 tərəfindən fəaliyyət kimi müəyyən edilmiş şirkətin əməliyyat fəaliyyəti, yaxud gəlirinin əsas mənbəyi.
2. İnvestisiya fəaliyyəti – uzunmüddətli aktivlərin pul ekvivalentlərinə daxil edilməyən digər maliyyə qoyuluşlarının əldə olunması, yaxud satılması ilə əlaqədar olan fəaliyyətdir.
3. Maliyyə fəaliyyəti – şirkətin xüsusi kapitalının və borc vəsaitlərinin həcmində və tərkibində dəyişilməsində əks olunan fəaliyyətdir.

Dərk olunmanın tam olması üçün MHBS 7 üzrə bəzi tərifləri gətirək:

- Pul vəsaitləri kassada, banklardakı hesablarda və tələb olunanadək depozitlərdə olan nağd vəsaitlərdən ibarətdir;
- Pul ekvivalentləri. Bu, tez bir zamanda müəyyən pul vəsaitləri qoyuluşları məbləğlərinə konvertə olunan və dəyərinin cüzi dəyişməsi riskinə məruz qalan qısamüddətli və yüksəklikvidli maliyyə qoyuluşlarıdır.

Məsələ 22.4.

Əməliyyat, investisiya, yaxud maliyyə fəaliyyəti üzrə daxilolmalar, yaxud ödənişlər şəklində pul vəsaitlərinin hərəkətindən nümunələr gətirin. Cədvəl 22.1-də hər bir kateqoriya üzrə əməliyyatlardan nümunələr verilmişdir.

Cədvəl 22.1. Pul vəsaitlərinin hərəkəti əməliyyatlarından nümunələr

<i>Əməliyyat fəaliyyəti</i>	<i>İnvestisiya fəaliyyəti</i>	<i>Maliyyə fəaliyyəti</i>
Malların satışından və xidmətlərin göstərilməsindən pul vəsaitləri	Əsas vəsaitlərin əldə olunması ilə əlaqədar pul ödənişləri	Səhmlərin buraxılmasından və digər pay alətlərindən daxil olmalar

Cədvəlin doldurulmasını davam etdirərsiniz.

Həlli

Mümkündür ki, siz, cədvəl 22.2-də gətirilən heç də bütün əməliyyatları ayırmamısınız, ancaq, əslində bu MHBS 7-yə uyğun olan əməliyyatların tam siyahısıdır.

İstifadəçilərə əməliyyat fəaliyyəti ilə əlaqədar pul vəsaitlərinin həcmində dəyişilməsi haqqında informasiyaya malik olmaq olduqca vacibdir, çünki o, şirkətin hesabına ssudaların qaytarılmasının, əsas vəsait obyektlərinin satın alınmasının və dividendlərin ödənilməsinin həyata keçirildiyi pul daxilolmalarının kifayət qədər olmasını qiymətləndirməyə imkan verir. Əməliyyat fəaliyyətindən olan pul vəsaitlərinin hərəkəti – şirkətin maliyyə vəziyyətinin mühüm göstəricisidir, belə ki, bu, şirkətin fəaliyyətinin əsas istiqamətidir və gəlirlərin başlıca mənbəyidir.

İnvestisiya fəaliyyətindən olan pul vəsaitlərinin hərəkəti də kifayət qədər mühüm göstəricidir, çünki o, gələcək gəlirlərin əldə olunması və pul vəsaitlərinin

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

ödənilməsi üçün nəzərdə tutulan resurslara rəğmən çəkilməmiş xərcləri əks etdirir. Hesabatdan istifadəçilərə, həmçinin, maliyyə fəaliyyətindən olan pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında informasiya da zəruridir, o, şirkətin maliyyələşmə mənbələrinə rəğmən gələcək pul öhdəliklərini proqnozlaşdırmağa imkan yaradır.

Cədvəl 22.2. MHBS 7 üzrə pul vəsaitlərinin hərəkəti əməliyyatlarının tam siyahısı

<i>Əməliyyat fəaliyyəti</i>	<i>İnvestisiya fəaliyyəti</i>	<i>Maliyyə fəaliyyəti</i>
Malların satışından və xidmətlərin göstərilməsindən pul daxilolmaları	Əsas vəsaitlərin əldə olunması ilə əlaqədar pul ödənişləri	Səhmlərin buraxılmasından və digər pay alətlərindən daxilolmalar
Lisenzialardan istifadə hüquqlarının verilməsindən, qonorarlardan, komissiyon mükafatlandırma- malarından və digər gəlirlərdən pul daxilolmaları	Əsas vəsaitlərin satılmasından pul daxilolmaları	Müəssisənin səhmlərinin əldə olunması, yaxud geri satın alınması ilə əlaqədar səhmdarlara pul ödənişləri
Mallara və xidmətlərə görə malsatanlara pul ödənişləri	Digər şirkətlərin pay, yaxud borc alətlərinin əldə edilməsi, yaxud birgə fəaliyyətdə iştirakla əlaqədar pul ödənişləri	Borc öhdəliklərinin, veksellərin, istiqrazların buraxılışından, kreditlərdən və digər qısa və uzunmüddətli borclardan pul vəsaitləri
İşçilərə və onların adından olan pul ödənişləri	Digər müəssisələrə verilən pul ssudaları və belə ssudaların ödənilməsi ilə əlaqədar pul vəsaitlərinin daxil olması	Borc pul vəsaitlərinin qaytarılması ilə əlaqədar pul ödənişləri
Mənfəət vergisi ilə əlaqədar pul ödənişləri, yaxud daxilolmaları (əgər mənfəətin alınması maliyyə, yaxud investisiya fəaliyyətinə bilavasitə aid oluna bilməzsə)	Digər müəssisələrə verilmiş ssudaların ödənilməsi ilə əlaqədar pul daxilolmaları	Maliyyə lizinqinə aid edilən mövcud maliyyə öhdəliklərinin azalması hesabına icarədarın pul ödənişləri
Dilinq və ticarət əməliyyatları üzrə müqavilə ilə əlaqədar pul daxilolmaları və ödənişləri	Maliyyə fəaliyyətinə aid oluna biləcək dilinq və ticarət əməliyyatları üzrə müqavilələr və pul ödənişləri istisna olunmaqla fyuçer, forvard müqavilələri, opsiyonlar və svoplar üzrə pul ödənişləri	Sığorta ödənişləri və iddiaları, rentanın sığortalanması məbləğləri və sığorta polisləri üzrə digər məbləğlərə görə sığorta şirkətinin pul daxilolmaları, yaxud ödənişləri

Məsələ 22.5.

Pul vəsaitlərinin hərəkətinin aşağıdakı əməliyyatlarının aid oluna biləcəyi kateqoriyanı müəyyənəldir:

1. Şirkət avtomobil əldə edir və sonra onun müştəriyə satılması planlaşdırılır.
2. Şirkət daşınma prosesində istifadə olunan nəqliyyat vəsaiti parkını tamamlamaq üçün avtomobil əldə edir.
3. Şirkət maliyyə lizinqi şərtlə avtomobil əldə edir.
4. Şirkət avtomobil icarəyə götürür.
5. Ticarət və dilinq əməliyyatlarını həyata keçirmək üçün şirkətin qiymətli kağızlar portfelində kağızlar vardır.
6. Şirkət faizlər almış və ödəmişdir, habelə dividendlər almışdır.
7. Şirkət dividendlər ödəmişdir.

Həlli

1. Bu əməliyyat müvafiq olaraq əməliyyat fəaliyyətinə aid olunan ehtiyatların tamamlanması əməliyyatıdır.
2. Bu investisiya fəaliyyətinin bir hissəsi olan əsas vəsaitlərin əldəedilməsi əməliyyatıdır.
3. Şirkət istifadə üçün əsas vəsait obyektini almışdır, ancaq əsas ödənişlər üzrə pul vəsaitlərinin hərəkəti maliyyə fəaliyyətinin tərkibində əks etdiriləcək. Bu halda investisiya fəaliyyətindən pul vəsaitlərinin hərəkəti yoxdur.
4. Bu halda icarə ödənişlərinin daxil olması əməliyyat fəaliyyəti çərçivəsində pul vəsaitlərinin hərəkəti əməliyyatıdır, çünki onlar şirkətin adi məsrəfləri ilə bağlıdır. Diqqət yetirin: avtomobilin əldəedilməsi ilə əlaqədar eyni bir əməliyyat, hansı növ fəaliyyətin şirkətin gəlirlərinin başlıca mənbəyi olmasından və onun satın alınmasının maliyyələşməsinin təşkili üsulundan asılı olaraq hər üç kateqoriyaya aid oluna bilər.
5. Qiymətli kağızların ticarəti üzrə şirkət üçün bu kağızlar ehtiyatlara aid edilir, deməli, bu şirkətin gəlirinin əsas mənbəyi olan əməliyyat fəaliyyətinin bir hissəsidir.
6. Maliyyə institutları halında belə əməliyyatlar əməliyyat fəaliyyətindən olan pul vəsaitlərinin hərəkətidir. Lakin MHBS 7-yə (paraqraf 33) uyğun olaraq digər şirkətlər də onları əməliyyat fəaliyyətinə aid edə bilər, çünki pul vəsaitlərinin belə hərəkəti maliyyə nəticəsi hesablandıqda nəzərə alınır. Bundan başqa, göstərilən paraqrafda deyilir ki, faizlərin ödənilməsi maliyyə fəaliyyətinə, faizlərin və dividendlərin daxil olması isə investisiya fəaliyyətinə aid edilə bilər. Sonuncu variant bizim üçün daha əsaslı görünür.

Dividendlərin ödənilməsi, şübhəsiz ki, maliyyə fəaliyyətinə aiddir, çünki, maliyyələşmə xərcləri sayılır. Bununla yanaşı, MHBS 7 həmin əməliyyatın əməliyyat fəaliyyəti kateqoriyasına aid edilməsini necə bir alternativ kimi mümkün hesab edir. Bu hesabatdan istifadə edənlərə əməliyyat fəaliyyətindən daxil olmalar hesabına dividendlərin ödənilməsi üzrə şirkətin bacarığını qiymətləndirməyə kömək edir. Bizim nöqteyi-nəzərimizcə faizlərin və dividendlərin ödənilməsi və daxilolmalarına münasibətdə bu cür qeyri-ardıcılıq çaşqınlığa gətirib çıxarır və bu halda müxtəlif

metodları istifadə edən şirkətlərin hesabatlarının müqayisəliliyini təmin etməyə imkan vermir.

Pullar və pul ekvivalentləri

Həmin iki anlayışın tərifinin verilməsi vacibdir, çünki pul vəsaitləri özlüyündə pul vəsaitləri formasında daxilolmalar, ödənişlər və pul ekvivalentləri formasında daxilolmalar kimi müəyyənləşdirilir. Yəni, qısamüddətliliyin və likvidliyin müəyyən edilməsinin bizim tərəfimizdən qəbul olunmuş kriteriyalardan asılı olaraq şirkətin nağd pul vəsaitlərinin tərkibində həm pul vəsaitləri və pul ekvivalentləri kimi, həm də investisiya fəaliyyətinin predmeti kimi hesab oluna bilər. Bankın verdiyi borclar MHBS 7-nin mövqeyindən maliyyə fəaliyyətinin bir hissəsi sayılır, lakin bir çox hallarda bank overdraftına pul vəsaitlərinin və pul ekvivalentlərinin bir hissəsi kimi baxmaq olar. Söhbət elə bir situasiyadan gedir ki, overdraft şirkətin nağd vəsaitlərinin idarə olunması prosesinin ayrılmaz hissəsinə çevrilir.

Məsələ 22.6.

Aşağıdakı elementlərin hansı kateqoriyaya – pul vəsaitlərinə, pul ekvivalentlərinə, investisiya fəaliyyətinə, yaxud maliyyələşdirməyə aid olduğunu müəyyənləşdirin:

1. 90 gün ərzində bildiriş vermək şərtlə vəsaitləri çıxarmaq imkanı ilə bankda hesab.
2. 95 gün ərzində bildiriş vermək şərtlə vəsaitləri çıxarmaq imkanı ilə bankda hesab.
3. Cari kimi təsnifləşdirilən və şirkətin pul vəsaitlərinin gündəlik hərəkətində iştirak edən bank overdraftı.
4. 60 gün müddətinə məqsədli bank ssudası.
5. Ödənilmə müddəti 60 gün olan bankdakı maliyyə qoyuluşları, ancaq onların son dəyəri əhəmiyyətli dəyişilmə riskinə məruz qalır, çünki o, ödənilmə anına qeydə alınan həddən artıq qeyri-sabit fond indeksinin kəmiyyəti əsasında müəyyənləşdirilir.

Həlli

1. Əgər siz 90 günü qısa müddət hesab edirsinizsə, onda onları pul ekvivalentinə aid edin.
2. Əgər siz 95 günü uzun müddət hesab edirsinizsə, onda onları investisiyalara aid edin.
3. Pul vəsaitlərinə, çünki həmin overdraft şirkətin nağd vəsaitinin gündəlik idarə olunması prosesində istifadə edilir.
4. Maliyyələşmə, çünki məqsədli ssudaya nağd pul vəsaitlərinin gündəlik idarə olunması prosesinin bir hissəsi kimi baxıla bilməz.
5. Son dəyərin əhəmiyyətli dəyişilmə riskinə məruz qala biləcəyi üçün o, yüksək riskli maliyyə qoyuluşlarıdır, ona görə də, onlar investisiya fəaliyyəti kateqoriyasına aid edilir.

Müddətlilik kriteriyasına rəğmən birinci iki maddə üzrə qərar qəbul etmək üçün MHBS 7 (paraqraf 7) aşağıdakı izahatı gətirir:

«Adətən, pul ekvivalentləri adı altında, ödənilmə müddəti alındığı gündən üç ay, yaxud az olan maliyyə qoyuluşları başa düşülür. Onlar müəyyən pul vəsaitləri məbləğinə sürətlə konvertə olunmalı və dəyəri cüzi dəyişilmə riskinə məruz qalmalıdır».

Bu halda qəbul olunan qərarlar subyektiv mülahizələrə əsaslanır və elə bir situasiya ola bilər ki, bu zaman analoji maliyyə qoyuluşlarını bir şirkət pul vəsaitlərinə, digəri - investisiya fəaliyyətinin predmetinə aid etsin.

Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatın formatı

MHBS 7-yə uyğun olaraq şirkətlər dövr ərzində pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında məlumatları hesabat formasında təqdim edirlər və bu formada pul vəsaitlərinin hərəkəti əməliyyat, investisiya və maliyyə fəaliyyətinin bölmələri üzrə əks etdirilir. Beləliklə, hesabatın strukturası sadədir:

Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat	
Əməliyyat fəaliyyətindən pul vəsaitlərinin hərəkəti	<u>A</u>
İnvestisiya fəaliyyətindən pul vəsaitlərinin hərəkəti	<u>B</u>
Maliyyə fəaliyyətindən pul vəsaitlərinin hərəkəti	<u>C</u>
Pul vəsaitlərinin və pul ekvivalentlərinin xalis dəyişiklikləri	<u>X</u>

Bununla belə, istifadəçilərin mühüm və yerində olan informasiya əldə edə bilmələri üçün, standart əməliyyatların tərkib hissələrinin konkret növlərini göstərməklə, hər bir bölmənin sonrakı detallandırılmasını təsbit edir:

1. İnvestisiya və maliyyə fəaliyyəti üzrə pul vəsaitlərinin ümumi daxilolmaları və ödənişləri. Qeyd etmək lazımdır ki, həm maliyyələşməyə, həm də əməliyyat və investisiya fəaliyyətinə toxunan bir əməliyyat üzrə pul axınları meydana gəldiyi halda, belə əməliyyat hissələrə bölünməlidir. Belə əməliyyata misal olaraq, maliyyə lizinqi çərçivəsindəki ödənişləri göstərmək olar. O, əsas borcun ödənilməsi hesabına ödənişdən ibarətdir və həmin əməliyyatın bu hissəsi pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatın maliyyə bölməsində əks etdirilir, həmçinin, həm əməliyyat fəaliyyəti bölməsində, həm də maliyyə əməliyyatları bölməsində uçota alınacaq faiz ödənişlərindən ibarətdir.
2. Əməliyyat fəaliyyəti üzrə pul vəsaitlərinin ümumi daxilolmaları və ödənişləri, yaxud qeyri-pul maddələri kəmiyyətində korrektəedilmiş xalis mənfəət.
3. Pul vəsaitlərinin hərəkəti şirkətlə müqayisədə daha çox müştərinin fəaliyyətini əks etdirməklə əlaqədar olduqda, yaxud söhbət qısamüddətli və yüksək dövriyyəli əməliyyatları əks etdirən iri maddələrdən getdikdə, bütün hər üç bölmə üzrə pul vəsaitlərinin dəyişilməsi xalis şəkildə göstərilə bilər.
4. Fövqəladə maddələr üzrə pul vəsaitlərinin hərəkəti hər bir kateqoriyada ayrıca sətirlə göstərilir.

5. Vergi tədiyyələri, faizlərin və dividendlərin daxil olması və ödənilməsi, törəmə, yaxud digər şirkətlərin payının əldə edilməsi, yaxud satılması ilə əlaqədar pul vəsaitlərinin hərəkəti.

Bundan başqa, pul vəsaitlərinin və pul ekvivalentlərinin tərkibi haqqında informasiya vermək pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqındakı hesabatın maddələri üzrə məbləğlərin və balansın müvafiq maddələrində üzləşdirilməsini həyata keçirmək zəruridir.

Verilən siyahının 2-ci maddəsindən görünür ki, əməliyyat fəaliyyətindən pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatın qurulmasının iki üsulu mövcuddur: daxilolmalar və ödənişlər (müstəqim üsul) üzrə və pul vəsaitlərinin hərəkəti ilə birbaşa əlaqəsi olmayan məbləğdə korrektə edilən xalis mənfəət üzrə (dolaylı üsulla). Standart müstəqim üsula üstünlük verir, çünki, o, «pul vəsaitlərinin gələcək dəyişikliklərini proqnozlaşdırmağa imkan verir ki, bu da dolaylı üsulun istifadəsi zamanı mümkün deyildir». Nə qədər qərribə olsa da Böyük Britaniyanın uçot standartları üzrə Şurası (ASB), dolaylı üsulun tətbiqini tələb edir, görünür onlar hesab edirlər ki, müstəqim üsulun tətbiqindən istifadəçilərin əldə etdiyi üstünlüklər, onun həyata keçirilməsinə çəkilən xərcləri ödəmir.

Məsələ 22.7.

1. Hesabatın müstəqim üsulla qurulması üsulu istifadəçilərə hansı informasiyanı verir ki, bu informasiyanı dolaylı üsulla qurulan hesabatdan əldə etmək mümkün deyildir?
2. Nə üçün hesabatın qurulmasının müstəqim üsulu dolaylı üsulla müqayisədə əlavə xərclər tələb edə bilər?
3. Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatda qeyri pul əməliyyatları hansı qaydada əks etdirilir?

Həlli

1. Müstəqim üsulla qurulan hesabatda müştərilərdən pul vəsaitlərinin daxil olması və malsatanlara və işçilərə pul vəsaitlərinin ödənilməsi haqqında informasiya mövcuddur, dolaylı üsuldən istifadə olunduqda isə hesabat yalnız xalis mənfəət məbləğini, amortizasiyaya edilən korrektələri, dövryyə aktivlərinin təsərrüfatdan çıxmasından, yaxud dəyişilməsindən olan mənfəəti və i.ə. göstərir. Pul vəsaitlərinin daxilolmaları və ödənişləri haqda faktiki informasiyanın verilməsi istifadəçilərə pul vəsaitlərinin gələcək dəyişikliklərinə qiymət verməyə kömək göstərir.
2. Mühasibat uçotunun şirkətlər tərəfindən istifadə olunan müasir sistemləri, əsasən hesablama metodu əsasında qurulur. Buna görə də, hesabatı müstəqim üsulla qurmaq üçün şirkətlər seçim etməyə məcburdur. Onlara ya bilavasitə hər bir əməliyyat üzrə pul vəsaitlərinin hərəkətini əks etdirməyə və təhlil etməyə imkan verən uçot sisteminə keçmək və deməli, mühasibat uçotunu iki üsulla aparmaq lazımdır. Ya da onlar mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın satış, satışın maya dəyəri və digər maddələrin qeyri-pul maddələri, və dövryyə aktivlərinin investisiya və maliyyə fəaliyyətinə aid edilən sair maddələrin dəyişilmələri məbləğlərində korrektəsini aparmalıdırlar. Bu isə

MALIYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

uzun və baha başa gələn prosesdir. Ancaq əgər bizim nöqteyi-nəzərimiz «Prinsiplərin» mövqeyi ilə üst-üstə düşürsə və bundan ibarətdirsə ki, hesabatdan istifadəçilərə faydalı informasiya əldə etmək lazımdır, onda biz informasiyanın əməliyyat fəaliyyəti bölməsi üzrə təqdim olunmasının müstəqim üsulunun tətbiqində ısrarlı olmalıyıq.

3. Tamamilə aydındır ki, onlar, prinsip etibarilə onda nəzərə alınmır, çünki pul vəsaitlərinin hərəkətinə aidiyyatları yoxdur.

Standartda qeyri-pul vəsaitləri üzrə aşağıdakı misallar gətirilmişdir:

- aktivlərin ya bilavasitə müvafiq öhdəliklərin qəbul olunması, ya da bilavasitə maliyyə lizinqi yolu ilə əldə edilməsi;
- şirkətin bilavasitə səhmlərin buraxılması yolu ilə əldə edilməsi;
- borc öhdəliklərinin səhmlərə konvertəsi.

Bütün belə hallarda qeyri-pul vəsaitlərinin qeyri-pul öhdəliklərinə mübadiləsi, yaxud hər hansı bir aktivin, yaxud öhdəliyin digər aktivə, yaxud öhdəliyə çevrilməsi baş verir. Bu tiptən olan əməliyyatlar maliyyə hesabatının digər bölmələrində nəzərə alınır.

Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatın qurulmasının müstəqim/dolayı üsulu

Məsələ 22.8.

Zen şirkəti üzrə aşağıdakı məlumatlar əsasında müstəqim və dolayı üsullarla əməliyyat fəaliyyətindən pul vəsaitlərinin dəyişilməsini hesablayın.

31 dekabr 20X2-ci ildə başa çatmış dövr ərzində mənfəət və zərərlər haqqında konsolidə olunan hesabat

	min €
Satışdan gəlir	30 650
Satışın maya dəyəri	<u>(26 000)</u>
Ümumi mənfəət	4650
Amortizasiya	(450)
İnzibati və kommersiya xərcləri	(910)
Faizlər üzrə məsrəflər	(400)
İnvestisiya gəlirləri	500
Valyuta məzənnəsinin dəyişilməsindən zərər	<u>(40)</u>
Vergilər və fəvqəladə maddələr ödənilənədək xalis mənfəət	3350
Fəvqəladə maddə – zəlzələ ilə əlaqədar sığorta ödənişləri	<u>180</u>
Fəvqəladə maddələrdən sonra xalis mənfəət	3530
Mənfəət vergisi	<u>(300)</u>
Xalis mənfəət	<u>3230</u>

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

31 dekabr 20X2-ci ilə konsolidəolunan balans

	20X2 min €	20X1 min €	min €	min €
Aktivlər				
Pul və pul ekvivalentləri		410		160
Debitor borcu		1900		1200
Ehtiyatlar		1000		1950
Portfel investisiyaları		2500		2500
Əsas vəsaitlər ilk dəyər	3730		1910	
Yığılmış amortizasiya	<u>(1450)</u>	<u>2280</u>	<u>(1060)</u>	<u>850</u>
Aktivlərin yekunu		<u>8090</u>		<u>6660</u>
Öhdəliklər				
Kreditor borcu		250		1890
Hesablanmış faizlər		230		100
Mənfəət vergisi üzrə hesablamalar		400		1000
Uzunmüddətli öhdəliklər		<u>2300</u>		<u>1040</u>
Öhdəliyin yekunu		<u>3180</u>		<u>4030</u>
Səhmdar kapital		1500		1250
Bölüşdürülməmiş mənfəət		<u>3410</u>		<u>1380</u>
Kapitalın yekunu		<u>4910</u>		<u>2630</u>
Kapital və öhdəliklərin yekunu		<u>8090</u>		<u>6660</u>

Qeydlər:

- (a) Törəmə şirkətin səhmləri 590 000 €-ya əldə edilmişdir. Əldə edilmiş aktivlərin və qəbul olunan öhdəliklərin ədalətli bazar dəyəri təşkil etmişdir:

	min €
Ehtiyatlar	100
Debitor borcları	100
Pul vəsaitləri	40
Əsas vəsaitlər	650
Kreditor borcları	100
Uzunmüddətli öhdəliklər	200

- (b) 250 000 € səhmlərin buraxılması nəticəsində və 250 000- € uzunmüddətli borclardan əldə olunmuşdur;
- (c) Faizlər üzrə məsrəflər 400 000 € təşkil etmişdir, onlardan 170 000 € dövr ərzində ödənilmişdir. Ötən dövrə görə faizlər üzrə 100 000 € məsrəflər məbləğində, həmçinin, həmin dövr ərzində ödənilmişdir;
- (d) Dividend ödənişləri 120 000 € təşkil etmişdir;
- (e) Dövrün əvvəlinə və axırına vergi ödənişi üzrə öhdəliklər müvafiq surətdə 1 000 000 € və 400 000 € təşkil etmişdir. Dövr ərzində vergi üzrə xərclər hesabına 200 000 € məbləğində əlavə ehtiyat yaradılmışdır. Dövr ərzində 200 000 € həcmində götürülmüş dividendlərdən gəlir vergisi 100 000 € təşkil etmişdir;

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

- (f) Dövr ərzində qrup 1 250 000 € ümumi məbləğində əsas vəsait əldə etmişdir, onlardan 900 000 € məbləğində olan hissə maliyyə lizinqi şərtlərilə alınmışdır. Pul vəsaitləri şəklində əsas vəsaitlərin əldəolunmasına 350 000 € ödənilmişdir;
- (g) İlk dəyəri 80 000 € və yığılmış amortizasiyası 60 000 € olan zavod tikilisi 20 000 €-ya satılmışdır;
- (h) 31 dekabr 20X2-ci il vəziyyətinə debitor borclarına alınası 100 000 € məbləğində daxildir.

[MHBS 7-yə Əlavə 1-dən nümunələrin sadə variantı]

Həlli**Müstəqim üsul**

Əməliyyat fəaliyyətindən pul vəsaitlərinin hərəkəti:

Alıcılardan alınmışdır (fəaliyyət 1)	30 150
Malsatanlara ödənilmişdir, əməkhaqqı ödənilmişdir (fəaliyyət 2)	(27 600)
Əməliyyat fəaliyyətindən pul vəsaitləri daxil olmuşdur	2250
Faizlər ödənilmişdir (170+100 qeyd c)	(270)
Mənfəət vergisi ödənilmişdir (1000+200+100-400)	(900)
Fövqəladə maddəyədək hərəkət	1380
Zəlzələ ilə əlaqədar sığorta ödənişləri alınmışdır*	180
	<u>1560</u>

(*Nəzərdə tutulur ki, fəlakətlə əlaqədar əməliyyat fəaliyyəti ixtisar olmuşdur).

Fəaliyyət 1

Satışlar–mənfəət və zərərlər haqqında hesabat	30 650	
<i>plus</i> Debitor borcunun əvvəlki qalığı	1200	
<i>minus</i> Debitor borcunun sonrakı qalığı	(1800)	(1900-100 qeyd.h)
<i>plus</i> Müxtəlif debitorlarla hesablaşmalar	100	
	<u>30 150</u>	

Fəaliyyət 2

Maya dəyəri - mənfəət və zərərlər haqqında hesabat	26 000	
<i>plus</i> Ehtiyatların əvvəlki qalığı	(1950)	
<i>minus</i> Ehtiyatların sonuncu qalığı	<u>1000</u>	
Tədarüklər	25 050	
<i>minus</i> Kreditor borcunun əvvəlki qalığı	(250)	
<i>plus</i> Kreditor borcunun sonuncu qalığı	<u>1890</u>	
	26 690	
İnzibati və kommersiya xərcləri	<u>910</u>	
	27 600	
Sair kreditorlarla hesablaşmalar - qeyd a	100	

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

minus sair ehtiyatlar – qeyd a	(100)
	<u>26 690</u>

(Diqqət yetirin ki, ödənilən faizlər və mənfəət vergisi əməliyyat fəaliyyətinə aid edilməmişdir, ödənilən dividendlər isə – yox.)

Dolayı üsul

Vergilər və dividendlər ödənilənədək xalis mənfəət	3350	
plyus Faizlər üzrə borc	(100)	
Valyuta məzənnələrinin dəyişilməsindən zərər	40	
Amortizasiya	<u>450</u>	
	3740	
Debitor borcunun artması	(500)	(700-100 törəmə şirkət – 100 alınması faizlər)
Ehtiyatların azalması	1050	(950+100 törəmə şirkət)
Kreditor borcunun azalması	<u>(1740)</u>	(1640+100 törəmə şirkət)
	1	
Əməliyyat fəaliyyətindən pul vəsaitlərinin daxil olması	2550	
Faizlər ödənilmişdir	(270)	
Mənfəət vergisi ödənilmişdir	<u>(900)</u>	
Fövqəladə maddələrədək pul vəsaitlərinin hərəkəti	1380	
Zəlzələ ilə əlaqədar sığorta ödənişləri alınmışdır	<u>180</u>	
Əməliyyat fəaliyyətindən pul vəsaitlərinin xalis hərəkəti	<u>1560</u>	

Məsələ 22.9.

Məsələ 22.8-in məlumatları əsasında investisiya fəaliyyətindən pul vəsaitlərinin hərəkətini müəyyən edin.

Həlli

İnvestisiya fəaliyyətinə əsas vəsaitlər, səhmlərə, yaxud borc alətlərinə qoyuluşlar, digər tərəflərə verilən avanslar və ssudalar üzrə əməliyyatlar aiddir. Balans hesabatı göstəricilərinin dəyişilməsi portfel investisiyalarının və əsas vəsaitlərin artması/azalmasını müəyyənləşdirməyə kömək göstərir, bundan başqa, biz törəmə şirkətin satın alınması haqqında da əlavə informasiyaya malikik.

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Beləliklə, alacağıq:

İnvestisiya fəaliyyətindən olan pul vəsaitlərinin hərəkəti		
Törəmə şirkətin əldə olunmasına məsrəflər		
<i>minus</i> alınmış pul vəsaitləri	(550)	(590-40)
Əsas vəsaitlər	(350)	(qeyd f), yaxud (fəaliyyət 1)
Avadanlığın satılmasından daxilolmalar	20	(qeyd g)
Alınmış dividendlər	200	(qeyd c)
Alınmış faizlər (investisiya gəliri – dividendlər)	(200)	
İnvestisiya fəaliyyəti üzrə pul vəsaitlərinin xalis istifadə olunması	(480)	
 Fəaliyyət 1		
Əsas vəsaitlərin ilk dəyər ilə ilkin qalıq	1910	
<i>plus</i> Törəmə şirkətin əldə olunması	650	
<i>minus</i> Satışlar	(80)	
	2 480	
 Tarixi dəyər ilə əsas vəsaitlərin balans hesabatındakı son qalığı	3 730	
	1250	
Hərəkətsiz olan əsas vəsaitlərin maliyyə lizinqi (qeyd f)	(900)	
Pul vəsaitlərinin hərəkəti hesabına əsas vəsaitlərin yekunu	350	

Məsələ 22.10.

Məsələ 22.8-in məlumatları əsasında maliyyə fəaliyyətindən olan pul əsas vəsaitlərinin hərəkətini müəyyən edin.

Həlli

Maliyyə fəaliyyətindən pul vəsaitlərinin hərəkətinə səhmlərin buraxılışından, kreditlərdən və i.ə., pul vəsaitlərinin daxil olmaları, habelə borc vəsaitlərinin qaytarılması daxildir.

Maliyyə fəaliyyətindən olan pul vəsaitlərinin hərəkəti		
Səhmlərin buraxılışından daxilolmalar	250	(qeyd b)
Uzunmüddətli borclar üzrə daxilolmalar	250	(qeyd b)
Maliyyə lizinqi hesabına ödənişlər (fəaliyyət 1)	(90)	
Dividendlər ödənilmişdir	(1200)	(qeyd d)
	(790)	
 Fəaliyyət 1		
Uzunmüddətli öhdəliklər üzrə ilk qalıq	1040	
<i>plus</i> Maliyyə lizinqi üzrə əsas borcun məbləği	900	
	1940	
<i>plus</i> Törəmə şirkətin uzunmüddətli borcu	200	
	2140	

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Yeni borclar	250
	<u>2390</u>
Uzunmüddətli öhdəliklər üzrə son qalıq	2300
Maliyyə lizinqi üzrə əsas borc hesabına yekun	<u>90</u>

Əgər 22.8, 22.9 və 22.10 sayılı məsələlərin cavablarını cəmləsək və üzərinə pul vəsaitlərinin və pul ekvivalentlərinin hərəkəti haqqında məlumatları gəlsək, məsələ 22.8-in məlumatları üzrə pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında tam hesabat əldə edərik.

Müstəqim üsulla pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat

Əməliyyat fəaliyyətindən hərəkət:		
Alıcılardan alınmışdır (fəaliyyət 1)	30 150	
Ödənilmişdir malsatanlara, əməkhaqqı (fəaliyyət 2)	(27 600)	
Əməliyyat fəaliyyətindən hərəkət	2550	
Faizlər ödənilmişdir (170+100 qeyd c)	(270)	
Mənfəətdən vergi ödənilmişdir (100+200+100-400)	(900)	
Fövqəladə maddələrə dək hərəkət	1380	
Zəlzələ ilə əlaqədar sığorta ödənişi alınmışdır*	<u>180</u>	
Əməliyyat fəaliyyətindən xalis hərəkət		1560

İnvestisiya fəaliyyətindən hərəkət		
Törəmə şirkətin əldə edilməsinə məsrəflər		
<i>minus</i> Alınmış pul vəsaitləri	550	(590-40)
Əsas vəsaitlər	350	(qeyd f), yaxud (fəaliyyət 1)
Avadanlıqların satışından daxil olmalar	20	(qeyd g)
Alınmış dividendlər	200	(qeyd c)
Alınmış faizlər (faiz gəlirləri – dividendlər)	<u>200</u>	
İnvestisiya fəaliyyəti üzrə pul vəsaitlərinin xalis istifadə olunması		(480)

Maliyyə fəaliyyətindən hərəkət		
Səhmlərin buraxılışından daxil olmalar	250	(qeyd b)
Uzunmüddətli borclar üzrə daxil olmalar	250	(qeyd b)
Maliyyə lizinqi hesabına ödənişlər (fəaliyyət 1)	(90)	
Dividendlər ödənilmişdir	(1200)	(qeyd ç)
Maliyyə fəaliyyəti üzrə pul vəsaitlərinin xalis istifadə olunması		(790)
Pul vəsaitlərinin və ekvivalentlərinin xalis artımı		290
Dövrün əvvəlinə pul vəsaitləri və ekvivalentlər (160-40 valyuta məzənnələrinin dəyişilməsindən zərər)		<u>120</u>
Dövrün sonuna pul vəsaitləri və ekvivalentləri		<u>410</u>

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında həmin hesabatla əlavələrdə aşağıdakı informasiya açıqlanmalıdır:

- şirkətin əldə etdiyi aktivlərin və öhdəliklərin ədalətli dəyəri;
- maliyyə lizinqi şərt ilə əldə olunan əsas vəsaitlərin dəyəri;
- pul ekvivalentlərinin ətraflı təhlili;
- pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında segment hesabatı.

Ətraflı şərhin nümunələri MHBS 7-yə əlavələrdə gətirilir.

Məsələ 22.11

Axbrit şirkətinin 31 mart 20X2-də başa çatmış il üçün balans hesabatı aşağıdakı kimi görünür:

Aktivlər	20X2	20X1
Pul vəsaitləri və pul ekvivalentləri	27	21
Debitor borcu	15	18
Ehtiyatlar	25	20
Əsas vəsaitlər ilk dəyərilə	230	160
Yığılmış amortizasiya	<u>(60)</u>	<u>(44)</u>
Aktivlərin yekunu	237	175
Öhdəliklər		
Kreditör borcları	47	39
Mənfəətdən vergi üzrə hesablama	16	12
Uzunmüddətli öhdəliklər	<u>32</u>	<u>30</u>
Öhdəliklərin yekunu	<u>95</u>	<u>81</u>
Kapital		
Səhmdar kapital	33	27
Ehtiyat kapitalı	30	24
Bölüşdürülməmiş mənfəət	<u>79</u>	<u>43</u>
Kapitalın yekunu	<u>142</u>	<u>94</u>
Kapital və öhdəliklərin yekunu	<u>237</u>	<u>175</u>

Əgər məlumdursa ki, dövr ərzində əsas vəsaitlər satılmışdır, 1 aprel 20X2-ci ildə uzunmüddətli öhdəliklər maddəsi 10% dərəcəsilə faiz məbləğində artmışdır, bundan başqa, il ərzində 18 € həcmində dividendlər ödənilmişdir, onda 31 mart 20X2-də bitmiş il üçün pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat hazırlayın.

Həlli

Bu halda, mənfəət və zərərlər haqqında hesabat üzrə informasiya, yaxud müstəqim üsulla əməliyyat fəaliyyətindən pul vəsaitləri haqqında hesabat tərtib etməyə imkan verə biləcək digər məlumatlara malik olmadığımız görə biz, hesabatın qurulmasının dolayı üsuluna əl atmaq məcburiyyətindəyik.

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat (qurulmanın dolayısı üsulu)		
Xalis mənfəət (bölüşdürülməmiş mənfəətin dəyişilməsi + dividendlər)	54	
<i>plus</i> Uzunmüddətli borclar üzrə faizlər	3,2	
<i>plus</i> Vergi ayırmaları (dövrün axırına öhdəliklər dövr ərzindəki ayırmaları təşkil edir)	<u>16</u>	
		19,2
		<u>73,2</u>
Vergilər ödənilənədək xalis mənfəət		
<i>plus</i> Amortizasiya	16	
Ehtiyatların artması	(5)	
Debitor borclarının azalması	3	
Kreditor borclarının artması	<u>8</u>	<u>22</u>
Əməliyyat fəaliyyətindən pul daxilolmaları		95,2
Ödənilən faizlər		(3,2)
Ödənilən vergilər		(12)
Əməliyyat fəaliyyətindən xalis hərəkət		80
Əsas vəsaitlərin satın alınması	<u>70</u>	
İnvestisiya fəaliyyəti üzrə pul vəsaitlərinin xalis istifadə olunması		(70)
Maliyyə fəaliyyətindən hərəkət		
Səhmlərin buraxılışından daxilolmalar	12	
Uzunmüddətli borclar üzrə daxilolmalar	2	
Ödənilmiş dividendlər		(18)
Maliyyə fəaliyyəti üzrə pul vəsaitlərinin xalis istifadə olunması		<u>(4)</u>
Pul vəsaitlərinin və pul ekvivalentlərinin xalis artımı		6
Dövrün əvvəlinə pul vəsaitləri və ekvivalentləri		<u>21</u>
Dövrün sonuna pul vəsaitləri və ekvivalentləri		<u>27</u>

Növbəti məsələdə, 22.11 sayılı məsələ ilə müqayisədə pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında daha mürəkkəb hesabat tərtib etmək lazımdır.

Məsələ 22.12

Thomas Manufacturing şirkətinin mənfəət və zərərlər haqqında hesabatı və balans hesabatı əsasında 31 dekabr 20X5-də bitmiş il üçün pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat hazırlayın.

Thomas Manufacturing şirkətinin 31.12.X5-ci ildə başa çatan ilə görə mənfəət və zərərlər haqqında hesabat.

	min €	min €
Satışdan gəlir		5000
Ehtiyatların hərəkəti		500
Öz istehsalının kapitallaşdırılması		150
Sair əməliyyat gəlirləri		50
Xammal və materiallar	(2000)	
		485

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Sair kənar xərclər	(750)	(2750)
Heyətin əməkhaqqı		(1500)
Amortizasiya üzrə məsrəflər		(400)
Sair əməliyyat məsrəfləri		(100)
		950
İnvestisiya gəlirləri – dividendlər		20
Alınmış sair faizlər		5
		975
Ödənilmiş faizlər		(160)
Vergilər ödənilənədək mənfəət		815
Mənfəət vergisi		(325)
Vergilər ödəniləndən sonra mənfəət		490
Fövqəladə gəlirlər	70	
Fövqəladə məsrəflər	(90)	
Fövqəladə maddələr üzrə zərər	(20)	
Zərərdən vergi	8	(12)
Dövr ərzində mənfəət		478

Dövr ərzində ödənilmiş dividendlər 250 000 € təşkil etmişdir.

31.12.X5-ci ilə balans hesabatı

31.12.X4

İlk dəyər, min €	Qalıq dəyəri, min €		İlk dəyər, min €	Amort. min €	Qalıq dəyəri, min €
		Dövriyyədən kənar aktivlər			
200	100	Qeyri-maddi aktivlər	350	200	150
1500	800	Əsas vəsaitlər	2500	775	1725
100	100	İnvestisiyalar	200	-	200
1800	1000	Dövriyyədən kənar aktivlərin yekunu	3050	975	2075
		Dövriyyə aktivləri			
	1000	Ehtiyatlar		1600	
	1000	Debitor borcları		1200	
	50	İnvestisiyalar			
	250	Pul vəsaitləri		30	
		Dövriyyə aktivlərinin yekunu			
	2300				2830
	3300	Aktivlərin yekunu			4905
		Səhmdar kapital			
	1000	Adi səhmlər			1500
	200	Əsaslı ehtiyatlar			800
	177	Bölüşdürülməmiş mənfəət			405
	1377				2705
		Öhdəliklər			
		Uzunmüddətli öhdəliklər			
	980	Uzunmüddətli borclar			790

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

	Cari öhdəliklər		
600	Kreditör borcları	750	
	Qısamüddətli kreditlər və borclar	257	
<u>243</u>	Vergi üzrə borclar	<u>274</u>	
	843		1281
	Təxirə salınmış vergi öhdəlikləri		
	<u>100</u>		<u>129</u>
	<u>1923</u>		<u>1200</u>
	<u>3300</u>		<u>4905</u>

Əlavə informasiya:

- 1 yanvar X5-ci ildə yenidənqiymətləndirmə nəticəsində torpaq mülkiyyətinin dəyəri 500 000 €-dan 1 000 000 €-dək artmışdır.
- 31 dekabr X5-ci ildə bitmiş il ərzində ilk dəyəri 300 000 € olan, 50 000 €-ya qədər amortizasiya olunmuş əsas vəsaitlərin bir hissəsi 31 dekabr X4-cü ildə 75 000 €-ya satılmışdır. Göstərilən balans gəlirləri və məsrəfləri mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda amortizasiya ayırmaları maddəsi üzrə uçota alınmışdır.
- Öz istehsalının kapitallaşdırılması qeyri-maddi aktivlər maddəsində əks etdirilmiş təcrübə-konstruktor işinə aid edilir.
- Nominal dəyəri 190 000 € olan uzunmüddətli borclar il ərzində nominal üzrə ödənilmişdir.
- İl ərzində pul vəsaitləri hesabına səhmlər buraxılmışdır: xüsusi səhmlərin geri satın alınması həyata keçirilməmişdir;
- 31 dekabr X4-cü ilə dövrüyyə aktivləri bölməsi üzrə göstərilmiş investisiyalar, pul ekvivalentləri kimi uçota alınmamış və il ərzində 50 000 €-ya satılmışdır.

Həlli

Thomas Manufacturing şirkətinin pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatı (dolayı üsulla qurulma)

	min €	min €
Əməliyyat fəaliyyətindən olan pul vəsaitlərinin hərəkəti		
Vergilər və fəvqəladə maddələr ödənilənədək xalis mənfəət		815
Korrektələr:		
Amortizasiya(400+25-amortizasiya hesabına satışa korr.)	425	
Əsas vəsaitlərin satışından mənfəət	(25)	
İnvestisiya gəliri	(25)	
Faizlər üzrə məsrəflər	<u>160</u>	<u>535</u>
Dövrüyyə aktivləri dəyişilənədək əməliyyat mənfəəti		1350
Debitor borclarının artması	(200)	
Ehtiyatların artması	(600)	
		487

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Kreditor borclarının artması	<u>150</u>	<u>(650)</u>
Əməliyyat fəaliyyətindən olan pul vəsaitlərinin hərəkəti		700
Ödənilmiş faizlər		<u>(160)</u>
Ödənilmiş mənfəət vergisi (qeyd 1)		<u>(257)</u>
Fövqəladə maddələrə dək pul vəsaitlərinin hərəkəti		283
Fövqəladə maddələr üzrə daxilolmalar		<u>(20)</u>
<i>Əməliyyat fəaliyyətindən olan pul vəsaitlərinin xalis daxilolması</i>		263
İnvestisiya fəaliyyətindən olan pul vəsaitlərinin hərəkəti		
Qeyri-maddi aktivlərin əldə olunması	(150)	
Əsas vəsaitlərin əldə olunması (qeyd 2)	(800)	
İnvestisiyaların əldə olunması	(100)	
İnvestisiyaların satışından daxilolmalar	50	
Avadanlığın satışından daxilolmalar	75	
Alınmış faizlər	5	
Alınmış dividendlər	<u>20</u>	
<i>İnvestisiya fəaliyyəti üzrə pul vəsaitlərinin xalis istifadəsi</i>		(900)
Maliyyə fəaliyyətindən olan pul vəsaitlərinin hərəkəti		
Səhmlərin buraxılışından daxilolmalar	600	
Uzunmüddətli borclar üzrə daxilolmalar	257	
Kreditlərin və borcların ödənilməsi	(190)	
Ödənilmiş dividendlər	<u>(250)</u>	
<i>Maliyyə fəaliyyətindən pul vəsaitlərinin xalis daxilolması</i>		417
Pul vəsaitlərinin və ekvivalentlərinin xalis azalması		(220)
Dövrün əvvəlinə pul və pul ekvivalentləri		<u>(250)</u>
Dövrün sonuna pul və pul ekvivalentləri		<u>30</u>
Qeyd 1		
Vergi üzrə hesablaşmaların ilk saldosu (243+100)		343
<i>plus</i> Mənfəət və zərərlər haqqında hesabat üzrə ayırmalar (325-8)		<u>317</u>
		600
Vergi üzrə hesablaşmaların son saldosu (274+129)		<u>403</u>
Dövr ərzində ödənilmiş vergilərin yekunu		<u>257</u>
Qeyd 2		
İlk döyərle əsas vəsaitlərin ilk saldosu		1500
<i>plus</i> Dövr ərzində yenidənqiymətləndirmə		500
<i>minus</i> Satılan əsas vəsaitlərin maya dəyəri		<u>(300)</u>
		1700
İlk döyərle son saldo		<u>2500</u>
Əsas vəsaitlərin əldə olunmasının yekunu		<u>800</u>

İnformasiynın açıqlanması

MHBS 7 üzrə pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatı münasibətdə açıqlanan informasiyaya misal kimi Bayer şirkətlər qrupunun 31 dekabr 2001-ci ildə bitmiş hesabatını sizin diqqətinizə çatdırırıq.

Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat

Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat, pul vəsaitlərinin və pul ekvivalentlərinin daxil olmasının və axınının il ərzində Bayer şirkətlər qrupu üzrə likvidlik göstəricilərinə təsirini əks etdirir. Hesabatın konsolidasiya olunması ilə əlaqədar əldə olunmalardan, çıxarılmalardan və digər dəyişikliklərdən olan effektlər aradan qaldırılmışdır. Pul vəsaitlərinin hərəkəti MHBS 7-yə (pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatlar) uyğun olaraq əməliyyat, investisiya və maliyyə fəaliyyətlərinin bölmələri üzrə verilmişdir. İlin sonuna olan pul vəsaitlərinin və pul ekvivalentlərinin balans hesabatı üzrə cari aktivlərə uyğun gətirilməsinə edilən korrektə əks etdirilmişdir. Xarici konsolidəolunan şirkətlər tərəfindən usota alınmış məbləğlər, balans hesabatında olduğu kimi son məzənnə üzrə konvertə edilmiş pul vəsaitləri və pul ekvivalentləri istisna olunmaqla il ərzindəki orta mübadilə məzənnəsi üzrə konvertə olunmuşdur. Pul vəsaitlərinə və pul ekvivalentlərinə valyuta məzənnəsinin dəyişilməsindən olan effekt ayrıca açıqlanır.

Bayer şirkətlər qrupunun pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında konsolidəolunan hesabat

	Qeyd	2001 mln. €	2002 mln. €
Əməliyyat fəaliyyəti üzrə nəticə		1611	3827
Cari vergi ödənişləri		(637)	(873)
Amortizasiyaya məsrəflər		2516	2139
Uzunmüddətli ehtiyatların dəyişilməsi		(193)	(316)
Dövriyyə aktivlərinin təsərrüfatdan çıxmasından daxilolmalar		<u>(374)</u>	<u>(73)</u>
Əməliyyat fəaliyyəti üzrə pul vəsaitlərinin ümumi daxilolmaları		2923	4146
Ehtiyatların azalması (Artması)		146	(750)
Debitor borcunun azalması (Artması)		638	(548)
Kreditor borcunun artması		73	351
Sair dövriyyə kapitallarının dəyişilməsi		<u>79</u>	<u>(126)</u>
Əməliyyat fəaliyyətindən pul vəsaitlərinin xalis daxilolması	39	3859	3091
<i>O cümlədən, dayandırılan fəaliyyət üzrə</i>	42	159	302
Əsas vəsaitlərin əldə olunmasına pul ödənişləri		(2617)	(2647)
Əsas vəsaitlərin satışından pul daxil olmaları		521	322
İnvestisiyalar üzrə pul daxilolmaları		109	(45)
Əldə olunmaya pul ödənişləri		(502)	(4125)
Alınmış faizlər və dividendlər		138	191
Bazar qiymətli kağızları üzrə pul daxilolmaları		<u>219</u>	<u>115</u>

İnvestisiya fəaliyyəti üzrə pul vəsaitlərinin xalis istifadə olunması	40	(2132)	(6189)
<i>O cümlədən, dayandırılan fəaliyyət üzrə</i>	42	295	(298)
Kapital haqqları		0	2
Bayer AG-nin dividendləri və azlığın payını saxlayanlara dividendlərin ödənilməsi		(1028)	(953)
Borc öhdəliklərinin buraxılışı		2514	3952
Borc öhdəliklərinin ödənilməsi		(2551)	(1893)
Vergilər ödənildikdən sonra ödənilən faizlər		(484)	(336)
Maliyyə fəaliyyətindən pul vəsaitlərinin xalis daxilolması (istifadəsi)	41	(1549)	772
<i>O cümlədən, dayandırılan fəaliyyət üzrə</i>	42	36	11
Kommersiya fəaliyyəti ilə əlaqədar pul vəsaitlərinin və onların ekvivalentlərinin dəyişilməsi	42	178	(2326)
İlin əvvəlinə pul vəsaitləri və onların ekvivalentləri		491	2812
Konsolidə məqsədləri üçün pul vəsaitlərində dəyişikliklər		42	(3)
Valyuta məzənnəsinin dəyişilməsinin təsiri		8	8
İlin axırına pul vəsaitləri və onların ekvivalentləri	43	719	491
Bazar qiymətli kağızları və sair alətlər		52	213
Balans üzrə likvidli aktivlər		771	704

Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatə qeydlər

[39] Əməliyyat fəaliyyətindən pul vəsaitlərinin xalis daxilolması

Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatın birinci sətri əməliyyat fəaliyyəti üzrə maliyyə nəticələri göstəricisini əks etdirir. 2001-ci ildə 2,9 mlrd € (2000-ci il: 4,2 mlrd €) məbləğində ümumi daxilolmalar, dövriyyə aktivlərindəki dəyişikliklər nəzərə alınana qədər əməliyyat fəaliyyətindən olan pul vəsaitlərinin daxilolmalarını göstərir. Seqmentlər və regionlar üzrə pul vəsaitlərinin məcmu hərəkətinin bölüşdürülməsi sxemi 66-67-ci səhifələrdəki cədvəldə verilmişdir. Dövriyyə aktivlərindəki dəyişikliklər nəzərə alınmaqla pul vəsaitlərinin xalis hərəkəti 3,9 mlrd € (2000-ci il: 3,1 mlrd €) təşkil edir.

[40] İnvestisiya fəaliyyəti üzrə pul vəsaitlərinin xalis istifadəsi

2002-ci ildə pul vəsaitlərinin 2,6 mlrd € (2000-ci il: 2,6 mlrd €) azalması əsas vəsaitlərin və material aktivlərinin artımı ilə əlaqədar olmuşdur. Pul vəsaitlərinin əldəolunmalara istifadə edilməsi 0,5 mlrd € (2000-ci il: 4,1 mlrd €) təşkil etmişdir. Əsas vəsaitlərin satışından pul vəsaitlərinin daxilolmaları 0,5 mlrd € (2000-ci il: 0,3 mlrd €), alınmış faizlər və alınmış dividendlər, bazar qiymətli kağızları üzrə daxilolmalar isə 0,4 mlrd € (2000-ci il: 0,5 mlrd €) təşkil etmişdir.

[41] Maliyyə fəaliyyətindən pul vəsaitlərinin xalis daxil olması (istifadəsi)

MALIYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

2001-ci ildə pul vəsaitlərinin 1,5 mlrd € həcmində xalis istifadə olunmasına əsasən 2000-ci il üçün 1,0 mlrd € məbləğində dividendlərin ödənilməsi və 0,5 mlrd € (2000-ci il: 0,3 mlrd €) həcmində faizlərin ödənilməsi daxildir.

[42] Dayandırılan fəaliyyət

Dayandırılan fəaliyyətin qrupun pul vəsaitlərinin hərəkətinə təsiri aşağıdakı qaydada bölüşdürülmüşdür:

mln. €	Erdolchemie		Fibers		H & R		DyStar	Yekunu	
	2001	2000	2001	2000	2001	2000	2000	2001	2000
Əməliyyat fəaliyyətindən xalis daxilolmalar	13	38	28	114	118	84	66	159	302
İnvestisiya fəaliyyətindən pul vəsaitlərinin xalis daxilolması (istifadə olunması)	474	(87)	(16)	(30)	(163)	(116)	(65)	295	(298)
Maliyyə fəaliyyətindən pul vəsaitlərinin xalis daxilolması (istifadə olunması)	0	0	(41)	–	77	(7)	18	36	11
Pul vəsaitlərinin və onların ekvivalentlərinin dəyişilməsi	485	(49)	(29)	84	32	(39)	19	490	15

[43] Pul vəsaitləri və pul ekvivalentləri

31 dekabr 2001-ci il tarixinə pul vəsaitləri və pul ekvivalentləri 0,7 mlrd € (2000-ci il: 0,5 mlrd €) təşkil etmişdir. Balans üzrə əks etdirilmiş likvidli aktivlərin 0,8 mlrd € (2000-ci il: 0,7 mlrd €) məbləğində tərkibinə, həmçinin, bazar qiymətli kağızları və sair alətlər də daxildir.

Müxtəlif milli standartların müqayisəsi

Böyük Britaniya və MHBS

Britaniyanın «Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatlar» adlı MHS 1-i (1996-cı ilin redaktəsində) pul vəsaitlərinin hərəkətini, pul vəsaitlərinin artması, yaxud azalması kimi müəyyən edir. Deməli, MHBS 7-nin pul ekvivalentləri kimi müəyyən olunan maddələri MHS 1-in «Likvidli resursların idarə olunması» bölməsində əks etdiriləcək. Bundan başqa, MHBS ilə müqayisədə MHS 1 hesabatın daha çox sayda bölmələrə ayrılmasını nəzərdə tutur, buna, cədvəl 22.3-ə müraciət etməklə inanmaq olar.

MHS 1 xalis borc öhdəliklərinin dəyişilmələrinin uyğunlaşdırılmaya gətirilməsi haqqında informasiyanın şərhlərdə açıqlanmasını məcbur edir, halbuki, MHBS 7 bunu tələb etmir. Xarici törəmə şirkətlərdən olan pul vəsaitlərinin hərəkətinin uçotuna yanaşma da müxtəlifdir. MHBS 7-yə uyğun olaraq bu zaman məbləğləri, pul vəsaitləri üzrə əməliyyatların baş verdiyi tarixdə bazarda üstünlük təşkil edən məzənnə üzrə konvertə etmək vacibdir, MHS 1 üzrə isə mənfəət və zərərlər haqqında

MALIYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

hesabatda olan məzənnədən, məhz orta məzənnədən, yaxud hesabat tarixinə olan məzənnədən istifadə etmək zəruridir.

Cədvəl 22.3. SFO 1 və MHBS 7-nin müqayisəsi

MHS 1	MHBS 7
Əməliyyat fəaliyyəti	Əməliyyat fəaliyyəti
Birgə müəssisələrdən və assosiasiyalı şirkətlərdən dividendlər	Əməliyyat, yaxud investisiya fəaliyyəti
İnvestisiyalardan və maliyyə xidmətlərindən daxilolmalar	Ödənilmiş faizlər – əməliyyat yaxud maliyyə fəaliyyəti, alınmış faizlər və dividendlər – investisiya fəaliyyəti ¹
Vergiqoyma	Əməliyyat fəaliyyəti
Əsaslı məsrəflər və maliyyə investisiyaları	İnvestisiya fəaliyyəti
Əldəolunmalar və təsərrüfatdançıxma (dövriyyədənəkanar aktivlərin – red.qeydi)	İnvestisiya fəaliyyəti
Səhmdarlara ödənilmiş dividendlər	Maliyyə, yaxud əməliyyat fəaliyyəti
Likvidli resursların idarə olunması	İnvestisiya fəaliyyəti, yaxud pul ekvivalentləri
Maliyyə fəaliyyəti	Maliyyə fəaliyyəti

ABŞ VƏ MHBS

ABŞ-da pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatın bölmələri (Maliyyə uçotunun standartı haqqında Əsasnamə (MUSƏ) 95, 102, 104 və 117-ci standartlardakı əlavələrlə birlikdə) MHBS 7-i tərəfindən müəyyən edilmiş bölmələrlə üst-üstə düşür, yalnız MHBS çərçivəsində yol verilən alternativ yanaşmaların çox sayda olması ilə əlaqədar cüzi fərqlər mövcuddur.

Qısa nəticələr

Bu fəsildə müstəqim və dolaylı üsullarla pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatın tərtib olunması prosesi və onunla əlaqədar problemlər nəzərdən keçirilmişdir. Onların sırasında aşağıdakılar vardır:

- pul ekvivalentlərinin üç ay təşkil edən müddətliliyi üzrə kateqoriyasının müəyyən edilməsinin seçilmiş kriteriyasının subyektivliyi;
- dividendlərin və faizlərin hesabatın müəyyən bölmələrinə daxil edilməsi alternativinin seçilməsi;
- pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatların müstəqim üsulla tərtib olunmasının mürəkkəbliyi;
- istifadəçilərin nöqtəyi-nəzərindən dolayı üsulla qurulan pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatın informativliyinin kifayət olmaması.

Bununla belə bütövlükdə, dəqiq demək olar ki, MHBS 7 əsasında tərtib olunan pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat, şübhəsiz, maliyyə vəziyyətinin dəyişil-

¹ Daha dəqiq informasiyanı MHBS 7-nin 33-34-cü paragraflarında tapmaq olar – Red.qeydi.

məsi haqqında əvvəlki hesabatın fonunda çox böyük nailiyyətdir və istifadəçilərə mühüm informasiya verir.

Tapşırıqlar

Maliyyə vəziyyətinin dəyişilməsi haqqında hesabatın və pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatın məqsəduyğunluğunu müzakirə edin.

1. «Pul vəsaitlərinin göstəricilərilə dələduzluq etmək çox çətindir» (Devid Tvidi (David Tweedie) Müzakirə edin.
2. Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatın müstəqim və dolaylı üsulla qurulmasındakı oxşarlıqları və fərqləri aşkar edin, səbəbləri açıqlayın və MHBSS-nin nə üçün müstəqim üsula üstünlük verdiyini izah edin (Qeyd: Bu yanaşma maliyyə hesabatının standartlarını hazırlayan sair təşkilatlar arasında universal yanaşma deyildir).
3. Bayer şirkətlər qrupunun məlumatları əsasında qrupun təsərrüfat fəaliyyətinin nəticələrini təhlil edin.
4. Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatla müqayisədə pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatın istifadəçilər üçün daha vacib informasiya verdiyi barədə müddəanı müzakirə edin.
5. Pul vəsaitlərinin pul ekvivalentlərindən fərqlərinin nədən ibarət olduğunu lazımi misallardan istifadə etməklə izah edin.
6. Pul vəsaitlərinin hərəkətini pul vəsaitlərinin artımı, yaxud azalması kimi müəyyənləşdirmək tələb olunur. Müzakirə edin.

HESABATIN TƏQDİM EDİLMƏSİNİN XÜSUSİ MÖVZULARI

Bu fəslə öyrəndikdən sonra siz:

- seqment hesabatının tərtib olunması məqsədlərini müəyyən etməyi;
- «təsərrüfat seqmenti» və «coğrafi seqment» anlayışlarının məzmununu açıqlamağı;
- hesabat seqmentinin müəyyən edilməsi kriteriyalarını işarə etməyi;
- seqment hesabatının ilkin və ikinci formatı arasındakı fərqləri göstərməyi;
- dayandırılan fəaliyyət barədə informasiyanın təqdim edilməsi məqsədlərini müəyyən etməyi;
- dayandırılan fəaliyyətə münasibətdə açıqlanan informasiyanın həcmi müəyyən etməyi;
- hesabat tarixindən sonrakı hadisələr anlayışını açıqlamağı;
- korrektəolunan və korrektəolunmayan hadisə arasındakı fərqləri göstərməyi;
- yeni standartın sərbəst surətdə qəbul edilməsilə əlaqədar və mövcud standartın qəbul edilməsi nəticəsində uçot siyasətini könüllü əsasda dəyişdirərkən uçot proseduraları arasındakı fərqləri izah etməyi;
- mühasibat qiymətləndirilməsindəki dəyişikliyin uçotu qaydasını açıqlamağı;
- maliyyə hesabatındakı səhvlərin uçotu qaydasını açıqlamağı;
- səhmə düşən baza mənfəəti anlayışını müəyyən etməyi;
- səhmə ayrılmış mənfəət anlayışını müəyyən etməyi;
- səhmə düşən mənfəətə münasibətdə MHBS 33-ün məzmununu açıqlamağı və müddəalarını qiymətləndirməyi;
- MHBS 34 üzrə aralıq maliyyə hesabatının əsas məqamlarını ayırd etməyi bacaracaqsınız.

Giriş

Standartı tərtib edənlər və maliyyə uçotu proseslərinə cəlb olunmuş digər şəxslər (məsələn, maliyyə analitikləri) tez-tez «informasiya nə qədər çoxdursa, qərar qəbulətmə prosesi üçün bir o qədər yaxşıdır» prinsipindən çıxış edirlər. Hazırkı fəsildə olan standartları məhz bu prinsip birləşdirir. Onlar balans hesabatında, mənfəət və zərərlər haqda hesabatda olan informasiyadan üstəlik əlavə informasiya təqdim edilməsi qaydasını rəqlamentləşdirir. Nəzərdən keçirilən problemlər dairəsinə seqment hesabatı (MHBS 14), hesabat tarixindən sonrakı hadisələr barədə informasiya təqdim edilməsi (MHBS 10), satış üçün saxlanılan dövrüyyədən kənar aktivlər və dayandırılan fəaliyyət barədə informasiyanın açıqlanması (MHBS 5), səhmə mənfəətin müəyyən edilməsi (MHBS 33) və aralıq maliyyə hesabatı (MHBS 34) kimi məsələlər daxil edilmişdir. MHBS 8-də, həmçinin, hazırkı fəsildə təhlil edilir, çünki o, ilk növbədə, maliyyə hesabatında açıqlanan informasiyanın müqayisəliliyinin təmin olunmasına və onun ardıcıl olaraq təqdim edilməsinə səmərəndirilmişdir. Müqayisə olunan və ardıcıl şərh edilmiş informasiya yüksək keyfiyyətlə fərqləndiyi və qərarların qəbulu prosesini yüngülləşdirdiyi üçün, MHBS 8 də, həmçinin, indiki fəslə daxil edilmişdir.

Seqment hesabatı

İlk növbədə, seqment hesabatına aid standartı – MHBS 14-ü nəzərdən keçirək. MHBS 14-ün sonuncu redaktəsi 1997-ci ildə bəyənilmişdir. Seqment hesabatı üzrə sə-nəd layihəsinin işlənməsi ABŞ-ın maliyyə uçotu standartları üzrə Şurasının (FASB) və MHBSK-nin (o zaman IASC) sıx əməkdaşlığı çərçivəsində aparılırdı. Standartların maliyyə hesabatında seqment informasiyasının açıqlanması üzrə əvvəlki versiyaları həmin hesabatda ciddi rəqlamentləşdirmə kriteriyalarının olmamasına görə hesabatda marağı olan şəxslər tərəfindən tənqiddə məruz qalırdı.

Nəyə görə seqment hesabatı bu qədər canlı diskusiyaların predmeti olmuşdur?

Seqment hesabatının tərtib edilməsinin məqsədi

Bu suala cavab verməkdən ötrü əvvəlcə seqment hesabatının təqdim edilməsinin əhəmiyyəti və məqsədlərini müəyyən edək. Şirkətin balans hesabatı mənfəət və zərərlər haqqında hesabatı satış, xərclər, aktivlər və öhdəliklər barədə vahid ümumiləşdirilmiş informasiyanı açıqlamağa imkan verir. Əsasən bir sahədə işləyən şirkətlər, məsələn, Pizza Hut, üçün nəticələrinin şirkətin mənfəət və zərərlər haqqında hesabatında açıqlanan fəaliyyətinin riskləri və qeyri-müəyyənlikləri, konkret sahə üçün xarakterik olan xüsusi risklər və qeyri-müəyyənliklərlə bağlıdır. Bu halda kənar səhmdarlar şirkətin gələcək nəticələrini keçmiş ilin nəticələrinin və təsərrüfat fəaliyyətinin cari nəticələrinin qiymətləndirilməsi əsasında, həmçinin, həmin şirkətin işlədiyi sahənin gələcək inkişaf perspektivlərinə əsasən proqnozlaşdırmaq iqtidarındadırlar.

Lakin praktikada şirkətlər, məsələn, idman ləvazimatları və geyimləri istehsal edən, öz məhsullarını müxtəlif alıcılıq qabiliyyəti səviyyəsinə malik olan bir çox dünya bazarlarında satan Nike və Adidas kimi şirkətlər, əksər hallarda çoxlu malların satışı ilə məşğul olur, bir neçə sahələrdə və müxtəlif regional bazarlarda işləyir.

Yaxud, həm aviasiyada, həm də mehmanxana biznesində aktiv işləyən Skandinaviya səviyyəli SAS qrupu kimi şirkətləri göstərmək olar. Həmin şirkətlərin yaxud qrupların korporativ riski, birincisi, müxtəlif mal qrupları ilə bağlı spesifik risklərdən və ikincisi, onların təşkil olunduğu konkret bazarların spesifik risklərindən asılıdır. Müəyyən məhsulun istehsalı, ya müəyyən xidmət növlərinin göstərilməsi, yaxud konkret bazarla bağlı risklər və qeyri-müəyyənlik arasında müsbət, yaxud mənfi korrelyasiya mövcud ola bilər. Ayrı-ayrı seqmentlər üzrə risklər və nəticələr arasında müsbət korrelyasiya olduğu halda, bütövlükdə şirkətin riski artır və korporasiyanın fəaliyyətinin nəticələri sabit olmayacaqdır. Bu səbəbdən, çoxprofilli şirkətlərin və çoxmillətli korporasiyaların gələcək fəaliyyətinin nəticələrinin proqnozlaşdırılması üçün müxtəlif mal və xidmət qrupları, yaxud ayrı-ayrı regional bazarlar üzrə fəaliyyət nəticələri barədə informasiya lazımdır.

Ayrı-ayrı mal qrupları və müxtəlif bazarlar üzrə maliyyə informasiyasının təqdim edilməsi seqment hesabatı adını almışdır. Sizə məlum olan bəzi çoxmillətli və digər şirkətləri yadınıza salın, onların bir sahədə işləyib işləməməsini, yaxud çoxprofilli müəssisələr olduğunu və müxtəlif bazarlarda təşkil olduğunu müəyyən etməyə cəhd göstərin. Onlar barədə siz nə bilmək istərdiniz?

Seqment hesabatı MHBS 14-ün müddəaları əsasında tənzimlənir. Standartın giriş hissəsində deyildiyi kimi, onun əsas məqsədi əsas maliyyə hesabatında (qrupun balans hesabatı, mənfəət və zərərlər haqqında hesabatı nəzərdə tutulur) olduğundan daha geniş informasiya vermək yolu ilə şirkətlərin fəaliyyətinin perspektivləri və riskləri barədə qərarların qəbul edilməsi prosesində maliyyə hesabatının istifadəçilərinə köməklik göstərməkdən ibarətdir.

Hər bir seqment üzrə fəaliyyətin nəticələri barədə informasiya, hər bir seqmentdə istifadə olunan kapital barədə məlumatlarla birlikdə təqdim edilir. Seqmentlər üzrə verilən informasiya daha geniş olduğuna görə o, maliyyə hesabatını oxuyan şəxsə şirkətin təmsil olunduğu müxtəlif seqment bazarlarında onun fəaliyyətindən alınmış maliyyə nəticəsini təhlil etməyə imkan verir. Bu baxımdan, seqment informasiyası maliyyə hesabatında açıqlanan mühüm uçot informasiyasına əlavə kimi qəbul edilir. Müxtəlif seqmentlərə əmtəə bazarları (təsərrüfat seqmentləri) və coğrafi bazarlar (coğrafi seqmentlər) nöqteyi-nəzərindən baxmaq olar.

Şirkətlər, öz növbəsində, seqment informasiyasını açıqlamağa tələsmir, çünki o, strateji əhəmiyyətə malikdir. Seqmentlər üzrə məlumatlar investorlar üçün nəinki informasiyanın qiymətliyini artırır, həm də qərarların qəbul edilməsi prosesində rəqabət aparanlara çox yararlı ola bilər. Seqmentlər üzrə informasiyanın açıqlanması şirkətlər tərəfindən xüsusi informasiyanın açıqlanması kimi qəbul olunduğu üçün onlar yalnız qiyməti az olan informasiya verməyə cəhd edir. Analitiklər seqmentlər üzrə informasiyanın açıqlanmasının keyfiyyətinin aşağı olduğunu və qeyri-adekvatlığını daim tənqid edirdilər. Şirkətlər isə biznesin dəyəri, yaxud ayrı-ayrı seqmentlərin rentabelliği barədə məlumatların verilməsindən şirkətlərin götürdüyü faydanın informasiyanı toplamaqda rəqiblərə edilən köməklikdən olan itkiləri ödəmədiyini təsdiqləyərək geri çəkilmirdi. Seqment informasiyasının təqdim edilməsinə münasibətdə tələblərin yolverilən çeviklik dərəcəsi keçən əsrin 80-ci və 90-cı illərində standartları işləyib hazırlayanların diqqət mərkəzində olmuşdur (Fields, Lys and Vincent, 2001). 90-cı illərin ortalarında Amerika FASB-ı seqment üzrə açıqlanan informasiyanın təqdim edilməsi prinsiplərinin, şirkətin daxili hesabatının təşkili prinsiplərinə mütləq uyğunlaşdırılmasını təsbit etmiş yeni standart buraxdı. MHBSK oxşar yanaşma seçdi. Yeni standartların başlıca uğuru onların haqqında ayrıca

informasiya verilməsini zəruri edən seqmentlərin dəqiq müəyyən edilməsinə imkan verməsindədir.

MHBS 14-ün məzmununun müzakirəsinə keçməzdən əvvəl xüsusi qeyd etmək lazımdır ki, MHBS 14-ün tətbiqi pay, yaxud borc qiymətli kağızları açıq bazarda dövriyyədə olan şirkətlər, həmçinin, açıq bazarda dövriyyə üçün pay və borc qiymətli kağızlar buraxmağa hazırlaşan şirkətlər üçün məcburidir (MHBS 14, paraqraf 3). Hesabatda seqmentlər üzrə informasiyanın təqdim edilməsi, MHBS-ə əsasən məcburi olmayan, belə informasiyanı könüllü əsasda təqdim edən şirkətlər də, həmçinin, MHBS 14-ün qaydalarına əməl etməlidir.

Seqmentlərin müəyyən edilməsi

MHBS 14-ə əsasən, informasiyası kənar tərəflərə təqdim oluna biləcək seqmentlərin iki tipini: məhz təsərrüfat və coğrafi seqmentləri fərqləndirirlər.

Bu iki tipin seçilməsi təsadüfi deyildir, çünki riskin səviyyəsi nəinki istehsal edilən məhsulun tipi, həm də malların, yaxud xidmətlərin satışının həyata keçirildiyi bazarın, yaxud regionun faktorları ilə müəyyən edilir. MHBS təsərrüfat seqmentinin aşağıdakı tərifini gətirir (p.9):

«Təsərrüfat seqmenti məhsul istehsalı, yaxud xidmətlərin göstərilməsi ilə məşğul olan, riskləri və faydaları digər təsərrüfat seqmentlərinin riskləri və faydalarından fərqlənən şirkətin xüsusi olaraq ayrılan komponentidir». Göstərilən məhsulu və xidmətləri aşağıdakı elementlər əsasında müəyyən etmək mümkündür:

- (a) istehsal olunan məhsul və göstərilən xidmətlər;
- (b) istehsal proseslərinin xüsusiyyətləri;
- (c) göstərilən məhsulun və xidmətin istehlakçılarının tipi və sinfi;
- (d) məhsulun və xidmət göstərilməsinin yayılması metodları;
- (e) əgər varsa, fəaliyyət göstərmənin, məsələn, bank, sığorta sferalarında, yaxud məişət xidmətləri sferalarında, normativ-hüquqi şəraitin xüsusiyyətləri.

Qeyd etmək lazımdır ki, seqmentlərin bu tərifində əsas cəhətlər onlarla bağlı risklərin səviyyəsində olan fərqlərdir. Bunu yadda saxlayın, bu, sizə seqmentlər üzrə informasiyanın açıqlanması və təsərrüfat seqmentlərinin seçilməsi barədə olan 27-ci fəsildəki 27.9 sayılı məsələnin həllində lazım olacaqdır. Bu məsələ həm də hazırki fəslin kontekstində faydalıdır, ancaq onu yalnız 27-ci fəsildə həll etmək mümkündür, çünki bunun üçün orada informasiya vardır.

MHBS 14-ün 9-cu paraqrafında coğrafi seqmentin aşağıdakı tərfi gətirilir:

«Coğrafi seqment konkret iqtisadi mühitdə məhsul istehsalı, yaxud xidmətlərin göstərilməsi ilə məşğul olan, riskləri və faydaları digər təsərrüfat seqmentlərinin riskləri və faydalarından fərqlənən şirkətin xüsusi olaraq seçilən komponentidir». Coğrafi seqmentləri müəyyən edərkən aşağıdakı faktorları nəzərə almaq lazımdır:

- (a) iqtisadi və siyasi şəraitlərin oxşarlığını;
- (b) müxtəlif coğrafi rayonlarda həyata keçirilən fəaliyyətin qarşılıqlı əlaqəsini;
- (c) fəaliyyət növlərinin yaxınlığını;
- (d) müxtəlif coğrafi rayonlarda həyata keçirilən fəaliyyətlə bağlı xüsusi riskləri;
- (e) valyuta tənzimlənməsi və nəzarəti qaydalarını;
- (f) əsas kimi qoyulmuş valyuta risklərini.

Bundan başqa, coğrafi seqment bazarların və müştərilərin yerləşdiyi yerlərdən asılı olaraq müəyyən edilə bilər. Şirkətlər coğrafi seqmentasiyanın əsasını müstəqil seçmək hüququna malikdir. Nəticədə belə bir situasiya müşahidə olunur ki, informasiyanın açıqlandığı coğrafi seqmentləri müxtəlif cür ayırırlar. Əgər aviaşirkətlərin fəaliyyət sferasında olan seqment informasiyasının açıqlanması təcrübəsi misal kimi götürülsə, onda diqqət yetirmək olar ki, British Airways informasiyanı (dövriyyənin¹ coğrafi bölüşdürülməsinə münasibətdə (illik hesabat 2000/01, səh.31) seqmentlərin tipi üzrə təqdim edir: ilkin satış yerləri və təyinat yerləri üzrə. Bunun sayəsində biz öyrənirik ki, biletlərin çox hissəsi ilkin olaraq Böyük Britaniyada satılır, Şimali və Cənubi Amerikaya qitələrarası uçuşlardan olan gəlir praktiki olaraq avropadaxili uçuşlardan olan daxiliolmalara bərabərdir. Hesabatı MHBS-ə uyğun olaraq tərtib edən Lalthansa aviaşirkəti gəlirlər üzrə coğrafi seqmentlərin seçilməsinin aşağıdakı kriteriyasını istifadə edir (illik hesabat 2000, qeyd 39):

«Regionlar üzrə daşımalardan olan gəlirlərin bölüşdürülməsi, ilkin satış yerlərinə görə əməliyyat gəlirlərinin bölüşdürülməsi – müştərinin coğrafi yerləşmələrinə əsasən, seqmentin digər gəlirlərinin bölüşdürülməsi isə xidmətin göstərilməsi yerləri üzrə aparılır».

Məsələ 23.1

Eyni vaxtda rəqib olan investorun nöqteyi-nəzərindən və sizin nöqteyi-nəzərinizə coğrafi seqmentləşmənin hansı tipi aviaşirkətlərin fəaliyyət sferasında daha münasibdir?

Həlli

Aydındır ki, müxtəlif marşrutların gəlirliliyini əks etdirən informasiya, konkret ölkədə satılmış biletlərin miqdarı barədə olan informasiyadan daha maraqlıdır. Biletin satıldığı ölkənin hətta uçuşun marşrutuna heç bir dəxli olmaya da bilər, məsələn, Paris-Barselona reysinə bilet Brüsseldə də satıla bilər.

Nəzərə alınsa ki, aviaşirkətlərin əksəriyyəti coğrafi seqmentləşmə üçün əsas kimi məhz biletin satıldığı yeri seçir, onda yalnız həmin elementlərin informasiyanın açıqlanması barədə hansı rol oynadığını başa düşmək qalır.

Seqmentlər üzrə məlumatlar

Biz təsərrüfat və coğrafi seqmentləri müəyyən etdikdən sonra, hər bir seqment üzrə hesabatda bütövlükdə hansı məlumatlar verilməli olduğu barədə sual yaranır. Hər bir ayrıca seqment üzrə seqmentin gəlirləri, seqmentin xərcləri, seqmentin maliyyə nəticələri, seqmentin öhdəlikləri və seqmentin aktivləri barədə informasiya açıqlanır. Həmin elementlər bu standartın 16-cı paraqrafında müəyyən edilmişdir. MHBS 14-ə əsasən seqmentin uçot siyasəti konsolidə olunmuş qrupun, yaxud şirkətin maliyyə hesabatının hazırlanması və təqdim olunması üçün qəbul edilmiş uçot siyasətinə uyğun işlənilib hazırlanmalıdır.

¹ Satışın həcmlərinin. – Red. qeydi.

Seqmentin gəliri

Seqmentin gəliri, şirkətin mənfəət və zərərlər haqqında hesabatında təqdim edilmiş və bilavasitə seqmentə aidiyyəti olan gəlir kimi müəyyən olunur. Onlara, əqlabatan əsaslarla seqmentə aid edilə biləcəklə və xarici alıcılara satışdan, yaxud həmin şirkətin digər seqmentlərlə sövdələşməsindən alınmış gəlirin əhəmiyyətli hissəsi daxil edilir.

Seqmentin gəlirlərinə daxil deyildir:

- fəvqəladə halların nəticələri;
- əgər seqmentin əməliyyatları başlıca olaraq maliyyə xarakteri daşıyır, digər seqmentlərlə verilmiş avanslardan və ssudalardan alınmış faizlər də daxil olmaqla faiz, yaxud dividend gəliri;
- əgər seqmentin əməliyyatları başlıca olaraq maliyyə xarakteri daşımırsa, investisiyaların satışından olan mənfəət, yaxud borcların ödənilməsindən olan mənfəət.

Seqmentin gəlirlərinə, həmçinin, şirkətin iştirak metodu ilə assosiasiyalı şirkətlərdəki mənfəət və zərərlərindəki, birgə fəaliyyətdəki və digər investisiyalardakı payı da daxildir, bir şərtlə ki, bu maddələr icmal gəlirinə, yaxud şirkətin gəlirinə daxil edilsin.

Seqmentin gəlirlərinə «Birgə fəaliyyətdə iştiraka dair maliyyə hesabatı» adlı MHBS 31-ə uyğun olaraq proporsional məlumat metodu üzrə uçota alınan müştərək sahibkarın birgə nəzarət edilən şirkətin gəlirlərindəki payı daxildir.

Seqmentin məsrəfləri

Seqmentin məsrəfləri seqmentin əsas fəaliyyəti nəticəsində baş verən və bilavasitə ona aid olan məsrəflər, həmçinin, əqlabatan əsasda ona aid edilə biləcəklə, o cümlədən, xarici müştərilərə satışlarla əlaqədar məsrəflər və eyni bir şirkətin digər seqmentləri aparılan əməliyyatlara aid olunan məsrəflər kimi müəyyən olunur. Seqmentin məsrəflərinə daxil deyildir:

- fəvqəladə halların nəticələri;
- əgər seqmentin əməliyyatları başlıca olaraq maliyyə xarakteri daşımırsa, faizlər, o cümlədən, digər seqmentlərdən olan avanslara və ssudalara görə faizlər;
- əgər seqmentin əməliyyatları başlıca olaraq maliyyə xarakteri daşımırsa, investisiyaların satışından olan zərərlər və yaxud borcların ödənilməsindən olan zərərlər;
- şirkətin assosiasiyalı şirkətlərin, birgə fəaliyyətin zərərlərindəki, yaxud iştirak metodu ilə uçota alınan digər investisiyalar üzrə zərərlərdəki payı;
- mənfəətdən vergilər üzrə ayırmalar; yaxud
- ümumi inzibati məsrəflər, baş kontorun məsrəfləri və şirkət səviyyəsində baş verən və bütövlükdə şirkətə aid olunan sair məsrəflər. Lakin bəzən məsrəflər, şirkət səviyyəsində seqmentin adından yaranır. Əgər belə məsrəflər seqmentin əməliyyat fəaliyyətinə aiddirsə və bilavasitə bölüşdürülə, yaxud əsaslandırılmış şəkildə seqmentə aid oluna bilərsə, onda onlar seqmentin məsrəfləridir.

Seqmentin məsrəflərinə müştərək sahibkarın birgə nəzarət olunan şirkətin MHBS 31-ə uyğun olaraq proporsional məlumat metodu ilə uçota alınan payı daxildir.

Əsasən maliyyə xarakteri daşıyan seqment əməliyyatları üçün faiz gəlirləri və faiz məsrəfləri, hesabat məqsədləri üçün olan hesabatda vahid xalis məbləğ kimi

təqdim edilə bilər, bir şərtlə ki, bu maddələr şirkətin icmal maliyyə hesabatında, yaxud maliyyə hesabatında yekunlaşdırılmış olsun.

Gəlirlərin və məsrəflərin, həmçinin, aktivlərin və öhdəliklərin bölüşdürülməsi mexanizmi, daha sonra inanacağımız kimi, əqləbatan əsasda birbaşa aid olunmalı yaxud bölüşdürülməlidir. Qeyd etmək maraqlıdır ki, burada subyektiv mülahizə elementi meydana çıxır. MHBS 14 tərəfindən təklif edilmiş bölüşdürmə mexanizminin məqbul sayıla bilməsinə baxmayaraq, şirkətlər bundan seqmentlər üzrə açıqlanan məlumatların qiymətliyini azaltmaqdan ötrü istifadə edə bilər. Elə ola bilər ki, məsrəflərin, gəlirlərin, aktivlərin və öhdəliklərin əhəmiyyətli hissəsi bölüşdürülməmiş qalsın, çünki şirkətin menecmenti hesab edir ki, onları əqləbatan əsasda bölüşdürmək mümkün deyildir.

Seqmentin aktivləri

Seqmentin aktivləri – seqment tərəfindən onun əsas fəaliyyətində istifadə olunan və bilavasitə ona aid olan, ya da əqləbatan əsasda ona aid oluna biləcək aktivlərdir. Əgər seqmentin nəticələrinə faiz, yaxud dividend gəliri daxildirsə, onun aktivlərinə müvafiq olaraq debitor borcu, investisiyalar, yaxud gəlir yaradan digər aktivlər daxildir. Seqmentin aktivlərinə mənfəətdən vergilər üzrə aktivlər daxil deyildir. Seqmentin aktivlərinə, iştirak metoduna uyğun olaraq uçota alınan investisiyalar daxil edilir, bir şərtlə ki, belə investisiyalardan olan mənfəət, yaxud zərər seqmentin gəlirlərinə daxil edilmiş olsun. Seqmentin aktivləri müştərək sahibkarın birgə nəzarət olunan şirkətin əməliyyat aktivlərindəki MHBS 31-ə uyğun olaraq proporsional konsolidə metodu ilə uçota alınan payı daxildir. Seqmentin aktivləri, yalnız şirkətin mühasibat balansında birbaşa əvəzlənmə kimi verilən müvafiq güzəştlər çıxıldıqdan sonra müəyyən olunur.

Paraqraf 16, həmçinin, aşağıdakını nəzərdə tutur: «İki, yaxud daha çox seqment tərəfindən birgə istifadə olunan aktivlər seqmentlərə yalnız və yalnız o zaman aid oluna bilər ki, onlara uyğun olan gəlirlər və xərclər də, həmçinin, göstərilən seqmentlərə aid edilmiş olsun». Bu kifayət qədər maraqlı qeyddir.

Məsələ 23.2

Fərz edək ki, aviaşirkət sərnişinləri və yükləri eyni təyyarələrlə və eyni marşrutlar üzrə daşıyır. Şirkət xüsusi yük təyyarələrinə malik deyildir. Seqment hesabatı məqsədləri üçün şirkət sərnişin daşımalarını və yükdaşımalarını ayrıca təsərrüfat seqmentləri kimi ayırmağı qərara alır, çünki bu fəaliyyət növləri üçün xarakterik olan risklər müxtəlifdir. İqtisadi iqlim sərnişin daşımalarına və yük daşımalarına eyni cür təsir etmir; fəaliyyətin özünün xarakteri fərqlənir, rəqiblərə münasibətdə də bəzi fərqlər vardır. Bu, seqmentin aktivləri barədə informasiyanın açığlanmasına necə təsir göstərə bilər?

Həlli

Sərnişin daşımalarından və yük daşımalarından olan gəlirlər iki ayrılmış seqmentlərdən hər birisinə birbaşa aid olunur. Təyyarələr həmin gəlirlərin alınması üçün istifadə olunan aktivlərdir. Təsərrüfat seqmentlərinin belə müəyyən olunması şirkətin xərclərinin (pilotların saxlanması, yanacaq, yerənmə hüquqları, texniki

xidmət, təmir və amortizasiya) hər iki seqment üzrə bölüşdürülməsini nəzərdə tutur, bir şərtlə ki, şirkətin menecmenti belə bölgünün ağlabatan əsasda həyata keçirilməsinin mümkünsüz olduğunu hesab etməmiş olsun.

Seqmentin öhdəlikləri

Seqmentin öhdəlikləri – bu, seqmentin əməliyyat fəaliyyəti nəticəsində yaranan və ya bilavasitə seqmentə bölüşdürülən, ya da əsaslandırılmış şəkildə ona aid edilə biləcək əməliyyat öhdəlikləridir. Əgər seqmentin nəticəsinə faiz məsrəfi daxildirsə, onda onun öhdəliklərinə özündə faizləri əks etdirən müvafiq öhdəliklər də daxildir. Seqmentin öhdəliklərinə müştərək sahibkarın birgə nəzarət olunan şirkətin öhdəliklərindəki MHBS 31-ə uyğun olaraq proporsional konsolidə metodu ilə uçota alınan payı daxildir. Seqmentin öhdəliklərinə mənfəətdən vergilər daxil edilmir.

Hesabat seqmentləri

Seqmentlər üzrə yuxarıda göstərilən informasiya yalnız o halda açıqlanır ki, seqment, hesabat seqmentinə aid edilmiş olsun. Hesabat seqmentinin müəyyən olunması iki mərhələdən keçir. Birinci mərhələdə ilkin və ikinci hesabat seqmentləri ayrılır. İlkin və ikinci hesabat formatları öz əhəmiyyətinə görə fərqlənir. Onlar arasındakı fərq hər bir ayrıca seqment üzrə açıqlanan informasiyanın həcmində özünü göstərir. MHBS 14-ün 26-33 paragrafları seqmentlərin hansı kateqoriyasının (təsərrüfat, yaxud coğrafi), prinsip etibarilə hesabat formatları hesab oluna biləcək birinci hesabat formatında, hansının isə ikinci hesabat formatında verilə biləcəyini müəyyən etməyə kömək edir. İkinci mərhələdə həcm kriteriyalarının köməyiylə, ayrıca seqment kimi informasiyası açıqlanmalı olan seqmentləri müəyyən edirlər (ilkin və ikinci formatda).

Hesabatın ilkin və ikinci formatının seçilməsi

MHBS 14-ün 26-27 paragraflarına uyğun olaraq xarici hesabat şirkətin daxili təşkilati sistemi ilə müəyyən olunur, çünki MHBSŞ inanır ki, şirkətin strukturu onun fəaliyyətinin risklərinin strukturu əsasında qurulur. 26-cı paragrafda deyilir ki, şirkətin risklərinin və mənfəətlərinin üstün mənbəyi və xarakteri, seqment hesabatının ilkin formatının təsərrüfat seqmentləri, yaxud coğrafi seqmentlər olmasını müəyyən etməlidir. Əgər şirkətin riskləri və mənfəət normaları başlıca olaraq istehsal olunan mallardakı və göstərilən xidmətlərdəki fərqlərdən asılıdırsa, seqment informasiyasının təqdim edilməsi üçün onun ilkin formatı təsərrüfat seqmentləri olmalıdır, bu zaman ikinci informasiya coğrafi əlamət üzrə verilir. Eynilə, əgər şirkətin riskləri və mənfəət normaları, əsasən o faktdan asılı olsa ki, o müxtəlif ölkələrdə, yaxud müxtəlif coğrafi zonalarda işləyir, onun ilkin formatı coğrafi seqmentlər olacaqdır, bu zaman ikinci informasiya müvafiq mallar və xidmət qururları üçün veriləcəkdir.

Beləliklə, seqmentin ilkin formatının seçilməsi şirkətin qərarından asılıdır, çünki idarəetmə hesabatının daxili sistemini o müstəqil surətdə müəyyən edir. Seqmentlərin hansı kateqoriyasının ilkin, hansının isə ikinci format kimi müəyyən edilməsi barədə informasiya hesabat qeydlərdə açıqlanır.

Məsələn, dünyanın pivə istehsal edən ən qabaqcıl çoxmillətli müəssisələrindən biri olan Interbrew şirkəti, ilkin seqmentləri öz məhsulunun bazarlarının coğrafi strukturundan asılı olaraq müəyyən edir. Seqmentlərin coğrafi əlamət üzrə ayrılması

metodunun seçilməsi səbəbləri hesabatı qeydlərdə (Interbrew şirkətinin illik hesabatı, 2000-ci il, səh.83) aşağıdakı kimi açıqlanır:

«Qrup başlıca olaraq pivə istehsalçısıdır, istehsal olunan məhsulun və göstərilən xidmətlərin sair növləri qrupun ümumi istehsal həcmnin 10%-dən azını təşkil edir (2001-ci ildə bu pay faktiki olaraq 7,2% olmuşdur), ona görə də, seqment hesabatının formatı coğrafi əlamət üzrə müəyyən olunur. Daxili istifadə üçün maliyyə informasiyasının təqdim edilməsinin qəbul olunmuş sistemi istehsal edilən pivə sortları üzrə seqmentləri ayırmağa imkan vermir. Bundan başqa, bu cür ayrılma məqsəduyğun olmazdı. Müxtəlif pivə sortları eyni avadanlıqda istehsal olunur, bununla belə brend daxilində pivənin «premium», «xüsusi» və «klassik» kateqoriyalarına bölgüsü konkret coğrafi rayonun bazarının xüsusiyyətlərindən asılı olaraq fərqlənəcəkdir. Interbrew şirkəti pivənin ayrı-ayrı ticarət markalarının seqmentləri üzrə hesabat tərtib etmir».

Interbrew şirkəti Besks, Labatt Ise və Stela Artois kimi brendlərlə təmsil olunmuşdur. Məşhur ticarət markasının daha bir istehsalçısı, Nestle şirkəti (2000-ci il üçün illik hesabat), seqment hesabatının birinci formatın, həmçinin, coğrafi əlamət üzrə müəyyən edir.

MHBS 14-ə uyğun olaraq əgər şirkətin daxili təşkilati strukturu və daxili hesabat sistemi «matris yanaşması» əsasında qurulmuşsa, hansında ki, şirkətin təşkilati quruluşu və daxili hesabat sistemi həm istehsal olunan malların və göstərilən xidmətlərin (təsərrüfat seqmentlərinin) xüsusiyyətləri, həm də coğrafi rayonların (coğrafi seqmentlərin) xüsusiyyətləri ilə müəyyən olunur, onda hesabatın ilkin formatı kimi şirkət coğrafi seqmentləri deyil, təsərrüfat seqmentlərini istifadə etməlidir. Standarta əsasən «matris yanaşma» əsasında qurulmuş daxili təşkilati struktur və daxili hesabat sisteminə malik olan şirkətlər hesabatın verilməsinin ilkin formatını həm təsərrüfat, həm də coğrafi seqmentlər üzrə eyni vaxtda istifadə edə bilər, lakin bu halda ilkin format kimi yalnız coğrafi seqmentlərin verilməsinə yol verilmir.

Bəzi hallarda şirkətin təşkili və daxili hesabatı onun mal-servis, yaxud coğrafi ixtisaslaşmasına uyğun gəlməyə bilər (məsələn, o qrupun daxilində ayrı-ayrı hüquqi şəxslər üzrə qurula bilər). Belə olan hallarda MHBS 14 tələb edir ki, şirkətlərin direktorları və idarə heyəti təsərrüfat, yaxud coğrafi seqmentin prioritetini şirkətin risklərinin və mənfəətinin üstün mənbələri və xarakteri əsasında müəyyən etsinlər (MHBS 14, p.p. 26-30). Bəzən şirkətin daxili hesabat seqmentlərinin bir hissəsi MHBS 14-ə uyğun olaraq şirkətin təsərrüfat yaxud coğrafi ixtisaslaşmasına uyğun gələ bilər (bax: əvvəl), digər hissəsi isə uyğun gəlməyə bilər. Bu halda sonuncu (uyğun gəlməyən) seqmentlər, informasiyanın təsərrüfat, yaxud coğrafi ixtisaslaşmaya uyğun olaraq verilməsini təmin edən daxili seqmentasiyanın aşağıdakı, daha aşağı səviyyəsində nəzərdən keçirilməlidir və nəticədə belə seqmentlər hesabat seqmentləri kimi müəyyən oluna bilər. «Seqmentləri yalnız xarici hesabat məqsədləri üçün yaratmaq deyil», məhz bu yanaşmanı tətbiq etmək tövsiyə olunur (MHBS 14, paragraf 33). Bununla belə, potensial ayrılmış hesabat seqmentləri sonradan baxılan həcm kriteriyaları nəzərə alınmaqla, əslində oxşar olan digər seqmentlərlə birləşdirilə bilər. MHBS 14-ə uyğun olaraq, əslində birincisi, oxşar uzunmüddətli maliyyə nəticələrini göstərən və ikincisi, 9-cu paragrafdakı müvafiq təyin edilmədən olan bütün faktorlar üzrə bənzər seqmentlər oxşar seqmentlər hesab olunur.

Həcm kriteriyasının tətbiqi

Hesabat seqmentinin aşkar edilməsinin ikinci mərhələsində, daxili təsərrüfat seqmentlərinin həcmi müəyyən kriteriyalarına uyğunluğunu müəyyən edirlər. Əvvəlcə həcm kriteriyalarının özlərini sadalayaq, sonra isə müvafiq məsələni həll edək

Həcm kriteriyalarının mahiyyəti MHBS 14-ün 34-43 paraqraflarında açıqlanır. 35-ci paraqrafda deyilir ki, təsərrüfat, yaxud coğrafi seqment o zaman hesabat seqmenti kimi müəyyən olunmalıdır ki, onun satışdan olan pul gəlirinin çox hissəsi xarici müştərilərə satışdan daxil olsun və:

- xarici müştərilərə satışdan və digər seqmentlərlə əməliyyatlardan onun gəlirləri bütün (xarici və daxili) seqmentlərin satışdan olan ümumi gəlirinin 10%-dən az olmayan hissəsini təşkil etsin;
- onun nəticəsi, istər mənfəət, istərsə də zərər olsun, mütləq kəmiyyət üzrə hansının çox olmasından asılı olaraq, bütün seqmentlərin mənfəəti, yaxud zərəri üzrə ümumi nəticələrinin 10%-dən az olmayan hissəsini təşkil etsin;
- yaxud onun aktivləri bütün seqmentlərin ümumi aktivlərinin 10%-dən az olmayan hissəsini təşkil etsin.

Əgər daxili hesabat seqmentinin kəmiyyəti 35-ci paraqrafda sadalanan bütün astana göstəricilərindən aşağıdırsa, bu seqment, onun həcminə baxmayaraq hesabat seqmenti kimi müəyyən oluna bilər, əgər o, onun həcminə baxmayaraq, hesabat seqmenti kimi müəyyən olunmamışsa. Həmin seqment, 35-ci paraqrafda sadalanan bütün asılana kəmiyyəti göstəricilərindən, həmçinin, aşağı olmuş daxili hesabatın bir, yaxud bir neçə oxşar seqmentləri ilə hesabatda birləşdirilə bilər (əgər iki və daha çox təsərrüfat və coğrafi seqmentləri 9-cu paraqrafdakı müvafiq təyin olunma faktorlarından son hissəsi üzrə bənzərlik xarakterizə edərsə, onda onlar əslində oxşardır). Əgər bu seqment hesabatda ayrıca verilmirsə və birləşdirilmirsə, onda bu seqment hesabatda, bölüşdürülməmiş yoxlama maddəsi kimi daxil edilməlidir.

Sonda MHBS müəyyən edir ki, əgər hesabat seqmentlərinə aid olunan ümumi xarici gəlir, konsolidə olunan ümumi gəlirin, yaxud şirkətin gəlirinin 75%-dən az hissəsini təşkil edərsə, onda əlavə hesabat seqmentləri ayırmaq lazımdır, baxmayaraq ki, onlar heç olmasa konsolidə olunan ümumi gəlirin, yaxud şirkətin gəlirinin ümumi məbləğinin 75%-i hesabat seqmentinə daxil edilməyənə qədər 35-ci paraqrafda sadalanan 10 faizli astanaların kriteriyalarına cavab verməyəcəkdir.

Məsələ 23.3

Çoxmillətli ən iri şirkətlərdən birinin menecmenti aşağıdakı hesabat seqmentlərini ayırmışdır.

	<i>Seqmentlərin ümumi gəliri</i>	<i>Seqmentlər- arası gəlirlər</i>	<i>Seqmentin nəticələri</i>	<i>Seqmentin identifikasiyalasdırılan aktivləri</i>
Seqment A	750		300	800
Seqment B	400	40	(50)	450
Avropa	1150	40	250	1250
Seqment C	950		250	600
Seqment D	500	50	200	900
Asiya	1450	50	450	1500

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Seqment E	350	35	50	500
Seqment F	500		150	700
Afrika	850	35	200	1200
Seqment G	550		100	750
Seqment H	650		(100)	400
Şimali Afrika	1200	0	0	1150
Seqmentlər üzrə yekunu	4650	125	900	5100
Qrupdaxili əməliyyatların çıxarılması	125		50	150
Konsolidə olunmuş yekun	4075		850	4950

1. Fərz edək ki, A-H seqmentləri təsərrüfat seqmentləridir. Göstərilən təsərrüfat seqmentlərindən hansılarının hesabat seqmentləri kimi ayrılmasının mümkün olacağını müəyyən edin;
2. Sizin 1-ci suala cavabınızı nəzərə almaqla hesabat seqmentlərinin şirkətin fəaliyyəti barədə kifayət qədər informasiyaya malik olmasını müəyyən edin (75%-li Astana kəmiyyətinin kriteriyasına uyğunluğu).
3. Tutaq ki, A-B seqmentləri üzrə fəaliyyət Avropada, C-D seqmentləri üzrə – Asiyada, E-F-seqmentləri üzrə – Afrikada və G-H seqmentləri üzrə fəaliyyət – Şimali Amerikada həyata keçirilir. Coğrafi seqmentlərdən hansılarının hesabat seqmentləri kimi ayrılacağını müəyyən edin.
4. Sizin 3-cü suala cavabınızı nəzərə almaqla ayrılmış seqmentlərin şirkətin fəaliyyəti barədə kifayət qədər informasiyaya malik olmasını müəyyən edin (75%-li astana kəmiyyətinin kriteriyasına uyğunluq).

Həlli

1. Təsərrüfat hesabat seqmentləri

	<i>Seqmentin ümumi gəlirləri¹ gəlirləri¹ > 465 4650-nin 10%-i</i>	<i>Seqmentin nəticələri >105 1050-nin 10%-i²</i>	<i>Seqmentin identifikasiyalasdırılan aktivləri >510 5100-ün 10%-i</i>	<i>Hesabat seqmenti</i>
Seqment A	Bəli	Bəli	Bəli	Bəli
Seqment B	Xeyr	Xeyr	Xeyr	Xeyr
Seqment C	Bəli	Bəli	Bəli	Bəli
Seqment D	Bəli	Bəli	Bəli	Bəli
Seqment E	Xeyr	Xeyr	Xeyr	Xeyr
Seqment F	Bəli	Bəli	Bəli	Bəli
Seqment G	Bəli	Xeyr	Xeyr	Bəli
Seqment H	Bəli	Xeyr	Xeyr	Bəli

¹Bütün seqmentlər üzrə gəlirlərin çox hissəsi xarici satışdan alınmışdır.

² Mənfəət üzrə seqmentlərin ümumi nəticəsi 1050.

Zərərlər üzrə seqmentlərin ümumi nəticəsi 150.

Ən böyük mütləq kəmiyyətin, yəni 1050-nin seçilməsi.

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

2. Ayrılmış təsərrüfat hesabat seqmentlərinin miqdarı.

Hesabat seqmentlərinin ümumi xarici gəlirləri		Konsolidəolunan ümumi gəlir	
Seqmentlərin ümumi gəlirləri	4650	Seqmentin ümumi gəlirləri	4650
B seqmentinin nəzərə alınmayan gəlirləri	400	B seqmentinin seqment-lərarası gəlirləri	80
E seqmentinin nəzərə alınmayan gəlirləri	350	E seqmentinin seqment-lərarası gəlirləri	50
		D seqmentinin seqment-lərarası gəlirləri	35
D seqmentin nəzərə alınmayan gəlirləri	50		
	3850		4525

Yoxlama: $3850/4525=85\%$, bu, 75% astanadan artıqdır. Hesabat seqmentlərinin kifayət qədər miqdarı ayrılmışdır.

3. Coğrafi hesabat seqmentləri

	Seqmentin ümumi gəlirləri ¹	Seqmentin nəticələri ²	Seqmentin identifikasiyalaşdırılan aktivləri ³	Hesabat seqmenti
	> 465	> 105	> 510	
	4650-nin 10%-i	1050-nin 10%-i	5100-ün 10%-i	
Avropa	Bəli	Bəli	Bəli	Bəli
Asiya	Bəli	Bəli	Bəli	Bəli
Afrika	Bəli	Bəli	Bəli	Bəli
Şimali Amerika	Bəli	Xeyr	Bəli	Bəli

Hesabat seqmentlərinin ümumi xarici gəlirləri		Konsolidəolunan ümumi gəlir	
Seqmentin ümumi gəlirləri	4650	Seqmentin ümumi gəlirləri	4650
Avropada seqmentlərarası gəlirlər	80	Avropada seqmentlərarası gəlirlər	40
Asiyada seqmentlərarası gəlirlər	50	Asiyada seqmentlərarası gəlirlər	50
Afrikada seqmentlərarası gəlirlər	35	Afrikada seqmentlərarası gəlirlər	35
Yoxlama: $4525/4525=100\%$	4525		4525

Hesabatın ilkin formatı üzrə informasiyanın açıqlanması

Əgər hesabat seqmenti şirkətin hesabatının təqdim edilməsinin ilkin formatı kimi müəyyən olunmuşsa, aşağıdakı elementlər açıqlanmalıdır. Aşağıda yalnız açıqlanma üzrə tələblərin MHBS 14-də müəyyən olduğu elementlər sadalanır.

Şirkət hər bir hesabat seqmenti üçün seqment nəticəsini açıqlamalıdır. Xarici müştərilərə satışdan seqmentin gəlirləri və onun digər əməliyyatlardan olan gəlirləri

¹ Bütün seqmentlər üzrə gəlirlərin çox hissəsi xarici satışdan alınmışdır.

² Mənfəət üzrə seqmentlərin ümumi nəticəsi 1050

Zərərlər üzrə seqmentlərin ümumi nəticəsi 150

Ən böyük mütləq kəmiyyətin, yəni 1050-nin seçilməsi

³ Ayrılmış coğrafi hesabat seqmentlərinin miqdarı

ayrıca verilməlidir. Hər bir ayrıca hesabat seqmenti üçün seqmentin aktivləri və öhdəliklərinin ümumi balans məbləği açıqlanmalıdır.

Şirkət hər bir hesabat seqmenti üçün bir dövrdən artıq müddət ərzində istifadə olunması nəzərdə tutulan (əsas vəsaitlər və qeyri-maddi aktivlər), seqment aktivlərinin ödənilməsi ilə əlaqədar çəkilmiş xərcləri açıqlamalıdır. Çünki bu, bəzən əsas vəsaitlərin artımı, yaxud əsaslı xərclər adlanır, bu prinsiplə ölçülmə kassa metod əsasında deyil, hesablama əsasında artırılmalıdır.

Şirkət hər bir hesabat seqmenti üçün dövr ərzində seqment aktivlərinin amortizasiyası üçün seqment nəticəsinə daxil edilmiş məsrəflərin ümumi məbləğini açıqlamalıdır (paraqraf 58).

Şirkət hər bir hesabat seqmenti üçün amortizasiyadan başqa əhəmiyyətli qeyripul məsrəflərinin ümumi məbləğini, hansılar üçün ki, 58-ci paraqrafa əsasən ayrıca açıqlama tələb olunur və hansılar ki, seqmentin məsrəflərinə daxil edilir və beləliklə, seqmentin nəticəsinin ölçülməsi zamanı çıxılır, açıqlamalıdır (paraqraf 61).

Şirkət hər bir hesabat seqmenti üçün şirkətin assosiasiyalı şirkətlərin, birgə müəssisələrin, yaxud iştirak metodu üzrə uçota alınan digər investisiyalardakı xalis mənfəəti, yaxud zərərlərində olan məcmu payını açıqlamalıdır, bir şərtlə ki, bu assosiasiyalı şirkətlərin praktiki olaraq bütün əməliyyatları həmin bir seqmentin çərçivəsində həyata keçirilmiş olsun (paraqraf 64).

Əgər şirkətin assosiasiyalı şirkətlərdə, birgə müəssisələrdə, yaxud iştirak metodu ilə uçota alınan digər investisiyalardakı xalis mənfəəti, yaxud zərərlərində olan məcmu payı hesabat seqmenti ilə açıqlanırsa, onda bu seqment, həmçinin, həmin assosiasiyalı şirkətlər və birgə müəssisələrdəki məcmu investisiyaları açıqlamalıdır (paraqraf 66).

Şirkət hesabat seqmentləri üçün açıqlanmış informasiya ilə şirkətin icmal maliyyə hesabatlarındakı məcmu informasiyası arasındakı tutuşdurmanı təqdim etməlidir. Tutuşdurulma təqdim edilərkən seqmentin gəlirləri şirkətin xarici müştərilərdən olan pul gəlirləri ilə tutuşdurulmalıdır (şirkətin, seqmentin gəlirlərinə daxil edilməmiş xarici müştərilərdən pul gəliri məbləğinin açıqlanması da daxil edilməklə); seqmentin nəticəsi şirkətin əməliyyat mənfəəti, yaxud zərərinin müqayisə olunan göstəriciləri, həmçinin, şirkətin xalis mənfəəti, yaxud zərəri ilə tutuşdurulmalıdır; seqmentin aktivləri şirkətin aktivləri ilə, seqmentin öhdəlikləri isə – şirkətin öhdəlikləri ilə tutuşdurulmalıdır.

Hesabatın ikinci formatı üzrə informasiyanın açıqlanması

O ki, qaldı ikinci format üzrə informasiyanın açıqlanmasına, tələblər seqmentlərin hansı kateqoriyasının, yəni, təsərrüfat seqmentlərinin, yaxud coğrafi seqmentlərin, ikinci format qismində təqdim edilməsi üçün seçilməsindən asılıdır. Standartın tələblərinə düzgün əməl olunduqda hesabatın ikinci formatı üzrə əhəmiyyətli həcmdə informasiyanın açıqlanmalı olduğu ilkin formatdan xeyli az məlumat açıqlanır.

İlkin və ikinci hesabat formatlarının tətbiqinin illüstrasiyası kimi cədvəl 23.1-də, Lutfhansa şirkətinin seqment informasiyası verilmişdir. Qeyd edək ki, seqment hesabatına şərhəldə seqmentlərarası satışlar üzrə müəyyən olunmuş qiymət siyasəti barədə informasiya vardır. Lutfhansa şirkətinin 2000-ci il üzrə illik hesabatında ilkin format üçün, həmçinin, əvvəlki il üzrə müqayisəli məlumatlar gətirilmişdir. Onlar burada verilən materiallara daxil olmamışdır, çünki illüstrativ misal bunsuz da kifayət qədər çox yol tutur.

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Cədvəl 23.1. Lufthansa şirkəti üzrə seqment informasiyası, 2000-ci il.

Hesabatın ilkin formatı – 2000-ci maliyyə ili üçün təsərrüfat seqmentləri üzrə informasiya, mln. €

	Sərnişindəşmaları			Texniki təminat və təmir	Yemək	Turizm	İT(informasiya texnologiyaları) sferasında xidmətlər		Enmə xidmət- ləri	Sair	Seq- mentlər üzrə yekunu
	Deutsche Lufthan- sa AG	Lufthan- sa City- Line	Lufthansa Carqo	Lufthan- sa Technik Group	LCG Grou- p	C&N	Lufthan- sa Sistems	START AMA DEUS	Globe Ground		
Xarici gəlir,	9304,2	1018,8	2562,3	1108,6	643,5	–	118,5	175,8	268,7	–	15200,4
- o cümlədən, daşımalar üzrə	8990,4	1015,7	2543,1	–	–	–	–	–	–	–	12549,2
Seqmentlərarası gəlir	523,1	15,8	1,3	1155,9	408,1	–	317,7	0,1	9,6	–	2431,6
Gəlirlərin yekunu	9827,3	1034,6	2563,6	2264,5	1051,6	–	436,2	175,9	278,3	–	17632,0
Seqmentin sair gəlirləri	1154,7	59,6	288,5	135,4	42,6	26,7	18,0	28,7	13,7	633,4	2410,3
- o cümlədən, aktivlərin qiymət- döndüşməsinə görə azalma	–	–	–	–	–	–	–	–	–	29,9	29,9
- o cümlədən, iştirak metodu ilə uçota alınan investisiyalardan	-1,1	–	0,5	12,7	-6,1	26,7	–	–	6,2	23,8	62,7
Seqmentin məsrəfləri	10 304,8	10 37,4	2624,2	2298,0	1055,5	–	429,7	208,6	304,5	116,0	18 378,7
Seqmentin nəticələri	677,2	56,8	227,9	101,9	38,7	26,7	24,5	-4,0	-12,5	517,4	1654,6
- o cümlədən, iştirak metodu ilə uçota alınan investisiyalardan	-1,1	–	0,5	12,7	-6,1	26,7	–	–	6,2	23,8	62,7
Seqmentin aktivləri	6691,0	822,7	1715,3	1709,7	695,6	309,4	96,5	68,5	200,2	1758,5	14 065,4
- o cümlədən, iştirak metodu ilə uçota alınan investisiyalardan	159,8	-332,2	–	88,4	345,8	309,4	–	–	8,1	298,7	1210,2
Seqmentin öhdəlikləri	5454,2	–	523,0	1104,7	355,9	–	156,3	40,9	96,4	1055,9	91 19,5
- o cümlədən, iştirak metodu ilə uçota alınan investisiyalar üzrə	–	200,2	0,8	–	–	–	–	–	–	–	0,8
Əsaslı xərclər	1288,6	–	338,7	49,2	31,3	–	34,1	37,4	26,8	181,5	2187,9
- o cümlədən, iştirak metodu ilə uçota alınan investisiyalar üzrə	255,2	70,9	–	0,1	5,1	–	–	–	1,0	–	261,4

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Amortizasiya üzrə məsrəflər	670,4	–	99,4	58,8	25,4	–	39,4	16,1	33,2	10,6	1024,2
- o cümlədən, aktivlərin qiymət-dəndüşməsinə görə azalma	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
Sair əhəmiyyətli qeyri-pul məsrəfləri	212,7	2,4	11,1	20,4	11,1	–	4,2	0,2	0,3	0,1	262,5

Cədvəl 23.1. Davamı

Seqmentlər üzrə məlumatların və konsolidə edilən göstəricilərin tutuşdurulması, mln. €

	Seqmentlər üzrə yekunu		Düzəliş (tutuşdurma)		Grup üzrə	
	2000	1999	2000	1999	2000	1999
Xarici gəlir	15 200,4	12 794,7	–	–	15 200,4	12 794,7
- o cümlədən, daşımalar üzrə	12 549,2	10 676,7	–	–	12 594,2	10 676,7
Seqmentlərarası gəlir	2431,6	2147,3	-2431,6	-2147,3	–	–
Gəlirin yekunu	17 632,0	14 942,0	-2431,6	-2147,3	15 200,4	12 794,7
Sair gəlir	2401,3	1763,4	-715,8	-349,9	1685,5	1413,5
- o cümlədən, aktivlərin qiymət-dəndüşməsi üzrə azalma	29,9	10,3	–	0,5	29,9	10,8
- o cümlədən, iştirak metodu ilə uçota alınan investisiyalardan	62,7	221,9	-62,7	-221,8	–	–
Məsrəflər	18378,7	15554,6	-2974,8	-2358,7	15403,9	13 195,9
Nəticələr	1654,8	1150,8	-172,6	-138,5	1482,0	1012,3
- o cümlədən, iştirak metodu ilə uçota alınan investisiyalardan	62,7	221,8	-62,7	-221,8	–	–
Aktivlər	14065,4	12122,0	-745,0	765,1	14810,4	12 887,1
- o cümlədən, iştirak metodu ilə uçota alınan investisiyalardan	1210,2	1017,5	–	–	1210,2	1017,5
Öhdəliklər	9119,5	7601,7	1526,1	1552,4	10645,6	9154,1
- o cümlədən, iştirak metodu ilə uçota alınan investisiyalar üzrə	0,8	1,3	–	–	0,8	1,3

Korrektlər sütununda konsolidasiyadan olan effektlər, həmçinin, seqmentin maddələrinin məzmununun qrupun müvafiq maddələri ilə müqayisədə müxtəlif traktovkası ilə əlaqədar yaranan məbləğlər uçota alınır.

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Cədvəl 23.1. Davamı

Hesabatın ikinci formatı – 2000-ci maliyyə ili üçün coğrafi seqmentlər üzrə informasiya, mln. €

	Almaniya	Avropa	Şimali Amerika	Mərkəzi və Cənubi Afrika	Asiya – Sakit okean regionu	Yaxın Şərq	Afrika	Sair	Seqment- lər üzrə cəmi
Daşımadan olan gəlir	4798,9	3126,8	1621,7	367,5	1786,9	152,8	227,7	476,9	12 549,2
Sair əməliyyat gəlirləri	598,8	758,8	566,4	56,4	329,9	226,7	113,9	0,3	2551,2
Seqmentin sair gəlirləri	995,6	434,3	66,4	4,5	33,2	4,7	4,5	142,3	1685,5
İştirak metodu ilə uçota alınan investisiyalardan gəlirlər	37,2	29,4	-14,2	–	9,8	–	0,5	–	62,5
Seqmentin aktivləri	11 264,3	11 74,9	1098,9	55,5	327,6	65,6	78,6	0,0	14 065,4
- o cümlədən, iştirak metodu ilə uçota alınan investisiyalardan	324,1	275,9	540,4	–	69,8	–	–	–	1210,2
Əsaslı məsrəflər	1941,6	213,2	26,6	0,6	3,5	0,9	1,5	–	2187,9
- o cümlədən, iştirak metodu ilə uçota alınan investisiyalar üzrə	103,3	158,0	0,1	–	–	–	–	–	261,4

Seqmentin sair gəlirləri qrupun gəlirlərinə uyğun gəlir (maliyyə aktivlərinin təsərrüfatdan çıxmasından/silinməsindən olan gəlirlər daxil olmaqla).

Dayandırılan fəaliyyət

Vaxt ötdükcə bir çox şirkətlərin strukturu və həcmi dəyişilir. Bir tərəfdən şirkətlər yeni əldəolunmaların hesabına və yaxud təbii inkişaf gedişində genişlənə bilər, digər tərəfdən, şirkətlər ayrı-ayrı fəaliyyət növlərini dayandırır və nəticədə həcmcə kiçilə bilər. Şirkətin nisbətən iri komponentinə rəğmən fəaliyyətin dayandırıldığı zaman dayandırılan fəaliyyət üzrə maliyyə informasiyasının əhəmiyyətli hissəsi MHBS 15-ə uyğun olaraq açıqlanmalıdır ¹.

Məsələ 23.4.

Siz necə fikirləşirsiniz, nəyə görə dayandırılan fəaliyyət obyektı üzrə maliyyə informasiyası maliyyə hesabatının xarici istifadəçilərinə təqdim olunmalıdır?

Həlli

Dayandırılan fəaliyyət – şirkətin nisbətən iri komponentidir, hansı ki, bütövlükdə, yaxud çox hissəsi satıla bilər, yaxud da hansının ki, fəaliyyəti ondan imtina etmə, yaxud hissələrlə satışı nəticəsində dayandırılır. Bu cür dayandırılma bəzən həm dayandırılmanın özünə münasibətdə, həm də şirkətin saxlanılan komponentinin gələcək nəticələrinə mümkün təsiri nöqtəyi-nəzərindən kifaət qədər təsirli effekt yarada bilər. Dayandırılan və davam etdirilən fəaliyyətin şirkətin maliyyə vəziyyətində maliyyə rolu barədə informasiyanın ayrılıqda verilməsi, investorların, kreditörün və maliyyə hesabatının digər istifadəçilərinin pul vəsaitləri axınlarının, mənfəətliliyinin və bütövlükdə maliyyə vəziyyətinin proqnozlaşdırılması qabiliyyətini artırır.

Şirkətin fəaliyyətinin nəticələri barədə informasiyanın qərarların qəbul olunması prosesində həqiqətən də faydalı olması üçün o elə formada verilməlidir ki, aşağıdakı iki vəzifənin həllinə kömək edə bilsin. Birincisi, fəaliyyətin və hesabat ilinin nəticələri üzrə məlumatlar aydın və tam həcmdə əks etdirilməlidir. İkincisi, maliyyə hesabatının istifadəçiləri cari dövrün və gələcək dövrlərin nəticələrinin qarşılıqlı əlaqələri barədə təsəvvür almalıdırlar. Bütün bunlar uçot informasiyasının qiymətliliyi və əhəmiyyətliliyi problemi ilə bağlıdır. Müvafiq olaraq, MHBS 5-in məqsədi – fəaliyyətin şirkət tərəfindən dayandırılan əsas komponenti üzrə informasiyanın, onun davam etdirilən fəaliyyət üzrə informasiyadan ayrılmasının baza kriteriyalarını müəyyən etmək və dayandırılan fəaliyyətə dair informasiyanın açıqlanması qarşısında qoyulan minimal tələbləri göstərməkdir. Bu mənada MHBS 5 özlüyündə ikinci vəzifənin həlli üsulunu təklif edir, çünki standartın şirkət tərəfindən fəaliyyətinin dayandırılması planlaşdırılan komponentlərin və bu cür planların aid olunmadığı komponentlərin, maliyyə nəticələri üzrə informasiyanın ayrılıqda təqdim olunması barədə tələbi, maliyyə hesabatının məlumatlarının qiymətliliyi və əhəmiyyətliliyinin yüksəldilməsini təmin edir.

¹«Satış üçün saxlanılan uzunmüddətli aktivlər və dayandırılan fəaliyyət» 2004-cü ilin mart redaktəsi-Red.qeydi.

MHBS 5 dayandırılan fəaliyyət anlayışının tərifini verir və müvafiq qərarın qəbul olunduğu ildə və sonrakı illərdə açıqlanmalı olan informasiya qarşısında qoyulan tələbləri müəyyən edir. Əvvəlki il üçün müqayisəli informasiyanın təqdim olunması, fəaliyyətin dayandırılması bardə qərarın qəbul olunmasının şirkətin fəaliyyətinin gələcək nəticələrinə nə dərəcədə təsir edə biləcəyini başa düşməyə kömək edəcəkdir. Əvvəlki il üçün məlumatlar həm dayandırılan fəaliyyətə, həm də davam etdirilən fəaliyyət üzrə gətirilir. Bütün bunlar maliyyə hesabatının xarici istehlakçıları tərəfindən alınan informasiyanın qiymətliliyini yüksəltməyə imkan verir. Dayandırılan fəaliyyətin tərfi aşağıdakı kimi səslənir ¹.

Dayandırılan fəaliyyətin müəyyən olunması

Dayandırılan fəaliyyət – bu, şirkətin elə komponentidir ki:

- şirkət onu vahid plana əsasən:
 - onun satışı üzrə vahid sövdələşmə aparmaqla, ya da onun ayrılması, yaxud onun üzərində mülkiyyət hüququnun şirkətin səhmdarlarına verilməsi yolu ilə bütövlükdə satır;
 - həmin komponentin fərdi aktivlərinin satışı və onun öhdəliklərinin icrası üzrə, əslində, bir neçə sövdələşmə aparmaqla hissələrlə satır;
- həmin komponent fəaliyyətin ayrıca iri istiqamətidir, yaxud əməliyyatların aparılmasının coğrafi rayonudur;
- həmin komponent əməliyyatlar planında, yaxud maliyyə hesabatı məqsədləri üçün ayrılı bilər.

Bazar qüvvələrinin təsirinə cavab olaraq şirkətlər tez-tez istehsal güclərini dondurur, məhsulun istehsalını, yaxud istehsalın ayrı-ayrı istiqamətlərini dayandırır, işçi qüvvəsini ixtisara salır. Hərçənd, əməliyyatların dayandırılmasının belə növləri öz-özlüyündə dayandırılan fəaliyyət deyildir, ancaq dayandırılan fəaliyyətlə əlaqədar onlar ola da bilər. Dayandırılan fəaliyyətin kriteriyalarına cavab verməyən bu cür fəaliyyət növlərinin siyahısı MHBS 35-də verilir ²:

- İstehsal xəttinin, yaxud xidmətlər sinfinin tədricən, yaxud təkamülçəsinə başa çatdırılması;
- davam edən fəaliyyət istiqaməti daxilində bir neçə məhsulların istehsalının dayandırılması, hətta mümkündür ki, kəskin dayandırılması;
- şirkətin fəaliyyətinin konkret istiqaməti daxilində hansısa istehsal, yaxud satış əməliyyatının məkanca yerdəyişməsi;
- məhsuldarlığın yüksəldilməsi, yaxud xərclərin başqa cür ixtisara salınması məqsədilə istehsal güclərinin bağlanması;
- fəaliyyəti ana şirkətin, yaxud digər törəmə şirkətinin fəaliyyətinə oxşar olan törəmə şirkətin satılması.

¹ MHBS 35 (paraqraf 2) qeyd etməyə dəyər ki, müəlliflər ləğv edilmiş standartda istinad edirlər. 2004-cü ilin martında yeni standart buraxılmışdır – MHBS 5, bu standartda dayandırılan fəaliyyətin tərfi əlavə A-da verilmişdir – Red.qeydi.

² Yeni MHBS 5-də ləğv edilmiş standartın 8-ci paraqrafından gətirilmiş bu misallar yoxdur – Red.qeydi.

Gətirilən misallardakı fəaliyyət növləri ilə əlaqədar ehtiyatların qiymətləndirilməsi və restrukturizasiyası uçotunun aparılması zəruriliyi yarana bilər.

Dayandırılan fəaliyyət barədə informasiyanın açıqlanmasına dair Bayer şirkətinin maliyyə hesabatından misal gətirək. 2000-ci ildə Bayer şirkətinin rəhbərliyi ona məxsus olan AgfaGevaert NV törəmə şirkətinin 100%-lik paketini satmaq barədə qərar qəbul edir. 2000-ci il üçün maliyyə hesabatının dayandırılan fəaliyyət bölməsində AgfaGevaert NV şirkətinin səhmlərinin 70%-nin satışı əks etdirilmiş, həmçinin, əvvəlki il üçün məlumatlar verilmişdir. (2000-ci il üçün illik hesabat, səh 51). Bayer şirkəti bu qərarın nəticələri barədə informasiyanı hesabatı qeydlərdə açıqlayır.

Qeyd 5: Dayandırılan fəaliyyət

AgfaGevaert NV şirkətinin səhmlərinin 70%-nin satışı ilə əlaqədar 1 iyun 1999-cü ildən AgfaGevaert NV qrupunun şirkətləri konsolidə edilən hesabatı daxil edilmir. Bayer şirkəti tərəfindən AgfaGevaert NV şirkətinin səhmlərinin 30%-dən ibarət saxlanılan payı, şirkətin vəsaitlərindəki xalis payı kimi əks etdirilir. 1999-cu il üçün əməliyyat fəaliyyətinin nəticələri aşağıda gətirilən cədvəldə əks etdirilmişdir, onlara AgfaGevaert NV şirkətinin ayrılan ana qədər olan məlumatlar, həmçinin, səhmlərin satışından əldə olunmuş gəlir kimi 1030 mln. € daxildir.

mln. €	AgfaGevaert NV
Xalis satışlar	1801
Satılmış malların maya dəyəri	(1098)
Kommersiya xərcləri	(388)
ETTKİ-yə məsrəflər	(101)
Ümumi administrativ xərclər	(81)
Sair əməliyyat gəlirləri	1055
Sair əməliyyat xərcləri	(55)
Dayandırılan fəaliyyətdən olan əməliyyat nəticəsi	1133
Qeyri-əməliyyat nəticəsi	(23)
Mənfəət vergisi ödənilənə qədər olan mənfəət (zərər)	1110
Mənfəət vergisi	(24)
Mənfəət vergisi ödənildikdən sonra qalan mənfəət (zərər)	1086

Həmçinin, dayandırılan fəaliyyətdən seqment informasiyasına düşən effekt əks etdirilməlidir. Bayer şirkətinin 2000-ci maliyyə ili üçün illik hesabatının 52-53 səhifələrində seqment gəlirləri, məsrəfləri, aktivləri, öhdəlikləri və hər bir seqment üzrə pul vəsaitlərinin hərəkəti üzrə məlumatların, həmçinin, dayandırılan fəaliyyət üzrə seqment gəlirləri, məsrəfləri, aktivləri və öhdəliklərinin ümumi məbləğinə əks etdirildiyi sütun vardır.

İnformasiyanın açıqlanması müddətləri: informasiyanın ilkin açıqlanmasını müəyyən edən hadisə

Dayandırılan fəaliyyətin şirkətin maliyyə fəaliyyətindəki rolu barədə informasiyanın açıqlanması müddətləri MHBS 35¹-in 16-cı paragrafında müəyyən edilmişdir. Bu halda, MHBSŞ dayandırılan fəaliyyət barədə informasiyanın ilkin açıqlanmasının momentini müəyyən edən hadisə kimi, ilk dəfə baş verdiyi vaxt olan situasiyanı müəyyən edir.

¹ Yeni MHBS 5-də IN 6 paragrafı ilə tanış olmaq lazımdır. – Red qeydi.

Dayandırılan fəaliyyətə münasibətdə informasiyanın ilkin açıqlanması momentini müəyyən edən hadisə, əvvəlcədən baş vermiş aşağıdakı hadisələrdən biridir:

1. Şirkət dayandırılan fəaliyyətə aid olan bütün aktivlərin bütövlükdə satışı barədə məcburi qüvvəyə malik sənəd imzalamışdır;
2. Şirkətin direktorlar şurası, yaxud oxşar idarəetmə orqanı:
 - (a) fəaliyyətin dayandırılması üzrə ətraflı formal planı təsdiq etmişdir və
 - (b) bu planın mövcud olması barədə rəsmi elan vermişdir.

Dayandırılan fəaliyyət ilə bağlı maliyyə hesabatının qiymətləndirilməsi və tanınması MHBSŞ – nin balans hesabatı mənfəət və zərərlər haqda hesabat mədələrinin qiymətləndirilməsinə münasibətdə müəyyən etmiş olduğu eyni prinsiplərə uyğun olaraq həyata keçirilməlidir. Hər şeydən əlavə, bu, o deməkdir ki, dayandırılan fəaliyyət barədə informasiya açıqlanarkən MHBS – nin prinsipləri aşağıdakı aspektlər üzrə tətbiq olunur: işçilərə işdən çıxarma üzrə müavinətlər (MHBS 19 – «İşçilərə mükafatlar»), dövrüyyədən kənar aktivlərin satışı (MHBS 16 «Əsas vəsaitlər»), «Ehtiyatlar, şərti öhdəliklər və şərti aktivlər» (MHBS 37) və «Aktivlərin qiymətləndirilməsi» (MHBS 36)¹.

Kənar istifadəçilərin dayandırılan fəaliyyət faktının şirkətin fəaliyyətinin nəticələrinə, aktivlərinə və öhdəliklərinə təsirini qiymətləndirməsi imkanlarına malik olmasından ötrü, dayandırılan fəaliyyətə münasibətdə aşağıdakı informasiya açıqlanır ²:

- dayandırılan fəaliyyətin təsviri;
- onun təsərrüfat və coğrafi segmentə (segmentlərə), hansıların ki, hesabatına MHBS 14-ə uyğun olaraq göstərilən fəaliyyət üzrə informasiya daxildir, aidiyatı;
- ilkin açıqlanma anını müəyyən edən hadisənin tarixi və xarakteri;
- dayandırılmanın gözlənilədiyi tarix, yaxud dövr, əgər onlar məlumdursa, yaxud müəyyən olunandırsa;
- dayandırılan fəaliyyət çərçivəsində təsərrüfatdan çıxması planlaşdırılan cəmi öhdəliklərin hesabat tarixinə balans məbləğləri;
- maliyyə hesabatının cari dövrü ərzində dayandırılan fəaliyyətə aid olan adi fəaliyyətdən olan gəlirin, xərclərin, mənfəət vergisinə qədər mənfəətin, yaxud zərərlərin məbləğləri, həmçinin, MHBS 12-nin 81 (h) paragrafının tələblərinə əsasən ona aid olan mənfəət vergisi;
- maliyyə hesabatının cari dövrü ərzində dayandırılan fəaliyyət çərçivəsində əməliyyat investisiya və maliyyə fəaliyyətinə aid pul vəsaitlərinin xalis axınlarının məbləğləri.

İstənilən informasiyanın bu standart tərəfindən tələb olunan açıqlanması hər bir dayandırılan fəaliyyət üçün ayrıca həyata keçirilməlidir³. Bayer şirkətinin maliyyə hesabatına aid dayandırılan fəaliyyət üzrə məlumatın açıqlandığı 5 sayılı qeyddə

¹ Həmçinin, Mənfəətdən vergilər – MHBS 12, Maliyyə alətləri: Tanınması və qiymətləndirilməsi – MHBS 39, İnvestisiya mülkiyyəti – MHBS 40, Kənd təsərrüfatı – MHBS 41, Sığorta müqavilələri – MHBS 4-ün tələbləri. Bax: MHBS 5 paragraf 5. – Red.qeydi.

² İnformasiyanın açıqlanmasına olan yeni tələblər MHBS 5-in 33-cü paragrafında verilmişdir – Red.qeydi.

³ MHBS 5-in 32-ci paragrafı – Red qeydi.

üç keçmiş törəmə şirkətin səhmlərinin satışının nəticələri barədə informasiyanın ayrıca açıqlanması faktı da bununla izah olunur.

Göstərilən informasiyanın maliyyə hesabatında açıqlanması, dayandırılan fəaliyyət üzrə əməliyyatların bitmiş olduğu dövr də daxil olmaqla bütün dövrlər ərzində həyata keçirilməlidir. Dayandırılan fəaliyyət üzrə əməliyyatları o zaman bitmiş hesab etmək olar ki, əslində plan yerinə yetirilmişdir, yaxud ondan imtina edilmişdir, hərçənd ki, bu zaman alıcıdan satıcıya tədiyyələr bitməmiş də ola bilər.

Məsələ 23.5.

Alpha şirkətinin fəaliyyəti üç segment üzrə bölüşdürülmüşdür: ərzaçılıq, kimya istehsal və alkoqolsuz içkilər. 20X3-cü ildə korporativ inkişafın strateji məqsədlərinə yenidən baxılması nəticələri üzrə şirkət rəhbərliyi diqqətini ərzaçılıq və kimya istehsalatlarında cəmləşdirilməsini qərara alır.

30 sentyabr 20X3-cü ildə şirkətin direktorlar şurası alkoqolsuz içkilər istehsalının bütövlükdə satışının həyata keçirilə biləcəyi üzrə qərara səs verir. Həmin gün müvafiq bəyanat verilmişdir. Bir aydan sonra şirkət dünyanın aparıcı alkoqolsuz içkilər istehlakçılarından biri ilə satış barədə məcburi qüvvəyə malik sənəd imzalayır. Gözlənilirdi ki, sövdələşmə 20X4-cü ilin fevralında başa çatdırılacaqdır.

Alkoqolsuz içkilər istehsalı segmenti üzrə 20X3-cü maliyyə ilində aşağıdakı informasiya vardır kəmiyyətlər və əməliyyatlar sövdələşdirilmiş şəkildə verilmişdir):

	Sentyabrın 30-na balans dəyəri	Sentyabrın 30-na bərpa dəyəri	Dekabrın 31-nə balans dəyəri (nəticə)
Aktivlər	450	400	400
Öhdəliklər	200	200	200
Kapital	250	200	200
Satışdan gəlir	—	—	300
Əməliyyat xərcləri	—	—	125
Maliyyə xərcləri	—	—	125

Sənəd uyğun olaraq Alpha şirkətinin menecmenti alkoqolsuz içkilər istehsalı ilə məşğul olan işçilərin sayını müəyyən qədər azaltmağa borcludur. Ştatın azaldılması üzrə gözlənilən xərclər 40-a bərabərdir. Bu informasiya nəzərə alınmaqla göstərilən məbləğlərə hələlik düzəlişlər edilməmişdir.

Sizin bildiyiniz kimi, dayandırılan fəaliyyətə aid olan informasiya davam etdirilən əməliyyatlar üzrə olan məlumatlardan ayrı açıqlanır. Əgər şirkətlərin mənfəətinə vergi, segmenti mənfəətinin 31 dekabr 20X3-cü ildə başa çatmış maliyyə ili üçün alkoqolsuz içkilər istehsalı segmenti (dayandırılan fəaliyyət) üzrə mənfəət və zərərlər haqqında hesabat hazırlayın.

Dayandırılan fəaliyyətə münasibətdə açıqlanmalı olan informasiyanın izahını verin.

Həlli

	Dayandırılan fəaliyyət 20X3-cü fəaliyyət
Satışdan gəlir	300
Əməliyyat xərcləri	125
Aktivlərin qiymətləndirilməsi	50
Ştatın azaldılması üzrə ehtiyatlar	40
Əməliyyat fəaliyyətindən vergiyə qədər olan mənfəət	85
Maliyyə xərcləri	25
Vergilərin ödənilməsinə qədər olan mənfəət	60
Mənfəət vergisinin ödənilməsi üzrə xərclər	60-ın 30%-i
Əməliyyat fəaliyyətindən mənfəət	42

Ona diqqət edin ki, 20X2-ci il üçün müqayisəli məlumatlar müvafiq olaraq yenidən hesablanmalıdır¹. Davam etdirilən fəaliyyətin və bütövlükdə şirkətin fəaliyyətinin nəticələri haqda məlumatlar da, həmçinin, faktiki hadisələr nəzərə alınmaqla əks etdirilməlidir.

İnformasiyanın açıqlanması qarşısında qoyulan tələblər²:

- Alkoqolsuz içkilər istehsalı üzrə fəaliyyətin təsviri (satışın səbəblərinin əsaslandırılması ilə birlikdə);
- Dayandırılan fəaliyyətin, hesabatına həmin fəaliyyət üzrə informasiyanın daxil olduğu seqmentlərə aid olması (bu halda o, müstəqil seqmentdən ibarət olur);
- Alkoqolsuz içkilər istehsalının satışına dair planın mövcud olduğu barədə şirkətin elan verdiyi tarix (satışa dair məcburi xarakter daşıyan sazişin imzalandığı tarix göstərilməklə);
- Dayandırılan fəaliyyət üzrə sövdələşmənin gözlənilən başa çatma tarixi;
- Dayandırılan fəaliyyətə aid aktivlərin və öhdəliklərin balans məbləğləri;
- Alkoqolsuz içkilərin istehsalına aid olunan adi fəaliyyətdən olan satışdan gəlirin, məsrəflərin vergiyə qədər mənfəətin, yaxud zərərlərin məbləğləri, həmçinin, həmin fəaliyyətə aid olunan mənfəət vergisinin məbləği;
- Alkoqolsuz içkilər istehsalına aid olunan mənfəətdən verginin ödənilməsi üzrə məsrəflər;
- Alkoqolsuz içkilər istehsalı çərçivəsində əməliyyat, investisiya və maliyyə fəaliyyətinə aid olunan pul vəsaitlərinin xalis axınlarının məbləğləri;
- Əgər aktivlər və öhdəliklər (dayandırılan aktivlərə aid olunan) müvafiq olaraq satılmış, yaxud ödənilmişsə, informasiyanın MHBS 35-in 31-ci paragrafında müəyyən edilmiş qaydalara uyğun açıqlanması tələb olunur³.

¹ MHBS 35, paragraf 45, yaxud MHBS 5, paragraf 35 – Red. qeydi.

² MHBS 35, paragraf 27. yeni MHBS 5-də açıqlanma qarşısında qoyulan tələblər 33-cü paragrafda müəyyən edilmişdir – red qeydi

³ MHBS-35-ə uyğun olaraq MHBS 5-ə uyğun informasiyanın açıqlanması barədə 33 b paragrafına müraciət etmək lazımdır – Red. qeydi .

Hesabat tarixindən sonrakı hadisələr

Maliyyə hesabatı, adətən, iki məqsəd üçün istifadə olunur. Birincisi, kənar səhmdarlar maliyyə hesabatının məlumatlarını qərarların qəbulu prosesində istifadə edirlər və ikincisi maliyyə hesabatı rəhbərlik edən işçilərin fəaliyyəti üzərində nəzarət üçün əsas sayıla bilər. Sonuncu o deməkdir ki, maliyyə hesabatının məlumatları əsasında şirkətin menecmenti və direktorları qəbul etdikləri qərarlara və hərəkətlərə görə məsuliyyətə cəlb oluna bilərlər.

Cədvəl 23.2. Usinor şirkətinin mənfəət və zərərləri haqqında konsolidə olunmuş hesabatı (bir səhm hesabı ilə göstəricilər istisna olmaqla mln. avro ilə)

			1997*		
	1996 ¹	1997 ²	Yekunu	Dayandırılan fəaliyyət (qeyd 27)	Davam etdirilən fəaliyyət
Xalis satışlar (qeyd 25)	10 833	1097,6	10 949	1373	9576
Satışın maya dəyəri	(9527)	(9526)	(9571)	(1179)	(8392)
Ümumi mənfəət	1306	1450	1378	194	1184
ETTKİ-yə məsrəflər	(163)	(165)	(155)	(22)	(133)
Satış üzrə məsrəflər	(450)	(446)	(452)	(50)	(402)
Ümumi və administrativ məsrəflər	(315)	(293)	(356)	(60)	(296)
Əməliyyat mənfəəti (qeyd 17)	378	546	415	62	353
Faizlər və maliyyə məsrəfləri – xalis (qeyd 18)	(81)	(101)	(133)	(20)	(113)
Sair gəlirlər və məsrəflər	17	(70)	(158)	5	(163)
Aktivlərin təsərrüfatdan çıxmasından zərər (qeyd 26)	–	–	(219)	(219)	–
Vergi ödənilənə və işçilərin mənfəətdə iştirakı planı nəzərə alınana qədər olan əməliyyat mənfəəti (zərəri)	314	375	(95)	(1172)	77
Mənfəət vergisi üzrə ehtiyatlar (qeyd 20)	(23)	(23)	478	(4)	482
İşçilərin mənfəətdə iştirakı planı	(5)	(11)	(8)	(2)	(6)
Vergi ödənildikdən sonra olan əməliyyat mənfəəti (zərəri)	286	341	375	(172)	553
Kapitala investisiyaların mənfəətdəki payı (qeyd 5)	23	31	62	–	62
Qudvillin amortizasiyası (qeyd 3)	(45)	(40)	(135)	(4)	(131)
Azlığın payına qədər olan xalis konsolidəolunan gəlir	264	332	302	(182)	484
Azlığın payı	(37)	(19)	33	–	33
Xalis mənfəət (zərər)	227	313	335	182	517
Baza səhminə düşən mənfəət (qeyd 11)	0,93	1,29	1,43		
Ayrılmış	0,93	1,29	1,27		

* 1996, 1997, 1998-ci illər üçün konsolidə edilən hesabat fransız frankı ilə tərtib edilmiş və 1 € = 6,55957 fransız frankı məzənnəsi ilə avroya çevrilmişdir.

O ki, qaldı maliyyə hesabatının birinci məqsədinə, yəni məhz faydalı və etibarlı informasiyanın açıqlanmasına, vacibdir ki, illik hesabat tərtib olunarkən kənar səhmdarlar hansı əməliyyatların və onların müvafiq maliyyə effektivliyinin nəzərə alındığı, hansı əməliyyatların, yaxud hadisələrin və müvafiq effektlərin isə maliyyə hesabatında əksini tapmadığı barədə təsəvvür əldə edə bilsinlər. Hesabat tarixindən hesabatın dərc olunması anına qədər müəyyən vaxt keçir. Həç bir ən mükəmməl informasiya texnologiyaları bir neçə gün ərzində rəhbərlikdəki hesabatı tərtib edə, onun auditini aparmağa və təsdiq etməyə kömək edə bilməz¹.

Adətən, şirkətin direktorları tərəfindən hesabatın imzalanması prosesi hesabat tarixindən sonra bir neçə ay uzanır. Bu vaxt ərzində həm əhəmiyyəti böyük olmayan, həm də şirkətin son hesabatında istifadəçilərə verilən informasiyaya əhəmiyyətli təsir göstərə biləcək əhəmiyyətli hadisələr baş verə bilər.

Məsələ 23.6.

Siz necə fikirləşirsiniz, hesabat tarixindən sonrakı hansı hadisələr hesabat tarixinə tərtib edilmiş maliyyə hesabatının ümumi görünüşünü dəyişdirə bilər?

Həlli

- Mühüm müştərinin müflisləşməsi.
- Şirkətin mühüm ixrac bazarı olan ölkədə idxal rusumlarının qoyulması.
- Şirkətin iri səhm paketinin satın alınması.
- Şirkətin cəlb olduğu iş üzrə məhkəmənin qərarı.

Sadələn hadisələr şirkətin maliyyə vəziyyətinə təsir göstərir və elə ola bilər ki, hesabat tarixindən sonrakı hadisələr barədə məlumatları nəzərə alaraq kənar səhmdarlar şirkətə münasibətdə öz niyyətlərini diyişdirirlər. MHBS 10 hesabat tarixindən sonrakı hadisələrin uçuotu və şirkətin maliyyə vəziyyətinə təsirinin əks etdirilməsi məsələlərinə baxır.

Hesabat tarixindən sonrakı hadisələrin müəyyən edilməsi

MHBS 10²-un 3-cü paraqrafına əsasən hesabat tarixindən sonrakı hadisələr – hesabat tarixi ilə maliyyə hesabatının buraxılış üçün təsdiq olunması tarixi arasındakı dövrdə yaranan həm əlverişli, həm də qeyri-əlverişli hadisələrdir. Bu cür hadisələrin iki tipini fərqləndirirlər:

- Hesabat dövrünə şəraitin mövcudluğunu təsdiq edən hadisələr (hesabat tarixindən sonrakı korrektəedici hadisələr);
- Hesabat tarixindən sonra baş verən şəraitləri təsdiq edən hadisələr (hesabat tarixindən sonra korrektəetməyən hadisələr)

Hesabatın buraxılış üçün təsdiq olunması tarixi

Maliyyə hesabatından alınan informasiyanın əhəmiyyətliliyini qiymətləndirmək üçün kənar istifadəçilərə maliyyə hesabatının buraxılış üçün nə zaman təsdiq olunduğunu bilmək vacibdir, çünki bu tarixdən sonrakı hadisələr maliyyə hesabatında əks et-

¹ Görünür, müəlliflərin belə bir faktla tanışlığı olmamışdır ki, CISCO şirkətinin 2003-cü il üçün 26 iyulda başa çatmış konsolidəolunmuş və audit yoxlamasından keçmiş hesabatı avqustun 5-də, yəni, 5 gün ərzində təsdiq edilmişdir. – Red. qeydi.

² Burada və daha sonra standartın dekabr 2003-cü ilə olan redaktəsinin paraqrafları göstərilmişdir. – Red. qeydi.

dirilməmiş olur. Bu səbəbdən, MHBS 10-un 17-ci paragrafı müəyyən edir ki, şirkət maliyyə hesabatının buraxılış üçün təsdiq olunduğu tarixi və hesabatı təsdiq etmiş şəxslərin/orqanın adlarını/orqanın adını açıqlamalıdır. Əgər şirkətin sahibləri, yaxud digər şəxslər maliyyə hesabatı buraxıldıqdan sonra ona düzəlişlər etmək hüququna malikdirlərsə, onda şirkət bu faktı hesabatda açıqlamalıdır.

Məsələ 23.7.

Qiymətli kağızlarının sərbəst dövriyyədə olduğu şirkətlərin İnternet-saytlarda verilmiş maliyyə hesabatına baxın. Açıqlanan informasiya bu suala aydın cavab verməyi (buraxılış üçün təsdiq olunduğu tarixin və hesabatı təsdiq etmiş şəxslərin adlarının/orqanın adının açıqlanmasını)?

Həlli

İllik hesabatın və maliyyə hesabatının istifadəçisi kimi siz görəcəksiniz ki, bu informasiyanı, xüsusən də, hesabatı təsdiq etmiş şəxslərin adlarına/orqanın adına aid informasiyanı əldə etmək elə də asan deyildir.

Bu məsələ üzrə informasiyanın açıqlanmasına dair misalı Anqlo Gold United şirkətinin maliyyə hesabatında tapmaq olar (illik hesabat, 2000-ci il, səh. 42) (bax: cədvəl 23.3).

Maliyyə hesabatının buraxılış üçün təsdiq olunması prosesi idarəetmənin strukturundan, normativ tələblərdən, maliyyə hesabatının tərtib olunması və son rəsmiləşdirilməsi prosedurlarından asılı olaraq fərqlənəcəkdir (paraqraf 4). Ayrı-ayrı hallarda şirkət maliyyə hesabatını, səhmdarların təsdiqinə artıq maliyyə hesabatı buraxılış üçün təsdiq olunduqdan sonra təqdim etməyə borcludur. Belə hallarda, hesabat buraxılış üçün səhmdarlar tərəfindən təsdiq olunduğu gün deyil, onun ilkin olaraq buraxıldığı gün təsdiq edilmiş hesab olunur (paraqraf 5). Bu məqsədlər üçün təqdim olunma tarixinə çox ehtimalla yanaşmaq lazımdır. Standart şirkətin idarə olunmasının bütün müxtəlif milli sistemlərini və strukturlarını nəzərə almalıdır.

Cədvəl 23.3. Anqlo Gold United şirkətinin illik hesabatı

Direktorlar şurası tərəfindən hesabatın təsdiq olunması

31 dekabr 2000-ci ildə başa çatmış 20 fevral 2001-ci ildə direktorlar şurası tərəfindən təsdiq edilmiş və imzalanmış illik maliyyə hesabatı və qrupun maliyyə hesabatları aşağıdakı şəxslər tərəfindən imzalanmışdır:

Direktorlar şurasının üzvləri:

[imza]	[imza]	[imza]	[imza]
R.M.Qodsell	R.P.Edu	Dj.Q.Best	S.B.Breyto
Sədr və	Sədr müavini	Maliyyə	Təftiş
prezident		direktoru	Komissiyasının
			sədri

İcraçı katib:

[imza]
xanım N.Z.Saymleyn

MHBS 10 hesabat tarixindən sonrakı korrektəedici hadisələr ilə hesabat tarixindən sonrakı qeyri-korrektəedici hadisələr arasında fərq qoyur. Maliyyə hesabatının istifadəçlərinə bu iki tip hadisədən, hər birinin şirkətin maliyyə vəziyyətinə təsiri açıqlanmalıdır, ancaq onlar üzrə informasiyanın təqdim edilməsi metodikası müxtəlifdir.

Korrektəedici hadisələr

Korrektəedici hadisələrə rəğmən şirkət hesabat tarixindən sonrakı hadisələrin korrektəedici nəticələrini əks etdirmək üçün, maliyyə hesabatının məlumatlarını dəqiqləşdirməlidir (paraqraf 8). Bir sıra misallar gətirilir ki, MHBSS-yə görə onlar korrektəedici hadisələrə aid oluna bilər. Maliyyə hesabatını hazırlayarkən aşağıdakı misalları əldə rəhbər tutmaq lazımdır:

- Məhkəmənin hesabat tarixindən sonra çıxardığı qərar hesabat tarixinə şirkətin öhdəlikləri olduğunu təsdiq edir. Şirkət, işə məhkəmədə baxılması ilə əlaqədar əvvəl hesabatda tanınmış ehtiyatlar üzrə məlumatları 37 sayılı «*Ehtiyatlar, şərti öhdəliklər və şərti aktivlər*» adlı MHBS-yə uyğun dəqiqləşdirir, yaxud məhkəmənin qərarı MHBS 37-nin 16-cı paraqrafına əsasən yeni sübutlar hesab olunduğu üçün, şərti öhdəliyi sadə açılışını yeni ehtiyatın tanınması ilə əvəz edir.
- Hesabat tarixindən sonra aktivin hesabat tarixinə olan vəziyyətə dəyərinin əhəmiyyətli dərəcədə azaldığını, ya da həmin aktivin qiymətləndirilməsindən əvvəl hesabatda tanınması zəruriliyini sübut edən informasiyanın alınması. Məsələn:
 - alıcının hesabat tarixindən sonra baş vermiş müflisləşməsi, adətən, hesabat tarixinə debitor borcu ilə bağlı zərərinin olduğunu və satılmış məhsul üzrə debitor borcunun balans dəyərinin dəqiqləşdirilməsi zəruriliyini təsdiq edir;
 - hesabat tarixindən sonra istehsal ehtiyatlarının satışı, həmin ehtiyatların hesabat tarixinə mümkün xalis satış qiymətinin müəyyən olunması üçün əsas sayıla bilər.
- Hesabat tarixindən sonra hesabat tarixinə qədər əldə olunmuş aktivlərin dəyərinin, yaxud hesabat tarixinə qədər satılmış aktivlərdən pul gəlirinin müəyyən olunması.
- Hesabat tarixindən sonra mənfəətdə, yaxud mükafatlandırmada iştirak planları üzrə ödənişlərin məbləğinin müəyyən olunması, bir şərtlə ki, hesabat tarixi vəziyyətinə şirkətin hesabat tarixinə qədər olan hadisələrlə bağlı olan belə ödənişləri aparmaq üçün hüquqi öhdəliyi, yaxud praktikadan irəli gələn öhdəliyi olmuşdur (MHBS 19);
- Hesabat tarixi vəziyyətinə maliyyə hesabatının təhrif olunmasını təsdiq edən dələduzluq faktlarının, yaxud səhvlərin aşkar edilməsi.

Korrektəolunmayan hadisələr

Adından göründüyü kimi, hesabat tarixindən sonrakı bu tip hadisələrlə bağlı məbləğlər özlüyündə maliyyə hesabatına daxil edilmir, ancaq hesabata qeydlərdə açıqlanmalıdır. Əgər hesabat tarixindən sonrakı korrektəolunmayan hadisələr əhəmiyyətlidirsə, belə informasiyanın verilməməsi, hesabatın istifadəçiləri tərəfindən maliyyə hesabatının məlumatları əsasında qəbul olunmuş iqtisadi qərarların dəyişdirilmə-

sinə gətirib çıxara bilər (paraqraf 21). Odur ki, hesabat qeydlərdə şirkət hesabat tarixindən sonrakı korreksəolunmayan hadisələrin hər bir əhəmiyyətli kateqoriyası üzrə aşağıdakı informasiyanı açıqlamalıdır:

- hadisənin xarakterini;
- onun maliyyə nəticələrinin qiymətləndirilməsini, yaxud bu cür qiymətləndirmənin qeyri-mümkünlüyü üzrə bəyanatı.

Bu halda da, MHBS 10-da (paraqraf 22) səmərəndirici qismində korreksəolunmayan hadisələr üzrə misallar gətirilir.

Aşağıdakı misallarda hesabat tarixindən sonra açıqlanmalı olan korreksəolunmayan hadisələr üzrə situasiyalar təsvir edilmişdir:

- hesabat tarixindən sonra biznesin əhəmiyyətli dərəcədə birləşdirilməsi (bu cür hallarda *Biznesin birləşməsi* adlı MHBS 3-ə uyğun olaraq müəyyən əlavə informasiyanı açıqlamaq lazımdır), yaxud iri törəmə şirkətinin çıxması;
- fəaliyyətin bir hissəsinin dayandırılmasını nəzərdə tutan planın qəbul olunması; dayandırılan fəaliyyətlə bağlı aktivlərin təsərrüfatdan çıxması, yaxud öhdəliklərin ödənilməsi əsasında şirkətin yuxarıda göstərilən aktivləri satmağa məcbur olduğu, yaxud müvafiq öhdəlikləri icra etməli olduğu müvafiq sazişlərin bağlanması (bax: MHBS 5 *Satış üçün saxlanılan aktivlər və dayandırılan fəaliyyət*);
- aktivlərin əldə olunması və təsərrüfatdan çıxması ilə bağlı iri sövdələşmələr, aktivlərin əhəmiyyətli hissəsinin milliləşdirilməsi;
- hesabat tarixindən sonrakı yanğın nəticəsində şirkətin mühüm istehsal güclərinin məhv olması;
- irimiqyaslı restrukturizasiyanın hazırlanması barədə bəyanat, yaxud onun realizasiyasının başlanması (bax: MHBS 37 *Ehtiyatlar, şərti öhdəliklər və şərti aktivlər*);
- hesabat tarixindən sonra adi səhmlərlə və potensial adi səhmlərlə iri sövdələşmələr (*Səhmə düşən mənfəət* adlı MHBS 33 hesabatı izahatlarda bu cür sövdələşmələr barədə, səhmlərin bölünməsi və onların konsolidə olunması ilə bağlı sövdələşmələr istisna olunmaqla, informasiyanın açıqlanmasını tələb edir);
- hesabat tarixindən sonra aktivlərin dəyərinin, yaxud xarici valyutaların məzənnəsinin baş vermiş çox əhəmiyyətli dəyişiklikləri;
- hesabat tarixindən sonra qüvvəyə minmiş, yaxud elan olunmuş, cari və təxirə salınmış vergi tələbləri və öhdəliklərinə əhəmiyyətli təsir göstərən vergi dərəcələrinin, yaxud vergilər və rüsumlar üzrə qanunvericiliyin dəyişdirilməsi (bax: MHBS 12 – *Mənfəətdən vergilər*);
- əhəmiyyətli kontrakt öhdəliklərinin qəbul olunması, yaxud, məsələn, iri zamanətlər verilərkən əhəmiyyətli şərti öhdəliklərin baş verməsi;
- müstəsna olaraq hesabat tarixindən sonrakı hadisələrlə bağlı iri məhkəmə araşdırılmasına başlanılması.

Hesabat tarixindən sonrakı, nəinki təkcə korreksəolunan, eləcə də, korreksəolunmayan hadisələr barədə informasiya kənar tərəflər üçün vacib olduğu üçün son illərdə korreksəolunmayan hadisələrin açıqlanması qarşısında qoyulan tələblərin ciddiləşdirilməsi meylə müşahidə olunur. Bu gün, əgər hesabat tarixindən sonra şir-

kətlər hesabat tarixinə olmuş hallar barədə informasiya alırsa, onlar alınmış yeni informasiya nəzərə alınmaqla, belə hallar barədə maliyyə hesabatında açıqlanan informasiyanı dəqiqləşdirməyə borcludur.

Qeyd etmək, həmçinin, maraqlıdır ki, dividendlərə münasibətdə 12-ci paraqrafda birbaşa deyilir ki, əgər pay alətləri (hansılardan ki, tərif. Maliyyə alətləri: informasiyanın açıqlanması və təqdim olunması adlı MHBS 32-də verilir) sahiblərinə dividendlər hesabat tarixindən sonra elan olunmuşsa, şirkət həmin dividendləri hesabat tarixinə olan öhdəliklərin tərkibində tanınamalıdır. Bir çox ölkələrdə belə hallarda dividendlər öhdəliklər qismində milli mühasibat uçotu sistemlərinə əsasən tərtib edilən hesabatı uyğun açıqlanmalıdır.

MHBS 10-un 22-ci paraqrafında təsvir olunmuş korreksə olunmayan hadisələr üzrə misalları diqqətlə təhlil edərək, demək olar ki, sadalanan şərtlərdən bəziləri həqiqətdən də menecmentin qərarından asılıdır (məsələn, əldə olunmalar, dayandırılan fəaliyyət), halbuki, digər hadisələrə menecment təsir göstərmək gücünə malik deyildir (məsələn, yanğın, vergi qanunvericiliyinin dəyişdirilməsi). Maraqlı burasıdır ki, bu zaman müşahidə göstərir ki, bir çox əldə olunmalar və iri investisiyalar məhz hesabat tarixindən sonrakı dövrdə hesabatın təsdiq olunduğu ana qədər həyata keçirilir. Bundan başqa, korreksə olunmayan hadisələrin açıqlanması üzrə MHBS 10-da gətirilən misallar bu proseslə bağlı subyektivçilik payından azad olmağa kömək etmir. «İri» və «əhəmiyyətli» kimi sözlər göstərilən misalların az qala hər birində rast gəlinir. Deməli, bu zaman maliyyə hesabatının tərtib olunmasında məsuliyyət daşıyan mühasibin subyektiv ekspert qiymətləndirməsi yenə də həlledici əhəmiyyətə malik olacaqdır.

Şirkətin fasiləsiz fəaliyyəti barədə yolverilmə

Bununla belə, korreksə olunmayan hadisənin tərifinə uyğun gələn bir vəziyyət mövcuddur, amma bu, öz ardınca maliyyə hesabatının korreksə olunmasına səbəb olur. Söhbət MHBS-in 14-cü paraqrafından gedir. Orada deyilir ki, əgər hesabat tarixindən sonra rəhbərlik ya şirkəti ləğv etmək, ya onun fəaliyyətini dayandırmaq niyyətinə düşürsə, ya da qərara alırsa ki, onun əqləbatan alternativini yoxdur, onda fasiləsiz fəaliyyət yolverilməsinə əsasən şirkət maliyyə hesabatı tərtib etməməlidir.

Bu, o deməkdir ki, hesabat fasiləsiz fəaliyyət prinsipi tətbiq edilmədən yenidən tərtib olunmalıdır. Sonuncu hal maliyyə hesabatında bu cür təqdim olunmuş məlumatlara güclü təsir göstərəcəkdir.

Uçot siyasətləri, uçotda dəyişikliklər və səhvlər

Artıq dəfələrlə deyildi ki, kənar istifadəçilər üçün olan maliyyə hesabatı onun iqtisadi cəhətdən sağlam olmasının özünəməxsus indikatorudur. Şirkətin təsərrüfat fəaliyyətinin nəticələrini və maliyyə vəziyyətini adekvat qiymətləndirməkdən ötrü xarici səhmdarlara elə bir səmt lazımdır ki, onlar həmin səmtlə maliyyə hesabatını müqayisə edə bilsinlər. Bu problem 27-ci fəsildə geniş nəzərdən keçirilir və illüstrasiya olunur. Tez-tez belə səmt qismində digər şirkətlərin maliyyə hesabatı istifadə edilir. Bununla əlaqədar olaraq, maliyyə hesabatlarında olan informasiyanın müqayisəliliyinin təmin olunması vacibdir. Həm də, bu zaman nəinki müxtəlif şirkətlərin hesabatı, eləcə də eyni bir şirkətin müxtəlif dövrlər üzrə fəaliyyətinin uçot məlumatları müqayisə oluna bilməlidir.

MHBS 8 şirkətin maliyyə hesabatının onun özünün əvvəlki dövrlər üçün olan hesabatı və digər şirkətlərin hesabatı ilə müqayisəliliyini yaxşılaşdırmağa borcludur. Bunun üçün, MHBS 8 uçot siyasəti metodlarının seçilməsi kriteriyalarını, uçot siyasətindəki dəyişikliklərin uçotu və açıqlanması mühasibat qiymətləndirilməsində və səhvlərində olan dəyişikliklərin qaydasını müəyyən edir. MHBS 8-in məqsədi elə uçot qaydalarını işləyib hazırlamaqdan ibarətdir ki, həmin qaydalara uyğun olaraq şirkət maliyyə hesabatını razılaşdırılmış əsasda müqayisə və təqdim edə bilsin. (Hazırkı vaxtda (yazılma anında) MHBS 8 yeni redaktədə nəzərdən keçirilir. MHBS 8-in paraqraflarına edilmiş bütün istinadlar göstərilən redaktəyə aiddir¹).

MHBS 8 uçot siyasətini maliyyə hesabatının hazırlanması və təqdim olunması üçün şirkət tərəfindən qəbul edilmiş konkret prinsiplər, metodlar, prosedurlar və praktika kimi müəyyən edir. Uçot siyasətindəki dəyişikliklər və səhvlər ilə bağlı yaranmış vergi nəticələrinin uçotu və açıqlanması *Mənfəətdən vergilər* adlı MHBS 12-yə uyğun həyata keçirilir.

MHBS 8-in yeni redaktəsinin ilkin variantının 4, 5 və 6-cı paraqraflarında (iyul 2002-ci il) uçot siyasətinin, yaxud metodlarının mərhələlərlə seçilməsinin pilləli metodikasının təsviri verilir².

Əgər maliyyə hesabatının ayrıca elementinə MHBS, yaxud standartın şərhı tətbiq olunursa, həmin elementə münasibətdə tətbiq olunan uçot siyasəti, yaxud uçot metodları azalma qaydasında aşağıdakı sənədlər nəzərə alınmaqla müəyyən olunur (paraqraf 7):

- standart (o cümlədən, standartın bir hissəsi olan əlavələr);
- standartın bir hissəsi olmayan əlavələr;
- tətbiq üzrə rəhbərlik üçün standarta görə büraxılmış olan sənəd.

Bilavasitə maliyyə hesabatının elementinə tətbiq edilən konkret standart, yaxud şərh olmadıqda uçot siyasəti prinsiplərinin işlənilib hazırlanması və tətbiqi prosesində şirkətin menecmenti həmin məsələləri öz bildiyi kimi düşünmək əsasında qərar qəbul edir, ancaq bu şəkildə alınan informasiya (paraqraf 10):

- istifadəçilər tərəfindən qərarların qəbul olunması üçün müqabil olmalıdır;
- etibarlı olmalıdır, o mənada ki, bu zaman maliyyə hesabatı:
 - şirkətin fəaliyyətinin nəticələrini və maliyyə vəziyyətini düzgün göstərir;
 - əməliyyatların və sair hadisələrin yalnız hüquqi formasını deyil, iqtisadi mahiyyətini əks etdirir;
 - neytrallığı ilə fərqlənir, yəni qərəzli deyildir;
 - ehtiyatlılıq prinsipi əsasında tərtib olunmuşdur;
 - bütün əsaslı aspektlər üzrə tam hesab olunur.

Paraqraf 10-a uyğun olaraq qərar qəbul edərkən, şirkətin menecmenti aşağıdakı əsasları və normaları əldə rəhbər tutmalıdır (11 – 12-ci paraqraflar):

¹ Rusca tərcümənin çıxdığı ana MHBS 8-ə dəyişikliklər edilmişdi. İstinadlar dekabr 2003-cü ilin redaktəsinə veriləcəkdir – Red qeydi.

² 2003-cü ildə çıxmış redaktədə bu metodika 7-12-ci paraqraflarda təsvir olunmuşdur. – Red.qeydi/

- oxşar, yaxud bir-birilə əlaqəsi olan məsələlərə aid standartlarda və standartlara şərhlərdə olan tələblər və tövsiyələr, həmçinin, müvafiq standartların tətbiqi üzrə rəhbər tutulmaq üçün olan sənədlər;
- aktivlərin, öhdəliklərin, gəlirlərin və xərclərin «Maliyyə hesabatının hazırlanması və təqdim edilməsinin Prinsipləri»ndə şərh edilmiş tərifləri, tanınma kriteriyaları və qiymətləndirmə metodları;
- uçot standartlarının işlənilib hazırlanmasının oxşar konsepsiyalarını istifadə edən digər təşkilatların fikirləri, həmçinin, mühasibat uçotu üzrə sair ədəbiyyatda olan tövsiyələr və bu paragrafın birinci iki bəndinin müddəalarına uyğun gələn dərəcədə uçotun aparılmasının qəbul olunmuş sahəvi normaları.

MHBS 8-in yeni redaktəsinə əsasən həmin pilləli metodika uçot siyasəti prinsiplərinin seçilməsi üzrə rəhbərlik üçün sənəd qismində çıxış edir. Bununla belə, praktikada o, uçot siyasətinin şirkət tərəfindən seçilmiş prinsipləri və metodlarının əsaslandırılmış olmasının müəyyən edilməsi üçün də tətbiq oluna bilər. Məsələn, həmin seçim pilləli metodikanın MHBS 8 tərəfindən müəyyən olunmuş prinsipləri ilə nə dərəcədə uzlaşır. Bundan başqa, biz görürük (paraqraf 10) ki, müəyyən element üçün xüsusi standart mövcud olmadıqda, uçot məqsədləri üçün həmin elementin uçot metodu seçilərkən, konseptual yanaşmanı ifadə edən sənədin məzmunu yalnız ikinci növbədə nəzərə alınır. Bu zaman mövcud standartlar, şərhlər və tətbiq üzrə rəhbərlik birinci dərəcəli əhəmiyyətə malikdir.

Uçot siyasətində dəyişikliklər

Şirkət tərəfindən seçilmiş uçot siyasəti sonrakı illərdə ardıcıl tətbiq olunmalıdır. Lakin, bu qaydaya baxmayaraq, uçot siyasətində dəyişikliyə iki halda yol verilir. İlk növbədə, uçot siyasəti könüllülük əsasında dəyişə bilər. Bu zaman uçot siyasətinə dəyişikliklər o vaxt edilir ki, onlar şirkətin maliyyə vəziyyəti, fəaliyyətinin nəticələri, yaxud pul vəsaitlərinin axınları birədə daha məqbul və daha etibarlı informasiyanın təqdim edilməsinə imkan vermiş olsun. İkincisi, uçot siyasəti yeni standartın qəbul olunması ilə əlaqədar, yaxud dəyişikliklərin MHBS-in, yaxud standarta şərhlərin tələblərinə uyğun olduğu zaman dəyişə bilər. MHBS 8 uçot siyasətindəki bu iki tip dəyişikliklərin hər birini ayrıca nəzərdən keçirir. Uçot siyasətinin dəyişməsi nəzəri cəhətdən retrospektiv və perspektiv aparıla bilər.

Uçot siyasətinin dəyişilməsinə retrospektiv yanaşma sövdələşmələrə, sair hadisə və vəziyyətlərə yeni uçot siyasətinin elə bir tətbiqidir ki, sanki bu yeni siyasət həmişə istifadə olunmuşdur. Ona görə də, bu cür yeni uçot siyasəti hadisələrə və sövdələşmələrə belə maddələr baş verdiyi andan tətbiq olunur. Nəticədə dövrün əvvəlinə bölüşdürülməmiş mənfəətin qalığı əvvəlki dövrün müqayisəli məlumatları kimi yenidən hesablanacaqdır. (Retrospektiv yanaşmanın tətbiqinin illüstrasiyası 23.11-ci məsələdə gətirilir).

Uçot siyasətinin dəyişilməsinə və mühasibat qiymətləndirilmələrinin nəticələrinin əks etdirilməsinə perspektiv yanaşma o deməkdir ki, yeni uçot siyasəti siyasətin dəyişilməsi tarixindən sonra baş verən sövdələşmələrə, sair hadisələrə və vəziyyətlərə tətbiq olunur. Mühasibat qiymətləndirilmələrindəki dəyişikliklərin nəticələri, onların təsir göstərmiş olduğu hesabatda tanınır və açıqlanır.

Standartın yeni redaktəsinin layihəsi¹ ilə MHBS 8-in köhnə redaktəsi arasında olan əsas fərqlərdən biri ondan ibarətdir ki, indi bir çox hallarda perspektiv yanaşmanın tətbiqi qadağan edilmişdir. Dəyişikliklərin perspektiv əks etdirilməsi üsuluna yalnız mühasibat qiymətləndirilmələrində dəyişikliklər baş verdiyi halda yol verilir.

Uçot siyasətində könüllü dəyişikliklər

Məsələ 23.8.

Uçot siyasətində könüllü dəyişikliklərə gətirib çıxara biləcək hadisələrə və faktorlara dair misallar gətirin.

Həlli

- A şirkəti B şirkətinin törəmə müəssisəsi olur, buna uyğun olaraq A şirkəti öz uçot siyasətini B şirkətinin uçot siyasətinə uyğunlaşdırmalıdır.
- MHBS-də nəzərdə tutulan əsas və alternativ yanaşmalar arasındakı fərqlərlə bağlı bütün dəyişikliklər, məsələn, şirkətin maliyyə siyasətinin dəyişməsi nəticəsində borclar üzrə xərclərin kapitallaşdırılmasından onların cari dövrün maddəsi üzrə uçotuna keçilməsi zamanı olan dəyişikliklər.

MHBS 8-in sonuncu redaktəsinə əsasən (19-27-ci paragraflar), uçot siyasətindəki könüllü dəyişikliklər yalnız retrospektiv uçota alınə bilər. Nəticədə dövrün əvvəlinə bölüşdürülməmiş mənfəətin qalığı və keçmiş dövr üçün müqayisəli məlumatlar müvafiq olaraq elə yenidən hesablanmalıdır ki, sanki yeni uçot siyasəti həmişə istifadə olunurdu.

Biz hamımız gözəl bilirik ki, retrospektiv yanaşmanın tətbiqi perspektiv yanaşmada olduğundan daha çox adminstrativ resurslar tələb edir. Bu, xüsusilə də, artıq uzun müddət şirkətin balansında olan maddələrə, məsələn, dövriyyədənəknar aktivlərə, yaxud bir çox illər bundan əvvəl törəmə şirkətlərin əldə olunmasına toxunulduqda belə olur. Məhz buna görə, 23-cü paragraf müəyyən edir ki, hər hansı dövr üçün təqdim olunmuş müqayisəli informasiya yenidən, əgər praktiki olaraq mümkünədirsə, hesablanmalıdır. Əgər müəyyən dövr üçün müqayisəli informasiya yenidən hesablanmırsa, onda, bu halda yeni uçot siyasəti sonrakı dövrün əvvəlinə olan atıvlar və öhdəliklərin maddələri üzrə qalıqlara münasibətdə tətbiq olunur, bu zaman sonrakı dövrün əvvəlinə olan bölüşdürülməmiş mənfəət qalığı müvafiq tərzdə korrektə edilir.

Sizin diqqətinizi ona cəlb edirik ki, burada yenə subyektivçilik elementi meydana çıxır. Şirkətin menecmenti mümkün olan ilə mümkün olmayan arasındakı həddi müstəqil surətdə müəyyən edir və öz xüsusi mülahizəsi əsasında perspektiv yanaşmanın tətbiqi barədə qərar qəbul edə bilər. Bu zaman knar istifadəçilər tərəfindən uçot siyasətindəki dəyişikliklərin nəticələri barədəki bütün zəruri informasiyanın alınmasının təmin edilməsi vacibdir. Ona görə də, 29-cu paragrafa əsasən uçot siyasətindəki cari dövrə, istənilən əvvəlki dövrlərə, yaxud səmərəsi gələcək

¹ Artıq layihəsi deyil, 2003-cü ilin tam həcmli redaktəsi ilə. – Red qeydi.

dövrün hesabatında təzahür edə biləcək dövrlərə toxunan dəyişikliklər zamanı şirkət aşağıdakı informasiyanı açıqlamalıdır:

- dəyişikliklərin səbəblərini;
- cari dövr və əvvəlki dövrlərdən hər biri üzrə korrektəolunan məbləği.

Yeni standartın qəbul olunması nəticəsində uçot siyasətindəki dəyişikliklər

Uçot siyasətindəki dəyişikliklərin bu tipi çox geniş yayılmışdır, belə dəyişikliklərin dövriliyi mövcud standartlara müntəzəm yenidən baxılması ilə əlaqədar ola bilər. Yeni standartın qəbul olunması ilə bağlı uçot siyasətindəki dəyişikliklər zamanı hadisələrin inkişafının iki variantı mövcuddur. Ya standart sonrakı hərəkətlərin qaydasını müəyyən edən xüsusi keçid müddəalarına malik olacaq, ya da belə keçid müddəaları olmayacaqdır. Göstərilən keçid müddəaları standartda olmadığı halda, 1927-ci paraqraflara uyğun olaraq uçot siyasətindəki dəyişiklik retrospektiv yanaşma əsasında tətbiq olunmalıdır. Həmin paraqrafların məzmunu uçot siyasətindəki könüllü dəyişikliklərin müzakirəsi prosesində artıq nəzərdən keçirilmişdir.

Standartın keçid müddəaları tətbiq edildiyi halda və əgər dəyişikliklərin təsiri cari dövrün, yaxud təqdim olunmuş istənilən əvvəlki dövrlərin hesabatına şamil edilsə, şirkət aşağıdakı informasiyanı açıqlamalıdır.

- uçot siyasətindəki dəyişikliklərin, standartın keçid müddəalarının tətbiqi nəticəsində yarandığı barədə informasiyanı və həmin müddəaların təsvirini;
- cari dövr və təqdim edilmiş dövrlərin hər biri üçün korrektəolunan məbləği;
- müqayisəli informasiyaya daxil olunuş dövrlərdən əvvəlki dövrlərə aid korrektəolunan məbləği;
- müqayisəli məlumatların yenidən hesablanmış olması, yaxud yenidən hesablanmamış olması barədə informasiyanı, çünki bunu etmək praktiki olaraq mümkün deyildir.

Əgər standartın keçid müddəalarının tətbiqi sonrakı dövrlərə təsir edə bilərsə, şirkət uçot siyasətindəki dəyişikliklərin standartın keçid müddəaları nəticəsində yarandığı barədə informasiyanı açıqlamalı və sonrakı dövrlərə təsir göstərə biləcək müddəaların təsvirini verməlidir (paraqraf 28).

Əgər şirkət artıq dərc edilmiş, ancaq qüvvəyə minməmiş yeni standartı hələlik qəbul etməmişsə, onda o, aşağıdakı informasiyanı açıqlamağa borcludur:

- uçot siyasətindəki gələcək dəyişikliyin, yaxud dəyişikliklərin xarakterini;
- standartın mütləq tətbiq üçün qəbul olunduğu tarixi;
- standartın tətbiqinə başlanılmasının planlaşdırıldığı tarixi;
- ya da
 - bu dəyişikliyin (dəyişikliklərin) onun maliyyə vəziyyətinə təsirinin qiymətləndirilməsini;
 - ya da bu cür qiymətləndirmənin praktiki olaraq mümkün olmadığını.

Şirkətin milli uçot sisteminin tətbiqindən MHBS üzrə uçota keçməsi «ilkin tətbiq olunma» adını almışdır. 2002-ci ilin iyulunda buraxılmış yeni redaktənin layihəsinə uyğun olaraq ilkin tətbiq olunmanın effekti retrospektiv uçota alınmalıdır.

İstisnaqlıq yalnız bir neçə standarta (məsələn, biznesin birləşməsinin uçotu üzrə standarta) münasibətdə edilmişdir¹.

Baxmayaraq ki, yeni redaktədə olan MHBS 8 kimi digər oxşar CAAP sistemləri hər cür mümkün informasiyanın açıqlanmasını tələb edir, praktikada uçot siyasətindəki və uçot metodlarındakı dəyişikliklər zamanı informasiyanın açıqlanmasının keyfiyyəti güclü sürətdə fərqlənir. Açıqlanmanın keyfiyyətinin aşağı olması maliyyə informasiyasının keçmiş dövrlərin, yaxud digər şirkətlərin məlumatları ilə müqayisə olunması prosesini çətinləşdirir.

Məsələn, əgər uçot siyasətindəki dəyişikliklər mənfəətin idarə olunmasının elementi kimi istifadə olunursa, həmin informasiyanın açıqlanmasının keyfiyyət səviyyəsinin aşağı düşməsinə əlavə stimula yaranır. Son illərdə informasiyanın açıqlanmasına olan tələb artdıqca, şirkətlər illik hesabat göstəricilərinin idarə olunması məqsədləri üçün dəyişikliklər metodunu getdikcə daha az tətbiq edir. Daha ciddi tələblər, hesabatı dəyişikliklər nəticəsində yaranan effektdən «təmizləməyə» imkan verir ki, bu da kənar istifadəçilərə təsərrüfat fəaliyyətinin real nəticələri barədə təsəvvür əldə etməyə imkan yaradır.

Mühasibat qiymətləndirilmələrində dəyişikliklər

Balans maddələrinin mənfəət və zərərlər haqqında hesabat maddələrinin dəyərinin müəyyən edilməsi çox hallarda qiymətləndirilmələrə əsaslanır.

Məsələ 23.9.

Dəyərlərinin müəyyən olunmasının qiymətləndirilmələr əsasında həyata keçirildiyi balans maddələri mənfəət və zərərlər haqqında hesabat maddələri elementlərinə dair misallar gətirin.

Həlli

Qiymətləndirmə aşağıdakı elementlərin dəyərinin:²

- ümitsiz borclar üzrə itkilər üçün ehtiyatların;
- aktivlərin qiymətdəndüşməsinin;
- aktivlərin ədalətli dəyərinin;
- əsas vəsait obyektlərinin faydalı xidmət müddətinin müəyyən olunması zamanı aparılır.

Doğrudan da, təxmini hesablamaları əks etdirməyən elementə misal gətirmək çətindir.

Əsaslandırılmış qiymətləndirilmələrin istifadə edilməsi maliyyə hesabatının hazırlanmasının ayrılmaz hissəsidir. Həm də vaxt ötdükcə yeni və dəyişilən məlumatlar yarandığı hallarda qiymətləndirilən informasiyaya yenidən baxılması zəruriliyi yarana bilər. Qiymətləndirilmələrə yenidən baxılması əməliyyatın ilkin tipinin dəyişilməsinə gətirib çıxarmır. Çünki, əksər hallarda qiymətləndirmə prosesləri subyektivlik elementlərinin mövcudluğunu nəzərdə tutur. MHBS 8-də həm köhnə, həm

¹ Yeni MHBS 1 – MHBS-in birinci tətbiqi 2003-cü ilin iyununda çıxmışdır. – Red.qeydi.

² Bax paraqraf 32 MHBS 8. – Red. qeydi.

də yeni redaktədə MHBSS həmin məsələ üzrə özünün mövqeyinin dəqiq formulasını verir: qiymətləndirmə maliyyə hesabatının düzgünlüyünə təsir göstərməməlidir.

Mühasibat qiymətləndirilmələrinin dəyişilməsi, vaxt ötdükcə müxtəlif dövrlərin maliyyə hesabatlarının müqayisəliliyində özünü göstərir. Kənar istifadəçilərin mühasibat qiymətləndirilmələrindəki dəyişikliklərin şirkətin fəaliyyətinin nəticələrinin və maliyyə vəziyyətinin göstəricilərinə təsirini qiymətləndirə bilmələri üçün MHBSS qeydlərdə mühasibat qiymətləndirilmələrindəki dəyişikliklərin xarakteri və kəmiyyətinin mütləq qaydada açıqlanması tələbini müəyyən etmişdir (paraqraf 39).

Bundan başqa, standartda birbaşa göstərilir ki, mühasibat qiymətləndirilmələrindəki dəyişiklik tətbiq olunan metodun, yaxud uçot siyasətində dəyişikliklərə gətirib çıxaran ölçülmənin əsaslarının dəyişilməsinin nəticəsi ola bilməz. Uçot siyasətinin dəyişilməsi ilə mühasibat qiymətləndirilmələrindəki dəyişiklik arasında fərqi müəyyən etmək çətin olduğu hallarda, dəyişiklik informasiyanın müvafiq açıqlanması ilə mühasibat qiymətləndirilmələrindəki dəyişiklik kimi traktovka olunmalıdır.

Mühasibat qiymətləndirilmələrindəki dəyişikliyin nəticəsi perspektivli kimi tanınır, mənfəət və zərər üzrə hesablamaya aşağıdakı dövrdə daxil olunur (paraqraf 36):

- dəyişiklik baş vermiş olduğu zaman, əgər bu dəyişiklik yalnız həmin dövrə təsir göstərsə;
- yaxud dəyişiklik baş vermiş olduğu zaman və gələcək dövrlərdə, əgər bu dəyişiklik həm ona, həm də digərlərinə təsir göstərsə.

Mühasibat qiymətləndirilmələrindəki dəyişikliklərin nəticəsinin tanınmasına perspektiv yanaşma o deməkdir ki, dəyişiklik dəyişikliklərin aparılmış olduğu tarixdən sonra baş vermiş sövdələşmələrə, sair hadisələrə və hallara münasibətdə nəzərə alınır. Mühasibat qiymətləndirilmələrindəki dəyişiklik yalnız cari dövrə, yaxud eyni vaxtda cari və gələcək dövrlərə təsir göstərə bilər.

Beləliklə, mühasibat qiymətləndirilmələrindəki dəyişikliklərin uçotu böyük vaxt və əmək məsrəfləri tələb etmir və müəyyən dərəcədə uçot siyasətindəki dəyişikliklərin əks etdirilməsinə nisbətən daha az şəffafdır. Sonuncu, retrospektiv yanaşma əsasında həyata keçrilir ki, bu yanaşma da, hər şeydən əlavə, müqayisə olunan məlumatların müvafiq yenidən hesablanması nəzərdə tutur. Bütün bu dəyişikliklər tez, yaxud gec bir zamanda illik hesabatın istifadəçiləri üçün yəqin olur. Empirik tədqiqatların məlumatları (və biz bu barədə 26-cı fəsildə danışacağıq) göstərir ki, son vaxtlarda mənfəət göstəricilərinin idarə olunması metodları qismində mühasibat qiymətləndirilmələrindəki dəyişikliklərin istifadəsi, uçot siyasətindəki dəyişikliklərdən daha çox populyarlıq qazanmışdır, çünki o, daha ucuz və daha az şəffaf metoddur.

Məsələ 23.10.

Yalnız cari dövrə təsir göstərən mühasibat qiymətləndirilmələrindəki dəyişikliyə misal gətirin.

Həlli

Məsələn, ümitsiz borcların məbləğinin qiymətləndirilməsinin dəyişilməsi yalnız cari dövrə təsir edir və buna görə cari dövrdə tanınır. Lakin faydalı xidmət müddətinin, yaxud amortizasiya olunan aktivdən iqtisadi faydanın alınmasının nəzərdə tutulan sxeminin dəyişilməsi cari dövrdə və və aktivin qalan faydalı xidmət müddətinin hər bir sonrakı dövründə amortizasiya məsrəflərinə təsir edir. Hər iki halda cari dövrə aid olan dəyişikliyin təsiri cari dövrdə olan gəlir, yaxud məsrəf kimi tanınır. Gələcək dövrlərə təsir, əgər bu varsa, müvafiq olaraq gələcək dövrlərdə tanınır. Əhəmiyyətli təsirin sonrakı dövrlərdə gözləniləndiyi mühasibat qiymətləndirilmələrindəki dəyişikliklərin kəmiyyətinin açıqlanması lazım gəlmir, bir şərtlə ki, həmin dəyişikliklərin kəmiyyətə qiymətləndirilməsi praktiki olaraq mümkün olmasın. Əgər əhəmiyyətli təsirin sonrakı dövrlərdə gözləniləndiyi mühasibat qiymətləndirilmələrindəki dəyişikliklərin kəmiyyəti, qiymətləndirmənin praktiki olaraq həyata keçirilə bilmədiyini səbəbindən açıqlanmırsa, onda bu barədə informasiya açıqlanmalıdır (paraqraf 40). Və biz burada növbəti dəfə subyektivçilik elementinin təzahürünü qeyd edirik.

Səhvlər

MHBS 8, həmçinin, keçmiş illərin maliyyə hesabatında tapılmış fundamental səhvlərin uçot problemlərini əhatə edir. MHBS 8 – in yeni redaktəsinin¹ layihəsi bu cür fundamental səhvləri şirkətin bir və ya bir neçə keçmiş dövrlərin maliyyə hesabatında olan cari dövrdə aşkar edilmiş və etibarlı informasiyaya aid olan səhvlər və təhriflər kimi müəyyən edir ki, bu informasiya:

- keçmiş dövrlər üzrə həmin maliyyə hesabatının hazırlanması anında var idi;
- həmin maliyyə hesabatının hazırlanması və təqdim olunması prosesində bütün əsasla əldə edilə və nəzərə alın bilirdi.

Fundamental səhvlər riyazi səhvlərin, uçot siyasətinin tətbiqi zamanı olan səhvlərin nəticəsində, həmçinin, informasiyanın təhrif edilməsi, aldatma, yaxud diqqətsizlik nəticəsində yarana bilər. 42-ci paraqraf fundamental səhvlərin düzəldilməsinin retrospektiv uçotunu nəzərdə tutur. Fundamental səhvlərin düzəldilməsinin iki metodu mövcuddur:

- ya səhvin tapıldığı keçmiş dövr (dövrlər) üzrə müqayisəli informasiyanın yenidən hesablanması yolu ilə;
- yaxud əgər səhv verilmiş dövrlərdən ən birincisindən əvvəlki dövrlərə aiddirsə, həmin dövr üçün olan bölüşdürülməmiş mənfəətin ilkin qalığının korrrektə olunması yolu ilə.

Və beləliklə, maliyyə hesabatı elə təqdim edilir ki, sanki heç bir səhv olmamışdır. Bundan başqa, müəyyən əvvəlki dövr üçün təqdim olunmuş müqayisəli informasiya yenidən hesablanmamalıdır, bir şərtlə ki, bu cür informasiyanın yenidən hesablanması praktiki olaraq mümkün olmasın. Əgər müəyyən əvvəlki dövr üçün təqdim olunmuş müqayisəli informasiya yenidən hesablanmamışdırsa, onda sonrakı

¹ Daha doğrusu, MHBS 8-in layihəsi yox, tamamlanmış son redaktəsi – Red. qeydi

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

dövrün bölüşdürülməmiş mənfəətinin ilk qalığı həmin dövrün əvvəlinə səhvən düzəldilməsinin məzmun məbləğində korrektə edilir.

Fundamental səhvlərə münasibətdə informasiyanın açıqlanmasının xüsusi qaydası tətbiq olunur (paraqraf 49), özü də bu zaman aşağıdakılar açıqlanmalıdır:

- fundamental səhvən xarakteri;
- təqdim edilmiş bütün əvvəlki dövrlər üçün düzəlişlərin kəmiyyəti;
- müqayisəli informasiyaya daxil edilmiş dövrlərdən əvvəlki dövrlərə aid edilən düzəlişin kəmiyyəti;
- təqdim edilmiş müqayisəli informasiyanın yenidən hesablanmış olması barədə informasiya, yaxud bu cür yenidən hesablanmanın mümkün olmamasının vurğulanması.

Məsələ 23.11.

20X2-ci il ərzində A şirkəti aşkar etmişdir ki, 20X1-ci ildə satılmış bəzi mallar 20X1-ci il 31-i dekabr vəziyyətinə səhvən 3250 € məbləğində ehtiyatların tərkibinə daxil edilmişdir.

A şirkətinin uçot məlumatlarına əsasən şirkətin satışları 20X2-ci ildə 52 000 €, satılmış malların (o cümlədən, 3250 € məbləğində səhvən ehtiyatların ilkin qalığına daxil edilmiş malların) maya dəyəri 43 250 €, mənfəətdən vergi – 2625 € təşkil etmişdir.

A şirkətinin 20X1-ci il üçün hesabatı aşağıdakı kimidir:

Satışlar	36 750
Satılmış malların maya dəyəri	(26 750)
Mənfəətdən vergi ödənilənədək adi fəaliyyətdən olan mənfəət	10000
Mənfəətdən vergilər	<u>(3000)</u>
Xalis mənfəət	<u>7000</u>

20X1-ci ilin əvvəlinə bölüşdürülməmiş mənfəətin qalığı 10 000 məbləğində əks etdirilmişdir, həmin ilin sonuna isə bölüşdürülməmiş mənfəət 17 000 təşkil etmişdir. 20X2 və 20X1-i illərdə A şirkəti üzrə mənfəətdən verginin stavkası 30% təşkil etmişdir.

20X2-ci il üçün maliyyə hesabatında olan informasiyanı açıqlayın.

Həlli

A şirkəti – mənfəət və zərərlər haqqında hesabatdan parça

	20X2	20X1 (yenidən hesablanmış)
Satışlar	52 000	36 750
Satılmış malların maya dəyəri	<u>(40000)</u>	<u>(30000)</u>
Mənfəətdən vergi ödənilənədək adi fəaliyyətdən olan mənfəət	12 000	6750

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Mənfəətdən vergilər	3600	2025
Xalis mənfəət	8400	4725

A şirkəti

Bölüşdürülməmiş mənfəət haqda hesabat	20X2	20X1 (yenidən hesablanmış)
Əvvəlki hesabat üzrə bölüşdürülməmiş mənfəətin ilk qalığı	17 000	10 000
Fundamental səhvə düzəldilməsi (mənfəət vergisi məbləğindən 975-yə bərabər məbləğdə təmizlənmişdir) (qeyd 1)	(2275)	-
Korrektə edilmiş ilkin qalıq	14 725	10 000
Xalis mənfəət	<u>8400</u>	<u>4725</u>
Bölüşdürülməmiş mənfəətin son qalığı	<u>23 152</u>	<u>14 725</u>

Maliyyə hesabatına qeydiyyata alınmış parça

1. 20X1-ci ildə satılmış bəzi mallar, 31 dekabr 20X1-ci il vəziyyətinə 3250 məbləğində səhvən ehtiyatların tərkibində əks etdirilmişdi. 20X1-ci ilin maliyyə hesabatı həmin səhv nəzərə alınmaqla korrektə olunmuşdur¹.

Burada da biz ənənəvi olaraq görürük ki, yenidən hesablamaların zəruriliyi belə yenidən hesablamaların praktiki olaraq nə dərəcədə həyata keçirilə biləcəyi barədə şirkətin menecmentinin mülahizəsi əsasında müəyyən olunur.

Səhm düşən mənfəət

Çoxlu insanlar və şirkətlər investisiya məqsədlərlə digər şirkətlərin səhmlərini əldə edirlər. Yəqin ki, yalnız Manchester United, Barselona, yaxud Ajax kimi klubların futbol fanatları, təkcə emosiyaları əldə rəhbər tutaraq sevimli klubunun bazarda dövrüyə edən səhmlərini satın ala bilərlər.

Şirkətin investisiya cazibədarlığının çox tez-tez istifadə olunan göstəricilərindən biri, bir səhm hesabla mənfəət göstəricisidir. Səhm düşən mənfəət (EPS), adi səhmə sahib olanlara düşən mənfəətin buraxılmış adi səhmlərin miqdarına bölünməsi yolu ilə tapılır. Amma mütləq ölçüdə bu kəmiyyət praktiki əhəmiyyətə malik deyildir. Bir səhm hesabı ilə mənfəət səhmin qiymətinin mənfəətə nisbəti göstəricisi kontekstində, yaxud konkret şirkətin ERS göstəricisinin artım templərini nəzərə almaqla aktuallıq kəsb edir. Bunu aşağıdakı misalla aydınlaşdırmaq. Əgər bizə deyirlər ki, A şirkətinin EPS-i 6 sentə, eyni zamanda, həmin göstərici B şirkəti üzrə 25 sentə bərabərdir, biz bu iki şirkətin effektivliyini müqayisə edə bilmərik, ona görə ki, onların hər birinin nisbi həcmi və xüsusən də, buraxılmış səhmlərin miqdarı və qiyməti barədə informasiyaya malik deyilik. Məhz bu səbəbdən həmin şirkətlərin səhmlərinin kotirovkası, onların hər biri üzrə müvafiq bazar ümidlərini müqayisə etməyə imkan vermir.

¹ 3250-3250* 30% =2275. – Red.qeydi.

Beləliklə, analitiklərə və investorlara müqayisə üçün əsas və konkret şirkətlərə etimad indikatoru lazımdır. Belə indikator qiymətin mənfəətə olan nisbəti (PE) göstəricisidir, hansı ki, sadəcə olaraq, səhmin qiymətinin EPS-ə nisbəti kimi hesablanır və beləliklə, şirkətin fəaliyyətinin nəticələri ilə kənardan olan reaksiya arasında əlaqəni müəyyən edir.

PE göstəricisinin hesablanması və tətbiqini aşağıdakı məsələdə göstərək, burada, X şirkətinin PE göstəricisi 7,5-ə Y şirkətinin göstəricisi isə 12-yə bərabərdir.

Məsələ 23.12

Siz vəsaitləri hansı şirkətə qoya bilərdiniz?

Şirkət	X	Y
Səhmin qiyməti (a)	150 sent	96 sent
Səhmə ənfəət (b)	20 sent	8 sent
PE-nin nisbəti (a/b)	7,5	12

Həlli

X şirkətin səhminin qiyməti və EPS göstəricisi yüksəkdir, buna baxmayaraq gözənlənir ki, Y şirkətinin fəaliyyətinin nəticəsi daha yüksək olacaq. Nəyə görə? Tələb və təklifin nisbəti mexanizminin təsiri sayəsində Y şirkətinin səhminin qiymətinin cari mənfəətə olan nisbəti göstəricisi yüksək olmuşdur və bu bazarın X şirkətinə nisbətən Y şirkətinə olan etimadının daha yüksək olduğuna işarədir. Yəqin, PE-nin bu cür yüksək göstəricisi şişirdilmiş ümidlərin olduğuna işarə ola bilər ki, bu da özündə müəyyən risk elementini gizlədə bilər, ancaq, adətən, PE-nin yüksək göstəricisi bazarın etimadının yaxşı indikatorudur. Əgər nəşə bizim üçün böyük qiymət kəsb edərsə, biz artıq ödəməyə hazırıq.

PE göstəricisi praktikada oxşar vəzifələrin həllinə tətbiq oluna bildiyi üçün bu da, onun mətbuatda və digər istənilən yerdə dərc edilməsini nəzərdə tutur, onun hesablanması ardıcılığı və müqayisəliliyi mühüm əhəmiyyət kəsb edir. Bu zaman səhmin qiymətinin müəyyən olunması çətinlik yaratmır, ancaq səhmə düşən mənfəət göstəricisini nə etmək olar?

Bu fəsildə biz EPS göstəricisinin hesablanmasının qaydasını müzakirə edəcəyik, 27-ci fəsildə isə göstəricinin qiymətin və mənfəətin nisbəti kontekstində istifadə olunmasına dair misallar gətiriləcəkdir. Səhmə düşən mənfəətin hesablanması üçün, ilk növbədə, mənfəət göstəricisini müəyyən etmək zəruridir və ikinci növbədə, məxrəcdə səhmlərin miqdarı göstəricisini müəyyən etmək lazımdır. Müxtəlif şirkətlərin EPS nisbətinin müqayisəliliyinin səviyyəsini yüksəltmək ümidilə MHBSŞ EPS göstəricisinin hesablanması prinsiplərini müəyyən edən MHBS 33-ü işləyib hazırladı. Hazırkı vaxtda MHBS 33-ün cari versiyasına dəyişikliklər edilir, ancaq biz öz mülahizələrimizdə 2002-ci ilin payızında mövcud olmuş məcburi tələblərdən çıxış edirik¹. MHBSŞ başa düşür ki, MHBS 33 və yeni redaktənin layihəsi EPS göstəricisi

¹ 2003-cü ilin dekabrında MHBS 33-ün yeni redaktəsi çapdan çıxmışdır. Bu nəşrdəki sonrakı bütün istinadlar bu sonuncu redaktəyə edilmişdir – Red.qeydi

üçün məxrəcin kəmiyyətinin müəyyən olunmasının daha yekdil qaydasını təmin etməyə imkan verəcəkdir.

Bu zaman şirkətlər hər halda mühasibat hesablamaları və qiymətləndirilmələrinin aparılmasının müxtəlif metodlarından istifadə etməklə, öz nəticələrinə təsir göstərmək imkanına malik olacaq və biz buna görə 26-cı fəslin materialında əmin olacağıq.

MHBS 33 adi səhmləri, yaxud potensial adi səhmləri bazarda dövriyyədə olan şirkətlər və adi səhmləri, yaxud potensial adi səhmləri qiymətli kağızların açıq bazarında yerləşdirilməsi prosesində olan şirkətlər tərəfindən tətbiq edilməlidir (MHBS 33, paraqraf 2). Öz illik hesabatının MHBS-yə uyğun olması barədə bəyənət verən, səhmə düşən mənfəət barədə məlumatları açıqlayan şirkət, hətta əgər EPS göstəricisi barədə məlumatların maliyyə hesabatında MHBS üzrə açıqlanması onun üçün məcburi deyildirsə və o, bunu könüllülük əsasında edirsə belə, səhmə düşən mənfəəti hesablamalı və bu barədə məlumatları MHBS 33-ə uyğun açıqlamalıdır.

EPS göstəricisi iki variantda hesablanır: səhmə baza mənfəəti (BEPS) və səhmə ayrılmış mənfəət (DEPS). Bu iki göstərici arasındakı əsas fərq kəsrin məxrəcində səhmlərin miqdarının istifadə edilən kəmiyyətindədir. Səhmə baza mənfəətinin (BEPS) hesablayarkən maliyyə ili ərzində dövriyyədə olan səhmlər nəzərə alınır. Səhmə ayrılmış mənfəət (DEPS) göstəricisi, dövriyyədə olan səhmlərdən başqa, hazırkı vaxtda mənfəətdə iştirak etmək hüququ verməyən, ancaq gələcəkdə mənfəətdə iştirak etmək hüququnun baş verə biləcəyi imkanını nəzərdə tutan biləcək qiymətli kağızları nəzərdə tutur.

MHBS 33, hər şeydən əvvəl, EPS göstəricisində məxrəcin hesablanması metodlarının eyniləşdirilməsinin təmin olunmasına səmərələnildiyi üçün, əvvəlcə həmin hesablamalarda istifadə edilən elementləri müəyyən etmək lazımdır. MHBS 33-ün 5-ci paraqrafında aşağıdakı təriflər gətirilmişdir.

«Adi səhm – pay alətlərinin digər bütün siniflərinə nisbətən daha aşağı statusa malik olan pay alətidir. Adi səhmlərin sahibləri xalis mənfəətin bölüşdürülməsində yalnız digər tip səhmlərin, imtiyazlı səhmlər kimi səhmlərin sahiblərindən sonra iştirak edirlər».

Varrantlar, yaxud opsiyonlar – sahibinə adi səhmləri almaq hüququ verən maliyyə alətidir.

Buraxılışı müəyyən halların yaxınlaşması ilə şərtlənən səhmlər – dəyərinin pul ifadəsində ifadədə tam ödənilməsinə, yaxud digər dəyərinin şərti satın alınmasına dair razılaşmaya uyğun olaraq, müəyyən şərtlərin yerinə yetirilməsi halında ödənilməsinə görə buraxılan adi səhmlərdir.

Ayrılma – warrantların bütün konventasiya olunan qiymətli kağızların səhmə konvertasiyası, müəyyən şərtlərin yerinə yetirilməsi nəticəsində buraxılmış bütün opsiyonların və warrantların, yaxud səhmlərin icra olunması nəzərə alınmaqla bir səhm hesabla mənfəətin azalması, yaxud zərərin artmasıdır.

Səhmləri açıq bazarda tədavi edən şirkətlər səhmə baza mənfəəti və ayrılmış mənfəət barədə informasiyaşı açıqlamaqla borcludur. İlk növbədə, biz səhmə baza mənfəətinin müəyyən edilməsi üzərində ətraflı dayanaq və BEPS göstəricisinin hesablanması ilə əlaqədar yaranan məsələlərin nəzərdən keçirək. Daha sonra, səhmə ayrılmış mənfəətin müzakirəsinə keçək.

Səhmə düşən baza mənfəəti

BEPS göstəricisi, dövr ərzində davam edən fəaliyyətdən olan mənfəət, yaxud zərər məbləğinin və adi səhm sahiblərinin payına düşən xalis mənfəət, yaxud məbləğinin (surət), dövr ərzində tədaviyədə olan adi səhmlərin orta miqdarına (məxaric) bölünməsi yolu hesablanır.

Şirkətin ayrı-ayrı fəaliyyət növlərinin dayandırılması halında (dayandırılan fəaliyyət üzrə informasiyaya 445-450 səh. bax), BEPS göstəricisi davam edən fəaliyyətdən olan mənfəətin, yaxud zərərin məbləği əsasında hesablanmalıdır. Əgər dayandırılan fəaliyyət yoxdursa, onda səhmə, baza mənfəəti göstəricisinin yalnız bir kəmiyyəti hesablanır. Bu da, həmçinin, təqdim olunan informasiyanın dəyərini artırmalıdır.

Surətdə mənfəətin kəmiyyəti belə hesablanır. Bu, situasiyadan asılı olaraq xalis mənfəətin, yaxud zərərin dövr ərzində, imtiyazlı səhmlərə düşən dividendlər məbləğində, imtiyazlı səhmlər üzrə ödənişlərdən olan mənfəət, yaxud zərər və bölüşdürülməmiş mənfəət hesabı üzrə müvafiq məbləğlərin hesablanması, yaxud silinməsi nəticəsində imtiyazlı səhmlər üzrə yaranan digər oxşar nəticələr məbləğində azaldılmış, yaxud artırılmış məbləğidir. Bu onunla əlaqədardır ki, həmin əməliyyatlar adi səhmlərin sahiblərinə şamil edilmir. Kəsrin məxrəcinə dövr ərzində dövriyyədə olan adi səhmlərin orta miqdarı daxil edilir.

Məsələ 23.13

EPS SA şirkətinin 20 X 1-ci ildə bitmiş il ərzində mənfəət və zərərlər haqqında icmal hesabatı aşağıdakı kimidir:

	€	€
Verigtutmaya qədər olan mənfəət		1 000 000
Vergilər (o cülədən, təxirəsalınanlara korrektə)		400 000
		600 000
İmtiyazlı səhmlər üzrə dividendlər	50 000	
Adi səhmlər üzrə dividendlər	100 000	150 000
		450 000
Dövriyyədə olan adi səhmlər 000	-200	

Səhmə düşən baza mənfəətini hesablayın

Həlli

Səhmə düşən mənfəəti müəyyən etməklə aşağıdakını alırıq

$$\text{BEPS} = \frac{\text{Vergilərdən sonra mənfəət} - \text{İmtiyazlı səhmlər üzrə dividendlər}}{\text{Adi səhmlərin miqdarı}} = \text{bir səhmə}$$

$$= \frac{600\,000 - 50\,000}{200\,000} = \text{səhmə} 2,75 \quad , \quad 2,75\text{€}$$

İl ərzində səhmdar kapitalının dəyişilməsi.

Məsələ 23.13-də səhmlərin miqdarının müəyyən edildiyi və həmin maliyyə dövrü ərzində dəyişilməz qaldığı situasiya nəzərdən keçirilmişdir. Bununla belə, şirkətin səhmdar kapitalı təhlil edilən hesabat dövründə dəyişə bilər. Səhmə düşən baza mənfəətini hesablamaq üçün adi səhmlərin miqdarı, dövr ərzində tədaviyə aid səhmlərin orta miqdarına bərabər olmalıdır.

Bu göstərici, dövrün əvvəlinə dövriyyədə olan adi səhmlərin, dövr ərzində geri satın alınmış yaxud yerləşdirilmiş adi səhmlər miqdarında korrektə edilmiş miqdarının, ölçülmüş vaxt əmsalına vurulması yolu ilə hesablanır. Ölçülmüş vaxt əmsalı – səhmlərin dövriyyədə olduğu vaxt ərzində günlərin sayının, hesabat ayındakı ümumi günlərin sayına bölünməsi kimi müəyyən olunur; kifayət qədər əsasların mövcud olduğu bir çox hallarda orta çəki göstəricisinin təxmini hesablanmasına yol verilir.

Məsələ 23.14

31 dekabr XI il vəziyyətinə Fullmar – şirkətinin açıq tipli şirkətin, səhmdar kapitalı aşağıdakılardan ibarətdir:

- Dividendi 7 % müəyyən olunmuş 500 000 imtiyazlı səhmdən (hər birinin dəyəri 1 €-dan ibarət olmaqla), və :
- 4 000 000 adi səhmlərdən (hər birinin dəyəri 0,25 € olmaqla).

31 dekabr XI-ci ildə başa çatmış il ərzində vergilər ödənildikdən sonra mənfəət 435 000 € təşkil etmişdir. 1 oktyabr XI-ci ildə Fullmar şirkəti tam bazar dəyəri (bir səhm üçün 0,25 €) ilə 1 mln. adi səhm buraxmışdır.

Fullmar şirkətinin 31 dekabr XI-ci ildə başa çatmış il ərzində EPS göstəricisini hesablayın

Həlli

1 yanvar XI-ci ildə ilə dövriyyəyə 3 mln. adi səhm buraxılmışdır, daha bir mln. səhm oktyabrın XI-ci ildə buraxılmışdır. Beləliklə, il ərzində dövriyyədə olan adi səhmlərin orta miqdarı təşkil etmişdir:

$$(3\,000\,000 \times 9/12) + (4\,000\,000 \times 3/12) = 3\,250\,000$$

yaxud

$$(3\,000\,000 \times 12/12) + (1\,000\,000 \times 3/12) = 3\,250\,000$$

İl ərzində adi səhm sahiblərinə çatması mənfəət bərabərdir: 435 000 € - 35 000 € imtiyazlı səhmlərə düşən dividendlər = 400 000 €. Deməli;

$$\text{BEPS} = \frac{400\,000}{3\,250\,000} \text{ bir səhmə} = \text{bir səhmə} 0,1230 \text{ €}.$$

Real fəaliyyət prosesində səhmlər bazar dəyərindən aşağı qiymətlə buraxıla bilər yaxud buraxılmış səhmlərin miqdarı aktivlərin müvafiq artımı olmadan arta bilər. Bu barədə MHBS 33-ün 26-27-ci paraqraflarında deyilir ki, adi səhmlərin dövriyyədəki orta miqdarı dövr ərzində və verilmiş bütün dövrlər üçün, potensial adi səhmlərin adi səhmlərə konvertasiyası istisna olunmaqla, baş verən korporativ hadisələr, hansıların ki, nəticəsində dövriyyədəki adi səhmlərin miqdarının dəyişməsi aktivlərdə müvafiq dəyişikliklər olmadan baş verir, nəzərə alınmaqla korrektə olunur. Adi səhmlər aktivlərdə müvafiq dəyişikliklər olmadan buraxıla bilər yaxud onların dövriyyədə olan miqdarı azala bilər. Buna aşağıdakılar misaldır:

- səhmin kapitallaşdırılması, yaxud güzəştli şərtlərlə yerləşdirilməsi (həmçinin, səhm formasında ödənilən dividendlər kimi) məlum olan səhmlər;
- istənilən digər buraxılışda olan güzəştli, lement, məsələn, mövcud səhmdarlar üçün hüquqların buraxılışındakı güzəştli elementlər;
- səhmlərin xırdalanması;
- səhmlərin əksinə xırdalanması (səhmlərin konsolidə edilməsi).

Səhmlərin güzəştli şərtlərlə yerləşdirilməsi – mükafatlı buraxılış

Səhmlərin kapitallaşdırılması, güzəştli şərtlərlə yerləşdirilməsi zamanı, yaxud adi səhmlərin xırdalanması zamanı adi səhmlər mövcud səhmdarlar arasında əlavə ödəniş olmadan bölüşdürülür. Beləliklə, dövriyyədəki adi səhmlərin miqdarı aktivlər artmadan artır. Bu hadisəyədək dövriyyədə olan adi səhmlərin miqdarı dövriyyədə olan adi səhmlərin miqdarındakı proporsional dəyişiklik nəzərə alınmaqla elə korrektə olunur ki, sanki, bu hadisə verilmiş dövrlərdən ən əvvəlki dövrün əvvəlində baş vermişdir. Məsələn, səhmlərin güzəştli şərtlərlə birinin əvəzinə ikisinin yerləşdirilməsi zamanı həmin yerdəyişməyə qədər dövriyyədən olan səhmlərin miqdarı, səhmlərin yeni ümumi miqdarının alınması üçün üçə bərabər olan əmsala, yaxud əlavə səhmlərin miqdarının alınması üçün ikiyə bərabər olan əmsala vurulur.

Bütün nəzərdən keçirilən misallarda yeni səhmlər pulsuz buraxılır. İl ərzində alınmış mənfəət isə ilin sonuna mövcud olan səhmlərin, yəni bütün səhmlərin, o cümlədən, yenidən buraxılmışları da daxil etməklə, miqdarına aid olunur. Bu zaman heç bir təhrif olunma baş vermir, çünki yeni səhmlərin buraxılışı əlavə resurslar cəlb edilmədən həyata keçirilmişdir.

Məsələ 23.15

Məsələ 23.14 –ün məlumatlarını istifadə edərək, ancaq səhmin 1 oktyabr XI-ci ildə kapitallaşdırılmaq məqsədilə buraxılmasını nəzərə almaqla, hesabat ili üçün EPS göstəricisini hesablayın. Bu halda səhmin əlavə ödəniş olmadan yerləşdirilməsi vardır, bu zaman üç mövcud olan səhm əvəzinə yeni bir səhmin buraxılışı həyata keçirilir.

Həlli

Bu halda biz səhmin kapitallaşdırılmaq üçün buraxıldığının şahidi oluruq ki, bu zaman səhmlər bazar qiymətindən aşağı qiymətlə buraxılır, deməli, hesab edəcəyik ki, il ərzində dövriyyədə 4 mln. səhm **olmuşdur (Diqqət yetirin ki, bu yolverilmə il ərzində kapitallaşdırılmanın hansı vaxt anında həyata keçirildiyindən asılı olmayaraq istifadə olunur).**

Dövriyyədəki səhmlərin miqdarı belə hesablanır:

$$3\,000\,000 \times \frac{9}{12} \times \frac{4}{3} + 4\,000\,000 \times \frac{3}{12}$$

güzəştli əmsal

$$= 3\,000\,000 + 10\,000\,000 = 13\,000\,000.$$

Daha mürəkkəb məsələlər üçün gələcəyə yadda saxlayın:

$$(\text{BEPS}) = \frac{400000}{4000000} = \text{bir səhmə } 0,10 \wedge$$

Yaddan çıxarmaq lazım deyil ki, bu qaydada alınmış göstəricilərin əvvəlki illər üzrə məlumatlarla müqayisə olunması zamanı, bu dəyişikliklərin təsirini nəzərə almaq zəruridir. Bunun üçün əvvəlki il üzrə mənfəət məbləği cari ildə dövriyyədə olan səhmlərin yeni miqdarına bölünür.

Konsolidasiya prosesində dövriyyədə olan adi səhmlərin miqdarı, adətən, aktivlərin kəmiyyətinin müvafiq azalması olmadan azalır. Bununla belə, əgər səhmlərin konsolidə olunması xüsusi dividendlərin daxil edilməsilə müşayət olunursa və bunun nəticəsində faktiki olaraq səhmlərin geri satın alınması ədalətli dəyərle baş verirsə, dövriyyədəki adi səhmlərin miqdarının azalması, aktivlərin kəmiyyətinin müvafiq azalmasının nəticəsi olur.

Dövr ərzində dövriyyədə olan, üzərində konsolidasiyalasdırılmış əməliyyatların aparılması adi səhmlərin orta miqdarı, adi səhmlərin miqdarının azalması nəzərə alınmaqla xüsusi dividendlərin tanındığı andan korrektə edilir.

Səhmdarlar arasında yerləşdirilərkən hüquqların bazar dəyərindən aşağı qiymətlə buraxılışı.

Hüquqların buraxılışı zamanı opsiyonun icra olunma qiyməti tez-tez səhmlərin ədalətli qiymətindən aşağı olur. Beləliklə, hüquqların bu cür buraxılışı güzəşt elementini daxil edir. Hüquqların buraxılışına qədər bütün dövrlər üçün səhmdüşən baza mənfəətinin hesablanılmasında istifadə eilməli olan adi səhmlərin miqdarı, hüquqların buraxılışına qəddar dövriyyədəki adi adi səhmlərin aşağıdakı əmsala vurulmaqla miqdarına bərabərdir:

Hüquqların həyata keçirilməsindən bilavasitə əvvəl ədalətin dəyəri

Buraxılmış hüquqlar olmadan səhmin hesabı ədalətli dəyəri

Buraxılmış hüquqlar olmadan səhmin hesabı ədalətli dəyəri-hüquqların həyata keçirilməsi zamanı alınmış pul gəlirinin, hüquqların həyata keçirilməsindən bilavasitə əvvəl səhmlərin məcmu ədalətli dəyərinə əlavə olunması və alınmış kəmiyyətin hüquqların həyata keçirilməsindən sonra dövriyyədə olan səhmlərin miqdarına bölünməsi yolu ilə hesablanır. O hallarda ki, hüquqların özləri həyata keçirildiyi andan əvvəl səhmlərdən ayrıca sərbəst dövr edir, hazırki hesablama məqsədləri üçün ədalətli dəyər, səhmi hüquqlarla birlikdə satıldığı sonuncu günün bağlanma kursu ilə müəyyən olunur.

Bu çox mürəkkəb izahdır. Hüquqların buraxılışı özündə kapitallaşdırılmanın və səhmlərin tam bazar dəyəri ilə buraxılışının əlamətlərini birləşdirir. Şirkət əlavə vəsaitlər əldə edir və aktivlərin artması ilə daha çox mənfəət götürməyə ümid bəsləmək olar. Bununla belə, həmin səhmlər güzəşt elementinə malikdir ki, onun da uçuotu kapitallaşdırılma zamanı həyata keçirilir. Hüquqların buraxılışı yeni resursların cəlb edilməsilə müşayət olunduğu üçün, yəni, tam bazar dəyərilə səhmlərin

buraxılışına bərabər tutula bildiyi üçün, həmçinin, vaxta görə səhmlərin orta miqdarını hesablamaq zəruridir. Bundan başqa, hüquqların buraxılışına güzəşt elementi, yaxud imtiyaz elementi daxilidr, ona görə də, səhmlərin miqdarını elə artırmaq lazımdır ki, sanki onlar bütün dövr ərzində dövriyyədə olmuşdur. Onda buraxılmış hüquqlar olmadan səhmin hesabı ədalətli dəyəri aşağıdakı kimi müəyyən olunur:

1. Hüquqların buraxılışına qədər səhmdar kapitalın ümumi bazar dəyərini hesablamaq (hüquqların faktiki məcmun qiyməti x səhmin miqdarı).
2. Hüquqların buraxılışından ümumi gözlənilən gəlirləri hesablamaq (buraxılışın qiyməti x səhmlərin miqdarı).
3. Alınmış kəmiyyətləri toplamaq və iştirak edən səhmlərin ümumi miqdarına bölmək (yəni, hüquqların buraxılışından sonra olan ümumi miqdara).

Məsələ 23.16

31 dekabr XI-ci ilə Trig açıq səhmdar cəmiyyətinin dövriyyədəki səhmlərinin ümumi məbləği 600 000 € təşkil edir, bu zaman bir səhmin cari bazar qiyməti 2 €-ya bərabərdir. 1 iyul XI-ci ildən Trig şirkəti altı üçün dörd şərt ilə qiyməti 1,75 € olan hüquqların buraxılışını həyata keçirir və bütün hüquqlar yerləşdirilir. Vergilər və imtiyazlı səhmlər üzrə dividendlər ödənildikdən sonra, il ərzində mənfəət 81579 € təşkil etmiş, keçən il üçün BEPS göstəricisi 9 € olmuşdur. 31 dekabr XI-ci ildə başa çatan il üçün maliyyə hesabatından açıqlanmalı olan BEPS-in kəmiyyətini hesablayın.

Həlli

Biz, birincisi, buraxılmış hüquqlar olmadan səhmin hesabı ədalətli dəyərini müəyyən edək:

$$\text{hüquqların buraxılışına qədər kapitalın bazar dəyəri} = 600\,000 \times 2 \text{ €} = 1\,200\,000$$

$$\text{hüquqların buraxılışından olan gəlirlər} = \frac{400\,000}{1\,000\,000} \times 1,75 \text{ €} = \frac{700\,000}{1\,900\,000}$$

$$\text{buraxılmış hüquqlar olmadan səhmin hesabı ədalətli dəyəri} = \frac{1\,900\,000}{1\,000\,000} = 1,90 \text{ €}$$

İkincisi, səhmlərin orta miqdarını hesablayaq :

$$600\,000 \times \frac{1}{2} \times \frac{2}{1,9} + 1\,000\,000 \times \frac{1}{2} = 815789$$

(vaxta görə ölçülmə) (vaxta görə ölçülmə)

$$\begin{aligned} \text{Beləliklə, 31 dekabr XI-ci ildə başa çatan il üçün BEPS=} \\ = \frac{81\,57\,900}{81\,5790} = 1 \text{ səhmə } 10 \text{ c.} \end{aligned}$$

Üçüncü, əvvəlki il üçün BEPS göstəricisinin yenidən hesablanması zəruridir:
 $9 \times 1,9 / 2 = 1 \text{ səhmə } 8,55 \text{ c.}$

Əvvəlki il üçün BEPS-in kəmiyyəti aşağı düşmüşdür, çünki biz hesablamaya hüquqların imtiyazlı elementini daxil etmişik.

Səhmə düşən ayrılmış mənfəət

Səhmə düşən baza mənfəətindən başqa, şirkətlər, həmçinin, səhmə ayrılmış mənfəəti açıqlamalıdır. İlin sonuna şirkətin gələcəkdə hansısa vaxt anından etibarən mənfəətdə iştirak üzrə potensial hüququnu nəzərdə tutan konvertasiyaolunan qiymətli kağızlarının mövcudluğu o deməkdir ki, gələcəkdə bu vaxt anında (sair bərabər şərtlər daxilində) səhmlərin indiki sahiblərinə çatması mənfəətin azalması (ayrılması) baş verəcəkdir. Görünür, bu, digər istifadəçilər kimi mövcud səhmdarlar üçün də çox faydalı informasiyadır, çünki bu cür ayrılma halında o, EPS göstəricisinin kəmiyyətinin necə ola biləcəyi barədə təsəvvür yaradır. Bu, cari il üçün EPS göstəricisinin elə tərzdə yenidən hesablanması yolu ilə əldə edilir ki, sanki ayrılma artıq baş vermişdir.

Səhmə ayrılmış mənfəətin surətinin hesablanması üçün ilkin əsas kimi, BEPS göstəricisinin hesablanması üçün aşağıdakılardan vergitutma nəticəsində effekt nəzərə alınmaqla korrektə olunmuş eyni mənfəət məbləği götürülür:

1. Adi səhm sahiblərinə düşən 2 paragrafa uyğun müəyyən olunmuş xalis mənfəətin, yaxud zərərin hesablanması zamanı çıxılmış ayrıcı effektə malik potensial adi səhmlərə düşən istənilən dividendlərdən.
2. Ayırıcı effektə malik potensial adi səhmlər üzrə dövr ərzində hesablanmış faizlərdən.
3. Ayırıcı effektə malik potensial adi səhmlərin adi səhmlərə konvertasiyası nəticəsində gəlirlərdə və xərclərdə baş verə biləcək istənilən digər dəyişikliklərdən.

DEPS göstəricisinin məxrəcinə adi səhmlərin 33-cü (a-s) paragrafa uyğun hesablanmış orta miqdarının və ayrıca effektə malik bütün potensial adi səhmlərin adi səhmlərə konvertasiyası zamanı, buraxılacaq adi səhmlərin orta miqdarının məbləği qoyulur. Ayrıca effektə malik potensial adi səhmlər adi səhmlərə dövrün əvvəlinə olan vəziyyətə, yaxud əgər onların buraxıldığı tarix sonra olmuşsa, onda həmin tarixə olan vəziyyətə konvertasiya olunmuş hesab edilməlidir.

Səhmə ayrılmış mənfəəti hesablamaq məqsədləri üçün şirkət ayrıcı effektə malik opsiyonların və ayrıca effektə malik digər adi səhmlərin icrası barədə yol-verilməni qəbul etməlidir. Bu buraxılışlar üzrə nəzərdə tutulan pül gəliri səhmlərin ədalətli dəyərle yerləşdirilməsi barədə yolverilməyə əsasən hesablanmalıdır. Yerləşdirilmiş səhmlərin miqdarı ilə ədalətli dəyərle yerləşdirilməli olan səhmlərin miqdarı arasındakı fərq, adi səhmlərin dəyəri ödənilmədin yerləşdirilməsi kimi uçota alınmalıdır. Potensial adi səhmlər ayrıcı kimi yalnız və yalnız o zaman uçota alınmalıdır ki, onların adi səhmlərə konvertasiyası davam etdirilən fəaliyyətdən olan səhmə düşən xalis mənfəətin azalmasına gətirib çıxarmış olsun.

Sonra MHBS 33-də ayrıcı effektdə malik potensial adi səhmlərə aid olunan alətlər sadalanır və müvafiq paraqraflarda onların təsiri açıqlanır:

- opsiyonlar, varrantlar və onların ekvivalentləri (45-48-ci paraqraflar);
- buraxılışı müəyyən halların yaxınlaşması ilə şərtlənən səhmlər (49-57-ci paraqraflar);
- hesablaşmanın səhmlərlə, yaxud pul vəsaitlərinə mümkünlüyünü nəzərdə tutan müqavilə (58-61-ci paraqraflar);
- əldə edilmiş opsiyonlar (62-ci paraqraflar);
- «put» satılmış opsiyonlar (63-cü paraqraflar).

Məsələ 23.17

20 X 1-ci ildə başa çatan il üçün EPS açıq səhmdar cəmiyyətinin mənfəət və zərərlər haqda icmal hesabatı aşağıdakı kimidir:

	€	€
Vergitutmaya qədər olan mənfəət		1 000 000
Vergilər (o cümlədən, tarixəsalınanlara korrektə)		400 000
		600 000
İmtiyazlı səhmlər üzrə dividendlər	50 000	
Adi səhmlər üzrə dividendlər	100 000	150 000
		450 000

Dövriyyədə şirkətin 2 mln. səhmi vardır.

Bundan başqa, dövriyyədə olan 2 mln. adi səhmdən əlavə, artıq kuponun stavkası 10 % olmaqla 500 000 € məbləğində konvertasiyaolunan istiqrazlar buraxılmışdır. İstiqrazlar adi səhmlərə hər bir 2 €-luq istiqraz üçün bir adi səhm şərtilə 20 X 3-cü ildən 20 X 6-cı ilə qədər olan dövrdə konvertasiya oluna bilər. Rahatlıq üçün şirkətlərin mənfəətinə vergini 50 % stavkası ilə hesablayacağıq. EPS-in tam ayrılması nəzərə alınmaqla səhmə ayrılmış mənfəət göstəricisini hesablayın.

Həlli

Tam ayrılma şəraitində səhmə ayrılmış mənfəət göstəricisi aşağıdakı kimi müəyyən olunur. Tam konvertasiyanın nəticələri iki aspektdə təzahür edir:

1. Səhmdar kapital 250 000 səhm miqdarında artacaq (hər 2 € -luq istiqraz üçün 1 səhm – 500 000 € məbləğində ümumi istiqraz borcu)
2. Vergilər ödənildikdən sonra mənfəət istiqrazlar üzrə faiz məbləği qədər artacaqdır, hansı ki, artıq bu cür artıma olan əlavə vergi çıxılmaqla ödənilməməlidir. 10 % stavkası ilə 500 000 €-dan olan faizin məbləği 50 000 € təşkil edəcəkdir, bu zaman mənfəətin həmin artımına olan əlavə vergi 50 000 €-nun 50 %-ni, yəni 25 000 € təşkil edəcəkdir.

Belə ki, vergi ödənildikdən sonra mənfəət və deməli, bizim göstəricimizin hesablanması üçün olan mənfəət 25 000€ (50000€ -25 000€) məbləğində artacaqdır. Beləliklə, tam ayrılma şəraitində səhmə ayrılan mənfəət göstəricisi bərabərdir:

$$\frac{600\,000 + 25\,000 - 50\,000}{2\,000\,000 + 25\,000} = \frac{575\,000}{2\,250\,000} = \text{səhmə } 25,6 \text{ c.}$$

Lakin yaddan çıxarmaq lazım deyildir ki, tam ayrılma şəraitində səhmə ayrılan mənfəət göstəricisinin hesablanması yalnız və yalnız hipotetik xarakter daşıyır. O, bütün potensial adi səhmlərin kapitalda iştirak etmə hüququ verən adi səhmlərə konvertasiyasına yolverilməsi müddəasına əsaslanır. Bu, o qədər də vacib deyildir ki, bu yolverilmə hər bir konkret halda həqiqətə nə qədər yaxınlaşmışdır.

MHBSŞ EPS göstəricilərinə böyük əhəmiyyət verir, bununla əlaqədar MHBS 33 cari il üçün, həmçinin, məlumatları cari hesabatda verilmiş digər dövrlər üçün olan mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda səhmə düşən baza mənfəəti göstəricisinin və səhmə düşən ayrılan mənfəət göstəricisinin mütləq açıqlanmasını müəyyən edir. Əgər adi səhmlərin hər bir dərəcəsi (sinifi) dövr üçün olan xalis mənfəət üzrə iştirakda müxtəlif hüquqlara malikdirsə, onda şirkət həmin adi səhmlərin hər bir dərəcəsi üçün səhmə mənfəət göstəricisi barədə informasiya təqdim etməlidir. Dayandırılan fəaliyyət üzrə hesab verən şirkət bu xətti maddəyə münasibətdə səhmə baza və ayrılmış mənfəət barədə informasiyasını, ya mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda, ya da maliyyə hesabatına şərhlərdə açıqlaya bilər. Şirkətlər səhmə düşən mənfəət göstəriciləri barədə məlumatları hətta açıqlanan məbləğlər mənfəi kəmiyyətlərə malik olduqda belə təqdim etməlidir.

Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda səhmə düşən mənfəət göstəricilərinin kəmiyyəti bərsaylı əks etdirilir. Səhmə düşən baza və ayrılmış mənfəət göstəricilərinin sürəti və məxrəcinin tərkibi barədə informasiya ilə maliyyə hesabatının istifadəçiləri hesabatla qeydlərdə tanış ola bilər.

İndiki mərhələdə yerləşdirilmə xarakterinə görə fərqlənən bir neçə buraxılışdan olan səhmlərin mövcudluğu şərti ilə EPS göstəricilərinin hesablanmasına aid misalların nəzərdən keçirilməsi məqsəddə uyğundur. Növbəti məsələ mürəkkəb və dolaşq görünə bilər, ancaq onun həlli üçün yalnız mülahizə xəttinin dəqiq qurulması və MHBS tələblərini bilmək qabiliyyəti lazımdır.

Məsələ 23.18

Aşağıda səhmləri açıq bazarda dövr edən şirkətin mənfəət və zərərlər haqqında konsolidə edilmiş hesabatının bir hissəsi təqdim olunmuşdur.

Açıq səhmdər şirkəti Chasewater

30 iyun 20X5-ci ildə başa çatan il üçün mənfəət və zərərlər haqqında konsolidə edilmiş hesabat (hesabatdan parça).

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

	€	€
Vergitutmaya qədər qrupun xalis mənfəəti		500 000
Vergilər		(270 000)
Vergitutmadan sonra qrupun xalis mənfəəti		230 000
Törəmə şirkətlərində azlığın payları		(20 000)
Chasewater şirkətinin səhmdarlarına mənfəət		210 000
Fövqəladə məddələr (vergitutmadan sonra)		11 000
İl ərzində xalis mənfəət		221 000
Dividendlər (xalis)		
İmtiyazlı səhmlər üzrə	25 000	
Adi səhmlər üzrə	100 000	
İl ərzində bölüşdürülməmiş mənfəət		(125 000)
		96 000

Qeydlər

- 1 iyul 20X4-cü il vəziyyətinə buraxılmış səhmdar kapital (tam ödənilmiş): dəyəri 1 € olan 250 000 10 %-li kumulyativ imtiyazlı səhmlər və hər biri 25 c olan 4 mln. adi səhm.
- 1 iyul 20X4-cü il vəziyyətinə borc kapitalı: konvertasiyaolunan istiqrazlar (sonrakı güzəştli buraxılışlara və hüquqların sonrakı buraxılışlarının güzəştli elementlərinə mütənasib artması ilə hər 100€ istiqraza 200 adi səhm hesabla konvertasiya) 500 000€ məbləğində, kuponun stavkası -7% –
- 30 iyun 20X5-ci ildə başa çatan il ərzində dəyişikliklər:
 - 1 oktyabr 20X4-cü ildə: mövcud səhmdarlar üçün adi səhmlərə (20X4-20X5-ci illərdə dividend almaq hüquqları ilə) hüquqların buraxılışı:
 - bir səhmə 0,90€ olmaqla 1-nin əvəzinə 4-ü: buraxılışa qədər bazar dəyəri – 1,00 €.
 - 1 yanvar 20X5-ci ildə: məbləği 100 000 €, kuponun stavkası 7% təşkil edən konvertasiyaolunan istiqrazların konvertasiyası üzrə öhdəliklərin yerinə yetirilməsi hesabına səhmlərin buraxılması.
 - 1 mart 20X5-ci ildə səhmlərin 1-nin əvəzinə 3-nü güzəştli şərtlərlə yerləşdirilməsi
- 30 iyun 20X4-cü ildə başa çatan ilin sonu vəziyyətinə səhmə baza mənfəəti 4 € təşkil etmişdir.
- Şirkətin mənfəətinə vergi stavkası 52 %; mənfəətə verginin baza stavkası – 30 %.

Hesablamaq:

- cari il üçün şirkətin səhminə düşən baza mənfəəti göstəricisini və əvvəlki il üçün BEPS-in müqayisəli göstəricisinə və
- yalnız caril il üçün tam ayrılma nəzərə alınmaqla şirkətin səhminə düşən ayrılmış mənfəət göstəricisini.

Həlli

Bu məsələdə aşağıdakıları qeyd etmək lazımdır:

1. 1 oktyabr 20X4-cü ildə mövcud səhmdarlar üçün 1 mln. səhm miqdarında adi səhmlərə hüquqların buraxılışı.
2. Konvertasiya olunan istiqrazların konvertasiyası üzrə öhdəliklərin yerinə yetirilməsi hesabına, 1 yanvar 20X5-ci ildə 200 000 € məbləğində səhmin buraxılması yolu ilə debenturun konvertasiyası plus 1 mart 20X5-ci ildə bir güzəştli səhm buraxılmasına 3 hesabla hüquqların buraxılışı üzrə mükafatlı element.

Konvertasiya olunan istiqrazların bəzi miqdarı dövriyyədə qalır.

Birincisi, biz EPS göstəricisinin hesablanması üçün mənfəətin kəmiyyətini müəyyən edək. Birbaşa hesablama:

Vergitutmadan və fəvqəladə maddələrdən sonra mənfəət	221 000
İmtiyazlı səhmlər üzrə dividendlər	25 000
Səhmə baza mənfəəti göstəricisinin hesablanması üçün mənfəət	196 000

İkincisi, hüquqların buraxılışı faktı ilə əlaqədar korrektəedici əmsali, məhz aşağıdakını hesablamaq lazımdır:

Hüquqların həyata keçirilməsindən bilavasitə əvvəl kumulyativ səhmin ədalətli dəyəri
Buraxılmış hüquqlar olmadan səhmin hesabi ədalətli dəyəri

Hüquqların buraxılışına qədər səhmin bazar dəyəri = 4 000 000 x 1' = 4 000 000

Hüquqların buraxılışının pul gəliri = 1 000 000 x 90' = 9 000 000
5 000 000 4 900 000

Buraxılmış hüquqlar olmadan səhmin hesabi ədalətli dəyəri = 4 900 000 = 98' c.
5 000 000

Korrektəedici əmsal = 100 / 98 (hüquqların buraxılışı üzrə güzəştli elementi nəzərə almağa imkan verir).

Üçüncü, bütün il ərzində məcburi güzəştli buraxılışı nəzərə almaqla, vaxt üzrə səhmlərin orta miqdarını hesablamaq və hüquqların buraxılışına qədər dövriyyədə olan səhmlərin payını 100/98 əmsalına vurmaq lazımdır. Bu zaman 1 yanvar 20X5-ci ildə konvertasiyaolunan istiqrazlar üzrə buraxılmış səhmlərin miqdarını 200 000 x 100/98 səhm = 204 082 səhm təşkil edəcəkdir və güzəştli buraxılış üzrə hesablama aşağıdakı kimi aparılır:

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Güzəştli buraxılışa qədər dövriyyədə olan səhmlərin miqdarı = 4 000 000 +
+ 1 000 000 hüquq + 204 082 konvertasiya = 5 204 082

$$\text{Güzəştli buraxılış - in 3 - ə şərti} = \frac{5\,204\,082}{7} = 743\,440$$

Güzəştli buraxılışdan sonra dövriyyədə olan istiqrazların miqdarı = 6 938 776

$$\begin{aligned} \text{Səhmlərin vaxt üzrə ölçülmüş miqdarı} &= \left[4\,000\,000 \times \frac{3}{12} \times \frac{100}{98} + 5\,000\,000 \times \frac{3}{12} + 5\,204\,082 \times \frac{2}{12} \right] \times \\ &\times \frac{4}{3} (\text{güzəştli əmsal}) + 6\,938\,776 \times \frac{4}{12} = (10\,204\,081 + 12\,500\,000 + 8\,673\,470) \times \frac{4}{12} + 23\,129\,253,3 \\ &= 3\,137\,755,1 \times \frac{4}{3} + 23\,129\,253,3 = 64\,965\,98,6 \end{aligned}$$

Sonra dördüncü, beşinci və altıncı hərəkətlər:

$$\text{Səhmə baza mənfəəti} = \frac{19\,600\,000}{64\,965\,98,6} = 3,02c$$

$$\begin{aligned} 20X4 - \text{cü il üçün EPS - in yenidən hesablanması} &= 4c \times \frac{4}{3} (\text{güzəştli əmsal}) \times \frac{98}{100} \\ (\text{hüquqların buraxılışı}) &= 2,94c. \end{aligned}$$

Tam ayrılma şərti, həmçinin, səhmə düşən ayrılmış mənfəət göstəricisini hesablamaq və 5%-li ayrılmanın olub-olmamasına əmin olmaq lazımdır:

	€
Baza mənfəəti	196 000
Pllyus 1 iyul 20X4-cü ildən tam konvertasiya nəzərə alınmaqla istiqrazlar üzrə faizlər	
$\frac{6}{12} \times 7\% \times 500\,000 + \frac{6}{12} \times 7\% \times 4\,000\,000 = 31\,500$	
İstiqrazlar üzrə faizlərin ödənilməsi üzrə vergi effektinə korrektə	(16380)
Ayrılmış mənfəət	211120

1 iyul 20X4-cü ildə bütün konvertasiyaolunan istiqrazlar hesabına buraxılan səhmlər, yəni, 1 mln. buraxılmış səhm nəzərə alınmaqla səhmlərin orta sayını yenidən hesablamaq lazımdır. Bu zaman nəzərə almaq zəruridir ki, güzəştli buraxılış 1 mart 20X5-ci ilə artıq 208 33 33 səhm, hüquqların buraxılışı isə 1 oktyabr 20X4-cü ilə – 1 250 000 səhm təşkil edəcəkdir.

Səhmlərin orta miqdarı:

$$\text{Səhmə düşən} \left[5\,000\,000 \times \frac{3}{12} \times \frac{100}{98} + 6\,250\,000 \times \frac{5}{12} \right] \frac{4}{3} + 8\,333\,333 \times \frac{4}{12} = 7\,950\,680$$

$$\text{ayrılmış mənfəət} = \frac{21\,112\,000 \text{ c}}{7\,950\,680} = 2,66 \text{ c.}$$

Aralıq maliyyə hesabatı

Hazırkı fəsildə nəzərdən keçirilən bütün standartlar maliyyə hesabatında olan məlumatların informativliyini və faydalılığını yüksəltmək məqsədilə informasiyanın açıqlanması məsələləri ilə bağlıdır. Maliyyə hesabatının istifadəçiləri – investorlar, kreditörlər, malsatanlar, hökumət, müddətli işçilərdir. Şirkətlər maliyyə hesabatını bir il üçün tərtib edir. Bununla belə, investorlar maliyyə informasiyasının daha qısa dövrlər üçün təqdim edilməsini də alqışlayırlar.

Bir çox fond birjalarının tələblərindən biri, yarımillik aralıq hesabatının tərtib edilməsidir. ABŞ-ın qiymətli kağızlar və birjalar üzrə Komissiyası rüblük aralıq hesabatın mütləq təqdim olunmasını müəyyən etmişdir. Hazırda Avropa İttifaqında Aİ-nin fond birjalarında, qeydiyyatdan keçmiş şirkətlər üçün rüblük aralıq maliyyə hesabatının təqdim edilməsinin məcburi olmasına dair təklif hazırlanır. Şirkətlər aralıq maliyyə hesabatını fond birjalarının, yaxud digər tənzimləyici orqanların tələblərinə uyğun olaraq dərc etməyə tez-tez məcbur olurlar. Aralıq maliyyə hesabatının, həmçinin, könüllü dərc olunması mümkündür.

Məsələ 23.19

Qiymətli kağızları sərbəst dövriyyədə olan şirkətlərin İnternet-saytlarda verilmiş maliyyə hesabatına baxın və həmin şirkətlərin aralıq maliyyə hesabatının tərtib edilməsi qaydasını dəqiqləşdirin. Onlar qısa müddətlər üçün nəzərdə tutulan maliyyə informasiyasının digər növlərini təqdim edirlərmi?

Həlli

Aralıq maliyyə hesabatı, adətən, qısaldılmış formatda olan icmal hesabatı şəklində təqdim edilmişdir və izahedici qeydlər rəhbərliyin hesabatı ilə müşayiət olunur. Aralıq maliyyə hesabatlarından əlavə, şirkətlər öz İnternet-saytlarından tez-tez yarımlıq, rüb, yaxud hətta bir ay üçün əməliyyat fəaliyyətinin nəticələrini açıqlayırlar. İri aviashirkətlərin internet-saytlarından daşımalar barədə, hətta hər ay təzələnen statistik məlumatlara rast gəlinmək mümkündür.

MHBS 34-ün məzmununa keçməzdən əvvəl, bir daha qeyd etmək lazımdır ki, o, aralıq maliyyə hesabatının mütləq dərc olunmasını tələb etmir. MHBS-nin həmin standartı o zaman tətbiq edilir ki, şirkət həmin aralıq maliyyə hesabatını dərc etmək qərarına gəlir, yaxud buna (tənzimləyici orqanların tələblərinə uyğun olaraq) məcbur olur. Bu halda həmin MHBS aralıq maliyyə hesabatının minimum məzmununu müəyyən edir və aralıq dövr üçün tam və qısa maliyyə hesabatında tanınma və qiymətləndirmə üçün prinsipləri təyin edir.

Aralıq hesabatların formatı

O ki, qaldı aralıq hesabatın formatına, MHBS 34 seçim üçün şirkətlərə informasiyanın təqdim olunmasının iki variantını təqdim edir. Şirkət aralıq maliyyə hesabatının tərkibində maliyyə hesabatlarının ya tam komplektini, ya da aralıq dövr üçün qısa maliyyə hesabatını dərc etdirmək qərarını qəbul edə bilər. Aralıq dövr tam maliyyə ilindən qısa olan hesabat dövrü kimi müəyyən olunmuşdur. Əgər şirkət maliyyə hesabatının tam komplektini aralıq maliyyə hesabatı qismində dərc etdirirsə, onda bu sənədlərin forması və məzmunu, MHBS 1-in maliyyə hesabatı toplusu qarşısında qoyduğu tələblərə uyğun olmalıdır. Yox, əgər şirkət qısa maliyyə hesabatını seçirsə, onda onun aralıq hesabatına MHBS 34-ün 8-ci paragrafında göstərilən minimal komponentlər toplusu daxil olmalıdır, bu topluya aşağıdakı sənədlər daxildir:

- qısa mühasibat balansı;
- qısa mənfəət və zərərlər haqqında hesabat;
- qısa hesabat, hansı ki, ya
 - (a) kapitaldakı bütün dəyişiklikləri, ya da
 - (b) kapitaldakı elə dəyişiklikləri göstərir ki, onlar sahiblərlə olan əməliyyatlar və sahiblərə bölüşdürülmələr nəticəsində baş verən dəyişikliklərdən fərqlənir;
- pul vəsaitlərinin hərəkəti haqda qısa hesabat;
- seçmə izahlar.

Sonra standartda «qısa» termininin mənasının izahı verilir: «göstərilən qısa hesabat ən sonuncu illik maliyyə hesabatına daxil edilmiş başlıqlardan və aralıq məbləğlərdən minimum hər biri daxil olmalıdır». Əlavə maddələr, yaxud izahlar o halda daxil olunmalıdır ki, onlarsız qısa aralıq hesabat dolaşıqlığa aparıb çıxara bilər. Bu zaman səhmə ilkin və ayrılmış mənfəət, aralıq dövr üçün olan mənfəət və zərərlər haqqında tam, yaxud qısa hesabatda təqdim olunmalıdır.

Qeyd etmək vacibdir ki, MHBS 34 belə bir yolverilmədən çıxış edir ki, şirkətin aralıq maliyyə hesabatının istənilən istifadəçisi, həmçinin, həmin şirkətin sonuncu maliyyə hesabatını əldə etmək imkanına malik olacaqdır. Nəticədə aralıq hesabat qeydlər, illik praktiki olaraq illik maliyyə hesabatına izahlarda artıq verilmiş olan informasiyanın təkrarı, yaxud təzələnməsi deyildir. Bunun əvəzinə aralıq hesabat üzrə izahlara şirkətin maliyyə vəziyyətində və fəaliyyətinin nəticələrindəki dəyişikliklərin dərk olunması üçün əhəmiyyətli olan sonuncu illik hesabat tarixindən sonrakı hadisələrin və əməliyyatların izahı daxil edilir. MHBS 34 aralıq hesabat izahların məzmununa xüsusi diqqət yetirir.

Aralıq hesabat izahlı qeydlər

O ki, qaldı aralıq hesabatda daxil edilən adda-budda izahlı qeydlərə, 16-cı paragrafda onlarda əks olunmalı məlumatların minimal siyahısı gətirilir, bir şərtlə ki, əgər həmin informasiya əhəmiyyətlidir və aralıq maliyyə hesabatında haradasa, hələlik açıqlanmamışdır. Informasiya, adətən, maliyyə ili əsasında təqdim olunmalıdır. Lakin şirkət, həmçinin, cari aralıq dövrün başa düşülməsi üçün əhəmiyyətli olan istənilən hadisələr, yaxud əməliyyatları açıqlamalıdır. Bu:

- sonuncu illik maliyyə hesabatında istifadə olunan uçot siyasətinin və hesablama metodlarının cəmiyyətlə aralıq maliyyə hesabatında istifadə olunması

barədə bəyanətdir, yaxud əgər bu siyasət və metodlar dəyişilmişsə, bu dəyişikliyin xarakterinin və təsirinin təsviridir;

- aralıq əməliyyatların mövsümliliyi və tsiklik olması barədə izahlı şərhlərdir;
- xarakterinə, həcminə, yaxud təsir sferasına görə şirkət üçün qeyri-adi olub aktivlərə, öhdəliklərə, kapitalla, xalis mənfəətə, yaxud pul vəsaitləri axınlarına təsir göstərən maddələrin xarakteri və məbləğidir;
- cari maliyyə ilinin əvvəlki aralıq dövrlərində verilmiş məbləğlərin qiymətləndirilmələrindəki dəyişikliklərin, yaxud əvvəlki maliyyə illərində verilmiş məbləğlərin qiymətləndirilmələrindəki dəyişikliklərin məbləği və xarakteridir, əgər bu dəyişikliklər cari aralıq dövr əhəmiyyətli təsir göstərmiş olarsa;
- borc və pay qiymətli kağızlarının emissiyası, geri satın alınması və ödənilməsidir;
- adi səhmlər və sair səhmlər üzrə ödənilmiş dividendlərdə (cəmi, yaxud bir səhm hesabılə);
- seqment hesabatının ilkin əsasının nə olmasından asılı olaraq təsərrüfat, yaxud coğrafi seqment üçün seqmentin gəliri və seqment nəticəsidir (əgər Seqment hesabatı adlı MHBS 14 tələb edərsə ki, şirkət özünün illik maliyyə hesabatında seqment məlumatlarını açıqlamış olsun, onda şirkətin aralıq maliyyə hesabatında da seqment hesabatının açıqlanması tələb olunur);
- aralıq dövr başa çatdıqdan sonra baş vermiş aralıq dövrün maliyyə hesabatında əks etdirilməmiş əhəmiyyətli hadisələrdir;
- aralıq dövrü ərzində biznesin birləşməsi, törəmə şirkətlərin və uzunmüddətli investisiyaların əldə olunması və satılması, restrukturizasiya və dayandırılmış əməliyyatlar daxil olmaqla şirkətin tərkibindəki dəyişikliklərin təsiridir;
- sonuncu hesabat tarixindən sonra şərti öhdəliklərdə, yaxud şərti aktivlərdə baş vermiş dəyişikliklərdir.

Aralıq hesabat məqsədləri üçün qiymətləndirmə qaydaları

MHBS 34-ə əsasən sonuncu maliyyə hesabatlarının tərtib edilməsi tarixindən sonra uçot siyasətində aparılmış, növbəti illik maliyyə hesabatında əks etdirilməli olan dəyişikliklər istisna olunmaqla, şirkət aralıq maliyyə hesabatında tətbiq etdiyi uçot siyasətini tətbiq etməlidir.

Bir çox firmaların gəlirləri və xərcləri mövsümi xarakter daşıyır. Götürək, məsələn, turizm şirkətlərini, yaxud dondurma istehsalçıları. Bununla belə, mövsümlilik digər fəaliyyət növləri, məsələn, avtomobillərin satışı üçün də xarakterikdir, hərçənd, bir çox kənar müşahidəçilərə bu o qədər də aydın deyildir.

Pul gəlirinin və xərclərin tanınmasına münasibətdə il ərzində qeyri-bərabər şəkildə yaranan pul gəliri və xərclərinin uçotu üzrə dəqiq rəhbərlik işlənilib hazırlanmışdır. Maliyyə ili ərzində mövsümi, tsiklik və təsadüfi əldə olunan pul gəlirinin aralıq hesabat tarixi vəziyyətinə alınması gözlənilməli, yaxud təxirə salınmamalıdır, bir şərtlə ki, əgər bu cür gözlənilmə, yaxud təxirəsalınma şirkətin maliyyə ilinin sonu vəziyyətinə əsaslandırılmış olmayacağıdır. Şirkətdə maliyyə ili ərzində qeyri-bərabər şəkildə baş verən xərclər, əgər yalnız bu tip xərclər, həmçinin, real surətdə proqnozlaşdırılmış, yaxud maliyyə ilinin sonuna keçirilmişsə, aralıq hesabat məqsədləri proqnozlaşdırılmalı və keçirilməlidir.

Ancaq menecmentin diskretion qərarları nəticəsində yaranmış pul gəlirini və xərclərini necə uçota almaq lazımdır? Bu cür xərcləri ya rüblər üzrə bərabər şəkildə bölüşdürmək, ya da konkret rübə aid etmək olar, bir şərtlə ki, onlar məhz həmin

konkret rübdə baş vermiş olsun. Və əgər MHBS 34 üzrə yuxarıda göstərilən qiymətləndirmə qaydaları diqqətlə təhlil edilsə, onda, yəqin olacaq ki, onlar heç də bütün sualları əhatə etmir.

MHBS 34-də qiymətləndirilmələrin istifadə olunmasına xüsusi diqqət yetirilmişdir. 41-ci paragrafda deyilir ki, aralıq maliyyə hesabatında tətbiq edilməli olan qiymətləndirmə prosedurları təminat verməlidir ki, alınan informasiya etibarlıdır şirkətin maliyyə vəziyyəti və fəaliyyətinin nəticələrinin başa düşülməsi üçün əhəmiyyət kəsb edən bütün əhəmiyyətli informasiya müvafiq tərzdə açıqlanmışdır. Həm illik, həm də aralıq maliyyə hesabatında məbləğlərin müəyyən olunması tez-tez ağlabatan qiymətləndirmələrə əsaslandığı üçün, aralıq maliyyə hesabatının hazırlanması, bütövlükdə, illik maliyyə hesabatına nisbətən qiymətləndirmə metodlarının daha geniş tətbiq olunmasını tələb edəcəkdir.

Şirkətin hesabatının təqdim olunması tezliyi-illik, yarımillik, yaxud rüblük-illik nəticələrin qiymətləndirilməsinə təsir etməlidir. Bu məqsədlə aralıq hesabat məqsədləri üçün istifadə olunan qiymətləndirilmələr, illik maliyyə hesabatında tətbiq edilən eyni prinsiplərin əsasında həyata keçirilməlidir.

Bu nə deməkdir?

Maliyyə ili əsasında informasiyanın təqdim edilməsini təsbit edən, cari aralıq dövrün başa düşülməsini təmin edən tələbə xüsusi diqqətlə yanaşmaq lazımdır. Düşünmək məntiqi olar ki, həmin prinsipin tətbiqi yarımillik aralıq hesabatın tərtib edilməsinə heç cür təsir etməyəcək, ancaq rüblük aralıq hesabat üçün həmin prinsipin böyük əhəmiyyəti ola bilər. Maliyyə hesabatı sonuncu rübün (və ona aid müqayisəli məlumatların) nəticələrinin başa düşülməsi üçün zəruri olan, həmçinin, cari il üçün nəticələrin (və ona aid müqayisəli məlumatların) başa düşülməsini təmin edən informasiyaya malik olmalıdır. Belə ki, birinci rüblük hesabat (məsələn, 1.1.20X2 – 31.3.20X2-yə qədər olan dövr üçün) üç ay üçün informasiyanı və əvvəlki ilin birinci üç ayı (1.1.20X1 – 31.3.20X1-ə qədər olan dövr üçün) üçün müqayisəli məlumatları əks etdirməlidir. Həm də üçüncü rüb üçün istənilən hesabat artıq nəinki cari ilin ilk doqquz ayı (məsələn, 1.1.20X2 – 31.9.20X2-yə qədər olan dövr üçün) üçün və əvvəlki ilin birinci doqquz ayı (1.1.20X1 – 31.9.20X1-ə qədər olan dövr üçün) üçün, eləcə də sonuncu üç ayı (1.7.20X2-dən 30.9.20X2-yə qədər olan dövr üçün) üçün və əvvəlki ilin müvafiq dövrü (1.7.20X2-dən 30.9.20X1-ə qədər) üçün informasiya verməlidir.

Aralıq maliyyə hesabatı tərtibçilərinə kömək göstərmək üçün MHBS 34 aralıq maliyyə hesabatı məqsədləri üçün MHBS tərəfindən müəyyən olunmuş tanınma və qiymətləndirmə prinsiplərinin tətbiqinə dair böyük miqdarda misallar olan irihəcmli əlavə təklif edir.

Qısa nəticələr

Hazırkı fəsildə bir sıra standartlar nəzərdən keçirilmiş və standartların hər biri üzrə illüstrativ misallar gətirilmişdir. Onlar açıqlanan informasiyanın qiymətliliyini və əhəmiyyətini yüksəltmək məqsədilə birləşdirilmişdir ki, bu da illik hesabatın istifadəçilərinə daha düzgün qərarlar qəbul etməyə kömək edəcəkdir. Bununla belə, yaddan çıxarmaq lazım deyildir ki, son dövrdə standartın tələblərinin ciddiləşdirilməsi meylinin müşahidə olunmasına baxmayaraq, hər halda onlar subyektiv metodların tətbiqi imkanına yol vermir ki, bu da uçot informasiyasının informativ qiymətliliyinə öz təsirini göstərir. Bu özünü, xüsusən, məsələn, seqment hesabatına münasibətdə birinci və ikinci formatın müəyyən olunması zamanı, korrektəolunmayan

hadisələr, uçot siyasətindəki dəyişikliklər, yaxud səhvlərin aşkar edilməsi ilə əlaqədar, yenidən hesablaşmanın praktiki olaraq həyata keçirilməsinə dair qərarların qəbulu zamanı dəqiq büruzə verir.

Tapşırıqlar

1. Siz bu yaxınlarda mühasib diplomu almısınız və ərzaq məhsullarının pərə-kəndə ticarəti ilə məşğul olan Aveler açıq səhmdar şirkətinin mühasibat-lığında işləyirsiniz. Şirkətin 31 dekabr 20X1-ci ilə balansını təhlil edərək, siz görürsünüz ki, direktorlar tərəfindən hesabat təsdiq edilməzdən əvvəlki dövr-də aşağıdakı hadisələr baş vermişdir:
 - (a) 31 dekabr 20X1-ci ildən hesabatın təsdiq olunduğu tarixə qədər 1000 banka konservləşdirilmiş paxla satılmışdır;
 - (b) 31 dekabr 20X1-ci ildən hesabatın təsdiq olunduğu tarixə qədər 750 banka konservləşdirilmiş paxla alınmışdır;
 - (c) 31 dekabr 20X1 –ci ilin hesabatının təsdiq olunduğu dövrə qədər çəkilmiş sair xərclər 125 € təşkil etmişdir;
 - (d) bildiriş alınmışdır ki, 31 dekabr 20X1-ci vəziyyətinə şirkətə 10 000 € borcu olan müştəri 17 yanvar 20X2-ci ildən ləğvolunma proseduruna başlamışdır;
 - (e) yanğın nəticəsində 4 yanvar 20X2-ci ildə şirkətin anbarlarının birində olan bütün ehtiyatlar tamamilə məhv edilmişdir;
 - (f) şirkətin sığortaçıları tərəfindən məktub alınmışdır ki, yanğın zamanı ehtiyatların itirilməsi halında Aveler şirkətinin çəkmiş olduğu zərərlərdən sığorta edilmiş olması hələlik aydın deyildir.

Bu hadisələrdən hansıları 31 dekabr 20X1-ci ildə başa çatmış dövrə olan hesabat üçün əhəmiyyətlidir?
2. Hesabat ilindən sonrakı hadisələrin maliyyə hesabatının məzmununa təsir göstərə biləcəyi halları qısaca açıqlayın. Onlar hesabatın məzmununa necə təsir edə bilər? Sizin nöqtəyi-nəzərinizi möhkəmləndirən misallar göstərin.
3. Aşağıdakı hadisələr, MHBS 35-ə uyğun olaraq dayandırılan fəaliyyət kimi baxılmasının mümkün ola bilməsini müəyyən edin:
 - (a) mebel şirkəti öz məhsulunu ənənəvi olaraq ev üçün baha olmayan mebel bazarına çıxarırdı. O, bu fəaliyyəti dayandırır və ofis mebeli istehsalına keçir;
 - (b) mehmanxana biznesi sferasında işləyən şirkət ənənəvi olaraq baha olma-yan mehmanxana xidmətləri sahəsi üzrə ixtisaslaşmışdır. O, özünün ucuz mehmanxanalarını möhürləyir və lüks dərəcəsinə malik otellər bazarına çıxır;
 - (c) mebel şirkəti özünün Münxendə (Almaniyada) olan biznesini satır və Berlində (Almaniyada) oxşar biznes alır;
 - (d) mehmanxana sferasında işləyən şirkət özünün Böyük Britaniyadakı meh-manxanalarını satır və ABŞ-da mehmanxanalar alır;
4. Lufthansa şirkəti üzrə seqment informasiyasının verilmiş olduğu 23.1 sayılı cədvələ müraciət edin. Şirkətin seqment hesabatı üzrə olan məlumatları əsasında Lufthansa şirkətinin korporativ strukturuna dair kiçik xülasə tərtib edin.
5. Seqment informasiyasının açıqlanması ilə bağlı problemləri və mürəkkəb-likləri qısaca təsvir edin və seqment informasiyanın açıqlanmasına qarşı olan arqumentləri sadalayın.

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

6. Interbrew şirkətinin illik hesabatından məlum olur ki, həmin şirkətin ilkin hesabat seqmenti coğrafi seqmentdir. Digər iri pivə istehsalçıların Internet saytlarında verilmiş illik hesabatlarına baxın və onlar tərəfindən açıqlanan seqment informasiyanın Interbrew şirkətinin məlumatları ilə müqayisə oluna bilməsini və onun hansı məlumatları əks etdirdiyini aydınlaşdırın.
 7. 31 dekabr 20X5-ci il vəziyyətinə illik maliyyə hesabatının hazırlanması prosesində Alpha açıq səhmdar cəmiyyəti şirkətin fəaliyyətinin nəticələrinin təqdim olunması kontekstində aşağıdakı əhəmiyyətli hadisələri aşkar edir:
 - təcrübə-konstruktor işlərinə çəkilmiş xərclər MHBS 38-in tələblərinə uyğun olaraq əvvəlcə kapitallaşdırılmış və aktivlərin maddələri üzrə tanınmışdır və bununla əlaqədar amortizasiyanın müvafiq hesablanması aparılmışdır. Hazırkı dövrdə Alpha şirkətlərin təcrübə-konstruktor işlərinə məsrəflər üzrə maddəyə silinməsi şirkətin fəaliyyətinin nəticələrini daha düzgün təqdim etməyə imkan verəcəkdir.
 - 31 dekabr 20X4-cü il vəziyyətinə olan əvvəlki hesabatda tələb edilən borclar kateqoriyasına aid edilən borc silinməlidir;
 - 31 dekabr 20X4-cü il vəziyyətinə olan hesabatda məhkəmə araşdırmaları ilə bağlı 250 000 € məbləğində gözlənilən xərclər əks etdirilmişdir. Həmin xərclərin faktiki məbləği 280 000 € olmuşdur.
 - Alpha şirkətinin direktorlar şurası belə hesab edir ki, nəqliyyat vasitələrinin amortizasiyası azalan qalıq metodu ilə hesablanması, şirkətin maliyyə vəziyyətini əvvəl istifadə olunan xətti amortizasiya metodundan daha düzgün təqdim etməyə imkan verəcəkdir
- 31 dekabr 20X5-ci ilə maliyyə hesabatı tərtib olunarkən yuxarıda göstərilən informasiyanı siz necə əks etdirərdiniz? İnformasiya mühasibat uçotu hesablarında MHBS-nin tələblərinə əməl olunmaqla əks etdirilməlidir.
8. Səhmə düşən mənfəət göstəricisinin şirkətin fəaliyyətinin səmərəlilik meyarı kimi istifadə olunmasının müsbət və mənfi tərəflərini müzakirə edin.
 9. 23.4 sayılı cədvəldə təqdim olunmuş informasiyanı təhlil edin və Interbrew şirkətinin səhmdarlarına səhmə düşən baza və ayrılmış mənfəət kimi məlumatların praktiki əhəmiyyətinin nədən ibarət olduğunu izah edin.

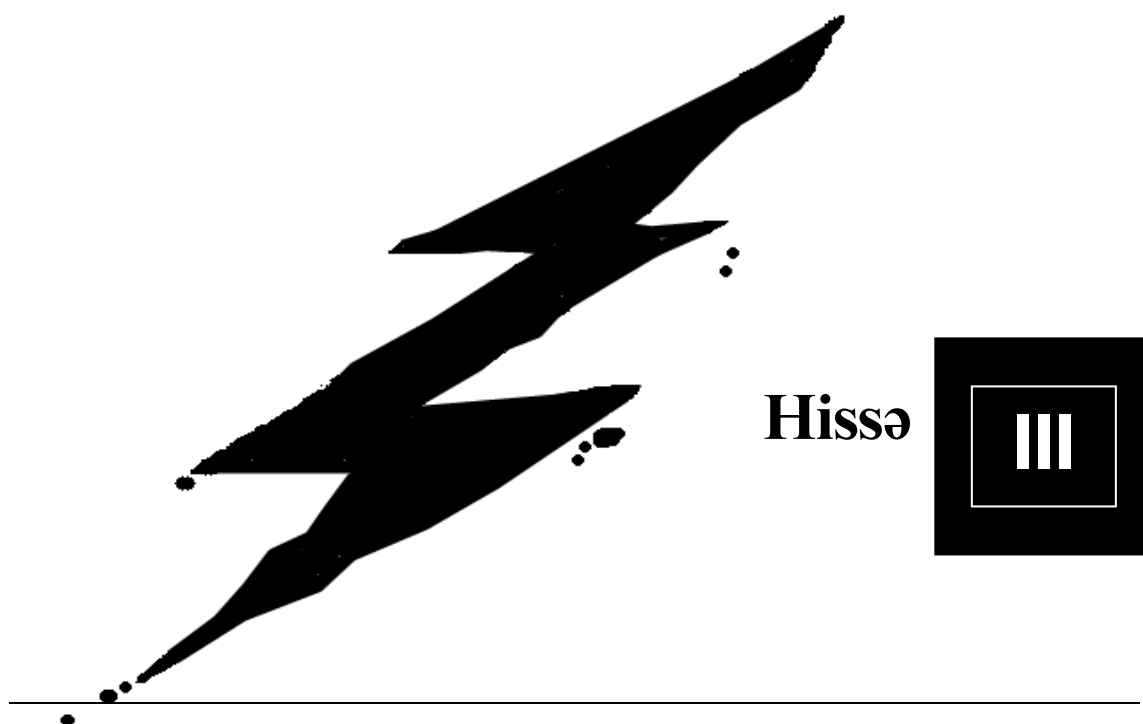
Cədvəl 23.4. Interbrew şirkətinin səhmdarları üçün informasiya
Bizim səhmdarlar üçün informasiya
Mənfəət, dividendlər, səhmlər və səhmlərin məzənnəsi

	MHBS 2001	MHBS 2000	2000	1999	1998	1997
Səhmə düşən korrektəedilmiş xalis mənfəət {1} {2} (€)	1,44	1,04	1,21	0,92	0,69	0,51
Səhmə düşən dividendlər {1} €	0,29	0,21	0,21	0,18	0,15	0,12
Dövriyyədəki səhmlərin orta miqdarı (mln.)	429	335	333	323	322	322
Səhmlərin tam genişdirilmiş miqdarı (mln.)	434	343	436	332	336	338
Səhmlərin maksimum məzənnəsi(€)	37,5	38,1	38,1	m/y	m/y	m/y
Səhmlərin minimum məzənnəsi (€)	25,5	34,0	34,0	m/y	m/y	m/y
İlin sonuna səhmlərin məzənnəsi (€)	30,75	37,12	37,12	m/y	m/y	m/y

{1} Səhmlərin parçalanması nəzərə alınmaqla korrektə olunma

{2} Dövriyyədə olan səhmlərin miqdarına bölüşdürülmüş xalis mənfəət (qrupun payı) (qudvillin fəvqəladə xxx qiymətdən düşməsinə qədər) plus qudvilin amortizasiyası

Mənbə: 2001-ci il üçün illik hesabat, səh. 118.



Hissə

Konsolidə edilən hesabat

və çoxmillətli korporasiyalar

Bu hissədə biz qrup kimi baxıla biləcək bir neçə şirkətin maliyyə hesabatının hazırlanmasının bəzi detallarını ətraflı nəzərdən keçirəcəyik. Belə hesabat icmal (konsolidə edilən) hesabat kimi məlumdur və belə hesabatın hazırlanması texnikası dəqiq rəqlamentlərin tətbiqini tələb edir. Bundan başqa, çox tez-tez şirkətlər belə qrupların tərkibində müxtəlif ölkələrdə fəaliyyət həyata keçirir və bu da özlüyündə bir valyutanın digərinə dönərliliyinin vahid qaydalarının və normalarının tətbiqini zərurətə çevirir. Bizə, həmçinin, pul vəsaitlərinin əldə olunması, yaxud tədiyyələrin xarici valyuta ilə həyata keçirilməsi kimi nisbətən sadə əməliyyatların uçotunu diqqətlə işləmək lazım gəlir. Müvafiq uçot prosedurları ilk baxışda olduğundan daha mürəkkəb ola bilər. Bu hissə üzərində işi başa çatdırdıqdan sonra biz sizə konsolidə edilən hesabatda təqdim edilən informasiyanın vacibliyinə, həmçinin, xarici şirkətlərin fəaliyyəti və xarici valyuta ilə əməliyyatlar haqda informasiyanın hesabatdan istifadəçilər üçün faydalı olmasına dair öz xüsusi fikrinizi formalaşdırmağı təklif edirik.

KONSOLIDƏ EDİLƏN MALİYYƏ HESABATLARI

Bu fəslə öyrəndikdən sonra siz:

- biznesin birləşməsi hadisəsini və MHBS 3-ün məzmununu açıqlamağı;
- təsərrüfat obyektinə və mülkiyyət payı konsepsiyalarının məzmununu açıqlamağı;
- konsolidə edilən maliyyə hesabatının tərtib olunması zəruriliyini əsaslandırmağı;
- konsolidə edilən maliyyə hesabatının hazırlanması mexanizmini təhlil etməyi;
- konsolidə edilən maliyyə hesabatına münasibətdə Avropa direktivləri tərəfindən müəyyən olunmuş tələbləri şərh etməyi;
- Konsolidə edilən maliyyə hesabatı adlı MHBS 27-nin məzmununu açıqlamağı;
- assosiasiyalı şirkət anlayışını müəyyənləşdirməyi;
- avropa direktivlərində, MHBS 28 və MHBS 31-də olan tələbləri açıqlamağı;
- konsolidə edilən maliyyə hesabatını, o cümlədən, şirkətin qrup daxili ticarət əməliyyatlarını, reallaşmamış mənfəəti, əldə ediləndə olan mənfəəti və qrup daxili hesablaşmalar üzrə qalıqları nəzərə almaqla hazırlamağı;
- MHBS 24-də nəzərdən keçirilən problemlərin təsvirini verməyi bacaracaqsınız.

Giriş

İnsanların əksəriyyəti gündəlik qəzetləri oxuyaraq, «udmaq» və i. a. kimi sözlərlə arxasında nəyin gizləndiyi haqda dumanlı təsəvvürlərlə kifayətlənməli olurlar, yalnız onların bir qisminə belə bir tələbat meydana çıxır ki, biznesin birləşməsinin bu tipləri həqiqətən necə strukturlaşır. İki baza var: varinatı mövcuddur:

1. Yeni şirkət bir, yaxud bir neçə mövcud şirkətin udulması qaydasında formalaşa bilər. Bu tipdən olan əməliyyatların xarakterik xüsusiyyəti ondadır ki, yeni şirkət udulan şirkətlərin aktivlərinə və öhdəliklərinə fiziki cəhətdən varis olur, bu zaman sonuncular fəaliyyətlərini dayandırır.
2. Şirkət, digər şirkət tərəfindən udula bilər, ancaq bu zaman udulan şirkət fəaliyyətini davam etdirir (təbii ki, özünün aktivlərini və öhdəliklərini özündə saxlayır).

Burada başa düşmək vacibdir ki, ikinci halda, əldə edən şirkət, sadəcə olaraq, belə şirkətin aktivlərini satın almır (hadisə 1), udulan şirkətin fəaliyyəti üzərində nəzarəti ələ keçirir. Faktiki olaraq ikinci halda, satın alan şirkət daha çox investisiya həyata keçirir, nəinki hansısa bir yığım aktiv əldə edir və həmin investisiyaların dəyəri əldə edən şirkətin balansında aktivlər maddəsi üzrə əks etdiriləcəkdir (bir çox hallarda bu xüsusi şəxslər tərəfindən şirkətdə investisiyaların (səhmlərin) satın alınması prosesi ilə üst-üstə düşür).

Belə sövdələşmədə qoşa elementlər kimi satın alan (yaxud holding) şirkət və udulan (övlad) şirkət (yaxud şirkətlər) çıxış edir və onlar da şirkətlər qruplarının strukturunun təhlili üçün əsas sayılır.

Məsələ 24.1.

A maşınqayırma şirkətinin daşınmaz əmlakının və əsas vəsaitlərinin balans dəyəri 500 000 € təşkil edir. 1 yanvar 200X-ci ildə B şirkəti həmin əmlakı A şirkətindən 650 000 €-ya satın alır və onu əməliyyat icarəsi şərtlərilə A şirkətinə təqdim edir.

1 yanvar 20X1-ci ildə C şirkəti A şirkətinin adi səs hüquqlu səhmlərinin 55%-ni açıq bazarda satın alır.

A şirkəti üzərində nəzarəti hansı B, yaxud C şirkəti həyata keçirir?

Həlli

«Nəzarəti həyata keçirmək» nə deməkdir? Şirkətlərə münasibətdə bu, o deməkdir ki, istehsal resurslarından istifadə prosesinə nəzarət edən, sərəncam verən, tənzimləyən şirkəti identifikasiya edə bilərik. Şirkətdə qərarların qəbul olunması prosesinə o nəzarət edir.

B şirkəti A şirkətinin istifadə etdiyi əmlaka sahibdir, ancaq A şirkətinin direktorlarının qərarlarına heç cür təsir göstərmir. Ola bilər ki, zəruri halda A şirkəti digər şirkətdən də əmlak icarə etsin. C şirkətinə A şirkətinin səhmləri mənsubdur, buna görə də, o, direktorlar şurasının üzvləri təyin edilərkən, həlledici səs hüququna malikdir və beləliklə A şirkəti üzərində nəzarəti həyata keçirir.

Qrup üzrə hesabatın tərtib olunmasının zəruriliyi

H və S şirkətlərinin fərdi hesabatının təhlilinin nəticələrinə görə, harada ki, H şirkəti S şirkətinin adi səs verən səhmlərinin 55%-nə malikdir, biz aşağıdakı informasiyanı alırıq. H şirkətini biz holding (ana) şirkəti, S şirkətini isə övlad (subsidiar) şirkəti adlandıraraq, həmçinin, belə hesab edəcəyik ki, bu iki şirkət birlikdə qrup təşkil edir.

H şirkətinin balansında S şirkətinin səhmlər paketi (payı), sadəcə olaraq, tarixi dəyər (əldə olunmaya çəkilən faktik xərclər) üzrə investisiya kimi əks etdiriləcək.

Bu zaman digər aktivlərin uçotunda olduğu kimi əldə olunmaya çəkilən faktik məsrəflər üzrə qiymətləndirmə, adətən, H şirkətinin səhmdarlarına törəmə şirkətin və müvafiq aktivlərin dəyəri haqda mühakimə yürütməyə imkan vermir.

Holding şirkətinin mənfəət və zərərləri haqqında hesabatla gəldikdə isə, onda törəmə şirkətinə «C şirkətindən alınan dividendlər» (əgər onlar prinsipə varsa) maddəsi şəklində yalnız bir istinad meydana gələcək və əlbəttə, o törəmə şirkətin gəlirliliyi haqda təsəvvür əldə edə bilməyəcəkdir.

Qrup nöqtəyi-nəzərindən holding şirkətinin hesabatı qrupun fəaliyyəti haqda əhəmiyyətli informasiyaya malik deyildir, buna görə də, H və S şirkətlərinin əlaqəli fəaliyyəti ilə bağlı informasiyanı icmal (birləşdirilmiş) sənəddə verməyə cəhd etmək faydalı olardı.

Bu mərhələdə hesabatın qrup üzrə tərtib olunmasının zəruriliyi göz qabağındadır, o qrupun fəaliyyəti haqda informasiyanı bütöv halda səhmdarlara və holding şirkətinin maliyyə hesabatının digər istifadəçilərinə faydalı informasiya təqdim etməyə imkan verir.

Bu halda qeyd edək ki, bizim H və S şirkətləri ilə misalımızda, H şirkəti S şirkətinin yalnız 55% səhminə malikdir, deməli, yerdə qalan 45% digər səhmdarlara məxsusdur. Göstərilən digər səhmdarları azlığın payına sahib olanlar adlandıraraq.

Avropa İqtisadi Əməkdaşlıq Şurasının Yeddinci Direktivi

1983-cü ildə buraxılmış həmin direktivdə, həmçinin, konsolidə edilən hesabatın tərtib edilməsinin zəruriliyinin əsaslandırılması verilmişdir. Həmin sənədə uyğun olaraq əməkdaşlığa üzv olan ölkələr konsolidəolunan hesabatın, həmçinin, səs hüququna, yaxud güclü təsir göstərmək imkanına malikolma əsasında digər şirkətlərin səhmdar kapitalında əhəmiyyətli payla iştirak etmə nəticəsində həmin şirkətlər üzərində nəzarəti həyata keçirən və öz fəaliyyətlərini həmin ölkələrin qanunlarına əsasən həyata keçirən şirkətlər üçün, konsolidəolunan hesabatın məcburi tərtib edilməsi qaydalarını qəbul etməli idilər. Direktiv, həmçinin, konsolidəolunan hesabatın məzmununa müəyyən tələblər, xüsusən də, fəaliyyəti barədə məlumatların həmin hesabatla daxil edilmiş olduğu şirkətlərin aktivləri, öhdəlikləri, maliyyə vəziyyəti və mənfəətləri və zərərləri haqda informasiyanı həmin hesabatda durust əks etdirmək tələbini qoymuşdur.

Qrupun tərkibinə daxil olan şirkətlərin fəaliyyəti haqda tam informasiyaya malik olan hesabat tərtib etmək məqsədlərilə uçotun bir sıra alternativ metodları işlənib hazırlanmışdır.

Ana şirkətin mövqeyindən yanaşma / mülkiyyətin payı konsepsiyası

Uçotun həmin metodu qrupun hesabatının elə tərtib edilməsini nəzərdə tutur ki, həmin hesabat, əsasən, nəzarət edən ana şirkətin səhmdarları tərəfindən istifadə olunacaq və azlığın payına törəmə şirkətin xalis maddi aktivlərinin müvafiq hissəsi ayrılacaq. Azlığın göstərilən payı, ya gündəlik saxta öhdəliklər şəklində konsolidəolunan maliyyə hesabatında əks etdirilə, ya da onda tamamilə əks etdirilməyə bilər.

Mülkiyyətin payları konsepsiyasının tətbiqinə dair sadə nümunəni nəzərdən keçirək (ana şirkətin mövqeyindən yanaşma).

İyun ayının 30-da Big şirkəti Little şirkətinin bir səhmin qiyməti 1,5 € olmaqla, tədaviyə ehtiyacı olan səhmlərinin hamısını pul vəsaitləri ödəməklə satın almışdır. Şirkətlərin balansları göstərilən tarixə aşağıdakı görünüşdə olmuşdur:

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

	Big €	Little €
Little-yə investisiyalar	75 000	
Torpaq və binalar	100 000	25 000
İstehsal vəsaitləri	40 000	20 000
Sair aktivlər	<u>20 000</u>	<u>15 000</u>
	<u>235 000</u>	<u>60 000</u>
 Səhmdar kapital	 15 000	 5 000
Ehtiyatlar	85 000	<u>10 000</u>
	<u>235 000</u>	<u>60 000</u>

Little şirkətinin aktivlərinin ədalətli dəyərinin hesabi kəmiyyəti göstərilən tarixə aşağıdakı kimi olmuşdur:

Torpaq və binalar	30 000
İstehsal vəsaitləri	22 000
Sair aktivlər	<u>15 000</u>
Yekunu	<u>67 000</u>

Big şirkətinin balansında Little şirkətinə investisiyalar 1,5€ x 50 000 səhm hesabla, yəni, 75 000 € məbləğində əks etdirilmişdir. Qrupun balansında törəmə şirkətin aktivlərini 67 000 € təşkil edən ədalətli dəyərle əks etdirmək lazımdır, çünki, bu şəkildə alınan məlumatlar səhmlərin satın alınmasına çəkilən faktik məsrəflərə nisbətən daha faydalı informasiyadır. Bizə bu kəmiyyətlə, Little şirkətinə qoyulan 75 000 € məbləğində investisiyaların dəyəri arasındakı fərqi nəzərə almaq lazımdır və biz həmin fərqi konsolidə zamanı meydana çıxan (8000 €) qudvillə aid edək. Beləliklə, icmal balans aşağıdakı şəkildə olacaq:

Torpaq və binalar	130 000
İstehsal vəsaitləri	62 000
Konsolidə zamanı qudvill	8 000
Sair aktivlər	<u>35 000</u>
	<u>235 000</u>
 Səhmdar kapital	 150 000
Ehtiyatlar	85 000
	235 000

Həm də bu zaman qeyd edək ki, yəqin, qudvilli qeyri-maddi dövriyyədənəknar aktivlərə aid etmək olar, ancaq həmin aktiv dəqiq dövriyyə aktivi kimi nəzərdə tutula bilməz.

Mülkiyyətin payı konsepsiyası: azlığın payı ilə konsolidə

Fərz edək ki, Big şirkəti Little şirkətinin bir səhmin qiyməti 1,6 € olmaqla səhmlərinin yalnız 75%-ni pul vəsaitlərilə əldə etmişdir.

Little şirkətinin ədalətli dəyəri belə olacaqdır:

Torpaq və binalar	30 000
İstehsal vəsaitləri	22 000
Sair aktivlər	<u>15 000</u>
	<u>67 000</u>

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Hər iki şirkətin balansları aşağıdakı kimi görünür:

	Big €	Little €
Little-yə investisiyalar	60 000	
Torpaq və binalar	100 000	25 000
İstehsal vəsaitləri	40 000	20 000
Sair aktivlər	<u>20 000</u>	<u>15 000</u>
	<u>220 000</u>	<u>60 000</u>
Səhmdar kapital	150 000	50 000
Ehtiyatlar	<u>70 000</u>	<u>10 000</u>
	<u>220 000</u>	<u>60 000</u>

Qudvillin kəmiyyətinin hesablanması:

İnvestisiyalara görə ödənilmişdir	60 000
Xalis aktivlərin ədalətli dəyərinin 75%-i	<u>50 250</u>
əldə edilmişdir	<u>9750</u>

İcmal hesabat tərtib edərkən, yaddan çıxarmaq lazımdır deyildir ki, ədalətli dəyər ilə Little şirkətinin aktivlərinin biz yalnız 75%-ni, yəni, qrupun payını nəzərə almalıyıq, azlığın 25% payı isə balans dəyəri ilə əks etdirilməlidir. Bu mülkiyyətin payı konsepsiyasının tətbiqi sayəsində baş verir ki, onun çərçivəsində azlığın payı deyil, holdinq (ana) şirkətinə mənsub olan payın ədalətli dəyəri maraq doğurur.

İcmal balans hesabatı aşağıdakı görünüş alır:

	Hesablama	
Qudvill	Yux.hesablamaya baxın	9 750
Torpaq və binalar	$10\,000 + 25\% \times 25\,000 + 75\% \times 30\,000$	128 750
İstehsal vəsaitləri	$40\,000 + 25\% \times 20\,000 + 75\% \times 22\,000$	61 500
Sair aktivlər	$20\,000 + 15\,000$ (xalis balans dəyəri=ədalətli dəyər)	<u>35 000</u>
		<u>235 000</u>
Səhmdar kapital	Yalnız Big şirkəti	150 000
Ehtiyatlar	Yalnız Big şirkəti	70 000
Azlığın payı	$25\% \times 60\,000$	<u>15 000</u>
		<u>235 000</u>

Əldəolunma zamanı yaranan qudvill (mükafat)

Əvvəlki fəsillərin materiallarına əsasən siz, yəqinlik etməliydiniz ki, əldəolunmaya çəkilən faktik xərclər aktivin dəyərinin adekvat ölçüsü deyildir. Tezliklə, biz, həmçinin, göstərəcəyik ki, şirkətin balansında göstərilən aktivin (yaxud aktivlər qrupunun) xalis balans dəyəri də həmin şirkətin göstərilən aktivlərinin bazar dəyərinə həmişə uyğun gəlmir.

Görünür ki, bir şirkət digər şirkətin səhmlərini əldə etdikdə, bu səhmlərə görə onun təklif etdiyi qiymət onların balansda qeydə alındığı balans dəyəri bazasına deyil, şirkətin əldə etdiyi aktivlərin müvafiq dəyəri əsasında hesablanılır. Güman et-

məhkəmə mənfiqi olardı, əldə edilən şirkətin aktivlərinin konsolidə məqsədləri üçün yenidən qiymətləndirilməsi həmin aktivlərin ədalətli dəyəri əsasında həyata keçirilməlidir. Üstəlik də, bir şirkət digər şirkət üzərində nəzarəti ələ aldığı üçün (çox da böyük (minoritar) olmayan səhmlər paketinin adi qaydada satın alınmasından fərqli olaraq), səhmlərin belə nəzarət paketinin qiyməti çox hallarda törəmə şirkətin xalis aktivlərinin ədalətli dəyərinin ümumi məbləğindən yüksək olacaq. Ədalətli dəyər – asılı olmayan tərəflər arasında sövdələşmə baş verərkən aktivin əldə olunduğu qiymətdir.

Mühasibat uçotu məqsədləri üçün dəyərin belə artıqlığı əldəolunma zamanı meydana çıxan qudvill, yaxud mükafat adlandırılır. Aydın məsələdir ki, yuxarıda yada salınan «fərqi» hesablar üzrə (ikili yazılış prinsipini pozmadan) əks etdirmək lazımdır və qrupun balansında isə, adətən, qrup tərəfindən istənilən törəmə şirkətlərin əldədilməsi zamanı meydana çıxan belə mükafatın (qudvillin) tam dəyəri əks etdiriləcəkdir.

MHBS-in prinsiplərinə əsasən qudvill, onun faydalı xidmət müddəti ərzində müntəzəm surətdə amortizasiyaya olunmalıdır ¹. İnkərolunan ehtimal edilir ki, ilkin tanınma anından o, 20 ili aşma bilməz ². MHBSŞ hesab edir ki, əldəolunma zamanı yaranan qudvill, əldə edilmiş identifikasiyalasdırılan aktivlər adındakı sinerjiya effektindən, yaxud əldəolunma zamanı dəyərinin ödənilməsinə alıcı şirkətin hazır olduğu ayrı-ayrılıqda maliyyə hesabatında tanınmanın tələblərinə cavab verməyən aktivlərdən yaranan biləcək gələcək, iqtisadi faydaları əvvəlcədən görərək alıcı şirkət tərəfindən həyata keçirilən ödənişdir ³.

Güzəştə əldəolunma da mümkündür. Bu, o halda baş verir ki, bir şirkət aşağı qiymətlə (mükafatlı qiymətdən fərqli olaraq) digəri üzərində nəzarət əldə edir.

Praktik nöqteyi-nəzərdən bütün bunlar, ilk baxışdan, görünə biləcəyi kimi, elə də uydurulmamışdır və alıcı-şirkətin müxtəlif səbəbləri (məsələn, ampir stilində olan bina) ola bilər ki, həmin səbəblər üzündən o cari anda istehsalı zərərli başa gələn və gələcəkdə də zərərli işləmək təhlükəsi olan şirkəti məmuniyyətlə satın ala bilər. Əldəolunma gününə, əldəolunma qiymətlərində olan belə güzəşt (yaxud əldə olunan əsas vəsaitlərin ədalətli dəyərinin əldəolunma zamanı qarşı təqdim olunmanın kəmiyyətini üstələməsi) gözlənilən gələcək zərərlərə görə alıcı-qrupa güzəşt kimi baxıla bilər. (Həmçinin, əsaslı olaraq ehtimal etmək olar ki, qrup həmin şirkəti orta müddətli perspektivdə mənfəətli etməyi planlaşdırır). Digər tərəfdən, hesab etmək olar ki, güzəşt ona görə meydana çıxır ki, alıcı-şirkətin nöqteyi-nəzərindən aktivlərin əldəolunma anında müəyyənləşdirilən ədalətli dəyəri, həqiqətdə həmin aktivlərin ədalətli dəyəri deyildir və konsolidə zamanı onlar dəyərin aşağı salınması ilə yenidən qiymətləndirilir.

Burada qeyd etmək zəruridir ki, əldəolunma zamanı meydana çıxan qudvillin, yaxud güzəştin hesablanması, yalnız satın alınan xalis aktivlər ədalətli dəyərlə qiymətləndirildikdən sonra həyata keçirilməlidir. Praktikada bir çox hallarda yenidənqiymətləndirilmə aparılmır və hesab edirlər ki, balans dəyəri özlüyündə ədalətli dəyərdir ki, bu da, sonradan bu fəsilə baxılmış araşdırılacaq bəzi misallar üçün xarakterikdir. Diqqət yetirin ki, əldəolunma zamanı yaranan qudvillin, yaxud güzəştin kəmiyyətini hesablayaraq, biz, adətən, xalis aktivlərin törəmə şirkətin səhmlərində paya bərabər ədalətli dəyərini götürürük və onun üzərinə əldəolunma tarixinə ehtiyatların kəmiyyətini əlavə edirik. Əldəolunma vaxtı yaranan belə güzəşt

¹ MHBS 22-ni əvəz edən MHBS 3-də qudvill amortizasiya olunmur, qiymətdən düşür. – Red.qeydi.

² MHBS 38-in dekabr 2003-cü il yeni redaktəsində bu inkəredilən ehtimal yoxdur – Red.qeydi.

³ MHBS 22.n.41, MHBS 22 MHBS 3-lə əvəzlənmişdir – Red.qeydi.

mənfi qudvill adını almışdır, o, «kontraktiv» kimi tanınır və qudvill kimi mühasibat balansının eyni təsnifatında olan konsolidə edilmiş aktivlərdən çıxılmalıdır.

Mənfi qudvill qeyri-məhdud müddət ərzində kontraktiv statusa malik ola bilməz, MHBS 22-yə uyğun olaraq həmin kəmiyyət mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda aid olduğu maddə üzrə əks etdirilə bilər ¹. Əgər mənfi qudvillin MHBS 37-yə əsasən əldə olunma tarixinə identifikasiyalasdırılan öhdəliklər olmayan gələcək zərərlərə, yaxud məsrəflərə aidiyyəti varsa, onda mənfi qudvill mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda göstərilən gələcək zərərlərin/xərclərin tanınması zamanı mənfəət və zərərlər haqqın hesabatda da zərərlərin və yaxud məsrəflərin tanınması zamanı tanınır. Buna diqqət yetirin ki, bu zaman gələcək zərərlər, yaxud məsrəflər MHBS 37 üzrə tanınma kriteriyalarını uyğun gəlmədiyi üçün öhdəliklər (yaxud ehtiyatlar) hesab oluna bilməzlər və bu halda onlar mənfi qudvill yaradır.

Və əksinə, əgər mənfi qudvill, alıcı-şirkətin güzəştli qiymətlə həyata keçirməsi ilə əlaqədar meydana çıxırsa, onda uçot aşağıdakı qaydada aparılır ²:

İdentifikasiyalasdırılan əldə edilmiş amortizasiyaolunan aktivlər kimi faydalı xidmətin qalan orta müddəti ərzində müntəzəm əsasda gəlir qisminə tanınan qudvillin kəmiyyəti və mənfi qudvillin əldə edilmiş identifikasiyalasdırılmış qeyri-pul aktivlərinin ədalətli dəyərindən artıq kəmiyyəti (yəni, bu, pul aktivlərinə olan mənfəətdir) dərhal tanınır.

(Qudvill barədə ətraflı fəsil 13-ə baxın).

Təsərrüfat müstəqilliyi konsepsiyası

Həmin konsepsiya çərçivəsində qrup bütöv bir vahid kimi nəzərdən keçirilir və səhmdarlar arasında fərq qoyulmur. Mülkiyyətin payı konsepsiyası və təsərrüfat obyekt konsepsiyası mövqeyindən uçotun nəticələri o vaxt fərqli ola bilər ki, söhbət şirkətin səhm paketinin 100%-dən az hissəsinin satın alınmasından getsin.

İllüstrasiya

A şirkəti B şirkətinin səhmlərinin 80%-ni 2200\$ qiymətilə satın alır, bu zaman xalis aktivlərin ədalətli dəyəri 2000\$, xalis qalıq dəyəri isə – 1500\$ təşkil edir. A şirkətinin balans əldə olunma anında aşağıdakı görünüşə malikdir:

	\$	
Xalis aktivlər	5000	(o cümlədən, B şirkətinə investisiyalar)
Səhmdar kapital	4000	
Ehtiyatlar	1000	
	<u>5000</u>	

Qudvillin hesablanması:

	Mülkiyyət payı	Təsərrüfat obyekti
Alışın faktik dəyəri	2200	2200
Xalis aktivlərin ədalətli dəyərinin 80%-i	1600	1600
Qudvill (əksəriyyətin payına aid edilən)	600	600

¹ İN 16, 81, 84 paragraflarına və MHBS 3-ə uyğun olaraq, mənfi qudvill dərhal mənfəət və zərərlər hesabları ilə müxabirləşmədə tanınır – Red.qeydi.

² MHBS 22, p.p. 62-63. Yada salırıq ki, MHBS 22 31 mart 2004-cü ildən sonra yaradılan hesabat üçün ləğv edilmişdir – Red.qeydi.

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

B şirkətinin gözlənilən ümumi qudvilli
(B şirkətinin qudvillinin 80%-i 600-ə bərabərdir) 750

Konsolidə olunan maliyyə hesabatı

	Mülkiyyət payı	Təsərrüfat obyekti
Xalis aktivlər	4700 ^{f1}	4800 ^{f2}
Qudvill	<u>600</u>	<u>750</u>
	<u>5300</u>	<u>5550</u>
Səhmdar kapital	4000	4000
Ehtiyatlar	1000	1000
Azlığın payı	<u>300</u>	<u>550^{f3}</u>
	<u>5300</u>	<u>5550</u>

Fəaliyyət 1

Xalis aktivlər A	[5000-2200 B-yə investisiyalar]	2800
	Plyus B-nin aktivlərinin ədalətli dəyərinin 80%-i	1600
	Plyus B-nin aktivlərinin (NBV) xalis qalıq dəyərinin də azlıqlarının payı	<u>300</u>
		<u>4700</u>

Fəaliyyət 2

Təsərrüfat obyektini konsepsiyası üzrə xalis aktivlərin dəyəri B-nin tam yenidən qiymətləndirilməsini nəzərə alır, yəni, əgər B-nin 80%-i 2200 \$ təşkil edərsə, onda tam qiymətləndirmə 2750\$-a bərabərdir, bunun da 750-si qudvillin kəmiyyətidir.

Fəaliyyət 3

Əgər B-nin dəyərinin tam qiymətləndirilməsi 2750\$ təşkil edərsə, onda azlığın 20%-də payı 550\$-a bərabərdir.

Mülkiyyətin payı metodu üzrə hesablamada 4700\$ kəmiyyətinin meydana gəlməsini izah edin.

Məsələ 24.2.

Mülkiyyətin payı metodu üzrə hesablamada 4700 \$ kəmiyyətinin meydana gəlməsini izah edin.

Həlli

Həmin kəmiyyətə B şirkətinin aktivlərinin ədalətli dəyərinin 80% məbləği (1600) və B şirkətinin aktivlərinin xalis qalıq dəyərinin 20% məbləği (300) daxildir. A şirkətinin xalis aktivləri (2800) əldəolunma tarixinə ədalətli dəyərlə, yaxud A şirkətinin uçot siyasətindən asılı olaraq xalis qalıq dəyəri ilə qiymətləndirilə bilər.

Mülkiyyətin payı metodundakı bu anomaliya ilə əlaqədar, ona yenidən baxıldı və onun əsasında iki yeni metod meydana gəldi.

Mülkiyyətin payı konsepsiyası – ana şirkətin genişlənməsi

Həmin metod nəzərdə tutur ki, qrupun qudvilli istisna olmaqla, ədalətli dəyərli tam xalis aktivlər qiymətləndirilir, bu zaman hesablamaya qudvillin tam dəyəri deyil, yalnız onun qrupun payına düşən hissəsi daxil edilir.

Məsələ 24.3.

Mülkiyyətin payı konsepsiyası çərçivəsində ana şirkətin genişlənməsi metodu üzrə A qrupunun konsolidəolunan maliyyə hesabatını tərtib edin.

Həlli

Xalis aktivlər [2800+2000]	4800
Qudvill [qudvillin tam dəyərinin 80%-i]	<u>600</u>
	5400
Səhmdar kapital	4000
Ehtiyatlar	1000
Azlığın payı (2000-dən 20% - xalis aktivlərin ədalətli dəyəri)	<u>400</u>
	5400

Mülkiyyətin payı konsepsiyası – mütənasib məlumat

Bu metod azlığın payının konsolidəolunan maliyyə hesabatında əks etdirilməsini tamamilə istisna edir ki, bu da mülkiyyətin payı konsepsiyasının əsas ideyası – informasiyanın başlıca olaraq səhmdarlara nəzarət paketini tutanlara təqdim edilməsi ilə uzlaşır.

Məsələ 24.4.

Mütənasib məlumat metodu ilə A qrupunun konsolidəolunan maliyyə hesabatını tərtib edin.

Həlli

Xalis aktivlər [2800+B şirkətinin ədalətli dəyərinin 80%-i]	4400
Qudvill	<u>600</u>
	5000
Səhmdar kapital	4000
Ehtiyatlar	<u>1000</u>
	5000

Mütənasib məlumat metodunun daha bir çatışmazlığı vardır. Bir şirkətin digər şirkət üzərində nəzarəti ələ aldığı halda (hətta, əgər bu halda olduğu kimi o, B şirkətinin səhmdar kapitalının hamısını əldə etmərsə belə), A şirkəti B şirkətinin gələcək fəaliyyətini müəyyənləşdir, B şirkətinə özünün bütün (yəni, 100%) səhmdar kapitalından necə istifadə etməli olduğunu diktə edə bilər. Reallıqda A və B şirkətləri

arasında (nəzarət əsasında) məhz bu münasibətlər olacaqdır, lakin bu bizim yuxarıda verdiyimiz balansdakı mənzərədən güclü sürətdə fərqlənir, zira buradan göründüyü kimi, qrup B şirkətinin bəzi aktivlərinin yalnız 80%-nə nəzarət edir. Göstərilən metodun istifadə olunması, həmçinin, B şirkətində kənar səhmdarların (azlığın payını saxlayanların) mövcudluğunu hansı şəkildə işarə etməyə imkan vermir.

Konsolidasiyanın dörd metodunun müqayisəsi

Məsələ 24.5.

Dörd metoddan birini tətbiq etməklə balansda verilən informasiyanı müqayisə edin və onun qalan metodlardan istifadə etməklə alınan informasiyadan nə ilə fərqləndiyini müəyyənəldirin.

Həlli

Əyanilik üçün cədvəl 24.1-də verilən əvvəlki 24.2 və 24.4-cü məsələlərin həlli zamanı alınan məlumatları təqdim edək.

Cədvəl 24.1. 24.2-24.4-cü məsələlər üzrə balans məlumatları

	<i>Mülkiyyət payı</i>	<i>Təsərrüfat obyekti</i>	<i>Ana şirkətin genişlənməsi</i>	<i>Məlumatın mütənasib metodu</i>
Xalis aktivlər	4700	4800	4800	4400
Qudvill	<u>600</u>	<u>750</u>	<u>600</u>	<u>600</u>
	<u>5300</u>	<u>5550</u>	<u>5400</u>	<u>5000</u>
Səhmdar kapital	4000	4000	4000	4000
Ehtiyatlar	1000	1000	1000	1000
Azlığın payı	<u>300</u>	<u>550</u>	<u>400</u>	<u>m/y</u>
	<u>5300</u>	<u>5550</u>	<u>5400</u>	<u>5000</u>

Cədvəldən görünür ki, bütün dörd metod üçün ümumi olan yalnız iki rəqəm olacaqdır: səhmdar kapitalın və ehtiyatların kəmiyyəti. Xalis aktivlərin kəmiyyəti, xalis aktivlərin ədalətli dəyərinin hansı hissəsinin metodlardan hər birinə uyğun olaraq qrupa aid edilmiş olmasından asılı olaraq dəyişir. Mütənasib metod azlığın payına mənsub olan aktivlərin bir hissəsinin hər hansı uçuşunu istisna edir, halbuki, təsərrüfat obyekti metodu və genləndirmə metodu yol verir ki, qrup törəmə şirkətin bütün aktivlərinə sahib olmaya da bilər, ancaq o dəqiq olaraq həmin aktivlərə nəzarət edir. Mülkiyyətin payı metodu yalnız azlığın payına aid olan aktivlərin bir hissəsinin qalıq dəyərini nəzərə alır və həmin hissənin ədalətli dəyərini tamamilə inkar edir. Qudvillin kəmiyyəti yalnız təsərrüfat obyekti metodu halında, ona qudvillin kəmiyyəti daxil edildiyi zaman fərqlənir, həmin qudvillə isə azlığın payı olan qudvill kimi baxmaq olar. Azlığın payı ya qudvill (mülkiyyət payı) istisna olmaqla aktivlərin xalis qalıq dəyərindən 25%-ə kimi, ya qudvilli (təsərrüfat obyekti) daxil etməklə xalis aktivlərin ədalətli dəyərindən 25 %-ə kimi, ya da qudvilli (genşləndirməni) daxil etmədən xalis aktivlərin dəyərindən 25 %-ə kimi əks etdirilməlidir. Mütənasib metod, təbii ki, azlığın payını tamamilə inkar edir.

Metodların belə çoxluğu törəmə şirkətlərin hesabatının konsolidə edilməsi zamanı tətbiq olunacaq metodların birinin seçilməsini tələb edir.

Törəmə şirkətlərin konsolidə olunmasının uçotuna

MHBS 22-nin tələbləri və yanaşması

MHBS 22¹ törəmə şirkətlərlə hesabatın konsolidə olunması üçün təsərrüfat obyektı, yaxud mütənasib məlumat metodlarının tətbiqinə yol vermir, ancaq standartdan edilmiş (MHBS 22, paragraf 32) aşağıdakı çıxarışda göstərilədiyi kimi o, mülkiyyətin payı konsepsiyası metodunu və ana şirkətin genişlənməsi metodunu nəzərdə tutur.

Uçotun əsas qaydası

Paragraf 26-ya uyğun olaraq tanınmış identifikasiyalasdırılan aktivlər və öhdəliklər:

- (a) alıcı şirkətin mübadilə əməliyyatında almış olduğu iştirak payının kəmiyyətinə uyğun olaraq, mübadilə əməliyyatının həyata keçirildiyi tarixə əldə olunmuş identifikasiyalasdırılan aktivlərin və öhdəliklərin ədalətli dəyərinin və;
- (b) əldə olunanadək törəmə şirkətin identifikasiyalasdırılan aktivləri və öhdəliklərinin balans dəyərində azlığın payının məcmusu üzrə qiymətləndirilir. Əgər qudvill və mənfi qudvill baş verirsə, onda uçota alınmalıdır.

MHBS 22-nin 34 və 35-ci paragraflarında deyilir:

Uçotun yolverilən alternativ qaydası

Paragraf 26-ya uyğun olaraq tanınmış identifikasiyalasdırılan aktivlər və öhdəliklər əldəolunma tarixinə, onların ədalətli dəyəri ilə qiymətləndirilməlidir. İstənilən müsbət, yaxud mənfi qudvill bu standartda uyğun olaraq əks etdirilməlidir. Azlığın payı, azlığa mənsub olan 26-cı paragrafa uyğun olaraq tanınmış identifikasiyalasdırılan aktivlərin və öhdəliklərin ədalətli dəyərinin bir hissəsi kimi əks etdirilməlidir.

Bu yanaşmaya əsasən üzərində alıcı şirkətin nəzarət əldə etmiş olduğu xalis identifikasiyalasdırılan aktivlər, alıcı-şirkətin digər şirkətin kapitalını bütövlükdə, yaxud qismən əldə etməsindən, yaxud aktivlərin bilavasitə əldə etməsindən asılı olmayaraq onların ədalətli dəyəri ilə göstərilir.

Deməli, azlığın payı azlığın mənsub olduğu övlad şirkətin xalis identifikasiyalasdırılan aktivlərinin ədalətli dəyərinin bərabər hissəsilə göstərilir.

Qeyd etmək lazımdır ki, MHBSŞ-nin 2001-ci ilin oktyabrında keçirilən iclaslarının birində əsas uçot qaydasından tamamilə imtina etmək təklifi irəli sürülmüşdür².

Böyük Britaniya GAAP-na uyğun olaraq uçotun alternativ qaydası məcburi sayılır.

ABŞ GAAP-ı həm əsas, həm də alternativ uçot qaydasına yol verir, bu zaman üstünlük əsas qaydaya verilir.

¹ Yada salırıq ki, bu standart 31.03.2004-cü ildən sonra formalaşan hesabat üçün MHBS 3 ilə əvəz edilmişdir. – Red.qeydi.

² Bu qərar MHBS 3-ün yeni redaktəsində reallaşdırılmışdır. – Red. qeydi.

Payda iştirak metodu üzrə uçot

Həmin metod, yalnız nəzarətin olmadığı hallarda tətbiq oluna bilər. Nəzarətin həyata keçirilməsi üsullarından birisini – həlledici səs hüququnu – biz məsələ 24.1-də nəzərdən keçirmişik. Nəzarətin digər üsulları bu hissədə sonra təhlil olunacaq. Payda iştirak metodu törəmə şirkətin fəaliyyətinin uçotu üçün istifadə olunmur, o, bir şirkətin digər şirkətin səhmlər paketinin əhəmiyyətli hissəsinə sahib olduğu hallarda tətbiq oluna bilər, bununla əlaqədar olaraq törəmə şirkətin deyil, assosiasiyalı şirkətin meydana çıxması haqda danışmaq yerinə düşərdi. Payda iştirak metodu üzrə uçotun və onun assosiasiyalı şirkətlər halında tətbiqinin daha geniş təhlili sizin nəzərinizə bu hissədə sonra, MHBS 28 və 31-ə baxılması ilə eyni vaxtda təklif ediləcəkdir.

Ana şirkət mövqelərindən yanaşma – bir daha genişlənmə metodu haqda

Böyük Britaniyada ana şirkət mövqelərindən tətbiq olunan yanaşma əldəolunma metodu kimi də tanınır. Növbəti məsələdə sizə həmin metodla bir daha məşğul olmağı təklif edirik, çünki, çox güman ki, MHBS 22-nin sonrakı redaktələrində məhz o, daha üstün olaraq tanınacaqdır¹.

Məsələ 24.6.

Sentyabr ayının 30-da Larqe şirkəti hər bir səhmə 3,50 € ödəməklə Small şirkətinin səhmdar kapitalının 75%-ni pul vəsaiti ilə əldə etmişdir. Həmin şirkətlərin göstərilən tarixə balansları aşağıdakı kimi olmuşdur:

	Larqe	Small
Torpaq və binalar	210 000	43 000
Smalla investisiyalar	115 000	-
İstehsal avadanlığı	75 000	22 000
Xalis dövriyyə aktivləri	<u>63 500</u>	<u>18 000</u>
	<u>464 000</u>	<u>83 000</u>
Səhmlər, 2 € ilə	246 000	66 000
Ehtiyatlar	<u>218 000</u>	<u>17 000</u>
	<u>464 000</u>	<u>83 000</u>

Small şirkətinin aktivlərinin hesabi ədalətli dəyəri:

Torpaq və binalar	49 000
İstehsal avadanlığı	19 000
Xalis dövriyyə aktivləri	<u>18 000</u>
	<u>86 000</u>

Sentyabr ayının 30-na ana şirkətin genişlənməsi metodunun köməyiylə Larqe şirkətinin konsolidəolunan balans hesabatını hazırlayın (MHBS 22 üzrə uçotun alternativ qaydası).

¹ Yuxarıda deyildiyi kimi, bu metod 31 mart 2004-cü ildən sonrakı hesabat üçün alternativsiz olmuşdur – Red. qeydi.

Həlli

Qudvillin kəmiyyətinin hesablanması:

	€
Əldəolunma dəyəri	115 500
Ədalətli dəyərin 75%-i əldə edilmişdir	<u>(64 500)</u>
Qudvill	<u>51 000</u>

Larqə şirkətlər qrupu üzrə konsolidəolunan balans

	€
Torpaq və binalar [210 000+49 000]	259 000
İstehsal avadanlığı [75 000+19 000]	94 000
Qudvill	51 000
Xalis dövriyyə aktivləri (63 500+18 000)	<u>81 500</u>
	<u>485 500</u>

Səhmdar kapital	246 000
Ehtiyatlar	<u>218 000</u>
	464 000
Azlığın payı [25%×86000]	<u>21 500</u>
	<u>485 000</u>

Bir daha ona diqqət yetirin ki, uçotun alternativ qaydasına uyğun olaraq bütün aktivlər qudvill istisna olunmaqla onların ədalətli dəyərinin 100%-i nəzərə alınmaqla konsolidə olunurlar; qudvill yalnız çoxluğun payına aid edilən hissədə uçota alınır; azlığın payı xalis aktivlərin qudvill daxil edilmədən ədalətli dəyəri üzrə onun kəmiyyətinə mütənasib əsasda qiymətləndirilir.

Bu ana bizim artıq müzakirə etdiyimizdən qarşılaşmalı olacağımız və konsolidəolunan maliyyə hesabatı ilə əlaqədar aydınlaşdırılması zəruri olan bir neçə sualı seçmək olar:

- nəzarətin müəyyən edilməsini;
- nəzarətin əldəolunmasına gətirib çıxarmayan, ancaq mümkündür ki, həm də konsolidəolunan maliyyə hesabatlarında əks etdirilməli olan investisiyaları;
- ədalətli dəyərin müəyyən edilməsinin zəruriliyini;
- konsolidəolunan maliyyə hesabatının hazırlanması qaydalarının ətraflı izah olunmasının zəruriliyini.

Nəzarət və törəmə şirkətlər

MHBS 22 (1998-ci ilin redaktəsi) «biznesin birləşməsi»ni «ayrı-ayrı müəssisələrin bir iqtisadi təşkilata birləşdirilməsi» kimi müəyyən edir, bunun da nəticəsində bir müəssisə digəri ilə birləşir, yaxud digər müəssisənin xalis aktivləri və əməliyyatları üzərində nəzarəti əldə edir» (paraqraf 8) ¹.

Daha sonra əldəolunmanın, nəzarətin, ana və törəmə şirkətin tərfi verilir və biz sizin üçün 8-ci paraqrafın həmin hissəsini gətiririk:

¹ MHBS 3-də tərif Əlavə A-ya keçirilmişdir. – Red. qeydi.

«Əldəolunma – biznesin elə birləşməsidir ki, bu zaman bir alıcı müəssisə-aktivlərin verilməsi, üzərinə öhdəliklərin götürülməsi, səhmlərin emisiyası müqabilində digərin əldə olunan müəssisənin – xalis aktivləri və əməliyyatları üzərində nəzarəti əldə edir.

Nəzarət – müəssisənin fəaliyyətindən fayda götürməkdən ötrü onun maliyyə və təsərrüfat siyasətini idarə etmək imkanındır. Ana şirkət – bir, yaxud bir neçə törəmə şirkətlərə malik olan müəssisədir. Törəmə şirkət – digər müəssisə (ana şirkət kimi tanınan) tərəfindən nəzarət olunan müəssisədir».

Tərifdə «şirkət» əvəzinə «müəssisə» terminindən istifadə olunmasını qeyd etmək lazımdır, beləliklə, törəmə şirkət rolunda hüquqi şəxs, yaxud da şirkət yaratmadan yoldaşlıq cəmiyyəti, yaxud müəssisə çıxış edə bilər. Bu zaman başlıca şərt odur ki, həmin müəssisəyə digəri tərəfindən nəzarət edilsin. «Nəzarətin əldəolunması birləşən müəssisələrdən biri tərəfindən digər müəssisənin səs hüququ olan səhmlərinin yarısından çoxunun əldəedilməsini nəzərdə tutur, bir şərtlə ki, əgər istisna hallarda belə səhmlər paketinin müəssisə üzərində nəzarəti təmin etməməsi dəqiq bəyan edilməmiş olsun» (MHBS 22, paraqraf 10). Hətta, müəssisənin payının səs verən səhmlərin 50%-dən azını təşkil etdiyi vaxt holdinq (ana) şirkət nəzarəti həyata keçirmək imkanına malikdir.

Məsələ 24.7.

Aşağıdakı situasiyalardan hər hansı biri üçün müəyyən edin, B şirkəti A şirkətinin törəmə şirkətidirmi, yəni, A şirkəti B şirkəti üzərində nəzarəti həyata keçirirmi?

1. B şirkətinin səs verən səhmlərinin 40%-i A şirkətinə mənsubdur, o, eyni zamanda, səs verən səhmlərin 15%-nə malik olan səhmdarlardan biri ilə müəyyən razılığa gəlmişdir və bunun sayəsində o, həmin bu səhmlər vasitəsilə də səs verə bilər.
2. B şirkətinin səs verən səhmlərinin 42%-i A şirkətinə mənsubdur, o, həmçinin, bağladığı saziş əsasında B şirkətinin maliyyə və cari siyasətini müəyyən-ləşdirmək hüququna malikdir.
3. B şirkətinin səs verən səhmlərinin 48%-i A şirkətinə mənsubdur.
4. B şirkətinin səs verən səhmlərinin 35%-i A şirkətinə mənsubdur, o, həmçinin, direktorlar şurasının doqquz üzvündən beşini təyin etmək və dəyişdirmək hüququna malikdir.
5. A şirkəti B şirkətinin səsverən səhmlərinin 33%-nə və C şirkətinin səsverən səhmlərinin 100%-nə malikdir, sonuncu isə, öz növbəsində, B şirkətinin səs verən səhmlərinin 20%-nə malikdir.

Həlli

Göstərilən situasiyalar MHBS 22-nin 10-cu paraqrafının müddəaları əsasında tərtib olunmuşdur və orada göstərilir ki, nəzarət:

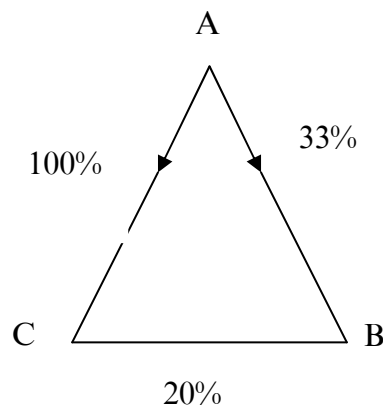
- digər investorlarla saziş bağlamaq yolu ilə digər şirkətin səsvermə hüquqlu səhmlərinin yarısından çoxuna sərəncam vermək hüququdur;

- nizamnamə, yaxud saziş əsasında digər şirkətin maliyyə və cari siyasətini müəyyənləşdirmək hüququdur;
- digər şirkətin direktorlar şurasının, yaxud digər analoji idarəetmə orqanının əksər üzvlərini təyin etmək və dəyişdirmək hüququdur; yaxud
- digər şirkətin direktorlar şurasının, yaxud analoji idarəetmə orqanının yığıncaqlarında səsərin əksəriyyətini təqdim etmək hüququdur.

Situasiya 1, 2 və 4-də A şirkəti B şirkətinin qərarlarının qəbulu üzərində bilavasitə nəzarəti həyata keçirir, deməli, B şirkəti A şirkətinin törəmə müəssisəsidir. Bu, MHBS 22 üzrə faktik nəzarətin həyata keçirilməsinin nümunələridir.

Situasiya 3 törəmə və ana şirkətlər arasındakı münasibətlərə misal ola bilməz.

Situasiya 5 tabeçilik münasibətlərinə misalıdır və bu şəkil 24.1-dən aydın görünür. B şirkətinin 20%-lik səhmləri və özünün 33%-lik səhmləri ilə birlikdə ona, B şirkətinin səhmlərinin 53%-i üzərində nəzarət etmək hüququ verir. Bu, qarışıq qrupa misaldır.



Şəkil 24.1 A ana şirkəti ilə onun törəmə şirkətləri arasındakı qarşılıqlı əlaqənin strukturu

Qarışıq qruplara dair misalları

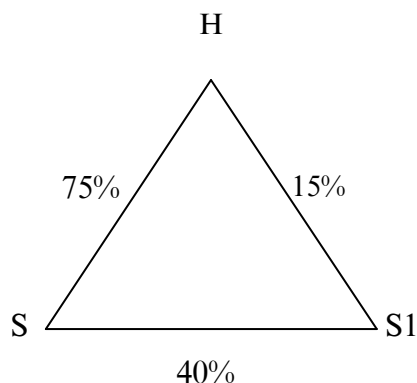
Məsələ 24.8.

Tabeçilik strukturunu aşağıdakı misallarda müəyyən edin:

1. S şirkətinin səs verən səhmlərinin 75%-i H şirkətinə mənsubdur, öz növbəsində, S 1 şirkətinin səs verən səhmlərinin 40%-i S şirkətinə məxsusdur. H şirkəti, həmçinin, S1 şirkətinin səs verən səhmlərinin 15%-nin birbaşa sahibidir.
2. S şirkətinin səs verən səhmlərinin 100%-i H şirkətinə mənsubdur, öz növbəsində, S 1 şirkətinin səs verən səhmlərinin 30%-i S şirkətinə mənsubdur. H şirkəti, həmçinin, S 2 şirkətinin səs verən səhmlərinin 75%-nə malikdir, öz növbəsində, S 1 şirkətinin səs verən səhmlərinin 25%-i S 2 şirkətinə mənsubdur.
3. S şirkətinin səs verən səhmlərinin 60%-i H şirkətinə mənsubdur, öz növbəsində, S 1 şirkətinin səs verən səhmlərinin 20%-i S şirkətinə mənsubdur. H

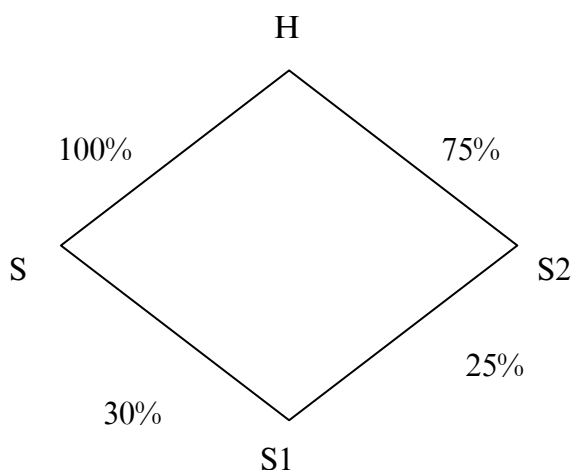
şirkəti, həmçinin, S 1 şirkətinin səs verən səhmlərinin 20%-nin birbaşa sahibidir.

Həlli



- S şirkəti H şirkətinin (75% mülkiyyətindədir) törəmə şirkətidir. S1 şirkəti S şirkətinin törəmə şirkəti deyildir (üstün təsiretmə baxımından informasiyanın olmaması ucbatından);
- H şirkətinə bilavasitə S1 şirkətinin $75\% \times 40\%$ -i + S1 şirkətinin 15%-i bilavasitə H şirkətinə mənsubdur:
 $= 30\% + 15\%$
 $= 45\%$, bu da təbəçilik münasibətlərinin yaranması üçün kifayət deyildir.
- Eyni zamanda, H şirkəti S şirkətinə və müvafiq olaraq S1 şirkətinin 40%-nə plus 15 % = 55% nəzarət edir.
- Beləliklə, S1 şirkəti H şirkətinin törəmə şirkətidir və onun hesabatı, azlığın 55% təşkil edən payı ilə konsolidə olunmalıdır.

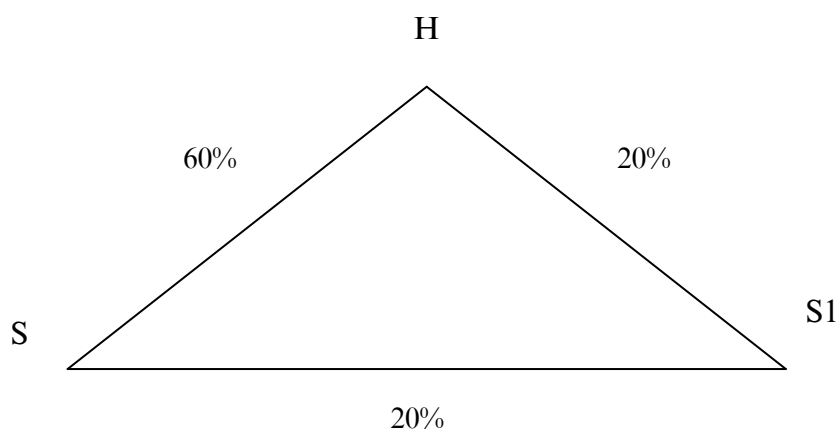
2.



- S və S2 şirkətləri H şirkətinin törəmə şirkətləridir.
- H şirkətinə bilavasitə S1 şirkətinin $100\% + 30\% + 75\% \times 25\%$ -i mənsubdur:
 $= 30\% + 18,75\%$
 $= \text{yalnız } 48,75\%$
- Eyni zamanda, H şirkəti $30\% + 25\% = 55\%$ -ə nəzarət edir;

- Beləliklə, S1 şirkəti H şirkətinin törəmə şirkətidir və onun hesabatı azlığın 51,25% təşkil edən payı ilə konsolidə olunmalıdır.

3.



- S şirkəti H şirkətinin törəmə şirkətidir.
- H şirkətinə S1 şirkətinin $60\% + 20\% + 20\% = 32\%$ -i mənsubdur.
- H şirkəti $20\% + 20\% = 40\%$ - ə nəzarət edir.
- Beləliklə, S1 şirkəti H şirkətinin törəmə şirkəti deyildir (üstün təsiretmə baxımından informasiyanın olmaması ucbatından), onun hesabatı konsolidə olunmamalıdır.

Konsolidə prosesindən çıxarılma

Bəzən əldə olunma zamanı elə situasiyalar olur ki, sövdələşmələrin iştirakçıları həm törəmə, həm də ana şirkət kimi identifikasiya oluna bilər, ancaq törəmə şirkət konsolidə prosesinə daxil edilməməlidir. Törəmə şirkətin hesabatın qovuşdurulması prosesindən çıxarıldığı hallar MHBS 27-nin ¹ 16-cı paragrafında aşağıdakı kimi müəyyən edilmişdir:

- Törəmə şirkət yalnız yaxın gələcəkdə sonrakı satış məqsədlərilə əldə olunduğu və saxlanıldığı üçün nəzarət müvəqqəti xarakter daşıyır; yaxud
- O, onun ana şirkətin vəsaitlərini köçürmək qabiliyyətini əhəmiyyətli dərəcədə aşağı salan ciddi uzunmüddətli məhdudiyyətlər şəraitində fəaliyyət göstərir.

Belə törəmə şirkətlərinə qoyuluşlar maliyyə alətləri: tanınması, qiymətləndirilməsi adlı MHBS 39-a uyğun uçota alınmalıdır.

¹ Burada və daha sonra standartın 2003-cü il dekabr redaktəsinə istinad olunmuşdur. – Red.qeydi.

Məsələ 24.9.

Əczaçılıq müəssisəsinin aşağıdakı törəmə şirkətlərindən hansının H şirkətinin hesabatının konsolidə olunma prosesinə daxil oluna biləcəyini müəyyənləsdirin.

1. Dövriyyə aktivləri kimi saxlamaq məqsədilə B şirkətinin satın alınmış və tez bir vaxtda satılması planlaşdırılmış 75%-lik səhmlər paketi.
2. C şirkətinin təminat üzrə alınma nəticəsində əldə edilmiş 85%-lik səhmlər paketi götürülmək nəticəsində.
3. Öz fəaliyyətini hökumət tərəfindən istənilən müəssisələrin fəaliyyətinə sərt məhdudiyyətlər qoyulmuş ölkədə həyata keçirən D şirkətinin 100 %-lik səhmlər paketi.
4. E sığorta şirkətinin 100%-lik səhmlər paketi.

Həlli

B, C və D şirkətləri konsolidə prosesindən çıxarılacaq, E şirkəti isə ondan çıxarılmayacaqdır. E şirkətinin daxil olunmasının zəruri olması MHBS 27-nin 20-ci paragrafında izah olunur və burada deyilir:

«Bəzən törəmə şirkət, qovuşdurulma prosesindən o əsasla çıxarılır ki, onun təsərrüfat fəaliyyəti öz xarakterinə görə qrupun digər şirkətlərinin fəaliyyətindən fərqlənir. Göstərilən səbəblər üzündən çıxarılma əsaslı sayılmır, çünki belə törəmə şirkətlərin icmal hesabatda daxil edilməsi və törəmə şirkətlərin təsərrüfat fəaliyyətinin müxtəlif növləri haqda icmal hesabatda əlavə informasiyanın açıqlanması açıqlanan informasiyanın keyfiyyətinin yüksəldilməsinə imkan verir».

Əldəetmənin uçotu

MHBS 22-nin 17-ci paragrafında deyilmişdir:

Əldəetmə formasında biznesin birləşməsi (19-76-cı paraqraflardakı)¹ «standartlara uyğun olaraq əldəetmə metodu ilə uçota alınmalıdır».

Daha sonra deyilir ki, əldəetmə tarixindən başlayaraq alıcı-şirkət aşağıdakıları etməlidir (paraqraf 19):

- əldə olunan şirkətin əməliyyatlarının nəticələrini mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda daxil etməli və;
- əldə edilən şirkətin identifikasiyalasdırılan aktivlərini və öhdəliklərini və əldəolunma zamanı meydana çıxan qudvillin istənilən müsbət, yaxud mənfəi kəmiyyətini balansda tanımalıdır ².

Paraqraf 20-yə uyğun olaraq əldəetmə tarixi aşağıdakı kimi müəyyən edilir:

¹ «Biznesin birləşməsi» adlı MHBS 3-ün 14-cü paragrafında deyilir ki, biznesin istənilən birləşməsi əldəetmə metodu ilə uçota alınmalıdır. Əldəetmə metodunun özünün tətbiqi 16-65 paraqraflardan verilmişdir. Sonra mətn üzrə ləğv olunmuş MHBS 22-yə orjinal müəllif istinadları verilmişdir – Red.qeydi.

² Qudvillə münasibətdə tələblər dəyişilmişdir. – Red.qeydi.

«Əldəetmə tarixi – əldə edilən şirkətin xalis aktivləri və əməliyyatları üzərində nəzarətin alıcıya verilməsinin faktiki tarixi və əldəedilmə metodunun tətbiqinin başlanılma tarixidir. Əldə edilən şirkətin əməliyyatlarının nəticələri alıcı-şirkətin maliyyə hesabatına əldəolunma tarixindən, yəni əldə olunmuş şirkət üzərində nəzarətin faktiki olaraq alıcı-şirkətə keçdiyi tarixdən daxil edilir. Əslində, əldəetmə tarixi – alıcı şirkətin əldə olunan şirkətin fəaliyyətindən fayda götürmək məqsədilə onun maliyyə və cari siyasətini idarə etmək hüququnu əldə etdiyi tarixdir. Nəzarətin alıcı-şirkətə verilməsi yalnız iştirakçı tərəflərin mənafelərini müdafiə etmək üçün zəruri sayılan bütün şərtlərə əməl olunandan sonra nəzərdə tutulur. Lakin bu tələb etmir ki, əməliyyat qanunvericilik qaydasında nəzarətin faktiki olaraq alıcı-şirkətə keçməsinədək bağlansın, yaxud qurtarsın. Nəzarətin verilməsi faktı qiymətləndirilən zaman əldəetmə əməliyyatının mahiyyəti nəzərə alınmalıdır».

Ardı 21-ci paragrafda davam edir:

«Əldəetmə, onun ödənilmiş pul vəsaitlərinin, yaxud onların ekvivalentlərinin məbləğinə bərabər olan, ilk dəyər ilə, yaxud əldəetmə tarixinə, yaxud alıcı-şirkətin digər şirkətin xalis aktivləri üzərində nəzarəti müqabilində verdiyi qarşıverilmənin digər növünün ədalətli dəyəri ilə, həmçinin, əldəetmə ilə birbaşa əlaqəsi olan istənilən xərclərlə uçota alınmalıdır».

Artıq əvvəl xatırladıldığı kimi əldəetməyə çəkilən xərclər uçotun əsas, ya da alternativ qaydasının tətbiqi ilə onların ədalətli dəyəri əsasında əldəolunan identifikasiyalasdırılan aktivlərə və öhdəliklərə aid edilir. İdentifikasiyalasdırılan aktivlərin və öhdəliklərin uçotu qaydasının sonrakı izahları 28, 29 və 31-ci paragraflarda gətirilmişdir:

«Alıcı-şirkətin üzərində nəzarəti əldə etdiyi identifikasiyalasdırılan aktivlərə və öhdəliklərə, əldə olunmuş şirkətin maliyyə hesabatında əvvəllər tanınmamış aktivlər və öhdəliklər daxil edilə bilər. Bu onunla əlaqədar ola bilər ki, onlar əldəedilməyə qədər tanınma kriteriyalarına cavab vermirdi. Bu, o zaman baş verir ki, məsələn, əldə edilmiş şirkətin vergi qoyma zamanı nəzərə alınan zərərləri nəticəsində meydana çıxan vergi güzəşti onun nəticəsində identifikasiyalasdırılan aktiv kimi tanınmanın tələblərinə cavab verir ki, bu güzəştdən istifadə etməkdən ötrü alıcı şirkət kifayət qədər vergi qoyma gəliri əldə etmiş olur.

31-ci paragrafa əsasən, əgər öhdəliklər alıcı-şirkətin niyyətlərinin, yaxud hərəkətlərinin nəticəsidirsə, onda həmin öhdəliklər əldəetmə tarixinə tanınmalıdır. Öhdəliklər, həmçinin, də, alıcı-şirkətə, yaxud əldə edilən şirkətə aid edilməsindən aslı olmayaraq əldəetmə nəticəsində çəkilməsi gözlənilən gələcək zərərlər, yaxud digər xərclər üçün tanınmamalıdır.

Əldəetmə tarixinə olan vəziyyətə alıcı-şirkət əldə edilən şirkətin həmin tarixə öhdəliyi olmamış ehtiyatını tanımalıdır, bu şərtlə ki, əgər alıcı-şirkət:

- (a) əldəedilmə tarixinə, yaxud əldəedilmə tarixinə qədər olan vəziyyətə planın əsas cizgilərini işləyib hazırlamışdır və həmin plan aşağıdakılarla əlaqəlidir, özündə əldə edilən şirkətin fəaliyyətinin dayandırılmasını, yaxud ixtisara salınmasını əks etdirən planın əsas əlamətlərini:

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

- (1) əldə olunan şirkətin işçilərinin işə götürülməsinin dayandırılması ilə əlaqədar onlara kompensasiya verilməsi;
- (2) əldə olunan şirkətin istehsal güclərinin bağlanması;
- (3) əldə olunan şirkətin məlumatlarının çeşidinin ləğv edilməsi;
- (4) əldə olunan şirkətin çətinlik törədən müqavilələrinin ləğv edilməsi, çünki, alıcı əldəedilmə tarixinə, yaxud həmin tarixə qədər müqavilənin ləğv ediləcəyi barədə digər tərəfə informasiya çatdırmışdı;
- (b) əldəedilmə tarixinə, yaxud ona qədər planın əsas əlamətlərini elan etməklə şirkətin həmin planı həyata keçirəcəyi barədə maraqlı şəxslərdə inam yaratmış; və
- (c) iki tarixdən daha əvvəl olandan sonrakı üç ay ərzində: əldəedilmə tarixinə və illik maliyyə hesabatının buraxılış üçün təsdiq olunması tarixinə bu əsas əlamətləri işləyib hazırlayaraq ətraflı formal plana çevirmiş və bu zaman ən azı aşağıdakıları göstərmişdir:
 - (1) fəaliyyətin nəzərdən keçirilən istiqamətini, yaxud onun bir hissəsini;
 - (2) yerləşmənin əsas toxunulan yerlərini;
 - (3) muzzdlu işin dayandırılması ilə əlaqədar kompensasiya veriləcək işçilərin olduğu yeri, funksiyalarını və təxmini sayını;
 - (4) həyata keçiriləsi xərcləri;
 - (5) planın nə zaman həyata keçiriləcəyini.

Bu plana əsasən tanınmış istənilən ehtiyat, yalnız yuxarıdakı (a) (1)-(4) bəndlərində göstərilən xərcləri əhatə etməlidir.

Növbəti misal konsolidə prosesini illüstrasiya edir ki, bu zaman azlıqların payı MHBS 22 üzrə uçotun alternativ metoduna uyğun olaraq əks etdirilir.

İllüstrasiya

Alpha açıq səhmdar cəmiyyəti Beta Ltd şirkətinin səhmlərinin 75%-ni əldə etmiş, bu zaman hər bir səhmə görə 4 € ödəmişdir. Göstərilən şirkətlərin balansları aşağıda verilmişdir.

	€	€
	Alpha	Beta Ltd
Xalis dövriyyə aktivləri	75 000	12 000
Dövriyyədənkenar aktivlər (Beta şirkətinə investisiya qoyulanadək)	<u>400 000</u>	<u>75 000</u>
	<u>475 000</u>	<u>87 000</u>
Səhmdar kapital	350 000	60 000
Ehtiyatlar	<u>125 000</u>	<u>27 000</u>
	475 000	87 000

Alpha və Beta Ltd şirkətlərinin səhmlərinin nominal dəyəri müvafiq olaraq 2 € və 2,50 € təşkil edir; Beta şirkətinin əsas vəsaitlərinin ədalətli dəyəri əldəedilmə anına 83 000 €-ya, xalis dövriyyə aktivlərinin ədalətli dəyəri isə 12 000 €-ya bərabərdir.

Hər şeydən əvvəl belə bir fakta diqqət yetirmək lazımdır ki, Alpha şirkəti Beta şirkətindən 75% əldəedilməni hələlik mühasibatlıqdan keçirməmişdir. Bu, bizim qovuşdurulma prosesinə başlamamızadək həll edilməlidir, deməli, Alpha şirkətinin balansы aşağıdakı kimi dəyişikliyə uğrayacaqdır:

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

	€	
	Alpha	
Xalis dövriyyə aktivləri	3000	
Dövriyyədənəknar aktivlər (Beta şirkətinə investisiya qoyulanadək)	400 000	
Beta şirkətinə investisiyalar (hər birisi 4 € hesabı ilə 18 000 səhm)	<u>72 000</u>	
	<u>475 000</u>	
Səhmdar kapital	350 000	
Ehtiyatlar	<u>125 000</u>	
	<u>475 000</u>	

Biz artıq əldə edilmə zamanı meydana çıxan qudvillin kəmiyyətini (yaxud, nəzarətin dəyərini)hesablamaq bilərik:

Alpha şirkətinin Beta şirkəti üzərində nəzarətinin dəyəri,	72 000	
ondan Alpha şirkəti tərəfindən əldə edilməyə sərf edilmişdir		
Beta şirkətinin səhmdar kapitalının 75%-i	45 000	
27 000 € təşkil edən ehtiyatların məbləğinin 75%-i	20 250	
Ədalətli dəyərədək yenidən qiymətləndirmənin 75%-i	<u>6000</u>	<u>71 250</u>
Əldəetmə zamanı meydana çıxan qudvill		<u>750</u>

Bu mərhələdə əldəedilmə tarixinə azlığın payını hesablamaq lazımdır. Yəqin ki, azlığın payı Beta şirkətinin səhmlərinin və ehtiyatlarının 25%-ni təşkil edir, ancaq o, Beta şirkətinin aktivlərinin dəyərinin ədalətli dəyərlə yenidən hesablanması zamanı yenidən qiymətləndirmədən meydana çıxan 25% fərqi də özündə birləşdirir. Nəhayət, azlığın payı bərabərdir:

Beta şirkətinin səhmdar kapitalının 25%-nə	15 000
Əldəedilmə zamanı ehtiyatların məbləğinin 25%-nə	6750
Ədalətli dəyər üzrə ehtiyatın 25%-nə	<u>2000</u>
Əldəedilmə tarixinə azlığın payı	<u>23 750</u>

İndi biz, icmal balansını aşağıdakı formada tərtib edə bilərik:

Əldəetmə zamanı meydana çıxan qudvill	750
Dövriyyədənəknar aktivlər	483 000
Xalis dövriyyə aktivləri	<u>150 000</u>
	<u>498 750</u>
2 €-lyg səhmlər şəklində olan səhmdar kapital	350 000
Ehtiyatlar	<u>125 000</u>
	475 000
Azlığın payı	<u>23750</u>
	498 750

Diqqət yetirin: azlığın payı icmal balansda bir sətirlə əks etdirilir.

Satınalma tarixindən sonra satınalmanın uçotu**Əldəetmə tarixindən sonra əldəedilmənin uçotu****Məsələ 24.10.**

- 1-ci ilin 31 dekabrında H Ltd şirkəti bir səhm üçün 1,50 € hesabla pul vəaiti ödəməklə S Ltd şirkətinin səhmdar kapitalının 80%-ni ələ etmişdir, S Ltd şirkətinin ehtiyatları isə balans üzrə göstərilən tarixə 2000 € təşkil etmişdir.
- Əgər şirkətlərin fərdi balansları 31 dekabr 2-ci il vəziyyətinə aşağıdakı görünüşə malikdirsə, onda həmin tarixə icmal hesabatın tərtib edilməsi tələb olunur:

	€	€
	H Ltd	S Ltd
Sair dövriyyə aktivləri	35 000	6000
S Ltd-yə investisiyalar	9600	-11000
Əsas vəsaitlər	<u>60 000</u>	<u>5000</u>
Təmsil olunmuşdur:	104600	
1 € -luq səhmlərlə	40 000	8000
Ehtiyatlarla	<u>64 600</u>	<u>3000</u>
	<u>104 600</u>	<u>11 000</u>

Həlli

31 dekabr 2-ci ilə icmal balansı aşağıdakı kimi olacaqdır:

	€
Sair dövriyyə aktivləri	41 000
Əsas vəsaitlər	65 000
Əldəedilmə zamanı yaranan qudvill (qeyd 1)	<u>1600</u>
	<u>107 600</u>
Təmsil olunmuşdur:	
1 €-luq səhmlərlə	40 000
Qrupun ehtiyatları ilə (qeyd 2)	<u>65 400</u>
	<u>105 400</u>
Azlığın payı ilə (qeyd 3)	<u>2200</u>
	107 600

Qeydlər

- | | € | € |
|---|------|------|
| 1. S Ltd-yə investisiyalarının dəyəri | | 9600 |
| 31 dekabr 1-ci ilə əldə edilmiş adi səhmlər (80% $\times$ 8000) | 6400 | |

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

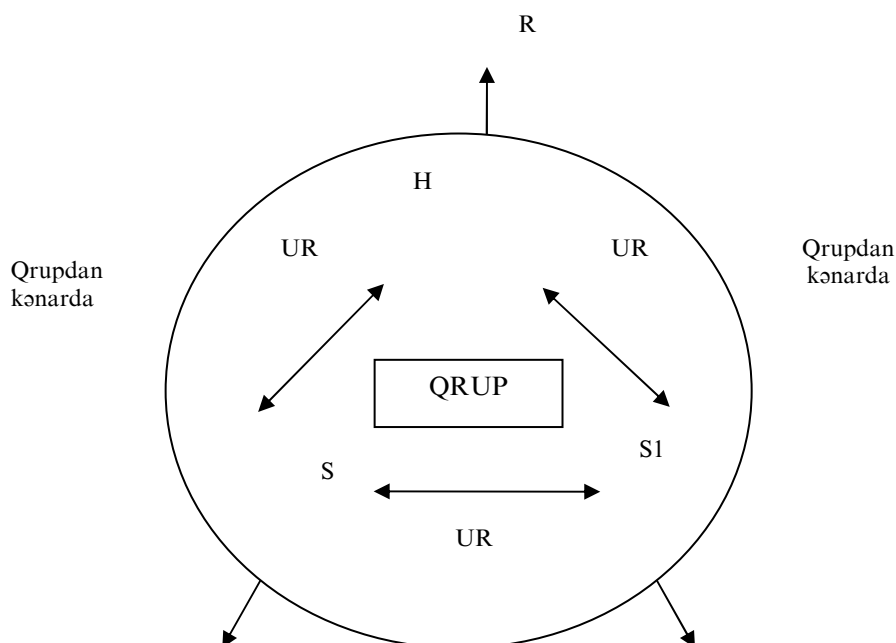
31 dekabr 1-ci ilə əldə edilmiş ehtiyatlar	<u>1600</u>	
(S Ltd şirkətinin dekabrın 31-nə ehtiyatlarının 2000		<u>8000</u>
€ məbləğində qalığının 80%-ni təşkil edən ehtiyatlar)		
Satınalma zamanı yaranan qudvill		<u>1600</u>
 2. H Ltd şirkətinin 31 dekabr 2-ci ilə ehtiyatları	 64 600	
S Ltd şirkətinin 31 dekabr 2-ci ilədək əldə edilmə tarixindən qrupun hesabatında uçota alınan ehtiyatları		<u>800</u>
(3000-2000)x80%		
		<u>65 400</u>
 3. S Ltd şirkətinin 31 dekabr 2-ci ilə azlığın payının tərkibində uçota alınan səhmdar kapitalı	 1600	
(20%x8000)		
S Ltd şirkətinin 31 dekabr 2-ci ilə azlığın payının tərkibində uçota alınan ehtiyatları		<u>600</u>
(20%x3000)		
		<u>2200</u>

Qrupdaxili ticarət və reallaşdırılmamış mənfəətlərin çıxılması

Qrupun şirkətlərindən birisi, məsələn, S şirkəti kənar malsatandan, deyək ki, 100 € qiymətilə mal alır və həmin malı həmin qrupa daxil olan digər şirkətə, məsələn, S1 şirkətinə 140 € qiymətilə satırsa, onda o, qanuni əsaslarla öz mənfəət və zərərlər haqqında hesabatında 40 € məbləğində mənfəət göstərə bilər. Lakin S və S1 şirkətlərinin hesabatının konsolidə olunması zamanı etiraf etmək zəruridir ki, S şirkətindən S1 şirkətinə belə satış, qrupun mənfəət və zərərləri haqqında hesabatı nöqtəyi-nəzərindən mənfəətin yaranmasına gətirib çıxara bilməz, çünki həmin satış faktik olaraq malın qrupun daxilində yalnız verilməsidir. Satış nəticəsində qrupun mənfəət əldə edə bilməsindən ötrü mal, müştəriyə qrupdan kənar satışmalıdır. Bu sxematik olaraq şəkil 24.2-də təsvir olunmuşdur (oxlarla ya qrupdaxili, ya da ondan kənar satışlar göstərilmişdir. R=reallaşdırılmış qrup halında satışlar; UR=reallaşdırılmamış qrup halında satışlar).

Bu zaman qeyd etmək lazımdır ki, baxmayaraq ki, qrupdaxili satışlar qrupun hesabatı üçün reallaşdırılmamış mənfəət deməkdir, qrup daxilindəki ayrı-ayrı şirkətlərin mənfəət və zərərləri haqqında hesabatı nöqtəyi-nəzərindən həmin mənfəət reallaşdırılmış mənfəət hesab olunur və o, əməliyyat nəticəsində yaranmalıdır.

Bizim misala qayıdaraq qeyd edək ki, əgər biz konsolidə etmək məqsədləri üçün S və S1 şirkətlərinin ayrı-ayrı hesabatını birləşdirsəydik və heç bir korrektə etməsəydik, onda bu əməliyyat üzrə biz mənfəəti qrup üzrə 40 € həcmində və qrupun ehtiyatlarını isə 140 € məbləğində göstərmiş olardıq. Başqa sözlə, mənfəətin kəmiyyəti 40 € həcmində artırılmış olardı, ehtiyatların kəmiyyəti isə qrupdaxili maya dəyərilə müqayisədə (S şirkətindən fərqli olaraq) 40 € artıq olardı.



Şəkil 24.2 Qrupun daxilində ticarət və reallaşdırılmamış mənfəətin çıxılması. ilir:

«Qrupdaxili hesablaşmalar üzrə qalıqlar, qrupdaxili əməliyyatlar, habelə belə əməliyyatlardan olan reallaşdırılmamış mənfəət tamamilə çıxılmalıdır. Qrupdaxili əməliyyatlardan olan reallaşmamış zərərlər də xərclərin ödənilə bilmədiyi hallar istisna olunmaqla başa çıxılmalıdır».

Məsələ 24.11.

B şirkətinin səhmlərinin 75%-i A şirkətinə mənsubdur, satış anına B şirkətinin ehtiyatları 200 000 € təşkil edirdi. A və B şirkətlərinin 30 iyun 200X-ci il tarixə fərdi balansları aşağıda verilmişdir. İl ərzində B şirkəti A şirkətinin mallarını, satılmış məhsulun maya dəyərini 25%-i məbləğində marjinal mənfəətlə satmışdır. A şirkətinin ehtiyatları, 30 iyun 200X-ci ildə başa çatan hesabat dövrünün axırına 50 000 € təşkil edir. Bundan başqa, 30 iyun 200X-ci il tarixə olan vəziyyətə B şirkətinin kənar malsatan – C şirkəti qarşısında borcu 2000 €, C şirkətinin A şirkəti qarşısındakı borcu isə - 5000 € təşkil edir.

	A min €	B min €
Aktivlər		
Torpaq və binalar	1000	200
Ehtiyatlar	600	400
Debitor borcu	200	40
B-yə investisiyalar	<u>275</u>	-

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

	2075	640
Öhdəliklər		
Kreditör borcu	<u>30</u>	<u>16</u>
Xalis aktivlərin yekunu:	<u>2045</u>	<u>624</u>
Təmsil olunmuşdur:		
1 € səhmlərlə	<u>1000</u>	<u>100</u>
Ehtiyatlarla	<u>1045</u>	<u>524</u>
	<u>2045</u>	<u>624</u>

30 iyun 200X-ci ilə icmal balans hazırlayın.

Həlli

30 iyun 200X-ci ilə icmal balans:

	min €	
Aktivlər		
Qudvill (qeyd 1)	50	
Torpaq və binalar	1200	
Ehtiyatlar (1000-10)	990	
Debitor borcu (240-2)	<u>238</u>	
	2478	
Öhdəliklər		
Kreditör borcu (46-2)	<u>44</u>	
Xalis aktivlərin yekunu:	<u>2434</u>	
Təmsil olunmuşdur:		
1 €-luq səhmlərlə	1000,0	
Ehtiyatlarla (qeyd 2)	<u>1280,5</u>	
	2280,5	
Azlığın payı (qeyd 3)	<u>153,5</u>	
	2434	
Qeyd 1		
B-yə investisiyaların dəyəri		275
Minus əldə edilmiş adi səhmlər	75	
Əldə edilmiş ehtiyatlar 75% $\times$ 200	<u>150</u>	<u>225</u>
		<u>50</u>
Qeyd 2		
A şirkətinin ehtiyatları		1045,0
Əldəedilmədən sonra B şirkətinin ehtiyatları (75% (524-10-200))		<u>235,5</u>
		<u>1280,5</u>
Qeyd 3		
Azlığın payı		25,0
Adi səhmlərin 25%-i		<u>128,5</u>
Ehtiyatların 25%-i=25% $\times$ 514		<u>153,5</u>

Qrupun daxilindəki əməliyyatlar üzrə qalıqların yoxlanılması

Şirkətlər, zəruri hallarda likvidliyin və ehtiyatların yenidən bölgüsünü çoxdan tətbiq edir, qrup halında olan strukturun üstünlüklərindən biri də məhz bundan ibarətdir. Aydındır ki, belə sövdələşmələr nəticəsində qrupun şirkətlərinin bir-biri qarşısında yaranan borcu, hər bir şirkətin mühasibatlığı üzrə müvafiq şəkildə əks etdiriləcək. Beləliklə, onların hər birinin hesablarında qrupdaxili qalıqlar yaranır. Kənar aləm nöqtəyi-nəzərindən qrupun vəziyyətinə gəldikdə isə, həmin məlumatlar daxili qalıqlardır və deməli, onlar qrupun balansında əks etdirilməlidir. Onlar, konsolidəolunan hesabat tərtib edilən zaman qrupun şirkətlərinin bütün ayrıca balanslarından faktiki olaraq çıxarılır. Lakin, bəzən belə qrupdaxili qalıqları ləğv etmək qeyri-mümkündür, bu o halda daha çox baş verir ki, malların və pul vəsaitlərinin qrupun şirkətləri arasında verilməsi üzrə əməliyyatlar dövrü maliyyə ilindən kənara çıxır. Ona görə də, ilin axırında hesabatı konsolidə etməzdən əvvəl malların və pul vəsaitlərinin verilməsini həyata keçirən qrupun müvafiq iki şirkətin həmin malları və pul vəsaitləri maddələrini korrektə etmək zəruridir. Korrektətmə ondan ibarətdir ki, biz verilən obyektə təyinat yerinə çatmış olan kimi nəzərə alaq. Qeyd etmək vacibdir ki, burada göstərilən korrektələr yalnız konsolidə edilən hesabatə toxunur; o ki, qaldı hər bir şirkətə, həmin qrupdaxili qalıqlar həmin şirkətin fərdi hesabatında korrektə edilmir.

Məsələ 24.12.

Bir qrupa daxil olan A və B şirkətlərinin maliyyə ili 31 dekabrda başa çatır. 29 dekabrda A şirkəti B şirkətinə təqdim edilmiş hesaba əsasən 40 000 € məbləğində mal buraxmışdır, baş kitabda B şirkətinin hesabına müvafiq hesablama aparılmışdır. B şirkəti malı və hesabnaməni yalnız yanvarın 4-də alır. B şirkətinin hesabatını konsolidəyə hazırlamaq üçün onun hesabatına müvafiq korrektələr edin və icmal hesabatı tərtib edilməzdən əvvəl daha nəyin korrektə edilməli olduğunu göstərin.

Həlli

Korrektə olunma nəticəsində malın əldəedilməsi üzrə əməliyyat B şirkətinin mühasibatlığında 31 dekabrda əks etdiriləcək.

	Debet	Kredit
B şirkətinin Baş kitabı		
Yolda olan mallar	40 000 €	
A şirkətinin cari hesabı		40 000 €

Konsolidə zamanı şirkətlərdən hər birinin cari debitor və kreditor borcu hesablarındakı müvafiq qrupdaxili qalıqlar sıfıra endiriləcək (eliminasiya olunacaqdır).

Lakin biz yadda saxlamalıyıq ki, yolda olan 40 000 €-luq mal özündə reallaşdırılmamış mənfəət elementini birləşdirir və konsolidə zamanı onu çıxmaq lazımdır.

Qrup daxilində hesabat tarixləri və uçot siyasətlərinin uyğunluğu

Bir qayda olaraq, ana şirkətin və onun törəmə şirkətlərinin maliyyə hesabatı eyni hesabat tarixinə tərtib olunur, bu da icmal maliyyə hesabatının hazırlanması prosesini sadələşdirir. Lakin dövrlərin bu cür üst-üstə düşməsinə təmin etmək mümkün olmadığı hallarda, konsolidə məqsədləri üçün müxtəlif tarixlərə olan vəziyyət üzrə hesabatdan istifadə oluna bilər, bir şərtlə ki, onların arasındakı fərq üç aydan çox olmasın. MHBS 27-nin 26 və 27-ci paragraflarında bu prosesin izahı vardır.

Uçot siyasətinin uyğunluğu barədə MHBS 27-nin 28-ci paragrafında aşağıdakılar deyilir:

«Analoji əməliyyatlar və analoji şəraitdə olan digər hadisələr üçün icmal maliyyə hesabatları vahid uçot siyasəti əsasında tərtib olunmalıdır. Əgər icmal hesabat hazırlanan zaman vahid uçot siyasətindən istifadə etmək məqsəduyğun deyildirsə, yaxud yerinə yetirilməzdirsə, bu fakt icmal maliyyə hesabatının müxtəlif uçot siyasətinin tətbiq edildiyi maddələrin ayrı-ayrılıqda əks etdirilməsi ilə açıqlanmalıdır».

Mərhələli əldəetmə

Bəzən bir şirkətin digər şirkətdən paylar əldə etməsi: bir neçə mərhələdə baş verir. Məsələn, 1.4.X1 ilində A şirkəti B şirkətinin səhmlərinin 25%-ni əldə edir, altı ay keçdikdən sonra – digər 20%-ni və on iki aydan sonra isə - daha 30%-ni əldə edir. Bu misalda «ana şirkət – törəmə şirkət» sxemi üzrə qarşılıqlı münasibətlər yalnız üçüncü mərhələdə meydana çıxır. Mərhələli əldəetmənin uçotunun mürəkkəbliyi şirkətlər arasında tabeçilik münasibətlərinin meydana çıxması tarixinin, həmin ana əldə edilən aktivlərin və öhdəliklərin dəyərinin müəyyən edilməsindədir.

Mərhələli əldəetmə tarixi birbaşa üsulla müəyyən olunur. Bu nəzarətin verilməsi tarixidir. Bizim misalda o, üçüncü mərhələyə düşür, deməli, hesabatın qovuşdurulması məlumatı həmin tarixdən başlayaraq baş verəcəkdir. Bu tarixədək qoyuluşlar, ticarət investisiyaları, assosiasiyalı şirkətlərdə (MHBS 28), yaxud birgə fəaliyyətdə (MHBS 31) iştirak kimi uçota alınacaqdır.

Dəyər MHBS 22-nin 22-ci paragrafına uyğun olaraq müəyyən edilir ¹:

«Əldəetmə, mübadilənin bir əməliyyatdan çox olduğu zaman, əldə etməyə çəkilən xərclər, ayrı-ayrı əməliyyatların ümumi dəyərinə bərabər olacaqdır. Əgər, əldəetmə mərhələlər üzrə həyata keçirilərsə, onda əldəedilmə tarixi ilə mübadilə əməliyyatlarının tarixi arasındakı fərq çox mühüm əhəmiyyət kəsb edir. Hərçənd ki, əldəetmə metodu üzrə uçot əldəedilmə tarixindən başlanır, onun üçün mübadilənin hər bir əməliyyatı tarixinə ilk və ədalətli dəyərin kəmiyyəti istifadə olunur».

Aktivlərin və öhdəliklərin ədalətli dəyərinin müəyyənləşdirilməsi qaydası MHBS 22-nin 36 və 37-ci paragraflarında açıqlanır.

«Əldəetməyə bir mübadilə əməliyyatından çox əməliyyat, necə ki, məsələn, onun birjada mərhələli ardıcıl satınalmalar yolu ilə həyata keçirilməsi

¹ Mərhələli satınalma qaydası MHBS 3-ün 58-60-cı paragraflarında təsvir edilmişdir. –Red.qeydi.

halında olduğu kimi, daxil ola bilər. Özü də bu zaman hər bir əhəmiyyətli əməliyyat həmin əməliyyat nəticəsində əldə edilmiş identifikasiyalasdırılan aktivlərin və öhdəliklərin ədalətli dəyərini və istənilən müsbət, yaxud mənfi qudvillin kəmiyyətini müəyyən etmək məqsədilə ayrıca əks etdirilir. Bu, fərdi investisiyaların dəyərinin, hər bir əhəmiyyətli mərhələdə əldə edilən identifikasiyalasdırılan aktivlərin və öhdəliklərin ədalətli dəyərində alıcı şirkətin əldə etmiş olduğu payın faizi ilə mərhələli müqayisəsində ifadə olunur. Əldə etmə ardıcıl satınalmalar yolu ilə həyata keçirilən zaman identifikasiyalasdırılan aktivlərin və öhdəliklərin ədalətli dəyəri mübadilənin hər bir əməliyyatı tarixinə dəyişə bilər. Əgər, əldəedilməyə aid olan bütün identifikasiyalasdırılan aktivlər və öhdəliklər ardıcıl satınalmalar tarixlərinə ədalətli dəyərlə göstərilirsə, alıcı – şirkətin əvvəl mövcud olmuş payına aid edilən, istənilən korrektə yenidənqiymətləndirmədir və olduğu kimi də uçota alınır».

Aşağıdakı məsələnin həlli prosesində deyilənləri araşdırmağa cəhd göstərək.

Məsələ 24.13.

H şirkəti aşağıdakı əməliyyatlar nəticəsində S şirkətindən paylar əldə etmişdir:

- 1.4.01 – 150 000\$-a səsverən səhmlərin 10%-ni
- 1.4.02 – 450 000\$-a səhmlərin 30%-ni
- 1.4.03 – 800 000\$-a səsverən səhmlərin 40%-ni
- 31.3.05 – 350 000\$-a yerdə qalan 20%-i

S şirkətinin tanınmış aktivlərinin və öhdəliklərinin həmin tarixə ədalətli dəyəri müvafiq olaraq 1 mln. \$, 1,5 mln. \$, 1,75 mln. \$ və 2 mln. \$ təşkil etmişdir. Hesabat 31 marta tərtib edilmişdir. S şirkətinin nə zaman H şirkətinin törəməsi olduğu tarixi, həmçinin, tam əldəedilmədən sonra tərtib edilmiş konsolidəolunan maliyyə hesabatında qudvillin kəmiyyətinin əks etdirilməli olduğu tarixi müəyyən edin. Qudvillin amortizasiya müddəti 10 ilə təşkil edir¹.

Həlli

S şirkəti H şirkətinin törəməsinə üçüncü satınalma anında – 14.03-də, sonuncunun üzərində 80% nəzarət etdiyi zaman çevrilir.

Qudvill üçüncü mərhələdə tanınır, ancaq mübadilənin hər bir əməliyyatı üzrə ayrıca hesablanır.

	\$
Birinci mərhələdə ədalətli dəyər	<u>1 000 000</u>
Əldə edilmiş 10%	<u>100 000</u>
Xərclər	<u>150 000</u>

¹ Yada salmaq ki, MHBS 3-ə görə qudvillə amortizasiya hesablanılır. Sadəcə olaraq, onun qiymətdən düşüb-düşməməsini daim testləşdirirlər. – Red.qeydi.

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Qudvill 1-ci mərhələdə	<u>50 000</u>
İkinci mərhələdə ədalətli dəyər	<u>1 500 000</u>
Əldə edilmiş 30%	450 000
Xərclər	<u>46 000</u>
Qudvill 2-ci mərhələdə	<u>10 000</u>
Üçüncü mərhələdə ədalətli dəyər	<u>1 750 000</u>
Əldə edilmiş 40%	700 000
Xərclər	<u>800 000</u>
Qudvill 3-cü mərhələdə	<u>100 000</u>
Üçüncü satınalmadan sonra qudvillin kəmiyyətinin yekunu	<u>160 000</u>
Dördüncü mərhələdə ədalətli dəyər	<u>2 000 000</u>
Əldə edilmiş 20%	400 000
Xərclər	<u>250 000</u>
Qudvill 4-cü mərhələdə mənfi qudvill	<u>50 000</u>

31 mart 2005-ci ilə konsolidə edilən maliyyə hesabatında əldə etmə zamanı meydana çıxan qudvill aşağıdakı kimi əks etdiriləcəkdir:

$160\,000 - 2 \text{ ilin amortizasiya məbləği } 32\,000 - 50\,000 \text{ mənfi qudvill} = 78\,000 \$$.

Məsələ 24.13-ün şərtləri əsasında əldə edilmiş aktivlərin ədalətli dəyəri belə olacaqdır:

Mərhələ	Ədalətli dəyər
1	100 000
2	450 000
3	700 000
4	<u>400 000</u>
	<u>1 650 000</u>

Bizim qarşımıza daha bir problem çıxır, çünki H şirkəti öz aktivlərinə 1,65 mln. \$, məbləğində xalis aktivlər əlavə etməlidir, halbuki, bu vaxt həmin aktivlərin ədalətli dəyəri faktiki olaraq 2 mln. \$ təşkil edir. Bu problemi konsolidə olunan hesabat məqsədləri üçün aktivlərin yenidən qiymətləndirilməsinin artırılmış ədalətli dəyərdə ayrıca əks etdirilməsi vasitəsilə həll etmək olar. Bu proses MHBS 22-nin 37-ci paragrafında izah edilir:

«Əldə etmə ardıcıl satınalmalar yolu ilə həyata keçirildiyi zaman identifikasiyalasdırılan aktivlərin və öhdəliklərin ədalətli dəyəri mübadilənin hər bir əməliyyatı tarixinə dəyişilə bilər. Əgər əldə edilməyə aid olan identifikasiyalasdırılan bütün aktivlər və öhdəliklər ardıcıl satınalmalar tarixlərinə ədalətli dəyərlə göstərilirsə, alıcı-şirkətin əvvəl mövcud olmuş payına aid edilən istənilən korrektə yenidənqiymətləndirmədir və olduğu kimi də uçota alınır».

Beləliklə, konsolidəolunan hesabatda xalis aktivlər 2 mln. \$ məbləğində və yenidənqiymətləndirmə ehtiyatı isə 350 000 \$ həcmində əks etdiriləcəkdir. İcmal hesabatı məqsədləri üçün qudvillin kəmiyyəti yalnız qiymətdəndüşmə əlamətlərinin mövcud olduğu halda yenidənqiymətləndirmə vasitəsilə korrektə edilir¹.

Geriyə əldəetmə

Adətən, əldəetmə prosesində alıcı-şirkət nəzarəti əldə etməkdən ötrü əldə etdiyi şirkətin səhmdarlarına səhmlər buraxır, ancaq bu zaman birləşmiş şirkətlər üzərində nəzarəti özündə saxlayır.

İllüstrasiya

Səhmdar kapitalı 100 € təşkil edən A şirkəti B şirkətinin 1 € ilə 200 səhmdən ibarət olan səhmlərinin tam paketini əldə etməkdən ötrü A şirkətinin bir səhminin B şirkətinin 4 səhminə mübadiləsi şərtlə əlavə olaraq 50 səhm buraxır. Beləliklə, A şirkəti B şirkətinin bütün 200 səhminə sahibdir və A şirkətinin səhmdarlarının sərəncamında, həmçinin, A şirkətinin 100 səhmi də vardır. B şirkətinin səhmdarları C şirkətinin 50 səhmini saxlayır. Deməli, A şirkətinin səhmdarları A şirkəti üzərində nəzarəti əldə saxlayırlar. Bununla belə, əgər A şirkəti B şirkətinin 200 səhmi müqabilində özünün 200 səhmini buraxmış olsa idi, onda A şirkətinin səhmdar kapitalının üçdə iki hissəsi B şirkətinin səhmdarlarına mənsub olardı, özü də bu zaman, əslində, B şirkəti əldə edilən şirkətdən alıcı-şirkətə çevrilmiş olardı.

Geriyə əldəetməyə münasibətdə MHBS 22-nin 12-ci paragrafında deyilir¹:

«Bəzən şirkət, digər şirkətin səhmlər paketini əldə edir, ancaq mübadilə əməliyyatının bir hissəsi kimi qarşı təqdimetmə qismində səsvermə hüquqla elə sayda öz səhmlərini buraxır ki, birləşmiş şirkət üzərindəki nəzarət, səhmləri əldə edilmiş şirkətin sahiblərinə keçir. Belə situasiya geriyə əldəetmə adlanır. Hərçənd ki, səhmlər buraxan şirkət hüquqi baxımdan ana, yaxud varis-müəssisə sayıla bilər, səhmdarlarının hazırda birləşmiş şirkətə nəzarət etdiyi şirkət səs hüququndan və paragraf 10-da müəyyən edilmiş digər hüquqlardan istifadə edən alıcı-şirkətdir. Səhmlər buraxan şirkət digər şirkət tərəfindən əldə edilmiş sayılır, sonuncu isə alıcı-şirkət hesab olunur və o, əldəetmə metodunu səhmlərin emissiyasını həyata keçirmiş şirkətin aktivlərinə və öhdəliklərinə tətbiq edir».

Böyük Britaniyanın GAAP –na əsasən əldəetmələrin uçotu əməliyyatın hüquqi formasına uyğun olaraq aparılır.

¹ Müəlliflər, kitabın hazırlanması mərhələsində MHBS 3 ilə tanış ola bilməmişlər, harada ki, bu proses qudvillin gələcək uçotu üçün əsas metod olmuşdur. –Red.qeydi.

Qarşı təqdim olunmanın korrektə edilməsi

Bu məsələ MHBS 22¹-nin 65-70-ci paragraflarında işıqandırılmışdır. Əldə etmə müqaviləsi gələcək hadisələrdən asılı olaraq əldə edilmə xərclərinə korrektələri nəzərdə tuta bilər. Belə hadisələr o zaman olur ki, əgər:

- əldə edilmiş şirkətin əməliyyatlarının nəticələri əldə edilmədən sonra razılaşdırılmış səviyyəni üstələmiş, yaxud ona çatmamış olur;
- əldə etmə zamanı qarşı təqdim olunmanın bir hissəsi kimi buraxılan qiymətli kağızların bazar dəyəri dəyişilmiş olur.

MHBS 22-yə uyğun olaraq sonrakı korrektə ehtimalı meydana çıxan və onun kəmiyyətinin etibarlı şəkildə qiymətləndirilməsi imkanları mövcud olan zaman, belə hadisələr başlanarkən əldə edilmə anına qarşı təqdim olunmanın kəmiyyətini qiymətləndirmək zəruridir.

Əldə etmə xərclərinə sonrakı korrektələr qudvillin kəmiyyətinin müvafiq korrektəsi yolu ilə uçota alınır. Uçotun bu cür qaydası aşağıdakı situasiyalar istisna olunmaqla bütün hallar üçün nəzərdə tutulmuşdur:

«Bəzi şəraitlərdə mümkündür ki, alıcı-şirkət əldə etmə zamanı qarşı təqdim olunmanın kəmiyyətinin ixtisara salınmasına görə kompensasiya şəklində satıcıya əlavə ödənişlər etməyə məcbur olsun. Bu, o zaman baş verir ki, alıcı-şirkət əvəzetmə qismində buraxılmış qiymətli kağızların, yaxud borc öhdəliklərinin bazar dəyərinə zəmanət verir və əldə etmənin ilkin dəyərini bərpa etmək məqsədilə qiymətli kağızların, yaxud borc öhdəliklərinin əlavə emissiyasını həyata keçirməyə məcbur olur. Belə hallarda əldə etmə xərcləri artırılmaz və bunun nəticəsi kimi mənfi, yaxud müsbət qudvill korrektə edilmir. Bunun əvəzinə buraxılmış qiymətli kağızların, yaxud borc öhdəliklərinin artması, özlüyündə ilkin emissiyaya mükafatın ixtisarı, yaxud güzəştin artması deməkdir».

Məsələ 24.14.

A şirkəti B şirkətinin buraxılmış səhmdar kapitalını elə anda satın alır ki, bu zaman B şirkətinin xalis aktivlərinin ədalətli dəyəri 1 mln. € təşkil edirdi. Əldə edilmənin dəyəri 1,5 mln. € təşkil etmişdir, ancaq belə bir şərt qoyulmuşdur ki, əgər, B şirkətinin mənfəəti ötən illə müqayisədə 10% artmazsa, onda həmin məbləğ tələb olunan səviyyədən aşağı olacaq hər bir faiz maddəsi üçün 0,1 mln. € azaldılacaqdır. Bundan başqa, A şirkəti əldə edilmə zamanı B şirkətinin səhmdarları üçün buraxılmış qiymətli kağızların bazar dəyərinə altı ay ərzində zəmanət verirdi. Əldə etmə tarixi – 1 oktyabr 2001-ci ildir, konsolidə olunan maliyyə hesabatı 31 dekabr 2001-ci ilə tərtib olunmuşdur.

31 dekabr 2002-ci ildə başa çatmış ilin nəticələrinə görə qeyd olunur ki, B şirkətinin mənfəəti ötən ilin səviyyəsini 8% üstələmişdir, qiymətli kağızların bazar dəyəri isə 0,2 mln. € azalmışdır.

¹ Və MHBS 3-ün 32-35-ci paragraflarında – Red.qeydi.

¹ Geriyə əldə etmə məsələləri MHBS 3-ün B əlavəsində, B1 – B15 paragraflarında nəzərdən keçirilmişdir. – Red qeydi.

MALIYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

31 dekabr 2002-ci ilin icmal maliyyə hesabatına edilməli olan əldəetmə zamanı meydana çıxan qudvillin kəmiyyətini və zəruri olan korrektələrin kəmiyyətini müəyyənləşdirin (31 dekabr 2002-ci ilə olan icmal maliyyə hesabatına edilməsi). Qudvillin amortizasiyası hər ay hesabla on il ərzində həyata keçirilir.

Həlli

	mln. €
Qarşı təqdim olunma	1,5
Xalis aktivlərin ədalətli dəyəri	<u>1,0</u>
Qudvill	<u>0,5</u>
31.12.01-ə qudvillin amortizasiyası	<u>0,5</u> ×3=0,0125
	<u>120</u>
1.1.02 tarixə qudvill	<u>0,4875</u>

Sonrakı hadisələr nəticəsində qarşı təqdim olunmanın kəmiyyəti 1,3 mln. €-yədək dəyişiləcəkdir və müvafiq surətdə qudvillin kəmiyyəti 0,3 mln. € təşkil edir.

1.1.02 –ilə qudvill 0,2925

A şirkətinin 31.12.02-ci ilə icmal maliyyə hesabatında əldəetmənin dəyəri 1,3 mln. € məbləğində əks etdirilir, qudvillin kəmiyyəti isə belə olacaqdır:

$$0,2925 - \frac{0,3 \times 12}{120} = 0,2625$$

Qiymətli kağızların bazar dəyərinin aşağı düşməsi B şirkəti üçün A şirkətinin qiymətli kağızlarının əlavə emissiyası vasitəsilə kompensasiya olunacaqdır. Qiymətli kağızların artımı ilkin emissiyaya rəğmən mükafatın ixtisarına, yaxud güzəştin artmasına gətirib çıxaracaq, bu zaman qarşı təqdim olunma isə dəyişilməz qalacaqdır.

İdentifikasiyalasdırılan aktivlərin və öhdəliklərin dəyərinin korrektə edilməsi

Belə korrektənin zəruriliyi aşağıdakı hallardan yarana bilər:

- alıcı-şirkət əldə edilən şirkətin müəyyən aktivlərinin, yaxud öhdəliklərinin mövcudluğunu bilmirdi;
- aktivlər və öhdəliklər tanınma kriteriyalarına cavab vermirdi;
- yaxud onların dəyərini daha dəqiq qiymətləndirməyə kömək edən əlavə informasiya meydana çıxmışdır.

Həmin korrektələrin uçuğu qaydası, onların hansı anda – əldəetmədən sonra başlayan birinci illik hesabat dövrünün başa çatmasına qədər, yaxud həmin dövr başa çatandan sonra baş verməsindən asılıdır:

- əgər başaçıtanadək olmuşsa, onda korrektəedilmə qudvillin dəyişilməsi kimi əks etdirilir, bu şərtlə ki, həmin kəmiyyət alınması gözlənilən iqtisadi fayda hesabına ödənilmiş olacaqdır, əks halda o xərc kimi tanınacaqdır;

- əgər başa çatandan sonra olmuşsa, onda korrektə qudvillin kəmiyyətinə edilən korrektə kimi deyil, gəlir, yaxud xərc kimi tanınacaqdır.

Həmin problemin mahiyyəti MHBS 22-nin 71-76-cı paraqraflarında şərh edilir, bu məsələ ilə əlaqədar əlavə informasiya *Biznesin birləşməsi – ədalətli dəyərin və ilkin əks etdirilən qudvillin sonrakı korrektəsi adlı ŞDK 22-nin interpretasiyasında*¹ vardır.

Biznesdə iştirak hissəsinin təsərrüfatdan çıxması

Təsərrüfatdan çıxma nəticəsində qrupun törəmə şirkətindəki payının qismən satılması zamanı, təbiidir ki, mənfəət, yaxud zərər meydana çıxır, ancaq bu halda uçotun qaydası necədir? MHBS 27-yə uyğun olaraq bu halda meydana çıxan mənfəət, yaxud zərər qrupun payı azalanadək törəmə şirkətin qrupun payına aid olan aktivlərinin xalis qalıq dəyəri ilə qrupun payı azalandan sonra qrupun payına aid olan göstərilən qalıq dəyəri və satışdan alınmış gəlirin kəmiyyəti arasındakı fərq məbləği kimi hesablanır.

Məsələ 24.15.

Törəmə şirkətin 31 mart 200X-ci ilə xalis aktivlərinin dəyəri 400 000 € təşkil edir. Həmin gün törəmə şirkətin səhmlərinin 100%-nə malik olan ana şirkət özünün səhmlərinin 40%-ni törəmə şirkətə 200 000 €-ya satır. Törəmə şirkətin ilkin əldə edilməsi anında 80 000 € məbləğində qudvillin yaranması baş vermişdir və bu məbləğ ehtiyatlar hesabında əks etdirilmişdi.

Həlli

	€
Qrupun təsərrüfatdan çıxanadək, qudvill də	
daxil olmaqla xalis aktivlərdə payı ($100\% \times (400\,000 + 80\,000)$)	480 000
Qrupun təsərrüfatdan çıxandan sonra qudvill də	
daxil olmaqla xalis aktivlərdə payı ($60\% \times (400\,000 + 80\,000)$)	288 000
Təsərrüfatdan çıxmada daxil olan pul gəliri	<u>200 000</u>
	488 000
Təsərrüfatdan çıxma nəticəsində mənfəət ($488\,000 - 480\,000$)	<u>8000</u>

Diqqət yetirin, əgər biz, bu misalda qudvillin kəmiyyətini nəzərə almasaydıq, təsərrüfatdan çıxma zamanı mənfəət 400 000 €-ya çatardı! 32 000 €-luq fərq nəşə olmayıb qudvillin kəmiyyətinin 40%-dir, hansı ki, mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda əks etdirilməmişdir. MHBS 27 təsərrüfatdan çıxma zamanı qudvillin uçotu üzrə rəhbərlik üçün müvafiq müddəalara malik deyildir, ancaq qudvillin qeyri-düzgün uçotu, mənfəətin artırılmış kəmiyyətinin, yaxud zərərin azaldılmış kəmiyyətinin əks etdirilməsinə gətirib çıxarır.

Böyük Britaniya GAAP-ında MHS-2-də xüsusi olaraq müəyyən edilmişdir ki, əvvəl mənfəət və zərərlər haqqında hesabat üzrə silinməmiş qudvillin kəmiyyəti təsərrüfatdan çıxma zamanı hesablamalara daxil edilməlidir.

¹ MHBS 3-də düzəliş məsələləri 63–64-cü paraqraflarda şərh olunmuşdur – Red.qeydi.

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Bizim üçün qrupun hesabatına münasibətdə yaddaşımızı təzələmək və kompleks məsələni həll etmək faydalı olardı.

Məsələ 24.16.

Alexander və Britton şirkətlərinin 30 iyun 2001-ci ilə balansları aşağıdakı kimi görünür.

	min €	Alexander min €	min €	Britton min €
<i>Dövriyyədənəknar aktivlər</i>				
Torpaq və tikililər	108		64	
<i>minus</i> Amortizasiya	<u>(20)</u>	88	(32)	32
İstehsal avadanlığı	65		43	
<i>minus</i> Amortizasiya	<u>(25)</u>	<u>40</u>	<u>(29)</u>	<u>14</u>
		128		46
<i>İnvestisiyalar</i>				
Brittonun səhmləri	35	35		
<i>Dövriyyə aktivləri</i>				
Ehtiyatlar	25		27	
Debitor borcu	48		21	
Bank hesabları	<u>22</u>		<u>6</u>	
	95		54	
<i>Kreditor borcu < 1 ildən</i>				
Kreditor borcu	<u>112</u>	<u>(17)</u>	<u>34</u>	<u>20</u>
Xalis aktivlərin yekunu:		<u>146</u>		<u>66</u>
Təmsil olunmuşlar:				
1 €-luq adi səhmlər		100		50
Ehtiyatlar		10		
Bölüşdürülməmiş mənfəət		<u>36</u>		<u>16</u>
		<u>146</u>		<u>66</u>

1. Bir neçə il əvvəl Alexander şirkəti Britton şirkətinin 37 500 səhmini əldə etmişdir və həmin anda bölüşdürülməmiş mənfəət hesabında 3000 € həcmində debet qalığı yaranmışdır.
2. 30 iyun 20X1-ci ildə başa çatan il ərzində Alexander şirkəti Britton şirkətindən 5 000 € məbləğində avadanlıq satın almışdır və bu sövdələşmə nəticəsində həmin şirkət satış qiymətinin 30%-i həcmində mənfəət əldə etmişdir. Avadanlıq hesabla amortizasiyanın hesablanması ilk dəyərin 20%-i hesabla xətti qaydada həyata keçirilmişdir.
3. Britton şirkəti Alexander şirkətindən mal satın almışdır və bundan Alexander şirkəti göndərilən malın ümumi məbləğinin 33⅓%-i həcmində ümumi mənfəət əldə etmişdir. 30 iyun 20X1-ci ildə Alexander şirkətindən ümumi məbləği 9000 € olan satın alınmış mallardan 8000 € məbləğində mal Britton şirkətinin ehtiyatlarında olmuşdur.

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Tapşırıq:

30 iyun 30X1-ci il vəziyyətinə Alexander şirkətinin və onun törəmə şirkətinin konsolidəolunan balanslarını tərtib edin.

Həlli

	min €	min €
Nəzarətin dəyəri		35
Xalis aktivlərdə payı 75%(50-3)		<u>35,25</u>
Mənfə qudvill		<u>0,25</u>
		25
Qrup daxilində avadanlığın verilməsi–reallaşdırılmamış mənfəət		1500
Normadan artıq hesablanmış amortizasiya 20% $\times$ 1500		<u>300</u>
Britton şirkətinin hesabatında reallaşdırılmamış mənfəət		<u>1200</u>
Qrup daxilində ehtiyatların verilməsi-reallaşdırılmamış mənfəət 33 $\frac{1}{3}$ % $\times$ 9000 €		3000
		<u>1000</u>
		<u>2000</u>
Dəyərin azalması		
30 iyun 20x1-ci ilə konsolidəolunan balans		
Dövriyyədən kənar aktivlər		
Torpaq və tikililər		120
İstehsal avadanlığı		<u>52,8</u>
		172,8
Mənfə qudvill		<u>0,25</u>
		<u>172,55</u>
Dövriyyə aktivləri		
Ehtiyatlar	50	
Debitor borcu	69	
Bank hesabları	28	
	147	
Kreditör borcu<1 ildən		
Kreditör borcu	146	<u>1</u>
Xalis aktivlərinin yekunu:		<u>173,55</u>
Təmsil olunmuşdurlar:		
1 €-luq adi səhmlər		100
Ehtiyatlar		10
Bölüşdürülməmiş mənfəət (36-2+75%(19-1,2))		<u>47,35</u>
		157,35
Azlığın payı (25%(66-1,2))		<u>16,2</u>
		173,55

Mənfəət və zərərlər haqqında konsolidə olunmuş hesabat

İndiki mərhələdə qrupun mənfəət və zərərlər haqqında konsolidəolunan hesabatının hazırlanması prosesini nəzərdən keçirmək lazımdır. bu halda icmal balansı tətbiq olunan zaman istifadə olunan prinsiplər tətbiq edilir. Beləliklə, mənfəətin uçotu prosesinə nəzarət etmək xüsusilə vacibdir. Mənfəət və zərərlər haqqında konsolidə olunan hesabatın hazırlanması prosesini sadə misalla nümayiş etdiririk.

İllüstrasiya

Hiqh və Low şirkətlərinin dekabr 200X-ci ilə mənfəət və zərərlər haqqında ayrıca hesabatları aşağıdakı görünüşə malikdir:

	Hiqh €	Low €
Satışlar	100 000	50 000
Satışların maya dəyəri	<u>(75 000)</u>	<u>(30 000)</u>
Ümumi mənfəət	25 000	20 000
Malların hərəkətinə çəkilən məsrəflər	(4000)	(3000)
İnzibati məsrəflər	<u>(7000)</u>	<u>(8000)</u>
	14 000	9000
İnvestisiya gəliri:		
Alınmış dividendlər	<u>2250</u>	
	16 250	
Vergilər	<u>(7000)</u>	<u>(3000)</u>
Mənfəət	9250	6000
Bölüşdürülməmiş mənfəət	<u>22 000</u>	<u>4000</u>
	31 250	10 000

Low şirkətinin səhmdar kapitalı dəyəri 1 € olmaqla 100 000 səhmdən ibarətdir, onlardan 1 yanvar 200X-ci ilə 75 000 səhm Hiqh şirkəti tərəfindən 9000 €-ya əldə edilmişdir. Əldəedilmə zamanı baş verən qudvill 20 il ərzində amortizasiya olunmalıdır. Low şirkətinin əldəetmə tarixinə aktivlərinin ədalətli dəyəri onların xalis qalıq dəyərinə bərabərdir və Hiqh şirkəti tərəfindən alınan anda yeganə ehtiyat bölüşdürülməmiş mənfəət idi. İl ərzində Hiqh şirkəti Low şirkətinə 12000 € məbləğində mal satmışdır, onun 2000 €-su mənfəət olmuşdur. 21.12.0X-ə olan vəziyyətə həmin malın yarısı hələ də Low şirkətinin anbarında idi. Low şirkətinin təklifi ilə ödənilən dividendlər üzrə məsrəflər cari mənfəət hesabına örtülmüşdü.

Başlanğıc üçün əldəetmə zamanı meydana çıxan qudvillin kəmiyyətini hesablamaq lazımdır:

	€	€
Hiqh üçün Low-un nəzarətinin dəyəri		90 000
Low-un səhmlərinin 75%-i əldə edilmişdir	75 000	
Low-un bölüşdürülməmiş mənfətinin 75%-i əldə edilmişdir	<u>3000</u>	<u>(78 000)</u>
Qudvill		<u>12 000</u>
İl ərzində amortizasiya		600
Qrup daxilindəki ticarətlə əlaqədar korrektərlərin məbləğini müəyyənləşdirək:		

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

High şirkətinin satışlarının kəmiyyətini bu qədər azaltmaq	12 000
High şirkətinin mənfəətinin kəmiyyətini bu qədər azaltmaq	1000
Low şirkətinin ehtiyatlarının kəmiyyətini bu qədər azaltmaq	1000

31.12.0X-ci ildə başa çatan il üçün mənfəət və zərərlər haqqında konsolidə olunan hesabat.

Satışlar (150 000-12 000)	138 000
Satışların maya dəyəri (105 000-12 000+1000)	<u>(94 000)</u>
	44 000
Malların hərəkətinə çəkilən məsrəflər	7000
İnzibati məsrəflər	15 000
Qudvillin amortizasiyası	<u>600</u>
	<u>(22 600)</u>
	21 400
Vergilər	<u>(10 000)</u>
Vergilər ödənildikdən sonra adi fəaliyyətdən alınmış konsolidə edilən mənfəət	11 400
<i>minus</i> Azlığın payı (25% $\times$ 6000–vergilər ödənildikdən sonra Low-un mənfəəti)	<u>(1500)</u>
Maliyyə ili ərzində konsolidə olunan mənfəət	<u>9900</u>
Bölüşdürülməmiş mənfəət	<u>22 000</u>
	<u>31 900</u>

Ona diqqət yetirin ki, azlığın payına mənfəətin il ərzində bölüşdürülməsi vergilər ödənildikdən sonra konsolidə olunan mənfəət hesablanılandan sonra aparılır və Low şirkəti tərəfindən High şirkətinə dividendlərin ödənilməsi üzrə qrup-daxili əməliyyat çıxarılmışdır.

İl ərzində qismən əldəetmə

Əgər il ərzində törəmə şirkətin qismən əldəedilməsi olmuşsa, həmin il üçün törəmə şirkətin mənfəətinin müvafiq hissəsi əldəedilməyə qədər alınmış mənfəət kimi uçota alınır. Əldəetmə ili üçün mənfəət və zərərlər haqqında icmal hesabat tərtib edən zaman, icmal hesabatın müvafiq sətirlərinə (yəni, satışlar, maya dəyəri və i.a.) yalnız əldəetmədən yaranmış və vaxt nəzərə alınmaqla hesablanmış (vaxt əsasında) məbləğləri daxil etmək lazımdır.

Bir neçə törəmə şirkətin mövcudluğu zamanı konsolidəolunan hesabatın hazırlanması

Əgər siz əvvəl nəzərdən keçirilmiş qaydaları yadda saxlamısınızsa, bu kifayət qədər sadədir. Bir neçə törəmə şirkəti özündə birləşdirən qrup üzrə icmal hesabatın tərtib olunması ilə bağlı məsələni sizin diqqətinizə çatdırırıq, bu da konsolidəolunan hesabatın tərtib olunması vərdişlərini mənimsəməyə imkan verəcək.

Məsələ 24.17.

Beş il əvvəl A açıq səhmdar şirkəti B məhdud məsuliyyətli şirkətin hər birisi 1 € olmaqla 5 mln. səhmini əldə etmişdir və həmin anda B şirkətinin ehtiyatları 6 mln. € təşkil edirdi. Dörd il əvvəl B məhdud məsuliyyətli şirkəti C məhdud məsuliyyətli şirkətin hər biri 1 € olmaqla 2,25 mln. manatlıq səhmini əldə etmişdir, həm də bu zaman C şirkətinin məcmu ehtiyatları $\frac{1}{2}$ mln. € təşkil edirdi. İki il əvvəl A şirkəti, həmçinin, D məhdud məsuliyyətli şirkətin hər biri 1 € olmaqla 3 mln. manatlıq səhmlərini əldə etmişdir, D şirkətinin həmin ana ehtiyatları 0,3 mln. € olmuşdur. Bütün aktivlərin xalis balans dəyəri əldəedilmə tarixinə onların ədalətli dəyərində bərabərləşdirilmişdir. Beş il ərzində şirkətlərdən heç birisi emissiya həyata keçirməmişdir. Aşağıdakı balanslar 31.12.200X-ci ilə qrupun şirkətlərinin balanslarıdır.

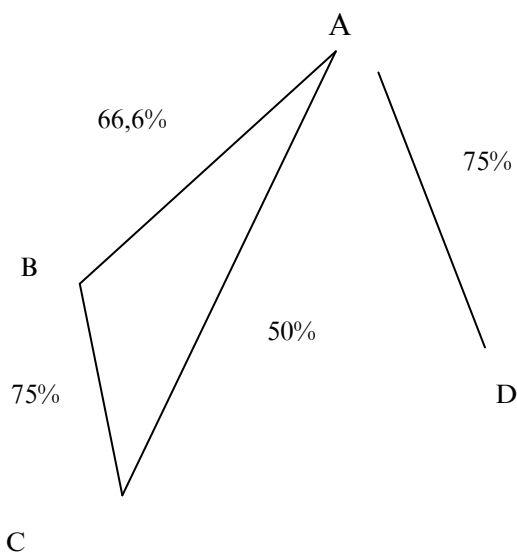
	A, mln. €	B, mln. €	C, mln. €	D, mln. €
Dövriyyədən kənar aktivlər	45	5,0	1,5	2
B-yə investisiyalar	16	-	-	-
C-yə investisiyalar	-	4,5	-	-
D-yə investisiyalar	4	-	-	-
Xalis dövriyyə aktivləri	32	18	2,5	1
	97	27,5	4	3
Səhmdar kapital	18	7,5	3	4
Ehtiyatlar	79	20,0	1	(1)
	97	27,5	4	3

Əgər qudvillin faydalı istifadə müddəti 20 ilə bərabədirsə, onda 31.12.200X-ci ilə A şirkətlər qrupu üzrə konsolidəolunan balans hazırlayın.

Həlli

B və D şirkətləri A şirkəti üçün törəmə şirkətlər hesab olunur və o, nəzarət paketlərinin müvafiq olaraq 66,6% və 75%-ə sahibdir. C şirkəti mülkiyyət payı 75% olan B şirkəti üçün törəmə şirkət sayılır, ancaq B şirkəti A şirkətinin törəmə şirkəti olduğu üçün onda C şirkəti də A şirkətinin törəmə şirkəti olacaq, özü də bu zaman sonuncunun C şirkətində səhmlərinin nəzarət paketi 50%-ə bərabərdir. Şəkil 24.3 bundan baş çıxarmağa kömək edəcək.

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI



Şəkil 24.3 Törəmə şirkətlər və səhmlərə nəzarət.

Əldəetmə zamanı meydana çıxan qudvillin kəmiyyətinin hesablanması:

	B, mln. €	C, mln. €	D, mln. €	Yekunu mln. €
Nəzarətin dəyəri	16	45	4	
Əldə edilmiş səhmlər	5	2,25	3	
Əldə edilmiş ehtiyatlar	4	0,375	0,225	
	9	2,625	3,225	
Qudvill	7	1,875	0,775	
Qrupun payı	7	1,25	0,775	9,025
Amortizasiya	1,75	0,25	0,0775	2,0775
Azlığın payının hesablanması:				
Ümumi xalis aktivlər	23	4	3	
Azlığın pay səhmlərinin %-i	33,3	50	25	
Azlığın payı	7,67	2	0,75	10,42

31 dekabr 200X-ci ilə konsolidəolunan balans.

	mln. €
Qudvill	6,9475
Dövriyyədənənar aktivlər	53,5
Xalis dövriyyə aktivləri	<u>53,5</u>
	113,9475
Səhmdar kapital	18
Ehtiyatlar	
$[79 + (20 - 6) \frac{2}{3} + (1 - 0,5) \frac{1}{2} + (-1 - 0,3) \frac{3}{4} - 2,0775]$	85,5275
Azlığın payı	<u>10,42</u>
	<u>113,9475</u>

Maraqların birləşməsi

İndiyədək bu fəsildə biz, biznesin birləşməsi üzrə əməliyyatları müzakirə etmişik, onların gedişində bir şirkət digəri üzərində nəzarət əldə edirdi və onlar arasında ana və törəmə şirkətlərin qarşılıqlı əlaqələri meydana çıxırdı. Bu zaman qrupun konsolidəolunan maliyyə hesabatı əldəetmənin uçotu metodu üzrə tərtib edilirdi¹.

Biznesin birləşməsi maraqların birləşməsi halında da olur (MHBS 22, paragraf 8).

«Maraqların birləşməsi - biznesin elə birləşməsidir ki, birləşən şirkətlərin səhmdarları birləşmiş şirkətə aid olan risklərin və faydaların davamlı şəkildə qarşılıqlı bölgüsünə nail olmaq üçün onların vahid xalis aktivləri və əməliyyatları üzərində ümumi nəzarəti həyata keçirir və bu zaman tərəflərdən heç biri alıcı-şirkət qismində müəyyən edilə bilməz».

Biznesin birləşməsi, adətən, ona gətirib çıxarır ki, alıcı-şirkəti müəyyən etmək mümkün olmur və şirkətlər arasında səsvermə hüququna malik adi səhmlərin xeyli bərabər mübadiləsi baş verir.

MHBS 22 maraqların birləşməsinin aşağıdakı faktorlarını göstərir:

- Birləşmiş şirkətin risklərinin və faydalarının qarşılıqlı bölgüsünə nail olmaq üçün:
- (a) birləşmiş şirkətlərin səsvermə hüququna malik adi səhmlərinin böyük əksəriyyəti, bəlkə də hamısı, mübadilə olunur, yaxud ümumi fonda qovuşur;
 - (b) bir şirkətin ədalətli dəyəri digər şirkətin ədalətli dəyərindən azca fərqlənir; və
 - (c) hər bir şirkətin səhmdarları birləşmədən sonra ona qədər olduğu kimi, bir-birinə münasibətdə kifayət dərəcədə eyni səsvermə hüquqlarını və birləşmiş şirkətdə eyni iştirak dərəcəsini də saxlayırlar.

Aşağıdakı hallarda birləşmiş şirkətin risklərinin və faydalarının qarşılıqlı bölgüsü azalır, alıcı şirkətin müəyyən edilməsi ehtimalı isə artır:

- (a) birləşən şirkətlərin ədalətli dəyərinin kəmiyyətlərinin nisbi bərabərliyi azaldıqda, səsvermə hüququna malik mübadilə olunan adi səhmlərin faizi aşağı düşdükdə;
- (b) maliyyə razılaşmaları səhmdarların bir qrupuna digər qrup qarşısında nisbi üstünlük təmin etdikdə. Belə razılaşmalar ya biznes birləşəndə, ya da birləşəndən sonra ola bilər;
- (c) bir tərəfin birləşmiş şirkətdə xüsusi kapitalının payının, onun əvvəllər nəzarət etmiş olduğu şirkətin birləşmədən sonra necə işləməsindən asılı olduqda.

Qeyd etmək lazımdır ki, biznesin birləşməsini yalnız bütün həmin faktorlar mövcud olduqda maraqların birləşməsi kimi müəyyən etmək olar. Bununla əlaqədar olaraq maraqların birləşməsi üzrə MHBS-in kriteriyalarına cavab verə biləcək əməliyyatlara çox az rast gəlinir.

Maraqların birləşməsinin (qovuşmasının) Böyük Britaniya GAAP-na uyğun olaraq müəyyən edilməsi kriteriyaları MHBS ilə müqayisədə daha çox tövsiyə

¹ Əvvəl qeyd olunduğu kimi, 31 mart 2004-cü ildən sonrakı hesabatlar üçün qüvvədə olan MHBS 3-də bu metodun tətbiqi qadağan olunmuşdur və yalnız bir alternativsiz metod – əldəetmə metodu vrdır. –Red.qeydi.

xarakteri daşıyır, bunun da sayəsində qovuşmalar tez-tez baş verə bilər, ancaq hər halda nadir halda olur.

ABŞ GAAP-na uyğun olaraq indiki vaxtda bu metodun istifadəsi qadağan edilmişdir, ancaq o əvvəllər böyük populyarlıq qazanmışdı¹. Mühəsibat uçotu standartlarını hazırlayan qrup «dördlük qrupu plus bir (G4+1)» adlanan qrup biznesin birləşməsinə aid olan sənədi müzakirəyə buraxmışdır və bu sənəddə maraqların birləşməsi metodunun qadağan olunması təklifi edilmişdir (5 yanvar 1999-cu il). 2002-ci ilin dekabrında «Biznesin birləşməsi (ED 3)» sənədinin ilkin variantı çıxdı və o da həmin qadağanın qoyulması təklifinə malikdir².

Maraqların birləşməsinin uçotu

Maraqların birləşməsi 78, 79 və 82-ci paragraflara uyğun olaraq maraqların birləşməsinin yaradılması metodu ilə uçota alınmalıdır.

«Maraqların birləşməsi metodu tətbiq olunarkən birləşmənin baş verdiyi dövr üçün və istənilən açıqlanan müqayisəli dövrlər üçün birləşən şirkətlərin maliyyə hesabatının maddələri birləşmiş şirkətlərin maliyyə hesabatına daxil edilməlidir ki, sanki onlar göstərilən dövrlərdən ən tez olanından başlayaraq birləşmişdi. Şirkətlərin maliyyə hesabatı özünə şirkətin iştirak etdiyi maraqların birləşməsinə, əgər bu birləşmə şirkətin maliyyə hesabatına daxil edilmiş ən sonuncu balansın tərtib olunduğu tarixdən sonra baş verirsə, daxil etməməlidir (əgər o, maliyyə hesabatına daxil edilən şirkətin ən sonuncu balansının tərtib olunduğu tarixdən sonra baş verirsə). Pul vəsaitləri, yaxud digər aktivlər formasında əlavə ödənişlə birlikdə buraxılmış səhmdar kapitalı kimi uçota alınmış məbləğlə əldə edilmiş səhmdar kapitalı kimi uçota alınmış istənilən fərq, xüsusi kapital hesabına korrektə olunmalıdır».

Maraqların birləşməsinin yaradılması metodu Böyük Britaniyada daha çox qovuşmaların uçotu metodu kimi tanınır.

«*Biznesin birləşməsi – biznesin birləşməsinin, yaxud maraqların birləşməsinin təsnifatı kimi – adlı ŞDK 9-da interpretasiyası*» 1988-ci ilin iyulunda çıxmışdır, burada deyilir ki, biznesin birləşməsi üzrə praktiki olaraq bütün əməliyyatlarda alıcı-şirkəti müəyyən etmək olar və bununla əlaqədar olaraq uçotu əldə etmə metodu ilə həyata keçirmək lazımdır³.

Əldə etmə metodu və maraqların birləşməsi (qovuşması) metodu üzrə uçotda fərqlər

Uçotun həmin iki metodu arasındakı əsas fərqlərin aşağıdakı qruplarını göstərmək olar:

1. Qudvillin uçotu.
2. Emissiya gəlirinin (artıq kapitalın) uçotu.

¹ Həmin metodun MHBS-də qadağan olunması leyhinə olan arqumentlərdən biri onun US GAAP-da qadağan edilməsidir. – Red.qeydi.

² Bu brədə yuxarıya bax. – Red.qeydi.

³ Bu müddəə öz əksini MHBS 3-də tapmışdır. – Red–qeydi.

3. Əldəetməyə qədər olan mənfəətin uçotu.

Qudvill

Qovuşma zamanı mülkiyyətçinin dəyişilməsi baş vermir, resursların sadəcə birləşməsi gedir. Qovuşma halında tərtib edilən icmal balans, mövcud balansları, sadəcə olaraq, birləşdirəcək, aktivlər bu səbəbdən ayrıca şirkətin əsil balansında olduğu kimi balans dəyər ilə uçota alınacaqdır. Demək olar ki, yeni balansda qudvill tanınmır (çünki faktiki olaraq o alınmamışdır).

Eyni zamanda, əldəetmə metodu üzrə uçot şirkətin xalis aktivlərini əldəetmə tarixinə yenidən qiymətləndirilməsini tələb edir və əlbəttə, qarşı təqdim olunma ilə göstərilən yenidənqiymətləndirmə nəticəsində əldə olunan kəmiyyət arasındakı fərq, əldəetmə zamanı meydana çıxan qudvilli (əlavəni) yaradır.

Emissiya gəliri

Əgər əldəetmə bir şirkət tərəfindən digər şirkətin əldəedilməsi məqsədləri üçün səhmlərin buraxılışı formasında baş verirsə, investisiyaların dəyəri alıcı-şirkətin balansına üzrə əks etdirilir, özü də bu zaman təbiidir ki, buraxılan bütün səhmlər bazar dəyəri ilə, yəni nominal dəyər və emissiya gəliri məbləğində uçota alınır. Qovuşma prosesində səhmlərin mübadiləsi «səhmə görə səhm» sxemi üzrə baş verir və bu şəkildə buraxılan səhmlər nominal üzrə uçota alınır, yəni emissiya gəliri yaranmır.

Əldəetməyə qədər əldə olunmuş mənfəətlər

Əldəetmə metodu üzrə uçot məqsədləri üçün və kapitalın saxlanması konsepsiyasına əsasən istənilən əldə edilmiş şirkətin bölüşdürülən mənfəəti dondurulur, yəni, qrup tərəfindən bölüşdürülmək üçün mümkün sayılır.

Qovuşma metodu isə, artıq başa düşmək olar ki, əvvəlki kimi resursların birləşdirilməsi prinsipi ruhunda iştirakçı şirkətlərin ehtiyatlarının, sadəcə, birləşdirilməsini nəzərdə tutur, yəni onlardan bölüşdürməli olanlar, qovuşmadan sonra da bölüşdürülən kimi qalacaqlar.

Həmin fərqlər nəzərə alındıqda son dərəcə aydın olur ki, qovuşma metodu nə üçün belə geniş yayılmışdır, xüsusən də, Birləşmiş Ştatlarda. Həmin müqayisə göstərir ki, qovuşma metodu üzrə uçot zamanı yeni şirkətin balansına, mənfəət hesabına silinə bilən qudvillin kəmiyyəti daxil edilmir. Birləşmiş balansda qovuşma zamanı bölüşdürülməli olmayan yaranmış emissiya gəliri də uçota alınmır, özü də bu zaman qrupun bölüşdürülən ehtiyatları, əldəetmə metodundan istifadə edərkən bölüşdürülən ehtiyatların yarana biləcək artımından daha çox dərəcədə artır.

Əldəetmə metodu ilə müqayisədə qovuşma metodunun tətbiqinə dair məsələni nəzərdən keçirmək məqsədəuyğun olardı.

Məsələ 24.18.

Aşağıda A və M şirkətlərinin 30 iyun 200X-ci ilə balansları verilmişdir:

	A	M
	\$	\$
Adi səhmlər (1 \$)	9000	6000
Emissiya gəliri	<u>2000</u>	<u>3000</u>
	<u>11 000</u>	<u>9000</u>

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Təqdim olunmuşdur:

Xalis dövriyyə aktivləri	5000	2000
Dövriyyədənəknar aktivlər	<u>6000</u>	<u>7000</u>
	<u>11 000</u>	<u>9000</u>

Göstərilən tarixə A şirkəti M şirkətinin bütün səhmlərini «səhmə görə səhm» sxemi üzrə səhmlərin mübadiləsi nəticəsində əldə etmişdir, bu anda göstərilən şirkətlərin səhmlərinin balans dəyəri müvafiq olaraq təşkil etmişdir:

A	4 \$
M	4 \$

M şirkətinin 30 iyun 200X-ci ilə maddi aktivlərinin ədalətli dəyəri belə olmuşdur:

	\$
Xalis dövriyyə aktivləri	8000
Dövriyyədənəknar aktivləri	2500

Əldəetmə və qovuşma metodundan istifadə etməklə, A şirkətinin konsolidə olunan balansını hazırlayın.

Həlli

30 iyun 200X-ci ilə konsolidəolunan balans

	Əldəetmə		Qovuşma
Adi səhmlər (1\$)	15 000	(qeyd 1)	15 000
Emissiya gəliri	18 000	(qeyd 2)	-
Bölüşdürülməmiş mənfəət	<u>2000</u>	(qeyd 3)	<u>5000</u>
	<u>35 000</u>		<u>20 000</u>
Təqdim olunmuşdur:			
Xalis dövriyyə aktivləri	7500	(qeyd 4)	7000
Dövriyyədənəknar aktivlər	14 000	(qeyd 4)	13 000
Satınalma zamanı yaranan qudvill	<u>13 500</u>	(qeyd 4)	-
	<u>35 000</u>		<u>20 000</u>

Qeydlər

- «Səhmə görə səhm» sxemi üzrə mübadiləni aparmaq üçün A şirkətinə 1 \$ qiymətilə əlavə olaraq 6000 səhm buraxmaq lazımdır (yəni, $9000 + 6000 = 15\,000$).
- Bir səhmə görə 4 \$ qiymətilə əldəetmə metodu üzrə uçot məqsədləri üçün A şirkətinin səhmlərinin emissiyasına emissiya gəliri, hər bir səhmdən 3 \$ təşkil edəcəkdir (yəni, $6000 \times 3\$ = 18\,000\$$).
- Əldəetmə metodu üzrə uçot məqsəddəri üçün (ancaq bu qovuşma metodu üçün yaramır) M şirkətinin əldəetmə tarixinə 3000 \$ təşkil edən ehtiyatları dondurulacaq.
- İnvestisiyaların dəyəri (yəni, hər biri 4 \$ olmaqla 6000 səhm) 24000

minus Xalis əldə edilən aktivlərin ədalətli dəyəri, (10 500)
yəni (8000\$+2500)

13500

Həmin misalın bütün sadəliyinə baxmayaraq, o, fərqləri açıq-aşkar nümayiş edirdi:

1. Əldəetmə metodu üzrə uçot zamanı emissiya gəliri yaranır.
2. Qovuşma metodu üzrə uçot zamanı M şirkətinin əldəetmə tarixinə ehtiyatları qrup tərəfindən bölüşdürülə biləcək kateqoriyaya aid edilir.
3. Əldəetmə metodu üzrə uçot zamanı M şirkətinin aktivləri ədalətli dəyərlə uçota alınır, halbuki, qovuşma metodu məqsədləri üçün qalıq dəyərindən istifadə edilir.

İnformasiyanın açıqlanması qarşısında qoyulan tələblər

MHBS 27-yə uyğun olaraq aşağıdakı informasiya açıqlanmalıdır:

- adı qeydiyyatdan keçdiyi, yaxud yerləşdiyi ölkə, iştirak payı, yaxud səsvermə hüququna malik olan ana şirkətlərə məxsus səhmlərin faizi (əgər sonuncu iştirak payından fərqlənirsə) daxil olmaqla mühüm törəmə şirkətlərin siyahısı;
- törəmə şirkətin icmal hesabatı daxil edilməsinin səbəbləri;
- törəmə şirkətlərin uçotu üçün istifadə edilən metodun təsviri.

MHBS 22-yə əsasən aşağıdakı informasiyanı açıqlamaq zəruridir:

- birləşən şirkətlərin adlarını və təsvirini;
- birləşmə üçün uçot metodunu;
- uçot məqsədləri üçün birləşmənin fəaliyyətinin başlanması tarixini;
- birləşmiş şirkətin birləşmənin baş vermiş olduğu dövr üçün maliyyə hesabatında reallaşdırmağa qərar verdiyi maraqların birləşməsinin nəticəsi olan fəaliyyəti.

Əlavə olaraq məlumatlar aşağıdakılar üzrə açıqlanır:

- əldəetməyə və qarşı təqdim olunmaya çəkilən xərclər;
- qudvillin amortizasiyası dövrünə, qiymətdəndüşmədən olan mənfəətin və zərərin uçotunun tətbiq olunan metodu.

Həmin tələblərə uyğun informasiyanın açıqlanmasına dair misal Charler Voquele Group şirkətinin 31 dekabr 2000-ci ildə başa çatmış hesabatından götürülmüşdür.

Qudvillin strukturu	Amortizasiya dövrü	Xərclər	2000-ci ilə üçün amortizasiya	Yığılmış amortizasiya	Qalıq dəyəri
1995-ci ildə İsveçrədə ticarət meydançalarının əldəedilməsi	5 il	9500	(1000)	(9000)	500

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

1997-ci ildə səhm paketini kreditlə geri alınması ilə əlaqədar ilkin konsolidə	20 il	76 632	(3832)	(11 495)	65 137
1998-ci ildə Gharles Voqele AG (Avstriyada) azlığın payının əldəedilməsi	20 il	33 012	(1650)	(3301)	29 711
1999-cu ildə Niderlandlarda ticarət meydançalarının əldəedilməsi	20 il	4663	(239)	(425)	4238
2000-ci ildə MacFash Group-un əldə edilməsi	20 il	24 575	(5029)	(4915)	19 660
31.12.2000-ci ilə balans		14 8382	(12 650)	(29 136)	119 246

1 yanvar 2000-ci ildə MacFash Beteiligungsgesellschaft mbH-ın əldə edilməsinin açıqlanması

Əldəedilmə qiyməti	27 763
Pul vəsaitləri	(3045)
Sair debitor borcu	(15 409)
Ehtiyatlar	(477)
Təxirə salınmış vergi aktivləri	(1915)
Bank overdraftı	1729
Ödəniləsi hesablar	5574
Hesablanmalar	1395
Cari vergi öhdəlikləri	17
Ehtiyatlar	9512
Əldəetmə anına qudvill	25 144
Məzənnə fərqləri	(569)
Dekabr 2000-ci ilə qudvill	24 575

MacFash Group-un əldəedilməsi zamanı ödənilən qudvill 5 il ərzində Silinməlidir. Qudvillin dəyərində yaxşı bazar mövqelərinə malik effektiv ticarət şəbəkəsinin əldəedilmə dəyəri daxildir. 2000-ci ildə əldə edilmiş 40 mağazanın mal dövriyyəsi 83,5 mln. İsveçrə frankı təşkil etmişdir. Əldəedilmə anına qudvillin kəmiyyəti milli valyuta (alman markası) ilə müəyyən edilmişdi, 31 dekabr 2000-ci ilə tərtib olunan hesabat məqsədləri üçün isə ilin axırına olan məzənnə üzrə İsveçrə frankına çevrilmişdir. 1999-cu ildə əldəedilmə həcmində məbləğ fidusiar hesaba yerləşdirilmiş və əməliyyat tam başa çatanaqədək həmin hesabda olmuşdur. 1 yanvar 2000-ci ildə əldəetmə nəticəsində qrup 1,3 mln. İsveçrə frankı məbləğində pul vəsaitləri və pul ekvivalentləri götürmüşdür.

Xüsusi təyinatlı şirkətlər

Bunlar dar, dəqiq müəyyən olunmuş məqsədə çatmaq üçün yaradılmış şirkətlərdir. Məsələn, belə xüsusi şirkətlər müəyyən elmi-tədqiqat layihəsinin aparılması üçün yaradıla bilər. Xüsusi şirkətlərin yaradılmasının hüquqi qaydası, adətən, sərt rəqlamentləşmə ilə fərqlənir, həm də bu zaman onun üçün sponsordan aktivlər və öhdəliklər almaq imkanı nəzərdə tutulur. Belə törəmələri nəzərdən keçirərkən biz

müəyyənləşdirməliyə ki, bu zaman sponsor belə xüsusi şirkət üzərində nəzarət əldə edirmi və əgər, əldə edirsə, onda onun fəaliyyəti icmal hesabatında nəzərə alınmalıdır. *Konsolidə – xüsusi təyinatlı şirkətlər* adlı ŞDK 12-nin interpretasiyası aşağıdakı tələbləri müəyyən edir: «Əgər, sponsor – şirkət ilə xüsusi təyinatlı şirkətin qarşılıqlı münasibətlərinin mahiyyəti xüsusi təyinatlı şirkət üzərində sponsor – şirkətin nəzarətinin mövcud olduğunu sübut edirsə, onda xüsusi təyinatlı şirkət hesabatın konsolidəsi prosesinə daxil edilməlidir». ŞDK nəzarətin mövcudluğunu təsdiq edən aşağıdakı faktorları fərqləndirir:

- müəyyən kommersiya məqsədlərinə nail olmaq məqsədilə xüsusi təyinatlı şirkət sponsor – şirkət adından fəaliyyəti həyata keçirir, bunun da sayəsində sponsor-şirkət xüsusi təyinatlı şirkətin əməliyyatlarından yaranan faydalar əldə edir;
- sponsor – şirkət qərarların qəbulunda üstün hüquqa malikdir, bu da ona imkan verir ki, o, xüsusi təyinatlı şirkətin əməliyyatlarından yaranan faydanın çox hissəsini əldə etsin, yaxud «avtomatik idarəetmə» mexanizmindən istifadə etməklə, qərarların qəbul olunması üzrə həmin səlahiyyətləri öz nümayəndələrinə versin;
- xüsusi təyinatlı şirkətin əməliyyatlarından və bununla əlaqədar olaraq xüsusi təyinatlı şirkətin fəaliyyətinə xas olan risklərə məruz qala bilər;
- yaxud sponsor – şirkət xüsusi təyinatlı şirkətin fəaliyyətindən faydalar götürmək məqsədilə onunla bağlı qalıq risklərinin, yaxud onun aktivlərlə bağlı risklərinin çox hissəsini özündə saxlayır.

Payla iştirak metodu ilə uçot və assosiasiyalı şirkətlər

Giriş

Biz 490-491-ci səhifələrdə şirkətlər qrupunun fəaliyyətinin uçotu üçün tətbiq olunan metodlardan biri kimi payla iştirak metodunu müəyyən etdik.

İllüstrasiya

31 dekabr 200X-ci ildə A şirkəti B şirkətinin hər bir səhm 3 € olmaqla 1200 adi səhmni (cəmi 4000 səhm) əldə etmişdir. B şirkətinin 31.12.20X1-ci ilə xalis aktivlərinin qalıq dəyəri 5600 € təşkil etmişdir və bir neçə sonrakı il ərzində B şirkəti özü səhmlərinin emissiyasını aparmamışdır.

31.12.20X2-ci ilə A və B şirkətlərinin balansları aşağıda təqdim edilmişdir:

	A	B
	€	€
Xalis dövriyyə aktivləri	2000	3600
Əsas vəsaitlər	30 000	6400
B şirkətinə investisiyalar	<u>3600</u>	--
	35 600	10 000
1 € qiymətilə adi səhmlər	16 000	4000
Ehtiyatlar	<u>19 600</u>	<u>6000</u>
	<u>35 600</u>	<u>10 000</u>

¹ 5600 \$ × 30% = 1680 \$/- Red.qeydi.

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

A şirkəti konsolidə edilən maliyyə hesabatı tərtib etməyə borcludur və B şirkətinə investisiyaların payla iştirak metodu ilə uçota alınması barədə qərar qəbul edilmişdir.

İlk növbədə, əldəetmə metodu ilə uçot halında olduğu kimi biz investisiyalarda qudvillin kəmiyyətini, əgər o bu zaman baş vermişsə, müəyyən etməliyik.

İnvestisiyaların dəyəri	€ 3600
B şirkətinin xalis aktivlərinin 30%-i əldə edilmişdir	1680 ¹ (yaxud 4000 səhmin 30% məbləği = 1200)
Qudvill	1920+1600 ehtiyatların məbləğinin 30%-i = 480 Diqqət yetirin: ehtiyatlar 6000 €-ya bərabərdir, deməli satınalmadan sonra alınan mənfəət 4400 € təşkil edəcəkdir.

Diqqət yetirin: ehtiyatlar 6000 € bərabərdir, ona görə də, əldə etmədən alınan mənfəət 4400 € təşkil edəcəkdir.

Qudvillin amortizasiya dəyək ki, 10 il ərzində hesablanacaq, bu ildə 192 € təşkil edəcəkdir.

A şirkətinin B şirkətinə investisiyalarının uçotu üçün payla iştirak metodundan istifadə etməklə 31.12.X2-ci ilə konsolidə edilən balans:

3600–192 amortizasiya+30% $\times$ 4400-ün əldəetmə anından mənfəət	<u>4728</u> <u>36728</u>
1 € qiymətilə adi səhmlər	16000
Ehtiyatlar (19 600-192 amortizasiya+1320 əldəetmə anından B şirkətinin mənfəətində 1320 payla iştirak)	<u>20728</u> <u>36728</u>

Məsələ 24.19.

Göstərilən misal əsasında payla iştirak üzrə uçot metodunun tərifini verin.

Həlli

Payla iştirak üzrə uçot metodu – mühasibat uçotunun elə metodudur ki, buna uyğun olaraq investisiyalar əvvəlcə əldəedilməyə çəkilən faktiki xərclər ilə uçota alınır, daha sonra əldəedilmə tarixindən sonra investisiyalar obyektinin xalis aktivlərində investorun payının dəyişilməsi məbləğində korrektə olunur¹. Bu metod, həmçinin, investisiyaların maya dəyəri ilə investorun xalis identifikasiyalasdırılan aktivlərinin ədalətli dəyərindəki payı arasındakı fərqin amortizasiyasını nəzərdə tutur (MHBS 28, paragraf 23).

¹ MHBS 28, paragraf 2. – Burada və daha sonra 2005-ci ilin 1 yanvarından sonrakı hesabat üçün MHBS 28- in 28 dekabr 2003-cü ildəki redaktəsinə istinad edilir. – Red.qeydi.

	€	
Xalis dövriyyə aktivləri	2000	
Əsas vəsaitlər	30 000	
B şirkətinə investisiyalar		M əslə

24.19-u həll etmək üçün biz balans və ədalətli dəyərləri bərabərləşdirmişik. Qrup daxilindəki əməliyyatlar nəticəsində alınan reallaşdırılmamış mənfəət, əldə etmə metodu üzrə uçotda olduğu kimi çıxılmalıdır.

Payla iştirak metodunun tətbiqi

İcmal maliyyə hesabatını tərtib edərkən payla iştirak metodunun tətbiqi hesabatdan istifadəçiliyə imkan verir ki, investisiyaların faktiki xərclər üzrə uçotu və investorun bütün ödənişlərinin əks etdirilməsi halında olduğundan daha çox tam informasiya əldə etsin. İstifadəçi investisiyalardan alınmış maliyyə nəticələrindəki payını özü görə bilər və daha faydalı göstəriciləri hesablaya bilər. Bu zaman ən başlıcası payla iştirak metodunun investisiyaların hansı tipinə aid ola biləcəyini müəyyənləşdirməkdir. Bütün dünyada bölüşdürülən mövqeyə əsasən, bu metod investisiyaların uçotu üçün istifadə edilir, bu investisiyaların da nəticəsində investor əhəmiyyətli təsir əldə edir, hansı ki, aşağıdakı şəkildə müəyyən edilir: «Bu, şirkətin maliyyə və təsərrüfat siyasətinə münasibətdə (belə siyasət üzərində nəzarəti həyata keçirmədən) qərarların qəbulunda iştirak etmək imkanındır» (MHBS 28, paragraf 2).

Investorun belə tipi, MHBS 28-ə əsasən «investorun xeyli təsirə malik olduğu, ancaq investorun nə törəmə şirkəti, nə də birgə fəaliyyəti olmayan» assosiasiyalı şirkət kimi tanınır.

Daha sonra MHBS 28 əhəmiyyətli təsirin mahiyyətini daha ətraflı açıqlayır və göstərir ki, o, elə hallarda baş verir ki, investor birbaşa, yaxud digər övlad şirkətləri vasitəsilə investisiyalar obyektinin səsvermə hüququ olan səhmlərinin ən azı 20%-nə malik olsun və əgər həmin hallar vardırırsa, bu əhəmiyyətli təsirin mövcud olduğu deməkdir, əgər yoxdursa, onda əhəmiyyətli təsir yoxdur, bir şərtlə ki, əgər belə təsir dəqiq nümayiş etdirilə bilməmiş olsun. Əhəmiyyətli təsirin mövcudluğu, adətən, aşağıdakı faktlarla təsdiq olunur:

- direktorlar şurasında, yaxud investisiyalar obyektinin analoji idarə orqanlarındakı nümayəndəliyin olması;
- siyasətin işlənilib hazırlanması prosesində iştirak;
- investor ilə investisiyalar obyektini arasındakı iri əməliyyatlar;
- idarəetmə heyəti ilə mübadilə;
- mühüm texniki informasiyanın verilməsi.

Payla iştirak üzrə uçot metodunun tətbiqindən istisnalar

1. «Assosiasiya olunan şirkətə investisiyalar icmal maliyyə hesabatında, investisiyaların yaxın gələcəkdə sonrakı satış məqsədilə əldə edilməsi və saxlanması halları istisna olunmaqla payla iştirak üzrə uçot metodunun köməyi ilə əks etdirilməlidir, istisna hallarda isə belə investisiyalar faktiki xərclər metodu ilə uçota alınmalıdır» (MHBS 28, paragraf 13).

2. İnvestor payla iştirak üzrə uçot metodundan istifadəni o tarixdən dayandırmalıdır ki, nə zaman:

- (a) o, assosiasiya olunan şirkətə əhəmiyyətli təsir göstərə bilmir, ancaq özünün investisiyalarını qismən, yaxud tam saxlayır;
- (b) payla iştirak metodu üzrə uçot metodundan istifadə olunması artıq qəbul edilə bilməyəndir, ona görə ki, assosiasiyalı şirkət, ciddi uzunmüddətli məhdudiyyətlər şəraitində fəaliyyət göstərir, bunlar da vəsaitlərin köçürülməsi üzrə investorun imkanlarını xeyli aşağı salır.

Həmin tarixə investisiyaların balans dəyərində son nəticədə maya dəyəri kimi baxılmalıdır (MHBS 28, paraqraf 18).

Assosiasiyalı şirkət halında zərərlərin uçotu

Səhifə 521-522 də nəzərdən keçirilən misalda əgər B şirkətinin 31.12.20X2-ci ilə ehtiyatları debet üzrə 14 000 €-ya bərabər olarsa, bizə zərərləri icmal maliyyə hesabatında necə əks etdirməyi fikirləşmək lazım gələrdi. Payla iştirak üzrə uçot metoduna ciddi əməl etməklə icmal balans tərtib edərkən biz aşağıdakı vəziyyəti almış olardıq.

	€
Xalis dövriyyə aktivləri	2000
Əsas vəsaitlər	30 000
B şirkətinə investisiyalar	
(3600–192 amortizasiya+30% (15 600))	(1272)
	<u>30 728</u>
1 € qiymətilə adi səhmlər	16 000
Ehtiyatlar (19 600 – 192 – 4680)	<u>14 728</u>
	<u>30 728</u>

Buradan belə çıxır ki, A şirkətinin 1272 € məbləğində iqtisadi faydaları assosiasiyalı şirkətə vermək üzrə öhdəliyi vardır, ancaq bu həmişə belə deyildir.

MHBS 28-in 29-cu paraqrafında deyilir:

«Əgər payla iştirak üzrə uçot metodundan istifadə zamanı investorun assosiasiyalı şirkətin zərərlərindəki payı investisiyaların balans dəyərində bərabərdir, yaxud onu üstələyirsə, onda investor özünün gələcək zərərlər payının hesabatda daxil edilməsini adətən dayandırır. İnvestisiyalar hesabatda sıfıra bərabər göstərilir. Əlavə zərərlər investorun öz üzərinə götürmüş olduğu öhdəliklər, yaxud assosiasiyalı şirkət adından həmin şirkətin investor tərəfindən təminat verilmiş, yaxud hansısa digər şəkildə qabaqcadan şərtləndirilmiş öhdəliklərinin ödənilməsi üçün aparmış olduğu ödənişlərin səviyyəsində örtülür. Əgər sonda assosiasiyalı şirkət öz hesabatında mənfəət göstərirsə, investor özünün mənfəətlər payının əks etdirilməsini yalnız ondan sonra bərpa edir ki, həmin pay tanınmamış xalis zərər payına bərabər olsun».

Beləliklə, A şirkətinin konsolidəolunan balansı həmin öhdəlik nəzərə alınmadan aşağıdakı şəkildə tərtib edilməlidir:

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

	€
Xalis dövriyyə aktivləri	2000
Əsas vəsaitlər	30 000
B şirkətinə investisiyalar	—
	32 000
1 € hesabı ilə adi səhmlər	16 000
Ehtiyatlar [(19 600–192)–(3600–192)]	16 000
	32 000

Əgər assosiasiyalı şirkətə investisiyaların mümkün qiymətdəndüşmə əlamətləri mövcuddursa, *Aktivlərin qiymətdəndüşməsi* adlı MHBS 36-nın müddəaları tətbiq edilir. Qiymətdəndüşmə məsələləri 2003-cü ildə qəbul edilmiş dəyişikliklərin nəticələrinə görə MHBS 28-in 33 və 34-cü paragraflarına daxil edilmişdir. Bu zaman şirkət assosiasiyalı şirkətə qoyulmuş investisiyaların dəyərini, özünün ehtimal olunan gələcək pul axınlarının, hansıları ki, investisiyalaşdırılan şirkətin əməliyyatlarından olan pul axınları və investisiyanın tam reallaşmasından olan pul gəliri də daxil olmaqla, güman olunduğu kimi bütövlükdə həmin şirkət yaradacaqdır, diskontlaşdırılan dəyərindəki payının qiymətləndirilməsi yolu ilə istifadə dəyərinə görə, yaxud yaranmalı investisiyalardan və onların tam reallaşmasından alınan dividendlərdən gözlənilən, ehtimal olunan gələcək pul axınlarının diskontlaşdırılması dəyəri əsasında uçota alınır.

Hər iki metod bütövlükdə eyni nəticələrə gətirib çıxarır.

Payla iştirak üzrə uçot metodu – zərərlərin tanınması – adlı ŞDK 20 həmin məsələ üzrə daha ətraflı izaha malikdir.

Assosiasiyalı şirkət tərəfindən informasiyanın açıqlanması qarşısında qoyulan tələblər

Həmin tələblər MHBS 28-in 38-ci paragrafında sadalanır və aşağıdakıları təsbit edir:

- iştirak payını və səsverən səhmlərin ümumi sayındakı payını göstərməklə, assosiasiyalı şirkətlərin siyahısını verməyi;
- assosiasiyalı şirkətlərin təsvirini verməyi;
- uçotun tətbiq edilən metodunu açıqlamağı;
- assosiasiyalı şirkətlərə investisiyaları, payda iştirak üzrə uçot metodu əsasında balansın uzunmüddətli aktivləri kimi təsnifləşdirməyi;
- investorun, investisiyalardan olan mənfəət və zərərlərdəki payını mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda ayrıca sətirdə əks etdirməyi;
- investorun payını fəvqəladə maddələrdə, yaxud əvvəlki dövrlərin maddələrində ayrıca açıqlamağı.

Birgə fəaliyyət

Biz, digər şirkətə investisiyaların elə formalarını müəyyən etmişik ki, onlar təbəçilik qarşılıqlı münasibətlərinin meydana çıxmasına gətirib çıxarır, maraqların birləşməsi şəklində həyata keçirilir, assosiasiyalı şirkətlərin yaranmasını şərtləndirir, yaxud sadəcə olaraq, ticarət investisiyaları kimi saxlanılır.

Bizə, investisiyaların daha bir formasını, məhz birgə fəaliyyətdə iştirak şəklində olan formasını nəzərdən keçirmək lazımdır: «Birgə fəaliyyət – elə müqavilədir ki, ona əsasən iki, yaxud daha çox tərəf, iqtisadi fəaliyyət həyata keçirir və onun üzərində birgə nəzarət edirlər¹». «Birgə nəzarət – iqtisadi fəaliyyət üzərində müqavilə ilə müəyyən edilən nəzarətin bölüşdürülməsidir» (MHBS 31, paraqraf 3).

MHBS 31-in birinci redaktəsi 1990-cı ildə çıxmışdır, 1994-cü ildə bu standart yeni redaktədə qəbul olunmuşdur, 1998-ci ildə isə o, MHBS 36 – *Aktivlərin qiymətdən düşməsi* – adlı MHBS-yə uyğunlaşdırılmışdır². MHBS, Böyük Britaniya GAAP-ı və ABŞ-in GAAP-ı kimi müxtəlif uçot sistemlərinin prinsipləri arasındakı fərqlər daha çox məhz birgə fəaliyyətin uçotu sferasında biruzə vermişdir.

Birgə fəaliyyət, adətən, yazılı şəkildə rəsmiyyətə salınan müqavilə razılaşmalarının şərtlərinə uyğun olaraq müəyyənləşdirilir. Həmin müqavilə fəaliyyətin sürəkliyi, hesabat üzrə öhdəliklər, birgə fəaliyyət müəssisəsinin idarəetmə orqanının təyinatı, tərəflərin (sahibkarların) kapitalla qoyduğu haqlar və onlar arasında gəlirlərin, məsrəflərin və nəticələrin bölüşdürülməsi kimi məsələləri tənzimləyir. Müqavilə üzrə razılaşma ona cəlb olunan bütün sahibkarların birgə fəaliyyəti üzərində birgə nəzarəti müəyyən edir, bu da sahibkarlardan biri tərəfindən fəaliyyət üzərində vahid nəzarətin qoyulması imkanını istisna edir. Kifayət qədər tez-tez müqavilə üzrə razılaşma sahibkarlardan birini birgə fəaliyyətin rəhbəri, yaxud idarəedəni kimi müəyyən edə bilər, ancaq bu zaman o, bütün sahibkarlar tərəfindən razılaşdırılan maliyyə və operativ siyasət çərçivəsində hərəkət etməlidir. Əgər bu tələb yerinə yetirilmirsə və bir sahibkar təkbəşinə hərəkət edə bilərsə, onda bu fəaliyyət, birgə fəaliyyət deyildir və mümkündür ki, bir sahibkarın övlad şirkətdir (MHBS 31, 10, 11 və 12-ci paraqraf).

Məsələ 24.20.

Serp inşaat şirkəti aşağıdakı şərtlər daxilində digər inşaat şirkətlərinin fəaliyyətinə cəlb olunmuşdur:

- Lockinq və Crawford şirkətlərinin də, həmçinin, iştirak etdiyi Castle Residential layihəsində payı. Layihə çərçivəsində qəsir binasının bərpası və onun yaşayış üçün yenidən qurulması nəzərdə tutulur. İştirakçılara layihədə bərabər paylar məxsusdur və onlar arasında mənfəət bərabər paylarla bölüşdürülür. Hesabları iştirakçı müəssisələrin hər birisinin işlərin özünə düşən hissəsinin yerinə yetirilməsinə dair müqavilə bağlamış olduğu Cork şirkəti ödəyir.
- Alpha şirkətinin 30%-lik səhmlər paketi, bu zaman Serp şirkəti həmin şirkətin direktorlar şurasının iki üzvünü təyin etmək hüququna malikdir.
- Beta şirkətinin 70%-lik səhmlər paketi.
- Gamma şirkətindəki bərabər paylardan biri, ikinci bərabər pay X şirkətinə məxsusdur. Gamma şirkətinin əsas fəaliyyətinə, onun iqtisadi nəticələrinə və maliyyə vəziyyətinə münasibətdə maliyyə və operativ siyasət məsələləri üzrə istənilən qərar, Serp və X şirkətləri ilə razılaşdırılmalıdır.
- Wimp açıq səhmdar şirkətinin 15%-lik səhmlər paketi.

¹ MHBS 31, paraqraf 3. –Burada və daha sonra istinadlar MHBS 31-in 1 yanvar 2005-ci ildən sonrakı hesabatlar üçün qüvvədə olan 2003-cü ilin dekabrındakı redaktəsinə edilmişdir. –Red.qeydi.

² 2003-cü il dekabr tarixli MHBS 31 köhnə MHBS 31-i əvəz etmişdir və o götürülmüşdür. – Red.qeydi.

- Alphine açıq səhmdar şirkətinin qısamüddətli qoyuluşları kateqoriyasına aid edilmiş 22%-lik səhmlər paketi.
- Delta şirkətində iştirak payı. Delta şirkətinin fəaliyyətindən gəlirlər, məsrəflər və nəticələr Serp, Delta və Condo şirkətlərinin səhmdarları arasında bərabər bölüşdürülür. Bundan başqa, onların hamısı kapitalla bərabər haqq köçürmüşlər. Condo şirkəti Delta şirkətinin maliyyə və operativ siyasətini istədiyi kimi dəyişdirə bilər.

MHBS-ə uyğun olaraq Serp şirkətinin göstərilən iştirak növlərinin necə təsnifləşdirilə biləcəyini müəyyən edin.

Həlli

Castle Residential layihəsi birgə fəaliyyətdir, çünki sahibkarlar birgə nəzarət həyata keçirirlər.

Alpha şirkəti – assosiasiyalı şirkətdir, çünki iki direktorun mövcudluğu, ehtimal ki, əhəmiyyətli təsirin mövcudluğu deməkdir.

Əgər 70%-lik iştirak payı səsvermə hüququna malik səhmlərin 70%-nə malik olmanı nəzərdə tutursa, Beta şirkəti övlad şirkətlər kateqoriyasına aid edilməlidir.

Gamma şirkəti birgə müəssisədir, çünki Serp və X şirkətləri tərəfindən ona birgə nəzarət edilir.

Delta şirkəti faktiki olaraq Serp şirkətinin deyil Condo şirkətinin törəmə şirkətidir, buna görə də, Serp şirkəti Condo tərəfindən əldə olunmuş nəticələri ticarət investisiyaları qismində uçota alacaqdır.

Wimp və Alpine şirkətlərinə qoyuluşlar da ticarət investisiyalarına aiddir, çünki birincidə iştirak payı əhəmiyyətli təsirin olduğunu göstərmir, ikinciyə qoyuluşlar isə qısamüddətlidir.

Müxtəlif GAAP-ların müqayisə edilməsi

ABŞ GAAP-ı birgə fəaliyyət hadisəsinə iştirakın ayrıca növü kimi baxmır. Böyük Britaniyanın uçot prinsipləri MHBS ilə üst-üstə düşür, ancaq bu zaman müəyyən edir ki, birgə fəaliyyət formaca hökmən ayrıca müəssisə olmalıdır. Belə ki, məsələn 24.19-da nəzərdən keçirilən Castle Residential layihəsi birgə fəaliyyətə aid edilməyəcəkdir, ona görə ki, onun iştirakçıları ayrıca müəssisə təşkil etməmişlər. Böyük Britaniya GAAP-na uyğun olaraq fəaliyyətin bu forması birgə saziş kimi müəyyən edilir.

Birgə fəaliyyətin formaları

Hüquqi nöqteyi-nəzərdən və öz mahiyyətinə görə birgə fəaliyyət müxtəlif formalar şəklində həyata keçirilə bilər, MHBS 31 üç əsas tipi fərqləndirir:

- birgə nəzarət olunan əməliyyatlar;
- birgə nəzarət olunan aktivlər;
- birgə nəzarət olunan şirkətlər.

Birgə nəzarət olunan əməliyyatlar – birgə fəaliyyətin elə növüdür ki, o sahibkarların aktivlərinin və sair resurslarının istifadəsini nəzərdə tutur. Məsələn, üç sahibkar kosmik gəmi qurmaqdan ötrü birgə fəaliyyət təşkil etmişlər və razılığa gəlmişlər ki, onlardan biri korpusun istehsalı və onun daxilinin düzəldilməsi üçün

cavabdehdir, ikincisi mühərriki konstruksiya edir, üçüncüsü isə bortun kompyuter texnikasını və proqram təminatını verir. Əgər bu zaman onların hər üçü özlərinin adi fəaliyyəti gedişində həmin əməliyyatları həyata keçirirsə, hər bir kəs özünün işçi qüvvəsindən istifadə edirsə, öz xərclərini çəkir və öhdəliklərini yerinə yetirirsə, onda bizim qarşımızda birgə nəzarət olunan əməliyyatın nümunəsi durur. Bu, əlbəttə, nəzərdə tutur ki, fəaliyyətin həmin növü zəruri kriteriyalara uyğun gəlir və birgə fəaliyyətə aid edilə bilər.

Birgə nəzarət olunan aktivlər – birgə fəaliyyətin məqsədlərinə nail olmaq üçün nəzərdə tutulan konkret aktivlərə sahibkarların birgə malik olduqları və nəzarət etdikləri situasiyada meydana çıxır. Məsələn, əgər iki sahibkar təmir olunmuş qəsr binasını satın almış, qəsrdəki otaqları icarəyə vermiş və bu zaman onlardan hər birisi özü icarə haqqlarını alırsa və məsrəflərin özlərinə aid hissəsini çəkir, onda bu qəbildən olan münasibətlər birgə nəzarət olunan aktivlərlə birgə fəaliyyət kimi təsnif olunacaqdır. Bu cür fəaliyyətə dair çoxlu misallara neftqazçıxarma sahəsinin şirkətləri, həmçinin, mineral xammal çıxaran şirkətlər arasında rast gəlinir. Məsələn, üç çıxarma şirkəti mədən satın alır, burada hər bir şirkət müəyyən növ filiz çıxarır, bu zaman onlardan hər birisi çıxarma üzrə öz məsrəflərini müstəqil surətdə çəkir və konkret mineral xammalın satışından müvafiq pul gəliri əldə edir.

Birgə nəzarət olunan şirkətlər – birgə fəaliyyətin elə bir növüdür, o ayrıca müəssisənin təsis edilməsini nəzərdə tutur və hər bir sahibkar burada iştirak payına malikdir. MHBS 31-in mətnində aşağıdakı misal gətirilmişdir:

«(Praqraf 26) Birgə nəzarət olunan şirkətə adi misal kimi elə bir halı göstərmək olar ki, bu zaman iki şirkət müvafiq aktivlərin və öhdəliklərin birgə nəzarət olunan şirkətə verilməsi yolu ilə öz fəaliyyətlərini konkret sahədə birləşdirir. Digər misal kimi elə bir situasiyanı göstərmək olar ki, bu zaman şirkət digər ölkədə şirkətin həmin ölkənin hökumətinin digər agentliyinin birgə nəzarəti altında olan həmin hökumət və agentliklə əməkdaşlıqda ayrıca şirkətin yaradılması yolu ilə işə başlayır.

(Praqraf 27) Bir çox birgə nəzarət olunan şirkətlər, əslində, birgə nəzarət olunan əməliyyatlar, yaxud birgə nəzarət olunan aktivlər adlanan həmin birgə şirkətlə oxşardır. Məsələn, sahibkarlar, birgə nəzarət olunan aktivi, məsələn, neft kəməri kimi aktivi vergi, yaxud digər səbəblər üzündən birgə nəzarət olunan şirkətlərə keçirə bilər. Eynilə sahibkarlar birgə nəzarət olunan şirkətə birgə istismar olunacaq aktivlər verə bilər. Bəzi birgə nəzarət olunan şirkətlər də fəaliyyətin təsis olunmasını, məsələn, malın hazırlanmasını, satışını, yayılmasını, yaxud ona satışdan sonrakı xidmətin göstərilməsini nəzərdə tutur».

Məsələ 24.21

MHBS-ə uyğun olaraq Castle Residential layihəsi və Gamma şirkətinin fəaliyyəti (məsələ 24.19-un şərtləri üzrə) ilə əlaqədar meydana çıxan birgə fəaliyyət formasını müəyyənləşdirin.

Həlli

Castle Residential birgə nəzarət olunan əməliyyatdır.
Gamma şirkəti birgə nəzarət olunan şirkətdir.

Müxtəlif GAAP-ların müqayisə edilməsi

Böyük Britaniya GAAP-na əsasən, birgə nəzarət olunan əməliyyatlar və birgə nəzarət olunan aktivlər birgə fəaliyyətə aid edilmir. Bununla belə biz, daha sonra bizim inanacağımız kimi, fəaliyyətin həmin növlərinin MHBS və Böyük Britaniya GAAP-ı tərəfindən müəyyən olunmuş uçot qaydası oxşardır. Birgə nəzarət olunan şirkət Böyük Britaniya GAAP-na uyğun olaraq birgə fəaliyyətə aid ediləcəkdir, ancaq birgə fəaliyyətin bu növünün Böyük Britaniya GAAP-nın qaydalarına görə uçotu MHBS üzrə olandan fərqlidir.

ABŞ GAAP-ı yalnız birgə nəzarət olunan şirkətləri nəzərdə tutur, bu zaman həmin fəaliyyət növünün ABŞ-da qəbul edilmiş uçot qaydası GAAP-ın digər iki sistemindən fərqlənir.

Birgə fəaliyyətin uçotu

Birgə nəzarət olunan əməliyyatlar sahibkarın özünün maliyyə hesabatında əks etdiriləcəkdir, çünki bu cür əməliyyatların gedişində sahibkar özünün xüsusi aktivlərindən və öhdəliklərindən istifadə edir və məsrəfləri müstəqil surətdə çəkir və mənfəət götürür.

Bəzən bu zaman fəaliyyətdə iştirak edən sahibkarlar arasındakı daxili sövdələşmələri nəzərə almaqla, sahibkarın hesabatını korrekt etmək zərurəti meydana çıxır.

Birgə fəaliyyət üzrə ayrıca maliyyə hesabatının tərtib olunması qanunvericilik qaydasında tələb edilmir (çünki, bu hüquqi şəxs deyildir), ancaq o, adətən, hər halda idarəetmə məqsədləri üçün hazırlanılır.

Birgə nəzarət olunan aktivlər analoji olaraq artıq sahibkarın maliyyə hesabatında uçota alınacaqdır, buna görə də, icmal hesabatında birgə fəaliyyətdə iştirak edən sahibkarlar arasında daxili sövdələşmələrin çıxarılması zəruriliyi ilə əlaqədar, bəzi korrektələrdən başqa heç bir əlavə uçot yazılışları aparılmır.

Birgə nəzarət olunan şirkət çərçivəsində birgə fəaliyyətin uçotu qaydası hüquqi normalar baxımından birgə fəaliyyətin digər iki formasındakı uçotdan fərqlənir, çünki şirkət müstəqil uçot aparmalı və maliyyə hesabatı tərtib etməyə borcludur.

Hər bir sahibkar birgə nəzarət olunan şirkətə, adətən, pul vəsaitləri, yaxud digər resurslar qoyur, bunlar da, birgə nəzarət olunan şirkətə investisiyalar kimi sahibkarın uçot yazılışlarına daxil edilir.

Lakin investisiyaların uçotunun bu cür qaydası, icmal maliyyə hesabatının istifadəçilərinə birgə fəaliyyətin iqtisadi mahiyyətini dərk etməyə imkan vermir. Həmin metodun tətbiqi ilə tərtib edilmiş konsolidəolunan maliyyə hesabatı sahibkarın gələcək iqtisadi faydalardakı payını faktiki olaraq əks etdirmir.

MHBS 31-ə uyğun olaraq birgə nəzarət olunan şirkətlərin fəaliyyəti ya qovuşdurma metodu (əsas/üstün uçot qaydası), ya da payla iştirak metodu (uçotun yolverilən alternativ qaydası) ilə uçota alınmalıdır. Hər iki metod artıq müzakirə olunmuşdur.

Mütənasib qovuşdurma metodu nəzərdə tutur ki, sahibkar, birgə nəzarət olunan şirkətin aktivlərində, öhdəliklərində, gəlirlərində və məsrəflərində özünə aid olan payını öz balansındakı mənfəət və zərərlər haqqında hesabatındakı oxşar maddələrlə sətirbəsətir birləşdirir, ya da birgə nəzarət olunan şirkətlərin aktivlərində, öhdəliklərində, gəlirlərində və məsrəflərində onun payına aid edilən müxtəlif maddələri öz hesabatına daxil edir. Bəziləri son üsula üstünlük verir, çünki o, bütövün hissə ilə cəmlənməsini nəzərdə tutmur.

Payla iştirak metodu üzrə uçot assosiasiyalı şirkət halında olduğu qaydada həyata keçirilir. Həmin metoddan istifadə elələri tərəfindən müdafiə olunur ki, onlar birgə nəzarətin əhəmiyyətli təsir situasiyası ilə oxşar olmasına inanırlar. MHBS bu nöqteyi-nəzəri qəbul etmir, ancaq həmin metodun alternativ kimi istifadə olunmasına yol verir. Qeyd etmək lazımdır ki, şirkət investisiyaların iki növünü həyata keçirdiyi zaman – vəsaitləri eyni vaxtda assosiasiyalı şirkətə və birgə nəzarət olunan şirkətdə həyata keçirilən birgə fəaliyyətə qoyduqda, alternativ metoddan istifadə edərkən investisiyaların bu iki növü icmal maliyyə hesabatında eyni qaydada uçota alınır və onları fərqləndirmək mümkün olmayacaqdır. Birgə fəaliyyətin uçotu prosedurları ilə əlaqədar məsələlər MHBSŞ tərəfindən işlənib hazırlanan «Biznesin birləşdirilməsi üzrə layihə» çərçivəsində müzakirə olunacaqdır ¹.

Müxtəlif milli standartların müqayisəsi

Böyük Britaniya GAAP-na görə mütənasib qovuşdurma metodunun tətbiqinə yol verilmir, bununla belə, MHBS-də olduğu kimi, Böyük Britaniyanın uçot sisteminə, əsasən, belə hesab edilir ki, payla iştirak metodu birgə fəaliyyətin uçotu üçün yaramır. Böyük Britaniya GAAP-ı birgə fəaliyyətin uçotu üçün tam iştirak metodundan istifadəni təsbit edir. ABŞ GAAP-na görə payla iştirak metodu tətbiq edilir, mütənasib qovuşdurma metodundan istifadəyə isə yol verilmir.

Məsələ 24.22.

31 dekabr 20X1-ci ildə X şirkəti Y şirkətinin vahidinin dəyəri 1 € olan 600 adi səhmini 1,5 € qiymətilə əldə etmişdir, Y şirkətinin göstərilən tarixə mənfəət və zərərlər haqqında hesabatında 800 € məbləğində kredit qalığı yaranmış olur. X və Y şirkətlərinin 31 dekabr 20X1-ci ilə balansları aşağıda verilmişdir:

	X €	Y €
Xalis dövriyyə aktivləri	1000	1800
Əsas vəsaitlər	15 000	3200
Y-ə investisiyalar	<u>900</u>	–
	<u>16 900</u>	<u>5000</u>
1 € - ilə səhmlər	8000	200
Ehtiyatlar	<u>8900</u>	<u>3000</u>
	<u>16 900</u>	<u>5000</u>

X şirkəti icmal maliyyə hesabatı hazırlamalıdır, çünki 31 dekabr 20X1-ci ildə başa çatan il ərzində onun bir neçə törəmə şirkəti olmuşdur. Sizə dekabr 20X2-ci il

¹ Bu layihənin nəticələrindən biri olan əvvəl göstərilmiş MHBS 3 birgə müəssisələrin uçotunu rəqləməntləşdirmir. –Red.qeydi.

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

vəziyyətinə qrupun icmal balansının ilkin layihəsini törəmə şirkətlərin fəaliyyətinin uçotunadək, ancaq ona Y şirkətinin məlumatlarını daxil edəndən sonra hazırlamaq vacibdir. Bu zaman ilkin balansın iki variantını təqdim etmək lazımdır: birinci halda Y-ə investisiyaları assosiasiyalı şirkətin iştirak kimi uçota almaqla, ikinci halda – birgə nəzarət olunan şirkətin fəaliyyətində iştirak kimi uçota almaqla. Qudvillin amortizasiya müddəti 10 ildir.

Həlli

MHBS 31-ə uyğun olaraq uçotun yol verilən alternativ qaydasını tətbiq etməklə assosiasiyalı şirkətdə, yaxud birgə nəzarət olunan şirkətin fəaliyyətində iştirak kimi Y şirkətinin fəaliyyətinin uçotu.

	€	€
Xalis dövriyyə aktivləri	1000	
Əsas vəsaitlər	15000	
Y-ə investisiyalar (bax: qeyd 1)	<u>1554</u>	
	<u>17554</u>	
1 € ilə səhmlər	8000	
Ehtiyatlar (bax: qeyd 2)	<u>9554</u>	
	<u>17544</u>	
Qeyd1: qudvillin hesablanması	Qeyd 2: ehtiyatların hesablanması	
İnvestisiyaların dəyəri	900 X şirkətinin	8900
Əldə edilmiş aktivlər 30% $\times$ 2800	<u>(840)</u> ehtiyatları	8900
	sonra Y-dən	
Qudvill	<u>60</u> 30%	660
İl ərzində amortizasiya	<u>6</u> Qudvillin	<u>(6)</u>
	amortizasiyası	<u>9554</u>

$$\text{Xalis aktivlərin payı} = 30\% \times 5000 + \text{qudvill } 54 = 1554$$

MHBS 31-in tövsiyələrinə (sətibəsatir cəmləmə üsulu) uyğun olaraq mütənasib qovuşdurma metodunu tətbiq etməklə, birgə nəzarət olunan şirkətin fəaliyyətində iştirak kimi Y şirkətinin fəaliyyətinin uçotu.

Xalis dövriyyə aktivləri [(1000+30% $\times$ 1800)]	1540
Əsas vəsaitlər[15 000+30% $\times$ 3200]	15 960
Y-ə investisiyalar [60–6]	<u>54</u>
	<u>17554</u>
1 € ilə səhmlər	8000
Ehtiyatlar (bax: qeyd 2)	<u>9554</u>
	<u>17 544</u>

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

MHBS 31-in tövsiyələrinə (müxtəlif maddələr şəklində daxilə dilmə üsulu) uyğun olaraq mütənasib məlumat metodunu tətbiq etməklə, birgə nəzarət olunan şirkətin fəaliyyətində iştirak kimi Y şirkətinin fəaliyyətinin uçuotu

Xalis dövriyyə aktivləri	1000	
Xalis dövriyyə aktivləri BF	<u>540</u>	1540
Əsas vəsaitlər		15 000
Birgə fəaliyyət (BF)	<u>960</u>	15 960
BF-in məlumatları zamanı qudvill		<u>54</u>
		<u>17 554</u>

Sahibkar ilə birgə şirkət arasındakı əməliyyatlar**MHBS 31, p.48**

Sahibkar birgə fəaliyyətin aktivlərini ödəmiş olduğu, yaxud satdığı zaman əməliyyatdan olan mənfəətin, yaxud zərərlərin istənilən hissəsinin tanınması əməliyyatın məzmununu əks etdirməlidir. Hələ ki, aktivlər birgə fəaliyyətdə saxlanılır və bu şərtlə ki, sahibkar sahibolma hüququ ilə əlaqədar xeyli riskləri və mükafatları vermişdir, sahibkar mənfəətin yalnız o hissəsini tanımalıdır ki, həmin hissə digər sahibkarların iştirak paylarına düşür, yaxud satış dövriyyə aktivlərinin xalis mümkün satış dəyərinin azalmasını, yaxud qiymətdəndüşmədən olan zərərləri sübut edərsə, sahibkar istənilən zərərin bütün məbləğini tanımalıdır.

MHBS 31, p. 49

Sahibkar birgə fəaliyyətin aktivlərini əldə etdikdə, o həmin əməliyyatdan mənfəət payını tanınamalıdır, bir şərtlə ki, sahibkar aktivləri müstəqil tərəfə yenidən satmamış olsun. Zərərlərin dövriyyə aktivlərinin xalis mümkün satış dəyərinin azalması olduğu zaman onların dərhal tanınmalı olduğu hallar istisna olmaqla, eləcə də, qiymətdəndüşmədən olan zərərlər istisna olmaqla sahibkar həmin əməliyyatlardan özünün zərər payını cənilə mənfəətdə olduğu kimi tanımalıdır.

Məsələ 24.23

Gamma şirkəti birgə fəaliyyət müəssisəsidir A, B və C şirkətləri tərəfindən təsis edilmişdir. Bütün sahibkarlar birgə fəaliyyətdə bərabər paya malikdirlər. Birgə fəaliyyət müəssisə yaradıldıqdan sonra, A şirkəti avadanlığın bir hissəsini 1,6 mln. € pul vəsaiti ödənilməklə Gamma şirkətinə satır, bu avadanlığın A şirkətinin balansı üzrə qalıq dəyəri 1 mln. € təşkil etmişdir.

Yuxarıda göstərilən əməliyyatlara münasibətdə A şirkətinin konsolidə olunan maliyyə hesabatına edilməli olan korrektələri göstərin.

Həlli

A şirkətinin fərdi hesabatında həmin əməliyyat avadanlığın satışı kimi əks etdiriləcəkdir:

Debet «Pul vəsaitləri»	1,6 mln.
Kredit «Avadanlıq»	1 mln.
Kredit Mənfəət və zərərlər haqqında hesabat - aktivlərin təsərrüfatdan çıxmadan mənfəət	0,6 mln.

MALIYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

MHBS 31-ə uyğun olaraq, satışlardan olan mənfəət icmal maliyyə hesabatında yalnız digər sahibkarın payına aid edilən hissədə uçota alınır. Deməli, uçotda yalnız $2/3 \times 0,6 \text{ mln.} = 0,4 \text{ mln.}$ € əks etdirilməlidir.

Mütənasib qovuşdurma metodu ilə icmal maliyyə hesabatı tərtib edilən zaman, A şirkətinin fərdi hesabatında aşağıdakı korrektələri aparmaq vacibdir:

Kredit «Pul vəsaitləri»	0,533
Dedet «Avadanlıq»	0,333
Debet Mənfəət və zərərlər haqqında hesabat - təsərrüfatdan çıxmadan mənfəət	0,2

Beləliklə, icmal hesabatda avadanlığın tam dəyərinin yalnız üçdə bir hissəsi uçota alınır, onun satışından alınan mənfəətin kəmiyyəti isə 0,4 mln. €-yədək azalır. Əməliyyat ələ əks etdirilir ki, sanki avadanlığın üçdə iki hissəsi satılmışdır.

Payla iştirak metodu üzrə uçot zamanı hesabatı aşağıdakı şəkildə korrektə etmək lazımdır:

Kredit «Birgə fəaliyyətə investisiyalar» hesabı	0,2
Debet Mənfəət və zərərlər haqda hesabat – hesabat	0,2

Birgə nəzarət olunan şirkətlər – sahibkarlar tərəfindən qeyri-pul qoyuluşları - adlı ŞDK 13-ün interpretasiyası sahibkarın, aktivləri şirkətdə iştiraka mübadilə etdiyi situasiyaların uçotuna dair ətraflı müddəalara malikdir.

Birgə fəaliyyət haqqında informasiyanın açıqlanması qaydası

Gözlənilədiyi kimi bunlar tələb olunur:

- mühüm birgə fəaliyyətdə iştirak paylarının siyahısını və təsvirini vermək;
- sahibolma paylarının nisbətini göstərmək;
- birgə fəaliyyətdə iştirak payları ilə əlaqədar olan hər bir dövrəyə və dövrəyədənkənar aktivlərin, qısamüddətli və uzunmüddətli öhdəliklərin, gəlirlərin və məsəflərin ümumi məbləğlərini açıqlamaq;
- birgə fəaliyyətdə iştirak payları ilə əlaqədar meydana çıxan müəyyən şərti öhdəliklərin ümumi məbləğini açıqlamaq;
- birgə fəaliyyətin investisiya öhdəliklərindəki payını göstərmək.

Biznesin birləşməsinin uçotu metodlarının qısa xülasəsi

Bu mərhələdə nəzərdən keçirilən bütün metodları aşağıdakı cədvəldə toplamaq faydalıdır:

<i>Biznesin birləşməsi</i>	<i>İcmal maliyyə hesabatında tətbiq olunan uçot metodu</i>
Maraqların birləşməsi	Qovuşma metodu
Törəmə şirkətin tabeçilik münasibətləri	Əldə etmə metodu

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Assosiasiyalı olunan şirkətlər çərçivəsində münasibətlər Birgə fəaliyyət: Birgə nəzarət olunan əməliyyatlar}	Mülkiyyətin payı konsepsiyası (əsas me- tod) və ana şirkətin genişlənməsi metodu Payla iştirak metodu
Birgə nəzarət olunan aktivlər} Birgə nəzarət olunan şirkət	Artıq uçota alınmış, yalnız sahibkarlar arasındakı sövdələşmələr üzrə yazılışlar korrektə edilir Mütənasib qovuşdurma metodu, ya da payla iştirak

Növbəti məsələ uçotun müxtəlif metodlarının tətbiqi vərdişlərinin möhkəmləndirilməsinə imkan verəcəkdir.

Məsələ 24.24

31 mart X 20X8-ci ildə başa çatan maliyyə ilinin sonu vəziyyətinə Serp şirkətinin və digər şirkətlərin fəaliyyəti haqda aşağıdakı informasiya mövcuddur (bax: məsələ 24.20).

31 mart _8-ci ildə başa çatan il üçün mənfəət və zərərlər haqqında hesabat.

	Serp min €	Gamma min €	Alpha min €	Beta min €
Satışlar	9000	6000	15 000	10 000
Satışların maya dəyəri	<u>(3900)</u>	<u>(2200)</u>	<u>(8000)</u>	<u>(5000)</u>
Ümumi mənfəət	5100	3800	7000	5000
İnzibati və kommersiya xərcləri	<u>(900)</u>	<u>(1200)</u>	<u>(2100)</u>	<u>(1100)</u>
Əməliyyat mənfəəti	4200	2600	4900	3900
Alınmış dividendlər	50			
Ödəniləsi faizlər	<u>(150)</u>	<u>(170)</u>		<u>(1100)</u>
Vergilər ödənilənədək mənfəət	4100	2430		2800
Vergilər	<u>(1750)</u>	<u>(1100)</u>	<u>(4900)</u>	<u>(1100)</u>
Vergilər ödənildikdən sonra mənfəət	<u>2350</u>	<u>1330</u>	<u>2100</u>	<u>1700</u>

1. Serp şirkəti dividendləri yalnız Wimp və Alpine şirkətlərinə investisiyalardan əldə etmişdir.
2. Alpha şirkətinin xalis aktivləri 1 aprel 20X3-cü ilə əldə etmə anına 18 000 000 €, Beta şirkətinin isə 1 aprel 20X4-cü il əldə etmə anına 15 000 000 € təşkil etmişdir.
3. Serp şirkəti 1 aprel 20X7-ci ildə Gamma şirkətinin payını əldə etmişdir.
4. Castle Residential layihəsi çərçivəsindəki fəaliyyət üzrə aşağıdakı informasiya mövcuddur:

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

31.3.X8-ci ilə mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın memorandumu

	Serp min €	Loking min €	Crawford min €
Satışlar	2000	700	1500
Satışların maya dəyəri	<u>(950)</u>	<u>(400)</u>	<u>(600)</u>
Ümumi mənfəət	1050	300	900
İnzibati və kommersiya xərcləri	<u>(300)</u>	<u>(20)</u>	<u>(100)</u>
Əməliyyat mənfəəti	750	280	800
Ödəniləsi faizlər	<u>(50)</u>	<u>--</u>	<u>(100)</u>
Vergilər ödənilənədək mənfəət	700	280	700
Vergilər	<u>(170)</u>		<u>(100)</u>
Vergilər ödənildikdən sonra mənfəət	<u>530</u>	<u>280</u>	<u>600</u>

Serp şirkəti üzrə göstərilən məlumatlar artıq Serp şirkətinin mənfəət və zərərlər haqqında hesabatına daxil edilmişdir, ancaq layihə çərçivəsində Locking və Crawford şirkətləri tərəfindən uçota alınmış satışlara və satışın maya dəyərində münasibətdə hələlik korrektlər edilməmişdir.

31 mart X8-ci ilə Serp şirkətinin və digər şirkətlərin balansı

	Serp min €	Gamma min €	Alpha min €	Beta min €
Dövriyyədənəkar aktivlər	16 500	10 130	30 000	27 500
Şirkətlərə investisiyalar:				
Beta	12 000			
Gamma	2500			
Alpha	5700			
Wimp, Alpine	5000			
Dövriyyə aktivləri	3200	1000	4000	2500
Qısamüddətli öhdəliklər	<u>(2900)</u>	<u>(800)</u>	<u>(2700)</u>	<u>(900)</u>
	42 000	10 330	31300	29 100
Uzunmüddətli öhdəliklər	<u>(2200)</u>	<u>(4000)</u>	<u>(7500)</u>	<u>(9000)</u>
Xalis aktivlər:	<u>39 800</u>	<u>6330</u>	<u>23 800</u>	<u>2010</u>
Səhmdar kapital	10 000	5000	4000	8000
Ehtiyatlar	<u>29 800</u>	<u>1330</u>	<u>19 800</u>	<u>1210</u>
Kapitalın yekunu:	<u>39 800</u>	<u>6330</u>	<u>23 800</u>	<u>2010</u>

Serp şirkətinin uçot siyasətinə uyğun olaraq qudvillə amortizasiya hesablanması 15 il ərzində aparılır.

Tapşırıq:

31.3.X8-ci ildə başa çatan il üçün Serp şirkətlər qrupunun icmal hesabatını hazırlayın.

Həlli

1. Birgə nəzarət olunan əməliyyat Castle Residential layihəsi, Serp şirkətinin hesabları üzrə həmin sazişin şərtlərinə uyğun olaraq, yəni bərabər payla əks etdirilməlidir:

	Layihə min €	Tənlik min €	Bərabər paylar min €
Satışlar	4200	(600)	1400
Satışların maya dəyəri	<u>(1950)</u>	<u>(300)</u>	<u>(650)</u>
Ümumi mənfəət	2250	(300)	750
İnzibati və kommersiya xərcləri	<u>(420)</u>	<u>(160)</u>	<u>(140)</u>
Əməliyyat mənfəəti	1830	(140)	610
Ödəniləsi faizlər	<u>(150)</u>	<u>0</u>	<u>(50)</u>
Vergilər ödənilənədək mənfəət	1680	(140)	560
Vergilər	<u>(270)</u>	<u>(80)</u>	<u>(90)</u>
Vergilər ödənildikdən sonra mənfəət	<u>1410</u>	<u>(60)</u>	<u>470</u>

2. Qudvillin hesablanması:

		min €
Birgə fəaliyyət	Əldəedilmə qiyməti	2500
Gamma çərçivəsində	50% $\times$ 5000	2500
	Qudvill	0
Beta törəmə şirkəti	Satınalma qiyməti	12 000
	70% $\times$ 15 mln.	10 500
	Qudvill	1500
İl ərzində amortizasiya əldə edilmiş 100 € 1,4x4 yekunu artıq silinmişdir 300€		
Alpha assosiasiyalı şirkət	Əldəedilmə qiyməti	5700
	30% $\times$ 18 mln.	5400
	Qudvill	300

İl ərzində amortizasiya əldə edilmiş 20 € 1,43 yekunu artıq silinmişdir 80 €

3. 31.2.X8-ci ildə başa çatan il üçün Serp şirkətlər qrupunun mənfəət və zərərləri haqqında icmal hesabatı

	min €	min €
Qrupun satışları (9000–600 bərabərlik+10 000 törəmə)		18400
Satışların maya dəyəri (3900–300 bərbərlik+5000 törəmə)		<u>(8600)</u>
Ümumi mənfəət		9800
İnzibati və kommersiya xərcləri (900–600+1100)		<u>(1840)</u>

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Qrupun əməliyyat mənfəəti		7960
Əməliyyat mənfəətinin payı:		
Birgə fəaliyyətdə	1300	
Assosiasiyalı olunan şirkətdə	1470	
Qudvillin amortizasiyasında	<u>20</u>	<u>1450</u>
		10 710
Ticarət investisiyaları üzrə alınan dividendlər		<u>50</u>
		10760
Ödəniləsi faizlər		
Qrup (150+1100)	(1250)	
Assosiasiyalı şirkət		
Birgə fəaliyyət	<u>(85)</u>	<u>(1335)</u>
Vergilər ödənilənədək adi fəaliyyətdən mənfəət		9425
Vergilər:		
Qrup (1750+1100-80)	(2770)	
Birgə fəaliyyət (50% $\times$ 1100)	(550)	
Assosiasiyalı şirkət (30% $\times$ 2100)	<u>(630)</u>	<u>(3950)</u>
Vergilər ödəniləndən sonra adi fəaliyyətdən mənfəət		5475
Azlığın payı (30% $\times$ 1700)		<u>(510)</u>
Qrupun bölüşdürülməmiş mənfəəti və onun assosiasiyalı şirkətdə və birgə fəaliyyətdə payı		<u>4965</u>
31 mart X8-ci ilə Serp qrupu şirkətinin icmal balansı		
Dövriyyədən kənar aktivlər		
Qudvill (1500–300–100)		1100
Əsas vəsaitlər (16 500+27 500)		44 000
İnvestisiyalar:		
Birgə fəaliyyətə investisiyalar		3165
Assosiasiyalı şirkətlərə investisiyalar:		
Xalis aktivlərin payı (30% $\times$ 23 800)	7140	
Qudvill (300–100)	<u>200</u>	7340
Ticarət investisiyaları		<u>5000</u>
		60 605
Dövriyyə aktivləri (3200+2500)	5700	
Qısamüddətli öhdəliklər	<u>3860</u>	<u>1840</u>
		62 445
Uzunmüddətli öhdəliklər (2200+9000)		<u>11 200</u>
		51 245
Kapitalda azlıqların payı (30% $\times$ 20 100)		<u>6030</u>
XALIS AKTİVLƏRİN YEKUNU:		<u>45 215</u>
Səhmdar kapital		10 000
Ehtiyatlar		35 215
KAPİTALIN YEKUNU:		<u>45 215</u>

Ehtiyatlar		
Serp şirkəti	29 800	
<i>minus</i> Bərabərlik	<u>60</u>	29 740
Alpha şirkəti (5800x30%)	1740	
Qudvillin amortizasiyası	<u>100</u>	1640
 Gamma şirkəti		 665
Beta şirkəti (5100x70%)	3570	
Qudvillin amortizasiyası	<u>400</u>	<u>3170</u>
		<u>35 215</u>

Konsolidə metodlarına münasibətlərin açıqlındığı hesabatlara edilən qeydlərə dair misallar Bayer şirkətinin 2000-ci il üçün olan maliyyə hesabatından götürülmüşdür.

Konsolidə olunmanın metodları:

Kapitalın maddələrinin konsolidəsi– *Biznesin birləşməsi* – adlı MHBS 22-yə uyğun olaraq törəmə şirkətlərə qoyulan investisiyalara çəkilən xərclərin əldəedilmə tarixinə kapitalın müvafiq maddələrinə aid etmək yolu ilə həyata aparılmışdır. Törəmə şirkətlərin və birgə fəaliyyətin identifikasiyalasdırılan aktivləri Bayer şirkətinin iştirak payına mütənasib olaraq ədalətli dəyər ilə uçota alınmışdır. Meydana çıxan fərqlər qudvill maddəsində əks etdirilmişdir.

Bəzi hallarda qrupun konsolidəolunan hesabatının tərtib edilməsi məqsədləri üçün ayrı-ayrı konsolidəolunan şirkətlərin fərdi hesabatlarında digər törəmə şirkətlərə investisiyaların maddələri üzrə silinmələr və əks yazılışlar aparılmışdır.

Qrupun daxilindəki şirkətlər arasındakı əməliyyatlar üzrə meydana çıxan debitor və kreditör borclarını, satışları, mənfəət və zərərləri, gəlirləri və məsrəfləri əks etdirən uçot yazılışları istisna edilir.

Hesabatın qovuşdurulması nəticəsində meydana çıxan vaxt fərqlərinin yaranması halında təxirə salınan vergi üzrə ehtiyatlar tanınır.

Birgə fəaliyyətin uçotu həmin prinsiplərə uyğun olaraq mütənasib qovuşdurma metodu ilə həyata keçirilmişdir.

2000-ci ildə qrup daxilindəki əməliyyatlardan alınmış və kapitalın maddələri üzrə uçota alınmış mənfəət və zərərlərin məbləğləri çox böyük olmamışdır.

Məsələ 24.25

Bayer şirkətinin hesabatında açıqlanan informasiya əsasında həmin şirkət tərəfindən icmal hesabat tərtib edilən zaman uçotun hansı qaydasından – əsas (üstün sayılan), yaxud alternativ qaydasından istifadə olunduğunu müəyyənləşdirin.

Həlli

Aydınır ki, Bayer şirkəti əsas qaydaya uyğun olan uçot metodundan istifadə etmişdir. çünki ədalətli dəyərlə uçota alınan maddələr Bayer şirkətinin iştirak payına yalnız mütənasib olaraq əks etdirilmişdir. Beləliklə, törəmə şirkətinə qrupun icmal hesabatında əks etdirilmiş aktivlərin və öhdəliklərin dəyərinə daxil olunan aktivlərinin qiymətləndirilməsi qismən ədalətli dəyərlə (Bayer şirkətinə məxsus olan hissədə) və qismən (azlığın payı həcmində) qovuşdurulma zamanı ədalətli dəyərlə yenidənqiymətləndirməyə qədər törəmə şirkətin balans dəyərinə bərabərləşdirilən digər dəyərlə uçota alınır. Ona görə də, Bayer şirkətinin hesabatında əks etdirilən aktivlər və öhdəliklər dəyərin bir neçə növlərinin qarışdırılmasıdır. Uçotun alternativ qaydaya uyğun olaraq tətbiqi törəmə şirkətlərin hesabatında istifadə olunan dəyərin müxtəlif növlərinin qarışdırılmasından qaçmağa imkan verərdi, çünki bu metod bütün aktivlərin və öhdəliklərin (o cümlədən, azlığın payının da) ədalətli dəyərlə tam uçotunu nəzərdə tutur.

Bəlkə də, etiraf etmək lazımdır ki, alternativ uçotun tətbiqi zamanı Bayer şirkətinin hesabatı daha başa düşülən və yaxud dürüst olardı? Qeyd etmək lazımdır ki, artıq əvvəl deyildiyi kimi, MHBSŞ uçotun alternativ qaydasını yeganə yol verilən qayda etməyi planlaşdırır.

Əlaqəli tərəflər arasındakı əməliyyatlar

Bu fəsilə biz, törəmə, assosiasiyalı şirkətlərin, yaxud birgə fəaliyyətin mövcudluğu zamanı biznesin birləşməsi nəticəsində fəaliyyətin uçotu qaydasını müzakirə etdik. Bununla belə, biz hələlik belə bir suala toxunmamışıq ki, biznesin birləşməsinin iştirakçısı olan tərəflər biri-birilə tez-tez elə sövdələşmələrə girirlər ki, əlaqəli olmayan tərəflər bu sövdələşmələrə heç vaxt razı olmazdılar. Məsələn:

- aktivlər və öhdəliklər tərəflər tərəfindən biri-birinə bazar dəyərindən aşağı, yaxud yuxarı qiymətə verilir;
- bir tərəf digər tərəfə çox əlverişli faiz dərəcəsilə, yaxud bütün əlaqədar risklər nəzərə alınmadan kredit təqdim edir;
- tərəflərin biri-birinə göstərdiyi xidmətlər aşağı dəyərlə ödənilir.

Biznesin birləşməsinin müxtəlif növlərinin uçotu metodlarını araşdırarkən, biz öyrəndik ki, belə əməliyyatlar qrupun icmal maliyyə hesabatını tərtib etmək məqsədləri üçün istisna edilir. Əgər bu belə deyildirsə, onda əlaqəli tərəflər arasında aparılan sövdələşmələr barədə kifayət qədər informasiyaya malik olmadıqda, maliyyə hesabatının istifadəçiləri yanıla bilərlər. Bu zaman, əgər biz həqiqətən həmin informasiyanı onlara təqdim etmək istəyiriksə, onda vacibdir ki, bütün şirkətlər həmin informasiyanı vahid qaydada açıqlasınlar, özü də əlaqəli tərəflər anlayışını dəqiq müəyyənləşdirmək lazımdır. MHBSŞ həmin məsələlərin tənzimlənməsinə 1984-cü ildə buraxılan MHBS 24-ü həsr etmişdir və həmin vaxtdan bəri standartın mətni ciddi dəyişikliyə məruz qalmamışdır¹. Qeyd etmək maraqlıdır ki, əlaqədar

¹ Bu tərcümə nəşrində MHBS 24-ün yeni, bir daha dəqiqləşdirilən 2003-cü il dekabrında buraxılmış redaktəsi nəzərə alınmışdır. – Red. qeydi.

tərəflər arasında əməliyyatlara münasibətdə informasiyanın açıqlanması üzrə tələbləri müəyyənləşdirən MHBS 24, həmin əməliyyatların məbləğlərinin açıqlanmasını tələb etmir.

Əlaqəli tərəflərin mövzusu

Əlaqəli tərəflərin problemlərinə münasibətdə MHBS 24 təsdiq edir ki, əlaqəli tərəflərlə qarşılıqlı münasibətlər şirkətin operativ fəaliyyətinin nəticələrinə və maliyyə vəziyyətinə təsir göstərir və həmin effekt, əlaqəli tərəflərlə əməliyyatlar aparılmadığı halda da müşahidə edilir.

Məsələ 24.26.

Əlaqəli tərəflər arasındakı situasiyaya misal gətirin ki, bu zaman əlaqəli tərəflər arasında:

- hesabat verən şirkətlərin operativ fəaliyyətinin nəticələrinə və maliyyə vəziyyətinə təsir göstərən əməliyyatlar aparılır;
- heç bir əməliyyatlar aparılmır, ancaq bu zaman hesabat verən şirkətin operativ fəaliyyətinin nəticələrinə və maliyyə vəziyyətinə təsirin səmərəsi müşahidə olunur;

Həlli

- belə situasiyalara çoxlu misallar göstərmək olar (məsələn, əvvəl burada onlar artıq göstərilmişdi). Digər misallar kimi hər cür agentlik, lizinq, lisenziya sazişləri, zəmanət və təminat vermək barədə sazişlər, idarəetmə və elmi-tədqiqat işinin nəticələri haqda müqavilələr çıxış edə bilər;
- bu halda misal kimi elə bir situasiyanı göstərmək olar ki, bu zaman törəmə şirkət, ana şirkət tərəfindən keçmiş partnyor kimi eyni sahədə işləyən digər törəmə şirkəti əldə etdikdən sonra öz ticarət partnyoru ilə münasibətləri kəsir. Yaxud elə bir situasiya ki, bu zaman törəmə şirkət müəyyən fəaliyyəti həyata keçirməmək, məsələn, tədqiqatlar və işləmələr aparmamaq barədə təlimat alır.

MHBS 24-ün tərifləri

Əlaqəli tərəf – əgər bir tərəf digər tərəfə nəzarət edə, yaxud maliyyə və operativ qərarların qəbulu prosesində ona təsir göstərə bilirsə, onda tərəflər əlaqəli hesab olunurlar.

Əlaqəli tərəflər arasında əməliyyat – ödənişin alınmasından asılı olmayaraq əlaqəli tərəflər arasında resursların, yaxud öhdəliklərin verilməsidir.

Nəzarət – birbaşa, yaxud dolayı yolla, törəmə şirkətlər vasitəsilə, şirkətin səsvərmə hüquqlarına malik səhmlərinin yarısından çoxuna, yaxud bu cür səhmlərin əhəmiyyətli hissəsinə və nizamnaməyə, yaxud razılaşmaya görə şirkət rəhbərliyinin maliyyə və operativ siyasətini istiqamətləndirməyə imkan verən səlahiyyətlərə birbaşa, yaxud dolayısi ilə törəmə şirkətlər vasitəsilə malik olmaqdır.

Əhəmiyyətli təsir (hazırkı standartın məqsədləri üçün) – şirkətin maliyyə və operativ siyasəti üzərində nəzarət hüququna malik olmadan, həmin siyasət sferasında qərarların qəbulunda iştirak etməkdir.

Əhəmiyyətli təsir bir neçə üsulla həyata keçirilə bilər, adətən o, direktorlar şurasında nümayəndəlik formasını ehtiva edir, ancaq, həm də şirkətin siyasətinin işlənilib hazırlanması prosesində iştirak şirkətlər arasında baş verən əhəmiyyətli əməliyyatlarda idarəetmə kadrlarının qarşılıqlı mübadiləsində, yaxud texniki informasiyadan asılılıq şəklində reallaşdırıla bilər. Əhəmiyyətli təsirə (paya), malikolmanın köməyiylə, nizamnaməyə, yaxud razılaşmaya görə nail olmaq mümkündür. Payla sahibolma zamanı əhəmiyyətli təsir MHBS 28-də olan tərifə uyğun olaraq nəzərdə tutulur (MHBS 28, paraqraf 7).

Məsələ 24.27.

Nəzarətin yuxarıda şərh olunan tərifinə ilə MHBS 27-də gətirilmiş tərifinin oxşarlığı və fərqlərinin nədən ibarət olduğunu göstərin.

Həlli

MHBS 27-yə əsasən nəzarət – müəssisənin fəaliyyətindən faydalar götürməkdən ötrü onun maliyyə və təsərrüfat siyasətini idarə etmək imkanındır. Bu tərifdə səs hüququ haqda heç nə deyilmir, buna görə də, belə qərara gəlmək olar ki, MHBS 24-nin tərifinə daha ciddidir.

Məsələ 24.28

MHBS 27-nin nəzarətə verdiyi tərifə uyğun gələn, ancaq MHBS24-ə əsasən özlüyündə belə olmayan törəmə şirkət üzərində nəzarətə misal gətirin.

Həlli

Əgər S şirkətinin səs verən səhmlərinin 10%-i H şirkətinə məxsusdursa və o direktorlar şurasının üzvlərinin əksəriyyətini təyin etmək hüququna malikdirsə, onda MHBS 27-yə uyğun olaraq S şirkəti H şirkətinin törəmə şirkətidir. Lakin, MHBS 24-ə əsasən səsvermə hüququ olan səhmlərin xeyli hissəsinə malik olmaq zəruridir, 10%-lik pay isə özlüyündə bu cür deyildir, buna görə də, belə qarşılıqlı münasibətlər MHBS 24 üzrə nəzarətin tərifinə uyğun gəlməyə bilər.

H və S tərəfləri MHBS 24-ə əsasən əlaqəli tərəflər kimi müəyyən oluna bilərlər, bu da onun sayəsində olur ki, göstərilən qarşılıqlı münasibətlərin əsasında əhəmiyyətli təsir durur.

Açıqlanmalı olmayan informasiya

Əməliyyatlar barədə informasiyanın açıqlanması tələb olunmur:

- qrupun daxilindəki əməliyyatlara münasibətdə icmal maliyyə hesabatında;
- onlar icmal maliyyə hesabatı ilə birlikdə təqdim, yaxud dərc edildikdə, ana şirkətin maliyyə hesabatında;

- əgər onun ana şirkəti həmin ölkədə qeydiyyatdan keçmişdirsə və icmal maliyyə hesabatını da orada təqdim edirsə;
- digər dövlət şirkətlərlə əməliyyatlara münasibətdə dövlət şirkətlərinin maliyyə hesabatında (MHBS 24, paraqraf 4).

Həmin informasiyanın törəmə şirkətlər üzrə açıqlanması tələb olunmur, çünki, həmin əməliyyatlar artıq maliyyə hesabatından çıxarılmışdır, həm ana, həm də törəmə şirkətlər onda vahid hesabat verən şirkət kimi təmsil olunur. Bu istisna, payla iştirak metodu ilə əks etdirilən assosiasiyalı şirkətlərdə olan əməliyyatlara tətbiq edilmir.

MHBS 24-ə uyğun olaraq informasiyanın açıqlanması üzrə tələblər

Burada iki aspekti fərqləndirmək olar:

1. Əməliyyatların aparılmadığı, ancaq nəzarətin mövcud olduğu situasiyalar. Belə hallarda əlaqəli tərəflər arasındakı qarşılıqlı münasibətlər barədə informasiya mütləq açıqlanmalıdır ki, maliyyə hesabatının istifadəçisi həmin qarşılıqlı münasibətlərin hesabat verən şirkətə təsiri barədə fikir formalaşdıra bilsin.
2. Əlaqəli tərəflər arasında əməliyyatların aparıldığı situasiyalar. Bu halda maliyyə hesabatını başa düşmək üçün zəruri olan əlaqəli tərəflər arasındakı qarşılıqlı münasibətlərin xarakteri barədə əməliyyatların tipləri və onların elementləri barədə informasiya açıqlanmalıdır (paraqraf 17).

Məsələ 24.29.

Əlaqəli tərəflər arasındakı əməliyyatların elə elementlərini deyin ki, sizin fikrinizcə onlar barədə ki, informasiya açıqlanmalıdır, çünki həmin informasiya maliyyə hesabatının başa düşülməsi üçün zəruridir.

Həlli

Siz, ehtimal ki, aşağıdakıları sadaladınız:

- əlaqəli tərəfin adını;
- əməliyyatların həcmələrini və müvafiq məbləğləri;
- ödəniləsi məbləğləri və hesabat tarixinə yerinə yetirilməmiş həcmələri;
- əlaqəli tərəfin borcları üzrə silinmələrin məbləğini;
- qiymətqoyma siyasətini;
- iri aktivin aşağı qiymətlə verilməsini;
- pulsuz xidmətlərin göstərilmiş olduğu əməliyyatları.

Nə qədər qərribə olsa da, MHBS 24 yalnız aşağıdakı üç element barədə informasiyanın açıqlanmasını tələb edir ¹:

¹ Açıqlanmaların həcmi yeni MHBS 24-də daha çoxdur. Bu 10 paraqrafı birləşdirən bütöv bir bölmədir – paraqraf 12-dən paraqraf 22-yədək – Red.qeydi.

1. Ya məbləğ ifadəsində, ya da müvafiq pay şəklində əməliyyatların həcmnin göstəricisini.
2. Ödənilməli olan maddələrin məbləğlərini, yaxud müvafiq payla ifadəsini;
3. Qiymətdəyişmə siyasətini.

Yəqin ki, məbləğlər açıqlanmalı olan əhəmiyyətli ünsürlərə aid olunmur və güman edilir ki, istifadəçi əməliyyatların təsiri barədə təsəvvürü pay ifadəsində informasiyalar əsasında əldə edə bilər.

Əlaqəli tərəfin adlarının açıqlanmasının tələb olunmaması da az maraq kəsb etmir¹. Özü də qeyd etmək lazımdır ki, əlaqəli tərəfin adı və müvafiq əməliyyatların məbləğləri həm Böyük Britaniyada qəbul edilmiş uçot qaydalarına, həm də ABŞ GAAP-na əsasən məcburi açıqlanmalıdır.

2000-ci il üçün Charles Voquele group şirkətlər qrupunun illik hesabatındakı məlumatlar əsasında əlaqəli tərəflər barədə informasiyanın açıqlanmasına dair misal sizin diqqətinizə çatdırırıq.

Əlaqəli tərəflərlə olan əməliyyatlar

1999-cu il: Schorders and Partner Beteiligungsberatung GmbH investisiya məsələləri üzrə 7 dekabr 1999-cu ilə qədər Charles Voquele Holding AG şirkətinin əsas səhmdarları olmuş Schroder ventures Eropean Fund və Schroder German Buy-Outs 1992 şirkətlərinin investisiya məsələləri üzrə məsləhətçisi olan Schroder Ventures şirkətinə investisiya konsaltinqi sahəsində xidmətlər göstərir. Bundan başqa, Schorder and Partner Beteiligungsberatung GmbH 1997-ci ildə kreditlə səhmlər paketinin satın alınması üzrə əməliyyatdan sonra bağlanmış razılaşmaya uyğun olaraq, Charles Voquele qrup şirkətinə məsləhət xidmətləri göstərir. Schroder and Partner Beteiligungsberatung GmbH şirkətinin xidmətləri üçün qrupun göstərilən razılaşmaya uyğun olaraq 1999-cu ildə ödəmiş olduğu haqq 0,8 mln. İsveçrə frankı təşkil etmişdir.

2000-ci il: 2000-ci ildə əlaqəli tərəflərlə bağlı əhəmiyyətli əməliyyatlar aparılmamışdır.

Qısa nəticələr

Bu fəsildə bir şirkətin digər şirkətə investisiyalarının, məsələn, ticarət investisiyalarının, assosiasiyalı şirkətlərə, birgə fəaliyyətə investisiyaların, əldəetmə formasında, yaxud qovuşma formasında investisiyaların uçotu metodları təhlil olunmuşdur. Biz, göstərilən metodların tətbiqilə icmal maliyyə hesabatının tərtib olunması qaydasını araşdırdıq və seçilən metodun icmal hesabatın xarakterinə necə təsir etdiyini göstərdik. Biz, MHBS-nin prinsiplərinə uyğun olaraq əldəetmə metodunu tətbiq etməklə, törəmə şirkət üzrə məlumatların icmal hesabatına daxil edilməsi qaydasını ətraflı açıqladıq, həmçinin, qovuşmaların uçotu qaydalarını da müəyyən etdik.

Bütövlükdə biznesin birləşməsinin müxtəlif formalarının uçotu sahəsində olan məsələlər kifayət qədər mürəkkəbdir və şərhimizdəki bütün aspektləri tam işaqlandırmaq bizə nəsib olmadı. Bununla belə, inanmaq istərdik ki, nəzərdən keçirilən material düşünmələr üçün kifayət qədər əsas verir və siz, ola bilsin, hesabatın mü-

¹ Bu tələb vardır, xüsusən də, MHBS 24-ün 12-ci paraqrafında göstərilir. – Red.qeydi.

vəfiq standartlarına uyğun olaraq səhmdarlar üçün verilən informasiyanın nə qədər dürüst olması barədə fikirləşəcəksiniz. Bu, ABŞ-da Enron korporasiyasının məlum müflisləşməsi ilə əlaqədar xüsusilə aktual ola bilər.

Həmçinin, qeyd etmək vacibdir ki, hazırki anda «Dördlər qrupu plyus bir (G4+1)» tərəfindən buraxılan sənədlərin müddəalarının, həmçinin, MHBS standartı şəklində «Biznesin birləşməsi (ED3)» sənədinin ilkin variantının, hələ ki, yalnız möhkəmləndirilməsi qarşıda durur.

Həmin məlumatlara uyğun olaraq aşağıdakıları müəyyənləşdirmək təklif edilir:

- biznesin birləşməsinin bütün formaları üçün uçotun vahid metodunun məcburi tətbiqini həyata keçirmək;
- belə vahid metod kimi maraqların birləşməsi (qovuşması) metodunu deyil, əldə etmə metodunu müəyyən etmək ¹;
- biznesin birləşməsi üzrə əməliyyatların gedişində alıcı-şirkətin aşkara çıxarılması kriteriyalarını işləyib hazırlamaq, bunu etmək çətin olduğu hallarda isə həmin məqsədlər üçün mütləq uçotun yeni metodunu işləyib hazırlamaq.

Biz, indi uçotun təklif olunan yeni metodunu müzakirə etməyəcəyik, yalnız onu deyək ki, həmin metodun əsas tələblərindən biri biznesin birləşməsində iştirak edən hər iki şirkətin aktivlərinin mütləq ədalətli dəyərlə qiymətləndirilməsi olacaqdır. Əgər standartın işlənilib hazırlanması prosesində bu əsər nə vaxtsa nəzərə alınmalı olacaqsas, onda biz aşağıdakıları tövsiyə edərdik:

- törəmə şirkətin əldə etmə metodu ilə uçotunu;
- assosiasiyalı şirkətin payla iştirak metodu ilə uçotunu;
- birgə fəaliyyətin mütənasib qovuşdurma metodu ilə, ya da payla iştirak metodu ilə uçotunu;
- alıcı-şirkətin müəyyən edilməsi mümkün olmadığı və maraqların birləşməsi (qovuşması) tətbiq edilmədiyi hallar üçün uçotun yeni metodunu.

Siz hələlik icmal hesabatının aydınlıq kimi keyfiyyəti barədə, ümumiyyətlə, danışmaq olarmı sualını özünüza vermisiniz?

İndi isə sizə icmal hesabatın tərtib olunması vərdislərinin möhkəmləndirilməsinə dair daha bir məsələni həll etməyi təklif edirik. Əlbəttə, məsələnin bizim şərhimiz üçün nəticələr çıxarılandan sonra daxil edilməsi çox qeyri-adidir, ancaq icmal hesabatın tərtibi metodlarının tətbiqini bacarmaq o qədər vacibdir ki, onun xatirinə istisnalar etmək olar.

Məsələ 24.30

1 aprel 20X5-ci ilə Hardy şirkəti Sibling şirkətinin 4 mln. adi səhmini əldə etmişdir. O, eyni zamanda, bir səhm üçün 4,5 € qiymətlə həmin şirkətin ödənilən imtiyazlı səhmlərinin 10%-ni 500 000 € təşkil edən nominal dəyərlə əldə etmişdir. Sibling şirkətinin bölüşdürülməmiş mənfəəti əldə etmə tarixinə 8 400 000 € təşkil etmişdir. Hər iki şirkətin balans hesabatlarının layihəsi 31 mart 20X8-ci il vəziyyətinə aşağıdakı kimidir:

¹ Artıq bu törəmə şirkətlər üçün MHBS 3-də edilmişdir. – Red. qeydi.

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

	Hardy		Siblinq	
	min €	min €	min €	min €
Dövriyyədənəknar aktivlər				
Torpaq və binalar		22 000		12 000
Əsas vəsaitlər		20 450		10 220
Siblinqə investisiyalar: adi səhmlər		18 000		
İmtiyazlı səhmlər		<u>500</u>		
		60 950		22 220
Dövriyyə aktivləri				
Ehtiyatlar	9850		6590	
Debitor borcu	11 420		3830	
Kassa	<u>490</u>		<u>0</u>	
	21760		10420	
Qısamüddətli öhdəliklər				
Kreditör borcu	6400		4510	
Bank overdraftı	0		570	
Vergiye cəlb olunma üzrə ehtiyatlar	<u>2470</u>		<u>1980</u>	
	(8870)		(7060)	
Xalis dövriyyə aktivləri		12 890		3360
Uzunmüddətli öhdəliklər				
10% -lə kreditlər		(12 000)		(4000)
Xalis aktivlər		<u>61 840</u>		<u>21 580</u>
1 € -luq adi səhmlər		10 000		5000
10%-lik imtiyazlı səhmlər				2000
Bölüşdürülməmiş mənfəətin ehtiyatı		<u>51 840</u>		<u>14 580</u>
		<u>61 840</u>		<u>21 580</u>

Aşağıda 31 mart 20X8-ci ilə olan dövr üçün Siblinq şirkətinin qrup daxilindəki əməliyyatlar üzrə korrektə olunmamış mənfəət və zərərlər haqqında hesabatından çıxarış verilmişdir::

	min €
Vergilər ödənilənədək mənfəət	5400
Vergiqoyma	(1600)
	<u>3800</u>

Aşağıdakı informasiya əhəmiyyətlidir:

1. «Torpaq və binalar» maddəsi üzrə əks etdirilən məbləğ - dəyəri 5 mln. € olan iri tikinti aparılmış torpaq sahəsindən ibarətdir. Onun Siblinq şirkətinin əldəedilmə tarixinə ədalətli dəyəri 7 mln. €-ya çatmış, lakin 31 mart 20X8-ci ilə isə 8,5 mln. €-ya qədər artmışdır. Qrupun uçot siyasətinə əsasən, tikinti aparılmış torpaq sahəsinin dəyəri amortizasiya hesablanılmadan ədalətli dəyərilə qiymətləndirilir.

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

2. Bundan əlavə, Sibling şirkətinin əldəedilmə tarixinə əsas vəsaitlər maddəsi üzrə uçota alınmış məbləğə zavodun dəyəri də daxi idi, hansının ki, ədalətli dəyəri onun qalıq dəyərindən 4 mln. € artıq olmuşdu. Zavodun faydalı istifadə müddətindən 5 il qalır. Qrupun hesabatı məqsədləri üçün amortizasiya xətti üsulla hesablanır. Sibling şirkətinin sair xalis aktivlərinin ədalətli dəyəri təxminən onların qalıq dəyərinə bərabər idi.
3. İl ərzində Sibling şirkəti Hardy şirkətinə ümumi məbləği 1,8 mln. € olan mallar satmışdır. Sibling şirkətinin satılan mallarının maya dəyərinə ticarət əlavəsi 20% təşkil edir. 31 mart 20X8-ci ilə Hardy şirkətinin hesabatında ehtiyatlar maddəsi üzrə 450 000 € məbləğində həmin tərzdə verilmiş mallar olmuşdur. 31 mart 20X8-ci ilə ana və törəmə şirkətlər arasındakı hesablaşmalar üzrə cari hesablardakı qalıq 240 000 € təşkil etmişdir.
4. Qudvillin dəyəri beş il ərzində xətti metodla amortizasiya olunur.

Hardy şirkətinin 31 mart 20X8-ci ilə icmal balansını hazırlayın.

Həlli

Hardy şirkətinin 31 mart 20X8-ci ilə icmal balansı

	min €	min €
Dövriyyədənəknar aktivlər		
Torpaq və binalar (hərəkət 1)		37 500
Əsas vəsaitlər (hərəkət 2)		32 270
Qudvill (hərəkət 3)		<u>992</u>
		70 762
Dövriyyə aktivləri		
Ehtiyatlar (hərəkət 4)	16 365	
Debitor borcu (11 420+3830–240 dövriyyə aktivləri)		15 010
Kassa	<u>490</u>	
	<u>31 865</u>	
Qısamüddətli öhdəliklər		
Kreditör borcu (6400+4510–240)	10 670	
Bank overdraftı	570	
Vergi qoyma üzrə ehtiyatlar	<u>4450</u>	
	<u>15 690</u>	16 175
Uzunmüddətli öhdəliklər		
Kreditlər		(16 000)
Azlıqların payı (hərəkət 5)		<u>(6421)</u>
Xalis aktivlər		<u>64 516</u>
Adi səhmlər		10 000
Yenidənqiymətləndirmə üzrə ehtiyat		1200
Bölüşdürülməmiş mənfəət (hərəkət 6)		<u>53 316</u>
		<u>64 516</u>

KAPİTALIN YEKUNU:

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Hərəkət 1 və 2	Torpaq və binalar	Əsas vəsaitlər
Hardy məsələsi üzrə qalıq	22 000	20 450
Siblinq	12 000	10 220
		4 000
Yenidənqiymətləndirmə	3 500	(2400)
Əlavə amortizasiya	<u>37 500</u>	<u>32 270</u>
 Hərəkət 3 Qudvill		
Ödənilmişdir: adi səhmlər	18 000	
İmtiyazlı səhmlər	<u>500</u>	18 500
Alınmışdır:		
Adi səhmlərin 80%-i	4000	
İmtiyazlı səhmlər	500	
Əldə edilənədək ehtiyatların 80%-i		
Əldə edilmə tarixinə yenidənqiymətləndirmə məbləğinin 80%-i	<u>4800</u>	<u>16 020</u>
		<u>2480</u>
İllik amortizasiya bərabərdir $2480/5=496$. Üç il ərzində =1488. Hələ silinməmiş qalıq 992.		
 Hərəkət 4		
Məsələ üzrə qalıq $9850+6590$	<u>16440</u>	
<i>minus</i> Verilmiş ehtiyatlar üzrə reallaşdırılmamış mənfəət	<u>(75)</u>	
	<u>16365</u>	
 Hərəkət 5 Azlıqların payı		
Siblingin xalis aktivləri		
<i>minus</i> İmtiyazlı səhmlər $19\,589 \times 20\%$	3916	
<i>plus</i> Azlıqların payının imtiyazlı səhmləri	1500	
<i>plus</i> $7500 \times 20\%$ həcmində yenidənqiymətləndirmə		
<i>minus</i> Korektələr:		
Əlavə amortizasiyaya	(480)	
Ehtiyatlar üzrə reallaşdırılmamış mənfəətə	<u>(15)</u>	
	<u>6421</u>	
 Hərəkət 6		
Hardy şirkətinin bölüşdürülməmiş mənfəəti		51 840
Əldə etmədən sonra Siblingin mənfəəti	6180	
<i>minus</i> Əlavə amortizasiya	(2400)	
<i>minus</i> Ehtiyatlar üzrə reallaşdırılmamış mənfəət	<u>(75)</u>	
		$3705 \times 80\% = 2964$
<i>minus</i> Qudvillin amortizasiyası		<u>(1488)</u>
		<u>53 316</u>

Tapşırıqlar

1. Holding şirkətinin, törəmə şirkətinin və ikinci dərəcədən olan törəmə şirkətinin daxil olduğu qarışıq qrupun strukturunu (müvafiq yolverilmələr əsasında) qurun.
2. Törəmə, assosiasiyalı şirkətin və əlaqəli tərəfin tərifini verin.
3. Qrupun maliyyə hesabatında törəmə, assosiasiyalı şirkətin və əlaqəli tərəfin fəaliyyətinin uçotu qaydasını açıqlayın.
4. Biznesin birləşməsi üzrə əməliyyatların əldəetmə metodu ilə deyil, qovuşma (maraqların birləşməsi) metodu ilə həyata keçirildiyi halları göstərin.
5. Biznesin birləşməsi üzrə əməliyyatların uçotu zamanı maliyyə hesabatında təzahür edən qovuşma (maraqların birləşməsi) metodunun və əldəetmə metodunun tətbiqinin effektini müqayisə edin.
6. İcmal maliyyə hesabatının tərtib edilməsi məqsədləri üçün aktivlərin nəyə görə ədalətli dəyərlə qiymətləndirilməsinin tətbiq olunduğunu izah edin.
7. İcmal maliyyə hesabatının tərtib edilməsi istifadəçilərə faydalı informasiya verməyə imkan yaradır. Müzakirə edin.
8. İcmal maliyyə hesabatında əlaqəli tərəflər barədə informasiyanın açıqlanması istifadəçilər üçün faydalı informasiya daşıyır. Müzakirə edin.
9. Xüsusi təyinatlı şirkətin nə olduğunu izah edin və onların fəaliyyətinin MHBSK-nin idarə heyəti tərəfindən müəyyən edilmiş uçot qaydasını açıqlayın.
10. Enron korporasiyasına münasibətdə sizin aşkara çıxara biləcəyiniz istənilən informasiyadan istifadə edərək aşağıdakı müddəanı müzakirə edin: «Əgər Enron korporasiyası maliyyə hesabatını ABŞ GAAP-ı üzrə deyil, MHBS-yə uyğun olaraq tərtib etmiş olsaydı, o, xüsusi təyinatlı şirkətləri başqa üsulla uçota almaq məcburiyyəti qarşısında qalardı».
11. İcmal maliyyə hesabatı məqsədləri üçün nəzarət nə deməkdir?
12. Qrup halında hesabatların tərtib olunmasının məqsədəuyğunluğunu qiymətləndirin.
13. Mütənasib məlumatlar və payla iştirak metodlarının mahiyyətini açıqlayın və göstərin – hansı hallarda MHBS-yə uyğun olaraq icmal maliyyə hesabatları tərtib edilən zamanı, həmin metodların hər biri tətbiq olunur.

XARİCİ VALYUTA İLƏ ƏMƏLİYYATLARIN ÇEVİRİLMƏSİ

Bu fəslə öyrəndikdən sonra siz:

- xarici valyuta ilə ifadə olunmuş məbləğlərin yenidən hesablanması və valyuta konversiyasının mövcudluğunu izah etməyi;
- şirkətin fərdi hesabatında valyuta əməliyyatlarının uçotuna dair MHBS 21-in tələblərini açıqlamağı;
- valyuta borcları vasitəsilə valyuta investisiyalarının itgilərdən hedcinqləşdirilməsinin məqsəduyğunluğunu qiymətləndirməyi;
- xarici filialların, bölmələrin və s. hesabatının yenidən hesablanmasına dair MHBS-nin tələblərini tənqidi nöqteyi-nəzərdən qiymətləndirməyi;
- xarici şirkətlərin hesabatının yenidən hesablanmasını həyata keçirməyi;
- xarici valyuta ilə ifadə olunmuş məbləğlərin yenidən hesablanmasına dair informasiyanın açıqlanması üçün MHBS-nin tələblərinin mahiyyətini izah etməyi bacaracaqsınız.

Giriş

İldən ilə biznes daha da yüksək dərəcədə beynəlmiləl olur. Və hansı xarici ölkələrdə öz fəaliyyətini həyata keçirmələrinə baxmayaraq, şirkətlər xarici valyutadan istifadə etmək zəruriyyəti ilə qarşılaşır. Bir halda ki, şirkətin uçotu və hesabatı, bir qayda olaraq, yerli valyuta ilə aparılır, xarici valyuta ilə təqdim olunmuş məlumatların yerli pul vahidlərində, ya da hesabatın valyutası olan digər valyuta ilə əks etdirilməsi zəruridir. Bu zaman əgər valyuta mübadiləsinin məzənnəsi tam dəyişməz qalırsa, heç bir problem əmələ gəlmir. Ancaq bu nadir hallarda belə olur və bizim hamımızın yaxşı bildiyi kimi, mübadilə məzənnəsi tərəddüd edir və bəzən nisbətən qısa bir vaxt dövrü ərzində güclü sürətdə dəyişilir.

Valyutaların dönərliliyi

Hesabat dövründə valyuta əməliyyatları başa çatdıqda valyutanın yenidən hesablanması tələb olunur. İstənilən əməliyyatda, adi, yaxud valyuta əməliyyatında, iki mərhələni qeyd etmək olar:

- aktivin alışı və satışı, yaxud məsrəflərin və gəlirlərin baş verməsi;
- həmin aktivlərin, məsrəflərin və gəlirlərin hesabına pul vəsaitlərinin alınması, yaxud xərclənməsi.

Bu əməliyyatlar şirkətin hesabatında onlar tədricən həyata keçirildikcə aparılmalıdır.

Məsələ 25.1

1 mart 20X2 ildə ingilis şirkəti İsveçrədən olan şirkətin SWFr (İsveçrə frankı) məbləğində mallarını satmışdır. Ödəniş 1 avqust 20X2 ildə daxil olmuşdur.

1 may 20X2 ilə mübadilə məzənnəsi 1 GBP = 3,5544 SWFr təşkil edirdi,

1 avqust 20X2 ilə o 1 GBP = 3,7081 SWFr təşkil edirdi.

Şirkətin hesabat ili 30 sentyabr 20X2 ildə başa çatır və hesabatın valyutası funt sterlinqdir. Şirkətin mühasibat kitablarında müvafiq uçot yazılışları aparın və debitor borcu hesabı üzrə qalığı göstərin.

Həlli

Əməliyyatın iki mərhələdə həyata keçirilməsini yaddan çıxarmamaq şərtlə malların satışı faktını əks etdirən uçot yazılışını aparaq, lakin əməliyyatın bu hissəsi İsveçrə frankı ilə deyil, funt sterlinq ilə uçota alınacaqdır.

Satışlar	Debitor borcu
1,5X2 deb.borcu, 211 006	1,5X2 satışlar 211 006

$750\,000 / 3,5544$ (1.5X2 ilə mübadilə məzənnəsi) = 211 006. 1 avqust 20X2 ildə biz ödəniş pulunu alacağıq, ancaq ödənişin məbləği 750 000 isveçrə frankı ilə olacaq, onları biz həmin ana mübadilə məzənnəsi üzrə funt sterlinqə çevirməliyik = $750\,000 / 3,7081 = 202\,260$ GBP

Bu vaxt aşağıdakı uçot yazılışını yerinə yetirək:

	Funt sterlinq	Funt sterlinq
Debet	Kassa	202 260
Kredit	Debitor borcu	202 260

Beləliklə, debitor borcu hesabı üzrə 8746 GBP məbləğində qalıq əmələ gəlmişdir, bu da yalnız məzənnə zərəri deməkdir və biz onu mənfəət və zərərlər hesabı üzrə adi fəaliyyətin nəticəsi kimi uçota almalıyıq.

Analoji olaraq, əgər avqust ayında olan valyuta məzənnəsi may ayında olan valyuta məzənnəsindən aşağı olsaydı, onda biz məzənnə mənfəəti əldə edə bilər və onu da adi fəaliyyətdən alınmış mənfəət kimi uçota almalı olardıq.

Valyutaların çevrilməsi

25.1 sayılı məsələdə baxılmış əməliyyat ilin sonuna qədər bitmişdir, ancaq belə olmaya da bilərdi. Valyuta əməliyyatlarının ilin sonuna qədər başa çatmadığı halda uçotun aparılması qaydasını nəzərdən keçirək.

Məsələ 25.2

Fərz edək ki, 25.1 sayılı məsələnin şərtlərinə əsasən şirkətin hesabat ili 30 iyun 20X2 ildə başa çatır və həmin dövrə mübadilə məzənnəsi 1GBP= – 3,6573 SWFr təşkil edir. Şirkətin mühasibat kitablarında müvafiq uçot yazılışlarını aparın.

Həlli

İlkin satışın uçotu yenə də əvvəlki kimi aparılacaqdır, ancaq 30 iyun 20X2 ilə debitor borcunun hesabı üzrə 211 006 GBP məbləğində qalıq əmələ gəlir. Lakin bu düz deyil, çünki əgər həmin tarixə borc ödənilsəydi biz 30 iyun 20X2 ilə borc məbləğini təşkil edən SWFr 750 000=205 069 məbləği alardıq. Beləliklə, hesabat ilini bağlayarkən biz cari tarixə¹ qüvvədə olan, həmçinin, valyuta spot-məzənnə adlanan, dövrün tamamlanması² tarixinə qüvvədə olan məzənnə üzrə debitor borcu məbləğini yenidən hesablayırıq.

Debitor borcu			
1,5X2	211 006	30,6X2 mənfəət və zərərlər	
satışlar		Məzənnə fərqiindən zərər 30.6X2	5937
		Sonrakı dövrə köçürülən saldo	<u>205 069</u>
			211 006
1,7X2	<u>211 006</u>		
keçirilmiş	205 069	1,8X2 kassa	202 260
saldo		Məzənnə fərqiindən alınan zərər 30.6.X3	2809

5937 GBP kəmiyyəti 30 iyun X2 ilə alınmış məzənnə zərərinə özündə əks etdirir, onu mənfəət və zərərlər hesabının debetinə yazmaq lazımdır. 20X2 ilin 1 avqustuna borc tam ödənildikdən sonra gələcək ilin hesabatında 2809 GBP məbləğində əlavə məzənnə zərəri uçota alınmalıdır. Diqqət yetirin: zərərin 8746 GBP olan ümumi məbləği iki hesabat ilinə bölünmüşdür.

¹ Current rate.-Red qeydi.

² Closing rate.- Red. qeydi.

Valyutanın yenidən hesablanması belə qaydası ehtiyatlılıq prinsipinə uyğunlaşdırılır, çünki zərərlər əmələ gəldikdə dərhal onların tanınmasına imkan yaradır. Əgər 30 iyun 20X2 ildə valyuta məzənnəsi 1GBP=3,4973 SWFr olarsa, biz necə hərəkət edərdik?

Bu halda debitor borcu məbləğinin yenidən hesablanması $750\,000/3,4973=214\,451\text{GBP}$ kimi olur ki, bu da əvvəlcə 3445 GBP məbləğində məzənnə mənfəətinin əmələ gəlməsinə səbəb olur, 1 avqust 20X2 ildə isə borcun ödənilməsi baş verdikdə, 12 191£ məbləğində məzənnə zərəri verir. 3445 GBP məbləğində mənfəət özündə reallaşmamış mənfəəti göstərir və əgər ehtiyatlılıq prinsipinə axıra kimi əməl etsək, onda biz bu mənfəəti əks etdirməməliyik.

Gəlin baxaq, MHBS 21 bu barədə nə deyir.

Şirkətlərin fərdi hesabatında valyuta əməliyyatlarının uçotuna dair MHBS 21-in tələbləri

İlk əvvəl standart 1983-cü ildə buraxılmışdır, yeni redaktədə isə 1993-cü ildə qəbul edilmişdir ¹. MHBS-nin 28 paraqrafında deyilir:

«Şirkətin pul maddələrinin ödənilməsi zamanı, yaxud pul maddələrinin maliyyə hesabatında təqdim edilməsi zamanı əmələ gələn fərdi, cari, yaxud əvvəlki dövrlərdə ilkin olaraq qəbul edilmiş məzənnələrdən fərqli olaraq yaranan məzənnə fərqi, yarandığı dövrdə gəlir, yaxud məsrəflər kimi tanınmalıdır. 32 və 15 paraqraflarda baxılan məzənnə fərqi istisna olunmaqla».

Sonra 29 paraqrafda əlavə izahat verilmişdir:

«Məzənnə fərqi xarici valyuta ilə əməliyyat üzrə həmin əməliyyatın başlanması tarixi ilə, pul maddələrinin ödənilməsi tarixi arasındakı dövrdə mübadilə məzənnəsinin dəyişilməsi nəticəsində baş verir. Əməliyyat və əməliyyat üzrə hesablaşma eyni uçot dövründə həyata keçirildikdə, məzənnə fərqi həmin dövrdə tanınır. Lakin, əməliyyat üzrə hesablaşma həmin əməliyyatın baş verdiyi dövrün ardınca gələn uçot dövründə aparıldıqda da hesablaşma dövrünədək hər bir aralıq dövründə tanınan məzənnə fərqi, həmin dövr ərzində valyuta məzənnələrinin dəyişilməsi ilə müəyyən olunur».

Beləliklə, MHBS bizə deyir ki, biz reallaşmamış mənfəəti (məsələn üzrə o, 3445 GBP təşkil edir) tanımalıyıq. Uçotun belə bir qaydasının tətbiqinə iki səbəbdən bəraət qazandırmaq olar:

- Qısamüddətli pul maddələri üzrə məzənnə mənfəətinin baş verməsi zamanı onların tam satışı kifayət qədər inamla qiymətləndirilə bilər, buna görə də, onlar gəlirin tanınması metodlarına uyğun reallaşdırılır.
- Uçota alınmış mənfəətlərin əks etdirilmiş zərərlərə uyğunluğunu təmin edir.

Uçotun alternativ qaydası

Məzənnə fərqlərindən olan mənfəət və zərərin uçotunun həmin metodu MHBS 21 üzrə uçotun əsas qaydasına uyğundur. Məzənnə fərqlərinin «valyuta dəyərinin aşağı düşməsi, yaxud ciddi devalvasiyası» nəticəsində baş verdiyi zaman, alternativ uçot qaydasının tətbiqinə yolverilməsi, nəzərdə tutulur. Bu, o zaman baş verir ki,

¹ 2003-cü ilin dekabr ayında yeni redaktədə nəşr olunmuşdur. Bütün sonrakı qeydlər onun əsasında verilmişdir. – Reyd qeydi.

aktivlərin xarici valyuta ilə yaxın vaxtlarda əldəedilməsinin bilavasitə nəticəsi kimi yaranmış tənzimləmə bilməyən öhdəliklərin məbləğinə təsir edən praktiki hedcinq-ləşmə üsulları mövcud olmasın. Belə məzənnə fərqi müvafiq aktivin balans dəyərinə bir şərtlə daxil edilməlidir ki, korrektə olunmuş balans dəyəri iki kəmiyyətdən – aktivin əvəzlənməsinə çəkiləcək xərclərdən və aktivin satılması, yaxud istifadəsi hesabına ödənilən məbləğdən ən aşağı olanı aşmasın. Şirkət xarici valyuta ilə olan öhdəliyi ödəyə, yaxud hedcinqləşdirə bilərsə, onda məzənnə fərqi aktivin balans dəyərinə daxil edilmir ¹.

Məsələ 25.3

1.3X2 ildə Axel şirkəti xarici şirkətdən 10 000€ məbləğində əsas vəsaitlər obyektini əldə etmişdir, həmin tarixə müvafiq valyutanın mübadilə məzənnəsi İFC (xarici valyuta vahidi)=2€. Axel şirkətinin hesabatının valyutası FC-dir (xarici valyuta). Axel şirkətinin hesabat tarixinə olan vəziyyəti üzrə valyuta məzənnəsi 30.6X2 ilə 1FC=1€ təşkil edir. Həmin əməliyyatın həyata keçirilməsi anına və hesabat tarixinə uçota alınması zamanı Axel şirkətinin mühasibatlığında aparılmış yazılışları göstərin. Əsas vəsaitlər obyektinin 30.6X2 ilinə olan bərpa dəyəri 10 200 bərabərdir, satışın mümkün xalis dəyəri – 10 100, istifadəsindən alınmış qiymətlilərin diskontlaşma dəyəri 12 000 təşkil edir.

Həlli

Aktivlər FC-lə			
1.3X2 – alış	5000	Keçirilmiş qalıq	10 000
Məzənnə fərqi	5000		
Dövrün sonuna qalıq	10 000		
Valyuta ilə kreditör borcu			
30.6X2		1/3/X2	
Keçirilmiş qalıq	10 000	alış	5000
		Məzənnə fərqi	5000
		Dövrün sonuna qalıq	10 000

Məsələ 25.3-də hesabat tarixinə olan son məzənnə üzrə nəinki təkcə pul aktiv-kreditör borcu, eləcə də qeyri-pul aktiv – əldə edilmiş əsas vəsait uçota alındığı zaman olan situasiya nəzərdən keçirilir. MHBS-21 üzrə uçotun əsas qaydasına uyğun olaraq son məzənnə üzrə yalnız xarici valyuta ilə pul vəsaitləri uçota alınə bilər. Xarici valyuta ilə maya dəyəri üzrə balansda öz əksini tapan qeyri-pul maddələri, onların alınması tarixinə olan məzənnə üzrə uçota alınmalıdır. Ədalətli dəyər üzrə öz əksini tapan maddələr isə ədalətli dəyərin müəyyən edilməsi anına üstün olan

¹ MHBS 21-in 01.05.2005-ci ildən olan yeni nəşrində (vaxtından əvvəl tətbiq olunması alqışlanan) belə yanaşmaya yolverən və müəlliflər tərəfindən sitat gətirilmiş 21-ci paragraf yoxdur.

məzənnə üzrə uçota alınmalıdır. Qeyri- pul maddələrinin yenidən hesablanmasına yol verən alternativ uçot qaydası yalnız aşağıdakı hallarda tətbiq edilir ¹:

- Ciddi devalivasiya, yaxud valyutanın dəyərinin aşağı düşməsi baş verir.
- Hedcinqləşdirmənin əməli üsulları yoxdur.
- Aktivlərin xarici valyuta ilə yaxın vaxtlarda əldəedilməsinin bilavasitə nəticəsi kimi yaranmış tənzimləmə bilməyən öhdəliklərin məbləğinə təsir göstərilir .

Məsələ 25.4

Təcrübədə tətbiq etməzdən əvvəl sizin tərəfdən aydınlaşdırılmalı olacaq alternativ uçot qaydasına yol verən şərtlərin aspektlərini ayırd edin.

Həlli

Əlavə izahat tələb edən sualların tərkibinə siz, yəqin ki, aşağıdakıları daxil etmişdiniz:

- Situasiyanın ciddilik dərəcəsini necə müəyyən etməli?
- Praktiki üsulların olmaması kriteriyaları necədir?
- «Tənzimləmə bilməyəcək» nə deməkdir?

Əlavə izahatlar nə üçün lazımdır? Bütün bu sualların cavabları öz subyektiv həllini tələb etdiyinə görə – izahatlar/əlavə rəhbərlik tələb olunur. Valyutanın dəyərinin köklü surətdə aşağı düşməsi situasiyasını o halda ciddi adlandırmaq olar ki, həmin situasiyada bu dəyərin yaxın gələcəkdə geri yüksəlişi gözlənilmir və buna görə belə dəyişikliklər məzənnənin müvəqqəti tərəddüd etməsi kimi baxıla bilməz. Bu, əlbəttə ki, subyektiv fikirdir.

ŞDK 11-in şərtlərinə uyğun olaraq praktiki üsulların olmaması həmin ana option, forvard müqavilələri kimi alətlərin əlçatmaz olduğunu sübut etmək deməkdir ².

ŞDK 11-in həmin şərhinə uyğun olaraq öhdəlik o zaman tənzimləmə bilməyəcək kateqoriyasına aid oluna bilər ki, həmin ana öhdəliyin ödənilməsi üçün zəruri olan xarici valyuta, məsələn, valyuta nəzarətinə hökumət tədbirlərinin müəyyən edilməsi ilə əlaqədar, əlçatmaz olsun. Sonuncu şərt subyektiv qərardan çox obyektiv qərara səmtləndirilmişdir.

«*Hiperinflasiya şəraitində maliyyə hesabatı*» adlı MHBS 29 hesabat verən zaman, maliyyə hesabatını hiperinflasiya olan ölkənin valyutasında tərtib edən şirkətə alternativ uçot qaydasını tətbiq etməyi qadağan edir. Bu, o deməkdir ki, məzənnə zərəri mənfəət və zərərlər hesabına aid edilir və deməli, həmin vəziyyətdə aktivin dəyərində gizlənmir, ancaq mənfəəti azaldır. Demək olar ki, istifadəçinin nöqtəyi-nəzərindən həmin tələb, faydalı informasiyanın açıqlanmasına imkan verir.

¹ Hal-hazırda, ümumiyyətlə, tətbiq edilmir, məzənnə fərqləri isə mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda tanınır. – Red qeydi.

² MHBS 21-in yeni nəşri nəinki əvvəlki MHBS 21-i, həm də ŞDK -19, ŞDK-30-u əvəz etmişdir. Buna görə də, bundan sonrakı abzas öz aktuallığını itirmişdir. – Red. qeydi.

Hesabatın təqdim edilməsi valyutası

Qeyd etmək maraqlıdır ki, MHBS 21 şirkətin maliyyə hesabatının hansı valyutada təqdim etməli olduğunu müəyyən etmir. Belə hesab etmək olar ki, bu məqsədlər üçün, adətən, şirkətin daimi yerləşdiyi ölkənin valyutasından istifadə olunur. ŞDK 19-da hesabatın valyutasının və maliyyə hesabatı maddələrinin qiymətləndirildiyi valyutanın fərqləndiyi hallar nəzərdən keçirilir. Bu, alış, yaxud satış üzrə iri əməliyyatların onlar üzrə hesablaşmaların hesabat valyutasından fərqlənən valyuta ilə həyata keçirilməsi zamanı baş verir. Bu vaxt bir valyutanın o biri valyutaya yenidən hesablanması MHBS21-də nəzərdə tutulmuş son məzənnə metodu ilə aparılır, məzənnə fərqləri isə xüsusi kapital hesabına aid edilir ¹.

Borclar

MHBS 21-ə uyğun olaraq «pul maddələri – fiksasiya, yaxud müəyyən edilmiş məbləğlərdə alınmalı, yaxud icra edilməli olan pul vəsaitləri həmçinin aktivlər və öhdəliklər» (p.8). Bununla əlaqədar borc, digər pul maddələri kimi, yəni, mənfəət və zərərlər hesabının krediti üzrə məzənnə mənfəəti, yaxud zərərinin əks etdirmək, yaxud hesablaşmaqla son məzənnə üzrə, eyni qaydada yenidən hesablanmalıdır. Hesabat tarixinə mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda reallaşmamış məzənnə mənfəətləri, yaxud zərərlərinin əks etdirilməsi praktikası şübhəli görünə bilər, ancaq belə qayda, heç olmasa, ardıcıl uçotu və həmçinin, reallaşmamış olan əks etdirilmiş zərərlərə uyğunluğu təmin edir.

Hedcinqləşdirmənin uçotu, yaxud investisiya və borcların əlaqələndirilməsi

Xarici şirkəti investisiyalaşdıran şirkət belə investisiyalarla bağlı valyuta riskinə məruz qalır. Ancaq şirkət-investor xarici ölkədə xarici valyuta ilə borc alaraq və həmin borc vəsaitlərini investisiya üçün istifadə edərək, özünü müdafiə edə bilər. Yerli (investisiyalaşdıran) şirkətin nöqtəyi-nəzərinə o, aşağıdakılara malikdir:

- Dəyəri valyuta təhlükəsinə məruz qalan aktivə:
- Kəmiyyəti, həmçinin, valyuta təhlükəsinə məruz qalan öhdəliyə.

Göstərilən aktiv və öhdəlik, prinsip etibarilə, kəmiyyətə bərabər olduqları üçün, faktiki olaraq ümumi əməliyyatın bir hissəsidir, həmçinin, həmin valyuta riskləri bərabər və onların təsiri bir-birini inkar etdiyinə görə, valyuta məzənnəsi tərəddüdlərinin həmin maddələrə təsiri tam neytrallaşdırılmalıdır.

Lakin uzunmüddətli qeyri-pul maddələrinə aid xarici valyuta ilə olan investisiyalar, adətən, ilin sonuna olan hesabatda yenidən hesablanılmır, pul maddəsi olan borc isə yenidən hesablanır. Əgər öhdəlik hedcinq kimi istifadə edilsə, MHBS 21 xarici valyuta ilə olan həmin öhdəlik üzrə baş verən məzənnə fərqlərini xüsusi kapital kimi təsnifləşdirməyə imkan verir.

İnvestisiya reallaşdıqdan sonra, borc üzrə yaranan məzənnə fərqləri, gəlir, yaxud məsrəf kimi tanınmalıdır. Maraqlıdır, ancaq MHBS 21 valyuta maddələrinin hedcinqləşdirilməsi əməliyyatlarının uçotuna praktiki olaraq toxunmur və biz dəqiq

¹ Edilmiş dəyişiklikləri nəzərə almaqla həmin problemləri həll etmək üçün MHBS 21-in dekabr 2003-cü il redaktəsinin 38-47-ci paragrafları ilə tanış olmaq zəruridir... 2003-cü ilin dekabrında redaktə olunmuşdur. - Red. qeydi.

rəhbərlik üçün bu halda MHBS-39¹-a müraciət etməliyik. MHBS 39-a uyğun olaraq hedcinqləşdirmənin müəyyən edilməsinin aşağıdakı kriteriyalarını ayırırlar²

- Vəsaitlərin istifadəsi haqqında sazişin bağlanması zamanı həmin sazişin hedcinqləşdirmə kimi təsnifləşdirməsini göstərən rəsmi sənəd tərtib edilmişdir.
- Gözlənilir ki, hedcinqləşdirmənin proseduru yüksək effektiv olacaq. Hedcinqləşdirmənin aparılması üzrə planlaşdırılan əməliyyatın həyata keçirilməsi ehtimalı yüksəkdir.
- Hedcinqləşdirmə prosedurasının effektivliyini etibarlı şəkildə qiymətləndirmək olar.
- Hedcinq cari qaydada qiymətləndirilmişdir və müəyyən edilmişdir ki, bütün hesabat dövrü ərzində o yüksək effektivliklə xarakterizə olunmuşdur.

Məsələ 25.5

Hesabat ili mart ayının 31-də bitən və hesabat valyutası funt sterlinq olan şirkət, avqust ayının 1-də iki borc götürür, biri 5 000 000 peset, o birisi isə 200 000 FF (fransız frankı ilə) həcmində; həmin ana valyuta məzənnəsi 1GBP=180 peset=10 FF təşkil edir. Fransız frankı ilə olan borc vəsaitindən 30 000\$ məbləğində səhmlərin alınması üçün istifadə olunmuşdur; 1GBP=1,60\$. Eyni zamanda, 100 000 avstraliya dolları məbləğində (A\$) səhmlər alınmışdır. 1GBP=1,9 A\$. Əgər valyuta məzənnəsi ilin sonuna 1GBP=186 peset=9,7 FF =1,5\$=1,95 A\$ təşkil edərsə, hesabatın valyutası isə funt sterlinqdirsə onda ilin sonuna şirkətin hesabatında həmin əməliyyatlar necə əks etdiriləcəkdir.

Həlli

Əvvəlcə borcların və investisiyaların həyata keçirilməsi anında onlar £ ilə aşağıdakı kimi uçota alınmalıdır:

Pesetlə borc	FF ilə borc
1/VIII kassa 27 778 (5 000 000/180)	1/VIII kassa 20 000 (200 000/10)
İnvestisiyalar \$-la	İnvestisiyalar A \$-la
1/VIII kassa 18 750 (30 000/1,6)	1/VIII kassa 52 632 (100 000/1,9)

Uzunmüddətli pul maddələri, yəni peset və fransız frankı ilə olan borclar ilin sonuna məzənnə üzrə yenidən hesablanmalıdır, ancaq ilin sonunda investisiyaların dəyərini yenidən hesablamaq olarmı? Bir qayda olaraq, yox. Lakin həmin misalda dollar ilə olan investisiyaların fransız frankı ilə alınan borcun köməyi ilə

¹ MHBS 21-in yeni redaktəsində 3,5,27 paragraflarda aydın deyilir ki, valyuta risklərinin hedcinqləşdirilməsi məsələləri MHBS 21 ilə yox, MHBS 39 ilə nizama salınır. – Red qeydi.

² Dekabr 2003-cü ildə MHBS 39-un yeni redaktəsi çıxdığından, hedcinqləşdirmə əməliyyatlarının uçotu kriteriyalarının müəyyən olunması üçün yeni redaktənin 88-ci paragrafına müraciət etmək lazımdır. – Red. qeydi.

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

hedcinqləşdirilməsi mümkündür, buna görə də, həmin borc üzrə zərər mənfəət və zərərlər hesabı üzrə uçota alınmayacaqdır və bilavasitə xüsusi kapital hesabına aid ediləcəkdir.

Peset ilə borc			
31/III mənfəət M/Z	896	1/VIII kassa	27 778
31/III keçirilmə üçün qalıq	26 882		
FF ilə borc			
31/III keçirilmə üçün qalıq	20 619	1/VIII kassa	20 000
		31/III kapitalın maddələri üzrə ehtiyata aid zərər	619

Diqqət yetirin, məsələ 25.5-i həll edərkən biz hesab edirdik ki, hedcinqləşdirilmiş borc və investisiyaların eyni valyuta ilə ifadə olunması mütləq deyil. Şübhəsiz ki, borc və investisiyalar bir valyuta ilə olduğu hallarda valyuta məzənnəsinin dəyişməsi nəticəsində əmələ gələn mənfəət və zərər bir-birini neytrallaşdırır ¹. Bununla belə müxtəlif valyutalar əsasında hedcinqləşmənin tətbiqində məntiq gözə çapmır, çünki bu zaman bütün risklərin örtülməsinə tam inam yoxdur. Nəzərə almaq lazımdır ki, əgər məsələ 25.5-in həllində fransız frankı ilə borc və dollar ilə investisiyalar hedcinqləşdirmə nöqtəyi-nəzərindən uçota alınmasaydı, onda mənfəət və zərərlər hesabı üzrə zərər tam 619 GBP artardı ².

Şirkətlərin fərdi hesabatında əməliyyatlar üzrə qısa xülasə

1. Tənzimlənmiş əməliyyatlar: zərər və mənfəət açıqcasına reallaşdırılır və pul vəsaitlərinin hərəkətində əks etdirilir;
2. Tənzimlənməmiş əməliyyatlar: qısamüddətli pul maddələri ilin sonuna məzənnə üzrə yenidən hesablanır, mənfəət və zərərlər isə, baxmayaraq ki, onlar reallaşmayıb, mənfəət və zərərlər hesabında uçota alınır, çünki onlar kifayət qədər müəyyəndir.
3. Uzunmüddətli pul maddələr qısamüddətli pul maddələri qaydasında uçota alınır.
4. Əgər öhdəlik xalis investisiyalar üzrə hedcinq yaradırsa, onda öhdəlik üzrə yaranan məzənnə fərqi xüsusi kapital kimi təsnifləşdirilir.

¹ Əlbəttə, onların məbləğləri bərabər olduqda – Red.qeydi.

² 2 Qeyd etmək lazımdır ki, məsələnin tam həllini müəlliflər göstərməmişlər. Peset ilə alınan borc üzrə 896 GBP qədər mənfəət, frank ilə olan borc üzrə -619 GBP qədər zərər alınır, amerika dolları ilə investisiyalar üzrə -1250 GBP zərər, avstraliya dolları ilə investisiyalar üzrə -1350 GBP mənfəət alınır. Bu, yalnız belə bir tezisi təsdiq edir ki, müxtəlif valyuta ilə bir neçə investisiya və borcların istifadəsi zamanı valyuta risklərinin hedcinqləşdirilməsi daha da böyük təhlükəyə gətirib çıxara bilər. Təsəvvür edin ki, bu misalda şirkət borcu yalnız fransız frankı ilə etmişdir və pulu yalnız Amerika dollarına qoya bilərdi. Borc üzrə faizlər nəzərə alınmadan xalis zərər 1869 GBP təşkil edərdi. Red.qeydi.

Xarici fəaliyyət haqqında maliyyə hesabatının yenidən hesablanması metodları

Hər bir konkret maddənin yenidən hesablanmasını iki əsas yanaşma mövqeyindən həyata keçirmək olar:

1. Valyuta məzənnəsini həmin maddənin baş verməsi anına istifadə etmək olar (tarixi məzənnə).
2. Valyuta məzənnəsini həmin maddənin uçota alınması anına istifadə etmək olar (cari, yaxud bağlanan məzənnə [hesabatın formalaşması tarixinə olan məzənnə]).

Maliyyə hesabatının hər bir maddəsinə biz alternativ yanaşmanı növbə ilə tətbiq edə biləcəyimiz üçün, aydındır ki, burada müxtəlif kombinasiyalar mümkündür. Təklif olunan yanaşmalar əsasında uyğunlaşdırılmış dörd metodu nəzərdən keçirək.

Vahid məzənnə metodu

Həmin metodun əsas ideyası ondan ibarətdir ki, holding şirkəti xarici fəaliyyətə xalis investisiyaları yerləşdirir, valyutaların tərəddüdləri riskinə yalnız göstərilən xalis maliyyə investisiyaları məruz qalır. Aktivlərin, öhdəliklərin gəlirlərin və məsrəflərin bütün maddələri bağlanan¹ məzənnə üzrə yenidən hesablanır. Məzənnə fərqləri o halda baş verir ki, belə son məzənnə əvvəlki ilin son məzənnəsindən, yaxud əməliyyatın başa çatdırılması tarixinə olan məzənnədən fərqlənmiş olsun.

Qarışıq məzənnə metodu (dövriyyə / dövriyyədən kənar maddələr)

Bu metod çərçivəsində dövriyyə aktivləri və qısamüddətli öhdəliklər bağlanan məzənnə üzrə yenidən hesablanır, dövriyyədən kənar aktivlər və uzunmüddətli öhdəliklər isə konkret maddənin əmələ gəlməsi anına olan məzənnə üzrə yenidən hesablanır (yəni, dövriyyə vəsaitlərinin maddələri hesabatın formalaşması tarixinə olan məzənnə ilə, dövriyyədən kənar aktivlərin və uzunmüddətli öhdəliklərin maddələri isə – tarixi məzənnə ilə) yenidən hesablanmalıdır.

Qarışıq məzənnə metodu (pul / qeyri - pul maddələri)

Bu metod pul aktivləri və öhdəlikləri maddələrinin hesabatın formalaşması tarixinə olan məzənnə üzrə, istənilən qeyri-pul aktivləri və öhdəlikləri maddələrinin isə onların başvermə anına olan məzənnə üzrə yenidən hesablanmasını nəzərdə tutur². Həmin metodun müdafiəsinə edilən dəlillər, cari alıcılıq qabiliyyəti üzrə uçotun xeyrinə olan arqumentlərə oxşardır. Pul maddələri avtomatik olaraq cari pul vahidlərində ifadə olunmuşdur, buna görə də, onlar cari məzənnə üzrə yenidən hesablanmalıdır, qeyri-pul maddələri isə hesabatda onların tanınması tarixinə qüvvədə olan pul vahidlərində ifadə olunmuşdur, ona görə də, yenidən hesablanma apardıqda məhz bu məzənnədən istifadə etmək lazımdır.

¹ O, həmçinin, «hesabat tarixinə», «birjının bağlanması gününə» «cari», «son» olan məzənnədir – Red qeydi.

² Tarixi məzənnə üzrə. – Red qeydi

Qarışıq məzənnə metodu (temporal)

Həmin metodun əsas ideyası ondan ibarətdir ki, xarici fəaliyyətə, hesabat verən şirkət başda olmaqla, qrupun fəaliyyətinin bir hissəsi kimi baxılır. Sadəcə olaraq, bəzi aktivlər və öhdəliklər «təsadüfən» xaricdə olmuşdur. Yenidən hesablanma məzənnəsi aktivlərin və öhdəliklərin maya dəyərinin qiymətləndirilməsinin aparılmış olduğu dəyər ilə müəyyənləşdirilir. Faktiki əldəolunma dəyəri ilə qeydiyyatata alınmış aktivlər tarixi məzənnə ilə, yəni onların alınması anına olan məzənnə üzrə yenidən hesablanır. Diskontlaşdırılmış dəyər əsasında uçota alınan aktivlər, cari məzənnə ilə yenidən hesablanır ¹. Gəlirlər və məsrəflər nəzəri cəhətdən nəticəsi əsasında müvafiq məbləğlərin yaranmış olduğu əməliyyatın aparılması tarixinə olan məzənnə üzrə, yəni ticarət əməliyyatlarının il ərzində orta məzənnə üzrə bərabər bölüşdürülməsi əsasında yenidən hesablanmalıdır.

Bu zaman əsas odur ki, dolaşığa düşməyəsən, çünki temporal metod tarixi məzənnə üzrə yenidən hesablama deməkdir. «Temporal» və «tarixi» anlayışlar bəzən verilmiş kontekstdə bir-birini qarşılıqlı əvəzetmə kimi istifadə edilir. Lakin hərəkət «temporal» «vaxtında», yəni qiymətləndirmənin əsasında duran dəyərə uyğun deməkdir. Deməli, temporal metod faktiki əldəolunma dəyəri ilə uçota alınan maddələrin yenidən hesablanması zamanı tarixi məzənnələrin istifadəsi deməkdir ². Ancaq bu zaman temporal metodu, həmçinin, diskontlaşdırılmış dəyər ilə əks etdirilən maddələrin yenidən hesablanması zamanı, cari məzənnələrin tətbiq edilməsi deməkdir. Temporal metodun vahid məzənnə metodu ilə oxşarlığı özünü bunda büruzə verir.

Hesabat məqsədləri üçün hansı metodun daha münasib olması haqqda indiyə qədər vahid fikir yoxdur. Son məzənnə metodu və temporal metodundan daha çox istifadə edilir, bu zaman həmin metodların hər birinin tətbiqolunma qaydası həm Böyük Britaniyada, həm də ABŞ-da vaxtaşırı dəyişilmişdir.

Xarici fəaliyyət haqqında maliyyə hesabatının yenidən hesablanması üçün MHBS 21 –in qaydaları

Xarici fəaliyyətin təsnifatı

MHBS 21 xarici fəaliyyətin iki növünü ayırır:

1. Hesabat verən şirkətin fəaliyyətinin ayrılmaz hissəni təşkil edən xaricdə baş verən əməliyyatlar.
2. Xarici şirkətlər.

Hesabat verən şirkətin fəaliyyətinin ayrılmaz hissəsini təşkil edən təşkilatlara o aiddir ki, onlar xaricdə işi elə aparır ki, sanki həmin işlər onların fəaliyyətinin davamıdır.

«Məsələn, belə təşkilat hesabat verən şirkətin tərəfindən yalnız idxal edilmiş malları sata və gəliri ona qaytara bilər. Belə olan hallarda hesabatın valyutası ilə təşkilatın yerləşdiyi ölkənin valyutası arasındakı mübadilə məzənnəsinin dəyişilməsi, praktiki olaraq dərhal hesabat verən şirkətin əməliyyatlarından alınan pul axınına təsir göstərir. Beləliklə, valyuta məzənnəsinin dəyişilməsi

¹ «Bağlanılan», «son», «hesabatın formalaşması tarixinə»-Red.– qeydi.

² Tarixi, ilkin - Red qeydi.

hesabat verən şirkətin həmin təşkilata qoyduğu xalis investisiyalara yox, xarici təşkilatların ayrı-ayrı pul maddələrinə təsir edir».

(p. 11)

«Bunun əksinə olaraq xarici şirkət pul vəsaitləri və digər pul maddələrini yığır, məsrəfləri gəlirləri yaradır və ola bilsin ki, borclarını öz yerli valyutası ilə həyata keçirir. Valyuta məzənnəsinin dəyişilməsi xarici şirkətin ayrı-ayrı pul və qeyri-pul maddələrinə yox, daha çox hesabat verən şirkətin xarici şirkətə qoyduğu xalis investisiyalara təsir edir».

(p. 11)

MHBS 21¹-in 26-cı paragrafında xaricdə olan fəaliyyətin xarici şirkət kimi təsnifləşdirilməsinin əlamətləri sadalanır. Onlara aiddir:

- Hərçənd, hesabat verən şirkət xaricdə olan fəaliyyətə nəzarət edə bilər, ancaq həmin fəaliyyət əsas etibarilə şirkətdən ayrı fəaliyyət kimi həyata keçirilir.
 - Hesabat verən şirkətlə olan əməliyyatlar xarici təşkilatın fəaliyyətinin kiçik hissəsini təşkil edir.
 - Xaricdəki fəaliyyət hesabat verən şirkətin hesabına deyil, əsasən, xüsusi əməliyyatlar, yaxud yerli borclar hesabına maliyyələşdirilir.
 - Əmək, material xərcləri və məhsulun dəyərinin, yaxud xarici istehsal xidmətlərinin digər tərkib elementləri hesabatın valyutası ilə deyil, əsasən, yerli valyuta ilə ödənilir və hesablanır.
 - Xarici təşkilatın satışları, əsasən, hesabat valyutası ilə aparılır.
 - Hesabat verən şirkətin pul vəsaitləri axınları xarici təşkilatın gündəlik fəaliyyətindən ayrılmış olur və özündə onun təsirini hiss etmir.
-

Prinsip etibarilə istənilən fəaliyyət yuxarıda sadalanmış əlamətlər haqqında faktiki məlumat əsasında müvafiq surətdə təsnifatlaşdırıla bilər. Bəzi hallarda xarici şirkət kimi xaricdə olan fəaliyyətin, yaxud hesabat verən şirkətin istehsalının ayrılmaz hissəsinin təsnifatı ola bilsin o qədər də aşkar deyil, onda müvafiq təsnifatın müəyyən edilməsi subyektiv qərar əsasında aparılır².

Çevirmə

MHBS 21 –ə uyğun olaraq fəaliyyətin ayrılmaz hissəsi kimi xarici valyuta ilə ifadə olunmuş göstəricilərin yenidən hesablanması zamanı, temporal metoddan istifadə edilməsi tələb olunur, məzənnə mənfəətləri və zərərlerini isə dövr ərzində məsrəflər və gəlirlər kimi uçota almaq lazımdır.

Xarici fəaliyyət üzrə hesabatı çevirərkən aktivlərin və öhdəliklərin maddələri üzrə son məzənnə metodu (hesabatın formalaşması tarixinə olan məzənnə) tətbiq

¹ Bu halda müəlliflər MHBS 21–in köhnə redaktəsinə istinad edirlər, harada ki, həqiqətən xarici şirkətin əlamətləri sadalanmışdır. Yeni redaktədə belə əlamətlər və eləcə də, «xarici şirkət» terminin özü yoxdur. MHBS bu termini «xarici fəaliyyət» termini ilə əvəz etmişdir. – Red. qeydi.

² MHBS 21 –in yeni redaktəsində belə təsnifata zəruriyyət yoxdur, ona görə də, subyektivlik üçün əsas qalmayıb. – Red. qeyd.

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

edilir: gəlirlər və məsrəflər əməliyyatın faktiki tarixinə olan məzənnə üzrə hesablanır, adətən, dövr ərzində orta məzənnə istifadə edilir, məzənnə mənfəət və zərərləri isə xalis investisiyaların reallaşmasına qədər xüsusi kapital kimi təsnifləşdirilir. Bura da bir istisna vardır, həmin istisna hiperinflasiya şəraitində həyata keçirilən xarici fəaliyyət hallarına aiddir və belə olduqda ilk olaraq MHBS 29-un qaydaları tətbiq edilir (bax: səh. 620).

Qısa yekunları deyək: hesabat verən şirkətin fəaliyyətinin ayrılmaz hissəsini təşkil edən xarici fəaliyyətin maliyyə hesabatının, həmin şirkətin hesabatına daxil edilməsi üçün, onun temporal metod əsasında cədvəl 25.1 –də göstərdiyi kimi yenidən hesablanması tələb olunur.

Hesabat verən şirkətin hesabatına daxil edilməsi üçün yenidən hesablanması tələb olunan xarici şirkət formasında olan xarici fəaliyyətin maliyyə hesabatı (konsolidasiyanın köməyi ilə mütənasib məlumat metodu, yaxud payla iştirak metodu ilə) cədvəl 25.2-də göstərildiyi kimi, son məzənnə metodu ilə yenidən hesablanır ¹.

Cədvəl 25.1. Hesabat verən şirkətin istehsalının ayrılmaz hissəsini təşkil edən xarici valyuta ilə əməliyyatlar üzrə maliyyə hesabatı

Maddə	Yenidən hesablanma məzənnəsi
Əsas vəsaitlərin və qeyri-maddi aktivlərin dəyəri və amortizasiyası	Əldəolunma, yaxud ədalətli dəyərli qiymətləndirmə tarixinə olan məzənnə
Ehtiyatlar	Xərclərin əmələ gəlməsi anına olan məzənnə
Pul maddələri	Hesabat tarixinə olan məzənnə
Mənfəət və zərər maddələri	Məzənnə dəyişmələri cüzi olduqda, dövr ərzində orta məzənnə, yaxud əməliyyat tarixinə olan məzənnə
Məzənnə fərqi	Mənfəət və zərərlər haqqında hesabat

Aşağıdakı məsələnin həlli prosesində bu iki metod arasındakı fərqləri aşkar edək.

Məsələ 25.6

8-ci ilin 1 yanvar tarixinə Home şirkəti Away şirkətini tam (100%) mülkiyyət kimi ümumi məbləği 25 000 € pul vəsaitində olan səhmlərə yazılma yolu ilə əldə etmişdir. Həmin vaxt valyuta məzənnəsi 1avroya 12 «talon» idi.

Cədvəl 25.2. Xarici şirkət kimi müəyyən edilən xarici fəaliyyətin maliyyə hesabatı

Maddə	Yenidən hesablanma məzənnəsi
Pul və qeyri-pul maddələri üzrə istənilən aktivlər və öhdəliklər	Son məzənnə
Mənfəət və zərər maddələri	Əldəolunma tarixinə olan məzənnə

¹ Qeyd etmək lazımdır ki, maliyyə hesabatında məzənnə fərqlərinin tanınması yerində – bilavasitə kapitalın maddələrində, yaxud gəlirlərin – məsrəflərin maddələrində – MHBS 21-in yeni redaktəsində bütöv bir bölmə ayrılır ki, buraya da 27-34 –cü paraqraflar və əlavə tövsiyələr daxil edilmişdir. Ona görə də, həmin məsələləri həll etmək üçün ilkin mənbəyə nəzər yetirmək lazımdır. – Red. qeydi

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Məzənnə fərqi	Kapital
---------------	---------

Yerləşdiyi yer üzrə Away şirkəti 100 000 talon məbləğində uzunmüddətli kredit götürmüşdür və təcili avadanlığın alınması üçün 350 000 talon istifadə etmişdir, avadanlığın yararlı istifadə müddəti 10 ilə bərabərdir, onun ləğv dəyəri yoxdur. Aşağıda Away şirkətinin hesabatı 8 –ci ildə xarici valyuta ilə təqdim olunmuşdur. Həmin il ərzində müvafiq tarixlərə olan valyuta məzənnəsi aşağıdakı kimidir:

	Talonlar/€
1 yanvarda	12
İl ərzində orta	11
Ehtiyatların əldəedilməsi dövrü üzrə orta	10,5
31 dekabrda	10

8 –ci ildə mənfəət və zərərlər haqqında hesabat

	Talonlar
Satışlar	450 000
<i>Minus</i> Satışların maya dəyəri	<u>(360 000)</u>
Ümumi mənfəət	90 000
<i>minus</i> Amortizasiya	<u>(35 000)</u>
Sair məsrəflər	<u>(15 000)</u>
Xalis mənfəət	<u>40 000</u>
31 dekabr 8 –ci ilə balans	
Səhmdar kapitalı	300 000
Bölüşdürülməmiş mənfəət	<u>40 000</u>
KAPİTALIN YEKUNU:	<u>340 000</u>
İlkin dəyər üzrə avadanlıq	350 000
<i>Minus</i> Amortizasiya	<u>(35 000)</u>
	315 000
Ehtiyatlar	105 000
Xalis pul dövriyyə aktivləri	20 000
<i>Minus</i> Uzunmüddətli borclar	<u>(100 000)</u>
XALIS AKTİVLƏRİN YEKUNU:	<u>340 000</u>

Son məzənnə metodu və temporal metodun köməyiylə xarici fəaliyyət haqqında hesabatın yenidən hesablanması aparılan və məzənnə fərqlərinin uçotu qaydasını müəyyən edin.

Həlli

8-ci ildə Mənfəət və zərərlər haqqında hesabat	Məzənnə	Son	Temporal	Məzənnə
Satışlar	11	40 909	40909	11
<i>Minus</i> Satışların maya dəyəri	11	<u>(32 727)</u>	<u>(32 727)</u>	11
Ümumi mənfəət		8182	8182	
<i>Minus</i> Amortizasiya	10	(3500)	(2917)	12

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Digər məsrəflər	11	(1364)	(1364)	11
Xalis mənfəət		<u>3318</u>	<u>3901</u>	
8-ci ilin 31 dekabr tarixinə balans				
Səhmdar kapital	12	25 000	25 000	12
Bölüşdürülməmiş mənfəət		<u>3318</u>	<u>3901</u>	
		<u>28 318</u>	<u>28 901</u>	
Maya dəyəri ilə avadanlıq	10	35 000	29 167	12
Minus Amortizasiya	10	<u>3500</u>	<u>2917</u>	12
		31500	26250	
Ehtiyatlar	10	10 500	10 000	10,5
Xalis pul dövriyyə aktivləri	10	2000	2000	10
Uzunmüddətli borcları çıxmaqla	10	<u>(10 000)</u>	<u>(10 000)</u>	10
		34 000	28 250	
Məzənnə fərqi		<u>5682</u>	<u>(651)</u>	
		<u>28 318</u>	<u>28 901</u>	

Məzənnə fərqlərinin aşkar edilməsi məqsədilə son məzənnə metodu çərçivəsində səhmdar kapitalı maddəsinin kəmiyyəti ilkin məzənnə ilə yenidən hesablanmışdır.

Məzənnə fərqi – temporal metodla yenidən hesablama nəticəsində yaranan 651 € məbləğində zərər, cari ildə mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın hesabları üzrə hesablanmalıdır. Əgər bu halda məzənnə mənfəəti əmələ gəlmiş olsaydı, onda bu MHBS 21-in tələblərinə uyğun uçota alınardı. Əlbəttə, şübhə etmək olar ki, belə yanaşma ehtiyatlılıq prinsipinə nə dərəcədə cavab verir, ancaq uçotun bu qaydası xarici şirkətin hesabatında yaranan məzənnə fərqlərini elə əks etdirməyə imkan verir ki, sanki bu məzənnə fərqləri bilavasitə hesabat verən şirkətin hesabları üzrə baş vermişdir.

Son məzənnə metodunu aydınlaşdırmaq isə çətin olacaqdır. Balansın hər bir maddəsi üzrə fərqlər əmələ gəlmişdir, çünki dövrün əvvəlinə qalıqların kəmiyyəti (xarici törəmə şirkətinə ana şirkəti tərəfindən qoyulmuş xalis investisiyalar) son məzənnə ilə funt sterlinqlə geriye yenidən hesablanmışdır. 5682 € -ya bərabər olan məzənnə mənfəətinin ümumi məbləğini cədvəl 25.3 –də göstəriləndiyi kimi tərkib hissələrinə ayırmaq olar.

MHBS 21-in tələblərinə uyğun olaraq həmin mənfəət xüsusi kapital kimi uçota alınmalıdır. Bununla razılaşmamaq olar və qısamüddətli pul maddələri üzrə və 833 € -ya bərabər olan məzənnə mənfəətini, mənfəət və vəzərlər hesabı üzrə uçota almaq olar, xüsusi kapital hesabları üzrə isə yalnız uzunmüddətli maddələrdə olan fərqləri əks etmək lazımdır. Xüsusi kapital və mənfəət arasında olan həmin məzənnə fərqlərinin hansı qaydada bölüşdürülməsi istifadəçilərə təqdim edilən informasiyanın bilavasitə məzmununa təsir göstərəcək və bu, misaldan və son balansdan görünür ¹.

¹ Məhz buna görə, MHBS 21-in yeni redaktəsində məzənnə fərqlərinin əks etdirilməsi yeri məsələsinə diqqət yerilimişdir. Red. qeydi.

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

	Son məzənnə – xarici şirkət	Temporal metodu – ayrılmaz hissə
Səhmdar kapitalı	25 000	25 000
Xüsusi kapitalın ehtiyatları	<u>5682</u>	
	30 682	
Bölüşdürülməmiş mənfəət	3318	3250
Xalis aktivlər	<u>34 000</u>	<u>28 250</u>

Xarici şirkətin təmsalında artıq yenidən hesablanmış xalis aktivlərdə olan fərqlərə diqqət yetirin.

Valyutanın yenidən hesablanmasına aid materialın və MHBS 21-in tələblərinin sizin tərəfdən necə mənimsənilməsini yoxlamaq üçün aşağıdakı məsələni təklif edirik.

Cədvəl 25.3. Son məzənnə üzrə geriye yenidən hesablanma

Maddə	Son məzənnə	İlkin məzənnə	Fərq
Dövrün əvvəlinə olan əsas vəsaitlər	350 000/10	350 000/12	5834 GBP kredit
Dövrün əvvəlinə olan xalis dövriyyə aktivləri	50 000/10	50 000/12	833 GBP kredit
Dövrün əvvəlinə olan uzunmüddətli borclar	100 000/10	100 000/12	1667 GBP debet
Xalis mənfəət	40 000/10=4000	40 000/orta=3318	682 GBP kredit

Məsələ 25.7

Londonda yerləşən Seals şirkətinin tam mülkiyyəti olan xarici törəmə şirkəti Otters şirkətinin 5-ci ilin 31 mart tarixinə son hesabatı aşağıda təqdim edilir.

İki valyutanın müvafiq mübadilə məzənnəsi aşağıdakı kimidir:

Tarix	Reşka €-ya nisbətən
1-ci ilin 1 yanvarına	16,00 emissiya həyata keçirildi
1-ci ilin 1 aprelinə	16,20 mülkiyyət əldə edildi
3-cü ilin 1 sentyabrına	18,00 kredit verildikdə
4-cü ilin 31 martına	19,80 4-cü ilin 31 martında hesabat tarixinə olan məzənnə
4-cü ilin yanvar-mart dövrünə olan orta məzənnə	19,70 dövrün sonuna ehtiyatlar alındıqda
5-ci ilin 31 martına	20,10 5-ci ilin 31 martına hesabat tarixinə olan məzənnə
5-ci ilin yanvar-mart dövrünə olan orta məzənnə	19,70 dövrün sonuna ehtiyatlar alındıqda
5-c ilin 31 martına qədər olan orta illik	20, 00

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Yenidən hesablanmış keçmiş illərin bölüşdürülməmiş mənfəəti temporal metodu ilə 10 240€ və son məzənnə metodu ilə 9950€ təşkil edir. 150 000 reşka həcmində dividend ödənilmişdir, 7934 € Londonda alınmışdır.

5-ci ilin 31 martında başa çatmış il üzrə Mənfəət və zərərlər haqqında hesabat

	min reşka	min reşka
Satışlar		10000
<i>Minus</i> Satışların maya dəyəri		
Dövrün əvvəlinə ehtiyatlar	1800	
Tədarüklər	<u>7700</u>	
	9500	
<i>Minus</i> Dövrün sonuna ehtiyatlar	<u>2000</u>	<u>(7500)</u>
Ümumi mənfəət		2500
<i>Minus</i> Əməkhaqqına məsrəflər	600	
Digər məsrəflər	380	
Daşınmaz əmlakın amortizasiyası	100	
Avadanlığın amortizasiyası	100	
Borc üzrə məsrəflər	<u>120</u>	<u>(1300)</u>
Vergilər çıxılana qədər olan mənfəət		1200
Mənfəət vergisi		<u>(600)</u>
Vergi qoymadan sonra mənfəət		600
Keçmiş illərin bölüşdürülməmiş mənfəəti		<u>200</u>
Ümumi bölüşdürülməmiş mənfəət		<u>800</u>
5 ilin 31 martında başa çatmış illik balans		
Sadə səhmlər		3000
Bölüşdürülməmiş mənfəət		<u>650</u>
KAPİTALIN YEKUNU:		3650
8 % ilə borc		1500
Qısamüddətli öhdəliklər		
Kreditör borcu	2000	
Vergilər	<u>600</u>	<u>2600</u>
ÖHDƏLİKLƏR VƏ KAPİTALIN YEKUNU:		7750
Daşınmaz əmlak	2500	
Amortizasiya	<u>(500)</u>	2000
Binalar və avadanlıqlar	500	
Amortizasiya	<u>(250)</u>	250
Dövriyyə aktivləri		
Ehtiyatlar	2000	
Debitor borcu	2000	
Kassa	<u>1500</u>	<u>5500</u>
AKTİVLƏRİN YEKUNU:		7750

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Son məzənnə metodu və temporal metodun köməyilə Otters şirkətinin hesabatını yenidən hesablayın. MHBS 21-ə uyğun olaraq məzənnə mənfəət və zərərinin kəmiyyətini və uçotun müvafiq qaydasını müəyyən edin.

Həlli

5 –ci ilin 31 martında başa çatmış il üzrə mənfəət və zərərlər haqqında hesabat

	Temporal metodu		Son məzənnə	
Satışlar	20	500 000	20	500 000
Minus Satışın maya dəyəri				
Dövrün əvvəlinə olan ehtiyatlar	19,7	91 371	19,7	91 371
Dövr ərzində tədarük	20	<u>385</u> <u>000</u> 476 371	20	<u>385</u> <u>000</u> 476 371
Minus Dövrün sonuna ehtiyatlar	20,05	<u>99 751</u>	20,05	<u>99 751</u>
Ümumi mənfəət		123 380		123 380
Minus				
Əməkhaqqı	20	30 000	20	30 000
Sair məsrəflər	20	19 000	20	19 000
Daşınmaz əmlakın	16,2	6173	20	4975
amortizasiyası				
Avadanlığın amortizasiyası	18	5556	20	4975
Kredit üzrə faizlər	20	<u>6000</u>	20	<u>6000</u>
Vergiqoymaya qədər mənfəət		56 651		58 430
Mənfəət vergisi üzrə məsrəflər	20	<u>(30</u> <u>000)</u>	20	<u>(30 000)</u>
Vergiqoymadan sonrakı mənfəət		26 651		(64 950)
Keçmiş illərin bölüşdürülməmiş mənfəəti	Verilir (keçmiş dövlərin hesabatın- dan)		<u>10 240</u> Verilir (keçmiş dövlərin hesabatından)	<u>9950</u>

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Dividendlər ödənilənə qədər ümumi		36 891		38 380
bölüşdürülməmiş mənfəət				
Dividendlər	Fakt	<u>7394</u>	Fakt	<u>7394</u>
Dividendlər ödəniləndən sonra ümumi bö- lüşdürülməmiş mənfəət		<u>29 497</u>		<u>30 986</u>
5 ilin 31 martında başa çatmış il üçün Səhmlər	16	187 500	16	187 500
Məzənnə fərqi	Qalıq			<u>(36895)</u> 150 605
Bölüşdürülməmiş mənfəət	Yuxarıda	29 497	Yuxarıda	30 986
Məzənnə fərqi	Qalıq	(26 033)		<u>3464</u>
		190 964		
8% ilə kredit Qısamüddətli öhdəliklər	16,5	90 909	20,1	74 627
Kreditor borcu	20,1	99 502	20,1	99 502
Vergilər	20,1	<u>29 851</u>	20,1	<u>29 857</u>
		<u>411 226</u>		<u>385 571</u>
Daşınmaz əmlak	16,2	154 321	20,1	12 4378
Amortizasiya	16,2	<u>(30 864)</u>	20,1	<u>(24876)</u>
Binalar və avadanlıqlar	18	27 778	20,1	24 876
Amortizasiya	18	<u>(13 889)</u>	20,1	<u>(12 438)</u>
Dövriyyə aktivləri				
Ehtiyatlar	20,05	99 751	20,1	99 502
Debitor borcu	20,1	99 502	20,1	99 502
Kassa	20,1	<u>74 627</u>	20,1	<u>74 627</u>
		<u>411 115</u>		<u>385 571</u>

Temporal metod ilə hesablama nəticəsində 26 033 € məbləğində yaranmış məzənnə zərəri həmin ilin mənfəəti hesabına örtülür və əməliyyat xərcləri şəklində

mənfəət və zərərlər hesabı üzrə əks etdirilir, yəni il ərzində mənfəət cəmi 618 € təşkil edir.

Son məzənnə metodu ilə yenidən hesablama apardıqda, 36 895€ məbləğində məzənnə zərəri yaranır ki, bu da mənfəət kimi yox, xüsusi kapital kimi uçota alınır.

Yenidən hesablamının müxtəlif metodlarından istifadə etməklə, alınmış hesabat verən şirkətin hesabatına daxil ediləcək məlumatlar bir-birindən xeyli fərqlənir.

Bəzi digər problemlər

Xarici şirkətin ¹ çıxmasının uçotu qaydaları MHBS 21-in 48-ci maddəsində nəzərdən keçirilmişdir:

«Xarici fəaliyyətin reallaşması zamanı həmin xarici fəaliyyətə aid edilən vaxtı gecikdirilmiş yığılan məzənnə fərqlərinin məbləği, çıxımdan alınan mənfəət və zərərin tanındığı dövrdə olan gəlir, yaxud məsrəf kimi tanınmalıdır».

Ehtimal ki, bu halda biz belə hesab edə bilərik ki, həmin mənfəət, yaxud zərər reallaşdırılmışdır, ona görə də, onlar istənilən digər mənfəət, yaxud zərər kimi uçota alınmalıdır.

Xarici fəaliyyətin təsnifatının dəyişilməsi, fəaliyyətin ayrılmaz hissəsi olan xarici təşkilatın xarici şirkət sırasına keçirilməsi və əksinə olan halda uçot MHBS-in 21-39-cu paraqrafında nəzərdən keçirilmişdir: «Xarici fəaliyyətin təsnifatının dəyişilməsi halında dəyişilmiş təsnifata tətbiq edilən yenidən hesablama prosedurları bu dəyişikliyin tarixinə istifadə olunmalıdır» ²

İnformasiyanın açıqlanmasına olan tələblər

Sizə standartda 51-dən 57-ə qədər olan paraqraflarda işıqlandırılmış material ilə tanış olmağı tövsiyə edirik, indi isə informasiyanın müvafiq açıqlanmasına misal kimi Bayer şirkətinin 2001-ci ildə olan maliyyə hesabatından aşağıdakı kəsiyə diqqət yetirməyi təklif edirik.

Valyuta ilə bağlı olan əməliyyatlar haqqında informasiyanın açıqlanması.

2001-ci ilin maliyyə hesabatı avro ilə tərtib olunmuşdur.

Ayrı-ayrı konsolidə olunan şirkətlərin maliyyə hesabatında valyuta ilə ifadə edilmiş debitor və kreditor borclarının maddələri valyuta hedcinqləşdirilməsinin mövcudluğundan asılı olmayaraq, yenidən son məzənnə üzrə hesablanmışdır.

Forvard müqavilələri, hansılar ki, iqtisadi nöqteyi-nəzərdən valyuta məzənnələrinin tərəddüd etməsindən olan hedcinqdir, ədalətli dəyər ilə uçota alınmışdır. Konsolidə olunan xarici şirkətlərin çox hissəsi təsnifatlarına görə, məhz xarici şirkətlər hesab olunur, çünki həmin şirkətlər maliyyə, iqtisadi və təşkilati cəhətdən müstəqildir.

Həmin şirkətlərin funksional valyutası MHBS 21-ə uyğun olaraq müvafiq ölkələrin yerli valyutasıdır. Deməli, bu şirkətlərin aktivləri və öhdəliklərinin maddələri son məzənnə üzrə, gəlir və xərclərinin maddələri isə il üçün olan orta məzənnə ilə yenidən hesablanır.

¹ Daha doğrusu xarici fəaliyyətin. Red.qeydi.

² MHBS 21-in yeni redaktəsində, «xarici şirkət» anlayışı və «xarici fəaliyyət» anlayışı ilə birləşdiyi üçün heç bir rə təsnifat tələb olunmur, 39-cu paraqraf isə sonuncu redaktəyə daxil edilməmişdir.- Red. qeydi.

MALIYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Bayer şirkətinin ayrılmaz hissəsi olan xarici təşkilatların funksional valyutası avrodur. Əsas vəsaitlərin, qeyri-maddi aktivlərin maddələri, törəmə şirkətlərə qoyulan investisiyalar və investisiyaya daxil edilən sair qiymətli kağızlar, onların əldəedilməsi tarixinə, o cümlədən, hesablanmış amortizasiya və silinmələrin müvafiq məbləğləri, tarixi məzənnə ilə yenidən hesablanır. Balansın bütün digər maddələri son məzənnə ilə yenidən hesablanır. Gəlir və xərclərin maddələri (hesablanmış amortizasiya və silinmələr istisna olunmaqla) il ərzində olan orta məzənnə ilə yenidən hesablanır.

Hiperinflasiyanın olduğu ölkələrdə fəaliyyətini həyata keçirən şirkətlər öz hesabatını möhkəm sərbəst konvertasiya edilmiş valyuta ilə tərtib edir və faktiki olaraq indicə izah edilmiş temporal metodu tətbiq edir.

Xarici şirkətlərin balans hesabatlarını yenidən hesabladıqda baş verən məzənnə fərqləri kapitalın tərkibi kimi ayrı sətirlə göstərilir. Kapital çıxarıldığı halda məzənnə fərqlərinin kəmiyyəti müvafiq olaraq azalır və gəlir kimi tanınır.

Əsas valyutaların avroya münasibətdə mübadilə məzənnələrinin dəyişmələri dinamikası haqqında məlumat 25.4 sayılı cədvəldə verilmişdir.

Cədvəl 25.4. Avroya münasibətdə əsas valyutaların mübadilə məzənnələri

	Son məzənnə		Orta məzənnə	
	2001	2000	2001	2000
ABŞ	0,88	0,93	0,90	0,93
Böyük Britaniya	0,61	0,62	0,62	0,61
Yaponiya	115,33	106,92	109,74	99,74
Kanada	1,41	1,40	1,39	1,37
İsveçrə	1,48	1,52	1,51	1,56

Bayer şirkəti, həmçinin, aşağıdakıları açıqlayır.

Digər qeyri-əməliyyat məsrəfləri (mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda)	2001	2000
Xalis məzənnə mənfəəti (zərəri)	49	(21)
Xüsusi kapitalın dəyişilməsi		
Məzənnə fərqləri	294	238

Hiperinflasiya şəraitində maliyyə hesabatı

Hiperinflasiya şəraitində fəaliyyətini həyata keçirən şirkətlərə MHBS 21 tərəfindən müəyyən edilmiş xüsusi tələblərə, bu fəsildə dəfələrlə diqqət yetirmişdik. Həmin şirkətlərin maliyyə hesabatı tərtib edilərkən, ilk növbədə, MHBS 29-un tələbləri, daha sonra isə MHBS 21-in qaydaları tətbiq edilir. MHBS 29(p. 43) aşağıdakıları müəyyən edir.

«Əgər hesabat verən şirkətin xarici fəaliyyətinin funksional valyutası iqtisadiyyatı hiperinflasiyaya məruz qalmış ölkənin valyutasıdırsa, onda maliyyə hesabatı, hesabat verən şirkətin valyutasına yenidən hesablanana qədər maliyyə

yə hesabatının Beynəlxalq standartlarına – «*Maliyyə hesabatı hiperinflasiya şəraitində*» adlı MHBS 29-a uyğun olaraq yenidən hesablanmalıdır. İqtisadiyyat hiperinflasiya dövründən çıxdıqda şirkət xarici fəaliyyət üzrə maliyyə hesabatını maliyyə hesabatının Beynəlxalq standartlarına – «*Maliyyə hesabatı hiperinflasiya şəraitində*» adlı MHBS 29-a uyğun olaraq tərtib və təsdiq olunmasını dayandırır. Bu zaman şirkət hiperinflasiya şərtlərinin dayandırılmış olduğu tarixə qüvvədə olan valyuta vahidlərilə ifadə olunmuş məbləğləri, hesabat verən şirkətin hesabat valyutasına yenidən hesablamaq üçün ilk dəyər kimi istifadə etməlidir».

GAAP-ın müqayisə edilməsi

MHBS və Böyük Britaniyanın GAAP-ı

Valyuta ilə əməliyyatlarla bağlı məsələlər Böyük Britaniyada «Mühasibat uçotunun aparılmasının standart təcrübəsi haqqında Əsasnamə» 20 ilə nizama salınır. Həmin sənədin tələbləri aşağıdakılar istisna olmaqla MHBS 21 ilə üst-üstə düşür:

- Xarici valyuta ilə investisiyaların hedcinqləşdirilməsi üçün valyuta borclarından istifadə edərkən, hər iki maddə üzrə yenidən hesablama aparılır, məzənnə fərqləri isə xüsusi kapital kimi uçota alınır və hesab edilə bilər.
- 20№-li Əsasnamə (SSAP) valyutanın ciddi devalvasiyası nəticəsində baş verən məzənnə fərqlərini aktivlərin ilk dəyərinə daxil edilməsini tələb etmir.
- Böyük Britaniyada xarici şirkətlərin fəaliyyətinin uçotunun aparılması üçün son məzənnə metodundan istifadə edərkən, mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın yenidən hesablanmasının iki mümkün variantı nəzərdə tutulmuşdur: ya orta məzənnə üzrə, ya da son məzənnə üzrə.
- Böyük Britaniyanın GAAP – na uyğun olaraq xarici şirkətin satılması ilə əlaqədar əmələ gələn məzənnə fərqləri xüsusi kapitalın hissəsi kimi uçota alınır.

MHBS və ABŞ GAAP-ı

Valyuta ilə olan əməliyyatların MHS (SFAS) 52-nin Əsasnaməsində nəzərdə tutulmuş uçot qaydası bütövlükdə MHBS-21-də müəyyən edilmiş qaydalarla uyğun gəlir.

Qısa nəticələr

Bu çox maraqlı və eyni zamanda, sadə olmayan bir mövzudur. Başa düşmək asan deyildir ki, nəyə görə fəaliyyətin ayrılmaz hissəsini təşkil edən xarici təşkilatlar üçün müəyyən edilmiş uçot qaydası xarici şirkətlərin fəaliyyətinin uçotundan fərqlənməlidir. Mülahizənin məntiqi həmişə şəffaf olmur və sanki şübhəlidir, istifadəçilər üçün olan informasiya isə anlaşılmaz görünür ¹.

Yadda saxlayın:

- Hər hansı bir şirkətin əməliyyatlarının uçotu zamanı qeyri-pul maddələri tarixi valyuta məzənnəsi ilə yenidən hesablanır, pul maddələri isə, əgər onlar hələ tənzimlənməyibsə, hesabat tarixinə olan məzənnə üzrə yenidən

¹ MHBS 21-in yeni redaktəsində bu müddəə çıxarılmışdır.- Red qeydi.

hesablanır. Beləliklə, valyutaların tərəddüdləri ilə bağlı baş verən reallaşmamış mənfəət və zərərlər mənfəət və zərərləri hesabı üzrə adi fəaliyyətin nəticəsi kimi uçota alınır.

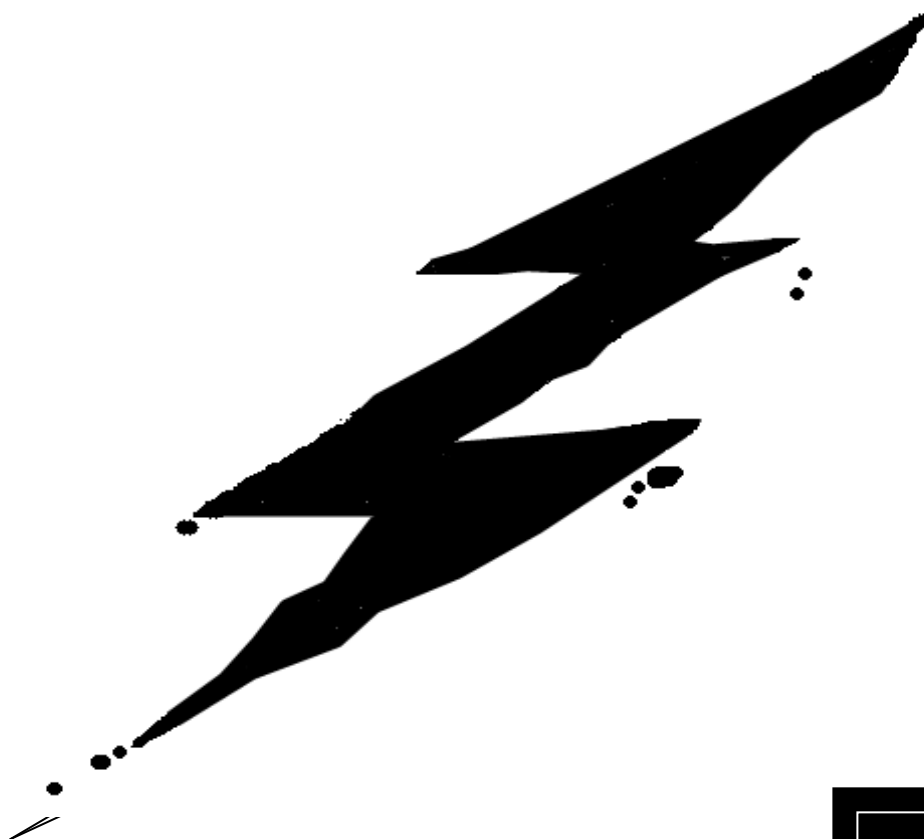
- Hesabat verən şirkətin ayrılmaz fəaliyyətini təşkil edən xarici təşkilatların hesabatı, hesabat verən şirkətin hesabatına konsolidə edildikdə temporal metodu tətbiq etməklə yenidən hesablanmalıdır.
- Xarici şirkət formasında olan xarici fəaliyyət haqqında hesabat, balans üçün son məzənnə metodu üzrə, mənfəət və zərərlər haqqında hesabat məlumatlarının konsolidasiyası üçün isə orta məzənnə üzrə yenidən hesablanır.
- Məzənnə fərqi ciddi devalvasiya nəticəsində baş verdikdə və bu zaman hedcinqləşdirmənin praktik üsulları olmadıqda, onda o, müvafiq aktivin balans dəyərində daxil edilir ¹.
- Hiperinflasiya şəraitində xarici fəaliyyət haqqında hesabat, onun digər bir valyutaya yenidən hesablanmasına qədər, hesabatın tərtib edilməsi tarixinə qüvvədə olan ölçü vahidləri ilə təqdim edilməlidir.

Tapşırıqlar

1. Temporal metod və son məzənnə metodu ilə nəzərdə tutulmuş uçot qaydasının nə ilə fərqləndiyini izah edin, həmçinin, maliyyə hesabatının yenidən hesablanılmasının göstərilən metodlarının tətbiqinin, həmin hesabatın xarakterinə necə təsir etdiyini göstərin.
2. MHBS-21-ə uyğun olaraq maliyyə hesabatın yenidən hesablanılmasının temporal metodu və son məzənnə metodunun tətbiqinə yol verən şərtləri göstərin.
3. Məzənnə fərqlərinin uçotu qaydası necədir: onları şirkətin mənfəət və zərərlər haqqında hesabatında bilavasitə əks etdirmək lazımdır, yaxud ehtiyatlar maddəsi üzrə hesablamaq lazımdır. Öz cavabınıza arqumentlər gətirin.
4. MHBS 21-ə əsasən yol verilən məzənnə mənfəəti və zərərlərinin uçotunun alternativ qaydasını qiymətləndirərək onun lehinə arqumentlər gətirin ².
5. MHBS 21 üzrə uçotun əsas qaydasının maliyyə hesabatından istifadəçilərə faydalı informasiya təqdim edilməsinə imkan verməsini müzakirə edin.
6. Xarici valyutanın mübadiləsi ilə xarici valyutanın yenidən hesablanması arasındakı fərq nədən ibarətdir?
7. Temporal metod və son məzənnə metodunun konsepsiyalarını tənqidi nöqteyi-nəzərdən qiymətləndirin və bu metodlardan birini seçərkən qrupun hansı amillərin tərəfindən təsirini nəzərə almasını müzakirə edin.
8. Hedcinqləşdirmənin uçotu nədir? Hedcinqləşdirmənin uçotuna münasibətdə MHBS 21-in tələblərini açıqlayın.

¹ MHBS 21-in yeni redaktəsində bu müddəə çıxarılmışdır. - Red qeydi.

² Əldə edilən aktivlər üzrə məzənnə zərərlərinin kapitallaşması metodu MHBS 21-in yeni redaktəsindən çıxarılmışdır. – Red qeydi.



Hissə

IV

Maliyyə təhlili

Birinci hissədə biz maliyyə hesabatının mahiyyətini, onun təyinatını və hazırlanması üçün mühasibin nə etdiyini tam təfəsilatı ilə nəzərdən keçirmişik. İkinci və üçüncü hissədə maliyyə hesabatının mühasibin hansı qaydalara əsasən tərtib etməli olduğunu göstərmişdik. Bu üç hissədə maliyyə hesabatının tərtibi baxımından situasiyanı nəzərdən keçirməklə, maliyyə informasiyalarının istifadəçilərə təqdim edilməsi üçün maliyyə hesabatının hazırlanmasının mexanizmi və qaydalarını təsvir etmişik. Dördüncü hissədə, bu məsələyə istifadəçilərin mövqeyindən yanaşmadan istifadə olunmuşdur. Burada biz illik hesabatda təqdim olunan informasiyanın təhlili metodlarını nəzərdən keçiririk ki, bu da şirkətin səhmdarlarına hesabat verən şirkətin fəaliyyətinin nəticələri barədə ən zəruri təsəvvürü əldə etməyə, onun sabitliyinin əsaslarını şirkətin gələcək inkişafı perspektivlərini və yaxud fəaliyyətinin və ya fəaliyyətin onlar üçün maraqlı olan digər tərəflərini anlamağa kömək edəcək.

MALİYYƏ HESABATININ İNTERPRETASIYASI

Bu fəsili öyrəndikdən sonra siz:

- maliyyə təhlili kontekstində sahəvi təhlildən istifadənin mümkünlüyünü göstərməyi;
- maliyyə təhlilinin aparılmasında şirkətin strategiyasını bilməyin nə üçün vacib olduğunu izah edə bilməyi;
- illik hesabatın idarə edilməsinin müxtəlif faktorlarını açıqlamağı;
- illik hesabatların hazırlanması prosesinin idarə edilməsinin metod və qaydalarını müəyyən etməyi;
- şirkətin təsərrüfat fəaliyyətinin təhlilinin aparılmasının məqsədini göstərməyi;
- informasiyanın açıqlanmasının keyfiyyəti dedikdə, nəyin başa düşüldüyünü açıqlamağı bacaracaqsınız.

Giriş

Maliyyə hesabatı özündə şirkətin səhmdarları üçün olduqca qiymətli informasiya əks etdirir. Fəsil 1-də biz hesabatın istifadəçilərinin tərkibini və onların informasiyaya olan tələbatlarını müəyyənləşdirmişdik.

Keçmiş materialların yada salınmasını və aşağıdakı məsələnin həllini təklif edirik.

Məsələ 26.1.

Uçot informasiyasının istifadəçilərini sadalayın və onların informasiyaya olan tələbatlarını/məqsədlərini göstərin.

Həlli

- İnvestorlar/sahibkarlar – müəyyən şirkətə investisiyalar qoyuluşu kifayət qədər gəlir gətirirmi, yaxud başqa obyektlərə investisiya qoyuluşundan daha çox qazanmaq olar? Bu biznesə qoyuluş nə qədər etibarlıdır, yoxsa belə bir təhlükə varmı ki, bu şirkət ödəmə qabiliyyətinə malik olmasın və ya müflisləşsin? İnvestorların bu şirkətə vəsait qoyması lazımdır mı?
- Malsatanlar – şirkət kreditə aldığı malın haqqını ödəmək imkanına malikdirmi? Bu şirkət malsatanın məhsulunu alanlar sırasında qalacaqmı?
- Alıcılar – şirkət alıcını maraqlandıran malların əlverişli vaxtda və kifayət miqdarda göndərilməsini təmin etmək iqtidarındadırmı? Ondan alınan malların təminatlı xidməti üzrə bütün öhdəliklərin yerinə yetirilməsi vaxtına qədər şirkət bağlanmayacaqmı?
- Kreditorlar – aldığı borcun qaytarılması üçün şirkətin kifayət qədər təminatı varmı? Kreditorlara kredit faizlərini və əsas borcu ödəmək üçün şirkət kifayət qədər yüksək gəlirə və kifayət qədər pul vəsaitinə malikdirmi?
- Şirkətin işçiləri – öz işçilərinə zəruri ödənişlərin həyata keçirilməsi üçün şirkət nə dərəcədə rentabellidir və kifayət qədər pul vəsaitinə malikdirmi? Şirkət istehsalın hazırkı səviyyəsini saxlamağa qadirdirmi və o, etibarlı iş yeri ola bilər mi?
- Dövlət orqanları – məsələn, vergi daxilolmalarının hesablanması və ölkə miqyasında iqtisadi məsələlərin həllində;
- Cəmiyyət – cəmiyyətin tələbatının böyük hissəsi məşğulluq məsələləri, ətraf mühitin çirklənməsi problemləri, səhiyyə və təhlükəsizliklə əlaqədardır. Lakin bu problem, hələ ki, maliyyə hesabatlarında açıqlanan məsələlərin dairəsinə daxil deyildir.

Bu məsələnin həlli nəticəsində belə bir nəticəyə gəlmək olar ki, maliyyə hesabatının bütün istifadəçilərinin maraqları və məqsədləri üç sahədə ümumi istiqamətə malikdir:

- Maliyyə vəziyyəti – şirkət müstəqil olaraq özünün öhdəliklərini yerinə yetirə bilər mi, biznes likviddirmi?
- Təsərrüfat fəaliyyətinin nəticələri – biznes nə dərəcədə müvəffəqiyyətlidir, şirkətin istehsal gücündən nə dərəcədə tam istifadə edilir, şirkətin fəaliyyəti rentabelli və səmərəlidirmi?
- İnvestisiya – bu biznes investisiya üçün yararlı obyekt dirmi, yoxsa başqa obyektə investisiya qoyuluşu daha çox gəlir gətirə bilər, vəsait qoyuluşu obyektini kimi o nə dərəcədə cəlbedicidir?

Maliyyə hesabatı şirkətin kənar səhmdarları üçün informasiya çatdırma vasitəsi olduğu üçün, illik hesabatın hazırlanması prosesinin «idarə edilməsinin» müəyyən ideyaların xarici aləmə çatdırılmasına imkan verən müxtəlif metodları

meydana çıxarmışdır. Buna görə istifadəçilərə şirkətin illik hesabatın məzmununa təsir istiqamətlərini və bu məqsədlərin həyata keçirilməsinin mümkün üsullarını müəyyən edən faktorları bilməsi lazımdır.

İllik hesabatın hazırlanması prosesinin idarə edilməsinin faktorları və metodlarını bilmək, informasiyanın qiymətləndirilməsi və formalaşdırılmasını bilməkdən az əhəmiyyətli deyildir.

İllik hesabatlardakı informasiyaların maliyyə təhlilinin metodunu yaxşı bilmək də eyni dərəcədə zəruridir. Dördüncü hissədə biz hər iki ünsürü hərtərəfli nəzərdən keçirəcəyik. Bu fəsildə illik hesabatın hazırlanması prosesinin idarə edilməsinin faktorları və metodları müzakirə ediləcəkdir. Maliyyə təhlilinin metodları (trend təhlili [inkışaf tendensiyası], müqayisəli maliyyə hesabatı, maliyyə əmsalları əsasında təhlil və pul vəsaitinin hərəkətinin təhlili) 27-ci fəsildə şərh olunur və əyani olaraq nümayiş etdirilir.

Maliyyə hesabatı şirkət barəsində informasiya mənbəyidir, belə ki, onda təsərrüfat fəaliyyətinin nəticələri barədə məlumatlar təqdim olunur. Eyni zamanda, təsərrüfat fəaliyyətinin nəticələri bir çox hallarda müəssisədə qəbul edilmiş gələcək inkışaf strategiyası ilə, eləcə də müəssisənin öz fəaliyyətini həyata keçirdiyi iqtisadi və istehsal mühitinin faktorları ilə müəyyən olunur.

Nəticədə firmanın strategiyası və fəaliyyətinin sahəvi xüsusiyyətləri maliyyə hesabatına daxil edilən uçot informasiyalarında üzə çıxır. Beləliklə, şirkətin maliyyə hesabatının təhlilinə başlamazdan öncə, onun sahəvi xüsusiyyətlərini və şirkətin biznesinin ümumi istiqamətlərini öyrənmək məqsədəuyğundur. Maliyyə uçotu, korporativ hesabatə və təhlilə aid dərsləklərdə, şirkətin iqtisadi və istehsal mühiti müvafiq strategiyasının təhlili prosesi, adətən, «sahəvi təhlil» adlandırılır.

Sahəvi təhlil

Biznesin faktik likvidliyini, kifayət qədər gəlir gətirdiyini və ona investisiya qoyulmasının məqsədəuyğunluğunu və s. məsələləri müəyyən etmək üçün biz şirkətin fəaliyyətinin nəticələrini müəyyən etalonla müqayisə etməliyik. Sahəvi təhlil firmanın strategiyasının təsirini və illik hesabatın məzmununa işgüzar mühit faktorlarının təsirini öyrənməklə yanaşı, həm də maliyyə analitiklərinə və maliyyə hesabatının digər istifadəçilərinə geniş müqayisə bazası təqdim edir. Sahəvi təhlil şirkətin fəaliyyətinin özünəməxsus etalon göstəricilərinin hazırlanmasına da imkan verir ki, bunlarla fəaliyyətin cari nəticələrini, maliyyə vəziyyətini və şirkətin real investisiya potensialını müqayisə etmək olar. Eyni zamanda, bu cür müqayisəyə bir qədər ehtiyatla yanaşmaq lazımdır, əks halda nəticələr gələcəkdə istifadə üçün yararlı olmaya bilər. Şirkətin göstəricilərinin müqayisəsi üçün nümunəvi parametrləri hazırlayarkən, müqayisənin bu cür metodu ilə əlaqədar olan məhdudiyyətləri unutmaq olmaz. Bu problemi biz növbəti fəsildə hərtərəfli nəzərdən keçirəcəyik.

Məsələ 26.2.

Sahəvi təhlil nəticəsində alınmış məlumatlardan başqa müqayisə üçün mənbə ola bilən hansı məlumat göstəriciləri göstərə bilərsiniz? Həm də bununla əlaqədar olan məhdudiyyətləri də müzakirə edin.

Həlli

- *Keçmiş dövrlərin nailiyyətləri.* Tətbiqi – istehsalın səviyyəsinin yüksəlməsi və ya aşağı düşməsinə aşkar etməyə imkan verir. Məhdudiyyətlər – istehsalın səviyyəsinə xarici mühit faktorları, məsələn, cəmiyyətin ətraf mühit problemi sahəsindəki qayğıları, istehsal prosesində elə bir zəruri dəyişikliyə səbəb ola bilər ki, bu, xərclərin artmasına gətirib çıxarır.
- *Büdcələr.* Tətbiqi – plan tapşırıqlarının yerinə yetirilməsi səviyyəsini müəyyənləşdirməyə imkan verir. Məhdudiyyətlər – büdcə şirkətin fəaliyyət göstəriciləri barəsindəki müqayisəli informasiyanın etibarsız mənbəyi ola bilər, məsələn, əgər büdcənin əsasında duran proqnoz məlumatları qeyri-real və yaxud plan göstəricilərinin səviyyəsi son dərəcə yüksək olmuşsa.

Məsələ 26.3.

Sahəvi təhlilin gedişində müqayisə məqsədilə bu sahədə işləyən başqa şirkətin fəaliyyəti barəsindəki məlumatlardan və ya sahə üzrə orta göstəricilərdən istifadə edilir. Belə müqayisə metodlarının məhdudluğu necədir?

Həlli

- *Başqa şirkətlərin fəaliyyəti üzrə müqayisəli məlumatlar.* Tətbiqi – şirkətin fəaliyyətinin nəticələrini başqa şirkətlərlə müqayisə etməyə imkan verir. Məhdudiyyətlər – şirkətlər heç də həmişə öz ölçüsünə və istehsalın xarakterinə görə müqayisə edilən deyil, məsələn, baqqal dükanını super marketlə və ya istehsalçının pərakəndə satış şirkəti ilə müqayisə etdikdə. Bundan başqa, müxtəlif şirkətlərin fəaliyyəti kənar faktorların, məsələn, uzun müddət davam edən tətilin təsirinə məruz qalır. Şirkətlərin hesabat informasiyasının hazırlanmış olduğu maliyyə hesabatı standartları və uçot siyasəti fərqli ola bilər. Məsələn, əgər şirkətlər maddi ehtiyatların qiymətləndirilməsində, amortizasiyasının hesablanması, ilkin və ya dəyişdirilmiş dəyərin uçotunda müxtəlif metodlardan istifadə edərsə. Elmi-tədqiqat və araşdırmalar sahəsində uçot fəaliyyəti və qudvillin uçotu qaydaları, həmçinin, fərqlənə bilər.
- *Sahə üzrə orta göstəriciləri.* Sahə üzrə orta göstəricilərin müqayisə bazası qismində istifadə olunan tətbiq qaydası və məhdudiyyətləri, əksər hallarda başqa şirkətlərin fəaliyyəti üzrə məlumatların tətbiqi haqqında deyilənlərlə üst-üstə düşür. Bundan başqa, orta göstərici – hər şeydən əvvəl, hesablanan kəmiyyətdir və onun müəyyənləşdirilməsi zamanı həm pozitiv, həm də neqativ faktorlar nəzərə alınmışdır.

Yuxarıda sadalanan dörd müqayisə metodunun hamısı şirkətin maliyyə vəziyyətinin, fəaliyyətinin nəticələrinin və potensialının qiymətləndirilməsi üçün istifadə edilir. Lakin hesabatın istənilən belə interpretasiyası həmişə özündə subyektivlik əlamətlərini daşıyır ki, bununla məşğul olan hər kəs təkcə yaxşı analitik qabiliyyətlərinə malik olmalı deyil, eyni zamanda, tətbiq olunan müqayisə metodu ilə əlaqədar olan məhdudiyyətləri də yadda saxlamalıdır.

Sonrakı iki bölmədə sahəvi təhlil kontekstində nəzərdən keçirilən elementlərin qısa icmalı təqdim olunur.

Biznes-mühitin təhlili

Şirkətin öz fəaliyyətini həyata keçirdiyi istehsalat-iqtisadiyyat mühitinin müxtəlif elementləri onun mənfəəti və xərclərinin səviyyəsinə təsir etdiyi üçün, demək olar ki, bu mühit müəyyən dərəcədə şirkətin rentabellik potensialını müəyyənləşdirir. Sahənin rentabelliğini müəyyən edən əsas elementlərdən biri bu sahədəki rəqabətin səviyyəsidir. Rəqabətin səviyyəsi də, öz növbəsində, rəqabətin tipi, giriş maneəsinin varlığı, uyğun istehsal güclərinin varlığı, qarşılıqlı münasibətin mövcud formaları, qüvvədə olan saziş və sahə iştirakçılarının ittifaqı kimi faktorlardan asılıdır.

Sahədəki rəqabətin səviyyəsi, əsasən, alıcıya təklif olunan əmtəə və xidmətlərin qiymətlərin konyunkturasını müəyyən edir. Rəqabətin iki əsas tipi fərqləndirilir – azad rəqabət və inhisar rəqabəti, eyni zamanda, rəqabətin müxtəlif aralıq tipləri də mövcuddur. İnhisar rəqabəti şəraitində, bir çox şirkətlər tərəfindən təklif olunan əvəzedici mallar və alternativ xidmətlər yoxdursa, inhisarçılar qarşılıqlı əvəz olunan əmtəə və xidmətlərin böyük kəmiyyətini və qiymət üzrə tələbin yüksək elastikliğini təmin edən azad rəqabət şəraitindəkindən daha yüksək qiymət təklif edə bilərlər. Əvəzedici əmtəələr sarıdan təhlükədən şirkət özünün əmtəə və xidmətlərini diferensiallaşdırmaqla qaça bilər. Bu metodun tətbiqi imkanı xərclərin cari dəyişdirilmə səviyyəsindən asılıdır.

Sahədə qiymət rəqabəti səviyyəsi, eyni zamanda, tətbiq edilən texnologiya ilə əlaqədar istehsal xərclərinin strukturundan və miqyas hesabına qənaət imkanlarından asılıdır. Sabit xərclərin səviyyəsinin dəyişən xərclərin səviyyəsinə nisbətən yüksək olduğu şəraitdə şirkətlər tez-tez qiymət müharibəsinə girir, vəsait qoyduğu istehsal gücündən maksimum istifadə etməyə cəhd göstərir. İqtisadiyyata aid bir çox dərsliklər bu siyasətin daha çox tətbiq edildiyi hava nəqliyyatı sənayesini bu kimi sahələrin tipik nümunəsi adlandırır. Lakin aviasiya şirkətlərinin fəaliyyət sferasında dəyərin yaradılması zəncirinin dəqiq təhlili göstərir ki, bu müşahidə (= sabit xərclərin yüksək səviyyəsi) ancaq aviasiya şirkətinin qiymətinin yalnız bilavasitə nəqliyyat tərkib hissəsinə rəğmən doğrudur. Fəaliyyətin başqa növlərində dəyər yaradılmasının göstərilən elementi (misal üçün bronlaşdırma və satış, bort iəşəsi, yükləmə-boşaltma işləri) istehsalın dəyərinin ümumi strukturunda dəyişən xərclərin daha yüksək xüsusi çəkisi ilə xarakterizə olunur. Deməli, təyyarədə boş yerləri doldurmaq məqsədilə yaradılan qiymət müharibəsi, dəyişən xərclərin xüsusi çəkisinin yüksək olduğu şəraitdə fəaliyyətin digər xərclərinin də yüksəlməsinə səbəb olur. Sərnişin yerlərinin doldurulması üçün qiymətin aşağı salınması siyasəti, heç də hər zaman müsbət nəticə vermir və biz bunun belə olduğuna aşağıda əmin olacağıq.

Firmanın rəqabət mühitinin xarakterini müəyyən edən digər element sahəyə giriş maneəsinin mövcudluğudur ki, bu da yüksək və ya aşağı ola bilər. Giriş manneəsinin aşağı olduğu sahələrdə şirkətin qiymət yaradan resursları, həmçinin, onların

yüksək mənfəət əldə etmək imkanları da xeyli məhduddur. Məncələrin meydana çıxması sahədə tətbiq edilən texnologiya, satış kanalına girişin mövcudluğu, satıcılarla alıcılar arasındakı münasibətlərin xarakteri və tələb olunandan artıq istehsal güclərinin mövcudluğu ilə bağlı ola bilər.

Sahəvi təhlilin daha bir vacib aspekti – daxili tələbat bazarının və şirkətin xarici imkanlarının öyrənilməsidir. Daxili tələbat bazarına biz əmək bazarı, kapital bazarı və malsatanın bazarını aid edirik. Bu bazarlarda formalaşmış qarşılıqlı münasibətlərin xarakteri və müvafiq resursların çatışmazlığı şirkətin həmin daxili nemətlərə görə ödəməli olduğu qiyməti müəyyənləşdirir. Məsəl üçün, iqtisadiyyatın inkişafı dövründə pilotlar iqtisadi tənəzzül dövründə, hava nəqliyyatı sənayesində işçi qüvvəsinin artıqlığı şəraitində olduğundan daha yüksək əməkhaqqı tələb etmək imkanı əldə edirlər.

Şirkət tərəfindən əldə edilən marjın həcmi, hər şeydən çox xarici bazarda alıcı ilə münasibətlərin xarakteri ilə müəyyən edilir. Əgər X şirkətinin öz dövriyyəsinin 80%-ni Y şirkətinə satışlar təşkil edərsə, onda X şirkətinin Y şirkətinə göndərdiyi malların qiymətlərini qaldırma imkanı çox azdır.

Tənzimləmənin mövcudluğu və ya olmaması da şirkətin fəaliyyət göstərdiyi mühiti xarakterizə edir. Tənzimləmə elementinə bütün digərləri ilə yanaşı, dövlət nəzarətinin səviyyəsi, hüquqi tələblər və vergi qoyma da daxildir.

Şirkətin işlədiyi iqtisadi və istehsal mühiti, əsasən, şirkətin menecmentinin nəzarəti xaricində olan faktorlardan formalaşır. Sahənin müəyyən özəlliklərinin təsirindən yayınmağın yeganə vasitəsi istehsalı başqa sahəyə və ya başqa ölkəyə keçirməkdir ki, bu da daha əlverişli mühit faktorlarına zəmanət vermir.

Biznes-strategiyanın və korporativ strategiyanın təhlili

Biznes - strategiya

Şirkətin menecmenti şirkətin güclü və zəif cəhətlərinin təhlili əsasında mühit faktorlarını və istehsalın sahə xüsusiyyətlərini nəzərə almaqla məşğul olacağı biznes tipini müəyyənləşdirir. Sonrakı mərhələdə şirkətin bu sahələrin digər firmaları ilə nə yolla rəqabətə girişəcəyi barədə qərar qəbul edilir. Bu qərara şirkətin təklif edəcəyi əmtəənin çeşidi və mahiyyəti, xidmətlərin məcmusu və xüsusiyyətləri müəyyənləşdirilir, potensial alıcıların dairəsi, həmin əmtəələrin istehsalının təşkili üsulu və xidmətlərin təqdimatı məsələləri daxildir. Şirkətin biznes-strategiyası – rəqabət üstünlüyü əldə etmək üçün şirkətin rəhbərliyinin seçdiyi strategiyadır. Strategiyanın bir neçə tipi mövcuddur. Onlardan ən çox tanınanı Maykl Porter tərəfindən işlənilib hazırlanmışdır. O, rəqabət strategiyasının iki ümumi növünü seçir – ən aşağı dəyər strategiyası və diferensiallaşdırma strategiyası (Porter, 1985). Qiymət liderliyi istehsalın miqyası və həcmində əldə edilən qənaət, peşə tədrisində qənaət, yüksək məhsuldarlıq, məmulatın dizaynının sadələşdirilməsi, istehsal xərclərinin aşağı salınması, məsrəflər üzərində nəzarət və təşkilati proseslərin sadələşdirilməsi hesabına əldə edilir. Ən aşağı dəyər strategiyasına əsaslanan şirkətlərə misal olaraq avtomobil sənayesində Hyundai şirkətini göstərmək olar. Hava nəqliyyatı sənayesində ən aşağı dəyər strategiyasına əsaslanan aviasiya şirkətləri Ryanair, easyjet və Southwestdır. Bu vaxta qədər onların strategiyaları müvəffəqiyyətli olmuşdur. O, xərclərin ən aşağı səviyyəsi (əməkhaqqının ən aşağı səviyyəsi), yüksək məhsuldarlıq (əsas fondlardan daha yüksək və intensiv istifadə edilməsi, sınaq-tənzimləmə işlərinin vaxtının qısaldırılması, gündəlik uçuşların sayının artırılması), müxtəlif təşkilati proseslər (biletlərin

ancaq internet vasitəsilə satışı) və xidmət növlərinin sadələşdirilməsi (qiymətə ancaq daşınma haqqı daxildir, ərzaq və içki verilməsi və digər xidmətlərin haqqını sərnişin özü ödəyir) üzrə səmərəli kombinasiyalar edilməsinə imkan vermişdir. 27-ci fəsildə Ryanair aviasiya şirkəti tərəfindən seçilmiş ən aşağı dəyər strategiyasını onun hesabat məlumatlarında necə əks olunduğunu tədqiq edəcəyik. Biz müəyyən edəcəyik ki, onun balansının göstəriciləri və strukturu, mənfəət və zərərlər haqqında hesabatı inkişafın ənənəvi istiqamətlərini seçmiş Lufthansa, SAS, British Airways, KLM və ya Austrian Airlines kimi aviasiya şirkətlərinin analoji illik hesabatlarından nə ilə fərqlənir.

Diferensiallaşdırma strategiyasını seçmiş şirkətlər çalışır ki, əmtəə və xidmətlərin unikal növlərini təklif etsin. Unikallıq isə servis səviyyəsinin yüksəldilməsi, məhsulun layihələşdirilməsi və keyfiyyəti, əmtəənin təklif edilən markasına alıcının meyli, ticarət kanalının şaxələnməsi, daha da təkmilləşdirilmiş texnologiyanın tətbiqi sayəsində əldə edilir. Avtomobil sənayesində diferensiallaşdırma strategiyasını Mercedes Benz və BMW kimi istehsalçılar qəbul etmişlər.

Şirkətin daha da inkişaf etmək qabiliyyəti, yaxud qiymət liderliyi və ya differensiallaşdırma strategiyası əsasında istehsalı, hazırda əldə edilmiş səviyyədə saxlamaq qabiliyyəti dəyər yaratmaq silsiləsinin strukturundan asılıdır. «Dəyər yaradılması silsiləsi təşkilat tərəfindən istehsal edilən əmtəə və xidmətlərin istehlak dəyərinin (faydalılığının) yüksəldilməsi prosesində şirkətin istehsal funksiyasındakı ardıcılığı kimi müəyyənləşdirilir» (Hörngren, Bhimiani, Dator and Foster, 2002, səh.8). Belə funksiyalara elmi-tədqiqat və layihə-konstruktor işləri, məhsulun layihələşdirilməsi, xidmət və proseslərin təşkili, istehsalat, marketinq, satış və müştərilərə xidmətin təşkili daxildir. Ən aşağı dəyər strategiyası və diferensiallaşdırma strategiyası dəyər yaradılması silsiləsində ayrı-ayrı fəaliyyət növlərinin müxtəlif qaydada təşkilini nəzərdə tutur. Belə ki, Ryanair şirkətinin illik hesabatında göstərilir ki, iki uçuş arasında xidmətlə əlaqədar olan boşdayanma 25 dəqiqəyə qədər qısaldılmışdır. Bu da aviaşirkətin işinin ənənəvi sistemindən xeyli azdır və əsas vəsaitlərdən istifadənin intensivliyini yüksəltməyə imkan verir (bu da, o deməkdir ki, bir təyyarə gün ərzində daha çox sayda uçuş edir).

Firmanın rentabelliği nəinki təkə seçilmiş strategiyadan, eləcə də, dəyərin strukturunu müəyyən edən faktorlardan, məsələn, istehsalın miqyasları və tərkibindən, tələb olunan ixtisasdan, tətbiq olunan texnologiyalardan, mürəkkəblik səviyyəsindən, əmək məsrəfləri, keyfiyyətin idarə edilməsinin ümumi prosesləri, istehsal güclərindən istifadənin əmsalı və onların optimal yerləşdirilməsi, məhsulun konfuqurasiyası, məhsulanlarla və müştərilərlə (Shank And Civindarajan, 1992) qarşılıqlı əlaqələr sistemi kimi faktorlardan və dəyərin yaradılması zəncirinin tərkibində konkret fəaliyyət növlərinin həyata keçirilməsilə bağlı əməliyyat xərcləri üzrə faktorlardan asılıdır. Hər bir şirkət üçün dəyər faktorlarının fərdi olmasına baxmayaraq, bütövlükdə sahə üçün xarakterik olan bir sıra ümumi faktorları qeyd etmək olar.

Aviadaşımalar sənayesində (Banker and Cohnston, 1993) dəyər faktorlarının tədqiqi dəyər faktorlarının iki müxtəlif növünün mövcud olduğunu aşkara çıxardı: birincisi, faktiki yerinə-yetirilmiş sərnişin və yük axınları, ikincisi isə – potensial buraxılış qabiliyyəti ilə əlaqədardır. Faktiki yerinə-yetirilmiş sərnişin və yük axınları – daşınmış sərnişinlərin, yaxud yüklənmiş yükün tonlarının miqdarıdır. Sərnişinlərin miqdarı xidmətin və salon işləsinin təşkilinin dəyərinin faktorlarına təsir göstərir. Yanacaq istehlakının səviyyəsi uçuş heyətinin və xidmətedici heyətin iş vaxtı üzrə xərcləri, daha çox təyyarənin böyüklüyü, sərnişin tutumu, uçuşun uzaqlığı və

reyslərin sair xarakteristikaları ilə müəyyən olunur, nəinki daşınmış sərnişinlərin sayı və yüklərin miqdarı ilə. Hava gəmilərinin texniki xidmətinə çəkilən xərclər faktiki daşınmış sərnişinlərdən və yüklərdən deyil, daha çox uçuşların, uçuş saatlarının miqdarından və təyyarələrin xarakteristikalarından, məsələn, motorların miqdarından asılıdır. Beləliklə, nəqliyyat xərcləri, yəni yanacağın dəyəri, əməkhaqqı, texniki xidmət və amortizasiya xərcləri, yaxud avadanlığın icarəsi ilə əlaqədar xərclər aviaşirkətin potensial buraxılış qabiliyyətindən asılıdır. Aviaşirkətin potensial buraxılış qabiliyyəti aviaşirkətin oturacaq yerlərinin ümumi miqdarı (uçuşun hər kilometrində, yaxud milinə mövcud oturacaq yerlərinin ümumi miqdarı) və ümumi yükləşdirməsi (uçuşun hər kilometrində, yaxud milinə yükün ümumi tonunun miqdarı) ilə ölçülür.

Bəzi nəticələrə gəlmək olar. Sərnişin axınının artımı aviasiya şirkətinin buraxılış qabiliyyəti ilə əlaqədar xərcləri deyil, salon işəsi və xidməti xərclərin yüksəlməsinə səbəb olur. Eyni zamanda, aviaşirkətin reyslərinin həcmnin artması və yaxud hava gəmiləri parkının genişlənməsi ona səbəb olur ki, potensial buraxılış qabiliyyəti ilə əlaqədar olan xərclər tədricən deyil, sıçrayışla artır. Aviasiya şirkətinin əməliyyat xərclərinin faktorları qismində təşkilat şəbəkəsinin sıxlığı və əsas konsentrasiya kimi dəyərin elementi çıxış edir.

Korporativ strategiya

Bir sıra şirkətlər ancaq bir sahədə işləyir, başqaları isə eyni vaxtda bir neçə sahədə fəaliyyət göstərir.

Məsələ 26.4.

Unilever, Walt Disney Corporation, McDonalds və Airbus kimi şirkətlərin fəaliyyətlərini nəzərdən keçirək. Onlar hansı sayda sahələrdə fəaliyyət göstərir?

Həlli

Birsahəli	Çoxprofilli
McDonalds(təcili yemək)	Unilever (ərzaq məhsulları, yuyucu vasitə, dəriyə xidmət kosmetikası)
Airbus	Walt Disney Corporation (filmlərin istehsalı, televiziya kanalı, tematik istirahət parkları, daşınmaz əmlak)

Korporasiya səviyyəsində menecment korporasiyanın yalnız bir sahədə işləyəcəyi, yaxud biznesin bir neçə istiqamətini özündə birləşdirəcəyi barədə qərar qəbul edir. Korporativ strategiya korporativ resursları qoymaq üçün obyekt seçməyi nəzərdə tutur. Biznes-strategiya çərçivəsində isə müəyyən məhsulların bazarında rəqabət mübarizəsinin üsul və metodlarının müəyyən edilməsi barədə qərar qəbul edir.

Bəzi şirkətlər ancaq bir sahədə işləməklə yaxşı nəticə əldə edir, başqa şirkətlər isə öz fəaliyyətində bir neçə sahələri birləşdirməklə müvəffəqiyyət qazana bilər. Dünyada ən iri pivə istehsalçılarından biri olan İnterbrew şirkət alkoqolsuz içkilər istehsalını satmaq və öz qüvvəsini bütünlüklə pivə bazarında cəmləşdirdikdən sonra pivə bazarında dünya mövqeyi qazandı. Bu kitab yazılan məqama o, dünyanın pivə

istehsalçıları arasında üçüncü yerdə idi və hazırda Beek's, Bass, Labatt İce, Steha Artois, Hoegaarten və MacCaffrey's markalı pivə istehsal edib satmaqla məşğuldur.

Maliyyə təhlili məqsədilə şirkətin çoxsahəli olub-olmadığını bilmək lazımdır, o zaman bu şirkətin icmal illik hesabatı bütün qrupun fəaliyyətinin nəticəsini tam bir bütöv kimi əks etdirə bilər. Mənfəət və zərərlər haqqında icmal hesabatda biznesin müxtəlif istiqamətlərinin dəyər göstəriciləri iriləşdirilmiş kimi təqdim olunacaq. Biznesin fərdi istiqamətlərinin rentabelliği barədə məlumatları istifadəçilər maliyyə hesabatlarına əlavələrdə açıqlanan informasiya seqmentlərindən ala bilərlər. Məsələn, SAS-ın Skandinaviya qrupu özündə təkə aviasiya şirkətini birləşdirmir, o həm də mehmanxana biznesində də nəhəng oyunçu kimi məlumdur. Buna görə ki, SAS qrupunun maliyyə hesabatında, mənfəət və zərərlər barədə hesabatına lizinq üzrə xərclər maddəsinə təkə təyyarələrin lizinq xərcləri deyil, həm də mehmanxana biznesi qrupunun istifadəsində olan əmlakın da lizinq xərcləri daxil edilir. Müxtəlif şirkətlərin fəaliyyətləri barədə məlumatların müqayisəsi prosesində hökmən müəyyənləşdirmək lazımdır ki, bu şirkətlərin öz fəaliyyətlərinin həyata keçirdikləri biznes və ya sahələr qrupunun fəaliyyət istiqamətləri uyğun gəlir, yoxsa gəlmir.

Mühasibat hesabatı məlumatlarının təhlilinə qədər sahəvi təhlilin aparılması konkret fəaliyyət növünün xüsusiyyətləri barədə təsəvvür yaratmağa imkan verir, çünki məhz biznes-kontekst illik hesabatda əks olunan məlumatların mənaca tamamlanmasını təmin edir. Təhlilin ümumi həcmində ayrı-ayrı əmsalların böyük və yaxud kiçik xüsusi çəkiyə malik olacağı, həmçinin, rentabellik səviyyəsinin sabitliyi, əsasən, sahəyə məxsusluğu və ya şirkət tərəfindən seçilmiş strategiya ilə müəyyənləşir.

Hesabatın təhlili

Biz artıq göstərdik ki, şirkətin seçdiyi biznes-strategiyanın, həmçinin, onun öz fəaliyyətini həyata keçirdiyi iqtisadi və istehsalat mühitinin onun fəaliyyətinin nəticələrinə necə təsir etdiyini göstərmişdik. Nəticədə biznes-strategiya və mühitin xüsusiyyətləri öz əksini uçot məlumatlarında tapır. Bu prosesin dərk olunması hesabat məlumatlarını mənaca tamamlamağa imkan verir. Eyni zamanda, bu, maliyyə təhlilinə başlamaq üçün kifayət deyildir. Bir halda ki, illik hesabat xarici investorlara mövcud vəziyyət barədə informasiya verilməsi vasitəsi kimi istifadə olunur, şirkətin menecmenti maliyyə hesabatının tərtib edilməsinin müxtəlif strategiyasını tətbiq edə bilər və bunun vasitəsilə investorların və sair səhmdarların qavranışını dəyişə bilər. Şirkətin menecmenti elə bir uçot siyasəti və informasiyanın şərhinin elə bir üsulunu seçə bilər ki, xarici istifadəçilərin təsərrüfat fəaliyyətinin real nəticələri barədə maliyyə hesablarının araşdırmalarını çətinləşdirdirsin.

Biznes-strategiya ilə yanaşı şirkətin menecmenti həm də uçot strategiyasını işləyib hazırlayır. Mühasibat hesabatının təhlilinin məqsədi – şirkətin uçot strategiyası barədə məlumat əldə edilməsindən ibarətdir.

Qəbul edilmiş strategiya barədə kifayət qədər biliyə malik olmaq, şirkətin təsərrüfat fəaliyyəti barədə məlumat əldə etməkdə kənari informasiya istifadəçilərinin işini yüngülləşdirir və onlara imkan verir ki, şirkətin fəaliyyətinin nəticəsi barədə etibarlı fikir formalaşdırma bilsinlər.

Uçot strategiyası: illik hesabatın idarə olunması faktorları

İllik hesabatın idarə olunması metodlarından istifadə edilməsində menecmentləri maraqlandıran bir sıra amillər mövcuddur. Onlardan ən əhəmiyyətlilərini və ən çox yayılmışlarını nəzərdən keçirək. Bu faktorların çoxu empirik tədqiqat zamanı öyrənilmişdir və onların mövcudluğu təsdiq edilmişdir.

Qiymətli kağızlar bazarının tələblərinin təmin edilməsi zərurəti ilə əlaqədar olan faktorlar

Şirkətlərin dərkolunan risk göstəricilərinin aşağı salınması.

Əgər şirkətin fəaliyyətinin illik hesabatda əks olunan nəticələri qeyri-sabitliklə xarakterizə olunursa, investorlar və təhlilçilər belə hesab edirlər ki, bu şirkətə investisiya qoyuluşu xeyli təhlükəlidir. Bu cür qeyri-sabitlik rentabellik baxımından səhmlərin bazar qiymətinə təsir edir. Dərk olunan risk nə qədər yüksək olsa, səhmlərin qiyməti bir o qədər aşağı olar. Beləliklə, qiymətli kağızlar bazarının iştirakçıların qavrayışına təsir etməkdə menecmentin marağı olur¹.

Qiymətli kağızları azad dövriyyədə olan şirkətlər maliyyə hesabatında gəlirlilik göstəricilərinin qeyri-sabitliyini aşağı salmağa çalışır ki, bu da şirkətin şüurlu risk göstəricisini azaltmağa imkan verir. Tədqiqatların nəticələri belə empirik sübutları aşkarlamışdır ki, həqiqi faktorlar şirkətin qiymətli kağızlar bazarı ilə münasibətləri onun gəlirliliyinə təsir edən kimi çıxış edə bilər (Dechow və b. 1996, Rondan, 1998, Shivakumar, 1998). Bu faktorların təsiri altında şirkət hesabatında təqdim edilən gəlirlilik göstəricisinin qeyri-sabitliyini azaldır.

Fond bazarında əlavə maliyyələşdirmənin alınması

Açıq bazara səhmlər buraxılması yolu ilə xüsusi kapitalın artırılmasına hazırlıq dövründə şirkətin menecmentində, şirkətin hesabatında son illərdə onun fəaliyyətinin nəticəsinin sabit inkişafı barədə məlumat vermək istəyi yaranır. Bu halda dövrlərin arasında gəlirlərin bərabər bölüşdürülməsi ilə yanaşı, eyni zamanda, onları elə təqdim etmək lazım gəlir ki, rentabelliğin yüksəlməsi meyilləri müşahidə edilsin. Son tədqiqatlar göstərir ki, mənfəətin idarə edilməsi proseslərinin intensivliyi şirkətlərin səhmlərin ilkin yerləşdirilməsi ilə bazara çıxmasına az qalmış yüksəlir (Friedlan, 1994, Neil və b. 1995), yaxud artıq sınaqlanmış şirkətlər bazara əlavə kağızlar çıxarır (Shivakumar, 1998. Ranqan, 1998).

Borclar barədə müqavilə – hesabat məlumatlarına bağlılıq şərtidir

Çox hallarda kredit müqaviləsi şərtləri ilə potensial borclulara vəsait verilməsi onun uçot məlumatları əsasında hesablanmış müəyyən əmsallarından asılı olur və bu

¹ Düşünülmiş risk, mənfə, yaxud gözlənilməz hadisələr düzgün olmayan istehak qərarları nəticəsində meydana çıxma bilər. Avtomobil, yaxud fərdi kompyuter kimi uzun müddət ərzində istifadə olunan bahalı və mürəkkəb malların satın alınması, sabun kimi ucuz istehak mallarının satın alınması ilə müqayisədə daha çox düşünülmiş risklə əlaqədardır. Düşünülmiş risk nə qədər yüksəkdirsə, məhsullar, tövsiyələr və praktik təcrübələr satın alınandan əvvəl istehlakçıya həmin məhsullara artıq malik olanlardan daha çox informasiya görə olması ehtimalı da bir o qədər çoxdur. Savadlı, özünə inanan və imkanlı alıcılar digərləri ilə müqayisədə risklərə daha az dərəcədə meyillidirlər. Çox böyük düşünülmiş risk situasiyasında istehlakçı artıq ona məlum olan markaları, liderlik edən istehsalçıların markalarını və ya ən yüksək zəmanət verən yeni məhsulları, yaxud markaları rədd edən məhsulları bir daha çatın alır. Həmçinin, bax: informed choice, risk reduction theory – Red. qeydi.

şərtin pozulması yolverilməzdir. Bu şərtlər pozulduğu halda kreditlərin verilməsində faiz dərəcələrinin yüksəldilməsi, belə kreditin təcili olaraq qaytarılması və ya əlavə təminatların verilməsi tətbiq oluna bilər. Beləliklə, şirkətin menecmenti çalışır ki, kredit verilməsinin belə şəraitində bu metodlar və qiymətləndirmə əsasında uçot aparsın ki, kredit verilməsinin şərtlərinin maksimum ödənməsini təmin edə bilsin (Sweeney, 1994). Bundan başqa, Cyiuni aydınlaşdırmışdır ki, müflisləşmə həddində olan şirkətlərdə biznesin rentabelliyyənin yüksəldilməsini göstərməyə imkan verə biləcək uçot metodundan istifadə etməyə cəhd göstərilir. Kredit sazişlərinin kreditin verilməsinin xüsusi uçot göstəriciləri ilə əlaqələndirilməsinin pozulması üzrə məlumatlardan istifadə edərək tədqiqatçılar, Defon və Jiambalvo (Defond and Jiambalvo, 1994) aşkar etmişlər ki, bu şərtlər əsasında kreditdən istifadə edən şirkət rəhbərləri rentabellik göstəricilərinin idarə edilməsi təcrübəsinə bəraət qazandırır.

Şirkət rəhbərliyinin mükafatlandırılması

İdarəçilərin yüksək eşelonunun kompensasiya paketi, bir qayda olaraq, üç elementdən ibarətdir: əsas əməkhaqqından, həcmi müəyyən göstəricilərə əsasən hesablanan mükafatlı ödənişlərdən, səhmlər paketi və ya səhmlərə opsiyon paketindən. Yuxarı rəhbərliyin mükafatlı ödənişi hesabat üzrə mənfəət göstəricisindən asılı edildiyi şəraitdə ödəniş kontraktı ilə şərtləndirilmiş uçot aparılması və qiymətləndirmə vasitəsinin elə bir metodundan istifadə edilməsi mümkün sayılır ki, hesabatda mənfəətin daha yüksək göstəricisi əks etdirilir. Bu müşahidə yüksək səviyyəli menecerlərin ödənişi üçün etibarlı olmaqla, eyni zamanda, ən aşağı səviyyəli menecerlər üçün nəzərdə tutulmuş və uçot göstəriciləri əsasında hesablanan kompensasiya sisteminə də aiddir. Mükafatlandırmanın hesabat göstəriciləri ilə əlaqələndirilməsi, təkcə bu məlumatlarla manipulyasiya üçün əlavə stimül deyildir. Jensen və Meklinq (Jensen and Meckling, 1990) deyirlər ki, rəhbərliyin əməkhaqqını səhmdar kapitalındakı dəyişikliklərdən deyil, uçot mənfəətindən asılı edən mükafatlandırma sistemi, hesabat ilə manipulyasiya etmə provakasiyasından başqa, tez bir vaxtda uçot mənfəəti gətirən azqiymətli, xalis diskontlaşdırma dəyərinin yüksək göstəricisinə malik layihələrə üstünlük verilməsinin həlledici faktoruna çevrilir.

Bu məsələ üzrə özünün orjinal tədqiqatında Hili (Healy, 1985) aydınlaşdırdı ki, mükafatlı ödəniş planını uçot göstəricisi ilə əlaqələndirən şirkətlərin menecmenti, rentabellik göstəricilərinin idarə edilməsi ideyasını dəstəkləyir. Hili müəyyən etmişdir ki, idarəedicinin kontraktı üzrə ən yuxarı ödənişlərin (yəni mükafatlı ödənişlərin maksimum məbləğinin) uçot göstəricilərinin artmasına təsirini dəqiq proqnozlaşdırmaq mümkündür.

Mükafat sistemindən uçot göstəriciləri ilə əlaqəli şəkildə istifadə edilməsinin bir sıra mənfi hallara səbəb ola biləcəyi nəzərə alınaraq, menecment üçün kompensasiyalı ödənişlərin başqa metodu işlənib hazırlanmışdır. Əməkdaşların öz şirkətinin səhmlərini güzəştlər əsasında əldə edilməsinə hüquq verən plan daha böyük populyarlıq qazanmışdır, şirkətin səhmlərinin məzənnəsinin müsbət dəyişikliyinə əsaslanan mükafatlandırma sistemləri isə ödənişin məbləğinin uçot göstəriciləri ilə əlaqələndirilməsi metodundan daha mütərəqqi sayılır. Ancaq ola bilər ki, bu hallarda da menecment opsiyonun icrası zamanı qısamüddətli səmərə əldə etmək taktikasına üstünlük versin.

Tələsik nəticələr əldə edilməsi meylinə həvəs oyatmamaq üçün, əməkdaşlar tərəfindən öz şirkətinin səhmlərini güzəştə əldə etmək hüququnu nəzərdə tutan kompensasiya planları da uzunmüddətli perspektivə hesablanmalıdır. İnterbrow

şirkətlər qrupu öz əməkdaşlarına səhm satışı proqramını «Həvəsləndirici mükafatların uzunmüddətli proqramı» adlandırmış və konversiyanın daha uzun müddətini müəyyən etmişdir:

«1999-cu ildə qrup əsas mövqeləri tutan menecerlər üçün həvəsləndirici mükafatın uzunmüddətli proqramını hazırlamışdır. Səhmə abunəçiliyin hər bir hüququ, qrup tərəfindən yenidən buraxılan adi səhmə abunə hüququ verir. Prinsip etibarilə bu hüquqlar, həmin aksiyanın həyata keçirilməsi barədə elan olunan ildən sonra gələn üçüncü təqvim ilinin sonundan başlayaraq, həmin aksiyanın həyata keçirilməsi barədə elan olunan ildən sonra gələn on təqvim ilinin sonuna qədər istifadə edilə bilər. Hüquqların bu qayda ilə buraxılışı şirkətlər qrupunun və səhmdarların marağına xidmət edir, çünki bunda məqsəd menecmenti uzunmüddətli əsasda yüksək nəticələr əldə etməyə həvəsləndirməkdir»

(Qeyd 25, səh.101).

Səhm üzrə məcmu göstəricilərin müqayisəsi əsasında mükafatlandırma sistemi alternativ metod sayılır. Bu sistemə misal kimi Lufthansa şirkətinin böyük rəhbər əməkdaşları üçün işlənib hazırlanmış nəticə proqramlarını göstərmək olar (Lufthansa şirkətinin illik hesabatı, səh.31):

«1997-ci ildən başlayaraq Lufthansa şirkətinin böyük rəhbər əməkdaşları üçün şirkətin səhmlərinə «Nəticə» proqramları çərçivəsində vəsaitlərin güzəştli yerləşdirilməsi imkanı nəzərdə tutulur. Proqram iştirakçıları o halda mükafat alırlar ki, Lufthansa şirkətinin səhminin kotirovkası, digər Avropa aviasiya şirkətlərinin ölçülmüş kağızlar investisiya səbətinin əsasında hesablanan göstəricilərindən yüksək olsun... Rəqib aviaşirkətlərin «Nəticə-2001» üçün səhmləri əsasında hesablanan ölçülmüş investisiya səbətinin strukturu keçən illə müqayisədə dəyişməmişdir. Bu da, o deməkdir ki, baz göstəricisinin hesablanması məqsədləri üçün British Airways şirkətinin səhmlərinin payı 40% təşkil etmişdir, Air France, KLM və SAir Group şirkətlərinin səhmlərinin məcmu payı isə 20% təşkil edir.

Xırda itkilərdən qaçmaq taktikası

Tədqiqatların göstərdiyi kimi, şirkətlər kiçik, xırda itkilərdən qaçmağa cəhd edir və bunun əvəzində aşağı mənfəət göstərməyə üstünlük verirlər. Mənfəətin idarə edilməsi prosesinin öyrənilməsi gedişində sübut olundu ki, xırda itkilərdən belə qaçmaq cəhdlərindən həqiqətən də istifadə olunur.

De Corcun (De George və b., 1999) və Burqştahler və Dicevin (Burgstahler and Dichev, 1977) başçılıq etdikləri tədqiqatçılar qrupu belə bir faktı aşkar etmişlər ki, Amerika şirkətlərinin menecerləri hesabatda xırda itkiləri göstərməmək üçün uçot metodlarının xüsusi növlərindən istifadə etmək sərbəstliyindən yararlanırlar. Zərərlərin ən az məbləğdə uçotu qaydası, bir qayda olaraq, şirkətin rəhbərlərinin istəyi ilə seçilir, buna görə də, mənfəət göstəricilərinin idarə edilməsi imkan verir ki, hesabatda belə itkilər gözə dəyməsin. Əgər qəbul edilmiş uçot qərarları əsasında belə xırda itkilərdən qaçmaq mümkün deyilsə, şirkətlər zərəri bir dəfə böyük rəqəmlə əks etdirməyə üstünlük verir. Bu metod «böyük hamam» adını almışdır.

Qarşıdakı mənfəət göstəricilərinin idarə edilməsi məqsədilə

«böyük hamam» metodu ilə uçot

İtkilərin maksimallaşdırılması taktikası ədəbiyyatda «böyük hamam» metodu ilə uçot adlanır. Əlbəttə, müəyyən sərhədlər vardır ki, səhmdarlara uçot itkilərini göstərən zaman, onları cavab hərəkətlərinə təhrik etməmək üçün həmin sərhədləri keçmək olmaz. «Böyük hamam»ı iki halda təşkil edirlər. Birincisi, «böyük hamam» metoduna o zaman əl atırlar ki, şirkət uçot mənfəətinin maksimizasiyasına yönəldilmiş xüsusi metodun köməyi ilə də ödənilə bilməyən böyük zərərə məruz qalmışdır (xırda itkilərdən qaçılması taktikasının təsvirinə bax). Şirkətin menecmenti bu problemlə qarşılaşdıqda əks qərar qəbul edərək cari hesabat dövründə zərəri maksimallaşdırma da bilər. Bu metod iqtisadi durğunluq illərində istifadə edilir.

İkincisi, «böyük hamam» əldə etmədən, birləşmədən, yaxud işgüzar əməkdaşlığın digər prosedurasından bir qədər əvvəl, yaxud dərhal sonra təşkil edirlər ki, böyük mənfəəti göstərmək mümkün olsun. Adətən, «böyük hamam» anlayışı altında aktivlərin əldə olunmasına çəkilmiş əhəmiyyətli xərclərin gələcəkdə tədricən silinməsinin qarşısının alınması üçün tez bir zamanda silinməsi və ehtiyatların artırılması başa düşülür, bu da şirkətin gələcək fəaliyyətinə müsbət təsir göstərəcəkdir. «Böyük hamam»ın təşkil edildiyi maliyyə ilində hesabatda zərərlər xüsusi böyük həcmdə əks etdiriləcəkdir, ancaq gələcəkdə şirkət daha yüksək nəticələr göstərəcəkdir ki, bu da qismən amortizasiya ayırmalarının və ehtiyatların azalması ilə izah olunur. Son illərdə uçotun bu cür metodunun tətbiqi ciddi etirazlara səbəb olmuşdur. Nəticədə uçotun belə bir praktikasına qarşı narazılıq MHBS 37-də müəyyənləşdirilən ciddi struktur dəyişikliyinə münasibətdə tələblərin sərtləşdirilməsinə səbəb olmuşdur.

Daxılda olan ehtiyatlar

Bu gün biz mühasibat uçotu təcrübəsində ən ciddi məsələlərdən birini müzakirə edəcəyik ki, bu da məhz restrukturizasiyaya ehtiyatların yaradılması qaydası və çəkilən xərclərin uçotu məsələsidir. Bunun daha dəqiq ifadəsi belə səslənə bilər: ümumi ehtiyatlar, şərti ehtiyatlar, qara günlər üçün ehtiyatlar, yaxud daxılda olan ehtiyatlar.

Restrukturizasiyanın mühasibat uçotu artıq xüsusi bir sənət növünə çevrilmişdir. Bir sıra şirkətlərin bu məsələ o qədər xoşuna gəlmişdir ki, onlar artıq hər il restrukturizasiyaya ehtiyat yaratmağa başlamışdır. Nə üçün də yox? Görünür analitiklər, şirkətlərin öz həcmələrinin dauncayzinqini, optimallaşdırılmasını, yaxud müxtəlif təkmilləşdirilmələri həyata keçirmələrinə heç bir etiraz etməyərək cari dövrün öhdəlikləri şəklində növbəti, yaxud sonrakı bir neçə ilə əsaslı məsrəflərin büdcəsini tanıyır və bu cür məbləğləri cari dövrdə mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın sonunda ayrıca sətirdə «xüsusi məsrəflər» maddəsinə daxil edirlər. CNBC analitikləri və icmalçıları xərclərin uçotundan əvvəl mənfəət barədə daha ciddi danışirlər. Maliyyə mətbuatında mənfəət xüsusi xərclərə qədər müzakirə olunur. (Maraqlıdır, onda nə üçün borclar-üzrə xərclərədək olan mənfəət müzakirə edilmir?). Guya ki, xüsusi xərclərin realılıqla heç bir əlaqəsi yoxdur. «Gözdən uzaq, könlədən qıraq».

Birləşmə arzusu ilə restrukturizasiyaya və birləşməyə yönəldilən hər cür ehtiyatlar çox böyük miqdarda artır. Birləşmədə ehtiyat və xərclərin komponentləri kolbasa istehsalındakı inqredientləri yada salır. Nəzarət Departamentində işləyən zaman mən gördüm ki, əməliyyat xərclərinə aid edilən

müxtəlif xərclər «kənar» xərclər maddəsi üzrə hesablanır. Bu, ümitsiz debitor borclarının balans məbləğlərinin silinməsi və köhnəlmiş ehtiyatların dəyərinin silinməsidir. Əsas vəsaitlərin dəyərinin belə silinməsi birləşmə vaxtına qərribə bir səbəbdən bərpası mümkün deyil, halbuki birləşməyə bir gün qalması qədər onların bərpası mümkün hesab olunurdu. Əvvəl kapitallaşdırılmış xərclər, misal üçün «qudvill» birləşmə nəticəsində bərpa oluna bilməyənə çevrilir. Tüstü kimi əriyib yox olan zamanətli öhdəliklərə düzəlişlər də qarşıya çıxmışdır. Məhkəmə araşdırmalarının həll edilməsi, yaxud davam etdirilməsinə münasibətdə menecmentin yeni baxışı ilə əlaqədar iddialar üzrə öhdəlik maddələrinin korrektəsi. Təbiətin qorunub saxlanması tədbirlərinin həyata keçirilməsi üzrə öhdəliklərin özünü tüstüyə çevirən, yaxud ətraf mühitin mühafizəsi üzrə idarə qarşısında şirkətin öhdəliyinin ödənilməsi qaydasına münasibətdə menecmentin yeni mövqelərini əks etdirən öhdəlik maddələrinin korrektəsi. Şirkət tərəfindən gələcək investisiya, auditor, yaxud hüquqi xidmətlərin ödənilməsi üzrə öhdəliklərin tanınması. Qulluqçulara xüsusi mükafatların ödənilməsi üzrə öhdəliklərin tanınması. Heyətin yerdəyişməsi üzrə xərclərə aid öhdəçiliyin qəbul edilməsi. Heyətin təhsilinə xərclər. Hələ işə qəbul edilməmiş şəxslərin xərcləri. Heyətin yenidən təhsili (ixtisasdəyişmə və ya ixtisasartırma) xərcləri. Əsas vəsaitlərin yerdəyişməsi və təmiri xərcləri üzrə öhdəliklərin tanınması. Satın alınması və yenidən işlənməsi planlaşdırılan yeni proqram təminatının və sonralar onların satışı ilə əlaqədar olan xərclər üzrə öhdəliklərin tanınması. «Sair xərclər» maddəsi üzrə bir sıra öhdəliklərin tanınması.

Heç də qərribə deyil ki, bu rəqəmlər investorların və analitiklərin etibarını qazanmır.

Mənbə: Valter P. Şutse (Wyms (Walter R. Schunetze), baş mühasib, Nəzarət Departamenti, ABŞ-ın qiymətli kağızlar və birja üzrə Komissiyası, 22 aprel 1999-cu il.

<http://www.sece.gov/news/speeches/spcha 76.htm>.

Rəhbərliyin tərkibində dəyişikliklər

İllik hesabatın idarə edilməsi elementləri bəzən şirkətin rəhbərliyində dəyişikliklər baş verəndə meydana çıxır. Rəhbərlikdəki dəyişikliklər məcburi ya könüllü (məsələn, təqaüdə çıxmaq) ola bilər. Yeni gələn rəhbər və ya rəhbərlik komandası kimi, gedən rəhbər və ya rəhbərlik komandasının da hesabatı idarə etmək üçün öz metodlarını işə salmaq səbəbləri var. Yüksək rəhbərlik işçilərinin dəyişməsi hallarının hesabatın idarə olunma texnologiyasının tədqiqatı nöqtəyi-nəzərindən araşdırılması göstərir ki, problemlə şirkətlərdəki məlum proseslərin öz xüsusiyyətləri var, onlar adi şirkətlərdəki analoji proseslərdən fərqlənir. Deşou və Sloan (Dechow and Sloan, 1991) belə bir hipotezi aşkar etmişlər ki, şirkətin yüksək vəzifəli şəxslərin işlərinin son illərində (təqaüdə gedənə kimi) diskresion investisiya xərclərinin uçotunu elə təşkil edirlər ki, bu şirkətin fəaliyyətinin nəticələrinin qısamüddətli perspektivdə yüksəlməsini (məsələn, araşdırmalara və tədqiqatlara ayrılan xərclər azaldılır) təmin etsin. Lya Sallenin (La Salle və b., 1993) rəhbərliyi ilə bir qrup tədqiqatçıya isə digər hipotezi təsdiq edən faktları tapmaq müəssər olub, bu hipotez isə ondan ibarətdir ki, yeni gələn rəhbərlər uçot göstəricilərinin idarə olunması texnologiyasının onlara verilmiş seçim sərbəstliyindən istifadə edir və şəraiti elə təqdim edirlər ki, guya şirkətin fəaliyyətinin qeyri-qənaətbəxş nəticələrinin günahı onların xəzlərindədir. Bu zaman elə onlar fəaliyyətin nəticələrinin sonrakı qiymətini

mətləndirilməsi prosesində istifadə ediləcək müqayisəli baza göstəricilərini aşağı salırlar, elə bunun da hesabına olan, gələcək mənfəətə təsir edən xərcləri azaldırlar. Bundan başqa, Merfi və Zimmerman (Murphy and Zimmerman, 1993) aşkar etmişlər ki, göstəriciləri pis olan şirkətlərin yeni rəhbərliyi «hamam» metodikasını tətbiq edirdi.

Bununla belə, rəhbərin və ya rəhbərlik komandasının dəyişməsindən sonra ilk zamanlar müşahidə edilən mənfəətin həcmnin azalmasını və hətta zərərləri, keçmiş rəhbərlik tərəfindən tətbiq edilən borcların götürülməsi taktikasının nəticəsi ola biləcəyini göstərmək vacibdir. Ola bilsin ki, gedən rəhbər səmərəlilik göstəricilərini onun gedişindən əvvəlki bir neçə ilin hesabatının hazırlanması prosedurlarında dəyişiklik etmək hesabına artırmağa çalışıb, bu da ona şirkətin fəaliyyətinin uçot göstəricilərini yaxşılaşdırmağa imkan verib, ya da buna göstəricilərin bir neçə il ərzində real nail olunandan yüksək səviyyədə tarazlaşdırılması yolu ilə nail olub. Hər bir halda gedən rəhbər bu zaman uçot mənfəəti göstəricilərini uçot sistemi hesabına artırmış olur ki, bu da faktik olaraq gələcək gəlirlərin alınmasına gətirib çıxarır. Bu cür hallarda yeni rəhbərin gəlişindən sonra gəlirlərin azalması və ya zərərlərin meydana çıxması qaçılmazdır, çünki keçmiş rəhbərin fəaliyyəti ilə bağlı əks səmərə müşahidə olunur (bu barədə sonra danışacağıq).

Digər faktorlar

Siyasi və ya tənzimləyici xarakterli tədbirlərin təsiri

Vergi orqanları uçot informasiyası əsasında şirkətin vergi bazasını müəyyən edir. Hesabatın tərtib edilməsi metodları vergi effektinin nəzərə alınması ilə seçilə bilər. Şirkətin hesabatında əks etdirilən gəlirləri ilə vergi bazasının kəmiyyəti arasındakı əlaqələrin mövcudluğu kontinental Avropanın (Almaniyada, Belçikada, Fransada) şirkətlərində xüsusilə kəskin şəkildə təzahür edir.

Tənzimləyici orqanlar uçot məlumatlarından dövlət tənzimlənməsi sahəsində tədbirlərin işlənilib hazırlanması zamanı (məsələn, idxal tarifləri və ya antiinhisar tənzimlənməsi sahəsində) istifadə edirlər. Ədəbiyyatda mənfəətin idarə olunması texnologiyalarının təcrübədə tətbiq edilməsinin siyasi və ya tənzimləyici proseslərin təsiri ilə baş verdiyinə sübutlar tapmaq olar (Key, 1997, Guenther və b., 1997).

Şirkətlərin dividend ödənişlərinə, ağır vəziyyəti kriteriyalarının, yaxud müflisləşməsinin yaxınlaşması şərtlərinin müəyyən edilməsinə münasibətdə, şirkətlər haqqında qanunun maddələri şirkətin fərdi, yaxud da icmal hesabatının məlumatları əsasında hesablanan və əməl edilməli olan hədd (astana) nisbətlərini müəyyən edir. Hesabatın həmin əmsalların qurulması zamanı istifadə olunan göstəricilərinin idarə edilməsi – müəyyən olunmuş tələblərin pozulmamasına yol verməməyə yönəldilmiş məcburi tədbirdir.

Rəqabət təzyiqi

İllik hesabatdakı məlumatlar rəqabət mübarizəsində istifadə edilə bilər. Bir şirkətin milli GAAP sisteminin tələblərinə müvafiq olaraq daha çox daxili informasiya açıqlamaq məcburiyyətində qaldığı şəraitdə, şirkətlər tərəfindən informasiyanın açıqlanmasından uzaqlaşması və ya belə açıqlanma keyfiyyətinin aşağı salınması taktikası lap dəqiqliklə görünür. Məsələn, segment informasiyası daha iriləşdirilmiş məlumatlar şəklində açıqlanır, ya da sahə yeni şirkətlərin gəlməsi üçün cəlbədicə olmasın deyər yüksək mənfəət göstəriciləri dövrə olaraq aşağı salınır.

Həmkarlar ittifaqları ilə danışıqlar

Həmkarlar ittifaqı ilə danışıqların başlanğıcında şirkətin menecmentində şirkətin fəaliyyətinin nəticələrinin daha aşağı olduğunu göstərmək arzusu yarana bilər. Yüksək rentabellik göstəriciləri həmkarlar ittifaqı hərəkətinin rəhbərlərinə maaşların səviyyəsinin yüksəldilməsini tələb etmək üçün əsas verəcək. Bu amil fəal həmkarlar ittifaqları olan ölkələrdə, xüsusilə mühüm rol oynayır.

Hesabatın idarə edilməsinin sadalanan faktorları arasında dövrü xarakterli və təkrarlanmayan faktorları fərqləndirmək olar.

Məsələ 26.5.

Sadalanan faktorlardan hansıları dövrü faktorlar kimi təsnif etmək olar, hansıları isə təkrarlanmayanlar qrupuna aid etmək lazımdır?

Həlli

Dövrü faktorlara aiddir: qiymətli kağızları açıq bazarda tədavüldə olan şirkət üçün mənfəət göstəricilərinin sabitlik dərəcəsini yüksəltmə təşəbbüsü, opsiyonların alınması zamanı səhmlərin qiymətini müəyyən səviyyədə saxlamağa cəhd göstərilməsi. Bundan başqa, əgər şirkət vergi bazasının müəyyənləşdirilməsi üçün lazım olan gəlirin həcmi gəlirin uçot göstəricilərindən asılı olduğu ölkədə işləyirsə, tənzimləyici tədbirlər də dövrü amillər kimi çıxış edə bilər. Təkrarlanmayan faktorlar şirkətlərin birləşməsi və ya birinin digərini udması zamanı, həmçinin də, rəhbərlik dəyişəndə səhmlərin fərdi və aşkar şəkildə satılması zamanı baş verir.

Hazırda, mənfəətin idarə edilməsi texnologiyalarına həsr edilmiş tədqiqatlarda aşkar və gizli müqavilə anlayışları işlənilib hazırlanır. Mənfəətin idarə edilməsi texnologiyalarının tətbiq edilməsi aşkar müqavilənin (məsələn, müəyyən hesabat göstəricilərinə nail olunması ilə şərtlənən borcun təqdim edilməsi, işçinin mükafatının ölçüsünün hesabat göstəricilərinə bağlanmasını nəzərdə tutan müqavilələr), ya da gizli müqavilənin nəticəsi ola bilər. Gizli müqavilələr şirkət ilə onun müştəriləri, malsatanları, qısamüddətli kreditörleri, işçiləri, iri investor və digər səhmdarları arasında yaranır. Bouen (Bowen, 1995), Kasanen (Kasanen, 1996) və başqalarının tədqiqatlarında sübut olunub ki, gizli müqavilənin mövcudluğu mənfəətin idarə olunması metodlarının tətbiqini stimullaşdırır. Dağınıq mülkiyyətə malik olan şirkətlərdə mənfəətin idarə edilməsində, adətən, mühüm amil aşkar müqavilə olduğu halda, gizli müqavilələr daha təmərküzləşmiş mülkiyyət quruluşuna malik olan şirkətlərin mənfəətinin idarə edilməsi proseslərinin katalizatoru kimi xüsusi əhəmiyyət daşıyır. Mülkiyyətin təmərküzləşməsi şirkət və şirkətin direktorlar şurasında nümayəndəsi olan əsas səhmdarları arasında gizli müqavilələrin bağlanmasına səbəb olur. Kasanen (Kasanen et, al., 1996) institusional səhmdarlarla dividend ödənişləri üzrə gizli müqavilələrin mövcud olduğunu meydana çıxarmışdır.

Sabena şirkətinin tarixi və aviadaşımaların sahələri

Bütün dördüncü hissə boyu illüstrativ nümunələrin köməyi ilə müxtəlif aviaşirkətlər üzrə məlumatları gətirilir. İnformasiya mənbəyi Austrian Airlines, KLM, British Airways, Lufthansa, Ryanair, easyJet, SAS, keçmiş SAir Group və vaxtsız getmiş Sabena kimi şirkətlərin dərc olunmuş maliyyə və illik hesabatları oldu. Sabena şirkətinə gəldikdə isə, bu fəslin və ümumi tədris məqsədləri üçün onun mövcudluğunun

son on ilinin məlumatları (1991-2001) istifadə olunur. Vaxtilə Belçikanın ən nəhəng aviaşirkəti olan Sabena 2001-ci ildə iflasa uğradı. Təhlil edilən zaman kəsiyində 1995-ci ildən 2001-ci ilə kimi olan dövr daha ətraflı gözdən keçirilib. Bu dövrdə Sabena SAir Group qrupu ilə bağlı olub. SAir Group şirkəti mövcudluğuna 2002-ci ildə son qoyulan Swissair aviaşirkətinin də səhmlərinin böyük hissəsinə sahib idi. Sabena şirkətinin son onillik mövcudiyyəti dövründə baş verən hadisələrinin qısa icmalını diqqətinizə çatdırırıq.

Məsələ 26.6.

Sabena şirkəti haqqında informasiyanı oxuyarkən, onu indicə müzakirə etdiyimiz tədqiqatların məlumatlarını nəzərə alaraq təhlil etməyə çalışın. Göstərilən mənbələrdəki hansı elementlər bu şirkətin nümunəsində üzə çıxdı:

Belçikanın ən nəhəng aviaşirkəti Sabena 1923-ci ildə yaradılmışdı. Sabena bütün mövcud olduğu dövr ərzində dövlətə məxsus olmuş və elə də yaxşı maliyyə nəticələri göstərməmişdi. 1990-cı illərin əvvəlində Avropa İttifaqı, ölkələrinin hava nəqliyyatı sahəsindəki deregulyasiya ilə əlaqədar olaraq aviaşirkətlər əməkdaşlığın bütün mümkün növlərini fəal olaraq öyrənməyə başlayıb ittifaqlara daxil oldu. O zaman artıq hamı bilirdi ki, tək yaşamaq Sabena şirkəti üçün çətin olacaq. 1991-ci ildə potensial alış üçün Sabenanın cazibədarlığını artırmaq məqsədilə böyük bir restrukturizasiya keçirildi. Bunun sayəsində 1992-ci ildə Sabena şirkəti ilə Air France şirkətinin əməkdaşlığı başladı. Fransız tərəfi Sabenanın səhmlərinin 37%-ini əldə etdi. İki il sonra 1994-cü ildə Air France ilə əməkdaşlığa son qoyuldu. 1995-ci ilin ortasında Swissair-in səhmdarları Sabenanın kapitalındakı azlığın böyük bir hissəsinin – 49,5%-in sahibinə çevrildi. Swissair Sabenanın səhm kapitalına qoyduğu sərmayələrlə eyni vaxtda səhmlərin 50,5%-indən ibarət nəzarət paketinə sahib olan Belçika hökumətinə 151 mln. İsveçrə frankı ölçüsündə kredit verdi. Sonralar Swissair şirkəti Belçika hökumətinə verdiyi kredit sayəsində Sabena şirkətindəki payını 49,5%-dən 62,5%-ə kimi qaldırdı.

İki səhmdar (SAir Group və Belçika hökuməti) arasındakı razılaşmaya digər şərtlərdən əlavə aşağıdakılar da aid idi. Səhmdarlar arasındakı razılaşmanın mədələlərinin müddəalarına və əsas razılaşmaya uyğun olaraq baş direktor iki səhmdarın (SAir Group və Belçika hökuməti) təklifi əsasında təyin edilməli idi. Bundan başqa, müqavilələrin şərtlərinə əsasən Sabenanın icraiyyə komitəsinin digər üzvlərinin baş direktorun təklifi ilə direktorlar şurası tərəfindən işə təyin edilə və ya azad oluna bilərlər.

1996-cı ilin fevralında SAir Group-un yüksək rəhbərlərindən biri Sabenanın prezidenti və baş direktoru oldu. Sabenaya 1996-cı ildə gələn rəhbərlər komandasından 2001-ci ildə baş verən iflasa kimi birçə nəfər qalmışdı. Bu qısa zaman kəsiyində hakim mövqelər tez-tez əldən-ələ keçirdi; maliyyə müdiri vəzifəsində beş il ərzində üç adam dəyişmişdi.

Sabena şirkəti SAir Group tərəfindən səhmlərinin azlığının böyük hissəsinin ələ keçirilməsi qərarına alınan ilk aviaşirkət idi. Minoritar səhmlər paketinin (49,5%) ələ keçirilməsi Swissair şirkətinin yeni strategiyasının tələblərinə cavab verirdi. Yeni korporativ strategiyanın müddəaları şirkətin 1996-cı il üçün illik hesabatında verilmişdi: «Swissair şirkəti aviaşirkətin ənənəvi quruluşunu və korporativ qrupun yaradılması kursunu götürdü. Bu korporativ qrup öz hava yük daşınmasından

başqa, əlavə fəaliyyət növləri ilə də məşğul olacaq. SAir Group adlı yeni qrup strukturu yeni əməkdaşlıq formalarının diversifikasiya rəmzi olacaq».

Yeni strategiyanın qəbul edilməsi ilə eyni vaxtda həmin şirkətin keçmiş maliyyə müdiri SAir Groupun rəhbəri təyin edildi. SAir Groupun təsərrüfat seqmentinin avianəqliyyat sahəsində məqsədi Avropanın müvafiq bazarının 20%-ni qazanmaq idi (Luechinger, səh.210). «Ovçu» strategiyası adını alan belə bir strategiya Avropa aviaşirkətlərinin səhmlərinin böyük minoritar paketlərinin ələ keçirilməsi yolu ilə həyata keçirilirdi. Sabena ilk qənimət oldu, digər Avropa aviaşirkətləri, o cümlədən də, fransız (AOM.Air Litoral), bir alman (LTU), bir italyan (Volare) və portuqal (Portugalia, TAP) aviaşirkətləri də onun ardınca gəldi. Əgər bu sövdələşmələrin obyektı aviaşirkətlərin nəzarət paketi olsaydı, onlar avtomatik olaraq Avropa İttifaqının aviaşirkəti statusundan məhrum edilərdi, çünki İsveçrə onun üzvü deyildi. Həmin əldəedilmələr, hansılarınkı gedişatında SAir Group bir neçə aviaşirkətin azlığına sahib oldu bu, təkcə bazarın 20%-nin qazanılması planının reallaşdırılması üçün yaxşı zəmin yaratmadı, həm də SAir Groupun «ikinci istiqaməti» ideyalarının həyata keçirilməsinə, daha doğrusu, hava nəqliyyatı sənayesinə yaxın olan seqmentlərin (məsələn, iaşə sistemi, yerüstü xidmət təşkilatları, texnologiyalar, logistika, informasiya sistemlərinin) inkişafına kömək etdi. Bu istiqamətdə praktik nailiyyətlər barəsində SAir Groupun bəzi illik hesabatlarında məlumat tapmaq olar. Məsələn, SAir Groupun 1996-cı il üçün verdiyi 18 səhifəlik illik hesabatda aşağıdakılar deyilir:

«Atraxis şirkətinin informasiya texnologiyaları sahəsində müstəqil operator kimi mövcudluğunun birinci ili elə də asan keçməmişdir... Şirkət üçüncü şəxslər üçün ehtiyatlaşdırmanın və yüklənmə və yükboşaltma işlərinin təşkil edilməsi üzrə bir neçə sistem həyata keçirmiş, sistemləri qurmuş və onları istismara verməyə hazırlamışdır. Bu sistemlərin arasında Sabena şirkətinin yükləmə və yükboşaltma işlərinin bronlaşdırılması və təşkili sistemlərinin tam analoqları da var idi».

Daha sonra deyilir:

«16 dekabrda Swisscargo və Sabena şirkətləri saziş imzaladı. Sazişə görə Swisscargo 1997-ci il yanvarın 1-dən Sabenanın reyslərinin yük yerlərini tam həcmdə bazara çıxarmaq hüququ aldı. Bu Swisscargoya yüklənmə yerlərinin ümumi sayını dördə bir (25%) qədər artırmağa imkan verdi, şirkət bu üstünlükdən istifadə etdi və hazırda Brüsseldə yüklərin hava ilə daşınması üçün yeni mərkəz yaradır»

(səh.20, SAir Groupun, 1997-ci il üçün hesabatı).

SAir Groupun 1997-ci il üçün illik hesabatı qeydlərdə əməliyyat fəaliyyəti üzrə satış barəsində aşağıdakı izahatı oxuyuruq: «1997-ci ilin fəaliyyət göstəriciləri Sabena şirkətinin verdiyi yük dövriyyəsi nəzərə alınmaqla göstərilib, bu cür əməkdaşlıq sayəsində əməliyyat satışı üzrə gəlirin həcmi 160 mln. İsveçrə frankına kimi artıb». Bununla yanaşı qeyd etmək lazımdır ki, Sabenanın yük dövriyyəsinin SAir Group şirkətinə «verilməsi» faktı Sabena şirkətinin illik hesabatındakı göstəricilərin aşağı düşməsinə səbəb oldu. Sabenanın illik hesabatına qeydlərdə «yüklərin göndərilməsi» termini «yükləmə-boşaltma işləri» ifadəi ilə əvəz edilib.

Aviaşirkətin beşillik fəaliyyəti haqqındakı statistik məlumatlar əsasında tərtib edilmiş icmalda işə yükdaşıma qrafasında «SAir Group şirkətinə verilib» yazılmışdır. Aviadaşıma ilə bağlı olan əlavə fəaliyyət növləri üzrə göstəricilərin artmasına xeyli əldəedilmələr və səhm paketlərinin xeyli hissəsinə SAir Groupun sahib olduğu bütün aviaşirkətlərin daxil olduğu Qualiflyer Group şirkətlərinə xidmət göstərilməsi nəticəsində nail olunurdu (SAir Groupun 2000-ci il üçün verdiyi illik hesabat, səh.4): «Aviadaşıma sənayesinə yaxın olan qarışıq segmentlərdə fəaliyyət həyata keçirən qrupun şirkətləri Qualiflyer Groupun tərkibindəki aviaşirkətlərlə əməkdaşlıq sayəsində pul gəliri alıb. Bu qrupun çərçivəsində aviaşirkətlərə texniki xidmət və təmir, işə təchizatının təşkili, informasiya texnologiyaları və yükdaşıma sahəsində xidmətlər göstərilirdi».

Sabənanın iki səhmdarı (Belçika hökuməti 50,5% və SAir Group 49,5%) olduğundan SAir Group dağınq mülkiyyətli səhmdar kimi iştirak edirdi. SAir Groupun hesabatına qeydlərdən öyrənirik ki, qrupun əməkdaşları da qrupun səhm sahibi kimi çıxış edirdilər (məsələn, SAir Groupun 1998-ci il üçün illik hesabatının 4-cü qeydinə bax, səh.15): «SAir Group şirkətin əməkdaşları üçün də səhmlərin buraxılmasını həyata keçirir. Belə səhmlər dividendlərin alınması və səs hüququ verir, lakin onlar emissiyadan sonra üçillik müddət bitənə kimi satıla bilməz». Qiymətli kağızları açıq bazarda müstəqil olaraq tədaviyə gələn digər bir çox iri şirkətlərdə olduğu kimi qrupun ştatda olan əməkdaşları opsiya alırdılar.

1996-cı ilin sonunda hər iki şirkətdə baş direktorlar dəyişdi və yeni rəhbərlər biznesin genişləndirilməsi və rentabelliyyəni yüksəldilməsi kursunu götürdülər. Sabənanın 1995-ci ildən 1997-ci ilə kimi verdiyi üç ardıcıl illik hesabatlarındakı informasiya şirkətin öz rentabelliyyəni yüksəldilməsini qarşısına məqsəd qoyduğunu təsdiq edir. 1995-ci il Sabənanın illik hesabatı, səh.5:

«Bizim SAir Groupla əməkdaşlığımız, şirkətin balans göstəricilərinin 1995-ci ildə yaxşılaşması və ticarət əməliyyatları üzrə dövriyyənin son üç ildə müşahidə edilən artımı – 1998-ci ildən başlayaraq rentabellik məqsədlərinə çatmağa imkan verəcək əsaslardır».

1996-cı il üçün illik hesabat, səh.5:

«Sabəna üçün keçid dövrü olan 1996-cı il, rəhbərin dəyişməsi və yeni gələn baş direktorun başçılığı altında yeni rəhbərlik komandasının yaradılması ilə əlamətdar oldu. Gələcək inkişafın əsas istiqamətləri «Üfüq-98» proqramında açılır, onunda həyata keçirilməsi rentabellik mövqelərinin 1998-ci ildə geri qaytarılmasını təmin etməli idi».

Sabənanın illik hesabatı, 1997-ci il, səh.5:

«1997-ci ildə Sabənanın uçot göstəricilərinin balanslaşdırılma səviyyəsinin yüksəldilməsinə və şirkətin rentabellik mövqelərinə çıxarılmasına yönəlmiş «Üfüq-1998» proqramının həyata keçirilməsinin ilk müsbət nəticələri əldə edildi... [səh.9] Bütün bu tədbirlər («Üfüq-1998» proqramının çərçivələrində) 1998-ci ildən başlayaraq rentabelliyyə nail olmağa istiqamətlənib».

1998-ci ildə Sabənanın hesabatı, nəhayət, vəd edilən mənfəəti göstərdi. 26.1 şəkildə Sabəna NV şirkətinin 1991-ci ildən 2000-ci ilə kimi olan dövrdəki əməliyyat

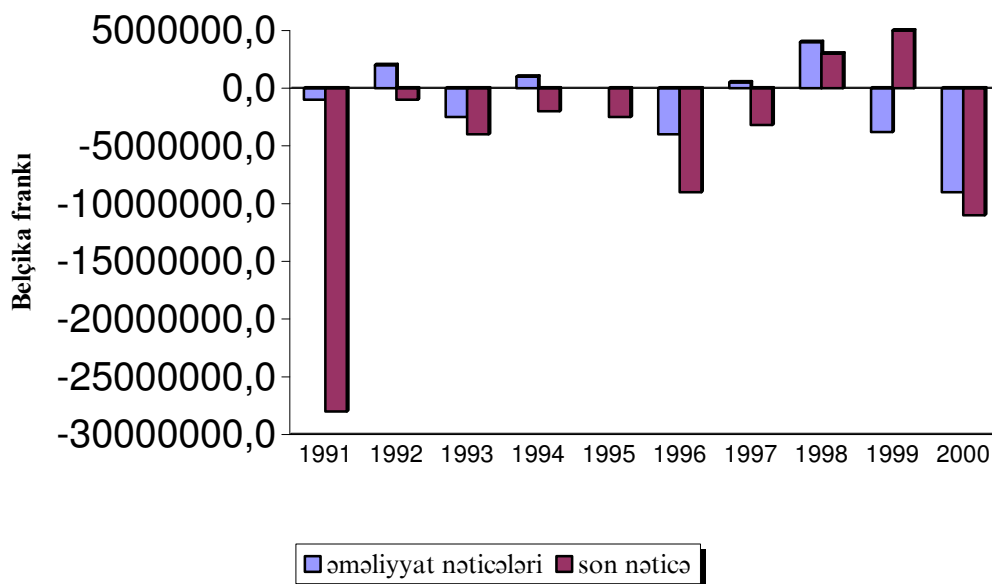
MALIYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

fəaliyyətinin nəticələri və fəaliyyətinin son nəticələri qrafik olaraq təsvir edilib; 1998-ci ildə həqiqətən də gəlir əldə edildi.

Sabena NV şirkəti, eyni zamanda, həm Sabena şirkətlər qrupunun holding şirkəti, və həm də aviaşirkət idi. Sabena NV-nin satışdan gəliri Sabena qrupunun bütün gəlirinin 90%-ə qədərini təşkil edirdi, Sabena NV şirkətinin ümumi aktivlərinin 85%-i isə Sabena şirkətlər qrupunun payına düşürdü. Bununla əlaqədar Sabena NV-nin tərkibindəki hər bir şirkətin hesabat üzrə nəticələrin mənzərəsinə baxmaq əlverişli görünür. Bu şirkətlər bütün göstərilən dövr ərzində öz hesabatlarını Belçikanın OPBU-una uyğun tərtib edirdilər.

Direktorlar şurası 1998-ci il üçün fəaliyyətin nəticələrini illik hesabatda belə şərh edirdi:

«Bu il rentabellik səviyyəsinə çıxmaq bizə müyəssər olduğundan şirkət üçün bu əsl dönüş nöqtəsi oldu. Xərclərin azaldılması, məhsuldarlığın yüksəldilməsi və təyyarələrin salonlarının doldurulma səviyyəsinin artırılması kimi istiqamətlərdə edilən cəhdlər hiss olunan nəticələr gətirdi... Sonda demək olar ki, bu il Sabena şirkətinin fəaliyyəti 1996-cı və 1997-ci illərdə həyata keçirilən «Üfüq-1998» planı çərçivəsində gələcək nailiyyətlərin əsasının qoyulması üzrə kompleks işlərin başa çatdırılmasında istiqamətlənib. Bu günə şirkətin əsas vəzifəsi öz mövqelərinin möhkəmləndirilməsi və gələcək inkişaf gedişində daimi iş və şirkətin xərclərinin səviyyəsinin azaldılması sahəsində sərt nəzarət vasitəsilə rentabellik səviyyəsinin artırılmasıdır».



Şəkil 26.1. Sabena NV şirkətinin onillik dövr ərzindəki əməliyyat fəaliyyətinin nəticələrinin və fəaliyyətinin yekun icmalı.

Mənbə: Sabena NV şirkətinin 1991-2000 illər ərzində illik hesabatları

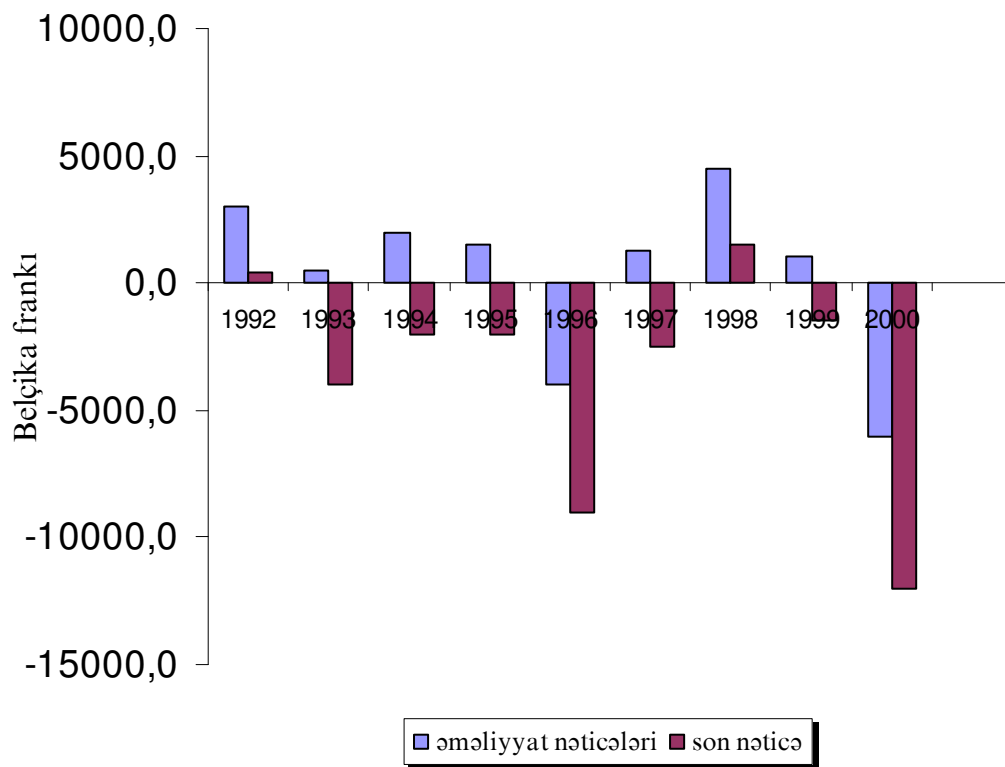
1997-ci, xüsusilə də, 1998-ci ildə bütövlükdə aviadaşıma sənayesinin inkişafı üçün çox əlverişli iqtisadi şərait yarandığı faktına baxmayaraq o, müsbət nəticələrə nail olunmasına kömək edən mümkün faktorlar sırasında sayılmayıb. SAir Group şirkətinin inkişaf strategiyasına uyğun olaraq 1997-ci ildə Sabenanın direktorlar şurası şirkətin təyyarə parkını yeniləşdirmək və genişləndirmək qərarını qəbul etdi. Həmin strategiyanın həyata keçirilməsi nəticəsində meydana çıxan yeni sənişin yerlərinin doldurulmasını təmin etmək üçün Sabena şirkəti qiymət siyasəti əsasında rəqabətə fəal surətdə girişdi. Sonralar əmin olacağımız kimi sənişin axınları gücləndi, lakin yeni cəlb edilən sənişinlər kontingenti sosial parametrlərinə görə son dərəcə uğursuz oldu. Bunlar əsasən ekonom-klassdan istifadə edən sənişinlər idi. Onların arasında tranzitlər də çox idi. Tranzit sənişinlər axınının yüksəlməsi, bir qayda olaraq, dəyişən xərclərin (yükləmə-yükboşaldılma işlərinin dəyəri) artmasına səbəb olur, ona görə də belə müştərilərin daşınması aviaşirkətlər üçün elə də, mənfəətli deyil. Biznes-klass sənişinlərin payı azaldı və bu tendensiya özünü 2000-ci ilin əvvəlindən iki aviaşirkətin (SAir Group və Sabena) bazasında yenidən yaradılan «Aviaxətlərin idarə edilməsi üzrə şirkət» AMP (Airlinc Management Partnership) tərəfindən hər iki şirkətin biletlərinin satılmasının yeni sistemi, həmçinin d, biletlərin 12 ay ərzində əvvəlcədən satılması sistemi tətbiq edilən zaman xüsusi bir qüvvə ilə bürüzə verdi.

Fəaliyyət nəticələrinin verilən mənzərəsi bir çox şeydə həmin dövrdə Sabena Group şirkətlər qrupunun 1992-ci və 1999-cu illər istisna olmaqla həmin dövrdə alınmış nəticələri ilə üst-üstə düşür (yalnız qrup üzrə 1992-ci ildən sonraya aid olan məlumatlar verilib) (bax: şəkl. 26.2). Bu illərdə aktivlərin qrupdaxili satışından əldə edilən gəlirlər, Sabena NV şirkətinin fərdi hesabatına müsbət təsir etdi (məsələn, 1999-cu ildə Sabena Technics NV-nin 100%-li mülkiyyəti ilə texniki xidmət, nasazlıqların aradan qaldırılması və təyyarələrin əsaslı təmiri üzrə fəaliyyət, həyata keçirəcək yeni törəmə müəssisə yarandı). Qrup üzrə daxili əməliyyatların nəticələri, təbii ki, hesabatın konsolidasiyası prosesindən xaric edildi (bax: fəsil 24).

1999-cu ildən başlayaraq Sabena şirkətlər qrupunun icmal hesabatı MHSB-yə uyğun olaraq tərtib edilirdi. Direktorlar şurasının müraciətində qrupun fəaliyyəti nəticəsində 1999-cu ildə zərərin yaranma səbəblərinə aşağıdakı izahat verilir;

«Rəqabətin sərtlənməsinə baxmayaraq, Sabena şirkətlər qrupunun sürətli artımı 1999-cu ildə də davam edib. Bu ildə 10 mln-lıq sənişin xəttin keçmək şirkətə müəssər oldu. Lakin bəzi cəhətdən xərclərin əvvəlcədən gözlənilməyən artımı və xüsusən də yanacaq xərclərinin artımı, əməliyyat nəticələrinin azalmasına səbəb oldu. Bir neçə fəvqəladə əməliyyatların keçirilməsi nəticəsində qrup cüzi mənfəət əldə etdi, əməliyyatlar arasında Equant şirkətinin səhmlərinin satılması da var idi. Bununla belə, rəhbərlik «Aviaxətlərin idarə edilməsi üzrə şirkət»in (AMP) restrukturizasiyası ilə əlaqədar xərclərin bir hissəsini 1999-cu ilin fəaliyyətinin nəticəsinin hesabına daxil etmək qərarına gəldi».

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI



Şəkil 26.2. Sabena şirkətlər qrupunun nəticələrinin və fəaliyyətinin son nəticələrinin icmalı.
Mənbə: Sabena NV şirkətinin 1991-2000-ci illər üçün illik hesabatları.

Direktorlar şurasının hesabatında daha sonra AMP-in yaranma səbəbləri və bu layihənin SAir Group və Sabena üçün əhəmiyyəti açıqlanır:

«1995-ci ildə əldə edilmiş ilkin razılıqlara müvafiq olaraq hər iki aviaşirkətin rəhbərliyi ümumi səylərlə yoldaşlıq yaratmaq qərarına gəldi. Hər iki şirkətin struktur bölmələri yenidən formalaşdırıldı və iki idarə mərkəzi arasında bölündü: marketing, məhsulun tədqiq edilməsinə və satışına cavabdeh olan bölmələr Brüsseldə, nümayəndəlik, şöbə və köməkçi bölmələr şəbəkəsinin idarəsi isə Sürixdə. Yeni razılaşma uzun müddət üçün nəzərdə tutulduğundan, direktorlar şurası Sabenanın iki əsas səhmdarı olan Belçika hökumətinə və SAir Groupa səhmlərin səhmdarlar arasında bölünməsinin gələcək quruluşunu müəyyən edəcək sazişi işləyib hazırlamaq xahişi ilə müraciət edir».

İllik hesabatdan verilən bu informasiya AMP-in yaranmasının təkcə Sabena qrupunun strukturuna təsir edəcəyini deyil, ola bilsin ki, SAir Groupa da toxunacağını açıq-aşkar təsdiq edir. SAir Group və Sabenanın əməkdaşları AMP-ə keçirildilər. İllik hesabatda bu cür dəyişikliklərin şirkətin xərcləri və gəlirlərinin büdcəsində özünü necə göstərdiyi barədə dəqiq məlumat yoxdur.

Haqqında 1999-cu il üçün hesabatda danışılan səhmlərin bölünməsinin gələcək quruluşu barədə səhmdarların razılaşması üzrə Sabenanın 2000-ci il üçün illik hesabatı aşağıdakıları xəbər verir (illik hesabat, 2000-ci il, səh.3):

«2000-ci il iki əsas hadisə ilə əlamətdar oldu: səhmdarlar saziş işləyib hazırladılar. Sazişə görə İsveçrə və 15 – Avropa İttifaqı ölkələri üzvləri arasında ikitərəfli sazişlər ratifikasiya olunan kimi Sabenanın səhmlərinin 85%-i SAir Groupa keçməlidir. Ratifikasiya prosesinin 2001-ci ilin sonuna kimi bitəcəyi gözlənilir. Böyük Britaniyanın qanunları əsasında yaradılmış, SAir Group və Sabena şirkətlərinin olduğu hər bir ölkədə filialları olan AMP-in şirkət yoldaşlıq formasında yaranması prosesi başa çatıb».

Sabenanın 2000-ci il hesabatında xatırladılan saziş 2001-ci ilin 25 yanvarında imzalandı.

2000-ci ildə iqtisadi şərait pisləşdi (iqtisadi böhranlar, yanacaqın qiymətlərinin yüksək qiyməti və dollara nisbətə valyuta məzənnəsinin əlverişsizliyi), və Sabenanın maliyyə vəziyyəti gərginləşdi. SAir Group səviyyəsində problemlər 2000-ci ilin ortalarına kimi özünü göstərdi.

Əvvəlki rəhbər Sabenadan 2000-ci ilin ortasında getdi və şirkətə İsveçrə tərəfinin dəvəti ilə bu hadisədən bir il əvvəl rəqib aviaşirkətdən gələn yeni baş direktor rəhbərlik edirdi. 2001-ci ilin əvvəlində SAir Groupun yüksək rəhbərliyi səviyyəsində də bir-birinin dəlincə iki əvəzlənmə baş verdi. Hər iki rəhbər işçilərin vəziyyətini dəyişmək və şirkəti rentabellik səviyyəsinə qaldırmaq tapşırığı aldılar. Şirkətin hər birinin hesabatında illik hesabatın istifadəçiləri qoyulmuş məqsədlərə çatmaq üçün, işləyib hazırlanmış fəaliyyət proqramının məzmunu ilə tanış ola bilərlər. Sabenanın 2000-ci il üçün illik hesabatı:

«Şirkətin vəziyyətini qısa zamanda və kəskin şəkildə yaxşılaşdırmaq üçün «Mavi səma» restrukturizasiyası proqramı işə salındı... 2001-ci ildə direktorlar şurasının bütün səyləri qrupun vəziyyətinin bərpa edilməsinə və sabit partnyor münasibətlərinin formalaşdırılmasına yönəlcək».

SAir Groupun illik hesabatı. Yeni sədrin müraciəti, səh. 5:

«Bizim əsas vəzifəmiz ikili strategiyamızın birinci istiqaməti olan avianəqliyyat sektorunun yenidən təşkil edilməsindən, həmçinin də, sabit maliyyə şəraitinin təmin edilməsindən ibarətdir. SAir Groupun logistika, xidmət və partnyorluq münasibətlərinin inkişafı sahələrində bizim ikili strategiyamızın ikinci istiqamətinin fəaliyyətinə cavabdeh olan köməkçi bölmələri ya səmərəliliyin planlaşdırılmış göstəricilərinə çatıb, ya da planı keçib».

Avianəqliyyat sektorunun yenidən təşkil edilməsi faktiki olaraq 2001-ci ildə «ovçu» strategiyasından imtina etmək idi. SAir Groupun 2000-ci il üçün illik hesabatı, səh. 4:

«1995-ci ildə qrup xarici şirkətlərin azlıq payının əldə edilməsi üzrə strategiyanın həyata keçirilməsinə başladı... İdarə heyəti başa düşürdü ki, qrup seçilən strategiyanın həyata keçirilməsi üçün zəruri olan vaxt, inzibati və kapital imkanlarına malik deyil. Bu strategiyadan imtina Almaniya, Belçika və Fransada işləyib hazırlanmış yenidən maliyyələşdirmə proqramlarının gələcəkdə əldə edilməsi və yerinə yetirilməsi üçün maliyyə imkanlarının çatışmaması səbəbindən irəli gəlmişdir. Hərtərəfli araşdırılma aparılmış, onun nəticələrinə

görə 2001-ci ilin yanvarında idarə heyəti qrupun avianəqliyyat sektorunun strategiyasını dəyişdirmək qərarına gəlmişdir».

2001-ci ilin 11 sentyabr faciəsi sosial gərginliklər nəticəsində iqtisadi iqlimin daha da pisləşməsi, əvvəllər qəbul edilmiş qərarların nəticəsində yaranmış son dərəcə əlverişsiz qiymət strukturu, daha idarə heyətinin əvvəl aldığı qərarlar və nəhayət, SAir Groupun 2001-ci ilin sentyabrında Sabenanın səhmdarlarının tərkibindən çıxması kimi mühüm bir hadisə nəticəsində Belçika aviaşirkətinin iflas etdiyini bəyan etməkdən başqa çıxış yolu qalmadı. O zaman Avropanın ən qocaman aviadaşıma şirkəti olan Sabena 2001-ci ilin 7 noyabrında müflis olduğu barədə elan verdi və öz həyatının 78-ci ilində mövcudluğuna son qoydu. Minlərlə insan iş yerini itirdi (birbaşa və dolayısı ilə) və bu iflas nəticəsində Belçikanın iqtisadi artım tempi 0,2% aşağı düşdü. SAir Groupun ciddi maliyyə problemləri nəticəsində İsveçrədə də xeyli adam iş yerini itirdi.

Həlli

- 90-cı illərin əvvəlində Sabena şirkətinin səhmdarları partnyor axtaranda illik hesabat cəlbəedici görünməli idi. Keçmiş dövrlərin yığılmış zərərləri əsaslı restrukturizasiyanın gedişində silindi.
- Mənfəət münasibətdə Sabena şirkətinin direktorlar şurasının hasilatla bağlı elə də aydın sezilməyən razılaşmalarının mövcud olduqlarının əlamətləri göz qabağındadır. Direktorlar şurasının adından 1995-ci, 1996-cı, 1997-ci illərin illik hesabatlarındakı müraciətlərinin məzmunu aydın sezilməyən razılaşmanın olduğunu göstərir. Bu razılaşmalarının şərti 1998-ci ilə kimi rentabellik səviyyəsinə çıxma idi.
- Bu dövrdə şirkətin rəhbəri iki dəfə dəyişdirildi: birinci dəfə 1996-cı ildə, ikinci dəfə 2000-ci ildə. Lakin rəhbərliyin dəyişmə şəraitləri çox fərqlənirdi. Şirkətə 1996-cı ildə gələn yeni baş direktorun qarşısında şirkətin inkişafını təmin etmək və onu rentabellik səviyyəsinə çıxarmaq dururdu. Minilliyin əvvəlində, şirkətin rəhbərliyindəki növbəti dəyişiklik nəticəsində şirkətə yeni direktor rəhbərlik edəndə isə, şirkət artıq ciddi çətinliklər keçirirdi.
- Yəqin ki, inzibati faktorlar da müəyyən rol oynadı.

Vergiqoyma. Belçikanın vergi sistemi elə qurulub ki, şirkətin hesabatında əks etdirilən gəlirlər ilə vergitutulan mənfəətin həcmnin müəyyən edilməsində istifadə edilən gəlir arasında möhkəm əlaqə var.

Tənzimləyici xarakterli faktorlar. 90-cı illərin əvvəlində aviaşirkətlərin fəaliyyətinə qoyulan məhdudiyyətlərin sayının azaldılması üçün atılmış addımlara baxmayaraq, bu sahə əvvəlki kimi yüksək dərəcədə dövlət müdaxiləsi ilə xarakterizə olunur.

Mühasibat hesabatının təhlili: uçot strategiyası

Bundan əvvəlki fəsildə biz illik hesabatın idarə texnologiyalarını stimullaşdıran bir neçə faktoru müzakirə etdik. Uçot strategiyası və müvafiq olaraq müxtəlif illik

hesabatı idarəetmə texnologiyaları bu faktorlara uyğun seçilməlidir. Məsələn, əgər şirkət həmkarlar ittifaqları ilə danışıqlar aparırsa, onun məqsədi danışıqlardan əvvəlki dövrün hesabat dövrü üçün açıqlanan mənfəətin məbləğini azaltmaq olacaq. Uçot strategiyasının işlənilib hazırlanması məsələləri üzrə xüsusi ədəbiyyatda hesabatın idarə olunması texnologiyalarının iki növünü ayırırlar: mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın idarə edilməsi (gəlirlərin idarə edilməsi də adlanır) və balansın strukturunun idarə edilməsi. Bundan başqa, mənfəətin idarə edilməsinin iki modeli də mövcuddur. Birincisi, hansısa ilin nəticələrinə müəyyən istiqamətdə (artırılma və azaldılma) təsir etmək olar, ikincisi mənfəətin idarə edilməsi gəlirlərin bərabərləşdirilməsi formasını ala bilər. Gəlirlərin bərabərləşdirilməsinin məqsədi, uçot mənfəəti göstəricilərinin dəyişkənlik dərəcəsinin azaldılmasıdır. Maliyyə hesabatı göstəricilərini idarə etmək zərurətliliyinə müxtəlif faktorların səbəb olmasına baxmayaraq, müxtəlif faktorların fəaliyyətdə olduğu şəraitdə eyni uçot strategiyası tətbiq edilə bilər.

Məsələ 26.7.

Nəzərdən keçirilmiş illik hesabatın idarə edilməsi zərurətini yaradan faktorları nəzərə almaqla müxtəlif faktorların təsiri şəraitində hansı növ uçot strategiyasını tətbiq etməyin məqsədəuyğun olduğunu müəyyən edin.

Həlli

- *Qiymətli kağızlar bazarının rəyinin nəzərə alınması.*
 - *Riski qəbul etmə.* Şirkət mənfəətin idarə edilməsini nəzərdə tutan uçot strategiyası seçir, bunun sayəsində hesabatda təqdim edilən mənfəət göstəriciləri və ya fəaliyyətin nəticələri, əslində olduqlarından daha sabit görünür. Bu halda gəlirlərin bərabərləşdirilməsi, metodundan istifadə edilir, özü də ona bir dəfə yox, dövrü olaraq müraciət edirlər. Şirkətin fəaliyyətinin gedişində alınan yüksək gəlirlər zamanı mənfəət göstəriciləri azalır, gəlirliliyin daha az olduğu dövrlərdə isə mənfəəti göstəricilərinin artırılması metodlarından istifadə edilir.
 - *Səhmlərin ilkin yerləşdirilməsinə hazırlıq.* Bu halda uçot strategiyası səhmlərin qoyuluşuna kimi bir neçə il ərzində alınmış yaxşı nəticələrin nümayiş etdirilməsinə və balansın quruluşunun yaxşılaşdırılmasına yönəli bilər. Uçot strategiyası illik hesabatın idarə edilməsi metodlarını özündə birləşdirə bilər: gəlirlərin bərabərləşdirilməsi, onun köməyiylə şirkət ilə bağlı riski anlamağa təsir etmək olur, balansın quruluşunu onu yaxşılaşdırmaq məqsədilə idarə etmək, şirkətin fəaliyyətinin əsas göstəricilərinin IPO-dan əvvəlki müəyyən müddət ərzində tədricən artımının əks etdirilməsi.
- *Vergi faktorları.* Əgər şirkət elə bir ölkədə işləyirsə ki, orada şirkətin hesabatında göstərilən gəlirlər ilə mənfəət vergisinin həcmi müəyyən edilməsində istifadə edilən gəlirin həcmi arasında möhkəm əlaqə varsa, belə şirkətin uçot strategiyası vergi bazasının azaldılması məqsədilə hesabat mənfəət göstəricilərinin azaldılmasına istiqamətlənə bilər. Bu idarəetmə taktikası şirkətin bütün mövcud olduğu dövrdə tətbiq edilə bilər.

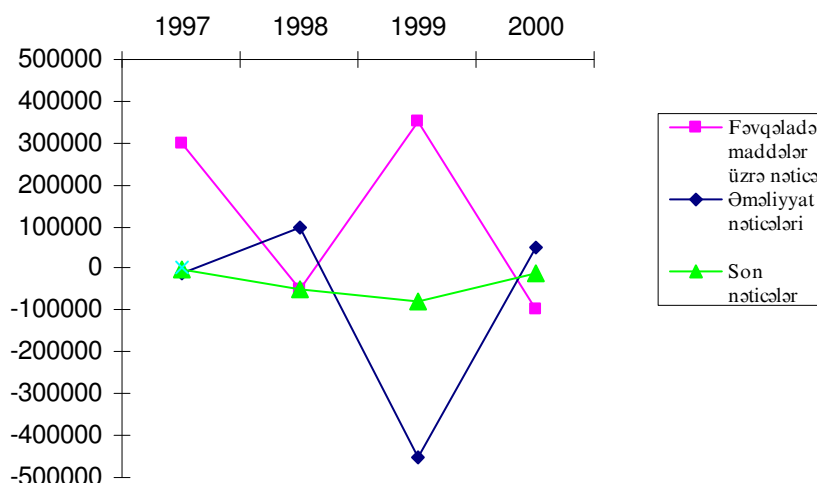
- *Mükafatlandırma haqqında müqavilələr.* Fond opsiyonları olarsa səhmlərin kursunun artımını əks etdirmək məqsəduyğundur. Uçot strategiyası bu zaman şirkət ilə əlaqədar qəbul edilən risk səviyyəsinin azaldılması məqsədilə gəlirlərin bərabərləşdirilməsindən, həmçinin də, gəlir göstəricilərinin artırılması metodlarından ibarət ola bilər. Pul mükafatının maksimal səviyyəsini təyin edən bonus planları, eyni zamanda, maksimal kəmiyyətlərə nail olmaq, ya da kəmiyyətləri daha aşağı səviyyədə saxlamaq məqsədilə mənfəətin idarə edilməsi metodlarının tətbiq edilməsinə səbəb ola bilər.

Uçot konsepsiyası haqqında danışarkən qeyd etmək lazımdır ki, hesabatın idarə olunmasının mənfəətin idarə edilməsi və balans göstəricilərinin idarə edilməsi kimi modellərinin ayrılmasına baxmayaraq, hesabatın idarə edilməsi metodlarından istifadənin effekti təkcə mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda, yaxud bütövlükdə balansda özünü göstərmir. Əslində mənfəətin idarə edilməsi balansın müəyyən maddələrinə dolayısı ilə təsir etməyə imkan verir. Məsələn, amortizasiya uçotunun bir metodundan digərinə keçid (azalan qalıq metodundan xətti metoda) təkcə mənfəət və zərərlər hesabı üzrə amortizasiya xərclərində özünü göstərməyəcək, həm də aktivlərin hesabat qalıq qiymətinə toxunacaq. Analoji dolayı effekt şirkətin balansının quruluşunu idarə etmək qərarı qəbul edəndə müşahidə olunacaq. Şirkətin xüsusi əsas vasitələrinin istifadəsindən borc vəsaitlərinin mülkiyyətə nisbəti göstəricisini yaxşılaşdırmaq üçün, əməliyyat lizinzi şəraitində əldə edilən obyektlərin istifadəsinə keçməsi təkcə balansdakı öhdəliklərin strukturunda əks olunmayacaq. Bunun nəticəsində müvafiq xərclərin xarakteri də dəyişəcək. İndi əsas vəsaitlərdən istifadə ilə əlaqədar olan xərclərin ən böyük hissəsini amortizasiya üçün ayrılan məbləğlər deyil, icarə haqları təşkil edəcək. Maliyyə təhlili məqsədləri üçün birincilər qeyri-pul xərclərinə aid edildiyi halda, ikincilər pul xərcləri hesab ediləcək. Uçot strategiyasına həsr olunan fəslin sonunda, 26.3 şəkildə sizin diqqətinizə əməliyyat nəticəsinin, fəvqəladə hallar maddələri (aktivlərin satışından gələn mənfəət və zərərlərlə əlaqəli olan) üzrə nəticələrin və Airlines NV şirkətinin 1997-ci ildən 2000-ci ilə kimi olan dövrdəki fəaliyyətinin yekun nəticəsinin qrafik təsvirini çatdırırıq. DAT şirkəti Sabenanın tam mülkiyyətində olan törəmə şirkəti idi və gətirilən məlumatlar DAT şirkətinin müstəqil hesabatından götürülüb. Bu məlumatlar iki göstəricinin (əməliyyat nəticəsi və fəvqəladə hallar maddələri üzrə nəticələr) müxtəlif istiqamətli hərəkətini göstərir, bu göstəricilərin məbləği isə daha sabit mənzərə (yekun nəticə) verir. Sizcə bunu nə ilə izah etmək olar?

Hesabatın təhlili: illik hesabatın idarə edilməsi metodları

İllik hesabatın idarə edilməsi zərurətini yaradan faktorlar və uçot strategiyası (mənfəətin və balans maddələrinin idarə edilməsi) konsepsiyası nəzərdən keçiriləndən sonra illik hesabatə təsir üsullarını və metodlarını daha müfəssəl müzakirə edək. İllik hesabatın idarə edilməsinin gedişatında istifadə edilən üsul və metodların üç kateqoriyasını fərqləndirirlər: uçot metodlarının, mühasibat qiymətləndirilməsinin seçilməsi və real qərarların (operativ, maliyyə və investisiya qərarları) qəbul edilməsi. Birinci, iki üsul (uçot metodlarının və mühasibat qiymətləndirilmələrində seçilməsi) pul vasitələrinin hərəkətinə (dövriyyəsinə) birbaşa təsir göstərməyən mühasibat qərarlarıdır (Jiambalvo, 1996). Bu üsulları ədəbiyyatda kumulyativ metodlar da adlandırırlar, bu cür metodların istifadəsi isə əlavə hesablamaların idarə edilməsi adını aldı. Mənfəətin idarə edilməsi üçün mühasibat qiymətləndirmələr istifadə

edilməsi ədəbiyyatda çox vaxt «hesablamaların diskresion idarəsi» də adlanır. Bundan əlavə, şirkət hesabatın idarə edilməsi üçün bir element seçə bilər, lakin tez-tez elementlər portfelindən istifadə olunur. Portfel ya uçot strategiyasının məqsədlərinə nail olmaq üçün istifadə edilən bir neçə ayrı-ayrı metod və ya üsullar dəsti, ya da əlavə hesablama metodunun real qərarlarla kombinasiyası deməkdir.



Şəkil 26.3. DAT Airlines NV şirkətinin 1997-2000-ci illərdə nəticələri.

Mənbə: DAT Airlines NV şirkətinin 1997-2000-ci illərdə illik hesabatları.

Biz artıq bu kitabın əvvəlki hissələrinin materiallarından inandığımız ki, maliyyə hesabatının hazırlanması prosesində hesabatın tərtib olunmasının ümumi qaydasına (mühasibat uçotunun ümumi qəbul edilmiş prinsiplərinə, yəni ABŞ ÇAAP-na, MHBS-ə, Böyük Britaniya ÇAAP-na, Almaniya QAAP-na) münasibətdə müəyyən olunmuş normativ tələbləri və qaydaları yerinə yetirmək zəruridir. Lakin ÇAAP sistemlərinin çoxu qeyri-sərt prinsiplər yığını olmadığı üçün, şirkətin menecmenti müəyyən sərbəstliyə malikdir, o mənada ki, uçotun və mühasibat qiymətləndirilmələrinin istifadə olunan metodlarını seçmək imkanı mövcuddur. Bu cür sərbəstliyin dərəcəsi tətbiq olunan ÇAAP sistemindən asılıdır. Şirkətin hesabat tərtib olunarkən sahib olduğu sərbəstliyin dərəcəsinin başa düşülməsi kənar analitikə, dürüst informasiyanı, tullantılarından və hətta müəyyən təhriflərdən ayırmağa imkan verəcək. İllik hesabatın təqdim edilməsi üçün istifadə edilən ayrıca ÇAAP sistemi çərçivələrində mümkün olan sərbəstlik dərəcəsinin aydın və dəqiq anlaşılması, maliyyə təhlilinin zəruri tərkib hissəsidir. Daha sonra illik hesabatın idarə edilməsi üsullarının qısa icmalı verilib.

Uçot metodunun seçilməsi

Uçot metodunun seçilməsi o hallarda mümkündür ki, illik hesabatın tərtib olunması zamanı tətbiq edilən ÇAAP sistemi ilə eyni maddənin qiymətləndirilməsinin bir neçə metodu nəzərdə tutulub. Aşağıda uçot metodunun seçilməsi kateqoriyalarına aid edilməsi mümkün olan bir neçə uçot metodu sadalayıb:

- amortizasiya üsulunun seçilməsi (yəni, azalan qalıq metodu, bərabər yaxud da, sürətli amortizasiya);

- ehtiyatların qiymətləndirilməsi metodunun (LIFO, FIFO, yaxud orta qiymət) seçilməsi;
- müəyyən xərclərin xüsusi kapitalla aid edilib-edilməməsinə dair seçim.

Hesabata uçot metodunun seçilməsinin köməyi ilə təsir imkanları, konkret uçot standartları işləyib hazırlayan orqan tərəfindən məhdudlaşdırıla bilər. Standartları işləyib hazırlayan uçot prinsiplərinin mövcud alternativ variantlarını həmişə ləğv edə bilər. MHBS-in inkişafı bu yolla gedir. Son zamanlar MHBSS standartlarda uçotun alternativ qaydasının bir neçə variantını ləğv edib. Bu, uçot metodunun seçimində mühasibat sərbəstliyinin dərəcəsinin azaldılması deməkdir.

Uçot metodlarının seçilməsi illik hesabatın idarə edilməsi üçün o qədər də populyar metod deyil, o, son dərəcə aşkar və şəffafdır. Uçot metodunu dəyişəndə şirkətin nəticələrinə və kapitalına olan müvafiq effekti aşkara çıxarmaq tələb olunur (bu barədə daha ətraflı açıqlanmanın keyfiyyətinə həsr olunmuş bölməyə bax).

İllik hesabatın idarə edilməsi məqsədləri üçün şirkətin menecmenti çox vaxt əvvəldən seçilmiş uçot metodunun dəyişilməsinə deyil, mühasibat qiymətləndirilmələrinə üstünlük verir, çünki onların dəyişdirilməsi elə də aşkar sezilmir və uçot metodlarının dəyişdirilməsi ilə müqayisədə daha ucuz başa gəlir.

Mühasibat qiymətləndirilmələri

Maliyyə hesabatının hazırlanması prosesində qəbul edilən qərarlar təkcə istifadə ediləcək qiymətləndirmə metodlarının seçilməsinə toxunmur, həm də qiymətləndirmə prosesində istifadə edilən mühasibat qiymətləndirmələrinin seçimini müəyyənləşdirir. Aşağıda maliyyə hesabatının bəzi maddələri sadalanıb, onlar üçün mühasibat qiymətləndirilmələri mühüm rol oynayır.

Ümidsiz borclara düzəlişlər

Tədqiqatın göstərdiyi kimi, hesablanmaların etmə bu növü çox vaxt idarə məqsədləri üçün istifadə olunur (məsələn, McNikolas and Wilson, 1988). Bir çox hallarda ümidsiz borclara düzəlişlərin məbləğinin dəyişdirilməsi hiss edilmir, çünki bu cür məbləğlər debitor borcu hesabına daxil olan məbləğlərin əksinə nəzərə alınır.

Ehtiyatlar

Ehtiyatlara gəldikdə isə burada, ilk növbədə, uçot metodunun seçilməsinin mümkünüyü (LIFO, FIFO və ya orta dəyər) nəzərdə tutulur. Lakin əgər qiymətləndirmə məqsədləri üçün xərclərin tam uçota alınması sisteminin tətbiq edilməsi tələb olunursa, sənaye şirkətləri qaimə xərclərini istehsalata aid edilməlidir. Ehtiyatların qiymətləndirilməsinin bir çox qaydalarına uyğun olaraq qaimə xərcləri adi səmərəlilik dərəcəsi nəzərə alınmaqla bölünməlidir. Maliyyə çətinlikləri yaşayan şirkətlər, bəzən istehsal obyektlərindən tam istifadə edilməməsi ilə əlaqədar yaranan xərclərin bir hissəsini mənfəət və zərərlərin hesabına etmək əvəzinə, onları istehsal xərclərinə aid etməyə çalışırlar. Nəticədə, istehsalat güclərinin tam işlənməməsi ilə bağlı olan xərclər daha uğurlu maliyyə dövrləri nəzərə alınmaqla ehtiyatlara keçirilir.

Ehtiyatlar

Ehtiyatlar mənfəətin idarə edilməsi məqsədləri üçün balansın çox populyar maddəsidir. Ehtiyatlar bərabərləşdirmə, həmçinin də, nəticənin birdəfəlik qaldırılması və ya azaldılması üçün istifadə edilir. Kənar analitiklər ehtiyatların yaranma səbəblərini mütləq öyrənməlidirlər. Onlar bəzən daha sonra istifadə olunması nəzərdə tutulan xüsusi (ayrıca) məqsədli məbləğ xarakteri daşıyır.

Ehtiyatların mənfəətin faktiki olaraq gözləniləndən aşağı olduğu illərdə hesabat mənfəəti göstəricilərinin qaldırılması üçün istifadə edilməsi təcrübəsi «qara gün» üçün olan ehtiyatları uçot adlanır. «Qara gün» üçün olan ehtiyatlarla uçot

metodlarından istifadə edilməsinin nümunələrini Sabenanın 1991-1995-ci illər arasındakı illik hesabatlarında tapmaq olar. 1991-ci ildə, Air France ilə əməkdaşlığa başlayana kimi şirkətin hesablarında böyük həcmli ehtiyatlar yaradılmışdı. Bu ehtiyatlar bütün müddət ərzində, 1996-cı ildə şirkətə İsveçrədən olan baş direktorun rəhbərliyi altında yeni idarə komandası gələnə kimi istifadə olundu. Ehtiyatlardan bütün dövr ərzində tədricən istifadə hesabatda əks olunan mənfi nəticəni azaltmağa imkan verdi.

Ehtiyatlar həm də xərclərin gələcək təminatı üçün istifadə edilə bilər, xərclərin gələcək təminatı, gələcək xərclərin cari dövrə daxil edilməsi deməkdir. Bu, gələcək dövrlərin rentabellik göstəricilərini yaxşılaşdırmaq üçün edilir. Xərclərin gələcək təminatı fondunun ehtiyatların artırılması yolu ilə yaradılması təcrübəsi Sabena ilə SAir Groupun əməkdaşlığının ilk illərindən izlənilir. İllik hesabatdan götürülən növbəti hissə bu metodun tətbiq edilməsini təsdiq edir (Sabenanın illik hesabatı, 1995-ci il, səh. 5):

«1995-ci ildə qrup 1620 Belçika frankından ibarət olan mənfi nəticə aldı. Bura təyyarə parkının yenilənməsi üçün ayrılmış 1090 mln. Belçika frankı məbləğində olan fəvqəladə ehtiyatlar da əlavə edilib (səh.22). Direktorlar şurasının uzaq reyslərə uçan təyyarələrin ən qısa zamanda yeni standartlara uyğun olaraq yenidən təchiz edilməsi üçün 1090 mln Belçika frankı həcmində fəvqəladə ehtiyat yaratmaq haqqında qəbul etdiyi qərar nəticəsində, hesabatın konsolidasiyasına görə 1995-ci ildə 1620 mln. Belçika frankı məbləğində təmiz zərər edilmişdir».

Məsələ 26.8.

1995-ci ildə yaradılan ehtiyat maliyyə hesabatının əsas prinsiplərinə uyğun gəlirmi?

Həlli

Bu ehtiyat faktiki olaraq hesabatın hazırlanması konsepsiyalarındakı qərar və prinsiplərə uyğun gəlmir.

1996-cı maliyyə ilində əlavə ehtiyatlar yaradıldı (1996-cı ilin illik hesabatı, səh.9).

«Direktorlar şurasının qərarına uyğun olaraq 1996-cı ildə fəvqəladə maddələr üzrə hesablanılan məbləğlər dəyərin qiymətləndirilməsi və məqsədli təyinatlarına görə, təyyarə parkının modifikasiya və müasirləşdirilməsi aparılarkən maliyyə yükünün daha bərabər bölünməsinə təmin etməli olan ehtiyatlar hesabı üzrə uçota alınmışdır.. Qiymətlərin düşməsi və parkın yenilənməsi məqsədilə ehtiyatların yaradılması xərclərinin ödənməsi üçün zəruri olan vəsaitin ümumi məbləği 1531 mln Belçika frankıdır».

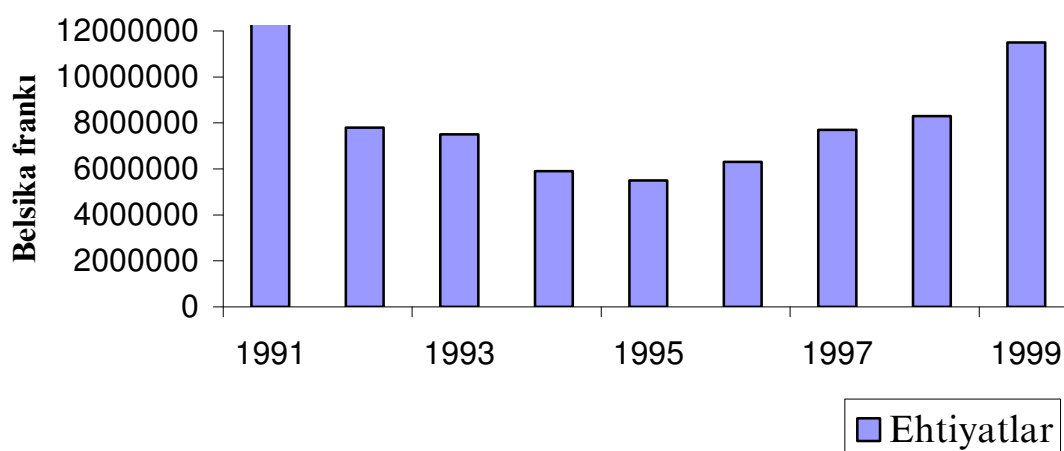
Şəkil 26.4-də Sabena şirkətinin ehtiyatlarının həcmində dəyişməsinin göstərilən şirkətin 1991-2000-ci illər üçün illik hesabatına əsasən tərtib olunmuş qrafiki təqdim edilib.

Aktivlərin qiymətdəndirilməsi

Aktivlərin qiymətdəndirilməsi cari dövrün xərclərini artırır. Qalıq balans dəyəri aşağı düşür, bunun nəticəsində gələcək amortizasiya xərcləri azalır. Sabena şirkətinin

bundan əvvəl sitat gətirdiyimiz 1996-cı il hesabatında ehtiyatların yaranmasından başqa, aktivlərin qiymətdəndüşməsi faktı əks olunur, bu halda şirkətin parkındakı təyyarələr aktiv kimi çıxış edir. 1997-ci ildə də aktivlərin xeyli qiymətdəndüşməsi baş verdi (1997-ci ilin illik hesabatı, səh. 9).

Direktorlar şurasının qərarına uyğun olaraq və bərpa proqramı çərçivələrində gələcək üçün resursların maksimal həcmi təmin etməkdən ötrü Sabena şirkətinin və qrupun törəmə şirkətlərinin hesabat quruluşunun dəyişdirilməsi üzrə fəal addımlar atıldı. Sabena şirkəti səviyyəsində bərpa proqramının həyata keçirilməsi, əsasən, təyyarələrin qiymətinin aşağı düşməsinin tanınması formasında keçirilirdi, bu isə, hər şeydən əvvəl, «Boinq-747»-nin iki modelinə aid idi.



Şəkil 26.4. Sabena NV şirkətinin ehtiyatlarının həcmində dəyişmə.

Mənbə: Sabena NV şirkətinin 1991-2000-ci illərdəki illik hesabatları.

Bu texnikanı sonralar təyyarələrin geri, icarəyə alınması şərtlə satdılar. Texnikanın satılmasından əldə edilən gəlir, bərabər şəkildə bu maşınların 1998 və 1999-cu illərdəki bütün icarə müddətinə aid edildi. Nəticədə həmin illərdə mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın göstəricilərində əks olunan icarə ödənişlərinin əmələgəlmə effektini yumuşaltmaq mümkün oldu. Bu halda mühasibat qərarının (qiymətdən düşmənin əks olunması) real əməliyyatla (təyyarənin geri, icarəyə alınma şərtlə əlaqələndirilməsi haqqında danışmaq olar.

Real əməliyyatlar

Şirkətlər operativ, maliyyə və investisiya fəaliyyətinin gedişində həmişə əməliyyatlar keçirir. Eyni zamanda, bu real əməliyyatlar illik hesabatın idarə edilməsi məqsədilə də istifadə oluna bilər. Məsələn, əməliyyat uçotunun, xüsusilə də, tədarükün, yaxud elmi-tədqiqatlar və işləmələr əməliyyatların uçotunun vaxtının uzadılması geniş yayılmış təcrübədir. Ayırı-ayrı hallarda konkret növ əməliyyatın seçilməsi (məsələn, maliyyə lizinqi və ya operativ icarə əsasında maliyyələşdirilmə) illik hesabatı müəyyən təsir göstərir. Bəzən operativ, maliyyə və investisiya qərarının seçilməsi ədalətli qiymətləndirmənin konkret metodlar, yaxud hesabatın təqdim edilməsinə qoyulan tələblər nəzərə alınmaqla, yaxud hətta onlardan asılı olaraq həyata keçirilir.

Müəyyən şəraitlərdə real əməliyyatlar yalnız illik hesabatın idarə edilməsi məqsədilə həyata keçirilə bilər.

Aktivlərin satışı və bundan gəlir götürülməsi adi nümunədir. Bu əməliyyat ilin nəticələrinə dərhal müsbət təsir edir (aktivlərin geri, icarəyə alınması şərtlə satılması üzrə keçirilən müəyyən əməliyyatlardan başqa, 14-cü fəslə bax). Aktivlərin satılmasından mənfəət alınması ehtimalı, əsasən, şirkətin tətbiq etdiyi və ya şirkətin öz hesabatını uyğunlaşdıraraq tərtib etdiyi ÇAAP sisteminin tələblərinə uyğun olaraq tətbiq edilən qiymətləndirmənin prinsiplərindən asılıdır. İlkən dəyər üzrə qiymətləndirmə metodlarından istifadə zamanı şirkətin belə iri gəlirləri almaq şansı ədalətli dəyər üzrə qiymətləndirmədən alınacaq dəyərdən şəraitindən xeyli çoxdur.

Real əməliyyatın (aktivlərin satışının) aparılmasının iri silinmələrin satışa qədər il ərzində qiymətdəndüşmənin tanınması ilə kombunasiya edilməsi, birdəfəlik iri gəlirlərdən alınan səmərənin daha çox hiss ediləcək olunmasına imkan verir. Sabena da bu taktikadan istifadə edirdi. Təyyarələri satmazdan əvvəl, hesabatda onların son qiymətdəndüşməsi qeydə alındı. Sonra bu cür bir neçə maşını qısa müddətə icarəyə götürdülər. Satış və icarə üzrə keçirilən əməliyyatların gedişində əldə edilən mənfəət 1998-ci və 1999-cu ilin icarə haqlarının məbləğlərindən çıxılırdı; nəticədə 1998 və 1999-cu illərin əməliyyat xərclərini azaltmaq şirkətə müəssər oldu.

Aktivlərin satışından olan mənfəət və ya zərərlər zərərləri bu əməliyyatı həyata keçirən şirkətin fərdi hesabatında həmişə hiss olunur. Lakin qrupdaxili satışda bu əməliyyatdan müəyyən mənfəət və ya zərər alınması qrupun hesabatında heç cür özünü göstərmir. Əgər ayrı hesabat tənzimləyicisi, vergi və ya hüquqi xarakterli məqsədlər üçün tərtib edilibsə, bu cür qrupdaxili mənfəətlərin uçotuna çox səliqə ilə yanaşmaq zəruridir. Sabena NV şirkətinin 1999-cu il üçün fərdi hesabatında əks etdirilən mənfəət, əsasən, aktivlərin göstərilən şirkətdən yeni yaranan törəmə müəssisəyə Sabena Technics NV-ə verilməsi nəticəsində alınıb. Bu qrupun hesabatına heç cür təsir etməyib.

Şübhəsiz ki, mühasibat qiymətləndirmələrin bütün dəyişikliklər, mühasibat metodlarının dəyişdirilməsi və ya real əməliyyatlar mənfəətin idarə edilməsi və ya balansın quruluşunun idarə edilməsi zərurətindən yaranmır. Analitik tədqiqatın gedişində həmin anda bütün dəyişikliklərin və ya əməliyyatların keçirilmə zərurətini doğrula biləcək bütün mümkün faktorlar qiymətləndirməlidir. Bunu aşağıdakı situasiyanın nümunəsində izah edək.

Sabena NV şirkətinin 2000-ci il üçün fərdi hesabatında ümitsiz borc üzrə ehtiyatları hesabı üzrə məbləğin dəyişməsi baş verdi. Həmin il artıq şirkət çox çətin vəziyyətdə idi. Əvvəlki illərdə ümitsiz borclara ehtiyatlar hesabı üzrə məbləğlər daim artdığı halda 2000-ci ildə ümitsiz borclara ehtiyatlar hesabı üzrə məbləğin azalması müşahidə olunur.

Məsələ 26.9.

Sizcə, pis debitorlara ehtiyatlar üzrə hesabda əks olunan məbləğlər, onların Sabena şirkətinin illik hesabat elementləri (balansın valyutası, satışın həcmi, xüsusi kapitalın kəmiyyəti) müqayisəsi zamanı əhəmiyyətliymi? (Balansın valyutası mlrd 61 Belçika frankı, gəlir -26.1 cədvəlindəki məlumatlara bax, xüsusi kapitalın 31.12.2000-ci il üçün kəmiyyəti - 220 392 min Belçika frankı.)

Həlli

Bu məbləğlər ilk baxışdan ən azı 61 milyard Belçika frankından ibarət olan balans valyutası, ya da 91 milyard Belçika frankı məbləğində olan satışdan gəlirin yekun həcmi ilə müqayisədə elə də mühüm görünmür. Lakin əgər bu məbləğləri xüsusi kapitalla üzləşdirsək, tamamilə başqa bir mənzərə ilə qarşılaşırıq. 2000-ci ildə xüsusi kapitalın həcmi 220 392 Belçika frankına kimi azaldı. Ümitsiz borclar ehtiyatların artdığı miqdar - bu da 40 milyon Belçika frankı idi (1999-cu il) - və 57 milyon Belçika frankı məbləği azalma ümumilikdə 90 mln. Belçika frankıdır. 220 mln. Belçika frankı fonunda isə 90 mln. Belçika frankını əhəmiyyətsiz adlandırmazsan. Eyni zamanda, ümitsiz borc ehtiyatlarının həcmnin dəyişmə səbəblərini təhlil edərkən iqtisadi faktorları nəzərə almamaq mümkün deyil. Ehtimal ki, bu halda dəyişikliklər Sabena Technics şirkətinin 1999-cu ildə Sabena NV şirkətinin tərkibindən ayrılması nəticəsində baş verdi. Ola bilsin ki, Sabena Technics şirkətində müştərilərin ödəmə qabiliyyəti planında tamamilə başqa bir müştəri strukturu yaranmışdı. Bu ehtimalları yoxlamaq üçün Sabena şirkəti üzrə 1999 və 2000-ci illərin məlumatlarına Technics şirkəti üzrə informasiya daxil edilmişdi.

«Aviaxətlərin idarə edilməsi üzrə şirkət» – AMP-in yaranması da səbəb ola bilərdi. AMP müəssisəsi ümitsiz debitor borclarının uçotuna təsir etmişdimi? Diqqət edin! Sabenanın illik hesabatında AMP-in yaranması bir neçə fəaliyyət növünə, xüsusən də, marketing məhsullarının işlənilib hazırlanması və satışına cavabdeh olan bölmələrin fəaliyyətinə aid olan irimiqyaslı restrukturizasiyanın keçirilməsi kontekstində xatırlanır. Bundan əlavə, artıq likvidlik ilə bağlı problemləri yaranan Sabena şirkətinin debitor borclarının ödənməsi qaydaları ilə bağlı siyasətini sərtləşdirməsi faktı da müəyyən rol oynadı. Adətən, şirkətin ciddi problemləri meydana çıxanda menecment şirkətin likvidlik qabiliyyətini qaldırmağa çalışır və borcun qaytarılması prosesini sürətləndirmək məqsədilə tədbirlər görür.

Cədvəl 26.1. Sabena NV və Sabena Technics NV şirkətlərinin maliyyə hesabatının məlumatlarına əsasən gəlirin və ümitsiz borclar üzrə ehtiyatların həcmnin dəyişməsi

Min Belçika frankı	Pul gəlirinin həcmi		Ümitsiz borclar üzrə ehtiyatların dəyişməsi	
	Sabena	Sabena+Technics	Sabena	Sabena+Technics
1997	65 384 958	65 384 958	38 266	38 266
1998	80 363 967	80 363 967	90 515	90 515
1999	76 975 634	89 544 618	47 634	138 294
2000	94 747 785	106 598 381	(57 069)	(204 309)

Mənbə: Sabena NV və Sabena Technics NV şirkətlərinin maliyyə hesabatı.

Bunun sayəsində debitor borcunun qalığı, həm də ümitsiz borclar üzrə ehtiyatların həcmi azalır. Lakin kənar analitik yalnız nəşr olunan hesabatda açıqlanan informasiya əsasında bu suallara cavab verə bilməz. Bunun üçün insayderli informasiya lazımdır.

İllik hesabatın idarə edilməsi üsulları haqqında söhbətin sonunda qeyd etmək vacibdir ki, illik hesabatın idarə edilməsinin bir çox metodlarının tətbiq edilməsi əks effekt adalanan təsir doğurur. Əks effektin mahiyyəti ondan ibarətdir ki, cari dövr-

dəki mənfəət göstəricilərinin yüksəldilməsinə yönələn müdaxilə gələcək dövrlərin mənfəətlərinin azalmasına gətirib çıxarır və ya əksinə. Əslində istifadə edilən metodların əksəriyyəti yalnız mühasibat mənfəətinin vaxtında bölünməsinə nail olmağa imkan verir. Ədəbiyyatda, adətən, deyilir ki, uçot metodunun seçilməsi əks effekt (amortizasiyanın azalan qalıq metodu ilə hesablanması, əvvəlcə xətti amortizasiya zamanı olduğundan daha aşağı mənfəət əks etdirməyə imkan verir, lakin aktivin tam amortizasiya zamanı olduğundan dövründə müəyyən anda şərait əksinə dəyişir) yaradır. Real əməliyyatların keçirilməsi isə birdəfəlik təsir göstərir. Lakin əks təsir halı nəzərdən keçirilmiş bütün üç üsul (uçot metodunun dəyişməsi, mühasibat qiymətləndirilmələrinin dəyişməsi və real əməliyyatlardan istifadə) üçün səciyyəvidir. Məsələn, yanacaq xərclərinin hədəqləşdirilməsi müqaviləsi satış ilində mənfəətin artırılması məqsədilə satılandan sonra şirkət, yəqin ki, sonrakı dövrlərdə də yanacağın yüksək qiymətləri kimi bir problemlə qarşılaşacaq. Beləliklə, müqavilənin satılması üzrə əməliyyatın birdəfəlik effektindən danışmaq olmaz.

İllik hesabatın idarə edilməsinin göstərilən metodlarındakı prinsiplial fərq əks effektin təzahür etmə vaxtından ibarətdir.

Məsələ 26.10.

İllik hesabatın idarə edilməsinin əks effektin qısa və uzunmüddətli təzahürə malik olan metodlarından nümunələr gətirin.

Həlli

Uçot metodlarının dəyişməsi və ya şirkətin dövriyyə kapitalının maddələrinə dair mühasibat qiymətləndirmələrinin dəyişməsi – məsələn, ehtiyatların qiymətləndirilməsinin bir metodundan digərinə keçid və ya ümitsiz borc ehtiyatlarının qiymətləndirilməsində dəyişikliklər zamanı – əks effektin tez müddətdə təzahür etməsinə səbəb ola bilər.

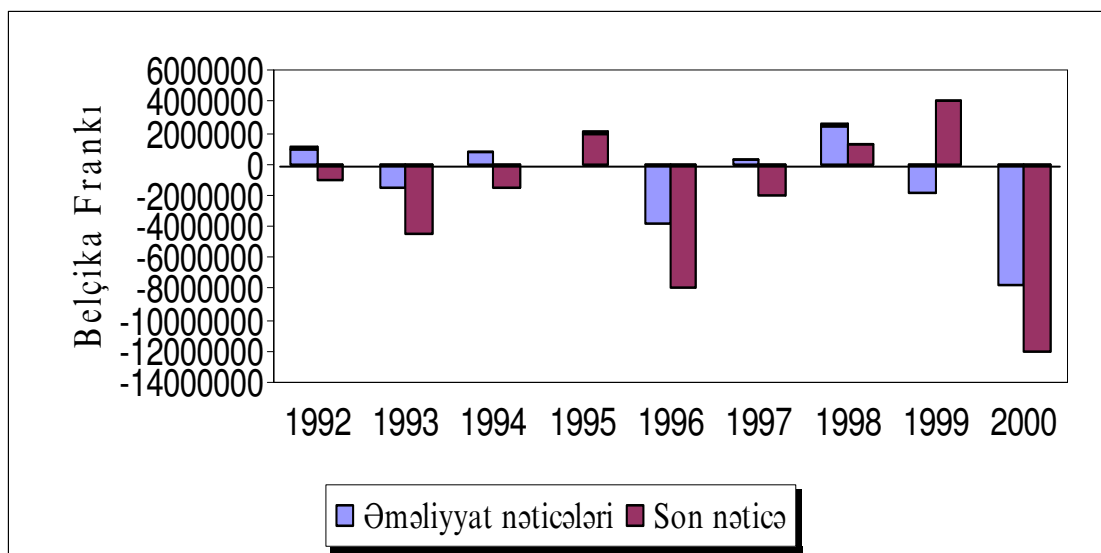
Dövriyyə kapitalı maddələri üzrə hesablamalar zamanı əks effektin qısa müddətdə təzahür etməsi faktı aktivlərin və öhdəliklərin qısamüddətli xarakteri ilə əlaqədardır. Bu, o deməkdir ki, əgər növbəti ildə nəticənin aşağı düşməsi müşahidə olunursa, fəaliyyətin nəticələrinin göstəricilərinin aşağı düşməsindən qaçmaq üçün şirkət mənfəətin idarə edilməsinin əlavə metodlarını işə salmalıdır. Dövriyyədən-kənar kapitalın maddələrinə dair əks effektin təzahürü daha uzunmüddətə təxirə salınacaq. Məsələn, aktivin geri, icarəyə alınması şərti ilə satılmasından əldə edilən gəlir, icarəyə götürülmüş aktivin bütün amortizasiya müddətinə bölünəcək.

Tədqiqatların gedişində Bouen və başqaları aşkara çıxardılar ki, rəhbərlik, bir qayda olaraq, hesabatın tərtib edilməsi qaydalarına müdaxilənin elə metodlarını seçirlər ki, uçot mənfəəti göstəricilərinə uzunmüddətli müsbət təsir götərsin. Lakin, rəhbərliyin mükafatlandırılma planları qısamüddətli perspektiv üçün nəzərdə tutulanda, əks effekti daha qısa müddətə təzahür edən metodlardan istifadə edilməsi müşahidə edilir.

Sabena şirkətinin tarixi

Şəkil 26.1-də Sabena NV şirkətinin 1991-2000-ci illər arasındakı dövrdə fəaliyyətinin yekun nəticələri qrafik formada təsvir edilib. Şəkildə 26.2-də isə Sabena qrupu üzrə 1992-2000-ci illərdəki fəaliyyətin nəticələri təqdim edilib. Bu fəsildə

Sabena haqqında toplanan bütün məlumatı ümumiləşdirib fəaliyyətin nəticələrinin dinamikasının təkrar təhlilini aparacağıq. Bu nümunə bizə uçot strategiyasını və hesabatın tərtib edilməsi strategiyasını təhlil etməyə, həmçinin, də, alınan iqtisadi nəticəni qiymətləndirməyə imkan verəcək.



Şəkil 26.5. Sabena NV şirkətinin 1992-2000-ci illərdəki əməliyyat və son nəticəsi.

Mənbə: Sabena NV şirkətinin 1992-2000-ci illər üçün illik hesabatları.

1991-ci ildə fəaliyyətin gələcək nəticələrinin sabitliyini təmin etmək üçün Sabena şirkətinin rəhbərliyi «böyük hamam» təşkil etdi. Bu 26.1-ci şəkildə aydın görünür. 1992-ci ildə Air France ilə əməkdaşlıq başladı. Qrafikdə Sabena NV şirkətinin 1992-2000-ci illər arasındakı dövrdə fərdi hesabatının məlumatları əsasında fəaliyyətin əməliyyat və yekun nəticəsi əks etdirilib. 26.2-ci şəkildə Sabena qrupunun həmin dövrdəki fəaliyyətinin birləşdirilmiş nəticələrinin qrafiki təqdim olunub. 26.5-ci şəkildə şirkət üçün əhəmiyyətli hadisələr qeyd edilib.

Air France ilə əməkdaşlıq dövrünün ilk zaman kəsiyində nəticələr kiçik amplituda ilə dəyişirdi. Dəyişikliklərin səviyyəsini göstərilən amplituda çərçivələrində saxlamaq qismən ehtiyat məbləğlərinin bu illərə bölünməsi sayəsində mümkün olurdu (26.4-cü şəklə bax). 1992-ci ildə törəmə şirkətin qrupdaxili satış (Sobelair çarter şirkəti Sabena leasing NV şirkətinə satıldı) əməliyyatı fərdi hesabat göstəricilərinə müsbət təsir etdi. Əməliyyat nəticəsində mənfəət əldə edildi. Sonuncu əməliyyatın müsbət təsiri Sabena şirkətinin yalnız fərdi hesabatına aid idi.

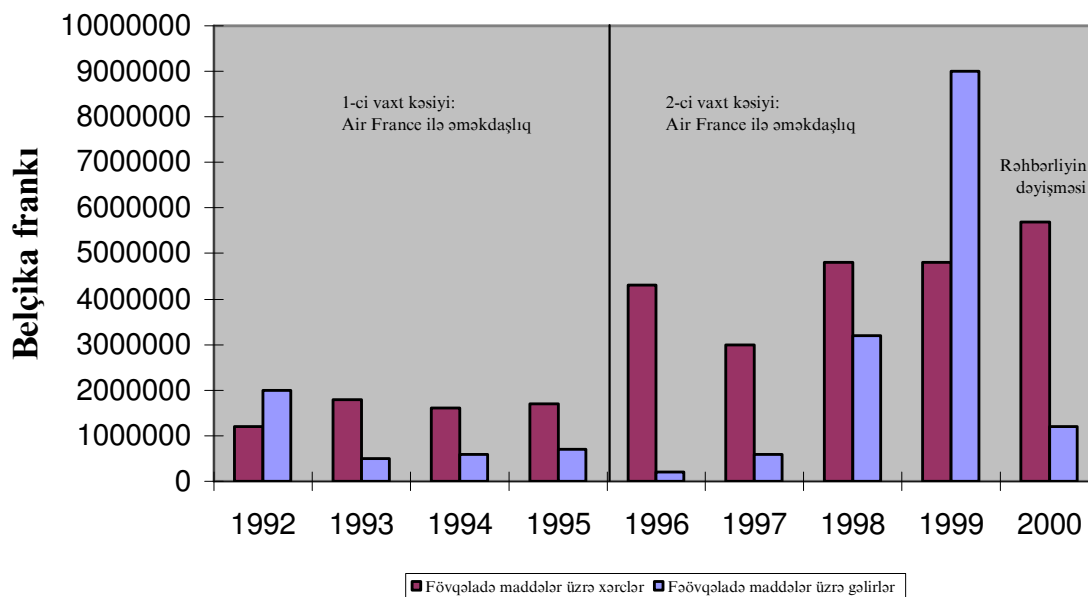
İkinci zaman kəsiyinin əvvəlində, məhz SAir Group-la əməkdaşlıq dövründə, şirkətə yeni rəhbər başçılıq edəndə, xüsusən, 1996-cı ildə nəticələrdə kəskin dəyişikliklər baş verdi. Direktorlar şurasının müraciətindən bəzi sitatlar gətirək. Burada qarşıya qoyulan məqsədlərə və onlara nail olmaq üçün istifadə edilən metodlara dair məlumatlar var. Sabenanın uçot strategiyası şirkətə 1998-ci ildə mənfəət göstərməyə imkan verdi. Direktorlar şurasının göstərilən müraciətlərində 1998-ci ildən başlayaraq rentabellik səviyyəsinə çatmaq barədə gizli danışıqların əlamətlərini aşkar etmək olar. Məsələn (1997-ci il üçün illik hesabat, səh.30):

«1997-ci ildə Sabena qrupunun fəvqəladə maddələr üzrə nəticələrində 1996-cı ildə olduğu kimi gələcəkdə müəyyən faktorlar mənfəət və zərərlər hesabına potensial mənfi təsirin aradan qaldırılmasına yönəldilmiş balans strukturunun bərpa edilməsi proqramı çərçivələrində görülən tədbirlərin təsiri özünü güstərdi».

(Bu fikri təsdiq edəcək əlavə faktlar üçün əvvəlki mətnə bax).

Əgər biz fəvqəladə maddələr üzrə xərclər və gəlirlər qrafiki qursaq göstərilən dövrü iki zaman kəsiyinə bölən sərhəd aydın görünəcək (26.6-cı şəkil). Air France ilə əməkdaşlıq dövrü sabitliyi ilə fərqlənir. 1996-cı ildən 1999-cu ilə kimi fəvqəladə maddələr üzrə gəlirin tədricən artdığını müşahidə edirik. 2000-ci ildə şirkətə yeni baş direktor rəhbərlik edirdi.

Əgər 26.5-ci şəkildə ikinci zaman kəsiyinə diqqətlə baxsaq görəəcəyik ki, gələcək xərclərin uçotu təcrübəsi, əlverişli iqtisadi şərait və aktivlərin təsərrüfatdan çıxmasından olan gəlir görürük ki, 1998-ci ilin həm fərdi, həm də icmal hesabatında «vəd edilmiş» gəliri göstərməyə imkan verdi. Əks icarə haqqında razılaşma şərtlərilə əldə edilmiş təyyarələrin sayının artırılması (əsasən, «Boinq» markalı) da 1999-cu ilin nəticələrinə yaxşı təsir etdi, çünki gəlirlərin saldosu hesabat əvvəlki ildən keçdi. Əgər fərdi hesabat əsasən mühakimə yürüdülsə, haqqında yuxarıda danışılan qrupdaxili satış əməliyyatları nəticəsində şirkətin 4 mlrd Belçika frankı həcmində sanballı mənfəət əldə etməsinə baxmayaraq 1999-cu ildə qrup üzrə nəticələr mənfi oldu (26.2-ci şəklə bax). Sabenanın 1998-ci il üçün hesab nəticələri pis görünmürdü, baxmayaraq ki, o məqamda şirkətin fəaliyyətinin iqtisadi əsasındakı yaxşılaşmalara dair hansısa nəticələr çıxarmaq tez idi.



Şəkil 26.6. Sabena NV şirkətinin fəvqəladə maddələrinin 1992-2000-ci illərdə dəyişməsi.

Mənbə: Sabena NV şirkətinin 1992-2000-ci illər üçün illik hesabatları.

Nəticə yalnız Sabena rəhbərliyinin 1998-ci ilə kimi olan dövrdə bir neçə il ərzində xüsusi ədəbiyyatda «böyük hamam» adlanan metod üzrə uçotu təcrübədən

keçirməsindən bir neçə il sonra təzahür etdi. Şirkətin bir çox səhmdarları mənfəət alınması faktını onun inkişafında dönüş məqamı hesab etdilər. Məsələn, Penman (Pennmann, 2001-ci il, səh. 601):

«Gəlirin vaxt üzrə bu cür bölünməsi nəinki hesabat üzərində manipulyasiya aparılan il alınan gəlirlərin, həm də alınmış borcların, yaxud mənfəətə qənaətin nəticələrinin qaçılmaz olaraq üzə çıxacağı sonrakı illərin gəlirlərinin keyfiyyətini də şübhə altında qoyur».

Bu zaman Sabenanın direktorlar şirasının adından edilən müraciətlərdə bütün zəruri informasiya ona görə açıqlanmışdı ki, şirkətin keçən illərdəki illik hesabatlarına baxmağa tənbəllik etməyən xarici istifadəçilər başa düşsünlər ki, şirkətin 1998-ci ildəki nəticələrini ehtiyatla qiymətləndirmək lazımdır.

Sabena şirkətinin fəaliyyətinə bu fəslin əvvəlində sadalanan faktorlar təsiri səbəbindən 2000-ci ilin nəticələri dağıdıcı oldu. Bu əlverişsiz iqtisadi şərait və əvvəl qəbul edilmiş idarəetmə qərarlarının nəticəsində xərclərin artmasıdır. Bu təyyarə parkının irimiqyaslı və bahalı yenilənməsi, bir qədər də son dərəcə bahalı xarici resurs və xidmətlərin cəlb edilməsi idi. (Sabena şirkətinin rəhbərliyinin mətbuatda dərc olunan müsahibəsi, həmçinin də, şirkət rəhbərliyinin Belçika parlamentinin iflas haqqında işlərin təhqiqatı üzrə komissiyanın tərkibindəki üzvləri üçün verdikləri bəyanat sonuncunu təsdiq edir). Bu neftin yüksək qiyməti və dolların məzənnəsi ilə əlaqədar əlverişsiz valyuta kursu, həmçinin, müəyyən uçot metodlarının tətbiq edilməsi ilə əlaqədar olan əks effektin meydana çıxmasıdır.

Bizim illik hesabatın idarə edilməsinin üsullarını müzakirə etdiyimiz bu fəslin məqsədi şirkətin rəhbərliyinin bu cəhətdən malik olduğu sərbəstlik dərəcəsini anlamağın nə qədər mühüm olduğunu bir daha nəzərə çatdırmaqdır. Maliyyə təhlili üçün təkcə hesabatın tərtib edilməsi qaydalarının seçimində verilən sərbəstlik dərəcəsini təkcə anlamaq lazım deyil, təhlil edilən illik hesabatın hazırlığında hansı qiymətləndirmə qaydalarından, daha dəqiqi qiymətlərdən istifadə olunduğunu da bilmək zəruridir. İstifadə olunan qiymətləndirmə metodları və mühasibat qiymətləndirmələri haqqında təsəvvürü yalnız maliyyə hesabatında açıqlanan məlumatın lazımı keyfiyyəti və səviyyəsi olduğu halda almaq olar, çünki maliyyə hesabatlarının şəffaflığı məhz onlar müəyyən edir. Təəssüf ki, informasiyanın açıqlanması səviyyəsi şirkətlər arasında fərqlənir.

İnformasiyanın açıqlanmasının keyfiyyəti

Balansa, mənfəət və zərərlər haqqında hesabatla, pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatla qeydlərdə bütün zəruri informasiyanın şirkətin rəhbərliyi tərəfindən açıqlanması, şirkətin təsərrüfat fəaliyyətinin reallıqlarının təhlili prosesini asanlaşdıracaq. Şirkətlərin öz hesabatını uyğunlaşdırıb tərtib etdiyi ÇAAP sistemləri yalnız minimum informasiya açıqlamağı təsbit etməsinə baxmayaraq, şirkətin rəhbərliyi hər bir halda böyük həcmdə informasiya açıqlamaq hüququna malikdir. İnformasiyanın açıqlanmasının keyfiyyəti həm ÇAAP-a uyğun olaraq açıqlanması mütləq olan informasiya, həm də hesabatla verilən qeydlərdə könüllü olaraq açıqlanan informasiya barəsində təmin edilməlidir. Lazımi keyfiyyətli informasiyanın açıqlanması tələbi müvafiq səviyyədə illik hesabatın mətn hissəsinə də tətbiq edilə bilər. Bu məsələni 27-ci fəsildə daha dəqiq müzakirə edək.

İnformasiyanın açıqlanmasının keyfiyyəti – müxtəlif şirkətləri müqayisə edərkən, istifadə olunan ən mühüm xarakteristikalardan biridir və o, bir neçə aspektdən ibarətdir. İnformasiyanın açıqlanmasının keyfiyyətini əks etdirən bir neçə nümunəni nəzərdən keçirək.

Uçot metodlarının və mühasibat qiymətləndirilmələrinin təsviri

Biz bu vaxta kimi uçot və mühasibat qiymətləndirmələrinin metodlarının seçilməsinin hesabat mənfəətinin məbləğinə və balansın quruluşuna təsir etdiyi barədə danışırıq. Hesabata qeydlərdə tətbiq edilən metod və qiymətləndirmələr haqqında informasiyanın adekvat açıqlanması کنار istifadəçiyə bu seçimin hesabat məzmununun necə təsir etməsi barədə təsəvvür yaratmağa və şirkətin müqayisəli maliyyə təhlili aparılarkən müxtəlif şirkətlərin mənfəət göstəricilərini uyğunlaşdırmağa imkan verir. Bundan əlavə, şirkət öz seçimini əsaslandırmağa bilər. Məsələn, biz aviaşirkətləri müqayisə edərkən, aviaşirkətin xidmətlərindən tez-tez istifadə edən müştərilər qarşısında öhdəliklərinin uçotunun necə aparıldığına dair verilən izahatların tamliq dərəcəsi müxtəlif şirkətlərdə fərqləndiyi görünür. Aviaşirkətlərin onun reysləri ilə tez-tez uçan müştərilər üçün həvəsləndirmə proqramlarının keçirilməsi ilə əlaqədar öhdəçiliyi yarana bilər. Lakin öhdəliklərin xarakteri aviaşirkət və müştəri arasındakı razılaşmanın bəzi şərtlərdən asılı olacaq. Bundan əlavə bu cür öhdəliklərin uçotunun bir neçə üsulu mövcuddur. Bu tərkib (inkremental) xərclərin uçotu metodudur. Bu metoda görə onlar mənfəət və zərər hesabları üzrə sərnəşinlərin uçuşun bonus kilometrələrindən istifadə etdiyi məqamlarda hesablanır. Yaxud bu metod, gəlirdən biletlərin satışından olan gəlirin sərnəşinin bonuslu kilometrəldən istifadə etməyincə (bu halda ehtiyat yaradılır) tanınmasının təxirə salındığı hissəsini çıxmaqla qalan gəlirin uçotu metodudur.

Hesabatın Sabena şirkətinin uçot siyasətinin təsvirindən ibarət olan qeydlərdə biz qısa açıqlamanın belə bir nümunəsini görürük (2000-ci ilin illik hesabatı, səh.5, 5.7-ci qeyd):

«Müvafiq ehtiyatlar Qualiflyer bonus proqramı çərçivəsində şirkətin reysləri ilə, tez-tez uçan müştərilərə verilən sərnəşin kilometrərin ödənişi hesabına toplanan məbləğlərin yığılmasının nəticəsində yaranan öhdəliklər üçün yaranmışdı. Ehtiyatlar həmin öhdəliklərin ödənməsi üçün zəruri olan xərclərin həcmində yaranır».

British Airways şirkətinin hesabatında təkcə proqramların özü təsvir edilmir, həm də ABŞ-ın ÇAAP-na və Böyük Britaniyanın ÇAAP-na uyğun olaraq uçot qaydası açıqlanır (2001-ci il üçün illik hesabat, qeyd 1, səh.30):

«Qrupda şirkətin reysləri ilə tez-tez uçan müştərilərin həvəsləndirilməsi üçün iki proqram fəaliyyət göstərir. Executive Club aviaşirkətinin proqramına uyğun olaraq tez-tez səyahət edən sərnəşinlərin hesabının kredit üzrə BA Miles, yəni, güzəşt məbləğləri yığılır və müştəri bu məbləğə mütənasib olaraq hədiyyə, o cümlədən, pulsuz gediş seçir. Bundan əlavə məhdud məsuliyyətli Airmiles Travel Promotions Limited şirkəti ingilis şirkətlərinə aviamillər satır, onlar bu aviamilləri reklam məqsədləri ilə istifadə edə bilərlər. Qrupun təşkil etdiyi Executive Club klubunun üzvləri və ya Airmilesin rəhbərliyi altında keçirilən proqramların iştirakçılarının yığdığı kilometrə üçün hesablanan məbləğlərin

ödənməsinin əvəzində, həmçinin də, bu məbləğlər toplandıqca, verilən xidmətlərin, o cümlədən, British Airways reyslərinin pulsuz ödənişi üzrə tərkib xərclərinin hesablanması həyata keçirilir. Tərkib xərclərinə yanacaqın, qidalanmasının təşkili üzrə xidmətlərin dəyəri, partnyorlara havada və yerdə edilən kompensasiya xərcləri daxildir; bu xərclər satışın maya dəyərinə daxil edilir (səh.55). ABŞ-ın ÇAAP-na uyğun olaraq və ABŞ-ın qiymətli kağızlar və birja əməliyyatları üzrə Komissiyasının «SAB-101» «Maliyyə hesabatında gəlirin təsdiq edilməsi» bülleteninin tələblərinə uyğun olaraq tez-tez şirkətin reysləri ilə uçuş müştərilərin həvəsləndirilməsi proqramı çərçivəsində satılan biletlərin satışından olan gəlirin bir hissəsi toplanan aviamillər üçün tez-tez uçuş səfərlərinə ödənilməli olan məbləğlər ödənməyincə tanınmır. 2000-ci ilin 31 martında bitən il üçün xalis mənfəətin müəyyənləşdirilməsi zamanı 1999-cu ilin 1 aprelinə kimi olan dövrlərdə toplanan göstərilən xərclərə düzəlişlər edildi. Bu 2001-ci ildə 15 mln. £ təxirə salınmış gəlirin yaranması deməkdir».

Uçuşda əhəmiyyətli dəyişikliklərin izah edilməsi

Uçuş metodlarının dəyişməsi maliyyə hesabatının kənar istifadəçiləri üçün müxtəlif illərin nəticələrinin və balansın quruluşunun müqayisə edilməsini mürəkkəbləşdirir. Yeni istifadə olunan uçuş metodları və bu dəyişikliklərin müqayisəyə təsiri haqqında adekvat açıqlanması informasiyanın təhlil aparılmasını asanlaşdırma bilər.

Ryanair şirkəti təyyarələrin texniki xidməti və amortizasiyası üçün ehtiyatların (1999-cu il üçün illik hesabat, səh.29, qeyd 1 «Keçən dövrlərə düzəlişlər») uçuşuna münasibətdə uçuş siyasətini dəyişdirəndə, şirkətin hesabatında bu dəyişikliklərin mənfəət və zərərlərə dair hesabatın, maddi aktiv maddələrinin, şirkətin ehtiyatlarının və kapitalının vəziyyətinə necə etdiyi barədə ətraflı izahat peyda oldu.

Bundan əlavə, ŞDK 23 («Əsas vasitələr – əsaslı texniki baxışa və əsaslı təmirə xərclər») interpretasiyasının meydana gəlməsi, hesabatını MHBS-yə uyğun tərtib edən aviaşirkətlər üçün əsaslı texniki baxışa və əsaslı təmirə sərf edilən xərclərin uçuşu qaydasını dəyişmək zərurəti demək idi. Lakin bu dəyişikliyə dair informasiyanın açıqlanması səviyyəsi aviaşirkətlər arasında fərqlənirdi.

Məlumatın açıqlanmasının səviyyə

Digər keyfiyyət xarakteristikası informasiyanın açıqlanması səviyyəsi, yaxud ÇAAP-ın tələblərinə uyğunluq dərəcəsi və müəyyən maddə üzrə əlavə könüllü açıqlamanın həcmidir. Belə ki, bir çox ÇAAP sistemlərinə, məslən, MHBS-ə (bax: fəsil 24) görə əlaqəli tərəflər haqqında informasiya ayrıca bəndlə açıqlanmalıdır. Lakin əgər biz Lufthansa və SAir Group şirkətlərinin illik hesabatlarında verilən əlaqəli tərəflər haqqında informasiyanın açıqlanmasını müqayisə etsək, hər iki şirkətin illik hesabatı MHBS-ə uyğun olaraq tərtib etməsinə baxmayaraq, böyük fərqlər tapmaq olar.

SAirin hesabatında əlaqəli tərəflər haqqında ətraflı informasiyaya malik olan maddə kimi yalnız 29-cu qeyd – «Direktorlar şurası və əsas (həllədiçi) səhmdarlarla əməliyyatlar» çıxış edir. Direktorlar şurası və əsas səhmdarlar həqiqətən üçüncü tərəflərdir. Lakin, eyni zamanda, bilir ki, SAir tərəfindən qrupun azlığa malik olduğu başqa aviaşirkətlərin fəaliyyətini öz hesabatında əks etdirmək üçün istifadə olunması uçuş qaydası ilə əlaqəli olaraq payda iştirak metodundan istifadə edilir və bu aviaşirkətləri əlaqədar tərəflərə aid etmək olar. Üçüncü tərəflər haqqında informasiya müvafiq maddələr üzrə bölünüb və SAir Groupun maliyyə hesabatının bir neçə qeydlərdədir (SAir-in illik hesabatı, 2000-ci il, səh.33). Məsələn, 21-ci

səhifədəki debitor borcları haqqında informasiya açıqlandığı 12-ci qeyddə həm də faktiki olaraq əlaqəli tərəflərə açıqlanması nümunəsi olan elementlər var:

«Ticari əməliyyatlar üzrə debitor borcları, o cümlədən, assosiasiyaolunan şirkətlərdən çatmalı olan 66 mln. İsveçrə frankı; digər debitor borcları, o cümlədən, assosiasiyaolunan şirkətlərdən çatmalı olan 12 mln. İsveçrə frankı; qısamüddətli kreditlər, o cümlədən də, assosiasiyaolunan şirkətlərə verilən 13 mln CHF».

Əlaqəli tərəflər haqqında informasiya həm də icarə tədiyyələri barədə məlumatın açıqlandığı qeydlərdə verilir (27-ci fəslə bax).

Eyni zamanda, Lufthansanın illik hesabatında (2000-ci il üçün illik hesabat, 40-cı qeyd, səh.130-131) əlaqəli tərəflər barədə bütün məlumat 40-cı əlavədə açıqlanıb və daha çox informasiya açıqlanır. Münasibətlər tipinin göstərisinə üçüncü tərəfin aldığı və ondan alınan xidmətlərin həcmi üzrə məlumatların siyahısı əlavə edilir.

Şirkət	Göstərilən xidmətlərin həcmi		Alınan xidmətlərin həcmi	
	2000 mln.€	1999 mln.€	2000 mln.€	1999 mln.€
Condor Flugdients GmbH	139,5	127,7	23,1	15,0
Condor/Cargo Technik GmbH	27,7	27,7	19,1	15,3

Şirkətin təsərrüfat fəaliyyətinin təhlili

Bundan əvvəlki fəsildə illik hesabatın idarə edilməsinin real əməliyyatların keçirilməsi metodunun müzakirə olunması prosesində aydınlaşdırdıq ki, qrupdaxili satışların köməyiylə fərdi hesabatda əks olunan nəticələrə təsir etmək olar. Əgər bu zaman tərəflərdən biri digərinin üzərində nəzarətə malikdirsə, onda qrup üzrə icmal hesabatı tərtib edilərkən belə əməliyyatlar nəzərə alınmır. Bu da, öz növbəsində, onu göstərir ki, şirkətin digər şirkətlərlə qarşılıqlı əlaqələrinin xarakterini təhlil etmək lazımdır. İnvestor şirkətlə vasitələrin qoyulmuş olduğu şirkət arasında müxtəlif növ münasibətlər mövcud ola bilər. Və bu müxtəlif münasibətlər müxtəlif metodlarla hesablanır. Bütün ÇAAP sistemləri aşağıdakı uçot qaydasını təsbit edir: nəzarət (investisiya obyektinin hesabatı ümumi hesabatə daxil edilir), əhəmiyyətli təsir (payla iştirak metodu) və təsirin yoxluğu (faktiki xərclərlə qiymətləndirmə üzrə qiymət).

Nəzarət vəziyyətində mənfəəti həmişə bir qrupun iştirakçıları tərəfindən bir-birinə ötürülən və ya göstərilən mal və xidmətlərin transfert qiymətlərinin köməyiylə şirkətlər arasında imkanı var. Belə qrupdaxili mənfəətlər holding şirkətinin üzərində nəzarət həyata keçirdiyi şirkətlərin hesabatlarının tam konsolidə olunması zamanı çıxılır.

Əgər bu cür nəzarət yoxdursa, lakin əhəmiyyətli təsir varsa, şirkət ilə fəaliyyət payla iştirak metodu ilə hesablanır. Əgər payla iştirak metodu bir şirkətin digərinə nəzarət etməsi hallarında tətbiq edilsə, belə şirkətlərin hesabatı onlar arasındakı əlaqələrin xarakteri və qrupun vəziyyəti haqqında təsəvvür vermir.

Münasibətlərin real xarakterini nəzərə almaq və onu bu cəhətdən illik hesabatda tətbiq edilən uçot qaydası ilə müqayisə etmək lazımdır. Bəzən uçot

şirkətlər arasındakı münasibətlərin xarakterinə uyğun gəlməyən qaydada həyata keçirilir. Eyni zamanda, کنار analitikin bu fərqlərin səbəbini bilməsi və onların dərc olunan hesabatın məzmununa təsirini anlaması son dərəcə mühümdür.

Aşağıdakı məsələnin təmsalında müxtəlif uçot metodlarının – tam konsolidə və ya payla iştirak metodu üzrə uçot – tətbiqinin investorun illik hesabatında necə əks olunduğuna baxaq. Məsələ həm də haqqında 24-cü fəsildə danışılan uçot prosedurlarının tətbiq edilməsini izah edir.

Məsələ 26.11.

A şirkəti B şirkətinin səhmlərinin 45%-nə malikdir; A şirkəti bu səhmləri 1.1.X ildə əldə edib. A şirkəti B şirkətinə xidmət və mallar satır. B şirkəti də, öz növbəsində, mal və xidmətləri müştərilərə satır. Aşağıda A və B şirkətlərinin başlanğıc balansından onların fərdi hesabatı üzrə məlumatlar təqdim edilib. Tutaq ki, A şirkəti B şirkətinə X malını satdı, B şirkəti isə 31.12.X-ildə sona çatan ilin sonuna kimi bütün malları üçüncü tərəflərə satdı. Malların A şirkəti üçün dəyəri 40 000 € idi. A şirkəti onu B şirkətinə 50 000 € - ya satdı. Birinci halda malı öz müştərilərinə satarkən B şirkətinə ümumi dəyəri 56 000 € məbləğində malı reallaşdırmaq nəşib oldu. İkinci halda B şirkəti satışdan yalnız 42 000 € əldə edə bildi. X-ci ildə A və B şirkətinin fəaliyyəti yalnız bu malın satışından ibarət idi.

	1.1.X-də A şirkətinin balansı 45 000	1.1.X-də B şirkətinin balansı
Maliyyə aktivləri		
Digər aktivlər	755 000	400 000
Aktivlərin yekunu	800 000	400 000
Kapital	300 000	100 000
Öhdəliklər	500 000	300 000
Kapital + öhdəliklər	800 000	400 000

Hər iki halın B şirkətinin mənfəət və zərərlər haqqında hesabatında necə əks olunacağını təhlil edin. Təhlili assosiasiya olunmuş şirkətlərin uçotu tənzimləmə normalarına uyğun keçirin və əgər B şirkətindəki pay payda iştirakı metodu ilə uçota alınsa, A şirkətinin – investorun mənfəət və zərərlərinin məzmununun necə dəyişəcəyini müzakirə edin.

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Həlli

Situasiya 1: Malı 56 000 €-ya reallaşdırmaq B şirkətinə müəssər olub.

	A şirkətinin fərdi hesabatı	B şirkətinin fərdi hesabatı	A şirkətinin icmal hesabatı
Balans			
Maliyyə aktivləri	45 000		47 700
Sair aktivlər	765 000	406 000	765 000
Aktivlərin cəmi	810 000	406 000	812 700
Kapital	310 000	106 000	312 700
Öhdəliklər	500 000	300 000	500 000
Kapital+öhdəliklər	810 000	406 000	812 700
Mənfəət və zərərlər haqqında hesabat			
Əməliyyat gəliri	50 000	56 000	50 000
Əməliyyat xərcləri	40 000	50 000	40 000
Əməliyyatın nəticələri	10 000	6 000	10 000
Assosiasiya olunmuş şirkətlərin nəticələri			2700
Xalis nəticə	10000	6000	12700

Vəziyyət 2: B şirkəti malı 4 2000 €-ya reallaşdırılıb

	A şirkətin fərdi hesabatı	B şirkətin fərdi hesabatı	A şirkətin ümumi hesabatı
Balans			
Maliyyə aktivləri	45000		47700
Sair aktivlər	765000	392000	765000
Aktivlərin yekunu	810000	392000	806400
Kapital	310000	92000	306400
Öhdəliklər	500000	300000	500000
Kapital+öhdəliklər	810000	392000	806400
Mənfəət və zərərlər haqqında hesabat			
Əməliyyatdan gəliri	50 000	42000	50 000
Əməliyyat xərcləri	40 000	50000	40 000
Əməliyyatın nəticələri	10 000	(8000)	10 000
Assosiasiya olunmuş şirkətlərin nəticələri			(3600)
Xalis nəticə	10000	(800)	6400

Məsələ 26.12

Tutaq ki, A şirkətinin rəhbərliyi və B şirkətinin səhmdarları B şirkətinin idarə edilməsinə dair saziş bağlayıb. A şirkətinin B şirkətini idarə etmək hüququna malik-

dir və faktiki olaraq B şirkətinə nəzarət edir. A şirkətini B şirkətinin hesabatında necə nəzərə almaq lazımdır və bu 26.11-ci məsələdə baxılan haldan nə ilə fərqlənəcək?

Həlli

Bu halda A şirkəti B şirkətinin hesabatını konsolidə olunmuş hesabatda daxil etməlidir. AB qrupunun icmal hesabatı aşağıdakı kimidir:

	B şirkəti malı 56 000-ə satdı	B şirkəti malı 42 000-ə satdı
Qrupun balansı		
Aktivlərin yekunu	1 171 000	1 157 000
Səhmdar kapitalı (kapital+ehtiyatlar)	300 000	300 000
İllik nəticələr	12 700	6 400
Azlığın payı	58 300	50 600
Öhdəliklər	800 000	800 000
Kapital və öhdəliklərin cəmi	1 171 000	1 157 000

Qrupun mənfəət və zərərlər haqqında hesabatı

Əməliyyat gəliri	56 000	42 000
Əməliyyat xərcləri	40 000	40 000
Əməliyyatın nəticəsi	16 000	2 000
Xalis nəticə	16 000	2 000
Azlığın payı	(3 300)	4 400
Qrup üzrə xalis nəticə	12 700	6 400

Görürük ki, assosiasiyaolunmuş şirkətlərin əməliyyatları düzgün qaydada uçota alındıqda investor – şirkətin nəticəsinə təsir tam konsolidə halında olduğu kimi olacaq. Mənfəət və zərərlər haqqında hesabat yalnız nəticələrin çıxarılmış olduğu sətirlərdə fərqlənir. Payla iştirak metodu üzrə uçotda əməliyyat nəticəsi dəyişməz qalır və 10 000 təşkil edir, konsolidə zamanı B şirkətinin satışından alınan mənfəət və ya zərər əməliyyat nəticəsinə daxil edilir. Payla iştirak metodu çıxarılmış olduğu tam konsolidə metodu ilə uçot arasında əsas fərqlər balansda meydana çıxır.

Təsərrüfat fəaliyyətinin təhlili gedişində bütün əlaqəli şirkətlərin hamısının hesabat verən şirkətin konsolidəolunan hesabatına daxil olub-olmadığını və müvafiq uçot metodlarından (konsolidə, payla iştirak və ya əlaqənin xarakterindən asılı olaraq faktiki xərclər üzrə uçot) istifadə olunub-olunmadığını müəyyənləşdirmək də zəruridir. Bu kontekstdə xüsusi təyinatlı şirkətin yaradılması böyük əhəmiyyət daşıyır.

XX əsrin son onilliyində xüsusi təyinatlı şirkətlər müxtəlif səbəblərdən, əvvəl icarə məsələlərinin həlli, sonra isə başqa səbəblərdən də (məsələn, satışdan pul gəlirini artırmaq) yaranırdı. Şirkətin təsərrüfat fəaliyyətini təhlil edərkən onun özü tərəfindən yaradılmış xüsusi təyinatlı şirkətlərə dair məlumatları icmal hesabatda daxil edib-etmədiyini və ya həmin informasiyanı, ümumiyyətlə, daxil etmədiyini müəyyən etmək lazımdır. Lakin bu cür şirkətlərin uçot qaydası tətbiq edilən ÇAAP

sistemindən asılı olacaq. Deyirlər ki, əgər Enron korporasiyası öz hesabatını MHSB -ə əsasən tərtib etsə idi, korporasiyanın yaratdığı, xüsusi təyinatlı şirkətlər, hansılar ki, ABŞ ÇAAP-na görə konsolidə etməmək olardı, mütləq konsolidə olunmalı idi.

Tətbiq edilən hesabat standartlarının illik hesabata təsiri

Bir daha təkrar edək ki, şirkətin hesabatının təhlili prosesində yol verilən uçot qaydasına dair menecmentə verilmiş azadlıq dərəcəsini nəzərə almaq lazımdır. Uçot metodlarının tətbiq edilməsindəki bu sərbəstlik dərəcəsi çox hallarda istifadə olunan ÇAAP sisteminin növü ilə müəyyən edilir. Bəzi ÇAAP sistemləri müəyyən hadisələrin uçotu zamanı çoxlu sayda alternativ metodların tətbiq edilməsinə yol verir ya da, sadəcə, informasiyanın verilməsinin və qiymətləndirilməsinin digər metodlarının tətbiqini təsbit edir. Seçilən ÇAAP sistemindən asılı olaraq eyni sövdələşmə əməliyyatlar müxtəlif cür uçota alına bilər.

Euro Disney SCA şirkətinin illik hesabatının nümunəsində illik hesabatın tərtib edilməsi üçün tətbiq edilən ÇAAP sisteminin təsiri dəqiq izlənilir. Euro Disney SCA şirkətinin quruluşu haqqında informasiya 2001-ci il üçün icmal maliyyə hesabatı üzrə qeydlərdə əks etdirilir:

«Euro Disney SCA (şirkət) və onun tam mülkiyyətində olan törəmə şirkətlər (birlikdə qrup), öz fəaliyyətini «Disneylnd» parkının 1992-ci ilin 12 aprelində baş tutan rəsmi açılışından sonra başlayıb. Qrup çərçivəsində Parisdə Disneyland Resort kurort kompleksi («Tematik park»), yeddi tematik mehmanxana, konqreslərin keçirilməsi üçün iki kompleks, «Disney Villic» əyləncə kompleksi və Fransanın Marne-lya-Vale şəhərində qolf oyununu öyrənmək üçün mərkəz fəaliyyət göstərir. Bundan əlavə, qrup daşınmaz əmlakla bağlı əməliyyatlar keçirir və ətraf infrastrukturunun inkişafı ilə məşğul olur. Şirkət səhmlərinin 39%-i Walt Disney Company (TVDS) korporasiyasının tam mülkiyyətində olan ikincidərəcəli, törəmə şirkətlərə və 99%-i TVDS-yə məxsus olan Euro Disney SA şirkətinin idarəçiliyində (idarəedici şirkət) olan açıq fransız şirkəti formasında yaradılıb. Baş partnyor TVDS korporasiyasının tam mülkiyyətində olan törəmə şirkət EDL Participations Sa şirkətidir».

Şirkətin balansının quruluşu və dəyər quruluşu, əsasən, tətbiq edilən ÇAAP sistemindən asılıdır. Euro Disney SCA şirkəti öz maliyyə hesabatını Fransa ÇAAP-na və ABŞ-ın ÇAAP-na əsasən tərtib edir. Ən böyük fərq Euro Disney SCA-nın hesabatına daxil edilən icarə müqavilələrinin uçotu qaydasında müşahidə edilir (2001-ci il üçün ümumi maliyyə hesabatına 1-ci və 2-ci qeydlər):

«Disneylend» oteli, «Deyvi Kroket» malikanəsi, qolf oyununu öyrənmə mərkəzi, onların altında olan torpaq və daha beş otel, «Disneyvillic» əyləncə kompleksinin yerləşdiyi torpaq qrupun mülkiyyətindədir, qalan cari dövriyyə aktivləri, əsasən, icarəyə götürülür».

Bu, o deməkdir ki, «Uolt Disney Studiya» parkının, tematik parkın bütün attraksionları, otellər («Nyu-York», «Nyuport Bey Klab», «Sekvoyya Loc», «Şayen» və «Sante Fe»), həmçinin də, «Disneyvillic» əyləncə kompleksi fransız

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

ÇAAP-na sisteminə uyğun olaraq əməliyyat icarəsinə aid edilən icarə müqavilələrinə uyğun istifadə olunur (2001-ci il üçün ümumi hesabat, 2-ci qeyd).

Euro Disney SCA şirkətinin Fransa ÇAAP-na uyğun şəkildə hazırlanmış balansı və mənfəət və zərərlər haqqında hesabatı aşağıdakı kimidir:

Şirkətin mənfəət və zərərlər haqqında hesabatı

Euro Disney SCA (mln. €) 30 sentyabrda bitən il

	2001-ci il	2000-ci il
Satışdan pul gəliri	1005,2	959,2
Xərclər və məsrəflər	(820,0)	(783,4)
İcarəyədək mənfəət və maliyyə əməliyyatları üzrə xərclər	185,2	175,8
- icarə xərcləri	(185,8)	(151,1)
- maliyyə gəlirləri	89,8	74,8
- maliyyə xərcləri	(51,5)	(62,0)
Fövqəladə maddələrə qədər mənfəət	37,7	37,5
- fövqəladə maddələr üzrə xalis mənfəət (zərər)	(7,2)	1,2
Xalis mənfəət	30,5	38,7

Euro Disney SCA şirkətinin balansı (mln. €)

	30 sentyabrda bitən il	
	2001-ci il	2000-ci il
Dövriyyə vəsaitləri	784,5	645,9
Gələcək dövrlərin xərcləri	88,1	63,3
Dövriyyədənəknar aktivlər	2233,5	2084,6
Aktivlərin yekunu	3106,1	2793,8
Qısamüddətli öhdəliklər	425,8	379,6
Gələcək dövrlərin gəlirləri	77,3	75,3
Ehtiyatlar	31,1	21,8
Borclar	1141,2	916,8
Səhmdar kapitalı	1277,9	1247,5
Kvazikapital	152,8	152,8
Kapital və öhdəliklərin cəmi	3106,1	2793,8

İllik hesabatda hesabatın ABŞ-ın ÇAAP sisteminə uyğunlaşdırılmasının nəticələri açıqlanır. Əsas korrektələr icarə müqavilələri üzrə ödənişlərin uçotunun müxtəlif qaydalarından yaranıb:

«Qrupun cari dövriyyə aktivləri, əsasən, müxtəlif müqavilələrə uyğun olaraq icarəyə götürülüb. Fransa ÇAAP-na görə qrup bu icarə ödənişlərini kapitallaşdırmayıb və onları əməliyyat icarəsi hesabına daxil etdi. ABŞ-ın ÇAAP-na görə qrupun maliyyə hesabatında müvafiq aktivlər və öhdəliklər, həmçinin də, amortizasiya ilə əlaqədar əlavə xərclər və faiz xərcləri əks olunub».

İcarə müqavilələrinin uçotuna dair fərqlərdən əlavə hesabatın məzmununa bəzi digər elementlər də təsir edir, lakin icarə uçotundakı fərqlərin nəticələri ilə müqayisədə burada daha kiçik məbləğlərdən söhbət gedir (illik hesabata bax).

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

(mln. €)	30 sentyabrda bitən il	
	2001-ci il	2000-ci il
Fransa ÇAAP-na görə xalis mənfəət	30,5	38,7
İcarə və faiz xərclərinə korrektlər	(78,4)	(106,0)
Sairə	(2,7)	1,1
ABŞ-ın ÇAAP-na görə xalis mənfəət	(50,6)	(66,2)
Ümumi gəlirin maddələri:		
Faiz dərəcəsinin hedcinqləşdirmə müqaviləsi	(8,1)	
ABŞ-ın ÇAAP-na görə ümumi zərər	(58,7)	(66,2)

ABŞ-ın ÇAAP-na görə uyğunlaşdırma nəticəsində EURO Disney SCA-nın hesabatında zərər meydana çıxır. Səhmdar kapitalı maddəsinə ABŞ-ın ÇAAP-na uyğun korrektə edilməsi nəticəsində əvvəl göstərilən kapitaldan kiçik bir məbləğ qalır.

Səhmdar kapitalı maddəsinə korrektə edilməsi (mln. €)		30 sentyabrda bitən il	
(mln. €)		2001-ci il	2000-ci il
Fransa ÇAAP-ı üzrə səhmdar kapitalı		1277,9	1247,5
İcarə və faizlərə ümumi korrektələr		(1251,3)	(1172,9)
İcarə müqavilələri və geri icarəyə alınma ilə satış üzrə əməliyyatların yenidən qiymətləndirilməsindən olan səmərə		178,1	178,1
Sairə		(25,0)	(14,6)
ABŞ ÇAAP-ı üzrə səhmdar kapitalı		179,7	238,1

Məbləğinə görə çox böyük fərqlərin yaranması təkcə bir ÇAAP sistemindən digərinə keçidlə əlaqədar olmaya bilər; bir ÇAAP sisteminin çərçivələrində yeni standartların tətbiq edilməsi balansda və mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda böyük fərqlərə gətirib çıxara bilər.

Bir neçə il bundan əvvəl British Airways şirkəti şəxsi təcrübəsində buna əmin oldu. 1990-cı illərin əvvəlində Böyük Britaniyanın uçot standartları üzrə Şurasının bir neçə yeni maliyyə hesabatı standartı (MHS) qüvvəyə mindikdən sonra British Airways şirkəti hesabatda böyük dəyişikliklər etməyə məcbur oldu. Daha böyük dəyişikliklər MHS 5-in tələblərinin həyata keçirilməsindən doğdu. Bu barədə aşağıdakı parçada danışılır:

«Məhdud məsuliyyətli» British Airways açıq səhmdar cəmiyyəti

MHS 5-in – «Əməliyyatın məzmununa müvafiq uçot»un işə düşməsi ilə əlaqədar şirkət dərc olunan maliyyə hesabatına böyük dəyişikliklər etməyə məcburdur. Məsələn, uçotu 1994-cü ildən başlayaraq əməliyyat icarəsi haqqında uzunmüddətli müqavilələrin uçotu üçün nəzərdə tutulan qaydada aparılan və müvafiq olaraq balansdan kənara çıxarılan 24 təyyarəni, indi müvafiq xərclərin öhdəliklər maddələri üzrə göstərilməsi ilə balansın əsas vasitələri maddəsi üzrə uçota almaq lazım gələcək. Bundan başqa, xarici ölkələrin hökumətləri tərəfindən proteksionizm yaratmamaq üçün British Airways şirkəti

ti 49% iştirakla TAT European airlines və Deutsche BA kimi şirkətləri təsis etdi. MHS 2-yə əsasən bu şirkətlər assosiasiya olunmuş şirkətlər kateqoriyasına aid edilirdi və bu statusa uyğun olaraq qrupun ümumi hesabatına daxil edilməli idi. Lakin MSH 5-ə görə onlar indi kvazitörəmə şirkətlər hesab olunur və törəmə şirkətlərin uçotu üçün nəzərdə tutulmuş qaydada nəzərə alınmalıdır. Görünür, MSH 5-in tələbləri ilə əlaqədar olaraq şirkətlər qəbul olunmuş uçot qaydasına əsaslı şəkildə yenidən baxacaq, bu da dərc olunan maliyyə hesabatının məzmununda özünü göstərəcək. Bu əsas vəsaitlərin və müvafiq kredit məbləğlərinin 1100 mln. £-a qədər artması kimi böyük dəyişikliklərə səbəb ola bilər».

Qısa nəticələr

Maliyyə hesabatı onun üçün tərtib edilir ki, kənar istifadəçilər şirkətin fəaliyyətinin nəticələri və maliyyə vəziyyəti barəsində təsəvvür əldə edə bilsinlər. Bununla belə, şirkətlərin menecmenti üçün maliyyə hesabatı xarici dünya ilə ünsiyyət vasitəsidir. Bəzi hallarda şirkətin rəhbərliyində nəşr olunan hesabatda şirkətdəki iqtisadi vəziyyətin real iqtisadi situasiyadan fərqli nəticələr göstərmək istəyi yaranır. Bunun üçün müəyyən uçot strategiyası işlənib hazırlanır. Bu fəslin məqsədi – bu cür uçot strategiyasının əsas komponentlərini (faktorlar, uçot strategiyası və tətbiq edilən metodları) açmaq və təhlil etməkdir. Şirkətin uçot strategiyasının aşkara çıxarılmasına və uçot metodlarının tətbiq edilməsi effektindən yaranmış, dərc edilən nəticələrin təmizlənməsinə yönələn hərəkətlər mühasibat hesabatının təhlilidir. Mühasibat hesabatının təhlili şirkətin real iqtisadi vəziyyətini anlamağa kömək edir, yalnız bu cür informasiya qərar qəbul edilməsi məqsədləri üçün həqiqətən də qiymətli və faydalı olacaq.

Tapşırıqlar

1. Mc Donald's, Kentucky Fried, Burger King və s. kimi şirkətlərin təmsil etdiyi sahədə hansı dəyər formalaşdırma faktorlarını fəqləndirmək olar? Bu şirkətlərin istehsal mühitinin əsas xüsusiyyətlərini sadalayın və onları daha ətraflı təsvir edin. Sonra öz tədqiqatınızın nəticələrini Boeing və Airbus kimi şirkətlərin fəaliyyətinin təhlili gedişində üzə çıxarılmış dəyər formalaşdırma faktorları ilə müqayisə edin. Müqayisənin nəticələri necədir? Sahəvi xüsusiyyətlərin və dəyər formalaşdırma faktorlarının göstərilən şirkətlərin maliyyə hesabatına təsiri nədə özünü göstərir? Ola bilsin ki, şirkətlərin internet-saytlarında verilən illik hesabatlar bu suallara cavab tapmaqda sizə kömək edə bilər.
2. Uçot metodlarının, mühasibat qiymətləndirmələrinin seçiminin və hətta real əməliyyatların aparılmasının maliyyə hesabatının məzmununa xeyli təsir edə biləcəyinə dair mümkün olan maksimum sayda misallar gətirin. Maliyyə hesabatına bu təsirin özünü nədə büruzə verdiyini göstərin.
3. İkinci suala cavab verərkən misal gətirdiyiniz situasiyaları təhlil edin. Alınan məlumatları sizin ölkədə hesabatın tərtib edilməsi üzrə müəyyən edilmiş uçot prinsipləri ilə müqayisə edin. Milli ÇAAP sistemi yuxarıda sadalanan çoxmu

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

hallarda alternativ uçot metodlarının tətbiq edilməsini hesabatı tərtib edənlərin öhdəsinə buraxır?

4. Sizin ölkədəki milli ÇAAP sistemi çərçivələrində yol verilən uçot metodlarının seçimindəki sərbəstlik dərəcəsi ilə MHBS-yə uyğun olaraq verilən sərbəstlik dərəcəsini müqayisə edin. Hansı sistem maliyyə hesabatı tərtibçisinin seçilməsini daha sərt rəqlamentləşdirir.
5. Alternativ uçot metodlarının seçilməsində sərbəstlik verilməsindən imtina edilməsi yolu ilə standartların tələblərinin sərtləşdirilməsi maliyyə hesabatında olan məlumatların keyfiyyətini yüksəltməyə kömək edəcəkdirmi?

MALİYYƏ TƏHLİLİNİN METODİKALARI

Bu fəslə öyrəndikdən sonra siz:

- maliyyə hesabatının məlumatlarının müqayisə edilməsi prosesini çətinləşdirən potensial faktorları üzə çıxarmağı;
- aşağıdakı metodlar əsasında təhlil aparmağı və əldə olunmuş nəticələri qiymətləndirməyi:
- trend təhlilini (inkışaf meylinin təhlilini);
- faiz təhlilini;
- maliyyə əmsalları əsasında təhlili;
- segment təhlilini;
- pul vəsaitlərinin hərəkətinin təhlilini aparmağı bacaracaqsınız.

Giriş

Maliyyə təhlili seçilmiş strategiyanı, şirkətin fəaliyyət göstərdiyi istehsal və iqtisadi mühitin xüsusiyyətlərini, həmçinin, tətbiq edilən hesabat strategiyasını nəzərə almaqla şirkətin vəziyyətini qiymətləndirməyə imkan verir. Maliyyə təhlilinin bir neçə metodikasi işlənilib hazırlanmışdır. Ən çox məlum olan metodika balansın və mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın maddələri bir-birinə nəzərən müqayisə olunarkən maliyyə əmsalları əsasında aparılan təhlil metodikasındır. Maliyyə uçotu kursuna giriş üzrə istənilən dərslikdə maliyyə əmsalları əsasında təhlil metodikasına həsr olunmuş fəsil olur.

Məsələ 27.1.

Euro Disney şirkətinin 2001-ci il üçün hesabatının məlumatları əsasında hansı əmsalları hesablamaq olar?

Həlli

Bu kitabda müzakirə olunan problemlər haqqında cüzi anlayışı olan istənilən oxucu aşağıdakı kimi əmsalları göstərə bilər:

- şirkətin qısa müddətlər ərzində borcu ödəmək qabiliyyətinə qiymət verməyə imkan verən «dövriyyə aktivlərinin / qısamüddətli öhdəliklərə» olan nisbəti;
- uzunmüddətli perspektivdə şirkətin riskinə qiymət vermək üçün işlədiən «borc vəsaitlərinin / xüsusi kapitalla» olan nisbəti;
- investisiyaların rentabelliyyəsinə qiymət vermək üçün zəruri olan «mənfəətin / xüsusi kapitalla» olan nisbəti.

Məsələ 27.2.

Siz ancaq 2001-ci il üçün olan məlumatlar əsasında hesablanmış əmsallara əsasən Euro Disney SCA şirkətinin maliyyə vəziyyətinə qiymət verə bilərsinizmi? Nəyə görə “hə”, yaxud nəyə görə «yox»?

Həlli

Konkret bir ilin, yaxud hətta iki ilin göstəricilərinə əsasən, şirkətin fəaliyyətinin nəticələrinin qiymətləndirilməsinin o qədər də böyük mənası yoxdur. Əvvəla, şirkətin nəticələrini müqayisə etmək üçün kənar mənbədən müqayisəli informasiya, məsələn, eyni sahədə işləyən rəqib firmanın fəaliyyəti haqqında məlumat tapmaq mümkün olmayacaq. İkincisi, bir, yaxud iki il üçün olan məlumatlar müqayisə üçün daxili orientir yaratmağa kifayət etmir.

26-cı fəsilə təhlil etdiyimiz “Sabena” şirkəti üzrə olan misal yada salın. Əgər sizə ancaq 1998, yaxud 1998 və 1999-cü illər üçün məlumat verilsəydi, “Sabena”nın iqtisadi və maliyyə vəziyyətini adekvat qiymətləndirə bilərsinizmi? Cavab: birmənalı olardı – yox!

1995-ci ilin və xüsusilə, 1996 və 1997-ci illərin fonunda 1998-ci ildə əldə olunmuş mənfəət və 1999-cu ildə alınmış nəticələr tam başqa tərzdə görünür.

Fəaliyyətin nəticələrinin qiymətləndirilməsinin məzmunlu xarakter daşması üçün eyni sahədən şirkətlərin nəticələri ilə həmin şirkətin fəaliyyətinin keçmişdəki nəticələri ilə, ya da mütləq baza göstəriciləri ilə müqayisə aparmaq lazımdır. Əmsallar əsasında təhlildə belə mütləq baza göstəricisi rentabelliyin kapitalın orta qiymətindən yuxarı olduğu hal istisna olunmaqla mövcud deyil. Ancaq hətta bu mütləq nisbətə bəzi sahələrdə riayət olunmaya da bilər.

Baxmağa imkan tapdığımız məsələlər gözgörəsi təsdiq edir ki, şirkətin fəaliyyətinin nəticələrini müqayisə etmək məqsədləri üçün ya müvafiq uzunluqda vaxt kəsiyi üçün olan məlumatlardan, ya da sahə üzrə müəyyən baza göstəricilərindən istifadə etmək lazımdır. Şirkətin fəaliyyətinin nəticələrinin dəyişməsinin

müəyyən vaxt kəsiyi üçün təhlili üfuqi təhlil (yaxud trend təhlili) adlandırırlar. Fəaliyyətin nəticələrinin başqa şirkətin nəticələri ilə, yaxud bütövlükdə sahə üzrə müqayisəsi şaquli təhlil (faiz təhlili) əsasında aparılır. Trend təhlili, yaxud şaquli təhlil aparmazdan əvvəl, vaxt kəsiyində müqayisə aparmağa və ya şirkətləri müqayisə etməyə mane olan faktların olub- olmadığını aydınlaşdırmaq lazımdır.

Məsələ 27.3.

Siz necə fikirləşirsiniz şirkətlərin vaxt üzrə, yaxud bir-birilə müqayisəsinə hansı faktorlar maneçilik törədə bilər?

Həlli

- Birləşmə nəticəsində şirkətin strukturundakı dəyişikliklər, yeni törəmə şirkətlərin alınması, yaxud yaradılması.
- Müxtəlif qiymətləndirmə qaydalarının tətbiq edilməsi.
- Vaxt çərçivələrinin müxtəlifliyi.

Növbəti bölmədə misallarla müqayisə prosesinin sualı daşlarını nəzərdən keçirək.

Maliyyə hesabatlarında qeyri-müqayisəlilik elementləri

Məsələ 27.3-də şirkətin nəticələrinin və maliyyə vəziyyətinin təhlilini aparmazdan əvvəl yoxlanması vacib olan bəzi elementlər sadalanmışdır. Belə elementlərin bəzilərini avianəqliyyat sahəsindəki real şirkətlərin fəaliyyətinin təmsalında illüstrasiya edək.

Maliyyə ilinin vaxt sərhədlərinin dəyişdirilməsi

Şirkətlər konkret ilin vaxt sərhədlərini bir neçə səbəb üzündən dəyişdirmək qərarı qəbul edə bilər. Belə praktika o vaxt müşahidə olunur ki, şirkətlər çoxlu zərərlər çəkir (məsələn, maliyyə müqavilələri üzrə ticarət zərərləri). Bu halda şirkətin rəhbərliyi maliyyə ilini 12 aydan 15 aya qədər uzada və hesabat tarixini dəyişə bilər. Nəticədə çoxlu zərərlər 12 yox, 15 ayın gəliri hesabına kompensasiya edilir.

Şirkətlər, həmçinin, çox qısa maliyyə ili təyin edə bilər ki, bu ildə də çox böyük zərərlər və restrukturizasiyaya çəkilən xərclər uçota alınacaqdır. Misal kimi Sabena şirkətinin 1991-ci maliyyə ili üçün illik hesabatını götürək. "Böyük hamam" metodu ilə uçot aparmaq məqsədilə Sabena bir maliyyə ilini iki yerə böldü. Birinci maliyyə ilinə 3 ay daxil idi (1.1.1991 – 31.3.1991). İkinci maliyyə ili 9 aydan ibarət idi (1.4.1991 – 31.12.1991) "Hamam" 1991-ci ilin 1-ci illik hesabatında təşkil edilmişdi. 1991-ci ilin ikinci illik hesabatında isə gəlir əks olunmuşdur.

Maliyyə ili	1.1.1991-31.3.1991	1.4.1991-31.12.1991
	min BEF	
Əməliyyat gəliri/(zərər)	(2 808 673)	2 161 465

Xalis mənfəət /(zərər)

(30 230 650)

1 132 000

Sabenanın 1991-200-ci illər üçün nəticələrinin icmalını tərtib edəndə biz, 1991-ci il üçün illik iki hesabatının uyğun göstəricilərini bir-birinin üzərinə gəlmişdik (şəkil 26.1). Bu yolla biz 12 ayın nəticəsini əldə etmişdik ki, bu da 10 ilin nəticələrinin müqayisəliliyini təmin etməyə imkan verdi. Bununla belə, 1991-ci ilin məlumatları heç zaman Sabenanın illik hesabatında köhnə dövrlər üzrə müqayisəli informasiya bölməsinə daxil edilməmişdi. Və həmişə də aşağıdakı izahat verilirdi: «1991-ci il üçün məlumatlar digər məlumatlarla müqayisə oluna bilməz, çünki 1991-ci ildə Sabena World Airlines şirkətinin restrukturizasiyası aparılmışdı. Müqayisəli məlumat kimi 1992-ci ilin illik hesabatına 1991-ci ilin ikinci illik hesabatının məlumatları daxil edilmişdi».

Artıq dediyimiz kimi, bu kitabın mətnində müqayisə məqədləri üçün biz 1991-ci ilin iki maliyyə ilinin göstəricilərini bir-birinin üzərinə gəlmişdik və 12 ay üçün ümumi nəticələr almışdıq. Bu kitabda qrafiklərin qurulmasında məhz onlar istifadə olunmuşdu. Bunların əsasında irəlidə trend təhlili və müqayisəli təhlil aparılacaq.

Müxtəlif hesabat tarixləri

Şirkətlər müxtəlif hesabat tarixlərinə maliyyə hesabatları tərtib edir. Fərqlər hətta eyni bir sahənin həddləri daxilində müşahidə olunur. Məsələn, avianəqliyyat sahəsinin müxtəlif şirkətləri öz hesabatlarını aşağıdakı tarixlərin birində bağlayır:

31 martda: British Airways, KLM, Ryanair;

31 sentyabrda: easyJet;

31 dekabrda: Austrian Airlines, Lufthansa, Sabena, SAir Group, SAS.

İki çox da bahalı olmayan aviadaşıyıcının onların 2001-ci ildə başa çatan maliyyə ili üçün illik hesabatları əsasında müqayisəsi aparılsa, onda nəzərə almaq lazımdır ki, easyJet-in maliyyə hesabatı 11 sentyabr terror hücumundan - Nyu-Yorkun mərkəzində Dünya ticarət mərkəzinin əkiz qüllələri dağıdılmış və Vaşinqtonda Pentaqonun binasına hücum edilmiş olduqdan sonra tərtib olunmuşdu, Ryanair isə hesabatını bu hadisələrə qədər bağlamışdı.

Şirkətin strukturunda dəyişikliklər

Şirkətlər öz inkişaflarının gedişində digər şirkətlərlə birləşir, digər şirkətləri, yaxud onların paylarını alır, restrukturizasiya aparır ki, bunun da nəticəsində bölmələr hüquqi cəhətdən yeni, xüsusi müəssisələrə ayrılır. Şirkət birləşmədə iştirak etdikdə, yaxud əldəedilmələr nəticəsində genişləndikdə onun müşahidə olunan artımı, adətən, həmin şirkətin təbii inkifanın nəticəsində olmayıb, daha çox onun yeni əldəetmələri ilə əlaqədar olur. Belə situasiyaları başqa cür nəzərdən keçirmək lazımdır. Şirkətin hesabatına qeydlərdə çox vaxt artımın əsas faktorlarını açıqlayırlar. Məsələn, Swissair aviaşirkətinə məxsus olan SAir Group şirkəti XX əsrin son illərində, əsas etibarilə, yeni əldəetmələr hesabına inkişaf edirdi: Sair-in (2000-ci il maliyyə ili) illik hesabatının 1 k qeydində satışdan əldə edilmiş gəlirin artmasının səbəbləri haqqında informasiya açıqlanır:

“2000-ci ildə əməliyyat üzrə satışdan pul gəliri göstəricisi 1999-cu illə müqayisədə 24,8% artmışdır, bunun da 48% – i yeni əldəolunmalar hesabına, 14% – i valyuta məzənnələrinin dəyməsindən yaranan müsbət effektin hesabına, 38% – isə şirkətin təbii artımı hesabına təmin olunmuşdur”.

(İllik hesabat, 2000-ci il, səh. 14, qeyd 1)

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Şirkətin strukturundakı bu cür dəyişikliklər trend təhlilinin aparılmasını çox çətinləşdirir. Bəzən elə təsəvvür yarana bilər ki, restrukturizasiyadan sonra şirkətin vəziyyəti pisləşib, həqiqətdə isə bu belə olmaya da bilər, sadəcə olaraq, bəzi fəaliyyət növləri ayrı-ayrı şirkətlərə ayrılmışdır. Məsələn, Sabena NV şirkətinin hesabatı çox ehtimal onu göstərir ki, 1998-ci ildən 1999-cu ilə qədər əməliyyat fəaliyyəti üzrə satışdan gəlir göstəricisi aşağı düşmüşdür (bax: cədvəl 27.1). Ancaq, əslində, 1999-cu ildə texniki xidmət və təmir xidmətlərinin fəaliyyəti Sabena Technics NV şirkəti şəklində ayrılmışdır. Üç ilin nəticələrini müqayisə etmək üçün biz məlumatları elə hesablamağı ki, sanki şirkətin strukturu dəyişməz qalıb. Əgər biz Sabena Technics NV şirkətinin və Sabena şirkətinin göstəricilərini cəmləsək, sonra qrupdaxili əməliyyatlara görə düzəlişlər etsək, onda (illik hesabatdakı segment məlumatları əsasında) biz şirkətin artımını əks etdirən mənzərə alırıq. Cədvəl 27.2-nin məlumatları Sabena NV şirkətinin əməliyyat fəaliyyətindən ümumi gəlirinin və onun daimi strukturu nəzərə alınmaqla korrektə olunmuş bəzi əməliyyat xərcləri maddələrinin kəmiyyətinin dəyişməsinə göstərir.

Baxmayaraq ki, biz təhlilin məzmun tərəfinin sabitliyini təmin edə bildik, ancaq aktivlərin balans dəyərinin dəyişməsindən yaranan effekti neytrallaşdırmaq bizə nəsisib olmadı. Aktivlərin Sabena NV-dən Sabena Technics NV-yə verilməsi gedində həmin aktivlərin balans dəyəri, həmçinin, artmışdır. Nəticədə amortizasiyaya çəkilən xərclər də artmışdır.

Cədvəl 27.1. Sabena NV şirkətinin əməliyyat gəliri və əməliyyat

	xərclərinin bəzi maddələri (%)		
	1998	1999	2000
Əməliyyat gəliri	100	97,51	110,88
Sərf olunmuş materiallar	100	92,04	139,11
Xidmətlər və göndərilmiş mallar	100	111,68	139,02
Əməyin ödənişinə məsrəflər	100	91,24	88,38
Əsas vəsaitlərin amortizasiyası	100	50,58	46,16

Mənbə: Sabena NV şirkətinin 1998-ci, 1999-cu və 2000-ci illər üçün illik hesabatları.

Cədvəl 27.2. Sabena NV şirkətlərinin əməliyyat gəlirinin və əməliyyat xərclərinin bəzi maddələrinin (Sabena Technics NV şirkətinin əməliyyat gəliri və əməliyyat xərclərinin maddələri ilə birləşdirilmiş) ümumi məbləği %

	1998	1999	2000
Əməliyyat gəliri	100	105,17	118,77
İstifadə olunmuş materiallar	100	112,41	158,11
Xidmətlər və göndərilmiş mallar	100	112,61	139,98
Əməkhaqqına məsrəflər	100	109,18	107,42
Əsas vəsaitlərin amortizasiyası	100	74,96	93,44

Mənbə: Sabena NV şirkətinin 1998-ci, 1999-cu və 2000-ci illər və Sabena Technics NV şirkətinin 1999-cu və 2000-ci illər üçün illik hesabatları.

Sabena Technics NV 100% Sabena NV-nin törəmə şirkəti olduğuna görə Sabena restrukturizasiya qrupunun icmal hesabatına heç cür təsir göstərməmişdir. Sabena Technics şirkətinə verilmiş aktivlərin balans dəyərinin artması, qrup hesabatına təsir edir, çünki artım effekti konsolidə prosesində nəzərə alınmır.

Eyni zamanda, yaddan çıxarmaq olmaz ki, hərçənd ki, restrukturizasiya zamanı yeni yaranmış şirkətin hesabatı qrup hesabatının konsolidə edilməsi prosesində tam nəzərə alınır, fərdi hesabat müxtəlif məqsədlərlə, məsələn, vergi məqsədi üçün istifadə oluna bilər. Yox, əgər restrukturizasiya birgə fəaliyyətin yaradılması şəklində həyata keçirilirsə, yaxud hesabatın tam konsolidə olunmasını nəzərdə tutmayan başqa əməkdaşlıq formaları alırsa onda bu proses icmal hesabatı da təsir edəcək. Bu kontekstdə xatırlatmaq olar ki, «Aviaxətlərin idarə olunması üzrə şirkətin» AMP-in yaradılması, hansı barədə ki, direktorlar şurasında (illik hesabat, 2000 maliyyə ili, səh. 3) «50/50-yə prinsipi üzrə bərabər hüquqlu əməkdaşlıq» haqqında deyilmişdi, yəqin ki, Sabenanın istər fərdi, istərsə də qrup hesabatına təsir göstərmiş oldu.

Mühasibat uçotu metodunun dəyişdirilməsi və mühasibat qiymətləndirilmələrində dəyişikliklər

GAAP-ın bütün sistemlərinin standartları ardıcılıq prinsipindən çıxış edərək işlənilir ki, bu da şirkətləri dövrdən dövrə eyni uçot siyasətini tətbiq etməyə məcbur edir. Ardıcılıq prinsipi müxtəlif vaxt dövrləri üzrə maliyyə hesabatlarının müqayisəliliyinin yaxşılaşdırılmasına imkan verir. Lakin praktikada tez-tez dəyişikliklər baş verir və maliyyə hesabatının istifadəçisi onları nəzərə almalıdır. Bu cür elementlər 26-cı fəsilə illik hesabatın idarə olunması problemi kontekstində ətraflı nəzərdən keçirildiyinə görə bu bölmədə biz onların üzərində dayanmayacağıq.

Tətbiq edilən gaap sisteminin dəyişdirilməsi

Vaxt keçdikcə şirkət nəinki uçot metodlarını, yaxud, mühasibat qiymətləndirilmələrini dəyişə bilər, həmçinin, bir mühasibat uçotu sistemindən, yaxud standartından digər uçot sisteminə keçə bilər. Bu cür eynivaxtlı dəyişiklik şirkətin nəticələrinə və balans göstəricilərinə güclü təsir göstərə bilər. Fəsil 26-nın sonunda Euro Disney SCA şirkətinin fəaliyyətinin fransız uçot sistemi və ABŞ GAAP-ı üzrə xalis nəticələrinin və kapitalının kəmiyyətinin müqayisəsinin təmsalında görmək olardı ki, GAAP-ın seçilmiş sistemi maliyyə hesabatının məzmununa təsir edir.

O ki, qaldı avianəqliyyat sahəsinə, bəzi iri aviaşirkətlər milli GAAP sistemi üzrə uçotdan MHBS-ə keçmişdir. Keçid müxtəlif maliyyə illərində həyata keçirilmişdir. Aşağıdakı aviaşirkətlər birincilər sırasında MHBS-ə uyğun olaraq icmal hesabatlarını dərc etdirmişdir: Lufthansa - 1997-ci maliyyə ili, SAS - 1997-ci maliyyə ili, SAir Group - 1996-ci maliyyə ili, Austrian Airlines - 2000-ci il maliyyə ili. İllərə görə belə paylanma şirkət üzrə məlumatların nəinki daha uzun zaman kəsiyində tutuşdurulması prosedurunı çətinləşdirir, həm də şirkətlər üzrə göstəricilərin müqayisəsinin nəticələrini daha az anlaşılan edir. Adətən, MHBS-ə keçid ancaq qrup hesabatını tərtib etmək məqsədilə həyata keçirilir.

İnformasiyanın təqdim olunmasında fərqlər

İnformasiyanın təqdim olunmasındakı fərqlərə münasibətdə iki məqami göstərmək olar. Birincisi illik hesabatda istifadə olunmuş maddələrin məzmununa, ikinci, informasiyanın təqdim olunmasını və yerləşdirilməsinin müxtəlif üsullarına aiddir.

Gəlirlər və xərclər haqqında hesabatın və balans maddələrinin məzmunundakı fərqlər

Bir çox aviaşirkətlərin hesabatında belə maddələrə rast gəlinir: əməliyyat mənfəəti (British Airways, Ryanair), əməliyyat gəliri (KLM, SAS), yaxud əməliyyat fəaliyyətindən nəticə (Austrian Airlines, Lufthansa). Elə görünür ki, onların hamısı eyni cür səslənir və böyük istək yaranır ki, şirkətlərin hər biri üçün əməliyyat marjasını hesablayıb (əməliyyat fəaliyyətindən nəticə/əməliyyat fəaliyyətindən mədaxil) onların əməliyyat fəaliyyətlərinin mənfəətliliyini müqayisə edəsən.

Məsələ 27.4.

Göstərilən aviaşirkətlərin internet-saytlarında təqdim olunmuş əməliyyat fəaliyyətindən pul gəlirinin və əməliyyat xərclərinin xarakterini aydınlaşdırən mənfəət və zərərlər haqqında hesabatlarını və hesabatla olan qeydlərini təhlil edin, çalışın ki, aydınlaşdırasınız - aviaşirkətlər əməliyyat fəaliyyətindən olan nəticə və onun elementlər üzrə tərkibi anlayışını eyni cür müəyyən edir yoxsa yox.

Həlli

Əgər biz bir neçə aviaşirkətin, məsələn, 1999 və 2000-ci maliyyə ili üçün əməliyyat gəlirləri və əməliyyat xərclərinin xarakterini açıqlayan mənfəət və zərərlər haqqında hesabatların və hesabatla qeydlərin məzmununu araşdırsaq, onda müəyyən fəqləri aşkar edəcəyik. Birinci, qarşılaşdığımız problem – müxtəlif hesabat tarixləridir (bax: yuxarı). Qalan fərqlər, əsasən, aktivlərin təsərrüfatdan çıxmasından yaranan mənfəət və zərərlərin uçotu, həmçinin, assosiasiya olunmuş şirkətlərin gəlirlərinin uçotu metodikasına, yəni onların əməliyyat fəaliyyətindən olan mənfəətə daxil edilib-edilməsinə aiddir.

- Ryanair, British Airways, easyJet və KLM kimi şirkətlər əsas vəsaitlərin maliyyə aktivlərinin satışından olan nəticəni əməliyyat gəlirindən, əməliyyat xərclərindən və əməliyyat fəaliyyətindən olan nəticədən çıxarır. Assosiasiya olunmuş şirkətlərdən alınmış gəlir də əməliyyat fəaliyyətindən alınan nəticəyə aid edilmir. British Airways şirkətinin mənfəət və zərərlər haqqında hesabatı 2 ayrıca sətirə malikdir: əməliyyat fəaliyyətindən olan mənfəət və assosiasiya olunmuş şirkətləri nəzərə almaqla əməliyyat fəaliyyətindən alınan gəlir.
- SAS aviaşirkəti törəmə şirkətlərdə gəlirlərin payı, törəmə şirkətlərdə payların satışından gəlirlər, təyyarələrin satışından alınan gəlirlər kimi maddələri hesabatla əməliyyat fəaliyyətindən alınan ayrıca gəlir maddələri şəklində daxil edir. British Airways, KLM Ryanair və easyJet şirkətlərinin hesabatları ilə müqayisə üçün bu elementləri çıxarmaq lazımdır.
- Austrian Airlines şirkəti maliyyə aktivləri istisna olmaqla əməliyyat fəaliyyətindən sair gəlirlər maddəsi üzrə dövrüyyədənkənar aktivlərin təsərrüfatdan çıxmasından olan gəlirləri əks etdirir. Müqayisə zamanı belə elementlər istisna olunmalıdır.
- Lufthansa şirkətinin əməliyyat fəaliyyətindən olan sair gəlirə əsas vəsaitlərin təsərrüfatdan çıxmasından alınan gəlirlər də daxil edilir, əsas vəsaitlərin təsərrüfatdan çıxmasından alınan gəlirlər də daxil edilir, əsas vəsaitlərin təsərrüfatdan çıxmasından alınan gəlirlər də daxil edilir, əsas vəsaitlərin təsərrüfatdan çıxmasından alınan gəlirlər də daxil edilir.

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

lərin təsərrüfatdan çıxmasından yaranan zərərlər isə əməliyyat xərcləri maddəsinə daxil edilir.

27.3 cədvəlində müqayisə üçün düzəlişlər edildikdən əvvəl və sonra aviaşirkətlərin hər birinin aldığı marjanın (ümumi mənfəətin) kəmiyyəti haqqında məlumat təqdim edilmişdir. Gördüyümüz kimi, bəzi aviaşirkətlər üzrə fərqlər kifayət qədər əhəmiyyətlidir.

Bu cədvəlin təmsalında inanmaq olar ki, eyni bir maddəyə müxtəlif elementləri daxil etdikdə müqayisə prosedurası necə çox çətinləşir. Ancaq, hətta belə düzəlişlər əməliyyat marjası göstəricilərinin müqayisəsi zamanı birbaşa müqayisə metodundan istifadə etməyə imkan vermir. Yaddan çıxarmaq lazım deyil ki, aviaşirkətlərin hesabatı müxtəlif GAAP sistemlərinin tətbiq edilməsi ilə tərtib edilib ki, bu da özlüyündə onların müqayisəliliyinə maneələr yaradır. Bu cür korrektələr o vaxt həyata keçirilə bilər ki, az sayda şirkətlər təhlil olunsun, bununla belə irimiqyaslı tədqiqatlar (məsələn, geniş sahəvi təhlil məqsədləri üçün, yaxud elmi iş çərçivəsində) aparıldıqda belə düzəlişlər çox vaxt aparılır.

Cədvəl 27.3. Avropanın bəzi aviaşirkətlərinin əməliyyat marjası müqayisəliliyin yaxşılaşdırılması üçün edilmiş düzəlişlərdən əvvəl və sonra

Əməliyyat marjası	Düzəlişlərdən əvvəl		Düzəlişlərdən sonra müqayisə olunmağa	
	31.12.1999 və ya 31.3.2000	31.12.2000 və ya 31.3.2001	31.12.1999 və ya 31.3.2000	31.12.2000 və ya 31.3.2001
İngiltərənin GAAP-ı				
Ryanair	22,71	23,39	22,71	23,39
easyJet (31.9)	10,87	11,71	10,87	11,74
BA	0,94	4,10	0,94	4,10
Hollandiyanın GAAP-ı				
KLM	1,51	3,98	1,51	3,98
MHBS				
Lufthansa	7,12	8,78	5,32	6,53
SAS	3,99	6,42	1,51	3,22
Austrian Airlines	1,23	4,22	0,59	-0,69

Mənbə: Ryanair, easyJet, British Airways, KLM, Lufthansa, Austrian Airlines şirkətlərin illik hesabatları.

İnformasiyanın təqdim olunmasındakı fərqlər

Balans və mənfəət və zərərlər haqqında hesabat tərtib edildikdə, standartlaşdırılmış hesabat blanklarından istifadə olunması müqayisə prosesini asanlaşdırır. Bununla belə praktikada şirkətlər çox vaxt müxtəlif formatlı sənədlərdən istifadə edir. Bəzi GAAP sistemləri hesabat formatına şirkətlər tərəfindən əməl edilməli olan minimal tələblər müəyyən edir.

Məsələ 27.5.

British Airways və Lufthansa şirkətlərinin internet-saytlarına daxil olun. Siz əməliyyat xərclərinə aid olan müxtəlif xərclər maddəsinin məzmunu planında hər iki aviaşirkətin əməliyyat xərclərinin tərkibini müqayisə edə bilərsiniz. Hansı maddələr asan müqayisə olunandır?

Həlli

Bu iki şirkətin müxtəlif qiymətləndirmə qayadalarından (British Airways Böyük Britaniyanın GAAP-ni, Lufthansa isə MHBS tətbiq edir) istifadə etməkdən əlavə, onlar mənfəət və zərərlər haqqında hesabatı müxtəlif cür təqdim edir. British Airways mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda əməliyyat xərclərini funksional əlamət üzrə təsnifləndirir, Lufthansa isə xərcləri, birinci növbədə, onların xarakterinə görə qruplaşdırır.

Xərc elementlərinin funksional əlamətə görə təsnifatı ilə hesabatın təqdim edilməsi nümunəsinə «Trend təhlili, yaxud üfüqi təhlil» bölməsində baxılmışdır. Xərclərin onların xarakteri əsasında qruplaşdırılmasına Lufthansa şirkətinin mənfəət və zərərlər haqqında hesabatına aşağıdakı maddələr daxildir: materialların maya dəyəri, heyətin saxlanmasına çəkilən xərclər, amortizasiya xərcləri, sair əməliyyat xərcləri, kapitallaşdırılmış ehtiyatlardakı və hazır məhsuldakı dəyişikliklər. (2000-ci maliyyə ili üçün Lufthansa şirkətinin mənfəət və zərərlər haqqında icmal hesabatı, səh.84).

Bundan başqa, British Airways şirkətinin əməliyyat xərclərinə və Lufthansa şirkətinin əməliyyat xərclərinə münasibətdə qeydləri təhlil edərkən, onu qeyd etmək ki, dərc olunan informasiya əsasında birbaşa müqayisə metodu ilə, ancaq aşağıdakı xərc elementlərini tutuşdurmaq olar: yanacağa çəkilən xərcləri, heyətin saxlanılmasına çəkilən xərcləri, amortizasiya xərclərini, həmçinin, lizinq və icarəyə götürülmüş əmlaka çəkilən xərcləri. Bu elementlərə sonra baxılacaqdır.

Trend təhlili, yaxud üfüqi təhlil

Bu fəslin əvvəlki bölmələrində biz artıq göstərdik ki, şirkətin fəaliyyətinin adekvat qiymətləndirilməsi məqsədilə müqayisə üçün müəyyən səmtləndirmələr tələb olunur. Trendi təhlil etməklə biz, şirkətin cari göstəricilərini keçmiş dövrlərin göstəriciləri ilə müqayisə edirik. İllik hesabatda çox vaxt dəyişikliklərin statistikasını göstərilir ki, burada da iki ardıcıl ilin göstəriciləri müqayisə olunur. Ancaq bu şəkildə açıqlanmış informasiyanı çox ehtiyatla istifadə etmək lazımdır.

Məsələ 27.6.

Cədvəl 27.4-də Sabenanın illik hesabat məlumatlarına əsasən 1999 və 2000-ci illər faiz nisbətində göstəricilərin dəyişikliyi verilmişdir(2000-ci il, səh.9). Hesabatda əks olunmuş artım həmişəmi müsbət olacaqdır?

Həlli

Mənfi kəmiyyətlər olan halda bu cür statistik məlumatlarla çox səliqəli davranmaq lazımdır. Xalis nəticənin və pul mövqeyi göstəricilərinin dəyişilməsi həddən artıq əlverişsizdir.

Trend təhlilinin, yaxud üfüqi təhlilin gedişində biz vaxt keçdikcə maliyyə hesabatının maddələrinin necə dəyişdiyini öyrənirik. Ədəbiyyatda belə təhlilin beş il üzrə olan məlumatlar əsasında aparılması tövsiyə olunur, nəzəri olaraq daha uzun dövrləri də araşdırmaq olar, məsələn, on ili, hərçənd ki, araşdırılan vaxt kəsiyi art-dıqca müqayisəni çətinləşdirən elementlərin sayı da artır. Trend təhlilinin gedişində baza ilini seçir və sonrakı dövrlər üçün maliyyə hesabatının bütün maddələri baza ilinin göstəricilərinə nəzərən nisbi indeks şəklində istifadə olunur. Deməli, baza ilinin seçilməsi müəyyən mənada çox məsuliyyətli məsələdir, çünki şirkətin fəaliyyətinin nəticələri məhz baza ilinin göstəriciləri ilə müqayisə olunacaq.

Əgər trend təhlili mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın maddələrinə toxunursa onda əsas məsələ pul gəliri, yaxud dövriyyə və müvafiq xərc göstəricilərinin dinamikasının öyrənilməsindən ibarətdir. Satış və xərclərin dəyişmə dinamikası nisbətinin xətti olub-olmaması konkret sahənin xüsusiyyətlərindən aslıdır. Sahə təhlilinə həsr olunmuş bölmədən biz bilirik ki, aviadaşımalar sahəsində təkcə təyyarənin göyərtəsində qidalanmaya və yükləmə-boşaltma işlərinə çəkilən xərclər müəyyən mənada dəyişəndir və daşınan sərnişinlərin sayından aslıdır. Aviadaşımlarla əlaqədar olan qalan xərclər aviashirkətin buraxılış qabiliyyətindən aslıdır, hansı ki, sərnişin yerlərinin sayı, yaxud bir kilometr uçuş hesabla tonla ölçülür. British Airways və Ryanair şirkətlərinin müvafiq olaraq, cədvəl 27.5 və 27.6-da əməliyyat fəaliyyətindən olan pul gəliri və əməliyyat xərcləri göstəricilərinin dinamika üzrə məlumatları əsasında trend təhlilinin prosedurasını illüstrasiya edək.

Cədvəl 27.4. Sabena qrupu üzrə icmal informasiya: əsas göstəricilər, 2000/1999

	1999 (mln. €)	2000 (mln. €)	2000/1999%
Satışdan gəlir	2228	2436	9,3
Əməliyyat nəticəsi	15	(163)	-1208,7
Xalis nəticə	(14)	(325)	2226,1
Əməliyyat fəaliyyətindən pul daxilolmaları	138	(51)	-137,1
Pul vəsaitlərinin xalis dəyişməsi	124	(108)	187,1
Pul mövqeyinin dəyişməsi	(80)	(225)	182,1
Balansın valyutası	2471	2358	-4,6
Kapital	223	(97)	-143,3
Əmsal «uzunmüddətli borclar/kapital»	5,0	10,9	118,0

Mənbə: Sabena şirkətinin illik hesabatı, 2000-ci il, s.9.

British Airways üzrə məlumatları təhlil edərkən pul gəlirlərinin həcmələrinin artım tempinin aşağı olduğunu qeyd etmək olar. Görünür ki, hər halda şirkətlər yükləmə-boşaltma işlərinin, təyyarənin göyertəsində qidalanmanın təşkil edilməsinə çəkilən xərcləri və başqa əməliyyat xərcləri üzərində nəzarət ələ ala bilib, hansılar ki, bütünlükdə çox dəyişkən xarakter daşıyır və satışdan gəlirə nisbətən əvvəllər, xüsusilə də, 2000-ci maliyyə ilində, daha yüksək templərlə artırdı. Ancaq bununla əlaqədar belə bir faktı nəzərə almaq lazımdır ki, 2000-ci illə müqayisədə 2001-ci ildə sənişinlərin sayı azalmışdır (British Airways şirkətinin illik hesabatı, 2001-ci il, səh 61). Satışların təşkilinə çəkilən xərclər azalır, səbəb o ola bilər ki, son zamanlar turizm agentlikləri vasitəsilə satışdan başqa bir çox şirkətlər yeni bileet satışı təşkil metodlarını da işə salır, məsələn, İnternet vasitəsilə.

Baxmayaraq ki, yanacağa çəkilən xərclərin qiyməti uçuşların ümumi məsafəsindən və uçuşların sayından asılıdır, 2001-ci ildə bu xərclərin kəskin atması, heç də o demək deyildir ki, şirkət təklif olunan reyslərin sayını artırmışdır. Xərclərin yanacağa sərf olunan hissəsi, həmçinin, ağ neftin qiyməti və dolların kursunun artıb-azalmasından da asılıdır. 2000-ci ildə ağ neftin qiyməti yenidən artmağa başladı və aviaşirkətlərin yanacağa çəkdiyi xərclər təklif olunan reyslərin sayı dəyişmədiyi halda atmışdır. Əgər aviaşirkət yanacağın qiymətinin artması risklərini hedcinqləşdirmişsə, onda bu dəyişikliklərin təsirini daha uzaq dövr üçün uzaqlaşdırmaq ona müəssər olmuşdur. Buraxılış qabiliyyəti ilə əlaqədar olan xərclər, yəni amortizasiya və lizinq əhəmiyyətli dərəcədə artmışdır, hərçənd ki, buraxılış qabiliyyəti ölçüçü göstəricisi (uçuşun bir mili hesabı ilə təklif olunan yerlərin sayı) 2001-ci ildə 2000-ci illə müqayisədə artmamışdır (British Airways şirkətinin illik hesabatı, 2001-ci il, səh. 61).

Ryanair şirkətinin məlumatlarına nəzər salarkən birinci diqqət yetirilən şey artım tempidir. Əməliyyat fəaliyyətindən alınan nəticələrin və xalis nəticələrin göstəriciləri satışdan gəlirin artdığı eyni templərlə artır. Üstəlik də, belə bir fakt heyrtləndirir ki, marketinq və satışın təşkilinə çəkilən xərclər, yerdə qalan göstəricilərin artımı fonunda dəyişməz qalır. Heyətin saxlanması çəkilən xərclər və qalan xərclər isə daha zəif templərlə artır.

Maliyyə hesabatının kənar istifadəçiləri onu da unutmamalıdırlar ki, ayrıca şirkətin xərclərinin dinamikası və tərkibi ilə onun rəqibləri də maraqlanırlar (faiz təhlili aparmaq məqsədi ilə). Faktiki olaraq sübut olunmuşdur ki, ayrı-ayrı sahələrdə müəyyən xərc maddələrinin göstəricilərini müəyyən səviyyədə saxlamaq üçün onların bərabərləşdirilməsi praktikasından istifadə olunur. Bundan başqa, istifadəçilər də, həmçinin, illik hesabatda əks etdirilmiş göstəriciləri izləyirlər. Buna görə, dünyada heç bir şirkət, əgər özünün təyyarə parkının buraxılış qabiliyyəti nəzərə alınmaqla təklif edə biləcəyi yerlərin sayı dəyişməz qalırsa, yaxud artırsa, mənfəət və zərərlər haqqında dərc olunan hesabatında texniki xidmətə çəkilən xərclərin səviyyəsinin aşağı düşməsinə heç vaxt göstərməyəcək.

Cədvəl 27.5. British Airways şirkətinin nəticələrinin üfüqi təhlili, 1998-2001-ci illər (%)

	1998	1999	2000	2001
Satışdan gəlir	100,00	103,16	103,45	107,36
Əməliyyat xərcləri	100,00	104,12	108,82	109,34
Yanacaq və sürtgü	100,00	89,24	101,77	139,49
materialları				
Heyətin saxlanması xərcləri	100,00	106,70	112,21	107,46

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Amortizasiya	100,00	112,34	117,60	129,76
Təyyarələrin icarəsi	100,00	118,11	149,61	174,02
Texniki xidmətə çəkilən və sair xərclər	100,00	104,89	107,65	107,82
Təyyarələrin yerə enmə haqqı və marşrut xərcləri	100,00	104,69	97,01	91,75
Yükləmə, yemək və sair əməliyyat xərcləri	100,00	108,40	112,64	110,52
Kommersiya xərcləri	100,00	101,40	97,62	93,26
Mənzil, yerüstü avadanlıq və məzənnə fərqləri	100,00	100,67	117,16	99,06
Əməliyyat nəticəsi	100,00	87,7	16,67	75,40
Xalis mənfəət	100,00	44,78	-4,57	24,78

Mənbə: British Airways şirkətinin 1997/1998-2000/2001-ci illər üzrə illik hesabatı.

Cədvəl 27.6. Ryanair şirkətinin nəticələrinin üfüqi təhlili, 1998-2001-ci illər (%)

	1998	1999	2000	2001
Əməliyyat gəliri	100,00	127,56	159,64	210,21
Əməliyyat xərcləri	100,00	129,80	162,93	212,66
Yanacaq və sürükü materialları	100,00	135,87	154,90	235,90
Həyətin saxlanması xərcləri	100,00	129,98	158,37	199,78
Amortizasiya	100,00	144,03	175,23	235,39
Təyyarələrin icarəsi	100,00	56,89	41,01	142,49
Texniki xidmətə, materiallara və təmirə çəkilən xərclər	100,00	165,58	233,76	278,84
Marketinq və satışın təşkilinə çəkilən xərclər	100,00	118,37	154,55	103,57
Marşrut xərcləri	100,00	137,64	173,99	236,18
Təyyarələrin yerə enmə haqqı	100,00	121,05	179,66	276,27
Sair xərclər	100,00	130,80	157,64	197,31
Əməliyyat nəticəsi	100,00	120,58	149,35	202,57
Xalis mənfəət	100,00	126,24	159,29	229,51

Mənbə: Ryanair şirkətinin 1997/1998-2000/2001-ci illər üzrə illik hesabatı.

Faiz təhlili

Trend təhlilinin gedişində şirkətin fəaliyyətinin cari nəticələrini, elə həmin şirkətin keçmiş dövrlər üzrə olan göstəriciləri ilə müqayisə edirlər. Faiz təhlili zamanı müqayisə bazasını, bir qayda olaraq, elə bu sahədən olan digər şirkətlərin göstəriciləri təşkil edir. Kənar şirkətlərlə müqayisə aparmaqdan ötrü şirkətlərin həcmələri arasındakı uyğunsuzluqları aradan qaldırmaq lazımdır, bunun üçün mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın maddələrinin kəmiyyətlərini satışdan olan faizlər, balans maddələrini isə – yekun aktivlərdən alınan faiz kimi ifadə edirlər. Faiz təhlili

məqsədləri üçün şəkli dəyişdirilmiş balanslar bizə imkan verəcək ki, bir tərəfdən müxtəlif şirkətlərin maliyyələşdirilməsinin strukturunu, digər tərəfdən – həmin resursların investisiya istiqamətlərini müqayisə edək. Lufthansa və Ryanair şirkətlərinin elementlərini bir-birinə uyğunlaşdırmaq üçün onların hesabatı üzrə balans maddələrini yenidən qruplaşdıraraq. Ancaq bu zaman qiymətləndirmə qaydaları əvvəlki kimi müxtəlif olaraq qalır (British Airways və Ryanair Böyük Britaniya GAAP-dan, Lufthansa isə MHBS-dən istifadə edir).

2000-ci il üçün olan məlumatların faiz təhlili (British Airways və Ryanair üçün hesabat tarixi – 31.3.2001-ci ildir) hər bir şirkətin balansının aşağıdakı strukturunu üzə çıxardı (bax: cədvəl. 27.7).

Göstərilən şirkətlərin maliyyələşdirmə strukturunun təhlili göstərir ki, British Airways, əsas etibarilə, xarici borcun (75%) hesabına maliyyələşir. Lufthansa-da isə kapitalın və balans öhdəliklərinin bir hissəsinin strukturunda əsas payı ehtiyatlar təşkil edir. Bu ehtiyatların daha çox hissəsi şirkətin daxili mənbələrdən maliyyələşən pensiya planı ilə əlaqədardır. Fəsil 20-də fəsildə biz deyirdik ki, belə mükafatlandırma sisteminin təşkili ilə maliyyələşdirmə qaydaları əhəmiyyətli dərəcədə fərqlənə bilər. Daxili maliyyələşdirmə alman şirkətləri üçün xarakterikdir və bizim misalda bunun şahidi olduq. Ryanair-in maliyyə resurslarının yarısını kapital təşkil edir. Kapitalın belə əhəmiyyətli payı yalnız onunla əlaqədar deyildir ki, şirkət yüksək mənfəət əldə etmişdir, həm də onunla əlaqədardır ki, keçən dövrdə və ondan əvvəlki illərdə qiymətli kağızlar bazarında şirkət özünü yaxşı göstərə bilmişdir. Balansın aktiv hissəsinə gəldikdə isə, ənənəvi aviaşirkətlərin aktivlərinin strukturunda dövrü-yədənəknar aktivlərin üstünlük təşkil etdiyini qeyd etmək olar. Ryanair şirkətində isə aktivlərin əhəmiyyətli payı dövrüyyə vəsaitlərinə aiddir. Aktivlərin və qiymətli kağızların likvidliyinin belə yüksək səviyyəsi ola bilsin emissiyaların nəticəsidir və həmin vəsaitlər şirkətin inkişafına yönəldilmiş yeni layihələrin reallaşdırılması üçün lazım ola bilər. Qeyd etmək lazımdır ki, bu halda faiz təhlili həmin şirkətlərin qrup hesabatları əsasında aparılır. Bu qruplar strukturuna görə üst-üstə düşürmü sualına isə bu fəsildə irəlidə baxılacaqdır.

Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın əsasında aparılan faiz təhlili yalnız o vaxt məna kəsb edir ki, mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın ayrı-ayrı maddələri müqayisəyə gələn olsun. Biz bəzi avropa aviaşirkətlərinin mənfəət və zərərlər haqqında hesabatlarının müqayisə oluna bilən maddələrini seçdik və əməliyyat fəaliyyətindən alınan gəlirə, bəzi əməliyyat xətlərinə və əməliyyat fəaliyyətinin nəticəsinə aidiyyəti olan maddələrin faiz təhlilini apardıq. Bundan əlavə, biz aktivlərin təsərrüfatdan çıxmasından alınan mənfəət və zərərlərin məbləğlərinə müvafiq düzəlişlər etdik. Bununla belə yaddan çıxarmaq deyil ki, British Airways və Ryanair hesabatları Böyük Britaniyanın GAAP-ı üzrə, KLM-Hollandiyanın GAAP-ı üzrə, bütün qalanlar isə MHBS üzrə tərtib edirlər (bax: cədvəl. 27.8).

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Cədvəl 27.7. British Airways, Lufthansa və Ryanair şirkətlərinin qrup balansının faiz təhlili (%)

	Lufthansa 31.12.2000 il	British Airways 31.12.2001 il	Ryanair 31.12.2001 il
Dövriyyədən kənar aktivlər	74,83	82,14	48,04
Qeyri-maddi aktivlər	1,35	0,44	0,00
Təyyarələr	52,35	64,72	47,42
Sair maddi aktivlər	5,99	13,88	0,62
Maliyyə aktivləri	15,14	3,11	0,00
Dövriyyə aktivləri	25,14	17,86	51,96
	1,71	0,48	1,25
Ehtiyatlar			
Likvidli aktivlər və qiymətli kağızlar	6,55	10,54	49,07
Sair dövriyyə aktivləri	16,92	6,83	1,64
Yekunu	100	100	100
Kapital	27,77	23,47	52,45
Azlığın payı	0,35	1,49	0,00
Ehtiyatlar	40,13	0,51	2,36
Uzunmüddətli öhdəliklər	16,26	50,38	29,34
Digər öhdəliklər	15,49	24,15	15,85

Mənbə: British Airways (2000/2001 illər), Lufthansa (2000 il) və Ryanair (2000-2001 illər) şirkətlərinin illik hesabatları.

Məsələ 27.7.

Siz hansı fərqləri görürsünüz? Aviaşirkətlərin fəaliyyətinə aid olan, artıq bizim müzakirə etdiyimiz məsələləri nəzərə alsaq onları siz necə izah edərdiniz?

Həlli

Ryanair şirkətinin heyətin saxlanmasına çəkdiyi xərclər digər şirkətlərdə olduğundan əhəmiyyətli dərəcədə azdır. Bundan başqa, şirkətlər arasında icarə xərclərinin kəmiyyəti bir-birindən fərqlənir. Ancaq icarə xərclərini həmişə amortizasiya xərcləri ilə birgə araşdırmaq lazımdır. Əsasən, öz təyyarələrindən istifadə edən, yaxud maliyyə lizinqi şərtlərilə təyyarələrdən istifadə edən şirkətlərin xərclərinin strukturunda amortizasiya xərclərinin payı, təyyarə parkının böyük hissəsini əməliyyat icarəsi müqavilələri əsasında icarəyə götürən aviaşirkətlərində olduğundan yüksək olacaqdır. Şirkətlər təyyarə parkının strukturuna aid məlumatları müxtəlif cür təqdim edir, yəni öz təyyarələrinin payını, maliyyə lizinqi və ya əməliyyat icarəsi şərtləri əsasında istifadə olunan təyyarələrin payını ayrılıqda göstərir, buna görə də bu məsələ üzrə informasiyanın açıqlanmasının keyfiyyəti fərqli olacaqdır. Bəzən şirkətlər bu maddə üzrə müqayisə məlumatlarını açıqlayır. Bəzi aviaşirkətlər

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

maliyyəşmə üsuluna görə təyyarə parkının strukturu haqda məlumatları illik hesabatın izahat hissəsinə daxil edir. Həmin informasiyanın açıqlanmasının müxtəlif üsullarının nümunələri cədvəl 27.9-da verilmişdir.

Belə müqayisəli təhlilin nəticələri göstərir ki, Lufthansa yeganə avropa şirkəti - aviadaşıyıcıdır ki, təyyarə parkının çox hissəsi onun öz mülkiyyətindədir. Təyyarələr həm maliyyə lizinqinin obyektinə kimi, həm də əməliyyat icarəsi obyektinə kimi nəzərə alın bilər və uçot qaydasının seçilməsi yalnız müvafiq müqavilənin şərtləri ilə deyil, həm də tətbiq olunan GAAP sistemi ilə müəyyən olunur. Bu effekti cədvəl 27.10-da verilmiş təyyarə parkının tərkibi üzrə məlumatların və onların uçotu üzrə retrospektiv xülasənin təmsalında nümayiş etdirək. Cədvəl 27.10-nun məlumatları bu fasıldə irəlidə istifadə olunacaqlar.

Cədvəl 27.8. Əməliyyat fəaliyyətindən əldə olunmuş gəlirin və əməliyyat xərcləri elementlərinin faiz təhlili (%)

	BA	Lufthansa	CAC	Aust.A.	KLM	Ryanair	SAir	Sabena
Əməliyyat gəliri	100	100	100	100	100	100	100	100
Əməliyyat xərcləri	95,90	93,47	96,78	100,69	96,02	76,61	96,28	105,75
Yanacaq	11,88	9,13	8,33	11,38	14,91	13,02	6,35	10,74
Əməkhaqqı	25,61	22,08	31,40	18,76	24,07	12,56	27,77	22,17
Amortizasiya	7,71	6,23	4,61	12,88	6,16	12,14	6,11	4,75
İcarə	2,38	0,38	3,99	1,66	4,89	1,49	5,47	13,89
Sair	48,32	55,66	8,45	56,01	45,99	37,40	50,59	54,19
Əməliyyat nəticəsi	4,10	6,53	3,22	-0,69	3,98	23,39	3,72	-5,75

Mənbə: Austrian Airlines (2000 il), British Airways (2000/2001 illər), KLM (2000/2001 illər), Lufthansa (2000 il), Ryanair (2000/2001 illər), Sabena (2000 il) və SAir (2000 il) aviaşirkətlərin illik hesabatları.

Cədvəl 27.9. British Airways, KLM, Lufthansa və Sabena aviaşirkətlərinin təyyarə parkının buraxılış qabiliyyətinin göstəriciləri

	Öz mülkiyyətində olan təyyarələr	Maliyyə lizinqi	Balansda olan	Əməliyyat icarəsi	Yekunu:
Lufthansa	273 (82%)	49 (15%)	322 (97%)	9 (3%)	331 (100%)
KLM	87 (41%)	78 (37%)	165 (77%)	48 (23%)	213 (100%)
Sabena	8 (9%)	32 (37%)	40 (46%)	47 (54%)	87 (100%)
British Airways			226 (67%)	112 (33%)	338 (100%)

Mənbə: British Airways, KLM (2000-2001 illər), Lufthansa (2000 il) və Sabena (2000 il) aviaşirkətlərin illik hesabatları.

Cədvəl 27.10. Sabena Group tərəfindən istifadə olunan təyyarələr

İllər	Öz mülkiyyətində olan təyyarələr		Maliyyə lizinində olan təyyarələr		Əməliyyat icarəsində olan təyyarələr		Yekunu:
1993	33	49,25%	15	22,39%	19	28,36%	67
1994	27	38,75%	19	27,14%	24	34,29%	70
1995	26	33,77%	19	24,68%	32	41,56%	77
1996	38	48,72%	8	10,26%	32	41,03%	78
1997	35	50,00%	4	5,71%	31	44,29%	70
1998	10	13,51%	3	4,05%	61	82,43%	74
1999	8	9,76%	31	37,80%	43	52,44%	82
2000	8	9,20%	32	36,78%	47	54,02%	87

Mənbə: Sabena aviaşirkətinin 1993-2000-ci illər üzrə illik hesabatları.

Əməliyyat fəaliyyətindən alınan gəlirin kəmiyyətinə nisbətən faizlə ifadə olmuş yanacaq xərclərinin kəmiyyəti haqqında şirkətlər üzrə olan məlumatlar, bir-birindən kəskin fərqlənir. Biz artıq bilirik ki, bu xərclər uçuşların ümumi uzunluğundan, uçuşların sayından və ağ neftin qiymətindən asılıdır, ancaq cədvəl 27.8-də verilmiş məlumatlardakı bu cür ciddi fərqlər yalnız bu faktorların nəticəsi ola bilməz.

Məsələ 27.8.

Siz necə fikirləşirsiniz, göstərilən faktı fəsil 26-da araşdırılmış sahəvi təhlil məsələləri kontekstində daha nə ilə izah etmək olar?

Həlli

Nəzərə almaq lazımdır ki, biz British Airways və Ryanair-in 31.03.2001 il vəziyyətinə olan hesabatını müqayisə edirik, bu vaxt həmin aviaşirkətlərin fəaliyyət istiqamətlərinin strukturunda aviadaşımalar, demək olar ki, 100% təşkil edirdi və onlar praktiki olaraq başqa fəaliyyət növü ilə məşğul olmurdu. SAS şirkətinin qrup hesabatı isə, əksinə yalnız aviadaşımalar üzrə xərcləri və gəliri deyil, həm də şirkətin mehmanxana biznesi ilə əlaqədar olan xərcləri və gəlirini əks etdirir. Bundan başqa, Lufthansa və SAir şirkətlərinin qrup hesabatına yalnız aviaşirkətlər haqqında məlumatlar yox, həm də qonşu fəaliyyət növləri, məsələn, təyyarə göyörtəsində qidalınma, yerüstü xidmət, informasiya texnologiyaları və s. haqqında məlumatlar da daxildir. Yanacağa çəkilən xərclər ilə əməliyyat fəaliyyətindən alınan gəlirin nisbətinin daha aşağı olması da bununla izah edilir, axı, o vaxt British Airways və Ryanair şirkətləri hələ aviadaşımalarla əlaqədar olan xidmətlərin təşkili ilə məşğul olmurdu.

Şirkətlərin fəaliyyət istiqamətləri korporativ strategiya sahəsindəki qərarlarla müəyyən olunur. Konsolidə edilmiş qrup hesabatı fəaliyyətin şirkətin təmsil olunduğu bütün sahə və istiqamətlər üzrə nəticələrini də nəzərə alan ümumi nəticələrini əks etdirir. Seqment informasiyasına ayrı - ayrı fəaliyyət istiqamətləri üzrə məlu-

matlar, faizlərin ödənilməsi və vergiyə (EBIT) cəlb olunmadan qabaq onların ümumi gəlirdə və mənfəətdə ümumi payı haqqında məlumatlar daxildir. MHBS-ə uyğun seqment hesabatının tərtib olunması məsələləri fəsil 23-də araşdırılmışdır. Növbəti bölmədə biz mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın və qrup hesabatının tərkibində qrupun balansının təhlili prosesində seqmentlər haqqında məlumatlardan istifadə edərək hansı əlavə informasiya almağın mümkün olduğunu göstərəcəyik.

Seqment təhlili

Seqment informasiyası bölməsi qrup hesabatının istifadəçisinə təsərrüfat fəaliyyətinin seqmentləri üzrə gəlirin paylanması haqda təsəvvür əldə etməyə imkan verir. Seqmentlər üzrə hesabatda daxil edilmiş məlumatların təhlili faiz təhlilinin gedişində əməliyyat xərclərinin strukturunun qiymətləndirilməsinin nəticələrinin məlumatlılığını artırır (bax: cədvəl. 27.7 və 27.8). Müxtəlif növ aviadaşımaların (sərnişin, yük, poçt daşımalarının) və aviaşirkətlərin fəaliyyətinin qarışıq istiqamətlərinin faiz təhlili göstərir ki, SAS, Lufthansa və xüsusilə, SAir Group şirkətlərinin fəaliyyəti yaxşı diferensiallaşdırılmışdır (cədvəl 27.11).

SAir Group üzrə məlumatlar şirkətin 1996-cı ildə qəbul olunmuş iki istiqamət strategiyası adlanan korporativ strategiyası kontekstində təəccüb doğurmur. “Fəaliyyətin təkrar istiqaməti”nin artması əldəedilmələrin hesabına, həmçinin, şirkətlərin, hansıların ki, arasında Sair Group-u azlığın əhəmiyyətli payını əldə edirdi, fəaliyyətinin integrasiyası sayəsində baş verən təbii artımın gedişində təmin edilirdi. Sabena-nin 1994-cü il üçün illik hesabatını təhlil edərkən, qeyd etmək olar ki, SAir şirkəti ilə əməkdaşlıq edənlə qədər (Sabena-nın illik hesabatı, 1994-cü il, səh.6) gəlirin 75,1%-i sərnişin daşımalarından daxil olurdu, yükdaşımaları və fəaliyyətin digər növlərinin payı isə şirkətin ümumi gəlirinin 25%-ni təşkil edirdi. Nisbət 2000-ci ilə qədər dəyişilirdi. Belə ki, Sabenanın illik hesabatında (2000-ci il. səh. 24) deyilir ki, 2000-ci ildə göyərtədə qidalanmanın təşkili üzrə fəaliyyətin integrasiyası daha da davam edirdi və o SAir Group-un tərkibində olan göyərtədə qidalanmanın təşkili üzrə fəaliyyət göstərən Gate Gurmey şirkətinə verildi.

Şirkətin açıqladığı seqment informasiyasının təhlili qrupun korporativ strategiyasının üzərinə işıq salır və qrupun ayrı-ayrı təsərrüfat və coğrafi seqmentlərinin əhəmiyyətini qiymətləndirməyə imkan verir. Cədvəl 27.12-də SAir Group-un təsərrüfat seqmentlərinin üfüqi təhlili zamanı alınan məlumatlar vermişdir (təhlil seqment daxilindəki əməliyyatlardan alınan gəlirin daxil olduğu ümumi gəlir əsasında deyil, kənar əməliyyatlardan daxilolmaların kəmiyyətlərilə müqayisə əsasında aparılmışdır).

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Cədvəl 27.11. Qrupun ümumi gəlirinin təsərrüfat fəaliyyətinin seqmentləri üzrə bölüşdürülməsi (%)

	Sərnişin daşınma	Yük və poçt daşımaları	Sair (texniki, yerüstü xidmət, qidalanma və s.)
Ryanair	88		12
British Airways	84	6	10
SAS	70	5	25
Lufthansa	61	14	25
KLM	65	17	18
Austrian Airlines	75	6	19
SAir Group	41	10	49
Sabena	85	1997-ci ildə SAir-ə verilmişdir	15

Mənbə: 2000-ci il üzrə maliyyə hesabatı (Austrian Airlines – 2000 il, British Airways və KLM-2000-2001 illər, Lufthansa – 2000 il, Ryanair – 2000-2001 illər, Sabena, SAir və SAS – 2000 il).

SAir Group-un təsərrüfat seqmentləri olan aviaşirkətlərin 1998, 1999 və 2000-ci illər üçün olan illik hesabatlarından fəaliyyətini araşdırarkən məlum olur ki, qrupun tərkibinə daxil olan Flightlease şirkətinin lizinq əməliyyatları üzrə satışdan gəlir və mənfəət göstəriciləri faizlərin ödənilməsi və vergiyə cəlb olunmadan qabaq özündə Swissair, Crossair və Balair şirkətlərinin yekun daxilolmalarını və EBIT kəmiyyətini birləşdirir və bütün bu şirkətlər aviadaşımaların bir təsərrüfat seqmentində birləşib.

Cədvəl 27.12. SAir Group-un təsərrüfat seqmentlərinin üfüqi təhlili (%)

	1997	1998	1999	2000
Kənar əməliyyatlardan gəlir	100	107,02	123,17	153,74
SAir – aviadaşımalar	100	106,54	116,37	130,40
SAir – xidmət	100	120,37	147,00	243,86
SAir – loqistika	100	105,18	110,61	141,77
SAir – əməkdaşlıq	100	104,61	131,79	170,58
SAir Group	100	2700	2400	8200

Mənbə: SAir Group-un 1997, 1998, 1999 və 2000-ci illər üzrə illik hesabatları.

Məsələ 27.9.

1999 və 2000-ci maliyyə ili üçün hesabatda aviadaşımalar sferasındakı lizinq əməliyyatları və fəaliyyətlər aviadaşımaların bir təsərrüfat seqmentində birləşdirilib. Siz buna necə münasibət bəsləyirsiniz?

Həlli

Bu fəsildə əvvəldə deyilmişdi ki, təyyarələrin buraxılış qabiliyyətinə çəkilən xərclərin ümumi nəticələrə olan nisbətini müəyyən etmək üçün amortizasiyaya çəkilən xərcləri həmişə icarəyə çəkilən xərclərlə əlaqədar araşdırmaq lazımdır. İcarəyə və amortizasiyaya çəkilən xərclərin kəmiyyəti seçilmiş maliyyələşdirmə taktikasından (maliyyə lizinqi, əməliyyat icarəsi, yaxud öz mənbələri, yaxud borclar hesabına maliyyələşdirilən əldə edilmiş əsas vəsaitlər vasitəsilə) asılı olaraq yuxarı və aşağı olacaqdır. 1998-ci ildə Swissair şirkəti öz parkının təyyarələrinin böyük hissəsini satdı və onları maliyyə lizinqi şərtlərilə geri satın aldı. Bu əməliyyatlar Flightlease lizinq şirkəti vasitəsilə aparıldı. Lizinq əməliyyatları üzrə məlumatlar aviadaşımaların təsərrüfat seqmenti haqqında məlumatlarına daxil edilmişdi ki, bunda da məqsəd “SAir-aviadaşımalar” (Swissair, Crossair və Balair) seqmenti daxilində şirkətlərin fəaliyyətinin EBIT göstəricisini və başqa nəticələrini digər aviaşirkətlərin analoji göstəriciləri ilə müqayisəsini təmin etmək idi. Bu izahat maliyyə analitikləri tərəfindən təqdim olunmuşdur.

Əgər Flightlease şirkətinin fəaliyyəti yalnız nəzarət zərfinin sahibi kimi sair Group-un çıxış etdiyi Swissair, Crossair və Balair aviaşirkətləri üçün lizinq əməliyyatları ilə məhdudlaşsaydı bununla razılaşmaq olardı. Ancaq bu əməliyyatlarla yanaşı Flightlease şirkəti Sabena kimi assosiasiya olunmuş şirkət və onun törəmə şirkəti olan Sabelair, LTU-yə və bəzi başqa şirkətlərə təyyarələri lizinqlə verir. Bu informasiya nəzərə alınmaqla gətirilən arqumentlər daha az qəbul ediləndir. SAir şirkətinin illik hesabatı qeydlərində lizinq şərtlərilə icarəyə götürülmüş aktivlər barədə aşağıdakı informasiya verilir (2000-ci il üçün SAir-in illik hesabatı, qeyd26,səh30): təyyarələrin lizinqi haqda sazişlərə əsasən gələcək lizinq gəliri 1,6 mlrd isveçrə frankı təşkil edəcək və əsasən, assosiasiya olunmuş şirkətlərlə əməliyyatlar üzrə əldə olunacaqdır.

İllustrasiya

Sabena şirkəti üzrə (1991-2000-ci illər)

Maliyyə təhlilinin növbəti metodunun-əmsallar əsasında təhlilin-araşdırılmasına başlamazdan əvvəl, Sabena NV şirkətinin mövcud olduğu son 10 il (1991-2000-ci illər) üçün trendin təhlilini və əməliyyat fəaliyyətindən alınan gəlir və əməliyyat xərcləri göstəricilərinin faiz təhlilini aparaq. Bu məqsədlər üçün biz Sabena NV şirkətinin fərdi hesabatından istifadə edirik, belə ki, bu hesabat bütün təhlil olunan vaxt kəsiyi ərzində Belçikanın mühasibat uçotu qaydalarına əsasən tərtib olunmuşdur, halbuki, 1998-ci ilə qədər qrup hesabatı Belçika GAAP-na uyğun tərtib edilirdi, 1999-cu ildən etibarən isə MHBS üzrə tərtib edilir. Deyildiyi kimi, Sabena NV şirkəti aviaşirkətdir və Sabena Group şirkətinin gəlirlərinin 90%-ə qədərini təmin edir. Təqdim olunmuş informasiyanın müqayisəlilik səviyyəsini yüksəltmək məqsədilə Sabena Technics NV(1999-cu ildə yaradılmış törəmə şirkət) şirkətinin xərclər və gəlir göstəriciləri segment daxilindəki əməliyyatlardan daxilolmalara edilən düzəlişləri nəzərə almaqla Sabena NV-nin fəaliyyəti haqqında məlumatlara daxil edilmişdir. Əməliyyat fəaliyyətindən alınan gəlir və əməliyyat xərcləri maddələri çoxsaylı kənar elementlərdən, hansılar ki, uçot strategiyasının nəticəsi kimi Sabena şirkətinin hesabatında əmələ gəlmişdi, təmizlənmişdir (bax: 26-cı fəsilə araşdırılmış direktorlar şurasının ardıcıl müraciətlərinin məzmunu), buna görə də, bu maddələrdə əks etdirilmiş olan məbləğlər əməliyyat fəaliyyətinə aiddir. Bundan əlavə, aviaşirkətin əməliyyat fəaliyyəti üzrə bəzi statistik məlumatların dinamikası təqdim olunmuşdur.

Məsələ 27.10.

Sizin fikrinizcə fəsil 26-da Sabena şirkətinin fəaliyyətindən, həmçinin, trend təhlilinin, faiz təhlilinin və segment təhlilinin qaydası və məzmunu araşdırılarkən alınmış informasiya nəzərə alınmaqla cədvəl 27.13 və 27.14-də əks etdirilmiş göstəricilərin dinamikası nəyi göstərir? Siz hansı izahı verə bilərsiniz? Daha adekvat rəy çıxarmaq üçün siz hansı əlavə informasiyanı almaq istərdiniz?

Həlli

Hər şeydən əvvəl, əməliyyat xərclərinin o maddələrinin təhlili məqsədəuyğun görünür ki, onlar hesablama metodu ilə uçot sahəsindəki qərarların təsirinə daha az məruz qalır. Buna görə, indiki təhlilin məqsədləri üçün dövryyə aktivləri və ehtiyatlarının yenidən qiymətləndirilməsi kimi maddələri nəzərə almırıq. Fəsil 26 və 27-də Sabena şirkəti haqqında olan məlumatları təhlil edərkən, o dövrdə Sabena NV-nin strukturuna təsir etmiş ən azı üç hadisəni qeyd etmək olar: yük dövryyəsinin SAir Group-a verilməsi, Sabena Technics NV-nin yaradılması və "Aviaxətlərin idarə olunması üzrə şirkət" təsis olunmasıdır. İllik hesabat əsasında kənar istifadəçi ancaq Sabena Technics şirkətinin yaradılmasının nəticələrini qiymətləndirə bilər, çünki Sabena Technics-in hesabatı bütövlükdə icmal qrup hesabatına daxil edilmişdir və bu şirkət üzrə də, həmçinin, fərdi hesabat dərc olunur. Ancaq illik hesabatın məlumatları kənar istifadəçiyə «yükklərin daşınması üzrə fəaliyyətin SAir Group şirkətinə verilməsi faktının əməliyyat fəaliyyətindən alınan gəlirin və

əməliyyat xərclərinin göstəricilərinə necə təsir etdiyini qiymətləndirməyə imkan vermir. SAir şirkətinin illik hesabatından öyrənə biləcəyimiz yeganə şey odur ki, Sabena şirkəti tərəfindən yükdaşımlar üzrə fəaliyyətin verilməsi, gəlirin qrup göstəricilərinə müsbət təsir göstərmişdir. Bu cür verilmənin Sabena-nın gəlir göstəricilərinə və xərclərin səviyyəsinə təsiri açıqlanmır və bu göstərilən dövr üçün aviaşirkət üzrə statistik məlumatların müqayisəlilik səviyyəsini ancaq aşağı salır. Beləliklə, yükdaşımlar üzrə fəaliyyətin SAir şirkətinə verilməsinə dair əlavə informasiyanın alınmasını istərdik.

Aydın ki, AMP-nin yaranması Sabena şirkətinin əməliyyat fəaliyyətindən olan gəlir və əməliyyat xərcləri göstəricilərinə təsir edəcək. Heyətin saxlanmasına, məsələn, 2000-ci ildə çəkilən xərclər azalmışdır, çünki əməkdaşların bir hissəsi "Aviaxətlərin idarə olunması üzrə şirkətə" keçirilmişdi. Bu SAir Group-da da baş verir. SAir-in işçiləri, həmçinin, AMP-yə keçirlər. AMP-nin yaradılmasının Sabena-nın vəziyyətinə necə təsir etdiyinin qiymətləndirilməsi daha çox onunla mürəkkəbləşir ki, AMP Böyük Britaniyada yerləşmiş hüquqi olaraq partnyorluq formasında təsis olunmuşdur. Avropa direktivlərinə görə, partnyorluq formasında təşkil olunmuş fəaliyyət üçün maliyyə hesabatının açıqlanması məcburi deyil.

Bundan əlavə SAir şirkətinin illik hesabatından (bax: fəsil 26, SAir-in 1999-cu il üçün illik hesabatından çıxarış, maliyyə hesabat, səh. 19 və 2000-ci il üçün maliyyə hesabatı) bizə məlum olur ki, 1998 və 1999-cu illərdə şirkətin əməkdaşları arasında üç ildən sonra satmaq hüququ ilə səhmlər paylanmışdır, əməkdaşlar, həmçinin, səhmlərə opsiyonlar da almışlar. Bilmək maraqlı olardı ki, görəsən AMP-nin nə qədər əməkdaşı SAir Group-un səhmlərinin sahibidir.

İndi isə ayrı-ayrı məsrəf maddələri üzrə göstəricilərin hərəkət dinamikasını araşdıraraq.

Dövrün 10 ili əhatə edən ümumi görünüş fonunda iki vaxt kəsiyi seçilir (Air France şirkəti ilə əməkdaşlıq dövrü və SAir Group şirkəti ilə əməkdaşlıq dövrü). 1991-ci ildən 1995-ci ilə qədər və 1996-cı ildən 2000-ci ilə qədər olan dövrdə inkişaf modelində fərqlər müşahidə olunur. Birinci vaxt kəsiyində, Air France şirkəti ilə əməkdaşlıq dövründə, əməliyyat fəaliyyətindən alınan gəlir göstəricilərinin bərabər şəkildə artması baş verir. Əməliyyat xərclərinin müxtəlif maddələri az və ya çox dərəcədə həmin tempdə artır. Şaquli təhlil göstərir ki, hər bir məsrəfin hər bir komponentinin ümumi gəlirlə proporsional nisbəti XX əsrin sonuncu onilliyinin birinci yarısında stabil qalır. İkinci vaxt kəsiyində, Sabena şirkətində azlığın böyük payını (49.5%) SAir Group alandan sonra, inkişaf templəri atmışdır. SAir qarşısına məqsəd qoydu ki, öz assosiasiya olunmuş şirkətləri ilə birlikdə avropa bazarının 20%-ni əldə etsin. Bütün 10 illik dövr ərzində aviaşirkətin əməliyyat fəaliyyətinin müqayisəsi mümkün olan statistik məlumatları XX əsrin son illərində fəaliyyət miqyaslarının çox böyük artımını əks etdirir. Bu, təyyarə parkının genişlənməsi nəticəsində baş vermişdi. Cədvəl 27.10-dan bizə bəlli olur ki, 1999-cu ildə parkın buraxılış qabiliyyətinin göstəricilərinin əhəmiyyətli artımı olmuşdur. Fəsil 26-da deyilirdi ki, Sabena qiymətləri azaltmaq yolu ilə yeni yaranmış yerlərin doldurulmasını təmin etməyə çalışırdı. Belə siyasət həqiqətən daşınan sərnişinlərin axını artırmağa imkan verirdi, ancaq bu yolla cəlb edilən sərnişinlərin böyük hissəsi "iqtisadi klasdan" istifadə edirdilər. Sərnişin axımının bu artımı nəticəsində, əsasən, dəyişən məsrəflər, yəni qidalanmanın təşkili və yükləmə işlərinə sərf olunan xərclər kimi xərclər üzrə artmış oldu, onlar isə kənar fəaliyyət növləri sayılırdı ki, onları da Sabena özünün mövcud olduğu son illərdə aviadaşımalara bağlı olan segment

müəssisələrindən, ya da SAir Group-un təkrar istiqamət müəssisələrindən almalı olurdu. Bu siyasətin nəticəsində ötən əsrin 90-cı illərinin ikinci yarısında məsrəf komponentlərinin və onların ümumi mədaxilin qiymətində mütənasib paylarının dəyişmə istiqamətlərində sabillik itirilmişdi.

“Xammal və materiallar” maddəsi üzrə xərclərin 1998-ci ilə qədər müşahidə olunan azalmasını resursların kənar mənbələrdən alınması siyasəti və həmçinin, yanacaqın qiymətlərinin konyunkturasının və dollara rəğmən mübadilə kurslarının əlverişli olması ilə izah etmək olar. Öz növbəsində, XX əsrin son iki ilində bu faktorların əlverişsiz dəyişməsi “Xammal və materiallar” maddəsi üzrə xərclərin kəskin artmasına səbəb oldu.

Kənar mənbələrdən alınma nəticəsində “Xidmətlər və sair mallar” maddəsi üzrə xərclər artmış oldu, ancaq bu vəziyyət yalnız kənar satınalmalarla izah edilmir. Son iki ildə bu komponentin kəskin böyüməsi, həmçinin, Sabena şirkətinin əməliyyat icarəsi müqavilələri çərçivəsində maliyyələşən təyyarə parkının əhəmiyyətli genişlənməsi nəticəsində baş vermişdi. 1999-cu ildə parkın bu cür genişlənməsinin xərclərin kəmiyyətinə təsirini müəyyən dərəcədə yumşaltmaq mümkün oldu, çünki təyyarələrin satışından olan reallaşmış gəlir və icarəyə çəkilən xərclər bir-birini balansaşırdı. 2000-ci ildə bu effekt praktiki olaraq müşahidə olunmurdu və təyyarə parkının genişləndirilməsinə çəkilən xərclər, indi artıq tam həcmdə ağır yük kimi mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın üzərinə düşmüş oldu. (Əmsallar əsasında təhlilə həsr olunmuş bölmədə biz təyyarə parkının belə genişləndirilməsinin Sabena-nın maliyyə strukturuna təsirini misallarla göstərəcəyik). 2000-ci ildə heyətin saxlanmasına çəkilən xərclərin azalması baş verir; bu AMP-in yaradılması nəticəsində baş verə bilərdi, ancaq biz bu haqda 100%-lik əminliklə danışa bilmərik, çünki AMP üzrə ancaq aşağıdakı informasiya var: “Əməkdaşlığın yaranması gedişində Sabena və Swissair şirkətlərinin kommersiya xidmətlərinin tam qovuşması baş verdi... Xərclərin azadılmasının təmin edilməsi üzrə iqtisadi vəzifə baxımından AMP-in yaradılması hər iki aviaşirkətin ümumi xərclərini ildə 100 mln. € azaltmağa imkan verdi” (Sabena şirkətinin illik hesabatı, 2000-ci maliyyə ili, səh.14).

Amortizasiya xərclərinin kəmiyyəti bütün onillik dövr ərzində az çox stabil idi. Bu onunla əlaqədardır ki, təyyarələrin buraxılış qabiliyyətinin təmin olunmasına çəkilən xərclərin strukturunda amortizasiyaya çəkilən xərclər vaxt keçdikcə icarəyə çəkilən xərclərə əvəz olunmuşdu (Sabena NV hesabatı Belçika GAAP sistemi üzrə tərtib edirdi). Bu maddənin 1999-cu ildən 2000-ci ilə qədər artmasını Sabena NV-nin Sabena Technics NV şirkətinə verdiyi əsas vəsaitlərin balans dəyərinin atması, həmçinin, göstərilən törəmə şirkətin yaranması zamanı qudvillin meydana çıxması ilə izah etmək olar. Bütün bunlar amortizasiya ayırmalarına çəkilən xərclərin artmasına gətirib çıxarar.

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Cədvəl 27.13. Sabena NV+Sabena Technics şirkətinin əməliyyat fəaliyyəti üzrə nəticəsinin üfüqi təhlili (%)

Sabena + Tecnichs	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Əməliyyat gəliri	100,00	98,24	100,99	108,86	112,82	115,24	132,98	162,43	170,83	192,92
Xammal və materiallar	100,00	90,96	102,68	105,23	94,94	107,78	71,51	71,84	80,75	113,58
Xidmətlər və mallar	100,00	99,81	112,49	121,94	133,11	145,49	192,05	247,31	278,48	346,18
Həyətin saxlanması xərcləri	100,00	92,81	86,09	86,08	93,75	100,87	99,73	108,32	118,26	116,35
Əsas vəsaitlərin amortizasiyası	100,00	117,11	115,97	118,36	118,02	118,17	111,48	112,54	84,36	105,16
Dövriyyə aktivləri	100,00	33,33	-8,89	8,92	3,62	10,66	-36,65	15,65	-7,02	-33,40
Ehtiyatlar	100,00	88,30	6,88	29,63	-27,62	2,60	-33,90	0,66	57,50	68,22
Sair	100,00	88,42	81,07	72,06	55,70	110,21	98,41	132,60	138,52	128,85
Əməliyyat xərcləri	100,00	95,33	101,71	106,02	111,45	121,44	130,79	156,08	171,21	205,54
Əməliyyat nəticəsi	100,00	- 140,97	160,05	-125,10	-0,42	625,45	-47,75	-359,65	202,21	1231,30
Statistik məlumatlar	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Faktiki hasilat										
Sərnişinlərin sayı	100,00	104,11	120,96	141,20	165,69	171,41	227,69	289,86	332,46	362,19
Uçuş saatlarının miqdarı	100,00	104,74	118,31	126,41	142,99	164,98	170,88	208,46	239,94	258,51
Kilometraj	100,00	104,15	117,54	126,69	143,57	162,00	166,11	209,33	243,61	263,82

Mənbə: Sabena şirkətinin 1991-2000-ci illər üzrə illik hesabatları.

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Cədvəl 27.14. Sabena NV+Sabena Technics şirkətinin əməliyyat fəaliyyəti üzrə nəticəsinin şaquli təhlili (%)

Sabena+ Tecnics	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Əməliyyat gəliri	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Xammal və materiallar	23,61	21,86	24,01	22,83	19,87	22,08	12,70	10,44	11,16	13,90
Xidmətlər və mallar	40,44	41,09	45,05	45,30	47,71	51,06	58,40	61,57	65,93	72,57
Həyətin saxlanması xərcləri	32,66	30,85	27,84	25,82	27,13	28,58	24,49	21,78	22,61	19,69
Əsas vəsaitlərin amortizasiyası	4,39	5,23	5,04	4,77	4,59	4,50	3,68	3,04	2,17	2,39
Dövryyə aktivləri	1,64	0,56	-0,14	0,13	0,05	0,15	-0,45	0,16	-0,07	-0,28
Ehtiyatlar	-1,86	-1,67	-0,13	-0,51	0,46	-0,04	0,47	-0,01	-0,63	-0,66
Sair	0,35	0,32	0,28	0,23	0,17	0,34	0,26	0,29	0,29	0,24
Əməliyyat xərcləri	101,23	98,23	101,95	98,59	100,00	106,68	99,56	97,28	101,46	107,85
Əməliyyat nəticəsi	-1,23	1,77	-1,95	1,41	0,00	-6,68	0,44	2,72	-1,46	-7,85

Mənbə: Sabena və Sabena Technics şirkətlərinin 1991-2000-ci illər üzrə illik hesabatları.

Nəhayət, əməliyyat nəticəsi göstəricilərinin dəyişməsi meylinə verilən qiymətə ehtiyatla yanaşmaq lazımdır. Çünki, baza ilinin əməliyyat nəticəsi mənfi idi, müsbət əməliyyat nəticəsi olan illərdə cədvələ görə faktiki əməliyyat nəticəsi mənfi kəmiyyətə malikdir. Buna müvafiq olaraq, cədvəldə əməliyyat fəaliyyətinin nəticəsi mənfi göstərildiyi illərdə, faktiki nəticə müsbət olacaqdır.

Maliyyə əmsalları əsasında təhlil

Maliyyə hesabatı çoxlu göstəricilərə malikdir, məsələn, vergiyə cəlb olunmaya qədər olan mənfəət, ümumi mənfəət göstəriciləri, əsas vəsaitlərin ümumi dəyərinin, xalis dövriyyə aktivlərinin kəmiyyətinin göstəriciləri. Biz artıq dəfələrlə qeyd etmişik ki, bu rəqəmlər, əgər onları bir şeylə müqayisə etməsən, öz-özlüyündə böyük əməliyyat kəsb etmir. Hazırkı fəslin bundan əvvəlki, maliyyə təhlili metodlarından söhbət getdiyi bölmələrində şirkətin fəaliyyətinin ümumi nəticələrinin qiymətləndirilməsi üçün, biz bu şirkətin balansının və mənfəət və zərərlər haqqında hesabatının göstəricilərini, ya elə bu şirkət üzrə köhnə illər üçün faktiki məlumatlarla (trend təhlili), ya da başqa şirkətlər üzrə analoji göstəricilərlə (balans maddələri və mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın maddələrinin faiz təhlil) müqayisə edirdik. Maliyyə əmsallarından istifadə etməklə aparılan təhlil metodikası şirkətin maliyyə fəaliyyətinə aid olan xüsusi məsələləri daha ətraflı araşdırmağa imkan verir. Belə məsələlərə aiddir:

- Şirkət qəbul edilmiş öhdəlikləri müstəqil yerinə yetirə bilirmi? O, öz borclarını ödəməyə qadirdirmi? Biznes likvidlidirmi (maliyyə vəziyyəti)?
- Bu nə dərəcədə uğurludur? O, kifayət qədər gəlir gətirirmi? Şirkətin istehsal güclərindən maksimum istifadə olunurmu? Şirkətin fəaliyyəti həqiqətən rentabelli və effektivdirmi?
- Bu biznes investisiyalar üçün əlverişli obyektidirmi, yoxsa başqa obyektlərə investisiyalar daha çox gəlir gətirə bilərdi? Vəsait qoymaq üçün o nə dərəcədə cəlbəedici obyektidir?

Balansın və mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın maddələrinin həmin suallara aid olan müxtəlif kombinasiya və nisbətləri faydalı informasiyalar daşıyan əmsallar qurmağa imkan verir, bunun da sayəsində maliyyə hesabatının istifadəçisi bunlardan qərarların qəbul olunması prosesində istifadə edə bilər.

Məsələn, şəhərin mərkəzi küçəsində yerləşən pərakəndə ticarət şirkətlərinin vergiyə cəlb olunmaya qədər olan mənfəətinin maliyyə hesabatına əsasən 3 milyon £ olduğunu bilsək belə, biz bu göstəricinin yaxşı olub-olmadığını deyə bilmərik. Bu kəmiyyət eyni sahədə işləyən topdan satış şirkətinin mənfəət göstəricisindən hətta artıq ola bilər, ancaq bu o deməkdir ki, pərakəndə mallar mağazası daha yaxşı işləyir?

Məsələ 27.11.

Sizin investisiya edə biləcəyiniz 1150 € vardır. İnvestisiyalaşdırmanın birinci üsulu illik 68 €-luq faiz gəliri gətirəcəkdir, ikinci üsul isə 5 ildən sonra birdəfəlik 341 €-luq faiz gəliri gətirəcəkdir. Əgər hesabat sadə faiz metodu ilə aparılırsa avronun məzənnəsi dəyişməz qalırsa, siz investisiyalaşdırmanın hansı üsuluna üstünlük verərdiniz?

Həlli

Vəsait qoyuluşunun birinci üsulunu seçdikdə illik gəlir $68/1150 = 5,91\%$ olacaqdır. İnvestisiyaların yerləşdirilməsinin ikinci üsulu isə illik $68,2/1150 = 5,93\%$ gəlir gətirəcəkdir. Beləliklə, ikinci üsul daha çox gəlir götürməyə imkan verəcək. Bu məsələni həll etmək üçün biz investisiyalardan gələn gəlirlə investisiyaların məbləğini uyğunlaşdırdıq və alınmış nəticəni bərabər ölçü vahidlərilə-illik alınan faizlərlə ifadə etdik. Bunun sahəsində biz müəyyən edə bildik ki, hansı qoyuluş daha çox gəlir gətirəcək.

Əmsallar balans, mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın müəyyən maddələrinin uyğunlaşdırılması yolu ilə qurulur və şirkətin maliyyə vəziyyətini, fəaliyyətinin nəticələrini və investisiya potensialını qiymətləndirməyə imkan verir.

Maliyyə əmsalları əsasında təhlilə başlamazdan əvvəl maliyyə hesabatının məlumatlarını onların müqayisəlilik səviyyəsini aşağı salan elementlərdən təmizləmək lazımdır. Bu fəslin birinci hissəsində müqayisəyə mane olan faktorları ətraflı müzakirə etmişdik və indi bu məsələyə qayıtmayacağıq. Maliyyə əmsalları əsasında təhlilə həsr olunmuş bölmədə aviadaşımlar sahəsindəki şirkətlər üzrə məlumatlardan əlavə, həmçinin, Henkel və Nestle şirkətlərinin 1999 və 2000-ci maliyyə ili üçün illik hesabatlarının məlumatlarından da istifadə olunacaqdır. Göstərilən şirkətlərin hesabatlarını bu tədqiqata daxil edərək biz, əsas etibarilə, sizə nümayiş etdirmək istəyirik ki, həmin maliyyə hesabatı əsasında müxtəlif əmsallar hesablamaq olar və qarşımıza ümumi cəhəti xalq istehlakı mallarının iri istehsalçısı kimi dünyada tanınan iki çoxmillətli şirkətlərin maliyyə vəziyyətini müqayisə etməyi məqsəd qoymuruq. Nestle şirkəti aşağıdakı təsərrüfat seqmentlərində istehsalçıdır: içkilər, süd məhsulları, süd qidası və dondurma, hazır xörəklər, kulinar əlavələri və ev heyvanlarına qulluq üzrə məhsullar, şokolad məmulatları, konfet və peçenyələr, həmçinin, farmasevtika məhsulları. Henkel şirkəti aşağıdakı məhsul növləri buraxır: yapışqan materialları, kosmetik məhsullar və gigiyenik kosmetika, camaşırxanalar və evləri yığışdırmaq üçün məhsullar, gigiyenik emal / səthlərin emalı üçün məhsullar və kimyəvi məhsullar (bu məlumatlar göstərilən şirkətlərin illik hesabatının seqment bölməsinin məlumatlarına əsasən gətirilir).

Növbəti cədvəllərdə Henkel (cədvəl 27.15) və Nestle (cədvəl 27.16) şirkətlərinin balans informasiyası, mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın məlumatları verilmişdir.

Əvvəlcə aşağıdakı suallara cavab verməyə kömək edə biləcək əmsalları araşdıraraq:

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

- Bu biznes nə qədər uğurludur?
- O kifayət qədər gəlir gətirirmi?
- Şirkətin istehsal güclərindən maksimal istifadə olunurmu?
- Şirkətin fəaliyyəti həqiqətən də rentabelli və effektivdirmi?

Şirkətin effektivliyi

Şirkətin rentabelliği haqda təsəvvür almaq üçün, şirkətin bu məticəni almağa imkan verən nəticəsinin investisiyaların kəmiyyəti ilə uyğunlaşdırılması yolu ilə qurulmuş əmsallardan istifadə edirlər. Daha çox istifadə olunan iki əmsal – xüsusi kapitalın rentabelliği (ROE) və aktivlərin rentabelliği (ROA)-dır.

Xüsusi kapitalın rentabelliği = Mənfəət/Kapital.

Bu əmsalı qurmaq üçün vergiyə cəlb olunmadan əvvəl, yaxud sonrakı mənfəət göstəricisindən istifadə etmək olar. Əgər hesablama qrup hesabatının məlumatları əsasında aparılırsa və qrupun kapitalının kəmiyyətinə azlığın payı daxil deyildirsə, sürətdəki məbləğdən şirkətin mənfəətinin azlığın payına düşən hissəsini çıxmaq lazımdır. ROE ilə yanaşı çox vaxt ROA kimi rentabellik göstəricisindən istifadə olunur.

Cədvəl 27.15. Henkel Group-un icmal balansı

Aktivlər			
	Qeydlər	31.12.1999 mln. €	31.12.2000 mln. €
Qeyri-maddi aktivlər	(1)	2111	2602
Daşınmaz əmlak və avadanlıq	(2)	2606	2771
-Assosiasiya olunmuş şirkətlərin səhmləri		685	799
- Sair qoyuluşlar		102	123
Maliyyə aktivləri	(3)	787	922
Dövrüyyədən kənar aktivlər		5504	6295
Ehtiyatlar	(4)	1505	1711
Ticarət əməliyyatları üzrə debitor borcları	(5)	2022	2302
Sair debitor borcları və sair əmlak	(6)	447	622
Likvid vəsaitlər / bazar qiymətli kağızları	(7)	141	155
Dövrüyyə aktivləri		4115	4790
Taxirəsalınmış vergi aktivləri	(8)	237	297
Aktivlərin yekunu		9856	11 382
Səhmdar kapitalı və öhdəliklər			
		31.12.1999	31.12.2000
	Qeydlər	mln. €	mln. €
Abunə üzrə buraxılmış səhmdar kapital	(9)	374	374
Ehtiyat kapitalı	(10)	652	652
			721

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Mənfəətdən ehtiyatlar	(11)	2028	2232
Bölüşdürülməmiş mənfəət		131*	157
Cari translyasiyalı məzənnə fərqi		-237	-192
Azlıqların payı nəzərə alınmadan kapital		2948	3223
Azlıqların payı	(13)	290	277
Azlıqların payı nəzərə alınmaqla kapital		3238	3500
Pensiyalar üzrə ehtiyatlar və analoji öhdəliklər	(14)	1871	1984
Sair ehtiyatlar	(15)	1159	1076
Taxirəsalınmış vergi öhdəlikləri üzrə ehtiyatlar	(16)	184	200
Ehtiyatlar		3214	3260
Borclar	(17)	1915	2963
Mal əməliyyatları üzrə kreditör borcları	(18)	1029	1117
Sair öhdəliklər	(19)	460	542
Öhdəliklər		3404	4622
Kapital və öhdəliklərin yekunu		9856	11 382

*Henkel KGaA-nın təklifi ilə 1999-cu ildə dividend ödənişlərinin ümumi məbləği.

Cədvəl 27.15. Davamı

	1999-cu il mln. €	2000-ci il mln. €
Satışlar	11 361	12 779
Satışların maya dəyəri	-6132	-6999
Ümumi mənfəət	3229	5780
Marketinq, satışın təşkili və irəliyəməyə çəkilən xərclər	-3220	-3604
Elmi-tədqiqatlara və işləmələrə çəkilən xərclər	-279	-320
İnzibati xərclər	-678	-748
Sair əməliyyat gəlirləri	146	214
Sair əməliyyat xərcləri	-75	-89
	1123	1233
Qudvillin amortizasiyası	-144	-183
Restrukturizasiyaya xərclər	-122	-100
Əməliyyat mənfəəti	857	950
Assosiyasiya olunmuş şirkətlərdən alınmış xalis gəlirlər	91	156
Digər şirkətlərdə iştiraka görə əldə edilmiş xalis nəticə	5	11
Xalis faiz xərcləri	-261	-301
Maliyyə maddələri	-165	-134
Vergiyə cəlb olunmaya qəyər mənfəət	692	816
Mənfəət vergisi	-288	-311
Xalis mənfəət	404	505
Azlıqların payı	-40	-27
Azlıqların payından sonra olan mənfəət	364	468
Mənfəətdən ehtiyatlara bölüşdürülmə	-233	-311

Bölüşdürülməmiş mənfəət	131*	157
-------------------------	------	-----

*Henkel KGaA-nın təklifi ilə 1999-cu ildə dividend ödənişlərinin ümumi məbləği.

Mənbə: Henkel şirkətinin 2000-ci il üzrə qrup hesabatı.

Aktivlərin rentabelliği = (Vergiə qədər mənfəət + Faizlər) / Aktivlərin ümumi dəyəri.

Məxrəcdə aktivlərin ümumi qiyməti əvəzinə işçi kapitalın (dövrü) ölçüsü dura bilər¹. Bu əmsal, həmçinin, çox vaxt işçi kapitalın rentabelliği (ROCE), yaxud xalis cəmi yekun aktivlərin rentabelliği adlandırırlar.

İşçi kapitalın rentabelliği = (Vergiə qədər olan mənfəət + Uzunmüddətli borclar üzrə faizlər) / (Kapital + Uzunmüddətli borclar).

Qeyd edək ki, bütün effektivlik əmsallarını hesablayan zaman, istər ROA, ROE, yaxud ROCE ya da RNA olsun, sual meydana çıxır, alınmış nəticə ilə müqayisə edərkən hesablamalarda investisiya olunan kapitalın hansı kəmiyyətindən istifadə etməli: investisiya olunan kapitalın ilin əvvəlinə olan kəmiyyətini, yaxud xüsusi kapitalının orta kəmiyyətini: Praktikada çox vaxt xüsusi kapitalın ilin sonuna olan kəmiyyətindən istifadə edirlər. Əgər sizdə ancaq bir ilin məlumatlarıdırsa, bu halda seçməyə bir şey qalmır.

Alınmış rentabellik göstəricisinin kifayət olduğunu, yaxud hətta lazım olandan daha çox kifayət olduğunu müəyyən etməkdən ötrü onu bəzi baza göstəricisi ilə müqayisə etmək lazımdır. Bu halda istiqamət üçün bizə artıq məlum olan vaxt sırası göstəricilərindən, rəqib-şirkətin analoji göstəricilərindən, yaxud bütövlükdə sahə üzrə məlumatlardan əlavə risksiz investisiyaların gəlirliliyi göstəricisindən də istifadə etmək olar. Bu göstərici aşağıdakı suala cavab verməyə kömək edə bilər: yaxşı olmazmı ki, iş mülkiyyətçilərə satılsın və əldə olunmuş vəsaitlər bankda depozit hesabına qoyulsun?

¹ İşçi kapitalın kəmiyyəti şirkətin kapitalının və uzunmüddətli borcların məbləğinə, yaxud qısamüddətli aktivlərlə qısamüddətli öhdəliklər arasındakı fərqə bərabərdir. – Red. qeydi.

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Cədvəl 27.16. Nestle şirkətinin 31 dekabr 2000-ci il tarixinə mənfəət və zərərlər haqqında icmal hesabatı

Mln. CHF	2000-ci il	1999-cu il
Müştərilərə satışlar	81 422	74 660
Satılmış malların maya dəyəri	(38 121)	(35 912)
Satışa çəkilən xərclər	(5884)	(5266)
Marketinq və inzibati xərclər	(26 467)	(23 887)
Elmi-tədqiqatlara və işləmələrə çəkilmiş xərclər	(1038)	(893)
Restrukturizasiyaya xərclər	(312)	(402)
Qudvillin amortizasiyası	(414)	(384)
Ticarət mənfəəti	9186	7914
Maliyyələşdirmənin xalis dəyəri	(746)	(998)
Xalis qeyri-ticarət maddələri	(99)	(57)
Vergiyə cəlb olunmaya qəyər mənfəət	8341	6859
Vergilər	(27 61)	(2314)
Konsolidə olunan şirkətlərin xalis mənfəəti	5580	4545
Mənfəətin azlıqların payına aid olunan hissəsi	(212)	(160)
Assosiasiya olunmuş şirkətlərin nəticəsinin bir hissəsi	395	339
İl üzrə xalis mənfəət	5763	4724
Səhmə düşən mənfəət (CHF ilə)		
Səhmə düşən baza mənfəəti	149,1	122,1
Səhmə düşən tamam ayrılmış mənfəət	147,8	120,7
Nestle şirkətinin 31 dekabr 2000-ci il tarixinə icmal balansı		
Mln. CHF	2000-ci il	1999-cu il
Aktivlər		
Dövriyyə aktivləri		
Likvid aktivlər		
Pul və pul ekvivalentləri	5451	3322
Sair likvidli aktivlər	4680	3348
	10 131	6 670
Ticarət və digər debitor borcları	12 685	12 443
Ehtiyatlar	7 168	7 383
Avanslar və hesablanmış gəlir	763	673
Dövriyyə aktivlərinin yekunu	30 747	27 169
Dövriyyədən kənar aktivlər		

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Əsas vəsaitlər			
İlk dəyər	43 519	44 014	
Hesablanmış amortizasiya	(24 894)	(24 796)	
	18 625		19 218
Maliyyə aktivləri			
Assosiyasiya olunmuş şirkətlərə investisiyalar	2173	1828	
Taxirəsalınmış vergi aktivləri	2569	2293	
Digər maliyyə aktivəri	2693	2431	
	7434		6552
Qudvill	7902		5258
Qeyri-maddi aktivlər	816		742
Dövrüyyədənəknar aktivlərin yekunu	34 777		31 770
Aktivlərin yekunu	65 524		58 939
Mln. CHF	2000-ci il		1999-cu il
Öhdəliklər və kapital			
Qısamüddətli öhdəliklər			
Ticarət və sair kreditor borcları	10 001		9635
Maliyyə öhdəlikləri	8376		7967
Ödəniləsi vergilər	1035		985
Hesablamalar və gələcək dövrlərin gəlirləri	3762		3595
Qısamüddətli öhdəliklərin yekunu	23 174		22 182
Orta və uzunmüddətli öhdəliklər			
Maliyyə öhdəlikləri	4768		4905
İşçilərə ödənişlər üzrə öhdəliklər	2860		2822
Taxirəsalınmış vergi öhdəlikləri	1550		1327
Ödəniləsi vergilər	53		72
Sair kreditor borcları	402		264
Ehtiyatlar	2204		2289
Orta və uzunmüddətli öhdəliklərin yekunu	11 837		11 679
Öhdəliklərin yekunu	35 011		33 861
Azlıqların payı	609		625
Kapital			
Səhmdar kapital	404		404
Emissiya gəliri və ehtiyatlar			
Emissiya gəliri	5926	5926	
Alınmış səhmlər üzrə ehtiyatlar	2232	2873	
Translyasiyalı məzənnə fərqi üzrə ehtiyat	571	839	

725

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Bölüşdürülməmiş mənfəət	23 388	17 439
	32 117	27 077
	32 521	27 481
<i>Minus</i>		
Geri satın alınmış səhmlər	(2617)	(3028)
Bölüşdürülməyə qədər kapitalın yekunu	29 904	24 453
Öhdəliklər və kapitalın yekunu	65 524	58 939

Mənbə: Nestle şirkətinin 2000-ci il üzrə qrup hesabatı.

Məsələ 27.12.

Henkel və Nestle şirkətləri üçün ROA və ROE əmsallarını hesablayın. Əgər hesablamalar zamanı investisiya olunan kapitalın (ilin əvvəlinə investisiya olunan kapital, investisiya olunan kapitalın orta kəmiyyəti, ilin axırına investisiya olunan kapital) müxtəlif kəmiyyətlərindən istifadə olunsaydı, onda alınmış nəticələrin necə fərqlənəcəyini müəyyən edin.

Həlli

	Henkel	Nestle
ROA-ilin əvvəlinə	$(816+301)/9856=11,33\%$	$(8341+746)/58\,939=15,4\%$
İvestisiya olunan kapital		
ROA-investisiya olunan	$(816+301)/10\,619=10,5\%$	$(8341+746)/62\,231=14,6\%$
kapitalın orta kəmiyyəti		
ROA-ilin sonuna	$(816+301)/11\,382=9,81\%$	$(8341+746)/65\,524=13,86\%$
investisiya olunan kapital		
ROE-ilin əvvəlinə	$468/2948=15,8\%$	$5763/24\,453=23,56\%$
investisiya olunan kapital		
ROE-investisiya olunan	$468/3085=15,1\%$	$5763/27\,178=21,20\%$
kapitalın orta kəmiyyəti		
ROE-ilin sonuna	$468/3223=14,5\%$	$5763/29\,904=19,27\%$
investisiya olunan kapital		

Əgər şirkət mənfəət əldə edədirsə, onda hesablamalarda investisiya edilən kapitalın ilin sonuna olan kəmiyyəti istifadə olunduqda, ROA və ROE əmsalları həmişə aşağı olacaqdır.

Ümumi aktivlərin rentabelliğini segment hesabatının tərtib olunması zamanı (bax: fəsil 23) hansı segmentin ilkin seçilməsindən asılı olaraq yekun aktivlərin rentabelliğini korporasiya səviyyəsində, təsərrüfat segmenti səviyyəsində, yaxud regional səviyyədə hesablamaq olar. MHBS üzrə tərtib olunmuş hesabatda qeydlərdə segmentlər üzrə informasiya təsərrüfat, yaxud coğrafi segmentə aid edilə biləcək aktiv və öhdəliklər üzrə məlumatları açıqlayır. Təsərrüfat, yaxud coğrafi segment səviyyəsində ROA əmsalını hesablayarkən nəzərə almaq lazımdır ki, istənilən şirkətdə bir segment və region tərəfindən yox, bir neçə segment və region tərəfindən

istifadə olunan aktivlər olur, ona görə də, onlar ayrıca segment və regiona aid edilməyəcəkdir. Bu, eynilə bir çox segment və regionlar tərəfindən çəkilən xərclərə də aiddir, ancaq onlar müxtəlif təsərrüfat, yaxud coğrafi segmentlərə aid edilməyəcəklər.

İndicə araşdırdığımız əmsalların köməyi ilə rentabelliğin qiymətləndirilməsi fəaliyyətin nəticələrinin investisiya olunan kapitalın kəmiyyətinə uyğunlaşdırılması ilə həyata keçirilir. ROA effektivlik əmsalının nəticələri satışların məbləğinə və satışların məbləğini – investisiya olunan kapitalla bölməklə iki tərkib hissəyə ayırmaq olar.

$$\text{Aktivlərin rentabelliği} = \frac{\text{Mənfəət}}{\text{Məcmui satışlar}} \times \frac{\text{Məcmui satışlar}}{\text{Aktivlər}}$$

Birinci əmsal (mənfəət/məcmui satışlar) satışların rentabelliği əmsalı adlanır, (marjinal mənfəət əmsalı), o hər satış vahidi tərəfindən gətirilmiş mənfəətin kəmiyyətini göstərir. Bu əmsalda dayaq rentabelliğə söykənir. İkinci əmsalda (məcmui satışlar/aktivlər) aktivlərin effektivlik əmsalı göstərilir.

Məsələ 27.13.

Həmin əmsalı (mənfəət/məcmui satışlar) quran zaman daha əhəmiyyətli nisbət almaq üçün satışların məcmusu ilə hansı mənfəəti uyğunlaşdırmaq lazımdır? Henkel və Nestle şirkətlərinin mənfəət və zərərlər haqqında hesabatının məlumatlarından istifadə edin.

Həlli

Bu halda ya əməliyyat mənfəətini ya da xalis mənfəətin kəmiyyətini istifadə etmək olar. Əməliyyat nəticəsinin satışlara, bilavasitə aidiyyəti vardır, halbuki, xalis mənfəətin kəmiyyətinə digər tərkiblər də təsir edir, məsələn, maliyyə fəaliyyətinin nəticəsi, yaxud fəvqəladə və müstəsna maddələr üzrə nəticələr. Beləliklə, əməliyyat mənfəətinin seçilməsi daha aydındır. Əgər təmiz nəticə istifadə olunarsa, onda aktivlərin dövryyə əmsalı (məcmui satışlar/aktivlər) ilə kombinasiyada biz yenidən ROA göstəricisini alacağıq.

Məsələ 27.14.

Nestle və Henkel şirkətləri üçün hər iki əmsalı hesablayın.

Həlli

	Henkel	Nestle
Satışların rentabelliği	950/12 779=7,43	9186/81 422=11,28%
Aktivlərin dövryyəsi	12 779/11 382=1,12	81 422/65 525=1.24

Biz görürük ki, Nestle satışların daha yüksək rentabelliyinə və aktivlətin daha yüksək dövriliyinə nail olmuşdur. Henkel şirkəti ilə müqayisədə Nestle şirkətinin ROA əmsalının daha yüksək olması da elə bununla izah olunur.

Fəsil 26-da sahə təhlilinə həsr olunmuş bölmədə biz şirkətin qiymət siyasətinə təsir edən faktorları və onların maya dəyərinin səviyyəsinə olan təsirini araşdırdıq. Satışların rentabelliği həm satış qiymətlərinin səviyyəsindən və həm də satışların maya dəyərinin səviyyəsindən asılıdır. Dəyərin müxtəlif komponentlərinin satışların kəmiyyət nisbətilə təhlili şirkətlər arasında maraqlı faktları üzə çıxarmağa imkan verir. Əgər mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda xərclər funksional əlamətlərinə görə təsnifləşdirilsə, onların əsasında aşağıdakı əmsalları hesablamaq olar:

- satışların maya dəyəri / satışlar;
- marketinqə və satışın təşkilinə çəkilən xərclər/satışlar;
- məhsulun satışının irəliləməsinə çəkilən xərclər/satışlar;
- inzibati xərclər/satışlar;

Məsələ 27.15.

Henkel və Nestle şirkətləri üçün göstərilən əmsalların hesablanmasına cəhd edin. Mənfəət və zərərlər haqqında müvafiq hesabatları təhlil edərkən nəyi qeyd etmək olar?

Həlli

Bu şirkətlərin mənfəət və zərərlər haqqında hesabatları öz strukturuna görə fərqlənir. Müvafiq olaraq, ayrı-ayrı qiymət komponentləri əsasında əmsalları hesablamaq mümkün deyildir. Müqayisə aparmaq üçün biz hər iki şirkət üçün marketinqə, satışların təşkili və irəli aparılmasına çəkilən xərcləri və inzibati xərcləri hesablamağa məcburuq.

	Henkel	Nestle
Satışların maya dəyəri/satışlar	54,77%	46,82%
Marketinqə, satışların təşkilinə, irəli aparılmasına çəkilən xərclər və inzibati xərclər/satışlar	34,05%	39,74%

Dəyərin müxtəlif komponentlərinin satışların kəmiyyəti ilə uyğunlaşdırıldığı bu əmsalların köməyi ilə əldə olunan məlumatları, həmçinin, mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın müqayisəli təhlili gedişində də almaq olar. Məsələn, əməliyyat xərclərinin faiz təhlili nəticəsində analoji məlumatlar alınmışdı.

Sonrakı əmsallar qrupunun əsasında konkret əməliyyatların effektivliyinin hesablanması qoyulmuşdur. Şirkətin fəaliyyətinin nəticələri yalnız malların və xidmətlərin satışından olan rentabellikdən deyil, həmçinin, onun ayrı-ayrı əməliyyatlarının effektivliyindən də asılıdır. Aktivlərin dövriliyini effektivlik əmsallarına aid etmək olar, ancaq bu göstərici olduqca ümumiləşdirilmiş xarakter daşıyır. Məcmu satışlar/aktivlərin məcmu dəyəri ümumi əmsalının hesablanmasına həm uzunmüddətli, həm də qısamüddətli aktivlərin dəyəri daxil edilmişdir. Effektivliyin müəyyən

edilməsi zamanı isə diqqət mərkəzində qısamüddətli elementlər durur, hərçənd ki, bəzi sahələrdə uzunmüddətli aktivlərdən istifadənin effektivliyi həlledici əhəmiyyət kəsb edir.

Növbəti əmsallar qısamüddətli aktivlərin dövriyyəsinə əks etdirir.

Ehtiyatların dövriyyəsi

Ehtiyatların dövriyyəsi “satılmış məhsulun maya dəyəri/ehtiyatlar” nisbəti kimi hesablanır. Məxrəcdə ehtiyatların orta səviyyəsini göstərilir. Ehtiyatların dövretmə vaxtı günlərlə ifadə oluna bilər, onda əmsal aşağıdakı şəkli alır: ((ehtiyatlar/satılmış məhsulu maya dəyəri) x 365).

Məsələ 27.16.

Henkel və Nestle şirkətləri üçün ehtiyatların dövretmə əmsalını və ehtiyatların günlərlə dövretmə müddətini hesablayın.

Həlli

	Henkel	Nestle
Ehtiyatların dövriyyəsi	$6999/1608=4,3$	$38\ 121/7275=5,24$
Ehtiyatların dövretmə vaxtı, günlərlə (inventory days)	$(1608/6999) \times 365 = 83 \text{ gün}$	$(7275/38\ 121) \times 365 = 69 \text{ gün}$

Nestle şirkətində ehtiyatların dövriyyəsi yüksəkdir. Bununla belə bu əmsallar yalnız effektivliyin müxtəlif göstəriciləri ilə əlaqədar olaraq fərqlənir. Sahəvi xüsusiyyətlər də bunun üzərinə müəyyən iz qoyur. Tez xarab olan məhsulların satışı ilə məşğul olan şirkətlərdə bu əmsallar daha yüksək olacaq.

Ticarət əməliyyatları üzrə debitor və kreditor borclarının dövriyyəsi və müvafiq surətdə debitor borclarının yığılmasının orta müddəti və kreditor borclarının ləğv edilməsinin orta müddəti əmsalları da analoji struktura malikdir. Bu informasiya aşağıdakı əmsallarda vardır:

- satışlar/ticarət əməliyyatları üzrə debitor borcları;
- (ticarət əməliyyatları üzrə debitor borclar/satışlar) x 365;
- tədarüklər/ ticarət əməliyyatları üzrə kreditor borcları;
- (ticarət əməliyyatları üzrə kreditor borclar/tədarüklər) x 365.

Məsələ 27.17.

Henkel və Nestle şirkətləri barədə olan informasiya əsasında hesablanması mümkün olan əmsalları hesablayın.

Həlli

	Henkel	Nestle
Ticarət əməliyyatları üzrə debitor borclarının dövrüyyəsi	$12\,779/2162=5,9$	$81\,422/12\,564=6,48$
Debitor borclarının yığılması müddəti	$(21\,64/12\,779) \times 365=61$ gün	$(12\,564/81\,422) \times 365=56$ gün

Nestle şirkətində dövrüyyə əmsali yenə də yuxarı olacaqdır, ancaq burada da analoji qeyd-şərtlər etmək lazımdır. Bu əmsalların hesablanması nəticələri ancaq effektivlik göstəriciləri ilə müəyyən olunmur. Onlar, həmçinin, konkret sahənin xüsusiyyətlərindən də aslıdır. Debitor borclarının yığılmasının orta müddəti çox vaxt bu sahədə işgüzar münasibətlərin yaranmış praktikası ilə müəyyən olunur.

Kreditor borclarının dövrüyyə əmsalının hesablanması ancaq o halda mümkündür ki, illik hesabatda tədarükün həcmi haqda informasiya olsun.

Nəzərə almaq lazımdır ki, şirkətin müəyyən sahəyə məxsus olmasından yalnız hesablanmış əmsalların qiyməti yox, həm də əhəmiyyətliyi asılı olacaqdır.

Sahə spesifik əmsallar

Satılmış məhsulun maya dəyərinin satışların məbləğinə olan nisbətini ifadə edən əmsal istehlak və sənaye malları sferasında işləyən şirkətlər üçün, xidmət sferası şirkətləri, məsələn, sığorta şirkətləri və banklar üçün olduğundan daha böyük çəkiyə malikdir. Bəzi sahələrin özləri konkret sahədə işləyən şirkətin effektivliyinə təsir göstərən əsas faktorları xarakterizə edən spesifik əmsallara malikdir (məsələn, banklar, sığorta şirkətləri, yaxud aviashirkətlər). Aviadaşımalar sahəsində belə spesifik əmsallar aşağıdakılardır: məsələn, hər kommertiya sərnişinkilometrdən (KSK) alınan pul gəlirinin kəmiyyəti/kommertiya sərnişinmil (KSM) nisbətindən ibarət olan daşınan vahiddən gələn pul gəliri, yaxud gəlir. Ödənilmiş sərnişinkilometr/mil (KSK/M) göstəricisi belə müəyyən olunur: kommertiya sərnişinlərinin sayı vurulsun onların getdikləri yolun kilometr/millə uzunluğu. Hər kilometrə kommertiya tonu/mil (KTK/M) göstəricisi belə müəyyən olunur: ödənilmiş yük dövrüyyəsinin tonlarının sayı (sərnişin, yük və poçt daşımaları) vurulsun onların bu daşımaları həyata keçirdikləri zaman getdikləri yolun kilometr/millə uzunluğu.

Əməliyyat fəaliyyəti üzrə bu cür statistikanın açıqlanması haqda qərarı şirkətlər könüllük əsasında qəbul edir. Adətən, bu informasiyanın açıqlanması faktı konkret sahədə yaranmış işgüzar dövrüyyə praktikası ilə müəyyən olunur. Bu, o deməkdir ki, spesifik sahəvi əmsallara münasibətdə şirkətlər tərəfindən bu məlumatların açıqlanması səviyyəsi əhəmiyyətli dərəcədə fərqlənəcəkdir. Bu zaman məlumatın açıqlanmasının keyfiyyətinə qoyulan tələblər, hansılar barədə ki, biz fəsil 26-da demişdik, bu kontekstdə də eynilə tətbiq oluna bilər. Bundan əlavə, yaddan çıxarmaq lazım deyil ki, əməliyyat fəaliyyəti üzrə göstərilən statistika illik hesabatın o hissəsinə daxildir ki, həmin hissə üzrə auditor yoxlaması aparılmamalıdır. Bununla əlaqədar olaraq könüllü açıqlanan sahəvi əmsallar əsasında iki şirkətin effektivliyinin müqayisəsinə xüsusi ehtiyatla yanaşmaq lazımdır, çünki auditorlar

tərəfindən yoxlanılmamış informasiya bu şirkətlərin adekvat qiymətləndirilməsinə təminat vermir.

Əgər biz skandinaviyanın SAS Group korporasiyasının illik hesabatını Sabena şirkətinin 2000-ci il üçün olan illik hesabatı ilə müqayisə etsək, görürük ki, SAS-ın kənar səhmdarlarına öz şirkətinin əməliyyat fəaliyyətinə dair böyük miqdarda statistik informasiya təqdim olunub. Sabena isə əməliyyat fəaliyyətinin statistikasına aid çox da böyük olmayan informasiya açıqlayır. Bundan əlavə biz görürük ki, şirkətin illik hesabatında aviadaşımalar sferasındakı fəaliyyətə dair 5 il üçün olan statistik məlumatların icmalı, həmçinin, əsas maliyyə göstəriciləri yoxa çıxmışdır. 1999-cu ilə qədər şirkətin illik hesabatında həmişə kiçik bir cədvəl tapmaq olurdu ki, orada aviadaşımalar sferasındakı fəaliyyət barədə statistik məlumatlar göstərilirdi. Bu sahədə praktik tədqiqatlar göstərdi ki, informasiyanın açıqlanmasının keyfiyyəti və səviyyəsi şirkətin maliyyə vəziyyətinin möhkəmliyinə dəlalət edir. Bizim misal da görünür ki, bunu təsdiq edir.

Maliyyə vəziyyəti

Kənar səhmdarlar şirkətin maliyyə vəziyyətini qiymətləndirərkən belə suallara cavab verməyə çalışırlar: şirkət götürdüyü öhdəlikləri müstəqil şəkildə yerinə yetirə bilirmi? O, öz borclarını ödəməyə qadirdirmi? Biznes likvidirmi? Kənar səhmtutanlara şirkətin vəziyyəti barədə informasiya lazımdır. Vaxt çatdıqca öz borclarını ödəyə bilmək qabiliyyəti, – istənilən şirkət üçün çox vacib xarakteristikadır, əks halda onun yaşamaq şansları azalır. Bununla əlaqədar, şirkətin öhdəlikləri ilə hesablaşmaq üçün malik olduğu aktivlərin vəziyyətini təhlil etmək lazımdır. Təhlili ortamüddətli, yaxud uzunmüddətli perspektivi nəzərə almaqla cari vəziyyəti qiymətləndirmək üçün aparmaq olar.

Şirkətin cari maliyyə vəziyyəti, yaxud şirkətin likvidliyi

Şirkətin qısamüddətli öhdəliklərinin ödənilməsi üçün istifadə oluna biləcək aktivlərin təhlilinin gedişində, bu şirkətin işçi kapitalının strukturuna, daha doğrusu, məhz dövriyyə aktivlərinin və qısamüddətli öhdəliklərinin nisbətinə əsas diqqət yetirək. Bu məqsəd üçün təcili likvidlik əmsalından¹, yaxud cari likvidlik əmsalından istifadə edirlər.

Cari likvidlik əmsalı = Dövriyyə aktivləri/Qısamüddətli öhdəliklər

Təcili likvidlik əmsalı = (Dövriyyə aktivləri-Ehtiyatlar)/Qısamüddətli öhdəliklər.

Məsələ 27.18.

Nestle və Henkel şirkətləri üçün hər iki əmsalı hesablayın.

Həlli

	Henkel	Nestle
Cari likvidlik əmsalı	4790/1659=2,88	30 747/23174=1,32
Təcili likvidlik əmsalı	3079/1659=1,85	23 579/23174=1,01

¹ Hansını ki, həmçinin, «lakmuslu kağız» testi, yaxud «turşulu test» adlandırırlar. – Red. qeydi.

Güman edilir ki, şirkətin cari əməliyyat tsiklində dövrüyyə aktivləri pul vəsaitlərinə çevrilir. Bu əmsal nə qədər yüksəkdirsə, şirkət qısamüddətli borcları ödəmək üçün daha böyük resurslara malikdir. Müddətli likvidlik əmsalının və ya “lakmuslu kağız” əmsalının hesablanması dövrüyyə aktivlərinin kəmiyyəti ehtiyatların kəmiyyəti qədər azalır, çünki bu qrupda aktivlərin bu maddəsi ən az dövrüyyə (likvidliyə) malikdir. Maliyyə çətinliklərindən əziyyət çəkən şirkətlər çox vaxt istehsalın səviyyəsini əvvəlki vəziyyətdə saxlayırlar, baxmayaraq ki, satışlar azalır. Əgər bu zaman şirkətlər ehtiyatların qiymətləndirilməsini tam maya dəyəri metodu ilə aparırlarsa, onlar ehtiyatların həcmində böyüməsilə eyni vaxtda artan əlavə xərcləri qismən kapitallaşdırırlar.

Uzunmüddətli perspektivdə şirkətin maliyyə vəziyyəti

Şirkətin maliyyə vəziyyətinin möhkəmliyi, həmçinin, onun öz borclarını daha uzun dövr ərzində ödəyə bilmək qabiliyyətini nəzərdə tutur. Bu halda əsas element şirkətin kapitalının strukturu olacaqdır. Şirkət iki əsas maliyyələşdirmə mənbəyinə – xüsusi kapitala və borc vəsaitlərinə malikdir. Hər iki mənbə məlum xüsusiyyətlərə malikdir (yəni, dəyişənlərə qarşı daimi faydalar, şirkət ləğv olunarkən birdəfəlik ödənişlə müqayisədə fiksasiya olunmuş ödəniş qrafiki). Şirkətin maliyyə riski, yaxud maliyyə gücü borc vəsaitlərinin xüsusi kapitala olan nisbətini göstərən əmsallarla ölçülür. Dünya praktikasında borc kapitalı ilə xüsusi kapitalın nisbəti göstəricisi ən geniş tətbiq edilməyə başlamışdır. Borc vəsaitlərinin xüsusi kapitala olan nisbətində yüksək göstəricisi maliyyə riskinin yüksək səviyyəsinə dəlalət edir, belə ki, bu halda əmsalın yüksək olması, faiz xərclərinin çox olmasını və faiz dərəcələrinin mümkün dəyişməsindən böyük asılılığı göstərir. Bundan başqa, bir qayda olaraq, həmin anda kifayət qədər vəsaitə malik olub-olmamasından asılı olmayaraq şirkət borc ödənişlərini müəyyən olunmuş tarixdə həyata keçirməlidir.

Təhlilin məqsədindən asılı olaraq bu əmsalın surət və məxrəcini bir qədər dəyişmək olar, məsələn, Borc vəsaitləri/(Xüsusi kapital + Borc vəsaitləri), Uzunmüddətli borclar/Xüsusi kapital.

Məsələ 27.19.

Uzunmüddətli perspektivdə Henkel və Nestle şirkətlərinin maliyyə vəziyyətini qiymətləndirmək üçün əmsalları hesablayın.

Həlli

	Henkel	Nestle
Borc vəsaitləri/Xüsusi kapital	$8159/3223 = 2,53$	$35\ 620/29\ 904 = 1,19$
Borc vəsaitləri/(Xüsusi kapital + borc vəsaitləri)	$8159/11\ 382 = 0,71$	$35\ 620/65\ 524 = 0,54$
(Uzunmüddətli borc vəsaitləri + ehtiyatlar) / Xüsusi kapital	$6023/3223 = 1,86$	$10\ 287/29\ 904 = 0,34$
Uzunmüddətli borc vəsaitləri/Xüsusi kapital	$2963/3223 = 0,91$	$8083/29\ 904 = 0,27$

Nestle şirkətinin maliyyələşdirilməsi Henkel şirkətində olduğundan daha çox xüsusi

vəsaitlər hesabına həyata keçirilir. Bu korporativ maliyyələşdirmənin korporativ siyasəti ilə, yaxud keçmişdə gəlirlərin ödənilməsinin aşağı səviyyəsi ilə bağlı ola bilər.

Bundan başqa, borc vəsaitlərinin xüsusi kapitalla olan nisbətinin kəmiyyətinə milli və institusional fərqlər də təsir göstərə bilər (bax: fəsil 2). Səhmdarların vəsaitlərinə istiqamətlənmiş ölkələrdə borc vəsaitlərinin xüsusi kapitalla olan nisbətinin göstəricisi qarşılıqlı kredit əlaqələrinin üstünlük təşkil etdiyi ölkələrdəkinə nisbətən aşağı olacaqdır. Şirkətin maliyyə riskini nəinki yalnız əmsalların köməyiylə, həm də balansın strukturunun faizlə təhlili gedişində (bax: bu fəslin faiz təhlilinə, yaxud əmsalları ilkin məlumatlar qismində istifadə etməklə aparılan trend təhlilinə həsr edilmiş bölməsinə) qiymətləndirmək olar.

Maliyyə təhlilinin maliyyə əmsalları əsasında təhlili və faiz təhlili kimi növləri bir-birini daha çox tamamlayır, nəinki əvəz edir. Bu müddəanı British Airways, Lufthansa və Ryanair şirkətlərinin təmsalında uzunmüddətli perspektivdə maliyyə vəziyyətinin qiymətləndirilməsi üçün 2000-ci ilin sonu, yaxud 2000/2001 maliyyə ili vəziyyətinə olan əmsalların köməyi ilə illüstrasiya edək (cədvəl 27,7).

Görünür, Ryanair şirkəti müvafiq hesabat tarixinə (2000-ci, yaxud 2000/2001-ci il) olan vəziyyətdə ən aşağı maliyyə riski səviyyəsinə malikdir. Yəqin, bu daha çox onunla əlaqədardır ki, bir qədər əvvəl şirkət öz kapitalını əlavə səhmlər buraxmaq yolu ilə artırırmışdı. Borc vəsaitlərinin xüsusi kapitalla olan nisbətinin kəmiyyətinə görə, demək olar ki, Lufthansa və British Airways borc kapitalının cəlb olunması ilə maliyyələşdirməni təxminən eyni miqyaslarda istifadə edir. Əgər maliyyə əmsalları əsasında təhlilin nəticələrini faiz təhlilinin məlumatları ilə uyğunlaşdırsaq, onda görürük ki, göstərilən şirkətlərin borc vəsaitlərinin strukturu güclü şəkildə fərqlənir. Lufthansa şirkətinin kənardan aldığı borcların həcmi British Airways-in kənar borclarından xeyli azdır; Lufthansa şirkətinin maliyyələşməsi daha çox şirkətin işçilərinin pensiya təminatı proqramı çərçivəsində daxili maliyyələşmə siyasəti ilə müəyyən olunur.

Cədvəl 27.17-də Ryanair, Lufthansa və British Airways şirkətləri üçün “borc vəsaitləri/xüsusi kapital” əmsalının qiymətləri göstərilmişdir, həmin göstərici müəyyən vaxt anında göstərilən şirkətlərin maliyyə riskinin qiymətləndirilməsinin nəticəsidir. Deməli, belə biranlıq əmsaldan həmin şirkətlərin gələcək maliyyə risklərini qiymətləndirmək üçün istifadə etmək olmaz. Bu halda əlavə informasiyanı trend təhlilinin gedişində almaq olar. Əmsalların müəyyən baza göstəriciləri ilə müqayisəsi analitik tədqiqatların nəticələrinə xüsusi əhəmiyyət verir.

Cədvəl 27.17. British Airways, Lufthansa və Ryanair şirkətlərinin uzunmüddətli perspektivə maliyyə vəziyyətinin qiymətləndirilməsi əmsalları

	<i>British Airways</i>	<i>Lufthansa</i>	<i>Ryanair</i>
Cəlb edilmiş vəsaitlər/ xüsusi kapital	10 483/3215=3,26	10 696/4113=2,6	60 7354/66 9898=0,90
Cəlb edilmiş vəsaitlər/ (xüsusi kapital+cəlb edilmiş vəsaitlər)	10 483/13 698=0,70	10 696/14 810=0,72	607354/1 277 252=0,47
(Uzunmüddətli borclar + ehtiyatlar)/xüsusi kapital	6971/3215=2,168	8350/4113=2,03	40 4878/66 9 898=0,60
Uzunmüddətli borclar/xüsusi kapital	6901/3215=2,146	2408/4113=0,58	37 4756/66 98 98=0,55

Mənbə: British Airways (2000/2001 il), Lufthansa (2000 il) və Ryanair (2000/2001 il) şirkətlərinin illik hesabatları.

İndiyə qədər bu bölmədə bir şirkət üzrə hesablanmış əmsallar başqa şirkətin oxşar göstəriciləri ilə müqayisə olunurdu. Eyni bir şirkətin müxtəlif fəaliyyət dövrləri üçün olan əmsallarını da müqayisə etmək olar. Bu metodika trend təhlilini və əmsallar əsasında təhlili birləşdirir. Bu zaman belə təhlilin gedişində istifadə olunan məlumatların müqayisə olunma səviyyəsinə təsir edən faktorları da nəzərə almaq vacibdir. Əmsallardan istifadə etməklə aparılan trend təhlilinin tətbiqini illüstrasiya edərək, 1992-2000-ci illərin məlumatları əsasında Sabena Group şirkəti üçün hesablanmış borc vəsaitlərinin xüsusi kapitalla olan nisbətinin dəyişilmə dinamikasını araşdıraraq. “Borc vəsaitləri/xüsusi kapital” göstəricisinin hərəkət tendensiyasının təhlili dəqiq göstərir ki, vaxt keçdikcə maliyyə riski müflisləşmədən əvvəlki son mərhələyə qədər artır. Alınmış məlumatları interpretasiya etməzdən əvvəl onların müqayisəliliyinə təsir edən faktorları təhlil etməliyik. Dövr ərzində məlumatların müqayisə oluna bilmə səviyyəsinin yoxlanılması gedişində biz aşağıdakı elementləri aşkar etdik.

Araşdırılan dövr ərzində Sabena Group holdinqin strukturunda “Aviaxətləri idarəetmə üzrə şirkət” yarandığı 2000-ci il istisna olmaqla ciddi dəyişikliklər baş verməmişdi. Daha sonra qrup daxilindəki struktur dəyişmələrini qeyd etmək lazımdır (məsələn, 1992-ci ildə Sabena NV şirkəti Sobelair şirkətini Sabena Leasing şirkətinə satmışdı, 1999-cü ildə yeni Sabena Technics NV törəmə şirkəti yarandı). Qrup daxilindəki belə struktur dəyişiklikləri bütövlükdə qrupun strukturuna təsir etmədi. Bundan başqa, araşdırılan dövrdə (1999-2000-ci illər) məlumatları təhlil edərkən başqa mühasibat uçotu sisteminə keçilməsi faktını nəzərə almaq lazımdır. 1988-ci ilə qədər hesabat Belçikanın GAAP-na uyğun olaraq tərtib edilirdi. 1999-cu ildən başlayaraq qrup üzrə dərc olunan hesabat, MHBS üzrə hazırlanmışdır. Qrupun 1999-cu il üçün hesabatına, həmçinin, 1998-ci il üçün olan müqayisəli informasiya daxildir, hansı ki, həmçinin, MHBS-ə uyğun olaraq tərtib edilmişdi.

Cədvəl 27.18-də Sabena qrupu üzrə borc vəsaitlərinin xüsusi kapitalla olan nisbətinin dəyişilməsi haqqında məlumatlar təqdim edilmişdir. 1998-ci il üzrə əmsal iki dəfə hesablanmışdır: Belçika GAAP-ı üzrə qrup hesabatının məlumatlarına əsasən hazırlanmış və 1998-ci ildə dərc olunmuş əmsal (borclar/xüsusi kapital = 6,31), ikincisi, qrupun 1999-cu il üçün MHBS-üzrə hesabatında (borclar/xüsusi kapital = 8,49) açıqlanmış müqayisəli informasiya əsasında.

Gördüyümüz kimi, 1998-ci il üçün olan Belçika GAAP-ı üzrə məlumatlar əsasında hesablanmış borc vəsaitlərinin xüsusi kapitalla nisbəti əmsalı aşağıdır. MHBS üzrə hesablanmış əmsallar daha yüksək qiymətə malikdir, çünki Belçika GAAP-na uyğun olaraq uçot məqsədləri üçün əməliyyat icarəsi müqavilələri kimi təsnif olunan bəzi icarə müqavilələri, MHBS-ə əsasən maliyyə lizinqi müqavilələri kimi uçota alınır. 1995-ci ildən başlayaraq illik hesabatda olan qeydlərdə icarə əməliyyatları müqavilələri üzrə gələcək ödənişlərin həcminə münasibətdə informasiya açıqlanır; biz bu kəmiyyətləri balansda göstərilmiş borc kapitalının məbləğinə əlavə etdik. Alınmış nəticəni (balans üzrə borc kapitalının kəmiyyəti + icarə əməliyyatı müqavilələri üzrə balansarxası borc öhdəlikləri) kəsrin surətinə daxil etməklə, biz borc vəsaitlərinin xüsusi kapitalla olan nisbətinin “genişləndirilmiş ” adlanan əmsalını hesabladıq.

1998-ci ilə qədər borc vəsaitlərinin xüsusi kapitalla olan nisbətinin “belçika” göstəricisinin qiyməti altı səviyyəsində tərəddüd edir. 1995-ci ildə müşahidə olunan yaxınlaşma kapitalın artması ilə əlaqədar idi, ancaq bu faktın müsbət təsiri uzun çəkmədi. Direktorlar şurasının seçdiyi və 1996-cı ildən tətbiq olunmağa başlayan yeni uçot strategiyasının nəticəsi, hansı barədə ki, həmin il üçün illik hesabatda

müvafiq bəyanət verilmişdi, xüsusi kapitalın xüsusi çəkisinin kəskin aşağı düşməsi oldu.

“Borc vəsaitləri/xüsusi kapital” əmsalı yalnız 1999-cu ildən (yaxud MHBS üzrə 1998-ci ildən) maliyyə riskinin səviyyəsinin artdığını göstərdi. Halbuki, borc vəsaitlərinin xüsusi kapitalla nisbəti olan “genişləndirilmiş” əmsal Sabena Group şirkətində maliyyə vəziyyətinin pisləşməsinə xeyli əvvəl aşkar etmişdi.

Borc vəsaitlərinin xüsusi kapitalla olan nisbətinin “genişləndirilmiş” əmsalının dəyişilmə xarakteri 1995-ci ildə SAir Group-la əməkdaşlığın lap əvvəlindən maliyyə riski planında təhlükənin ilbəl artdığını açıq göstərir; 2000-ci ildə hər iki əmsal (borc vəsaitlərinin xüsusi kapitalla olan nisbəti və borc vəsaitlərinin xüsusi kapitalla olan nisbətinin “genişləndirilmiş” əmsalı) yaranmış situasiyanın çıxılmaz olduğunu göstərdi. 2000-ci ildə “borc vəsaitləri/xüsusi kapital” göstəricisinin belə sürətlə pisləşməsi iki səbəbdən irəli gəlmişdir.

Birincisi, 2000-ci ildə şirkət böyük zərər çəkdi ki, bunun da nəticəsində xüsusi kapital maddəsi üzrə mənfi qalıq əmələ gəlmişdi. İkincisi, əmsalın kəskin artmasına təkan kimi, təyyarə parkının genişləndirilməsi ilə əlaqədar lizinq müqavilələri çərçivəsində öhdəliklərin həcmının artması oldu.

Cədvəl 27.18. Sabena Group holdinqin borc vəsaitlərinin strukturunun dəyişilməsi, 1992-2000-ci illər

	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Borclar/xüsusi kapital	5,87	7,28	6,10	3,14	5,42	6,23	6,31	9,68	-
1999-cu ildə MHBS-ə keçid									26,92
Borclar/xüsusi kapital							8,49	9,68	-
1998-ci ildə MHBS-ə keçid									26,92
«Genişləndirilmiş» göstərici				3,99	6,7	9,28	9,17	13,21	-
Borclar/xüsusi kapital*									42,73

*Balans üzrə borc kapitalının məbləği+əməliyyat icarəsi müqavilələri üzrə balansarxası borc öhdəlikləri.

Mənbə: Sabena qrupunun 1992-2000-ci illər üzrə icmal hesabatı.

Borcun, yaxud kreditin şərtləri çox vaxt borc vəsaitlərinin xüsusi kapitalla olan nisbəti əmsalının qiymətinin, şirkətin müəyyən səviyyədə saxlaya bilməsi qabiliyyəti ilə asılı vəziyyətə qoyulur. 26-cı fəsildə biz demişdik ki, illik hesabatın idarə edilməsi metodlarının istifadə olunmasının səbəblərindən biri şirkətlərin bütün mümkün üsullardan istifadə edərək, kredit sövdələşmələri şərtlərinin pozulması riskindən qaçmağa çalışmasıdır. İllik hesabatla manipulyasiyadan alınan effekti faizlərin ötürülməsi əmsalının köməyi ilə minimallaşdırmaq olar. Bu əmsal möhkəmliliyin ehtiyat ölçüsüdür və mənfəətin və faizlərinin ödənilməsinə çəkilən xərclərin nisbəti kimi müəyyən olunur.

Faizlərin örtülməsi əmsalı = Vergiyə cəlb olunmaya qədər mənfəət/Xalis faiz xərcləri.

Məsələ 27.20.

Henkel və Nestle şirkətləri üçün bu əmsalların qiymətini hesablayın.

Həlli

	Henkel	Nestle
Faizlərin örtülməsi əmsalı	$816/301 = 2,71$	$8341/746 = 11,18$

Nestle şirkətinin faizlərinin örtülməsi əmsalı əhəmiyyətli dərəcədə yüksəkdir. Bu, heç də təəccüblü deyil, çünki Henkel şirkətinin maliyyələşdirilməsinə nisbətən Nestlenin maliyyələşdirilməsi daha çox xüsusi kapitalın hesabına həyata keçirilir. (Bax: “borc vəsaitləri/ xüsusi kapital” əmsalı).

Şirkətin maliyyə riski birbaşa şirkətin kapitalının strukturundan asılıdır. Maliyyələşdirilməsinin strukturunda borc vəsaitlərinin xüsusi çəkisi daha yüksək olan şirkətlər maliyyə sükanı mexanizimini daha çox işə salır. Ancaq maliyyə sükanının çiyini nə qədər uzundursa, maliyyə riskinin səviyyəsi də bir o qədər yüksəkdir. Borc vəsaitlərinin xüsusi kapitalla olan nisbətini göstərən əmsal şirkətin maliyyə sükanının imkanlarından necə istifadə etdiyini qiymətləndirməyə imkan verir. Maliyyə sükanı ancaq şirkətin maliyyə riskinin səviyyəsini müəyyən etmir, o, həmçinin, ROE və ROA göstəricilərinin nisbətinə də təsir edir.

Məsələ 27.21.

Henkel və Nestle şirkətlərində olduğu kimi, ROE göstəricisi həmişə ROA göstəricisindən yüksəkdir. Sizin fikrinizcə bu nisbət hansı faktorlarla müəyyən olunur və bunu, sadəcə, üst-üstə düşmə adlandırmaq olarmı?

	Henkel	Nestle
ROA	10,5%	14,6%
ROE	15,1%	21,2%

Həlli

ROE və ROA göstəricilərinin nisbəti iki faktordan asılıdır. Birincisi, şirkətin maliyyə sükanını nə qədər işə salmasından, ikincisi, ROA-nın kəmiyyəti ilə şirkətin faiz xərcləri arasındakı fərddən. Sonuncunu çox vaxt spread adlandırırlar. Əgər aktivlərin rentabelliyyəsinin cari səviyyəsi faiz xərclərindən yüksəkdirsə, şirkət kapitalın rentabelliyyəsinin səviyyəsini maliyyələşdirmənin strukturunda öz vəsaitlərinin payını azaltmaq hesabına, borc vəsaitlərinin payını artırmaq yolu ilə yüksəldə bilər. Ancaq, əgər ROA göstəricisi şirkətin borca xidmət üzrə xərclərindən azdırsa, əks proses baş verir. ROE əmsalı ROA-nın qiymətindən az olacaqdır və onlar arasındakı fərq maliyyə sükanı gücləndikdə artacaqdır.

Henkel və Nestle şirkətlərinin aktivlərinin rentabelliği bu şirkətlərin faiz xərclərindən yüksəkdir. Nestle şirkətində spreadin kəmiyyəti çoxdur; bu, o deməkdir ki, Nestle maliyyələşdirmənin strukturunda borc vəsaitlərinin payını, sadəcə, artırmaqla ROE-ni artırmaq imkanına malikdir. Bununla belə, maliyyə riski göstəriciləri bizə deyir ki, Henkel şirkəti Nestleyə nisbətən borc vəsaitlərindən daha effektiv istifadə edir.

İnvestisiya perspektivi

Hansısa şirkətin səhmlərini almaq barədə qərarın qəbul edilməsi prosesində potensial investorlar, həmin firma haqqında bütün mümkün olan məlumatları toplayır. Bunların köməyi ilə onlar aydınlaşdırmağa çalışır ki, şirkət vəsaitlərin qoyulması üçün layiqli obyektirmi? Şirkətin səhmlərinin daşıyıcısı kimi investor daim bu cür investisiyaların effektivliyini qiymətləndirir. Nəticədə səhmləri “saxlamaq”, yaxud “satmaq” qərarı qəbul edir.

“Saxlamaq”, yaxud “satmaq” arasında seçim prosesində rentabellik, effektivlik və maliyyə vəziyyəti əmsallarından istifadə etmək olar, belə ki, onlar özlərində çoxlu faydalı informasiya daşıyır. Buna baxmayaraq, investisiya qərarlarının qəbulu prosesində istifadə etmək üçün xüsusi əmsallar da işlənilib hazırlanmışdır. Belə əmsalların əsasında səhmdar üçün xüsusi əhəmiyyəti olan elementlər qoyulub, xüsusilə də, investisiyaların rentabelliği. Rentabellik bu halda dividend və yaxud kapitalın artımı formasını ala bilər.

Məsələ 27.22.

Sizin ölkənizdə nəşr olunan maliyyə qəzetinin axırncı nömrələrindən birini götürün (məsələn, Financial Times, Het Financieel Dagblad, De Finenceel Tijd, Wall Street Journal). Bu qəzətdə səhmlər üzrə verilən informasiyanı nəzərdən keçirərkən, hər bir şirkətə dair açıqlanan məlumatlara diqqət yetirin. Maliyyə qəzetlərinin birində və yaxud başqa xarakterli mətbuatda “Şirkət xəbərləri” başlığı altında verilən sütunla tanış olun və şirkətlərin qiymətləndirilməsi üçün onlarda istifadə olunan əmsalların, yaxud göstəricilərin siyahısını tərtib edin. Həmçinin, səhmləri bazarda dövrüyyədə olan şirkətlərin internet-saytlarında “İnvestorlar üçün informasiya” bölməsinə baxa və özünü üçün qeyd edə bilərsiniz ki, bu bölmədə hansı məlumatlar vardır.

Həlli

Sizin siyahı, yəqin ki, özünə aşağıdakı göstəriciləri daxil edir: səhmin bazar qiyməti ilə müqayisədə səhmin balans qiymətini, xalis dividendi, dividendin örtülməsini, səhmə düşən mənfəəti, vergilərin çıxılmasına qədər olan dividend gəlirini, qiymətin gəlirə olan nisbətini. Sadalanmış əmsallardan bəziləri, hansılar üzrə ki, maliyyə hesabatında əks etdirilmiş uçot məlumatlarını bazar informasiyası ilə uyğunlaşdırırlar, az qala hər gün dəyişir. Belə ki, ən populyar və geniş istifadə olunan qiymətin mənfəətə olan nisbəti göstəricisi hər gün dəyişə bilər. Digər əmsallar, məsələn, EPS (səhmə düşən mənfəət) və dividendin kəmiyyətinə aid olan əmsallar il ərzində dəyişməz qalır. Belə əmsalların hər birini ayrılıqda araşdırmaq.

Səhmə düşən balans dəyəri / səhmə düşən bazar dəyəri

Səhmə düşən balans dəyəri adi səhmlərin daşıyıcıları olan səhmdarların vəsaitlərinin kəmiyyətinin səhmlərin sayına bölünməsi ilə alınan məbləğ kimi müəyyən olunur. Səhmə düşən balans dəyəri elə bir dəyərdir ki, o, şirkətin əmlakı və öhdəliklərinin balans (uçot) dəyəri ilə satılması halında bu, hər bir səhmin dəyərini təşkil etmiş olardı. Səhmə düşən bazar dəyəri-potensial investorun şirkətin səhmlərini almaq üçün ödəməyə hazır olduğu qiymətdir. Göstərilən iki dəyərin müqayisəsi imkan verir ki, müəyyən edək – şirkətin bazar qiymətləri ilə qiymətləndirilməsi az, yaxud çox dərəcədə onun balans dəyərində yaxınlaşacaqdır. Səhmin balans dəyərini səhmin həqiqi dəyəri adlandırmaq olar. Balans dəyəri əsasında müəyyən edilmiş əmsallar, qiymətli kağızları bazarda dövr edən şirkətlərin qiymətləndirilməsi üçün həmişə məqbul deyildir, çünki bu halda dəyərin artımının bazar faktoru meydana çıxır. Bəzi əmsalların müəyyən olunması zamanı dəyərin artımının bazar faktorunun təsirinin nəzərə alınması üçün səhmin bazar qiyməti istifadə oluna bilər.

Xalis dividend

Bu dividend müəyyən ildə səhmə elan edilmiş dividendlərin elə məbləğidir ki, həmin məbləğ ödənilmiş və ödənilməyə təklif olunmuş dividendlərin kəmiyyətinin səhmlərin sayına bölünməsi yolu ilə müəyyən edilir. Biz pulları aşağıdakı səbəblərdən birinə görə səhmlərə qoyuruq: ya dividend almaq məqsədilə, ya ona görə ki, kapitalın artımı hesabına səhmin dəyərini artırmasını gözləyirik, ya da hər iki səbəbə görə. Hesab edilir ki, dividendlərin səviyyəsi kimi göstərici əsasında, xüsusilə, keçmiş dövrlər üçün olan məlumatlarla müqayisədə gələcəkdə veriləcək müvafiq ödənişlər barədə çox etibarlı proqnoz tərtib etmək olar. Bununla belə bu cür müqayisə çox riskli ola bilər, çünki dividendlərin cari ilin mənfəətindən ödənilməsi məcburi deyildir, onlar, həmçinin, keçmiş dövrlərin bölüşdürülməmiş mənfəətindən də ödənilə bilər. Buna görə, istənilən ilin nəticələri qiymətləndirilərkən dividendin ötürülmə əmsalını da nəzərə almaq az əhəmiyyət kəsb etmir.

Dividendin ötürülməsi

Dividendin ötürülməsi əmsalı vergilərin ödənilməsindən və başqa çıxılmalardan sonra kənar tərəflərə mənfəətin kəmiyyətini qiymətləndirilməyə imkan verir, bir şərtlə ki, il ərzində mənfəətdən ödənilməli olan dividendlərin məbləği dəyişilməz qalmış olsun. Dividendlərin ötürülməsi əmsalı aşağıdakı kimi hesablanır:

$$\frac{\text{Adi səhmlərə malik olanlar arasında bölüşdürülən xalis mənfəət}}{\text{Adi səhmlər üzrə cəmi dividendlər}},$$

yaxud

$$\frac{\text{Mənfəət - İmtiyazlı səhmlər üzrə dividenlər}}{\text{Adi səhmlər üzrə dividendlər}}$$

Əgər əmsalın qiyməti 1-dən böyükdürsə, bu onu göstərir ki, dividendlər şirkətin cari ildə qazandığı mənfəətdən ödənilə bilər.

Məsələ 27.23.

Məhdud məsuliyyətli açıq səhmdar şirkəti olan Kit şirkəti barədə aşağıdakı informasiya vardır:

	20X2 il	20X3 il
	€	€
Buraxılmış adi 1 € -luq səhmlər	1 875 000	1 875 000
1 € -luq 8%-li imtiyazlı səhmlər	660 000	660 000
Adi səhmlərə üzrə dividendlər	225 000	1 875 000
Vergilər ödənildikdən sonra xalis mənfəət	257 500	231 900

Adi və imtiyazlı səhmlər üçün dividendlərin sentlərlə kəmiyyətini, həmçinin, dividendin ötürülmə əmsalına hesablayın.

Həlli

İmtiyazlı səhmə düşən dividendlər, sentlərlə	8c	8c
Adi səhmə düşən dividendlər	12c	10c
Dividendin ötürülməsi	204 700/225	179 100/187
	000	500
	0,90	0,95

Beləliklə, bir səhmə düşən dividendin kəmiyyəti 20X2 illə müqayisədə 20X3 ildə azalmışdır, ancaq, eyni zamanda, dividendin ötürülmə göstəricisi yaxşılaşmışdır. Bununla belə dividendin ötürülmə əmsalı vahiddən kiçikdir, bu isə onu göstərir ki, o ildə də, bu ildə də şirkətin mənfəəti lazım olandan aşağı səviyyədə olmuşdur və dividendlərin ödənilməsi üçün keçən illərin bölüşdürülməmiş mənfəət ehtiyatından istifadə etmək lazım gəlmişdir. Potensial investor bu faktı həyəcan signalı hesab edə bilər.

Dividendin ötürülmə əmsalı və dividendlərin ödənilmə əmsalı tərs mütənəsbidir. Ödəniş əmsalı aşağıdakı kimi müəyyən olunur:

$$(1/\text{dividendin ötürülməsi}) \times 100$$

Kit şirkəti üçün dividendlərin ödənilmə əmsalı belə olacaqdır:

20X2 il	20X3 il
$(1/0,90) \times 100 = 111$	$(1/0,95) \times 100 = 105$

Dividendlərin ödənilməsi əmsalı 100-dən artıqdır, bu dividendlərin ödənilməsi üçün bölüşdürülməmiş mənfəətdən istifadə olunduğu barədə xəbər verir.

Səhmə düşən mənfəət

Səhmə düşən mənfəətin kəmiyyətinin hesablanmaçı qaydasını biz 23-cü fəsildə nəzərdən keçirdik (səhmə düşən baza və ayrılmış mənfəət göstəricisi). Səhmləri bazarda dövr edən şirkətlər, dərc olunan maliyyə hesabatında səhmə düşən mənfəətin hər iki göstəricisini açıqlamağa borcludur. Bu göstəricilər cari ildə ya hər adi səhmə hesablanmış, ya da bütün buraxılmış və potensial adi səhmləri nəzərə almaqla hər adi səhmə hesablanmış mənfəətin kəmiyyətini göstərir. Səhmə düşən mənfəət göstəricisinin kəmiyyətinə şirkətin dividend siyasəti təsir göstərmir (bax: Cədvəl 27.19).

Artıq fəsil 23-də deyildiyi kimi, səhmə düşən mənfəət göstəricisinin rəqəmlə ifadəsi öz-özlüyündə çox böyük maraq kəsb etmir. Bu göstəricidən şirkətlərin fəaliyyətinin nəticələrini müqayisə etmək üçün istifadə etmək olmaz. Eyni mənfəət əldə etmiş və kapitallarının kəmiyyətinin üst-üstə düşdüyü iki şirkət üçün səhmə düşən mənfəət göstəricisinin qiyməti fərqlənə bilər. Nəyə görə?

Əgər şirkətlər tərəfindən buraxılmış səhmlərin sayı müxtəlifdirsə, hətta həmin şirkətlərin fəaliyyətinin nəticələri üst-üstə düşsə belə, səhmə düşən mənfəətin kəmiyyəti də fərqli olacaq. Şirkətin effektivliyinin təhlilinin nəticələrinin interpretasiyasına da ehtiyatla yanaşmaq lazımdır. Həmin təhlilin gedişində müqayisə elə bu şirkətin keçmiş dövrlərdəki fəaliyyət göstəriciləri ilə aparılır və bu zaman effektivlik ölçüsü qismində səhmə düşən mənfəətin artım tempi çıxış edir. Məsələn, buraxılan səhmlərin sayı səhmlərin mükafatlı buraxılışı nəticəsində də arta bilərdi ki, bu da kapitalın artması demək deyildir. Nəticədə səhmə düşən mənfəət göstəricisi dəyişəcək, hərçənd ki, şirkətin iqtisadi effektivliyi əvvəlki kimi qalacaqdır.

Dividend gəliri

Dividend gəliri əmsalı həm ümumi dividend gəliri, həm də xalis dividend gəliri kimi müəyyən oluna bilər. Sonuncu halda gəlir vergi kreditini nəzərə almadan təmiz alınmış gəlir kimi hesablanır.

Cədvəl 27.19. Lufthansa və Ryanair şirkətlərinin səhminə düşən mənfəət göstəriciləri

<i>Səhmə düşən mənfəət, €</i>	<i>1999-cu il</i>	<i>2000-ci il</i>
Lufthansa	1,65	1,81
Ryanair		
Səhmə düşən baza mənfəəti	21,62	29,61
Səhmə düşən ayrılmış mənfəət	21,48	29,26

Mənbə: Lufthansa (1999 və 2000-ci illər) və Ryanair (1999/2000 və 2000/2001-ci illər) şirkətlərinin illik hesabatları.

Hesablama aşağıdakı düsturla aparılır:

$$\frac{\text{Dividend}}{\text{Adi səhmin bazar qiyməti}}$$

Ümumi dividend gəliri dividendlərin elan olunmuş ümumi məbləğinin vergitutmanın baza stavkasına vurulması kimi müəyyən olunur, çünki elan olunmuş və ödə-

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

nilmiş dividendlərin məbləği həmişə mənfəətdən vergitutmanın baza stavkası əsasında hesablanmış vergi çıxıldıqdan sonra qalan kəmiyyəti ifadə edir. Məsələn, Kit şirkəti üzrə əgər mənfəət vergisinin baza stavkası 20% təşkil edərsə, ümumi dividend aşağıdakı kimi olacaqdır:

	20X2 il	20X3 il
	225 000/80%	187 500/80%
	<u>281 250</u>	<u>234 375</u>
Yaxud, bir səhmə	15c	12,5c

Fərz edək ki, 20X2-ci ildə Kit şirkətinin səhmlərinin bazar qiyməti 1,75 € təşkil edib, 20X3-cü ildə isə hər səhm üçün - 1,82 € təşkil edirdi, onda ümumi dividend gəliri faizlə təşkil edəcəkdir:

15/175	12,5/182
8,6%	6,9%

Əgər səhmlərin dəyərində kapitalın artımının gözlənilən göstəricisi orta səviyyədən yuxarı olacaqsə, yaxud həmin şirkətə investisiya qoyuluşu təhlükəsiz kapital qoyuluşudursa, onda, ola bilsin ki, səhmdarlar ümumi dividend gəlirinin daha aşağı əmsalına sakit reaksiya verəcəklər.

Qiymətin mənfəətə olan nisbəti

Qiymətin mənfəətə olan nisbəti əmsalı analitiklər arasında ən populyardır və potensial investorların arasında çox geniş istifadə olunur. Bu əmsal maliyyə mətbuatında hər gün dərc olunur və televiziya ilə işgüzar proqramlarda tez-tez səslənir. Həmin əmsal bir səhmin bazar qiymətinin, bir səhmə düşən mənfəət göstəricisinə bölünməsi yolu ilə hesablanır.

Aşağıdakı düstur istifadə olunur:

$$\frac{\text{Səhmin bazar qiyməti}}{\text{Səhmə düşən mənfəət}}$$

Kit şirkəti üçün o belə olacaqdır:

20X2 il	20X3 il
175/10,9	182/9,6
16,1	19

Eyni ilə dividend gəliri əmsalı kimi, qiymətin mənfəətə olan nisbəti səhmin bazar qiymətinin dəyişməsindən asılı qlaraq dəyişəcəkdir. Həmin əmsal şirkətin iqtisadi artım potensialına, onun dividend siyasətinə və həmin şirkətə qoyulan investisiyalarla bağlı risk dərəcəsinə münasibətdə bazarın mövqeyini ifadə edir. Bu göstərici bazarda alınması mümkün olan cəmi gəlirlərdən xəbər verir və deməli, qiymətin mənfəətə olan nisbəti onu göstərir ki, investorlar şirkətin gələcəyini necə qiymətləndirirlər. Həmin qiymət, yaxud etibarlılıq səviyyəsinin indikatoru özündə bir neçə elementi, xüsusilə də şirkətin fəaliyyət göstərdiyi bazar sektorunda inkişaf perspektivlərini, həmçinin, şirkətin bazar imkanlarından istifadə etməyə nə qədər qadir olduğunun bazar tərəfindən qiymətləndirilməsi, yaxın illərdə iqtisadiyyatın

vəziyyətinin proqnozu və şirkətin fəaliyyətinin cari nəticələrinin qiymətləndirilməsini əks etdirir.

Bütünlükdə qiymətin mənfəətə nisbətinin yüksək göstəricisi bazar mövqeyindən həmin faktorların təsirinin yüksək/müsbət qiymətini göstərir, aşağı göstəricisi isə müvafiq perspektivlərin aşağı qiymətləndirilməsi barədə işarə verir. Həmçinin, belə bir nöqteyi-nəzər də vardır ki, ona əsasən qiymətin mənfəətə olan nisbəti göstəricisi mənfəət alınan illərin sayını ifadə edir, bu isə mənfəətin cari səviyyəsində səhmə görə ödənilmiş qiymətin əvəzini çıxmaqdan ötrü lazım gəlir. Kit şirkəti üçün həmin dövr, gəlirlərin 20X3-cü il səviyyəsində saxlanılması şərti 19-il təşkil edir.

Ancaq qiymətin mənfəətə olan nisbətinin yüksək göstəricisi investorlar tərəfindən yalnız etibarlılıq səviyyəsinin indikatoru kimi çıxış etmir, o, həmçinin, onu göstərə bilər ki, şirkət satışa hazırlaşır, yaxud da cari mənfəət müvəqqəti olaraq aşağı səviyyədədir. Qiymətin mənfəətə nisbəti əmsalını həm də risk göstəricisi sayırlar, qiymətin mənfəətə olan nisbətinin aşağı səviyyəsi onu göstərir ki, şirkətin gələcəkdə mənfəət əldə etməsi perspektivi az ehtimal olunandır, yaxud böyük risklə bağlıdır.

Səhmdarlar üçün şirkətin dəyəri və məcmu səhmdar gəlirliliyi

Həmin əmsalları, bəlkə də, müəyyən səhmlərə investisiyaların cəlb edilişini qiymətləndirmək üçün istifadə olunan “klassik” göstəricilər kateqoriyasına aid etmək olar. Şirkətin dəyəri konsepsiyası keçən əsirin 80-ci illərində meydana çıxmışdır. Məcmu səhmdar gəlirlilik birillik dövr ərzində şirkətin kapitlının dəyərinin dəyişilməsindən plus həmin kapitalın ilkin dəyərindən faizə ifadə olunmuş müsbət, yxud mənfi qiymətə malik olan dividendlərin kəmiyyətindən ibrətdir.

SAS skandinaviya aviaholdinqi onillik dövr ərzində hər il üçün məcmu səhmdar gəlirlilik əmsalını açıqlayır.

“Aviadaşımalar sahəsində şirkətlərin fəaliyyətində axırıncı hiss olunan azalma 1990-1991-ci illərdə müşahidə edilmişdir. SAS qrupu səhmlərinin 1991-ci ildən 2000-ci ilə kimi onillik dövr üçün hesabi effektivliyi göstərir ki, orta illik məcmu səhmdar gəlirliliyi 16,3% təşkil etmişdir. Bu SAS qrupunun bir təsərrüfat tsikli üçün 14% səviyyəsində müəyyən olunmuş plan göstəricisini 2,3 faiz bəndi qədər üstələyir.

(SAS qrupunun 2000-ci maliyyə ili üçün illik hesabatı, səh.14)

Səhmdarlar üçün dəyər konsepsiyası Rappaport (Rappaport, 1998) tərəfindən işlənib hazırlanmışdır, bu konsepsiya əsasında belə bir təsəvvür durur ki, şirkətin gələcək iqtisadi potensialının qiymətləndirilməsi prosesində ən məqbul sayılan istinad nöqtəsi, gələcək mənfəətlərin gözlənilən axınıdır. Pul vəsaitlərinin gələcək axınları çox vaxt gələcək mənfəətlərin sübutu kimi istifadə edilir. Yeni yanaşmanın inkişafı dalğasında səhmdarlar üçün şirkətin dəyəri nöqteyi-nəzərindən müxtəlif göstəricilər sistemi işlənib hazırlanmışdır. Bütün bu yeni əmsalları şərti olaraq iki böyük qrupa bölmək olar. Onlardan birincisinə əlavə iqtisadi dəyər konsepsiyasına əsaslanan göstəriciləri aid edirlər, ikinci qrupu isə diqqəti şirkətin gələcək pul axınlarında cəmləşdirən əmsallar təşkil edir.

Bu əmsallardan bəziləri lap bu yaxınlarda meydana çıxmışdır, halbuki, digərləri uzun illər ərzində başqa adlar altında mövcuddur. Uzun illər ərzində mövcud

olan göstəricilər azacıq dəyişikliklərə məruz qalmış və yeni adlar almışdır. Bunlardan ən çox məlum olanı qalıq mənfəəti nəzəriyyəsi əsasında qurulmuş EVA[®] konsepsiyasıdır, bu markanın istifadə olunması üçün patent Stern Stewart & Co şirkətinə məxsusdur.

“Effektivliyin qiymətləndirilməsi üçün olan yeni göstəricilər sisteminin əsasında 1950 və 1960-cı illərdə işlənilib hazırlanmış qalıq gəliri (RI) və daxili gəlirlilik norması (IRR) konsepsiyaları durur. Stern Stewart & Co şirkəti bu sistemi “əlavə iqtisadi dəyər” markası altında qeydiyyatdan keçirmişdir, həqiqətdə isə o, qalıq mənfəəti konsepsiyasının patentləşdirilmiş modifikasiyasıdır.”

(İttner və Larke, 2000)

Əslində, əlavə iqtisadi dəyər o anda yaranır ki, vergitutmadan sonra əməliyyat mənfəəti şirkətin kapitalının (borc və xüsusi kapital da daxil olmaqla) dəyərindən yuxarı olsun. Uçot metodlarının, xüsusilə, hesablama metodu ilə uçotun təsirindən yaranmış təhrifləri aradan qaldırmaq üçün Stern və Styart konsepsiyasının bəzi elementlərini korrektə etmişlər.

EVA[®] konsepsiyası ancaq bir dövrün hədudlarında tətbiq oluna bildiyinə görə, onu maliyyə təhlili məqsədləri üçün köhnə dövrlər üçün olan məlumatlarla müqayisə etmək yolu ilə uyğunlaşdırmaq olar. Bundan başqa, EVA[®] şirkətlərin müqayisəsi üçün daha az yararlı olan, pul ilə ölçü sistemini təmsil edir. Ancaq xarici təhlilin vəzifələri mövqeyindən EVA[®] konsepsiyasının belə çatışmazlıqlara malik olması təəccüblü deyildir, çünki, o, ilk növbədə, şirkətin daxilində dəyərin yaranmasını stimullaşdıran daxili idarəetmə aləti kimi işlənilib hazırlanmışdı. Şirkət aşağıdakı hərəkətlərin köməyi ilə əlavə iqtisadi dəyəri artırma bilər:

- Gəlirlərin artırılmasına, xərclərin azaldılmasına, yaxud eyni zamanda, hər ikisinə yönəldilmiş operativ tədbirlərin köməyi ilə vergitutmadan sonrakı xalis mənfəətin artırılması;
- Şirkətin maliyyələşmə strukturunu dəyişmək yolu ilə kapitalın dəyərinin aşağı salınması;
- İşə salınmış kapitalın istifadə olunma intensivliyinin artırılması.

Yeni əmsalların ikinci qrupu elə bir göstəricilər sistemi ilə təmsil olunmuşdur ki, onlar çoxlu dövrləri əhatə etməyə imkan verir və onlar pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında olan informasiya əsasında qurulub. Ən çox tanınan göstərici pul vəsaitlərinin axını əsasında investisiyaların gəlirliliyi göstəricisidir (CFROI). Onun nəzəri əsasları Boston Consulting Group-un mütəxəssisləri tərəfindən işlənilib hazırlanmışdır, o şirkətin, bütün cari investisiya proqramlarının orta baza daxili gəlirlilik normasını əks etdirən effektivliyin iqtisadi göstəricisidir. CFROI əmsalını təşkilatı vahidin investisiya olunmuş kapitalı ilə əlaqədar olan pul vəsaitlərinin ümumi illik hərəkəti kimi müəyyən etmək olar.

CFROI-nin ən sadə səviyyəsi əsasında Boston Consulting Group şirkəti qalıq gəlir göstəricisini işləyib hazırlamışdır ki, bu da pul əlavə dəyəri (CVA) adlanır. CVA göstəricisi CFROI ilə kapitalın faktiki dəyəri arasındakı fərqi dövrüyyədən-kənar aktivlərə və işçi kapitala qoyulmuş investisiyaların məbləğinə vurulması kimi müəyyən olunur.

Həmin yeni göstəricilər yalnız kənara informasiyanın ötürülməsi vasitəsi

deyildir, həm də şirkət daxilində idarəetmə və strateji məsələlərin həlli üçün istifadə oluna bilər. Lufthansa şirkətinin 2000-ci il üçün illik hesabatında (səh. 23-24) deyilir ki, CFROI və CVA göstəriciləri həm informasiya ötürülməsi vasitəsi, həm də idarəetmə aləti kimi istifadə olunur:

“Qrupun cari inkişafının əsasında CFROI və CVA göstəricilərinin müntəzəm monitorinqi durur. Lufthansa qrupunun aktivlərinin idarə olunması strateji-yasında nəzərdə tutulmuş istənilən fəaliyyət növlərinin qiymətləndirilməsi kriteriyasının əsasında kapitalın dəyəri durur, çünki planlaşdırılın əsaslı xərcləri həyata keçirərkən, yaxud cari fəaliyyət gedişində dəyərin yaradılması ancaq o zaman mümkündür ki, bu halda alınan effekt borclara çəkilən xərclərdən üstün olsun. 2000-ci il ərzində Lufthansa aviaşirkəti 0,9 mlrd € həcmində pul əlavə dəyəri yaratmışdır. Keçən il 1999-cu ildə işlənib hazırlanmış maliyyə menecmenti sisteminin daha da təkmilləşdirilməsi işi aparılmışdır. Biz bu sistemin təsərrüfat seqmentləri səviyyəsində də tətbiq olunmasına başladıq... CFROI və CVA göstəriciləri ortamüddətli “Qrupun əməliyyat planı”nı qurmaq üçün əsas kimi ilk dəfə istifadə olunmuşdur” .

SAS şirkətinin illik hesabatından öyrənirik ki, bir təsərrüfat tsikli dövründə 14% səviyyəsində müəyyən olunmuş səhmdar gəlirliliyinin nəzarət göstəricisi aşağıdakı dəyişikliklərə məruz qalmışdır:

“İki məqsədli maliyyə göstəricisi – CFROI və ROCE. Nəzarət qiymətləri bir təsərrüfat tsikli üçün orta kəmiyyət kimi hesablanır və müvafiq olaraq: CFROI üçün 17-20% və ROCE üçün – minimum 12% təşkil edir. SAS şirkəti CFROI-ni özünün əsas konsepsiyası hesab edir, çünki bu həlledici göstərici faktiki investisiyalarla əlaqədar olan fəaliyyət nəticəsində alınan gəlirliliyi daha yaxşı qiymətləndirməyə imkan verir”.

(SAS qrupunun illik hesabatı, 2000-ci il, səh.16)

SAS şirkəti fəaliyyətin müxtəlif istiqamətlərində dəyərin artımına getdikcə daha çox diqqət yetirir. Hal-hazırda CVA pul əlavə dəyəri göstəricisinin qrupun müstəqil bölmələrinin gəlirliliyinin qiymətləndirilməsi üçün əmsal qismində istifadə olunmasının mümkünlüyü araşdırılır. Bu tədbir hərtərəfli nəzarətin yüksək dəqiq qiymətləndirmənin təmin olunmasına yönəlmişdir. SAS qrupunun illik hesabatında məqsədli qiymətlərlə müqayisədə CFROI-nin realizəolunmuş kəmiyyətinin və ROCE-nin alınmış kəmiyyətinin dəyişilməsini göstərən qrafik təqdim olunmuşdur.

Maliyyə əmsalları əsasında təhlil metodunun məhdudiyyətləri

Maliyyə əmsalları əsasında təhlil metodunun üzərinə qoyulan məhdudiyyətlər, həmçinin də, maliyyə hesabatı təhlilinin ümumi prosesinə aiddir. Artıq biz əmsallar əsasında təhlilin üfqi, yaxud faiz təhlilinin gedişində alınmış informasiyanın dəyərini aşağı salan iqtisadi situasiyanın dəyişilməsi, müqayisə olunan məlumatların olmaması, uçot siyasəti prinsiplərinin fərqləri kimi faktorlar barədə danışmışıq. Bu bölmədə bəzi digər məhdudlaşdırıcı faktorlardan danışacağıq.

Qeyri-pul amilləri

Qeyri-pul faktorları maliyyə hesabatında əks etdirilmir. Belə ki, məhsulun, yaxud xidmətlərin keyfiyyəti, yaxud əmək münasibətlərinin xarakteri-yaxşı və ya əlverişsiz-kimi faktorlar öz əksini tapmır. Qeyri-maliyyə xarakterli məlumatların açıqlanmasına həsr olunmuş bölmədə görəcəyik ki, şirkətlər bu cür informasiyanın çatışmazlığının yerinin doldurulmasına necə cəhd göstərir. Qeyri-maliyyə göstəriciləri getdikcə daha tez-tez və böyük həcmdə şirkətlərin illik hesabatına daxil edilir.

İlkin dəyərlə uçot

Belə bir faktı hesabdən silmək lazım deyil ki, əsasında konkret şirkətin fəaliyyətinin nəticələrinin təhlili aparılan hesabat öz üzərində mütləq keçmişin izini daşıyır, çünki o keçmiş dövrlərə aid məlumatlar üzərində qurulmuşdur. Ancaq belə informasiya, yəqin ki, fəaliyyətin gələcək nəticələri, maliyyə vəziyyəti, yaxud investisiya potensialı barədə həmişə adekvat mühakimə yürütməyə imkan vermir. Halbuki, MHBS və ABŞ GAAP sistemlərinin müasir inkişaf meyilləri onu deyir ki, vaxt keçdikcə ilkin maya dəyəri üzrə aparılan uçotun tətbiq olunmasından yaranan effekt ola bilsin aşağı düşəcək.

Qısamüddətli dəyişmələr

Maliyyə əmsalları əsasında təhlil bir ilin daxilində aktiv və öhdəliklərdəki qısamüddətli dəyişikliklərin xarakterini müəyyən etməyə imkan vermir, çünki bizim qiymətləndirməmiz balans göstəricisinə əsaslanır, balansda isə aktiv və öhdəliklərin dəyəri müəyyən vaxt anına verilir. Belə göstəricilərdən istifadə etdikdə likvidlik baxımından şirkətin vəziyyəti ilin sonuna, il ərzində olduğundan, məsələn, daha əlverişli görünə bilər.

Pulun dəyərinin vaxt üzrə dəyişməsi

Biz hamımız bilirik ki, inflyasiya bizim cibimizdəki avronun, funtun, dolların və ienin dəyərində necə əksini tapır və bu həm də biznesə aiddir. Inflyasiya və qiymət dəyişiklikləri bizim əmsallar əsasında apardığımız təhlilin nəticələrini praktiki olaraq yararsız edə bilər. Qısamüddətli dəyişikliklər aralıq hesabatda daha yaxşı əks etdirilmişdir.

Çox faktorlu təhlil

Bu vaxta qədər biz maliyyə əmsalları əsasında birfaktorlu təhlili nəzərdən keçirirdik. Təhlilin bu metodu hər bir əmsalın ayrılıqda araşdırılmasını nəzərdə tutur. Bütün zəruri hesablamalar aparıldıqdan sonra isə əmsallar məcmu şəkildə qiymətləndirilir və alınmış məlumatlar əsasında analitik şirkətin vəziyyəti haqqında ixtisaslı rəy verir. Bu metodun əksinə olaraq çoxfaktorlu təhlil bəzi əmsalların müəyyən kombinasiyası əsasında qurulur ki, onların da qiyməti xüsusi vuruqların köməyi ilə ölçülür. Nəticədə miqdar indeksi hesablanır ki, onu da elə həmin şirkətin keçmiş illər üzrə göstəriciləri ilə, başqa şirkətlərin göstəriciləri ilə, yaxud orta sahə məlumatları ilə müqayisə edirlər. Çoxfaktorlu təhlil şirkətlərin müflisləşməsinə proqnozlaşdırmaq üçün geniş istifadə edilir. 1968-ci ildə professor Altman beş göstərici əsasında Z-əmsallı adlandırdığı əmsalı hesablamaq üçün düstur qurdu:

$$Z = 0,012 X 1 + 0,014 X 2 + 0,033 X 3 + 0,006 X 4 + 0,999 X 5$$

X 1 = Dövriyyə kapitalı/məcmui aktivlər;

X 2 = Bölüşdürülməmiş mənfəət/ məcmui aktivlər;

X 3 = Faizlərin ödənməsindən və vergitutmadan əvvəl mənfəət/ məcmui aktivlər;

X 4 = Bazar kapitallaşdırılması/borc vəsaitlərinin balans qiyməti;

X 5 = Satışlar/ məcmui aktivlər;

İqtisadçının elmi məqalələrdə dərc olunmuş tədqiqatlarının nəticəsi göstərdi ki, Z-əmsalı 2,99-dan yuxarı olan şirkətlər müflisləşməmiş, Z-əmsalı 1,81-dən aşağı olan şirkətlər isə müflisləşmişdir. Tədqiqat ABŞ-ın sənaye müəssisələri arasında aparılmışdır. Çoxfaktorlu təhlil metodundan istifadə edərək, yadda saxlamaq lazımdır ki, çoxfaktorlu təhlilin nəticələri əsasında iqtisadi dayanıqlığa münasibətdə nəticə çıxarıldığı zaman çox ehtiyatlı olmaq lazımdır. Çoxfaktorlu təhlil modeli eyni bir regionda, eyni sahədə və təqribən eyni dövrdə fəaliyyət göstərən şirkətlərə tətbiq oluna bilər. Bu modelin tətbiq olunmasında belə məhdudiyyətlərin səbəbi ondan ibarətdir ki, uçot metodları bir çox hallarda milli iqtisadiyyatın xüsusiyyətləri ilə izah olunur (bax: fəsil), iqtisadi situasiya daim dəyişir, əmsalların qiyməti isə konkret sahənin xüsusiyyətlərindən asılıdır.

Alim R.Taflerin işləyib hazırladığı başqa bir model də dünyada az məşhur deyil. O, analoji tədqiqatları Böyük Britaniyada aparmışdır, ancaq kommersion nökteyi-nəzərindən, öz işlərini dərc etdirmirdi. Bu model haqqında bildiyimiz yeganə şey – istifadə olunan əmsalların yığımıdır:

$$Z = c_0 + c_1 X_1 + c_2 X_2 + c_3 X_3 + c_4 X_4$$

X1 - Vergitutmaya qədər olan mənfəət;

X2 - Dövriyyə aktivləri/qısamüddətli öhdəliklər;

X3 - Qısamüddətli öhdəliklər/ məcmui aktivlər;

X4 – Elə vaxt dövrüdür ki, bu dövr ərzində şirkət əlavə daxilolmalar olmadan öz aktivləri hesabına özünün fəaliyyətinin maliyyələşdirilməsini davam etdirməyə qadirdir.

Təəsüf ki, belə modellərin praktikada istifadə olunması imkanları çox vaxt, bu qiymətləndirmə metodlarının əsasında qoyulmuş şirkətlərin fəaliyyəti haqda məlumatların yığılmış regionun ərazisi ilə məhdudlaşır. Bizim zənnimizcə, bir neçə əmsalın əlavə məlumatlar (trend təhlilinin, faiz təhlilinin, sahə təhlilinin və mühasibat hesabatının təhlilinin məlumatları) nəzərə alınmaqla baxılması sağlam düşüncə baxımından şirkətin maliyyə vəziyyətini, onun effektivliyini, inkişaf perspektivlərini, bazar mövqeylərini kifayət qədər adekvat qiymətləndirməyə imkan verir. Çox faktorlu modellərə gəldikdə isə yaddan çıxarmaq olmaz ki, onların qurulmasında istifadə edilən ilkin məlumatlar, tərkiblərindəki informasiyanın keyfiyyəti nökteyi-nəzərindən qiymətləndirilməyiblər, eynilə də onlarda məlumatların sair tipik xarakteristikaları da yoxlanılmamışdır.

Qeyri – maliyyə xarakterli məlumatların açıqlanması

Şirkətin fəaliyyətinin cari nəticələri, eləcə də uzunmüddətli perspektivdə şirkətin nəticələri bir neçə faktorun təsiri altında olur. Ədəbiyyatda belə faktorları uğur faktorları və ya qiymət yaradan faktor adlandırırlar. Bu faktorların aşağıdakı elementlərlə əlaqələri var: müştərinin tələbatının yerinə yetirilməsi səviyyəsi, biznes-proseslərin daxili təşkili, məhsulun keyfiyyəti və təminatlı xidmət, şirkətin innovasiya potensialı XX əsrin axırını iki onilliyində şirkətin idarəetmə sistemləri üçün göstərilən uğur faktorlarının əhəmiyyətinin kəskin artdığı müşahidə olunur. Nəticələrin qiymətləndirilməsinin şirkətin daxilində tətbiq olunan sistemləri indi təkcə maliyyə göstəriciləri əsasında deyil, həm də effektivliyin qeyri maliyyə göstəricilərini nəzərə almaqla qurulur. Belə göstəricilərdən bir çoxu ona görə seçilmişdir ki, onlar gələcək dəyərin yaradılması faktorları kimi çıxış edir. Maliyyə və qeyri-maliyyə göstəricilərini birləşdirən ən çox məlum olan qiymətləndirmə metodu-alimlər Kaplan və Norton (Kaplan və Norton, 1992) tərəfindən normativ konsepsiya çərçivəsində işlənilib hazırlanmış, balanslaşdırılmış göstəricilər sistemi (BGS) əsasında qiymətləndirilmədir.

Müştərilərin tələbatlarının ödənilməsi səviyyəsi, innovasiya potensialı, təşkilati effektivlik və s. kimi elementlər son nəticədə həlledici effektivlik faktorları kimi çıxış etdiyi üçün dəyərin yaradılması, yaxud nəticəlilik faktorları üzrə olan informasiya illik hesabatın کنار istifadəçiləri üçün də maraq kəsb edir. Həmin göstəricilər کنار istifadəçilərə şirkətin gələcək nəticələrini proqnozlaşdırmağa kömək edəcəkdir.

Son zamanlar daxili idarəetmənin informasiya sistemlərində qeyri-maliyyə göstəriciləri haqda məlumatları toplayan və istifadə edən şirkətlər bu məlumatları illik hesabatda da daxil etməyə çalışır. Şirkətin uğurlu fəaliyyətini müəyyən edən qeyri-maliyyə faktorları illik hesabatın yalnız nəql, yaxud izah hissəsində göstərilir və ona görə də, auditorlar tərəfindən yoxlanılır.

Qeyri-maliyyə xarakterli məlumatlar daha tez-tez dərc olunan hesabatlarda meydana çıxmağa başlamışdır və bu fakt elmi dairələri maraqlandırdı. Nəticədə alimlər qeyri-maliyyə xarakterli məlumatların məzmununun öyrənilməsinə başladılar. Tədqiqatın mərkəzində qeyri - maliyyə informativlik məzmunu və onların proqnozluq baxımından qiymətli olması durur, yaxud məlumatların qiymətliliyi və əhəmiyyətliliyi altında nəyin başa düşüldüyü durur (məsələn, bax: Amir və Lev, 1996; Ittner və Larcker, 2000). Belə tədqiqatların gedişində bu günə aydınlaşdırmaq mümkün olmuşdur ki, qeyri-maliyyə məlumatları maliyyə məlumatlarını tamamlayır, həm də maliyyə hesabatının məlumatları öz vacibliyini və əhəmiyyətini qoruyub saxlayır. Bundan başqa (müştərilərin tələbatlarının ödənilməsinin səviyyəsi haqda informasiya əsasında), Ittner və Larcker aşkar etmişlər ki, qeyri-maliyyə xarakterli göstəricilər müəyyən proqnoz qiymətliliyinə də malikdir, ancaq burada qeyri-xətti asılılıq müşahidə olunur.

Qeyri-maliyyə informasiyasının illik hesabatda açıqlanması praktikası skandinaviya şirkətləri arasında öz geniş tətbiqini tapmışdır.

Məsələ 27.24.

İnternet şəbəkəsində SAS şirkətinin saytıda şirkətin açıqlanan illik hesabatına

baxın və uzunmüddətli perspektivdə şirkətin effektivliyinə təsir edən qeyri-maliyyə xarakterli hansı əsas faktorlar şirkətin fəaliyyətinin əsas göstəricilərinin statistikasına daxil edilmiş olduğunu müəyyən edin. Həmin qeyri-maliyyə göstəricilərini qiymətləndirərkən siz hansı çətinliklərlə qarşılaşırsınız?

Həlli

SAS Group holdinqin fəaliyyətinin əsas göstəricilərinə, şirkətin rentabelliği və investisiya potensialı ilə əlaqədar olan maliyyə göstəricilərindən əlavə müştərilərin razı qalma səviyyəsi haqqında qeyri-maliyyə məlumatları, əmək resursları və fəaliyyətin ekoloji aspektləri haqda məlumatlar daxildir. Bu göstəricilərin hər biri üzrə köhnə dövrlər üçün müqayisəli informasiya verilmişdir, ancaq kənar mənbələrdən müqayisəli məlumatlar yoxdur. Bu məlumatlar özlərində qiymətli informasiya əks etdirir, ancaq onlar müxtəlif şirkətləri müqayisə etmək üçün istifadə oluna bilməz (bax: cədvəl 27.20).

Daha sonra hesabatın izah hissəsində müştərilərin razı qalması səviyyəsini müəyyənləşdirən daha əhəmiyyətli faktorlar sadalanmışdır. Onlara aiddir:

- fərdi yanaşma və şəxsi diqqət;
- dəqiqlik və səliqəlilik;
- təklif olunan məhsul;
- təklif olunan marşrutların müxtəlifliyi və uçuş qrafikinin rahatlığı.

Cədvəl 27.20. SAS şirkətinin illik hesabatında əks etdirilmiş fəaliyyətin qeyri-maliyyə göstəriciləri

	<i>Plan</i> <i>2000</i>	<i>Fakt</i> <i>2000</i>	<i>Fakt</i> <i>1999</i>	<i>Fakt</i> <i>1998</i>	<i>Fakt</i> <i>1997</i>	<i>Fakt</i> <i>1996</i>
SAS müştərilərinin razı olma göstəricisi	77	72	74	70	70	65
SAS heyətinin indeksi	2,25	2,19	2,13	2,06	-	-
SAS-ın ekoloji göstəricisi	-	82	88	96	97	100
SAS qrupunun otel sektoru üzrə müştərilərin loyallıq əmsalı	94	94	94	98	93	93

Mənbə: SAS qrupunun illik hesabatı, 2000-ci il, səh.3.

Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat

Fəsil 22-də biz pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatın məzmunu, strukturu və tərtibolunma qaydalarını nəzərdən keçirdik. Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında informasiya kənar istifadəçiyə imkan verir ki, o, şirkətin təmiz pul daxilolmalarının tədiyyələrdən üstün olmasını təmin etmə qabiliyyəti haqda mühakimə yürütsün. Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat üç bölmədən ibarətdir, bura pul vəsaitlərinin mənbəyi göstərilməklə onların hərəkəti haqqında informasiya, əməliyyat fəaliyyəti üzrə pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında məlumat, investisiya fəaliyyəti üzrə pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında informasiya və maliyyə fəaliyyəti üzrə pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında informasiya daxil edilir.

Həmin hesabat formasında verilmiş pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında informasiyanı öyrənərkən, maliyyə informasiyasının istifadəçiləri, hər şeydən öncə, öyrənməyə çalışırlar ki, şirkət əməliyyat fəaliyyətindən pul vəsaitlərinin daxil olmasını təmin etmək iqtidarındadırmı. İkinci növbədə analitiklər qarşılına belə sual qoyurlar: öz investisiya fəaliyyətini maliyyələşdirmək üçün şirkətin daxili daxilolmaları kifayətdirmi, yoxsa bunun üçün şirkətə kənar borc vəsaitlərini cəlb etmək, ya da xüsusi kapitalı artırmaq lazımdır. Pul vəsaitlərinin hərəkətinin bu üç komponentinin nisbəti şirkətin maliyyə vəziyyəti ilə müəyyən olunur. Güclü inkişaf edən şirkətin pul vəsaitləri axınlarının strukturu, maliyyə çətinlikləri çəkən şirkətlərdən fərqlənəcəkdir. Məsələn, sürətlə inkişaf edən bəhə olmayan xidmətə istiqamətlənmiş Ryanair şirkətinin pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatını təhlil edərkən görürük ki, şirkətin inkişafının maliyyələşdirilməsi xarici borcların alınması yolu ilə və xüsusi kapitalın artırılması vasitəsilə əməliyyat fəaliyyət prosesində artırılan pul axınlarının kombinasiyası hesabına həyata keçirilir. Ryanair şirkəti üçün kapitalın vacib mənbələrindən biri kimi fond bazarı çıxış edir.

Şirkət müflisləşmə həddində olduqda tamam başqa hal müşahidə olunur və belə şirkətin əməliyyat fəaliyyəti nəticəsində pul vəsaitlərinin hərəkəti, bir qayda olaraq, neqativ olacaqdır. Nağd ödənişlərin nağd daxilolmalardan artıqlığını aktivləri satmaqla, kreditordlardan əlavə borc vəsaitləri almaqla, yaxud kapitalı artırmaqla kompensasiya etmək olar. Ancaq pul vəsaitlərinin hərəkətinin xarakteri həmişə situasiyanın inkişaf perspektivlərini adekvat əks etdirmir. Belə ki, Sabena şirkətinin müflisləşməsinə bir il qalmış pul vəsaitlərinin hərəkəti haqda hesabatında biz hələ də əməliyyat fəaliyyətindən əldə olunan pul vəsaitlərinin müsbət hərəkətini görürük, hərçənd ki, qalan vəziyyət o qədər də əlverişli deyil (bax: cədvəl 27.21).

Sabena şirkətinin 2000-ci il üçün əməliyyat fəaliyyətindən alınan pul vəsaitlərinin hərəkətinin ətraflı təhlili göstərəcək ki, 2000-ci ildə zərər praktiki olaraq mənfəət və zərərlər hesabları üzrə uçota alınmış qeyri-pul məsrəfləri ilə tam neytrallaşdırılır. Əməliyyat fəaliyyətindən daxil olan pul vəsaitlərinin müvafiq məsrəflərdən çox olması son nəticədə dövriyyə vəsaitlərinin əhəmiyyətli azalması ilə təmin olunmuşdu, bu, xüsusilə, keçən il üçün dövriyyə vəsaitlərinin dəyişməsinə müqayisə etdikdə görünür (1999-cu il). Daha sonra qeyd etmək olar ki, şirkət yenə də investisiya fəaliyyəti göstərir, ancaq investisiyaları maliyyələşdirmək üçün kənar mənbələrdən borc vəsaitləri işə salınmamışdır. Maliyyə vəsaitləri üzrə pul ödənişləri şirkətin həmin fəaliyyət növündə pul daxilolmalarını əhəmiyyətli dərəcədə üstələyir və bütövlükdə maliyyə fəaliyyətindən olan pul vəsaitlərinin hərəkəti neqativ olacaqdır. Nəhayət, pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatın yekun sətrinə baxaraq, demək olar ki, 2000-ci ildə şirkət likvid vəsaitlərin həcmində əhəmiyyətli dərəcədə azalmasına məruz qalmışdır.

Belə bir səhv fikir mövcuddur ki, pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatın göstəricilərini müqayisə etdikdə, məlumatların müqayisəliliyi problemi aktual deyil. Bu belə deyil və bu halda müqayisə olunan məlumatların mümkün fərqlərinə diqqətlə yanaşmaq lazımdır. Məsələn, şirkətlər dividendlər, vergilər və faizlər haqqında məlumatları müxtəlif cür təqdim edə bilər. Bundan əlavə, həmişə yəqin etmək lazımdır ki, müqayisə olunan hesabatların yekun sətrində şirkətin malik olduğu pul vəsaitlərinin və pul ekvivalentlərinin artımı və azalması barədə informasiya vardır. Bəzən yekun sətrdə işçi kapitalın hərəkətini göstərirlər.

Fəsil 26-da biz aydınlaşdırdıq ki, illik hesabatın idarə olunmasına yönəldilmiş metodların tətbiq olunması nəticəsində (uçot metodlarının seçilməsi, mühasibat qiy-

mətləndirilmələrinin dəyişilməsi, yaxud real əməliyyatların aparılması) şirkətin mənfəət və zərərlər haqqında hesabatında və balansında olan informasiya qeyri-obyektiv və ya təhrif olunmuş xarakter daşıya bilər.

Hesab edilir ki, söhbət iri daxilolmaların məbləğlərinin uçotundan gedəndə, pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatın məlumatları şirkətin effektivliyi barədə daha dürüst təsvir əldə etməyə imkan verir, nəinki, mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda əsasən əks etdirilən nəticə. Bununla belə, pul vəsaitlərinin hərəkəti haqda hesabatda olan informasiyanın ümumi faydalılığı kimi elementlər və onun köməyi ilə artan yekun effektindən təmizlənmiş hesabatın daha obyektiv təsvirini almaq imkanı şirkətdən şirkətə fərqlənəcəkdir (empirik sübutlar Dechow-un işində gətirilmişdir, 1994).

Bəlliklə, iqtisadi situasiyanın və şirkətin fəaliyyətinin nəticələrinin lazımi şəkildə qiymətləndirilməsi üçün, balansda mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda, hesabatda olan qeydlərdə açıqlanan informasiyanı həmişə pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatın məlumatları ilə birlikdə araşdırmaq lazımdır. Bu üsulu çox vaxt pul axınlarının yoxlanması adlandırırlar.

Əgər 2000-ci üçün SAir Group-un mənfəət və zərərlər haqqında hesabatının təhlili prosesində o, pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatla müqayisə olunsaydı, onda, həqiqətən də görürsən ki, sonuncu artan yekunla hesablanan effektin daha az təsirinə məruz qalmış olur.

Öz müraciətində SAir holdinqin yeni baş direktoru qrupun maliyyə problemlərini həll etmək üçün aşağıdakı tədbirləri sadalamışdır:

“Qrupun fəaliyyətinin bütün istiqamətlərində baş vermiş köklü dəyişikliklər böyük məbləğdə yığılmış amortizasiyanın və ehtiyatların 2000-ci ilin nəticələri hesabına aid etmək yolu ilə balans göstəricilərinə dəyişikliklər etmək zəruriliyi yaradır. Bu Swissair Group şirkətinə imkan verəcək ki, o, keçmiş dövrlərin maliyyə çətinlikləri yükünü öz üzərindən atsın və bütün söyləri yeni korporativ məqsədlərin əldə olunmasına yönəlsin”

(SAir Group-un illik hesabatı, 2000-ci il, səh. 5)

Cədvəl 27.21. Sabena Group şirkətinin 1999-cu və 2000-ci illər üzrə pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında icmal hesabatı

	1999 mln. €	2000 mln. €
İl ərzində xalis nəticə	(10)	(323)
Azlıqların payı	(3)	(2)
Qeyri-maddi, maddi və maliyyə aktivlərinin amortizasiyası	127	128
Aktivlərin satışından əldə olunmuş mənfəət/zərər	(30)	(14)
Vergiye cəlb olunma	1	2
Digər düzəlişlər və dəyərin dəyişməsi	115	204
İşçi kapitalının dəyişməsinə qədər pul vəsaitlərinin əməliyyat hərəkəti	200	(5)
Pul vəsaitləri çıxılmaqla dövriyyə kapitalının dəyişməsi	123	330
Ödənilmiş faizlər	(56)	(34)

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

Ödənilmiş vergilər	(1)	(11)
Alınmış faizlər	14	19
Alınmış dividendlər		
Öhdəliklərin azalması	(82)	(129)
Yekun	(124)	(155)
Əməliyyat fəaliyyəti üzrə pul vəsaitlərinin təmiz axını (daxil olması)	199	170
(A)		
Uzunmüddətli maddi və maliyyə aktivlərinə qoyuluşlar	(315)	(143)
Dövrüyyədənəknar əsas vəsaitlərin satışından daxilolmalar	169	40
İnvestisiya fəaliyyəti üzrə pul vəsaitlərinin təmiz hərəkəti (B)	(146)	(102)
Maliyyə fəaliyyəti üzrə pul vəsaitlərinin təmiz hərəkəti (C)	(99)	(202)
Pul vəsaitlərinin təmiz azalması / artması (A+B+C)	(46)	(134)
İlin əvvəlinə pul vəsaitləri və pul ekvivalentləri	324	278
Pul vəsaitlərinin azalması/artması	(46)	(134)
Dövrün əvvəlinə translyasiyalı məzənnə fərqinə düzəliş		(1)
İlin sonuna pul və pul ekvivalentləri	278	143

Mənbə: Sabena qrupunun icmal hesabatı, 2000-ci il.

2000-ci maliyyə ili SAir Group üçün 2885 mln CHF həcmində zərərle başa çatdı, halbuki, 1999-cu ildə şirkət 273 mln CHF mənfəət əldə etmişdi. Şirkətin 1999 və 2000-ci illər üçün mənfəət və zərərlər haqqında hesabatını təhlil edərkən görürük ki, hər iki ildə əməliyyat fəaliyyətindən alınan pul vəsaitlərinin hərəkəti müsbət olmuşdur, həmçinin, balansın yekun sətirində pulun və pul ekvivalentlərinin ümumi həcmnin artımı baş vermişdir (bax: cədvəl 27.22).

Cədvəl 27.22. SAir şirkəti üzrə pul vəsaitlərinin hərəkəti və nəticə, 1999-2000-ci illər

<i>Mln. CHF</i>	<i>1999</i>	<i>2000</i>
Xalis nəticə	273	(2885)
Əməliyyatlar üzrə pul vəsaitlərinin hərəkəti	1423	1191

Beləliklə, pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatın təhlili texnikasını araşdıraraq biz maliyyə təhlilinin ən mühüm metodlarının müzakirəsini başa çatdırdıq.

Qısa nəticələr

Maliyyə hesabatında olan məlumatların köməyiylə kənar istifadəçilər şirkətin fəaliyyətinə aid olan bəzi sualları – məsələn, şirkətin öz borclarını ödəmək iqtidarında olmasını, onun fəaliyyətinin effektiv olub-olmamasını özləri üçün aydınlaşdırmağa çalışırlar. Maliyyə hesabatından zəruri informasiyanı çıxarmaq və bu suallara cavab vermək üçün müəyyən metodlar mövcuddur. Bu fəslin məqsədlərindən biri, bu metodların tətbiq olunmasını izah etmək və onun təsvirini vermək idi (trend təhlili, faiz təhlili, maliyyə əmsalları əsasında təhlil, segment təhlili, pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatın təhlili). Bütün bu metodlar onunla oxşardır ki, onların hamısı konkret şirkət üzrə məlumatların müəyyən baza göstəriciləri ilə (daxili və kənar) müqayisəsi əsasında qurulmuşdur və müqayisənin nəticələri qərarların qəbul edilməsi prosesində istifadə oluna biləcək faydalı informasiyadır. Müqayisənin zəruri şərti məlumatların müqayisəliliyidir. Ona görə bu fəslin ikinci məqsədi – maliyyə

hesabatının məlumatlarının müqayisəliliyini pisləşdirən faktorların təsirini göstərmək və nümayiş etdirmək idi. Maliyyə təhlilinin müxtəlif metodlarının kombinasiyası maliyyə hesabatının öyrənilməsi ilə eyni vaxtda kənar istifadəçilərə fəaliyyətin nəticələrini və maliyyə vəziyyətini lazımı şəkildə qiymətləndirməyə imkan verir.

Tapşırıqlar

1. Sizin ölkənizdə eyni bir sahədə işləyən iki şirkətin maliyyə hesabatını götürün. Onlar üçün xüsusi kapitalın rentabellik göstəricisini hesablayın. Əvvəlcə maliyyə əmsalları əsasında təhlilin köməyi ilə üzə çıxan fərqləri izah etməyə çalışın. Sonra trend, faiz, seqment təhlili aparın və pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatı təhlil edin. Göstərilən təhlil metodlarından istifadə edərək siz hansı əlavə məlumatları alırsınız. Sahə təhlili apararaq siz aydınlaşdırdıqlarınızdan başqa hansı əlavə məlumatı ala bilərsiniz?
2. Aydınlaşdırın, bir neçə aviaşirkət üçün qiymətin gəlirə olan nisbəti (P/E) göstəricisinin kəmiyyəti nə qədərdir; siz nə görürsünüz? Bu şirkətlərin hər birinin inkişaf perspektivlərini bazar necə qiymətləndirir? Bu şirkətlərin maliyyə hesabatlarının məlumatları onların bazar qiymətləndirilməsinə nə qədər uyğundur? Siz hansısa bir ziddiyyətləri hiss edirsinizmi?
3. Digər sahələri seçməklə və səhmləri bazarda dövriyyədə olan şirkətləri təhlil etməklə tapşırıq 2-ni yerinə yetirin. Hansı sahəvi xüsusiyyətləri siz fərqləndirərdiniz?
4. Siz necə fikirləşirsiniz, hansı sahələr ehtiyatların dövriyyəsinin aşağı göstəricisi ilə xarakterizə olunur, hansı sahələrdə isə bu əmsal daha yüksək olacaqdır? Geniş cavab verin (aktivlərin dövriyyəsi əmsalı üçün də analoji sualı araşdırın).
5. Siz necə fikirləşirsiniz, hansı sahələr satışların rentabelliyyəsinin aşağı göstəricisi ilə xarakterizə olunur, bəs hansı sahələrdə bu əmsal daha yüksək olacaqdır?
6. Heavy Goods açıq səhmdar şirkəti traktorlar istehsal edir. 2004-cü ildə şirkət alqılar etməyi planlaşdırırdı və bu məqsədlə bəzi şirkətlərə nəzər yetirirdi. Bunların sırasında rəqib firma-Modern Traktors açıq səhmdar şirkəti də var idi. Şirkətin alqılar sahəsindəki strategiyası ondan ibarət idi ki, imkan olduqda o udula biləcək şirkətləri əldə etsin və onların idarə olunmasının səmərəliliyini və rentabellik səviyyəsini yüksəlsin.

Heavy Goods şirkətinin baş mühasibi öz köməkçisinə tapşırırdı ki, axırıncı üç il üçün Modern Traktors şirkətinin maliyyə hesabatının məlumatları əsasında maliyyə göstəricilərini hesablasın və alınmış əmsalların bu sahənin assosiasiya olunmuş istehsalçıları tərəfindən təqdim olunmuş orta sahə göstəriciləri haqqında məlumatın bazasında hesabat tərtib etsin. Aşağıdakı cədvəldə mühasibin köməkçisinin hazırladığı əmsallar, həmçinin 2004-cü il üçün orta sahə göstəriciləri təqdim olunmuşdur.

Tapşırıq: tam qiymətləndirmə rəyi yazın və yazılı hesabat təqdim edin.

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

		Orta sahə göstəriciləri			
		2002	2003	2004	2004
Satışların artımı	%	30,00	40,00	9,52	8,25
Satışlar/məcmui aktivlər		1,83	2,05	1,60	2,43
Satışlar/təmiz dövryyədənəknar aktivlər		2,94	3,59	2,74	16,85
Satışlar/dövryyə (işçi) kapitalı		- 21,43	- 140,00	38,33	10,81
Satışlar/debitor borcu		37,50	70,00	92,00	16,00
Ümumi mənfəət/satışlar	%	18,67	22,62	19,57	23,92
Vergitutmaya qədər olan mənfəət/satışlar	%	8,00	17,62	11,74	4,06
Faizlərin ödənilməsinə qədər mənfəət/ faizlər		6,45	26,57	14,50	4,95
Vergilərdən sonra mənfəət/ məcmui aktivlər	%	9,76	27,80	13,24	8,97
Vergilərdən sonra mənfəət/xüsusi kapital	%	57,14	75,00	39,58	28,90
Dövryyədənəknar aktivlərin xalis dəyəri/məcmui aktivlər	%	62,20	57,07	58,54	19,12
Dövryyədənəknar aktivlərin xalis dəyəri/xüsusi kapital		3,64	1,54	1,75	0,58
Xüsusi kapital/ məcmui aktivlər	%	18,29	37,07	33,45	32,96
Məcmui öhdəliklər/məcmui aktivlər	%	81,71	62,93	66,55	69,00
Məcmui öhdəliklər/xüsusi kapital		4,47	1,70	1,99	2,40
Uzunmüddətli öhdəliklər/ məcmui aktivlər	%	36,59	18,54	29,27	19,00
Qısamüddətli öhdəliklər/ məcmui aktivlər	%	45,12	44,39	37,28	50,00
Dövryyə aktivləri/qısamüddətli öhdəliklər		0,84	0,97	1,11	1,63
(Dövryyə aktivləri- ehtiyatlar)/qısamüddətli öhdəliklər		0,43	0,54	0,72	0,58
Ehtiyatlar/məcmui aktivlər	%	17,07	18,54	14,63	41,90
Satışların maya dəyəri/ehtiyatlar		8,71	8,55	8,81	4,29
Satışların maya dəyəri/kreditor borcu		6,10	6,25	6,17	12,87
Debitor borcu/məcmui aktivlər	%	4,88	2,93	1,70	18,40
Pul vəsaitləri/ məcmui aktivlər	%	15,85	21,46	25,08	9,60

Qeyd

Məcmui aktivlər = (xalis qalıq dəyərilə dövryyədənəknar aktivlər + dövryyə vəsaitləri) və xalis dövryyədənəknar aktivlər = xalis qalıq dəyərilə dövryyədənəknar aktivlər.

7. Seville açıq səhmdar şirkəti ticarət-istehsalat şirkətidir və özünün gur inkişaf dövrünü yaşayır. Hazırkı anda şirkət istehsal etdiyi məhsulun çeşidini genişləndirməyə və yeni bazarlara çıxmağa çalışır. Bu məqsədə çatmaq üçün şirkətə əlavə 800 000 € həcmində vəsait tapmaq tələb olunur. Direktorlar şurası iki mümkün mənbəni araşdırır:

- (a) Hər səhm üçün 2 € ilə hüquqların buraxılışı. Səhmin kursu hər səhm üçün 2,50 € (2000-ci ildə- 2,20 €) təşkil edir;

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

(b) İki il ərzində hissə-hissə ödənilmək şərti ilə 15%-lik bank krediti. Aşağıda illik maliyyə hesabatı layihəsindən çıxarışlar verilmişdir. Seville açıq səhmdar şirkəti. 31.12.01 tarixdə başa çatmış il üçün mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın ilkin variantından çıxarış.

	2000 il min €	2001 il min €
Pul gəliri	<u>1967</u>	<u>1991</u>
Əməliyyat gəliri	636	698
Ödənilmiş faizlər	<u>45</u>	<u>55</u>
Vergitutmaya qədər mənfəət	591	643
Vergilər	<u>150</u>	<u>140</u>
Vergitutmadan sonra mənfəət	441	503
Fövqəladə maddə	<u>90</u>	—
İl ərzində mənfəət	<u>361</u>	<u>453</u>
<i>Əsas vəsaitlər</i>		
Maddi	1132	1504
Qeyri-maddi	<u>247</u>	<u>298</u>
<i>Dövrüyyə aktivləri</i>		
Ehtiyatlar	684	679
Debitor borcu	471	511
Kassada və bankda olan pul vəsaitləri	80	117
<i>Bir ildən az müddətə olan kreditör borcu</i>		
Ticarət üzrə	(336)	(308)
Vergilər üzrə	(140)	(190)
Dividendlər üzrə	(80)	(80)
<i>Bir ildən çox müddətə kreditör borcu</i>		
2004-cü ildə ödənilən 10%-li borc kağızları	(450)	(450)
Maliyyə lizinqi	<u>—</u>	<u>100</u>
	<u>1608</u>	<u>1981</u>
<i>Kapital və ehtiyatlar</i>		
Səhmdar kapital (1 € ilə adi səhmlər)	800	800
Yenidənqiymətləndirmə ehtiyatı	144	144
Mənfəət və zərərlər	<u>664</u>	<u>1037</u>
	<u>1608</u>	<u>1981</u>

Əməliyyat mənfəəti

Əməliyyat mənfəəti aşağıdakı hesablanmışdır:
nəticəsində alınmışdır:

	2000 il min €	2001 il min €
Amortizasiya	110	150
Əmlakın satışından olan mənfəət (satış və əks icarə üzrə əməliyyatın hissəsi kimi)	-	95

Fövqəladə maddə

Fövqəladə zərər şirkətin filialının yenidən təşkili üzrə məsrəflərdən ibarətdir ki, onun da gedişində müxtəlif tədbirlər, o cümlədən, ştatların ixtisarı həyata keçirilmişdir. Müvafiq vergi hesablanması 38 000 € təşkil etmişdir.

Təxirə salınmış vergitutmalar

Təxirə salınmış vergi hesablanması aparılmamışdır, çünki öhdəliklərin yaranması gözlənilmir. Əgər təxirə salınmış vergi hesablanması tam həcmdə aparılışaydı, öhdəlik yarana bilərdi və bu öhdəlik 7000 € (2000-ci ildə 8000 €) təşkil edərdi.

Şərti öhdəliklər

Banklar tərəfindən uçota alınmış veksellər üzrə şərti məbləğ 85 000 € (2000-ci ildə 80 000 €) təşkil edir.

Belə aydın oldu ki, ehtiyatların tərkibinə 40 000 € məbləğində mülkiyyət hüququ keçməmiş mallar, həmçinin, 28 000 € (2000-ci ildə 28 000 €) məbləğində qiymətdəndüşmüş və qeyri-likvid mallar da daxil edilibmiş.

Debitor borcunun müddətlər üzrə təhlili göstərdi ki, ödənilməsi 1 ildən artıq gecikdirilmiş hesabların məbləği 40 000 € (2000-ci ildə 40 000 €) təşkil edir.

Auditorlar hələ rəy verməmişlər, aktivlərin təsərrüfatdan çıxmasından və restrukturizasiyaya çəkilən məsrəflərdən alınan mənfəətin həmin təsnifatının düzgünlüyü sualı açıq qalır.

Direktorlar şurasının qiymətlənməsinə görə yeni vəsaitlər 300 000 € həcmində əməliyyat mənfəəti almağa imkan verəcək və şirkət əməliyyat fəaliyyətindən 2001-ci ildə olduğu qədər mənfəət əldə edəcək. Əlavə emissiya dividendlərin həcmi 150 000 € həcmində qədər artırmağa imkan verəcək.

Təpşiriq: inkişafın nəticələri, şirkətin zəif və güclü tərəfləri barədə tam hesabat hazırlayın, onu maliyyə əmsalları əsasında hesabatın təhlilinin məlumatları ilə möhkəmləndirin.

8. Kimya istehsalının toksiki tullantılarının utilizasiyası ilə məşğul olan Recycle açıq səhmdar şirkətinin səhmləri bazarda kotirovka olunur. Recycle şirkəti bütün dünyadan tullantı alır. Siz bir mühasib kimi (Recycle şirkətinin əməkdaşı olmayaraq) bu şirkətlərin dərc olunan maliyyə hesabatı əsasında həmin şirkətlərə effektivlik məsələləri üzrə məsləhətlər verirsiniz. Aşağıda Recycle açıq səhmdar şirkətinin 30 sentyabr 2007-ci il vəziyyətinə 2 il üçün maliyyə hesabatından çıxarışlar verilmişdir.

MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ STANDARTLARI

30 sentyabrda başa çatan il üçün mənfəət və zərərlər haqqında hesabat:

	2007	2008
Pul gəliri	3000	2800
Satışların maya dəyəri	<u>1600</u>	<u>1300</u>
Ümumi mənfəət	1400	1500
Sair əməliyyat xərcləri	<u>(800)</u>	<u>(600)</u>
Əməliyyat mənfəəti	600	900
Qdənilmiş faizlər	<u>200</u>	<u>100</u>
Vergitutmaya qədər mənfəət	400	800
Vergilər	<u>(150)</u>	<u>(250)</u>
Vergitutmadan sonra mənfəət	250	550
Təklif edilmiş dividendlər	<u>(200)</u>	<u>(200)</u>
Bölüşdürülməmiş mənfəət	50	350
Bölüşdürülməmiş mənfəətin qalığı keçirilmiş	<u>900</u>	<u>550</u>
Bölüşdürülməmiş mənfəətin keçirilməli olan qalığı	<u>950</u>	<u>900</u>

30 sentyabr tarixinə olan balans:

	2007 mln. €	2006 mln. €
Maddi əsas vəsaitlər	4100	3800
Dövriyyə aktivləri:		
Ehtiyatlar	500	350
Debitor borcu	1000	800
Nağd pul vəsaitləri	<u>50</u>	<u>50</u>
	<u>1550</u>	<u>1200</u>
Qısamüddətli öhhəliklər:		
Ticarət kreditör borcu	600	600
Ödəniləsi vergilər	150	250
Təklif edilmiş dividendlər	200	200
Bank overdraftı	<u>750</u>	<u>50</u>
	<u>1700</u>	<u>1100</u>
Xalis cari (öhdəliklər)/aktivlər	150	100
Uzunmüddətli kreditlər (2009 cu ildə ödənen)	<u>1000</u>	<u>(1000)</u>
	<u>2950</u>	<u>2900</u>
Kapital və ehtiyatlar:		
Ödəniləsi səhmdar kapitalı (1 € ilə səhmlər)	2000	2000
Mənfəət və zərərlər	<u>950</u>	<u>900</u>
	<u>2950</u>	<u>2900</u>

Siz müəyyən etdiniz ki, 30 sentyabr 2007- ci ildə başa çatan il üçün maddi əsas vəsaitlərin amortizasiyası 1200 mln. € təşkil etmişdir. 30 sentyabr 2007-ci ildə başa çatan ildə əsas vəsaitlərin təsərrüfatdan çıxması çox az olmuşdu. İki nəfər məsləhət üçün sizə müraciət etmişdir.

Cənab A. – müstəqil müstəntiqdir, o Recycle şirkətinin səhmlərini almaq

istəyirdi. Cənab A.-nın fikrincə 2007-ci ildə şirkətin fəaliyyətinin nəticələri 2006-cı illə müqayisədə daha yaxşı olmuşdur, belə ki, şirkətin dövriyyəsi artmış və səhmdarlar eyni həcmdə dividendlər almışlar. Cənab B. Recycle şirkətinin istehsalat binalarının yerləşdiyi yerə yaxın olan rayonda yaşayır. O, bilmək istəyirdi ki, Recycle şirkəti rayonun rifahını yaxşılaşdırmaq üçün vəsait ayırarmı. Cənab B. – həmçinin, kimyəvi tullantıların utilizasiyası üzrə istehsalın ətraf mühitə mümkün təsiri problemindən də narahatdır. Cənab B. ümidvar deyil ki, o dərc olunan maliyyə hesabatında sosial və ekoloji məsələlər barədə məlumat tapa biləcəkdir.

Tələb olunur: cənab A. üçün tam yazılı rəy tərtib edin, onu müvafiq maliyyə əmsalları ilə tamamlayın.

İstinadlar

Fəsil 2

Alexander, D. and Nobes, C. (2001) *Financial accounting: an international introduction*, Pearson Education, Harlow.

AH, A. and Hwang, L-S. (2000) 'Country-specific factors related to financial reporting and the value relevance of accounting data', *Journal of Accounting Research*, 38 (1), Spring.

American Accounting Association (1977) *The Accounting Review*, Supplement to volume 52.

Bali, R., Kothari, S.P. and Robin, A. (2000) 'The effect of international institutional factors on properties of accounting earnings', *Journal of Accounting and Economics*, 29, 1 — 51.

Basu, S. (1997) 'The conservatism principle and the asymmetric timeliness of earnings', *Journal of Accounting and Economics*, 24, 3—37.

Choi, F. and Mueller, G. (1992) *International Accounting*, Prentice Hall, Englewood Cliffs.

da Costa, R.C., Bourgeois, J.C., and Lawson, W.M. (1978) 'A classification of international financial accounting practices', *The International Journal of Accounting (education and research)*, Spring, 73—85.

Frank, W.G. (1979) 'An empirical analysis of international accounting principles', *Journal of Accounting Research*, Autumn, 593—605.

Gonzalo, J.A. and Gallizo, J.L. (1992) *Spain*, Routledge, London.

Gray, S. (1988) 'Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally', *Abacus*, March.

Guenther, D. and Young, D. (2000) 'The association between financial accounting measures and real economic activity: A multinational study', *Journal of Accounting and Economics*, 29, 53—72.

Hatfield, H.R. (1966) 'Some variations in accounting practices in England, France, Germany and the US', *Journal of Accounting Research*, Autumn.

Hofstede, G. (1980) *Culture's consequences: international differences in work-related values*. Sage, Beverly Hills, CA.

Leuz C, Nanda, D. and Wysocki, P. (2001) 'Investor protection and earnings management: An international comparison', August 2001, unpublished working paper. Wharton School of the University of Pennsylvania, Philadelphia.

Maijor, S. and Vanstraelen, A. (2002) 'Earnings management: The effects of audit environment, audit quality and international capital markets', unpublished working paper, January 2002.

Mey, A. (1996) 'Theodore Limperg and his theory of values and costs' *Abacus* 2(1) September 3—23.

Mueller, G.G. (1967) *International Accounting*, MacMillan, New York.

Nair, R.D. and Frank, W.G. (1980) 'The impact of disclosure and measurement on international accounting classifying', *The Accounting Review*, July, 426—50.

Nobes, C.W. (1980) 'International classification of accounting systems', unpublished paper.

Nobes, C.W. and Parker, R. (1998) *Comparative International Accounting*, 5th edn, Prentice Hall, London.

Ordeide, D. and KPMG (eds) (2001) *Transnational Accounting*, 2 edn, Palgrave, London.

Penman, S.H. and Zhang, X-J. (2002) Accounting conservatism, the quality of earnings, and stock returns', *The Accounting Review*, 77 (2), April, 237—64.

Schmalenbach, E. (1927) 'Der Kontenrahmen', *Zeitschrift für betriebswirtschaftliche forschung*, 21, 385—402.

Seidler, L.J. (1967) 'International accounting — the ultimate theory course'. *The Accounting Review*, October, 775—81.

Fəsil 4

Edwards, E.O. and Bell, P.W. (1961) *The Theory and Measurement of Business Income*, University of California Press, Berkeley, CA.

Fisher, I. (1930) *The Theory of Interest*. Macmillan, New York (Reprinted as 'Income and capital', in Parker and Harcourt, 1969).

Hicks, J. (1946) *Value and Capital*, Clarendon Press, Oxford (Reprinted as 'Income' in Parker and Harcourt, 1969).

Parker, R.H. and Harcourt, G.C. (1969) *Readings in the Concept and Measurement Income*, Cambridge University Press, Cambridge.

Fəsil 7

Bonbright, J.C. (1937) *The Valuation of Property*, McGraw-Hill, New York.

Mey, A. (1966) 'Theodore Limperg and his theory of values and costs', *Abacus*, 2 (1), September, 3—23.

Sandilands Report (1975) *Inflation Accounting Committee*, MND 6225, HMSO, London.

Schmalenbach, E. (1959) *Dynamic Accounting*, Gee & Co; London.

Sweeney, H.W. (1936) *Stabilized Accounting*, Harper & Bros, New York.

Fəsil 8

Belkaoui, A. (2000) *Accounting Theory*, 4th edn, Thomson Learning, London.

Devine, C.T. (1960) 'Research methodology and accounting theory formation' *The Accounting Review*, July.

Edwards, E.O. and Bell, P.W. (1961) *The Theory and Measurement of Business Income*, University of California Press, Berkeley, CA.

Hendriksen, E.S. (1977) *Accounting Theory*, 3rd edn, Irwin, Homewood. IL.

Jensen, M.C. (1976) *Reflections on the state of accounting research and the regulation of accounting*, Stanford lectures in Accounting, Stanford University.

Lehman, G. (2001) *Accounting Forum* Editorial 25, March.

Littleton, A.C. (1953) *Structure of Accounting Theory*. Monograph no.5 American Accounting Association.

McDonald, D.L. (1972) *Comparative Accounting Theory*, Addison-Wesley, Reading, MA.

Paton, W.A. (1922) *Accounting Theory*, The Ronald Press, New York.

Scott, D.R. (1941) 'The basis for accounting principles', *Accounting Review*, December.

Sorter, G.H. (1969) An events approach to basic accounting theory', *The Accounting Review*, January.

Yu, S.C. (1976) *The Structure of Accounting Theory*, The University Press of Florida, Gainesville.

Fəsil 10

Adams, R. (1997) *Linking environmental and financial performance: a survey of best practice techniques*, International standards of accounting and reporting.

Adams, R. (! 994) 'Ready for a greening' *Accountancy Age*, 5 May.

Bayer Ag annual report 2001.

Beiersdorf annual report 2000.

Corporate report 1975. UK Accounting Standards Committee.

Gray, R.H., Owen, D. and Adams, C (1996) *Accounting and accountability: changes and challenges in corporate social and environmental reporting*. Prentice Hall, London.

Hicks, J.R. (1946) *Value and capital*, 2nd edn, Oxford University Press, Oxford.

Kaplan, R.S. and Norton, D. (1996) *The balances scorecard: translating strategy into action*, Boston, Harvard Business School Press. Moore, D. (1997) *Position paper on accounting for environmental costs and liabilities*, Canadian institute of chartered accountants.

Fəsil 20

Black, F. and Scholes, M. (1973) 'The pricing of options and corporate liabilities', *Journal of Political Economy*, 81, 637—59.

Fəsil 23

Fields, T, Lys, T. and Vincent L. (2001) 'Empirical research on accounting choice', *Journal of Accounting and Economics*, 31, 255—307.

Fəsil 26

Banker, R. and Johnston, H. (1993) 'An empirical study of cost drivers in the U.S. airline industry', *The accounting Review*, 68 (3), July, 576—601.

Bowen, R., DuCharme, L. and Chores, D. (1995) 'Stakeholders implicit claim and accounting method choice', *Journal of Accounting and Economics*, 255—96.

Burgstahler, D. and Dichev, I. (1997) 'Earning management to avoid earnings decrease and losses', *Journal of Accounting and Economics*, 99— 126.

Dechow, P.M. and Sloan, R.G. (1991) 'Executive incentives and the horizon problem: An empirical investigation', *Journal of Accounting an Economics*, 51—89.

Dechow, P.M., Sloan, R.G. and Sweeney, A.P. (1996) 'Causes and consequences of earnings manipulation: an analysis of firms subject to enforcement actions by the SEC', *Contemporary Accounting Research*, 13, 1—36.

DeFond, M.L. andJiambaivo, J. (1994) 'Debt covenant violation and manipulation of accruals', *Journal of Accounting and Economics*, 17, 145—76.

DeGeorge, R, Patel, J. and Zeckhauser, R. (1999) 'Earnings management to exceed thresholds', *Journal of Business*, 72, 1—33.

Friedlan, J.M. (1994) Accounting choices of issuers of initial public offerings', *Contemporary Accounting Research* 11, 1—31.

Guenther, D., Maydew, E., Nutter, S. (1997) 'Financial reporting, tax costs and book-tax conformity', *Journal of Accounting and Economics*, 23, 225—48.

Healy, P.M. (1985) The effect of bonus schemes on accounting decisions', *Journal of Accounting and Economics*, 7, 85—107.

Horngren, C., Bhirnani, A., Datar, S. and Foster, G (2002) *Management and Cost Accounting*, 2nd edn. Financial Times — Prentice Hall, London.

Jensen, M. and Murphy, K. (1990) 'Performance pay and top management', *Journal of Political Economy*, 98, 2, 225—64.

Jiambalvo, J. (1996) 'Causes and consequences of earnings manipulation: an analysis of firms subject to enforcement actions by the SEC', *Contemporary Accounting Research*, 13, 37—47.

Kasanen, E., Kinnunen, J. and Niskanen, J. (1996) 'Dividend based earnings management: empirical evidence from Finland', *Journal of Accounting and Economics*, 283—312.

Key, K.G. (1997) 'Political cost incentives for earning management in the cable television industry', *Journal of Accounting and Economics*, 309—37.

LaSalle, R.E., Jones, S.K. and Jain, R. (1993) The association between executive succession and discretionary accounting changes: earning management or different perspectives?'. *Journal of Business Finance and Accounting*, 653—71.

Leuz, C., Nanda, D. and Wysocki, P. (2002) 'Investor protection and earnings management: an international comparison', unpublished working paper. The Wharton School for the University of Pennsylvania.

Luchinger, R. (2001) *Swissair, histoire secrete de la debacle*, Editions Bilan, Lausanne.

McNichols, M. and Wilson, G.P (1988) 'Evidence of earnings management from provision for bad debts', *Journal of Accounting Research*, 1 —31.

Murphy, K.J. and Zimmerman, J.L. (1993) 'Financial performance surrounding CEO turnover', *Journal of Accounting and Economics*, 273—316.

Neil, J.D., Pourciau, S.G. and Schaefer, T.F. (1995) Accounting method choice an IPO valuation', *Accounting Horizons*, 9, 68—80.

Palepu, K., Healy, P. and Bernard, V. (2000) *Business Analysis and Valuation: Using Financial Statements*, 2nd edn, South-Western College Publishing, Cincinnati, OH

Perman, S. (2001) *Financial Statement Analysis and Security Valuation*, McGraw-Hill/Irwin, Boston, MA.

Porter, M. (1985) *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*, The Free Press, New York.

Rangan, S. (1998) 'Earnings management and the performance of seasoned equity offerings', *Journal of Financial Economics*, 50, 101—22.

Shank, J. and Govindarajan, V (1992) 'Strategic cost management and the value chain', *Journal of Cost Management*, winter, 5—21.

Shivakumar, L. (1998) 'Market reaction to seasoned equity offering announcements and earnings management', working paper, London Business School.

Sweeney, A.P. (1994) 'Debt-covenant violations and managers' accounting responses', *Journal of Accounting and Economics*, 17, 281—308.

Fəsil 27

Altman, E. (1968) 'Financial ratios, discriminant analysis and the prediction of corporate bankruptcy', *Journal of Finance*, 23 (4), 589—609.

Amir, E. and Lev, B. (1996) "Value-relevance of non-financial information: the wireless communications industry", *Journal of Accounting and Economics*, 22, 3—30.

Dechow, P. (1994) Accounting earnings and cash flows as measures of firm performance: The role of accounting accruals', *Journal of Accounting and Economics*, 138—156.

Decraene, S., Denruyter, P. and Sciot, G. (2002) *De crash van SABENA*. Uitgeverij Van Halewyck, Leuven.

De Zitter, A. (2002) *Met avontuur van SABENA: groei en val van een luchtvaart-maatschappij*, Lannoo, Tielt.

Ittner, C. and Larcker, D.F (2001) 'Assessing empirical based research in managerial accounting: a value based management perspective'. *Journal of Accounting and Economics*, 349—411.

Kaplan, R. and Norton, D. (1992) The balanced scorecard - measures that drive performance'. *Harvard Business Review*, Jan-Feb, 71—79.

Luchinger, R. (2001) *Swissair: l'histoire secrete de la debacle*, Editions Bilan, Lausanne.

Moser, S. (2002) *Bruchlandung: me die Swissair zugrunde gerichtet wurde*, Orell Fussli Verlag AG, Zurich.

Rappaport, A. (1998) *Creating Shareholder Value*, The Free Press, New York.

Stewart, S. (1999) *The Quest for Value*, Harper Business, Boston, MA.

Taffler, R. (1982) 'Forecasting company failure in the UK using discriminant analysis and financial ratio data', *Journal of the Royal Statistical Society, Series A*, 145 (3), 342-58.

Дэвид Александер, Анне Бриттон, Энн Йориссен
Международные стандарты финансовой отчетности:
от теории к практике

На азербайджанском языке

Tərcümənin elektron versiyasını «Mühasibat uçotu»
kafedrasının əməkdaşı **S.C. Hacıbəyova** yığmışdır.

Çapa imzalanıb 24. 02. 2010. Kağız formatı 60x84 1/8.
Həcmi 95,5 c.v. 89 ş.ç.v. Sifariş 54. Sayı 500.

" İqtisad Universiteti " nəşriyyatı.
AZ 1001, Bakı, İstiqlaliyyət küçəsi, 6

Qrant layihəsi əsasında qeyri-kommersiya xarakterli nəşr