

**AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI TƏHSİL NAZİRLİYİ**  
**AZƏRBAYCAN DÖVLƏT İQTİSAD UNİVERSİTETİ**  
**BEYNƏLXALQ MAGİSTRATURA VƏ DOKTORANTURA MƏRKƏZİ**

*Əlyazması hüququnda*

(Balikani Fərid Valeh)

“İctimai iaşədə kapitalın, dividendlərin, fondların və ehtiyatların uçotu və metodikası” mövzusunda

**MAGİSTR DİSSERTASIYASI**

**İxtisasın şifri və adı**

**060402 “Mühasibat uçotu və audit”**

**İxtisaslaşma**

**“Xidmət sferasında mühasibat uçotu və audit”**

**Elmi rəhbər:**

**Magistr proqramının rəhbəri:**

**prof. S.M. Səbzəliyev**

**i.ü.f.d., dos. N.M. Musayeva**

**Kafedra müdiri**

**prof. S.M. Səbzəliyev**

**BAKİ - 2018**

## MÜNDƏRİCAT

|                                                                                                                                                              |           |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>GİRİŞ.....</b>                                                                                                                                            | <b>3</b>  |
| <b>I FƏSİL. İctimai iaşə müəssisələrində kapitalın xüsusiyyətləri, uçotu və əhəmiyyəti</b>                                                                   |           |
| 1.1 Xüsusi kapitalın konsepsiyası və uçotu.....                                                                                                              | 5         |
| 1.2 Nizamnamə (nominal) kapitalının artması və azalması ilə əlaqədar əməliyyatın uçotu.....                                                                  | 9         |
| 1.3 Geri alınmış kapitalın uçotu xüsusiyyətləri.....                                                                                                         | 15        |
| 1.4 Kapital ehtiyatları və onların uçotu və hesabatda əks etdirilməsi.....                                                                                   | 21        |
| 1.5 MHBS-dan istifadə etməklə kapitalın uçotunun təkmilləşdirilməsi.....                                                                                     | 23        |
| <b>II FƏSİL: İctimai iaşədə dividendlərin, fondların və ehtiyatların uçotda və hesabatda əks etdirilməsi metodikası</b>                                      |           |
| 2.1 Dividendlərin hesablanması və ödənilməsinin uçotda və hesabatda əks etdirilməsi.....                                                                     | 29        |
| 2.2 Emissiya gəlirlərinin uçotu xüsusiyyətləri.....                                                                                                          | 32        |
| 2.3 Yenidənqıymətləndirmə üzrə ehtiyatlar və onların uçotu metodikası.....                                                                                   | 37        |
| 2.4 Məzənnə fərqləri və qanunvericilik üzrə uçotu metodikası.....                                                                                            | 39        |
| 2.5 Digər ehtiyatların yaradılması ilə əlaqədar əməliyyatların uçotda və hesabatda əks etdirilməsi metodikası.....                                           | 46        |
| <b>III FƏSİL. İctimai iaşə müəssisələrində kapitalın, dividendlərin, fondların və ehtiyatların uçotda və hesabatda əks etdirilməsinin təkmilləşdirilməsi</b> |           |
| 3.1. Kapitalın uçotu metodunun optimallaşdırılması.....                                                                                                      | 50        |
| 3.2 Dividendlərin uçotunun təkmilləşdirilməsi.....                                                                                                           | 56        |
| 3.3. Fondların və ehtiyatların uçotunun təkmilləşdirilməsi.....                                                                                              | 62        |
| <b>Nəticə.....</b>                                                                                                                                           | <b>70</b> |
| <b>Ədəbiyyat siyahısı.....</b>                                                                                                                               | <b>72</b> |

## GİRİŞ

Mənfəət məqsədi güdən və ya fəaliyyətini səmərəli həyata keçirmək istəyən bütün təsərrüfat subyektləri ilkin növbədə müəssisəsinin uçotunu düzgün aparmalıdır. İctimai iaşə müəssisələrinin fəaliyyətinin nəticəsi olaraq mənfəət ilə xərclər və onların uçotu daima diqqət mərkəzindədir. Çünki ictimai iaşə müəssisələrində bütün qərarlar, əsasən müəssisələrin və maliyyə bazarlarının mövcud vəziyyətinə uyğun verilir. Bu qərarların qəbulunda isə əsas sənədlərdən biri mükəmməl hazırlanmış və aparılmış uçotdur. Bu nöqtəyi-nəzərdən tədqiq edilmiş magistr dissertasiyasının mövzusu bazar münasibətləri şəraitində aktualıq təşkil edir.

Bu məqsədlə, tədqiqatda ictimai iaşə müəssisələrində kapitalın, dividendlərin, fondların və ehtiyatların uçotu metodikasının öyrəniləsinə çalışılmışdır. Buna paralel olaraq iaşə müəssisələrində kapitalın, dividendlərin, fondların və ehtiyatların uçotu zamanı diqqət yetirilməli olan əhəmiyyətli maliyyə məsələlərinin məntiqi sistemləşdirilməsi aparılmışdır.

**Problemin öyrənilmə səviyyəsi.** Bu mövzunun tədqiqi mühasibat uçotu elmində əmək sərf etmiş alimlərin - L.I.Abalkin, N.Q.Çumaçenko, S.S.Sotabuldin, K.N. Naribayev, S.A.Stukov, V.I.Valuyev, V.B.Ivaşçeviç, R.S. Bezrukix, A.S.Marqulis, I.I.Poklad, M.X.Iebrax, I.A.Bosmanov və başqalarının əsərlərində toxunulmuşdur. Ölkəmizdə də bu istiqamətdə çalışan alimlər az olmamışdır. Bu alimlərə nümunə olaraq S.M.Səbzəliyev, Q.Ə.Abbasov, V.I.Isayev, H.I.Namazəliyev, S.M.Qasımov, I.B.Abbasov və başqalarını qeyd etmək mümkündür.

**Dissertasiya işinin əsas məqsədi** ictimai iaşə müəssisələrində kapitalın, dividendlərin, fondların və ehtiyatların uçotu metodikasının tədqiqidir. Bu məqsədə nail olmaq üçün aşağıdakı mühüm görülən məsələlərin tədqiqi hədəflənmişdir:

- ictimai iaşə müəssisəsində mühasibat uçotunun əhəmiyyətinin, onun funksiyasının qarşılıqlı qaydada təsirinin təmin edilməsi;

ictimai iaşə müəssisəsində mühasibat uçotunun metodoloji bazasının təmin edilməsi,

- ictimai iaşə müəssisəsində kapitalın, dividendlərin, fondların, ehtiyatların uçotu metodikasını zəruriliyinin əsaslandırılması.

**Tədqiqatın predmeti və obyektı.** Azərbaycan Respublikasında fəaliyyətdə olan ictimai iaşə müəssisəsində uçotunun formalaşması məsələlərinin öyrənilməsi tədqiqatın predmeti təşkil etmişdir. Tədqiqatın obyektı isə öz növbəsində ictimai iaşə müəssisələrinin uçot ilə hesabatlarında kapitalın, dividendlərin, fondların və ehtiyatların uçotudur.

**Tədqiqatın nəzəri və praktiki əsası,** ictimai iaşə müəssisəsində uçot ilə hesabatın təşkili və hazırlanması üzrə normativ sənədlər, bu sahədə təkmilləşdirilməyə yönəlik ölkə daxili və xarici alimlərin çalışmaları təşkil edir.

**Yerinə yetirilən işin elmi yeniliyi** günümüzdə ictimai iaşə müəssisələrində uçotun təşkili ilə bağlı hazırlanmış təkliflər, habelə tövsiyələr hesab edilə bilər. Bunlara aşağıda qeyd edilənləri aid etmək olar:

- ictimai iaşə müəssisəsində uçotun beynəlxalq standartlarda göstərilən tələblərə uyğun yeni istiqamətlərin tətbiqinin vurğulanması;
- ictimai iaşə müəssisəsində maliyyə bölgüsü prosesində mühasibat sisteminin formalaşmasının müəyyən edilməsi;
- ictimai iaşə müəssisəsində uçot ilə hesabatın tənzimlənməsinin təmin edilməsi ilə bağlı təkliflərin formalaşması;
- ictimai iaşə müəssisəsində mühasibat uçotunda tətbiq edilən hesablar planının tətbiqi ilə əlaqədar təklif hazırlanması.

**Tədqiqat işinin quruluşu və həcmi.** Dissertasiya işi 78 səhifə, giriş, üç fəsil, 13 paragrafdan, nəticə və təkliflərdən ibarətdir.

# I FƏSİL. İCTİMAİ İAŞƏ MÜƏSSƏLƏRİNDƏ KAPİTALIN XÜSUSİYYƏTLƏRİ, UÇOTU VƏ ƏHƏMİYYƏTİ

## 1.1 Xüsusi kapitalın konsepsiyası və uçotu

Kapital özünəməxsus bir xarakterə sahib olub, çeşidli meyar və ya kriteriyalara əsasən qruplaşdırıla bilən anlayışdır. Belə ki, dövriyyə meyarına görə onu, əsas kapital və dövriyyə kapitalına bölmək olar. Başqa bir meyar isə bu kapitalın qoyulduğu sahəyə, yəni tikinti, toxuculuq, iaşə və s. kapitalına ayırmaq olar. Bundan başqa kapitalın əldə edilmə mənbəyinə əsasən kapitalı aşağıdakı formada sistemləşdirmək mümkündür:

-  xüsusi kapital,
-  səhmdar kapitalı,
-  borc kapitalı,
-  cəlb olunmuş kapital.

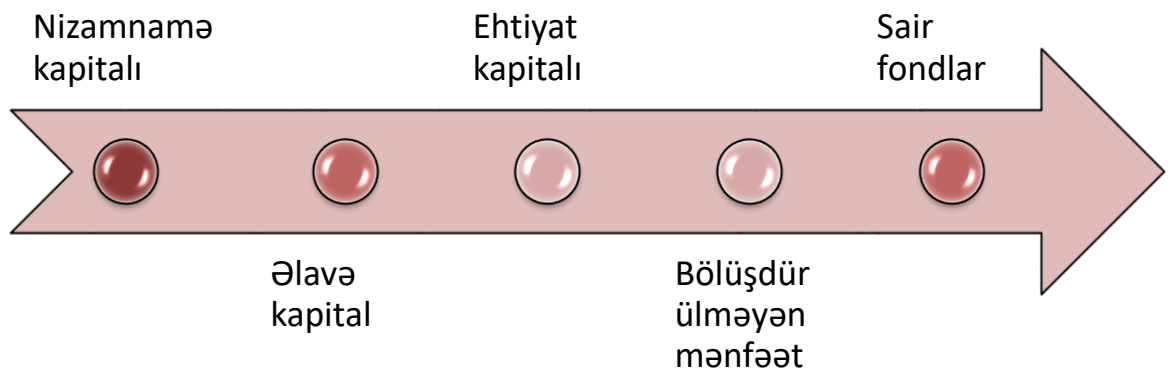
İctimai iaşə müəssisələrində xüsusi kapital, həmin müəssisəyə kənardan toplamış kapital azad edildikdən sonra məcmuu nizamnamə, əlavə və ehtiyat kapitalı, bölüşdürülməmiş mənfəət, habelə məqsədli fondlar ilə ehtiyatları da əhatə edən digər ehtiyatları özündə toplayan kapitaldır [15, s.273].

Müəssisənin sahib olduğu aktivlərin ümumi dəyərinin müəyyən faizini təşkil edən xüsusi kapital, üçüncü tərəfin zəruri ödənişləri bölüşdürüldükdən sonra geriye qalan, yəni müəssisənin mülkiyyətini əlində tutan şəxsə çatır.

Müəssisənin xüsusi kapitalının müəyyənləşdirilməsi və tapılması müxtəlif metodlarla təyin edilə bilər. Birincisi, cari uçot ilə hesabat informasiyasını özündə əks etdirən balans qiymətinin vasitəsiylə. İkincisi isə bazar qiymətinin köməkliylə reallaşmaqdadır.

Xüsusi kapital müəssisənin uzunmüddətli kapitalı olub müxtəlif vəsaitlərdən formalaşmaqdadır (Sxem 1).

## Sxem 1. Xüsusi kapitalın tərkibi



Sxem 1-də göstərilən xüsusi kapitalın tərkib hissələrini analiz etdikdə bu kapitalların da özünəməxsus keyfiyyətləri olduğu anlaşılır. Belə ki, istənilən müəssisə qurularkən onun rəsmiyətə keçdiyi sənədlərdə xüsusi kapitalın göstərilən hissəsi “nizamnamə kapitalı” adlanır.

*Nizamnamə kapitalı* – müəssisə formalaşarkən onu yaradan sahibkarın həmin müəssisənin əmlakına qoyduğu vəsaitin pul formasında göstərildiyi məbləğdir. Bu məbləğin həcmi həmin təşkilatın fəaliyyətinə imkan yaradan həcmə uyğun olaraq formalaşır.

*Əlavə kapital* xüsusi kapitalın digər hissəsi olub müəssisənin nizamnamə kapitalı kimi paylara ayrılmır. Əlavə kapital müəssisənin səhmlərinin sahiblərinin məcmuu mülkiyyətini ifadə edir. Bu kapital da öz növbəsində bir neçə mənbəyə görə yaranır. Bu mənbələr; emisiya gəliri, əvəzsiz verilən əmlak, yenidən qiymətləndirmə edilərkən mövcud əmlakın real dəyərinin yüksəlməsi, müəssisənin nizamnamə kapitalına səhmdarların qoyduğu əmanətlərdən formalaşan kurslararası gəlir. Əlavə kapital olaraq formalaşan məbləğ müxtəlif hədəflərə çatmaqda xərclənə bilər. Bu hədəflərə əsasən daxildir:

1. Müəssisənin nizamnamə kapitalının məbləğinin yüksəldilməsi,
2. Fəaliyyət dövründə qarşılaşılan zərərlərin ödənməsi,

### 3. Həmin vəsaitin müəssisəni quran pay sahiblərinə paylanması.

*Ehtiyat kapitalı.* Xalis mənfəət üzvlər arasında paylanarkən müəssisələrdə ehtiyat kapitalı ayrılır. Bu kapital müəssisənin nizamnamə kapitalının 15%-i qədər formalaşdırılır. Ümumiyyətlə, müəssisədə risk fondunun təşkili, habelə bu fondun vəsaitinin xərclənməsi istiqamətləri həmin müəssisənin nizamnaməsinə əsasən qurulur. Müəssisənin əldə etdiyi xalis mənfəətdən bu fonda təsis edilən məbləğ maksimum mənfəətin 5% qədər ola bilər. Bu fonda toplanan vəsait müəyyənləşməsi qeyri-mümkün olan zərərin ödənməsi məqsədilə yığılır. Müəssisələrdə planlaşdırılan xərclər ilə ödənişlər üçün ayrıla biləcək ehtiyatların məbləği əsasən istehsal prosesi ilə tədaviyə baş verəcək xərclərin miqdarına uyğun olaraq müəyyənləşir [9, s.3].

Bu istiqamətdə hazırlanan hesabatlarda, habelə aparılan mühasibat uçotu prosesində bəzi xərclər üçün ehtiyatlar mütləq nəzərə alınır. Bunlara aiddir:

- müəssisə əməkdaşlarının məzuniyyət ödənişləri,
- müəssisə əməkdaşlarının mükafatlandırılması xərcləri,
- digər xərclər.

*Bölüşdürülməyən mənfəət.* Əvvəlki dövrün, həmçinin hesabat ilinin əldə edilmiş mənfəəti olaraq qəbul edilə bilər. O, müəssisənin müəyyən gəliri ilə əldə etdiyi artımı əks etdirən spesifik bir anlayışdır [12, s.142].

Beləliklə, xüsusi kapital ilə onun tərkib hissələri ictimai iadə müəssisələrinin fəaliyyətində çox əhəmiyyətli olub uçotu aparılmaqdadır. Bu kapitalın uçotu haqqında sonrakı paraqraflarda məlumat veriləcəkdir.

Ümumiyyətlə, xüsusi kapital müəssisənin mülkiyyətçisinin qoyduğu vəsaitin dəyərini göstərir. Bununla belə, elə vəziyyət yarana bilər ki, mülkiyyətçi mövcud olan passivlərin hamısını ödədikdə, daha sonradan geridə formalaşan kapital vəsaitin məbləğini ifadə edərkən bu vəsait qalıq kapitalı olaraq qəbul edilməkdədir. Adı keçən şərait yarandıqda balansın ifadə olunacağı metod aşağıda göstərilmişdir:

$$\text{Xüsusi kapital} = \text{Aktivlər} - \text{Maliyyə öhdəlikləri}$$

Yuxarıdakı bərabərlik müəssisənin sahib olduğu xüsusi vəsaitə nəzərən maliyyə ehtiyacının tapılmasında kreditorlar əsasən hüquqi baxımdan səlahiyyətli olurlar.

Eyni zamanda yuxarıdakı düstur müəssisənin aktivlərinin mövcud məbləği ilə kapitalın yaranmasında –xüsusi+cəlb olunmuş- kreditorun və mülkiyyətçinin payının miqdarını ehtiva edir. Aparılan müqayisə müəssisənin maliyyə sabilliyi eyni zamanda maliyyənin göstərdiyi nəticələrlə çox bağlıdır.

Beynəlxalq mühasibat standartları sistemində olan hesablarda göstərilən dəyərli əmlakın coxalması və ya azaldılması göstərilir. Aktiv hesablar olaraq nəzərdə tutulan - kassa; alınacaq veksəl; alınacaq vəsait; öncədən avans formasında verilən xərclər; bina; torpaq və digər ləvazimatlar aid olur. Passiv hesablar isə əvvəlki hesabların balansında qalan eyni zamanda növbəti dövrdə mənbələrin götürülməsi kimi nəzərdə tutulmaqdadır. Bu aktivlər də iki hissəyə, yəni, qısa müddətli və uzun müddətli aktivə ayrılmaqla müəssisə borclarının yüksəlməsi yada onların azalmasının uçotunu aparır. Ancaq adı çəkilən hesab planı Azərbaycanda tətbiq edilən hesablar planında göstərilən aktiv ilə passiv hesablarda qeyd edilmir [18, s.14].

Sahibkarın müəssisəyə qoyduğu miqdarın göstərilməsi məqsədilə qeyd olunan kapital hesabı, müdəmədi və daimi xüsusiyyətə sahibdir. Bu səbəbdən bu kapitalın qalığı daimi olaraq hesabat balansında qeyd edilir. Diqqət edilməsi zəruri olan nüans, götürülmüş kapital ilə qoyulmuş kapitalın əvvəlki qeyd edilən halın əksinə, müstəsna olaraq göstərərək, əsasən hesabat balansının islahatı olarkən hesablanmasıdır.

Eyni zamanda mənfəətdən ödəyən verginin uçotu üçün ayrılan hesaba görə qalıq Azərbaycanda mühasibat uçotunda ayrılmış 421 nömrəli “Mənfəət vergisi üzrə təxirə salınmış vergi öhdəlikləri” adlı hesabda göstərilən əməliyyatlarla bənzərlik daşıyır. Bundan başqa müəssisənin mükəlləfi olduğu vergi miqdarına uyğun borcu və normadan çox ödənilən miqdarı əks etdirir. Bildirək ki, beynəlxalq mühasibat standartları ilə ölkəmizdə tətbiq edilən hesablar planı arasında bəzi prinsiplərə görə fərqlilik mövcuddur.



Belə ki, Azərbaycan Respublikasında istifadə edilən vahid hesablar planı spesifik məsələləri əhatə edib bəzi əlamətlərə sahibdir. Bunlar [25, s.71]:

- ❖ uçot və hesabatda sistemləşdirilən vahid metodiki rəhbərlik;
- ❖ uçot və hesabatların köməkliylə müəssisənin əmlakına nəzarətin təşkili;
- ❖ müxtəlif səviyyə və etaplarda müəssisənin fəaliyyətinin analizi;
- ❖ tətbiq edilən mühasibat uçotu və hesabatının yaxşılaşdırılması məqsədilə müəyyənəddici idarəetmə qərarlarının qəbulu məqsədilə ümumi dövlət, region, müxtəlif müəssisələrlə bağlı informasiyanın əldə edilməsi.

Əslində ölkədə tətbiq edilən yeni hesablar planı iqtisadiyyatının cari vəziyyətini göstərməklə dövlətimizin uçotla bağlı praktikasının beynəlxalq uçot praktikasına uyğunlaşması və onunla uzlaşmasına əhəmiyyətli dərəcədə köməklik edir.

Beynəlxalq uçot praktikasında “Xüsusi kapital” konsepsiyasına xüsusi önəm yetirilir. Çünki xüsusi kapital “təmiz əmlak” olub, təsərrüfat subyektinin balansının nəticəsindən, habelə xarici borcları ayırdıqdan sonra geriye qalan əmlakın bütününün qalıq dəyərini əks etdirir.

## **1.2 Nizamnamə (nominal) kapitalının artması və azalması ilə əlaqədar əməliyyatın uçotu**

Nizamnamə kapitalı mülkiyyətin mövcud şəklinə baxılmadan təsərrüfat cəmiyyətlərinin nizamnamə kapitalına; dövlət təşkilatlarının nizamnamə kapitalına; təsərrüfat yoldaşlığının şərikli kapitalına; istehsalat və istehlak kooperasiyasının pay fonduna bölünür.

Nizamnamə kapitalı - 301 “Nominal (Nizamnamə) kapital” - təşkilatın xüsusi əmlakının əsas formalaşma mənbəyini: təşkilatın yeni yaradılması zamanı təsisçilərin pul ifadəsində qoyduğu əmlakını (əsas vəsaitlər, qeyri-maddi aktivlər, dövriyyə və pul vəsaitləri üzrə dəyər); fəaliyyətin təsis sənədlərində müəyyən edilən miqdarda istiqamətverici göstəricilərini özündə ehtiva etdirir.

Sözügedən göstəricilərin məbləği təşkilatın nizamnaməsində əksini tapmaqdadır və onun məcmu nizamnamə kapitalı adlanır.

Bu kapital təşkilatın təsisçilərinin qərarı ilə təsis sənədində müvafiq dəyişikliklər aparılmaqla dəyişdirilə bilər.

Nizamnamə kapitalı iqtisadi təşkilatların maliyyə vəziyyətini göstərməyə imkan verən ən mühüm göstəricilərdən hesab edilir. Nizamnamə kapitalı müəssisələrin kapitalının ən stabil elementlərindən biridir və bu kapitalın dəyişikliyi qanuna uyğun olaraq həyata keçirilir [16].

Eyni zamanda, nizamnamə kapitalı müəssisələrin öhdəliklərindən əmələ gələn vəzifələrin təminatçısı olaraq müəssisə nizamnaməsindən ortaya çıxan öhdəlikləri yerinə yetirmək məqsədilə lazımi vəsaitlərin qaynağıdır. Nizamnamə kapitalı növbəti dövrdə gəlir təmin etmək naminə ilk kapitaldır.

Nizamnamə kapitalının yaranması prinsipləri müəssisənin qurulma hədəfi ilə müəssisənin təşkilati-hüquqi bazası ilə bağlıdır. Müxtəlif təşkilati və hüquqi bazalı müəssisələrin nizamnamə kapitalını yaratmağın qaydaları dövlətin qanuni sənədləri vasitəsilə tənzimlənilir.

İctimai iaşə müəssisələrinin nizamnamə kapitalı həmin müəssisənin kreditorların maraqlarını təmin edən minimum məbləği təyin edir. Nizamnamə kapitalının həcmi təsisçilər tərəfindən Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin müəyyən etdiyi miqdardan aşağı olmayaraq təmin edilir.

Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin 23 dekabr 2000-ci il tarixli qərarla, yəni "Azərbaycan Respublikası Mülki Məcəlləsinin qəbul edilməsindən irəli gələn bəzi məsələlərin həll edilməsi haqqında" 224 sayılı qərar ilə səhmdar cəmiyyətinin nizamnamə kapitalının ən aşağı səviyyəsi qapalı səhmdar cəmiyyətlərində 2000 AZN, əksinə açıq səhmdar cəmiyyətlərində isə daha yüksək, 4000 AZN miqdarında təyin olunmuşdur.

Müəssisənin nizamnamə kapitalı pul ya da qeyri-pul şəklində qoyular. Səhmdar cəmiyyətin nizamnamə kapitalına ayrılan vəsaitlərin şəkli Azərbaycan Respublikasının Mülki Məcəlləsi, habelə müəssisənin səhmdarları arasında əqdə keçmiş sövdələşməylə təyin olunmaqdadır. Bu kapital, pul, qiymətli kağız, əmlakın

müxtəlif formaları, həmçinin əmlakdan yaranan haqlar və digər pula ekvivalent olan müxtəlif aktivlərdən formalaşa bilər [14, s.25].

Qeyri-pul olan bütün əmlakların dəyəri səhmdar cəmiyyətləri qurularkən təsis iclasının, əks təqdirdə, yəni fəaliyyət göstərdikdən sonrakı dövrdə həmin müəssisənin hissədarlarının ümumi iclasının qərarına əsasən formalaşır [13, s.45].

İctimai iaşə müəssisələrinin nizamnamə kapitalının üç funksiyası vardır. Bunlar:

- başlanğıc kapital olaraq,
- hissədarların hissəsini müəyyənləşdirərək,
- üçüncü tərəflərə qarşı müəssisənin vəzifələrinin yerinə yetirilməsinə zəmanətçi olaraq.

Nizamnamə kapitalının xərclənməsi yolları qanunla təyin olunmayıb, təkcə şərt olaraq nizamnamə kapitalının müəssisənin mülkiyyətilə təmin edilməsidir.

Digər tərəfdən investorlar, səhmdarlar və i.a. qarşısında olan öhdəçiliklər də iki yerə bölünür. Onların bir hissəsi müəssisənin ilk dəfə təşkil edilməsi zamanı sahibkarların qoyuluşu hesabına, ikincisi isə sonradan əlavə ayırmalar aparmaq yolu ilə tamamlanır. Bu iki hissə müəssisənin nizamnamə kapitalı adlanır. Əldə olunan mənfəətin bir hissəsi müəssisənin öz sərəncamında qalır. Həmin mənfəətdən yığım fonduna ayırmalar aparılır. Bu ayırmalar hesabına sahibkarların nizamnamə kapitalına qoyduqları vəsait artırıla bilər. Vəsaitlərin bu hissəsi öz əksini “Nizamnamə (nominal) kapitalı” “Nizamnamə (nominal) kapitalın ödənilməmiş hissəsi”, “Bank hesablaşma hesabları”, “Hesabat dövründə xalis mənfəət (zərər)”, “Mühasibat uçotu siyasətində dəyişikliklərlə bağlı mənfəət (zərər) üzrə düzəlişlər”, “Keçmiş illər üzrə bölüşdürülməmiş mənfəət (ödənilməmiş zərər)”, “Elan edilmiş dividendlər” hesablarında tapır. Sonralar onlar sahibkarların razılığı ilə nizamnamə kapitalına birləşdirilə bilər. Sahibkarlar qarşısında müəssisənin bu iki öhdəçiliyi kapitalı təşkil edir.

Təşkilatın xüsusi kapitalının tərkibində mülkiyyətçi qarşısında aşağıdakı öhdəliklər nizamnamə (şərikli), əlavə və ehtiyat kapitalı, bölüşdürülməmiş mənfəət, digər ehtiyatlar uçota alınır.

Təşkilatın təsisçisinin (iştirakçısının) qoyuluşunun (payın, səhmin və rüsumun) məcmuu kimi sənədlərdə qeydə alınmış nizamnamə (şərikli) kapitalı balansda əks etdirilir.

Yeni mülkiyyət formasına keçən ya da təsərrüfatçılıq şəklini dəyişən müəssisələrdə nizamnamə kapitalı və ya fondu müəssisəni yaradanların, hissədarların, habelə bəzi şəxslərin qoyduqları əmanətlərdən yarana bilər.

Mülkiyyəti əlində tutan şəxslər nizamnamə kapitalının (fondunun) dəyərini təkcə, fondada (kapital) dəyişiklik olması müvafiq dövlət orqanları tərəfindən xüsusi rəsmiyyətdən keçdiyi dövrdən sonra dəyişdirmək mümkündür. Belə olan halda nizamnamə kapitalı əvvəl yazdığından bənzəri olaraq əsas vəsaitlərin amortizasiya dəyəri ya da yaxud təsərrüfatdan çıxarılan əsas vəsait obyektlərinin məbləği həcmində aşağı salına bilməz, həmçinin yeni işə aid edilən əsas vəsaitlərin məbləği həcmində yüksəldilə bilər.

Hal-hazırda belə əməliyyatlar mühasibat uçotunda nizamnamə kapitalına toxunmadan əks etdirilir.

Müəssisənin nizamnamə kapitalı həmin təsərrüfat subyektinin qurulduğu sənədlərə əsasən hissədarların müəssisənin iqtisadi həyatının başlaması məqsədilə ayırdıqları kapital qoyuluşlarının dəyərini göstərir [19, s.65].

Nizamnamə kapitalı müəssisənin durumu və fəaliyyəti haqqında informasiyaları sistemləşdirmək məqsədilə hesablar planında 301 saylı “Nizamnamə (nominal) kapitalı” hesabında aparılmaqdadır. Müəssisəni qurulan zaman sənədlərdə əks etdirilən miqdar 301 saylı “Nizamnamə kapitalı” hesabının qalıqına adekvat qalmalıdır. Bu kapitalı uçota aparan hesab ilə bağlı yazılışlar, daha açıq ifadə edərsək, onun yüksəlməsi ya da əksilməsi təkcə müəssisənin qurulduğu sənədlərdə dəyişiklik aparıldıqdan etibarən təyin olunmuş şərtlərlə həyata keçə bilər. Nizamnamə fondunun formalaşması şərtləri qanunverici, habelə təsisədiçi sənədlərlə reallaşır [17, s.28].

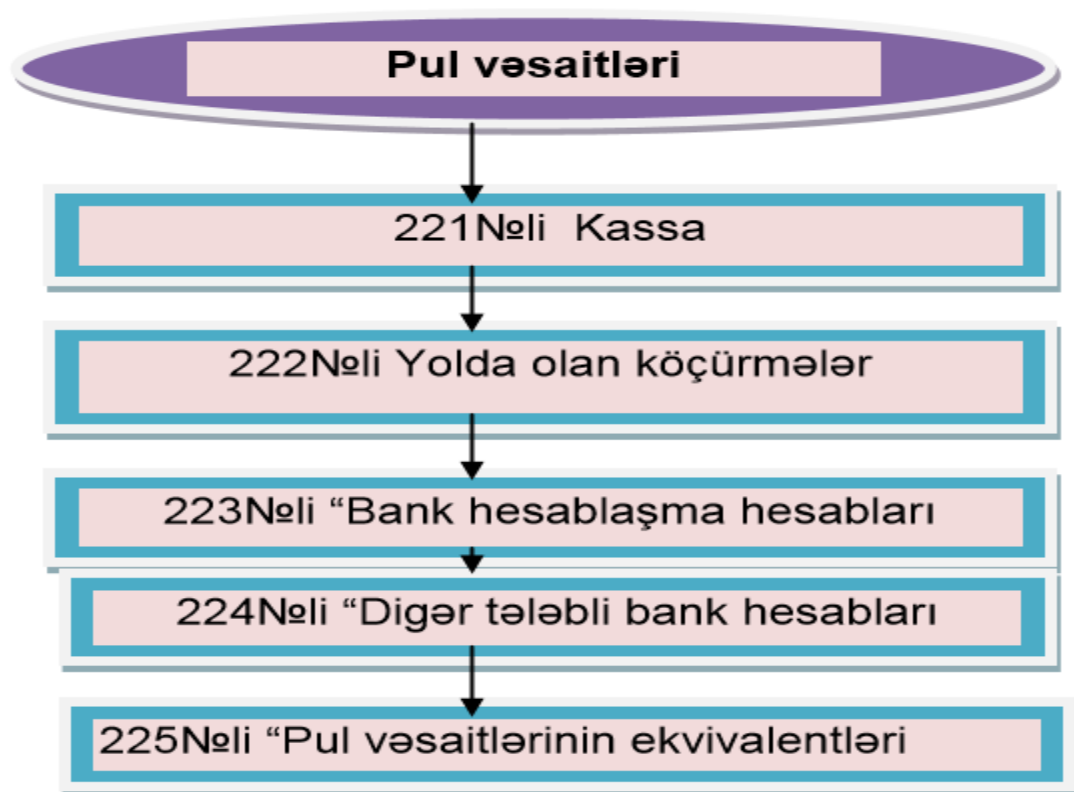
Birgə müəssisə qeydiyyatından bir il ötdükdən sonra keçən bu müddət ərzində bütün təsisçilər özlərinə düşən hissələrin həcmnin yarısını nizamnamə kapitalına qoymalıdır. Əks təqdirdə, bu müəssisəni rəsmiyyətə keçirən qurum onu

bu siyahıdan siləcək, yəni “birgə müəssisə” statusuna son qoyulacaqdır. Nizamnamə kapitalı olaraq formalaşdırılan dəyər xarici valyutadan istifadə olunaraq yaradılırsa həmin təşkilatın qeydiyyatı keçdiyi gündə valyutanın rəsmi valyutaya olan məzənnəsi ilə sonradanqoyuluş zamanı valyuta məzənnəsinin manata olan dəyəri arasında fərq olarsa, həmin fərq mütləq uçotda göstərilir.



**Şəkil 1. Pul vəsaitlərinin uçotu zamanı mənfəət vergisinin bəyannaməsi üzrə uyğunlaşması**

Analitik mühasibat hesabatları müəssisədəki qurucular, kapitalın formalaşma etapları, habelə səhmlərin çeşidinə uyğun hazırlanır. Milli mühasibat uçotunun standartlarına görə pul vəsaitlərinə nəğd pul vəsaitləri, bank hesabında tutulan və tələblərlə bağlı verilmiş pul vəsaitləri aiddir. Bunlar üçün hesablar planının 22-ci maddəsi 221 №-li “Kassa” hesabında, 222 №-li “Yolda olan köçürmələr”, həmçinin 223 №-li “Bank hesablaşma hesabları”, 224 №-li “Digər tələbli bank hesabları”, habelə 225 №-li “Pul vəsaitlərinin ekvivalentləri” hesabları nəzərdə tutulmuşdur.



Müəssisənin mövcud nizamnamə kapitalı həmin müəssisə reyestrndan keçdiyi müddətə qədər müəssisəni quran bu dəyəri tam həcmdə ödəmək məcburiyyətindədir.

| DT  | KT  | Məbləğ      Əməliyyatın<br>açılışı                                                                          |
|-----|-----|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 302 | 301 | Təsis sənədlərinə uyğun<br>məbləğdə nizamnamə<br>kapitalı əks etdirilir                                     |
| 302 | 301 | Mühasibat      uçotu<br>subyektinin nizamnamə<br>(nominal) kapitalının<br>ümumi dəyəri müəyyən<br>edildikdə |
| 111 | 302 | Təsisçi      tərəfindən<br>avadanlıq qoyulub                                                                |
| 223 | 302 | Təsisçi      tərəfindən                                                                                     |

|         |     |                                                                                      |
|---------|-----|--------------------------------------------------------------------------------------|
|         |     | hesablaşma hesabına pul vəsaiti verilib                                              |
| 341,343 | 301 | Bölüşdürülməmiş mənfəət hesabına nizamnamə kapitalının artması əks etdirildikdə      |
| 301     | 302 | Təsisçi öz vəsaitini geri götürdükdə nizamnamə kapitalının azalması əks etdirildikdə |

Müəssisə təsis olunduqdan sonra növbəti səhmlər satışa çıxdıqda, müəssisənin yenidən çıxarılmış nizamnamə kapitalı bəzi dövr müddətində ödənmədən saxlanıla bilər. Bu halda kapitalın ödənilməyən məbləği ödənilməyən nizamnamə kapitalı olaraq qeydiyyatda keçir. Hesabat dövrünə qoyuluş nizamnamə kapitalının dəyəri hesablanan zaman, ödənilməyən nizamnamə kapitalının dəyəri kapitalda qeydiyyat keçirilmiş nizamnamə kapitalının dəyərindən çıxılır. Mühasibat balansında təkcə hesabat dövrünə qoyulmuş nizamnamə kapitalı hesablanır. Kapitalda apırılmış dəyişikliklərlə bağlı hesabatda verilir, geriye buraxılan ödəniləcək nizamnamə kapitalı isə kapitalda dəyişikliklərlə bağlı hesabatın yğun hesabında xüsusi qeyd edilir (maddə 13) [26, s.34].

### **1.3 Geri alınmış kapitalın uçotu xüsusiyyətləri**

Müəssisə geri alınmış səhmləri növbəti tarixdə yenidən satışa çıxarmaq ya da tamamilə silmək (ləğv) üçün əldə tutursa, bu kapital, ödənilmiş nizamnamə kapitalı, habelə emissiya gəlirinin məcmuu toplamının aşağı düşməsi olaraq qeyd edilir. Bu göstərici xüsusi olaraq uçota keçirilir. Geri alınmış kapital, bu kapitalın geri ödənməsi məqsəsilə ödənilmiş məbləğlər ya da onların uyğun qiymətində dəyərləndirilir.

Geri alınmış kapital növbəti zaman dilimində yenidən buraxıldıqda, bu geri alınmış kapitalın (səhmlərin) tanınması dayandırılır. Geri alınmış kapital bu kapitalın yenidən alınması məqsədilə ödənilmiş miqdardan yüksək qiymətlə yenidən buraxıldıqda, yaranmış qiymət fərqi emissiya gəlirinin artması kimi qəbul edilir. Geri alınmış kapital bu səhmlərin yenidən əldə edilməsi məqsədilə ödənilmiş məbləğdən aşağı qiymətlə yenidən buraxıldıqda, yaranmış qiymət fərqi emissiya gəlirinin azalması kimi tanınır.

Digər tərəfdən emissiya gəliri hesabının mövcud olmadığı və ya onun cari qalığının yaranmış qiymət fərqi ödəmək üçün kifayət etmədiyi hallarda, ödənilməmiş məbləğ bölüşdürülməmiş mənfəətin azalması kimi tanınır. Emissiya gəlirinin və ya bölüşdürülməmiş mənfəətin geriye qalan hissəsi yetərli olmadığı halda, qiymət fərqi məbləği kapitalda ödənilməmiş zərər olaraq hesablanmalıdır. Səhmlərin geri alınması ya da yenidən satışa çıxarılması ilə əlaqədar xərclər səhmlərin istehsalından yaranan xərclərlə eyni qaydada uçota alınmalıdır.

*Geri alınmış səhmlərin ləğv edilməsi.* Müəssisə səhmlərinin ləğv edilməsi müəssisənin kapitalının azalmasını əks etdirir. Səhmlər geri alındıqda və dərhal ləğv edildikdə, bu əməliyyatın tanınma anı müəssisənin geri alınmış olduğu səhmlərə görə sabiq səhmdarlara ödəniş tarixi hesab olunur. Səhmlərin ləğv edilməsi onların geri alınmasından daha sonrakı tarixdə baş verdikdə, bu əməliyyatın tanınma anı müəssisənin rəsmi qərar qəbul etdiyi tarix hesab olunur. Geri əldə edilmiş səhmlər ləğv edildikdə, bu səhmləri yenidən alınması məqsədilə ödənilmiş məbləğ, uyğun olaraq həmin səhmlərin aid olduqları səhmlər sinifi ilə bağlı ödənilmiş nizamnamə kapitalında, habelə emissiya gəlirindən, bəzi hallarda, bölüşdürülməmiş mənfəətdən çıxılır. Ödənilmiş nizamnamə kapitalının azalması ləğv edilən geri alınmış səhmlərin ümumi nominal dəyərinin məbləği ilə qiymətləndirilir. Emissiya gəlirinin azaldılması geri alınmış səhmlərə aid edilən “emissiya gəliri” hesabındakı qalıq məbləğ ilə qiymətləndirilir. Ləğv edilmiş səhmlərin geri əldə edilməsi üçün ödənilmiş miqdar bu səhmlərin nominal dəyərinin və onlara aid edilən “emissiya gəliri” hesabındakı qalıq məbləğinin



cəmindən fərqli olduqda, bu fərq cari ilin bölüşdürülməmiş mənfəətində dəyişikliklər kimi tanınmalıdır. Bu fərq müsbət olduqda, bölüşdürülməmiş mənfəətin azalması kimi tanınır. Əks halda, bu fərq bölüşdürülməmiş mənfəətin artması kimi tanınır. Bölüşdürülməmiş mənfəətin qalığının kifayət olmadığı hallarda, bu fərq hesabat dövrü ilə bağlı ödənilməmiş zərər olaraq görülməlidir.

Geri əldə edilmiş kapital və ya səhmlər hesablar planında göstərildiyi kimi 32-ci maddədə 321 Nöli hesab üzrə “Geri alınmış kapital (səhmlər) uçotu aparılır. Adi və ya imtiyazlı səhmlərdə isə 321-1 və 321-2 nömrəli maddələrdən istifadə edilə bilər. Təşkilat gələcək dövrdə yenidən buraxmaq ya da ləğv etmək üçün öz səhmini geri ala bilər.

| DT  | KT  | Əməliyyatın açılışı                                               |
|-----|-----|-------------------------------------------------------------------|
| 302 | 301 | Nominal dəyərdə buraxılan səhmlər                                 |
| 223 | 302 | Satılan səhmlər                                                   |
| 223 | 311 | Emissiya gəliri nəzərə alınır                                     |
| 321 | 223 | Hər səhmə ödənen səhmlərin geri alınması                          |
| 311 | 223 | Emissiya əks olunur                                               |
| 301 | 321 | Səhm geri alındıqda nizamnamə kapitalı azalır                     |
| 223 | 321 | Səhm geri alındığından 0,50 manat artıq olmaqla yenidən buraxılıb |
| 223 | 311 | Emissiya gəliri nəzərə alınır                                     |

İctimai iaşə müəssisələrinin kapitalda aparılan dəyişikliklərin bilinməsinin, qiymətləndirilməsinin, habelə təqdim edilməsinin sistemli, aydın formada aparılması məqsədlə Respublikamızda “Kapitalda dəyişikliklər haqqında hesabat üzrə”

kommersiya müəssisələri üçün 2 № li milli mühasibat uçotu standartı qəbul edilmişdir. Bu standartın tətbiqi sahəsi ictimai faydalı təşkilatlar ilə kiçik sahibkarlıq müəssisələrindən başqa digər kommersiya müəssisələri öz fəaliyyətləri zamanı Milli Mühasibat Uçotu Standartlarına uyğun olaraq illik maliyyə hesabatlarında bölmələrə və onların tərkibinə uyğun formada hazırlanmış kapitalda dəyişikliklər haqqında hesabat, konsolidə olunmuş (birləşdirilmiş) maliyyə hesabatlarına şamil olunur. Bu standart əsasən ictimai faydalı təşkilatlar ilə kiçik sahibkarlıq subyektlərindən başqa digər kommersiya müəssisələri fəaliyyətləri zamanı seçimləri ilə maliyyə hesabatlarını, habelə konsolidə olunmuş (birləşdirilmiş) maliyyə hesabatlarını Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarına əsasən tərtib edə və göstərə bilirlər. Hüquqi baxımdan əgər mühasibat uçotunu nizamlayan qüvvədə görülməyən normativ-hüquqi aktlar ilə Milli Mühasibat Uçotu Standartının qarşılıqlı ziddiyyəti formalaşarsa, kommersiya məqsədli təsis olunmuş müəssisələr Milli Mühasibat Uçotu Standartını istifadə edirlər. Başqa təsərrüat müəssisələrinin alınması ilə əlaqəli görülməyən səhmlərin istehsalı ilə bağlı xərclər bu standartla nizamlanmır. Başqa Milli Mühasibat Uçotu Standartlarında göstərilən kapitalın tutulması və qorunması ilə əlaqəli düzəlişlərin uçotu isə bu standartın qaydalarına əsasən tərtib edilir.

Uçot qaydalarına əsasən hesablar planının 32-ci hesabında geri alınmış kapital (səhmlər) haqqında informasiyaları göstərir. Müəssisə kapitalının bəzi qismini sonradan növbəti dəfə buraxmaq üçün geri alırsa, bunları ləğv etməməklə 321-ci hesabda uçotunu aparmaq lazımdır. Həmin səhmlər yenidən buraxıldıqda, bu səhmlər 321-ci hesabdən silinib 311-ci hesaba yazılır.

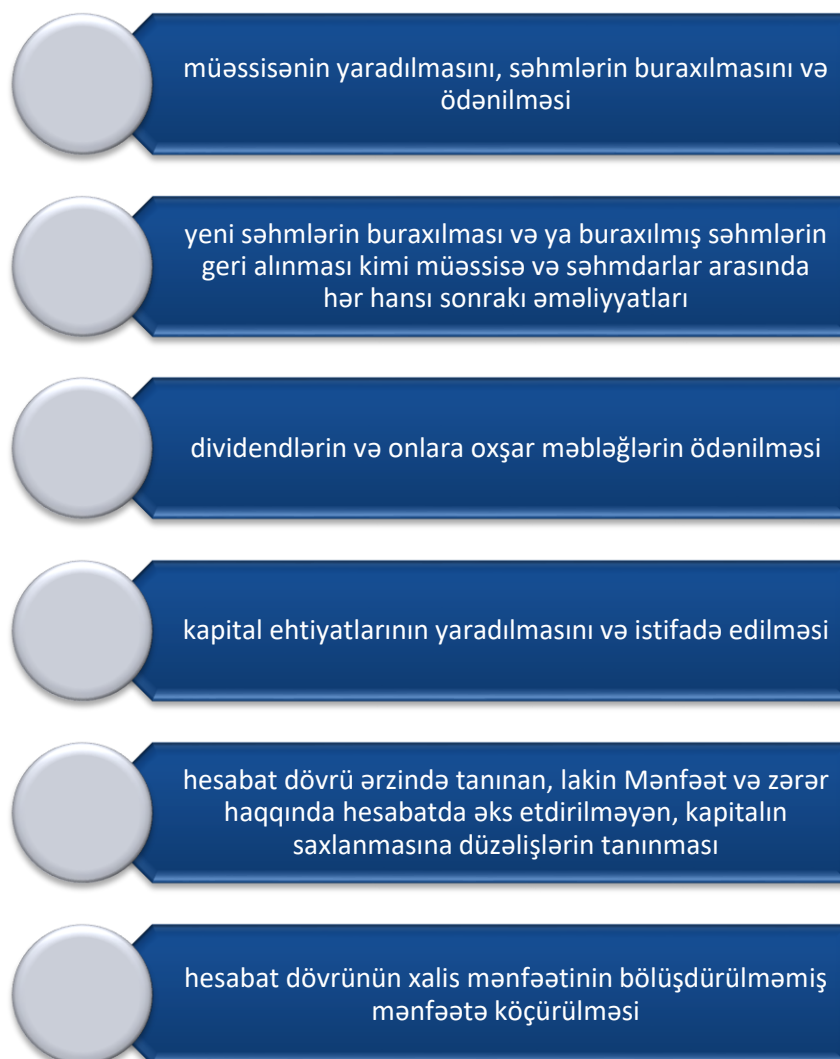
Səhmlərin geri alınması təsisçi kapitalının dəyərinin aşağı düşməsinə səbəb olur. Geri alınmış kapital hesabatda "Geri alınmış kapital (səhmlər)" bölməsində qeyd edilir, daha sonra səhmdar kapitalın dəyərindən çıxılır [24, s.85].

Səhmlərin geri alınıb ehtiyatlara yazılması bir neçə hədəfə xidmət edə bilər. Bunlar [26, s.41]:

- geri alınmış səhmlərin növbəti dövrdə müəssisə əmədaşlarına satışı,

- müəssisənin səhmlərinin bazardakı qiymətlərin yüksəlməsi ya da sabitləşməsi,
- səhmbaşına düşən gəlir məbləğinin yüksəlməsi,
- geri alınmış səhmlərin digər təsərrüfat subyektlərin alınması məqsədilə ödəniş olaraq istifadəsi,
- müəssisənin digər müəssisələr tərəfindən satın alınmasına icazə verilməməsi,
- səhmlərin sayının aşağı düşməsi üzrə dividend ödənişlərinin də az olması.

“Kapitalda dəyişikliklər haqqında hesabat üzrə” kommersiya müəssisələri ilə bağlı 2 № li milli mühasibat uçotu standartına görə kapitalın uçotu bəzi əməliyyatları əks etdirməlidir. Bunlara aiddir:



Buraxılmış səhmlərin çeşidinə əsasən 321-ci hesaba aşağıdakı subhesablar yazılır.

|  | <b>Əməliyyatın məzmunu</b>                | <b>Debet</b>                                               | <b>Kredit</b>                                              | <b>Məbləğ</b> |
|--|-------------------------------------------|------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------|---------------|
|  | Nizamnamə kapitalının formalaşması        | 302<br>"Nominal (nizamnamə) kapitalın ödənilməmiş hissəsi" | 301<br>"Nominal (nizamnamə) kapital"                       | 160 000       |
|  | Səhmlərin satılması - nominal dəyəri      | 223 "Bank hesablaşma hesabları"                            | 302<br>"Nominal (nizamnamə) kapitalın ödənilməmiş hissəsi" | 160 000       |
|  | Səhmlərin nominal dəyər ilə geri alınması | 321 "Geri alınmış kapital (səhmlər)"                       | 223 "Bank hesablaşma hesabları"                            | 24 000        |
|  | Səhmlərin nominal dəyər ilə geri alınması | 301<br>"Nominal (nizamnamə) kapital"                       | 321 "Geri alınmış kapital (səhmlər)"                       | 24 000        |

Nümunə üçün bir misal verək. İctimai iaşə müəssisəsi 160 000 manat dəyərində nizamnamə kapitalı ilə qeydiyyatla alınıb. Müəssisə 6 manat nominal

dəyərə sahib olan 30 000 ədəd adi səhm çıxarır. Səhmlərin satışı başa çatdıqda 1 il sonra, bu səhmlərin 6 000 ədədi nominal dəyərlə müəssisə tərəfindən geri alınıb.

#### 1.4 Kapital ehtiyatları və onların uçotu və hesabatda əks etdirilməsi

Mühasibat balansında, həmçinin kapitalda dəyişikliklərlə bağlı hesabatda aşağıdakı sıralanan komponentlərin təqdim edilməsi zəruridir. Bunlar:



Təsisedici sənədlərə əsasən kapital ehtiyatları hesablar planının 33-cü maddəsində uçotda aparılır. Ehtiyat kapitalının miqdarı səhmdar cəmiyyətinin nizamnaməsində nizamnamə kapitalının 15% dairəsində, illik ayırmanın miqdarı isə illik xalis mənfəətin ən azı 5%-ni təşkil edir. O, hesabat ilində mənfəətin olmaması, yaxud onun kifayət etməməsi hallarında həqiqi əldə edilən gəlirin təsisçilərə verilməsinə; hesabat ilində təşkilatın gözlənilməyən itki və zərərlərinin ödənilməsinə eləcədə təşkilatın istiqrazlarının ödənilməsinə və xüsusi səhmlərin alınmasına istifadə olunur.

Sözügedən kapitalın istifadə olunmayan qalığı növbəti ilə keçirilir [1].

Qarşıdakı xərclər və ödəmələr üçün ehtiyatlar (412, 414, 441, 512-515,541) bərabər həcmdə istehsal xərclərinə daxil edilməklə təşkilatın daxili ehtiyatları hesabına yaradılır.

Kapital ehtiyatları müəssisələrin müəyyən məqsədlərini təmin etmək naminə saxlanılan, həmçinin kapitalda birbaşa bilinən sair gəlirlərdən mövcud kapitalda birbaşa olaraq bilinən sair xərcləri çıxdıqdan sonra istifadə olunmamış məbləğini, onların xüsusi məqsədlərnə uyğun nəzərdə tutulan xalis mənfəəti özündə ehtiva etdirən, mülkiyyətçilər yəni səhmdarlar arasında bölüşdürülməsi qeyri-mümkün olan qazanılmış kapitalın bir bölümüdür. Kapital ehtiyatları qanunvericiliyin tələblərinə və şərtlərinə, müəssisələrin nizamnaməsinə və müəssisələrin rəhbərliyinin qərarına əsasən, xalis mənfəətdən ayırmalar formasında yaradılmaqdadır. Xüsusi məqsədlər naminə yaradılan ehtiyatlar digər təyinatlar üçün istifadə oluna bilmir. Müəssisə ehtiyatlarının formalaşmasını tələb edən məqsədə nail olduqda, ya da həmin məqsədlər dəyişdiyi zaman, bu ehtiyatlar bölüşdürülməmiş mənfəətə əlavə olunmalıdır.

**Kapital ehtiyatı** – 33 N-li “Kapital ehtiyatları” hesabı qanunverici, təsisəddici sənədlərə uyğun olaraq formalaşan ehtiyat kapitalının vəziyyətinin və hərəkətinin məlumatlarını ümumiləşdirmək məqsədilə nəzərdə tutulmuşdur.

Mənfəətdən ehtiyat kapitalına ayırmalar 80 N-li “Mənfəətlər (zərərlər)” hesabı ilə müxabirləşir.

| Debet | Kredit | Əməliyyatın məzmunu                                                                                          |
|-------|--------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 111   | 331    | İstehsal avadanlığı yenidən qiymətləndirilib                                                                 |
| 223   | 332    | Xarici valyutanın məzənnəsinin artması nəticəsində bank hesablaşma hesablarında yaranan müsbət məzənnə fərqi |
| 332   | 501    | Qısamüddətli bank krediti üzrə mənfi məzənnə fərqi                                                           |
| 343   | 333    | Bölüşdürülməmiş mənfəət hesabına qanunvericilik üzrə ehtiyat yaradılır                                       |

|     |     |                                                                                                                |
|-----|-----|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 333 | 343 | Ehtiyatın istifadə edilməmiş hissəsi geri qaytarılır                                                           |
| 341 | 334 | Xalis mənfəət hesabına nizamnamə üzrə ehtiyat yaradılır                                                        |
| 343 | 335 | Gələcəkdə hər hansı bir bahalı aktivini almaq üçün bölüşdürülməmiş mənfəət hesabına digər ehtiyatlar yaradılır |
| 335 | 201 | Təbii fəlakətdən dəyən ziyan ehtiyat fondu hesabına ödəniləndə                                                 |

### 1.5 MHBS-dan istifadə etməklə kapitalın uçotunun təkmilləşdirilməsi

Bazar münasibətlərinə keçid idarəetmə sahəsində bütün ünsürlərin, xüsusilə də ən əhəmiyyətli amil olan mühasibat uçotunun metodoloji əsasının, habelə bu istiqamətdəki bütün konseptual mövzuların əsaslı dəyişməsinə səbəb oldu.

İctimai iaşə müəssisəsinin MHBS-ları ilə bağlı maliyyə hesabatında və bu maliyyə hesabatının aid olduğu zaman diliminin müəyyən hissəsinin əks olunduğu aralıq maliyyə hesabatında aşağıda göstərilən meyara cavab verən və keyfiyyəti yüksək məlumatlar təmin edilməlidir:

(a) istifadəçiləri nəzərə alaraq şəffaf və təqdim edilmiş bütün dövrlərlə bağlı müqayisə oluna bilən,

(b) Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartları (MHBS) ilə bağlı mühasibat uçotunun aparılmasının uyğun bağlanğıc nöqtəsinin təmini;

(c) istifadəçilərin mənfəətini aşmayan məsrəflərlə əldə oluna bilən.<sup>1</sup>

Mühasibat Uçotu Beynəlxalq Standartları Şurasının (MUBSS) hazırladığı və xüsusi status verdiyi sənəd - *Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartları*

<sup>1</sup> 1 №-li Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartı Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarının ilk dəfə tətbiq edilməsi

(MHBS) olaraq bilinir. Ümumiyyətlə standart və şərtlər aid edilən önəmli sənədlər bunlardır:



Burda qeyd etmək zəruridir ki, MHBS-nin kəsb etdiyi əhəmiyyət 2010-cu ildə MHBS Fondunun Əsasnaməsində edilən dəyişiklərə uyğun olaraq daha da təkmilləşdirilmişdir.

MHBS-dan istifadə etməklə ölkədə kapitalın uçotu sahəsində təkmilləşdirmələrə nail olmaq olar. Belə ki, bu istiqamətdə əldə ediləcək ilk uğur əhəmiyyətliliklə bağlıdır. Uçot zamanı maddənin heç əks etdirilməməsi ya da yanlış bildirilməsi fərdi qaydada ya da qrup formasında istifadə edənlərin maliyyə hesabatlarına uyğun olaraq hazırladıqları iqtisadi qərarlara müdaxilə etdikləri önəmli hal kimi görülür. Burada əhəmiyyətlilikdən nəzərdə tutulan, mövcud qaydalar içində aparılmış ya da yanlış qeyd edilmiş hesabın miqdarı ilə xüsusiyyətindən asılıdır. Hesabın miqdarı ilə xüsusiyyəti, ayrılıqda yada birlikdə müəyyənədicisi faktor olaraq göstərilir [11, s.15].

Buraxılışın ya da yalnışların bu hesabatlara güvənərək apardıqları əməliyyatlar nəticəsində və ya qəbul etdikləri qərarlara göstərdiyi effektlə bu hesabların əhəmiyyətlilik dərəcəsini açıq görmək mümkündür. *Maliyyə hesabatlarının hazırlanması və təqdim edilməsi haqqında Konseptual əsasların 25-ci maddəsinə əsasən*<sup>2</sup> “istifadə edənlərin sahibkarlıq, iqtisadi fəaliyyətlər, habelə

<sup>2</sup> 2010-cu ilin sentyabr ayında MUBS Komitəsi tərəfindən Əsaslar “Maliyyə hesabatlarının hazırlanması və təqdim edilməsi haqqında Konseptual Əsasları” ilə əvəz edilmişdir. Konseptual Əsasların 25-ci maddəsi Əsasların 3-cü hissəsini əvəz edir.



mühasibatlıq sferasında uyğun biliklərə sahib olan, eyni zamanda bu məlumatın zəhmət sərf edərək öyrənilməsində arzulu olmasının lazımlığı” göstərilir. Bu səbəbdən, dəyərləndirmə aparmaq məqsədilə iqtisadi qərarların qəbulu zamanı aparılma ardıcılıqda bəzi istifadəçilərin hansı dərəcədə təsirlənə biləcəyi və ya əksinə diqqət yetirilməlidir.

*Maliyyə hesabatlarına aparılacaq qeydlər* maliyyə vəziyyətini əks etdirən hesabatdan; məcmu gəlir haqqında hesabatdan; ayrıca mənfəət ilə zərər haqqında hesabatdan; kapitalda dəyişikliklərlə bağlı hesabatdan və pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatdan və bu hesabatlarda göstərilən əsas və əlavə bilgilərdən ibarət olmalıdır. Aparılan qeydlər adları çəkilən hər bir hesabatlarda verilmiş maddələrin izahını ya da analizini, həmçinin bu hesabatlarda göstərilməyən maddələrin mövcudluğu ilə bağlı detayları əks etdirməlidir.

Maliyyə hesabatları hazırlandığı təsərrüfat subyektinin maliyyə durumunu və apardığı fəaliyyət nəticəsində maliyyə göstəricilərini sistemli formada əks etdirən təqdimat hesab edildiyindən beynəlxalq standartlardan faydalanaraq ictimai iəşə müəssisələrində uçot sahəsində təkmilləşdirmə aparılaraq ümumi vəzifəli maliyyə hesabatları istifadə edilməlidir [25, s.65].

Qeyd edilən məlumatlar, həmçinin verilmiş qeydlərdə əks olunan müxtəlif informasiyalar maliyyə hesabatlarından faydalanan ictimai iəşə subyektlərinə sahib olduqları təsərrüfatlarda pul vəsaitlərinin növbəti dövrlərdəki hərəkəti, habelə bu vəsaitlərin vaxt ilə bağlı səmərəli idarəedilməsi ilə bölgüsünü proqnozlaşdırmağa kömək olur [29, s.22].

Ümumi təyinatlı maliyyə hesabatlarının hədəfi çeşidli iqtisadi subyektlərin fəaliyyət zamanı aldıkları iqtisadi qərarların keyfiyyətinə, səmərəliliyinə kömək edərək onun maliyyə durumu, habelə maliyyə göstəriciləri (mənfəəti) ilə pul vəsaitlərinin dövriyyəsi ilə bağlı məlumatın dolğun verilməsidir. Eyni zamanda, maliyyə hesabatları idarəedicilərin onlara verdikləri mənbələri idarə olunma formasının nəticələrini əks etdirir.

Ümumiyyətlə ictimai iaşə müəssisələrində sıralanan hədəflərə çatmaq üçün müəssisələrdə hazırlanan maliyyə hesabatları mütləq aşağıda göstərilən bölmələr üzrə məlumatları əks etdirməlidir. Bunlara aiddir:



İctimai iaşə müəssisələrində kapitalın uçotu zamanı təkmilləşdirmələrdə digər önəmli prinsip “ədalətli təqdim edilmə və MHBS-lara uyğunluq” prinsipidir.

Bundan başqa ictimai iaşə müəssisələrində təkmilləşdirmə aparmaq məqsədilə maliyyə hesabatlarının ümumi toplusu zəruri hesab edilən bütün komponentləri əhatə etməlidir. Bu komponentlərə əsas olaraq aşağıdakıları aid etmək olur:

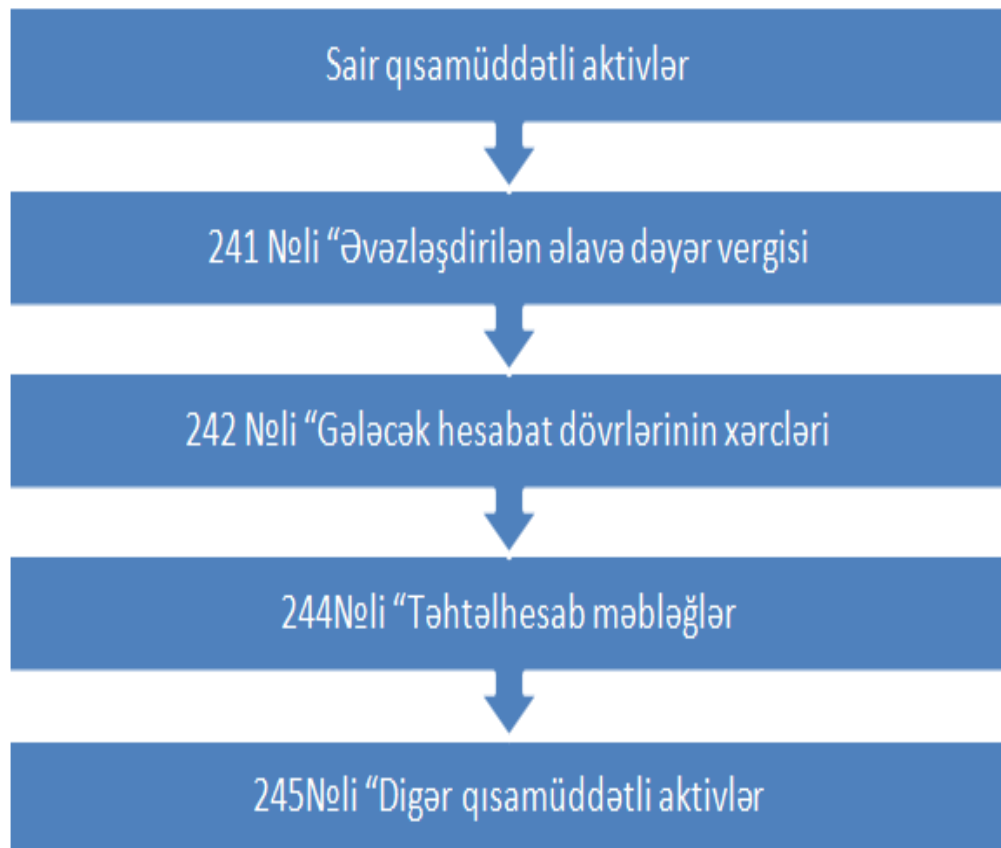


Maliyyə hesabatları təsərrüfat obyektinin maliyyə durumunun, habelə iqtisadi fəaliyyəti sonunda əldə etdiyi mənfəəti, pul vəsaitlərinin dövriyyəsinə ədalətli formada göstərməsidir. Ədalətli hazırlanma prinsipi – aktivlər, öhdəliklər, gəlir ilə xərclərin *Konseptual əsaslarda*<sup>3</sup> vurğulanmış ifadələri, tanınma kriteriyalarına əsasən əməliyyatlar, başqa hadisələr ilə qaydaların təsirinin ədalətli göstərilməsini zəruriliyindən yaranır. Belə ki, zəruri olduqda məlumatların yenidən

<sup>3</sup> 15-24 maddələrə Əsaslara uyğun olaraq maliyyə hesabatlarının məqsədi haqqında məlumatlar daxildir (maliyyə hesabatlarının hazırlanması və təqdim edilməsi). 2010-cu ilin sentyabr ayında MUBS Komitəsi tərəfindən Əsaslar “Maliyyə hesabatlarının hazırlanması və təqdim edilməsi haqqında Konseptual Əsasları” ilə əvəz edilmişdir. Bu Konseptual Əsaslarına uyğun olaraq maliyyə hesabatların məqsədində dəyişikliklər aparılmışdır: Konseptual Əsasların 1-ci maddəsinə bax.

izah edilməsiylə bərabər MHBS-ların tətbiqi, real olaraq bütün vəziyyətlərdə maliyyə hesabatının ədalətli hazırlanmasını tələb edir.

Məsələn, sair qısamüddətli aktivlərdə uçot 24-cü maddə üzrə aparılır.



Gələcək hesabat dövründə xərclərin cari hesabat dövründəki xərc olaraq tanındığı zaman 202, 711, 721, 731, 751 nömrəli hesabların uyğun maddələrində debetdə və 242 Nöli hesabda uyğun maddələrin krediti üzrə qeydiyyatdan keçirilir.

## **II FƏSİL. İCTİMAİ İAŞƏDƏ DIVİDENDLƏRİN, FONDLARIN VƏ EHTİYATLARIN UÇOTDA VƏ HESABATDA ƏKS ETDİRİLMƏSİ METODİKASI**

### **2.1 Dividendlərin hesablanması və ödənilməsinin uçotda və hesabatda əks etdirilməsi**

Əməliyyat fəaliyyətindən formalaşan pul resurslarının dövriyyəsinin miqdarı təşkilatın fəaliyyətlərinin istiqrazları ödəmək, təşkilatın əməliyyat fərsətlərini müdafiə etmək, dividendləri ödəmək, həçinin təşkilat xarici maliyyə mənbələrinə müraciət etmədən yeni investisiyalar aparmaq məqsədilə zəruri miqdarda pul resursunun dövriyyəsinin generasiya olunması miqdarının hakim indikatorudur. Əvvəlki əməliyyat fəaliyyətindən formalaşmış pul resurslarının dövriyyəsinin konkret tərkib hissələri haqqında məlumat başqa informasiyalarla birləşərək növbəti dövrdə əməliyyat fəaliyyətindən formalaşacaq pul resurslarının proqnozunun aparılması zamanı çox faydalıdır [10, s.3].

Faizlər ilə dividendlərin əldə olunması, həmçinin onların ödənilməsi nəticəsi olaraq formalaşan pul resurslarının dövriyyəsi ayrı hazırlanmalı və uçotu verilməlidir. Bu cür mədaxil mənbələri ilə ödənişlərin əməliyyatı və aparılan işlər, investisiya qoyuluşu və maliyyələşdirmə ilə bağlı əməliyyatlardan formalaşan pul resurslarının dövriyyəsi və dövriyyəsi olaraq bir hesabat müddətindən digərinə ardıcıl şəkildə qruplaşdırılmalıdır.

Dividendlər - mənfəətin kapital investisiyalarının sahiblərinə onların həmin növ kapitalda paylarına uyğun bölüşdürülməsidir [11, s.2].

Maliyyə müəssisələrinə verilmiş faizlər, həmçinin əldə olunmuş və ya qazanılmış gəlirlər ilə Ödənilən dividendlər əsasən aparılmış əməliyyatlar və fəaliyyətdən formalaşan pul resurslarının dövriyyəsi olaraq qruplaşdırılır. Başqa təşkilatlar, abələ ictimai iaşə müəssisələri üzrə pul resurslarının bu cür axınının qruplaşdırılması ilə bağlı ümumi fikir daha təyanmamışdır. Ödənilən faizlər, bununla yanaşı əldə olunmuş və ödənilməli olan dividendlər xalis mənfəət ya da zərərin hesablanması müddətində diqqətə alındığı üçün əməliyyat və fəaliyyətdən

formalaşan pul resurslarının dövriyyəsi olaraq qruplaşdırıla bilər. Bundan başqa, ödənilən faizlər, həmçinin əldə olunan və ödənilən dividendlər maliyyə resurslarının toplanması və ya cəlb olunması, habelə investisiyalardan gələn gəlirin əldə edilməsi ilə bağlı xərclər olduğundan, investisiya əməliyyatı və maliyyələşdirmədən yaranan və formalaşan pul resurslarının dövriyyəsi kimi təsnifləşdirmək olar [10, s.9].

Ümumiyyətlə, iştirak payı metodu ya da real xərclər metodunu köməyi ilə törəmə müəssisələri ilə asılı təsərrüfat təşkilatlarına qoyulan investisiyaların uçotunun aparılması müddətində pul resurslarının dövriyyəsi ilə bağlı hesabatda investor təkcə özü ilə bu təşkilatlar arasında formalaşmış pul resurslarının dövriyyəsi haqqında məlumatı, yəni dividendlərin təqdim olunmasına imkan verir [10, s.9].

Ödənilən dividendlər maliyyə resurslarının cəlb olunması ilə bağlı məsrəflər olduğundan, maliyyələşdirmə haqqındakı fəaliyyətdən formalaşan pul resurslarının dövriyyəsi kimi qruplaşdırmaq olar. Bununla yanaşı, maliyyə hesabatlarından istifadə edənlər təşkilatın əməliyyat və fəaliyyəti zamanı formalaşan pul vəsaitləri hesabına dividend gəlirlərinin ödənməsi potensialını qiymətləndirməyə kömək etmək məqsədilə ödənilən dividendlər əməliyyat və fəaliyyətindən formalaşan pul resurslarının dövriyyəsinin komponenti olaraq sistemləşdirilir [10, s.9].

İnvestorun güclü təsirə sahib olması əsasən aşağıdakı hallar baş verdikdə ya da bəzi halların baş verməsi ilə təsdiq edilir: siyasətin təyin edilməsi prosesində, həmçinin dividend ya da başqa bölüşdürmələr zamanı qərarların qəbul olunmasında iştirak zamanı yaranır [12, s.3].

İnvestordan fərqli üzvlərə aid olan, eyni zamanda kapital olaraq qruplaşdırılan ödənilməmiş kumulyativ imtiyazlı səhmləri olarsa, təsərrüfat cəmiyyətində investor, dividendlərin bəyan olunub-olunmamasına bağlı olmayaraq, həmin səhmlər üzrə dividendlərdə düzəliş apardıqdan sonra mənfəət ya da zərərlərdə olan hissəsini tapır [12, s.9].

İctimai iaşə müəssisələrində investisiya qoyuluşlarının istifadə olunma dəyərinin təyin edilməsi müddətində müəssisə və təşkilatlar əsasən aşağıdakı

göstəriciləri dəyərləndirir [13, s.10]:

- ❖ təsərrüfat müəssisəsi tərəfindən formalaşacağı gözlənilən dəyərləndirilmiş gələcək pul resursları axınının cari dəyərində öz hissəsini, həmçinin təşkilatın əməliyyatlarından pul resurslarının dövriyyəsi ilə investisiyanın son xaricə olması ilə bağlı daxilolmaları,

- ❖ investisiya ilə bağlı əldə olunacaq dividendlərdən, həmçinin investisiyanın son xaricə olmasından formalaşması gözlənilən dəyərləndirilmiş gələcək pul resursları axınının cari dəyəri.

İctimai iaşə müəssisələrində elan olunmuş, ancaq ödənilməmiş dividendlər hesabatın "Dividendlərin ödənilməsi üzrə təsisçilərə kreditor borcları" kimi qeyd edilən hissəsində, yəni 534 nömrəli hesabda yazılır.

Dividend, hüquqi şəxsin özünün təsisçiləri olduğu, yəni payçıların və da səhmdarların faydası üçün xalis mənfəətinin, yəni Vergi Məcəlləsinə uyğun olaraq sadələşdirilmiş vergi ödəyicisi haqqı almış şəxslərin ödədiyi vergilər ilə xərclər çıxıldıqdan sonra geridə qalan hissəsinin bölüşdürülməsi üzrə pul ya da başqa ödəmələr olaraq apardığı ödənişdir.

İctimai iaşə müəssisələrində dividendlərin hesablanması əvvəlcədən də qeyd edildiyi kimi 534 nömrəli "Dividendlərin ödənilməsi üzrə təsisçilərə kreditor borcları" hesabının kreditində, buna parallel olaraq 344 nömrəli "Elan edilmiş dividendlər" hesabının debetində yazılır. Yəni hesablanmış və ödənilməli olan dividendlər 534 nömrəli hesabının debetində qeyd edilərkən, pul hesablarının kreditində yazılır.

İctimai iaşə müəssisələrində ödənilən dividendlərdən tutulan ödəmə mənbəyindəki vergi isə 534 nömrəli "Dividendlərin ödənilməsi üzrə təsisçilərə kreditor borcları" hesabının debetində, həmçinin 521 "Vergi öhdəlikləri" hesabının kreditində qeyd edilir.

Bunu nümunə olaraq göstərək. Hesabat dövrünün sonunda ödənilmiş vergilərdən sonra təşkilatın ixtiyarında qalan 60000 manat bölüşdürülməmiş mənfəət vardır. Təsisçilərin illik görüşündə qərar verilmişdir ki, səhmdarlar arasında qalan bölüşdürülməmiş mənfəət dividend olaraq paylanılsın.

| Nö | Əməliyyatın məzmunu                                                | Debet                                                               | Kredit                                                              | Məbləğ |
|----|--------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------|--------|
| 1  | Hesabat ilinin sonunda xalis mənfəət formalaşır                    | 801 "Ümumi mənfəət (zərər)"                                         | 341 "Hesabat dövründə xalis mənfəət (zərər)"                        | 60000  |
| 2  | Hesabat ilinin xalis mənfəəti bölüşdürülməmiş mənfəətə silinir     | 341 "Hesabat dövründə xalis mənfəət (zərər)"                        | 343 "Keçmiş illər üzrə bölüşdürülməmiş mənfəət (ödənilməmiş zərər)" | 60000  |
| 3  | Dividendlərin elan edilməsi                                        | 343 "Keçmiş illər üzrə bölüşdürülməmiş mənfəət (ödənilməmiş zərər)" | 344 "Elan edilmiş dividendlər"                                      | 50 000 |
| 4  | Təsisçilərə dividendlərin ödənilməsi ilə bağlı öhdəliyin yaranması | 344 "Elan edilmiş dividendlər"                                      | 534 "Dividendlərin ödənilməsi üzrə təsisçilərə kreditör borcları"   | 60000  |
| 5  | Ödənilən dividendlərdən verginin tutulması                         | 534 "Dividendlərin ödənilməsi üzrə təsisçilərə kreditör borcları"   | 521 "Vergi öhdəlikləri"                                             | 6000   |
| 6  | Dividendlərin ödənilməsi                                           | 534 "Dividendlərin ödənilməsi üzrə təsisçilərə kreditör borcları"   | 223 "Bank hesablaşma hesabları"                                     | 54000  |

İctimai iaşə müəssisələrində 302 (75) nömrəli “Təsisçilərlə hesablaşmalar” adlı hesabında iştirakçıların gəlirləri, yəni dividendlərinin ödənilməsi üçün zəruri miqdar (bu məqsədlər məqsədilə hesabat dövrünün mənfəəti yaranmadıqda, ya da kifayət qədər qalmadıqda) hesabın müxabirləşməsi aparılır.



## 2.2 Emissiya gəlirlərin uçotu xüsusiyyətləri

İctimai iaşə müəssisələrində emissiya gəliri, buraxılmış səhmlər nəticəsində səhmin nominal dəyərindən yüksək ödənilmiş məbləğdir [14, s.4].

Milli Mühasibat Uçotu Standartlarından 2 nömrəli “Kapitalda dəyişiklər haqqında hesabat üzrə” Standartın əsas məqsədii təşkilat tərəfindən kapitalda aparılan dəyişiklərin bilinməsinin, dəyərləndirilməsinin, həmçinin təqdim edilməsinin ardıcıl, şəffaf şəkildə təmin olunması kimi göstərilir. Bundan başqa həmin standart ödənilən nizamnamə kapitalı, müəssisənin emissiya gəliri, habelə emissiya güzəşti, kapital ehtiyatları, bölüşdürülməmiş mənfəət, səhmlərin geri alınmasının, səhmlərin buraxılması üzrə məsrəflər, səhmlərin təkrar buraxılmasının, səhmlərin ləğv edilməsinin, kapitalın saxlanılması üzrə düzəlişlərin uçotu, həmçinin cari hesabatda qeyd edilməsinin metodoloji təməlini müəyyənləşdirir.

İctimai iaşə müəssisələrində aparılan hesablar planında 311-ci nömrəli "Emissiya gəliri" adlı hesabda müəssisənin emissiya gəlirinin qeyd olunması məqsədilə əməliyyat dəyəri yazılır.

İctimai iaşə müəssisələri səhmdar cəmiyyət kimi formalaşmış təşkilatdırsa onun nizamnamə kapitalının formalaşması dövründə (cəmiyyətin təsis olunması, səhmlərin əlavə emissiyası, ya da səhmlərin nominal dəyərlərinin yüksəldilməsi vasitəsilə nizamnamə kapitalının çoxaldılması halında) səhmlər nominal dəyərlərindən yüksək qiymətə satışı çıxırsa və alıcı tapırsa, səhmlərin satışı ilə nominal dəyərinin arasında yaranan fərq kimi ortaya çıxan miqdar 311 nömrəli "Emissiya gəliri" hesabında qeyd olunur. Bu halda 311 nömrəli "Emissiya gəliri" hesabının kreditində, təşkilat səhmlərinin ödənilməsi məqsədilə qoyulan pul resursları ya da başqa qiymətlilərin uçotunu aparan hesabların debeti üzrə qeydiyyatı aparılır.

Qeyri-pul aktivləri kimi səhmdarların kapital qoyuluşları həmin aktivlərin adil dəyəri ilə tapılır. Əgər həmin aktivlərin adil dəyəri səhmlərin nominal dəyərindən çoxdursa, bu zaman həmin iki dəyərlər arasındakı yaranan fərq emissiya gəliri olaraq, əksi hal baş verərsə isə (təkcə qanunvericiliyin qadağan

etmədiyi zaman) emissiya güzəşti olaraq uçotda yazılır [14, s.5].

İctimai iaşə müəssisələrində isə emissiya güzəşti, müəssisə səhmlərinin buraxıldığı qiymətlərin nominal dəyərindən daha minimum olarsa, həmin dəyərlər arasındakı fərq olaraq hesablanır. Azərbaycan Respublikasının Mülki Məcəlləsinin 1077.2-ci bəndinin qaydalarına əsasən, bu səhmlərin nominal qiymətinin aşağı dəyərlə ilkin yerləşdirilməsinə iczə yoxdur.

Həmin emissiya güzəştinin dəyərinin uçotu aşağıdakı kimi aparılır:

1. bölüşdürülməmiş mənfəətdən ödənilən nizamnamə kapitalına ötürülməlidir;

2. bölüşdürülməmiş mənfəətin qalığı zəruri miqdada olmazsa, ödənilməmiş qalıq məbləği hesabat müddəti üzrə ödənilməmiş zərər olaraq bilinməlidir və xüsusi izah olunmalıdır.

Müəssisə geri əldə edilmiş səhmləri sonrakı hesabat müddəində yenidən buraxmaq istərsə, ya da tamamilə ləğvini istərsə bunun üçün saxlamaq ehtiyacı yaranarsa, həmin səhmlər ödənilən nizamnamə kapitalı ilə emissiya gəlirinin birlikdə ümumi məbləğinin aşağı düşməsi olaraq göstərilməli və qeyd edilməli, həmçinin uçotu ayrı aparılmalıdır [14, s.6].

İctimai iaşə müəssisələrində geri əldə olunmuş səhmlər bunların geri alınması məqsədilə ödənilən məbləğdən yüksək dəyərlə yenidən buraxılırsa, formalaşmış qiymətlər arasındakı fərq emissiya gəlirinin yüksəlməsi olaraq görülür. Geri alınmış səhmlər bunların geri alınması məqsədilə ödənilən məbləğdən daha minimum dəyərlə yenidən buraxılırsa, formalaşmış qiymətlər arasındakı fərq isə emissiya gəlirinin aşağı düşməsi olaraq qeyd edilir.

İctimai iaşə müəssisələrində emissiya gəlirinin hesabının olmadığı ya da bu göstəricinin mövcud qalığının formalaşmış qiymət fərqlərini ödəmək məqsədilə yetərli olmadığı zamanda, ödənilməmiş məbləğ bölüşdürülməmiş mənfəətin aşağı düşməsi olaraq görülür.

İctimai iaşə müəssisələrində emissiya gəlirinin ya da bölüşdürülməmiş mənfəətin qalığı zəruri səviyyədə olmazsa, yaranmış qiymət fərqlərinin dəyəri kapitalda ödənilməmiş zərər olaraq əks etdirilir [14, s.6].

İctimai iaşə müəssisələrində geri alınmış səhmlərin ləğvi zəruri olarsa, bu zaman həmin səhmlərin geri alınması məqsədilə ödənilən məbləğ, uyğun olaraq, həmin səhmlərin aid olduqları səhmlər qrupu (sinifi) üzrə ödənilən nizamnamə kapitalından, həmçinin emissiya gəlirindən və “Kapitalda dəyişikliklər haqqında hesabat üzrə” kommersiya təşkilatları üçün 2 №-li milli mühasibat uçotu standartının 35-ci bəndinə uyğun zamanda, bölüşdürülməmiş mənfəətdən çıxılır.

Emissiya gəlirinin aşağı düşməsi geri alınmış səhmlərə şamil olunan “emissiya gəliri” adlı hesabın qalıq dəyəri ilə hesablanır. Ləğv olunmuş səhmlərin geri alınması məqsədilə ödənilən məbləğ həmin səhmlərin nominal qiymətinin və bunlara şamil olunan “emissiya gəliri” adlı hesabın qalıq dəyərinin cəmindən fərqli tapılarsa, həmin fərq cari dövrün bölüşdürülməmiş mənfəətində dəyişikliklər olaraq yazılmalıdır. Həmin fərq müsbət olarsa, bölüşdürülməmiş mənfəətin aşağı düşməsi olaraq qeyd edilməlidir. Bunun əksi olarsa, həmin fərq bölüşdürülməmiş mənfəətin çoxalması olaraq görülür. Bölüşdürülməmiş mənfəətin qalığının yetərli olmadığı zamanda, həmin fərq hesabat ilində ödənilməmiş zərər olaraq qeyd edilməlidir.

İctimai iaşə müəssisələrində buraxılan səhmlərin növlərinə əsasən 311-ci hesabda yazılır. Bu əməliyyata nümunə göstərək. Əgər ictimai iaşə müəssisəsinin 280000 manat nizamnamə kapitalıyla qeydiyyatı aparılıbsa, 7 manat nominal dəyəri olan 40000 ədəd adi səhm buraxsa və bu səhmlər 8 manat satış qiymətiylə səhmdarlara satılıbsa hesabat aşağıdakı kimi aparılacaqdır.

335 nömrəli subhesab ilə bağlı səhmdar cəmiyyətinin əldə etdiyi emissiya gəliri miqdarını, yəni səhmlərin emissiyası üzrə əlavə dəyərinin uçotu aparılır. Cəmiyyət yaradıldıqda, təsis olunduqda səhmlər üzrə əlavə emissiya ya da səhmlərin nominal qiymətinin yüksəlməsi nəticəsində nizamnamə kapitalının çoxalması halında səhmdar cəmiyyətlərinin emissiya gəlirlərinə pul axını gəlir. Səhmlər nominal qiymətindən yüksək dəyərə satılarsa, onda həmin səhmlər üzrə satış dəyəri və nominal qiymət arasında yaşanan fərq emissiya gəlirini formalaşdırır.

| Nö | Əməliyyatın məzmunu                                                                                             | Debet                                                   | Kredit                                                  | Məbləğ |
|----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------|--------|
| 1  | Nizamnamə kapitalının formalaşması                                                                              | 302 "Nominal (nizamnamə) kapitalın ödənilməmiş hissəsi" | 301 "Nominal (nizamnamə) kapital"                       | 280000 |
| 2  | Səhmlərin satılması - nominal dəyəri                                                                            | 223 "Bank hesablaşma hesabları"                         | 302 "Nominal (nizamnamə) kapitalın ödənilməmiş hissəsi" | 280000 |
| 3  | Səhmlərin satılması - səhmlərin satış dəyəri və nominal dəyəri arasındakı fərq - Emissiya gəliri - (8-7)*40000. | 223 "Bank hesablaşma hesabları"                         | 311 "Emissiya gəliri"                                   | 40000  |

Emissiya gəlirinin dəyəri 311 nömrəli “emissiya gəliri” adlı hesabda debet hissəsində, 335 nömrəli “digər ehtiyatlar” subhesabının kreditində yazılır. Vurğulamaq zəruridir ki emissiya gəlirlərinin dəyərinin silinməsi təkcə bəzi zamanlarda mümkündür. Yəni, dövriyyədən səhmlərin qaldırılması olarsa, ya da səhmin qiyməti nominal məbləğindən daha yüksək görülərsə, o zaman mövcud fərq emissia gəliri hesabında silinir, bundan başqa 377 nömrəli adlı hesabda müxəbirləşir.

### **2.3 Yenidənqiymətləndirmə üzrə ehtiyatlar və onların uçotu metodikası**

Aktiv olaraq görüldükdən sonra, adil qiymətlərin təyin olunması mümkün olan ictimai iaşə müəssisələrində, mövcud aktivlərin müəyyən bir toplanmış amortizasiya, habelə qiymətdən çıxan zərərləri azaltmaqla yenidən qiymətləndirmə tarixinə bu aktivlərin adil qiyməti olan yenidənqiymətləndirmə qiyməti üzrə təqdim edilməlidir. İctimai iaşə müəssisələrində adil qiymət yenidənqiymətləndirmənin reallaşması məqsədinin tətbiqi üçün aktiv bazarın

informasiyalarına əsasən təyin olunmalıdır və bilinməlidir. Müəssisənin balans hesabatı hazırlandığı və təqdim edildiyi tarixdə bu aktivlərin balans qiymətinin onun adil qiymətindən yüksək dərəcədə fərqlənməməsi üçün yenidənqiymətləndirmə kifayət səviyyədə daimi olaraq tətbiq edilməlidir.

İctimai iaşə müəssisələrində aktivlərin adil dəyəri əsasən bazardan toplanan informasiyalara görə verilən sübutlardan istifadə olunaraq qiymətdəyiymə ilə bağlı səriştəli mütəxəssislərin fəaliyyəti nəticəsində təyin olunur.

İctimai iaşə müəssisələrində aktivlərə aid obyektlər özəl təbiətli olduğı zaman ya da təşkilatdan ayrı hallarda satıldığı müddətdə bu aktivlərin adil qiymətini təyin etmək məqsədilə bazardan toplanan informasiyalara əsaslanan sübut əgər olmazsa, bu vaxt təşkilat gəlir ya da amortizasiya olunmuş əvəzlənmə dəyəri mövqeyindən faydalanaraq aktivin adil dəyəri təyin etmək mümkündür.

Obyektlər yenidən qiymətləndirildikdə, ictimai iaşə müəssisələrində yenidənqiymətləndirmə dövründə mövcud olan müəyyən toplanmış amortizasiyalar, aktivin məcmuu balans dəyəri ilə müxəbirləşib sıfıra bərabər olunur. Bu zaman aktivin xalis qiymətinin yenidən qiymətləndirilmiş dəyərinə bərabər olması məqsədilə onlara düzəliş aparılır. Düzəlişin həcmi ya da toplanmış amortizasiyanın silinməsi müəssisə aktivinin balans məbləğinə yüksəlməsi ya da aşağı düşməsi nəticəsində uçotu xüsusi qaydada aparılır.

Əgər yenidənqiymətləndirmə zamanı aktivin mövcud balansının məbləği yüksəlsə, onda həmin yüksəliş yenidənqiymətləndirmə artımı adı ilə birbaşa şəkildə kapitalın kredit bölməsində qeyd edilir. Ancaq həmin aktivlər əvvəlcədən yenidənqiymətləndirilmə əməliyyatına cəlb edilmişdirsə və həmin əməliyyat nəticəsində bu aktivlərlə bağlı balans dəyərinə məbləğin aşağı düşməsi mənfəət və zərər ilə əlaqədar hesabda qeyd edilmişdirsə, o zaman digər aparılan növbəti yenidənqiymətləndirmədəki artışı mənfəət və zərərlə bağlı hesabda tək cə öncəki yenidənqiymətləndirmənin azalması müqabilində qəbul edilməlidir. Əvvəldə baş vermiş azalmalarda əvəzləşmə aparıldıqdan sonra geridə qalan müxtəlif yenidənqiymətləndirmə artışı birbaşa olaraq yenidənqiymətləndirmə artışı adı ilə kapitalın kreditinə qeyd edilir.

İctimai iaşə müəssisələrində yenidənqiymətləndirmə nəticəsi olaraq aktivin balans məbləği aşağı düşmüşsə, bu vaxt həmin azalmış miqdar mənfəət və zərərle bağlı hesabatda tanınmalıdır. Amma bu müəssisələrdə əvvəl aparılmış tarixdə olan yenidənqiymətləndirmənin nəticəsi istənilən yenidənqiymətləndirmə artışı qeyd etmişsə, həmçinin bu artı. yenidənqiymətləndirmə adı ilə kapitalın kreditində göstərilmişdirsə, istənilən gələcək hesabat dövründə görsənəcək azalış yenidənqiymətləndirmə hesabının kredit qalığı nəticəsində bu hesabın debitində qeyd edilir.

İctimai iaşə müəssisələrində aktivlərlə bağlı uyğun başlıq ilə kapitalla aid görülən yenidənqiymətləndirmə artışı, həmin aktivlərin tanınmasının durdurulması müddətində bölüşdürülməmiş mənfəətə ötürülə bilər. Yenidənqiymətləndirmə artışı bu aktivlərin xeyirli istifadə dövrünün tamamilə sona çatmağı zaman silinir ya da sadəcə aktivin başqa alıcı tapdığı zaman tam olaraq bölüşdürülməmiş mənfəətə ötürülür. Ancaq buna baxmayaraq artışı müəyyən hissəsinin təşkilat tərəfindən aktivin istifadə edilməsi dövründə də bölüşdürülməmiş mənfəədə qeydiyyatını aparmaq mümkündür. Bu zaman, bölüşdürülməmiş mənfəədə qeyd edilmiş artışı dəyəri aktivin yenidənqiymətləndirilmiş balans məbləğinə uyğun qaydada hesablanmış amortizasiya dəyəriylə aktivin ilk məbləğinə uyğun hesablanan amortizasiya arasında mövcud fərqdən yaranır. Yenidənqiymətləndirmə artışıdan bölüşdürülməmiş mənfəədə ötürmələr mənfəət və zərər ilə bağlı hesabatda qeyd edilmir.

İctimai iaşə müəssisəsində mövcud aktivlərin yenidən qiymətləndirilməsi vaxtı mənfəət vergisinə səbəbəbiyyət yaradan istənilən təsir “Cari mənfəət vergisi üzrə” 3 nömrəli Milli Mühəsibat Uçotu Standartına müvafiq bilinir və izah olunur.

Yenidənqiymətləndirmənin uçotu zamanı 16 nömrəli Mühəsibat Uçotunun Beynəlxalq Standartında iki metodun tətbiqinə yol verilir – aktivin həm balans dəyərinin, həm də yığılmış amortizasiyanın proporsional olaraq yüksəldilməsi ya da toplanmış amortizasiyanın silinməsi ilə aktivin xalis balans dəyərinin yenidənqiymətləndirilməsi. 7 nömrəli Milli Mühəsibat Uçotu Standartında bu cür

seçimə yol verilmir və toplanmış amortizasiyanın silinməsi yanaşmasının qəbul edilməsi tələb olunur.

İctimai iaşə müəssisələrində aktivlərin yenidənqiymətləndirməməbləği ilə göstərilərsə, bu vaxt aşağıdakı göstəricilər qeyd edilməlidir:

- yenidənqiymətləndirmənin keçirildiyi tarix,
- müstəqil qiymətqoyma mütəxəssisinin cəlb olunub olunmadığı,
- yenidənqiymətləndirmə obyektinin ədalətli məbləğinin təyin olunmasında istifadə olunmuş metod, habelə önəmli fərziyyələr,
- müəssisə aktivlərinin yenidən qiymətləndirilməsi məqsədilə istifadə edilmiş əsaslar,
- yenidənqiymətləndirmə obyektinin istənilən yenidən qiymətləndirilmiş sinfinin birinci dəyər modeli ilə dəyərləndirilməsi ehtimalı nəticəsində hesablanması mümkün olan balans məbləği,
- hesabat müddəti zamanı yaşanmış dəyişmələr, habelə səhmdarlar arasında mövcud qalıq dəyərinin bölgüsü ilə bağlı istənilən məhdudiyyətləri qeyd edərək, yenidənqiymətləndirmə artışıının dəyəri.

## **2.4 Məzənnə fərqləri və qanunvericilik üzrə uçotu metodikası**

İctimai iaşə müəssisələrində bəzi hallarda xarici müəssisələr ilə sövdələşmə aparıb alqı-satqı, xidmətlərin qeyd edilməsi, aparılacaq işlərin əməliyyatlarını göstərirlər. Bu baxımdan da, xarici təşkilatlarla əməliyyatlar həyata keçirən bir neçə yerli təşkilatlarda yaranan məzənnə fərqlərinin mühasibat uçotu ilə vergi uçotunda qeyd edilməsi mövzusu durur.

İctimai iaşə müəssisələrinin xarici valyutayla reallaşdırdığı fəaliyyət və əməliyyatlar, həmçinin xarici dövlətlərlə həyata keçirilən əməkdaşlıq əlaqələrinin təşkilatın maliyyə hesabatında qeyd edilməsi, maliyyə hesabatının təqdimat valyutasına çevrildiyi şərtlər 22 nömrəli Milli Mühasibat Uçotu Standartı ilə təyin olunur.

Əvvəlcə bu standartda istifadə edilən önəmli anlayışlara və ifadələrə diqqət verək:

- Son məzənnə, balans hesabatı tarixində spot mübadilə məzənnəsidir.
- Məzənnə fərqi, istənilən valyuta vahidinin başqa bir məzənnə ilə müxtəlif valyuta vahidinə dəyişməsi zamanı formalaşan fərkdir.
- Valyuta məzənnəsi, hər hansı valyutanın başqa bir valyutaya mübadiləsinin əmsalıdır.
- Xarici valyuta, təşkilatın əməliyyat apardığı valyutadan fərqli olan başqa bir valyutadır.
- Xarici əməliyyat, fəaliyyətləri hesabatı təqdim edən təşkilatın yerləşdiyi dövlətdə deyil, başqa dövlətdə reallaşdıran ya da hesabat təqdim edən təşkilatın yararlandığı valyutadan başqa bir valyutaya əsaslı hesabat hazırlayan təşkilatın törəmə şirkəti, asılı şirkəti, birgə şirkəti ya da filialı olan təşkilatlar üçün nəzərdə tutulmuşdur.
- Əməliyyat valyutası, təşkilatın mühim iqtisadi sahədə əməliyyatlarını reallaşdırdığı valyutadır.
- Monetar maddələr, əldə tutulan valyuta vahidləri ilə təyin olunmuş ya da təyin olunan valyuta vahidləri məbləğində alınan ya da ödənen aktivlər ilə öhdəliklərdən ibarətdir.
- Təqdimat valyutası, maliyyə hesabatlarının verildiyi valyutadır.
- Spot məzənnəsi, təxirsiz mübadilə məqsədilə mövcud olan məzənnədir.

Xarici valyutada aparılan əməliyyatlar fəaliyyət tarixinə mövcud olmuş məzənnəyə əsasən manatla uçot sənədlərində qeyd olunmalıdır. Buna nümunə olaraq göstərə bilərik ki, əgər xaricdən 15.12.2017 tarixində 20000 ABŞ dolları dəyərində mal idxal edilibsə, onda bunlar 15.12.2017 tarixində olan 1.6904 məzənnəylə uçot sənədlərində qeyd edilməlidir. Yəni,  $20000 \text{ ABŞ dolları} * 1.6904 = 33\,808 \text{ AZN}$ .

Valyutalara əsasən yaranan məzənnə fərqi müəssisənin fəaliyyəti zamanı xarici valyutanın milli valyutaya, yəni manata qarşı mövcud məzənnəsinin Azərbaycan Respublikası Mərkəzi Bankının müəyyənləşdirdiyi məzənnənin dəyişməsi ilə formalaşır.



Xarici valyutada aparılan fəaliyyətlər mühasibat sənəd və dəftərlərində iki formada qeydiyyatdan keçir. İlki, xarici valyutada, ikincisi isə Mərkəzi Bankın əməliyyat aparılan tarixdə müəyyənləşdiriyi məzənnəyə uyğun olaraq hesablanan manatla. Xarici valyutanın məzənnəsi hər bir vaxt dəyişə bildiyindən mühasibat hesabatında valyuta maddəsinin manat dəyəri uyğun olaraq dəyişə bilir.

İctimai iaşə müəssisələrində kurs fərqi əsasən aşağıda göstərilən əməliyyatlar nəticəsində formalaşır:

- ✓ xarici valyutada uçotu aparılan debitor ilə kreditor borcların ödənildiyü zaman,
- ✓ xarici valyutada uçotu aparılan əmlak ilə öhdəliklərin tutulan mühasibat hesabatlarında hesabat dövrünə dəyərinin yenidən hesablanması zamanı. Bu əmlak ilə öhdəliklərə nümunə olaraq kassa ilə bank hesabatlarında mövcud olan pul resurslarını, müxtəlif vəsaitləri, sənədləri, debitor ilə kreditor borclarını və s göstərmək olar.

İctimai iaşə müəssisələrində aparılan bu kimi əməliyyatları hesablarda göstərmək üçün bir nümunə verək. Məsələn, əgər ictimai iaşə müəssisəsi tərəfindən 20.12.2017 tarixində 30000 ABŞ dolları dəyərində mal alınıb. 20.12.2017 tarixidə milli valyutanın ABŞ dollarına məzənnəsi 1.6904 olmuşdur. Alınmış mallarla bağlı borcun xarici malı göndərən müəssisəyə 28.12.2017 tarixində ödənilməsi planlaşdırılır. Ödəmə tarixində ABŞ dollarının milli valyutaya olan məzənnəsi 1.7015 manat olmuşdur. Bu əməliyyat nəticəsində şirkətin mənfi məzənnə fərqi görülməkdir. Çünki 20.12.2017 tarixində 1.6904 məzənnəylə şirkətin kreditor borcu 50712 manat olmuşdursa, 28.12.2017 il tarixində həmin borc yüksələrək  $30000 \$ * 1.7015 = 51045$  manata qalxmışdır. İctimai iaşə müəssisələrində yaranmış həmin əməliyyat nəticəsində mənfi məzənnə fərqi isə aşağıdakı kimi görülməkdir:  $51045 - 50712 = 333$  manat, ya da  $30000 \$ * (1.7015 - 1.6904) = 333$  manat.

Nümunədən görüldüyü kimi məzənnələrarası yaranmış fərqi müsbət, yəni təşkilatın xeyrinə, ya da mənfi, yəni təşkilatın zərərinə görülür. Məzənnə fərqi ilə yaranmış balans aktivinin manat üzrə ekvivalenti yüksəlsə, passiv hissəsi

dəyişməz olursa, bu vaxt müsbət məzənnə fərqi baş verir. Əksinə olaraq, məzənnə fərqi ilə bağlı olaraq balans passivinin manat üzrə ekvivalenti yüksəlsə, aktiv dəyişməz olursa, bu halda mənfi məzənnə fərqi formalaşır.

İctimai iaşə müəssisələrində aparılan mühasibat balansının xarici valyutada göstərilən maddələri yenidənqiymətləndirmə məqsədi üçün aşağıdakı qruplara ayrılır:

- ✚ monetar maddələr,
- ✚ qeyri-monetar maddələr.

Qeyd edilən monetar maddələr isə bir neçə alt qrupa bölünür:

- banklar ilə digər kredit müəssisələrində xarici valyuta hesabında qalan pul qalıqları,
- müəssisə kassasında xarici valyutada qalan pul vəsaiti,
- müəssisənin xarici valyutada saxlanılan sair pul vəsait, habelə pul sənədləri,
- qiymətli kağızlar,
- xarici valyutada göstərilən debitor ilə kreditor borcları.

Mühasibat balansı hazırlanan müddətdə xarici valyutada saxlanılan monetar maddələr hesabat dövründəki mövcud məzənnəyə əsasən hesablanacaq.

Qeyri-monetar maddələrə isə aşağıdakılar aiddir:

- ❖ əsas vəsaitlər,
- ❖ ehtiyatlar,
- ❖ gələcək dövrlərin xərcləri,
- ❖ bitməmiş istehsal və başqaları.

İctimai iaşə müəssisələrində aparılan mühasibat balansında qeyri-monetar maddələr balansda göstərildiyi tarixdəki məzənnəyə görə hesablanır. Həmin maddələr ilə bağlı məzənnə fərqi isə hesablanmır. Nümunə olaraq; ictimai iaşə müəssisələri tərəfindən 12.12.2017 tarixində 30000 ABŞ dolları məbləğində mal alınıb. 12.12.2017 tarixinə \$ / AZN məzənnəsi 1.6802 olub. Alınmış mallar təşkilat balansına 1.6802 məzənnəsiylə 50406 manat dəyərində uçotu aparılacaqdır. Mühasibat balansı hazırlanmış dövrə yəni, 31.12.2017 tarixində ABŞ dolları/AZN

məzənnəsi 1.7105 olsa belə ehtiyatlar hesabında yazılacaq mallar yenidən hesablanmayıb 50406 manat olaraq yazılacaq.

Məzənnə fərqinin tapılmasının düzgün aparılması üçün əməliyyat tarixinin doğru təyin edilməsi çox əhəmiyyətlidir. Aparılmış əməliyyatların tarixi bunun iqtisadi əsasi ilə hüquqi məğzinə görə təyin olunur. Əsasən, əməliyyatların tarixi, ictimai iaşə müəssisələrinin mühasibat uçotunda əmlak ya da öhdəliklərin bilinməsi hüququ formalaşan tarixə şamil olunur. Xarici valyutaya əsaslanan müqavilədə əmlakın və öhdəliyin bilinmə zamanları qeyd olunmalıdır ki, məzənnə fərqinin tapılmasında anlaşılməsi çətin olan vəziyyət yaranmasın.

Müəssisənin hesabat dövründə xarici valyutanın milli valyutaya nisbətinin rəsmi məzənnəsinin dəyişilməsindən yaranan mənfi və müsbət məzənnə fərqi hesabat balansının 332 “Məzənnə fərqi üzrə ehtiyatlar” adlı subhesabında uçotu aparılır. Həmin subhesabdan hesabat dövrü zamanı məzənnə fərqi dəyərini birbaşa 80 nömrəli “Mənfəət və zərər” adlı hesabda şamil olmayan təşkilatlar əsasən istifadə edir.

Hesabat dövrü zamanı 442 nömrəli “Gələcək hesabat dövrlərin gəlirləri” adlı hesabda pul resurslarını, habelə debitor və kreditorla aparılan hesablaşmaların uçotunu aparan hesablarda müxabirələşdirmədə mənfi və müsbət məzənnə fərqləri göstərilir. Hesabat dövrünün axırında 332 “Məzənnə fərqləri üzrə ehtiyat” adlı subhesabda debet ilə kredit dövrüyyələri qarşılaşdırılır, həmçinin məzənnə fərqinin qalığı təyin olunur. Bu əməliyyat 801 nömrəli “Ümumi mənfəət (zərər)” hesabında silinir. Bu hal qanunvericilik və ya normativ aktlara uyğun formada silinməyən məbləğlərdən başqa əməliyyatlar üçün aparılır.

332 “Məzənnə fərqi üzrə ehtiyatlar” subhesabı ilə bağlı analitik uçot valyuta hesabları, təhtəlhəsab şəxslər və başqaları ilə bağlı müəyyən çeşid məzənnə fərqinə əsasən, debitor ilə kreditorlarla hesablaşmalarla bağlı məzənnə fərqləri isə təyin olunmuş bütün borclara əsasən yazılır.

Xarici valyutadan təşkil olan pul resursları, habelə onların apardığı fəaliyyətlər xarici valyutanın pul-hesablaşma sənədinin hazırlandığı tarixdə

müəyyən olmuş məzənnə ilə bağlı yenidən hesablanması vasitəsilə təyin olunan dəyərdə, manatla uçotu aparılır. Bununla yanaşı həmin vəsaitlər ilə əməliyyatlar valyuta hesablaşmaları ilə ödənişlərində qeyd olunur.

Valyuta hesablarındakı müxtəlif valyutanın (növlər əsasında) Azərbaycan Respublikası Mərkəzi Bankının müəyyənləşdirdiyi məzənnələrə əsasən hər zaman yenidənqiymətləndirildiyi halda dövrə əsasən yüksələn məzənnə fərqi bu valyutaların faydalanma hədəfləri diqqətə alınaraq uyğun hesablarda qeyd edilir və uçotu aparılır. Bank hesabı, öhdəliyi, həmçinin hesablaşmaları ilə bağlı xarici valyuta əməliyyatı, eləcə də xarici valyuta üzrə daxil edilmiş resurs qiymətliləri, qiymətli kağızlar, qeyri-maddi aktivlər, əmlakın başqa çeşidləri mühasibat uçotunda, əməliyyatın aparılacağı dövrdə Azərbaycan Respublikası Mərkəzi Bankının təyin etdiyi valyuta məzənnələri ilə bağlı xarici valyutanın təzədən haqq/hesab edilməsi vasitəsilə dəyərləndirərək təyin olunmuş dəyərdə manatla göstərilir. Bununla yanaşı aparılan yazılışlar valyuta hesablaşmalarının və tədiyələrinin analoji uçotunda əks olunur.

Kassaya nəgd vəsaitlərin daxil olması zamanı kassa mədaxil orderinin yəni Forma № KO-), xaric olması zamanında kassa məxaric orderinin yəni, Forma № KO-2 vasitəsi ilə rəsmiləşib. Pulun qəbul olunması baş mühasibin, yaxud da ona vəkil olan şəxsin tərəfindən həyata keçib təhvil verən şəxsin kassasının möhürü üzrə təsdiq olunmuş qəbz verir.

Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin 13.2.12-ci maddəsinə görə xarici valyuta əməliyyatları ilə bağlı müsbət və mənfi məzənnə fərqləri, satışdankənar gəlirlər olaraq bilinir və yaranmış maliyyə göstəriciləri hesabatda göstərilir.

Müsbət və mənfi məzənnə fərqləri ilə bağlı müxabirləşmələrin aparıldığı əməliyyatlar:

| DT       | KT      | Əməliyyatın məzmunu                                                                                                                |
|----------|---------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 244      | 221     | Təhtəlhəsab şəxslərə avans verildikdə                                                                                              |
| 534      | 221     | Səhmdarlara dividendlər ödənildikdə                                                                                                |
| 538      | 221     | Kommunal və digər xərclər ödənildikdə                                                                                              |
| 221      | 443,543 | Avans alındıqda                                                                                                                    |
| 221      | 222     | Yolda olan vəsaitlər kassaya ödəndikdə                                                                                             |
| 221      | 171,211 | Satılmış məhsullara, görülmüş işlərə və göstərilmiş xidmətlərə görə pul vəsaiti kassaya daxil olduqda                              |
| 221      | 223     | Hesablaşma, yaxud valyuta hesabından mədaxil edildikdə                                                                             |
| 221      | 174,214 | İcarəyə verilmiş vəsaitlərə görə borc daxil olduqda                                                                                |
| 221      | 332     | Kassada olan xarici valyutanın məzənnəsi artdıqda                                                                                  |
| 332      | 221     | Kassada olan xarici valyutanın məzənnəsi azaldıqda                                                                                 |
| 533      | 221     | Əmək haqqı üzrə borclar ödəndikdə                                                                                                  |
| 411,511  | 221     | İşdən azad olunan işçiyə müavinət verilib                                                                                          |
| 171, 211 | 601     | Təqdim edilmiş mal və materiallara, görülmüş işlərə, göstərilmiş iş və xidmətlərə görə alıcı və sifarişçilərin borcu əks etdirilib |

Vergi Məcəlləsində məzənnə üzrə bilinməsi əhəmiyyətli görülən digər maddə 69-cu maddədir. “Xarici valyutanın manat ilə hesablanması” maddəsi adlanan cari maddəyə görə, xarici valyuta üzrə həyata keçirilən, habelə vergi tətbiq

edilməli olan istənilən bütün əməliyyatlar onların reallaşdığı gündə Azərbaycan Respublikasının Mərkəzi Bankının təyin etdiyi rəsmi mübadilə məzənnəsi üzrə milli valyuta, yəni manatda müəyyənləşməlidir. Bu əməliyyatı bir nümunədə ifadə edək.

İctimai iaşə müəssisəsi əgər xarici təşkilata 20.12.2017 tarixinə 200000 ABŞ dolları dəyərində mal satıbsa, bu vaxt müəssisənin gəlirləri ilə xərcləri ilə bağlı hesablamalar metodu üzrə uçotu aparılır. Dövlət büdcəsinə ödənəcək mənfəət vergisinin təyin edilməsi məqsədilə, təşkilatın xarici müəssisə tərəfindən 200000 dolları ödəməli olduğu tarixdən asılı olmadan 2017-ci ildə  $200000 \cdot 1.6904 = 338080$  manat gəlir müəyyənləşir.

## **2.5 Digər ehtiyatların yaradılması ilə əlaqədar əməliyyatların uçotda və hesabatda əks etdirilməsi metodikası**

“Ehtiyatlar” başlıqlı 2 nömrəli Mühəsibat Uçotunun Beynəlxalq Standartının əsas hədəfi müəssisələrin ehtiyatlarının düzgün uçotunun şərtlərini təyin etməkdən ibarət olmuşdur. Mövcud ehtiyatların uçotunun aparılmasında əsas diqqət ayrılan mövzu, bunlara ayrılan xərclərin aktiv olaraq tanınmalı olduğu, habelə gələcək zamanda bunların satışına qədər aktiv olaraq tutulan dəyərin təyin olunmasıdır. Həmin standart müəssisə ehtiyatlarına qoyulan xərcləri mümkün olan xalis satış dəyərinə qədər aşağı düşməsi hallarını yəyin edir. Bu göstərilən standartın ehtiyatların ilk qiymətinin bilinməsi ilə bağlı istifadə olunan hesablama metodlarına aid göstərişlər təqdim edilir.

Bu standartın tətbiq olunduğu sahə geniş olub, (1) tikinti sövdəşmələrindən, habelə bunlarla birbaşa əlaqəli olan xidmət sövdəşmələrindən yaranan bitirilməmiş işlər, (2) maliyyə alətləri, (3) kənd təsərrüfatı əməliyyatları ya da kənd təsərrüfatı məhsulunun toplanmasına bağlı olan bioloji aktivlər istisna olmaqla digər növ ehtiyatların hamısına aid olunur [14, s.1].

Ehtiyatlara, əsasən pərakəndə satış ilə məşğul olan şəxsin aldığı, ancaq yenidən satış məqsədilə nəzərdə tutduğu mallar, əmtəələr, təkrar satmaq məqsədilə nəzərdə tutulan torpaq ya da başqa mülkiyyət olaraq görülmə bilən təkrarsatış

məqsədi daşıyan və bunun üçün saxlanılan mallar aid olunur. Ehtiyatlara, eyni zamanda təşkilatın istehsal etdiyi hazır mallar ya da tamamlanmamış istehsal, bununla yanaşı istehsal müddətində istifadə olunmaq məqsədilə tutulan xammal ilə materiallar aid olunur. İctimai iaşə sferasında əməliyyatlar aparan obyektlər isə adı çəkilən standartda 19-cu maddədə göstərildiyi kimi, ehtiyatlara təşkilat tərəfindən uyğun görülən gəlirin tanınmadığı xidmətlərin göstərilməsi məqsədilə qoyulmuş xərclər aiddir.

Ehtiyatların ölçülməsi zamanı bu ehtiyatlar müəyyən edilmiş iki dəyərdən ən az dəyərle qiymətləndirilir. Bu dəyərlər ilkin dəyər ya da mümkün xalis satış dəyəridir.

Ehtiyatların ilkin dəyərinə bu ehtiyatların əldə olunması, istehsal edilməsi ya da emalı, həmçinin cari hala, yerləşdiyi bölgəyə gətirilməsinə qoyulmuş başqa xərclər aid olunur. Ehtiyatların alış xərclərinə idxal rüsumları, alış qiyməti, habelə müxtəlif vergilər (burada vergi qurumları tərəfindən sonradan təşkilata əvəzləşdirilmiş bəzi vergilər aid olmur), boşaldılma, daşınma, hazır məhsulların, xidmətlərin və xammal-materialların əldə olunması ilə birbaşa əlaqəli olan başqa xərclər aiddir. Ehtiyatların əldə olunmasına qoyulan xərclərin təyin olunmasında faizlərin qaytarılması, ticarət endirimləri və başqa bənzər güzəştlər aparılan hesabatda nəzərə alınmır.

İctimai iaşə müəssisəsində ehtiyatların emal xərclərinə məhsul vahidləri üzrə birbaşa əlaqəli olan xərclər aiddir. Bundan başqa, hazır məhsulların əldə olunması məqsədilə xammalın emalı müddətində formalaşan daimi, habelə dəyişiklik göstərən istehsal qaimə məsrəflərinin daimi olaraq paylaşıdırılması da emal xərclərinə daxildir. Mütəmadi istehsal qaimə xərclərinə istehsal həcminə bağlı olmadan, nisbətən dəyişməz olan, istehsalda istifadə edilən binalar ilə avadanlığın amortizasiya dəyəri, bundan başqa onların daxil olduğu xidmətlərin verilməsi, inzibati/idarəetmə istehsal xərcləri olaraq dolaylı istehsal xərcləri şamil edilir. Dəyişiklik göstərən istehsal qaimə xərclərinə istehsal miqdarından birbaşa ya da təxmini birbaşa asılı hesab edilən, dolaylı material xərcləri və dolaylı əmək haqqı kimi dolaylı istehsal xərcləri daxildir.

İstehsal qaimə xərclərinin istehsal xərcləri üzrə paylaşdırılması təşkilatın normal iş rejimində mövcud olmuş istehsal potensialına görə tətbiq edilir. Normal istehsal potensialı, planlı olaraq texniki xidmətin təqdim edilməsi nəticəsində istehsal potensialı ilə bağlı itkilər diqqətə alınmaqda və nəzərdə tutulmaqda, normal əməliyyat zamanı müxtəlif dövr ya da iş mövsümü ilə bağlı orta göstəricilərə əsaslanaraq hesablamaların aparılması və əldə edilməsi proqnozlaşdırılan istehsal həcmidir. İctimai iaşə müəssisəsinin real istehsal dərəcəsi, bu müəssisənin normal istehsal potensialına təxmini olaraq uyğun görüldüyü zaman istifadə olunur. İstehsal olunan hər bir məhsulun bir vahidinə aid olan daimi qaimə xərclərinin dəyəri istehsal dərəcəsinin azalması ya da avadanlığın işsiz durması ilə çoxalmır. Bölüşdürülməmiş qaimə xərcləri formalaşdığı müddət üzrə məsrəf olaraq bilinir. İstehsalın son etapda yüksək görüldüyü dövrdə məhsulun hər vahidinə şamil olan daimi qaimə xərclərinin dəyəri aşağı düşür və bununla da ehtiyatlar özünün ilk məbləğindən artıq dərəcədə dəyərləndirilmir. Dəyişən istehsal qaimə xərcləri bütün məhsul vahidinə ictimai iaşə müəssisələrinin real istismarı əsasında şamil olunur.

İstehsal müddətinin sonunda eyni zamanda müxtəlif məhsul istehsalı reallaşa bilər. Bu halda, yəni malların birlikdə istehsalı dövründə ya da əsas məhsulun istehsalında əlavə məhsulun buraxılması üzrə əlaqəli olduğu zaman formalaşa bilər. Bütün məhsulların emal xərcləri ayrı-ayrı təyin edilə bilmirsə, bunlar həmin məhsul arasında rəşional olaraq və ardıcıl şəkildə paylaşdırılır. Bölüşdürmə, yəni müxtəlif məhsulların bəzən istehsal müddətində məhsulların eyniləşdirilməsi mümkün olan etapında, bəzən də istehsalın son etapında nisbi satış qiymətinə əsaslanıla bilər. İkinci dərəcəli məhsullar, maddi dəyər aspektindən təbiət etibarilə önəmli deyillər. Bu kimi hal yaranarsa, onlar əsasən mümkün olan xalis satış qiymətiylə ölçülür və həmin qiymət əsas hesab edilən məhsulun ilk dəyərindən çıxılır. Nəticə etibarilə, əsas olan məhsulun balans qiyməti məhsulun ilk qiymətindən müəyyən səviyyədə fərqli olur.

İctimai iaşə müəssisələrində sair xərclər ehtiyatların ilk qiymətinə təkəcə onların cari durumu, həmçinin müəssisəyə çatdırılması prosesidə daxil olunur.



Buna misal olaraq göstərək olar ki, əgər ehtiyatların ilk qiymətinə qeyri-istehsal qaimə xərclərinin ya da konkret müştərilər nəzərə alınaraq məhsulun hazırlanması üzrə xərclərin daxil olması məqsədə uyğun ola bilər.

Aşağıda göstərilmiş xərclər ehtiyatların ilk qiymətinə daxil olmamalı və formalaşdığı zaman xərc olaraq görülməlidir:

- ❖ əmək haqqı, xammal, başqa istehsal xərcləri ilə bağlı normadan yüksək sərf olunan dəyərlər,
- ❖ istehsal müddətində növbəti etapa keçmək məqsədilə zəruri olan xərclərən başqa, saxlama , yəni anbar xərcləri,
- ❖ ehtiyatların cari vəziyyətdə ya da müəssisəyə gətirilməsiylə əlaqəsi müəyyən edilməyən inzibati qaimə məsrəfləri,
- ❖ satış xərcləri.

“*Borclar üzrə məsrəflər*” adlı 23 nömrəli Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartı borclarla əlaqəli xərclərin ehtiyatların ilk dəyərinə şamil olunmasını çox nadir bir hal olaraq müəyyənləşdirmişdir [16].

İctimai iaşə müəssisələri, tutduğu ehtiyatları sonradan ödəmək şərtiylə alırsa və alış dəyəri ödənilən dəyərdən fərqli görüləsə, həmin fərq maliyyələşmə dövrünün faiz məsərfi olaraq görülür. Bunu aşağıdakı misalda göstərmək olar.

Əgər müəssisə ictimai iaşə məqsədilə topdansatışdan aldığı məhsulları icarəyə götürdüyü anbarda saxlayırsa və həmin icarə haqqı illik 15000 manat təkil edirsə, bu zaman müəssisənin icarə məsrəfləri hesabat dövrünün məsrəflərinə şamil olacaqdır. Bu zaman anbarın icarəsi ilə bağlı xərclər uçotda aşağıdakı kimi qeydiyyatla alınacaqdır:

Dt 202 “İstehsalat (iş və xidmət) məsrəfləri” - 15000 manat

Kt 535 “İcarə üzrə qısamüddətli kreditor borcları” - 15000 manat

İctimai iaşə müəssisələrində sair xərclər müəssisənin ehtiyatlarını sonradan ödənilməsi şərtiylə qazana bilər. Sövdələşmə real olaraq maliyyə elementi daxil olunduqda, həmin element, misal üçün normal kredit qaydalarına əsaslanaraq alış qiymətiylə ödənilən dəyər arasındakı yaranmış fərq, maliyyələşdirmə müddəti üzrə faiz məsərfi olaraq görülür.

Xidmət təqdim edən müəssisələrin ehtiyatlarının qiymətini həmi xidmətlərə qoyulan xərclər əsasında təyin edirlər. Bu xərclər xidmətin təqdim edilməsi ilə bilavasitə bağlı görülən, əsas etibarilə əmək haqqlarını, habelə bütün işçilərə qoyulan başqa xərclərdən, həmçinin işin gedişinə nəzarəti təmin edən rəhbər işçilərin formalaşdırdığı qrupa qoyulan və şamil edilən qaimə xərclərindən təşkil olunmuşdur. Satışla bağlı, eyni zamanda inzibati işçi qrupunun əməkhaqqları, bunlara şamil edilən başqa xərclər ilk qiymətə daxil olmur. Bunun əksi olaraq formalaşdığı tarixin məsrəfi olaraq görülür. Xidmət sferasına şamil olunan təşkilatlarda müəssisənin verdiyi və ya göstərdiyi xidmətlərin əsasən satış dəyərinə yansıyan mənfəət marjası, habelə aidiyyəti görülməyən qaimə məsrəfləri ehtiyatların ilk dəyərinə aid olmur.

### **III FƏSİL. İCTİMAİ İAŞƏ MÜƏSSƏLƏRİNDƏ KAPİTALIN, DIVİDENDLƏRİN, FONDLARIN VƏ EHTİYATLARIN UÇOTDA VƏ HESABATDA ƏKS ETDİRİLMƏSİNİN TƏKMİLLƏŞDİRİLMƏSİ**

#### **3.1. Kapitalın uçotu metodunun optimallaşdırılması**

Məlumdur ki, müəssisənin hər cür fəaliyyətinin başlıca məqsədi mənfəət gətirməkdir. Mənfəət əldə olunması məqsədilə müəssisə kapitalı dövr etdirir və onları müəyyən istiqamətlərdə və fəaliyyət növlərində istifadə edir. Kapitalın başlıca funksiyası gəlir gətirməkdə özünü büruzə verir.

Müəssisənin kapitalının uçotu metodunun optimallaşdırılmasının başlıca məqsədi onların faydalı istifadəsindən olan mənfəəti müəyyən etməkdir. Axı nəzəri cəhətdən qiymət yeni yaradılmış dəyərin pul ilə ifadəsidir. Əgər həmin mənfəət yeni formalaşmış dəyərli bir hissədirsə və ya onun hamısıdırsa, onda o mənaya gəlir ki, kapitalının özünün qiymətlənməsi yeni yaradılmış dəyərin, yəni mənfəətin ölçümü üçün zəruridir. Deməli, kapitalının uçotu metodunun optimallaşdırılmasının mənfəətin miqdarını nəzəri cəhətdən sistemləşdirilməsi zərurətindən irəli gəlmişdir. Belə mənfəət hələ ki reallaşdırılmaya bilər, lakin onun mücərrəd şəkildə kəmiyyəti müəyyən edilməlidir və bu gələcəkdəki praktiki qərarların qəbulu üçün vacibdir [19, s.43].

Praktiki aspektdən, başqa sözlə mühasibat nöqtəyi-nəzərində mənfəətin hesablanması üçün isə ilk olaraq xərclərlə gəlirlərin müqayisəsini aparmaq lazımdır. Bu zaman xərclər aktivləri əldə etmək üçün sərf olunmuş kapitaldır ki, bunun istifadəsi müəyyən zaman ərzində gəlir gətirəcəkdir. Deməli, bu kapitalın sərf olunması nəticəsində əldə olunmuş aktivlərin qiyməti sərf olunmuş həmin kapitalın, ya da xərclərin miqdarına bərabər olacaqdır. Qeyd edildi ki, hər bir müəssisənin gəlir əldə etməsi və xalis mənfəət qazanmaq xərci üçün çəkir.

Kapitalının uçotu metodunun optimallaşdırılması elə bir məfhumdur ki, o yalnızca müəssisəni deyil, digər təşkilatları, hüquqi və fiziki şəxslərin də maraq dairəsindədir. Çünki onların da kapitalın döriyyəsi zamanı əldə edilən mənfəətdə

müəyyən maraqları vardır. Belə ki, investorlar həmin müəssisəyə kapital qoymaqla mənfəətin bir qisminin əldə edilməsinə çalışırlar. Investorlar öz kapitallarını müəssisəyə qoymaqla nəinki təkcə öz maraqlarını, eləcə də həmin müəssisənin maraqlarını təmin etmiş olacaq. Deməli, müəssisə kapitalının uçotu metodunun optimallaşdırılmaq və onun düzgün qiymətləndirmək və mənfəəti real müəyyən etməklə investorları maraqlandırmaq əsasında öz əlavə maraqlarını da təmin etmiş olur.

Beləliklə, müəssisə kapitalının uçotu metodunun optimallaşdırılması və qiymətləndirilməsini başlıca strateji məqsədi mənfəətin real kəmiyyətini müəyyən etmək və onu daha da artırmaqdır.

Lakin kapitalının uçotu metodunun optimallaşdırılmasının və qiymətləndirilməsinin zəruriliyini təkcə yuxarıda göstərilən strateji məqsədin həyata keçirilməsilə bağlamaq olmaz. Kapitalının uçotu metodunun optimallaşdırılması və qiymətləndirilməsi aşağıdakı məsələlərin (vəzifələrin) həlli üçün də vacibdir [24, s.46]:

- Müəssisənin maliyyə hesabatlarında zəruri informasiyanın formalaşması (əsasən kənar istehlakçılar üçün) və interpretasiyası üçün;
- Çəkilməmiş xərclərin, deməli, məhsulun, işin və xidmətin real maya dəyərini hesablamaq və qiymət siyasətini formalaşdırmaq üçün;
- Müəssisənin maliyyə nəticələrini və maliyyə vəziyyətini müəyyənləşdirmək üçün;
- Müəssisənin bazar qiymətini (qudvili) müəyyən etmək üçün;
- Bir çox vergilərin hesablanması (xüsusən də əmlak vergisinin hesablanması) üçün baza göstəricisinin düzgün müəyyən edilməsi;
- Bir sıra iqtisadi göstəricilərin düzgün müəyyən edilməsi, onların digər müəssisələrin, sahələrin göstəriciləri ilə müqayisəsini aparmaq üçün,
- Bir sıra strateji inkişaf məsələlərinin həllində düzgün qərarların qəbul edilməsi üçün.

Göründüyü kimi, kapitalının uçotu metodunun optimallaşdırılması və qiymətləndirilməsi həm keçmiş hadisələrə qiymət vermək, həm də cari və

perspektiv məsələləri müəyyən etmək üçün lazımdır. Təbii ki, kapitalının uçotu metodunun optimallaşdırılması qarşısında qoyulan həmin məsələlərin həlli qiymətləndirmənin özünə müxtəlif aspektlərdən yanaşılmasını, optimallaşdırılmanın və qiymətləndirmənin müxtəlif metodlarından və üsullarından geniş istifadə olunmasını zəruri edir. Bu haqda təsadüfi deyil ki, uzun illərdir iqtisadçı mühasiblərin fikrincə aktivlərin qiymətləndirilməsi sahəsində bir fikir formalaşmamışdır və bu mübahisəli olaraq qalır. Amerika iqtisadçıları E.S.Xendriksenin və M.F.Van Bredanın fikrincə, aktivlərin daha yaxşı qiymətləndirilməsi ətrafında gedən diskussiyalarda iştirak edənləri iki qrupa bölmək olar; “tarixçilər” və “futuristlərə” [25, s.306].

Onlardan birincisi kapitalının uçotu metodunun optimallaşdırılmasında onun maya dəyərində görə qiymətləndirilməsinə, ikincilər isə - cari xərclərə görə qiymətləndirilməsinə üstünlük verirlər. Həmin müəlliflər “tarixçilər” və “futurist”lərin mövqelərini açıqlayaraq göstərir ki, birincilərin mövqeyi əsasında qiymətləndirmənin aparılması ilə şirkətin keçməsinə daha yaxşı əks etdirmək olur, ikincilərin mövqeyi əsasında aparılan qiymətləndirmə isə firmanın perspektivlərini aşkar etməyə imkan verir [29, s.36].

E.S.Henderiksen və M.F.Van Breda kapitalının uçotu metodunun optimallaşdırılması və qiymətləndirilməsi sahəsində öz araşdırmalarını apararaq belə nəticəyə gəlmişlər ki, kapitalın müxtəlif mövqelərdən qiymətləndirilə biləcəyi üçün maliyyə hesabının istehlakçıları olan investorların və digərlərinin mənafeyinə uyğun olaraq qiymətləndirməni bir neçə göstəriciləri üzrə nəzərdə tutmaq olar: kapitalın cari dəyəri, kapitalın ilkin dəyəri, kapitalın dəyişdirilməsi üzrə gözlənilən gələcək dəyərlər.

Amerika iqtisadçılarının göstərdiyi həmin kapitalın dəyər tipləri nəzəri deyil, praktiki xarakter daşıyır. Söhbət ondan gedir ki, bu və ya digər dəyər tipinin istifadəsi zaman, vaxt çərçivəsindən asılıdır.

Kapital istehsalata buraxılarkən onların yaratdığı faktiki maya dəyəri resursların qiymətləndirilməsinin üç metodundan biri ilə müəyyən edilir: orta maya dəyəri; vaxt etibarilə birinci alınan resursların maya dəyərilə (FİFO metodu); vaxt

etibarilə sonuncu alınan resursların maya dəyərilə (LIFO metodu). Deməli, hər üç halda material resurslarının buraxılışı maya dəyəri əsasında həyata keçirilir. Buradan belə çıxır ki, istehsalatdan buraxılan hazır məhsul da yalnız faktiki istehsal maya dəyərilə qiymətləndirib və uçota alına bilər. Əgər doğrudan da müəssisələr yalnız yuxarıda göstərilən üç metoddan hər hansı birini istifadə edirlərsə, onda onlar hazır məhsulun yalnız faktiki maya dəyərini hesablaya bilərlər, yaxud da onların hazır məhsulu plan (normativ) maya dəyəri ilə qiymətləndirməsinə imkanı yoxdur və buna lüzum da yoxdur. Ancaq burada bir şeyi nəzərə almaq lazundur ki, kapital cari uçotda plan (normativ) dəyərilə uçota alma və qiymətləndirilə bilər [8, s.21].

Maliyyə hesabatında capital, o cümlədən onun haqqında informasiya real və şəffaf olmalıdır, belə informasiyanı isə maliyyə uçotunun vasitəsi ilə formalaşdırmaq mümkündür. Təbiidir ki, bu halda maliyyə uçotunun özünün aparılması müəyyən prinsiplərə və standartlara tabe olmalıdır. Bu baxımdan hazır məhsulun sintetik uçotu sistemini analitik informasiya ilə yükləmək, daha konkret desək, hazır məhsulun sintetik uçotunda və hesabatda plan, yaxud normativ maya dəyəri ilə əks etdirmək, maliyyə uçotunda, artıq və lazımsız informasiyanın yaranmasına gətirib çıxarır. Belə informasiya yalnız daxili idarəetmə qərarlarının qəbul edilməsi üçün zəruri ola bilər. Başqa sözlə, hazır məhsulun plan və yaxud normativ maya dəyəri ilə uçota alınması idarəetmə uçotunun vəzifəsinə daxildir.

Hazır məhsulun uçotunun plan yaxud normativ maya dəyəri ilə aparılması müəssisənin istehsal etdiyi məhsulların istehsal maya dəyərinin planlaşdırılması, normalaşdırılması və proqnozlaşdırılması əsasında həyata keçirilə bilər ki, bunlar da idarəetmə uçotunun, yaxud istehsal uçotunun çox mühüm elementləridir. Məhsul istehsalının plan və yaxud normativ maya dəyərinin müəyyən edilməsi bir sıra məsələlərin operativ həlli üçün, xüsusən də məhsulun maya dəyərini yaradan müstəqim xərclər üzrə plan (normativ) və faktiki məlumatların müqayisəsi üçün lazımdır. Müqayisə nəticəsində kənarlaşmalar müəyyən edilir və onların tənzimlənməsi üzrə müvafiq idarəetmə qərarları qəbul edilir.

Kapitalın planlaşdırılması, normalaşdırılması, proqnozlaşdırılması, onun

aşağı salınmasının stimullaşdırılması və s. ilk növbədə təsərrüfat daxili mexanizminin, istehsalı idarəetmə mexanizminin elementləridir.

Göstərilən elementlər idarəetmə uçotu ilə reallaşır və son nəticədə onlar məhsul istehsalının, ümumiyyətlə isə istehsalın fəaliyyət göstərməsi üçün şərait yaradırlar. Bu prosesdə məhsul istehsalı, onun həcmi, çeşidi, maya dəyəri barədə informasiya formalaşır. Belə informasiya bilavasitə müəssisənin ayrı-ayrı daxili bölmələrində, funksional şöbələrində yaranır. Aydınır ki, baxar iqtisadiyyatı şəraitində ümumi mexanizm kimi təsərrüfatdaxili mexanizm də bazarın tələb etdiyi məhsul buraxılışına istiqamətləndirilmişdir. Hazır məhsul buraxılışı müəssisənin fəaliyyətinin məqsədinə çevrilir və deməli, həm də planlaşmanın, normalaşmanın və uçotun əsas və başlıca obyektinə çevrilir. Müəssisənin, onun daxili bölmələrinin fəaliyyətinin səmərəliliyi məhsul buraxılışı və satışı ilə bağlı olur. Məhsul buraxılışının və satışının mənfəətli olması ilk növbədə təsərrüfat daxili bölmələrin fəaliyyətindən, onların istehsal resurslarına necə qənaət etməsindən, onlardan səmərəli istifadə etmələrindən asılıdır [15, s.36].

Kapital idarəetmənin əsas obyektı kimi çıxış etsə də hazır məhsul təsərrüfat mexanizminin kənarında qalır. O yalnız istehsalın idarəetmə proseslərini və resurslardan istifadəni əlaqələndirir. Bu zaman təsərrüfatçılıq edən hər bir subyektin gəlirliliyi hazır məhsula, onun mənfəətli olması, istehsalın həcmi ilə və müvafiq məsrəflərlə təmin olunur. Bütövlükdə istənilən istehsal mürəkkəb istehsal sistemi kimi xarakterizə olunur, hansının ki, komponentləri öz növbəsində, müstəqil sistemlər kimi çıxır edir. Bu komponentlərə məlum olduğu kimi, uzunmüddətli aktivlər, dövryyə aktivləri və canlı əmək daxildir. Məhsul istehsalı prosesində həmin komponentlər bir-birinə qarşılıqlı təsir edir, onların nisbəti dəyişilir. Bununla əlaqədar olaraq hazır məhsulun mövcudluğu və hərəkəti üzrə informasiya sisteminin yaradılması probleminə iki aspektdən yanaşmaq məqsədəuyğundur. Birinci aspekt odur ki, bu sistem ümumilikdə istehsalın, onun müəssisədaxili idarə olunması üçün informasiya formalaşdırılmalıdır. Həmin sistem təsərrüfatdaxili mexanizmə, onun bütün elementlərinə uyğunlaşdırılmalıdır. Bu prinsipial məsələ tələb edir ki, ölkədə idarəetmə uçotu ümumi uçot sistemindən «ay-

rılsın». Başqa sözlə, əgər biz indiki uçotu integrasiya olunmuş uçot kimi başa düşür, daha doğrusu, qəbul ediriksə, gələcəkdə bu sistemin bir qolu idarəetmə uçotu olmalıdır. Həmin uçot kapitalın daxili hərəkəti, istehsal xərcləri, məhsulun maya dəyəri haqda analitik və ümumiləşdirilmiş informasiyanı *formalaşdırmalıdır. Beh uçotun təşkili zamanı* məhsul istehsalı üzrə texnoloji proseslər, onların ardıcılığı nəzərə alınmalıdır. Müəssisənin xüsusiyyətlərindən asılı olaraq nəzərdən keçirilən sistemi qurarkən baza kimi istehsal uçotu obyektləri götürülməlidir ki, bu da məhsulun hazırlanması mərhələləri üzrə resursların hərəkəti haqda plan normativ və uçot informasiyasını nəinki üzvi sürətdə birləşdirməyə, habelə məhsulun həm natural-cinsi formasına görə və həm də istehsalatına çəkilən məsrəflər üzrə planlaşdırılan göstəricilərindən kənarlaşmalarını aşkar etməklə uçot və nəzarət əməliyyatlarının alqoritmizasiyasını həyata keçirməyə imkan vermiş olardı.

### **3.2 Dividendlərin uçotunun təkmilləşdirilməsi**

Dividendlərin ölkəmizdə tətbiq olunan təsnifatı və qiymətləndirilməsi sistemini beynəlxalq praktikaya uyğunlaşdırmaq üçün yeni standartlara ehtiyac olmuşdur. Bu, xüsusisən də dividendlərə aiddir. Qiymətli kağız, onun sahibinə əmlak və ya pulda olan pay hüququnu verir. Bildiyimiz kimi səhmlər, istiqrazlar, sadə və köçürmə vekselləri, depozit sertifikatları və s. qiymətli kağız olaraq dividend şəklində sahibinə gəlir gətirir. Gəlir, hesabat dövrü ərzində iqtisadi qazancın yaxud kapitalın artmasına kömək edən öhdəliyin azalmasını ifadə edir. Buraya başda dividend və alınası faiz daxil olmaqla, məhsul, iş və xidmət satışından olan gəliri, icarə haqqı və sair gəlirləri aid etmək olar. Dividendlər daxil olmaqla bütün gəlirlər təsərrüfat əməliyyatlarının təsiri nəticəsində balansda dörd cür dəyişiklik əmələ gəlir. İlk təsir zamanı təkcə müəssisənin vəsaitinin strukturunda dəyişiklik olur. Belə ki, balansın aktivində müəyyən maddə artanda, başqa maddə azalacaqdır. Balansın yekunu dəyişilməz qalır. Bu cür əməliyyatlara misal olaraq anbardan materialların istehsala buraxılmasını, pulun hesablaşma hesabından kassaya alınmasını göstərmək olar. Dividendlərin əks olunduğu ikinci təsir zamanı isə əməliyyatlar ictimai iaşə müəssisəsinin



vəsaitlərinin mənbəyinin müxtəlif növlərini fərqləndirir. Bu əməliyyat aparılanda passivdə müəyyən maddə artarkən, başqa maddələr azalacaq, balansın nəticəsi dəyişilmir, eyni zamanda onun bərabərlik əmsali pozulmayacaqdır. Bu tip əməliyyatlara malsatanlarla bağlı görülən borcların bankdan alınacaq ssuda hesablarına ödənməsi, müəssisənin mənfəətinin müəyyən bölümünün xüsusi təyinatlı fondlara ayrılması, dividend formasında müəssisənin mənfəətinin bir hissəsinin öz işçilərinə hesablanması aid ol bilər [14, s.23]. Təsərrüfat əməliyyatlarından balansla aid digər təsir isə onun nəticəsində bərabər məbləğdə həm vəsaitlərin strukturu, həm də onların yaranma mənbələrinin artması və həmin məbləğ səviyyəsində balansın bu aktivini ilə passivinin çoxalmasıdır. Bu yaranan dəyişməyə ilə istehsal zamanı işçilərə əmək ödənişinin hesablanması, resursların malsatanlardan idxalının aparılması (dəyərini daha sonra ödəməylə) və sairə aid etmək olur. Sonuncu təsir zamanı isə vəsaitlərin paralel olaraq tərkibi ilə yanaşı onun əmələgəlmə mənbəyində azalış yaranır və həmin müddətdə bu məbləğ səviyyəsində balansın aktivini ilə passivində bərabər həcmdə azalma baş verir. Bu tipli əməliyyatlara misal olaraq kassadan işçi ilə qulluqçulara ödənen əmək haqqı ilə bağlı borcun verilməsi, mal satanlara verilən borcların hesablaşma hesabından köçürülməsi, ssudalar ilə bağlı banka olan borcların hesablaşma hesabından ödənilməsi göstərilə bilər. Bu qeyd edilən proseslər zamanı dividendlərin əməliyyat zəncirinin mühüm hissəsini təşkil etdiyindən dividendlərin uçotunun daha effektiv şəkildə göstərilməsi üçün uçotun təkmilləşdirilməsi əhəmiyyətlidir.

Dividentlərin normativ sənədlərdə, daha doğrusu, «Mühasibat uçotu haqqında» AR Qanununda, həmçinin mühasibat uçotunun hesablar Planı, bu planın tətbiqinə aid təlimatda dəqiq təsnifatı, habelə qiymətləndirilməsi metodikası, ya da qaydaları zəruri səviyyədə göstərilməmişdir. Əgər iqtisadiyyatda əhəmiyyətli səviyyədə inflyasiya prosesi baş vermişsə, onda dividendlərin maya dəyərilə qiymətləndirməsi və balansda əks etdirilməsi düzgün sayıla bilməz. Başqa sözlə, inflyasiya şəraitində dividendlərin maya dəyərilə (tarixi dəyərilə) qiymətləndirilməsi dividendlər haqda olan informasiyanı yarırsız edir. Bu zaman cari gəlir, yaxud bazar qiymətlərindən istifadə edilməsi zərurililiyi yaranır.

Sual verilə bilər ki, ölkəmizdə uçot və hesabat sistemində dividendlərin qiymətləndirilməsi sahəsində vahid konsepsiya varmı, ya da bu sahədə nə kimi müsbət nəticələr, yaxud çatışmazlıqlar mövcuddur? Ətləttə bu suallara birmənalı cavab vermək mümkün deyildir.

Azərbaycan bazar münasibətlərinə keçildikdən sonra, daha doğrusu, ölkədə bazar iqtisadiyyatı formalaşdıqca dividendlərin qiymətləndirilməsi metodlarının dəyişdirilməsi zəruriliyi də meydana çıxmışdır. Konkret olaraq müəssisədə dividendlərin qiymətləndirilməsi və uçotunun təkmilləşdirilməsi zəruriliyi “Mühasibat uçotu haqqında” AR-nın Qanununda təsdiq edilmişdir.

Qeyd edək ki, dividendlərin qiymətləndirilməsi və uçotunun təkmilləşdirilməsi metodları əslində beynəlxalq aləmdə qəbul edilmiş metodlara və üsullara uyğunlaşdırılmışdır. Məsələn, adi çəkilən qanunda istehsaldan əldə edilən dividendlərin dəyərinin müxtəlif metodları ilə silinməsinə icazə verilməsi dediklərimizi əyani şəkildə sübut edir.

Ancaq FIFO və LIFO metodları ilə ölkəmizdə uçot ilə hesabat praktikasında istifadə olunması təkcə nəzəri cəhətdən mümkün olmuşdur, çünki onların praktiki tətbiqi mexanizmi hələ işlənilib hazırlanmamışdır. Həmin metodların tətbiq olunması ilk olaraq dövlətin təyin etdiyi vergi qanunvericiliyi ilə uzlaşdırılmamdır [23, s.39]. Hələ ki bu cür bir mexanizma mövcud deyil, bu səbəbdən də müəssisələrin material üzrə dövriyyə aktivləri ənənəvi, yada klassik metodlarla - plan maya dəyərini, uçot qiymətlərini, orta maya dəyərini əks etdirən metodlar ilə qiymətləndirirlər. Bu qiymətləndirmə metodları adətən cari uçotun aparılması məqsədilə istifadə olunur. Əslində bunlar uçot qiymətləri olaraq qəbul edilir. Lakin o da məlumdur ki, dövriyyə aktivlərinin qiymətləndirilməsinin həmin metodlarının heç də hamısı maliyyə hesabatlarının tərtibi zamanı istifadə edilmir. Belə ki, maliyyə hesabatının tərtibi zamanı plan maya dəyəri, uçot qiymətləri metodlarından ümumiyyətlə istifadə olunur.

Cari qiymətlərdən, başqa sözlə, bazar qiymətlərindən, inflyasiya proseslərinin təsiri barədə informasiya almaq üçün istifadə edilməsidir. Belə informasiya isə ilk növbədə maliyyə hesabatında öz əksini tapmalıdır. Deməli, cari,

yaxud bazar qiymətindən istifadə etməklə dividendlərin qiymətləndirilməsi daha çox hesabatın tərtib edilməsi üçün zəruridir. Cari, yaxud bazar qiymətləri yalnız hesabatın tərtib edilməsi üçün istifadə edilmir, eyni zamanda təhlil dividendlərin cari dövrdə qazanılmış dəyərlə qeydiyyatının aparılan biləcəyini də göstərir. Əslində isə bu o deməkdir ki, dividendlərin cari dəyəri ilə onların xaric olma dəyəri arasında uyğunluq olmalıdır. Odur ki, hesabatın tərtib edilməsi üçün bu konsepsiyanın nəzərə alınması vacibdir.

Beləliklə, dividendlərin təsnifatı və qiymətləndirilməsi onların uçotunun aparılmasının əsasını təşkil edir. Bununla belə həmin dividendlərin uçotunun aparılması metodikası da dərinlən araşdırılmalı və təkmilləşdirilməlidir.

Dividendlərin uçotunun ölkəmizdə tətbiq olunan sistemi, metodologiyası və metodikası təlimat kimi, daha çox maliyyə uçotuna uyğun gəlir. Maliyyə uçotu və hesabatı sistemində dividendlərlə bağlı normativ məlumatların olması həmin uçotun məqsəd və vəzifələri ilə uyğunluq təşkil etməlidir. Digər tərəfdən dividendlərin uçotunun təkmilləşdirilməsi plan və normativ məlumatlarını əhatə edən idarəetmə uçotunun balansla birbaşa əlaqəsi olmamalıdır. Bunu inkişaf etmiş ölkələrdə idarəetmə uçotunun praktiki təşkili və aparılması təcrübəsi də sübut edir. Ölkəmizdə isə idarəetmə uçotu ilə maliyyə uçotunun təşkili vahid sistem çərçivəsində həyata keçirildiyinə görə idarəetmə uçotu hələl balans uçotunun bir hissəsi kimi qalır. Bunu belə bir fakt da sübut edir ki, ölkəmizdə tətbiq olunan mühasibat balansının bir çox maddələri əslində idarəetmə uçotuna aid edilə biləcək hesabların son qalıqları əsasında tərtib edilir [31, s.81].

Beləliklə, yuxanda deyilənlərdən aşağıdakı nəticələri çıxarmaq olar:

- dividendlərin uçotu metodikasında bazar iqtisadiyyatı şəraiti daxilində demək olarki dəyişilməmiş, ya da baş vermiş bir neçə cüzi dəyişikliklər öz növbəsində təcrübədə geniş yer tapmalıdır;
- dividendlərin uçotunun bazası olan qiymətləndirmə sferasında normativ sənədlərdə göstərilən alternativ metodlar nəzərdə tutulmuş olsa da bunların tətbiqi mexanizminin işlənərək hazırlanmalıdır;
- dividendlərin sintetik uçotunun aparılmasında hesablar planı, bunun

tətbiqinə aid təlimatlarda nəzərdə tutulmuş alternativ variantların öz məntiqinin sonluğunu tapması;

- dividendlərin analitik uçotunun tətbiqi, bunun sintetik uçotla əlaqələndirilməsinin mövcud sisteminin sadələşdirilməsi və səmərəli hala gətirilməsi, bununla da əmək və vəsaitin effektivliyinin təmini;

- dividendlərin, onların formalaşması nəticəsində baş verən xərclərin və gəlirlərin uçotunu vahid mühasibat uçotunun mövcudluğu sistemində aparıldığı üçün bu haqda ətraflı informasiyanın formalaşması və həmin informasiyadan onların idarəedilməsi üçün effektiv istifadə edilməsi.

Ümumyyətlə, dividendlərin müəyyən olunması və əldə olunduğu mənbədən gəlirlərlə müqayisə olunub maliyyə nəticələrinin aşkarlanması, həmçinin göstərilən dəyərin, yaxud qiymətin maliyyə hesabında düzgün əks olunmasının mühim şərti olmuş idarəetmə ilə maliyyə uçotunun - vahid mühasibat uçotu daxilində ayrılması prosesinin baş verməsi zəruridir. Buna əsasən demək mümkündür ki, qeyri monetar aktivlərlə bağlı uçotun mövcud sisteminin metodoloji, daha çox praktik aspektdən bu sahədə olmuş beynəlxalq prinsiplər və standartlarla tam uyğunlaşdırılmalıdır [21, s.49].

Qeyd olunanlarla yanaşı dividendin uçotundun təkmilləşməsinə zərurət onun vergi obyektı olması ilə bağlıdır. Dividendlərdən vergilərin düzgün tutulması üçün mühasibat sistemi ilə bağlı qanun müəssisənin hesabat sənədlərinin vergi orqanlarına təqdim edilməsi üçün müxtəlif mülkiyyət formalı müəssisə və təşkilatlar tərəfindən istifadə olunan uçot və hesabat formalarının aparılmasına dair bir sıra qaydalar müəyyən etmişdir. Bu cür qaydalara səhmlər üzrə dividendin və istiqrazlar üçün faizin ödənilməsi qaydası haqda sənədin qəbulunu və uçotun aparılmasına dair bazar münasibətlərinin tələblərinə cavab verən təklifləri misal göstərmək olar. Uçot və hesabatın bu cür aparılması dünya təcrübəsinə uyğun gəlməlidir. Bunlarla əlaqədar olaraq mühasibat uçotu ilə bağlı qanunda Azərbaycan Respublikasında fəaliyyətdə olan bütün müəssisə ilə təşkilatlarda mühasibat uçotu ilə hesabatının aparılması və tərtib edilməsinə dair, icrası mütləq

zəruri hesab edilən normativ aktlar hazırlamaq və onların Maliyyə Nazirliyi tərəfindən nəşr edilməsi lazımdır və daha faydalı olacaqdır.

Dividend isə birbaşa vergi obyekt olduğundan bilavasitə vergi ödəyicilərinin gəlirindən müəyyən edilir. Birbaşa vergilər hər bir gəlir növü üçün ayrıca alınır. Gəlirlər (əməkhaqqı, mənfəət, faiz, dividend) və vergi ödəyicilərinin əmlakının (torpaq, bağ, maşın, qaraj, mənzil) dəyəri vergitutma obyekt kimi çıxış edir. Qeyd etmək lazımdır ki, müəssisələr əsas fəaliyyətdən əldə etdikləri gəlirlərdən başqa, bilavasitə istehsal və satışla bağlı olmayan qeyri-sahibkarlıq fəaliyyətindən də gəlirlər (dividentlər, icarə haqqı, pay iştirakından olan gəlir, royalti) əldə edirlər. Muhasibat uçotunda tərtib edilən hesablarda dividendlərdə daxil olmaqla bütün gəlirlər dəqiqi göstərilməlidir ki, vergi əməliyyatları da doğru baş tutsun. Vergiyə cəlb olunan passiv gəlirlərdən ödəmə mənbəyində xərclər çıxılmadan aşağıdakı dərəcələrlə vergi tutulur:

- dividentlərdən – 10%. Bu verginin ödəniş mənbəyində tutulduğunu təsdiq edən sənədlər olduqda, hüquqi şəxsin həmin gəlirlərindən bir daha vergi tutulmur. Həmin gəlir yenidən dividend şəklində verilərkən vergiyə cəlb olunmur;

Qeyri-rezidentlərin Azərbaycan ərazisində əldə olunmuş və ya daimi nümayəndəliyi ilə bağlı olmayan ümumi gəlirlərindən ödəmə mənbəyindəki xərclər çıxılmadan göstərilən dərəcələrlə vergi tutulur: dividend –10%. Vergi ödəyicisinin dividend, faiz, icarəhaqqı vəroyalti kimi gəlirlərindən ödəmə mənbəyində fərqli dərəcələrlə vergi tutulduğu üçün həmin gəlirlər onun vergitutulan gəlirlərindən çıxılır.

Əgər faiz, dividend, icarə haqqı, royaltidən əldə edilən gəlir fiziki şəxslərin ödəmə mənbəyindən vergi tutulmuşdursa, yəni onun tərəfindən ödənilmişsə, onda bu gəlirlərdən bir də vergi tutulmur. Beləliklə, büdcəyə ötürüləcək vəsaitlərin düzgün hesablaması ilə yanaşı, icimai iaşə müəssisələri üzrə dividendlərin düzgün göstərilməsi üçün, hesabatda düzgün əks olunması mühümdür.

Bütün bu qeyd edilənlər mütəmadi olaraq dividendlərin uçotunun

təmilləşdirilməsini zəruri edir.

### **3.3. Fondların və ehtiyatların uçotunun təkmilləşdirilməsi**

Mühasibat uçotunda fondların və ehtiyatların uçotunun təkmilləşdirilməsi üçün daha effektiv sistemin tətbiqi lazımdır.

İctimai iaşə müəssisələrində fondların və ehtiyatların uçotunun başlıca hədəfi onların növləri, harada olması barədə deyil, dəyərlərinin formalaşması və silinməsi barədə informasiya verməkdir, onların tədarükü və istifadəsinin müəssisəyə nə kimi səmərə gətirməsini müəyyən etməkdir. Buna görə də material ehtiyatlarının tədarükü və əldə olunmasının uçotu hər şeydən əvvəl onların hansı dəyərlə, qiymətlə qiymətləndirilməsindən asılıdır. «Mühasibat uçotu haqqında» Qanunda xammalın, əsas materialların, köməkçi materialların, yanacaqın, alınmış yarımfabrikatların, kompleksləşdirici məmulatların, ehtiyat hissələrinin, məhsulun (malların) qablaşdırılması və daşınması üçün istifadə olunan ehtiyatların və material resurslarının mühasibat uçotu və hesabatında faktiki maya dəyərilə əks etdirilməsi zərurililiyi göstərilir. Deməli, fondların və ehtiyatların uçotunun hansı variantının tətbiq edilməsinə bağlı olmayaraq onların bunların daxil olması müvafiq sintetik hesablarda faktiki maya dəyərilə əks etdirilməlidir. Bununla belə mühasibat uçotunda hesablər Planı, həmçinin onun tətbiqinə aid məlumat müəssisələrə materialların uçot qiymətləri ilə mədaxil edilməsi variantını da nəzərdə tutur. Məlumdur ki, bu cür vəziyyət praktiki zəruriyyətdən doğur. Zira, çox böyük nomenklaturada materiallardan istifadə edən ictimai iaşə müəssisələrdə onların cari uçotunun, o cümlədən daxil olmasının uçotunun faktiki maya dəyərilə aparılması müəyyən çətinlik yaradır. Çətinlik, ümumiyyətlə materialların maya dəyərinin təyin edilməsi ilə deyil, maya dəyərinə aid edilən xərclərin nomenklaturasının çox olması ilə əlaqədardır. Başqabir ifadə ilə, daxil olmuş materialların, həmçinin də azqiymətli və tezköhnələn əşyalarda maya dəyəri bütün müstəqim, habelə qeyri-müstəqim xərcləri əhatə edir [15, s.58].

«Mühasibat uçotu haqqında» AR Qanuna əsasən material ehtiyatlarının maya dəyərinə daxil edilmiş xərclərin tərkibini nəzərdən keçirdikdə bunu əyani

şəkildə görmək olur. Qanunda deyilir: «Material ehtiyatlarının faktiki maya dəyəri, malsatanın kreditə verdikləri həmin ehtiyatlar üçün faizləri, təchizat, xarici iqtisadi təşkilatlara ödənilən əlavələr, komisiyon haqları, mal birjalarda xidmətlərinin dəyəri, gömrükxana rüsumları, kənar təşkilatların qüvvələri ilə həyata keçirilən daşınma, saxlanma xərcləri və sair xərclər daxil edilməklə onların alınmasına çəkilən xərclərdən (əlavə dəyər vergisi çıxılmaqla) asılı olaraq müəyyən edilir» (maddə 19, bənd 1). Məhsulun uçotunun tam maya dəyərinin əsasında aparılması prinsipi eynilə material ehtiyatlarına əsasən də tətbiq edilir. Materialların maya dəyərinin bütün xərcləri nəzərə almaqla müəyyən edilməsi isə onların cari uçotunun uçot qiymətliləri ilə aparılmasını şərtləndirən başlıca səbəbdir. Digər tərəfdən faktura dəyərinə hansı xərclərin daxil edilməsinin müəyyən olunması vacibdir. Çünki ola bilsin ki, materialların faktura dəyərinə nəqliyyat və digər tədarük xərcləri daxil edilməsin, yaxud əksinə [11].

Əgər ictimai iasə müəssisələrində material ehtiyatlarının tədarükü, yəni əldə edilməsi üzrə bütün xərclər malsatanın hesablaşma sənədlərində göstərilmişsə onda əlavə yazılışların aparılmasına ehtiyac olmur (bu zaman ƏDV məbləğinə edilən yazılış istisnaslıq təşkil edir). Ancaq material ehtiyatlarının tədarükü və əldə olunması üzrə bütün xərclərin əhatə edilməsi mümkün deyil və yaxud nəzəri cəhətdən mümkün olur. Deyildiyi kimi, məsələ bundadır ki, malsatandan daxil olan hesablaşma sənədlərində material ehtiyatlarının satınalınma qiymətləri əks etdirilir. Satınalınma qiymətlərinin tərkibini isə birmənalı müəyyən etmək mümkün deyil. Belə qiymətlər yalnız material ehtiyatlarının müqavilədə nəzərdə tutulan qiymətlərini əks etdirə bilər və bu qiymətlərə əlavələr və güzəştlər də daxil oluna bilər. Satınalınma qiymətlərinə faktura qiymətlərini (malsatanların hesab-fakturasında göstərilən qiymətləri) də aid etmək olar. Faktura qiymətləri də material ehtiyatlarının öz qiymətlərindən əlavə nəqliyyat - lədarükat xərclərini də əks etdirə bilər. Bir sözlə, satınalınma qiymətləri, yaxud faktura qiymətləri hələ tədarük və əldə olunan material ehtiyatlarına çəkilən bütün xərcləri əhatə etmir [8, s.74].

Halbuki «Mühasibat uçotu haqqında» Qanun materialların uçot ilə hesabatda göstərilən tam maya dəyəri üzrə əks olunmasını tələb edir. Bununla bağlı olaraq, material ehtiyatlarının əldə olunması və tədarükü üzrə bütün əlavə xərclərin də hesabatda əks etdirilməsi zərurililiyi yaranır. Həmin xərclərin növündən və məzmunundan asılı olaraq hansı hesablarda əks etdirə biləcəyi barədə hesablar Planının tətbiqinə dair təlimatda müvafiq göstərişlər yoxdur. Burada yalnız malsatanın hesablaşma sənədlərində göstərilən satınalınma dəyərində görə tərtib edilməsi zərurililiyi vurğulanır. Yuxarıda qeyd olunduğu kimi, satınalınma qiymətlərini (dəyərini) isə birmənalı qəbul etmək mümkün deyildir.

Beləliklə görünür ki, material ehtiyatlarının tədarükü və əldə olunmasının uçotunun xüsusi hesabatdan istifadə etməklə aparılmasına dair təlimatı dəqiqləşdirmək və təkmilləşdirmək vacibdir.

Nəzərdən keçirilən variantda materialların faktiki daxil olması və anbarlara mədaxilinin olduğu hesabın yazılışından fərqli olaraq bu yazılış daxil olmuş və mədaxil olunan materialların uçot qiymətlərilə məbləğinə tərtib edilir. Bu zaman, əgər həmin hesabın debet dövryyəsi ilə kredit dövryyəsi arasında fərq yaranarsa, onda təlimata görə bu fərq silinməlidir. Aydındır ki, həmin fərq materialların uçot qiymətlərilə dəyəri ilə faktiki qiymətləri, ya da maya dəyəri üzrə kənarlaşmaları göstərəcəkdir. Kənarlaşmalar iki cür ola bilər: a) ehtiyatların faktiki maya dəyəri onların uçot qiymətlərilə dəyərindən artıqdır; b) ehtiyatların faktiki maya dəyəri onların uçot qiymətlərilə dəyərindən aşağıdır.

Məsələn, konkret olaraq aşağıdakı hallar ola bilər: hesablaşma sənədləri aksept edildikdən və ödənildikdən sonra daxil olmuş, lakin hələ mədaxil edilməmiş ehtiyat materialları öz həcminə və deməli, məbləğinə görə, həmçinin müqavilədə nəzərdə tutulduğu qiymətlərə uyğun gəlmədiyinə və arifmetik səhvlərə görə aksept olunan və ödənilən məbləğdən az ola bilər. Onda təlimata görə çatışmazlıq məbləğinə debet «İddialar üzrə hesablaşmalar» hesabında yazılışı tərtib edilməlidir.

Mövcud qaydaya əsasən iddiaçı tərəfindən iddia qəbul edilmədikdə və



ödönilmədikdə mal-material ehtiyatlarını uçota alan hesablardan görünür ki, qəbul edilməmiş iddia məbləğləri son nəticədə göstərilən mal-material ehtiyatlarının maya dəyərinə silinir. Çatışmazlıqların və ziyanın faktiki daxil edilmiş mal-material ehtiyatlarının maya dəyərinə silinməsi, zənnimizcə, düzgün deyildir, çünki həmin aktivlərin uçotunu mürəkkəbləşdirir, gələcəkdə istehsal olunacaq məhsulların, satılacaq malların maya dəyərini və deməli, satışdan maliyyə nəticələrini də təhrif etmiş olur. Yüklərin yolda olan zaman təbii itki norması daxilində çatışmazlığının hara silinməsi barədə isə mövcud normativ sənəddə heçbir göstəriş yoxdur. Düzdür, müəssisə daxilində (anbarda və s.) saxlanma yerlərində olan material dövriyyə aktivlərinin təbii itki normaları daxilində olan itkilərinin müəssisənin tədavül və istehsal xərclərinə silinməsi göstərilir («Mühasibat uçotu haqqında» AR Qanunu, maddə 14, bənd 6). Buna əsasən yalnız güman etmək olar ki, yolda olan yüklərinə təbii itki norması daxilində çatışmazlığı da müəssisənin istehsal və tədavül xərclərinə silinə bilər [13, s.95].

Fondların və ehtiyatların uçotunun təkmilləşdirilməsi üzrə görüşlər (malsatanlara, nəqliyyat təşkilatlarına və s.) qeyd edildiyi kimi müxtəlif səbəblərdən qiymətləndirilə bilər. Belə iddiaların növləri və onları uçotu qaydası mövcud hesablər planı ilə onun tətbiqi haqqında təlimatda öz əksini kifayət qədər geniş tapmışdır. Ancaq həmin təlimatda mal-material qiymətliləri müxtəlif səbəblər üzündən malsatanlara geri qaytarılanda tətbiq oluna biləcək uçot metodikası göstərilməmişdir. Halbuki belə hallara da praktikada tez- tez rast gəlinir. Burada söhbət yalnız alıcı ilə satıcı arasında baş verən münasibətlərdən və bununla əlaqədar mühasibat yazılışlardan deyil, həmçinin sifarişçi (mal-material qiymətlilərini geri qaytaran müəssisə) və vergi orqanları arasında olan münasibətlərdən gedir. Nəzərdən keçirilən məsələyə iki aspektdən-hüquqi və uçot aspektlərindən yanaşılması vacibdir. Çünki bu halda uçot yazılışları üçün əsas hadisələrin və faktların hüquqi tərəfi sayılır. Belə ki, mal-material qiymətlilərinin, onların keyfiyyətinin aşağı olması, qiymətlər arasında olan fərqlər və s. səbəblər üzündən malsatanlara geri qaytarılması ilk növbədə hüquqi sənəd sayılan alqı-satqı müqavilələrinin pozulmasına gətirib çıxarır. Deməli, bu hal həm də əvvəlcədən

aparılan mühasibat yazılışlarının (malsatanın hesablaşma sənədlərinin aksept edilməsi, mal-material qiymətlilərinin dəyərinin ödənilməsi, ƏDV hesablanması və s. əməliyyatlar üzrə aparılan yazılışların) hüquqi cəhətdən qüvvədən düşməsinə gətirib çıxarır. Bu məsələnin bir tərəfidir. Məsələnin digər tərəfi isə ondan ibarətdir ki, mal- material qiymətlilərinin geri qaytarılmasının özü həm malsatanın, həm də malalanın uçotunda yeni yazılışların aparılmasını zəruri edir. Məhz bu zaman hansı yazılışların hansı metodika əsasında aparılması barədə normativ sənədlərdə müvafiq göstərişlər yoxdur. Düzdür, hesablar Planında 002 sayılı «Məsuliyyətli mühafizəyə qəbul edilmiş mal-material qiymətliləri» adlı balansarxası hesab nəzərdə tutulmuşdur. Lakin həmin hesab malalan akseptdən qanuni əsasla imtina etdiyi və digər xüsusi hallarda tətbiq oluna bilər. Başqa sözlə, 002 sayılı balansarxası hesab bizim yuxarıda göstərdiyimiz hallar üçün tətbiq edilə bilməz.

Ehtiyatların uçotunun təkmilləşdirilməsi növlərindən biri də bitməmiş istehsalla bağlıdır. Maliyyə uçotu sistemində bitməmiş istehsalın uçotunun aparılmasının başlıca problemi onun uçot və hesabatda hansı qiymətlə qiymətləndirilməsi və əks etdirilməsidir. Bitməmiş istehsalın hesabatda, daha doğrusu, balansda hansı qiymətlərlə əks etdirilməsi «Mühasibat uçotu haqqında» Qanunda göstərilmişdin kütləvi və seriyalı istehsalatda bitməmiş istehsal normativ (plan) maya dəyərilə, yaxud müstəqim xərclərin maddələri üzrə, həmçinin xammalın, materialların və yarımfabrikatların dəyərilə, fərdi məhsullar istehsal sahələrində isə bitməmiş istehsal balansda faktiki istehsal xərcləri üzrə (maddə 20, bənd 2) əks etdirilə bilər. Göründüyü kimi, Qanunda kütləvi və seriyalı istehsalatlarda bitməmiş istehsalın balansda qiymətləndirilməsinin alternativ metodları verilmişdir. Deyək ki, ictimai iaşə müəssisəsi öz uçot siyasətlərində bu metodlardan yalnız birini seçə bilər. Bununla belə verilmiş alternativ metodlar içərisində həmin istehsalatlarda bitməmiş istehsalın faktiki istehsal maya dəyərilə qiymətləndirilməsi variantı verilməmişdir. Bu da hesabatda aktivlərin ilk dəyəri, yaxud maya dəyəri ilə əks etdirilməsinə dair maliyyə hesabatının beynəlxalq standartlarına uyğun deyildir. Məsələ burasındadır ki, bitməmiş istehsal öz iqtisadi məzmunu, funksiyası etibarilə aktivlərin, daha doğrusu, qeyri-monetar dövriyyə

aktivlərinin bir növüdür. Ona görə də, kütləvi və seriyalı istehsalatlarda da bitməmiş istehsalın balansda real istehsal maya dəyərilə qiymətləndirilməsi və əks etdirilməsi lazımdır. Təbii ki, müəssisə Qanunda nəzərdə tutulan digər variantlardan da istifadə edə bilər. Ancaq bu halda Qanunun 19-cu maddəsinin 1 bəndində də dəyişiklik edilməsi vacibdir. Belə ki, həmin maddənin 1 bəndində xammal, material və köməkçi materialların, komplektləşdirici məmulatların və digər material resurslarının uçot və hesabat da faktiki maya dəyəri ilə əks etdirilməsi zəruriliyi vurğulanır [19, s.54].

Qanunda fərdi məhsullar buraxan istehsalatlarda bitməmiş istehsalın balansda əks etdirilməsini yalnız bir metod faktiki istehsal xərcləri əsasında qiymətləndirilməsi nəzərdə tutulur. Bu halda müəssisə bitməmiş istehsalın qiymətləndirilməsinin alternativ variantlarından istifadə edə bilməz, əslində bunun üçün lüzum da yoxdur. Zənnimizcə, bu variant maliyyə hesabatlarının beynəlxalq standartları baxımından daha düzgündür. Bitməmiş istehsalın hesabatda hansı qiymətlərlə əks etdirilməsi qanunvericilikdə təsvir və interpretasiya olduğu halda, onun cari uçotunun hansı qiymətlərlə aparıla biləcəyi barədə rəsmi təlimatlarda heç bir göstəriş və müddəa yoxdur. Halbuki bitməmiş istehsalın mühasibat uçotunda qiymətləndirilməsi qaydası bir çox məsələlərin həlli üçün vacibdir. Axı gizli deyildir ki, mühasibat uçotu ilə vergi uçotu arasında əsaslı fərqlər vardır. Ölkəmizdə mühasibat uçotu əslində vergi uçotuna tabe olursa da onlar arasında fərqləri görməmək olmaz. Nəzərdən keçirilən məsələ ilə əlaqədar onu qeyd etmək lazımdır ki, bitməmiş istehsalın mühasibat uçotu məqsədləri və mənfəətdən vergitutma uçotu məqsədləri ayn-aynıqda elmi-praktiki baxımdan nəzərdən keçirilməmiş və araşdırılmamışdır. Yeri gəlmişkən qeyd etmək lazımdır ki, Vergi Məcəlləsində bitməmiş istehsalın qiymətləndirilməsi və uçotuna dair göstərişlər və açıqlamalar yoxdur. Halbuki mənfəətdən vergitutma məqsədlərilə bitməmiş istehsalın qiymətləndirilməsi Vergi Məcəlləsində öz əksini tapmalı idi. Başqa sözlə, mənfəətdən vergitutma məqsədləri üçün bitməmiş istehsal tərkibinin müəyyən edilməsi və qiymətləndirilməsi qaydaları Vergi Məcəlləsi ilə tənzimlənəlməlidir. Çünki mühasibat uçotunun aparılmasına dair mövcud aktlar,

göstərişlər və təlimatlar üzrə bitməmiş istehsalın tərkibinin müəyyən edilməsi və qiymətləndirilməsi qaydaları bütünlüklə və korrektə olunmadan mənfəətdən vergi tutma məqsədləri üçün istifadə oluna bilməz. Fikrimizi konkret ifadə edək hazırda mühasibat uçotu haqqında qanunvericilik sənədlərində, daha doğrusu, «Mühasibat uçotu haqqında» Qanunda bitməmiş istehsalın balansda müstəqim məsrəflər maddələri üzrə qiymətləndirilməsinə icazə verilir. Ancaq nə həmin Qanunda, nə də digər normativ sənədlərdə müstəqim məsrəflər anlayışı açıqlanmır, daha doğrusu, onun tərkibinə hansı xərclərin daxil olması və hansı məbləğdə daxil olması aydınlaşdırılmamış qalır. Bu barədə geniş danışmadan onu qeyd edək ki, müstəqim məsrəflərə adətən birbaşa məhsulun yeni, işin və xidmətin maya dəyərinə aid olunan material xərcləri, əmək haqqı üzrə xərclər və amortizasiya xərcləri daxildir. Əgər müstəqim əmək haqqı xərcləri bütövlükdə, yəni hesablanmış olduğu məbləğdə (sosial sığortaya ayırmalarla) məhsulun (işin, xidmətin), o cümlədən bitməmiş istehsalın maya dəyərinə daxil edilsə, müstəqil material məsrəflərinin həmin məhsulun (işin, xidmətin), o cümlədən bitməmiş istehsalın maya dəyərinə hansı qiymətlərlə, yaxud dəyərlə daxil edilməsi nəzəri, xüsusən də praktiki cəhətdən həll edilməmiş qalır. Belə ki, «Mühasibat uçotu haqqında» Qanunla istehsalata buraxılan material resursların faktiki maya dəyərinin orta maya dəyəri, FIFO və LİFO metodlarından biri ilə qiymətləndirilməsi əsasında müəyyən edilməsinə icazə verildiyi halda (maddə 19, bənd 2) Vergi Məcəlləsində bu barədə heç bir söz deyilmir. Məcəllənin yalnız 19.4 maddəsində göstərilir ki, əgər vergi ödəyicisi onun sərəncamında olan malların fərdi uçotunu aparmırsa, onda o mal-material qiymətlilərinin uçotunun orta maya dəyəri ilə bağlı qiymətləndirmə metodundan faydalanmaqla apara bilər. Burdan belə bir nəticəyə gəlmək mümkündür ki, Vergi Məcəlləsi dolayısı yolla bitməmiş istehsalı qiymətləndirərkən LİFO metodundan istifadə etməyə icazə vermir. Çünki, həmin metoddan istifadə edilməsi bitməmiş istehsalın maya dəyərini artırır və bununla da vergiyə cəlb olunan mənfəətin həcmi azaldır.

Beləliklə, uçot və hesabatda bitməmiş istehsalın tərkibinin müəyyən

ediməsi, qiymətləndirilməsi və əks etdirilməsinin mövcud qaydaları mühasibat və vergi uçotunun tələbləri səviyyəsində qurulmamışdır və eyni zamanda maliyyə hesabatının beynəlxalq standartlarına tam uyğun deyildir.

## NƏTİCƏ

İctimai iasə müəsisələrində kapital, dividend, fond və ehtiyatların formalaşması və idarəedilməsi onun fəaliyyətinin əsas hissəsini təşkil edir. Belə ki, təsərrüfat subyektlərinin fəaliyyətinin maliyyələşdirilməsi sistemində ən vacib anlayış kapital, dividend, fond və ehtiyatlar təşkil edir. Bu anlayışlar geniş aspektdə cəmiyyətin gəlirlərinin əsas mənbəyi olaraq görülən mühüm resursların məcmuusu kimi çıxış etməkdədir.

Ümumiyyətlə, kapital, dividend, fond və ehtiyatlar bir-biri ilə bağlı olan müxtəlif tərəfli xarakterləri əks etdirir. Bunlar, qoyuluşun istiqamətini və yaranması mənbəyini ehtiva edir. Buna uyğun olaraq bu anlayışlardan bəzilərini (kapital) aktiv və passiv olmaqla iki hissəyə ayırmaq olar. Yəni, aktiv olan kapital ictimai iasə subyektinin istehsal amilini/gücünü formalaşdırır. Passiv olan kapital öz növbəsində vəsaitin uzun dönməli mənbəyini təşkil edir. Göstərilən mənbələr isə hesabında subyektiv aktivləri cəmləşdirir. Passiv kapital isə xüsusi kapitadan və borc kapitalından yaranır. Aktiv olan kapital müəssisənin əsas/dövriyyə kapitalında göstərilir. Görüldüyü kimi tədqiqatın obyektini təşkil edən anlayışlar müxtəlif xüsusiyyətlər daşıdığından bir neçə qrupa ayrılmaqdadır. Bu isə onların uçunda əks edilməkdədir.

İctimai iasə müəsisələrinin və bu sahədə fəaliyyət göstərən təsərrüfat subyektlərinin özlərinin xüsusi kapitalı, dividendləri, fondları və ehtiyatları vardır. Ümumiyyətlə müəssisələrin öz kapitalı, bu müəssisələrin aktivlərinin dəyəri ilə xarici öhdəliklərinin fərqiindən yaranır. Müəssisənin kapitalı müləq olaraq nizamnamə fondunda əks etdirilir. Həmin fond dəyər ölçüsü olaraq əsas/dövriyyə kapitalının cəmindən ibarət hesab olunur.

İctimai iasə müəssisələri üçün önəmli olan digər anlayış, yəni əsas fondlar, təsərrüfat subyektlərinin maddi və texniki bazasını formalaşdırır. Onların həcmi isə bu subyektlərin istehsal potensialından biraşa asılıdır. Belə ki, istehsal zamanı istismar edildikcə əsas fondlarda fiziki /mənavi köhnəlmə baş verir. Bu fondlarda köhnəlmənin baş verməsi müəssisələrdə bəzi itgilərin baş verməsi ilə nəticələnir.

Bu itgiləri azaltmaq üçün ilk şərt olaraq əsas fondlardan daha effektiv istifadə etmək lazımdır. Bütün bunlara nail olmaq üçün isə ictimai iaşə müəssisələrində kapitalın, dividendlərin, fondların və ehtiyatların uçotunun metodikası hazırlanmalıdır.

Bu baxımdan günümüzdə ictimai iaşə müəssisələrinin uçotun təşkil olunması ilə bağlı hazırlanmış təkliflər, habelə tövsiyələr olaraq bəzi nüansları xüsusi vurğulamaq olar. Bunlara aşağıdakılar aiddir:

1. İctimai iaşə müəssisəsində uçot qaydasının beynəlxalq standartlarda qoyulmuş tələblərə uyğun yeni istiqamətlərin tətbiqinin və milli standartlarla qarşılıqlı ahəngin yaradılması üçün bu sferada fəaliyyət göstərən müəssisələrin işçilərinə xüsusi təlimlərin keçirilməsi;

2. Dövriyyədən kənar aktivlərin yaralıqlıq müddəti nəzərə alınaraq bu aktivlərin qalıq dəyərinə uyğun olaraq hesablanan əmlak vergisinin ümumi miqdarını aşağı salmaq üçün bu əmlakın ilin əvvəlinə dəyərini aşağı təyin etmək, habelə amortizasiya edilən uzunmüddətli aktivlərin qanunla nəzərdə tutulmuş istifadə müddətinin artırılması.

3. İctimai iaşə müəssisələrində analitik uçotu təmin etmək məqsədilə son komuter mühasibat proqramlarından istifadə edərək avtomatik elektron formanın hazırlanması.

İctimai iaşə müəssisələrində maliyyə bölgüsü prosesində mühasibat sisteminin formalaşmasının müəyyən edilməsi, ictimai iaşə müəssisələrində uçot qaydası və hesabatın tənzimlənməsinin təmin edilməsi üzrə xüsusi təkliflərin formalaşdırılması, ictimai iaşə müəssisəsində mühasibat uçotu üzrə hesablar planının hazırlanması kimi addımlar və bu qaydalara əməl edilməsi ictimai iaşə müəssisələrində kapital, dividend, fond və ehtiyatların mühasibat və maliyyə hesablarında düzgün əks etdirilərək təsərrüfat subyektinin geniş təkrar istehsalının formalaşmasına fürsət verəcəkdir.

## **ƏDƏBİYYAT SİYAHISI**

1. Abbasov Q.Ə., Mühəsibat uçotu, Dərslik, Bakı, 2015
2. Abbasov Q.Ə., Mühəsibat uçotunun nəzəriyyəsi. Bakı, Az.DİU-nin nəşriyyatı, 2009
3. Abbasov Q.Ə, S.M.Səbzəliyev və b, Mühəsibat (maliyyə) uçotu, Bakı, 2003
4. Səbzəliyev S.M., Abbasov Q.Ə., Xidmət sahələrində mühəsibat (maliyyə) uçotu, Bakı, 2015
5. Rzayev Q., Mühəsibat uçotu və audit, Bakı, 2006.
6. Hacıyev R.Ş., Təftiş və nəzarət, Bakı, 2000.
7. Hacıyev R.Ş. və Səbzəliyev S., Auditin əsasları, Bakı, 2003
8. Rzayev Q.R., Beynəlxalq mühəsibat uçotu standartları və maliyyə hesabatı, dərs vəsaiti, 2004
9. “Kapitalda dəyişikliklər haqqında hesabat üzrə” kommərsiya təşkilatları üçün 2 № li milli mühəsibat uçotu standartı.
10. “Pul resurslarının dövriyyəsi haqqında hesabat” adlı 7№-li Mühəsibat Uçotunun Beynəlxalq Standartı
11. “Gəlir” adlı 18 №-li Mühəsibat Uçotunun Beynəlxalq Standartı
12. “Asılı təsərrüfat cəmiyyətlərinə investisiya qoyuluşları” adlı 28 №-li Mühəsibat Uçotunun Beynəlxalq Standartı
13. “Kapitalda dəyişikliklər haqqında hesabat üzrə” kommərsiya təşkilatları üçün 2 №-li milli mühəsibat uçotu standartı, Bakı, 2006
14. “Ehtiyatlar” adlı 2 №-li Mühəsibat Uçotunun Beynəlxalq Standartı
15. “Maliyyə hesabatlarının təqdimatı” adlı 1№-li Mühəsibat Uçotunun Beynəlxalq Standartı
16. “Borclar üzrə məsrəflər” adlı 23 №-li Mühəsibat Uçotunun Beynəlxalq Standartı
17. “Maliyyə hesabatlarının təqdimatı” adlı 1 №-li Mühəsibat Uçotunun Beynəlxalq Standartı



18. Maliyyə hesabatlarının hazırlanması və təqdim edilməsi haqqında Konseptual Əsasları.
19. Бабаев Ю.А., Теория бухгалтерского учета, Юнити, Москва, 2012
20. «Бухгалтерский учет» под ред. Я.В.Соколова, М., 2007
21. Н.П.Кондраков «Бухгалтерский учет», М., ИНФРА – М., 2006
22. В.Ф.Палий «Современный бухгалтерский учет» М., «Бухгалтерский учет», 2003
23. Т.И.Малькова. Теория и практика международного бухгалтерского учета. Санкт-Петербург, 2001
24. «Бухгалтерский учет» (под ред. И.Е.Тишкова) Минск 1999
25. Пономарева С. В. Бухгалтерский учет- Учеб. Пособие, 2006;
26. «Финансовый учет» (под ред. В.Т.Гетьмана) М., 2002
27. Бухгалтерский учет - учеб. для студентов вузов, обучающихся по специальности "Бухгалт. учет, анализ и аудит" - под ред. П. С. Безруких; Москва- 2004.
28. Т. М. Гусева, Т. Н. Шеина, Бухгалтерский учет- учебно-практическое пособие, Москва, 2004.
29. Е. А.Мизиковский, Т. С. Маслова, Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях учебное пособие для студентов высших учебных заведений, обучающихся по специальности "Бухгалтерский учет, анализ и аудит", Москва, 2009.
30. Гуреева Е.А. "Разработка методики расчета затрат на процесс", 2005.
31. Бухгалтерский учет - Учебник для студентов техникумов и колледжей железнодорожного транспорта- А.П. Красов и др.; Под ред.А.П. Красова, Москва, 2006.
32. З.П. Соловьева"Бухгалтерский учет и аудит" М-2005.
33. П.Г. Белоусов, С.Т. Воронин и др. " Бухгалтерский учот в торговле" М-2001.
34. Я.В. Соколов"Бухгалтерский учот в торговле" М-2003.
35. Э.К. Городий"Бухгалтерский учет" М-1997.

**36.** Basic Accounting Principles,

<https://www.saylor.org/site/textbooks/Financial%20Accounting.pdf>

**37.** INTRODUCTION TO ACCOUNTING,

<http://www.ddegjust.ac.in/studymaterial/bba/bba-104.pdf>

**38.** Barry Elliott Jamie Elliott, Financial Accounting And Reporting,

[http://www.koledza.lv/best/download/biblioteka/Financial\\_Accounting.pdf](http://www.koledza.lv/best/download/biblioteka/Financial_Accounting.pdf)

**39.** <http://www.nios.ac.in/media/documents/VocInsServices/m1-5f.pdf>

# AZƏRBAYCAN DÖVLƏT İQTİSAD UNIVERSİTETİ

## MAGİSTRATURA MƏRKƏZİ

«Mühasibat uçotu və audit» kafedrasının magistrantı **Balikani Fərid Valeh oğlunun «İctimai iaşə müəssisələrində kapitalın xüsusiyyətləri, uçotu və əhəmiyyəti»** mövzusu üzrə yerinə yetirdiyi magistr dissertasiya işinin

### REFERATI

Dissertasiya işi **“İctimai iaşə müəssisələrində kapitalın xüsusiyyətləri, uçotu və əhəmiyyəti”** adlanır. Tədqiqat işi giriş, üç fəsil, nəticə və ədəbiyyat siyahısından ibarətdir.

Girişdə tədqiqatın aktuallığı, məqsədi və vəzifələri, obyektı və predmeti, nəzəri və praktik əhəmiyyəti, informasiya bazası və strukturu göstərilmişdir.

Mənfəət məqsədi güdən və ya fəaliyyətini səmərəli həyata keçirmək istəyən bütün təsərrüfat subyektləri ilkin növbədə müəssisəsinin uçotunu düzgün aparmalıdır. İctimai iaşə müəssisələrinin fəaliyyətinin nəticəsi olaraq mənfəət ilə xərclər və onların uçotu daima diqqət mərkəzindədir. Çünki ictimai iaşə müəssisələrində bütün qərarlar, əsasən müəssisələrin və maliyyə bazarlarının mövcud vəziyyətinə uyğun verilir. Bu qərarların qəbulunda isə əsas sənədlərdən biri mükəmməl hazırlanmış və aparılmış uçotdur. Bu nöqtəyi-nəzərdən tədqiq edilmiş magistr dissertasiyasının mövzusu bazar münasibətləri şəraitində aktualıq təşkil edir.

Bu məqsədlə, tədqiqatda ictimai iaşə müəssisələrində kapitalın, dividendlərin, fondların və ehtiyatların uçotu metodikasının öyrəniləsinə çalışılmışdır. Buna paralel olaraq iaşə müəssisələrində kapitalın, dividendlərin, fondların və ehtiyatların uçotu zamanı diqqət yetirilməli olan əhəmiyyətli maliyyə məsələlərinin məntiqi sistemləşdirilməsi aparılmışdır.

**Problemin öyrənilmə səviyyəsi.** Bu mövzunun tədqiqi mühasibat uçotu elmində əmək sərf etmiş alimlərin - L.İ.Abalkin, N.Q.Çumaçenko, S.S.Sotabuldin,

K.N.Naribayev, S.A.Stukov, V.İ.Valuyev, V.B.İvaşçeviç, R.S.Bezrukix, A.S.Marqulis, İ.İ.Poklad, M.X. İebrax, İ.A.Bosmanov və başqalarının əsərlərində toxunulmuşdur. Ölkəmizdə də bu istiqamətdə çalışan alimlər az olmamışdır. Bu alimlərə nümunə olaraq Q.Ə.Abbasov, V.İ.İsayev, H.İ.Namazəliyev, S.M.Səbzəliyev, S.M.Qasimov, İ.B.Abbasov və başqalarını göstərmək olar.

**Dissertasiya işinin əsas məqsədi** ictimai işə müəssisələrində kapitalın, dividendlərin, fondların və ehtiyatların uçotu metodikasının tədqiqidir. Bu məqsədə çatmaq üçün aşağıdakı mühüm görülən məsələlərin tədqiqi hədəflənmişdir:

- ictimai işə müəssisələrində mühasibat uçotunun əhəmiyyətinin, onun funksiyasının qarşılıqlı təsirinin təmin edilməsi;
- ictimai işə müəssisələrində mühasibat uçotunun metodoloji əsasının hazırlanması,
- ictimai işə müəssisələrində kapitalın, dividendlərin, fondların və ehtiyatların uçotu metodikasını zəruriliyinin əsaslandırılması.

**Tədqiqatın predmeti və obyektı.** Azərbaycan Respublikasında ictimai işə müəssisələrində uçotunun formalaşması məsələlərinin öyrənilməsi tədqiqatın predmetii təşkil edir. Tədqiqatın obyektı isə ictimai işə müəssisələrinin uçot ilə hesabatlarında kapitalın, dividendlərin, fondların və ehtiyatların uçotudur.

**Tədqiqatın nəzəri və praktiki əsasını** ictimai işə müəssisələrində uçot və hesabatın hazırlanması və təşkilinə dair normativ sənədlər, bu sahədə təkmilləşdirilməyə yönəlik ölkə daxili və xarici alimlərin çalışmaları təşkil edir.

**Yerinə yetirilən işin elmi yeniliyi** günümüzdə ictimai işə müəssisələrində uçotun təşkili ilə bağlı hazırlanmış təkliflər, habelə tövsiyələr hesab edilə bilər. Bunlara aşağıdakılar aiddir:

- ictimai işə müəssisələrində uçotun beynəlxalq standartların tələblərinə uyğun yeni istiqamətlərin tətbiqinin vurğulanması;
- ictimai işə müəssisələrində maliyyə bölgüsü prosesində mühasibat sisteminin formalaşmasının müəyyən edilməsi;
- ictimai işə müəssisələrində uçot və hesabatın qaydaya salınmasının

təmin edilməsi üzrə təkliflərin formalaşdırılması;

- ictimai iaşə müəssisələrində mühasibat uçotunun hesablar planının tətbiqinə uyğun təklif hazırlanması.

**Tədqiqat işinin quruluşu və həcmi.** Dissertasiya işi 73 səhifə, giriş, üç fəsil, 13 paragrafdan, nəticə və təkliflərdən ibarətdir.

## РЕЗЮМЕ

Диссертация называется «Капитальные особенности, учет и стоимость предприятий общественного питания». Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения и списка используемой литературы.

Введение диссертационной работы раскрывает актуальность исследуемой темы, цель и задачи исследования, объект и предмет исследования, теоретическую и практическую значимость исследования, информационную базу и структуру диссертационной работы.

Первая глава исследования называется «Капитализм, учет и значение капитала в учреждениях общественного питания». В этой главе обсуждается учет операций в отношении Концепции и акционерного капитала, а также увеличение номинального капитала, учет возвращенного капитала, резервов капитала и их учета и отчетности, а также разъяснения по совершенствованию бухгалтерского учета с использованием МСФО был принесен.

Вторая глава диссертационной работы называется «Методы учета и распределения дивидендов, фондов и ресурсов в общественном питании». Раскрывается методология отражения и расчета дивидендов в бухгалтерском учете и отчетности, поступлениях от эмиссии и других ресурсах, связанных с учетом дивидендов.

В третьей главе диссертации под названием «Совершенствование учета и отчетности капитала, дивидендов, средств и ресурсов в предприятиях общественного питания» была проведена оптимизация методологии учета капитала, совершенствование бухгалтерского учета, а также совершенствование кадастров и запасов.

Результат исследования был отражен в результатах исследований, и были сделаны соответствующие предложения.

## SUMMARY

The Dissertation is called "Public catering establishments equity characteristics, accounting and significance". The thesis consists of an introduction, three chapters, conclusion and a list of used literature.

The introduction of the thesis reveals the relevance of the topic, the purpose and objectives of the study, the object and subject of research, the theoretical and practical significance of the research, the information base and the structure of the thesis.

The first chapter of the research is called "Capitalism, Accounting and Significance of Capital in Public catering Institutions". This chapter discusses the accounting for operations with respect to the Concept and Equity of Private Equity, as well as the increase in the nominal capital, the accounting for the recovered capital, the capital reserves and their accounting and reporting, and clarification on capital accounting improvements using IFRS was brought.

The second chapter of the dissertation work is called "Methods of recording and distribution of dividends, funds and resources in public catering." The methodology for reflecting and calculating dividends in accounting and reporting, emission revenues and other resources related to the accounting of the dividends are disclosed.

In the third chapter of the dissertation entitled "Improving the accounting and reporting of capital, dividends, funds and resources in public catering enterprises", optimization of capital accounting methodology, improvement of accounting records, as well as improvement of inventories and inventories were investigated.

The result of the study has been reflected in the research results and relevant proposals have been made..