

UOT: 338.43, 338.512: 636/637

## **BİOLOJİ AKTİVLƏR ÜZRƏ MƏSRƏFLƏRİN KAPİTALLAŞDIRILMASI ƏMƏLİYYATLARININ UÇOTUNUN TƏKMİLLƏŞDİRİLMƏSİ**

**Vüqar Muxtar oğlu Mehdiyev, i.ü.f.d., dosent**

*Azərbaycan Kooperasiya Universiteti,*

*“Mühasibat uçotu və audit” kafedrası*

*e-mail: [vugarmehdiyev@yandex.ru](mailto:vugarmehdiyev@yandex.ru)*

### ***Xülasə***

*Məqalədə bioloji aktivlərin iqtisadi mahiyyəti açıqlanmaqla onların mühasibat uçotunda əks etdirilməsinin müasir vəziyyəti təhlil edilmiş və bunların əsasında mühasibat uçotunun bu sahəsinin təkmilləşdirilməsi məsələləri araşdırılmışdır.*

*Müəllif tərəfindən bioloji aktivlərlə əlaqədar olan biznes-təsərrüfat əməliyyatlarının, həmçinin də onlarla bağlı olan məsrəflərin kapitallaşdırılması əməliyyatlarının uçotuna dair kifayət qədər elmi araşdırmaların olmadığı qeyd edilmiş və uçotun bu sahəsinin tədqiqatına ciddi ehtiyac olduğu vurğulanmışdır. Burada bioloji aktivlərlə əlaqədar olan kapitallaşdırma əməliyyatlarının iqtisadi mahiyyəti, xarakterik xüsusiyyətləri, bu sahədə baş verə biləcək biznes-təsərrüfat əməliyyatlarının məzmunu və onların mühasibat uçotunda əks etdirilməsi qaydaları şərh edilmişdir. Bu zaman ayrı-ayrı biznes-təsərrüfat əməliyyatlarına dair yeni mühasibat müxabirləşmələri tərtib edilərək bu proseslərdə beynəlxalq standartların əlaqədar müddəalarının istifadə edilməsi məsələlərinə şərh verilmişdir. Sonda tədqiqat işindən alınmış nəticələr göstərilmiş, həmçinin uçotun bu sahəsinin təkmilləşdirilməsinə dair təkliflər verilmişdir.*

***Açar sözlər:** bioloji aktivlər, məsrəflərin kapitallaşdırılması.*

### **Giriş**

**Mövzunun aktuallığı** bioloji aktivlərin və onlarla bağlı olan məsrəflərin kapitallaşdırılması əməliyyatlarının uçotunun elmi ədəbiyyatlarda kifayət qədər araşdırılmaması ilə bağlıdır. Bu kontekstdə ölkəmizdə mühasibat uçotunun və maliyyə hesabatlarının beynəlxalq standartlarının geniş tətbiq edilməkdə olduğu müasir dövrdə bioloji aktivlərlə bağlı olan məsrəflərin kapitallaşdırılması əməliyyatlarının iqtisadi mahiyyətinin və onlar üzrə müəssisədə baş verə biləcək biznes-təsərrüfat əməliyyatlarının mühasibat uçotunda əks etdirilməsi məsələlərinin araşdırılmasına və mühasibat uçotunun bu sahəsinin təkmilləşdirilməsi yollarının göstərilməsinə ciddi ehtiyac vardır.

**Tədqiqat işinin məqsədi** bioloji aktivlərlə bağlı olan məsrəflərin kapitallaşdırılması əməliyyatlarının mühasibat uçotunda müasir beynəlxalq standartların tələblərinə uyğun şəkildə əks

etdirilməsi məsələlərinin araşdırılmasından və buna dair təkmilləşdirmə təkliflərinin verilməsindən ibarətdir.

**Tədqiqatın vəzifəsi** mühasibat uçotunun müvafiq sahəsinə aid mövcud vəziyyətin təhlil edilməsi əsasında bioloji aktivlərlə bağlı olan məsrəflərin kapitallaşdırılması əməliyyatlarının araşdırılması və onların sintetik və analitik uçotu məsələlərinin işlənməsindən ibarətdir.

**Tədqiqatın metodları** mühasibat uçotu və maliyyə hesabatı üzrə müasir dövrə aid olan normativ-hüquqi bazaya, Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartlarına, həmçinin də iqtisad elminin bu sahəsi üzrə məşhur iqtisadçı alimlərin müvafiq əsərlərinə əsaslanaraq müşahidə, iqtisadi təhlil, yekunlaşdırma və sintez metodlarından istifadə edilməklə bioloji aktivlərlə bağlı olan məsrəflərin kapitallaşdırılması əməliyyatlarının təhlil edilərək araşdırılmasından, bunların əsasında uçotun müvafiq sahəsinin təkmilləşdirilməsi istiqamətlərinin müəyyən edilməsindən ibarətdir.

**Tədqiqatın nəticələri** müəssisə və təşkilatlarda bioloji aktivlər üzrə məsrəflərin uçotunun müasir beynəlxalq standartların tələblərinə uyğun təşkil edilməsində, həmçinin də ali və orta ixtisas təhsili müəssisələrində təhsil alan tələbələr tərəfindən mühasibat uçotunun dərinədən öyrənilməsində istifadə edilə bilər.

### **Uzunmüddətli aktivlər üzrə məsrəflərin kapitallaşdırılması əməliyyatlarına qısa baxış**

Məlumdur ki, kapitallaşdırma əməliyyatları dedikdə, hər hansı bir uzunmüddətli aktiv obyektinin yaradılması proseslərində baş verən məsrəf əməliyyatları başa düşülür. Məhsulun maya dəyərinə aid edilən xərclərdən fərqli olaraq kapitallaşdırılan məsrəflərin baş verməsi nəticəsində yeni məhsul, iş və ya xidmət yaranmır, bunun əvəzində isə uzunmüddətli aktiv obyektini yaradılır. Kapitallaşdırılan məsrəflər uzunmüddətli aktiv obyektinin satın alınmaqla əldə edilməsi, daşınıb gətirilməsi, tikinti-quraşdırma işlərinin vasitəsi ilə yaradılması və digər bu kimi proseslərdə baş verən və obyektin dəyərinə daxil edilən məsrəflərdən ibarət olur.

Müasir iqtisadi ədəbiyyatda kapitallaşdırma əməliyyatları bir qayda olaraq qeyri-maddi aktivlərə, torpaq, tikili, avadanlıq obyektlərinə şamil edilərək onların əsasında araşdırılır. Lakin nəzərə almaq lazımdır ki, iqtisadi inkişafın müasir dövründə müəssisədə qeyri-maddi aktivlər, torpaq, tikili və avadanlıqlardan başqa, bioloji aktivlərlə əlaqədar olan kapitallaşdırma əməliyyatları da baş verə bilər. Belə kapitallaşdırma əməliyyatlarının həm iqtisadi mahiyyəti, həm də mühasibat uçotunda əks etdirilməsi xüsusiyyətləri digər kapitallaşdırma əməliyyatlarına oxşar olsa da, özünəməxsus xüsusiyyətləri də vardır. Müəssisədə mövcud olan uzunmüddətli aktiv növlərinin uçotuna aid olan müxtəlif tipli məsələlər bir sıra iqtisadçı alimlərin əsərlərində öz əksini tapmışdır [5; 7; 10]. Həmçinin onlardan bəzilərinin əsərlərində uzunmüddətli aktivlər üzrə məsrəflərin kapitallaşdırılması məsələləri də tədqiq edilmişdir [9; 11; 12]. Buna baxmayaraq, bioloji aktivlərlə əlaqədar olan kapitallaşdırma əməliyyatlarının uçotuna aid kifayət qədər tədqiqatlar aparılmamışdır. Ona görə də belə kapitallaşdırma əməliyyatlarının mühasibat uçotunda əks etdirilməsi xüsusiyyətlərinin burada nəzərdən keçirilməsi məqsəduyğundur. Bunun üçün əvvəlcə bioloji aktivlərlə əlaqədar olan məsrəflərin kapitallaşdırılması əməliyyatlarının iqtisadi mahiyyətinə baxılmalı, onların xarakterik xüsusiyyətləri araşdırılmalı, sonra isə bunlara istinad edilməklə müvafiq əməliyyatların uçotu məsələləri tədqiq edilməlidir.

## **Bioloji aktivlərlə əlaqədar olan məsrəflərin kapitallaşdırılması əməliyyatlarının iqtisadi mahiyyəti**

Bioloji aktivlərə aid olan məsrəflərin kapitallaşdırılması əməliyyatlarının iqtisadi mahiyyəti hər şeydən əvvəl bu aktiv qrupunun iqtisad elmində indiyədək formalaşmış təsnifatına əsaslanır. Bütün iqtisadi ədəbiyyatlarda verilmiş təsnifatlarda bioloji aktivlər iki qrupa bölünür: bitkilər və heyvanlar. Bitkilər qrupuna yaşından asılı olmayaraq mədəni çoxillik əkmələr, bütün növ meyvə və giləmeyvə çoxillik əkmələri (ağaclar və kollar), küçələrdə, meydanlarda, parklarda, bağlarda, müəssisələrin ərazi bağçalarında, yaşayış binalarının həyətlərində və bu kimi başqa yerlərdə əkilən yaşıllaşdırma və dekorativ çoxillik əkmələr, qumsallığın və sahillərin bərkidilməsi məqsədi ilə əkilən çoxillik əkmələr, elmi-tədqiqat institutlarında, botanika bağlarında və bu kimi başqa yerlərdə tədqiqat və digər məqsədlər üçün əkilən çoxillik əkmələr aiddir [8; s. 57-58]. Taxıl, pambıq, günəbaxan, tərəvəz və bostan bitkiləri kimi birillik bitkilər bioloji aktivlərə aid edilmir və onlar uçotda qısamüddətli cari aktivlər qismində əks etdirilir.

Heyvanlar qrupu iki alt-qrupa bölünür: 1) məhsuldar heyvanlar, 2) işçi heyvanlar. Məhsuldar heyvanlar alt-qrupuna süd və bala verən damazlıq inəklər, camışlar, qoyunlar və keçilər, bala verən madyan atlar, dəvələr, marallar, donuzlar, döllük buğalar, kəllər, ayğırılar, nərlər, qabanlar, qoçlar, təkələr və digər bu kimi məhsul (süd, ət və ya bala) verən heyvanlar aiddir. İş heyvanlarına isə müəssisənin istehsalat və təsərrüfat proseslərində hər hansı bir işi yerinə yetirən heyvanlar aid edilir. Bunlara misal olaraq minik və ya yük daşımaq üçün istifadə edilən atları (o cümlədən idman atları), öküzləri, dəvələri və digər bu kimi heyvanları göstərmək olar. Burada mühasibat uçotu nöqtəyindən ciddi hesab edilən məsələlərdən biri budur ki, cavan və kökəldilməkdə olan heyvanlar bioloji aktivlər qrupuna daxil edilmir və müəssisənin qısamüddətli cari aktivlərinin tərkibində uçota alınır. Lakin həmin heyvanlar böyüdükdə və müəyyən yaşa çatdıqda məhsuldar heyvanlara və ya iş heyvanlarına çevrilirlər və bu prosesin də nəticəsində bioloji aktivlər qrupuna daxil edilirlər ki, bununla da müəssisənin qısamüddətli aktivləri sırasından çıxarılaraq uzunmüddətli aktivlərə aid edilirlər. Belə bir vəziyyət heyvanların yaş qrupları üzrə uçotunun aparılması zərurətini meydana gətirir. Həmçinin də onların çəki artımının da uçotu aparılır.

## **Məhsuldar heyvanlara aid olan məsrəflərin kapitallaşdırılması xüsusiyyətləri**

Məhsuldar heyvanlar üzrə məsrəflərin özünəməxsus iqtisadi mahiyyəti var. Belə heyvanların təsərrüfata verdiyi məhsulu iki qrupa bölmək lazımdır: 1) cari məhsul, 2) uzunmüddətli strateji məhsul. Göründüyü kimi, məhsuldar heyvanlar təsərrüfatda mövcud olduğu müddətdə ikili funksiya yerinə yetirir. Bir tərəfdən özlərinin cari fəaliyyətində süd, yun, bala və s. kimi cari məhsullar istehsal edir, digər tərəfdən isə bu proseslərdə mövcud formalarını saxlayaraq böyüyür, çəkirlərini artırır, inkişaf edir və gələcək illər üçün həm cari məhsul vermək qabiliyyətini saxlayır, həm də ət, gön-dəri və sümük kimi strateji (perspektiv) məhsulların istehsalı üçün ehtiyat yaradırlar. Bu proseslərə iqtisadi prizmadan baxmaqla onları diqqətlə nəzərdən keçirib təhlil etdikdə, aydın olur ki, məhsuldar heyvan bir istehsal vahidi olmaq etibarlı ilə elə bir uzunmüddətli aktiv obyektidir ki, onun təsərrüfata verdiyi cari məhsulla strateji məhsulun ayrı-ayrılıqda qiymətləndirilməsi və hər birinin maya dəyərini məhsulun heyvandan alınmış olduğu hesabat dövrünə aid edilməsi vacibdir. Belə olduğu halda məhsuldar heyvana aid olan xərc və məsrəflərin iki istiqamətə bölünməsi zərurəti meydana

gəlir və onlardan da birincisi cari məhsula aid edilən məsrəflərdir ki, hər ay mütəmadi olaraq hesablanmaqla cari məhsulun maya dəyərinə aid edilməli, ikincisi isə strateji məhsul üçün nəzərdə tutularaq heyvanın təsərrüfatda mövcud olduğu dövr ərzində yığılaraq kapitallaşdırılmalıdır. Həmin kapitallaşdırılan məsrəflərin cəmi məbləği heyvan təsərrüfatdan çıxarıldıqda onun son maya dəyərinə aid ediləcəkdir. Buradan belə çıxır ki, cari məhsulun yetişdirilməsi və alınmasına çəkilən məsrəflərin cari xərclərə aid edilməsi, uzunmüddətli strateji məhsulun yetişdirilməsi və alınmasına çəkilən məsrəflərin isə kapitallaşdırılması məqsədəuyğun hesab edilir. Qeyd edildiyi kimi, məhsuldar heyvanlardan alınan cari məhsula süd, bala və yun, uzunmüddətli strateji məhsula isə ət, gön-dəri və sümük aid edilir. Məhsuldar heyvanlara aid edilən iribuynuzlu mal-qaradan bala ildə bir dəfə olmaqla, süd isə mövsüm ərzində hər gün mütəmadi olaraq alınır. Həmçinin bu qrupa daxil olan xırdabuynuzlu heyvanlardan bala və yun ildə bir dəfə, süd isə mövsüm ərzində hər gün alınır. Belə heyvanlardan ət almaq üçün onları bir neçə il bəsləmək lazım gəlir. Bu müddətdə onlar mütəmadi olaraq cari məhsul da verirlər. Ona görə də bu tipli məhsuldar heyvanlardan alınan süd, bala və yun məhsullarına aid olan məsrəflərin cari məsrəflər kimi, ət, gön-dəri və sümük məhsullarına aid olan məsrəflərin isə kapitallaşdırma məsrəfləri kimi tanınması məqsədəuyğun hesab edilir. Əgər ət, gön-dəri və sümük məhsullarının əldə edilməsinə çəkilən məsrəfləri cari məsrəflərə aid etsək, onda hər bir məsrəfin özünə uyğun olan məhsuldan əldə edilən gəlirlə müqayisə edilməsi prinsipi, həmçinin məsrəf və gəlirlərin müvafiq zaman kəsiyinə aid edilməsi prinsipi pozulmuş olacaq.

Burada ümumi məsrəflərin proporsional qaydada iki yerə bölünməsi üçün müxtəlif yanaşmalar ola bilər və müxtəlif hesablamalar tətbiq edilə bilər. Məsələn, bu işi subyektin öz ixtiyarına buraxmaq olar, yaxud elmi-tədqiqat heyvandarlıq institutu tərəfindən müxtəlif əmsal və faizlər təklif edilə bilər. Tutaq ki, süd və bala verən inək üçün çəkilən məsrəflərin 50 faizini süd məhsuluna, 20 faizini balaya aid etməklə cari xərclər kimi, 30 faizini isə ət məhsuluna aid etməklə kapitallaşdırılan məsrəflər kimi tanımaq olar. Qeyd edək ki, iqtisad elmində xərc və məsrəflərin bir neçə məhsul arasında bu tipli bölüşdürülməsinə dair nümunələrə rast gəlmək olur. Məsələn, bir buzovun doğulduğu zaman maya dəyəri şərti olaraq 1 sentner südün maya dəyərinə, yaxud inəyin saxlanması məsrəflərinin 10 faizinə bərabər götürülə bilər [6; s. 161].

Məhsuldar heyvanların əldə edilməsi və bəslənib saxlanması məsrəflərinin kapitallaşdırılması, yaxud xərclərə aid edilməsi məsələləri mübahisə doğura bilər. Hər bir məhsuldar heyvan öz dəyərinin müəyyən hissəsini təsərrüfata verdiyi yeni məhsulla ödəyir, dəyərin qalan hissəsi isə heyvanın təsərrüfatda mövcud olduğu dövrdə ildən-ilə keçərək kapitallaşdırılmış dəyər formasını saxlayır. Heyvanın təsərrüfatda mövcud olması müddəti başa çatdıqda, yəni satıldıqda və ya kəsimə verildikdə, həmin heyvan üzrə kapitallaşdırılan dəyərin bütövlükdə məbləği satışın və ya məhsulun maya dəyərinə aid edilir. Ona görə də təklif edirik ki, məhsuldar heyvanların təsərrüfata verdiyi cari məhsullara aid olan məsrəflər həmin məhsulların maya dəyərinə daxil edilərək cari xərc kimi tanınsın, digər məsrəflər isə kapitallaşdırılsın. Burada belə məsrəflərin tanınması proseslərinin reallaşdırılması üçün xüsusi təyinatlı elmi-tədqiqat işlərinin aparılması və məsrəflərin cari xərclərlə kapitallaşdırma məsrəfləri arasındakı bölgüsü əmsallarının işlənilib hazırlanması məqsədəuyğun hesab edilir. Bu halda kapitallaşdırılmış məsrəflərin amortizasiya olunması və ya amortizasiya olunmayaraq get-gedə artırılması, il ərzində yığılmış kapitallaşdırma məsrəflərinin ilin sonunda heyvanın balans dəyərinin üzərinə əlavə edilməsi və məhsuldar heyvanın qalıq dəyərinin hesabına bilməsi üçün lazım olan analitik informasiyalar işlənməlidir.

Bu halda bir baş məhsuldar heyvandan alınan məcmu gəlirin məbləği onun təsərrüfatda mövcud olduğu bütün dövr ərzində verdiyi cari məhsulun satışından gələn gəlirlərlə təsərrüfatdan çıxarıldıqda alınmış gəlirlərin cəminə bərabər olacaqdır. Həmin məcmu gəlirin alınması üçün çəkilən məsrəflərin məbləği isə müvafiq dövrdə cari məhsula aid edilmiş məsrəflərlə strateji məhsula aid edilərək kapitallaşdırılmış məsrəflərin birgə məbləğinə bərabər olacaqdır.

### **İşçi heyvanlara aid olan məsrəflərin kapitallaşdırılması xüsusiyyətləri**

İşçi heyvanlara aid edilən məsrəflərin kapitallaşdırılması nəzəri baxımdan məhsuldar heyvanlara nisbətən bir qədər sadə xüsusiyyətlərə malikdir, çünki onların bir qismi (məsələn, atlar və itlər) məhsuldar heyvanlardan fərqli olaraq təsərrüfatda mövcud olduğu dövrdə heç bir məhsul vermir, digər qismi isə (məsələn, öküzlər və dəvələr) yalnız strateji məhsul verə bilər. Ona görə də işçi heyvanlara aid olan məsrəflərin tam həcmdə kapitallaşdırılması üçün əlverişli şərait mövcud olur. Bununla yanaşı, məhsuldar heyvanlardan fərqli olaraq işçi heyvanların amortizasiya olunan uzunmüddətli aktivlərə aid olması məsrəflərin kapitallaşdırılması əməliyyatları ilə amortizasiyanın hesablanması məsələlərinin bir-biri ilə əlaqəli şəkildə diqqət mərkəzində saxlanmasını şərtləndirir. İşçi heyvanlara dövr ərzində hesablanmış amortizasiyanın məbləği onların yerinə yetirdiyi işlərin maya dəyərinə daxil edilən müvafiq məbləği xarakterizə edir. Burada amortizasiya ilə kapitallaşdırma arasında əks əlaqənin mövcud olduğu aydın görünür. Belə ki, hər hansı bir uzunmüddətli aktiv obyektinə, o cümlədən də burada sözügedən işçi heyvana aid edilən məsrəflərin kapitallaşdırılması əməliyyatları onun dəyərini artırır, amortizasiyanı isə azaldır.

Bütün şərh edilənləri ümumiləşdirərək heyvandarlıq təsərrüfatlarında məsrəf və gəlirlərin mühasibat uçotunda Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartının (MHBS) prinsipləri üzrə əks etdirilməsi məqsədi ilə aşağıdakıları təklif edirik:

1) Həm uzunmüddətli strateji, həm də cari məhsul verən məhsuldar heyvanların əldə edilməsi və bəslənməsi məsrəflərinin bir hissəsinin proporsional qaydada cari məhsulun məsrəflərinə aid edilərək xərclərə silinməsi, digər hissəsinin isə kapitallaşdırılaraq uzunmüddətli strateji məhsulun əldə ediləcəyi vaxta saxlanılması məqsədəuyğun hesab edilir.

2) Yalnız uzunmüddətli strateji məhsul verən məhsuldar heyvanların əldə edilməsi və bəslənməsinə aid edilən bütün məsrəflərin subyektin cari xərclərinə birbaşa aid edilməyərək tam həcmdə kapitallaşdırılması məqsədəuyğundur.

3) İşçi heyvanların əldə edilməsi və bəslənməsinə aid edilən məsrəflərin tam həcmdə kapitallaşdırılması məqsədəuyğundur.

4) İl ərzində hər bir heyvan üzrə kapitallaşdırılmış məsrəflərin ilin sonunda onun balans dəyərinə aid edilməsi (balans dəyərinin artırılması), həmin heyvanlar diri satıldıqda və ya kəsimə verildikdə isə onlar üzrə kapitallaşdırılmış məsrəflərin alınmış məhsulun maya dəyərinə silinməsi məqsədəuyğundur.

Nəzərə almaq lazımdır ki, kapitallaşdırılan məsrəflərin məbləğləri heyvanların balans dəyərini artırır. Məhsuldar heyvanların dəyəri amortizasiya olunmur, çünki belə heyvanlara çəkilən məsrəflər son nəticədə onlardan alınmış məhsulun maya dəyərinə aid edilir. İşçi heyvanlar isə amortizasiya olunur. Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsinin tələblərinə görə, müəssisədə mövcud olan məhsuldar heyvanlar amortizasiya olunmur, iş heyvanları isə dəyərinin 20 faizindək amortizasiya olunur. Həmçinin istismar vaxtı çatmayan çoxillik əkmələr amortizasiya olunmur, istismarda olanlar isə dəyərinin 20 faizindək amortizasiya olunur (*Maddə 114*) [1; s. 173-174].

### **Bioloji aktivlərlə əlaqədar olan məsrəflərin kapitallaşdırılması əməliyyatlarının uçotu**

Müəssisənin uzunmüddətli aktivlərinin tərkibində “Bioloji aktivlər” adlanan ayrıca qrupun meydana gəlməsi mühasibat uçotunun bazar iqtisadiyyatı prinsiplərinə uyğun olaraq beynəlxalq standartlar üzrə inkişafı nəticəsində meydana gəlmişdir. Bioloji aktivlərin iqtisadi mahiyyəti iki beynəlxalq standartın təsiri altında formalaşır. Bunlar “Torpaq, tikili və avadanlıqlar” adlı 16 №-li MUBS (Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartı) və “Kənd təsərrüfatı” adlı 41 №-li MUBS-dir. 41 №-li MUBS-nin 5-ci maddəsində bioloji aktivlər belə xarakterizə olunur: “Bioloji aktiv canlı heyvan və ya bitkidir” [4; s. 2].

16 №-li MUBS-nin 3-cü maddəsində göstərilir ki, bu standart bar verən bitkilər istisna olmaqla kənd təsərrüfatı fəaliyyətinə aid olan bioloji aktivlərə tətbiq edilmir. Həmin maddənin (b) bəndində isə belə göstərilir: “Bu standart bar verən bitkilərə tətbiq olunur, lakin bar verən bitkilərdən alınan məhsullara tətbiq edilmir” [4; s. 1]. Buradan belə çıxır ki, həm bar verən bitkilərin, həm də yerdə qalan digər bioloji aktivlərin uçotu məsələləri 16 №-li MUBS-nin tələbləri ilə tənzimlənə bilər.

Mühasibat uçotu və maliyyə hesabatı sahəsində mövcud olan beynəlxalq standartların ölkəmizdə əlverişli şəkildə tətbiq edilməsi üçün Azərbaycan Respublikasının Maliyyə Nazirliyi tərəfindən mühasibat uçotunun aparılması qaydaları qəbul edilmişdir. Müasir dövrdə “Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarına əsasən mühasibat uçotunun aparılması Qaydaları”nın “Beynəlxalq Standartlara uyğun olaraq müəyyən edilmiş mühasibat uçotunun Hesablar Planının konseptual əsasları” adlanan 9-cu bölməsində verilmiş Mühasibat Uçotu Subyektləri üçün Hesablar Planında bioloji aktivlər üzrə baş vermiş təsərrüfat əməliyyatlarının uçotda əks etdirilməsi üçün hər hansı bir hesab nəzərdə tutulmamışdır [2; s. 13]. Həmin Hesablar Planının bioloji aktivlərin uçotuna aid olan hesabların görüldüyü hissəsi aşağıdakı şəkildə əks olunmuşdur (*Cədvəl 1*).

**Cədvəl 1. Mühasibat uçotu subyektləri üçün Hesablar Planında bioloji aktivlərə aid olan hesablar**

<b>Maliyyə hesabatının maddəsi</b>	<b>Hesabın nömrəsi</b>	<b>Subhesabın nömrəsi</b>	<b>Adı</b>
<b>13</b>			<b>Bioloji aktivlər</b>
	131		<b>Bioloji aktivlərin dəyəri</b>
		131-1	Bitkilərin dəyəri
		131-2	Heyvanların dəyəri
	132		<b>Bioloji aktivlər üzrə yığılmış amortizasiya və qiymətdəndüşmə zərərləri</b>
		132-1	Bioloji aktivlər üzrə yığılmış amortizasiya
		132-1-1	Bitkilər üzrə yığılmış amortizasiya
		132-1-2	Heyvanlar üzrə yığılmış amortizasiya
		132-2	<b>Bioloji aktivlər üzrə qiymətdəndüşmə zərərləri</b>
		132-2-1	Bitkilər üzrə qiymətdəndüşmə zərərləri
		132-2-2	Heyvanlar üzrə qiymətdəndüşmə zərərləri
<b>14</b>			<b>Təbii sərvətlər</b>

Cədvəldən göründüyü kimi, mühasibat uçotu subyektləri üçün hal-hazırda qüvvədə olan Hesablar Planının “Bioloji aktivlər” adlı 13-cü maddəsində bioloji aktivlərin dəyərinin uçotu üçün 131 №-li “Bioloji aktivlərin dəyəri” sintetik hesabı, onların amortizasiyası və qiymətdəndüşməsi zərərlərinin uçotu üçün 132 №-li “Bioloji aktivlər üzrə yığılmış amortizasiya və qiymətdəndüşmə zərərləri” sintetik hesabı və müvafiq olaraq onlara aid olan subhesablar vardır. Cədvəldə növbəti sətirdə “Təbii sərvətlər” adlı 14-cü maddənin yerləşməsi burada bioloji aktivlərə aid olan digər sintetik hesabın olmadığını göstərir. Bu halda kapitallaşdırma əməliyyatlarının uçotu üçün yeni sintetik hesabın yaradılması zərurəti meydana çıxır. Bu hesab 133 №-li “Bioloji aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması” sintetik hesabı ola bilər. Fikrimizcə, müəssisədə baş verə biləcək bütün kapitallaşdırma əməliyyatlarının mühasibat uçotunda öz məzmununa və iqtisadi mahiyyətinə uyğun şəkildə daha ətraflı əks etdirilməsi məqsədi ilə “Mühasibat uçotu subyektləri üçün Hesablar Planına” 133 №-li “Bioloji aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması” sintetik hesabının daxil edilməsi məqsəduyğundur. Bu halda mühasibat uçotu subyektlərində bioloji aktivlərlə əlaqədar olan kapitallaşdırma əməliyyatlarının sintetik uçotu 133 №-li “Bioloji aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması” hesabında aparılacaqdır. Bu hesabın debetində bioloji aktivlər qrupuna aid edilən əmlakın yeni yaradılması, müəssisəyə daxil edilməsi, satın alınması, gətirilməsi və bunlarla bağlı olan digər məsrəflərin məbləği, kreditində isə hər bir bioloji aktiv vahidi üzrə kapitallaşdırma prosesləri başa çatdıqca həmin vahidə aid olan kapitallaşdırma məsrəflərinin məcmusu, yəni həmin bioloji aktiv obyektinin uçotda tanınan ilk dəyəri əks etdiriləcəkdir. Bioloji aktivlər üzrə baş vermiş kapitallaşdırma məsrəfləri hər bir təsərrüfat əməliyyatının öz xarakterik xüsusiyyətinə uyğun olaraq müxtəlif hesabların kreditində əks etdirilir. Belə ki, bioloji aktivin malsatan təşkilatdan satın alınması üzrə məsrəflər 133 №-li “Bioloji aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması” sintetik hesabının debetində, onların dəyərinin uzun müddətdə və ya qısa müddətdə ödəniləcəyindən asılı olaraq 431 №-li “Malsatan və podratçılara uzunmüddətli kreditor borcları” və ya 531 №-li “Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditor borcları” sintetik hesabının kreditində əks etdirilir. Bioloji aktivin əldə edilməsi, təsərrüfata gətirilməsi və yaradılmasına çəkilən digər məsrəflər 133 №-li “Bioloji aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması” sintetik hesabının debetində və məsrəflərin növlərindən asılı olaraq müxtəlif hesabların kreditində əks etdirilir. Bu zaman material məsrəfləri (yem, gübrə, dərmanlar, yanacaq və s.) 201 №-li “Material ehtiyatları” sintetik hesabının, əmək ödənişi məsrəfləri 533 №-li “Əməyin ödənişi üzrə işçi heyətinə olan borclar” sintetik hesabının, hesablanmış müvafiq sosial sığorta məsrəfləri 522 №-li “Sosial sığorta və təminat üzrə öhdəliklər” sintetik hesabının, bəzi digər məsrəflər üzrə müxtəlif kreditorlara yaranmış borclar 538 №-li “Digər qısamüddətli kreditor borcları” sintetik hesabının və bu kimi başqa hesabların kreditində əks etdirilir. Digər kapitallaşdırma obyektlərində olduğu kimi, burada da hər bir bioloji aktiv obyektinə üzrə məsrəf əməliyyatları bir-birindən ayrı şəkildə olmaqla elə qeyd edilməlidir ki, çoxsaylı bioloji aktivlərdən hər hansı biri üzrə kapitallaşdırma prosesi başa çatdıqda, həmin bioloji aktiv obyektinin ilk dəyərini hesablamaq və bunu müvafiq bioloji aktivin kapitallaşdırılması üzrə analitik uçot informasiyaları ilə üzləşdirmək mümkün olsun.

Hər bir bioloji aktiv vahidi üzrə məsrəflərin kapitallaşdırılması prosesi başa çatdıqda həmin obyektin müvafiq uzunmüddətli aktiv növü kimi tanınması əməliyyatı 131 №-li “Bioloji aktivlərin dəyəri” sintetik hesabının debetində və 133 №-li “Bioloji aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması” sintetik hesabının kreditinə yazılır. Bu müxabirləşmə müvafiq bioloji aktiv vahidi üzrə kapitallaşdırma prosesinin başa çatdığını və onun müvafiq uzunmüddətli aktiv kimi tanındığını

göstərir. Bioloji aktivlərlə bağlı olan məsrəflərin kapitallaşdırılması əməliyyatlarına dair mühasibat müxabirləşmələri müfəssəl formada **Cədvəl 2**-də verilir.

Cədvəldə verilmiş müxabirləşmələrdən görüldüyü kimi, hər bir bioloji aktiv vahidinin əldə edilməsi və müəssisəyə mədaxil edilməsinədək çəkilən bütün məsrəflərin kapitallaşdırılması üzrə baş vermiş təsərrüfat əməliyyatları 133 №-li “Bioloji aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması” sintetik hesabının debetində əks etdirilməklə burada kapitallaşdırma prosesinin sonunadək toplanır və müvafiq bioloji aktiv vahidi üzrə kapitallaşdırma prosesi başa çatdıqda həmin məbləğlərin toplusu bu hesabın kreditindən 131 №-li “Bioloji aktivlərin dəyəri” sintetik hesabının debetinə keçirilir və bununla da sözügedən bioloji aktiv vahidi mühasibat uçotunda bu dəyərlə əks etdirilir.

**Cədvəl 2. Bioloji aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması əməliyyatlarına dair mühasibat müxabirləşmələri**

№	Əməliyyatın məzmunu	Müxabirləşmə	
		D-t	K-t
1.	Bioloji aktivlərin malsatan təşkilatdan satın alınması üzrə məsrəflərin uzunmüddətli kreditör borcu hesabına kapitallaşdırılması	133	431
2.	Bioloji aktivlərin malsatan təşkilatdan satın alınması üzrə məsrəflərin qısamüddətli kreditör borcu hesabına kapitallaşdırılması	133	531
3.	Bioloji aktivlərin yeni əldə edilməsi və bəslənib saxlanmasına çəkilən yem, gübrə, dərmanlar, yanacaq və digər bu kimi material məsrəflərin kapitallaşdırılması	133	201
4.	Bioloji aktivlərin yeni əldə edilməsi və bəslənib saxlanmasına çəkilən əmək ödənişi məsrəflərin kapitallaşdırılması	133	533
5.	Bioloji aktivlərin yeni əldə edilməsi və bəslənib saxlanmasına çəkilən sosial sığorta məsrəflərinin kapitallaşdırılması	133	522
6.	Bioloji aktivlərin yeni əldə edilməsi və bəslənib saxlanmasına çəkilən bəzi digər məsrəflərin kapitallaşdırılması	133	538
7.	Bioloji aktivlərin yeni əldə edilməsi və bəslənib saxlanması proseslərində təhtəlhəsab şəxslərin vasitəçiliyi ilə ödənilmiş məsrəflərin kapitallaşdırılması	133	241
8.	Bioloji aktivlər üzrə məsrəflərin kapitallaşdırılması prosesinin başa çatması və onların təsərrüfata mədaxil edilməsi	131	133

*Mənbə: Müəllif tərəfindən tərtib edilmişdir.*

Bir çox hallarda çoxsaylı bioloji aktiv vahidləri müəssisəyə toplu şəkildə birdəfəlik daxil olur. Məsələn, müəssisə cins heyvanların yetişdirilməsi və satışı ilə məşğul olan şirkətdən bir təsərrüfat əməliyyatı ilə 100 ədəd südverən keçi satın alır və onların təsərrüfata gətirilməsi üçün müxtəlif çeşidli xərclər çəkir. Bu halda belə məhsuldar heyvanların hər birinin fərqli alış qiymətləri və ayrı-ayrı xarakterik göstəriciləri ola bilər. Onların satın alınması, təsərrüfata daşınıb gətirilməsi və bununla əlaqədar olan xərclərin uçotu elə qurulmalıdır ki, hər bir keçinin ilkin dəyərini hesablamaq mümkün olsun və onlara fərdi inventar nömrələri verilməklə analitik uçotda ayrı-ayrı bioloji aktiv vahidləri kimi qeyd edilsin.



## **Nəticə və təkliflər**

Beləliklə, aparılmış tədqiqat nəticəsində aydın olur ki, müəssisənin digər uzunmüddətli aktivləri kimi bioloji aktivlərlə əlaqədar olan məsrəflərin müəssisənin cari xərclərinə aid edilməyərək kapitallaşdırılması məqsədəuyğundur. Müəssisədə mövcud olan bioloji aktiv obyektlərin mühasibat uçotunun düzgün təşkil edilməsi üçün ilk növbədə bu aktiv növlərinin iqtisadi mahiyyəti və xarakterik xüsusiyyətləri, sonra isə bu sahə üzrə müasir dövrdə fəaliyyətdə olan normativ və hüquqi baza, həmçinin də mühasibat uçotu və maliyyə hesabatlarının beynəlxalq standartlarının tələbləri və əlaqədar müddəaları nəzərə alınır.

Bioloji aktivlər üzrə məsrəflərin kapitallaşdırılması əməliyyatlarının sintetik uçotunun hər bir bioloji aktiv vahidi üzrə ayrı-ayrılıqda aparılması, kapitallaşdırma prosesi başa çatdıqda isə həmin obyekt üzrə baş vermiş bütün məsrəflərin yekunlaşdırılaraq ilkin dəyərinin hesablanması və obyektin müəssisədə mövcud olan bioloji aktivlər sırasına keçirilməsi məqsədəuyğundur. Bununla da müəssisədə mövcud olan hər bir bioloji aktiv obyektini üzrə analitik uçotun da aparılması və belə uçot prosesinin davamlı şəkildə obyektin müəssisədə mövcud olmasının son tarixinədək davam etdirilməsi məqsədəmüvafiqdir. Tədqiqat işində bu proseslərin mühasibat uçotunda əks etdirilməsi metodikası təqdim edilmişdir.

Bizim fikrimizcə, bioloji aktivlərlə əlaqədar olan məsrəflərin kapitallaşdırılması əməliyyatlarının uçotunun əlverişli qaydada aparılması və bu sahədə formalaşmış uçot informasiyalarının işlənməsi proseslərinin təkmilləşdirilməsi üçün Hesablar Planına 133 №-li “Bioloji aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması” adlı yeni sintetik hesabın daxil edilməsi məqsədəuyğundur. Təklif edirik ki, bu sintetik hesab müəssisədə baş verə biləcək bütün kapitallaşdırma əməliyyatlarının mühasibat uçotunda öz məzmununa və iqtisadi mahiyyətinə uyğun şəkildə daha ətraflı əks etdirilməsi məqsədi ilə Azərbaycan Respublikasının Maliyyə Nazirliyi tərəfindən qəbul edilmiş “Mühasibat uçotu subyektləri üçün Hesablar Planına” daxil edilsin.

## **Ədəbiyyat**

1. Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi. 2019-cu il 1 fevral tarixinədək edilmiş düzəlişlərlə. Bakı, “BESTPACK” Mətbəəsi, 2019-cu il, 276 s.
2. Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarına əsasən mühasibat uçotunun aparılması Qaydaları. Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyinin Kollegiyasının 30 yanvar 2017-ci il tarixli, Q-1 sayılı qərarı, 111 s.
3. “Torpaq, tikili və avadanlıqlar” adlı 16 №-li MUBS. <https://maliyye.gov.az>
4. “Kənd təsərrüfatı” adlı 41 №-li MUBS. <https://maliyye.gov.az>
5. Abbasov Q.Ə. Mühasibat uçotu. Dərslik və metodik vəsait. Bakı, “Təknur” nəşriyyatı, 2017. 528 s.
6. Abdulov Ş.V., Əhmədov Y.B., Verdiyev İ.A. Kənd təsərrüfatında mühasibat (idarəetmə) uçotu. Dərslik. ADAU-nun mətbəəsi. Gəncə-2012, 241 s.
7. Devid Aleksander, Anne Britton, Ann Yorissen. Maliyyə hesabatının beynəlxalq standartları: nəzəriyyədən praktikaya. Rus dilindən tərcümə. Bakı: “İqtisad Universiteti” nəşriyyatı, 2010, 762 s.
8. Əhmədov E. Bələdiyyələrdə mühasibat uçotunun təşkili. Bakı, 2019, 217 s.

9. Quliyev V., Fətullayev R., Kərimov A. Beynəlxalq uçot və hesabatə giriş (GAAP və İFRS əsasında). Bakı, “Nurlar” Nəşriyyat-poliqrafiya Mərkəzi, 2011, 280 s.
10. Səbzəliyev S.M., Quliyev V.M. İdarəetmə uçotu. Dərslik. Bakı: “Elm və təhsil” nəşriyyatı, 2014, 524 s.
11. David Alexander, Christopher Nobes. Financial accounting. An international itroduction. Fifth edition. Pearson Education Limited, 2013, 508 p.
12. Michael Jones. Accounting. Third edition. University of Bristol, 2013, 740 p.

*Ph.D., Associate Professor, V.M. Mehdiyev*  
Azerbaijan University of Cooperation

### **Improving the accounting for cost capitalization transactions on biological assets**

#### *Abstract*

*The article explains the economic nature of biological assets, analyzes the current state of their accounting, and examines the issues of improving this area of accounting based on them. As biological assets are a part of the long-term assets of the enterprise, a number of characteristic business operations related to them may occur. Taken as a whole, the accounting issues of biological assets have been examined in the context of accounting and analytical procedures typical for other types of long-term assets existing in the enterprise and their characteristic features have been shown. The author pointed out that there are not enough scientific studies on the accounting of business transactions related to biological assets, as well as the capitalization of costs related to them, and it was emphasized that there is a serious need for research in this area of accounting. Here, the economic nature, characteristic features of capitalization operations related to biological assets, the content of business operations that may occur in this area, and the rules for their reflection in accounting are explained. At this time, new accounting correspondences for separate business operations were drawn up, and the issues of using the relevant provisions of international standards in these processes were explained. At the end, the results obtained from the research work were shown, and also suggestions were given for the improvement of this area of accounting.*

**Keywords:** *biological assets, capitalization of costs.*

*Д.ф.э.н., доцент В.М. Мехдиев*  
Азербайджанский Университет Кооперации

### **Совершенствование учета операций капитализации затрат по биологическим активам**

*Резюме*

*В статье объясняется экономическая сущность биологических активов, анализируется современное состояние их учета, а также на их основе рассматриваются вопросы совершенствования этой области бухгалтерского учета. Поскольку биологические активы являются частью долгосрочных активов предприятия, с ними может осуществляться ряд характерных хозяйственных операций. В целом вопросы учета биологических активов рассмотрены в разрезе учетно-аналитических процедур, характерных для других видов долгосрочных активов, существующих на предприятии, и показаны их характерные особенности. Автор указал на недостаточное количество научных исследований по вопросам учета хозяйственных операций, связанных с биологическими активами, а также капитализации затрат, связанных с ними, и подчеркнул, что существует серьезная потребность в исследованиях в этой области бухгалтерского учета. Здесь разъясняются экономическая сущность, характерные особенности операций капитализации, связанных с биологическими активами, содержание хозяйственных операций, которые могут иметь место в этой сфере, и правила их отражения в бухгалтерском учете. В это время были составлены новые бухгалтерские корреспонденции по отдельным хозяйственным операциям, а также разъяснены вопросы использования соответствующих положений международных стандартов в этих процессах. В конце были показаны результаты, полученные в результате исследовательской работы, а также даны предложения по совершенствованию данной области бухгалтерского учета.*

**Ключевые слова:** *биологические активы, капитализация затрат.*