

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

Əlyazması hüququnda

Rövşən Elşən Oğlu

«Dövriyyə aktivlərinin uçotu və təhlili problemləri» mövzusunda

MAGİSTR DİSSERTASİYASI

İxtisasın şifri və adı

İİM - 060402 «Mühasibat uçotu və audit»

İxtisaslaşma:

**«İstehsal sferasında mühasibat uçotu və
audit»**

Elmi rəhbər

Magistr proqramının rəhbəri

i.e.n. dos.Mustafayev Y.R.

i.ü.f.d dos. Musayeva N.M.

Kafedra müdiri

i.e.d. prof.Səbzəliyev S.M.

BAKİ - 2018

MÜNDƏRİCAT

GİRİŞ.....	3
Fəsil I. Dövriyyə aktivlərinin uçotu və təhlilinin nəzəri metodoloji əsasları	
1.1. Dövriyyə aktivlərinin iqtisadi məzmunu və uçotunun vəzifələri.....	9
1.2. Dövriyyə aktivlərinin təsnifatı və qiymətləndirilməsi konsepsiyası.....	20
Fəsil II. Dövriyyə aktivlərinin uçotunun təşkili metodikası və onun təkmilləşdirilməsi istiqamətləri	
2.1. Dövriyyə aktivlərinin uçotunun mövcud sistemi və onun qiymətləndirilməsi.....	31
2.2. Dövriyyə aktivlərinin uçotunun təkmilləşdirilməsi istiqamətləri.....	37
Fəsil III. Dövriyyə aktivlərinin təhlilinin təkmilləşdirilməsi problemləri	
3.1. Dövriyyə aktivlərinin təhlilinin vəzifələri və informasiya mənbələri.....	49
3.2. Dövriyyə aktivlərindən istifadənin dinamikasının təhlili.....	63
NƏTİCƏ.....	80
ƏDƏBİYYAT SİYAHISI.....	89

GİRİŞ

Mövzunun aktuallığı. Siyasi müstəqillik əldə etdikdən sonra ölkəmizin ən başlıca problemi iqtisadiyyatı bazar münasibətləri relsinə keçirmək, onun sabit və səmərəli inkişafını təmin etdirmək idi. Bunun üçün keçən əsrin 90-cı illərinin ortalarından başlayaraq ciddi və əsaslı islahatlar həyata keçirildi. İqtisadiyyatda müxtəlif mülkiyyət formalı müəssisələrin yaradılması və fəaliyyəti, dövlət müəssisələrinin özəlləşdirilməsi, torpaq islahatlarının aparılması və onun başa çatdırılması, xarici investisiyaların cəlb edilməsi, bunun üçün müvafiq iqtisadi, normativ-hüquqi baza yaradılması, iqtisadi mexanizmin bazar münasibətlərinə uyğun yenidən işlənilib hazırlanması və s. tədbirlər həmin iqtisadi islahatların tərkib hissələridir. Bütün bunlar, habelə xarici ölkələrlə, firmalarla, şirkətlərlə sıx əməkdaşlıq, iqtisadi integrasiyasının güclənməsi və bunların nəticəsi kimi iqtisadi informasiyanın hədsiz artması yeni bazar mexanizminin elementlərindən istifadə olunması zəruriliyini də yaratdı. Belə mexanizmin ayrılmaz hissəsi mühasibat uçotu və hesabatıdır.

Mühasibat uçotu bazar mexanizminin bütün elementlərini əhatə etdiyi üçün onun yenidən qurulması, bazar iqtisadiyyatının tələblərinə, beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılması mühüm bir problem kimi qarşıda durdu. Bunu nəzərə alaraq ölkədə bir sıra normativ aktlar qəbul edildi ki, bunlara da ilk növbədə «Mühasibat uçotu haqqında» Qanunu (2004); «Mühasibat uçotunun hesablar Planı və onun tətbiqinə dair təlimatı» (1995); «Uçot siyasəti haqqında Əsasnamə»ni (1997) və s. aid etmək olar. Göstərilən sənədlərdə müəssisə aktivlərinin, kapitalının və öhdəliklərinin uçotunun aparılmasının ümumi prinsipləri, qaydaları və konkret standartları öz əksini tapmışdır. Həmin sənədlərin işlənilib hazırlanması və praktikaya tətbiqi ölkənin uçot və hesabat sistemini bazar münasibətlərinin tələblərinə, bu sahədə olan beynəlxalq prinsiplərin və standartların səviyyəsinə yaxınlaşdırsa da hələlik o müasir biznesin dili rolunu oynaya bilmir, beynəlxalq təcrübədən xeyli geri qalır. Deyilənlər uçot və hesabatın bütün obyektlərinə və elementlərinə, ilk növbədə isə dövriyyə aktivlərinə aiddir.

Araşdırmaların göstərdiyi kimi, məhz dövriyyə aktivlərinin uçotu və hesabatı

bazar münasibətlərinə keçid dövründə az dəyişikliyə uğramışdır. Nəticə etibarlı ilə bu, dövriyyə aktivləri barədə etibarlı və keyfiyyətli informasiya əldə etməyə, həmin informasiya əsasında əsaslan- dirilmiş idarəetmə və maliyyə qərarları qəbul etməyə tam imkan vermir. Etibarlı və keyfiyyətli informasiya hər şeydən öncə səhmdarlar, investorlar, kreditorlar, fiskal orqanlar üçün lazımdır. Onların hamısı müəssisənin fəaliyyətinin nəticələrində birbaşa maraqlıdirlar. Müəssisənin fəaliyyətinin proqnozlaşdırılması isə bilavasitə uçot və hesabatın verdiyi informasiyadan asılıdır. Halbuki dövriyyə aktivləri, onların tərkib hissələri haqda etibarlı informasiyanı mövcud uçot və hesabat sistemindən almaq demək olar ki, mümkün deyildir.

Vəziyyətin başlıca səbəbləri bunlardır; mövcud uçot və hesab sisteminin daha çox vergi qanunvericiliyinin tələblərinə uyğunlaşdırılması, vergi uçotu ilə mühasibat uçotunun, həmçinin maliyyə uçotu ilə idarəetmə uçotunun ayrılıqda aparılmaması, uçot və hesabatın tənzimlənməsində mərkəzləşmiş şəkildə qəbul edilmiş qaydalara daha çox üstünlük verilməsi və s.

Dövriyyə aktivlərinin mövcudluğu və hərəkəti haqqında etibarlı informasiyanın formalaşdırıla bilməməsinin digər başlıca səbəbləri isə həmin aktivlərin iqtisadi məzmununun tam və düzgün araşdırılmaması, təsnifləşdirilməməsi və qiymətləndirilməməsidir. Məhz bu problemlərin ətraflı araşdırılması, onların həllinə dair konkret təklif və tövsiyələrin işlənilib hazırlanması obyektiv zərurətə çevrilmişdir.

Deyilənlər seçilmiş dissertasiya işi mövzusunun aktual olduğunu da şərtləndirir.

Mövzunun öyrənilmə səviyyəsi. Bazar iqtisadiyyatına keçid mərhələsində bütövlükdə uçot və hesabat sistemində ciddi dəyişiklər baş vermiş, həmin sistem müəyyən dərəcədə beynəlxalq prinsiplər və standartlar əsasında tənzimlənməyə başlanmışdır. Ancaq araşdırmalar göstərmişdir ki, dövriyyə aktivlərinin uçotu və hesabatı sistemi uzunmüddətli aktivlərə nisbətən çox az dəyişikliyə uğramışdır. Bu problemin həllində dünya iqtisad elminin inkişafında böyük rolu olan iqtisadçı alimlərdən R.Entoni, C.Ris, Myuller Q., Nidz Y.İ., X.Kaldeum, Van Bırda M.F. MDB məkanında bu məsələnin həlli ilə məşğul olan alimlərdən Amıftıyev V.E., Belobccnskiy A., Babayev Y.A., Blonk İ.A., Volkov N.Q., Kazayev N.N., Kovalev V.V., Kozlov V.V., Luqovoy V.A., Petrova Y.V., Novodvorskiy V.D., Slaxanov A.L,

Veytsman R.Y., Ulyanov İ.P., Xorin A.N., Azərbaycanda Respublikasında bu məsələnin həlli ilə müxtəlif dövrlərdə A.E.Musayev, S.M.Yaqubov, V.İ.isayev, H.İ.Namazəliyev, F.M.Quliyev, Q.Ə. Abbasov, S.M.Səbzəliyev, İ.M.İsmayılov, M.V.Quliyev, S.M.Qasımov məşğul olmuşlar.

Normativ sənədlərdə və uçot üzrə ədəbiyyatlarda dövriyyə aktivlərinin hələ də dəqiq təsnifatı, onların ayrı-ayrı növlərinin qiymətləndirilməsi sahəsində əsaslandırılmış elmi-praktiki təklif və tövsiyələr yoxdur. Dövriyyə aktivlərinin çox mühüm tərkib hissəsi olan pul vəsaitlərinin hərəkəti haqda hesabat forması isə indiyə qədər tətbiq edilmir.

Sadalanın məsələlər yalnız ayrı-ayrı məqalələrdə, konfransların tezislərində tədqiq edilir, onların öyrənilməsi namizədlik və doktorluq dissertasiya səviyyəsində aparılmamışdır.

Tədqiqatın məqsədi və vəzifələri. Dissertasiya işinin başlıca məqsədi - dövriyyə aktivlərinin təsnifatı, qiymətləndirilməsi, uçotu və hesabatı sisteminin mövcud vəziyyətinin tənqidi araşdırılması əsasında onların təkmilləşdirilməsinə dair konkret təkliflər və tövsiyə hazırlamaqdan ibarətdir.

Qoyulmuş məqsədə çatmaq üçün aşağıdakı vəzifələr müəyyən edilmişdir:

- dövriyyə aktivlərinin nəzəri iqtisadi mahiyyətini açıqlamaq və bunun əsasında onların uçotu və hesabatının metodoloji əsaslarını göstərmək;

- dövriyyə aktivlərinin uçotu və hesabatının mühüm metodoloji əsasları kimi onların təsnifatı və qiymətləndirilməsi konsepsiyalarını ümumi şəkildə nəzərdən keçirmək;

- qeyri- maddi dövriyyə aktivlərinin sintetik uçotunun mövcud metodikasının hərtərəfli araşdırmaq və onun formalaşdırdığı informasiyanın həmin aktivlərin idarə edilməsində roluna qiymət vermək;

- maddi (pul) dövriyyə aktivlərinin uçotunun mövcud metodikasını tədqiq etmək və onun metodoloji- praktiki çatışmazlıqlarını müəyyən etmək,

- qeyri-maddi dövriyyə aktivlərinin təsnifatını dəqiqləşdirmək, onların tərkib hissəsi olan materialların, bitməmiş istehsalın, qarşıdakı dövrlərin xərclərinin, hazır məhsulun mövcudluğu və hərəkətinin hansı dəyər və yaxud qiymətlə uçota alınmalı

olduğuna dair konkret təklif və tövsiyə vermək;

-maddi dövriyyə aktivlərinin sintetik uçotda əks etdirilməsi metodikasının onların iqtisadi məzmununa uyğun təkmilləşdirilməsi istiqamətlərini araşdırmaq və praktiki təkliflər hazırlamaq;

-bazar münasibətlərinin, beynəlxalq uçot və hesabat prinsiplərinin və standartlarının tələbləri baxımından dövriyyə aktivləri üzrə mövcud hesabat sistemində qiymət vermək, onun çatışmazlıqlarını göstərmək;

-bütövlükdə dövriyyə aktivlərinin, onların ayrı-ayrı növlərinin maliyyə (mühasibat) hesabatında qiymətləndirilməsi və əks etdirilməsinə, onların beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılmasına dair təkliflər işləyib hazırlamaq;

- biznesin idarə olunmasında pul vəsaitlərinin hərəkətinin proqnozlaşdırılmasına beynəlxalq aləmdə ciddi əhəmiyyət verildiyini nəzərə alaraq ölkəmizin müəssisələri üçün də pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat formasının, onun quruluşu və göstəricilər sistemini hazırlayıb əsaslandırmaq;

Tədqiqatın predmeti və obyektı. Dissertasiya işinin predmeti dövriyyə aktivlərinin iqtisadi məzmunu, təsnifatı, qiymətləndirilməsi, uçot və hesabatının metodoloji praktiki məsələlərinin araşdırılması, onların daha da təkmilləşdirilməsi və beynəlxalq standartlara yaxınlaşdırılmasının tədqiqıdır.

Dissertasiya işi metodiki xarakter daşıdığından burada tədqiqat obyektı kimi mühasibat uçotu və hesabatını dair normativ sənədlər və təlimatlar, habelə digər aktlar qəbul edilmişdir.

Tədqiqatın nəzəri və metodoloji əsası. Yerinə yetirilmiş tədqiqat işinin nəzəri və metodoloji əsasını Azərbaycan Respublikası «Mühasibat uçotu haqqında» Qanunu, Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyi tərəfindən hazırlanmış «Mühasibat uçotunun hesablar Planı və onun tətbiqinə dair təlimat», Maliyyə Hesabatının Beynəlxalq Standartları (MHBS) və sair normativ aktlar və sənədlər təşkil edir. Bundan başqa, tədqiqat işi yerinə yetirilərkən ölkəmizin, xarici və MDB ölkələrinin (əsasən Rusiya Federasiyasının) iqtisadçı alimlərinin dövriyyə aktivlərinin mahiyyəti, təsnifatı, qiymətləndirilməsi, uçotu və hesabatına dair yazmış olduqları monoqrafiyalardan, dərslik və dərs vəsaitlərindən, məqalələrdən istifadə edilmişdir.

Tədqiqat işi yerinə yetirilərkən, ümümnəzəri tədqiqat metodlarından, monoqrafik və müqayisə üsullarından, həmçinin uçot və hesabat sistemində tətbiq edilən spesifik metodlardan istifadə olunmuşdur.

Tədqiqatın elmi yeniliyi. Aparılmış tədqiqat işinin elmi yeniliyi aşağıdakı nəticələr və təkliflərlə müəyyən olunur:

- bütövlükdə aktivlərin, həmçinin dövriyyə aktivlərinin nəzəri-iqtisadi mahiyyəti dəqiqləşdirilmiş və funksiyaları müəyyən edilmişdir;

- dövriyyə aktivlərinin təsnifatı və qiymətləndirilməsi onların uçota və hesabatının metodoloji əsasıdır. Konsepsiyası hərtərəfli açıqlanmış və nəzəri praktiki cəhətdən əsaslandırılmışdır;

- materialların qiymətləndirilməsi və sintetik uçotunun aparılması metodları araşdırılaraq mövcud olan çatışmazlıqlar aşkara çıxarılmışdır;

- qeyri-maddi dövriyyə aktivlərinin təsnifatı, qiymətləndirilməsi və sintetik uçotu qaydalarının bazar iqtisadiyyatının tələbləri və beynəlxalq standartlar baxımından yenidən işlənib hazırlanması zəruril iliyi və istiqamətləri müəyyən edilmişdir;

- qeyri-maddi dövriyyə aktivlərinin ayrı-ayrı növlərinin sintetik uçotunun yeni metodikası işlənmişdir;

- maddi dövriyyə aktivlərinin mövcud təsnifatı, qiymətləndirilməsi tənqidi araşdırılaraq həmin məsələlərin, həmçinin onların uçotunun aparılmasının prinsipinə yeni qaydaları təklif edilmişdir;

- dövriyyə aktivlərinin idarə olunması üçün başlıca informasiya mənbəyi olan uçotun və hesabatın qarşılıqlı əlaqəsi və asılılığı kompleks şəkildə öyrənilmiş və müvafiq nəticələr çıxarılmışdır;

- araşdırmalar nəticəsində sübut edilmişdir ki, mövcud uçot və hesabat sistemi dövriyyə aktivlərinin yaradılması və istifadəsi sahəsində səmərəli və əsaslandırılmış qərarlar qəbul etməyə imkan verə' biləcək informasiya formalaşdırmaq iqtidarında deyildir;

- ölkənin uçot və hesabat təcrübəsində ilk dəfə olaraq pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında məqsədyönlü informasiya formalaşdırma biləcək, beynəlxalq standartlara uyğun olaraq uçot qaydası və hesabat forması işlənib hazırlanmışdır;

- bütövlükdə dövriyyə aktivlərinin mahiyyətinin açıqlanması, təsnifatı, qiymətləndirilməsi, uçotunun aparılması və hesabatda əks etdirilməsi kompleks şəkildə tədqiq edilmiş, araşdırılan məsələ üzrə konkret təklif və tövsiyə hazırlanmışdır.

İşin praktiki əhəmiyyəti. Tədqiqat nəticəsində alınmış nəzəri müddəalar dövriyyə aktivlərinin mahiyyətini düzgün açıqlamağa və bununla da onların təsnifatı və qiymətləndirilməsini məqsədyönlü həyata keçirməyə imkan verir. Təsnifat və qiymətləndirmənin elmi-praktiki cəhətdən düzgün aparılması isə dövriyyə aktivlərinin sintetik uçotunun metodoloji əsasların təşkil edir.

Dövriyyə aktivlərinin ayrı-ayrı növlərinin uçotu metodikasının dəyişdirilməsinə və ləkmilləşdirilməsinə dair verilmiş praktiki təkliflər həmin aktivlərin uçotunun yenidən qurulması zamanı müvafiq orqanlar tərəfindən istifadə oluna bilər. Bir sıra konkret təkliflər isə bilavasitə müəssisələrin özləri tərəfindən istifadə edilə bilər. Maliyyə (mühasibat) hesabatında dövriyyə aktivləri üzrə informasiyanın formalaşdırılmasına dair təkliflər də metodoloji-praktiki əhəmiyyət daşıyır və onlardan istifadə edilməsi müvafiq hesabat sisteminin təkmilləşdirilməsi və beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılmasına sanballı kömək göstərə bilər.

Tədqiqatın nəticəsinin sınaqdan keçirilməsi və istifadə edilməsi. Dissertasiya işi Azərbaycan Dövlət İqtisad Universitetinin «Mühasibat uçotu və audit» kafedrasının elmi-tədqiqat işləri planının tərkib hissəsidir və işə dair məqalə və teziz çap olunmuşdur.

Dissertasiya işinin quruluşu və həcmi. Dissertasiya işi giriş, üç fəsil, nəticə və təkliflərdən, habelə istifadə edilən ədəbiyyat siyahısından ibarətdir,

FƏSİL I. DÖVRİYYƏ AKTİVLƏRİNİN UÇOTU VƏ HESABATININ NƏZƏRİ - METODOLOJİ ƏSASLARI

1.1 Dövriyyə aktivlərinin iqtisadi məzmunu və uçotunun vəzifələri

Müəssisənin idarə edilməsi, əslində onun malik olduğu aktivlərin idarə olunmasıdır. Aktivlərin idarə edilməsi yaxud menecmenti isə kompleks idarəetmə sistemidir. Bu sistem özündə əməliyyat menecmentini, maliyyə menecmentini, investisiya menecmentini, iqtisadi və statistik təhlili, auditori, kontrolinqi, mühasibat uçotunu və hesabatı birləşdirir. Bu həm də o deməkdir ki, aktivlərin idarə edilməsində müəssisənin malik olduğu bütün struktur bölmələrinin menecerləri iştirak edir. Aktivlərin menecmentinin elementləri bir-biri ilə qarşılıqlı əlaqə və sıx təmas şəklində fəaliyyət göstərir. Lakin o da məlumdur ki, bu cür əlaqəni və təması ilkin olaraq mühasibat uçotu təmin edir. Çünki aktivlərin cari idarə olunması üçün ilkin informasiya demək olar ki, yalnız mühasibat uçotunun vasitəsilə formalaşır. Müəssisə çərçivəsində qəbul olunan idarəetmə qərarlarının təsirli və səmərəliliyi, həmin informasiyanın düzgün, operativ və obyektiv olmasından asılıdır. Mühasibat uçotunun formalaşdırdığı informasiya, aktivlərin yalnız cari idarə olunması üçün deyil, həm də bütövlükdə müəssisənin investisiya fəaliyyətinin, strateji inkişaf problemlərinin həlli üçün istifadə edilir. Aktivlərin cari idarə edilməsinin strateji inkişaf məsələləri ilə uzlaşdırılması üçün ilkin informasiyadan əlavə maliyyə (mühasibat) hesabatının məlumatları da vacibdir. Məsələ bundadır ki, müəssisənin malik olduğu aktivlərin səmərəli idarə edilməsi təkcə müəssisənin menecerləri üçün deyil, həmçinin həmin müəssisənin aktivlərinin idarə edilməsində bu və ya digər şəkildə iştirak edən autsayderlər (banklar, vergi orqanları, səhmdarlar, investorlar və s.) üçün də lazımdır.

Beləliklə, aktivlərin idarə edilməsi, yaxud menecmentinin səviyyəsi həmin aktivlərin mövcudluğu və bərkəti, istifadəsinin səmərəliliyi haqda ilkin və icmal informasiya formalaşdıran mühasibat uçotunun təşkili və aparılması səviyyəsindən asılıdır. Lakin aktivlərin uçotunun özünün səmərəli təşkili və aparılması əhəmiyyətli dərəcədə iqtisadi-nəzəri bir kateqoriya kimi “aktivlər” anlayışının məzmunu və mahiyyətinin düzgün açıqlamasından asılıdır. Qeyd edək ki, bu anlayışların nəzəri

aspektləri iqtisadçılar tərəfindən hələ də tam açıqlanmamış və praktiki tətbiq səviyyəsinə çatdırılmamışdır. Düzdür, hələ keçən əsrin 20-ci illərində “aktivlər” anlayışının mənası açıqlanır və bu anlayış o dövrdə konkret uçot kateqoriyası kimi istifadə edilirdi. Bu barədə A.Y.Staxanovun “Бухгалтерский баланс; Международные и российские стандарты” kitabında geniş məlumat verilmişdir. Adı çəkilən mənbədə müəllif professor R.Y.Veytsmanın redaktorluğu altında 1925-ci ildə çap olunmuş “Ticarət hesabatlarının Ensiklopediyası” adlı kitabında “aktiv” anlayışına verilən tərif göstərir; “Aktiv - təsərrüfatların əmlak vəsaitlərinin məcmusudur”. Göründüyü kimi aktivlərə verilən bu tərif onların iqtisadi məzmunu və təyinatını açmır. Buna baxmayaraq A.Y.Staxanov öz kitabında R.Y.Veytsmanın aktivlərə verdiyi həmin tərifə tərifləyərək onu Maliyyə Hesabatının Beynəlxalq Standartları (MHBS) səviyyəsinə qaldırır. Məsələnin nə yerdə olduğunu araşdırmaq üçün A.Y.Staxanovun adı çəkilən kitabda verilmiş olduğu müqayisəni tam həcmdə göstərərək həmin kitabdan mətn bizim tərəfimizdən tərcümə edilmişdir.

Müqayisədən göründüyü kimi R.Y.Veytsmanın aktivə verdiyi təriflə, MHBS-nın verdiyi tərif kökündən fərqlənir. Belə ki, R.Y.Veytsman tərəfindən aktivlərin yalnız demək olar ki, tərkibi açıqlanır, bu isə deyildiyi kimi onların İqtisadi mahiyyəti və məzmununu açmır. MHBS-da isə aktivin mahiyyəti, daha doğrusu, ən başlıca funksiyası açıqlanır ki, bu da onun gəlir, mənfəət gətirmək xüsusiyyətidir. Bu xüsusiyyət, əlamət, yaxud kriteriya aktivin digər əlamətlərindən daha üstündür və vacibdir. Bu barədə bir qədər sonra daha geniş danışılacaqdır. Hələlik isə həmin müqayisədən A.Y.Staxanovun çıxardığı nəticələr üzərində dayanır. Çox təəssüflə demək lazımdır ki, müəllifin özü aktivlərə tərif vermir və yalnız R.Y.Veytsmanın verdiyi və MHBS- da verilmiş tərifləri və açıqlamaları şərh edir. Halbuki onun şərhinin özü də müəyyən qədər mübahisəlidir. Məsələn, A.Y.Staxanov keçən əsrin 30-80-ci illərində uçot ədəbiyyatlarında təşəkkül tapmış belə bir deyimi - “Müəssisənin bütün əmək vəsaitləri və əşyaları iki bölümdə qruplaşdırılır; bir tərəfdən növləri və yerləşdirilməsinə və digər tərəfdən - yaranma mənbələrinə və təyinatına görə”.

Birinci qruplaşma aktiv, ikinci qruplaşma isə passivdir. İkinci frazanı tənqid edir

və göstərir ki, bu həmin kateqoriyaların şərh edilməsinə bəsit yanaşma üsuludur. Bununla razılaşmaq olmaz. Aktiv və passiv anlayışları A.Y.Staxanovun vurğuladığı kimi təkcə mühasibat hesabatının kateqoriyaları deyil, ilk növbədə mühüm mühasibat uçotu kateqoriyalarıdır. Çünki aktiv anlayışına daxil olan əmlakın mövcudluğu və hərəkəti üzrə ilkin informasiyanı məhz mühasibat uçotu formalaşdırır, mühasibat (maliyyə) hesabatı isə, məlum olduğu kimi, həmin informasiyanın ümumiləşdirilmiş formasıdır və uçotun son mərhələsidir. Demək aktiv anlayışının uçotda və hesabatda eyni anlamda işlənilməsi təbiidir və zəruridir. Lakin A.Y.Staxanovu qane etməyən o idi ki, həmin illərdə mühasibat uçotunda aktiv anlayışı əvəzinə “əmək vəsaitləri və əşyaları” sözləri işlədilirdi. Halbuki A.Y.Staxanovun sitat gətirdiyi mənbədə də aktiv anlayışı belə başa düşülürdü. Yəni həmin mənbədə də göstərilirdi ki, aktiv təsərrüfatların əmlak vəsaitlərinin məcmuusudur. Məgər əmlak vəsaitlərinin məcmusu (R.Y.Veytsmanın verdiyi tərif) ilə əmək vəsaitləri və əşyalarının məcmusu (keçən əsrin 30- 80-ci illərdə uçot ədəbiyyatlarında təşəkkül tapmış tərif) arasında bir fərq vardır. Zənnimcə, belə fərq yoxdur və onun axtarılması da faydası, olardı.

A.Y.Staxanovun beh bir fikri ilə də razılaşmaq olmaz ki, keçən əsrin 20-ci illərində aktiv anlayışı həm Rusiya həm də MHBS-də eyni və daha dərin iqtisadi və hüquqi mahiyyəti kəsb edirdi. Yəni A.Y.Staxanovun həmin dövrdə Rusiyada, daha dəqiq desək, keçmiş SSRİ-də təşəkkül tapmış uçot ədəbiyyatlarında aktiv anlayışının iqtisadi və hüquqi mahiyyətinin MHBS səviyyəsində açıqlandığını və interpretasiya olunduğunu israr edir. Halbuki onun gətirdiyi müqayisədən görünür ki, MHBS-də aktiv anlayışının məhz iqtisadi mahiyyəti ön plana çəkilir, R.Y.Veytsmanda isə aktivin daha çox mövcudluq formaları və tərkibi açıqlanır. R.Y.Veytsmana görə aktivlərin tərkibinə əşyalar və hüquqlar daxildir. Beləliklə, R.Y.Veytsman aktivlərin başlıca xüsusiyyətlərini onların gəlir gətirmələrində deyil, mövcudluq formasında görür. Bunu dolayısı A.Y.Staxanovun özü də təsdiq edir. O yazır: “Təbiidir ki, nəzərdən keçirilən dövrdə mühasibat uçotunun hesabdarlıq kateqoriyası kimi aktivin müəyyən edilməsinə yanaşmada dəyişikliklər baş verdi, ancaq vacibi odur ki, təşkilatın aktiv anlayışına həmin təşkilatın əmlak kütləsi, başqa sözlə, iqtisadi resursu kimi baxılması dəyişilməz qalmışdır”.

Aktiv anlayışı keçən əsrin həm 20-ci illərində (konkret halda R.Y.Veytsmanın timsalında) həm də 30-80-ci illərində eyni anlamda işlədilmiş və həmişə müəssisənin malik olduğu əmlakın, iqtisadi resursların məcmusunu ifadə etmişdir. Deyildiyi kimi bu da aktivlərin iqtisadi mahiyyətini tam açmağa imkan verməmişdir. Bəs bazar münasibətlərinə keçildikdən sonra bu anlayışın, eləcə də digər mühasibat uçotu və hesabatı kateqoriyalarının iqtisadi mahiyyətinin şərhində dəyişikliklər baş vermişdirmi? Bütövlükdə apardığımız araşdırmalar göstərir ki, son 10-12 ildə dərc edilmiş ədəbiyyatlarda aktivlər anlayışının mahiyyətinin açıqlanması sahəsində ciddi irəliləyişlər olmamışdır.

Belə ki, ölkəmizdə və digər MDB ölkələrində mühasibat uçotu və hesabatına dair qəbul edilmiş normativ sənədlərdə bütövlükdə “aktiv” anlayışının mahiyyəti açıqlanmamışdır. Məsələn, “Mühasibat uçotu haqqında” AR Qanununda ümumiyyətlə aktivlər anlayışının deyil, onun tərkib hissəsi olan dövriyyədənəknar və dövriyyə aktivlərinin qısa xüsusiyyətləri açılib göstərilir: “Dövriyyədənəknar (uzunmüddətli) aktivlər: faydalı xassələrinin bir neçə il ərzində istifadə olunması gözlənilən aktivlərdir. Dövriyyə vəsaitləri (aktivləri): bir il ərzində yaxud adi (normal) əməliyyat dövründə (bu dövr bir ildən çox olmumaqla) istehsalat, tədavül və isiehlak sahələrində iştirakı nəzərdə tutulan pul vəsaitləri və digər aktivlərdir”. Göründüyü kimi həmin Qanunda yalnız aktivlərin iki böyük qrupunun yalnız faydalı xassələrinin istiladə müddəti göstərilir. Əslində bu, aktivlərin istifadə müddətinə görə qruplaşdırılmasıdır.

Ölkəmizdə və Rusiya Federasiyasında dərc edilmiş “Mühasibat uçotu nəzəriyyəsi” adlı dərs vəsaitlərində, eləcə də digər dərs vəsaitlərində bütövlükdə aktivlər anlayışının interpretasiyası deyil, onun ayrı-ayrı tərkib hissələrinin əsas olmayan xassələri, yaxud cəhətləri ön plana çəkilir.

Əlbəttə müəssisəyə məxsus olan əmlakın ayrı-ayrı növlərinin necə adlandırılması və adlarının necə olması başlıca məsələ deyildir. Başlıca və əsas məsələ həmin aktivlərin hansı iqtisadi mahiyyət və məzmun daşdığından gedir. Söhbət ondan gedir ki, aktivlərin mahiyyətinin düzgün açıqlanmaması onların uçotunun və hesabatının da metodoloji və metodiki cəhətdən düzgün təşkilinə imkan

vermir. Son nəticədə isə aktivlər haqda obyektiv, doğru və lazımi informasiya əldə etmək mümkün olmur.

Düzdür, son dövrlərin nəşr edilmiş iqtisadi və uçot ədəbiyyatlarında bir sıra iqtisadi anlayışların mahiyyəti geniş diskussiya obyektinə çevrilmiş və nəticədə onlar daha geniş və hərtərəfli açıqlanmışdır, Bu da onların interpretasiyasının beynəlxalq maliyyə hesabatları çərçivəsində qəbul edilən standartlar səviyyəsinə yaxınlaşdırılmasına imkan vermişdir.

Bunlara misal olaraq professor İ.A. Blankın “Upravlenie aktivami” adlı dərs vəsaitini, S.M.Səbzəliyevin və V. M. Quliyevin “Maliyyə və uçot” jurnalının 2002-ci il tarixli müvafiq olaraq 9-cu nömrələrində dərc edilmiş məqalələrini, A.Y.Staxanovun yuxarıda adı çəkilən monoqrafiyasını göstərmək olar.

Həmin mənbələrin birincisində aktivlərin məzmunu belə açıqlanır: “Aktivlər təsərrüfat fəaliyyətinin həyata keçirilməsi prosesində müəssisədə istifadə olunan müxtəlif növ iqtisadi resurslardır”. Biz İ.A.Blankın o fikri ilə razıyıq ki, aktivlər müəssisənin təsərrüfat fəaliyyətində istifadə olunan iqtisadi resurslardır, yəni əmlakdır.

Amma İ.A.Blankın açıqlamasında iqtisadi resursların hansı məqsədlə istifadə edilməsi göstərilir. Halbuki o resursların istifadəsi konkret məqsədə xidmət etməlidir, yəni müəssisəyə müəyyən gəlir gətirməlidir. İ.A.Blank tərəfindən yol vermiş bu çatışmazlıq aktivlərin birbaşa mahiyyətinin açılmasına imkan vermir. Lakin aktivlər barədə öz interpretasiyasını davam etdirərkən, zənnimizcə, İ.A.Blank daha ciddi səhvə yol verir. Belə ki, adı çəkilən kitabda o yazın “Müəssisə tərəfindən istifadə olunan, lakin onun tərəfindən nəzarət olunmayan iqtisadi resurslar aktivlər deyildir”.

Sual oluna bilər ki, müəssisə tərəfindən istifadə olunan əmlaka müəssisənin özündən başqa kim nəzarət edə bilər? Əlbəttə yalnız müəssisənin özü, İ.A.Blank istifadə olunan, lakin müəssisə tərəfindən nəzarət olunmayan iqtisadi resurslar dedikdə, üzərində müəssisənin mülkiyyət hüququ olmayan iqtisadi resursları nəzərdə tutulur. Onun bu fikri ilə qətiyyən razılaşmaq olmaz. Məsələ burasındadır ki, Blankın söhbət gedən məsələdə mövqeyi V.M.Quliyevin də haqlı olaraq qeyd etdiyi kimi, nə

ümumi iqtisadi, nə də mühasibat uçotu mövqeyi-nəzərindən düzgün sayıla bilməz. Əvvəla onun mövqeyi ilə ona görə razılaşmaq olmaz ki, bu mövqe zamanı müəssisənin fəaliyyətinin nəticələri həmin nəticələrin əldə olunmasında iştirak edən, iqtisadi resurslarla müqayisə edilməz olur, çünki İ.A.Blankın mövqeyindən belə çıxır ki, əgər müəssisə öz fəaliyyətində ona mənsub olmayan iqtisadi resurs istifadə etmişsə, onda alman nəticəni bütövlükdə iqtisadi resursla deyil, yalnız müəssisəyə mənsub olan resurslar müqayisə etmək lazımdır. Bu da alınan nəticələrin təhrif edilməsi demək olardı. Daha konkret desək, bu zaman müəssisənin əldə etmiş olduğu nəticələr yəni gəlirlər eyni sürətdə artmış olar və onun da vergilərə cəlbəhınma məbləği artardı. Digər tərəfdən, müəssisənin fəaliyyətində istifadə edilən, lakin onun tərəfindən üzərində mülkiyyət hüququ olmayan iqtisadi resursların aktivlərin tərkibinə daxil edilməməsi iqtisadi təhlil zamanı bir sıra göstəricilərin eyni şəkildə ya artmasına (məsələn, fond veriminin, material veriminin və s.) ya da azaldılmasına (məsələn, fondla silahlanmanın, material tutumluluğunun) gətirib çıxarmış olardı.

Nəhayət, əgər biz mühasibat balansını və digər hesabat formalarını İ.A.Blankın mövqeyini nəzərə almaqla tərtib etsək, onda bütövlükdə müəssisənin maliyyə vəziyyətini təhrif etmiş və beləliklə də autsayderləri həmin müəssisə haqqında obyektiv və düzgün informasiyadan məhrum etmiş olardıq.

Beləliklə, İ.A.Blank müəssisənin aktivlərinin tərkibinə de-fakto müəssisəyə mənsub olan iqtisadi resursları deyil, de-yure müəssisəyə mənsub olan iqtisadi resursları daxil etməklə de-fakto nəticələri təhrif etmiş olur. Məsələ burasındadır ki, iqtisadi resursları faktiki kim istifadə edirsə faktiki nəticələr də (on pis halda həmin nəticələrin daha çox hissi) ona məxsus olur və bu zaman mülkiyyət hüququ başlıca rol oynamır. Başlıca cəhət ondan ibarətdir ki, iqtisadi resursların istifadəsindən olan gəlir (mənfəət) onun çox hissəsi kimə məxsus olur.

Xarici ədəbiyyatlarda da aktivlərin mahiyyətinin müəyyən edilməsində yekdil fikir mövcud deyildir. Məsələn, Robert N. Entoni özünün “Mühasibat uçotunun əsasları” kitabında yazır: “Balans iki tərəfə malikdir. Sol tərəf “Vəsaitlər”, sağ tərəf isə “Öhdəliklər və kapital” adlanır.

Buradan belə çıxır ki, R.N.Entoni balansın sol tərəfini, yəni aktivinin

“Vəsaitləri” kimi başa düşülür. Yəni buradan başa düşmək olar ki, müəllif “Vəsaitləri” aktivlər kimi qəbul edir, lakin professor R.N.Entoni də professor İ.A.Blank kimi vəsaitlər dedikdə, yalnız müəssisəyə mənsub olan resursları (əmək resurslarından başqa) nəzərdə tutur.

Vəsaitləri yaxud aktivləri balans nöqtəyi-nəzərindən nəzərdən keçirərkən müəllif resursların aktivlərə daxil edilməsi üçün aşağıdakı üç tələbi irəli sürür:

- 1) aktivlərə müəssisə tərəfindən nəzarət edilməməlidir, başqa sözlə, onlar müəssisənin mülkiyyətində olmalıdır;
- 2) aktivlər müəssisə üçün müəyyən fayda gətirə bilsin;
- 3) aktivlərə aid edilən hər şey ölçülən dəyərlə ifadə olunsun.

Bir mənbədə-B.Nidlzin, H.Andersonun və D.Kolduellin “Principi buxqallerskoqo uçota” adlı ingilis dilindən rus dilinə tərcümə edilən kitabında aktivlərin mahiyyəti belə açıqlanır: “Aktivlər-hüquqi şəxs tərəfindən alınmış, yaxud əvvəllər aparılmış əməliyyatlar, ya da keçmişdə baş vermiş hadisələr nəticəsində əldə edilmiş və onun tərəfindən nəzarət olunan qiymətlilərin istifadəsindən mümkün olan potensial gəlirlərdir”. Başqa sözlə, aktivlər firmanın mülkiyyətçisinin sərəncamında olan və istifadəsi gələcəkdə gəlir gətirə biləcək iqtisadi resurslardır.

Göründüyü kimi müəlliflər-əvvəlcə aktivləri potensial gəlirlərə bərabər tuturlar, sonra isə potensial gəlir əldə etməyə imkan verən iqtisadi resurslar kimi dəyərləndirirlər. Zənnimizcə, aktivlərin mahiyyəti sonuncu ifadədə daha dəqiq açıqlanmışdır. Çünki burada aktivlər müəssisənin sərəncamında olan iqtisadi resursların istifadəsindən gəlir əldə etməyə imkan verə biləcək şeylər kimi qəbul edilir. Ancaq buradan aydın olmur ki, müəssisənin sərəncamında olan iqtisadi resurslar üzərində həmin müəssisə hansı mülkiyyət hüququna malikdir.

Deyilənlərdən belə nəticəyə gəlmək olar ki, aktivlərin iqtisadi mahiyyətinin, onların funksiyalarının müəyyən edilməsində inkişaf etmiş Qərb ölkələrinin iqtisadçı alimləri arasında da yekdil bir mövqe yoxdur. Deyək ki, MHBS-da aktivlər anlayışının mahiyyəti daha geniş açıqlansa da burada da müqayisəli məqamlar çoxdur. Belə məqamlardan biri odur ki, burada müəssisə tərəfindən nəzarət olunan ehtiyatlar keçmiş hadisələrin (xərclərin) nəticəsi kimi qələmə verilir. Halbuki

praktikanın göstərdiyi kimi belə xərclər heç də həmişə aktiv yaratmır, yaxud da aktivlərin əldə edilməsini heç də keçmişdə baş vermiş xərclərlə bağlamaq olmaz. Məsələn, əvəzsiz qaydada müəssisəyə daxil olan əmlak heç də keçmişdə çəkilən xərclərlə əlaqədar deyildir. Deməli, bu halda xərc çəkmədən aktiv əldə etmək və onun vasitəsi ilə gəlir gətirmək olur. Əgər müəssisə uzun müddətə əsas vəsait icarəyə götürmüşdürsə və o icarə haqqını gələcəkdə ödəyəcəksə, onda bunu aktivlər yaradan keçmiş xərc kimi başa düşmək olmaz.

Aktivlərin mahiyyəti öz əksini başlıca funksiyada-müəssisəyə gəlir gətirməsində tapır. Başqa sözlə, hər cür aktivin yaradılması, əldə olunması (onun hansı mənbələr hesabına, ya da hansı mülkiyyət hüququ əsasında əldə edilməsindən asılı olmayaraq) yalnız bir məqsəd güdür, yaxud funksiya daşıyır-gəlir əldə etmək. Qalan digər əlamətlər, xüsusən də aktivlər üzərində mülkiyyət hüququ, onların mahiyyətinin açılması üçün əsas deyildir. Bu məsələdə bizim mövqeyimiz bir sıra iqtisadçıların, o cümlədən A.Y.Staxanovun və V.M.Quliyevin mövqeləri ilə üst-üstə düşür. Belə ki, həmin məsələdə A.Y.Staxanov öz fikrini belə bildirir: “aktivin mövcudluğunu müəyyən edərkən mülkiyyət hüququ əsas deyildir”.

V.M.Quliyev isə öz mövqeyini belə əsaslandırır: “...müəssisənin fəaliyyətində istifadə olunan (müddətindən və hüququndan asılı olmayaraq) bütün əmlak növləri, yaxud iqtisadi resurslar həmin müəssisənin aktivlərinə daxil edilməlidir”.

Dissertasiya işinin birinci fəslinin birinci paragrafında biz hələlik bütövlükdə aktivlərin iqtisadi mahiyyətini açıqlamağa çalışırıq. Lakin aktivlər öz-özlüyündə müxtəlif tərkib hissələrinə parçalanır-yaxınd növlərə bölünür. Aktivlər anlayışına daxil olan iqtisadi resursların funksiyaları eyni olsa da, onlar özlərinin müxtəlif əlamətlərinə görə bir-birlərindən fərqlənirlər.

Mühasibat uçotunun nəzəriyyəsi və praktikasında aktivləri adətən aşağıdakı iki hissəyə bölürlər; a) Dövriyyədənkonar aktivlərə; b) Dövriyyə aktivlərinə.

Bütövlükdə aktivlərin mahiyyətinə nisbətən dövriyyə aktivlərinin mahiyyəti və məzmunu iqtisadçı alimlər və praktiklər tərəfindən çox bəsit şəkildə işıqlandırılır. Dövriyyə aktivlərinin və onların ayrı-ayrı tərkib hissələri açıqlanarkən əsas kriteriya kimi onların dövretmə vaxtı götürülür. Onların gəlir, mənfəət gətirmə funksiyası isə

bütövlükdə yaddan çıxarılır və göstərilir.

Dövriyyə aktivlərinə pul vəsaitləri və kifayət qədər tez bir zamanda bir il ərzində pul vəsaitlərinə çevriliş biləcək əmlak daxildir. Burada əslində dövriyyə aktivlərinin bir xüsusiyyəti qabardılır, onların çox mühüm əlaməti, potensial gəlir (mənfəət) gətirmək xüsusiyyəti isə pərdə arxasında qalır.

İstər dövriyyədən kənar istərsə də dövriyyə aktivləri öz dövrünə həmişə pul şəklində başlayır. Əgər dövriyyədən kənar aktivlərin pul şəklinə çevrilməsi bir neçə il ərzində baş verirsə, dövriyyə aktivlərinin pula çevrilməsi bir istehsal- kommersiya tsikli başa çatdıqdan sonra baş verir.

İstehsal-kommersiya tsiklinin bütün mərhələlərini keçməklə ilkin avans edilmiş dövriyyə aktivləri müəssisəyə gəlir gətirirlər. Məhz bu da onların ən başlıca funksiyasıdır. Həmin funksiya nəzərdən keçirilən aktivlərin mahiyyətini əks etdirir.

Əgər mənfəət götürmək məqsəd olmasaydı, onda həmin aktivlərin özlərinin dövrünü mənasız olardı. Başqa sözlə, dövriyyə aktivlərinin dövrünü mənfəət əldə edilməsinin həyata keçirilməsi məqsədi güdür. Çox təəssüf ki, nəzərdən keçirilən və digər mənbələrdə dövriyyə aktivlərinin mahiyyəti iqtisadi məzmun nöqtəyi- nəzərdən deyil, əsasən forma, tərkib nöqtəyi-nəzərdən açıqlanır, göstərilir ki, dövriyyə aktivləri ya istehsal edilən məhsulun maddi əsasını yaradır (xammal və material), ya da tədiyə vasitəsidir (pul vəsaitləridir).

Bəli, onların bir hissəsi məhsulun fiziki əsasını yaradır, digər hissəsi tədiyə vəsaitidir. Məsələn, pul vəsaitləri tədiyə vasitəsi funksiyasını yerinə yetirənlər də son nəticədə onların hərəkəti prosesində mənfəət əldə edilir. Hətta dövriyyə aktivlərinin bir növü kimi digər növ dövriyyə aktivlərinə çevrilərkən də onlar mənfəət gətirə bilirlər. Bu, pul vəsaitlərinin borc şəklində digər fiziki və ya hüquqi şəxslərə borc verilməsi, onların banklarda depozit hesablarda saxlanılması və sair şəkildə baş verə bilər.

Beləliklə, bütün hallarda, yuxarıda əsaslandırmağa çalışdığımız kimi, göstərilən dövriyyə aktivlərinin hamısının başlıca funksiyası normal istehsal- kommersiya tsiklinə gəlir (mənfəət) gətirməkdir.

Bizim dövriyyə aktivlərinə verdiyimiz tərif, yaxud məna MHBS-da müəyyən

edilmiş tərifə, kriteriyaya tamamilə uyğun gəlir. Belə ki, MHBS-ın 1 sayılı “Maliyyə hesabatlarının verilməsi” adlı standartda göstərilir ki, “aktivlərin dövriyyə aktivləri kimi, müəyyən edilməsi kriteriyası müəssisənin normal iş təsikli ərzində mənfəət əldə olunması prosesində onların istehlak (sərf) edilməsi, yaxud ödənilməsi faktıdır. Bu zaman müəssisənin iş təsikli dedikdə, adətən aktivlərin əldə edilməsi anından pulun alınması anına qədər orta vaxt müddəti başa düşülür.

Aktivlərin o cümlədən də dövriyyə aktivlərinin mahiyyəti və funksiyasının düzgün müəyyən edilməsi onların idarə olunması mexanizmini təşkil etmək, səmərəliliyini yüksəltmək üçün çox mühüm əhəmiyyətə malikdir. Bu, xüsusilə də idarəetmə üçün informasiya formalaşdıran mühasibat uçotunun təşkilinə aiddir.

Dövriyyə aktivlərinin uçotunun və hesabatının təşkilində onların düzgün və elmi-praktiki cəhətdən təsnifatı və qiymətləndirilməsi heç də həmin aktivlərin elmi mahiyyətinin açılmasından az əhəmiyyət kəsb etmir.

Lakin aktivlərin iqtisadi məzmunu ilə onların təsnifatı və qiymətləndirilməsini bir-birindən təcrid olunmuş şəkildə öyrənmək, yaxud araşdırmaq səhv olardı. Əksinə, dövriyyə aktivlərinin mahiyyəti və funksiyalarının müəyyən edilməsi, düzgün qiymətləndirilməsi və təsnifatlarının aparılması onların uçotu və hesabatının metodoloji əsaslarını müəyyən etməyə, bir sıra praktiki məsələlərinin məqsədyönlü həllinə şərait yaratmış olardı. Odur ki, növbəti paragrafda dövriyyə aktivlərinin təsnifatı və qiymətləndirilməsi konsepsiyalarını ümumi şəkildə nəzərdən keçirək.

1.2 Dövriyyə aktivlərinin təsnifatı və qiymətləndirilməsi konsepsiyası

İqtisadi ədəbiyyatlarda dövriyyə aktivlərinin təsnifatı və qiymətləndirilməsi məsələləri kifayət qədər geniş tədqiqat obyektidir. Bu da təbiidir, çünki həmin növ aktivlərin təsnifatı və qiymətləndirilməsi onların uçotunun, hesabatının təşkili və aparılmasının başlıca şərtləridir. Dövriyyə aktivlərinin uçot və hesabatda əks etdirilməsi onların müəyyən ardıcılıqla qruplaşdırılmasını və sistemləşdirilməsini təşkil edir.

Sovet dövrü ədəbiyyatlarında dövriyyə aktivlərinin təsnifatı aparılarkən əsas diqqət onların tərkibinə, istehsal prosesində oynadıqları rola yönəldilirdi.

Deyək ki, həmin dövrdə dövriyyə aktivlərinin qəbul edilmiş tərkibi hazırkı dövrün əksər iqtisadi və uçot ədəbiyyatlarında da təkrar olunur. Başqa sözlə, tərkibinə görə dövriyyə aktivləri o zaman da və indi də eyni şəkildə göstərilir və interpretasiya olunur. Dövriyyə aktivlərinin tərkibinə və istehlaldakı roluna görə təsnifatında iqtisadçılar arasında ciddi fikir ayrılığı, demək olar ki, yoxdur. Bir şeyi də qeyd etmək vacibdir ki, dövriyyə aktivlərinin təsnifatının nəzəriyyəsi və praktikası arasında da ciddi kənarlaşmalar yoxdur. Bununla belə, biz dövriyyə aktivlərinin tərkibinə və digər əlamətlərə görə təsnifatı üzərində bir qədər geniş dayanmağı lazım bilirik. Məsələ bundadır ki, ölkəmizdə, eləcə də digər MDB ölkələrində təşəkkül tapmış təsnifat əlamətləri dövriyyə aktivlərinin beynəlxalq uçot və hesabat praktikasında qəbul edilmiş prinsiplər və standartlar səviyyəsində interpretasiyasına və təhlilinə imkan vermir. Sovet dövrü iqtisadi-nəzəri ədəbiyyatlarında dövriyyə vəsaitləri tərkibinə görə dövriyyə fondlarına və tədavül fondlarına bölünürdü.

Dövriyyə vəsaitlərinə aşağıdakılar daxil edilirdi; istehsal ehtiyatları, bitməmiş istehsal, hazır məhsul, nağd pul vəsaitləri və hesablarda olan vəsaitlər. Dövriyyə fondlarının tərkibi aşağıdakı kimi müəyyən edilirdi: istehsal ehtiyatları, bitməmiş istehsal, azqiymətli və tez köhnələn əşyalar, gələcək dövrlərin xərcləri şəklində soif olunan vəsaitlər. Tədavül fondlarına isə bunlar daxil edilirdi: anbarda olan hazır məhsul qalığı, yaxud alıcılara yüklənib göndərilmiş, lakin onlar tərəfindən dəyəri hələlik ödənilməmiş satdan məhsul, kassada, hesablaşma hesabında, digər hesablarda olan pul vəsaitləri, həmçinin debitor borcları. Siyasi iqtisad ədəbiyyatlarında verilmiş həmin bölgii demək olar ki, uçot üzrə ədəbiyyatlarda da eynilə təkrar olunurdu.

Halbuki mühasibat balansında həmin aktivlərin hamısı dövriyyə aktivlərinin məcmusunu təşkil edir. Əlbəttə, bazar iqtisadiyyatına keçidlə əlaqədar dövriyyə aktivlərinin tərkibi daha da genişlənmişdir. Keçmişdə mövcud olmuş dövriyyə aktivlərinə onların yeni növləri əlavə olunmuşdur: qısamüddətli qiymətli kağızlar, digər hüquqi və fiziki şəxslərə verilmiş qısamüddətli borclar və s. özü də bir çox müəssisələrdə, məsələn, səhmdar cəmiyyətlərdə bu növ dövriyyə aktivlərinin məbləği və xüsusi çəkisi kifayət qədər yüksəkdir.

Məlumdur ki, dövriyyə aktivləri öz dövrünə pul şəklində başlayır, daha sonra

müəssisənin fəaliyyət istiqamətlərindən asılı olaraq digər formaya, məsələn, istehsalat ehtiyatları formasına, bilməmiş istehsalat formasına, hazır məhsul formasına, düşə bilərlər. Lakin bütün hallarda dövriyyə aktivlərinin başlıca funksiyası, bəzi müəlliflərin iddia etdikləri kimi istehsalat və ya tədavülə xidmət etmək deyil, müəyyən gəlir, mənfəət gəlirməkdir.

Dövriyyə aktivlərinin bir formadan digər formaya keçməsinin müxtəlif funksiyalar daşdığını söyləmək düzgün deyil, bununla əlaqədar olaraq əvvəllər İqtisadçı nəzəriyyəçilər arasında formalaşmış aktivlərin dövranında məhsuldar formanın ($M-M^1$) əmtəə, yaxud pul formasına ($M'-P'$) nisbətən daha vacib olduğu fikrini də qəbul etmək olmaz. Çünki bu əslində istehsalın tədavüldən üstün olduğunu təsdiq etmək idi. Belə çıxır ki, istehsal istehlaka, yaxud təklif tələbə nisbətən üstün olmalıdır. Cəmiyyətdə, onun iqtisadi inkişafında belə bir nöqteyi-nəzərin formalaşması və primat kimi qəbul edilməsi praktikada ciddi neqativ halların yaranmasına səbəb olurdu. Yəni dövriyyə aktivlərinin əsas hissəsinin istehsal sahələrində cəmləşdirilməsi tədavül sahəsinin inkişafını ləngidirdi, tələbin öyrənilməsinə imkan vermirdi, anbarlarda yığılıb qalmış külli miqdarda material ehtiyatları, bitməmiş istehsal və hazır məhsul qalığı bütövlükdə dövriyyə aktivlərinin dövr sürətini aşağı salırdı və bu da son nəticədə iqtisadi və sosial gərginliyin artmasına gətirib çıxartmışdır. Bu, zənnimcə, dövlətin süqut etməsinin başlıca səbəblərindən biri idi. Nəzərdən keçirilən məsələlər hazırda da aktuallığını itirməmiş, əksinə daha mühüm əhəmiyyət kəsb etmişdir. Məsələ burasındadır ki, bazar iqtisadiyyatı şəraitində müəssisə yalnız o zaman fasiləsiz olduğu məhsul reallaşmış olsun və həmin məhsulun satışından mənfəət əldə edilsin, bu isə tək istehsalat sahəsinin fəaliyyəti ilə bağlıdır. Sadə bir həqiqət mövcuddur ki, avans edilmiş ümumi maliyyə resurslarında dövriyyə aktivlərinin payı nə qədər yüksəkdirsə, bütövlükdə aktivlərin dövretmə vaxtı bir o qədər az olur, dövriyyə aktivlərinin tərkibində isə tədavül fondlarının payı nə qədər yüksəkdirsə, məhsul da bir o qədər tez reallaşır və təkrar istehsalın sürəti artır, müəssisələrin maliyyə vəziyyəti möhkəmlənir. Əlbəttə, bunlar arasındakı səmərəli nisbət bütün hallarda və hər bir müəssisə, istehsal sahəsi və hər vaxt üçün konkret müəyyən olunmalıdır. Başqa sözlə, dövriyyə aktivlərinin

hansı mövcudluq formasının üstünlük təşkil etməsi real praktikanın tələbləri əsasında müəyyən olunmalıdır.

Dövriyyə aktivlərinin mövcudluq forması onların likvidlik səviyyəsini müəyyən etməyə imkan verir. Bu barədə bir qədər sonra danışılacaqdır. Beləliklə, dövriyyə aktivlərinin ayrı-ayrı formalarının müxtəlif funksiyalar daşdığı və bu funksional formalardan hansınınsa (xüsusən də məhsuldar formanın) üstünlük təşkil etməsi nəzəri və praktiki cəhətdən qəbul edilməzdir. Çünki artıq dəfələrlə deyildiyi kimi, dövriyyə aktivləri mövcudluq formasından, müəssisənin fəaliyyətində hansı rola malik olmasından asılı olmayaraq son nəticədə bir məqsədə xidmət edir-pul şəklində əlavə gəlir, mənfəət gətirmək.

Burada bir şeyi də qeyd etmək yerinə düşərdi ki, bütün iqtisadçılar dövriyyə aktivlərinin, konkret olaraq onların material ehtiyatları növlərinin istehsalda bir dəfə iştirak etmələrini və bu zaman öz dəyərini tamamilə məhsulun maya dəyərinə keçirmələrini xüsusi olaraq vurğulayırlar. Halbuki burada başlıca cəhət dövriyyə aktivlərinin hansı vaxt ərzində gəlir gətirmələridir. Müəssisə üçün dövriyyə aktivlərinin məhsuldar, yaxud əmtəə formalarında olması ümumiyyətlə lazım deyil. Bu mövcudluq formaları iqtisadi reallıqdan daha çox texniki təşkilati faktorlarla bağlıdır. Çünki əvvəlcə pul şəklində avans edilmiş vəsaitlər istehsal prosesində yalnız həmin formaları almaqla yenidən pul şəklinə çevrilə bilər. Yalnız bu reallıqdan asılı olaraq biz istehsal ehtiyatlarının mövcudluğu və hərəkətinin uçotunu aparmağa məcburuq. Mövcudluğu və hərəkəti sırf pul vəsaiti şəklində olan dövriyyə aktivlərinin həmin mövcudluq formalarında olması isə lazım gəlmir. Beləliklə də müəssisənin fəaliyyəti prosesində bu və ya digər dövriyyə aktivləri növlərinin oynadıqları rola görə qruplaşdırılması lüzumsuzdur. Çünki onların hamısı bu prosesdə eyni iqtisadi rol oynayır. Uçotda aktivlərin tərkib hissələrinə parçalanmasının zəruriliyi isə onların idarə edilməsi üçün informasiyanın əldə olunması, müəssisənin əmlak vəziyyətinin müəyyən edilməsi və Onun təhlilinin aparılması zəruriliyindən və digər praktiki tələbatlardan irəli gəlir.

Son dövrlərdə dərc edilmiş bəzi ədəbiyyatlarda, məqalələrdə dövriyyə aktivlərinin təsnifatı daha geniş əlamətlər üzrə aparılır. Başqa sözlə, bu mənbələrdə

dövriyyə aktivləri yalnız tərkibinə görə deyil, həmçinin mövcudluq formasına, əmələ gəlmə mənbələrinə, müəssisəyə mənsubiyyətinə görə, likvidlik səviyyəsinə görə, müxtəlif fəaliyyət növlərində iştirakına görə və s. bölünür.

İ.A.Blankın kitabında və V.M.Quliyevin məqaləsində dövriyyə aktivləri ayrıca deyil, bütövlükdə, yəni dövriyyədən kənar aktivlərlə birlikdə təsnif edilmişdir. A.Y.Staxanovun monoqrafiyasında dövriyyə aktivləri daha geniş təsnif edilmişdir. Həm də müəllif dövriyyə aktivlərinin losnifaünt daha çox ABŞ-da mövcud olan təsnifata və MHBS-da qəbul edilmiş təsnifatla müqayisəli şəkildə aparır.

S.M.Qasımovun məqaləsində isə dövriyyə aktivlərinin təsnifatı ümumi aktivlərin sxemi çərçivəsində ayrıca verilir. Göstərilən müəlliflərin müəyyən etmiş olduğu təsnifat əlamətləri üzrə dövriyyə vəsaitlərinin qruplaşdırılması həm nəzəri, həm də praktiki xarakter daşıyır. Belə ki, bəzi təsnifat əlamətləri real praktikada işlənilmir və onlar daha çox nəzəri xarakter daşıyır. Bunu belə də başa düşmək olar ki, dövriyyə aktivlərinin uçotu heç də həmin təsnifat əlamətlərinin hamısı üzrə ayrı-ayrılıqda aparılmır. Əksinə, dövriyyə aktivlərinin uçotunun təşəkkül tapmış metodikası əsasında biz onları müxtəlif əlamətlər üzrə qruplaşdırırıq və yaxud qruplaşdırmalıyıq.

İqtisadi ədəbiyyatlarda verilmiş təsnifat əlamətləri və həmin əlamətlərə görə dövriyyə aktivlərinin təsnifatı və qruplaşdırılması müasir şəraitdə bütövlükdə bu sahədə informasiyanın formalaşmasına, iqtisadi təhlilin aparılmasına imkan verir, Bununla belə ayrı-ayrı müəlliflərin bizə mübahisəli görünən araşdırmalarına öz münasibətimizi bildirməyi lazım bilirik.

Bəzi müəlliflər, A.İ.Blank, S.M.Qasımov və başqaları likvidlik dərəcəsinə görə aktivləri qruplaşdırarkən onların bəzilərinin olmadığını göstərirlər. S.M.Qasımov likvid aktivlərə nələrin daxil olduğunu açıqlamasa da A.İ.Blank həmin aktivlərə biinlan daxil edir: ümitsiz debitor: borclarını; gələcək dövrlərin xərclərini; cari və keçmiş illərin zərərlərini. Zənnimcə, sadalanan bu aktivlərin heç birini likvid olmayan aktivlərə aid etmək düzgün deyil. Çünki ümitsiz debitor borclarının ləğv edilməsi imkanları hər halda mövcud olur. Belə imkan olmadıqda isə onlar tamamilə silinir və balansda əks etdirilmir. Bu səbəbdən də, əgər onlar silinirsə, deməli,

dövriyyə aktivlərinin tərkibindən silinmiş olurlar və onların likvidliyindən danışmaq mənasızdır.

Gələcək dövrlərin xərclərinin likvid və yaxud likvid olmayan dövriyyə aktivlərinə aid olunub-olunmaması mübahisəli olaraq qalır. Bəzi ədəbiyyatlarda, məsələn, P.S.Bezrukixin redaktəsə ilə buraxılmış dərslikdə bağlıdır. Məsələn, daxil olan materialları biz ona görə qiymətləndiririk ki, onların neçəyə başa gəldiyini, istehlak olunan və satılan məhsulun maya dəyərini, satışın nəticələrini müəyyən edə bilək və s. sadalanan aspektlərin hamısı qiymətləndirməni zəruri edir, çünki qiymətləndirmə həmin hadisələr haqqında lazımi informasiyam formalaşdırır.

Əvvəlcə biz dövriyyə aktivlərinin qiymətləndirilməsini obyektiv zərurətə çevirən ən başlıca aspekt, yaxud kriteriya üzərində dayanacaq.

Məlumdur ki, müəssisənin hər cür fəaliyyətinin başlıca məqsədi mənfəət götürməkdir. Mənfəət əldə olunması məqsədilə müəssisə aktivləri əldə edir və onları müəyyən istiqamətlərdə və fəaliyyət növlərində istifadə edir. Aktivlərin başlıca funksiyası isə gəlir gətirməkdə özünü büruzə verir.

Müəssisənin aktivlərinin qiymətləndirilməsinin başlıca məqsədi onların faydalı istifadəsindən olan mənfəəti müəyyən etməkdir. Axı nəzəri cəhətdən qiymət yeni yaradılan dəyərin pulla ifadəsidir. Əgər mənfəət yeni yaradılan dəyərli bir hissədirsə və ya onun hamısıdırsa onda bu o deməkdir ki, aktivlərin özünün qiymətləndirilməsi yeni yaradılan dəyərin (mənfəətin) ölçülməsi üçün lazımdır. Deməli, aktivlərin qiymətləndirilməsi mənfəətin həcmnin nəzəri cəhətdən müəyyənləşdirilməsi zərurətindən irəli gəlir. Belə mənfəət hələlik reallaşdırılmaya bilər, lakin onun mücərrəd şəkildə kəmiyyəti müəyyən edilməlidir və bu gələcək praktiki qərarların qəbul edilməsi üçün vacibdir.

Praktiki cəhətdən, yəni mühasibat nöqtəyi-nəzərindən mənfəətin hesablanması üçün isə ilk növbədə xərclərlə gəlirləri müqayisə etmək lazım gəlir. Bu halda xərclər aktivlərin əldə edilməsi üçün sərf edilmiş kapitaldır ki, onun istifadəsi müəyyən dövr ərzində gəlir gətirəcəkdir. Deməli, həmin kapitalın sərfi nəticəsində əldə edilmiş aktivlərin qiyməti sərf edilmiş həmin kapitalın, yaxud xərclərin məbləğinə bərabər olacaqdır. Qeyd edildi ki, hər bir müəssisə gəlir əldə etmək və xalis mənfəət

qazanmaq xərci iiçün çəkir.

Beləliklə, gəlirlərlə xərcləri müqayisə etməklə har hansı dövr, konkret əməliyyat üzrə mənfəəti müəyyən etmək olar.

“Mənfəət” elə bir anlayışdır ki, o tək cə müəssisəni deyil, digər təşkilatları, hüquqi və fiziki şəxsləri də maraqlandırır. Onların da mənfəətdə müəyyən maraqları vardır. Belə ki, investorlar həmin müəssisəyə investisiya qoymaqla mənfəətin bir hissəsinin əldə edilməsinə çalışırlar. Sözsüz ki, investorlar öz kapitallarını müəssisəyə qoymaqla nəinki tək cə öz maraqlarını, eləcə də həmin müəssisənin maraqlarını təmin etmiş olacaq. Deməli, müəssisə aktivlərini düzgün qiymətləndirmək və mənfəəti real müəyyən etməklə investorları maraqlandırmaq əsasında öz əlavə maraqlarını da təmin etmiş olur.

Beləliklə, müəssisə aktivlərinin qiymətləndirilməsini başlıca strateji məqsədi mənfəətin real kəmiyyətini müəyyən etmək və onu daha da artırmaqdır.

Lakin aktivlərin qiymətləndirilməsinin zərurililiyini tək cə yuxanda göstərilən strateji məqsədin həyata keçirilməsilə bağlamaq olmaz. Aktivlərin qiymətləndirilməsi aşağıdakı məsələlərin (vəzifələrin) həlli üçün də vacibdir:

- Müəssisənin maliyyə hesabatında lazımi informasiyanın formalaşması (əsasən kənar istehlakçılar üçün) və interpretasiyası üçün;

- Çəkilməmiş xərclərin, deməli, məhsulun, işin və xidmətin real maya dəyərini hesablamaq və qiymət siyasətini formalaşdırmaq üçün;

- Müəssisənin maliyyə nəticələrini və maliyyə vəziyyətini müəyyənləşdirmək üçün;

- Müəssisənin bazar qiymətini müəyyən etmək üçün;

- Bir çox vergilərin hesablanması (xüsusən də əmlak vergisinin hesablanması) üçün baza göstəricisinin düzgün müəyyən edilməsi;

- Bir sıra iqtisadi göstəricilərin düzgün müəyyən edilməsi, onların digər müəssisələrin, sahələrin göstəriciləri ilə müqayisəsini aparmaq üçün,

- Bir sıra strateji inkişaf məsələlərinin həllində düzgün qərarların qəbul edilməsi üçün.

Göründüyü kimi, aktivlərin qiymətləndirilməsi həm keçmiş hadisələrə qiymət

vermək, həm də cari və perspektiv məsələləri müəyyən etmək üçün lazımdır. Təbiidir ki, qiymətləndirmə qarşısında qoyulan həmin məsələlərin həlli qiymətləndirmənin özünə müxtəlif aspektlərdən yanaşılmasını, qiymətləndirmənin müxtəlif metodlarından və üsullarından istifadə edilməsini zəruri edir. Bununla əlaqədar təsadüfi deyil ki, uzun illərdir iqtisadçı-mühasiblər arasında aktivlərin qiymətləndirilməsi sahəsində bir fikir formalaşmamışdır və bu mübahisəli olaraq qalır. Amerika iqtisadçıları E.S.Xendriksenin və M.F.Van Bredanın fikrincə, aktivlərin daha yaxşı qiymətləndirilməsi ətrafında gedən diskussiyalarda iştirak edənləri iki qrupa bölmək olar; “tarixçilər” və “futuristlər”.

Onlardan birincisi aktivlərin maya dəyərinə görə qiymətləndirilməsinə, ikincilər isə-cari xərclərə görə qiymətləndirilməsinə üstünlük verirlər. Həmin müəlliflər “tarixçilər” və “futurist”lərin mövqelərini açıqlayaraq göstərilər ki, birincilərin mövqeyi əsasında qiymətləndirmənin aparılması ilə şirkətin keçməsinə daha yaxşı əks etdirmək olur, ikincilərin mövqeyi əsasında aparılan qiymətləndirmə isə firmanın perspektivlərini aşkar etməyə imkan verir.

E.S.Henderiksen və M.F.Van Breda aktivlərin qiymətləndirilməsi sahəsində öz araşdırmalarını apararaq belə nəticəyə gəlmişlər ki, aktivlər müxtəlif mövqelərdən qiymətləndirilə biləcəyi üçün maliyyə hesabının istehlakçıları olan investorların və digərlərinin mənafeyinə uyğun olaraq qiymətləndirməni bir neçə göstəriciləri üzrə nəzərdə tutmaq olar: aktivin maya dəyəri, aktivin dəyişdirilməsinin dəyəri, aktivlərin dəyişdirilməsi ilə əlaqədar gözlənilən gələcək xərclər, keçmiş satış qiyməti, cari satış qiyməti, satışın gözlənilən dəyəri.

Məsələn, əgər iqtisadiyyatda əhəmiyyətli səviyyədə inflyasiya prosesi baş verirsə, onda aktivlərin maya dəyərilə qiymətləndirilməsi və balansda əks etdirilməsi düzgün sayıla bilməz. Başqa sözlə, inflyasiya şəraitində aktivlərin maya dəyərilə (tarixi dəyərilə) qiymətləndirilməsi aktivlər haqda olan informasiyanı yararsız edir. Bu zaman cari satış, yaxud bazar qiymətlərindən istifadə edilməsi zərurililiyi yaranır.

Sual oluna bilər ki, ölkəmizin uçot və hesabat sistemində aktivlərin qiymətləndirilməsi sahəsində vahid konsepsiya varmı, ya da bu sahədə nə kimi müsbət nəticələr, yaxud çatışmazlıqlar mövcuddur? Ətlbəttə bu suallara birmənalı

cavab vermək mümkün deyildir. Ölkəmiz 70 ildən artıq bir müddətdə Sovet İttifaqının gedən diskussiyalarda iştirak edənləri iki qrupa bölmək olar; “tarixçilər” və “futuristlər”.

Onlardan birincisi aktivlərin maya dəyərinə görə qiymətləndirilməsinə, ikincilər isə-cari xərclərə görə qiymətləndirilməsinə üstünlük verirlər. Həmin müəlliflər «tarixçilər» və «futurist»lərin mövqelərini açıqlayaraq göstərilər ki, birincilərin mövqeyi əsasında qiymətləndirmənin aparılması ilə şirkətin keçməsinə daha yaxşı əks etdirmək olur, ikincilərin mövqeyi əsasında aparılan qiymətləndirmə isə firmanın perspektivlərini aşkar etməyə imkan verir.

E.S.Henderiksen və M.F.Van Breda aktivlərin qiymətləndirilməsi sahəsində öz araşdırmalarını apararaq belə nəticəyə gəlmişlər ki, aktivlər müxtəlif mövqelərdən qiymətləndirilə biləcəyi üçün maliyyə hesabının istehlakçıları olan investorların və digərlərinin mənafeyinə uyğun olaraq qiymətləndirməni bir neçə göstəriciləri üzrə nəzərdə tutmaq olar: aktivin maya dəyəri, aktivin dəyişdirilməsinin dəyəri, aktivlərin dəyişdirilməsi ilə əlaqədar gözlənilən gələcək xərclər, keçmiş satış qiyməti, cari satış qiyməti, satışın gözlənilən dəyəri.

Məsələn, əgər iqtisadiyyatda əhəmiyyətli səviyyədə inflyasiya prosesi baş verirsə, onda aktivlərin maya dəyərilə qiymətləndirməsi və balansda əks etdirilməsi düzgün sayıla bilməz. Başqa sözlə, inflyasiya şəraitində aktivlərin maya dəyərilə (tarixi dəyərilə) qiymətləndirilməsi aktivlər haqda olan informasiyanı yararsız edir. Bu zaman cari satış, yaxud bazar qiymətlərindən istifadə edilməsi zərurililiyi yaranır. Deyilənlər əslində LİFO metodlarından istifadə olunmasını vacib edir.

Ölkəmiz 70 ildən artıq bir müddətdə Sovet İttifaqının tərkibində olmuş, o zaman isə bütün ölkə üzrə vahid uçot və hesabat sistemi var idi. Bu sistem iqtisadi hadisə və proseslərdən daha çox siyasi-ideoloji təsir altında formalaşırdı. Ölkədə inflyasiyanın, işsizliyin, rəqabətin hökm sürdüyü bazarın olması hətta ağıla belə gətirilmirdi, baxmayaraq ki, bütün bunlar gizli şəkildə var idi. Hər halda belə halların rəsmi şəkildə qəbul edilməməsi, yaxud da dolaylı yollarla qəbul edilməsi (məsələn, ölkədə əmlakın müəyyən dövrdən yenidən qiymətləndirilməsi əslində inflyasiyanın təsiri altında baş verirdi) aktivlərin uçot və hesabatda hansı qiymətlərlə əks etdirilməsi

problemini ciddi şəkildə gündəliyə qoymurdu. İqtisadi resurslara, hansılar ki, müəssisələrin istehsal fəaliyyətini həyata keçirmək üçün istifadə edilirdi, həmçinin də satdan hazır məhsullara stabil qiymətlərin (topdansatış, preyskurant, pərakəndə və s.) mövcudluğu şəraitində aktivlərin dəyəri dəyişmirdi. Ona görə də aktivlər uçotu hesabatda faktiki maya dəyərilə qiymətləndirilirdi. Əsas vəsaitlərin və digər uzunmüddətli aktivlərin faktiki maya dəyəri onların ilk dəyərini təşkil edirdi. Material dövriyyə vəsaitləri cari uçotda plan maya dəyəri, yaxud uçot qiymətlərilə qiymətləndirilsə də son nəticədə onların sintetik uçotu və hesabatı faktiki maya dəyəri üzrə aparılırdı. Başqa sözlə, o dövrdə aktivlərin qiymətləndirilməsi sırf tarixi xərclər konsepsiyasına əsaslanırdı.

Bazar münasibətlərinə keçildikdən sonra, daha doğrusu, ölkədə bazar iqtisadiyyatı formalaşdıqca aktivlərin qiymətləndirilməsi metodlarının dəyişdirilməsi zəruriliyi də meydana çıxdı.

Konkret olaraq müəssisə aktivlərinin qiymətləndirilməsi zərurililiyi “Mühasibat uçotu haqqında” AR-nın Qanununda təsdiq edildi.

Qeyd edək ki, dövriyyə aktivlərinin qiymətləndirilməsi metodları əslində beynəlxalq aləmdə qəbul edilmiş metodlara və üsullara uyğunlaşdırılmışdır. Məsələn, adi çəkilən qanunda istehsala buraxılan materialların eləyərinin FIFO və LIFO metodları ilə silinməsinə icazə verilməsi dediklərimizi əyani şəkildə sübut edir.

Ancaq həmin metodların ölkəmizin uçot və hesabat praktikasında istifadə olunması yalnız nəzəri cəhətdən mümkündür, çünki onların praktiki tətbiqi mexanizmi hələ işlənib hazırlanmamışdır. Həmin metodların tətbiqi ilk növbədə dövlətin müəyyən etmiş olduğu vergi qanunvericiliyi ilə uzlaşdırılmamdır. Hələlik isə belə bir mexanizm yoxdur və buna görə müəssisələr material dövriyyə aktivlərini ənənəvi metodlarla - plan maya dəyəri, uçot qiymətləri, orta maya dəyəri metodları ilə qiymətləndirirlər. Bu qiymətləndirmə metodları adətən cari uçotun aparılması üçün istifadə edilir və əslində onlar uçot qiymətləri kimi qəbul edilir. Lakin o da məlumdur ki, dövriyyə aktivlərinin qiymətləndirilməsinin həmin metodlarının heç də hamısı maliyyə hesabatlarının tərtibi zamanı istifadə edilmir. Belə ki, maliyyə hesabatının tərtibi zamanı plan maya dəyəri, uçot qiymətləri metodlarından ümumiyyətlə

istifadə olunur.

Cari qiymətlərdən, başqa sözlə, bazar qiymətlərindən, inflyasiya proseslərinin təsiri barədə informasiya almaq üçün İstifadə edilməsidir. Belə informasiya isə ilk növbədə maliyyə hesabatında öz əksini tapmalıdır. Deməli, cari, yaxud bazar qiymətlərindən istifadə etməklə dövriyyə aktivlərinin qiymətləndirilməsi daha çox hesabatın tərtib edilməsi üçün zəruridir. Cari, yaxud bazar qiymətləri yalnız hesabatın tərtib edilməsi üçün istifadə edilmir, eyni zamanda təhlil edilən aktivlərin cari dövrdə hansı dəyərlə satıla biləcəyini də göstərir. Əslində isə bu o deməkdir ki, aktivlərin cari qiymətləri ilə onların xaric olma dəyəri arasında uyğunluq yaranır. Odur ki, hesabatın tərtib edilməsi üçün bu konsepsiyanın nəzərə alınması vacibdir. Bu barədə işin növbəti fəsilərində daha geniş söhbət açılacaqdır.

Dövriyyə aktivlərinin təsnifatı və qiymətləndirilməsi onların uçotunun aparılmasının əsasını təşkil edir. Bununla belə həmin aktivlərin uçotunun aparılması metodikası da dərinlən araşdırılmalı və təkmilləşdirilməlidir. Həmin məsələləri növbəti fəsildə ətraflı nəzərdən keçirək.

FƏSİL II. DÖVRIYYƏ AKTİVLƏRİNİN UÇOTUNUN TƏŞKİLİ METODİKASI VƏ ONUN TƏKMİLLƏŞDİRİLMƏSİ

2.1 Dövriyyə aktivlərinin uçotunun mövcud sistemi və onun qiymətləndirilməsi

Dissertasiya işinin birinci fəslində qeyd olunduğu kimi, dövriyyə aktivlərinin ölkəmizdə tətbiq olunan təsnifatı və qiymətləndirilməsi sistemi beynəlxalq praktikaya tam uyğun gəlmi. Dövriyyə aktivlərinin normativ sənədlərdə, daha doğrusu, «Mühasibat uçotu haqqında» AR Qanununda, mühasibat uçotunun hesablar planı və onun tətbiqinə dair təlimatda dəqiq təsnifatı və qiymətləndirilməsi metodikası, yaxud qaydaları əslində yoxdur. Dövriyyə aktivlərinin nədən ibarət olması barədə nəinki rəsmi sənədlərdə, həmçinin elmi-praktiki yönümlü ədəbiyyatlarda da konkret açıqlamalar və şərhlər demək olar ki, verilmir.

Hesablar Planında bütün növ material ehtiyatlarını uçota alan hesablar «İstehsal ehtiyatları» adlı II bölmədə birləşdirilmişdir. Daha doğrusu, bütün material ehtiyatlarının uçotunun aparılması üçün nəzərdə tutulan sintetik hesablar həmin bölmədə yerləşdirilmişdir. Ona görə də material ehtiyatlarına bütövlükdə istehsal ehtiyatları kimi baxmaq olmaz. Dövriyyə aktivlərinin material ehtiyatları hissəsi dövriyyə aktivləri kimi qəbul edilməlidir.

Dövriyyə aktivlərinin mövcud təsnifatı çərçivəsində müasir metodikasını nəzərdən keçirək. Ölkəmizin uçot praktikasında material ehtiyatlarına xammal və materiallar daxil edilir.

Müəssisəyə nə kimi səmərə gətirməsini müəyyən etməkdir. Buna görə də material ehtiyatlarının tədarükü və əldə olunmasının uçotu hər şeydən əvvəl onların hansı dəyər, qiymətlə qiymətləndirilməsindən asılıdır. «Mühasibat uçotu haqqında» Qanunda xammal, materialların, yanacaq, məhsulun (malların) qablaşdırılması və daşınması üçün istifadə olunan taranın və digər material resurslarının mühasibat uçotu və hesabatında faktiki maya dəyərilə əks etdirilməsi zəruriliyi göstərilir. Deməli, materialların sintetik uçotunun hansı variantının tətbiq edilməsindən asılı olmayaraq onların daxil olması müvafiq sintetik hesablarda faktiki maya dəyərilə əks etdirilməlidir. Bununla belə mühasibat uçotunun hesablar Planı və onun tətbiqinə dair

məlumat müəssisələrə materialların uçot qiymətləri ilə mədaxil edilməsi variantını da nəzərdə tutur [7, 112].

Məlumdur ki, bu cür vəziyyət praktiki zəruriyyətdən doğur. Çox böyük nomenklaturada materiallardan istifadə edən müəssisələrdə onların cari uçotunun, o cümlədən daxil olmasının uçotunun faktiki maya dəyərilə aparılması müəyyən çətinlik yaradır. Çətinlik, ümumiyyətlə materialların maya dəyərinin müəyyən edilməsi ilə deyil, maya dəyərinə daxil edilən xərclərin nomenklaturasının çox olması ilə bağlıdır. Başqa sözlə, daxil olan materialların maya dəyəri bütün müstəqim və qeyri-nüistəqim xərcləri əhatə edir. «Mühasibat uçotu haqqında» AR Qanuna əsasən material ehtiyatlarının maya dəyərinə daxil ediləcək xərclərin tərkibini nəzərdən keçirdikdə bunu əyani şəkildə görmək olur. Qanunda deyilir: «Material ehtiyatlarının faktiki maya dəyəri, malsatanın kreditə verdikləri həmin ehtiyatlar üçün faizləri, təchizat, xarici iqtisadi təşkilatlara ödənilən əlavələr komisyon haqları, mal birjalari xidmətlərinin dəyəri, gömrüxana rüsumları, kənar təşkilatların qüvvələri ilə həyata keçirilən daşınma, saxlanma xərcləri və sair xərclər daxil edilməklə onların alınmasına çəkilən xərclərdən (əlavə dəyər vergisi çıxılmaqla) asılı olaraq müəyyən edilir» Məhsulun uçotunun tam maya dəyəri əsasında aparılması prinsipi eynilə material ehtiyatları üzrə də tətbiq edilir. Materialların maya dəyərinin bütün xərcləri nəzərə alınmaqla müəyyən edilməsi isə onların cari uçotunun uçot qiymətliləri ilə aparılmasını şərtləndirən başlıca səbəbdir. Qeyd olunduğu kimi, hesablar Planında material ehtiyatlarının əldə edilməsi və tədarükü ilə əlaqədar xərclərin 201 və 712 sayılı hesablarda əks etdirilməsi bir variant kimi nəzərdə tutulur. Bu variantda material ehtiyatlarının hansı mənbələrdən daxil olmasından, onların tədarük edilməsi və müəssisəyə gətirilməsinin xarakterindən asılı olaraq dt 201, kt 712 (KT 722). yazılışın tərtib edilməsi tövsiyə olunur. Material ehtiyatları malsatanlardan daxil olduqda onlar 201 sayılı hesabın debetində və 431 sayılı hesabın kreditində malsatanın hesablaşma sənədində göstərilən satınahınma qiymətlərilə yaxud faktura dəyərilə əks etdirilir. Başqa sözlə, dt 201 kt 431 yazılışı malsatanın aksept edilmiş hesablaşma sənədlərindəki (hesab-faktura, invoice) məbləğə verilir. Ancaq bu zaman faktura dəyərinə hansı xərclərin daxil edilməsinin müəyyən olunması vacibdir. Çünki ola

bilsin ki, materialların faktura dəyərinə nəqliyyat və digər tədarük xərcləri daxil edilməsin, yaxud əksinə [4, 185].

Əgər material ehtiyatlarının tədarükü və əldə edilməsi ilə əlaqədar bütün xərclər malsatanın hesablaşma sənədlərində göstərilmişsə onda dt 201 və kt 431 yazılışından əlavə yazılış aparılmasına ehtiyac qalmır, Lakin DT 201, KT 431 yazılışı ilə material ehtiyatlarının tədarükü və əldə edilməsi ilə əlaqədar bütün xərclərin əhatə edilməsi mümkün deyil və yaxud nəzəri cəhətdən mümkündür. Deyildiyi kimi, məsələ bundadır ki, malsatandan daxil olan hesablaşma sənədlərində material ehtiyatlarının satınalınma qiymətləri əks etdirilir. Satınalınma qiymətlərinin tərkibini isə birmənalı müəyyən etmək mümkün deyil. Belə ki, qiymətlər yalnız material ehtiyatlarının müqavilədə nəzərdə tutulan qiymətlərini əks etdirə bilər və bu qiymətlərə əlavələr və güzəştlər də daxil oluna bilər. Satınalınma qiymətlərinə faktura qiymətlərini (malsatanların hesab-fakturasında göstərilən qiymətləri) də aid etmək olar. Faktura qiymətləri də material ehtiyatlarının öz qiymətlərindən əlavə nəqliyyat – tədarük xərclərini də əks etdirə bilər. Bir sözlə, satınalınma qiymətləri, yaxud faktura qiymətləri hələ tədarük və əldə olunan material ehtiyatlarına çəkilən bütün xərcləri əhatə elmir və deməli, dt 201, kt 431 yazılışı da malsatandan tədarük olunan material ehtiyatlarının tam faktiki maya dəyərini əks etdirmir. Halbuki «Mühasibat uçotu haqqında» Qanun materialların uçot və hesabatda tam maya dəyəri ilə əks etdirilməsini tələb edir. Bununla əlaqədar olaraq, material ehtiyatlarının əldə edilməsi və tədarükü ilə bağlı bütün əlavə xərclərin də 201 sayılı hesabda əks etdirilməsi zəruriliyi yaranır. Həmin xərclərin növündən və məzmunundan asılı olaraq hansı hesablarda əks etdirə biləcəyi barədə hesablar Planının tətbiqinə dair təlimatda müvafiq göstərişlər yoxdur. Burada dt 201, kt 431 yazılışının yalnız malsatanın hesablaşma sənədlərində göstərilən satınalınma dəyərinə görə tərtib edilməsi zəruriliyi vurğulanır. Yuxanda qeyd edildiyi kimi, satınalınma qiymətlərini (dəyərini) isə birmənalı qəbul etmək mümkün deyildir.

Beləliklə görünür ki, material ehtiyatlarının tədarükü və əldə olunmasının uçotunun 201 sayılı hesabdən istifadə etməklə aparılmasına dair təlimatı dəqiqləşdirmək və təkmilləşdirmək vacibdir.

Nəzərdən keçirilən variantda materialların faktiki daxil olması və anbarlara mədaxili dt 205, kt 201 yazılışı ih rəsmiyyətə salınır. Ancaq dt 201 kt 431 yazılışdan fərqli olaraq bu yazılış daxil olmuş və mədaxil olunan materialların uçot qiymətlərilə məbləğinə tərtib edilir. Bu zaman, əgər 201 sayılı hesabın debet dövrüyyəsi ilə kredit dövrüyyəsi arasında fərq yaranarsa, onda təlimata görə bu fərq 202 sayılı hesaba silinməlidir, Aydınır ki, həmin fərq materialların uçot qiymətlərilə dəyəri ilə faktiki qiymətləri, yaxud maya dəyəri arasındakı kənarlaşmaları göstərəcəkdir. Kənarlaşmalar iki cür ola bilər: a) materialların faktiki maya dəyəri onların uçot qiymətlərilə dəyərindən artıqdır; b) materialların faktiki maya dəyəri onların uçot qiymətlərilə dəyərindən aşağıdır.

Birinci halda 201 sayılı hesabın debet dövrüyyəsi onun kredit dövrüyyəsindən artıq olacaqdır. Bu onu göstərir ki, materialların tədarükü və əldə olunmasına müəssisə nəzərdə tutulduğundan artıq xərc çəkmişdir.

Məsələn, konkret olaraq aşağıdakı hallar ola bilər: hesablaşma sənədləri aksept edildikdən və ödənildikdən sonra daxil olmuş, lakin hələ mədaxil edilməmiş materiallar öz həcminə və deməli, məbləğinə görə, həmçinin müqavilədə nəzərdə tutulduğu qiymətlərə uyğun gəlmədiyinə və arifmetik səhvlərə görə aksept olunan və ödənilən məbləğdən az ola bilər.

Çatışmazlıqların və ziyanın faktiki daxil olmuş mal material ehtiyatlarının maya dəyərinə silinməsi, zənnimizcə, düzgün deyildir, çünki həmin aktivlərin uçotunu mürəkkəbləşdirir, gələcəkdə istehsal olunacaq məhsulların, satılacaq malların maya dəyərini və deməli, satışdan maliyyə nəticələrini də təhrif etirən olur. Yüklərin yolda olan zaman təbii itki norması daxilində çatışmazlığının hara silinməsi barədə isə mövcud normativ sənədlərdə heç bir göstəriş yoxdur. Düzdür, müəssisə daxilində (anbarda və s.) saxlanma yerlərində olan material dövrüyyə aktivlərinin təbii itki normaları daxilində olan itkilərinin müəssisənin tədavül və istehsal xərclərinə silinməsi göstərilir («Mühasibat uçotu haqqında» AR Qanunu, maddə 14, bənd 6). Buna əsasən yalnız güman etmək olar ki, yolda olan yüklərinə təbii itki norması daxilində çatışmazlığı da müəssisənin istehsal və tədavül xərclərinə şilinə bilər.

Dövrüyyə aktivləri üzrə iddialar (malsatanlara, nəqliyyat təşkilatlarına və s.)

qeyd edildiyi kimi müxtəlif səbəblərdən qaldırıla bilər. Belə iddiaların növləri və onları uçotu qaydası mövcud hesablar planı və onun tətbiqinə dair təlimatda öz əksini kifayət qədər geniş tapmışdır. Ancaq həmin təlimatda mal-material qiymətliləri müxtəlif səbəblər üzündən malsatanlara geri qaytarılanda tətbiq oluna biləcək uçot metodika göstərilməmişdir. Halbuki belə hallara da praktikada tez- tez rast gəlinir. Burada söhbət yalnız alıcı ilə satıcı arasında baş verən münasibətlərdən və bununla əlaqədar mühasibat yazılışlardan deyil, həmçinin sifarişçi (mal-material qiymətlilərini geri qaytaran müəssisə) və vergi orqanları arasında olan münasibətlərdən gedir. Nəzərdən keçirilən məsələyə iki aspektdən-hüquqi və uçot aspektlərindən yanaşılması vacibdir. Çünki bu halda uçot yazılışları üçün əsas hadisələrin və faktların hüquqi tərəfi sayılır. Belə ki, mal-material qiymətlilərinin, onların keyfiyyətinin aşağı olması, qiymətlər arasında olan fərqlər və s. səbəblər üzündən malsatanlara geri qaytarılması ilk növbədə hüquqi sənəd sayılan alqı-satqı müqavilələrinin pozulmasına gətirib çıxarır. Deməli, bu hal həm də əvvəlcədən apardan mühasibat yazılışlarının (malsatanın hesablaşma sənədlərinin aksept edilməsi, mal-material qiymətlilərinin dəyərinin ödənilməsi, ƏDV hesablanması və s. əməliyyatlar üzrə aparılan yazılışların) hüquqi cəhətdən qüvvədən düşməsinə gətirib çıxarır. Bu məsələnin bir tərəfidir. Məsələnin digər tərəfi isə ondan ibarətdir ki, mal-material qiymətlilərinin geri qaytarılmasının özü həm malsatanın, həm də malalanın uçotunda yeni yazılışların aparılmasını zəruri edir.

Mühasibat uçotunun aparılmasına dair mövcud aktlar, göstərişlər və təlimatlar üzrə bitməmiş istehsalın tərkibinin müəyyən edilməsi və qiymətləndirilməsi qaydaları bütünlüklə mənfəətdən vergi tutma məqsədləri üçün istifadə oluna bilməz. Fikrimizi konkret ifadə edək hazırda mühasibat uçotu haqqında qanunvericilik sənədlərində, daha doğrusu, «Mühasibat uçotu haqqında» Qanunda istehsalın balansda müstəqim məsrəflər maddələri üzrə qiymətləndirilməsinə icazə verilir. Ancaq nə həmin Qanunda, nə də digər normativ sənədlərdə müstəqim məsrəflər anlayışı açıqlanmır, daha doğrusu, onun tərkibinə hansı xərclərin daxil olması və hansı məbləğdə daxil olması aydınlaşdırılmamış qalır. Bu barədə geniş danışmadan onu qeyd edək ki, müstəqim məsrəflərə adətən birbaşa məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərinə daxil

olunan material məsrəfləri, əmək haqqı xərcləri və amortizasiya xərcləri daxildir. Əgər müstəqim əmək haqqı xərcləri bütövlükdə, yəni hesablanmış olduğu məbləğdə (sosial sığortaya ayırmalarla) məhsulun (işin, xidmətin), o cümlədən istehsalın maya dəyərinə daxil edilir.

Belə ki, «Mühasibat uçotu haqqında» Qanunla istehsalata buraxılan material resursların faktiki maya dəyərinin orta maya dəyəri, FIFO metodlarından biri ilə qiymətləndirilməsi əsasında müyyən edilməsinə icazə verildiyi halda Vergi Məcəlləsində bu barədə heç bir söz deyilmir. Məcəllədə yalnız göstərilir ki, əgər vergi ödəyicisi onun sərəncamında olan malların fərdi uçotunu aparmırsa, onda o mal-material qiymətlilərinin uçotunun orta maya dəyəri üzrə qiymətləndirmə metodundan istifadə etməklə apara bilər.

Məlum olduğu kimi, hazırda dövriyyə aktivlərinin tərkibinə gələcək dövrlərin xərcləri də daxil edilir. Belə xərclərin uçotu 191 sayılı «Gələcək dövrlərin xərcləri» adlı aktiv hesabda aparılır. Hər bir xərc maddəsinin uçotunu aparmaq, yaxud da onu hesabatda ayrıca maddədə əks etdirmək üçün ilk növbədə onun məzmunu, təyinatı və tərkibini ayırd etmək lazımdır. Bu baxımdan gələcək dövrlərin xərclərinin məzmunu, tərkibi və təsnifatı mühasibat uçotunu tənzimləyən sənədlərdə ya açıqlanmamış qalır, ya da ki, səthi açıqlanmışdır. Gələcək dövrlərin xərclərinə münasibət Vergi Məcəlləsində də demək olar ki, öz əksini tapmamışdır.

Mühasibat uçotunun hesablar Planı və onun tətbiqinə dair təlimatda isə 191 sayılı hesabda uçota alınacaq xərclərin siyahısı verilir. Planda göstərilir ki, 191 sayılı hesabda uçota alınan xərclər 201 «Material ehtiyatları», 202 « İstehsalat (iş və xidmət) məsrəfləri », hesabların debetinə silinir. Təlimatda silinmə müddəti və məbləğlərinin normativ sənədlərlə tənzimlənməsi zəruriliyi vurğulanır.

191 sayılı hesabda əks etdiriləcək xərclərin uçotu metodikasına dair əlavə heç bir şərh və göstəriş yoxdur. Gələcək dövrlərin xərcləri adlandırılan xərclərin mahiyyətinin dəqiq açıqlanmaması, təsnifatının düzgün aparılmaması və bunun da nəticəsində onların bütövlükdə dövriyyə aktivlərinin tərkibində uçota alınması müəssisənin əmlakının tərkibi və quruluşunu, onun tədiyə qabiliyyəti, likvidlik səviyyəsi göstəricilərini təhrif etmiş olur. Həmin xərclərin hamısının dövriyyə

aktivlərinin tərkibində əks etdirilməsi dövriyyə aktivləri ilə uzunmüddətli aktivlər arasındakı nisbəti birincilərin xeyrinə dəyişir. Deyilənlər son nəticədə öz əksini müəssisənin maliyyə hesabatında və onun əsas forması olan balansda tapır ki, bu da onda olan informasiyanın etibarlılığını azaldır [6, 146].

Dövriyyə aktivlərinin uçotu və hesabatı sahəsində beynəlxalq aləmdə toplanmış təcrübə ilə qısa tanışlıq göstərir ki, ölkəmizdə bu sahədə həll edilməmiş məsələlər kifayət qədərdir. Odur ki, dissertasiya işinin növbəli paraqrafında dövriyyə aktivlərinin uçotunun mövcud prinsiplərini və qaydalarını nəzərdən keçirək.

2.2 Dövriyyə aktivlərinin uçotunun təkmilləşdirilməsi istiqamətləri

Maliyyə uçotu çərçivəsində dövriyyə aktivlərinin uçotunun aparılmasının başlıca şərtləri onların əsaslandırılmış təsnifatı, təkmilləşdirilməsi və sintetik uçotu metodikasının müəyyən olunmasıdır. Nəzərdən keçirilən aktivlərin uçotunun təkmilləşdirilməsi məhz bu sahədə konkret təklif və tövsiyələrin işlənilib hazırlanması ilə bağlıdır. Özündə belə təklif və tövsiyələr dövriyyə aktivlərinin hər bir növü olmalıdır. Odur ki, biz əvvəlcə materialların təsnifatı, qiymətləndirilməsi və sintetik uçotunun təkmilləşdirilməsi istiqamətlərini nəzərdən keçirək.

Uçotda əks etdirilmək üçün materiallar növlərinə, daxilolma formasına və s. əlamətlərə görə təsnif oluna bilərlər. Bəzi iqtisadçılar ehtiyatların, o cümlədən materialların təsnifatını apararkən onları müəssisənin onlar üzərində mülkiyyət hüququna malik olub-olmamasından asılı olaraq təsnifləşdirməyi təklif edirlər.

Zənnimcə, mühasibat uçotu və hesabatı sistemində müəssisə o şeyləri əks etdirir və etdirməlidir ki, onlardan gəlir götürəcəkdir. Ona görə də mülkiyyət hüququna görə müəssisənin sərəncamında olan materialların təsnifatını aparmaq lüzumsuzdur. Müəssisə istifadə etdiyi materiallar üzərində mülkiyyət hüququna malik ola da bilər, olmaya da bilər.

Növlərinə görə materialların təsnifatını hesablar planının tətbiqinə dair təlimatda 201 sayılı hesaba açılmış subhəsablara bəzi dəyişikliklər və əlavələr edilməklə qəbul etmək olar: material ehtiyatları; istehsalat (iş və xidmət) məsrəfləri; hazır məhsul, mallar və s.

Təsnifatdan başqa materialların uçotunun əsasında onların qiymətləndirilməsi və yaxud faktiki maya dəyərinin müəyyən edilməsi durur.

Araşdırmalar göstərir ki, uçotun aparılması üçün materialların maya dəyərini təşkil edən xərclər belə təsnifləşdirilməlidir: müstəqim xərclər; nəqliyyat-lədarükat xərcləri. Müstəqim xərclərə müqavilə üzrə malsatanlara ödəniləcək xərclər aid edilməlidir. Bundan başqa, həmin xərclərə materialların istifadə olunma səviyyəsinə gətirilməsilə əlaqədar xərclər də daxil edilməlidir.

Nəqliyyat-tədariikat xərclərinə (bunları materiallar üzrə qaimə xərcləri də adlandırmaq olar) aşağıdakıları aid etmək təklif edilir: materialların əldə olunması ilə bağlı informasiya və məsləhət xidmətləri üzrə xərcləri; vasitəçi müəssisələrə verilən komisiyon məbləğləri; gömrük rüsumları və yığımlarını; materialların daşınması üzrə nəqliyyat xərclərini (sığorta xərcləri də daxil olmaqla) materialların nəqliyyat vasitələrinə yüklənməsi və nəqliyyat vasitələrindən boşaldılması xərclərini; materialların malsatanların anbarında saxlanması və müəssisəyə gətirilənədək digər yerlərdə saxlanması xərclərini; tədarükat yerlərində tədarük idarələrinin saxlanılması və fəaliyyəti üzrə xərcləri; materialların tədarükü ilə əlaqədar ezamiyyət, poçt-rabitə xərclərini; müəssisənin balansında olan tədarük aparatının saxlanması xərclərini; materialların alınıb gətirilməsi ilə əlaqədar alınmış kreditlər və borclar üzrə faiz məbləğlərini; nəqliyyat təşkilatlarına qaldırılmış, lakin onlar tərəfindən qanuni çərçivədə imtina edilmiş iddia məbləğlərini; sair xərcləri. Sonuncu xərclər sırasında əvvəlki maddələrdə öz əksini tapmamış xərclər aid oluna bilər.

Fikrimcə, belə hesablar Planı çərçivəsində 201, 202 ,712 və s. sayılı hesablar arasında tənzimlənməsi daha düzgündür:

Misal: Malsatanlardan material daxil olmuşdur

- a) müqavilə qiymətilə- 100 000 min manat;
- b) daxil olmuş materiallar uçot qiymətlərilə mədaxil edilmişdir- 90 000 min manat; materiallar uçot qiymətlərilə istehsalata buraxılmışdır- 90 000 min manat;

Həmin əməliyyatlara aşağıdakı mühasibat yazılışları tərtib oluna bilər (min manatla);

- a) dl 201, kl 431 -100 000

b) dt 205, kt 431- 90 000

c) dt 201, kt 205- 90 000

tətbiq edə bilər. Əgər materialların müəssisə tərəfindən əldə olunması və istifadəsinin sintetik uçotu qaydası gələcəkdə də mərkəzləşdirilmiş halda müəyyən edilərsə, onda müvafiq orqanlar təklif olunan variantları alternativ variantlar kimi qəbul edə bilərlər. Material ehtiyatlarının uçotunun təkmilləşdirilməsi təkcə yuxarıda araşdırılan məsələlərlə məhdudlaşmır. Burada bir çox məsələlərinin dəqiqləşdirilməsinə ehtiyac vardır. Məsələ burasındadır ki, həmin məsələlərin bəziləri, aşağıdakı görəcəyimiz kimi, mövcud normativ sənədlər çərçivəsində həll edilməmiş qalır. Odur ki, bu sahədə həlli tələb olunan həmin məsələlərini bəzilərini nəzərdən keçirək.

Yuxarıda verilən təklif və tövsiyə materialların mövcud uçot sistemi çərçivəsində təkmilləşdirilməsi məsələlərini əhatə edir. Ancaq bunlar həmin sistemi beynəlxalq aləmdə tətbiq olunan uçot sisteminə tam yaxınlaşdırmır. Nəzərdən keçirilən sistemin beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılması üçün inkişaf etmiş ölkələrdə tətbiq edilən uçot sistemindən ən mütərəqqilərinin ölkəmizdə tətbiqi məqsədəuyğun olardı.

Mal ehtiyatlarını-sonradan satılmaq üçün şirkət, tərəfindən satın alınmış malları. Ancaq ola bilsin ki, şirkət malsatandan artıq hazır məhsul kimi almış olduğu malın satılması üçün müəyyən işlər də həyata keçirir, məsələn, həmin məhsulu başqa cür qablaşdırır, quraşdırır və yalnız bundan sonra satır. Aydınır ki, belə balda çəkilmiş əlavə xərclər şirkətin əldə eldiyi həmin malların satılma qiymətlərinin üzərinə əlavə olunmalıdır.

Araşdırmalar göstərir ki, mal-material ehtiyatlarının uçotunun dövrü metodu sadədir, az xərc tələb edir və onun ölkənin müəssisələrində, xüsusilə də çoxlu miqdarda və çeşiddə məhsul istehsal edən müəssisələrdə tətbiqi məqsədəuyğundur. Mal-material ehtiyatlarının təsnifatı və uçotunun təkmilləşdirilməsi barədə söhbətimizi davam etdirək.

Dövriyyə aktivlərinin mühüm tərkib hissəsini istehsal təşkil edir. İstehsalın uçotu əslində birbaşa xərclərin uçotu və məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyası

sistemi ilə bağlıdır.

Hesablar Planı və onun tətbiqinə dair təlimatda ümum təsərrüfat xərclərinin birbaşa 601 sayılı hesaba silinməsinə icazə verilir. Lakin belə xərclərin 601 sayılı hesaba silinməsi ilə biz «direkt-kostinq» sistemini tətbiq etmiş olduğumuzu deyə bilmərik. Çünki əvvəla ümum istehsal xərcləri daimi xərclərin heç də hamısını əhatə etmir, daha sonra, həmin xərclər (istehsal xərcləri) 601 sayılı hesaba silinsə belə, o satılan ayrı-ayrı məhsullar arasında mütləq bölüşdürülməlidir, çünki onların satışından maliyyə nəticələri, mənfəətliliyi, rentabellik səviyyəsi və s. müəyyən olunmalıdır. Beynəlxalq praktikada ümumi və inzibati-idarə xərcləri daimi xərclərə aid edilməklə müəssisənin mənfəətinə silinir. Həmin xərclərin mənfəətə silinməsi isə onların ayrı-ayrı məhsul növləri arasında bölüşdürülməsi zərurililiyi aradan qaldırır. Elmi və tədris-metodiki ədəbiyyatda bu məsələ kifayət qədər geniş araşdırıldığından biz burada həmin məsələni geniş tətbiq etmək fikrində deyilik. İstehsalın həmin məsələ ilə birbaşa əlaqəsi olduğundan onu həmin əlaqə aspektində araşdırmağa məcburuq.

Mühasibat uçotunun hesablar planı və onun tətbiqinə dair təlimatda istehsalın qalığının 202 sayılı İstehsal (iş və xidmət) məsrəfləri hesabında əks etdirilməsi zərurililiyi göstərilir. Başqa sözlə, 202 sayılı hesabın qalığı istehsalın dəyərini əks etdirir. Burada və başqa normativ sənədlərdə istehsalın dəyərinin 202 sayılı hesabda necə müəyyən edildiyi isə göstərilmir.

Bunun üçün ilk növbədə istehsalın- özünün hansı xərc maddələrindən yarandığını müəyyən etmək lazımdır. Zənnimcə, istehsalın məbləğinə buraxılan hazır məhsulun istehsal maya dəyərini yaradan xərclərin bir hissəsi aid edilməlidir, bir şərtlə ki, həmin xərclər müvafiq normativ sənədlə bitməmiş istehsala aid edilən məmulatlara çəkilmiş olsun. Buradan belə çıxır ki, istehsal həm müstəqim, həm də qeyri- müstəqim xərc məbləğlərinin cəmindən ibarət olmalıdır. Müstəqim məsrəflərə aid edilə bilər: məhsul istehsalında həmin məhsulun fiziki əsası kimi və (yaxud) onun mühüm komponenti kimi istifadə olunan xammal və materiallar, komplektləşdirici məmulatlar, yanmfabrikatlar və s.; bilavasitə hazır məhsul istehsalı ilə məşğul olan işçilərin əmək haqqı və sosial ehtiyaclarına ayırmalar; məhsul istehsalında istifadə

edilən əsas vəsaitlərin amortizasiyası [11, 106].

Mühasibat uçotu məqsədləri ilə həmin xərclərin hamısı birbaşa 202 saylı hesabda yığılmalıdır.

Bundan başqa, 202 saylı hesaba ayın sonunda sonrakı dövrlərin xərclərini, cari dövrə aid olacaq gələcək dövrlərin xərclərini, zaydan itkilərin məbləğlərini köçürmək lazımdır. Bu xərclər də faktiki məbləğləri əks etdirir. Nəhayət, ayın sonunda, 202 saylı hesabın debetində qeyri-müstəqim xərclərin məbləğləri əks etdirilməlidir. Son nəticədə 202 saylı hesabın debetində hazır məhsula və istehsala çəkilən xərclərin ümumi faktiki məbləği əks etdiriləcəkdir. Nəzərdən keçirilən metodika məlumdur və o hal-hazırda da tətbiq edilir. Məlum olmayan isə odur ki, sadalanan xərclər istehsalın qalığı ilə hazır məhsul arasında necə bölüşdürülməlidir. Belə boigu ilk növbədə hesabat dövründə mühasibat uçotu və vergitulma məqsədlərilə gəlirlərlə xərcləri müəyyən etmək üçün zəruridir. Araşdırmam misalla davam etdirək: həcmi azalacaqdır və əksinə, cari dövrdə müəssisədə qalacaq pul vəsaitinin məbləği çoxalacaqdır.

Qeyri-müstəqim xərclərin 202 saylı hesaba silinmədən və deməli, onların bir hissəsinin istehsala aid edilmədən birbaşa 601 saylı hesabla silinməsinin müəssisə və vergi orqanları üçün konkret təsirini müəyyən etməkdən ötrü yuxarıda gəlirilən misalın rəqəmlərindən istifadə etməklə növbəti misalı nəzərdən keçirək.

Misal 2, Hesabat dövründə müəssisənin ümumi xərclərinin məbləği 35796 mln. manat, o cümlədən müstəqim xərclər 33951 mln. manat, qeyri- müstəqim (istehsal xərcləri)- 845 mln. manat olmuşdur. istehsal qalığı hesabat dövrünün əvvəlinə 580.0 min manat, sonuna isə 330.1.5 mln. manat olmuşdur. Ayın sonunda hazır məhsula silinmiş xərclərin məbləği $31229.5 (580.0+33951.0-3301.5)$ mln manat olacaqdır. Fərz edək ki, istehsal olunmuş məhsul yüklənib alıcılara göndərilmişdir və mühasibat uçotu məqsədləri üçün yüklənib göndərilmə məhsulun satış anı hesab olunur.

Əməliyyatlara aşağıdakı yazılışlar veriləcəkdir;

1. Məhsul istehsalına materiallar sərf edilmişdir- 26 831 mln manat:

Dt 202 - 26 831

Kt 205-26 831

2. Məhsul istehsalı ilə məşğul olan işçilərə əmək haqqı hesablanmış və hesablanmış əmək haqqı məbləğinin 29.5%-i həcmində sosial ehtiyaclara ayırmalar edilmişdir-4670 mln. manat:

Dt 202 - 4670

Kt 533- 4670

3. Məhsul istehsalında istifadə olunan bina tikili avadanlıqlara amortizasiya hesablanmışdır-2450 mln manat:

Dt 202- 2450 Kt111 - 2450

4. Hazır məhsul müstəqim xərclər üzrə faktiki istehsal maya dəyərilə mədaxil edilmişdir- 31 229.5 mln. manat:

Dt 204-31.229.5

Kt 202 - 31 229.5

5. Qeyri-müstəqim xərclər satılmış məhsulun maya dəyərində silinmişdir-1 845 mln manat:

Dt 601-1 845

Kt 202 - i 845

6. Müstəqim məsrəflər üzrə istehsal xərcləri satış hesabına silinmişdir- 31, 229. 5 mln. manat:

Dt 601-31.229.5

Kt 204-31 229.5

Beləliklə, satılmış məhsulun maya dəyəri məbləği 33.0745 mln. manat (31 229+1 845) təşkil edəcəkdir. Bu məbləği əvvəlki misaldakı oxşar göstəricinin məbləği ilə (32 876.4 mln manat) müqayisə etsək görürük ki, qeyri- müstəqim xərclərin bir hissəsinin istehsalata silinməməsi satışdan olan mənfəətin həcmi azaldır. Bu da cari dövrdə mənfəətdən verginin həcmi azalması deməkdir.

Tədqiq olunan məsələyə dair mənim fikrim isə belədir- nə qədər ki, istehsal xərclərinin uçotu və məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyası tam maya dəyəri metodu ilə aparılır, bu muxabirləşməyə üstünlük vermək lazımdır. Cari dövrün maliyyə nəticələrini daha düzgün əks etdirmək, istehsalın uçot və hesabatda real məbləğini göstərmək üçün də bu variantın tətbiqi məqsədəuyğundur.

Dissertasiya işinin bu fəslində bütövlükdə dövriyyə aktivlərinin, o cümlədən sırf pul vəsaitlərinin uçotunun müasir metodikası bazar iqtisadiyyatının, uçot və hesabatın beynəlxalq tələblərinə müəyyən dərəcədə cavab verir. Bununla belə aktivlərin təsnifatı və uçotu sahəsində bir sıra çatışmazlıqlarda mövcuddur.

Son dövrlərdə maliyyə hesabatının beynəlxalq standartlara uyğun tərtib edilməsi üçün pul axınları haqqında informasiyanın açıqlanması tələbi irəli sürülür. Təbiidir ki, belə hesabatın tərtib edilməsi üçün pul vəsaitlərinin uçotunun müvafiq metodikası və qaydaları işlənib hazırlanmalıdır.

Digər aktivlər kimi, pul vəsaitlərinin uçotunun təşkili və aparılması ilk növbədə onların düzgün təsnifatından asılıdır. Məsələ burasındadır ki, pul vəsaitlərinin tərkibinin dəqiq olmaması və düzgünlüyü bu sahədə uçot və hesabat informasiyasını kənar istehlakçıların tələbatları səviyyəsində formalaşdırmağa imkan vermir. Ədəbiyyatlarda, həmçinin rəsmi sənədlərdə müəssisənin yüksək likvidlik aktivlərinin «pul vəsaitləri», «pul kapitalı», «maliyyə vəsaitləri» və s. adlandırılması adi haldır. Əlbəttə söhbət bu və ya digər aktivin, o cümlədən pul vəsaitlərinin necə adlandırılmasından deyil, həmin ad altında nələrin uçota alınmasından, ya da alınacağından gəlir.

Bəzi müəlliflər, məsələn, professor A.N.Xorin qeyd edir ki, sistemli mühasibat uçotunda pul kapitalının əsas forması pul vəsaitləridir. Pul vəsaitlərinə isə o, bunları aid edir: təşkilatın kassasında, banklardakı hesablaşma hesablarında, valyuta və xüsusi hesablarında olan vəsaitləri, "yolda olan köçürmələri.

Göründüyü kimi, pul vəsaitlərinin tərkibinə müxtəlif pullardan başqa maliyyə xərcləri adlanan yüksək likvidli qısamüddətli qoyuluşları da daxil edir. Zənnimizcə, yüksək likvidli qısamüddətli maliyyə xərclərinin sırf pul vəsaitlərinə aid edilməsi düzgün deyildir. Çünki belə qoyuluşların pula çevrilməsi riski çox az olsa da hər halda vardır. Bununla yanaşı onların pula konvertasiya edilməsi (çevrilməsi) zamanı müəyyən itklərin olması da istisnalıq təşkil etmir. Bilavasitə pul vəsaitləri (nağd banknotlar və sikkələr, banklardakı, yoldakı nağd olmayan pul vəsaitləri) isə mütləq likvidli aktivlərdir. Bu mənada, pul vəsaitlərinə nağd və nağdsız formada müəssisənin kassasında, hesablaşma hesabında, valyuta və xüsusi hesablarında, yolda

olan pullarının aid edilməsini təklif edirik. Bu cür pul vəsaitləri həm də ona görə mütləq likvidli aktivlərə aid edilməlidirlər ki, onların müəssisə tərəfindən istənilən vaxt istifadə olunması üçün heç bir çətinlik yoxdur. Qalan bütün yüksək likvidli aktivlər bilavasitə pul vəsaitləri deyil, onlara ekvivalent olan aktivlərə aid edilməlidir. Bunlara ödəmə müddəti 3 aya qədər olan qiymətli kağızları, depozit sertifikatlarını, poçt markalanın, dəyəri ödənilmiş putovkaları, aviabiletləri və s. daxil etmək olar.

Pul vəsaitləri və onların ekvivalentlərinin uçotunu aparmaq üçün bizim apardığımız təsnifat vacib olsa da kifayət deyildir. Çünki həmin təsnifata əsasən nəzərdən keçirilən aktivlərin uçotunu yalnız onların likvidlik səviyyəsinə görə aparmaq olar. Bu da öz növbəsində müvafiq hesabat formasının tərtib edilməsi üçün əsas ola bilər [6, 96].

Pul vəsaitlərinin və onların ekvivalentlərini uçota alan hesablar həmin vəsaitlərin mövcudluğu haqda informasiya ilə yanaşı onların daxil olması və sərf edilməsi (xərclənməsi) haqda informasiya da formalaşdırılmalıdır. Özü də pul vəsaitlərinin və onların ekvivalentlərinin hərəkətini, mümkün qədər fəaliyyət növləri üzrə qruplaşdırıb uçota almaq vacibdir. İqtisadçıların əksəriyyəti pul vəsaitləri və onların ekvivalentlərinin axınının uçotunun aparılması və hesabatının tərtib edilməsi üçün onları üç fəaliyyət növü üzrə qruplaşdırırlar: əsas (cari), investisiya və maliyyə fəaliyyəti növləri üzrə.

Əsas (cari) fəaliyyət növü üzrə pul vəsaitlərinin hərəkəti müəssisənin əsas fəaliyyəti ilə əlaqədar prosesləri əhatə edir.

İnvestisiya fəaliyyəti üzrə pul vəsaitlərinə kapital ehtiyatlarına, uzunmüddətli maliyyə investisiyalarına yönəldilən pul vəsaitlərini uzunmüddətli aktivlərin satışından olan pul vəsaitlərinin, habelə uzunmüddətli maliyyə xərclərindən əldə olunan pul gəlirlərini aid etmək olar.

Maliyyə fəaliyyəti üzrə pul vəsaitləri qısamüddətli məqsədli maliyyələşmələr və daxilolmalar üzrə sərf olunan və əldə edilən pul vəsaitlərini əhatə edir. Qeyd edək ki, pul vəsaitlərinin hərəkəti haqda hesabatın qeyd olunan fəaliyyət növləri üzrə tərtib edilməsi beynəlxalq praktikanın tələblərindən irəli gəlir. Pul vəsaitlərinin hərəkəti üzrə hesabatın tərtib edilməsi məsələlərini biz növbəti fəsilə araşdıracağıq.

İndi isə göstərilən fəaliyyət növləri üzrə pul vəsaitlərinin hərəkəti ilə onların uçotunun təşkili arasındakı əlaqəni nəzərdən keçirək.

Mövcud 221, 222, 223, 225 sayılı hesablar daha çox müəssisənin cari fəaliyyətində işlədilir. Yəni həmin hesabların, debet və kredit dövryyələri əslində müəssisənin cari fəaliyyəti üzrə pul axınlarını əks etdirir. Lakin bu heçdə o demək deyildir ki, müəssisənin investisiya fəaliyyəti ilə əlaqədar pul vəsaitlərinin hərəkəti göstərilən hesablarda əks etdirilmir. Nə hüquqi, nə də praktiki cəhətdən belə məhdudiyyətlər yoxdur, Ancaq mühasibat uçotunun hesablar Planı və onun tətbiqinə dair təlimatda dolayı yolla da olsa müəssisənin kapital qoyuluşlarının maliyyələşdirilməsi və digər məqsədlər üçün maliyyələşdirilməJor üzrə pul vəsaitlərinin, dövlət subsidiyalarının 223 sayılı hesabın ayrıca stibhesabında əks etdirilməsinə icazə verilir.

Pul vəsaitlərinə ekvivalent olan pul sənədlərini və yüksək likvidli qısamüddətli maliyyə xərcləri (maliyyə fəaliyyətinə daxildir) uçotu üçün isə müvafiq olaraq 225 sayılı hesab nəzərdə tutulmuşlar. Lakin hər halda, cari və investisiya fəaliyyət növləri ilə pul vəsaitlərinin axınını uçota alan hesablar arasında əlaqənin çox zəif və qarışıq olduğunu görməmək mümkün deyildir. Belə ki, hazırda müəssisələrin uzunmüddətli kapital ehtiyatlarının və maliyyə xərclərinin maliyyələşmə mənbələri üzrə pul vəsaitlərinin hərəkətini nə mövcud sintetik hesablardan, nə də ki, onlara açılan subhesablardan müşahidə etmək mümkün deyildir. Belə məlumatları bilavasitə mühasibat registrlərindən əldə etmək olar. Təəssüf ki, hazırda maliyyələşmə mənbələrinin özlərinin də ayrıca və sistemli uçotu aparılmır. Uzunmüddətli investisiyalar üzrə pul vəsaitləri 221, 222, 225 və s. hesablarda adi qaydada uçota almır, onlar üzərində nə daxili, nə də xarici nəzarət aparılmır.

Məsələn, bina tikili və avadanlıqların, qeyri-maddi aktivlərin mühüm maliyyələşmə mənbəyi olan amortizasiya məbləğləri satışdan pul gəlirlərinin tərkibində 221, 222 və ya 223 sayılı hesablara daxil olur, oradan isə həm cari, həm digər ehtiyaclara sərf edilir. Həmin qaydanı məqbul hesab etmək olmaz və buna görə də onun dəyişdirilməsi zəruridir. Bu sahədə bizim təklifimiz ondan ibarətdir ki, investisiya fəaliyyəti üzrə pul vəsaitlərini səmərəli idarə etmək, onlar üzərində təsirli

nəzarəti həyata keçirmək üçün hesablar planında ayrıca sintetik hesab nəzərdə tutulsun.

Hazırda geniş tətbiq olunan 223 sayılı hesabı saxlamaq və burada müəssisənin ancaq akkreditivlərdə və hesablaşma çeklərində olan pul vəsaitlərinin mövcudluğunu və hərəkətini uçota almaq təklif edilir.

Qeyd olunduğu kimi yolda olan köçürmələr (pul vəsaitləri) 222 sayılı hesabda uçota alınır. Hesab edirik, bu cür vəsaitlər sırf pul vəsaitləri sırasına aid edilməlidir. Ona görə də həmin pul vəsaitlərinin uçotunu 223 sayılı hesabda aparmaq və onu belə adlandırmaq lazımdır - «Bank hesablaşma hesabları». Hazırda 225 sayılı hesabda uçota alınan pul sənədləri pul vəsaitlərinin ekvivalentlərinə aid olduğu üçün onların uçotunu 222 sayılı hesabda «Yolda olan pul köçürmələri» adı altında aparmaq tövsiyə olunur. Beləliklə, təklif etdiyimiz dəyişikliklər sırf pul vəsaitlərini fəaliyyət növləri üzrə uçota almağa, pul vəsaitlərinin ekvivalentlərini sırf pul vəsaitlərindən ayırmağa imkan vermiş olardı.

245 sayılı «Digər qısamüddətli aktivlər» hesabında uçota alınan aktivlər öz tərkibinə görə yekdil deyildir. Belə ki, həmin qiymətli kağızların (onlar qısamüddətli aktivlərdir) həm də verilmiş borcların (paylar, depozitlər və verilmiş digər borclar qısamüddətli borc hüquqlarıdır) həmin hesabda uçota alınması düzgün sayıla bilməz. Çünki birincisi, qiymətli kağızlar dividend gətirir, paylar, verilmiş digər borclar ilə faiz gətirir, ikincisi, qiymətli kağızlar müəssisənin mülkiyyət hüququnu göstərir, ikincilər isə-borc hüququnu. Müəssisənin malik olduğu qısamüddətli qiymətli kağızlar onun real mülkiyyətidir və istədiyi vaxt onları sata, digər aktivlərə dəyişə bilər. Digər müəssisələrə pay şəklində qoyulmuş pul vəsaitlərini, banklardakı depozitlər və digər hüquqi şəxslərə verilmiş borcları isə müəssisə indiki halda sata və digər aktivlərə dəyişdirə bilməz, çünki onlar borc hüququ olduğu üçün yalnız müəyyən müddətdən sonra real mülkiyyətə çevrilə bilərlər. Qısamüddətli qiymətli kağızları daha çox maliyyə fəaliyyətinə aid etmək olar [8, 112].

Bütün deyilənlər belə nəticəyə gəlməyə əsas verir ki, qısamüddətli aktivlər üzrə əməliyyatların uçotunun ayrıca bir hesabda, digər müəssisələrin fəaliyyətinə qoyulmuş paylar, banklardakı depozitlər və verilmiş borcların uçotunun isə ayrı

hesabda aparılması məqsədəuyğundur. Konkret olaraq təklif edirik ki, 245 sayılı mövcud hesabda yalnız qısamüddətli aktivlər (biz onların hamısını pul vəsaitləri deyil, pul vəsaitlərin ekvivalentləri hesab edirik) uçotu aparılsın, hesab isə belə adlandırılır - «Digər qısamüddətli aktivlər»..

Qısamüddətli aktivlər üzrə pul axın dövriyyələrinə qısamüddətli aktivin alım-satılması ilə əlaqədar pul vəsaitləri, payların, depozitlərin, borcların verilib-alınması (faizlərlə birlikdə), qısamüddətli bank kreditlərinin və borcların alınib-qaytarılması (faizlərlə birlikdə) üzrə pul vəsaitləri daxil edilməlidir. Bunların uçotunu aparmaq üçün isə 245, 501, 504, 221, 222, 223, sayılı hesablardan istifadə edilməlidir.

İnvestisiya və maliyyə fəaliyyətləri üzrə qeyd edilən göstəricilərdən başqa qalan bütün əməliyyatlar üzrə göstəricilər cari əməliyyatlar üzrə pul axınlarına aid edilməlidir. Onların uçotunu aparmaq üçün 221, 222, 223, 225, 601, və s. sayılı hesablar kifayətdir.

Debitor borclarının uzunmüddətli və qısamüddətli borclara bölünməsinin əsas kriteriyası həmin öhdəliklərin debitorlar tərəfindən hansı müddətə ödənilməsi olmalıdır. Beynəlxalq standartlar debitor borclarının məhz bu kriteriya əsasında məhdudlaşdırılmasını və təsnifatını tələb edir. Ödənilmə müddəti bir ilə qədər, yaxud da əməliyyat tsikli ərzində (həminin uzun olmasından asılı olaraq) olan debitor borcları dövriyyə aktivlərinin tərkibində uçota alınmalıdır. Həmin kriteriyaya cavab verməyən, yaxud ödənilmə müddəti bir ildən, ya da əməliyyat tsiklindən (həminin uzun olmasından asılı olaraq) artıq olan debitor borcları isə uzunmüddətli aktivlərin tərkibində uçota alınmalıdır. Dissertasiya işində biz yalnız dövriyyə aktivlərinə aid olan cari debitor borclarının təsnifatı və uçotunun təkmilləşdirilməsi aspektlərini nəzərdən keçirəcəyik.

Debitor borclarının ödənilmə müddətinə görə təsnifatı onların uçotu və balansda əks etdirilməsinin yalnız ilkin şərtidir. Cari debitor borclarını idarə etmək üçün tələb olunan informasiyanı almaqdan ötrü onların daha geniş təsnifatını vermək zəruridir.

Ölkəmizin və xarici ölkələrin təcrübəsini ümumiləşdirməklə cari debitor borclarını digər əlamətlər üzrə də qruplaşdırmaq olar. Belə ki, yaranması növləri üzrə cari debitor borclarını: a) mallar (məhsullar), işlər və xidmətlər üzrə yaranan cari

debitor borclarına; b) qeyri-real əməliyyatlar üzrə yaranan cari debitor borclarına bölmək olar.

Mallar (məhsullar), işlər və xidmətlər üzrə yaranan debitor borclarının ayrıca qrupda əks etdirilməsi bir çox metodiki və praktiki məsələlərlə yanaşı onların satışı zamanı ticarət güzəştlərinin müəyyən edilməsi üçün vacibdir. Qərblə ölkələrində ticarət güzəştlərindən başqa tədiyənin vaxtında ödənilməsinə görə də güzəştlər tətbiq edilir.

Ölkədə mal əməliyyatları üzrə debitor borcları 177 sayılı hesabda uçota almır. Ticarət güzəştləri və borcların (lədiyələrin) vaxtında ödənilməsi üzrə güzəştlərin uçotu barədə isə heç bir metodiki göstərişlər yoxdur. Qeyri-mal əməliyyatları üzrə debitor borcları isə bütövlükdə 177 sayılı hesabda uçota alındığı üçün onların idarə olunması imkanları azalır.

Növbəti fəsildə dövriyyə aktivlərinin mühasibat (maliyyə) hesabatında əks etdirilməsinin, təhlilinin təkmilləşdirilməsi məsələlərini nəzərdən keçirək.

FƏSİL III. DÖVRIYYƏ AKTİVLƏRİNİN TƏHLİLİNİN TƏKMİLLƏŞDİRİLMƏSİ PROBLEMLƏRİ

3.1 Dövriyyə aktivlərinin təhlilinin vəzifələri və informasiya mənbələri

Müəssisənin malik olduğu aktivlərin, o cümlədən dövriyyə aktivlərinin idarə olunması) və təhlilinin informasiya mənbəyi mühasibat, statistik hesabat formaları və digər mənbələr hesab olunur. Bu mənbələr içərisində mühasibat hesabatı xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. Çünki burada formalaşan məlumatlar mühasibat uçotunun vasitəsilə əldə edilir. Mühasibat uçotu isə məlum olduğu kimi, dövriyyə aktivləri üzrə baş verən faktları fasiləsiz şəkildə yığır, sənədləşdirir, təsnifləşdirir və icmallaşdırır. Dövriyyə aktivləri üzrə hesabat bütövlükdə vahid mühasibat hesabatı sisteminin bir hissəsini təşkil edir. Əgər mühasibat (maliyyə) hesabatı özündə bütövlükdə beş elementi- aktivləri, öhdəlikləri, kapitalı, gəlir və xərcləri-birləşdirsə, onda şübhəsiz ki, aktivlər, onların bir hissəsi olan dövriyyə aktivləri də hesabatın digər bölün elementləri ilə daim qarşılıqlı əlaqədə və təmasdadır. Belə ki, aktivlərin yaranması xərclərin vasitəsi ilə baş verir. Xərclər isə iki mənbə; xüsusi kapital və öhdəliklər hesabına həyata keçirilir, aktivlərin istifadəsi gəlir gətirir, gəlir hesabına və yaxud aktivlərin verilməsi hesabına öhdəliklər ödənilir və s. Hesabatın bütün elementlərinin son məqsədi gəlir gətirməkdir. Bu gəlirlər isə iştirakçıların (mülkiyyətçilərin, təsisçilərin), şəxsi heyətin, müəssisənin kommersiya partnyorlarının, dövlətin və s. qrupların mənafeələrinə uyğun bölüşdürülür və istifadə olunur. Deməli, mühasibat (maliyyə) hesabatı müəssisənin əmlak və maliyyə vəziyyəti ilə yanaşı, maliyyə nəticələrini də əks etdirir.

Göstərilən elementlərin qarşılıqlı əlaqəsini aşağıdakı formulalarla da əks etdirmək olar:

Aktivlər - Xüsusi kapital - Öhdəliklər

Öhdəliklər - Aktivlər - Xüsusi kapital

Xüsusi kapital - Aktivlər - Öhdəliklər

Həmin formulaların vasitəsi ilə müəssisənin əmlak vəziyyətini, onun yaradılmasında xüsusi və cəib edilmiş mənbələrin xüsusi çəkisini müəyyən etmək olar.

Aktivlər ~ Xüsusi kapital + Öhdəliklər + Gəlirlər-Xərclər

Bu formulada isə mühasibat (maliyyə) hesabatının bütün beş elementi öz əksini tapmışdır. Əgər sonuncu formulanın ilk üç elementi müəssisənin əmlak və maliyyə vəziyyətini göstərsə, axıncı iki elementlə birlikdə həmin formula onun maliyyə nəticələrini də xarakterizə edir. Sonuncu formulanın ilk üç elementinin kəmiyyətinin sabit olduğu şərtlə gəlirlərin xərclərdən çox olması müəssisənin xalis mənfəətini göstərir.

Həmin hesabat formalarına mühasibat uçotunun standartlarına uyğun olaraq digər hesabat formaları və izahatlar əlavə edilə bilər. AR Maliyyə Nazirliyinin 15 sentyabr 1995-ci il tarixli əmri ilə təsdiq edilmiş «Müəssisənin illik hesabatları və onların tərtibi qaydaları»na (5-s.3) əsasən müəssisələr aşağıdakı konkret hesabat formaları tərtib edirlər: «Müəssisənin balansı» (forma №1); «Maliyyə nəticələri və onların istifadəsi» (forma №2); «Müəssisə balansına əlavə» (forma №5). Xatırladaq ki, bu hesabatlar həm rüblük, həm də illik hesabatlardır. Onların göndəriləcəyi ünvanlar «Mühasibat uçotu haqqında» AR Qanununda göstərilir: mülkiyyətçilərə (təsis sənədləri üzrə - iştirakçılara, təsisçilərə); dövlət vergi orqanlarına; digər dövlət orqanlarına, hansılara ki, Azərbaycan Respublikasının qanunvericiliyi ilə müəssisənin fəaliyyətinin müxtəlif tərəflərinin yoxlanılması və müvafiq hesabatların yığılması həvalə edilmişdir. Təsis sənədlərində və yaxud Azərbaycan Respublikasının qanunvericiliyi ilə nəzərdə tutulduğu hallarda maliyyə (mühasibat) hesabatı digər ünvanlara da göndərib bilər.

Normativ sənədlərdə (maliyyə) mühasibat hesabatların başlıca forması balans hesab edilir.

Mühasibat (maliyyə) hesabatının yuxanda göstərdiyimiz beş elementindən üçü ümumiləşdirilmiş halda məhz mühasibat balansında öz əksini tapmışdır; aktivlər, xüsusi kapital və öhdəliklər. Ancaq təəssüf ki, həmin elementlər ölkə müəssisələrində tətbiq olunan balansda dəqiq qruplaşdırılmamışdır. Bu, həm aktivlər, həm də xüsusi kapitalın və öhdəliklərin ayrı-ayrı maddələrinə aiddir. Bu da hesabatda olan informasiyanın müəssisənin əmlak və maliyyə vəziyyətini düzgün əks etdirmədiyinə dəlalət edir.

Mühasibat balansında, daha doğrusu, onun aktivlər hissəsində aktiv, yaxud müəssisənin sərəncamında və istifadəsində olan dövriyyədən kənar və dövriyyə aktivləri haqqında məlumatlar verilir. Həmin aktivləri bütövlükdə götürsək görürük ki, onlar balansın aktivində likvidlik səviyyəsinin artması qaydasında yerləşdirilmişlər: əvvəlcə dövriyyədən kənar aktivlər, sonra isə dövriyyə aktivləri əks etdirilir.

Lakin bu kriteriya dövriyyədən kənar aktivlərlə dövriyyə aktivlərini müqayisə etdikdə öz qüvvəsini saxlayır. Dövriyyə aktivlərinə gəldikdə isə burada həmin qanunauyğunluğa tam əməl edilmir. Belə ki, pul vəsaitlərinin ekvivalenti olan pul sənədləri kassadakı və banklardakı hesablarda olan pul vəsaitlərindən daha az likvidliyə malik olduqlarına baxmayaraq sırf pul vəsaitlərindən sonra yerləşdirilmişlər. Əvvəlki fəsildə qeyd edildiyi kimi təxirə salınmış xərclər dövriyyə aktivlərinin ayrıca maddəsi kimi verilmiş «Gələcək dövrlərin xərcləri» adlı maddədə əks etdirilir. Halbuki belə xərclər dövriyyədən kənar aktivlərin tərkibində göstərilməlidir.

Dövriyyə aktivləri balansda bütöv bir bölmədə deyil, iki bölməyə parçalanaraq verilmişdir: II «Ehtiyatlar və məsrəflər»; «Pul vəsaitləri, hesablaşmalar və sair aktivlər». «Ehtiyatlar və məsrəflər» adlı bölmədə maddələrin düzülüşü yalnız sintetik hesablارın nömrələri üzrə ardıcılığı gözləyir. Aktivləri əks etdirən üç bölmədən sonra ayrıca iki maddədə keçən illərin və hesabat ilinin zərəri əks etdirilir. Balansın yekunu müəyyən olunarkən heç bir əsas olmadan həmin məbləğ balansın «valyutasına» daxil edilir və onun məbləğini artırır. Ödənilməmiş zərərin aktiv kimi qəbul edilməsi, ya da onun balansın aktiv hissəsində göstərilməsi nə metodoloji, nə də praktiki cəhətdən düzgün deyildir.

Balansın bəzi aktivlərinin qalıq dəyərinin müəyyən edilməsi üçün onların ilk dərəcədən köhnəlmə məbləği çıxılır. Bu hesablama balansın birbaşa özündə verilmiş məlumatlar əsasında aparılır. Əsas vəsaitlərin, qeyri-maddi aktivlərin, azqiymətli və tezköhnələn əşyaların ilk dəyərinin və köhnəlmə məbləğinin balansda verilməsi ciddi bir informasiya yükü daşımır, çünki həmin maddələr üzrə məbləğlər balansın valyutasına daxil edilmədiyi üçün onların müəssisənin əmlak vəziyyətinin

səviyyəsinə təsiri yoxdur. Bundan başqa, həmin məlumatlar balans əmsallarının (tədiyyə qabiliyyəti, likvidlik səviyyəsi, rentabellik səviyyəsi və s. göstəricilərin) hesablanması istifadə edilmir və onların səviyyəsinin dəyişilməsinə təsir göstərmir.

Balansın passivində iki bölmə yerləşdirilmişdir: xüsusi vəsaitlərin mənbələri; hesablaşmalar və sair passivlər.

Qeyd edək ki, müəssisənin əmlak və maliyyə vəziyyətini qiymətləndirən istifadəçilər üçün nəzərdə tutulan öhdəliklərin balans maddələri çox iriləşdin İmiş pozisiyalarla verilir. Nəticədə informasiyanın istifadəçiləri müəssisənin əmlak və maliyyə vəziyyətini kifayət qədər dəqiq müəyyən edə bilmirlər.

Dünya təcrübəsində həm aktivlər, həm də öhdəliklər dövrətmə, yaxud tədavül vaxtına (ödənilməsi dövrünə) görə balansda qısamüddətli və uzunmüddətli aktivlər və Öhdəliklər iizrə qruplaşdırılır. Aktivlər və öhdəliklərin tədavül (ödənilmə) dövrü hesabat tarixindən sonra 12 aydan artıq deyilsə, onlar qısamüddətli aktivlərə və öhdəliklərə aid edilir. Digər bütün aktivlər və öhdəliklər isə uzunmüddətli hesab olunur. Bu kriteriyanı əsas götürsək görərik ki, mövcud balans formasında aktivlərin və öhdəliklərin dəqiq bölgüsü aparılmamışdır. Balansın passivinin ikinci bölməsində öhdəliklərin qısa və uzunmüddətli öhdəliklərə bölünməsi yalnız bank kreditləri və borclar üzrə aparılmışdır. Halbuki qalan borcların da göstərilən kriteriya əsasında bölgüsü öhdəliklərin strukturunu daha dəqiq təsvir və interpretasiya etməyə, onları qısamüddətli dövriyyə aktivləri ilə müqayisə etməyə imkan vermiş olardı. Balansın müasir forması və məzmunu isə buna imkan vermir. Məsələn, balans məlumatları əsasında müəssisənin kassasında və bankdakı hesablaşma hesablarındakı pul vəsaitləri ilə qısamüddətli borc vəsaitlərinin müqayisəsini aparmaq qeyri-mümkündür. Belə müqayisə isə müəssisənin tədiyyə qabiliyyətinin çox ciddi kriteriyası olan mütləq likvidlik əmsalını müəyyən etməyə imkan verir.

Dövriyyə aktivlərinin, həmçinin qısamüddətli kredit borclarının balansda dəqiq və düzgün əks etdirilməsi cari likvidlik və tez likvidlik əmsallarının da müəyyən olunmasının əsas şərtidir. Bu göstəricilərdən birincisi, daha doğrusu, cari likvidlik əmsalı bütövlükdə dövriyyə aktivlərinin qısamüddətli borc öhdəliklərinə,

ikincisinin isə pul vəsaitləri və onların ekvivalentləri, ilə debitor borclarının cəmi məbləğinin qısamüddətli borc öhdəliklərinə bölünməsi yolu ilə müəyyən edilir.

İqtisadi cəhətdən inkişaf etmiş ölkələrdə cari likvidlik əmsalının 2, tez likvidlik əmsalının 1-dən artıq olmaması, mütləq likvidlik əmsalının isə 0.05- dən 0.15-ə qədər olması səmərəli hesab olunur [74-s. 299-300].

Göstərilən əmsallara əsasən banklar müəssisələrin kredit qabiliyyətinin olub-olmadığını müəyyən edirlər. Əslində bu da o deməkdir ki, mühasibat balansının məlumatına əsasən investorlar, banklar və s. müəssisəyə investisiya qoyuluşları barədə qərarlar qəbul edirlər.

Ölkəmizdə tətbiq olunan balans formasının məlumatları əsasında kredit verilməsi riskini tam qiymətləndirmək mümkün deyildir. Mövcud qaydalarının araşdırılması göstərir ki, balansdakı maddələrin, o cümlədən dövriyyə aktivlərinin hər hansı maddəsinin kəmiyyətinin müxtəlif dövrlərdə müqayisəli] iyi də təmin edilmir. Halbuki AR Maliyyə Nazirliyinin «Müəssisənin illik mühasibat hesabatları və onların tərtibi qaydaları» haqqında əmrində müəssisənin hesabatlarında metodoloji dəyişikliklər nəzərə alınmaqla hesabat məlumatlarının keçən ilin müvafiq dövrünün göstəriciləri ilə müqayisə! iliyin in təmin edilməsi tələbi qoyulur (maddə 1.9). Ancaq belə müqayisənin aparılması üçün nə metodoloji, nə də praktiki qaydalar işlənib hazırlanmamışdır. Söhbət ondan gedir ki, infilyasiya şəraitində, qiymətlərin bazarda qalxıb enməsi şəraitində hesabat göstəricilərinin, o cümlədən balansın dövriyyə aktivləri üzrə maddələrinin düzəldilməsi üzrə mexanizmi hələlik yoxdur. Halbuki müxtəlif illərin eyniadlı göstəricilərinin müqayisə oluna bilməsi hesabatın düzgün və tam oınasmm ən başlıca prinsiplərindən biridir. Digər bir mühüm prinsip - balans göstəricilərinin əhəmiyyətliyi prinsipi hesab olunur. Bu mənada balans hesabatının başlıca vəzifəsi idarəetmə və investisiya qərarlarının qəbul edilməsi üçün istehlakçılar lazımi informasiya ilə təmin etməkdən ibarətdir. Ölkəmizin uçot və hesabat sistemində, o cümlədən də dövriyyə aktivləri üzrə, əhəmiyyətlik anlayışı nə metodiki, nə də kəmiyyətə müəyyən edilməmişdir. Halbuki bu ifadə beynəlxalq standartlarda nəzəri şəkildə açıqlanmış və buna əsasən bir çox ölkələr öz uçot və hesabat sistemi üçün onun kəmiyyət tərəfini müəyyən etmişlər.

Hesabat dövrü qurtardıqdan sonra baş verən hadisələrin və şərti adlandırılan faktların hesabatda əks etdirilməsi də mühüm məsələlərdəndir. Lakin belə hadisələrə və faktlara nələrin aid edilə biləcəyi və onların hesabat təsdiq edildikdən sonra necə nizamlana biləcəyi barədə də Maliyyə Nazirliyinin yuxanda adı çəkilən Qaydalarında heç bir açıqlama verilmir. Həmin Qaydalarda hesabatlar təsdiq edildikdən sonra yalnız təhrif olunmuş məlumatların nizamlanması qaydası göstərilir.

Beləliklə, apardığımız araşdırmalar göstərir ki, mövcud hesabat sistemində aktivlərin, o cümlədən dövryyə aktivlərinin, habelə öhdəliklərinin əks etdirilməsi zamanı beynəlxalq praktikada tətbiq edilən prinsiplərə tam əməl edilmir. Əgər nəzərə alsaq ki, mühasibat (maliyyə) hesabatı bilavasitə کنار istifadəçilərin informasiya tələbatlarını ödəməlidir, onda belə çıxır ki, hesabatda verilən informasiya neytral olmalıdır. Bununla əlaqədar informasiyanın neytrallığı tələbi göstərilən və digər prinsiplərlə qarşılıqlı əlaqədardır. Sual oluna bilər ki, ölkəmizdə tətbiq olunan mövcud hesabat sistemində bu tələbə, yəni neytrallıq tələbinə əməl edilirmi? Bu suala birmənalı cavab vermək üçün onun bir qədər geniş araşdırılması vacibdir.

Məlumdur ki, hesabatın istifadəçiləri müxtəlif qruplardan ibarətdir: investorlar, banklar, kreditorlar, səhmdarlar, vergi orqanları, idarə heyəti, müəssisənin işçiləri və s. onların hər birinin öz marağı vardır. Öz maraqlarını təmin etmək və həmin maraqlardan hərəkət etmək üçün onlar müvafiq informasiyaya malik olmalıdırlar. İnformasiyanın özü isə elə olmalıdır ki, o hər bir qrup istifadəçi öz marağını təmin edə bilsin. Söz yox ki, mühasibat (maliyyə) uçotu hələlik; dünyanın heç bir ölkəsində bütün qrup istifadəçilərin tələbatlarını eyni səviyyədə ödəyə bilmir. Hər halda informasiyanın neytrallığı bu məsələni müəyyən qədər həll etmiş olur. Bu da əslində o deməkdir ki, hesabatda olan informasiya birtərəfli, bu və ya digər qrupun xeyrinə ola bilməz və ya olmamalıdır. İnformasiya o vaxt neytral olmur ki, bu və ya digər qrup ondan istifadə edib idarəetmə qərarları qəbul edir, digər qrup üçün isə belə informasiya yaramır. Həmin təbb, yəni neytrallıq tələbi nöqtəyi-nəzərdən ölkəmizdə tərtib olunan hesabatı qiymətləndirsək, onda aydın olar ki, həmin hesabat ilk növbədə tənzimləyici orqanların, ilk növbədə vergi orqanlarının tələblərinə cavab verir. Bunun konkret təzahürü kimi onu göstərmək olar ki, müəssisənin əməliyyat fəaliyyətinin

maliyyə nəticələri (mənfəət və yaxud zərər) müəyyən olunarkən bir çox xərclər, məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərinə yalnız normalaşdırılmış həcmdə daxil edilir, nəticə etibarını ilə məhsul satışından maliyyə nəticələri şişirdilir, bu isə vergi orqanlarının mənafeələrinə uyğundur. Yaxud başqa bir misal gətirmək olar: müəssisələrdə uzun illərdə istifadə olunmayan (ehtiyatda, konservasiyada və s.) əsas vəsaitlər əmlakın tərkibində uçota almır və beləliklə də onun dəyərini, həcmi artırır, əmlak vergisi bazasını genişləndirir. Bu da bir tərəfdən müəssisənin real əmlakının dəyərini təhrif edir və beləliklə də hesabatdan istifadə edənlər müəssisənin əmlak və maliyyə vəziyyətini obyektiv qiymətləndirə bilmirlər. Digər tərəfdən, istifadə olunmayan və yaxud satıla bilinməyən əmlakın hesabat balansında və digər formalarda göstərilməsi müəssisənin tədiyə qabiliyyəti və likvidlik göstəricilərinin səviyyəsini pisləşdirir. Bütün bunlar balansda və digər formalarda olan informasiyanın nəinki neytrallığını, eləcə də düzgünlüyünü və etibarlılığını şübhə altına alır.

Etibarlılığı kifayət qədər əsaslandırılmamış aktivlər (eləcə də öhdəliklər) birbaşa mühasibat balansında və digər hesabat formalarında əks etdirilməməlidirlər. Onları yalnız hesabatla əlavə olunan izahat məktubunda açıqlamaq lazımdır. Belə aktivlərin mühasibat balansında və digər formalarında əks etdirilməsi informasiyanın əhəmiyyətliliyi prinsipinə arxalanmalıdır.

Hesabat üzrə mövcud normativ sənədlərdə konservatizm prinsipi ümumiyyətlə qəbul edilsə də, onun reallaşma mexanizmi yoxdur. Bu prinsipin mahiyyəti ondan ibarətdir ki, aktivləri qiymətləndirərkən elə qiymətlər (dəyər) qəbul etmək, yaxud götürmək lazımdır ki, o cari bazar qiymətlərindən yüksək olmasın. Mövcud qaydaya görə müəssisənin bütün aktivləri, o cümlədən dövriyyə aktivləri ilk dəyəri, yaxud maya dəyəri ilə əks etdirilir, hətta əgər həmin ilk dəyər, yaxud maya dəyəri bazar qiymətlərindən yuxarı olsa belə. Konservatizm prinsipinin bilavasitə dövriyyə aktivlərinin mühasibat hesabatında əks etdirilməsinə təsirini bir qədər geniş araşdıraraq.

Pul vəsaitlərinin hesabatda əks etdirilməsinə son dövrlərdə xüsusi diqqət yetirilir. Məsələn burasındadır ki, pul vəsaitləri müəssisənin malik olduğu digər bütün aktivlərdən (pul vəsaitlərinə ekvivalent tutulan aktivlər də daxil olmaqla) fərqli olaraq

mütləq likvidliyə malikdirlər. Digər tərəfdən, pul vəsaitləri ən real maliyyə vəsaitləridir. Pul vəsaitlərinin daxil olması və sərf edilməsi əslində maliyyə resurslarının axını haqda informasiya formalaşdırır və həmin resursların idarə edilməsi üçün istifadə olunur. İnformasiyanın kənar istifadəçilərini də məhz pul vəsaitləri haqda məlumatlar maraqlandırır. Dünya praktikasında pul vəsaitləri üzrə ayrıca hesabat forması tətbiq edildiyi halda ölkəmizdə pul vəsaitlərinə dair informasiyanın yeganə mənbəyi balans hesabatıdır. Balans hesabatında pul vəsaitləri balansın aktivinin üçüncü bölməsi üzrə 280-310 sətirlərdə öz əksini tapır. Xatırladaq ki, həmin bölmələrdə müəssisənin kassasında, banklardakı hesablarda və yolda olan pul vəsaitləri, habelə pul sənədləri haqda informasiya vardır. Lakin hesabatda yalnız kassada olan nağd pul qalığı və hesablaşma və valyuta hesablarındakı pul vəsaitləri ayrıca maddələrdə əks etdirilir. Digər hesablarda olan pul vəsaitləri üzrə məlumatlar isə bir maddədə öz əksini tapır. Məlumdur ki, kassadakı nağd pul vəsaitinin limiti bank tərəfindən müəssisə rəhbərliyi ilə razılaşdırılmaqla müəyyən edilir və adətən belə məbləğ çox da yüksək olmur. Bunu müəssisələrin balansında olan məbləğlərdən də görmək olar. Odur ki, kassadakı pul məbləğinin qalığının ayrıca maddədə 55, 56 və 57 sayılı hesablardakı pul vəsaitlərinin qalıqlarının isə yalnız bir maddədə göstərilməsi, zənnimizcə, düzgün sayıla bilməz, çünki bu, hesabatda informasiyanın əhəmiyyətli prinsipinə uyğun əks etdirilməsinə cavab vermir. Belə olan halda göstərilən hesablar üzrə informasiyanın yalnız izahedici məktubda açıqlanması zərurəti yaranır. Məlumdur ki, sırf pul vəsaitləri 50, 51 və 52 sayılı hesablarla yanaşı 55 və 57 sayılı hesablarda da əks etdirilir. 56 sayılı hesabda isə sırf pul vəsaitləri deyil, onların ekvivalentləri, yəni pul sənədləri uçota alınır. Həmin ekvivalentlərin isə sırf pul vəsaitlərinə aid edilməsi düzgün deyildir. Pul vəsaitlərinin ekvivalenti kimi yalnız 56 sayılı hesabdakı vəsaitləri deyil, habelə 58 sayılı hesabdakı qısamüddətli (ödənilməsi bir neçə ay olan) qiymətli kağızları da qəbul etmək olar. Beləliklə, pul vəsaitlərinin hesabatda əks etdirilməsinin mövcud vəziyyəti aşağıdakıları deməyə əsas verir:

- pul vəsaitlərinin hesabatda əks etdirilməsinin mövcud vəziyyəti bu sahədə dünya praktikasından əsaslı şəkildə geridə qalır. Əslində bu da o deməkdir ki,

hesabatın kənar istifadəçiləri müəssisənin başlıca maliyyə resursları olan pul vəsaitlərinin hərəkəti haqda heç bir informasiya almaq imkanına malik deyildir. Belə vəziyyət həm də indiki və potensial investorları müəssisəyə investisiya qoyuluşları etmək qərarlarından çəkindirən ən başlıca səbəblərdən biridir;

- hesabatda pul vəsaitlərinin mövcudluğu barədə yeganə informasiya mənbəyi balansdır; burada müəssisənin malik olduğu pul vəsaitləri haqda məlumatlar cəmi 4 maddədə verilir, halbuki dövriyyə aktivlərinə daxil olan a/.qiymətli və tez köhnələn əşyalar balansın müvafiq bölməsində üç maddə ilə təmsil olunmuşdur. Bu da onu göstərir ki, pul vəsaitlərinin kəmiyyəti barədə balansda kifayət qədər informasiya yoxdur;

- balansın məlumatları əsasında müəssisənin malik olduğu sırf pul vəsaitləri ilə onların ekvivalentlərinin hüquqi məbləğlərini ayrı-ayrılıqda müəyyən etmək mümkün deyildir; nəticədə müəssisənin mütləq likvidli və yüksək likvidli aktivlərinin həcmi, beləliklə də onun maliyyə vəziyyətini və lədiyo qabiliyyətini düzgün müəyyən etmək olmur;

- pul vəsaitləri üzrə hesabatda verilən mövcud informasiya onun beynəlxalq praktikada tətbiq olunan kəmiyyətinə, quruluşuna və keyfiyyətinə uyğun gəlmir;

- pul vəsaitlərinin hesabatda əks etdirilən göstəriciləri uçot və hesabatın başlıca prinsiplərindən olan əhəmiyyətlik prinsipinin tələblərinə cavab vermir.

Dövriyyə aktivlərinə daxil olan aktivlərdən yalnız debitor borcları və qısamüddətli maliyyə qoyuluşları üzrə məlumatlar balansdan başqa, 5 sayılı formanın müvafiq olaraq 111 və IV bölmələrində də əks etdirilir. Qısamüddətli maliyyə qoyuluşlarının hesabatda əks etdirilməsini bir qədər əvvəl nəzərdən keçirmişdik. Qısamüddətli maliyyə qoyuluşlarına daxil olan qiymətli kağızların balansda və digər hesabat formalarında hansı qiymətlə əks etdirilə biləcəyi barədə normativ sənədlərdə bəzən dəqiq, bəzən də qeyri-dəqiq göstərişlər olduğu halda debitor borclarının hesabatda təsnifatı və qiymətləndirilməsi tamamilə açıqlanmamış qalır.

Debitor borclarının hesabatda əks etdirilməsinə dair “Mühasibat uçotu haqqında” Qanunun yalnız 22- ci maddəsində aşağıdakılar deyilir: «Debitorlarla və kreditorlarla hesablaşmalar hər tərəfin öz hesabatında mühasibat yazılışlarından irəli gələn və

onun tərəfindən düzgün sayılan məbləğdən əks etdirilir», Debitor borcları barədə informasiya balansın aktivinin ikinci bölməsində ayrı-ayrı maddələrlə öz əksini tapır. Özü də həmin formada malsatan və podratçılara verilmiş avanslar debitor borclarının qalan hissəsindən ayrı verilir və belə çıxır ki, onlar debitor borclarına aid deyildir [1, s.25].

Debitor borcları balansda növləri üzrə yerləşdirilmişdir: daha doğrusu, seqmentlər üzrə verilmişdir. Balansdan debitor borclarının ödənilmə müddətlərini müəyyən etmək mümkün deyildir. Yalnız ö sayılı formanın III bölməsində debitor borclarının müddətləri üzrə (qısa və uzunmüddətli borclara) bölgüsü göstərilir. Lakin buradan da qısa və uzunmüddətli debitor borcları barədə lazımi məlumatlar almaq çətindir. Məsələn, bu bölmənin məlumatları əsasında hansı debitor borclarının ödənilmə vaxtı çatmış debitor borcları, hansıların isə ödənilmə vaxtı çatmamış debitor borcları olduğunu onların əsas növləri üzrə müəyyən etmək mümkün deyildir. Halbuki balans əlavə hesab edilən 5 sayılı formanın bütöv bir bölməsi həmin borcarı geniş açıqlamalıdır. Bu onun üçün lazımdır ki, istifadəçilər həm ödənilmə vaxtı keçməmiş, həm də ödənilmə vaxtı keçmiş debitor borclarının tərkibi və quruluşunu təhlil etmək imkanı əldə edə bilsinlər.

Balansda debitor borcları üzrə verilən məlumatlardan həmin borcların ödənilə bilən hissəsi ilə ödənilə bilməyən (ümitsiz) hissələrini ayırd etmək mümkün deyildir. Vəziyyət həm mal əməliyyatları, həm də qeyri-mal əməliyyatları üzrə debitor borclarına aiddir. Bundan başqa, balansda qısamüddətli (cari) debitor borcları ilə uzunmüddətli debitor borclarının dəqiq bölgüsü yoxdur. Məsələn, «Təsisçilərlə hesablaşmalar» hesabı üzrə debet qalığı (75-1 sayılı subhesab) nədənsə yalnız balansın aktivinin birinci bölməsində əks etdirilir. Halbuki təsisçilərin müəssisənin nizamnamə kapitalına pay şəklində olan borcu yalnız uzunmüddətli deyil, qısamüddətli də ola bilər. Yaxud da ödənilmə müddəti bir ildən artıq olan alınmış veksellərin harada əks etdirilməsi dəqiq məlum deyil. Balansda «alınmış veksellər» maddəsi yalnız aktivin üçüncü bölməsində, yəni debitor borcları üzrə maddələr sırasında əks etdirilir. Burada uzunmüddətli alınmış veksellərin əks eldirilib-etdirilməməsinə AR MN-nin 15 sentyabr 1995-ci il tarixli 16-3/33 sayılı əmri ilə

təsdiq etmiş olduğu Qaydalar da aydınlıq gətirmir. Qaydaların «Müəssisə balansı» adlı II bölməsinin 2.19 maddəsində alınmış veksellərə rəğmən yalnız belə Pormulirovka verilir: «Alınmış veksellər» maddəsində alınmış veksellərlə təmin olunan, yüklənmiş məhsullar (mallar), yerinə yetirilmiş işlər və xidmətlər üzrə alıcıların, sifarişçilərin və digər debitorların 62 sayılı hesabda uçota aldıkları borclar göstərilir». Çox güman ki, müəssisələr, ödəmə müddəti bir ildən artıq olan «alınmış veksellər» üzrə debitor borcları yarandıqda onları məhz dövriyyə aktivlərinin tərkibində əks etdirmək məcburiyyətində qalacaqlar. Halbuki beynəlxalq standartlara və praktikaya görə dövriyyə aktivlərinə ödəmə müddəti yalnız bir ilə qədər olan aktivlər, o cümlədən «alınmış veksellər» daxil edib bilər. Başqa məsələdir ki, daxil olası uzunmüddətli Öhdəliklərin yalnız cari il üçün nəzərdə tutulan məbləği dövriyyə aktivlərinin tərkibində əks etdirilməlidir. Hesabatın tərtib edilməsi zamanı həmin tələbə ciddi əməl olunmalıdır. Sadalanan çatışmazlıqlar mal əməliyyatları üzrə yaranmış və ödənilmiş debitor borclarının yalnız struktur tərəfini xarakterizə edir. Hesabatda bu debitor borcları iizrə göstərilən struktur çatışmazlıqları o borcların aktiv idarə olunmasını çətinləşdirir.

Çatışmazlıqların ən mühümlərindən biri ondan ibarətdir ki, araşdırılan debitor borclarının yaş strukturunu müəyyən etmək üçün mövcud hesabat-(ilk növbədə «Müəssisə balansına əlavə» hesabat formasının müvafiq bölməsi nəzərdə tutulur) heç bir informasiya vermir. Debitor borclarının yaş strukturunu təhlil etmək üçün müvafiq sintetik hesablardan da lazımi informasiya oldə etmək mümkün deyildir. Halbuki debitor borclarının yaş strukturu barədə lazımi informasiya olsa onun təhlilini aparmaq üçün imkan yaranar, belə təhlil nəticəsində debitor borclarını qaytarmaq sahəsində müəssisənin aktivliyini aşkar etmək və qiymətləndirmək olar. Hesabatda debitor borclarının yaş strukturu üzrə informasiyanın olmaması debitor borclarının «keyfiyyətini» də müəyyən etməyə imkan vermir. Belə ki, debitor borclarının tərkibində vaxtı keçmiş və şübhəli debitor borcları nə qədər çoxdursa, debitor borclarının ümumi keyfiyyəti də bir o qədər aşağıdır.

Apardığımız araşdırmalar göstərir ki, debitor borcları üzrə hesabatda əks etdirilən göstəricilər bütövlükdə debitor borclarının geniş təhlili və səmərəli idarə

edilməsi üçün nə kəmiyyət, nə də keyfiyyət cəhətdən kifayət deyildir. Deyilənlər xüsusilə də mal, məhsul, iş və xidmətlər satışı üzrə yaranan debitor borclarına aiddir. Məhz belə borclar müəssisələrin ümumi debitor borclarının 80-90%-ni təşkil edir. Ümumiyyətlə, «Müəssisə balansına əlavə» hesabat formasına nisbətən debitor borcları haqqında balansda daha çox məlumatlı olma normal hal deyildir. Sonuncu formadan müəssisənin satış fəaliyyətindən yaranan debitor borcları ilə satış fəaliyyəti ilə əlaqədar olmayan debitor borclarının qətiyyənlə ayırmaq mümkün deyildir. Halbuki formanın adından məlum olduğu kimi, o balans əlavə kimi tərtib edilir. Bir sözlə, «Müəssisə balansına əlavə» adlı 5 sayılı forma, daha doğrusu onun üçüncü bölməsi ciddi əhəmiyyəti ola biləcək heç bir informasiya yükü daşımır və buna görə də onun təkmilləşdirilməsi zəruridir.

Debitor borclarının balansda və digər hesabat formalarında əks etdirilməsinin ən mühüm problemlərindən biri onların qiymətləndirilməsidir. Bu problemin böyük və mürəkkəb olduğunu nəzərə alaraq biz onu yalnız müəssisənin satış fəaliyyəti ilə yaranan debitor borcu çərçivəsində, daha doğrusu, satılan malın, məhsulun, işin və xidmətin dəyərinin ödənilməsinin aksept qaydasında həyata keçirilməsi zamanı yaranan debitor bordan çərçivəsində qısaca nəzərdən keçirəcəyik.

Əvvəlcə deyildiyi kimi, debitor borclarının hesabatda hansı məbləğdə əks etdirilməsi qaydası «Mühasibat uçotu haqqında» Qanunun 22 maddəsində I bəndi ilə müəyyən olunur. Həmin Qanuna əsasən belə çıxır ki, satış fəaliyyəti üzrə yaranan debitor borclarının hesabat dövrünün sonuna olan məbləğləri 62 və 76 sayılı hesabların son debet qalıqları əsasında müəyyənləşdirilir. Həmin məbləğlər isə malsatan müəssisələrlə malalan müəssisələr arasında bağlanmış müqavilələrə (razılaşmalara) uyğun olmalıdır. Mallar, məhsullar alıcılara yüklənib göndərildikdə^{* 1} dt 62, kt 46 yazılışı tərtib edilir. Bu yazılış yalnız müqavilə qiymətləri, yaxud satış qiymətləri məbləğlərinə verilir [4, s.62].

Həmin məbləğ güzəştlər və əlavələr də nəzərə almaqla uçota alınır. Pul vəsaitləri daxil olana qədər həmin məbləğ (62 sayılı hesabın debet qalığı) debitor borcu şəklində alır. Pul vəsaitinin daxil olmasından asılı olmayaraq həmin vaxtda maliyyə nəticəsi də müəyyən edilir, bunun üçün satılmış məhsulun maya dəyəri silinir- dt 46, kt 45,

yaxud 40. Satışdan daxil olan pul məbləğinə isə dt 51, 52 kt 62 yazılışı tərtib edilir, məhz bu məbləğ normal şəraitdə dt 62 kt 46 yazılışı üzrə məbləğə bərabər olmalıdır. Bütün bunlar məlum yazılışlardır. Lakin onları biz təkrarən ona görə göstərməyə məcburiyyət ki, AR MN-nin illik hesabatın tərtibinə dair təsdiq etmiş olduğu Qaydaların 2.18 maddəsində 62 sayılı hesab üzrə debitor borcunun balansın müvafiq maddəsində tam faktiki maya dəyəri ilə əks etdirilməsi zəruriliyi vurğulanır ki, bu da «Mühasibat uçotu haqqında» Qanınıdakı müvafiq maddəyə və mühasibat uçotunun hesablar Planının tətbiqinə dair təlimatdakı yazılışların müəyyən edilmiş sxeminə uyğun gəlmir.

Qaydaların həmin bəndində deyilir; «Mallara, işləmə və xidmətlərə görə debitorlarla hesablaşmalar» maddəsində ödənişi müəssisənin hesablaşma (və ya başqa) hesabına daxil olanadək sifarişçilərə (malalanlara) göndərilən mallar, təhvil verilən işlər tam faktiki maya dəyəri ilə, məhsulların yüklənməsi üzrə məhsul satışı yükləmə anı üzrə müəyyən edilərkən. Balansın aktivinin 200 sairə üzrə olan maddə nəzərdə tutulur. Maliyyə nəticələri müəyyən edilən zaman isə buraxılış və ya smeta dəyəri ilə göstərilir.

Zənnimizcə, bu müddəa Qaydaların tərtib edilməsi zamanı yol verilən xəta kimi qiymətləndirilməlidir.

Normal debitor borcları şəraitində 62 sayılı hesabın debet qatığı, hansı ki, balansın müvafiq maddələrində öz əksini tapır, malsatanın malalana təqdim etmiş olduğu və sonuncu tərəfindən qəbul edilmiş hesablaşma sənədlərindəki məbləğinə tam bərabər olmalıdır.

Ancaq müxtəlif amillərin təsiri altında həmin qalıqların məbləği dəyişə bilər. Əgər ay, il ərzində 62 və 76 sayılı hesablar üzrə dövrəyə məbləğləri müəssisənin alıcılara və sifarişçilərə yükləyib göndərmiş olduğu malın, məhsulun (iş və xidmətin) satış dəyərini (hansı ki, alıcılar və sifarişçilər tərəfindən qəbul edilmiş və ödənilməsinə tam razılıq verilmişdir) əks etdirirsə, qalıqlar üzrə məbləğlər ödənilməsinə razılıq verilmiş həmin məbləğlərdən fərqlənə bilər. Başqa sözlə, yarandığı anda ödənilməsinə hüquqi cəhətdən razılıq verilmiş debitor borcu zaman keçdikcə öz «ilk məbləğini» dəyişə bilər. Məsələn, ola bilər ki, ilin əvvəlindən adi

normal debitor borcu kimi yaranan məbləğin bir hissəsi ilin sonuna, balans tərtib edilən anda ümitsiz debitor borcuna çevrilsin və balansdan silinməli olsun. Onda «ilk məbləğlə» ödəniləcək məbləğ arasında fərq yaranacaq. Belə fərq, yəni ümitsiz debitor borcu, hazırda balansda əks etdirilir. Başqa bir halda ola bilər: sifarişçi malın bir qismindən imtina edir, onda «ilk məbləğ» yenə dəyişdirilməlidir, daha doğrusu düzəldilməlidir. Ümitsiz debitor borclarının silinməsi mənbəyi aydındır-şübhəli borclar iizrə ehtiyatlar. Normativ sənədlərə əsasən belə ehtiyatlar hesabat ilinin sonunda debitor borclarının inventarizasiyasının nəticələrinə əsasən yaradılır. Belə ehtiyatın həcmnin müəyyən edilməsi «Mühasibat uçotu haqqında» Qanunda göstərilmişdir: ehtiyatın həcmi hər bir şübhəli borc iizrə borclunun maliyyə vəziyyətindən (tədiyə qabiliyyətindən) və borcun tam və yaxud qismən ödənilməsi cədvəlindən asılı olaraq müəyyən edilir. Ehtiyatın yaradılması üçün nəzərdə tutulan bu qaydanın tətbiqi praktiki cəhətdən demək olar ki, mümkün deyildir. Çünki borclunun maliyyə vəziyyətinin, tədiyə qabiliyyətinin müəyyən olunması hələ həmin borcun ümitsiz borclar kateqoriyasına, ya da təzədən-ödənilməsi mümkün olan borclar kateqoriyasına aid edilməsi üçün əsas vermir. Bu, məsələnin bir tərəfidir, digər tərəfi isə ondan ibarətdir ki, əgər həmin borclar ümitsiz debitor borcları kimi müəssisə tərəfindən artıq qəbul edilibsə və bunun üçün ehtiyat yaradılması qərarlaşdınlıbsa, onda əlavə olaraq borclunun (debitorun) maliyyə vəziyyətini, yaxud tədiyə qabiliyyətini təhlil etməyin mənası varmı? Yəqin ki, yoxdur. Bir də ki, əgər müəssisənin onlarla partnyoru varsa, onda onların hər birinin maliyyə vəziyyətinin yaxud tədiyə qabiliyyətinin öyrənilməsinin özü də mürəkkəbdir və əmək tutumludur. Təəssüf ki, normativ sənədlərdə ümitsiz debitor borcları üzrə yaradılacaq ehtiyatların həcmnin müəyyən edilməsinin digər alternativ üsulları verilməmişdir. Halbuki belə üsullar xarici ölkələrin uçot və hesabat praktikasında çoxdur və onlardan ən səmərəli və etibarlı olanları ölkəmizin müəssisələri də istifadə etməlidirlər.

Mövcud normativ sənədlər çərçivəsində yaradılan şübhəli borclar üzrə ehtiyatların məbləği mühasibat balansının passivinin ikinci bölməsində (760 sətirdə) əks etdirilir. Həmin ehtiyatların balansın passivində cəlb edilmiş vəsaitlərin tərkibində əks etdirilməsi heç bir məntiqə sığmır.

Beləliklə, aparılan araşdırmalar göstərir ki, dövriyyə aktivləri üzrə mövcud hesabat sistemi nəinki beynəlxalq standartların və prinsiplərin tələblərinə tam cavab vermir, hətta bir sıra hallarda araşdırılan aktivlərin mövcud vəziyyətini düzgün əks etdirmir.

Hesabatda verilmiş informasiya müvafiq sintetik hesablarda formalaşmış qalıqların mexaniki əksidir. Hesabat tərtib edilərkən və tərtib olunduqdan sonra onda düzəlişlər aparılması mexanizmi və üsulları təkmil deyildir, hətta bir sıra pozisiyalar üzrə isə belə mexanizm ümumiyyətlə yoxdur. Söhbət aşkar edilən səhvlərdən və buraxılmış xətalardan deyil, hesabat tərtib olunduqdan sonra baş verən şərti hadisə və faktlardan, habelə balansın ayrı-ayrı maddələrinin müxtəlif amillərin təsiri altında dəyişdirilənsi metodikasından və üsullarından gedir.

Hesabatın tərtib edilməsi üzrə mövcud normativ sənədlərdə çatışmazlıqlar vardır. Bu hər şeydən əvvəl özünü onda büruzə verir ki, həmin sənədlər əsasında tərtib olunmuş hesabatdan kənar istifadəçilər müəssisənin aktivləri, onların ayrı-ayrı növləri barədə, onun maliyyə vəziyyəti və təd'iyə qabiliyyəti barədə ətraflı və əhəmiyyətli informasiya əldə edə bilmirlər.

Bütün bunlar mövcud hesabat sisteminin, onun vacib tərkib hissəsi olan dövriyyə aktivləri üzrə hesabatın daha da təkmilləşdirilməsi sahəsində araşdırmalar aparılmasını obyektiv zərurətə çevirir. Deyilənləri nəzərə alaraq növbəti paraqrafda dövriyyə aktivlərini əks etdirən mühasibat (maliyyə) hesabatının təkmilləşdirilməsi və beynəlxalq miqyasda tətbiq olunan hesabat formalarına uyğunlaşdırılması istiqamətlərini araşdıraraq.

3.2 Dövriyyə aktivlərindən istifadənin dinamikasının təhlili

Hesabat uçotun aparılmasının son mərhələsidir. Hesabatın tərtib edilməsi o deməkdir ki, uçot məlumatları tosnifatlaşdırılır, ümumiləşdirilir, müəssisənin əmlak və maliyyə vəziyyəti müəyyən olunur, onun fəaliyyətindən maliyyə nəticələri yekunlaşdırılır. Belə olan halda təbiidir ki, hesabat uçotun ayrılmaz tərkib hissəsi kimi çıxış edir və buna görə də o uçotun söykəndiyi prinsiplərə və standartlara uyğunlaşdırılır, başqa sözlə, hesabat metodoloji və metodiki sərbəstliyə malik

deyildir, hesabatda yalnız, uçotun verdiyi məlumatlar yekunlaşdırıla və əks etdirilə bilər. Tərəddüdsüz demək olar ki, ölkəmizdə mühasibat (maliyyə) uçotu, o cümlədən dövriyyə aktivləri üzrə hesabat məhz bu metodoloji əsasda tərtib edilir. Hesabatda yalnız uçotun hesabat dövründə formalaşdırdığı informasiya əks etdirilə bilər. Ancaq biz əvvəlki fəsildə araşdırmalar apararkən gördük ki, uçotun mövcud metodikası əsasında hesabatda əks etdirilən informasiya istifadəçilərin tələbatına, beynəlxalq praktikada mövcud olan prinsiplərə və standartlara tam uyğun gəlir. Bu da o deməkdir ki, mövcud hesabat sistemi şəffaf deyildir.

Sübuta ehtiyac yoxdur ki, mühasibat uçotunun mövcud qaydasında zəruri dəyişikliklər aparmadan hesabatı beynəlxalq prinsiplər və standartlar səviyyəsində tərtib etmək mümkün deyildir. Uçotun özünün təkmilləşdirilməsi isə ilk növbədə hesabat qarşısında qoyulan tələblər baxımından həyata keçirilməlidir. Dövriyyə aktivlərinin uçotda təsnifatı, qiymətləndirilməsi və sintetik hesablarda əks etdirilməsi qaydalarının təkmilləşdirilməsi sahəsində irəli sürülən təklifləri nəzərə alaraq, həmin aktivlərin hesabatda təsnifatı və qiymətləndirilməsinin hansı istiqamətlərdə təkmilləşdirə biləcəyi və beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılmasına imkanları üzərində dayanaq.

Məlumdur ki, dövriyyə aktivlərinin ayrı-ayrı növləri maliyyə hesabatında bir kriteriya üzrə nağd pula çevrilə bilməsi tezliyi ilə təsnif olunmalıdır. Göstərilən kriteriya dövriyyə aktivlərinin hesabatda əks etdirilməsinin başlıca şərtlərindən biridir. Bu kriteriyanı əsas götürmək şərtilə dövriyyə aktivlərinin mühasibat balansında bu ardıcılıqla əks etdirilməsi məqsədəuyğundur:

1. Material ehtiyatları;
2. Bitməmiş istehsal;
3. Qarşıdakı dövrdə silinəcək xərclər;
4. Hazır məhsul və mal ehtiyatları;
5. Daxil olası cari kommərsiya öhdəlikləri;
6. Alınmış avanslar;
7. Verilmiş veksəllər;
8. Sair debitor borcları;

9. Qısamüddətli qiymətli kağızlar;
10. Paylar, depozitlər və verilmiş borclar;
11. Pul ekvivalentləri;
12. Banklardakı cari hesabatlarda olan pul vəsaitləri;
13. Nağd pul vəsaitləri.

Verilən təsnifatın 1-4 sətirlərində göstərilən aktivlər qeyri-maddi dövriyyə aktivlərini, 5-13 sətirlərində göstərilən aktivlər isə maddi dövriyyə aktivlərini əks etdirir.

Verilmiş təsnifat qruplarındakı aktivlərə nələrin daxil olacağı və hesabatda onların hansı qiymətlərlə əks etdirib biləcəyini bir qədər geniş nəzərdən keçirək. «Material ehtiyatları» adlı maddədə biz müəssisənin məhsul (iş, xidmət) istehsalı üçün istifadə etdiyi və hazırda 10, 11, 12, 35 sayılı hesablarda uçota alman material qiymətlilərinin əks etdirilməsini təklif edirik.

Material ehtiyatlarının hamısının yalnız bir maddədə cəmləşdirilməsi zəruriliyini onunla izah etmək olar ki, kənar istifadəçilər üçün onların tərkibi və strukturu pul vəsaitləri, debitor borcları və maliyyə aktivlərinin tərkibi və strukturu qədər vacib deyildir. Məsələn, azqiymətli və tezköhnələn əşyalar haqqında hazırkı balansda üç maddə verilir, onların informasiyası isə demək olar ki, heç bir əhəmiyyət kəsb etmir.

Hesabatın beynəlxalq standartlar səviyyəsində tərtib olunması üçün material ehtiyatlarının qalığının faktiki maya dəyərinin LİFO metodu ilə müəyyən olunması ən məqbul metod sayılmalıdır. Çünki mal-material ehtiyatlarının hesabatda əks etdiriləcək faktiki maya dəyəri «iki qiymətdən ən aşağı qiymət» prinsipi əsasında hesablanır ki, bu da uçot və hesabatın beynəlxalq aləmdə qəbul edilmiş ən mühüm prinsiplərindən biri olan konservatizrn prinsipinin tələblərinə cavab verir. Ancaq bu zaman bir məsələni də həll etmək vacibdir, bu da mənfəətdən vergitutma məsələsidir. Bunu həll etməyin yeganə və əsas yolu isə mühasibat uçotu ilə vergi uçotunun bir-birindən ayrılmasının real surətdə təmin olunmasıdır. LİFO metodu yalnız mühasibat uçotu məqsədləri üçün tətbiq edilməlidir. LİFO metodu konservatizrn prinsipinin tələblərinə təkcə hesabatın tərtib edilməsi baxımından deyil, həm də maliyyə

nəticələrinin müəyyən olunması baxımından cavab verir. Çünki həmin metod mühasibat uçotunda daha çox pessimist variantın üstünlüyünü təmin edir. Bu da o deməkdir ki, mühasibat uçotu aparənlər mümkün gəlirləri və aktivləri qəbul etməkdən daha çox xərcləri və öhdəlikləri qəbul etməyə hazır olmalıdırlar.

Hesabatda, daha doğrusu balansda bitməmiş istehsalın məbləği hazırda olduğu kimi ayrıca maddədə verilməlidir. Bitməmiş istehsalın dəyəri maliyyə hesabatında yalnız faktiki maya dəyəri ilə öz əksini tapmalıdır. Normativ sənədlərdə isə bitməmiş istehsalın hesabatda normativ (plan) maya dəyəri ilə əks etdirə biləcəyi mümkünlüyü də göstərilir. Lakin biz əvvəlki fəsildə bu məsələni araşdırarkən belə qənaətə gəlmişdik ki, bitməmiş istehsal qalığı hesabatda yalnız faktiki maya dəyəri ilə əks etdirilməlidir. Bu göstərici üç elementdən ibarət olmalıdır: müstəqim material məsrəflərindən, müstəqim əmək məsrəflərindən və müstəqim amortizasiya məsrəflərindən.

Mühasibat balansının qeyri-maddi dövriyyə aktivləri hissəsinin tərkibinə daxil edilən növbəti maddə «Qarşıdakı dövrdə silinəcək xərclər» maddəsidir. Həmin maddədə ödənilmə müddətləri bir aydan bir ilə qədər nəzərdə tutulan xərclər öz əksini tapmalıdır. Həmin xərclərin təxminən də olsa tərkibini biz əvvəl açıqlamışdıq. Ola bilər ki, elə xərclər vardır ki, onlar müəssisəyə gələcəkdə gəlir gətirməsin, ancaq onların ödənilməsi müddətləri bir ildən yuxarı olsun, onda belə xərclərin adı gedən maddədə əks etdirilməsi məqsədəuyğun deyildir. Həmin xərclərin balansın aktivinin birinci bölməsində əks etdirilməsi daha düzgün olardı. Balansda qarşıdakı dövrdə silinəcək xərclər faktiki məbləğlərlə əks etdirilməlidir.

«Hazır məhsul və mal ehtiyatları» adlı maddədə müəssisənin anbarında və digər yerlərdə saxlanılan və satış üçün tam hazır olan hazır məhsullar və mallar öz əksini tapmalıdır. Zənnimizcə, həmin maddədə, həmçinin mülkiyyət hüququ həb satıcıdan alıcılara keçməmiş yüklənmiş məhsullar və mallar da əks etdirilməlidir.

Göstərilən maddədə məhsulların dəyəri yalnız faktiki maya dəyəri ilə əks etdirilə bilər. Bu onunla izah edilir ki, belə aktivlər həb satılmış kimi hesab edilmir. Başqa sözlə, üzərində mülkiyyət hüququ satıcıdan alıcıya keçməmiş və satış metodlarından («yüklənib göndərilmə» və «ödənilmə» metodları nəzərdə tutulur) heç birisinə aid

oluna bilməyən hazır məhsullar və mallar üzrə maliyyə nəticələrini müəyyən etmək mümkün deyildir. Bazar konyunkturasından asılı olaraq faktiki maya dəyəri göstəricisi «ikiqiymətdən ən aşağı qiymət» prinsipi ilə müəyyən edilmiş məbləğlə əvəz edilməlidir.

Maddi dövriyyə aktivləri balans hesabat formasında yalnız likvidlik səviyyəsinə uyğun qaydada yerləşdirilməlidir. Məsələ burasındadır ki, maddi dövriyyə aktivlərinə qədər həm uzunmüddətli aktivlər, həm də qeyri-monctar dövriyyə aktivləri balansda ciddi qaydada həmin kriteri ya əsasında yerləşdirilmişlər və yalnız mövcud balansın III bölməsində pul vəsaitləri ilə pul ekvivalentləri arasında fərq qoyulmamışdır. Bundan başqa, balansda müəssisənin kassasında olan nağd pul vəsaitləri onun bankdakı cari hesablarındakı pul vəsaitlərindən əvvəl göstərilir. Halbuki praktikanın göstərdiyi kimi, bəzi müəssisələr banklardakı cari hesablarındakı vəsaitlərini nağd pula çevirməkdə bəzən çətinlik çəkirlər. Məhz bunun da nəticəsində onların öz insayderləri və autsayderləri qarşısındakı öhdəliklərinin ödənilməsi gecikdirilir. Bunu nəzərə almaqla demək olar ki, 300%-li likvidlik səviyyəsinə malik olan maddi aktivləri yalnız kassada olan pul vəsaitləridir. Çünki belə pul vəsaitlərinin mövcudluğu ilə onların digər aktivlərə çevrilməsi, yaxud xərclənməsi arasında heç bir zaman (vaxt) fərqi yaranmır. Odur ki, nağd pul vəsaitləri maddi dövriyyə aktivlərinin balansda sonuncu maddəsi kimi əks etdirilməlidir.

Maddi dövriyyə aktivləri üzrə balansda öncə daxil olası cari ticarət öhdəlikləri, alınmış veksellər və verilmiş avanslar əks etdirilməlidir. Çünki bütün bu maddələr müəssisənin əsas fəaliyyət növü üzrə yaranan debitor borclarıdır. «Daxil olası cari kommersiya öhdəlikləri» maddəsində müəssisənin alıcı və sifarişçilərə yükləyib göndərmiş olduğu hazır məhsul və malların, onlara görülmüş işlərin və göstərilmiş xidmətlərin dəyəri əks etdirilməlidir. Həmin maddədə ödənilməsinə heç bir yazılı təminat verilməmiş və yalnız müqavilə üzrə nəzərdə tutulan ödəniləsi debitor borcları öz əksini tapır. Eyni zamanda hazır məhsullar, mallar, işlər və xidmətlər üzrə ödənilməsinə yazılı qaydada təminat verilən debitor borcları isə «Alınmış veksellər» maddəsində öz əksini tapmalıdır. Göstərilən debitor borclarının balans hesabatında və digər hesabat formalarında əks etdiriləcək məbləği iki elementdən ibarət olmalıdır:

- a) əsas debitor borcunun məbləğindən (ticarət güzəştləri nəzəm alınmaqla);
- b) debitor borcları iizrə hesablanmış faiz məbləğindən.

Birinci bənd üzrə məbləğ tərəflərin razılığı ilə müqavilədə nəzərdə tutulmuş tədiyə məbləğinə bərabər olmalıdır. İkinci bənd üzrə məbləğ isə əsas borcların ödənilmə müddətinin uzadılmasına görə faiz məbləğini, həmçinin əsas və əlavə borcun vaxtında ödənilməməsinə görə ödəniləcək cərimə və dəbbələmə məbləqlərini əks etdirməlidir.

«Verilmiş avanslar» maddəsində müəssisənin hüquqi və fiziki şəxslərə vermiş olduğu pul vəsaitləri üzrə bütün borclar öz əksini tapmalıdır. Hazırda bu maddədə yalnız alınacaq mal-material qiymətlilərinə görə əvvəlcədən ödənilmiş pul vəsaitlərinin məbləği əks etdirilir. Biz isə təklif edirik ki, həmin maddədə müxtəlif məqsədlər üçün müəssisənin işçilərinə verilmiş kreditlər, təhlətəhsab şəxslərə verilmiş avanslar da əks etdirilsin. Həmin maddədə göstərilən debitor borcları faktiki məbləqlə əks etdirilir. Əsas borcla yanaşı hesablanmış faizləri (təhtəhsab məbləqlər üzrə debitor borcları istisna olmaqla) da həmin maddədə əks etdirmək məqsədə uyğundur.

Qalan bütün debitor borclar üzrə məbləqlərin «Sair debitor borcları» maddəsində əks etdirilməsi tövsiyə olunur.

Balans hesabatında monelar dövriyyə aktivlərinin əks etdiriləcək növbəti maddəsi qısamüddətli qiymətli kağızlar olmalıdır. Çünki onların likvidlik səviyyəsi əvvəlki maddələr üzrə debitor borclarının likvidlik səviyyəsindən yüksəkdir.

Qısamüddətli qiymətli kağızların hesabatda hansı qiymətlərlə əks etdirilə bilməsi barədə mövcud normativ sənədlərdə dəqiq göstərişlər yoxdur.

Zənnimizcə, qiymətli kağızların öncə ilk dəyər anlayışı dəqiqləşdirilməlidir. Qısamüddətli qiymətli kağızların ilk dəyər kimi onların nominal dəyəri, ya da satınalma qiymətləri götürülə bilər. Burada üç hal mövcud ola bilər:

- a) nominal dəyər satınalma dəyərindən aşağıdır;
- b) satınalma dəyəri nominal dəyərdən aşağıdır;
- s) nominal dəyərlə satınalma dəyəri iist-üstə düşür.

Konservatizm prinsipini əsas götürsək, onda birinci halda həmin qiymətli

kağızları uçot və hesabatda aşağı olan qiymətlə, yəni nominal dəyərlə əks etdirməliyik. Hazırda isə bu vəziyyətdə qiymətli kağızlar yalnız satınalma qiymətləri ilə uçota almır. Yazılış isə belə tərtib edilir:

Dt 58, Kt 51 - satınalma məbləğinə;

Dt 80, Kt 58- satınalma dəyərinin nominal dəyərdən artıq məbləğinə (zərərə),

Əslində bu yazılış düzgün deyil və o belə getməlidir:

Dt 58-nominal dəyəri məbləğinə;

Dt 80 -satınalma dəyərinin nominal dəyərdən artıq məbləğinə, yaxud zərər məbləğinə;

Kt 51 -qiymətli kağızların əldə olunmasına çəkilmiş xərc məbləğinə,

Belə olan balda əldə olunan qiymətli kağızlar uçot və hesabatda iki qiymətdən ən aşağısı ilə əks etdirilir, bu da konservatizm prinsipinin tələbinə cavab verir. ‘

İkinci hal olduqda (satınalma dəyəri nominal dəyərdən aşağı olduqda) hazırda belə yazılış tərtib edilir:

Dt 58, Kt 51-satınalma məbləğinə;

Dt 58, Kt 80- satınalma dəyərinin nominal dəyərdən az olan məbləğinə (mənfəətə).

Bu yazılışın yalnız birinci bəndi konservatizm prinsipinə cavab verir, çünki satınalma qiyməti nominal dəyərdən aşağıdır. Uçot və hesabatda qiymətli kağızlar məhz bu qiymətlə əks etdirilməlidir. Yazılışın İkinci bəndi isə konservatizm nöqteyi-nəzərdən düzgün sayıla bilməz. Ona görə ki, həmin yazılışın aparılması nə metodiki, nə də praktiki baxımdan düzgün deyildir. Həmin yazılışı aparmaqla müəssisənin uçot və hesabatında «fiktiv passiv» yaranır, yəni olavə mənfəət meydana çıxır. Bu mənfəətin isə indiki zamanda real təminatı yoxdur.

Beləliklə, əldə olunan qiymətli kağızların satınalma dəyəri onların nominal dəyərindən artıq olarsa, hesabatda yalnız satınalma qiymətləri ilə əks etdirilməlidir.

Üçüncü hal olduqda, yəni əldə olunan qiymətli kağızların satınalma dəyəri ib nominal dəyəri arasında heç bir fərq olmadıqda onların hansı qiyməti ilə əks etdirilməsi heç bir mübahisə doğrumur: ya satınalma dəyəri, ya da nominal dəyəri ilə. Bu halda əldə edilən qiymətli kağızların ilk dəyər anlayışının bizim apardığımız

qaydada araşdırılmasına ehtiyac qalmır. Bununla belə, mövcud ənənəni nəzərə alaraq əldə olunan qiymətli kağızların ilk dəyəri deyildikdə, onların alınmasına çəkilmiş faktiki xərclərin məbləği başa düşülür. Onda əldə olunan qiymətli kağızların hesabatda iki qiymətdən əh' aşağısı ilə əks etdirilməsi zərurililiyi də aradan qalxardı. Lakin praktikada az hallarda qiymətli kağızların qiymətləri onların nominal dəyəri ilə üst-üstə düşə bilər. Fərqi yaranması daha tez-tez baş verir. Fərqi yaranması isə belə bir zəruriyyət yaratmamalıdır ki, həmin fərq mütləq-müəssisənin təsərrüfat fəaliyyətinin nəticələrinə (mənfəətə və yaxud zərərə) silinməlidir. Zənnimizcə, normativ aktlarda təsbit olunmuş bu qaydanın həvə olunması qiymətli kağızların uçot və hesabat sistemini xeyli sadələşdirərdi. Konservatizmi prinsipi isə, qiymətli kağızlar yalnız geri qaytarıldıqda, satıldıqda, fond birjalarında onların qiymətləri qalxıb-düşdükdə və s. hallarda tətbiq edilməlidir,

«Paylar, depozitlər və verilmiş borclar» maddəsində müəssisənin digər müəssisələrin fəaliyyətində iştirak etmək və gəlir götürmək məqsədi ilə onların nizamnamə kapitalına qoyduğu payların, banklardakı depozitlərin, həmçinin digər hüquqi şəxslərə vermiş olduğu borcların məbləğinin əks etdirilməsi təklif edilir. Həmin maddədə nəinki əsas borclar, habelə həmin borclar üzrə hesablanmış faiz məbləğləri əks etdirilməlidir. Əsas borcların məbləği faktiki verilmiş məbləğlərlə, faizlərin məbləği isə hesablanmış məbləğlərlə əks etdirilir. Hesablanmış, lakin ödənilməmiş borclar (paylar, depozitlər və verilmiş borclar) üzrə faizlər hazırda dt 76 kl 80 yazılışları ilə əks etdirilir və hesabat tərtib olunarkən həmin faizlər üzrə məbləğlər 76 sayılı hesab üzrə məbləğləri əks etdirən balans maddəsində göstərilir. Biz isə təklif edirik ki, həmin məbləğlər də birbaşa təklif eldiyimiz 59 sayılı hesabda və son nəticədə balansda «Paylar, depozitlər və verilmiş borclar» maddəsində əks etdirilsin.

«Pul ekvivalentləri» maddəsində müəssisənin kassasında olan pul sənədlərinin məbləği öz əksini tapmalıdır. Buraya daxil olacaq dövriyyə aktivlərinin növlərini biz əvvəlki fəsildə göstərmişdik. Belə aktivlərin hamısı faktiki satınalma dəyərilə əks etdirilməlidir. Lakin onların tərkibində elə növ aktivlər də vardır ki, onların balansda əks etdiriləcək dəyəri konservatizm prinsipi əsasında müəyyənləşdirilməlidir. Belə

aktivlər geri satın alınmış qiymətli kağızlara aiddir.

Hesabat balansının növbəti təklif olunan maddələri sırf pul vəsaitlərini əks etdirir. Bu maddələrdə pul vəsaitləri öz nominal məbləğləri, yaxud belə demək mümkündürsə, dəyəri ilə əks etdirilməlidir. Biz əvvəlki paraqrafda qeyd elmişdik ki, ölkəmizdə pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında maliyyə hesabat forması tətbiq edilmir. Halbuki inkişaf etmiş ölkələrdə pul vəsaitlərinin hərəkəti üzrə hesabat forması çoxdan tətbiq edilir. Belə formanın tərtib olunması MHBS-da nəzərdə tutulmuşdur.

Təsadüfi deyildir ki, MHBS 1978-ei ildə «Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqda hesabat» adlı 7 sayılı standart qəbul etmiş, 1995-ci ildə isə onu yeni redaksiyada təsdiq etmişdir. Belə hesabat forması MDB ölkələrinin əksəriyyətində də tətbiq edildiyi halda hələlik ölkəmizin uçot və hesabat sistemində özünə yer tapmamışdır. Halbuki pul vəsaitlərinin hərəkəti üzrə hesabat mühasibat balansında, həmçinin maliyyə nəticələri və onların istifadəsi haqqında hesabat formasındakı məlumatların açıqlanmasına və onların tamamlanmasına kömək etmiş olardı. Məlum olduğu kimi balans müəssisənin əmlak və maliyyə vəziyyətini əks etdirir. Maliyyə vəziyyətinin mühüm göstəricisi isə tədiyə qabiliyyəti hesab edilir. Öz növbəsində tədiyə qabiliyyəti müəssisənin pul vəsaitlərinin məbləğindən, onların daxil olması tezliyindən, haradan və necə daxil olmasından, öhdəliklərin, onların ayrı-ayrı növlərinin vaxtında və cəriməsiz ödənilməsindən asılıdır. Yəni müəssisənin cari və uzunmüddətli tədiyə qabiliyyəti bütövlükdə pul vəsaitlərinin axınından asılıdır.

Başlıca maliyyə resursları olan pul vəsaitlərinin hərəkəti barədə tam informasiya alan investorlar, kreditorlar və s. istifadəçilər müəssisənin işgüzar fəaliyyətini qiymətləndirir və investisiya qərarları qəbul edirlər.

Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqda hesabat nəinki təkcə mühasibat balansındakı, həmçinin maliyyə nəticələri və onların istifadəsi haqqında hesabat formasındakı məlumatların da hərtərəfli açıqlanması və tamamlanması üçün zəruridir. Müəssisənin əsas fəaliyyətindən qeyri-satış əməliyyatlarından yaranan və sərf olunan pul vəsaitlərinin hərəkətini daha ətraflı təsvir və təhlil etmək üçün də belə hesabata ehtiyac duyulur. Pul vəsaitlərinin axını yalnız müəssisənin əsas fəaliyyətindən deyil, habelə investisiya və" maliyyə fəaliyyətindən yaranır. Bu istiqamətlər üzrə pul

axınları haqqında məlumat isə mövcud hesabat sistemində verilir.

Deyilənlər ölkənin mühasibat (maliyyə) hesabatı sistemində pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında müvafiq hesabat formasının daxil edilməsini obyektiv zərurətə çevirir. Belə hesabatın forması, strukturu, göstəricilər sistemi xarici ölkələrdə çoxdan işlənilib hazırlanmış və tətbiq edilməkdədir. Azərbaycanda uçot və hesabat sisteminin beynəlxalq prinsiplərə və standartlara keçirilməsi tələb edir ki, pul vəsaitlərinin hərəkəti haqda hesabatın forması və məzmunu da beynəlxalq tələblərə cavab versin. Yəni belə hesabatın forması və məzmunu işlənilib hazırlanarkən bu sahədə mövcud olan təcrübənin ölkənin hesabat sistemində istifadə edilməsi məqsədəuyğun olardı. Söz yox ki, hesabatın formasını və göstəricilər sistemini işləyib hazırlayarkən həm də pul vəsaitlərinin uçotu metodikası nəzərə alınmalıdır.

Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqda hesabata verilən diqqəti və əhəmiyyəti nəzərə alınaraq həmin hesabata tam status verilməlidir.

Beləliklə, pul vəsaitlərinin hərəkəti haqda hesabat forması uçotun mövcud metodikası və onun təkmilləşdirilməsi istiqamətləri, habelə beynəlxalq standartların tələbləri nəzərə alınmaqla tərtib edilməlidir. Deyilənləri əsas götürərək ölkəmizin istehsal-kommersiya müəssisələri üçün pul vəsaitlərinin hərəkəti haqda hesabatın tərtib edilməsinin konkret formasını və göstəricilərini hazırlamağa cəhd edək.

Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat MHBS-na uyğun olaraq müəssisənin əsas (əməliyyat), investisiya və maliyyə fəaliyyəti üzrə əks etdirilir.

Beynəlxalq praktikada pul vəsaitlərinin hərəkəti haqda hesabatın tərtib edilməsinin iki metodu mövcuddur [14, s.269];

1. Birbaşa metod (direct method);
2. Dolayı metod (indirect method).

İqtisadi ədəbiyyatlarda, jurnal səhifələrində bu metodların mahiyyəti kifayət qədər geniş açıqlanır, onların fərqli cəhətləri və üstünlükləri göstərilir.

Birinci metod öz sadəliyi ilə seçilir. Onun başlıca mahiyyəti bundan ibarətdir ki, əsas fəaliyyətdən pulların başlıca istiqamətlər üzrə daxil olması və sərf edilməsi ardıcıl müəyyən edilir. Əgər daxil olan pullar sərf edilən pullardan çoxdursa, onda fərq pul vəsaitlərinin xalis axınını göstərir. Digər fəaliyyət növləri üzrə də pul

vəsaitləri balansə oxşar qaydada müəyyən edilir. Bundan sonra isə pul vəsaitlərinin hərəkətinin yekun balansı hesablanır.

Dolayı metoddan istifadə edərkən əsas fəaliyyətdən pul vəsaitlərinin hərəkəti balansını müəyyən etmək üçün xalis mənfəət göstəricisinin (mənfəət və zərərlər üzrə hesabat formasından, yaxud balans hesabatından götürülür) üzərinə pul vəsaitlərinin sərf edilməsi ilə əlaqədar olmayan bütün xərclər, ilk növbədə amortizasiya əlavə edilir. Alman məbləğdən aktivlərin artmasına, yaxud passivlərin azalmasına səbəb olan maddələr çıxılır, passivlərin artmasına səbəb olan maddələr (kreditör borclarının artdığını göstərən maddələr) isə xalis mənfəətə əlavə edilir. Yəni pul vəsaitlərinin hərəkətini (daxil olması və sərf edilməsini) tələb etməyən bütün maddələr xalis mənfəətin üzərinə əlavə edilir və ondan çıxılır, alman nəticə (qalıq) pul vəsaitlərinin hərəkəti balansına uyğun gəlir. Göründüyü kimi, ikinci metoddan istifadə olunduqda istifadəçilərə pul vəsaitlərinin yalnız xalis axım (daxil olması və çıxması) haqda informasiya verilir, fərdi pul daxilolmaları və ödənişləri isə hesabatda görünmür.

Qalan digər fəaliyyət növləri üzrə birbaşa və dolayı metodlardan istifadə olunarkən də pul vəsaitlərinin hərəkəti balansı oxşar qaydada həyata keçirilir.

Qeyd edildiyi kimi, inkişaf etmiş ölkələrdə, həmçinin də MDB ölkələrində (hansılarda ki, pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat tərtib edilir) pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat birbaşa metodla tərtib olunur. Odur ki, Azərbaycanda da bu metodun tətbiqi məqsədəuyğundur. Birbaşa metod pul vəsaitlərinin daxil olması və çıxması axınını xarakterizə etməlidir. Fəaliyyət növləri üzrə həmin axınlara aşağıdakı maddələr üzrə daxil edilməsi tövsiyə olunur:

I. Əsas fəaliyyət növü üzrə.

1.1. Pul vəsaitləri daxil olmuşdur - cəmi o cümlədən:

- məhsulun (işin, xidmətin), malların və sair material dövriyyə aktivlərinin satışından;
- valyuta vəsaitlərinin satışından (müsbət məzənnə fərqləri də daxil olmaqla);
- qaldırılmış iddiaların ödənilməsindən;
- sifarişçilərdən alınmış avanslar;
- məqsədli maliyyələşmə və daxilolmalardan (büdcə toxsisatları da nəzərə

alınmaqla);

- qısamüddətli kreditlərin və borcların alınmasından (əgər bu kreditlər və borclar müəssisənin əsas fəaliyyət növü ilə əlaqədar daxil olmuşsa);
- sair daxilolmalar.

1.2. Pul vəsaitləri sərf edilmişdir (ödənilmişdir)-cəmi o cümlədən:

- alınmış malların, materialların, sair maddi-dövriyyə aktivlərinin, işlərin, xidmətlərin dəyərinin ödənilməsinə;
- əmək haqqının ödənilməsinə;
- qeyri-biiddə təyinatlı fondlara ayırmalar;
- vergilərin və rüsumların ödənilməsinə;
- avansların verilməsinə;
- qısamüddətli kreditlərin, borcların və onlar üzrə faizlərin ödənilməsinə (əgər bu kreditlər və borclar bilavasitə müəssisənin əsas fəaliyyət növü ilə bağlıdırsa);
- sair ödənişlər.

Əsas fəaliyyətdən xalis pul axınının məbləği

II. İnvestisiya fəaliyyəti üzrə.

2.1. Pul vəsaitləri daxil olmuşdur, cəmi o cümlədən:

əsas vəsaitlərin və qeyri-maddi aktivlərin satışından, uzun müddətə icarəyə verilməsindən;
qiymətli kağızların satışından (pul ekvivalentlərindən başqa);
uzunmüddətli kreditlər və borcların alınmasından;
digər müəssisə və təşkilatlardan uzunmüddətli debitor borclarının qaytarılmasından;
sair daxilolmalar.

2.2. Pul vəsaitləri sərf edilmişdir (ödənilmişdir), cəmi - O cümlədən:

əsas vəsaitlərin və qeyri-maddi aktivlərin alınmasına, uzun müddət icarəyə götürülməsinə;
uzunmüddətli qiymətli kağızların əldə edilməsinə; uzunmüddətli borcların verilməsinə; sair ödənişlər.

İnvestisiya fəaliyyətindən xalis pul axınının məbləği (sətir 2.1-sətir2.3).

III. Maliyyə fəaliyyəti üzrə

3.1 Pul vəsaitləri daxil olmuşdur, cəmi - o cümlədən:

qısamüddətli qiymətli kağızların satışından (geri qaytarılmasından); qısamüddətli borcların geri (müəssisəyə) qaytarılmasından; qısamüddətli maliyyə qoyuluşları üzrə dividendlərin və faizlərin daxil olmasından; uzunmüddətli qiymətli kağızlar və borclar üzrə dividendlərin və faizlərin daxil olmasından; sair daxilolmalar.

3.2. Pul vəsaitləri sərf edilmişdir, cəmi- o cümlədən:

- qısamüddətli qiymətli kağızların əldə edilməsinə;
- qısamüddətli borcların qaytarılmasına;
- qısamüddətli qiymətli kağızlar və borclar üzrə dividendlərin və faizlərin ödənilməsinə;
- uzunmüddətli qiymətli kağızlar və borclar üzrə dividendlərin və faizlərin ödənilməsinə;
- sair xaricolmalar.

Maliyyə fəaliyyətindən xalis pul axınının məbləği (sətir 3.1.-sətir 3.2.)

Müəssisənin bütün fəaliyyət növlərindən pul axını:

a) daxil olmuşdur -

b) sərf edilmişdir ~

Xalis pul axım (sətir a- sətir b).

Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatda daxil olmaq üçün tövsiyə edilən göstəricilər sisteminin başlıca xüsusiyyəti ondan ibarətdir ki, o, pul vəsaitlərinin hərəkətinin uçotu metodikasına tam uyğunlaşdırılmışdır.

Bundan başqa, təklif olunan göstəricilər sistemi MHÖS-ı üzrə tövsiyə olunan göstəricilərdən, habelə Rusiya Federasiyası üzrə tərtib olunan pul vəsaitlərinin hərəkəti haqda hesabatın göstəricilərindən fərqlənir. Bu fərqlər əsasən göstəricilərin hansı fəaliyyət növlərinə aid edilməsindən ibarətdir.

MHBS-da (7 sayılı standart nəzərdə tutulur) həm qısamüddətli, həm də uzunmüddətli maliyyə qoyuluşları maliyyə fəaliyyətinə aid edildiyi halda, biz uzunmüddətli maliyyə qoyuluşlarını investisiya fəaliyyətinə aid etmişik Qısamüddətli

maliyyə qoyuluşları İsə həqiqətən müəssisənin maliyyə fəaliyyətinə aid edilməlidir, çünki onlar müəssisənin cari lədiyə qabiliyyətini xarakterizə edir. Başqa sözlə, qısamüddətli maliyyə qoyuluşları, pul vəsaitləri onların ekvivalentləri ilə birlikdə müəssisənin cari kreditor borclarının ödənilməsi üçün başlıca mənbə hesab olunurlar. Qısamüddətli maliyyə qoyuluşlarının da tərkibinə daxil edildiyi dövriyyə aktivləri qısamüddətli debitor bordan ib müqayisə olunaraq cari likvidlik səviyyəsi müəyyən edilir.

Deyilənləri nəzərə almaqla qısamüddətli maliyyə qoyuluşları üzrə əməliyyatların müəssisənin maliyyə fəaliyyəti növünə aid edilməsi zəruridir. Deməli, həmin əməliyyatlar üzrə pul vəsaitlərinin hərəkəti üzrə göstəricilər də pul vəsaitlərinin hərəkəti üzrə hesabatın müvafiq bölməsində əks etdirilməlidirlər.

Rusiya Federasiyasında qəbul edilmiş qaydaya görə maliyyə qoyuluşları üzrə alman dividendbr və faizlər cari fəaliyyətə deyil, ya investisiya, ya da maliyyə fəaliyyətinə aid edilir, halbuki beynəlxalq praktikada maliyyə qoyuluşları üzrə alınan dividendbr cari fəaliyyətə aid edilir [73-s.100].

Bizim mövqeyimiz bu məsələdə belədir ki, qısamüddətli maliyyə qoyuluşları maliyyə fəaliyyətinə aid olduğundan onlardan olan dividendbr və faizlər də maliyyə fəaliyyəti üzrə daxil olan pul vəsaitlərinin tərkibində əks etdirilməlidir. Uzunmüddətli maliyyə qoyuluşları üzrə cari dövrdə daxil olmuş dividendlərin və faizlərin də üçüncü fəaliyyət növü üzrə hesabat göstəricilərinin tərkibində əks etdirilməsi məqsədəuyğundur. Çünki əvvəla, bəb daxilolmaların investisiyaya yönəldilməsi ehtimalı mütləq deyil, ikincisi, həmin daxilolmalar cari maliyyə ilində baş verir ki, bu da gəlirlərin və deməli, pul vəsaitlərinin hərəkətinin kassa metodu əsasında müəyyən edilməsi tələblərinə uyğun gəlir.

Dividendlərin və faizlərin verilməsi ib əlaqədar pul vəsaitlərinin hərəkəti üzrə göstəricilər Rusiya Federasiyasında qəbul edilmiş hesabat formasında cari fəaliyyət növünə deyil, digər fəaliyyət növlərinə: ya investisiya, ya da maliyyə fəaliyyətinə aid edilir, hər halda onların bunlardan məhz hansına aid edilməsi dəqiq müəyyən edilməmişdir. Bu da həmin ölkənin bəzi iqtisadçılarına əsas vermişdir ki, onlar bəb məbləğləri (dividendləri) investisiya fəaliyyətinə aid etsinlər. Məsələn,

«Бухгалтерский учет» jurnalında «Составление и консолидация отчета о движении денежных средств» adlı məqaləsində E.İ.Boqatıryova yazır: «Bizim zəinimizcə, pul vəsaitlərinin dividendlərin ödənilməsinə sərf edilməsi investisiya fəaliyyətinə aiddir, belə ki, 4 sayılı formada 210-cu sətirdə cari fəaliyyət hissəsi üzrə informasiyanın verilməsi nəzərdə tutulmur» [45, s.8]. Bizim zənnimizcə isə E.İ.Boqatıryovanın mövqeyi, fikri düz deyildir. Adı çəkilən məqalədə müəllif mülkiyyət Sahiblərinə verilən dividendlərin investisiya fəaliyyətinə aid edilməsində ısrarlıdır. Onun mövqeyi, birincisi, ona görə qəbul edilə bilməz ki, mülkiyyət sahiblərinə ödənilən dividendlər müəssisənin vəsaiti deyildir, çünki müəssisənin sahibi yaxud mülkiyyətçisi həmin müəssisədən ayrıdır. Müəssisənin mülkiyyəti isə mülkiyyətçinin mülkiyyətindən ayrılmalıdır. Müəssisə öz mülkiyyətçisindən ayrı fəaliyyət göstərir. Ona görə də mülkiyyətçiyə hesablanmış və ödənilmiş dividendləri heç cür müəssisənin investisiya fəaliyyətinə aid etmək olmaz. İkincisi, beynəlxalq standartlara görə cari dövrdə hesablanmış və ödənilmiş öhdəliklər mütləq müəssisənin cari fəaliyyətinə aid edilməlidir. Cari fəaliyyətə isə bütövlükdə əsas fəaliyyəti, həm də maliyyə fəaliyyətinin müəyyən hissəsini aid etmək olar, Dividendlər adətən müəssisənin maliyyə resurslarının hərəkəti prosesində yaranan gəlirlər hesabına ödənilir. Dividendlərin məhsul (iş və xidmət), mal satışından gələn gəlirlərlə əlaqəsi yoxdur. Ona görə də dividendlərin əsas fəaliyyət növünə aid edilməsi də qəbul edilməzdir. Beynəlxalq praktikada da dividendlərin verilməsi üzrə ödənişlər maliyyə fəaliyyətinə aid edilir.

Beləliklə, dividendlərin (istər qısamüddətli, istərsə də uzunmüddətli maliyyə qoyuluşları üzrə) verilməsi üçün sərf olunan pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatın maliyyə fəaliyyəti üzrə bölməsində əks etdirilməsi daha məqsəd uyğundur.

Beynəlxalq praktikada müəssisənin əsas fəaliyyəti ilə əlaqədar olmayan dividendlər və faizlər üzrə pul vəsaitlərinin daxil olmasının hesabatın əsas fəaliyyət növü üzrə göstəricilər sistemində əks etdirilməsini də məqsəd uyğun hesab etmək olmaz. Çünki yuxanda qeyd etdiyimiz kimi, dividendlər və faizlər məhz pul vəsaitlərinin kreditlər şəklində verilməsindən, müəssisənin digər müəssisələrin

qiymətli kağızlarına qoyuluşlarından (bunlar isə sırf maliyyə fəaliyyətini əks etdirir) yaranır. Odur ki, bu cür dividendlər və faizlər üzrə daxil olan pul vəsaitlərinin də hesabatın maliyyə fəaliyyəti bölməsində əks etdirilməsi düzgün olardı. Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat pul vəsaitlərinin fəaliyyət növləri üzrə hərəkətinə dair bütün məlumatları əhatə etmək iqtidarında deyildir. Ona görə də bəzi məlumatların, o cümlədən pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat formasının tərtib edilməsi üçün lazım olan informasiyanın ayrıca, əlavələrdə yaxud izahat vərəqlərində verilməsi zəruridir. Bu, xüsusilə də qeyri-pul əməliyyatları üzrə informasiyaya aiddir. Belə informasiya, adətən maliyyə və investisiya fəaliyyətləri üzrə əməliyyatlar əsasında yaranır. Belə əməliyyatlara əsas vəsaitlərin verilməsi müqabilində uzunmüddətli qiymətli kağızların əldə edilməsi, səhmlərin istiqrazlara dəyişdirilməsi, avadanlıqların uzunmüddətli kreditlər hesabına əldə olunması və s.-ni misal göstərmək olar.

Məlumdur ki, müəssisələr əsas fəaliyyət növü üzrə böyük miqdarda pul əməliyyatları keçirirlər. Həmin əməliyyatları qruplaşdırıb, təhlil edib pul vəsaitlərinin hərəkəti üzrə hesabatda əks etdirmək xeyli qüvvə və vəsait tələb edir. Buna görə də belə hesabatın tərtib edilməsi zamanı müvafiq uçot və hesabat məlumatlarından istifadə olunması mühüm əhəmiyyət kəsb edir. İlk növbədə aşağıdakı mənbələrdən istifadə olunmalıdır: müəssisə balansından (forma №1); maliyyə nəticələni və onların istifadəsi haqqında hesabatdan (forma №2); Baş kitabdan, pul vəsaitlərinin hərəkətini, qeyri-pul əməliyyatlarını əks etdirən registrlərdən və s.

Qeyd olunduğu kimi, pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat iki metodla tərtib edilə bilər:

- a) birbaşa metodla;
- b) dolaylı metodla.

Onların birincisi beynəlxalq praktikada daha geniş tətbiq edilir. Bunu nəzərə alaraq ölkəmizdə pul vəsaitlərinin hərəkəti haqda hesabatın tərtib olunması zamanı məhz həmin metoddan istifadə olunması tövsiyə edilir. Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqda hesabatı hazırlamaq üçün hesablamaların birbaşa metod əsasında aparılması qaydası ədəbiyyatlarda kifayət qədər geniş işıqlandırılmışdır və buna görə, həm də

işin həcminə qoyulan məhdudiyyətləri nəzərə alaraq biz həmin qaydanı öz dissertasiya işimizdə təkrar göstərməyi lazım bilmirik.

Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat forması, hesabatın ayrı-ayrı maddələrinin məzmunu, mənbəyi və s. barədə ümumi müddəalar, zənnimizcə, AR Maliyyə Nazirliyi tərəfindən rəsmən təsdiq edilməlidir. O ki, qaldı mövcud format və metodiki göstərişlər çərçivəsində müəssisə tərəfindən tərtib olunan ical hesabatı, burada öz əksini tapmış, yaxud da tapmamış əməliyyatların açıqlanması, hansı məlumatın verilib-verilməməsi, yaxud əhəmiyyətli olub- olmaması və s. məsələlər müəssisənin uçot siyasətində nəzərdə tutulduğu prinsiplərə və qaydalara uyğun həll edilməlidir.

NƏTİCƏ VƏ TƏKLİFLƏR

«Dövriyyə aktivlərinin uçotu və hesabatının təşkili metodikası, onun təkmilləşdirilməsi» istiqamətləri mövzusunda yerinə yetirilmiş tədqiqat əsasında aşağıdakı nəticələr əldə edilmiş və təkliflər irəli sürülmüşdür:

1. Tədqiqat göstərir ki, dövriyyə aktivlərinin və onların mühüm tərkib hissəsi olan dövriyyə aktivlərinin iqtisadi mahiyyəti iqtisadi münasibətlər baxımından çox ideoloji və hüquqi münasibətlər baxımından açıqlanmamışdır. Halbuki aktivlər, o cümlədən dövriyyə aktivləri onların sahiblərinə gəlir, mənfəət gətirmək qabiliyyəti olan əmlak kimi qiymətləndirib. Aktivlərin mahiyyətinə ikinci yanaşma onların idarə olunması sahəsində çevik və səmərəli mexanizmin yaradılması, biznesin effektivliyinin yüksəldilməsinin başlıca şərtidir. Bunu müasir bazar iqtisadiyyatı və iqtisadiyyatı bazar münasibətləri əsasında inkişaf edən qərb ölkələrinin təcrübəsi sübut edir.

Qeyd etmək lazımdır ki, bazar münasibətlərinə keçid şəraitində ölkəmizdə, həmçinin digər MDB dövlətlərində aktivlərin, o cümlədən dövriyyə aktivlərinin mahiyyətinin açılmasında müəyyən irəliləyişlər olsa da, hələlik MHBS-da verilmiş təriflərə və standartlara uyğun deyildir. Bir sıra xarici mənbələrdə də aktivlərin mahiyyəti və funksiyası dəqiq açıqlanmır.

Aktivlərin, o cümlədən dövriyyə aktivlərinin mahiyyəti öz əksini bir funksiyada-müəssisəyə gəlir gətirmək funksiyasında tapır. Aktivlərin gəlir gətirmək funksiyası bəmin aktivlərə malik olan müəssisə qarşısında duran əsas məqsədə- mənfəət əldə etmək məqsədinə tam uyğun gəlir.

Beləliklə, dövriyyə aktivləri dedikdə, mülkiyyət hüququndan asılı olmayaraq müəssisə tərəfindən faydalı istifadə olunan və normal iş tsikli ərzində ona mənfəət gətirə biləcək iqtisadi resurslardır.

2. Dövriyyə aktivlərinin təsnifatı, onların uçotu və hesabatının təşkilinin metodoloji əsaslarından biridir. Buna baxmayaraq, nəzəri və praktik ədəbiyyatlarda dövriyyə aktivlərinin elmi cəhətdən əsaslandırılmış təsnifatı demək olar ki, yoxdur. Əvvəllər də, indi də dövriyyə aktivləri əsasən mövcudluq formasına görə

təsnifləşdirilir. Buradan da belə bir səht' nəzəri və praktiki nəticə çıxarılır ki, guya dövriyyə aktivlərinin ayrı-ayrı növləri müxtəlif funksiya daşıyır. Halbuki mövcudluq formasından yaxud növündən asılı olmayaraq bütün dövriyyə aktivləri hir funksiya daşıyı-müəssisəyə gəlir gətirmək. Məhz bu kriteriya dövriyyə aktivlərinin təsnifatı və qiymətləndirilməsinin əsasında da durmalıdır. Lakin dövriyyə aktivlərinin təsnifatı onların idarə olunmasına iqlin müvafiq informasiya formalaşdırılması, müəssisənin əmlak vəziyyətinin müəyyən edilməsi və digər praktiki tələblər baxımından da aparılmalıdır.

Dövriyyə aktivlərinin uçotu və hesabatının metodoloji və praktiki məsələlərini məqsədyönlü həll etmək üçün onların ümumi təsnifatını dissertasiya işinin birinci fəslində verilmiş sxem üzrə aparmaq tövsiyə olunur. Onların mühasibat balansında təsnifatını isə işin sonuncu fəslinin sonuncu paragrafında təklif edilmiş qayda üzrə aparmaq məqsədə uyğundur.

Aktivlərin idarə edilməsi mexanizminin ən mühüm elementlərindən biri onların qiymətləndirilməsidir. Beynəlxalq təcrübə, habelə apardığımız araşdırmalar göstərir ki, uçot və hesabat nə qədər təkmil metodologiyaya malik olsa da elmi-praktiki cəhətdən əsaslandırılmış qiymətləndirmə sistemi olmadan dövriyyə aktivləri haqda etibarlı və real informasiya formalaşdırmaq mümkün deyildir. Qiymətləndirmə olmadan uçotun özünün aparılması qeyri-mümkündür. Müəssisənin fəaliyyətindən olan maliyyə nəticələrini (mənfəəti) yalnız aktivləri, o cümlədən dövriyyə aktivlərini qiymətləndirməklə müəyyən etmək olar. Dövriyyə aktivləri əslində xərclərdir və müəssisənin mənfəətini müəyyən etmək üçün həmin xərclər gəlirlərlə müqayisə olunmalıdır. Buradan da belə çıxır ki, dövriyyə aktivlərinin uçotu və hesabatda əks etdirilməsinin başlıca metodoloji əsası məhz qiymətləndirmədir.

Dövriyyə aktivlərinin mövcudluğu və hərəkətinin cari və ya bazar qiymətlərilə qiymətləndirilməsinə qanunvericilik sənədləri ilə icazə verilsə də onların praktiki tətbiqi mexanizmi işlənib hazırlanmamışdır.

3. Araşdırmalar göstərir ki, qeyri-maddi dövriyyə aktivlərinin normativ və təlimat xarakterli sənədlərdə dəqiq təsnifatı, müasir tələblərə cavab verə biləcək uçot və hesabat sistemi mövcud deyildir. Belə ki, mühasibat uçotunun hesablar Planı və

onun tətbiqinə dair təlimatda verilmiş uçot sistemi metodoloji və praktiki tələblərə tam cavab vermir, Təlimatda qeyri-maddi aktivlərin, daha doğrusu onların bir hissəsi olan materialların uçotunun iki sisteminin tətbiqi tövsiyə olunmuşdur: 15 və 16 sayılı hesablardan istifadə etməklə və onlardan istifadə olunmadan aparılan uçot sistemləri. Ancaq tədqiqat və müəssisələrin təcrübəsi göstərir ki, həmin sistemlərin heç birisi məntiqi sonluğuna çatdırılmamışdır.

Qeyri-maddi dövriyyə aktivlərinə daxil olan material ehtiyatlarının, bitməmiş istehsalın, gələcək dövrlərin xərclərinin, hazır məhsulun sintetik uçotunun aparılmasının metodoloji əsasları və qaydaları keçmişdəki qaydalardan demək olar ki fərqlənir.

Bütövlükdə mövcud uçot sisteminin qeyri-maddi dövriyyə aktivləri üzrə formalaşdırdığı İnformasiya nə daxili idarəetmənin, nə də kənar istifadəçilərin tələbatını ödəmir və həmin sistem metodoloji və praktiki baxımdan bu sahədə olan beynəlxalq prinsiplərə və standartlara da uyğun gəlmir.

Mövcud uçot sistemindən monctar dövriyyə aktivlərinin tərkib hissəsini təşkil edən pul vəsaitləri ilə onların ekvivalentləri barədə müstəqil informasiya əldə etmək mümkün deyildir. Belə ki, pul vəsaitləri ilə pul vəsaitlərinin ekvivalentləri təsnifatda və uçotda eyniləşdirilmişlər.

Tətbiq edilən uçot sistemi monctar aktivlərin mütləq likvidiyə malik hissəsinin-pul vəsaitlərinin ayrı-ayrı fəaliyyət növləri üzrə axını barədə lazımi informasiya formalaşdırma bilmir, bu da kənar istifadəçilərə pul vəsaitlərinin hərəkətini proqnozlaşdırmağa, müvafiq idarəetmə və maliyyə qərarları qəbul etməyə imkan vermir.

Qiymətli kağızlar üzrə dividendlərin, depozitlər və verilmiş borclar, verilmiş avanslar kommersiya kreditləri üzrə faizlərin sistemli uçotu getmir və nəticədə əsas borclar və həmin borclar üzrə faizlər haqqında ayrıca informasiya formalaşdırmaq mümkün olmur. Bütövlükdə monctar aktivlərin uçotunun metodoloji və metodiki durumu bu sahədə olan beynəlxalq təcrübəyə və standartlara tam uyğun gəlmir.

7. Maliyyə uçotu çərçivəsində qeyri-maddi aktivlərin uçotunun ləkmilləşdirilməsinin başlıca problemləri bunlardır: onların əsaslandırılmış təsnifatının

aparılması, qiymətləndirilməsi qaydası və sintetik uçotu metodikasının dəqiq müəyyən olunması.

Nəzəri və praktiki araşdırmalar nəticəsində qeyri-maddi dövriyyə aktivlərinin təsnifatının dissertasiya işinin birinci fəslində verilmiş sxem üzrə aparılması təklif edilir. Materialların uçotu onların hesablar Planında verilmiş qrupları üzrə aparıla bilər. «Gələcək dövrlərin xərcləri» kimi hazırda uçotu aparılan xərclərin tərkibi dəqiqləşdirilməlidir. Zənnimizcə, həmin xərcləri iki qrupa ayırmaq lazımdır: təxirə salınmış xərclərə və qarşıdakı dövrlərin xərclərinə. Təxirə salınmış xərcbr yalnız uzunmüddətli aktivlərin tərkibində uçota alınmalıdır. Qarşıdakı dövrlərin xərcləri isə dövriyyə aktivlərinin tərkibində əks etdirilməlidir.

Hazır məhsula «yüklənmişdir» və ya «Ödənilmişdir» satış metodlarına aid oluna bilməyən hazır məhsullar, məmulatlar daxil edilməlidir.

Araşdırmalar göstərir ki, materialların çatışmazlığı üzrə qaldırılmış iddiaların uçotu metodikası real praktikaya uyğun gəlmir və onun dəyişdirilməsi zəruridir. Bu barədə də tərəfimizdən təklif edilən alternativ uçot qaydalarının tətbiqi məqsədəuyğun olardı.

8. Mövcud uçot sistemi bitməmiş istehsalın real məbləğini müəyyən-ləşdirməyə imkan vermir. Belə ki, hazırda qeyri-müstəqim xərclərin bir hissəsi bitməmiş istehsalın üzərinə silinmir və bütövlükdə ya hazır məhsula aid edilir, ya da satılmış məhsulun maya dəyərinə silinir. Həmin qayda hesabat dövründə satışdan olan maliyyə nəticələrini təhrif edir. Tədqiqatın nəticəsinə əsasən təklif edilir ki, xərclərin uçotu və məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyası tam maya dəyəri metodu ilə aparıldığı indiki şəraitdə qeyri-müstəqim xərclərin bir hissəsi mütləq bitməmiş istehsala silinməlidir.

9. «Gələcək dövrlərin xərcləri» adı altında hazırda uçota alınan xərclərin təsnifatı dəqiqləşdirilməli və həmin xərclər iki hissəyə bölünməlidirlər;

- a) təxirə salınmış xərclərə;
- b) qarşıdakı dövrlərin xərclərinə.

Birinci növ xərclər uzunmüddətli aktivlərin, ikinci növ xərclər isə qeyri- maddi dövriyyə aktivlərinin tərkibində uçota alınmalıdır.

10. Araşdırmalar göstərir ki, uçotu hazırda tətbiq olunan 37 sayılı hesabdan istifadə etmək düzgün deyildir. Çünki onun istifadəsi hesabat dövründə maliyyə nəticələrinin təhrif olunmasına gətirib çıxarır.

11. Apardığımız araşdırmalara əsasən təklif edirik ki, pul vəsaitlərinə müəssisənin kassasında, hesablaşma, valyuta hesablarında və xüsusi hesablarında olan pul vəsaitləri və yolda olan pul vəsaitləri aid edilsin. Bunlar dövriyyə aktivlərinin mütləq likvidliyə malik hissələridir. Pul vəsaitlərinin ekvivalentlərinə isə bunların aid edilməsi tövsiyə olunur: ödəmə müddəti üç aya qədər olan qiymətli kağızların, depozit sertifikatlarının, poçt markalarının, dəyəri Ödənilmiş putyovkaların, təyyarə biletlərinin və s. Pul vəsaitlərinin və onların ekvivalentlərinin uçotunu mümkün qədər fəaliyyət növləri üzrə qruplaşdırmaq və aparmaq lazımdır. Ayrı-ayrı fəaliyyət növləri üzrə pul vəsaitlərinin və onların ekvivalentlərinin uçotunu aparmaq üçün mövcud hesablar Planındakı sintetik hesabları bizim təklif etdiyimiz qaydada qruplaşdırmaq məqsədəuyğundur. Çünki bu halda hər bir fəaliyyət növü üzrə sırf pul vəsaitlərini və onların ekvivalentlərini ayırmağa və onlar haqqında ayrı informasiya əldə etməyə imkan yaranır.

12. Debitor borclarının uçotu uzunmüddətli (ödəmə müddəti bir ildən yuxarı olan) və qısamüddətli (ödəmə müddəti bir ilə qədər olan) debitor borcları üzrə aparılmalıdır. Hazırda belə borcların demək olar ki, hamısı maddi dövriyyə aktivlərinin tərkibində uçota almır.

Qısamüddətli debitor borclarının hamısı dövriyyə aktivlərinin tərkibində uçota alınmalı və onların daxili təsnifatı dəqiqləşdirilməlidir. Bunun üçün dissertasiya işinin ikinci fəslinin sonuncu paragrafında verilmiş təsnifatdan istifadə etmək daha məqsədəuyğun olardı.

Mal əməliyyatları üzrə debitor borclarının uçotunu verilmiş təsnifata uyğun olaraq iki qrup üzrə aparmaq tövsiyə olunur:

- a) pul şəklində ödəniləcək cari debitor borcları;
- b) veksellərlə ödənilməsi nəzərdə tutulan cari debitor borcları.

Birinci qrup borcların yalnız 62 saylı (yeni adla təklif edilən) hesabda uçota alınması, ikinci qrup borcların isə 66 saylı yeni hesabda uçota alınması təklif edilir.

Hər bir hesabda ödəniləsi tədiyələr üzrə geniş məlumatlar əldə etmək və onları səmərəli idarə etmək məqsədilə müxtəlif subhcsabların açılması məqsədəuyğun olardı.

13. Dövriyyə aktivlərinin idarə olunması mexanizminin elementlərindən biri hesabatdır. Hesabatda verilən məlumatlar əsasında müəssisənin sərəncamında və istifadəsində olan dövriyyə aktivlərinin tərkibi və quruluşunu müəyyən etmək, onların əsasında müxtəlif iqtisadi göstəriciləri hesablamaq, təhlillər və interpretasiya aparmaq mümkündür. Lakin ölkəmizdə tətbiq olunan hesabat formalarından dövriyyə aktivlərinin dəqiq tərkibi və real dəyəri barədə etibarlı informasiya almaq çətindir. Əvvəlu bunun başlıca səbəbi odur ki, dövriyyə aktivlərinin tərkibində bir sıra uzunmüddətli aktivlərə aid olunması məlumatları verilir. İkincisi, dövriyyə aktivlərinin ayrı-ayrı növlərinin qiymətləndirilməsi metodikası onların real dəyərini təhrif edir. Üçüncüsü, dövriyyə aktivlərinin mövcudluğu haqqında demək olar ki, yeganə informasiya mənbəyi olan balansda onlar ciddi bir qayda ilə əks etdirilmir və buna görə də onları cari passivlərlə düzgün müqayisə etmək mümkün olmur. Balans məlumatlarında aktivlərin dəqiq təsnifatı və real dəyərinin olmaması üzündən müəssisəyə məxsus dövriyyə aktivlərinin məbləğini də düzgün hesablamaq mümkün deyildir. Halbuki onun dəqiq müəyyən edilməsi göstərilən aktivlərin mövcudluğu və hərəkəti üzərində nəzarəti həyata keçirmək və s. məqsədlər üçün zəruridir.

Bütövlükdə apardığımız araşdırmalar göstərir ki, mövcud maliyyə hesabatı dövriyyə aktivləri haqqında beynəlxalq uçot və hesabat prinsiplərinə cavab verə bilən informasiya vermir. Müəssisənin mütləq likvidli dövriyyə aktivlərinə aid edilən pul vəsaitlərinin hərəkəti isə ümumiyyətlə maliyyə hesabatı sistemində öz əksini tapmamışdır.

14. Dövriyyə aktivlərinin ayrı-ayrı növlərinin balansda təsnifatının və qiymətləndirilməsinin təklif olunan qaydada aparılması, həmçinin pul vəsaitləri axınlarının fəaliyyət növləri üzrə hesabatının tövsiyə olunan forması Ölkənin müvafiq hesabat sisteminin beynəlxalq maliyyə hesabatı standartlarına uyğunlaşdırılmasına, bununla da həmin hesabat məlumatları əsasında beynəlxalq standartlara uyğun təhlillər və interpretasiyalar aparılmasına imkan vermiş olardı.

ƏDƏBİYYAT SİYAHISI

- 1.Əliyev R.B. «İqtisadi təhlilin nəzəriyyəsi», Bakı-2002
- 2.Əliyev V.C., Babayev Ə.Ə. «Mühasibat uçotu», Bakı - 2000.
- 3.İbadov A.H. «Mühasibat uçotunun əsasları»: Dərs vəsaiti VUI fəsil «İstehsal ehtiyatlarının uçotu», s.88-103. Bakı, 2002, 287 səhifə.
- 4.İbadov A.H. «Dövriyyə aktivlərinin təsnifatı və qiymətləndirilməsinin konseptual əsasları». Azərbaycan Respublikası Milli Elmlər Akademiyası «Sosial-siyasi problemlər» (elmi məqalələr toplusu), VI-II buraxılış. Bakı, 2003, 3,0 ç.v.
- 5.İbadov A.H. «Dövriyyə aktivləri üzrə mühasibat (maliyyə) hesabatının formalaşması və onun təkmilləşdirilməsi». Maliyyə və uçot jurnalı №5. Bakı, 2004, 0,8 ç.v.
- 6.İsayev V.İ., Hacıyeva M.C, Abbasov Q.Ə. «Mühasibat uçotunun nəzəriyyəsi». Bakı-1999
- 7.M.Qasımov S.M. «İstehsalat xidmət və idarəetmə üzrə xərclərin uçotu və bölüşdürülməsi», Maliyyə və uçot, № 5-6, 1998.
- 8.Quliyev F.M. «Xərclərin Standart kost metodu ilə uçotu problemləri», Azərbaycan Dövlət İqtisad Universitetinin Elmi tədqiqat işlərinə həsr olunmuş konfrans materiallarının toplusu, Bakı-2003.
- 9.Musayev A.F., Kələbiyev Y.A., Hüseynov R.A. «Azərbaycan Respublikasında Vergi xidməti: İslahatlar və nəticələr». Bakı, TəfkkÜr, 2002 324 səhifə
- Məmmədov F.Ə., Musayev A.F., Sadıqov A.M., Kalibəliyev Y.A., və b. «Vergitutmanın nəzəri və metodoloji əsasları». Dərslik. Bakı Ozan- 2001, 410s.
10. İS.Namazəliyev H.İ., İsmayılov N.M. «Məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərinin təhlili metodikası (yeni aspektdə)», Maliyyə və uçot, № 1-2, 1999.
11. Novruzov V.T. «İnkişaf və Tərəqqi. Heydər Əliyev Modeli». Bakı Azəməşr 2004 288 səhifə
12. Rzayev Q.R. «Mühasibat uçotu və audit» Bakı 2000, 334 s.
- 21.Səbzəliyev S.N. «Mühasibat (maliyyə) hesabatı» Bakı-2003, 170s.
- 22.Səbzəliyev S.N, Maliyyə hesabatı: formalaşması və təkmilləşdirilməsi problemləri. «Elm» nəşriyyatı Bakı-2003, 240s,

13. Sobzəliyev S.N., Quliyev V.N. «Maliyyə və uçot» jurnalı 2002, № 6,9
14. Yaqubov S.N., Sadiqov M.M., Əliyev Ə.İ. «1990-2000-ci illərdə Azərbaycan İqtisadiyyatı: İnkişaf meyli, strateqiyası və problemləri» «XKB və poliqrafiya», Bakı-2003, 173 s.
15. Ануфриев В.Е. «Учет собственных источников ф.ннзненроллнл.*? капитальных вложений». Бухгалтерский учет. 1998.-3 6. - С. 89-91.
16. Аренс Элвил А., Лоббек Джеймс К. «Аудит»: Пер. С англ. / Гл. Ред. Серин Я.В.Соколов. - М.:Финакеы VI статистика, 1995.-558 с.
17. Астахов В.П. «Бухгалтерский учет и налогообложение основных средств»: Учеб.-практ. Пособие.- Ростов н/д: Изд. Центр «Март», 1999. 253 с.
18. Аксененко А.Ф. «Себестоимость в системе управления отраслью (учет и анализ)» - М. Экономика, 1984-168 с.
19. Аксененко А.Ф., Шеремет А.Д. «Нормативный учет и калькулирование фактической себестоимости продукции производственного объединения» - М. МГУ, 1987 - 124с,
20. Алдашкин Ф.И., Алиева Л.Г. «Бухгалтерский учет в нефтяной и газовой промышленности» - М.Недра, 1990 - 336с.
21. Бакшинкас В.Ю., Николаева С. А., Скопенкскр М.Ю. «Нематериальные активы: Правовое регулирование, учет, налогообложение». - М.: «Аналитика-Пресс», 1998. -112с.
22. Белобженкий И.А. «Бухгалтерский учет и внутренний аудит: (С учетом законодат. и др. нормативных актов, действующих по состоянию па 01.04.94: В 2 ч.)», - М.: Журн.: «Бухгалтерский учет», 1994, - 20 см. - (Библиотека Журнала «Бухгалтерский учет»).
23. Белобжецкий И.А. «Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм». — М.: Финансы и статистика, 1989. — 255 с.
24. Березина Т.А., Волкова М.М., Исаков Л.С. «Инновационная и инвестиционная политики фирмы»: Учебн.пособие/ - СПб.: БГТУ, 1998. - 39 с.
25. Бриттон Энн, Ватерстон Крис. «Вводный курс по бухгалтерскому учету, аудиту, анализу»: Самоучитель / Пер, С англ. И.С. Смироновой. - М.: Финансы

и статистика, 1998. - 327 с.

26. Бабаев Ю.А. «Теорема бухгалтерского учета» Учебник для ВУЗ-ов Москва «Финансы и Статистика» 1995 г стр. 325

27. Бабарыкин С.В. «Возникновение и развитие теории учета затрат в США и Великобритании», Бухгалтерский учет, № 3, 1997.

28. Бернштейн Л.А, «Анализ финансовый отчетности», Москва, «Финансы и статистика» - 1996,

29. Бобрицкий Н.В., Юфин Б.А. «Основы нефтяной и газовой промышленности», М.Недра, 1988 - 200с.

30. Бакаев А.С, «Основные направления развития бухгалтерского учета в России» // Бухгалтерский учет. 2001. № 3.

31. Басманов И.А. «Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции». -МдФинансы, 1970.

32. Безруких П.С., Катаев А.И., Комисарова И.П. «Учет затрат и калькулирование в промышленности». М.: Финансы и статистика, 1989. стр 353

33. Белобородова В.А., Чечета АЛ., Стаблинский В.Т. и др. «Калкуляция себестоимости продукции в промышленности»; Учебник. М.: Финансы и статистика, 1989. 279 с.

34. Бланк И.А. «**Управление активами**» К.ысНика Цеюр» 2002-720с.

35. Богатырёва Ю.И. «Составление и консолидация отчета о движении денежных средств». Журнал Бухгалтерский учет №5 - **2002**.

36. Бутюгин Е.В., Же га лов П.В. «Достоверность бухгалтерской отчётности: международные стандарты и российская практика» // Главный бухгалтер - 1998. -№6. -с, 54-60.

36. «Бухгалтерский учет»; Учебник / Под ред. П.С.Безруких. Мд Бухгалтерский учет, 2000. стр 541

37. «Бухгалтерский учет»: Учебник / Под ред, А.Д. Ларионова. Мд Проспект, 1999. стр. 384

38. «Бухгалтерский учет»; Учебник / Под ред. И.Е. Тишкова, А.И. Прищепы. Минск.; Высшая школа, 2000. стр. 440
39. «Бухгалтерский учет»: Учебник (П.П.Новиченко, Т.Н.Шейна, Ф.П.Васны и др.) Под ред. П.П.Новиченко 2-е изд. Перераб. И доп. М; «Финансы и статистика» 1990 464 с.
40. Валуев Б.И. «Проблемы развития учета и анализ распределения косвенных затрат в промышленности». М. Финансы и статистика, 1985.стр. 213
41. Ван Хорн Дж. К., «Основы управления финансами». - М.: Финансы и статистика, 1996.
42. Вахрушина М.А. «Бухгалтерский управленческий учет»: Учеб. Пособие. М.: ЗАО «Финстатинформ», 1999.
43. Вланкин И.А - «Управление активами», «Ника Центр» - 2000. стр.15,16
44. Волков Н.Г. «Бухгалтерский учет создания, движения и содержания основных средств». - М.: Международный центр финансово - экономического развития, 1996,-138с; 20см. - (Консультант: Прил. к журн. № 4,1996.).
45. Волков Н.Г. «Учет долгосрочных инвестиций и источников их финансирования» // Бухгалтерский учет. - 1996. - №8. — С. 13-20.
46. Волков Н.Г «Учет материально-производимых запасов и неотфактурованных поставок» Журнал Бухгалтерский учет № 21-2000 с.4.
47. Глазунов В.Н. «Некоторые проблемы оценки привлекательности инвестиционных проектов» // Бухгалтерия и банки. - 1996. - №4, - С. 34-39,
48. Глазунов В.Н. «Финансовый анализ и оценка риска реальных инвестиций», ~М.: «Финстатинформ», 1997. - 135 с.
49. Гоголев А.К. Бухгалтерский стандарт: учет основных средств *И* Бухгалтерский учет. - 1998. - №7. - С. 84-87.
50. Грязнова А.Г., Бернгольц С.Б. «Как укрепить финансы предприятий и банков», Финансовая газета, №1, 1993.
51. Друри К. «Введение в управленческий и производственный учета», Москва,

«ЮНИТИ», 1998-540 с.

52. Долан Э.Дж., Домненко Б.И. «Экономикс: Англо — русский словарь - справочник» / - М.: Лазур, 1994, 794 с.

53. Еидовицкий Д.А. «О концепции анализа инвестиций» / / Аудит и финансовый анализ. - 1999. - №1, - С. 54-60.

54. Ерофеева В.А. «Учет, информация, управление: прямые и обратные связи», Москва, «Финансы и статистика», 1992 - 192с.

55. Земляченко С.В. «Учетная политика организации на 1999 год» / / Главный бухгалтер - 1999. - №2. - С. 8-28.

56. Зудулин А.И. «Бухгалтерский учет на капиталистическом предприятии». М., Изд-во Университета Дружбы народов, 1990. - 51 с.

57. Золотников Л.Г. и др. «Анализ хозяйственной деятельности предприятий нефтяной и газовой промышленности», Москва, Недра, 1989 - 204с.

58. Карпова Т.Г1. «Основы управленческого учета»: Учебное пособие - М.: ИНФРА - М, 1997. - 392 с.

59. Карзаев Н.Н. «Учет транс лор ша-заг о той и тел ьях расходов» журнал Бухгалтерский учет №14 — 2002 с.1 7.

60. Качалин В.В. «Финансовый учёт и отчётность в соответствии со стандартами СААР» 4-ое издание М'. 1999,-432с.

61. Кашаев А.Н. «Производственный учет в условиях рынка», Бухгалтерский учет, № 8, 1994.

62. Ковалев В.В. «Управление финансами»: Учеб, пособие. - М.: ФБК ПРЕСС, 1998.- 156 с.

63. Ковалев В.В., Петров В.В. «Как читать баланс» 4-е изд. перераб. И доп М. «Финансы и статистика», 2002 520с. и с. 199-30

64. Кондраков Н. П. «Бухгалтерский учет»: Учебное пособие. — М.: ИНФРА-М, 1997.-145 с.

65. Кондраков У.Н. «Бухгалтерский учет» Учебное пособие — 2-е издание, С-

Петербург (Сиффа М, 2000г 584(с19))

66. Кондратова И.Г, «Основы управленческого учета». - М.: Финансы и статистика, 1998. - 144 с.

67. ВО.Козлов В.В., Петров В.В. «Как читать баланс» 4-ое издание; перераб. и доп.: -«Финансы и Статистика» 2002, 520с.

68. Козлов Е.П., Парашутин Н.В., Бабченко Т.Н., Галанина Е.Н. «Бухгалтерский учет», Москва, Финансы и статистика, 1997.

69. Лавин В.С. «Контроль издержек производства в условиях нормативного учета», Москва, Финансы и статистика, 1990 - 159с.

70. Ластовецкий В.Е. «Учет затрат по факторам производства и центрам ответственности», Москва, Финансы и статистика, 1988 - 165с.

71. Ленквист Р. «Учёт в системе внутренней информации предприятия. Швеция»: Упсала, 1994.

72. Лимитовский М.А. «Основы оценки инвестиционных и финансовых решений», - 3-е изд., доп и перераб. - М.: ДсКа, 1998.

73. Линнако Э.А. «Финансовый учет акционерного общества в США», Москва, «Финансы и статистика», 1991 -48с.

74. Луговой В.А. «Учет арендных обязательств и лизинговых операций» У Бухгалтерский

AZƏRBAYCAN DÖVLƏT İQTİSAD UNIVERSİTETİ

MAGİSTRATURA MƏRKƏZİ

«İqtisadiyyatın Tənzimlənməsi» kafedrasının magistrantı **Rövşən Elşənoğlunun**

« **Dövriyyə aktivlərinin təhlili və uçotu problemləri** » mövzusu üzrə yerinə yetirdiyi magistr dissertasiya işinin

REFERATI

Dissertasiya işi “**Dövriyyə aktivlərinin təhlili və uçotu problemləri**” adlanır. Tədqiqat işi giriş, üç fəsil, nəticə və ədəbiyyat siyahısından ibarətdir.

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

Mövzunun aktuallığı. Siyasi müstəqillik əldə etdikdən sonra ölkəmizin ən başlıca problemi iqtisadiyyatı bazar münasibətləri relsinə keçirmək, onun sabit və səmərəli inkişafını təmin etdirmək idi. Bunun üçün keçən əsrin 90-cı illərinin ortalarından başlayaraq ciddi və əsaslı islahatlar həyata keçirildi. İqtisadiyyatda müxtəlif mülkiyyət formalı müəssisələrin yaradılması və fəaliyyəti, dövlət müəssisələrinin özəlləşdirilməsi, torpaq islahatlarının aparılması və onun başa çatdırılması, xarici investisiyaların cəlb edilməsi, bunun üçün müvafiq iqtisadi, normativ-hüquqi baza yaradılması, iqtisadi mexanizmin bazar münasibətlərinə uyğun yenidən işlənilib hazırlanması və s. tədbirlər həmin iqtisadi islahatların tərkib hissələridir.

Araşdırmaların göstərdiyi kimi, məhz dövriyyə aktivlərinin uçotu və hesabı bazar münasibətlərinə keçid dövründə az dəyişikliyə uğramışdır. Nəticə etibarı ilə bu, dövriyyə aktivləri barədə etibarlı və keyfiyyətli informasiya əldə etməyə, həmin informasiya əsasında əsaslandırılmış idarəetmə və maliyyə qərarları qəbul etməyə tam imkan vermir. Etibarlı və keyfiyyətli informasiya hər şeydən öncə səhmdarlar, investorlar, kreditorlar, fiskal orqanlar üçün lazımdır. Onların hamısı müəssisənin

fəaliyyətinin nəticələrində birbaşa maraqlıdırlar. Müəssisənin fəaliyyətinin proqnozlaşdırılması isə bilavasitə uçot və hesabatın verdiyi informasiyadan asılıdır. Halbuki dövriyyə aktivləri, onların tərkib hissələri haqda etibarlı informasiyanı mövcud uçot və hesabat sistemindən almaq demək olar ki, mümkün deyildir.

Vəziyyətin başlıca səbəbləri bunlardır; mövcud uçot və hesab sisteminin daha çox vergi qanunvericiliyinin tələblərinə uyğunlaşdırılması, vergi uçotu ilə mühasibat uçotunun, həmçinin maliyyə uçotu ilə idarəetmə uçotunun ayrılıqda aparılmaması, uçot və hesabatın tənzimlənməsində mərkəzləşmiş şəkildə qəbul edilmiş qaydalara daha çox üstünlük verilməsi və s.

Dövriyyə aktivlərinin mövcudluğu və hərəkəti haqqında etibarlı informasiyanın formalaşdırılma bilməməsinin digər başlıca səbəbləri isə həmin aktivlərin iqtisadi məzmununun tam və düzgün araşdırılmaması, təsnifləşdirilməməsi və qiymətləndirilməməsidir.

Tədqiqatın məqsədi və vəzifələri. Dissertasiya işinin başlıca məqsədi - dövriyyə aktivlərinin təsnifatı, qiymətləndirilməsi, uçotu və hesabatı sisteminin mövcud vəziyyətinin tənqidi araşdırılması əsasında onların təkmilləşdirilməsinə dair konkret təkliflər və tövsiyə hazırlamaqdan ibarətdir.

Qoyulmuş məqsədə çatmaq üçün aşağıdakı vəzifələr müəyyən edilmişdir:

- dövriyyə aktivlərinin nəzəri iqtisadi mahiyyətini açıqlamaq və bunun əsasında onların uçotu və hesabatının metodoloji əsaslarını göstərmək;

- dövriyyə aktivlərinin uçotu və hesabatının mühüm metodoloji əsasları kimi onların təsnifatı və qiymətləndirilməsi konsepsiyalarını ümumi şəkildə nəzərdən keçirmək;

- qeyri- maddi dövriyyə aktivlərinin sintetik uçotunun mövcud metodikasının hərtərəfli araşdırmaq və onun formalaşdırdığı informasiyanın həmin aktivlərin idarə edilməsində roluna qiymət vermək;

- maddi (pul) dövriyyə aktivlərinin uçotunun mövcud metodikasını tədqiq etmək və onun metodoloji- praktiki çatışmazlıqlarını müəyyən etmək,

- qeyri-maddi dövriyyə aktivlərinin təsnifatını dəqiqləşdirmək, onların tərkib

hissəsi olan materialların, bitməmiş istehsalın, qarşıdakı dövrlərin xərclərinin, hazır məhsulun mövcudluğu və hərəkətinin hansı dəyər və yaxud qiymətlə uçota alınmalı olduğuna dair konkret təklif və tövsiyə vermək;

-maddi dövriyyə aktivlərinin sintetik uçotda əks etdirilməsi metodikasının onların iqtisadi məzmununa uyğun təkmilləşdirilməsi istiqamətlərini araşdırmaq və praktiki təkliflər hazırlamaq;

-bazar münasibətlərinin, beynəlxalq uçot və hesabat prinsiplərinin və standartlarının tələbləri baxımından dövriyyə aktivləri üzrə mövcud hesabat sistemində qiymət vermək, onun çatışmazlıqlarını göstərmək;

-bütövlükdə dövriyyə aktivlərinin, onların ayrı-ayrı növlərinin maliyyə (mühasibat) hesabatında qiymətləndirilməsi və əks etdirilməsinə, onların beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılmasına dair təkliflər işləyib hazırlamaq;

- biznesin idarə olunmasında pul vəsaitlərinin hərəkətinin proqnozlaşdırılmasına beynəlxalq aləmdə ciddi əhəmiyyət verildiyini nəzərə alaraq ölkəmizin müəssisələri üçün də pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat formasının, onun quruluşu və göstəricilər sistemini hazırlayıb əsaslandırmaq;

Tədqiqatın predmeti və obyektı. Dissertasiya işinin predmeti dövriyyə aktivlərinin iqtisadi məzmunu, təsnifatı, qiymətləndirilməsi, uçot və hesabatının metodoloji praktiki məsələlərinin araşdırılması, onların daha da təkmilləşdirilməsi və beynəlxalq standartlara yaxınlaşdırılmasının tədqiqidir.

Dissertasiya işi metodiki xarakter daşıdığından burada tədqiqat obyektı kimi mühasibat uçotu və hesabatını dair normativ sənədlər və təlimatlar, habelə digər aktlar qəbul edilmişdir.

Tədqiqatın nəzəri və metodoloji əsası.

Tədqiqat işi yerinə yetirilərkən, ümümnəzəri tədqiqat metodlarından, monoqrafik və müqayisə üsullarından, həmçinin uçot və hesabat sistemində tətbiq edilən spesifik metodlardan istifadə olunmuşdur.

Tədqiqatın elmi yeniliyi. Aparılmış tədqiqat işinin elmi yeniliyi aşağıdakı nəticələr və təkliflərlə müəyyən olunur:

-bütövlükdə aktivlərin, həmçinin dövriyyə aktivlərinin nəzəri-iqtisadi mahiyyəti dəqiqləşdirilmiş və funksiyaları müəyyən edilmişdir;

-dövriyyə aktivlərinin təsnifatı və qiymətləndirilməsi onların uçota və hesabatının metodoloji əsasıdır. Konsepsiyası hərtərəfli açıqlanmış və nəzəri praktiki cəhətdən əsaslandırılmışdır;

-materialların qiymətləndirilməsi və sintetik uçotunun aparılması metodları araşdırılaraq mövcud olan çatışmazlıqlar aşkara çıxarılmışdır;

-qeyri-maddi dövriyyə aktivlərinin təsnifatı, qiymətləndirilməsi və sintetik uçotu qaydalarının bazar iqtisadiyyatının tələbləri və beynəlxalq standartlar baxımından yenidən işlənib hazırlanması zəruril iliyi və istiqamətləri müəyyən edilmişdir və s.

İşin praktiki əhəmiyyəti. Tədqiqat nəticəsində alınmış nəzəri müddəalar dövriyyə aktivlərinin mahiyyətini düzgün açıqlamağa və bununla da onların təsnifatı və qiymətləndirilməsini məqsədyönlü həyata keçirməyə imkan verir. Təsnifat və qiymətləndirmənin elmi-praktiki cəhətdən düzgün aparılması isə dövriyyə aktivlərinin sintetik uçotunun metodoloji əsasların təşkil edir.

Dissertasiya işi girişdən,üç fəsildən,nəticə və təkliflərdən və istifadə olunmuş ədəbiyyat siyahısından ibarətdir.

Giriş mövzusunun aktuallığına həsr edilmişdir.Burada mövzusunun aktuallığıelmi yeniliyi,praktiki əhəmiyyəti və s məsələlər açıqlanmışdır.

Birinci “Dövriyyə aktivlərinin uçotu və təhlilinin nəzəri metodoloji əsasları” fəsilində dövriyyə aktivlərinin iqtisadi məzmunu və uçotunun vəzifələri, dövriyyə aktivlərinin təsnifatı və qiymətləndirilməsi konsepsiyası məsələləri araşdırılmışdır.

İkinci “Dövriyyə aktivlərinin uçotunun təşkili metodikası və onun təkmilləşdirilməsi istiqamətləri” fəsilində dövriyyə aktivlərinin uçotunun mövcud sistemi və onun qiymətləndirilməsi, dövriyyə aktivlərinin uçotunun təkmilləşdirilməsi

istiqamətləri yolları göstərilir.

Üçüncü “Dövriyyə aktivlərinin təhlilinin təkmilləşdirilməsi problemləri” fəsilində dövriyyə aktivlərinin təhlilinin vəzifələri və informasiya mənbələri, dövriyyə aktivlərindən istifadənin dinamikasının təhlili edilmişdir.

Dissertasiya işi nəticə və təkliflərlə yekunlaşır.

Ümumiyyətlə dissertasiya işi giriş, üç fəsil, nəticə və təkliflərdən, habelə istifadə edilən ədəbiyyat siyahısından ibarətdir,

РЕЗЮМЕ

Диссертационная работа называется «Анализ оборотных активов и проблемы учета». Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения и списка используемой литературы.

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

Первая глава исследования называется «Теоретическая и методологическая основа учета и анализа оборотных активов». Ниже приведены экономические показатели и цели учета оборотных средств, а также концепция классификации и оценки оборотных средств.

Вторая глава диссертационной работы озаглавлена «Методология учета основных средств и тенденции ее улучшения». Вот существующая система учета оборотных активов и их оценки, а также направления совершенствования учета оборотных активов.

В третьей главе диссертации «Проблемы совершенствования анализа текущих активов» были изучены задачи и источники анализа оборотных средств, проанализирована динамика использования оборотных средств.

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

SUMMARY

The thesis dissertation is called "Analysis of Circulating Assets and accounting problems". The thesis consists of an introduction, three chapters, conclusion and a list of used literature.

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

The first chapter of the research is called "Theoretical and methodological basis of accounting and analysis of current assets". Here are the economic contents and accounting objectives of the Circulating assets, as well as the concept of classification and valuation of circulating assets.

The second chapter of the dissertation work is entitled "Methodology of accounting for fixed assets and trends of its improvement". Here is an existing system of accounting for current assets and their valuation, as well as the directions for improving the accounting for turnover Assets.

In the third chapter of the thesis entitled "Problems of Improving Analysis of Current Assets", the tasks and sources of analysis of circulating assets were studied, and the dynamics of the use of circulating assets were analyzed.

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

“Magistr dissertasiyasının müdafiəyə buraxılması haqqında Elmi Şura sədrinin qeydi” _____

İmza: _____

Tarix: “ _____ ” “ _____ ” 2018

Azərbaycan Dövlət İqtisad Universiteti magistr dissertasiyasının müdafiəsi üzrə ixtisaslaşdırılmış Elmi Şuranın sədri universitetin Beynəlxalq magistratura və doktorantura mərkəzinin ixtisası üzrə magistrantı Rövşən Elşən oğlu tərəfindən

Ə R İ Z Ə

«Dövrüyyə aktivlərinin uçotu və təhlili problemləri» mövzusunda magistr dissertasiya işimi yerinə yetirmişəm. Sizdən xahiş edirəm ki, mənə dissertasiya işimi ixtisaslaşmış Elmi Şurada müdafiə etmək üçün icazə verəsiniz.

Ərizəmə əlavə edirəm:

1. Dissertasiya işi (cildlənmiş) 1 nüsxə
- 2 nüsxə (1 nüsxə dissertasiya işinə tikilməklə)
3. Fərdi iş planı əsli
4. Elmi rəhbərin rəyi 1 nüsxə
5. Rəsmi resenzentin rəyi 1 nüsxə
6. İxtisas kafedrasının ilkin müdafiə haqqında kafedra iclasının protokolundan çıxarışı 1 nüsxə
7. Dissertasiya işinin elektron versiyası 1 nüsxə

Qeyd: 1. Şəxsiyyət vəsiqəsinin surəti 1 nüsxə

2. Bakalavr diplomunun surəti 1 nüsxə

İmza: _____

Tarix: _____

“ _____ ” “ _____ ” 2018

“Dissertasiya işinin tərtibatı və sənədləşdirilməsi dissertasiya işlərinin yazılışına dair qüvvədə olan metodiki və normativ sənədlərin tələblərinə uyğundur”

İxtisas kafedrasının müdiri:

İmza: _____

Tarix: “ _____ ” “ _____ ” 2018

Təsdiq edirəm.

MM-nin direktoru:

İmza: _____

Tarix: “ _____ ” “ _____ ” 2018

MM/Fr/12

Rev.Tarix:

AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI TƏHSİL NAZİRLİYİ

AZƏRBAYCAN DÖVLƏT İQTİSAD UNİVERSİTETİ
BEYNƏLXALQ MAGİSTRATURA VƏ DOKTORANTURA MƏRKƏZİ

«Təsdiq edirəm»
Magistr mərkəzinin direktoru

«_____» «_____» 2018 il.

MAGİSTRANTIN FƏRDİ İŞ PLANI

Magistrant: Rövşən Elşən oğlu

Magistr dissertasiyasının mövzusu: «Dövriyyə aktivlərinin uçotu və təhlili problemləri»

Elmi rəhbər: i.e.n., dosent Mustafayev Yahya Rəsul oğlu

Məsləhətçi _____

(A.S.A., elmi dərəcə və elmi ad)

Kafedra: «**Mühasibat uçotu və audit**»

İxtisas /Magistr proqramı/: 060402 «Mühasibat uçotu və audit»

İxtisaslaşma: «İstehsal sferasında mühasibat uçotu və audit»

Magistr proqramının rəhbəri: **i.ü.f.d.dosent Musayeva N.M.**

Magistraturada təhsil aldığı dövr: 2016-2018

Magistr dissertasiyasının kafedraya təqdim edilməsinin son müddəti **aprel 2018**

Magistrant: Rövşən Elşən oğlu

imza, tarix

Magistr proqramının rəhbəri: **i.ü.f.d.dos.Musayeva N.M.**

imza, tarix

Elmi rəhbər: **i.e.n.dos.Mustafayev Y.R.**

imza, tarix

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

imza, tarix

MAGİSTR DİSSERTASIYASI ÜZƏRİNDƏ İŞİN

PLAN-QRAFİKİ

S/s	PLAN ÜZRƏ GÖRÜLCƏK İŞLƏR	İcra müddəti	Elmi rəhbərin qeydləri
I S E M E S T R			
1.	Ədəbiyyatların toplanılması	Dekabr	
2.	Dissertasiya işinin planının tərtib edilməsi	Yanvar	
	Elmi rəhbər /imza, tarix/	Magistrant /imza, tarix/	
II S E M E S T R			
3.	İşin məqsəd və vəzifələrinin müəyyən edilməsi	Fevral	
4.	Metodun seçilməsi,quruluşu və	Mart	
5.	strukturunun müəyyən edilməsi	Aprel	
6.	Dissertasiya işinin birinci fəslinin	May	
7.	işlənməsi və təhvil verilməsi	İyun	
	Elmi rəhbər /imza, tarix/	Magistrant /imza, tarix/	
III S E M E S T R			
8.	Dissertasiya işinin ikinci fəsli	Sentyabr	
9.	üzərində işlənməsi və təhvil	Oktyabr	
10.	Dissertasiya işinin üçüncü fəsli	Noyabr	
11.	üzərində işlənməsi və təhvil	Dekabr	
12.	verilməsi	Yanvar	
	Elmi rəhbər /imza, tarix/	Magistrant /imza, tarix/	
IV S E M E S T R			
13.	Nəticələrin işlənməsi	Fevral	
14.	Dissertasiya işinin ümumiləşdirilməsi və kafedraya təhvil verilməsi	Mart	
	Elmi rəhbər /imza, tarix/	Magistrant /imza, tarix/	

Magistr proqramının rəhbəri: **i.ü.f.d.dos.Musayeva N.M.***imza, tarix*Elmi rəhbər: **i.e.n.dos.Mustafayev Y.R.***imza, tarix*

MAGİSTR DİSSERTASIYASININ İŞ PLANI

Magistr dissertasiyasının adı «Dövriyyə aktivlərinin uçotu və təhlili problemləri»

GİRİŞ

Fəsil I. Dövriyyə aktivlərinin uçotu və təhlilinin nəzəri metodoloji əsasları

1.1. Dövriyyə aktivlərinin iqtisadi məzmunu və uçotunun vəzifələri

1.2. Dövriyyə aktivlərinin təsnifatı və qiymətləndirilməsi konsepsiyası

Fəsil II. Dövriyyə aktivlərinin uçotunun təşkili metodikası və onun təkmilləşdirilməsi istiqamətləri

2.1. Dövriyyə aktivlərinin uçotunun mövcud sistemi və onun qiymətləndirilməsi

2.2. Dövriyyə aktivlərinin uçotunun təkmilləşdirilməsi istiqamətləri

Fəsil III. Dövriyyə aktivlərinin təhlilinin təkmilləşdirilməsi problemləri

3.1. Dövriyyə aktivlərinin təhlilinin vəzifələri və informasiya mənbələri

3.2. Dövriyyə aktivlərindən istifadənin dinamikasının təhlili

NƏTİCƏ

ƏDƏBİYYAT SİYAHISI

REZÜME

SUMMARY

Magistrant: Rövşən Elşən oğlu

Elmi rəhbər: dos.i.e.n.Mustafayev Y.R.

Azərbaycan Dövlət İqtisad Universiteti
«Magistr Mərkəzi» məzunu Rövşən Elşən oğlunun
«Dövriyyə aktivlərinin uçotu və təhlili problemləri»
mövzusunda yazdığı dissertasiya işinə

R Ə Y

Ölkəmizdə və digər MDB ölkələrində mühasibat uçotu və hesabatına dair qəbul edilmiş normativ sənədlərdə bütövlükdə “aktiv” anlayışının mahiyyəti açıqlanmamışdır. “Mühasibat uçotu haqqında” AR Qanununda ümumiyyətlə aktivlər anlayışının deyil, onun tərkib hissəsi olan dövriyyədən kənar və dövriyyə aktivlərinin qısa xüsusiyyətləri açılib göstərilir: “Dövriyyədən kənar (uzunmüddətli) aktivlər: faydalı xassələrinin bir neçə il ərzində istifadə olunması gözlənilən aktivlərdir. Dövriyyə vəsaitləri (aktivləri): bir il ərzində yaxud adi (normal) əməliyyat dövründə (bu dövr bir ildən çox olmumaqla) istehsalat, tədavi və isehlak sahələrində iştirakı nəzərdə tutulan pul vəsaitləri və digər aktivlərdir”. Göründüyü kimi həmin Qanunda yalnız aktivlərin iki böyük qrupunun yalnız faydalı xassələrinin istiladə müddəti göstərilir. Əslində bu, aktivlərin istifadə müddətinə görə qruplaşdırılmasıdır.

Aktivlərin mahiyyəti öz əksini başlıca funksiyada-müəssisəyə gəlir gətirməsində tapır. Başqa sözlə, hər cür aktivin yaradılması, əldə olunması (onun hansı mənbələr hesabına, ya da hansı mülkiyyət hüququ əsasında əldə edilməsindən asılı olmayaraq) yalnız bir məqsəd güdür, yaxud funksiya daşıyır gəlir əldə etmək.

Bu nöqteyi-nəzərdən dissertasiya işinin mövzusu öz aktuallığına görə heç bir şübhə doğurmur.

Dissertasiya işi girişdən, üç fəsildən, nəticə və təkliflərdən və istifadə olunmuş ədəbiyyat siyahısından ibarətdir.

Giriş mövzusunun aktuallığına həsr edilmişdir. Burada mövzusunun aktuallığı, elmi yeniliyi praktiki əhəmiyyəti və sair açıqlanmışdır.

Birinci fəsildə aşağıdakı məsələlər araşdırılmışdır dövriyyə aktivlərinin iqtisadi məzmunu və uçotunun vəzifələri, dövriyyə aktivlərinin təsnifatı və qiymətləndirilməsi konsepsiyası

İkinci fəsildə bu məsələlər əhatə edilir: dövriyyə aktivlərinin uçotunun mövcud sistemi və onun qiymətləndirilməsi, dövriyyə aktivlərinin uçotunun təkmilləşdirilməsi istiqamətləri

Üçüncü fəsildə bu məsələlər təhlil edilmişdir: dövriyyə aktivlərinin təhlilinin vəzifələri və informasiya mənbələri, dövriyyə aktivlərindən istifadənin dinamikasının təhlili.

Dissertasiya işi nəticə və təkliflərlə yekunlaşır.

Bütün bunları nəzərə alaraq Rövşən Elşən oğlunun «Dövriyyə aktivlərinin uçotu və təhlili problemləri» mövzusunda yazdığı dissertasiya işi bütün müasir tələblərə cavab verir və onu müzakirəyə buraxılmasını məqsədəuyğun sayıram.

**Dissertasiya işinin
rəhbəri**

dos.i.e.n. Mustafayev Y.R.

Azərbaycan Dövlət İqtisad Universiteti
«Magistr Mərkəzi» məzunu Rövşən Elşən oğlunun
«Dövriyyə aktivlərinin uçotu və təhlili problemləri»
mövzusunda yazdığı dissertasiya işinə

R Ə Y

Müəssisənin aktivlərinin qiymətləndirilməsinin başlıca məqsədi onların faydalı istifadəsindən olan mənfəəti müəyyən etməkdir. Axı nəzəri cəhətdən qiymət yeni yaradılan dəyərin pulla ifadəsidir. Əgər mənfəət yeni yaradılan dəyərli bir hissədirsə və ya onun hamısıdırsa onda bu o deməkdir ki, aktivlərin özünün qiymətləndirilməsi yeni yaradılan dəyərin (mənfəətin) ölçülməsi üçün lazımdır. Deməli, aktivlərin qiymətləndirilməsi mənfəətin həcmnin nəzəri cəhətdən müəyyənləşdirilməsi zərurətindən irəli gəlir. Belə mənfəət hələlik reallaşdırılmaya bilər, lakin onun mücərrəd şəkildə kəmiyyəti müəyyən edilməlidir və bu gələcək praktiki qərarların qəbul edilməsi üçün vacibdir.

Praktiki cəhətdən, yeni mühasibat nöqteyi-nəzərindən mənfəətin hesablanması üçün isə ilk növbədə xərclərlə gəlirləri müqayisə etmək lazım gəlir. Bu halda xərclər aktivlərin əldə edilməsi üçün sərf edilmiş kapitaldır ki, onun istifadəsi müəyyən dövr ərzində gəlir gətirəcəkdir.

Bu baxımdan dissertasiya işi olduqca aktualdır.

Dissertasiya işi girişdən, üç fəsildən, nəticə və təkliflərdən və istifadə olunmuş ədəbiyyat siyahısından ibarətdir.

Girişdə mövzunun aktuallığı açıqlanır.

Birinci fəsildə dövriyyə aktivlərinin uçotu və təhlilinin nəzəri metodoloji əsasları məsələlərinə baxılmışdır.

İkinci fəsildə dövriyyə aktivlərinin uçotunun təşkili metodikası və onun təkmilləşdirilməsi istiqamətləri yolları göstərilmişdir.

Üçüncü fəsildə dövriyyə aktivlərinin təhlilinin təkmilləşdirilməsi problemləri təhlil edilmişdir.

Aparılan tədqiqata əsasən nəticə və təkliflər verilmişdir.

Yuxarıda qeyd olunanları nəzərə alaraq Rövşən Elşən oğlunun «Dövriyyə aktivlərinin uçotu və təhlili problemləri» mövzusunda yazdığı dissertasiya işini müsbət qiymətləndirirəm və onu müzakirəyə buraxılmasını tövsiyyə edirəm.

«Mühasibat uçotu və audit»

kafedrasının dosenti

i.ü.f.d.Musayeva N.M.