

Azərbaycan Respublikası Təhsil Nazirliyi
Azərbaycan Dövlət İqtisad Universiteti
“ Magistratura Mərkəzi”

Əlyazması hüququnda

Məmmədov Ruslan Qaraş oğlu
“Təhsil sferasında xidmətlərin ucotunun təkmilləşdirilməsi”
mövzusunda

MAGİSTR DİSSERTASIYASI

İxtisasın şifri və adı: İİM010002 **“Mühasibat Uçotu və Audit”**

Elmi rəhbər:	i.e.d., prof. S. M. Səbzəliyev
Magistr proqramının rəhbəri:	i.e.n., prof. Ə. N. Daşdəmirov
“Mühasibat uçotu” kafedrasının müdiri:	i.e.d., prof. S. M. Səbzəliyev

Bakı -2015

PLAN

İşin ümumi xarakteristikası 4-7 s.

FƏSİL 1. Təhsil sferasında xidmətlərin ucotunun təşkilinin müasir vəziyyəti 8-40 s.

1.1. Azərbaycanda təhsil xidmətinin mahiyyəti 8-13 s.

1.2. Təhsil xidmətlərinin göstərilməsinin xüsusiyyətləri 13-19 s.

1.3 .Təhsil xidmətinin göstərilməsinin sənədləşdirilməsi metodikası 19-23 s.

1.4. Təhsil fəaliyyətinin gəlir və xərclərinin uçotu 23-33 s.

1.5. Təhsil xidmətləri xərclərinin uçotunun və maya dəyərinin kalkulyasiyasının təkmilləşdirilməsi 34-40 s.

FƏSİL 2. Təhsil sferasında gəlirlərin ucotunun Milli Mühasibat Ucotu Standartlarına uyğunlaşdırılması 41-52 s.

2.1. “Gəlirlər üzrə” 6 №-li Milli Mühasibat Ucotu Standartının ümumi müddəaları, məqsədi və tətbiqi sahəsi 41-42 s.

2.2. Gəlirin qiymətləndirilməsinin ucotu 42-44 s.

2.3. Göstərilən xidmətlərin ucotu 44-48 s.

2.4. Faiz gəlirləri, royalti və dividendlərin ucotda əks etdirilməsi 48-50 s.

2.5. Sair gəlirlərin ucotda əks etdirilməsi və açıqlanması 50-52 s.

FƏSİL 3. Təhsil sferasında mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın qurulmasının milli və beynəlxalq təcrübəsi 53-80 s.

3.1. Bazar iqtisadiyyatında maliyyə hesabatlarının təyinatı 53-55 s.

3.2. Azərbaycanda və beynəlxalq praktikada mənfəət və zərər haqqında hesabatın qurulması sxemləri 55-56 s.

3.3. Azərbaycanda və beynəlxalq praktikada mənfəət və zərər haqqında hesabatın qurulması göstəriciləri 56-62 s.

3.4. Azərbaycanda və beynəlxalq praktikada mənfəət və zərər haqqında hesabatın qurulması göstəriciləri 62-68 s.

3.5. Mənfəət və zərər haqqında hesabat təşkilatların vergi orqanlarına təqdim etdiyi sənədlərlə qarşılıqlı əlaqəsi 68-71 s.

3.6. MHBS əsasında mənfəət və zərər haqqında hesabatın tərtib olunması xüsusiyyətləri 71-80 s.

Nəticə 81-83 s.

Ədəbiyyat siyahısı 84-85 s.

İşin ümumi xarakteristikası

Mövzunun aktuallığı. Xidmət sferası maddi istehsalın sferalarından biri kimi cəmiyyətin məhsuldar fəaliyyətinin çox mühüm tərkib hissəsidir.

Son illərdə xidmət sferasının inkişafı Azərbaycan iqtisadiyyatının fərqləndirici xüsusiyyətlərini özündə ehtiva edir . Bu qəbildən olan dinamika bir tərəfdən biznesin məqsədli quruluşundakı dəyişikliklərdən, digər tərəfdən isə əhalinin real gəlirinin yüksəlməsindən irəli gəlir.

İstənilən kommersiya təşkilatının fəaliyyətinin son məqsədi onların mülkiyyətinin, xüsusən də kapitalının artırılmasında təzahür edir. Müasir rəqabət şəraitində getdikcə daha çox müəssisələr, həmin vəzifələri mövcud istehsal gücünü və istehsal olunan məhsulların həcmi artırmaq yolu ilə deyil, ilk növbədə hər bir müştərinin özünə məxsus təlabatını daha tam ödəmək yolu ilə həll etməyə cəhd göstərir. Qeyd olunanları yeni məlumatlar hazırlananadək tam şəkildə nəzərə almaq üçün əvvəlcədən ilk növbədə marketinq tədqiqatı aparılmalıdır.

Bu gün reklam kompaniyası olmadan çox nadir istehsalatlar sürətlə inkişaf edə bilir. İnnovasiyalı istehsalatları təhsil sferasında hazırlanan elmi tədqiqat işləri olmadan inkişaf etdirmək qeyri-mümkündür. Beləliklə, xidmət sferası (marketinq, reklam, elm, təhsil və s.) müasir iqtisadiyyatda –maddi istehsal sferasının vacib atributudur.

Xidmətlərə olan ehtiyacların artması son illərdə əhalinin güzəranının durmadan yaxşılaşması ilə izah edilir. Belə ki, bilavasitə xidmət, daha geniş həcmdə insanın fərdi ehtiyacalarını ödəməyə şərait yaradır.Son illərdə xidmət istehlakına olan meyllərin güclənməsi, xidmət sahələrindəki xərclərin xüsusi çəkisinin artması Azərbaycanda servis iqtisadiyyatının fərqləndirici əlaməti sayılır. Bu sahə Azərbaycan Respublikasının iqtisadi inkişafının prioritet istiqamətlərindən biridir.

Eyni zamanda mövcud olan bir sıra ciddi problemlərin həlli təxirəsalınmaz problemlərdəndir.

Makroiqtisadi tədqiqatların nəticələri sübut edir ki, həyatı cəhətdən mühüm sayılan bəzi xidmətlərin (səhiyyə, mədəniyyət, təhsil, idman və s.) artım surətinə görə Azərbaycan hələl iqtisadi cəhətdən inkişaf etmiş ölkələrədən bir qədər geri qalır. Bundan başqa Qərbi Avropa və Şimali Amerika ölkələrində, habelə Yaponiya, Malayziya, Sinqapur və s. ölkələrdə fəaliyyətin elmtutumlu növləri ilə əlaqədar olan servis məşğulluluğunun payı Azərbaycanda olduğundan yüksəkdir. Respublikanın statistik göstəricilərinin təhlilindən aydın olur ki, Azərbaycan Respublikası gənc olmasına baxmayaraq xidmət sferasının inkişafı istiqamətində dönmədən irəliləməkdədir.

Problemlərin öyrənilməsi səviyyəsi. Bazar iqtisadiyyatı şəraitində müxtəlif xidmətlər sferasında xərclərin, gəlirlərin, nəticələrinin, tərtib edilən hesabatların Beynəlxalq və Milli Ucot Standartlarına uyğunlaşdırılması ilə bağlı problemlər. Son illərdə dünya və MDB ölkələrinin tanınmış alimlərinin və praktiklərinin diqqət mərkəzində olmuşdur. Dünya və MDB ölkələrinin alimlərindən Bleyk Jon, Orion Amat, Britton E., Rişar J., Perera M., Müller Q., Entoni R., Nidlz B., Pamu V., Pankov D., Bezrukix P., Şeremet A., Lamikin İ., Aksenenko A., Larionov A., Drozdova L., Volkova O., Kadirxanov S. Və başqaları öz araşdırmalarında xidmət sahələrində xərclərinin ucotunun təkmilləşdirilməsi və inzibati xərclərin bölüşdürülməsi istiqamətində təkliflər irəli sürmüşlər.

Bu mövzu ilə bağlı öz münasibətlərini bir sıra tanınmış Azərbaycan iqtisadçıları da bildirmişdilər. Onların sırasında V.İsayevin, Q.Abbasovun, S.Yaqubovun, H.Namazəliyevin, V.Quliyevin, H.Cəfərlinin, Ə.Daşdəmirovun, N.İsmayılovun, İ.Abbasovun, R.Əliyevin, M.Bağırovun, B.Xankişiyevin və başqalarının fikirləri xüsusilə diqqəti cəlb edir.

Tədqiqatın məqsəd və vəzifələri. Bir sıra müəssisələrdə xidmət sferasının makrosəviyyədə idarə olunması uçot-analitik təminatın kifayət qədər olması istiqamətində aparılır. Göstərilən xidmətlər isə son dərəcə rəngarəngdir. Xidmətlərin bir növünün göstərilməsinin nəticəsi (məs. ictimai iaşə) digər xidmətin göstərilməsinin nəticəsi kimi (məs. yük və sərnişin daşınması) mülkiyyət hüququnun dərinləşməsinə (məkan daşınması və insanın yerdəyişməsinə) gətirib

çıxarır. Sahibkarlıq fəaliyyətinin aparılmasına kömək göstərən xidmətlər (auditor, vasitəçi, sığorta) , həmçinin insanın şəxsiyyətinin inkişafına və fiziki sağlamlığının möhkəmləndirilməsinə yönələn xidmətlər (məs. təhsil, tibb, turist xidmətləri və s.) mövcuddur. Buradan aydın olur ki, göstərilən xidmət növlərinin rəngarəngliyi , onların təqdim olunmasının iqtisadi, təşkilati və qanunvericilik xüsusiyyətləri sənədləşməyə, maliyyə və idarəetmə uçotunun təşkilinə , xərcləri və maliyyə nəticələrinin müəyyənləşdirilməsinə, uçot-analitik proseslərin avtomatlaşdırılmasına fərdi yanaşmanı tələb edir. Mühasibat uçotu sisteminin adekvat kənar məkanının qurulması xidmət sferasının gələcək inkişafının mühüm amillərindən birinə çevrilə bilər.

Yuxarıda qeyd olunan amillər dissertasiya işinin strukturunu diqtə etmişdir. Uçot –analitik sistemlərin adları çəkilən tərkib hissələr müxtəlif xidmət növləri üzrə araşdırılmışdır.

Nəzəri materiallar çoxsaylı nümunələr, cədvəllər və şəkillər vasitəsilə təsvir olunur.

Tədqiqatın obyekti və predmeti. Azərbaycan Respublikasında və dünya təcrübəsində xidmət sahələrində mühasibat uçotunun alt sistemi olan xərclərin və maliyyə vəziyyətinin formalaşmasının nəzəri, metodoloji və praktik problemlərinin həlli yolları və onların beynəlxalq və milli uçot standartlarına uyğunlaşdırılması və s. məsələlər tədqiqatın predmeti hesab edilir.

Tədqiqat obyekti kimi Azərbaycan Respublikası ərazisində fəaliyyət göstərən ali təhsil müəssisələrinin bəziləri seçilmişdir. Eyni zamanda araşdırmaların hərtərəfli aparılması bu sahədə mövcud olan ehtiyat mənbələrinin aşkara çıxarılması və onlardan səmərəli istifadənin təmin edilməsi üçün diqər müəssisələrin təcrübəsindən də istifadə edilmişdir.

Tədqiqatın informasiya bazası. Tədqiqatın informasiya bazası kimi Azərbaycan Respublikası Təhsil Nazirliyinin tabeliyində olan dövlət və özəl təhsil müəssisələrinin uçot və hesabat materialları əsas kimi götürülmüşdür. Eyni zamanda qərb təcrübəsinin öyrənilməsi məqsədilə bir sıra qərb ölkələrində dərc edilən elmi-tədqiqat xarakterli əsərlərdən də istifadə olunmuşdur.

Aparılan tədqiqat işinin elmi yeniliyi və praktik əhəmiyyəti. Aparılan araşdırmalar işin elmi yeniliyi baxımından bazaar iqtisadiyyatının fəaliyyət göstərdiyi şəraitdə beynəlxalq və milli standartlar nəzərə alınmaqla təhsil müəssisələrində xərclərin, maliyyə nəticələrinin ucotunun və maliyyə hesabatlarının tərtibinin təşkili və metodologiyası üzrə təklif və tövsiyələrin verilməsini özündə ehtiva edir. Aparılan araşdırmalar nəticəsində əldə olunan elmi nəticələrin bəziləri aşağıda verilmişdir:

- Təhsil müəssisələrində xərclərin təsnifatında beynəlxalq və milli mühasibat ucotu sistemində təklif edilən qaydalarından istifadə imkanları
- Həm dövlət və özəl təhsil müəssisələrində yeni hesablar planının tətbiq edilməsi üçün zəruri tədbirləri həyata keçirmək
- Təhsil müəssisələrində xərclərin ucotu üçün “Direkt-kostinq” və “Standart-kostinq” sistemlərindən istifadə olunması məqsədilə dünya praktikasında mövcud olan qaydalara əməl olunması
- Təhsil müəssisələrində mənfəət və zərər haqqında hesabatının bütün parametrlər üzrə tətbiqinə nail olmaq və bu sahədə müəyyən çatışmamazlıqları aradan qaldırmaq və s.

Dissertasiya işinin həcmi və quruluşu. Dissertasiya işi giriş, üç fəsil, nəticə və istifadə olunmuş ədəbiyyat siyahısından ibarətdir. Dissertasiya işinin həcmi 85 computer səhifəsi təşkil edir.

Fəsil I. Təhsil sferasında xidmətlərin ucotunun təşkilinin müasir vəziyyəti

1.1. Azərbaycanda təhsil xidmətinin mahiyyəti

Təhsil hüququ Azərbaycan Respublikası vətəndaşlarının ən başlıca və qaçılmaz hüququdur. Təhsil fəaliyyətinin qanunvericiliklə tənzimlənməsi 19 iyun 2009-cu ildə “Təhsil haqqında Azərbaycan Respublikasının Qanunu” əsasında həyata keçirilir.

Dövlət təhsil sistemi mllətin intellektual, elmi-texniki və mədəni potensialının təkrar istehsalı və sürətləndirilməsi ; ölkə iqtisadiyyatı üçün ixtisaslı mütəxəssislərin hazırlanması; əhalinin təhsil səviyyəsinin yüksəldilməsi; informasiya cəmiyyətinin şərtlərinə adaptasiya qabiliyyətinə malik olan şəxslərin harmonik inkişafı üzrə vəzifələri yerinə yetirir. (cədvəl 1.1)

Cədvəl 1.1.

Azərbaycan Respublikası üzrə əhalinin təhsil səviyyəsi

Təhsil səviyyəsi	15 yaş və yuxarı yaşlı əhalinin hər 1000 nəfərinə					
	2001	2006	2009	2010	2011	2012
Ali və orta (tam və ümumi təhsili olan 15 və yuxarı yaşlı bütün əhali	939	946	964	966	968	969
O cümlədən: ali	108	118	122	123	124	125
Orta ixtisas	114	93	85	85	85	85
Tam orta	572	601	624	626	628	629
Ümumi orta	145	134	133	132	131	130

Təhsil ilk növbədə cəmiyyətin fəaliyyət göstərməsinin sosial sferasına aiddir. Buna görə də tarixən təhsil ,cəmiyyətin gəlirləri hesabına formalaşan xalis məsrəf yaradan sahə kimi xarakterizə olunur.

Belə bir fikir geniş yayılmışdır ki, təhsil sferasının tanınmasında yalnız social effektivlik ön plandadır, bu zaman iqtisadi münasibətlərdə o, tam şəkildə

qiymətləndirilmir. Eyni zamanda bu çox sadə dünyagörüşüdür və dövlətin fəaliyyətində təhsilin əhəmiyyətinin əks etdirilməsindən çox uzaqdır. Müasir praktika təhsilin iqtisadi effektivliyini əyani şəkildə nümayiş etdirir.

İqtisadi elmlərin mahiyyətinə görə bazar şəraitində təhsil, xüsusən də ali təhsil insana kapitalına investisiya qoyuluşu deməkdir. Belə investisiyalar həm cəmiyyət üzrə bütövlükdə, həm də bilavasitə təhsil alanlar üçün təkcə social mənada deyil, həm də iqtisadi cəhətdən effekt gətirir.

Azərbaycan Respublikasının Təhsil Haqqında 2009-cu ildə qəbul etdiyi qəbul etdiyi Qanundan görünür ki, həm pullu, həm də dövlət büdcəsi hesabına təhsil biri digəri ilə əlaqəli şəkildə inkişaf etdiriləcəkdir. Hazırda **“Təhsil”** termini çox geniş mahiyyət daşıyır və məcmu halında təhsil münasibətləri kimi başa düşülür. Daha konkret desək, hər bir vətəndaş qeyri-maddi rifah halının xüsusi qrupunu – bilik, bacarıq, verdiş və i.a mənimsəmək yolu ilə özünün xüsusi ehtiyaclarını ödəyir. Belə bir halda təhsil xidməti dedikdə, bütün təhsil fəaliyyəti – onun bir hissəsi sayılan social təhsil xidmətləri (pulsuzdur) və digər hissəsi sayılan və əvəzi ödənilən təhsil xidmətləri başa düşülür. Təqdim etdiyimiz dərs vəsaitində biz, **“təhsil xidməti”** terminin traktovkasına üstünlük vermişik. Bir sıra nəşrlərdə isə, xüsusən də mühasibat uçotunda **“pullu təhsil sistemi”** termininə əksent edilir.

“Təhsil Haqqında Azərbaycan Respublikasının Qanunu” pullu əsasla təhsilin müxtəlif formalarını nəzərdə tutan normalarını müəyyənləşdirmişdir.

Birincisi, ali və orta peşə ixtisas təhsili verən dövlət təhsil müəssisələrində dövlət hesabına maliyyələşmə ilə yanaşı fiziki və hüquqi şəxslərlə müqavilə əsasında pullu təhsili də nəzərdə tutulur. Bu halda söhbət dövlət təhsil standartları hüddudunda pullu əsaslarla təhsil almaqdan gedir. (Cədvəl 1.2)

Maraqlı haldır ki, 2001-2002-ci illə müqayisədə respublika üzrə dövlət və qeyri-dövlət ali təhsil müəssisələrinin sayı 47-dən 51-ə, onlarda təhsil alan tələbələrin sayı isə 119,7 mindən 143, 1 min nəfərə çatmışdır. Əhalinin hər min nəfəri hesabla tələbələrin sayı 147 nəfərdən 155 nəfərə çatmış, başqa sözlə 8 nəfər artmışdır. Müqayisə edilən dövr ərzində magistratura qəbulunda da artım müşahidə olunmuşdur. (1400 nəfər)

Cədvəl 1.2 Dövlət və qeyri-dövlət ali təhsil müəssisələri (təhsil ilinin əvvəlinə)

Göstəricilər	İllər				
	2000 2001	2005 2006	2009 2010	2010 2011	2011 2012
Ali təhsil müəssisələrinin sayı	47	47	53	51	51
Onlarda tələbələr sayı cəmi, min nəfər	119,7	129,9	139, 2	140,2	143,1
O cümlədən təhsil alma formaları üzrə:					
Əyani	96,2	97,0	110,2	112,9	116,1
Qiyabi	23,5	32,9	29,0	27,3	27,0
Əhalinin 10000 nəfəri hesabla tələbələrin sayı	147	152	155	154	155
Ali təhsil müəssisələrinə qəbul olunan tələbələrin sayı:					
Bakalavriata cəmi, min nəfər	26,4	28,7	29,8	29,9	31,2
O cümlədən təhsil alma formaları üzrə:					
Əyani	22,5	24,3	26,1	26,4	27,5
Qiyabi	3,9	4,4	3,7	3,5	3,7
Magistratura, cəmi min nəfər	2,8	3,2	3,9	3,7	4,2
O cümlədən təhsil alma formaları üzrə					
Əyani	2,8	2,3	2,9	2,7	3,1
Qiyabi	-	0,9	1,0	1,0	1,1
Diplom alanlar:	24,5	32,5	34,6	31,1	30,8
Bakalavr ,cəmi	22,6	28,5	32,0	28,3	27,4
Magistr , cəmi	1,9	4,0	2,6	2,8	3,4

Konkret olaraq qeyri-dövlət ali təhsil müəssisələrinin sayında 2011-1012-ci illərdə 2001-2012-ci illə müqayisədə azalma müşahidə olunmuşdur.

Müxtəlif səbəblər üzündən 3 ali məktəb fəaliyyətini dayandırmışdır. (cədvəl 1.3)

Universitetlərin sayının azalması öz təsirini tələbələrin ümumi sayında da göstərmişdir. Müqayisə edilən dövr ərzində bu göstərici 28, 7 mindən 19, 6 minə

enmiş , başqa sözlə 9,1 min nəfər azalmışdır. Magistraturada heç bir dəyişiklik müşahidə olunmamış, konkret surətdə 400 rəqəmi dəyişilməz qalmışdır.

Cədvəl 1.3. Qeyri-dövlət ali təhsil müəssisələri (tədris ilinin əvvəlinə)

Göstəricilər	İllər				
	2000-2001	2005-2006	2009-2010	2010-2011	2011-2012
Qeyri-dövlət müəssisələrinin sayı	18	15	16	15	15
Onlarda tələbələrin sayı 1000 nəfər	28,7	23,9	21,3	19,7	19,6
O cümlədən təhsilalma formaları üzrə:					
Əyani	21,5	16,5	17,7	16,7	17,0
Qiyabi	7,2	7,4	3,6	3,0	2,6
Əhalinin 10000 nəfərinə hesabılə tələbələrin sayı	35	28	24	22	21
Qeyri-dövlət ali təhsil müəssisələrinə qəbul olunan tələbələrin sayı					
Bakalavriat cəmi 1000 nəfər	5,9	5,4	3,2	3,2	4,2
O cümlədən təhsilalma formaları üzrə					
Əyani	4,9	4,7	3,1	3,1	4,1
Qiyabi	1,0	0,7	0,1	0,1	0,1
Magistratura –cəmi 1000 nəfər	0,4	0,1	0,3	0,4	0,4
O cümlədən təhsilalma formaları üzrə					
Əyani	0,4	0,1	0,3	0,4	0,4
Qiyabi	-	0,0	-	0,0	0,0
Qeyri-dövlət ali təhsil müəssisələrini bitirən mütəxəssislərin ümumi sayından təhsilin səviyyəsi üzrə diplom alanlar, cəmi 1000 nəfər	4,9	4,7	8,4	4,7	4,7
O cümlədən	4,8	4,5	8,2	4,6	4,5
Bakalavr –cəmi 1000 nəfər	0,1	0,2	0,2	0,1	0,2
Magistr – cəmi 1000 nəfər					

Son 10 il ərzində əhalinin təhsil səviyyəsində də artım nəzərə çarpır. Müqayisə apardığımız dövrdə 15 və yuxarı yaşlı əhalinin hər 1000 nəfəri hesabla ali və orta təhsili olan əhalinin ümumi sayı 30 nəfər, o cümlədən ali təhsillilər – 17 nəfər, tam orta təhsillilər – 57 nəfər artmış, əksinə orta ixtisas təhsillilər – 29 nəfər və ümumi orta təhsillilər isə - 15 nəfər azalmışdır. 15 və daha yuxarı yaşlı əhalinin böyük əksəriyyəti tam ali təhsilə daha çox önəm vermişdir. Dövlət və qeyri-dövlət təhsil müəssisələrində professor – müəllim heyətinin tərkibindəki dəyişikliklərlə bağlı daha bir cədvəli nəzərinizə çatdırmağı məqsədə uyğun hesab edirik.(cədvəl 1.4.)

Cədvəl 1.4. Dövlət və qeyri-dövlət təhsil müəssisələrində professor-müəllim heyəti(tədris ilinin əvvəlinə nəfər)

	İllər				
	2000-2001	2005-2006	2009-2010	2010-2011	2011-2012
Professor – müəllim heyətinin sayı (əsas heyət, cəmi)	12484	14352	14933	14919	14650
Onlardan:elmi dərəcəsi olanlar:					
Elmlər doktoru:	1170	1249	1240	1243	1243
Fəlsəfə doktoru:	5954	5878	6427	5695	5869
Elmi adı olanlar:					
Professor	1402	1174	1288	1267	1331
Dosent	4416	4050	4465	4280	4170
Ali təhsil müəssisələrində professor müəllim heyətinin tərkibində qadınların sayı	5033	6200	6988	6886	7083

Cədvəldən görünür ki, 2000- 2001-ci illərlə müqayisədə 2011-2012-ci illərdə dövlət və qeyri-dövlət təhsil müəssisələrində professor- müəllim heyətinin ümumi sayı 12484 nəfərdən 14650 nəfərə çatmış, konkret olaraq 1166 nəfər çoxalmışdır.Elmlər doktorlarının sayında artım – 73 nəfər, fəlsəfə doktorlarında azalma – 85 nəfər, professor adı alanlarda azalma – 71 nəfər, dosent adı alanlarda isə azalma – 246 nəfər təşkil etmişdir.Maraqlı bir faktı qeyd etmək istərdik ki,

müqayisə aparılan dövrlərdə ali təhsil müəssisələrinin professor müəllim heyətinin tərkibində qadınların sayı kəskin sürətdə artaraq 5033-dən 7083-ə çatmışdır.(artım 2050 nəfər)

Pullu təhsil sferasının genişləndirilməsi (xüsusən də dövlət ali məktəblərində) yaxın illərdə ən prioritet vəzifələrdən biri kimi qarşıda durur. Aydın məsələdir ki,mövcud təhsil müəssisələri bazasında pullu təhsilin genişləndirilməsi həmin müəssisələrin maliyyə resurslarının möhkəmləndirilməsində belə bir innovasiyalı

təhsil formasının stimullaşdırılmasında müsbət rolunu danılmazdır.

Hazırda Azərbaycan Respublikasının təhsil sistemi son illərdə islahatların fəal sürətdə davam etdirilməsi ərəfəsindədir. Bu prosesin fəallaşdırılmasında respublika ali məktəblərinin,bəzilərinin xüsusən də Azərbaycan Dövlət İqtisad Universitetinin Baloniya bəyannaməsinə qoşulması çox mühüm rol oynayır.

Təhsil sahəsində dövlət siyasətinin yuxarıda qeyd etdiyimiz xüsusiyyətləri təhsil xidmətlərini təcəssüm etdirən müəssisələrdə mühasibat uçotu və hesabatın təşkilinə obyektiv təsir göstərməkdədir.

1.2. Təhsil xidmətlərinin göstərilməsinin xüsusiyyətləri.

Dərs vəsaitinin birinci fəslində xidmət sferasının qeyd olunan ümumi cəhətlərindən başqa təhsil sferasına xidmətlərin digər növlərindən kökündən fərqlənən digər xüsusiyyətləri də mövcuddur.

- Təhsil xidmətlərinin dəyərinin strukturu burada intellektual xərclərin çox böyük çəkiyə malik olması ilə xarakterizə olunur. Bundan başqa təhsil xidmətlərinin dəyəri təhsil prosesində müasir yüksək texnoloji və çox baha başa gələn vasitələri (multimediya avadanlıqları , İnternet resurslarından istifadə , laboratoriya avadanlıqları və i.a) tətbiqi səviyyəsindən asılıdır;
- Təhsil xidmətlərinin demək olar ki, hamısı mövsümlülük xüsusiyyəti ilə seçilir. Belə bir vəziyyət tətil günlərinin nəzərdə tutulması ilə səciyyələnir.

- Təhsil xidməti icra müddətinin kifayət qədər davamlılığı ilə xarakterizə olunur. Biliklər və praktik vərdişlər şəklində tədris və elmi informasiyaların ötürülməsi prosesi müəyyən zaman kəsiyində baş verir;
- Təhsil xidməti zamanı verilən biliklər öz aktuallığını itirdikdə, onun əhəmiyyəti kəskin şəkildə aşağı düşməyə meyl edir. Təhsil xidmətinin belə bir xüsusiyyəti verilən biliklərin zaman keçdikcə genişləndirilməsi prosesinə təkan verir;
- Təhsil xidmətinin keyfiyyəti iki amildən – onun göstərilmə mənbələrindən və təhsil xidmətinin istehlakçılarından asılıdır. Başqa sözlə desək, təhsil xidmətinin keyfiyyəti təkcə müəllim əməyinin keyfiyyətindən deyil, eyni zamanda istehlakçıların bacarığından, bu bacarığın reallaşması dərəcəsindən, onun təhsil prosesinə subyektiv münasibətindən və nəhayət kommunikativ vərdişlərin inkişafı dərəcəsindən asılıdır.
- Təhsil xidməti onun göstərdiyi nəticələrin təxirə salınması ilə, başqa sözlə, alınan təhsil xidmətinin keyfiyyətinin peşə fəaliyyətinin həyata keçirilməsinə başlanıldıqdan sonra gələcək dövrlərdə aşkara çıxması ilə müəyyənləşdirilə bilər.

Bundan başqa təhsil xidməti prosesinin təşkili zamanı təhsilin keyfiyyətinə dövlət nəzarətinin mövcudluğu da nəzər alınmalıdır. Belə nəzarəti Respublika Təhsil Nazirliyi həyata keçirir. Azərbaycan Respublikasında təhsil fəaliyyəti hökmən lisenziyalasdırılmalıdır. Lisenziya almaq üçün aşağıdakı şərtlərə əmək etmək çox vacindir: tikintinin norma və qaydalara uyğunluğu, sanitariya və gigiyenik qaydaların gözlənilməsi; təhsil alanların və işçilərin sağlamlığına zəmanət verən şərtlərin mövcudluğu; dövlət təhsil standartlarının tələbləri səviyyəsində tədris binalarının avadanlıqlarla və tədris prosesinin kitabxana – informasiya resursları ilə təchizatı.

Son illərdə müntəzəm surətdə Azərbaycan Respublikası Təhsil Nazirliyinin yaratdığı komissiya təhsil müəssisələrinin dövlət akkreditasiyasını təşkil edir və daha sonar müəssisəyə dövlət akkreditasiyası haqda şəhadətnamə verir. Akkreditasiya müddətində əsas və əlavə təhsil proqramları üzrə təhsilin mahiyyətinə və keyfiyyətinə kompleks qiymət verilir, tədris – metodik təminatın dövlət təhsil

standartlarına uyğunluğu araşdırılır, kitabxana fondunun , tədris planlarının və tədris proqramlarının mövcud vəziyyəti öyrənilir, müstəqil işlərin yerinə yetirilməsi və s. məsələlər təhlil olunur.

Təhsil xidmətlərinin göstərilməsi prosesinə təhsil müəssisələrinin təşkilati-hüquqi forması və onların fəaliyyətinin maliyyələşməsi qaydası əhəmiyyətli təsir göstərir.

Təhsil xidmətləri həm təhsil müəssisələri , həm elmi təşkilatlar, həm də fərdi sahibkarlar tərəfindən göstərilə bilər. Azərbaycanda tədrisin təhsil müəssisələri tərəfindən aparılması daha geniş yayılmışdır. Belə müəssisələr hüquqi şəxs sayılır və bu zaman özlərinin fəaliyyətini dövlət , yaxud qeyri-dövlət təhsil müəssisələri şəklində davam etdirə bilərlər.

Azərbaycan Respublikasında təhsil sisteminin maliyyələşməsinin başlıca mənbəyi müxtəlif səviyyədə büdcə vəsaiti hesab olunur. Son on ildə büdcədən kənar vəsaitlərin də həcmi xeyli artmışdır.

Azərbaycan Respublikasının 2013-cü il dövlət büdcəsi haqqında Azərbaycan Respublikasının Qanununda təhsilə ümumilikdə 1,53 milyard manat, o cümlədən məktəbəqədər və ibtidai təhsilə 145,8 milyon manat ,natamam və orta təhsilə 798, 8 milyon manat, İnternat və xüsusi məktəblərə - 53,1 milyon manat, texniki –peşə məktəbləri və liseylərə - 81, 1milyon manat, ali təhsilə - 57, 2 milyon manat, təhsil sahəsində tətbiqi tədqiqatlara 5,8 milyon manat və təhsil sahəsində digər xidmətlərə 388, 7 milyon manat büdcə vəsaitinin ayrılması nəzərdə tutulmuşdur.Bu rəqəmlər əvvəlki rəqəmlərlə müqayisədə kifayət qədər yüksəkdir.

Dövlət maliyyəsi almaq üçün ən mühüm şərt məzunların hazırlanmasına verilən dövlət tapşırıqları hesab olunur. Dövlət təhsil müəssisələrinin maliyyələşməsinin ölçüsü xüsusi normativlərlə müəyyənləşdirilir. Bu zaman təhsil müəssisələrinin növləri , tipləri, kateqoriyaları, qəbul edilənlərin sayı və digər göstəricilər əsas götürülür.

Dövlət təhsil müəssisələrinin fəaliyyətinin büdcə vəsaiti hesabına maliyyələşməsi pullu təhsili qadağan etmir. Bununla əlaqədar olaraq büdcə vəsaitləri ilə yanaşı digər maliyyələşmə mənbəyindən – büdcədən kənar vəsaitdən ,

başqa sözlə , müstəqil nizamnamə fəaliyyətindən daxil olan gəlirlərindən də istifadə olunur.

Təhsil müəssisələri üzrə qüvvədə olan qanunvericilik aktlarında əhaliyə, müəssisələrə , təşkilatlara və s. orqanlara pullu təhsil xidməti göstərmək və təhsil müəssisəsinə gəlir gətirə bilən sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul olmağa icazə verilir. Belə fəaliyyət büdcədən maliyyələşməyə əlavə mənbə kimi təhsil prosesinin təminatına və onun-maddi texniki bazasının yüksəldilməsinə ciddi təsir göstərir.

Büdcədən kənar əlavə vəsaitlərin cəlb edilməsi təhsil müəssisələrinin büdcədən maliyyələşmə normativlərinin azaldılmasına heç də təsir göstərmir.

Dövlət təhsil müəssisələrinə büdcədən kənar vəsaitlər müxtəlif yollarla daxil olur:

- Pullu təhsil xidmətlərinin göstərilməsi hesabına;
- Sponsorların, fiziki və hüquqi şəxslərin vəsaiti hesabına;
- Bina və avadanlıqların icarəyə verilməsindən daxil olan vəsaitlər;
- İstehsal olunan malların, görülən işlərin , intellectual mülkiyyət məhsullarının və qeyri-təhsil xidmətlərinin satışından vəsait.

Dövlət təhsil qurumlarına büdcədən kənar vəsaitlərin cəlb olunması praktikası daima genişlənir və həmin maliyyələşmənin həcmi demək olar ki, hər il artır.

Dövlət təhsil qurumları özlüyündə büdcə təşkilatlarıdır. Müxtəlif fəaliyyət növlərindən alınan gəlirlər vergi rüsumları çıxıldıqdan sonar tam həcmdə təhsil müəssisələrinin gəlirlər və xərclər smetasında qeydə alınır. Büdcə təşkilatları həmin vəsaitdən özlərinin nizamnamə fəaliyyətini həyata keçirmək üçün tam həcmdə istifadə etmək hüququna malikdirlər.

Belə bir qayda hər bir təhsil qurumunun nizamnaməsində pullu xidmətlərin və aparılan işlərin dəqiq siyahısının verilməsi zərurətini diqtə edir. Bilavasitə nizamnamə təhsil qurumlarında sahibkarlıq fəaliyyəti üzrə xəzinədarlıq orqanlarında şəxsi hesabın açılmasına icazə verilməsinə şərait yaradır.

Mövcud qanunvericiliyə görə qeyri-təhsil qurumları malik olduqları vəsaitləri aşağıdakı istiqamətlərə sərf edə bilirlər:

- İşçilərin əmək haqqının ödənilməsinə;
- Ezamiyyə məqsədlərinə;
- Bağlanılan dövlət və bələdiyyə kontraktları üzrə malların, iş və xidmətlərin ödənilməsinə;
- Dövlət yaxud bələdiyyə kontraktları bağlandıqdan sonar təsdiq edilən smetaya uyğun olaraq malların , iş və xidmətlərin ödənilməsinə və s.

Qeyri –dövlət təhsil qurumları üçün büdcədənəknar vəsaitin alınmasının əsas mənbəyi təhsil fəaliyyəti hesab olunur.

Hər bir qeyri –dövlət təhsil müəssisəsi özünün öhdəliklərinə,yalnız onun sərəncamında olan pul vəsaitlərinə görə cavabdehlik daşıyır. Pul vəsaitləri çatışmadıqda öhdəliklər üzrə subsidiyalar məsuliyyət qismində əmlakın mülkiyyətçisi çıxış edir. Yuxarıdakılara əsasən qeyri –dövlət təhsil qurumlarının başlıca əlamətlərinə aiddir:

- Bu, təhsil prosesini həyata keçirən qeyri-kommeriya təşkilatıdır;
- O təşkilat formasında təsisçilər (əmlakın mülkiyyətçiləri)tərəfindən yaradılır;
- Qeyri –dövlət təhsil müəssisəsi özünün öhdəliklərinə onun sərəncamında olan pul vəsaitlərinə görə cavabdehlik daşıyır.

Qeyri –dövlət təhsil qurumlarının başlıca gəlirləri pullu təhsil fəaliyyətinə sərf edilir. Qeyri –dövlət təhsil fəaliyyətində universitetlər çox fəal iştirak edir. (məs. Qafqaz Universiteti, Odlar Yurdu Universiteti, Qərb Universiteti, Xəzər Universiteti, Azərbaycan Universiteti və s.)

Təhsil sferasında ən müasir meyhlərdən birisi təhsil müəssisələrinin idarə olunması və maliyyələşməsinin bazar modellərinə doğru hərəkətdən ibarətdir. Artıq dövlət təhsil müəssisələrinin bir qismi (Azərbaycan Respublikasının Prezidenti yanında Dövlət İdarəçilik Akademiyası, Azərbaycan Dövlət Neft Akademiyası, Azərbaycan Dövlət İqtisad Universiteti, Bakı Dövlət Universiteti, Azərbaycan Dövlət Aqrar Universiteti, Azərbaycan Tibb Universiteti, M.V.

Lomonosov adına Moskva Dövlət Universitetinin Bakı filialı) artıq uzun illərdir ki, status-muxtariyyət almışdır.

Muxtar təşkilat (qurum) dedikdə , Azərbaycan Respublikası tərəfindən yaradılan qeyri-kommersiya təşkilatları və digər subyektlər başa düşülməlidir. Belə təşkilatlar (qurumlar) müvafiq qanunvericilik aktları çərçivəsində elm, təhsil , mədəniyyət , social müdafiə, əhalinin məşğulluğu , bədən tərbiyəsi , idman ,habelə digər sferalarda fəaliyyət göstərə bilmək hüququna malikdir.

Muxtar təhsil təşkilatı (qurumu) hüquqi şəxs hesab olunur və öz adından əmlak və qeyri -əmlak satın almaq hüququna malikdir. Belə təşkilatlar məhkəmədə cavabdehlik daşımaq və istənilən hüquqi və fiziki şəxsi məhkəməyə vermək hüququndan da istifadə edə bilər . Muxtar təhsil təşkilatı ona təhkim olunan əmlaka məsuliyyət daşıyır. Bu zaman təsisçilərin ayırdığı vəsait hesabına ona təhkim olunan, yaxud satın alınan daşınmaz əmlak və xüsusi qiymətə malik olan daşınan əmlak istisnaqlıq təşkil edir.

Muxtar müəssisə ona təhkim olunan əmlakdan müstəqil surətdə istifadə etmək hüququna malikdir.Qeyd etmək istəyirik ki, muxtar qurumlar müxtəlif mənbələrdən aldıkları əmlakın uçotunu ayrı-ayrılıqda aparmalıdır.

Muxtar müəssisənin gəlirləri onun hesablaşma hesabına daxil olur və həmin təşkilat hansı məqsəd üçün yaradılmışdırsa,gəlirlər də o məqsəd üçün sərf olunmalıdır. Bu , o deməkdir ki, muxtar təhsil təşkilatının gəlirləri dövlət büdcəsinin gəlirləri kimi təsnifləşdirilə bilməz.

Hər il muxtar təhsil müəssisəsi özünün fəaliyyəti haqda, xüsusən də ona təhkim edilən əmlakdan istifadə haqda hesabat tərtib etməlidir. Bu hesabatda respublika Maliyyə Nazirliyinin müəyyənləşdiridiyi məlumatlara da hökmən yer verilməlidir.

Muxtar təhsil müəssisəsinin yaradılması haqqında qərar əmək kollektivinin təşəbbüsü ilə həyata keçirilir və əmlaka mülkiyyət hüququ formasından asılı olaraq müvafiq dövlət hakimiyyət orqanları tərəfindən təsdiq edilir.

Büdcə müəssisələrinin muxtariyyət statusuna keçmələri onların büdcədən maliyyələşmələrinə baxmayaraq özlərinin maliyyə-təsərrüfat müstəqilliyini artırmaq məqsədini güdür. Bu da özünü ilk növbədə aşağıdakılarda göstərir:

- Muxtar təhsil müəssisəsi özünün istədiyi qaydada onun əsas fəaliyyətinə aid edilən işləri icra edə, xidmətlər göstərə, həm də fiziki və hüquqi şəxslər üçün pullu xidmətlər yerinə yetirə bilər. Bu zaman qazanılan pul vəsaiti əldə olunan əmlak və s. onun sərəncamında saxlanılır.

- Büdcə təşkilatları isə özlərinin büdcədən maliyyələşən vəsaitlərindən tam müstəqil şəkildə istifadə edirlər. Onlar kredit təşkilatlarında hesablaşma və valyuta hesabları açmaq hüququna malikdirlər. Muxtar təhsil müəssisələrində cari hesabların açılması qaydası kommersiya təşkilatlarında olduğu kimidir.

- Muxtar təhsil müəssisəsinin rəhbərlərinə çox geniş hüquq və səlahiyyətlər verilir. O , müəssisənin fəaliyyəti ilə bağlı bütün məsələləri müstəqil surətdə həll etmək hüququna malikdir. Müəssisənin rəhbəri uçot cədvəlini, təsərrüfat fəaliyyətinin planını, müəssisənin fəaliyyətinə dair daxili sənədləri, illik mühasibat hesabatını təsdiq edir, bütün işçilər tərəfindən icrası məcburi sayılan müxtəlif məzmunlu əmr və sərəncamları imzalayır və s.

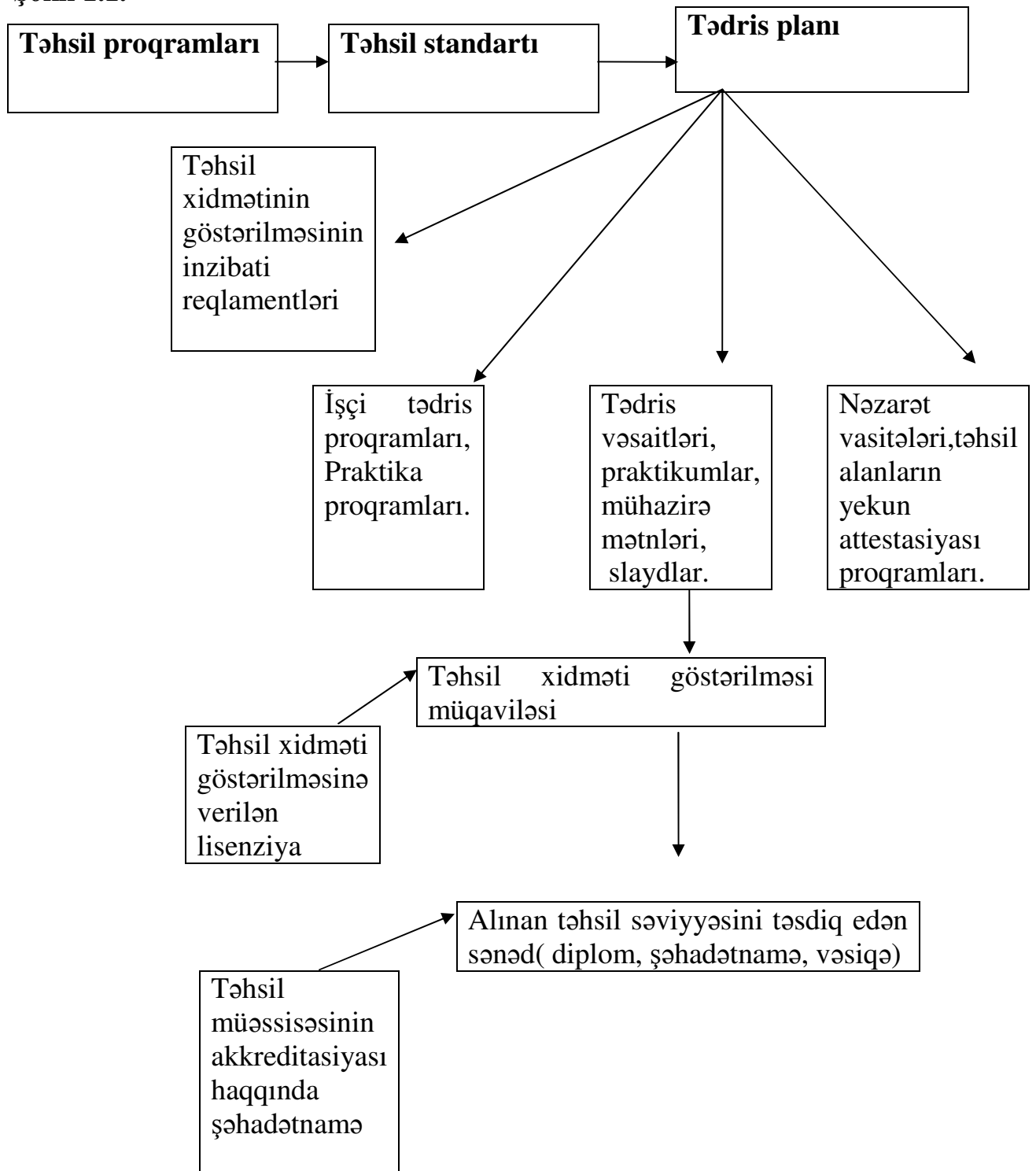
Təhsil müəssisələri tərəfindən müxtəlif növ təhsil xidmətlərinin göstərilməsinin özünəməxsus xüsusiyyətləri təsərrüfat əməliyyatlarının mühasibat uçotunda əks etdirilməsi qaydasına müəyyən təsir göstərir.

1.3 .Təhsil xidmətinin göstərilməsinin sənədləşdirilməsi metodikası.

Təhsil xidmətinin göstərilməsi prosesinin zəruri komponenti dedikdə, təhsil proqramları , təhsil standartları , tədris proqramları , tədris planları , alınan təhsilin səviyyəsinin təsdiqi haqqında sənəd başa düşülür (şəkil 1.1.)

Başqa sözlə desək, təhsil xidmətinin göstərilməsi prosesinə mərhələlərlə hazırlıq (təhsilin nəzəri məsələlərindən başlayaraq) və onun praktik surətdə reallaşdırılması əhəmiyyətli təsir göstərir.

Şəkil 1.1.



Şəkil 1.1. Təhsil xidmətinin göstərilməsi prosesinin sənədlə təminatı.

Təhsil proqramları müəyyən səviyyələrdə və istiqamətlərdə təhsilin mahiyyətini müəyyənləşdirir. Azərbaycan Respublikasında təhsil proqramları ümumtəhsil və peşə (əsas və əlavə) proqramlarına bölünür.

Əsas ümumtəhsil proqramları şəxsiyyətin ümumi mədəniyyətinin formalaşması , şəxsiyyətin cəmiyyət həyatına adaptasiyası , peşə təhsili proqramlarının düşüncəli surətdə seçilməsi və mənimsənilməsi vəzifələrinin həllinə yönəldilmişdir. Buna aşağıdakı proqramlar aiddir:

- 1) Məktəbəqədər təhsil;
- 2) İbtidai ümumitəhsil;
- 3) Əsas ümumitəhsil;
- 4) Orta (tam) ümumitəhsil.

Əsas peşə təhsili proqramları peşə və ümumtəhsil səviyyəsinin davamlı surətdə yüksəldilməsi və müvafiq ixtisaslı mütəxəssislərin hazırlanması vəzifələrinin həllinə yönəldilmişdir. Bunlara aşağıdakı proqramlar aiddir:

- 1) İbtidai peşə təhsili;
- 2) Orta peşə təhsili;
- 3) Ali peşə təhsili (bkalvariat proqramları, mütəxəssislərin hazırlanması proqramları və magistratura proqramları.)
- 4) Ali məktəbdən sonrakı peşə təhsili.

Əlavə təhsil proqramları müxtəlif tədris kurslarını (məs. kulinariya kursları, sürücülük məktəbləri və s.) müxtəlif fənnlər üzrə təhsili (məs. rus dili, xarici dil və s.) ixtisasartırma mütəxəssislərin yenidən hazırlanması, ali məktəbəqədər hazırlıq, dövlət təhsil standartından yuxarı fənnlərin dərinlən mənimsənilməsi proqramları , testləşdirmə və s.özündə birləşdirə bilər.

Dövlət təhsil standartları hazırlığın hər bir istiqaməti üzrə təhsil prosesinin mahiyyətini, orta, ali və ali məktəbdən sonrakı ixtisas təhsilini, təhsil alanların tədris yükünün həcmi və s.müəyyənləşdirir. Dövlət təhsil standartları özündə aşağıdakı tələbləri birləşdirir.

- 1) Əsas təhsil proqramlarının strukturlarına, o cümlədən əsas təhsil proqramlarının və onların həcmi bir-birinə münasibətinə görə tələblərə, həcmi əsas təhsil proqramlarının məcburi hissəsi və təhsil prosesinin iştirakçıları tərəfindən formalaşdırılan hissəsi arandakı nisbətə;

- 2) Əsas təhsil proqramlarının şərtlərinə, o cümlədən kadr, maliyyə, maddi-texniki və digər şərtlərə;
- 3) Əsas təhsil proqramlarının mənimsənilməsinin nəticələrinə.

Pullu təhsil xidmətinin göstərilməsi ilə əlaqədar ortaya çıxan problemlərin həlli müvafiq qaydalar və qüvvədə olan normativ sənədlər vasitəsilə tənzimlənir. Bu qaydalar və normativ sənədlər həm dövlət, həm də qeyri-dövlət təhsil müəssisələrində tətbiq olunur.

Pullu təhsil xidməti göstərən təhsil müəssisələri qanunvericilikdə nəzərdə tutulan bir sıra tələbləri yerinə yetirməyə borcludur. Ümumiyyətlə, müqavilə əsasında pulu xidmətlərin göstərilməsi və onların ödənilməsi qaydası hər bir tədris prosesinin nizamnaməsində qeyd olunmalıdır. Tədris müəssisələri proqramlara və müqavilənin şərtlərinə uyğun olaraq tam həcmdə pullu təhsil xidmətləri, dövlət akkreditasiyası haqqında şəhadətnamə olduğu halda dövlət təhsil standartlarına uyğun olaraq təhsil xidmətləri göstərilməlidir.

Müvafiq pullu təhsil xidməti göstərilməsi haqqında müqavilə qüvvədə olan sənəddir, onun təhsil müəssisəsi ilə müqavilə bağlayan şəxsin arzusu əsasında dəyişdirilməsi qeyri-mümkündür.

Pullu təhsil xidməti göstərilməsi haqqında müqavilə hökmən sadə yazılı formada bağlanılmalıdır. Qaydaya görə, hüquqi və fiziki şəxslər arasındakı sövdələşmələrin bilavasitə belə bağlanması Azərbaycanda kifayət qədər geniş yayılmışdır.

Müvafiq təhsil xidmətləri göstərmək haqqında müqavilə bağlananadək təhsil müəssisəsi istehlakçıya pullu təhsil xidməti göstərilməsinin şərtləri ilə bağlı aşağıdakı informasiyaları və sənədləri təqdim etməlidir:

- Ali tədris müəssisəsinin, ali tədris müəssisələrinin filiallarının və digər tədris qurumlarının nizamnaməsi(əsasnaməsi);
- Təhsil fəaliyyətinin həyata keçirilməsinə verilən lisenziya, dövlət akkreditasiyası haqqında şəhadətnamə və ali məktəbdə təhsil prosesinin təşkilini tənzimləyən digər sənədlər;

- Dövlət , yaxud bələdiyyə tədris müəssisəsinin təsisçisinin təhsili idarə edən orqanın ünvanı və telefon nömrəsi;
- Müvafiq pullu xidmət göstərilməsi haqqında müqavilənin nümunəsi;
- Əsas və əlavə təhsil proqramları üzrə tədris planları;
- Müvafiq təhsil xidmətinin dəyərini göstərən əmrlər və s.

Müvafiq pullu təhsil göstərilməsi haqqında müqavilə üzrə kontragentlər (sifarişçilər) həm fiziki, həm də hüquqi şəxslər ola bilər. Hazırlığın müvafiq istiqaməti üzrə əsas təhsil proqramları əsasında pullu təhsilin göstərilməsinə əsas verən müqavilə , mövcud qaydalara görə qəbul imtahanlarını müvəffəqiyyətlə verən vətəndaşların şəxsən özü ilə bağlanılır. Lakin müqavilə bağlanan anda vətəndaşın 18 yaşı tamam olmamışdırsa, pullu təhsil göstərilməsi barədə müqavilə həmin vətəndaşın qanuni nümayəndəsi (valideynləri, övladlığa götürənlər, himayə edənlər) ilə bağlanılmalıdır.

Pullu təhsil göstərilməsi haqda hər hansı bir müqavilə aşağıdakı şərtlərə cavab verməlidir:

- Əsas(əlavə) təhsil proqramlarının səviyyəsi və istiqaməti , təhsil xidmətlərinin siyahısı (növləri);
- Təhsil xidmətinin göstərildiyi müddət (adətən müqavilədə, tədris planında (proqramında) nəzərdə tutulan istiqamət üzrə) kadr(mütəxəssis) hazırlanmasının bütün təhsil dövrünü əhatə edir;
- Təhsil xidmətinin dəyəri və onun ödəniş qaydası (bu zaman təhsil xidmətinin göstərilməsi üzrə smeta tərtib edilə bilər; istehlakçının tələbi əsasında bu sənəd məcburi qaydada tərtib edilə bilər; smeta müqavilənin bir hissəsinə çevrilə bilər);
- Müqavilənin dəyişdirilməsi və ona xitam verilməsi qaydası;
- Göstərilən təhsil xidmətinin özünə məxsusluğu ilə əlaqədar ortaya çıxan digər şərtlər.

Təhsil xidmətinin dəyəri müqavilədə ya təhsilin bütün müddəti, ya da müəyyən dövrü əhatə etmək şərti ilə qeydə alınır.

2012-ci ildən etibarən pullu təhsil xidmətinin konkret məbləği Azərbaycan Respublikası Prezidentinin müvafiq sərəncamı ilə yaradılmış təhsil komissiyası tərəfindən hər bir ali təhsil müəssisəsi üçün fərdi qaydada müəyyənləşdirilir.

1.4. Təhsil fəaliyyətinin gəlir və xərclərinin uçotu.

Pullu təhsil xidmətləri müxtəlif formalarda : əyani, qiyabi, axşam və distant formasında göstərilə bilər. Tədris məşğələləri tədris planına uyğun formada- mühazirə , məsləhət, seminar, praktik məşğələ, laboratoriya işi , nəzarət və müstəqil iş , istehsalat və diplomqabağı təcrübə, buraxılış işləri və layihələri , magistr dissertasiyaları , kurs işləri , sərbəst işlər və referatlar formasında həyata keçirilir.

Təhsil qurumları tərəfindən göstərilən pullu təhsil xidmətləri müxtəlif davamiyyət müddətinə malikdir:

- Qısamüddətli – bir ay ərzində (repetitorluq, ixtisasartırma kursları və s);
- Uzunmüddətli- bir aydan çox (bir neçə tədris ili).

Mühasibat uçotunun nizama salınması üçün təhsil xidmətinin reallaşması anının müəyyənləşdirilməsi və alınan vəsaitin uçotda tanınması çox mühümdür. Təhsil sferası üçün bu , ciddi məsələdir , başqa sözlə təhsil prosesi çox uzun müddət davam edə ola bilər. Təhsilin xüsusiyyəti bundadır ki, təhsil alanlar müxtəlif məsələlərdə daimi iştirak etməklə biliklərə yiyələnirlər. Bundan başqa yarımçıq qalan təhsil də müəyyən mənada təhsil xidməti göstərilməsinin qismən nəticəsinə çevrilir.

Göstərilən pullu xidmətdən alınan gəlirlər təhsil müəssisəsi tərəfindən göstərilən pullu xidməti təsdiq edən akt əsasında qüvvədə olan uçot siyasətinə uyğun olaraq ,həmin məbləğin tanındığı tarixə hesablanır. Qısa müddətli təhsildən yaxud bir-iki ay ərzində ixtisasartırmadan söhbət getdikdə (məs.təhsil seminarı) müəyyən mövzu üzrə təhsil kursları və s.)xidmət göstərilmə tarixini təhsil xidməti üzrə aktın imzalandığı tarixdən hesablamaq lazımdır. Uzunmüddətli müqavilələr (bir neçə ay yaxud il müddətində təhsil müddəti) bağlandıqda , onların şərtlərində göstərilən xidmətlərin mərhələlərlə bağlanması (hər ay, hər rüb, hə semester və

s.) habelə həmin qaydanın uçot siyasətində öz əksini tapması nəzərdə tutulur. Həmin müqavilənin nümunəsi kimi ali məktəblərdə 4-6 il ərzində təhsil almaq barədə müqaviləni göstərmək olar.

Təhsil xidmətləri göstərilməsinin mərhələlərini müəyyənləşdirmək mümkün olmadığı hallarda gəlirlər, müqavilənin şərtlərindən asılı olaraq mühasibat uçotunda bərabər qaydada əks etdirilir. Aralıq mərhələlərinin bağlanması sənədlərlə rəsmiyyətə salınması üçün təhsil alanların təhsilin növbəti ilinə keçirilməsi haqda əmr əsas sayıla bilər.

Dövlət təhsil müəssisələri özlərinin mühasibat uçotu və hesabat işlərini **Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyinin 9 fevral 2012-ci il tarixli Q-02 Nöli “Dövlət Büdcəsindən maliyyələşən təşkilatlarda büdcə təşkilatları üçün Milli Mühasibat Uçotu Standartlarına uyğun olaraq mühasibat uçotunun təşkili və aparılmasına dair Təlimat”** əsasında həyata keçirirlər. Həmin təlimata əsasən xərclər adambaşına maliyyələşmə prinsipi əsasında müəyyənləşdirilir. Büdcə uçotunda hər hansı mühasibat uçotunun struktunda ümumilikdə aşağıdakı məlumatlara yer verilir.

- Büdcənin gəlirləri , yaxud xərcləri haqqında;
- Büdcənin gəlirləri , yaxud xərclərinin bölmələri , qrupları , yarımqruları , maddələri , yarımmaddələri haqqında;
- Fəaliyyət növləri haqqında;
- Hesablar planının bölmələri və uçot obyektlərinin növləri haqqında;
- Dövlət idarə olunması bölməsinin müvafiq əməliyyatlarının kodları haqqında;

Yuxarıda qeyd olunan məlumatlar müxtəlif dərəcələri özündə əks etdirir. Əvvəlki iki qrupda yer alan dərəcələr təhsil müəssisələrinin təsisçilərinə aiddir. “Fəaliyyət növləri haqqında” maddə büdcə maliyyələşmələri və büdcədən kənar mənbələr hesabına həyata keçirilən əməliyyatların bölgüsünün nəzərdə tutur. (məs., -büdcə fəaliyyəti, fəaliyyətdən gələn gəlirlər və s.) Uçotun avtomatlaşdırılma sistemi qeyd olunan əlamətlərə görə büdcə uçotunun bütün hesabları üzrə informasiyaları qruplaşdırmağa imkan yaradır (məs. əsas

vəsaitlər, material ehtiyatları , pul vəsaitləri, gəlirlər , xərclər , maliyyə nəticələri və s.)

Təhsil xidmətlərinə görə haqq, ya nağdsız qaydada müəssisənin hesablaşma hesabına , ya da nağd qaydada kassaya vermək yolu ilə həyata keçirilir. Pullu təhsil xidmətinin istehlakçılara ödəniş vaxtı çatanadək ya **hesab** , ya da **ödəniş qəbz**i verilir.

Nağdsız qaydada ödənişləri qəbul etmək üçün təhsil müəssisəsi müvafiq bank şöbələri ilə əvvəlcədən müqavilə bağlayır. Müvafiq bank şöbəsi göstərdiyi xidmətin müqabilində ödənilən məbləğin müəyyən faizini tutmaq barədə təhsil müəssisəsi ilə razılığa gəlməlidir . Lakin əksər hallarda təhsil haqqı təhsil müəssisəsinin kassasına nağd qaydada daxil olur. Maliyyə Nazirliyinin yuxarıda adını çəkdiyimiz Təlimatına uyğun surətdə, fiziki şəxslərdən nağd pulun qəbulu ciddi hesabat bankları (qəbz və kassa mədaxil orderi) vasitəsilə qeydiyyatla alınır. Nağd pul vəsaiti müəssisənin səlahiyyət verdiyi şəxs tərəfindən qəbul edilərsə, onda həmin şəxs hər gün pulun qəbulu barədə tərtib etdiyi **qəbzlər (surəti) əlavə edilməklə sənədlərin təhvil reysrini** kassaya təhvil verməlidir.

Beləliklə, təhsil müəssisəsi nağd pul vəsaitlərinin qəbulu zamanı bütün hallarda ciddi hesabat blanklarından istifadə etməlidir. Bu zaman nəzarət – kassa aparatından istifadəyə heç bir ehtiyac duyulmur.

Təşkilatın hesabına daxil olan vəsait, onun mahiyyətinə uyğun surətdə təsdiq edilən smeta əsasında istifadə olunur. Müəssisənin fəaliyyəti pullu xidmətlər göstərilməsi üzrə aparıldıqda həmin fəaliyyət növləri üzrə xərclərin uçotu ayrı-ayırılıqda qeydə alınmalıdır. Əgər bəzi xərc növlərini əvvəlcədən bölüşdürmək mümkün deyildirsə, onda həmin xərcləri müvafiq hesablamalar vasitəsilə bölüşdürmək məqsədə uyğundur. Belə xərclərə məişət ödənişləri , rabitə xidmətlərinin ödənişi , inzaibati –idarə heyətinin nəqliyyat xidməti xərcləri , əsas vəsait obyektləri üzrə bütün növlərdən olan təmir xərcləri və s. aiddir. Hazırda maliyyələşmənin iki mənbəyi arasında xərclərin bölüşdürülməsi metodikası müəyyənləşdirilməmişdir və zənnimizcə buna heç bir ehtiyac yoxdur. Təhsil

müəssisələrinin praktikasında müəyyən xərc maddələri fəaliyyətin müxtəlif növlərinə təhkim edilir.

Qeyri-dövlət təhsil müəssisələri mühasibat uçotunun qurulması və təşkili prosesində Azərbaycan Respublikası Prezidentinin “Mühasibat uçotu haqqında 2 sentyabr 2004-cü ildə dərc olunmuş Qanunundan, habelə “Kommersiya təşkilatları üçün Milli Mühasibat Uçotu Standartlarından , habelə adını çəkdiyimiz Təlimatdan istifadə olunur.

2008-ci ildən tətbiq olunan Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının böyük əksəriyyəti hələlik qeyri-dövlət təhsil müəssisələrinin uçot praktikasında istifadə edilmir. Aşağıdakı standartların tətbiq olunmasına ehtiyac yoxdur:

- 12 sayılı MMUS “Qeyri –maddi aktivlər üzrə”;
- 15 sayılı MMUS “Maliyyə alətləri məlumatın açıqlanması və təqdim edilməsi üzrə”;
- 19 sayılı MMUS “Təşkilatların maliyyə hesabatları və birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatları üzrə”;
- 17 sayılı MMUS “Hökumət subsidiyalarının uçotu və dövlət yardımı haqqında məlumatın açıqlanması üzrə”;
- 26 sayılı MMUS “Ədalətli dəyərlər üzrə”
- 28 sayılı MMUS “Kənd təsərrüfatı üzrə”
- 34 sayılı MMUS “Əməliyyat seqmentləri üzrə”
- 35 sayılı MMUS “Səhmlər üzrə mənfəət və s.

Qeyri-dövlət təhsil müəssisələri fəaliyyətlərini özlərinin riski əsasında ,başqa sözlə, xüsusi əmlak məsuliyyəti altında həyata keçirir.Təhsil müəssisəsi təhsil haqqı ilə yanaşı bazar iqtisadiyyatının qeyri-stabilliyi şəraitində xərclərin və gəlirlərin smetəsini tərtib etməli və baş verə biləcək zərərlərin ödənilməsi üçün ehtiyatlar axtarmalıdır.

Sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul olmağın əsas məqsədi mənfəətin əldə olunması ilə bağlıdır. Müvafiq surətdə təşkilatların fəaliyyətinin maliyyə nəticələri, qeyri-kommersiya təşkilatlarının kommersiya fəaliyyəti istiqamətində xərcləri və gəlirləri mühasibat uçotunun yekun obyektlərinə çevrilir.

Alınmış mənfəət, əsaslı tikintinin, müasir avadanlıqların və digər texniki vəsaitlərin əldə olunmasının, təhsil prosesində qabaqcıl texnologiyaların tətbiqinin maliyyələşməsinin əsas mənbəyi sayılır. Vəsaitlərin xərclənməsinin göstərilən istiqamətlərinin maliyyələşməsi təhsil müəssisəsinin rəqabət qabiliyyətinin və hazırlanan kadrların keyfiyyətinin yüksəldilməsinə, təhsil ocağının müsbət imicinin formalaşmasına birbaşa təsir göstərir. Təhsil müəssisəsi gəlirlərin artırılması imkanına malik olduqca təhsil xidməti göstərilməsi şəraitinin yaxşılaşdırılması üçün çəkilən xərclərin artırılması imkanı qazanır.

Qeyri-dövlət təhsil müəssisələrinin təşkilat strukturu, təhsilin formaları, təhsil prosesinin həyata keçirilməsi qaydası, təhsilə görə ödənişin formaları və ölçüsü təhsil müəssisəsinin gəlir və xərclərinin mühasibat uçotunun təşkilinə və onların maliyyə nəticələrinin formalaşmasına əhəmiyyətli təsir göstərir.

Qeyri-kommersiya təşkilatlarının mühasibat uçotu və vergiyə cəlb olunma qaydalarını tənzimləyən normativ hüquqi baza onların qarşısına belə bir vəzifə qoyur ki, əsas və sahibkarlıq fəaliyyəti üzrə uçot ayrı-ayrılıqda aparılmalıdır.

Pullu təhsil xidməti göstərilməsindən alınan gəlirlər hər şeydən əvvəl aşağıdakı xərclərin ödənilməsinə yönəldilir: müəllimlərin; köməkçi və xidmətedici heyətin əmək ödənişinə; sosial sığorta ayırmalarına; kommunal xidmətlərin ödənilməsinə; tədris köməkçi binaların icarəsinə; tədris ləvazimatlarının, köməkçi materialların, diplomların, dəftərxana ləvazimatlarının, rabitə, o cümlədən İnternet xidmətinin ödənilməsinə, nəqliyyat xidmətinə, tədris praktikalarının keçirilməsi ilə əlaqədar xərclərə və s.

Tədris prosesinə və idarəetməyə xidmət göstərilməsi üzrə xərclər, müxtəlif istehsalat – tədris amillərindən asılı olaraq xarakterizə edilir. Məs., bir ali məktəb hüdudunda materialların, avadanlıqların əldə olunmasına, binaların saxlanılmasına və s. çəkilən xərclər həmin ali məktəbin kateqoriyasından (texniki, yaxud humanitar) və təhsil alanların sayından asılıdır. Bəzi xərclər (məs. isitmək və işıqlandırmaq üçün elektrik enerjisi, əmək haqqı, sosial sığortaya ayırmalar) binaların tutduğu sahənin ölçüsündən asılıdır.

Təhsil xidmətlərinin göstərilməsindən alınan vəsaiti mühasibat uçotunun hesablarında əks etdirmək üçün təhsilin növbəti mərhələsi başa çatdıqca, onun ölçüsünü müəyyənləşdirmək vacibdir. Təhsil haqqı , təhsilin bütün müddəti ərzində bərabər bölüşdürülməlidir. Hesabat dövründə alınan vəsaitin məbləği təhsil müəssisəsinin qiymət siyasətindən asılı olaraq bir tədris ilinin dəyəri hesabla müəyyənləşdirilir. Qabaqcadan daxil olan vəsait göstərilən təhsil xidmətlərinə görə daxil olan vəsait kimi qəbul edilə bilməz. Belə ki, bu məbləğ göstərilən xidmətin faktik həcmi əks etdirmir.

Təhsil xidmətlərinin göstərilməsindən alınan gəlir və xərclərin uçotu təhsil xidmətinin hər bir əməliyyatı üzrə alınan vəsaitin xərclərlə üzləşdirilməsini təmin edir. Belə üzləşdirmə yolu ilə təhsil xidmətinin göstərilməsindən alınan maliyyə nəticələrini müəyyənləşdirməyə imkan yaranır.

Göstərilən təhsil xidmətlərindən alınan gəlirin məbləği “Satış” hesabının 601-2 “Xidmətlərin göstərilməsi üzrə gəlir” subhesabının kreditindən 211 “Alıcılar və sifarişçilərin qısa debitor borcları” hesabının debetinə silinir. Eyni zamanda göstərilən xidmətlərin maya dəyəri uçotda belə əks etdirilir:

D – t 601 “Satış “ hesabının 601-2 “Xidmətlərin göstərilməsi üzrə gəlir” subhesabı.

K- t 701 “Satışın maya dəyəri” hesabı

K-t 721 “İnzibati xərclər “hesabı

Göstərilən təhsil xidmətlərindən alınan nəticələri əks etdirmək üçün 601 “Satış” hesabının tərkibində aşağıdakı subhesabların açılması tövsiyyə olunur:

601-1 “Malların satışı”

601-2 “Xidmətlərin göstərilməsi üzrə gəlir”

601-3 “Tikinti müqavilələri üzrə gəlir”

601-5 “Digər əməliyyat gəliri”

Təhsil xidmətlərinin növləri üzrə zəruri informasiyalari əldə etmək üçün təhsil xidmətlərinin göstərilməsindən alınan gəlirlərin analitik uçotunu təhsil formaları və ixtisaslar üzrə ayrı-ayrılıqda təşkil etmək daha məqsədə uyğundur.

Misal . “Kainat” qeyri-kommersiya təhsil müəssisəsi mühasibat uçotu və hesabat sferasında istifadə olunan sənədlərin avtomatlaşdırılması və Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının tətbiqinin bəzi məsələlərinin öyrədilməsi məqsədilə iki gündən dörd günədək davam edən təhsil seminarları təşkil etmişdir. Seminarın keçirilməsi üçün müqavilə əsasında müəllimlər cəlb olunmuş, ofis icarəyə götürülmüş, tədris materiallarının tiraj çoxaldılmış və reklam məhsulları hazırlanmışdır.

Seminar başa çatan anadək onun keçirilməsilə bağlı bütün xərclər 202 “İstehsalat məsrəfləri” hesabında cəmləşdirilməklə, bitməmiş istehsalın kəmiyyətini yaradır.

Seminar başa çatdıqdan sonra çəkilən xərclər aşağıdakı köçürmə vasitəsilə maliyyə nəticələrinə silinir:

D- t 701 “Satışın maya dəyəri” hesabı

K-t 202 “İstehsalat məsrəfləri”

Eyni zamanda 721 “İnzabati xərclər” hesabında təhsil müəssisəsinin idarə heyətinin saxlanılması, ofisin icarəsi, kompyuter texnikasının amortizasiyası və i.a öz əksini tapır. Sadalanan xərclər , keçirilən seminarların sayından asılı olmayaraq hər ay 701 “Satışın maya dəyəri” hesabın aid edilir:

D- t 701 “Satışın maya dəyəri” hesabı

K-t 721 “İnzibati xərclər “hesabının 721-1 “İnzibati işçi heyəti üzrə xərclər”,

721-2 “İnzibati məqsədlər üçün istifadə edilən aktivlərin amortizasiyası xərcləri”

Və 721-3 “Digər inzibati xərclər” adlı subhesabları.

Təhsil xidmətlərinin göstərilməsindən alınan gəliri ildə bir dəfə - bütün təhsil dövrü ərzində tədris ilinin əvvəlində hesablamaq olar. Mühasibat uçotunda təhsil xidmətinin göstərilməsindən alınan qarşıdakı gəlirlər tədris ilinin əvvəlində təhslinin illik dəyəri ölçüsündə 542 “Gələcək hesabat dövrünün gəlirləri” hesabında qeydə alınır. Bu da yeni hesablar Planının mahiyyətinə uyğun gəlir. Belə bir şəraitdə tələbələrin təhsil haqqı 211 “Alıcıların və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları” hesabında əks etdirilir:

D-t 211 “Alıcıların və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları” hesabı

K-t 542 “Gələcək hesabat dövrünün gəlirləri” hesabı

Əgər tələbə xaric olunarsa, onda artıq hesablanmış məbləğə görə **“qırmızı storno”** üsulu ilə yenidən hesablama aparılır:

D-t 211 “Alıcıların və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları” hesabı

K-t 542 “Gələcək hesabat dövrünün gəlirləri” hesabı (storno)

Tələbələrə təhsil haqqının daxil olması aşağıdakı köçürmə vasitəsilə rəsmiləşdirilir:

D- t 221 “Kassa hesabı”

D-t 223 “Bank hesablaşma hesabları” hesabı

K-t 211 “Alıcıların və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları” hesabı

Növbəti mərhələ başa çatdıqdan sonra gələcək dövrlərin gəlirlərinin müvafiq hissəsi gəlir kimi tanınır və 601 “Satış” hesabının 601-2 “Xidmətlərin göstərilməsi üzrə gəlir” subhesabında hesabat dövrü ərzində hesablanmış ödənişin ümumi məbləği həcmində əks etdirilir.

D-t 542 “Gələcək hesabat dövrü gəlirləri” hesabı

D-t 601 “Satış” hesabının 601-2 “Xidmətlərin göstərilməsi üzrə gəlir” subhesabı

Təhsil xidmətlərinin göstərilməsindən alınan gəlirləri hər ay hesabladıqda 542 “Gələcək hesabat dövrünün gəlirləri” hesabını tətbiq etmədən 211 “Alıcıların və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları” və 601 “Satış hesabının 601-2 “Xidmətlərin göstərilməsi üzrə gəlir” subhesabından istifadə edilməsi məqsədə uyğundur. Belə olduqda hesablaşmaları bərabər səviyyədə, hər ay , yaxud hər rüb üzrə mütənəib şəkildə həyata keçirmək zərurəti meydana çıxır.

Qeyd etmək istərdik ki, ödənişin hər ay , yaxud hər rüb üzrə hesablanması prosesi təhsil alanlarla hesablaşmaların uçotunun əmək tutumunu yüksəldir. Uçot qeydləri nə qədər çox olarsa, səhvlərə yol verilməsi ehtimalı bir o qədər yüksək olar. Belə səhvləri tapmaq və yoxlamaq kifayət qədər mürəkkəbliyə gətirib çıxarır. Bununla əlaqədar olaraq təhsil müddəti uzun olduqda, gəlirləri məntiqə görə təhsil müddəti başa çatdıqda tanımaq məqsədə uyğundur.

Təhsil prosesinə çəkilən xərclər olduqca qeyri-bərabər səviyyədə həyata keçirilir, xərclərin çox böyük hissəsi aşağıdakı hazırlıq mərhələsində sərf olunur:

- Auditoriyaların təmirinə çəkilən xərclər ;

- Tədris ədəbiyyatının alınmasına çəkilən xərclər;
- Metodik vəsaitlərin və paylaşdırma materiallarının tirajının çoxaldılmasına çəkilən xərclər ;
- Tədris planlarında düzəlişlərin aparılması ilə bağlı xərclər,
- Qəbul komissiyasının işi ilə bağlı xərclər;
- Reklam xərcləri.

Hazırda respublikasının təhsil müəssisələrinin əksəriyyətində xərc maddələrinin aşağıdakı nomenklaturası tətbiq olunur:

1. Əmək haqqı;
2. Sosial fondlara ayırmalar;
3. Material xərcləri;
4. Ezamiyyə xərcləri;
5. Rabitə xidməti xərcləri;
6. Kommunal xidmətlərin, o cümlədən binaların idarəsi xərcləri
7. Avadanlıqların və ləvazimatların cari təmiri.
8. Bina və qurğuların cari təmiri;
9. Mebellərin və sair ləvazimatların əldə olunması xərcləri;
10. Tədris və metodik ədəbiyyatın hazırlanması və əldə olunması xərcləri;
11. Sair cari xərclər;
12. Uzun müddət istifadə olunan avadanlıqların və əşyaların alınması xərcləri.

Eyni zamanda xərc maddələrinin nomenklaturasına təhsil müəssisəsinin fəaliyyətinin təşkilinin aşağıdakı xüsusiyyətləri təsir göstərir:

- Binaların təhsil müəssisəsinin mülkiyyətində olması, yaxud onun icarəyə götürülməsi;
- Müəllimlərin tədrisə birdəfəlik cəlb olunması , yaxud onların ştata keçirilməsi.

Misal. “Kainat” qeyri-kommersiya təhsil müəssisəsi tərəfindən dekabr ayının 8-dən 10-dək 50 nəfər üçün korporativ təhsil seminarı keçirilmişdir. Aparılan seminardan alınan gəlirlər haqda məlumat aşağıdakı mühasibat köçürmələri vasitəsilə müəssisənin mühasibat uçotunda rəsmiyyətə salınmışdır. (cədvəl 1.5)

Cədvəl 1.5. “Kainat” qeyri-kommersiya təhsil müəssisəsində təhsil xidmətləri üzrə gəlirlərin və xərclərin təsərrüfat əməliyyatları jurnalında əks etdirilməsi

Tarix	Əməliyyatların məzmunu	Hesabın debeti	Hesabın krediti	Məbləğ, man.
5 dekabr	Təhsil seminarına görə qabaqcadan ödəniş alınmışdır.	223	211	56600
5 dekabr	Qabaqcadan ödənişdən ƏDV hesablanmışdır.	211	521	10188
10 dekabr	Təhsil xidmətinin göstərilməsi haqda akt imzalanmışdır	211	601	56600
10 dekabr	Təhsil haqqında ƏDV hesablanmışdır	211	521	10188
10 dekabr	Təhsil xidmətinə görə qabaqcadan ödəniş qeydə alınmışdır	223	211	56600
10 dekabr	ƏDV-in qabaqcadan ödənişdən çıxılması qəbul edilmişdir.	211	521	10188

Muxtariyyət hüquqlu təhsil müəssisələrində mühasibat uçotunun təşkilinə münasibətdə aşağıdakı cəhətləri qeyd etmək istəyirik. Bütçə uçotu üzrə Milli Standartlar və digər normativ sənədlər mühasibat uçotunun dövlət hakimiyyəti orqanlarında , bütçədənkenar fondları idarə edən orqanlarda , yerli idarəetmə orqanlarında və bütçə təşkilatlarında aparılması qaydalarını tənzimləyir. Muxtar təşkilatların bu siyahıda adları sadalanmır. Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyinin 2006-cı il aprel ayının 18-də təsdiq etdiyi əmrlə qüvvəyə minən kommersiya təşkilatları üçün Mühasibat Uçotunun Yeni Hesablar Planından kredit və bütçə təşkilatlarından başqa təşkilati –hüquqi formalı bütün qurumlarında istifadə edilməsi rəsmiləşdirilmişdir. Buradan belə bir nəticəyə gəlmək olar ki, muxtariyyət hüquqlu təhsil müəssisələri kommersiya təşkilatları üçün nəzərdə tutulan yeni Hesablar Planından istifadə edə bilər.

1.5. Təhsil xidmətləri xərclərinin uçotunun və maya dəyərinin kalkulyasiyasının təkmilləşdirilməsi.

Təhsil müəssisələrində xərclərin xarakterinə və ölçüsünə dövlət təhsil standartlarına uyğun olaraq tədris planları üzrə saatların miqdarı, cəlb olunan müəllimlərin ixtisas dərəcəsi, qruplarda oxuyanların sayı, təhsilin forma və müddəti kimi amillər təsir göstərir.

Təhsil müəssisələrində xərclərin uçotu 202 “İstehsalat məsrəfləri” adlı hesabdan istifadə etməklə təşkil oluna bilər. Bu hesabın başlıca təyinatı təhsil prosesini təmin etmək üçün müstəqil surətdə xərcləri uçota almaqdan ibarətdir.

Eyni zamanda təhsil prosesinin idarə olunmasına çəkilən dolayı xərclərin uçotu üçün 121 “İnzibati xərclər” hesabından habelə ümumtəssərrüfat təyinatlı sair dolayı xərclərin uçotu üçün həmin hesabın 721-3 “Digər inzibati xərclər” adlı subhesabda istifadə oluna bilər.

Mühasibat uçotu sistemində təhsil formaları və tədris proqramları üzrə xərclərin uçotu aşağıdakı cədvəldə verilən mühasibat köçürmələrinə müvafiq surətdə toplanılır. (Cədvəl 1.6.)

Cədvəl 1.6. Təhsil proqramlarının həyata keçirilməsinə çəkilən xərclərin əks etdirilməsi üzrə hesabların mühabirləşməsi.

№	Əməliyyatların məzmunu	Hesabın debeti	Hesabın krediti
1	Əsas təhsil xidmətlərinə görə müəllimlərə əmək haqqı hesablanmışdır.	202	533
2	Sosial ehtiyaclara ayırmalar həyata keçirilmişdir	202	522
3	Uçot blanklarının dəyəri əks etdirilmişdir	202	20
4	Tədris auditoriyalarında olan əsas vəsaitlərə amortizasiya hesablanmışdır	202-4	112
5	Tədris auditoriyalarına çəkilən cari təmir xərcləri əks etdirilmişdir	721-3	201,533,522 s.
6	İnzibati –idarə bölmələri işçilərinə əmək haqqı hesablanmışdır.	721-1	533
7	Sosial ehtiyaclara ayırmalar həyata keçirilmişdir.	721-1	522
8	İnzibati - idarə bölmələrinin işçilərinə ezamiyyə xərcləri əks etdirilmişdir.	721-1	244

9	İnzibati - idarə bölmələrinin ehtiyaclarına sərf olunan material sərvətləri silinmişdir.	721-1	201
10	İnzibati - idarə bölmələrinin əsas vəsait obyektlərinə amortizasiya hesablanmışdır	721-1	112
11	İcarə haqqı hesablanmışdır	721-1	535-1
12	Reklam xərcləri əks etdirilmişdir	721-1	711
13	Elektrik enerjisinə, telefon və İnternet xidmətinə görə xərclər hesablanmışdır	721-1	545
14	Sair xərclər hesablanmışdır.	721-1	545

Məsərəflərin uçotunun aparılmasının təşkili bir çox hallarda onların təsnifatından, uçotun qarşısında duran məqsədlərdən, məhsulların, iş xə xidmətlərin maya dəyərinin müəyyənləşdirilməsi üsulundan , maliyyə nəticəsinin formalaşması qaydasından, cari nəzarətin həyata keçirilməsindən və digər məqsədlər üçün idarəetmə qərarlarının qəbulundan asılıdır.

Etibarlı kənar hesabatın tərtibi və pullu təhsil sferasında maya dəyərinin struktrununu müəyyənləşdirilməsi məqsədilə xərclərin iqtisadi ünsürlər üzrə qruplaşdırılması çox mühümdür.

Yuxarıda deyildiyi kimi iqtisadi elementlər dedikdə, xərclərin həmcins növləri başa düşülür. Onların tərkibi istehsalın əsas amilləri ilə müəyyənləşdirilir. Təhsil müəssisələrində xərclərin əsas elementlərinə aiddir:

- Sosial ehtiyaclara müvafiq ayırmalar aparmaqla, əmək ödənişinə çəkilən xərcər;
- Material xərcləri;
- Amortizasiya;
- Sair xərclər.

Xərclərin iqtisadi elementlər üzrə qruplaşması baş verdiyi yerdən və istifadə istiqamətlərindən asılı olmayaraq smeta(plan) və faktik xərclərin adı çəkilən növlərinin məbləğlərini müəyyənləşdirməyə imkan verir. Xərclərin bu qaydada təsnifatı təhsil müəssisələrinin fəaliyyətlərinin keyfiyyət göstəricilərini

aşkarlamağa və məqsədli təyinatından asılı olaraq istifadəsinə nəzarəti təşkil etməyə şərait yaradır.

Təhsil xidmətlərinin kalkulyasiyasının praktikada istifadə edilən metodikası təhsilin orta dəyərinin hesablanmasını nəzərdə tutur və hər bir proqram , yaxud təhsil forması üzrə təhsil prosesinin özünə məxsus xüsusiyyətlərini nəzərə almır. Xərclərin uçotu və maya dəyərinin kalkulyasiyasının **“qazan” metodundan** istifadə şübhəsiz ki, hesablamaların dəqiqliyinə xələl gətirir və təhsil müəssisəsinin rəhbərliyinə fəaliyyətin daha rentabelli istiqamətləri haqda informasiya verə bilər. Deyilənlərlə yanaşı təhsil müəssisələrinin uçotun normativ metodundan istifadə edə bilmək üçün kifayət qədər imkanları mövcuddur:

- əməyin miqdarı uçotu tədris planlarına uyğun olaraq aparılır. Tədris planlarında tədris olunan fənlərin adı, onların öyrənilməsi üçün nəzərdə tutulan dərslərin saatlarının miqdarı göstərilir. Məşğələlərin cədvəli müəllimlərin tədris yükü ilə tədris planları arasındakı qarşılıqlı əlaqəni müəyyənləşdirir.
- Əməyin dəyər uçotu məşğələlərin akademik saatlarına uyğun olaraq əmək haqqının vahid stavkaları əsasında aparılır.
- Material xərcləri qaydaya görə təhsil alanların sayından asılı olur.

Ezamiyyə xərcləri, nümayəndəlik xərcləri, reklam xərcləri, cari və əsaslı təmir xərcləri normalaşdırılmağa nisbətən zəif uyğunlaşır. Eyni zamanda bu xərclər plan üzrə xidmətlərin göstərilməsindən alınan gəlirlərə, yaxud müstəqil xərclərin məbləğinə nisbətən faizlə hesablanır.

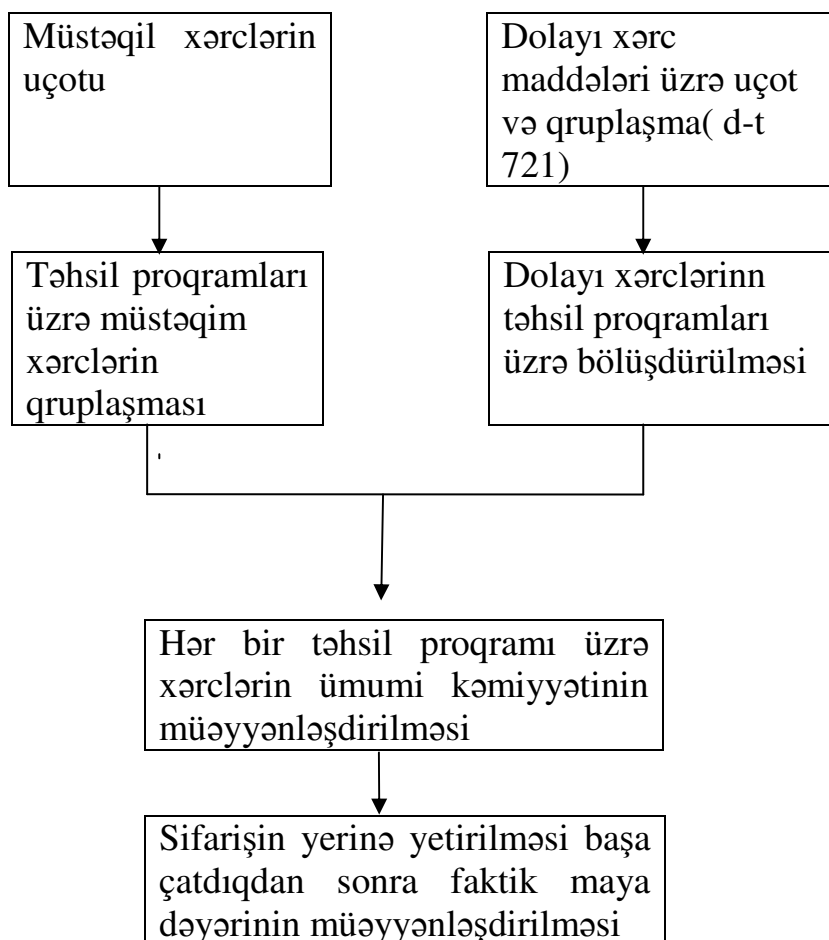
Hər bir məsuliyyət mərkəzi üzrə xərclərə həqiqi nəzarət olunmasına hesabat dövrü ərzində faktik və normativ xərcləri müqayisə etmək yolu ilə nail olunur. Müəyyən edilən normativlərə təhsil prosesinin şərtlərində və metodlarında baş verən əhəmiyyətli dəyişikliklər zamanı düzəliş edilməlidir.

Təhsil müəssisələrinin sistemində sifariş metodundan istifadə etmək məqsədə uyğundur. Bu zaman bir dinləyici , yaxud tələbə hesabla təhsilə çəkilən müstəqim xərclər müxtəlif ixtisasları , yaxud təhsil formaları üzrə müəyyənləşdirilən kalkulyasiya maddələri bölümündə nəzərə alınmalıdır. Yerdə qalan xərcləri müəyyən olunmuş bölüşdürmə bazasına (stavkalı) müvafiq olaraq baş verdikləri

yerlər üzrə əks etdirmək və müxtəlif sifarişlərin maya dəyərinə daxil etmək tövsiyyə olunur.

Xərclərin uçotunun sifariş metodu zamanı əməliyyatların ardıcılığı aşağıdakı şəkildə verilmişdir.(şəkil 1.2.)

Müstəqim xərcləri (material xərcləri, professor-müəllim heyətinin əmək haqqı , sosial ehtiyatlara ayırmalar , tədris prosesi üçün istifadə edilən əsas vəsaitlərin amortizasiyası) bilavasitə sifarişə (kalkulyasiya obyektinə) aid etmək olar. Dolayı xərclər (idarə heyətinin saxlanılmasına çəkilən xərclər, xidməti heyətin əmək haqqı, kommunal xidmət xərcləri, telefon haqqı , mühafizə xidməti xərcləri, icarə haqqı , yumşaq inventarların alınması ilə əlaqədar ümumtəsərrüfat xərcləri və i. a) xərclərin müəyyən yerlərə mənsubiyyəti üzrə qruplaşdırılır və ali məktəbin uçot siyasətində qəbul edilmiş bazaya mütənasib olaraq sifarişçilər arasında bölüşdürülür.



Şəkil 1.2. Təhsil xidmətinin maya dəyərinin kalkulyasiyasının sifariş metodu zamanı əməliyyatların ardıcılığı.

Misal. “Kainat” qeyri-dövlət tədris müəssisəsində ümumtəsərrüfat xərclərinin məbləği ay ərzində 30000 manat təşkil etmişdir. (Cədvəl 1.7.)

Cədvəl 1.7.

**“Kainat” qeyri-dövlət tədris müəssisəsində ümumtəsərrüfat
xərclərin bir ay ərzində məbləğinin hesablanması**

Xərc maddələri	Məbləği ,man.
Mükafat da daxil edilməklə, əmək ödənişi xərcləri	30000
Əsas vəsaitlərin amortizasiyası	2500
Sosial ehtiyatlara ayırmalar (əmək haqqı fondunun 20,0 %-i	6000
Sair xərclər	3500
Cəmi	42000

Xərclərin bölüşdürülməsi zərurəti ilk növbədə bir neçə kalkulyasiya obyektinin mövcudluğundan irəli gəlir. Xərclər təhsil fəaliyyəti çərçivəsində əsas təhsil və xidmətedici növləri arasında həmçinin təhsilin müxtəlif formaları və müddətləri arasında bölüşdürülməlidir.

Təhsilin maya dəyəri göstəricisinin etibarlılığının yüksəldilməsinin başlıca üsulu xərclərin ixtisarlar, təhsilin formaları və müddətləri arasında iqtisadi cəhətdən əsaslandırılmış qaydada bölüşdürülməsi hesab olunur. Bununla əlaqədar olaraq

təhsilin fəaliyyəti kifayət qədər əmək tutumludur. Burada təkcə müəllimlərin əmək haqqı bütün xərclərin 40%-ə qədərini təşkil edir. Təhsil müəssisələrinin dolayı xərclərini əmək resurslarının istehlakı ilə əlaqədar göstəriciləri əsas götürməklə bölüşdürmək məqsədə uyğundur. Dolay xərclərin bölüşdürülmə bazası kimi müstəqim əmək ödənişinin ya faktik, ya da plan göstəricilərindən istifadə olunmalıdır. Bu göstəricilər dolay xərcləri yerinə yetirilmiş illərin həcmi ilə daha dəqiq əlaqələndirir. Nəzərə alsaq ki, müəllimlərin əmək haqqının əsas xərc yaradan

amili kimi tədris yükü çıxış edir, onda dolayı xərclərin bölüşdürülməsi bazası kimi təhsil proqramları üzrə tədris yükünün kəmiyyətini əsas götürmək olar.

“Kainat” qeyri-dövlət təhsil müəssisəsində aparılan təhsil seminarlarının maya dəyərinin kalkulyasiyasını aşağıdakı nisbi rəqəmlər vasitəsilə nəzərdən keçirək:

Misal. Ay ərzində “Kainat” qeyri-dövlət təhsil müəssisəsi dörd təhsil seminarı keçirmişdir. Ümumtəhsir xərclərinin bölgüsü üçün baza kimi müəllimlərin əmək haqqının kəmiyyəti əsas götürülmüşdür. (cədvəl 1.8)

Müxtəlif seminarların aparılması ilə bağlı xidmətlərinin tam maya dəyəri hesablandıqda əvvəlcə müstəqim xərclər müəyyənləşdirilir, daha sonra ümumtəhsir xərclərinin məbləği müəssisələrin və əmək haqqı xərclərinin məbləğinə mütənəsib surətdə seminarlar arasında bölüşdürülür. (cədvəl 1.9.)

Cədvəl 1.8.

**“Kainat” qeyri-dövlət təhsil müəssisəsində bir ay ərzində
ümumtəhsir xərclərinin bölgüsü**

Xərc maddələri	1Nöli seminar	2Nöli seminar	3Nöli seminar	4Nöli seminar	5Nöli seminar
Mühazirlərə verilən mükafat (vergi də daxil edilməklə)	6350	10950	12200	8500	38000
Bölüşdürülmə əmsali (konkret seminar üzrə əmək ödənişinin mühazirəçinin əmək haqqının konkret seminar üzrə ümumi məbləğində xüsusi çəkisi)	0,17	0,29	0,32	0,22	1,0
Ümumistehsalat xərcləri	7140	12180	13440	9240	42000

Cədvəl 1.9.**Göstərilən təhsil xidmətlərinin tam maya dəyərinin hesablanması**

Xərc maddələri	1Nöli seminar	2Nöli seminar	3Nöli seminar	4Nöli seminar	5Nöli seminar
Müstəqim xərclər					
Zalın icarəsi	2123	4785	3630	3180	13727
Metodik materiallar	850	1200	1400	800	4250
Polietilen paketlər	340	360	380	280	1360
Qələmlər	150	170	180	130	630
Mineral su	70	85	110	60	325
Yemək(nahar və kofe-breyk)	5900	9400	11700	7300	34300
Məruzəçilərə mükafat (vergilər də daxil edilməklə)	6350	10950	12200	8500	38000
Reklamlar	400	600	800	650	2450
Dolayı ümumtəsərrüfat xərcləri	7140	12180	13440	9240	42000
Təhsil xidmətlərinin tam maya dəyəri	23332	39730	43840	30140	137042

Belə bir hesablama təhsil müəssisəsinin rəhbərinə aşağıdakıları aşkarlamağa imkan verir:

- Təhsilin daha mənfəətli istiqamətlərini və formalarını müəyyən etmək;
- Yeni təhsil proqramları üzrə tədirsiz başlanılmasının məqsədə uyğunluğunu araşdırmaq;
- Təhsil haqqının müəyyənləşdirilmiş ölçüsünün kifayət olub-olmamasının bir daha nəzərdən keçirmək.

FƏSİL II. Təhsil sferasında gəlirlərin ucotunun Milli Mühəsibat Ucotu Standartlarına uyğunlaşdırılması.

2.1. “Gəlirlər üzrə” 6 №-li Milli Mühəsibat Ucotu Standartının ümumi müddəaları, məqsədi və tətbiqi sahəsi.

Bu Standart «Mühəsibat Ucotu haqqında» Azərbaycan Respublikası Qanununa uyğun olaraq hazırlanmış və “Gəlir” adlı 18 №-li Mühəsibat Ucotunun Beynəlxalq Standartına əsaslanmışdır. Bu Standartın məqsədi 1 №-li Milli Mühəsibat Ucotu Standartına əsasən müəyyən edilmiş qaydada müəssisə tərəfindən gəlirin Mənfəət və zərər haqqında hesabatda ardıcıl, etibarlı və şəffaf formada tanınmasının, qiymətləndirilməsinin və açıqlanmasının təmin edilməsidir. Həmin Ucot Qaydaları nəzərə alınmaqla Azərbaycan Respublikasının Mühəsibat Ucotu haqqında Qanununun 10-cu maddəsinə əsasən maliyyə hesabatlarını hazırlayan kommersiya təşkilatları tərəfindən tətbiq edilir. Mühəsibat ucotunu tənzimləyən qüvvədə olan normativ-huquqi aktlar ilə bu Milli Mühəsibat Ucotu Standartı arasında ziddiyyət yarandığı halda, hazırkı Standart tətbiq edilir.

6 №-li Standart aşağıdakı əməliyyatlar və hadisələr nəticəsində yaranan gəlirlərə tətbiq edilir:

- (a) müəssisə tərəfindən satış məqsədilə istehsal olunmuş və ya yenidən satılması üçün alınmış malların, torpaq sahələrinin və ya digər əmlakın satışı;
- (b) xidmətlərin göstərilməsi;
- (c) faiz, royalti və dividendlər gətirən müəssisənin aktivlərinin digər şəxslər tərəfindən istifadə edilməsi;
- (c) bu Standartın 6-cı maddəsində göstərilmiş əməliyyatlar və hadisələr istisna olmaqla, bütün digər əməliyyatlar və hadisələr.

Bu standartda istifadə edilmiş əsas anlayışlar aşağıdakı mənaları ifadə edir:

Adi fəaliyyət – təsərrüfat məqsədlərinə nail olmaq üçün müəssisə tərəfindən həyata keçirilən fəaliyyətdir.

Ədalətli dəyər – mustəqil, yaxşı məlumatlandırılmış və bu cür əməliyyatın həyata keçirilməsində maraqlı olan tərəflər arasında əməliyyatın icrası zamanı aktivin mübadilə edilməsi və ya öhdəliyin yerinə yetirilməsi mümkün olan məbləğdir. Bu Standartın tətbiqi sahəsinə daxil olan gəlirlər onlar ilə əlaqədar gələcək iqtisadi səmərənin müəsisəyə daxil olacağı ehtimal olunduğu və bu səmərənin dəyərinin etibarlı səviyyədə qiymətləndirilə biləcəyi anda Mənfəət və zərər haqqında hesabatda tanınmalıdır.

Gəlir yalnız müəsisənin hesabına daxil olmuş və ya daxil olacaq iqtisadi səmərənin ümumi mədaxilini özündə əks etdirir. Ucuncu tərəfin adından yığılan vəsaitlər müəsisəyə daxil olan iqtisadi səmərə hesab edilmir və müəsisənin kapitalının artması ilə nəticələnir. Bu səbəbdən, belə vəsaitlərin daxil olması gəlir hesab edilməyərək Mənfəət və zərər haqqında hesabatda və kapitalda tanınmır.

2.2. GƏLİRİN QIYMƏTLƏNDİRİLMƏSİNİN UCOTU

Əməliyyatdan yaranan gəlirin məbləği, adətən müəsisə və aktivin alıcısı və ya istifadəçisi arasındakı razılaşma əsasında müəyyənləşdirilir. Bu gəlir müəsisə tərəfindən aktivin satılması nəticəsində, təqdim olunan hər hansı satış endirimləri nəzərə alınmaqla, əldə olunmuş və ya əldə edilməsi gözlənilən ödəmənin ədalətli dəyəri ilə qiymətləndirilir. Bu gəlir pul vəsaitləri və ya onların ekvivalentləri, qeyri-pul (qeyri-monetar) aktivləri, habelə müəsisənin öhdəliklərinin azalması şəklində əldə edilə bilər.

Pul vəsaitlərinin və ya onların ekvivalentlərinin daxil olması təxirə salındıqda, təxirə salınmış ödənişin ədalətli dəyəri alınması gözlənilən pul vəsaitləri məbləğinin nominal dəyərindən az ola bilər. Məsələn, müəsisə alıcıya faizsiz kredit verə və ya satılmış malların ödənişi əvəzində bazarda mövcud olan ədalətli dərəcədən aşağı faiz dərəcəli veksəl qəbul edə bilər. Muqavilə maliyyə əməliyyatını əks etdirdikdə, əvəzləşdirmənin ədalətli dəyəri bütün gələcək daxilolmaların şərti faiz dərəcəsinin tətbiqi əsasında diskont edilməsi yolu ilə hesablanır.

Şerti faiz dərəcəsi aşağıdakı iki göstəricidən daha dəqiq müəyyənləşdirilə bilən göstərici hesab olunur:

- (a) analoji kredit reytinginə malik olan emitentin oxşar maliyyə alətləri üzrə ustunluk təşkil edən faiz dərəcəsi; və ya
- (b) əvəzləşdirmənin nominal dəyərini malların və xidmətlərin odənişinin təxirə salınmaması şərti ilə satışın cari qiymətinə diskont edən faiz dərəcəsi.

Əvəzləşdirmənin ədalətli dəyəri ilə nominal dəyəri arasındakı fərq faiz gəliri kimi tanınır. Mallar və ya xidmətlər dəyərinə və mahiyyətinə görə oxşar olan mallar və ya xidmətlər ilə mübadilə edildikdə, bu mübadilə gəlir əmələ gətirən əməliyyat hesab edilmir. Mallar və ya xidmətlər oxşar olmayan mallar və ya xidmətlərlə mübadilə edildikdə, həmin mübadilə gəlir yarıdan əməliyyat hesab olunaraq, yaranmış gəlir qarşı tərəfdən əldə edilmiş malların və ya xidmətlərin (alınmış pul vəsaitlərinin və ya onların ekvivalentlərinin məbləğinə qədər artırılmış və ya verilmiş pul vəsaitlərinin və ya onların ekvivalentlərinin məbləğinə qədər azaldılmış) ədalətli dəyəri ilə qiymətləndirir. Lakin, alınmış malların və ya qarşı tərəfin göstərdiyi xidmətlərin ədalətli dəyərini etibarlı əsasda qiymətləndirmək mümkün olmadığı halda, gəlir təhvil verilmiş malların və ya təqdim olunmuş xidmətlərin ədalətli dəyəri ilə qiymətləndirilir. Gəlir, adətən tərəflər arasında əldə olunmuş razılığa əsasən həyata keçirilən ayrıca əməliyyatlar üzrə tanınır. Lakin, müəyyən hallarda əməliyyatın mahiyyətini əks etdirmək üçün gəlirin tanınma meyarlarını əməliyyatın ayrı-ayrılıqda müəyyənləşməsi mümkün olan komponentlərinə tətbiq etmək zərurəti yaranır. Bu proses seqmentasiya kimi tanınır. Məsələn, məhsulun satış qiymətinə novbəti göstəriləcək xidmətlər üzrə müəyyənləşdirilməsi mümkün olan məbləğ daxil edildikdə, həmin məbləğin gəlir kimi tanınması xidmətin yerinə yetirilməsi anıadək təxirə salınır. Əksinə, müəyyən əməliyyatın iqtisadi effekti bir-biri ilə bağlı olan iki və ya daha çox əməliyyatlara eyni zamanda istinad edilmədən anlaşıla bilmədiyi halda, tanınma meyarları həmin əməliyyatlara birlikdə tətbiq edilir. Məsələn, müəssisə malları satdıqda və eyni zamanda, bu əməliyyatın mahiyyətini ləğv edən həmin malların

gələcəkdə geri alınması uzrə muqavilə bağladığda, gəlirin tanınma meyarları həmin əməliyyatlara birlikdə tətbiq edilməlidir.

2.3. GÖSTƏRİLƏN XİDMƏTLƏRİN UCOTU

Xidmətlərin satışından əldə olunan gəlir aşağıdakı bütün şərtlərin yerinə yetirildiyi təqdirdə tanınır:

- (a) müəssisə xidmətlərin mulkiyyət hüququ ilə bağlı risklərin və mukafatların əhəmiyyətli dərəcəsini alıcıya oturdukdə;
- (b) müəssisə mulkiyyət hüququ ilə bağlı idarəetmədə artıq iştirak etmədikdə və satılmış mallar üzərində faktiki nəzarəti saxlamadıqda;
- (c) gəlirin məbləğini etibarlı əsasda qiymətləndirmək mümkün olduqda;
- (c) əməliyyat ilə bağlı iqtisadi səmərələrin müəssisəyə daxil olması ehtimal olunduqda;
- (d) əməliyyat ilə bağlı keçmiş və gələcək xərcləri etibarlı əsasda qiymətləndirmək mümkün olduqda.

Müəssisə tərəfindən göstərilən xidmətlərin mulkiyyət hüququ ilə bağlı risklərin və mukafatların əhəmiyyətli hissəsinin alıcıya keçməsi anının müəyyənləşdirilməsi əməliyyatın şərtlərindən asılıdır. Əksər hallarda, bu cür risklərin və mukafatların oturulması göstərilən xidmətlərin uzrə mulkiyyət hüququnun alıcıya keçməsi və ya bu malların alıcının faktiki mulkiyyətinə verilməsi ilə ust-ustə düşür, digər hallarda isə bu hadisələr eyni vaxtda baş vermir. Müəssisə mulkiyyət hüququ ilə bağlı risklərin əhəmiyyətli dərəcəsini öz ixtiyarında saxladıqda, həmin əməliyyat satış əməliyyatı hesab edilmir və bu əməliyyatdan yaranan daxilolmalar gəlir kimi tanınmır. Bu hallar aşağıda göstərilən şərtlər əsasında yarana bilər:

- (a) müəssisə göstərilən xidmətlərin qeyri-qənaətbəxş istismar qabiliyyətinə görə məsuliyyət daşıdıqda və bu məsuliyyət adi zəmanət öhdəliklərinə aid olmadıqda;
- (b) müəssisənin konkret satışdan əldə edəcəyi gəlirin alıcı tərəfindən bu malların satışından əldə edəcəyi gəlirdən asılı olduqda;

(c) göstərilən xidmətlərin müəssisə tərəfindən quraşdırılmalı olduqda və müqavilənin əksər hissəsini təşkil edən bu quraşdırma işlərinin icrası hələ yekunlaşdırılmadıqda;

(c) alıcı alqı-satqı müqaviləsində müəyyənləşdirilən səbəbdən alış əqdini ləğv etmək hüququna malik olduqda və müəssisə satılmış malların geri qaytarılması ehtimalını etibarlı səviyyədə müəyyən etmək imkanına malik olmadıqda.

Müəssisə mulkiyyət hüququ ilə bağlı olan yalnız əhəmiyyətsiz riskləri və mukafatları öz ixtiyarında saxladıqda, bu cür əməliyyat satış hesab edilir və bu əməliyyatdan yaranan gəlir tanınır. Məsələn, satıcı artıq ona məxsus olan məbləğin mədaxilini təmin etmək məqsədilə mulkiyyət hüququnu öz ixtiyarında saxlaya bilər. Bu halda, müəssisə mulkiyyət hüququ ilə bağlı olan risklərin və mukafatların əhəmiyyətli dərəcəsini oturdukda, bu əməliyyat satış əməliyyatı hesab edilir və bu əməliyyatdan yaranan gəlir tanınır. Müştəri razı qalmadıqda, pulun qaytarılmasının təmin edilməsi şərti ilə pərakəndə satışı digər nümunə kimi göstərmək olar. Bu hallarda, satıcı malların gələcəkdə geri qaytarılmasını etibarlı əsasla qiymətləndirə bildikdə və malların geri qaytarılması üzrə öhdəlik əvvəlki təcrübəyə, eləcə də digər müvafiq amillərə əsaslanaraq tanındıqda, əməliyyatdan yaranan gəlir satışın həyata keçirildiyi anda tanınır.

Hər hansı əməliyyatdan yaranan gəlir yalnız bu əməliyyat ilə bağlı iqtisadi səmərənin müəssisəyə daxil olacağı əsaslı surətdə ehtimal olunmuşda tanınır. Bəzi hallarda, malların satılması və ya xidmətlərin göstərilməsi üzrə ödəniş həyata keçirilməyənədək və ya bununla bağlı qeyri-müəyyənlik aradan qaldırılmayanadək, iqtisadi səmərənin müəssisəyə daxil olma ehtimalı mövcud olmaya da bilər. Xarici hökumət orqanının həmin dövlətin ərazisində həyata keçirilmiş satışdan əldə olunan vəsaitin digər ölkəyə kəçürülməsi həmin xarici dövlətin səlahiyyətli orqanlarının icazəsindən asılı olduqda, əməliyyatdan yaranan iqtisadi səmərənin müəssisəyə daxil olacağı qeyri-müəyyən ola bilər. Yalnız icazə əldə olunduqda, qeyri-müəyyənlik aradan qaldırılır və müvafiq olaraq, gəlir tanınır.

Təcrübədə əvvəlki dövrlərdə gəlir kimi tanınmış məbləğin sonrakı dövrlərdə alınması ilə bağlı qeyri-müəyyənlik yarana bilər. Bu halda, alınmamış və ya əvəzi

odəniləcəyi artıq ehtimal olunmayan məbləğ əvvəlcədən tanınmış gəlirə düzəliş kimi deyil, hesabat dövründə xərc kimi tanınır. Eyni əməliyyata və ya hadisəyə aid olan gəlir və xərclər müvafiqlik (əlaqələndirmə) konsepsiyasına uyğun olaraq eyni zamanda tanınmalıdır. Gəlirin tanınması üçün zəruri olan digər şərtlər yerinə yetirildikdə zamanət öhdəlikləri və malların göndərilməsindən sonra yaranan sair xərclər müəssisə tərəfindən etibarlı əsasla qiymətləndirilə bilər. Lakin, xərclərin etibarlı əsasla qiymətləndirilməsi mümkün olmadıqda, malların satışından artıq əldə olunmuş hər hansı əvəzləşdirmə gəlir kimi deyil, öhdəlik kimi tanınır. Xidmətlərin göstərilməsi ilə bağlı olan əməliyyatın nəticəsinin etibarlı əsasla qiymətləndirilməsi mümkün olduqda, bu əməliyyatdan əldə olunan gəlir həmin əməliyyatın hesabat tarixinə olan yekunlaşma mərhələsinə istinadən tanınmalıdır. Əməliyyatın yekunlaşma mərhələsinə istinad edilərək gəlirin tanınması «işin faiz etibarı ilə yerinə yetirilmə metodu» adlanır. Bu metoda əsasən, gəlir xidmətlərin göstərildiyi hesabat dövründə tanınır.

Aşağıda göstərilən bütün şərtlər yerinə yetirildiyi təqdirdə, xidmətin göstərilməsi ilə bağlı əməliyyatın nəticəsi etibarlı əsasla qiymətləndirilə bilər:

- (a) gəlirin məbləğini etibarlı əsasla qiymətləndirmək mümkün olduqda;
- (b) əməliyyat ilə bağlı iqtisadi səmərələrin müəssisəyə daxil olması ehtimal olunduqda;
- (c) əməliyyatın yekunlaşma mərhələsinin hesabat tarixində etibarlı əsasla qiymətləndirilməsi mümkün olduqda;
- (c) əməliyyat ilə bağlı cəkilmiş və bu əməliyyatın yekunlaşdırılması üçün zəruri olan cəkiləcək məsrəflərin etibarlı əsasla qiymətləndirilməsi mümkün olduqda.

Xidmətlərin göstərilməsi ilə bağlı əməliyyatın başlama və yekunlaşma tarixləri müxtəlif hesabat dövrlərinə təsaduf edə bilər. Bu cür əməliyyatlardan yaranan gəlir, konkret işlərin yerinə yetirildiyi müvafiq hesabat dövrlərində ucota alınmalıdır. Bu metod əsasında gəlirin tanınması hesabat dövründə göstərilmiş xidmətlər üzrə fəaliyyətin həcmi təqdim edir və bu fəaliyyətin nəticələrini əks etdirən müvafiq məlumatlarla təmin edir. Hər hansı əməliyyatdan yaranan gəlir yalnız bu əməliyyat ilə bağlı əldə ediləcək iqtisadi səmərənin müəssisəyə daxil

olacağı əsaslı surətdə ehtimal olunquqda tanınır. Lakin, əvvəlki dövrlərdə gəlir kimi tanınmış məbləğin sonrakı dövrlərdə alınması ilə bağlı qeyri-müəyyənlik yarana bilər. Bu halda, alınmamış və ya əvəzi odənıləcəyi artıq ehtimal olunmayan məbləğ əvvəlcədən tanınmış gəlirə düzəliş kimi deyil, hesabat dövründə xərc kimi tanınır. Umumiyyətlə, müəssisə əməliyyatda iştirak edən digər tərəflərlə aşağıdakı məqamları razılaşdırdıqdan sonra qiymətləndirməni etibarlı əsasla həyata keçirə bilər:

- (a) əməliyyatda iştirak edən hər bir tərəfin, onlar tərəfindən və onlara göstəriləcək xidmətlərlə bağlı qanuna müvafiq hüquqları;
- (b) mübadilə edilməli olan əvəzləşdirmə;
- (c) hesablaşmanın usulu və şərtləri.

Xidmətlərin göstərilməsi zamanı, müəssisə daxili maliyyə planlaşdırılması və hesabat sistemi vasitəsilə gəlirin qiymətləndirilmiş məbləğini nəzərdən keçirir və zərurət yarandıqda, bu məbləğ yenidən qiymətləndirilir. Bu cür təhlilin və yenidənqiymətləndirmənin aparılması zərurəti əməliyyatın nəticəsinin etibarlı səviyyədə qiymətləndirilməsinin mümkün olmadığını əks etdirmir. Əməliyyatın yekunlaşma mərhələsi müxtəlif metodlar əsasında müəyyənləşdirilə bilər. Müəssisə göstərilən xidmətlərin etibarlı əsasla qiymətləndirilməsini təmin edən metoddan istifadə edir.

Əməliyyatın mahiyyətindən asılı olaraq, aşağıdakı metodlardan istifadə oluna bilər:

- (a) yerinə yetirilmiş işlərin sorğu metodu;
- (b) hazırkı tarixə göstərilmiş xidmətlərin göstəriləcək ümumi xidmətərin həcminə faiz nisbəti metodu;
- (c) hazırkı tarixədək cəkilmiş məsrəflərin əməliyyat üzrə qiymətləndirilmiş ümumi məsrəflərə faiz nisbəti metodu.

Hazırkı tarixədək cəkilmiş məsrəflərə yalnız bu tarixə qədər göstərilmiş xidmətləri əks etdirən məsrəflər aid edilir. Əməliyyat üzrə ümumi məsrəflərə isə yalnız göstərilmiş və ya göstərilməli olan xidmətləri əks etdirən məsrəflər daxil edilir. Sifarişçilərdən alınmış aralıq odənişlər və avanslar, adətən göstərilmiş

xidmətlərin həcmi əks etdirmir. Xidmətin göstərilməsi üçün müəyyən dövr ərzində qeyri-müəyyən sayda əməliyyatlar həyata keçirildikdə, gəlir xidmətin yekunlaşma mərhələsini daha düzgün əks etdirən digər metodun mövcudluğu haqqında əsas olmayanadək düz xətt metodu əsasında tanınır. Xidmətin göstərilməsi üçün müəyyən dövr ərzində bir və ya bir neçə əməliyyatlar həyata keçirildikdə, gəlir bu əməliyyat və ya əməliyyatların bitdiyi anda tanınır. Bu əməliyyatlardan hər hansı biri digərlərindən daha əhəmiyyətli olduqda, gəlirin tanınması həmin əməliyyatın tam icra olunanaqədək təxirə salınır. Xidmətlərin göstərilməsi ilə bağlı əməliyyatın nəticəsinin etibarlı əsasla qiymətləndirilməsi mümkün olmadıqda, gəlir yalnız əvəzi ödənilə bilən tanınan xərclərin həcminə uyğun olaraq tanınmalıdır. Adətən, əməliyyatın yerinə yetirilməsinin ilkin mərhələlərində onun nəticəsinin etibarlı əsasda qiymətləndirilməsi mümkün deyil. Buna baxmayaraq, müəssisə tərəfindən əməliyyatın keçirildiyi zaman cəkilən məsrəflərin əvəzinin ödəniləcəyi ehtimal oluna bilər. Beləliklə, gəlir yalnız tanınan əvəzi ödənilə bilən xərclərin həcminə uyğun olaraq tanınır. Əməliyyatın nəticəsinin etibarlı əsasda qiymətləndirilməsinin mümkün olmaması səbəbindən hər-hansı mənfəət tanınmır. Əməliyyatın nəticəsinin etibarlı əsasla qiymətləndirilməsi mümkün olmadıqda və cəkilən məsrəflərin gələcəkdə əvəzinin ödəniləcəyi ehtimal olunmadıqda, gəlir tanınmır, məsrəflər isə xərc kimi tanınır. Muqavilənin nəticələrini etibarlı əsasla qiymətləndirməyə mane olan qeyrimüəyyənliklər aradan qaldırıldıqda, gəlir 30-cu maddəyə əsasən deyil, 22-ci və 23-cü maddələrə uyğun olaraq tanınır.

2.4. Faiz gəlirləri, royalti və dividendlərin ucotda əks etdirilməsi.

Müəssisənin aktivlərinin digər şəxslər tərəfindən istifadə edilməsi aşağıdakı formalarda gəlirlərin yaranması ilə nəticələnir:

(a) faiz gəliri – müəssisəyə məxsus olan pul vəsaitlərinin və ya onların ekvivalentlərinin istifadəsinə görə ödənişlər;

(b) royalti – muəssisələrin uzunmuddətli aktivlərinin (patentlərin, ticarət nişanlarının, müəlliflik hüquqlarının, komputer proqram təminatının və sair oxşar aktivlərinin) istifadəsinə görə ödənişlər;

(c) dividendlər – muəssisənin xalis mənfəətinin səhmdarlar arasında onların müvafiq iştirak paylarına uyğun olaraq bölüşdürülmüş məbləğləri.

Faiz gəliri, royalti və dividendlər formasında yaranan gəlir aşağıdakı bütün şərtlərin yerinə yetirildiyi təqdirdə bu Standartın 35-38-ci maddələrində müəyyən edilmiş qaydada tanınır:

(a) əməliyyat ilə bağlı iqtisadi səmərələrin muəssisəyə daxil olması ehtimal olunduqda;

(b) gəlirin məbləğini etibarlı əsasla qiymətləndirmək mümkün olduqda.

Faiz formasında yaranan gəlir aktivin real səmərəliliyini nəzərə almaqla müənasib qaydada tanınmalıdır. Royalti formasında yaranan gəlir müvafiq müqavilənin mahiyyətinə uyğun olaraq, hesablama metodu əsasında tanınmalıdır. Divident formasında yaranan gəlir səhmdarlar tərəfindən bu dividendləri almaq hüququ əldə olunduqda tanınmalıdır. Faiz, royalti və dividend formasında yaranan gəlir, mənbədən tutulan hər hansı vergilər daxil olmaqla, ümumi məbləği ilə qiymətləndirilir. Aktivin real səmərəliliyi - aktivin istifadəyə yararlı olduğu müddət ərzində muəssisəyə daxil olması gözlənilən pul vəsaitlərinin axınının aktivin ilkin balans dəyərində diskontlaşdırılması üçün zəruri olan faiz dərəcəsidir. Faiz formasında yaranan gəlirə borc qiymətli kağızın ilkin balans dəyəri ilə onun ödənilməsi anına olan dəyəri arasındakı amortizasiya olunan fərqin məbləği daxildir. Faiz gəliri gətirən borc alətləri (borc qiymətli kağızlar və onlara oxşar müqavilələr) üzrə faiz hesablandıqdan sonra, həmin alətlər bu faizlərin alınmasından əvvəl əldə oluna bilər. Bu hallarda, sonrakı dövrdə əldə olunmuş faizlər bu borc alətlərinin əldə olunmasından əvvəl və sonrakı dövrlər üzrə bölüşdürülməlidir. Bu faizlərin yalnız əldə olunmasından sonrakı dövrə aid olan hissəsi gəlir kimi tanınır. Muəssisə tərəfindən əldə olunmuş kapital alətləri (paylı qiymətli kağızlar və onlara oxşar müqavilələr) üzrə dividendlər bu alətin əldə olunmasından əvvəl qazanılmış kapitalın butovlqlə və ya qismən bölüşdürülməsi

dovrunə aiddirsə, həmin dividendlər müvafiq olaraq bu kapital alətlərinin ilkin dəyərindən çıxılır və dividend gəliri kimi tanınmır. Bu boluşdurmanı mulahizələrə əsaslanmış usuldan fərqli usullar ilə həyata keçirmək cətinlik yaratdıqda, əldə olunmuş dividendlərin ümumi məbləği bu kapital alətlərinin əldə olunmasından sonrakı dövr üzrə gəlir kimi tanınır. Lakin, kapital alətinin ilkin dəyərinin bir hissəsinin əvəzləşdirilməsini birmənalı olaraq əks etdirən məbləğ dividend gəliri kimi tanınmamalıdır və bu kapital alətinin ilkin dəyərindən çıxılmalıdır. Royalti formasında yaranan gəlir, adətən müvafiq müqavilələrin şərtlərinə uyğun olaraq hesablanır və tanınır. Lakin, bəzi hallarda müqavilənin mahiyyətini nəzərə alaraq, bu gəlirin başqa sistemə və məqsədə müvafiq əsasda (hadisə və əməliyyatların hüquqi formasına deyil, iqtisadi mahiyyətinə görə üstünlüyün verilməsi prinsipinə uyğun olaraq) tanınması daha məqsədə uyğundur. Faiz, royalti və dividend formasında yaranan gəlir yalnız əməliyyat ilə bağlı əldə ediləcək iqtisadi səmərənin müəssisəyə daxil olacağı əsaslı surətdə ehtimal olunmuşda tanınır. Lakin, əvvəlki dövrlərdə gəlir kimi tanınmış məbləğin sonrakı dövrlərdə alınması ilə bağlı qeyri-müəyyənlik yaranı bilər. Bu halda, alınmamış və ya əvəzi odənəcəyi artıq ehtimal olunmayan məbləğ əvvəlcədən tanınmış gəlirə düzəliş kimi deyil, hesabat dövründə xərc kimi tanınır.

2.5. Sair gəlirlərin ucotda əks etdirilməsi və açıqlanması

Maddi və qeyri-maddi uzunmüddətli aktivlərin dəyərinin dəyişməsindən və ya satışından yaranan sair gəlir 7 №-li və 12 №-li Milli Muhasibat Ucotu Standartlarının tələblərinə uyğun olaraq tanınır. Sair gəlir, həmçinin ehtiyatların ilkin dəyərinin əvvəlki hesabat dövrlərində mümkün xalis satış dəyərində azaldılmış dəyərinin sonrakı dövrlərdə artımı nəticəsində yaranır və cari dövrün xərclərinin azalması kimi tanınır. Bu gəlir ehtiyatların cari balans dəyirinin onların ilkin dəyərində artırılmış məbləğində qiymətləndirilir. Ehtiyatların mümkün xalis satış dəyərinin onların ilkin dəyərindən artıq olduğu hər hansı məbləğ gəlir kimi tanınmır. Hesabat dövründə şübhəli borcların qiymətləndirilmiş məbləğinin azalması nəticəsində yaranmış sair gəlir hesabat dövrünün xərclərinin azalması

kimi tanınır. Bu gəlir debitor borclarının məbləğinə düzəliş kimi Muhasibat balansında ucota alınan şübhəli borcların yeni qiymətləndirilmiş məbləği ilə əvvəlki məbləği arasındakı fərq kimi qiymətləndirilir. Kecmiş hesabat dövrlərində silinmiş debitor borclarının cari hesabat dövründə ödənilməsi nəticəsində yaranan sair gəlir hesabat dövrünün xərclərinin həmin məbləğdə azalması kimi tanınır. Bu halda, iqtisadi səmərələrin müəssisəyə daxil olması ehtimal olunduğu nəzərdə tutulur. Bu Standartın 50-ci maddəsində göstərilmiş hallar istisna olmaqla, malların və sair aktivlərin satışından, eləcə də xidmətlərin göstərilməsindən əldə olunan gəlir maliyyə hesabatlarında ƏDV, aksiz vergisi, digər vergilər, satış endirimləri və geri qaytarılan malların dəyəri çıxılmaqla təqdim edilir .

Gəlir və xərc maddələri yalnız aşağıdakı hallarda qarşılıqlı əvəz edilə bilər:

- (a) Milli Muhasibat Ucotu Standartı bunu tələb etdiyi və ya bunu nəzərdə tutduğu; və yaxud
- (b) eyni və ya oxşar əməliyyatların və hadisələrin nəticəsində yaranan sair gəlirlər və bunlarla əlaqəli sair xərclər əhəmiyyətli olmadığı halda.

Mənfəət və zərər haqqında hesabatda gəlirin aşağıdakı maddələri təqdim olunmalıdır:

- (a) satış;
- (b) sair əməliyyat gəlirləri;
- (c) fəaliyyətin dayandırılmasından yaranan gəlir;
- (c) maliyyə gəliri;
- (d) asılı və birgə müəssisələrin mənfəətində iştirak payı;

Müəssisə hesabat dövründə tanınmış gəlirləri ilə bağlı aşağıdakı məlumatları açıqlamalıdır:

- (a) xidmətlərin göstərilməsi ilə bağlı əməliyyatların yekunlaşma mərhələsini müəyyən etmək üçün istifadə edilmiş metodlar haqqında məlumat da daxil olmaqla, gəlirin tanınması üçün qəbul edilmiş ucot siyasətini;
- (b) hesabat dövrü ərzində tanınmış gəlirin hər bir muhum kateqoriyası üzrə məbləğini, o cümlədən:

– malların satışı ;

- xidmətlərin göstərilməsi;
- faiz gəliri;
- royalti;
- dividendlər.

(c) malların və ya xidmətlərin mübadiləsindən yaranan və gəlirin hər bir müəssisənin kateqoriyasına daxil edilmiş məbləğini.

FƏSİL III. TƏHSİL SFERASINDA MƏNFƏƏT VƏ ZƏRƏRLƏR HAQQINDA HESABATIN QURULMASININ MİLLİ VƏ BEYNƏLXALQ TƏCRÜBƏSİ.

3.1. Bazar iqtisadiyyatında mənfəət və zərər haqqında hesabatın əhəmiyyəti və məqsədli istiqaməti

Hər bir təsərrüfat ilinin sonunda təşkilat balansla yanaşı illik mühasibat hesabatının tərkib hissəsi olan mənfəət və zərər haqqında hesabat tərtib etməlidir. İllik mühasibat hesabatının tam qiymətli bir hissəsi kimi mənfəət və zərər haqqında hesabatın əhəmiyyəti bir sıra dünya alimləri (**məs. Şmalenbax, Simon**) tərəfindən uzun illər ərzində ciddi araşdırmalara məruz qalmışdır. Simon belə hesab edir ki, hesabatın başlıca məqsədi təsərrüfat subyektinin xalis əmlakını müəyyənləşdirməkdən ibarətdir. O, maliyyə nəticələrinin hesablanması ikinci dərəcəli rol ayırır. Şmalenbax isə əksinə, maliyyə nəticələrinin hesablanmasını özünün tədqiqatlarının mərkəzində saxlayır.

Ümumiyyətlə, balans, mənfəət və zərər haqqında hesabat həm Azərbaycan, həm də beynəlxalq praktikada başlıca hesabat formaları sayılır. Mənfəət və zərər haqqında hesabatın Maliyyə hesabatının tərkibindəki məqsədli istiqamətini və əhəmiyyətini müəyyənləşdirmək üçün adları çəkilən hesabat formalarının bir sıra mövqelər üzrə müqayisəsi məqsəduyğundur.

Təşkilatların təsərrüfat fəaliyyətinin nəticələri həm balans, həm də mənfəət və zərər haqqında hesabat vasitəsilə hesablanır (**ikili mühasibat prinsipi**). Balans müəyyən vaxt anına, məs., hesabat tarixinə hesabat deməkdir. Balansın özündə maliyyə nəticələri mənfəətin bölüşdürülməsi məbləği də daxil edilməklə, təsərrüfat ilinin əvvəlinə və axırına xüsusi kapitalla müqayisə etməklə müəyyənləşdirilir. Mənfəət və zərər haqqında hesabatda nəticələr hesabat ilinin gəlir və xərclərinin saldosu (qalığı) kimi hesablanır. Müvafiq surətdə mənfəət və zərər haqqında hesabat müəyyən zaman kəsiyi, məsələn hesabat dövrü ərzində hesabat kimi başa düşülməlidir. Balans göstəriciləri əsasında hesablanılan maliyyə nəticələri mənfəət və zərər haqqında hesabatın yekunu ilə üst-üstə düşür. Belə ki, hesabat dövrünün ödənişlərinə və daxil olmalarına aid olunan gəlirlər və xərclər müvafiq aktivlərin,

yaxud passivlərin dəyişikliyi ilə əlaqədardır. Məs., dəzgahın satın alınması müvafiq ödənişlərə gətirib çıxarır. Bu ödəniş isə nəticəyə münasibətdə balansda neytral şəkildə əks etdirilir. Həmin ödənişlər amortizasiya formasında dəzgahın istismarı dövründə maliyyə nəticələrinə aid edilən xərcləri əks etdirir. Daha konkret desək, hesablanılan amortizasiya məbləğində dəzgahın balans dəyərinin azalan məbləği mənfəət və zərərlər hesabına müəyyən xərclərə aid edilir. Beləliklə, balansda mənfəət və zərər haqqında hesabatda yekunda həmişə eyni maliyyə nəticələri alınır.

Mənfəət və zərər haqqında hesabatda maliyyə nəticələri hesablanıldıqda onun xarakterini, formalaşma mənbələrini izah etmək olar. Nəticəyə təsir edən komponentləri müəyyən qruplar halında birləşdirmək mümkündür. Müvafiq surətdə mənfəət və zərər haqqında hesabat ilk növbədə hesabatın məqsədlərinə çatmağa xidmət göstərir.

Balans təşkilatın əmlakının öhdəliklərinin və xüsusi kapitalının əks etdirilməsi deməkdir. İllik hesabatın tərkib hissəsi kimi mənfəət və zərər haqqında hesabat xərclərin sadalanması əsasında maliyyə nəticələrinin formalaşması mənbələrini, növlərini və kəmiyyətini müəyyənləşdirməyə xidmət göstərir. Mənfəət və zərər haqqında hesabat təkcə mütləq kəmiyyət kimi mənfəət və zərəri əks etdirmir, o həmçinin gəlirlilik haqda informasiyalara malik olmaqla, maliyyə nəticələrinin tərkib hissələrini təhlil etməyə imkan yaradır.

Balans və mənfəət və zərər haqqında hesabat arasında «**vəzifə bölgüsü**» deməyə imkan verir ki, təşkilatın illik hesabatı onun əmlak, maliyyə vəziyyəti və gəlirliliyi haqda faktik mənzərəni açıqlayır. Beləliklə, əmlak və maliyyə vəziyyətini təsvir etmək üçün zəruri məlumatlar balansda və hesabatla əlavələrdə göstərilir. Mənfəət və zərər haqqında hesabat isə özünün şərtləri ilə birlikdə təşkilatın gəlirliliyini əks etdirir.

Mənfəət və zərər haqqında hesabatın təşkilatın faktik gəlirlərini əks etdirmək üçün bu hesabatın qurulması prinsipləri hazırlanmışdır. Qeyd etmək lazımdır ki, həmin prinsiplər mühasibat uçotunun beynəlxalq praktikasında hazırlanmış və

Almaniyanın mühasibat uçotu sahəsində tənzimləyici sənəd hesab olunan Ticarət Məcəlləsində öz əksini tapmışdır.

Yuxarıda qeyd olunduğu kimi hər bir hesabat ilinin başa çatması üzrə təşkilat xərclərin və gəlirlərin müqayisəsini verməlidir. Bu tələb ticarət hüququnda aşağıdakı qaydada izah olunur: mənfəət və zərər haqqında hesabat mühasibat uçotu prinsiplərinə uyğun olaraq işgüzar praktikada qəbul edilən müvafiq müddətdə tərtib edilməlidir.

Mənfəət və zərər haqqında hesabat tamlıq prinsipi əsasında açıq və şəffaf olmalı, bütün xərclər və gəlirlər qarşılıqlı məqbullara yol verilmədən əks etdirilməlidir.

3.2. Mənfəət və zərər haqqında hesabatın qurulması prinsipləri

Mənfəət və zərər haqqında hesabatın qurulmasının **beş prinsipi** mövcuddur:

- xərclərin və gəlirlərin maddələrin qarşılıqlı məqbuluna yol verilməməsi (**maliyyə nəticələrinin brutto metodu ilə hesablanması metodu**);
- ilkin xərclərin və gəlirlərin növləri üzrə bölüşdürülməsi (**bölgü prinsipi**);
- istehsal, idarəetmə və təchizat sahəsində xərclərin meydana çıxmasının əks etdirilməsi (**baş verdiyi sahələr üzrə mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın qurulması prinsipi**);
- hesabat dövrünə münasibətdən asılı olaraq xərclərin və gəlirlərin hesabat dövründə meydana gəlməsinin əks etdirilməsi (**dövrilik prinsipi**);
- əsas və sair fəaliyyətdən maliyyə nəticələrinin ayrılıqda göstərilməsi (**nəticələrin ayrılıqda göstərilməsi prinsipi**).

Bu prinsiplərdən bəzilərini nəzərdən keçirək.

Maliyyə nəticələrinin brutto metodu ilə hesablanması metodu. Bu metoddan istifadə edildikdə bütün xərclər və gəlirlər qarşılıqlı məqbulsuz tam həcmdə əks etdirilir. Netto metodu isə əksinə, həmciins xərcləri və gəlirləri müxtəlif işarələrlə cəmləməyə yol verir. Maliyyə nəticələrinin yalnız brutto metodu ilə hesablanması Ticarət Məcəlləsinin təşkilatın gəlirliyinə dair tələblərini təmin edə bilər.

Bölgü prinsipi. Xərclərin və gəlirlərin ilkin və təkrar qaydada bölgüsü onların xarakterindən irəli gəlir. Bu prinsipdən aydın olur ki, hesabat dövrünün bütün ilkin və təkrar xərcləri və gəlirləri müəyyən qaydada struktura malik olmalıdır. İlkin gəlirlərə satışdan alınan vəsait, faizlərdən götürülən gəlirlər, habelə maliyyə qoyuluşundan gəlirlər aiddir. Sair gəlirlər özlüyündə təkrar gəlirləri qeydə alır. Belə gəlirlər hesablama təbiətinə malikdir və dəyərə düzəliş edilməsi qismində təzahür edir (məs. əsas vəsaitlərin qiymət artımı). İlkin xərclər dedikdə, üçüncü tərəfdən alınan xammalın, malların və xidmətlərin dəyəri başa düşülür. Bunlar təşkilatın təsərrüfat prosesində ilk dəfə çıxış edir. Kənardan alınan mallar və xidmətlərlə əlaqədar xərclər nə zaman ki, digər mallara çevrilir (xüsusi məhsullar), yalnız bundan sonra maliyyə nəticələrinə aid edilir. Daha sonra maliyyə nəticələrinə aid edilməklə (məs. özünün hazırladığı avadanlığın qurulmasına görə amortizasiya) təkrar xərclər kimi uçota alınır. Bu prinsip tətbiq edilmək üçün məcburi sayılmır. İlkin xərclər, metodlarda həm ümumi, həm də müstəqim xərclər kimi nəzərdə tutulur. İlkin və təkrar xərclər yalnız mənfəət və zərər haqqında hesabatda əks etdirilir.

Nəticələrin bölgüsü prinsipi. Mənfəət və zərər haqqında hesabat nəticələrin bölgüsü prinsipi əsasında qurulur. Xərclər və gəlirlər elə bölüşdürülməlidir ki, maliyyə nəticələrinin əsas və sair tərkib hissələri fərqləndirilə bilinsin. Belə bir bölgü təşkilatın hesabatının kənar istifadəçilərinə alınmış nəticələri təsadüfi amillərdən təmizləməyə imkan verir.

Nəticələrin bölgüsü iki meyar əsasında həyata keçirilir: müntəzəmlik meyarı ümumi maliyyə nəticələrini əsas və sair fəaliyyətin nəticələrinə bölür; digər tərəfdən təsərrüfat fəaliyyətinin növlərinə münasibət meyarı isə əsas fəaliyyətin maliyyə nəticələrini istehsal (kommersiya) və maliyyə fəaliyyətinin nəticələrinə bölür.

3.3. Azərbaycan və beynəlxalq praktikada mənfəət və zərər haqqında hesabatın qurulması sxemləri

Azərbaycan və dünya praktikasındakı mənfəət və zərər haqqında hesabat tərtib edildikdə iki metoddan istifadə edilir:

- hesablama metodu;
- müstəqim xərclər metodu

Azərbaycanda mərkəzləşmiş planlı iqtisadiyyat dövründə hər iki metoddan istifadə olunurdu, belə ki, əmək ödənişi üzrə hesablaşmalara münasibətdə hesablama metodu tətbiq edilirdi. Eyni zamanda məhsul satışından gəlirlər müəyyənləşdirildikdə kassa metoduna üstünlük verilirdi. İqtisadiyyatın yenidən qurulması və birgə müəssisələrin təşəkkül tapmasının başlanması ilə əlaqədar bilavasitə kassa metodunun tətbiqi daha sərt tənqidlərə məruz qaldı. Bu metodu ən çox Qərb mütəxəssisləri və biznes üzrə partnyorlar tənqid edirdilər. 90-cı illərin axırlarında satışdan gəlirlərin müəyyənləşdirildiyi zaman hesablama metodunun tətbiqinə birgə müəssisələrdə icazə verildi. 1992-ci ildən isə bu qayda bütün müəssisələrə şamil olundu.

Mühasibat Uçotunun Milli Standartlarına görə hesablama metodunun tətbiqi hazırda üstünlük təşkil edir. Eyni zamanda kassa metodundan istifadə olunması da istisna olunmur.

Qeyd etmək lazımdır ki, təşkilat eyni zamanda mənfəət və zərərin tanınmasında hər iki metoddan eyni vaxtda istifadə etmək hüququna malikdir. Bunun üçün müəssisənin uçot siyasətində müəyyən açıqlamalar verilməsi məqsəddə uyğundur.

Mənfəət və zərər haqqında hesabatın forması Respublika Maliyyə Nazirliyi tərəfindən 2006-cı il 18 fevral tarixində təsdiq edilmişdir.

Beynəlxalq praktikada, məs., Almaniyada mənfəət və zərər haqqında hesabatı həm hesab formasında, yaxud qalıq cədvəli formasında tərtib etmək olar. Mənfəət və zərər hesabında xərclər və gəlirlər biri digərilə üzləşdirilir. Hesabın kreditində gəlirlər, debetində isə xərclər qeydə alınır. Əgər gəlirlər xərcləri üstələyirsə, hesabın necə bir debet qalığı mənfəət alınır. Əks halda zərər hesabın kredit qalığını göstərir. Mənfəət və zərər hesabının nümunəsi aşağıdakı cədvəldə verilmişdir (cədvəl 3.1.),

Cədvəl 3.1.

Mənfəət və zərər haqda hesabatın hesab formasında tərtib olunması

Xərclər	Gəlirlər
Kommersiya xərcəri	Əsas əməliyyat gəliri
İnzibati xərclər	Sair əməliyyat gəlirləri
Sair əməliyyat xərcləri	Fəaliyyətin dayandırılmasından mənfəət
Maliyyə xərcləri	Əməliyyat mənfəəti
Material xərcləri	Maliyyə gəliri
İşçi heyəti üzrə xərclər	
Amortizasiya xərcləri	
Ümumi mənfəət	

Mənfəət və zərər haqqında hesabat qalığ cədvəli formasında tərtib olunduqda xərclər və gəlirlər qalığ (artan yekunla) formasında əks etdirilir. Qalığ cədvəli hesab forması ilə müqayisədə aralıq yekunların yaranmasını asanlaşdırır. Məhsul satışından gəlirlərin və maliyyə fəaliyyətinin nəticələrinin elementləri nəzəri cəhətdən istənilən ardıcılıqla təsvir edilə bilər. Qalığ cədvəli formasında qurulan mənfəət və zərər haqqında hesabatın nümunəsi (ümumi xərc metodunun elementləri də daxil edilməklə) aşağıdakı cədvəldə verilmişdir (cədvəl 3.2.)

Cədvəl 3.2. Qalığ cədvəli formasında mənfəət və zərər haqqında hesabatın tərtib olunması

1. Satışdan ümumi gəlir - Gəlirin azalması (skonto, güzəşt)
2. Satışdan xalis gəlir + Ehtiyatların tərkibində artma + Ehtiyatların tərkibində azalma
3. Satışdan ümumi gəlir - Satınalmaya, yaxud istehsala xərclər
4. Ümumi mənfəət

– İdarəetmə xərcləri
– Kommersiya xərcləri
5. Ümumi təsərrüfat fəaliyyətindən mənfəət
+ Sair gəlirlər
- Sair xərclər
6. Hesabat ilinin mənfəəti
+ Keçən ilin mənfəəti, yaxud zəruri
- Mənfəətin istifadəsi
7. Hesabat ilinin bölüşdürülməmiş mənfəəti

Mənfəət və zərər haqqında hesabatın qalıq cədvəli formasında quruluşu maliyyə nəticələrinin hesablanması əhəmiyyətli dərəcədə asanlaşdırır. Bir sıra mövqelərin əyani surətdə qurulmasının və aralıq yekunlarının yaranmasının köməyi ilə maliyyə nəticələrinin daha yaxşı qiymətləndirilməsi imkanlarına nail olunur. Cədvəlin aralıq yekunlarından müxtəlif iqtisadi göstəricilərin hesablanmasında istifadə oluna bilər.

Almaniyanın Ticarət Məcəlləsi mənfəət və zərər haqqında hesabatı ümumi xərclər metodundan, yaxud müstəqim xərclər metodundan istifadə etməklə tərtib etməyə icazə verir.

Ümumi xərclər metodu. Bu halda təşkilatın istehsal (əməliyyat) fəaliyyətinə aid edilən hesabat dövrünün xərcləri mənfəət və zərər haqqında hesabatda qeydə alınır və satışdan alınan gəlirlə müqayisə olunur. Hesablamanın belə bir qaydası düzgün maliyyə nəticələri almağa imkan verir (əlbəttə, istehsal olunan və satılan malları və xidmətləri müstəqim qaydada aid etmək mümkündürsə, praktikada bu mümkün deyildir. Buna görə də istehsal fəaliyyətindən alınan maliyyə nəticələrini hesabladıqda, istehsal olunan və satılan məhsullar arasındakı fərq «**Hazır məhsul ehtiyatlarının dəyişilməsi**», yaxud «**Sair kapitallaşdırılan xüsusi xərclər**» maddələrinin köməyi ilə qeydə alınır. Əgər, hesabat dövründə satılardan çox məhsul istehsal edilmişdirsə, onda satılmayan məhsula aid olunan xərclər bilavasitə ehtiyatların tərkibində artım

göstərilməklə kompensasiya olunur (əvəzlənir). Əgər istehsalın illik həcmi satışın həcmindən azdırsa, onda mənfəət və zərər haqqında hesabatda xərclərin tərkibində ehtiyatların azalması göstərilir.

Məhsul (iş və xidmətlər) istehsalından maliyyə nəticələri hesablandığında ümumi xərclər metodunun əsasında duran aşağıdakı hesablama qaydası qüvvədədir (cədvəl 3.3.).

Cədvəl 3.3. Məhsul (iş və xidmətlər) istehsalından maliyyə nəticələrinin hesablanması (ümumi xərclər metodu)

Gəlir (hesabat dövrü ərzində satışdan gəlir

+ Hazır məhsulların ehtiyatının artması

+ Sair kapitallaşdırılan xüsusi xərclər)

Xərclər (hesabat dövrünün istehsal xərcləri)

+ Hazır məhsulların ehtiyatının azalması

= Maliyyə nəticələri

Müstəqim xərclər metodu. Müstəqim xərclər metodunun əsasını təşkil edən məhsul (iş və xidmətlər) satışından maliyyə nəticələri hesablandığında hesablamaların aşağıdakı qaydası qüvvədədir (cədvəl 3.4.)

Cədvəl 3.4. Məhsul (iş və xidmətlər) satışından maliyyə nəticələrinin hesablanması (müstəqim xərclər metodu)

Gəlir (hesabat dövrü ərzində satışdan gəlir)

- Xərclər (satılmış məhsulların maya dəyəri)

= İstehsalat xərcləri

+ Hazır məhsulların ehtiyatının artması

- Kapitallaşdırılan xüsusi xərclər

= Maliyyə nəticələri

3.3. və 3.4. №-li cədvəllərdə qanunvericilikdə öz əksini tapan ümumi və müstəqim xərclər metodlarının strukturu, habelə maliyyə nəticələrinin müvafiq blokları verilmişdir. Bu bloklar mənfəət və zərər haqqında hesabatda əks etdirilmir. Eyni zamanda aralıq nəticələri yol veriləndir və iqtisadi cəhətdən rəasionaldır.

Müstəqim və ümumi xərclər metodlarına uyğun olaraq mənfəət və zərərin tərkibi haqqında cədvəlləri verək (cədvəl 3.5. və cədvəl 3.6.):

Cədvəl 3.5. Ümumi xərclər metoduna uyğun olaraq mənfəət və zərər haqqında hesabat

1. Satışdan gəlir	Satışdan ümumi gəlir
2. Hazır məhsulların ehtiyatlarının artması	
Sair kapitallaşdırılan xüsusi xərclər	
4. Sair istehsalat/əməliyyat gəlirləri	İstehsalat/kommersiya fəaliyyətinin nəticələri
5. Material xərcləri: - xammal və material xərcləri - alınan xidmətlərə xərclər	
6. Əmək ödənişi xərcləri: - əmək haqqı - sosial ödəncələr və ayırmalar	
7. Amortizasiya ayırmaları: – əsas vəsaitlərin, qeyri-maddi aktivlərin amortizasiyası, həmçinin təhsilə və istehsalın genişləndirilməsinə çəkilən xərclər; - dövriyyə vəsaitləri obyektlərinə plandankənar amortizasiya	İstehsalat/kommersiya fəaliyyətinin nəticələri
8. Sair istehsalat /əməliyyat xərcləri	
9. Payla iştirakdan gəlirlər	
10. Sair qiymətli kağızlardan və borclardan gəlirlər	Maliyyə fəaliyyətinin nəticələri
11. Sair faizlər və analoji gəlirlər	
12. Maliyyə qoyuluşlarının və qiymətli kağızların amortizasiyası	
13. Ödənilmiş faizlər	
14. Adi təsərrüfat fəaliyyətinin nəticələri	
15. Sair satışdankənar gəlirlər	Sair (qeyri-adi fəaliyyətin nəticələri
16. Sair satışdankənar xərclər	
17. Sair fəaliyyətin nəticələri	
18. Mənfəət və gəlir vergisi	Vergilər üzrə xərclər
19. Sair vergilər	
20. Hesabat ilinin mənfəəti/zərəri	Hesabat ilinin maliyyə nəticəsi

Cədvəl 3.6. Müstəqim xərclər metodu üzrə mənfəət və zərər haqqında hesabat

1. Satışdan gəlir	
2. Satılmış məhsulun maya dəyəri	
3. Ümumi mənfəət (satışdan zərər)	İstehsalat/əməliyyat fəaliyyətinin nəticəsi
4. Kommersiya xərcləri	
5. İdarəetmə gəlirləri	
6. Sair istehsalat gəlirləri	
7. Sair istehsalat xərcləri	
8. Payla iştirakdan gəlirlər	Maliyyə fəaliyyətinin nəticəsi
9. Sair qiymətli kağızlardan və borclardan gəlirlər	
10. Sair alınan faizlər və analoji gəlirlər	
11. Maliyyə qoyuluşlarının və dövriyyə kapitalının qiymətli kağızların amortizasiyası	
12. Ödənilən faizlər və eyni qəbildən olan xərclər	Maliyyə fəaliyyətinin nəticəsi
13. Adi təsərrüfat fəaliyyətinin nəticələri	
14. Sair satışdankənar gəlirlər	Sair /qeyri-adi fəaliyyətin nəticələri
15. Sair satışdankənar xərclər	
16. Sair /qeyri-adi fəaliyyətin nəticələri	
17. Mənfəət vergisi və gəlirlər	Vergilər üzrə xərclər
18. Sair vergilər	
19. Hesabat ilinin mənfəəti/zərəri	Hesabat ilinin maliyyə nəticəsi

3.4. Azərbaycanda və beynəlxalq praktikada mənfəət və zərər haqqında hesabatın qurulması göstəriciləri

Mənfəət və zərər haqqında hesabatda gəlirlər və xərclər və maliyyə nəticələri haqda məlumatlar ilin əvvəlindən hesabat tarixinədək artan yekunla təqdim olunur. Müəssisə mənfəət və zərər haqqında hesabatda və ya onun qeydlərində müəssisə çərçivəsində xərc funksiyasına və ya məsrəflərin xarakterinə əsaslanan təsnifatından istifadə edərək xərclərin təhlilini təqdim etməlidir.

Xərc maddələri sabitlik, proqnozlaşdırma və gələcək iqtisadi səmərə yaradacaq potensial imkan amilləri kimi biri-birindən fərqlənən komponentləri ayırmaq məqsədilə yarımmaddələrə bölünür. Bu informasiya iki üsuldən birinin istifadəsi ilə təqdim edilir.

Birinci təhlil metodu - məsrəflərin xarakteri metodu adlanır. Xərclər, mənfəət və zərər haqqında hesabatın xarakterinə (məs. tikili və avadanlıqların

amortizasiyası, istifadə edilmiş materialların dəyəri, nəqliyyat xərcləri, əmək haqqı, reklam xərcləri) görə birləşdirilir və müəssisənin müxtəlif funksiyaları üzrə bölüşdürülür.

İkinci təhlil metodu – xərclərin funksiyası metodu və ya satışın maya dəyəri metodu adlanır. Burada xərclər funksiyasına müvafiq olaraq satışın maya dəyəri, kommersiya xərcləri və inzibati xərclər kimi təsnifləşdirilir.

Xərcləri funksiyasına görə təsnifləşdirən müəssisələr onların xarakteri barədə əlavə informasiyaları, o cümlədən maddi və qeyri-maddi aktivlərin amortizasiyası xərclərini və işçi heyətinin saxlanılması üzrə xərcləri açıqlamalıdır.

Adı çəkilən hesabatda və ya onun qeydlərində maliyyə hesabatının əhatə etdiyi dövr ərzində elan və ya təklif edilmiş səhmlər üzrə dividendlərin məbləğini də göstərməlidir.

Mənfəət və zərər haqqında hesabatın (xərclərin funksiyaları üzrə) forması aşağıdakı cədvəldə verilmişdir (cədvəl 3.7.).

Cədvəl 3.7.müəssisəsi mənfəət və zərər haqqında hesabat (xərclərin funksiyaları üzrə) 31dekabr 20X3-cü il tarixinə (manatla)

Bölmü n/madd ənin №-si		Qeydlər ə istinad	20X3	20X2
60	Əsas əməliyyat gəliri		x	x
70	Satışın maya dəyəri		(x)	(x)
	Ümumi mənfəət		x	x
61	Sair əməliyyat gəlirləri		x	x
71	Kommersiya xərcləri		(x)	(x)
72	İnzibati xərclər		(x)	(x)
73	Sair əməliyyat xərcləri		(x)	(x)
	Fəaliyyətin dayandırılmasından mənfəət (zərər)		x(x)	x(x)

	Əməliyyat mənfəəti (zərəri)		x(x)	x(x)
63	Maliyyə gəliri		x	x
75	Maliyyə xərcləri		(x)	(x)
81	Asılı və birgə müəssisələrin mənfəətində (zərərində) pay		x(x)	x(x)
	Vergiqoymadan əvvəl mənfəət (zərər)		x(x)	x(x)
90	Mənfəət vergisi		x(x)	x(x)
80	Hesabat dövründə xalis mənfəət (zərər)		x(x)	x(x)
	Hər səhm üzrə mənfəət		x	x
	Azaldılmış hər səhm üzrə mənfəət		x	x

Xərclərin xüsusiyyətləri üzrə təsnifat əsasında əməliyyat xərcləri haqqında məlumat

	Qeydlərə istinad	20X3	20X2
Hazır məhsul və bitməmiş istehsal ehtiyatlarındakı dəyişikliklər		x(x)	x(x)
Müəssisə tərəfindən yerinə yetirilmiş və kapitallaşdırılmış işlər		(x)	(x)
İstifadə edilmiş material ehtiyatları		x	x
İşçi heyəti üzrə xərclər		x	x
Amortizasiya xərcləri		x	x
Sair əməliyyat xərcləri		x	x
Cəmi əməliyyat xərcləri		x	x

Mənfəət və zərər haqqında hesabatın (xərclərin xüsusiyyəti üzrə) forması aşağıdakı cədvəldə verilmişdir (cədvəl 3.8.).

Cədvəl 3.8.müəssisəsi mənfəət və zərər haqqında hesabat (xərclərin xüsusiyyətləri üzrə) 31 dekabr 20X3-cü il tarixinə (manatla)

Bölümün/ maddənin adı		Qeydlərə istinad	20X3	20X2
60	Əsas əməliyyat gəliri		x	x
61	Sair əməliyyat gəliri		x	x
	Hazır məhsul və bitməmiş istehsal ehtiyatlarındakı dəyişikliklər		x(x)	x(x)
	Müəssisə tərəfindən yerinə yetirilmiş və kapitallaşdırılmış işlər		x	x
	İstifadə edilmiş material ehtiyatları		(x)	(x)
	İşçi heyəti üzrə xərclər		(x)	(x)
	Amortizasiya xərcləri		(x)	(x)
	Sair əməliyyat xərcləri		(x)	(x)
	Fəaliyyətin dayandırılmasından mənfəət (zərər)		x(x)	x(x)
	Əməliyyat mənfəəti (zərəri)		x(x)	x(x)
63	Maliyyə gəliri		x	x
75	Maliyyə xərcləri		(x)	(x)
81	Asılı və birgə müəssisələrin mənfəətində (zərərində) pay		x(x)	x(x)
	Vergiqoymadan əvvəl mənfəət (zərər)		x(x)	x(x)
90	Mənfəət vergisi		(x)	(x)
80	Hesabat dövründə xalis mənfəət (zərər)		x(x)	x(x)
	Hər səhm üzrə mənfəət		x	x
	Azaldılmış hər səhm üzrə mənfəət		x	x

«**Əsas əməliyyat gəliri**» adlı 60-cı maddədə fəaliyyətin adi növlərindən daxil olmalar əks etdirilir. Konkret olaraq bu maddədə əks etdirilir:

- məhsulların və malların satışından gəlir;
- işlərin yerinə yetirilməsi və xidmətlərin göstərilməsi ilə əlaqədar daxilolmalar;
- təsərrüfat fəaliyyətinin müxtəlif faktları ilə (fəaliyyətin adi növlərinə aid edilən) əlaqədar daxilolmalar.

Qeyd olunan daxilolmalar təşkilatın adi fəaliyyətdən daxil olan gəlirləri kimi tanınır. Müəssisənin ixrac rüsumları müəssisənin gəlirləri hesab olunmur. Mühasibat uçotunda adi fəaliyyət növlərindən gəlirlər əhəmiyyətli sayıldıqda, ayrılıqda qeydə alınmalıdır.

«**Satışın maya dəyəri**» maddəsində hesabat dövründə satılan məhsul istehsalına, iş və xidmətlərə çəkilən xərclər əks etdirilir. Ticarət fəaliyyəti ilə məşğul olan təşkilatlar bu maddədə malların alış dəyərini uçota alırlar. Onların satışından gəlirlər həmin hesabat dövründə uçota alınmalıdır. Qiymətli kağız bazarlarının professional iştirakçısı sayılan təşkilatlar hesabatın həmin maddəsində qiymətli kağızların alış (uçot) dəyərini nəzərdə tuturlar.

Satılan məhsulların, iş və xidmətlərin maya dəyərini müəyyənləşdirdikdə MMUS-un «**Borclara aid edilən xərclər**» üzrə 2007-ci ilin 23 iyun tarixli əmri ilə təsdiq edilən 13 saylı Standart əsas götürülməlidir.

«**Ümumi mənfəət**» maddəsinin göstəricisini hesablamaq üçün mənfəət və zərər haqqında hesabatın 1-ci və 2-ci göstəricilərinin fərqi əsas götürmək lazımdır.

«**Kommersiya xərcləri**» maddəsi məhsulların təchizatı, habelə tədavül xərcləri ilə bağlıdır.

«**İnzibati xərclər**» adi fəaliyyət növləri üzrə xərclərə aid edildikdə ümumistehsalat xərcləri nəzərə alınmır. Ümumistehsalat xərcləri bu zaman ayrıca maddə kimi qeyd olunur.

«**Sair əməliyyat xərcləri**» maddəsində aşağıdakı xərclər nəzərdə tutulur:

- əsas vəsaitlərin və digər aktivlərin satılması xərcləri (pul vəsaitlərindən fərqlənən);

- əsas vəsaitlər və digər aktivlər çıxdıqda sərf olunan məhsul və mallarla bağlı xərclər;
- məhsul və malların satılması nəticəsində çəkilən xərclər. Əsas vəsaitlərin satılmış obyektlərinin və amortizasiya olunan digər aktivlərin qalıq dəyəri;
- kredit təşkilatlarının göstərdiyi xidmətlərin ödənilməsi xərcləri;
- dondurulmuş istehsal xərclərinin və obyektlərinin saxlanılması xərcləri;
- ləğv edilmiş istehsalat sifarişləri (müqavilələr), məhsul verməyən istehsalın dayandırılması ilə bağlı xərclər;
- qiymətli kağızlara xidmət (konsultativ və vasitəçilik xidmətləri, depozit xidmətləri) xərcləri, (əgər bu xərclər qiymətli kağızlarla bağlı gəlirlərə münasibətdə açıqlanmamışdırsa).

Maliyyə nəticələri hesabına müxtəlif növ vergilərin və rüsumların ödənilməsinə çatası məbləğlər də adı çəkilən maddədə qeydə alınır.

«Asılı və birgə müəssisələrin mənfəətində (zərərində) payla iştirak» maddəsində digər müəssisələrin nizamnamə kapitalında iştirakla əlaqədar alınan gəlirlər əks etdirilir.

«Vergiqoymadan əvvəl mənfəət (zərər)» maddəsini hesablamaq aşağıdakı düstur vasitəsilə hesablanır:

Ümumi mənfəət + fəaliyyətin dayandırılmasından mənfəət + əməliyyat mənfəəti + maliyyə gəliri – sair əməliyyat xərcləri – kommersiya xərcləri – maliyyə xərcləri.

«Mənfəət vergisi» maddəsində Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinə müvafiq surətdə təşkilatın mənfəətindən hesablanılan vergi məbləği uçota alınır. Mühasibat mənfəətindən (zərərindən) asılı olaraq hesablanılan və vergitutma mənfəətinin (zərər) məbləğindən asılı olmayaraq mühasibat uçotunda əks etdirilən mənfəət vergisinin məbləği mənfəət vergisi üzrə şərti xərclər (şərti gəlirlər) hesablanır.

Mənfəət vergisi üzrə şərti xərclər (şərti gəlir) Vergi Məcəlləsi tərəfindən müəyyən edilən mənfəət vergisinin dərəcəsi əsasında hesabat dövründə formalaşan mühasibat mənfəətinin kəmiyyətinə bərabər olur.

Mənfəət vergisi üzrə şərti xərclər (şərti gəlir) mühasibat uçotunun Hesablar Planında iki müstəqil hesabda qeydiyyatda alınır:

901 «Cari mənfəət vergisi üzrə xərclər»;

902 «Təxirə salınmış mənfəət vergisi üzrə xərclər»

«**Hesabat dövrünün xalis mənfəəti**» maddəsində təşkilatın hesabat dövrü ərzində əldə etdiyi mənfəət yaxud zərər vergiyə cəlb olunanadək mənfəət göstəricisi şəklində müəyyən edilir.

3.5. Mənfəət və zərər haqqında hesabat təşkilatların vergi orqanlarına təqdim etdiyi sənədlərlə qarşılıqlı əlaqəsi

Bir sıra ölkələrdə tələb olunur ki, mühasibat hesabatları Vergi qanunvericiliyinə uyğun surətdə hazırlanmalıdır. Məs., belə bir yanaşmanın lideri sayılan **Almaniya** bu məqsəd üçün məcburilik prinsipini əsas götürür. Digər Ölkələrdə qanunvericiliklə mühasibat uçotu və hesabatın müxtəlif sistemləri arasında seçim etməyə icazə verilir. Bu zaman vergi güzəştlərinin alınması uçotun seçilmiş metodundan asılıdır.

Mühasibat hesabatı sahəsində tanınmış alimlərdən hesab olunan **B.Hidlz, X.Anderson və b.** belə bir məsələyə diqqəti cəlb edirlər ki, bir sıra təşkilatlarda Baş Kitab və hesabat formaları vergi uçotunu aparmağa uyğunlaşdırılmışdır. Kiçik müəssisələrin böyük əksəriyyəti üçün mühasibat yazılışlarını vergilərin hesablanması üçün zəruri sayılan metodlarda aparmaq daha əlverişlidir. Beləliklə, mənfəət və zərər haqqında hesabatda verilən vergilərin ödənilməsi üzrə xərclər, vergi orqanlarına ödənilməsi vacib sayılan vergilərin məbləğinə bərabər olacaq. Bu praktika elə situasiyalar üçün məqbuldur ki, ümumi standartlara uyğun olaraq hesablanan mənfəətin məbləği ilə vergi orqanlarının metodikası ilə hesablanan mənfəət arasında heç bir fərq olmasın.

Belə bir konsepsiyanı uzun illər ərzində **italyanlar** müdafiə edirdilər: onlar vergiyə cəlb olunan mənfəətə münasibətdə belə mövqe tuturdular: mühasibat mənfəəti vergiyə cəlb olunan mənfəətə bərabər olmalıdır və adı çəkilən iki anlayış eyniləşdirilməlidir.

İtaliyanın Avropa İttifaqına daxil olması ilə əlaqədar həmin prinsipdən bir qədər geri çəkilməsi vergiyə cəlb olunan mənfəətin gizlədilməsi hallarının artmasına gətirib çıxartdı. Bu da bir çox halarda uçota dair normativ tələblərdə tez-tez dəyişikliklər aparılması ilə nəticələnir.

ABŞ-ın mühasibləri iki vergiyə cəlb olunan nəticəni əks etdirməyə üstünlük verirlər:

- vergi orqanlarının məlumatları üzrə;
- müəssisənin məlumatları üzrə.

Bu zaman onların arasındakı fərq gələcək vergi ödənişləri kimi balansın passivində əks etdirilir. Son nəticədə iki vergi hesablamasını əlaqələndirən maraqlı bir sistem meydana gəldi.

Nəhəng korporasiyalarda hesablanılan və faktiki vergiyə cəlb olunan mənfəət arasında müəyyən fərqlər meydana gələ bilər. Bu fərq müəssisənin mühasibatında və vergi orqanlarında tətbiq olunan metodların eyni olmaması ucbatından meydana gəlir.

Müəssisədə gəlir və xərclərin müəyyənləşdirilməsinin bəzi mümkün alternativ variantlarını nəzərdən keçirək (cədvəl 3.9.).

Cədvəl 3.9. Xərclərin və gəlirlərin müəyyənləşdirilməsi variantları

Uçot prosedurları	Maliyyə hesabatlarının tərtib olunması məqsədləri üçün istifadə edilən metodlar	Vergiyə cəlb olunma məqsədləri üçün istifadə edilən metodlar
Xərclərin tanınması	Hesablama metoduna görə təxirə salınmanın tanınması (gələcək dövrlərin xərcləri; qarşıdakı ödəmələrə ehtiyat)	Ödəniş anında tanınma
Alınası hesab	Şübhəli borclar üzrə gü-	Müstəqim silinmə

	zəştlərdən və ehtiyatdan istifadə edilməsi	
Mal ehtiyatları	Orta məlumatlar əsasında mal ehtiyatlarının qiymətlərindən istifadə edilməsi	Mal ehtiyatlarının qiymətləndirilməsinin FIFO metodundan istifadə edilməsi
Amortizasiya	Xətti metod	Dəyərin sürətli silinməsi sistemi

ABŞ-da ümumi mühasibat standartları əsasında hesablanan vergi ilə vergi orqanlarının metodu əsasında hesablanan həqiqi vergi məbləği arasındakı fərqi uçuotu mənfəət vergisinin bölüşdürülməsi adlanan metodikanın köməyiylə aparılır. Aradakı fərq **«Təxirə salınmış mənfəət vergisi»** adlı hesabda qeydə alınır. Məs., korporasiyada mənfəət və zərər haqqında hesabatda göstərilən vergi ödənişi üzrə xərclər 119000 dollar təşkil edirsə və həqiqətdə vergi orqanına ödəniləsi məbləğ 92000 dollardırsa, onda verginin bölüşdürülməsi metodikasından istifadə etməklə cari fəaliyyətdən mənfəət vergisinin ödənilməsi xərcləri aşağıdakı yazılışla rəsmiyyətə salınacaq:

Debet: «Vergi ödənilməsi xərcləri» hesabı – 119000

Kredit: «Ödəniləsi mənfəət vergisi» hesabı - 92000

Kredit: «Təxirə salınan mənfəət vergisi» hesabı – 27000

Elə hallar mümkündür ki, vergi orqanları tərəfindən hesablanan vergi məbləği ümumi mühasibat standartları üzrə hesablanan məbləği üstələsin. Bu zaman «Təxirə salınan mənfəət vergisi» hesabı debetləşir. Buradan belə bir nəticəyə gəlmək olar ki, ABŞ-da mühasibat hesablamalarının əsas məqsədi ümumi mühasibat standartları üzrə hesablanan xalis mənfəət müəyyənləşdirməkdən ibarətdir. Eyni zamanda Vergi Məcəlləsinin əsas vəzifəsi vergiyə cəlb olunan mənfəətin məbləğini müəyyənləşdirməkdir Korporasiyanın administrasiyası minimal həcmdə vergi hesablanmasına imkan verən metodlardan istifadə etmək

istərdi, lakin uçot qaydalarını əsas tutan mühasiblər isə vergi məbləğinin azaldılmasına maliyyə hesabatlarının hazırlanması metodlarına təsirinə yol verə bilməzlər (əgər bu hal qeyri-real nəticələrə gətirib çıxarırsa).

Rusiya Federasiyasında müəssisələr mühasibat uçotunu aparmaq və hesabatları tərtib etməklə məhsulların yola salınması, iş və xidmətlər üzrə maliyyə nəticələrini müəyyənləşdirirlər. Vergiyə cəlb olunma nəticələri isə yola salınma, yaxud ödəniş qaydası üzrə hesablanılır. Mühasibat hesabatı və mənfəət və zərər haqqında hesabat hesablama (yola salınma) metodu ilə tərtib edilir.

Eyni zamanda etiraf etmək lazım gəlir ki, eyni metod və prinsiplərin tətbiqinin zəruriliyi (məs., vergilərin hesablanması) üstünlüklərdən daha çox çatışmamazlıqlarla müşayiət olunur. Məs., mümkün vergilərin hesablanması prosesinin sürətləndirilməsinə cəhd göstərmək ona gətirib çıxarır ki, xərc maddələri maliyyə hesabatında kapitallaşdırılan xərclər kimi göstəriləcəyi halda, cari xərclər kimi ayrılıqda əks etdirilir.

3.6. MHBS əsasında mənfəət və zərər haqqında hesabatın tərtib olunması xüsusiyyətləri

Mənfəət və zərər haqqında hesabatda aşağıdakı maddələr verilir: satışdan gəlir; əməliyyat fəaliyyətinin nəticələri; maliyyələşmə üzrə xərclər; assosiasiya olunan təşkilatların və birgə fəaliyyətin mənfəət və zərərinin payı (iştirak metodu üzrə nəzərə alınan) vergi xərcləri; adi fəaliyyətdən mənfəət, yaxud zərər; fəvqəladə halların nəticələri; azlıqların payı; dövr ərzində xalis mənfəət, yaxud zərər.

Mənfəət və zərər haqqında hesabatda və ona əlavələrdə gəlirlərə və xərclərə analitik xarakteristika vermək lazımdır. Beynəlxalq Standart xərclərin təsnifatına iki yanaşmanı tövsiyyə edir: xərclərin xarakteri metodu (xərc elementləri üzrə təsnifat) və xərclərin funksiyası metodu, yaxud satışın maya dəyəri metodu.

Buna müvafiq surətdə hesabatın təqdim olunmasının iki formatı meydana gəlir. Birinci format istehsal xərclərinin, başqa sözlə xərc elementlərinin açıqlanmasına əsaslanır, ikinci format isə məhsulların maya dəyərinə istinad edir. Hər iki format tamamilə eyni nəticəyə gəlməyə imkan verir, lakin maliyyə nəticələrinin

formalaşması haqda müxtəlif məlumatları göstərir. Variantlar arasındakı fərqləri qrafik şəkildə aşağıdakı kimi göstərmək olar (sxem 1).

Sxem 1.

Maya dəyəri formatı

Xərclər formatı

Satışdan gəlir	
Maya dəyəri	Mənfəət

Satışdan gəlir		
Xərclər (məsrəflər)	Ehtiyatların dəyişilməsi	Mənfəət

Aşağıdakı cədvəldə mənfəət və zərər haqqında hesabatın iki formatının müqayisəsi verilmişdir (cədvəl 3.10).

Cədvəl 3.10. Mənfəət və zərər haqqında hesabatın iki formatının müqayisəsi

Birinci format		İkinci format	
Satışdan daxil olma(+)	2856	Satışdan daxil olma(+)	2856
İstehsal xərcləri:		Satılmış məhsulların maya dəyəri (-)	1445
materiallar (-)	850	idarəetmə xərcləri (-)	459
əmək haqqı (-)	1020		
amortizasiya (-)	170		
Sair xərclər (-)	204	kommersiya xərcləri (-)	221
Hazır məhsul ehtiyatlarının və bitməmiş istehsalın maya dəyəri:		Satışdan əməliyyat nəticələri (+, -)	+ 731
ilin əvvəlinə (-)	425		
ilin axırına (+)	544		
Əməliyyat mənfəəti	+ 731		
Digər gəlirlər və daxilolmalar (+)	255	Digər gəlirlər və daxil olmalar (+)	255
Digər xərclər və zərər (+)	476	Digər xərclər və zərərlər (+)	476

Vergiyə cəlb olunanadək mənfəət	+510	Vergiyə cəlb olunanadək mənfəət	+510
Mənfəət vergisi	170	Mənfəət vergisi	170
Xalis mənfəət	340	Xalis mənfəət	340

Xərc formatı üzrə əməliyyat mənfəətinin hesablanması. Mənfəət və zərər haqqında istənilən hesabatın birinci bəndi satış üzrə dövriyyə hesab olunur. Ona aşağıdakı maddələr daxil edilir:

1. Adi təsərrüfat fəaliyyəti zamanı satışdan, kirayədən və icarədən daxil olan gəlirlər

- hazır məhsullar və mallar;
- lüzumsuz xammal, köməkçi və digər materiallar, tullantılar, yarımfabrikatlar və əlaltı məhsullar;
- müəssisənin göstərdiyi xidmətlərdən gəlirlər, satılmış mallara görə sığorta ödəmələri.

Gəlirlər, dövriyyə vergisi və malların qiymətinə daxil edilən məbləğlər də azalır.

2. Təsərrüfat fəaliyyətindən sair gəlir növləri: müəssisə üçün tipik hesab olunmayan və buna görə də birinci maddəyə düşmədən sair satışdan daxilolmalar;

- çıxmış əsas kapitaldan, qiymətli kağızların satışından gəlirlər;
- xərclərin, zərərlərin ödənilməsi;
- əgər söhbət satılmış mallardan getmirsə, sığorta ödəmələri;
- valyutadan və valyuta əməliyyatlarından məzənnə mənfəəti;
- pul yardımından gəlirlər.

İstehsal xərcləri və operativ təsərrüfat fəaliyyəti

3. Xammal və materialların dəyəri: xammal, istehsalat və köməkçi materiallar, yanacaq energetika materialları, yığılma və sürtgü vasitələri, laboratoriya və dəftərxana materialları, ehtiyat hissələri və tikinti materialları xərcləri. Sənaye işlərinə və kənardan xidmətlərə xərclər, elektrik, istilik və digər enerjinin alınması xərcləri, müqavilə şərtləri ilə xammalın emalı xərcləri və i.ə.

4. Hazır məmulatın və bitməmiş istehsalatın ehtiyatlarında dəyişikliklər. Bu dəyişikliklər hesabat dövrünün əvvəlinə və axırına hesablanır. Əgər, qalıqların dəyəri azalarsa, onda bu məbləğ «**plyus**» işarəsi ilə artarsa, «**minus**» işarəsi ilə heblamalara daxil edilir.

5. Heyətin əmək haqqı xərcləri: əmək haqqı və okladlar, mükafat, komisiyon və vaxtından artıq işləməyə və s. daxil edilməklə yerinə yetirilən işlərə görə mükafatlandırmanın bütün növləri 5 müxtəlif növ pul əvəzləmələri.

Qanunla müəyyən edilən sosial təminat xərcləri. Pensiya və tibbi təminat xərcləri, pensiya fonduna məcburi ödəmələr və i.a.

6. Amortizasiya ayırmaları.

7. Sair istismar xərcləri: reklam, fraxt, ezamiyyə, komisiyon, poçt-teleqraf, telefon və rabitənin digər növləri; daxili administrativ-idarəetmə xərcləri, lisenziya ödənişləri, auditor xidmətləri və i.a.

Satışdan əməliyyat nəticələrini almaq üçün aşağıda verilən cədvəlin 1-ci və 2-ci maddələri üzrə bütün gəlirlər toplanılır və 3-7 maddələrdə öz əksini tapan bütün xərc məbləğləri çıxılır (cədvəl 3.11.).

Maya dəyəri forması üzrə əməliyyat mənfəətinin hesablanması

1. Satış üzrə dövriyyə özündə adi fəaliyyətin mal və xidmətlərinin, lüzumsuz material ehtiyatlarının, xüsusi yarımfabrikatların satışından gəlirləri və yuxarıda ətraflı araşdırılan digər gəlirləri birləşdirir. Burada məhsulların ehtiyatlarının və bitməmiş istehsalın dəyəri nəzərə alınmır.

2. Satılmış məhsulların, malların və xidmətlərin maya dəyəri: xərclərin aid edildiyi dövrlərdən asılı olmayaraq məhsulların və təhvil verilmiş işlərin istehsalat maya dəyəri, istehsalat üstəlik xərcləri və istehsalat sferasına aid edilən digər xərclər: yeni məhsulların tədqiqi və araşdırılması, keyfiyyətə zəmanət və məsuliyyət xərcləri, maya dəyərində daxil edilən faiz və vergilər.

3. Satışdan ümumi əməliyyat nəticələri (1-ci və 2-ci sətirlər)

4. Kommersiya xərcləri: həmin hesabat dövründə satışla əlaqəsi olan bütün xərclər

5. Təchizat şöbəsinin xərcləri, reklamlar, marketinq, agentlik şəbəkəsi, təchizatın genişləndirilməsi və s. bağlı xərclər.

Cədvəl 3.11. «Prometey» firmasının mənfəət və zərər haqqında hesabatının nümunəsi

	funt	
Satış üzrə dövriyyə		1330200
Hazır məmulat ehtiyatlarının və bitməmiş istehsalın həcmnin dəyişilməsi		1952
Xammal və istifadə edilən materiallar		(109800)
Kənara sair ödənişlər		(57084)
Heyətə xərclər		
Əmək haqqı və okladlar		(683261)
Sosial təminat xərcləri	(134200)	(817461)
Amortizasiya ayırmaları və maddi və qeyri-maddi aktivlərdən silinəsi sair məbləğlər		(37210)
Əsas fəaliyyətdən mənfəət		311417
Əsas kapitala qoyulan sair investisiyalardan gəlirlər		2440
Faizlər və analogi ödənişlər		(27572)
Vergilər çıxılanadək adi fəaliyyətdən mənfəət		286285
Adi fəaliyyətdən mənfəət vergisi		(29288)
Vergilər çıxıldıqdan sonra adi fəaliyyətdən mənfəət		257005
Dividendlər		(18300)
Maliyyə ili ərzində bölüşdürülməmiş mənfəət		238705

«Kvant» firmasının mənfəət və zərər haqqında hesabatının nümunəsi aşağıdakı cədvəldə verilmişdir (cədvəl 3.12):

Cədvəl 3.12. «Kvant» firmasının mənfəət və zərər haqqında hesabatının nümunəsi

Satış üzrə dövriyyə	3788
Satılmış məhsulların maya dəyəri	(2250)
Ümumi əməliyyat mənfəəti	1538
Məhsulların təchizat xərcləri	(250)
İdarəetmə xərcləri	(225)
Əsas fəaliyyətdən gəlirlər	1063
Əsas kapitalla sair investisiyalardan gəlirlər	50
Alınması nəzərdə tutulan sair faizlər və gəlirlərin analoji növləri	25
Ödəniləsi faizlər və analoji ödəmələr	(163)
Vergilər çıxılanadək adi fəaliyyətdən mənfəət	975
Adi fəaliyyətdən mənfəət vergisi	(353)
Vergilər çıxıldıqdan sonra adi fəaliyyətdən mənfəət	623
Ödənilən və təklif edilən dividendlər	(150)
İl ərzində bölüşdürülməmiş mənfəət	473
1.01.20X3 tarixə bölüşdürülməmiş mənfəət	2975
Cari ilin bölüşdürülməmiş mənfəəti	473
31.12.20X3 tarixə bölüşdürülməmiş mənfəət	348

Mənfəət və zərər haqqında hesabatda daxil edilən sair gəlirlər və xərclər bilavasitə satışla əlaqədar deyildir.

1. Digər müəssisələrdə payla iştirakdan və digər uzunmüddətli investisiyalardan alınan gəlirlərə aiddir: dividendlər, yoldaşlıq təşkilatlarının mənfəətində iştirak, ssudalar üzrə faizlər, istiqrazdan gəlirlər və i.a.

2. Sair faizlər və gəlirlərə aiddir: kredit müəssisələrinə qoyuluş üzrə faizlər, dövriyyə borc öhdəlikləri və veksellər üzrə, məzənnə valyuta fərqləri, ödənişin gecikdirilməsinə görə əlavələr, qiymətli kağızlar üzrə ajio və dizajio və i.a.

3. Pul investisiyalarından və qiymətli kağızlardan silinmələr.

4. Ödənilən faizlər və digər ödənişlər.

5. Hesabat dövrü ərzində idarəetmə xərcləri

6. Satışdan əməliyyat maliyyə nəticələri: (sətir 3 – sətir 4- sətir 5)= sətir 6)

Ümumi maliyyə nəticələri aşağıdakı sxem əsasında hesablanılır:

Vergiye cəlb olunanadək ümumi mənfəət (+);

Mənfəət vergisi (-);

Qeyri-tipik gəlirlər (yaxud xərclər) (+) (-);

Qeyri-tipik gəlirlərdən vergi (-);

Sair vergilər (-)

Maya dəyəri formatında hesabat təqdim edən təşkilatlar qeydlərdə elementlər üzrə xərclərin xarakteri haqqında əlavə informasiyaları açıqlamalıdır. Məs., amortizasiya, material xərcləri, əmək ödənişi xərcləri və i.a.

Standartın tələblərinə görə mənfəət və zərər haqqında hesabatda yaxud əlavələrdə hesabat dövrü ərzində elan olunan, yaxud elana təklif olunan dividendlərin məbləği açıqlanmalıdır.

Aşağıdakı cədvəldə mənfəət və zərər haqqında hesabatın (xərc formatı) açıqlanmış nümunəsi verilmişdir (cədvəl 3.13.).

Cədvəl 3.13. Mənfəət və zərər haqqında hesabatın (xərc formatı) açıqlanmış nümunəsi

	Hesabat dövrü ərzində	Əvvəlki il ərzində
1	2	3
Gəlir (satışdan ümumi gəlir)	x	x
Sair əməliyyat gəliri	x	x
Hazır məhsulların və bitməmiş istehsalatın ehtiyatlarında dəyişikliklər (+) (-)	(x)	(x)
Təşkilat tərəfindən yerinə yetirilən və	x	x

kapitallaşdırılan işlər		
İstifadə edilən xammal və materiallar	(x)	(x)
Əmək haqqı	(x)	(x)
Amortizasiya ayırmaları	(x)	(x)
Sair əməliyyat xərcləri	(x)	(x)
Əməliyyatdan mənfəətin yekunu	x	x
Maliyyələşmə xərcləri	(x)	(x)
Assosiasiyalı təşkilatlardan gəlirlər	<u>x</u>	<u>x</u>
(Vergilər çıxılanadək mənfəət)	x	x
Mənfəət vergisi hesablanmışdır	x	x
Vergilər çıxıldıqdan sonra mənfəət	x	x
Azlıqların payı	(x)	(x)
Adi fəaliyyətdən xalis mənfəət, yaxud zərər	x	x
Fövqəladə halların nəticələri	(x)	(x)
Dövr ərzində xalis mənfəət	x	x

Cədvəldə göstəricinin altından bir xəttin çəkilməsi «plyus», yaxud «minus» işarələri deməkdir. «Dövr ərzində xalis mənfəət» göstəricisi bütün hesablamaların

sona çatdığını göstərir. Mötərizələrdə qeyd edilən rəqəmlər hesablamalara «minus» işarəsi ilə daxil edilir.

Hazır məhsullar və bitməmiş istehsalın ehtiyatlarında dəyişikliklər istehsal xərclərinin məbləğində baş verən dəyişiklikləri xarakterizə edir. Əgər, hazır məhsulların və bitməmiş istehsalın ehtiyatları azalmışdırsa, onda satılmış məhsullara çəkilən istehsalat xərcləri artmışdır. Əgər əksinə həmin ehtiyatlar artmışdırsa, onda son nəticədə satılmış məhsullara çəkilən xərclər azalmağa meyl etmişdir.

Hesabatda dəyişikliyin məbləği bilavasitə satışdan gəlirdən sonra verilmişdirsə bu o demək deyildir ki, həmin məbləğ gəlirlərə aiddir. Bütün hallarda təqdim edilmə formasından asılı olmayaraq satış xərclərinin müvafiq düzəlişlərə məruz qalması labüddür.

Aşağıdakı cədvəldə mənfəət və zərər haqqında hesabatın (maya dəyəri formatı) açıqlanmış nümunəsi verilmişdir (cədvəl 3.14.).

Cədvəl 3.14. Mənfəət və zərər haqqında hesabatın (maya dəyəri formatında) açıqlanmış nümunəsi

	Hesabat dövrü ərzində	Əvvəlki il ərzində
1	2	3
Gəlir (satışdan ümumi gəlir)	x	x
Satılmış məhsulların maya dəyəri	(x)	(x)
Ümumi mənfəət	x	x
Sair əməliyyat gəlirləri	x	x
Yayım xərcləri (kommersiya xərcləri)	(x)	(x)
İdarəetmə xərcləri	(x)	(x)
Sair əməliyyat xərcləri	(x)	(x)
Əməliyyatlardan mənfəət (əməliyyat mənfəəti)	x	x

Maliyyələşmə xərcləri	(x)	(x)
Assosiasiyalı təşkilatlardan gəlirlər	<u>x</u>	<u>x</u>
Vergilər tutulanadək mənfəət	x	x
Mənfəət vergisi hesablanmışdır	(x)	(x)
Vergilər çıxıldıqdan sonra mənfəət	x	x
Azlıqların payı	(x)	(x)
Adi fəaliyyətdən xalis mənfəət,	x	x
Fövqəladə halların nəticəsi	(x)	(x)
Dövr ərzində xalis mənfəət	x	x

Mənfəət və zərər haqqında hesabat maddələrinin adları və digər rubrikaların adları təşkilatların apardığı əməliyyatların xarakterindən və hesabat dövründə maliyyə nəticələri haqqında informasiyaların tam və etibarlı şəkildə təqdim olunması nöqteyi-nəzərindən dəyişikliyə uğraya bilər.

Nəticə

1. Magistr dissertasiyasında aparılan araşdırmalardan belə bir nəticəyə gəlmək olar ki, Azərbaycan Respublikasında fəaliyyət göstərən təhsil müəssisələrində mühasibat uçotu və hesabatın təşkili sahəsində son illərdə xeyli iş görülsə də, bir sıra problemlər hələ də özünün həllini gözləyir.
2. Müasir dünya, xüsusəndə qərb ölkələrdə fəaliyyət göstərən ali təhsil müəssisələri ilə rəqabətə davam gətirmək üçün Respublikanın ali təhsil müəssisələrində mühasibat uçotu və hesabatın informativ xüsusiyyətləri Beynəlxalq Standartların tələblərinə uyğunlaşdırmaq ən mühüm vəzifələrdən birisidir.
3. Magistr işində təhsil müəssisələrinin yeni Standartlara keçdikdə başlıca problemlərdən birisi aktivlərin dəyərinin qiymətləndirilməsidir və müvafiq olaraq da işdə maliyyə hesabatının elementlərinin MHBS üzrə hesabatlarında tanınacağı və göstəriləcəyi pul məbləqlərinin müəyyən edilməsi üçün əsas qiymətləndirmə prinsiplərinə və metodları təqdim olunmuşdur.
4. Araşdırmalar göstərir ki, təhsil xidmətlərinə təhsil müəssisələrinin təşkilatı hüquqi formaları və onların fəaliyyətinin maliyyələşməsi qaydası əhəmiyyətli təsir göstərir. Təhsil xidmətləri həm təhsil müəssisələri, həm elm təşkilatları, həm də fərdi sahibkarlar tərəfindən göstərilə bilər. Azərbaycanda tədrisin təhsil müəssisələri tərəfindən aparılması daha geniş yayılmışdır. Belə bir müəssisələr hüquqi şəxs sayılır və bu zaman özlərinin fəaliyyətinin dövlət, yaxud qeyri dövlət təhsil müəssisələri şəklində davam etdirə bilərlər. Fikrimizcə tədris prosesinin dövlət və qeyri dövlət müəssisələri tərəfindən ixtisaslara uyğun olaraq əlaqəli şəkildə aparılması daha məqsədə uyğundur.
5. Pullu təhsil xidməti göstərən təhsil müəssisələri qanunvericilikdə nəzərdə tutulan bir sıra tələblərə əməl etməyə borcludurlar. Ümumiyyətlə, müqavilə əsasında pullu xidmətlərin göstərilməsi və onların ödənilməsi

qaydası hər bir tədris prosesinin nizamnaməsində qeyd olunmalıdır. Tədris müəssisələri proqramlara və müqavilənin şərtlərinə uyğun olaraq tam həcmdə pullu təhsil xidmətləri, dövlət akkredetasiyası haqqında şəhadətnamə olduğu halda dövlət təhsil standartlarına uyğun olaraq təhsil xidmətləri göstərilməlidir.

6. Müvafiq pullu təhsil göstərilməsi haqqında müqavilə üzrə kontragentlər (sifarişçilər) həm fiziki, həm də hüquqi şəxslər ola bilər. Hazırlığın müvafiq istiqaməti üzrə əsas təhsil proqramları əsasında pullu təhsilin göstərilməsinə əsas verən müqavilə mövcud qaydalara görə qəbul imtahanlarını müvəffəqiyyətlə verən vətəndaşların şəxsən özü ilə bağlanılmalıdır. Bəzən bu tələblərə əməl olunmur.
7. Təhsil xidmətləri göstərilməsinin mərhələlərini müəyyənləşdirmək mümkün olmadığı hallarda gəlirlər, müqavilənin şərtlərindən asılı olaraq mühasibat uçotunda bərabər qaydada əks etdirilməlidir. Aralıq mərhələləri üzrə müqavilələrin bağlanılmasını sənədlərlə rəsmiyyətə salınması üçün təhsil alanların təhsilin növbəti ilinə keçirməsi haqda əmr əsas sayıla bilər.
8. 2008-ci ildən tətbiq olunan MMUS-nın böyük əksəriyyəti hələlik qeyri-dövlət təhsil müəssisələrinin uçot praktikasında istifadə edilmir. Fikrimizcə aşağıdakı standartların tətbiq edilməsinə ehtiyac yoxdur: MMUS12, MMUS 19, MMUS 17, MMUS 26, MMUS 28, MMUS 34, MMUS 35.
9. Qeyri – dövlət təhsil müəssisələri fəaliyyətlərini özlərinin riski əsasında, başqa sözlə, xüsusi əmlak məsuliyyəti altında həyata keçirir. Təhsil müəssisəsi təhsil haqqı ilə yanaşı bazar iqtisadiyyatının qeyri sabitliyi şəraitində xərclərin və gəlirlərin smetasını tərtib etməklə yanaşı baş verə biləcək zərərlərin ödənilməsi üçün əlavə ehtiyatlar axtarmalıdır.
10. Azərbaycanda qeyri-kommersiya təşkilatlarını mühasibat uçotu, hesabat və vergiyə cəlb olunma qaydalarını tənzimləyən normativ hüquqi baza onların qarşısına belə bir vəzifə qoyur ki, əsas fəaliyyət və sahibkarlıq

fəaliyyəti üzrə bütün hallarda ayrı ayrılıqda aparılmalıdır. Təəsüflər olsun ki, bu tələblərə bir çox hallarda əməl olunmur.

11. Təhsil xidmətlərinin göstərilməsindən alınan vəsaiti mühasibat uçotunun hesablarında əks etdirmək üçün təhsilin növbəti mərhələsi başa çatdıqca, onun ölçüsünü müəyyənləşdirmək vacibdir. Təhsil haqqı təhsilin bütün müddəti ərzində bərabər bölüşdürməlidir. Hesabat dövründə alınan vəsaitin məbləği təhsil müəssisəsinin qiymət siyasətində asılı olaraq bir tədris ilinin dəyəri hesabla müəyyənləşdirilir. Qabaqcadan daxil olan vəsait göstərilən təhsil xidmətlərinə görə daxil olan vəsait kimi qəbul edilə bilər. Belə ki, həmin məbləğ göstərilən xidməti faktik həcmi əks etdirmir.

ƏDƏBİYYAT SİYAHISI

1. “Mühasibat uçotu haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanunu, 24 mart 2004-cü il;
2. “Audit xidməti haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanunu, 16 sentyabr 1994-cü il;
3. «Бухгалтерский учет» (под ред. П.С.Безруких, М., 2004;
4. «Бухгалтерский учет» (под ред. И.Е.Тишкова, М., 2001);
5. Власова В.М. «Учет торговых операций» М., 1995;
6. Глушков И.У. «Бухгалтерский учет на современном предприятии» М., 1994;
7. Вуд Ф. «Бухгалтерский учет для предпринимателей» М., 1992;
8. Гоголов А.К. «Бухгалтерский учет на компьютере» М., 1997;
9. Данилевский Й.А. «Практика аудит» М., 1994;
10. Дантсова Л.В. «Анализ бухгалтерской отчетности» М., 1998;
11. Ивашкин В.Н. «Бухгалтерский учет на торговле» М., 1997;
12. Камышанов П.И. «Знакомьтесь: аудит» М., 1994;
13. «Как составлять статистическую отчетность в 1998 г. М., 1998;
14. Корсалин В.В. «Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами ГААП» 2003;
15. Луговой В.А. «Учет производственных затрат» М., 1998;
16. Малкова Т.Н. «Древняя бухгалтерия: какой она была?» М., 1995;
17. Кондраков Н.П. «Бухгалтерский учет» 2008;
18. Пачоли Л. «Трактат о счетах и записях» М., 1998;
19. Рахман В., Шеремет А. «Бухгалтерский учет в рыночной экономике» М., 1996;
20. Соколов «Бухгалтерский учет от истоков до наших дней» М., 1996;
21. Примеры бухгалтерский проводок М., 1996;

22. Соловева О.В. «Зарубежные стандарты учета и отчетности» М., 1998;
23. Шеремет А.Д. , Сайфулин Р.С. «Финансы предприятий» М., 1997;
24. В.А.Ерофеева и др. «Аудит» М., Высшее образование, 2007;
25. В.Ф.Палий «Международные стандарты учета и финансовой отчетности» М., ИНФРА – М, 2007;
26. «Финансовый учет» под ред. проф. В.Г.Гетьмана, М., 2006;
27. Ольга Николаева, Татьяна Шишкова «Управленческий учет» М., 2005;
28. «Бухгалтерский учет» под ред. Я.В.Соколова, М., 2007;
29. Н.П.Кондраков «Бухгалтерский учет», М., ИНФРА – М., 2006;
30. «Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности» под ред. А.И.Алексеева М., Кнорус, 2007;
31. Нидлз В., Андерсон Х., Колдуелл Д. «Принципы бухгалтерского учета» М., 1993;
32. Q.Rzayev “Mühasibat uçotu və audit” Bakı – 2006;
33. Q.Abbasov, S.Səbzəliyev “Mühasibat (maliyyə) uçotu” B., 2003;
34. S.Səbzəliyev “Mühasibat (maliyyə) hesabatı” B., 2003.
35. Q.Abbasov, S.Səbzəliyev və b. “Mühasibat (maliyyə) uçotu” B., 2003;
36. Ə.Sadiqov və b. “Mühasibat ucotu”, B., 2012;
37. S.Səbzəliyev, V.Quliyev, “İdarəetmə ucotu”, B., 2014;
38. Q.Abbasov, “Sıfırdan başlanan mühasibat ucotu”, B., 2013;
39. A.Kərimov, “Mühasibat ucotu, vergilər”, B., 2014. 711 “Kommersiya xərcləri”.

Аннотация

В работе показывается как организационная структура негосударственного образовательного учреждения, его форма обучения, порядок осуществления образовательного процесса, размер оплаты за обучение оказывают существенное влияние на организацию бухгалтерского учета, доходы и расходы негосударственного образовательного учреждения и формирование финансового результата от их деятельности.

Нормативная правовая база, регулирующая порядок учета и налогообложения некоммерческой деятельности, предписывает некоммерческим организациям раздельное ведение учета доходов и расходов по основной и предпринимательской деятельности.

Rezume

This work shows how the organizational structure of private educational institutions, his form of training, procedure for the educational process, tuition fees have a significant impact on the organization of accounting, revenues and expenditures of private educational institutions, and the financial result from their activities.

The regulatory framework governing the accounting and tax non-commercial activities, non-profit organizations prescribe separate accounting of revenues and expenses for primary and entrepreneurship.

REFERAT

Mövzunun aktuallığı. Xidmət sferası maddi istehsalın sferalarından biri kimi cəmiyyətin məhsuldar fəaliyyətinin çox mühüm tərkib hissəsidir.

Son illərdə xidmət sferasının inkişafı Azərbaycan iqtisadiyyatının fərqləndirici xüsusiyyətlərini özündə ehtiva edir . Bu qəbildən olan dinamika bir tərəfdən biznesin məqsədli quruluşundakı dəyişikliklərdən, digər tərəfdən isə əhalinin real gəlirinin yüksəlməsindən irəli gəlir.

Xidmətlərə olan ehtiyacların artması son illərdə əhalinin güzəranının durmadan yaxşılaşması ilə izah edilir. Belə ki, bilavasitə xidmət, daha geniş həcmdə insanın fərdi ehtiyacalarını ödəməyə şərait yaradır. Son illərdə xidmət istehlakına olan meyllərin güclənməsi, xidmət sahələrindəki xərclərin xüsusi çəkisinin artması Azərbaycanda servis iqtisadiyyatının fərqləndirici əlaməti sayılır. Bu sahə Azərbaycan Respublikasının iqtisadi inkişafının prioritet istiqamətlərindən biridir.

Eyni zamanda mövcud olan bir sıra ciddi problemlərin həlli təxirəsalınmaz problemlərdəndir.

Problemlərin öyrənilməsi səviyyəsi. Bazar iqtisadiyyatı şəraitində müxtəlif xidmətlər sferasında xərclərin, gəlirlərin, nəticələrinin, tərtib edilən hesabatların Beynəlxalq və Milli Ucot Standartlarına uyğunlaşdırılması ilə bağlı problemlər. Son illərdə dünya və MDB ölkələrinin tanınmış alimlərinin və praktiklərinin diqqət mərkəzində olmuşdur. Dünya və MDB ölkələrinin alimlərindən Bleyk Jon, Orion Amat, Britton E., Rişar J., Perera M., Müller Q., Entoni R., Nidlz B., Pamu V., Pankov D., Bezrukix P., Şeremet A., Lamikin İ., Aksenenko A., Larionov A., Drozdova L., Volkova O., Kadirxanov S. Və başqaları öz araşdırmalarında xidmət sahələrində xərclərinin ucotunun təkmilləşdirilməsi və inzibati xərclərin bölüşdürülməsi istiqamətində təkliflər irəli sürmüşlər.

Bu mövzu ilə bağlı öz münasibətlərini bir sıra tanınmış Azərbaycan iqtisadçıları da bildirmişdilər. Onların sırasında V.İsayevin, Q.Abbasovun, S.Yaqubovun, H.Namazəliyevin, V.Quliyevin, H.Cəfərlinin, Ə.Daşdəmirovun,

N.İsmayılovun, İ.Abbasovun, R.Əliyevin, M.Bağırovun, B.Xankişiyevin və başqalarının fikirləri xüsusilə diqqəti cəlb edir.

Tədqiqatın məqsəd və vəzifələri. Bir sıra müəssisələrdə xidmət sferasının makrosəviyyədə idarə olunması uçot-analitik təminatın kifayət qədər olması istiqamətində aparılır. Göstərilən xidmətlər isə son dərəcə rəngarəngdir. Xidmətlərin bir növünün göstərilməsinin nəticəsi (məs. ictimai iaşə) digər xidmətin göstərilməsinin nəticəsi kimi (məs. yük və sərnişin daşınması) mülkiyyət hüququnun dərinləşməsinə (məkan daşınması və insanın yerdaşınması) gətirib çıxarır. Sahibkarlıq fəaliyyətinin aparılmasına kömək göstərən xidmətlər (auditor, vasitəçi, sığorta) , həmçinin insanın şəxsiyyətinin inkişafına və fiziki sağlamlığının möhkəmləndirilməsinə yönələn xidmətlər (məs. təhsil, tibb, turist xidmətləri və s.) mövcuddur. Buradan aydın olur ki, göstərilən xidmət növlərinin rəngarəngliyi , onların təqdim olunmasının iqtisadi, təşkilati və qanunvericilik xüsusiyyətləri sənədləşməyə, maliyyə və idarəetmə uçotunun təşkilinə , xərcləri və maliyyə nəticələrinin müəyyənləşdirilməsinə, uçot-analitik proseslərin avtomatlaşdırılmasına fərdi yanaşmanı tələb edir. Mühasibat uçotu sisteminin adekvat kənar məkanının qurulması xidmət sferasının gələcək inkişafının mühüm amillərindən birinə çevrilə bilər.

Tədqiqatın obyekt və predmeti. Azərbaycan Respublikasında və dünya təcrübəsində xidmət sahələrində mühasibat uçotunun alt sistemi olan xərclərin və maliyyə vəziyyətinin formalaşmasının nəzəri, metodoloji və praktik problemlərinin həlli yolları və onların beynəlxalq və milli uçot standartlarına uyğunlaşdırılması və s. məsələlər tədqiqatın predmeti hesab edilir.

Tədqiqat obyekt kimi Azərbaycan Respublikası ərazisində fəaliyyət göstərən ali təhsil müəssisələrinin bəziləri seçilmişdir. Eyni zamanda araşdırmaların hərtərəfli aparılması bu sahədə mövcud olan ehtiyat mənbələrinin aşkara çıxarılması və onlardan səmərəli istifadənin təmin edilməsi üçün diqqət müəssisələrin təcrübəsindən də istifadə edilmişdir.

Tədqiqatın informasiya bazası. Tədqiqatın informasiya bazası kimi Azərbaycan Respublikası Təhsil Nazirliyinin tabeliyində olan dövlət və özəl təhsil

müəssisələrinin ucot və hesabat materialları əsas kimi götürülmüşdür. Eyni zamanda qərb təcrübəsinin öyrənilməsi məqsədilə bir sıra qərb ölkələrində dərc edilən elmi-tədqiqat xarakterli əsərlərdən də istifadə olunmuşdur.

Aparılan tədqiqat işinin elmi yeniliyi və praktik əhəmiyyəti. Aparılan araşdırmalar işin elmi yeniliyi baxımından bazaar iqtisadiyyatının fəaliyyət göstərdiyi şəraitdə beynəlxalq və milli standartlar nəzərə alınmaqla təhsil müəssisələrində xərclərin, maliyyə nəticələrinin ucotunun və maliyyə hesabatlarının tərtibinin təşkili və metodologiyası üzrə təklif və tövsiyələrin verilməsini özündə ehtiva edir. Aparılan araşdırmalar nəticəsində əldə olunan elmi nəticələrin bəziləri aşağıda verilmişdir:

- Təhsil müəssisələrində xərclərin təsnifatında beynəlxalq və milli mühasibat ucotu sistemində təklif edilən qaydalarından istifadə imkanları
- Həm dövlət və özəl təhsil müəssisələrində yeni hesablar planının tətbiq edilməsi üçün zəruri tədbirləri həyata keçirmək
- Təhsil müəssisələrində xərclərin ucotu üçün “Direkt-kostinq” və “Standart-kostinq” sistemlərindən istifadə olunması məqsədilə dünya praktikasında mövcud olan qaydalara əməl olunması
- Təhsil müəssisələrində mənfəət və zərər haqqında hesabatının bütün parametrlər üzrə tətbiqinə nail olmaq və bu sahədə müəyyən çatışmamazlıqları aradan qaldırmaq və s.