

AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI TƏHSİL NAZİRLİYİ
AZƏRBAYCAN DÖVLƏT İQTİSAD UNİVERSİTETİ

«Magistratura Mərkəzi»

Əlyazma hüququnda

Ağayeva Səmayə Şaban qızı

«Holding şirkətlərində mühasibat uçotu və nəzarətin təşkili metodologiyası»

MAGİSTR DİSSERTASIYASI

İxtisasın şifri və adı

060402 «Mühasibat uçotu və audit»

İxtisaslaşma

«İstehsal sferasında mühasibat uçotu və audit»

Magistr proqramının rəhbəri:

prof.Daşdəmirov Ə.İ.

Elmi rəhbər:

prof.Daşdəmirov Ə.İ.

Kafedra müdiri:

prof.Səbzəliyev S.M.

Bakı-2016

MÜNDƏRİCAT

GİRİŞ	3-8
I FƏSİL. HOLDİNG ŞİRKƏTLƏRİNDƏ MÜHASİBAT (MALİYYƏ)	
UÇOTUNUN KONSEPSİYASI, METODOLOJİ VƏ METODİKİ ƏSASLARI.....	9-31
1.1. Maliyyə uçotunun konsepsiyası	9-20
1.2. Maliyyə uçotunun metodoloji əsasları.....	20-27
1.3. Maliyyə uçotunun metodoloji və metodiki fərqləri.....	27-31
II FƏSİL. HOLDİNG ŞİRKƏTLƏRİNDƏ MÜHASİBAT (MALİYYƏ)	
UÇOTUNUN TƏŞKİLİNİN ƏSAS İSTİQAMƏTLƏRİ.....	32-61
2.1. Holding şirkətlərində milli mühasibat uçotu standartlarının tətbiqinin əsas şərtləri.....	32-44
2.2. Holding şirkətlərində mühasibat uçotunun təşkilinin xüsusiyyətləri.....	44-61
III FƏSİL. HOLDİNG ŞİRKƏTLƏRİNDƏ MALİYYƏ NƏZARƏTİNİN	
MÜHÜM FORMASI KİMİ AUDİTİN TƏŞKİLİ.....	61-80
3.1. Audit xidmətinin təşkilinin istiqamətləri.....	61-72
3.2. Operativ idarəetmə sistemində nəzarətin təşkilinin forması kimi daxili audit xidməti.....	73-80
NƏTİCƏ.....	81-83
ƏDƏBİYYAT SİYAHISI.....	84

GİRİŞ

Mövzunun aktuallığı. Mühasibat uçotu iqtisadi idarəetmə sisteminin ən vacib tərkib hissəsi olmaqla idarəetmənin səmərəli təşkilində mühüm rol oynayır. İqtisadi subyektin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin bütün cəhətlərinin xronoloji və sisteməlik qaydada qeydiyyatını aparan bu uçot əhəmiyyəti gündən-günə artan iqtisadi informasiyanın başlıca mənbəyidir. Bu informasiyanın forma və məzmun etibarilə idarəetmənin tələblərinə cavab verəcək şəkildə əldə olunması üçün informasiyaya qarşı irəli sürülən tələbləri qabaqcadan bilmək və informasiyanı həmin tələblərə uyğunlaşdırmaq mühüm əhəmiyyət kəsb edir.

Mühasibat uçotu qərarların qəbulu üçün zəruri olan informasiyanı işləyib hazırlayan və ötürən bir sistemdir.

Mühasibat uçotunun əsas məqsədi müəssisənin əmlakının vəziyyəti haqqında zəruri informasiyalarla həm daxili və həm də xarici istifadəçiləri təmin etməkdir. Müəssisənin təsərrüfat – maliyyə fəaliyyətinin bütün cəhətlərini səciyyələndirən göstəricilər mühasibat uçotunda əks etdirilir.

Azərbaycan iqtisadiyyatına xarici investisiyanın cəlb edilməsi, müştərək və xarici müəssisələrin, holdinq şirkətlərinin yaradılması, dünya təsərrüfat sistemində sıx inteqrasiya xarici tərəfdaşlar və potensial investorlar üçün beynəlxalq maliyyə institutları qəbul edilən formada mühasibat uçotu və maliyyə hesabatlarının qurulmasını zəruri edir.

Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartlara uyğunlaşdırılması və nəzarət funksiyasının möhkəmləndirilməsi ilə əlaqədar olaraq əmlakın qorunub saxlanması vəzifəsi mühüm əhəmiyyət kəsb edir. Mühasibat uçotu müəssisədə əmlakın hərəkəti və maliyyə-təsərrüfat fəaliyyəti haqqında lazımi sintetik və analitik informasiyaları cəmləşdirir ki, bunun da əsasında müvafiq idarəetmə qərarları qəbul olunur.

Müəssisə və təşkilatlarda mühasibat uçotunun təşkili qaydası mülkiyyət formasından, müəssisənin ölçüsündən, uçot işlərinin həcmindən, mühasibat işçilərinin ixtisas səviyyəsindən, uçot proseslərinin avtomatlaşdırılması vasitələrinin miqdarından, fəaliyyət növündən, sahə xüsusiyyətindən, xarici iqtisadi

fəaliyyətin səviyyəsindən, müəssisənin təşkilati quruluşundan, istehsalın tipindən və sairədən asılıdır.

Göstərilən səbəblər və zəruriyyət nəticəsində ölkədə uçot və hesabat sistemini keyfiyyətə yeni mərhələyə qaldıra və beynəlxalq praktikaya uyğun gələ biləcək yeni normativ sənədlər işlənib hazırlandı. Buna ilk növbədə 2004-cü il 29 iyun tarixdə qəbul edilmiş «Mühasibat uçotu» haqqında AR Qanununu aid etmək lazımdır. Qanun ölkədə mühasibat uçotunun təşkili və aparılmasının, maliyyə (mühasibat) hesabatının hazırlanması və təqdim edilməsinin ən ümumi məsələlərini tənzimləyir. Qanun təsbit etmişdir ki, Azərbaycanda eyni vaxtda həm Maliyyə Hesabatının Beynəlxalq Standartları (MHBS, həm də Milli Mühasibat Uçotu Standartları (MMUS) tətbiq edilməlidir. Sözügedən qanunun icrası ilə əlaqədar Azərbaycan Respublikasının Nazirlər Kabineti 18 iyul 2005-ci il tarixində «2005-2008-ci illərdə Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının tətbiqi üzrə Proqramı» təsdiq etdi. Proqrama əsasən kommersiya təşkilatları üçün 37 MMUS işlənib hazırlandı və Maliyyə Nazirliyi tərəfindən təsdiq edildi. MMUS-lar demək olar ki, MHBS-lar əsasında işlənib hazırlanmışdır. Lakin MHBS-ların hazırlanmasını həyata keçirən Şura (keçmişdə Komitə) onlara daim əlavələr edir, onları dəyişdirir və hətta bəzilərini birləşdirir yaxud ləğv edir. Bu, bir tərəfdən iqtisadi hadisə və proseslərin getdikcə daha müxtəlif olması və mürəkkəbləşməsi ilə bağlıdır və mövcud uçot və hesabat metodologiyasında və metodlarında da dəyişikliklərin aparılmasını, düzəlişlərin həyata keçirilməsini tələb edir. Digər tərəfdən, MHBS-ların işlənib hazırlanması zamanı praktikanın tələbləri tam nəzərə alınmadığından onların müəyyən müddəaları və təsbitlərini tətbiq etmək mümkün deyildir. Nəhayət, MHBS-ları işləyib hazırlayanlar nəzəri-metodoloji baxımdan mübahisəli olan və kifayət qədər əsaslandırılmamış bəzi müddəaları standartların əsasında qoymağa çalışmışlar. Nəticədə onların ləğv edilməsi, yaxud da köklü surətdə dəyişdirilməsi zəruriliyi meydana çıxmış olur.

Yuxarıda şərh edilən bütün cəhətlər MMUS-lara da xasdır. Üstəlik də MMUS-lar təsdiq edildikdən sonra onlarda hansısa əlavə və dəyişikliklərin aparılması barədə məlumat yoxdur.

Milli Mühasibat Uçotu Standartları əslində ölkənin kommersiya milli müəssisələrində maliyyə hesabatının tərtib edilməsi və təqdim olunmasını tənzimləyən çərçivə sənədləridir. Onların əsasında mühasibat (maliyyə) uçotunun aparılmasını metodoloji, metodiki və praktiki baxımdan aparmaq xeyli çətinliklər törədir. Baxmayaraq ki, yeni standartlara uyğun olaraq Maliyyə Nazirliyi tərəfindən yeni hesablar Planı işlənib hazırlanmış və tətbiq üçün tövsiyyə edilmişdir, müəssisələrin tam əksəriyyəti 1996-cı ilin 1 yanvarında qüvvəyə minmiş hesablar Planından istifadə etməkdə davam edirlər. Maliyyə hesabatı elementlərinin hesabatda təsnifatı və qiymətləndirilməsinin bəzi məsələləri də yeni standartlarda tam həllini tapmamışdır.

Nəzərdən keçirilən problemlər beynəlxalq və milli standartların nəzəri, metodoloji və praktiki kontekstdə tənqidi öyrənilməsini, burada olan çatışmazlıqların aradan qaldırılmasına, tətbiq edilən standartların və metodların real praktikada baş verən hadisə və faktların məzmunu və formasına uyğunlaşdırılmasına dair təklif və tövsiyələrin hazırlanmasını tələb edir.

Deyilənlər «Holding şirkətlərində mühasibat uçotu və nəzarət» mövzusunda dissertasiya işinin aktuallığını şərtləndirir, eyni zamanda onun elmi və praktiki əhəmiyyətini müəyyən edir.

Problemin öyrənilmə səviyyəsi. Dissertasiya işinin ümumnəzəri-metodoloji əsasları, prinsipləri və praktikasına dair elmi-praktiki xarakterli tədqiqatlar və araşdırmalar E.S. Hendriksen, M.F.Van Breda, B.Nildz, H.Anderson, C.Kolduell, D.Aleksander, A.Britton, A.Yerissen, Ç.T.Xornqren, R.Entoni, V.V.Sokolov, V.F.Paliy, V.V.Kovalyov, V.V.Patrov, A.D.Şeremet, M.İ.Bakanov, O.V. Solovyova, M.A.Vaxruşina, L.Z.Şneydman, V.V.Kaçalin, D.A.Pankov, T.N.Malkova, Q.İ.Paşıqoreva, M.İ.Pilipenko və digərlərinin əsərlərində öz əksini tapmışdır. Ölkəmizdə bu sahədə əhəmiyyətli tədqiqat işi S.M.Səbzəliyev, Q.Ə.Abbasov, N.M.İsmayılov, Ə.İ.Daşdəmirov, S.M.Qasımov, F.Ş.Hacıyev tərəfindən aparılmışdır.

Lakin adları çəkilən və digər müəlliflərin tədqiqatları MHBS və MMUS-ların müddəaları və təsbitlərinin metodiki praktiki baxımından açıqlamasından ibarətdir.

Həmin standartların işlənilib hazırlanmasının konseptual məsələləri, prinsipləri tənqidi cəhətdən geniş araşdırılmamış, onların konkret hansı çatışmazlıqlara malik olduğu göstərilməmişdir.

Elmi-tədqiqat işinin məqsədi və vəzifələri. Tədqiqat işinin başlıca məqsədi – mühasibat uçotunun nəzəri-metodoloji əsaslarını, prinsiplərini və praktiki aspektlərini tənqidi araşdırmaqla idarəetmə və maliyyə uçotunun təşkilinin metodoloji əsasları üzrə təklif və tövsiyyələr hazırlamaqdır.

Həmin məqsədə çatmaq üçün dissertasiya işində aşağıdakı vəzifələr müəyyən edilmişdir:

- holdinq şirkətlərində mühasibat uçotunun təşkilinin təkmilləşmə maliyyə hesabatının formalaşdırılmasının əsasında duran ümummetodoloji prinsipləri təhlil etmək;

- ayrı-ayrı hesabat formalarının formatını, məzmunu və quruluşunu istifadəçilərin informasiyaya olan tələbatları baxımından tənqidi qiymətləndirmək;

- Holdinq şirkətlərində mühasibat uçotunun təşkilinin təkmilləşdirilməsi və onun beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılmasının əsas istiqamətlərinin müəyyənəşdirilməsi;

- maliyyə hesabatının məqsədyönlü formalaşdırılması üçün dəqiq konsepsiyanın müəyyən edilməsi zəruriliyini əsaslandırmaq və onun tərkib elementlərini müəyyən etmək;

- maliyyə hesabatında obyektlər barədə informasiya formalaşdırmaq üçün təməl prinsipləri dəqiqləşdirib əsaslandırmaq;

- aktivlərin, öhdəliklərin, kapitalın, gəlirlər və xərclərin maliyyə hesabatının elementləri baxımından tərifini daha da dəqiqləşdirmək;

- İdarəetmə və maliyyə uçotunun təşkilində metodologiamillərin konkret müddəalarının təsnifatını verməklə onların əsaslandırılmış izahını müəyyən etmək;

- maliyyə nəzarətinin mühüm forması olan auditin yeni iqtisadi münasibətlərə uyğun şəkildə təşkili və onun nəzarət funksiyasının əsas istiqamətlərini dəqiqləşdirmək.

Deyilənlərin yekunlaşdırılmasını əsas götürməklə qeyd etmək olar ki, dissertasiya işinin əsas məqsədi qloballaşan iqtisadiyyat şəraitində Holding şirkətlərində Yeni standartlar əsasında idarəetmə və maliyyə uçotunun nəzarətin təşkilinin metodoloji əsaslarına dair nəzəri-praktiki əhəmiyyətli təklif və tövsiyələr hazırlamaqdır.

Tədqiqat obyekt kommersiya müəssisələrində formalaşdırılan maliyyə hesabatı, onun ayrı-ayrı elementləridir.

Tədqiqat işinin predmeti kimi maliyyə hesabatının formalaşdırılmasının nəzəri, metodoloji əsasları, prinsipləri, hesabat elementləri olan aktivlərin, kapitalın, öhdəliklərin, gəlirlərin və xərclərin hesabatda təsnifatı və qiymətləndirilməsi mexanizmi çıxış edir.

Tədqiqatın nəzəri və metodoloji əsasını Azərbaycan Respublikasının Mülki Məcəlləsi, Vergi Məcəlləsi, «Mühasibat uçotu haqqında» Qanunu, Maliyyə Hesabatının Beynəlxalq Standartları, Milli Mühasibat Uçotu Standartları və digər normativ-hüquqi sənədlər təşkil edir. Tədqiqat işinin nəzəri və metodoloji bazasında həmçinin xarici ölkələrin və ölkəmizin alim və mütəxəssislərinin maliyyə uçotu və hesabatının formalaşmasına dair elmi-praktiki xarakterli işləri durur. Tədqiqatın gedişində araşdırılan problemə dair dövrü mətbuatda dərc olunan məqalələrdən, elmi-praktiki seminar və konfransların materiallarından istifadə olunmuşdur.

Tədqiqat prosesində mücərrəd-məntiq, monoqrafik, müqayisə, təhlil, həmçinin maliyyə uçotu və hesabatı üçün spesifik olan metodlardan istifadə edilmişdir.

Tədqiqatın elmi yeniliyi aşağıdakılardan ibarətdir:

- ölkədə maliyyə hesabatının beynəlxalq standartlara və praktikaya uyğunlaşdırılmasının obyektiv şərtləri müəyyən edilib konkretləşdirilmişdir;
- maliyyə hesabatına onun məzmununu, statusunu və təyinatını dəqiq açıqlayan tərif verilmişdir;
- mövcud maliyyə hesabatına daxil olan formalarda əks etdirilən informasiya istifadəçilərin tələbatlarının ödənilməsi baxımından qiymətləndirilmiş və interpretasiya edilmişdir;

- idarəetmə və maliyyə uçotunun yeni standartlara əsasən konseptual əsasları dəqiqləşdirilmiş və əsaslandırılmışdır;

- maliyyə hesabatının formalaşdırılması konsepsiyasının nələri (hansı məsələləri) əhatə etməli olduğu əsaslandırılmışdır;

- maliyyə hesabatı baxımından konsepsiya və prinsiplər arasındakı qarşılıqlı əlaqə və asılılıq, fərqli cəhətlər araşdırılmışdır;

- əsaslandırılmışdır ki, idarəetmə uçotu və maliyyə uçotu üzrə informasiyanın keyfiyyəti MHBS üzrə Prinsiplərdə və MMUS üzrə Konseptual əsaslarda sadalanan atributlarla deyil, informasiyanın formalaşdırılmasının əsasında qoyulmuş konkret standartlarla, metodlar və üsullarla müəyyən edilə bilər;

- Prinsiplərdə və Konseptual əsaslarda maliyyə hesabatı elementlərinə verilmiş təriflər elmi-metodoloji nöqtəyi nəzərdən dəqiqləşdirilmişdir;

Tədqiqatın praktiki əhəmiyyəti. Aparılmış tədqiqat işinin praktiki əhəmiyyəti onunla müəyyən olunur ki, burada əsaslandırılmış konseptual yanaşmalar və praktiki müddəalar Azərbaycanda yeni standartlar əsasında idarəetmə və maliyyə uçotunun təkmilləşdirilməsi prosesində nəzərə alın və istifadə oluna bilər. Bundan başqa, praktiki xarakterli təklif və tövsiyələr təsərrüfat subyektlərinin maliyyə uçotu və hesabatı üzrə uçot siyasətinin işlənilib hazırlanması və həyata keçirilməsində onlara köməklik göstərə bilər.

Dissertasiyanın birinci fəslində Holding şirkətlərində mühasibat uçotunun konsepsiyası, metodoloji və metodiki əsasları və mühasibat uçotunun metodoloji və metodiki fərqləri şərh edilmişdir.

İşin ikinci fəslində "Holding şirkətlərində mühasibat uçotunun təşkilinin əsas istiqamətləri"nin tədqiqinə həsr edilmişdir.

Magistr dissertasiyasının üçüncü fəslində maliyyə nəzarətinin əsas forması kimi auditin rolu şərh edilmişdir. Bu fəsildə əsas diqqət operativ idarəetmə sistemində auditin rolu və təkmilləşdirilməsinin əsas istiqamətlərinin tədqiqinə yönəldilmişdir. İşin nəticə bölməsində tədqiqat və araşdırmalar nəticəsində əldə edilən təklif və tövsiyələr sistemləşdirilmişdir.

I FƏSİL. BAZAR İQTİSADİYYATI ŞƏRAİTİNDƏ MALİYYƏ UÇOTUNUN KONSEPSİYASI, METODOLOJİ VƏ METODİKİ ƏSASLARI

1.1 Maliyyə uçotunun konsepsiyası

Konsepsiya - hər hansı bir əşyanın hadisənin, prosesin müəyyən üsulla mənimsənilməsi; əşyaya əsas nəzəri diqqətin yetirilməsi; onların müntəzəm işıqlandırılması üçün rəhbəredici qüvvədir.

Bu müddiaları əsas götürərək qeyd etmək lazımdır ki, bazar iqtisadiyyatı şəraitində maliyyə (mühasibat) uçotunun konsepsiyası onun nəzəri əsasını işləyib hazırlamağı nəzərdə tutur. Lakin maliyyə uçotunun konsepsiyasının hazırlayan zaman nəinki nəzəri müddialar, həm də subyektin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin informasiya təminatının əsası olan maliyyə uçotunun tətbiqi əhəmiyyətini nəzərə almaq zəruridir.

Konsepsiyanın əsas məqsədi hər şeydən əvvəl, maliyyə uçotunun dünyada, o cümlədən Azərbaycanda müasir vəziyyətinin qiymətləndirilməsi, bazar münasibətlərinin təşkili, inkişafı və beynəlxalq standartların tələbləri nəzərə alınmaqla onun inkişafının proqnozlaşdırılması hesab edilir. Bu cür konsepsiyanın işləyib hazırlanması həm maliyyə uçotunu tənzimləyən dövlət orqanlarının, həm də mühasiblərin və auditorların peşəkar-ictimai birliklərinin ən birinci vəzifəsi olmalıdır.

Bütün bunlar mühasibat uçotu üzrə normativ sənədlərlə möhkəmləndirilməlidir. Hal-hazırda maliyyə (mühasibat uçotu) sistemi dörd səviyyədə tənzimlənir. Hər bir səviyyə maliyyə uçotu üzrə konsepsiyanın mühüm nəzəri əsaslarını, onların tətbiqi dövrünə qədər olan istiqamətləri əks etdirməlidir. Sonra maliyyə uçotunun formalaşması və qəbul edilmiş konsepsiyanın zəruriliyi haqqında məsələyə baxılmalıdır. Hal-hazırda Azərbaycan Respublikasında maliyyə uçotunun tənzimlənməsinin normativ sistemi aşağıdakı kimidir:

Səviyyə	Sənədlər	Sənədləri işləyən orqanlar
1	2	3
I. Qanunverici	Qanunverici qərarlar, fərmanlar, qanunlar	Milli Məclis, Respublika hökuməti, Respublika prezidenti
II. Normativ	Maliyyə (mühasibat) uçotu üzrə əsasnamə (standartlar)	Respublika Maliyyə Nazirliyi, Respublika Milli Bankı
III. Metodiki	Normativ aktlar (əsasnamədən fərqli) metodiki göstəriş	Respublika Maliyyə Nazirliyi, İcra Hakimiyyəti orqanları, məsləhətxana firmaları
IV. Təşkilatın uçot siyasəti	Sərəncamverici sənədlər (əmrilər, sərəncamlar)	Təşkilatlar, məsləhətxana firmaları

Nəzərə alınmalıdır ki, Qərbdə (xüsusilə ABŞ-da) mühasibat uçotunun nəzəriyyəsi son illərdə inkişaf etməyə başlamışdır. Ancaq cari yüzilliyin 60-cı illərinin başlanğıcından uçotun nəzəri məsələlərini əhatə edən ilk tədqiqat işi meydana gəlmişdir. Bu, ümumilikdə, nəzəriyyənin və xüsusilə, uçotun nəzəriyyəsinin qiymətləndirilməsi ilə əlaqədar olmuşdur. Sonrakı illərdə uçotun nəzəri əsaslarının yaradılmasına və işlənilib hazırlanmasına diqqət yetirilmiş və geniş işlər görülməyə başlanmışdır.

İnformasiya sisteminin yaradılması, EHM tətbiqinin genişləndirilməsi - bütün bunların hamısı uçotun əhəmiyyətinə yenidən baxılmasının tələb olunmasına gətirib çıxarmışdır. Bununla əlaqədar ümumi uçot nəzəriyyəsi yaratmaq üçün dərin tədqiqat işi aparmaq tələb olunurdu. Ancaq hal-hazırkı vaxta kimi o yaradılmamışdır.

Bununla birlikdə uçotun rolunun və əhəmiyyətinin başqa cür dərk edilməsinə cəhd göstərilməsi xeyli fikir və müzakirələrin əmələ gəlməsinə səbəb olmuşdur. Məsələn, mühasibat uçotuna dair prinsiplərə əsaslanan fərziyyələri nəzərdə tutan «postulat» (sübutsuz olaraq əsas götürülən müddia) termini haqqında Amerika

ədəbiyyatlarında uzun müddət müzakirələr aparılmışdır. Prinsiplər isə fəaliyyət üçün rəhbərlik kimi başa düşülür. Bundan sonra uçot nəzəriyyəsində bu kateqoriyaya «konsepsiya» termini əlavə edilmişdir. Konsepsiya həm uçot nəzəriyyəsi, həm də postulat və prinsiplər arasında baş verən qarşılıqlı əlaqənin müəyyən edilməsinə kömək etdiyindən xüsusi əhəmiyyətə malikdir.

Əgər postulatlar (sonralar «postulat» termini «standart» termini ilə əvəz edilir) uçot ideyasının əsaslandığı zəruri ehtimallar hesab edilsə, onda, prinsiplər öz mahiyyətinə görə fəaliyyət üçün direktiv əsasnamədir. Amerika alimlərinin fikrincə, konsepsiya uçotun məqsədini müəyyən etməyə köməklik göstərir və müəyyən nailiyyətlər əldə etmək üçün konkret metod və vasitələr işləyib hazırlamağa şərait yaradır. Uçotun əsas konsepsiyasını təyin etdikdən sonra onun prinsipinin səmərəli qiymətləndirilməsi üçün zəruri şəraitin yaradılması tələb olunur. Qərb uçotu nəzəriyyəsində postulat, konsepsiya və prinsiplərdən başqa, öz mahiyyətinə görə konkret kateqoriya hesab edilən uçot üsulu və uçot metodu kimi anlayış da mövcuddur. Amerika ədəbiyyatlarında bu, tamamilə abstrakt formada izah edilir. Uçot üsulu spesifik hallarda uçot prinsiplərindən istifadə etmək üçün konkret qaydaları, uçot metodu isə uçot qaydalarından istifadənin müxtəlif üsullarını müəyyən edir. Beləliklə, onların hamısı qarşılıqlı əlaqəli olub bir-birilərini tamamlayır.

Beynəlxalq standartların tələblərini nəzərə alaraq Azərbaycan Respublikasında mühasibat uçotunu nizamlayan ehtimallar (postulatlar - standartlar) və tələblər (prinsiplər) formalaşmış və qanunla təsdiq edilmişdir.

Azərbaycan Respublikasında maliyyə (mühasibat) uçotunun normativ nizama salınması sistemində qeyd olunan ehtimallar və tələblər.

Terminlər	Təyinat
Ehtimallar	
- Əmlak ayrılığı	Təşkilatın əmlak və öhdəlikləri, bunlar təşkilatın və digər təşkilatların əmlak və öhdəliklərindən ayrı istifadə olunur

- Fəaliyyətin fasiləsizliyi	Təşkilatın öz fəaliyyətini gələcəkdə də davam etdirməsi və onun ləğv edilməsinə, həmçinin fəaliyyətinin ixtisar edilməsinə heç bir fikrin olmaması, bununla əlaqədar götürülən öhdəçiliyin müəyyən olunmuş qaydada ödənilməsi
- Uçot siyasətinin ardıcıl tətbiq edilməsi	Müəssisənin seçdiyi uçot siyasətinin ardıcıl həyata keçirilməsi
- Təsərrüfat fəaliyyəti ilə əlaqədar hadisələrin (əməliyyatların) baş verdiyi dövrün müəyyən edilməsi	Müəssisənin təsərrüfat fəaliyyəti ilə əlaqədar hadisələr (əməliyyatlar) və onlarla əlaqədar vasitələrin daxil olması, yaxud ödənilməsi (buraxılması) dövründən asılı olmayaraq aid olduğu hesabat dövrünə daxil edilməsi
- Tələbat	
- Tam əhatə etmə	Bütün təsərrüfat hadisələrinin (əməliyyatlarının) uçotda tam əks etdirilməsi
- Ehtiyatlılıq	Mümkün gəlirlərə və aktivlərə (gizli ehtiyatların yaradılmasına imkan vermədən) nisbətən itkilərin (xərclərin), passivlərin uçotunun aparılmasına tam hazır olunması.
- Kəşfin və ixtiranın əhatə edilməsi	Təsərrüfatçılığın hüquqi formasından, hadisənin iqtisadi məzmunundan və şəraitindən asılı olaraq təsərrüfat fəaliyyətinin uçota alınması
- Qeyri-ziddiyyətlik	Hər ayın 1 tarixinə sintetik uçot hesabları üzrə dövriyyə və qalıqların analitik uçot məlumatları ilə, həmçinin mühasibat hesabatı göstəricilərinin, sintetik və analitik uçotun məlumatları ilə eyni olması
- Səmərəlilik	Təsərrüfat fəaliyyətinin şəraitindən və müəssisənin səviyyəsindən asılı olaraq mühasibat uçotunun səmərəli və qənaətlə aparılması

Göstərilən cədvəldə verilən elementlərin tərkibini nəzərdən keçirsək görmək olar ki, respublikada mövcud olan mühasibat uçotunun nəzəriyyəsi Amerika uçot nəzəriyyəsinin dörd əsas elementinə: postulatların (standartların) - prinsiplərin - üsulların - metodların qarşılıqlı əlaqəsini təşkil edən, yeni yaradılan və işlənib hazırlanan metodologiyasına - konsepsiyasına «yaxınlaşır».

Hal-hazırda mühasibat uçotunun nəzəriyyəsi üzrə xeyli monoqrafiyalar, dərsliklər, kitablar tərcümə olunmuş, lakin onların əksəriyyətində mühasibat uçotunun predmeti və uçot elminin strukturunu, həddini müəyyən edən heç bir təyinat yoxdur.

Mühasibat uçotunun nəzəri əsasına toxunan sonrakı baxış onun maliyyə və idarəetmə uçotuna bölünməsidir.

Maliyyə uçotunda müəssisənin maliyyə vəziyyəti haqda məlumatlar formalaşır. Bu məlumatlar maliyyə hesabatında: balansda, mənfəət və zərər haqda hesabatda və ödəniş qabiliyyəti, pula çevrilə bilmə qabiliyyəti, dövriyyə qabiliyyəti kimi analitik göstəriciləri hesablamağa imkan verən digər hesabat formalarında ümumiləşdirilir. Maliyyə uçotu təsisçilər, səhmdarlar, malsatanlar, malalanlar, banklar, vergi orqanları, ümumiyyətlə, bütün hüquqi və fiziki şəxslər üçün olduqca əlverişlidir.

İdarəetmə (istehsalat) uçotu bilavasitə istehsal prosesi ilə əlaqədardır və maliyyə uçotunun davamı hesab edilir. Bu cür uçot vasitəsilə toplanmış, işlənmiş və sistemləşdirilmiş informasiyalar müəssisə fəaliyyətinin planlaşdırılmasında, nəzarətin və təhlil işinin aparılmasında idarəedici heyət tərəfindən istifadə edilmək, eləcə də mövcud resurslardan səmərəli istifadə edilməsini qiymətləndirmək üçün nəzərdə tutulmuşdur.

Bu informasiyalar mətbuat üçün verilə bilməz və kommersiya sirri haqda qanunla mühafizə edilir.

Maliyyə və idarəetmə (istehsalat) uçotunun müqayisəli xarakteristikasını aşağıdakı cədvəlin köməyi ilə nəzərdə keçirək.

Maliyyə uçotunun idarəetmə uçotundan əsas fərqləri

Müqayisə sahəsi	Maliyyə uçotu	İdarəetmə uçotu
1	2	3
Əsas informasiya	istehlakçıları Kənar təşkilatlar	Təsərrüfat subyektinin müxtəlif daxili idarəedici səviyyələri
Mühasibat uçotu sisteminin növləri	İkili yazılış sistemi	İkili yazılış məhdudlaşdırılmır: istənilən sistemdən istifadə olunur
Müstəqil seçmə	Mühasibat uçotunun ümumqəbuledilmiş prinsiplərinə mütləq riayət etmək	Norma və məhdudiyyət yoxdur
İstifadə olunan ölçülər	Təsərrüfat əməliyyatının baş verdiyi dövrdə qüvvədə olan məzənnə üzrə pul vahidi	İstənilən münasib pul, yaxud natural pul vahidi
Məsrəflərin qruplaşması	Məsrəf elementləri üzrə	Kalkulyasiya maddələri üzrə
Əsas uçot obyektləri	Müəssisə üzrə ümumilikdə	Müəssisənin struktur bölmələri
Hesabatın tərtib edilmə dövriliyi	Müəyyən olunan Dövlərdə	Lazım olduqca
İnformasiyanın etibarlılıq səviyyəsi	Obyektivlik tələb olunur	Planlaşmanın məqsədindən asılıdır. Zəruri hallarda dəqiq məlumatlardan istifadə olunur.
Aparılma zəruriliyi	Zəruridir	Zəruri deyil.

Uçotun iki növünü müqayisə etməklə belə bir nəticəyə gəlmək olar ki, onların qanunvericilik bazası müxtəlif olmaqla, tətbiq edilmə sahələri də bir-birindən fərqlənir. Buna görə bazar iqtisadiyyatı şəraitində bu iki sistemin varlığı mühasibat uçotunun konsepsiyasının hazırlanmasında onlara baxılmasını nəzərdə tutmur.

Beynəlxalq standartlara keçid müəyyən mənada respublikamızın beynəlxalq valyuta-bank təşkilatları ilə münasibətindən asılıdır.

Beləliklə, respublikamızda mühasibat uçotunun nəzəriyyəsi (yəni onun konseptual əsası) elmi səviyyədə işlənilmiş, ümumiləşdirilmiş və təcrübədə bəyənilmişdir.

Mühasibat uçotu sisteminin ayrı-ayrı elementlərinin təkmilləşdirilməsi haqda danışılrsa onda göstərmək lazımdır ki, bu məsələyə 1992-ci ildən başlanılmış və dövrü surətdə davam etdirilir. Hal-hazırda Azərbaycan Respublikasında mühasibat uçotunun tezliklə «təkmilləşdirilməsi» və onun yeni konseptual prinsiplərə keçirilməsi məsələləri tələb olunur.

Mühasibat uçotunun konsepsiyasını işləyib hazırlayarkən bir neçə konsepsiyayı, yaxud bir konsepsiyanın ayrı-ayrı bölmələrini (təsadüfi deyil ki, Qərbdə bir neçə konsepsiya işlənilib hazırlanmışdır) nəzərə almaq lazımdır. Belə konsepsiyalara aşağıdakıları aid etmək olar:

- uçotun predmet və metodu nəzərə alınmaqla mühasibat uçotunun nəzəri konsepsiyası;
- inkişafın məqsədini və əsas istiqamətini müəyyən etməklə mühasibat uçotunun inkişafının strateji (bazar iqtisadiyyatı modeli ilə əlaqədar) konsepsiyası;
- təsərrüfat subyektinin idarə edilməsinin əsası kimi uçotun tətbiqi əhəmiyyətini müəyyən edən taktiki konsepsiya.

«Mühasibat uçotunun nəzəriyyəsi» konsepsiyasının işlənib hazırlanması, hər bir istehsalın son nəticəsi mənfəət əldə etmək hesab edildiyindən mühasibat uçotu predmetinin dəqiqləşdirilməsini və başqa cür dərk edilməsini tələb edir. Bundan başqa, əgər nəzəriyyə haqda söhbət gedirsə onda fərdi kapitalın dövriliyəsindən asılı olan iqtisadi münasibətlərin hərəkətini dəyişdirmək müəyyən səviyyədə qeyri-ciddi ola bilər.

Mühasibat uçotunun metodu və onun tərkib elementləri müəyyən edilmişdir. Ancaq onların təkmilləşdirilməsi, dəqiqləşdirilməsi mühasibat uçotu metodunun əsas elementlərindən biri olan - kalkulyasiya (məhsulun maya dəyərinin müəyyən edilməsi) idarəetmə (istehsalat) uçotunun müddəalarından biri olduğundan məlum konsepsiyada öz əksini tapmalıdır.

Mühasibat uçotu sisteminin bazar iqtisadiyyatının son modelinə istiqamətləndirilməsi tamamilə qanunauyğundur. Bu strategiya, sistemli şəkildə qurulur. Ancaq respublikamızda bazar iqtisadiyyatının bu sahə üzrə modeli hələ tam müəyyən edilməmişdir.

Respublikamızda standartlar (qaydalar) işlənilib hazırlanarkən Azərbaycanın iqtisadi, coğrafi, təşkilati, mədəni, milli xüsusiyyətləri nəzərə alınmaqla beynəlxalq standartların işlənməsi təcrübəsindən istifadə edilməsi məsləhət görülür. Şübhəsiz, mühasibat uçotunun milli standartlarının hazırlanması zamanı dünya elmi və təcrübəsinin son nailiyyətlərindən istifadə olunmalıdır.

Mühasibat uçotu predmetinin müəyyən edilməsinə baxışı açmaq üçün onun bazar iqtisadiyyatının modeli ilə əlaqəsini bilmək lazımdır. Bu zaman bazanın ictimai istehsaldakı yerini aydınlaşdırmaq lazımdır.

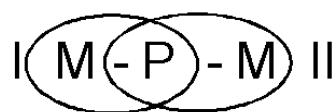
Məlum olduğu kimi təkrar istehsal prosesi dörd: istehsal, bölgü, mübadilə və istehlak mərhələlərindən (İ-B-M-İ) ibarətdir. Təkrar istehsalın bütün mərhələləri qarşılıqlı əlaqədə və fasiləsiz qarşılıqlı münasibətdə olur və onlar təkrar istehsalın orqanik hissəsini özündə əks etdirir.

İstehsal bir tərəfdən istehlakla, istehlak isə istehsalla bilavasitə bağlıdır. Bu hallar biri digərindən ayrı hərəkət edə bilməz.

Onların hər biri bir-birinə qarşı durur və ümumi istehsal prosesində müxtəlif funksiyaları yerinə yetirirlər.

Xarici istehsal və istehlak bir-birindən ayrılır və sahə, həmçinin baş verdiyi dövrlər üzrə fərqləndirilir. Lakin bu fərqləndirmə ictimai münasibətlərin hərəkəti vasitəsilə öz aralarında əlaqələndirilir və aradan qaldınılır.

Təkrar istehsalın bütün mərhələlərinin fasiləsiz təsir prosesində (İ-B-M-İ) bizi ən çox mübadilə və onun istehsal, bölgü və istehlakla əlaqəsi maraqlandırır. Məsələn, ondadır ki, müəyyən şəraitdə mübadilə, mal mübadiləsi - tədavülü formasında çıxış edir. Birbaşa əmək məhsulları ilə mübadilə (M-M) pul tədavülü vasitəsilə (M-P-M) yerinə yetirilir ki, nəticə-ə fasiləsiz mübadilə prosesi mal tədavülü prosesi kimi aşağıdakı şəkildə təsvir olunur.



Buna görə də deyilənlərdən belə nəticə çıxarmaq olar ki, mübadilə və mal tədavülü bir-birinə uyğun olmayan bir anlayışdır. Mal tədavülü pul tədavülü vasitəsilə yerinə yetirilir.

Bu səbəbdən də mürəkkəb məcmu ictimai münasibətlər (əlaqələr) inkişaf edir və tədavül mübadilənin müəyyən anında meydana gəlir. Tədavül (M-P) ayrı-ayrı ola bilməz. O, mübadilənin mürəkkəb sistemini (M-P-M) əks etdirir. Beləliklə, mal tədavülü, mübadilə formasının inkişafını özündə əks etdirir və yaxud əmtəə-pul münasibətləri formasında qəbul edilən mübadilə hesab edilir.

«Mal tədavülü» anlayışı «bazar» anlayışı ilə birbaşa əlaqəlidir. Bunlar bir-birlərinə yaxındır, ancaq tam oxşar deyillər, onlar müəyyən istiqamətdə istehsal və istehlak arasındakı əlaqəni əks etdirir. Hər şeydən əvvəl qeyd edək ki, bazar əmtəə istehsalının ayrılmaz kateqoriyası hesab edilir. Bu, - əmtəə istehsalı olan yerdə bazar da olmalıdır - fikri ilə bir daha təsdiq olunur.

Məlumdur ki, əmtəə bazarda tədavül olunur. Ancaq bu tədavülün arxasında istehsal və istehlak arasındakı münasibətlərin hərəkəti durur. «Bazar» terminindən istifadə edilən zaman tədavül kateqoriyasına baxış, malların tədavülü istiqamətində istehsal və istehlak arasındakı əlaqə forması kimi iqtisadi münasibətlərin hərəkətinə baxışla qarışıq salınır.

Beləliklə, bazar - əmtəə istehsalı və əmtəə münasibətləri şəraitində əmtəə istehsalçıların arasında əlaqə formasıdır.

istehlakçılar bazarda tələblə, istehsalçılar isə təkliflə çıxış edir. Əmtəələrə təklif həm natural və dəyər formasında (əmtəələr həm istehlak dəyərinə, həm də dəyərə malik olur) olduğundan həm də qiymətə malik olur. Qiymət, tələb və ödəniş qabiliyyətli təklifin qarşılıqlı əlaqələrinin bir şərti kimi çıxış edir.

Mal qiymətsiz tələbə qarşı dura bilməz. Burada, tələb-qiymət-mal təklifi, budur bazanın üç tərkib hissəsi. Onlar bazar münasibətləri sisteminin elementlərini özündə əks etdirir.

Bazar münasibətləri sistemi axırıncının modelini formalaşdırır. Nəticə etibarlı ilə iqtisadiyyat bazar münasibətlərinin hərəkətini, yəni istehlakçı və istehsalçılar arasındakı iqtisadi münasibətlərin hərəkətini öyrənir.

Ancaq iqtisadi münasibətlər sahəsində daha düzgün idarəetmə qərarı qəbul etmək üçün dəqiq və düzgün informasiyanın olması tələb olunur. Bir qayda olaraq bu cür informasiyalar mühasibat uçotu sistemində yaranır.

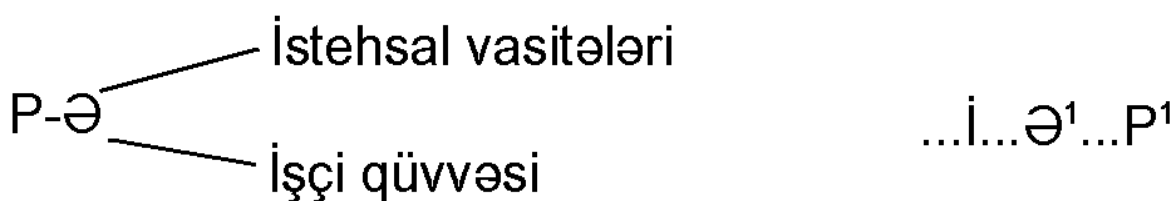
İdarəetmə sistemində mühasibat uçotu bir sıra funksiyaları: nəzarət, informasiya, analitik əks əlaqə və s. yerinə yetirir. Buna görə də mühasibat uçotunun sosial əhəmiyyəti onun bazar münasibətlərinin modelinə əsaslanan funksiyaları ilə təsdiq olunur.

Mühasibat uçotunun konsepsiyasını, onun nəzəri əsasını dərk edərək bir tərəfdən, məzmunu mühasibat uçotunun və onun metodunun bir elm olmasını sübuta yetirməyə dair verilən təklifin nəzərdən keçirilməsi zəruridir.

Bazar şəraitində hər bir təsərrüfat subyektinin fəaliyyətinin son məqsədi mənfəət əldə etmək hesab edilir. Buna görə də mühasibat uçotunun predmetində mühasibat uçotu sisteminin bazar modeli ilə əlaqəsi əks etdirilməlidir.

Təsərrüfat subyektlərinin fəaliyyəti nəzərdən keçirilərkən proseslərin dinamikliyinə, vasitələrin və onların mənbələrinin hərəkət etməsinə təsadüf edilir. Lakin bu hərəkətin arxasında istehsalçı ilə istehlakçı arasında baş verən iqtisadi münasibətlər dayanır. Buna görə vasitələrin ilk yaranma mərhələsini açmaq və öyrənmək tələb olunur.

Bir qayda olaraq istehsal prosesinin fasiləsizliyi təchizat prosesi ilə müşayiət olunur və bu da istehsal olunmuş hazır məhsulun satışının təşkil edilməsinə şərait yaradır. Vasitələrin hərəkətinin bu mərhələləri bir-birini daima əvəz edir ki, bu da müəssisədə vəsaitlərin fasiləsiz dövr etməsinə şərait yaradır və kapitalın dövriyyəsinə aşağıdakı kimi ifadə edir:



Kapitalın dövriyyəsinin əsas mərhələsinin maddi nemət (göstərilən xidmət) yaradan (yerinə yetirən), yəni nəinki xarici görünüşünə və xüsusiyyətinə, həm də

dəyərinə görə istehlak edilmiş əşyadan fərqlənən yeni məhsul istehsal edən istehsal təşkil edir.

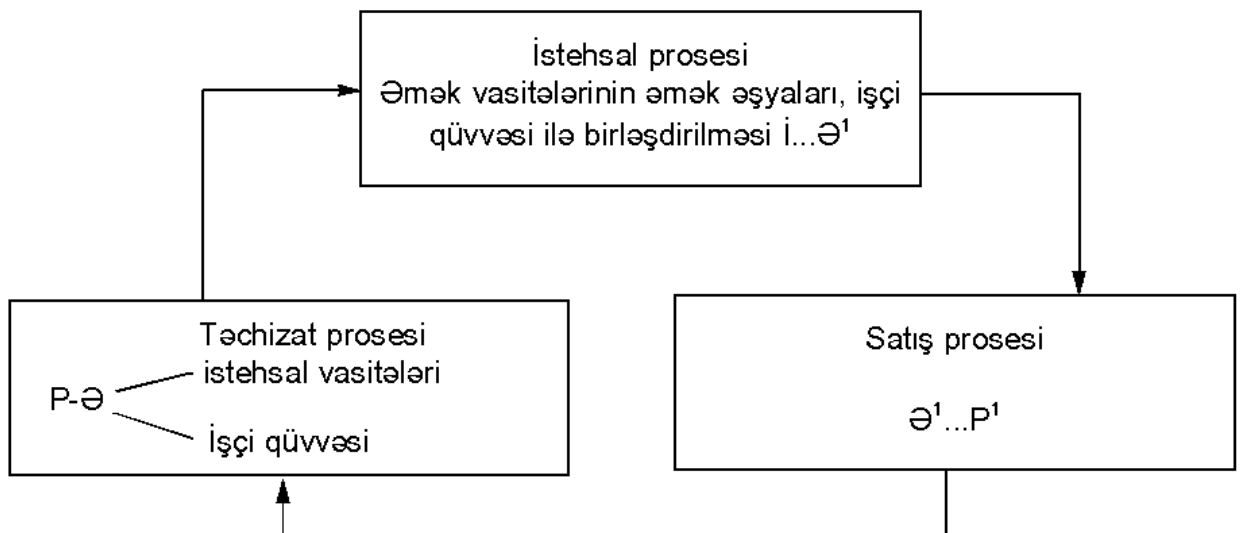
Yeni yaradılmış məhsulun dəyəri istifadə olunmuş istehsal vasitələrindən və işçi əməyi ilə yaranan yeni dəyərdən ibarətdir. Mühasibat uçotu istehsal prosesini (göstərilən xidməti) qeyd edərək istehsal məsrəflərini (yəni istehsal vasitələrini və işçi qüvvəsini) və istehsal məhsullarını (hazır məhsulları) əks etdirir.

Mühasibat uçotu istehsal vasitələrinin və işçi qüvvəsinin məsrəflərini əks etdirməklə istehsalın istehlakını - istehsal prosesinin əks tərəfini əhatə edir.

Kapitalın dövriyyəsinin digər mərhələləri tədavül sahələrində baş verir. Bu, müəssisənin təchiz edilməsi və hazır məhsulun satışı mərhələləridir.

Mühasibat uçotu təchizat və satış prosesini əks etdirməklə istehsal vasitələrinin əldə edilməsi, məhsulların satışı və əməyin ödənilməsi xərclərini əhatə edir. Məhsul satışından əldə edilən pul vəsaitinin, təyin edilmiş bütün dövlət vergilərinin ödənilməsi üçün mənfəətdən verilmiş avans məbləğindən artıq qalaq hissəsi müəssisənin sərəncamında qalan mənfəət hesab edilir.

Beləliklə, təsərrüfat subyektinin kapitalının dövriyyəsinə sxematik olaraq aşağıdakı kimi təsəvvür etmək olar (proseslər vasitəsilə):



Kapitalın dövriyyəsinin üç: **təchizat - istehsal - satış** mərhələsi bir-birilə sıx bağlı olub biri digərindən asılıdır.

Beləliklə, bazar iqtisadiyyatı şəraitində **mühasibat uçotunun predmeti** fərdi kapitalın dövriyyəsini özündə əks etdirir.

Mühasibat uçotunun metodu predmetin öyrənilməsinə kömək edən üsulların, qaydalarının və standartların məcmusudur. Metod özünəməxsus elementlərə - sənədləşdirməyə, inventarlaşdırmaya, qiymətləndirməyə, kalkulyasiya etməyə, hesablar və ikili yazılışa, balans və hesabatla malikdir. Bazar münasibətləri inkişaf etdikcə metodun hər bir elementi dəqiqləşdirilə, tamamlana və düzəldilə bilər.

1.2. Maliyyə uçotunun metodoloji əsasları

Bazar iqtisadiyyatının tələbləri çox geniş olduğu üçün maliyyə (mühasibat) uçotunun indiki əhaə dairəsi və metodoloji məsələləri həmin tələblərə cavab bilmir.

Maliyyə uçotunun metodoloji əsasını təbiyyətin, cəmiyyətin və tənəqqürün inkişafının ümumi qanunlarını öyrənən və dərk edən bir elmi kimi dialektik metod təşkil edir. Hər bir elm dialektikaya əsaslanaraq öz predmetini öyrənmək üçün özünə xas olan üsullar sistemini işləyib hazırlayır. Bu üsullar sistemi maliyyə uçotunun predmetinin xüsusiyyətlərindən ən əsaslısı müəssisə əmlakının, onun əmələ gəlmə mənbələrinin arası kəsilməz dövriyyəsini təmin etməkdir. Maliyyə uçotu müəssisənin bütün əmlakını və onun hərəkəti nəticəsində baş verə təsərrüfat proseslərini əks etdirir. Müəssisədə, firmada və səhmdar cəmiyyətlərində baş verən təsərrüfat prosesləri müxtəlif təsərrüfat əməliyyatlarından ibarətdir, həmin əməliyyatları düzgün əks etirmək və onların yerinə yetirilməsi üzərində nəzarəti həyata keçirmək üçün mühasibat uçotunda sənədlərdən istifadə edilir. Sənədləşmə maliyyə uçotu obyektləri üzərində ilk müşahidə vasitəsi olmaqla baş vermiş təsərrüfat əməliyyatlarını tam və arası kəsilmədən əks etdirilməsi üsuludur. Sənədlər maliyyə (mühasibat) uçotu qeydlərində yazılışın aparılması üçün əsas hesab olunur və həm də təsərrüfat əməliyyatlarının həqiqətdə baş verməsinin yazılı təsdiq edilməsi və onların baş verməsinin hüquqi olması deməkdir. Sənədlərin düzgünlüyünü təmin edən göstərici onlarda əsas rekvizitlərin olmasıdır.

Uçot üzrə mövcud olan ədəbiyyatda sənədləşmə termini müxtəlif cür aydınlaşdırılır. Bəzi müəlliflər sənədləşməyə sənədlərin tərtib edilməsi, bəziləri isə əməliyyatların sənədləşdirilməsi prosesi kimi baxır. Digər müəlif qrupu isə «sənədləşməyə bütün təsərrüfat əməliyyatları üçün tərtib edilən sənədlərin məcmusudur» deyirlər. Bizim fikrimizcə, üçüncü qrup müəlliflərlə razılaşaraq - sənədləşdirmə təsərrüfat əməliyyatlarının sənədlərlə rəsmiyyətə salınması, sənədləşmə isə tərtib edilmiş sənədlərin məcmusudur - deyə bilərik. Sənədləşmə maliyyə (mühasibat) uçotunun metodunun ünsürü olmaqla müəssisədə baş verən bütün təsərrüfat əməliyyatları haqqında ilkin məlumatların əldə edilməsinə imkan verir. Mühasibat uçotu sənədlər vasitəsilə baş vermiş bütün təsərrüfat əməliyyatlarının tam və arasıkəsilməz qeydiyyatını həyata keçirir. Bunun da nəticəsində müəssisə əmlakının, onun əmələgəlmə mənbələrinin və istifadəsinin üzərində sisteməlik nəzarət aparılır. Müəssisənin təsərrüfat fəaliyyəti zamanı ələ əhəmiyyətə da baş verir ki, onlar baş verdikdə sənədlərlə rəsmiyyətə salmaq mümkün olmur. Bu əməliyyatlara mümkün olaraq vəsaitlərin qəbulu və buraxılması zamanı baş vermiş səhvlər, uçotda olan səhvlər, material qiymətlilərinin qurulması, tozlanması, buraxılması və i.ə. göstərmək olar. Bu cür əməliyyatların aşkar çıxarılması, rəsmiyyətə salınması üçün mühasibat uçotunda investoraşma aparılır. İnvestoraşmanın əsas mahiyyəti uçot məlumatları ilə həqiqətdə olan məlumatların uyğun olmasını təmin etməkdir. İnventaraşma müəssisədə mövcud olan material qiymətlilərinin, pul vəsaitinin, hesablaşmaların fərdi vəziyyətinin yoxlanması və siyahıya alınması üsuludur. İnventarizasiyanı sənədləşmənin davamı kimi də qəbul etmək olar. O, cari mühasibat uçotu məlumatlarını dəqiqləşdirir və tamamlayır. Bütün bunlara baxmayaraq inventarizasiyanı sərbəst əhəmiyyətə malik olmadığından və yalnız cari uçotda olan məlumatlanan dəqiqləşdirilməsi üçün həyata keçirildiyindən mühasibat uçotu metodunun sərbəst ünsürü hesab etmək olmaz. Müəssisə əmlakının əmələ gəlmə mənbələrinin dəqiq və düzgün olmasında inventarizasiyanın rolu böyükdür. Bütün bunlara görə inventarizasiyanı mühasibat uçotunun metodunun köməkçi bir elementi kimi hesab etmək daha məqsədə uyğun olar.

Müəssisənin təsərrüfat fəaliyyəti zamanı baş verən təsərrüfat əməliyyatları müxtəlif ölçü vahidlərinə malik olan uçot obyektlərini əhatə edir. Onların bəziləri çəki, başqaları həcm, say və i.a. ölçülərə malikdir. Bunların hamısı natural ölçü vahidləri olmaqla mal-material qiymətlilərinin ölçüsü üçün istifadə olunur. Əmək ölçü vahidləri sərf edilmiş eməyi ölçmək üçün istifadə edilir. Əmək ölçü vahidləri həm sərbəst, həm də natural ölçülərlə birlikdə tətbiq edilir.

Müəssisənin işinin nəticələrini və aparılan tədbirlərin səmərəliliyini hesablamaq üçün natural və əmək ölçüləri ilə yanaşı ümumiləşdirici göstəricilərə də malik olmaq lazımdır. Bu məqsədlə mühasibat uçotunda qiymət üsulundan istifadə edilir. Qiymətin köməyiylə natural və əmək ölçüləri pul ölçüsünə çevrilir. Əmlakın qiyməti onun alınmasına sərf edilmiş həqiqi məsrəflərin cəmindən ibarətdir. Əvəzsiz daxil olmuş əmlak isə onun mədaxil tarixinə mövcud olan bazar dəyəri ilə uçota almır. Müəssisə tərəfindən istehsal olunan əmlak onun hazırlanmasına sərf edilən həqiqi məsrəflər məbləğində qiymətləndirilir.

Obyektin cari bazar dəyəri onun mədaxil edildiyi tarixə, sənədlə təsdiq edilmiş qüvvədə olan qiymətlər əsasında formalaşdırılır.

Material qiymətliləri istehsala və ya başqa məqsədlərə buraxılan hallarda ya hər vahidinin maya dəyəri, orta maya dəyəri, əldə edilmə anı üzrə ilk dəfə alınan ehtiyatın maya dəyəri (FIFO) və əldə edilmə anı üzrə axırda alınan ehtiyatların maya dəyəri (LIFO) ilə qiymətləndirilir.

Pərakəndə ticarət müəssisələrində malların qiymətləndirilməsi iki variant - pərakəndə satış qiymətləri üzrə və ya alış dəyəri üzrə aparıla bilər.

Müəssisə tərəfindən əldə edilən əmlakın qiymətləndirilməsi əsas etibarilə mühasibat uçotunun əsas prinsiplərindən və müəssisənin fasiləsiz fəaliyyətindən irəli gələn qaydalara - onların alınmasına sərf edilən həqiqi məsrəflərin məbləğinə müvafiq olaraq, həyata keçirilməlidir. Qiymətləndirmənin müxtəlifliyi aşağıdakı əlamətlərdən də asılı ola bilər:

- müəssisə çərçivəsində ya bazar şəraitində qiymətin formalaşdığı yerdən;
- əmlakın satışı, əvəzsiz verilməsi və ya əldə edilməsi qaydasında qiymətin formalaşma xarakterindən;

- vaxt amili, daha doğrusu, keçmiş hadisələr əsasında cari və gələcək dövrdən asılılığından.

- vaxt amili, daha doğrusu, keçmiş dövrdə qiymətləndirmə metodu, dəyişilməz qiymətlər tətbiq edildiyi dövrdə ilk dəyərlə qiymətləndirilirdi. Qiymətlərin dəyişilməsi isə dövlət səviyyəsində həyata keçirilirdi. Hal-hazırkı şəraitdə qiymətləndirmə bazar münasibətlərinə uyğun aparılır. Daha doğrusu, eyni bir əmlakın bir neçə qiyməti mövcud olan hallarda onlar həmin cari uçotda ən aşağı qiymətlə əks etdirilir. Konkret obyektin ən aşağı qiyməti müəssisənin özü, yuxarı qiyməti isə bazar tərəfindən təyin edilir. %

Müəssisənin valyuta hesabları və xarici valyuta ilə aparılan əməliyyatlar mühasibat uçotunda Milli Bankın müəyyən etdiyi məzənnə üzrə manata çevirilir və uçota alınır. Bütün yuxarıda göstərilənlərdən belə nəticəyə gəlmək olar ki, qiymət bazar iqtisadiyyatının həlledici amili hesab olunur.

Yuxarıda qeyd etdiyimiz kimi müəssisədə qiymətlərin müxtəlifliyi mövcuddur, lakin buna baxmayaraq onun hər birinin əsasını reallıq və vahidlilik təşkil etməlidir. Reallıq dedikdə, pul ölçüsündə ifadə olunan müəyyən bir obyektin onun maya dəyərinə uyğunluğu başa düşülür. Vahidlilik prinsipi isə uçot obyektlərinin müxtəlif təşkilatlar tərəfindən qiymətləndirilməsinə eyni cür yanaşmanı nəzərdə tutur. Ona görə də qiymətləndirmənin reallıq və vahidlilik prinsipinin gözlənilməsinin mühasibat uçotunda böyük əhəmiyyəti vardır. Qiymətləndirmənin əsasını mühasibat uçotu obyektlərinin həqiqi maya dəyəri təşkil edir. Mühasibat uçotu obyektlərinin həqiqi maya dəyəri canlı və əşyalaşmış əməyin ümumiləşdirilməsi və müqayisə edilməsi yolu ilə hesablanır. Belə bir hesablama kalkulyasiya adlanır. Kalkulyasiya müəssisənin fəaliyyətini xarakterizə edən əsas göstəricilərdən biridir. Kalkulyasiya, uçota alınan obyektlərin maya dəyərini təyin etmək üçün əsas olmaqla, onların qiymətlərini müəyyən etmək üçün baza hesab olunur. Deməli, mühasibat uçotu obyektlərini ümumiləşdirilmiş şəkildə əks etdirmək üçün qiymət və kalkulyasiyadan istifadə edilir. Qiymət və kalkulyasiyanın tətbiq edilməsi bazar iqtisadiyyatı şəraitində təsərrüfat və kommersiya hesabının möhkəmləndirilməsində böyük əhəmiyyət kəsb edir.

Müəssisəyə məxsus olan əmlakı qiymətləndirmədən uçotda əks etdirmək qeyri-mümkündür. Buradan da qiymət mühasibat uçotu metodunun sərbəst ünsürü hesab olunur. Kalkulyasiya həm də sərbəst fənn kimi tədris olunduğundan qiymətin reallığını təmin etməsinə baxmayaraq mühasibat uçotunun sərbəst ünsürü olması mübahisə doğurur.

Müəssisədə mövcud olan əmlakı və bu əmlakın əmələ gəlmə mənbələrini, təsərrüfat proseslərini və onun nəticələrini əks etdirmək və bunların hər birinin üzərində cari, nəzarəti həyata keçirmək üçün mühasibat uçotunda hesablar sistemindən istifadə edilir. Hesablar sisteminin aparılması zərurəti ilk məlumat daşıyıcılarında uçot obyektləri haqqında dağınıq məlumatların verilməsindən irəli gəlir. Bu obyektlər haqqında ümumiləşdirilmiş təsəvvürə malik olmaq üçün onları qruplaşdırmaq və yekunlaşdırmaq lazımdır. Bu funksiyanı qeyd etdiyimiz kimi yalnız mühasibat uçotu hesabları yerinə yetirir. Təsərrüfat əməliyyatlarının hesablarda əks etdirilməsi ikitərəfli yazılış üsulu vasitəsi ilə həyata keçirilir. İkitərəfli yazılış üsulunun mahiyyəti təsərrüfat əməliyyatları nəticəsində baş verən iki hadisəni qarşılıqlı surətdə əks etdirməkdən ibarətdir. İkitərəfli yazılış üsulu baş vermiş təsərrüfat əməliyyatını iqtisadi məzmununu aşkara çıxarmaqla təsərrüfat fəaliyyətini daha dərinlən öyrənməyə imkan verir. Beləliklə, mühasibat uçotunun hesablar sistemi uçot obyektləri haqqında məlumatları qruplaşdırmaq və ümumiləşdirmək üçün istifadə olunur. Onların köməyi ilə bazar iqtisadiyyatı şəraitində müəssisədə mövcud olan əmlakın hərəkəti və onların istifadəsi üzərində nəzarət həyata keçirilir və təsərrüfat fəaliyyəti haqqında sistemləşdirilmiş məlumatların toplanmasına imkan yaradır. Buradan da mühasibat uçotunun hesablar sisteminin onun metodunun ünsürlərindən (elementlərindən) biri olması təsdiq olunur. Bizim fikrimizcə, mühasibat uçotu metodunun elementlərini sadalayan zaman ikitərəfli yazılış sərbəst əhəmiyyətə malik olmadığından və hesablar sistemi deyildikdə həm də təsərrüfat əməliyyatlarının ikitərəfli yazılış üsulu ilə əks etdirilməsi başa düşüldüyündən hesablar və ikitərəfli yazılış kimi deyilməsinə ehtiyac hiss olunmur. Biz burada heç də ikitərəfli yazılış üsulunun əhəmiyyətini azaltmaq fikrində deyilik, sadəcə olaraq ikitərəfli yazılış üsulunun

mühasibat uçotu metodunun sərbəst ünsürü kimi ayırmağın məqsədəuyğun olmadığını qeyd etmək istəyirik. Məlum olduğu kimi müəssisədə mövcud olan əmlak, onun əmələ gəlmə mənbələri, təsərrüfat prosesləri və bunların nəticələrinin hesablarda qeydiyyatı ikitərəfli yazılış üsulu ilə həyata keçirilir. İkitərəfli yazılış heç də təsərrüfat əməliyyatlarının iki dəfə əks etdirilməsini deyil, yalnız iki hadisənin qeydiyyatını ifadə edir. Uçotun jurnal - order formasına nəzər yetirdikdə orada əməliyyatların qeydiyyatının bir dəfə aparılmasının şahidi oluruq.

Uçot sahəsində onun inkişafının müxtəlif mərhələlərində yazıb yaratmış M.S.Belousov, N.P.Veysman, A.F.Qalkin, B.İ.Pilmenşteyn, B.İ.Qavrilov, A.İ.Sumsov, A.K.Marçenko, P.N.Vasilenko, V.Q.Makarov kimi görkəmli alimlər ikitərəfli yazılış üsulunu biri-birindən fərqli surətdə izah etmişlər. Onların bəziləri ikitərəfli yazılışı mühasibat uçotunun predmetinin xüsusiyyətlərindən, digərləri mühasibat uçotunun metodu və bir başqaları isə balans metodundan irəli gəlməsini sübut etməyə çalışırlar.

Qeyd edək ki, burada yalnız ikitərəfli yazılış deyil, mühasibat uçotu metodunun bütün elementləri onun predmetinin xüsusiyyətini xarakterizə edir. Təsərrüfat fəaliyyətinin yekunlarının müntəzəm olaraq ümumiləşdirilməsi hesablar sistemi vasitəsi ilə həyata keçirilir. Ona görə də hal-hazırda kimi nəzərdən keçirilən bütün üsullar arasında hesablar sistemi və ikitərəfli yazılış ən önəmli əhəmiyyətə malikdir. Yalnız hesablar sisteminin tətbiq edilməsi nəticəsində təsərrüfatı idarə etmək və son nəticənin - mənfəətin əldə edilməsi üçün lazım olan məlumatların detallaşdırılması və ümumiləşdirilməsi mümkün ola bilər. Müəssisənin əmlakını onların növlərinə, tərkibinə, funksional roluna və əmələ gəlmə mənbələrinə görə əks etdirmək üçün mühasibat balansı tərtib edilir. Əmlakın müəssisə, təşkilat və idarələr tərəfindən balansda ümumiləşdirilməsi və qruplaşdırılması onlardan necə istifadə edilməsi üzərində ciddi nəzarət etməyə imkan yaradır.

Müəssisənin təsərrüfat fəaliyyəti haqqında göstəricilərin ümumiləşdirilməsi üçün hesabat tərtib edilir. Hesabatdan həm müəssisəni idarəetmə üçün müəssisənin özündə, həm də müəssisədən kənarda onunla maliyyə maraqlı olan başqa

təşkilatlar istifadə edir. Ona görə də hesabat müəyyən qayda və standartlara müvafiq olaraq tərtib edilməlidir.

Mühasibat balans və hesabatı müəssisənin əmlakı haqqında cari uçot məlumatlarının ümumiləşdirilməsi üsullarıdır. Balans və hesabat məlumatlarından istifadə, mühasibat uçotunun əsas vəzifələrindən biri olan müəssisənin əmlakının bazar münasibətlərinə uyğun istifadə edilməsi üzərində nəzarətin həyata keçirməsinə imkan yaradır.

Yuxarıda nəzərdən keçirilən mühasibat uçotu metodunun elementləri mühasibat uçotunun predmetinin mahiyyətini hərtərəfli öyrənməyə imkan verir. Beləliklə, mühasibat uçotu metodunun elementləri aşağıdakılardan:

sənədləşmə və inventarizasiya, qiymət və kalkulyasiya, hesablar sistemi və ikitərəfli yazılış, balans və hesabatdan ibarətdir. Mühasibat uçotu metodunun elementlərini vaxtı ilə P.N.Vasilenko iki qrupa bölmüşdür. O, birinci əsas qrupa sənədləşmə, ikitərəfli yazılış, hesablar və balans, ikinci qrupa isə inventarizasiya, qiymət, kalkulyasiya və hesabatı aid etmişdir. P.N.Vasilenkonun fikrincə, birinci əsas qrup mühasibat uçotunun vahid metodu hesab olunur. Bizim fikrimizcə isə hər bir təsərrüfat əməliyyatının harada və nə vaxt baş verməsindən asılı olmayaraq ilk növbədə ilk sənədlə rəsmiləşdirilməsə uçotda qeydiyyat aparmaq qeyri-mümkün olduğundan mühasibat uçotu metodunun elementlərinə sənədləşməsi qiymət və kalkulyasiyası, hesablar sistemini və balansı aid etmək daha düzgün olar. Bununla yanaşı sənədlə rəsmiləşdirilən hər bir təsərrüfat əməliyyatı bütün iqtisadi göstəricilərin hesablanması təşkil edən kalkulyasiya vasitəsi ilə mütləq qiymətləndirilməlidir. Bütün bunlardan sonra əməliyyatlar hesablar sistemində ikitərəfli yazılış üsulunun köməyi ilə qeydiyyatdan keçirilir və balans tərtib etməklə cari uçot göstəriciləri qruplaşdırılır və yekunlaşdırılır. Mühasibat uçotu metodunun digər köməkçi elementləri - inventarizasiya və hesabat ilin müxtəlif dövrlərində aparılmaq və tərtib edilməklə birinci uçot göstəricilərinin dəqiq və düzgünlüyünü, ikincisi isə müəssisənin təsərrüfat fəaliyyətini daha geniş xarakterizə etməyə imkan verir.

Mühasibat uçotu metodunun yuxarıda göstərilən istər əsas, istərsə də köməkçi elementləri bir-birilə qırılmaz surətdə aparılır.

Təcrübədə həmin ünsürlər aşağıdakı ardıcılıqla aparılır. Sənədləşmə baş vermiş təsərrüfat əməliyyatları haqqında ilk məlumat verir. Sənədlərin məlumatlarına əsasən təsərrüfat əməliyyatlarının mühasibat uçotunda qeydiyyatı həyata keçirilir. Sənəddə olan məlumatlar mütləq pul ölçüsünün köməyi ilə ümumiləşdirilir. Bunun üçün qiymətdən istifadə edilir. Mühasibat uçotu obyektləri haqqında məlumatları qruplaşdırmaq və yekunlaşdırmaq üçün hesablar və ikitərəfli yazılışdan istifadə edilir. Hesablarda əks etdirilmiş məlumatların həqiqi olması inventarizasiya vasitəsi ilə yoxlanılır. Hesablarda olan yoxlanmış məlumatlara əsasən bu və ya digər obyektə aid olan məsrəflərə yekun vurulur və bütün bu obyektlərin maya dəyəri hesablanır. Bu hesablama kalkulyasiya vasitəsi ilə həyata keçirilir. Mühasibat uçotunun obyektləri üzərində nəzarət etmək üçün müəyyən dövrə təsərrüfat vasitələri və onların əmələ gəlmə mənbələri müqayisə edilir. Belə müqayisə balans və hesabat vasitəsilə həyata keçirilir.

Bütün qeyd olunanlardan görünür ki, mühasibat uçotu metodunun bütün ünsürləri bir-birilə qırılmaz surətdə əlaqədə olmaqla biri - digərini tamamlayır. Beləliklə, mühasibat uçotunun metodu təkcə təsərrüfat vasitələrinin və proseslərinin qeydiyyatını deyil həm də təsərrüfat fəaliyyəti və onun nəticələrini əks etdirməklə uçotun operativliyi və analitikliyini təmin edir.

Mühasibat uçotunun metodoloji əsaslan problemləri istiqamətində söylənilən fikirlərin həlli, milli uçot sisteminin Beynəlxalq uçot standartlarına uyğunlaşdırılması üçün bir vasitə ola bilər.

1.3. Maliyyə uçotunun metodoloji və metodiki fərqli

Bazar iqtisadiyyatına keçid istər-istəməz müəyyən bir dövr ərzində formalaşmış uçot sistemində əsaslı dəyişikliklər edilməsini tələb edir. Dəyişikliyin aparılması mövcu olan metodiki, metodoloji, təşkilatı və didaktik fərqləndirici

xüsusiyyətlərdən asılıdır. Bu fərqləri qərb ölkələrinin uçot prinsipləri ilə əvəz etmək yolu ilə aradan çox güman ki, qaldırmaq olmaz.

Metodoloji fərqlər heç də öz özlüyündə iqtisadi cəhətdən inkişaf etmiş ölkələrdə olduğu kimi uçotu xüsusiyyətində deyil, dövlətin hüquqi və iqtisadi sistemi ilə bağlıdır. Məhz bu amil mühasibat uçotu obyektlərinin genişləndirilməsini, onların tərkibinə qeyri-maddi aktivlərin, torpağın, qiymətli kağızların, səhmlərin, istiqrazların, veksellərin və i.a daxil edilməsini tələb edir.

Bazar iqtisadiyyatı şəraitində əmtəə material dəyərlilərinin yeni prinsiplərə əsasən qiymətləndirilməsindən istifadə edilməsi, tədavül xərclərinin, məsrəflərin uçotunda və maya dəyəri kalkulyasiyasında, yeni üsulların tətbiqi ilə əlaqədar yeni problemlər meydana çıxır. Bu cəhətdən xarici ölkələrin təcrübəsindən istifadə xeyli səmərə verə bilər. Yeni üsullardan istifadə etmədən maliyyə uçotunda heç bir əyanilik və səmərəlilik yaradıla bilməz.

Bununla bərabər qeyd etmək lazımdır ki, Qərbin metodologiyasını hərtərəfli ölçüb-biçmədən tam qəbul etmək xoşagəlməz hallara gətirib çıxara bilər.

Metodiki fərqlər mühasibat ənənəsi ilə bağlı olub böyük təcrübəvi əhəmiyyətə malikdir. Burada hər şeydən əvvəl, mühasibat uçotunun registrlərində və formalarında olan fərqlərə diqqət yetirilməlidir. Məsələn, Azərbaycanda sintetik hesablar üzrə yekunlar, jurnal-order, baş kitab və dövriyyə cədvəli üzrə müəyyən edilir. ABŞ-da isə bu iş bizdə istifadə olunmayan transformasiya (dövriyyə) cədvəlində sınaq balansını tərtib etmək yolu ilə yerinə yetirilir. Mənfəət və zərər hesabı bizim uçotda maliyyə nəticəli, ABŞ-da isə toplayıb-bölüşdürücü tranzit hesab kimi istifadə edilir. Nəticə kimi Amerika balansını maliyyə nəticəsini - mənfəəti, yaxud zərəri göstərmişdir. Digər xüsusiyyətlər də mövcuddur. Metodoloji fərqlərin əksinə olaraq metodiki fərqlər obyektiv əsaslı malik deyil, onlar subyektiv amillərdən problemi böyük uçot işçisinin (onların hazırlıq səviyyəsi, işə münasibətləri və s. nəzərə alınmaqla) başa düşməsinin tələb olunmasından asılı olaraq öhdəsindən gəlmək son dərəcə mürəkkəbdir.

Buna baxmayaraq uçotun sinxron (jurnal-order) formasından sinoptik (memorial-order) formasına keçməklə, həmin mürəkkəbliyi müəyyən qədər aradan götürmək olar. Bu işə uçotun kompyuterləşdirilməsi xeyli kömək edə bilər.

Təşkilati fərqlər mülkiyyət formasından, müəssisələrin ixtisaslaşma səviyyəsindən və onların təsərrüfat fəaliyyətinin həcmindən irəli gəlir. Həm bunlar, həm də özəlləşdirmənin geniş vüsət almasından və təsərrüfatların bazar iqtisadiyyatının prinsiplərinə uyğun işləməyə keçirilməsindən irəli gələn fərqlər uçotda beynəlxalq uçot sistemində yayılmış üç mərhələli maliyyə uçotuna, idarəetmə uçotuna və auditorluq sisteminə keçirilməsini tələb edir.

Maliyyə uçotu mühasiblərin adət etdikləri hesabatın kənar təşkilat və orqanlar (maliyyə orqanları, banklar) üçün tərtib edilməsini əhaət edir. İdarəetmə uçotu müəssisədaxili istifadə üçün aparılır. Auditorluq müəssisələrin hesabatlarının müstəqil mühasiblər forması tərəfindən yoxlanılmasını yerinə yetirir.

Öhdəsindən asanlıqla gəlmək mümkün olan didaktik fərqlər haqqında danışmaq olduqca vacibdir. Bizdə tədris mövzularının daha müxtəsər şərh edilməsi xarakterik olmaqla onları təkrar etmək «iztirabdır». Amerikanlar isə və ya digər qaydanı tələbələr başa düşənə qədər bir neçə dəfə təkrar etməyi özlərinin müqəddəs borcu hesab edirlər. Bu baxımdan deyilənlərdən belə nəticə çıxarmaq olar ki, bizim müəllimlər, onların uçot konsepsiyasının başa düşməklə görürlər. Amerika məktəbi isə tələbələrə uçot əməliyyatlarını ardıcıl mənimsəməklə, uçot konsepsiyasını da başa salmağa çalışır.

Didaktik fərqlərin öhdəsindən gəlmək olduqca asandır. Burada ilk növbədə, Qərb ölkələrinin təcrübəsindən istifadə etmək daha sərfəlidir. Son illərdə Qərb ölkələrinin təcrübəsindən istifadə edilməklə bu sahədə müəyyən nailiyyətlər əldə edilmişdir. Bu nailiyyətlərin əldə edilməsində mühasibat uçotu və audit sahəsində beynəlxalq təcrübənin təbliği və yayılması üzrə Birləşmiş Millətlər Təşkilatının transmilli korporasiya şöbəsinin gördüyü işlər böyük rol oynamışdır. Bu şöbənin təşəbbüsü ilə Qərbin aparıcı auditor firmaları tərəfindən mühasiblərin beynəlxalq uçot standartlarına uyğun öyrənilməsinə dair proqram işlənib hazırlanmış və onun həyatı keçirilməsi tövsiyyə edilmişdir. Proqram üzrə tədris, müstəqil dövlətlər

birliyinə tədris, müstəqil dövlətlər birliyinə daxil olan ölkələrin - Q.V.Plexanov aına Rusiya İqtisad Akademiyasında Moskva Dövlət Universitetində, Moskva Dövlət Beynəlxalq İqtisadi Əlaqələr İnstitutunda, Kiyev Dövlət Universitetində və Sankt-Peterburq Ticarət İnstitutunda təşkil edilmişdir.

Müasir uçot ideyasını həm işləyə bilən, həm də yaymağı bacaran mühasibat elitasının hazırlanması ilə əlaqədar işlərin həyata keçirilməsi mütəxəssislərimizə maliyyə nəticəsinin hesablanması problemlərinə yeni baxımdan yanaşmağı, bizim üçün yad olan lakin uçot obyektlərinin qiymətləndirilməsinin daha təsirli üsulları ilə tanış olmağa məsrəflərin və məhsulun maya dəyərinin hesablanmasında yeni üsullardan istifadə etməyə və təsərrüfat üçün zəruri olan digər məsələləri öyrənməyə şərait yaradır. Bundan başqa bu iş mühasibat uçotu və audit sahəsində normativ sənədlərin, əsasnamələrin və təlimatların təkmilləşdirilməsi üzərində işləyənlər üçün daha sərfəlidir.

Bundan başqa nəzərə almaq lazımdır ki, Qərbin uçot təcrübəsinin uçot işçilərimizə öyrədilməsi zəruri ədəbiyyatların olmasını tələb edir. Bu ədəbiyyatın bir dildən digər dilə tərcümə edilməsi ilə konseptual sistemin təbliğinə tam uyğun ola bilməz. Bu cür təbliğati həyata keçirmək üçün hər şeydən əvvəl, dəqiq lüğət olmalıdır. Bu cür lüğəti isə (Qərbin təcrübəsindən istifadə edildikdə lazım olan ingiliscə-azərbaycanca lüğəti) minimum 20-25 il ərzində gərgin işləməklə böyük milli kollektivin iştirakı ilə tərtib etmək olar. Bundan başqa ölkəmiz mühasibat uçotunun proqramı təminatına və onun maşında işlənməsinə və onun maşında işlənməsinə külli miqdarda vəsait sərf etmişdir. Qərb standartlarının qəbulu bütün bu işləri səmərəsiz əldə edə bilər.

Nəhayət, qeyd etmək lazımdır ki, ölkədə mühasibat uçotuna dair müəyyən miqdarda ədəbiyyat, metodiki göstəriş və materiallar işlənilib hazırlanmış və xeyli təcrübə toplanmışdır. Bütün bunları birdən-birə lazımsız etmək qeyri-mümkündür.

Beləliklə, fikrimizcə ifratçılığa qapılmadan iki mühüm nöqtəyi nəzəri 70 ildən çox bir müddət ərzində iqtisadi cəhətdən inkişaf etmiş ölkələrdə mühasibat uçotu sahəsində nələr baş verdiyini, öz idarəetmə funksiyalarının yerinə yetirilməsində

mühasibat uçotunun daha səmərəli metodoloji konsepsiyasından istifadə edilə bilməsini başa düşmək lazım və vacibdir.

II FƏSİL. MALIYYƏ (MÜHASİBAT) UÇOTUNUN BEYNƏLXALQ MALIYYƏ (MÜHASİBAT) UÇOTU STANDARTLARINA UYĞUNLAŞDIRILMASININ PROBLEM MƏSƏLƏLƏRİ

2.1. Milli mühasibat uçotu standartlarının hazırlanması və beynəlxalq mühasibat uçotu standartlarına keçilməsinin əsas istiqamətləri

Son illərdə ölkəmizin məqsədyönlü şəkildə dünya bazarına inteqrasiya etməsi ilə iqtisadiyyatımızın bir çox sahələrində mühüm islahatlar aparılmışdır. Belə ki, büdcə, vergi, gömrük, bank, mülki-inzibati, bələdiyyə, statistika sahələrini və sahibkarlıq fəaliyyətini tənzimləyən bir sıra mühüm qanunvericilik aktları qəbul edilmişdir.

Beynəlxalq standartlara uyğun olaraq hazırlanmış bu qanunvericilik aktlarının qəbul olunması ilə qeyd olunan sahələrə sərmayələr axınının artmasına, bununla da maliyyə resurslarından səmərəli istifadə olunmasına və bu sahələrin sürətlə inkişaf etmələrinə şərait yaradılmışdır.

Hazırda, iqtisadi münasibətlərin qloballaşdırılması və beynəlmilləşdirilməsi prosesinin həyata keçirilməsi ilə əlaqədar, mühasibat uçotu sahəsində standartlaşdırmanın zəruriliyi məsələsi bir çox mütəxəssislər üçün artıq diskussiya obyektidir.

Başqa sözlə, ayrı-ayrı müəssisələr tərəfindən mühasibat uçotunun və mühasibat hesabatlarının beynəlxalq standartlara keçidinin dünya praktikasında mövcud olan bir neçə istiqamət üzrə həyata keçirilməsinə baxmayaraq, artıq onlar uçotda vahid standartların zəruriliyinin və tətbiqinin tərəfdarları olmuşdular.

Bir sözlə, iqtisadi münasibətlərin qloballaşdırılması və bununla da mühasibat uçotu qaydalarının və mühasibat hesabatlarının unifikasiyası (uyğunlaşdırılması) prosesi, dünya bazarına çıxmaq, xarici investisiyaları cəlb etmək istəyən milli korporasiyalar (kompaniyalar) üçün böyük əhəmiyyət kəsb edir.

Bununla yanaşı, bu qloballaşdırılma şəraitində yaranan ciddi problemlər sırasında, kapital bazarında vəsaitləri cəlb edən korporasiyalar (kompaniyalar) barədə maliyyə informasiyalarının müqayisəsizliyi əsas yerlərdən birini tutur.

Bu baxımdan ölkəmizdə beynəlxalq tələblərə uyğun mühasibat uçotunun və mühasibat hesabatlarının hazırlanması, tətbiqinin və yayılmasının zəruriliyi yaranır.

Qeyd etmək lazımdır ki, hazırda respublikamızda mühasibat uçotunun təşkili qaydaları 1995-ci ildə qəbul edilmiş «Mühasibat uçotu haqqında» Azərbaycan Respublikasının Qanunu ilə tənzimlənir.

Sözügedən sahələr üzrə qəbul edilmiş qanunvericilik aktlarının tətbiqi ilə mühasibat uçotu sahəsinə dair qüvvədə olan normativ-hüquqi aktların arasında uyğunsuzluqlar yaranmışdır.

katlaşdırılmış Mühasiblər Assosiasiyasından müvafiq təkliflərin alınması koordinasiya qrupunun üzvlərinə tapşırılmışdır.

Beynəlxalq tələblərə cavab verən Milli Mühasibat Uçotu Standartlaşmanın hazırlanması və tətbiqi praktikasına əsasən mühasibat uçotu sahəsində islahatı aparan ölkədə tarixən mövcud uçot ənənələrini nəzərə almaqla, yəni mərhələlərlə bu standartlara keçmək daha da məqsədəmüvafiqdir.

Mövcud olan praktikaya əsasən Beynəlxalq Mühasibat Uçotu Standartlarının tətbiqi, hazırda 3 (üç) istiqamətlər üzrə həyata keçirilir:

- Beynəlxalq Mühasibat Uçotu Standartlarına ölkənin mühasibat uçotu sistemi kimi birbaşa keçid;
- Beynəlxalq Mühasibat Uçotu Standartlarına əsaslanan Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının inkişafı və ona keçid;
- Mövcud mühasibat uçotu sahəsində qanunvericiliyə düzəlişlər etmək, xüsusi uçot təcrübələrini həyata keçirməklə, onları Beynəlxalq Mühasibat Uçotu Standartlarına uyğunlaşdırmaq.

MDB məkanında mühasibat uçotu sahəsində islahatların aparılması ilə bağlı qeyd olunan birinci istiqamət üzrə seçim Gürcüstana məxsusdur.

Qeyd etmək lazımdır ki, Gürcüstanın Beynəlxalq Mühasibat Uçotu Standartlarına keçməsi barədə elana baxmayaraq, bu standartlar adı çəkilən ölkədə mövcud olan digər qanunvericilik aktları ilə ziddiyyətlik təşkil etdiyindən və qeyd olunan beynəlxalq standartlar normativ-hüquqi akt kimi Gürcüstanın qanunvericiliyində öz əksini tapmadığından həmin standartların tətbiqində problemlər yaranmışdır.

Gürcüstandan fərqli olaraq Rusiya Beynəlxalq Mühasibat Uçotu Standartlarına keçidi 2 (ikinci) istiqamət üzrə seçmişdir.

Hazırda Rusiyada beynəlxalq tələblərə uyğunlaşdırılmış 19 Milli Mühasibat Uçotu Standartları Rusiya Federasiyasının Maliyyə Nazirliyi tərəfindən təsdiq edilmişdir.

Lakin həmin standartlar bu ölkənin Ədliyyə Nazirliyində dövlət qeydiyyatına alınmamışdır.

Burada da standartların böyük əksəriyyəti, Rusiyanın ərazisində fəaliyyət göstərən təsərrüfat subyektlərinin iqtisadi fəaliyyətini tənzimləyən digər qanunvericilik aktlarının bir sıra müddəalarına uyğun olmadığından onların tətbiqində çətinliklər yaranmışdır.

Qeyd etmək lazımdır ki, Beynəlxalq Mühasibat Uçotu Standartlarının tətbiqi ilə bağlı yaranmış vəziyyət Gürcüstanda və Rusiyada olduğu kimi Beynəlxalq Mühasibat Uçotu Standartlarını qəbul edən bir çox MDB ölkə-üzvlərində mövcuddur.

Göstərilənləri nəzərə alaraq, Azərbaycan Beynəlxalq Mühasibat Uçotu Standartlarına keçmək məqsədi ilə hansı istiqamət üzrə seçim etməlidir, sualı gündəmdə olan vacib məsələlərdən biridir.

Fikrimizcə, yuxarıda qeyd edildiyi kimi büdcə, vergi, gömrük, bank, mülki-inzibati, bələdiyyə, statistika sahələrini və sahibkarlıq fəaliyyətini tənzimləyən, beynəlxalq standartlara uyğun olaraq hazırlanmış bir sıra mühüm qanunvericilik aktlarının qəbul edilməsini nəzərə alaraq, Azərbaycanda mühasibat uçotu sahəsində islahatların 1-ci mərhələdə aparılması, 2-ci (ikinci) istiqamət üzrə həyata keçirilməsi məqsədəuyğundur.

Bu səbəbdən vergi ödəyicilərinin fəaliyyətinin uçotunu tənzimləyən, 1995-ci ildən qüvvəyə minmiş «Mühasibat uçotu» haqqında Azərbaycan Respublikasının Qanunu mühasibat uçotu sahəsində respublikamızda yaranmış iqtisadi problemlərin həll edilməsi ilə bağlı mövcud tələblərə cavab vermir.

Buna görə də, mühasibat uçotu sahəsinə dair qüvvədə olan qanunvericilik aktlarının beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılması zərurəti meydana çıxmışdır.

Nəticədə, mövcud mühasibat hesabatları beynəlxalq tələblərə cavab vermədiyindən bu hesabatlar beynəlxalq maliyyə institutları tərəfindən qəbul edilmir. Bu isə öz növbəsində respublikaya xarici investisiyaların axınının azalmasına səbəb olur.

Beləliklə, beynəlxalq tələblərə uyğun Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının hazırlanması və qanunvericiliklə müəyyən olunmuş qaydada təsdiq edilməsi üçün mühasibat uçotu sahəsinə dair mövcud qanunvericilik aktlarında köklü əlavə və dəyişikliklər edilməlidir.

Qeyd olunan problemlərin həll edilməsi «Azərbaycan Respublikasının 2003-cü il Dövlət büdcəsi haqqında» Azərbaycan Respublikası Qanununun tətbiq edilməsi barədə Azərbaycan Respublikası Prezidentinin 2002-ci il 26 dekabr tarixli 827 nömrəli Fərmanında öz əksini tapmışdır.

Belə ki, Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin 2003-cü il 20 fevral tarixli 29 nömrəli Qərarı ilə «Beynəlxalq Mühasibat Uçotu Standartlarına keçmək məqsədilə Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının 2003-2007-ci illərdə hazırlanması və tətbiqi üzrə Proqramı» təsdiq edilmişdir.

Bu Proqramla, göstərilən dövrdə otuz iki (32) Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının hazırlanması və tətbiqi, habelə onların əsasında iri vergi ödəyiciləri üçün mühasibat uçotunun avtomatlaşdırılması üzrə proqram paketlərinin və mühasibat uçotu ilə bağlı tədris proqramlarının və tədris-metodik vəsaitlərin hazırlanması və yayılması nəzərdə tutulmuşdur.

Bundan başqa, qeyd olunan Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının hazırlanmasına və respublikada tətbiqinə dair TASİS tərəfindən 1,1 milyon avro miqdarında qrant ayrılmışdır. Bu qrant ilə göstərilən işlərin 18 ay müddətində

həyata keçirilməsi 1-4 oktyabr 2002-ci ildə Brüssel şəhərində «Azərbaycanda Beynəlxalq Mühasibat Uçotu Standartlarının tətbiqi» mövzusunda keçirilmiş tenderin qalibi «Corporate Solutions» firmasına həvalə edilmişdir. Həmin qrantla nəzərdə tutulmuş işlərin icrasına artıq cari ilin fevral ayından başlanmışdır.

Beynəlxalq tələblərə uyğun hazırlanacaq və qanunvericiliklə müəyyən olunmuş qaydada tətbiq ediləcək Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının keyfiyyətini və göstərilən Proqramla bu istiqamətdə həyata keçirilən işlərin səmərəliliyini artırmaq məqsədilə Maliyyə Nazirliyinin məsul işçilərindən, beynəlxalq və yerli ekspertlərdən, respublikanın peşəkar və təcrübəli mühasiblərindən ibarət olan Koordinasiya qrupu yaradılmışdır.

Hazırda Koordinasiya qrupunun 4 iclası keçirilmiş və bu iclaslarda 2003-cü ildə hazırlanması nəzərdə tutulmuş bir neçə mühasibat uçotu standartları layihələrinin («Mühasibat uçotu haqqında» Azərbaycan Respublikası Qanununun, «Əmlakın və öhdəliklərin inventarizasiyası Qaydaları»nın yeni layihələrinin) beynəlxalq tələblərə uyğunlaşdırılmasına dair qısa müddət ərzində Beynəlxalq Valyuta Fondundan, Dünya Bankından və Azərbaycan Sertifi-

Məhz bu baxımdan Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin 20 fevral 2003-cü il tarixli 29 nömrəli Qərarı ilə təsdiq edilmiş «Beynəlxalq Mühasibat Uçotu Standartlarına keçmək məqsədilə Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının 2003-2007-ci illərdə hazırlanması və tətbiqi üzrə Proqram»a əsasən hazırlanaraq standartların normativ-hüquqi akt səviyyəsində - yəni müəyyən olunmuş qaydada dövlət qeydiyyatına alınmaqla qəbul edilməsi Azərbaycan üçün çox əhəmiyyətlidir.

Bundan sonra, Azərbaycanda normativ-hüquqi akt səviyyəsində qəbul ediləcək Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının tətbiqi, iqtisadiyyatın yuxarıda qeyd olunan sahələri üzrə qəbul olunmuş bir sıra mühüm qanunvericilik aktlarına uyğunlaşdırılmaqla həyata keçirilməlidir.

Azərbaycanda formalaşan müasir dinamik bazarın mürəkkəb mexanizminə konkret müəssisə daxil ola bilməyi, onlar dünya iqtisadi inteqrasiyasının və xarici iqtisadi əlaqələrin üstünlüklərindən istifadə edə bilməyi, Azərbaycanın

iqtisadiyyatında artan texnoloji geriliyi ləğv etmək üçün zəruri vasitə və yollar tapıla bilərmi?

Bu vəzifələrin müvəffəqiyyətlə və vaxtında həll edilməsinə ancaq inkişaf etmiş bazar iqtisadiyyatı şəraitində mühasibat uçotu və hesabatının təşkili və aparılmasına dair on illərlə işlənib hazırlanmış təcrübədən istifadə etməklə nail olmaq olar. Bax buna görə də hal-hazırda öz gündəlik fəaliyyətində aktiv mövqe tutan və müəssisənin dünya bazarına çıxması üçün iqtisadi cəhətdən əsaslandırılmış təkliflərlə böyük potensial imkana malik olan hər bir mühasib beynəlxalq uçotun əsaslarını bilməli, onların öz müəssisəsində tətbiq edilməsi zəruriliyini duymalı və həyata keçirilməsinə nail olmalıdır. Təbii ki, müəssisələrdə mühasibat uçotu və hesabatının prinsipial metodoloji məsələlərinin həlli respublika Maliyyə Nazirliyinin səlahiyyətinə daxildir. Buna baxmayaraq, hər konkret müəssisənin mühasibi gündəlik həyatın tələb etdiyi yeni prinsipial şəraitə psixoloji və peşəkar baxımdan hazır olmalıdır.

Məhz belə mühüm vəzifələrin həlli yollarını mütəxəssislərə çatdırmaq üçün bu məqalə qələmə alınmışdır. Burada aşağıdakı məsələlər nəzərdən keçiriləcəkdir: maliyyə uçotu və hesabatı; idarəetmə uçotu; audit.

Hal-hazırda Qərbdə uçotun maliyyə və idarəetmə uçotuna bölünməsi geniş uçot aləminə çoxdan məlumdur. Lakin qeyd edək ki, bu uçotlar arasında dəqiq hədd yoxdur. Buna baxmayaraq maliyyə və idarəetmə informasiyalarının əsas bölgü hədlərini müəyyən etmək olar. Maliyyə uçotu, maliyyə hesabatı formasında müəssisə fəaliyyətinin nəticələri və əsas maliyyə informasiyalarından istifadə edənlərlə əlaqədar olub, zəhəri faydalanma uçotu hesab edilir. İdarəetmə uçotu isə məsrəflərin formalaşması, nəzarət və planlaşma prosesi, həmçinin idarəetmə qərarının seçilməsi ilə əlaqədar informasiyaların toplanmasını yerinə yetirir və bu informasiyalar ancaq müəssisənin menecerləri üçün əlverişlidir. Məhz maliyyə uçotu bu və ya digər səviyyədə nizama salınır və bu səbəbdən də onun üçün konkret tələb və prinsiplər işlənib hazırlanmışdır. Buna görə gələcəkdə maliyyə uçotu haqda söhbət açılacaqdır.

Azərbaycanda mühasibat uçotu maliyyə və idarəetmə uçotunu özünə məxsus qaydada əhatə etmişdir. Mühasibat uçotu vahid bir vasitə kimi başa düşülmüş və təsərrüfat fəaliyyətinin təhlili, hesabatların tərtib edilməsi və idarəetmə qərarlarının çıxarılması üçün əsas informasiya bazası olmuşdur. Əgər ölkənin uçot sisteminin Qərb sisteminə yaxınlığı müqayisə etməyə çalışsaq, onda məsrəflərin uçotunu, daxili hesabat və təsərrüfat fəaliyyətinin təhlilini idarəetmə uçotuna, digər mühasibat informasiyalarını isə maliyyə uçotuna aid etmək olar.

Qərbdə maliyyə uçotunun quruluşu və aparılması müəssisənin özünün səlahiyyətindədir. Ümumi qəbul edilmiş norma yaxud qaydalar, ancaq şirkətlərin onlardan istifadə etmək hədlərini müəyyən edir. Milli Məclis tərəfindən qəbul edilib təsdiq olunmuş «Mühasibat uçotu haqqında Qanun və Respublika Maliyyə Nazirliyinin işləyib hazırladığı və istifadə üçün tövsiyə etdiyi yeni hesablar planı ilk dəfə olaraq müəssisələrə müxtəlif uçot variantlarından istifadə etmək imkanı vermişdir. Azərbaycanda ilk uçot standartı - mühasibat uçotu haqqında qanunda öz əksini tapan «müəssisənin uçot siyasəti» bir daha dəqiq müəyyən edir ki, uçotun aparılma üsullarının məcmusu kimi uçot siyasəti hər bir müəssisənin daxili işidir. Beləliklə, Qərbdə məlumatları geniş dairə: şirkətin mülkiyyətçiləri, kreditorlar, investorlar, dövlət təşkilatları, müəssisənin işçiləri və i.a. üçün, maliyyə hesabatlarında ümumiləşdirilən maliyyə uçotu tənzimlənən uçotdur. Bu cür tənzimlənmənin zəruriliyi ayrı-ayrı qrupların əsaslandırılmış qərar qəbul etmələri üçün obyektiv və məzmunlu informasiyalarının tələb olunması ilə əlaqədardır. Elə bu məqsədlə də müxtəlif ölkələrdə uçot standartları işlənib hazırlanır. Məsələn, ABŞ-da ümumi qəbul edilmiş uçot prinsiplərini, Böyük Britaniyada uçotun aparılması standartları haqda Əsasnaməni buna misal göstərmək olar. Uçotun aparılmasını tənzimləyən milli qaydalar əhəmiyyətli dərəcədə bir-birindən fərqlənir. Ancaq uçot sisteminin quruluşuna birmənalı yanaşmağa tərəfdar çıxan ölkələri fərqləndirmək lazımdır. Həm də nəzərə almaq lazımdır ki, elə bir ölkə tapılmaz ki, onlarda aparılan uçot qaydası bir-birinə oxşar olsun.

Uçot sisteminin ən geniş yayılan modellərindən biri aşağıdakı üçmodellə təsnifatdır:

1. Britan-Amerika modeli (Böyük Britaniya, ABŞ, Niderland, Kanada, Avstraliya və s.)

2. Kontinental model (Almaniya, Avstriya, İtaliya, İsveçrə və s.)

3. Cənubi Amerika modeli (Braziliya, Argentina, Boliviya və s.).

Birinci model yüksək inkişaf etmiş qiymətli kağızlar bazarından asılı olan peşəkar mühasibat təşkilatı tərəfindən hazırlanan standartlarla nizama salınan Qanuna uyğun uçot qaydaları olmayan geniş investorlar dairəsinin uçola olan tələbatını; uçot sisteminin çevikliyini; həm mühasib, həm də maliyyə informasiyalarından istifadə edənlərin yüksək təşkilatçılıq səviyyəsini xarakterizə edir.

İkinci model uçotun qanunauyğun nizama salınması; kapitalın əsas təchizatçısı olan bankla müəssisənin sıx əlaqəsinin olması; uçotun vergiqoyma istiqamətində dövlətin tələbatına və makro iqtisadiyyatın nizama salınmasına yönəldilməsi; uçot siyasətində mühafizəkarlığın mövcudluğu ilə fərqlənir.

Nəhayət, üçüncü modelin əsas xüsusiyyəti uçotun metodunu yüksək informasiya səviyyəsinə istiqamətləndirməkdən ibarətdir.

Uçot sisteminin formalaşmasına müxtəlif şəkildə yanaşılması milli müəssisələrin beynəlxalq səviyyədə qarşılıqlı münasibət saxlamalarına, kapitalın beynəlxalq bazara çıxarılmasına, ayrı-ayrı ölkələrin birgə fəaliyyətinə çətinlik törədir. Bu cür halda belə sual meydana çıxır: «Nə etməli?» Onlara bir neçə formada cavab vermək olar.

1. Əgər şirkət ancaq daxili bazarda fəaliyyət göstərsə, yaxud bu cür şirkətin xalqı və valyutası dünya miqyasında məlumdursa, onda heç bir şey etməmək (məsələn, ABŞ-ın şirkətləri).

2. Valyuta və uçot prinsiplərini dəyişdirmədən hesabatın ondan istifadə edənlərin dilində oxunması üzrə «münasib çevirmə (tərcümə)» üçün hazırlıq görmək (bu cür hesabatlar MDB ölkələri ilə danışıqlar aparmaq üçün əksər hallarda fin şirkətləri tərəfindən təqdim edilir).

3. Hesabatın nəinki ondan istifadə edənlərin dilinə çevrilməsi həm də onların valyutası ilə hesablanması hallarında uçot prinsipi eynilə qalmaqla «münasib

hesabat» forması hazırlamaq (bu cür yanaşma yapon şirkətləri üçün xarakterizə edilir).

4. Valyutanı yenidən hesablamaq və maliyyə hesabatının ayrı-ayrı üsürlərini ondan istifadə edən ölkələrin uçot prinsipinə müvafiq qismən yenidən hesablamaqla «Qismən yenidən hesablanmış hesabat» hazırlamaq. Bu informasiya müxtəlif hesabat formalarına əlavə kimi verilir («Volvo» şirkəti bu üsuldən istifadə edir).

5. «Əvəzedici maliyyə hesabatı» hazırlamaq. Bu cür halda valyutanın yenidən hesablanması və bütün hesabat göstəricilərinin ondan istifadə edənlərin uçot prinsipinə müvafiq, yenidən hesablanması aparılmalıdır. Bu, ondan istifadə edənlər üçün sərfəli olduğundan ən əlverişli variant hesab edilir (işə bu cür yanaşma təcrübəvi olaraq ölkə bazarında xarici investisiya ilə işləyən bütün müəssisələr üçün xarakterikdir. Bu, müəssisələrdə bir qayda olaraq iki hesabat - biri qüvvədə olan Azərbaycan qanunvericiliyinə müvafiq ölkə vergi orqanlarına, ikincisi isə onların uçot prinsiplərinə müvafiq tərtib edilməklə Qərb investorlarına təqdim olunur).

6. Beynəlxalq uçot standartlarına müvafiq maliyyə hesabatı hazırlamaq. Beynəlxalq mühasibat uçotu standartları mütləq deyil. Onlar tövsiyə xarakteri daşıyır. Ancaq qeyd edək ki,

beynəlxalq uçot standartları müxtəlif ölkələrin müəssisələri arasında ən rahat «ünsiyyət» vasitəsi hesab edilir.

Beynəlxalq standartlar 9 ölkənin peşəkar mühasiblər təşkilatının razılığı ilə 1973-cü ildə yaradılan Beynəlxalq Standartlar Komitəsi tərəfindən işlənib hazırlanır. Hal-hazırda bu komitə 1000-dən çox üzvü (təşkilatı) özündə birləşdirir.

1 yanvar 2003-cü ilin məlumatına görə uçotun aparılması istiqamətində 39 uçot standartı işlənib hazırlanmışdır. Bu standartlarının işlənib hazırlanması zamanı müxtəlif ölkələrdə toplanmış uçot təcrübəsinin ümumiləşdirilməsinə səy göstərilmişdir.

Qeyd etmək lazımdır ki, müxtəlif səbəblərdən asılı olaraq beynəlxalq standartlar ABŞ-ın uçot təcrübəsinə əsaslanır. Beynəlxalq mühasibat standartları

uçot problemlərinin həllinə çoxvariantlı yanaşma nöqteyi-nəzərindən bir-birindən fərqlənir (məsələn, əsas vəsaitlərə amortizasiya hesablanması heç bir metodundan istifadə imkanının olmaması). Buna görə də onlar daima yenidən işlənir, dəyişdirilir və yenisi ilə əvəz edilir.

Məhz buna görə respublikamızda milli mühasibat uçotu standartlarına keçmək məqsədi ilə beynəlxalq standartlar əsas nümunə kimi götürülmüşdür. Qələmə alınan bu məqalədə Qərb uçotunun prinsipləri nəzərdən keçirilərkən əsasən beynəlxalq standartlara istinad ediləcəkdir.

Uçota yanaşmanın vahid şəkli salmasına dair görülmə işlər nəinki beynəlxalq, həm də məhəllə səviyyəsində aparılır. Avropa şirkətlərinin mütləq icra etmələri üçün «Hesabat formalarının vahid şəkli salınması və onlara audit xidməti göstərilməsi qaydası» və «Sağlamlaşdırıcı hesabatın tərtibi prinsipləri haqqında» Avropa ittifaqının qəbul etdiyi göstərişlər, uçota yanaşmanın vahid şəkli salınmasına dair görülmə işlərə misal ola bilər. Məhəllə təşkilatları Afrikada, Cənubi Amerikada, Sakit okean regionu ölkələrində mövcuddur.

Beləliklə, göründüyü kimi hər bir ölkədə özünəməxsus milli uçot sistemi fəaliyyət göstərir. Lakin qeyd edək ki, maliyyə uçotunun qurulmasının və onun əsasında maliyyə hesabatının tərtib olunmasını təmin edən və beynəlxalq səviyyədə qəbul edilən vahid uçot prinsipinin bütün ölkələrdə istifadə edilməsi məsələsinin həll olunması ən aktual problemlərdən biri hesab edilir.

Uçotun prinsiplərini üç böyük qrupa bölmək olar:

Hesabatda ümumiləşdirilən uçot informasiyalarının keyfiyyət xarakteristikası;

Bu informasiyaların uçotu prinsipləri;

Maliyyə hesabatının ünsürləri.

Bu prinsiplər respublikamızda ya birbaşa, ya da dolaylı, yaxud qismən qəbul edilir.

Bu qrupların hər birini ayrı-ayrılıqda hərtərəfli nəzərdən keçirək.

Qərbdə uçot informasiyalarına olan tələbatın əsasını ondan istifadə edənlərin müəyyən qərar çıxarmaları üçün sərfəli olması təşkil edir. İnformasiya aşağıdakı xarakterə malik olmalıdır.

1. Aydın olmaq. İnformasiya ondan istifadə edənlər üçün aydın olmalıdır. Bu xarakter hesabatdan görünməsi zəruri olan mürəkkəb maliyyə informasiyalarının olmasını istisna etmir. Bizim respublikada bu prinsip heç bir yerdə bəyan edilmir. Lakin qanunla hesabatın təqdim edilmə qaydası nəzərdə tutulur.

2. Münasib olmaq. İnformasiya münasib, yaxud əgər o iqtisadi cəhətdən əsaslandırılmış qərar çıxarmaqla istifadə edənlərə təsir edirsə, keçmiş, cari və gələcək hadisələri qiymətləndirməkdə, yaxud keçmiş nəticəni təsdiq etmək və ya düzəltməkdə onlara köməkçi olmalıdır. İnformasiyanın münasib olmasına onun məzmunu və zəruriliyi təsir göstərir. Sonuncu, informasiyanın münasib olmasının əsas tələbidir. İnformasiyanın olmaması, yaxud düzgün qiymətləndirilməməsi müəyyən qərarın çıxarılmasına təsir göstərsə, onda o daha əhəmiyyətli olur. Münasib olmanın bir xarakteri də, informasiyanın vaxtlı-vaxtında toplanmasıdır. Bu xarakter bütün zəruri informasiyaların gecikdirilmədən maliyyə hesabatına daxil edilməsini və buna görə də onların vaxtlı-vaxtında təqdim olunmasını tələb edir. Respublikamızın təcrübəsində münasibliyin analoji prinsipi hesabat dövrü ərzində baş vermiş bütün təsərrüfat əməliyyatlarının tam əks etdirilməsinin tələb olunmasıdır («Mühasibat uçotu haqqında qanun»un 2-ci bölməsi).

3. Həqiqi və etibarlı olmaq. İnformasiya, əhəmiyyətli səhvlər, yaxud qərəzçilik halları yoxdursa və təsərrüfat fəaliyyətini düzgün əks etdirsə həqiqi və etibarlı informasiya olur. Bu zaman o aşağıdakı tələbləri təmin etməlidir:

a) doğruluq. Bu tələbat «Mühasibat uçotu haqqında qanun»da verilmiş tələblərlə qismən ödənilir və o təsərrüfat əməliyyatlarının sənədləşdirilməsini tələb edir;

b) informasiyaların iqtisadi məzmununun hüquqi formadan üstün olması. Hal-hazırda respublikamızın uçot standartlarında bu tələbat nəzərə alınmışdır;

v) bitərəflik. İnformasiyada qərəzçilik halları olmamalıdır. Bu tələbat respublika qanunvericiliyində yoxdur;

q) ehtiyatlılıq. Beynəlxalq standartlara müvafiq olaraq ehtiyatlılıq ikinci qrup prinsipə - uçotun aparılması prinsipinə aid edilməsinə baxmayaraq informasiyanın keyfiyyətini tam xarakterizə edir.

Ehtiyatlılıq prinsipinin mahiyyəti, potensial mənfəətin deyil, potensial zərərin uçota alınmasına tam hazır olmasından ibarətdir. Bu, ehtiyatlılığın yaradılmasında və mümkün olan dəyərdə aktivin ən az, passivin isə ən çox qiymətləndirilməsində özünü daha çox büruzə verir. Qeyd edək ki, bu prinsip ancaq qeyri-müəyyən vəziyyətdə işləyir və müəyyən olunmayan, yaxud gizlədilən ehtiyatların yaradılmasını, həmçinin informasiyaların şişirdilməsini ifadə etmir. Ehtiyatlılıq prinsipi respublikanın mühasibat qanunvericiliyində dolayı, yaxud qismən nəzərə alınmışdır. Burada birinci ümitsiz borclar üzrə ehtiyatın yaradılması, ikinci qiymətli kağızlara qoyulan investisiyanın iki qiymətlə: bazar, yaxud balans qiyməti ilə uçota alına bilinməsi nəzərdə tutulmuşdur.

d) beynəlxalq təcrübədə «doğruluq» həm mahiyyət, həm də çəkilmiş məsrəflər nöqtəyi-nəzərindən informasiyaların tam olmasının tələb olunması kimi xarakteri də özündə birləşdirir. Yuxarıda qeyd edildiyi kimi «Mühasibat uçotu haqqında qanun»da informasiyaların tam olması qeyd edilmiş, lakin o ancaq təsərrüfat fəaliyyətinin bütün hadisələrinin tam əks etdirilməsini ifadə edir. Burada nə informasiyaların alınmasının mahiyyəti, nə də onlarla əlaqədar çəkilmiş məsrəflər haqda heç bir söhbət açılmır.

Beləliklə, uçot informasiyalarının keyfiyyət xarakteri maliyyə hesabatı məlumatlarının ondan istifadə edənlər üçün faydalı olmasını qabaqcadan müəyyən edir. Hər bir konkret halda bu və ya digər xarakter daha faydalı olur. Məsələn, münasib olmaq prinsipinə riayət edilməsi doğruluq, yaxud ehtiyatlılıq prinsipinin ziddinə ola bilər.

Bütün xarakterlərin optimal uyğunluğunun tapılması mühasiblərin peşəkarlığına da köməklik göstərir.

Qeyd etmək lazımdır ki, informasiyaların keyfiyyəti üzrə yuxarıda sadalanan bütün tələblərə riayət edilməsinə «sərfəli məsrəflər»i məhdudlaşdırmaqla nail olmaq olar. Bu məhdudlaşdırmanın mahiyyəti, informasiyadan alınmış mənfəətin onun alınmasına çəkilən məsrəfdən çox olması ilə xarakterizə olunur.

Respublikamızın təcrübəsində təsərrüfat fəaliyyətinin şəraitindən və müəssisənin «Mühasibat uçotu haqqında qanun»da nəzərdə tutulan həcmindən asılı

olaraq mühasibat uçotunun səmərəli və qənaətli aparılmasına dair məqsədyönlü işlər aparılır.

Ümumilikdə, uçot informasiyalarının keyfiyyətli olması üzrə qarşıya qoyulan tələblərin yerinə yetirilməsi, hər hansı təsərrüfat subyektinin fəaliyyəti haqda doğru, tam və sərfəli hesabatın alınmasını və tərtib olunmasını təmin etməlidir.

2.2. Holding şirkətlərində mühasibat uçotunun təşkilinin xüsusiyyətləri

Müəssisə və təşkilatlarda mühasibat uçotunun təşkilində və təsərrüfat əməliyyatlarının yerinə yetirilməsində qanunvericiliyə riayət edilməsinə cavabdehliyi müəssisə rəhbər daşıyır. Müəssisədə mühasibat uçotunun təşkili barədə məsələni həll edərkən rəhbər mühasibat uçotunun vəzifə və funksiyalarını, onların reallaşma imkanlarını mütləq nəzərə almalıdır.

Müəssisə və təşkilatlarda mühasibat uçotunun təşkili qaydası mülkiyyət formasından, müəssisənin ölçüsündən (kiçik, orta və iri), uçot işlərinin həcmindən, mühasibat işçilərinin ixtisas səviyyəsindən, uçot prosesinin avtomatlaşdırılması vasitələrinin miqdarından, fəaliyyət növündən, sahə xüsusiyyətindən, xarici iqtisadi fəaliyyətin səviyyəsindən, vergi orqanlarının tələbindən, müəssisənin təşkilati quruluşundan, istehsalın tipindən və sairədən asılıdır.

Baş mühasibin (ştatda baş mühasib vəzifəsi olmayanda mühasibin) əsas vəzifəsi müəssisənin istehsal-təsərrüfat və s. maliyyə fəaliyyətinin mühasibat uçotunun təşkilini, material, əmək və maliyyə resurslarından qənaətlə istifadə olunmasına, müəssisənin mülkiyyətinin, əmlakının qorunub saxlanmasına nəzarəti həyata keçirməkdən ibarətdir. Baş mühasib normativ sənədlərə uyğun olaraq uçot siyasətinin formalaşması və tərtib edilməsi; mühasibat uçotunun aparılması, vaxtında tam və dürüst mühasibat hesabatlarının təqdim edilməsi, müəssisənin əmlakının hərəkəti və öhdəliklərinin yerinə yetirilməsinə nəzarətin həyata keçirilməsi üçün məsuliyyət daşıyır.

Mühasibat uçotu informasiyasının bütün mühasibat işçiləri və istifadəçilər tərəfindən birmənalı başa düşülməsi üçün mühasibat uçotunun aparılması zamanı mühasibat uçotu nəzəriyyəsinin müəyyən prinsiplərinə (tələblərinə) riayət olunmalıdır. Mühasibat uçotunun aparılması üçün qoyulan əsas tələblər qanunvericilikdə və normativ sənədlərdə əks etdirilmişdir.

Azərbaycan Respublikasının «Mühasibat uçotu haqqında» qanunu ölkədə mühasibat uçotunun dövlət tərəfindən tənzimlənməsi qaydaları, o cümlədən mühasibat uçotunun təşkilinin və aparılmasının ümumi prinsiplərini, bu sahədə müəssisə, şirkət, sahə və başqa təsərrüfat obyektlərinin hüquqlarını, vəzifələrini və məsuliyyətini, mühasibat (maliyyə) hesabatlarının çap edilməsi qaydasını, mühasibat məlumatlarının düzgünlüyünün təminatını və ölçülərini müəyyən edir.

«Mühasibat uçotu haqqında» qanuna uyğun olaraq mühasibat uçotunun aparılması üçün qoyulan tələblər bunlardır:

- təşkilatın əmlakı, öhdəlikləri və təsərrüfat əməliyyatlarının uçotu Azərbaycanın milli valyutası - manatla aparılmalıdır;
- təşkilatın valyuta hesabı və xarici valyutada əməliyyatlar üzrə mühasibat uçotu əməliyyatın baş verdiyi tarixə Mərkəzi Bankın məzənnəsinə görə xarici valyutanın çevrilməsi əsasında manatla aparılmalıdır;
- təşkilat hüquqi şəxs kimi qeydiyyatda alındığı andan fasiləsiz olaraq mühasibat uçotu aparmalıdır;
- təşkilat əmlakının, öhdəliklərinin və təsərrüfat əməliyyatlarının mühasibat uçotu qəbul edilmiş ümumi prinsipə əsasən ikili yazılış yolu ilə aparmalıdır;
- bütün təsərrüfat əməliyyatları və inventarizasiyanın nəticələri vaxtlı-vaxtında mühasibat uçotu hesablarında qeyd olunmalıdır;
- təşkilatın mühasibat uçotunda məhsul istehsalına çəkilən cari xərclər və kapital qoyuluşu ayrıca nəzərə alınmalıdır;
- əsas vəsaitlərin və qeyri-material aktivlərin amortizasiya ayırmaları hesabat dövründə təsərrüfat fəaliyyətinin nəticələrindən asılı olmayaraq həyata keçirilir;

- təşkilatda mühasibat uçotunu aparmaq üçün təşkilatın əmlak ayrılmasını və fəaliyyət fasiləsizliyini, uçot siyasətinin tətbiqinin ardıcılığını nəzərə alan uçot siyasəti formalaşdırılır. Onu təşkilatda mühasibat uçotunun həyata keçirilməsinin və mühasibat hesabatının tərtib edilməsinin elementi, üsulları və metodlarının sistemi kimi müəyyənləşdirmək olar. Təşkilatın uçot siyasəti - müvafiq təşkilatlarda mühasibat uçotunun aparılması qaydalarını müəyyənləşdirən əsas işçi sənədlərindən biridir.

Nominal dəyərə malik səhm satılarkən «Nominal kapital» (hesabatlarda çox vaxt «Adi səhmlər» və ya «İmtiyazlı səhmlər» kimi göstərilir) hesabı səhmlərin nominal dəyəri həddində kreditləşir. Bu zaman səhmin nominal dəyərindən baha, yaxud ucuz satılmışı həmin hesabda nəzərə alınmır. Nominaldan artıq əldə edilən vəsait ayrı uçota alınır. «Kassa» hesabı səhm satışından faktiki əldə edilmiş məbləğə uyğun debetləşir, «Adi səhmlər» hesabı isə, satılmış adi səhmlərin nominal dəyəri məbləğində kreditləşir. Adi səhmin satışı zamanı əldə edilmiş nominaldan artıq vəsait «Nominaldan artıq kapital» hesabının kreditinə aid edilir.

«Adi səhmlər» və «Nominaldan artıq kapital» hesablarının kreditinə aid edilmiş məbləğlər Balansda «Avans edilmiş kapital» bölməsində əks etdirilir. Əgər adi səhm nominal dəyərindən aşağı qiymətə satılarsa, fərq məbləği «Səhmlərə qiymət güzəşti» hesabının debetinə aid edilir. Lakin bəzi ölkələrin qanunvericiliyi səhmin nominal dəyərindən ucuz satılmasına icazə vermir. Məsələn, ABŞ-da ştatların əksəriyyətində səhmin nominal dəyərindən aşağı qiymətə satılması qadağan edilib.

Müəssisələrin mühasibat uçotunun Hesablar Planı və onun tətbiqinə dair Təlimata əsasən səhmdar cəmiyyəti yaradılarkən səhmlərə yazılmış şəxslərin borc məbləğləri 302 N-li “Nominal (nizamnamə) kapitalının ödənilməmiş hissəsi” debetinə, 301 N-li “Nominal (nizamnamə) kapitalı” hesabının kreditinə yazılır. Təsisçilərin pul şəklində qoyduğu məbləğlər daxil olduqda, həmin məbləğlər pul vəsaitlərini uçota alan hesabların debetinə və 302 N-li “Nominal (nizamnamə) kapitalının ödənilməmiş hissəsi” hesabının kreditinə yazılmaqla uçota alınır. Səhmlərin nominal dəyərindən artıq qiymətə satıldığı hallarda nominal dəyərdən

artıq əldə edilmiş vəsait 333 N-li “Qanunvericilik üzrə ehtiyat” hesabında əks etdirilir.

Nizamnamə kapitalı nominalsız adi səhmlərdən təşkil olunan şirkətin səhmlərinin satışından əldə edilmiş vəsaiti mühasibat uçotunda «Kassa» hesabının debeti və «Adi səhmlər» hesabının krediti üzrə əks etdirir. Nominalsız səhmlər buraxan şirkətlərin nizamnamə kapitalı səhmlərin elan olunmuş dəyəri həcmində formalaşır.

Şirkətin səhmlərinin ödənilməsi üçün qeyri-pul aktivlərinin verilməsi, yaxud hər hansı xidmət göstərilməsi təcrübəsi geniş yayılıb. Bununla əlaqədar səhmlərin satış qiymətinin müəyyənləşdirilməsində müəyyən çətinliklər yaranır. Tutaq ki, şirkət yaradılarkən Direktorlar Şurasının qərarı ilə göstərilən xidmətin əvəzində podratçıya nominal dəyəri 5 dollar olan 100 səhm verilib və həmin vaxt səhmlərin bazar dəyəri müəyyənləşdirilməyib. Bu zaman səhmlərin satış qiymətini müəyyənləşdirmək üçün analoji xidmətə görə şirkətin ödəməli olduğu məbləğ əsas götürülə bilər. Əgər göstərilən xidmətin dəyəri şirkətin səhmləri ilə ödənilməsəydi, podratçı 600 dollarlıq hesab təqdim edəcək. Deməli, bir səhmin satış qiyməti 6 dollar təşkil edəcəkdir ($600:100$). Mühasibat uçotunda 600 dollar təşkilati xərcləri əks etdirən hesabın debetinə aid ediləcək. Səhmlərin nominal dəyərinə uyğun 500 dollar (100×5) «Adi səhmlər», 100 dollar isə «Nominaldan artıq kapital» hesablarının krediti üzrə əks etdiriləcək.

İndi də hər hansı əmlakın səhmlərlə ödənilməsi təcrübəsinə baxaq. Tutaq ki, şirkətə verilən torpaq sahəsinin əvəzi cari bazar dəyəri 5 dollar olan 2000 səhmlə (nominal dəyəri 3 dollar) ödənilib. Mühasibat uçotunda həmin torpaq sahəsi 10 000 dollar qiymətlə (2000×5) mədaxil olunur. 6000 dollar (2000×3)

«Adi səhmlər», 4000 dollar (2000×2) isə “Nominaldan artıq kapital» hesablarının kreditinə aid edilir.

Bəzi hallarda şirkət müəyyən məqsədlərə nail olmaq üçün özünün dövriyyədə olan səhmlərinin bir hissəsini alır. Müəssisənin mühasibat uçotunun Hesablar Planı və onun tətbiqinə dair Təlimat şirkətin səhmdarlardan yenidən satılmaq və ya ləğv edilmək üçün aldığı öz səhmlərinin uçotunu aparmaqdan ötrü 224 N-li “Tələblərə

əsasən verilən digər bank hesabları” hesabına «səhmdarlardan satın alınmış öz səhmləri» subhesabının açılmasını nəzərdə tutur.

Holding şirkəti səhmdardan ona məxsus səhmləri satın alan zaman mühasibat uçotunda 224 N-li hesabın debeti, pul vəsaitlərini uçota alan hesabların krediti üzrə yazılışlar aparır. Təlimata əsasən şirkətin satın aldığı öz səhmlərinin ləğv edilməsi qanunvericilikdə nəzərdə tutulmuş bütün əməliyyatlar onun tərəfindən yerinə yetirildikdən sonra 224 N-li “Tələblərə əsasən verilən digər bank hesabları” hesabının kreditində və 301 N-li “Nominal (nizamnamə) kapitalı” hesabının debetində əks etdirilir.

ABŞ-da şirkətlər tərəfindən alınmış öz səhmləri mühasibat uçotunda faktiki alış dəyəri ilə qeydə alınır. Bu əməliyyat nəticəsində şirkətin həm aktivləri, həm də xüsusi kapitalı azalır. Əgər şirkət cari bazar dəyəri 10 dollar olan 2000 səhmini alıbsa, 20000 dollarlıq məbləği (2000×10) «Alınmış öz səhmləri» hesabının debeti, «Kassa» hesabının krediti üzrə yazılışla uçota alınacaq. Şirkət tərəfindən alınmış öz səhmləri ləğv edildikdə «Adi səhmlər» (nominal dəyər həcmində), «Nominaldan artıq kapital» (səhmlərin satışı zamanı nominaldan artıq əldə edilmiş vəsait həcmində), «Reinvestisiya olunmuş mənfəət» (əvvəlki iki hesaba aid edilmiş məbləğdən artıq hissə həcmində) hesablarının debeti, «Alınmış öz səhmləri» hesabının krediti üzrə yazılış tərtib edilir.

Qeyd etmək lazımdır ki, müəssisənin alış qiyməti ilə onun xalis aktivlərinin bazar dəyəri arasında müəyyən fərq olur. Müsbət fərq müəssisənin yaxşı işgüzar nüfuzunu bildirir. İşgüzar nüfuz qeyri-maddi aktivlərə aid edilir və müəyyən müddət ərzində ammortizasiya olunur. «Firmanın qiyməti» adlandırılan işgüzar nüfuz Rusiya Federasiyasında və digər xarici ölkələrdə mühasibat uçotunda əks etdirilir. Hər bir vasitəsilə özəlləşdirilən müəssisənin alış qiyməti ilə qiymətləndirmə (ilkin) dəyəri arasındakı fərq işgüzar nüfuz kimi uçota alınır.

Bütövlükdə müəssisəni alarkən işgüzar nüfuzun uçotu aparılır. Uçota alınan məbləği hesablamaq üçün müəssisənin alış qiymətindən onun xalis aktivlərinin cari bazar dəyəri çıxılır. Alqı-satqı zamanı işgüzar nüfuzun qiymətləndirilməsində müəssisənin mənfəət göstəricisi əsas götürülür. Müəssisənin qiyməti

müəyyənləşdirilərkən onun əldə etdiyi mənfəətin müvafiq orta sahə göstəricisini nə qədər üstələməsi nəzərə alınır. Alıcı və satıcı işgüzar nüfuzu qiymətləndirərkən bu fərqi bir neçə mislədə razılaşa bilərlər. Qiymətləndirmənin digər üsulu gözlənilən mənfəətin müvafiq sahə üzrə orta mənfəət normasından üstün olmasına əsaslanır.

İşgüzar nüfuz bütövlükdə müəssisənin alış qiyməti ilə onun aktivlərinin və öhdəliklərinin mühasibat balansı üzrə dəyərinin fərqi kimi müəyyənləşdirilir. Müəssisənin əmlakının tərkibi və dəyəri tam inventarizasiya əsasında satış müqaviləsi ilə müəyyənləşdirilir. inventarizasiya əmiakın və öhdəliklərin inventarizasiyası üzrə metodiki göstərişlərə uyğun olaraq ilkin sənədlər əsasında aparılır. Mühasibat uçotu məlumatlarına əsasən müəyyənləşdirilən qiymətdən artıq ödəmə alınan müəssisənin işgüzar nüfuzunu təşkil edir və alıcı tərəfindən 101 saylı “Qeyri-maddi aktivlər – Dəyər” hesabında ayrıca inventar obyektini kimi uçota alınır. Qiymət güzəşti mənfəi işgüzar nüfuzu göstərir və alıcı tərəfindən gələcək dövrlərin gəlirləri kimi uçota alınır. Hər bir aktiv və passiv maddəsi 217 N-li “Digər qısamüddətli debitor borcları” hesabında əks etdirilməklə alınmış müəssisənin balansı alıcı hüquqi şəxsin balansına birləşdirilir. Alınmış əmlakın dəyəri alıcı tərəfindən 111 saylı “Torpaq, tikili və avadanlıqlar – Dəyər”, 101 saylı “Qeyri-maddi aktivlər – Dəyər”, 205 saylı “Mallar” hesablarının debetinə yazılmaqla mədaxil olunur. Hesablaşmalar üzrə hesabların (217 N-li “Digər qısamüddətli debitor borcları”, 531 saylı “Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditor borcları”, hesabının debiti və kreditinə yazılış edilməklə debitor və kreditor borcları alıcıya keçir.

Müsbət işgüzar nüfuz 101 saylı Qeyri-maddi aktivlər – Dəyər” hesabının debiti və 531 saylı “Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditor borcları” hesabının kreditinə aid edilməklə uçota alınır. Mənfəi işgüzar nüfuz isə 413 saylı “Uzunmüddətli hüquqi öhdəliklər” hesabının debiti, 542 saylı “Gələcək hesabat dövrlərin gəlirləri” hesabının krediti üzrə müxabirləşmə ilə əks etdirilir. Alınmış işgüzar nüfuz 20 il ərzində amortizasiya olunmalıdır. Müsbət işgüzar nüfuz üzrə amortizasiya ayırmaları vergiyə cəlb edilən mənfəət məbləğindən çıxılır. Müvafiq

olaraq mənfi işgüzar nüfuz maliyyə nəticələrinə aid edilən hissəsi vergiyə cəlb olunan mənfəət məbləğini artırır.

Xarici valyuta ilə hesablaşmaların uçotu aparılarkən valyuta məzənnələrinin qeyri-sabitliyi ilə bağlı problem meydana çıxır. Alqı-satqı əməliyyatlarının aparıldığı vaxtla müvafiq hesablaşma ödənişlərinin həyata keçirildiyi tarix çox zaman müxtəlif olur. Malın alındığı və satıldığı vaxt üçün hesablaşma valyutasının şirkətin hesabat valyutası ilə məzənnə hesablaşma ödənişlərinin həyata keçirildiyi tarixin məzənnəsindən fərqlənir. Xarici valyuta ilə hesablaşmaların mühasibat uçotunda əks etdirilməsi təcrübəsi qərb ölkələrinin şirkətlərində, xüsusən ABŞ şirkətlərində mövcuddur.

Xarici valyuta ilə hesablaşmaların mühasibat uçotunda əks etdirilməsi sahəsində Azərbaycan təcrübəsini nəzərdən keçirək. Azərbaycan müəssisələrində xarici valyuta ilə hesablaşmaların uçotu üçün 542 N-li «Gələcək hesabat dövrlərin gəlirləri» hesabının 542-4 “Məzənnə fərqləri” subhesabında nəzərdə tutulur. Müəssisələrin mühasibat uçotunun hesablار planı və onun tətbiqinə dair Təlimata əsasən 542-4 “Məzənnə fərqləri” subhesabında hesabat ilində xarici valyutanın manata nisbətən rəsmi məzənnəsinin dəyişməsindən əmələ gələn mənfi və müsbət məzənnə fərqləri uçota əjınır. Təlimat hesabat ilində məzənnə fərqi məbləğlərini bilavasitə 801 N-li “Ümumi mənfəət (zərər)” hesabına aid etməyən müəssisələrin həmin subhesabdan istifadə etmələrini nəzərdə tutur.

Müəssisələrin mühasibat uçotunun yeni Hesablار Planı və onun tətbiqinə dair Təlimatda həmçinin deyilir: «Hesabat ili ərzində 542 N-li «Gələcək hesabat dövrlərin xərcləri» hesabında pul vəsaitlərini debitor və kreditor borclarla hesablaşmaları uçota alan hesablارla müxabirləşmədə mənfi və müsbət fərqləri əks etdirilir. Hesabat ilinin sonunda 542-4 «Məzənnə fərqləri» subhesabının debet və kredit dövriyyələri üzləşdirilir və məzənnə fərqlərinin qalığı müəyyənləşdirilir ki, bu da öz növbəsində 801 N-li «Ümumi mənfəət və zərər» hesabına silinir. Təlimatda 542 N-li «Gələcək hesabat dövrlərin xərcləri» hesabının şərhindən sonra verilən nümunəvi müxabirləşmə sxemi məzənnə fərqlərinin uçota alınması qaydasına aydınlıq gətirmir.

İndi isə xarici valyuta ilə hesablaşmaların uçotu zamanı meydana çıxan problemlərə baxaq. Tutaq ki, Azərbaycan şirkəti aldığı materialın dəyərini ödəmək üçün 1000 ABŞ dolları ödəməlidir. Materialların alındığı tarixdə 1 dolların rəsmi məzənnəsi 1 manat 05 qəpik, pulun ödəndiyi tarixdə isə 1 manat 06 qəpik olub.

Deməli, materialın alındığı tarixdə 1000 dollarlıq borc məbləği 1050 manat kimi uçota alınmalıdır. Həmin məbləğ 201 N-li «Material ehtiyatları» hesabın debeti, 531 N-li «Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditor borcları» hesabın kreditinə yazılır. Pul ödəndiyi vaxt isə 1000 dollar rəsmi məzənnə üzrə 1060 manat təşkil edir. Deməli, rəsmi məzənnə 10 manat fərq alınır. Həmin məbləğ 542 N-li hesabın debetinə iki üsulla aid edilə bilər.

Birinci üsul Bu üsul Qərb ölkələrinin holding şirkətlərinin təcrübəsinə uyğundur. Əgər bu üsul tətbiq edilsə, 1000 dollar köçürülərkən 1050 manat

Debet 531 “Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditor borcları”

Kredit 223-2 “Valyyta-hesabı”

10 manat məzənnə fərqi isə

Debet 542 “Gələcək hesabat dövrlərin gəlirləri”

Kredit 223-2 “Valyuta hesabı” Muxabirləşmələri ilə uçota alına bilər.

İkinci üsul tətbiq edildikdə 1050 manat

Debet 531 “Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditor borcları”

Kredit 223-2 “Valyyta-hesabı”

10 manat məzənnə fərqi isə

Debet 542 “Gələcək hesabat dövrlərin gəlirləri”

Kredit 531 “Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditor borcları”

Muxabirləşmələri ilə uçota alına bilər.

Hər iki üsulun tətbiqi zamanı son nəticədə 223-2 N-li “Valyuta hesabı” ödəniş tarixinə rəsmi məzənnəyə uyğun məbləğdə (1050 manat) kreditləşir, 10 manatlıq rəsmi məzənnə fərqi isə 542 N-li hesabın “Məzənnə fərqləri subhesabı) debetinə aid olunur. Həm birinci, həm də ikinci üsula uyğun olaraq göstərilən muxabirləşmələrin yekununda 531 N-li hesabın debet qalığı manat təşkil edir ki, bu da materialın alındığı tarixdə həmin hesabın kreditinə yazılan məbləğə

bərabərdir. Beləliklə, hər iki üsulla alınmış materiala növrə borc silinmiş olur, ikinci üsula uyğun olaraq rəsmi məzənnə fərqi uçota alınarkən 542 N-li hesab 531 N-li hesablə müxabirləşir.

Şirkətin nizamnamə kapitalı kreditörün mənafələrinə təminat verən əmlakın minimum miqdarını müəyyənləşdirir. Ona görə də, dividendlərin ödənilməsi nizamnamə kapitalı hesabına olmamalıdır. Yəni dividendlərin ödənilməsindən sonra müəssisənin aktivləri kreditörün qarşısında öhdəlikləri ödəməyə kifayət etməlidir.

Dividendlərin mənbəyini əks etdirmək üçün vergi qanunvericiliyi anlayışlarından istifadə etmək düzgün deyil. Vergi qanun-vericiliyi vergilərin hesablanması və ödənilməsi qaydalarını müəyyənləşdirir. Dividendlərə məhdudiyyət kreditörün qarşısında öhdəliklərin yerinə yetirilməsi qabiliyyətinin qorunmasına xidmət edir. Kreditörün qarşısında öhdəliklərin yerinə yetirilməsi üzrə tələblər isə mülki qanunvericiliyə aiddir.

Mənfəət əldə edən şirkət öz mülkiyyətçilərinə dividendlər hesablayır və ödəyir. Şirkətdə çalışan işçilər də onun səhmdarı ola bilər. Qərb təcrübəsinə əsasən dividendlər ödənilərkən səhmdarlar şirkətdə işləməsinə və işləməməsinə görə təsnifləşdirilmirlər. Yəni, həm şirkətdə işləyən, həm də işləməyən mülkiyyətçilərə dividendlərin hesablanması və ödənilməsi mühasibat uçotunda eyni müxabirləşmə ilə qeydə alınır. Lakin Azərbaycanın mühasibat uçotunda fərqli yanaşma mövcuddur. Belə ki, müəssisənin mühasibat uçotunun Hesablar Planı və onun tətbiqinə dair Təlimatda şirkətin işçisi olan mülkiyyətçilərə hesablanmış dividendlərin ayrıca uçota alınması nəzərdə tutulur. Təlimata əsasən, dividendlərin ödənilməsi üzrə şirkətin təsisçiləri ilə hesablaşmaların uçotu 302 N-li "Nominal (nizamnamə) kapitalının ödənilməmiş hissəsi" hesabının 302-2 "Gəlirlərin ödənilməsi üzrə hesablaşmalar" subhesabında aparılır. Eyni zamanda həmin Təlimatda deyilir ki, Şirkətin təsisçiləri arasında olan öz işçilərinə gəlirin hesablanması və ödənilməsi 533 N-li «Əməyin ödənişi üzrə işçi heyətinə olan qısamüddətli kreditör borcları» hesabında uçota alınır. Deməli, şirkətin işçisi olmayan mülkiyyətçilərə dividend hesablanarkən

Debet 342 “Keçmiş illər üzrə bölüşdürülməmiş mənfəət (ödənilməmiş zərər)”

Kredit 302 N-li “Nominal (nizamnamə) kapitalının ödənilməmiş hissəsi” mühasibat muxabirləşməsi tərtib edilir. Dividend alacaq mülkiyyətçi şirkətin işçisi olduqda isə dividendin hesab-lanması əməliyyatı

Debet 342 “Keçmiş illər üzrə bölüşdürülməmiş mənfəət (ödənilməmiş zərər)”

Kredit 531 “Əməyin ödənişi üzrə işçi heyətinə olan qısamüddətli kreditor borcları” mühasibat yazılışı ilə uçota alınır.

Tutaq ki, şirkətin işçisi olan bir nəfər və şirkətdə çalışmayan digər şəxs həmin şirkətin eyni miqdarda adi səhminə malikdir. Şirkət əldə etdiyi mənfəətdən hər iki mülkiyyətçiyə eyni həcmdə dividend hesablayır. Təiimata əsasən, mühasibat uçotunda işçiyə hesablanmış dividend 533 N-li “Əməyin ödənişi üzrə işçi heyətinə olan qısamüddətli kreditor borcları” digər səhmdarlara nesablanmış dividend isə 534 N-li “Dividentlərin ödənilməsi üzrə təsisçilərə kreditor borcu” hesabın kreditinə yazılışla qeydə alınır. Bizim fikrimizcə, şirkətin işçisi olan mülkiyyətçilərə hesablanmış dividendlərin göstərilən qaydada uçota alınması məqsədəuyğun deyil. Əmək haqqı və dividendlər fərqli iqtisadi anlayışlardır. Əmək haqqı yerinə yetirilən hər hansı işin müqabilində işçiyə ödənilən əvəzdır və təsərrüfat fəaliyyətini həyata keçirərkən çəkilən xərclərin tərkib hissəsidir. Dividendlər isə təsərrüfat fəaliyyətinin maliyyə nəticəsi olan mənfəətdən ödənilir və xərclərə aid edilmir. Deməli, onların iqtisadi mahiyyətinə görə eyni hesabda uçota alındığını iddia etmək düzgün deyil.

Kommersiya xərclərini ümumiləşdirmək üçün Müəssisələrin mühasibat uçotunun Yeni Hesablar Planında 711 sayılı “Kommersiya xərcləri” adlı aktiv hesab nəzərdə tutulub. Kommersiya xərclərinə aşağıdakı göstərilən xərclər aid edilir.

- Hazır məhsul anbarlarda taralarla qablaşdırılması xərcləri;
- Məhsulların göndərilmək üçün stansiyalara (tərsanələrə) çatdırılmasına və nəqliyyat vasitəçlərinə yüklənməsinə;
- Satış təşkilatlarına və digər vasitəçi təşkilatlara ödənilən komissiyon rüsumlarına (ayırmalarına);
- Satış yerlərində məhsulun mühafizə edildiyi binaların saxlanması;

- Reklamla rla çəkilən xərclər.

Hazır məhsul anbarlarında taralara və hazır məhsulun qablaşdırılmasına sərf olunan vəsaitlərin dəyəri 711 saylı “Kommersiya xərcləri” hesabının debetinə 531 “Əməyin ödənişi üzrə işçi heyətinə olan qısamüddətli kreditor borcları” və 201 saylı “Material ehtiyatları” (Tara və tara materialları) hesabının kreditinə aid edilir. Məhsulun qablaşdırılması üzrə əmək haqqı xərcləri.

Debet 711 “Kommersiya xərcləri”

Kredit 533 “Əməyin ödənişi üzrə işçi heyətinə olan qısamüddətli kreditor borcları”

Sığortaya ayırmalar

Debet 711 “Kommersiya xərcləri”

Kredit 522 “Sosial sığorta və təminat üzrə öhdəliklər” hesablar üzrə mühasibat yazılışları əks etdirilir. Müəssisənin öz nəqliyyatının həyata keçirdiyi daşımalar üzrə xərclər 202 saylı “İstehsalat məsrəfləri” hesabının Köməkçi istehsalat subhesabının kreditindən 711 saylı “Kommersiya xərcləri” hesabının debetinə silinir.

Göndərmə stansiyasından təyin olunan yerə çatana qədər alıcı tərəfindən əvəzi ödənilməyən nəqliyyat xərcləri mühasibat uçotunda bu yazılışla əks etdirilir:

Debet 711 “Kommersiya xərcləri”

Kredit 531 “Əməyin ödənişi üzrə işçi heyətinə olan qısamüddətli kreditor borcları”.

Qablaşdırma və daşınma xərcləri bir məhsul növünə aid olarsa birbaşa həmin məhsul növünün maya dəyərinə daxil edilir. Həmin xərclər bir neçə məhsul növünə aid olduqda onların çəkisi, həcmi və ya istehsal maya dəyərinə uyğun olaraq məhsul növləri arasında bölüşülür.

Satış yerlərində məhsulun saxlandığı binalara köhnəlmə (amortizasiya) hesablandıqda

Debet 711 “Kommersiya xərcləri”

Kredit 112 “Torpaq, tikili və avadanlıqlar – Amortizasiya”

mühasibat köçürməsi tərtib edilir. Ödənilən komisiyon xərcləri, broker xidmətləri, gömrük rüsumları

Debe 711 “Kommersiya xərcləri”

Kredit 221 “Kassa”

Kredit 223 “Hesablaşma hesabı”

Kredit 223-2 “Valyuta hesabı”

yazılışları ilə rəsmiləşdirilə bilər. Kommersiya xərcləri 711 sayılı hesabın kreditindən satış həcmi müəyyən etmək metodlarından asılı olaraq 801 N-li “Ümumi mənfəət (zərər)” və yaxud 701 N-li “Satışın maya dəyəri” hesabların debetinə silinir.

711 sayılı “Kommersiya xərcləri” hesabı üzrə analitik uçot ayrı-ayrı xərc maddələri üzrə aparılır.

Torpaq, tikili və avadanlıqlar (əsas vəsaitlərin) satışı ilə əlaqədar xərclər

Debet 731 “Sair əməliyyat xərcləri”

Kredit 711 “Kommersiya xərcləri”;

sair aktivlərin satışı ilə əlaqədar xərclər

Debet 731 “Əməliyyat xərcləri”

Kredit 711 “Kommersiya xərcləri”

yazılışları ilə silinir.

Təsisçilik sənədlərinin tərtib edilməsi və qeydiyyat prosesi, səhmdar şəhadətnamələrinin hazırlanması ilə əlaqədar, habelə nizamnamə kapitalının formalaşdırılması zamanı çəkilən xərclər təşkilati xərclərə aiddir. Təşkilati xərclər şirkətin bütün fəaliyyət dövrü ərzində özünü ödəməlidir. Buna görə də nəzəri cəhətdən təşkilati xərclər həmin müddətdə amortizasiya olunmalıdır. Həm də amortizasiya ayırmaları əvvəlcədən müəyyən edilmiş normalarla hesablanmalıdır. Dünya təcrübəsində gəlirdən amortizasiya ayırmaları şəklində çıxıldığı üçün təşkilati xərclər qeyri-maddi aktivlərə aid edilir. Fikrimizcə, təşkilati xərclərə belə yanaşma düzgün deyil.

«Mühasibat uçotu haqqında» Azərbaycan Respublikasının qanununda da təşkilati xərclərin müəssisənin qeyri-maddi aktivlərinə aid edilməsi göstərilir.

Həmin qanunun 18-ci maddəsinə əsasən, torpaq sahələrindən, təbii ehtiyatlardan (sərvətlərdən) istifadə hüquqları, patentlər, lisenziyalar, «nou-hau» proqram məhsulları, inhisar və imtiyaz (üstünlük) hüququ, təşkilati xərclər, ticarət markaları, əmtəə nişanları və s. müəssisənin qeyri-maddi aktivlərinə aid edilir. Müəssisənin mühasibat uçotunun Yeni Hesablar Planı və onun tətbiqinə dair Təlimatda 101 N-li «Qeyri-maddi aktivlər – Dəyər» hesabına verilən şərhdə də təşkilati xərclərin qeyri-maddi aktivlərə aid edilməsi göstərilir. Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsində isə qeyri-maddi aktivlərə intellektual, o cümlədən ticarət nişanları, digər sənaye mülkiyyəti obyektləri, habelə müvafiq qanunvericiliklə müəyyən edilmiş qaydada vergi ödəyicisinin mülkiyyət hüququnun obyektini kimi tanınan digər analoji hüquqlar aid edilir. Deməli, Vergi Məcəlləsində təşkilati xərclər qeyri-maddi aktivlərə aid edilmir, qeyri-maddi aktivlər hüquqlar kimi səciyyələndirilir.

Ayındır ki, təşkilati xərclər şirkətin yaradılması ilə əlaqədar xərclərdir və həmin xərclər bütün fəaliyyət dövrü ərzində gəlir gətirməklə özünü ödəyir. Ona görə də təşkilati xərclərin birbaşa şirkətin qeyri-maddi aktivlərinə aid edilməsi daha məqsəduyğun olardı. Deməli, təşkilati xərcləri qeyri-maddi aktivlər kimi uçota alıb amortizasiya ayırmaları şəklində gəlirdən çıxmaq və eləcə də «Mühasibat uçotu haqqında» Azərbaycan Respublikasının qanunundakı yanaşma düzgün hesab edilə bilər. Təşkilati xərclər iqtisadi mahiyyətinə görə amortizasiya olunan qeyri-maddi aktivlərə uyğundur.

Holdinq şirkətinin filialı tərəfindən həyata keçirilən bütün maliyyə-təsərrüfat əməliyyatları filialın öz balansında əks etdirilir.

Ayrıca balansda olan filialda mühasibat uçotunun təşkili qaydası mövcud qanunvericiliklə hüquqi şəxs üçün müəyyən edilmiş ümumi qaydaya uyğundur. Həmçinin filialda baş müəssisədə müəyyən edilən vahid hesablar planına və sənəd dövriyyəsi qrafikinə riayət olunması vacibdir. Belə uyğunluğun təmin edilməsi baş müəssisədə birləşdirilmiş hesabatın daha əlverişli tərtibi üçün zəruridir. Eyni zamanda baş müəssisənin mühasibat hesabatına filialların, nümayəndəliklərin və digər struktur bölmələrin fəaliyyətini səciyyələndirən göstəricilər daxil edilməlidir.

Birləşdirilmiş hesabat müəssisənin ehtiyacı istənilən vaxt ola bilər. Baş şirkət ilə filial arasında təsərrüfat əməliyyatların əks etdirmək üçün 172 N-li balans hesabı «Törəmə (asılı) müəssisələrin uzunmüddətli debitor borcları» və 212 N-li «Törəmə asılı müəssisələrin qısamüddətli debitor borcları» tətbiq edilir. Fəaliyyət prosesində filial ilə baş şirkət arasında aşağıdakı tipik qarşılıqlı münasibətlər baş verə bilər:

1) Əmlakın baş müəssisədən filiala verilməsi

<i>Baş şirkətin mühasibat müxabirləşməsi</i>	<i>Filialın mühasibat müxabirləşməsi</i>	<i>Əməliyyatın məzmunu</i>
Debet 212 – Kredit 111, 101, 207, 223	Debet 111, 101, 207, 223 – Kredit 212	Əmlakın verilməsinin əks etdirilməsi
Debet 112, 102 – Kredit 212	Debet 212 – Kredit 112, 102	Köçürülən aşınmanın dəyərinin əks etdirilməsi

2) Filial üzrə müəyyən məsrəflərin baş şirkət tərəfindən ödənilməsi

<i>Baş şirkətin mühasibat müxabirləşməsi</i>	<i>Əməliyyatın məzmunu</i>	<i>Filialın mühasibat müxabirləşməsi</i>	<i>Əməliyyatın məzmunu</i>
Debet 531 – Kredit 223 (ƏDV-dən)	Ödənişin həyata keçirilməsi	Debet 202 – Kredit 531	Filialın xərcləri
Debet 213 “Cari ödənişlər” – Kredit 531	Məsrəfin verilməsinin əks etdirilməsi	Debet 241 – Kredit 531	Xərclər üzrə ƏDV daxil olan
		Debet 531 – Kredit 212	Baş şirkətin ödənişinin əks etdirilməsi

İlkin sənədə gəldikdə qeyd etmək lazımdır ki, müqavilənin şərtlərində nəzərdə tutulmalıdır: müəyyən işin, yaxud xidmətin faktiki alıcısı (istehlakçısı) filial olmalıdır. Bu halda məhz o yerinə yetirilən işin aktını, yaxud digər ilkin sənədləri imzalamalıdır. Filial öz növbəsində ilkin sənədləri baş şirkətə göndərir və onun əsasında müvafiq ödənişlər həyata keçirilir. Baş şirkət tərəfindən ödənişlər faktiki təsdiqləndikdən sonra filialın ƏDV ödəmək hüquqi var.

3) Filial tərəfindən baş şirkətə istehsal xidməti göstərilməsi və onun istehsalın maya dəyərində aid edilməsi. Bu qarşılıqlı münasibətə, hər şeydən əvvəl, xidmətdən

ƏDV ödənilməsi və həmin əməliyyatın 701 N-li “Satışın maya dəyəri” hesabında əks etdirilməsi üçün istifadəsi nöqteyi-nəzərindən baxmaq lazımdır. Vergi Məcəlləsində xidmətin realizasiyası yerinə yetirilən işin (xidmətin) nəticələrinin bir şəxsdən başqa şəxsə verilməsi adlanır. Baxılan vəziyyətdə bu yoxdur, belə ki, təsərrüfatdaxili münasibətlər üzrə əməliyyatlar şirkətin bölmələri arasında realizasiya hesab edilmir, deməli ƏDV ödənilmir. Filial tərəfindən baş şirkətə göstərilən xidmət üzrə əməliyyata baş şirkətin məsrəflərinin verilməsi üzrə əməliyyat kimi baxılması daha düzgün olardı:

<i>Baş şirkətin mühasibat müxəbirləşməsi</i>	<i>Filialın mühasibat müxəbirləşməsi</i>	<i>Əməliyyatın məzmunu</i>
Debet 202 – Kredit 212	Debet 202 – Kredit 531	Filialın məstəflərinin əks etdirilməsi
Debet 241 – Kredit 212	Debet 241 – Kredit 531	Məstəflər üzrə ƏDV daxil olmaq haqqı
	Debet 212 “Cari məsrəflər” – Kredit 202	Məsrəflərin baş şirkətə verilməsi
	Debet 212 – Kredit 241	ƏDV verilməsi
	Debet 531 – Kredit 223	Filial tərəfindən məsrəflərin ödənilməsi

4) Filial haqqında əsasnamədə, yaxud baş şirkətin əmrində baş şirkətin idarəetmə aparatının saxlanması xərclərinin bir hissəsinin filial tərəfindən ayrılması nəzərdə tutula bilər. İdarəetmə aparatının saxlanması təsdiq olunmuş smeta üzrə struktur bölmələrin məhsulunun (xidmətin) maya dəyərinə daxil edilən ayırmalar hesabına həyata keçirilir. İdarəetmə aparatının saxlanması üzrə məsrəflərin maya dəyərinə daxil edilməsini əsaslandırmaq üçün filial haqqında Əsasnamədə struktur bölmələrin mərkəzləşdirilmiş idarəetmə funksiyasının qeyd edilməsi, uçot siyasətində isə baş şirkətin maliyyələşdirilməsində filialların iştirak qaydasının müəyyənləşdirilməsi məqsədəmüvafiq olardı.

Əməliyyatların uçotda əks etdirilməsi:

<i>Baş şirkətin mühasibat müxəbirləşməsi</i>	<i>Filialın mühasibat müxəbirləşməsi</i>	<i>Əməliyyatın məzmunu</i>
Debet 212 – Kredit 444	Debet 721 – Kredit 212	Xərclər smetasına uyğun olaraq filialın baş şirkətin saxlanılmasına ayırdığı vəsait nəzərə alınır
Debet 444 – Kredit 721	-	Baş şirkətin məsrəfləri ödənilir
Debet 223 – Kredit 212	Debet 212 – Kredit 223	Baş şirkətin saxlanılması vəsaitinin köçürülməsi

Sadalanın vəziyyətlərdən fərqli olan digərləri də baş verə bilər. Baş ofisin saxlanması smetası olmadıqda baş şirkətin fəaliyyət prosesində yaranan inzi- bati- idarəetmə məsrəfləri filial və baş şirkət arasında bölüşdürülür.

<i>Baş şirkətin mühasibat müxəbirləşməsi</i>	<i>Filialın mühasibat müxəbirləşməsi</i>	<i>Əməliyyatın məzmunu</i>
Debet 721 – Kredit 531	-	Baş şirkətin məsarifi
Debet 241 – Kredit 531	-	Baş şirkətin məsarifi üzrə ƏDV
Debet 212 – Kredit 721	Debet 721 – Kredit 212	Məsarifin bir hissəsinin filiala verilməsi
Debet 212 – Kredit 241	Debet 241 – Kredit 212	Həmin məsrəflər üzrə ƏDV

Xərclərin bu cür bölüşdürülməsi baş verdiyi halda onun əvvəlcədən müvafiq ilkin sənədlərlə təsdiqlənməsi zəruridir.

5) Filial kənar təşkilatlara malların (işin, xidmətin) realizasiyasını sərbəst həyata keçirir və sonradan baş şirkətə borcu qaytarır. Filial kənar təşkilatlara malın (işin, xidmətin) realizasiyasını həyata keçirərkən əməliyyatlar filial uçotunda əks etdirir və baş şirkətin birləşdirilmiş hesabatına daxil edilir. Bu əməliyyatlardan vergitutma bilavasitə filial tərəfindən aşağıdakı prinsiplərə uyğun olaraq həyata keçirilir. Bu əməliyyat tərəflərin uçotunda aşağıdakı kimi tərtib olunur.

<i>Baş şirkətin mühasibat müxəbirləşməsi</i>	<i>Filialın mühasibat müxəbirləşməsi</i>	<i>Əməliyyatın məzmunu</i>
	Debet 211 – Kredit 601	Malın (işin, xidmətin) realizasiyası
	Debet 701 – Kredit 202, 204, 205, 206, 207, 711	Malın (işin, xidmətin) maya dəyərinin silinməsi
	Debet 701 – Kredit 521	“Ödəniş üzrə uçor siyasətinin ƏDV ödənilməsi
Debet 212 – Kredit 521	Debet 211 – Kredit 212	Baş şirkətə ƏDV verilməsi
	Debet 721 – Kredit 523	Avtomobil yolundan istifadə vergisinin ödənilməsi
	Debet 701 – Kredit 202 (721)	Filialın maya dəyərinin silinməsi
Debet 62 – Kredit 79	Debet 212 – Kredit 211	Alıcıların borcunun filial tərəfindən baş şirkətə verilməsi
	Debet 701 – Kredit 801	Realizasiyadan maliyyə nəticəsi
Debet 2223 – Kredit 211		Alıcılardan maia görə haqqın daxil olması

Mala görə alıcının borcunun filialdan baş şirkətə verilməsi rəsmi sənədləşdirilməlidir.

«Ödəniş üzrə» vergi məqsədilə gəlirin müəyyənləşdirilməsi üçün uçot siyasətinin qəbul olunduğu halda realizasiya xidmətinə görə gəlir baş şirkətə daxil olan anda filial yerləşdiyi yer üzrə büdcəyə vergini köçürür. Baş şirkət gəlirin alınması faktı haqqında filiala vaxtında xəbərdarlıq etməlidir. Qeyd etmək lazımdır ki, ödənişə alınan gəlirin məbləğindən baş şirkət filialın olduğu yer üzrə büdcəyə hesablanmış vergi məbləğini ödəyər, yaxud vəsaitin bir hissəsini filiala qaytara bilər. Həmin əməliyyatın əks etdirilməsi aşağıdakı kimi olacaq.

<i>Baş şirkətin mühasibat müxəbirləşməsi</i>	<i>Filialın mühasibat müxəbirləşməsi</i>	<i>Əməliyyatın məzmunu</i>
Debet 521 – Kredit 223	-	Baş şirkət tərəfindən verginin ödənilməsi
Debet 212 – Kredit 521	Debet 521 – Kredit 212	Vergi haqqının filiala verilməsi və vergi öhdəliyinin əks etdirilməsi

6) Baş şirkət müəyyənləşdirə bilər ki, filial öz balansının yenidən qurulmasını sərbəst həyata keçirir. İlin nəticəsi üzrə bölünməmiş mənfəəti filial baş şirkətə verir.

<i>Baş şirkətin mühasibat müxabirləşməsi</i>	<i>Filialın mühasibat müxabirləşməsi</i>	<i>Əməliyyatın məzmunu</i>
Debet 212 – Kredit 342	Debet 342 – Kredit 212	Hesabat ilinin bölünməmiş mənfəətin filialdan baş şirkətə verilməsi

Belə bir variant mümkündür: filial ilin sonuna öz balansının yenidən qurulmasını həyata keçirmir, formalaşmış 801 N-li hesabın, 811 N-li hesabın, həmçinin 343 N-li hesabın debeti üzrə xalis mənfəətin məbləğini baş şirkətə verir. 801 N-li hesab üzrə gəlirin verilməsinə müxabirləşməni ayrıca, həmçinin də məsrəflərin verilməsinə müxabirləşməni də ayrıca təqdim edə bilər. Baş şirkət balansın yenidən qurulmasını sərbəst həyata keçirir. Həmin əməliyyatın uçotda əks etdirilməsi aşağıdakı kimidir:

<i>Baş şirkətin mühasibat müxabirləşməsi</i>	<i>Filialın mühasibat müxabirləşməsi</i>	<i>Əməliyyatın məzmunu</i>
Debet 212 – Kredit 801	Debet 801 – Kredit 212	Filialın gəlirlərinin verilməsi
Debet 801 – Kredit 212	Debet 212 – Kredit 801	Filialın məsrəflərinin verilməsi
debet 811 – Kredit 212	Debet 212 – kredit 811	Mənfəət vergisinə ayrılan məbləğin verilməsi
Debet 811 – Kredit 212	Debet 811 – Kredit 212	Filialın məsrəflərinin xalis mənfəətdən verilməsi

Əgər baş şirkət filialın xalis mənfəəti hesabına məsrəflərinə operativ nəzarət etmək istəyirsə, onda xüsusi qayda qoymalıdır və orada göstərməlidir ki, filial hansı məsrəflərin həyata keçirilməsi üzrə faktiki məlumatları baş şirkətə təqdim etməlidir.

III FƏSİL

MÜƏSSISƏLƏRİN OPERATİV İDARƏETMƏ SİSTEMİNDƏ NƏZARƏTİN TƏŞKİLİNDƏ DAXİLİ AUDİT FƏALİYYƏTİNİN ƏSAS İSTİQAMƏTLƏRİ

3.1. Audit xidmətinin təşkilinin istiqamətləri

Sivil hüquqi dövlətin yaradıldığı və bazar iqtisadiyyatının təşəkkül tapdığı bir şəraitdə səmərəli maliyyə nəzarətinin, o cümlədən auditor fəaliyyətinin hüquqi əsaslarının müəyyən edilməsi xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. Audit iqtisadi-hüquqi nəzarətin daha da təkmilləşdirilməsinə əlverişli zəmin yaradır. Bu nəzarətin əsas vəzifəsi yeni yaranmış iqtisadi münasibətləri qeyri-sağlam sahibkarlıq fəaliyyətindən müdafiə etmək, iqtisadiyyat sahəsində iqtisadi, hüquq pozuntalarına qarşı mübarizə və profilaktika aparmaqla kifayətlənməyərək, həm də daha yüksək səviyyədə ictimai iqtisadi hüquqi şüurun formalaşmasına yardım etməkdir.

Auditin tarixi göstərir ki, onun inkişafı müəssisə rəhbərliyinin və təsisçilərin, sərmayəçilərin mənafeələrinin ayrılmasından irəli gəlmişdir.

Azərbaycanın audit bazarında göstərilən xidmətlərdə xarici auditor şirkətlərinin filial və nümayəndəlikləri böyük üstünlüyə malikdirlər. Dünya miqyasında tanınan ən böyük beş auditor şirkətlərindən hazırda ikisinin «Ernst & Yanq Holdings (SiAyEs) Bİ.Vİ», «Moore Stephens Azerbaijan limited» nümayəndəlikləri respublikamızda fəaliyyət göstərir.

Audit xidməti bazarında sərbəst auditorların, yerli və xarici auditor təşkilatlarının ayrı-ayrılıqda tutduqları mövqeni 3.1 №-li cədvəldə verilmiş məlumatlardan aydın görmək olar.

Cədvəl 3.1.

İLLƏR	Göstərilən auditor xidmətlərində xüsusi çəkisi, faizlə		
	Xarici təşkilatlar	Yerli təşkilatlar	Sərbəst auditorlar
2009	45,7	44,7	9,6
2010	48,5	42,5	9,0
2011	68,9	22,6	8,5
2012	77,9	18,6	3,5
2013	66,7	27,1	6,2
2014	67,5	26,9	5,6

Cədvəldən göründüyü kimi, 2009-2014-cü illər ərzində ölkə üzrə göstərilən auditor xidmətlərinin ümumi həcmnin 62,5 faizini xarici şirkətlərin filial və nümayəndəlikləri, 30,4 faizini yerli auditor təşkilatları və 7,1 faizini sərbəst auditorlar yerinə yetirmişlər. Doğrudur, göstərilən auditor xidmətlərinin ümumi həcmində yerli auditor təşkilatlarının və sərbəst auditorların payının artması meylə müşahidə olunur. Lakin bununla belə, auditor xidmətləri bazarında xarici şirkətlər özlərinin inhisarçı mövqeyini qoruyub saxlamaqda davam edirlər. Bu cür xoşagəlməz nisbət yerli auditorların beynəlxalq standartlara uyğun yoxlamalar aparıb audit rəyi hazırlamaq bacarığının olmaması və onların imzalarının Azərbaycan ərazisində fəaliyyət göstərən xarici şirkətlər, müştərək müəssisələr tərəfindən kifayət qədər tanınmaması və s. səbəblərlə şərtlənir.

Etiraf etmək lazımdır ki, müasir bazar iqtisadiyyatının tələblərinə cavab verən, yüksək keyfiyyətli auditor xidmətləri göstərən yerli auditor təşkilatları da vardır. Onların sırasında «Caspian Buziness Consultans» MMC auditor təşkilatını, «Kaspian konsaltinq», «Audit Konsaltinq MMM», «MAK Azərbaycan Ltd» MMC şirkətlərini xüsusi vurğulamaq lazımdır.

«MAK Azərbaycan LTD» MMC auditor təşkilatı ölkəmizdə bir çox nüfuzlu şirkətlərlə səmərəli işləyir. Bunlardan «Baksel» BM, «Azgerneft» BM, «Van Der Vel International», «FSDCO» LTD, «MET-AK», «İrşad» İAM müştərək müəssisəsi, «Azər-P-Dissmani» LTD, «World Com Elast» İNK şirkətinin nümayəndəliyi, «Azərelektrikşəbəkətikinti» və s. müəssisələrin adlarını çəkmək olar.

«Kaspian konsaltinq» auditor şirkətinin 2010-cu ildə əlavə dəyər vergisinə cəlb olunan əməliyyatlarının dəyəri 100000 manatdan artıq olmuşdur. Bundan əlavə, şirkət beynəlxalq təşkilatlarla da əməliyyatlar aparmışdır ki, bu halda ƏDV tətbiq edilmir. «Kaspian konsaltinq» auditor şirkətinin çoxlu müştəriləri vardır. Bunlardan «Respublika» SKB, «Deka-Bank» KB, March Caspian Services LLC sığorta şirkəti, «Dəvəçi-Broyler» ATSC, Caspian Maintenance Services Ltd, AA Services, Lufthansa German Airlines, Lufthansa Garqo, Avrasiya Fondu, UNDP, ANAMA və s. kimi şirkətlərin adlarını çəkmək olar. Şirkət audit xidmətlərindən

əlavə, mühasibatlıq xidmətləri, konsaltinq xidmətləri, müəssisələrin yaradılması və ləğv edilməsi üzrə xidmətlər, agent xidmətləri və bununla məhdudlaşmayan digər xidmətlər göstərir. Hazırda bir neçə şirkət var ki, onlar mühasibat uçotunun aparılmasını məhz «Kaspian konsaltinq» auditor şirkətinə həvalə etmişdir.

Təəsüflə qeyd etmək lazımdır ki, respublikamızda fəaliyyət göstərən bir sıra auditor təşkilatlarının beynəlxalq auditor təşkilatları ilə əlaqəsi yoxdur. Beynəlxalq təşkilatlarla əlaqənin olmamasının əsas səbəbi BDO, QTS, RSM, Summit, Mosrisonvs kimi beynəlxalq təşkilatların qoyduqları sərt şərtlərdir. Daha doğrusu, Azərbaycanın auditor təşkilatları qarşısında şərt qoyurlar ki, müəssisənin üç il iş təcrübəsi və hər il göstərilən xidmətin dəyəri minimum 100 min ABŞ dolları həcmində olmalıdır. Hazırda bir neçə obyektiv səbəblər üzündən milli auditor təşkilatları o şərtləri yerinə yetirə bilmirlər.

Digər bir səbəb respublikamızda auditorların tam ixtisaslaşmadan keçməməsidir. Dünya praktikasında belə bir qayda mövcuddur ki, sığorta üzrə, bank üzrə, investisiya fondları üzrə ayrıca mütəxəssislər fəaliyyət göstərir. Bizim yerli auditor təşkilatlarında belə rəngarənglik mövcud deyil. Bir audit mütəxəssisinin auditin bütün sferalarında səmərəli fəaliyyət göstərməsi çox çətindir. Elə bu səbəbdən respublikamızda auditorların ixtisaslaşmadan keçməsi son dərəcə zəruridir.

Azərbaycan bazarında fəaliyyət göstərən audit və konsaltinq firmalar içərisində MOORE STEPHENS AZƏRBAYCAN öz nüfuzu və mövqeyi ilə fərqlənir.

- Moore Stephens Azərbaycan (MSA) Moore Stephens London və Forum Azərbaycan audit və mühasibat uçotu firması tərəfindən yaradılmış şirkətdir. Ölkəmizdə fəaliyyət göstərən müxtəlif yerli və xarici müəssisələrə beynəlxalq və yerli standartlar üzrə birgə xidmətlər göstərir.

Moore Stephens şirkətinin təməli Böyük Britaniyada 1907-ci ildə qoyulmuşdur. Keçən dövr ərzində Moore Stephens inkişaf etmiş və dünya miqyasında ən iri professional şəbəkələrdən biri olan və 82 ölkədə 445 ofisi olan 170 aparıcı müstəqil mühasibat uçotu və məsləhətçi firmalardan ibarət olan Moore

Stephens international Limited qrupuna çevrilmişdir. Moore Stephens Azərbaycan həmin qrupun üzvüdür.

- Şirkət müştərilərə geniş çeşidli xidmətlər göstərir. Bunlardan audit mühasibat uçotu, vergilər sahəsində və beynəlxalq əməliyyatların aparılması üçün strukturun yaradılması üzrə xidmətlər, korporativ maliyyə, inzibati biznes xidmətləri, idarəetmə üzrə məsləhətlər, informasiya texnologiyası üzrə xidmətlər, gəmiçilik sektoruna xidmətlər və s. xidmətlərin adlarını çəkmək olar.

Moore Stephens Azərbaycan fəaliyyət növündən asılı olmayaraq, yerli və digər məqsədlər üçün kiçik və iri müəssisələrə yüksək keyfiyyətli müasir audit xidmətləri göstərir.

Yerli iş müqabili Forum şirkəti ilə birlikdə Moore Stephens Azərbaycan beynəlxalq və yerli vergi planlaşdırılması, o cümlədən gündəlik əməliyyatların vergi qanunvericiliyinə uyğun aparılması və vergi orqanları ilə münasibətlərin tənzimlənməsi sahəsində tam mənada mütəxəssis xidmətləri göstərir. Hazırda şirkətin göstərdiyi xidmətlərin arasında şirkətlərin qiymətləndirilməsi, iqtisadi təhlil, gəmiçiliyin maliyyələşdirilməsi, təşkilat və idarəetmə, birgə müştərək müəssisələrin yaradılması və s. vardır.

Auditor təşkilatları tərəfindən yoxlamalar aparılarkən müəssisənin (biznesin) dəyərinin qiymətləndirilməsinə ciddi fikir verilməlidir. Çünki, sahibkarlıq fəaliyyəti olan qiymətləndirmənin nəticələri mühasibat uçotu və vergi uçotu hesabatlarında düzəlişlər etmək üçün istifadə olunur. Qiymətləndirmə fəaliyyətinin nəticələrinin dürüst, dolğun olması qiymətləndirmə metodunun seçilməsindən daha çox asılıdır.

Bizim fikrimizcə, auditor şirkətlərinin və sərbəst auditorların mənafelərinin müdafiəsini təmin etmək, auditor xidməti bazarında haqsız rəqabətin qarşısını almaq və auditorların işinə sivil qaydada nəzarəti gücləndirmək məqsədilə respublika ərazisində fəaliyyət göstərən bütün təsərrüfat subyektlərində auditor yoxlamalarının optimal nisbətdə yerli və xarici auditor təşkilatları tərəfindən aparılması prosesi qanunvericilik xarakterli normativ sənədlə tənzimlənməlidir. Eyni zamanda milli auditorların ixtisas, bacarıq və peşəkarlıq səviyyələrinin

beynəlxalq standartlara uyğun olaraq artırılması sahəsində konkret tədbirlərin həyata keçirilməsi son dərəcə vacibdir.

Aydınır ki, maliyyə hesabatı standartlarından istifadə edən təsərrüfat subyektləri düşünülmüş şəkildə iki növ auditor xidmətindən istifadə edirlər. Birinci halda auditor rəyi, hər şeydən əvvəl, xarici investorlar üçün, ikinci halda isə daxili məqsədlər üçün, yəni buraxılan səhvləri vaxtında aşkara çıxarmaq və mümkün risklərin – vergi, maliyyə, hüquqi və s. risklərin sayını azaltmaq və onların təsirini minimuma endirmək üçün zəruridir.

Azərbaycan Respublikası Auditorlar Palatası beynəlxalq əlaqələrin qurulması və dərinləşdirilməsi sahəsində də nəzərə cəpacaq uğurlar qazanmış, hazırda 7 beynəlxalq ali audit təşkilatının üzvüdür və onların təşəbbüsü ilə keçirilən tədbirlərdə milli auditorlar mütəmadi iştirak edir, lazımi təcrübə toplayır və peşəkarlıq səviyyələrini artırır.

Maliyyə nəzarətinin təşkilati modeli özündə nəzarət obyektini, nəzarət obyektinin vəziyyətinin səmərəlilik meyarını və nəzarət metodikasını əks etdirir. Nəzarət obyektini kimi maliyyə uçotu və idarəetmə uçotu sistemləri çıxış edir. Maliyyə uçot sistemi – maliyyə hesabatının istifadəçilərinə təqdim etmək məqsədilə müəssisənin maliyyə-təsərrüfat əməliyyatları, əmlakı və onun formalaşması mənbələri barədə dəyər ifadəsində informasiyanın müəyyənləşdirilməsi, toplanması, qeydə alınması və işlənməsinin qanunvericiliklə rəqlamentləşdirilmiş, etibarlı prosedur sistemidir. İdarəetmə uçot sistemi – fəaliyyətinin müəyyən seqmentlərə bölgüsündə müəssisənin təsərrüfat fəaliyyətinin nəticələri və sərf edilən xərclər haqqında informasiyanın müəyyənləşdirilməsi, toplanması, ölçülməsi, qeydə alınması və işlənməsinin, həmçinin bu informasiyanın nəzarəti həyata keçirən və idarəetmə qərarları qəbul edən menecərə çatdırılmasının daxili rəqlamentə tabe olan, etibarlı prosedur sistemidir. Hər hansı müəssisə və təşkilatın özünə məxsus texnoloji, iqtisadi və regional xüsusiyyətləri olur və auditor yoxlaması apararkən onları mütləq nəzərə almaq lazımdır. Auditin obyektlərinə qərarların qəbulu proseduru və idarəetmə heyətinin səlahiyyətlərinin bölgüsü; qərarların qəbul edilməsinin informasiya təminatı sistemi aiddir.

Belə halda tam əsasla demək olar ki, auditin parametrləri onun obyektlərinə uyğun olaraq formalaşır.

Təşkilatların maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin auditini apararkən auditorlar onun maliyyə siyasətinə xüsusi diqqət yetirilməlidir. Bu zaman aşağıdakı məsələləri ayrı-ayrılıqda nəzərdən keçirmək zəruridir: müəssisənin fəaliyyətinin maliyyə nəticələrinin səviyyəsi və dinamikası; müəssisənin əmlakı və maliyyə vəziyyəti, işgüzar fəallığı və səmərəliliyi, kapitalının strukturu; yeni maliyyə resurslarının cəlb edilməsi və onlardan istifadə siyasəti; əsas vəsaitin təkrar istehsalına qoyulan kapital qoyuluşu; dövriyyə vəsaitləri; maliyyə risklərinin idarə edilməsi; büdcə və biznes-plan sistemi; nağdsız hesablaşmalar sistemi; kassa əməliyyatları sistemi.

Sahibkarlıq fəaliyyəti insanların arzu və istəyindən asılı olmayaraq, qabaqcadan müəyyən edilə bilməyən qeyri-müəyyənliyə əsaslanır. Sahibkarlar riski qabaqcadan görmək və daha aşağı səviyyəyə endirmək bacarığına malik olmalıdırlar. Bunun üçün düzgün qurulmuş mühasibat uçotu və hesabat sistemi vasitəsilə müəssisə və təşkilatın fəaliyyəti üzərində daimi nəzarət olmalıdır.

Azərbaycan Respublikası Prezidentinin «dövlət nəzarəti sisteminin təkmilləşdirilməsi və sahibkarlığın inkişafı sahəsində süni maneələrin aradan qaldırılması haqqında» 1999-cu il 7 yanvar tarixli fərmanına əsasən nazirlik və komitələrdə olan nəzarət-təftiş qurumları ləğv edilmişdir. Bununla əlaqədar olaraq büdcə vəsaitlərinin təyinatı üzrə istifadə olunmasına nəzarəti Maliyyə nazirliyi və Hesablama Palatası həyata keçirir. Başqa qurumlarda isə bu funksiyanı daxili auditorlar və yaxud müqavilə əsasında sərbəst auditorlar aparırlar. Göründüyü kimi, bu fərman auditin respublika iqtisadiyyatında oynadığı rolu daha da artırmış və auditor xidmətinin inkişafına güclü təkan vermişdir. Əvvəlcə qeyd etdiyimiz kimi ölkəmizdə beynəlxalq təcrübəyə uyğun olaraq daxili auditor peşəsinin geniş yayılması məqsədilə Azərbaycan Respublikası Auditorlar Palatasının üzvləri tərəfindən respublikamızda Beynəlxalq Daxili Auditorlar İnstitutunun (İİA) «Audit-Azərbaycan» bölməsi yaradılmışdır.

Daxili auditor müəssisənin maliyyə ehtiyatlarının yönəldilməsinin və istifadəsinin məqsədli təyinatını, səmərəliliyini, tamlığını və vaxta müvafiqliyini müəyyənləşdirərək, maliyyə resurslarının formalaşdırılmasında və xərclənməsində ehtiyat mənbələrini üzə çıxarır, maliyyə-təsərrüfat əməliyyatlarında və onların hesabatda əks olunmasında qanunçuluqdan və səmərəlilikdən kənarlaşmaları aşkarlayır. Dövlət büdcəsi və müvafiq fondlara hesablaşmaların düzgünlüyünü müəyyənləşdirərək, idarəetmənin səmərəliliyinin yüksəldilməsinin təsirli vasitəsi kimi çıxış edir. Daxili auditor təkcə pozuntuların qeydə alınması və onların aradan qaldırılmasına nəzarətin həyata keçirilməsi ilə məhdudlaşmır. O, hər şeydən əvvəl, aşkara çıxarılmış kənarlaşmaların səbəb-nəticə əlaqələrini müəyyənləşdirməklə, yoxlanılan obyektə işlərin yaxşılaşdırılmasına dair konkret təkliflərin və tövsiyələrin işlənilib hazırlanmasına imkan verir.

Daxili audit xidmətinin təşkil edilmədiyi müəssisə və təşkilatlarda mühasibat və vergi qanunvericiliyinin pozulması riski artırıldığına görə büdcəyə vergi ödənişləri azalır. Artıq daxili auditin zəruriliyi nəzərə alınaraq, ölkəmizin müxtəlif fəaliyyət növlü müəssisə və təşkilatlarında daxili audit bölmələrinin yaradılmasına başlanmışdır. Daxili auditor müstəqil, təminatverici və məsləhətverici fəaliyyət olub, müəssisədə idarəetmə nəzarəti sisteminin ayrılmaz hissəsidir, onun məqsədi müəssisənin idarəetmə sisteminin səmərəliliyini qiymətləndirməkdir. Bu məqsədə müəssisədə yaradılan xüsusi qurum (daxili audit bölməsi) tərəfindən mühasibat hesabatının düzgünlüyü, xərclər smetasının icrası və əmlakın qorunması üzərində nəzarətin həyata keçirilməsi, habelə istehsalın təşkili üsullarının, müxtəlif bölmələrin qarşılıqlı fəaliyyətinin təkmilləşdirilməsinə dair təkliflər hazırlanması sayəsində nail olmaq mümkündür.

Daxili auditorlar həm dövlət sektorunda, həm də özəl sektorda fəaliyyət göstərir. Respublikamızda fəaliyyət göstərən «Audit-Azərbaycan» bölməsi daxili auditor peşəsinin yayılması və inkişaf etdirilməsi, daxili audit standart və normalarının işlənilib hazırlanması, təkmilləşdirilməsi, daxili auditorların peşə müstəqilliyinin təmin edilməsi və mənafehlərin qorunması, peşəkarlıqların artırılması məqsədlərinə xidmət edir. «Audit-Azərbaycan» bölməsi kifayət qədər

təşkilatlanmış, aparılan ardıcıl iş sayəsində ölkədə daxili auditor peşəsinin yayılması və inkişaf etdirilməsi üzrə müəyyən uğurlar əldə olunmuşdur. Ölkənin müxtəlif idarə və müəssisələrində çalışan 90-dan artıq mütəxəssis «Audit-Azərbaycan» bölməsinin tövsiyə və təqdimatı əsasında Daxili Auditorlar İnstitutunun fərdi üzvlüyünə qəbul edilmişdir. Onlara müvafiq beynəlxalq sertifikatlar verilmişdir və hazırda bu iş davam etdirilir.

Azərbaycan Respublikasında auditin bazar münasibətlərinə və beynəlxalq təcrübəyə uyğun şəkildə təşkili müstəsna əhəmiyyət kəsb edir. Professor V.T.Novruzovun fikrincə, ölkədə auditin dünya standartları səviyyəsində təşkili ona yalnız mühasibat uçotu və hesabatlarının qanuniliyinin və düzgünlüyünün yoxlanılması və ya klassik təftiş kontekstində baxılması yox, idarəetmə prosesində nəzarət-analitik infrastruktur elementi kimi qəbul edilməsini tələb edir (23, s. 23).

«Ətraf mühitin mühafizəsi haqqında» Azərbaycan Respublikasının qanununda ölkədə ekoloji auditin aparılması və ekoloji auditor məsləhətinin verilməsi məsələsi nəzərdə tutulur. Ekoloji audit – təbii resursların istifadəsi və bərpaı üzrə hesabatların düzgün tərtib edilməsi də daxil olmaqla, təbiətdən istifadəçilər tərəfindən ekoloji tələblərin, ətraf mühitin mühafizəsi normalarının və qaydalarının gözlənilməsi məqsədilə onların təsərrüfat və digər fəaliyyətinin müstəqil yoxlanılması, ekoloji auditor məsləhəti isə ekoloji auditorun ətraf mühitin mühafizəsi və onun keyfiyyətinin yoxşılaşdırılması, təbii resursların səmərəli və qənaətlə istifadəsi, bərpaı, təbiətdən istifadəçi tərəfindən ekoloji tələblərə, ətraf mühitin mühafizəsi normalarına və qaydalarına riayət edilməsi üzrə məsləhətlər verilməsidir.

Təbiətin mühafizəsi strategiyası təkcə resurslardan istifadəyə görə haqq verilməsinə deyil, həm də onun çirklənməsinə görə haqq verilməsinə əsaslanır. Çirklənməyə görə haqqı ətraf mühitə zərərli maddələrin tullanmasından, həmçinin ölkə ərazisində tullantıların yerləşdirilməsinə görə dəyən iqtisadi ziyanın ödənilməsi formasını ifadə edir. Bu haqq çirkləndirici maddələrin təsirinin kompensasiyasına xərcləri və norma daxilində tullantıların saxlanması və azaldılmasının stimullaşdırılmasına, tullantılardan təkrar istifadə edilməsinə,

həmçinin təbiəti mühafizə obyektlərinin layihələndirilməsinə və inşasına xərcləri ödəyir.

Çıkləndirici maddələrin tullanılmasına, yerləşdirilməsinə görə ödənişin hesablanması vahid haqq normativinə əsasən müəssisələr tərəfindən həyata keçirilir. Çıklənməyə görə ödənişin köçürülməsi üzrə əməliyyatın mühasibat uçotu müəssisənin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin hesablar planı əsasında müəssisə tərəfindən aparılır. Çıklənməyə görə haqqın daxil olmasının uçotu dövlət vergi müfəttişliyində şəxsi hesablar kartoçkasında təbiətdən istifadəçilərin hər biri üzrə ayrıca aparılır. Çıklənməyə və ətraf mühitə digər zərərli təsir növlərinə görə ödəniş sisteminin təkmilləşdirilməsi aşağıdakı istiqamətdə həyata keçirilməlidir:

- ödənilməli olan ətraf mühitə zərərli təsir növlərinin tərkibinin genişləndirilməsi;
- hesablamalarda və ödəniş haqqının alınmasında ətraf mühitin çıklənməsinin sahə xüsusiyyətlərinin tam uçotunun aparılması;
- çıklənməyə görə ödəniş haqqının dərəcəsini və onun miqdarını müəyyənləşdirərkən inflyasiyanın nəzərə alınması.

Sahibkarlıq fəaliyyətinin inkişafında intellektual fəaliyyət standartlarından olan Mühasibat uçotu və Audit standartları mühüm rol oynayır.

Azərbaycanın milli mühasibat uçotu standartları ilə milli audit standartlarının müqayisəsi göstərir ki, milli audit standartları xeyli mütərəqqi və beynəlxalq audit standartlarına tam uyğunlaşdırılmış standartlardır. Qeyd edildiyi kimi Azərbaycan Respublikasının Auditorlar Palatası tərəfindən beynəlxalq audit standartları qəbul edilmişdir ki, bunlar da auditor fəaliyyətində müsbət rol oynayırlar.

Azərbaycan Respublikasının Hesablama Palatası da öz fəaliyyətində Azərbaycan Respublikasının qanunvericilik aktları ilə bərabər Ali Audit Qurumlarının Beynəlxalq Təşkilatının qəbul etdiyi standartlardan da səmərəli istifadə edir.

Auditor xidmətinin fəaliyyət dairəsi əksər hallarda qiymətləndirmə fəaliyyəti ilə sıx əlaqədardır. Əgər auditor (aüditor təşkilatı) mühasibat uçotu qurmaq, hesabat göstəricilərinin dürüstlüyünü təsdiq etmək və maliyyə-təsərrüfat

münasiöətləri sahəsində digər xidmətləri göstərmək barədə təsərrüfat subyektləri ilə müqavilə bağlamışdırsa, onda o, qanunvericilik aktlarına görə, əsasən də «Mühasibat uçotu haqqında» Azərbaycan Respublikasının Qanununa müvafiq olaraq təsərrüfat subyektinin əmlakının, hesablaşmalarının, dövriyyə və dövriyyədənəkar aktivlərinin, öhdəliklərinin və digər sərvətlərinin ilkin və bərpa dəyəri üzrə faktiki vəziyyətinin və qiymətləndirilməsinin yoxlanılması işlərini yerinə yetirməyə borcludur. Bunlar isə Beynəlxalq audit standartlarının tərkib hissəsidir və müvafiq qanunvericilikdə nəzərdə tutulmuşdur. Qiymətləndirmə fəaliyyəti ilə auditor fəaliyyəti arasındakı qarşılıqlı əlaqə «Ekspertin işindən istifadə» adlı beynəlxalq və milli audit standartlarında da öz əksini tapmışdır. Beynəlxalq və yerli auditor təşkilatlarının iş təcrübəsində zəruri hallarda auditor xidmətləri göstərilərkən, əmlakın qiymətləndirilməsinə ekspert qismində müxtəlif mütəxəsislər cəlb edilirlər.

Yuxarıda deyilənlərdən belə nəticə çıxarmaq olar ki, dünyanın auditor təşkilatları ilə (xüsusilə də qərbin) real rəqabətdə yeganə imkan Azərbaycan auditor təşkilatlarının fəaliyyətinin texnoloji səviyyəsinin yüksəldilməsidir. Qeyd etmək lazımdır ki, Azərbaycanın auditor xidməti bazarında çox səmərəli fəaliyyət göstərən auditorlar və auditor firmaları da vardır. Bununla belə onlar üçün də auditin aparılması metodikası və texnologiyasının təkmilləşdirilməsi çox aktualdır. Auditor xidmətinin təkmilləşdirilməsində ən mühüm amillərdən biri auditor fəaliyyətində müasir informasiya və kommunikasiya texnologiyalarından bacarıqla istifadə edilməsidir. Hazırda bir çox inkişaf etmiş və inkişaf etməkdə olan ölkələr bu texnologiyaların verdiyi üstünlüklərdən bacarıqla faydalanırlar.

Audit sistemində informasiya mühitinin formalaşmasının əsas xüsusiyyətləri sırasına aşağıdakıları aid etmək olar:

- global informasiya mühitinin yaradılması;

- informasiya texnologiyalarından kütləvi istifadə edilməsi, sosial və iqtisadi fəaliyyətin yeni formalarının yaranması;

- informasiyanın əmtəəyə, xidmətə çevrilməsi, informasiya və bilik bazarının yaradılması və inkişafı;

müxtəlif maliyyə-təsərrüfat əməliyyatlarının aparılmasında, xidmətlərin göstərilməsində informasiya – kommunikasiya texnologiyalarının imkanlarından daha geniş istifadə edilməsi.

İnformasiya və kommunikasiya texnologiyalarının tətbiqinin səviyyəsi hər bir ölkənin intellektual və elmi potensialının, dövlət idarəçiliyində şəffaflığın və demokratiyanın inkişafının əsas göstəricilərindəndir. Dünya bazarında elektron ticarətin rolunun artdığı müşahidə olunmaqdadır və ümumiyyətlə, gələcəkdə ölkələrin rəqabət aparmaq qabiliyyəti onların informasiya texnologiyalarından səmərəli istifadəsindən çox asılı olacaqdır.

Dünya təcrübəsi göstərir ki, informasiya və kommunikasiya texnologiyalarından geniş istifadə olunması ölkənin hərtərəfli inkişafına xidmət edir və məhz bu texnologiyalar iqtisadi inkişafın artımı, əhalinin sosial-iqtisadi vəziyyətində mövcud olan problemlərin həll olunması üçün zəruri vasitələrdəndir.

Son illərdə Azərbaycanda informasiya və kommunikasiya texnologiyalarından istifadə sahəsində müəyyən addımlar atılmış, bir sıra sahələrdə bu texnologiyaların tətbiqində ciddi uğurlar qazanılmış və ümumiyyətlə, bu istiqamət dövlət siyasətinin prioritetlərindən birinə çevrilmişdir.

Azərbaycanda auditor xidmətinin inkişafında müasir informasiya və kommunikasiya texnologiyalarından istifadə bazar iqtisadiyyatının bu mühüm infrastruktur sahəsinin perspektiv inkişafına, milli auditin beynəlxalq audit inteqrasiya məkanına daxil olmasına və bu imkanlardan geniş bəhrələnməyə müsbət baxımdan təsir göstərəcəkdir. Ölkənin auditor xidməti bazarının müasir tələblər baxımından inkişafı və auditor fəaliyyətinin təkmilləşdirilməsi, Auditorlar Palatası ilə audit qurumları, auditorlarla onların xidmət göstərdikləri sifarişçilər arasında informasiya əlaqələrinin və mübadiləsinin genişlənməsi amili də bu mühüm məsələnin inkişafını şərtləndirən əsas cəhətlərdəndir.

3.2.Müəssisələrin operativ idarəetmə sistemində nəzarətin təşkilinin forması kimi daxili audit xidməti

İqtisadiyyatı inkişaf etmiş bir çox qabaqcıl ölkələrdə daxili audit nəzəriyyə və praktikanın geniş sahəsidir. Daxili audit həmişə birliyin, nazirliyin, idarənin, sahənin və i.a. iqtisadi subyektləri hesab olunan hər hansı bir daxili sistem tərəfindən apırılır. Təqdim olunan işdə müəssisənin daxilində daxili audit xidməti şəklində təşkil olunan daxili audit gözdən keçirilir.

Qərbi Avropanın və Amerikanın inkişaf etmiş ölkələrində daxili audit yoxlamaları təşkilatda – xəstəxanada, bələdiyyədə, sənaye kompaniyasında və i.a. işləyən auditorlar tərəfindən həyata keçirilir (Cek K. Robertson Audit – M «Invest fond», 1993). Sənayecə inkişaf etmiş ABŞ-da və Böyük Britaniyada daxili audit institutlarının yaradılması daha təqdirə layiqdir. Onlarda xüsusi sektorda daxili audit dövlət auditindən çox incə sərhədlə ayrılmışdır. Belə ki, dövlət auditorları ABŞ-ın Baş Büdcə – nəzarəti idarəsində işləyir ki, bu da ABŞ konqresinin orqanı sayılır və mühasibat uçotunun, auditor yoxlamalarının və bu sahələrdə tədqiqat-ışlərinin təşkili ilə məşğul olur.

Büdcə-nəzarəti İdarəsi (GAO) departamentlərdə, agentliklərdə, federal hökumət proqramlarında, konqresin qanunlarının yerinə yetirilməsinin və iqtisadi proqramların həyata keçirilməsinin mümkünlüyünün auditor yoxlamalarını aparır. GAO-nun hesabatlarının surətləri həmişə ABŞ-nın Konqresinə təqdim edilir.

Bir çox hökumət agentlikləri özlərinin xüsusi auditorlarını və inspektorlarını saxlayırlar. Yerli hakimiyyət orqanlarının da daxili audit şöbələri vardır. Məsələn, federal orqanların (Müdafiə Nazirliyi, Əmək Nazirliyi, Daxili Resurslar Nazirliyi) və ştatların agentliklərinin (təhlil üzrə səhiyyə üzrə, maliyyə üzrə) və yerli hakimiyyət orqanlarının (şəhər, dairə vergi dairələri) çoxu daxili auditor ştatları mövcuddur.

Çox saylı iri sənaye kompaniyalarının xüsusi bölməsində bəzi dövlətlərin gəlirləri və aktivləri ilə müqayisə edilən gəlirləri və aktivləri olur və

korporasiyaların daxili auditorları federal hökumətində GAO-da olduğu kimi onlarda da eyni qaydada fəaliyyət göstərilir.

Beynəlxalq praktikada istifadə olunan auditin metodikası və prosedurları, həm də uçot standartları Azərbaycanda istifadə olunanlardan fərqlənir. Buna görə də müqavilə üzrə audit xidmətlərinə məsrəflərin azaldılması məqsədləri ilə və özlərinin vəsaitlərinin düzgün olmayaraq qoyuluşları riskinin aşağı salınması bu məsələləri dəqiq bilən daxili mütəxəssislərin hazırlanmasını zəruri hesab edir.

Müəssisələrin rəhbərləri çox əminliklə inanırlar ki, daxili audit bölmələri təşkilatın xüsusi məsləhətçisi və idarəetmənin ayrılmaz elementidir. Bu bölmələr təşkilatların fəaliyyətlərini risklərə yönəldir, eyni zamanda digər cürbəcür strateji vəzifələrin öhdəsindən gəlməkdə – idarəetmə qərarların qəbul edilməsi üçün maliyyə informasiyalarının gerçəkliyinin təmin edilməsində, buraxılan məhsulun (görülən işin, göstərilən xidmətin) keyfiyyətini yüksəltmək məqsədilə resurslardan effektiv istifadə olunmasında, əməyin məhsuldarlığının və istehsalın rentabelliyyənin yüksəldilməsində rəhbərliyə köməklik göstərir.

Daxili auditin mühüm roluna əsaslanaraq Azərbaycanda da bir çox iqtisadi subyektlər də daxili audit bölmələrin yaradılması barədə qərar qəbul etmişdir. Hal-hazırkı dövrdə Azərbaycanda daxili audit xidmətinin təşkilində maliyyə institutlarına aid təşkilatların yaradılması və fəaliyyətinə xüsusi diqqət yetirilir. Azərbaycanın Mərkəzi Bankı ölkədə bank fəaliyyətinin təşkili sahəsində özlərinə verilən səlahiyyətlər həddində kommersiya banklarında daxili auditin tənzimlənməsi üzrə bəzi funksiyaları öhdəsinə götürmüşdür.

Daxili audit xidmətlərinin yaradılması, bir qayda olaraq, icra orqanında bəzi çətinliklər yaradır. Dissertasiya işində müəssisələrdə daxili audit bölmələrinin yaradılmasında səhvlərə yol verilməsinin qarşısını almaq üçün tədbirlər siyahısı məsləhət görülür. (Cədvəl 3.2.)

Cədvəl 3.2.

Daxili audit, bölmələrinin formalaşdırılması üzrə tədbirlər

Sıra №-si	Mərhələnin adı	Yerinə yetirilən tədbirlərin başlıca məzmunu
1	Bölmə haqqında əsas-naməni hazırlamaq	Bütövlükdə bölmənin vəzifələri və səlahiyyətlərinin diapazonu və sərhədləri, məqsədləri, vəzifələri, strukturu,

		tabeçiliyi, məsuliyyəti və digərləri.
2	Strateji planı hazır- lamaq	Müəssisənin ümumi strategiyasının daxili nəzarət sistemlərinin bütün elementlərinin qüsursuz işlənməsinə nail olmaq və digərləri
3	İlkin plan hazırlamaq	Müəssisənin ümumi strategiya məqsədlərinə nail olması üçün tədbirlə, onun fəaliyyətinin fasiləsizliyini, aktivlərin saxlanılmasını təmin etmək və d.
4	Strukturu təyin etmək	İşçilərin sayının ixtisarlaşdırılması istiqamət- lərinin təyin edilməsi, səlahiyyətlərinin bölüşdürülməsi və d.
5	İşçilərə olan tələbləri təyin etmək	Təcrübənin, ixtisasların, peşə komponentliyinin və texniki yeniliklərin, gələcək işçilərin ixtisarlaşdırılması sahələrinin qiymətlən- dirilməsi və d.
6	Peşə standartlarının qəbulu	Məcburi gözlənilməli olan əsas istiqamətlər və qaydalar, o cümlədən müstəqillik, obyektivlik, peşəkarlıq standartları və digərləri.
7	Kənar auditlə əməkdaşlıq	Kənar müstəqil auditin nəticələrini qiymətləndirmək, auditor təşkilatları ilə əməkdaşlıq sahəsində razılaşma, planları razılaşdırmaq, işlərin koordinasiyası və digərləri
8	İnzibati siyasətin işlənməsi	Büdcəni təyin etmək, ştat cədvəlini tərtib etmək, ixtisasların yüksəldilməsini təşkil etmək, firmadaxili nəzarət metodikasını tərtib etmək, heyyyətin işini qiymətləndirmək və digərləri
9	Hesabat strukturla- rını yaratmaq	Müxtəlif qruplarda istifadəçilərə tələblərin uçotu, sənəd dövriyyəsi qrafiki və sxemi, sənədləşdirilmələrin tərkibi, oun saxlanılması qaydası və digərləri.

Aşağıda verilən daxili audit şöbəsinin təşkili mərhələlərində daxili audit şöbəsi rəisinin axtarışı yaxud qəbulu hərəkətləri daxil edilmir. Bunu bu prosesin konkret təşkilatın fəaliyyətinin istənilən anında yerinə yetirilə bilər. Məsələn, bu vəzifəyə işlərin planlaşdırılması dövrünün əvvəlinə təyin etmək daha əlverişli hesab edilə bilər ki , o şöbənin təşkilinin prosesində bütün dövrü ərzində iştirak edə bilsin. Mümkündür ki, bu vəzifəni icra edən nə dərəcədə biliyə malik olmasını, təcrübəsi və ixtisasını, bu vəzifənin kim tərəfindən tutacağı haqqında müəyyən təsəvvürə malik olmaq məqsədi ilə əvvəlcə şöbənin yaradılmasında bir yaxud bir neçə addım atmaq əlverişli olsun. Təcrübə göstərir ki, daxili audit fəaliyyəti haqqında əsas hesab olunan bu şöbə haqqında əsasnamə qəbul edildikdən sonra bu qərarı qəbul etmək yaxşıdır.

Daxili audit xidməti dedikdə təşkilatın ştatında olan onun maliyyə – təsərrüfat fəaliyyətini və hərəkətlərini müstəqil surətdə təhlil edən və qiymətləndirən bölmə yaxud məsul şəxs nəzərdə tutulur.

Bir halda ki, daxili audit xidmətinin işi bütün səviyyələrdə rəhbərliyə, eyni zamanda böyük dərəcədə icra orqanına xidmət etməkdir bu bölmənin vəzifələrini ya yuxarı rəhbərlik ya da icra orqanı tərəfindən təyin etməlidir.

Yuxarıda göstəriləyi kimi daxili audit şöbəsi haqqında əsasnamədə şöbənin vəzifələrinin diapazonu və sərhədləri aydın göstərilir və bu sənəd həm yuxarı rəhbərlik və həm də Direktör Şurası tərəfindən təsdiq edilir. Əsasnamə qısa və geniş ümumi xarakterli ola bilər. Lakin necə olmasından asılı olmayaraq onun tərtibində başlıca şərt şöbənin təyinatının bütün maraqlanan tərəfləri izahlı qaydada əks etdirilməsidir. Bir qayda olaraq şöbə haqqında əsasnaməyə aşağıdakı bəndlər daxil edilir:

- daxili audit şöbəsinin vəzifələri;
- bu vəzifələr çərçivəsində bütün təşkilatlar üçün qoyulan məqsədlər;
- bu məqsədlərə nail olmaq üçün səlahiyyətlər;
- şöbənin təşkilat strukturu;
- hesabatın təqdim edilməsinin zəruriliyi və buna uyğun olan müvafiq tələblər (46).

Azərbaycan şəraitində təşkilatın vəzifələrində daxili audit xidmətinin müstəqilliyinin təmin edilməsinin qayğısına qalmaq çox vacibdir.

Daxili auditin müstəqilliyi onunla şərtlənir ki, o dövlət nəzarət orqanının işçisi deyildir, yoxlanılan struktur bölmələrindən asılı deyildir, ancaq işlədiyi müəssisənin icra orqanının rəhbərinə yaxud icra orqanı tərəfindən təyin edilən vəzifəli şəxsə tabedir. O, daxili auditorların peşəkar birliyinin (assosiasiyanın) standartlarını gözləməlidir.

Daxili audit şöbəsi üçün strateji planın hazırlanması nəzərdə tutulan məqsədlərə nail olma nöqtəsini qeyd etməyə kömək edir. Bu münasibətdə onun təşkilatın yerdə qalan şöbələrin fəaliyyətlərini istiqamətləndirən istənilən digər strateji plandan heç bir fərqi olmur.

Daxili auditin aparılması təşkilatın strateji vəzifəsi deyildir. Bu icra orqanına göstərilən xidmətdir ki, o da təşkilata onun faktiki və strateji məqsədlərə nail olmasına köməklik edir. Daxili auditin bu mahiyyətini nəzərə alınmaqla daxili

audit xidmətinin strateji planında yaxın üç-beş il ərzində proqnozlaşdırılan dəyişikliklərə, həm də qoyulan məqsədlərə nail olmaqda təşkilatın bacarığına ehtimal olunan təsirinə xüsusi diqqət yetirməlidir (42).

Strateji planda daxili auditin dolayısı vəzifələri əks olunur. Məsələn, şöbənin işi hansı əsas istiqamətə yönəldilmişdir – əməliyyatların auditinə, sistemin auditinə, yaxud maliyyə auditinə ola bilsin ki, bütün göstərilən üç aspektə birgə yönəldilmişdir. Daxili audit xidmətinin strateji planı aşağıdakı əsas suallara cavab verməlidir:

- müəssisə öz fəaliyyətində, iqtisadiyyatında hansı əsas dəyişiklikləri aparmaq nəzərdə tutur?

- müəssisədə bu dəyişikliklərlə əlaqədar özünün məqsədlərini , strukturunu yaxud digər aspektlərinin dəyişdirilməsini planlaşdırırmı?

- müəssisənin fəaliyyət göstərdiyi bazarlarda məhsul və xidmətləri təqdim edən rəqiblərlə münasibətlərdə, qiymətqoyma yaxud məsrəflər üzrə qərarlarda dəyişikliklər gözlənilirmi?

- texnoloji dəyişikliklərin nəticələrinin müəssisə üçün xarici və daxili aqibəti necə olacaq?

Daxili audit şöbəsinin səlahiyyətləri və vəzifələri təyin edildikdən, həm də strateji plan hazırlandıqdan sonrakı mərhələ auditin ilkin planının yaradılmasıdır. Audit tərəfindən yoxlanılan fəaliyyət sahələri və bu sahələrin hər biri üçün sərf edilən güclərin həcmi müəyyən edildikdən sonra tez-tez risklərin qiymətləndirilməsi və itkilərin ehtimalının təhlili modellərindən istifadə olunur.

Bəzən səhv olaraq işlər üçün necə adamın tələb olunduğuna çox diqqət yetirilir. Bu halda işçilərin ixtisasları məsələsinə kifayət qədər diqqət yetirilmir yaxud da heç nəzərə alınmır. Təcrübə göstərir ki, Azərbaycanın çoxlu sayda iri müəssisələrində daxili audit işçiləri müəssisələrdə auditor tədqiqatları aparmaq üçün habelə lazım olan biliklərə və peşəkar təcrübəyə malik deyillər.

Buna görə də şöbədə audit planının yerinə yetirilməsi üçün əsas diqqəti peşəkar səriştəli və tam hazırlıqlı, bilikli auditorlara yönəltmək məqsədəuyğundur.

Bölmə işçilərinin vəzifə təlimatlarının hazırlanmasına xüsusi diqqət yetirmək lazımdır. Ştat cədvəlində bölmənin ümumi şaquli (vertikal) ierarxiyanı (aşağı rütbələrin yuxarı rütbələrə tabe olması qaydası) təyin edən 3-4 vəzifəni təsdiq etmək məsləhət görülür.

Təşkilatda daxili audit bölməsinin yaradılmasının ikinci addımı heyətin ixtisaslarına istinad etməyin zəruriliyidir. Azərbaycanda sahibkarlıq fəaliyyətinin mövcud şəraitində qarşıya qoyulan vəzifələri yerinə yetirmək üçün tələb olunan, nəzəri və praktiki biliklərin əlaqələndirilməsini bacaran daxili auditor qrupu seçmək çox çətindir. Buna görə də daxili audit heyətinin seçimində lazım olan ilkin tələbləri təhlil etmək lazımdır. Əgər bu təhlil nəticəsində müəssisələrdə daxili auditorların baza biliklərinin formalaşmasında xeyli boşluq (nöqsan) aşkar edilərsə heyətin peşə hazırlığı və yenidən hazırlanması imkanlarını təmin etmək, məsələn, sahibkarlıq praktikası və prosedurlar məsələlərini auditor yoxlamaları metodologiyasını əlaqələndirən xüsusi təkmilləşdirmə kursları təşkil etmək lazımdır.

Daxili audit bölməsi özünün vəzifələrini yerinə yetirməklə yanaşı daxili audit informasiyalarından istifadə edən müxtəlif qrupların tələbatlarına da cavab verməlidir. Bu qəbildən olan qruplara: səhmdarların (iştirakçıların, üzvlərin) ümumi yığıncağı; direktorlar şurası (müşahidə şurası); icra orqanı; müstəqil auditor firmaları və müxtəlif dövlət orqanlarını aid etmək olar. Bu qruplardan hər birinə daxili audit bölməsindən almaq istəyən xidmətin və i informasiyanın növünə görə baxılır. Hər bir qrupun spesifik tələblərinə cavab vermək üçün hesabat sistemini və informasiyaların verilməsi strukturunu hazırlamaq məqsəduyğundur.

Daha sonralar müvafiq peşə standartlarını hazırlamaq və qəbul etmək lazımdır. Daxili audit xidmətinin bu mərhələsində öz işlərinin yerinə yetirilməsində nəzərdə tutulan əsas istiqamətlər və qaydalar öyrənilir. Direktorlar Şurası, İcra orqanı və daxili auditorların özləri nisbi müstəqilliyi obyektivliyi, peşəkarlığı, işlərin həcmələrini və onların icra metodlarını əks etdirən yüksək standartları, habelə bölmələrin idarə edilməsi prinsiplərini təyin etməlidir.

Sonrakı mərhələdə kənar auditorlarla görüşmək və özünün nəticələrini onlarla müzakirə etmək tələb olunur. Daxili auditin müvəffəqiyyətlərini təyin edən vacib

amillərdən biri də müstəqil auditorlarla informasiyalardan istifadə edən qruplardan biri ilə razılaşma və əməkdaşlıqdır. Bu cür müzakirənin vəzifəsi onların razılığını almaq yox, hər şeydən əvvəl informasiya mübadiləsidir.

Direktorlar Şurasının və icra orqanının yuxarı rəhbərliyinin nöqteyi nəzərinə auditor gücünün birləşdirilməsi ayrıca auditlə müqayisədə daha çox effektiv olur.

Daxili auditin təşkili üzrə görülən işi, cari və gələcək planları, daxili və kənar auditorların diqqətini cəlb edən fəaliyyət dairəsi, auditor işlərinin bölgüsü və əlaqələndirilməsi və müstəqil auditorların məsləhətləri kənar auditor təşkilatları ilə birgə təhlil edilməklə qiymətləndirilməlidir.

Təşkilatın daxili audit bölməsinin adekvat işləməsi üçün, təşkilatın digər bölmələrində olduğu kimi daxili audit bölməsində də büdcə və hesabatı; ştat cədvəlini; heyətin təhsili və ixtisaslarının yüksəldilməsini; heyətin işinin qiymətləndirilməsi metodikasını özündə əks etdirən qayda və prosedurlar hazırlanmalıdır.

Daxili audit özünün inzibati siyasəti və prosedurlarını hazırlayan və qəti formalaşdıran zaman təşkilatın digər şöbələrindən fəal köməklik tələb etməlidir.

Daxili auditin hesabatı icra orqanının rəhbərinin diqqətini hər hansı bir problemə cəlb etməlidir. Qeyd edilən məqsədlərə nail olmaq üçün hesabatı əsassız, sübutsuz, yorucu məlumatlarla artıq izahlarla yaxud xüsusi terminlərlə doldurmamalıdır. Hesabat düzgün, dəqiq, aydın və vaxtında təqdim edilmiş olmalıdır. Yoxlanılan obyektlər müxtəlif olduğuna və idarəedənlərin qabiliyyətləri və maraqları fərqləndiyinə görə daxili auditin hesabat formaları da standart ola bilməz. Kənar auditorların hesabatlarında yazılan məsələlərdən fərqli olaraq daxili auditorların hesabatlarında verilən məsələlər yoxlanılan struktur bölmələri rəhbərlərindən yaxud digər vəzifəli şəxslərdən daxili auditorların məsləhətlərinə rəsmi yazılı cavab olanadək adətən «açıq» müzakirə olunur. Onların verdikləri cavabda hansı məsləhətlərin yerinə yetirdiyini və hansıların müxtəlif nöqteyi nəzərinə səmərəsiz olmasını göstərməlidir (104). Ancaq yazılı cavab aldıqdan sonra auditor yoxlamasını başa çatmış hesab etmək olar.

Daxili audit bölməsinin yaradılmasının axıncı addımı nəzərdə tutulan planlara real həyatın korrektovkasının qəbul edilməsidir. Maliyyə – təsərrüfat həyatında dəyişikliklər baş verir, bazarlar dəyişilir, məqsədlər dəyişilir. Özünün bütün istifadəçilərinə ən yaxşı şəkildə xidmət göstərmək üçün gözlənilməyən vəziyyətlərin xüsusilə də resursların adekvat bölüşdürülməsi xüsusiyyətləri baş verən hallarda daxili audit bölmələrinin hərəkəti planları mövcud olmalıdır.

Məsələn, icra orqanı daxili audit xidmətinə hər hansı bir xüsusi layihənin yerinə yetirilməsini tapşırıq bilər. Bir qayda olaraq, belə tapşırığın çox qısa müddətdə yerinə yetirilməsi tələb olunur. Bunun üçün daxili audit bölməsinin müəyyən çevikliyi olmalıdır ki, özünün planlarını, iş qrafiklərini müvafiq surətdə dəyişdirsin. Bu planda gözlənilməyən hadisələr nəzərdə tutulduğu halda ola bilər.

NƏTİCƏ

Hazırda Azərbaycanda mühasibat uçotu sahəsində aparılan islahatlar Milli Mühasibat Uçotu modellərinin hazırlanmasını və bunların Beynəlxalq Maliyyə Hesabatlarının tələblərinə uyğunlaşdırılmasını bir vəzifə kimi qarşıya qoyur. Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının Beynəlxalq Maliyyə Hesabatı Standartlarına uyğunlaşdırılması hər şeydən əvvəl beynəlxalq bazarlardan maliyyə resurslarının respublika iqtisadiyyatına cəlb edilməsi zərurətindən irəli gəlir. Eyni zamanda mürəkkəb iqtisadi prosesləri optimal qaydada idarə edə bilmək üçün etibarlı informasiya resurslarından daha geniş istifadə olunmalıdır. Məlumdur ki, idarəetmənin etibarlı informasiya təminatı mühasibat uçotunun inkişafı konsepsiyasının təmin edilməsindən və onun operativliyinin və analitikliyinin yüksəldilməsindən asılıdır.

Bütün bu qeyd edilənlərlə yanaşı, tam əsaslı qaydada göstərmək olar ki, bazar münasibətləri şəraitində maliyyə resurslarının, əmlakın, pul axınlarının və global maliyyə nəticələrinin idarə olunmasında maliyyə uçotunun inkişafı konsepsiyası və onun operativliyinin və analitikliyinin yüksəldilməsi məsələləri hələlik kompleks şəkildə tədqiq edilməmişdir. Bu baxımdan Holding şirkətində mühasibat uçotu və nəzarətin təşkili üzrə dissertasiya işində aparılan tədqiq nəticəsində aşağıdakı elmi praktiki əhəmiyyətli təklif və tövsiyələr irəli sürülmüşdür:

1. Kommersiya təşkilatlarında və iqtisadiyyatın digər sahələrində MHBS əsasında hazırlanmış yeni Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının real tətbiqinin başlıca metodoloji şərtlərindən biri təsdiq edilmiş Hesablar Planına uyğun təlimatın (hesabların tətbiqi üzrə şərhin) işlənib hazırlanmasıdır. Təcrübə göstərir ki, təlimat olmadan uçot obyektlərinin mövcudluğu və hərəkəti haqqında informasiyanı maliyyə hesabatında dəqiq əks etdirmək, onların məqsədyönlü idarə etmək, müvafiq iqtisadi qərarları hazırlamaq mümkün deyildir.

2. Hazırda mövcud olan MMUS-lar birdəfəlik normalar və qaydalar kimi qəbul edilməli, biznes mühitində, beynəlxalq və milli qanunvericilik aktlarında baş

verən dəyişikliklər nəzərə alınmaqla daim təkmilləşdirilməli və praktikaya uyğunlaşdırılmalıdır. Mühasibat uçotunun aparılması, maliyyə hesabatının tərtib edilməsi sahəsində əlavə yaxud daha səmərəli yanaşmaların, qayda və metodların tətbiqindən əvvəl onların müxtəlif səviyyələrdə geniş müzakirəsi aparılmalıdır. Bu sahədə Azərbaycan Respublikasının mühasibat uçotu üzrə Məsləhət Şurasının rolunu artırmaq və fəaliyyətini tam şəkildə bərpa etmək zəruridir. Məsləhət Şurası bir çox məsələlərin tənzimlənməsi qaydalarını, Beynəlxalq və Milli Standartlarda müəyyən olunmamış problemləri aşkar etməli, onları müzakirə üçün hazırlamalıdır. Məsləhət Şurasının müəyyən etdiyi nəzəri-metodoloji və praktiki xarakterli məsələlərin həll edilməsi, ümumiyyətlə ölkədə uçot və hesabat sisteminin inkişaf etdirilməsi, kadrların hazırlıq səviyyəsinin yüksəldilməsi üçün Maliyyə Nazirliyi nəzdində Müstəqil Peşəkar Mühasiblər İnstitutunun yaradılması zəruridir.

3. Bazar iqtisadiyyatı şəraitində mühasibat uçotu təkcə maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətində baş verən əməliyyatları qeydə almaqla məhdudlaşmamalı, xarici iqtisadi fəaliyyətin təşkilinə, valyuta əməliyyatlarının yerinə yetirilməsinə fəal nəzarəti təmin etməlidir. Mühasibat uçotu sisteminin təkmilləşdirilməsinin əsas istiqamətlərindən biri idarəetmə uçotu və maliyyə uçotu arasında qarşılıqlı əlaqə modelinin formalaşmasıdır. Dünyanın bir çox ölkələrində vergi uçotu dinamik şəkildə inkişaf edir. Azərbaycanın uçot praktikasında «vergi uçotu» anlayışı istifadə olunur, lakin bu termin ölkə qanunvericiliyi ilə rəsmiləşdirilməmişdir. Belə ki, mövcud qanunvericilikdə yalnız «gəlirlərin və xərclərin uçotu» termini qəbul edilmişdir.

Dünyanın peşəkar mühasibləri tərəfindən mühasibat və vergi uçotu sisteminin iki modeli: «Qitə» (kontinental) və «ingilis-sakson» qəbul edilmişdir. «Qitə» modelində mühasibat və vergi uçotu faktiki olaraq üst-üstə düşür. «İngilis-Sakson» modeli müxtəlif məqsədlər güdən mühasibat və vergi uçotunun iki müstəqil sistemi kimi paralel surətdə fəaliyyət göstərməsini nəzərdə tutur.

4. Müasir bazar iqtisadiyyatı şəraitində firma və şirkətlərdə mühasibat uçotunu və maliyyə hesabatlarını Beynəlxalq Standartlara uyğunlaşdırmaq üçün xarici və daxili mühitin dəyişilməsi barədə dürüst və dolğun informasiyaların toplanması və onun əsasında effektiv idarəetmə qərarlarının qəbulu müstəsna

əhəmiyyət kəsb edir. Bu məsələnin həllində idarəetmənin yeni konsepsiyası olan kontrolling böyük rol oynaya bilər. Uçot sahəsində kontrollingin vəzifəsi müxtəlif rəhbərlik səviyyələrində idarəetmə qərarlarının qəbulu üçün bütün zəruri informasiyaların toplanması və işlənməsi (emalı) sistemi yaratmaqdır. Kontrolling həmçinin planlaşdırma, informasiya təminatı, nəzarət adaptasiya proseslərini əlaqələndirməyə imkan verir. Bütün bunları nəzərə alaraq firma və şirkətlər kontrollingdən səmərəli qaydada istifadə etməlidirlər.

5. Azərbaycanda mühasibat (maliyyə) uçotunun Beynəlxalq Standartlara uyğun şəkildə qurulması mərhələlərlə aparılmalıdır. Beynəlxalq Standartlara keçidin səmərəliliyini təmin etmək üçün mühasiblərin ixtisas səviyyəsi artırılmalı, mühasibat uçotu sahəsində qanunvericilik bazası təkmilləşdirilməli, ölkədə bir çox qabaqcıl və inkişaf etmiş ölkələrdə olduğu kimi Andlı Mühasiblər İnstitutu yaradılmalıdır. Hazırda ABŞ standartlarına (GAAP) uyğun şəkildə mühasibat uçotu və maliyyə hesabatı hazırlayan və təqdim edən bir çox müəssisələrin Beynəlxalq Standartlara keçidi məcburi deyil, çünki onların bir qədər sonra Maliyyə Hesabatının Beynəlxalq Standartlarına keçməsi nəzərdə tutulmuşdur. Yəqin ki, həmin vaxta qədər GAAP və Maliyyə Hesabatının Beynəlxalq Standartları arasındakı mövcud fərqlər aradan qaldırılacaqdır.

6. Müəssisənin fasiləsizliyinin təmin edilməsinin əsas amillərindən biri təsərrüfat cəmiyyətləri və səhmdar cəmiyyətləri üçün parametrləri qanunvericiliklə müəyyən olunmuş xalis aktivlərin və nizamnamə kapitalının nisbətinin gözlənilməsidir.

7. Daxili idarəetmə auditı iqtisadi subyektin razılığı ilə daxili auditin xüsusi struktur bölmələri ştat auditorları ya da müqavilə əsasında işləyən kənar ixtisaslaşdırılmış təşkilatlar tərəfindən aparıla bilər. Daxili idarəetmə auditin funksiyaları məqsədlərdən və təşkilatın imkanlarından asılı olaraq onun maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinə sadə nəzarətlə, yəni kontrolling funksiyaları səviyyəsində müqayisədə daha geniş təqdim etmək olar.