

IAS 20 – Hökumət subsidiyaları və onların mühasibat uçotunda əks etdirilməsi

Bu Standartın məqsədi müəssisələrə təqdim olunan hökumət subsidiyaları və dövlət yardımına tətbiq edilən uçot qaydalarının və açıqlama tələblərinin müəyyən edilməsidir. Bu Standart hökumət subsidiyaları və dövlət yardımlarının digər formalarının uçotu və onlar barədə məlumatın açıqlanması zamanı tətbiq edilməlidir. Bu Standartda istifadə edilmiş əsas anlayışlar aşağıdakı mənalara ifadə edir:

Hökumət – hökumətin özü, hökumət orqanları və analogi təşkilatlar, o cümlədən yerli, milli və beynəlxalq təşkilatlar nəzərdə tutulur.

Dövlət yardımı – müəyyən meyarlara cavab verən müəssisə və ya müəssisələr qrupuna aid xüsusi iqtisadi səmərənin təmin edilməsinə yönəlmiş dövlət fəaliyyətidir.

Hökumət subsidiyaları – müəssisənin əməliyyat fəaliyyəti ilə əlaqədar müəyyən şərtlərin keçmişdə və ya gələcəkdə yerinə yetirilməsinə görə müəssisəyə resursların köçürülməsi formasında olan hökumət yardımındır.

Dəyəri əsaslandırılmış surətdə qiymətləndirilə bilməyən hökumət yardımları, eləcə də müəssisənin adi ticarət əməliyyatlarının bir hissəsini təşkil edən dövlət ilə əməliyyatlar hökumət subsidiyalarına aid deyil. Hökumət subsidiyaları bəzən digər terminlər, məsələn, dotasiya, subvensiya və ya mükafat adları ilə də göstərilə bilər.

Hökumət subsidiyaları, onların kompensasiya edəcəyi müvafiq xərclərə uyğunlaşdırılması tələb olunan hesabat dövrləri ərzində müntəzəm olaraq gəlir kimi tanınmalıdır. Onlar birbaşa olaraq kapital hesabının kreditinə yazılmalı deyil.

Hökumət subsidiyaları, o cümlədən ədalətli dəyəri ilə qiymətləndirilən qeyri-moneitar subsidiyalar, aşağıdakı şərtlərdən hər ikisi olduqda tanınmalıdır:

- müəssisənin subsidiyaların alınması ilə bağlı şərtləri yerinə yetirəcəyi; və
- subsidiyaların alınacağı.

Müəssisə tərəfindən hökumət subsidiyasının alınması ilə bağlı şərtlərin yerinə yetirilməsinə və hökumət subsidiyasının alınacağına dair kifayət qədər əminlik olmayana qədər hökumət subsidiyası tanınmır.

Subsidiyanın alınması, özü-özlüyündə onunla bağlı şərtlərin yerinə yetirildiyini və ya yerinə yetiriləcəyini qəti sübut etmir. Belə olan halda əgər müəssisə subsidiyanı əldə edibse lakin şərtləri yerinə yetirməyə əmin deyilsə, o zaman əldə edilmiş məbləğ kreditör borc kimi tanınmalıdır.

Təyinatına görə Hökumət subsidiyaları iki yerə bölünür: **Aktivlərə aid olan subsidiyalar və gəlirə aid olan subsidiyalar.**

1) **Aktivlərə aid olan subsidiyalar** – verilməsinin əsas şərti subsidiya almaq hüququna malik olan müəssisə tərəfindən uzunmüddətli aktivlərin satın alınmasını, tikilməsini və ya digər yolla əldə edilməsini tələb edən hökumət subsidiyalarıdır. Bu subsidiyalar ya pul şəklində və ya qeyri-pul şəklində əldə edilə bilər (torpaq sahəsi, xammal, material)

Aktivlərə aid olan subsidiyalar mühasibat uçotunda iki metoddan biri ilə əks etdirilir.

a) **Gələcək dövrün gəliri metodu** - Hökumət subsidiyalarının gələcək dövrün gəliri kimi təqdim edilməsi zamanı, gəlir, aktivin faydalı istifadə müddəti ərzində sistemativ və rasionel əsasda tanınır. Bu halda əldə edilmiş subsidiya gələcək dövrün gəliri kimi uçotda əks etdirilməli və subsidiya bu aktivlər üzrə amortizasiyanın hesablandığı hesabat dövrlərində və eyni nisbətə gəlir kimi tanınmalıdır. Amortizasiya edilməyən aktivlərə aid edilən subsidiyalar həmçinin müəyyən öhdəliklərin yerinə yetirilməsini tələb etdikdə, bu subsidiyalar həmin öhdəliklərin yerinə yetirilməsi üzrə faktiki məsrəflərin çəkildiyi hesabat dövrlərində gəlir kimi tanınmalıdır. Məsələn, subsidiyanın torpaq sahəsi şəklində təqdim edilməsi, torpaq sahəsi üzərində binanın tikilməsi ilə şərtləndirilə bilər və beləliklə, həmin növ subsidiyanın binanın istismar müddəti ərzində gəlir kimi tanınması münasib ola bilər.

b) **Aktivin dəyərindən çıxılması metodu** - Bu halda əldə edilmiş subsidiyanın məbləği uzunmüddətli aktivin dəyərindən çıxılır. Nəticədə aktiv yeni dəyər ilə hər il amortizasiya edilir. İndi isə hər iki metoddan istifadə edərək subsidiyanın mühasibat uçotunda əks etdirilməsinə diqqət yetirək.

Misal.

Müəssisə dəyəri 600 000 manat olan çörək istehsal edən binanı almaq üçün hökumətdən 200 000 manat dəyərində subsidiya əldə etmişdir. Əldə edilən subsidiya bank hesabına mədaxil edilmişdir. Subsidiyanın şərtinə əsasən müəssisə məhz çörək istehsalı ilə məşğul olmalıdır. Beləki müəssisənin profili məhz çörək istehsalı olmalıdır. Binanın faydalı istismar müddəti 20 ildir. Müəssisə binanı düz xətt metodu ilə amortizasiya edir. İndi isə hər iki metod ilə subsidiyanın uçotda əks etdirilməsinə diqqət yetirək.

1-ci metod subsidiyanın gələcək dövrün gəliri metodu ilə uçotda əks etdirilməsi.

N	Əməliyyatın məzmunu	Debet	Kredit	Məbləğ
1	Subsidiyanın bank hesabına mədaxil edilməsi	223 "Bank hesablaşma hesabları"	444 "Uzunmüddətli məqsədli maliyyələşmələr və daxilolmalar"	200 000
2	Subsidiyanın gələcək dövrün gəliri hesabına aid edilməsi	444 "Uzunmüddətli məqsədli maliyyələşmələr daxilolmalar"	442 "Gələcək hesabat dövrlərinin gəlirləri"	200 000
3	Bina alışı	111 "Torpaq, tikili və avadanlıqların dəyəri"	531 "Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditör borcları"	600 000
4	Subsidiyanın proporsional şəkildə gəlirə aid edilməsi (200 000 /20 il)	442 "Gələcək hesabat dövrlərinin gəlirləri"	611 "Sair əməliyyat gəlirləri"	10 000
5	Binanın illik amortizasiya xərcinin hesablanması (600 000 /20 il)	701 "Satışın maya dəyəri üzrə xərclər"	112 "Torpaq, tikili və avadanlıqlar üzrə yığılmış amortizasiya və qiymətdəndüşmə zərərləri"	30 000

2-ci metod – Subsidiyanın aktivin dəyərindən çıxılması metodu ilə uçotda əks etdirilməsi

N	Əməliyyatın məzmunu	Debet	Kredit	Məbləğ
1	Subsidiyanın bank hesabına mədaxil edilməsi	223 "Bank hesablaşma hesabları"	444 "Uzunmüddətli məqsədli maliyyələşmələr daxilolmalar"	200 000
2	Subsidiyanın binanın dəyərindən çıxılması və binanın alınması.	444 "Uzunmüddətli məqsədli maliyyələşmələr və daxilolmalar"	531 "Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditör borcları"	200 000
3	Subsidiyanın binanın dəyərindən çıxılması və binanın alınması.	111 "Torpaq, tikili və avadanlıqların dəyəri"	531 "Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditör borcları"	400 000

Yuxarıdakı nümunələrdən görüldüyü kimi 1-ci metoddan subsidiya gələcək dövrün gəliri kimi əks etdirilir və hər il uzunmüddətli aktivin dəyərini amortizasiyası məbləğində gəlirə silinir.

2-ci metoddan isə əldə edilmiş subsidiya uzunmüddətli aktivin dəyərindən çıxılır və nəticədə aktiv yeni dəyər ilə hər il amortizasiya edilir.

2) **Gəlirə aid olan subsidiyalar** – aktivlərə aid olmayan hökumət subsidiyalarıdır. Müəssisənin hökumət subsidiyası ilə bağlı məsrəfləri və ya xərcəri tanıdığı hesabat dövrlərinin müəyyən edilməsi kifayət qədər asan olduğundan subsidiyalar müvafiq xərcərin tanıdığı hesabat dövründə gəlir kimi tanınır. Bu halda əldə edilmiş subsidiya gələcək dövrün gəliri hesabına aid edilir. Nəticədə həmin məbləğ çəkilmiş xərc məbləğine proporsional şəkildə hər il gəlirlərə aid edilir.

Gəlirə aid olan subsidiyalar Mənfəət və zərər haqqında hesabatda kredit məbləği kimi "Sair gəlir" ümumi başlığı altında təqdim edilməlidirlər.

- Ayrıca olaraq sair gəlir kimi əks edilir

- Aid olduğu xərcdən çıxılır - Müəssisəyə keçmiş çəkilmiş xərcərin və ya zərərlərin kompensasiyası məqsədilə və ya heç bir müvafiq gələcək məsrəflərlə bağlı olmayan təxirsiz maliyyə dəstəyi kimi təqdim edilən hökumət subsidiyası, onun alındığı hesabat dövründə gəlir kimi tanınmalıdır.

Hökumət subsidiyası müəssisə tərəfindən keçən hesabat dövründə çəkilən xərcərin və ya zərərlərin kompensasiyası məqsədilə alınabilir. Belə subsidiya, onun təsirinə aydın anlaşılmasını təmin edən açıqlama ilə birlikdə, subsidiyanın alındığı hesabat dövrünün gəliri kimi tanınır. Ayrıca açıqlanması tələb olunan hər hansı gəlir və ya xərc maddələrinə təsir göstərən subsidiyalara daim məlumat açıqlanmalıdır.

Misal 1.

Müəssisə başqa müəssisədən 600 000 manat dəyərində xidmət almasını həyata keçirəcəkdir. Bunun 20%-ni hökumət subsidiya şəklində müəssisəyə təqdim etmişdir. Əməliyyat yazılışları aşağıdakı şəkildə olacaqdır.

N	Əməliyyatın məzmunu	Debet	Kredit	Məbləğ
1	Subsidiyanın müəssisənin kassasına mədaxil edilməsi	221 "Kassa"	444 "Uzunmüddətli məqsədli maliyyələşmələr və daxilolmalar"	120 000
2	Subsidiyanın gəlirə aid edilməsi	444 "Uzunmüddətli məqsədli maliyyələşmələr və daxilolmalar"	611 "Sair əməliyyat gəlirləri"	120 000
3	Xərclərin tanınması	731 "Sair əməliyyat xərcləri"	221 "Kassa"	600 000

Hökumət subsidiyalarının geri qaytarılması

Geri qaytarılmalı olan hökumət subsidiyası uçot qiymətləndirməsinin yenidən baxılması kimi uçota alınmalıdır (bax. "Uçot siyasəti, uçot qiymətlərində dəyişikliklər və səhvlər üzrə" 11 №-li Milli Mühasibat Uçotu Standartı).

Gəlirə aid olan subsidiyanın geri qaytarılması zamanı ilkin olaraq subsidiyaya görə yaradılmış gələcək dövrün gəliri hesabının kreditindəki məbləğ kreditör borc hesabı ilə bağlanılmalıdır.

Qaytarılan məbləğin belə gələcək dövrün gəliri hesabından artıq olan hissəsi dərhal xərc kimi tanınmalıdır. Əməliyyat yazılışı aşağıdakı şəkildə olacaqdır.

N	Debet	Kredit	Məbləğ
1	444 "Uzunmüddətli məqsədli maliyyələşmələr və daxilolmalar"	545 "Digər qısamüddətli öhdəliklər"	-
2	731 "Sair əməliyyat xərcləri"	545 "Digər qısamüddətli öhdəliklər"	-
3	545 "Digər qısamüddətli öhdəliklər"	223 "Bank hesablaşma hesabları"	-

Aktivə aid olan subsidiyanın geri qaytarılması prosesi müəssisənin seçdiyi metoddan asılı olaraq müəyyən edilir.

Əgər müəssisə əldə edilən subsidiyanı gələcək dövrün gəlirinə aid edilməsi meto-

dunu seçərək uçotunu aparıbsa o zaman subsidiyanın geri qaytarılması ilk növbədə bu subsidiyaya görə yaradılmış gələcək dövrün gəliri hesabının kreditinin hissəsinin kreditör borc hesabı ilə bağlanılmasına aid edilməlidir. Qaytarılan məbləğin belə gələcək dövrün gəliri hesabından artıq olan hissəsi dərhal xərc kimi tanınmalıdır.

N	Debet	Kredit	Məbləğ
1	442 "Gələcək hesabat dövrlərinin gəlirləri"	444 "Uzunmüddətli məqsədli maliyyələşmələr və daxilolmalar"	-
2	444 "Uzunmüddətli məqsədli maliyyələşmələr və daxilolmalar"	545 "Digər qısamüddətli öhdəliklər"	-
3	731 "Sair əməliyyat xərcləri"	545 "Digər qısamüddətli öhdəliklər"	-

Əgər müəssisə əldə edilən subsidiyanın uçotunun aktivin dəyərindən azaldılması metodunu seçərək aparıbsa o zaman geri qaytarılan subsidiya məbləği aktivin üzərinə əlavə ediləcəkdir. Əməliyyat yazılışı aşağıdakı şəkildə olacaqdır.

N	Debet	Kredit	Məbləğ
1	111 "Torpaq, tikili və avadanlıqların dəyəri"	444 "Uzunmüddətli məqsədli maliyyələşmələr və daxilolmalar"	-
2	444 "Uzunmüddətli məqsədli maliyyələşmələr və daxilolmalar"	545 "Digər qısamüddətli öhdəliklər"	-
3	731 "Sair əməliyyat xərcləri"	112 "Torpaq, tikili və avadanlıqlar üzrə yığılmış amortizasiya və qiymətdəndüşmə zərərləri"	(əlavə amortizasiya hesablanması)
4	545 "Digər qısamüddətli öhdəliklər"	223 "Bank hesablaşma hesabları"	-

Misal

Müəssisə çörək istehsal etmək üçün 800 000 manat dəyərində bina almasını həyata keçirir. Binanın faydalı istismar müddəti 20 ildir. Lakin müəssisənin kifayət qədər pulu olmadığı üçün o hökumətdən 200 000 manat dəyərində subsidiya əldə edir.

Subsidiyanın şərtinə əsasən müəssisə bu binanı yalnız çörək istehsalı üçün istifadə etməlidir. Müəssisə iki il çörək istehsalı ilə məşğul olur. 3-cü ilin əvvəlində istehsal profilini dəyişərək sement istehsalı ilə məşğul olmaq qərarına gəlir.

Belə olan halda müəssisə subsidiyanın şərtinə əməl etmədiyi üçün hökumətdən alınmış 200 000 manat məbləğində subsidiyanı geri qaytarmalı olacaqdır.

1-ci metod ilə subsidiyanın geri qaytarılması əməliyyatı.

N	Debet	Kredit	Məbləğ
1	111 "Torpaq, tikili və avadanlıqların dəyəri"	444 "Uzunmüddətli məqsədli maliyyələşmələr və daxilolmalar"	200 000
2	444 "Uzunmüddətli məqsədli maliyyələşmələr və daxilolmalar"	545 "Digər qısamüddətli öhdəliklər"	200 000
3	731 "Sair əməliyyat xərcləri"	112 "Torpaq, tikili və avadanlıqlar üzrə yığılmış amortizasiya və qiymətdəndüşmə zərərləri"	20 000 (əlavə 2- illik amortizasiya)

2-ci metod ilə subsidiyanın geri qaytarılması əməliyyatı.

N	Debet	Kredit	Məbləğ
1	442 "Gələcək hesabat dövrlərinin gəlirləri"	545 "Digər qısamüddətli öhdəliklər"	180 000
2	731 "Sair əməliyyat xərcləri"	545 "Digər qısamüddətli öhdəliklər"	20 000
3	545 "Digər qısamüddətli öhdəliklər"	223 "Bank hesablaşma hesabları"	200 000

DÖVLƏT YARDIMI

Xarakteri, həcmi və müddətinin müəyyən olunması mümkün olmayan dövlət yardımı barədə məlumatın açıqlanması maliyyə hesabatlarının düzgün anlaşılması üçün lazımdır. Sıfır və ya aşağı faiz dərəcəsi ilə borclar dövlət yardımının bir formasıdır. Belə dövlət yardımları yalnız maliyyə hesabatlarının qeydlərində açıqlanmalıdır.

Bu Standartın məqsədləri üçün, daimi və məhdudiyyətsiz əsasda bütün yerli cəmiyyətin rifahı üçün mövcud olan ümumi nəqliyyat və kommunikasiya şəbəkəsinin təkmilləşdirilməsi, həmçinin suvarma və su təminatı kimi daha mükəmməl təminat sistemlərindən istifadə etmək imkanı yaradan infrastrukturun təmin edilməsi hökumət subsidiyası kimi nəzərə alınmır.

Müəllif: Elvin Abdullayev,
Azərbaycan Dövlət İqtisad Universitetinin
"Mühasibat uçotu" kafedrasının doktorantı.