

**AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI TƏHSİL NAZİRLİYİ
AZƏRBAYCAN DÖVLƏT İQTİSAD UNİVERSİTETİ**

MAGİSTRATURA MƏRKƏZİ

Əlyazması hüququnda

Məhərrəmli Əkrəm Əbülfət oğlu

(magistranın a.s.a.)

**«Tikinti təşkilatlarında gəlirlərin və xərclərin uçotu metodikası və onun
təkmilləşdirilməsi»**

MÖVZUSUNDA

MAGİSTR DISSERTASIYASI

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

İxtisaslaşma: “İstehsal sferasında mühasibat uçotu və audit”

Elmi rəhbər: **i.e.n., dos.QULİYEV V.M.**

Magistr proqramının rəhbəri **i.e.n., dos.SALAHOV Ə.S.**

Kafedra müdiri: **i.e.d.,prof. SƏBZƏLİYEV S.M.**

BAKİ – 2018

MÜNDƏRİCAT

		səh.
GİRİŞ	3
I FƏSİL	GƏLİRLƏRİN VƏ XƏRCLƏRİN UÇOTUNUN NƏZƏRİ-METODOLOJİ BAZASI.....	8
1.1.	Gəlirlərin və xərclərin iqtisadi mahiyyəti, onların tanınma kriteriyaları.....	8
1.2.	Gəlirlərin və xərclərin uçotunun metodologiyası və prinsipləri.....	20
II FƏSİL	TİKİNTİ TƏŞKİLATLARINDA GƏLİRLƏRİN VƏ XƏRCLƏRİN UÇOTUNUN MÖVCUD METODİKASI.....	27
2.1.	Əsas əməliyyat fəaliyyəti üzrə gəlirlərin və xərclərin təsnifatı və uçotu metodikası.....	27
2.2.	Sair əməliyyat fəaliyyəti üzrə gəlirlərin və xərclərin təsnifatı və uçotu qaydaları.....	42
2.3.	Dövri xərclərin təsnifatı, uçotu və bölüşdürülməsi metodikası....	51
III FƏSİL	TİKİNTİ TƏŞKİLATLARINDA GƏLİRLƏRİN VƏ XƏRCLƏRİN UÇOTU METODİKASININ TƏKMİLLƏŞDİRİLMƏSİ İSTİQAMƏTLƏRİ.....	56
3.1	Uçot və hesabatda gəlirlərin və xərclərin təsnifatının təkmilləşdirilməsi istiqamətləri.....	56
3.2.	Gəlirlərin və xərclərin analitik və sintetik uçotu metodikasının yaxşılaşdırılması.....	63
	NƏTİCƏ	71
	ƏDƏBİYYAT SİYAHISI	75

GİRİŞ

Mövzunun aktuallığı: Tikinti maddi istehsalın əsas sferalarından biri olmala ölkənin iqtisadi-sosial inkişafında mühüm rol oynayır. Tikinti sektorunda baş verən durğunluq digər sferaların və sahələrin vəziyyətinə də təsir edir, bütövlükdə ümumi daxili məhsulun həcmi azaldır və s. neqativ nəticələrə gətirib çıxarır. Ona görə də, dövlət bu sferanın inkişaf etdirilməsi üçün lazımi tədbirlər görür, bu sferada fəaliyyət mexanizminin təkmilləşdirilməsini həyata keçirir. Həmin mexanizmin çox mühüm tərkib hissəsini uçot və hesabat təşkil edir. Bu sistemin vasitəsilə tikinti təşkilatlarının maliyyə vəziyyəti, onun dəyişilməsi, maliyyə nəticələri, kapitalının tərkibi və quruluşu, pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında informasiya formalaşdırılır. Formalaşdırılan informasiya əsasında həm tikinti təşkilatlarının özləri, həm də kənar istifadəçilər iqtisadi qərarlar qəbul edirlər.

Məlum olduğu kimi, tikinti təşkilatları birbaşa sifarişlər əsasında, tikinti müqavilələrinin bağlanması əsasında fəaliyyət göstərir. Sifarişçilərin qoyduğu investisiyalar tikinti təşkilatlarının fəaliyyətinin demək olar ki, yeganə maliyyə mənbəyidir. Digər tərəfdən, sifarişçilərin özləri onda maraqlıdır ki, onların sifarişlərini yerinə yetirən tikinti təşkilatlarının əmlak və maliyyə vəziyyəti, tədiyyə qabiliyyəti, maddi-texniki bazası möhkəm olsun ki, onlar sifarişləri vaxtında və yüksək keyfiyyətlə yerinə yetirsinlər. Bu da öz növbəsində tələb edir ki, tikinti təşkilatlarının gəlirlərini və xərclərini düzgün müəyyən edən, onlar barədə obyektiv informasiya formalaşdıran uçot sistemi yaradılmış olsun.

Ölkə siyasi müstəqillik əldə etdikdən sonra bütövlükdə uçot-hesabat sistemində, o cümlədən, gəlirlərin və xərclərin uçotu sahəsində ciddi nəzəri və metodiki dəyişikliklər baş vermişdir, fəaliyyətin bütün sahələrində uçotun aparılması, hesabatın tərtib olunması qaydalarını tənzimləyən milli standartlar işlənib hazırlanmış və qüvvəyə minmişdir. Tikinti təşkilatlarında uçotun, o cümlədən, gəlirlərin və xərclərin uçotu qaydalarını təsbit edən Beynəlxalq və Milli Uçot Standartları mövcuddur. Həmin standartlarla tanışlıq göstərir ki, onlar tikinti təşkilatlarının

gəlirləri və xərclərinin uçotunun aparılması üçün kifayət qədər əsaslandırılmış və praktikanın tələblərinə cavab verən müddəalara və göstərişlərə malikdir.

Bununla belə, araşdırmalar həm də, onu göstərir ki, gəlirlərin və xərclərin təsnifatı, qiymətləndirilməsi, baş verən hadisə və faktların qeydiyyatına alınması, yəni uçotu metodikası heç də mükəmməl bir sistem yaratmır. Bu və ya digər əməliyyatın ətrafında, onun barəsində tələb olunan informasiyanın formalaşdırılması üçün kifayət qədər dəqiq və birmənalı metodiki-praktiki göstəriş yoxdur. Bu da formalaşdırılan informasiyanın kəmiyyət, struktur və keyfiyyət baxımından faydalılığını aşağı salır, sifarişçilərin və digər istifadəçilərin tikinti təşkilatlarına, onların fəaliyyətinin nəticələrinə münasibəti neqatif istiqamətdə dəyişdirir. Ona görə də, həmin məsələlərin hərtərəfli araşdırılması, təhlili, bu sahədə müvafiq təklif və tövsiyələrin işlənilib hazırlanmasını tələb edir. Deyilənlər eyni zamanda dissertasiya işinin mövzusunun aktuallığını şərtləndirir.

Tədqiqatın məqsədi və vəzifələri. Tədqiqatın məqsədi – tikinti təşkilatlarında gəlirlərin və xərclərin uçotunun mövcud metodikasını araşdırmaq, çatışmazlıqlarını müəyyən etmək və onun təkmilləşdirilməsi üçün konkret təkliflər işləyib hazırlamadan ibarətdir.

Qoyulmuş məqsədə uyğun olaraq aşağıdakı vəzifələr müəyyənləşdirilmişdir:

- gəlirlərin və xərclərin iqtisadi mahiyyətini tənqidi araşdırmaq, tanınma kriteriyalarını nəzərdən keçirmək;
- gəlirlərin və xərclərin uçotunun metodologiyasını və konkret prinsiplərini öyrənmək və konkretləşdirmək;
- əsas əməliyyat fəaliyyəti üzrə gəlirlərin və xərclərin uçotunun hazırda tikinti təşkilatlarında tətbiq edilən metodikasını araşdırmaq və şərh etmək;
- sair əməliyyat fəaliyyəti sahəsində gəlirlərin və xərclərin uçotu qaydalarını nəzərdən keçirmək və onları qiymətləndirmək;
- kommersiya və inzibati xərclərin (dövri xərclərin) təsnifatını və uçotunu araşdırmaq və təhlil etmək;

- tikinti təşkilatlarında gəlirlər və xərclər barədə zəruri informasiya formalaşdırmaq məqsədilə onların təsnifatının yaxşılaşdırılmasına dair təkliflər irəli sürmək və onları əsaslandırmaq;

- tikinti təşkilatlarında gəlir və xərclərin müxtəlif aqreqasiya pillərində (analitik və sintetik səviyyədə) uçotu metodikasının təkmilləşdirilməsi və istifadəsi sahəsində metodiki və praktiki yönümlü təkliflər hazırlamaq.

Dissertasiya işinin elmi yeniliyi və praktiki əhəmiyyəti: Dissertasiya işinin elmi yeniliyi ondan ibərtdir ki, burada gəlirlərin uçotunun təkmilləşdirilməsi ilə xərclərin uçotunun təkmilləşdirilməsinə vahid metodoloji bir proses kimi baxılmışdır.

Tədqiqatın aparılması prosesində aşağıdakı əsas elmi nəticələr əldə edilmişdir:

- iqtisadi ədəbiyyatlarda, uçot üzrə mənbələrdə, uçot və hesabatı tənzimləyən normativ sənədlərdə, standartlarda gəlirlərin və xərclərin iqtisadi mahiyyətinin açıqlanmasına dair müddəalar və təsbitlər tənqidi araşdırılmış və onlara konkret münasibət bildirilmişdir.

- maliyyə hesabatının hazırlanması və tərtib edilməsi prinsiplərində, kommersiya təşkilatları üçün Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının Konseptual əsaslarında xərclərə verilən tərifin reallığı əks etdirmədiyi göstərilmiş və xərclərə fərqli tərif verilmişdir;

- tikinti təşkilatlarında uçotun aparılması üçün zəruri olan metodoloji prinsiplərin tərkibi dəqiqləşdirilmişdir;

- tikinti təşkilatlarında əsas və sair əməliyyat fəaliyyətləri üzrə gəlirlərin və xərclərin müasir dövrdə tətbiq edilən təsnifat strukturuna və uçotu metodikasına tənqidi qiymət verilmiş, burada olan çatışmazlıqlar göstərilmişdir;

- tikinti təşkilatlarında gəlirlərin və xərclərin təsnifatının, həmçinin onların uçotu metodikasının əsas və sair əməliyyat fəaliyyətləri üzrə təkmilləşdirilməsi və inkişaf etdirilməsi istiqamətləri müəyyənləşdirilmişdir.

Dissertasiya işinin praktiki əhəmiyyəti: Dissertasiya işinin praktiki əhəmiyyəti onunla müəyyən olunur ki, burada gəlirlərin və xərclərin təsnifatının əsaslandırılmış və təklif olunmuş təsnifatı, eləcə də həmin təsnifat çərçivəsində gəlirlərin və xərclərin analitik və sintetik uçotunun irəli sürülmüş sxemi tikinti təşkilatlarının əməli

fəaliyyətində tətbiq oluna bilər. Bu da gəlirlər və xərclər haqqında daha münasib və faydalı informasiya formalaşdırılmasına şərait yaratmış olar.

Tədqiqatın obyektı və predmeti. Dissertasiya işinin tədqiqat obyektini tikinti təşkilatlarında gəlirlər və xərclər təşkil edir. Tədqiqat işinin predmetini – gəlirlərin və xərclərin iqtisadi mahiyyəti və tanınma kriteriyaları, uçotun metodoloji prinsipləri, təsnifatı, analitik və sintetik uçotu metodikası, onların təkmilləşdirilməsi üzrə qarşıda duran problemlər və məsələlər təşkil edir.

Tədqiqat işinin nəzəri-metodoloji əsası. İşin nəzəri metodoloji əsasını «Maliyyə hesabatının hazırlanması və tərtib edilməsi prinsipləri», «Mühasibat uçotu haqqında» Azərbaycan Respublikasının Qanunu, kommertiya təşkilatları üçün Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının Konseptual əsasları, «Maliyyə hesabatının təqdim edilməsi» adlı MHBS 1, «Maliyyə hesabatlarının təqdimatı üzrə» MMUS 1, «Tikinti müqavilələri» adlı MHBS 11, «Tikinti müqavilələri üzrə» MMUS 16, Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyinin 30 yanvar 2017-ci il tarixli qərarı ilə təsdiq olunmuş «Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarına və Kommertiya Təşkilatları üçün Milli Mühasibat Uçotu Standartlarına əsasən mühasibat uçotunun aparılması Qaydaları» və digər rəsmi sənədlər təşkil edir.

Bundan başqa, tədqiqatın yerinə yetirilməsi zamanı monoqrafiyalardan, dərsliklərdən, dərs vəsaitlərindən, metodiki xarakterli işlərdən, jurnal məqalələrindən və s. mənbələrdən istifadə edilmişdir.

İşin nəticələrinin praktiki tətbiqi imkanları: Tədqiqatın aparılması zamanı aşkar olunmuş çatışmazlıqlar, həmçinin də gəlirlərin və xərclərin təsnifatının, uçotu metodikasının təkmilləşdirilməsinə dair konkret təklifləri, tövsiyələr Azərbaycan Respublikasının Maliyyə Nazirliyi tərəfindən uçot və hesabatın inkişaf etdirilməsi prosesində istifadə oluna bilər. Bir sıra konkret təkliflər isə tikinti təşkilatları tərəfindən gəlirlərin və xərclərin uçotunun aparılması zamanı yaranan metodiki çətinliklərin aradan qaldırılmasına imkan vermiş olar.

Dissertasiya işinin həcmi və quruluşu: Tədqiqat işi girişdən, üç fəsildən, nəticədən və istifadə edilmiş ədəbiyyat siyahısından ibarətdir. Dissertasiya işinin

həcmi 76 kompüter səhifəsindən və 28 adda istifadə olunmuş ədəbiyyat siyahısından ibarətdir.

FƏSİL I. GƏLİRLƏRİN VƏ XƏRCLƏRİN UÇOTUNUN NƏZƏRİ-METODOLOJİ BAZASI

1.1. Gəlirlərin və xərclərin iqtisadi mahiyyəti, onların tanınma kriteriyaları

«Gəlirlər» və «xərclər» anlayışları bütün iqtisad elmlərinin, o cümlədən də mühasibat uçotunun mühüm, bəlkə də ən çox istifadə edilən, yaxud işlədilən kateqoriyalarına aiddir. Bu da əsasən onunla izah oluna bilər ki, müəyyən xərclər çəkmək, resurslardan istifadə etmək müqabilində gəlir götürmək iqtisadi fəaliyyətin məqsədidir, funksiyasıdır. Düzdür, cəmiyyət miqyasında iqtisadiyyatın əsas məqsədi məhdud resurslardan istifadə etməklə cəmiyyətin mal və xidmətlərə tələbatını ödəməkdir. Ancaq məlumdur ki, iqtisadi resurslardan istifadə edənlər, mal istehsal edən və marağı ilə bilavasitə mallar və xidmətlər istehsal etmək deyil, müəyyən gəlir, mənfəət götürməkdir. Başqa sözlə, müəssisələrin iqtisadi fəaliyyətinin əsas məqsədi mənfəət əldə etmək, onun həcmi artırmaqdır.

Mənfəət kateqoriyası, yaxud göstəricisi, gəlirlər və xərclərdən, daha doğrusu onların müqayisəsindən yaranır. Onların kəmiyyəti, həcmi dəyişməsi mənfəətin həcminə, səviyyəsinə təsir göstərir.

Gəlirlər və xərclər maliyyə hesabatının beş elementindən ikisini təşkil edir. Maliyyə hesabatının digər üç elementini – Aktivlər, Kapital və Öhdəliklərin dəyişməsi, gəlirlər və xərclər elementlərinin dəyişməsi ilə sıx əlaqədardır. Gəlirlər ilə xərclərin fərqi kimi hesablanan mənfəətin artması kapitalın artmasına, öhdəliklərin azalmasına təsir göstərir.

Araşdırmalar göstərir ki, gəlirlərin və xərclərin mahiyyəti və məzmunu bütün iqtisadi elmlərdə eyni cür başa düşülmür, müxtəlif şəkildə traktovka olunur. Bu da aydındır, zira hər bir iqtisad elmi həmin anlayışların mahiyyətini öz predmetinə, öyrəndiyi sferanın xarakterinə və xüsusiyyətlərinə görə şərh edir və təhlil edir. Məsələn, iqtisadi nəzəriyyə, daha doğrusu, onun makroiqtisadiyyatı öyrənən bölməsi gəlir və xərclərin mahiyyətini cəmiyyət səviyyəsində açıqlayır. Bu barədə «İqtisadi

nəzəriyyə» adlı dərslikdə aşağıdakı kimi şərh verilir: «Makrosəviyyədə gəlir haqqında ən ümumi təsəvvürü aşağıdakı tərifdən görə bilərik:

Gəlir – müəyyən vaxt ərzində təsərrüfat fəaliyyəti nəticəsində əldə edilən pul vəsaitidir. Bu, müəssisə (firma), fiziki şəxs və ya bütün cəmiyyətin işinin pul ifadəsində, yəni manat, dollar, marka və s. ilə yekundur» (9, s.299). Həmin mənbə müəssisə və ya firmaların ümumi gəlirini, onların bütün məhsulun reallaşmasından əldə etdiyi məbləğ kimi müəyyən edir (9, s.299).

Adı çəkilən dərslikdə xərclərin mahiyyəti geniş şəkildə açıqlanır: «Əmtəə – pul münasibətləri şəraitində məhsulun istehsalına şərh olunmuş iqtisadi ehtiyatların hesabı, sahibkarın bu ehtiyatların əldə edilməsinə, alınmasına sərf etdiyi pulun miqdarı ilə aparılır. Bu baxımdan məhsulun istehsalı üçün zəruri olan iqtisadi ehtiyatların kəmiyyətini, müəssisənin bu ehtiyatların əldə edilməsinə sərf etdiyi pulun miqdarını *istehsal xərcləri* kateqoriyası əks etdirir» (9, s.238).

Göründüyü kimi, istehsal xərclərinin mahiyyəti məhsul istehsalına sərf olunan iqtisadi resursların kəmiyyətinin pulla ifadəsi kimi müəyyən edilir. İstehsal xərclərinə verilmiş həmin tərif, xərclərin mikroiqtsadi səviyyədə, yəni müəssisələr və firmalar səviyyəsində mahiyyətini və təyinatını yaxşı açıqlayır.

Xərclər makrosəviyyədə öyrənilmə və təhlil predmeti olsa da, onların konkret kəmiyyəti və sərhədləri mikrosəviyyədə formalaşır, onların gəlirlərlə müqayisəsi, müəssisələr və firmalar çərçivəsində aparılır.

Təsadüfi deyildir ki, «Экономическая теория (полит-экономик)» adlı dərsliklə həm gəlirlər, həm də xərclər mikroiqtsadi problemlər bölməsində nəzərdən keçirilir və təhlil olunur.

Dərslikdə göstərilir ki, mikrosəviyyədə gəlir haqqında ən ümumi tərif belə ola bilər: «*Gəlir – müəyyən vaxt ərzində təsərrüfat fəaliyyəti nəticəsində alınmış pul vəsaitləridir*» (10, s.233).

Göstərilən dərslikdə xərclər - əldə olunmuş istehsal faktorlarının dəyərinin ödənilmiş məbləği kimi müəyyən olunur (10, s.241).

İqtisadi nəzəriyyədə istehsal xərclərinə əmtəənin dəyərinin yaradılması prosesi kimi baxılır. Xərclər olmadan (istehsal faktorları istifadə olunmadan) dəyərin

yanması mümkündür deyildir. Satış zamanı əmtənin dəyəri pula çevrilir və müəssisə, şirkət pul gəliri əldə edir. Əldə edilmiş pul gəlirinin bir hissəsi çəkilmiş xərclərin (xammal və materialların, enerjinin dəyərinin, işçilərin əmək haqqının amortizasiyanın və digər xərclərin) örtülməsinə yönəldilir, digər hissəsi isə mənfəətin yaranmasına gətirib çıxarır. Əldə olunmuş mənfəət hesabına satışla əlaqədar xərclər ödənilir, vergilər hesablanır və xərclər örtülür, qalan mənfəət xalis mənfəət şəklində kapitalın tərkibində əks etdirilir.

Qeyd etmək lazımdır ki, inkişaf etmiş kapitalist ölkələrində, daha doğrusu həmin ölkələrdə dərc olunmuş iqtisadi nəzəriyyəyə aid ədəbiyyatlarda da gəlirlərin və xərclərin iqtisadi mahiyyəti və məzmunu bizim yuxarıda istinad etdiyimiz mənbələrdə verilmiş təriflərdəki mahiyyətə və məzmununa oxşar şəkildə açıqlanır. Məsələn, görkəmli amerika iqtisadçıları Pol. A.Samiulson və V.D.Nordhaus gəlirləri və xərcləri aşağıdakı kimi açıqlayırlar: «Gəlirlər – müəyyən vaxt ərzində (adətən bu ildə) fərd, yaxud ev təsərrüfatı tərəfindən əldə olunmuş ümumi pul gəliridir» (11, s.259); «Ümumi məsrəflər (xərclər) – müəyyən buraxılışın həcmi üçün zəruri olan minimal pul məsrəfləridir» (11, s.149).

İqtisadi nəzəriyyədə xərclər nəzərdən keçirilərkən onların mühasibat uçotundan fərqli şəkildə təsnifatı aparılır. Belə ki, iqtisadi nəzəriyyə, mühasibat xərcləri ilə yanaşı, alternativ xərcləri də geniş öyrənir və təhlil edir. İndiki dissertasiya işi çərçivəsində biz həmin məsələ üzərində dayanmağı lazım bilmirik. Məsələ bundadır ki, mühasibat (maliyyə) uçotu və hesabat sistemində yalnız faktiki çəkilmiş, yaxud baş vermiş xərclər öyrənilmə və təhlil obyektidir, alternativ xərclər isə nəzərə alınmamış alternativ qərarların, yaxud variantların nəticəsində mümkün ola biləcək xərclərdir.

Apardığımız araşdırmalar göstərir ki, keçmiş SSRİ dövründəki uçot-hesabat sistemində gəlirlərə və xərclərə verilən təriflər iqtisadi nəzəriyyədə verilən təriflərdən demək olar ki, heç nə ilə fərqlənmirdi. Məsələn, 1989-cu ildə nəşr olunmuş «Учет затрат и калькулирование в промышленности» adlı monoqrafiyada müəssisələrin xərcləri «məhsulun istehsalı və satışı ilə əlaqədar məsrəflərin pulla ifadəsi kimi müəyyən olunurdu (13, s.8). Maraqlıdır ki, monoqrafiyanın müəllifləri istehsal

xərclərinin həm makro, həm də mikrosəviyyədə eyni məzmununda açıqlanmalı olduğunu xüsusi olaraq vurğulayırdılar.

Qeyd edək ki, o dövrdə makroiqtisadiyyatı öyrənən elm «Siyasi iqtisad» adlanırdı və həmin adda buraxılan dərsliklərdə, dərs vəsaitlərində və digər oxşar mənbələrdə də gəlirlər və xərclər hazırda «İqtisadi nəzəriyyə» adı altında dərc olunmuş mənbələrdə olduğu kimi açıqlanırdı. Məsələn, 1976-cı ildə nəşr edilmiş «Политическая экономия» adlı dərsliklərdə gəlirlər – satılmış məhsulun dəyərinin pulla ifadəsi kimi (12, s.264), xərclər isə məhsulun istehsalına və satışına çəkilən məsrəflərin pulla ifadəsi kimi müəyyən olunurdu (5, s.308).

O dövrdə gəlirlər və xərclərin mahiyyəti və məzmunu, digər funksional iqtisad elmlərində də siyasi iqtisad üzrə formulə edilmiş təriflərdən heç nə ilə fərqlənmirdi.

Beləliklə, məsələnin ideoloji tərəfini istisna etməklə demək olar ki, keçmiş siyasi-iqtisadi, indiki iqtisadi nəzəriyyəyə dair ədəbiyyatlarda, həmçinin keçmiş SSRİ dövründə mövcud olmuş funksional iqtisad elmlərində gəlirlərin və xərclərin mahiyyəti və məzmunu vahid şəkildə başa düşülmüş və açıqlanmışdır.

Ancaq maliyyə hesabatının beynəlxalq standartlarının postsovet məkanına nüfuz etməsi, xarici uçot ədəbiyyatlarının kütləvi surətdə çap olunması (həm xarici, həm də rus və s. dillərdə) gəlirlərə və xərclərə verilən təriflərin mahiyyəti və məzmununa dair təriflərin də dəyişdirilməsinə səbəb oldu.

Təkcə onu göstərmək kifayətdir ki, 2002-ci ildə nəşr edilmiş «Экономика предприятия (фирмы)» adlı dərslikdə gəlirlərə və xərclərə verilən təriflər, bizim yuxarıda göstərdiyimiz mənbələr üzrə olan təriflərdən əsaslı şəkildə fərqlənir. Həmin dərslikdə verilmiş təriflər demək olar ki, Maliyyə Hesabatının Beynəlxalq Standartları Komitəsinin (MHBSK) 1989-cu ildə dərc etdirmiş olduğu maliyyə hesabatın hazırlanması və tərtib edilməsi prinsiplərində formulə olunmuş təriflərdən heç nə ilə fərqlənmir. Başqa sözlə, təsdiq etmək olar ki, adıçəkilən dərslikdə gəlirlərə və xərclərə verilmiş təriflər bütövlükdə prinsiplərdən götürülmüş təriflərdir. Həmin tərifləri biz bütönlükdə bir qədər sonra göstərəcəyik. Maraqlıdır ki, Rusiya Federasiyasında kommərsiya təşkilatlarında uçotun aparılması və hesabatın tərtib olunması üzrə təsdiq olunmuş milli əsasnamələr (ПБУ – Положения по

бухгалтерскому учету) qəbul edilsə də, həmin Əsasnamələrdə maliyyə hesabatının elementlərinə, o cümlədən, də gəlirlərə və xərclərə verilən təriflər prinsiplərdə verilmiş təriflər ilə demək olar ki, tam oxşarlı təşkil edir.

Buna baxmayaraq, bəzi müəlliflər xərclərə yenə də fərqli təriflər verirlər. Məsələn, prof.N.P.Kondrakov xərclərə belə tərif verir «*Xərclər – müəyyən məqsədlər istifadə olunmuş resursların dəyəridir*» (14, s.273). Müəllif xərclərin məsrəflərdən fərqli olduğunu göstərir. Lakin onun özü məsrəflərə tərif vermir, məsrəflərə ПБҮ 10/99-da verilmiş tərifə istinad edir. Həmin sənəddə verilmiş tərif isə qeyd olunduğu kimi, prinsiplərdən götürülmüş tərifdir. N.P.Kondrakov xərclərlə, məsrəflərin fərqlinin nədən ibarət olduğunu açıqlamır.

Bir sıra müəlliflər, məsələn, O.D.Kaverina xərclər ilə məsrəflərin fərqli anlayışlar olduğunu qəbul etmir, onların əslində sinonim kimi tətbiq olunduğunu göstərir (15, s.63; 8).

Ölkəmizdə son dövrlərdə dərc edilmiş uçot ədəbiyyatlarının tam əksəriyyətində də gəlirlər və xərclərin tərfi prinsiplərdə olduğu kimi əks etdirilir. Buna misal olaraq «İdarəetmə uçotu» adlı dərsliyi göstərmək olar (16, s. 100-101).

Zənnimizcə, istər iqtisadi nəzəriyyədə, istərsə də funksional iqtisad elmlərində, o cümlədən, uçot-hesabat sisteminə aid elmlərdə mahiyyət, məzmun, təyinat və məqsəd baxımından eyni olan anlayışlara müxtəlif təriflərin verilməsi nəzəri-praktiki nöqtəyindən düzgün deyildir. Eyni mahiyyətə və məzmunu malik vahid məqsəd (mənfəət götürmək) üçün istifadə olunan resursların müxtəlif anlayışlarda ifadə edilməsi, onların məntiqi formalaşdırılmasına mane olur. Odur ki, biz, o müəlliflərin mövqeyi ilə razıyıq ki, onlar «xərclər» ilə «məsrəflər» anlayışlarının sinonim anlayışlar olduğunu qəbul edirlər. Həmin anlayışlar ətrafında mübahisələrin aparılması elmə və praktikaya əlavə heç nə gətirmir. Başlıca diqqət təriflərin həmin anlayışların məzmununa və mahiyyətinə uyğun olub-olmamasına yönəldilməlidir. Bu nöqtəyindən biz prinsiplərdə və kommersiya təşkilatlarında Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının Konseptual əsaslarında (bundan sonra – konseptual əsaslar) gəlirlərə və xərclərə verilmiş təriflərin mahiyyəti və məzmunu barədə, onların tanınması kriteriyaları barədə söhbət etməyə çalışacağıq. Ancaq öncə onu qeyd etmək istərdik

ki, konseptual əsaslarda gəlirlərə və xərclərə verilən təriflər, onların tanınması kriteriyaları və qaydaları demək olar ki, prinsiplərdə olduğu kimidir, buna görə də biz həmin iki sənəd arasında tədqiq edilən elementlər üzrə hansı fərqlərin olduğu barədə danışmayacağıq, çünki qeyd etdiyimiz kimi, belə fərqlər əslində real olaraq mövcud deyildir.

Prinsiplər gəlir və xərc elementlərinə aşağıdakı kimi təriflər verir:

«*Gəlir* – hesabat dövrü ərzində aktivlərin artması, yaxud öhdəliklərin azalması formasında iqtisadi faydaların elə artmasıdır ki, bunun nəticəsində kapitalın, mülkiyyətçilərin (səhmdarların) payları ilə əlaqəli olmayan artımı baş verir» (5, s.50).

«*Xərclər* – hesabat dövrü ərzində aktivlərin kənara axını və ya azalması, yaxud öhdəliklərin artması formasında iqtisadi faydaların elə azalmasıdır ki, bunun nəticəsində kapitalın, səhmdar kapitalı iştirakçıları arasında bölüşdürülməsi ilə əlaqəli olmayan azalması baş verir» (5, s.51).

İndi isə gəlirlərə və xərclərə konseptual əsaslarda verilmiş tərifləri olduğu kimi göstərək:

«*Gəlir* – mülkiyyətçilərin kapital qoyuluşu ilə əlaqəli olmayan, lakin kapitalda artım ilə nəticələnən və hesabat dövrü ərzində aktivlərin artması, daxil olması və ya öhdəliklərin azalması şəklində iqtisadi səmərənin artımıdır».

«*Xərc* – mülkiyyətçilər arasında kapitalın bölüşdürülməsi ilə əlaqəli olmayan, lakin kapitalın azalması ilə nəticələnən, hesabat dövrü ərzində aktivlərin kənara axını və ya azalması və öhdəliklərin artması hesabına baş verən iqtisadi səmərənin azalmasıdır» (7, s.9).

Prinsiplərdə və konseptual əsaslarda gəlirlərə və xərclərə verilmiş təriflər semantika baxımından heç nə ilə fərqlənmir, fərqlər yalnız sintaksis xarakter daşıyır, bu da iqtisadi mahiyyətin açılması üçün çox da böyük rol oynamır.

Təriflərin mahiyyət tərəfinə yanaşdıqda aşağıdakıları demək mümkündür.

Hər iki sənəddə gəlirlərə verilən tərif semantika və pragmatika baxımdan düzgündür və həmin təriflərə heç bir irad tutmaq mümkün deyildir. Gəlirlərin artması həqiqətən də və praktiki olaraq aktivləri artırır, öhdəlikləri isə azaldır və nəticədə kapital artır.

Misal 1.1.1. Şirkətin 1.01.2011 tarixinə balans tənliyi, yəni

$$A=K + \ddot{O}$$

üzrə aşağıdakı məlumatlar olmuşdur.

$$A=8000 \text{ p.v.}, K = 3000 \text{ p.v.}, \ddot{O} = 5000 \text{ p.v.}$$

Həmin hesabat dövründə gəlirlər (G) – 6000 p.v., xərclər (X) = 4000 p.v. olmuşdur.

Deməli, mənfəət (M) 2000 p.v. təşkil edəcəkdir.

Əgər tənliyi bütöv şəkildə yenidən qursaq:

$$A=K+\ddot{O} + G - X = 3000 + 5000 + 6000 - 4000,$$

onda yekun nəticə belə alınacaqdır:

$$A = K + \ddot{O} + M = 3000 + 5000 + 2000.$$

Fərz edək ki, mənfəətin 1500 p.v. öhdəliyin ödənilməsinə yönəldilmiş, qalan kəmiyyəti isə kapitala aid edilmişdir. Onda bizim tənlik aşağıdakı kimi olacaqdır:

$$A = K + \ddot{O} = 3500 + 3500 = 7000 \text{ p.v.}$$

Beləliklə də biz görürük ki, prinsiplərdə və konseptual əsaslarda gəlirlərə verilən tərif həm nəzəri mahiyyət, həm metodiki, həm də praktiki cəhətdən doğrudur və qüsursuzdur.

Adı çəkilən sənədlərdə gəlirlər, yaxud gəlir-pul vəsaitlərinin daxil olması kimi deyil, iqtisadi faydanın iqtisadi səmərənin artması kimi xarakterizə olunur. Əgər daxil olan pul vəsaitlərinin kəmiyyəti kapitalın artmasına və ya öhdəliklərin azalmasına gətirib çıxarmırsa, deməli, gəlir iqtisadi fayda gətirməmişdir. Ola bilsin ki, gəlirin kəmiyyəti, yəni daxil olan pul vəsaitlərinin məbləği xərclərin məbləğindən az olmuşdur. Bu halda gəliri iqtisadi faydanın artımı kimi qəbul etmək olmaz. Buradan da nəticə çıxarmaq olar ki, gəlirin satışdan (fəaliyyətdən) daxil olan pul vəsaitlərinin məbləği kimi qəbul edilməsi həmin fəaliyyətin iqtisadi faydalılığını əks etdirmir. Başqa sözlə, *gəlirin əsl mahiyyəti – pul vəsaitlərinin daxil olması ilə deyil, iqtisadi faydanı təmin etməsi ilə daha düzgün açıqlanmış olur.*

Prinsiplərdə və konseptual əsaslarda xərclərə verilmiş tərif sintaksis və semantika baxımından qüsursuz görünsə də, praqmatik baxımdan mübahisəlidir. Mübahisəliliyin kökündə duran tezis ondan ibarətdir ki, həmin sənədlərdə xərclər birmənalı olaraq aktivlərin kənara axması, yaxud azalması, yaxud da öhdəliklərin artması kimi qəbul edilir. Nəticə etibarı ilə həmin sənədlər xərcləri kapitalı azaldan element hesab edir. Onda qanuni sual meydana çıxır – müəssisə və şirkətlər xərclər çəkmədən gəlir əldə edə və bununla da, aktivləri artırma və ya öhdəlikləri azalda bilərmi? Suala cavab vermək çətin deyildir – xərclər çəkilmədən aktivləri artırmaq və ya öhdəlikləri azaltmaq və nəticə etibarı ilə kapitalı artırmaq mümkün deyildir.

Prinsiplər və konseptual əsaslar xərcləri – hesabat dövründə aktivlərin kənara axması, yaxud öhdəliklərin azalmasına gətirib çıxaran element kimi xarakterizə edirlər. Zənnimizcə, bu müddəa düzgün sayıla bilməz. Məsələn, fərq edə ki, aktivlərin bir hissəsi hesab olunan pul vəsaitləri malsatanlardan materialların əldə edilməsi üçün sərf olundu. Bu halda pul vəsaitləri şəklində olan aktivlər, materiallar (ehtiyatlar) şəklində olan aktivlərə çevrildi. Burada hansısa hesabı kəmiyyətin azalmasından, digərinin isə artmasından söhbət gedə bilməz. Kənara (malçatana) köçülürmüş pul vəsaiti, eyni məbləğdə material ehtiyatlarının yaranmasına gətirib çıxardı. Daha sonra, həmin materiallar (resurslar) istehsalata buraxıldı və nəticədə aktivlər (material ehtiyatları) xərclərə çevrildi. Digər resurslardan da istifadə edilməklə xərclərin nəticəsində hazır məhsul istehsal olundu. Deməli, xərclər yenidən aktivlər (hazır məhsul) yaradır. Burada yekun olaraq nəyinsə real azalması baş vermir, sadəcə olaraq istehsal tsikli ərzində aktivin bir növü digərinə çevrilir, lakin məbləğ (pul vəsaitləri) öz kəmiyyətini sonuncu aktivə (hazır məhsula) keçirir. Bu mərhələdən sonra isə gəlirin yaranması prosesi baş verir: hazır məhsul maya dəyərindən artıq məbləğə satılır və bütövlükdə satışdan gəlirin xərcləri üstələməsi iqtisadi faydanın yaranması, artması kimi qəbul olunur. Bu sadə prosesin mahiyyəti və məqsədi aydındır və bu hamıya məlum olan bir şeydir. Məlum olmayan isə odur ki, prinsiplər və konseptual əsaslar, nəyə görə xərcləri aktivlərin kənara axını, azalması və ya öhdəliklərin artmasına gətirib çıxaran iqtisadi faydanın azalması kimi mənalandırmışdır. Bunu dərk etmək çətinidir. Ola bilər ki, xərclərə verilən tərif

öhdəliklərin ödənilməsinə rəğmən düz olsun. Yəni öhdəliklərin yaranması, ya da, artması xərcləri artırır, pul vəsaitlərinin, digər aktivlərin kənara axınına səbəb olur və nəticədə müəssisənin əldə edə biləcəyi iqtisadi faydanı azalmış olur. Fərz edək ki, müəssisə 100000 p.v. məbləğində bir il müddətinə bankdan kredit əldə etmişdir, alınan kredit üzrə faiz dərəcəsi illik 25% təşkil edir. Alınmış kredit müəssisənin bankdakı hesabına daxil olur, bu halda öhdəliyin yaranması (yaxud artması) xərcin yaranmasına deyil, həmin öhdəlik məbləğində aktivlərin (pul vəsaitlərinin) daxil olmasına (artmasına) gətirib çıxarmışdır. Sözsüz ki, həmin pul vəsaitləri iqtisadi faydanı artırmaq üçün əldə edilir. Fərz edək ki, müəssisə həmin kreditin istifadəsi nəticəsində bir il ərzində əlavə 50000 p.v. (iqtisadi) fayda əldə etmişdir. Müəssisənin banka olan ümumi borcu 125000 p.v. (100000 p.v. əsas borc, 25000 p.v. faiz borcu) təşkil edir. Müəssisə həmin borcu qaytardıqda onun aktivləri 125000 p.v. məbləğində azalacaqdır, yaxud kənara axacaqdır. Ancaq buna baxmayaraq yaranmış öhdəlik olan əlavə 25000 p.v. (150.000 – 125000) məbləğində iqtisadi fayda gətirmişdir. Deməli, bu halda da demək olmaz ki, xərclər aktivlərin kənara axınına azalmasına, ya da öhdəliklərin artmasına səbəb olur.

Xərclərin digər növünə əmək haqqı aiddir. Əmək haqqı müəssisə üçün xərc olmaqla bərabər, həm də öhdəlik hesab olunur. Əmək haqqının hesablanması xərci, eyni zamanda öhdəliyə artırır, öhdəliyin ödənilməsi isə pul vəsaitlərinin kənara axını deməkdir. Ancaq biz yuxarıda qeyd edək ki, bütün xərclər məhsul satışından olan pul gəliri ilə ödənilir və bütövlükdə pul vəsaitlərinin daxil olan məbləği adətən onların kənara axını məbləğindən çox olur, bu da əslində mənfəət deməkdir və son nəticədə kapitalın artması deməkdir. İstehsal faktorları (torpaq, əmək və kapital) olmadan, onların istifadəsi olmadan, yəni onlar əvvəlcə xərcə çevrilmədən, iqtisadi faydanın yaranması mümkün deyildir.

Beləliklə, xərclərə aşağıdakı kimi tərif verilməsi daha düzgün olardı. *Xərclər – iqtisadi fayda əldə etmək məqsədilə müəssisələrin məhsul (iş, xidmətlər) istehsalına sərf etdiyi resursların pul ifadəsində dəyəridir.* Bizim formulə etdiyimiz tərifin fərqli cəhəti ondan ibarətdir ki, orada xərclər aktivlərin kənara axınına, ya da öhdəliklərin

artmasına gətirib çıxaran və nəticə etibarlı ilə kapitalı azaldan element kimi deyil, iqtisadi faydanın yaranmasını təmin edən element kimi göstərilir.

Prinsiplər və konseptual əsaslar maliyyə hesabatının digər elementləri kimi, gəlirlər və xərclər elementlərinin də tanınmasına xüsusi diqqət yetirir. Elementlərin, o cümlədən, gəlirlərin və xərclərin tanınması məsələləri, zənnimizcə daha çox nəzəri xarakter daşıyır. Həmin sənədlərdə tanınma dedikdə, maliyyə hesabatı elementlərindən birinə uyğun gələn və tanınma şərtlərinə cavab verən bu və ya digər obyektin maliyyə vəziyyəti haqqında hesabat (balansa) və mənfəət və zərərlər haqqında hesabat daxil edilməsi prosesi başa düşülür (9, s.53; 10, s.9).

Tanınma əslində obyektin sözlə təsfi və onun pul məbləği şəklində balansda və mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda əks etdirilməsi kimi qəbul olunur. Tanınma şərtlərinə uyğun gələn obyektlər balans, mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda tanınmalıdır. Obyektlərin tanınmaması istifadə olunan uçot siyasətinin açıqlanması, qeydlərlə yaxud izahedici materiallarla kompensasiya oluna bilməz.

Prinsiplər elementin tərifinə uyğun gələn obyektin tanınmasına o halda icazə verir ki:

a) həmin obyekt ilə assosiasiya olunan istənilən iqtisadi faydanın şirkət tərəfindən götürülməsi, yaxud onun itirilməsi ehtimalı vardır;

b) obyekt etibarlı şəkildə ölçülə biləcək dəyərə, yaxud qiymətləndirməyə malikdir (9, s.53).

Konseptual əsaslar tanınmanın üç əsas kriteriyasını (meyarını) müəyyən etmişdir:

a) obyektin maliyyə hesabatı elementlərindən birinin tərifinə uyğun gəlməsi;

b) obyekt ilə əlaqədar gələcək iqtisadi səmərənin (faydanın) artması və ya azalması ehtimalının olması;

c) obyektin dəyərinin, yaxud qiymətinin etibarlı şəkildə müəyyən oluna bilməsi (7, s.9).

Həmin ümumi tanınma kriteriyaları maliyyə hesabatının bütün elementlərinə rəğmən keçərlidir. Ancaq bu və ya digər elementin tanınması üçün prinsiplər və konseptual əsaslar tanınma kriteriyalarını daha da konkretləşdirirlər.

Gəlirlərə və xərclərə rəğmən tanınma şərtlərini kriteriyalarını bir qədər geniş nəzərdən keçirək.

Həmin sənədlərə görə gəlirlər və xərclər yalnız mənfəət və zərərərər haqqında hesabatda tanınma bilərlər, çünki onlar əslində həmin hesabat formasının elementləridir.

Gəlirlər o halda tanınır ki, yaxud tanınmalıdır ki, onlar aktivlərin artması, yaxud öhdəliklərin azalması şəklində gələcək iqtisadi faydaların artmasına gətirib çıxarır. Gəlirlərin tanınmasının digər bir şərti də odur ki, onların kəmiyyəti, dəyəri etibarlı şəkildə ölçülə bilsin.

Deməli, gəlirlərin tanınması üçün aşağıdakı əsas şərtlərə əməl olunmalıdır:

- gəlirlər aktivlərin artmasına və ya öhdəliklərin azalmasına səbəb olmalıdır. Ola bilsin ki, gəlirlər yalnız aktivlərin artmasına gətirib çıxarır, bu zaman öhdəliklər azalmır, yaxud əksinə, öhdəliklər azalır, aktivlər isə artmır, yaxud da eyni vaxtda onların biri (aktivlər) artır, digərləri (öhdəliklər) isə azalır;

- gəlirlərin dəyərini, yaxud kəmiyyətini dəqiq ölçmək mümkündür.

Xərclərin tanınması üçün prinsiplər və konseptual əsaslar aşağıdakı şərtləri, yaxud kriteriyaları müəyyən etmişdir:

a) xərclər, aktivlərin azalması ilə əlaqədar gələcək iqtisadi faydaların azalmasına gətirib çıxarır;

b) xərclər, öhdəliklərin artması ilə əlaqədar gələcək iqtisadi faydaların azalmasına gətirib çıxarır;

c) xərclər etibarlı şəkildə ölçülə bilər.

Göründüyü kimi, xərclərin tanınması kriteriyaları, bütövlükdə onlara verilmiş tərifi mahiyyəti və məzmunundan irəli gəlir. Tərifi rəğmən isə biz öz subyektiv fikrimizi bildirmişik. Əgər xərclərə verilən tərifi mübahisə doğurursa, onda belə çıxır ki, xərclərin tanınması üçün müəyyən edilmiş (a) və (b) bəndləri üzrə olan şərtlər də mübahisəlidir. Zənnimizcə, xərclərin tanınmasına bir qədər fərqli yanaşmaq lazımdır. Yəni, xərcləri yalnız aktivləri azaldan və ya öhdəlikləri artıran element kimi qəbul etmək düzgün deyildir. Bir qədər əvvəl biz sübut etməyə çalışdıq ki, xərclər son nəticədə iqtisadi faydanın yaranması, onun kəmiyyətinin artırılması üçün əsas şərtidir.

Başqa məsələdir ki, çəkilməmiş xərclər iqtisadi faydanı artıran gəlir formalaşdırmır, yaxud da formalaşdırma bilmir. Bu halda xərclər doğrudan da, aktivlərin azalması, yaxud itirilməsi, öhdəliklərin isə artması kimi qəbul oluna bilər. Belə olan halda xərclər əslində mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda zərərlər kimi tanınmalıdır. O ki, qaldı xərclərin tanınması üçün irəli sürülmüş digər şərtə, (c) bəndinə, həmin şərt tamamilə düzgün şərtədir və xərclərin tanınma kriteriyalarından biri kimi tam şəkildə qəbul oluna bilər.

Beləliklə, xərclərin tanınması üçün aşağıdakı kriteriyaların müəyyən olunması daha düzgün olardı:

- a) xərclər müvafiq gəlirin yaranmasına gətirib çıxarır;
- b) xərclərin kəmiyyəti etibarlı şəkildə ölçülə bilər.

Əgər (a) bəndi üzrə şərtə əməl olunmursa, onda xərclər zərərlər kimi tanınmalıdır.

Xərclərin gəlirlərlə əlaqəli şəkildə tanınmasının zəruriliyini «Tikinti müqavilələri» adlı MHBS 11 və «Tikinti müqavilələri üzrə» MMUS 16 da təsdiq edir. Belə ki, həmin standartlar təsbit edir ki, tikinti müqaviləsi üzrə nəticələr etibarlı şəkildə ölçülə bilərsə, onda həmin müqavilə üzrə satışdan gəlir və xərclər müvafiq olaraq gəlir və xərclər kimi tanınmalıdır (6, s.122; 7, s.182-183).

Bütövlükdə gəlirlərə və xərclərə verilmiş təriflər, onların tanınma kriteriyaları daha çox mücərrəd xarakter daşıyır və əslində onların konkret kəmiyyətini, yaxud dəyərini formalaşdırmır, eləcə də gəlirlərlə xərclərin müqayisəsini aparıb hansısa real maliyyə nəticəsini (mənfəəti, yaxud zərəri) müəyyən etmir. Həmin mücərrəd anlayışların konkret məlumatlara, informasiyaya çevrilməsi üçün müvafiq metodologiyanın və onun elementlərinin tətbiqi lazımdır. Metodologiya və onun elementləri gəlirlər və xərclərin real kəmiyyətini, onların nəticələrini hesablamaq üçün tətbiq olunur. Seçilmiş mövzuya rəğmən mövcud metodologiyayı, onun elementlərini növbəti paragrafda nəzərdən keçirək.

1.2. Gəlirlərin və xərclərin uçotunun metodologiyası və prinsipləri

Digər elmlərdə olduğu kimi, uçot sahəsində də, mövcud olan problemlərin və məsələlərin öyrənilməsində, müxtəlif obyektlər, elementlər üzrə kəmiyyətlərin formalaşdırılmasında metodologiyanın çox böyük rolu və əhəmiyyəti vardır.

Metodologiya anlayışı iki sözün, metod və loqos sözlərinin birləşməsindən yaranmışdır. Fəlsəfədə metodologiya sözü insanın nəzəri və praktiki fəaliyyətinin təşkili və qurulmasının üsulları haqqında təlim kimi başa düşülür (17, s.405).

Mühasibat uçotu sahəsində metodologiya müəssisə və şirkətlərin fəaliyyəti zamanı meydana çıxan hadisə və faktlar barədə məlumatların yığılması, təsnifatı, qruplaşdırılması və informasiya şəklinə salınmasını təmin edən metodların və üsulların məcmusu kimi başa düşülə bilər. Metodologiya anlayışı metodlardan və üsullardan daha genişdir. Uçot sahəsində metodologiyaya prinsipləri, standartları, onların müxtəlif elementlərini də aid etmək olar.

Uçot sferasında, o cümlədən, gəlirlərin və xərclərin uçotu sahəsində metodologiyanın başlıca funksiyası – iqtisadi qərarlar qəbul etmək üçün tələb olunan və faydalı informasiya formalaşdırmaqdan ibarətdir. Bu baxımdan metodologiyanın funksiyası uçotun məqsədləri ilə eyniləşir. Bu da aydındır, zira, metodologiya uçotun bir hissəsidir, onun məqsədlərinin həyata keçirilməsi üçün formalaşdırılmış olur.

Lakin metodologiyayı yalnız tələb olunan və faydalı informasiya formalaşdırma təlimi kimi başa düşmək olmaz. Sözün geniş mənasında, ümumfəlsəfi nöqtəyindən nəzərdən metodologiya həm də, uçotun nəzəriyyəsini formalaşdırmaq üçün tətbiq olunur. Məsələn, maliyyə hesabatının elementlərinə, o cümlədən, gəlirlərə və xərclərə verilmiş təriflər, onların tanınma kriteriyaları, təsnifatı və digər nəzəri xarakterli məsələlər ümumfəlsəfi, ümumelmi metodlar olan elmi abstraksiya, dialektik məntiq, induksiya, deduksiya, təhlil, sintez kimi və digər metodların vasitəsilə nəzərdən keçirilir və həll olunur. Konkret olaraq demək olar ki, aktivlərə, öhdəliklərə, gəlirlərə və xərclərə verilən təriflər, onların tanınma kriteriyaları dedektiv yanaşma nəticəsində yaranmışdır. Həmin elementlərin dəyərinin müəyyən olunması isə induktiv yanaşmanın köməyi ilə həyata keçirilir.

Uçot elmi empirik xarakter daşısa da, onun metodologiyası, ümumi prinsipləri daha çox rasionalizm üzərində qurulmuşdur. Əgər elmi məntiqin, təfəkkürün, elmi abstraksiyanın köməyindən istifadə edilməsəydi çoxlu sayda, müxtəlif məzmununda, kəmiyyətdə olan hadisə və faktlardan gəlirləri və xərcləri müəyyən etmək, onların məbləğlərini düzgün hesablamaq mümkün olmazdı.

Təbiidir ki, uçotun metodologiyası təkcə ümumelmi metodlar əsasında deyil, həmçinin də, həmin elmin özünə məxsus olan, ya da ona xas olan prinsiplərdən və metodlardan formalaşır. Hətta bir sıra digər funksional elmlər, məsələn, iqtisadi statistika, sırf uçot prinsipi kimi meydana çıxmış ikili yazılış prinsipindən geniş istifadə edir. Araşdırmalar göstərir ki, uçotun, o cümlədən, gəlirlərin və xərclərin metodologiyasına aşağıdakı elementləri aid etmək olar; metodologiya prinsipləri, standartları, metodları, üsulları.

Həmin elementlərin hamısı bir-biri ilə qarşılıqlı əlaqə və asılılıqda mövcuddur.

Zənnimizcə gəlirlərin və xərclərin uçotu metodologiyasının bazisini metodologiya prinsiplər təşkil edir. Metodologiyanın digər elementləri prinsiplərin bazasında formalaşır, prinsiplər ilkindir, digər elementlər prinsiplərin çərçivəsində mövcuddur.

Prinsip (prinsiple) sözü latın mənşəli «principum» sözündən yaranmışdır, mənası – başlanğıc, ilkin, ilkin səbəb deməkdir. Prinsiplə metodologiyanın digər elementlərinin substansiyası kimi də, götürülə bilər. Əgər belə demək mümkünsə, prinsiplər standartların fundamentini yaradır, metodların və üsulların praktiki tətbiqi üçün bazis rolunu oynayır, onların tənzimlənməsinin əsasında durur. Prinsiplər təkcə gəlirlərin və xərclərin deyil, maliyyə hesabatının digər elementlərinin (aktivlərin, kapitalın və öhdəliklərin) uçotu və hesabatına da şamil edilir, onlar universal xarakter daşıyır. Prinsiplərin zaman və məkanca dəyişilməsi, yaxud da dəyişdirilməsi mümkün deyildir.

Ayrı-ayrı metodoloji prinsiplərin təşəkkül tapması və formalaşması cəmiyyətin iqtisadi-sosial inkişaf mərhələləri, uçot elminin və praktikasının inkişafı ilə sıx bağlı olmuşdur.

Prinsiplərin konkret adları, mahiyyəti, uçot və hesabatın aparılmasındakı rolu və əhəmiyyəti iqtisadçı alimlər və peşəkar mühasiblər, mühasibat uçotu və hesabatını

tənzimləyən təşkilatlar arasında daim mübahisə və müzakirə predmeti olmuşdur. Prinsiplər ətrafında mübahisə və müzakirələr daha çox ABŞ-da və Böyük Britaniyada olmuşdur. Belə ki, keçən əsrin 20-ci illərindən başlayaraq həmin ölkələrdə mövcud olan peşəkar mühasibat təşkilatları, eləcə də ayrı-ayrı körkəmli uçot alimləri prinsiplərin formalaşdırılması, onların tərkibinin dəqiqləşdirilməsi, mahiyyəti barədə müxtəlif versiyalar irəli sürdü və müvafiq təkliflərlə çıxış etdilər. Qeyd edək ki, həmin dövrə qədər mühasibat uçotu prinsiplərinin formalaşdırılmasına dair ciddi araşdırmalar olmamışdı. Onu da, qeyd etmək lazımdır ki, keçmiş SSRİ-də eləcə də digər sosialist ölkələrində uçotun prinsipləri demək olar ki, müzakirə predmeti deyildir.

İnkişaf etmiş ölkələrdə mühasibat uçotunun prinsipləri həm fərdi, həm də kollektiv şəkildə (təşkilatlar çərçivəsində) araşdırılırdı. M.R.Metyusun və M.H.B.Pereranın yazdığına görə, uçotun prinsiplərinin fərdi tədqiqatçılarına Patonu, Sandersi, Hatfildi, Moranı, Gilmanı, Littltonu, Gredi aid etmək olar (13, s.45).

Kollektiv şəkildə aparılmış tədqiqatlara isə həmin müəlliflər (M.R.Metyus və M.H.B.Perera) Amerika Mühasibləri Assosiasiyasının (AAA) dərc etdirdiyi «Mühasibat uçotunun prinsipləri haqqında müvəqqəti qaydalarını» (18, s.47). Mühasibat Uçotunun Prinsiplərinin İşlənib Hazırlanması üzrə Şuranın (APB) rəhbərliyi altında işlənib hazırlanmış «Mühasibat uçotunun əsas postulatları», «Kommersiya təşkilatlarının mühasibat uçotunun ümumi prinsipləri haqqında müvəqqəti əsasnaməni (12, s.57) aid edirlər. Bütün həmin və digər sənədlər XX əsrin 60-cı illərinin sonuna qədər işlənib hazırlanmışdı.

APB-nin işləyib hazırladığı sənədlər və onun rəyləri mühasibat hesabatının audit yoxlanılması zamanı nəzərə alınmalı və icra edilməli idi. Həmin rəylər ümumqəbul olunmuş mühasibat uçotu prinsipləri (GAAP) statusunu aldı. Onlar mütəmadi olaraq dərc olunmağa başladı. Burada onu qeyd edək ki, müasir Beynəlxalq Standartlar və bir çox ölkələrin milli uçot və hesabat standartları öz başlanğıcını məhz GAAP-dan götürmüş oldu.

1974-cü ildə APB-ni əvəz etmiş mühasibat uçotu standartları üzrə Şura (FASB) yüzlərlə standartlar və bir çox normativ sənədlər işləyib hazırladı. FASB-ın buraxdığı

standartları ABŞ-ın «Qiymətli kağızlar və birjalar üzrə komissiyası» (SEC) mühasibat uçotunun ümum qəbul olunmuş prinsipləri (GAAP) qismində təsdiq edir (18, s.59).

Böyük Britaniyada mühasibat uçotu standartlarının və prinsiplərinin işlənilib hazırlanmasına 1970-ci ildən başlandı. Bu zaman İngiltərənin və Uelsin adlı Mühasiblər İnstitutu indi «Mühasibat uçotu standartlarının işlənilib hazırlanması üzrə Komitə» (ASC) adlanan təşkilatı yaratdı. Komitə «Standart uçot praktikası haqqında Əsasnamə»nin son variantını təsdiq etdi (18, s.61).

İngilis – amerikan uçot sistemində metodologiyanın elementləri olan uçot standartları və prinsiplərinin işlənilib hazırlanmasının gedişatını daha geniş şəkildə şərh etməyə, zənnimizcə, heç bir ehtiyac yoxdur. Aparılmış tədqiqatların, araşdırmaların nəticəsi kimi, Qərb uçot-hesabat sistemində aşağıdakı prinsiplər formalaşdırıldı:

- təsərrüfatçılıq vahidi prinsipi;
- fəaliyyətin fasiləsizliyi prinsipi;
- balansın bərabərliyi prinsipi (ikili yazılış prinsipi);
- pul ilə ölçmə prinsipi;
- aktivlərin tarixi xərclər (maya dəyəri) əsasında əks etdirilməsi prinsipi;
- gəlirlərin satış anında tanınması prinsipi;
- xərclərin və gəlirlərin uyğunluğu prinsipi;
- konservatizm prinsipi və s.

Həmin prinsiplərin bir çoxu ayrı-ayrı ölkələrdə uçot və hesabatın tənzimlənməsi üzrə normativ sənədlərdə, standartlarda, əsasnamələrdə və qaydalarda təsbit edilmiş oldu.

Prinsiplər kimi irəli sürülmüş ən ümumi qaydalar alimlər və peşəkar mühasiblər arasında geniş müzakirə olunmağa başladı. Onların bəziləri prinsiplərin sayını daha da, genişləndirməyi, digərləri isə onların həddən çox olduğunu nəzərə alaraq saylarının azaldılmasını təklif etməyə başladılar.

Bir çox müəlliflər əsas prinsiplərlə yanaşı, uçotun aparılması üzrə şərtlər, tələbləri də ayrıca qeyd edirlər. Məsələn, Devid Middlton dörd əsas prinsipdən

(fasiləsiz fəaliyyət göstərən müəssisə, hesablama, mühasibat uçotu metodlarının tətbiqinin daimliyi, konservatizm) əlavə uçotun aparılması üçün aşağıdakı şərtləri də irəli sürür.

- * iqtisadi obyektlərin ayrılması;
- * ikili yazılış;
- * pul ilə ölçmə;
- * ilkin dəyər (19, s.36).

Rusiya Federasiyasında 2002-ci ildə dərslik kimi çap olunmuş «Финансовый учет» kitabında müəlliflər prinsipləri praktiki məsələlərin həlli üçün tətbiq edilən universal əsaslar adlandırır və həmin prinsipləri iki qrupa bölürlər:

1) *Baza prinsipləri*; əmlak müstəqilliyi, fasiləsiz fəaliyyət, məzmunun formadan üstünlüyü, qeyri-ziddiyətlilik;

2) *Əsas prinsiplər*; uçot siyasətinin ardıcıl tətbiqi, təsərrüfat fəaliyyəti faktlarının vaxt müəyyənliyi, rasionallıq (20, s.9-10).

Amerika elmləri E.S.Hendroksen və M.F.Van Breda əsas prinsiplərin siyahısının çox uzun olduğunu qeyd edir və yalnız aşağıdakı prinsipləri şərh edirlər:

- təsərrüfatçılıq vahidi prinsipi;
- fəaliyyət göstərən müəssisə prinsipi;
- dövrlülük prinsipi;
- qeyri-müəyyənlik və konservatizm prinsipi;
- pul ölçüsü prinsipi (21, s.102-103).

Müəlliflər həmin prinsipləri şərh edərkən konservatizmin prinsip kimi qəbul edilməsinə və tətbiqinə qarşı çıxış edirlər və göstərirlər ki, mühasibat uçotu prinsipləri içərisində həmin prinsipə yer verilməlidir. Onların fikrincə konservatizm prinsipinin praktikada tətbiqi uçot məlumatlarının bütünlüklə təhrif edilməsinə gətirib çıxarır (21, s.103).

Prinsiplərə dair apardığımız qısa icmaldan belə nəticəyə gəlmək olar ki, prinsiplərin tərkibinə, statusuna, uçotun və hesabatın təşkili və aparılmasındakı roluna, informasiya formalaşdırılması üçün əhəmiyyətli olub-olmamasına görə alimlər arasında fikir birliyi yoxdur.

Maliyyə Hesabatının Beynəlxalq Standartları Komitəsinin işlyib hazırlamış və dərc etdirmiş olduğu «Maliyyə hesabatının hazırlanması və tərtib edilməsi prinsiplərində» (prinsiplərdə) iki əsas prinsip (yolverilmə) təsbit edilmişdir; hesablama metodu ilə uçot və fəaliyyətin fasiləsizliyi. Konseptual əsaslar da həmin prinsipləri (ehtimalları) olduğu kimi qəbul etmişdir.

Hesablama metodu ilə uçot prinsipinin mahiyyəti ondan ibarətdir ki, əməliyyatlardan və sair hadisələrdən yaranan nəticələr, pul vəsaitləri və onun ekvivalentləri alındıqda, yaxud ödəniləndə deyil, həmin əməliyyatlar və hadisələr üzrə faktlar yarandıqda tanınır. Onlar uçot yazılışlarında əks etdirilir və aid olduqları dövrün maliyyə hesabatına daxil edilir.

Hesablama metodu ilə uçot prinsipi bilavasitə gəlirlərin və xərclərin, debitor və kreditör borclarının uçotu qaydalarının əsasında durur.

Məsələn, əgər tikinti şirkəti tikinti müqaviləsində nəzərdə tutulduğu şərtlər daxilində işin hər hansı mərhələsini, ya da obyekt bütövlükdə təhlil vermişsə, ancaq sifarişçi həmin işlərin (obyektin) dəyərini ödəməməmiş olsa belə, gəlir tikinti şirkəti tərəfindən tanınacaqdır. Gəlirin tanınması ilə eyni vaxtda xərclər də tanınmış olacaqdır. Digər bir misal – tikinti şirkəti işçilərə əmək haqqı üzrə xərcləri əmək haqqının ödənilməsi zamanı deyil, əmək haqqının hesablandığı zaman tanınacaq və uçotda əks etdiriləcəkdir.

Faiz xərcləri üzrə öhdəliklər ödəniləndə deyil, hesablandıqda uçotda əks etdirilməli və hesabatda tanınmalıdır. Əgər tikinti şirkəti özünə məxsus binanı icarəyə vermişsə və icarə haqqı bir neçə müddətdən sonra daxil olacaqsə, onda icarə üzrə gəlir pul daxil olanda deyil, obyekt icarə müqaviləsinin şərtləri daxilində icarədarə təhvil verildikdə tanınacaq və uçota alınacaqdır. Beləliklə, görürük ki, hesablama metodu ilə uçot prinsipinin tətbiqi qaçılmazdır, onu inkar etmək və tətbiqini dayandırmaq mümkün deyildir.

Zənnimizcə, digər prinsip, yəni fəaliyyətin fasiləsizliyi prinsipi də, vacib əhəmiyyət kəsb edir. Məsələ burasındadır ki, müəssisə, şirkət fəaliyyətə başlayarkən onun müxtəlif fiziki və hüquqi şəxslər, təşkilatlar, büdcə qarşısında öhdəlikləri yaranır. Həmin öhdəliklər əslində ödənilməli olan xərclərdir. Əgər müəssisə fasiləsiz

fəaliyyət göstərməsə, həmin öhdəlikləri (xərcləri) ödəyə bilməz. Əgər müəssisə öz fəaliyyətini dayandırmaq, ya da onun həcmi əhəmiyyətli səviyyədə azaltmaq niyyətindədirsə, onda o nəzərə almalıdır ki, öhdəliklərin ödənilməsi üçün onun əmlakının dəyəri kifayətdirmi. Məlumdur ki, həmin niyyətlərin olması müəssisənin aktivlərinin bazar dəyərindən aşağı qiymətlərlə satılacağını şərtləndirir.

Gəlirlər və xərclərin kəmiyyətini formalaşdırmaq nöqtəyi-nəzərindən pul ilə ölçmə prinsipi həlledici rol oynayır. Əgər pul ölçmə prinsipi tətbiq edilməsə, nə gəlirlərin və xərclərin kəmiyyətini (məbləğini) hesablamaq, nə də onların müqayisəsini aparmaqla maliyyə nəticəsini müəyyən etmək olar. Hesablama metodu ilə uçot prinsipi, fəaliyyətin fasiləsizliyi prinsipi, eləcə də gəlirlərlə xərclərin uyğunluğu, müqayisəliliyi, pul ilə ölçmə prinsipi tətbiq edilmədən reallaşa bilməz.

Pul ilə ölçmə prinsipi çərçivəsində müxtəlif qiymətləndirmə metodları tətbiq edilir: ilkin dəyərlə qiymətləndirmə, əvəzetmə dəyəri ilə qiymətləndirmə, cari dəyərlə və ədalətli dəyərlə, diskontlaşdırma dəyəri ilə qiymətləndirmə və s.

Xərclərin hesablanması da müxtəlif metodları və sistemləri tətbiq olunur; tam maya dəyəri metodu ilə kalkulyasiyalaşdırma, məhdud maya dəyəri («direkt-kostinq») əsasında kalkulyasiyalaşdırma.

Gəlirlərin və xərclərin uçotunun mühüm metodoloji prinsiplərindən biri də ***ikili yazılış prinsipidir***. Həmin prinsipin tətbiqi imkan verir ki, gəlirlər və xərclər haqqında informasiya məqsədyönlü təsnifləşdirilsin və mümiləşdirilsin. İkili yazılışın köməyiylə gəlirlərin və xərclərin mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda qruplaşdırılması mümkün olur. İkili yazılış olmadan digər prinsiplərin reallaşdırılması və beləliklə də, məlumatların maliyyə hesabatında informasiyaya çevrilməsi, hesabatların özlərinin tərtib olunması mümkün deyildir.

Nəzərdən keçirilən nəzəri-metodoloji məsələlərin tikinti təşkilatlarının uçot praktikasında necə reallaşdırıldığını, bu sahədə olan mövcud metodikanın vəziyyətini öyrənmək, onun müsbət tərəflərini və çatışmazlıqlarını müəyyən etmək də mühüm əhəmiyyətə malikdir.

Dissertasiya işinin növbəti fəslində həmin məsələləri nəzərdən keçirməyə çalışacağıq.

FƏSİL II. TİKİNTİ TƏŞKİLATLARINDA GƏLİRLƏRİN VƏ XƏRCLƏRİN UÇOTUNUN MÖVCUD METODİKASI

2.1. Əsas əməliyyat fəaliyyəti üzrə gəlirlərin və xərclərin təsnifatı və uçotu metodikası

Tikinti sferası bütün dövrlərində maddi islatların mühüm sahəsi kimi çıxış etməklə bərabər, həm də gəlir gətirən sahədir. Tikinti təşkilatları öz fəaliyyətlərindən olan gəlir və xərclərin uçotunu elə təşkil etməlidirlər ki, o, təşkilatların fəaliyyətinin iqtisadi faydalılığı barədə dürüst və etibarlı informasiya formalaşdırma bilsin. Bunun üçün gəlirlərin və xərclərin uçot və hesabatda düzgün təsnifləşdirilməsi mühüm əhəmiyyət kəsb edir.

Tikinti təşkilatlarının fəaliyyəti kommersiya sferasına aid olduğu üçün həmin təşkilatlarda uçotun təşkili və aparılması, o cümlədən də, gəlirlərin və xərclərin uçotu məsələləri müvafiq Beynəlxalq və Milli sənədlərlə və standartlarla tənzimlənir. Belə ki, artıq birinci fəsildə qeyd olunduğu kimi, bütün təşkilatlar üçün keçərlilən prinsiplərdə və konseptual əsaslarda gəlirlərin və xərclərin mahiyyəti açıqlanmış, onların tanınma kriteriyaları müəyyən edilmiş, gəlir və xərclərin ümumi təsnifatı verilmişdir.

Prinsiplər və Konseptual əsaslar əməliyyat fəaliyyəti üzrə gəlirləri və xərcləri iki qrupa ayırır. *Prinsiplərdə gəlir iki qrup üzrə təsnifləşdirilir:*

- a) adi fəaliyyətdən olan gəlirlər;
- b) sair gəlirlər (5, s.52).

Adi fəaliyyətdən olan gəlirə prinsiplər əsas əməliyyat gəlirləri kimi baxır. Prinsiplərə görə adi (əsas) fəaliyyətdən olan gəlirlər təşkilatların mütəmadi fəaliyyətindən, yaxud fəaliyyətin daimi olan növlərindən yaranan gəlirlərdir (5, s.52). Bu cür gəlirlər müxtəlif növlərdə, ya da formalarda ola bilər: məhsulun, malların, xidmətlərin satışından gəlirlər, faizlər, dividendlər, royalti şəklində, icarə haqqı şəklində olan gəlirlər və s.

Sair gəlirlər mütəmadi olmayan, yaxud təsadüfi olan gəlirlərdir (5, s.52). Məsələn, belə gəlirlərə torpaq, tikili və avadanlıqların, ehtiyatların satışından, məzənnə fərqlərindən yaranan gəlirlər, alınmış cərimələr və dəbbələmələr və s. aid edilə bilər. Bunlar barədə hazırki fəslin növbəti paragrafında geniş danışılacaqdır.

Burada isə biz adi (əsas) əməliyyat gəliri barədə söhbətimizi davam etdirək.

Konseptual əsaslarda da gəlirlər iki qrup üzrə təsnifləşdirilir: a) əsas gəlir; b) sair gəlir (7, s.16).

Konseptual əsaslarda *əsas gəlirin* mahiyyəti aşağıdakı kimi açıqlanır: «Əsas gəlir – müəssisənin əsas fəaliyyəti zamanı yaranmış, həmçinin satış, komission haqları, faiz, dividendlər, royaltilər və icarə haqqı daxil olmaqla müxtəlif başlıqlar altında təsnifləşdirilən gəlirdir. Əgər müəssisənin adi fəaliyyəti üzrə gəlirinin mütəmadi yaranması ehtimalı varsa, bu cür gəlir əsas gəlir hesab edilir» (7, s.16).

Prinsiplər kimi, konseptual əsaslarda adi fəaliyyət zamanı mütəmadi yaranmayan gəlirləri sair gəlir kimi təsnifləşdirir.

Beləliklə, biz görürük ki, həm prinsiplər, həm də konseptual əsaslar gəlirin əsas gəlir və sair gəlir kimi təsnifləşdirilməsinin əsasında gəlirin mütəmadi kriteriyasını qoymuşdur. Eyni bir gəlir növü həmin kriteriya tətbiq olunan zaman ya əsas gəlir, ya da sair gəlir qrupuna aid oluna bilər. Məsələn, əgər təşkilat özünün hansısa tikinti avadanlığını bir neçə ay müddətinə icarəyə vermişsə, onda daxil olacaq icarə haqqı, sair gəlirə, ancaq əgər tikinti təşkilatı oxşar digər avadanlığı uzun müddətə icarəyə (maliyyə icarəzi şərtləri ilə) vermişsə, onda bu cür icarədən daxil olan gəlir əsas gəlirə aid ediləcəkdir.

Prinsiplər və Konseptual əsaslar xərclərin də eyni kriteriya üzrə təsnifləşdirilməsini həyata keçirir. Belə ki, prinsiplərdə xərclər, şirkətin adi fəaliyyət prosesində mütəmadi yaranan və mütəmadi yaranmayan xərclərə bölünür. *Prinsiplər mütəmadi yaranan xərclərə aşağıdakılara aid edir:*

- satışın maya dəyəri;
- əmək haqqı xərcləri;
- aktivlərin amortizasiyası xərcləri;
- sair xərclər (5, s.52).

Prinsiplər adi fəaliyyət prosesində mütəmadi yaranmayan xərclərə zərərləri aid edir. Orada göstərilir ki, zərərlər xərclərin tərifinə uyğun gələn maddələrdir, onlar adi fəaliyyət prosesində yarana da bilər, yaranmaya da. *Prinsiplər zərərlər maddələrinə aşağıdakıları aid edir:*

- təbii fəlakətlərdən yaranan zərərlər;
- torpaq, tikili və avadanlıqların satışından yaranan zərərlər;
- şirkətin xarici valyuta üzrə kreditor borcundan yaranan zərərlər (5, s.53).

Əlbəttə zərərlərin siyahısını artırmaq da olardı, ancaq aydındır ki, prinsiplər zərərləri xərclər kimi qəbul edir və əgər həmin zərərlər adi fəaliyyət zamanı mütəmadi baş vermirsə, onda prinsiplər onların uçotunun ayrıca aparılmasını tələb edir. Bu cür zərərlər mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda ayrıca maddədə göstərməlidir. Çünki onların ayrıca əks etdirilməsi qərarların qəbul edilməsi zamanı faydalı ola bilər.

Konseptual əsaslar xərcləri iki qrupa ayırır:

- a) Əsas xərc;
- b) Sair xərc.

Həmin sənəddə *əsas xərclər* belə müəyyən edilmişdir: «Əsas xərc – müəssisənin adi fəaliyyəti zamanı yaranan və müxtəlif başlıqlar altında, o cümlədən, elementləri və ya funksiyaları üzrə təsnifləşdirilən xərcdir» (7, s.16).

Konseptual əsaslar *sair xərcləri* müəssisənin adi fəaliyyəti zamanı mütəmadi yaranmayan və əsas xərclər anlayışına uyğun gəlməyən xərclər kimi müəyyən edir.

Əgər biz sair xərclərə prinsiplərdə və konseptual əsaslarda verilən tərifləri müqayisə etsək görərik ki, prinsiplər sair xərcləri zərərlər kimi qəbul etdiyi halda, konseptual əsaslar onları zərərlər kimi deyil, əsas xərclərin tərifinə cavab verməyən, yəni mütəmadi olaraq yaranmayan xərclər kimi qəbul edir. Bu barədə biz öz mövqeyimizi dissertasiya işinin növbəti fəslində açıqlamağa çalışacağıq.

Həm prinsiplər, həm də konseptual əsaslar bütövlükdə xərcləri iqtisadi faydanın azalmasına səbəb olan elementlər kimi müəyyən edir.

Prinsiplər və Konseptual əsaslar tələb edir ki, müəssisə və şirkətlər gəlirlərin və xərclərin təhlilini mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda xərclərin xarakterinə

(iqtisadi məzmununa), həm də təyinatına görə təsnifatı əsasında aparılsın. Prinsiplər həmin əlamətlər üzrə gəlirlərin və xərclərin maddələrini də müəyyən etmişdir (cədvəl 2.1.1.).

Cədvəl 2.1.1.

Xərclərin xarakterinə görə təhlili üzrə gəlirlər və xərclərin maddələri

Satışdan gəlir		x
Sair əməliyyat gəliri		x
Hazır məhsulun və bitməmiş istehsalın ehtiyatlarındakı dəyişikliklər	x	
İstifadə olunmuş xamal və istifadə materialları	x	
Əmək haqqı	x	
Amortizasiya xərcləri	x	
Sair əməliyyat xərcləri	x	
Məcmu əməliyyat xərcləri		<u>x</u>
Əməliyyat fəaliyyətindən mənfəət		<u>x</u> =

Xərclərin təyinatına (funksiyasına) görə təhlilin aparıla bilməsi üçün prinsiplər gəlirlərin və xərclərin aşağıdakı maddələrini müəyyən etmişdir (cədvəl 2.1.2.)

Cədvəl 2.1.2.

Xərclərin təyinatına (funksiyasına) görə təhlili üzrə gəlirlər və xərclərin maddələri)

Satışdan gəlir	x
Satışın maya dəyəri	<u>x</u>
Ümumi mənfəət	x
Sair əməliyyat gəliri	x
Satış üzrə xərclər	x
İnzibati xərclər	x
Sair əməliyyat xərcləri	x
Əməliyyat fəaliyyətindən mənfəət	<u>x</u> =

«Maliyyə hesabatının təqdimatı» adlı MHBS 1 həmin təsnifatların bəzi maddələrini adlarında dəyişikliklər etmişdir.

Məsələn, prinsiplərdə verilmiş «Sair əməliyyat gəliri», «Sair əməliyyat xərcləri», «Məcmu əməliyyat xərcləri», «Əməliyyat fəaliyyətindən mənfəət» maddələrinin adları dəyişdirilmiş və onlar MHBS 1-də müvafiq olaraq «Sair gəlir»,

«Sair xərclər», «Xərclərin yekunu» və «Vergilərin ödənilməsinə qədər olan mənfəət» adlandırmışdır. Ancaq maddələrin adlarının dəyişdirilməsi onların məzmun və kəmiyyət baxımından dəyişilməsi anlamına gəlməməlidir.

Qeyd edək ki, konseptual əsaslarda xərclərin xarakterinə və təyinatına (funksiyasına) görə təsnifatı əsasında təhlilin aparılması üçün gəlirlərin və xərclərin maddələri verilməmişdir. Bu cür bölgü «Maliyyə hesabatlarının təqdimatı üzrə» MMUS 1 tərəfindən aparılmışdır. MMUS 1 xərclərin həm xüsusiyyəti (xarakteri), həm də təyinatı (funksiyası) üzrə mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda əks etdirilməli olan gəlirlər və xərclər maddələrinin sayını daha geniş vermişdir. Belə ki, həmin standartda, prinsiplərin və MHBS 1-in müəyyən etmiş olduğu maddələrə əlavə olaraq «Fəaliyyətin dayandırılmasından mənfəətlər (zərərlər)», «Maliyyə gəlirləri», «Maliyyə xərcləri», «Müəssisə tərəfindən yerinə yetirilmiş və kapitallaşdırılmış xərclər», «Asılı və birgə müəssisələrin mənfəətlərində (zərərlərində) pay» və s. maddələr verilməmişdir. Hesabat formasına əlavə maddələrin daxil edilməsi daha dolğun informasiya əldə edilməsinə imkan versə də, onların əsas və sair gəlirlər, həmçinin də əsas və sair xərclər üzrə bölgüsünü, yaxud təsnifatını qeyri-dəqiq edir. Məsələn, informasiyanın istifadəçisi üçün çətinlik onda yaranır ki, o, maliyyə gəlirlərinin və ya xərclərinin hansı təsnifat qrupuna aid olunduğu barədə informasiyanı dəqiqləşdirmək imkanından məhrum olur. Bu cür gəlirlər və xərclər əsas əməliyyat fəaliyyətinə, ya da sair əməliyyat gəlirlərinə və xərclərinə aid edilə bilər. Bu bölgünü istifadəsi hesabatdan hazır şəkildə əldə etməlidir, halbuki mövcud hesabatdan bunu əldə etmək mümkün deyildir. Əgər gəlirlər və xərclərə təriflərin verilməsini, onların tanınma kriteriyalarının müəyyən olunmasını, əsas gəlir və xərclərə, həmçinin də sair gəlirləri və xərclərə bölgünü (təsnifatı) prinsiplər, konseptual əsaslar, MHBS 1 və MMUS 1 müəyyən edirsə, satışdan gəlirə, onun kəmiyyətinin müəyyən olunmasını və tanınmasına ayrıca Beynəlxalq və Milli Standart həsr edilmişdir. Söhbət «Gəlir» adlı MHBS 18-dən və «Gəlirlər üzrə» MMUS 6-dan gedir. Həmin standartlar əsas gəlirin, yaxud əsas əməliyyat gəlirinin uçotu qaydalarını müəyyən edir. Lakin tikinti müqavilələri üzrə kontraktlardan yaranan gəlirlərin, həmçinin də həmin gəlirlərin əldə olunması ilə əlaqədar xərclərin uçotu qaydaları – MHBS 18 və MMUS 6

tərəfindən deyil, «Tikinti müqavilələri» adlı MHBS 11 və «Tikinti müqavilələri üzrə» MMUS 16 ilə tənzimlənir.

Həmin standartlar tikinti müqaviləsini aşağıdakı kimi müəyyən edir. *Tikinti müqaviləsi* – elə müqavilədir ki, həmin müqavilə xüsusi olaraq obyektin, yaxud konstruksiyalarına, texnologiyalarına və funksiyalarına görə, yaxud da son təyinatına və istifadəsinə görə bir-biri ilə qarşılıqlı əlaqədə və qarşılıqlı asılılıqda olan obyektlər kompleksinin tikilməsini nəzərdə tutur» (6, s.117). MMUS 16-ı da tikinti müqaviləsini eyni şəkildə açıqlayır.

Hər iki standart müqavilələri iki qrupa bölür:

- a) Təsbit edilmiş qiymətlərlə olan müqavilə;
- b) «Xərclər üstəgəl» üzrə müqavilə.

Standartlar tikinti müqavilələrinin geniş təsnifatını verir, onların mahiyyətini açıqlayır, tərtib olunmasının ümumi qaydalarını təsbiq edir.

Lakin bizim işimiz üzrə mühüm məsələlər tikinti müqavilələri üzrə gəlirlərin və xərclərin müəyyən edilməsi, tanınması, eləcə də, onların uçotda əks etdirilməsi qaydaları daha mühüm əhəmiyyət kəsb etdiyi üçün, onların üzərində dəyanmağı məqsədəuyğun hesab edirik.

Ancaq öncə onu dəqiqləşdirmək lazımdır ki, tikinti müqavilələrinə konkret olaraq nələr, yəni hansı işlər, xidmətlər aid edilir. Adlarını çəkdiyimiz standartlara görə tikinti müqavilələrinə bilavasitə bunlar daxil edilməlidir:

- a) bilavasitə obyektlərin tikilməsi ilə bağlı xidmətlərin göstərilməsi üzrə müqavilələr;
- b) layihələrin idarə olunması, yaxud arxitektorun xidmət göstərməsi ilə bağlı müqavilələri;
- c) obyektlərin sökülməsi, yaxud bərpa olunması ilə əlaqədar olan müqavilələr;
- ç) obyektlərin sökülməsindən, dağıdılmasından sonra ətraf mühitin bərpası üzrə müqavilələr.

Bütün müqavilələr ya təsbit edilmiş qiymətlər müqaviləsi, ya da «xərclər üstəgəl» müqaviləsi üzrə tərtib oluna bilər.

Təsbit edilmiş qiymətlərlə müqavilə elə müqavilədir ki, həmin müqaviləyə uyğun olaraq podratçı kontraktın təsbit (fiksasiya) olunmuş qiyməti ilə, yaxud hər məhsul vahidi üzrə təsbit edilmiş, stavka üzrə razılaşıır, baxmayaraq ki, həmin stavka xərclərin artması ilə əlaqədar olaraq yüksələ bilər.

«Xərclər üstəgəl» müqaviləsi tikinti üzrə elə müqavilədir ki, həmin müqaviləyə uyğun olaraq podratçı təşkilata yol verilən, yaxud digər qaydada müəyyən olunan xərclər və həmin xərclərdən əlavə də faiz, yaxud təsbit edilmiş mükafatlandırılmalar ödənilir.

Tikinti müqaviləsi üzrə satışdan gəlirə aşağıdakı məbləğlər daxil edilməlidir:

a) satışdan gəlirin müqavilədə razılaşdırılmış ilkin məbləği;

b) müqavilə şərtlərindən kənarlaşmalara görə məbləğlər, iddialar və mükafatlandırıcı ödənişlər

Sonuncu bənd üzrə satışdan gəlirlər o zaman tanınır ki, onlar həqiqətən gəlirin yaranmasına gətirib çıxaracaqdır və həmin gəlirlərin dürüst qiymətləndirilməsi mümkündür.

Tikinti müqaviləsi üzrə satışdan gəlir, yaxud sadəcə olaraq gəlir alınmış təqdim edilmənin, yaxud gözlənilən qarşı təqdim olunmanın ədalətli dəyəri ilə ölçülür. Müqavilə üzrə gəlirin qiymətləndirilməsi – gələcək bir çox hadisələr nəticəsində yarana biləcək qeyri-müəyyənliklərin təsirinə məruz qala bilər. Hesabi qiymətləndirilmələrə, hadisələr baş verdikcə və qeyri-müəyyənliklər həll edildikcə, yenidən baxıla bilər. Ona görə də, gəlirin məbləği bir dövrdən digər dövrə arta, ya da azala bilər.

Kənarlaşmalar sifarişçinin müqavilədə nəzərdə tutulan ilkin məbləği dəyişdirmək təşəbbüsündən yaranır, bu da obyektin xarakteristikasının, konstruksiyasının dəyişilməsi, həmçinin tikintinin müddətinin dəyişilməsi ilə əlaqədar ola bilər. Kənarlaşmalara həmçinin yüksək inflyasiyanın baş verməsi səbəb ola bilər. Başqa sözlə, ola bilər ki, tikinti işlərinin yerinə yetirilməsi zamanı inflyasiyanın artım tempi müqavilənin şərtlərində nəzərdə tutulduğundan xeyli yüksək olsun.

Kənarlaşmalar gəlirin həcmi o zaman dəyişmiş olur ki, birincisi, sifarişçi həmin kənarlaşma ilə və həmin kənarlaşmanın təsiri nəticəsində gəlirin müqavilədə nəzərdə tutulan məğbləğinin dəyişilməsi ilə razıdır, ikincisi, gəlirin həcmi, yaxud məbləği etibarlı şəkildə ölçülə bilər.

Bundan başqa, gəlirin həcmi, yaxud məbləği o zaman arta bilər ki, podratçının, ya da üçüncü tərəfin iddiasına əsasən müqavilədə ilkin olaraq nəzərdə tutulmayan xərclərin, itkilərin ödənilməsi zəruriliyi yaranmış olsun və həmin xərclər sifarişçinin günahı üzündən baş vermiş olsun. İddialar elə məbləğlərdir ki, onlar əvvəlcədən müqavilənin qiymətlərinə daxil edilməmişdir, buna görə də, podratçı təşkilat onları sifarişçidən almağa çalışır. Məsələn, belə məbləğlərə, sifarişçinin təqsiri üzündən tikintinin təminatındakı gecikmələr, konstruksiyaların, texniki xarakteristikaların düzgün müəyyən edilməməsi nəticəsində yaranan itkiləri və s. aid etmək olar. Bu cür iddialar ya tərəflərin razılığına əsasən, ya da arbitraj məhkəmələrinin qərarına əsasən dəqiqləşdirilir və yalnız bundan sonra gəlirə aid edilə bilər.

Mükafatlandırıcı məbləğlər elə əlavə ödənişlərdir ki, sifarişçilər onları tikinti təşkilatlarına o zaman ödəməyə razılıq verir ki, həmin təşkilatlar işləri yerinə yetirərəkən müəyyən olunmuş bütün standartlara əməl etmişdir, müqavilə üzrə bütün işləri vaxtında və yüksək keyfiyyətlə yerinə yetirmişdir.

Müqavilə üzrə gəlirlərə mükafatlandırıcı məbləğlər o zaman aid edilmiş olur ki:

- müqavilənin yerinə yetirilməsi göz qabağındadır və onun yerinə yetirilməsi zamanı tələb olunan standartlara əməl edilmişdir;

- mükafatlandırıcı tədiyyələrin məbləğləri etibarlı şəkildə ölçülə bilər.

Müqavilədən yaranan gəlirin kəmiyyəti cərimələr, dəbbələmələr, həmçinin də sifarişçinin kənarlaşmaları rədd etməsi səbəbindən olan məbləğlər həcmində azaldıla bilər.

Əgər gəlirin ödənilməsinin vaxtı uzadılsa, onda ədalətli dəyər diskontlaşdırılmalıdır.

Gəlirlərə xərclərin müqayisəsini aparmaq, tikinti müqavilələrinin yerinə yetirilməsi nəticəsində yaranacaq mənfəətin kəmiyyətini müəyyən etmək üçün

MHBS 11 və MMUS 16 müqavilə üzrə tikinti xərclərinə aşağıdakı maddələrin daxil edilməsini tələb edir:

- konkret müqavilə ilə əlaqədar xərclər;
- bütövlükdə müqavilələr üzrə tədbirlərə aid olunan və konkret müqaviləyə aid edilə biləcək xərclər;
- müqavilənin şərtlərinə uyğun olaraq sifarişçi tərəfindən ödənilə biləcək sair xərclər.

Bilavasitə konkret müqaviləyə aid edilən xərclərə aşağıdakı xərclər daxil edilməlidir:

- tikinti meydançalarında nəzərin həyata keçirilməsi üçün əmək haqqı xərcləri də daxil olmaqla tikinti meydançalarında işləyən işçilərin əmək haqqı;
- tikintidə istifadə olunan materialların dəyəri;
- tikinti müqavilənin yerinə yetirilməsində istifadə olunan maşın və avadanlıqların amortizasiyası;
- maşınların, avadanlıqların və materialların tikinti meydançalarına gətirilməsi, oradan aparılması ilə əlaqədar xərclər;
- maşın və avadanlıqların icarəsinə çəkilən xərclər;
- müqavilə ilə bilavasitə əlaqədar olan konstruktor və texniki işlərə çəkilən xərclər;
- səhvlərin düzəldilməsinə, təminatlı işlərin görülməsinə çəkilməsi ehtimal olunan xərclər, o cümlədən təminatlı təmir işlərinə çəkilən xərclər;
- üçüncü tərəflərin iddiaları üzrə xərclər.

Bütövlükdə tikinti müqavilələri üzrə fəaliyyətə aid olan xərclərə və konkret müqaviləyə aid oluna biləcək xərclərə aşağıdakı xərclər də daxil edilməlidir:

- sığorta tədiyyələri;
- konkret müqavilə ilə əlaqəli olmayan konstruktor və texniki dəstək üzrə xərclər;
- tikintinin qaimə xərcləri.

Tikintinin qaimə xərcləri maddəsində tikinti heyətinin əmək haqqı məlumatların hazırlanmasına və işlənilməsinə çəkilən xərclər uçota alınmalıdır (6, s.121).

Qalan xərclər podratçının tikinti müqaviləsini yerinə yetirmək və əlaqədar fəaliyyətinə aid edilmir, tikinti üzrə müqaviləyə aid edilə bilməz və müqavilə üzrə tikinti xərclərinə daxil edilmir. Bu cür xərclər *dövrü xərclər kimi* tanınır, onların tərkibi və uçotu barədə bu fəslin sonuncu paragrafında söhbət açılacaqdır.

MHBS11 və MMUS 16 tikinti müqavilələri üzrə gəlirlərin və xərclərin tanınmasına yalnız o halda icazə verir ki, tikinti müqaviləsi üzrə nəticə etibarlı şəkildə ölçülə bilsin. Bu zaman həm də, işlərin hesabat tarixində tikinti müqaviləsinə uyğun yerinə yetirilməsi mərhələsinə istinad edilməlidir. Gəlirlərin və xərclərin tikinti müqavilələri üzrə yerinə yetirilməsi mərhələsinə istinad edilməsi əsasında tanınması çox hallarda «yerinə yetirilmiş işlərin payı» adlanır. Həmin metoda əsasən müqavilə üzrə gəlir, işlərin müəyyən mərhələdə yerinə yetirilməsi prosesində çəkilmiş xərclərlə uyğunlaşdırılır. Bu zaman hesabatda işlərin yerinə yetirilmiş hissəsinə aid edilən gəlirlər və xərclər haqqında informasiya öz əksini tapmalıdır.

«Yerinə yetirilmiş işlərin payı» metoduna əsasən tikinti müqaviləsi üzrə gəlir mənfəət və zərər haqqında hesabatda o uçot dövrlərində əks etdirilir ki, həmin dövrlərdə müvafiq işlər yerinə yetirilmişdir.

Hesabat dövründə gəlirin və xərclərin hesablanması aşağıdakı ardıcılıqla yerinə yetirilir:

- 1) tikinti müqaviləsi üzrə işlərin başa çatdırılmasını əks etdirən kəmiyyət müəyyən edilir;
- 2) hesabat dövründə tikinti müqaviləsinə aid ediləcək gəlir və xərclər müəyyən edilir;
- 3) alınmış nəticədən əvvəlki dövrdə mənfəət və zərər haqqında hesabatda tanınmış gəlirin və xərclərin kəmiyyəti çıxılır.

Misal 2.1.1. Kontrakt üzrə tikinti müqaviləsinin qiyməti 1000000 man., onun smeta dəyəri (maya dəyəri) isə 750000 man. təşkil edir. Yerinə yetirilmiş və hesabat dövründə tanınmış işlərin həcmi, daha doğrusu çəkilmiş xərclərin məbləği 250000 manat olmuşdur. Onda hesabat dövrünə işlərin yerinə yetirilməsi səviyyəsi 33,33% (250000:750000) təşkil edəcəkdir.

Hesablanmış faiz (33,33%) podratçı təşkilatın tikinti müqaviləsi cəmi çəkəcəyi xərclərin tərkibində cari dövr üzrə çəkilmiş faktiki xərclərin payını göstərir. Hesablanmış faiz həcmində sifarişçi təşkilat podratçı təşkilata gəlir götürməlidir. Köçürüləcək gəlirin məbləği 333300 man. ($1000000 \times 33,33 : 100$) olmalıdır. Həmin gəlir məbləği faktiki çəkilmiş xərclərlə uyğunlaşdırılacaqdır. $333300 - 250000 = 83300$ man. Beləliklə, podratçı təşkilatın hesabat dövründə yerinə yetirmiş olduğu işlərə görə gəliri 3333000 man., xərcləri – 250000 man., mənfəəti isə 83300 man. təşkil edəcəkdir.

Podratçı təşkilatlar tikinti müqavilələri üzrə xərclərin uçotunu 203 nömrəli «Tikinti müqavilələri üzrə məsrəflər» hesabında aparırlar. Hesabda qalıqlar ayın əvvəlinə və sonuna bitməmiş tikinti işlərinə çəkilən xərclər, debet dövriyyəsi üzrə hesabat ayında (dövründə) podratçının çəkmiş olduğu faktiki xərclər, kredit dövriyyəsi üzrə tikinti üzrə yerinə yetirilmiş, yaxud başa çatdırılmış obyektlər üzrə silinən xərclərin məbləğləri əks etdirilir.

Əgər gəlirlərin və xərclərin uçotu işlərin yerinə yetirilməsi mərhələləri əsasında (yuxarıda çəkilən misala uyğun) aparılırsa, onda 203 nömrəli hesabın kredit dövriyyəsi ilə debet dövriyyəsi eyni məbləğlər təşkil edəcəkdir. Başqa sözlə, «yerinə yetirilmişlərin payı» metodunu tətbiq edən zaman 203 nömrəli hesabın kredit dövriyyəsi, həmin hesab üzrə debet dövriyyəsində olan məbləğin müvafiq hesabat dövrünün gəlirlərinə silindiyinə göstərəcəkdir.

Misal 2.1.1. üzrə məlumatlardan istifadə etməklə baş verə biləcək mümkün əməliyyatların mühasibat uçotu hesablarında necə əks etdirilə biləcəyini nəzərdən keçirək. Əlavə olaraq fərz edək ki, podratçı təşkilatın hesabat dövründə çəkmiş olduğu xərclərin tərkibi və məbləği aşağıdakı kimi olmuşdur.

- tikinti işlərində çalışan işçilərin əmək haqqı xərcləri – 75000 man.;
- işçilərin sosial sığortasına ayırmalar – 17250 man.;
- tikintidə istifadə olunan materialların dəyəri – 132500 man.;
- müqavilənin yerinə yetirilməsi ilə əlaqədar aktivlərin amortizasiyası – 20200 man.;
- sair xərclər – 5050 man.

1. Tikintidə istifadə olunmuş materialların dəyəri – 132500 man.;

Debet 203 -1 – Tikintidə istifadə olunmuş xammal və materiallar – 132500 man;

Kredit 201-1 – Xammal, 201 -2- Materiallar – 132500 man.

2. Tikintidə bilavasitə işləyən işçilərin əmək haqqı xərcləri – 75000 man.;

Debet 203 – 2 – Tikinti ilə məşğul olan işçi heyəti ilə bağlı məsrəflər – 75000 man.;

Kredit 533 – Əməyin ödənişi üzrə işçi heyətinə olan borclar – 75000 man.;

3. İşçilərin sosial sığortasına ayırmalar edilmişdir – 17250 man.;

Debet 203-3-Tikinti ilə məşğul olan işçi heyəti ilə bağlı məsrəflərə görə hesablanmış sosial sığorta ayırmaları – 17250 man.;

Kredit 522 – Sosial sığorta və təminat üzrə ayırmalar – 17250 man.

4. Tikinti maşın və avadanlıqlarına amortizasiya hesablanmışdır – 20200 man.;

Debet 203 – 4 – Tikintidə istifadə edilən aktivlər üzrə amortizasiya məsrəfləri – 20200 man.;

Kredit 112-1-3- Maşın və avadanlıqlar üzrə yığılmış amortizasiya – 20200 man.

5. Tikinti müqaviləsinə aid edilən sair xərclər – 5050 man.;

Debet 203 – 5 – Tikinti ilə bağlı sair məsrəflər – 5050 man.

Kredit 223 – Bank hesablaşma hesabları; 538 – Digər qısamüddətli kreditor borclar; 545 – Digər qısamüddətli öhdəliklər və s. Hesablar – 5050 man.

6. Yerinə yetirilmiş, yaxud başa çatdırılmış mərhələ üzrə tikinti işlərinə çəkilmiş xərclər satışın maya dəyərinə silindikdə

Debet 701-2- Tikinti müqavilələri üzrə maya dəyəri xərcləri – 250000 man.;

Kredit 203 – Tikinti müqavilələri üzrə məsrəflər (subhesablar üzrə məbləğlərin ümumi yekunu) – 250000 man.

7. ƏDV-də daxil olmaqla yerinə yetirilmiş işlərə görə (başla çatmış mərhələ üzrə) gəlir tanınmışdır – 393294 man., o cümlədən ƏDV – 59994 man.

Debet 215 – Tikinti müqavilələri üzrə qısamüddətli debitor borcları – 393294 man.;

Kredit 601-3- Tikinti müqavilələri üzrə gəlir – 393294 man.

8.Mərhələ üzrə yerinə yetirilmiş işlərə çəkilən xərclərin, həmin xərclər üzrə tanınmış gəlirlərə silinməsi (gəlirlərlə xərclərin hesabat dövründə uyğunlaşdırılması – 250000 man.

Debet 601-3- Tikinti müqavilələri üzrə gəlir – 250000 man.;

Kredit 701-2- Tikinti müqavilələri üzrə maya dəyəri xərcləri – 250000 man.

9. Hesablanmış ƏDV hesablarda əks etdirilmişdir – 59994 man.;

Debet 601-3- Tikinti müqavilələri üzrə gəlir – 59994 man.;

Kredit 521 – Vergi öhdəlikləri – 59994 man.

10. Yerinə yetirilmiş mərhələ üzrə maliyyə nəticəsi müəyyən edilmiş və silinmişdir – 83300 man;

Debet 601 – Tikinti müqavilələri üzrə gəlir – 83300 man.;

Kredit 801 – Ümumi mənfəət (zərər) – 83300 man.

11. Yerinə yetirilmiş mərhələ üzrə pul gəliri daxil olmuşdur – 393294 man.:

Debet 223 – Bank hesablaşma hesabları – 393 294 man.;

Kredit 215 – Tikinti müqavilələri üzrə qısamüddətli debitor borcları – 393 294 man.

Bütövlükdə gəlirlərin və xərclərin tanınmasını və hesablanmasını əks etdirmək üçün aşağıdakı misala müraciət etmək kifayətdir.

Misal 2.1.2. Tikinti müqaviləsi üç il müddətin təsbit edilmiş 14,4 mln.məbləğində təsbit edilmişdir. Tikintinin bağlanmasıdan bir il yarım keçdikdən sonra sifarişçi təsbit edilmiş qiymətdən 480 min manat kənarlaşma olduğunu tanımışdır. Sifarişçi müqavilə üzrə tikinti xərclərini 12640 min manat məbləğində müəyyən etsə də, birinci ilin sonunda həmin xərcləri yenidən hesablamış və onların məbləğini 560 min manat məbləğində artırmışdır. Layihədən kənarlaşmaya görə çəkməli olan və sifarişçi tərəfindən tanınan xərclərin məbləği 384 min manat təşkil edir. İkinci ilin sonunda tikinti meydanında istifadə edilməmiş materialların dəyərinin 200 min manat olduğu müəyyən edilmişdir.

Mərhələlər üzrə işlərin yerinə yetirilməsi «yerinə yetirilmiş işlərin payı» metodu əsasında müəyyən edilir. Həmin metoddan istifadə etməklə illər üzrə hesablamalar nəticəsində aşağıdakı kəmiyyətlər əldə olunacaqdır (cədvəl 2.1.3.).

Cədvəl 2.1.3.

Göstəricilər	1-ci il	2-ci il	3-cü il
1. Kənarlaşmada razılaşdırılmaqla tikinti müqaviləsi üzrə gəlir, min man.	14400	14880	14880
2. Tikinti müqaviləsi üzrə xərclərin ümumi məbləği, min man.	13200	13584	13584
3. Tikinti müqaviləsi üzrə hesabı mənfəət	1200	1296	1296
4. Hesabat tarixinə çəkilmiş xərclər, min man.	3292	10120	13583
5. O cümlədən tikinti meydanında istifadə olunmamış materialların dəyəri, min man.	-	20000	-
6. Tikinti müqaviləsi üzrə işlərin yerinə yetirilmə səviyyəsi (səh.4- səh.5); səh 2), faizlə	24,93	72,73	100,00
7. Yerinə yetirilmiş mərhələlərə çəkilən xərclər əsasında yaranan gəlirlərin tanınmış məbləği, min man. (artan yekunla)	3589,9	10822,2	14880,0

Hər bir hesabat dövrünün sonunda mənfəət və zərər haqqında hesabat formasında tanınacaq mənfəətin məbləği aşağıdakı kimi hesab olunacaqdır (cədvəl 2.1.4.)

Cədvəl 2.1.4.

Göstəricilər	1-ci ilə hesabat	2-ci ilə hesabat	3-cü ilə hesabat
1	2	3	4
1. Tikinti müqaviləsi başlanandan gəlir, min.man	3589,9	10822,2	14880,0
1.1. O cümlədən əvvəlki hesabat ilində hesablanmış	-	3589,9	10822,2
1.2. Hesabat ilinin gəliri	3589,9	7276,8	4017,6
2. Tikinti müqaviləsi başlanandan çəkilmiş xərclər, min.man	3292	10120	13584
2.1. O cümlədən əvvəlki hesabat ilində hesablanmış	-	3292	10120
2.2. Hesabat ilinin xərcləri	3292	6628	3664
3. Tikinti müqaviləsi balnanandan mənfəət, min.man	293,6	942,4	1296,0
3.1. O cümlədən əvvəlki hesabat ilində hesablanmış	-	293,6	942,4
3.2. Hesabat ilinin mənfəəti	293,6	648,8	353,6

Qeyd etmək lazımdır ki, ikinci ilin hesabatına daxil edilən xərclər tikinti meydançasında istifadəsiz qalmış materialların dəyəri məbləğində azaldılmışdır. Həmin materiallar işlərin üçüncü ilində istifadə olunmuşdur və həmin ilin xərclərinə daxil edilmişdir.

Podratçı təşkilatın hər il üzrə mənfəət və zərər haqqında hesabatında gəlirlər, xərclər və mənfəətin yekunu aşağıdakı kimi olacaqdır (cədvəl 2.1.5.)

Cədvəl 2.1.5.**Gəlirlərin, xərclərin və mənfəətin mənfəət və zərər haqqında hesabat formasında illər üzrə tanınması məbləğləri, min.man.**

Hesabatın göstəriciləri	Tikinti müqaviləsi üzrə cəmi	1-ci ilin hesabatı	2-ci ilin hesabatı	3-cü ilin hesabatı
Gəlirlər	14880	3585,6	7276,8	4017,6
Xərclər	13584	3292,0	6628,0	3664,0
Mənfəət	1296	293,6	648,8	353,6

Gəlirlər, xərclər və mənfəət mühasibat uçotunda misal 2.1.1.-də verilmiş yazılışlara tam oxşar yazılışlarla öz əksini tapacaqdır. Həmin misalda yazılışları apararkən biz Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyinin 30 yanvar 2017-ci il tarixli Q-01 Nöli Qərarı ilə təsdiq edilmiş «Maliyyə hesabatlarının beynəlxalq standartlarına və kommersiya təşkilatları üçün milli mühasibat uçotu standartlarına əsasən mühasibat uçotunun aparılması Qaydaları»na əsasən müəyyən korrektələr edilmiş Hesablar Planından istifadə etmişik. Qeyd etmək lazımdır ki, həmin korrektələr Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyinin 2006-cı il aprel ayının 18-də təsdiq etmiş olduğu yeni standartlar üzrə Hesablar Planı üzərində aparılmışdır. Araşdırmalar göstərir ki, aparılmış korrektələr bütövlüklə MHBS 11 və MMUS 16-da nəzərdə tutulmuş bütün müddəaları və təsbitləri mühasibat uçotu hesablarında əks etdirməyə imkan verir. Təkcə onu göstərmək lazımdır ki, 2006-cı ildə təsbiq edilmiş Hesablar Planında 203 nömrəli hesaba heç bir subhesab nəzərdə tutulmamış olduğu halda, 2017-ci ildə düzəlişlər aparılmış Hesablar Planında 203 nömrəli hesabda xərclərin bütün növlərini uçota almaq üçün kifayət qədər subhesab nəzərdə tutulmuşdur. Düzəlişlərdən biri də odur ki, 701 nömrəli «Satışın maya dəyəri» adlı hesab yeni adda – «Satışın maya dəyəri üzrə xərclər» adlandırılmaqla bərabər ona yeni subhesab - «Tikinti müqavilələri üzrə maya dəyəri xərcləri» subhesabı əlavə edilmişdir. Halbuki 2006-cı ildə təsbiq edilmiş Hesablar Planında bu cür subhesab yox idi, bu da tikintisi başa çatmış işlər üzrə maliyyə nəticəsini müəyyən etməyə imkan vermirdi.

Müsbət məqamları qeyd etməklə yanaşı, onu da demək lazımdır ki, tikinti müqavilələri üzrə gəlirlərin, xərclərin və maliyyə nəticələrinin uçotunun mövcud metodikasında müəyyən çatışmazlıqlar da vardır. Onların nədən ibarət olduğu və hansı istiqamətlər üzrə aradan qaldırıla biləcəyi barədə biz dissertasiya işinin sonuncu fəslində söhbət açacaqdır.

Hələlik isə növbədi paraqrafda tikinti təşkilatlarında sair əməliyyat fəaliyyəti üzrə gəlirlərin və xərclərin təsnifatını, onların uçotunun aparılması qaydalarını nəzərdən keçirək.

2.2. Sair əməliyyat fəaliyyəti üzrə gəlirlərin və xərclərin təsnifatı və uçotu qaydaları

Sair əməliyyat fəaliyyətinin mahiyyəti, həmin əməliyyat fəaliyyəti üzrə gəlirlərin və xərclərin təsnifatı qısa şəkildə prinsiplərdə və konseptual əsaslarda açıqlanmışdır. Əvvəlki paraqrafda biz bu məsələyə toxunmuşduq, ancaq bu, sair əməliyyat fəaliyyətinin mahiyyətinin açıqlanması, burada yaranan gəlirlərin və xərclərin təsnifatının aparılması üçün kifayət deyildir. Odur ki, həmin məsələləri bir qədər ətraflı nəzərdən keçirmək lazımdır.

Qeyd edək ki, prinsiplərin mətnində «sair əməliyyat gəlirləri», «sair əməliyyat xərcləri» anlayışları işlədilmir. Orada adi fəaliyyət zamanı yaranan «Gəlir» və «sair gəlir», eləcə də «xərclər», «sair xərclər» ifadələri işlədilir. Ancaq əvvəlki paraqrafda göstərildiyi kimi, «xərclərin xarakteri və təyinatı (funksiyaları) üzrə təsnifatı əsasında təhlilin aparılması üçün müəyyən etmiş olduğu maddələr sırasında «sair əməliyyat gəlirləri» və «sair əməliyyat xərcləri» anlayışları MHBS 1-in 1997-ci redaksiyasında işlədilirdi (5, s.91). Bunu biz əvvəlki paraqrafda da göstərmişdik (bax.cədvəl 2.1.1. və 2.1.2.). MHBS 1-in 2007-ci ildəki redaksiyasında isə həmin anlayışlar çıxarılaraq prinsiplərdə verilmiş anlayışlar bərpa olunmuşdur, yəni yeni MHBS 1-də «gəlir», «sair gəlir» və «xərclər», «sair xərclər» anlayışları işlədilmişdir.

Buna baxmayaraq konseptual əsaslar «əsas gəlir», «sair gəlir», «əsas xərc», «sair xərc» anlayışlarından istifadə etmişdir. Bu anlayışların, yəni prinsiplərdən, yeni MHBS 1-də və konseptual əsaslarda işlədilən həmin anlayışlardan hansıların daha

məqbul olması barədə yalnız onu demək olar ki, əslində sair gəlirlər və sair xərclər də adi əməliyyat fəaliyyəti zamanı yaranır, ona görə də onların «sair əməliyyat gəlirləri», «sair əməliyyat xərcləri» deyil prinsiplərdə, yeni MHBS 1-də və konseptual əsaslarda ifadə olunduğu kimi adlandırılması məqsədəuyğun olardı. Lakin qeyd edək ki, hesablər planında (həm əvvəlki variantda, həm də korrektə olunmuş variantda) «Sair əməliyyat gəlirləri» və «Sair əməliyyat xərcləri» ifadələri işlədilir və onlar müvafiq olaraq 611 nömrəli və 731 nömrəli hesablارın adları kimi qəbul olunmuşdur. Bu paraqrafda biz əsasən Hesablər Planında tətbiq edilmiş anlayışlardan istifadə edəcəyik, çünki bu göstəriləcək mühasibat yazılışlarının məzmununun daha asan başa düşülməsi zəruriliyindən irəli gəlir, hərçənd ki, qeyd etdiyimiz kimi «sair gəlir» və «sair xərc» anlayışlarından istifadə etmək daha düzgün olardı.

Sair əməliyyat gəlirləri ilə sair əməliyyat xərclərinin başlıca mahiyyəti, məzmunu onunla müəyyən olunur ki, onlar müəssisənin fəaliyyəti zamanı baş versə də, onların baş verməsi mütəmadi, fasiləsiz şəkildə olmur, bəzən də onlar əsas fəaliyyətin törəməsi kimi meydana çıxır. Məsələn, məhsul, mal satışı və alışı əməliyyatları zamanı yaranan məzənnə fərqləri əsas fəaliyyətin nəticəsi kimi baş verir. Bütün digər kommersiya təşkilatlarında olduğu kimi, tikinti təşkilatlarında fəaliyyətin nəticəsində sair gəlirlərin və xərclərin yaranması normal haldır. Ancaq sair gəlirlərin və xərclərin uçotunun aparılması zamanı onların təsnifatının düzgün aparılması mühüm əhəmiyyət kəsb edir. Bununla əlaqədar qeyd edək ki, bir qədər əvvəl adlarını çəkdiyimiz sənədlərdə sair gəlirlərin və sair xərclərin nümunəvi təsnifatı verilmir, həmin sənədlərdə sair gəlirlərə və sair xərclərə daxil edilə biləcək bəzi maddələrin adı çəkilir. Bundan başqa, prinsiplər sair xərcləri demək olar ki, zərərlərlə eyniləşdirir, halbuki, sair xərcləri bütün hallarda zərərlərə bərabər tutmaq praktiki nöqteyi-nəzərdən təsdiq olunmur. Məsələn, torpaq, tikili və avadanlıqların və digər uzunmüddətli aktivlərin satışı üzrə xərcləri zərərlər kimi uçota almağı düzgün hesab etmək olmaz. Həmin xərclərin baş verməsi də, mütəmadi olmur, ona görə də onların bəlkə kommersiya xərclərinə aid edilməsi daha düzgün olardı. Bu və digər oxşar məsələlər barədə biz öz konkret təkliflərimizi dissertasiya işinin növbəti fəslində verməyə çalışacağıq.

Sair gəlirlərin və sair xərclərin uçotunun aparılması əvvəlcədən müəyyən olunmuş təsnifata əsaslanmalıdır. Belə təsnifat prinsiplərdə, konseptual əsaslarda, MHBS1 və MMUS 1-də verilməsə də, mühasibat uçotu subyektləri üçün Hesablar Planında onların təsnifatı kimi qəbul oluna biləcək konkret maddələr müəyyən edilmişdir. Söhbət 611 nömrəli «Sair əməliyyat gəlirləri və 731 nömrəli «Sair əməliyyat xərcləri» adlı sintetik hesablara açılmış subhesablardan gedir. Həmin subhesabların tərkibi və miqdarı demək olar ki, sair əməliyyat gəlirləri və sair əməliyyat xərclərinin bütün növlərini əhatə edir və onlar haqqında informasiya əldə etməyə imkan verir.

Həmin maddələr, yaxud subhesablar üzrə uçotun aparılması metodikasını nəzərdən keçirək.

Torpaq, tikili, avadanlıqların və digər uzunmüddətli aktivlərin satışı əslində mütəmadi olmayan fəaliyyət növünə aiddir. Belə aktivlərin satışından olan gəlirlərin uçotunun aparılması üçün 611-1 «Torpaq, tikili, avadanlıqların və digər uzunmüddətli aktivlərin satışında gəlirlər» adlı subhesab nəzərdə tutulmuşdur. Bu cür aktivlərin satış üçün nəzərdə tutulan kimi təsnifləşdirilməsi və uçotundan əvvəl onların tanınmasının dayandırılması aparılmalıdır.

Həmin aktivlərin tanınmasının dayandırılması qaydaları müvafiq olaraq MHBS 16, MHBS 38, MHBS 40, MMUS 7, MMUS 12 və MMUS 27 ilə müəyyən olunur.

Məsələn, torpaq, tikili və avadanlıqların balans dəyərinin tanınmasının mütləq qaydada dayandırılması MHBS 16 və MMUS 7-yə görə o zaman aparılır ki, həmin aktivlər:

a) təsərrüfatdan çıxır, ya da;

b) həmin aktivlərin istismarından, yaxud təsərrüfatdan çıxmasından hər hansı iqtisadi faydanın əldə edilməsi gözlənilmir.

Qeyri-maddi aktivlərin, investisiyalı mülkiyyətin tanınmasının dayandırılması da oxşar qaydada həyata keçirilir və MHBS 38, MHBS 40 və MMUS 12 və MMUS 27 ilə tənzimlənir. Uzunmüddətli aktivlərin təsərrüfatdan çıxması müxtəlif yollarla, məsələn, satılması, maliyyə icazəsi şəklində icarəyə verilməsi, əvəzsiz verilməsi yolu ilə həyata keçirilə bilər.

Aktivlərin tanınmasının dayandırılmasından yaranan mənfəət, yaxud zərər mütləq qaydada həmin aktivlərin təsərrüfatdan çıxmasından yaranan xalis daxilolmalarla (əgər bu cür daxilolmalar varsa), onların balans dəyəri arasındakı fərq kimi müəyyən edilir.

Əgər uzunmüddətli aktivlər satış üçün nəzərdə tutulursa, onda onların tanınmasının dayandırılması ilə eyni zamanda həmin aktivlərin satış üçün nəzərdə tutulan kimi təsnifləşdirilməsi həyata keçirilir. Bu prosesin uçotunun aparılması qaydalarını MHBS 5 və MMUS 23 müəyyən edir. Həmin standartların tələblərinə əsasən, satış üçün nəzərdə tutulan qismində təsnifat kriteriyalarının tələblərinə uyğun gələn iki kəmiyyətdən (balans dəyəri və satışa çəkilən xərclər çıxırmaqla ədalətli dəyərdən) ən aşağı olan kəmiyyətlə qiymətləndirilməlidir. Özü də, bu cür aktivlərin amortizasiyası dayandırılmalıdır.

Təşkilat uzunmüddətli aktivi (aktivlər qrupunu) o zaman satış üçün nəzərdə tutulan kimi təsnifləşdirməyə borcludur ki, həmin aktivin balans dəyəri, onun sonrakı istifadəsi nəticəsində deyil, başlıca olaraq satılması nəticəsində əvəzlənəcəkdir.

Misal 2.2.1. Şirkət ilkin dəyəri 500 min manat yığılmış amortizasiya məbləği 200 min manat olan və satış xərcləri ilə birlikdə ədalətli dəyəri 400 min manat təşkil edən avadanlığı satmaq qərarına gəlir. Bunun üçün öncə həmin obyekt uzunmüddətli aktivlər qrupundan çıxarılacaq satış üçün nəzərdə tutulan aktivlər qrupuna aid edilməlidir. Satışla əlaqədar xərclər 4500 manat təşkil edir. Avadanlığın balans (qalıq) dəyəri 300 min manat ($500\ 000 - 200\ 000$) təşkil edir. Deməli, onun balans dəyəri satış ilə əlaqədar xərclər çıxılmaqla ədalətli dəyərindən aşağıdır, ona görə də həmin aktivin satış üçün nəzərdə tutulan dəyəri 300 min manat məbləğində əks etdiriləcəkdir. Obyektin satışından maliyyə nəticəsi 95500 manat təşkil edəcəkdir. Baş vermiş əməliyyatlar hesablarda aşağıdakı mühasibat yazılışları ilə rəsmiyyətə salınacaqdır:

1. Satış üçün nəzərdə tutulan obyektin yığılmış amortizasiyası silinmişdir – 200 000 man.;

Debet 112-1-3 Maşın və avadanlıqlar üzrə yığılmış amortizasiya – 200 000 man.;

Kredit 111 -3 «Maşın və avadanlıqların dəyəri» - 200 000 man.

2. Satış üçün nəzərdə tutulan aktivin balans dəyəri ilə satış məqsədi ilə saxlanılan aktivlər qrupuna keçirilməsi – 300 000 man.

Debet 206 – Satış məqsədi ilə saxlanılan dəyər aktivlər – 300 000 man.;

Kredit 111-3 – Maşın və avadanlıqların dəyəri – 300 000 man.

3. Satış üçün nəzərdə tutulan aktivin satışından gəlir tanınmışdır – ƏDV ilə birlikdə və satış xərcləri də daxil edilməklə 472 000 man., o cümlədən ƏDV 72000 manat:

Debet 211 – Alıcılar və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları – 472 000 man.;

Kredit 611 -1 – Torpaq, tikili, avadanlıqların və digər uzunmüddətli aktivlərin satışından gəlirlər – 472 000 man.

4. Satılmış avadanlığın balans dəyəri silinmişdir – 300 000 man:

Debet 611-1 – Torpaq, tikili, avadanlıqların və digər uzunmüddətli aktivlərin satışından gəlirlər – 300 000 man.;

Kredit 206 – Satış məqsədi ilə saxlanılan digər aktivlər – 300 000 man.

5. Satış ilə əlaqədar ƏDV əks etdirilmişdir – 72000 man.:

Debet 611-1 – Torpaq, tikili, avadanlıqların və digər uzunmüddətli aktivlərin satışından gəlirlər – 72000 man.

Kredit 521 – Vergi öhdəlikləri – 72000 man.

6. Satış ilə əlaqədar xərclər ödənilmişdir (ödəniş malalanın hesabına həyata keçirilmişdir) – 4500 man.

Debet 611-1 - Torpaq, tikili, avadanlıqların və digər uzunmüddətli aktivlərin satışından gəlirlər – 4500 man.;

Kredit 223 – Bank hesablaşma hesabları – 4500 man.

7. Avadanlığın satışından mənfəət silinmişdir – 95500 man.:

Debet – 611-1 - Torpaq, tikili, avadanlıqların və digər uzunmüddətli aktivlərin satışından gəlirlər – 95500 man.;

Kredit 801 – Ümumi mənfəət (zərər) – 95500 man.

Digər təşkilatlardan əvəzsiz qaydada əldə olunan aktivlər, həmin aktivləri uçota alan hesabların (101, 111, 121, 201, 205 və s.) debetindən, 611-3 nömrəli hesabın ilə kreditində əks etdirilir. Bu cür aktivlərin daxil olması mənfəətin yaranması kimi əks etdirilir.

Debet 611-3 – Əvəzsiz olaraq alınmış aktivlər;

Kredit 801 - Ümumi mənfəət (zərər).

Alınmış cərimələr, digər oxşar ödənişlər, keçmiş illər üzrə ümitsiz borcların bərpası üzrə gəlirlər və s. bu kimi gəlirlər debet 218, 223, kredit 611-4, 611-5, 611-6, 611-7, 611-9, 611-10 yazılışları ilə rəsmiyyətə salına bilər.

Nəzərdən keçirilən 611 nömrəli hesaba «Yenidən qiymətləndirmədən gəlirlər» adlı 2 nömrəli subhesab nəzərdə tutulmuşdur. Həmin subhesab yalnız o zaman istifadə oluna bilər ki, aktivin yenidən qiymətləndirilməsi nəticəsində yaranan mənfəət, eyni aktivin əvvəlki yenidən qiymətləndirilməsi nəticəsində olmuş zəruri rəsursirə etmiş (əvəz etmiş) olsun. Belə olan halda aşağıdakı kimi yazılışlar tərtib olunmalıdır:

1. Debet – 208 - Ehtiyatların dəyərinin azalmasına görə düzəlişlər;

Kredit – 201 Material ehtiyatları;

Kredit – 204 – Hazır məhsul;

Kredit – 205 – Mallar;

Kredit – 206 – Satış məqsədilə saxlanılan digər aktivlər və s.

Bu yazılışlar həmin aktivlərin yenidən qiymətləndirilmə zamanı dəyərlərinin aşağı düşməsi məbləğlərində tərtib edilir.

2. Debet 731-2 – Yenidən qiymətləndirilmədən xərclər;

Kredit – 208 – Ehtiyatların dəyərinin azalmasına görə düzəlişlər.

Bu yazılış yenidən qiymətləndirmə nəticəsində aktivlərin dəyərinin aşağı düşməsindən yaranan zərər məbləğinə verilir;

3. Debet – 201 – Material ehtiyatları;

Debet – 204 – Hazır məhsul;

Debet – 205 – Mallar;

Debet – 206 – Satış məqsədilə saxlanılan digər aktivlər və s.

Kredit 611-2 – yenidən qiymətləndirilmədən gəlirlər.

Bu yazılışlar yalnız əvvəlki yenidən qiymətləndirilmə nəticəsində yaranmış zərər məbləğində aparıla bilər. Əgər cari yenidən qiymətləndirmədən yaranan mənfəət əvvəlki yenidən qiymətləndirmədən olan zərərdən artıqdırsa, onda həmin fərq mənfəət kimi göstərilə bilməz.

Misal 2.2.2. Şirkətin anbarında olan hazır məhsulun yenidən qiymətləndirilməsi zamanı aşağıdakı vəziyyət yaranmışdır; hazır məhsulun balans dəyəri 40 000 manat, satış xərcləri çıxılmaqla ədalətli dəyəri (xalis satış dəyəri) 30000 manat olmuşdur. Deməli, yenidən qiymətləndirmə nəticəsində aktivin dəyəri 10 000 manat məbləğində azalmışdır. Növbəti yenidən qiymətləndirmə zamanı məlum olmuşdur ki, həmin aktivlərin xalis satış dəyəri 43 000 manat təşkil edir. Onda yaranan mənfəətin ümumi məbləği 12000 manat (43000 – 30 000) təşkil edəcəkdir. Lakin Beynəlxalq və Milli standartlara görə aktivlərin (hazır məhsulların) dəyəri balansda 43000 məbləğində deyil, yalnız 40 000 manat məbləğində göstərilə bilər, yəni yaranmış 130 000 manat məbləğində göstərilə bilər, yəni yaranmış 130 000 manat mənfəətin yalnız 10 000 manat məbləği aktivlərin balans dəyərinə daxil edilə bilər, qalan 3000 man. isə nəzərə alınmayacaqdır.

Əməliyyatlar aşağıdakı yazılışlarla rəsmiyyətə salınacaqdır:

1. 25 dekabr 2011 ilində anbarda olan hazır məhsulun yenidən qiymətləndirilməsi nəticəsində onların dəyərinin azalması məbləğinə – 10000 man.:

Debet 208 – Ehtiyatların dəyərinin azalmasına görə düzəlişlər – 10000 man.;

Kredit 204 – Hazır məhsul – 10 000 man.

2. Hazır məhsulun dəyərinin aşağı düşməsi yenidən qiymətləndirmə nəticəsində yaranan zərər (xərc) kimi əks etdirilmişdir - 10 000 man.;

Debet 731-2 – Yenidən qiymətləndirilmədən xərclər – 10000 man.;

Kredit 208 – Ehtiyatların dəyərinin azalmasına görə düzəlişlər – 10000 man.

3. Mart 2012-ci ildə həmin hazır məhsul satılmamış, ancaq onun xalis satış dəyəri artaraq 43000 manat təşkil etmişdir. Deməli, əvvəlki qiymətləndirilmədən olan məbləğ ilə indiki qiymətləndirilmədən olan məbləğ arasındakı fərq 12000 manat (43000-30000) olmuşdur:

Debet 204 – Hazır məhsul – 10000 man.

Kredit 611-2 – Yenidən qiymətləndirilmədən gəlirlər – 10000 man.

4. Sonuncu yenidən qiymətləndirilmədən yaranan əlavə gəlir (mənfəət) əvvəlki yenidən qiymətləndirmədən olan zərərin (xərcin) örtürülməsinə silinmişdir – 10000 man.:

Debet 611-1 - Yenidən qiymətləndirilmədən gəlirlər – 10000 man;

Kredit 731-2 - Yenidən qiymətləndirilmədən xərclər – 10000 man.

Yenidən qiymətləndirmə nəticəsində yaranan zərərlər təkcə yalnız qısamüddətli aktivlər üzrə deyil, həm də uzunmüddətli aktivlər üzrə ola bilər. Bu halda da, bir məqamı nəzərə almaq lazımdır. Söhbət ondan gedir ki, uzunmüddətli aktivlərin yenidən qiymətləndirilməsi zamanı artım kapitala aid edilir, ancaq əgər sonrakı yenidən qiymətləndirmə nəticəsində yaranmış zərərin məbləği əvvəlki yenidən qiymətləndirmədən yaranmış kapitaldan (yenidən qiymətləndirmə ehtiyatından) artıqdırsa, onda həmin fərq beynəlxalq və milli standartların tələblərinə görə 731-2 nömrəli hesabda əks etdiriləcəkdir.

Misal 2.2.3. Avadanlığın balans dəyəri 20 000 manat, birinci dəfə yenidən qiymətləndirmə zamanı onun ədalətli dəyəri 25000 manat, sonrakı yenidənqiymətləndirmə zamanı isə 18000 manat olmuşdur.

Əməliyyatlar mühasibat uçot hesablarında aşağıdakı yazılışlarla rəsmiyyətə salınacaqdır:

1. Birinci dəfə yenidən qiymətləndirilərkən avadanlığın ədalətli dəyərinin onun balans dəyərindən artıq olan məbləğinə – 5000 man. (25000-20000):

Debet 111-3 Maşın və avadanlıqların dəyəri – 5000 man.;

Kredit 331 Yenidən qiymətləndirilmə üzrə ehtiyat – 5000 man.

2. Növbəti yenidən qiymətləndirmə zamanı avadanlığın ədalətli dəyəri ilə onun balans dəyəri arasında yaranan fərq məbləğinə; - 7000 (18000 – 25000) man.;

Debet 331 – Yenidən qiymətləndirilmə üzrə ehtiyat – 5000 man.;

Debet – 731-2 – Yenidən qiymətləndirilmədən xərclər – 2000 man.;

Kredit 111-3 – Maşın və avadanlıqların dəyəri – 7000 man.

Paraqrafın sonunda aktivlərin iqtisadi fayda gətirməməsi nəticəsində onların təsərrüfatdan çıxmasının, yaxud xaric olmasının və onun nəticələrinin uçotu metodikasını qısaca nəzərdən keçirək. Qeyd olunduğu kimi, aktivlər tək-cə satış səbəbindən, əvəzsiz verilməsi mübadilə olunması nəticəsində deyil, həm də iqtisadi fayda gətirməməsi səbəbindən təsərrüfatdan çıxma bilər. Aydın ki, tam amortizasiya olunmamış və artıq iqtisadi fayda gətirə bilməyən, satışı mümkün olmayan, mübadilə edilə bilməyən aktivlər təsərrüfatdan çıxan zaman zərərlərin yaranmasına gətirib çıxarır.

Misal 2.2.4. Şirkətin bir neçə il əvvəl əldə etmiş olduğu proqram təminatının istifadəsi iqtisadi fayda gətirmir və onun digər oxşar aktivlə əvəz edilməsi zəruridir. Həmin aktivin satışı, mübadiləsi də mümkün deyildir. Aktivin ilkin dəyəri 35000 manat, yığılmış amortizasiya məbləği 26000 manat təşkil edir. Aktivin tanınmasının dayandırılması və onun nəticələri aşağıdakı mühasibat yazılışları əsasında müəyyən olunacaqdır:

1. Proqram təminatının yığılmış amortizasiyasının silinməsi məbləğinə – 26000 man.;

Debet 102-1-3 Proqram təminatı üzrə yığılmış amortizasiya – 26000 man.;

Kredit 101-3 Proqram təminatının dəyəri – 26000 man.

2. Tam amortizasiya olunmamış proqram təminatının tanınmasının dayandırılması və onun xaric olmasından yaranan zərər məbləğinə – 9000 man.(35000-26000);

Debet 731-1 Torpaq, tikili, avadanlıqların və digər uzunmüddətli aktivlərin xaric olması üzrə xərclər – 9000 man.;

Kredit 101-3 Proqram təminatının dəyəri – 9000 man.

Tikinti təşkilatlarında xərclərin mühüm hissəsini dövrü xərclər təşkil edir. Onlar nə əsas, nə də sair xərclərə aid edilmir. Həmin xərclərin tərkibi və uçotu qaydaları MHB 11 və MMUS 16-da qısaca açıqlanır.

Növbəti paraqrafda həmin xərclərin uçotu metodikasını nəzərdən keçirək.

2.3. Dövri xərclərin təsnifatı, uçotu və bölüşdürülməsi metodikası

MHBS 11 və MMUS 16 bir sıra xərclərin podratçının tikinti müqavilələrini yerinə yetirməsi ilə əlaqədar fəaliyyətinə daxil edilməsinə icazə vermir.

Başqa sözlə, elə xərclər vardır ki, onlar tikinti məhsullarının maya dəyərinə daxil edilə bilməz, yəni onların sintetik uçotunun 203 nömrəli «Tikinti müqavilələri üzrə məsrəflər» hesabında aparılması qadağan edilir.

Həmin xərclər beynəlxalq və milli standartlar aşağıdakı xərcləri aid edir:

- ödənilməsi müqavilənin şərtləri ilə nəzərdə tutulmayan ümumi inzibati xərclər;
- satışa çəkilən xərclər;
- ödənilməsi tikinti müqaviləsində nəzərdə tutulmayan tədqiqatlara və işləmələrə çəkilən xərclər;
- konkret müqavilə üzrə istifadə edilməyən boş dayanan maşın və avadanlıqların amortizasiyası.

Birinci iki bənd üzrə xərclərin uçotunun aparılması üçün hesablar planında 711 nömrəli «Kommersiya xərcləri» və 721 nömrəli «İnzibati xərclər» adlı hesablar nəzərdə tutulmuşdur.

Qeyd edək ki, beynəlxalq və milli standartlar yuxarıda göstərilən maddələrin, o cümlədən də inzibati xərclərin və kommersiya (satış ilə əlaqədar) xərclərinin tərkibi və təsnifatı barədə heç bir açıqlama vermir. Yalnız göstərilən sintetik hesablara nəzərdə tutulan subhesabların tərkibinə əsasən müəyyən etmək olar ki, həmin xərclərə hansı xərc maddələri aid edilir.

711 nömrəli «Kommersiya xərcləri» hesabında xərclərin aşağıdakı maddələr üzrə uçotunun aparılması nəzərdə tutulur:

- kommersiya xərcləri kimi tanınan xammal və material xərcləri;
- kommersiya xərcləri kimi tanınan işçi heyəti üzrə xərclər;
- kommersiya xərcləri kimi tanınan işçi heyəti üzrə xərclərə görə hesablanılan sosial sığorta ayırmaları;
- kommersiya xərcləri kimi tanınan aktivlər üzrə amortizasiya xərcləri;
- kommersiya xərcləri kimi tanınan dəyər xərcləri.

Qeyd etmək lazımdır ki, məhsulların, məmulatların satışı ilə əlaqədar tara, qablaşdırma xərcləri, daşınma xərcləri, həmçinin məhsulların, məmulatların yüklənilib-boşaldılması xərcləri tikinti məhsulları üçün xarakterik deyildir. Başqa sözlə, tikinti məhsullarının xüsusiyyətləri elədir ki, onların satışı üçün xammal və material xərcləri, tara və qablaşdırma, daşınma, yüklənilib boşaltma ilə əlaqədar maddi resursların sərf edilməsi baş vermir.

Zənnimizcə, əgər tikinti işləri tikinti müqavilələri üzrə yerinə yetirilirsə və obyektlər hazır olduqca onlar sifarişçiyə təhvil verilirə bu zaman hansısa kommersioniya xərclərinin yaranmasından söhbət gedə bilməz. Kommersioniya xərcləri yalnız o zaman yaranır ki, tikinti təşkilatları obyektləri tikdikdən sonra onları satışa çıxarırlar. Onda bu halda kommersioniya xərclərinin yuxarıda göstərilən maddələr çərçivəsində baş verməsi mümkündür. Məsələn, belə xərclərə tikinti təşkilatının satış şöbəsinin, bölməsinin ehtiyaclarına sərf olunan materiallardan istifadə oluna bilər, reklam xərcləri çəkilə bilər, alıcılarla danışıqların aparılması, satışın təşkili ilə əlaqədar post-teleqraf xərcləri, prospektlərə, kataloqlara, bukletlərə və s. tədbirlərə xərclər çəkilə bilər.

Kommersioniya xərcləri baş verdikcə 711 nömrəli hesabın, onun müvafiq subhesblarının debetinə resursların uçotu aparılan hesabların isə kreditinə yazılışlar edilir.

Məsələn, əgər tikinti təşkilatının satış şöbəsinin ehtiyacları üçün xammal və materiallar sərf edilmişsə debet – 711-1 «Kommersioniya xərcləri kimi tanınan xammal və material xərcləri», kredit 201-1 «xammal», 201-2 «Materiallar», satışla məşğul olan işçilərə əmək haqqı hesablanırsa – debet 711-2 «Kommersioniya xərcləri tanınan işçi heyəti üzrə xərclər», kredit «Əməyin ödənişi üzrə işçi heyətinə olan borclar» və s. mühasibat yazılışları tərtib olunur.

711-5 nömrəli hesabda subhesabda çoxlu sayda xərclər uçota alınır; tikinti məhsullarının kütləvi informasiya vasitələrində, şəhərin müxtəlif yerlərində reklam lövhələrində reklamların yerləşdirilməsi, rabitə əlaqələri üzrə xərclər, faiz xərcləri və s.

Reklam xərclərinin payı daha yüksək xüsusi çəkiyə malik olduğu üçün onların ayrıca subhesabda uçota alınması məqsədəuyğun olardı.

Reklam xərcləri nağd qaydada, kreditor borclarının yaranması şəklində baş verə bilər. Əgər tikinti təşkilatı reklam xərclərini bilavasitə pul vəsaitlərinin ödənilməsi şəklində ödəmişsə, onda debet 711-5 «Kommersiya xərcləri kimi tanınan digər xərclər», kredit 223 «Bank hesablaşma hesabları» yazılışı tərtib olunacaqdır. Reklam işləri kreditor borclarının yaranması əsasında həyata keçirildikdə debet yenə də 711-5 nömrəli hesab, kredit 538 «Digər qısamüddətli kreditor borcları» hesabı yazılışı tərtib olunacaqdır. Yerinə yetirilmiş reklam işlərinə (xidmətlərinə) görə ƏDV əks etdirildikdə – debet 241 «Əvəzləşdirilən vergilər», kredit 223 «Bank hesablaşma hesabları», yaxud kredit 538 «Digər qısamüddətli kreditor borcları» yazılışı tərtib olunacaqdır.

Kommersiya xərcləri yaxud satışla əlaqədar xərclər tikinti obyektləri, məhsulları arasında bölüşdürülmədən dövrün sonunda ümumi mənfəətə (zərəyə) silinir; debet 801 «Ümumi mənfəət (zərəyə)», kredit 711 «Kommersiya xərcləri» hesabı.

Qeyd edək ki, nəzərdən keçirilən xərclərin uçotu metodikası və onların ümumi mənfəətə (zərəyə) silinməsi qaydası yalnız maliyyə uçotu və hesabatı çərçivəsində baş verir. İdarəetmə uçotu sistemində «direktkostinq» sisteminin tətbiqi şəraitində isə digər xərclər kimi kommersiya xərcləri də dəyişən və daimi xərclər kimi təsnifləşdirilir. Bu zaman dəyişən kommersiya xərcləri marjinal gəlir hesabına örtürülür, daimi kommersiya xərcləri isə ümumi mənfəətə (zərəyə) silinir.

Bütün kommersiya xərclərinin dövrün sonunda ümumi mənfəətə (zərəyə) silinməsinin müsbət tərəfi ondan ibarətdir ki, həmin qaydanın tətbiqi zamanı kommersiya xərclərinin ayrı-ayrı obyektlər arasında bölüşdürülməsinə ehtiyac qalmır. Digər tərəfdən, bölüşdürülmənin aparılmaması həm də, bu zaman baş verə biləcək təhrifləri aradan qaldırır, həmin xərclərin bölüşdürülməsi ilə bağlı xərcləri ixtisara salmağa imkan verir.

Ancaq idarəetmə qərarlarının qəbul edilməsi, xərclər üzərində nəzarətin daha məqsədyönlü həyata keçirilməsi baxımından həmin xərclərin dəyişən və daimi xərclərə bölünməsi daha vacib əhəmiyyətə malikdir.

Eyni məzmunu, eyni təyinat və eyni tərkibə malik xərclərin uçotunun maliyyə uçotu sistemində bir qayda, idarəetmə uçotu sistemində isə başqa təsnifat və qaydada aparılması bütövlükdə uçotun mövcud metodikasındakı çatışmazlıq kimi qiymətləndirilməlidir.

Tikinti təşkilatlarında ümumi inzibati xərclərin də tərkibi və təsnifatı MHBS 11 və MMUS 16-da öz əksini tapmamışdır. Həmin standartlar həmin xərclərə rəğmən yalnız onu təsbit edir ki, sözügedən xərclər bütövlükdə dövrün sonunda ümumi mənfəətə (zərərə) silinməlidir.

721 nömrəli hesabda inzibati xərclərin aşağıdakı maddələr (subhesablar) üzrə uçota alınması nəzərdə tutulur;

- inzibati məqsədlər üçün istifadə olunmuş xammal və material xərcləri;
- inzibati işçi heyəti üzrə xərclər;
- inzibati işçi heyəti üzrə xərclərə görə hesablanılan sosial sığorta ayırmaları;
- inzibati məqsədlər üçün istifadə olunan aktivlərin amortizasiya xərcləri;
- inzibati məqsədlərlə bağlı digər xərclər.

Həmin maddələrin hər biri üçün 721 nömrəli sintetik uçot hesabında ayrıca subhesab nəzərdə tutulmuşdur. Həmin maddələrin (subhesabların) tərkibinə nəzər yetirdikdə biz görürük ki, onlar inzibati xərclərin yalnız xarakterinə görə, yəni iqtisadi məzmununa görə fərqləndirilməsi üçün yetərlidir, onların təyinatı üzrə bölgüsü ilə pərdə arxasında qalır. Məsələn, biz, həmin maddələrə əsasən təşkilatda ezamiyyə və yerdəyişmələr, tədqiqatlar və işləmələr barəsində, həmçinin də kadrların hazırlanması, yığılması üzrə xərclər və digər mühüm xərclər barədə məlumatlar əldə edə bilmirik, halbuki həmin xərclər üzrə informasiyanın formalaşdırılması təşkilatın işgüzar fəaliyyəti haqqında təəssürat yaratmış olardı. Sadalanan və digər bir çox vacib xərclər barədə məlumatların formalaşdırılması üçün 721 nömrəli hesaba yalnız bir subhesab nəzərdə tutulmuşdur.

721 nömrəli hesabda yığılmış xərclər də iki qrup üzrə təsnifləşdirilə bilər; dəyişən xərclər və daimi xərclər. Düzdür, inzibati xərclərin tərkibində dəyişən xərclərin siyahısı o qədər də geniş ola bilməz, bununla belə onların ayrıca təsnifləşdirilməsi də məqsədəuyğun olardı.

Hesabat dövründə baş vermiş inzibati xərclər 721 nömrəli hesabın müvafiq subhesablarının debetinə, 201, 533, 521, 102, 112, 223, 538, 545 və s. hesabların kreditinə yazılır. Həmin xərclərin analitik uçotu inzibati xərclərin uçotu cədvəlidə, EHM-lərin istifadəsi zamanı isə müvafiq maşınoproqrammada aparılır. Cədvəl, maşınoproqramma ilkin sənədlərin, işləmə cədvəllərinin (materialların, əmək haqqı və sosial sığortaya ayırmaların, amortizasiya hesablanması məlumatlarını özündə əks etdirən cədvəllərin), bank hesabından çıxarışların əsasında doldurulur. Cədvəl, maşınoproqramma üzrə hesabat dövründə çəkilmiş bütün xərclərin yekunu dövrün sonunda ümumi mənfəətə (zərəyə) silinir: debet 801 «Ümumi mənfəət (zərəy)», kredit 721 «inzibati xərclər».

Bütövlükdə kommersiya xərclərinin və inzibati xərclərin uçotunun maliyyə uçotu sistemində tətbiq olunan mövcud metodikası sadə və az xərc, zəhmət tələb edən olsa da, informativlik baxımından o qədər də qənaətbəxş deyildir. Odur ki, zənnimizcə, həmin xərclərin daha geniş nomenklaturası üzrə informasiya formalaşdırılmasına ehtiyac vardır.

Dissertasiya işinin növbəti fəslində biz tikinti təşkilatlarında gəlirlərin və xərclərin təsnifatı, onların analitik və sintetik uçotu metodikasının yaxşılaşdırılmasının mümkün variantları və istiqamətləri barədə öz təklif və tövsiyyələrimizi əsaslandırmağa çalışacağıq.

FƏSİL III. TİKİNTİ TƏŞKİLATLARINDA GƏLİRLƏRİN VƏ XƏRCLƏRİN UÇOTU METODİKASININ TƏKMİLLƏŞDİRİLMƏSİ İSTİQAMƏTLƏRİ

3.1. Uçot və hesabatda gəlirlərin və xərclərin təsnifatının təkmilləşdirilməsi istiqamətləri

Digər elmlərdə olduğu kimi, uçot sistemində də təsnifat çox mühüm nəzəri-metodoloji rol oynayır. Təsnifat olmadan elementlər, o cümlədən, gəlirlər və xərclər haqqında informasiya formalaşdırmaq mümkün deyildir. Təsnifat informasiyanın empirik massivinin təşkili üsuludur.

Gəlirlərin və xərclərin təsnifatının məqsədi – onların müxtəlif növlərinin normativ qadaya salınmış şəkildə strukturlaşdırılmasıdır. İstehsalın digər sahələrində olduğu kimi, tikinti sferasında da bu və ya digər gəlir, xərc növünün müəyyən əlamətlər üzrə siniflərə, dərəcələrə bölünməsi təsnifatın köməyiylə həyata keçirilməlidir. Təsnifat kriteriyasına malik olan hər bir subyekt (uçot işçisi, menecer və s.) çoxlu növ gəlirlər və xərclər obyektlərindən baş çıxarmağa, müvafiq informasiyanı qiymətləndirməyə və təhlil etməyə müvəffəq olur.

Tikintidə gəlirlərin və xərclərin uçotunu aparmaq üçün nəzərdə tutulan gəlir və xərc maddələri təsnifatın sayəsində formalaşdırılır. Gəlirlər və xərclər üzrə maddələrin formalaşdırılması son nəticədə öz əksini müvafiq sintetik hesabların müəyyən edilməsində tapır. Başqa sözlə, gəlirlərin və xərclərin təsnifatını aparmadan onlar haqqında informasiya formalaşdıran hesabları da formalaşdırmaq mümkün deyildir.

Təsnifat təkcə gəlirlər və xərclərin haqqında deyil, həmçinin də onların nəticələri haqqında informasiya formalaşdırmağın başlıca şərtidir, ya da şərtlərindən biridir.

Məlumdur ki, uçot sistemində obyektlər, o cümlədən də, gəlirlər və xərclər haqqında cəmiyyət (məlumat, informasiya) formalaşdırmağın ən başlıca prinsipi, yaxud metodları pul ilə ölçmədir, qiymətləndirmə üsullarıdır. Ancaq o da məlumdur

ki, təsnifat olmadan qiymətləndirilməni, onun müxtəlif metodlarını və üsullarını tətbiq etmək mümkün deyildir.

Məsələn, tikintidə xərclərin təsnifatını aparmadan onları qiymətləndirmək mümkünsüzdür. Tikintidə sərf olunan material resurslarının dəyərini müəyyən etməzdən öncə onların təsnifatını aparmaq lazımdır. Eləcə də, əmək resursları üzrə xərclərin məbləğini müəyyən etmək üçün işçilərin özünün təsnifatının aparılması zəruriliyi yaranır. Beləliklə, istər gəlirlərin, istərsə də xərclərin kəmiyyətlərini müəyyən etmək, onlar haqqında münasib və faydalı informasiya formalaşdırmaq üçün onların adekvat, metodiki-praktiki cəhətdən əsaslandırılmış, tətbiqi mümkün olan təsnifatının işlənilib hazırlanması vacibdir.

Sual meydana çıxır gəlirlərin və xərclərin Prinsiplərdə, Konseptual əsaslarda təsbit edilmiş ümumi təsnifatı, onun kriteriyaları, eləcə də tikinti üzrə gəlirlərin və xərclərin uçotu və hesabatını tənzimləyən beynəlxalq və milli standartlarda aparılmış təsnifatı metodiki-praktiki tələblərə tam cavab verirmi? Bu suala birmənalı cavab vermək çətindir. Sözsüz ki, prinsiplərdə və konseptual əsaslarda gəlirlərin və xərclərin ümumi bölgüsü, yaxud təsnifatı (əməliyyat gəliri, sair gəlir, əsas xərc, sair xərc) gəlirlərin və xərclərin daha dərin təsnifatının aparılmasına imkan verir. MHBS 1 və MMUS 1-də mənfəət və zərərlər haqqında hesabat formasının tərtib edilməsi zamanı gəlirlərin və xərclərin həmin hesabatda konkret olaraq hansı maddələr üzrə göstərməli olduğu barədə göstərişləri məhz prinsiplərdən və konseptual əsaslardan irəli gəlir.

Prinsiplərin, konseptual əsasların MHBS 1 və MMUSM 1-in təsbitləri konkret olaraq MHBS 11 və MMUM 16-da reallaşmışdır. Sonuncu beynəlxalq və milli standartlar tikintidə gəlirlərin və xərclərin təsnifatı, qiymətləndirilməsi və tanınmasının praktiki qaydalarını müəyyən etmişlər ki, bu barədə də biz dissertasiya işinin əvvəlki fəslində geniş danışmışdıq.

Qeyd edək ki, qaydalarla müəyyən edilən Hesablar Planında gəlirlərin təsnifatı əvvəlki Hesablar Planı üzrə olan təsnifata heç nə ilə fərqlənmir. Zənnimizcə, həmin təsnifat fəaliyyəti, həm də sair əməliyyat fəaliyyəti üzrə gəlirləri uçota almaq üçün burada kifayət qədər təsnifat maddəsi vardır. Ancaq bir şey diqqəti cəlb edir ki,

maliyyə icazəsi üzrə gəlirlər əsas əməliyyat gəlirlərinin təsnifat maddəsinə daxil edilməmişdir. Əgər maliyyə icazəsindən olan gəlirlər mütəmadi xarakter dayırsa, onda həmin gəlirlər də adi fəaliyyət, yaxud əsas əməliyyat gəlirləri kimi təsnifləşdirilməlidir. Burada «maliyyə icazəsi», «əməliyyat icazəsi» anlayışlarının ayrılması heç bir rol oynamır. Zənnimizcə, əsas əməliyyat gəlirlərinin təsnifat maddəsində icazə üzrə gəlirlərin (həm maliyyə icazəsi, həm də əməliyyat icazəsi nəzərdə tutulur) yalnız bir təsnifat maddəsində əks etdirilməsi məqsədəuyğundur. Belə olan halda maliyyə icazəsi üzrə gəlirlərin, maliyyə gəlirləri üzrə təsnifat maddələri sırasından çıxarılması lazımdır. Yalnız «maliyyə» sözüne görə maliyyə icazəsi üzrə gəlirlərin, maliyyə gəlirləri kimi təsnifləşdirilməsi üçün əsas ola bilməz. Əgər tikinti (podratçı) təşkilatı öz uzunmüddətli aktivlərini əməliyyat icazəsi, ya da maliyyə icarəsi şərtləri ilə idarəyə vermişsə və həmin icarə növlərindən mütəmadi gəlir götürürsə, bu gəlir həm mahiyyət və məzmun, həm də təyinat baxımından adi, əsas əməliyyat gəliri kimi təsnifləşdirilməlidir. İdarəyə verilmiş aktivlər, maliyyə aktivləri deyil, fiziki, yəni maddi aktivlərdir və onlar üzrə gəlirlərin maliyyə gəlirləri kimi təsnifləşdirilməsi düzgün deyildir.

Ölkəmizdə ənənəvi olaraq məhsulların və malların həmişə fərqləndirilməsi və onların ayrı-ayrılıqda təsnifləşdirilməsi və uçotu nəzərdə tutulmuşdur.

Ancaq nə əvvəlki Hesablar Planında, nə də qaydalar üzrə nəzərdə tutulan Hesablar Planında məhsulların satışından gəlirlər ayrıca təsnifat qrupuna daxil edilməmişdir, halbuki, qısamüddətli aktivlərin tərkib elementləri kimi onlar ayrıca təsnifat qruplarında əks etdirilmiş və onların uçotunun aparılması üçün ayrıca sintetik uçot hesabları (204 «Hazır məhsul» və 205 «Mallar») da nəzərdə tutulmuşdur.

Tikinti məhsullarının 37 spesifik xüsusiyyətləri vardır, onlar məhsullar adlandırılrsa da istehlakçılar üçün onlar qısamüddətli deyil, uzunmüddətli aktivlər yaradır, həmin aktivlər isə digər məhsullardan, mallardan fərqli olaraq uzun müddət ərzində istifadə (istehlak) olunur. Ona görə də biz təklif edirik ki, tikinti məhsulları ayrıca təsnifat maddəsi kimi əks etdirilsin.

Əsas əməliyyat gəlirləri tikinti müqavilələri üzrə işlərin yerinə yetirilməsindən yaranır ki, bu da müvafiq xərclərin çəkilməsinin nəticəsində baş verir. Deməli, həmin

xərclərin təsnifatının çatışmazlıqlarını müəyyən etmək, onun təkmilləşdirilməsinə dair təkliflər işləyib hazırlamaq da mühüm əhəmiyyətə malikdir.

Qeyd etmək lazımdır ki, qaydalar təsdiq olunana qədər tikinti müqavilələri üzrə xərclərin uçotunun aparılması üçün müəyyən edilmiş 203 nömrəli sintetik hesaba heç bir subhesab nəzərdə tutulmamışdı. Belə çıxır ki, maddi istehsalın çox mühüm sferalarından biri olan tikintidə xərclərin təsnifatı demək olar ki, diqqətdən kənar qalmışdı, baxmayaraq ki, həm MHBS 11 və həm də MMUS 16-da xərclərin tərkibi üzrə kifayət qədər açıqlamalar var idi. Nəzərə alınsa ki, podratçı təşkilatın əsas fəaliyyəti məhz tikinti müqavilələri üzrə obyektlərin hazırlanması və təhlil verilməsi idi, onda həmin obyektlər üzrə xərclərin, təsnifatdan kənar yalması, yaxud onların müxtəlif növləri üzrə informasiya formalaşdırılmaması, uçotun metodikasının ən böyük çatışmazlığı kimi qəbul edilməlidir. Qaydalar həmin çatışmazlığı aradan qaldırdı və tikinti müqavilələri üzrə xərclərin təsnifləşdirilməsi və uçotunun aparılması üçün aşağıdakı maddələri təsbit etmiş oldu.

- * tikintidə istifadə olunan xammal və materiallar;
- * tikinti ilə məşğul olan işçi heyəti ilə bağlı məsrəflər;
- * tikinti ilə məşğul olan işçi heyəti ilə bağlı məsrəflərə görə hesablanan sosial sığorta ayırmaları;
- * tikintidə istifadə edilən aktivlər üzrə amortizasiya məsrəfləri;
- * tikinti ilə bağlı sair məsrəflər.

Qaydalarda, daha doğrusu həmin qaydalar üzrə yeni Hesablar Planında təsbit edilmiş təsnifat, xərclərin yalnız xarakterinə (xüsusiyyətlərinə) görə uçotunun aparılması üçün nəzərdə tutulmuşdur. Xərclərin təyinatına (funksiyalarına görə təsnifatı isə diqqətdən kənar qalmışdır. Halbuki, MHBS 1 və MMUS 1 xərclərin təyinatına (funksiyasına) görə də, uçotunun aparıla bilməsi, mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın müvafiq, yaxud uyğun formasının tərtib oluna bilməsi variantını da istisna etmir. Qeyd etmək lazımdır ki, xərclərin təyinatına (funksiyasına) görə təsnifatı və uçotu, onların xarakterinə (xüsusiyyətlərinə) görə təsnifatı və uçotundan daha vacibdir. Bu vaciblik ondan irəli gəlir ki, həmin təsnifat istifadəçilərə daha

əhəmiyyətli informasiya formalaşdırıla bilər. Bunu MHBS 1 özü də təsdiq edir (6, s.25-26).

Nəzərə alınsa ki, MHBS 11 və MMUS 16, tikinti müqavilələri üzrə xərclərin təsnifatını və uçotunun aparılması qaydalarını, onların bilavasitə təyinatı funksiyası əsasında nəzərdən keçirir və təsbit edir, onda tikinti müqavilələri üzrə xərclərin uçotunun aparılması üçün onların təsnifatına yenidən baxılması zəruriliyi yaranır.

Bu baxımdan biz tikinti müqavilələri üzrə işlərin yerinə yetirilməsi üçün çəkilən xərclərin aşağıdakı maddələr üzrə təsnifləşdirilməsini təklif edirik:

- a) bilavasitə tikinti işlərində sərf olunan əsas xammal və materiallar;
- b) tikinti işlərində bilavasitə çalışan işçilərin əmək haqqı xərcləri;
- c) tikinti işlərində bilavasitə çalışan işçilərin sosial sığortasına və təminatına ayırmalar üzrə xərclər;
- ç) tikinti müqavilələrinin yerinə yetirilməsində istifadə olunan uzunmüddətli aktivlərin amortizasiyası;
- d) tikinti meydançaları üzrə və tikinti meydançalarından maşın və avadanlıqların yerinin dəyişdirilməsi üzrə xərclər;
- e) tikinti müqavilələrinin yerinə yetirilməsi ilə əlaqədar icarəyə götürülmüş maşın və avadanlıqların icarə xərcləri;
- ə) tikinti müqavilələri üzrə sair müstəqim xərclər;
- f) tikinti üzrə qaimə xərcləri.

Bizim təklif etdiyimiz təsnifatda a), b), c), ç), d), e) və ə) bəndləri üzrə xərclər müstəqim xərclərdir. MHBS 11 və MMUS 16-da tikintiyə nəzarət üzrə məsrəflərin, materialların yerdəyişməsi üzrə xərclərin və bir sıra digər xərclərin bu və ya digər təsnifat maddələrinin daxilində əks etdirilməsi tələb olunur. Zənnimizcə, həmin xərclərin hamısının tikinti müqavilələri üzrə sair müstəqim məsrəflər maddəsində (f) bəndi üzrə) uçota alınması daha məqsəduyğundur, çünki həmin xərclər tikinti məhsullarının kəmiyyətini, yaxud dəyərini yaratsa da, onların fiziki əsasını yaratmır.

Tikinti üzrə qaimə xərclərinə tikinti ilə əlaqədar olan elə xərclər daxil edilməlidir ki, onları hansısa konkret obyektə bilavasitə aid etmək mümkün deyildir. Onlar əslində istehsal qaimə xərcləri və dolayısı istehsal qaimə xərcləridir. Həmin

xərclərə aşağıdakı xərclər aid oluna bilər; texniki xidmət və təmir işçilərinin əmək haqları və sosial sığortası xərcləri, ümumi nəzarəti həyata keçirən işçilərin əmək haqqı və sosial sığortası xərcləri, kommunal xərclər, digər köməkçi işlərdə çalışan işçilər üzrə xərclər, köməkçi tikililərin saxlanılmasına çəkilən xərclər, sığorta ödənişləri üzrə xərclər, ödənilməsi tikinti müqavilələrində nəzərdə tutulan tədqiqatlara və işləmələrə çəkilən xərclər, konkret müqavilə üzrə istifadə olunmayan boş dayanan maşın və avadanlıqların amortizasiyası üzrə xərclər və s. xərclər.

Müstəqim xərclərdən fərqli olaraq qaimə xərclərinin bölüşdürülməsi, yəni onların müxtəlif tikinti obyektləri üzrə bölgüsü xəruriliyi yaranır. Həmin xərclərin bölgüsünün hansı metodlar əsasında həyata keçirilməsini tikinti şirkətlərinin ölçüləri müəyyənləşdirilməlidir.

MHBS 11 və MMUS 16-da qeyd olunur ki, müqavilənin yerinə yetirilməsindən sonra artıq qalmış materialların satışından, eləcə də müqavilə yerinə yetirildikdən sonra maşın və avadanlıqların satışından olan gəlirlər hesabına bilavasitə konkret tikinti müqaviləsinə aid olunan xərclərin azaldılması həyata keçirilə bilər. Belə çıxır ki, bu cür gəlirlər də, əslində əsas əməliyyat gəlirləri kimi təsnifləşdirilməlidir. Həmin standartlar eyni zamanda ona da icazə verir ki, ümumi inzibati xərclərin, eləcə də işləmələrə çəkilən xərclərin bir hissəsi sifarişçilər tərəfindən çəkilən xərclər hesabına ödənilsin, bir şərtlə ki, həmin xərclərin ödənilməsi tikinti üzrə müqavilədə nəzərdə tutulmuş olsun. Adları çəkilən standartların təsbit etdiyi, yaxud icazə verdiyi həmin qaydalara irad bildirmək istəməzdik, ancaq belə bir sual vermək yəqin ki, irad bildirmək kimi qəbul edilməz; həmin xərclərin gəlirlərin azaldılmasına aid edilməsi, eləcə də ödənilməsi müqavilədə nəzərdə tutulan inzibati xərclərin və işləmələrə çəkilən xərclərin bilavasitə müstəqim xərclərə aid edilməsi, metodiki və praktiki baxımdan səmərə yarada və son maliyyə nəticəsini dəyişdirə bilərmi? Bu cür sualı müsbət cavablandırmaq üçün heç bir əsas yoxdur.

Paraqrafın sonunda sair əməliyyat gəlirləri və xərclərinin təsnifatının təkmilləşdirilməsinin mümkün istiqamətlərini qısaca nəzərdən keçirək. Qeyd etmək lazımdır ki, həm prinsiplər, həm də konseptual əsaslar sair xərcləri (sair əməliyyat xərclərini) zərərli kimi nəzərdə tutur, bu da zənnimizcə düzgün hesab oluna bilməz.

Sair xərclərin, yaxud sair əməliyyat xərclərinin yalnız zərərlərdən ibarət olması onu göstərir ki, ümumiyyətlə mütəmadi olmayan fəaliyyət üzrə xərc yarana bilməz. Halbuki, bu belə deyildir. Məsələn, əgər tikinti şirkəti bir neçə aya hər hansı obyektə icarəyə götürürsə, onda onun ödəyəcəyi icarə haqqı zərər deyil, sair əməliyyat xərci kimi uçota alınmalıdır.

Sair əməliyyat xərclərinin de-fakto zərərlər kimi təsnifləşdirilməsi prinsiplərin və konseptual əsasların gəlirlərə və xərclərə rəğmən müəyyən etmiş olduğu təsnifat kriteriyasını inkar etmək deməkdir. Buna subat kimi 731 nömrəli «Sair əməliyyat xərcləri» hesabına nəzərdə tutulmuş subhesabların tərkibini və adlarını göstərmək olar. Həmin subhesabların heç biri faktiki olaraq sair əməliyyat xərclərini deyil, müxtəlif sair əməliyyatlardan yaranan zərərləri uçota almaq üçün nəzərdə tutulmuşdur.

Əgər 611 nömrəli «Sair əməliyyat gəlirləri» adla sintetik uçot hesabının 611-1 nömrəli subhesabı uzunmüddətli aktivlərin satışından gəlirlərin uçotunu aparmaq üçün nəzərdə tutulmuşsa, onda həmin aktivlərin satışı ilə əlaqədar xərclərin uçotunu aparmaq üçün də, müvafiq subhesab nəzərdə tutulmalıdır. Ancaq biz görürük ki, 731-1 nömrəli subhesab həmin xərclər haqqında ayrıca məlumat formalaşdırmır. Belə çıxır ki, sair əməliyyat gəliri, sair əməliyyat xərci ilə uzlaşdırılmamışdır. Hazırda vəziyyət belədir ki, sair əməliyyat gəlirləri ilə sair əməliyyat xərclərinin təsnifatı bir-birinə uyğun gəlmir. Əgər məsələyə obyektiv yanaşsaq görürük ki, sair əməliyyat gəlirlərini və sair əməliyyat xərclərini əks etdirən təsnifat maddələrinin üst-üstə düşməsi mümkün deyildir. Məsələ bundadır ki, həm sair əməliyyat gəlirləri üzrə, həm də sair əməliyyat xərcləri üzrə yekun məlumatlar bir-biri ilə qarşılıqlı surətdə əvəzlənmədən birbaşa ümumi mənfəətə (zərərə) silinirlər.

Sair əməliyyat gəlirlərinin və sair əməliyyat xərclərinin təsnifat maddələrinə diqqətlə yanaşdıqda məlum olur ki, onların tərkibində tək-cə gəlirlər və xərclər deyil, birbaşa mənfəət və zərərlər əks etdirilir.

Məsələn, daxil olmuş çərimələr, keçimiş illərdə ümitsiz kimi uçota alınmış, hazırda isə daxil olmuş borclar, müsbət məzənnə fərqləri və s. maddələr əslində gəlirləri deyil mənfəətləri əks etdirir. Sair əməliyyat xərclərinin tərkibinə nəzər

saldıqda görürün ki, orada olan bütün təsnifat maddələrində yalnız ə yalnız zərərlər əks etdirilir. Həmin maddələrin bəziləri istisna olunmaqla, demək olar ki, tam əksəriyyəti müəssisənin əsas əməliyyat fəaliyyəti ilə əlaqədar yaranır. Məsələn, onlara yenidənqiymətləndirmə, qiymətdən düşmə üzrə zərərləri, keçmiş illər üzrə zərərləri, şübhəli və ümitsiz borclar üzrə zərərləri, məzənnə üzrə zərərləri və s. aid etmək olar. Odur ki, onların xərclər deyil, zərərlər adlandırılması daha düzgün olardı.

Digər tərəfdən, həqiqətən də sair fəaliyyətə aid olunan bəzi gəlirlərin və xərclərin kəmiyyətlərini əks etdirmək üçün müvafiq təsnifat maddələrinin nəzərdə tutulması da məqsədəuyğun olardı. Məsələn, qısa müddətə (məsələn, bir neçə ay müddətinə) icarəyə götürülmüş, yaxud icarəyə verilmiş aktivlər üzrə gəlirləri və xərcləri təsnifat qrupuna daxil etmək zəruridir.

Gəlirlərin və xərclərin təsnifatının təkmilləşdirilməsi, onların analitik və sintetik uçotu metodikasının inkişafı üçün də imkanlar açır. Odur ki, növbəti paraqrafda həmin metodikanın yaxşılaşdırılması və inkişafının mümkün istiqamətlərini nəzərdən keçirək.

3.2. Gəlirlərin və xərclərin analitik və sintetik uçotu metodikasının yaxşılaşdırılması

Tikinti təşkilatlarında gəlirlər və xərclərin uçotunun informativliyini yüksəltmək, daha analitik informasiya əldə etmək üçün təklif olunmuş təsnifata uyğun olaraq hesablar sistemində müvafiq dəyişikliklərin aparılması zəruridir. Dəyişiklik olmadan gəlirlər və xərclər haqqında analitik, dürüst və münasib informasiya formalaşdırmaq mümkün deyildir.

Bu baxımdan ilk növbədə xərclərin uçotunda dəyişikliklərin aparılması mühüm əhəmiyyət kəsb edir. Çünki xərclər çəkilmədən gəlirlər götürmək olmaz. İkinci fəsildə, həmçinin əvvəlki paraqrafda biz tikintidə müqavilələr üzrə məsrəflərin yalnız 5 maddə üzrə təsnifləşdirilmiş olduğunu qeyd etmişdik, həm də göstərmişdik ki, xərclər təyinatları (funksiyaları) üzrə deyil, yalnız xarakteri (xüsusiyyətləri) üzrə uçota alınır, halbuki, xərclərin təyinatı (funksiyaları) üzrə uçotunun aparılması istifadəçilər üçün daha faydalı informasiya formalaşdırmağa imkan verir.

Xərclərin yalnız 5 maddə üzrə uçotu, onların analitikliyi baxımından da, kifayət deyildir. Tikintidə qaimə xərclərinin xeyli xüsusi çəkiyə malik olmasına baxmayaraq, həmin xərclər haqqında informasiya formalaşdırılmır. Deyilənləri nəzərə almaqla biz 203 nömrəli «Tikinti müqavilələri üzrə məsrəflər» hesabında aşağıdakı subhesabların olmasını təklif edirik:

203-1 «Tikinti sərf olunan əks xammal və materiallar:

203 -2 «Tikintidə sərf olunan köməkçi xammal və materiallar;

203-3 «Tikinti işlərində bilavasitə çalışan işçilərin əmək haqqı xərcləri»,

203-4 «Tikinti işlərində bilavasitə çalışan işçilərin sosial sığortasına və təminatına ayırmalar üzrə xərclər;

203-5 «Tikinti müqavilələrinin yerinə yetirilməsində istifadə olunan uzunmüddətli aktivlərin amortizasiyası xərcləri»;

203-6 «Tikinti meydançaları üzrə və tikinti meydançalarından maşın və avadanlıqların yerinin dəyişdirilməsi üzrə xərclər;

203-7 «Tikinti müqavilələrinin yerinə yetirilməsi ilə əlaqədar icarəyə götürülmüş maşın və avadanlıqların icarə haqqı üzrə xərclər;

203-8 «Tikinti müqavilələrinin yerinə yetirilməsi üzrə sair müstəqim xərclər»;

203-9 «Tikinti üzrə qaimə xərcləri».

203-8 və 203-9 nömrəli subhesablarda hansı xərclərin uçota alınmalı olduğunu biz əvvəlki paraqrafda göstərmişdik, ona görə də onların təkrarlanmasına, zənnimizcə ehtiyac yoxdur.

Digər kommərsiya təşkilatları kimi, tikinti təşkilatları da icarə üzrə xərclər çəkir və gəlirlər götürür. Əgər həmin fəaliyyətdən olan xərclər və gəlirlər mütəmadi xarakter daşıyarsa, onda onlar həm əsas əməliyyat xərcləri, həm də əsas əməliyyat gəlirləri kimi təsnifləşdirilməli və uçota alınmalıdır. Lakin, əvvəlki paraqrafda qeyd olunduğu kimi, maliyyə icarəsi üzrə xərclər və gəlirlər əsas əməliyyat fəaliyyətinə aid edilmir, əməliyyat icarəsi üzrə xərclər isə ümumiyyətlə uçot obyektini kimi çıxış etmir. Zənnimizcə, maliyyə icarəsi üzrə gəlirlər əsas əməliyyat gəlirlərinin tərkibində subhesablarına əlavə «Maliyyə icarəsi üzrə gəlir» subhesabı əlavə edilməlidir. Belə olan halda «Maliyyə icarəsi üzrə gəlir» adlı 631-3 nömrəli subhesab ləğv edilməlidir.

İcarəyə verilmiş obyektlər üzrə xərclər 701 nömrəli hesabda uçota alınmalıdır. Bunun üçün həmin hesabın subhesablarına aşağıdakı iki subhesabın əlavə olunması təklif olunur:

* «Əməliyyat icarəsi üzrə xərclər» subhesabı;

* «Maliyyə icarəsi üzrə xərclər» subhesabı.

Həmin subhesablar obyektlərin əməliyyat icarəsinə və maliyyə icarəsinə verildiyi zaman yarana biləcək mümkün xərclərin uçotunu aparmaq üçün təklif olunur. O ki, qalda icarəyə götürülmüş obyektlər üzrə xərclərə, bizə belə gəlir ki, həmin xərclər mütəmadi baş verdiyi halda onları tikinti müqavilələri üzrə qaimə istehsal xərclərinin tərkibində uçota almaq lazımdır.

Əsas əməliyyat fəaliyyəti üzrə xərclərin və gəlirlərin təklif olunan təsnifatı, uçotunun aparılmasının yaxşılaşdırılmasına dair təkliflər həmin fəaliyyət növləri üzrə xərclərlə gəlirlərin uyğunlaşdırılmasını asanlaşdırmağa, bütövlükdə daha analitik informasiya formalaşdırmağa imkan vermiş olardı.

Sair əməliyyat gəlirləri və xərcləri üzrə uçotun təkmilləşdirilməsi və inkişaf etdirilməsi həm nəzəri, həm də metodiki-praktiki istiqamətdə həyata keçirilməlidir. Məsələ bundadır ki, sair əməliyyat fəaliyyətindən həm gəlir, mənfəət, həm də xərc, zərər yarana bilər. Necə ki, əsas əməliyyat fəaliyyəti üzrə gəlir və mənfəət, həmçinin də xərc və zərər eyniləşdirilmir, sair əməliyyat fəaliyyəti üzrə də eyniləşdirilmə etməlidir. Halbuki, mövcud uçot sistemi sair əməliyyat fəaliyyəti üzrə gəlirləri və mənfəəti, eləcə də xərcləri və zərərləri vahid anlamda əks etdirir. Bu isə mahiyyət və təqdimat baxımından düzgün sayıla bilməz.

Qeyd etmək lazımdır ki, istər prinsiplərdə, istərsə də MHBS 1-də gəlir və xərclər, konseptual əsaslarda və MMUS 1-də olduğu kimi əsas əməliyyat gəlirlərinə, sair əməliyyat gəlirlərinə və əsas əməliyyat xərclərinə, sair əməliyyat xərclərinə bölünür. Prinsiplər və MHBS 1 «gəlir», «sair gəlir», «xərclər», «sair xərclər» anlayışlarını tətbiq edir. Gəlirlərin və xərclərin beynəlxalq və milli uçot-hesabat sənədlərində və standartlarında müxtəlif anlayışlar ilə ifadə edilməsi, ilk baxışda heç nəyi dəyişmir, yaxud mübahisə obyektinə də deyildir. Əslində isə bu belə deyil. Məsələ bundadır ki, müəssisələrin və şirkətlərin, o cümlədən də, tikinti şirkətlərinin bütün

fəaliyyəti əməliyyat fəaliyyəti hesab olunur. Həmin fəaliyyətin əsas və sair kimi təsnifləşdirilməsi sadəcə olaraq gəlir və xərclərin mütəmadi yaranıb yaranmamasını fərqləndirmək üçündür. Əgər biz sair əməliyyat gəlirlərinə və xərclərinə nəzər yetirsək görürük ki, burada olan maddələrin demək olar ki, hamısı əsas fəaliyyətdən yaranır, onun nəticəsi kimi təzahür edir. Ona görə də, gəlir və xərclərin əsas və sair əməliyyatlardan yarandığını demək və buna əsasən də, müvafiq hesablər sistemi tətbiq etmək yəqin ki, düzgün sayıla bilməz. Bununla onu demək istəyirik ki, a) «əsas əməliyyat gəlirləri» və «əsas əməliyyat xərcləri» anlayışları «əsas gəlir» və «satışın maya dəyəri» anlayışları ilə; b) «sair əməliyyat gəlirləri» və «sair əməliyyat xərcləri» anlayışları isə – «sair gəlirlər» və «sair xərclər» anlayışları ilə əvəz olunsun uçotun aparılması metodikası daha sadə və başa düşülən olar.

Bu yanaşmadan çıxış edərək biz aşağıdakıları təklif edirik:

1). Hesablər planında 6-cı bölmənin 60-cı maddəsinin adı («Əsas əməliyyat gəlirləri») «Əsas gəlirlər» ifadəsi ilə əvəz olunsun.

2). Hesablər planında 6-cı bölmənin 61-ci maddəsinin «Sair əməliyyat gəlirləri» adı, «Sair gəlirlər» adlandırılınsın;

3) Hesablər planında 7-ci bölmənin 70-ci maddəsinin indiki adı («Satışın maya dəyəri üzrə xərclər») dəyişdirilərək «Satışın maya dəyəri» adlandırılınsın.

4) Hesablər planında 7-ci bölmənin 71-ci maddəsinin hazırkı adı – «Sair əməliyyat xərcləri» - dəyişdirilərək «Sair xərclər» adlandırılınsın.

Təklif olunan dəyişikliklərə uyğun olaraq müvafiq sintetik və onların subhesablarının adlarında da dəyişikliklərin aparılması zəruriliyi yaranır. Araşdırmalar göstərir subhesabların yalnız adlarının deyil, onların tərkibinin də dəyişilməsi lazımdır.

Gəlirlərin və xərclərin sintetik uçot hesablarının adlarında aşağıdakı dəyişikliklərin aparılması təklif olunur:

601 – «Satışdan əsas gəlirlər» (indiki «satış»);

611 – «Sair gəlirlər» (indiki adı «Sair əməliyyat gəlirləri»);

701 – «Satışın maya dəyəri» (indiki adı «Satışın maya dəyəri üzrə xərclər»);

731 – «Sair xərclər» (indiki adı «Sair əməliyyat xərcləri»).

Həmin hesablar üzrə subhesabların aşağıdakı adlarda və tərkibdə olması təklif edilir:

- 601 – «Satışdan əsas gəlirlər»;
- 601-1 – «Məhsulun (işlərin, xidmətlərin) satışından gəlirlər»;
- 601-2 – «Malların satışından gəlirlər»;
- 601-3 – «Tikinti müqavilələrindən gəlirlər»;
- 601-4 – «Royalti gəlirləri»;
- 601-5 – «Əməliyyat icarəsindən gəlirlər»;
- 601-6 – «Maliyyə icarəsindən gəlirlər»;
- 601-7 – «Digər əsas gəlirlər».

Məhsulların və malların satışı üzrə gəlirlərin ayrıca subhesablarda uçota alınmasının zəruriliyi Hesablar Planında iki müstəqil sintetik uçot hesabının (104 «Hazır məhsul» və 205 «Mallar») mövcudluğu ilə şərtləmir.

- 611 – «Sair gəlirlər»:
- 611-1 - «Uzunmüddətli aktivlərin satışından gəlirlər»;
- 611-2- «Uzunmüddətli aktivlərin icarəyə verilməsindən mütəmadi olmayan gəlirlər»;
- 611-3 – «İstifadə olunmayan materialların satışından gəlirlər»;
- 611-4 – «Aktivlərin əvəzsiz qaydada daxil olmasından gəlirlər»;
- 611-5 – «Cərimələrin və digər oxşar ödənişlərin daxil olmasından gəlirlər»;
- 611-6 – «Ümitsiz borclarıən bərpasından gəlirlər»;
- 611-7 – «Silinmiş ehtiyatların bərpasından gəlirlər»;
- 611-8 – «Məzənnə fərqlərindən yaranan gəlirlər»;
- 611-9 – «Aktivlərin qiymətdən düşməsi, itirilməsi və ya qaytarılmasından imtina olunması hallarında üçüncü tərəfdən daxil olan kompensasiyalar»;
- 611-10 – «Digər sair gəlirlər».

Mövcud subhesabların tərkibinə və adlarında aparılmış dəyişikliklər praktiki fəaliyyət zamanı mümkün ola biləcək əməliyyatların hamısını əks etdirmək üçün kifayətdir. Göründüyü kimi, biz yeni - «İstifadə olunmayan materialların satışından gəlirlər» adlı subhesab təklif etmişik. Həmin subhesabı təklif edərkən biz onu nəzərə

almışığı ki, şirkətlərdə, o cümlədən də, tikinti şirkətlərində bəzən istifadə olunmayan materiallar yaranır, onların satışından olan gəliri, əsas gəlirə daxil etmək düzgün deyil, necə ki, uzunmüddətli aktivlərin satışından gəlir satışdan əsas gəlirə daxil edilmir.

Qüvvədə olan Hesablar Planında 611 nömrəli hesab üçün nəzərdə tutulmuş 611-2 nömrəli «Yenidənqiymətləndirilmədən gəlirlər» adlı subhesabı, biz standart, o cümlədən «Ehtiyatlar» adlı MHBS 2 və «Ehtiyatlar üzrə» MMUS 8 cari ehtiyatların qiymətləndirilməsindən yaranan gəlirlərin tanınmasına və onların hesabatda əks etdirilməsinə icazə vermir. Yenidən qiymətləndirmədən yaranan gəlir yalnız əvvəlki yenidən qiymətləndirmədən yaranmış olan zərərlərin ödənilməsinə yönəldilə bilər. Riversiyasiya məbləğindən artıq olan məbləğ isə yenidən qiymətləndirmədən yaranan gəlir kimi uçota alınmalıdır. Deyilən səbəblər üzündən zənnimizcə, 611-2 nömrəli subhesabın olmasına ehtiyac yoxdur.

701 – «Satışın maya dəyəri»:

701-1 «Məhsulun (işlərin, xidmətlərin) satış maya dəyəri»;

701-2 «Malların satış maya dəyəri»;

701-3 «Tikinti müqavilələri üzrə satışın maya dəyəri»;

701-4 «Əməliyyat icarəsi üzrə xərclər»

701-5 «Maliyyə icarəsi üzrə xərclər»

701-6 «Sair satışın maya dəyəri».

Burada bir sayı qeyd etmək lazımdır ki, işlərin görülməsi, xidmətlərin göstərilməsi üzrə gəlirləri uçota alan subhesab (601-2 «Xidmətlərin göstərilməsi və işlərin yerinə yetirilməsi üzrə gəlir» subhesabı) və işlərin, xidmətlərin maya dəyəri üzrə xərcləri uçota alan subhesab (701-1 «İşlərin (xidmətlərin) maya dəyəri üzrə xərclər» subhesabı) mövcud olduğu halda, həmin işlərə və xidmətlərə çəkilən xərcləri ayrıca uçota alan hesab yoxdur. Bu cür hesab əslində Hesablar Planının 2-ci bölməsində yerləşdirilməlidir. Nəzərə alınsa ki, hazır məhsul istehsalı ilə işlər və xidmətlər bir-birindən fərqlənir, onlara çəkilən xərclərin ayrıca usota alınması üçün müvafiq hesabın müəyyən edilməsi zəruridir. Bu cür hesab kalkulyasiyaedici hesab kimi nəzərdə tutulmalıdır. Tam hazır olmuş, lakin istifadəçilər (istehlakçılar)

tərəfindən qəbul olunmamış işlər, göstərilmiş, ancaq dəyəri ödənilməmiş xidmətlərin uçotunun da ayrıca hesabda uçota alınması məqsədəuyğun olardı. Belə hesabın olmaması səbəbindən məlum olmur ki, 601-2 və 701-1 nömrəli subhesablara məbləğlər hansı hesabdən yazılır.

731 «sair xərclər»:

731-1 «Uzunmüddətli aktivlərin satışından zərərlər»;

731-2 «Uzunmüddətli aktivlərin xric olmasından zərərlər»;

731-3 «Yenidənqiymətləndirmədən zərərlər»;

731-4 «Qiymətdəndüşmədən zərərlər»;

731-5 «Ödənilmiş cərimələr və sair oxşar ödənişlər»;

731-6 «Keçmiş illərin zərərləri»;

731-7 «Aktivlərin dəyərinin azalması üzrə düzəlişlər»;

731-8 «Məzənnə fərqlərindən yaranan zərərlər»;

731-9 «Aktivlərin əvəzsiz verilməsindən zərərlər»;

731-10 «Digər sair xərclər zərərlər».

MHBS 11 və MMU 16 artın qeyd olunduğu kimi, müqavilədə ödənilməsi nəzərdə tutulmayan ümumi inzibati xərclərin, satış ilə əlaqədar xərclərin, həmçinin tikinti müqaviləsi üzrə nəzərdə tutulmayan tədqiqatlara və işləmələrə çəkilən xərclərin tikinti müqavilələri üzrə işlərin maya dəyərində daxil edilməsinə icazə vermir. Məlumdur ki, ümumi inzibati xərclərin və satış üzrə xərclərin uçotunun aparılması üçün Hesablar Planında müstəqil sintetik hesablar nəzərdə tutulmuşdur. Ancaq tədqiqatlara və işləmələrə çəkilən və tikinti müqavilələri üzrə ödənilməsi nəzərdə tutulmayan həmin xərclərin uçotunun hansı hesabda aparılacağı və hansı hesaba silinəcəyi aydın deyil.

Zənnimizcə həmin xərclərin uçotunun aparılması iki variantdan biri əsasında təşkil oluna və aparıla bilər:

Variant 1. Ödənilməsi tikinti müqaviləsində nəzərdə tutulmayan tədqiqatlara və işləmələrə çəkilən xərclər 203 nömrəli «Tikinti müqavilələri üzrə məsrəflər» hesabının təklif olunan 203-9 nömrəli «Tikinti üzrə qaimə xərcləri» subhesabında uçota alınır və dövrün sonunda 731-10 nömrəli subhesaba silinir.

Variante 2. Ödənilməsi tikinti müqaviləsində nəzərdə tutulmayan tədqiqatlara və işləmələrə çəkilən xərclər 203 nömrəli hesabın tərkibində ayrıca subhesabda uçota alınır və həmin yeni subhesab – 203-10 nömrəsi və «Tədqiqatlara və işləmələrə çəkilən xərclər» adı altında müəyyən olunur. Dövrün sonunda həmin xərclər variant 1-də olduğu kimi 731-10 nömrəli subhesaba silinir.

Hər iki variantda tədqiqatlara və işləmələrə çəkilən xərclər hesabat ilinin sonunda 731-10 nömrəli subhesabdan 801 nömrəli «Ümumi mənfəət (zərər) hesabına silinəcəkdir.

Araşdırmalar göstərir ki, tikinti təşkilatlarının istifadə etdiyi 711 nömrəli «Kommersiya xərcləri» və 721 nömrəli «İnzibati xərclər» hesablarının subhesablarında da dəyişikliklərin aparılması, onlara yeni subhesabların əlavə edilməsi zərərli deyil. Məsələn, tikinti təşkilatlarında xeyli yüksək xüsusi çəkiyə malik olan reklam xərclərini, ayrıca subhesabda əks etdirmək olar.

Zənnimizcə 711 və 721 nömrəli hesablarda xərclər xarakteri (xüsusiyyətləri) əsasında deyil, təyinatı (funksiyaları) əsasında təsnifləşdirilməli və uçota alınmalıdır.

NƏTİCƏ

«Tikinti təşkilatlarında gəlirlərin və xərclərin uçotu metodikası» onun təkmilləşdirilməsi» mövzusunda aparılmış tədqiqat aşağıdakı nəticələr çıxarmağa və təkliflər irəli sürməyə imkan verir.

1. Tikinti – maddi istehsalın başlıca sferalarından biri olmaqla, ölkənin iqtisadi-sosial inkişafında mühüm rol oynayır. Tikinti biznesinin inkişafı bir çox digər şərtlərlə yanaşı, burada idarəetmə mexanizminin daim yenilənməsindən və təkmilləşdirilməsindən asılıdır. Həmin sahənin idarəetmə mexanizminin əsas elementlərindən birini uçot sistemi təşkil edir.

Uçot sisteminin, o cümlədən, gəlirlərin və xərclərin uçotunun adekvat şəkildə qurulması tikinti təşkilatlarının fəaliyyəti barədə münasib və faydalı informasiya formalaşdırmağın, bununla da sifarişçilərin investisiya qərarları qəbul etmələrinin çox mühüm şərtidir;

2. Araşdırmalar göstərir ki, gəlirlərin və xərclərin uçotunun düzgün və səmərəli təşkili həm nəzəri-metodoloji, həm də praktiki məsələlərin kömpleks və sistemli şəkildə həllindən asılıdır. Əsaslandırılmış nəzəri-metodoloji müddəalar və təsbitlər gəlirlərin və xərclərin uçotunun praktiki problemlərinin məqsədyönlü həllinə imkan verir.

3. İqtisadi ədəbiyyatların, həmçinin də uçot üzrə ədəbiyyatların öyrənilməsi göstərir ki «gəlirlər» və «xərclər» anlayışlarının iqtisadi mahiyyəti və məzmunu ətrafında iqtisadçı alimlərin, mühasiblərin fikir ayrılıqları daha çoxdur, nəinki, yekdil baxışları.

İqtisadi nəzəriyyədə gəlirlər müəyyən vaxt ərzində pul vəsaitlərinin daxil olması məbləğləri kimi xərclər isə istifadə olunan resursların dəyərinin məcmusu kimi xarakterizə edilir. Maliyyə hesabatının beynəlxalq standartları təşəkkül tapana və tətbiq olunana qədər uçot ədəbiyyatlarında gəlirlərin və xərclərin tərfi iqtisadi nəzəriyyədə (siyasi-iqtisadi) olduğu kimi verilirdi.

4. Maliyyə hesabatının hazırlanması və tərtib edilməsinin prinsipləri (prinsiplər) 1989-cu ildə dərc edildikdən sonra gəlirlərə və xərclərə verilən təriflər ətrafında mübahisə və müzakirələr səngiməyə başladı. Çünki prinsiplər, maliyyə hesabatının

elementləri olan gəlirlərə və xərclərə tamamilə yeni nəzəri-metodiki xarakterli tərif vermiş və onların tanınma kriteriyalarını təsbit etmişdi.

Ölkədə təsbiq olunmuş konseptual əsaslar da, prinsiplərin mövqeyindən çıxış edərək həmin tərifləri və tanınma kriteriyalarını heç bir dəyişiklik etmədən qəbul etdi.

5. Prinsiplərdə və konseptual əsaslarda gəlirlərə verilmiş tərifin məzmunu ilə tanışlıq deməyə imkan verir ki, həmin tərif mükəmməl formulə edilmiş və o, gəlirlərin mahiyyətini, məzmununu, təyinatını dəqiq ifadə edir. Ancaq müəllifin subyektiv fikrinə görə, həmin rəsmi sənədlərdə xərclərə verilmiş tərif mübahisəli xarakter daşıyır. Mübahisə doğuran başlıca məqam ondan ibarətdir ki, prinsiplər və konseptual əsaslar, xərcləri iqtisadi fayda gətirən aktivlərin azalması və ya öhdəliklərin artmasına gətirib çıxaran, son nəticədə isə kapitalın azalmasına səbəb olan element kimi qəbul edirlər. Məlum bir şeyi sübut etməyə ehtiyac yoxdur ki, xərclər olmadan gəlir əldə etmək və kapitalı artırmaq mümkün deyildir. Bu tezisdən çıxış edərək biz xərclərə aşağıdakı kimi tərif verilməsini məqsədəuyğun hesab edirik. Xərclər – iqtisadi fayda əldə etmək məqsədilə müəssisənin məhsul (iş, xidmətlər) istehsalına sərf etdiyi resursların pul ifadəsində dəyəridir.

6. Gəlirlərin və xərclərin prinsiplərdə və konseptual əsaslarda təsbit edilmiş tanınma kriteriyaları universaldır, onlar həmin elementlərə həmin sənədlərdə verilmiş təriflərə tamamilə uyğun gəlir;

7. Araşdırmalar göstərir ki, uçot və hesabatın, o cümlədən, gəlirlərin və xərclərin uçotu və hesabatının metodologiyası və prinsipləri bütünlükdə kifayət qədər geniş öyrənilmiş, tədqiq olunmuş məsələlər sırasındadır. Bu proses əsasən inkişaf etmiş Qərbi ölkələrində getmiş, keçmiş SSRİ dövründə isə demək olar ki, diqqətdən kənar qalmışdır. Uçot üzrə ədəbiyyatlarda prinsiplər qismində çoxlu sayda və müxtəlif yolverilmələr, ehtimallar, tələblər irəli sürülür. Bizim araşdırmalarımız göstərir ki, gəlirlərin və xərclərin uçotuna rəğmən aşağıdakı prinsiplərin mövcudluğu zəruridir:

- hesablama metodu ilə uçot prinsipi;
- fəaliyyətin fasiləsizliyi prinsipi;
- pul ilə ölçmə prinsipi;
- ikili yazılış prinsipi.

8. Digər kommersiya təşkilatlarında olduğu kimi, tikinti təşkilatlarında da gəlirlər və xərclər prinsiplərdə və konseptual əsaslarda nəzəri cəhətdən əsaslandırılmış müddəalar, eləcə də MHBS 1 və MMUS 1-də konkretləşdirilmiş qruplar üzrə təsnifləşdirilir və uçota alınır. Gəlirlərin və xərclərin təsnifatı və uçotu əsas əməliyyat fəaliyyəti, sair əməliyyat fəaliyyəti üzrə həyata keçirilir. Kommersiya xərcləri və inzibati xərclər ayrıca qruplarda təsnifləşdirilir və dövri xərclər kimi uçota alınır.

9. Araşdırmalar göstərir ki, qaydalar üzrə təsdiq olunmuş Hesablar Planı, tikinti təşkilatlarında gəlirlərin və xərclərin ayrı-ayrı fəaliyyət növləri üzrə təsnifatı və uçotunun aparılması sahəsində ciddi dəyişikliklərə malikdir və demək olar ki, praktikanın tələblərinə cavab verir. Bununla belə, müəyyən edilmişdir ki, tikinti təşkilatlarında gəlirlərin və xərclərin həm əsas əməliyyat, həm də sair əməliyyat fəaliyyəti üzrə təsnifatında və uçotu metodikasında müəyyən çatışmazlıqlar vardır, hansıların ki, tərkibi və məzmunu dissertasiya işinin üçüncü fəslində geniş açıqlanmışdır.

10. Tədqiqat nəticəsində müəyyən edilmişdir ki, Hesablar Planı xərclərin uçotunun onların yalnız xarakteri (xüsusiyyətləri), yəni iqtisadi məzmunu əsasında aparılmasına imkan verir, halbuki xərclərin təyinatı (funksiyası) əsasında uçotunun aparılması kənar istifadəçilər üçün daha faydalı informasiya formalaşdırır, tikinti təşkilatlarının işgüzar və bazar aktivliyinin səviyyəsini obyektiv şəkildə əks etdirməyə imkan verir. Bunu nəzərə alaraq dissertasiya işində əsas fəaliyyət sahəsində gəlirlərin və xərclərin yeni təsnifatı işlənib hazırlanmış və tövsiyyə olunmuşdur. Təklif olunan təsnifat xərclərin hər iki təsnifat metodu (xərclərin xarakterinə görə təsnifatı və xərclərin təyinatına görə təsnifatı və xərclərin təyinatına görə təsnifatı) əsasında uçotunun aparılması üçün əsas kimi götürülə bilər.

11. Mövcud uçot sistemi, daha doğrusu, tətbiq olunan Hesablar Planı tikinti təşkilatlarında qaimə istehsal xərclərinin uçotunun aparılması metodikasını əks etdirmir. Halbuki, MHBS 11 və MMUS 16 həmin xərclərin ayrıca uçota alınmasını və onlar haqqında müvafiq informasiya formalaşdırılmasını tələb edir. Bunu nəzərə

alaraq biz qaimə xərclərinin aşağıdakı maddələr üzrə təsnifləşdirilməsi və uçota alınmasını məqsədəuyğun hesab edirik.

- texniki xidmət və təmir işlərinin əmək haqqı və sosial sığorta xərcləri;
- ümumi nəzarəti həyata keçirən işçilərin əmək haqqı və sosial sığorta xərcləri;
- kommunal sahədə, digər köməkçi işlərdə çalışan işçilər üzrə xərclər;
- köməkçi tikililərin saxlanması ilə əlaqədar xərclər;
- sığorta ödənişləri üzrə xərclər;
- tikinti müqavilələri üzrə ödənilməsi nəzərdə tutulmayan tədqiqatlara və işləmələrə çəkilən xərclər;
- konkret müqavilə əsasında istifadə olunmayan boş dayanan maşın və avadanlıqların amortizasiyası xərcləri;
- sair qaimə istehsal xərcləri.

12. Tikinti müqavilələri üzrə xərclər haqqında daha analitik informasiya əldə etmək məqsədilə mövcud 203 nömrəli «Tikinti müqavilələri üzrə məsrəflər» hesabına 9 subhesabın açılması təklif edilmiş və onların açılmasının zəruriliyi əsaslandırılmışdır. Hazırda isə həmin hesaba yalnız 5 subhesab nəzərdə tutulmuşdur.

Əsas əməliyyat və sair əməliyyat gəlirlərini uçota alan hesabların (601-611), eləcə də, satışın maya dəyərini, həmçinin sair əməliyyat xərclərini (zərərlərini) uçota alan hesabların (701, 731) subhesablarının adlarında və tərkibində aparıla biləcək mümkün dəyişikliklər göstərilmiş və əsaslandırılmışdır.

ƏDƏBİYYAT SİYAHISI

1. Azərbaycan Respublikasının Mülki Məcəlləsi. Bakı, Qanun, 2006.
2. Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi, Bakı, 2007.
3. Azərbaycan Respublikasının Əmək Məcəlləsi, Bakı, 2010.
4. «Mühasibat uçotu haqqında» Azərbaycan Respublikasının Qanunu, Bakı, 2004.
5. Принципы подготовки и представления финансовой отчетности. Москва, 1989;
6. Международные Стандарты Финансовой Отчетности. Москва, 2009;
7. Kommersiya təşkilatları üçün Milli Mühasibat Uçota Standartlarının Konseptual Əsasları. Bakı, 2010.
8. Maliyyə hesabatlarının beynəlxalq standartlarına və kommersiya təşkilatları üçün milli mühasibat uçotu standartlarına əsasən mühasibat uçotunun aparılması Qaydaları «Maliyyə və uçot» jurnalı 2017.
9. İqtisadi nəzəriyyə. Dərslik. Çəşioğlu. Bakı, 2001.
10. Экономическая теория (политэкономия): Учебник. М.: ИНФРА. М., 2004;
11. Пол. А.Самуэльсон, Вильям Д. Нордхауе. Экономика. Пер с англ. – М.: «Издательство БИНОМ», 1997;
12. Политическая экономия. Москва, издательство политической литературы, 1976;
13. Безруких П.С. и др. Учет затрат и калькулирование в промышленности. М.: Финансы и статистика, 1989;
14. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. Учебное пособие. М.: ИНФРА – М, 2007.
15. Каверина О.Д. Управленческий учете: системы, методы, процедуры. – М.Финансы и статистика, 2003;
16. Səbzəliyev S.M., Quliyev V.M. İdarəetmə uçotu: Ali məktəblər üçün dərslik. Bakı, 2014;
17. Краткий словарь по философии. Минск: Харвест, 2008.

18. Теория бухгалтерского учета. Учебник Пер. С англ. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999.
19. Дэвид Миддлтон. Бухгалтерский учет и принятие решений. Пер с англ. Москва, «Аудит» Издательское объединение «ЮНИТИ», 1997;
20. Финансовый учет: Учебник М.: Финансы и статистика, 2002.
21. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета. Пер. с англ М.: Финансы и статистика, 1997;
22. Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учета. Пер. с англ. М.: «Финансы и статистика», 1997.
23. Деркач Д.И. Анализ производственно – хозяйственной деятельности подрядных строительных организаций. М.: Финансы и статистика, 1990.
24. Международные стандарты финансовой отчетности: Учебное пособие. – М.: КНОРУС, 2012.
25. Агеева О.А. Международные стандарты финансовой отчетности. Учебник для вузов. – М.: Издательство Юрайт, 2013;
26. Mahmudov İ.M., Zeynalov T.S., İsmayılov N.M. İqtisadi təhlil. Dərslik. Bakı, 2010.
27. Сəfərli H.A. İqtisadi təhlil (dərslik). Bakı, 2009.
28. «Maliyyə və uçot» jurnalı: 2014-2017-ci illər.