

KİÇİK VƏ ORTA SAHİBKARLIQ SUBYEKTLƏRİNDƏ TORPAQ, TİKİLİ VƏ AVADANLIQLARIN MÜBADİLƏSİNİN UÇOTUNDA OLAN PROBLEMLƏR

Daxil olub: 3 iyun 2025-ci il
Qəbul olunub: 18 iyul 2025-ci il

Received: 3 June 2025
Accepted: 18 July 2025

Kəmalə Rzayeva
doktorant, UNEC
kamala-rzayeva@unec.edu.az
<https://orcid.org/0000-0001-5623-8198>

<https://doi.org/10.30546/UNECSR.2025.15.3.011>

Xülasə

Tədqiqatın əsas məqsədi kiçik və orta sahibkarlıq subyektlərində aktivlərin mübadiləsinin vergi uçotu və maliyyə hesabatları baxımından aktuallığı və mühasibat uçotu qaydalarının tətbiqində aktivlərin mübadiləsi ilə əlaqəli problemləri araşdırmaqdır. Kiçik və orta sahibkarlıq subyektləri üçün Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarının 17-ci bölməsi və müvafiq olaraq mühasibat uçotunun aparılma qaydalarında aktivlərin mübadiləsinə aid olan maddələr, həmçinin Vergi Məcəlləsində bu mövzunu əhatə edən maddələr qarşılıqlı müqayisə edilmiş və təcrübədə olan uyğunsuzluqlar nəzərdən keçirilmişdir.

Tədqiqat metodları ümumiləşdirmə, təhlil, nümunələr əsasında müqayisələrə əsaslanır. Aktivlərin mübadiləsində düzgün dəyərin müəyyən olunması və qiymətləndirmə metodlarının, xüsusən ədalətli və bazar dəyərinin fərqləri və tətbiq sahələri barədə müddəalar nümunələr üzrə təhlil edilmişdir.

Tədqiqatın praktik əhəmiyyəti Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartları və Vergi Məcəlləsində aktivlərin dəyərinin qiymətləndirilməsi üçün müxtəlif metodların tətbiqi kiçik müəssisələr üçün, xüsusən də bazar şəraitində və resursların məhdud olduğu şəraitdə aktivlərin ədalətli dəyərlə qiymətləndirilməsi üçün yaratdığı xərclə nəzərə alaraq bu müddəaların sadələşdirilməsi, vergi yoxlamalarında çox vaxt aktivlərin bazar dəyəri üzərindən qiymətləndirilməsi təcrübəsinin maliyyə hesabatlarına təsirinin minimuma endirilməsi, aktivlərin mübadiləsində düzgün dəyər təyin etmənin və standartlara uyğun hesabatların əhəmiyyətinin müəyyən edilməsidir.

Açar sözlər: MHBS, KOS, aktivlər, mübadilə.

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА ОБМЕНА ОСНОВНЫМИ СРЕДСТВАМИ НА МАЛЫХ И СРЕДНИХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

Камала Рзаева
докторант, UNEC

Резюме

Основная цель исследования — исследовать актуальность обмена активами на малых и средних предприятиях с точки зрения налогового учета и финансовой отчетности и проблемы, связанные с обменом активами при применении правил бухгалтерского учета. Раздел 17 Международного стандарта финансовой отчетности для малых и средних предприятий и, соответственно, статьи, касающиеся обмена активами в правилах бухгалтерского учета, а также статьи, освещающие данную тему в Налоговом кодексе, были взаимно сопоставлены и рассмотрены несоответствия на практике.

Методы исследования основаны на обобщении, анализе, сопоставлении на примерах. На примерах проанализированы положения об определении корректной стоимости при обмене активами, а также различия и области применения методов оценки, в частности справедливой и рыночной стоимости.

Практическая значимость исследования заключается в упрощении указанных положений с учетом затрат на оценку активов по справедливой стоимости, особенно в рыночных условиях и в условиях ограниченности ресурсов, путем применения различных методов оценки активов в Международных стандартах финансовой отчетности и Налоговом кодексе, минимизации влияния на финансовую отчетность практики оценки активов по рыночной стоимости при налоговых проверках, а также определении важности определения корректной стоимости при обмене активами и составлении отчетности в соответствии со стандартами.

Ключевые слова: МСФО, малые и средние предприятия, активы, бартер.

PROBLEMS IN ACCOUNTING FOR THE EXCHANGE OF PROPERTY, PLANT AND EQUIPMENT IN SMALL AND MEDIUM-SIZED ENTERPRISES

Kamala Rzayeva
Ph.D. student, UNEC

Abstract

The main purpose of the study is to investigate the relevance of asset exchange in small and medium-sized enterprises in terms of tax accounting and financial reporting and the problems associated with asset exchange in the application of accounting rules. Section 17 of the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Enterprises and, accordingly, the articles related to asset exchange in the accounting rules, as well as the articles covering this topic in the Tax Code, were compared to highlight inconsistencies in practical application.

The research methods are based on generalization, analysis, comparisons based on examples. The provisions on determining the correct value in the exchange of assets and the differences and areas of application of valuation methods, in particular fair and market value, were analyzed on examples.

The practical significance of the study is in simplifying the relevant provisions, especially considering the cost of valuing assets at fair value, especially in market conditions and under conditions of limited resources, by applying various methods for valuing assets in the International Financial Reporting Standards and the Tax Code, minimizing the impact on financial statements of the practice of valuing assets at market value in tax audits, and determining the importance of determining the correct value in asset exchanges and reporting in accordance with standards.

Keywords: *IFRS for SME, IFRS, assets, exchange.*

Giriş

Kiçik və orta sahibkarlıq subyektlərində aktivlərin mübadiləsi son illər vergi uçotu nəzərindən əhəmiyyətli mövzuya çevrilmişdir. Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarında, həmçinin Kiçik və Orta sahibkarlıq subyektləri üçün Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartında yalnız bir neçə maddədə toxunulan aktivlərin mübadiləsi geniş müzakirələrə səbəb olan bazar iqtisadiyyatı dövrünün aktual mövzularındandır (IFRS for SME, 2025).

Məqalənin məqsədi torpaq, tikili və avadanlıqların mübadiləsinin uçotunda mövcud olan problemləri əks etdirmək və problemlərin səbəblərini araşdırmaqdır.

Kiçik və orta sahibkarlıq subyektlərinin aktivlərinin artırılmasında aktivlərin mübadiləsinin rolu mühüm olsa da, mübadilə proseslərində aktivlərin dəyərinin düzgün təyin edilməməsi təsərrüfat subyektlərinin vergi uçotuna vergi orqanlarının nəzarəti zamanı müəyyən sanksiyalar hesablanmasına səbəb olur.

Mübadilə əməliyyatı kommersiya mahiyyəti daşmadığı və mübadilə zamanı ötürülən və qəbul edilən aktivin dəyərinin düzgün müəyyən edilə bilmədiyi hallar istisna olmaqla digər bütün hallarda mübadilə zamanı ədalətli dəyər əsasında qiymətləndirilmə aparılmalıdır (IFRS for SME, 2025).

Digər tərəfdən barter əməliyyatları üçün bazar qiyməti nəzərə alınmaqla vergilər hesablanmalıdır (Vergi Məcəlləsi, 2025).

Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartları və Vergi Məcəlləsində mübadilə (və ya barter) zamanı aktivin dəyərinin müəyyən edilməsi ədalətli dəyərin bazar dəyərindən fərqlənib fərqlənməməsi məsələsini yaradır.

2010-cu ildə qəbul edilən Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarının Konseptual Əsaslarının maliyyə hesabatları elementlərinin qiymətləndirilməsi bölməsində qiymətləndirmə metodları kimi ilkin dəyər, cari dəyər, mümkün satış dəyəri və diskontlaşdırılmış dəyər kimi 4 metod qeyd olunmuşdur. Lakin 2018-ci ildə Konseptual Əsaslara dəyişiklik edilmiş və bu 4 metod 2 metodla ilkin və cari dəyərlə əvəz edilmiş və cari dəyər özündə 3 fərqli qiymətləndirməni - cari dəyər, ədalətli dəyər

və diskontlaşdırılmış dəyəri ehtiva etmişdir (MHBS Konseptual Əsaslar, 2025). 2010-cu ildə qüvvədə olan Konseptual əsaslarda ədalətli dəyər anlayışı olmamış və 2011-ci ildə Beynəlxalq Mühəsibat Uçotu Şurası 13 nömrəli “Ədalətli dəyər” adlı MHBS nəşr etmişdir. Bu standart da bəzi MHBS istisna olmaqla digər standartların ədalətli dəyərin ölçülməsi tələb edilən zaman tətbiq edilir.

Belə ki, ədalətli dəyər - birbaşa müşahidə olunan və ya hər hansı digər qiymətləndirmə metodu ilə təyin edilməsindən asılı olmayaraq cari bazar şərtləri daxilində ölçülmə tarixində əsas bazarda aktivin satılması və ya öhdəliyin ötürülməsi üzrə aparılan adi alqı-satqı zamanı qəbul edilən qiymətdir (IFRS, 2025). Mübadilə zamanı bu dəyərin istifadə edilməsinin məqsədəuyğunluğu ondan ibarətdir ki, təqdim edilən aktivin cari tarixə dəyərinin müəyyən edilməsi daha doğrudur. Çünki ilkin dəyər aktivin hazırkı dəyərindən çox fərqlənə bilər və bu, mübadilə edilən aktiv müqabilində dəyəri düzgün müəyyən edilməyən digər aktivin əldə edilməsinə səbəb ola bilər.

Vergitutma baxımından mübadilə üçün əsas götürülən bazar dəyərini ədalətli dəyərdən fərqləndirən nədir?

Bazar dəyəri malın (işin, xidmətin) tələblə təklifin qarşılıqlı təsiri nəticəsində təşəkkül tapan qiyməti deməkdir (Vergi Məcəlləsi, 2025).

Ümumi mənada bazar dəyəri və ədalətli dəyər oxşar mənə daşısa da, ədalətli dəyər daha geniş mənə kəs edir. Belə ki, bazar dəyəri müəyyən tarixdə bazar iştirakçıları arasında hər hansı aktivin dəyərini müəyyən edərsə, ədalətli dəyər müəyyən edilən zaman bəzi subyektiv amillər də əlavə olaraq əhəmiyyətlidir. Bazar dəyəri vergitutma baxımından daha doğru olan dəyər olsa da, ədalətli dəyər maliyyə hesabatlarında aktivlərin doğru dəyərlərlə əks etdirilməsi üçün əsasdır. Bazar dəyəri təsərrüfat subyekti üçün vergi hesablanması əhəmiyyətlidirsə, ədalətli dəyər təsərrüfat subyektinin vəziyyətinin düzgün müəyyən edilməsində mühüm rol malikdir.

Ədalətli dəyər və bazar dəyəri arasında fərqlərin müəyyən edilməsi mübadilə edilən aktivlərin uçotunda əhəmiyyətli dərəcədə fərqlilik yaratmasa da, maliyyə və vergi risklərinin yaranmasında mühüm rol oynaya bilər.

Ədəbiyyat icmalı

Məqalə torpaq, tikili və avadanlıqların mübadiləsi mövzusunun əhatə etdiyindən, Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartları, ona müvafiq mühəsibat uçotunun aparılma qaydaları və Vergi Məcəlləsi baxımından müqayisələri özündə əks etdirir.

16 nömrəli MUBS-da 3 maddəni əhatə edən aktivlərin mübadiləsi mübadilə zamanı aktivin qiymətləndirilməsini və buna təsir edən amilləri əhatə etmişdir. KOS üçün MHBS-də isə ancaq bir maddəni əhatə edən aktivlərin mübadiləsi mövzusu tanınma zamanı qiymətləndirmə bölməsində əks etdirilmişdir. Hər iki standartda müvafiq

maddələrdə mübadilə zamanı aktivin ədalətli dəyərlə ölçülməsini, bu, mümkün olmadıqda ilkin dəyərlə qiymətləndirməsini qeyd etmişdir. Ədalətli dəyərlə ölçülə bilməmə səbəbləri kimi əməliyyatın kommersiya məzmununa sahib olması və ədalətli dəyərinin etibarlı şəkildə ölçülə bilməməsi vurğulanmışdır. Lakin bu səbəblərə 16 nömrəli MUBS-də izahat verilsə də, KOS üçün MHBS-də ətraflı izah verilməmişdir (IFRS for SME, 2025). Vergi Məcəlləsinə gəldikdə isə, aktivlərin mübadiləsinin barter anlayışı adı altında bazar dəyəri ilə qiymətləndirilməklə həyata keçirilməsini şərtləndirir.

Bu ədəbiyyat icmalı Tusek, Decman, and Rep tərəfindən hazırlanmış konfrans məqaləsinin nəticələrini və ədalətli dəyər modellərinin tətbiqinə və kiçik Xorvatiya müəssisələrinin mühasibat uçotu təcrübələrinə diqqət yetirərək əlaqəli tədqiqatların nəticələrini sintez etmişdir. Əsas arqument ondan ibarətdir ki, ədalətli dəyərin uçotu potensial faydalar təklif etsə də, onun həyata keçirilməsi kiçik müəssisələr üçün əhəmiyyətli yüklər yaradır və bu, qeyri-sabit tətbiq və açıqlamaya gətirib çıxarır.

Tədqiqat ədalətli dəyər uçotunun nəzəri üstünlükləri ilə kiçik müəssisələrin üzləşdiyi praktik reallıqlar arasında gərginliyi vurğulayır. IASB kimi beynəlxalq mühasibat qurumları daha yaxşı maliyyə anlayışları təmin etmək üçün ədalətli dəyəri müdafiə etsə də, resursları olmayan kiçik şirkətlər üçün onun qiymətləndirilməsi baha başa gələ bilər. Bu, bir çox kiçik müəssisələrin investorlara yönəlmiş hesabatlardan daha çox vergi qanunvericiliyinə üstünlük verməsi ilə daha da çətinləşir. Müəssisələrin əhəmiyyətli bir hissəsi uzunmüddətli maddi aktivlər üçün ilkin dəyər modelindən istifadə edir və hətta yenidən qiymətləndirmə modeli tətbiq edildikdə belə, yenidən qiymətləndirmə artımının yaradılması ilə bağlı açıqlamalar çox vaxt yoxdur. Bundan əlavə, amortizasiya metodları və dəyərsizləşmənin qiymətləndirilməsi müxtəlifdir, bir çox müəssisələr kifayət qədər məlumatı açıqlamır (Boris Tusek və başqaları, 2019).

Alexander, Bonaci və Mustata isə maliyyə hesabatlarında, xüsusən də inkişaf etməkdə olan bazarlarda ədalətli dəyərin ölçülməsi ilə bağlı mürəkkəbliyi araşdırmışdır. Onların ədəbiyyat icmalı ədalətli dəyərin ölçülməsindən artan istifadəni və son maliyyə böhranı ilə daha da güclənən standart təyinatdakı çətinlikləri vurğulamış, ədalətli dəyərin uçotunu tətbiq edərkən müxtəlif istifadəçi məlumat ehtiyaclarının nəzərə alınmasının kritik ehtiyacını müdafiə etmişdir. Müəlliflər ədalətli dəyərin investorlara fayda və ya zərər verməsi ilə bağlı mübahisələri qeyd edərək, mövcud ədəbiyyatı sintez etmişdir. Belə ki, Ryanın fikrincə (2008) ədalətli dəyərlər daha dəqiq və müqayisə oluna bilsə də, qeyri-likvid bazarlar və yoxlanıla bilməyən dəyərlər gəlirin idarə edilməsinə səbəb ola bilər. Bundan əlavə, tədqiqat ədalətli dəyərin beynəlxalq uçotun uyğunlaşdırılmasına təsiri ilə bağlı ziddiyyətli fikirləri qəbul edir, bəziləri bunu məntiqi irəliləyiş (Barlev və Haddad, 2003), digərləri isə yaxınlaşma üçün təhlükə kimi görür (Mala və Chand, 2012), (David Alexander və başqaları, 2012).

Xristensen və Nikolayev isə Avropada Beynəlxalq Maliyyə Hesabatları Standartlarının (BMHS) qəbulundan sonra müəssisələrin qeyri-maliyyə aktivləri üçün qiymətləndirmə təcrübələrini araşdırmışdır. MHBS şirkətlərə torpaq, tikili və avadanlıqlar, investisiya mülkiyyəti və qeyri-maddi aktivlər üçün ədalətli dəyər və ilkin dəyər arasında seçim etməyə imkan verir. Müəlliflər bazar qüvvələrinin bu seçimə necə təsir etdiyini təhlil etmək üçün təzadlı uçot ənənələrini təmsil edən Böyük Britaniya və Almaniyaya diqqəti yönəltmiş, ədalətli dəyərin uçotunun, xüsusən də torpaq, tikili və avadanlıqlar və qeyri-maddi aktivlər üçün təəccüblü dərəcədə məhdud istifadəni aşkar etmişdir.

Tədqiqatın əsas nəticəsi ondan ibarətdir ki, bazar qüvvələri seçimi diktə etdikdə ilkin dəyərin dominant mühasibat təcrübəsi olaraq qalır. Ədalətli dəyər daşınmaz əmlak firmaları tərəfindən saxlanılan investisiya mülkiyyəti üçün daha çox yayılmışdır. Bu onu göstərir ki, ədalətli dəyərin faydaları onun könüllü olaraq qəbul edilməsi üçün qiymətləndirmə xərcləri və potensial etibarlılıq şübhələrindən üstün olmalıdır (Christensen və Nikolaev, 2013)

Qeyd edilənlərdən belə bir nəticəyə gəlmək olar ki, ədalətli dəyər qiymətləndirmə üçün daha real görünsə də, kiçik müəssisələr üçün müəyyən büdcə tələb edən və xərc yaradan amildir. Azərbaycanda isə vergi yoxlamaları zamanı ədalətli dəyər deyil, vergi orqanı tərəfindən bazar dəyəri üzərindən qiymətləndirmələrin edilməsi təcrübədə tez-tez rast gəlinən hadisədir.

Aktivlərin mübadiləsi

Aktivlərin tanınması zamanı aktivlə bağlı gələcək iqtisadi səmərənin müəssisəyə axını ehtimal edilməsi və onun dəyərinin etibarlı şəkildə ölçülə bilməsi şərtidir.

Torpaq, tikili və avadanlıqlar müəssisəyə bir neçə üsulla daxil olur:

- malsatan və podratçılardan alınmaqla,
- podrat üsulu ilə tikilməklə,
- hökumət subsidiyaları ilə əldə edilməklə,
- mübadilə nəticəsində əldə olunmaqla,
- əvəzsiz əldə edilməklə.

Kiçik və orta sahibkarlıq subyektləri üçün Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarının 17.14-cü maddəsinə əsasən torpaq, tikili və avadanlıqların birinin və ya bir neçə qeyri-monetar aktivinin və ya aktivlərin mübadiləsi və ya monetar və qeyri-monetar aktivlərin kombinasiyasından yaranan aktiv ilə olan mübadilə əsasında əldə edilə bilər.

Aşağıdakı hallar istisna olmaqla, digər hallarda əldə edilmiş torpaq, tikili və avadanlıqlar ədalətli dəyərlə qiymətləndirilir:

1. Mübadilə əməliyyatı kommersiya məqsədi daşmadığı halda,

2. Əldə edilən və həmçinin ötürülən aktivin ədalətli dəyərini müəyyən etmək mümkün olmadıqda. Bu zaman aktiv ötürülən aktivin qalıq dəyəri (balans dəyəri) ilə qiymətləndirilir.

Mübadilə əməliyyatının kommersiya məqsədi daşması halı qeyd edilsə də, KOS üçün MHBS-də buna açıqlama verilməmiş, kommersiya məqsədi daşdığı hallar qeyd edilməmişdir. 16 nömrəli MUBS 25-ci maddəsində isə bu barədə açıqlama verilmiş və kommersiya məzmunu daşıyan şərtlər izah edilmişdir. Belə ki, müəssisə mübadilə əməliyyatının kommersiya məzmununun olub-olmamasını gələcək pul vəsaitləri hərəkətinin hansı həcmdə dəyişməsi ilə müəyyən edir. Aşağıdakı şərtlər olan zaman mübadilə kommersiya məqsədi daşıyır:

- a) Alınmış aktivdən əldə edilən pul vəsaitlərinin hərəkətinin strukturu (risk, müddəti və məbləği) təhvil verilən aktivə görə əldə edilən pul vəsaitlərinin hərəkətinin strukturundan fərqli olduqda,
- b) Müəssisənin mübadilə əməliyyatının təsir göstərdiyi əməliyyatlarının müəssisəyə xas dəyəri mübadilənin nəticəsində dəyişdikdə,
- c) Əvvəlki iki bənddə qeyd edilən fərqlər mübadilə edilən aktivlərin ədalətli dəyərlərinə nisbətdə əhəmiyyətli olduqda.

16 nömrəli “Torpaq, tikili və avadanlıqlar” MHBS-nin ilkin dəyəri ölçülməsi başlığında 23-28-ci maddələrinə diqqət etsək görürük ki, 23-cü maddə torpaq, tikili və avadanlıqların pul vəsaitlərinin ekvivalenti ilə uçota alınır. Bu maddədən sonrakı maddələrdə isə pul vəsaitləri ilə uçota alınmayan aktivlərdən bəhs edilmişdir. Məsələn aktivlərin mübadiləsi. Burada hər hansı ödəniş söhbət mövzusu deyildir. 25-ci maddədə hər hansı qeyri-monetar aktivin digər qeyri-monetar aktivlə dəyişdirilə bilməsi qeyd edilmişdir. Məsələn, torpaqla hər hansı avadanlıq mübadilə edilir. Bu zaman uçot ədalətli dəyərlə aparılmalıdır. Həmçinin bu əməliyyat kommersiya məzmunu daşmalıdır. Bunun səbəbi isə saxtakarlığa şərait yaradılma-masıdır. Məsələn, şəhərin mərkəzindəki 1 mərtəbəli ev şəhərdən kənardakı 3 mərtəbəli eyni sahəyə malik evlə mübadilə edilərsə, bu zaman kommersiya məzmunu itmiş hesab edilir.

Digər hal isə pul vəsaitlərinin hərəkətinin strukturunun dəyişməsidir. Pul vəsaitlərinin hərəkətinin strukturu fərqli olduqda mübadilə əməliyyatı kommersiya məzmunu daşmış hesab edilir. Məsələn qeyd edildiyi kimi, torpaqla avadanlığın mübadilə edirsə, bu zaman torpağın istifadəsindən əldə edilən pul vəsaiti ilə avadanlığın istifadəsindən əldə edilən pul vəsaiti eyni olmayacaqdır.

KOS üçün MHBS-ə uyğun mühasibat uçotunun aparılma qaydalarının 12.18-ci maddəsinə əsasən mübadilə nəticəsində əldə edilmiş torpaq, tikili və avadanlığın ədalətli dəyərini müəyyən etmək mümkün olmadığı hallarda onun dəyəri təhvil verilmiş aktivin ədalətli dəyəri ilə qiymətləndirilir. Təhvil verilmiş aktivin ədalətli dəyərini müəyyən etmək mümkün olmadığı hallarda əldə edilmiş torpaq, tikili və avadanlığın dəyəri təhvil verilmiş aktivin balans dəyəri ilə qiymətləndirilir.

Mühasibat uçotunda əks etdirilməsinə gəlincə, ədalətli dəyərlə qiymətləndirildiyi halda əməliyyat baş verən zaman qısamüddətli öhdəliklər və müqabilində qısamüddətli debitor borclar formalaşır və bir-birini əvəzləyir.

Cədvəl 1. Mübadilə nəticəsində torpaq, tikili və avadanlıqların əldə edilməsi

Əməliyyatın məzmunu	Əməliyyat üzrə yazılışlar
Aktivlərin mübadiləsi nəticəsində torpaq, tikili və avadanlıqların əldə edilməsi	Debet-113- Torpaq, tikili və avadanlıqlarla bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması Kredit 531- Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditor borcları
İcarə haqqı ilə mübadilə nəticəsində torpaq, tikili və avadanlıqların əldə edilməsi	Debet-113- Torpaq, tikili və avadanlıqlarla bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması Kredit 535- İcarə üzrə qısamüddətli kreditor borcları
Tikinti müqavilələri üzrə işlər ilə mübadilə nəticəsində torpaq, tikili və avadanlıqların əldə edilməsi	Debet-113- Torpaq, tikili və avadanlıqlarla bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması Kredit 536- Tikinti müqavilələri üzrə qısamüddətli kreditor borcları
Mübadilə nəticəsində əldə edilmiş torpaq, tikili və avadanlıqlarla əlaqədar əlavə dəyər vergisinin hesablanması	Debet-241- Əvəzləşdiriləcək ƏDV Kredit 531- Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditor borcları Kredit 535- İcarə üzrə qısamüddətli kreditor borcları Kredit 536- Tikinti müqavilələri üzrə qısamüddətli kreditor borcları
Mübadilə nəticəsində aktiv təqdim edildikdə	Debet-211- Alıcılar və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları Kredit 601- Satış
Mübadilə nəticəsində aktiv təqdim edilən zaman ƏDV hesablandıqda	Debet-211- Alıcılar və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları Kredit 545- Digər qısamüddətli öhdəliklər
Mübadilə nəticəsində əldə edilmiş torpaq, tikili və avadanlıqlar üzrə yaranmış kreditor borc məbləğləri mübadilə məqsədi ilə təqdim edilmiş aktivlərin dəyərinə görə yaranan debitor borc məbləğləri ilə əvəzləşdirildikdə	Debet-211- Alıcılar və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları Kredit 531- Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditor borcları Kredit 535- İcarə üzrə qısamüddətli kreditor borcları Kredit 536- Tikinti müqavilələri üzrə qısamüddətli kreditor borcları

Cədvəldən göründüyü kimi, aktivlərin mübadiləsində 3 hal qeyd edilmişdir:

- aktivlərin mübadiləsi nəticəsində torpaq, tikili və avadanlıqların əldə edilməsi,
- icarə haqqı ilə mübadilə nəticəsində torpaq, tikili və avadanlıqların əldə edilməsi,
- tikinti müqavilələri üzrə işlər ilə mübadilə nəticəsində torpaq, tikili və avadanlıqların əldə edilməsi.

Hər üç halda 113-cü “torpaq, tikili və avadanlıqların kapitallaşdırılması” hesabının debetinə mühasibat yazılışı verilir. Hər hansı maddi aktiv ilə torpaq, tikili və avadanlığın mübadiləsi baş verirsə 531, icarə haqqı ilə mübadilə baş verirsə 535, tikinti müqavilələri üzrə işlərlə mübadilə aparılırsa 536-cı hesabın krediti üzrə mühasibat yazılışları edilir.

Diqqət etsək, KOS üçün mühasibat uçotu qaydalarının 12.19-cu maddəsinə əsasən qeyd edilən müxabirləşmələrdən aydın görünür ki, mübadilə nəticəsində əldə edilən torpaq, tikili və avadanlıqlar qısamüddətli və uzunmüddətli olaraq öhdəliklər müqabilində formalaşır. Həmçinin alqı-satqı, tikinti müqavilələri, icarə öhdəlikləri, törəmə müəssisələrlə öhdəliklər müqabilində aktivlər mübadilə edilir. Mübadilə nəticəsində əldə edilmiş torpaq, tikili və avadanlıqların mühasibat uçotunda əks etdirilməsi üçün 113 №-li hesabın müvafiq subhesablarının debeti və 431, 432, 433, 531, 532, 535, 536 №-li hesabların müvafiq subhesablarının krediti üzrə yazılışlar verilir. Mübadilə zamanı uzunmüddətli öhdəliklər və ya uzunmüddətli debitor borclarda əks etdirilməsinin mahiyyəti barədə açıqlama verilməmişdir. Bu isə standart müvafiq mühasibat uçotunun aparılma qaydalarına bir iraddır. Mübadilə qısa zaman aralığında aktivlərin bir-biri ilə əvəzlənməsi prosesidir ki, uzunmüddətli debitor və öhdəlik yaranan hallar ətraflı göstərməlidir. Çünki düzgün şəkildə anlaşılmadığı halda mübadilə prosesinə doğru yanaşılır. Məsələn, tikinti şirkəti aldığı beton xammalının dəyərini tikinti bitdikdən sonra hazır mənzil ilə mübadilə edəcəyini düşündüyü halda, bu proses necə aparılır? Burada artıq tikintinin bitməsi və mübadilənin yekunlaşması məsələsi yaranır ki, tikintinin bitməsinin uzun zaman alması mübadilə prosesinə necə təsir qoya bilər və burada mübadilə dəyərinin müəyyənləşdirilməsi hansı əsaslarla edilməlidir, tikinti bitmədiyi halda yaranacaq hüquqlar dərindən araşdırılmalı və aydınlıq gətirilməlidir.

Cədvəl 2. Torpaq, tikili və avadanlıqların mübadiləsi zamanı mühasibat yazılışları

Əməliyyatın məzmunu	Debet	Kredit
Mübadilə nəticəsində əldə edilmiş torpaq, tikili və avadanlıqların mühasibat yazılışı	113-1	431, 432, 433, 531, 532, 535, 536
Mübadilə nəticəsində əldə edilmiş torpaq, tikili və avadanlıqlarla əlaqədar əlavə dəyər vergisinin hesablanması	241-1	431, 432, 433, 531, 532, 535, 536
Mübadilə nəticəsində əldə edilmiş torpaq, tikili və avadanlıqlar üzrə əlavə dəyər vergisi əvəzləşdirildikdə	521	241-1
Mübadilə edilmiş aktivlər üzrə əlavə dəyər vergisi əvəzləşdirilməyən hallarda	113	241-1
Mübadilə nəticəsində əldə edilmiş torpaq, tikili və avadanlıqlar üzrə digər məsrəflər yarandıqda	113	435, 521, 523, 538, 545

Əldə edilmiş torpaq, tikili və avadanlıqların mübadiləsi məqsədi ilə təqdim edilən aktivlərin dəyərində	171, 172, 174, 175, 177, 211, 212, 214, 215, 217	601, 611
Əldə edilmiş torpaq, tikili və avadanlıqların mübadiləsi məqsədi ilə təqdim edilən aktivlərə görə hesablanmış əlavə dəyər vergisi	171, 172, 174, 175, 177, 211, 212, 214, 215, 217	545
Büdcə qarşısında vergi öhdəliyinin yaranması zamanı	545	521
Mübadilə nəticəsində əldə edilmiş torpaq, tikili və avadanlıqlar üzrə yaranmış kreditor borc məbləğləri mübadilə məqsədi ilə təqdim edilmiş aktivlərin dəyərində görə yaranan debitor borc məbləğləri ilə əvəzləşdirildikdə	431, 432, 433, 531, 532, 535, 536	171, 172, 174, 175, 177, 211, 212, 214, 215, 217

Burada mübadilə aparən təsərrüfat subyektlərinin əlavə dəyər vergisi ödəyicisi olması da mühüm rol oynayır.

Əgər mübadilə əməliyyatları nəticəsində aktiv əldə edən tərəf ƏDV ödəyicisidirsə, o zaman qarşı tərəfdən aktiv əldə edən zaman ƏDV ilə alırsa, bu zaman ƏDV-nin də uçotu aparılmalıdır. Hər 3 qeyd edilən halda debet 241 və kredit 531, 535, 536-cı hesablar üzrə yazılış verilir. Burada mühüm məqam ƏDV-nin əvəzləşdirilməsidir. KOS üçün MHBS mühasibat uçotu qaydalarında ƏDV əvəzləşdirilərkən debet 521, kredit 241, əvəzləşdirilməyən hallarda isə debet 113, kredit 241 yazılışları verilməsi qeyd edilmişdir. *Lakin burada mübadilə nəticəsində əldə edilən aktivə görə hər hansı ödəniş üzrə mühasibat yazılışı qeyd edilməmişdir. Adından göründüyü kimi mübadilə zamanı aktivlər mübadilə edilir, ödəniş anlayışının olması məqsəduyğun görünür. Vergitutma baxımından isə mübadilənin ƏDV ödəyiciləri arasında baş verməsi zamanı yalnız aktivin dəyərinin ƏDV-nin ödənildikdən sonra əvəzləşdirilməsi mümkündür.*

Burada ƏDV ödəyiciləri üçün Vergi Məcəlləsində mübadilə zamanı ƏDV-nin ödənilməsi və ya ödənilməməsi halları üçün ayrılıqda maddə olmalıdır. Ödənilən zaman əvəzləşdirilmənin mümkün olması və ödənilməyən halda ƏDV məbləğinin aktivin dəyəri kimi nəzərə alınması halı aktivlərin dəyərinin formalaşması üçün mühüm amildir.

Cədvəl 3. Torpaq, tikili və avadanlıqların mübadiləsi zamanı ƏDV ödənişi		
Əməliyyatın məzmunu	Debet	Kredit
Mübadilə nəticəsində əldə edilmiş torpaq, tikili və avadanlıqlar üzrə yaranmış ƏDV ödənişi	431, 432, 433, 531, 532, 535, 536	223
Mübadilə nəticəsində əldə edilmiş torpaq, tikili və avadanlıqlar üzrə əlavə dəyər vergisi əvəzləşdirildikdə	521	241-1

Əldə edilmiş torpaq, tikili və avadanlıqların mübadiləsi məqsədi ilə təqdim edilən aktivlərə görə hesablanmış əlavə dəyər vergisi ödənildikdə	223	171, 172, 174, 175, 177, 211, 212, 214, 215, 217
Büdcə qarşısında vergi öhdəliyinin yaranması zamanı	545	521

Bu hissədə Vergi Məcəlləsində barter əməliyyatlarının qiymətləndirilməsini də qeyd etmək yerinə düşərdi. Məcəllənin 67.13-cü maddəsinə əsasən verginin məqsədləri üçün barter əməliyyatları malların (işlərin, xidmətlərin) bazar qiymətləri ilə satışı kimi qiymətləndirilir.

Vergi Məcəlləsinin 175-ci maddəsində isə malların (işlərin, xidmətlərin) barter edilməsi, təqdim edilmiş malların (işlərin, xidmətlərin) dəyəri üzrə yaranmış maliyyə öhdəliklərinin qarşılıqlı şəkildə əvəzləşdirilməsi həmin əməliyyatın ƏDV-siz dəyərinin malları (işləri, xidmətləri) təqdim edən şəxsin bank və digər ödəniş hesabına ödənilməsinə bərabər tutulur. Bu zaman əvəzləşdirilən ƏDV-nin vaxtı alınmış elektron qaimə-faktura üzrə malların (işlərin, xidmətlərin) dəyərinin və ona mütənasib ƏDV məbləğinin tam ödənildiyi vaxt hesab edilir.

Qeyd edilənlərə əsasən mübadilə nəticəsində əldə edilən və ötürülən aktivlər üzrə mühasibat yazılışlarının aşağıdakı şəkildə verilməsini daha məqsədəuyğun hesab edirəm. Bunu nümunə üzərindən göstərmək daha məqsədəuyğundur.

Misal. Reklam fəaliyyəti ilə məşğul olan bir təsərrüfat subyekti 2022-ci ildə “Nurgün Motors” MMC-dən barter yolu ilə 9 nəqliyyat vasitəsini 253 779.66 manata (45 680.34 manat ƏDV əlavə olaraq) əldə etmişdir. Reklam şirkəti “Nurgün Motors” MMC-yə 170 500 manat (30 699 manat ƏDV əlavə olaraq) reklam xidməti təqdim etmişdi. Barter müqaviləsinə əsasən 170 500 manat hissə mübadilə edilmişdir.

Cədvəl 4. Nümunə üzərində müxabirləşmə

Əməliyyatın məzmunu	Debet	Kredit	Məbləğ
Torpaq, tikili və avadanlıqların əldə edilməsi	113-Torpaq, tikili və avadanlıqlarla bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması	531- Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditör borcları	253 779.66
Əldə edilmiş torpaq, tikili və avadanlıqlarla əlaqədar əlavə dəyər vergisinin hesablanması	241- Əvəzləşdirilən vergilər	531- Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditör borcları	45 680.34
Reklam xidmət təqdim edilmişdir	211- Alıcılar və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları	601- Satış	170 500.00

Reklam xidmətinə görə ƏDV hesablanmışdır	211- Alıcılar və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları	545- Digər qısamüddətli öhdəliklər	30 699.00
Əldə edilmiş avtomobillər üzrə yaranmış kreditor borc məbləğləri mübadilə məqsədi ilə təqdim edilmiş reklam xidmətinin dəyərinə görə yaranan debitor borc məbləğləri ilə əvəzləşdirildikdə	531- Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditor borcları	211- Alıcılar və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları	170 500.00
Əldə edilmiş avtomobillər üzrə yaranmış kreditor ƏDV borc məbləği ödənilir	531- Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditor borcları	223- Bank hesablaşma hesabları	30 699.00
Mübadilə məqsədi ilə təqdim edilmiş reklam xidmətinin dəyərinə görə yaranan debitor ƏDV borc məbləği ödənilir	223- Bank hesablaşma hesabları	211- Alıcılar və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları	30 699.00
Mübadilə nəticəsində əldə edilmiş torpaq, tikili və avadanlıqlar üzrə əlavə dəyər vergisi əvəzləşdirildikdə	521- Vergi öhdəlikləri	241- Əvəzləşdirilən vergilər	30 699.00

Cədvəldən göründüyü kimi, 30699 manat ƏDV məbləğinin qarşılıqlı olaraq ödənilməsi ƏDV məbləğinin əvəzləşdirilməsi üçün əsas sayılır. Müəssisələr ƏDV ödəyicisi olan halda ƏDV ödənilməyən zaman bu dəyərin aktivin dəyərini artırması məsələsinə Vergi Məcəlləsi aydınlıq gətirmir və bu hal baş verən zaman aktivin ilkin dəyərinə həmin ƏDV də daxil olur və bu, artıq amortizasiya xərclərinə, nəticədə isə müəssisənin mənfəətinə təsir edən mühüm amildir.

Yazılışlardan göründüyü kimi, mübadilə ilə aktivin alınması zamanı adi alqı-satqı müqaviləsi ilə aktivin alınması şəklində aparılır. Mübadilə ilə aktivlərin əldə edilməsi yaranan debitor və kreditor borcların əvəzləşdirilməsi ilə yekunlaşır.

Nəticə

1. Təcrübədə torpaq, tikili və avadanlıqların mübadiləsi zamanı MHBS-ə uyğun olaraq ədalətli dəyər tətbiq edilməsi kiçik müəssisələr üçün ciddi xərc yaradan amildir. Müəssisələr ilkin dəyərə üstünlük verir, amortizasiya zamanı isə vergi qanunvericiliyini tətbiq edirlər. Bu da öz növbəsində torpaq, tikili və avadanlıqların real qiymətlərini əks etdirmir.

2. KOS üçün MHBS-ə uyğun mühasibat uçotunun aparılma qaydalarında mübadilə zamanı uzunmüddətli öhdəliklər və ya uzunmüddətli debitor borclarda əks etdirilməsinin mahiyyəti barədə açıqlama verilməmişdir. Mübadilə qısa

zamanda baş verən və bir-biri ilə əvəz edilən aktivlədirsə o zaman uzunmüddətli öhdəlik və ya debitor yaranması halları nə zaman yarana bilər? Bu isə standartla müvafiq mühasibat uçotunun aparılma qaydalarına bir iraddır.

3. KOS üçün MHBS-ə uyğun mühasibat uçotunun aparılma qaydaları kiçik və orta müəssisələrdə aktivlərin mübadiləsi zamanı tətbiq edilərkən yarana biləcək ƏDV əvəzləşməsi hallarını özündə əks etdirmir. Uçot qaydalarına əsasən yaranan debitor borcu kreditör borcu ilə bağlanır və əməliyyat yekunlaşır. Faktiki olaraq isə ƏDV öhdəliyi yaranır və yalnız o ödənen zaman əvəzləşmə prosesi yekunlaşır. Vergi Məcəlləsinin tətbiqinə nəzarət edən vergi orqanları ƏDV məbləği ödənilmədən ƏDV əvəzləşməsinin təqdim edilən ƏDV bəyannaməsində əvəzləşdirilən bölmədə əks etdirilməsini məhdudlaşdırır.

4. Kiçik və orta müəssisələr maliyyə uçotunda vergi qanunvericiliyinə uyğun olaraq amortizasiya normalarını istifadə etməklə uçot qaydalarını pozur. Bu, ilkin uçot metodu ilə qiymətləndirmənin nəticəsinə müsbət təsir etmir. Digər tərəfdən, ədalətli dəyər tətbiqi xərc yaradan hal kimi qiymətləndirilsə, o zaman ilkin uçot qaydalarını pozmaq maliyyə hesabatlarının keyfiyyət xüsusiyyətlərini aradan qaldırır.

Ədəbiyyat

- 1.13 nömrəli “Ədalətli Dəyərin Ölçülməsi” adlı Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartı, <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-13-fair-value-measurement.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2025/issued/ifrs13/>
 - 2.16 nömrəli “Torpaq, tikili və avadanlıqlar” adlı Beynəlxalq Mühasibat Uçotu Standartı, <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-16-property-plant-and-equipment.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2025/issued/ias16/>
 3. Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsi, 2025
 4. Boris Tusek, Ana Rep, Nikolina Decman; Fair value measurement of long-term tangible assets: existing experiences and possible challenges for Croatia small manufacturing enterprises, 2019
 5. David Alexander, Carmen Giorgiana Bonaci, Razvan V. Mustata; Fair value measurement in financial reporting, 2012
 6. Hans B. Christensen, Valeri V. Nikolaev; Does fair value accounting for non-financial assets pass the market test? 2013
 7. Kiçik və Orta Sahibkarlıq Subyektləri üçün Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartının “Torpaq, tikili və avadanlıq” adlı 17-ci bölməsi, <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-for-smes/view-ifrs-smes.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2025/issued/html-ifrs-for-smes/>
 8. KOS üçün MHBS-ə uyğun olaraq mühasibat uçotunun aparılma qaydaları, 2019, https://frameworks.e-qanun.az/43/ha_43935.html
 9. Maliyyə Hesabatlarının Konseptual Əsasları, 2025-ci il, <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/conceptual-framework.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2025/issued/cf/>
- Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartına uyğun olaraq mühasibat uçotunun aparılma qaydaları, 2017, <https://e-qanun.az/framework/34909>