

*AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI TƏHSİL NAZİRLİYİ
AZƏRBAYCAN DÖVLƏT İQTİSAD UNİVERSİTETİ*

MAGİSTRATURA MƏRKƏZİ

Əlyazması hüququnda

Abdullayev Tamerlan Mehman

“İctimai iaşə müəssisələrində uçot və hesabatın təşkili
istiqlamətləri”
mövzusunda

MAGİSTR DİSSERTASİYASI

İxtisasın şifri və adı: 060402 “Mühasibat uçotu və audit”

İxtisaslaşma: “Xidmət sferasında mühasibat uçotu və
audit”

Elmi rəhbər: i.e.n., dos. Xudaverdiyeva K.A.

Magistr programının rəhbəri: prof. Daşdəmirov Ə.İ.

Kafedra müdiri: i.e.d., prof. Səbzəliyev S.M.

BAKİ-2017

M Ü N D Ə R İ C A T

GİRİŞ	3
FƏSİL I. İCTİMAİ İAŞƏ MÜƏSSİSƏLƏRİNDƏ UÇOT VƏ HESABATIN NƏZƏRİ-METODOLOJİ ƏSASLARI	7
1.1. Uçot və hesabatın mahiyyəti, onların təşkilinin nəzəri məsələləri	7
1.2. Uçot və hesabatın təşkilinin metodoloji prinsipləri və metodları	18
1.3. İctimai iaşə müəssisələrində uçot və hesabatın təşkilinin tənzimlənməsi	27
FƏSİL II. İCTİMAİ İAŞƏ MÜƏSSİSƏLƏRİNDƏ UÇOTUN TƏŞKİLİ VƏ APARILMASI METODİKASI	33
2.1. Aktivlərin təsnifatı, qiymətləndirilməsi, uçotu metodikası, onların təkmilləşdirilməsi istiqamətləri	33
2.2. Kapitalın uçotunun təşkili prinsipləri və qaydaları	46
2.3. Öhdəliklərin uçotunun aparılması metodları	54
2.4. Gəlir və xərclərin uçotunun təşkili və aparılması metodikası, onun yaxşılaşdırılması	64
FƏSİL III. İCTİMAİ İAŞƏ MÜƏSSİSƏLƏRİNDƏ MALİYYƏ HESABATININ FORMALAŞDIRILMASI QAYDALARI	72
3.1. Maliyyə hesabatının mahiyyəti, məqsədi və tərtib edilməsi prinsipləri..	72
3.2. Maliyyə hesabatının ayrı-ayrı formalarının məzmunu və xarakteristikası	79
NƏTİCƏ	87
İSTİFADƏ EDİLMİŞ ƏDƏBİYYAT	92

GİRİŞ

Mövzunun aktuallığı. Bütün sferalarda və sahələrdə olduğu kimi ictimai iəşə sahəsində də maliyyə və idarəetmə qərarlarının qəbul olunması üçün zəruri olan informasiya əsasən uçot və hesabat vasitəsilə formalaşır. Ona görə də uçot və hesabat sisteminin nəzəri-metodoloji və praktiki aspektlərini, prinsiplərini və qaydalarını iləyib hazırlamaq uçot elminin qarşısında duran mühüm məsələlərdəndir. Yalnız mükəmməl, aydın və etibarlı informasiya formalaşdırmaq iqtidarında olan uçot-hesabat sistemi müəssisələrin fəaliyyətini təhlil etməyə, operativ, faktiki və strateji qərarlar qəbul etməyə, maliyyə nəəətini həyata keçirməyə, müəssisələrin sərəncamında olan iqtisadi resurslardan necə istifadə edildiyini müəyyən etməyə imkan verə bilər.

Ölkəyə xarici valyutanın axıb gəlməsində, turizmin inkiəf etdirilməsində ictimai iəşə müəssisələrinin istehsal etdikləri məhsulların, göstərdikləri xidmətlərin kəmiyyətinin artırılması və keyfiyyətinin daim yüksəldilməsi mühüm rol oynayır. Fəaliyyətin bu istiqamətlərdə genişləndirilməsi müəyyən investisiyalar tələb edir. Bunun üçün xarici investisiyaların cəlb edilməsi lazımdır və zəruridir. Ancaq xarici investorlar və kreditorlar maliyyələşdirdikləri sahələrdə və müəssisələrdə uçot və hesabatın şəffaf olmasını, onların maliyyə vəziyyəti və maliyyə nəticələrinin obyektiv və düzgün qiymətləndirilməsini ön plana çəkirlər. Onların bu tələbatlarını ödəmək üçün uçot-hesabat sisteminin təşkilini daim yaxşılaşdırmaq, həmin sistemi bazarın, turizmin inkişaf dinamikası və meylləri nəzərə alınmaqla yeniləşdirmək və təkmilləşdirmək zəruriliyi meydana çıxır.

İctimai iəşə sahəsi dinamik inkiəf edən bir sahə olduğu üçün burada uçot və hesabat elə təşkil edilməli və aparılmalıdır ki, onların vasitəsilə müəssisənin fəaliyyəti zamanı baş verən bütün hadisə və faktlar düzgün təsniflədirilsin və qiymətləndirilsin, onların nəticələri – hesabat əffaf və düzgün əks etdirilmiş olsun. Araşdırmalar göstərir ki, digər müəssisə və təşkilatlarda olduğu kimi, ictimai iəşə müəssisələrində də uçot-hesabat sistemində nəzəri-metodoloji və metodiki xarakterli çatışmazlıqlar və mübahisəoi məqamlar vardır. Odur ki, həmin məsələlərin

məqsədyönlü şəkildə araşdırılması, mövcud olan nöqsan və çatışmazlıqların aradan qaldırılması, bütövlükdə bu sahədə uçot-hesabat sisteminin təkmillədirilməsinə dair konkret təklif və tövsiyələrin hazırlanması mühüm əhəmiyyət kəsb edir. Deyilənlər seçilmiş magistr dissertasiyasının mövzusunun aktual olduğunu təsdiq edir və həmin mövzusunun seçilməsini şərtləndirir.

Tədqiqatın məqsədi və vəzifələri. Tədqiqat iinin başlıca məqsədi – ictimai iaə müəssisələrində uçot və hesabatın təşkili və aparılmasının mövcud nəzəri-metodoloji və praktiki aspektlərini öyrənmək və bunun əsasında onların təkmilləşdirilməsi istiqamətində müəyyən təklif və tövsiyələr hazırlamaqdan ibarətdir.

Həmin məqsədə uyğun olaraq dissertasiya işində aşağıdakı kimi vəzifələr formulə olunmuşdur:

- ictimai iaşə müəssisələrində mühasibat uçotu və hesabatının mahiyyəti və məzmununu açıqlamaq;
- uçot və hesabatın təşkilinin ümumi nəzəri-metodoloji aspektlərini və tənzimlənməsi məsələlərini öyrənmək və qiymətləndirmək;
- aktivlərin təsnifatı, qiymətləndirilməsi və uçotunun təşkili və aparılması metodikasını tədqiq etmək, onun təkmilləşdirilməsinə dair təkliflər əsaslandırmaq;
- kapitalın və öhdəliklərin uçotunun mövcud sistemini araşdırmaq və qiymətləndirmək;
- ictimai iaə müəssisələrində gəlirlərin və xərclərin uçotunun təşkili və aparılması metodikasını araşdırmaq, mövcud çatışmazlıqları aşkara çıxarmaq;
- gəlirlərin və xərclərin uçotunun yaxılaşdırılmasına dair metodiki və praktiki xarakterli təkliflərin əsaslandırılması;
- maliyyə vəziyyəti haqqında hesabatın mahiyyəti, məzmununu və quruluşunu araşdırmaq;
- maliyyə nəticələri haqqında hesabatın formalaşdırılmasının ümumi prinsiplərini və qaydalarını təhlil etmək;
- maliyyə hesabatının təkmilləşdirilməsi üzrə bəzi təkliflər iləyib hazırlamaq.

Tədqiqat iinin elmi yeniliyi və praktiki əhəmiyyəti. Dissertasiya işinin elmi yeniliyi – ictimai iaşə müəssisələrində uçotun təşkili və hesabatın tərtib edil-

məsinin nəzəri-metodoloji və praktiki aspektlərinin kompleks şəkildə araşdırılmasından ibarətdir. Tədqiqat aparılması gedişində aşağıdakı əhəmiyyətli elmi nəticələr əldə edilmişdir:

- obyektiv iqtisadi qərarların qəbul edilməsi üçün faydalı informasiya formaladırmaq baxımından mövcud uçot və hesabatın mahiyyəti araşdırılmış, onların nəzəri əsasları qiymətləndirilmişdir;
- uçot və hesabatın bəzi elementlərinə prinsiplərdə və konseptual əsaslarda verilən təriflərə tənqidi qiymət verilmiş və onların mahiyyəti dəqiqləşdirilmişdir;
- uçot və hesabatın ümumi və konkret prinsipləri öyrənilmiş, onların uçot və hesabatın təşkili və aparılmasında metodoloji-praktiki əhəmiyyəti əsaslandırılmışdır;
- aktivlərin, kapitalın və öhdəliklərin uçotunun müxtəlif aspektləri öyrənilmiş, burada mövcud olan metodoloji-praktiki xarakterli çatışmazlıqlar müəyyən edilmiş, onların aradan qaldırılması üzrə təkliflər əsaslandırılmışdır;
- gəlirlərin və xərclərin sintetik uçotu metodikası geniş təhlil edilmiş, onun uyğunsuzluqları, nöqsanlı cəhətləri açılıb göstərilmişdir;
- əsas və sair əməliyyat fəaliyyətləri üzrə uçotun metodikasının yaxşılaşdırılmasına dair təkliflər irəli sürülmüş və əsaslandırılmışdır;
- maliyyə vəziyyəti və maliyyə nəticələri haqqında hesabatın məzmunu, tərkibi və quruluşu təhlil edilmiş, çatışmazlıqlar göstərilmişdir;
- maliyyə hesabatının məzmunu və quruluşunun yaxşılaşdırılmasına dair bir sıra təkliflər irəli sürülmüşdür.

Dissertasiya işinin **praktiki əhəmiyyəti** ondan ibarətdir ki, burada aşkar olunmuş nəzəri-metodoloji və praktiki xarakterli çatışmazlıqların aradan qaldırılması üzrə irəli sürülmüş və əsaslandırılmış konkret təkliflər gələcəkdə bu sahədə uçot-hesabat sisteminin yaxşılaşdırılmasına, ictimai işə müəssisələrində çevik və obyektiv idarəetmə qərarlarının qəbul edilməsi üçün faydalı informasiya formalaşdırılmasında istifadə edilə bilər.

Tədqiqatın obyektini və predmetini. Tədqiqat işinin obyektini ictimai işə müəssisələrində tətbiq olunan uçot və hesabat sistemidir. Tədqiqatın predmetini işə

ictimai iaşə müəssisələrində uçotun və hesabatın təşkili məsələləri, maliyyə hesabatının ayrı-ayrı elementlərinə verilən təriflər, onların tanınması kriteriyaları, təsnifatı, qiymətləndirilməsi, uçotunun aparılması metodları və metodikası təşkil edir.

Tədqiqatın nəzəri və metodoloji əsasını Azərbaycanın, MDB məkanına daxil olan, habelə digər xarici ölkələrin alimlərinin tədqiqat işləri, onların nəşr edilmiş dərslikləri və dərs vəsaitləridir. Bundan başqa işin nəzəri və metodoloji bazası kimi Azərbaycan Respublikasının «Mühasibat uçotu haqqında Qanunu», Maliyyə hesabatının hazırlanması və təqdim edilməsi prinsipləri, kommertiya təşkilatları üçün milli mühasibat uçotu standartlarının koseptual əsasları, habelə müxtəlif beynəlxalq və milli uçot-hesabat standartları təşkil edir. Tədqiqat işinin aparılmasının metodikası qismində ümumi fəlsəfi və elmi metodlarda istifadə olunmuşdur. Bundan başqa uçot və hesabatın obyektlərinin uçotunun aparılması və hesabatda əkm etdirilməsinin müxtəlif ilkin və sonrakı qiymətləndirmə metodlarından, ikili yazılış metodundan geniş istifadə edilmişdir.

İşin nəticələrinin praktiki tətbiq olunması imkanları. Dissertasiya işinin ayrı-ayrı fəsilləri və praktiki səciyyə daşıyan misallar, irəli sürülmüş və əsaslandırılmış konkret təkliflər və tövsiyələr ictimai iaşə müəssisələrində bütövlükdə uçot və hesabatın təşkili, həmçinin konkret obyektlərin və elementlərin uçotunun aparılması, maliyyə hesabatında əks etdirilməsi zamanı metodik-praktiki vəsait qismində istifadə edilə bilər.

Dissertasiya işinin həcmi və quruluşu. Magistr dissertasiyası girişdən, üç fəsildən, nəticədən və istifadə edilmiş ədəbiyyat siyahısından ibarətdir. İşin həcmi 95 səhifədən, istifadə edilmiş ədəbiyyatların sayı isə 23 addan ibarətdir.

FƏSİL I. İCTİMAİ İAŞƏ MÜƏSSİSƏLƏRİNDƏ UÇOT VƏ HESABATIN NƏZƏRİ-METODOLOJİ ƏSASLARI

1.1. Uçot və hesabatın mahiyyəti, onların təşkilinin nəzəri məsələləri

Bütün sahələrdə və sferalarda olduğu kimi, ictimai iaşə sferasında biznes proseslərin idarə olunması, fəaliyyətin qiymətləndirilməsi üçün informasiyaya ehtiyac vardır. Bu informasiya biznesin dili olan uçot və onun yeküq mərhələsi hesab olunan maliyyə hesabatı vasitəsilə formalaşır. İnformasiyanın dürüst, aydın və etibarlı olması və müqayisələr aparmaq üçün yararlı olması, həmin sahədə uçot və hesabatın nəzəri-metodoloji və praktiki baxımdan necə təşkil edilməsindən asılıdır.

İctimai iaşə müəssisələri istehsal və tədavül sferasının mühüm sahələrindən birini təşkil edir. Həmin sferaya aid müəssisələr tamamilə kommertiya təşkilatları qrupuna aid olduğu üçün onlarda uçot və hesabat nəzəri, metodoloji, metodiki və praktiki baxımdan kommertiya təşkilatları üçün işlənilib hazırlanmış Milli Mühasibat Uçotu Standartları əsasında təşkil edilir və aparılır. Qeyd etmək lazımdır ki, ictimai iaşə müəssisələri həm istehsal, həm də pərakəndə ticarət fəaliyyəti ilə məşğul olduqlarından onlarda aparılan uçot və tərtib edilən hesabat daha dəqiq informasiya formalaşdırmalıdır. Digər kommertiya təşkilatlarında olduğu kimi, ictimai iaşə müəssisələrində də uçot və hesabat üzrə standartların fundamenti, nəzəri-metodoloji əsasları Maliyyə Hesabatının Hazırlanması və Təqdim Edilməsi Prinsipləri, həmçinin kommertiya təşkilatları üçün milli mühasibat uçotu standartlarının Konseptual əsaslarında təsbit olunmuşdur. Prinsiplər və Konseptual əsasların məqsədləri aşağıdakılardan ibarətdir:

- maliyyə hesabatının şəffaflığını və cavabdehliyi (məsuliyyəti) təyin etmək;
- müəssisələrin maliyyə vəziyyəti və fəaliyyətinin nəticələrini düzgün müəyyən etmək şərti ilə istifadəçiləri dürüst və anlaşılacaq informasiya ilə təmin etməkdən;

Şəffaf informasiya dedikdə müəssisənin cari vəziyyəti, fəaliyyətinin maliyyə nəticələri barədə istifadəçilərə düzgün və anlaşılıq, yaxud aydın şəkildə çatdırılmalı olan informasiya başa düşülür. «Cavabdehlik» anlayışı altında isə maliyyə

hesabatını tərtib edənlərə həvalə edilmiş maddi, əmək və maliyyə resurslarının idarə olunması və onlar tərəfindən qəbul edilən qərar üzrə məsuliyyətin daşınması nəzərdə tutulur.

İstər Prinsiplər, istərsə də Konseptual əsaslar ümumidən xüsusiyyə prinsipi əsasında qurulmuşdur. Həmin sənədlər standartlardan əvvəl hazırlanır. Prinsiplər və Konseptual əsaslar standart hesab edilmir, onlar standartların fundamentinin işlənilib hazırlanması və sonrakı qiymələndirilməsi üçün özlü, fundament, konseptual əsas rolunu oynayır. Prinsiplərin və Konseptual əsasların heç bir müddəası hansısa müvafiq beynəlxalq və milli standartdan üstün deyil. Əgər Prinsiplər, Konseptual əsaslar ilə standartlar əsasında ziddiyyət olarsa, onda sonuncular üstünlüyə malikdir.

Prinsiplər və Konseptual əsaslar uçot və hesabatın aşağıdakı məsələlərini işıqlandırır və izah edir:

- maliyyə uçotu və hesabatının məqsədini;
- maliyyə uçotu və hesabatı informasiyasının faydalılığını müəyyən edən keyfiyyət xarakteristikalarını, yaxud atributlarını;
- maliyyə uçotu və hesabatı elementlərinin tərkibini, onların mahiyyəti və məzmununu;
- elementlərin tanınma kriteriyalarını;
- elementlərin qiymətləndirilməsi qaydaları və metodlarını;
- kapitalın saxlanılma kosepsiyalarını, onların mahiyyətini;
- maliyyə uçotu və hesabatının mahiyyəti və təyinatını;
- maliyyə uçotu və hesabatı informasiyasının istifadəçilərinin təxmini siyahısını və s.

Prinsiplərə və Konseptual əsaslara görə maliyyə uçotu və hesabatının əsas məqsədi şirkətin maliyyə vəziyyəti, maliyyə nəticələri və maliyyə vəziyyətinin dəyişilməsi haqqında informasiya formaladırmaqdan ibarətdir. Bu cür informasiya iqtisadi qərarlar qəbul etmək üçün geniş istifadəçilər qrupuna lazımdır.

Maliyyə hesabatı həm də şirkətin sərəncamında olan resurslardan istifadənin səviyyəsi, onların səmərəli idarə olunub-olunmaması barədə informasiya verir.

Prinsiplər və Konseptual əsaslar maliyyə uçotu və hesabatı informasiyasının istifadəçilərini aşağıdakı qruplara bölür:

- 1) müəssisəyə (şirkətə) investisiya qoymuş və investisiya qomaq istəyində olan investorlar, hansılar ki, həmin investisiyalardan faiz, dividend, mənfəət və s. şəkildə iqtisadi fayda götürmək istəyirlər;
- 2) müəssisəyə (şirkətə) borc verən kredit təkilatları, hansılar ki, uçot və hesabatın informasiyası əsasında verilmiş borcların geri qaytarılması, həmçinin həmin borclara görə faiz ala bilmək risklərini qiymətləndirirlər;
- 3) işçilər, hansılar ki, müəssisənin (şirkətin) stabil və gəlirli iləməsində, onlara əmək haqqının və digər ödənişlərin vaxtında verilməsində maraqlıdırlar;
- 4) malsatanlar – debitor borclarının vaxtında ödənilib-ödənilməyəcəyi barədə etibarlı informasiyanın alınmasına ehtiyacı olurlar;
- 5) malalan və sifarişçilər – müəssisənin (şirkətin) stabil olaraq onların sifarişlərinin yerinə yetiriləcəyi barədə informasiyaya ehtiyacı olanlar;
- 6) hökumət orqanları, hansılar ki, müəssisə və şirkətlərin fəaliyyəti haqqında informasiya əsasında vergi siyasətini, milli gəlirin həcmi müəyyən edir, resursları bölür;
- 7) ictimaiyyət – yerli iqtisadiyyatın inkişafında, ekoloji vəziyyətin yaxılaşdırılmasında, iş yerlərinin açılmasında, sosial-mədəni tədbirlərin həyata keçirilməsində marağı olanlar.

Təbiidir ki, uçot və hesabatın informasiyası yalnız kənar istifadəçilər üçün deyil, həmçinin planlaşdırma, büdcə-strateji qərarlar qəbul edən rəhbərlik, menecment üçün də lazımdır. Ancaq rəhbərlik, menecment üçün informasiya təkcə maliyyə uçotu və hesabatı əsasında deyil, eyni zamanda idarəetmə uçotu və hesabatı vasitəsilə formalaşdırılır. Odur ki, idarəetmə uçotu və hesabatının təşkili, maliyyə uçotu və hesabatının təşkili ilə eyni dərəcədə zəruridir və əhəmiyyətlidir. Müəssisənin maliyyə vəziyyəti bilavasitə onun aktivləri, öhdəlikləri və kapitalı barədə olan informasiya əsasında müəyyən olunur. Həmin elementlər maliyyə vəziyyəti haqqında aşağıdakı bərabərliyə əsaslanır:

$$A=K+Ö \quad (1.1)$$

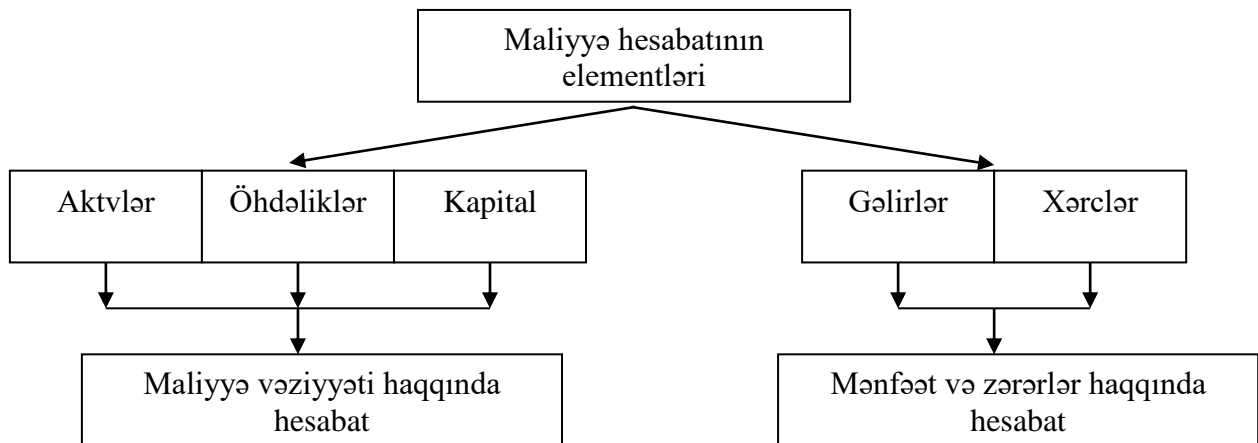
Maliyyə nəticələri müəssisənin mənfəət və zərərlər haqqında hesabat formasının məlumatları əsasında müəyyən edilir. Həmin hesabat formasında əsas fəaliyyət, sair fəaliyyət növləri üzrə gəlirlər və xərclər müqayisə edilir, son maliyyə nəticələri hesablanır. Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın elementləri gəlirlər və xərclər hesab olunur, mənfəət və ya zərər element hesab edilmir.

Maliyyə hesabatının hər hansı elementi dedikdə – maliyyə vəziyyətini və maliyyə nəticələrini xarakterizə edən hesabat maddələri nəzərdə tutulur. Hesabatın hər ir elementi müxtəlif maddələrin məcmusu kimi çıxış edir.

Bütövlükdə maliyyə hesabatının elementləri və onların hesabat formaları üzrə bölgüsü aşağıdakı şəkildən daha aydın görünür (şəkil 1.1).

Digər kommersiya təşkilatlarında olduğu kimi, ictimai işə təşkilatlarında da maliyyə hesabatının formalaşması aşağıdakı mərhələləri əhatə edir.

- 1) maliyyə hesabatı elementinin müəyyən edilməsi;
- 2) seçilmiş obyektin maliyyə hesabatının elementinin tanınma kriteriyasına uyğunluğunun yoxlanılması;
- 3) müəyyən olunmuş elementin maliyyə hesabatında tanınması.



Şəkil 1.1. Maliyyə hesabatının elementləri və onların hesabat formaları üzrə təsnifatı.

Şəkildən görüldüyü kimi, maliyyə vəziyyəti haqqında hesabat forması üç elementin – aktivlərin, öhdəliklərin və kapitalın bazasında formalaşır, mənfəət və zərərlər haqqında hesabat isə gəlirlər və xərclərin haqqında olan informasiya əsasında tərtib edilir.

Bütövlükdə həmin elementləri qarşılıqlı əlaqəsi aşağıdakı şəkildə görünür:

$$A=K+\ddot{O}+G - X \quad (1.2)$$

Göstərilən elementlərin mahiyyətini açıqlamazdan öncə onu qeyd edək ki, müəssisələrdə, o cümlədən ictimai işə müəssisələrdə baş verən bütün hadisə və faktlar, əməliyyatlar həmin beş elementlər çərçivəsində ümumiləşdirilir və əks etdirilir. Uçotun təşkili qaydaları və prosedurları, o cümlədən analitik və sintetik uçotun aparılması prinsipləri, uçotun formaları da məhz həmin elementlərin mahiyyəti və məzmunu ilə müəyyən edilir.

Nəzərdən keçirilən elementlərin mahiyyəti, tanınma kriteriyaları Prinsiplərdə və Konseptual əsaslarda demək olar ki, eyni qaydada və tərzdə açıqlanır, yaxud müəyyən olunur. Prinsiplərdə aktivlərə verilən tərif belədir: «Aktivlər – keçmi dövrlərin hadisələri nəticəsində şirkət tərəfindən nəzarət edilən resurslardır, hansılardan ki, şirkət gələcəkdə iqtisadi fayda gözləyir» (1, s.45). Konseptual əsaslar aktivlərə belə tərif verir: «Aktiv – keçmiş hadisələrin nəticəsi kimi müəssisə tərəfindən idarə olunan və müəssisəyə gələcəkdə iqtisadi səmərə gətirə biləcəyi gözlənilən ehtiyatdır (resursdur) (2, s.8).

Göründüyü kimi, aktivlər kimi qəbul edilən resurslar üç şertə cavab verməlidir:

- 1) şirkət/müəssisə tərəfindən onlara nəzarət edilməli, yaxud onlar idarə olunmalıdır;
- 2) onlara nəzarət, yaxud onların idarə edilməsi keçmiş hadisələr nəticəsində baş verməlidir;
- 3) gələcəkdə şirkətə/müəssisəyə iqtisadi fayda gətirməlidir.

Aktivdə təcəssümünü tapan iqtisadi fayda – elə bir potensialdır ki, o birbaşa, yaxud dolayı yolla pul vəsaitlərinin, yaxud onların ekvivalentlərinin axınına daxil olacaqdır. Pul vəsaitlərinin və onların ekvivalentlərinin özləri də aktivlərə aid edilir. Aktivlərdə təcəssümünü tapan iqtisadi fayda (səmərə) müəssisəyə müxtəlif yollarla daxil ola bilər. Məsələn, aktiv:

(a) müəssisə tərəfindən satılan malların istehsalı və xidmətlərin göstərilməsi zamanı ayrıca, yaxud digər aktivlərlə birlikdə istifadə oluna bilər;

- (b) digər aktivlərə mübadilə edilə bilər;
- (c) öhdəliklərin ödənilməsi üçün istifadə oluna bilər;
- (d) müəssisənin mülkiyyətçiləri tərəfi arasında bölüşdürülə bilər.

Bir sıra aktivlər, məsələn, torpaq, tikili və avadanlıqlar, fiziki əsas malikdir. Ancaq fiziki forma aktivlərin mövcudluğu üçün müəyyən edici faktor deyil. Məsələn, əgər patentlər, müəlliflik hüquqları fiziki əsas malik olmasalar da, müəssisəyə gələcəkdə gəlir gətirəcəksə və onlara müəssisə tərəfindən nəzarət edilirsə, onda onlar aktivlər kimi uçota alınması və hesabatda əks etdirilməlidirlər.

İctimai iaşə müəssisəsi tərəfindən icarəyə götürülmüş bina həmin müəssisəyə gələcəkdə mənfəət gətirəcək və həmin binaya və mənfəətə nəzarət müəssisə tərəfindən həyata keçiriləcəkdə, onda həmin əmlak aktiv kimi qəbul ediləcəkdir.

Bir çox aktivlər, o cümlədən debitor borcları və əmlak, ixtiyari hüquqlarla əlaqədardır, yaxud mülkiyyət hüquqları ilə bağlıdır. Ancaq Prinsiplərə və Konseptual əsaslara görə mülkiyyət hüquqları aktivin mövcudluğunu müəyyən edərkən ilkin şərt sayılmalıdır. Məsələn, əgər şirkət tərəfindən icarə olunan əmlaka, yaxud həmin mülkiyyətdən olan mənfəətə nəzarət edirsə, onda bu cür mülkiyyət aktiv hesab olunur. Əgər əmlakın istifadə olunması şirkətə gələcək iqtisadi fayda təmin etmirsə, əmlak hesabatda aktiv kimi deyil, dövrü xərclər kimi və ya zərərlər kimi əks etdiriləcəkdir.

Beləliklə, resurs aktiv kimi o halda qəbul edilə bilər ki, o yuxarıda göstərilən üç şərtə cavab vermiş olsun. Ancaq bu, resursun avtomatik olaraq hesabat elementi kimi tanınmasına gətirib çıxarmır, çünki həmin resurs gərək həm də tanınma kriteriyalarına cavab vermiş olsun. Həmin kriteriyalar, onların mahiyyəti haqqında bir qədər sonra söhbət açılacaqdır. İndi isə maliyyə hesabatının digər elementlərinin mahiyyətini nəzərdən keçirək.

Prinsiplərdə öhdəlik – şirkətin keçmiş dövrlərdəki hadisələr nəticəsində yaranmış və ödənilməsi özündə iqtisadi faydanı təcəssüm etdirən resursların şirkətdən axıb getməsinə səbəb olacaq cari borcları kimi müəyyən edilmişdir (1, s.45).

Konseptual əsaslarda isə öhdəliyin tərfi aşağıdakı kimi formulə olunmuşdur: «Öhdəlik – müəssisənin keçmiş hadisələrdən yaranmış və iqtisadi səmərəni əmələ

gətirən ehtiyatlarının (resurslarının) müəssisədən kənara axını ilə nəticələnən mövcud borcudur».

Hər iki sənəddə öhdəlik – birmənalı olaraq iqtisadi fayda gətirən resursların şirkətdən (müəssisədən) axıb getməsinə səbəb olan borcu kimi müəyyən edilir, ancaq Prinsiplərdə bu borc cari borc kimi ifadə olunur. Zənnimizcə, Konseptual əsaslarda «cari borc» əvəzinə «borc» ifadəsinin işlənməsi daha düzgündür, çünki cari borca adətən qısamüddətli borc aid edilir. Ümumiyyətlə, borc dedikdə isə həm qısamüddətli, həm də uzunmüddətli borclar başa düşülür.

Prinsiplərdə və Konseptual əsaslarda kapital şirkətin (müəssisənin) bütün aktivləri ilə bütün öhdəlikləri arasındakı fərq kimi müəyyən olunur. Əslində kapital aktivlərin müəssisənin xüsusi mülkiyyətində olan hissəsini əhatə edir və bir çox hallarda xalis aktivlər də adlandırılır. Kapital və öhdəliklər aktivlərin yaranma mənbəyi deyil, onların hansı hüquqi və fiziki şəxslərin mülkiyyətində olduğunu əks etdirir. Gəlir – hesabat dövründə aktivlərin axıb gəlməsi, yaxud artması, yaxud da öhdəliklərin azalması formasında iqtisadi faydanın elə artmasıdır ki, bunun nəticəsində kapitalın artması baş verir, ancaq bu artım səhmdar kapitalı iştirakçılarının pay qoyuluşları ilə bağlı deyildir (1, s.50). Konseptual əsaslar gəlirin tərifini biz belə görürük: «Gəlir – mülkiyyətçilərin kapital qoyuluşu ilə əlaqədar olmayan, lakin kapitalda artım ilə nəticələnən və hesabat dövrü ərzində aktivlərin artması, daxil olması və ya öhdəliklərin azalması şəklində iqtisadi səmərənin artmasıdır» (2, s.9).

Xırda fərqlərin olmasına baxmayaraq Prinsiplərdə və Konseptual əsaslarda gəlirin tərfi demək olar ki, eynilik təşkil edir. Qeyd edək ki, hər iki sənəddə verilən tərifgəlirə verilən tərifin tam əksi kimi formulə edilmişdir. Yəni xərc hesabat dövrü ərzində iqtisadi faydanın (iqtisadi səmərənin) elə azalmasıdır ki, onun nəticəsində aktivlərin kənara axını və ya azalması və öhdəliklərin artması baş verir, bu da kapitalın mülkiyyətçilər arasında bölüşdürülməsi ilə əlaqəli olmayan azalmasına gətirib çıxarır.

Zənnimizcə, istər öhdəliklərə, istərsə də xərclərə verilən təriflərin dəqiqləşdirilməsinə ehtiyac vardır. Məsələ burasındadır ki, öhdəliklərin, eləcə də xərclərin

tərifinə birtərəfli yanaşılmışdır, yəni onlar əslində yalnız iqtisadi faydanın azalmasına səbəb olan elementlər kimi təqdim edilir, halbuki, öhdəliklərin yaranması aktivlərin müəssisəyə axıb gəlməsinə səbəb olur. Məsələn, malsatanlardan daxil olan aktivlər, banklardan, digər təşkilatlardan daxil olan pul vəsaitləri öhdəliklər yaratsa da, gələcəkdə müəssisəyə iqtisadi fayda gətirəcək resurslardır. Eynilə xərclərin çəkilməsi aktivlərin yaranması ilə bağlıdır və onlar gələcəkdə müəssisəyə iqtisadi səmərə gətirmək üçün əldə olunur, yaxud yaradılır. Düzgün, bəzi xərclər aktivlər yaratmır, məsələn, vergilərin ödənilməsinə, sosial müdafiəyə və təminatla çəkilən xərclər heç bir aktivlər yaratmır, əksinə, gələcək iqtisadi fayda gətirəcək resursların müəssisədən axıb getməsinə səbəb olur. Deyilənlər nəzərə alınmaqla biz öhdəliklərə və xərclərə aşağıdakı kimi tərif verilməsini təklif edirik:

Öhdəliklər – yaranması iqtisadi fayda gətirən resursların müəssisəyə axıb gəlməsinə, ödənilməsi isə bu cür resursların müəssisədən axıb getməsinə səbəb olan borclardır.

Xərclər – resursların gələcəkdə iqtisadi fayda gətirən aktivlərin əldə olunmasına, yaradılmasına, həmçinin də mövcud öhdəliklərin ödənilməsinə sərf olunması ilə əlaqədar olan məsrəflərdir.

Prinsiplər və Konseptual əsaslar elementlərin maliyyə hesabatında tanınması üçün kriteriyalar müəyyən etmişdir.

Tanınma yuxarıdakı elementlərdən birinin tərifinə uyğun gələn obyektin maliyyə vəziyyəti haqqında hesabatla, ya da mənfəət və zərərlər haqqında hesabatla daxil edilməsi prosesi kimi müəyyən edilir. Prinsiplər və Konseptual əsaslar nəzərdən keçirilən elementlərin həmin hesabat formalarında əks etdirilə bilməsi üçün aşağıdakı kriteriyaları müəyyən etmişdir:

1) ehtimal olunur ki, obyekt ilə bağlı istənilən gələcək iqtisadi fayda (iqtisadi səmərə) şirkət tərəfindən əldə ediləcək, ya da itiriləcəkdir;

2) obyekt etibarlı şəkildə ölçülə bilər.

Həmin kriteriyalar əsasında obyektlərin ayrı-ayrı növlərinin, yəni elementlərin tanınması prosedurlarını nəzərdən keçirək.

Aktivlərin tanınması aşağıdakı iki kriteriya əsasında həyata keçirilir:

- 1) gələcək iqtisadi faydanın şirkətə axıb gəlməsi ehtimalı mövcuddur;
- 2) aktiv dəyərə, yaxud qiymətə malikdir, hansı ki, dəqiq və etibarlı şəkildə ölçülə bilər.

Əgər hər iki kriteriyaya əməl olunarsa, onda aktiv balansda tanınmış olacaqdır. Birinci şərtə əməl olunmadıqda aktiv tanınmır və obyekt mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda dövrü xərclər kimi əks etdiriləcəkdir. İki kriteriyadan heç birinə əməl olunmazsa, informasiya maliyyə hesabatına qeydlərdə açıqlanacaqdır.

Resursların aktiv kimi tanınıb-tanınmamasına dair aşağıdakı siyahıları nəzərdən keçirək:

Misal 1.1. (a) ABC şirkəti köhnə binaya malikdir, hansı ki, istifadəyə yararlı hala gətirmək üçün 10 000 manat pul vəsaiti xərclənməsini tələb edir. Ancaq məlum olur ki, təmirdən sonra onu şirkət yalnız 8000 manata sata bilər.

(b) ABC şirkətinin yaxınlığında idman kompleksi vardır, həmin kompleksə gedən işçilər öz sağlamlıqlarını möhkəmləndirməklə əmək məhsuldarlığının yüksəldilməsinə kömək edə bilərlər.

(c) ABC şirkəti məhsul satışının həcmi artırmaq üçün gələcəkdə reklam xərclərini artırmağı planlaşdırır.

Sual meydana çıxır – yuxarıdakı situasiyaların hansı birində aktiv yaranır, hansı ki, gələcəkdə şirkətə iqtisadi fayda gətirə bilər? Cavablar aşağıdakı kimidir:

- köhnə bina gələcəkdə şirkətə iqtisadi fayda gətirməyəcək, ona görə də onu aktiv kimi tanımaq olmaz;
- idman zalının tikintisinə şirkət xərc çəkməmişdir, kompleks şirkətin mülkiyyətində deyil və ona şirkət nəzarət etmir, yaxud onu idarə etmir. Odur ki, idman zalı şirkətdə aktiv kimi tanına bilməz;
- reklamlarla bağlı xərcin gələcəkdə çəkilməsi nəzərdə tutulur və bu hadisə keçmişə aid deyil və buna görə də aktiv kimi tanına bilməz.

Öhdəliklərin maliyyə hesabatında (mühasibat balansında) tanınması o halda baş verə bilər ki:

- 1) öhdəliyin ödənilməsi nəticəsində resursların axınının baş verməsi ehtimalı mövcuddur; və

2) həmin ödənişin kəmiyyətini etibarlı surətdə ölçmək mümkündür.

Hər iki kriteriyaya əməl olunduqda öhdəlik maliyyə vəziyyəti haqqında hesabatda kreditor borcu kimi tanınmış olacaqdır. Əgər ikinci kriteriyaya əməl olunmazsa, onda öhdəlik balansda ehtiyat kimi tanınacaq. Əgər heç bir kriteriyaya əməl olunmursa, bu zaman öhdəlik, yaxud ehtiyat yaranmır, informasiya hesabata qeydlərdə açıqlanır.

Praktikada müqavilələr üzrə öhdəliklər o zaman tanına bilər ki, məsələn, malsatan sifarişçiyə material, yaxud digər aktiv göndərmiş olsun. Əks halda müqavilənin bağlanması nə aktiv, nə də öhdəlik yaratmır. Deməli, müqavilə üzrə öhdəliyin yaranması yalnız həmin müqavilədə nəzərdə tutulan aktivin, yaxud aktivlərin daxil olmasından sonra yaranır və tanına bilər.

Prinsiplərdə və Konseptual əsaslarda kapitalın tanınması kriteriyaları müəyyən edilməmişdir. Bu da onunla bağlıdır ki, kapital anlayışı uçot və hesabat sistemində mülkiyyət hüququnu əks etdirir, ona görə də mülkiyyətin tanınması eyni zamanda mülkiyyətin hüququnun tanınması deməkdir.

Gəlirlərin tanınması üçün təsbit edilmiş kriteriyalar aşağıdakılardır:

(a) gəlir mənfəət və zərər haqqında hesabatda o zaman tanınır ki, aktivlərin artması, yaxud öhdəliklərin azalması ilə iqtisadi faydanın artması baş verir; və

(b) iqtisadi faydanın kəmiyyətini etibarlı şəkildə ölçmək mümkündür.

Xərclərin mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda tanınması üçün iki şərt irəli sürülür:

1) xərclər aktivlərin azalması, yaxud öhdəliklərin artması şəklində iqtisadi faydanın gələcəkdə azalmasına səbəb olur;

2) xərclərin kəmiyyətini (məbləğini) etibarlı şəkildə müəyyən etmək mümkündür.

Praktikada bu o deməkdir ki, xərclərin tanınması öhdəliklərin artmasının və aktivlərin azalmasının tanınması ilə eyni vaxtda baş verir. Məsələn, buna misal olaraq əmək haqqının ödənilməsi ilə bağlı öhdəliyi, avadanlığın amortizasiyasını göstərmək olar. Xərclər mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda gəlirlərlə eyni vaxtda tanınmalıdır. Bu proses adətən gəlirlərlə xərclərin müqayisəsi prosesi adlanır.

Əgər iqtisadi faydanın baş verməsi bir neçə uçot dövrləri ərzində gözlənilir və gəlirlər ilə əlaqə yalnız bütövlükdə, ya da dolayısı ilə baş verirsə, onda mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda xərclər rəasional bölüşdürmə metoduna əsasən tanınmalıdır. Bu metodun tətbiqi bir çox hallarda əsas vəsaitlər, işgüzar reputasiya, patentlər, mal nişanları və s. uzunmüddətli aktivlərin istifadəsi ilə bağlıdır. Belə olan hallarda xərclər amortizasiya adlanır. Bölüşdürmənin bu metodu həmin aktivlərlə bağlı iqtisadi faydaların axınının, yaxud onların istifadəsinin baş verdiyi uçot dövrləri ərzində xərclərin tanınması üçün nəzərdə tutulur. Əgər məsrəflər gələcək iqtisadi faydalar yaratmırsa, yaxud gələcək iqtisadi faydalar balansda aktivin tanınması tələblərinə uyğun gəlmirsə, onda xərclər mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda dərhal tanınır.

Xərclər mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda həmçinin o zaman tanınır ki, aktiv tanınmadan öhdəlik yaranmış olur. Məsələn, bu hal vergilər üzrə xərclər öhdəliklər yaratdıqda, sosial sığortaya ayırmalar üzrə xərclər öhdəliklər yaratdıqda, mallara zəmanət üzrə xərclər öhdəliklər yaratdıqda baş verir.

Xərclərin tanınması kriteriyaları xərclərə verilən tərifin mahiyyətindən irəli gəlir, yəni xərclərin tanınması üçün həmin xərclər gələcəkdə iqtisadi faydanın azalmasına səbəb olmalıdır və onların kəmiyyətini dəqiq ölçmək mümkün olmalıdır.

Zənnimizcə, birinci kriteriyayı birmənalı qəbul etmək düzgün deyil. Yəni xərcləri yalnız aktivlərin azalması və öhdəliklərin artması şəklində iqtisadi faydanın azalması kimi tanımaq real vəziyyətə tam uyğun deyil. Məsələn, əgər müəssisə pul vəsaitləri hesabına xammal və material alırsa, bu əməliyyat aktivlərin azalması kimi qəbul edilməməlidir, çünki bu zaman aktivin yalnız forması dəyişilir, yəni pul vəsaitləri ehtiyatlara çevrilir. Həmin ehtiyatlar istehsala buraxıldıqda isə xərclər yaranır, bu halda aktivlərin formasının dəyişilməsi baş verir. Nəhayət, xərclər nəticəsində məhsul istehsal edilir və satılır, bunun da nəticəsində müəssisəyə gəlir daxil olur. Həmin gəlirin tərkibi həm xərclərdən, həm də mənfəətdən ibarət olur. Beləliklə, biz görürük ki, xərclər çəkilmədən gələcək iqtisadi fayda, mənfəət götürmək mümkün olmaz. Düzdür, bir qədər əvvəl qeyd

olunduğu kimi, xərclər bir çox hallarda gələcək iqtisadi fayda yaratmır və iqtisadi faydanı özündə təcəssüm etdirən aktivlərin müəssisədən axıb getməsinə səbəb olur.

Biz uçot və hesabatın elementlərinin mahiyyətini və tanınma kriteriyalarını nəzərdən keçirdik, ancaq demək lazımdır ki, nə tərif, nə də tanınma kriteriyaları həmin elementlərin kəmiyyətini yaratmır və buna görə də mücərrəd xarakter daşıyırlar. Məsələ bundadır ki, iqtisadi rezursların, eləcə də gəlirlərin və xərclərin kəmiyyətini bilmədən iqtisadi faydanın həcmi və səviyyəsini müəyyən etmək qeyri-mümkündür. Bunun üçün müəyyən metodoloji prinsiplər, metodlar, prosedurlar və qaydalar olmalıdır. Odur ki, növbəti paragrafda biz uçot və hesabatın təşkili zamanı istifadə olunan metodoloji prinsipləri və metodları nəzərdən keçirək.

1.2. Uçot və hesabatın təşkilinin metodoloji prinsipləri və metodları

Beynəlxalq və milli standartlar müəssisə və şirkətlərin fəaliyyətini xarakterizə edən informasiyanın bir sıra keyfiyyət atributlarının cavab verə biləcək şəkildə hazırlamaq üçün müəyyən metodologiyaya əsaslanmalıdır. Bütün müəssisələrdə, o cümlədən də ictimai iaşə müəssisələrində uçot və hesabatın təşkilinin ümummetodoloji prinsiplər və qaydaları öz əksini Prinsiplərdə və Konseptual əsaslarda tapmışdır.

Həmin sənədlər iki mühüm metodoloji prinsipi təsbit etmişlər:

- 1) Hesablama metodu ilə uçot prinsipi;
- 2) Fəaliyyətin fasiləsizliyi prinsipi.

Uçotun aparılması, hesabatın tərtib edilməsi sahəsində qoyulmuş tələblərin yerinə yetirilməsi üçün ilk növbədə hesabalama metodu ilə uçot prinsipi tətbiq olunmalıdır. Digər prinsiplə birlikdə bu prinsip təşkili formalarından, mülkiyyət formalarından, fəaliyyət istiqamətlərindən, coğrafi yerləşməsindən, iqtisadi, sosial şəraitdən asılı olmayaraq bütün müəssisə və təşkilatlar üçün uçot və hesabatın baza prinsipi hesab olunur. Həmin prinsipə görə əməliyyatların, sair hadisələrin nəticələri onların baş verdiyi faktlar üzrə müəyyən olunur. Yəni sözügedən prinsip, hadisə və əməliyyatlardan olan nəticələri həmin hadisə və əməliyyatlar üzrə pul

vəsaitləri və onların ekvivalentləri daxil olduqda, yaxud köçürüldükdə deyil, onlar baş verdikdə müəyyən edilir. Nəticələr aid olduqları dövrdəki uçot yazılışlarında və maliyyə hesabatında əks etdirilir.

Hesabalma metodu ilə uçot prinsipi əsasında tərtib edilmiş maliyyə hesabatları istifadəsilərə təkcə pul vəsaitlərinin ödənilməi və alınması ilə əlaqədar olan keçmiş əməliyyatlar haqqında deyil, eləcə də gələcəkdə pul vəsaitlərini ödəmək və gələcəkdə alınacaq pul şəklində olan resurslar haqqında informasiya verir. Beləliklə, hesabla metodu ilə uçot prinsipi istifadəçilər tərəfindən iqtisadi qərarların qəbul edilməsi zamanı mühüm əhəmiyyət kəsb edən informasiya formalaşdırır. Nəzərdən keçirilən prinsip, hər şeydən əvvəl, əməliyyatlardan yaranan maliyyə nəticələrini dərhal müəyyən etməyə imkan verir. Bu da operativ, taktiki idarəetmə və maliyyə qərarlarının qəbul edilməsi üçün mühüm əhəmiyyətə malikdir.

Mühasibat uçotunda məhsula və mallara mülkiyyət hüququnun keçməsi anını, pul vəsaitlərinin daxil olması anından dəqiq fərqləndirirlər. Həmin prinsipə əsasən məhsullar, mallar və digər aktivlər üzərində mülkiyyət hüququ digərlərinə keçdikdən sonra mənfəət yaranır. Ancaq hesablama metodu ilə uçot prinsipinin tətbiqi şəraitində elə vəziyyət yaranır ki, əmək haqqını, vergiləri ödəmək və digər öhdəlikləri tənzimləmək üçün müəssisələrin pulu olmur. Bu ona görə baş verir ki, xərclərin çəkilməsi, məhsul və malların göndərilməsi, xidmətlərin göstərilməsi vaxtı, pul vəsaitlərinin daxil olması vaxtı ilə üst-üstə düşür.

Hesablama metodu ilə uçot prinsipi tətbiq edilərkən gəlir pul vəsaitlərinin daxil olduğu vaxt deyil, onun alınması hüququ yaranarkən tanınır. Eynilə də xərclər pul vəsaitlərini ödəyən zaman deyil, öhdəliklər baş verdiyi zaman yaranır. Bütün bunların nəticəsində belə bir vəziyyət yaranır ki, müəssisə mənfəətlə işləyir, ancaq öhdəliklərini ödəmək üçün onun pulu yoxdur, bu səbəbdən də müəssisənin tədiyyə qabiliyyəti pisləşir və o, müflisləşə bilər.

Fəaliyyətin fasiləsizliyi prinsipinə görə, maliyyə hesabatı belə bir ehtimal əsasında tərtib olunur ki, müəssisə fəaliyyət göstərir və yaxın gələcəkdə də fəaliyyət göstərəcəkdir. Beləliklə, güman edilir ki, müəssisə ləğv olunmaq haqqında və öz fəaliyyətinin həcmi əhəmiyyətli dərəcədə azaltmaq fikri və niyyəti varsa, onda

maliyyə hesabatı digər əsasda tərtib edilməli və bu əsas açıqlanmalıdır. Əslində bu o deməkdir ki, müəssisənin ləğv olunması zamanı onun malik olduğu cari bazar qiymətləri ilə qiymətləndirilməlidir. Onda bu halda aktivlərin bazar qiymətləri onların tarixi (balans) qiymətlərindən aşağı olacaqdır, bu da onun müəssisənin müflis bir obyektə çevrilməsi deməkdir.

Mühasibat uçotunun təşkili və aparılması, hesabatın tərtib edilməsi zamanı digər metodoloji xarakterli prinsiplər də tətbiq edilir: ikili yazılış prinsipi, pul ilə ölçmə prinsipi, ardıcillıq prinsipi, konservatizm prinsipi və s.

İkili yazılış prinsipi mühasibat uçotunun ən mühüm prinsiplərindən biridir. Onun köməyi ilə müəssisənin aktivləri və öhdəliklərinin həcmnin dəyişməsinə vahid metodoloji yanaşma təmin edilir. İki yazılış prinsipi tətbiq edilmədən maliyyə vəhiyyətini əks etdirən mühasibat balansını, maliyyə nəticələrini əks etdirən mənfəət və zərərlər haqqında hesabatı və digər hesabat formalarını tərtib etmək mümkün olmazdı. İkili yazılış əsasında mühasibat hesablarında obyektlərin, əməliyyatların ayrı-ayrı növləri üzrə istənilən məlumatları əldə etmək olar.

Pul ilə ölçmə prinsipi olmadan uçota alınan obyektlərin, elementlərin kəmiyyətini, gəlirlərin və xərclərin məbləğini, mənfəəti və zərərləri müəyyən etmək mümkün deyil. Pul ilə ölçmə prinsipi həm resursların dəyərini, həm də onların istifadəsindən olan iqtisadi faydanın kəmiyyətini müəyyən etmək üçün istifadə olunur. Ancaq pul ilə ölçmə prinsipinin müəyyən çatışmazlıqları vardır. Onların ən ciddiisi ondan ibarətdir ki, pul ölçüsü vaxta rəğmən sabit qalmır və ona görə də həmin ölçü əsasında formalaşmış informasiya real vəziyyəti tam əks etdirmir, ayrı-ayrı dövrlər üzrə məlumatları müqayisə etməyə imkan vermir. Pul ölçüsünün qeyri-stabil olması o deməkdir ki, keçmiş qiymətlərin əsasında formalaşmış uçot qiymətləri, yaxud məlumatlarında düzəlişlər aparılması zəruriliyi yaranır. Bu da uçot işlərinin həcmnin çoxalmasına gətirib çıxarır, qəbul edilən qərarların keyfiyyətinə və obyektivliyinə mənfi təsir edir.

Ardıcillıq prinsipi dedikdə müəssisə tərəfindən qəbul edilmiş və tətbiq olunan uçot siyasətinin ardıcillığı başa düşülür. Bu isə o deməkdir ki, müəssisə uçot siyasətində göstərilən uçot qaydalarını, prosedurlarını və metodlarını zəruriyyət

olmadan dəyişməməli, onları ildən-ilə ardıcıl tətbiq etməlidir. Həmin şərtə əməl edildikdə müəssisənin maliyyə vəziyyəti və maliyyə nəticələrinin illər uzununu necə dəyişdiyi barədə obyektiv və müqayisəyə gələn informasiya formalaşdırmaq mümkün olur. Əks halda, yəni uçot siyasətini tez-tez dəyişdikdə, uçot və hesabatda formalaşdırılan informasiya müqayisə üçün yararlı olmur və bütövlükdə müəssisənin maliyyə vəziyyətinin, fəaliyyətinin nəticələrinin obyektiv və düzgün təhlilinə imkan vermir.

Konservatizm (ehtiyatlılıq) prinsipinə görə, gəlir onda tanınmalıdır ki, onun daxil olacağına əsas, inam vardır, xərclər isə onda tanınır ki, onların mümkün ola-acağı əsaslıdır, şəksizdir. Konservatizm prinsipinin tətbiqinin zəruriliyi onunla bağ-lıdır ki, uçot və hesabatla məşğul olan işçilər qeyri-müəyyənliklərlə qarşılaşırlar. Məsələn, belə qeyri-müəyyənliklərə şübhəli borcların alınıb-alınmaması ilə bağlı olan hallar, maşın və avadanlıqların ehtimal olunan xidmət müddəti, zəmanətli öhdəliklərinin yerinə yetirilməsi ilə əlaqədar xərclərin məbləğləri və s. situasiyalar aid edilə bilər. Maliyyə hzesabatının hazırlanması zamanı həmin qeyri-müəyyən-liklər onların xarakteri və dərəcəsi ilə, ehtiyatlılıq prinsipinə əməl edilməklə tanına bilər. Ehtiyatlılıq – hesablamaların qeyri-müəyyənliklər şəraitində elə düşünülmüş şəkildə əsaslandırılması və aparılmasıdır ki, bu zaman aktivlər, yaxud gəlirlər süni surətdə artırılmasın, öhdəliklər, yaxud xərclər isə süni surətdə azaldılmasın. Ancaq ehtiyatlılıq prinsipinə əməl edilməsi imkan vermir ki, məsələn, gizli rezervlər və həddən ziyadə ehtiyatlar yaradılsın, aktivləri və ya gəlirləri şüurlu şəkildə azaltmaq, yaxud öhdəlikləri və ya xərcləri bilərəkdən artırmaq mümkün olsun.

Prinsiplər və Konseptual əsaslar uçot və hesabatın formalaşdırdığı infor-masiyanın keyfiyyət atributlarını müəyyən etmişlər. Həmin sənədlərə görə, infor-masiyanın keyfiyyət atributları maliyyə hesabatında əks etdirilən həmin infor-masiyanı istifadəçilər üçün faydalı edir. Göstərilən sənədlər dörd keyfiyyət xarak-teristikası müəyyən etmişlər: anlaşıqlı (aydın) olmaq, münasiblik, etibarlılıq və müqayisəlilik.

Uçot və hesabatın informasiyasını o zaman anlaşıqlı (aydın) hesab etmək olar ki, o istifadəçilər üçün başa düşülən olsun. Ehtimal olunur ki, bunun üçün istifa-

dəsillərin özlərinin işgüzar iqtisadi fəaliyyət sahəsində kifayət qədər bilikləri olmalı, uçotun informasiyanı oxumağı bacarmalı və həmin informasiyanı öyrənməkdə israrlı olmalıdırlar. Ancaq əgər istifadəsilərin qərar qəbul etmələri üçün informasiya mürəkkəb olarsa, bu o demək deyildir ki, həmin informasiya uçot və hesabatdan çıxarılmalıdır.

İnformasiyanın münasibliyi, həmin informasiyanın qərarlar qəbul edənlər üçün faydalı olması deməkdir. İnformasiya o zaman münasib hesab edilir ki, həmin informasiya istifadəçilərin qərarlarına təsir edir, keçmiş, indiki və gələcək hadisələri qiymətləndirməkdə onlara kömək edir, yaxud onların keçmiş qiymətləndirmələrini təsdiq, ya da inkar edir. İnformasiyanın münasibliyi həm proqnozlaşdırma, həm də təsdiqedici funksiyaları yerinə yetirə bilər. Məsələn, aktivlərin mövcud tərkibi və quruluşu haqqında olan informasiya istifadəçilər tərəfindən müəssisənin mövcud şəraitdən istifadə edərək öz fəaliyyətini yaxşılaşdırmaq bacarığı qiymətləndirmək üçün istifadə edilə bilər. Həmin informasiya həmçinin keçmiş proqnozların yerinə yetirilib yetirilməməsini təsdiqləmək üçün istifadə oluna bilər.

Əvvəlki dövrlər üzrə müəssisənin maliyyə vəziyyəti və maliyyə nəticələri barədə informasiya çox vaxt gələcək maliyyə vəziyyətinin və maliyyə nəticələrinin proqnozlaşdırılması, eləcə də istifadəçiləri maraqlandıran digər aspektlərin öyrənilməsi üçün istifadə olunur. Buraya dividendlərin ödənilməsi, əmək haqqının ödənilməsi, qiymətli kağızlara olan qiymətlərin dəyişilməsi və müəssisənin öz öhdəliklərini vaxtında ödəmək qabiliyyəti kimi məsələlər aiddir.

İnformasiyanın münasibliyinə onun xarakteri və əhəmiyyətliliyi ciddi təsir göstərir. Bəzi hallarda informasiyanın bircə xarakteri bəs edir ki, onun münasibliyi müəyyən oluna bilsin. Məsələn, yeni seqment haqqında informasiya müəssisənin risklərini və imkanlarını qiymətləndirməyə daha çox təsir edə bilər, nəinki onun mövcud seqmentində əldə olunmuş maliyyə nəticələri haqqında informasiya. Digər hallarda informasiyanın həm xarakteri, həm də əhəmiyyətliliyi mühüm rol oynayır.

İnformasiya o zaman əhəmiyyətli hesab olunur ki, istifadəçilərin uçot-hesabat məlumatları əsasında qəbul etdiyi qərarlara həmin məlumatların buraxılması, yaxud təhrif olunması təsir göstərmiş olsun. İnformasiyanın faydalı olması həm də

onun etibarlı olmasından asılıdır. Əgər informasiyada əhəmiyyətli səhvlər və təhriflər yoxdursa, onda informasiya etibarlıdır və istifadəçilər həmin informasiyadan iqtisadi qərarların qəbul olunması üçün istifadə edə bilər.

İnformasiyanı etibarlı hesab etmək üçün gərək həmin informasiya əməliyyatları və sair hadisələr düzgün əks etdirmiş olsun.

İnformasiyanın etibarlılığı həmçinin onun neytral olması ilə müəyyən edilir. Neytral informasiya qərəzli olmayan informasiyadır. Maliyyə uçotu və hesabatının informasiyası o zaman neytral olmur ki, həmin informasiyanın seçilməsi və təqdim edilməsinin özü qərarın qəbul olunmasına təsir etmiş olur. İnformasiyanın etibarlılığı həm də onun tamlığı ilə müəyyən olunur. Odur ki, uçot və hesabatda formalaşdırılan informasiya, onun əhəmiyyətliliyi və ona çəkilən xərclər nəzərə alınmaqla, tam olmalıdır.

Müqayisəlilik o deməkdir ki, müəssisənin maliyyə vəziyyəti və maliyyə nəticələrinin dəyişilməsi meyllərinin müxtəlif dövrlər üzrə müqayisəsini aparmaq üçün istifadəçilərin maliyyə vəziyyətini, maliyyə nəticələrini, onların dəyişilməsi meyllərini müqayisə etmək imkanına malik olmalıdırlar. Buna o halda nail olmaq mümkündür ki, oxşar əməliyyatlardan və hadisələrdən olan maliyyə nəticələrinin ölçülməsi və əks etdirilməsi bütün şirkətlər üçün vahid metodologiya əsasında həyata keçirilmiş olsun. Keyfiyyət xarakteristikası olmaq etibarilə müqayisəliliyin mühüm şərtlərindən biri də odur ki, maliyyə hesabatı hazırlanarkən istifadə olunan uçot siyasətinin variantları, onda aparılmış dəyişikliklər haqqında istifadəçilər məlumatlandırılmış olsunlar. Öz növbəsində istifadəçilərin özləri şirkətin ildən-ilə tətbiq etdiyi uçot siyasətinin müxtəlif variantlarını fərqləndirməyi bacarmalıdırlar.

Prinsiplər və Konseptual əsaslar müqayisəliliyin zəruriliyi ilə sadə unifikasiyanın eyniləşdirilməsinin əleyhinədir. Başqa sözlə, informasiyanın unifikasiyalaşdırılması təkmilləşdirilmiş uçot-hesabat standartlarının tətbiqinə əngəl törətməməlidir. Əgər qəbul edilmiş uçot siyasəti informasiyanın münasibliyini və etibarlılığını təsir etmirsə, onda əməliyyatlar və hadisələr üçün uçotun köhnə qaydalarla aparılması şirkətə sərfəli deyil. Şirkət üçün həm də o sərfəli deyildir ki, həmin

şirkət daha uyğun gələn və etibarlı olan alternativlər olduğu halda uçot şirkətində dəyişikliklər aparmasın.

Nəzərdən keçirilən keyfiyyət xarakteristikaları uçot-hesabat informasiyasının keyfiyyətini və faydalılığını yüksəltmək üçün çox mühüm metodoloji əhəmiyyətə malikdir. Ancaq onu da qeyd etmək lazımdır ki, Prinsiplərdə və Konseptual əsas-
larda təsbit edilmiş keyfiyyət xarakteristikaları arasında balans yaratmaq praktiki cəhətdən çətin məsələdir.

Uçot və hesabatın informasiya formalaşdırılması funksiyası bilavasitə elementlərin qiymətləndirilməsi vasitəsilə həyata keçirilir. Uçot və hesabat sistemində qiymətləndirmə – aktivlərin, kapital və öhdəliklərin, gəlirlərin və xərclərin maliyyə vəziyyəti haqqında və mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda əks etdirilməli və tanınmalı olan pul məbləğlərinin müəyyən edilməsi prosesidir. Hər bir elementin və onun tərkibinə daxil olan maddələrin qiymətləndirilməsi üçün konkret metod seçilməlidir. Maliyyə uçotu və hesabatında müxtəlif kombinasiyalarda və variantlarda bir sıra qiymətləndirmə metodlarından istifadə edilir. Prinsiplər və Konseptual əsaslar onlara aşağıdakı metodları aid etmişdir:

- **Əldə olunan faktiki dəyəri.** Bu qiymətləndirmə metodu ilə aktivlər, onlar üçün ödənilmiş pul vəsaitləri, yaxud onların ekvivalentləri məbləğində, ya onların əldə edilməsi anında təklif olunmuş qiymətlilərin ədalətli dəyəri məbləğində uçota alınır. Öhdəliklər, borc alınmanın müqabilində daxil olmuş gəlirin, yaxud aktivlərin məbləğində, yaxud bir sıra hallarda (məsələn, mənfəət vergisi hesablananda) ödənilməsi gözlənilən pul vəsaitlərinin, yaxud onların ekvivalentlərinin məbləğində uçota alınmalıdır.
- **Bərpa dəyəri (cari dəyər).** Bu dəyərlə aktivlər, onların indiki vaxtda əldə olunma üçün tələb olunan pul vəsaitlərinin və onların ekvivalentlərinin məbləğində qiymətləndirilir. Öhdəliklər, onların indiki vaxtda ödənilməsi üçün tələb olunan pul vəsaitlərinin, yaxud onların ekvivalentlərinin diskontlaşdırılmamış məbləği ilə əks etdirilir.
- **Mümkün satış (ödənilmə) qiyməti.** Aktivlərin mümkün satış qiyməti, onların normal şəraitdə satışından əldə oluna biləcək pul vəsaitlərinin, yaxud onların

ekvivalentlərinin məbləği ilə müəyyən olunur. öhdəliklərin ödənilmə qiyməti, onların işlərin normal gedişi şəraitində ödənilməsi üçün tələb olunan pul vəsaitlərinin və onların ekvivalentlərinin məbləği ilə müəyyən edilir.

➤ **Diskontlaşdırma dəyəri.** Bu qiymətlə aktivlər işlərin normal gedişi prosesində onların istifadəsindən əldə edilməsi ehtimal olunan xalis pul daxilolmalarının diskontlaşdırılmış dəyəri ilə əks etdirilir. öhdəliklərin işlərin normal gedişatı prosesində onların ödənilməsi üçün tələb oluna biləcək gələcək xalis pul xaricolmalarının diskontlaşdırılmış dəyəri ilə uçota alınır.

Kommersiya müəssisələrinin, o cümlədən ictimai işə təşkilatlarının tam əksəriyyəti aktivləri və öhdəlikləri qiymətləndirmək üçün əsasən faktiki maya dəyəri (tarixi dəyər) metodundan istifadə edirlər. Bu metod adətən digər qiymətləndirmə metodları ilə kombinasiyada istifadə olunur. məsələn, xammal və materiallar, bitməmiş istehsal, hazır məhsullar və mallar bir qayda olaraq iki qiymətdən – maya dəyəri və mümkün xalis satış qiymətindən – ən aşağı olan qiymətlə, bazar qiymətli kağızları onların bazar dəyəri ilə, pensiya öhdəlikləri isə onların diskontlaşdırılmış dəyəri ilə uçota alınır. Ancaq bir faktorların təsiri nəticəsində faktiki maaya dəyəri ilə qiymətləndirilmiş aktivlərin dəyəri reallığı əks etdirmir, buna görə də bir çox müəssisə və şirkətlər qiymətləndirmənin bərpa dəyəri (cari dəyər) metodundan istifadə edirlər.

Son dövrlərdə beynəlxalq praktikada aktivlərin və öhdəliklərin ədalətli dəyərlə qiymətləndirilməsi metodu geniş təbliğ olunur. Qeyd edək ki, Prinsiplərdə ədalətli dəyərlə qiymətləndirmə metodu barədə heç nə deyilmir. Konseptual əsaslarda isə ədalətli dəyərlə qiymətləndirmənin mahiyyəti açıqlanır. Aktivlərin ədalətli dəyəri elə məbləğdir ki, həmin məbləğ aktivin mübadiləsi prosesində müstəqil, yaxşı məlumatlandırılmış və sövdələşmə istəyində olan tərəflər arasında razılaşdırılmışdır. Öhdəliyin ədalətli dəyəri elə məbləğdir ki, onun ödənilməsi sövdələşmədə iştirak etmək istəyində olan müstəqil, yaxşı məlumatlandırılmış tərəflər arasında razılaşdırılmışdır.

Araşdırmalar göstərir ki, ədalətli dəyər yalnız inhisarçılığın olmadığı hallarda mümkündür və ona görə də ədalətli dəyərlə qiymətləndirmə metodunun praktikada

tətbiqi imkanları yüksək deyildir. Qeyri-pul aktivlərinin qiymətlərinin dəyişilməsi, onların bazar dəyəri ilə qiymətləndirilməsi metodunun tətbiqini qaçılmaz edir.

Uçot və hesabat informasiyasından istifadə etmək məcburiyyətində və istəyində olanların tələbatlarının ödənilməsi üçün yuxarıda nəzərdən keçirilən metodoloji üsürlərdən başqa digər metodoloji və praktiki üsullardan da istifadə olunması zəruridir. Bunlara aiddir: sənədləşmə, inventarizasiya, kalkulyasiyalaşdırma, mühasibat uçotu hesablarının tətbiqi, informasiyanın kompleks ümumiləşdirilməsi və s. Sənədləşmə vasitəsilə baş verən hadisə və faktlar üzrə ilkin faktiki məlumatlar formalaşdırılır. Sənədləşmənin aparılması üçün tələb olunan sənədlərin formalar və növləri Azərbaycan Respublikasının Maliyyə Nazirliyi və digər aidiyyəti nazirlik və orqanları tərəfindən işlənib hazırlanır.

Inventarizasiya əmlakın və öhdəliklərin faktiki mövcudluğunun onların mühasibat uçotundakı məlumatlara uyğun olmasının yoxlanılması üsullarının məcmusudur. İnformasiyanın düzgün, səhvsiz olmasını təmin etmək, dürüstlüyünü müəyyənləşdirmək üçün inventarizasiya mühüm metodoloji və praktiki əhəmiyyətə malikdir.

Kalkulyasiyalaşdırma – xərclərin müəyyən edilmiş qaydalara, normalar və standartlara uyğun olaraq qruplaşdırılması, yekunlaşdırılması və bununla da daxil olan qiymətlilərin, istehsal olunmuş məhsulların, yerinə yetirilmiş işlərin, göstərilmiş xidmətlərin dəyərini, yaxud maya dəyərini müəyyən etmək üçün tətbiq olunur.

Mühasibat uçotu hesabı informasiyanın məzmununa uyğun olaraq onun detallaşdırılmasının ilkin elementlərindən biridir. Mühasibat uçotunun aparılması üçün aktivlərin, kapital və öhdəliklərin, gəlirlərin və xərclərin ayrı-ayrı növlərini uçota almadan ötrü mühasibat uçotu hesabları tətbiq olunur. bütün kommərsiya təşkilatları kimi, ictimai iaşə müəssisələri də uçotun aparılması üçün Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyinin 18 aprel 2006-cı ildə təsdiq etmiş olduğu «Yeni Standartlar üzrə Hesablar Planı»nda olan hesablardan istifadə edirlər.

Mühasibat uçotunun formalaşdırdığı informasiya müəyyən olunmuş qaydalar üzrə müəyyən müddətlər üçün qruplaşdırılır və ümumiləşdirilir. Qruplaşdırma və

ümumiləşdirmənin nəticəsi kimi aralıq və illik mühasibat (maliyyə) hesabatları tərtib olunur.

Bütün müəssisələrdə olduğu kimi, ictimai iaşə müəssisələrində də mühasibat uçotunun təşkili, hesabatın tərtib edilməsi məsələləri tənzimlənir. Odur ki, növbəti paraqrafda tənzimlənmənin qaydalarını və formalarını nəzərdən keçirək.

1.3. İctimai iaşə müəssisələrində uçot və hesabatın təşkilinin tənzimlənməsi

Azərbaycan Respublikasının ərazisində yerləşən və fəaliyyət göstərən hüquqi şəxslər və hüquqi şəxs yaratmadan ictimai iaşə sahəsində sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul olan fiziki şəxslər, mühasibat uçotunun aparılması və maliyyə hesabatının hazırlanması və təqim olunmasını Azərbaycan Respublikasının 29 iyun 2004-cü ildə təsdiq edilmiş «Mühasibat uçotu haqqında» Qanunun müddəalarına əsasən həyata keçirirlər.

İctimai iaşə müəssisələri, yəni uçot subyektləri mühasibat uçotunu göstərən Qanunda müəyyən edilmiş mühasibat uçotu standartlarına, ya da sadələşdirilmiş uçotun qaydalarına uyğun aparmalıdırlar. Həmin qanunun 7-ci maddəsinin icrası üzrə Azərbaycan Respublikasının Nazirlər Kabineti 18 iyul 2005-ci ildə «2005-2008ci illərdə milli Mühasibat Uçotu Standartlarının tətbiqi üzrə Proqram» qəbul etdi. Proqrama əsasən, Maliyyə Nazirliyinin təşkilatı və metodiki rəhbərliyi altında kommersiya təşkilatları üçün 37 Milli Mühasibat Uçotu Standartı hazırlanmış və tətbiq üçün tövsiyə olunmuşdur. Həmin Milli Mühasibat Uçotu Standartları (MMUS) müvafiq Maliyyə Hesabatının Beynəlxalq Standartları əsasına işlənib hazırlanmışdır.

«Mühasibat uçotu haqqında» Qanun kommersiya təşkilatlarının illik maliyyə hesabatları üçün aşağıdakı hesabat dövrlərini müəyyən etmişdir (3, s.14):

- İl ərzində oktyabr ayının 1-dək yeni yaradılan uçot subyektləri üçün birinci hesabat dövrü onların qanunvericiliklə müəyyən edilmiş qaydada dövlət qeydiyyatına alınması tarixindən dekabr ayının 31-i də daxil olmaqla;

- Oktyabr ayının 1-dən sonrakı dövrdə yeni yaradılmış uçot subyektləri üçün birinci hesabat dövrü onların qanunvericiliklə müəyyən edilmiş qaydada dövlət qeydiyyatına alındığı tarixdən sonrakı ilin dekabr ayının 31-i də daxil olmaqla;
- Digər uçot subyektləri üçün hesabat dövrü yanvar ayının 1-dən dekabr ayının 31-i də daxil olmaqla.

İctimai iaşə təşkilatları illik maliyyə hesabatlarını və konsolidə edilmiş maliyyə hesabatlarını dövlət orqanlarının müəyyən etmiş olduğu qaydada və müddətlərdə təqdim edirlər. Maliyyə hesabatları və konsolidə edilmiş maliyyə hesabatları auditor rəyi ilə birlikdə təqdim edilməlidir. Həmin hesabat kütləvi informasiya vəsitələrində dərc edilməlidir.

«Mühasibat uçotu haqqında» Qanunun 15-ci maddəsinə əsasən, ilkin uçot sənədlərinin, mühasibat uçotu registrlərinin və digər sənədlərin məlumatları kommersion sirri hesab olunur və buna görə də kənar istifadəçilər həmin sənədlərin və registrlərin məlumatlarını müəssisədən tələb edə bilməzlər. Bununla yanaşı dövlət orqanlarının hüququ vardır ki, onlar müəyyən edilmiş hallarda və qaydada uçotun aparılması üzrə bütün sənədlərlə tanış olsun. Eynilə audit yoxlamasına cəlb edilmiş auditor qanunvericiliklə müəyyən olunmuş hallarda və qaydada uçot sənədləri ilə tanış olmaq və onları yoxlamaq hüququna malikdir.

Bütün kommersion təşkilatları kimi ictimai iaşə müəssisələri uçotun formalarını seçməkdə müstəqildirlər. Bu və ya digər uçot formasının seçilməsi ictimai iaşə müəssisəsinin fəaliyyətinin xüsusiyyətlərindən, onun istehsalı və ticarətinin həcmindən, eləcə də həmin sferada ənənəvi olaraq baş verən uçot əməliyyatlarının məzmunu və mahiyyətindən asılıdır. Hər bir müəssisə çərçivəsində mövcud formalardan yalnız birini istifadə etmək olar. Formanın seçilməsi aşağıdakılarla müəyyən olunur:

- müəssisənin həcmi, təsərrüfat və coğrafi seqmentlərinin sayı və ölçülərilə;
- müəssisənin təşkilati və idarəetmə strukturu ilə;
- müəssisənin texniki təminatı və uçot işlərinin avtomatlaşdırma səviyyəsi ilə;
- sənəd dövriyyəsinin sxemi;
- nəzərdən keçirilən sferada ənənəvi olaraq istifadə olunan uçot modeli ilə.

Qeyd etmək lazımdır ki, hazırda mühasibat uçotunun aşağıdakı formaları mövcuddur:

- jurnal-order forması;
- memorial-order forması;
- «Baş jurnal» forması;
- avtomatlaşdırılmış forma;
- sadələşdirilmiş forma (kiçik sahibkarlıq subyektləri üçün).

Araşdırmalar göstərir ki, ictimai iaşə müəssisələrində hansısa bir formadan istifadə edilmir, müxtəlif formalar tətbiq olunur ki, bu da yuxarıda sadalanan amillərlə şərtlənir. Formalar arasında əhəmiyyətli fərqlərin olmasına baxmayaraq onların hamısının təyinatı eynidir. Yəni bütün formalar təsərrüfat hadisə və faktlarını qeydiyyatda almaq, həmcins məlumatları qruplaşdırmaq, onları sintetik hesablar və eyni zamanda analitik hesablar üzrə bölüşdürmək, hesablardakı qalıqları və dövriyyələri hesablamaq, aralıq və illik maliyyə hesabatı formalarını tərtib etmək funksiyalarını yerinə yetirir.

Mühasibat uçotunun bütün formaları təkmilləşdirilir. Elə forma mütərəqqi hesab olunmalıdır ki, o, müəssisənin idarə olunması üçün, istifadəçilər tərəfindən əsaslandırılmış qərarların qəbulu üçün dürüst, səhvsiz və faydalı informasiya formalaşdırır. Bu zaman həm də uçotun aparılmasına və hesabatın tərtib edilməsinə çəkilən xərclərin həcmi mütləq nəzərə alınmalıdır.

Memorial – order forması keçən əsrin əvvəllərindən təşəkkül tapmış, hazırda da geniş tətbiq olunan formalardan biridir. Həmin formanın mahiyyəti ondan ibarətdir ki, təsərrüfat hadisə və faktlarını əks etdirən ilkin sənədlər əsasında memorial-orderlər tərtib edilir. İlkin sənədlər, hansılar ki, müəssisənin baş mühasibi tərəfindən imzalanmışlar, sanki göstəriş funksiyasını yerinə yetirirlər – təsərrüfat hadisə və faktlarını hansı hesabalara yazmaq lazımdır. Memorial-order istər bir sənəd, istərsə də həmcins sənədlər qrupu əsasında tərtib olunur. Tərtib edildikcə memorial-orderlər registrdə qeydiyyatdan keçirilir və beləliklə də onlar qeydiyyat jurnalında nömrələr almış olurlar.

Praktikada memorial-orderlər həmcins əməliyyatların yekunu üzrə aylıq tərtib edilir. Memorial-orderin tərtib olunduğu bütün sənədlər ona birləşdirilir. Memorial-orderlər tərtib edildikdən və jurnalda qeydiyyatdan keçdikdən sonra sintetik hesablarda qeydiyyatdan keçdikdən sonra sintetik hesablarda yazılışlar aparılır.

Memorial-order formasında analitik uçot sintetik uçotdan asılı olmayaraq memorial-orderə əlavə olunan sənədlə əsasında ona paralel qaydada aparılır. Sintetik və analitik uçotun düzgünlüyü sintetik və analitik hesablar üzrə dövriyyə cədvəllərinin tutuşdurulması yolu ilə yoxlanılır.

Memorial-orderin çox da böyük olmayan ictimai iaşə müəssisələrində tətbiqinin hələ də geniş şəkildə davam etməsi onun rahatlığı ilə əlaqədardır. Ancaq həmin formanın çatışmazlıqları da vardır: xronoloji, sintetik və analitik hesabların ayrılıqda aparılması, eyni əməliyyatın müxtəlif registrlərdə dəfələrlə yazılışı və s.

Jurnal-order formasında əməliyyatlar şahmat prinsipi əsasında qurulmuş jurnal-orderlərdə və müxtəlif yığım və qruplaşdırma cədvəllərində yazılır. Uçot registrlərində təsərrüfat hadisələri və faktları ilkin sənədlər əsasında əks etdirilir. Bu formanın tətbiqi zamanı bütün əməliyyatların xronoloji qeydiyyatı aparılmır, uçot registrləri əsasən kredit əlaməti, yəni onlar jurnal-orderlərdə hər hansı hesabın, yaxud da bir neçə hesabın yalnız krediti üzrə əks etdirilir.

Jurnal-orderlərdə yekun yazılışlar mütləq ilkin sənədlərin məlumatları ilə tutuşdurulur, onların aylıq yekunların müxabirələşən sintetik hesablar üzrə Baş kitabə köçürülür. Baş kitabəda bütün sintetik hesablar üzrə məlumatlar əks etdirilir.

Uçotun nəzərdən keçirilən forması memorial-order formasına nisbətən yazılışların həcmi azaltmağa imkan versə də tətbiq olunan jurnal-orderlərin və onlara əlavə olunan köməkçi cədvəllər iri həcmli, avtomatik qaydada işlənilmək üçün demək olar ki, yararsızdır.

Sənədləşdirilmiş forma elə ictimai iaşə müəssisələrinə tətbiq edilir ki, onlarda əməliyyatların miqdarı çox olmur, az sayda işçi qüvvəsi çalışır. Belə müəssisələrdə uçotun aparılması və uçot registrlərinin tətbiqi qaydaları kiçik sahibkarlıq subyektləri üzrə müəyyən edilmiş sənəddə öz əksini tapır. Sadələşdirilmiş formada uçot registri kimi təsərrüfat əməliyyatlarının əks etdirildiyi Kitab çıxış edir. Həmin

Kitab sintetik və analitik uçot registri hesab olunur, onun əsasında kiçik sahibkarlıq subyektinin aktivləri, kapital və öhdəliklərinin mövcudluğu və hərəkəti haqında informasiya əldə etmək və müəyyən olunmuş formada hesabat tərtib etmək mümkündür. Nəzərdən keçirilən Kitab kombinəlanmış registr hesab olunur, orada tətbiq edilən mühasibat uçotu hesabları öz əksini tapır, bu da onların hər birində təsərrüfat əməliyyatlarını əks etdirməyə imkan verir. Kitabda istifadə olunan hesablar üzrə qalıqlar (daimi hesablar nəzərdə tutulur) və dövriyyələr (həm daimi, həm də müvəqqəti hesablar üzrə) öz əksini tapır.

Ayın sonunda bütün hesablar üzrə debet və kredit dövriyyələrinin yekun məbləğləri hesablanır və gələn ayın əvvəli üçün hesablarda qalıqlar müəyyənləşdirilir.

Uçot və hesabat informasiyasına olan tələbatın və tələblərin artması, uçot işlərinin çox əmək tutumlu və mürəkkəb olması yeni informasiya texnologiyaları bazasında onların kompleks şəkildə avtomatlaşdırılmasını zəruri etmişdir. Mühasibat uçotunun avtomatlaşdırılmasının müasir informasiya texnologiyalarının əsasında məlumatların inteqrasiya şəklində işlənməsi sistemi durur. İnteqrasiya olunmuş sistemdə məlumatların müxtəlif uçot yarım sistemləri və sferaları üzrə yığılması və işlənməsi mərkəzləşdirilmiş qaydada həyata keçirilir.

Müasir kompyuter texnologiyalarının istifadə edilməsi sayəsində mühasibat avtomatlaşdırılmış iş yeri yaradılır. Mühasibin avtomatlaşdırılmış iş yerləri əsasında mühasibat uçotunun tam və kompleks şəkildə avtomatlaşdırılması nəinki tək-cə mühasibatlığın, eləcə də digər bölmələrin qarşısında duran vəzifələri həll etməyə, əldə olunmuş informasiyanın köməyi ilə gələcək maliyyə və idarəetmə qərarlarının qəbul edilməsinə aktiv təsir göstərməyə imkan verir.

Avtomatlaşdırılmış uçot sistemi eyni müəssisə çərçivəsində idarəetmə uçotu ilə maliyyə uçotunun yaxınlaşdırılması üçün də geniş imkanlar açır. Odur ki, həmin sistemin inkişaf etdirilməsi və geniş tətbiqi həm kiçik, həm də orta və iri həcmli müəssisələr üçün qarşıda duran başlıca məsələlərdən biri olmalıdır.

İctimai iaşə müəssisələrinin mühasibat bölməsinin işinin səmərəliliyi, həmçinin zəruri informasiyanın tamlığı və vaxtında verilməsi uçot modelinin

düzgün seçilməsindən asılıdır. Ona görə də konkret müəssisə üçün hansısa uçot formasının kənardan dövriyyə edilməsi düzgün olmazdı.

Uçotun aparılmasının nəzərdən keçirilən formalar üzrə registrlərin yeni Hesablar Planına adaptasiya edilməsi və ya uyğunlaşdırılması da qarşıda duran mühüm məsələlərdən biridir. Bu baxımdan Azərbaycan Respublikasının Maliyyə Nazirliyi müvafiq işləri həyata keçirməlidir.

Uçot və hesabatın təşkili uçot formalarının və onlara uyğun olan registrlərin formaları və quruluşlarının işlənilib hazırlanması ilə bitmir. Həmin işlər uçotun aparılmasının xarici görünüşünü təşkil edir və bunun məqsədi məlumatların yığılması və emalının həyata keçirilməsidir. Məlumatların formalaşdırılması üçün bütün uçot obyektləri və maliyyə hesabatının elementləri üzrə uçotun aparılması metodikasını işləyib hazırlamaq lazımdır. Bu cür metodika müvafiq standartların müddəalarına və mövcud Hesablar Planı əsasında qurulmuşdur. Yeni standartların tətbiqi şəraitində aktivlərin, kapitalın, öhdəliklərin gəlir və xərclərin uçotu metodikasının mövcud vəziyyətini, onun nə kimi üstün və çatışmayan cəhətlərə malik olmasını növbəti fəsildə nəzərdən keçirək.

FƏSİL II. İCTİMAİ İAŞƏ MÜƏSSİSƏLƏRİNDƏ UÇOTUN TƏŞKİLİ VƏ APARILMASI METODİKASI

2.1. Aktivlərin təsnifatı, qiymətləndirilməsi, uçotu metodikası, onların təkmilləşdirilməsi istiqamətləri

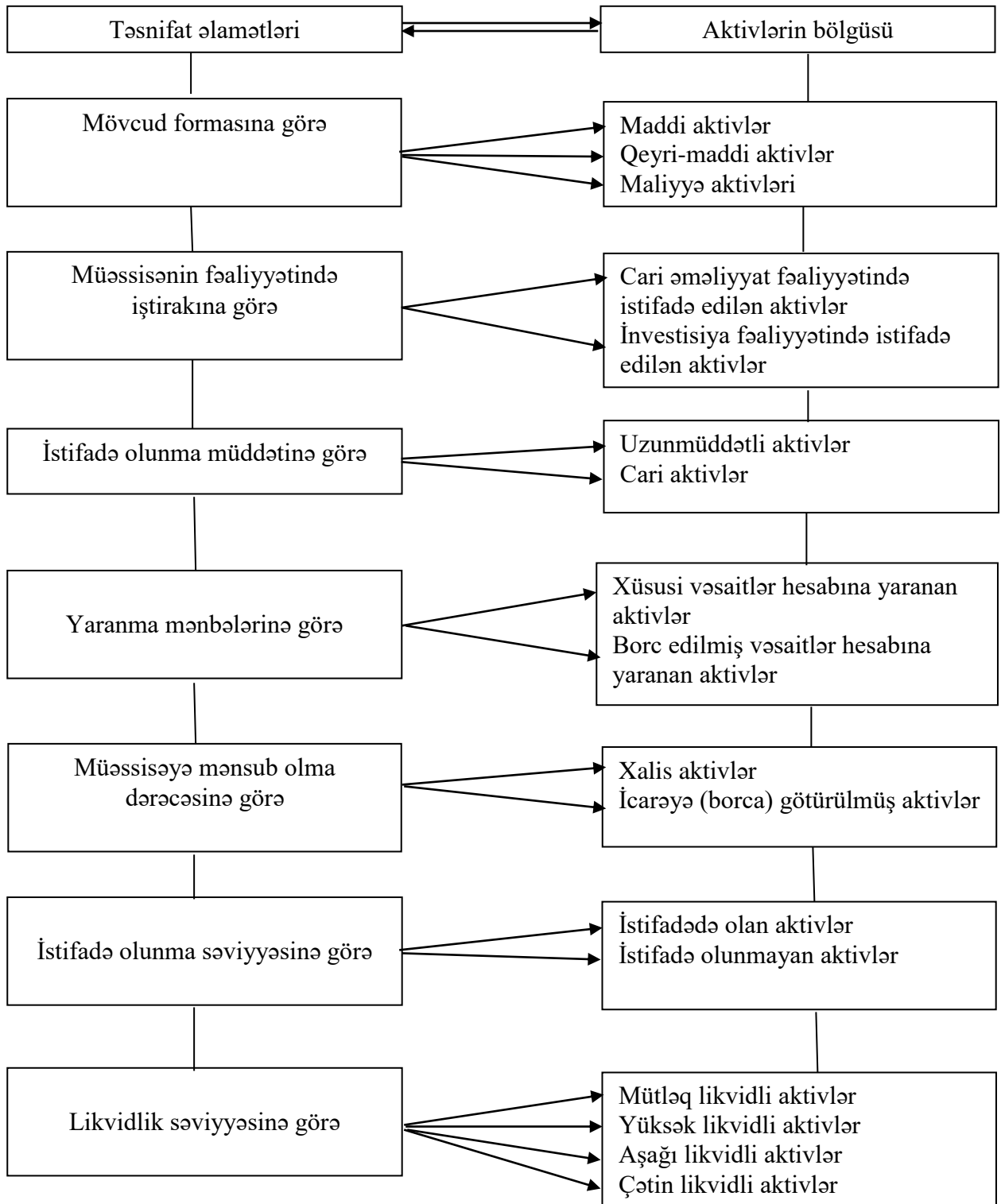
Aktivlərin uçotu və hesabatı üç bir-biri ilə qarşılıqlı əlaqədə olan metodoloji əsas üzərində qurulur: aktivlərin iqtisadi mahiyyəti, təsnifatı və qiymətləndirilməsi. Həmin metodoloji əsaslara uyğun olaraq aktivlərin və maliyyə hesabatının digər elementlərinin sintetik və analitik uçotu təşkil edilir, hesabatı tərtib olunur.

Aktivlərin bütövlükdə iqtisadi mahiyyətini biz dissertasiya işinin birinci paraqrafında ümumi şəkildə açıqlamışıdır. Ancaq aktivlər tərkibinə, cismi forması, yerinə yetirdiyi funksiyalara görə bir-birindən xeyli fərqlənir. Təsadüfi deyildir ki, aktivlərin müxtəlif növlərinin uçotu və hesabatını tənzimləyən bir çox beynəlxalq və milli standartlar vardır. Bunlara aiddir: MHBS 2, MHBS 7, MHBS 281, MHBS 27, MHBS 49, MHBS 40 və MMUS 5, MMUS 7, MMUS 8, MMUS 12, MMUS 20, MMUS 24, MMUS 27, MMUS 36 və s.

Aktivlərin ayrı-ayrı növlərinin mahiyyəti müvafiq beynəlxalq və milli standartlarda açıqlanır. Aktivlərin iqtisadi mahiyyəti açıqlanarkən onların başlıca xüsusiyyəti ön plana çəkilir. Bu xüsusiyyət onların iqtisadi fayda daşıyıcısı olmasından ibarətdir. Ancaq bu əsas xüsusiyyətlə aktivin bir növünü digərindən ayırmaq və beləliklə də onların fərdi uçotunu aparmaq, qiymətləndirmək olmaz. Bu məsələlər aktivlərin təsnifatına əsasən həll oluna bilər. Təsnifat aktivlərin ayrı-ayrı növləri haqqında informasiya formalaşdırmağın mühüm metodoloji şərtlərindən biridir. Bunu nəzərə alaraq biz aktivlərin müxtəlif əlamətlər üzrə təsnifatını aparmışıq (şəkil 2.1).

Şəkil 2.1-dən görüldüyü kimi, bütün aktivlər mövcudluq formasına görə üç böyük qrupa bölünür: maddi aktivlər; qeyri-maddi aktivlər; maliyyə aktivləri. Aktivlərin uçotu və hesabatının təşkili üçün həmin təsnifat kifayət deyildir, onları

həm də istifadə müddətinə görə qruplaşdırmaq lazımdır. Həmin əlamətə görə bütün aktivlər uzunmüddətli və cari aktivlərə bölünür.



Şəkil 2.1. Aktivlərin təsnifatı

Uzunmüddətli aktivlərə torpaq, tikili və avadanlıqlar, qeyri-maddi aktivlər, investisiyalı mülkiyyət, uzunmüddətli maliyyə qoyuluşları. Həmin aktivlər müəs-

sisəyə bir ildən çox müddət ərzində iqtisadi fayda gətirən aktivlərdir. Cari aktivlər müəssisənin fəaliyyəti prosesində bir il müddətində, yaxud bir istehsal tsikli ərzində istifadə olunan aktivlərdir. Onlara daxildir: xammal və materiallar, bitməmiş istehsal, hazır məhsullar, mallar, satış üçün nəzərdə tutulmuş uzunmüddətli aktivlər və s.

Bütün müəssisələrdə olduğu kimi, ictimai iaşə müəssisələrində də aktivlərin mühüm tərkib hissəsini torpaq, tikili və avadanlıqlar tutur. Onların uçotu və hesabatı məsələləri MHBS 16 və MMUS 7 ilə tənzimlənir. Həmin standartlara əsasən torpaq, tikili avadanlıqlar:

- məhsulların, malların istehsalı və göndərilməsi;
- digər şirkətlərə icarəyə verilməsi, yaxud
- administrativ məqsədlər üçün istifadə olunan aktivlərdir.

Torpaq, tikili və avadanlıqlara daxil olan bütün aktivlər müəssisədə bir ildən yuxarı müddətdə istifadə olunur və onlar istifadə müddətində müəssisəyə iqtisadi fayda gətirməlidir. Əks halda obyekt torpaq, tikili və avadanlıqlara daxil edilməməli, dövrü xərclərə silinməlidir.

Qeyd edək ki, MHBS 16 və MMUS 7 bioloji aktivlərə tətbiq edilmir və biz dissertasiya işində yalnız həmin standartların aid olduğu uzunmüddətli aktivlərin uçotu və hesabatını nəzərdən keçiririk.

Göstərilən standartlar torpaq, tikili və avadanlıqlar üzrə aşağıdakı təsnifat qrupları müəyyən edilmişdir (şəkil 2.2).

Şəkil 2.2-də bir şey diqqəti cəlb edir, MMUS 7 torpaq, tikili və avadanlıqların tərkibinə tikilməkdə olan obyektlər qrupunu da daxil edir. Ancaq bəllidir ki, tikilməkdə olan obyektlər aktivlərin tanınma kriteriyalarına cavab verə bilməz. Onlar torpaq, tikili və avadanlıqların tərkibinə o vaxt daxil olmalıdır ki:

- (a) onların gələcək iqtisadi fayda gətirmək ehtimalı yüksəkdir;
- (b) onların dəyəri dəqiq müəyyən edilmişdir.

Tikilməkdə olan obyekt həmin kriteriyalara cavab vermədiyi üçün onları torpaq, tikili və avadanlıqlar qrupuna ail etmək məqsədəuyğun deyil.

Torpaq, tikili və avadanlıqların təsnifatı

MHBS 16 üzrə	MMUS 7 üzrə
Torpaq sahələri	Torpaq
Torpaq sahələri və binalar	Binalar
Maşın və avadanlıqlar	Maşın və avadanlıqlar
Su gəmiləri	Nəqliyyat vasitələri
Hava gəmiləri	Digər obyektlər
Avtonəqliyyat vasitələri	Tikilməkdə olan obyektlər
Mebel və s. düzəldilən mühəndis avadanlıqları	

Torpaq, tikili və avadanlıqlar kimi tanınan aktivlər standartlara görə əldə olunmanın faktiki maya dəyəri üzrə qiymətləndirilməlidir. Faktiki maya dəyəri, yaxud ilkin dəyər anlayışına aktivin əldə olunması ilə əlaqədar ödənilmiş pul vəsaitlərinin, yaxud onların ekvivalentlərinin məbləğləri, ya da digər ödənişin ədalətli dəyəri daxildir. Faktiki maya dəyəri (ilkin dəyər) aşağıdakı xərclərdən yaranır: satınalma qiymətindən, idxal rüsumlarından, digər əvəzləşdirilməyən vergilərdən, həmçinin obyektin digər xərclərdən. Tikinti-quraşdırma yolu ilə əldə olunan obyektlərin ilkin dəyəri onların layihələndirilməsindən tutmuş, istismara hazır vəziyyətə gətirilməsinə qədər çəkilən bütün xərclərin cəmindən yaranır. Əgər torpaq, tikili və avadanlıqların əldə olunması və yaradılması kreditlərin alınması əsasında baş verirsə, onda həmin kreditlər üzrə faiz xərclərinin obyektlərin ilkin dəyərində daxil edilib-edilməməsi məsələsi MHBS 23 və MMUS 13 ilə tənzimlənir.

Hər hansı obyekt, yaxud obyektlər qrupu qeyri-pul vəsaitlərinə, həmçinin də müəyyən məbləğdə pul vəsaitləri ilə müəyyən qeyri-pul aktivlərinin qarşılığında əldə oluna bilər. Digər qeyri-pul aktivləri hesabına əldə olunan obyektin ilkin dəyəri ədalətli dəyərlə müəyyən olunur. Bu qayda o zaman tətbiq edilir ki, nə əldə olunan, nə də ki verilən obyektin ədalətli dəyərini dürüst müəyyən etmək mümkün olmasın.

İlkin tanınmadan sonra torpaq, tikili və avadanlıqlar ya maya dəyəri uçot modeli, ya da yenidən qiymətləndirmə ilə uçot modeli əsasında uçota alınmalıdır. Birinci modelə əsasən obyektlər ilkin tanınmadan sonra yığılmış amortizasiya və qiymətdən düşmədən olan zərər çıxılmaqla maya dəyəri ilə uçota alınmalıdır.

Misal 2.1.1. İctimai iaşə müəssisəsinin avadanlığının ilkin (faktiki) maya dəyəri 40 000 manat, yığılmış amortizasiya – 25 000 man., qiymətdən düşmədən zərər – 4000 man. təşkil edir. Onda həmin avadanlığın balans dəyəri: $40\ 000 - 25\ 000 - 4000 = 11\ 000$ manat təşkil edəcəkdir.

İkinci model o zaman tətbiq olunur ki, tanınmış obyektin ədalətli dəyərini dürüst müəyyənləşdirmək mümkündür. Onda yenidənqiymətləndirmə tarixinə yığılmış amortizasiya və qiymətdəndüşmədən olan zərər məbləği çıxılmaqla obyekt ədalətli dəyərlə uçotda əks etdiriləcəkdir. Standartlar tələb edir ki, yenidənqiymətləndirmə kifayət qədər müntəzəm aparılmalıdır ki, obyektin balans dəyəri hesabat tarixinə olan ədalətli dəyərdən əhəmiyyətli dərəcədə fərqlənməsin.

Torpaq, tikili və avadanlıqlar yenidən qiymətləndirildikdən sonra yenidənqiymətləndirmə tarixinə istənilən yığılmış amortizasiya aşağıdakı üsullardan biri ilə uçota alınır:

(a) aktivin ümumi balans dəyərinə proporsional olaraq yenidən qiymətləndirilir.

(b) balans dəyərinə qarşı eliminasiya olunur (çıxarılır).

Əgər yenidənqiymətləndirmə nəticəsində aktivin balans dəyəri artırsa, onda bu artım bilavasitə kapitalın «yenidənqiymətləndirmə üzrə ehtiyat» maddəsində əks etdiriləcək. Ancaq bu cür artım, aktivin əvvəlki yenidənqiymətləndirmə nəticəsində yaranmış və mənfəət və zərərlər haqqında hesabat formasında əks etdirilmiş zərəri rıversasiya etdikdən sonra kapitalda əks etdirilə bilər.

Əgər yenidənqiymətləndirmə nəticəsində aktivin balans dəyəri azalmışsa, onda bu cür azalma mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda tanınmalıdır. Ancaq yenidənqiymətləndirmədən olan zərər mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda əks etdirilməzdən əvvəl yenidən qiymətləndirmə üzrə ehtiyata silinməlidir. Zərərin yenidən qiymətləndirmədən artıq olan məbləği mənfəət və zərərlərdə tanınmalıdır.

(a) və (b) bəndlərində göstərilən üsullardan istifadə etməklə hesablamaların aparılması və əməliyyatların hesablarda əks etdirilməsini aşağıdakı misal əsasında nəzərdə keçirək:

Misal 2.1.2. İctimai iaşə müəssisənin avadanlığının ilk dəyəri 10 000 man., yenidənqiymətləndirmə tarixinə yığılmış amortizasiya məbləği – 2000 man., yenidənqiymətləndirmə tarixinə avadanlığın ədalətli dəyəri 9600 man. olmuşdur.

(a) Proporsional yenidənqiymətləndirmə üsulu:

Avadanlığın ədalətli dəyəri ilə balans dəyəri arasındakı nisbətə əmsalı:

$$9600 / (10\ 000 - 2000) = 1,20$$

Onda avadanlığın ilkin dəyərinin korrektə olunmuş məbləği – 12 000 manata ($10\ 000 \times 1,20$) bərabər olacaq, yığılmış amortizasiya məbləği isə 2400 manat təşkil edəcəkdir. Avadanlığın ümumi balans dəyərinin artımı – 2000 man. ($12\ 000 - 10\ 000$), yığılmış amortizasiyanın artımı isə 400 man. ($2400 - 2000$) olacaq. Beləliklə, avadanlığın balans dəyəri 9600 manat ($12\ 000 - 2400$) olacaqdır, bu da onun ədalətli dəyərinin məbləğinə bərabərdir.

Müəssisənin maliyyə hesabatında yenidənqiymətləndirmənin nəticəsi aşağıdakı kimi əks etdiriləcəkdir:

Debet 111-3 «Maşın və avadanlıqlar – Dəyər» – 2000 man.

Kredit 112-3 «Maşın və avadanlıqlar – Amortizasiya» - 400 man.

Kredit 331 «Yenidənqiymətləndirmə üzrə ehtiyat» - 1600 man.

(b) Birbaşa silinmə üsulu:

Avadanlığın yığılmış amortizasiya çıxılmaqla balans dəyəri 8000 man. ($10\ 000 - 2000$).

Avadanlığın ədalətli dəyəri ilə balans dəyəri arasındakı nisbətə əmsalı:

$$9600 / (10\ 000 - 2000) = 1,20$$

Avadanlığın balans dəyərinin korrektə olunmuş dəyəri 9600 ($8000 \times 1,20$).

Avadanlığın ədalətli dəyərinin balans dəyərinə nisbətən artımı 1600 man. ($9600 - 8000$).

Əməliyyatların nəticəsi aşağıdakı yazılışlarla əks etdiriləcəkdir:

Debet 111-3 «Maşın və avadanlıqlar – Dəyər» - 1600 man.

Kredit 331 «Yenidənqiymətləndirmə üzrə ehtiyat» - 1600 man.

Fərz edək ki, növbəti ildə avadanlığın ilkin dəyəri 10 000 manat, yığılmış amortizasiya məbləği 4000 manat, ədalətli dəyəri isə 3700 manat olmuşdur. Onda

yenidənqiymətləndirmə nəticəsində avadanlığın balans dəyəri ilə ədalətli dəyəri arasında yaranan fərq 2300 man. (6000 – 3700) əkil edəcək. Həmin məbləğ qiymətdəndüşmədən zərər kimi uçota alınacaq. Ancaq həmin məbləği mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda bütövlükdə deyil, əvvəlki ildə baş vermiş artım (1600 man.) çıxılmaqla əks etdiriləcək. Bu məbləğ 700 man. (2300 – 1600) olacaq:

Debet 331 «Yenidənqiymətləndirmə üzrə ehtiyat» - 1600 man.

Debet 731-2 «Yenidən qiymətləndirmədən zərər» - 700 man.

Kredit 111-3 «Maşın və avadanlıqlar – Dəyər» - 2300 man.

MHBS 16 və MMUS 7 tələb edir ki, tikili və avadanlıqların hər bir komponenti ayrılıqda amortizasiya olunsun. Amortizasiya olunan dəyəri müəyyən etmək üçün aktivin maya dəyərindən, yaxud maya dəyəri əvəzinə əks etdirilən digər məbləğindən ləğv dəyərini çıxmaqla müəyyən olunur. Amortizasiya olunan dəyər obyektin faydalı istifadə müddəti ərzində sistemə qaydada bölüşdürülməlidir.

Amortizasiya hesablanmasına o zaman balanılır ki, artır obyekt istifadə üçün hazırdır. Aktiv tam amortizasiya olunduqdan sonra ona amortizasiya hesablanması dayandırılır. Amortizasiya hesablanmasının bərabər bölgü metodu, azalan qalıq metodu və məhsulun, işin həcminə proporsional bölgü metodlarından birindən istifadə etmək olar. Amortizasiya hesablandıqda xərcləri uçota olan hesabların (202, 711, 721, 113 və s.) və amortizasiya hesabının (112) krediti yazılışı tərtib edilir. Obyekt amortizasiya olunduqdan sonra 112 nömrəli hesab debetləşir, yəni yığılmış amortizasiya silinir.

Torpaq, tikili və avadanlıqların tanınması aşağıdakı hallarda mütləq dayandırılmalıdır:

(a) təsərrüfatdan çıxdıqda; yaxud

(b) onun istismarından və təsərrüfatdan çıxmasından hər hansı gələcək iqtisadi fayda gözlənilmədikdə.

Torpaq, tikili və avadanlıqların mövcudluğu və hərəkətinin sintetik uçotu 111 nömrəli «Torpaq, tikili və avadanlıqlar – Dəyər» adlı aktiv hesabda aparılır. Aktivlərin daxil olması kanallarından asılı olaraq debet 111, kredit 113, 121, 301, 302, 611 və s. hesablar üzrə yazılışlar tərtib edilir. Obyektlər satıldıqda onların

qalıq dəyəri satışa silinir: Debet 611, Kredit 111, yaxud 206 yazılışı tərtib olunur. Əgər obyekt vaxtından əvvəl, yəni tam amortizasiya olunmadan silinirsə, onda debet 112, kredit 111 yazılışı tərtib edilməlidir.

Uzunmüddətli aktivlərin mühüm tərkib hissəsini qeyri-maddi aktivlər təşkil edir. Onlar maddi əsasla malik olmayan qeyri-monetar aktivlərdir. Qudvildən başqa bütün qeyri-maddi aktivlər identifikasiya olunandır. Qeyri-maddi aktivlərin uçotu və hesabatı məsələləri MHBS 38 «Qeyri-maddi aktivlər» adlı və MMUS 12 «Qeyri-maddi aktivlər üzrə» standartlarla tənzimlənir.

Qeyri-maddi aktivlərin uçotu demək olar ki, torpaq, tikili və avadanlıqların uçotuna oxşar aparılır. Ancaq bir şeyi qeyd etmək lazımdır ki, qeyri-maddi aktivlərə aid edilən qudvil investisiya qoyan şirkətin digər şirkəti satın alması zamanı yaranır.

Misal 2.1.3. ABS şirkəti ASC şirkətinin xalis aktivlərinin 60%-ni satın alır. ASC şirkətinin xalis aktivlərinin ədalətli dəyəri 10 000 min manat təşkil edir. Həmin məbləğin 60%-i 6000 min manat ($10\,000\,000 \times 0,6$) təşkil edir. Göstərilən məbləğdə aktivlərin əldə edilməsinə ABS şirkəti 7000 min manat ödəyir. Onda yaranan qudvilin məbləği 1000 manat ($7\,000\,000 - 6\,000\,000$) olacaqdır. Əməliyyatlar hesablarda aşağıdakı kimi əks etdiriləcəkdir:

1) Debet 151 «Asılı müəssisələr investisiyalar» - 7000 min man.

Kredit 223 «Bank hesablaşma hesabları» - 7000 man. – qoyulmuş investisiyanın ümumi məbləğinə.

2) Debet 111 «Torpaq, tikili və avadanlıqlar – Dəyər» - 4000 min man.

Debet 201 «Material ehtiyatları» - 2000 min man.;

Debet 101-2 «Qudvil – Dəyər» - 1000 min man.

Kredit 151 «Asılı müəssisələrə investisiyalar» - 7000 min man. – investisiyaların silinməsi məbləğinə.

Qeyri-maddi aktivlərin uçotu 101 nömrəli «Qeyri-maddi aktivlər – Dəyər» adlı aktiv hesabda aparılır. Daxilolma kanallarından asılı olaraq debet 101, kredit 103, 301, 302, 611, 444, 544, 223 və s. hesablar üzrə yazılışlar tərtib edilir. Qeyri-maddi aktivlər müəssisənin özündən yaradılarkən debet 101, kredit 103 yazılışı

tərtib olunur. Daxildə yaranan qudvil aktiv kimi tanınmır. Əldə olunan qudvil amortizasiya olunmur, onun qiymədən düşməsi üzrə testlər keçirilir.

Qeyri-maddi aktivlər təsərrüfatdan çıxan zaman onların tanınması dayandırılır və müvafiq mühasibat yazılışları tərtib olunur. Əgər obyekt tam amortizasiya olduğuna görə təsərrüfatdan çıxırsa, onda debet 102, kredit 101 yazılışı verilir. Tam amortizasiya olunmayan obyektin qalıq dəyəri zərər kimi uçota alınır.

Misal 2.1.4. İctimai iaşə müəssisəsinin proqram təminatının ilk dəyəri 30 000 man., yığılmış amortizasiya mərkəzi – 28 000 man. təşkil etmişdir. Proqram təminatının tanınması dayandırılmışdır və balansdan silinmidir. Bunun nəticəsində proqram təminatının təsərrüfatdan çıxmasından 2000 man. (30 000 – 28 000) zərər olmuşdur. Əməliyyatlar üzrə aşağıdakı yazılışlar tərtib ediləcək:

1) Debet 102-2 «Proqram təminatı – Amortizasiya» - 28 000 man.

Kredit 101-3 «Proqram təminatı – Dəyər» - 28 000 man. – yığılmış amortizasiyanın silinməsi məbləğinə.

2) Debet 731 «Sair əməliyyat xərcləri» - 2000 man.

Kredit 101-3 «Proqram təminatı – Dəyər» - 2000 man. – proqram təminatının qalıq dəyərinin silinməsindən olan zərər məbləğinə.

Qeyd etmək lazımdır ki, 731 nömrəli hesabda qeyri-maddi aktivlərin və digər uzunmüddətli aktivlərin yalnız satışından olan zərərləri uçota almaq üçün subhesab nəzərdə tutulmuşdur (subhesab 731-1). Lakin uzunmüddətli aktivlərin iqtisadi fayda gətirmədiyinə görə tanınmasının dayandırılmasından olan zərərləri uçota almaq üçün subhesab nəzərdə tutulmayıb. Odur ki, biz yuxarıdakı yazılışda 731 nömrəli hesab üzrə subhesab göstərməmişdik.

Təklif olunur ki, 731 nömrəli hesaba «Torpaq, tikili və avadanlıqların və digər uzunmüddətli aktivlərin tanınmasının vaxtından əvvəl dayandırılmasından zərər» adlı subhesab açılsın.

Uzunmüddətli aktivlərin tərkibinə investisiyalı mülkiyyət də aid edilir. İnteraksiyalı mülkiyyətin uçot və hesabat məsələləri MHBS 40 və MMUS 27 ilə tənzimlənir. Həmin standartlara görə investisiyalı mülkiyyət:

(a) malların istehsalı və göndərilməsi, xidmətlərin göstərilməsi, yaxud və ya

(b) adi fəaliyyətin gedişində satış üçün nəzərdə tutulmayan, ancaq icarə haqlarının alınması, kapitalın dəyərinin artması, yaxud həm bunun, həm də digərinin əldə olunması şəklində gəlirlərin götürülməsi üçün nəzərdə tutulan daşınmaz əmlak (torpaq, yaxud bina, ya da binanın bir hissəsi, yaxud həm o, həm də o birisi) hesab olunur (2, s. 273; 3, s. 636).

İcarə olunan mülkiyyət o zaman investisiyalı mülkiyyət hesab olunur ki, həmin mülkiyyət, yaxud daşınmaz əmlak maliyyə icarəsi şəklində icarəyə götürülmüş və bir, yaxud bir neçə müqavilə ilə cari icarəyə verilmiş olsun.

İnvestisiyalı mülkiyyətin uçotunu aparmaq üçün Hesablar planında 121 nömrəli «Daşınmaz əmlaka investisiyalar – Dəyər» adlı aktiv hesab nəzərdə tutulmuşdur. İnvestisiyalı mülkiyyətin daxil olması üzrə əməliyyatlar hesabın debetində, həmin mülkiyyətin satılması, təyinatının dəyişdirilməsi, mübadiləsi üzrə əməliyyatlar isə hesabın kreditində öz əksini tapır. Həmin yazılışların tərtib edilməsi heç bir çətinlik yaratmır. Ancaq investisiyalı mülkiyyətin amortizasiyası xərclərinin uçotu barədə MMUS 27-də heç nə deyilmir. Başqa sözlə, aydın deyil ki, investisiyalı mülkiyyətə amortizasiya hesablanarkən 122 nömrəli «Daşınmaz əmlaka investisiyalar – Amortizasiya» hesabına kreditinə yazılan məbləğ hansı xərc hesabının debetinə yazılmalıdır.

Uzunmüddətli aktivlərin uçotu və hesabatının mühüm məsələlərindən biri də onların qiymətdən düşməsi nəticəsində olan zərərlərin müəyyən olunması və hesablara əks etdirilməsidir. Bu məsələlər MHBS 36 və MMUS 24 ilə tənzimlənir. Həmin standartlar belə bir metodoloji qayda müəyyən etmişdir: əgər aktivlərin əvəzetmə (ödənilmə) dəyəri onların balans dəyərindən aşağıdırsa, onda balans dəyəri ilə əvəzetmə dəyəri arasında olan fərq aktivin qiymətdən düşməsi kimi tanınmalı və həmin aktiv balansda əvəzetmə dəyəri ilə əks etdirilməlidir.

Qiymətdəndüşmədən olan zərəri müəyyən etmək üçün tətbiq olunan qayda aşağıdakı cədvəldən daha aydın görünür (cədvəl 2.1.1).

Qiymətdən düşmədən olan zərər belə yazılış ilə rəsmiyyətə salınacaqdır:

1) Debet 731-3 «Qiymətdəndüşmə üzrə xərclər» - 2000 man.

Kredit 101 «Qeyri-maddi aktivlər – Dəyər», yaxud

111 «Torpaq, tikili və avadanlıqları – Dəyər», yaxud

121 «Daşınmaz əmlaka investisiyalar – Dəyər» - 2000 man.

2) Debet 731-3 «Qiymətdəndüşmə üzrə xərclər» - 5000 man.

Kredit 101 «Qeyri-maddi aktivlər – Dəyər», yaxud

111 «Torpaq, tikili və avadanlıqlar – Dəyər», yaxud

121 «Daşınmaz əmlaka investisiyalar» - 5000 man.

Cədvəl 2.1.1.

Aktivin qiymətdən düşməsinin müəyyən edilməsi

Aktivin balans dəyəri	Aktivin istifadəsindən fayda	Aktivin xalis satış qiyməti	Aktivin əvəzetmə dəyəri	Qeyd
60000	62000	59000	62000	Qiymətdəndüşmə yoxdur
60000	57000	61000	61000	Qiymətdəndüşmə yoxdur
60000	56000	58000	58000	Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda qiymətdəndüşmədən zərəri 2000 manat, aktivin balans dəyərini isə 58000 manat məbləğinə tanımaq lazımdır
60000	55000	54000	55000	Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda qiymətdəndüşmədən zərər 5000 man., balansda isə aktivin dəyəri 55000 man. məbləğində tanınmalıdır

Beləliklə, MHBS 36 və MMUS 24 əvəzetmə dəyəri kimi iki kəmiyyətdən – aktivin istifadəsindən fayda və aktivin xalis satış qiyməti üzrə ən yuxarı olan məbləğin götürülməsi qaydasını müəyyən etmişdir.

Paraqrafın sonunda cari aktivlərin uçotu metodikasını qısa nəzərdən keçirək.

Qısamüddətli aktivlərə o aktivlər aid edilir ki, onlar müəssisənin fəaliyyəti prosesində 1 il müddətinə qədər, yaxud bir istehsal tsikli ərzində istifadə olunur. Onlara daxildir: ehtiyatlar, qısamüddətli debitor borcları, qısamüddətli verilmiş avanslar, qısamüddətli maliyyə qoyuluları, pul vəsaitləri və onların ekvivalentləri. Ehtiyatların tərkibinə bitməmiş istehsal qalığı, xammal və materiallar, hazır məhsul, mallar, həmçinin satış üçün nəzərdə tutulan uzunmüddətli aktivlər daxil edilir.

Bütün aktivlər ilkin olaraq faktiki maya dəyəri ilə qiymətləndirilir. Xammal və materialların maya dəyəri, onların əldə olunmasına çəkilmiş satınalma qiymətlərindən, idxal vergilərindən, əvəzlənməyən digər vergilərdən, daşınması xərclə-

rindən və istifadəyə hazır vəziyyətə gətirilməsi ilə əlaqədar olan digər xərclərdən yararır.

Ehtiyatların emalına çəkilən xərclər bilavasitə məhsulun istehsalı ilə əlaqədar olur. Həmin xərclərə müstəqim və qeyri-müstəqim material və əmək xərcləri daxildir. Daimi qaimə xərcləri məhsulun maya dəyərinə daxil edilmir və dövrü xərclər kimi ümumi mənfəətə silinir. MHBS 2 və MMUS 8-ə görə satışa çəkilən xərclər də satın maya dəyərinə daxil edilmədən ümumi mənfəətə silinməlidir.

Maliyyə hesabatı tərtib olunarkən ehtiyatlar standartlara görə iki kəmiyyətdən – maya dəyəri və xalis satı qiymətindən – ən aşağı olan kəmiyyətlə qiymətləndirilməlidir. Bu qayda konservatizm prinsipindən irəli gəlir – aktivlərin balans dəyəri onların istifadəsindən olan faydadan, yaxud satışından əldə oluna biləcək məbləğdən yüksək olmamalıdır.

Xalis satış iyməti dedikdə – işlərin normal gedişində aktivin satışı ilə əlaqədar xərclər çıxılmaqla onun mümkün satış qiyməti başa düşülür. Əgər ehtiyatların xalis satış qiyməti onların maya dəyərindən aşağı olarsa, bu halda maya dəyəri ödənilməmiş olur və onların qiymətdən düşməsindən zərər yararır.

Misal 2.1.4. Materialların balans dəyəri – 2000 man., mümkün xalis satış qiyməti ilə dəyəri – 1500 man. Qiymətdəndümdən olan zərər 500 man. (2000 – 1500) təşkil edəcəkdir. Həmin zərər məbləği aşağıdakı yazılış ilə əks etdiriləcək:

Debet 731-3 «Qiymətdəndüşmə üzrə xərclər» - 500 man.

Kredit 201 «Material ehtiyatları» - 500 man.

Əgər həmin materiallar növbəti ilin sonuna qədər istifadə olunmamı qalsa və növbəti ildə onları mümkün xalis satış qiyməti 2300 man. təşkil etsə, onda materialların dəyəri əvvəlki ildə yaranmış zərər məbləğində riversasiya olunacaq, yəni yalnız 500 manat məbləğində artırılacaqdır, qalan məbləğ, yəni 300 man. hesabatda əks etdirilməyəcək.

Riversasiya olunan məbləğə aşağıdakı kimi yazılış tərtib olunacaqır:

Debet 201 «Material ehtiyatları» - 500 man.

Kredit 731-3 «Qiymətdəndüşmə üzrə xərclər» - 500 man.

İstehsala (satışa) silinən ehtiyatların maya dəyərinin silinməsinin bir neçə metodu mövcuddur:

- spesifik identifikasiya metodu;
- orta maya dəyəri metodu;
- FIFO (first-in-first-out) metodu;
- LİFO (last-in-first-out).

MHBS 2 və MMUS 8 LİFO metodunun tətbiqini qadağan edir. Məsələ bundadır ki, həmin metodun tətbiqi zamanı satışın maya dəyəri yüksəlmiş olur, bu da mənfəətdən verginin azalmasına gətirib çıxarır, bununla da dövlətin maraqları nəzərə alınmır. Lakin qeyd etmək lazımdır ki, LİFO metodunun tətbiqi maya dəyərini daha obyektiv əks etdirir, halbuki, FIFO metodunun tətbiqi maya dəyərini süni surətdə aşağı göstərir və bununla da vergi tutulan mənfəətin həcmnin artmasına səbəb olur. LİFO metodunda ehtiyatların dəyəri balans hesabatında aşağı məbləğdə əks etdirilir, bu da qeyri-obyektivdir, FIFO metodunda isə ehtiyatlar balansda daha dəqiq dəyərlə əks etdirilir.

Ehtiyatların uçotunu aparmaq üçün Hesablar Planında 201, 202, 203, 204, 205, 206, 207 və 208 nömrəli hesablar nəzərdə tutulmuşdur. Sonuncu hesab istisna olunmaqla qalan bütün hesablar aktiv hesablardır, balans hesablarıdır. Həmin hesabların debeti üzrə ehtiyatların müvafiq növlərinin mövcudluğu və artması, krediti üzrə isə onların istifadəsi əks etdirilir.

Aradırmalar göstərir ki, həmin hesabların subhesablarına yenidən baxılmalı və onlara əlavələr edilməlidir. Bəzi hesablarda, məsələn, 203 nömrəli hesabda ümumiyyətlə subhesab yoxdur. Təhlil göstərir ki, cari aktivlərin digər növlərinin debitor borclarının, maliyyə investisiyalarının, eləcə də pul vəsaitlərinin və onların ekvivalentlərinin uçotu metodikası praktiki tələblərə cavab verir, ona görə də onların uçotunun araşdırılmasına ehtiyac yoxdur.

Dissertasiya işinin növbəti paragrafında kapitalın uçotunun təşkili prinsipləri və qaydalarını araşdıraraq və qiymətləndirək.

2.2. Kapitalın uçotunun təşkili prinsipləri və qaydaları

Əvvəlki fəsildə qeyd olunduğu kimi, kapital Prinsiplərdə və Konseptual əsaslarda müəssisənin balansında olan aktivlərlə onun hədəliklərinin yekunları arasında olan fərq kimi qiymətləndirilmişdir. Digər elementlərdən fərqli olaraq kapitalın tanınması üçün xüsusi kriterialarda müəyyən olunmamışdır. Kapitalın tərkibinə bir çox maddələr daxildir: təsisçilər, səhmdarlar tərəfindən pay şəklində qoyulmuş nizamnamə kapitalı, emissiya gəlirləri, yenidənqiymətləndirmə üzrə ehtiyatlar, müxtəlif kapital ehtiyatları, hesabat dövrünün xalis mənfəəti, bölüşdürülməmiş mənfəət və s. (sxem 2).

Kapitalın həcmi hüquqi, vergi faktorları ilə müəyyən olunur.

Prinsiplər və Konseptual əsaslar kapitalın iki baza konsepsiyasını müəyyən etmişdir: maliyyə konsepsiyasını və fiziki konsepsiyayı. Maliyyə konsepsiyasına əsasən kapital dedikdə müəssisənin balans üzrə olan aktivlərinin yekunu ilə onun bütün hədəliklərinin yekunu arasında olan fərq başa düşülür. Kapital bəzi hallarda «xüsusi kapital», «xalis aktivlər» anlayışları ilə də ifadə edilir. Bu traktovkada kapital mülkiyyətçilərin (səhmdarların, investorların) investisiya etdiyi pul vəsaitlərinin məbləğinə bərabər olur. Həmin traktovka həm də onu göstərir ki, müəssisə ləğv olunarsa, onda kreditorlar mülkiyyətçilər qarşısına daha üstün hüquqlara malik olacaqla və onların qanuni tələbləri ilk növbədə yerinə yetiriləcəkdir.

Fiziki konsepsiya nöqtəyi-nəzərdən kapital dedikdə müəssisənin əməliyyat gücü, yəni hər hansı dövrdə onun buraxa biləcəyi məhsulun miqdarı başa düşülür. Ancaq istənilən müəssisənin, şirkətin fəaliyyətinin başlıca məqsədi kapitalın saxlanılmasını təmin etmək və mənfəət götürməkdir. Kapitalın saxlanılması konsepsiyası kapitalın saxlanılmasının şərtlərini müəyyən edir və mülkiyyətçilərə mənfəətin tanınması və ölçülməsi istiqamətlərini göstərir.

Kapital o zaman saxlanılmış olur ki, onun hesabat ilinin sonuna olan kəmiyyəti ilə hesabat ilinin əvvəlinə olan kəmiyyəti eyni olsun. Hesabat ilinin sonuna kapitalın artımı mənfəət hesab edilir. Fiziki konsepsiyaya görə hesabat

dövrünün əvvəlinə nisbətən hesabat dövrünün sonunda müəssisənin istehsal güclərinin artması, mənfəətin artması kimi qəbul edilir.

Kapitalın ayrı-ayrı növlərinin uçotunu aparmaq üçün Hesablar planında – 301, 302, 311, 321, 331, 332, 333, 334, 335, 341, 342, 343 və 344 nömrəli hesablar nəzərdə tutulmuşdur. Həmin hesablarda informasiya müxtəlif normativ aktların, standartların əsasında formalaşır. Belə ki, nizamnamə kapitalının formalaşması və onun kəmiyyətinin dəyişdirilməsi qaydaları Azərbaycan Respublikasının Mülki Məcəlləsinə əsasən müəyyən olunur, yenidənqiymətləndirmə üzrə ehtiyatların yaranması və dəyişilməsi qaydaları ayrı-ayrı beynəlxalq və milli standartların müddəalarına və təsbitlərinə əsasən tənzimlənir. Kapital ehtiyatları həm qanunvericilik üzrə, həm də müəssisənin (səhmdar cəmiyyətinin) nizamnaməsində nəzərdə tutulan qaydada yaradıla və istifadə oluna bilər.

Səhmdar cəmiyyətlərində nizamnamə kapitalı müəyyən sayda səhmlərin nominal dəyəri məbləğində yaradılır. Azərbaycan Respublikasının Mülki Məcəlləsinin 102.1-ci maddəsinə əsasən cəmiyyətin nizamnaməsində, cəmiyyətin buraxdığı səhmlərin kateqoriyası, nominal dəyəri, miqdarı, habelə kapitalın ümumi kəmiyyəti haqqında məlumatlar göstərilməlidir (4, s. 69).

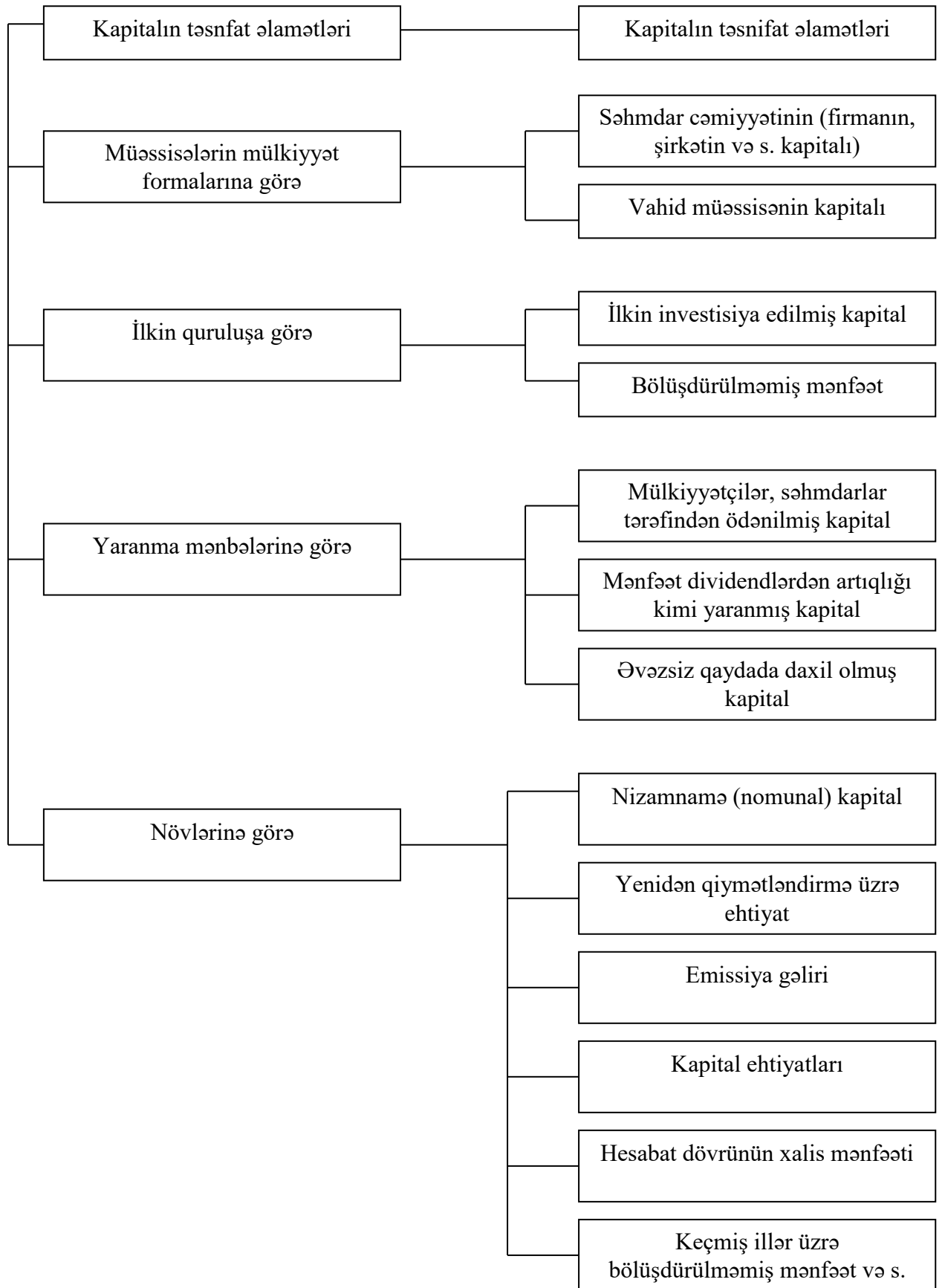
Səhmdar cəmiyyətləri tərəfindən buraxılan səhmlərin nominal dəyəri cəmiyyətin nizamnaməsi ilə müəyyən edilmiş pul ifadəsidir. Səhmlərin nominal dəyəri ölkənin milli valyutası hesab olunan manatla ifadə olunur. Mülki Məcəlləyə əsasən səhmdar cəmiyyətləri səhmləri ilkin olaraq nominal dəyərindən aşağı qiymətlə yerlədirə bilməzlər (4, s. 474).

Cəmiyyətin nizamnamə (nominal) kapitalı müxtəlif növ aktivlərin daxil olması yolu ilə formalaşdırıla bilər: pul vəsaitlərinin, tam ödənilmiş qiymətli kağızların; uzunmüddətli maddi və qeyri-maddi aktivlərin və s.

Mülki Məcəlləyə görə nizamnamə (nominal) kapitalına qoyuluşlar qeyri-pul şəklində olduqda, onlar cəmiyyətin yaradılması zamanı:

a) təsis yığıncağının qərarı ilə;

b) cəmiyyət yaradıldıqdan sonra isə səhmdar cəmiyyətinin səhmdarlarının ümumi yığıncağının qərarı ilə müəyyən edilməlidir.



Sxem 2. Kapitalın təsnifatı

Zənnimizcə, bu qayda beynəlxalq və milli uçot və hesabat standartlarının tələbləri ilə uzlaşdırılmamışdır. Belə ki, standartlar bu cür aktivlərin ədalətli

dəyərlə, yaxud bazar dəyəri ilə qiymətləndirilməsini tələb edir. Biz belə hesab edirik ki, səhmdar cəmiyyətlərində, eləcə də qeyri-səhmdar cəmiyyətlərində qeyri-pul əklində daxil olan aktivlərin bazar dəyəri əsasında qiymətləndirilməsi daha düzgün olardı.

Səhmdar cəmiyyətləri ilkin yerlədirmə zaman səhmləri nominal dəyərlərindən artıq qiymətə satdıqda emissiya gəliri yaranır. Emissiya gəliri səhmlərin faktiki satış qiymətləri ilə onların nominal dəyəri arasındakı fərq kimi müəyyən olunur.

Misal 2.2.1. «Araz» ASC 100 000 min ədəd adi səhm buraxımı və həmin səhmləri səhmdarlar arasında yerləşdirilmişdir. Səhmin bir ədədinin nominal qiyməti 10 man., faktiki satış qiyməti isə 12 man. təşkil etmişdir. Beləliklə, səhmlərin ilkin emissiyasından emissiya gəliri 200 000 man. (1 200 000 – 1 000 000) olacaqdır. Əməliyyatlar aşağıdakı yazılışlarla rəsmiyyətə salınacaqdır:

Debet 223 «Bank hesablaşma hesabları» - 1 200 000 man.;

Kredit 311-1 «Emissiya gəliri – adi səhmlər» - 200 000 man.;

Kredit 301 «Nominal (nizamnamə) kapital» - 1 000 000 man.

Təsisçilərdən daxil olan qeyri-pul aktivləri uçotda aşağıdakı yazılışlarla əks etdiriləcəkdir:

Debet 111 «Torpaq, tikili və avadanlıqlar – Dəyər»;

Debet 101 «Qeyri-maddi aktivlər – Dəyər»;

Debet 121 «Daşınmaz əmlaka investisiyalar – Dəyər»;

Debet 201 «Material ehtiyatları» və s.

Kredit 311-1 «Emissiya gəliri – adi səhmlər»

Kredit 301 «Nominal (nizamnamə) kapital».

Qeyri-səhmda cəmiyyəti formasında olan kommərsiya təşkilatlarında təsisçilərin nizamnamə kapitalı qarşısında borclarının yaranmasına icazə verilir. Bu məqsədlə Hesablar planında ayrıca aktiv hesab da nəzərdə tutulmuşdur – 302 «Nominal (nizamnamə) kapitalın ödənilməmiş hissəsi». Təsisçilərin nizamnamə kapitalına qomuş olduqları faktiki aktivlərin məbləğinə debet 221, 223, 201, 101, 111, 121, 201, 205 və s., kredit 301 yazılışı tərtib olunur. Təsisçilərin nizamnamə kapitalı qarşısında yaranmış borcları əks etdirildikdə:

Debet 302 «Nominal (nizamnamə) kapitalın ödənilməmiş hissəsi»

Kredit 301 «Nominal (nizamnamə) kapital» yazılışı verilir.

Təsisçilərdən həmin borclar daxil olduqda:

Debet 221 «Kassa», 223 «Bank hesablaşma hesabları», 101 «Qeyri-maddi aktivlər – Dəyər», 111 «Torpaq, tikili və avadanlıqlar» və s.

Kredit 302 «Nominal (nizamnamə) kapitalın ödənilməmiş hissəsi».

Səhmdar cəmiyyətlərində satılmış səhmlər müxtəlif məqsədlər (onların ləğv edilməsi, digər şirkətlərin əlinə keçməməsi, yenidən daha baha qiymətlə satılması və s. məqsədlər) üçün geri alınması halları olduqda 321 nömrəli «Geri alınmış kapital (səhmlər)» hesabı nəzərdə tutulmuşdur. Səhmlər geri satın alınarkən aşağıdakı yazılışlar tərtib olunur:

1) Bankdakı pul vəsaitləri hesabına səhmlər geri alındıqda:

Debet 321 «Geri alınmış kapital (səhmlər)» hesabının 321-1 «Geri alınmış kapital – adi səhmlər», yaxud 321-2 «Geri alınmış kapital – imtiyazlı səhmlər» subhesabları

Kredit 223 «Bank hesablaşma hesabları»;

2) Geri alınmış səhmlər ləğv edildikdə:

Debet 301 «Nominal (nizamnamə) kapitalı»;

Kredit 321 «Geri alınmış kapital (səhmlər)» hesabının 321-1 «Geri alınmış kapital – imtiyazlı səhmlər» subhesabları;

3) Geri alınmış səhmlər təkrarən satıldıqda:

Debet 223 «Bank hesablaşma hesabları» və s. hesablar

Kredit 321 «Geri alınmış kapital (səhmlər)» hesabının 321-1 «Geri alınmış kapital – adi səhmlər», yaxud 321-2 «Geri alınmış kapital – imtiyazlı səhmlər» subhesabları. Qeyd edək ki, səhmdar cəmiyyətlərində səhmlərin geri alınması səhmdarların ümumi yığıncağının qərarı ilə həyata keçirilə bilər. Geri alınan səhmlərin ümumi nominal dəyəri qanunvericiliklə nizamnamə kapitalı üçün müəyyən edilmiş məbləğin minimal həddindən aşağı olmamalıdır (4, s. 72).

Səsvermə zamanı geri alınmış səhmlər nəzərə alınmır və onlar üzrə dividend hesablanmır. Səhmlərin geri satın alındığı tarixdən bir ay müddətində onlar ləğv

edilməli və ya təkrarən satılmalıdır. Mülki Məcəlləyə görə səhmdar cəmiyyətinin xalis aktivlərinin dəyəri onun nominal (nizamnamə) kapitalının kəmiyyətindən azdırsa, ya da dividendlərin ödənilməsi nəticəsində az olacaqsa, onda səhmdar cəmiyyəti dividend elan edə və ödəyə bilməz (4, s. 76).

Dividendlər səhmdar cəmiyyətin xalis mənfəəti hesabına elan edili və ödənilir. Dividendlər rüblük, yarımillik və illik dövrlər üzrə ödənilə bilər. Dividendlərin ödənilməsi barədə öhdəliklər onların ödənilməsinə dair cəmiyyət tərəfindən müvafiq qərarın qəbul olunduğu gündən yaranır.

Qeyd etmək lazımdır ki, səhmdar cəmiyyətlərində adi səhmlər və imtiyazlı səhmlər üzrə dividendlərin hesablanması mənbələri müxtəlif ola bilər. Belə ki, əgər adi səhmlər üzrə dividendlər cəmiyyətin vergilər və digər məcburi ödənişlər ödənildikdən sonra yerdə qalan xalis mənfəəti üzrə hesablanır və ödənilirsə, imtiyazlı səhmlər üzrə dividendlər səhmdar cəmiyyətinin fəaliyyətinin nəticələrindən asılı olmayaraq müxtəlif mənbələr hesabına imtiyazlı səhmlərin nominal dəyərində nisbətən sabit faiz şəklində hesablanır və ödənilir. Əgər imtiyazlı səhmlə üzrə dividendlərin hesablanması və ödənilməsi üçün cəmiyyətin xalis mənfəəti çatmazsa, onda cəmiyyət dividendlərin ödənilməsi üçün xüsusi ehtiyat yaratmalıdır.

Dividendlər səhmdar cəmiyyətinin hesabat dövrünün xalis mənfəəti hesabına elan edildikdə:

Debet 341 «Hesabat dövrünün xalis mənfəəti (zərəri)»;

Kredit 344 «Elan edilmiş dividendlər» yazılışı tərtib edilir.

Dividendlərin elan edilməsi əsasında səhmdarlara dividendlərin hesablanması zamanı aşağıdakı yazılış tərtib edilir:

Debet 344 «Elan edilmiş dividendlər»

Kredit 534 «Dividendlərin ödənilməsi üzrə təsisçilərə kreditor borcları».

Dividendlər ödənildikdə debet 534, kredit 221, 223 və s. hesablar üzrə yazılışı tərtib olunur.

Kapitalın mühüm komponentlərindən biri yenidən qiymətləndirmə üzrə ehtiyat hesab olunur. Kapitalın həmin növü adətən uzunmüddətli aktivlərin yenidən qiymətlənilməsi zamanı yaranır. Onun yaranması qaydasını biz dissertasiya

işinin hazırkı fəslinin birinci paraqrafında torpaq, tikili və avadanlıqların uçotunu araşdırarkən nəzərdən keçirmişdik. Qeyd edək ki, digər uzunmüddətli aktivlərin yenidən qiymətləndirilməsi nəticəsində yenidən qiymətləndirmə üzrə ehtiyatın yaradılması və uçotu qaydası torpaq, tikili və avadanlıqlar üzrə tətbiq olunan qayda ilə tam eynilik təşkil edir. Odur ki, həmin qaydanın burada təkrarən nəzərdən keçirilməsinə ehtiyac yoxdur. Ancaq onu qeyd etmək lazımdır ki, MHBS 16, MMUS 7, MHBS 38 və MMUS 12 yenidənqiymətləndirmədən yaranan yığılmış artımın, hansı ki, kapitalın tərkibinə daxil edilmiş olur, silinməsinə qaydasını da müəyyən edir. Həmin standartlara görə yenidən qiymətləndirmə nəticəsində yığılmış artım reallaşdırıldığı zaman bilavasitə bölüşdürülməmiş mənfəət hesabına köçürülə bilər. Aktiv dövriyyədən çıxarkən, yaxud təsərrüfatdan çıxarkən yenidən qiymətləndirmədən olan bütün artım reallaşdırıla bilər.

Araşdırmalar göstərir ki, kapitalın və onun ayrı-ayrı komponentlərinin təsnifatı, qiymətləndirilməsi, yenidən qiymətləndirilməsi, onların nəticələrinin uçotda və hesabat əks etdirilməsinin nəzəri-metodoloji və praktiki aspektləri müvafiq normativ sənədlərdə və standartlarda kifayət qədər yaxşı əsaslandırılmışdır, mövcud tələblərə cavab verir və onların tətbiqi heç bir çətinlik yaratmır. Bununla belə, biz bəzi məsələlərə öz münasibətimizi bildirməyi lazım bilirik.

Geri alınmış səhmlərin təkrar satışından alınan əlavə gəlirin (səhmlərin faktiki satış qiymətləri ilə, geri alınmış qiymətləri arasındakı fərqin) hansı gəlirə aid edilə biləcəyi və necə uçota alınmalı olduğu barədə nə standartlarda, nə də digər normativ sənədlərdə heç bir göstəriş yoxdur. Təbiidir ki, həmin fərqi emissiya gəliri kimi qəbul etmək olmaz. Əməliyyatın iqtisadi məzmununa əsasən demək olar ki, həmin əlavə gəlir əslində maliyyə gəliridir. Odur ki, zənnimizcə, sözügedən gəlirin uçotunun 631 nömrəli «Maliyyə gəlirləri» adlı hesabın 631-7 «Digər maliyyə gəlirləri» subhesabında aparılması məqsəduyğundur.

Bir çox məlum olmayan hadisələr səbəbindən səhmdar cəmiyyətləri imtiyazlı səhmlərin sahiblərinə dividendlər ödəməkdə çətinlik çəkirlər, çünki onların xalis mənfəəti ya olmur, ya da kifayət qədər olmur. Ona görə də əvvəlcədən müəyyən ehtiyatın yaradılması zəruri olur. Bu cür ehtiyatın yaranması qaydası və həcmi,

zənnimizcə, normativ sənədlərlə, məsələn, elə Mülki Məcəllə ilə tənzimlənmişdir. Ancaq qeyd edək ki, Mülki Məcəllə həmin məsələyə dair normativ yanaşma nümayiş etdirmir, yəni ehtiyatın yaradılmasının məcburi xarakter daşmasını təsdiqləmir. Məcəllədə göstərilir ki, imtiyazlı səhmlər üzrə dividendlərin ödənilməsinə təmin etmək üçün səhmdar cəmiyyəti öz vəsaiti hesabına xüsusi fondlar yarada bilər. Fikrimizcə, sözügedən məqsəd üçün ehtiyatın yaradılması tövsiyyə xarakteri deyil, məcburi xarakter daşmalıdır. Qeyd edək ki, bu cür ehtiyatın yaradılması qaydası və onun kəmiyyətinin müəyyən edilməsi metodu dünya praktikasında reqlamentləşdirilən məsələlərdəndir.

Ölkənin səhmdar cəmiyyətlərində belə ehtiyatın uçotunun aparılması üçün hətta Hesablar planında xüsusi hesab da nəzərdə tutulmuşdur – 333 nömrəli «Qanunvericilik üzrə ehtiyat» hesabı.

Zənnimizcə, qanunvericilik üzrə ehtiyat kapitalını nominal kapitalın 5-10%-i həcmində yaradılması məqsədəuyğundur. Təklif olunan kriteiya, yaxud minimal hədd Mülki Məcəllədə təsbit edilsə, artıq bu, tövsiyyə deyil, tələb xarakteri statusuna malik olacaqdır.

Həmin qaydada ehtiyatın yaradılması zamanı belə yazılışlar tərtib oluna bilər:

1) Qanunvericilik üzrə ehtiyat hesabat dövrünün xalis mənfəəti hesabına yazıldıqda:

Debet 341 «Hesabat dövrünün xalis mənfəəti (zərəri)»;

Kredit 333 «Qanunvericilik üzrə ehtiyat»;

2) Qanunvericilik üzrə ehtiyat keçmiş illər üzrə bölüşdürülmüş mənfəət hesabına yaradıldıqda:

Debet 343 «Keçmiş illər üzrə bölüşdürülməmiş mənfəət (ödənilməmiş zərəri)»;

Kredit 333 «Qanunvericilik üzrə ehtiyat».

İmtiyazlı səhmlər üzrə dividendlər qanunvericilik üzrə yaradılmış ehtiyat hesabına elan edildikdə aşağıdakı mühasibat yazılışı tərtib ediləcəkdir:

Debet 333 «Qanunvericilik üzrə ehtiyat»;

Kredit 344 «Elan edilmiş dividendlər».

Dissertasiya işinin növbəti paragrafında öhdəliklərin uçotunun aparılmasının metodoloji və praktiki məsələlərini nəzərdən keçirək.

2.3. Öhdəliklərin uçotunun aparılması metodları

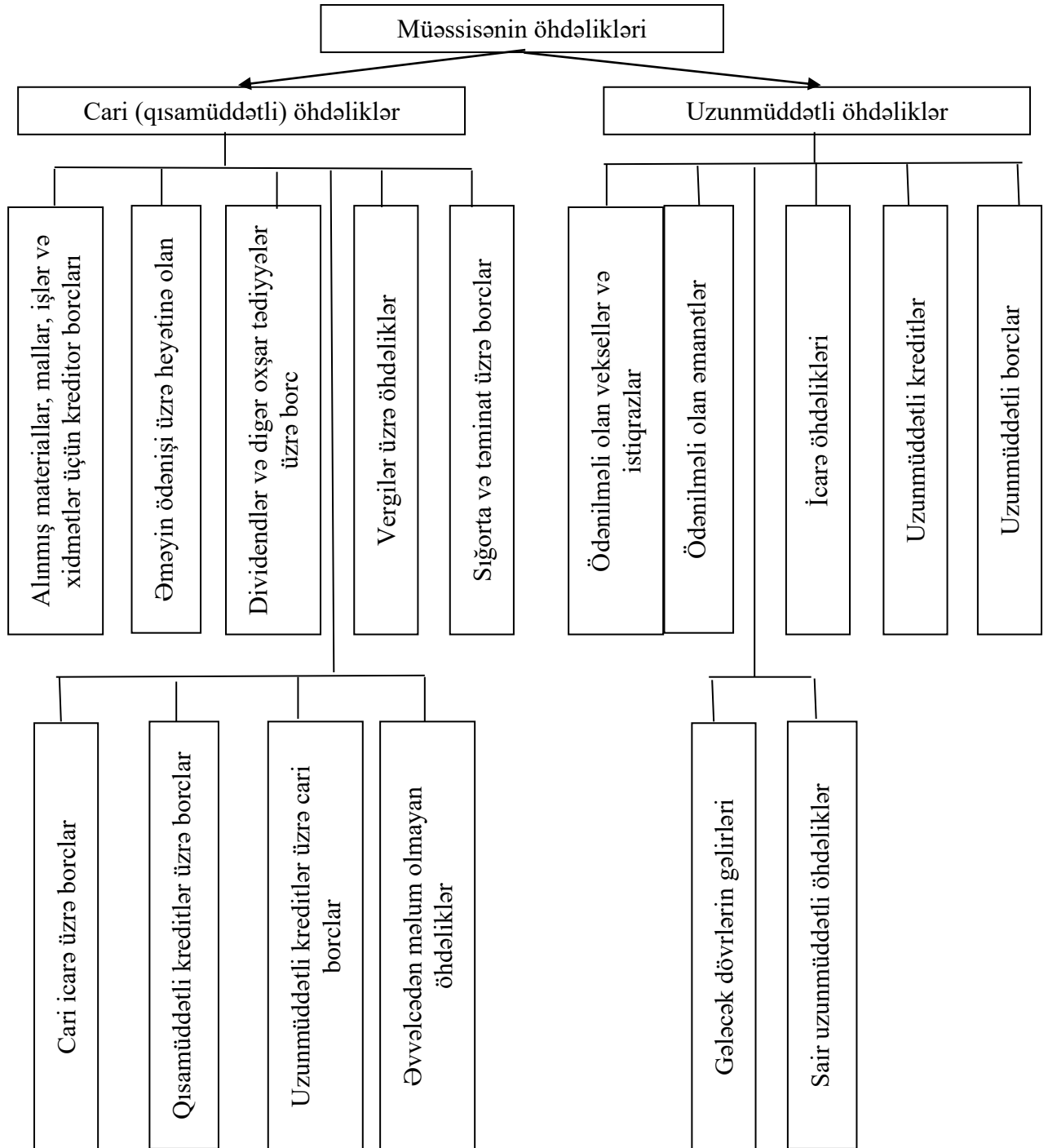
Öhdəliklər müəssisələrin, o cümlədən də ictimai iaşə müəssisələrinin maliyyə vəziyyəti haqqında hesabatının elementlərindən birini təşkil edir. Prinsiplər və Konseptual əsaslar öhdəlikləri iki əsas qrupa bölür: uzunmüddətli öhdəliklər, qısamüddətli öhdəliklər. Müddət kimi onların ödənilmə vaxtı götürülür. Lakin öhdəliklər yalnız ödənilmə müddəti üzrə deyil, digər əlamətlər üzrə də təsnifləşdirilir və uçota alınır (şəkil 2.3.1).

Hesablar planında öhdəliklərin təsnifatı daha geniş verilir. Orada öhdəliklərin uzunmüddətli və qısamüddətli növləri – faiz xərcləri yaradan öhdəliklərə, qiymətləndirilmiş öhdəliklərə, vergi öhdəliklərinə, kreditor borclarına və s. öhdəliklərə bölünür. Hesablar planında uzunmüddətli öhdəliklərin uçotunu aparmaq üçün 24 sintetik uçot hesabatı, qısamüddətli öhdəliklərin uçotunu aparmaq üçün isə 28 sintetik uçot hesabı nəzərdə tutulmuşdur.

Təbiidir ki, hazırki dissertasiya işinin həcmi həmin bütün hesablar üzrə uçotun aparılması metodikasını araşdırmağa və təhlil etməyə imkan vermir. Odur ki, bu paragrafda biz əsasən malsatan və podratçılar qarşısında, işçi heyəti qarşısında yaranan öhdəliklərin, həmçinin bank kreditləri və icarə öhdəlikləri üzrə uçotun aparılması metodlarına və qaydalarına nəzər yetirəcəyik.

Alınmış bank kreditləri və onlar üzrə yaranan faiz borcları hüquqi öhdəliklərin mühüm hissəsini təşkil edir. Bank kreditləri müəyyən prinsiplər əsasında verilir: geri qaytarılmaq ərtilə verilir; müəyyən müddətə verilir; müəyyən haqq (faiz) müqabilində verilir; müəyyən qarantuya əsasında verilir. Kreditlərin verilməsi və ödənilməsi qaydaları qanunvericiliklə və onun əsasında tərtib edilən konkret kredit müqavilələrinin şərtləri ilə tənzimlənir. Kredit müqavilələrində kreditləşdirmənin obyektləri, şərtləri, kreditin verilməsi qaydası, onun ödənilməsi müddəti, faiz dərəcələri, faizlərin və s. məsələlər öz əksini tapmış olur.

Qısamüddətli bank kreditləri bir qayda olaraq müəssisənin cari fəaliyyətinin həyata keçirilməsi məqsədləri ilə verilir, onların müddəti bir ilə qədər olur. Uzunmüddətli kreditlər müəssisənin istehsal və sosial inkişafı məqsədləri üçün verilir, onların müddəti bir ildə yuxarı olur. Kredit almaq üçün müəssisə banka ərizə ilə müraciət edir, həmin ərizəyə təsis sənədlərinin surətini, mühasibat və statistik hesabat formalarını, məlumatlar, hesablamaları əlavə edir, onlar da kreditin təminatlı olmasını, onun qaytarılmasının real olduğunu təsdiq edir.



Şəkil 2.3.1. Müəssisənin öhdəliklərinin təsnifatı

Banklar, eləcə də digər kredit təşkilatları kreditlər üçün faizlərin dərəcələrini verilən kreditlərin müddətlərindən, kredit resurslarına olan tələb və təklifdən asılı olaraq müəyyən edirlər.

Kreditdən istifadəyə görə konkret faiz dərəcələri, faizlərin ödənilməsi qaydası və kreditləşmənin digər şərtləri kredit müqaviləsində nəzərdə tutulur.

Kreditlərin alınması, onların, həmçinin faizlərin hesablanması və ödənilməsinin uçotunu aparmaq üçün Hesablar planında 401 «Uzunmüddətli bank kreditləri» və 501 «Qısamüddətli bank kreditləri» adlı passiv hesablar nəzərdə tutulmuşdur. Alınmış kreditləri həmin hesabların kreditlərində, pul vəsaitlərini uçota alan hesabların isə debetində əks etdirirlər. Kreditlərin ödənilməsi isə əks yazılışlarla rəsmiyyətə salınır.

Alınmış kreditlər borc alanlar üçün tək-cə öhdəliklər deyil, həm də faiz xərcləri yaradır. Həmin faizlər əldə olunan, yaradılan aktivlərin maya dəyərinə daxil edilməlidir. Ancaq MHBS 23 və MMUS 13 borclar üzrə xərclərin, o cümlədən bank kreditləri üzrə faizlərin maya dəyərinə daxil edilib edilməməsinə dair konkret qaydalar müəyyən etmişdir.

Həmin standartlar borclar üzrə xərclərə aşağıdakı xərcləri aid edilir:

- bank overdraftları, qısamüddətli və uzunmüddətli ssudalar üzrə faiz;
- ssudalarla əlaqədar güzəştlərin və ya mükafatların amortizasiyası;
- ssudanın alınmasının təşkili ilə əlaqədar çəkilmiş əlavə xərclərin amortizasiyası;
- maliyyə icarəsi üzrə tədiyyələr;
- xarici valyuta üzrə borcların qaytarılması zamanı məzənnə fərqlərinə edilən düzəlişlər üzrə xərclər.

Standartlar borclar üzrə xərclərin kvalifikasiya olunan aktivlərin maya dəyərinə daxil edilməsinə icazə verir. Kvalifikasiya olunan aktiv isə – nəzərdə tutulan istifadə, yaxud satış üçün hazırlanması mütləq böyük vaxt tələb edir.

Vəziyyətdən asılı olaraq kvalifikasiya olunan aktivlərə daxil oluna bilər: ehtiyatlar, emaledici sənaye sahələri, elektroenergetika müəssisələri, qeyri-maddi aktivlər, investisiyalı mülkiyyət. Təşkilatlar və müəssisələrə icazə verilir ki, onlar kvalifikasiya olunan aktivin əldə olunmasına, tikilməsinə və ya istehsalına

bilavasitə aid olan borclar üzrə xərcləri kapitallaşdırın. Təşkilatlar borclar üzrə digər xərcləri, həmin xərclərin baş verdiyi dövrdə dövrü xərclər kimi tanınmalıdır.

Aşağıdakılar kvalifikasiya olunan aktivlərə aid edilmir:

- daimi təkrar olunan əsasda və qısa vaxt ərzində böyük miqdarda istehsal olunan ehtiyatlar;
- təyinatı üzrə əldə olunma, yaxud satış anına istifadə üçün hazır olan aktivlər.

Beləliklə, kvalifikasiya olunan aktivlərə təyinatı üzrə istifadəyə, yaxud satışa hazır vəziyyətə gətirilməsi böyük vaxt tələb edən torpaq, tikili və avadanlıqlar, qeyri-maddi aktivlər, investisiyalı mülkiyyət, ehtiyatların ayrı-ayrı növləri aiddir.

Alınmış kreditlər və borclar üzrə faiz xərcləri həmin kreditlərin və borcların baş verdiyi və mövcud olduqları dövrdə tanınmalıdır. Hesabat dövrünlə tanınmalı və hesablanmalı olan faizlərin hesablanması üçün aşağıdakı düsturdan istifadə olunur:

$$FM=FN \times G \times BM : FD \times 100 \quad (2.3.1)$$

Burada, FM – indiki dövrdə hesablanmış faiz məbləği;

FN – kreditin (borcun) verildiyi faiz norması;

G – indiki hesabat dövründə kreditin (borcun) istifadə olunduğu günlərin sayı;

BM – kreditin (borcun) məbləği;

FD – faiz normasının hesablandığı dövr (günlər).

Məlum olduğu kimi, faiz norması adətən bir illik dövr üçün müəyyən olunur.

Misal 2.3.1. Müəssisə 5 mart 20x1 tarixində bankdan bir ay müddətinə 100 000 manat məbləğində 20% dərəcəsi ilə kredit almışdır. Faiz üzrə öhdəlik əsas borcla birlikdə kredit müddətinin sonunda ödənilir. 31 mart tarixində 5-31 mart ayı (26 gün) üçün faiz hesablamaq və onu tanımaq lazımdır. Kreditin alındığı tarix, yəni martın 5-i hesablamağa daxil edilmir. Təqvim ilinin uzunluğu 365 günə bərabərdir.

$$20 \times 26 \times 100\,000 : (365 : 100) = 1424,7 \text{ man.}$$

1424,7 manat məbləğində faiz ayın sonunda, yəni mart ayının 31-də tanınacaq. Həmin tarizə kreditora olan cəmi borc məbləği 101424,7 manat təşkil eəcək, ondan: 100 000 manat əsas borc, 1424,7 manat isə faiz borcudur.

Əməliyyatlar hesablarda aşağıdakı kimi əks etdiriləcəkdir:

1) Bankdan bir ay müddətinə alınmış kredit məbləğinə – 100 000 man.;

Debet 223 «Bank hesablaşma hesabları» - 100 000 man.;

Kredit 501 «Qısamüddətli bank kreditləri» - 100 000 man.

2) Hesablanmış faiz məbləğinə:

Debet 751-1 «Faiz xərcləri» - 1424,7 man.;

Kredit 501 «Qısamüddətli bank kreditləri» - 1424,7 man.

3) Banka olan əsas borc və faiz borcu ödənildikdə:

Debet 501 «Qısamüddətli bank kreditləri» - 101424,7 man.

Kredit 223 «Bank hesablaşma hesabları» - 101424,7 man.

Məzənnə fərqlərinin uçotu – kreditlərin və borcların, eləcə də onlar üzrə olan faizlərin uçotunda mühüm məsələdir. Əsas borc üzrə məzənnə fərqləri mənfəət və zərər kimi uçotda əks etdirilməlidir.

Misal 2.3.2. Müəssisə xarici bankdan 100 000 ABŞ dolları məbləğində kredit götürmüşdür. Kredit 3 ay müddətinə götürülmüş, kredit üzrə faiz dərəcəsi 20% təşkil edir. Faiz borcu əsas borcla birlikdə 3 ayın tamamında ödənilir. Kredit daxil olarkən məzənnə 1 dol./1,5 man. təşkil etmişdir. Əsas borcun və faiz borcunun ödənilməsi zamanı məzənnə 1 dol./1,80 man. olmuşdur. Xarici valyuta ilə daxil olmuş kreditə görə faiz hesablanır:

$$100\ 000 \times 0,20 \times 3/12 = 5000 \text{ dol.}$$

Üç ayın sonunda ödəniləcək məbləğ 105 000 dol. (100 000 + 5000) təşkil edəcəkdir. Məzənnə fərqi hesablamaq üçün xarici valyuta ilə olan ilkin və sonrakı məbləğləri dövrün əvvəlinə və sonuna olan məzənnəyə vurub yekun məbləğlərin manat ekvivalentlərinə müqayisə etmək lazımdır: xarici valyuta daxil olarkən onun mövcud məzənnə ilə manat ekvivalenti – 150 000 man. (100 000 dol.×1,50 man.), borcun ödənilməsi zamanı mövcud olan məzənnə ilə manat ekvivalenti 189 000 man. (105 000 dol.×1,80 man.) təşkil edəcəkdir.

Məzənnə fərqi nəticəsində yaranan zərər məbləği 31 500 man. təkil edəcəkdir. Əsas borc üzrə məzənnə fərqiindən yaranan zərər – 30 000 man. (1,80 – 1,50=0,30;

100 000×0,30=30 000 man.), faiz üzrə məzənnə fərqiindən yaranan zərər 1500 man. (1,80 – 1,50 =0,30; 5000×0,30=1500 man.) olacaqdır.

Baş vermiş əməliyyatlar hesablarda aşağıdakı kimi əks etdiriləcəkdir:

1) Xarici bankdan kreditin alınması:

Debet 223 «Bank hesablaşma hesabları» - 100 000 dol./150 000 man.

Kredit 501 «Qısamüddətli bank kreditləri» - 100 000 dol./150 000 man.

2) Alınmış kreditə görə faiz hesablanmışdır:

Debet 751-1 «Faiz xərcləri» - 5000 dol./7500 man.

Kredit 501 «Qısamüddətli bank kreditləri» - 5000 dol./7500 man.

3) Əsas borc və faiz bordu ödənilmişdir:

Debet 501 «Qısamüddətli bank kreditləri» - 105 000 dol./189 000 man.

Kredit 223 «Bank hesablaşma hesabları» - 105 000 dol./189 000 man.

4) Məzənnə fərqlərindən yaranan fərq məbləğinə:

Debet 751-5 «Faiz xərcləri yaradan öhdəliklər üzrə məzənnə xərcləri» - 31500 man.

Kredit 501 «Qısamüddətli bank kreditləri» - 31500 man.

Öhdəliklərin ən geniş yayılmış forması malsatan və podratçılara olan borclardır. Bu cür öhdəliklər mal-material ehtiyatları göndərən, müxtəlif xidmətlər göstərən, kapitalladılmış işlər yerinə yetirən müəssisə və təşkilatlar qarşısında yaranır.

Öhdəliklərin yaranma zamanı debet 103, 113, 201, 203, 205, 711, 721 və s., kredit 431, yaxud 531 yazılışı tərtib edilir.

Beynəlxalq və milli standartlara görə mal-material ehtiyatlarının satınalma qiymətləri ilə malstan və podratçılara ödənilən məbləğ arasındakı fərq maliyyələşdirmə dövründə faizlər üzrə xərc kimi tanınmalı, başqa sözlə, alınan mal-material ehtiyatlarının maya dəyərinə daxil edilməməlidir.

Misal 2.3.3. A müəssisəsi malsatandan mallar əldə etmidir – 100 000 man. satınalma qiyməti ilə Qarşılıqlı razılığa əsasən malalan malın dəyərini bir ildən sonra ödəyəcək. Bunun müqabilində malsatana əlavə 15 000 manat ödənilməsi nəzərdə tutulmuşdur. Həmin məbləğ alınan malın maya dəyərinə daxil ediləcəkmə?

Xeyir, daxil edilməyəcək, çünki həmin mallar kvalifikasiya olunan aktivlərə aid deyildirlər. Əlavə ödənilən 15 000 manat maliyyələşmə üzrə xərclər kimi uçota alınacaqdır. Əməliyyatlara aşağıdakı kimi yazılışlar tərtib olunacaq:

1) Malsatanlardan daxil olmuş malların satınalma qiyməti məbləğinə:

Debet 205 «Mallar» - 100 000 man.;

Debet 751-1 «Faiz xərcləri» - 15 000 man.

Kredit 531 «Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditor borcları» - 115 000 man.

2) Malsatan olan ümumi borcun bir ildən sonra köçürüləcək məbləğinə:

Debet 531 «Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditor borcları» - 115 000 man.

Kredit 223 «Bank hesablaşma hesabları» - 115 000 man.

İctimai iaşə müəssisələri mal-material ehtiyatlarını xaricdən aldığı zaman öhdəliklərin yaranması və ödənilməsi anlarında mübadilə məzənnələrinin dəyişməsi nəticəsində məzənnə fərqləri yaranır. Faiz xərcləri yaradan öhdəliklərdən fərqli olaraq, malsatan və podratçılarla hesablaşmalar zamanı yaranan öhdəliklər üzrə məzənnə fərqləri maliyyə gəlirləri və xərclərinə deyil, sair əməliyyat gəlirlərinə və xərclərinə aid edilir.

Misal 2.3.4. İctimai iaşə müəssisəsi xarici firmadan mal almışdır – 50 000 AB dolları. Malların daxil olması zamanı məzənnə 1 dol./1,80 man. təkil etmişdir. Xarici malsatanın hesabı ödənilən zaman isə məzənnə – 1 dol./1,60 man. olmuşdur. Məzənnə, göründüyü kimi, malalan müəssisənin xeyrinə dəyişmişdir. Belə ki, əgər məzənnə 1 dol./1,80 man. olduqda öhdəlik ödənilmiş olsaydı, malalan müəssisə 90 000 man. ($50\,000 \times 1,80$) pul vəsaiti sərf etməli olardı, məzənnə 1 dol./1,50 man. olduğu üçün o 80 000 man. ($50\,000 \times 1,60$) sərf etmişdir. Beləliklə, məzənnə fərqi $1,60 - 1,80 = -0,20$ man. olmuşdur, bu da malalan üçün 10 000 man. ($50\,000 \times 0,20$) məzənnə gəliri (mənfəəti) deməkdir.

Əməliyyatlar aşağıdakı yazılıların köməyi ilə rəsmiyyətə salınacaqdır:

1) Xarici malsatanın göndərmiş olduğu mallara görə hesabının aksept alınması məbləğinə:

Debet 205 «Mallar» - 50 000 dol./90 000 man.

Kredit 531 «Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditor borcları» - 50 000 dol./90 000 man.

2) Kredit malsatanın hesabının ödənilməsi məbləğinə:

Debet 531 «Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditor borcları» - 50 000 dol./80 000 man.

Kredit 223 «Bank hesablaşma hesabları» - 50 000 dol./80 000 man.

3) Malalan üçün yaranan müsbət məzənnə fərqi məbləğinə:

Debet 531 «Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditor borcları» - 10 000 man.

Kredit 611-8 «Məzənnə fərqləri üzrə gəlirlər» - 10 000 man.

MHBS 19 və MMUS 37 işçilərə hesablanmış əmək haqqını maliyyə hesabatında həm xərclər, həm də öhdəliklər kimi əks etdirməyi tələb edir. Əmək haqqı üzrə xərc, yaxud öhdəlik yerinə yetirilən işlərin mürəkkəbliyindən, miqdarından, keyfiyyətindən və yerinə yetirilmə şəraitindən, işçilərin ixtisasından asılı olaraq onların mükafatlandırılması, həmçinin kompensasiya və stimullaşdırıcı xarakterli ödəniş məbləğləridir.

Əmək haqqı üzrə xərclər və öhdəliklərin sitetik uçot hesablarında əks etdirilməsi metodikası sadədir və başa düşüləndir. Xərc kimi hesablanmış əmək haqqı və sosial sığortaya ayırmalar müxtəlif – 101, 103, 111, 113, 121, 201, 202, 203, 711, 721 və s. hesabların debetində əks etdirilir. Əməyin mükafatlandırılmasına aid edilən mükafatlar, dividendlər və s. oxşar ödənişlər xərclərə deyil, müəssisənin sərəncamında qalan xalis mənfəət hesabına, yaxud keçmiş illərin bölüşdürülməmiş mənfəəti hesabına, ehtiyatlar hesabına hesablanılır (debet 333, 334, 335, 341, 343, 344).

Müvəqqəti əmək qabiliyyətinin itirilməsinə görə və buna oxşar digər ödənişlər sosial sığorta və təminat üzrə vəsaitlər hesabına həyata keçirilir (debet 522).

Əmək haqqı xərcləri, xərclərin təyinatına görə bölgü prinsipi əsasında uçota alınsa da, əmək haqqı üzrə öhdəliklər xərclərin xarakterinə görə təsnifatı əsasında uçota alınır. Bu da o deməkdir ki, əmək haqqının bütün növləri üzrə yaranan

öhdəliklər, hansı xərclərə və ya hansı ehtiyatlara aid edilməsindən asılı olmayaraq 533 nömrəli «Əməyin ödənişi üzrə işçi heyətinə olan borclar» passiv hesabının kreditində əks etdirilir.

Hesablanmış əmək haqqından tutlumalar və çıxılmalar işçilərə olan öhdəliklərin azalmasına, digər aidiyyəti təşkilatlara olan öhdəliklərin isə həmin tuturlmalar və çıxılmalar məbləğində artmasına səbəb olur. Əmək Məcəlləsinə görə hər bir ödəniş zamanı əmək haqqında tutulmaların ümumi məbləği işçiyə verilən əmək haqqının 20%-dən çox olmamalıdır (5, s. 151).

Əmək haqqı üzrə öhdəliyin ödənilməsi 533 nömrəli hesabın debeti 221 və/və ya 223 nömrəli hesabların kreditində əks etdirilir. İşçilərə hesablanmış müxtəlif əmək haqqı növləri haqqında informasiya əldə etmək üçün yaxşı olardı ki, 533 nömrəli hesaba aşağıdakı subhesablar açılsın:

533-1 «Tarif üzrə əmək haqqı öhdəlikləri»

533-2 «Mükafatlar, dividendlər üzrə və s. stimullaşdırıcı əmək haqqı öhdəlikləri»

533-3 «Kompensasiya xarakterli əmək haqqı üzrə öhdəliklər».

İcarə üzrə öhdəliklərin yaranması və ödənilməsinin uçotu və hesabatda əks etdirilməsi qaydaları MHBS 17 və MMUS 14 əsasında tənzimlənir. Həmin standartlar icarənin iki formsını fərqləndirirlər: maliyyə icarəsi və əməliyyat icarəsi. Maliyyə icarəsi aşağıdakı əsas əlamətlərinə görə əməliyyat icarəsindən fərqlənir:

- icarədar icarəyə götürmüş olduğu aktivi onun faydalı istifadə müddətinin çox hissəsi ərzində istifadə edir;
- icarə müddətinin sonunda icarə obyektini üzərində mülkiyyət hüququ icarədarə keçir;
- icarədar icarə olunan obyektini onun ədalətli (bazar) dəyərindən xeyli aşağı qiymətlə almaq hüququna malikdir;
- icarədar tərəfindən ödənilməsinə qarantıya verilmiş icarə tədiyyələrinin diskontlaşdırılmış məbləği obyektin satın alınma qiymətindən əhəmiyyətli dərəcədə fərqlənir.

MHBS 17 və MMUS 14 maliyyə icarəsini icarədarın balansında bir tərəfdən aktiv, digər tərəfdən öhdəlik kimi əks etdirilməsini tələb edir.

Misal 2.3.5. İctimai iaşə müəssisəsi digər təşkilatdan 5 il müddətinə bina icarəyə götürülmüşdür. İllik icarə haqqı 6000 manat təşkil edir və hər ilin başlanğıcında ödənilir. İcarəyə götürülmüş obyektin dəyəri – 100 000 manat, icarə haqqının ümumi məbləği isə 130 000 manat təkil edir. Aktivin götürülməsi ilə əlaqədar yaranan öhdəliklərin və xərclərin uçotda əks edilməsi aşağıdakı qaydada həyata keçiriləcəkdir:

1) Maliyyə icarəsinə götürülmüş obyektin ilkin dəyəri məbləğinə və yaranmış əsas borc üzrə öhdəlik məbləğinə:

Debet 11-2 «Tikililər – Dəyər» - 100 000 man.

Kredit 406 «Maliyyə icarəsi üzrə uzunmüddətli öhdəliklər – 100 000 man.

2) Maliyyə icarəsi üzrə yaranan faiz öhdəlikləri məbləğinə:

Debet 191 «Gələcək hesabat dövrlərinin xərcləri» - 30 000 man.

Kredit 406 «Maliyyə icarəsi üzrə uzunmüddətli öhdəliklər» - 30 000 man.

3) İcarə müddətinin əvvəlində icarəyə verənə icarə tədiyyəsi hesablandıqda:

Debet 406 «Maliyyə icarəsi üzrə uzunmüddətli öhdəliklər» - 26 000 man.

Kredit 535-1 «Maliyyə icarəsi üzrə qısamüddətli kreditor borcları» - 26 000 man.

4) Birinci il üçün icarə faiz xərcləri uçotda əks etdirildikdə:

Debet 751-3 «Maliyyə icarəsi üzrə faiz xərcləri» - 6000 man.

Kredit 191 «Gələcək hesabat dövrlərinin xərcləri» - 6000 man.

5) Birinci il üçün icarə haqqı köçürüldükdə:

Debet 535-1 «Maliyyə icarəsi üzrə qısamüddətli kreditor borcları» - 26 000 man.

Kredit 223 «Bank hesablaşma hesabları» - 26 000 man.

6) İcarəyə götürülmüş obyektə amortizasiya hesablandıqda (xətti metoddan istifadə etməklə):

Debet 202-4 «İstehsal aktivlərinin amortizasiya məsrəfləri» - 20 000 man.

Kredit 112-2 «Tikililər – Amortizasiya» - 20 000 man.

Gələn ildə və sonrakı illərdə də yazılışlar yuxarıdakı qaydada davam etdiriləcəkdir.

Fəslin sonuncu paragrafında ictimai iaşə müəssisələrində gəlirlərin və xərclərin mövcud uçotu metodikasını nəzərdən keçirək.

2.4. Gəlir və xərclərin uçotunun təşkili və aparılması metodikası, onun yaxşılaşdırılması

İctimai iaşə müəssisələrində gəlirlər və xərclər istehsal prosesi, malların alınib satılması, eləcə də yeməklərin isehlakının təşkili zamanı yaranır. Bütün hallarda gəlirlərin və xərclərin uçotunun aparılması qaydaları müvafiq beynəlxalq (MHBS 1, MHBS 18) və milli standartlara (MMUS 1, MMUS 6) ilə tənzimlənir. Aparılmış tədqiqatlar əsasən ictimai iaşə müəssisələrinin xərclərinin 50%-ə qədəri istehsal xərclərinin, 30%-dən çoxu yeməklərin istehlakının təşkilinə və 20%-i satışa çəkilən xərclərin payına düşür.

İctimai iaşə müəssisələrinin xərclərinin tərkibinə aşağıdakılar daxildir:

- məhsulların istehsalı, istehlak üçün yeməklərin hazırlanmasına çəkilən xammal və əsas materiallar, köməkçi materiallar;
- istehsal ehtiyacları üçün sərf olunan yanacaq, qaz və elektrik enerjisi xərcləri;
- əmək haqqının ödənilməsinə çəkilən xərclər;
- sosial sığortaya və təminatla ayırmalarla əlaqədar xərclər;
- torpaq, tikili və avadanlıqların, qeyri-maddi aktivlərin amortizasiyası xərcləri;
- bina və avadanlıqların təmiri xərcləri;
- binaların, tikililərin, inventarların və s. obyektlərin icarəsi xərcləri;
- nəqliyyat xərcləri;
- məhsulların, malların saxlanılmasına, sortlaşdırılmasına və qablaşdırılmasına çəkilən xərclər və s.

MHBS 1 və MMUS 1 xərclərin xarakterinə (xüsusiyyətinə), həm də təyinatına (funksiyasına) görə təsnifləşdirilə biləcəyini və təşkilatların, onlardan biri üzərində dayanmalı olduğunu tələb edir.

Xərclərin xarakterinə görə təsnifatı onların iqtisadi məzmunu baxımından həyata keçirilir. Bu təsnifat «nə sərf edilmişdir?» sualına cavab verir, yəni təsnifat xərclərin təyinatını əks etdirmir. MHBS 1-ə görə, bu təsnifat üzrə xərclərə aşağıdakılar daxil edilir:

- istifadə edilmiş xammal və materiallar;
- işçiləin mükafatlandırılması üzrə xərclər;
- amortizasiya xərcləri;
- sair xərclər.

Qeyd edək ki, MMUS 1-də həmin təsnifat üzrə xərclərin tərkibi bir qədər fərqlidir. Belə ki, həmin xərclərə MMUS 1 yuxarıda göstərilən xərclərdən başqa maliyyə xərclərini aid edir. Araşdırmalar göstərir ki, ictimai iaşə müəssisələri xarakterinə görə xərclərin uçotunu aparmır. Həmin təşkilatlarda və müəssisələrdə xərclərin uçotu yalnız xərclərin təyinatına görə təsnifatı əsasında aparılır. Bu təsnifat üzrə xərclər – satışın maya dəyəri, kommersiya xərcləri, inzibati xərclər, sair xərclər (MMUS 1-də həm də maliyyə xərcləri) qruplarına bölünürlər.

MHBS 1 və MMUS 1 maliyyə nəticələri müəyyən edilərkən kommersiya və inzibati xərclər istisna olunmaqla bütün xərclərin məhsulun, satışın maya dəyərində daxil edilməsini tələb edirlər.

Dissertasiya iinin birinci fəslində qeyd olunduğu kimi, gəlir və xərclər eyni vaxtda tanınmalıdırlar. Buna görə də xərclərlə gəlirlər uyğunladırmaq üçün onların hər biri iki qrupa bölünür: a) əsas gəlir və əsas xərc; b) sair gəlir və sair xərc.

Əsas gəlir fəaliyyətdən mütəmadi əldə olunan gəlir, sair gəlir isə – fəaliyyətdən mütəmadi əldə olunmayan gəlirdir. Eynilə əsas xərc müəssisənin fəaliyyətində mütəmadi yaranan xərc, sair xərc isə – mütəmadi yanarmayan xərclərdir. Bir nömrəli MMUS-da əsas gəlir əsas əməliyyat gəliri, sair gəlir – sair əməliyyat gəliri, əsas xərc – satışın maya dəyəri, sair xərcləri isə – sair əməliyyat xərcləri kimi ifadə olunur. Həmin standart maliyyə gəlirləri və xərclərinin ayrıca təsnifat qrupları üzrə əks etdirilməsini tələb edir.

Əsas əməliyyat fəaliyyəti üzrə gəlirlərin və xərclərin uçotunun aparılması üçün Hesablar Planında müvafiq olaraq 601 «Satış» adlı passiv hesab və 701 nömrəli

«Satışın maya dəyəri» adlı aktiv hesab nəzərdə tutulmuşdur. Əgər biz 601 nömrəli hesaba açılmış subhesablara diqqət yetirsək görərik ki, burada malların satışından başqa qeyri-satış əməliyyatlarından olan gəlirlər də uçota alınır, məsələn, onlara royalti gəlirlərini, əməliyyat icarəsi üzrə gəlirləri, digər əməliyyat gəlirlərini aid etmək olar. Həmin gəlirlərin satış hesabı altında uçotu, zənnimizcə, məzmun və təyinat baxımından düzgün sayıla bilməz.

Əslində 601 nömrəli hesabla 701 nömrəli hesabların subhesabları müqayisəyə gələn olmalıdır, yəni, məsələn, satışdan gəlir maddəsi ilə satın maya dəyəri maddəsi arasında uyğunluğun olması lazımdır. İndiki halda, həmin subhesablarla uyğunluğu təmin etmək mümkün deyil.

Qeyd edildiyi kimi, ictimai iaşə müəssisələrinin fəaliyyətlərinin mühüm istiqamətlərindən biri – istehsal prosesidir. İstehsala məsrəflərin uçotunun aparılması üçün həmin müəssisələr aktiv, kalkulyasiyaedici hesab olan 202 nömrəli «İstehsalat məsrəfləri» hesabından istifadə edirlər. Xərclər baş verdikcə həmin hesabın debetinə maddi, qeyri-maddi aktivləri, əmək resurslarını uçota alan hesabların (201, 221, 223, 102, 112, 533, 522 və s.) kreditinə yazılılar edilir. Bütün müəssisələrdə olduğu kimi, iaşə müəssisələrində də istifadə olunan resurslar məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərinə müxtəlif qiymətlərlə daxil edilir. Belə ki, istehsala ilinən material ehtiyatlarının maya dəyərini silmək üçün kütləvi identifikasiya metodu, orta maya dəyəri metodu FIFO və LIFO metodları mövcuddur. MHBS 2 və MMUS 8 LIFO metodunun istifadə olunmasına icazə vermir. Araşdırmalar göstərir ki, ictimai iaşə müəssisələri istehsala buraxılan material ehtiyatlarının maya dəyərinin silinməsi əsasən orta maya dəyəri metodu əsasında həyata keçirilir. Vergitutma məqsədləri üçün də həmin metodun tətbiq edilməsi Vergi Məcəlləsində təsbit edilmişdir. texnoloji məqsədlər üçün sərf olunan yanacaqın, elektrik enerjisinin dəyəri onların dövlət tərəfindən qoyulmuş tarif qiymətləri əsasında müəyyən olunur. Əmək haqqı xərcləri məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərinə tarif maaşları, faktiki hesablanmış digər əmək ödənişləri məbləğində daxil edilir. Amortizasiya xərcləri maya dəyərinə aktivlərin faydalı istifadə müddəti üçün müəyyən edilmiş amortizasiya ayırmaları məbləğində hesablanır.

Sosial sığortaya və təminatla ayırmalar maya dəyərində faktiki hesablanmış həcmdə daxil edilir. İctimai iaşə müəssisələrinin xüsusiyyətləri elədir ki, burada əsas material və əmək haqqı xərcləri, amortizasiya xərcləri ilə yanaşı çoxlu miqdarda və çeşiddə köməkçi xammal və materiallardan, müxtəlif dəyişən və daimi istehsal qaimə xərclərindən istifadə olunur. Ancaq mövcud uçot sistemi vasitəsilə biz həmin xərclərin tərkibi və kəmiyyəti barədə informasiya ala bilmirik. Ona görə də təklif olunur ki, 202 nömrəli hesabda xərclər aşağıdakı nomenklatura, yaxud təsnifat qrupları üzrə uçota alınsın:

- müstəqim material məsrəfləri;
- müstəqim əmək haqqı xərcləri (sosial sığorta və təminat xərcləri də daxil olmaqla);
- dəyişən istehsal qaimə xərcləri;
- daimi istehsal qaimə xərcləri (o cümlədən amortizasiya xərcləri).

Dəyişən və daimi istehsal qaimə xərclərinin məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərində müstəqim material məsrəflərinə proporsional qaydada silinməsi məqsədəuyğun olardı. Məsələn bundadır ki, həmin xərclər, daha doğrusu, müstəqim material məsrəfləri iaşə müəssisələrində istehsal olunan məhsulların 70-80%-ni və bəzən də daha yüksək faizini təşkil edir.

İstehsalatdan buxılmış hazır məhsul debet 204, kredit 202 yazılışı ilə rəsmiyyətə salınır. Hazır məhsulun satışı üzrə xərclər və satışdan gəlir, qeyd olunduğu kimi, 701 və 601 nömrəli hesablarda uçota alınır.

Misal 2.4.1. İctimai iaşə müəssisəsi müştərilərinə məhsul yükləyib göndərmişdir – 70 800 man., o cümlədən ƏDV 10 800 man. Satılan məhsulun istehsal maya dəyəri satışın maya dəyərində silinmişdir – 48 000 man. Satılmış məhsul üzrə ƏDV əks etdirilmişdir – 10 800 man. Satışdan maliyyə nəticəsi – 12 000 man. təşkil edəcəkdir. Əməliyyatlara aşağıdakı yazılışlar tərtib ediləcəkdir:

1) Satışdan gəlirin tanınmış məbləğinə:

Debet 211 «Alıcılar və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları» - 70 800 man.

Kredit 601-1 «Malların satışı» - 70 800 man.

2) Hazır məhsulun maya dəyərinin satışın maya dəyərində silinən məbləğinə:

Debet 701 «Satışın maya dəyəri» - 48 000 man.

Kredit 204 «Hazır məhsul» - 48 000 man.

3) Satışın maya dəyərinin tanınması məbləğinə:

Debet 601 «Malların satışı» - 48 000 man.

Kredit 701 «Satışın maya dəyəri» - 48 000 man.

4) Hesablanmış ƏDV məbləğinə:

Debet 601 «Malların satışı» - 10 8000 man.

Kredit 521 «Vergi öhdəlikləri» - 10 800 man.

5) Satışdan maliyyə nəticəsi (mənfəət) məbləğinə:

Debet 601 «Malların satışı» - 12 000 man.

Kredit 801 «Ümumi mənfəət (zərər)» - 12 000 man.

Beləliklə, 601 nömrəli hesabın debet və kredit dövriyyələrini müqayisə etməklə əsas əməliyyat fəaliyyətindən mənfəət, yaxud zərər əldə olunduğunu müəyyən etmək olur.

Biz bir məqama diqqət yetirmək istəyirik: 701 nömrəli hesab yuxarıdakı yazılışlarda hansı rol oynayır, onun mövcudluğu zəruridirmi? Əgər həmin hesabın subhesablarına nəzər salsaq görürük ki, informasiya baxımından həmin subhesablar 202 nömrəli hesabın bəzilərinin təkrarından başqa bir şey deyildir, ona görə onların müxtəlif hesablarda (subhesablarda) təkrarına ehtiyac yoxdur. Digər tərəfdən 701 nömrəli hesabın subhesabları vasitəsilə formalaşdırılan informasiyanın özü qərarlar qəbul etmək baxımından əhəmiyyətli informasiya deyildir.

Deyilənlərdən belə nəticə çıxarmaq olar ki, 701 nömrəli hesabın subhesablarını ləğv etmək və ona heç bir subhesab nəzərdə tutmamaq olar, ya da 701 nömrəli hesaba subhesablar açılarkən onlar 601 nömrəli hesabın subhesablarına uyğunlaşdırmaq lazımdır. Zənnimizcə, 601 nömrəli hesabın da indiki adının dəyişdirilməsi və onun «satış» deyil, «əsas gəlir» adlandırılması düzgün olardı. Bu halda 601-1 nömrəli subhesabın adını «Satışdan gəlir» kimi müəyyən etmək məqsədəuyğundur. Qalan subhesabların adının dəyişdirilməsinə isə ehtiyac yoxdur.

Sair əməliyyat gəlirləri və xərclərinin uçotunun aparılması üçün Hesablar planında 611 nömrəli «Sair əməliyyat gəlirləri» adlı passiv və 731 nömrəli «Sair əməliyyat xərcləri» adlı aktiv hesablar nəzərdə tutulmuşdur. Araşdırmalar göstərir ki, hər iki hesabda subhesabların bəzilərinin adlarının dəyişdirilməsinə, bəzi subhesabların ümumiyyətlə ləğv edilməsinə, bir sıra yeni subhesabların əlavə edilməsinə ehtiyac vardır. Həmin hesablar üzrə subhesabları dəqiqləşdirərkən onların sair əməliyyat gəlirləri və sair əməliyyat xərclərinin mahiyyəti və məzmununa uyğunlaşdırılması lazımdır. Mövcud subhesablar çərçivəsində bunu etmək mümkün deyil. Fikrimizi təsdiq etmək üçün 611 və 731 nömrəli hesabların 1-ci subhesablarını müqayisə etmək kifayətdir: 611-1 nömrəli subhesabda torpaq, tikili, avadanlığın və digər uzunmüddətli aktivlərin satışından gəlirlərin uçotunun aparılması nəzərdə tutulur. Deməli, həmin subhesabla uyğun subhesabın, yəni torpaq, tikili, avadanlıqların və digər uzunmüddətli avadanlıqların satışı ilə əlaqədar xərclər subhesabının olmasına ehtiyac vardır. 731-1 nömrəli subhesabın adı isə belədir: «Torpaq, tikili, avadanlığın və digər uzunmüddətli aktivlərin satışından zərərlər». Deməli, həmin subhesab uzunmüddətli aktivlərin satışı ilə əlaqədar xərcləri deyil, onların satışından olan zərərləri uçota almaq üçün nəzərdə tutulmuşdur. Onda sual çıxır – uzunmüddətli aktivlərin satışı ilə əlaqədar xərclər harada uçota alınmalıdır və 611 nömrəli hesabın debetinə yazılışlar hansı hesablardan aparılmalıdır? Digər bir uyğunsuzluq ondan ibarətdir ki, uzunmüddətli aktivlərin satışından olan zərəri müəyyən etdikdən sonra onun, yəni zərərin 711-1 nömrəli subhesabda əks etdirilməsi məzmun və metodoloji baxımdan düzgün deyildir.

Deyilən çatışmazlığı aradan qaldırmaq üçün təklif edilir ki, 711-1 nömrəli subhesabda uzunmüddətli aktivlərin satışından olan zərərlər deyil, onların digər səbəblərdən təsərrüfatdan çıxmasından olan zərərdər uçota alınsın. Uzunmüddətli aktivlərin satışı ilə əlaqədar xərclərin isə birbaşa 611-1 nömrəli subhesabın debetində əks etdirilməsi mümkündür.

Misal 2.4.2. İctimai iaşə müəssisəsi istifadə edilməyən avadanlığın tanınmasını dayandırır: avadanlığın ilkinə dəyəri 20 000 man., yığılmış amortizasiya məbləği 16 000 man. Avadanlığın satılması mümkün olmadığı üçün onun

təsərrüfatdan çıxmasından yaranan zərər məbləği 4000 man. təşkil edəcək. Həmin əməliyyatları bizim təklif etdiyimiz subhesabda əks etdirilməsi qaydası aşağıdakı yazılışlardan görünür:

1) Tanınması dayandırılan avadanlığın yığılmış amortizasiyasının silinməsi məbləğinə:

Debet 112-3 «Maşın və avadanlıqlar – Amortizasiya» - 16 000 man.

Kredit 111-3 «Maşın və avadanlıq – Dəyər» - 16 000 man.

2) Tanınması dayandırılan avadanlığın tanınmasının dayandırılmasından olan zərər məbləğinə:

Debet 731-1 «Torpaq, tikili, avadanlığın və digər uzunmüddətli aktivlərin tanınmasının dayandırılmasından zərər» - 4000 man.

Kredit 111-3 «Maşın və avadanlıqlar – Dəyər» - 4000 man.

Misal 2.4.3. İctimai iaşə müəssisəsi istifadə etmədiyi avadanlığı satmaq qərarına gəlir: avadanlığın ilk dəyəri 80 000 man., yığılmış amortizasiya məbləği 60 000 man., qalıq dəyəri 20 000 man. (80 000 – 60 000), satışdan gəlir məbləği – 21 240 man., o cümlədən ƏDV – 3240 man. təşkil edir. Satış üzrə maliyyə nəticəsi (zərər) müəyyən olunur – 2000 man. Əməliyyatlara mühasibat yazılışları tərtib edək, satışın maya dəyərini 731 nömrəli hesabın hansısa subhesabında deyil, birbaşa 611 nömrəli hesabın 1 nömrəli subhesabının debetində əks etdirək. Onda maliyyə nəticəsi birbaşa 801 nömrəli hesaba silinəcəkdir:

1) Satış üçün nəzərdə tutulan avadanlığın yığılmış amortizasiya məbləğinin silinməsi:

Debet 112-3 «Maşınlar və avadanlıqlar – Amortizasiya» - 60 000 man.

Kredit 11-3 2Maşın və avadanlıqlar – Dəyər» - 60 000 man.

2) Avadanlığın satış üçün nəzərdə tutulan kimi uçota alınması:

Debet 206 «Satış məqsədilə saxlanılan digər aktivlər» - 20 000 man.

Kredit 111-3 «Maşınlar və avadanlıqlar – Dəyər» - 20 000 man.

3) Avadanlığın satışından gəlir:

Debet 211 2Alicılar və sifarişçilər qısamüddətli debitor borcları» - 21 240 man.

Kredit 611-1 «Torpaq, tikili, avadanlığın və digər uzunmüddətli aktivlərin satışından gəlirlər» - 21 240 man.

4) Satılan avadanlığın qalıq dəyərinin silinməsi:

Debet 611-1 «Torpaq, tikili, avadanlığın və digər uzunmüddətli aktivlərin satışından gəlirlər» - 20 000 man.

Kredit 206 «Satış məqsədilə saxlanılan digər aktivlər» - 20 000 man.

5) Avadanlığın satışı üzrə ƏDV-nin əks etdirilməsi:

Debet 611-1 «Torpaq, tikili, avadanlığın və digər uzunmüddətli aktivlərin satışından gəlirlər» - 3240 man.

Kredit 521 «Vergi öhdəlikləri» - 3240 man.

6) Avadanlığın satışından zərərin əks etdirilməsi:

Debet 801 «Ümumi mənfəət (zərər)» - 2000 man.

Kredit 611-1 «Torpaq, tikili, avadanlığın və digər uzunmüddətli aktivlərin satışından gəlir» - 2000 man.

Qeyd edildiyi kimi, bütün kommersiya təşkilatlarında, o cümlədən də ictimai işə müəssisələrində kommersiya xərcləri və inzibati xərclər əməliyyat fəaliyyətindən olan ümumi nəticələrə silinir. Bu qayda onların ayrı-ayrı məhsullar, mallar (işlər və xidmətlər) arasında bölüşdürülməsi zəruriliyini aradan qaldırır və uçot işlərinin həcmi azaldır, bölüşdürülmə ilə əlaqədar yarana biləcək səhvlərdən sığortalanmağa imkan yaradır.

FƏSİL III. İCTİMAİ İAŞƏ MÜƏSSİSƏLƏRİNDƏ MALİYYƏ HESABATININ FORMALAŞDIRILMASI QAYDALARI

3.1. Maliyyə hesabatının mahiyyəti, məqsədi və tərtib edilməsi prinsipləri

Beynəlxalq və milli standartlara görə maliyyə hesabatı o istifadəçilərin konkret informasiya tələblərinə cavab verən maliyyə hesabatıdır ki, onu həmin istifadəsilər təşkilatdan tələb etmək imkanına malik deyildirlər.

Maliyyə hesabatı bütövlükdə təşkilatın fəaliyyətinin maliyyə vəziyyəti və maliyyə nəticələrinin strukturlaşdırılmış şəkildə təqdim edilməsidir. Maliyyə hesabatının məqsədi müəssisənin maliyyə vəziyyəti, onun fəaliyyətinin maliyyə nəticələri və pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında elə informasiya təqdim etməkdir ki, həmin informasiya iqtisadi qərarlar qəbul edən geniş istifadəçilər kütləsi üçün faydalıdır. Maliyyə hesabatının informasiyası əsasında müəssisənin rəhbərinə etibar edilmiş, yaxud onun sərəncamına verilmiş resurslardan necə istifadə etdiyini müəyyən etmək mümkündür. Bu məqmədə nail olmaq üçün maliyyə hesabatında müəssisənin aşağıdakı göstəriciləri haqqında informasiya formalaşdırılmalıdır:

- aktivlər;
- öhdəliklər;
- xüsusi kapital;
- mənfəət və zərərlər də daxil olmaqla gəlirlər və xərclər;
- sahib qismində çıxış edənlərin qoyduqları paylar və onala edilmiş bölüşdürülmələr;
- pul vəsaitlərinin hərəkəti.

Qeydlərdəki qalan informasiya ilə birlikdə yuxarıda göstərilən informasiya gələcəkdə müəssisənin pul vəsaitlərinin hərəkətini proqnozlaşdırmağa kömək edir.

MHBS 1-ə əsasən maliyyə hesabatının tam komplektinə aşağıdakılar daxildir:

- dövrün sonuna maliyyə vəziyyəti haqqında hesabat;
- dövr ərzində məcmu gəlir haqqında hesabat;
- dövr ərzində xüsusi kapitalda dəyişikliklər haqqında hesabat;

- dövr ərzində pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat;
- uçot siyasətinin əhəmiyyətli elementlərinin qısa təfsiri və digər izahedici informasiya da daxil olmaqla qeydlər.

Əgər müəssisə uçot siyasətini retrospektiv əsasda tətbiq edirsə, yaxud öz maliyyə hesabatında maddələri retrospektiv qaydada yenidən hesablayır, ya da yenidən təsnifləşdirirsə, onda həmin müəssisə ən əvvəlki müqayisə olunan dövrün əvvəlinə maliyyə vəziyyəti haqqında hesabat tərtib etməlidir.

Kommersiya təşkilatları üçün nəzərdə tutulmuş «Maliyyə hesabatlarının təqdimatı üzrə» MMUS 1 Maliyyə hesabatının tərkibini aşağıdakı kimi müəyyən etmişdir:

- Mühasibat balansı;
- Mənfəət və zərərlər haqqında hesabat;
- Kapitalda dəyişikliklər haqqında hesabat;
- Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat;
- Uçot siyasəti və izahlı qeydlər.

Lakin Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabineti 21 oktyabr 2016-cı il tarixli 417 nömrəli qərarı ilə Azərbaycan Nazirlər Kabinetinin 2010-cu il 27 may tarixli 97 nömrəli qərarı ilə təsdiq edilmiş «Kommersiya təşkilatlarının illik maliyyə hesabatlarının və birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatlarının təqdim edilməsi və dərc edilməsi Qaydaları»nda dəyişiklik etmiş və həmin dəyişikliyə əsasən Kommersiya təşkilatları üzrə illik maliyyə hesabatının tərkibi aşağıdakı kimi müəyyən olunmuşdur:

1. Maliyyə vəziyyəti haqqında hesabat;
2. Mənfəət və ya zərər və digər məcmu gəlir haqqında hesabat;
3. Kapitalda dəyişikliklər haqqında hesabat;
4. Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat;
5. Əhəmiyyətli uçot siyasətləri və izahedici qeydlər.

Müqayisə etmək görərik ki, həm MHBS 1, həm də MMUS 1-də maliyyə hesabatının tərkibinə eyni hesabat formaları daxil edilmişdir. AR Nazirlər Kabineti MMUS 1-də verilmiş bəzi hesabatların yalnız adını dəyişdirmişdir.

Müəyyən olunmuş qaydaya görə bütün təşkilatlar, o cümlədən ictimai iaşə müəssisələri mənfəətin, yaxud zərərin komponentlərini ya məcmu gəlir haqqında vahid hesabatın tərkibində, ya da ayrıca mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda təqdim edə bilər. Mənfəət və zərərlər haqqında hesabat təqdim olunduğu halda, həmin hesabat maliyyə hesabatının tam komplektinin tərkibi kimi qəbul edilir və o, bilavasitə məcmu gəlir haqqında hesabatdan öncə tərtib edilməlidir.

Bir çox təşkilatlar maliyyə hesabatı ilə yanaşı, rəhbərliyin maliyyə xülasəsini də təqdim edirlər. Həmin xülasədə təşkilatın maliyyə vəziyyəti, fəaliyyətinin maliyyə nəticələri, həmçinin qarşılaşmış olduğu qeyri-müəyyənliklər geniş təfsir və izah olunur.

Müasir dövrdə təşkilatlar yalnız maliyyə hesabatını təqdim etməklə kifayətlənməməli, ətraf mühitin mühafizəsi məsələlərinə dair bülletenlər tərtib və təqdim etməlidirlər. Məsələ burasındadır ki, bir çox müəssisə və təşkilatlar, o cümlədən də ictimai iaşə müəssisə və təşkilatları ətraf mühitin çirklənməsinin səbəbrakları sırasındadırlar.

Maliyyə hesabatının tərtib və tərtib edilməsi zamanı ümumi prinsiplərə tam riayət olunmalıdır. Belə prinsiplərdən biri, dissertasiya işinin birinci fəslində qeyd edildiyi kimi, fəaliyyətin fasiləsizliyi prinsipidir. Həmin prinsipə görə, maliyyə hesabatı tərtib olunarkən təşkilatın rəhbərliyi həmin təşkilatın öz fəaliyyətini davam etdirmək qabiliyyətini qiymətləndirməlidir. Bir çox hallar (məsələn, rəhbərliyin şirkətin ləğv edilməsi, yaxud onun fəaliyyətinin dayandırılması barədə niyyəti olduqda, ya da təşkilatın fəaliyyətinin davam etdirilməsi bir sıra faktorların təsiri nəticəsində mümkün olmadıqda) istisna olunmaqla təşkilat maliyyə hesabatını fəaliyyətin fasiləsizliyi prinsipi əsasında tərtib etməyə borcludur. Əgər təşkilat maliyyə hesabatını fəaliyyətin fasiləsizliyi prinsipi əsasında tərtib etmirsə, onda bu faktı həmin təşkilat tərəfindən açıqlanmalı, onun konkret səbəbləri göstərilməlidir.

Bütün təşkilatlar kimi, kommertiya yönümlü ictimai iaşə təşkilatları da maliyyə hesabatını tərtib edərkən uçot metodu ilə hesablama prinsipinə əməl etməlidir. Həmin prinsip tərtib olunan zaman təşkilat maliyyə hesabatındakı

maddələri müəyyən edilmiş tanınma kriteriyalarına cavab verən aktivlər, kapital, öhdəliklər, gəlirlər və xərclər kimi tanınır.

Maliyyə hesabatı tərtib olunarkən informasiyanın əhəmiyyətlik və aqreqasiyalaşdırma (ümumiləşdirmə) prinsipinə də əməl edilməsi lazımdır. Başqa sözlə, təşkilat hər bir əhəmiyyətli maddələr sinfini ayrıca əks etdirməlidir. Məsələ burasındadır ki, maliyyə hesabatı çoxlu, mürəkkəb və müxtəlif əməliyyatlar, hadisə və faktlar üzrə məlumatların emal edilməsi, qruplaşdırılması və ümumiləşdirilməsinin nəticəsi kimi formalaşır, ona görə onların siniflərə, yarım siniflərə ayrılması dəqiq seçilmiş təsnifat əlamətləri əsasında həyata keçirilməlidir. Birləşdirmənin və təsnifatın son mərhələsi zamanı maddələrin, onların əks etdirdiyi informasiyanın əhəmiyyətliliyinə ciddi diqqət yetirilməlidir. Beynəlxalq və milli standartlara görə, əgər hansısa oxşar maddələr özlüyündə əhəmiyyətli informasiya yükü daşmırsa, onda onları digər oxşar maddələrlə birləşdirmək lazımdır. Hansısa maddənin hesabatda əks etdirilməsi əhəmiyyətli hesab edilmərsə, onda həmin maddə barəsində qeydlərdə izahat vermək olar. Əgər MHBS və MMUS-ların tələblərinə baxmayaraq hansısa informasiya təşkilat və istifadəçilər üçün əhəmiyyətli xarakter daşmırsa, həmin informasiyanı təşkilat açıqlamaya da bilər.

Beynəlxalq və milli standartlar bir sıra hallar istisna olunmaqla aktivlərin və öhdəliklərin, eləcə də gəlirlərin və xərclərin qarşılıqlı surətdə əvəzləndirilməsinə icazə vermir. Buna görə də bütün təşkilatlar aktivlərin və öhdəliklərin, həmçinin gəlirlərin və xərclərin ayrıca verilməsini tələb edir. Məcmu gəlir haqqında hesabatda, maliyyə vəziyyəti haqqında hesabatda, eləcə də ayrıca mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda maddələrin, yaxud elementlərin qarşılıqlı surətdə əlaqələndirilməsi bir tərəfdən, aparılmış, ya da gələcəkdə baş verə biləcək əməliyyatların başa düşülməsini çətinləşdirir, digər tərəfdən, təşkilatın gələcək pul axınlarının düzgün qiymətləndirilməsinə imkan vermir.

Bir sıra hallarda aktivləri və öhdəliklərin, gəlirlərin və xərclərin qarşılıqlı surətdə əlaqələndirilməsini həyata keçirmək olar. Bu o halda ola bilər ki, eyni əməliyyatlardan aktivlər və öhdəliklər, həmçinin gəlirlər və xərclər yaransın. Məsələn, təşkilat uzunmüddətli aktivlərin təsərrüfatdan ıxmasından mənfəəti və

zərəri, aktivin təsərrüfatdan çıxmasından əldə edilmiş pul vəsaitlərindən (yaxud digər aktivlərin məbləğindən) həmin aktivin balans dəyərini və onun satışı ilə əlaqədar olan xərcləri çıxdıqdan sonra təqdim edir. Bundan başqa, təşkilat netto-əsasda müsbət və mənfi məzənnə fərqlərindən yaranan mənfəəti və zərəri qarşılıqlı surətdə əlaqələndirə bilər.

Maliyyə hesabatının təqdim olunmasının dövriliyi məsələni standartlar, yəni MHBS 1 və MMUS 1 tənzimləyir. Həmin standartlara əsasən, təşkilatlar maliyyə hesabatının tam komplektini (müqayisəli informasiya da daxil edilməklə) ildə bir dəfədən az olmayaraq təqdim etməlidirlər. Əgər təşkilat özünün hesabat dövrünün bitməsi tarixini dəyişirsə və maliyyə hesabatını bir ildən çox müddət üçün, ya da bir ildən az müddət üçün təqdim edirsə, aşağıdakı informasiyanı açıqlamalıdır:

(a) bir ildən yuxarı, ya da bir ildən aşağı müddətlərdən istifadənin səbəbini;

(b) maliyyə hesabatında təqdim edilmiş məbləğlərini tam müqayisə oluna bilməməsi faktını. Bir çox təşkilatlar praktiki baxımdan maliyyə hesabatını 364 gün müddəti üçün təqdim edirlər.

MMUS 1 müəssisələrin maliyyə hesabatını və birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatlarını hesabat dövrünün sonunda, 4 ay (yəni növbəti ilin may ayının 1-nə qədər) və 6 ay (yəni növbəti ilin iyul ayının 1-nə qədər) müddəti ərzində təqdim etməyə borcludurlar.

Hər hansı beynəlxalq və milli standartın yol verdiyi və başqa şey tələb etdiyi hallar istisna olunmaqla, cari maliyyə hesabatında göstərilmiş bütün məbləğlər üzrə təşkilat keçən dövr üçün mövcud olmuş müqayisəli informasiyanı açıqlamağa borcludur. İnformasiya cari maliyyə hesabatının başa düşülməsi üçün əhəmiyyətlidirsə, onda təşkilat həmin müqayisəli informasiyanı təfsir olunan, ya da xülasə şəklində verilən informasiyaya daxil edilməlidir.

Açıqlanan informasiyanı təşkilat maliyyə vəziyyəti üzrə minimum iki hesabatda, qalan digər hesabat növlərinin hər biri üzrə də iki hesabatda təqdim etməlidir. Təşkilat uçot siyasətini retrospektiv əsasda tətbiq edir və yaxud öz maliyyə hesabatında olan maddələrini retrospektiv yenidən hesablayırsa, yaxud yenidən təsniflədirsə, onda həmin təşkilat maliyyə vəziyyəti haqqında üç hesabat, qalan

hesabat növləri üzrə isə iki hesabat və onlara müvafiq olan qeydləri təqdim etməyə borcludur. Həm də bu zaman təşkilat maliyyə vəziyyəti haqqında hesabatı:

- (a) cari dövrün sonuna;
- (b) əvvəlki dövrün sonuna (cari dövrün əvvəlinə uyğun gələn) dövr;
- (c) müqayisə edilən ən əvvəlki dövrün başlanğıcına təqdim etməlidir.

Təşkilat maliyyə hesabatında maddələrin təqdimatını, yaxud təsnifatını dəyişdirdikdə, müqayisəli məbləğlərində yenidən təsnifatını aparmalıdır. Müqayisəli məbləğlər yenidən təsnifləşdirilərkən, yenidən təsnifləşdirmələrin xarakteri, yenidən təsnifləşdirilən hər bir maddənin, yaxud maddələr sinfinin məbləği, yenidən təsnifləşdirmənin səbəbi açıqlanmalıdır.

Yenidən təsnifləşdirmənin praktiki olaraq aparıla bilinmədiyi hallarda müvafiq məbləğlərin yenidən təsnifləşdirilməsinin aparıla bilinməməsinin səbəbi, eləcə cə müvafiq məbləğlərin yenidən təsnifləşdirilməsinin aparıla biləcəyi halda ola biləcək düzəlişlərin xarakteri açıqlanmalıdır. Dövrələr üzrə informasiyanın müqayisəliliyinin yaxşılaşdırılması istifadəçilərə imkan verir ki, onlar maliyyə informasiyasının dəyişmə meyllərini təhlil etməklə əsaslandırılmış iqtisadi qərarlar qəbul etsinlər. Ancaq bəzi hallarda konkret əvvəlki dövrə aid olan müqayisəli informasiyanı yenidən təsnifləşdirmək praktiki surətdə mümkün olmur və bu səbəbdən cari dövrün informasiyası ilə müqayisə edilə bilmir. Məsələn, əgər təşkilat əvvəlki dövrdə, yaxud dövrlərdə məlumatları yenidən təsnifləşdirməyə yatmayan şəkildə yığmırsa, informasiyanın təkrarən yığılması həddən artıq çətinlik yarada bilər və bu işin həyata keçirilməsi mümkünsüz olar.

Təşkilatlar maliyyə hesabatında maddələri təqdimatını və təsnifatını ildən-ildə saxlamalıdır. Ancaq bir sıra hallarda bu ardıcılıq pozula da bilər. Məsələn, müəssisənin fəaliyyətinin xarakteri dəyişdikdə, digər yenidən təsnifləşdirmə daha münasib olduqda, yaxud etibarlı informasiya formalaqdırmağa imkan verdikdə, eləcə də digər beynəlxalq və milli standartlar mövcud maddələrin təsnifatı və təqdimatının dəyişdirilməsini tələb etdikdə ardıcılığa əməl edilməsi məcburi deyildir.

MHBS 1 və MMUS 1 tələb edir ki, maliyyə vəziyyəti haqqında mənfəət və zərərlər haqqında, kapitaldakı dəyişikliklər haqqında hesabatlarda informasiyanın

dəqiq müəyyən edilmiş açıqlamaları olsun. Eyni tələblər pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat formasının informasiyasının açıqlanmasına da qoyulur.

MHBS 1 və MMUS 1 vahid dərc edilmiş sənəd çərçivəsində sair informasiyanın içərisindən maliyyə hesabatının dəqiq icarə olunmasını və ayrılmasını tələb edir. Bu həm də o deməkdir ki, beynəlxalq və milli standartlar yalnız maliyyə hesabatına rəğmən tətbiq edilir, tənzimləyici orqanın, yaxud digər sənədin tələblərinə uyğun olaraq tərtib edilmiş digər hesabat informasiyasına rəğmən isə məcburi qaydada tətbiq edilə bilməz. Ola bilər ki, beynəlxalq və milli standartların tələblərinə uyğun olmadan tərtib edilmiş informasiya vardır və həmin informasiya istifadəçilər üçün faydalıdır, ancaq həmin informasiyanı yenə də maliyyə hesabatının standartları əsasında formalaşdırılmış informasiyası ilə qarışdırmaq olmaz.

Standartlar maliyyə hesabatının hər bir komponentinin dəqiq şəkildə işarə və ifadə olunmasını tələb edir. Bundan başqa, tələb olunur ki, aşağıdakı qəbildən olan informasiya dəqiq ayrılmalı və əks etdirilməlidir:

- hesabat verən təşkilatın adı, yaxud digər identifikasiyalaşdırılan əlamətləri, eləcə də əvvəlki hesabat ilinin sonundan başlayaraq həmin informasiyada baş vermiş istənilən dəyişikliklər;
- maliyyə hesabatının ayrıca hesabat, yaxud qrup hesabatı olması barədə məlumat;
- hesabat dövrünün başa çatdığı tarix, yaxud həmin maliyyə hesabatı komplektlərinin əhatə etmiş olduğu dövr;
- təqdimatın valyutası;
- maliyyə hesabatında məbləğlərin yuvarlaqlaşdırılmasının səviyyəsi.

Beləliklə, biz görürük ki, həm beynəlxalq, həm də milli standart maliyyə hesabatının tərtib və təqdim edilməsinin bütün məsələlərinə sistemli şəkildə əhatə etmiş, bütövlükdə kənar istifadəsilər üçün faydalı informasiya formalaşdırma biləcək mükəmməl nəzəri-metodoloji və praktiki müddəalara malikdir.

Dissertasiya işinin növbəti paragrafında maliyyə hesabatının bəzi növlərinin strukturu, məzmunu və informasiya yükünü, həmin yükün nə dərəcədə əhəmiyyətli olması və hansı məqsədlər üçün istifadə olunduğunu nəzərdən keçirək.

3.2. Maliyyə hesabatının ayrı-ayrı formalarının məzmunu və xarakteristikası

Araşdırmalar göstərir ki, informasiyanın kəmiyyəti, məzmunu və faydalılığı baxımından maliyyə hesabatının ən başlıca formalarından biri – maliyyə vəziyyəti haqqında hesabat formasıdır. Odur ki, həmin hesabat formasında aktivlərin, öhdəliklərin və kapitalın əsas komponentləri haqqında informasiyanın, yaxud maddələrin yerləşdirilməsi məcburi xarakter daşıyır. Qeyd edək ki, adı çəkilən hesabat formasının adı MHBS 1 üzrə 2007-ci ilin sentyabr ayının 6-na qədər «Balans», həmin tarixdən sonra isə – «Maliyyə vəziyyəti haqqında hesabat» olmuşdur. Azərbaycanda maliyyə hesabatının tərkib hissəsi kimi həmin hesabat forması 21 oktyabr 2016-cı ilə qədər «Mühasibat balansı», həmin tarixdən sonra isə «Maliyyə vəziyyəti haqqında hesabat» adlandırılmışdır.

MHBS 1 2Maliyyə vəziyyəti haqqında hesabatda» təqdim ediləcək maddələrin minimum siyahısını göstərsə də, həmin hesabatın formatını və maddələrin orada yerləşdirilməsi qaydasını müəyyən etmir. MHBS 1-dən fərqli olaraq MMUS 1-ə əlavədə sözügedən hesabatın formatı, maddələrin tərkibi və onların həmin hesabatda yerləşdirilməsi ardıcılığı öz əksini tapmışdır.

MHBS 1 aktivlərin və öhdəliklərin cari və uzunmüddətli qruplara bölgüsünü şirkətlərin öz ixtiyarına verir. Əgər bu cür təsnifat olmazsa, onda aktivlərin və öhdəliklərin maliyyə vəziyyəti haqqında hesabatda likvidlik qaydasında, yəni likvidliyin artması, yaxud azalması qaydasında təsnifatı, yaxud yerləşdirilməsi mümkündür. MMUS 1-ə əlavədə maliyyə vəziyyəti haqqında hesabatda aktivlər və öhdəliklər həm uzunmüddətli və qısamüddətli, həm də likvidlik səviyyəsinin artması qaydasında təsnifləşdirilmişlər (cədvəl 3.2.1).

Cədvələ nəzər yetirdikdə görmək çətin deyildir ki, təhlil edilən hesabat formasına əsasən müəssisənin əmlak vəziyyətini, onun tərkibini, kapitalının tərkibini, öhdəliklərinin tərkibini və nisbətini müəyyən etmək üçün zəruri informasiya vardır. Həmin informasiyadan istifadə etməklə istənilən təşkilatın, o cümlədən ictimai iaşə müəssisəsinin tədiyyə qabiliyyəti, likvidlik səviyyəsi

göstəricilərini dəqiq hesablamaq mümkündür. Bununla belə nəzərdən keçirilən hesbat formasının bir sıra maddələri barədə biz öz fikrimizi bildirmək istəyirik.

Cədvəl 3.2.1

ABC müəssisəsinin maliyyə vəziyyəti haqqında hesabatı, man.

	20x1	20x2
1	2	3
AKTİVLƏR		
1. Uzunmüddətli aktivlər		
Qeyri-maddi aktivlər	50844	39200
Torpaq, tikili və avadanlıqlar	310682	197340
Daşınmaz əmlaka investisiyalar	24840	20820
Bioloji aktivlər	-	-
Təbii sərvətlər	-	-
İştirak payı metodu ilə uçota alınmış investisiyalar	26746	26488
Təxirə salınmış vergi aktivləri	6638	6220
Uzunmüddətli debitor borcları	4644	2704
Sair uzunmüddətli maliyyə aktivləri	20790	9490
Sair uzunmüddətli aktivlər	-	-
CƏMİ UZUNMÜDDƏTLİ AKTİVLƏR	435184	302262
2. Qısamüddətli aktiklər		
Ehtiyatlar	49400	35480
Qısamüddətli debitor borcları	39530	36204
Pul vəsaitləri və onların ekvivalentləri	44456	72424
Sair qısamüddətli maliyyə aktivləri	3900	-
Sair qısamüddətli aktivlər	2138	1902
CƏMİ QISAMÜDDƏTLİ AKTİVLƏR	163064	161954
CƏMİ AKTİVLƏR	598248	464216
KAPİTAL VƏ ÖHDƏLİKLƏR		
3. Kapital		
Ödənilmiş nominal (nazimnamə) kapital	82784	64632
Emissiya gəliri	-	-
Geri alınmış kapital (səhmlər)	-	-
Kapital ehtiyatları	46312	15020
Bölüşdürülməmiş mənfəət (ödənilməmiş zərər)	154594	114542
CƏMİ KAPİTAL	281252	196756
4. Uzunmüddətli öhdəliklər		
Uzunmüddətli faiz xərcləri yaradan öhdəliklər	216610	176708
Uzunmüddətli qiymətləndirilmiş öhdəliklər	270	258
Təxirə salınmış vergi öhdəlikləri	24770	18070
Uzunmüddətli kreditor borcları	9070	4260
Sair uzunmüddətli öhdəliklər	640	548
CƏMİ UZUNMÜDDƏTLİ ÖHDƏLİKLƏR	251360	199444
5. Qısamüddətli öhdəliklər		
Qısamüddətli faiz xərcləri yaradan öhdəliklər	19084	31340
Qısamüddətli qiymətləndirilmiş öhdəliklər	980	1236
Vergi və sair məcburi ödənişlər üzrə öhdəliklər	5884	5692
Qısamüddətli kreditor borcları	35280	24748
Sair qısamüddətli öhdəliklər	4444	4600

<i>CƏMI QISAMÜDDƏTLİ ÖHDƏLİKLƏR</i>	<i>65636</i>	<i>67616</i>
<i>CƏMI ÖHDƏLİKLƏR</i>	<i>316996</i>	<i>267460</i>
<i>CƏMI KAPİTAL VƏ ÖHDƏLİKLƏR</i>	<i>598248</i>	<i>464216</i>

Uzunmüddətli aktivlər üzrə «Təbii sərvətlər» maddəsinin olması reallığa uyğun gəlmir. Məsələ bundadır ki, müəssisələrin mülkiyyətində təbii sərvətlər demək olar ki, yoxdur, çünki onlar əslində ümumxalq mülkiyyəti hesab olunur. Bu barədə Azərbaycan Respublikasının Konstitusiyasının 14-cü maddəsində deyilir: «Təbii ehtiyatlar hər hansı fiziki və ya hüquqi şəxslərin hüquqlarına və mənafələrinə xələl gətirmədən Azərbaycan Respublikasına mənsubdur» (7, s.7).

Uzunmüddətli aktivlər üzrə «Daşınmaz əmlaka investisiyalar» maddəsinin adı, zənnimizcə, dəqiqləşdirilməlidir. Söhbət ondan gedir ki, Torpaq, tikili və avadanlıqlar da daşınmaz əmlak qrupuna daxildir, onlar da əsasən və bilavasitə investisiyalar hesabına əldə olunur və yaradılır. Yaxşı olardı ki, həmin maddə «İnvestisiyalı mülkiyyət» adlandırılınsın.

Araşdırılmalar göstərir ki, ictimai işə müəssisələrinin, həmçinin də digər istehsal və ticarət yönümlü müəssisələrin aktivlərinin tərkibinə torpaq, tikili və avadanlıqlardan sonra ən yüksək xüsusi çəkiyə malik olan maddə «Ehtiyatlar» maddəsidir. Ona görə də ehtiyatların nələrdən ibarət olduğu barədə istifadəçilərin daha geniş məlumatlandırılması yaxşı olardı. Təklif olunur ki, maliyyə vəziyyəti haqqında hesabatda ehtiyatlar aşağıdakı maddələr üzrə əks etdirilsin:

- material resursları;
- bitməmiş istehsal;
- hazır məhsul və mallar.

Ehtiyatların həmin tərkibdə göstərilməsi kənar istifadəçiyə müəssisənin həmin resursları barədə, onların tərkibinin müqayisə olunan dövrlərdə necə dəyişməsi barədə vacib məlumatlar əldə etməyə imkan verir.

Yaxşı olardı ki, qısamüddətli aktivlər bölməsində əlavə «Satış üçün nəzərdə tutulmuş uzunmüddətli aktivlər» adlı maddə yerləşdirilsin. Həmin maddə üzrə informasiya formalaşdırmaq üçün Hesablar planında müvafiq hesab da mövcuddur.

Maliyyə vəziyyəti haqqında hesabatın «Kapital» bölməsində «Bölüşdürülmənin mənfəət (ödənilməmiş zərər)» maddəsinin adının dəyişdirilməsi zəruridir. Məsələ burasındadır ki, kapitalın kəmiyyəti hesabatda zərər çıxılmaqla (əgər fəaliyyətin ümumi yekunu zərər olarsa) əks etdirilməlidir. İstənilən yekun zərər məbləği kapitalın kəmiyyətini azaldır, ancaq kapital bölməsində keçmiş illərin bölüşdürülməmiş zərər məbləğinin əks etdirilməsi kapitalın məzmununa və beləliklə də maliyyə vəziyyəti haqqında hesabatın strukturuna uyğun gəlmir.

Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin 417 nömrəli 21 oktyabr 2016-cı il tarixli qərarına əsasən «Mənfəət və zərər haqqında hesabat» formasının adı dəyişdirilərək «Mənfəət və ya zərər və digər məcmu gəlir haqqında hesabat» kimi təsdiq edilmişdir. Bundan fərqli olaraq, MHBS 1 gəlirlər və xərclər haqqında bütün maddələri, hansılar ki, hesabat dövründə tanınmışlar, ya məcmu gəlir haqqında Vahid hesabatda, ya da ki, iki hesabatda: mənfəət və zərərlərin komponentlərini göstərən hesabatda (mənfəət və zərərlər haqqında ayrıca hesabatda) və mənfəət və zərərlərlə başlayan və sair məcmu gəlirin komponentini göstərən ikinci hesabatda (məcmu gəlir haqqında hesabatda) əks etdirilməsini tələb edir.

Nəzərdən keçirilən hesabat formasına daxil edilməli olan maddələr müqayisəli şəkildə aşağıdakı cədvəldə əks etdirilir (cədvəl 3.2.2).

Cədvəl 3.2.2

Mənfəət və zərərlər və məcmu gəlir haqqında hesabatın maddələri

MHBS 1 üzrə	MMUS 1 üzrə
<ul style="list-style-type: none"> – Satışdan gəlir; – Maliyyələşdirmə üzrə xərclər; – Assosiasiyalı şirkətlərin və birgə müəssisələrin qayda iştirak metodu ilə uçota alınan mənfəətdə (zərərdə) payı; – Vergi üzrə xərclər; – Vergitutmadan sonra fəaliyyətin dayandırılmasından mənfəət, yaxud zərər; – Dayandırılan fəaliyyət üzrə satışa çəkilən xərclər çıxılmaqla ədalətli dəyərlə qiymətləndirmənin, yaxud aktivlərin qrupu üzrə vergitutmadan sonrakı mənfəət, yaxud zərər; 	<ul style="list-style-type: none"> – Əsas gəlir; – Əməliyyat fəaliyyətinin nəticələri; – Maliyyə xərcləri; – İştirak payı metodu ilə uçota alınmış birgə müəssisələrin və asılı müəssisələrin mənfəətində və ya zərərində əsas müəssisənin payı; – Mənfəət vergisi üzrə xərclər; – Azlıq təşkil edən mülkiyyətçilərin payı; – Hesabat dövründə xalis mənfəət və ya zərər; – Digər məcmu gəlir.

<ul style="list-style-type: none"> – Mənfəət, yaxud zərər; – Gəlirin xarakterinə görə təsnifləşdirilmiş sair məcmu gəlirin hər bir komponenti; – Payda iştirak metodu ilə uçota alınan sair məcmu gəlirdə assosiasiyalı şirkətlərin və birgə müəssisələrin payı; – Yekun məcmu gəlir. 	
---	--

MHBS 1 və MMUS 1 digər məcmu gəlirə aşağıdakı maddələri aid edir:

- uzunmüddətli amortizasiya olunan maddi və qeyri-maddi aktivlərin yenidən qiymətləndirilməsi üzrə ehtiyatın kəmiyyətinin dəyişilməsini;
- satış üçün mövcud olan maliyyə aktivlərinin dəyərinin dəyişilməsiqdən mənfəəti, yaxud zərəri;
- xaricdəki fəaliyyətin yenidən hesablanmasında olan mənfəəti, yaxud zərəri;
- hedcinqləşdirmə alətlərinin dəyərinin dəyişilməsindən mənfəət, yaxud zərər (pul axımlarının hedcinqləşdirilməsi zamanı);

standartlar aşağıdakı əhəmiyyətli hadisələr və maddələr üzrə də informasiyanın ayrıca açıqlanmasının zəruriliyini qeyd edir:

- torpaq, tikili və avadanlıqların, investisiyaların təsərrüfatdan çıxmasını;
- torpaq, tikili və avadanlıqların qiymətləndüşməsindən olan zərəri, ehtiyatların dəyərinin xalis satış dəyərinə qədər aşağı düşməsindən yaranan zərəri, həmçinin silinmiş məbləğlərin bərpasını;
- əməliyyatların (fəaliyyətin) dayandırılmasını;
- məhkəmə proseslərinin nəticələrini;
- sair ehtiyatların (öhdəliklərin) bərpasını.

Beynəlxalq və Milli Standartlar (MHBS 1 və MMUS 1) xərclərin təsnifatının ya xərclər xarakterinə (xüsusiyyətinə), ya da funksiyasına (təyinatına) görə aparılmasını tələb edir. Bununla əlaqədar qeyd etmək lazımdır ki, ölkədə fəaliyyət göstərən kommersiya müəssisələri, o cümlədən ictimai iaşə müəssisələri daha çox xərclərin funksiyasına (təyinatına) görə təsnifatı əsasında uçotun aparılmasına üstünlük verirlər. Bunun səbəblərindən biri ondan ibarətdir ki, mövcud Hesablar planı xərclərin uçotunun məhz xərclərin funksiyası (təyinatı) üzrə təsnifatı əsasında

aparılması üçün uyğunlaşdırılmışdır. Mövcud Hesabla planı əsasında xərclərin xarakterinə (xüsusiyyətinə) görə məlumatların formalaşması xeyli çətindir və əlavə işlərin aparılmasını tələb edir.

Xərclərin funksiyası (təyinatı) üzrə təsnifatı əsasında mənfəət və zərərlərin müəyyən edilməsi və hesabatda əks etdirilməsi qaydasını aşağıdakı misalın əsasında nəzərdən keçirək.

Misal 3.2.1. «Xəzər» şirkəti 31.12.2016-cı ilə hesablar üzrə aşağıdakı qruplara malikdir (cədvəl 3.2.3):

Cədvəl 3.2.3

Xərclərin, gəlirlərin tərkibi	Məbləğ, man.
Əsas material xərcləri	194 000
Məhsul satışından gəlir	1 000 000
Məhsul istehsalında çalışan işçilərin əmək haqqı xərcləri	160 000
Şirkətin rəhbərliyinin əmək haqqı xərcləri	24 000
Məhsul istehsalında çalışan işçilərə verilən mükafat xərcləri	12 000
İstehsal işçilərinin əmək haqqından tutulan xərcləri	8000
Şirkət rəhbərliyinin əmək haqqı üzrə vergi xərcləri	3500
Kreditlər üzrə faiz xərcləri	2400
Marketinq şöbəsi işçilərinin ezamiyyə xərcləri	7000
Vergilər üzrə cərimə xərcləri	4000
Əmlak vergisi üzrə xərclər	1400
Yol vergisi üzrə xərclər	10 000
Ofis avadanlıqlarının amortizasiyası xərcləri	2000
İstehsal avadanlıqlarının amortizasiyası xərcləri	8000
Məhsulun qablaşdırılması və daşınması xərcləri	18 000
Tullantıların pasportlaşdırılması xərcləri	3000
Dividendlər üzrə gəlirlər	14 000
Dəftərxana ləvazimatlarının alınması xərcləri	800
Şübhəli debitor borcları üzrə xərclər	9000
Məzənnə fərqlərindən yaranan mənfəət	26000
Köməkçi materiallara çəkilən xərclər	62 000
01.01.2016-cı il tarixinə bitməmiş istehsal	48 000
Avadanlığın satışından zərər	5000
31.12.20.16-cı il tarixinə bitməmiş istehsal	56 000
01.01.2016-cı il tarixinə hazır məhsul	68 000
31.12.2016-cı il tarixinə hazır məhsul	64 000

Verilmiş məlumatlar əsasında xərclərin funksiyasına görə mənfəət və zərər haqqında hesabat forması aşağıdakı kimi olacaqdır (cədvəl 3.2.4). Mənfəət və

zərərər haqqında hesabat formasında maddələrin yerləşdirilməsinə yenidən baxılması zəruridir.

Cədvəl 3.2.4

Mənfəət və ya zərər haqqında hesabat forması (xərclərin funksiyasına görə)

Göstəricilər	Məbləğ, man.
Əsas əməliyyat gəliri	1 000 000
Satışın maya dəyəri	(444 000)
Ümumi mənfəət	556 000
Sair əməliyyat gəlirləri	2600
Kommersiya xərcləri	(25 000)
İnzibati xərclər	(30 300)
Sair əməliyyat xərcləri	(36 400)
Fəaliyyətin dayandırılmasından mənfəətlər (zərərlər)	-
Əməliyyat mənfəəti (zərəri)	466 900
Maliyyə gəliri	14 000
Maliyyə xərcləri	(2400)
Asılı və birgə müəssisələrin mənfəətində (zərərlərində) pay	-
Vergitutmadan əvvəl mənfəət (zərər)	478 500
Mənfəət vergisi	(95 700)
Hesabat dövründə xalis mənfəət (zərər)	382 800

Zənnimizcə, «Kommersiya xərcləri» və «İnzibati xərclər» maddələri həm əsas, həm də sair əməliyyat gəlirləri və xərclərindən sonra yerləşdirilməlidir. Çünki həmin maddələrin yalnız əsas və sair əməliyyat gəlirlərinə (mənfəətinə) silinməsi fəaliyyətin bütövlükdə obyektiv qiymətləndirilməsinə imkan vermir. İndiki halda göstərilən xərclərin sair əməliyyat xərcləri, maliyyə gəlirləri və xərcləri nəzərə alınmadan silinməsi ona dəlalət edə bilər ki, həmin xərclərin, xüsusən də inzibati xərclərin sair əməliyyat hadisə və faktları, həmçinin maliyyə fəaliyyəti ilə bağlı heç bir əlaqəsi yoxdur. Kommersiya xərcləri birbaşa və bilavasitə satış ilə əlaqəli olmasına baxmayaraq hesabatda satışdan gəlirlə həmin xərclərin əlaqəsi yoxdur.

Bundan başqa, maliyyə gəlirləri və xərclərinin əsas gəlir və xərclərə, yoxsa əlavə gəlir və xərclərə aid olmasına mövcud hesabat forması əsasında müəyyən etmək mümkün deyildir. Ona görə də maliyyə gəlirləri və xərclərinin, mütəmadi olub olmamasından asılı olaraq ya əsas gəlirlərə və xərclərə, ya da ki, əlavə

gəlirlərə və xərclərə aid edilməsi daha düzgün olardı. Maliyyə gəlirləri və xərcləri haqda ayrıca informasiyanı isə hesabatda Qeydlərdə açıqlamaq məqsədəuyğundur.

Maliyyə hesabatının mühüm tərkib hissələrindən biri – pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatdır. Təsadüfi deyildir ki, həmin hesabat formasının tərtib və təqdim edilməsi qaydaları ayrıca beynəlxalq (MHBS 7) və milli (MMUS 5) standartlarla tənzimlənir. Nəzərdən keçirilən hesabatın əhəmiyyəti onunla izah olunur ki, onun informasiyası əsasında istifadəçilər şirkətin xalis aktivlərindəki dəyişiklikləri, şirkətin maliyyə strukturunu (likvidlik və tədiyyə qabiliyyəti də daxil olmaqla) və onun pul vəsaitlərinin daxilolmaların və xaricolmalarına təsir etmək qabiliyyətini qiymətləndirməyə imkan əldə edirlər.

Hər iki standart pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatın üç fəaliyyət növü üzrə tərtib edilməsini tələb edir:

- 1) əməliyyat fəaliyyəti üzrə;
- 2) investisiya fəaliyyəti üzrə;
- 3) maliyyə fəaliyyəti üzrə.

MHBS 7 əməliyyat fəaliyyəti üzrə pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatın birbaşa dolaylı metodlardan birini istifadə etməklə, qalan fəaliyyət növləri üzrə yalnız birbaşa metoddan istifadə etməklə tərtib olunmasını tələb edir.

MMUS 5 pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatın əməliyyat fəaliyyəti üzrə dolaylı metod, digər fəaliyyət növləri üzrə isə birbaşa metod əsasında tərtib edilməsi qaydasını müəyyən etmişdir. Araşdırmalar göstərir ki, əməliyyat fəaliyyəti üzrə pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatın dolaylı metodlarla tərtib edilməsi metodu müəyyən çətinliklər yaradır və informasiyanın etibarlılığına xələl gətirir. Odur ki, əməliyyat fəaliyyəti üzrə pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatın birbaşa metodla tərtib edilməsi məqsədəuyğundur.

NƏTİCƏ

«İctimai iaşə müəssisələrində uçot və hesabatın təşkili istiqamətləri» mövzusunda aparılmış tədqiqat işi aşağıdakı nəticələrə gəlməyə imkan vermişdir:

1. Bütün müəssisə və təşkilatlarda olduğu kimi, ictimai iaşə sferasında da obyektiv, əsaslandırılmış iqtisadi qərarların qəbul edilməsi, idarəetmə səmərəliliyinin yüksəldilməsi, müəssisələrin fəaliyyətinin nəticələrinin qiymətləndirilməsi və onların daha da yaxşılaşdırılması üçün etibarlı və dürüst uçot-hesabat informasiyası formalaşdırmaq zəruridir.

İctimai iaşə müəssisələri istehsal-tədavül sferasında fəaliyyət göstərir, buna görə də onlarda uçot və hesabat işləri nəzəri-metodoloji və praktiki nöqteyi-nəzərdən kommersiya təşkilatları üçün nəzərdə tutulan beynəlxalq və milli uçot və hesabat standartları, həmçinin onların fundamentini təşkil edən Prinsiplər və Konseptual əsasları əsasında təşkil edilir və aparılır. Prinsiplər və Konseptual əsaslar – maliyyə uçotu və hesabatının məqsədini, onların formalaşdırdığı informasiyanın keyfiyyət atributlarını, elementlərin tərkibini, mahiyyətini, tanınma kriteriyalarını, qiymətləndirilməsinin ümumi metodlarını və digər nəzəri-metodoloji qaydalar və prinsipləri müəyyən edir.

3. Araşdırmalar göstərir ki, Prinsiplərin və Konseptual əsasların müəyyən etmiş olduğu ümumi nəzəri-metodoloji qaydalar və prinsiplər bütün kommersiya yönümlü müəssisələrdə, o cümlədən də ictimai iaşə müəssisələrində uçotun və hesabatın müasir tələblər baxımından, informasiya formalaşdırmaq baxımından təşkili və aparılması üçün məqbuldur və alternativsizdir. Bununla belə, həmin sənədlərin bir sıra uçot və hesabat elementləri, obyektləri, hadisə faktları üzrə təsbitləri mübahisəlidir və onların dəqiqləşdirilməsinə ehtiyac vardır.

Mübahisəli məqamlara Prinsiplərdə və Konseptual əsaslarda öhdəliklərə və xərclərə verilən tərifləri aid etmək olar. Hər iki sənəddə öhdəliklər və xərclər birmənalı olaraq müəssisəyə iqtisadi fayda gətirən aktivlərin kənara axını, azalması kimi qəbul edilir.

3. Prinsiplər və Konseptual əsaslar uçotun təşkili və aparılmasının, maliyyə hesabatının tərtib edilməsinin əsasında iki fundamental-metodoloji prinsip müəyyən etmişdir: a) hesablama metodu ilə uçot prinsipi; b) fəaliyyətin fasiləsizliyi prinsipi. Bütün müəssisə və təşkilatlar kimi, ictimai iəşə müəssisələri üçün də həmin prinsiplər baza rolunu oynayır. Ancaq digər prinsiplərin, məsələn, ikili yazılış prinsipinin, ehtiyatsızlıq prinsipinin, pul ilə ölçmə prinsipinin nəzərə alınmaması o demək olardı ki, ümumiyyətlə uçot-hesabat sistemi inkişafının ibtidai mərhələsindədir.

4. İnformasiyanın Prinsiplərdə və Konseptual əsaslarda təsbit edilmiş keyfiyyət atributları öz-özlüyündə uçot və hesabatın formalaşdırdığı informasiyanın istifadəçilər üçün faydalı olması işinə xidmət edir. Göstərilən sənədlər dörd keyfiyyət xarakteristikası, yaxud atributu müəyyən etmişdir: münasiblik, etibarlılıq, anlaşıqlı (aydın) olmaq və müqayisəlilik. Birinci iki atribut informasiyanın məzmununa, sonrakı iki atribut isə informasiyanın təqdim edilməsinə aiddir.

Apardığımız araşdırmalar, həmçinin bir çox digər müəlliflərin tədqiqatları və təhlili göstərir ki, adları çəkilən keyfiyyət xarakteristikaları uçot-hesabat informasiyasının keyfiyyətini və faydalılığını yüksəltmək üçün mühüm metodoloji əhəmiyyət kəsb etsə də, onlar arasında balans yaratmaq praktiki baxımdan asan məsələ deyildir.

5. Praktikanın öyrənilməsi deməyə əsas verir ki, ictimai iəşə müəssisələrdə, həmçinin də digər kommərsiya qurumlarında ədalətli dəyərlə qiymətləndirmə metodundan istifadə imkanları yüksək deyildir. Bu da onunla bağlıdır ki, bazarda inhisarçılığın özünün aradan qaldırılması çətin həyata keçirilə bilən bir prosesdir. Odur ki, uçot və hesabat obyektlərinin qiymətləndirilməsinin və yenidən qiymətləndirilməsinin bazar dəyəri əsasında aparılması obyektiv zəruriyyətdir.

6. İctimai iəşə müəssisələrində uçotun və hesabatın təşkili və formalarına bir çox faktorlar və şəraitlər təsir edir. Onlara daxildir: müəssisənin həcmi, onun təsərrüfat və coğrafi seqmentlərinin sayı, ölçüləri, təşkilatı və idarəetmə strukturu, müəssisənin texniki təminatı, uçot işlərinin avtomatlaşdırılma səviyyəsi, səqəd dövriyyəsinin sxemi, tətbiq olunan uçot modeli və s. İctimai iəşə müəssisələrində

uçotun jurnal-order, memorial-order və sadələşdirilmiş formaları daha geniş yayılmışdır. Son dövrlərdə avtomatlaşdırılmış formadan da geniş istifadə olunur.

7. Aparılmış araşdırmalar göstərir ki, ictimai iaşə müəssisələrində aktivlərin, kapitalın, öhdəliklərin, gəlirlərin və xərclərin uçotu metodikası, onların barəsində lazımi informasiya və informasiyanın hesabatda əks etdirilməsi üçün Hesablar planında müvafiq hesablar mövcuddur. Bununlar belə, maliyyə uçotu və hesabatının ayrı-ayrı elementlərinin təsnifatı, qiymətləndirilməsi və yenidən qiymətləndirilməsi, sintetik uçotunun aparılması qaydalarında müəyyən çatışmazlıqlar və qeyri-dəqiqlik halları vardır. Tədqiqat nəticəsində aşağıdakı çatışmazlıqlar müəyyən edilmişdir:

- tikilməkdə olan obyektlərin torpaq, tikili və avadanlıqların tərkib hissəsi kimi təsnifləşdirilməsi;
- səhmlərin təkrar satışından olan gəlirlərin hansı gəlirə aid oluna biləcəyinin müəyyən edilməməsi;
- işçilərə hesablanmış əmək haqqının müxtəlif növləri barədə informasiya formalaşdırılmaması;
- mövcud uçot sistemi vasitəsilə dəyişən və daimi istehsal xərcləri üzrə informasiyanın formalaşdırıla bilməməsi;
- satışın maya dəyərini əks etdirən 701 nömrəli hesabın subhesablarının 601 nömrəli satışı əks etdirən hesabın subhesablarının bir-biri ilə uzlaşdırılmaması;

8. Zənnimizcə, maliyyə uçotu və hesabatının elementləri kimi öhdəliklərin və xərclərin tərəfi, Prinsiplərdə və Konseptual əsaslarda olduğundan fərqli olaraq, aşağıdakı kimi formulə olunmalıdır: *öhdəliklər* – yaranması iqtisadi fayda gətirən resursların müəssisəyə axıb gəlməsinə, ödənilməsi isə oxşar resursların müəssisədən axıb getməsinə səbəb olan borclarıdır; *xərclər* – resursların, gələcəkdə iqtisadi fayda gətirəcək aktivlərin əldə olunmasına, yaradılmasına, həmçinin də mövcud öhdəliklərin ödənilməsinə sərf olunması ilə əlaqədar olan məsrəflərdir.

9. Mövcud çatışmazlıqları aradan qaldırmaq, uçotun informativliyini yüksəltmək məqsədilə təklif olunur:

- 731 nömrəli hesaba «Torpaq, tikili və avadanlıqların və digər uzunmüddətli aktivlərin tanınmasının vaxtından əvvəl dayandırılmasından zərər» adlı yeni subhesab açılsın;
- 201, 202, 203, 204, 205, 206, 207 və 208 nömrəli hesabların subhesablarına yenidən baxmaq və onlardan subhesabları olmayan hesablara subhesablar nəzərdə tutmaq məqsədəuyğundur. Məsələn, 203 nömrəli hesaba heç bir subhesab nəzərdə tutulmamışdır, bu da tikinti müqavilələri üzrə hansı xərclərin olduğunu müəyyən etməyə imkan vermir;
- nizamnamə kapitalı formalaşdırılarkən daxil olan qeyri-pul aktivlərinin dəyəri təsisçilərin (standartların) razılığı əsasında deyil, bazar qiymətləri əsasında müəyyən edilməlidir;
- ehtiyat kapitalının yaradılması kriteriyası və ya qaydası (məsələn, nizamnamə (nominal) kapitalın 5%-i, ya da 10%-i həcmində) normativ sənədlərdə öz əksini tapmalıdır;
- geri alınmış səhmlərin təkrar satışından yaranan əlavə gəlirin uçotunun 631 nömrəli mövcud hesabın 7 sayılı «Digər maliyyə gəlirləri» subhesabında aparılması məqsədəuyğundur;
- əmək haqqının ayrı-ayrı növləri barədə informasiya almaq üçün 533 nömrəli sintetik hesaba aşağıdakı subhesabların açılması təklif edilir:
 - 533-1 «Tarif üzrə əmək haqqı öhdəlikləri»;
 - 533-2 «Mükafatlar, dividendlər üzrə və s. stimullaşdırıcı əmək haqqı öhdəlikləri»;
 - 533-3 «Kompensasiya xarakterli əmək haqqı üzrə öhdəliklər»
- xərclərin 202 nömrəli hesabda aşağıdakı təsərrüfat qrupları üzrə uçota alınması məqsədəuyğun hesab olunur:
 - müstəqim material məsrəfləri;
 - müstəqim əmək haqqı xərcləri;
 - dəyişən istehsal qaimə xərcləri;
 - daimi istehsal qaimə xərcləri.

10. MHBS 1 və MMUS 1 maliyyə hesabatının tərtib və təqdim edilməsinin nəzəri-metodoloji və praktiki aspektlərinə dair mükəmməl müddəalara və təsbitlərə malikdir. Bununla belə maliyyə hesabatında formalaşdırılan informasiyanın kəmiyyəti və keyfiyyətinin yaxşılaşdırılması baxımından aşağıdakı təkliflər edilir:

– maliyyə vəziyyəti haqqında hesabatda ehtiyatların üç qrup üzrə əks etdirilməsi məqsədəuyğundur:

- material resursları;
- bitməmiş istehsal;
- hazır məhsul və mallar.

– maliyyə gəlirləri və xərclərinin mənfəət və ya zərər hesabat formasında ya əsas gəlir və xərcə, ya da sair gəlir və xərcə aid edilməsi məqsədəuyğundur. Mövcud hesabat formasında maliyyə gəlirləri və xərclərinin ayrıca təsnifat maddələrində əks etdirilməsi əsas gəlir və xərclər ilə sair gəlir və xərclər arasındakı nisbəti düzgün müəyyən etməyə imkan vermir. Maliyyə gəlirləri və xərcləri barədə informasiyanı hesabatda Qeydlərdə açıqlamaq daha düzgün olardı.

İSTİFADƏ EDİLMİŞ ƏDƏBİYYAT

1. Международные стандарты финансовой отчетности 2009: издание на русском языке. М., Аскери-АССА, 2009. 1047 с.
2. Kommersiya təşkilatları üçün milli mühasibat uçotu standartlarının Konseptual əsasları. Bakı, 2010. 284 s.
3. Международные стандарты финансовой отчетности 2011: издание на русском языке. М., Аскери-АССА, 2009. 1047 с.
4. Azərbaycan Respublikasının Mülki Məcəlləsi. Bakı, «Qanun», 2006. 703 s.
5. Azərbaycan Respublikasının Əmək Məcəlləsi. Bakı, 2010. 284 s.
6. Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi. Bakı, «Qanun», 2000.
7. Azərbaycan Respublikasının Konstitusiyası, Bakı, «Qanun», 1999. 59 s.
8. Azərbaycan Respublikasının 2Mühasibat uçotu haqqında Qanunu». Bakı, 2004.
9. «2005-2008-ci illərdə Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının tətbiqi üzrə Proqram». AR Nazirlər Kabinetinin 18 iyul 2005-ci il tarixli Qərarı.
10. Abbasov Q.Ə. Mühasibat uçotunun nəzəriyyəsi. Dərslik. Bakı, 2009.
11. Səbzəliyev S.M., Quliyev V.M. İdarəetmə uçotu. Bakı, 2014.
12. Səbzəliyev S.M. Xarici ölkələrdə mühasibat uçotu. Bakı, 2014.
13. Quliyev v., Fətullayev R., Kərimov A. Beynəlxalq uçot və hesabatə giriş (GAAP və İFRS əsasında). Bakı, 2012.
14. Палий В.В. Международные стандарты учета и финансовой отчетности. М., 2004.
15. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. М., 2007.
16. Пчелина С.Л., Минаева М.Н. Международные стандарты финансовой отчетности. М., 2011.
17. Исмаилов Н.м. Формирование финансовых результатов: учетно-аналитические аспекты. Баку, 2012.
18. Чая В.Т., Чая Г.В. Международные стандарты финансовой отчетности. М., 2011.

19. Вахрушина М.А. Международные стандарты финансовой отчетности. М., 2009.
20. Агеева О.А. Международные стандарты финансовой отчетности. М., 2013.
21. Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учета (пер.с англ.). М., 1997.
22. Журнал «Бухгалтерский учет». №10, 2014 г.
23. «Maliyyə və uçot» jurnalı. 2014-2016-cı illər.