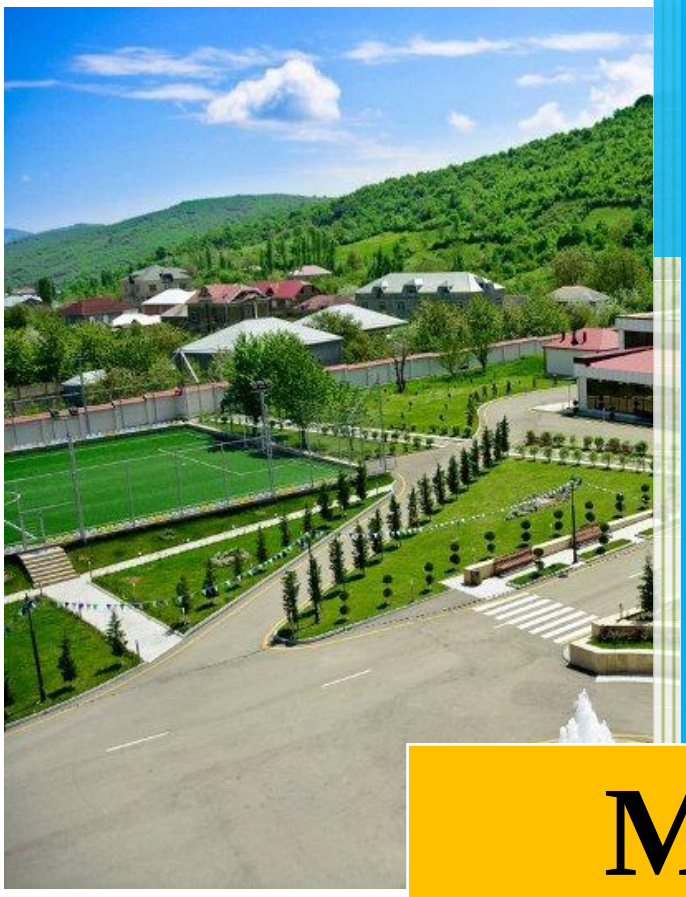
Sifariz Səbzəliyev



Maliyyə hesabatı

Bakı-2018

AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI TƏHSİL NAZİRLİYİ
AZƏRBAYCAN DÖVLƏT İQTİSAD UNİVERSİTETİ

Sifariz Səbzəliyev

MALİYYƏ HESABATI

Dərs vəsaiti

"050402-Mühasibat uçotu və audit" ixtisası üzrə bakalavr və magistr pilləsində təhsil alan tələbələr üçün

Azərbaycan Dövlət İqtisad Univesitetinin Tədris-Metodiki Şurasının 27 oktyabr 2017-ci il tarixli 01 saylı protokolu ilə ali məktəb tələbələri üçün dərs vəsaiti kimi dərc olunması tövsiyə edilmişdir.

BAKI-2018

Elmi redaktor: iqtisad üzrə fəlsəfə doktoru, dosent **Ə.S.Salahov**

Rəyçilər: iqtisad elmləri doktoru, professor **Q.Ə.Abbasov**

iqtisad elmləri doktoru, professor **V.T.Novruzov**

iqtisad elmləri doktoru, professor **B.X.Ataşov**

Səbzəliyev S. Maliyyə hesabatı. Dərs vəsaiti. Bakı: "İqtisad Universiteti" Nəşriyyatı – 2018. - 312 səh.

ISBN 978-9952-501-02-5

© Səbzəliyev S. - 2018
© "İqtisad Universiteti" Nəşriyyatı – 2018

MÜNDƏRİCAT

GİRİŞ 7

I BÖLMƏ. MALİYYƏ HESABATININ NƏZƏRİ VƏ METODİKİ ƏSASLARI

I FƏSİL. MALİYYƏ HESABATINA GİRİŞ 10

1.1. Bazar iqtisadiyyatında maliyyə hesabatlarının təyinatı 10
1.2. Azərbaycanda və dünya praktikasında maliyyə hesabatının normativ tənzimlənməsi 12
1.3. Maliyyə hesabatlarının tərkibi. 14
1.4. Maliyyə hesabatından istifadə edənlər. 16
1.5. Maliyyə hesabatlarının harmonizasiyası və standartlaşdırılmasının zəruriliyi. 20
1.6. Maliyyə hesabatının MHBS-na uyğun transformasiyası 25

II FƏSİL. MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ VƏ MİLLİ STANDARTLARI, ONLARIN QARŞILIQLI ƏLAQƏLƏRİ 29

2.1. Maliyyə hesabatının mahiyyəti 29
2.2. İllik maliyyə hesabatının konseptual əsasları 30
2.3. Maliyyə hesabatının keyfiyyət xüsusiyyətləri. 32
2.4. Maliyyə hesabatının təqdim olunduğu ünvanlar və müddətlər. . . . 34
2.5. Maliyyə hesabatı formalarında düzəlişlərin aparılması qaydası. . . 36
2.6. İnventarlaşma maliyyə hesabatının etibarlılığını təmin edən üsullardan biridir 37

II BÖLMƏ. MALİYYƏ HESABATININ AYRI-AYRI TƏRKİB HİSSƏLƏRİ

III FƏSİL. MÜHASİBAT BALANSI 42

3.1. Mühasibat balansının mahiyyəti və əhəmiyyəti 42
3.2. Balansın daxili qarşılıqlı əlaqəsi 43
3.3. Mühasibat balansının növləri və formaları 46
3.4. Mühasibat balansının maddələrinin qiymətləndirilməsi xüsusiyyətləri 51
3.5. Azərbaycanda və beynəlxalq praktikada balansların quruluş sxemləri 54

IV FƏSİL. MƏNFƏƏT VƏ ZƏRƏRLƏR HAQQINDA HESABAT 57
4.1. Bazar iqtisadiyyatında mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın əhəmiyyəti və məqsədli istiqaməti 57
4.2. Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın qurulması prinsipləri . . . 59
4.3. Azərbaycanda və beynəlxalq praktikada mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın qurulması sxemləri 61
4.4. Azərbaycanda və beynəlxalq praktikada mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın qurulması göstəriciləri 66

V FƏSİL. KAPİTALDA DƏYİŞİKLİKLƏR HAQQINDA HESABAT 73
5.1. «Kapitalda dəyişikliklər haqqında hesabat» üzrə kommersiya təşkilatları üçün 2№-li MMUS-un ümumi müddəaları 73
5.2. Hesabatda istifadə edilən əsas anlayışlar 74
5.3. Kapitalın komponentləri, tanınması və qiymətləndirilməsi 75
5.4. Səhmlərin geri alınması və ləğv edilməsi 78

VI FƏSİL. PUL VƏSAİTLƏRİNİN HƏRƏKƏTİ HAQQINDA HESABAT 82
6.1. Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatın təyinatı və məqsədləri 82
6.2. Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatın qurulmasının məntiqi ardıcıllığı 84
6.3. Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatın məzmunu 86
6.4. Pul vəsaitlərinin axını və onların təsnifatı 93
6.5. Əməliyyat fəaliyyətindən alınan pul vəsaitlərinin hərəkitinin hesablanması metodları 100

VII FƏSİL. UÇOT SİYASƏTI, UÇOT QİYMƏTLƏRİNDƏ DƏYİŞİKLİKLƏR VƏ SƏHVLƏR 106
7.1. Uçot siyasəti, onun təyinatı, məqsədi və tətbiq olunması sahələri. 106
7.2. Uçot siyasətində dəyişikliklər 110
7.3. Uçot siyasətində verilən məlumatların açıqlanması 113
7.4. Uçot qiymətlərində dəyişikliklər 115
7.5. Retrospektiv qaydada yenidən təqdim etməyə qoyulan məhdudiyyətlər 120

III BÖLMƏ. MALİYYƏ HESABATININ TƏTBİQİ FORMALARI

VIII FƏSİL. BİRLƏŞDİRİLMİŞ (KONSOLİDƏ EDİLMİŞ) MALİYYƏ HESABATLARI 122
8.1.Birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatlarının təyinatı, məqsədi və tətbiq olunma sahəsi 122
8.2. Konsolidə edilmiş hesabatın qarşısında duran vəzifələr və onun tərtib olunması texnikası 125
8.3. Əsas (ana) müəssisə, övlad müəssisə və asılı cəmiyyətlər anlayışı və onlara nəzarətin növləri 127
8.4. Birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatı və onun tərtib olunması proseduraları 130
8.5. Birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatının hazırlanması prinsipləri 134
8.6. Birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) mühasibat balansının mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın struktutu 136
8.7. Xarici övlad müəssisələrin birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatının xüsusiyyətləti 139

IX FƏSİL. TƏŞKİLATLARIN BİRGƏ FƏALİYYƏTİ HAQQINDA MALİYYƏ HESABATI 144
9.1. "Təşkilatların birgə fəaliyyəti haqqında maliyyə hesabatları üzrə" 21№-li MMUS-ın təyinatı, məqsədi və tətbiqi sahəsi 144
9.2. Birgə fəaliyyətin formaları 146
9.3. Sahibkarın maliyyə hesabatları 149
9.4. Standartda verilən informasiyaların açıqlanması 152

X FƏSİL. ARALIQ MALİYYƏ HESABATLARI 153
10.1. "Aralıq maliyyə hesabatları üzrə" Kommersiya təşkilatları üçün 29№-li Milli Mühasibat Uçotu Standartının təyinatı, məqsədləri və tətbiqi sahəsi 153
10.2. Aralıq maliyyə hesabatlarının tərkibi 154
10.3. Seçilmiş izahlı qeydlər 155
10.4. Aralıq maliyyə hesabatlarının təqdim edilməsi üçün tələb olunan dövrlər 157
10.5. Aralıq maliyyə hesabatlarında informasiyaların tanınması və qiymətləndirilməsi 159

XI FƏSİL. HİPERİNFLYASİYA ŞƏRAİTİNDƏ MALİYYƏ HESABATLARI 163
11.1. «Hiperinflyasiya şəraitində maliyyə hesabatları üzrə» 30№-li Milli Mühasibat Uçotu Standartının tətbiq olunduğu sfera 163
11.2. İlkin dəyərə əsaslanan maliyyə hesabatları 168
11.3. Hiperinflyasiya şəraitində balans maddələrinin yenidən nəzərdən keçirilməsi. 170
11.4. Xalis monetar maddələr üzrə mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın yenidən nəzərdən keçirilməsi 174
11.5. Xalis monetar maddələr üzrə birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatları 177
11.6. Maliyyə hesabatında informasiyaların açıqlanması 179

XII FƏSİL. ƏMƏLİYYAT SEQMENTLƏRİ ÜZRƏ HESABAT . 180
12.1. "Əməliyyat seqmentləri üzrə" 34№-li Kommersiya təşkilatları üçün Milli Mühasibat Uçotu Standartı, onun məqsədi və təyinatı 180
12.2. Əməliyyat seqmentləri müəssisələrin komponenti kimi 187
12.3. Seqment hesabatlarında cəmlənmə meyarları və kəmiyyət hüdudları. 188
12.4. Mənfəət və zərərlər, aktivlər və öhdəliklər haqqında məlumatlar 189
12.5. Seqment hesabatlarının ilkin və təkrar formatlarının formalaşması 190
12.6. Hesabat seqmentləri üzrə informasiyaların açıqlanması 194

KURS ÜZRƏ TÖVSİYƏ OLUNAN ƏDƏBİYYATIN SİYAHISI.

ƏLAVƏLƏR 198
ƏLAVƏ 1 199
ƏLAVƏ 2 212
ƏLAVƏ 3 215

GİRİŞ

Ölkəmizdə iqtisadi inkişafın müasir dövründə müəssisə və təşkilatların idarə edilməsində mühasibat uçotu və maliyyə hesabatının rolu get-gedə artmaqdadır. Mühasibat uçotu və maliyyə hesabatı sahəsində beynəlxalq standartların ölkəmizdə tətbiq olunması və onların əsasında Azərbaycan iqtisadiyyatının özəlliklərinə uyğunlaşdırılmış milli standartların yaradılması ölkə iqtisadiyyatının dünyanın inkişaf etmiş iqtisadi qurumlarına müvəffəqiyyətlə və əlverişli şəkildə inteqrasiyasına və yüksələn templə inkişaf etdirilməsinə hesablanmışdır. Bununla əlaqədar olaraq, son onillikdə mühasibat uçotu və maliyyə hesabatının bir çox məsələlərində ciddi dəyişikliklər meydana gəlmişdir. Demək olar ki, mühasibat uçotu və maliyyə hesabatı nəzəri və praktiki cəhətdən dəyişikliyə uğramış və müasir bazar iqtisadiyyatının tələblərinə tamamilə uyğun olan yeni iqtisadi əsaslar üzərində formalaşdırılmışdır. Bütün bunlar "050402-Mühasibat uçotu və audit" ixtisası üzrə mütəxəssis hazırlığında mühasibat-maliyyə hesabatının dərindən öyrənilməsi zərurətini şərtləndirmişdir.

Maliyyə hesabatı müəssisənin mühasibat uçotu prosesinin son məhsulu və uçot informasiyalarının işlənməsinin son mərhələsidir. Maliyyə hesabatında müəssisənin kənar istifadəçilər üçün təqdim etdiyi standart informasiyalar əks olunur. Ona görə də mühasibat uçotunun tələbələrə öyrədilməsi prosesində maliyyə hesabatı özünəməxsus şəkildə mühüm yer tutur. Bunları nəzərə alaraq, "050402-Mühasibat uçotu və audit" ixtisası üzrə bakalabr ali təhsilinin dövlət standartında maliyyə hesabatının ayrıca fənn kimi tədris olunması nəzərdə tutulmuşdur. Oxuculara təqdim edilən bu dərs vəsaitində həmin standartın tələblərinə uyğun hazırlanmışdır. Bununla yanaşı, dərs vəsaitinin hazırlanmasında mühasibat uçotu və maliyyə hesabatı sahəsində ölkəmizdə hal-hazırda tətbiq olunan beynəlxalq və milli standartların tələbləri də nəzərə alınmışdır.

Dərs vəsaitinin 3 bölmədən və 12 fəsildən ibarətdir. Birinci bölmə 2 fəsildən ibarət olub, maliyyə hesabatının nəzəri və metodiki məsələlərinə həsr edilmişdir. Burada maliyyə hesabatının təyinatı, mahiyyəti, normativ tənzimlənməsi, tərkibi, konseptual əsasları və digər bu kimi məsələlərə baxılır.

"Maliyyə hesabatının ayrı-ayrı tərkib hissələri" adlanan və 5 fəsildən ibarət olan ikinci bölmədə mühasibat balansı, mənfəət və zərərlər haqqında hesabat, kapitalda dəyişikliklər haqqında hesabat, pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat və uçot siyasəti, uçot qiymətlərində dəyişikliklər və səhvlər hər biri bir fəsildə olmaqla şərh edilir.

Üçüncü bölmə 5 fəsildən ibarət olub, burada birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatlarının, təşkilatların birgə fəaliyyəti haqqında maliyyə hesabatının, aralıq maliyyə hesabatlarının, hiperinflyasiya şəraitində maliyyə hesabatlarının və əməliyyat seqmentləri üzrə hesabatın hər birinin mahiyyəti, xarakterik xüsusiyyətləri və tətbiqi məsələləri verilir.

Dərs vəsaitinin sonunda kurs üzrə tövsiyyə olunan ədəbiyyatın siyahısı və əlavələr verilir. Əlavələrdə "Mühasibat uçotu haqqında" Azərbaycan Respublikasının Qanunu və Azərbaycan Dövlət Neft Şirkətinin 31 dekabr 2014-cü il tarixinə konsolidasiya olunmuş maliyyə hesabatı verilmişdir.

Bu dərs vəsaitinin mühasibat uçotu və maliyyə hesabatının yeni standartlarının tələbləri əsasında yazılmış ilk vəsait olduğu üçün onun istifadəsi prosesində bəzi nöqsanlar aşkar edilə bilər. Oxuculardan xahiş olunur ki, belə nöqsanlar haqqında rəy və təkliflərini bu ünvana göndərsinlər:

Bakı şəhəri, İstiqlaliyyət küçəsi-6, Azərbaycan Dövlət İqtisad Universiteti, "Mühasibat uçotu və audit" kafedrası. Telefon: +994124926054.

I BÖLMƏ. MALİYYƏ HESABATININ NƏZƏRİ VƏ METODİKİ ƏSASLARI

BU BÖLMƏDƏ:

I Fəsil. Maliyyə hesabatına giriş

II Fəsil. Maliyyə hesabatının beynəlxalq və milli standartları, onların qarşılıqlı əlaqələri

I FƏSİL. MALİYYƏ HESABATINA GİRİŞ

1.1. Bazar iqtisadiyyatında maliyyə hesabatının təyinatı
1.2. Azərbaycanda və dünya praktikasında maliyyə hesabatının normativ tənzimlənməsi.
1.3. Maliyyə hesabatının tərkibi
1.4. Maliyyə hesabatından istifadə edənlər
1.5. Maliyyə hesabatlarının harmonizasiyası və standartlaşdırılmasının zəruriliyi
1.6. Maliyyə hesabatının MHBS-na uyğun transformasiyası

1.1. Bazar iqtisadiyyatında maliyyə hesabatının təyinatı

Müasir dünyada informasiyanın rolu dönmədən artmaqdadır. Sahibkarlıq fəaliyyətində mənfəətin əldə edilməsində və kapitalın artımında öz əksini tapan işğüzar müvəffəqiyyət iqtisadi informasiyaların keyfiyyətindən asılıdır. İnvestisiya qərarlarının qəbulu, müştərilərin, malsatanların və diğər işğüzar partnyorların seçilməsi üçün məlumatların tamlığı və etibarlılığı mühüm şərtdir.

Mühasibat hesabatı dedikdə, istifadəçi üçün qəbul ediləsi görünüşdə təqdim olunan informasiyalar başa düşülür.

Məlum olduğu kimi, hesabat adətən kağız üzərində tərtib edilərək, kağız daşıyıcısı formasında təqdim edilir. Lakin müasir dövrdə hesabat həm elektron formada, həm də digər formalarda tərtib oluna bilər.

Mahiyyətinə görə hesabat, təşkilatın və bazarın digər subyektlərinin əlaqələndirici həlqəsi hesab olunur. Eyni zamanda müxtəlif dövrlərdə tərtib edilən hesabatla qanunvericiliklə təsbit olunan hesabatları digər mühasibat hesabatları ilə eyniləşdirmək olmaz. Dövri və qanunvericiliklə təsbit olunan hesabatlar, hər şeydən əvvəl, dövlətin ehtiyaclarını ödəyir. Bununla yanaşı, qanunvericilikdə nəzərdə tutulmayan, lakin daxili ehtiyaclara yönəldilən bəzi informasiyaları da hesabat formasında qruplaşdırmaq lazım gəlir. Belə hesabatlardan adətən idarəetmə məqsədləri üçün istifadə olunur.

Mühasibat uçotunun əsrlər ərzində bir neçə qarışıq fənlərə bölünməsi mühasibat hesabatları ilə eyni olan, lakin qarşıq fənləri əhatə edən hesabatların tərtib edilməsi imkanlarını meydana gətirmişdir. Bütün bunlar, – statistika, audit, iqtisadi təhlil, hamısı özlüyündə informatik iqtisadi sistemi əhatə edir. Buna görə də həmin fənlərin məlumatları əsasında hesabatların formalaşması mahiyyət etibarilə mühasibat hesabatlarının formalaşmasından fərqlənmir. Belə hesabatlara misal olaraq statistik, auditor və başqa hesabatları qeyd edə bilərik. Əgər uçotun maliyyə və idarəetmə uçotuna bölünməsi qəbul etsək, onda dövri hesabatları maliyyə hesabatlarına, daxili istifadə üçün nəzərdə tutulan hesabatları isə idarəetmə hesabatlarına aid edilməlidir.

Hesabatın tərtibi müəyyən vaxt kəsiyi ərzində (ay, rüb, altı ay, il) müəssisənin təsərrüfat fəaliyyətinin son mərhələsi, eyni zamanda mühasibat uçotunun yekunu hesab olunur. Maliyyə hesabatının göstəriciləri müəssisənin fəaliyyətinin təkcə cari vəziyyətini deyil, həmçinin onun keçmiş hesabat dövrlərinə aid olan informasiyaları əks etdirir. Ona görə də hesabatdan istifadə edən şəxs cari informasiyaları keçmiş hesabat dövrünün informasiyaları ilə müqayisə etmək imkanlarına malik olur.

Hər bir istifadəçi maliyyə hesabatında bilavasitə onu maraqlandıran müəyyən məlumatları tapa bilir. Daha konkret desək, kimisə müəssisənin mənfəətlə və ya zərərlə işləməsi, kimisə onun kreditorlara nə qədər borcunun olması və s. maraqlandırır. Hesabatda belə informasiyaların istifadəçi tərəfindən tapılaraq, mövcud şəraitə uyğun qiymətləndirilməsinə hesabatın "oxunması" deyilir. Hesabatı müxtəlif şəkildə "oxumaq" olar.

Bütün hallarda burada verilən rəqəmlərin izahı müəyyən çətinliklər yaradır. Müəssisənin təsərrüfat fəaliyyəti haqqında tam açıqlanmış mənzərəyə nail olmaq üçün iqtisadi təhlilin instrumentariyasından istifadə edə bilmək çox vacibdir.

Maliyyə hesabatı istifadəçiləri faydalı informasiyalarla həqiqətən təmin edə bilmək üçün keyfiyyətli tərtib olunmalı, onda bütün zəruri informasiyalar verilməlidir. Aydın məsələdir ki, istifadəçilərə verilən informasiyaların qaneedici olmaması biznes üçün çox ciddi əngəllər törədir. Müasir dövrdə müəssisənin maliyyə hesabatında hansı informasiyaların verilməsi mühasibat uçotu və maliyyə hesabatının standartları ilə tənzimlənir.

1.2. Azərbaycanda və dünya praktikasında maliyyə hesabatının normativ tənzimlənməsi

Maliyyə hesabatlarını düzgün tərtib etmək üçün qüvvədə olan qanunvericiliyin bütün tələblərini nəzərə alan informasiyalara malik olmaq lazımdır. Hazırda Azərbaycanda uçot və hesabatın tənzimlənməsinin dördsəviyyəli sistemi təşəkkül tapmışdır. Bu sistemin formalaşmasına ölkədə iqtisadi cəhətdən yenidənqurma, təşkilatların yeni bazar şəraitinə uyğunlaşması, habelə Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartları əsasında Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının hazırlanması və tətbiqi fəal rol oynamışdır.

Birinci səviyyəyə mühasibat uçotunu və hesabatı müstəqim və dolayı şəkildə tənzimləyən qanunlar, Respublika Prezidentinin sərəncamları və Nazirlər Kabinetinin qərarları aiddir. Bu səviyyədə başlıca normativ akt 2 sentyabr 2004-cü ildə dərc olunmuş "Mühasibat uçotu haqqında" Azərbaycan Respublikası Qanunu və onun tətbiqi haqqında Azərbaycan Respublikası Prezidentinin 7 fevral 2005-ci ildə imzaladığı fərman hesab olunur. Bu Qanun mühasibat uçotu və hesabatın hüquqi əsaslarını, dövlət tənzimlənməsi qaydalarını, tətbiq edilən uçot standartlarını, müxtəlif təsərrüfat subyektlərində maliyyə hesabatlarının tərtib olunmasının zəruriliyini, məlumatların məxfiliyinin qorunması şərtlərini, MHBS-na müvafiq surətdə mühasibat uçotunun islahat proqramlarını və əsas konsepsiyasını müəyyənləşdirir.

Azərbaycan Respublikasının Mülki Məcəlləsi, Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi, "Səhmdar Cəmiyyəti haqqında" Azərbaycan Respublikası Qanunu və digər bu kimi qanunlar ölkəmizdə mühasibat uçotunu və maliyyə hesabatını qanunvericilik üzrə tənzimləyən normativ sənədlərə aid edilir.

İkinci səviyyə dedikdə, Respublika Maliyyə Nazirliyinin təşkilati və metodiki rəhbərliyi altında hazırlanmış olan Milli Mühasibat Uçotu Standartları (MMUS) başa düşülür. 2008-ci ildən qüvvədə olan Milli Mühasibat Uçotu Standartları "Mühasibat Uçotu haqqında" Azərbaycan Respublikası Qanununun əsas müddəalarını konkretləşdirir və konkret təsərrüfat əməliyyatlarının uçotu ilə bağlı müxtəlif metodoloji məsələləri nəzərdən keçirir. Hal-hazırda respublikada kommersiya təşkilatları üçün 37, büdcə

təşkilatları üçün 24, qeyri-hökümət təşkilatları üçün 1 standart olmaqla, cəmi 62 Milli Mühasibat Uçotu Standartı fəaliyyət göstərməkdədir.

Müəssisələrin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin yeni hesablar planı da Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının tərkib hissəsi ollmaqla, ikinci səviyyəyə aid edilir.

Üçüncu səviyyə müxtəlif təyinatlı normativ sənədləri birləşdirir və tövsiyə xarakteri daşıyır. Bunlara təlimatlar, şərhlər, Respublika Maliyyə Nazirliyinin və digər müvafiq nazirliklərin uçotun ümumi metodologiyasını konkretləşdirən məktubları və digər bu kimi normativ sənədlər aid edilir.

Dördüncü səviyyə təşkilatın özünün hazırladığı əmrlərdən, göstərişlərdən və təlimatlardan ibarətdir (məsələn, müəssisənin uçot siyasəti, işçi hesablar planı və s.).

Uzun illər ərzində bazar ənənələri əsasında fəaliyyət göstərən ölkələrdə (Fransa, İtaliya, Almaniya, ABŞ) mühasibat uçotu və hesabatın tənzimlənməsi sistemi biri-digərindən fərqlənir. Həmin ölkələrdə bu sahədə mövcud olan praktika Azərbaycandan da ciddi şəkildə fərqlidir.

Fransada uçot və hesabatın tənzimlənməsinin əsasını Kommersiya Kodeksi təşkil edir. Bu sənəddə mühasibat uçotunun təşkili və hesabatın hazırlanmasının başlıca şərtləri öz əksini tapmışdır.

Almaniyada mühasibat işinin çox qədim ənənələri mövcuddur. Bu ölkədə uçot və hesabatın qanunvericilik əsası Ticarət Kodeksi hesab olunur. Adı çəkilən sənəd mühasibat uçotunun digər məsələləri ilə yanaşı, hesabatın tərtib olunması qaydalarını da tənzimləyir. Burada balansın, mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın məzmunu və tərtib olunması ilə bağlı qaydalar ətraflı şəkildə araşdırılır. Almaniyada vahid hesablar planı qüvvədədir və onun əsasında sənaye, ticarət və maliyyə sferasının təşkilatları üçün ayrı-ayrı sahələr üzrə mühasibat uçotunun hesablar planı hazırlanmışdır.

Müxtəlif alman mənbələrinə nəzər salsaq, görərik ki, bu ölkədə mühasibat uçotu və hesabatın aparılmasını tənzimləyən aşağıdakı sənəd qruplarını fərqləndirmək olar:

- kommersiya normativ aktları;
- vergi qanunvericiliyi;
- vergi təlimatları;
- uçot siyasətinin materialları;

- peşə təşkilatlarının tövsiyələri.

İtaliyada uçot və hesabat sisteminin qanunvericilik əsası kimi Mülki Kodeks, Respublika Prezidentinin sərəncamları, habelə Maliyyə Nazirliyinin müvafiq əmrləri, o cümlədən peşə təşkilatlarının tövsiyələri çıxış edir.

ABŞ-da mühasibat uçotu və hesabatını tənzimləyən başlıca sənəd GAAP sistemi hesab olunur. GAAP özünün mahiyyətinə görə uçot standartlarının rolunu oynayan və hamı tərəfindən qəbul edilən ümumi uçot prinsiplərindən ibarətdir.

GAAP sistemində sənədlərin dörd səviyyəsi fərqləndirilir:

1. A səviyyəsi:
- maliyyə uçotu standartları üzrə təlimat;
- interpretasiyalar;
- tövsiyələr;
- mühasibat uçotu üzrə tədqiqat bülletenləri.

2. B səviyyəsi:
- texniki bülletenlər;
- mühasibat uçotu və audit üzrə sahə təlimatları;
- izahlar.

3. S səviyyəsi:
- işçi qrupunun ümumi qərarı,
- praktik bülletenlər;
- tətbiq üzrə təlimatlar;
- uçotun qəbul edilən sahə praktikası.

ABŞ-ın GAAP sisteminin əsasını A səviyyəsinin sənədləri təşkil edir.

1.3. Maliyyə hesabatının tərkibi

Müasir dövrdə ölkəmizdə müəssisə və təşkilatların maliyyə hesabatının tərkibi "Mühasibat uçotu haqqında" Azərbaycan Respublikası Qanununun tələbləri əsasında formalaşmışdır. Qanunda Azərbaycan Respublikası ərazisində fəaliyyət göstərən və maliyyə hesabatı tərtib etməli olan müəssisə və təşkilatlar iki qrupa bölünür:

1. Kommersiya təşkilatları;
2. Qeyri-kommersiya təşkilatları.

Kommersiya təşkilatları da öz növbəsində üç qrupa parçalanır. Onlardan birincisi ictimai əhəmiyyətli qurumlar, ikincisi kiçik sahibkarlıq subyektləri, üçüncüsü isə digər kommersiya təşkilatlarıdır ki, onlar da Qanunda və onun əsasında hazırlanmış normativ-hüquqi sənədlərdə "ictimai əhəmiyyətli qurumlar və kiçik sahibkarlıq subyektləri istisna olmaqla kommersiya təşkilatları" kimi adlanır. Biz isə onları "adi kommersiya təşkilatları" adlandırmağı məqsədəuyğun hesab edirik.

Qanunda "qeyri-kommersiya təşkilatları" dedikdə, büdcə təşkilatları, bələdiyyə orqanları, büdcədənkənar dövlət fondları və qeyri-hökumət təşkilatları nəzərdə tutulur.

Göstərilən qruplara aid edilən müəssisə və təşkilatlarda maliyyə hesabatı "Mühasibat uçotu haqqında" Azərbaycan Respublikası Qanununun aşağıdakı ayrı-ayrı maddələri üzrə tənzimlənir:

- **Maddə 8.** İctimai əhəmiyyətli qurumların maliyyə hesabatlarının tərtib edilməsi
- **Maddə 9.** Kiçik sahibkarlıq subyektlərinin maliyyə hesabatlarının tərtib edilməsi
- **Maddə 10.** İctimai əhəmiyyətli qurumlar və kiçik sahibkarliq subyektləri istisna olmaqla, kommersiya təşkilatlarının maliyyə hesabatlarının tərtib edilməsi
- **Maddə 13.** Qeyri-kommersiya təşkilatlarının maliyyə hesabatlarının tərtib edilməsi

Qanunun həmin maddələrində qoyulmuş tələblərə əsasən müəssisə və təşkilatlar maliyyə hesabatlarını aşağıda göstərilən müxtəlif standartlar əsasında tərtib edirlər:

İctimai əhəmiyyətli qurumların maliyyə hesabatları Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarına uyğun olaraq tərtib edlir;

Kiçik sahibkarlıq subyektlərinin maliyyə hesabatları onların öz seçimindən asılı olaraq, iki cür tərtib edilə bilər: 1) Sadələşdirilmiş uçotun Qaydalarına uyğun olaraq; 2) Kommersiya Təşkilatları üçün Milli Mühasibat Uçotu Standartlarına uyğun şəkildə.

Adi kommersiya təşkilatları, yəni ictimai əhəmiyyətli qurumlar və kiçik sahibkarliq subyektləri istisna olmaqla, digər kommersiya təşkilatlarının da maliyyə hesabatları öz seçimindən asılı olaraq, iki cür tərtib edilə

bilər: 1) Kommersiya Təşkilatları üçün Milli Muhasibat Uçotu Standartlarına uyğun şəkildə; 2) Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarına uyğun şəkildə.

Qeyri-kommersiya təşkilatları maliyyə hesabatlarının tərtib olunması qaydalarına görə iki qrupa bölünür: 1) Büdcə təşkilatları, bələdiyyə orqanları, büdcədənkənar dövlət fondları maliyyə hesabatlarını Büdcə Təşkilatları üçün Milli Mühasibat Uçotu Standartlarına uyğun tərtib edirlər; 2) Qeyri-hökumət təşkilatları maliyyə hesabatlarını Qeyri-hökumət Təşkilatları üçün Milli Mühasibat Uçotu Standartlarına uyğun tərtib edirlər.

"Mühasibat uçotu haqqında" Azərbaycan Respublikası Qanununun, eləcə də mühasibat uçotu və maliyyə hesabatı standartlarının yuxarıda göstərilən tələblərinə əsasən Azərbaycan Respublikasının təsərrüfat subyektlərində maliyyə hesabatının tam məcmusu aşağıdakılardan ibarətdir:

1. Mühasibat balansı;
2. Mənfəət və zərərlər haqqında hesabat;
3. Kapitalda dəyişikliklər haqqında hesabat;
4. Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat;
5. Uçot siyasəti və izahlı qeydlər.

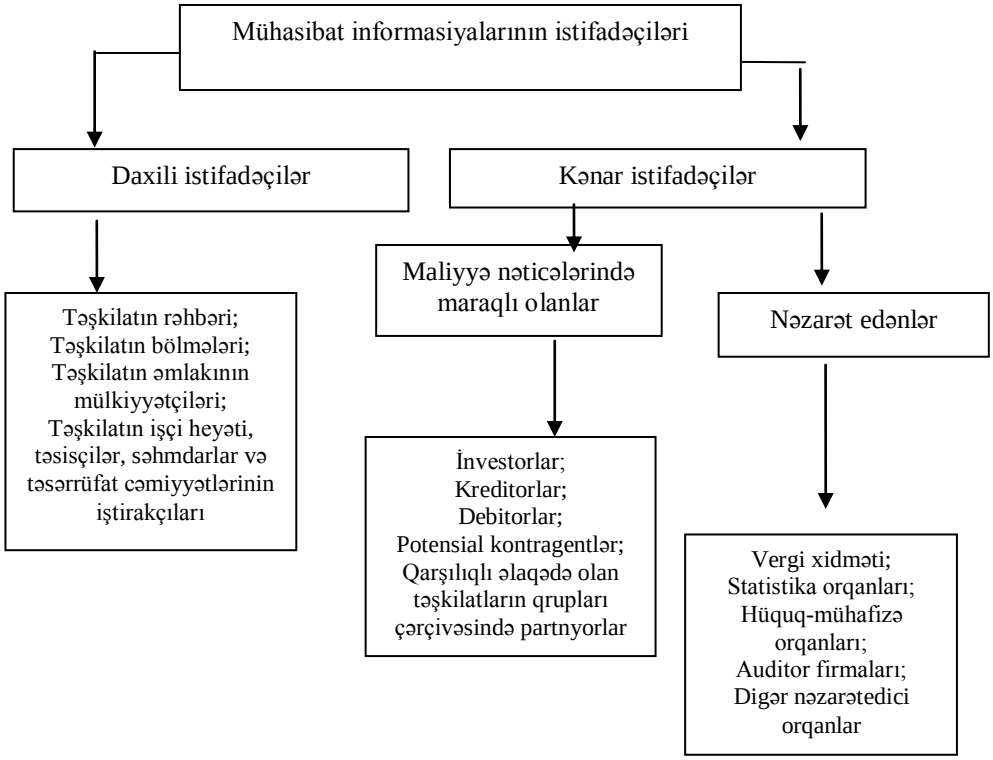
Azərbaycan Respublikasının Nazirlər Kabineti 27 may 2010-cu ildə "Kommersiya təşkilatlarının illik maliyyə hesabatlarının və birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatlarının təqdim edilməsi, hesabat dövrləri və dərc edilməsi qaydalarının təsdiq edilməsi" haqqında 97 saylı Qərar qəbul etmişdir. Bu Qərarda maliyyə hesabatının yuxarıda göstərilən tərkibi bir daha öz əksini tapmışdır. Kommersiya təşkilatları üçün MMUS yalnız kommersiya təşkilatlarının maliyyə hesabatına tətbiq edilir. Ümumiyyətlə, maliyyə hesabatının hər bir tərkib hissəsi dəqiq müəyyən edilməlidir.

1.4. Maliyyə hesabatından istifadə edənlər

Mühasibat informasiyaları maliyyə hesabatlarını istifadə edən hüquqi və fiziki şəxslər üçün nəzərdə tutulmuşdir. Hüquqi və fiziki şəxlər təşkilatın fəaliyyətinin nəticələrinə birbaşa, yaxud dolayı yolla təsir edirlər.

Maliyyə hesabatından istifadə edənləri iki böyük qrupa bölmək olar: kənar və daxili istifadəçilər.

Mühasibat informasiyalarının istifadəçilərinin tərkibi aşağıdakı şəkildə verilmişdir (şəkil 1.1).



Şəkil 1.1. **Mühasibat informasiyalarının istifadəçiləri**

Mühasibat uçotunun mövcud konsepsiyası göstərir ki, müəssisənin uçot informasiyalarında marağı olan istifadəçilərin əsas qrupları mühasibat uçotunda formalaşan aşağıdakı informasiyalara daha çox meyil göstərirlər (cədvəl 1.1.).

Cədvəl 1.1

İstifadəçi qrupları və onları maraqlandıran informasiyalar haqqında məlumat

İstifadəçilər	İnformasiyalar
İnvestorlar və onların nümayəndələri	1. Risklər və investisiyaların gəlirliliyi 2. İnvestisiyalara sərəncam verilməsi imkanları və məqsədəuyğunluğu 3. Təşkilatın dividend ödəmək bacarığı
İşçilər və onların nümayəndələri	1. İşverənlərin stabilliyi və mənfəətliliyi 2. Təşkilatın əmək ödənişinə zəmanət vermək və iş yerlərini saxlaya bilmək bacarığı
Malsatanlar və podratçılar	Çatası məbləğlərin vaxtında ödənilməsi
Malalanlar və sifarişçilər	Fəaliyyətin davam etdirilməsi haqqında informasiyalar
Hakimiyyət orqanları	Müəssisənin fəaliyyəti haqqında informasiyalar

Təşkilatın rəhbərliyi mühasibat informasiyalarının başlıca istifadəçiləri hesab olunur. Təşkilatın rəhbəri onun fəaliyyətinin praktik olaraq bütün tərəflərini əhatə edən qərarlar qəbul edir. Ümumiyyətlə, rəhbərlik üçün istənilən mühasibat informasiyası faydalı sayılır. Mühasibat hesabatı, xüsusən də mühasibat balansı və mənfəət və zərərlər haqqında hesabat daha çox maraq doğurur. Belə ki, əsas hesabat formalarında nəinki ötən dövrün, həm də əvvəlki hesabat dövrlərinin məlumatları verilir. Hesabatla tanışlıq əsas göstəricilərdəki dəyişiklikləri təhlil etməyə imkan yaradır. Məsələn, təşkilatın rəhbərliyini maraqlandırır: bank hesablaşma hesablarında, kredit hesablarında və təşkilatın kassasında olan pul vəsaitlərinin məbləği; təşkilatın götürdüyü mənfəətin məbləği; debitor borclarının dəyişilməsinin dinamikası; işçilərə olan borclar haqqında məlumatlar və i.a. Təşkilatın rəhbərliyi idarəetmə və inzibatı fəaliyyətlərində təkcə təşkilatın maliyyə vəziyyəti haqqında hesabat məlumatlarından deyil, həmçinin istehsal prosesinin vəziyyəti haqqında məlumatlardan da istifadə edir. Başqa sözlə, istifadəçilərin həmin qrupu üçün təkcə mühasibat uçotunun deyil, həm də operativ və vergi uçotunun məlumatları da əhəmiyyət kəsb edir.

Təşkilatın maliyyə təhlili ilə məşğul olan bölmələri özlərinin işində adətən mühasibat hesabatının məlumatlarından istifadə edirlər. İstifadəçilərin həmin kateqoriyası üçün məlumatların tərkibi təhlilin məqsəd və

vəzifələrindən asılıdır. Məsələn, strateji idarəetmə məqsədləri üçün aparılan təhlil üçün təkcə son iki ilin deyil, həmçinin ardıcıl bir neçə ilin məlumatları da tələb oluna bilər.

İstehsalat, yaxud idarəetmə məqsədləri üçün mühasibat informasiyalarından istifadə edən bölmələrə misal olaraq, təşkilatın plan-iqtisad şöbəsini, marketinq şöbəsini və i.a. göstərmək olar. Konkret olaraq, marketinq xidmətini, hər şeydən əvvəl, təşkilatın anbarlarında olan hazır məhsulların və malların hərəkəti haqqında məlumatlar maraqlandırır.

Müəssisə əmlakının mülkiyyətçiləri mühasibat informasiyalarından istifadəçilərin ayrıca qrupunu təşkil edir. Belə ki, bəzi hallarda müəssisənin təsisçiləri və iştirakçıları mülkiyyətçi hesab olunmurlar. Əmlak mülkiyyətçiləri onlardan daha effektiv istifadə olunmasında maraqlıdırlar. Əmlakın effektivliyinin təhlili üçün mühasibat hesabatının məlumatlarından istifadə olunur.

Təşkilatın işçi heyətini müvafiq hesabat ilində alınan mənfəətin kütləsi, maddi maraq və digər fondların ölçüsü və s. maraqlandırır.

Təsisçilər, səhmdarlar və təsərrüfat cəmiyyətinin iştirakçıları qoyduqları vəsaitdən nə qədər effektiv surətdə istifadə olundüğunu bilməyi arzulayırlar. Buna görə də onlar üçün başlıca informasiya bir səhmə düşən ümumi mənfəətin həcmi, həmçinin təşkilatın aktivlərinin strukturu hesab olunur.

Təşkilatın investorlarını onun maliyyə sabitliyi (cari və uzunmüddətli öhdəlikləri vaxtında ödəyə bilmək bacarığı) maraqlandırır. Bu zaman borcların strukturu və aktivlərin strukturu əsas rol oynayır. Eyni zamanda investorları əlavə informasiyalar da maraqlandırır: məsələn, təşkilatın fəaliyyətinin fəal dövru, bağlanılan və icra olunan müqavilələrin sayı, məhsul buraxılışının həcmi, yerinə yetirilən işlərin və göstərilən xidmətlərin həcmi və s.

Kreditorlar üçün təşkilat tərəfindən cari öhdəliklərin nə qədər operativ və tam ödənilə bilinməsi haqqında məlumatlar birincidərəcəli əhəmiyyətə malikdir. Müvafiq surətdə kreditorlar üçün elan olunmuş nizamnamə kapitalının, xüsusi kapitalın, habelə təşkilatın xalis aktivlərinin ölçüsü haqda informasiyalar çox böyük əhəmiyyət kəsb edir.

Debitorların əsas marağı təşkilatın ödəmə qabiliyyəti haqqında informasiyaları əldə etməkdən ibarətdir.

Qarşılıqlı əlaqəsi olan təşkilatların qrupu üçün bütün qrupun daxilində mövcud olan hesablaşmaların vəziyyəti haqqında informasiyalar daha vacibdir.

Vergi orqanlarını vergilərin müxtəlif növləri üzrə vergi bazasının vəziyyəti və olçüsü haqqında məlumatlar maraqlandırır. Bu orqanlar mühasibat hesabatlarının göndərildiyi rəsmi ünvanlardan biridir.

Statistika orqanları dövlət səviyyəsində qərarların qəbulu üçün zəruri sayılan informasiyaları formalaşdırır və təqdim edir.

Hüquq-mühafizə orqanları təşkilatların təsərrüfat-maliyyə fəaliyyətinin müxtəlif məsələlərinin yoxlanılmasını həyata keçirir. Onların diqqət yetirdiyi obyekt dedikdə, təşkilatların hesabat-maliyyə göstəriciləri başa düşülür.

Auditor firmasının, yaxud müstəqil auditorların diqqət obyekti təşkilatın bütün təsərrüfat- maliyyə fəaliyyətinin araşdırılması ilə xarakterizə olunur.

Beləliklə, mühasibat hesabatları formalaşdırıldıqda, onlarda məlumatların konkret istifadəçilərin tələblərinə uyğun olaraq qruplaşdırılması və detallaşdırılması metodlarını tətbiq etmək lazımdır.

1.5. Maliyyə hesabatlarının harmonizasiyası və standartlaşdırılmasının zəruriliyi

Son 20 ildə dünya miqyasında mühasibat uçotu və hesabatın beynəlxalq səviyyədə unifikasiyası və standartlaşdırılması problemlərinin həllinə çox böyük diqqət yetirilir. İqtisadi sferada beynəlxalq inteqrasiyanın rolunun güclənməsi ilə müşayiət olunan biznesin inkişafı müxtəlif ölkələrdə mənfəətin hesablanması, vergiyə cəlbolunma bazası, investisiya şərtləri, qazanılan vəsaitlərin kapitallaşdırılması və s. üzrə prinsiplərin və alqoritmlərin formalaşmasının vahid və anlaşıqlı qaydada aparılması qarşısına müəyyən tələblər qoyur. İdarəetmə qərarlarının qəbulu üçün informasiya bazası sayılan mühasibat hesabatı bütün istifadəçilərin (o cümlədən xarici istifadəçilərin) tələbatını maksimum ödəməlidir. Lakin uçot və hesabatın

milli praktikası göstərir ki, Maliyyə Hesabatının Beynəlxalq Standartları və Milli Mühasibat Uçotu Standartları arasında oxşar cəhətlər çox olsa da, onların fərqli cəhətləri də müşahidə olunmaqdadır.

Maliyyə hesabatlarının harmonizasiyası və standartlaşdırılması probleminin aktuallığı bir sıra obyektiv səbəblərdən irəli gəlir. Bunlar aşağıdakılardır:

- **İqtisadi inteqrasiya.** İnteqrasiya müxtəlif təşkilati formalarda həyata keçirilə bilər. Məsələn, bəzi şirkətlər özlərinin biznesini digər bölmələrlə paralel şəkildə fəaliyyət göstərən ayrıca bölmə şəklində təşkil edir. Digər şirkətlər həm daxili, həm də xarici bazarlarda özlərinin fəaliyyətini müxtariyyət şəklində ayrıca istehsalat xətti vasitəsilə təşkil etməyə üstünlük verirlər. Üçüncü qisim təşkilatlar funksional əlamətlər üzrə fəaliyyət göstərirlər. Bu halda istehsalat, təchizat, satış, maliyyə və uçot funksiyaları müxtəlif funksional-istehsalat vahidlərində inteqrasiya olunur;
- **Korporativ internasionallaşdırmanın** nümunəsi kimi səhmlərin nəzarət paketlərinin əldə olunması və yaxud bəzi firmaların digər xarici şirkətlər tərəfindən tam şəkildə ələ keçirilməsi göstərilə bilər;
- **Beynəlxalq maliyyə bazarının inkişafı** dedikdə, dünyanın müxtəlif ölkələrinin birjalarında qiymətli kağızların alqı-satqısı başa düşülür;
- **Beynəlxalq kapital bazarının formalaşması.** Potensial investorlar maliyyə hesabatlarının şəffaf (anlaşıqlı) olmasını tələb edirlər. Belə ki, investor qoyduğu kapitaldan necə istifadə edildiyini izləmək imkanına malik olmalıdır;
- **Transmilli korporasiyaların (TMK) güclənməsi.** İlk belə korporasiyalar 50-60 il bundan əvvəl yaranmışdır. Həmin dövrlərdə onların təsir dairəsi cüzi idi. Lakin müasir şəraitdə transmilli korporasiyalar özlərinin iqtisadi və siyasi güclərini toplamaqdadırlar. TMK-nın fəaliyyət göstərdiyi şəraitdə müxtəlif ölkələrdən alınan uçot məlumatlarının müqayisəliliyi problemi xüsusi aktuallıq kəsb edir. Belə ki, beynəlxalq qaydalara görə TMK-nın filialı yerləşdiyi ölkənin qanunlarını və uçot standartlarını əsas götürməlidir. Müvafiq surətdə müxtəlif ölkələrin maliyyə hesabatları biri-birilə müqayisə oluna bilmir və son nəticədə konsolidə edilmiş hesabatın formalaşması prosesi müəyyən çətinliyə məruz qalır.

- **Beynəlxalq statistika.** Milli iqtisadiyyatın beynəlxalq statistik məlumatlarda verilməsi müqayisə edilməlidir.

Beləliklə, mühasibat uçotu və hesabatı modellərinin uyğunsuzluğu problemi nadir hadisə deyildir və buna Azərbaycanda da rast gəlinir. Müasir dövrdə bu problem qlobal xarakter daşıyır. Maliyyə hesabatlarının tərtib edilməsi və istifadəsi prosesində bütün dünyada **maliyyə hesabatlarının unifikasiyası** problemi meydana çıxır. Daha konkret desək, dünyanın müxtəlif ölkələrində uçotda istifadə edilən prinsip və metodların yaxınlaşdırılması, mühasibat uçotu və hesabatın vahidliyi kimi məsələlər çox böyük önəm daşıyır.

Hal-hazırda adı çəkilən problemin həllinə iki cür yanaşma mövcuddur: harmonizasiya və standartlaşdırma. Bir çox hallarda bu terminlər bir sinonim kimi işlədilir, bəzən isə onların əhəmiyyəti müxtəlif ola bilər. Məsələn, **standartlaşdırma** dedikdə, tətbiq üçun mümkün olan bir neçə alternativ prinsipdən və metoddan birinin seçilməsi başa düşülür. **Harmonizasiya** dedikdə isə müxtəlif sistemləri qarşılıqlı surətdə uyğulaşdırmaq üçun razılığa gətirmək başa düşülür.

Mühasibat uçotunun müxtəlif sistemlərinin **harmonizasiyası ideyası** Avropa İttifaqı çərçivəsində reallaşır. Bu ideyanın mahiyyəti bundadır ki, hər bir ölkə uçot və hesabat sistemləri üzrə özünün modellərini verə bilər. Başlıcası isə həmin standartlar digər Avropa İttifaqı ölkələrində qüvvədə olan standartlarla ziddiyyət təşkil etməməlidir, başqa sözlə, onlar biri-birilə **"harmoniyada"** olmalıdır. Bu istiqamətdə işlər 1961-ci ildən həyata keçirilir. Avropa İttifaqı ölkələrində uçotun inkişafı konsepsiyasını formalaşdırmaq üçün mühasibat uçotu və hesabat problemləri üzrə tədqiqat qrupu yaradılmışdır. Onun fəaliyyəti şirkətlər haqqında Qanunun Milli versiyalarının harmonizasiyası proqramının bir tərkib hissəsi kimi nəzərdə tutulur. Tədqiqatın nəticələri normativ sənədlər şəklində dərc olunmuş və Avropa İttifaqına daxil olan ölkələrin uçot və hesabat sistemində tətbiq edilməsi tövsiyə edilmişdir.

Uçot prosedurlarının standartlaşdırılmasi ideyası uçotun unifikasiyası çərçivəsində reallaşır. Bu ideya Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartları Komitəsi tərəfindən həyata keçirilməkdədir. Həmin ideyanın mahiyyəti bundadır ki, istənilən ölkədə istənilən situasiyada tətbiq olunan

standartların unifikasiya edilən dəstinin hazırlanmasında milli standartların yaradırması zərurətinə ehtiyac qalmır.Vahid standartların tətbiqinə gəldikdə isə, buna qanunvericilik yolu ilə deyil, ölkələrin peşə təşkilatlarının könüllü razılığı əsasında nail olmaq mümkündür.

MHBS üzrə Komitə 2000-ci ilədək harmonizasiya və standartlaşdırma məsələlərinin həllini qarşıya qoymuşdu. Bu prosesdə Komitə uçot məsələlərinin keyfiyyətcə yeni həllini nəzərdə tuturdu və alınan nəticə milli standartların unifikasiyası üçün əsas götürülməli idi.

2001-ci ildə MHBS üzrə Komitə tərəfindən konvergensiya prosesini nəzərdə tutan yeni Nizamnamə qüvvəyə mindi.

Konvergensiya dedikdə, Komitə və uçotu tənzimləyən milli orqanlarla birlikdə hesabatlarda daha effektiv və keyfiyyətli informasiyaların verilməsinin təmin edilməsi nəzərdə tutulur. Başqa sözlə, harmonizasiyadan fərqli olaraq, konvergensiya MHBS üzrə Komitənin və uçotu tənzimləyən milli orqanların daha dəqiq və effektiv qərarların tapılması və qəbulu üçün birgə fəaliyyəti kimi başa duşulməlidir. Konvergensiya prosesi MHBS Komitəsinin Nizamnaməsində və prosedurlarda nəzərdə tutulan bir sıra konkret tədbirlərin həyata keçirilməsi ilə səciyyələnir. Onların arasında olan ən mühümləri aşagıdakılardır: Komitənin partnyoru qismində bir sıra milli tənzimlzyici orqanların müəyyənləşdirilməsi; Komitənin İdarə Heyətinin müntəzəm surətdə (üç ildə bir dəfədən az olmamaq şərtilə) milli tənzimləyici orqanlarla görüşməsi; iş planlarının koordinasiyası; konkret milli tənzimləyici orqanlarla əlaqələrə məsuliyyət daşıyan İdarə Heyəti üzvlərinin təyin edilməsi; Standartların qəbulu proseslərinin razılaşdırılması; birgə işçi qruplarının yaradırması.

2002-ci ildən sonra aparılan tədqiqatlar maliyyə hesabatlarının vahid dünya dilinin formalaşmasında əhəmiyyətli tərəqqiyə gətirib çıxartdı. Vahid dünya dili Səhmləri fond birjalarında kotirovka olunan şirkətlər üçün daha vacibdir. Konvergensiya prosesində gələcək addımlar müxtəlif ölkələrin milli uçot sistemlərinin səylərini birləşdirməyi və onlarla daha sıx əməkdaşlığı nəzərdə tutur. Prosesin başlıca vəzifələrinə aşağıdakılar aiddir:

- **Ölkələrin hökumətləri üzrə:**

- Şirkətlərin MHBS-na keçirilməsinin konkret müddətləri göstərilməklə, konvergensiyanın rəsmi planının qəbulu;

- Konvergensiya yolunda meydana çıxan əngəllərin aradan götürülməsi (məsələn, maliyyə hesabatları ilə vergi qanunvericiliyi arasında əlaqələr üzrə).

- **Tənzimləyici orqanlar (Mərkəzi Bank, Qiymətli Kağızlar Komitəsi və s.) üzrə:**

- MHBS ilə əlaqəli şəkildə milli standartların konvergensiyasının irəliləməsi;
- MHBS-nın tətbiqini təmin edən effektiv və həqiqi mexanizmin təşkili.

- **Standartların hazırlanması üzrə milli orqanlar (Maliyyə Nazirliyi, Mərkəzi Bank) üzrə:**

- Konvergensiyanın həyata keçirilməsi strategiyasının və müddətlərinin qəbulu;
- Milli Standartları MHBS-dən fərqləndirən əsas cəhətlərin aradan qaldırılmasına hədəflənən proqramın hazırlanması;
- MHBS-in hazırlanması prosesinə fəal münasibət bəsləmək.

- **Mühasiblər (auditorlar):**

- MHBS-in təlimi prosesinin təşkili;
- Konvergensiya planlarının tərtibi və qüvvəyə minməsi ilə bağlı standartların hazırlanması ilə məşğul olan hökumət və digər orqanlara köməklik göstərmək;
- MHBS sisteminin inkişafı haqqında informasiyaların özünəməxsus şəkildə yayılmasının həqiqi sisteminin təşkili.

- **Maliyyə hesabatlarını tərtib edənlər:**

- standartların hazırlanması prosesində fəal surətdə iştirak etmək;
- mövcud fərqləri aşkara çıxartmaq yolu ilə MHBS-in hazırlamaq və tətbiq etmək.

- **Ali təhsil müəssisələri:** MHBS-in mühasibat uçotu üzrə əsas tədris proqramlarına daxil etmək;

- **Analitiklər və investorlar:**

- Maliyyə hesabatları üzrə Milli Standartların MHBS ilə konvergensiyasının irəliləməsinə səy göstərmək;
- MHBS-in hazırlanılması prosesində (xüsusən də istifadəçilərin tələblərinin müəyyənləşdirilməsində) fəal iştirak etmək;
- MHBS üzrə hesabatlarla işləməyən işçi heyətinin öyrədilməsi.

Hər bir ölkədə konvergensiyanın son məqsədi MHBS-in qəbul etmək-dən və bu zaman hər hansı bir milli xüsusiyyətləri nəzərə almaqdan ibarətdir. Bu proses Azərbaycanda artıq başa çatmaq ərəfəsindədir.

1.6. Maliyyə hesabatının MHBS-ə uyğun transformasiyası

Maliyyə hesabatlarının transformasiyası prosesinin təşkili müəssisələrdə mühasibat uçotunun aparılmasının struktur xüsusiyyətləri ilə müəyyənləş-dirilir. Bunun üçün müəssisənin təsərrüfat-maliyyə fəaliyyətinin uçotu proseslərində istifadə olunan jurnal-orderlərin, işləmə cədvəllərinin (vedo-mostların), Baş Kitabın və icmal uçot registrlərinin vahid formata gə-tirilməsi tələb olunur.

Hesabatın transformasiyası üçün aşağıdakılardan istifadə edilir:

- İcmal transformasiya cədvəli;
- Transformasiya mühasibat yazılışlarının məbləğlərinin əks etdirildiyi işçi cədvəllər;
- Nizamlayıcı yazılışların sistemləşdirilməsi üçün zəruri sayılan transfor-masiya mühasib yazılışlarının jurnalları;
- Uçotun bölmələri üzrə xüsusi transformasiya cədvəlləri.

Maliyyə hesabatları transformasiya olunduqda, balans hesabatının, eləcə də mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın göstəriciləri yenidən hesablanmağa məruz qalır. Digər hesabat formaları isə onların əsasında formalaşır. İzahedici qeydlərdə təşkilatın qəbul etdiyi uçot siyasətinin xüsusiyyətləri və transformasiyanın üsulları göstərilir.

Hesabatların transformasiyası üçün müəyyən ardıcıllığı gözləməklə, aşağıda göstərilən hər bir addımın atılması zəruridir:

- Maliyyə hesabatının beynəlxalq standartlarının maddələrinin tərkibini müəyyən etmək. Maliyyə hesabatları formalarının paketi transformasiya başlananadək təqdim olunmalıdır. Eyni zamanda MHBS üzrə hesabat-ların formalaşması üçün uçot siyasəti də müəyyənləşdirilməlidir;
- Milli mühasibat hesabatlarının maddələrini açıqlamaq;
- Hesablar üzrə qalıqların və dövriyyələrin açıqlanmasını həyata keçir-mək;

- Uçot bazasını beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırmaq üçün milli hesabatların təşkil olunduğu hesablar üzrə qalıqlara (dövriyyələrə) düzəlişlər aparmaq;
- Beynəlxalq standartların maddələri üzrə qalıqları qruplaşdırmaq və onların əsasında hesabat formalarını doldurmaq;
- Transformasiya haqqında informasiyaları sistemə salmaq.

Yuxarıda qeyd olunan bütün əməliyyatlar icmal transformasiya cədvəllərinin köməyilə həyata keçirilir. İcmal transformasiya cədvəllərinin strukturunu aşağıdakı bloklar şəklində birləşdirmək olar:

- Mühasibat uçotu hesabları üzrə tərtib edilən dövriyyə-saldo balansı;
- Beynəlxalq standartların uçot bazaları əsasında hesablar üzrə tətbiq edilən qalıqları (dövriyyələri) tənzimləmək ;
- Beynəlxalq hesabat maddələri üzrə qalıqlar. Bu blok transformasiyanın yekun nəticələrindən ibarətdir və iki sütunu birləşdirir; beynəlxalq hesabatın maddələri üzrə məbləğlərin yekunu və beynəlxalq hesabatın maddələrinin kodu və adı.

İcmal transformasiya cədvəli həm balansın, həm də mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın maddələrini özündə birləşdirir.

İcmal transformasiya cədvəllərindəki məlumatların bütövlüyünə nəzarət vasitəsi kimi aşağıdakı sütunlar üzrə ümumi yekunların yoxlanılması başlıca şərtdir: “Əvvəlinə cəmi”, “Axırına cəmi” və “Məbləğ”. Nəzarətin sadəliyi məlumatların təqdim olunan formatının üstünlüyünü sübut edir.

Hesabat maddələrinin təsnifatının dəqiqləşdirilməsi aşağıdakı qaydaları nəzərə almaqla yerinə yetirilməlidir:

- Hər bir hesabın ona uyğun gələn maddəsi olmalıdır;
- Maddələrin sinfi hesabın sinifinə uyğun gəlməlidir. Əgər hesab aktivin uçotu üçün nəzərdə tutulmuşdursa, onda maddə də özlüyündə aktivin növünü təcəssüm etdirməlidir və i.a.
- Bir məsələni nəzərdən qaçırmaq olmaz ki, cədvəldəki sətirlərin markirovkası üçün nəzərdə tutulan maddələrin şifrəsi və adı, həmin maddələr üzrə yekun çıxarılan zaman düzgün qruplaşdırma üçün hesabat formalarında göstərilən cədvəllərin sətirləri ilə üst-üstə düşməlidir.

Təsnifatın yenidən dəqiqləşdirilməsinin aparılması dövriyyə-saldo balansının mövqeyinin gələcəkdə detallaşdırılmasının zəruriliyi ilə bağlıdır.

Nizamlayıcı yazılışların məbləğini hesablamaq üçün transformasiya cədvəllərinin dövriyyə-saldo balansında olan icmal məlumatlar adətən kifayət etmir. Burada ayrı-ayrı obyektlər əsasında məlumatlara diqqət yetirmək zəruridir. Belə informasiyaların yığılması və işlənilməsi üçün işçi cədvəllər nəzərdə tutulmuşdur. Həmin cədvəllərin köməyilə aşağıdakı funksiyalar reallaşdırılır:

- uçot qeydlərinin qruplaşdılması;
- uçot məlumatlarının paralel surətdə interpretasiyası;
- nizamlayıcı yazılışların məbləğlərinin hesablanması;
- milli uçot sistemində tanınmayan aktivlərin və öhdəliklərin qiymətləndirilməsi.

İşçi cədvəllərin sayının çoxluğu uçot obyektlərinin xüsusiyyətləri ilə, ilkin məlumatların tərkibindəki fərqlərlə və uçotun müxtəlif sahələri üçün nizamlayıcı hesablama üsullarındakı fərqlərlə izah olunur.

İşçi cədvələrin sayı təşkilatların spesifikliyindən, mühasibat uçotunun vəziyyətindən və transformasiya prosesinin təşkilindən asılıdır.

Transformasiya yazılışları jurnalları və xüsusi transformasiya cədvəlləri işçi cədvəllərlə əlaqələndirilməklə, transformasiya prosesinin təşkilində, iş sahələrinin icraçılar arasında bölüşdürülməsində, habelə nəticələrin möhkəmləndirilməsində və transformasiya metodlarının tətbiqinin ardıcıllığının təmin edilməsində çox böyük rol oynayır.

Transformasiya yazılışları jurnalı işçi cədvəllərin yekunları əsasında nizamlayıcı yazılışların formalaşması üçün nəzərdə tutulmuşdur. Jurnalda debet və kredit üzrə hansı hesablarda transformasiya cədvəllərində nizamlayıcı məbləğlərin əksini tapması göstərilməlidir.

Transformasiya yazılışları jurnalında qeydlərin aşağıdakı strukturu mövcuddur:

- **yazılışların nömrəsi:** burada uçot bölməsinin kodu və sıra nömrəsi göstərilir. Məsələn, TTA 111- “Torpaq, tikili və avadanlıqlar”;
- **yazılışların məzmunu:** bu rekvizit yazılışların qısa mahiyyətini əks etdirir;

- **əsas:** burada beynəlxalq standartların maddələrinə istinad olunur. Bunun əsasında müvafiq nizamlama aparılır və qısa məzmun təsvir edilir;
- **raznoska**: raznoskada nizamlayıcı yazılışların aparılacağı hesabların debeti və krediti göstərilir;
- **məbləğ:** elektron cədvəllər tətbiq edildikdə, yazılışların məbləği cədvəllərarası istinadların köməyilə müvafiq işçi cədvəllərinin yekunundan avtomatik surətdə köçürülür;
- **dəyişiklik:** bu rekvizitdən əsas tərkib hissələri üzrə yazılışların məbləğini açıqlamaq üçün istifadə edilir.

Xüsusi transformasiya cədvəlləri icmal transformasiya cədvəllərinin formalarını təkrarlayır. Onlar özlüyündə müəyyən işçi cədvəllərinə və transformasiya yazılışları jurnallarına aid edilən icmal cədvəllərin bir hissəsini təcəssüm etdirir.

Xüsusi transformasiya cədvəlləri hesabatın transformasiyası üzrə işləri bir neçə icraçı arasında bölüşdürməyə imkan verir. Daha konkret desək, hər bir icraçıya uçotun bir, yaxud bir neçə bölməsi təhkim olunur. Hər bir bölmə üzrə transformasiyanın aşağıdakı zəruri prosedurları həyata keçirilir:

- ilkin uçot məlumatlarının xüsusi transformasiya cədvəlinə daxil edilməsi;
- işçi cədvəllərin tərtib olunması;
- transformasiya yazılışları jurnallarının doldurulması;
- işçi cədvəllərin və jurnalların məlumatları əsasında xüsusi transformasiya cədvəllərinin formalaşmasının başa çatdırılması.

II FƏSİL. MALİYYƏ HESABATININ BEYNƏLXALQ VƏ MİLLİ STANDARTLARI, ONLARIN QARŞILIQLI ƏLAQƏLƏRİ

2.1. Maliyyə hesabatının mahiyyəti
2.2. İllik maliyyə hesabatının konseptual əsasları
2.3. Maliyyə hesabatının keyfiyyət xüsusiyyətləri
2.4. Maliyyə hesabatının təqdim olunduğu ünvanlar və müddətlər
2.5. Maliyyə hesabatı formalarında düzəlişlərin aparılması qaydası
2.6. İnventarlaşma maliyyə hesabatının etibarlılığını təmin edən üsullardan biridir

2.1. Maliyyə hesabatının mahiyyəti

Maliyyə hesabatı təşkilatın təsərrüfat proseslərinin dərk olunmasının başlıca informasiya mənbəyidir. Mühasibat uçotu təşkilatın təsərrüfat-maliyyə proseslərinin maliyyə hesabatının tələblərinə uyğun işlənməsində özünəməxsus üsullardan istifadə edir və bu üsullar uçotun digər növlərində tətbiq olunmur. Mühasibat uçotunda təsərrüfat faktlarının qeydə alınmasının və ümumiləşdirilməsinin məntiqi davamı öz əksini maliyyə hesabatında tapır. Uçot informasiyalarının işlənilməsinin və maliyyə hesabatının göstəricilərinin formalaşması məntiqinin dərk olunması, bütövlükdə maliyyə və idarəetmə qərarlarının qəbulu üçün çox mühüm şərtdir.

Müxtəlif ölkələrdə maliyyə hesabatları bütövlükdə eyni mahiyyət kəsb etsə də onların tərtib olunma qaydası müxtəlifdir. Bəzi ölkələrdə hesabatın tərtib olunma qaydası və prinsipləri, burada uçot informasiyalarının açıqlanması qanunvericilik səviyyəsində tənzimlənir. Digər ölkələrdə isə bu məsələ ilə bilavasitə hesabatı tərtib edənlər məşğul olurlar. Buna görə də iqtisadi fəaliyyət subyektləri tərəfindən tərtib olunan hesabatlar həm özünün xarici görüşünə, həm də daxili məzmununa görə fərqli ola bilər. Mühasibat uçotu və hesabatın milli sistemlərinin harmonizasiyası üçün bir sıra ölkələrdə onların Beynəlxalq Standartlara uyğunlaşdırılması istiqamətində çox böyük işlər görülmüşdür. Şübhə yoxdur ki, hesabatın tərtibinə xaotik yanaşma ilə

müqaisədə onların harmonizasiyası, bəzən də standartlaşdırılması biznes üçün əlverişli şərait yaradır.

Mühasibat uçotunun **son məhsulu** dedikdə, maliyyə hesabatı başa düşülür.

2005-2008-ci illər ərzində Respublika Maliyyə Nazirliyi kommersiya təşkilatları üçün 37, büdcə təşkilatları üçün 24 və qeyri- hökumət təşkilatları üçün 1 Milli Mühasibat Uçotu Standartları hazırlamışdır. Həmin standartlar respublikanın uçot və hesabat praktikasında 2008-ci ildən etibarən tətbiq olunmağa başlanılmışdır.

Maraqlı istifadəçilərin ümumi ehtiyaclarını ödəmək üçün mühasibat uçotunda aşağıdakı informasiyalar formalaşır:

- Təsərrüfat subyektinin maliyyə vəziyyəti haqqında informasiyalar;
- Təsərrüfat subyektinin maliyyə nəticələri haqqında informasiyalar;
- Təsərrüfat subyektinin maliyyə vəziyyətində dəyişikliklər, yaxud pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında informasiyalar.

Məlum olduğu kimi, təşkilatın maliyyə vəziyyəti haqqında informasiyalar əsasən mühasibat balansı şəklində, maliyyə nəticələri haqqında informasiyalar mənfəət və zərərlər haqqında hesabat şəklində, maliyyə vəziyyətindəki dəyişikliklər haqqında informasiyalar isə pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat şəklində formalaşdırılır.

2.2. İllik maliyyə hesabatının konseptual əsasları

Maliyyə hesabatının konseptual əsasları Beynəlxalq Standartlar Şurasının hazırladığı və dərc etdiyi Çərçivə Sənədinə əsaslanır. Konseptual əsaslar mühasibat uçotunun xüsusi tələblərini və ya maliyyə hesabatının hazırlanması qaydalarını nəzərdə tutur. Həmin tələb və qaydalar kommersiya təşkilatları üçün müvafiq MMUS-da qeyd edilir.

Konseptual Əsasların əsas məqsədi maliyyə hesabatının şəffaflığının və cavabdehliyin təmin edilməsindən ibarətdir. Şəffaflıq məhfumu müəssisənin cari vəziyyəti, qərarları və fəaliyyəti haqqında informasiyanın maliyyə hesabatının istifadəçiləri üçün düzgün çatdırılmasını və anlaşıqlı olmasını nəzərdə tutur. Cavabdehlik məhfumu isə maliyyə hesabatını hazır-

layanlara həvalə edilmiş resursların idarə edilməsi və onların qəbul etdikləri qərarlar üzrə məsuliyyətin daşınması zərurətini nəzərdə tutur.

Maliyyə hesabatının istifadəçiləri müəssisənin rəhbərliyindən, sərmayədarlardan (səhmdarlardan), borcverən və kreditorlardan, muzdlu işçilərdən, analitiklər və məsləhətçilərdən, hökumət və cəmiyyətdən, habelə, işgüzar təmas qruplarından ibarətdir.

Səhmdarlar qrupuna mövcud və potensial mülkiyyətçilər daxildir. Bu qrupun üzvləri sərmayələrin alınması üzrə düzgün qərarların qəbul edilməsi üçün zəruri olan informasiyalar ilə təmin olunmalıdır.

Borcverənlər qrupuna veksel və istiqrazların mövcud və potensial sahibləri, təminatlı və təminatsız qısamüddətli borcverən subyektlər aiddir.

Muzdlu işçilər qrupuna müəssisədə keçmişdə və hal-hazırda çalışan, habelə gələcəkdə fəaliyyət göstərə biləcək əməkdaşlar daxildir. Bu qrupun üzvləri müəssisənin sabitliyinin, onun öz işçilərinə əməkhaqqının və işdən çıxdıqdan sonra pensiyaların ödənilməsinin və işçilərin məşğulluğunun təmin edilməsi imkanları haqqında zəruri informasiyada maraqlıdırlar.

Analitiklər və məsləhətçilər qrupuna maliyyə ekspertləri və tədqiqatçılar daxildir. Onlar müəssisənin gələcəkdə mənfəət və pul vəsaitləri əldə etmək imkanlarını qiymətləndirmək üçün zəruri informasiya ilə təmin olunmalıdırlar.

İşgüzar təmas qrupuna tədarükçülər, istehlakçılar və digər oxşar məqsədli tərəflər daxildir.

Hökumət qrupununa təsərrüfat fəaliyyətinə nəzarət edən bütün müvafiq dövlət və ya hakimiyyət orqanları daxildir. Bu qrupun üzvləri müəssisənin fəaliyyətini tənzimləmək üçün tələb olunan müvafiq informasiya ilə təmin olunmalıdır.

Cəmiyyət qrupu dedikdə, buraya müəssisənin fəaliyyəti ilə təmasda olan və ya maraqlanan geniş ictimai qurumlar başa düşülür. Maliyyə hesabatı ictimaiyyəti müəssisənin müxtəlif sahələrinin fəaliyyətində mövcud olan meyillərdə baş vermiş dəyişikliklər haqqında informasiya ilə təmin etməklə, ictimaiyyətə yardımçı ola bilər.

2.3. Maliyyə hesabatının keyfiyyət xüsusiyyətləri

Maliyyə hesabatlarının keyfiyyət xüsusiyyətlərinə aşağıdakılar aiddir:

- münasiblik;
- əhəmiyyətlilik;
- etibarlılıq;
- düzgün təqdimat;
- mahiyyətin formadan üstünlüyü;
- neytrallıq;
- ehtiyatlılıq;
- tamlıq;
- müqayisəlilik;
- ardıcıllıq;
- anlaşıqlıq.

Keçmiş, indiki və gələcək hadisələri qiymətləndirməklə istifadəçilərin iqtisadi qərarlar qəbul etmələrinə təsir edən informasiya münasib hesab olunur. İnformasiyanın münasibliyi onun mahiyyəti və əhəmiyyətindən asılıdır.

Maliyyə hesabatını təqdim edənlər tərəfindən nəzərə alınmaması və ya təhrif olunması səbəbindən istifadəçilərin bu hesabatlar əsasında iqtisadi qərarların qəbul edilməsinə təsir edə bilən informasiya **əhəmiyyətli** hesab olunur.

Tərkibində əhəmiyyətli səhvlər və qabaqcadan əmələ gəlmiş yanlış (qərəzli) fikirlər mövcud olmayan informasiya etibarlı sayılır. İstifadəçilər bu informasiyaların **etibarlı** olduğuna inandıqda, ona arxalana bilərlər. Etibarlı informasiya neytrallıq, ehtiyatlılıq, düzgün təqdimat və tamlıq kimi keyfiyyətlərə malik olmalıdır.

Müəssisənin maliyyə hesabatında informasiyanın düzgün təqdimatı onun maliyyə vəziyyətini və fəaliyyətinin maliyyə nəticələrini qərəzsiz, təhrifsiz, manipulyasiyasız, əhəmiyyətli faktları gizlətmədən, mahiyyətin formadan üstünlüyü konsepsiyası əsasında mümkün qədər obyektiv əks etdirilməsini nəzərdə tutur. Bu, o deməkdir ki, hesabat tarixinə mövcud olan

aktivlər, öhdəliklər, kapital, gəlirlər və xərclərlə əlaqədar bütün əməliyyatlar maliyyə hesabatında düzgün əks etdirilməlidir.

Maliyyə hesabatında əks etdirilən əməliyyatların və digər hadisələrin düzgün olması üçün həmin əməliyyatlar və hadisələr onların **iqtisadi mahiyyətinin** hüquqi formasından üstünlüyü prinsipi əsasında təqdim olunmalıdır.

Maliyyə hesabatında təqdim olunan informasiyanın etibarlı olması üçün məlumatlar **neytral,** yəni **qərəzsiz** olmalıdır.

Ehtiyatlılıq – qeyri-müəyyən şəraitdə qiymətləndirmə zamanı aktivlərin və gəlirlərin artırılmasının, öhdəlik və xərclərin azalmamasının təmin olunması məqsədilə diqqətli yanaşmanın tətbiqidir. Əksər hallarda bu, o deməkdir ki, qeyri-müəyyən şəraitdə aktiv və gəlirin mümkün dəyərlərindən ən aşağı, öhdəlik və xərcin isə ən yüksək qiyməti istifadə edilməlidir.

Maliyyə hesabatında təqdim olunan informasiyanın etibarlı olması üçün bu informasiya, onun əhəmiyyətliliyi və ona çəkilən xərclər nəzərə alınmaqla, **tam və dolğun** olmalıdır.

İstifadəçilər üçün maliyyə hesabatı arasında oxşarlığı və fərqliliyi müəyyən etmək və qiymətləndirmək imkanını yaradan informasiya **müqayisəli** hesab olunur.

Müqayisə olunan informasiyanın ən mühüm xüsusiyyətlərindən birisi **ardıcıllıqdır**. İnformasiyanın ardıcıllığı müəssisə tərəfindən bütün dövrlər ərzində oxşar hadisələr üçün eyni uçot metodunun tətbiq edildiyini bildirir. Lakin ardıcıllıq prinsipinin tətbiq edilməsi maliyyə hesabatlarının etibarlığını, münasibliyini və anlaşılmasını təkmilləşdirmək üçün uçot siyasətində dəyişiklilklərin edilməsinə mane yaratmamalıdır.

Maliyyə hesabatında təqdim olunan informasiyanın mahiyyəti istifadəçilər tərəfindən **anlaşılmalıdır.** Eyni zamanda istifadəçilər kommersiya fəaliyyəti və mühasibat uçotu haqqında zəruri biliklərə malik olmalı və informasiyanı kifayət qədər dərindən öyrənməyə hazır olmalıdırlar. Maliyyə hesabatının elementlərinə aşağıdakılar aiddir:

- **Aktivlər;**
- **Öhdəliklər;**
- **Kapital;**
- **Aktivlərdə təcəssüm olunmuş gələcək iqtisadi səmərə;**

- **Gəlirlər;**
- **Xərclər.**

Aktiv dedikdə, keçmiş hadisələrin nəticəsi kimi müəssisə tərəfindən idarə olunan və müəssisəyə gələcəkdə iqtisadi səmərə gətirə biləcəyi gözlənilən ehtiyatlar (resurslar) başa düşülür.

Öhdəlik –müəssisənin keçmiş hadisələrdən yaranmış və iqtisadi səmərəni əmələ gətirən ehtiyatların (resursların) müəssisədən kənara axını ilə nəticələnən mövcud borcu deməkdir.

Kapital –bütün öhdəliklər çıxıldıqdan sonra müəssisənin xalis aktivlərinin dəyəridir.

Aktivdə təcəssüm olunmuş gələcək iqtisadi səmərə aktivdən istifadə olunması və ya onun xarıc olması nəticəsində yaranır.

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

Xərc –mülkiyyətçilər arasında kapitalın bölüşdürülməsi ilə əlaqəli olmayan, lakin kapitalın azalması ilə nəticələnən, hesabat dövrü ərzində aktivlərin kənara axını və ya azalması və öhdəliklərin artması hesabına baş verən iqtisadi səmərənin azalmasıdır.

2.4. Maliyyə hesabatının təqdim olunduğu ünvanlar və müddətləri

"Mühasibat uçotu haqqında" Azərbaycan Respublikasının 29 iyun 2004-cü ildə qəbul edilmiş Qanunun 8-ci maddəsinə uyğun olaraq, bütün ictimai əhəmiyyətli qurumlar özlərinin maliyyə hesabatını yalnız MHBS əsasında tərtib etməlidirlər.

Kiçik sahibkarlıq subyektləri sadələşdirilmiş uçot qaydalarına uyğun olaraq maliyyə hesabatları tərtib edə bilərlər.

İctimai əhəmiyyətli qurumlar və kiçik sahibkarlıq subyektləri istisna olmaqla kommersiya təşkilatları maliyyə hesabatını tərtib edən zaman MMUS-i əsas götürməlidirlər (Qanunun 10-cu maddəsi). Kommersiya təşkilatları öz seçimlərindən asılı olaraq, maliyyə hesabatını MHBS əsasında tərtib etmək hüququna da malikdirlər (Qanun 10.1.2.-ci maddəsi).

İctimai əhəmiyyətli qurumlar və kiçik sahibkarlıq subyektləri istisna olmaqla, bir və ya daha çox törəmə cəmiyyətlərinə malik olan kommersiya təşkilatları birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatının müvafiq meyar göstəricilərini (illik gəlir, işçilərin orta sayı, balansın yekun məbləği) əsas götürməklə, MHBS əsasında tərtib edə bilərlər (Qanunun 10.2.-ci maddəsi).

Kommersiya təşkilatlarının illik maliyyə hesabatları üçün aşağıdakı hesabat dövrləri müəyyən edilir:

- İl ərzində oktyabr ayının 1-dək yeni yaradılan mühasibat uçotunun subyektləri üçün birinci hesabat dövrü onların qeydiyyata alındığı tarixdən dekabr ayının 31-i də daxil olmaqla;
- Oktyabr ayının 1-dən sonra yeni yaradılmış mühasibat uçotunun subyektləri üçün isə birinci hesabat dövrü onların qeydə alındığı tarixdən növbəti ilin dekabr ayının 31-i də daxil olmaqla;
- Digər mühasibat uçotunun subyektləri üçün hesabat dövrü yanvar ayının 1-dən dekabr ayının 31-i də daxil olmaqla (Qanunun 11.0.1, 11.0.2 və 11.0.3 maddələri).

Kommersiya təşkilatları illik maliyyə hesabatlarını və birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatlarını dövlət orqanlarına qanunvericilik aktları ilə müəyyən olunmuş hallarda, qaydada və müddətlərdə təqdim edirlər.

İctimai əhəmiyyətli qurumların illik və konsolidə edilən maliyyə hesabatları qanunvericilikdə müəyyən edilmiş hallarda auditor rəyi ilə birlikdə mətbu orqanda dərc olunmalıdır (Qanunun 12.3.2 maddəsi).

Bələdiyyə orqanları, büdcə təşkilatları və büdcədənkənar dövlət fondları maliyyə hesabatlarını büdcə təşkilatları üçün MMUS-ə uyğun tərtib edirlər.

Qeyri-hökumət təşkilatları tələb olunan maliyyə hesabatlarını Qeyri-hökumət təşkilatları üçün MMUS-ə uyğun olaraq hazırlayırlar.

Büdcə təşkilatları və büdcədənkənar dövlət fondlarının maliyyə hesabatlarının təqdim edilməsi, hesabat dövrləri və dərc edilməsi qaydaları müvafiq icra hakimiyyəti orqanları tərəfindən müəyyən edilir.

Bələdiyyə orqanlarının maliyyə hesabatlarının təqdim edilməsi, hesabat dövrləri və dərc edilməsi qaydaları bələdiyyə tərəfindən tənzimlənir.

İlkin uçot sənədlərinin, mühasibat uçotu registrlərinin və digər uçot və hesabat sənədlərinin məzmunu kommersiya sirridir. Bununla yanaşı, dövlət orqanlarının qanunla müəyyən edilmiş hallarda və qaydada mühasibat uçotu və hesabat sənədləri ilə tanış olmaq hüququ vardır.

İctimai əhəmiyyətli qurumların siyahısı icra hakimiyyəti orqanı tərəfindən müəyyənləşdirilir və zərurət yarandıqda bu siyahıya əlavələr və dəyişikliklər edilir.

Müəssisə illik maliyyə və konsolidə edilmiş maliyyə hesabatlarını hesabat dövrünün sonunda müvafiq olaraq 4 ay və 6 ay müddətində təqdim etməlidir.

Maliyyə hesabatının hazırlanması, təqdim edilməsi və dərc edilməsinə müəssisənin direktorlar şurası və ya digər idarəetmə orqanı, belə bir qurum olmadığı halda isə müəssisənin rəhbəri cavabdehdir.

2.5. Maliyyə hesabatı formalarında düzəlişlərin aparılması qaydası

Maliyyə hesabatı doldurulan zaman hər hansı bir səhvə yol vermək olmaz. Konkret olaraq, yol verilən bir səhvi düzəltmək olmaz. “Mühasibat uçotu” haqqında Qanunda dəqiqləşdirilmiş maliyyə hesabatının təqdim olunması imkanları nəzərdə tutulmur (vergi hesabatlarından başqa).

Cari dövrün təsərrüfat əməliyyatlarının düzgün əks etdirilməsi aşkarlandığı hallarda hesabat dövrünün sonunadək mühasibat uçotunun müvafiq hesablarında əlavə müxabirləşmələr tərtib etməklə düzəlişlər aparıla bilər.

Hesabat ili başa çatdıqdan sonra əgər illik maliyyə hesabatı hələ təsdiq olunmamışdırsa, düzəlişlər dekabr ayının mühasibat müxabirləşmələrində həyata keçirilir. Bu düzəlişlər müvafiq ünvanlara təqdim olunur.

Əgər, ötən ilin təsərrüfat əməliyyatlarında yol verilən səhvlər cari ildə müəyyənləşdirilmişdirsə, onda hər hansı bir düzəlişin aparılmasına yol verilmir.

Beləliklə, bütün hallarda yol verilən səhvlər həmin dövrdə düzəldilməlidir, ötən tarixlə düzəliş aparmaq olmaz.

Mühasibat uçotunda səhvlərin müstəqil sürətdə aşkarlanması və düzəldilməsinə görə təşkilatın baş mühasibinə cərimə qoyulmur.

2.6. İnventarlaşma maliyyə hesabatının etibarlılığını təmin edən üsullardan biridir

İnventarlaşma dedikdə, təşkilatın əmlak və öhdəliklərinin faktiki mövcudluğunun mühasibat uçotu məlumatlarına uyğunluğunun yoxlanılması başa düşülür.

İnventarlaşmanın başlıca məqsədi aşağıdakılardır:

- əmlakın faktiki mövcudluğunun aşkara çıxarılması;
- əmlakın faktiki mövcudluğunun mühasibat uçotu məlumatları ilə üzləşdirilməsi;
- maliyyə öhdəliklərinin uçotda tam əks etdirilməsinin yoxlanılması.

Bu zaman müəssisənin əmlakı dedikdə, əsas vəsaitlər, qeyri-maddi aktivlər, maliyyə qoyuluşları, istehsalat ehtiyatları, hazır məhsullar, mallar, sair ehtiyatlar, pul vəsaitləri və onların ekvivalentləri, digər maliyyə aktivləri, maliyyə öhdəlikləri qismində kreditor borcları, bank kreditləri, borclar və ehtiyatlar başa düşülür. Bunlardan başqa, təşkilatın mühasibat uçotunda qeydə alınan, lakin ona mənsub olmayan əmlakın digər növləri (məsuliyyətli mühafizəyə qəbul edilən, icarəyə götürülən, emal üçün alınan), habelə hər hansı bir səbəbdən qeyd olunmayan əmlak da inventarlaşmaya məruz qalmalıdır.

Yerləşdiyi məkandan yerdən asılı olmayaraq, təşkilatın bütün əmlakı və maliyyə öhdəliklərinin bütün növləri inventarlaşdırılmalıdır. Əmlakın inventarlaşdırılması onun yerləşdiyi yerlər və maddi məsul şəxslər üzrə həyata keçirilir.

İnventarlaşmanın aparılması qaydası (hesabat dövründə inventarlaşmanın sayı, onun keçirildiyi tarix, əmlak və öhdəliklərin siyahısı və i.a.) təşkilatın rəhbəri tərəfindən müəyyənləşdirilir. Azərbaycan Respublikasının müvafiq qanunvericiliyi əsasında məcburi inventarlaşma aparılması da mümkündür.

Bütün hallarda illik hesabat tərtib ediləndən əvvəl inventarlaşma həyata keçirilir.

Təşkilatda inventarlaşmanı aparmaq üçün aşağıdakı tərkibdə **komissiya** yaradılır:

komissiyanın sədri - təşkilatın rəhbəri, yaxud onun müavini; **komissiyanın üzvləri** - baş mühasib, struktur bölmələrinin rəisləri, ictimaiyyətin nümayəndəsi.

Bununla yanaşı, bilavasitə əmlakın inventarlaşmasını aparmaq üçün aşağıdakı tərkibdə **işçi komissiyası** yaradılır:

- **komissiyanın sədri**- inventarlaşmanı təyin edən təşkilatın rəhbərinin nümayəndəsi;
- **komissiyanın üzvləri**- mütəxəssislər (iqtisadçılar, mühasibat şöbəsinin işçiləri, menecerlər, əmtəəşünaslar və s.).

İnventarlaşma komissiyanın tərkibinə təşkilatın daxili audit xidmətinin nümayəndəsini, habelə müstəqil auditor təşkilatının mütəxəssisini də daxil etmək olar.

Daimi fəaliyyətdə olan və işçi inventarlaşma komissiyasının fərdi tərkibi təşkilat rəhbərinin əmri, yaxud sərəncamı ilə təsdiq edilir.

Daimi fəaliyyətdə olan inventarlaşma komissiyasının vəzifələrinə aiddir:

- işçi komissiyalarının təlimatlandırılması;
- nəzarət qaydasında yoxlamaların aparması;
- əksikgəlmələrə yol verən maddi-məsul şəxslərin izahatlarının araşdırılması.

İşçi komissiyalar mal-material ehtiyatlarının və pul vəsaitlərinin inventarlaşmasını bilavasitə yerlərdə aparmalıdır. Təşkilatda təftiş komissiyası olduqda və inventarlaşmanın həcmi böyük deyildirsə, onda bu işi həmin komissiyaya həvalə etmək olar. İnventarlaşma müddətində komissiyanın üzvlərindən biri iştirak etmədikdə, onun nəticələrini **etibarsız** hesab etməyə əsas verir.

Əmlakın faktiki mövcudluğunun yoxlanılması **maddi-məsul şəxsin bilavasitə iştirakı ilə** həyata keçirilməlidir.

İnventarlaşma bir neçə mərhələdə aparılır:

1. **Hazırlıq mərhələsi**. Bu mərhələdə maddi-məsul şəxs inventarlaşmanın keçiriləcəyi tarixə mədaxil və məxaric sənədlərinin aralıq reyestrlərini (son hesabatları) tərtib edir və onları inventarlaşma komissiyasına təqdim edir. Bu sənədlər inventarlaşmanın keçirildiyi tarixə mühasibat uçotunun hesabları üzrə müvafiq qalıqları müəyyənləşdirmək üçün əsas sayılır.

İnventarlaşma komissiyasının sədri reyestrə (son hesabata) əlavə edilən bütün mədaxil və məxaric sənədlərinə viza qoyur və **"inventarlaşmayadək olan tarixi**" göstərir. Maddi-məsul şəxsin verdiyi iltizamda qeyd olunur ki, inventarlaşma başlananadək əmlaka dair bütün mədaxil və məxaric sənədləri mühasibata, yaxud inventarlaşma komissiyasına təhvil verilmişdir. Daxil olan bütün əmlak və silinən əmlak sənədlərlə işlənmişdir.

2. **Natural və sənədli yoxlama**. Bu zaman əmlakın və öhdəliklərin faktiki mövcudluğu yoxlanılır. Natural inventarlaşmanın nəticələrinin uçotu üçün ilk sənədin əsas forması **inventarlaşma siyahısı və inventarlaşma aktı** hesab olunur. İnventarlaşma siyahıları, yaxud aktları **iki nüsxədə** tərtib edilir. Zəruri hallarda nüsxələrin sayını artırmaq mümkündür. Adları cəkilən sənədlər ya mürəkkəblə, ya da diyircəkli qələmlə aydın yazılmalı, hər hansı bir pozuntuya və silinməyə yol verilməməlidir. Siyahının (aktın) hər bir səhifəsində maddi sərvətlərin sıra nömrələrinin sayı və natural göstəricilərin ümumi yekunu yazılı şəkildə göstərilir. Səhvlərin düzəldilməsi siyahının bütün nüsxələrində həyata keçirilir. Bu zaman səhv yazılışın üstündən xətt çəkilir və onun üstündə düzgün rəqəm qeyd edilir. Düzəliş inventarlaşma komissiyasının bütün üzvləri və maddi-məsul şəxs tərəfindən imzalanmalıdır. Siyahılarda doldurulmamış sətirlər qalmamalıdır, son səhifədə isə belə sətirlərin üzərindən xətt çəkilməlidir.
3. **Məbləğlərin taksirovkası**. Bu mərhələdə siyahılarda (aktlarda) ilk sənədlərin və mühasibat uçotunun məlumatları əsasında əmlak və öhdəliklərin pulla qiymətləndirilməsi həyata keçirilir.
4. **Müqayisəli-analitik mərhələ**. Bu mərhələdə əmlak və öhdəliklərin faktik mövcudluğu mühasibat uçotunun məlumatları ilə üzləşdirilir. İnventarlaşma komissiyası kənarlaşmanın səbəblərini araşdırır və onların inventarlaşma nəticələrinin uçotunda əks etdirilməsi üsullarını təklif edir. Mal-material ehtiyatlarının artıq, yaxud əksik gəlməsinin yaranması faktı üzrə maddi-məsul şəxslərdən izahat alınmalıdır. Siyahının sonuncu səhifəsində qiymətlərin yoxlanılması, taksirovkası və yekunların hesablanması yoxlamanı aparan şəxsin imzası ilə təsdiq edilməlidir. Müqayisəli-analitik mərhələnin yerinə yetirilməsinin nəticələri üzrə

komissiyanın bütün təklifləri **İnv-26 formalı "İnventarizasiya prosesində aşkara çıxarılan nəticələrin uçotu cədvəlində" ümumiləşdirilir.**

5. **Son mərhələ**. İnv-26 formalı "İnventarlaşmanın nəticələrinin uçotu cədvəli"ni təşkilatın baş mühasibi və rəhbəri imzalayır və bu haqda müvafiq əmr verilir. Verilən əmr əsasında inventarlaşmanın nəticələrinə dair mühasibat müxabirləşmələri tərtib edilir və onlar mühasibat uçotunun müvafiq registrlərinə işlənir.

İnventarlaşma materialları mühasibata verilir. İnventarlaşma zamanı əmlak üzrə uçotdan kənarlaşmaları əks etdirmək üçün **üzləşdirmə (müqayisə) cədvəli** tərtib edilir. İnventarlaşmanın nəticələri üzləşdirmə cədvəlində öz əksini tapır. İnventarlaşma fərqləri aşağıdakı qaydada tənzimlənir:

- artıq gələn əsas vəsaitlər, materiallar, pul vəsaitləri və digər əmlak mədaxil olunur və müəssisənin maliyyə nəticələrinə aid edilir. Daha sonra artıq gəlmənin səbəbləri araşdırılır;
- qanunvericilik qaydasında təsdiq edilən norma daxilində sərvətlərin əskik gəlməsi və xarab olması təbii itki kimi qiymətləndirilərək, müəssisə rəhbərinin sərəncamı ilə ya istehsal xərclərinə, ya da tədavül xərclərinə silinir. İtki norması yalnız faktiki çatışmazlıq aşkarlandıqda tətbiq edilə bilər.
- Material ehtiyatlarının, pul vəsaitlərinin və digər əmlakın çatışmazlığı, habelə təbii itki normasından artıq xarab olması günahkar şəxslərin hesabına yazlır. Əgər, günahkarları müəyyənləşdirmək mümkün deyildirsə, yaxud həmin məbləğin günahkar şəxsdən tutulmasını məhkəmə rədd edirsə, onda əksik gəlmə və xarab olmadan itkilər müəssisənin istehsal, yaxud tədavül xərclərinə aid edilir.

Növlərin qarışıq salınması nəticəsində artıq və əskik gəlmələrin qarşılıqlı məqbuluna müstəsna hallarda yol verilir.

İnventarlaşmanın nəticələri uçot və hesabatda onun başa çatdırıldığı ayda öz əksini tapmalıdır.

İnventarlaşma başa catdıqdan sonra onun aparılmasının düzgünlüyünə əmin olmaq üçün nəzarət qaydasında yoxlama keçirilə bilər. Belə yoxlamada inventarlaşma komissiyasının üzvlərinin və maddi-məsul şəxslərin iştirakı vacibdir.

Nəzarət qaydasında yoxlamanın nəticələri aktla rəsmiləşdirilir və nəzarət qaydasında yoxlamanın uçotu kitabında qeydə alınır.

II BÖLMƏ. MALİYYƏ HESABATININ AYRI-AYRI TƏRKİB HİSSƏLƏRİ

BU BÖLMƏDƏ:	III Fəsil. Mühasibat balansı
	IV Fəsil. Mənfəət və zərərlər haqqında hesabat
	V Fəsil. Kapitalda dəyişikliklər haqqında hesabat
	VI Fəsil. Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat
	VII Fəsil. Uçot siyasəti, uçot qiymətlərində dəyişikliklər və səhvlər

III FƏSİL. MÜHASİBAT BALANSI

3.1. Mühasibat balansının mahiyyəti və əhəmiyyəti

3.2. Balansın daxili qarşılıqlı əlaqəsi

3.3. Mühasibat balansının növləri və formaları

3.4. Mühasibat balansının maddələrinin qiymətləndirilməsi xüsusiyyətləri

3.5. Azərbaycanda və beynəlxalq praktikada balansların quruluş sxemləri

3.1. Mühasibat balansının mahiyyəti və əhəmiyyəti

Balans (fransızca *balance*-tərəzi) maliyyə hesabatının aşağıdakı üc mühüm elementi haqqında miqdar informasiyalarını ümumiləşdirir və əks etdirir:

- Aktivlər
- Öhdəliklər
- Kapital

Balans bütün hallarda uçotun ən mühüm kateqoriyalarından biridir. Balans mövzusunda yüzlərlə elmi əsərlər işıq üzü görmüşdür. XIX əsrin birinci yarısında, **"balansşünaslıq"** termini geniş yayılmışdı. Həmin dövrlərdə balansşunaslıq uçotun başlıca tərkib hissəsi qismində araşdırılırdı. Keçmiş Sovetlər ölkəsində balansın öyrənilməsində və onun təbliqində rus alimi **A.P.Rudanovskinin**, Azərbaycanda isə **prof. Ə.S.Fərəcovun** çox böyük xidmətləri olmuşdur.

Həm əvvəllər, həm də indi təsdiq edilir ki, necə bir hesabat forması kimi balans obyektiv xarakter daşıyır.

Balansda təsərrüfat vəsaitləri (aktivlər) növləri, tərkibi və istehsal prosesindəki funksional roluna görə, eyni zamanda öhdəliklər və kapital formalaşması və məqsədli təyinatı üzrə təcəssüm etdirilir. Qeyd etmək lazımdır ki, balansda qruplaşma və ümumiləşdirilmə həm ötən ilin, həm də hesabat ilinin əvvəlinə və axırına verilir. Belə bir qruplaşdırılma və ümumiləşdirilmə balansın mahiyyətinin dərk olunması sərhədlərini genişləndirir

və eyni zamanda iqtisadi subyektin mallar, iş və xidmətlər bazarında maliyyə sabitliyinin müəyyənləşdirilməsində əhəmiyyətli rol oynayır.

Mühasibat balansının mahiyyəti onun təyinatında təzahür edir:

- balans mühasibat uçotu metodunun tərkib hissəsi olunub, onun bir elementidir;
- mühasibat balansı dövri və illik maliyyə hesabatının formalarından biridir.

Balans necə bir hesabat forması kimi ayrıca cədvəldən ibarətdir. Müəssisənin mülkiyyətində olan eyni vəsait məbləğləri öz əksini həm aktivdə, həm də passivdə tapır.

Aktiv və passivin müasir məzmunu informasiyaları onun istifadəçilərinə, hər şeydən əvvəl, kənar istifadəçilərə ötürülməsinə istinad edir. Məhz bu amilə görə, balans maddələri özünün çox yüksək analitikliyi ilə seçilir. Daha konkret desək, müasir balans debitor və kreditor borclarının vəziyyətini, xüsusi kapitalın, cari xərclər, yaxud təşkilatın mənfəəti hesabına yaradılan ehtiyatların müxtəlif növlərinin mahiyyətini açıqlayır.

Əslində mühasibat balansı informasiyalar mənbəyidir. Bu informasiyalar əsasında iqtisadi subyektin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinə obyektiv qiymət vermək heç bir çətinlik yaratmır. Buna görə də mühasibat hesabatı formaları içərisində balans birinci yeri tutur. Onun göstəricilərini mühasibat hesabatının digər formalarının göstəriciləri ilə əlaqələndirmək mümkündür. Balansda verilən informasiyaları dərk etmək üçün təkcə onun strukturu haqqında deyil, eyni zamanda müxtəlif göstəricilərin məntiqi və spesifik qarşılıqlı əlaqələrini bilmək çox vacibdir.

3.2. Balansın daxili qarşılıqlı əlaqəsi

Balansın daxili qarşılıqlı əlaqəsi aşağıdakılardan ibarətdir:

- balansın aktivinin bütün bölmələrinin məbləği passivin bütün bölmələrinin məbləğinə hökmən bərabər olmalıdır. Belə bir bərəbərlik balansın özünün mahiyyətindən irəli gəlir;
- xüsusi kapitalın ölçüsü dövriyyədənkənar aktivlərin kəmiyyətini üstələyir;

- təşkilatın normal fəaliyyəti şəraitində dövriyyədənkənar aktivlərin kəmiyyəti borc vəsaitlərinin məbləğindən çox olmalıdır;
- balansın quruluşu onun çox yüksək dərəcədə analitikliyini nümayiş etdirir. Belə bir analitiklik aktiv və passiv üzrə müxtəlif maddələr arasında qarşılıqlı əlaqəni müəyyənləşdirməyə şərait yaradır.

Göründüyü kimi, mühasibat balansının məzmununun ümumi xülasəsi onun istifadəçilərinə informasiyalar, hər şeydən əvvəl, mülkiyyətinin maliyyə sabitliyi barədə informasiyaları təqdim edir.

Mühasibat balansı aşağıdakı tələblərə cavab verməlidir:

- **Balansın düzgünlüyü (etibarlılığı):** hesabat dövrü ərzində təşkilatın təsərrüfat fəaliyyətinin bütün faktlarını əks etdirən bütün sənədlər üzrə aparılan yazılışlar əsasında tərtib olunan balans düzgün sayılır. Balans məlumatlarının əsaslandırılması, mühasibat hesablarında yazılışların, mühasibat hesablamalarının və inventarlaşmanın dəqiqliyi balansın düzgünlüyünün başlıca şərtləridir;
- **Balans göstəricilərinin sənədlərlə əsaslandırılması**: balansın düzgünlüyü sənədlərin tamlığı və keyfiyyəti ilə müəyyənləşdirilir. Əgər hesabat dövrünün təsərrüfat fəaliyyətinin faktları vaxtında sənədlərlə rəsmiləşdirilməmişdirsə, onda balans təşkilatın işinin həqiqi yekunlarını əks etdirə bilməz. Məsələn, materialların istehsala buraxılışının sənədlərlə gec, yaxud tam olmadan rəsmiləşdirilməsi məhsulların maya dəyəri və mənfəət məbləği haqqında məlumatların təhrif olunmasına gətirib çıxarır. Buna görə də təşkilatların rəhbərləri işçilərindən tələb etməlidirlər ki, onlar təsərrüfat fəaliyyətinin bütün faktları haqqında məlumatları öz vaxtında rəsmiyyətə salsınlar və mühasibata təqdim etsinlər;
- **Balansın hesablarda mühasibat yazılışları vasitəsilə əsaslandırılması**: balansın düzgünlüyünün ən vacib şərtlərindən biri onun tərtib edilməsindən əvvəl analitik və sintetik uçot hesabları üzrə yazılışların üzləşdirilməsi hesab olunur. Bunun üçün bütün analitik hesablar üzrə hesabat dövrünün axırına dövriyyələr və qalıqlar hesablanmalı, dövriyyə cədvəlləri tərtib olunmalı və onun məlumatları müvafiq sintetik hesabların məlumatları ilə müqayisə edilməlidir. Bu zaman aşkarlanan bərabərlik sintetik və analitik hesablardakı yazılışların düzgünlüyünün qarantıdır;

- **Balansın mühasibat hesablamaları ilə əsaslandırılması**: mühasibat hesablamaları dəqiq aparılan balans daha düzgün sayılır. Belə hesablamalara aiddir: mal-material ehtiyatlarının faktiki maya dəyərinin uçot qiymətləri üzrə dəyərində kənarlaşması məbləğinin bölüşdürülməsi, ümumistehsalat və ümumtəsərrüfat (inzibati) xərclərinin silinməsi, məhsulların maya dəyərinin kalkulyasiyası və i.a. hesablamalar. Həmin hesablamaların düzgünlüyü mənfəətin kəmiyyətinə əhəmiyyətli təsir göstərir;
- **Balansın inventarlaşma ilə əsaslandırılması**: inventarlaşmanın mahiyyəti təşkilatın əmlakının natural şəkildə yoxlanılması və nəticələrin debitor və kreditorlarla hesablaşmalar vasitəsilə üzləşdirilməsində təzahür edir. İnventarlaşma aparıldıqdan sonra hesablar üzrə uçot qalıqlarında düzəlişlər edilir ki, bu da balansın düzgünlüyünü daha da artırır;
- **Balansın reallığı:** balansın reallığı dedikdə, onun maddələrinin qiymətləndirilməsinin obyektiv həqiqətə uyğunluğu başa düşülür. Balans qiymətləndirilməsinin bir sıra nəzəriyyələri mövcuddur: məsələn, obyektiv qiymətləndirmə nəzəriyyəsi, subyektiv qiymətləndirmə nəzəriyyəsi, kitab vasitəsilə qiymətləndirmə. Obyektiv qiymətləndirmə nəzəriyyəsi bazar qiyməti prinsipinə istinad edir. Belə qiymətlər balansın tərtib olunduğu anda əmlak satıldığı zaman müəyyənləşdirilir. Subyektiv qiymətləndirmə nəzəriyyəsinə görə aktivlərin dəyəri təşkilatın qərarlaşdığı fərdi şəraitdən asılı olur. Kitab vasitəsilə qiymətləndirmə aktivlərin uçotda (kitabda) qeydə alındığı qiymətə əsaslanır. Sadalanan nəzəriyyələrin heç birisi qiymətləndirmə məsələsi haqqında birmənalı qərar verə bilmir. Buna görə də nisbi reallıqla, başqa sözlə, balans maddələrinin hazırda qüvvədə olan standartlar vasitəsilə qiymətləndirilməsi ilə kifayətlənmək lazım gəlir. Balansın reallığı xeyli dərəcədə təşkilatın aktivlərinin likvidlik dərəcəsindən asılıdır;
- **Balansın vahidliyi**: vahidlik dedikdə, balansın vahid prinsiplər və qiymətlər əsasında quurulması başa düşülür. Bu o deməkdir ki, təşkilatın bütün struktur bölmələrində mühasibat uçotunun vahid hesablar planı və onların müxabirləşməsi tətbiq edilməlidir. Qeyd olunan prinsiplərə əməl olunmadıqda, biz balansı tərtib edərkən, həmcins olmayan kəmiyyətləri cəmləmək məcburiyyətində qalırıq ki, bu da balansın dəqiqliyini azalda bilər.

Balansın varisliyi: bu prinsipə görə hər bir sonrakı balans özündən əvvəlki balansdan irəli gəlməlidir. Məsələn, keçən ilin son balansı hesabat ilinin ilk balansı olmalıdır. Əslində bunlar eyni balanslardır, lakin onlar müxtəlif dövrləri əhatə edir. Daha konkret desək, hesabat dövrünün sonuna olan məlumatlar növbəti hesabat dövrünün ilk məlumatları deməkdir.

Balansın aşkarlığı: balansın aşkarlığı dedikdə, onu tərtib edənlər və oxuyan bütün şəxslər üçün anlaşıqlı olması başa düşülür.

Mühasibat balansı illik maliyyə hesabatının tərkibinə daxil olan hesabat formasıdır. Balansın başlıca fərqləndirici xüsusiyyətinə görə onun formaları və təqdim edilmə qaydaları "Maliyyə hesabatlarının təqdimatı üzrə" kommersiya təşkilatları üçün 1№-li MMUS vasitəsilə tənzimlənir. Bu Standart Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyinin 2006-cı il 18 aprel tarixli əmri ilə təsdiq edilmişdir.

3.3. Mühasibat balansının növləri və formaları

Mühasibat uçotunun mövcud nəzəriyyəsində və praktikasında mühasibat balanslarının çoxsaylı növlərinə təsadüf olunur. Onlar məqsədlərinə və tərkibinə görə biri digərindən fərqlənir. Bu zaman **mühasibat balanslarının təsnifatını** aşağıdakı əlamətlər təşkil edir:

- tərtib olunma mənbələrinə görə;
- mülkiyyət formalarına görə;
- ümumiləşdirilmə dərəcəsinə görə;
- tərtib edilmə vaxtına görə;
- təqdim etmənin dövriliyinə görə;
- yenidən təşkil prosedurlarının növlərinə görə;
- quruluş formasına görə;
- təmizlənmə dərəcəsinə görə;
- iqtisadi fəaliyyətin növlərinə görə;
- xalq təsərrüfatı sahələrinə görə;
- tərtib edilmə üsuluna görə;
- balans nəzəriyyəsinə görə.

Tərtib olunma mənbələrinə görə balanslar aşağıdakı kimi fərqləndirilir:

- kitab balansı;
- baş balans;
- inventar balansı.

Kitab balansı Baş Kitabın hesablarının qalıqları əsasında cari uçot məlumatları vasitəsilə tərtib olunur.

Baş balanslar inventarlaşma materialları ilə təsdiq edildiyi zaman tərtib olunur.

İnventar balansları müxtəlif aktivlərin və öhdəliklərin siyahı məlumatları əsasında tərtib edilir (məsələn, giriş balansı hüqüqi şəxsin sənədləri ilə təsdiqlənir).

Mülkiyyət formaları üzrə balanslar aşağıdakı kimi fərqləndirilir:

- dövlət müəssisələrinin balansları;
- bələdiyyə təşkilatlarının balansları;
- xüsusi mülkiyyət müəssisələrinin balansları;
- qarışıq mülkiyyət formasıının balansları (səhmdar cəmiyyəti, təsərrüfat yoldaşlığı və s.);
- ictimai təşkilatların balansları.

Ümumiləşdirmə dərəcəsinə görə balansları belə təsnifləşdirmək olar:

- vahid balans;
- icmal (konsolidə edilən) balans.

Vahid balanslar bir təşkilatın, yaxud onun struktur bölməsnin maliyyə vəziyyətini açiqlayan informasiyaları əks etdirir.

İcmal (konsolidə edilən) balanslar ana və onun övlad müəssisələrinin aktivlərini və öhdəliklərini açıqlayan məlumatları ümumiləşdirir. Belə balanslar tərtib edildikdə, həmin qrupun aktivlərinin, öhdəliklərinin, gəlir və xərclərinin analoji maddələrinə münasibətdə vahid uçot siyasətinə istinad edilir.

Tərtib edilmə vaxtına görə balanslar belə fərqləndirilir:

- giriş balansı;
- cari balanslar (ilkin balans, aralıq balans, son balans);
- sanir balanslar;

- ləğvetmə balansları;
- ayrılma balansları;
- birləşdirmə balansları;
- ilkin balanslar;
- cari balanslar;
- illik balanslar.

İlkin balanslar hesabat ilinin əvvəlində tərtib edilir.

Cari balanslar cari hesabat dövrünə, başqa sözlə, təşkilatın maliyyə hesabatı tərtib edəcəyi dövrə görə tərtib edilir. Cari balanslar uçot dövrünün prinsiplərinə uyğun olaraq hazırlanılır. İlkin və son balanslar maliyyə ilinin əvvəlində və axırında işlənilir. Aralıq balanslar hesabat dövrünün əvvəli və axırı arasındakı dövrü əhatə edir. Azərbaycanda aralıq balanslar hər ay, habelə rüb və yarım ilə görə tərtib oluna bilər.

İllik balanslar müəssisə tərəfindən maliyyə ilinin sonunda hazırlanır.

Sanir balanslara tələbat o zaman yaranır ki, müəssisə artıq müflisləşmə həddinə gəlib çatmışdır. Bu zaman müəssisə belə bir dilemma qarşısında qalır: ya müflisləşmə haqqında qərar verməklə müəssisəni ləğv etməli, ya da ödənişlərin vaxtını uzatmaq üçün kreditorları inandırmağa səy göstərməli. Sanir balansların tərtib olunması üçün hökmən müstəqil auditorlar cəlb olunmalıdır.

Təqdim etmənin dövriliyinə görə balanslar aşağıdakı kimi fərqləndirilir:

- giriş balansları;
- dövri balanslar;
- son balanslar.

Giriş balansları bilavasitə təşkilatın hüquqi status alması, başqa sözlə, onun dövlət qeydiyyatı ilə əlaqədardır.

Dövri balanslar hər bir hesabat dövrü (ay, rüb, yarımil, doqquz ay) üzrə tərtib edilir.

Son balanslar hesabat dövrü başa çatdıqdan sonra təqdim olunur. Belə balanslar eyni zamanda növbəti hesabat ilinin giriş balansı hesab edilir. Buradan görünür ki, mühasibat uçotunun ən əsas prinsiplərindən biri – müəssisənin fəaliyyət göstərməsinin fasiləsizliyi prinsipi özünü göstərir.

Yenidən təşkil prosedurlarının növləri üzrə balanslar konkret təşkilatın həyat tsiklinə istinad edir. Bu tsikl özündə qovuşmanı, birləşməni, ayrılmanı, bölüşdürməni və yenidən qurulmanı birləşdirir. Qeyd olunan prinsipdən asılı olaraq, mühasibat balansının aşağıdakı növləri fərqləndirilir:

- giriş balansları;
- ayrılma balansları;
- birləşdirmə balansları;
- ləğvetmə balansları.

Giriş balansı özlüyündə təşkilatın fəaliyyətə başladığı tarixə malik olduğu aktivlərin, kapitalın və öhdəliklərin məcmusunu təcəssüm etdirir.

Ayrılma balansları əvvəllər fəaliyyət göstərən təşkilatın yenidən qurulması nəticəsində yaradıılan təşkilatın əmlakını xarakterizə edir. Bu prosedurun yekunu olaraq əvvəllər fəaliyyət göstərən təşkilatın bazasında bir neçə yeni müəssisə yaradılır.

Birləşdirmə balansları yenidənqurma yolu ilə qovuşan bir neçə təşkilatın əmlakını ümumiləşdirir.

Ləğvetmə balansları özünün öhdəliklərini ödəyə bilməyən müflis-ləşən təşkilatın əmlakından ibarətdir. Belə balanslar müəssisə ləğv edildikdə tərtib edilir.

Quruluş formasına görə balanslar belə fərqləndirilir:

- birtərəfli (şaquli) balanslar;
- ikitərəfli (xətti, üfüqi) balanslar.

Birtərəfli mühasibat balansları şaquli əlamət üzrə qurulur: əvvəlcə balansın aktiv maddələri və bölmələri, daha sonra balansın passiv maddələri və bölmələri göstərilir.

İkitərəfli mühasibat balansları üfüqi əlamətlər üzrə səciyyələnir. Bir xətdə balansın aktivinin maddələri və bölmələri, eyni zamanda həmin xətdə, lakin qarşıdakı tərəfdə balansın passivinin bölmələri və maddələri qeydə alınır.

Təmizlənmə dərəcəsinə görə balanslar belə fərqləndirilir:

- brutto-balans;
- netto-balans;
- reformasiya olunan balanslar;

- reformasiya olunmayan balanslar.

Əvvəllər **brutto-balans** dedikdə, bölüşdürülməmiş mənfəətin əks etdirildiyi balans başa düşülürdü. Bölüşdürülmüş mənfəət qeydə alınan balans isə **netto-balans** hesab olunurdu. Daha sonralar təsnifatın yeni əlamətləri meydana gəldi: **reformasiya olunan balanslar**, **reformasiya olunmayan balanslar**. Ötən əsrin 90-cı illərinədək Azərbaycanda reformasiya olunmayan balanslar tətbiq olunurdu. Başqa sözlə, hesabat ilinin sonuna mənfəət göstəricisi bölüşdürülmürdü və o, növbəti hesabat dövrünün ilkin balansında göstərilmirdi. Uçotun müasir praktikası reformasiya olunan balanslara istinad edir. Konkret olaraq hesabat dövrünün sonunda aşkara çıxarılan maliyyə nəticələri ilin son gününün dövriyyəsi ilə bölüşdürülməmiş mənfəətə birləşdirilir. Bu gün balans-brutto və balans-netto anlayışları balansın nizamlayıcı və dəqiqləşdirici maddələri ilə əlaqələndirilir. Əsas maddələr mühasibat müşahidəsi obyektlərinin azalmayan göstəricilərini, nizamlayıcı maddələr isə əsas maddələrin qiymətləndirilməsinin kəmiyyətini onların qalıq dəyəri həcmində dəqiqləşdirir. Beləliklə, özündə nizamlayıcı maddələri birləşdirən mühasibat balansı balans-brutto, nizamlayıcı maddələrsiz balans isə balans-netto adlanır.

İqtisadi fəaliyyət növləri üzrə balanslara aiddir:

- nizamnaməli balanslar;
- nizamnaməsiz balanslar.

Nizamnaməli mühasibat balansları təşkilatın nizamnaməsində qeyd olunan əsas fəaliyyəti üzrə maliyyə vəziyyətini açıqlayır.

Nizamnaməsiz mühasibat balansları müvafiq hüquqi şəxsin sair fəaliyyət növləri (nizamnamədə olmayan) üzrə informasiyaları təqdim edir.

Xalq təsərrüfatının sahələri üzrə mühasibat balansları aşağıdakılara bölünür:

- sənaye müəssisələrinin balansı;
- kənd təsərrüfatı müəssisələrinin balansı;
- ticarət müəssisələrinin balansı;
- nəqliyyat təşkilatlarının balansı və i.a.

Tərtib edilmə üsuluna görə mühasibat balansları belə təsnifləşdirilir:

- dövriyyə formalı balanslar;

- sadə formalı balanslar;
- şahmat formalı balanslar.

Dövriyyə (dövriyyə-saldo) balanslarından aparılan təsərrüfat əməliyyatlarının tamlığına cari nəzarət məqsədilə istifadə olunur.

Mühasibat balansının sadə forması tipik hesab olunur və Respublika Maliyyə Naziirliyi tərəfindən təsdiq edilir.

Şahmat balansı özündə dövriyyə-saldo balansının bütün əlamətlərini birləşdirir.

Balans nəzəriyyəsi prinsiplərinə uyğun olaraq balanslar belə təsnifləşdirilir:

- dinamik balanslar;
- statik balanslar;
- orqanik balanslar;
- proizvod balanslar.

Bazar iqtisadiyyatında **proizvod balanslar** strareji planlaşma (strateji perspektiv balans), operativ planlaşma (operativ perspektiv balans) və büdcə planlaşması (direktiv balans) məqsədilə istifadə olunur.

3.4. Mühasibat balansının maddələrinin qiymətləndirilməsi xüsusiyyətləri

Müəssisənin mühasibat balansında uzunmüddətli və qısamüddətli aktivlər və öhdəliklər ayrı-ayrılıqda əks etdirilməlidir.

Aşağıdakı hallarda aktivlər qısamüddətli kimi təsnifləşdirilir:

- müəssisənin normal əməliyyat dövründə satılmaq və ya istifadə üçün saxlanıldıqda;
- əsasən alqı-satqı məqsədləri üçün və ya qısa müddət ərzində saxlanıldıqda və onların hesabat tarixindən 12 ay müddətində pul və ya pul ekvivalentlərinə çevrilməsi ehtimal olunduqda;
- istifadəsinə məhdudiyyət qoyulmayan pul vəsaiti və ya onun ekvıvalenti formasında olduqda.

Hesabat tarixindən sonra 12 ay ərzində pul və pul ekvivalentlərinə çevrilməsi gözlənilən qiymətli kağızlar qısamüddətli aktivlər kimi təsnifləşdirilir. Digər hallarda onlar uzunmüddətli aktivlər kimi qeydə alınır.

Aşağıdakı hallarda öhdəliklər qısamüddətli öhdəliklər kimi təsnifləşdirilir:

- müəssisənin normal əməliyyat dövründə onların ödənilməsi nəzərdə tutulduqda;
- hesabat tarixindən etibarən 12 ay ərzində ödənilməli olduqda.

Bütün diğər hallarda öhdəliklər uzunmüddətli öhdəliklər kimi qeydə alınır.

Yeni mühasibat balansının "Aktivlər" hissəsi iki bölməni əhatə edir:

- uzunmüddətli aktivlər;
- qısamüddətli aktivlər.

Balansın "Passiv" hissəsi isə üç bölmədən ibarətdir:

- kapital;
- uzunmüddətli öhdəliklər;
- qısamüddətli öhdəliklər.

Balansın **"Uzunmüddətli aktivlər"** bölməsində aşağıdakı maddələr qeydə alınır:

1. Qeyri-maddi aktivlər;
2. Torpaq, tikili və avadanlıqlar;
3. Daşınmaz əmlaka investisiyalar;
4. Bioloji aktivlər;
5. Təbii sərvətlər;
6. İştirak payı metodu ilə uçota alınmış investisiyalar;
7. Təxirə salınmış vergi aktivləri;
8. Uzunmüddətli debitor borcları;
9. Sair uzunmüddətli maliyyə aktivləri;
10. Sair uzunmüddətli aktivlər.

Balansın "**Qısamüddddətli aktivlər"** bölməsində aşağıdakı maddələr qeydə alınır:

1. Ehtiyatlar;
2. Qısamüddətli debitor borcları;
3. Pul vəsaitləri və onların ekvivalentləri;

4. Sair qısamüddətli maliyyə aktivləri;
5. Sair qısamüddətli aktivlər.

Balansın "**Kapital"** bölməsində aşağıdakı maddələr qeydə alınır:

1. Ödənilmiş nominal (nizamnamə) kapitalı
2. Emissiya gəliri
3. Geri alınmış kapital (səhmlər)
4. Kapital ehtiyatları
5. Bölüşdürülməmiş mənfəət (ödənilməmiş) zərər

Balansın "**Uzunmüddətli öhdəliklər"** bölməsində aşağıdakı maddələr qeydə alınır:

1. Uzunmüddətli faiz xərcləri yaradan öhdəliklər
2. Uzunmüddətli qiymətləndirilmiş öhdəliklər
3. Təxirə salınmış vergi öhdəlikləri
4. Uzunmüddətli kreditor borcları
5. Sair uzunmüddətli öhdəliklər

Balansın "**Qısamüddətli öhdəliklər"** bölməsində aşağıdakı maddələr qeydə alınır:

1. Qısamüddətli faiz xərcləri
2. Qısamüddətli qiymətləndirilmiş öhdəliklər
3. Vergi və sair məcburi ödənişlər üzrə öhdəliklər
4. Qısamüddətli kreditor borcları

Aktivlərin, öhdəliklərin, gəlirlərin və xərclərin qiymətləndirilməsi həqiqi (ilk) dəyərlə yerinə yetirilir. İnformasiyaların mühasibat uçotunda yararlılığını təmin etmək üçün sözügedən obyektləri aşağıdakı qaydada qiymətləndirmək nəzərdə tutulur:

- **cari dəyərlə**, yəni hər hansı obyektin dəyişdirilməsi zəruri olan tarixə ödənilən pul vəsaitinin məbləği ilə
- **cari bazar qiymətilə**, yəni obyektin satılması nəticəsində, yaxud onun ləğv edilmə müddəti daxil olan zaman alına bilən pul vəsaiti məbləği üzrə.

3.5. Azərbaycanda və beynəlxalq praktikada balansların quruluş sxemləri

Mühasibat balansının əsas elementi **balans maddələri (sətirləri)** hesab olunur. Balans maddələri hesabat dövrünün əvvəlinə və axırına iqtisadi resursların (aktivləri) və onların yaranma mənbələrinin (passivləri) müxtəlif növlərini xarakterizə edir.

Dünya praktikasında mühasibat balansının şaquli və üfüqi formalarından istifadə olunur. Şaquli formada aktivlər balansın sol tərəfində, passivlər isə sağ tərəfində yerləşdirilir.

ABŞ-da balansın üfüqi, yaxud şaquli formalarından istifadənin seçimi iqtisadi subyektlərin öhdəsinə buraxılır. Seçilmiş variantdan asılı olmayaraq aşağıdakı bərəbərliyə əməl olunmalıdır:

AKTİVLƏR = ÖHDƏLİKLƏR + KAPİTAL (1)

Amerikan balansında aktivlər balans maddələrinin likvidliyi qaydasında yerləşdirilir: kassadakı pul vəsaitlərindən başlayaraq qeyri-maddi aktivlərədək. Balansın sağ tərəfi ya **"Kapital"**, ya da **"Passiv və səhmdar kapitalı"** adlanır.

Böyük Britaniyada uçot praktikasında balansın quruluşunun hər iki formasından istifadə nəzərdə tutulur. Lakin balans maddələri yerləşdirildikdə, mühasiblər **L.Paçoli** tərəfindən təsvir edilən tənliyi əsas götürürlər:

AKTİVLƏR – ÖHDƏLİKLƏR = MÜLKİYYƏTİN KAPİTALI (2)

Azərbaycanın uçot praktikasında ikitərəfli tənliyin **J.B.Dümarş** tərəfindən qanuniləşdirilmiş formasından istifadə edilir:

AKTİVLƏR = KAPİTAL + ÖHDƏLİKLƏR (3)

Mühasibat müşahidəsi obyektlərini əks etdirən, istehsalat-təsərrüfat fəaliyyətini təmin edən bütün balans maddələri şaquli qaydada (biridigərinin ardınca), yaxud ənənəvi - üfüqi qaydada yerləşdirilə bilər. İkinci variantda göstəricilər iki əks tərəfdə qeydə alınır: solda - aktivlər, sağda – passivlər (kapital və öhdəliklər).

Balansda maddələr qrup halında, qruplar isə bölmələr şəklində birləşdirilir. Belə bir şəkildə birləşmənin əsasını balansın iqtisadi mahiyyəti diktə edir.

Bazar iqtisadiyyatı şəraitində iqtisadi proseslərin iştirakcılarının təşkilatların maliyyə vəziyyəti haqqında obyektiv və etibarlı informasiyalara maraqları əhəmiyyətli dərəcədə artmışdır. Bazar münasibətlərinin bütün subyektləri (mülkiyyətçilər, investorlar, banklar, birjalar, malsatanlar, alıcılar, sifarişçilər və s.) özlərinin partnyorlarının rəqabət qabiliyyətinin və etibarlılığının birmənalı şəkildə qiymətləndirilməsində maraqlıdırlar.

Müəssisənin maliyyə vəziyyəti aktivlərin və öhdəliklərin təminatlı istifadəsi və xarakteri ilə müəyyənləşdirilir.

Maliyyə vəziyyətinin dinamikasına ümumi qiymət vermək üçün balans maddələrini likvidlik və öhdəliklərin təcililiyi əlamətləri üzrə qruplaşdırmaq lazımdır. Bu qaydada qurulmuş balansa **aqreqasiya olunan balans** deyilir. Müəssisənin mövcud əmlakının və öhdəliklərinin struktu-runun təhlili aqreqasiya olunan balans əsasında aparıla bilər. Aqreqasiya olunan balansın sxemi cədvəl 3.1-də verilir.

Cədvəl 3.1

Aqreqasiya olunan balansın sxemi

AKTİV	PASSİV
1. Əmlak	1. Əmlakın mənbələri
1.1. Səfərbər edilən aktivlər	1.1. Xüsusi kapital
1.2. Mobil dövriyyə aktivləri	1.2. Borc kapitalı
1.2.1. Ehtiyatlar və xərclər	1.2.1. Uzunmüddətli öhdəliklər
1.2.2. Debitor borcları	1.2.2. Qısamüddətli kreditlər və borclar
1.2.3. Pul vəsaitləri və onun ekvivalenti	1.2.3. Kreditor borcları

Analitik balansın yuxarıda verdiyimiz sxemindən istifadə etməklə, təşkilatın maliyyə vəziyyətinin bir sıra mühüm xarakteristikasını əldə etmək mümkündür:

- müəssisənin əmlakının ümumi dəyəri;
- əsas və sair dövriyyədənkənar aktivlərin dəyəri;

- dövriyyə vəsaitlərinin dəyəri;
- material dövriyyə vəsaitlərinin dəyəri;
- debitor borclarının kəmiyyəti;
- sərbəst pul vəsaitlərinin məbləği;
- xüsusi kapitalın dəyəri;
- borc kapitalının kəmiyyəti;
- əsas vəsaitlərin və digər dövriyyədənkənar aktivlərin formalaşması üçün nəzərdə tutulan uzunmüddətli kreditlərin və borcların kəmiyyəti;
- dövriyyə aktivlərinin formalaşması üçün nəzərdə tutulan qısamüddətli kreditlərin və borcların kəmiyyəti;
- kreditor borclarının kəmiyyəti.

Müəssisə hər bir təqdim edilən maddənin mühasibat balansında və ya onun qeydlərində müəssisənin əməliyyatlarına müvafiq olaraq təsnifləşdirilən yarımmaddələrə bölünməsini açıqlamalıdır. Hər bir maddə mahiyyətinə görə yarımmaddələrə bölünür. Bu zaman əsas təsərrüfat cəmiyyəti və bütün törəmə cəmiyyətləri, asılı müəssisələr və digər əlaqəli tərəflərdən alınmalı və ödənilməli məbləğlər ayrıca açıqlanmalıdır.

Mühasibat balansı və qeydlərdəki məlumatların təfərrüatı ilə açıqlanması Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının tələblərindən, eləcə də göstərilən maddələrin xarakterindən, funksiyalarından və onların məbləğlərinin həcmindən asılıdır.

IV FƏSİL. MƏNFƏƏT VƏ ZƏRƏRLƏR HAQQINDA HESABAT

4.1. Bazar iqtisadiyyatında mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın əhəmiyyəti və məqsədli istiqaməti

4.2. Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın qurulması prinsipləri

4.3. Azərbaycanda və beynəlxalq praktikada mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın qurulması sxemləri

4.4. Azərbaycanda və beynəlxalq praktikada mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın qurulması göstəriciləri

4.5. Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın təşkilatların vergi orqanlarına təqdim etdiyi sənədlərlə qarşılıqlı əlaqəsi

4.6. MHBS əsasında mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın tərtib olunması xüsusiyyətləri

4.1. Bazar iqtisadiyyatında mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın əhəmiyyəti və məqsədli istiqaməti

Hər bir təsərrüfat ilinin sonunda təşkilat balansla yanaşı illik mühasibat hesabatının tərkib hissəsi olan mənfəət və zərərlər haqqında hesabat tərtib etməlidir. İllik mühasibat hesabatının tam qiymətli bir hissəsi kimi mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın əhəmiyyəti bir sıra dünya alimləri (məsələn, Şmalenbax, Simon) tərəfindən uzun illər ərzində ciddi araşdırmalara məruz qalmışdır. Simon belə hesab edir ki, hesabatın başlıca məqsədi təsərrüfat subyektinin xalis əmlakını müəyyənləşdirməkdən ibarətdir. O, maliyyə nəticələrinin hesablanmasına ikinci dərəcəli rol ayırır. Şmalenbax isə əksinə, maliyyə nəticələrinin hesablanmasını özünün tədqiqatlarının mərkəzində saxlayır.

Ümumiyyətlə, balans, mənfəət və zərərlər haqqında hesabat həm Azərbaycanda, həm də beynəlxalq praktikada başlıca hesabat formaları sayılır. Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın maliyyə hesabatının tərkibindəki məqsədli istiqamətini və əhəmiyyətini müəyyənləşdirmək üçün adları çəkilən hesabat formalarının bir sıra mövqelər üzrə müqayisə edilməsi məqsədəuyğundur.

Təşkilatların təsərrüfat fəaliyyətinin nəticələri həm balans, həm də mənfəət və zərərlər haqqında hesabat vasitəsilə hesablanır (**ikili mühasibat prinsipi**). Balans müəyyən vaxt anına, məsələn, hesabat tarixinə hesabat deməkdir. Balansın özündə maliyyə nəticələri mənfəətin bölüşdürülməsi məbləği də daxil edilməklə, təsərrüfat ilinin əvvəlinə və axırına xüsusi kapitalla müqayisə etməklə müəyyənləşdirilir. Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda nəticələr hesabat ilinin gəlir və xərclərinin saldosu (qalığı) kimi hesablanır. Müvafiq surətdə mənfəət və zərərlər haqqında hesabat müəyyən zaman kəsiyində, məsələn, hesabat dövrü ərzində hesabat kimi başa düşülməlidir. Balans göstəriciləri əsasında hesablanılan maliyyə nəticələri mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın yekunu ilə üst-üstə düşür. Belə ki, hesabat dövrünün ödənişlərinə və daxilolmalarına aid olunan gəlirlər və xərclər müvafiq aktivlərin, yaxud passivlərin dəyişikliyi ilə əlaqədardır. Məsələn, dəzgahın satın alınması müvafiq ödənişlərə gətirib çıxarır. Bu ödəniş isə nəticəyə münasibətdə balansda neytral şəkildə əks etdirilir. Həmin ödənişlər amortizasiya formasında dəzgahın istismarı dövründə maliyyə nəticələrinə aid edilən xərcləri əks etdirir. Daha konkret desək, hesablanılan amortizasiya məbləğində dəzgahın balans dəyərinin azalan məbləği mənfəət və zərərlər hesabına müəyyən xərclərə aid edilir. Beləliklə, balansda, həmçinin mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda yekunda həmişə eyni maliyyə nəticələri alınır.

Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda maliyyə nəticələri hesablanıldıqda onun xarakterini və formalaşma mənbələrini izah etmək olar. Nəticəyə təsir edən komponentləri müəyyən qruplar halında birləşdirmək mümkündür. Müvafiq surətdə mənfəət və zərər haqqında hesabat ilk növbədə hesabatın məqsədlərinə çatmağa xidmət göstərir.

Balans təşkilatın əmlakının, öhdəliklərinin və xüsusi kapitalının əks etdirilməsi deməkdir. İllik hesabatın tərkib hissəsi kimi, mənfəət və zərərlər haqqında hesabat isə xərclərin sadalanması əsasında maliyyə nəticələrinin formalaşması mənbələrini, növlərini və kəmiyyətini müəyyənləşdirməyə xidmət göstərir. Mənfəət və zərərlər haqqında hesabat təkcə mütləq kəmiyyət kimi mənfəət və zərəri əks etdirmir, o, həmçinin gəlirlilik haqqında informasiyalara malik olmaqla, maliyyə nəticələrinin tərkib hissələrini təhlil etməyə imkan yaradır.

Balansla mənfəət və zərərlər haqqında hesabat arasında mövcud olan «**vəzifə bölgüsü**» deməyə imkan verir ki, təşkilatın illik hesabatı onun əmlak, maliyyə vəziyyəti və gəlirliliyi haqqında faktiki mənzərəni açıqlayır. Beləliklə, əmlak və maliyyə vəziyyətini təsvir etmək üçün zəruri məlumatlar balansda göstərilir. Mənfəət və zərərlər haqqında hesabat isə özünün şərhləri ilə birlikdə təşkilatın gəlirliliyini əks etdirir.

Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın təşkilatın faktiki gəlirlərini əks etdirmək üçün bu hesabatın qurulması prinsipləri hazırlanmışdır. Qeyd etmək lazımdır ki, həmin prinsiplər mühasibat uçotunun beynəlxalq praktikasında hazırlanmış və Almaniyanın mühasibat uçotu sahəsində tənzimləyici sənəd hesab olunan Ticarət Məcəlləsində öz əksini tapmışdır.

Yuxarıda qeyd olunduğu kimi, hər bir hesabat ilinin başa çatması üzrə təşkilat xərclərin və gəlirlərin müqayisəsini verməlidir. Bu tələb ticarət hüququnda aşağıdakı qaydada izah olunur: mənfəət və zərərlər haqqında hesabat mühasibat uçotu prinsiplərinə uyğun olaraq, işgüzar praktikada qəbul edilən müvafiq müddətdə tərtib edilməlidir.

Mənfəət və zərərlər haqqında hesabat tamlıq prinsipi əsasında açıq və şəffaf olmalı, bütün xərclər və gəlirlər qarşılıqlı məqbullara yol verilmədən əks etdirilməlidir.

4.2. Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın qurulması prinsipləri

Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın qurulmasının aşağıda göstərilən **beş prinsipi** mövcuddur:

- xərclərin və gəlirlərin maddələrinin qarşılıqlı məqbuluna yol verilməməsi (**maliyyə nəticələrinin brutto metodu ilə hesablanması prinsipi**);
- ilkin xərclərin və gəlirlərin növlər üzrə bölüşdürülməsi (**bölgü prinsipi**);
- istehsal, idarəetmə və təchizat sahəsində xərclərin meydana çıxmasının əks etdirilməsi (**baş verdiyi sahələr üzrə mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın qurulması prinsipi**);
- hesabat dövrünə münasibətdən asılı olaraq xərclərin və gəlirlərin hesabat dövründə meydana gəlməsinin əks etdirilməsi (**dövrilik prinsipi**);

• əsas və sair fəaliyyətdən maliyyə nəticələrinin ayrılıqda göstərilməsi (**nəticələrin ayrılıqda göstərilməsi prinsipi**).

Bu prinsiplərdən bəzilərini nəzərdən keçirək.

Maliyyə nəticələrinin brutto metodu ilə hesablanması prinsipi. Brutto metodundan istifadə edildikdə bütün xərclər və gəlirlər tam həcmdə və qarşılıqlı məqbulsuz əks etdirilir. Netto metodu isə əksinə, həmcins xərcləri və gəlirləri müxtəlif işarələrlə cəmləməyə yol verir. Maliyyə nəticələrinin yalnız brutto metodu ilə hesablanması Ticarət Məcəlləsinin təşkilatın gəlirliliyinə dair tələblərini təmin edə bilir.

Bölgü prinsipi. Xərclərin və gəlirlərin ilkin və təkrar qaydada bölgüsü onların xarakterindən irəli gəlir. Bu prinsipdən aydın olur ki, hesabat dövrünün bütün ilkin və təkrar xərcləri və gəlirləri müəyyən qaydada struktura malik olmalıdır. İlkin gəlirlərə satışdan alınan vəsait, faizlərdən götürülən gəlirlər, habelə maliyyə qoyuluşundan gəlirlər aiddir. Sair gəlirlər özlüyündə təkrar gəlirləri qeydə alır. Belə gəlirlər hesablama təbiətinə malikdir və dəyərə düzəliş edilməsi qismində təzahür edir (məsələn, əsas vəsaitlərin qiymət artımı). İlkin xərclər dedikdə, üçüncü tərəfdən alınan xammalın, malların və xidmətlərin dəyəri başa düşülür. Bunlar təşkilatın təsərrüfat prosesində ilk dəfə çıxış edir. Kənardan alınan mallar və xidmətlərlə əlaqədar xərclər nə zaman ki, digər mallara çevrilir (xüsusi məhsullar), yalnız bundan sonra maliyyə nəticələrinə aid edilir. Daha sonra maliyyə nəticələrinə aid edilməklə (məsələn, özünün hazırladığı avadanlığın qurulmasına görə amortizasiya) təkrar xərclər kimi uçota alınır. Bu prinsip tətbiq edilmək üçün məcburi sayılmır. İlkin xərclər, metodlarda həm ümumi, həm də müstəqim xərclər kimi nəzərdə tutulur. İlkin və təkrar xərclər yalnız mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda əks etdirilir.

Nəticələrin bölgüsü prinsipi. Mənfəət və zərərlər haqqında hesabat nəticələrin bölgüsü prinsipi əsasında qurulur. Xərclər və gəlirlər elə bölüşdürülməlidir ki, maliyyə nəticələrinin əsas və sair tərkib hissələri fərqləndirilə bilinsin. Belə bir bölgü təşkilatın hesabatının kənar istifadəçilərinə alınmış nəticələri təsadüfi amillərdən təmizləməyə imkan verir.

Nəticələrin bölgüsü iki meyar əsasında həyata keçirilir: müntəzəmlik meyarı ümumi maliyyə nəticələrini əsas və sair fəaliyyətin nəticələrinə bölür; digər tərəfdən təsərrüfat fəaliyyətinin növlərinə münasibət meyarı isə

əsas fəaliyyətin maliyyə nəticələrini istehsal (kommersiya) və maliyyə fəaliyyətinin nəticələrinə bölür.

4.3. Azərbaycanda və beynəlxalq praktikada mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın qurulması sxemləri

Azərbaycan və dünya praktikasında mənfəət və zərərlər haqqında hesabat tərtib edildikdə iki metoddan istifadə edilir:

- hesablama metodu;
- müstəqim xərclər metodu

Azərbaycanda mərkəzləşdirilmiş planlı iqtisadiyyat dövründə hər iki metoddan istifadə olunurdu, belə ki, əmək ödənişi üzrə hesablaşmalara münasibətdə hesablama metodu tətbiq edilirdi. Eyni zamanda məhsul satışından gəlirlər müəyyənləşdirildikdə kassa metoduna üstünlük verilirdi. İqtisadiyyatın yenidən qurulması və birgə müəssisələrin təşəkkül tapmasının başlanması ilə əlaqədar bilavasitə kassa metodunun tətbiqi daha sərt tənqidlərə məruz qaldı. Bu metodu ən çox Qərb mütəxəssisləri və biznes üzrə partnyorlar tənqid edirdilər. 90-cı illərin axırlarında satışdan gəlirlərin müəyyənləşdirildiyi zaman hesablama metodunun tətbiqinə birgə müəssisələrdə icazə verildi. 1992-ci ildən isə bu qayda bütün müəssisələrə şamil olundu.

Mühasibat Uçotunun Milli Standartlarına görə hesablama metodunun tətbiqi hazırda üstünlük təşkil edir. Eyni zamanda kassa metodundan istifadə olunması da istisna olunmur.

Qeyd etmək lazımdır ki, təşkilat eyni zamanda mənfəət və zərərin tanınmasında hər iki metoddan eyni vaxtda istifadə etmək hüququna malikdir. Bunun üçün müəssisənin uçot siyasətində müəyyən açıqlamalar verilməsi məqsədəuyğundur.

Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın forması Respublika Maliyyə Nazirliyi tərəfindən 2006-cı il 18 fevral tarixində təsdiq edilmişdir.

Beynəlxalq praktikada, məsələn, Almaniyada mənfəət və zərərlər haqqında hesabatı həm hesab formasında, həm də qalıq cədvəli formasında tərtib etmək olar. Mənfəət və zərərlər hesabında xərclər və gəlirlər biridigərilə üzləşdirilir. Hesabın kreditində gəlirlər, debetində isə xərclər qeydə

alınır. Əgər gəlirlər xərcləri üstələyirsə, hesabın kredit qalığı mənfəəti göstərir. Əks halda zərər hesabın debet qalığını göstərir. Mənfəət və zərərlər hesabının nümunəsi aşağıdakı cədvəldə verilmişdir (cədvəl 4.1).

Cədvəl 4.1

Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın hesab formasında tərtib olunması

Xərclər	Gəlirlər
Kommersiya xərcəri	Əsas əməliyyat gəliri
İnzibati xərclər	Sair əməliyyat gəlirləri
Sair əməliyyat xərcləri	Fəaliyyətin dayandırılmasından mənfəət
Maliyyə xərcləri	Əməliyyat mənfəəti
Material xərcləri	Maliyyə gəliri
İşçi heyəti üzrə xərclər	
Amortizasiya xərcləri	
Ümumi mənfəət	

Mənfəət və zərərlər haqqında hesabat qalıq cədvəli formasında tərtib olunduqda xərclər və gəlirlər qalıq (artan yekunla) formasında əks etdirilir. Qalıq cədvəli hesab forması ilə müqayisədə, aralıq yekunların yaranmasını asanlaşdırır. Məhsul satışından gəlirlərin və maliyyə fəaliyyətinin nəticələrinin elementləri nəzəri cəhətdən istənilən ardıcıllıqla təsvir edilə bilər. Qalıq cədvəli formasında qurulan mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın nümunəsi (ümumi xərc metodunun elementləri də daxil edilməklə) aşağıdakı cədvəldə verilmişdir (cədvəl 4.2).

Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın qalıq cədvəli formasında quruluşu maliyyə nəticələrinin hesablanmasını əhəmiyyətli dərəcədə asanlaşdırır. Bir sıra mövqelərin əyani surətdə qurulmasının və aralıq yekunlarının yaranmasının köməyilə maliyyə nəticələrinin daha yaxşı qiymətləndirilməsi imkanlarına nail olunur. Cədvəlin aralıq yekunlarından müxtəlif iqtisadi göstəricilərin hesablanmasında istifadə oluna bilər.

Almaniyanın Ticarət Məcəlləsində mənfəət və zərərlər haqqında hesabatı ümumi xərclər metodundan, yaxud müstəqim xərclər metodundan istifadə etməklə tərtib etməyə icazə verir.

Cədvəl 4.2

Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın qalıq cədvəli formasında tərtibi

Satışdan ümumi gəlir - Gəlirin azalması (skonto, güzəşt)
Satışdan xalis gəlir + Ehtiyatların tərkibində artma - Ehtiyatların tərkibində azalma
Satışdan ümumi gəlir - Satınalmaya, yaxud istehsala xərclər
Ümumi mənfəət – İdarəetmə xərcləri – Kommersiya xərcləri
Ümumi təsərrüfat fəaliyyətindən mənfəət + Sair gəlirlər - Sair xərclər
Hesabat ilinin mənfəəti + Keçən ilin mənfəəti, yaxud zərəri - Mənfəətin istifadəsi
Hesabat ilinin bölüşdürülməmiş mənfəəti

Ümumi xərclər metodu. Bu halda təşkilatın istehsal (əməliyyat) fəaliyyətinə aid edilən hesabat dövrünün xərcləri mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda qeydə alınır və satışdan yaranan gəlirlə müqayisə olunur. Hesablamanın belə bir qaydası düzgün maliyyə nəticələri almağa imkan verir (əlbəttə, istehsal olunan və satılan malları və xidmətləri müstəqim qaydada aid etmək mümkündürsə, praktikada bu mümkün deyildir). Buna görə də istehsal fəaliyyətindən alınan maliyyə nəticələrini hesabladıqda, istehsal olunan və satılan məhsullar arasındakı fərq **«Hazır məhsul ehtiyatlarının dəyişilməsi»**, yaxud **«Sair kapitallaşdırılan xüsusi xərclər»** maddələrinin köməyilə qeydə alınır. Əgər hesabat dövründə satılandan çox məhsul istehsal edilmişdirsə, onda satılmayan məhsula aid olunan xərclər bilavasitə ehtiyatların tərkibində artım göstərilməklə kompensasiya olunur (əvəzlənir). Əgər istehsalın illik həcmi satışın həcmindən azdırsa, onda mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda xərclərin tərkibində ehtiyatların azalması göstərilir.

Məhsul (iş və xidmətlər) istehsalından maliyyə nəticələri hesablandıqda ümumi xərclər metodunun əsasında duran aşağıdakı hesablama qaydası qüvvədədir (cədvəl 4.3).

Cədvəl 4.3

Məhsul (iş və xidmətlər) istehsalından maliyyə nəticələrinin hesablanması (ümumi xərclər metodu)

Gəlir (hesabat dövrü ərzində satışdan gəlir
+ Hazır məhsulların ehtiyatının artması
+ Sair kapitallaşdırılan xüsusi xərclər)
Xərclər (hesabat dövrünün istehsal xərcləri)
+ Hazır məhsulların ehtiyatının azalması
= Maliyyə nəticələri

Müstəqim xərclər metodu. Müstəqim xərclər metodunun əsasını təşkil edən məhsul (iş və xidmətlər) satışından maliyyə nəticələri hesablandıqda hesablamaların aşağıdakı qaydası qüvvədədir (cədvəl 4.4)

Cədvəl 4.4

Məhsul (iş və xidmətlər) satışından maliyyə nəticələrinin hesablanması (müstəqim xərclər metodu)

Gəlir (hesabat dövrü ərzində satışdan gəlir)
- Xərclər (satılmış məhsulların maya dəyəri)
= İstehsalat xərcləri
+ Hazır məhsulların ehtiyatının artması
- Kapitallaşdırılan xüsusi xərclər
= Maliyyə nəticələri

Cədvəl 4.3 və 4.4-də qanunvericilikdə öz əksini tapan ümumi və müstəqim xərclər metodlarının strukturu, habelə maliyyə nəticələrinin müvafiq blokları verilmişdir. Bu bloklar mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda əks etdirilmir. Eyni zamanda aralıq nəticələri yol veriləndir və iqtisadi cəhətdən rasionaldır.

Müstəqim və ümumi xərclər metodlarına uyğun olaraq mənfəət və zərərin tərkibi haqqında cədvəlləri verək (cədvəl 4.5 və cədvəl 4.6):

Cədvəl 4.5

Ümumi xərclər metoduna uyğun olaraq mənfəət və zərərlər haqqında hesabat

1. Satışdan gəlir	Satışdan ümumi gəlir
2. Hazır məhsulların ehtiyatlarının artması	
3. Sair kapitallaşdırılan xüsusi xərclər	
4. Sair istehsalat/əməliyyat gəlirləri	İstehsalat/kommersiya fəaliyyətinin nəticələri
5. Material xərcləri: - xammal və material xərcləri - alınan xidmətlərə xərclər	
6. Əmək ödənişi xərcləri: - əməkhaqqı - sosial ödənclər və ayırmalar Amortizasiya ayırmaları: – əsas vəsaitlərin, qeyri-maddi aktivlərin amortizasiyası, həmçinin təhsilə və istehsalın genişləndirilməsinə çəkilən xərclər; - dövriyyə vəsaitləri obyektlərinə plandankənar amortizasiya	İstehsalat/kommersiya fəaliyyətinin nəticələri
8. Sair istehsalat /əməliyyat xərcləri	
9. Payla iştirakdan gəlirlər	Maliyyə fəaliyyətinin nəticələri
10. Sair qiymətli kağızlardan və borclardan gəlirlər 11. Sair faizlər və analoji gəlirlər 12. Maliyyə qoyuluşlarının və qiymətli kağızların amortizasiyası 13. Ödənilmiş faizlər 14. Adi təsərrüfat fəaliyyətinin nəticələri	
15. Sair satışdankənar gəlirlər 16. Sair satışdankənr xərclər 17. Sair fəaliyyətin nəticələri	Sair (qeyri-adi) fəaliyyətin nəticələri
18. Mənfəət və gəlir vergisi	Vergilər üzrə xərclər
19. Sair vergilər	
20. Hesabat ilinin mənfəəti/zərəri	Hesabat ilinin maliyyə nəticəsi

Cədvəl 4.6

Müstəqim xərclər metodu üzrə mənfəət və zərərlər haqqında hesabat

1. Satışdan gəlir	
2. Satılmış məhsulun maya dəyəri	
3. Ümumi mənfəət (satışdan zərər)	İstehsalat/əməliyyat fəaliyyətinin nəticəsi
4. Kommersiya xərcləri	
5. İdarəetmə gəlirləri	
6. Sair istehsalat gəlirləri	
7. Sair istehsalat xərcləri	
8. Payla iştirakdan gəlirlər	Maliyyə fəaliyyətinin nəticəsi
9. Sair qiymətli kağızlardan və borclardan gəlirlər	
10. Sair alınan faizlər və analoji gəlirlər	
11. Maliyyə qoyuluşlarının, dövriyyə kapitalının və qiymətli kağızların amortizasiyası	
12. Ödənilən faizlər və eyni qəbildən olan xərclər 13. Adi təsərrüfat fəaliyyətinin nəticələri	Maliyyə fəaliyyətinin nəticəsi
14. Sair satışdankənar gəlirlər	Sair (qeyri-adi) fəaliyyətin nəticə-ləri
15. Sair satışdankənar xərclər	
16. Sair (qeyri-adi) fəaliyyətin nəticələri	
17. Mənfəət vergisi və gəlirlər	Vergilər üzrə xərclər
18. Sair vergilər	
19.Hesabat ilinin mənfəəti/zərəri	Hesabat ilinin maliyyə nəticəsi

4.4. Azərbaycanda və beynəlxalq praktikada mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın qurulması göstəriciləri

Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda gəlirlər, xərclər və maliyyə nəticələri haqqında məlumatlar ilin əvvəlindən hesabat tarixinədək artan yekunla təqdim olunur.

Müəssisə mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda və ya onun qeydlərində müəssisə çərçivəsində xərclərin funksiyalarıına və ya məsrəflərin xarakterinə əsaslanan təsnifatından istifadə edərək, xərclərin təhlilini təqdim etməlidir.

Xərc maddələri sabitlik, proqnozlaşdırma və gələcək iqtisadi səmərə yaradacaq potensial imkan amilləri kimi biri-birindən fərqlənən komponentləri ayırmaq məqsədilə yarımmaddələrə bölünür. Bu informasiya iki üsuldan birinin istifadəsi ilə təqdim edilir.

Birinci təhlil metodu -məsrəflərin xarakteri metodu adlanır. Xərclər, mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın xarakterinə (məsələn, tikili və avadanlıqların amortizasiyası, istifadə edilmiş materialların dəyəri, nəqliyyat xərcləri, əmək ödənişi xərcləri, reklam xərcləri və s.) görə birləşdirilir və müəssisənin müxtəlif funksiyaları üzrə bölüşdürülür.

İkinci təhlil metodu –xərclərin funksiyaları metodu və ya satışın maya dəyəri metodu adlanır. Burada xərclər funksiyalarına müvafiq olaraq satışın maya dəyəri, kommersiya xərcləri və inzibati xərclər kimi təsnifləşdirilir.

Xərcləri funksiyalarına görə təsnifləşdirən müəssisələr onların xarakteri barədə əlavə informasiyaları, o cümlədən maddi və qeyri-maddi aktivlərin amortizasiyası xərclərini və işçi heyətinin saxlanılması üzrə xərcləri açıqlamalıdır.

Adı çəkilən hesabatda və ya onun qeydlərində maliyyə hesabatının əhatə etdiyi dövr ərzində elan və ya təklif edilmiş səhmlər üzrə dividendlərin məbləği də göstərilməlidir.

Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın xərclərin funksiyaları üzrə forması aşağıdakı cədvəldə verilmişdir (cədvəl 4.7).

Cədvəl 4.7

"A" müəssisəsinin 31dekabr 20X3-cü il tarixinə mənfəət və zərərlər haqqında hesabatı (xərclərin funksiyaları üzrə)

(manatla)

Bölümün/maddənin №-si		**Qeydlərə istinad**	**20X3**	**20X2**
60	Əsas əməliyyat gəliri		x	x
70	Satışın maya dəyəri		(x)	(x)
	Ümumi mənfəət		x	x
61	Sair əməliyyat gəlirləri		x	x
71	Kommersiya xərcləri		(x)	(x)
72	İnzibati xərclər		(x)	(x)
73	Sair əməliyyat xərcləri		(x)	(x)
	Fəaliyyətin dayandırılmasından mənfəət (zərər)		x(x)	x(x)
	Əməliyyat mənfəəti (zərəri)		x(x)	x(x)
63	Maliyyə gəliri		x	x
75	Maliyyə xərcləri		(x)	(x)
81	Asılı və birgə müəssisələrin mənfəətində (zərərində) pay		x(x)	x(x)
	Vergiqoymadan əvvəl mənfəət (zərər)		x(x)	x(x)
90	Mənfəət vergisi		x(x)	x(x)
80	Hesabat dövründə xalis mənfəət (zərər)		x(x)	x(x)
	Hər səhm üzrə mənfəət		x	x
	Azaldılmış hər səhm üzrə mənfəət		x	x

Xərclərin xüsusiyyətləri üzrə təsnifat əsasında əməliyyat xərcləri haqqında məlumat

	Qeydlərə istinad	**20X3**	**20X2**
Hazır məhsul və bitməmiş istehsal ehtiyatlarındakı dəyişikliklər		**x(x)**	**x(x)**
Müəssisə tərəfindən yerinə yetirilmiş və kapitallaşdırılmış işlər		**(x)**	**(x)**
İstifadə edilmiş material ehtiyatları		x	x
İşçi heyəti üzrə xərclər		x	x
Amortizasiya xərcləri		x	x
Sair əməliyyat xərcləri		x	x
Cəmi əməliyyat xərcləri		x	x

Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın xərclərin xüsusiyyəti üzrə forması aşağıdakı cədvəldə verilmişdir (cədvəl 4.8).

Cədvəl 4.8

"A" müəssisəsinin 31dekabr 20X3-cü il tarixinə mənfəət və zərərlər haqqında hesabatı (xərclərin xüsusiyyətləri üzrə)

(manatla)

Bölümün/ maddənin adı		Qeydlərə istinad	20X3	20X2
60	Əsas əməliyyat gəliri		x	x
61	Sair əməliyyat gəliri		x	x
	Hazır məhsul və bitməmiş istehsal ehtiyatlarındakı dəyişikliklər		x(x)	x(x)
	Müəssisə tərəfindən yerinə yetirilmiş və kapitallaşdırılmış işlər		x	x
	İstifadə edilmiş material ehtiyatları		(x)	(x)
	İşçi heyəti üzrə xərclər		(x)	(x)
	Amortizasiya xərcləri		(x)	(x)
	Sair əməliyyat xərcləri		(x)	(x)
	Fəaliyyətin dayandırılmasından mənfəət (zərər)		x(x)	x(x)
	Əməliyyat mənfəəti (zərəri)		x(x)	x(x)
63	Maliyyə gəliri		x	x
75	Maliyyə xərcləri		(x)	(x)

81	Asılı və birgə müəssisələrin mənfəətində (zərərində) pay		x(x)	x(x)
	Vergiqoymadan əvvəl mənfəət (zərər)		x(x)	x(x)
90	Mənfəət vergisi		(x)	(x)
80	Hesabat dövründə xalis mənfəət (zərər)		x(x)	x(x)
	Hər səhm üzrə mənfəət		x	x
	Azaldılmış hər səhm üzrə mənfəət		x	x

«Əsas əməliyyat gəliri» adlı 60-cı maddədə fəaliyyətin adi növlərindən daxilolmalar əks etdirilir. Konkret olaraq, bu maddədə aşağıdakılar əks etdirilir:

- məhsulların və malların satışından gəlir;
- işlərin yerinə yetirilməsi və xidmətlərin göstərilməsi ilə əlaqədar daxilolmalar;
- təsərrüfat fəaliyyətinin müxtəlif faktları ilə (fəaliyyətin adi növlərinə aid edilən) əlaqədar daxilolmalar.

Qeyd olunan daxilolmalar təşkilatın adi fəaliyyətdən daxil olan gəlirləri kimi tanınır. Müəssisənin ixrac rüsumları müəssisənin gəlirləri hesab olunmur. Mühasibat uçotunda adi fəaliyyət növlərindən gəlirlər əhəmiyyətli sayıldıqda, ayrılıqda qeydə alınmalıdır.

«Satışın maya dəyəri» maddəsində hesabat dövründə satılan məhsulun istehsalına, işlərin yerinə yetirilməsinə və xidmətlərin göstərilməsinə çəkilən xərclər əks etdirilir. Ticarət fəaliyyəti ilə məşğul olan təşkilatlar bu maddədə malların alış dəyəri ilə məbləğini göstərirlər. Onların satışından gəlirlər həmin hesabat dövründə uçota alınmalıdır. Qiymətli kağız bazarlarının professional iştirakçısı sayılan təşkilatlar hesabatın həmin maddəsində qiymətli kağızların alış (uçot) dəyəri ilə məbləğini göstərirlər.

Satılan məhsulların, iş və xidmətlərin maya dəyərini müəyyənləşdirərkən, Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyinin 2007-ci ilin 23 iyun tarixli əmri ilə təsdiq edilmiş «**Borclara aid edilən xərclər**» üzrə 13 saylı MMUS-un tələbləri əsas götürülməlidir.

«**Ümumi mənfəət**» maddəsinin göstəricisi mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın 1-ci və 2-ci göstəricilərinin fərqi kimi hesablanır.

«**Kommersiya xərcləri**» maddəsi məhsulların təchizatı, habelə tədavül xərcləri ilə bağlıdır.

«**İnzibati xərclər**» adi fəaliyyət növləri üzrə xərclərə aid edildikdə ümumistehsalat xərcləri nəzərə alınmır. Ümumistehsalat xərcləri bu zaman ayrıca maddə kimi qeyd olunur.

«**Sair əməliyyat xərcləri**» maddəsində aşağıdakı xərclər nəzərdə tutulur:

- əsas vəsaitlərin və digər aktivlərin satılması xərcləri (pul vəsaitlərindən fərqlənən);
- əsas vəsaitlər və digər aktivlər təsərrüfatdan çıxarıldıqda sərf olunan məhsul və mallarla bağlı xərclər;
- məhsul və malların satılması nəticəsində çəkilən xərclər. Əsas vəsaitlərin satılmış obyektlərinin və amortizasiya olunan digər aktivlərin qalıq dəyəri;
- kredit təşkilatlarının göstərdiyi xidmətlərin ödənilməsi xərcləri;
- dondurulmuş istehsal proseslərinin və obyektlərinin saxlanılması xərcləri;
- ləğv edilmiş istehsalat sifarişləri (müqavilələr), məhsul verməyən istehsalın dayandırılması ilə bağlı xərclər;
- qiymətli kağızlara xidmət (konsultativ və vasitəçilik xidmətləri, depozit xidmətləri) xərcləri, (əgər bu xərclər qiymətli kağızlarla bağlı gəlirlərə münasibətdə açıqlanmamışdırsa).

Maliyyə nəticələri hesabına müxtəlif növ vergilərin və rüsumların ödənilməsinə çatası məbləğlər də adı çəkilən maddədə qeydə alınır.

«**Asılı və birgə müəssisələrin mənfəətində (zərərində) payla iştirak**» maddəsində digər müəssisələrin nizamnamə kapitalında iştirakla əlaqədar alınan gəlirlər əks etdirilir.

«**Vergiqoymadan əvvəl mənfəət (zərər**)» maddəsinin məbləği aşağıdakı düstur vasitəsilə hesablanır:

Ümumi mənfəət + fəaliyyətin dayandırılmasından mənfəət + əməliyyat mənfəəti + maliyyə gəliri – sair əməliyyat xərcləri – kommersiya xərcləri – maliyyə xərcləri

«**Mənfəət vergisi**» maddəsində Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinə müvafiq surətdə təşkilatın mənfəətindən hesablanılan vergi məbləği uçota alınır.

Mühasibat mənfəətindən (zərərindən) asılı olaraq hesablanan və vergitutma mənfəətinin (zərərin) məbləğindən asılı olmayaraq mühasibat uçotunda əks etdirilən mənfəət vergisinin məbləği mənfəət vergisi üzrə şərti xərclər (şərti gəlirlər) adlanır.

Mənfəət vergisi üzrə şərti xərclər (şərti gəlirlər) Vergi Məcəlləsi tərəfindən müəyyən edilən mənfəət vergisinin dərəcəsi əsasında hesabat dövründə formalaşan mühasibat mənfəətinin məbləğindən hesablanmış verginin kəmiyyətinə bərabər olur.

Mənfəət vergisi üzrə şərti xərclər (şərti gəlirlər) mühasibat uçotunun hesablar planında iki müstəqil hesabda qeydiyyata alınır:

901 «Cari mənfəət vergsi üzrə xərclər»;

902 «Təxirə salınmış mənfəət vergisi üzrə xərclər»

«**Hesabat dövründə xalis mənfəət (zərər)**» maddəsində təşkilatın hesabat dövrü ərzində əldə etdiyi mənfəətin məbləğindən hesablanmış mənfəət vergisinin məbləğini çıxmaqla alınan məbləğ göstərilir. Bu məbləği hesablamaq üçün **"Vergiqoymadan əvvəl mənfəət (zərər)"** maddəsində göstərilmiş mənfəətin məbləğindən **"Mənfəət vergisi"** maddəsində göstərilmiş vergi məbləğini çıxmaq lazımdır. Nəzərə almaq lazımdır ki, təşkilatın fəaliyyətində zərər alındığı halda mənfəət vergisi hesablanmır. Bu halda həm **"Vergiqoymadan əvvəl mənfəət (zərər)"** maddəsində, həm də **"Hesabat dövründə xalis mənfəət (zərər)"** maddəsində eyni məbləğ göstərilir.

V FƏSİL. KAPİTALDA DƏYİŞİKLİKLƏR HAQQINDA HESABAT

5.1. «Kapitalda dəyişikliklər haqqında hesabat» üzrə kommersiya təşkilatları üçün 2№-li MMUS-un ümumi müddəaları

5.2. Hesabatda istifadə edilən əsas anlayışlar

5.3. Kapitalın komponentləri, tanınması və qiymətləndirilməsi

5.4. Səhmlərin geri alınması və ləğv edilməsi

5.5. Kapitalın saxlanılması üzrə düzəlişlər, müvafiq təqdim edilmələr və açıqlamalar

5.1. «Kapitalda dəyişikliklər haqqında hesabat» üzrə kommersiya təşkilatları üçün 2№-li MMUS-un ümumi müddəaları

Bu standart Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyinin 18 aprel 2006-cı il tarixli əmri ilə təsdiq edilmişdir və «Maliyyə hesabatlarının təqdimatı» adlı 1№-li Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartına əsaslanmışdır.

2№-li Milli Mühasibat Uçotu Standartının əsas məqsədi müəssisələr tərəfindən kapitalda dəyişikliklərin tanınmasının, qiymətləndirilməsinin və təqdimatının ardıcıl və şəffaf qaydada təmin edilməsidir.

Qaydaya görə bu standart ictimai əhəmiyyətli qurumlara və kiçik sahibkarlıq subyektlərinə şamil edilmir. Kommersiya təşkilatları tərəfindən MMUS-a uyğun olaraq illik hesabatların tərkib hissəsi sayılan kapitalda dəyişikliklər haqqında hesabat eyni zamanda konsolidə edilmiş maliyyə hesabatlarına da aid olunur. Adı çəkilən standartda istifadə olunan terminlər səhmdar cəmiyyətlərində öz əksini tapır. Digər müəssisələr isə ekvivalent olan terminlərdən istifadə etmək hüququna malikdir.

İctimai əhəmiyyətli qurumlar özlərinin seçimləri əsasında təqdim etdikləri bütün maliyyə hesabatlarını Beynəlxalq Standartlar əsasında hazırlaya bilərlər.

Bir məsələni də qeyd etmək yerinə düşərdi. Belə ki, uçotu tənzimləyən mövcud normativ-hüquqi aktlarla MMUS arasında ziddiyyət yarandığı hallarda kommersiya təşkilatları üçün MMUS-dan istifadəyə üstünlük verilməlidir.

5.2. Hesabatda istifadə edilən əsas anlayışlar

Kapital dedikdə, bütün öhdəliklər çıxıldıqdan sonra müəssisə aktivlərinin dəyəri başa düşülür. **Kapital** aləti özlüyündə bütün öhdəliklər çıxıldıqdan sonra müəssisənin aktivlərində olan qalıq payını əks etdirən müqavilə deməkdir.

Müəssisənin nizamnamə kapitalı – qanunvericilikdə nəzərdə tutulan qaydalara uyğun olaraq qeydiyyata alınan təsis sənədlərində müəssisənin müəyyən edilmiş kapitalını xarakterizə edir. Səhmdar cəmiyyətinın nizamnamə kapitalı bütün səhmlərin nominal dəyərlərinin cəmi kimi başa düşülür.

Azərbaycan Respublikası Mülki Məcəlləsinin tələblərinə əsasən müəssisənin nizamnamə kapitalı bu müəssisə qeydiyyata alınanadək tam buraxılmalı və ödənilməlidir.

Ödənilmiş nizmnamə kapitalı dedikdə, müəssisənin nizamnamə kapitalının mülkiyyətçilər (səhmdarlar) tərəfindən ödənilmiş hissəsi başa düşülür.

Emissiya gəliri – buraxılmış səhmlərin nominal dəyərindən artıq ödənilən məbləği deməkdir.

Emissiya güzəşti - səhmlərin buraxılış qiyməti nominal dəyərdən aşağı olduğu hallarda həmin məbləğlər arasındakı fərqi göstərir.

Azərbaycan Respublikası Mülki Məcəlləsinin 1077.2-ci bəndinin tələblərinə əsasən səhmlər nominal dəyərdən aşağı qiymətlə yerləşdirilə bilməz.

Geri alınmış kapital (səhmlər) – sonrakı dövrlərdə yenidən buraxılması üçün və ya tam ləğv olunanadək müəssisə tərəfindən geri alınan səhmləri deməkdir.

Ödənilmiş kapital – mülkiyyətçinin (səhmdarın) öz səlahiyyətləri çərçivəsində apardıqları köçürmələr nəticəsində kapitalda yaranan artım məbləğini göstərir. Səhmdar cəmiyyətlərində ödənilmiş kapitalı hesablamaq üçün nizamnamə kapitalının və emissiya gəlirinin cəmindən geri alınmış kapitalın məbləğini çıxmaq lazımdır.

Qazanılmış kapital müəssisənin fəaliyyət göstərdiyi bütün dövrlər ərzində hesabat tarixinə yığılan aşağıdakı məbləğləri əks etdirir:

• MMUS-a uyğun olaraq kapitalda birbaşa tanınan sair gəlirlərdən kapitalda birbaşa tanınan sair xərclər çıxıldıqdan sonra yerdə qalan məbləğ;

• müəssisənin xalis mənfəətindən dividendlər və digər bölüşdürülmələr çıxıldıqdan sonra yerdə qalan məbləğ.

Kapital ehtiyatları – müəssisədə müəyyən məqsədlər üçün saxlanılan və mülkiyyətçilər arasında bölüşdürülməsi mümkün olmayan qazanılmış kapitalın bir hissəsidir.

Bölüşdürülməmiş mənfəət – mülkiyyətçilər (səhmdarlar) arasında bölüşdürülməsi mümkün olan qazanılmış kapitalın bir hissəsidir.

Səhmlərin buraxılması üzrə məsrəflər - müəssisənin səhmlərinin və digər kapital alətlərinin buraxılması üçün birbaşa və xüsusi olaraq çəkdiyi məsrəfləridir.

Əhəmiyyətli səhv – bir və ya bir neçə əvvəlki dövrlər üzrə maliyyə hesabatlarının öz təqdimat tarixlərinə artıq etibarlı hesab edilə bilməyəcəyinə səbəb olan cari dövrdə aşkar edilmiş səhv deməkdir.

5.3. Kapitalın komponentləri, tanınması və qiymətləndirilməsi

Kapitalın uçotu aşağıdakı əməliyyatları nəzərdə tutur:

• müəssisənin yaradılmasını, səhmlərin buraxılmasını və ödənilməsini;

• yeni səhmlərin buraxılması və ya buraxılan səhmlərin geri alınması kimi müəssisə və səhmdarlar arasında baş verən sonrakı əməliyyatları;

• dividendlərin və onlara oxşar məbləğlərin ödənilməsini;

• kapital ehtiyatlarının yaradılmasını və istifadəsini;

• hesabat dövrü ərzində tanınan, lakin mənfəət və zərər haqqında hesabatda əks etdirilməyən kapitalın saxlanılması ilə bağlı düzəlişlərin tanınmasını;

• hesabat dövrünün xalis mənfəətinin bölüşdürülməmiş mənfəət hesabına köçürülməsini.

Mühasibat Balansında və Kapitalda dəyişikliklər haqqında hesabatda aşağıdakı komponentlər təqdim edilməlidir:

• **ödənilmiş nizamnamə kapitalı;**

- **emissiya gəliri;**
- **geri alınmış kapital (səhmlər);**
- **bölüşdürülməmiş mənfəət**

Müəssisənin buraxılmış nizamnamə kapitalı bu müəssisə qeydiyyata alınanadək təsisçi tərəfindən tam ödənilməlidir. Müəssisə yaradıldıqdan sonra yeni səhmlər buraxıldıqda, müəssisənin əlavə buraxılmış nizamnamə kapitalı müəyyən zaman kəsiyində ödənilməmiş qala bilər. Bu zaman kapitalın ödənilməmiş hissəsi ödənilməmiş nizamnamə kapitalı kimi qeydə alınmalıdır. Hesabat tarixinə ödənilmiş nizamnamə kapitalının məbləği hesablandıqda, ödənilməmiş nizamnamə kapitalının məbləği kapitalda uçota alınmış buraxılmış nizamnamə kapitalının məbləğindən çıxılmalıdır. Hesabat tarixinə yalnız ödənilmiş nizamnamə kapitalı Mühasibat Balansında tanınır və «Kapitalda dəyişikliklər haqqında hesabat»da təqdim edilir. Qalan ödənilməmiş nizamnamə kapitalı həmin hesabatın qeydlərində ayrıca göstərilməlidir.

Qeyri-pul aktivləri formasında mülkiyyətçilərin kapital qoyuluşları bu aktivlərin ədalətli dəyəri ilə qiymətləndirilir. Əgər həmin aktivlərin ədalətli dəyəri səhmlərin nominal dəyərindən yüksəkdirsə, hər iki dəyər arasındakı fərq **emissiya gəliri** kimi, əks halda (yalnız qanunvericiliklə qadağan olunmadığı hallarda) **emissiya güzəşti** kimi uçota alınmalıdır.

Ödənilmiş nizamnamə kapitalı müəssisə tərəfindən buraxılmış səhmlərin nominal dəyərinin azaldılması, yaxud onların geri alınması nəticəsində azala bilər.

Buraxılan səhmlər nominal dəyərindən artıq məbləğə satılqıqda müəssisə **emissiya gəliri** əldə edir. Emissiya gəliri səhmlərin faktik qiyməti ilə nominal dəyəri arasındakı fərq kimi hesablanır və müəssisə kapitalının ayrıca hissəsi kimi əks etdirilməlidir.

Qanunvericilikdə müəyyən edilmiş hallarda buraxılmış səhmlər nominal dəyərindən aşağı qiymətə satıla bilər. Bu hal səhmlərin emissiya güzəşti vasitəsilə buraxılması kimi nəzərdə tutulur.

Həmin güzəştin məbləği aşağıdakı qaydada uçota alınır:

- bölüşdürülməmiş mənfəətdən ödənilmiş nizamnamə kapitalına köçürülməklə;

• bölüşdürülməmiş mənfəətin qalığı kifayət qədər olmazsa, ödənilməmiş qalan məbləğ hesabat dövrünün ödənilməmiş zərəri kimi tanınmalıdır və hökmən açıqlanmalıdır.

Cari və keçmiş hesabat dövrləri üzrə yığılmış **bölüşdürülməmiş mənfəət (ödənilməmiş zərər**) kapitalın komponentlərindən biri kimi tanınmalıdır. Cari hesabat dövrünün bölüşdürülməmiş mənfəəti (ödənilməmiş zərəri) cari hesabat dövrü üzrə mənfəət və zərər haqqında hesabat tərtib olunduqdan sonra müəyyənləşdirilir. Həmin ilin bölüşdürülməmiş mənfəəti (ödənilməmiş zərəri) kapital ehtiyatlarından köçürmələr nəzərə alınmaqla və hesabat dövrunun xalis mənfəətindən dividendlər çıxılmaqla yekun məbləğlə qiymətləndirilir.

Yığılmış bölüşdürülməmiş mənfəət (ödənilməmiş zərər) əvvəlki dövrlərin bölüşdürülməmiş mənfəətinin (ödənilməmiş zərərlərinin) cəmini əks etdirir. Bölüşdürülməmiş mənfəət mülkiyyətçilər (səhmdarlar) arasında bölüşdürülə bilər. Yığılmış mənfəət maliyyə hesabatında **kapitalın ayrıca komponenti** kimi təsnifləşdirilir.

Kapital ehtiyatları müəssisənin müəyyən məqsədləri üçün saxlanılan, o cümlədən sair gəlirlərdən sair xərclər çıxıldıqdan sonra kapitalın istifadə edilməmiş məbləğini əks etdirir. Eyni zamanda mülkiyyətçilər arasında bölüşdürülməsi mümkün olmayan qazanılmış kapitalın bir hissəsi də kapital ehtiyatlarının tərkib ünsürüdür. Kapital ehtiyatları qanunvericiliyin tələblərinə, müəssisənin nizamnaməsinə və rəhbərliyinin qərarına uyğun olaraq xalis mənfəətdən ayırmalar şəklində yaradılır. Belə bir məqsəd üçün yaradılan ehtiyatlar digər məqsədlər üçün istifadə edilə bilməz. Müəssisə ehtiyatların yaradılması ilə bağlı məqsədlərə nail olduqda və bəzən bu məqsədlər dəyişdirildikdə həmin ehtiyatlar xalis mənfəətə əlavə edilməlidir.

Müəssisənin səhmlərinin buraxılması üzrə xərclərdən müvafiq mənfəət vergisi çıxıldıqdan sonra qalan məbləğ kapitalın birbaşa azalması kimi uçota alınmalıdır. Uğursuz elan edilmiş səhmlərin və digər kapital alətlərinin buraxılması ilə bağlı xərclər müvafiq dövrün xərcləri kimi tanınmalıdır.

5.4. Səhmlərin geri alınması və ləğv edilməsi

Müəssisə, **geri alınmış səhmləri** sonralar yenidən buraxmaq və tamamilə ləğv etmək məqsədilə saxlarsa, həmin səhmlər ödənilmiş nizamnamə kapitalı və emissiya gəlirlərinin cəminin azalması kimi göstərilir və ayrıca uçota alınır.

Geri alınmış kapital (səhmlər) onun geri alınmasına çəkilən pul vəsaitləri və onların ekvivalentləri məbləğində qiymətləndirilir**.**

Geri alınmış kapital (səhmlər) sonrakı dövrlərdə yenidən buraxıldıqda geri alınmış kapitalın (səhmlərin) tanınması dayandırılır.

Belə səhmlər onların geri alınması üçün ödənilən məbləğdən baha qiymətə yenidən buraxıldıqda, yaranmış qiymət fərqi emissiya gəlirinin artması kimi tanınır.

Eyni zamanda həmin səhmlər onların geri alınması üçün ödənilən məbləğdən aşağı qiymətə yenidən buraxıldıqda yaranmış qiymət fərqi emissiya gəlirinin azalması kimi tanınır.

Müəssisədə emissiya gəliri hesabı olmadıqda, yaxud onun qalığı yaranmış qiymət fərqini ödəmək üçün kifayət etmədikdə, ödənilməmiş məbləğ bölüşdürülməmiş mənfəətin azalmasına silinir.

Emissiya gəliri və bölüşdürülməmiş mənfəətin qalığı kifayət etmədikdə, qiymət fərqinin məbləği kapitalda ödənilməmiş zərər qismində uçota alınır.

Səhmlərin geri alınması və yenidən buraxılması ilə bağlı xərclər uçotda səhmlərin buraxılması ilə eyni qaydada əks etdirilməlidir.

Səhmlərin ləğv edilməsi dedikdə, müəssisə kapitalının azalması başa düşülür. Səhmlər geri alındıqdan sonra dərhal ləğv edildikdə bu əməliyyatın tanınması anı müəssisə tərəfindən geri alınmış səhmlərə görə sabiq səhmdarlara ödəniş tarixi hesab olunur. Səhmlərin ləğv edilməsi onların geri alınmasından sonrakı tarixdə baş verdikdə, həmin əməliyyatın tanınma anı müəssisənin qərar qəbul etdiyi tarix sayılır.

Geri alınmış səhmlər ləğv edildikdə bu məqsəd üçün ödənilən məbləğ ödənilmiş nizamnamə kapitalından və ya emissiya gəlirindən, bəzi hallarda isə bölüşdürülməmiş mənfəətdən çıxılır.

Ödənilmiş nizamnamə kapitalının azalması ləğv edilən geri alınmış səhmlərin ümumi nominal dəyərinin məbləği ilə qiymətləndirilir.

Emissiya gəlirinin azaldılması geri alınmış səhmlərə aid edilən «emissiya gəliri» hesabındakı qalıq məbləği ilə qiymətləndirilir.

Ləğv edilmiş səhmlərin geri alınması üçün ödənilmiş məbləğ həmin səhmlərin nominal dəyərinin və onlara aid edilən «emissiya gəliri» hesabındakı qalıq məbləğinin cəmindən fərqli olduqda, bu fərq cari ilin bölüşdürülməmiş mənfəətində dəyişikliklər kimi tanınmalıdır. Həmin fərq müsbət olduqda bölüşdürülməmiş mənfəətin azalması kimi tanınır. Əks halda alınan fərq bölüşdürülməmiş mənfəətin qalığı kifayət etmədikdə, hesabat dövrü üzrə ödənilməmiş zərər kimi tanınmalıdır.

“A” müəssisəsi üzrə 31 dekabr 20X3 il tarixinə
Kapitalda dəyişikliklər haqqında hesabatı

manatla

	Qeydlərə istinad	Ödənilmiş nizam-namə kapitalı	Emissiya gəliri	Geri alınmış kapital (səhmlər)	Kapital ehtiyatları					Bölüşdürülməmiş mənfəət (ödənilməmiş zərər)	Cəmi
					Yenidən qiymətləndirmə üzrə ehtiyat	Məzənnə fərqləri üzrə ehtiyat	Qanunverici-lik üzrə ehtiyat	Nizamnamə üzrə ehtiyat	Digər ehtiyatlar		
1 yanvar 20X2-ci il tarixinə qalıq		x	x	(x)	x	x	x	x	x	x(x)	x
Uçot siyasətində dəyişikliklər və ya əhəmiyyətli səhvlər üzrə düzəlişlər										x(x)	x(x)
1 yanvar 20X2-ci il tarixinə düzəlişlərdən sonra qalıq		x	x	(x)	x	x	X	x	x	x(x)	x
Aktivlərin yenidən qiymətləndirilməsi					x(x)						x(x)
Məzənnə fərqləri						x(x)					x(x)
Mənfəət və zərər haqqında hesabatda tanınmamış gə-lirlər və xərclər					x(x)	x(x)					x(x)
Hesabat dövründə xalis mənfəət (zərər)										x(x)	x(x)
Mülkiyyətçilərin kapital qoyuluşları		x	x							(x)	x

Mülkiyyətçilər arasında kapitalın bölüşdürülməsi (dividendlər)		**(x)**								**(x)**	**(x)**
Geri alınmış kapital (səhmlər) üzrə əməliyyatlar		**(x)**	**x(x)**	**x(x)**						**(x)**	**(x)**
Kapitalın maddələr arasında köçürülməsindən əvvəl 31 dekabr 20X2-ci ilə qalıq		**x**	**x**	**(x)**	**x**	**x**	**x**	**x**	**x**	**x(x)**	**x**
Kapitalın maddələr arasında köçürmələri		**x**	**(x)**		**x(x)**	**x(x)**		**x(x)**		**x(x)**	
31 dekabr 20X2-ci il tarixinə qalıq		**x**	**x**	**(x)**	**x**	**x**	**x**	**x**	**x**	**x**	**x**
20X2 il üzrə kapitalda dəyişikliklərin cəmi		**x(x)**	**x(x)**	**x(x)**	**x(x)**	**x(x)**	**x(x)**	**x(x)**	**x(x)**	**x(x)**	**x(x)**
1 yanvar 20X3-cü il tarixinə qalıq		**x**	**x**	**(x)**	**x**	**x**	**x**	**x**	**x**	**x(x)**	**x**
Uçot siyasətində dəyişikliklər və əhəmiyyətli səhvlərlə bağlı düzəlişlər										**x(x)**	**x(x)**
1 yanvar 20X3-cü il tarixə düzəlişlərdən sonra qalıq		**x**	**x**	**(x)**	**x**	**x**	**x**	**x**	**x**	**x(x)**	**x(x)**
Aktivlərin yenidən qiymətləndirilməsi					**x(x)**						**x(x)**
Məzənnə fərqləri						**x(x)**					**x(x)**
Mənfəət və zərər haqqında hesabatda tanınmamış gəlirlər və xərclər						**x(x)**	**x(x)**				**x(x)**
Hesabat dövründə xalis mənfəət (zərər)										**x(x)**	**x(x)**
Mülkiyyətçilərin kapital qoyuluşları		**x**	**x**							**(x)**	**x**
Mülkiyyətçilər arasında kapitalın bölüşdürülməsi (dividendlər)		**(x)**								**(x)**	**(x)**
Geri alınmış kapital (səhmlər) üzrə əməliyyatlar		**(x)**	**x(x)**	**x(x)**						**x(x)**	**x(x)**
Kapitalın maddələr arasında köçürülmələrindən əvvəl 31 dekabr 20X3-cü il tarixinə qalıq		**x**	**x**	**(x)**	**x**	**x**	**x**	**x**	**x**	**x(x)**	**x**
Kapitalın maddələr arasında köçürmələri		**x**	**x(x)**		**x(x)**	**x(x)**		**x(x)**		**x(x)**	
31 dekabr 20X3-cü il tarixinə qalıq		**x**	**x**	**(x)**	**x**	**x**	**x**	**x**	**x**	**x**	**x**
20X3 il üzrə kapitalda dəyişikliklərin cəmi		**x(x)**	**x(x)**	**x(x)**	**x(x)**	**x(x)**	**x(x)**	**x(x)**	**x(x)**	**x(x)**	**x(x)**

VI FƏSİL. PUL VƏSAİTLƏRİNİN HƏRƏKƏTİ HAQQINDA HESABAT

6.1. Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatın təyinatı və məqsədləri

6.2. Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatın qurulmasının məntiqi ardıcıllığı

6.3. Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatın məzmunu

6.4. Pul vəsaitlərinin axını və onların təsnifatı

6.5. Əməliyyat fəaliyyətindən alınan pul vəsaitlərinin hərəkitinin hesablanması metodları

6.1.Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatın təyinatı və məqsədləri

Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat maliyyə hesabatlarının başlıca formalarından biridir. Hesabatın bu formasında hesabat dövründə müəssisənin pul vəsaitlərinin mədaxil və məxaric olmaları haqqında informasiyalar cəmlənir. Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat balans hesabatını, eləcə də mənfəət və zərərlər haqqında hesabatı tamamlayır. Balans hesabatı müəssisənin müəyyən vaxt kəsiyinə (uçot dövrünün sonu) maliyyə vəziyyətini, pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat isə maliyyə hesabatının komponentlərindən birisi sayılan pul vəsaitlərinin hərəkətində baş verən dəyişiklikləri əks etdirir. Mənfəət və zərərlər haqqında hesabat müəssisənin müəyyən dövr ərzində fəaliyyətinin nəticələrini qeydə alır. Bu fəaliyyət isə özlüyündə pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatda pul vəsaitlərinin hərəkətindəki dəyişiklikləri əks etdirən əsas amildir. Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında informasiyalar istifadəçilərə müəssisənin fəaliyyətinə qiymət vermək baxımından çox faydalıdır. Adı çəkilən hesabat formasının müəssisənin maliyyə yığcamlığına qiymət verilməsində də çox böyük əhəmiyyəti qeyd olunmalıdır.

Maliyyə yığcamlığı dedikdə, pul vəsaitlərinin xeyli hissəsinin müəssisə tərəfindən generasiyası başa düşülür. Daha dəqiq desək, həmin pul vəsaiti vasitəsilə ona olan gözlənilməz tələbata vaxtında reaksiya verilməsi nəzərdə tutulur.

Ötən dövrlər ərzində pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında informasiyalar bütün hallarda maliyyə yığcamlığına qiymət verilməsində mühüm rol oynayır. Pul vəsaitlərinin axını nə qədər çox olarsa, müəssisənin iqtisadi şəraitdə yaranan əlverişsiz dəyişikliklərə dözə bilmək qabiliyyəti daha yüksək olur.

Bəzi investorlar və kreditorlar belə hesab edirlər ki, pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat müəssisənin gəlirlərinin **"keyfiyyətinə**" qiymət vermək baxımından da faydalıdır. Hesablama metodu ilə uçot aparıldıqda gəlirlərin müəyyənləşdirilməsi prosesində aparılan hesablamalar, gələcək hesabat dövrlərinə aid edilən məbləğlərin əks etdirilməsi, eləcə də bölüşdürmə və qiymətləndirmə ilə əlaqədar çoxsaylı mühasibat müxabirləşmələrinin tərtib olunmasını tələb edir. Belə düzəlişlər və prosedurlar gəlirlərin müəyyənləşdirilməsi prosesində daha çox subyektivliyə gətirib çıxarır. Subyektiv hallar isə bütün hallarda maliyyə hesabatından istifadə edənləri razı salmır. Bir çox istifadəçilər müəssisənin fəaliyyətinə xalis mənfəətlə müqayisədə, əsas fəaliyyətdən alınan pul vəsaitlərinin hərəkəti vasitəsilə daha obyektiv qiymət verməkdə israrlıdırlar. Belə istifadəçilərin nöqteyinəzərlərinə görə bu göstərici nə qədər yüksəkdirsə, gəlirlərin "keyfiyyəti" də bir o qədər yüksəkdir. Məhz buna görə də uçotun beynəlxalq praktikasında pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatın tətbiqinə ciddi fikir verilir. Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat müəssisənin maliyyə vəziyyəti haqqında hesabatı əvəz etməklə yaranmışdır. Maliyyə vəziyyətində dəyişikliklər haqqında hesabat uzun illər ərzində müəssisə vəsaitlərinin mənbələri və istifadəsi haqqında informasiyaları əks etdirən məcburi hesabat forması hesab olunurdu. Maliyyə vəziyyətində dəyişikliklər haqqında hesabat hazırladıqda müəssisələr, fondları necə bir dövriyyə kapitalı kimi (dövriyyə aktivləri çıxılsın cari öhdəliklər), yaxud pul vəsaitləri kimi müəyyənləşdirməkdə tam müstəqilliyə malikdirlər. Əvvələr əksər müəssisələr hesabatı hazırladıqda dövriyyə kapitalına istinad edirdilər. Bu bir faktdır ki, belə bir format istifadəçilərin əksəriyyətini razı salmırdı və onlar təqdimatın pul formatına keçilməsində icrarlı idilər.

Hal-hazırda MHBS-na uyğun surətdə Azərbaycanda hazırlanılan pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat maliyyə hesabatlarının əsas formalarından biri hesab olunur. Bu hesabat forması maliyyə hesabatlarının təqdim edildiyi hər bir hesabat dövründə tərtib olunmalıdır. Bundan başqa,

həmin hesabatın dəstinə mühasibat balansı, mənfəət və zərərlər haqqında hesabat, kapitalda dəyişikliklər haqqında hesabat, uçot siyasəti və izahlı qeydlər də daxildir. Sadalanan bütün hesabat formaları biri-birilə qarşılıqlı əlaqədar olub, biri-digərini tamamlayır. Lakin müxtəlif hesabat formaları müəssisənin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin müxtəlif aspektlərini təsvir edir və bir məqsəd daşıyır: maliyyə hesabatlarının istifadəçilərinə iqtisadi qərarların qəbulu üçün daha dolğun informasiyalar vermək.

Beləliklə, pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat həm daxili, həm də kənar istifadəçilər üçün maraq doğuran informasiyaların verilməsində çox böyük rol oynayır. Bilavasitə onun göstəricilərinin köməyilə aşağıdakılara qiymət vermək mümkündür:

- müəssisə pul vəsaitlərini necə yaradır və istifadə edir?
- müəssisə kifayət qədər pul vəsaitlərini qazanmağa qabildirmi?
- müəssisə malik olduğu pul vəsaitləri ilə özünün öhdəliklərini ödəyə bilərmi?
- müəssisə səhmdarların dividendlərini verə bilərmi?
- müəssisə özünün malik olduğu pul vəsaitləri ilə ilbəil dəyişən şəraitə uyğunlaşa bilərmi və s.?

Qeyd olunanlardan başqa, hesabatda verilən informasiyalar müəssisəyə əlavə maliyyələşdirmələrin cəlb edilməsi və digər dividend siyasəti aparmağın zəruri olub-olmaması nöqteyi-nəzərindən də çox maraqlıdır.

6.2. Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatın qurulmasının məntiqi ardıcıllığı

Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat üzrə kommersiya təşkilatları üçün 5№-li Milli Mühasibat Uçotu Standartı Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyyinin 18 aprel 2006-cı il tarixli əmri ilə təsdiq edilmişdir. Bu standart 7№-li Maliyyə Hesabatının Beynəlxalq Standartlarına əsaslanır.

Hesabat, pul vəsaitləri və onların ekvivalentlərinin uçotu hesablarında əks etdirilən məlumatlar əsasında tərtib edilir.

Bu standart ictimai əhəmiyyətli qurumlar və kiçik sahibkarlıq subyektləri istisna olmaqla, kommersiya təşkilatları tərəfindən tətbiq olunur. 5№-li Standartda verilən əsas anlayışlara aşağıdakılar aiddir:

- **pul vəsaitləri** nağd pul vəsaitlərini, eləcə də bank hesablarında saxlanılan və tələblər üzrə verilən pul vəsaitlərini əks etdirir;
- **pul vəsaitlərinin ekvivalentləri** qısa ödəniş müddətinə, yəni əldə olunduğu tarixdən 3 ay, yaxud daha az ödəniş müddətinə malik olan yüksək likvidli qoyuluşlar deməkdir;
- **pul vəsaitlərinin hərəkəti** dedikdə, pul vəsaitlərinin və onların ekvivalentlərinin daxil olması və ya xaric olması başa düşülür;
- **əməliyyat fəaliyyəti** müəssisənin əsas gəlir gətirən, habelə investisiya fəaliyyətindən və maliyyələşdirmə üzrə fəaliyyətindən başqa, digər fəaliyyəti kimi nəzərdə tutulur;
- **investisiya fəaliyyəti** kreditlərin və faiz xərcləri yaradan digər borcların verilməsi və geri alınması, uzunmüddətli aktivlərin və pul vəsaitlərinin ekvivalentlərinə aid olmayan investisiyaların əldə edilməsi və xaric olmasıdır;
- **maliyyələşdirmə üzrə fəaliyyət** müəssisənin mülkiyyətçilərinin qoyuluşları və mülkiyyətçilər arasında kapitalın bölüşdürülməsi, habelə üçüncü tərəfdən borcların alınması və onların geri ödənilməsidir;
- **təsərrüfat vahidi** - hüquqi şəxs statusuna malik olmayan, müəssisənin funksiyalarını tam və ya qismən həyata keçirən ayrıca struktur bölməsidir;
- **bank overdraftı** - müəssisə ilə kredit təşkilatı arasında xüsusi müqavilənin mövcud olduğu halda, müəssisənin həmin kredit təşkilatı qarşısında yaranan qısamüddətli öhdəliyidir. Bu müqaviləyə əsasən:

a) müəyyən vaxt anında müəssisənin cari hesabında üçüncü tərəf qarşısında olan öhdəliklərin yerinə yetirilməsi üçün kifayət qədər pul vəsaitlərinin mövcud olmadığı halda, bu öhdəliklər kredit təşkilatının vəsaiti hesabına ödənilir;

b) alınmış kreditlər və onlara hesablanılan faiz məbləğləri üzrə müəssisənin kredit təşkilatı qarşısında yaranmış öhdəlikləri bu müəssisənin cari hesabına mədaxil edilmiş hər hansı pul vəsaitlərinin müəyyən olunmuş qaydada ödənilməsi ilə həyata keçirilir;

- **fyuçers müqaviləsi** – aşağıdakı xüsusiyyətlərə malik olan müqavilədir:

a) müəssisə gələcəkdə müəyyən miqdarda məhsulu və ya maliyyə alətlərini əvvəlcədən razıılaşdırılmış qiymətlə almağı və ya satmağı öz öhdəsinə götürür;

b) adətən, müqavilənin yerinə yetirilməsi real malların alınması və ya verilməsi ilə deyil, müqavilənin bağlandığı tarixə və onun yerinə yetirildiyi tarixə olan qiymətlər arasında fərqin əldə edilməsi, ya ödənilməsi ilə nəticələnir;

- **svop müqaviləsi** gələcəkdə satılması zəmanəti ilə məhsulun və ya maliyyə alətlərinin müvəqqəti alınması üzrə müqavilədir.

6.3. Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatın məzmunu

Hər bir müəssisəyə özünün fəaliyyətinin əsas növlərindən asılı olmayaraq, pul vəsaitləri tələb olunur. Pul vəsaitləri müəssisənin sərəncamında olan pullardan və tələb olunanadək qoyuluşlardan ibarətdir.

Uçot dövrünün axırına pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatda əks etdirilən pul vəsaitləri balansda əks etdirilən pul vəsaitləri haqqında məlumatlara uyğun gəlməlidir.

Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatda pul daxilolmaları və ödənişləri üç əsas kateqoriyaya bölünür:

- əməliyyat fəaliyyətindən yaranan pul vəsaitləri;
- investisiya fəaliyyətindən yaranan pul vəsaitləri;
- maliyyələşdirmə üzrə fəaliyyətdən yaranan pul vəsaitləri.

Hər üç kateqoriya üzrə pul vəsaitlərinin axınının qruplaşması müəssisənin əsas fəaliyyətinin hər üç istiqamətinin pul vəsaitlərinə təsirini əks etdirir. Hər üç kateqoriyanın pul vəsaitlərinə kombinələşmiş təsiri dövr ərzində pul vəsaitlərindəki xalis dəyişikliyi müəyyənləşdirir. Daha sonra dövr ərzində pul vəsaitlərindəki xalis dəyişiklik pul vəsaitlərinin ilk və son saldosu ilə üzləşdirilir.

Müəssisə xalis mənfəət və ya zərərə düzəliş edərək, aşağıdakıları nəzərə almaqla, **əməliyyat fəaliyyətindən** yaranan pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında məlumatı hesabatda əks etdirməlidir:

- hesabat dövrünün əvvəlinə və sonuna olan ehtiyatlar, əməliyyat debitor və kreditorları üzrə qalıqların dəyişdirilməsini;

• qeyri-pul maddələri (amortizasiya, qiymətləndirilmiş öhdəliklər, təxirə salınmış vergi, xarici valyuta mübadiləsindən yaranmış sair gəlirlər və xərclər, asılı müəssisələrin bölüşdürülməmiş mənfəəti və ya zərəri və azlıq təşkil edən mülkiyyətçilərin payları) üzrə açıqlanan informasiyanı;

• investisiya fəaliyyəti və maliyyələşdirmə üzrə fəaliyyətdən yaranan pul vəsaitlərinin hərəkəti ilə bağlı bütün digər maddələrdə gösrərilmiş informasiyanı.

Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatının qüvvədə olan formasına ən azı aşağıdakı maddələr və maddələr üzrə düzəlişlər, dəyişikliklər daxil edilməldir:

• hesabat dövründə xalis mənfəət və zərər

• aşağıdakı maddələr üzrə düzəlişlər:

1) azlıq təşkil edən mülkiyyətçilərin payı;
2) mənfəət vergisi üzrə xərclər;
3) qeyri-pul maddələri üzrə gəlirlər və xərclər;
4) investisiya fəaliyyətinə və ya maliyyələşdirmə üzrə fəaliyyətə aid olan digər maddələr.

• aşağıdakı maddələr üzrə baş verən dəyişikliklər:

1) ehtiyatlar;
2) əməliyyat debitor borcları və gələcək dövrlərin xərcləri;
3) əməliyyat kreditor borcları və hesablaşmalar;

• ödənilmiş (qaytarılmış) mənfəət vergisi;

• əməliyyat fəaliyyətindən yaranan pul vəsaitlərinin xalis hərəkəti.

Uzunmüddətli aktivlərin və qısamüddətli investisiyaların əldə olunması və satışı, borcların alınması və verilməsi müəssisənin əsas gəlir gətirən fəaliyyətinə aid olduqda, müəssisə bu əməliyyatlardan yaranan pul vəsaitlərinin hərəkətini əməliyyat fəaliyyətindən yaranan pul vəsaitlərinin hərəkəti kimi təsnifləşdirməlidir.

Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabata **investisiya fəaliyyətinin** nəticəsində yaranan aşağıdakı məbləğlər daxil edilməlidir:

• komissiyon yığımları və ödənilmiş digər oxşar məbləğlər də daxil olmaqla, uzunmüddətli qeyri-maliyyə aktivlərinin əldə edilməsi üçün, eləcə də uzunmüddətli qeyri-maliyyə aktivlərinə aid edilən kapitallaşdırılmayan məsrəflər ilə əlaqədar pul vəsaitlərinin xaricolmaları;

- uzunmüddətli qeyri-maliyyə aktivlərinin satışından pul vəsaitlərinin daxilolmaları;
- törəmə, asılı və birgə müəssisələrdə investisiyaların əldə olunması ilə bağlı pul vəsaitlərinin xaricolmaları;
- törəmə, asılı və birgə müəssisələrdə investisiyaların satışından yaranan pul vəsaitlərinin daxilolmaları;
- digər tərəflərə verilmiş qısamüddətli və uzunmüddətli borclar üzrə pul vəsaitlərinin xaricolmaları;
- digər tərəflərə verilmiş qısamüddətli və uzunmüddətli borcların geri qaytarılmasından yaranan pul vəsaitlərinin daxilolmaları;
- törəmə müəssisələrdə və təsərrüfat vahidlərində mövcud olan pul vəsaitləri çıxılmaqla həmin qurumların əldə edilməsi üçün pul vəsaitlərinin xarıcolmaları;
- törəmə müəssisələrdə və təsərrüfat vahidlərində mövcud olan pul vəsaitləri çıxılmaqla həmin qurumların satışından əldə olunan pul vəsaitlərinin daxilolması;
- fyuçers, forvard, opsion və svop müqavilələri üzrə pul vəsaitlərinin xaricolmaları;
- fyuçers, forvard, opsion və svop müqavilələrindən yaranan pul vəsaitlərinin daxilolmaları;
- alınmış faizlər şəklində pul vəsaitlərinin daxilolmaları.

Maliyyələşmə fəaliyyəti dedikdə, müəssisənin xüsusi kapitalının və borc vəsaitlərinin ölçüsündə və tərkibində baş verən dəyişikliklərin nəticəsi başa düşülür.

Əgər müəssisə, səhmdarlardan resurslar alırsa, resursları səhmdarlara geri qaytarırsa, kreditorlardan ssuda götürürsə və həmin ssudaları geri qaytarırsa, deməli o, maliyyə fəaliyyətini həyata keçirir. Belə əməliyyatlarla bağlı yaranan pul vəsaitlərinin hərəkəti hesabatda ayrıca bölmə şəklində verilir:

- səhmlərin və digər oxşar alətlərin buraxılması nəticəsində yaranan pul vəsaitlərinin daxilolmaları;
- müəssisənin öz səhmlərinin və digər oxşar alətlərinin geri alınması məqsədilə pul vəsaitlərinin xaricolmaları;
- borc şəklində alınmış məbləğlərdən yaranan pul vəsaitlərinin daxilolmaları;

- borc şəklində alınmış məblğlərin geri qaytarılmasına görə pul vəsaitlərinin xaricolmaları;
- məqsədli maliyyələşdirmə şəklində pul vəsaitlərinin daxiolmaları;
- məqsədli maliyyələşdirmə şəklində alınmış məbləğlərin geri qaytarılmasına görə pul vəsaitlərinin xaricolmaları;
- maliyyə icarəsi müqavilələrinin şərtlərinə əsasən əsas məbləğlər üzrə pul vəsaitlərinin xaricolmaları;
- dividendlər və buna oxşar digər ödəmələr şəklində pul vəsaitlərinin xaricolmaları;
- faizlər şəklində pul vəsaitlərinin xaricolmaları.

Əməliyyat fəaliyyəti, investisiya fəaliyyəti və maliyyələşmə üzrə fəaliyyətdən yaranan pul vəsaitlərinin hərəkəti aşağıdakı hallarda netto əsasında təqdim edilə bilər:

- sifarişçinin fəaliyyətini əks etdirdiyi və onun adından həyata keçirildiyi hallarda;
- çevik dövriyyə müddətli və qısa ödəniş müddətli əməliyyatların mövcud olduğu halda.

Xarici valyuta ilə aparılan əməliyyatlar nəticəsində yaranan pul vəsaitlərinin hərəkəti müəssisənin maliyyə hesabatlarında manatla əks etdirilir. Bu halda müəssisənin xarici valyutadakı məbləğlərinə qeyd olunan əməliyyatın baş verdiyi tarixə Azərbaycan Respublikası Mərkəzi Bankın məzənnəsi tətbiq edilməlidir.

Xarici törəmə müəssisənin pul vəsaitlərinin hərəkəti qrupun maliyyə hesabatlarında manatla qeydə alınmalıdır.

Valyuta məzənnəsinin dəyişməsi nəticəsində yaranan digər xərclər və ya digər gəlirlər (mənfi və ya müsbət məzənnə fərqləri) pul vəsaitlərinin hərəkətinə aid edilmir.

Faizlər, dividendlər və kapitalda iştirak ilə bağlı digər daxilolmalardan yaranan pul vəsaitlərinin hərəkəti investisiya fəaliyyətindən əmələ gələn pul vəsaitlərinin hərəkəti kimi təsnifləşdirilməlidir.

Kapital və ya öhdəliklər şəklində maliyyə vəsaitlərinin cəlb edilməsi nəticəsində yaranan faizlər və dividendlər və sair xaricolmalardan əmələ gələn pul vəsaitlərinin kənara axını maliyyələşdirmə üzrə fəaliyyət nəticəsində yaranan pul vəsaitlərinin hərəkəti kimi qeydə alınmalıdır.

Hesabat dövrü ərzində ödənilmiş ümumi faiz məbləği müvafiq MMUS-ə uyğun olaraq, pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatda açıqlanır.

Fyuçers, forvard, opsion və svop müqavilələrindən yaranan pul vəsaitləri investisiya fəaliyyəti nəticəsində yaranan pul vəsaitlərinin hərəkəti kimi əks etdirilir.

Ödənilmiş və ya geri qaytarılmış mənfəət vergisi ayrıca açıqlanmalı və əməliyyat fəaliyyətindən əmələ gələn pul vəsaitlərinin hərəkəti kimi təsnifləşdirilməlidir.

Pul vəsaitlərinin hərəkəti, onunla bağlı hər hansı alınmış aktivlər üzrə əvəzləşdirilən ƏDV, habelə satış ilə bağlı ƏDV və digər vergilər çıxılmaqla göstərilməlidir.

Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatın forması aşağıda verilmişdir:

"A" müəssisəsi üzrə
Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat
31 dekabr 20X3-cu il tarixə

(manatla)

	Qeydlərə istinad	20X2	20X3
Əməliyyat fəaliyyətindən pul vəsaitlərinin hərəkəti			
Hesabat dövründə xalis mənfəət və zərər		x(x)	x(x)
Aşağıdakı maddələr üzrə düzəlişlər:			
azlıq təşkil edən mülkiyyətçilərin payı		x(x)	x(x)
mənfəət vergisi üzrə xərclər		x(x)	x(x)
qeyri-pul madələri üzrə gəlirlər və xərclər		x(x)	x(x)
investisiya fəaliyyəti və ya maliyyələşdirmə üzrə fəaliyyətə aid olan digər maddələr		x(x)	x(x)
Aşağıdakı maddələr üzrə baş verən dəyişikliklər:			
ehtiyatlar		x(x)	x(x)
əməliyyat debitor borcları və gələcək dövrlərin xərcləri		x(x)	x(x)
əməliyyat kreditor borcları və hesablaşmalar		x(x)	x(x)

Ödənilmiş (qaytarılmış) mənfəət vergisi		x(x)	x(x)
Əməliyyat fəaliyyətindən yaranan pul vəsaitlərinin xalis hərəkəti		**x(x)**	**x(x)**
İnvestisiya fəaliyyətindən yaranan pul vəsaitlərinin hərəkəti			
Komisyon yığımları və ödənilmiş digər oxşar məbləğlər daxil omaqla uzunmüddətli qeyri-maliyyə aktivlərinin əldə edilməsi üçün, eləcə də uzunmüddətli qeyri-maliyyə aktivlərinə aid edilən kapitallaşdırılmayan məsrəflərlə əlaqədar pul vəsaitlərinin xaricolmaları		(x)	(x)
Uzunmüddətli qeyri-maliyyə aktivlərinin satışından pul vəsaitlərinin daxilolmaları		x	x
Törəmə, asılı və birgə müəssisələrdə investisiyaların əldə olunması ilə bağlı pul vəsaitlərinin xaricolmaları		(x)	(x)
Törəmə, asılı və birgə müəssisələrdə investisiyaların satışından yaranan pul vəsaitlərinin daxilolmaları		x	x
Digər tərəflərə verilmiş qısamüddətli və uzunmüddətli borclar üzrə pul vəsaitlərinin xaricolmaları		(x)	(x)
Digər tərəflərə verilmiş qısamüddətli və uzunmüddətli borcların geri qaytarılmasından yaranan pul vəsaitlərinin daxilolmaları		x	x
Törəmə müəssisələrdə və təsərrüfat vahidlərində mövcud olan pul vəsaitləri çıxılmaqla həmin qurumların əldə edilməsi üçün pul vəsaitlərinin xaricolmaları		(x)	(x)
Törəmə müəssisələrdə və təsərrüfat vahidlərində mövcud olan pul vəsaitləri çıxılmaqla həmin qurumların satışından əldə olunan pul vəsaitlərinin daxilolmaları		x	x

Fyuçers, forvard, opsion və svop müqavilələri üzrə pul vəsaitlərinin xaricolmaları		(x)	(x)
Fyuçers, forvard, opsion və svop müqavilələrindən yaranan pul vəsaitlərinin daxilolmaları		x	x
Alınmış faizlər şəklində pul vəsaitlərinin daxilolmaları		x	x
İnvestisiya fəaliyyətindən yaranan pul vəsaitlərinin hərəkəti		**x(x)**	**x(x)**
Səhmlərin və digər oxşar alətlərin buraxılması nəticəsində yaranan pul vəsaitlərinin daxilolmaları		x	x
Müəssisənin öz səhmlərinin və digər oxşar alətlərinin geri alınması məqsədilə pul vəsaitlərinin xaricolmaları		(x)	(x)
Borc şəklində alınmış məbləğlərdən yaranan pul vəsaitlərinin daxilolmaları		x	x
Borc şəklində alınmış məbləğlərin geri qaytarılmasına görə pul vəsaitlərinin xaricolmaları		(x)	(x)
Məqsədli maliyyələşdirmə şəklində pul vəsaitlərinin daxilolmaları		x	x
Məqsədli maliyyələşdirmə şəklində alınmış məbləğlərin geri qaytarılmasına görə pul vəsaitlərinin xaricolmaları		(x)	(x)
Maliyyə icarəsi müqavilələrinin şərtlərinə əsasən məbləğlər üzrə pul vəsaitlərinin xaricolmaları		(x)	(x)
Pul vəsaitlərinin xaricolmaları		(x)	(x)
Dividentlər və buna oxşar digər ödəmələr şəklində pul vəsaitlərinin xaricolmaları		(x)	(x)
Faizlər şəklində pul vəsaitlərinin xaricolmaları		(x)	(x)

Maliyyələşmə üzrə fəaliyyətdən yaranan pul vəsaitlərinin xalis hərəkəti		**x(x)**	**x(x)**
Pul vəsaitləri və onların ekvivalentlərinin artması (azalması)		**x(x)**	**x(x)**
Pul vəsaitləri və onların ekvivalentlərinin hərəkəti			
		20X2	**20X3**
Bank overdraftları çıxılmaqla pul vəsaitləri və onların ekvivalentlərinin ilin əvvəlinə olan məbləği		**x(x)**	**x(x)**
İl ərzində pul vəsaitləri və onların ekvivalentlərinin artması (azalması)		x(x)	x(x)
Xarici valyutaların məzənnələrinin dəyişməsinin təsiri		x(x)	x(x)
Bank overdraftları çıxılmaqla pul vəsaitləri və onların ekvivalentlərinin ilin sonuna olan qalığı		x(x)	x(x)

6.4. Pul vəsaitlərinin axını və onların təsnifatı

Müəssisənin maliyyə resurslarının (mənfəət, amortizasiya ayırmaları) hərəkəti pul axınları formasında həyata keçirilir. Müəssisənin strateji cəhətdən idarə olunması üçün təkcə pul vəsaitlərinin ümumi həcmi deyil, həm də axınlarının kəmiyyəti və il ərzində hərəkətinin intensivliyi çox mühümdür.

Müəssisənin pul axınları konsepsiyası XX əsrin 50-ci illərinin ortalarında ABŞ-da meydana gəlmişdir və onun əsas müddəalarının hazırlanması ilə xarici ölkələrin iqtisadçılarından L.A.Bernstayn, U.Briqhem, J.Rişar və başqaları məşğul olmuşdur. Son onillikdə müəssisənin pul vəsaitlərinin axınının müəyyənləşdirilməsi, qiymətləndirilməsi və təhlili problemləri Q.Abbasovun, V.Quliyevin, H.Cəfərlinin, S.Qasımovun, S.Abbasovanın və digər azərbaycanlı alimlərin əsərlərində müəyyən qədər

araşdırılmışdır. Problemin həllində rusiyalı alimlərdən V.Q.Artemenkonun, V.V.Kovalyovun, A.D.Şeremetin və s. adlarını çəkə bilərik.

Pul axınlarının konsepsiyasının nisbətən yaxın müddətdə meydana gəlməsi ilə əlaqədar maliyyə menecmenti və idarəetmədə, mühasibat uçotu və iqtisadi təhlildə, **"pul vəsaitlərinin axını"** anlayışında vahid fikrə rast gəlinmir. Belə ki, mövcud iqtisadi ədəbiyyatda aşağıdakı terminlər geniş yayılmışdır: **"pul axınları", "maliyyə axınları", "pul vəsaitlərinin hərəkəti", "pul axınlarının hərəkəti"** və i.a.

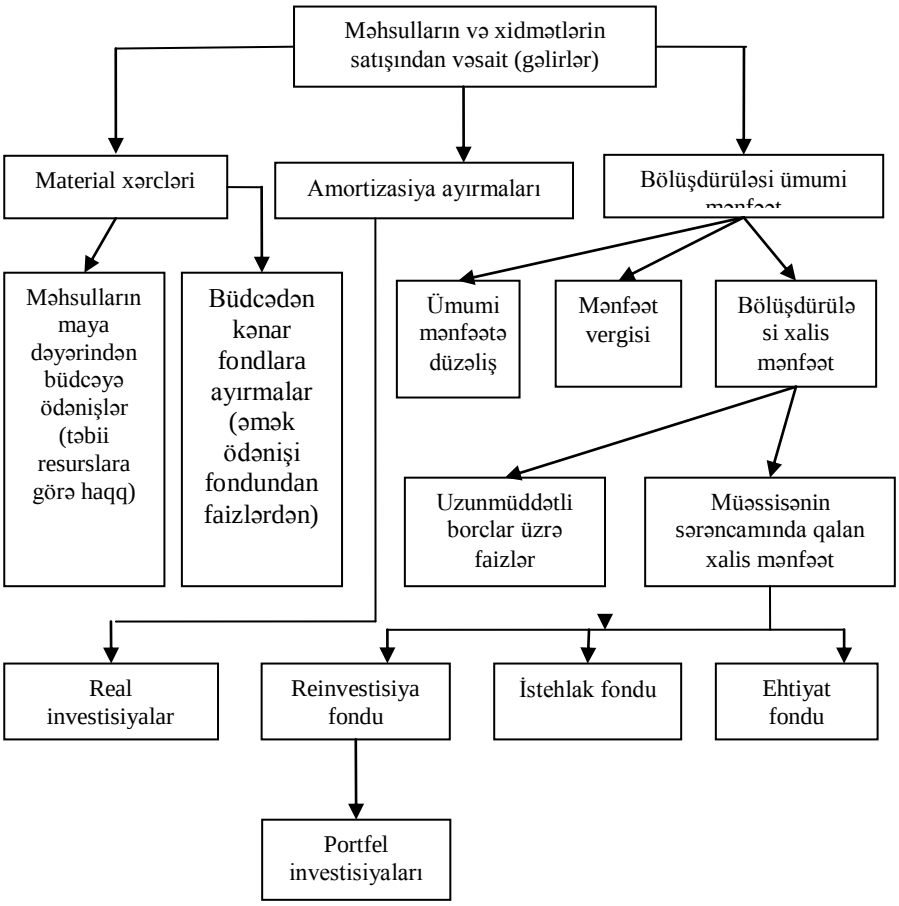
Hər halda "pul axınları" dedikdə, birmənalı cavaba rast gəlmək qeyri- mümkündür. İqtisadçılar arasında bu anlayışla bağlı müxtəlif fikirlər mövcuddur. Məlum olduğu kimi, iqtisadiyyatda kəmiyyətlərin ölçüsünün iki əsas üsulu vardır: müəyyən tarixə (qalıq) və müəyyən axına görə (axın). Birinci üsul zamanı ani vəziyyəti qeydə alınır, ikinci üsulda isə hərəkət, yəni daxilolma və xaricolma əsas götürülür. Bundan asılı olaraq, pul axınlarının müəyyənləşdirilməsinin iki tərifi geniş yayılmışdır.

Birinci tərifin müəllifləri (J.Rişar, B.Kolass) pul axınlarını müəyyən-ləşdirmək üçün müəyyən zaman kəsiyində müəssisə tərəfindən alınan və ödənilən pul vəsaitləri arasındakı fərqi əsas götürürlər.

İkinci mövqenin tərəfdarlarının (İ.T.Balabanova, M.V.Novikova) fikrinə görə müəssisənin pul axınları özlüyündə müəyyən zaman kəsiyində pul vəsaitlərinin hərəkətini təcəssüm etdirir.

Bizim fikrimizcə, pul axınlarının müəyyən edilməsində birinci mövqe daha məqsədəuyğundur. Belə ki, axın -hərəkət deməkdir, buna görə də pul axınları əslində pul vəsaitlərinin hərəkətini, başqa sözlə, müəyyən zaman kəsirində onların daxilolmasını və xaricolmasını təcəssüm etdirir.

Aşağıdakı şəkildə pul axınlarının hərəkətinin sxemi verilmişdir (sxem 6.1):



Sxem 6.1. **Müəssisənin pul axınlarının hərəkətinin sxemi**

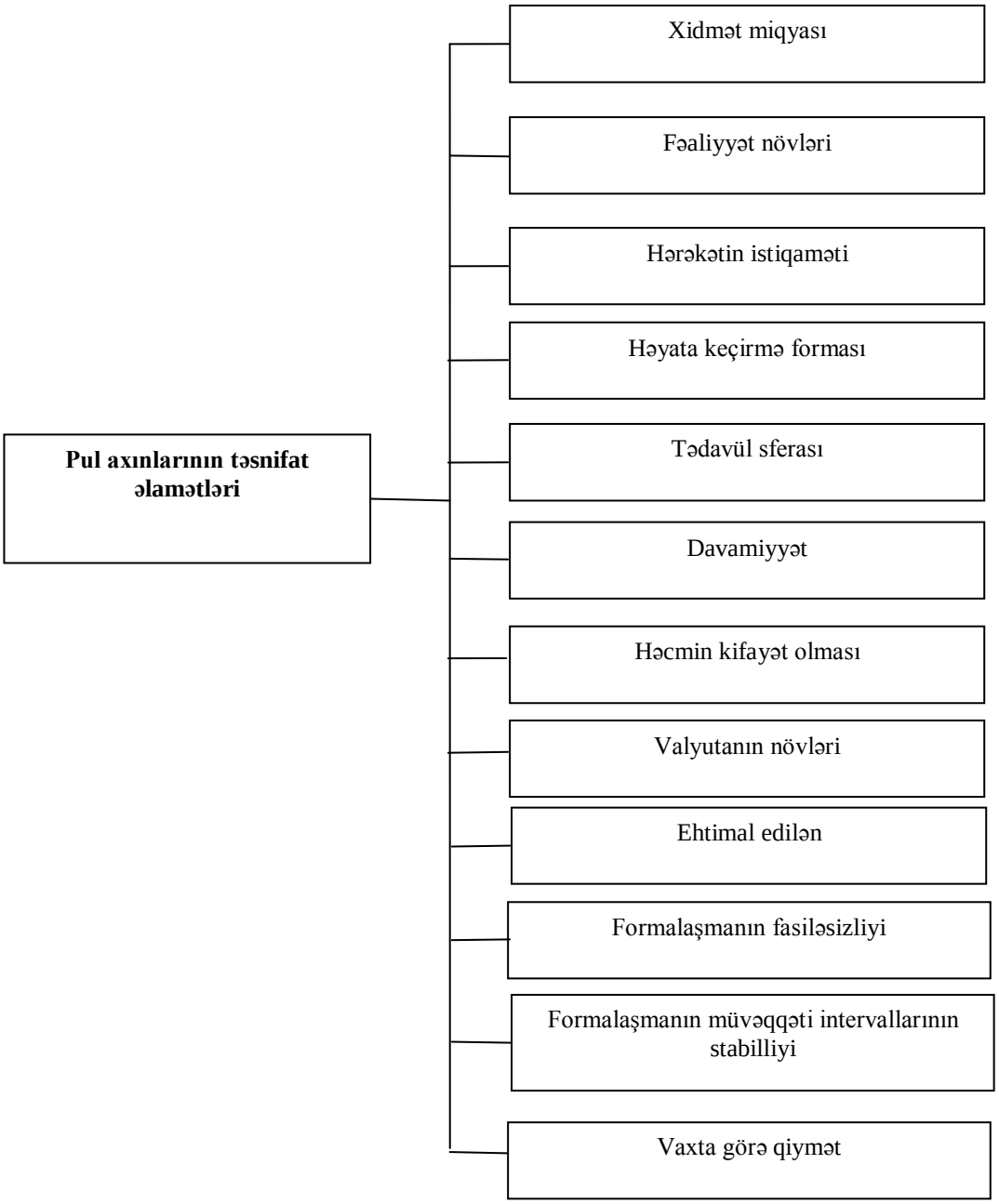
Beləliklə, **pul axınları** müəssisənin hesabat, yaxud planlaşdırılan dövrdə aldığı və ödədiyi pul vəsaitlərinin ümumi həcmi deməkdir.

Pul vəsaitlərinin daxil olmaları məhsulların, iş və xidmətlərin satışından; səhmlərin əlavə emissiyasından, nizamnamə kapitalının artmasından, kreditlərin, borcların, korporativ istiqrazların buraxılışından alınan gəlirlər hesabına həyata keçirilir.

Pul vəsaitlərinin axını aşağıdakı hallarda baş verir: cari xərclərin ödənilməsi; investisiya xərcləri; büdcəyə ödənişlər; büdcədənkənar fondlara ödənişlər; müəssisənin səhmdarlarına dividendlərin ödənilməsi və i.a.

Pul vəsaitlərinin xalis daxilolmaları (nağd pul ehtiyatları) pul vəsaitlərinin bütün daxilolmaları və ayırmaları arasındakı fərq kimi formalaşır.

Müəssisədə meydana gələn pul vəsaitlərinin çoxcəhətliyini praktikada mövcud olan bir sıra mümkün əlamətlərinə görə təsnifləşdirmək mümkündür. Belə bir təsnifatı aşağıdakı şəkildə təsəvvür etmək olar (sxem 6.2).



Sxem 6.2. **Müəssisənin pul axınlarının təsnifatı**

Qeyd olunan təsnifatın hər bir qrupunun qısa xarakteristikasını araşdıraq:

Maliyyə-təsərrüfat proseslərinə xidmət göstərilməsinin miqyasına görə pul axınlarını aşağıdakı qruplara bölmək olar:

- müəssisənin pul axınları;
- struktur bölmələrinin pul axınları;
- müxtəlif təsərrüfat əməliyyatlarının pul axınları.

Müəssisənin pul axınları həmin qrupda ən ümumiləşdirici hesab olunur. O, pul vəsaitlərinin daxil olmasını və istifadəsini müəssisə üzrə bütövlükdə xarakterizə edir və özündə struktur bölmələrinin pul axınlarını və müxtəlif təsərrüfat əməliyyatlarının pul axınlarını birləşdirir.

Hər bir struktur bölməsinin pul axınları ayrılıqda idarəetmənin müxtəlif obyektləri kimi müəssisənin filiallarının, nümayəndəliklərinin və digər struktur bölmələrinin fərqləndirilməsi nəticəsində yaranır.

Müxtəlif təsərrüfat əməliyyatlarının pul axınlarının mövcudluğu həmin təsərrüfat əməliyyatlarının müəssisənin bütün maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin ayrıca tərkib hissəsi kimi imkanlarından və onunla əlaqədar pul vəsaitlərinin hərəkəti ilə əlaqədar imkanları müəyyənləşdirməkdən asılıdır.

Müəssisənin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin növlərindən asılı olaraq pul axınları aşağıdakı qaydada təsnifləşdirilir:

- əməliyyat fəaliyyətinin pul axınları;
- investisiya fəaliyyətinin pul axınları;
- maliyyə fəaliyyətinin pul axınları.

Əməliyyat fəaliyyətinin pul axınları məhsul istehsalı prosesi, işlərin yerinə yetirilməsi, xidmətlərin göstərilməsi, alınan malların satılması ilə əlaqədar malalanlardan pul vəsaitlərinin daxil olmasını və onların istifadəsini xarakterizə edir.

İnvestisiya fəaliyyətinin pul axınları dövriyyə aktivlərinə qoyuluşla və onların satılması ilə əlaqədar müəssisə fəaliyyətinin həyata keçirilməsi zamanı formalaşır.

Maliyyə fəaliyyətinin pul axınları müəssisənin qısamüddətli maliyyə qoyuluşları ilə əlaqədar pul vəsaitlərinin hərəkətini xarakterizə edir.

Pul vəsaitlərinin hərəkət istiqaməti üzrə onların iki axını fərqləndirilir:

- daxil olan;

- xaric olan.

Daxil olan pul axınları müəyyən zaman kəsiyi ərzində müəssisəyə daxil olan pul vəsaitlərinin məcmusunu xarakterizə edir.

Xaric olan pul axınları həmin dövr ərzində müəssisənin istifadə etdiyi pul vəsaitlərinin məcmusunu göstərir.

Həyata keçirilmə formasına görə pul axınları nağd və nağdsız ola bilər.

Nağdsız pul axınlarının xüsusiyyətinə görə onlar müəssisədə yalnız mühasibat hesablarındakı yazılışlar şəklində formalaşır.

Nağd pul axınları pul vəsaitlərinin müəssisənin kassası vasitəsilə alınmasını və ödənilməsini xarakterizə edir.

Tədavül sferasından asılı olaraq müəssisənin pul axınları aşağıdakı kimi ola bilər:

- kənar;
- daxili.

Kənar pul axını hüquqi və fiziki şəxslərdən pul vəsaitlərinin daxil olmasını, habelə pul vəsaitlərinin hüquqi və fiziki şəxslər ödənilməsini xarakterizə edir.

Daxili pul axını müəssisənin malik olduğu pul vəsaitlərinin yerinin dəyişilməsi ilə əlaqədardır. O, bütün hallarda qalığa təsir göstərmir, belə ki, daxili dövriyyənin tərkib hissəsidir.

Qoyuluşun davamiyyətindən asılı olaraq pul axınları qısamüddətli və uzunmüddətli ola bilər.

Əgər pul vəsaitlərinin qoyuluşunun müddəti bir ili üstələyirsə, o, **uzunmüddətli** hesab olunur. Əgər pul vəsaitlərinin digər obyektlərlə qoyuluşu bir ilə qədərdirsə, bu **qısamüddətli** pul axını sayılır.

Pul vəsaitlərinin daxil olması və istifadəsinin həcmlərindən asılı olaraq onlar aşağıdakı qaydada qruplaşdırıla bilər:

- həcmin artıqlığı;
- həcmin çatışmazlığı;
- həcmin optimallığı.

Pul axınlarının həcminin artıqlığı pul vəsaitlərinin daxil olmasının müəssisənin cari tələbatını üstələməsi ilə səciyyələnir. Bu göstərici müəssisənin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin həyata keçirilməsi prosesində

istifadə edilməyən pul vəsaitlərinin xalis qalığının yüksək müsbət kəmiyyəti ilə xarakterizə olunur.

Əgər daxil olan pul vəsaitləri müəssisənin cari ehtiyaclarını ödəmək üçün kifayət etmirsə , onda **pul vəsaitlərinin həcminin çatışmazlığı** özünü göstərir.

Optimal pul axınları pul vəsaitlərinin daxil olmasının və istifadəsinin balanslaşdırılması pul vəsaitlərinin optimal qalığının formalaşmasına, müəssisənin öhdəliklərinin vaxtlı-vaxtında yerinə yetirilməsinə, xüsusən də pul vəsaitlərinin maksimal rentabelliyinin gözlənilməsinə şərait yaradır.

Valyutaların növlərindən asılı olaraq pul axınları aşağıdakı qaydada fərqləndirilir:

- milli valyuta ilə pul axınları;
- xarici valyuta ilə pul axınları.

Əgər müəssisə milli pul vahidindən istifadə edirsə, onda pul vəsaitlərinin hərəkəti **milli valyuta** ilə pul axını kimi nəzərdə tutulur. Əgər, əksinə pul vahidi kimi digər ölkənin valyutasından istifadə edilirsə, onda müəssisədə pul axınları **xarici valyuta** ilə formalaşır.

Ehtimal etmək təsnifatın necə bir əlaməti kimi pul axınlarının aşağıdakı növlərini fərqləndirir:

- planlaşdırılan pul axınları;
- planlaşdırılmayan pul axınları.

Planlaşdırılan pul axınları ehtimal etmək imkanlarına əsaslanır. Həmin ehtimala görə müəssisədə pul vəsaitlərinin nə zaman və hansı məbləğdə daxil olacağı və istifadəsi nəzərdə tutulur. Pul vəsaitlərinin hərəkəti müəssisədə plandankənar baş verirsə, bu, **planlaşdırılmayan pul axınları** kimi təsnifləşdirilir.

Formalaşmanın fasiləsizliyindən asılı olaraq müəssisədə müntəzəm pul axını və diskret pul axını mövcud ola bilər.

Müntəzəm pul axınlarına görə pul vəsaitlərinin daxil olması və istifadəsi araşdırılan dövrdə müxtəlif intervallar üzrə müntəzəm sürətdə həyata keçirilir.

Diskret pul axınları dedikdə nəzərdə tutulan dövrdə müəssisənin hər hansı bir maliyyə-təsərrüfat əməliyyatının həyata keçirilməsi ilə əlaqədar pul vəsaitlərinin hərəkəti nəzərdə tutulur.

Vaxtın qiymətləndirilməsindən asılı olaraq cari pul axınlarını və gələcək pul axınlarını fərqləndirmək olar.

Cari pul axınları vaxtın cari anına görə pul vəsaitlərinin hərəkətini nəzərdə tutur.

Gələcək pul axınları vaxtın konkret gələcək anına görə pul vəsaitlərinin hərəkətini nəzərdə tutur.

6.5. Əməliyyat fəaliyyətindən alınan pul vəsaitlərinin hərəkətinin hesablanması metodları

Pul vəsaitlərinin hərəkətini effektiv idarə etmək üçün aşağıdakıları bilmək vacibdir:

- müəyyən zaman kəsiyində (ay, rüb, il) onların kəmiyyəti;
- onların əsas elementləri;
- pul vəsaitlərinin axınını generasiya edən fəaliyyət növləri.

Müxtəlif ölkələrdə **pul axınlarının qiymətləndirilməsi** birbaşa, yaxud dolayı metodlarla həyata keçirilə bilər. MHBS-da hər iki metoddan istifadə edilməsi tövsiyə olunur. Milli Mühasibat Uçotu Standartlarına görə Azərbaycanda bu məqsəd üçün yalnız dolayı metoddan istifadə tələb olunur.

Əslində müstəqim metod hesablama prosedurunun sadəliyi ilə seçilir, habelə mühasiblər və maliyyəçilər üçün daha anlaşıqlıdır. Bu metod bilavasitə mühasibat uçotunun registrləri (baş kitab, jurnal-orderlər) ilə əlaqədardır, göstəricilərin hesablanması, pul vəsaitlərinin daxil və xaric olmasına nəzarəti həyata keçirmək üçün əlverişlidir. Bu zaman həm müəssisə üzrə bütövlükdə, həm də fəaliyyətin müxtəlif növləri üzrə daxilolmaların ödənişləri üstələməsi vəsaitlərin artımını, ödənişlərin daxilolmaları üstələməsi isə vəsaitlərin azalmasını göstərir.

Eyni zamanda pul vəsaitlərinin hərəkətinin kəmiyyətinin hesablanmasının birbaşa metodu müəssisənin likvidlik səviyyəsini qiymətləndirmək nöqteyi – nəzərindən də çox maraqlıdır.

Müəssisənin maliyyəsinin operativ idarə edilməsində birbaşa metod satışdan alınan gəlirlərin formalaşması proseslərinə nəzarət etmək üçün də istifadə oluna bilər. Bu metodun başlıca çatışmazlıqı bundadır ki, o, müəssisənin aldığı maliyyə nəticələri (mənfəət) ilə pul vəsaitlərinin mütləq ölçüsündəki dəyişikliklər arasındakı qarşılıqlı əlaqəni nəzərə almır.

Analitiklərin nöqteyi-nəzərindən dolayı metod daha məqsədəuyğundur. Bu metod alınmış mənfəətlə, müəssisənin pul vəsaitlərinin kəmiyyətindəki dəyişikliklər arasındakı qarşılıqlı əlaqəni daha dəqiq müəyyənləşdirir. Dolayı metod xalis mənfəətlə və əməliyyat fəaliyyətindən alınan xalis pul axını arasındakı fərqin müəyyənləşdirilməsinə əsaslanır.

Adı çəkilən metod tətbiq olunduqda hesabatın formalaşması və təqdimatına bilavasitə mənfəət və zərər haqqında hesabatdan götürülən xalis mənfəət, yaxud zərər göstəricisindən başlanılır. Əməliyyat fəaliyyətindən alınan xalis pul axınını müəyyənləşdirmək üçün pul vəsaitlərinin hərəkəti ilə əlaqəsi olmayan gəlir və xərclərin müxtəlif maddələrinə düzəliş edilməsi həyata keçirilir. Məsələn, amortizasiya ayırmalarının məbləği bərpa olunmalıdır. Belə ki, bu məbləğ xərc hesab olunur və gəlirləri azaldır, lakin o, pul vəsaitlərinin hərəkəti ilə əlaqədar deyildir. Dolayı metod əsasında hazırlanılan pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat cari aktivlərin və cari öhdəliklərin əksər maddələrindəki dəyişikliyi nəzərə alır. Əməliyyat fəaliyyətindən alınan pul axınlarının hesablanması ehtiyatlardakı, debitor borclarındakı və digər analoji maddələrdəki dəyişikliklərin uçota alınması ilə əlaqədardır. Ümumiyyətlə, aparılan düzəlişlər heç də mürəkkəb deyildir, lakin onların bəzilərinin əlavə təhlilə ehtiyacı var. Məsələn, satışdan daxilolmaları hesablamaq üçün debitor borclarının məbləğindəki dəyişiklikləri, habelə şübhəli borclar üzrə dəyişiklikləri hökmən nəzərə almaq lazımdır.

Dolayı metoddan istifadə olunduqda düzəlişlər təxirə salınan vergilərin məbləğinə, azlıqların payına, reallaşdırılmayan məzənnə fərqlərinə, habelə kapital metodu üzrə uçot aparılan zaman investisiyalardan alınan gəlirlərə və zərərlərə aid edilir. Müvafiq sürətdə artımın məbləği kassa metodu üzrə gəlirlərin hesablanması üçün hesablama metodu əsasında gəlirlərdən çıxılır. Pul axınlarını hesablamaq üçün cari aktivlərin dəyər artımı gəlirlərdən çıxılmalıdır. Pul axınları hesablandıqda cari öhdəliklərin kəmiyyətinin artımı gəlirləri artırır. Məsələn, əməkhaqqının hesablanılması mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda xərc kimi əks etdirilir, lakin o, pul vəsaitlərinin azalmasına gətirib çıxarmır.

Dolayı metodun əsas çatışmazlığı onda verilən informasiyaların hesabatın istifadəçiləri tərəfindən çətin dərk olunmasındadır. Konkret olaraq pulun hansı mənbələrdən daxil olması və hansı məqsədlərə sərf edilməsi hesabatdan görünmür.

Əməliyyat, investisiya və yaxud maliyyə fəaliyyətindən pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında məlumatlar hesabatda **netto-metod** üzrə də verilə bilər:

- pul daxilolmaları və müştərinin adından ödənişlər (pul vəsaitlərinin hərəkəti müəssisənin fəaliyyətini deyil, daha çox müştərinin fəaliyyətini əks etdirdikdə);
- yüksək dövriyyəni xarakterizə edən maddələr üzrə pul daxilolmaları və ödənişləri (iri məbləğlərlə və qısamüddətli ödənişlərlə), məsələn:

- bank depoziti üzrə akseptləşdirmə (ödəniş);
- daşınmaz obyektin mülkiyyətçisi adından toplanılan icarə haqqı;
- investisiya qoyan şirkətlər tərəfindən müştərilər üçün nəzərdə tutulan maliyyə vəsaiti.

Əməliyyat fəaliyyəti nəticəsində pul vəsaitlərinin artımını, yaxud azalmasını hesablamaq üçün aşağıdakı əməliyyatları həyata keçirmək zəruridir:

- pul axınlarının qiymətləndirilməsi metodundan asılı olaraq, dövriyyə aktivlərini və qısamüddətli öhdəlikləri (passivləri) hesablamaq. Dövriyyə aktivlərinin maddələrinə düzəliş edildikdə, həmin dövrdə onların artımını müəssisənin sərəncamında qalan xalis mənfəətdən çıxmaq, azalmasını isə həmin mənfəətin üzərinə gəlmək lazımdır. Qısamüddətli öhdəliklərə düzəlişlər edildikdə isə əksinə, onların artımı xalis mənfəətin üzərinə gəlinməlidir. Belə ki, bu məbləğ pul vəsaitlərinin azalması deyildir. Həmin öhdəliklərin azalması isə xalis mənfəətdən çıxılır;
- xalis mənfəəti pul vəsaitlərinin ödənişini tələb etməyən xərclərə düzəliş etməli. Bunun üçün dövr ərzində xərclərin məlumatlarıını (əsas vəsaitlərin və qeyri-maddi aktivlərin amortizasiyası) xalis mənfəətə əlavə etmək lazımdır;
- dövriyyədənkənar aktivlərin və emitentlərin qiymətli kağızlarının satışından maliyyə nəticələrinə aid edilən və əsas fəaliyyətdən alınmayan mənfəət və zərərlərin təsirini istisna etmək. Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda xalis mənfəət hesablandıqda, həmin əməliyyatların təsiri təkrarən hesaba daxil edilməmək üçün aşağıdakı qaydada düzəliş edilir: həmin əməliyyatlardan alınan zərərləri xalis mənfəətə əlavə etmək, xərcləri isə xalis mənfəətin məbləğindən çıxılmalı olan gəlirlərə aid etmək lazımdır.

Beləliklə, başlıca etibarsız amil əsas vəsaitlərin və qeyri-maddi aktivlərin amortizasiyası hesab olunur. Mühasibat müxabirləşmələrində amor-

tizasiya ayırmaları məhsulların maya dəyərinin elementi kimi çıxılır. Buna görə də dövr ərzində pul axınları hesablandıqda, həmin ayırmaların məbləğini bərpa etmək lazımdır, başqa sözlə, hesablanılan köhnəlmə məbləğini xalis mənfəətin kəmiyyətinə əlavə etmək lazımdır. Daha konkret desək, etibarsız (ümidsiz) maddələrə aiddir:

- amortizasiya olunmayan əsas vəsaitlərin və digər dövriyyədənkənar aktivlərin qalıq dəyərlərinin maliyyə nəticələrinin azalmasına silinən məbləği;
- əmlakın müxtəlif növlərinin satışı mümkün satış qiyməti ilə qalıq dəyəri arasındakı fərq şəklində mənfəətdə əks etdirilir. Eyni zamanda hesabat dövründə pulların daxil olması satış qiymətinə bərabər qiymətlə tam məbləğdə mənfəətə əlavə edilməlidir;
- material məsrəfləri istehsala buraxıldıqca məhsulların maya dəyərinin tərkibinə daxil edilir. Eyni zamanda istehsalat ehtiyatlarının və xərclərin artan məbləğini mənfəətdən çıxmaq lazımdır;
- cari passivlərin qısamüddətli passivlər hesabları üzrə qalıqların artdığı halda pulların artması halları müşahidə edildikdə, həmin məbləğ həcmində mənfəət artırılmalıdır.

İnkişaf etmiş ölkələrin mühasibat hesabatı formalarında ehtiyatların və xərclərin uçota alındığı hesablar üzrə əməliyyatlar hesabına mənfəətdə düzəlişlər, habelə qısamüddətli borclar bir maddə şəklində əks etdirilir: xalis dövriyyə kapitalının dəyişilməsi (dövriyyə aktivləri- qısamüddətli passivlər). Xalis dövriyyə kapitalının artması pul vəsaitlərinin azalmasını, kapitalın azalması isə onun artmasını göstərir. Eyni zamanda real, yaxud maliyyə investisiyaları ilə əlaqədar pulların azalmasını da nəzərə almaq lazımdıır. Bu göstəricilər mənfəət göstəricisində öz əksini tapmır.

Daxilolmaların və ödənişlərin müqayisəsi fəaliyyətinin hər bir növü üzrə maliyyə nəticələrini müəyyənləşdirilməyə imkan verir. Daha sonra alınan məlumatlardan gələcək dövrə pul axınlarını proqnozlaşdırmaq üçün istifadə etmək olar. Dövr ərzində pul vəsaitlərinin ümumilikdə artımı heç də həmişə müəssisənin maliyyə vəziyyətinin yaxşılaşdırılması demək deyildir. Hər şey ondan asılıdır ki, gələcəkdə həmin pul vəsaiti fəaliyyətinin hansı növlərinin inkişafına yönəldiləcəkdir.

Pul vəsaitlərinin istifadəsi haqqında əsaslandırılmış qərarlar qəbul etmək üçün fəaliyyətin müxtəlif növləri (əməliyyat, investisiya, maliyyə)

pul vəsaitlərinin daxil olması və istifadəsi haqqında informasiyalara malik olmaq çox vacibdir.

Müəssisənin pul vəsaitlərinin axınının idarə olunması aşağıdakı aktual səbəblərlə müəyyənləşdirilir:

- pul axınları müəssisənin təsərrüfat fəaliyyətinin praktik sürətdə bütün aspektlərinin aparılmasına xidmət göstərir;
- pul axınlarının effektiv idarə olunması müəssisənin maliyyə tarazlığını təmin edir və borc kapitalına olan tələbatı minimuma endirir;
- pul axınlarının rasional idarə olunması əməliyyat prosesinin ahəngdarlığının yüksəlməsinə, ödəmə qabiliyyəti riskinin aşağı salınmasına, müəssisə kapitalının dövranının sürətləndirilməsinə gətirib çıxarır.

Pul axınlarının idarə olunması prosesi özündə aşağıdakıları birləşdirir:

- pul axınları büdcəsinin tərtib edilməsi;
- pul vəsaitləri ilə əlaqədar əməliyyatların tam, öz vaxtında və dolğun şəkildə uçotu;
- hesablaşma əməliyyatlarının auditi (hesablaşma əməliyyatlarının baş tutmasının qanuniliyinə nəzarət, onların uçotda dürüst əks etdirilməsi);
- pul axınlarının təhlili;
- pul vəsaitlərinin optimal səviyyəsinin müəyyən edilməsi;
- pul axınlarının proqnozlaşdırılması.

İştirak payı metodu və ya faktikı məsrəflər metodundan istifadə etməklə törəmə və ya asılı müəssisələrə qoyulmuş investisiyaların uçotu zamanı pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatda yalnız maliyyə hesabatlarını tərtib edən müəssisə (investor) ilə həmin müəssisələr arasında yaranmış pul vəsaitlərinin hərəkəti təqdim edilir.

Mütənasib konsolidasiya metodundan istifadə etməklə konsolidə edilmiş hesabatını tərtib edən müəssisə (investor) birgə idarə olunan müəssisədə öz iştirak payının uçotunun aparılması zamanı təqdim etdiyi pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında konsolidə edilmiş hesabatına birgə idarəolunan müəssisənin pul vəsaitlərinin hərəkətinə öz mütənasib payını daxil edir.

Maliyyə hesabatını tərtib edən müəssisə (investor) iştirak payı metodundan istifadə etməklə, pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatına birgə idarə olunan müəssisəyə onun tərəfindən investisiyaların qoyulması, həmin müəssisədə kapitalın bölüşdürülməsi üzrə vəsaitin alınması, habelə

bu müəssisələr arasında digər hesablaşmalar ilə bağlı pul vəsaitlərinin hərəkətini daxil edir.

Pul vəsaitlərindən, yaxud onların ekvivalentlərindən istifadəni tələb etməyən investisiya və ya maliyyə əməliyyatları pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatdan çıxılmalıdır. Bu qəbildən olan əməliyyatlar maliyyə hesabatlarında elə açıqlanmalıdır ki, o, belə investisiya və maliyyə fəaliyyəti haqqında bütün əhəmiyyətli informasiyaları təmin edə bilsin.

İnvestisiya və maliyyə fəaliyyətinin həyata keçirilməsi pul vəsaitlərinin cari hərəkətinə bilavasitə təsir göstərməsə də, müəssisənin kapitalının və aktivlərinin strukturuna təsir göstərə bilər. Belə əməliyyatlar fəaliyyətinin müvafiq növləri haqqında əhəmiyyətli informasiyaların təmin olunması məqsədilə maliyyə hesabatlarında açıqlanmalıdır. Qeyri-pul əməliyyatlarına misal olaraq şirkətlətin bilavasitə səhmlərin buraxılması yolu ilə əldə olunması və səhmlərə qoyulan uzunmüddətli öhdəliklərin konvertasiyası göstərilə bilər.

Müəssisənin hesabatında rəhbərlərin şərhi ilə birlikdə, aşağıdakı məlumatlar da açıqlanmalıdır:

- əməliyyat və investisiya fəaliyyəti ilə bağlı razılaşdırılmış gələcək öhdəliklərin ödənilməsinə yönəldilə biləcək kredit xəttinin istifadə olunmamış məbləğləri;
- mütənasib konsolidasiya metodu ilə təqdim olunan və birgə fəaliyyətdə iştirak payına aid olan əməliyyat, investisiya və maliyyələşmə üzrə fəaliyyətlərdən yaranan pul vəsaitlərinin hərəkətinin ümumiləşdirilmiş məbləğləri;
- əməliyyat məhsuldarlığının saxlanılması üçün zəruri sayılan pul vəsaitlərinin hərəkətindən ayrıca olaraq, əməliyyat məhsuldarlığının artmasını göstərən pul vəsaitlərinin hərəkətinin ümumi məbləği;
- hesabatda təqdim olunan hər bir təsərrüfat və coğrafi seqmentlər üzrə əməliyyat, investisiya və maliyyələşdirmə fəaliyyətlərindən yaranan pul vəsaitlərinin hərəkətinin məbləğləri.

VII FƏSİL. UÇOT SİYASƏTI, UÇOT QİYMƏTLƏRİNDƏ DƏYİŞİKLİKLƏR VƏ SƏHVLƏR

7.1. Uçot siyasəti, onun təyinatı, məqsədi və tətbiq olunma sahələri
7.2. Uçot siyasətində dəyişikliklər
7.3. Uçot siyasətində verilən məlumatların açıqlanması
7.4. Uçot qiymətlərində dəyişikliklər
7.5. Retrospektiv qaydada yenidən təqdim etməyə qoyulan məhdudiyyətlər

7.1. Uçot siyasəti, onun təyinatı, məqsədi və tətbiq olunma sahələri

«Uçot siyasəti, uçot qiymətlərində dəyişikliklər və səhvlər üzrə» Kommersiya Təşkilatları üçün 11№-li Milli Mühasibat Uçotu Standartı Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyinin 2007-ci il 23 iyul tarixli əmri ilə təsdiq edilmişdir. Bu standart «Uçot siyasəti, uçot qiymətlərində dəyişikliklər və səhvlər» adlı 8№-li Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartına əsasən hazırlanmışdır.

Şirkətlərin maliyyə hesabatlarında verilən informasiyaların ondan istifadə edənlərə faydalı olması üçün hesabatlar biri-biri ilə müqayisəyə gəlməlidir. Həm səhmdarlar, həm də potensial investorlar maliyyə hesabatlarının digər iştirakçıları ilə birlikdə təkcə şirkətin maliyyə vəziyyətini, pul axınlarını və maliyyə nəticələrini öyrənmir, eyni zamanda onlar maliyyə göstəricilərindəki dəyişikliklərin ümumi meyillərinə də qiymət verirlər. Həmin meyillərə düzgün qiymət verməkdən ötrü şirkət ardıcıl surətdə uçotun eyni prinsiplərini və qaydalarını tətbiq etməlidir. Bununla yanaşı, bütün kənarlaşmalar maliyyə hesabatına əlavələrdə özünü kifayət qədər dəqiq əks etdirməlidir.

İstənilən maliyyə hesabatı yol verilən metodların və prinsiplərin bütöv bir spektrindən irəli gələn uçotun müəyyən prinsiplərinin və metodikasının seçilməsinin nəticəsi kimi təzahür edir. Müəssisə rəhbərləri uçot siyasətini seçdikdə və qəbul etdikdə belə ehtimal edirlər ki, bilavasitə onların seçdikləri metodlar biznesin spesifikliyini və iqtisadi reallıqları daha yaxşı əks etdirir.

Eyni zamanda müəssisənin məqsədləri, habelə xarici iqtisadi situasiya zaman keçdikcə dəyişikliyə məruz qalır. Bundan başqa uçot standartının həm özü, həm də onun metodikası dəyişilir və təkmilləşdirilir.

Mühasibat uçotu və hesabatda bu qəbildən olan dəyişikliklərin əks etdirilməsi daima mütəxəssislər arasında mübahisələrin predmeti olmuşdur. Praktik olaraq bütün maliyyə təhlili müxtəlif dövrlərin hesabatlarının müqayisəsinə və uyğunluğuna istinad edir. Uçot siyasətində hər hansı bir dəyişiklik hesabatlarda uyğunsuzluğun meydana gəlməsinə və maliyyə təhlilinin nəticələrinin təhrif edilməsinə gətirib çıxarır. Buna görə hər şeydən əvvəl, uçot prinsiplərində dəyişikliklərə qərar vermək üçün həmin dəyişikliklərin hesabatların müqayisəsinə hansı təsir göstərəcəyini ölçüb-biçmək və qiymətləndirmək məqsədəuyğundur.

11№-li MMUS tamamilə mühasibat uçotundakı dəyişikliklərə, xüsusən də onun prinsiplərinə və qiymətləndirilməsinə, habelə maliyyə hesabatlarında yol verilən səhvlərə düzəliş etmək qaydalarına həsr edilmişdir.

Standartın əsas məqsədi uçot siyasətində və uçot qiymətlərində edilən dəyişikliklərə və səhvlərin düzəldilməsinə dair məlumatın açıqlanması və uçot qaydaları ilə yanaşı, uçot siyasətinin seçilməsi və dəyişdirilməsi üçün istifadə olunan meyarların müəyyən olunmasından ibarətdir.

11№-li MMUS-da istifadə edilən əsas anlayışlar aşağıdakıları ifadə edir:

Uçot siyasəti –maliyyə hesabatlarının hazırlanması və təqdim edilməsi zamanı müəssisə tərəfindən tətbiq edilən konkret prinsiplər, əsaslı şərtlər və qaydalardır.

Uçot qiymətlərində dəyişikliklər – aktivlərin və ya öhdəliklərin mövcud statusunun və onlarla bağlı ehtimal edilən gələcək iqtisadi səmərə və öhdəliklərin qiymətləndirilməsi nəticəsində aktivin və ya öhdəliyin balans dəyərinin və ya aktivin dövri istehlak məbləğinin düzəldilməsidir. Uçot qiymətlərində dəyişikliklər əldə olunmuş yeni məlumatlardan və vəziyyətin dəyişməsindən yarandığı üçün səhvlərin düzəldilməsi hesab olunur.

Ciddi məlumat boşluqları və ya maliyyə hesabatlarının maddələri üzrə məlumatın yanlış təqdim edilməsi istifadəçilərin maliyyə hesabatlarına əsaslanan qərarlarına ayrı-ayrılıqda və ya birlikdə təsir edə bildikdə əhəmiyyətli hesab edilir, əhəmiyyətlilik dərəcəsi məlumat boşluğunun və ya yanlış təqdim edilmiş məlumatın həcmindən və xüsusiyyətindən asılıdır.

Müvafiq maddənin həcmi və ya xüsusiyyəti və ya bunların hər ikisi müəyyənləşdirici amil ola bilər. Bundan başqa, əhəmiyyətlilik dərəcəsi istifadəçilərin təsərrüfat fəaliyyəti haqqında və mühasibat uçotu haqqında müvafiq biliklərə sahib olması, habelə onların əldə edilən məlumatlarla diqqətlə tanış olmaq istəyinə malik olması fərziyyəsi əsasında mövcud şərtlər daxilində edilmiş mühakiməyə əsaslanır.

Keçmiş dövrlərin səhvləri – müəssisənin bir və ya bir neçə əvvəlki dövrlərini əhatə edən maliyyə hesabatlarında aşağıdakı şərtləri təmin edən etibarlı məlumatdan istifadə edilməməsi və ya yanlış istifadə edilməsi nəticəsində buraxılmış səhvlər və təqdim edilmiş yanlış bəyanatlardır:

a) məlumat həmin dövrlərin maliyyə hesabatları dərc olunmaq üçün tətbiq edildiyi zaman mövcud olduqda;

b) məlumatın həmin maliyyə hesabatlarının hazırlanması və təqdim edilməsi zamanı əldə edilməsi və uçota alınması məntiqi olaraq mümkün hesab edildikdə.

Belə səhvlərə riyazi və uçot siyasətinin tətbiq edilməsi zamanı buraxılan səhvlər, faktların gözdən qaçırılması və ya səhv izah edilməsi və saxtakarlıq daxildir.

Retrospektiv tətbiq etmə – yeni uçot siyasətinin müəssisə əməliyyatlarına, digər hadisə və şərtlərə, onun sanki həmişə tətbiq edildiyi şəkildə tətbiq edilməsidir.

Retrospektiv qaydada yenidən təqdim etmə – maliyyə hesabatları elementlərinin tanınması, qiymətləndirilməsi və açıqlanmasına dair əvvəlki hesabat dövrlərinə aid edilən səhvlərin sanki heç olmadığı kimi düzəldilməsidir.

Mümkünsüzlük – müəssisə bütün mümkün cəhdləri etməsinə baxmayaraq, standartların tələbini tətbiq edə bilmədikdə, belə tələbin tətbiqi qeyri-mümkün sayılır. Müəyyən keçmiş hesabat dövrü üçün uçot siyasətində dəyişikliyi retrospektiv şəkildə tətbiq etmək və ya səhvi düzəltmək məqsədilə məlumatları retrospektiv qaydada yenidən tətbiq etmək aşağıdakı hallarda qeyri-mümkün sayılır:

a) retrospektiv tətbiq etmənin və ya retrospektiv qaydada yenidən təqdim etmənin nəticəsi müəyyən edilə bilmədikdə;

b) retrospektiv tətbiq etmə və ya retrospektiv qaydada yenidən təqdim etmə həmin dövrdə müəssisə rəhbərliyinin niyyətləri haqqında fərziyyələrin irəli sürülməsini tələb etdikdə;

c) retrospektiv tətbiq etmə və ya retrospektiv qaydada yenidən təqdim etmə məbləğlərin əhəmiyyətli dərəcədə qiymətləndirilməsini tələb etdikdə və ya aşağıdakı məlumatları obyektiv şəkildə digər məlumatlardan ayırmaq mümkün olmadıqda;

a) həmin məbləğlərin tanındığı, qiymətləndirildiyi və ya açıqlandığı tarixdə mövcud olan şərtlər haqqında dəlilləri təmin edən qiymətləndirmə;

b) həmin dövrlərin maliyyə hesabatları dərc olunmaq üçün təsdiq edildiyi zaman mövcud qiymətləndirmə.

Retrospektiv qaydada tətbiq etmə – uçot siyasətində dəyişikliyin və uçot qiymətlərində dəyişikliyin nəticəsinin tanınmasının perspektiv tətbiqi müvafiq olaraq aşağıdakılardan ibarətdir:

a) uçot siyasətinin dəyişdiyi tarixdən sonra baş vermiş əməliyyatlara, digər hadisə və şərtlərə yeni uçot siyasətinin tətbiq edilməsi:

b) dəyişikliklərin təsir etdiyi hazırkı və gələcək hesabat dövrlərində uçot qiymətlərində dəyişikliyin tanınması.

Maliyyə hesabatlarının daha mühüm məqsədləri şəklində istifadə edilən mühasibat uçotunun prinsipləri nisbətən eyni şirkətlərin maliyyə hesabatlarının müqayisəliliyini təmin edir. Şübhə yoxdur ki, investorlar, kreditorlar, potensial işçilər və biznes üzrə partnyorlar üçün belə bir qayda əsaslandırılmış qərarların qəbulunu sadələşdirir. Bu bir faktdır ki, hesabatların mütləq şəkildə müqayisə oluna bilməsinə nail olmaq hələlik mümkün deyildir. Bunun başlıca səbəbi ondadır ki, eyni əməliyyatların uçotunun alternativ metodları kifayət qədərdir. Lakin son dövrlərdə standartların modifikasiyasının ümumi meyilləri bilavasitə müqayisəliliyin yaxşılaşdırılmasına yönəldilmişdir.

Beynəlxalq Standartlar Komitəsi 1990-cı illərdən etibarən öz qüvvəsini icazə verilən alternativ metodların sayının ixtisar olunmasına yönəldir. Bu meyillər çox güman ki, gələcəkdə də davam etdiriləcək.

Müqayisəlilik – informasiyaların keyfiyyətini xarakterizə edir. Daha konkret desək, müqayisəlilik onun istifadəçilərinə imkan verir ki, iqtisadi

hadisələrin iki dəsti arasındakı oxşar və fərqli cəhətləri müəyyənləşdirə bilsinlər.

İnformasiyaların keyfiyyəti nöqteyi-nəzərindən müqayisəlilik prinsipinin tətbiqinin nəticəsinə görə hesabatın istifadəçilərinə müəssisənin uçot siysəti, ondakı dəyişikliklər və bu dəyişikliklərdən alınan effekt haqqında məlumat verilir.

Maliyyə hesabatlarının beynəlxalq və milli standartları təbii şəkildə müxtəlif müəssisələrin nəticələrinin müqayisəliliyini yaxşılaşdırır. MHBS hamı tərəfindən qəbul edilən və anlaşılan mühasibat «dilinə» çevrilməkdədir.

Bununla yanaşı, hesabatların müqayisəliliyinə cəhd göstərmək heç bir halda özbaşına həyata keçirilməməli və verilən informasiyaların keyfiyyətinin yaxşılaşdırılmasına əngəl törətməməlidir.

Müqayisəlilikdən fərqli olaraq **ardıcıllıq** tətbiq olunan uçot siyasətinin dəyişilməz qalmasını xarakterizə edir. Müəssisənin uçot siyasəti nə qədər ardıcıl olarsa, onun hesabatı daha faydalı ola bilər.

«Maliyyə hesabatının təqdimatı üzrə» MMUS 1-in tələblərinə uyğun olaraq maliyyə hesabatlarının obyektlərinin təqdimatı və təsnifatı dövrdən dövrədək dəyişilməz olmalıdır (biznesin xarakterinin xeyli dəyişikliyə uğradığı hallar istisna olmaqla).

Beləliklə, əgər maliyyə hesabatlarının daha çox etibarlılığına şərait yaradan yeni uçot prinsiplərindən istifadə imkanları olarsa, müəssisənin uçot siyasəti yeni yanaşmalar əsasında dəyişikliyə uğraya bilər.

7.2. Uçot siyasətində dəyişikliklər

Müəssisə uçot siyasətini yalnız aşağıdakı hallarda dəyişə bilər:

- Milli Mühasibat Uçotu Standartı bunu tələb etdikdə;
- uçot siyasətinin dəyişdirilməsi maliyyə hesabatlarında əməliyyatların, digər hadisə və şərtlərin müəssisənin maliyyə vəziyyətinə, maliyyə nəticələrinə və pul vəsaitlərinin hərəkətinə təsiri haqqında etibarlı və daha uyğun məlumatların təmin edilməsi ilə nəticələndikdə.

Müəssisənin əvvəlki dövrlərdə həyata keçirdiyi əməliyyatlardan mahiyyət etibarı ilə fərqli olan əməliyyatlara yeni uçot siyasətini tətbiq etməsi müəssisənin uçot siyasətinin dəyişməsinə dəlalət etmir.

«Torpaq, tikili və avadanlıqlar üzrə» 7№-li və «Qeyri-maddi aktivlər üzrə» 12№-li Milli Mühasibat Uçotu Standartlarına uyğun olaraq, aktivlərin yenidən qiymətləndirilməsi üzrə siyasətin ilkin tətbiqi, uçot siyasətində dəyişiklik olmaqla, 11№-li standartın müddəalarına uyğun deyil, 7№-li və 12№-li Milli Mühasibat Uçotu Standartlarına müvafiq olaraq yenidən qiymətləndirmə kimi baxılır.

Aşağıdakılar uçot siyasətində dəyişikliklər hesab olunmur:

- mahiyyətcə özündən əvvəlkilərdən fərqlənən əməliyyatlara, hadisələrə və şərtlərə münasibətdə uçot siyasətinin hazırlanması;
- müəssisənin əvvəllər həyata keçirmədiyi, yaxud xüsusi əhəmiyyət daşımayan əməliyyatlara, hadisələrə və şərtlərə münasibətdə uçot siyasətinin hazırlanması;
- «Torpaq, tikili və avadanlıqlar üzrə» 7№-li və «Qeyri-maddi aktivlər üzrə» 12№-li Standartlara uyğun olaraq aktivlərin yenidən qiymətləndirilməsi üzrə uçot siyasətinin ilk dəfə tətbiqi.

Misal. Müəssisə ilk dəfə olaraq qeyri-maddi aktiv obyektini satın almışdır. Qeyri-maddi aktiv obyektinin uçotu ilə bağlı uçot siyasəti hazırlanmışdır. Bu hal uçot siyasətində dəyişiklik deyildir. Belə ki, müəssisədə əvvəllər olmayan hadisə baş vermişdir.

Uçot siyasətində dəyişikliklər həm məcburi, həm də könüllü ola bilər.

Uçot siyasətində məcburi dəyişikliklər artıq qüvvədə olan standartlarda, yaxud yeni standartların qüvvəyə minməsi nəticəsində baş verə bilər.

Uçot siyasətinin tətbiqi qaydası standarta keçid təlimatlarının mövcud olub-olmamasından asılıdır. Əgər standartda, yaxud standartın tətbiqində keçid təlimatı varsa, onda uçot siyasəti hazırlandıqda keçid təlimatlarını əldə rəhbər tutmaq lazımdır. Əgər standartda, yaxud standartın tətbiqində keçid təlimatları yoxdursa, onda dəyişiklik retrospektiv qaydada tətbiq edilir.

Misal. Müəssisə digər bir müəssisəni satın almışdır və onun balansında aktivlərin mübadiləsi nəticəsində əldə olunan əsas vəsait obyekti uçota alınmışdır. Əsas vəsait obyektinin qiymətləndirilməsi MMUS-a uyğun həyata keçirilməmişdir. Belə aktivlərin uçotu üçün müəssisə «Torpaq, tikili və avadanlıqlar üzrə» 12№-li standartın müddəalarını əsas götürməlidir. Aktivlərin mübadiləsi nəticəsində alınan əsas vəsait obyektlərinin ilkin qiymətləndirilməsinə münasibətdə 12№-li standart əsasında qiymətləndirmə perspektiv əsasda yalnız gələcək əməliyyatlara tətbiq edilməlidir.

Uçot siyasətində könüllü dəyişiklik fəaliyyətdə olan standartların yeni interpretasiyalarının buraxılışı, yaxud yeni standartların qüvvəyə minməsi ilə birbaşa əlaqədə deyildir. Uçot siyasətində dəyişikliyi müəssisə könüllü surətdə həyata keçirir. Uçot siyasətində könüllü dəyişiklik ona əsaslanmalıdır ki, həmin dəyişiklik maliyyə hesabatında daha əhəmiyyətli və etibarlı informasiyalar verə bilsin. Əgər müəssisə uçot siyasətində dəyişikliyi könüllü qaydada aparırsa, o, retrospektiv dəyişikliyi tətbiq etməlidir. Standartlarda bəzi dəyişikliklər, onların dərc etdirildiyi anda deyil, sonrakı dövrlərdə qüvvəyə minir. Belə dəyişikliklərin təcili tətbiqi uçot siyasətində könüllü dəyişiklik sayıla bilməz. Bu halda müqayisəli göstəricilərə düzəliş etməyə ehtiyac yoxdur.

Misal. 2010-cu ilin may ayında MHBS Komitəsinin İdarə Heyəti Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarındakı dəyişiklikləri dərc etdirmişdir. Düzəliş 6 Standarta və bir interpretasiyaya aiddir: MHBS (İFRS) 1, MHBS (İFRS) 3, MHBS (İFRS) 7, MHBS (İAS) 1, MHBS (İAS) 27, MHBS (İAS) 34 və PKİ (İFRİS) 13. Düzəlişlərin əksəriyyəti 2011-ci il yanvar ayının 1-dən sonra başlayan illik hesabat dövrləri üçün nəzərdə tutulmuşdur. Məsələn, «Maliyyə hesabatının təqdimatı» adlı Standarta uyğun olaraq müəssisə sair məcmu gəlirləri maddələrə bölünməklə kapitalda dəyişikliklər haqqında hesabatda, yaxud hesabata əlavələrdə verə bilər. Müəssisə həmin dəyişikliyin 2010-cu ilin hesabatında nəzərə alınmasına qərar vermişdir. Belə bir dəyişikliyin təcili surətdə tətbiqi uçot siyasətində aparılan könüllü dəyişiklik sayılmır. Buna müvafiq surətdə müqayisəli göstəricilərə düzəliş edilməsinə ehtiyac yoxdur.

Uçot siyasətinin retrospektiv tətbiqi kapitalın hər bir komponenti, hesabat dövrünün və bundan əvvəkki dövrlərin icmal göstəricilərinin hər bir qalığı üzrə düzəliş aparılmasını tələb edir.

Misal. Övlad təşkilat avtomobilin satışını həyata keçirir. Mallar satışa silindikdə qiymətləndirmənin FİFO metodu tətbiq edilir. Digər övlad təşkilatlar və ana müəssisə qiymətləndirmənin orta çəki metoduna üstünlük vermişlər. Konsolidə edilən hesabatı hazırlamaq üçün təşkilat da orta çəki dəyəri metodundan istifadə etməlidir. Bunun üçün malların dəyəri bütün dövrlər ərzində orta çəki dəyəri metodu üzrə yenidən hesablanmalıdır. Həmçinin mənfəət göstəricisi də dəyişdirilməlidir.

Yeni uçot siyasəti tətbiq edildikdə düzəlişlər bütün əvvəlki dövrlər ərzində aparılmalıdır. Lakin belə bir düzəliş həmişə mümkün olmur. Dəyişikliyin konkret dövrə təsirini və onun kumulyativ effektini müəyyənləşdirmək mümkün deyildirsə, onda retrospektiv dəyişikliyi həyata keçirmək çox çətindir. Bu halda düzəliş mümkün olan bütün əvvəlki dövrləri əhatə etməlidir.

Misal. Təşkilat özünün fəaliyyətini beş il ərzində həyata keçirmişdir və malları satışa sildikdə uçot siyasətində dəyişikliklər haqqında qərar verilmiş və orta çəki dəyərindən istifadə məqsədəuyğun sayılmışdır. Təşkilatın işinin bütün dövrləri ərzində malların dəyərinin orta çəki dəyəri metodu üzrə yenidən hesablanması nəzərdə tutulmuşdur. Lakin təşkilatda olan ilk sənədlər itmiş, yalnız son üç ilin sənədləri arxivdə saxlanılmışdır. Buna görə təşkilat yalnız həmin üç ilin məlumatlarına düzəliş vermək məcburiyyətində qalmışdır. Eyni zamanda mənfəət göstəriciləri də düzəlişə məruz qalmalıdır.

7.3. Uçot siyasətində verilən məlumatların açıqlanması

Milli Mühasibat Uçotu Standartının ilkin olaraq tətbiq edilməsi cari hesabat dövrünə və ya hər hansı keçmiş hesabat dövrünə təsir göstərdikdə və yaxud gələcək hesabat dövrlərinə təsir göstərə biləcəyi halda, düzəlişin məbləğini müəyyənləşdirmək mümkün olmadığı hal istisna olmaqla aşağıdakı məlumatlar açıqlanmalıdır:

- Milli Mühasibat Uçotu Standartının adı;
- uçot siyasətində dəyişikliyin onun keçid şərtlərinə uyğun olaraq edildiyi;
- uçot siyasətində dəyişikliyin xarakteri;
- keçid şərtlərinin təsviri;
- gələcək dövrlərə təsir göstərə biləcək keçid şərtləri;
- cari dövr və təqdim edilmiş hər əvvəlki dövr üçün təsirə məruz qalan hər maliyyə hesabatları maddəsi üzrə müvafiq düzəlişlərin məbləği;
- düzəlişlərin təqdim edilmiş dövrlərdən əvvəlki dövrlərə aid məbləği.

Növbəti dövrlərin maliyyə hesabatlarında bu açıqlamaların təkrarlanmasına yol verilməməlidir. Uçot siyasətinin könüllü surətdə dəyişdirilməsi cari hesabat dövrünə və ya hər hansı keçmiş dövrə təsir göstərdikdə, ya da düzəlişin məbləğini müəyyənləşdirmək qeyri-mümkün olduğu hal istisna

olmaqla həmin dövrə təsir göstərdikdə və ya gələcək dövrlərə təsir göstərə bildikdə aşağıdakı məlumatlar açıqlanmalıdır:

- uçot siyasətində dəyişikliyin xarakteri;
- yeni uçot siyasətinin tətbiqinin etibarlı və daha uyğun məlumatlarla təmin etməsinin səbəbi;
- cari dövr və təqdim edilmiş hər əvvəlki dövr üçün maliyyə hesabatlarının təsirə məruz qalmış hər maddəsi üzrə düzəlişlərin məbləği;
- təqdim edilmiş dövrlərdən əvvəlki dövrlərə aid düzəlişlərin məbləği;
- müəyyən keçmiş dövr və ya maliyyə hesabatlarının təqdim edildiyi dövrdən əvvəlki dövrlər üzrə retrospektiv tətbiq edilmə qeyri-mümkün sayıldıqda, bunu yaradan səbəblər və uçot siyasətinin dəyişməsinin necə və hansı dövrdən etibarən tətbiq edildiyinin açıqlanması.

Növbəti dövrlərin maliyyə hesabatlarında bu açıqlamaların təkrarlanmasına yol verilməməlidir.

Müəssisə artıq dərc edilmiş, lakin hələlik qüvvəyə minməmiş yeni Milli Mühasibat Uçotu Standartını tətbiq etmədikdə aşağıdakıları açıqlamalıdır:

a) bu faktı;

b) ilkin tətbiq edilmə zamanı Milli Mühasibat Uçotu Standartının tətbiqinin müəssisənin maliyyə hesabatlarına mümkün təsirinin qiymətləndirilməsi üçün uyğun olan mövcud və ya məntiqi şəkildə qiymətləndirilə bilən məlumatları. Standartın 28-ci maddəsinə uyğun olaraq aşağıdakı məlumatlar açıqlanmalıdır:

- yeni Milli Mühasibat Uçotu Standartının adı;
- uçot siyasətində gözlənilən dəyişikliyin və ya dəyişikliklərin xarakteri;
- standartın tətbiq edilməsi tələb olunan tarix;
- standartın ilkin olaraq tətbiq edilməsi planlaşdırılan tarix;

aşağıdakı məlumatlardan biri:

a) Standartın ilkin olaraq tətbiq edilməsinin müəssisənin maliyyə hesabatlarına təsiri haqqında müzakirə edilməsi;

b) bu təsir məlum olmadıqda və ya etibarlı şəkildə qiymətləndirilə bilmədikdə bu barədə bəyanat.

7.4. Uçot qiymətlərində dəyişikliklər

Maliyyə hesabatını tərtib edən zaman mühasib daima aşağıdakı müxtəlif əmsallar və göstəricilərlə üz-üzə gəlməli olur:

- aktivlərin faydalı istifadə müddətinə qiymət verilməsi;
- ləğv etmə dəyəri;
- yığılıb qalan debitor borcları;
- zəmanətli xərclər;
- pensiya xərcləri və i.a.

Bu qəbildən olan gələcək hadisələr və şərtlər birmənalı və dəqiq şəkildə müəyyənləşdirilə bilməz. Müvafiq surətdə uçot qiymətlərində dəyişikliklər qaçılmaz hadisələrdən biridir.

11№-li MMUS-a uyğun olaraq, dəyişiklikləri əks etdirmək üçün cari və perspektiv yanaşmalara yol verilir.

Uçot qiymətlərində dəyişikliklərin nəticəsi xalis mənfəətin, yaxud zərərin hesablanmasına aşağıdakı dövrlərdə daxil edilməlidir:

- dəyişikliyin baş verdiyi vaxt (əgər, dəyişiklik həmin dövrə təsir göstərirsə);
- dəyişikliyin nə zaman baş verməsi və gələcək dövrlər (əgər dəyişiklik onların hər birinə təsir göstərirsə).

Uçot qiymətlərində dəyişikliklərə misal olaraq şübhəli borcların, amortizasiya olunan aktivlərin faydalı istifadə müddətlərinin dəyişilməsi, köhnəlmiş ehtiyatların qiymətlərinin dəyişilməsi göstərilə bilər.

Uçot siyasətində baş verən dəyişiklikləri uçot qiymətlərində baş verən dəyişikliklərdən fərqləndirmək kifayət qədər çətin və mürəkkəbdir. Belə hallarda dəyişiklik uçot qiymətlərində baş verən dəyişiklik kimi traktovka olunur və müvafiq informasiyalar açıqlanır. Məsələn, əsas vəsaitlərin amortizasiyası metodundakı dəyişiklik özlüyündə iqtisadi səmərə alınması sxeminin yenidən nəzərdən keçirilməsi kimi başa düşülməlidir. Bu, mahiyyətcə qiymətləndirmə deməkdir. Uçot siyasətinin nəzəri cəhətdən dəyişikliyə uğraması aktivlərin amortizasiyasının olmamasından onlardan faydalı istifadə müddəti ərzində amortizasiya hesablanmasına keçilməsi demək olardı (bu qaydanı MHBS qadağan edir).

Əgər müəssisə amortizasiya olunan yeni uzunmüddətli aktivləri satın almaqla onların dəyərinin maliyyə nəticələrinə (amortizasiya metodları)

keçirilməsi haqqında qərar qəbul edirsə və bu zaman əvvəllər əldə olunan aktivlərin analoji qrupları köhnə metodla amortizasiya olunmaqda davam edirsə, bu hal uçot siyasətində dəyişiklik kimi xarakterizə olunur. Lakin belə situasiyalarda retrospektiv yanaşmanın tətbiqi vacib deyildir. Həmin qərarın maliyyə nəticələrinə təsiri hesabata əlavələrdə kifayət qədər ətraflı açıqlanmışdır. Əgər amortizasiya metodlarında dəyişiklik haqqında qərar amortizasiya olunan bütün uzunmüddətli aktivlərə şamil edilirsə, onda belə bir dəyişiklik uçot siyasətindəki dəyişiklik kimi qeydə alınmalıdır. Eyni zamanda «Torpaq, tikili və avadanlıqlar üzrə» 7№-li Standartda və «Qeyri-maddi aktivlər üzrə» 12№-li Standartda belə dəyişikliklər uçot siyasətində deyil, uçot qiymətlərində dəyişikliklər kimi təsnifləşdirilir.

Uçot qiymətlərindəki dəyişikliklərin nəticələri mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın həmin təsnifat maddələrinə də daxil edilməlidir. Hesabata əlavələrdə aşağıdakı informasiyaların açıqlanması tələb olunur:

- cari dövrdə əhəmiyyətli təsir göstərən, yaxud sonrakı dövrlərdə əhəmiyyətli təsir göstərməsi gözlənilən uçot qiymətlərindəki dəyişikliklərin xarakteri və kəmiyyəti;
- miqdarca qiymətləndirmənin həyata keçirilməsinin praktik olaraq qeyri-mümkünlüyü.

Daxili nəzarətin effektiv sisteminə, uçot işçilərinin və rəhbərlərin yüksək peşəkarlığına və məsuliyyətinə baxmayaraq, səhvlərin miqdarını əhəmiyyətli dərəcədə azaltmaq olar, lakin onların təzahürünü tamamilə aradan qaldırmaq çox çətindir. Nəticədə, xüsusən də əvvəlki dövrlərdə meydana çıxan maddi səhvlərin düzəldilməsinin uçotu metodlarının standartlaşdırılması zərurəti yaranmışdır. Səhvlərin düzəldilməsinin uçotuna xüsusi olaraq yanaşmanın tətbiqini zəruri edən başlıca meyar onun maddiliyindədir. Belə bir maddiliyə görə hər bir səhv, yaxud bütövlükdə səhvlərin məcmusu ayrılıqda qiymətləndirilməlidir.

Əgər belə səhvlər maddiliyə uyğun gəlmirsə, başqa sözlə, maliyyə hesabatlarına əhəmiyyətli təsir göstərə bilmirsə, onda bu səhvlər cari ilin mənfəət və zərərlər haqqında hesabatında düzəlişə məruz qalmalıdır. Əvvəlki dövrlərin səhvləri düzəldildikdə, səhvlərin aşkar olunduğu əvvəlki dövrlərdə verilən məbləğlər yenidən hesablanmalıdır.

Əgər səhvlər daha əvvəlki dövrlərə aiddirsə, həmin dövrlərin aktivlərinin, öhdəliklərinin və kapitalının ilkin saldoları yenidən hesablanılır.

Əgər yenidən hesablamaq mümkün deyildirsə, aktivlərin, öhdəliklərin və kapitalın ilkin saldolarını ən əvvəlki dövrlərə görə yenidən hesablamaq lazımdır. Bu zaman retrospektiv yenidən hesablamaq imkanları da nəzərdən keçirilməlidir.

Cari və gələcək dövrlərə təsir göstərən səhvləri onların aşkara çıxarıldığı dövrlərdə düzəliş etmək tələb olunur. Bu hadisələr haqqında informasiyaların hesabatda açıqlanmasına ehtiyac yoxdur.

Səhvlər və uçot qiymətləri arasındakı əsas fərq informasiyaların mövcudluğu və onlara girişlə əlaqədardır. Belə ki, qiymətləndirmə dəqiqləşdirmə və düzəliş tələb edir. O, özünün mahiyyətinə görə informasiyaların qeyri-müəyyənliyi və çatışmaması əsasında qurulmuşdur. Nisbətən gec verilən məlumatlar ya özünün təsdiqini tapır, ya da verilən qiyməti rədd edir. Məhz buna görə də bütün ziddiyyətlər düzəlişə məruz qalmalıdır. Səhvlər isə əksinə, hesabatın tərtib olunduğu tarixə mövcud olan informasiyalardan düzgün istifadə olunmaması ilə nəticələnir. Gələcəkdə həmin səhvlərin aradan qaldırılması heç bir vəhclə yeni informasiyaların alınması ilə əlaqədar deyildir.

Hesabata əlavələrdə aşağıdakı informasiyaların açıqlanması nəzərdə tutulur:

- əvvəlki dövrlərə görə səhvlərin xarakteri;
- verilmiş hər bir dövrə görə düzəlişlərin kəmiyyəti;
- ən əvvəlki dövrlərdə verilən düzəlişlərin kəmiyyəti.

Əgər, tam yenidən hesablama qeyri-mümkündürsə, onun səbəbləri açıqlanmalı və izahı verilməlidir.

Müəssisə yeni, yaxud düzəliş aparılan standartı tətbiq edirsə, bu xüsusi situasiya hesab olunur. Baxmayaraq ki, belə hallar uçot siyasətində baş verir, onlar əslində uçotun əsaslarının dəyişdirilməsi kateqoriyasına aiddir.

Standart təsdiq olunduqda uçot siyasətindəki dəyişikliklər belə həyata keçirilməlidir:

- keçid təlimatlarının qaydalarına uyğun olaraq retrospektiv, yaxud perspektiv yanaşma tələb oluna bilər;
- keçid təlimatı olmadıqda retrospektiv yanaşmanın tətbiqi ilə.

Düzəlişlər müəssisənin mövcud olduğu tarixdən beynəlxalq, yaxud milli standartların tətbiqindən alınan effekti əks etdirməlidir. Bu zaman hər hansı bir standartın qüvvəyə minməsinin konkret tarixini nəzərə almağa

ehtiyac yoxdur. Tarixin göstərilməsi nəticələri əhəmiyyətli dərəcədə təhrif edə bilər, habelə əməliyyatların əmək tutumunun son dərəcədə mürəkkəbləşdirməsinə gətirib çıxarar.

Hesablama qiymətlərində dəyişikliklərin perspektiv tətbiqi dedikdə, hesabat və gələcək hesabat dövrləri ərzində hesablama qiymətlərinə təsir göstərən düzəlişlərin tanınması başa düşülür.

Hesablama qiymətlərində dəyişikliklərin perspektiv tanınması yalnız hesabat dövrünə toxuna bilər. Bu halda düzəlişə yalnız hesabat dövrünün mənfəəti, yaxud zərəri məruz qalır. Əgər dəyişiklik təkcə hesabat göstəricilərinə deyil, sonrakı dövrlərin göstəricilərinə də təsir göstərirsə, onda düzəlişlər toxunulan bütün dövrlərin göstəricilərinə aid edilir.

Misal. Müəssisənin balansında 300 min manat məbləğində debitor borcu qeydə alınmışdır. Belə bir etibarlı informasiya mövcuddur ki, debitorun ödəmə qabiliyyəti yoxdur və o, müflisləşmə proseduru elan edə bilər. Belə bir borcu hesabat dövrünün zərəri kimi tanımaq lazım gəlir. Sonrakı hesabat dövrlərinə və əvvəlki hesabat dövrlərinə düzəlişlər təsir göstərmir.

Şübhəli borclar üzrə xərclərin tanınması belə əks etdirilir:

D-t «Şübhəli borclar üzrə xərclər» (300 min manat)

K-t «Debitor borcları» (300 min manat).

Misal. Müəssisə istehsalat avadanlıqlarını istismar edir. Onun istismar müddəti 10 ildir, amortizasiya dəyəri isə 800 min manatdır. Amortizasiya üçün bərabər hesablama metodu tətbiq edilmişdir. Birinci iki il üçün amortizasiya hesablanmışdır:

1-ci il üçün - 80 min manat;

2-ci il üçün - 80 min manat.

Bazarda daha müasir avadanlığın peyda olması nəticəsində istismar edilən avadanlığın faydalı istifadə müddətində dəyişiklik aparılmasına qərar verilmişdir. Daha konkret desək, avadanlığın faydalı istifadə müddəti istismara verildiyi andan dörd il müəyyənləşdirilmişdir. Bu halda amortizasiya olunan dəyər 640 min manat təşkil edir (800 min – 80 min – 80 min). Sonrakı dövrlərdə amortizasiya məbləği belə olacaq:

3-cü il - 320 min manat;

4-cü il -320 min manat.

Əsas vəsaitlərin faydalı istifadəsinin qiymətləndirmə müddətinin dəyişilməsi hesabat və sonrakı dövrlərin mənfəət və zərər göstəricilərinə təsir göstərir.

Əgər dəyişiklik qiymətləndirmənin əsasına toxunursa bu hesablama qiymətində deyil, uçot qiymətində dəyişiklik deməkdir. Belə halda uçot siyasətindəki, yaxud hesablama qiymətindəki dəyişikliyi bir-birindən fərqləndirmək çox çətindir. Bütün hallarda dəyişiklik hesablama qiymətindəki dəyişiklik kimi təsnifləşdirilir. Uçot siyasətindəki dəyişikliklə hesablama qiymətindəki dəyişikliyin prinsipial fərqi bundadır ki, birinci retrospektiv, ikinci isə perspektiv qaydada tətbiq olunur. Əsas vəsaitlərin və qeyri-maddi aktivlərin uçotu ilə bağlı standartlar istisnalıq təşkil edir.

Misal. Müəssisə, mülkiyyət hüququnda əsas vəsait obyektlərinə malikdir. Əsas vəsaitlərin qiymətləndirilməsi onlar tanındıqdan sonra ilkin dəyərlə həyata keçirilmişdir. Hesabat dövründə müəssisə qymətin dəyişdirilməsi və yenidən qiymtləndirmə dəyəri üzrə metodun tətbiqi haqqında qərar qəbul etmişdir. Qəbul edilən qərar 11№-li «Uçot siyasəti, uçot qiymətlərində dəyişikliklər və səhvlər» adlı MMUS-a uyğun olaraq, uçot siyasətindəki dəyişiklik hesab olunmur. Bu qərar 7№-li «Torpaq, tikili və avadanlıqlar üzrə» adlı MMUS-a uyğun olaraq, yenidən qiymətləndirmə kimi nəzərə alınır.

Müəssisə maliyyə hesabatında uçot qiymətində baş vermiş dəyişikliklərin xarakterini və məbləğini açıqlamalıdır. Eyni zamanda dəyişikliyin hesabat dövrünün və sonrakı dövrlərin göstəricilərinə təsiri də qeydə alınmalıdır (əgər belə bir təsir mövcuddursa). Dəyişikliyin təsirini qiymətləndirmək mümkün olmazsa, onda müəssisə bu faktı hökmən göstərməlidir.

Maliyyə hesabatının hazırlanması zamanı səhvlər müxtəlif səbəblər üzündən baş verə bilər (məsələn, riyazi hesablamalarda səhvlər, informasiyaların təhrif edlməsi, düşünülmüş şəkildə aldatmaq, diqqətsizlik və i.a.).

Əgər maliyyə hesabatında əhəmiyyətli səhvlər, yaxud əhəmiyyətli olub-olmamasından asılı olmayaraq, düşünülmüş şəkildə yol verilən səhvlər olduqda, bu hesabat etibarlı sayıla bilməz və MHBS-na uyğun gəlmir.

Əhəmiyyətli səhvlər dedikdə, istifadəçilər tərəfindən iqtisadi qərarların qəbuluna təsir göstərə bilən informasiyaların təhrif olunması başa düşülür.

Əgər səhvlər cari dövrdə aşkara çıxarılmışdırsa, onlar maliyyə hesabatı təsdiq və təqdim edilənədək düzəlişə məruz qalmalıdır. Əhəmiyyətli səhvlər sonrakı dövrlərdə aşkarlandıqda, onlar birinci maliyyə hesabatında retrospektiv qaydada düzəldilməlidir. Birinci maliyyə hesabatı səhvlər düzəldiləndən sonra buraxılır. Bu halda retrospektiv yenidən hesablama həyata keçirilir.

7.5. Retrospektiv qaydada yenidən təqdim etməyə qoyulan məhdudiyyətlər

Əvvəlki hesabat dövrünün səhvi, onun konkret dövr üzrə təsirinin və ya ümumi təsirinin müəyyənləşdirilməsi qeyri-mümkün olduğu hallar istisna olmaqla, retrospektiv şəkildə yenidən hesablanaraq düzəldilməlidir.

Təqdim edilmiş bir və ya bir neçə keçmiş dövrə aid müqayisəli məlumatlara səhvin konkret dövr üzrə təsirini müəyyən etmək mümkün olmadıqda, müəssisə retrospektiv qaydada yenidən təqdim etmənin mümkün olduğu ən erkən hesabat dövrünün əvvəlinə olan (bu cari hesabat dövrü də ola bilər) aktivlərin, öhdəliklərin və kapitalın qalıqlarını yenidən hesablayıb təqdim etməlidir.

Cari hesabat dövrünün əvvəlində səhvin bütün əvvəlki hesabat dövrlərinə ümumi təsirinin müəyyənləşdirilməsi mümkün olmadıqda, müəssisə səhvi perspektiv qaydada düzəltmək məqsədilə mümkün olan ən erkən hesabat dövründən etibarən müqayisəli məlumatları yenidən təqdim etməlidir.

Səhvin aşkar edildiyi hesabat dövrünün mənfəət və zərərlər haqqında hesabatında əvvəki hesabat dövrünün səhvinin düzəldilməsinə yol verilmir. Əvvəlki hesabat dövrləri haqqında təqdim edilmiş hər hansı məlumatlar, maliyyə rəqəmləri haqqında məlumatlar daxil olmaqla mümkün qədər uzaq keçmişə aid olan hesabat dövrü üzrə yenidən təqdim edilməlidir.

Bütün əvvəlki hesabat dövrləri üzrə səhvin məbləğini müəyyənləşdirmək mümkün olmadıqda, müəssisə mümkün olan ən erkən hesabat dövründən etibarən müqayisəli məlumatları perspektiv qaydada yenidən təqdim etməlidir.

Səhvlərin düzəldilməsi uçot qiymətlərində baş verən dəyişikliklərdən fərqlənir. Uçot qiymətləri öz mahiyyətinə görə əlavə informasiya əldə olunduqda yoxlanılması tələb olunan təxmini qiymətlərdir.

III BÖLMƏ. MALİYYƏ HESABATININ TƏTBİQİ FORMALARI

BU BÖLMƏDƏ:

VIII Fəsil. Birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatları

IX Fəsil. Təşkilatların birgə fəaliyyəti haqqında maliyyə hesabatı

X Fəsil. Aralıq maliyyə hesabatları

XI Fəsil. Hiperinflyasiya şəraitində maliyyə hesabatları

XII Fəsil. Əməliyyat seqmentləri üzrə hesabat

VIII FƏSİL. BİRLƏŞDİRİLMİŞ (KONSOLİDƏ EDİLMİŞ) MALİYYƏ HESABATLARI

8.1.Birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatlarının təyinatı, məqsədi və tətbiq olunma sahəsi

8.2. Konsolidə edilmiş hesabatın qarşısında duran vəzifələr və onun tərtibi texnikası

8.3. Əsas (ana) müəssisə, övlad müəssisə və asılı cəmiyyətlər anlayışı və onlara nəzarətin növləri

8.4. Birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatı və onun tərtibi proseduraları

8.5. Birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatının hazırlanması prinsipləri

8.6. Birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) mühasibat balansının, mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın strukturu

8.7. Xarici övlad müəssisələrin birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatının xüsusiyyətləti

8.1. Birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatlarının təyinatı, məqsədi və tətbiq olunma sahəsi

"Təşkilatların maliyyə hesabatları və birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatları üzrə" kommersiya təşkilatları üçün 19№-li Milli Mühasibat Uçotu Standartı Respublika Maliyyə Nazirliyinin 19 dekabr 2007-ci il tarixli əmri ilə təsdiq edilmişdir. Bu Standart "Konsolidə edilmiş və fərdi maliyyə hesabatları" adlı 27№-li Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartı əsasında hazırlanmışdır.

19№-li Standartın əsas məqsədi maliyyə hesabatlarını qrup adından təqdim edən müəssisələr tərəfindən tətbiq edilməli olan qaydaların müəyyən olunmasıdır.

Standartda istifadə ediliş əsas anlayışlar aşağıdakı mənaları ifadə edir:

Birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatları –müəssisələr qrupunun vahid mühasibat uçotu subyekti kimi təqdim etdiyi maliyyə hesabatlarıdır.

İlkin dəyər metodu – investisiya qoyuluşunun ilkin dəyəri ilə tanındığı uçot metodudur. İnvestor kapital qoyuluşu üzrə gəliri alış tarixindən sonra investisiya obyektinin yığılmış mənfəətindən əldə olunan ayırmalar həcmində tanıyır. Bu mənfəətdən artıq ayrılmış ayırmalar kapital qoyuluşlarının bərpa edilməsi hesab olunur və investisiyanın ilkin dəyərinin azalması kimi tanınır.

Qrup - əsas müəssisə və onun bütün törəmə müəssisələridir.

Fərdi maliyyə hesabatları - əsas müəssisə, asılı müəssisənin investoru və ya birgə nəzarət olunan müəssisənin sahibkarı tərəfindən təqdim edilən və investisiyaların investisiya obyektinin hesabatlarında təqdim edilən nəticələr və xalis aktivlər əsasında deyil, birbaşa iştirak payı əsasında uçota alınan maliyyə hesabatlarıdır.

Birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatları fəaliyyətin aşağıdakı növləri üzrə tərtib edilir:

- sənaye müəssisələrinin əsas fəaliyyəti;
- tikinti, quraşdırma, təmir-tikinti, qazma, lahiyə və axtarış təşkilatlarının əsas fəaliyyəti;
- geoloji təşkilatların və topoqrafiya-geodeziya təşkilatlarının əsas fəaliyyəti;
- elmi təşkilatların əsas fəaliyyəti;
- maddi-texniki təchizat və satış üzrə təşkilatların əsas fəaliyyəti;
- ticarət və ictimai iaşə təşkilatlarının əsas fəaliyyəti;
- kənd təsərrüfatı məhsullarının istehsalı üzrə təşkilatların əsas fəaliyyəti;
- hesablama mərkəzlərinin və informasiya hesablama xidmətinin əsas fəaliyyəti;
- nəqliyyat təşkilatlarının əsas fəaliyyəti;
- avtomobil yollarının təmiri və saxlanılması üzrə təşkilatların əsas fəaliyyəti;
- mənzil-məişət təsərrüfatı təşkilatlarının əsas fəaliyyəti;
- xarıcı iqtisadi təşkilatların əsas fəaliyyəti.

Sahə nazirlikləri və digər icra orqanları bu siyahını fəaliyyətin digər növləri üzrə də genişləndirmək hüququna malikdirlər.

Özünün tərkibində övlad müəssisə və asılı təşkilatlar olan ana müəssisə birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatını qanunvericilikdə nəzərdə tutulan müddətdə və qaydada təqdim etməlidir.

Beynəlxalq praktikada qəbul edilmiş uçot və hesabat sisteminə müvafiq surətdə müəssisələr özlərinin maliyyə hesabatlarına filialların, nümayəndəliklərin və digər bölmələrin fəaliyyətlərinin göstəricilərini də daxil etməlidirlər. Qaydaya görə övlad müəssisələrə və tabelikdə olan cəmiyyətlərə malik olan müəssisələrdə konsolidə edilmiş maliyyə hesabatlarını tərtib etmək praktikası uzun illərdir mövcuddur və bu respublikanın uçot praktikasında yenilik sayıla bilməz. Lakin bazar iqtisadiyyatı şəraitində konsolidə edilmiş hesabatların tərtibi, təsdiqi və təqdimi ilə əlaqədar bir sıra ciddi problemlərə hələ də rast gəlinir. Məsələ burasındadır ki, müxtəlif hesabat göstəricilərinin sadə qaydada cəmlənməsi, necə bir bütöv vahid kimi, müəssisələr qrupunun əmlak və maliyyə vəziyyətləri haqqında real mənzərə yarada bilmir.

Eyni zamanda övlad müəssisə və asılı cəmiyyətlərin göstəricilərinin ana müəssisənin konsolidə edilmiş hesabatlarına daxil edilməsi metodikası haqqında hər hansı bir elmi araşdırmalar nisbətən zəif aparılır. Bu barədə respublikada 19№-li Standartdan başqa, hər hansı bir normativ baza yox dərəcəsindədir.

"Müəssisələr qrupu" termini də bizim respublikamızda 2007-ci ildən tətbiq edilir. Əslində qrup vətəndaş dövranının müstəqil iştirakçısı və hüquqi şəxs sayılmır. Onun xüsusi idarəetmə orqanı yoxdur və vergiyə cəlbolunmanın subyekti hesab edilmir. Qrup tərəfindən həyata keçirilən hər hansı bir hərəkət iştirakçılar vasitəsilə həyata keçirilir. Qrupun hər bir üzvü hüquqi cəhətdən müstəqildir. Bu mənada həmin qrup tərəfindən tərtib edilmiş hesabat hər hansı bir hüquqi əhəmiyyət daşımır.

Bir tərəfdən baş təşkilat, digər tərəfdən isə övlad və asılı cəmiyyətlər qrupun üzvləri sayılır. Öz növbəsində baş təşkilat, övlad cəmiyyətlərə münasibətdə əsas cəmiyyət kimi, asılı cəmiyyətlərə münasibətdə isə müəyyən üstünlüyə malik olan subyekt kimi çıxış edir.

Hüquqi şəxsin hesabatından fərqli olaraq, konsolidə edilən hesabat investorlara, onların qoyduqları investisiyalardan səmərəli istifadə olunmasına nəzarəti həyata keçirməyə şərait yaradır ki, bu da konsolidə edilmiş hesabatların ən böyük üstünlüyüdür.

Əvvəla, konsolidə edilmiş hesabat adi hesabatdan onunla fərqlənir ki, o hüquqi cəhətdən müstəqil sayılan müəssisənin hesabatı deyildir. Onun məqsədi vergidə cəlbolunan mənfəəti müəyyənləşdirmək deyil, yalnız korporativ ailənin fəaliyyəti haqqında ümumi təsəvvür yaratmaqdan ibarətdir.

İkincisi isə konsolidasiya dedikdə, şirkətin və yaxud qrupun maliyyə hesabatlarının eyni adlı maddələrinin cadəcə olaraq cəmlənməsini başa düşmək düzgün olmazdı. Korporativ ailənin üzvləri arasındakı sövdələşmələr konsolidə edilmiş hesabatlara daxil olmur. Burada yalnız aktivlər və öhdəliklər, habelə üçüncü şəxslərlə bağlı əməliyyatlardan alınan gəlir və xərclər göstərilir. Korporasiyadaxili hər hansı bir maliyyə-təsərrüfat əməliyyatı konsolidasiya prosesinə daxil edilmir. Dünyanın ən nüfuzlu təşkilatlarından sayılan MHBS Komitəsi həmin problemlə bağlı baş standart hazırlamışdır. Digər nizamlayıcı sənədlər kimi, bu standartlar da tövsiyə xarakteri daşıyır və hüquqi cəhtdən icrası məcburi sayılmır. Bu sahədə Avropa İttifaqı çərçivəsində də xeyli iş görülmüşdür. 1983-cü ildə İttifaq tərəfindən **"Uçot və konsolidasiya edilmiş hesabat"** adlı məşhur Yeddinci Direktiv hazırlanmış və qəbul edilmişdir. Maliyyə hesabatlarının konsolidasiyası ideyasının təşəkkül tapması tarixində adı çəkilən Yeddinci Direkrivin özünəməxsus yeri vardır.

Yeddinci Direktiv konsolidə edilmiş hesabatın tərkibini belə müəyyənləşdirmişdir: balans, maliyyə nəticələri haqqında hesabat, müxtəlif maddələrə dair qeydlər və analitik açıqlamalar. Bu sənədlər konsolidə edilmiş hesabat şəklində rəsmiyyətə salınmalıdır. Yeddinci Direktivə əsasən yerli icra hakimiyyəti orqanları onların ərazisində yerləşən ana şirkətdən konsolidə edilmiş hesabat tələb etmək hüququna malikdirlər.

8.2. Konsolidə edilmiş hesabatın qarşısında duran vəzifələr və onun tərtibi texnikası

Respublika müəssisələrində konsolidə edilmiş hesabatların tərtib edilməsi aşağıdakı mühüm vəzifələrin həllinə şərait yaradır:

- Korporativ birliklər (transmilli korporasiyaları da daxil etməklə) üçün ümumiləşdirici hesabatların tərtibi proseslərinin unifikasiyası və sadələşdirilməsi
- Şirkətin fəaliyyətinin müqaisəli təhlilinin təminatı

- Uçot və hesabatın təşəkkül tapmasının mütərəqqi metodlarından praktikada istifadə olunması
- Nəhəng korporativ qrupların fəaliyyətinə dövlət orqanları tərəfindən nəzarətin həyata keçirilməsi.

Beynəlxalq praktikada istifadə olunan aşağıdakı dörd metodun köməyilə holdinq şirkəti asılı şirkətlərin mühasibat sənədlərini konsolidə edilmiş hesabata daxil edə bilər:

1. **Satınalma, yaxud qovuşma metodu**. Qovuşma asılı şirkətlərin aktivlərinin və passivlərinin birləşdirilməsi yolu ilə həyata keçirilir. Onun real dəyyəri ilə əsas kapitalının dəyəri arasındakı fərq "Qudvil" adlanır.
2. **Mənafelərin birləşməsi və yaxud uçotun qovuşması metodu**. Bu metodun tətbiqinə o zaman icazə verilir ki, acıq səhmdar cəmiyyətinin səhmlərinin ən azı 90 faizi satın alan cəmiyyətin əlinə keçmiş olsun.
3. **Öhdəliklər çıxılmaqla, kapitalın xalis dəyərinin uçotu metodu**. Bu metoddan istifadə olunduqda qrupun maliyyə hesabatında şirkətə qoyulan investisiyalar ayrıca sətirdə göstərilməlidir.
4. **"Proporsional metod"** o deməkdir ki, qrupun uçot sənədlərinə maddələrin dəyərinin yalnız proporsional hissəsi daxil edilir.

Konsolidə edilmiş hesabatın tərtib olunması texnikası səhmlərin nəzarət paketinin əldə olunması metodundan asılıdır. Beynəlxalq Standartlara görə iki metod tövsiyə olunur:

- Kapitalların birləşdirilməsi (*Polinq of intereqts*);
- Səhm paketlərinin satın alınması (*Pueshasinq*).

Qeyd olunan metodların əsas fərqləri aşağıdakı cədvəldə verilmişdir (cədvəl 8.1):

Birinci halda övlad şirkətin səhmdarları öz səhmlərini ana şirkətin səhmlərinə mübadilə etməklə, sanki onun səhmdarlarına çevrilir; ikinci halda onlar özlərinin səhmlərini satır. Nəticədə nə ana, nə də övlad şirkətin səhmdarı olmur. Kapitalların birləşdirilməsi metodu müəyyən üstünlüyə malikdir, çünki o, daha sadədir və aktivlərin cari qiymətlərlə yenidən qiymətləndirilməsini tələb etmir.

Azərbaycanda yuxarıda nəzərdən keçirdiyimiz metodların tətbiqi, hələlik öz həllini tapmamışdır.

Cədvəl 8.1

Konsolidə edilmiş balans hesabatı tərtib edilərkən birləşdirmə və satınalma metodları arasındakı fərqlər

Əlamət	**Birləşdirmə metodu**	**Satınalma metodu**
Qrupların yaradılması üsulları	Səhmlərin mübadiləsi yolu ilə kapitalın birləşməsi	Şirkət üzərində nəzarət onun səhmlərini əldə etmək yolu ilə həyata keçirilir
Qudvill	Yaradılmır	Ana şirkətin uçotunda yaranır (övlad şirkətinin dəyərinin onun xalis aktivlərinin dəyərini üstələməsi həcmində)
Balansların birləşdirilməsi metodu	Bəzi requlyativ məbləğlər çıxılmaqla balans maddələrinin birləşdirilməsi	Balans maddələri konsolidə edilən zaman ana şirkət uçot qiymətilə, övlad şirkət isə bazar qiymətilə qiymətləndirilir
İstehsal xərcləri	Qrupun şirkətləri üzrə toplanılır	Xərclər əsas vəsaitlərin amortizasiyası və qudvil məbləğində artırılır
Konsolidasiya prosesində çıxılan xərclər	Övlad şirkətlərin aktivlərindəki qrupdaxili öhdəliklər, investisiyalar, övlad şirkətin səhmdar kapitalı	Həmin maddələr, habelə bölüşdürülməmiş mənfəət və emissiya gəlirləri çıxılır

8.3. Əsas (ana) müəssisə, övlad müəssisə və asılı cəmiyyətlər anlayışı və onlara nəzarətin növləri

İqtisadi cəhətdən inkişaf etmiş ölkələrdə biznesin aparılması praktikası sübut edir ki, bazar iqtisadiyyatında səhmdar cəmiyyətlər (korporasiyalar) çox mühüm rol oynayır. Sahibkarlıq fəaliyyətinin bu formasının üstünlüyü aiddir: korporasiyanın mülkiyyətçilərinin malik olduqları xalis kapitalın kəmiyyətinə məsuliyyətlərinin məhdudluğu, mülkiyyətçilərinin dəyişdirilməsinin sürətli və əlverişli olması, miqyasına və növlərinə görə fəaliyyətin qeyri-məhdudluğu. Fərdi xüsusi müəssisələrdən fərqli olaraq, korporasiyanın çoxsaylı mülkiyyətçiləri olur. Bu mülkiyyətçilərin əksəriyyəti biri-

birilə qarşılıqlı münasibətdə deyirdir və yalnız şirkətin taleyi ilə bağlı səs-vermə hüququna malikdirlər. Buna görə də korporasiyaların iqtisadi münasibətlərin iştirakçısı qismində müstəqillik dərəcəsi və fəaliyyətinin inkişafı imkanları kifayət qədər yüksəkdir. Təsadüfi deyildir ki, korporasiyalar özlərinin kapitalını və istehsalat-kommersiya fəaliyyətinin miqyasını yüksək sürətlə inkişaf etdirir və rəqabət şəraitində nisbətən kiçik və zəif rəqiblərini sıxışdırır.

Korporativ qrupları ümumi şəkildə bir ana və bir neçə övlad şirkətlərin birləşməsi şəklində təsəvvür etmək olar.

Səhmdar cəmiyyətlərin hüquqi statusunun öyrənilməsi qrupa daxil olan şirkətlərin iştirakı sistemlərinin açıqlanmasına kömək göstərir. Azərbaycan Respublikasının Mülki Məcəlləsində qeyd olunduğu kimi, səhmdar cəmiyyəti dedikdə, onun nizamnamə kapitalının müəyyən sayda səhmlərə bölünməsi başa düşülür. Eyni zamanda səhmdar cəmiyyətin iştirakçıları (səhmdarlar) onun öhdəliklərinə cavabdehlik daşımır və özlərinin malik olduqları səhmlərin dəyəri həddində cəmiyyətin fəaliyyəti ilə bağlı zərərlərin riskinə məruz qalırlar. Səhmdarların ümumi iclası keçirildiyi hallarda kommersiya təşkilatlarının bu təşkilati-hüquqi formasında səslər mülkiyyətçilərin sayı ilə deyil, səhmlərin miqdarı ilə hesablanır. Açıq və qapalı səhmdar cəmiyyətlərini biri-birindən fərqləndirmək lazımdır.

İştirakçıları özünə mənsub olan səhmlərlə, digər səhmdarların razılığı olmadan manevr edə bilən səhmdar cəmiyyəti açıq səhmdar cəmiyyəti (ASC) adlanır. Belə cəmiyyətlər özlərinin buraxdıqları səhmlərə açıq abunə həyata keçirir; qanunvericiliyin və digər hüquqi aktların müəyyənləşdirdiyi şərtlər əsasında onların sərbəst surətdə satışını təşkil edir; hər il maliyyə hesabatlarını açıq mətbuatda dərc etdirir.

Səhmlərini yalnız özünün təsisçiləri arasında bölüşdürən səhmdar cəmiyyəti qapalı səhmdar cəmiyyəti (QSC) adlanır. Onların buraxdıqları səhmlərə açıq abunəni keçirmək ixtiyarları yoxdur. Səhmdarların birinin digərinin satdığı səhmləri əldə etmək üstünlüyü qeyd olunmalıdır.

Səhmdar cəmiyyətin nizamnamə kapitalı onun səhmlərinin nominal dəyəri üzrə uçota alınır. Səhmdarların ümumi iclasının qərarı əsasında səhmdar cəmiyyəti səhmlərin nominal dəyərlərini artırmaq, yaxud səhmlərin əlavə emissiyası yolu ilə özlərinin nizamnamə kapitalını artıra bilər. Səhmdar cəmiyyətin nizamnamə kapitalının artırılmasına o zaman yol verilir ki,

onun dəyəri səhmdarlar tərəfindən tam həcmdə ödənilmiş olsun. Baş verən zərərlərin ödənilməsi üçün səhmdar cəmiyyətin nizamnamə kapitalının artırılmasına yol verilmir. Səhmdar cəmiyyət səhmdarların ümumi iclasının qərarı ilə səhmlərin nominal dəyərini azaltmaqla, ya da səhmlərin bir qismini satın almaqla öz nizamnamə kapitalını azalda bilər. Nizamnamə kapitalının azaldılması barədə cəmiyyətin bütün kreditorları xəbərdar edilməlidir. Bu zaman cəmiyyətin kreditorları özlərinin müvafiq öhdəliklərinin vaxtından əvvəl icra etmək və yaxud dayandırmaq hüququndan istifadə etmək hüququna malikdirlər. Bütün hallarda cəmiyyətin nizamnamə kapitalının azalması (səhmlərin bir hissəsinin satın alınması, yaxud ödənilməsi yolu ilə) cəmiyyətin nizamnaməsində nəzərdə tutulmalıdır (nizamnamədə dəyişiklik edilməlidir).

Şəxslər qrupu dedikdə, hüquqi, yaxud fiziki şəxslərin məcmusi başa düşülür və onlar aşağıdakı şərtləri yerinə yetirirlər:

- Şəxs, yaxud bir neçə şəxs müəyyən razılıq əsasında birgə fəaliyyət haqqında müstəqim və yaxud dolayı qaydada sərəncam vermək hüququna malikdir;
- İki və daha çox şəxs arasında bağlanılan müqavilə əsasında sahibkarlıq fəaliyyəti həyata keçirilir;
- Şəxs, hüquqi şəxsin icra orqanının, yaxud direktorlar şurasının tərkibinin 50%-dən çoxunu təmsil edə bilər.

Birbaşa nəzarət dedikdə, hüquqi, yaxud fiziki şəxsin bir, yaxud bir neçə fəaliyyəti vasitəsilə qərarların qəbulu imkanları nəzərdə tutulur:

- Sərəncam, o cümlədən digər şəxslərlə birlikdə verilən sərəncam;
- Müəyyənləşdirmək hüququnu əldə etmək;
- Hüquqi şəxsin icra orqanının, yaxud direktorlar şurasının tərkibinin 50 faizdən çoxunu təyin etmək hüququna malik olmaq, eyni fiziki şəxslərlə icra orqanlarının və yaxud direktorlar şurasının tərkibində təmsil olunmaq.

Dolayı nəzarət bütün hallarda fiziki, yaxud hüquqi şəxsin təyin etdiyi üçüncü şəxs vasitəsilə həyata keçirilir.

Hal-hazırda Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartları Komitəsinin hazırladığı 41 adda Standart içərisində konsolidə edilən hesabatların daha mühüm problemlərini təcəssüm etdirən aşağıdakı Standartları qeyd etmək olar:

MHBS 10 “Hesabat tarixindən sonrakı hadisələr”;

MHBS 14 “Seqment hesabatı”;

MHBS 24 “Əlaqəli tərəflər haqqında informasiyaların açıqlanması”;

MHBS 27 “İcmal maliyyə hesabatı və övlad şirkətlərə investisiyaların uçotu”;

MHBS 28 “Asılı şirkətlərə investisiyaların uçotu”;

MHBS 29 “Hiperinflyasiya şəraitində maliyyə hesabatı”;

MHBS 31 “Birgə fəaliyyətdə iştirak haqqında maliyyə hesabatı”;

MHBS 34 “Aralıq maliyyə hesabatı”.

Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyinin hazırladığı Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının içərisində də maliyyə hesabatlarının aktual problemlərini açıqlayan aşağıdakı standartlar vardır:

MMUS 9 “Balans hesabatı tarixindən sonrakı hadisələr üzrə”;

MMUS 18 “Təşkilatların fəaliyyətinin birləşdirilməsi üzrə”;

MMUS 19 “Təşkilatların maliyyə hesabatları və birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatları üzrə”;

MMUS 20 “Asılı təsərrüfat cəmiyyətlərinə investisiyaların uçotu üzrə”;

MMUS 21 “Təşkilatların birgə fəaliyyəti haqqında maliyyə hesabatları üzrə”;

MMUS 29 “Aralıq maliyyə hesabatları üzrə”;

MMUS 30 “Hiperinflyasiya şəraitində maliyyə hesabatları üzrə”.

Yuxarıda qeyd olunan Standartlar maliyyə hesabatlarına, o cümlədən konsolidə edilmiş maliyyə hesabatlarına beynəlxalq praktikada və milli uçot praktikasında çox böyük diqqət yetirilməsinə əyani sübutdur.

8.4. Birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatı və onun tərtib olunma proseduraları

Əsas müəssisə yalnız aşağıdakı hallarda birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatlarını təqqdim etməkdən azad olunur:

- əsas müəssisənin özü və digər müəssisənin tam və ya qismən mülkiyyətində olan törəmə müəssisədirsə və onun digər mülkiyyətçiləri, o cümlədən səsvermə hüququna malik olmayan mülkiyyətçiləri əsas müəssi-

sənin birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatlarını təqdim etməməyindən xəbərdardır və buna etiraz etmirlərsə;

- əsas müəssisənin hər hansı son və ya aralıq əsas müəssisəsi ictimaiyyət tərəfindən sərbəst istifadə edilməsi üçün və MMUS-na uyğun olan birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatlarını təqdim edirsə.

Əsas müəssisənin bütün törəmə müəssisələri birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatlarına daxil edilməməlidir. Törəmə müəssisə alış zamanı "Satış üçün nəzərdə tutulmuş uzunmüddətli aktivlərin uçotu və dayandırılmış əməliyyatlar üzrə" 23№-li MMUS-na uyğun olaraq satış üçün saxlanılan kimi təsnifləşdirmə meyarına cavab verdikdə, həmin törəmə müəssisə 23№-li MMUS-na əsasən uçota alınmalıdır.

Potensial səsvermə hüquqlarının nəzarət səlahiyyətlərinin edib-etməməyini və beləliklə də müəssisənin törəmə müəssisə olub-olmadığını qiymətləndirərkən, əsas müəssisə, rəhbərliyin həmin səsvermə hüquqlarını icra etmək və ya köçürmək niyyəti və maliyyə imkanları istisna olmaqla, potensial səsvermə hüquqlarına təsir edən bütün faktları və şərtləri nəzərdən keçirir.

İnvestor riskli kapitala malik olan təşkilat, qarşılıqlı fond, investisiya trastı və ya analoji müəssisə olsa belə, törəmə müəssisə konsolidasiyadan çıxarılmalıdır.

Törəmə müəssisənin həyata keçirdiyi fəaliyyət qrupa daxil olan digər müəssisənin fəaliyyətindən fərqlənirsə, həmin törəmə müəssisə konsolidasiyadan kənarlaşdırılmalıdır.

Əsas müəssisə, investisiya obyektinin maliyyə və əməliyyat siyasətini idarə etmək səlahiyyətini itirdiyi zaman o, həmin müəssisə üzərində nəzarəti itirir. Nəzarət mütləq və ya nisbi mülkiyyət səviyyəsində dəyişikliyin baş verib-verilməməsindən asılı olmayaraq itirilə bilər.

Birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatı hazırlayarkən müəssisə analoji aktiv, öhdəlik, kapital, gəlir və xərc maddələrini sətirbə-sətir toplamaqla əsas və onun törəmə müəssisələrinin maliyyə hesabatlarını birləşdirir. Birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatı qrup haq-qında maliyyə məlumatlarının vahid iqtisadi subyekt kimi təqdim edilməsi üçün aşağıdakı addımlar atılmalıdır:

- əsas müəssisənin hər bir törəmə müəssisəyə qoyduğu investisiyaların balans dəyəri və əsas müəssisənin hər bir törəmə müəssisənin kapitalındakı payı ləğv edilir;
- birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) törəmə müəssisənin hesabat dövrü üzrə mənfəət və ya zərərində azlıqların payı müəyyənləşdirilir;
- birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) törəmə müəssisənin xalis aktivlərindəki azlıqların payı əsas müəssisənin onlarda olan səhmdar payından ayrıca olaraq müəyyənləşdirilir.

Xalis aktivlərdəki azlıqların payı aşağıdakılardan ibarətdir:

a) ilkin birləşmə tarixində 18№-li MMUS-na uyğun olaraq hesablanmış həmin azlıqların payı;
b) birləşmə tarixindən etibarən azlıqların kapitalda dəyişiklər üzrə payı.

Potensial səsvermə hüquqları mövcud olduqda, əsas müəssisəyə və azlıqların payına aid edilən mənfəət və zərərlərin və kapitalda dəyişikliklərin nisbəti cari mülkiyyət maraqları əsasında müəyyənləşdirilir və potensial səsvermə hüquqlarının mümkün icrasını və konversiyasını əks etdirmir.

Qrupdaxili qalıqlar, əməliyyatlar, gəlir və xərclər bütövlükdə ləğv edilir. Qrupdaxili əməliyyatlardan yaranan ehtiyatlar və əsas vəsaitlər kimi aktivlərin tərkibində tanınan mənfəət və zərərlər bütövlükdə ləğv edilir. Qrupdaxili zərərlər birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatlarında tanınmalı olan qiymətdən düşməni göstərə bilər. Qrupdaxili əməliyyatlar nəticəsində mənfəət və zərərlərin ləğv edilməsindən yaranan müvəqqəti fərqlərə "Təxirə salınmış mənfəət vergisi üzrə" 4№-li MMUS tətbiq edilir.

Birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatlarının hazırlanmasında istifadə olunan müəssisənin və onun törəmə müəssisələrinin maliyyə hesabatları eyni hesabat tarixində hazırlanmalıdır. Əsas müəssisə ilə törəmə müəssisənin hesabat tarixləri arasında fərq olduqda, törəmə müəssisə konsolidasiya məqsədləri üçün əsas hesabat tarixinə uyğun olan əlavə maliyyə hesabatlarını hazırlayır.

Birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatlarının hazırlanması zamanı istifadə olunan törəmə müəssisənin maliyyə hesabatları əsas müəssisənin maliyyə hesabatlarının hazırlandığı hesabat tarixindən fərqli olaraq hazırlandıqda, həmin tarixə əsas müəssisənin maliyyə hesabatlarının

tarixi arasında baş verən əhəmiyyətli əməliyyatlar və ya hadisələrin təsiri ilə bağlı düzəlişlər edilməlidir. İstənilən halda, törəmə müəssisənin və əsas müəssisənin hasabat tarixləri arasındakı fərq 3 aydan artıq olmamalıdır. Hesabat dövrlətinin müddətləri və hesabat tarixləri arasındakı hər hansı fərq müxtəlif dövrlərdə eyni olaraq qalmalıdır.

Birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatı oxşar əməliyyatlara və oxşar hallarda baş verən digər hadisələrə vahid uçot siyasətinin tətbiq edilməsilə hazırlanmalıdır.

Əgər qrupun üzvü olan müəssisə oxşar əməliyyatlara və oxşar hallarda baş verən digər hadisələrə qəbul olunmuş uçot siyasətindən fərqli uçot siyasətini tətbiq edərsə, birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatı hazırlanarkən onun maliyyə hesabatlarına müvafiq düzəlişlər edilməlidir.

Törəmə müəssisənin gəlir və xərcləri 18№-li MMUS-da göstərildiyi kimi birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatı alış tarixindən başlayaraq daxil edilir. Törəmə müəssisənin gəlir və xərcləri, əsas müəssisənin törəmə müəssisə üzərində nəzarəti itirdiyi tarixə qədər birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatına daxil edilir. Törəmə müəssisənin xaric olmasından əldə olunan daxilolmalar ilə onun xaricolma tarixinə olan balans dəyəri arasındakı fərq, o cümlədən törəmə müəssisəyə aid olan və "Xarici valyuta məzənnələrində dəyişikliklərin uçotu üzrə" 22№-li MMUS-na uyğun olaraq, kapitalda tanınan hər hansı mübadilə fərqinin ümumi məbləği, birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda törəmə müəssisənin xarıcolması üzrə mənfəət və ya zərər kimi tanınır.

Müəssisə törəmə müəssisə kimi fəaliyyətini dayandırdığı zaman törəmə müəssisəyə investisiya qoyuluşunun həmin tarixə olan balans dəyəri onun keçmiş əsas müəssisəsinin maliyyə hesabatında təqdim edilən maliyyə aktivinin ilkin qiymətləndirilməsində müəyyən edilən dəyəri hesab edilməlidir.

Azlıqların payı birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatlarında kapitalın daxilində əsas müəssisənin səhmdarlarının kapitalından ayrılıqda açıqlanmalıdır.

Mənfəət və zərər əsas müəssisənin səhmdarlarına və azlıqların payına aid olunur. Bunların hər ikisi kapital maddələri olduğuna görə, azlıqların payına aid olunan məbləğ gəlir və ya xərc deyildir.

Azlıqlara aid edilən zərərlər azlıqların törəmə müəssisənin kapitalında olan payından artıq olarsa, həmin zərərlər, azlıqların bu zərərləri bərpa etmək üçün öhdəliyini daşıdığı və bu məqsədlə əlavə kapital qoymaq imkanına malik olduğu hallar istisna olmaqla, çoxluğun payına aid edilməlidir. Əgər törəmə müəssisə daha sonra mənfəət əldə edərsə, bu mənfəət əvvəllər çoxluqlar tərəfindən ödənilmiş azlıqların zərərləri bərpa edilənədək çoxluqların paylarına aid edilir.

Əgər törəmə müəssisə azlıqların tərəfindən saxlanılan və kapital kimi təsnifləşdirilən kumulyativ imtirazlı səhmlərə malikdirsə, əsas müəssisə bu cür səhmlər üzrə dividentlərin bəyan olunub-olmamasından asılı olmayaraq, həmin dividentlərə düzəliş etdikdən sonra özünün mənfəət və ya zərər payını hesablayır.

8.5. Birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatının hazırlanma prinsipləri

Beynəlxalq Standartlara uyğun olaraq birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatları müəyyən prinsiplərə və metodlara, başqa sözlə, müəyyən tələblərə cavab verməlidir.

Tamlıq prinsipi: Bütün aktivlər, öhdəliklər, gələcək dövrlərin xərcləri, konsolidə edilmiş qrupların gələcək dövrlərinin gəlirləri ana şirkətin payından asılı olmayaraq tam həcmdə qəbul edilir. Azlıqların payı balansda müvafiq başlıqla ayrıca maddə şəklində göstərilir.

Xüsusi kapital prinsipi: Ana şirkət və övlad müəssisələr vahid iqtisadi subyekt kimi qeydə alındığı üçün xüsusi kapital konsolidə edilmiş müəssisələrin səhmlərinin balans dəyərilə müəyyənləşdirilir. Bu qayda fəaliyyətin maliyyələşmə nəticələrinə və ehtiyatlara da şamil edilir.

Ədalətli və səhih qiymətləndirmə prinsipi: Konsolidə edilmiş hesabat anlaşıqlı formada aydın və səlis şəkildə təqdim olumalıdır. Eyni zamanda belə hesabat qrupa daxil olan müəssisələrin aktivləri, öhdəlikləri, maliyyə vəziyyəti, mənfəət və zərərlər haqqında dürüst və səhih məlumatlar verməlidir.

Konsolidasiya metodlarından və qiymətlərindən istifadənin daimiliyi, fəaliyyətdə olan müəssisə prinsipi: Konsolidasiya metodları uzun müddət ərzində tətbiq edilməlidir. Belə ki, müəssisə öz fəaliyyətini

uzun müddət ərzində davam etdirir və onu dayandırmaq niyyətində deyildir. Müstəsna hallarda kənarlaşmalara yol verilə bilər və bu kənarlaşmalar müvafiq əsaslandırmalarla hesabata əlavələrdə açıqlanmalıdır. Bu prinsiplər konsolidə edilən hesabatların olunmasının həm formalarına, həm də metodlarına şamil edilir.

Əhəmiyyətlilik prinsipi. Belə bir prinsip, şirkəti maliyyə-təsərrüfat fəaliyyəti haqqında qərarların qəbuluna, yaxud dəyişdirilməsinə təsir göstərən bəzi maddələrin kəmiyyətinin açıqlanmasını nəzərdə tutur.

Qiymətləndirmənin vahid metodu. Konsolidə edilmiş şirkətin aktivləri, passivləri, gələcək dövrün xərcləri, mənfəət və zərərlər tam şəkildə qeydə alınmalıdır. Əsas məsələ bundadır ki, ana şirkətin və övlad müəssisənin aktivləri və passivləri konsolidə edildikdə, ana şirkətdə tədbiq olunan vahid metodoloji qiymətlərlə qiymətləndirilməlidir. Ana şirkətin əməl etdiyi qanunvericilikdə nəzərdə tutulan qiymətləndirmə metodları konsolidə edilmiş hesabat formalaşdırılıqda tətbiq olunmalıdır.

Tərtib olunmanın vahid tarixi: Konsolidə edilmiş hesabat ana şirkətinin balansının tərtib olunduğu tarixə əks etdirilməlidir. Övlad müəssisənin hesabatlarının göstəriciləri də konsolidə edilmiş hesabatın tarixinə yenidən hesablanmalıdır.

Alman qanunvericiliyində konsolidə edilmiş balanslar tərtib olunduqda, sadalanan prinsiplərdən başqa, aşağıdakılar da nəzərdə tutulur:

- saldolaşdırmanın qadağan edilməsi;
- balansın strukturunun sabitliyi;
- əvvəlki illərə görə göstəricilərinin verilməsi;
- balans maddələrinin yenidən qruplaşdırılmasına yol verilməməsi;
- fəaliyyətin bir neçə sferası mövcud olduqda balansın strukturunun genişləndirilməsi;
- zəruri hallarda əlavə qrupların ayrılması;
- qəbul edilmiş maddələrdə məzmunu açıqlanmayan yeni maddələrin balansa daxil edilməsi;
- əsas kapitalın dinamikasının əks etdirilməsi;
- bir ildən yuxarı ödənilmə müddəti olan borc öhdəliklərinin məbləğlərinin göstərilməsi;
- bir ilə qədər ödənilmə müddəti olan borc öhdəliklərinin məbləğlərinin göstərilməsi;

- alınmış avansların məbləğinin ayrıca əks etdirilməsi;
- qoyulmuş kapital üzrə ödənilməyən haqq məbləğlərinin qeydə alınması;
- ehtiyat fondunun tərkibini əks etdirən xüsusi maddələrin daxil edilməsi;
- "Xüsusi kapitalı üstələyən zərər" maddəsinin ayrıca verilməsi.

Konsolidə edilmiş maliyyə hesabatlarının qurulmasına əsaslanan sadalanan prinsiplərin bir qismi MMUS-da öz əksini tapmışdır. Eyni zamanda konsolidə edilmiş maliyyə hesabatları etibarlılıq, tamlıq, ardıcıllıq, müqayisəlilik, hesabat dövrü və maliyyə hesabatının rəsmiyyətə salınması kimi tələblərə cavab verməlidir.

8.6. Birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) mühasibat balansının, mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın strukturu

Birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) mühasibat balansının bir sıra göstəriciləri ana təşkilatın və övlad müəssisənin hesabat göstəricilərinin sətir-bəsətir cəmlənməsi yolu ilə əldə olunur.

Bu zaman konsolidə edilmiş balansa daxil edilmir:

- Ana təşkilatın övlad cəmiyyətlərin nizmnamə kapitalına qoyduğu maliyyə qoyuluşları və müvafiq surətdə övlad cəmiyyətlərin nizamnamə kapitalının ana təşkilata mənsub olan hissəsi;
- Ana təşkilatla övlad cəmiyyətlər arasında, həmçinin qrupa daxil olan övlad cəmiyyətləri arasındakı əməliyyatlardan alınan mənfəət və zərər;
- Ana təşkilatla övlad cəmiyyətlər arasında, həmçinin qrupa daxil olan övlad cəmiyyətləri arasında debitor və kreditor borclarını əks etdirən göstəricilər;
- Övlad cəmiyyətlər tərəfindən ana təşkilata, habelə ana təşkilat tərəfindən özünün tabelçiliyində olan övlad cəmiyyətlərə ödənilən dividendlər: konsolidə edilmiş maliyyə hesabatında yalnız həmin qrupa daxil olmayan təşkilatlara və şəxslərə ödənilən dividendlər əks etdirilir;
- Ana təşkilat səhmdar cəmiyyətin səsvermə hüququ olan səhmlərin 50 faizdən azına malik olduqda, qrupun fəaliyyətinə aidiyyəti olmayan aktivlərin və passivlərin bir hissəsi.

Əgər ana təşkilatın və övlad cəmiyyətlərin maliyyə hesabatları birləşdirilən zaman baş təşkilatın övlad təşkilata maliyyə qoyuluşlarının balans qiyməti övlad cəmiyyətlərin səhmlərinin nominal dəyərindən fərqlənərsə,

onda aradakı fərq konsolidə edilmiş balansda **"Övlad cəmiyyətlərin işgüzar imici"** adlı ayrıca maddə şəklində qeydə alınmalıdır. Əgər övlad cəmiyyətlərin səhmlərinin nominal dəyəri ana təşkilatlın övlad cəmiyyətə maliyyə qoyuluşlarının nominal dəyərindən aşağı olarsa, onda "övlad cəmiyyətlərin işgüzar imici" maddəsi konsolidə edilmiş hesabatın "qeyri-maddi aktivlər" qrupunda əks etdirilməlidir. Əgər övlad cəmiyyətlərin səhmlərinin nominal dəyəri ana təşkilatın övlad müəssisələrə maliyyə qoyuluşunun balans dəyərini üstələyirsə, onda "övlad cəmiyyətlərin işgüzar imici" adlı maddə konsolidə edilmiş balansın 3-cü "Kapital" və 4-cü "Uzunmüddətli öhdəliklər" adlı bölmələrinin arasında göstərilir.

Konsolidə edilmiş mühasibat balansında azlıqların payı övlad cəmiyyətin hesabat tarixinə kapitalının kəmiyyətindən asılı olaraq müəyyənləşdirilir. Hesabat tarixinə övlad cəmiyyətin kapitalının kəmiyyəti kimi mühasibat balansının "Cəmi kapital" adlı bölməsinin yekunu əsas götürülür.

Bütün hallarda "Kapital" adlı bölmənin yekunundan "Sosial sferanın fondları" və "Məqsədli maliyyələşmələr və daxilolmalar" çıxılmalıdır.

Konsolidə edilmiş mühasibat balansında azlıqların pay göstəricisi "Azlıqların payı" adlı sətirdə uçota alınmalıdır.

Ana təşkilatın və övlad cəmiyyətin mühasibat hesabları birləşdirildikdə mənfəət və zərərlər haqqında konsolidə edilmiş hesabata aşağıdakılar daxil edilmir:

- Ana təşkilatla övlad cəmiyyətlər, eyni zamanda qrupa daxil olan övlad cəmiyyətlər arasında məhsul (mallar, iş və xidmətlər) satışından gəlirlər, həmçinin eyni ana təşkilatın övlad cəmiyyətləri arasında həmin satışla bağlı xərclər;
- Övlad cəmiyyətlərin ana təşkilata, habelə qrupa daxil olan digər cəmiyyətlərə, eyni zamanda ana təşkilatın özünün övlad cəmiyyətlərinə ödədiyi dividendlər: konsolidə edilmiş hesabatlarda yalnız həmin qrupa daxil olmayan təşkilat və şəxslərə ödəniləsi dividendlər öz əksini tapır;
- Ana təşkilatla övlad cəmiyyətlər, habelə həmin qrupa daxil olan övlad cəmiyyətlər arasında meydana gələn gəlirlər və xərclər;
- Övlad cəmiyyətlərin ana təşkilatın fəaliyyətinə aid edilməyən gəlir və xərcləri hissəsində maliyyə nəticələri.

Mənfəət və zərərlər haqqında konsolidə edilmiş maliyyə hesabatında azlıqların payı ana təşkilata mənsub olmadan övlad cəmiyyətin fəaliy-

yətinin maliyyə nəticəsinin kəmiyyətini xarakterizə edir. Mənfəət və zərərlər haqqında konsolidə edilmiş maliyyə hesabatını tərtib etmək üçün azlıqların payı hesabat dövrü ərzində övlad cəmiyyətin bölüşdürülməmiş mənfəətinin və ödənilməmiş zərərinin kəmiyyətindən asılı olaraq müəyyənləşdirilir.

Mənfəət və zərərlər haqqında konsolidə edilmiş maliyyə hesabatında azlıqların payı göstəricisi ayrıca maddə şəklində qeydə alınmalıdır:

- Onların siyahısı (tam adı), dövlət qeydiyyat yeri, yaxud təsərrüfat fəaliyyətinin aparıldığı yer, ana təşkilatın övlad və asılı cəmiyyətlərdə iştirak payı, səsvermə hüququ olan səhmlərin (nizamnamə kapitalı) ana təşkilata mənsub olan hissəsi;
- Qrupun maliyyə vəziyyətinə təsir göstərən dəyər qiyməti və onun fəaliyyətinin maliyyə göstəriciləri. Asılı cəmiyyətlər üzrə qeyd olunanlardan başqa, onların nizamnamə kapitalının kəmiyyəti də əks etdirilməlidir.

Övlad cəmiyyətə malik olan və təsərrüfatçılıq hüququna əsaslanan unitar müəssisələrdə zəruri hallarda konsolidə edilmiş maliyyə hesabatları tərtib edə bilərlər.

Könüllük prinsipi əsasında fəaliyyət göstərən təşkilatların hüquqi şəxslərinin birliyi (ittifaqlar, assosiasiyalar) özlərinin təsis sənədlərinə müvafiq sürətdə konsolidə edilmiş maliyyə hesabatlarını tərtib etmək hüququna malikdirlər.

Konsolidə edilmiş mühasibat balansına və konsolidə edilmiş mənfəət və zərərlər haqqında hesabata əlavələrdə aşağıdakı informasiyalar əks etdirilə bilər:

- Konsolidə edilmiş mühasibat balansının seçilmiş formalarında aparılan dəyişiklik;
- Mənfəət və zərərlər haqqında konsolidə edilmiş maliyyə hesabatı formasında aparılan dəyişiklik və bu dəyişiklikləri doğuran səbəblər;
- Aktivlərin və öhdəliklərin, gəlirlərin və xərclərin yenidən hesablanması nəticəsində əmələ gələn fərqlər;
- Ana təşkilatda mövcud olan yalnız asılı cəmiyyətlərin sayı və i.a.

8.7. Xarici övlad müəssisələrin birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatının xüsusiyyətləri

Konsolidasiya – müəyyən əlamətlər üzrə bəzi elementlərin birləşdirilməsi deməkdir. Konsolidasiyanın zəruriliyi iqtisadi məqsədin uyğunluğundan irəli gəlir. Sahibkarlar bir çox hallarda bir nəhəng korporasiya əvəzinə, hüquqi cəhətdən müstəqil, lakin iqtisadi cəhətdən biri-birilə əlaqədə olan bir neçə kommersiya strukturunun yaradılmasına üstünlük verirlər. Bunun köməyilə vergi ödənişlərində müəyyən qənaət əldə olunur, biznesin aparılmasında risk dərəcələri aşağı düşür, kapitalın və təchizat bazarlarının yeni formalarının mənimsənilməsində çox böyük mobilliyə nail olunur və s. Konsolidə edilmiş hesabatların əsas iki xüsusiyyətini qeyd etmək olar:

1. Konsolidasiya hüquqi cəhətdən müstəqil sayılan təşkilatın hesabatı deyildir. Konsolidasiyanın başlıca məqsədi vergiyə cəlb olunan mənfəəti müəyyənləşdirmək deyildir. Burada başlıca, məqsəd korporativ ailənin fəaliyyəti haqqında ümumi təsəvvür əldə etməkdən ibarətdir. Başqa sözlə o, aşkar analitik istiqamət xarakteri daşıyır.
2. Konsolidasiya heç də qrupun tabelçiliyində olan təşkilatların maliyyə hesabatlarının eyniadlı maddələrinin cəmlənməsi deyildir. Korporativ ailənin üzvləri arasındakı sövdələşmələr konsolidə edilmiş hesabatlara daxil edilmir. Burada yalnız öhdəliklər və aktivlər, habelə üçüncü şəxslərlə əməliyyatlardan alınan gəlir və xərclər göstərilir.

Konsolidasiya ideyasının reallaşdırılmasında şəksiz liderlik ABŞ-a məxsusdur. Bilavasitə bu ölkədə XIX əsrin ortalarından başlayaraq, kapitalın təmərküzləşməsinin coşqun prosesi müşahidə edilirdi. Artıq həmin dövrdə bir şirkət, digər şirkətinin qurbanına çevrilirdi.

XX əsrin əvvəllərində konsolidasiya praktikada artıq geniş yayılmağa başlanmışdı. Bu prosesə bir sıra səbəblər təsir göstərirdi: şirkətlərin birliklərinin qovuşması, holdinq biznesinin inkişafı, nəhəng fond birjalarının konsolidasiya ideyasının bəyənilməsi və i.a.

Avropa konsolidasiyası xeyli gec tətbiq olunmağa başladı. Məsələn, İngiltərədə ilk konsolidə edilmiş hesabat 1907-ci ildə hazırlanmışdır. Birinci qanuniləşdirilən hesabat isə1947-ci ildə meydana gəlmişdir.

Almaniyada konsolidə edilmiş hesabatların tərtib olunması praktikasına XX əsrin 30-cu illərinə qədər ümumiyyətlə təsadüf olunmurdu. Yalnız 1965-ci ildə konsolidasiya məcburi uçot proseduru kimi elan edildi.

Konsolidasiyanın başlıca məqsədi necə bir vahid iqtisadi qurum kimi qrup haqqında informasiyaları təqdim etməkdən ibarətdir. Bunun üçün təkrar əməliyyatların və onların nəticələrinin istisna olunmasına yönəldilən konsolidasiyanın müəyyən proseduraları həyata keçirilir.

Konsolidasiya zamanı övlad, birgə nəzarət olunan və asılı cəmiyyətlər arasında bölgü həyata keçirilməlidir. Hesabatın məlumatları **tam konsolidasiya metodu,** başqa sözlə, onların tam kəmiyyətindən istifadə edilməklə qrupun hesabatına daxil edilməlidir. İkinci metod **proporsional konsolidasiya metodu** adlanır. Bu metoda görə hesabatın məlumatlarından ana şirkətin iştirak payına mütənasib olaraq istifadə olunur. Üçüncü - asılı cəmiyyət ***Equitu*** metodu- kapitalda pay metodu vasitəsilə konsolidasiya edilir.

Tam konsolidasiya metodu: Övlad cəmiyyətlərin konsolidasiya prosesinin əsas tərkib hissəsi konsolidə edilmiş balans və konsolidə edilmiş maliyyə nəticələri haqqında hesabat tərtib etməkdən ibarətdir. Konsolidə edilmiş balans tərtib olunduqda ana və övlad cəmiyyətlərin balansları əvvəlcə maddələr, daha sonra sətirbəsətir birləşdirilir. Bundan sonra konsolidasiyanın düzəliş prosedurları həyata keçirilir. Belə düzəlişlərə aiddir:

- Kapitalın konsolidə edilməsi;
- Öhdəliklərin konsolidə edilməsi;
- Aralıq nəticələrin çıxarılması.

Maliyyə nəticələri haqqında konsolidə edilmiş hesabat konsolidə edilmiş balansa analoji qaydada tərtib edilir. Başqa sözlə, əvvəlcə konsolidə edilmiş cəmiyyətlərin maliyyə nəticələri haqqında hesabatlar toplanır. Daha sonra qrupdaxili əməliyyatlar nəticəsində meydana çıxan gəlir və xərclərin çıxılması proseduruna başlanılır.

Konsolidasiya prosesinin başlanması ilə əlaqədar hesabatlar toplanıldıqda övlad şirkətin kapitalında ana şirkətin iştirak payı balansa düşür, nəticədə ikili hesab əmələ gəlir. Belə bir halı istisna etmək üçün **kapitalın konsolidasiyası zəruridir.**

Qərb ölkələrin uçot praktikasında satınalma prosesinin xarakterindən asılı olaraq aşağıdakı iki metoddan biri həyata keçirilir:

- **Səhm paketlərinin satınalınması metodu**: Bu prosesə görə hər hansı bir ana şirkətdə, yaxud digər övlad cəmiyyətdə iştirak payını satın almaq nəzərdə tutulur. Belə bir halda satınalma ilə əlaqədar maliyyə vəsaitləri qrupun hüdudlarını aşır və kapitalın payının əvvəlki sahibinə yönəldilir.
- **Mənafelərin birləşdirilməsi (qovuşması metodu):** Bu metoddan hər iki cəmiyyətin bərabər hüquqla qovuşması hallarında istifadə edilir. Daha konkret desək, alış qiyməti ödənilmir, qarşılıqlı mübadilə isə paylarla həyata keçirilir, son nəticədə satıcıları müəyyənləşdirmək imkanı olmur.

Adətən birinci metoddan (alış metodu) daha çox istifadə edilir. Belə ki, uçot və hesabatın beynəlxalq standartlarına uyğun olaraq həmin metodun tətbiqi bir sıra əlavə şərtlərin və məhdudiyyətlərin ciddi sürətdə yerinə yetirilməsi ilə əlaqədardır.

Kapitalların konsolidasiyası iki mərhələdə həyata keçirilir. Birinci mərhələdə payın satın alınmasının dəyəri ilə övlad cəmiyyətin kapitalının müvafiq hissəsi arasındakı fərq müəyyənləşdirilir. İkinci mərhələdə payın satın alınmasının dəyəri ilə övlad cəmiyyətin kapitalı arasındakı tapılan kənarlaşma onların bazar dəyərlərindən asılı olaraq aktivin müvafiq maddələri arasında bölüşdürülür. Bundan sonra **"firmanın qiyməti"** əmələ gəlir. Bu fərq həm müsbət, həm də mənfi ola bilər (nadir hallarda mənfi).

Firmanın qiyməti konsolidə edilmiş balansının uzunmüddətli aktivlər bölməsində **"Qeyri-maddi aktivlər"** adlı maddədə qeydə alınır. Bu qiymət uçot siyasətindən asılı olaraq, 5 ildən 20 ilədək müddət ərzində bərabər hissələrlə silinə bilər. Son nəticədə kapitalın konsolidasiyası zamanı qrup daxilində kapitalın hərəkəti ilə bağlı bütün mövqelər çıxılır və konsolidə edilmiş balansın müxtəlif mövqelərinin miqdarca əhəmiyyəti müəyyənləş-dirilir.

Qrupun balansına onun müəssisələrinin tərkibinə daxil olmayan, yalnız "üçüncü şəxslərə" aidiyyəti olan göstəricilər salına bilər. Bununla əlaqədar olaraq **"konsolidasiya edilən öhdəliklər"** daha böyük əhəmiyyət kəsb edir. Bu zaman qrupa daxil olan müəssələrinin biri-birinə olan borcları da yekundan çıxılmalıdır. Belə borclara aiddir: qrup müəssisələrinin biri-birinə verdiyi borclar və kreditlər, avans ödənişləri, debitor, kreditor və s. Borclar, qiymətli kağızlara qoyuluşlar, qrup cəmiyyətlərinin gələcək dövr-lərinin gəlir və xərcləri. Əgər ehtiyatların yaradılmasına ehtiyac varsa, həmin ehtiyatlar da yekundan çıxılmaqla hesablanmalıdır.

Əgər bir müəssisənin debitor borcu qrupa daxil olan müəssisədə borc kimi qeydə alınmışdırsa, onda konsolidasiya zamanı hər iki mövqe müəssisələr arasında yenidən hesablanılır.

Problem ondadır ki, müəssisələr arasında yenidən hesablanası mövqelər öz kəmiyyətinə görə həmişə eyni olmur. Səbəbləri belə izah etmək olar: məsələn, bir müəssisə malların yola salınması üzrə debitor borclarını uçotda qeydə almışdır, digər müəssisə isə hesabat tarixinədək heç nə almamışdır, müvafiq surətdə malsatanlarla hesablaşmalar üzrə borcu göstərə bilməmişdir. Fərqlər, müxtəlif valyuta məzənnələrindən, istifadə, bank köçürmələrinin davamlılığı və s. səbəblər üzündən baş verə bilər (məsələn, bir müəssisə kreditor borcunu ödəmişdir, digəri isə köçürməni ala bilməmişdir). Belə hallarda səbəblərdən asılı olaraq yaranan fərqlər düzəlişə məruz qalır və maliyyə nəticələrinə təsir göstərmir. Bəzən həmin fərqlər maliyyə nəticələri haqqında hesabatda ayrıca maddə şəklində qeydə alınır.

"Aralıq nəticələrin" çıxarılması metodu: Bəzən bir qrupun cəmiyyəti digərinə, məsələn, əmlak obyekti satır, nəticədə birisi satışdan pul vəsaiti əldə edir, digəri isə satınalma ilə bağlı xərc çəkməli olur. Əmlakın satınalma xərcləri onun ilkin dəyərini təcəssüm etdirir. Eyni zamanda konsolidasiya nöqteyi-nəzərindən ayrıca cəmiyyət, qrupun müstəqil olmayan bölməsi kimi nəzərdə tutulur və satış hələlik baş tutmamışdır. Satış o zaman baş tutmuş sayılır ki, məhsullar, yaxud xidmətlər "üçüncü tərəf" vasitəsilə müəssisəyə satılmış olsun. Son nəticədə qrupun bir cəmiyyəti tərəfindən digər cəmiyyətdən satın alınan əmlakın dəyər qiyməti satılmamış, yaxud aralıq nəticənin artırılmış, yaxud azadılmış kəmiyyəti hesab olunur (aralıq mənfəət götürüldükdə azalır, zərər çəkildikdə isə artır).

Mütənasib konsolidasiya metodu: Yuxarıdakı övlad müəssisələr üçün tətbiq olunan tam konsolidasiyanın tərkib hissəsi kimi nəzərdən keçirilmişdir. Qeyd etdiyimiz kimi, birgə nəzarət olunan cəmiyyətlərin və birgə fəaliyyətin konsolidə edilmiş hesabatlara daxil edilməsi konsolidasiyanın mütənasib metodundan istifadə etməklə həyata keçirilir. Bu metod özünün mahiyyətinə və ardıcıllığına görə tam konsolidasiya metodu ilə demək olar ki, eynidir. Fərq bundadır ki, birgə nəzarət olunan cəmiyyətin əmlakı və öhdəlikləri, xərclər və fəaliyyətin nəticələri konsolidasiyanın birinci mərhələsində maddələr və sətirlər üzrə məbləğlər tam kəmiyyətlə deyil, müvafiq cəmiyyətdə qrupun payına mütənasib kəmiyyətlə qeydə alınır.

Equitu (kapitalda pay) metodu: Asılı cəmiyyətlərin konsolidə edilmiş hesabata daxil edilməsi üsulu övlad müəssisələrin hesablarının konsolidasiyasından fərqlənir. Qeyd olunduğu kimi, MHBS-na uyğun olaraq kapitalda pay metodunun köməyilə konsolidə edilən hesabatlara daxil edilir. Həmin metodun ilkin tətbiqinin hesabat tarixi qismində qeydiyyat tarixi əsas götürülməlidir.

Asılı cəmiyyətin birinci ilində iştirak, onun əldə olunmasına çəkilən xərclərin ilkin dəyəri ilə əks etdirilir. Sonrakı dövrlərdə iştirakın dəyər qiyməti onun balans dəyərinə istinad edəcək. Bu qiymət, müvafiq sürətdə alınan mənfəətin (yaxud zərərin) məbləğində azalacaq və ödənilən divident məbləğində azalmağa doğru meyil edəcək.

IX FƏSİL. TƏŞKİLATLARIN BİRGƏ FƏALİYYƏTİ HAQQINDA MALİYYƏ HESABATI

9.1. "Təşkilatların birgə fəaliyyəti haqqında maliyyə hesabatları üzrə" 21№-li MMUS-ın təyinatı, məqsədi və tətbiq sahəsi
9.2. Birgə fəaliyyətin formaları
9.3. Sahibkarın maliyyə hesabatları
9.4. Standartda verilən informasiyaların açıqlanması

9.1. "Təşkilatların birgə fəaliyyəti haqqında maliyyə hesabatları üzrə" 21№-li MMUS-ın təyinatı, məqsədi və tətbiq sahəsi

"Təşkilatların birgə fəaliyyəti haqqında maliyyə hesabatları üzrə" 21 №-li MMUS Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyinin 29 dekabr 2007-ci il tarixli əmri ilə təsdiq edilmişdir. Bu Standart "Birgə müəssisələrdə iştirak payı" adlı 31№-li MUBS-na əsaslanmışdır.

21 №-li Standartın məqsədi asılı və ya törəmə müəssisə kimi deyil, birgə müəssisə kimi müəyyən edilən qurumlarda iştirak payı sahiblərinin maliyyə hesabatlarının hazırlanması üçün tətbiq etməli olduqları təcrübənin müəyyən olunmasıdır.

Adı çəkilən Standart, Uçot Qaydaları nəzərə alınmaqla, Azərbaycan Respublikasının Mühasibat Uçotu haqqında Qanunun 10-cu maddəsində müəyyən edilmiş kommersiya təşkilatları tərəfindən hazırlanan illik maliyyə hesabatları və birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatlarına tətbiq edilir.

Mühasibat uçotunu tənzimləyən qüvvədə olan normativ-hüquqi aktlar ilə bu Standart arasında ziddiyyət yarandığı halda hazırkı Standart tətbiq edilməlidir.

Adı çəkilən Standart, birgə müəssisə tərəfindən həyata keçirilən əməliyyatların növündən asılı olmayaraq sahibkar və investorların birgə müəssisələrdə iştirak paylarının və onların maliyyə hesabatlarında birgə müəssisələrin aktiv, öhdəlik, gəlir və xərclərinin uçotu üçün tətbiq olunmalıdır. Lakın, bu Standart sahibkarların, ilkin tanınma zamanı mənfəət və zərərlər haqqında hesabat vasitəsilə ədalətli dəyər əsasında qiymətləndirilən,

yaxud satış üçün nəzərdə tutlmuş kimi aşağıdakı təşkilatlara məxsus birgə nəzarət edilən müəssisələrdəki paylarına tətbiq edilmir:

- riskli kapital növlü təşkilatlar;
- qarşılıqlı fondlar, investisiya paylı fondlar və analoji strukturlar, o cümlədən investisiya növlü sığorta fondları.

Bu cür investisiyalar ədalətli dəyərlə qiymətləndirilməli, ədalətli dəyərdəki dəyişikliklər isə onların baş verdiyi dövrdə mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda tanınmalıdır.

Birgə nəzarət edilən müəssisədə iştirak payı olan sahibkar aşağıdakı şərtləri yerinə yetirdikdə, hazırkı Standartın proporsional konsolidasiya maddəsindəki tələblərin icrasından azad olunur:

- pay, satış üçün nəzərdə tutulan kimi təsnifləşdirildikdə
- "Təşkilatların maliyyə hesabatları və birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatları üzrə" 19№-li Milli Mühasibat Uçotu Standartının 11-ci maddəsində birgə nəzarət edilən müəssisədə payı olan əsas müəssisəyə birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatlarını təqdim etməyə icazə verən istisna tətbiq edildikdə;
- aşağıdakı qeyd olunanların hamısı tətbiq edildikdə:

a) sahibkar özü-özlüyündə digər müəssisənin tam, yaxud qismən mülkiyyətində olan törəmə müəssisədir və onun mülkiyyətçiləri, o cümlədən əksər hallarda səsvermə hüququna malik olmayan mülkiyyətçiləri sahibkarın proporsional konsolidasiya üsulunu tətbiq etməməsi barədə məlumatlandırılmışdırlar və buna etiraz etmirlər;

b) sahibkarın borc və kapital alətləri açıq bazarda (yerli və regional bazarlar daxil olmaqla, daxili və ya xarici fond birjasında, yaxud birja-dankənar bazarda) alınıb satılmır;

c) sahibkar açıq bazara hər hansı bir aləti emissiya etmək məqsədi ilə öz maliyyə hesabatlarını qiymətli kağızlar üzrə komissiya və ya digər nizamlayıcı orqanda qeydiyyatdan keçirməmişdir və hal-hazırda da keçirmir;

ç) sahibkarın əsas və ya hər hansı aralıq ana müəssisənin MMUS-na uyğun olaraq ictimaiyyət üçün açıq olan birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatları hazırlanır.

21№-li Standartda istifadə olunan terminlər aşağıdakı mənaları ifadə edir:

Birgə müəssisəyə sərmayə qoyan investor ona aid tərəflərdən biridir və həmin müəssisə üzərində birgə nəzarətə malik deyildir.

Birgə nəzarət iqtisadi fəaliyyət üzərində nəzarətin müqavilə ilə razılaşdırılmış formada birləşdirilməsidir və belə nəzarət yalnız həmin fəaliyyət üzrə strateji maliyyə və əməliyyat qərarlarının qəbul edilməsində birgə nəzarəti aralarında bölüşdürən tərəflərin (sahibkarların) yekdil razılığının tələb edildiyi halda mövcud olur.

Proporsional konsolidasiya elə uçot metodudur ki, onun vasitəsilə sahibkarın birgə nəzarət edilən müəssisənin aktiv, öhdəlik, gəlir və xərclərinin hər birindəki payı sahibkarın maliyyə hesabatlarında bənzər maddələrlə sətirbəsətir birləşdirir, ya da onun maliyyə hesabatlarında ayrıca sətir maddələri olaraq qeyd edilir.

Sahibkar –birgə fəaliyyətin tərəflərindən biridir və həmin birgə fəaliyyət üzərində birgə nəzarətə malikdir.

Nə proporsional konsolidasiyanın tətbiq edilməsi nəticəsində tərtib edilən maliyyə hesabatları, nə də törəmə, asılı, yaxud birgə nəzarət edilən müəssisədə sahibkar kimi iştirak payı olmayan müəssisənin maliyyə hesabatları fərdi maliyyə hesabatları hesab olunmur.

Fərdi maliyyə hesabatları birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatlarından və sahibkarların birgə müəssisələrdəki payları proporsional şəkildə konsolidə edilmiş maliyyə hesabatlarından əlavə olaraq təqdim olunan hesabatlardır. Fərdi maliyyə hesabatları bu hesabatlara birləşdirilməməli və ya onları müşayiət etməməlidir.

19№-li MMUS-na uyğun olaraq konsolidasiyadan və ya hazırkı Standartın 6-cı maddəsinə uyğun olaraq proporsional konsolidasiya metodunun tətbiqindən azad edilmiş müəssisələr öz fərdi maliyyə hesabatlarını yeganə maliyyə hesabatları kimi təqdim edə bilərlər.

9.2. Birgə fəaliyyətin formaları

Birgə fəaliyyətlər müxtəlif forma və strukturlarda olur. 21№-li Standart birgə fəaliyyət kimi ümumi təsvir olunan və onun tərifinə uyğun gələn üç geniş növü müəyyən edir: 1) birgə nəzarət edilən əməliyyatlar, 2) birgə nəzarət edilən aktivlər, 3) birgə nəzarət edilən müəssisələr. Aşağıdakı səciyyəvi xüsusiyyətlər birgə fəaliyyətlərin bütün növlərinə aid edilir:

- İki və ya daha artıq sahibkar müqavilə şərtləri üzrə qarşılıqlı öhdəlik daşıyırlar;
- Müqavilə şərtləri birgə nəzarəti təmin edir.

İnvestisiya obyekti olan müəssisə hüquqi baxımdan yenidən təşkil olunduqda və ya müflis vəziyyətinə düşdükdə, yaxud sahibkara vəsait ötürmə qabiliyyəti üzrə ciddi uzunmüddətli məhdudiyyətlər altında fəaliyyət göstərdikdə, birgə nəzarət aradan qaldırıla bilər. Əgər birgə nəzarət davam edirsə, bu hadisələr özlüyündə birgə müəssisənin uçotunun hazırkı Standarta uyğun olaraq aparılmasına kifayət qədər əsas vermir.

Müqavilə razılaşmasının mövcud olması birgə nəzarəti təmin edən iştirak paylarını, investorun əhəmiyyətli təsirə malik olduğu asılı təsərrüfat cəmiyyətlərinə qoyulan sərmayələrdən fərqləndirilir (bax: "Asılı təsərrüfat cəmiyyətlərinə investisiyaların uçotu üzrə" 20№-li MMUS). Birgə nəzarəti təmin edən müqavilə razılığı olmadan həyata keçirilən heç bir fəaliyyət bu standartın məqsədləri baxımından birgə fəaliyyət hesab edilmir.

Müqavilə razılığı birgə fəaliyyət üzərində birgə nəzarətin yaradılmasını təmin edir. Belə bir tələb hər hansı sahibkarın müəssisə fəaliyyəti üzərində birtərəfli nəzarətə malik olmasının qarşısını alır.

Müqavilə razılığı sahibkarlardan birini birgə fəaliyyətin operatoru və ya meneceri kimi müəyyən edə bilər. Operator birgə fəaliyyət üzərində nəzarətə malik deyil, amma müqavilə razılığına uyğun olaraq, sahibkarlar tərəfindən razılaşdırılmış və ona həvalə edilmiş maliyyə və əməliyyat siyasəti çərçivəsində fəaliyyət göstərir. Əgər operatorun iqtisadi fəaliyyət üzrə maliyyə və əməliyyat siyasətini idarə etmək səlahiyyəti varsa, o, fəaliyyətə nəzarət edir və bu fəaliyyət birgə fəaliyyət deyil, operatorun törəmə müəssisəsi sayılır.

Bəzi birgə fəaliyyətlərin əməliyyatlarında sahibkarın özlərindən hüquqi cəhətdən asılı olan korporasiya, şərikli şirkət, başqa müəssisə, yaxud maliyyə strukturunun yaranmasından deyil, sahibkarların şəxsi aktivlərindən və digər ehtiyatlarından istifadə edilir. Hər bir sahibkar öz şəxsi əsas vəsaitlərindən (torpaq, tikili və avadanlıqlarından) istifadə edir və öz şəxsi mal-material ehtiyatlarını yaradır. O, həmçinin xərc və öhdəliklərinə görə özü məsuliyyət daşıyır və öz öhdəliyi olan maliyyə resurslarını özü əldə edir. Birgə fəaliyyət sahibkarın analoji fəaliyyətləri ilə yanaşı, sahibkarın işçiləri tərəfindən də həyata keçirilə bilər. Birgə fəaliyyət razılaşması adətən

birgə çəkilən xərclərin sahibkarlar arasında bölüşdürülməsi üçün bir vasitədir.

Sahibkar birgə nəzarət edilən əməliyyatlarda öz iştirak payı ilə əlaqədar maliyyə hesabatlarında aşağıdakıları tanımalıdır:

- Sahibkarın nəzarət etdiyi aktivləri və qarşılıqlı öhdəlikləri;
- Sahibkarın birgə müəssisənin mal və ya xidmətlərinin satışı ilə bağlı çəkdiyi xərcləri və əldə etdiyi gəlir payını.

Aktiv, öhdəlik, gəlir və xərclər sahibkarın konsolidə edilmiş maliyyə hesabatını təqdim etdiyi halda bu maddələrlə bağlı hər hansı bir düzəlişlər və ya digər konsolidasiya prosedurları tələb olunmur.

Bəzi birgə fəaliyyətlər birgə fəaliyyətə ianə edilmış və ya birgə fəaliyyətin məqsədləri üçün alınmış və ya bu məqsədlərə yönəldilmiş bir və ya daha çox aktiv üzərində sahibkarların birgə nəzarətini və çox vaxt birgə mülkiyyətini özündə əks etdirir. Bu aktivlər sahibkarlara fayda gətirmək məqsədilə istifadə olunur. Hər bir sahibkar həmin aktivlərdən alınan məhsuldan öz payını götürmək imkanına malikdir və onlardan hər biri yaranmış xərclərin razılaşdırılmış hissəsini öz öhdəsinə götürür.

Həmin birgə fəaliyyətlərə sahibkarın özlərindən ayrı olan korporasiya, şərikli şirkət və ya hər hansı digər müəssisə, yaxud maliyyə strukturunun yaradılması daxil edilmir. Hər bir sahibkar birgə nəzarət edilən aktivlərdəki payı vasitəsilə gələcək iqtisadi səmərələrdəki payı üzərində nəzarətə malikdir.

Sahibkar birgə nəzarət edilən aktivlərdə olan öz iştirak payı ilə əlaqədar maliyyə hesabatlarında aşağıdakıları tanımalıdır:

- Xüsusiyyətlərinə uyğun olaraq təsnifləşdirilən birgə nəzarət edilən aktivlərdəki payı;
- Daşıdığı hər hansı öhdəlikləri;
- Birgə fəaliyyətlə bağlı diğər sahibkarlarla birgə götürülmüş öhdəliklərdəki payı;
- Birgə fəaliyyətin çəkdiyi hər hansı xərclərdəki olan payı ilə birlikdə birgə fəaliyyətin məhsulundakı payının satışından və ya istifadəsindən əldə olunan hər hansı gəliri;
- Birgə fəaliyyətdəki iştirak payı ilə bağlı çəkilən hər hansı xərcləri.

Aktiv, öhdəlik, gəlir və xərclər sahibkarların maliyyə hesabatlarında tanındığına görə sahibkar, birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesa-

batlarını təqdim etdiyi təqdirdə, bu maddələrlə bağlı heç bir düzəlişlər və ya digər konsolidasiya prosedurları tələb olunmur.

Birgə nəzarət edilən aktivlərin uçotu, adətən, birgə fəaliyyətin hüquqi formasından başqa, onun mahiyyətini və iqtisadi reallığını da əks etdirir.

Birgə nəzarət edilən müəssisə hər bir sahibkarın iştirak payı olan korporasiya, şərikli şirkət və ya hər hansı digər formada yaranan fəaliyyətdir. Bu müəssisə, digər müəssisələr kimi fəaliyyət göstərir, lakin sahibkarlar arasındakı mövcud olan müqavilə razılığı, müəssisənin iqtisadi fəaliyyəti üzərində birgə nəzarəti təmin edir.

Birgə nəzarət edilən müəssisə birgə fəaliyyətin aktivlərinə nəzarət edir, öhdəlik və xərclərini üzərinə götürür və gəlir əldə edir. O, öz adından müqavilələr bağlaya və birgə fəaliyyətin məqsədləri üçün maliyyə resursları cəlb edə bilər. Bəzi birgə nəzarət edilən müəssisələrdə birgə fəaliyyət nəticəsində yaranan məhsulların bölüşdürülməsi nəzərdə tutulsa da, hər bir sahibkarın birgə nəzarət edilən müəssisənin gəlirindən pay almaq hüququ vardır.

Birgə nəzarət edilən müəssisələr digər müəssisələr kimi, mühasibat uçotunun aparılmasını və maliyyə hesabatlarının hazırlanmasını və təqdim edilməsini Milli və ya Beynəlxalq Mühasibat Uçotu Standartına uyğun olaraq həyata keçirir. Hər bir sahibkar birgə nəzarət edilən müəssisəyə, adətən, nağd pul və ya digər resurslar qoyur. Bu qoyuluşlar sahibkarın mühasibat uçotuna daxil edilir və onun maliyyə hesabatlarında birgə nəzarət edilən müəssisəyə qoyulan investisiya kimi tanınır.

9.3. Sahibkarın maliyyə hesabatları

Sahibkar birgə nəzarət edilən müəssisədəki iştirak payını proporsional konsolidasiya metodundan istifadə edərək tanımalıdır. Proporsional konsolidasiya metodu tətbiq edildiyi zaman aşağıdakı iki hesabat formalarının birindən istifadə edilməlidir.

Törəmə şirkətlərində investisiyaların olub-olmasından və ya öz maliyyə hesabatlarını birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatları kimi təsvir edib-etməsindən asılı olmayaraq, sahibkar birgə nəzarət edilən müəssisədəki iştirak payını proporsional konsolidasiyanın iki hesabat formasından biri vasitəsilə tanıyır.

Birgə nəzarət edilən müəssisədəki iştirak payını tanıyarkən sahibkar birgə müəssisənin konkret struktur və ya formasını deyil, razılaşmanın

mahiyyətini və iqtisadi reallığını əks etdirməyə əhəmiyyət verməlidir. Bu mahiyyət və iqtisadi reallıq sahibkarın birləşdirilmiş (konsolidə edilən) maliyyə hesabatlarında, sahibkarın proporsional konsolidasiya üzrə hazırkı Standartın 32-ci maddəsində təsvir olunmuş iki hesabat formasından birindən istifadə edərək, birgə nəzarət edilən müəssisənin aktiv, öhdəlik, gəlir və xərclərindəki iştirak paylarını tanıdığı zaman öz əksini tapır.

Standartın 32-ci maddəsində göstərilir ki, proporsional konsolidasiyanı həyata keçirmək üçün müxtəlif hesabat formalarından istifadə edilə bilər. Sahibkar birgə nəzarət edilən müəssisənin, aktivlərinin, öhdəliklərini, gəlir və xərclərinin hər birindəki payını öz maliyyə hesabatlarında ayrı sətir maddələri ilə göstərə bilər. Bu hesabat formalarının hər ikisi mənfəət və ya zərərin eyni məbləğinin göstərilməsi ilə aktivlərin, öhdəliklərin, gəlir və xərclərin əsas təsnifatı ilə nəticələnir. Hər iki forma hazırkı Standartın məqsədləri üçün münasibdir.

Proporsional konsolidasiyanın tətbiqi sahibkarın birgə nəzarət etdiyi aktivlərdəki payının və birgə cavabdeh olduğu öhdəliklərdəki payının sahibkarın balans hesabatına daxil olduğu mənasına gəlir. Sahibkarın birgə nəzarət edilən müəssisənin gəlir və xərclərindəki payı onun mənfəət və zərərlər haqqında hesabatına daxildir. Proporsional konsolidasiyanın tətbiqi prosedurlarının çoxu 19№-li MMUS-da göstərilən törəmə müəssisələrə investisiyaların konsolidasiyası prosedurları ilə eynidir.

Əgər sahibkar qarşılıqlı əvəzləşmənin aparılması üçün qanuni hüquqa malik deyilsə və qarşılıqlı əvəzləşdirmə aktivin reallaşdırılması və ya öhdəliklərin ödənilməsi kimi gözləntiləri əks etdirmirsə, onda hər hansı aktiv və ya öhdəliklərin çıxılması vasitəsilə və ya hər hansı gəlir və ya xərclərin, digər gəlir və ya xərclərin çıxılması vasitəsilə qarşılıqlı əvəzləşdirilməsinə yol verilmir. Sahibkarın birgə nəzarət edilən müəssisə üzərində birgə nəzarətin bitdiyi tarixdən etibarən o, proporsional konsolidasiyanın tətbiqini dayandırmalıdır. Sahibkar birgə nəzarət edilən müəssisə üzərindəki nəzarətdə iştirakını dayandırdığı tarixdən etibarən proporsional konsolidasiyanın tətbiqi dayandırılır.

23№-li "Satış üçün nəzərdə tutulmuş uzunmüddətli aktivlərin uçotu və dayandırılmış əməliyyatlar üzrə" MMUS-a uyğun şəkildə satış üçün saxlanılmış olaraq təsnifləşdirilən birgə nəzarət edilən müəssisələrdəki iştirak paylarının uçotu həmin Milli Mühasibat Uçotu Standartına uyğun olaraq aparılmalıdır.

Birgə nəzarət edilən müəssisədəki iştirak payının uçotu sahibkarın fərdi maliyyə hesabatlarında 19№-li Milli Mühasibat Uçotu Standartına uyğun olaraq aparılmalıdır.

21№-li Standart ictimaiyyətə açıq fərdi maliyyə hesabatlarını hazırlayan müəssisələri müəyyən etmir.

Sahibkar birgə fəaliyyətə aktiv ianə edərkən və ya satarkən, əməliyyatdan yaranan mənfəət və ya zərər payının tanınması əməliyyatın mahiyyətini əks etdirməlidir. Aktivlər birgə fəaliyyət tərəfindən saxlandıqda, habelə sahibkar aktiv ilə bağlı mülkiyyət hüququ üzrə risk və mükafatların əhəmiyyətli hissəsini birgə fəaliyyətə ötürdükdə, mənfəət və ya zərərin yalnız digər sahibkarın iştirak paylarına aid edilən hissəsini tanımalıdır. Sahibkar hər hansı zərər məbləğinin tam dəyərini, ianə və satışın, cari aktivin xalis mümkün satış dəyərinin azalmasını və ya qiymətdən düşmə zərərini sübut etdiyi zaman tanımalıdır.

Sahibkar birgə müəssisədən aktiv satın alarkən, həmin aktivi müstəqil bir tərəfə satana qədər bir müəssisənin əməliyyatından irəli gələn mənfəətindəki payını tanımalı deyil, sahibkar həmin əməliyyatlar nəticəsində çəkilən zərərdəki payını mənfəət payını tanıdığı kimi tanımalıdır. Lakin əgər bu zərər cari aktivlərin xalis mümkün satış dəyərinin azalmasına və ya qiymətdən düşmə zərərinə gətirib çıxarırsa, onda zərər dərhal tanınmalıdır.

Sahibkarla birgə müəssisə arasındakı əməliyyatların aktivin qiymətdən düşməsini sübut etdiyini yoxlamaq üçün sahibkar **"Aktivlərin qiymətdən düşməsi üzrə"** 24№-li MMUS-ə uyğun olaraq, aktivin bərpa edilə bilən məbləğini müəyyənləşdirir. İstifadə dəyərini müəyyənləşdirərkən sahibkar, aktivin davamlı istifadəsi və onun birgə müəssisə tərəfindən axırda satılması şərtinə əsaslanaraq aktivdən irəli gələcək pul vəsaitinin hərəkətini qiymətləndirir.

Birgə müəssisə üzərində birgə nəzarəti olmayan investor, birgə müəssisə üzərində mühüm təsirə malik olduqda, həmin sərmayəni öz uçotunda **"Asılı təsərrüfat cəmiyyətlərində investisiyaların uçotu üzrə"** 20№-li MMUS-ə uyğun olaraq əks etdirməlidir.

Birgə müəssisənin rəhbərləri və ya operatorlarının hər hansı qonorarları **6№-li "Gəlirlər üzrə"** MMUS-ə uyğun olaraq uçota alınmalıdır.

Bir və ya bir neçə sahibkar birgə müəssisənin operatoru və ya meneceri qismində çıxış edə bilər. Adətən, belə vəzifələrin icra edilməsinə görə

operatorlara idarəetmə qonorarı ödənilir. Bu qonorarlar birgə müəssisə tərəfindən xərc kimi hesaba alınır.

9.4. Standartda verilən informasiyaların açıqlanması

Əgər zərərin yaranma ehtimalı zəif deyildirsə, onda sahibkar aşağıdakı şərti öhdəliklərin məcmu məbləğlərini digər şərti öhdəliklərin həcmindən ayrı olaraq açıqlamalıdır:

- Sahibkarın birgə fəaliyyətlərdəki payı ilə bağlı yaranan hər hansı şərti öhdəliklərin hər birisində olan payını;
- Özünün şərti olaraq cavabdehlik daşıdığı birgə fəaliyyətlərin özlərinin şərti öhdəliklərindəki payını;
- Birgə fəaliyyətdə bir sahibkarın digər sahibkara məxsus öhdəliklərə qarşı şərti öhdəlik daşıdığı səbəbindən ortaya çıxan şərti öhdəlikləri.

Sahibkar birgə fəaliyyətlərdəki iştirak payları ilə əlaqədar aşağıdakı öhdəliklərin məcmu məbləğlərini digər öhdəliklərdən ayrı olaraq açıqlamalıdır:

- Sahibkarın birgə fəaliyyətlərdəki iştirak payları ilə əlaqədar hər hansı investisiya öhdəlikləri və onun dıgər sahibkarlarla birgə götürülmüş investisiya öhdəliklərindəki payı;
- Onun birgə fəaliyyətlərin özlərinin investisiya öhdəliklərindəki payı.

Sahibkar mühüm birgə müəssisələrdəki iştirak paylarının siyahısını və növlərini və həmçinin birgə nəzarət edilən müəssisələrdəki mülkiyyət paylarına dair informasiyanı açıqlamalıdır. Proporsional konsolidasiya və ya iştirak payı üsulu üçün sətirbəsətir hesabat formasından istifadə edərək, birgə nəzarət edilən müəssisələrdə öz iştirak paylarını tanıyan sahibkar, birgə müəssisədəki iştirak payları ilə əlaqədar cari aktivlərin, uzunmüddətli aktivlərin, cari öhdəliklərin, uzunmüddətli öhdəliklərin, gəlir və xərclərin hər birisinin məcmu dəyərinə dair informasiyanı açıqlamalıdır. Bütün bunlarla yanaşı, sahibkar birgə nəzarət edilən müəssisələrdəki öz iştirak payını tanımaq üçün tətbiq etdiyi üsulu da açıqlamalıdır.

X FƏSİL. ARALIQ MALİYYƏ HESABATLARI

10.1. "Aralıq maliyyə hesabatları üzrə" Kommersiya təşkilatları üçün 29№-li Milli Mühasibat Uçotu Standartının təyinatı, məqsədləri və tətbiqi sahəsi

10.2. Aralıq maliyyə hesabatlarının tərkibi

10.3. Seçilmiş izahlı qeydlər

10.4. Aralıq maliyyə hesabatlarının təqdim edilməsi üçün tələb olunan dövrlər

10.5. Aralıq maliyyə hesabatlarında informasiyaların tanınması və qiymətləndirilməsi

10.1. "Aralıq maliyyə hesabatları üzrə" Kommersiya təşkilatları üçün 29№-li Milli Mühasibat Uçotu Standartının təyinatı, məqsədləri və tətbiq sahəsi

"Aralıq maliyyə hesabatları üzrə" Kommersiya təşkilatları üçün 29№-li Milli Mühasibat Uçotu Standartı Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyinin 13 yanvar 2009-cu il tarixli əmri ilə təsdiq olunmuşdur. Bu standart "Aralıq maliyyə hesabatları" adlı 34№ Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartına əsaslanmışdır.

Standartın məqsədi aralıq maliyyə hesabatlarının minimal tərkibinin və aralıq dövr üzrə tərtib olunan tam və ya müxtəsər maliyyə hesabatlarında tanınma və qiymətləndirmə prinsiplərinin müəyyən olunmasından ibarətdir.

Vaxtında tərtib edilən və etibarlı aralıq maliyyə hesabatları şirkətin mənfəət və pul axınları əldə etmək imkanlarını aşkara çıxartmaqda, onların maliyyə vəziyyətinə və lıkvidliyinə qiymət verməkdə investorların, kreditorların və digər şəxslərin qabiliyyətlərini yüksəldir.

29 №-li Standart heç də hər hansı bir müəssisənin aralıq maliyyə hesabatlarını dərc etməli olduğunu və bunu hansı tezliklə və ya aralıq dövrün başa çatmasından sonra nə qədər tez etməli olduğunu müəyyənləşdirmir. Əgər müəssisə Milli Mühasibat Uçotu Standartlarına uyğun olaraq aralıq maliyyə hesabatlarını dərc etməyi qərara alarsa, onda həmin Standart qüvvəyə minir.

İllik və ya aralıq hesabat olmasından asılı olmayaraq, hər bir maliyyə hesabatının Milli Mühasibat Uçotu Standartlarına uyğunluğu ayrıca qiymətləndirilir. Müəssisənin müəyyən il ərzində aralıq maliyyə hesabatlarını təqdim etməli olmadığı və ya bu Standartın tələblərinə uyğun olmayan aralıq maliyyə hesabatlarını təqdim etməsi faktı, heç də illik maliyyə hesabatlarının Milli Mühasibat Uçotu Standartlarına uyğun olmamasını göstərmir.

Hökumət, qiymətli kağızların tədavülünü tənzimləyən orqanlar, fond birjaları və mühasibat təşkilatları tez-tez tələb edirlər ki, qiymətli kağızlari bazarlarda tədavül olunan şirkətlər maliyyə ilinin birinci yarısı üçün aralıq maliyyə hesabatını hazırlayıb, dərc etdirsinlər. Belə hesabatlar aralıq dövr başa çatdıqdan 60 gündən gec olmayaraq təqdim olunmalıdır.

29№-li Standartda istifadə edilmiş əsas anlayışlar aşağıda göstərilən mənaları ifadə edir:

Aralıq dövr –tam maliyyə ilindən qısa olan hesabat dövrü kimi başa düşülməlidir.

Aralıq maliyyə hesabatları –aralıq dövr üzrə tərtib olunan maliyyə hesabatlarının tam məcmusunun ("Maliyyə hesabatlarının təqdimatı üzrə" 1№-li Milli Mühasibat Uçotu Standartında göstərildiyi kimi) və ya müxtəsər maliyyə hesabatlarının məcmusunun (bu Standartda göstərildiyi kimi) daxil olduğu maliyyə hesabatlarıdır.

10.2. Aralıq maliyyə hesabatlarının tərkibi

"Maliyyə hesabatlarının təqdimatı üzrə" 1№-li Milli Mühasibat Uçotu Standartında qeyd olunduğu kimi, maliyyə hesabatlarının tam dəsti aşağıdakılardan ibarətdir:

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

Aralıq maliyyə hesabatları bir minimum kimi aşağıdakı məlumatları əks etdirməlidir:

- müxtəsər mühasibat balansı;

- mənfəət və zərərlər haqqında müxtəsər hesabat;
- kapitalda dəyişikliklər haqqında müxtəsər hesabat;
- pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında müxtəsər hesabat;
- seçilmiş izahlı qeydlər.

Əgər müəssisə maliyyə hesabatlarının tam məcmusunu aralıq maliyyə hesabatları şəklində dərc edirsə, onda həmin hesabatların forması və tərkibi 1№-li Milli Mühasibat Uçotu Standartında maliyyə hesabatlarının tam məcmusunun forması və tərkibi üzrə göstərilən tələblərə uyğun olmalıdır.

Müəssisə aralıq maliyyə hesabatları qismində müxtəsər maliyyə hesabatlarını dərc edirsə, həmin hesabatlar bu standartda göstərildiyi kimi, ən azından son illik maliyyə hesabatlarına daxil edilən bütün başlıqları və seçilmiş izahlı qeydləri əhatə etməlidir. Əlavə maddələrin və qeydlərin müxtəsər maliyyə hesabatlarında göstərilməməsi yanlış təsəvvür yaradarsa, həmin maddələr və qeydlər hökmən hesabata əlavə olunmalıdır.

Səhm üzrə ilkin (baza) və azaldılmış mənfəət aralıq dövr üzrə mənfəət və zərər haqqında tam və ya müxtəsər hesabatda təqdim edilməlidir.

Müəssisə kapitalda dəyişikliklər haqqında aralıq hesabat təqdim etdikdə son ilin maliyyə hesabatının tərtib olunduğu formaya riayət etməlidir.

Müəssisənin ən sonuncu maliyyə hesabatları birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) əsasda tərtib olunarsa, onun aralıq maliyyə hesabatları da bu əsasda hazırlanmalıdır. Əsas müəssisənin müxtəlif maliyyə hesabatları son ilin maliyyə hesabatlarında birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) hesabatlara uyğun gəlmir və onlarla müqayisə oluna bilməz. Müəssisənin illik maliyyə hesabatlarına birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) hesabatlar ilə bərabər, əsas müəssisənin maliyyə hesabatları da daxil olarsa, bu standart müəssisənin müxtəlif maliyyə hesabatlarının müəssisənin aralıq maliyyə hesabatlarına da daxil edilməsini nə tələb, nə də qadağan edir.

10.3. Seçilmiş izahlı qeydlər

Aralıq maliyyə hesabatlarına qeydlərdə ən son illik maliyyə hesabatlarının qeydlərində artıq təqdim olunmuş nisbətən əhəmiyyətsiz məlumatların təzələnməsinə ehtiyac yoxdur. Aralıq maliyyə hesabatı tarixinə müəssisənin maliyyə vəziyyətində və maliyyə nəticələrində baş verən dəyişiklik-

lərin anlaşılması baxımından əhəmiyyətli olan əməliyyat və hadisələrin şərhi daha faydalıdır.

Müəssisə aralıq maliyyə hesabatlarına qeydlərdə ən azından, aşağıdakı məlumatları açıqlamalıdır (əgər bu məlumatlar əhəmiyyətlidirsə və aralıq maliyyə hesabatlarının özündə açıqlanmayıbsa):

- aralıq maliyyə hesabatlarına ən son illik maliyyə hesabatlarında istifadə olunmuş uçot siyasətinin və ya hesablama metodlarının tətbiq olunması haqqında bəyanat və ya həmin siyasətin və metodların dəyişdirildiyi təqdirdə, dəyişikliyin xüsusiyyətləri və nəticələri;
- aralıq əməliyyatların mövsümiliyi və dövriliyi haqqında izahlı şərhlər;
- xüsusiyyətlərinə, həcminə və tətbiq sahəsinə görə qeyri-adi olan pul vəsaitləri axınlarına və ya aktivlərə, öhdəliklərə, kapitala, xalis gəlirə təsir edən maddələrin xüsusiyyətləri və məbləği;
- cari maliyyə ilinin əvvəlki aralıq dövrlərində təqdim olunmuş uçot qiymətləndirmələrində dəyişikliklərin və ya əvvəlki maliyyə illərində təqdim olunmuş uçot qiymətləndirmələrində dəyişikliklərin (həmin dəyişikliklərin cari aralıq dövrünə əhəmiyyətli təsiri olarsa) xüsusiyyətləri və məbləği;
- borc və kapital qiymətli kağızlarının emissiyasi, geri alınması və ödənilməsi;
- adi səhmlər və digər səhmlər üzrə ödənilmiş dividendlər (cəmi və ya hər bir səhm hesabı ilə);
- seqment hesabatlarının ilkin əsasının nədən ibarət olduğundan asılı olaraq, biznes seqmentləri və coğrafi seqmentlər üzrə seqment gəliri və nəticələri;
- aralıq dövrdən sonra baş vermiş və aralıq maliyyə hesabatlarında əks etdirilməyən əhəmiyyətli hadisələr;
- müəssisələrin birləşməsi, törəmə müəssisələrin və uzunmüddətli investisiyaların əldə olunması və ya satılması, restrukturizasiya və əməliyyatların dayandırılması daxil olmaqla, aralıq dövr ərzində müəssisənin quruluşunda baş verən dəyişikliklərin təsiri. Müəssisələrin birləşməsi zamanı **"Təşkilatların fəaliyyətlərinin birləşməsi üzrə" 18№-li MMUS**-da tələb olunan məlumatlar açıqlanmalıdır.
- ən son balans hesabatı tarixindən etibarən şərti öhdəlik və ya şərti aktivlərdə baş verən dəyişikliklər.

Müəssisə həmçinin, cari aralıq dövrün anlaşılması baxımından əhəmiyyətli olan hər hansı digər əməliyyat və hadisələri də açıqlamalıdır.

Qüvvədə olan digər standartlarda maliyyə hesabatlarında açıqlanmalı olan məlumatlar müəyyən edilmişdir. Bu konteksdə maliyyə hesabatları, adətən illik maliyyə hesabatlarına və bəzi hallarda digər hesabatlara daxil edilən maliyyə hesabatlarının tam məcmusu deməkdir. Yuxarıda qeyd olunan açıqlamalar istisna olmaqla, digər standartlarda müəyyən olunan açıqlamalar müəssiənin aralıq maliyyə hesabatlarının tam məcmusu deyil, yalnız müxtəsər hesabatlar və seçilmiş izahlı qeydlər daxil olduğu hallarda tələb olunmur.

Müəssisənin aralıq maliyyə hesabatları 29№-li Standarta uyğun olaraq tərtib olunmursa, bu fakt açıqlanmalıdır. Aralıq maliyyə hesabatları Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının bütün tələblərinə cavab verməzsə, onlar milli standartlar əsasında tərtib olunmuş hesabatlar kimi təsvir olunmalıdır.

10.4. Aralıq maliyyə hesabatlarının təqdim edilməsi üçün tələb olunan dövrlər

Aralıq maliyyə hesabatlarına dövrlər üzrə aşağıdakı aralıq hesabatları (müxtəlif və ya tam) daxil olmalıdır:

- cari hesabat dövrünun sonuna əvvəlki maliyyə ili ilə müqayisəli balans hesabatı;
- əvvəlki maliyyə ilinin müqayisə oluna bilən aralıq dövrləri üzrə (cari və bugünkü tarixə illik) mənfəət və zərərlər haqqında hesabatlar ilə müqayisə olunmaqla, cari hesabat dövrü üzrə və bugünkü tarixə cari maliyyə ili üçün artan qalıqlarla mənfəət və zərərlər haqqında hesabat;
- əvvəlki maliyyə ilinin müqayisə oluna bilən dövrü ilə müqayisə olunmaqla, cari maliyyə ili üçün bügünkü tarixə kapitalda dəyişikliklər haqqında hesabat;
- əvvəlki maliyyə ilinin müqayisə oluna bilən dövrü ilə müqayisə olunmaqla, cari maliyyə ili üçün bügünkü tarixə pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat.

İqtisadi fəaliyyəti əhəmiyyətli dərəcədə mövsümi xarakter daşıyan müəssisələr üçün aralıq hesabat tarixində başa çatan on iki aylıq dövr və əvvəlki on iki aylıq dövr üzrə maliyyə məlumatları faydalı ola bilər. Uyğun

olaraq, həmin müəssisələrin əvvəlki maddədə göstərilən məlumatlardan başqa, həmin məlumatları da təqdim etməsi tövsiyə olunur.

Aralıq maliyyə hesabatlarının məqsədləri üçün maddənin necə tanınmalı, qiymətləndirilməli, təsnifləşdirilməli və ya açıqlanmalı olduğu barədə qərarın verilməsi zamanı aralıq dövrün maliyyə məlumatlarının əhəmiyyətliliyi qiymətləndirilməlidir. Bu zaman aralıq qiymətlərin qiymətləndirilmiş göstəricilərə illik maliyyə göstəricisinin qiymətləri ilə müqayisədə daha cox əsaslana biləcəyi tanınmalıdır.

"Maliyyə hesabatlarının təqdimatı üzrə" 1№-li və **"Uçot siyasəti, uçot qiymətlərində dəyişikliklər və səhvlər üzrə" 11№-li** Milli Mühasibat Uçotu Standartlarına əsasən, yuxarıda qeyd olunan maddə, onun buraxılması və ya səhv göstərilməsi istifadəçilərin maliyyə hesabatları əsasında qəbul etdikləri iqtisadi qərarlara təsir göstərə bildikdə əhəmiyyətli hesab olunur. 1№-li MMUS, dayandırılmış fəaliyyət daxil olmaqla, əhəmiyyətli maddələrin ayrıca açıqlanmasını tələb edir. 18№-li MMUS isə uçot siyasəti uçot qiymətləndirilmələrində dəyişikliklərin və səhvlərin açıqlanmasını tələb edir. Standartların heç birisi əhəmiyyətliliyin qiymətləndirilməsi ilə əlaqədar kəmiyyət göstəricilərini müəyyən etmir.

Əhəmiyyətliliyin qiymətləndirilməsi zamanı əsaslandırma həmişə tələb olunduğu üçün 29№-li Standart aralıq göstəricilərin anlaşıqlığını səbəb gətirərək maddələrin tanınması və açıqlanması ilə əlaqədar yalnız aralıq dövrün göstəriciləri əsasında qəbul olunmasını nəzərdə tutur. Beləliklə, misal üçün, qeyri-adi maddələr, uçot siyasəti və ya uçot qiymətlətində dəyişikliklər və səhvlər, açıqlamaların aparılmadığı təqdirdə yarana biləcək qarışıqlığın aradan qaldırılması məqsədilə, aralıq dövrün göstəricilərinin əhəmiyyətliliyi əsasında tanınır və açıqlanlır. Burada əsas məqsəd aralıq maliyyə hesabatlarına müəssisənin aralıq dövrdə maliyyə vəziyyətinin və fəaliyyət naticələrinin anlaşılması üçün uyğun olan bütün məlumatların daxil olmasının təmin edilməsidir.

Əgər aralıq dövrdə təqdim olunmuş qiymətləndirilən məbləğ maliyyə ilinin son aralıq dövrü ərzində əhəmiyyətli dərəcədə dəyişmiş, lakin həmin son aralıq dövrü üzrə ayrıca maliyyə hesabatı tərtib olunmamışdırsa, bu dəyişikliyin xüxusiyyəti və məbləği həmin maliyyə ili üzrə illik maliyyə hesabatlarına qeydlərdə açıqlanmalıdır.

10.5. Aralıq maliyyə hesabatlarında informasiyaların tanınması və qiymətləndirilməsi

Son illik maliyyə hesabatlarının tərtib olunduğu tarixdən sonra uçot siyasətində baş vermiş və növbəti illik maliyyə hesabatlarında əks etdirilməli olan dəyişikliklər istisna olunmaqla, müəssisə aralıq maliyyə hesabatlarına illik maliyyə hesabatlarına tətbiq etdiyi uçot siyasətini tətbiq etməlidir. Lakin müəssisə hesabatlarının tərtib olunma tezliyi (illik, yarımillik və ya rüblük), onun illik nəticələrinin qiymətləndirilməsinə təsir göstərməməlidir. Bu məqsədə nail olmaq üçün aralıq maliyyə hesabatlarının tərtib olunması zamanı edilən qiymətləndirmələr ilin əvvəlindən carı tarixə qədər keçən dövr üçün həyata keçirilməlidir.

Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının Konseptual Əsaslarına uyğun olaraq, "tanınma, -element anlayışına uyğun gələn və tanınma meyarlarına cavab verən maddələrin mühasibat balansına və ya mənfəət və zərərlər haqqında hesabata daxil edilməsi prosesidir." Aktivlər, öhdəliklər, gəlir və xərc anlayışları həm illik, həm də aralıq maliyyə hesabatları tarixində tanınma üçün fundamental əhəmiyyət daşıyır.

Həm aralıq hesabat tarixlərində, həm də maliyyə ilinin sonunda aktivlər üzrə gələcək iqtsadi səmərələr eyni üsulla yoxlanılır. Xüsusiyyətlərinə görə maliyyə ilinin sonunda aktiv anlayışına uyğun gəlməyən xərclər aralıq hesabat tarixlərində də aktiv anlayışına cavab verməyəcək. Eyni şəkildə aralıq hesabat tarixinə öhdəlik məbləği, illik maliyyə hesabatlarının tərtib olunduğu tarixə olduğu kimi, həmin tarixdə mövcud olan öhdəlik məbləğini əks etdirməlidir.

Gəlir və xərclərin mühüm xüsusiyyəti ondan ibarətdir ki, aktiv və öhdəliklərin müvafiq daxilolma və xaricolmaları artıq baş vermişdir.

Həmin daxilolma və xaricolmalar baş vermişdirsə, onlarla əlaqədar gəlir və xərclər tanınır. Konseptual əsaslarda deyilir ki, xərc, aktivlərin azalması və öhdəliklərin artması ilə bağlı iqtisadi səmərənin azalmasının baş verdiyi və bu azalmanın etibarlı səviyyədə qiymətləndirilməsinə imkanın mövcud olduğu hallarda tanınır. Konseptual əsaslar aktiv və ya öhdəlik anlayışına uyğun gəlməyən maddələrin mühasibat balansında tanınmasına yol verilmir.

Maliyyə hesabatlarında təqdim olunmuş aktivlərin, öhdəliklərin, gəlir və xərclərin, pul vəsaitlərinin hərəkətinin qiymətləndirilməsi zamanı hesabatlarını yalnız illik olaraq tərtib edən müəssisə, maliyyə ili ərzində əldə oluna bilən məlumatları hesaba almaq iqtidarındadır. Faktiki olaraq onun qiymətləndirilmələri ilin əvvəlindən cari tarixə qədər keçən dövr üçün həyata keçirilir.

Hesabatlarını yarımillik olaraq tərtib edən müəssisə, ilk altı aylıq dövr üzrə maliyyə hesabatlarında qiymətləndirmələrin həyata keçirilməsi üçün ilin ortasında və ya bu tarixdən bilavasitə sonra mövcud olan məlumatları istifadə edir. On iki aylıq dövr üzrə həyata keçirilən qiymətləndirmələr ilk altı aylıq dövr üzrə təqdim olunan qiymətlərdə mümkün dəyişiklikləri əks etdirəcək. İlk altı aylıq dövr üzrə aralıq maliyyə hesabatlarında təqdim olunmuş məbləğlərə retrospektiv düzəlişlər edilir. Lakin bütün hallarda uçot qiymətləndirmələrində əhəmiyyətli dəyişikliklərin xüsusiyyətlətinin və məbləğlərinin açıqlanması tələb olunur.

Hesabatlarını yarımildən daha tez tərtib edən müəssisə hər bir maliyyə hesabatları məcmusunun hazırlanması zamanı mövcud olan məlumatlardan istifadə edərək gəlir və xərclərini hər bir aralıq dövr üzrə ilin əvvəlindən cari tarixə qədər olan dövr üçün qiymətləndirir. Cari aralıq dövrdə təqdim olunan gəlir və xərc məbləğləri maliyyə ilinin əvvəlki dövrlərində təqdim olunmuş qiymətlərdə hər hansı dəyişiklikləri əks etdirəcək. Əvvəlki dövrlər üzrə aralıq maliyyə hesabatlarında təqdim olunmuş məbləğlərə retrospektiv düzəlişlər edilir. Lakin bütün hallarda uçot qiymətlərində əhəmiyyətli dəyişikliklərin xüsusiyyətlətinin və məbləğlərinin açıqlanması tələb olunur.

Maliyyə ili ərzində mövsümi, dövri və ya təsadüfi olaraq alınan gəlirlər, əgər həmin gəlirlərin ehtimal olunması və ya təxirə salınması maliyyə ilinin sonunda uyğun olmazsa, aralıq hesabat tarixinə ehtimal olunmamalı və təxirə salınmamalıdır.

Maliyyə ili ərzində qeyri-bərabər çəkilmiş xərclər yalnız maliyyə ilinin sonuna həmin xərclərin ehtimal olunması və ya təxirə salınması uyğun olundugu halda, aralıq hesabat tarixinə ehtimal olunmalı və təxirə salınmalıdır.

Aralıq maliyyə hesabatlarında tətbiq edilməli olan qiymətləndirmə prosedurları əldə olunan məlumatların etibarlı olmasına və müəssisənin maliyyə vəziyyətinin və fəaliyyət nəticələrinin anlaşılması üçün vacib olan

bütün əhəmiyyətli maliyyə məlumatlarının müvafiq şəkildə açıqlanmasına zəmanət verməlidir. Həm illik, həm də aralıq maliyyə hesabatlarında, adətən, məntiqi qiymətlərə əsaslanıldığı üçün, aralıq maliyyə hesabatlarının hazırlanması zamanı qiymətləndirmə metodlarının illik maliyyə hesabatlarına nisbətən, daha çox tətbiq edilməsi tələb olunacaqdır.

Uçot siyasətində dəyişikliklər, Yeni Standartlar və Şərhlər həmin dəyişikliklərin tətbiqi üzrə keçid müddəalarını müəyyən etmirsə, aşağıdakı şəkildə öz əksini tapmalıdır:

- cari maliyyə ilinin əvvəlki aralıq dövrlərinin 11 №-li MMUS-ə uyğun olaraq illik maliyyə hesabatlarında yenidən təqdim olunacaq hər hansı əvvəlki maliyyə illərinin müvafiq aralıq dövrlərinin maliyyə hesabatlarının yenidən təqdim olunması;
- maliyyə ilinin əvvəlində yeni uçot siyasətinin bütün əvvəlki dövrlərdə tətbiq olunmasının məcmu təsirini müəyyən etmək mümkün olmadıqda, yeni uçot siyasətinin mümkün olan ən erkən tarixdən perspektiv olaraq tətbiq olunması üçün cari maliyyə ilinin əvvəlki aralıq dövrlərinin və əvvəlki maliyyə illərinin müvafiq aralıq dövrlərinin maliyyə hesabatlarina düzəliş edilməsi.

Nəhayət, mövzunun sonunda qeyd etmək istəyirik ki, müəssisələr, necə bir minimum kimi əhəmiyyətli sayılan və hesabatda açıqlanmayan aşağıdakı konkret informasiyaları aralıq maliyyə hesabatlarına əlavələrə daxil etməlidir:

- vahid uçot siyasətinin və hesabatın elementlərinin və hesabatın elemantlərinin metodlarının tətbiqi haqqında ərizə;
- Uçot siyasəti dəyişikliyə uğradıqda, dəyişikliyin xarakterinin və onların hesabat maddələrinə təsirinin əks olunduğu izahat;
- aralıq əməliyyatların mövsümiliyi və mərhələliyi haqqında göstəriş;
- müəssisə üçün qeyri-adi sayılan təsərrüfat fəaliyyəti faktlarının xarakteristikası, onların ölçüsü, yaxud fəaliyyət sferası;
- adi və sair səhmlər üzrə ödənilən dividendlər (cəmisi və bir səhm hesabı ilə);
- borc və pay şəklində olan kağızların emissiyası, alınması və ödənilməsi;
- seqment fəaliyyətindən gəlirlər və nəticələr;
- hesabat tarixindən sonrakı hadisələr;

- aralıq dövrü ərzində müəssisənin tərkibində dəyişikliklər (o cumlədən təşkilatların birləşdirilməsi, övlad təşkilatların satın alınması və yaxud satılması, uzunmüddətli investisiyalar, restrukturizasiya və fəaliyyətin dayandırılması). Müəssisələr birləşdirildikdə, informasiyalar **18№-li "Təşkilatların fəaliyyətlərinin birləşdirilməsi üzrə"** MMUS-ə uyğun olaraq açıqlanmalıdır;
- hesabat dövründə şərti aktivlərdə və şərti öhdəliklərdə baş verən dəyişikliklər.

Açıqlamalara misal olaraq, aşağıdakılar göstərilə bilər:

- satış qiymətinədək və belə silinmələrin bərpasınadək ehtiyatların silinməsi;
- əsas vəsaitlərin, qeyri-maddi aktivlərin, yaxud digər aktivlərin qiymətdən düşməsindən zərərlərin tanınması və qiymətdən düşmədənalınan belə zərərlərin bərpası;
- restrukturizasiya xərcləri üzrə istənilən qiymətləndirici öhdəliklərin bərpası;
- əsas vəsaitlərin əldə olunması və təsərrüfatdan çıxarılması;
- əsas vəsaitlərin alışı üzrə öhdəliklər;
- məhkəmə münaqişələrinin tənzimlənməsi;
- əvvəllər təqdim olunan maliyyə məlumatlarında aşkarlanan fundamental səhvlərin düzəlişi;
- fövqəladə halların nəticələri;
- sonradan düzəlişə məruz qalmayan borc sazişlərinin istənilən pozuntusu;
- əlaqəli tərəflərlə bağlı əməliyyatlar.

Bütün bu göstərilənlərdən aydın olur ki, aralıq hesabatları müəssisənin maliyyə hesabatı sistemində mühüm yer tutmaqla yanaşı, onlardan müəssisənin idarə edilməsi məqsədləri üçün də geniş istifadə edilir.

XI FƏSİL. HİPERİNFLYASİYA ŞƏRAİTİNDƏ MALİYYƏ HESABATLARI

11.1. «Hiperinflyasiya şəraitində maliyyə hesabatları üzrə» 30№-li Milli Mühasibat Uçotu Standartının tətbiq olunduğu sfera

11.2. İlkin dəyərə əsaslanan maliyyə hesabatları

11.3. Hiperinflyasiya şəraitində balans maddələrinin yenidən nəzərdən keçirilməsi

11.4. Xalis monetar maddələr üzrə mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın yenidən nəzərdən keçirilməsi

11.5. Xalis monetar maddələr üzrə birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatları

11.6. Maliyyə hesabatında informasiyaların açıqlanması

11.1. «Hiperinflyasiya şəraitində maliyyə hesabatları üzrə» 30№-li Milli Mühasibat Uçotu Standartının tətbiq olunduğu sfera

«Hiperinflyasiya şəraitində maliyyə hesabatları üzrə» 30№-li Milli Mühasibat Uçotu Standartı 2009-cu il yanvar ayının 13-də Respublika Maliyyə Nazirliyi tərəfindən təsdiq edilmişdir. Adı çəkilən Standart «Hiperinflyasiya şəraitində maliyyə hesabatları» adlı 29№-li Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartı əsasında hazırlanmışdır.

Bu Standartın məqsədi hiperinflyasiya şəraitində maliyyə hesabatlarının təqdim edilməsi üçün qəbul olunacaq metodların müəyyənləşdirilməsidir.

30№-li Standart əməliyyat valyutası hiperinflyasiya şəraitində olan iqtisadiyyatda müəssisənin maliyyə hesabatlarına, o cümlədən konsolidə edilmiş maliyyə hesabatlarına tətbiq edilməlidir. Bu standart inflyasiyanın hiperinflyasiyaya keçdiyi mütləq dərəcəni müəyyən etmir. Maliyyə hesabatlarının bu Standarta uyğun olaraq nə vaxt yenidən təqdim edilməli olduğunun müəyyən olunması subyektiv qərardır. Hiperinflyasiyanın mövcud olduğunu ölkənin iqtisadi şəraitinin xarakteristikaları göstərir. Bu xarakteristikalara digərləri ilə yanaşı, aşağıdakılar aiddir:

- Əhali, ümumiyyətlə, vəsaitlərini qeyri-monetar aktivlərində və ya nisbətən möhkəm xarici valyutada saxlamağa üstünlük verir. Yerli valyutada olan pul məbləğləri alıcılıq qabiliyyətinin saxlanılması məqsədilə, dərhal investisiya olunur;
- Əhali, özünün pul məbləğlərini yerli valyutada deyil, nisbətən möhkəm xarici valyutada nəzərdən keçirir. Qiymətlər də həmin valyutada göstərilə bilər;
- Kreditlə alış və satış əməliyyatları kreditin verildiyi müddət ərzində, hətta bu müddət qısa olsa da, gözlənilən alıcılıq qabiliyyətinin düşməsini kompensasiya edəcək qiymətlər əsasında həyata keçirir;
- faiz dərəcələri əməkhaqlarına və qiymət indekslərinə bağlıdır;
- üçillik məcmu inflyasiya dərəcəsi 100 faizə yaxın və ya ondan artıqdır.

Hiperinflyasiya şəraitində olan eyni ölkənin valyutasında hesabat verən bütün müəssisələrin 30 №-li Standartı eyni tarixdən tətbiq etməsi məqsədəuyğun olardı. Buna baxmayaraq, həmin Standart valyutasında hesabat verdiyi ölkədə hiperinflyasiyanın mövcud olduğunu göstərdiyi hesabat dövründən başlayaraq istənilən müəssisənin maliyyə hesabatlarına tətbiq olunur.

Maliyyə hesabatları ilkin dəyər əsasında ümumi qiymət səviyyəsində dəyişikliklər və ya yenidən qiymətləndirilə bilən torpaq, tikili və avadanlıqlar və investisiyalar istisna olmaqla, mövcud aktivlərin müəyyən qiymətlərində artırmaq nəzərə alınmadan tərtib olunur.

Bu Standart Maliyyə hesabatlarını hiperinflyasiya şəraitində olan iqtisadiyyatın valyutasında hazırlayan müəssisələrin maliyyə hesabatlarına tətbiq edilir. Standartda tələb olunan məlumatların yenidən tərtib olunmayan maliyyə hesabatlarına əlavə olaraq təqdim olunmasına icazə verilmir. Bundan əlavə, maliyyə hesabatlarının yenidən tərtib olunmadan əvvəl ayrıca təqdim olunmasına yol verilmir.

Əməliyyat valyutası hiperinflyasiya şəraitində olan iqtisadiyyatda müəssisənin maliyyə hesabatları, onların ilkin dəyər və ya cari dəyərə əsaslanmasından asılı olmayaraq, hesabat tarixində qüvvədə olan qiymətləndirmə vahidləri ilə əks etdirilməlidir. «Maliyyə hesabatlarının təqdimatı üzrə» 1№-li MMUS-də tələb olunan əvvəlki dövrlər üzrə müvafiq rəqəmlər və əvvəlki dövrlər ilə əlaqədar hər hansı məlumat, həmçinin hesabat

tarixində qüvvədə olan qiymətləndirmə vahidləri ilə təqdim olunmalıdır. Muqayisəli məbləğlərin başqa təqdimat valyutasında əks etdirilməsi məqsədilə «Xarici valyuta məzənnələrində dəyişikliklərin uçotu üzrə» 22№-li MMUS tətbiq olunur.

Xalis monetar maddələr üzrə mənfəət və ya zərər mənfəət və zərərlərə daxil edilməli və ayrıca açıqlanmalıdır.

Maliyyə hesabatlarının 30№-li Standarta uyğun olaraq yenidən təqdim olunması müəyyən prosedurların tətbiq olunmasını, o cümlədən subyektiv qərarların qəbul edilməsini tələb edir. Onların dövrlər üzrə ardıcıl tətbiqi yenidən təqdim olunan maliyyə hesabatlarına daxil edilən son məbləğlərin dəqiqliyindən daha vacibdir.

Müxtəlif qəbildən olan hadisələrin (məsələn, iqtisadi, sosial, siyasi və s.) təsiri altında vaxt ötdükcə, qiymətlər dəyişikliyə məruz qala bilər. İnflyasiyanın təsiri altında pul vəsaitlərinin alıcılıq qabiliyyəti bütövlükdə tərəddüd edir. Qiymətlərin tərəddüdü yalnız aktivlərin bəzi növlərinə və pul vəsaitlərinin alıcılıq qabiliyyətinin ümumi səviyyəsinə təsir göstərə bilər.

Misal. Təşkilat depozit hesabına 1500 min man. məbləğində illik 12% dərəcəsilə pul vəsaiti yerləşdirmişdir. Təşkilat ilin axırında həmin pul vəsaitindən ofset çap formasını hazırlamaq üçün mini-kompleksini və yüksək çap üzrə poliqrafiya kompleksini əldə etməyi nəzərdə tutur. Pul vəsaitinin qoyulduğu tarixə ofset çap formasında hazırlamaq üçün nəşriyyat mini-kompleks vahidinin dəyəri 600 min man. təşkil etmişdir. Yüksək çap üzrə poliqrafiya kompleksinin dəyəri isə 1000 min manat olmuşdur. Nəzərdən keçirilən dövr ərzində qiymət indeksi dəyişikliyə uğramamışdır. Ofset çap formasını hazırlamaq üçün nəşriyyat mini kompleksinin pərakəndə qiyməti 400 min manatadək azalmış, yüksək çap üzrə poliqrafiya kompleksinin dəyəri isə 1500 min manata qədər artmışdır. İlin axırına depozitdə olan məbləğ 1680 min man. (1500 min man. x 12,0 %) təşkil etmişdir. Buradan görünür ki, konkret olaraq, planlaşdırılan satınalma üçün vəsait kifayət deyildir (1500 min man. + 400 min man.) = 1900 min man.

30№-li MMUS-ə uyğun olaraq, təşkilatın maliyyə nəticələrini və maliyyə vəziyyətini əks etdirən informasiyalar ölkə iqtisadiyyatının hiperinflyasiyası şəraitində istifadəçilər üçün faydasızdır. Belə ki, inflyasiyanın yüksək sürətinin təsiri altında pul vəsaitləri əvvəlki dövrlə müqayisədə özünün alıcılıq qabiliyyətini itirir. Buna görə də təşkilatın maliyyə nəticə-

lərini və maliyyə vəziyyətini əks etdirən informasiyalarda düzəliş aparmaq və göstəriciləri müqayisəli görünüşə gətirmək lazımdır.

Misal. Əvvəlki dövr ərzində təşkilat 1000 min man. məbləğində xalis mənfəət əldə etmişdir. Hesabat dövrü ərzində xalis mənfəətin məbləği 1500 min manata bərabər olmuşdur. Riyazi nöqteyi-nəzərdən xalis mənfəətin məbləği 500 min man. (1500 min man. -1000 min man.) çoxalmışdır. Nəzərdən keçirdiyimiz dövrlər ərzində inflyasiyanın sürəti 70% təşkil etmişdir. Müvafiq surətdə pul vəsaitlərinin alıcılıq qabiliyyəti aşağı düşmüşdür. Göstəriciləri müqayisəyə gətirmək üçün əvvəlki ilin xalis mənfəətində cari ilin inflyasiya sürəti ilə əlaqədar düzəliş aparmaq lazımdır. Düzəliş məbləği 700 min man. (1000 min man. x 70%) təşkil edir. Yenidən hesablamanı nəzərə alsaq, xalis mənfəət məbləği 200 min man. (1700 min man.- 1500 min man.) azalmışdır.

İnflyasiya sürəti hiperinflyasiya mərhələsinə keçdikdə onun mütləq əhəmiyyəti Standartda müəyyənləşdirilməmişdir. 30№-li MMUS-ə uyğun surətdə maliyyə hesabatlarında düzəliş edilməsi haqqında verilən qərar subyektiv məna daşıyır.

Hiperinflyasiyanın mövcudluğu aşağıdakı qaydada xarakterizə olunur:

- Əhali, qaydaya görə özünün pul yığımını qeyri-pul formasında, yaxud nisbətən stabil xarici valyuta ilə qoruyur;
- Əhali, qaydaya görə özünün pul yığımını ölkənin milli valyutası ilə deyil, stabil xarici valyuta ilə qoruyur. Milli valyuta ilə məbləğ, onun alıcılıq qabiliyyətini identifikasiya etmək üçün daha stabil xarici valyuta ilə qiymətləndirilir;
- Satış, kreditlə alışa bərabər surətdə kreditin verildiyi müddətdə onun alıcılıq qabiliyyətinin ehtimal olunan itkisi qiymətilə əvəzlənir (hətta kreditin müddəti qısa olduğu hallarda da);
- əməkhaqqı, qiymətlər və faiz dərəcələri qiymət indeksləri nəzərə alınmaqla düzəlişə məruz qalır;
- üç il ərzində inflyasiyanın ümumi artımı 120%-ə yaxınlaşır, yaxud onu üstələyir.

Maliyyə hesabatında hiperinflyasiya mərhələsində olan ölkənin valyutası əsasında düzəliş aparmaq mühakimələrin formalaşması prosesində müəyyən fəaliyyət göstərilməsini və subyektiv fikirlər irəli sürülməsini

tələb edir. Belə bir amil vacibdir ki, bütün təşkilatlar göstəricilərdə düzəliş apardıqda vahid yanaşma tətbiq etsinlər:

- maliyyə hesabatı hesabat tarixinə qüvvədə olan uçot valyutası ilə tərtib edilməlidir;
- 30№-li MMUS-in tətbiqi dövrünün başlanğıcı ölkədə hiperinflyasiyanın müəyyənləşdirildiyi dövrlə üst-üstə düşməlidir;
- hiperinflyasiya şəraitində olan ölkənin valyutası ilə hesabat tərtib edən təşkilatların bilavasitə eyni tarixdən etibarən MMUS-i tətbiq etmələri məqsədəuyğun olardı.

Təşkilatlar maliyyə hesabatlarını faktiki dəyər əsasında tərtib edə bilər. Bu halda qiymətlərin ümumi səviyyəsinin, yaxud müxtəlif aktivlərin dəyişikliyə uğraması nəzərə alınmır (bəzi istisnalar olmaqla). Məsələn, əsas vəsaitlər, qeyri-maddi aktivlər, yaxud investisiyalar. Təşkilatlar, həmçinin aktivlərin bərpa dəyərini və onların dəyərindəki dəyişiklikləri nəzərə almaqla özlərinin maliyyə hesabatlarını tərtib edə bilərlər. İqtisadiyyatı hiperinflyasiya şəraitində olan ölkənin valyutası əsasında maliyyə hesabatlarının yenidən nəzərdən keçirilməsi qaydası, onun hansı əsasda hazırlanmasından asılıdır.

Maliyyə hesabatında düzəliş ümumi qiymət indeksinin tətbiqi ilə həyata keçirilməlidir. Bu indekslər daha çox qəbul ediləndir. Belə ki, həmin indekslər ümumi alıcılıq qabiliyyətində baş verən dəyişiklikləri əks etdirir, eyni zamanda malların, iş və xidmətlərin əksəriyyəti üçün qiymətlərin tərəddüd etməsinin geniş səpgisini əhatə edir. Qeyd olunan indekslər üçün qaydaya görə dövlət səviyyəsində müntəzəm hesablamalar, ümumi yanaşma, vahid göstəricilər əsasında hesablamalar, davamlı tətbiq olunma imkanları və s. xarakterikdir.

Əgər, göstəricilərinin düzəlişə ehtiyacı olan müxtəlif dövrlər üçün ümumi qiymət indeksi yoxdursa, digər indeksdən, yaxud başqa üsullardan istifadə edilməsi zəruridir (məsələn, hesabatın tərtib olunduğu valyuta ilə mübadilə məzənnəsi arasında dəyişikliyə əsaslanan qiymətlərin tətbiqi). Həmçinin müstəqil peşəkar qiymətləndirən mütəxəssislərin cəlb olunması imkanları da nəzərdən qaçırılmamalıdır.

Maliyyə hesabatlarında, o cümlədən balansda, mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda, eləcə də pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatda bütün maddələr hesabat tarixinə qüvvədə olan ölçü vahidləri ilə verilməlidir.

11.2. İlkin dəyərə əsaslanan maliyyə hesabatları

Hesabat tarixinə qüvvədə olan qiymətləndirmə vahidləri ilə əks etdirilməyən balans məbləğləri onlara ümumi qiymət indeksi tətbiq olunmaqla düzəldilir.

Pul maddələrinə düzəliş edilmir, belə ki, onlar artıq qüvvədə olan pul vahidləri ilə əks etdirilmişdir. Pul maddələrinə mövcud olan pul vəsaitləri və pul vəsaitləri ilə ödəniləcək və ya alınacaq maddələr aiddir.

Razılaşma əsasında qiymət dəyişiklikləri ilə bağlı olan aktiv və öhdəliklərə hesabat tarixində ödənməyən qalığın müəyyən olunması məqsədilə, razılaşmaya əsasən düzəliş edilir. Bu maddələr yenidən təqdim olunan balans hesabatında düzəldilmiş məbləğləri ilə əks etdirilir.

Bütün digər aktivlər və öhdəliklər qeyri-monetar maddələrdir. Bəzi qeyri-monetar maddələr, satışın mümkün xalis dəyəri və ya bazar dəyəri kimi hesabat tarixində olan məbləğlər ilə uçota alınır və bu səbəbdən onlara düzəliş edilmir. Bütün digər qeyri-monetar maddələr yenidən təqdim olunur.

Qeyri-monetar maddələrin əksəriyyəti ilkin dəyəri və köhnəlmə çıxılmaqla ilkin dəyəri ilə uçota alınır. Bu səbəbdən onlar alış tarixinə olan məbləğləri ilə əks etdirilir. Hər maddə üzrə ilkin dəyərin və ya köhnəlmə çıxılmaqla ilkin düzəldilmiş məbləği, onun ilkin dəyəri və ya yığılmış amortizasiyanın cəminə alış tarixindən hesabat tarixinə qədər qiymətlərin ümumi indeksində baş verən dəyişiklik məbləğinin tətbiq edilməsi ilə müəyyən edilir. Bu səbəbdən torpaq, tikinti və avadanlıqların, investisiyaların, xammal və mal ehtiyatlarının, qudvilin, patentlərin, ticarət markalarının və analoji aktivlərin dəyəri, onların alış tarixindən etibarən yenidən təqdim olunur.

Torpaq, tikili və avadanlıqların ayrı-ayrı obyektlərinin alış tarixi haqqında dəqiq məlumat mövcud olmaya, onların qiymətləndirilməsi isə mümkün olmaya bilər. Belə nadir hallarda 30№-li Standartın tətbiqinin ilk mərhələsində, onların yenidən tətbiq olunması üçün əsas kimi müstəqil peşəkar qiymətləndirmənin istifadə olunması tələb oluna bilər.

Bəzi qeyri-monetar maddələr, məsələn, daha erkən tarixə yenidən qiymətləndirilən torpaq, tikili və avadanlıqlar alış və ya hesabat tarixində qüvvədə olan məbləğlərdən fərqli məbləğlərlə uçota alınır. Belə hallarda balans dəyəri yenidən qiymətləndirmə tarixindən yenidən təqdim olunur.

Qeyi-monetar maddənin yenidən təqdim olunmuş məbləği, aktivin gələcək istifadəsi hesabına (satış və ya digər xaricolma daxil edilməklə) bərpa edilən məbləğdən artıq olarsa, müvafiq Standartlara uyğun olaraq azaldılır. Bu səbəbdən belə hallarda torpaq, tikili və avadanlıqların, qudvilin, patentlərin və ticarət markalarının yenidən təqdim edilmiş məbləğləri bərpa edilən məbləğə qədər, mal-material ehtiyatlarının yenidən təqdim olunmuş məbləğləri satışın mümkün xalis dəyərinə qədər və qısamüddətli investisiyaların yenidən təqdim olunmuş məbləğləri bazar qiymətlərinə qədər azaldılır.

İştirak payı metoduna əsasən uçota alınan investisiya obyekti hesabatda hiperinflyasiya şəraitində olan ölkənin valyutası ilə təqdim oluna bilər. Bu investisiya obyektinin balansı və mənfəət və zərərlər haqqında hesabatı, investorun onun xalis aktivlərində və əməliyyat nəticəsində payının hesablanması məqsədilə yenidən təqdim olunur. İnvestisiya obyektinin yenidən təqdim olunan maliyyə hesabatları xarici valyuta ilə əks etdirildikdə, onlar hesabat dövrünün sonuna olan məzənnəyə əsasən konvertasiya olunur.

İnflyasiyanın təsiri adətən borclar üzrə məsrəflərdə tanınır. Borc vəsaitləri ilə müəyyənləşdirilən kapital xərclərinə düzəliş etmək və eyni zamanda borc vəsaitlərinin həmin dövr ərzində inflyasiyanı kompensasiya edən hissəsini kapitallaşdırmaq məqsədəuyğun deyil. Borc məsrəflərinin bu hissəsi onların çəkildiyi dövrdə xərc kimi tanınır.

Müəssisə aktivləri, əlavə faizlər hesablanılmadan ödəmənin təxirə salınmasına yol verən anlaşma əsasında əldə edə bilər. Faiz məbləğinin hesablanması məqsədəuyğun olmadığı hallarda bu aktivlərin məbləği alış tarixindən deyil, ödəniş tarixindən etibarən yenidən təqdim olunur.

30№-li Standartın ilk dəfə tətbiq edildiyi dövrün başlanğıcında, mülkiyyətçilərin kapitalının komponentləri, bölüşdürülməmiş mənfəət və yenidən qiymətləndirmə üzrə ehtiyat istisna olmaqla, bu komponentlərin qoyulduğu və ya hansı digər yolla yarandığı müvafiq tarixlərdən ümumi qiymət indeksinin tətbiqi vasitəsilə yenidən təqdim olunur. Əvvəlki dövrlərdə yaranmış yenidən qiymətləndirmə üzrə hər hansı ehtiyat çıxarılır. Yenidən təqdim olunmuş bölüşdürülməmiş mənfəət yenidən təqdim olunan balans hesabatının bütün digər məbləğləri əsasında müəyyən edilir.

İlk dövrün sonunda və sonrakı dövrlərdə kapitalın bütün komponentləri dövrün başlanğıcından, əgər bu daha gec tarix olarsa, onların qoyulduğu tarixdən ümumi qiymət indeksinin tətbiqi vasitəsilə yenidən təqdim olunur. Dövr ərzində kapitalda baş verən dəyişikliklər «Kapitalda dəyişikliklər haqqında hesabat üzrə» 2№-li MMUS-ə uyğun olaraq açıqlanır.

11.3. Hiperinflyasiya şəraitində balans maddələrinin yenidən nəzərdən keçirilməsi

Maliyyə hesabatını hiperinflyasiyanın təsirinə uyğun işləmək üçün balans maddələri yenidən nəzərdən keçirilməli və balans göstəricilərinə müvafiq düzəlişlər edilməlidir. Balans göstəricilərinə düzəliş edildikdə, ilk növbədə balans maddələrini pul və qeyri-pul maddələrinə ayırmaq lazımdır. Göstəricilərə düzəliş edilməsi bilavasitə bu amildən asılı ola bilər (cədvəl 11.1).

Cədvəl 11.1

Balans maddələrinin təsnifatı

Pul maddələri	Qeyri-pul maddələri
- pul vəsaitləri	- əsas vəsaitlər
- debitor və kreditor borcları	- qeyri-maddi aktivlər
- şübhəli borclar üzrə ehtiyat	- dəyərləri endirilən materiallar və ehtiyatlar
- pul vəsaitlərinin ekvivalentləri	- gələcək dövrlərin gəlirləri və xərcləri
- pul vəsaitləri ilə alınası, yaxud ödəniləsi digər maddələr	- kapital - pul vəsaiti olmayan digər bütün maddələr

Pul maddələrinin dəyəri hesabat tarixinə qüvvədə olan pul vahidləri ilə əks etdirilmişdirsə, onlar yenidən nəzərdən keçirilmir. Bu halda məbləğ onların alıcılıq qabiliyyətini göstərir.

Xarici valyuta ilə əks etdirilən pul maddələri hesabatın tərtib olunduğu tarixə qüvvədə olan məzənnə ilə yenidən qiymətləndirilir.

Qiymətin dəyişilməsi ilə müqavilə üzrə əlaqədar debitor və kreditor borcları və sair kimi pul maddələri yenidən qiymətləndirməyə məruz qalır. Hesabat tarixinə ödənilməmiş məbləğləri müəyyənləşdirmək və onlarda

müqavilənin şərtlərinə uyğun olaraq düzəliş aparmaq vacibdir. Satışın mümkün xalis dəyəri, yaxud ədalətli dəyərlə əks etdirilən məbləğlərdə qeyri-pul maddələri yenidən qiymətləndirilmir.

Misal. Təşkilat iqtisadiyyatı hiperinflyasiya şəraitində olan ölkənin valyutası ilə maliyyə hesabatı tərtib edir. Hesabatın tərtib edildiyi tarix balansda qeydə alınmışdır: hesabat tarixinə qüvvədə olan pul vahidilə əks etdirilən pul vəsaitləri (bu məbləğ milli uçot valyutası vahidinə 30 vahid məzənnə ilə yenidən hesablanmalıdır (30000 x 30), satışın mümkün xalis dəyərilə qiymətləndirilən material ehtiyatları, borc vəsaiti məbləğində düzəliş aparılması nəzərdə tutulan kreditor borcu (700000 x 1,7). Düzəliş cədvəlinin fraqmentləri aşağıdakı kimidir (cədvəl 11.2).

Cədvəl 11.2

Düzəliş cədvəlinin fraqmentləri

Balans maddələri	**Məbləğ, man.**	**Düzəliş**	**Yenidən hesablanmanı nəzərə almaqla məbləğ, man.**
Milli valyuta ilə pul vəsaitləri	2000000	-	2000000
Xarici valyuta ilə pul vəsaitləri	30000	30	900000
Ehtiyatlar	100000	-	100000
Kreditor borcları	400000	1,7	1190000

Yerdə qalan bütün qeyri-pul maddələri yenidən qiymətləndirilir**.**

Əgər qeyri-pul aktivləri əvvəllər yenidən qiymətləndirilməmişdirsə, faktiki maya dəyəri ilə uçota alınmışdırsa, onlar satın aldıqları tarixə mövcud olan məbləğdə əks etdirilir. Belə obyektlərə ehtiyatlar, əsas vəsaitlər, qeyri-maddi aktivlər və investisiyalar aiddir. Onların dəyəri satın alındıqları tarixdən hesabat tarixinədək baş verən qiymətlərin ümumi indeksindəki dəyişikliklər nəzərə alınmaqla düzəlişə məruz qalır. Bitməmiş istehsalın və hazır məhsulların dəyərində satınalma xərclərinin baş verdiyi tarixdən etibarən düzəliş aparılır və bu proses gələcəkdə də davam etdirilir.

Əgər qeyri-pul aktivləri əvvəllər yenidən qiymətləndirilməmişdirsə, onda bu halda onların balans dəyəri sonuncu yenidən qiymətləndirmə tarixindən etibarən təkrarən nəzərdən keçirilir.

Misal. Təşkilat, iqtisadiyyatı hiperinflyasiya şəraitində olan ölkənin valyutası ilə maliyyə hesabatı tərtib edir. Hesabatın tərtib olunduğu tarixə balansda əvvəlki dövrlərdə satın alınan əsas vəsait obyekti qeydə alınmışdır. Obyekt ilk dəyərlə qiymətləndirilir və əvvəllər yenidən qiymətləndirməyə məruz qalmamışdır. Onun satın alındığı dövrdən keçən müddət ərzində ümumi qiymət indeksi 3,21-ə bərabərdir. Obyektin ilk dəyəri yenidən qiymətləndirilərək 642 min man. (200 min man. x 3,21), yığılmış köhnəlmə məbləği isə yenidən qiymətləndirməni nəzərə almaqla, 160,5 min man. (50 min man. x 3,21) təşkil edir. Düzəlişlərin fraqmenti aşağıdakı cədvəldə verilmişdir (cədvəl 11.3).

Cədvəl 11.3

Düzəliş cədvəlinin fraqmentləri

Balans maddələri	**Məbləğ, man.**	**Yenidən qiymətləndirmə əmsalı**	**Yenidən qiymətləndirmə nəzərə alınmaqla məbləğ, man.**
İlkin dəyərlə əsas vəsait	200000	3,21	642000
Yığılmış köhnəlmə məbləği	50000	3,21	160500
Balans dəyəri	150000	-	481500

Ümumi qiymət indeksinin dəyişməsi hesabına aktivlərin yenidən qiymətləndirilməsi nəticəsində yenidən qiymətləndirilən dəyər onların ödəniləsi dəyərini üstələyə bilər. Bu halda qeyri-pul aktivlərinin yenidən qiymətləndirməyə məruz qalan dəyərini azaltmaq lazımdır. Əsas vəsaitlərin və qeyri-maddi aktivlərin dəyəri ödəniləsi məbləğ üzrə, ehtiyyatar satışın mümkün xalis dəyərilə, qısamüddətli maliyyə qoyuluşları isə bazar dəyərilə qiymətləndirilir.

30№-li Standartın tətbiqinin ilk dövrlərində kapitalın müvafiq elementləri yarandığı tarixdən ümumi qiymət indeksi nəzərə alınmaqla yenidən qiymətləndirilir. Əvvəlki dövrlərə görə qiymət artımının bütün məbləğləri hesablamalardan çıxılır. Birinci dövrün sonunda və bütün digər

sonrakı dövrlərdə kapitalın bütün elementləri ümumi qiymət indeksini tətbiq etməklə düzəlişə məruz qalır.

Misal. Təşkilat iqtisadiyyatı hiperinflyasiya şəraitində olan ölkənin valyutası ilə maliyyə hesabatı tərtib edir. Hesabatın tərtib olunduğu tarixə nizamnamə kapitalının məbləği 10000 man. təşkil edir. Nizamnamə kapitalının yarandığı andan keçən dövr ərzində qiymətin dəyişilməsinin ümumi indeksi 7,67-ə bərabərdir. Yenidən qiymətləndirməyə məruz qalan məbləğ 76700 man. (10000 x 7,67) məbləğində yenidən qiymətləndirilir. Düzəlişin fraqmenti aşağıdakı cədvəldə verilir (cədvəl 11.4).

Cədvəl 11.4

Düzəliş cədvəlinin fraqmenti

Balans maddəsi	**Məbdəğ, man.**	**Yenidən hesablama əmsalı**	**Yenidən hesablama nəzərə alınmaqla məbləğ, min man.**
Nizamnamə kapitalı	10000	7,67	76700

Bölüşdürülməmiş mənfəət göstəricisi ən axırda düzəlişə məruz qalır və balansın bütün digər maddələrinin düzəlişlərindən sonra müəyyənləşdirilir.

Misal. Təşkilat iqtisadiyyatı hiperinflyasiya şəraitində olan ölkənin valyutası ilə maliyyə hesabatı tərtib edir. Hesabatın tərtib olunduğu tarixə 30№-li Standartın müddəaları nəzərə alınmaqla, bütün balans maddələri yenidən qiymətləndirilmişdir. Bölüşdürülməmiş mənfəətin məbləği balansın bütün digər maddələri üzrə aparılan düzəlişləri nəzərə almaqla düzəlişə məruz qalır. Yenidən hesablama nəzərə alınmaqla xalis mənfəətin məbləği 1314300 manat (2581500 – 1190000 – 76700) təşkil edir. Hesabat tarixinə mühasibat balansı üzrə düzəliş cədvəli aşağıda verilmişdir (cədvəl 11.5.).

Cədvəl 11.5

Düzəliş məbləğləri nəzərə alınmaqla hesabat tarixinə mühasibat balansı üzrə düzəliş cədvəli

Balans maddələri	Düzəliş aparılanadək məbləğ, man.	Düzəliş məbləği, man.	Düzəliş nəzərə alınmaqla məbləğ, man.
Milli valyuta ilə pul vəsaiti	2000000	-	2000000
Ehtiyatlar	100000	-	100000
Əsas vəsaitlər	150000	331500	481500
Aktivlərin yekunu	2250000	-	2581500
Kreditor borcları	700000	-	1190000
Öhdəliklərin yekunu	700000	-	1190000
Nizamnamə kapitalı	10000	66700	76700
Xalis mənfəət	1540000	225200	1314800
Kapitalın yekunu	1550000	-	1391500
Passivlərin yekunu	2250000	-	2581500

Beləliklə, cədvəldən göründüyü kimi, hiperinflyasiya şəraitində faktiki dəyərlə qiymətləndirmə özünün mahiyyətinə görə əslində bərpa dəyəri deməkdir.

11.4. Xalis monetar maddələr üzrə mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın yenidən nəzərdən keçirilməsi

30№-li Standart mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda bütün maddələrin hesabat tarixində qüvvədə olan qiymətləndirmə vahidləri ilə əks etdirilməsini tələb edir. Beləliklə, bütün məbləğlər gəlir və ya xərc maddələrinin maliyyə hesabatlarına ilkin olaraq yazıldığı tarixdən sonra ümumi qiymət indeksində baş verən dəyişikliklərin tətbiqi vasitəsilə yenidən təqdim olunmalıdır.

İnflyasiya zamanı pul aktivləri və pul öhdəliklərindən artıq olan müəssisə isə aktiv və öhdəliklərin qiymət səviyyəsinə bağlı olmadığı dərəcədə alıcılıq qabiliyyətini yüksəldir. Xalis monetar maddələr üzrə bu mənfəət və ya zərər qeyri-monetar maddələrin, kapital, mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın maddələrinin yenidən təqdim olunmasından və indeksə

bağlı aktiv və öhdəliklərə düzəlişlərdən yaranan fərq kimi müəyyən edilə bilər. Mənfəət və ya zərər, ümumi qiymət indeksində dəyişikliklərin dövr ərzində pul aktivləri ilə pul öhdəlikləri fərqinin orta çəkili məbləğinə tətbiqi vasitəsilə qiymətləndirilə bilər.

Xalis monetar maddələr üzrə mənfəət və ya zərər xalis mənfəətə daxil edilir. Razılaşmaya əsasən qiymət dəyişikliklərinə bağlı olan aktiv və öhdəlik məbləğlərinə edilən düzəlişlər xalis monetar maddələr üzrə mənfəət və ya zərərə qarşı hesaba alınır. Faiz gəlirləri və xərcləri, eləcə də investisiya olunan və ya borc alınan vəsaitlərlə əlaqədar məzənnə fərqləri kimi, mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın digər maddələri, həmçinin xalis pul maddələri ilə assosiasiya edilir. Baxmayaraq ki, belə maddələr ayrıca açıqlanır, onların xalis monetar maddələr üzrə mənfəət və ya zərər ilə birlikdə mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda göstərmək faydalı ola bilər.

30№-li Standarta uyğun olaraq maliyyə hesabatlarının yenidən təqdim olunması fərdi aktiv və öhdəliklərin balans dəyəri və onların vergi tutulan əsası arasında fərqlərin yaranmasına səbəb ola bilər. Bu fərqlər **«Cari mənfəət vergisi üzrə» 3№-li və «Təxirə salınmış mənfəət vergisi üzrə» 4№-li MMUS-ə** uyğun olaraq uçota alınır.

Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın bütün maddələri hesabat tarixinə qüvvədə olan vahid ölçülərlə verilməlidir. Bu halda ümumi qiymət indeksi nəzərə alınmaqla bütün məbləğlər yenidən hesablanmağa cəlb edilməlidir. Qiymət indeksi gəlirlər, yaxud xərclər maddələrinin maliyyə hesabatına daxil edilməsinin ilkin tarixindən sonra baş verən bütün dəyişiklikləri nəzərə almalıdır. Qaydaya görə yenidən hesablama maddələri aylara bölməklə həyata keçirilir. Bu zaman həmin dövr ərzində ümumi qiymət indeksindəki dəyişiklik tətbiq edilir. Bəzi hallarda inflyasiyanın sürəti dəyişməzsə, onda orta illik indeksdən də istifadə imkanları nəzərdən qaçırılmamalıdır.

Gəlir göstəricisinə düzəliş edildikdə onu daxilolma üsulundan asılı olaraq nəzərdən keçirmək vacibdir. Əgər gəlirləri ayrı-ayrı birdəfəlik əməliyyatların bölümündə təqdim etmək mümkün olarsa, onda o, baş verdiyi tarixdən ötən dövr ərzində inflyasiyanı nəzərə almaqla düzəlişə məruz qalmalıdır. Əgər gəlirlər bərabər səviyyədə daxil olarsa, onda düzəliş inflyasiyanın dinamikasından asılı olaraq həyata keçirilməlidir. Məsələn, rüb və

yaxud il ərzində indeksin orta göstəricisinin köməyilə. Qaydaya görə xərc maddələrində düzəliş aparıldıqda onların göstəriciləri aybaay hazırlanır.

Maliyyə hesabatında xalis pul maddələri üzrə maliyyə nəticələri hesablanmalı və təqdim olunmalıdır. Pul aktivləri müəssisənin pul öhdəliklərini üstələyərsə, o, özünün alıcılıq qabiliyyətini itirmiş olur. Pul öhdəlikləri müəssisənin pul aktivlərindən çox olarsa, onda pulun alıcılıq qabiliyyəti yüksəlməyə doğru meyil edir.

Xalis pul maddələri üzrə mənfəət, yaxud zərər indeksasiya olunan aktivlərin və öhdəliklərin yenidən qiymətləndirilməsini nəzərə almaqla müəyyənləşdirilə bilər. Xalis pul maddələri üzrə mənfəət, yaxud zərərin hesablanmasının digər bir üsulu dövr ərzində pul aktivləri və pul öhdəlikləri arasında orta çəkili kəmiyyətdən asılı olaraq, qiymətin ümumi indeksində baş verən dəyişikliyin qiyməti ola bilər.

Misal. Təşkilat iqtisadiyyatı hiperinflyasiya şəraitində olan ölkənin valyutası ilə malyyə hesabatı tərtib edir. Hesabatın tərtib olunduğu tarix 30 №-li Standartın müvafiq müddəaları əsasında mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın bütün maddələri yenidən qiymətləndirilmiş və xalis pul maddələri üzrə maliyyə nəticələri müəyyənləşdirilmişdir. Xalis pul maddələri üzrə zərər xərclərin maya dəyərində aparılan düzəliş məbləği ilə kapitaldakı düzəliş məbləği arasındakı fərq kimi hesablanılır və (99300 man. (32600 + 66700) təşkil edir. Aşağıdakı cədvəldə mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda aparılan düzəlişlərin fraqmentləri verilir (cədvəl 11.6).

Cədvəl 11.6

Düzəliş məbləğləri nəzərə alınmaqla dövr ərzində mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın düzəliş cədvəlinin fraqmentləri

Maddələr	**Düzəlişə qədər olan məbləğ, man.**	**Düzəliş məbləği, man.**	**Düzəliş nəzərə alınmaqla məbləğ, man.**
Gəlirlər	920000	1146700	2066700
Xərclərin maya dəyəri	620000	32600	652600
Xalis pul maddələri üzrə zərər	-	-	99300
Mənfəət	1540000	-	1314800

Maliyyə hesabatı cari dəyər əsasında hazırlandıqda balansın bir sıra maddələrinin düzəlişə ehtiyacı olmur. Belə ki, həmin maddələr artıq hesabat tarixinə qüvvədə olan bərpa dəyərinin ölçü vahidləri ilə verilmişdir. İlkin dəyərlə verilən maddələrdə əvvəllər araşdırılan qiymətlərlə düzəliş aparılmalıdır. Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın maddələri hesabat tarixinə qüvvədə olan ölçü vahidlərinə uyğun olaraq qiymətin dəyişilməsinin ümumi indeksi yolu ilə düzəlişə məruz qalmalıdır.

30№-li Standart pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat da bütün maddələrin hesabat tarixində qüvvədə olan qiymətləndirmə vahidləri ilə əks olunmasını tələb edir.

Əvvəlki hesabat dövrü üzrə müvafiq rəqəmlər, onların ilkin dəyəri və ya cari dəyərə əsaslandırılmasından asılı olmayaraq, birləşdirilmiş (konsolidə olunmuş) maliyyə hesabatları hesabat dövrünün sonunda qüvvədə olan qiymətləndirmə vahidləri ilə təqdim olunacaq şəkildə, ümumi qiymət indeksi tətbiq edilməklə yenidən təqdim olunur. Daha erkən dövrlər üzrə açıqlanan məlumatlar, həmçinin hesabat dövrünün sonunda qüvvədə olan qiymətləndirmə vahidləri ilə təqdim olunur. Müqayisəli məbləğlərin başqa təqdimat valyutasında əks etdirilməsi məqsədilə «**Xarici valyuta məzənnələrində dəyişikliklərin uçotu üzrə» 22№-li MMUS** tətbiq olunur.

11.5. Xalis monetar maddələr üzrə birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatları

Maliyyə hesabatının hiperinflyasiyanın təsirinə uyğun işlənməsi prosesində mühüm məsələlərdən biri də birləşdirilmiş (konsolidə edlmiş) maliyyə hesabatlarının yenidən nəzərdən keçirilməsidir. Maiyyə hesabatlarını hiperinflyasiya şəraitində olan ölkənin valyutasında təqdim edən əsas müəssisə, həmçinin hiperinflyasiya şəraitində olan ölkənin valyutasında hesabat verən törəmə müəssisələrə malik ola bilər. Belə törəmə müəssisələrin maliyyə hesabatları, əsas müəssisənin birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatlarına daxil edilməzdən əvvəl, valyutasında hesabat verdiyi ölkənin ümumi qiymət indeksi tətbiq olunmaqla yenidən təqdim olunmalıdır. Bu törəmə müəssisə xarici müəssisə olduqda, onun yenidən təqdim olunmuş maliyyə hesabatları hesabat dövrünün sonuna olan məzənnəyə əsasən konvertasiya olunur. Hiperinflyasiya şəraitində olan ölkənin

valyutasında təqdim edilməyən törəmə müəssisələrin maliyyə hesabatları «**Xarici valyuta məzənnələrində dəyişikliklərin uçotu üzrə» 22№-li MMUS**-ə uyğun olaraq işlənir.

Müxtəlif hesabat tarixlərinə hazırlanan maliyyə hesabatları birləşdirildikdə, həm monetar, həm də qeyri-monetar maddələr birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatlarının tərtib olunduğu tarixə qüvvədə olan qiymətləndirmə vahidlərinə keçirilməlidir. İqtisadiyyat hiperinflyasiya şəraitində olan ölkənin valyutası ilə təqdim edilən birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatı 30№-li Standartın müddəaları nəzərə alınmaqla tərtib olunmalıdır. Bu zaman müxtəlif situasiyalar mümkündür:

- ana təşkilat və övlad şirkət hiperinflyasiya şəraitində olan ölkənin valyutası ilə hesabat verir;
- ana təşkilat, yaxud övlad şirkət müxtəlif ölkələrin, o cümlədən iqtisadiyyatı hiperinflyasiya şəraitində olan ölkənin valyutası ilə hesabat verir;
- ana təşkilat və övlad şirkət iqtisadiyyatı hiperinflyasiya şəraitində olan ölkənin valyutası ilə müxtəlif tarixlərə fərdi maliyyə hesabatları tərtib edir.

İqtisadiyyatı hiperinflyasiya şəraitində olan ölkənin valyutası ilə maliyyə hesabatı tərtib edən ana və onun övlad şirkətləri konsolidə edilmiş hesabat tərtib etdikdə müəyyən tələblərə əməl etməlidir. Konsolidə edilmiş hesabat tərtib olunmazdan əvvəl fərdi hesabatda ölkənin ümumi qiymət indeksinə uyğun olaraq düzəliş aparılmalıdır. Düzəliş proseduru əvvəllər araşdırılan qaydada həyata keçirilməlidir.

Ana və övlad şirkətlər müxtəlif ölkələrin valyutası əsasında konsolidə edilmiş hesabat tərtib etdikləri halda, hesabatların göstəriciləri müqayisəli görünüşə gətirilməldir. Əgər övlad şirkət xaricidirsə və hesabatı öz ölkəsinin valyutası ilə tərtib edirsə, onda göstəricilər hesabatın tərtib edildiyi tarixə qüvvədə olan valyuta məzənnəsi üzrə yenidən hesablanmalıdır. Əgər övlad müəssisə özünün hesabatını iqtisadiyyatı hiperinflyasiya şəraitində olan ölkənin valyutası ilə tərtib edirsə, onda müvafiq göstəricilər «**Xarici valyuta məzənnələrində dəyişikliklərin uçotu üzrə» 22№-li MMUS**-in tələbləri əsasında yenidən nəzərdən keçirilməlidir.

İqtisadiyyatı hiperinflyasiya şəraitində olan ölkənin valyutası ilə fərdi maliyyə hesabatları hazırlayan ana və övlad şirkətlər konsolidə edilmiş maliyyə hesabatları tərtib etdikdə müvafiq tələbləri gözləməlidir.Müxtəlif

dövrlərə tərtib edilən maliyyə hesabatları konsolidasiya olunduqda bütün pul və qeyri-pul maddələri konsolidə edilmiş maliyyə hesabatlarının tərtib edildiyi tarixə vahid ölçüyə gətirilməlidir.

Bu bir faktdır ki, hiperinflyasiya dövründən çıxan ölkənin valyutası ilə maliyyə hesabatı tərtib edən müəssisə subyektiv mühakimələr əsasında idarə olunur. Hiperinflyasiyanın mövcudluğuna dəlalət edən vəziyyətdən aralandıqda, ölkə iqtisadiyyatının inkişafının müsbət dinamikası əsas götürülməlidir. Belə hallarda maliyyə hesabatları 30№-li Standartın tələblərini gözləmədən tərtib edilməlidir. İqtisadiyyatı hiperinflyasiya şəraitində olan ölkənin valyutası ilə dövrün axırına təqdim edilən məbləğlər maliyyə hesabatının tərtib olunduğu tarixə qüvvədə olan ölçü vahidi ilə öz əksini tapmalıdır. Sonrakı hesabat dövrlərində bu məbləğlər balas kəmiyyətləri üçün əsas kimi götürüləcək.

11.6. Maliyyə hesabatlarında informasiyaların açıqlanması

Maliyyə hesabatlarında aşağıdakı maddələr açıqlanmalıdır**:**

- maliyyə hesabatlarının və əvvəlki dövrlər üzrə müvafiq rəqəmlərin, əməliyyat valyutasının ümumi alıcılıq qabiliyyətində dəyişikliklər nəzərə alınmaqla, yenidən hesablandığı və beləliklə, hesabat tarixində qüvvədə olan qiymətləndirmə vahidləri ilə təqdim olunduğu faktı;
- hesabat tarixində qiymət indeksinin adını və səviyyəsini, cari və əvvəlki hesabat dövrləri ərzində indeksdə baş verən dəyişiklikləri.

XII FƏSİL. ƏMƏLİYYAT SEQMENTLƏRİ ÜZRƏ HESABAT

12.1. "Əməliyyat seqmentləri üzrə" 34№-li Kommersiya təşkilatları üçün Milli Mühasibat Uçotu Standartı, onun məqsədi və təyinatı

12.2. Əməliyyat seqmentləri müəssisələrin komponenti kimi

12.3. Seqment hesabatlarında cəmlənmə meyarları və kəmiyyət hüdudları

12.4. Mənfəət və zərərlər, aktivlər və öhdəliklər haqqında məlumatlar

12.5. Seqment hesabatlarının ilkin və təkrar formatlarının formalaşması

12.6. Hesabat seqmentləri üzrə informasiyaların açıqlanması

12.1. "Əməliyyat seqmentləri üzrə" 34№-li Kommersiya təşkilatları üçün Milli Mühasibat Uçotu Standartı, onun məqsədi və təyinatı

"Əməliyyat seqmentləri üzrə" 34№-li Kommersiya təşkilatları üçün Milli Mühasibat Uçotu Standartı Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyinin 13 yanvar 2009-cu il tarixli əmri ilə təsdiq edilmişdir. Bu Standart "Əməliyyat seqmentləri" adlı 8№-li Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartı əsasında hazırlanmışdır.

Respublikanın bir sıra təşkilatları, xüsusən də çox böyük səhmdar cəmiyyətləri çoxsaylı mallar istehsal edir, müxtəlif xidmətlər göstərir və eyni zamanda müxtəlif texniki səviyyəsi, rentabelliyi, gələcək inkişaf perspektivləri olan müəssisələrdə ticarət, vasitəçilik və maliyyə fəaliyyəti həyata keçirirlər. İstehsal, xüsusən də malların satışı müxtəlif coğrafi zonalarda, dövlətlərdə, ərazilərdə (regionlarda) baş tutur ki, bu da öz təsirini təsərrüfat fəaliyyətinin nəticələrində göstərir. Bu xüsusiyyətlər haqqında informasiyalar mühasibat hesabatlarının bir çox istifadəçiləri üçün çox böyük maraq doğurur.

Bazar iqtisadiyyatı şəraitində mühasibat hesabatlarında təsərrüfat fəaliyyətinin ümumi nəticələri haqqında informasiyaları təşkilatın fəaliyyətinin istiqamətlərini, yaxud cografi rayonları xarakterizə edən müxtəlif

tərkib hissələri üzrə diferensiallaşdırmaq məqsədəuyğundur. Belə informasiyalar bir-birilə qarşılıqlı əlaqəsi olan iri şirkətlər qrupunun, təqdim etdikləri icmal konsolidə edilən hesabatlar üçün xüsusilə aktualdır. Bu məqsədlə təşkilatların fəaliyyətini informasiya məqsədləri üçün müəyyən qaydalara əsaslanan müxtəlif seqmentlərə bölmək olar. Təşkilatın seqmentləri haqqında informasiya ümumi mühasibat hesabatlarının tərkibində verilir.

Seqment hesabatı – ayrıca əməliyyat və coğrafi seqmentlər üzrə məhdudlaşan və müəyyən təsərrüfat şəraitində təşkilatın fəaliyyətinin bir hissəsi haqqında informasiyaları açıqlayır. Belə informasiyaların təqdimatı, onun formalaşması və mühasibat hesabatında əks etdirilməsi kredit təşkilatları istisna olmaqla, bütün kommersiya təşkilatlarında "**Əməliyyat seqmentləri üzrə" 34№-li Milli Mühasibat Uçotu Standartı** vasitəsilə tənzimlənir. Bu Standart aşağıdakılara tətbiq olunur:

a) müəssisənin ayrıca və xüsusi maliyyə hesabatlarına;

b) əsas müəssisəsi olan qrupun konsolidə edilmiş maliyyə hesabatlarına (standartın 5-ci maddəsi).

Həm Beynəlxalq, həm də milli Standartlarda müəyyən edildiyi kimi, seqmentlər üzrə informasiyalar kiçik müəssisələr tərəfindən tətbiq oluna bilməz.

Ayrıca seqmentlər təşkilatlar tərəfindən müstəqil surətdə özlərinin təşkilati və idarəetmə strukturundan asılı olaraq fərqləndirilir. İcmal mühasibat hesabatlarında hesabat seqmentlərinin siyahısı onu tərtib edən təşkilat tərəfindən müəyyənləşdirilir. Ümumi halda hesabat seqmentinə aid edilən bölmələrin satışdan gəliri, mənfəətin həcmi və aktivlərin dəyəri təşkilatın müvafiq göstəricilərinin 10 faizindən az olmamalıdır. Hesabat seqmentinin seçilməsinin əsası kimi yuxarıda sadalanan parametrlərdən yalnız birisi nəzərə alına bilər (seqment özünün gəlirlərinin çox böyük hissəsini kənar təşkilatlara satışdan əldə etdiyi hallarda).

Kənar təşkilatlarla əməliyyatlardan alınan ümumi gəlir bütün hesabat seqmentləri üçün təşkilatın ümumi gəlirinin 75 faizindən az olmamalıdır. Əgər bu normativ uyğun gəlmirsə, əlavə hesabat seqmentlərinə müraciət olunmalıdır.

Əməliyyat seqmenti risklərlə, rentabellik səviyyəsi və həmin təşkilatın digər mallarının, iş və xidmətlərinin göstəriciləri ilə fərqlənən

həmcins mallar, mal qrupları, istehsalatlar, iş və xidmətlər üzrə təşkilatın fəaliyyətini xarakterizə edir.

Bu zaman malların (iş və xidmətlərin) bir seqmentində oxşarlıq və birləşə bilmək imkanlarını xarakterizə edən aşağıdakı amillər nəzərdən keçirilir:

- təyinatı;
- istehsalın xarakteri;
- istehlakçılar;
- satış (yayılmaq) metodları;
- təşkilatdaxili idarəetmə.

Hesabat seqmentləri seçildikdə mühasibat hesabatlarından istifadə edənləri yaddan çıxartmaq olmaz: hesabat seqmenti üzrə informasiya dəqiq, etibarlı və müqayisəyə gələn olmalıdar.

Coğrafi seqmentlər – təşkilatların fəaliyyətini müəyyən ərazi çərçivəsində (bölgələr, regionlar) xarakterizə edir.

Coğrafi hesabat seqmentlərini fərqləndirdikdə aşağıdakılara diqqət yetirmək məqsədəuyğundur:

- iqtisadi və siyasi şərtləri müəyyən edən oxşarlıq;
- müxtəlif coğrafi regionlarda aparılan fəaliyyət üzrə sabit əlaqələrin mövcudluğu;
- həyata keçirilən fəaliyyətin oxşarlığı;
- müvafiq coğrafi regionlarda baş verən risklər;
- valyuta nəzarəti və valyuta risklərindəki qaydaların ümumiliyi.

Coğrafi hesabat seqmentləri təşkilatın aktivlərinin yerləşdiyi yerlər üzrə (zavodların, istehsalat güclərinin və i.a. yerləşməsi), yaxud malların təchizatı bazarları, fəaliyyətin digər nəticələri (sifarişçilərin, iş, xidmət və c. istehlakçıların yerləşməsi) üzrə fərqləndirilə bilər.

Hesabat seqmentləri seçildikdə, nəzərdən keçirilən amillər haqqında ümumiləşdirilən informasiya aşağıdakı cədvəldə verilmişdir (cədvəl 12.1).

Cədvəl 12.1

Hesabat seqmentlərinin seçimi ilə bağlı faktlar haqqında ümumiləşdirilmiş informasiyalar

Əməliyyat seqmentləri	Coğrafi seqmentlər
Malların, iş və xidmətlərin seqmentləri	İqtisadi və siyasi şərtlərin oxşarlığı
İstehsal prosesinin xarakteri	Həyata keçirilən fəaliyyətin oxşarlığı
Malların, iş və xidmətlərin istehlakçılarının xarakteri	Konkret əməliyyatların ərazicə yaxınlığı
Malların satışı, yayılması, xidmətlərin təklif olunması üçün istifadə edilən metodlar	Valyuta nəzarəti və valyuta riskləri qaydası

Hesabat seqmentinin gəlirləri, xərcləri və maliyyə nəticələri müəssisə üzrə bütövlükdə olduğu qaydada müəyyənləşdirilir. Bu zaman bəzi xüsusiyyətlər nəzərə alınmalıdır. Müəssisə hər bir seqment üçün mənfəət və ya zərərin, ümumi aktivlərin qiymətləndirilməsinin hesabatını verməlidir. Eyni zamanda hər bir hesabat verilməli seqment haqqında aşağıdakılar açıqlanmalıdır: kənar müştərilərdən gəlir; eyni müəssisənin müxtəlif əməliyyat seqmentləri ilə olan razılaşmalardan alınan gəlir; faiz gəlirləri; faiz xərcləri; amortizasiya və qiymətdən düşmə xərcləri; müəssisənin digər birgə müəssisələrin mənfəət və zərərindəki kapital metodu ilə uçota alınmış payı; gəlir vergisi xərcləri; amortizasiya və qiymətdən düşmədən başqa digər maddi qeyri-pul maddələri.

Konkret olaraq **seqmentin gəlirləri** dedikdə, bilavasitə həmin seqment üzrə əməliyyatlardan alınan gəlirlər başa düşülür. Gəlirlər kənar müştərilərdən, habelə təşkilatın digər seqmentlərindən alınan gəlirlərə bölünür. Fövqəladə gəlirlər, həmçinin dividendlər və faizlər formasında gəlirlər, investisiyaların satılmasından və borcların ödənilməsindən gəlirlər seqmentlərin gəlirlərinə daxil edilmir (əgər seqment əməliyyatları bütövlükdə maliyyə xarakterli deyildirsə).

Seqment xərcləri dedikdə, bilavasitə seqmentin fəaliyyəti ilə bağlı əməliyyatların gedişində meydana çıxan xərclər və qismən də əsaslandırılmış şəkildə həmin seqmentə aid oluna biləsi təşkilatın ümumi xərclərinin bir

hissəsi başa düşülür. Fövqəladə xərclər, investisiyanın satışından və borcların ödənilməsindən zərərlər, ödənilən faizlər, ümumi inzibati xərclər, mənfəət vergisi üzrə ödənişlər və təşkilatın digər analoji xərcləri seqment xərclərinə aid edilmir.

Seqmentin maliyyə nəticələri onun gəlir və xərclərini müqayisə etməklə müəyyənləşdirilir. Bu zaman azlıqların payı nəzərə alınmır.

Seqmentin aktivləri öz tərkibinə əməliyyat fəaliyyətində istifadə olunan dövriyyə ehtiyatları, debitor borcları və pul vəsaitləri, habelə həmin seqmentə aid edilən əsas vəsaitlər və qeyri-maddi aktivlər daxil edilir. Təşkilatın ümumi məsələlərinin həllində və onun idarə olunmasında sərf olunan xərclər seqmentin tərkibinə daxil edilmir. İki və daha çox seqment tərəfindən istifadə olunan aktivlər onların hesabatının qalıq dəyəri ilə qeydə alınır (mənfəətin vergiyə cəlb olunması ilə bağlı meydana çıxan debitor borcları istisna olunur).

Seqmentin öhdəlikləri malsatanlara və heyətə olan kreditor borclarından, avans daxilolmalarından, hesablanılan öhdəliklərdən (zəmanətli xidmət üzrə ehtiyatlar) və s. ibarətdir. Borclar və kreditlər üzrə öhdəliklərin faizləri seqmentin xərclərinə aid edildiyi halda, həmin öhdəliklər seqment hesabatında öz əksini tapır. Mənfəət vergisi üzrə öhdəliklər seqmentlərin öhdəliklərinə daxil edilmir.

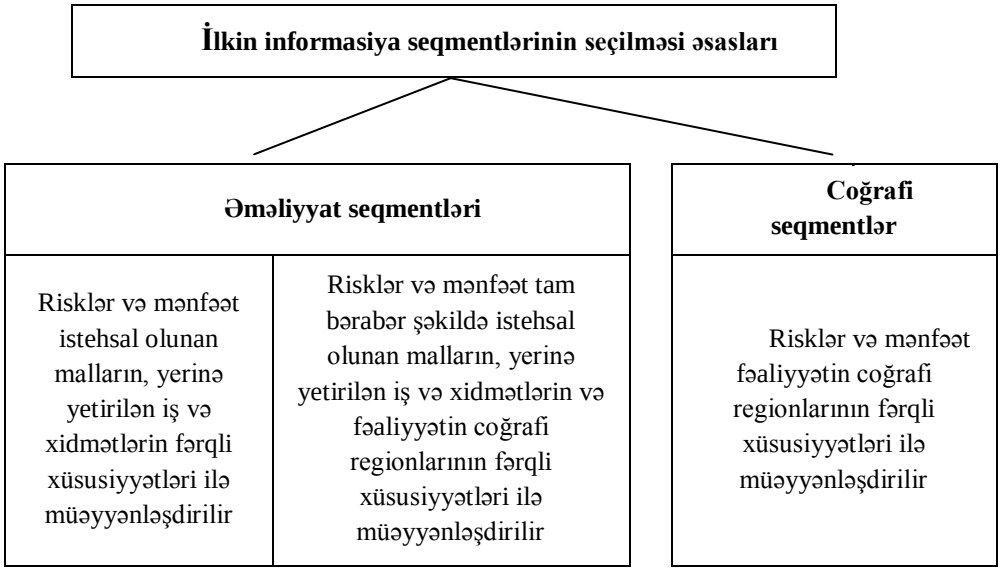
Seqmentin uçot siyasəti müəssisənin ümumi uçot siyasətindən fərqlənmir və əksinə, onu tamamlayır. Xüsusi uçot siyasətində gəlirlərin və xərclərin bölgüsü qaydası, onların tərkibi, seqmentlərin qarşılıqlı məqbullarının qiymətləndirilməsi metodları və s. müəyyənləşdirilir.

İcmal mühasibat hesabatları tərtib edildikdə, seqmentlər üzrə informasiyaların təqdim olunmasına həsr edilən ucot siyasəti icmal mühasibat hesabatını tərtib edən təşkilat tərəfindən hazırlanılır.

Hesabat seqmentlərinin, gəlirlərin, xərclərin, aktivlərin, öhdəliklərin və s. ayrılıqda qeydə alınması ilə nəticələnən uçot siyasətindəki dəyişikliklərin bir çox hallarda maraqlı istifadəçilərin həmin informasiyalara qiymət verməsinə təsir göstərə biləcəyini nəzərə alaraq, həmin dəyişikliklər səbəbləri də göstərilməklə, mühasibat hesabatına əlavədə açıqlanmalıdır.

Seqmentlər üzrə ilkin və təkrar informasiyalar üstünlük təşkil edən risklərin və rentabelliyin səviyyəsindən asılı olaraq fərqləndirilir. Əgər ilkin informasiya dedikdə, əməliyyat seqmentləri üzrə informasiyalar başa

düşülürsə, onda təkrar informasiya kimi coğrafi seqmentlərlə bağlı informasiyalar xarakterizə edilir. Əksinə, ilkin informasiya coğrafi seqmentlər üzrə verilirsə, təkrar informasiya əməliyyat seqmentlərini əks etdirir (şəkil 12.1).



Şəkil 12.1. **Seqmentlər üzrə informasiyaların açıqlanması**

Beynəlxalq Standartların tövsiyəsinə görə, seqmentlər üzrə ilkin (təkrar) informasiyaları şirkətlərin təşkilati strukturundan asılı olaraq formalaşdırmaq məqsədəuyğundur. Seqmentləri yalnız kənar hesabatlar üçün hazırlamağa cəhd göstərmək bütün hallarda səhvlərə və informasiyaların hazırlanmasında gərginliklərə gətirib çıxarır.

Seqmentlər üzrə ilkin informasiya aşağıdakı göstəricilər üzrə açıqlanır:

- satışın ümumi məbləği;
- hesabat seqmentlərinin maliyyə nəticəsi (mənfəət, yaxud zərər);
- hesabat seqmentlərinin öhdəliklərinin ümumi balans məbləği;
- seqmentlərin əsas vəsaitlərinə və qeyri-maddi aktivlərinə hesablanmış amortizasiya ayırmalarının ümumi məbləği;
- seqmentlərin övlad və asılı cəmiyyətlərində xalis mənfəətdə (zərərdə) məcmu payı;
- asılı və övlad cəmiyyətlərə qoyuluşların ümumi məbləği.

Seqmentlər üzrə təkrar informasiya ixtisar olunmuş variantda açıqlanır. Əməliyyat və coğrafi seqmentlər üçün tələb olunan göstəricilər üzrə informasiyaların açıqlanması eyni deyildir. Belə ki, təkrar əməliyyat seqmentləri üçün aşağıdakı göstəricilər haqqında informasiyalar zəruridir:

- kənar alıcılara satışdan alınan gəlir;
- aktivlərin balans kəmiyyəti;
- əsas vəsaitlərə və qeyri-maddi aktivlərə kapital qoyuluşlarının məbləği.

Təkrar coğrafi seqmentlər üzrə informasiyalar aşağıdakı göstəricilər əsasında açıqlanmalıdır:

- təchizat bazarlarının yerləşməsi üzrə fərqləndirilən coğrafi regionların bölümündə kənar malalanlara satışdan alınan gəlir (əgər həmin coğrafi seqmentlərin gəliri təşkilatın kənar alıcılara satışının ən azı 10 faizini təşkil edirsə);
- aktivlərin yerləşdiyi ərazi üzrə fərqləndirilən coğrafi seqmentlərin aktivlərinin balans dəyəri bütün coğrafi seqmentlərin aktivlərinin ən azı 10 faizini təşkil edirsə;
- əsas vəsaitlərə və qeyri-maddi aktivlərə seqmentlər üzrə kapital qoyuluşlarının məbləği bütün coğrafi seqmentlər üzrə aktivlərin dəyərinin ən azı 10 faizini təşkil edirsə.

Seqmentlər üzrə informasiyalar təşkilatın fəaliyyətinin ümumi nəticələri ilə əlaqələndirilməklə, çox böyük sayda göstəriciləri özündə əks etdirir.

Bütün hallarda seqment hesabatları təşkilatın mənfəət və zərərlər haqqında hesabatının ümumi göstəriciləri ilə uzlaşdırılmalıdır. Seqment hesabatlarının **"Aktivlərin ümumi balans dəyəri**" və "**Öhdəliklərin ümumi dəyəri"** adlı bölmələri təşkilatın mühasibat balansı ilə uzlaşdırılır.

Qeyd olduğu kimi, seqmentlər üzrə təkrar informasiya ixisar olunmuş qaydada açıqlanır. **"Əməliyyat seqmentləri üzrə" 34№-li Milli Mühasibat Uçotu Standartı** nəzərdə tutulan bütün seqment göstəricilərinin təkrar informasiyalarının açıqlanmasını qadağan etmir. Xüsusən də bir sıra informasiyaların hesabata əlavələrdə açıqlanması daha səmərəli sayıla bilər:

- hər bir əməliyyat seqmentində məhsulların və xidmətlərin tipləri;
- hər bir coğrafi seqmentin tərkibi ;
- seqment uçot siyasətində dəyişiklər;

- seqmentlərarası köçürmələr üçün qiymətqoyma metodları;
- hesabat seqmentləri üzrə aktivlərin və öhdəliklərin, gəlirlərin və s. göstəricilərin, həmin maddələr üzrə təşkilatın ümumi göstəriciləri ilə üzləşdirilməsi.

12.2. Əməliyyat seqmentləri müəssisələrin komponenti kimi

Əməliyyat seqmenti aşağıdakı müəssisələrin komponentidir:

- gəlir əldə etdiyi və ya öhdəlik qazandığı kommersiya fəaliyyətləri ilə məşğul olanlar;
- əməliyyat nəticələri baş qərar qəbul edən şəxs tərəfindən seqmentə vəsaitlərin bölüşdürülməsi və onun fəaliyyət nəticələrinin qiymətləndirilməsi məqsədi ilə təhlil edilənlər;
- ayrıca maliyyə məlumatı göz qabağında olanlar.

Əməliyyat seqmenti hələ gəlir gətirməyən kommersiya fəaliyyəti ilə məşğul ola bilər. Başlanğıc əməliyyatlar gəlir gətirməzdən öncə əməliyyat seqmentlərinə misal ola bilər.

Müəssisənin hər bir hissəsinin əməliyyat seqmenti və ya əməliyyat seqmentinin bir hissəsi olması zəruri deyildir. Bu MMUS məqsədləri üçün, müəssisənin işçilərinə əmək fəaliyyətinin başa çatmasından sonrakı mükafatlandırma planları əməliyyat seqmentləri deyildir.

"Baş qərar qəbul edən şəxs" termini xüsusi vəzifə sahibi olan rəhbər şəxsdən daha çox funksiyanı bildirir. Bu funksiyanın vəzifəsi vəsaitləri müəssisənin seqmentlərinə paylaşdırma və müəssisənin fəaliyyətinin nəticələrinin qiymətləndirilməsindən ibarətdir.

Əməliyyat seqmentlərinin üç xassəsi bir çox müəssisələrin əməliyyat seqmentlərini aydın şəkildə göstərir. Buna baxmayaraq, müəssisə öz kommersiya fəaliyyətini müxtəlif yollarla göstərilmiş hesabatlar vasitəsilə təqdim edə bilər. Baş qərar qəbul edən şəxs seqment məlumatlarının birdən artıq növündən istifadə etdiyi halda, hər bir komponent üçün kommersiya fəaliyyətinin təbiəti, onlara cavabdeh olan şəxslərin mövcudluğu və direktorlar şurasına təqdim olunmuş məlumat da daxil olmaqla, digər amillər müəssisənin əməliyyat seqmentlərini təyin edən komponentlər toplusunu müəyyən edə bilər.

Ümumiyyətlə, hər bir əməliyyat seqmentinin fəaliyyəti, maliyyə nəticələri, proqnozlaşdırma və seqmentin planları məqsədilə cavabdeh olan və bunlar barədə baş qərar qəbul edən şəxsə mütəmadi olaraq məruzə edən idarəedici şəxs vardır. Belə şəxsə **"Seqment meneceri"** deyilir. **"Seqment meneceri"** termini xüsusi vəzifəli şəxsi yox, funksiyanı bildirir. Baş qərar qəbul edən şəxs, həmçinin bəzi əməliyyat seqmentlərinin seqment meneceri ola bilər.

Paraqrafın əvvəlində qeyd etdiyimiz xüsusiyyətlər seqment menecerlərinin cavabdeh olduğu iki və daha artıq müəssisə komponentinə tətbiq oluna bilər. Baş qərar qəbul edən şəxs hər iki komponent toplusunun əməliyyat nəticəsini və hər ikisi üçün əldə oluna bilən maliyyə məlumatını təhlil edir. Bu halda müəssisə 34№-li Standarta istinad edərək, əməliyyat seqmentlərinin hansı komponentlər toplusu tərəfindən təyin edildiyini müəyyən edir.

12.3. Seqment hesabatlarında cəmlənmə meyarları və kəmiyyət hüdudları

Əməliyyat seqmentləri tez-tez eyni iqtisadi xassələri olduğu halda, eyni uzunmüddətli maliyyə nəticələrini nümayiş etdirir. Misal üçün, iqtisadi xassələri eyni olduğu halda, iki əməliyyat seqmentinin satışının malların maya dəyərinə uzunmüddətli ümumi nisbətlərinin eyni olması təxmin edilə bilər.

Cəm, bu Standartın əsas prinsiplərinə uyğun gəldiyi halda, iki və daha çox əməliyyat seqmenti bir seqment şəklində cəmlənə bilər. Bunun üçün seqmentlər eyni iqtisadi xassələrə və aşağıdakı xüsusiyyətlərə malik olmalıdır:

- mal və xidmətlərin təbiəti;
- istehsal mərhələlərinin təbiəti;
- mal və xidmətlərin müştərilərinin növü və sinfi;
- malların paylanması və ya xidmətlərin göstərilməsi üsulları;
- uyğun olan halda tənzim edən ətraf mühitin təbiəti: məsələn, bank, sığorta və ya ictimai müəssisələr.

Müəssisə, aşağıdakı kəmiyyət hüdudlarında olan əməliyyat seqmentlərinin məlumatları haqqında ayrıca hesabat verməlidir:

- gəliri (həm də seqmentdaxili satış və köçürmələr daxil olmaqla) əməliyyat seqmentlərinin (daxili və kənar) toplanmış gəlirinin ən azı 10 faizini təşkil edir;
- hesabatda göstərilmiş mənfəət və zərəri bütün əməliyyat seqmentlərinin birləşdirilmiş hesabatda verilmiş mənfəətindən bütün əməliyyat seqmentlərinin birləşdirilmiş hesabatda verilmiş zərərindən ən azı 10 faizini təşkil edir;
- onun aktivləri əməliyyat seqmentinin birləşdirilmiş aktivlərinin ən azı 10 faizini təşkil edir.

Rəhbərliyin seqment haqqında məlumatının maliyyə hesabatı istifadəçilərinə faydalı olacağına inanması halında kəmiyyət hüdudlarına cavab verməyən əməliyyat seqmentləri haqqında hesabat verilməli və ayrıca açıqlanmalıdır.

Əməliyyat seqmentlərinin hesablanmış gəliri müəssisənin ümumi gəlirinin 75 faizdən aşağısını təşkil edən zaman hesabat verilməli seqmentlərdə müəssisənin gəlirinin ən azı 75 faizi əks olunana qədər əlavə əməliyyat seqmentləri, hesabat verilməli seqmentlər kimi tanınır.

Müəssisə, maliyyə hesabatının istifadəcilərinə imkan yaratmaq üçün məşğul olduğu kommersiya fəaliyyətinin təbiəti, maliyyə təsirlərini və fəaliyyət göstərdiyi iqtisadi mühiti qiymətləndirmək məqsədi ilə müvafiq məlumatları açıqlamalıdır.

12.4. Mənfəət və zərərlər, aktivlər və öhdəliklər haqqında məlumatlar

Müəssisə hər bir hesabat verilməli seqment üçün mənfəət və ya zərərin, ümumi aktivlərin qiymətləndirilməsinin hesabatını verməlidir. Məbləğ mütəmadi olaraq baş qərar qəbul edən şəxsə təqdim olunan halda, müəssisə hər bir hesabat verilməli seqment üçün öhdəliklərin qiymətləndirilməsinin hesabatını verməlidir. Müəssisə, həmçinin seqmentin mənfəət və zərərinə həmin qiymətləndirmə daxil edilmədiyi halda belə, baş qərar qəbul edən şəxs tərəfindən təhlil edilən mənfəət və zərərin qiymətləndirilməsinə dəqiq məbləğlər daxil edilən və ya başqa yolla baş qərar qəbul edən şəxsə təqdim edilən halda, hər bir hesabat verilməli seqment haqqında aşağıdakıları acıqlamalıdır:

- kənar müştərilərdən olan gəlir;
- eyni müəssisənin müxtəlif əməliyyat seqmentləri ilə olan razılaşmalardan alınan gəlir;
- faiz gəlirləri;
- faiz xərcləri;
- amortizasiya və qiymətdəndüşmə xərcləri;
- kommersiya təşkilatları üçün "Maliyyə Hesabatlarının təqdimatı üzrə" 1№-li MMUS-ə uyğun olaraq açıqlanmış gəlir və xərc maddələri;
- müəssisənin digər birgə müəssisələrin mənfəət və zərərindəki kapital metodu ilə uçota alınmış payı;
- gəlir vergisi xərci və ya gəliri;
- amortizasiya və qiymətdəndüşmədən başqa, digər maddi qeyri-pul maddələri.

12.5. Seqment hesabatlarının ilkin və təkrar formatlarının formalaşması

34№-li Standart müəssisənin necə bir təşkilati bölməsi kimi, təsərrüfat və coğrafi seqmentlərin formalaşmasını tövsiyə edir. Ümumiyyətlə, həmin standart təkcə kənar hesabatlar üçün seqmentlərin yaradılmasına cəhd göstərmir. Sonuncu, informasiyaların hazırlanması zamanı səhvlərə gətirib çıxarır, nəticələr qiymətləndirildikdə və resurslar gələcəkdə bölüşdürüldükdə idarəetmə heyətinin nəzarət imkanlarını aşağı salır.

Əgər şirkətlərin təşkilat strukturunda daxili bölmələrə yuxarıda şərh olunan amillər yaramırsa, onda şirkətlərin administrasiyası həmin amillər əsasında seqmentlərin formalaşmasının digər variantlarını nəzərdən keçirir. Daxili hesabatı təcəssüm etdirən seqmentlər üçün daha aşağı səviyyədə kənar seqmentlərin formalaşması məqsədilə onlardan istifadə imkanlarını araşdırmaq lazımdır.

Biri-birinə əhəmiyyətli dərəcədə oxşar gələn təsərrüfat, yaxud coğrafi seqmentlər vahid iriləşdirilən seqment şəklində birləşdirilə bilər. Müvafiq amillərin sabit dəstinin mövcudluğu və bir neçə il ərzində eyniadlı maliyyə göstəricilərinin azacıq fərqli olması oxşarlığı təsdiq edən əlamətdir.

Seqment hesabatının ilkin və təkrar formatlarının formalaşması təsərrüfat və coğrafi seqmentləri əmələ gətirən amillərdən asılı olaraq, başlıca surətdə risklərin və mənfəətin ölçüsünə istinad edir.

Şirkətlərin işində rentabellikdən və əsas risklərdən asılı olaraq, informasiyaların təqdim olunması üçün ilkin format təsərrüfat seqmentlərinə təhkim edilməlidir. Belə bir şəraitdə təkrar format coğrafi seqmentlərə təhkim olunur.

Əgər şirkətin rentabellik norması və əsas risklər müxtəlif ölkələrdə və müxtəlif ərazilərdə onun iş şəraitindən asılı olarsa, onda informasiyaların təqdim olunması üçün ilkin format çoğrafi seqmentlərə, təkrar format isə təsərrüfat seqmentlərinə verilməlidir.

Şirkətlərin əksəriyyəti üçün təşkilat quruluşunun özü və firmadaxili hesabat qaydası risklərin meydana çıxmasının prioritetlərini və şirkətin mənfəətinin maksimallaşdırılmasının əsasını göstərir. Bəzi istisnalar olmaqla, seqment hesabatının təkrar formatının seçiminin əsasını şirkətlərin təşkilat strukturu və onun daxili seqmentlərinin strukturu təşkil edir.

Bəzi şirkətlərdə risklər və mənfəət istehsalın xarakterindən, yaxud onun ərazicə yerləşməsindən asılı olaraq dəqiq təzahür etmir, idarəetmə sistemində isə şirkət, **matris yanaşması** adlanan üsulu tətbiq edir. Standart belə müəyyən edir ki, bu halda hesabatın ilkin formatı qismində təsərrüfat seqmenti üzrə hesabat tətbiq olunmalıdır. Coğrafi seqmentlər isə hesabatın ikinci formatında öz əksini tapır.

Konkret situasiyada seqment hesabatının **matris təqdimatından** istifadə etməklə seqmentlər üzrə informasiyaları daha yaxşı qaydada açıqlamaq mümkündür. Bu zaman həm təsərrüfat, həm də coğrafi seqmentlərə hər iki tip üzrə bütün informasiyaları tam açıqlamaqla, ilkin format verilir. Seqment informasiyalarının belə açıqlanması maliyyə hesabatlarının istifadəçiləri üçün daha əlverişli ola bilər. Nəzərə almaq lazımdır ki, 34№-li Standart seqment hesabatının matris təqdimatını nə tələb, nə də qadağan edir.

Hesabatın ilkin formatı üzrə informasiya 8№-li MHBS-də göstəricilərin bütün siyahısı üzrə verilmişdir. Bu göstəricilər "Veqa" səhmdar cəmiyyətinin seqment hesabatının timsalında 20X9 ilə görə göstərilmişdir. Həmin məlumatlar Standartda qeyd olunduğu qaydada, olduğu kimi hər hansı bir dəyişiklik aparılmadan aşağıdakı cədvəldə verilmişdir (cədvəl 12.2).

Cədvəl 12.2

Seqment hesabatında ilkin format üzrə verilən informasiyalar

		İstehsalat			Digər əməliyyatlar	Şirkətin ümumi göstəriciləri
		Hazır paltar	Baş geyimləri	Yumşaq oyuncaq		
1	2	3	4	5	6	7
1.	Əməliyyat gəlirləri, satışdan gəliri də daxil etməklə	140	50	42	58	290
1.1.	O cümlədən xarici müştərilərdən	140	50	42	58	290
1.2.	O cümlədən şirkətin digər seqmentlərindən	-	-	-	-	-
2.	Seqmentin nəticələri	40	10	8	12	70
3.	Seqment aktivləri	80	30	15	35	160
4.	Seqment öhdəlikləri	38	20	10	22	90
5.	İl ərzində satın alınanların maya dəyəri	-	5	-	3	8
5.1.	Əsas vəsaitlər	-	5	-	-	5
5.2.	Qeyri-maddi aktivlər	-	-	-	3	3
6.	Amortizasiya xərcləri	(4)	(2)	(1,5)	(2,5)	(10)
7.	Amortizasiyadan fərqlənən qeyri-pul xərcləri	-	-	-	-	-
8.	Faiz xərcləri	-	-	-	(1,1)	(1,1)
8.1.	Faizlərin ödənilməsi ilə bağlı öhdəliklər	-	-	-	-	-
9.	Faiz gəlirləri	-	-	-	0,8	0,8
9.1.	Faizli gəlir gətirən investisiyalar	-	-	-	-	-
10.	Əlaqəli şirkətlərdən gəlirlər (zərər) və sair gəlirli investisiyalar	-	-	-	-	-

10.1.	Əlaqəli və digər şirkətlərə məcmu investisiyalar	-	-	-	-	-
11.	Şirkətin bölüşdürülməmiş ümumi xərcləri	-	-	-	(3,5)	(3,5)
12.	Adi fəaliyyətdən məcmu mənfəətə daxil edilən digər gəlirlər (xərclər)	-	-	-	2,8	2,8
13.	Adi fəaliyyətdən məcmu mənfəət (uçot mənfəəti)	-	-	-	-	69
14.	Fövqəladə hadisələrin nəticələri	-	-	-	-	-
15.	Mənfəət vergisi üzrə xərclər	-	-	-	-	20,7
16.	Xalis mənfəət: 2-8+9+10-11+12-14-15					48,3

İlkin format üzrə şirkətin təqdim etdiyi seqment hesabatında verilən əlavə rəqəm informasiyalarında aşağıdakılar açıqlanır:

- kənar gəlirləri istənilən təsərrüfat, yaxud coğrafi seqmentin gəlirlərinin 10 faizindən çox olan gəlirlər (hesabat seqmentinə aid edilməyən);
- hər bir təsərrüfat seqmentində məhsulların və xidmətlərin tipləri;
- hər bir coğrafi seqmentin tərkibi;
- seqment uçot siyasətində dəyişikliklər;
- seqmentlərarası ötürmələr və onlardakı istənilən dəyişikliklər üçün qiymətlərin yaranması metodları;
- hesabat seqmentləri üzrə gəlirlərin, nəticələrin, aktivlərin və öhdəliklərin şirkətin həmin maddə üzrə ümumi göstəricilərilə üzləşdirilməsi.

Hesabatın ikinci formatı üzrə informasiyalar əhəmiyyətli dərəcədə ixtisar olunan siyahı əsasında təqdim edilməlidir. Qeyd etməliyik ki, müvafiq Milli və Beynəlxalq Standartlar belə informasiyaları seqment hesabatının ilkin formatı üçün tətbiq edilən həcmdə verilməsini qadağan etmir. İkinci format üzrə təqdim olunan informasiyalar birinci format üzrə hesabatın tərtib olunması üçün seqmentlərin hansı növlərinin qəbulundan asılıdır. Açıqlanan informasiya cədvəl formasında verilmişdir (cədvəl 12.3).

Cədvəl 12.3

Seqment hesabatında təkrar format üzrə verilən informasiyalar

<table>
<tr><th>İlkin format - təsərrüfat seqmentləri</th><th>İlkin format - aktivlərin yerləşməsi üzrə coğrafi seqmentlər</th><th>İlkin format – müştərilərin yerləşməsi üzrə coğrafi seqmentlər</th></tr>
<tr><td>1. Coğrafi yerləşmələrinə görə kənar müştərilərdən gəlirlər</td><td rowspan="2">1. Təsərrüfat seqmentləri üzrə kənar müştərilərdən gəlirlər
1.1. Coğrafi yerləşməsinə görə kənar müştərilərdən gəlirlər (əgər, o aktivlərin yerləşməsindən fərqlənirsə)</td><td rowspan="3">2. Təsərrüfat seqmentləri üzrə seqment aktivlərinin balans dəyəri
2.1. Aktivlərin yerləşməsi üzrə onların balans dəyəri (əgər o, müştərilərin yerləşməsi üzrə seqment aktivlərinin dəyərindən fərqlənirsə)</td></tr>
<tr><td>2. Seqment aktivlərinin yerləşməsi üzrə balans dəyəri</td></tr>
<tr><td rowspan="2">3. Aktivlərin yerləşməsi üzrə hesabat dövrü ərzində əsas vəsaitlərin və qeyri-maddi aktivlərin əldə olunmasına çəkilən xərclər</td><td>2. Təsərrüfat seqmentləri üzrə seqment aktivlərinin balans dəyəri</td></tr>
<tr><td>3. Təsərrüfat seqmentləri üzrə hesabat dövrü ərzində əsas vəsaitlərin və qeyri-maddi aktivlərin alınmasına çəkilən xərclər</td><td>3. Təsərrüfat seqmentləri üzrə əsas vəsaitlərin və qeyri-maddi aktivlərin alınmasına çəkilən xərclər
3.1. Əsas vəsaitlərin və qeyri-maddi aktivlərin alınmasına çəkilən xərclər (əgər onlar müştərilərin yerləşməsi üzrə xərclərin qruplaşmasından fərqlənirsə)</td></tr>
</table>

12.6. Hesabat seqmentləri üzrə informasiyaların açıqlanması

34№-li MMUS-ə müvafiq olaraq, müəssisə aşağıdakı ümumi informasiyaları açıqlamalıdır:

- təşkilat strukturunu da daxil etməklə, müəssisələrin hesabat seqmentlərini fərqləndirmək üçün istifadə edilən amillər;

- hər bir seqmentinin özünün məhsul, iş və xidmətlərin satışından aldığı gəlirlər.

Eyni zamanda hər bir müəssisə özünün spesifikliyinə, maliyyə nəticələrinə və onun təsərrüfat fəaliyyətinin iqtisadi şərtlərini qiymətləndirməyə imkan verən informasiyaları açıqlamalıdır.

Standarta uyğun olaraq, müəssisə, təqdim etdiyi mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda hər bir dövrün aşağıdakı informasiyalarını verməlidir:

- ümumi informasiyalar (yuxarıda təsvir olunduğu kimi);
- hesabat seqmentinin mənfəəti, yaxud zərəri haqqında informasiya (hesabat seqmentinin tərkibinə daxil olan gəlirlərin və xərclərin konkret göstəriciləri, seqmentin aktivləri, seqmentin öhdəlikləri, qiymətləndirmə metodları);
- məcmu göstəricilərin nəticələrinin (seqment gəlirləri, hesabat seqmentinin mənfəəti, yaxud zərəri, seqmentin aktivləri, seqmentin digər əhəmiyyətli maddələri) müəssisənin ümumi göstəriciləri ilə üzləşdirilməsi.

Hesabat seqmenti üzrə mühasibat balansı göstəricilərinin müəssisənin mühasibat balansı göstəriciləri ilə üzləşdirilməsi mühasibat balansının təqdim olunduğu hər bir tarixə aparılmalıdır. Bu halda əvvəlki dövrlərə görə informasiyalar yenidən hesablanmalıdır.

Müəssisə hər bir hesabat seqmenti üzrə mənfəət və zərərlər haqqında göstəriciləri, həmçinin aktivlərin ümumi dəyərini açıqlamalıdır.

Müəssisə hər bir seqmenti üzrə öhdəliklərin göstəricilərini də təqdim etməlidir (əgər həmin məbləğlər müntəzəm surətdə əməliyyat qərarları qəbul edən məsul şəxsə araşdırılmaq üçün verilirsə).

Müəssisə, eyni zamanda hər bir hesabat seqmenti üzrə aşağıdakı informasiyaları da açıqlamalıdır:

- kənar müştərilərə satışdan alınan gəlirlər;
- eyni şirkətin digər əməliyyat seqmentləri ilə həyata keçirdiyi əməliyyatlar üzrə gəlirlər;
- faiz gəlirləri;
- faiz xərcləri;
- amortizasiya (o cümlədən qeyri-maddi aktivlər üzrə);
- gəlir və xərclərin əhəmiyyətli maddələri;

- şirkətin assosiasiyalı şirkətin və birgə müəssisənin mənfəət və yaxud zərərində payı;
- mənfəət vergisi üzrə xərclər (yaxud gəlirlər);
- amortizasiyadan fərqlənən əhəmiyyətli qeyri-pul maddələri (o cümlədən qeyri-maddi aktivlər).

Müəssisə hər bir hesabat seqmenti üzrə hesabatda faiz gəlirindən ayrıca faiz xərclərini verməlidir. Seqment gəlirlərinin böyük hissəsi faizlər və əməliyyat qərarlarını qəbul edən məsul şəxslər hesabına alındığı hallarda istisnalara yol verilir.

Belə hallarda müəssisə, hesabatda faiz xərclərini çıxmaqla, seqmentin faiz gəlirlərini təqdim edə bilər. Bu zaman müvafiq hesablamaların aparılması faktı açıqlanır.

Əgər konkret məbləğlər əməliyyat qərarlarını qəbul edən şəxslərin nəzərdə tutduğu seqmentin aktivlərinin göstəricilərinə daxil edilmişdirsə, onda müəssisə hər bir hesabat seqmenti üzrə aşağıdakı informasiyaları açıqlamalıdır:

- payla iştirakın əsasını təşkil edən assosiasiyalı şirkətə və birgə müəssisəyə qoyulan investisiyalar;
- satın alınan dövriyyədənkənar aktivlərin məbləği (maliyyə alətləri, təxirə salınan vergi aktivləri, sığorta müqavilələri üzrə meydana çıxan pensiya aktivləri və hüquqları istisna olmaqla).

Müəssisə hesabatda məhsulların və xidmətlərin hər bir növü, yaxud oxşar məhsulların və xidmətlərin hər bir qrupu üzrə kənar müştərilərə satışdan alınan gəlirləri təqdim etməlidir. Belə informasiyaların olmadığı və yaxud onların hazırlanmsı çox böyük xərclər hesabına başa gəldiyi hallar istisnalıq təşkil edir. Bu hallarda müvafiq faktların açıqlanması zərurətə çevrilir.

Hesabatda verilən gəlirin məbləği müəssisənin maliyyə hesabatının hazırlanması üçün istifadə edilən maliyyə informasiyalarına əsaslanmalıdır.

Müəssisə, hesabatda aşağıdakı coğrafi informasiyaları təqdim etməlidir (belə informasiyaların olmadığı və yaxud onların hazırlanması çox böyük xərclər hesabına başa gəldiyi hallar istisna olunur):

- xarici şirkətlərə satışdan alınan gəlirlər, o cümlədən: şirkətin qərarlaşdığı ölkədə satışdan alınan və şirkətin bütün digər xarici ölkələrdə satışdan aldığı gəlirlər (ümumi göstərici);

- maliyyə alətləri, təxirə salınan vergi aktivlərindən sığorta müqavilələri üzrə meydana çıxan pensiya aktivləri və hüquqlarından fərqlənən dövriyyədənkənar aktivlər: müəssisənin aktivləri yerləşən ölkədə və digər xarici ölkələrdə.

Əgər xarici müştərilərə satışdan alınan gəlirlər, ayrıca bir xarici ölkədə əhəmiyyətli sayılarsa, onda bu gəlir haqqında informasiya ayrıca açıqlanmalıdır.

Əgər ayrıca bir xarici ölkədə olan aktivlər əhəmiyyətli sayılarsa, onda bu aktivlər haqqında informasiya ayrıca açıqlanmalıdır.

Hesabatda verilən məbləğlər, maliyyə hesabatlarına istinad etməlidir. Əgər belə informasiyalar yoxdursa, yaxud onların hazırlanması böyük xərclərə bağlıdırsa, onda müvafiq faktlar açıqlanmağa məruz qalmalıdır. Müəssisə bu informasiyanı tamamlamaq üçün ölkələrin qrupları üzrə coğrafi informasiyaların aralıq yekun göstəricilərini də verə bilər.

Müəssisə özünün fəaliyyətinin iri müştərilərdən asılılıq dərəcəsi haqqında informasiyaları da təqdim etməlidir. Əgər bir kənar müştəriyə satışdan alınan gəlir, müəssisənin gəlirinin 10 faizini və daha çox hissəsini təşkil edərsə, onda müəssisə həmin faktı açıqlamalıdır. Bu zaman hər bir belə müştəri və seqment üzrə gəlirin hesabatda əks etdirilən məbləği məcmu şəklində göstərilməlidir. Hər bir seqmentin hesabatda təqdim etdiyi iri müştərilərin, yaxud bu müştəridən alınan gəlir məbləğinin eyniliyinin şirkət tərəfindən açıqlanmasına ehtiyac yoxdur.

Şirkətlərin qrupları vahid müştəri qismində vahid nəzarət altında olmalıdır. Dövlət (milli, regional, ərazi, yerli, yaxud xarici orqanlar qismində) və həmin dövlət tərəfindən nəzarət edilən şirkətlər də vahid müştəri şəkilində nəzərdən keçirilməlidir.

"Əməliyyat seqmentləri üzrə" 34№-li MMUS-ın tələblərinə əməl etmək üçün əvvəlki illərə görə verilən hesabatlarda müqayisəli seqment informasiyaları yenidən hesablanmalıdır. Belə informasiyaların olmadığı və yaxud onların hazırlanması çox böyük xərclər hesabına başa gəldiyi hallar istisnalıq təşkil edir.

ƏLAVƏLƏR

Əlavə 1. “Mühasibat uçotu haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanunu

Əlavə 2. “Mühasibat uçotu haqqında” Azərbaycan Respublikasi Qanununun tətbiq edilməsi barədə Azərbaycan Respublikasi Prezidentinin Fərmanı

Əlavə 3. Azərbaycan Dövlət Neft Şirkətinin 31 dekabr 2014-cü il tarixə Konsolidasiya Edilmiş Maliyyə Hesabatları

Əlavə 1

"MÜHASİBAT UÇOTU HAQQINDA"
AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASININ QANUNU

I Fəsil. Ümumi müddəalar

Maddə 1. Qanunun təyinatı

1.1. Bu Qanun mülkiyyət və təşkilati-hüquqi formasından asılı olmayaraq Azərbaycan Respublikası ərazisində fəaliyyət göstərən hüquqi şəxslər, habelə hüquqi şəxs yaratmadan sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul olan fiziki şəxslər (bundan sonra mətndə - mühasibat uçotu subyektləri adlandırılacaq) tərəfindən mühasibat uçotunun təşkili və aparılması, o cümlədən maliyyə hesabatlarının hazırlanması və təqdim edilməsi qaydalarını tənzimləyir.

1.2. Azərbaycan Respublikasının ərazisində qanunla nəzərdə tutulmuş hallar istisna olmaqla icra hakimiyyəti orqanları və büdcədənkənar dövlət fondları tərəfindən onların səlahiyyətləri daxilində işlənib hazırlanmış mühasibat uçotu ilə əlaqədar bütün normativ-hüquqi aktlar, habelə, tövsiyə xarakteri daşıyan sənədlər müvafiq icra hakimiyyəti orqanı ilə razılaş-dırılaraq, təsdiq edildikdən sonra tətbiq edilə bilər.

Maddə 2. Əsas anlayışlar

2.1. Bu Qanunda istifadə edilmiş anlayışlar aşağıdakı mənaları ifadə edir:

2.1.1. Uçot qaydaları – bu Qanuna əsasən maliyyə hesabatlarını Milli Mühasibat Uçotu Standartlarına müvafiq hazırlamalı olan mühasibat uçotu subyektləri üçün ilkin sənədlərin və uçot registrlərinin formasını müəy-yənləşdirən qaydalardır.

2.1.2. Qrup – əsas təsərrüfat cəmiyyəti (ortaqlığı) və onun bütün törəmə cəmiyyətləridir.

2.1.3. Maliyyə hesabatlarının beynəlxalq standartları – Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartları Şurası tərəfindən işlənib hazırlanmış, qəbul və ya təsdiq olunmuş Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartları, Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartları və Şərhlər üzrə Daimi Komitənin şərhləri, habelə Maliyyə Hesabatları Şərhi üzrə Beynəlxalq Komitənin müvafiq şərhləridir.

2.1.4. İctimai Sektor üçün Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartları – Mühasiblərin Beynəlxalq Federasiyasının İctimai Sektor üzrə Komitəsi

tərəfindən işlənib hazırlanmış, qəbul və ya təsdiq olunmuş mühasibat uçotu standartlarıdır.

2.1.5. Milli Mühasibat Uçotu Standartları – müvafiq icra hakimiyyəti orqanı tərəfindən təsdiq edilən mühasibat uçotu standartlarıdır.

2.1.6. Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının Tətbiqi üzrə Şərhlər və Tövsiyələr-müvafiq icra hakimiyyəti orqanı tərəfindən Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının müddəalarının şərh olunması məqsədilə işlənib hazırlanmış və təsdiq edilmiş metodoloji təlimatlardır.

2.1.7. Kiçik sahibkarlıq subyektlərində sadələşdirilmiş uçotun aparılması qaydaları-müvafiq icra hakimiyyəti orqanı tərəfindən kiçik sahibkarlıq subyektlərində mühasibat uçotunun aparılması üçün müəyyən edilmiş xüsusi qaydalardır.

2.1.8. Birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatları – əsas cəmiyyətin (ortaqlığın) və onun törəmə cəmiyyətlərinin vahid mühasibat uçotu subyekti kimi təqdim etdiyi maliyyə hesabatlarıdır.

2.1.9. İctimai əhəmiyyətli qurumlar-kredit təşkilatları, sığorta şirkətləri, investisiya fondları, qeyri-dövlət (özəl) sosial fondları, qiymətli kağızları fond birjasında dövriyyədə olan hüquqi şəxslər və maliyyə hesabatlarının tərtibi tarixində müvafiq icra hakimiyyəti orqanının müəyyənləşdirdiyi meyar göstəricilərinin (illik gəliri, hesabat ili ərzində işçilərin orta sayı və balansın yekun məbləği) ikisindən yuxarı olan göstəricilərə malik kommersiya təşkilatlarıdır.

2.2. Bu Qanunda istifadə olunan digər anlayışlar Azərbaycan Respublikasının Mülki Məcəlləsi və mövcud olan başqa qanunvericilik aktları ilə müəyyənləşdirilmiş mənaları ifadə edir.

Maddə 3. Mühasibat uçotunun məcburiliyi

Bütün mühasibat uçotu subyektlərində mühasibat uçotunun bu Qanunda müəyyən edilmiş müvafiq mühasibat uçotu standartlarına və ya sadələşdirilmiş uçotun qaydalarına uyğun aparılması məcburidir.

II Fəsil. Mühasibat uçotu sahəsində tənzimlənmə

Maddə 4. Mühasibat uçotu sahəsində dövlət tənzimlənməsi

4.1. Azərbaycan Respublikasında mühasibat uçotu sahəsində dövlət tənzimlənməsinin əsas məqsədi kommersiya təşkilatları üçün Maliyyə hesabatlarının beynəlxalq standartlarını və onlara əsaslanan Milli Mühasibat

Uçotu Standartlarını, qeyri-kommersiya təşkilatları üçün isə İctimai Sektor üçün Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartlarına əsaslanan Milli Mühasibat Uçotu Standartlarını hazırlamaqla və tətbiq etməklə ölkədə mühasibat uçotunun beynəlxalq standartlar əsasında inkişaf etdirilməsini və maliyyə hesabatlarında şəffaflığı təmin etməkdən ibarətdir.

4.2. Mühasibat uçotu sahəsində dövlət tənzimlənməsi müvafiq icra hakimiyyəti orqanı tərəfindən həyata keçirilir.

4.3. Mühasibat uçotu sahəsində dövlət tənzimlənməsini həyata keçirən müvafiq icra hakimiyyəti orqanı:

4.3.1. Maliyyə hesabatlarının beynəlxalq standartlarının və İctimai Sektor üçün Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartlarının Azərbaycan dilinə tərcüməsini və Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartları Şurası, Mühasiblərin Beynəlxalq Federasiyası və ya digər aidiyyəti orqanlardan bu tərcümələrin Azərbaycan dilinə Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarının və İctimai Sektor üçün Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartlarının rəsmi mətnləri kimi təsdiq edilməsini təşkil edir;

4.3.2. Milli Mühasibat Uçotu Standartlarını, Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının Tətbiqi üzrə Şərhləri, Tövsiyələri və Uçot Qaydalarını işləyib hazırlayır və təsdiq edir;

4.3.3. İcra hakimiyyəti orqanlarının və büdcədənkənar dövlət fondlarının səlahiyyətləri daxilində onlar tərəfindən işlənib hazırlanmış mühasibat uçotu sahəsində normativ-hüquqi aktların və tövsiyə xarakteri daşıyan sənədlərin tətbiq edilməsinə razılıq verir;

4.3.4. Maliyyə hesabatlarının beynəlxalq standartlarında və İctimai Sektor üçün Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartlarında dəyişikliklərin izlənilməsi və bu dəyişikliklərin Milli Mühasibat Uçotu Standartlarında vaxtlı-vaxtında əks olunması məqsədilə Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartları Şurası və Mühasiblərin Beynəlxalq Federasiyasının İctimai Sektor üzrə Komitəsi ilə əməkdaşlıq edir;

4.3.5. Kiçik sahibkarlıq subyektlərində sadələşdirilmiş uçotun aparılması qaydalarını hazırlayır və təsdiq edir;

4.3.6. Milli mühasibat uçotu sisteminin təkmilləşdirilməsi məqsədilə, peşəkar mühasib təşkilatları ilə əməkdaşlıq edir.

4.4. Kredit təşkilatlarında mühasibat uçotu qaydaları və hesabatların forma, məzmunu və dövriliyi mühasibat uçotu sahəsində dövlət tənzimlən-

məsini həyata keçirən müvafiq icra hakimiyyəti orqanı ilə razılaşdırmaqla Azərbaycan Respublikasının Milli Bankı tərəfindən müəyyən edilir.

Maddə 5. Mühasibat Uçotu üzrə Məsləhət Şurası

5.1. Mühasibat uçotu sahəsində dövlət tənzimlənməsini həyata keçirən müvafiq icra hakimiyyəti orqanına mühasibat uçotu və maliyyə hesabatı sahəsində məsləhətlər vermək məqsədilə Mühasibat Uçotu üzrə Məsləhət Şurası yaradılır.

5.2. Mühasibat uçotu sahəsində dövlət tənzimlənməsini həyata keçirən müvafiq icra hakimiyyəti orqanı Maliyyə hesabatlarının beynəlxalq standartlarının və İctimai Sektor üçün Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartlarının tətbiqi, Milli mühasibat uçotu standartlarının hazırlanması və Azərbaycan Respublikasında mühasibat uçotunun inkişafına dair mühüm məsələlər üzrə qərar qəbul etməzdən əvvəl Mühasibat Uçotu üzrə Məsləhət Şurası ilə məsləhətləşməlidir.

5.3. Mühasibat Uçotu üzrə Məsləhət Şurası Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarının və İctimai Sektor üçün Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartlarının tətbiqində maraqlı olan təşkilatların və şəxslərin Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının hazırlanması prosesində iştirakını təmin etməklə dövlət hakimiyyəti orqanlarının, kommersiya və qeyri-kommersiya təşkilatlarının, mühasib peşəsini təmsil edən mütəxəssislərdən və tədris müəssisələrinin nümayəndələrindən ibarət olmalıdır.

5.4. Mühasibat Uçotu üzrə Məsləhət Şurasının bütün üzvləri Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartları və İctimai Sektor üçün Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartları haqqında əsaslı biliklərə malik olan mütəxəssislərdən seçilməlidir.

5.5. Mühasibat uçotu sahəsində dövlət tənzimlənməsini həyata keçirən müvafiq icra hakimiyyəti orqanının vəzifəli şəxsləri Mühasibat Uçotu üzrə Məsləhət Şurasının tərkibinə sədr və ya üzv kimi daxil edilə bilməzlər.

5.6. Mühasibat Uçotu üzrə Məsləhət Şurasının Nizamnaməsi, sədri və üzvləri müvafiq icra hakimiyyəti orqanı tərəfindən təsdiq edilir.

5.7. Mühasibat Uçotu üzrə Məsləhət Şurasının maliyyələşdirilməsi mühasibat uçotu sahəsində dövlət tənzimlənməsini həyata keçirən müvafiq icra hakimiyyəti orqanının büdcəsindən ayırmalar və qanunvericiliklə qadağan olunmayan digər mənbələr hesabına təmin edilir.

III Fəsil. Mühasibat uçotu standartları

Maddə 6. Azərbaycan Respublikasında tətbiq edilən mühasibat uçotu standartları

6.0. Bu Qanuna müvafiq olaraq Azərbaycan Respublikasında tətbiq edilən mühasibat uçotu standartları aşağıdakılardır:

6.0.1. Bu Qanunun 8.1-ci maddəsində göstərilmiş mühasibat uçotu subyektləri tərəfindən tam şəkildə istifadə edilmə məqsədilə qəbul olunmuş Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartları. Bu standartlara dəyişikliklər yalnız Beynəlxalq Mühasibat Uçotu Standartları Şurası tərəfindən edilə bilər və onlar həmin şura tərəfindən rəsmi şəkildə qəbul edildikdən sonra qüvvəyə minir;

6.0.2. Bu Qanunun 10.1-ci maddəsində göstərilmiş mühasibat uçotu subyektləri tərəfindən istifadə edilmə məqsədilə müvafiq icra hakimiyyəti orqanının qəbul etdiyi Kommersiya təşkilatları üçün Milli Mühasibat Uçotu Standartları.Bu standartlar Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartları əsasında hazırlanaraq, Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartları ilə nizamlanan bütün məsələləri əhatə etməlidir. Maliyyə hesabatlarının beynəlxalq standartlarının hər hansı birinin bütövlükdə və ya onun hər hansı müddəasını Kommersiya təşkilatları üçün Milli Mühasibat Uçotu Standartlarına daxil etməmək və ya daxil etməzdən əvvəl dəyişiklik etmək zəruriyyəti yaranarsa, müvafiq icra hakimiyyəti orqanı tərəfindən Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarının ilkin formasının tətbiq edilməməsinin səbəbi və Kommersiya Təşkilatları üçün Milli Mühasibat Uçotu Standartları ilə Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartları arasında mövcud olan hər hansı digər fərq müvafiq Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının əlavəsində açıqlanmalıdır;

6.0.3. Bu Qanunun 13.1-ci maddəsində göstərilmiş mühasibat uçotu subyektləri tərəfindən istifadə edilmə məqsədilə müvafiq icra hakimiyyəti orqanının qəbul etdiyi Büdcə Təşkilatları üçün Milli Mühasibat Uçotu Standartları.Bu standartlar İctimai Sektor üçün Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartları əsasında hazırlanaraq İctimai Sektor üçün Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartları ilə nizamlanan bütün məsələləri əhatə etməlidir. İctimai sektor üçün Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartlarının hər hansı birinin bütövlükdə və ya onun hər hansı müddəasını Büdcə Təşkilatları üçün Milli Mühasibat Uçotu Standartlarına daxil etməmək və ya daxil

etməzdən əvvəl dəyişiklik etmək zəruriyyəti yaranarsa, müvafiq icra hakimiyyəti orqanı tərəfindən İctimai Sektor üçün Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartlarının ilkin formasının tətbiq edilməməsinin səbəbi və Büdcə Təşkilatları üçün Milli Mühasibat Uçotu Standartları ilə İctimai Sektor üçün Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartları arasında mövcud olan hər hansı digər fərq müvafiq Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının əlavəsində açıqlanmalıdır;

6.0.4. Bu Qanunun 13.2-ci maddəsində göstərilmiş mühasibat uçotu subyektləri tərəfindən istifadə edilmək məqsədilə müvafiq icra hakimiyyəti orqanının qəbul etdiyi Qeyri-hökumət Təşkilatları üçün Milli Mühasibat Uçotu Standartları.

Maddə 7. Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının hazırlanması və qəbul edilməsi

7.1. Mühasibat Uçotu üzrə Məsləhət Şurasının tövsiyəsi ilə mühasibat uçotu sahəsində dövlət tənzimlənməsini həyata keçirən müvafiq icra hakimiyyəti orqanı yeni Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının və ya mövcud olan Milli Mühasibat Uçotu Standartlarına düzəlişin ilkin layihəsinin dərc olunmasını və bütün maraqlı tərəflərdən 60 gün ərzində həmin layihəyə dair rəylərin alınmasını təşkil edir.

7.2. Mühasibat uçotu sahəsində dövlət tənzimlənməsini həyata keçirən müvafiq icra hakimiyyəti orqanı bu Qanunun 7.1-ci maddəsində qeyd olunan rəylərin nəzərdən keçirilməsi nəticəsində təklif edilən ilkin layihənin qəbul edilməsi barədə qərar verir. Mühasibat uçotu sahəsində dövlət tənzimlənməsini həyata keçirən müvafiq icra hakimiyyəti orqanı yeni Milli Mühasibat Uçotu Standartlarını və ya mövcud olan Milli Mühasibat Uçotu Standartlarına düzəlişi ilkin layihədə dərc edildiyi kimi təsdiq etdikdə, həmin standartların və ya düzəlişin qüvvəyə minməsi tarixini müəyyən edir.

7.3. Mühasibat uçotu sahəsində dövlət tənzimlənməsini həyata keçirən müvafiq icra hakimiyyəti orqanı ilkin layihəyə dəyişikliklər etmək qərarına gəldikdə, yeni Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının və ya mövcüd olan Milli Mühasibat Uçotu Standartlarına düzəlişin dəyişdirilmiş layihəsini hazırlayır və təsdiq edir, həmin standartların və ya ona düzəlişin qüvvəyə minməsi tarixini müəyyən edir.

7.4. Təklif edilən ilkin layihənin düzəlişlə birlikdə və ya düzəlişsiz təsdiq edilməsi zamanı mühasibat uçotu sahəsində dövlət tənzimlənməsini həyata

keçirən müvafiq icra hakimiyyəti orqanı həmin ilkin layihənin Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarına və ya İctimai Sektor üçün Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartlarına uyğunluğunu və Mühasibat Uçotu üzrə Məsləhət Şurasının tövsiyəsini nəzərə alır. Qəbul edilən Milli Mühasibat Uçotu Standartları və ya Milli Mühasibat Uçotu Standartlarına düzəliş Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarından, İctimai Sektor üçün Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartlarından və ya Mühasibat Uçotu üzrə Məsləhət Şurasının tövsiyəsindən fərqli olduqda, mühasibat uçotu sahəsində dövlət tənzimlənməsini həyata keçirən müvafiq icra hakimiyyəti orqanı Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının və ya Milli Mühasibat Uçotu Standartlarına düzəlişin qəbul edilməsinə dair qərarın əlavəsində bu fərqləri göstərməli və onun səbəblərini açıqlamalıdır.

7.5. Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının hazırlanması və qəbul edilməsi qaydaları mühasibat uçotu sahəsində dövlət tənzimlənməsini həyata keçirən müvafiq icra hakimiyyəti orqanı tərəfindən təsdiq edilir.

IV Fəsil. Kommersiya təşkilatlarının maliyyə hesabatları

Maddə 8. İctimai əhəmiyyətli qurumların maliyyə hesabatlarının tərtib edilməsi

8.1. Bütün ictimai əhəmiyyətli qurumlar bu Qanuna əsasən tələb olunan maliyyə hesabatlarını yalnız Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarına uyğun olaraq tərtib edirlər.

8.2. Bir və ya daha çox törəmə cəmiyyətə malik olan hər hansı ictimai əhəmiyyətli qurum hüquqi şəxs kimi hazırladığı maliyyə hesabatından əlavə olaraq, Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarına uyğun birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatları tərtib etməlidirlər.

8.3. İctimai əhəmiyyətli qurum birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatlarını aşağıda göstərilən dörd şərti bütövlükdə yerinə yetirdikdə tərtib etməyə bilər:

8.3.1. qurum törəmə cəmiyyət olduqda və onun bütün mülkiyyətçiləri (iştirakçıları, səhmdarları), səs vermə hüququ olmayanlar da daxil olmaqla, birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatlarının təqdim edilməməsi barədə yekdilliklə razılığa gəldikdə;

8.3.2. qurumun qiymətli kağızları açıq şəkildə satılmadıqda;

8.3.3. qurum açıq bazara qiymətli kağızları buraxmadıqda;

8.3.4. qurumun bilavasitə və ya son nəticədə tabe olduğu əsas cəmiyyət Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarına uyğun birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatlarını bu Qanunun 12-ci maddəsinin tələblərinə müvafiq olaraq dərc etdirdikdə.

Maddə 9. Kiçik sahibkarlıq subyektlərinin maliyyə hesabatlarının tərtib edilməsi

9.0. Kiçik sahibkarlıq subyektləri:

9.0.1. Kiçik sahibkarlıq subyektlərində sadələşdirilmiş uçotun Qaydalarına uyğun olaraq maliyyə hesabatlarını tərtib etməlidirlər; və ya

9.0.2. öz seçimlərindən asılı olaraq maliyyə hesabatlarını Kommersiya Təşkilatları üçün Milli Muhasibat Uçotu Standartlarına uyğun şəkildə tərtib edə bilərlər.

Maddə 10. İctimai əhəmiyyətli qurumlar və kiçik sahibkarliq subyektləri istisna olmaqla, kommersiya təşkilatlarının maliyyə hesabatlarının tərtib edilməsi

`10.1. İctimai əhəmiyyətli qurumlar və kiçik sahibkarliq subyektləri istisna olmaqla, kommersiya təşkilatları:

10.1.1. maliyyə hesabatlarını Kommersiya Təşkilatları üçün Milli Mühasibat Uçotu Standartlarına uyğun tərtib etməlidirlər; və ya

10.1.2. öz seçimlərindən asılı olaraq, maliyyə hesabatlarını Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarına uyğun şəkildə tərtib edə bilərlər.

10.2. İctimai əhəmiyyətli qurumlar və kiçik sahibkarlıq subyektləri istisna olmaqla, bir və ya daha çox törəmə cəmiyyətlərə malik olan kommersiya təşkilatları birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatlarını qrupun göstəriciləri (illik gəliri, hesabat ili ərzində işçilərin orta sayı və balansın yekun məbləği), həmin hesabatların tərtib olunduğu tarixə müvafiq icra hakimiyyəti orqanının müəyyən etdiyi müvafiq meyar göstəricilərinin (illik gəliri, hesabat ili ərzində işçilərin orta sayı və balansın yekun məbləği) ikisindən yuxarı olduqda, Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarına uyğun tərtib edirlər.

10.3. İctimai əhəmiyyətli qurumlar və kiçik sahibkarlıq subyektləri istisna olmaqla, bir və ya daha çox törəmə cəmiyyətlərə malik olan kommersiya təşkilatlarından, birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatlarının bu Qanunun 10.2-ci maddəsinə əsasən Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarına uyğun tərtib edilməsi tələb olunmadıqda, onlar bu he-

sabatları Kommersiya Təşkilatları üçün Milli Mühasibat Uçotu Standartlarına uyğun tərtib edirlər.

10.4. İctimai əhəmiyyətli qurumlar və kiçik sahibkarlıq subyektləri istisna olmaqla, bir və ya daha çox törəmə cəmiyyətlərə malik olan kommersiya təşkilatları, birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatlarını aşağıda göstərilən dörd şərti bütövlükdə yerinə yetirdikdə tərtib etməyə bilər:

10.4.1. qurum törəmə cəmiyyət olduqda və onun bütün mülkiyyətçiləri (iştirakçıları, səhmdarları), səsvermə hüququ olmayanlar da daxil olmaqla, birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatlarının təqdim edilməməsi üzrə yekdilliklə razılığa gəldikdə;

10.4.2. qurumun qiymətli kağızları açıq şəkildə satılmadıqda;

10.4.3. qurum açıq bazara qiymətli kağızları buraxmadıqda;

10.4.4. qurumun bilavasitə və ya son nəticədə tabe olduğu əsas cəmiyyət Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarına və ya Kommersiya Təşkilatları üçün Milli Mühasibat Uçotu Standartlarına uyğun birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatlarını bu Qanunun 12-ci maddəsinin tələblərinə müvafiq olaraq dərc etdirdikdə.

Maddə 11. Kommersiya təşkilatlarının maliyyə hesabatları üçün hesabat dövrü

11.0. Kommersiya təşkilatlarının illik maliyyə hesabatları üçün aşağıdakı hesabat dövrləri müəyyən edilir:

11.0.1. İl ərzində oktyabr ayının 1-dək yeni yaradılan mühasibat uçotunun subyektləri üçün birinci hesabat dövrü onların qanunvericiliklə müəyyən edilmiş qaydada dövlət qeydiyyatına alındığı tarixdən dekabr ayının 31-i də daxil olmaqla;

11.0.2. Oktyabr ayının 1-dən sonra yeni yaradılmış mühasibat uçotunun subyektləri üçün isə birinci hesabat dövrü onların qanunvericiliklə müəyyən edilmiş qaydada dövlət qeydiyyatına alındığı tarixdən növbəti ilin dekabr ayının 31-i də daxil olmaqla;

11.0.3. Digər mühasibat uçotunun subyektləri üçün hesabat dövrü yanvar ayının 1-dən dekabr ayının 31-i də daxil olmaqla.

Maddə 12. Kommersiya təşkilatlarının maliyyə hesabatlarının təqdim və dərc edilməsi qaydası

12.1. Kommersiya təşkilatları illik maliyyə hesabatlarını və birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatlarını dövlət orqanlarına qanunvericilik aktları ilə, digər şəxslərə isə nizamnamələri ilə müəyyən olunmuş hallarda, qaydada və müddətlərdə təqdim edirlər.

12.2. Təbii inhisar fəaliyyəti subyektləri və dövlət (hökumət) zəmanəti ilə kredit alan və ya dövlət borcunun xərclənməsi ilə bağlı layihələrdə iştirak edən, həmçinin büdcədən subsidiya, subvensiya, qrant və ya müəyyən səlahiyyətlərin yerinə yetirilməsi ilə bağlı büdcə vəsaitləri ayrılan kommersiya təşkilatları illik maliyyə hesabatlarını və birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatlarını mühasibat uçotu sahəsində dövlət tənzimlənməsini həyata keçirən müvafiq icra hakimiyyəti orqanına onun müraciəti əsasında təqdim edirlər. Bu müvafiq icra hakimiyyəti orqanı həmin maliyyə hesabatları və birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatlarını qanunvericiliklə müəyyən edilmiş hallarda auditor rəyi ilə birlikdə bu hesabatların alınmasında maraqlı olan hər hansı şəxsə təqdim edir.

12.3. İctimai əhəmiyyətli qurumlardan və birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatlarını hazırlayan kommersiya təşkilatlarından həmçinin aşağıdakılar tələb olunur:

12.3.1. qurumun İnternet səhifəsi olduqda, həmin məlumatlardan sərbəst istifadə edilməsini təmin etmək şərtilə, illik maliyyə hesabatının və birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatlarının, qanunvericiliklə müəyyən edilmiş hallarda auditor rəyi ilə birlikdə, həmin internet səhifəsində dərc olunması;

12.3.2. qurumun illik maliyyə hesabatının və birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatlarının qanunvericiliklə müəyyən edilmiş hallarda auditor rəyi ilə birlikdə mətbu orqanda dərc olunması;

12.3.3. qurumun illik maliyyə hesabatlarının və birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatlarının nüsxəsinin qanunvericiliklə müəyyən edilmiş hallarda auditor rəyi ilə birlikdə hər hansı şəxsə, onun müraciəti əsasında pulsuz təqdim olunması.

12.4. Mühasibat uçotu subyektinin nizamnaməsi ilə müəyyən olunmuş idarəetmə orqanı bu subyektin maliyyə hesabatlarının və birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatlarının hazırlanmasına, təqdim və dərc olunmasına cavabdehdir.

V Fəsil. Qeyri-kommersiya təşkilatlarının maliyyə hesabatları

Maddə 13.Qeyri-kommersiya təşkilatlarının maliyyə hesabatlarının tərtib edilməsi

13.1.Bələdiyyə orqanları, büdcə təşkilatları və büdcədənkənar dövlət fondları bu Qanuna əsasən tələb olunan maliyyə hesabatlarını Büdcə Təşkilatları üçün Milli Mühasibat Uçotu Standartlarına uyğun tərtib edirlər.

13.2. Qeyri-hökumət Təşkilatları bu Qanuna əsasən tələb olunan maliyyə hesabatlarını Qeyri-hökumət Təşkilatları üçün Milli Mühasibat Uçotu Standartlarına uyğun tərtib edirlər.

Maddə 14. Qeyri-kommersiya təşkilatları üçün hesabat dövrü, maliyyə hesabatlarının təqdim və dərc edilməsi qaydası

14.1. Büdcə təşkilatları və büdcədənkənar dövlət fondlarının maliyyə hesabatlarının təqdim edilməsi, hesabat dövrləri və dərc edilməsi qaydaları mühasibat uçotu sahəsində dövlət tənzimlənməsini həyata keçirən müvafiq icra hakimiyyəti orqanı tərəfindən müəyyən edilir.

14.2. Bələdiyyə orqanlarının maliyyə hesabatlarının təqdim edilməsi, hesabat dövrləri və dərc edilməsi qaydaları bələdiyyə tərəfindən müəyyən edilir.

14.3. Büdcə təşkilatları və büdcədənkənar dövlət fondlarının bu Qanuna uyğun olaraq təqdim etdikləri maliyyə hesabatları "Büdcə sistemi haqqında" Azərbaycan Respublikasının Qanunu, Azərbaycan Respublikasının illik dövlət büdcəsi haqqında qanunları və büdcə sisteminə aid olan digər müvafiq normativ hüquqi aktlar əsasında tələb olunan maliyyə hesabatlarını əvəz etmir, onlara əlavə edilir.

14.4. Qeyri-hökumət təşkilatları üçün hesabat dövrləri bu Qanunun 11-ci maddəsinə uyğun olaraq müəyyənləşdirilir.

14.5. Qeyri-hökumət təşkilatları illik maliyyə hesabatlarını bu Qanunun 12-ci maddəsinin tələblərinə uyğun olaraq dərc etdirirlər.

VI Fəsil. Yekun müddəalar

Maddə 15. Mühasibat məlumatlarının məxfiliyinin qorunması

15.1. İlkin uçot sənədlərinin, mühasibat uçotu reyestrlərinin və digər uçot sənədlərinin məzmunu qanunvericiliyə müvafiq olaraq kommersiya sirridir.

15.2. Dövlət orqanlarının qanunla müəyyən edilmiş hallarda və qaydada mühasibat uçotunda istifadə olunan bütün sənədlərlə tanış olmaq hüququ vardır.

15.3. Mühasibat uçotu subyekti tərəfindən audit yoxlamasına cəlb olunmuş auditorun qanunvericiliklə müəyyən edilmiş qaydada bütün mühasibat uçotu sənədləri ilə tanış olmaq hüququ vardır.

Maddə 16. Mühasibat uçotu üzrə qanunvericiliyin pozulmasına görə məsuliyyət

Mühasibat uçotu subyekti tərəfindən maliyyə hesabatlarının və birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatlarının hazırlanması, təqdim olunması, uçot sənədlərinin saxlanılması ilə əlaqədar qanunvericiliyin pozulmasına görə təqsirkar olan şəxslər müəyyən edilmiş qaydada məsuliyyət daşıyırlar.

Maddə 17. İcra müddəti

17.0. Mühasibat uçotu subyektləri bu Qanunun 8-ci, 9-cu, 10-cu və 13-cü maddələrində göstərilmiş tələbləri aşağıda müəyyən edilmiş tarixlərdən gec olmayaraq bütün hesabat dövrləri üçün icra etməlidir:

17.0.1. bu Qanunun 8-ci və 10-cu maddələrində göstərilmiş bütün mühasibat uçotu subyektləri-2008-ci il 1 yanvar tarixdən;

17.0.2. bu Qanunun 9-cu maddəsində göstərilmiş bütün mühasibat uçotu subyektləri-2006-cı il 1 yanvar tarixdən;

17.0.3. bu Qanunun 13-cü maddəsində göstərilmiş bütün mühasibat uçotu subyektləri- 2009-cu il 1 yanvar tarixdən.

Maddə 18. Keçid müddəaları

18.1. Bu Qanunla müəyyən edilmiş Milli Mühasibat Uçotu Standartları və uçot qaydaları qüvvəyə minənədək mühasibat uçotu ilə bağlı mövcud olan normativ hüquqi aktlar qüvvədə qalır.

18.2. Bu Qanunla müəyyən edilmiş Milli Mühasibat Uçotu Standartları qüvvəyə mindikdən sonra Mühasibat uçotu ilə bağlı qüvvədə olan normativ hüquqi aktlar ilə Milli Mühasibat Uçotu Standartları və uçot qaydaları arasında ziddiyyət yarandığı halda, Milli Mühasibat Uçotu Standartları və ya uçot qaydaları tətbiq edilir.

18.3. Milli Mühasibat Uçotu Standartları bütövlükdə qüvvəyə minənədək hazırlanmış Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının mərhələlərlə tətbiqi müddətləri müvafiq icra hakimiyyəti orqanı tərəfindən müəyyən edilir.

18.4. 2008-ci il 1 yanvar tarixinə qədər Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarına əsasən mühasibat uçotunu aparmalı və maliyyə hesabatlarını təqdim etməli olan ictimai əhəmiyyətli qurumların siyahısı bu Qanun qüvvəyə mindikdən sonra bir il müddətində müvafiq icra hakimiyyəti orqanı tərəfindən müəyyənləşdirilir və zərurət yarandıqda bu siyahıya əlavələr və dəyişikliklər edilir.

Maddə 19. Qanunun qüvvəyə minməsi

Bu Qanun dərc edildiyi gündən qüvvəyə minir.

Əlavə 2

«MÜHASİBAT UÇOTU HAQQINDA» AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI QANUNUNUN TƏTBİQ EDİLMƏSİ BARƏDƏ AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI PREZİDENTİNİN FƏRMANI

«Mühasibat uçotu haqqında» Azərbaycan Respublikası Qanununun qüvvəyə minməsi ilə əlaqədar həmin Qanunun tətbiq edilməsini təmin etmək məqsədi ilə qərara alıram:

1. Azərbaycan Respublikasının Nazirlər Kabinetinə tapşırılsın ki:

1.1. iki ay müddətində:

1.1.1. qüvvədə olan qanunvericilik aktlarının «Mühasibat uçotu haqqında» Azərbaycan Respublikasının Qanununa uyğunlaşdırılması barədə təkliflərini hazırlayıb Azərbaycan Respublikasının Prezidentinə təqdim etsin;

1.1.2. Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin və müvafiq mərkəzi icra hakimiyyəti orqanlarının normativ hüquqi aktlarının həmin Qanuna uyğunlaşdırılmasını təmin etsin və bu barədə Azərbaycan Respublikasının Prezidentinə məlumat versin;

1.1.3. "Mühasibat uçotu haqqında" Azərbaycan Respublikası Qanununun:

1.1.3.1. 2.1.9-cu maddəsinə müvafiq olaraq Azərbaycan Respublikasının Maliyyə Nazirliyinin iştirakı ilə meyar göstəricilərini (illik gəliri, hesabat ili ərzində işçilərin orta sayı və balansın yekun məbləği) təsdiq etsin və bu barədə Azərbaycan Respublikasının Prezidentinə məlumat versin;

1.1.3.2. 5.6-cı maddəsində nəzərdə tutulmuş Mühasibat Uçotu üzrə Məsləhət Şurasının tərkibini təsdiq etsin;

1.1.3.3. 16-cı maddəsinə müvafiq olaraq mühasibat uçotu subyekti tərəfindən maliyyə hesabatlarının və birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatlarının hazırlanması, təqdim olunması, uçot sənədlərinin saxlanılması ilə əlaqədar qanunvericiliyin pozulmasına görə məsuliyyət növlərini müəyyən edən qanun layihəsini hazırlayıb Azərbaycan Respublikasının Prezidentinə təqdim etsin;

1.1.3.4. 18.3-ci maddəsinə müvafiq olaraq Milli Mühasibat Uçotu Standartları bütövlükdə qüvvəyə minənədək hazırlanmış Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının mərhələlərlə tətbiqi müddətlərini müəyyən etsin;

1.2. "Mühasibat uçotu haqqında" Azərbaycan Respublikası Qanununun 18.4-cü maddəsinə müvafiq olaraq 2008-ci il 1 yanvar tarixinə qədər Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarına əsasən mühasibat uçotunu aparmalı və maliyyə hesabatlarını təqdim etməli olan ictimai əhəmiyyətli qurumların siyahısını hazırlayıb Azərbaycan Respublikası Prezidentinin İcra Aparatı ilə razılaşdırmaqla təsdiq etsin;

1.3. öz səlahiyyətləri daxilində «Mühasibat uçotu haqqında» Azərbaycan Respublikası Qanunundan irəli gələn digər məsələləri həll etsin;

1.4. səlahiyyətlərinə aid edilən məsələlərin icrası barədə Azərbaycan Respublikasının Prezidentinə məlumat versin.

2. Müəyyən edilsin ki:

2.1. «Mühasibat uçotu haqqında» Azərbaycan Respublikası Qanununun 1.2-ci, 2.1.5-ci, 2.1.6-cı, 2.1.7-ci, 4.2-ci, 4.3-cü, 4.4-cü. 5.1-ci, 5.2-ci, 5.5-ci, 5.7-ci, 6.0.2-ci (birinci və üçüncü cümlələrdə), 6.0.3-cü (birinci və üçüncü cümlələrdə), 6.0.4-cü, 7.1-ci, 7.2-ci (birinci və ikinci cümlələrdə),7.3-cü, 7.4-cü (birinci və ikinci cümlələrdə), 7.5-ci, 12.2-ci (birinci və ikinci cümlələrdə) və 14.1-ci maddələrində nəzərdə tutulmuş «müvafiq icra hakimiyyəti orqanı»nın səlahiyyətlərini Azərbaycan Respublikasının Maliyyə Nazirliyi həyata keçirir;

2.2. həmin Qanunun 2.1.9-cu, 5.6-cı (Mühasibat Uçotu üzrə Məsləhət Şurasının tərkibinin təsdiq edilməsi hissəsində), 10.2-ci, 18.3-cü, və 18.4-cü maddələrində nəzərdə tutulmuş «müvafiq icra hakimiyyəti orqanı»nın səlahiyyətlərini Azərbaycan Respublikasının Nazirlər Kabineti həyata keçirir;

2.3. həmin Qanunun 1.2-ci və 4.3.3-cü maddələrində nəzərdə tutulmuş "icra hakimiyyəti orqanları"nın səlahiyyətlərini mərkəzi icra hakimiyyəti orqanları həyata keçirir;

2.4. həmin Qanunun 5.6-cı maddəsində (Mühasibat Uçotu üzrə Məsləhət Şurasının Nizamnaməsinin təsdiq edilməsi hissəsində) nəzərdə tutulmuş "müvafiq icra hakimiyyəti orqanı"nın səlahiyyətlərini Azərbaycan Respublikasının Ədliyyə Nazirliyi həyata keçirir.

3. Azərbaycan Respublikasının Maliyyə Nazirliyinə tapşırılsın ki:

3.1. bir ay müddətində:

3.1.1. «Mühasibat uçotu haqqında» Azərbaycan Respublikası Qanununun 7.5-ci maddəsinə müvafiq olaraq Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının hazırlanması və qəbul edilməsi qaydalarını təsdiq etsin;

3.1.2. «Mühasibat uçotu haqqında» Azərbaycan Respublikası Qanununun 14.1-ci maddəsinə müvafiq olaraq büdcə təşkilatları və büdcədənkənar dövlət fondlarının maliyyə hesabatlarının təqdim edilməsi, hesabat dövrləri və dərc edilməsi qaydalarını müvafiq təşkilat və fondların rəyi nəzərə alınmaqla müəyyən etsin;

3.2. «Mühasibat uçotu haqqında» Azərbaycan Respublikasının Qanununa müvafiq olaraq onun səlahiyyətlərinə aid edilən məsələlərin icrasını təmin etsin;

3.3. bu Fərmanın 2.1-ci, 3.1-ci və 3.2-ci bəndlərinə müvafiq olaraq müəyyən edilmiş səlahiyyətlərin və məsələlərin icrası barədə Azərbaycan Respublikasının Nazirlər Kabinetinə məlumat versin.

4. Azərbaycan Respublikasının Ədliyyə Nazirliyi Mühasibat Uçotu üzrə Məsləhət Şurasının Nizamnaməsinin təsdiq edilməsi ilə əlaqədar qanun-vericiliklə müəyyən edilmiş tədbirləri görsün.

5. Azərbaycan Respublikasının Milli Bankı kredit təşkilatlarında mühasibat uçotu qaydalarının və hesabatların forması, məzmunu və dövriliyi ilə bağlı məsələləri Azərbaycan Respublikasının Maliyyə Nazirliyi ilə razılaşdırmaqla bunun üçün zəruri olan müddət ərzində müəyyən etsin və bu barədə Azərbaycan Respublikasının Prezidentinə məlumat versin.

6. Bu Fərman dərc edildiyi gündən qüvvəyə minir.

Əlavə 3

AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI
DÖVLƏT NEFT ŞİRKƏTİ
BEYNƏLXALQ MALİYYƏ HESABATLARI STANDARTLARINA UYĞUN KONSOLİDASİYA EDİLMİŞ MALİYYƏ HESABATLARI

31 dekabr 2016-cı il tarixə

("www.socar.az" saytından götürülmüşdür)

Nəşriyyatın müdiri	***Kamil Hüseynov***
Baş redaktor	***İsmət Səfərov***
Redaktor	***İsabə Hüseynova***
Korrektor	***Südabə Manafova***
Kompyuter operatoru	***Təranə Baxşəliyeva***
Dizayner	***Vüqar İbrahimov***

Səbzəliyev Sifariz Mirzəxan oğlu
İqtisad elmləri doktoru, professor

Maliyyə hesabatı

Dərs vəsaiti

Çapa imzalanıb 15. 03. 2018. Kağız formatı 60x84 1/16.
Həcmi 19.5 ç.v.25 ş.ç.v. Sifariş 38. Sayı 100.

" İqtisad Universiteti " Nəşriyyatı.
AZ 1001, Bakı, İstiqlaliyyət küçəsi, 6