

# AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI

*Əlyazması hüququnda*

## AKTİVLƏRİN UÇOTUNUN NƏZƏRİ-METODOLOJİ PROBLEMLƏRİ

İxtisas: 5303.01 – “Mühasibat uçotu”

Elm sahəsi: 53 – İqtisad elmləri

İddiaçı: **Vaqif Məhərrəm oğlu Quliyev**

Elmlər doktoru elmi dərəcəsi almaq üçün təqdim  
edilmiş dissertasiyanın

### A V T O R E F E R A T I

**BAKI - 2024**

Dissertasiya işi Azərbaycan Dövlət İqtisad Universitetinin “Maliyyə və audit” kafedrasında yerinə yetirilmişdir.

**Elmi məsləhətçi:** iqtisad elmləri doktoru, professor  
**Sakit Məmədi oğlu Yaqubov**

**Rəsmi opponentlər:** iqtisad elmləri doktoru, professor  
**İbad Musa oğlu Abbasov**

iqtisad elmləri doktoru, professor  
**Rafiq Mahmud oğlu Əliyev**

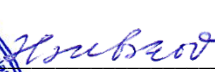
iqtisad elmləri doktoru, professor  
**Şirzad Əyyub oğlu Abdullayev**

iqtisad elmləri doktoru, professor  
**Səlim Yanvar oğlu Müslümov**

Azərbaycan Dövlət İqtisad Universitetinin nəzdində İqtisadi araşdırmalar Elmi-Tədqiqat İnstitutu nəzdində fəaliyyət göstərən FD 1.11 Dissertasiya Şurasının bazasında Azərbaycan Respublikasının Prezidenti yanında Ali Attestasiya Komissiyasında qeydiyyat nömrəsi BED 1.11 olan Birdəfəlik Dissertasiya Şurası

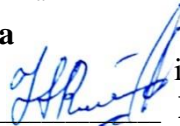
**BED 1.11 Birdəfəlik dissertasiya**

**Şurasının sədri:**

  
**Əvəz Əkbər oğlu Ələkbərov**


imza

**Birdəfəlik dissertasiya şurasının elmi kətibisi:**

  
**Rəşad Aktiv oğlu Hüseynov**

imza

**Elmi seminarın sədri:**

  
**Fazil Şöhlət oğlu Hacıyev**

imza



## GİRİŞ

**Mövzunun aktuallığı və işlənmə dərəcəsi.** Azərbaycanda son 30 ildə aparılan iqtisadi-sosial islahatlar və bunların məntiqi nəticəsi olaraq iqtisadiyyatın dayanıqlı inkişafı, dünya təsərrüfatına inteqrasiyası, kommertiya strukturlarının beynəlxalq bazarlara çıxışı və xarici şirkətlərlə işgüzar əlaqələrinin genişlənməsi ölkənin mühasibat uçotu sisteminin yenidən qurulmasını, onun beynəlxalq praktikaya uyğunlaşdırılmasını tələb edirdi. Bu məqsədlə 2004-cü ildə qəbul edilmiş “Mühasibat uçotu haqqında” Qanuna əsasən ölkədə Beynəlxalq standartların bazasında milli mühasibat uçotu standartları işlənilib hazırlandı, onların tətbiqi üzrə müvafiq normativ sənədlər dövrüyyəyə daxil edildi. Ancaq uçot-hesabat sisteminin köklü şəkildə yenidən qurulması və inkişafı üçün daha radikal addımların atılmasına ehtiyac var idi. Belə ki, milli uçot standartları dünyada gedən iqtisadi inteqrasiya və qloballaşma proseslərinin şirkətlərin praktiki fəaliyyətinə təsiri nəticəsində meydana çıxan mürəkkəb biznes əməliyyatlarının mahiyyətinə və hüquqi bazasına uyğun informasiya formalaşdırmaq iqtidarında deyildi. Bu sahədə əsl dönüş nöqtəsi Azərbaycan Respublikası Prezidentinin Sərəncamı ilə 4 may 2018-ci ildə təsdiq olunmuş “Mühasibat uçotu haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanununda dəyişikliklərin edilməsi barədə” Qanunun qəbul edilməsi oldu. Qanun bütövlükdə uçot-hesabat sisteminin bilavasitə Maliyyə Hesabatının Beynəlxalq Standartlarına (MHBS-lərə) transformasiyası üçün hüquqi əsas yaratdı.

Hazırda 170-ə qədər ölkənin, o cümlədən Azərbaycanın kommertiya təşkilatlarında tətbiq olunan MHBS-lər beynəlxalq miqyasda unifikasiya olunmuş universal uçot-hesabat sistemi hesab edilir. Sistem qlobal biznes məkanında müqayisəyə yatkın və faydalı informasiya formalaşdırılmasını təmin edir. Belə informasiyanın bazasında investorlar, kreditorlar şirkətlərin fəaliyyətini təhlil edir, qiymətləndirir və alternativ maliyyə qərarları qəbul edirlər. Qloballaşma prosesinin nəticəsi kimi yaranmış olan sistemin özü hazırda qloballaşmanın sərhədlərinin genişlənməsi və inkişafını təmin edən universal alətə çevrilmişdir. Bununla belə, planetar məşabtda küllü miqdarda resursların dövrüyyəyə cəlb edilməsi, yeni biznes-

ideyaların, ultramüasir texnologiyaların tətbiqi, logistik dəhlizlərin və mərkəzlərin yaradılması nəticəsində həcmi sürətlə artan və trilyon dollarla ölçülən iqtisadi axınların idarə edilməsi, onların son nəticələrinin qiymətləndirilməsi, bunların əsasında perspektiv layihələrin işlənilib hazırlanması formalaşdırılan informasiyanın məzmunu və strukturu qarşısında yeni tələblər qoyur. Bu məqsədlə əsas informasiya texnologiyası olan beynəlxalq uçot-hesabat sisteminin özünün semiotik bazasının dəyişilən iqtisadi-sosial landşafta və şəraitə adaptasiya olunması, permanent yenilənməsi və inkişafı etdirilməsi başlıca problemlər kimi meydana çıxır.

Araşdırmalar göstərir ki, MHBS-lərin bazasında informasiya formalaşdırma texnologiyası bilavasitə korporativ maraqlara xidmət edir. Sistem resurslardan istifadə etməklə mənfəət, faizlər və dividendlər şəklində iqtisadi fayda əldə etmək marağında olan istifadəçilər üçün informasiya formalaşdırır, onlar qarşısında hesabatlılığı təmin edir. Sistem resurslardan istifadə etməklə solumun iqtisadi, sosial və ekoloji problemlərini həll etmək marağında olan cəmiyyət üçün informasiya formalaşdırmır, şirkətlərin cəmiyyət qarşısında hesabatlılığını demək olar ki təmin etmir. Beynəlxalq uçot-hesabatın nəzəri, metodoloji və praqmatik əsaslarını hazırlayanlar tərəfindən ona yalnız bir qrup istifadəçilər üçün maliyyə informasiyası formalaşdıran sistem kimi baxılması, sistemin sosial-ekoloji sferaya transformasiyasına imkan verməmişdir. Ona görə də sistemin məqsədinə yenidən baxılması, onun nəzəriyyəsi və metodologiyasının sosial-ekoloji sferaya tətbiqinin təmin edilməsi, buna uyğun yeni uçot qaydaları və prosedurlarının işlənilib hazırlanması mühüm aktualıq kəsb edir.

Vahid tədqiqat bazası olmasına baxmayaraq, resursların/aktivlərin mahiyyəti, funksiyaları, tərkibi və istifadəsinin faydalılığı ətrafında iqtisad elmlərində fərqli konsepsiyalar formalaşmışdır. “Aktivlər nədir, onlara nələr daxildir?”, “Aktivlərin funksiyaları nədən ibarətdir?”, “Aktivlərdən istifadənin nəticəliliyi/faydalılığı hansı göstəricilərlə müəyyən edilir və ölçülür?” suallarını iqtisadi nəzəriyyə, onun makro və mikro pillələri, eləcə də uçotun nəzəriyyəsi müxtəlif məzmununda cavablandırır. Eyni iqtisadi mahiyyət və funksiya daşıyan resurslar iqtisad elmlərində çoxlu sayda termin və anlayışlarla ifadə olunur, nəticədə onların idarə edilməsinin terminoloji bazası

mürəkkəbləşir, terminoloji pərakəndəlik iqtisad təmayüllü universitetlərin tədris prosesinə də sirayət edir.

Maliyyə hesabatlarının təqdim edilməsinin Konseptual əsaslarında, ayrı-ayrı standartlarda aktivlərə verilən təriflər onların sosial-iqtisadi mahiyyətini, funksiyalarını tam açmır, mövcud təriflər əsasında formalaşdırılan nəzəriyyə və metodologiya cəmiyyət maraqları ilə korporativ maraqların necə uzlaşdırılmış olması barədə bilgilər yaratmır. Belə informasiyanın olmaması, ya da kifayət qədər olmaması mövcud iqtisadi, sosial və ekoloji problemlər yükünün dövlət ilə şirkətlər arasında necə bölüşdürülmüş olduğu barədə fikir yürütməyə, eləcə də bütün ölkələr üçün böyük bəlaya çevrilmiş zənginlik ilə yoxsulluq arasındakı fərqlərin dərinləşməsində uçot və hesabatın rolunu və məsuliyyətini qiymətləndirməyə imkan vermir.

Şirkətlərin nəzarətində olan əmək resursları aktivlərin tərkibinə daxil edilmir, onların maliyyə vəziyyəti, fəaliyyətinin effektivliyi insan kapitalı nəzərə alınmadan hesablanır və qiymətləndirilir. Uçot nəzəriyyəsi tərəfindən təsbit edilmiş – işçilərin əmək haqqı kapitalın azalmasına səbəb olan xərcdir yanaşması onu deməyə əsas yaradır ki, uçot-hesabat sistemi insan kapitalının inkişafını nəinki stimullaşdırmır, əksinə onu korporativ maraqlara əks olan bir element kimi təsbit edir. Uçotun nəzəriyyəsi və praktikasını tədqiq edənlər arasında sadalanan məsələlərə kifayət qədər diqqət yetirilmir və bu sahədə elmi araşdırmalar ardıcıl aparılmır.

Mahiyyət, sosial-iqtisadi informasiya yükü daşması, həmçinin biznes iştirakçılarının maraqlarına cavab verə biləcək informasiya formalaşdırması prizmasından mövcud uçot-hesabat sistemi əbədi və dəyişilməz kimi qəbul edilməməli, cəmiyyətin sosial-ekoloji problemləri fonunda onun nəzəriyyəsi və metodologiyasının funksiyalarına yenidən baxılmalıdır. Bu da adekvat elmi-metodoloji və praqmatik məzmunlu tədqiqatların mütəmadi davam etdirilməsini zəruri edir.

Maliyyə Hesabatının Beynəlxalq Standartları Şurası maliyyə uçotu və hesabatının hazırlanması və təqdim edilməsinin konseptual əsaslarını son 14 ildə iki dəfə dəyişdirsə də, bu dəyişikliklər biznesin maraqları çərçivəsindən kənara çıxmamış, korporativ sektorun kapitalının saxlanması və xalis pul axınlarının həcmi haqqında informasiya formalaşdırma tələblərinə cavab verir. Şirkətlərin fəaliyyətinin bu cür

qiymətləndirilməsinə səmtlənmiş uçot-hesabat mexanizmi, onun normativ yaxud imperativ yanaşmaya əsaslanan elementləri (standartları, modelləri, metodları və qaydaları) həmin qurumların ümumiqtisadi, sosial və ekoloji baxımdan, insan kapitalının inkişafı baxımından hansı vəzifələri və funksiyaları həyata keçirdiyi barədə informasiya yaratmır.

Uçot dilində işlədilən anlayış və terminlərə, xüsusilə də maliyyə uçotu və hesabatı elementlərinə verilən təriflər, onların tanınma kriteriyaları tədris və tədqiqat xarakterli uçot ədəbiyyatlarında geniş təhlil edilmir, rəşional tənqidə məruz qalmır, onlar bir qayda olaraq aksiomatik normalar kimi qəbul olunur. Uçot elmi sanki unudur ki, dialektika özündə yalnız təbiətin, cəmiyyətin və şüurun deyil, eləcə də bu elmin nəzəriyyəsinin anlayışlara verdiyi definisyalardan, təriflərin, təsbit etdiyi kriteriyaların semantikasının dəyişilməsini və inkişafını ehtiva edir.

Konseptual sənədlərdə, həmçinin uçot ədəbiyyatlarında aktivlər ilə maliyyə hesabatının digər elementləri arasında məzmun və forma, səbəb-nəticə əlaqələrinə yanaşmalar mübahisəli xarakter daşıyır, kapital və öhdəliklər düzgün olmayaraq aktivlərin mənbəyi kimi göstərilir. Həmin məsələlərin araşdırılması nəzəriyyənin və metodologiyasının inkişafı nöqtəyi-nəzərindən mühüm aktualıq kəsb edir.

“Aktivlər” anlayışı ilkin olaraq mühasibat uçotu elminin terminologiyasında yer almış olsa da, burada onun empirik, ya da rəşional təfəkkürün nəticəsində yaranmış olması ətrafında mübahisələr və müzakirələr davam edir. Aktivlərin uçotu və hesabatı epistemologiyasının bilavasitə empirizm konsepsiyası əsasında formalaşs və inkişaf edə bilər üstünlük təşkil edən ideyası praktikada yol verilən qüsurların, çatışmazlıqların nəzəriyyə və metodologiyaya daşınması təhlükəsini yaradır. Bu da ondan irəli gəlir ki, uçot elmi tərəfindən nəzəriyyənin və metodologiyasının inkişafında rəşionalizmin əhəmiyyəti və təsiri hərtərəfli araşdırılmamış və izah olunmamışdır.

Aktivlərin uçotunun nəzəriyyəsi və metodologiyasının formalaşması və inkişafında paradıqmal, normativ və pozitiv yanaşmaların rolu, statusu ətrafında aparılan tədqiqatlar bu sahədə olan ziddiyyətli məqamları, fikir müxtəlifliyini aradan qaldırmamışdır. MHBS Şurası aktivlərin, həmçinin digər elementlərin uçotu və hesabatının

nəzəriyyəsi və metodologiyasını normativ yanaşma əsasında tənzimləyir, onları “iqtisadi resurs”, “iqtisadi fayda”, “maksimum mənfəət”, “kapitalın saxlanması” kimi anlayışlar müstəvisində inkişaf etdirir, “cəmiyyət”, “sosial”, “ekologiya”, “insan kapitalı” kimi anlayışlar isə nəzəriyyə və metodologiyanın predmetindən kənar qalır.

Uçotda metodoloji prinsiplərin tərkibi və məzmunu üzrə çoxsaylı tədqiqatlar və araşdırmaların aparılmış olmasına baxmayaraq, bu sahədə də mübahisələr, fikir ayrılıqları aradan qalxmamış, hamı tərəfindən qəbul oluna biləcək baza prinsipləri, onların seçilməsi kriteriyaları müəyyən edilməmiş, metodoloji prinsiplər ilə, standartlar, metodlar arasında olan məntiqi əlaqə və asılılıq açıqlanmamışdır.

Aktivlərin təsnifatı, qiymətləndirilmə bazası, uçotu modelləri və metodikası korporativ və cəmiyyət maraqları baxımından sistemli və kompleks şəkildə tədqiq edilməmişdir.

Requlyativ sənədlərdə, elmi-praktiki yönümlü ədəbiyyatlarda aktivlərin amortizasiyası və köhnəlməsi anlayışları arasında fərq qoyulmur, onlar ya eyniləşdirilir, ya da amortizasiya köhnəlmənin nəticəsi kimi qəbul edilir. Amortizasiyanın uçotu metodikasının bu əsasda qurulması şirkətlər üçün əsas investisiya mənbələrindən biri olan yığılmış amortizasiya məbləğləri üzərində təşkilatdaxili nəzarətin itirilməsinə gətirib çıxarır. Ona görə də amortizasiyanın mahiyyətinə yanaşmanın və onun uçotu metodikasının dəyişdirilməsi vacib məsələ kimi qarşıda durur.

Deyilənlər tədqiq edilən sistemin nəzəriyyəsi və metodologiyasına yenidən baxılmasını, onların diversifikasiyasının aparılmasını zəruri edir. Başqa sözlə, şirkətlərin fəaliyyətinin təkcə iqtisadi tərəfləri deyil, həm də sosial-ekoloji tərəfləri nəzəriyyənin və metodologiyanın predmeti olmalıdır. Müəllif hesab edir ki, XXI əsrdə dünya uçot-hesabat sisteminin, onun aparıcı həlqəsi olan MHBS-lərin inkişafı məhz bu istiqamətlərdə getməlidir. Həmin istiqamətlərin nəzəri-metodoloji və praktiki aspektlərinin işlənilib hazırlanması isə müasir uçot elminin qarşısında duran ən əsas problemlər kimi qəbul olunmalıdır.

Sadalanan problem məsələlərin müasir uçot elmi üçün aktual olması, ancaq onların həll edilməmiş qalması, yaxud da kifayət qədər işlənilməməsi mövzunun seçilməsi və tədqiqatın istiqamətinin müəyyən edilməsi üçün əsas yaratmışdır.

**Tədqiqatın obyektı və predmeti.** Tədqiqatın obyektı – komməriya təşkilatlarının nəzarətində olan aktivlərin uçot və hesabatını tənzimləyən Maliyyə hesabatlarının təqdim edilməsinin Konseptual əsasları, Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartları, Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyi tərəfindən 30 yanvar 2017-ci ildə təsdiq edilmiş “MHBS-lərə əsasən mühasibat uçotunun aparılması Qaydaları”dır. İşdə bilavasitə 25 MHBS-dən istifadə edilmişdir.

Tədqiqatın predmeti – aktivlərin iqtisadi-sosial mahiyyəti, tanınma kriteriyaları, təsnifatı, qiymətləndirilmə bazası, uçotu modelləri və metodikasının nəzəri-metodoloji və praktiki aspektləridir.

**Tədqiqatın məqsəd və vəzifələri.** Dissertasiya işinin məqsədi – aktivlərin uçotunun nəzəri-metodoloji bazasını araşdırmaq, mövcud problemləri müəyyən və izah etmək əsasında onun dəyişilən iqtisadi-sosial şəraitə uyğun inkişaf etdirilməsi və təkmilləşdirilməsi üzrə elmi, praqmatik təklif və tövsiyələr işləyib hazırlamaqdan ibarətdir. Tədqiqatın məqsədinə uyğun olaraq dissertasiyada aşağıdakı vəzifələr müəyyən edilmişdir:

- aktivlərin/resursların iqtisadi-sosial mahiyyəti və funksiyalarının açıqlanması sahəsində iqtisad elmlərinin makro–mikro səviyyələrində və uçot elmində təşəkkül tapmış konsepsiyaları tədqiq edib sistemləşdirmək və qiymətləndirmək;
- maliyyə uçotu və hesabatı sferasında aktivlərin tanınma kriteriyalarını iqtisadi, hüquqi və sosial aspektlərdə araşdırmaq;
- “aktivlər”, “kapital”, “öhdəliklər”, “gəlirlər” və “xərclər” anlayışları arasında səbəb-nəticə əlaqələrini və transformasiya sxemini müəyyən etmək, uçotun nəzəriyyəsi və metodologiyasının qurulmasında onlardan hansının substantiv element olduğunu müəyyən etmək;
- aktivlər barədə informasiya formalaşdırma nəzəriyyəsi və metodologiyasının epistemoloji bazasını tədqiq etmək və əsaslandırmaq;
- paradigma anlayışının aktivlərin uçotunun nəzəriyyəsi və metodologiyasının işlənilib hazırlanmasında rolu və əhəmiyyətini araşdırmaq, izah etmək;
- aktivlərin uçot və hesabatını tənzimləyən beynəlxalq Konstitiv



sənədlərin və standartların işlənib hazırlanmasında normativ və pozitiv yanaşmaların statusunu göstərmək, onların korporativ və ictimai maraqlara təsirini açıqlamaq;

- aktivlər barədə informasiya formalaşdırma nəzəriyyəsi və metodologiyasının funksiyalarını dəqiqləşdirmək, onlar arasındakı məntiqi əlaqə və asılılığı göstərmək;
- obyektiv, aksiomatik xarakter daşıyan uçot prinsiplərini seçmənin kriteriyalarını müəyyən etmək, bunun əsasında baza prinsiplərinin tərkibini dəqiqləşdirmək;
- aktivlərin uçot və hesabatda təsnifatının nəzəri-praktiki aspektlərini araşdırmaq, bu sahədə olan problemləri aşkar etmək;
- aktivlərin ilkin və sonrakı qiymətləndirilmə bazasını öyrənmək, uçot modelləri və metodlarının müqayisəli təhlilini aparmaq, onların maliyyə hesabatı informasiyasının dəyişilməsinə təsirini müəyyənləşdirmək;
- aktivlərin təsnifatı, qiymətləndirilməsi və uçotu metodikasının həm korporativ, həm də cəmiyyət maraqlarına uyğun sistemli şəkildə inkişaf etdirilməsi və təkmilləşdirilməsi üzrə nəzəri-metodoloji və pragmatik xarakterli təkliflər hazırlamaq;
- aktivlərin amortizasiyasının mahiyyətinə fərqli yanaşmaq və buna uyğun uçot metodikası işləyib hazırlamaq.

**Tədqiqat metodları.** Tədqiqat işinin yerinə yetirilməsi prosesində elmi-abstraksiya, formal və dialektik məntiq, deduksiya, induksiya, rəşional diskussiya, sistemli təhlil, sintez, müqayisə kimi ümumelmi metodlardan, həmçinin uçot elmi üçün xarakterik olan metodlardan istifadə edilmişdir.

**Müdafiyyə çıxarılan əsas müddəalar.** Müəllif tərəfindən aparılmış tədqiqatın nəticəsi kimi müdafiyyə aşağıdakı əsas müddəalar çıxarılır:

1. Aktivlərin mahiyyəti, funksiyaları və tanınma kriteriyalarına münasibətdə iqtisadi fayda konsepsiyasından iqtisadi-sosial fayda konsepsiyasına keçilməsi zəruriliyinin əsaslandırılması;

2. Məzmun və forma, səbəb-nəticə əlaqələri kontekstində aktivlərin substantiv element olmasının əsaslandırılması;

3. Aktivlərin uçotunun nəzəriyyəsi və metodologiyasının fəlsəfi-elmi əsaslarının tədqiqi və funksiyalarının müəyyən edilməsi;

4. Uçot-hesabatın nəzəri-metodoloji bazasının inkişafına və informasiyanın formalaşmasına paradigmal, pozitiv və normativ yanaşmaların təsirinin elmi-praktiki qiymətləndirilməsi;

5. Aktivlərin uçotu metodologiyasında baza prinsiplərinin seçilməsi, prinsiplər ilə standartlar, metodlar arasındakı əlaqələrin izahı;

6. Uçot-hesabat sistemində aktivlərin təsnifatının nəzəri-praktiki aspektlərinin mövcud vəziyyətinin qiymətləndirilməsi;

7. Aktivlərin qiymətləndirilmə metodları və uçot modellərinin təfsiri və təhlili;

8. Aktivlərin təsnifatı, qiymətləndirilmə bazası və uçotu metodikasının təkmilləşdirilməsi və inkişafı;

9. Aktivlərin amortizasiyasının mahiyyəti və funksiyasına yeni yanaşılma və ona uyğun uçot metodikasının işlənilməsi.

**Tədqiqatın elmi yeniliyi.** Aktivlər haqda yalnız korporativ maraqlar müstəvisində informasiya formalaşdırın və hesabatlılığı təmin edən uçot konsepsiyasından korporativ və cəmiyyət maraqları müstəvisində informasiya formalaşdırın və hesabatlılığı təmin edən uçot konsepsiyasına keçilməsi zəruriliyinin əsaslandırılması və onun inkişaf etdirilməsinin nəzəri-metodoloji aspektlərinin kompleks şəkildə araşdırılması, bu sahədə elmi-praqmatik məzmunlu təkliflərin işlənilib hazırlanması işin əsas elmi yeniliyini təşkil edir. Aparılmış tədqiqat nəticəsində əldə edilmiş konkret elmi yeniliklər aşağıdakılardır:

➤ Ortaq öyrənilmə obyekt olmasına baxmayaraq eyni iqtisadi mahiyyətin daşıyıcısı olan aktivlərin /resursların iqtisad elmlərində fərqli anlayışlarla ifadə edilməsi və onlara fərqli funksiyalar verilməsinin iqtisadi dildə, biznes dilində terminoloji pərakəndəliyə gətirib çıxardığı, eləcə də aktivlərdən istifadə göstəricilərinin vahid metodoloji əsasda formalaşdırılması və qiymətləndirilməsinə imkan vermədiyi müyyən edilmişdir;

➤ Hər bir iqtisadi anlayışın, o cümlədən “aktivlər” anlayışının mahiyyəti müəyyən parametrlərə malik informasiya yaradır, mahiyyətin özü isə anlayışı izah edən tərifin/definisyanın bilavasitə hansı semantika üzərində qurulmasından asılıdır-tezisindən çıxış etməklə aktivlərin uçotunun nəzəri-metodoloji bazası və praqmatikasının həmin semantika çərçivəsində qurula biləcəyi ideyası irəli sürülmüş və sübut edilmişdir;

➤ Uçot elminin nəzəriyyəsi və metodologiyasının “aktivlər yalnız iqtisadi fayda mənbəyidir” yaxud “iqtisadi faydanın mənbəyi yalnız aktivlərdir” essensial konsepsiya üzərində formalaşdığı və inkişaf etdiyi, bu konsepsiyanın isə bütünlüklə uçot və hesabatın praktikasına daşınmış olduğu, beləliklə də sistemin istisnasız olaraq biznesin maraqlarına xidmət etdiyi müəyyən edilmişdir;

➤ Aktivlər təkcə institusional vahidlərin mənfəətini maksimallaşdırmaq və kapitalını artırmaq deyil, həm də cəmiyyətin iqtisadi-sosial, ekoloji problemlərini həll etmək üçün maddi və maliyyə mənbəyidir müddəasına əsaslanmaqla aktivlərin mahiyyətinə, tanınma kriteriyalarına yeni yanaşma tətbiq edilmişdir;

➤ Səbəb-nəticə əlaqələri kontekstində aktivlər elementinin substantiv element olması, yəni digər elementlərə münasibətdə nəticə deyil, səbəb rolu oynaması, digər elementlərin aktivlərin mövcudluğunun və hərəkətinin nəticəsi kimi meydana çıxması, digər elementlərin ilkin və sonrakı kəmiyyətlərinin istisnasız olaraq aktivlərin bazasında qiymətləndirilə biləcəyi nəzəri-praqmatik aspektlərdə sübut edilmiş, uçot elmində ilk dəfə olaraq “Kapital və Öhdəliklər Aktivlərin mənbəyi deyil, şirkətin nəzarətində olan aktivlər üzərində mülkiyyət hüquqlarıdır” müddəası əsaslandırılmışdır;

➤ Aktivlərin və digər elementlərin uçotu-hesabat texnologiyasının nəzəriyyəsi və metodologiyasının epistemologiyanın bilavasitə empirizm deyil, həm də rəşionalizm konsepsiyası üzərində formalaşma və inkişaf edə biləcəyi elmi-fəlsəfi nöqtəyi-nəzərdən əsaslandırılmış, nəzəriyyənin və metodologiyanın funksiyaları bu prizmadan müəyyənləşdirilmiş və konkretləşdirilmişdir. Eyni zamanda elmi rəşionalizm və empirizm arasında qarşılıqlı əlaqə və asılılığın məzmununu və xarakteri izah edilmişdir;

➤ Uçot-hesabat sisteminin nəzəriyyəsi (mahiyətaçma və izah etmə, funksiyanın müəyyən edilməsi, tanınma kriteriyaları, təsnifat) deduktiv yanaşma, metodologiyası (aktivlərin qiymətləndirilmə metodları, hesablarda əks etdirilməsi, əməliyyatların nəticələrinin müəyyən edilməsi qaydaları və s.) isə induktiv yanaşma bazasında formalaşma biləcəyi əsaslandırılmışdır;

➤ Ümumfəlsəfi anlayış olan “paradiqma” anlayışının uçot sisteminə rəğmən semantika və praqmatikası ətrafında təşəkkül tapmış

müddəalar, diskussiyalar araşdırılmış, uçot elminin və praktikasının tarixən inqilabi yolla deyil, təkamül yolu ilə inkişaf etmiş olduğu əsaslandırılmış, bu səbədən də həmin anlayışın uçotun, o cümlədən aktivlərin uçotunun anlayış bazasına, nəzəriyyəsi və metodologiyasına tətbiq edilə bilməyəcəyi göstərilmişdir;

➤ Aktivlərin uçotunun nəzəriyyəsi və metodologiyasının formalaşması və inkişafında normativ və pozitiv yanaşmaların rolu və əhəmiyyəti izah edilmiş, burada informasiyanın daha çox normativ yanaşma bazasında formalaşmasının zəruriliyi, pozitiv yanaşmalar (empirik məlumatlar) əsasında alınmış nəticələrin isə normativ yanaşmaların korrektə edilməsi üçün əsas kimi çıxış etməli olduğu əsaslandırılmışdır;

➤ Uçotun metodologiyasının başlanğıc elementi olan prinsiplərə tərif verilmiş, hansı ən ümumi qaydaların prinsiplər səviyyəsində tanına biləcəyi kriteriyaları müəyyənləşdirilmiş, bunların əsasında baza prinsiplərinin tərkibi dəqiqləşdirilmiş, metodoloji prinsiplər ilə standartlar, metodlar arasında məntiqi əlaqələr, subordinasiya tədqiq edilmiş və açıqlanmışdır;

➤ Aktivlərin Beynəlxalq standartlar, həmçinin Qaydalar tərəfindən təsbit olunmuş təsnifatına qiymət verilmiş, uçot modelləri və uçotu metodikasını aprobeasiya edilmiş, metodoloji-praktiki aspektlərdən və faydalı informasiya yaradılması baxımından onların pozitiv və neqativ tərəfləri izah olunmuşdur;

➤ Aktivlərdən istifadənin iqtisadi-sosial və ekoloji nəticələri barədə birbaşa marağı olan istifadəçilərə və bütövlükdə geniş ictimaiyyətə informasiya təqdim etmək üçün onların təsnifatının, ilkin və sonrakı qiymətləndirilməsinin, uçotu metodikasının inkişaf etdirilməsi və təkmilləşdirilməsi üzrə kompleks nəzəri-metodoloji və praqmatik xarakterli təkliflər işlənib hazırlanmışdır;

➤ Aktivlərə amortizasiya onların “faydalı istifadə müddətinə əsasən hesablanmalıdır” müddəasından, aktivlərə amortizasiya onların “əldə edilməsinə, yaradılmasına sərf edilmiş məsrəflərin faydalı ödənilmə müddətinə əsasən hesablanılmalıdır” müddəasına keçilmənin zəruriliyi əsaslandırılmış, bu müddəanın bazasında amortizasiyanın uçotunun yeni metodikasını təklif edilmişdir.

**Tədqiqatın nəzəri və praktiki əhəmiyyəti.** Aktivlərin uçotunun

nəzəriyyəsi və metodologiyasının müasir vəziyyəti ümumelmi–fəlsəfi yanaşmalar tətbiq olunmaqla tədqiq edilmiş, burada tarixən mövcud olan və müasir şəraitdə yaranmış problemlərin, problemlərin mahiyyəti və xarakteri açıqlanmışdır. Tədqiqatlar əsasında alınmış elmi nəticələr, verilmiş təkliflər mövcud problemləri və problemləri aradan qaldırmağa, bütövlükdə sistemin konseptual əsaslarını, tətbiq edilən standartların nəzəri-metodoloji bazasını inkişaf etdirməyə imkan verə bilər.

Tədqiqatın praktiki əhəmiyyəti onunla müəyyən edilir ki, dissertasiya işində çıxarılmış nəzəri-metodoloji nəticələr və işlənib hazırlanmış tövsiyələr aktivlərin uçotunun praqmatik məsələlərini yaxın gələcəkdə və perspektivdə məqsədyönlü şəkildə həll etmək üçün əsas kimi götürülə və kommersiya təşkilatlarının uçot-hesabat praktikasında tətbiq oluna bilər.

İşin nəticələri və işdə əsaslandırılmış təkliflər istifadə oluna bilər:

- Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyi tərəfindən aktivlərin və digər elementlərin uçotunun aparılması üzrə qaydaların, təlimatların və digər normativ-metodiki sənədlərin yenidən işlənilməsi və təkmilləşdirilməsi aparılarkən, həmçinin maliyyə vəziyyəti haqqında hesabatda aktivlər barədə əks etdirilən informasiyanın strukturu və məzmununda dəyişikliklər edilərkən;
- uçotun aparılması və maliyyə hesabatının tərtib edilməsinin mühüm metodoloji-metodiki vasitəsi olan Hesablar planı yenidən işlənilərkən yaxud təkmilləşdirilərkən;
- aktivlərin daxil olması, hərəkəti, ilkin və sonrakı qiymətləndirilməsi üzrə əməliyyatlar təsnifləşdirilərkən və hesablarda əks etdirilərkən şirkətlərin uçot praktikasında;
- mühasibat uçotu aparan və maliyyə hesabatı təqdim edən təşkilatlarda uçot siyasətinin işlənib hazırlanması prosesində;
- uçot, audit, maliyyə təhlili, menecment və s. istiqamətlər üzrə elmi-tədqiqat işləri yerinə yetirən doktorantlar, magistrələr və bakalavriatlar tərəfindən tədqiqatlar aparılarkən;
- auditor təşkilatlarının konsaltinq firmalarının, peşəkar mühasiblər və auditorlar assosiasiyaları və institutlarının praktiki fəaliyyətində;
- nəzəri və funksional iqtisad elmləri, xüsusilə də mühasibat uçotu və audit ixtisası üzrə fənlərin tədrisi, müvafiq ali məktəblərdə dərslik və dərs vəsaitlərinin, mühazirə mətnlərinin hazırlanması prosesində.

**İşin aprobasiyası və tətbiqi.** Tədqiqat işi Azərbaycan Dövlət İqtisad Universitetinin “İqtisadi və texnoloji elmlər”, “Maliyyə və audit” və “Tətbiqi iqtisadiyyat” kafedralarının birgə iclaslarında, müvafiq Elmi seminarında müzakirə edilmişdir. Dissertasiya işinin əsas müddəaları və nəticələri monoqrafiyalarda, dərsliklərdə, dərs vəsaitlərində, Azərbaycan Respublikasının, Rusiya Federasiyasının və Ukraynanın AAK-nın tövsiyə etdiyi resenziya olunan elmi jurnallarda, eləcə də Scopus və Web of science bazalarına daxil olan indeksləşdirilən jurnallarda əks etdirilmişdir. Ümumilikdə tədqiqat işi üzrə yerli və xarici nəşrlərdə 26 elmi məqalə dərc etdirilmiş, 10 Respublika və Beynəlxalq konfranslarda məruzələr edilmişdir.

Tədqiqatın aktivlərin amortizasiyasının uçotu sahəsində alınmış nəticələri rəsmi qaydada “Azərenerji” ASC və “Azərişiq” ASC-yə təqdim edilmişdir.

**Dissertasiya işinin yerinə yetirildiyi təşkilatın adı.**

Dissertasiya işi Azərbaycan Dövlət İqtisad Universitetinin “Maliyyə və audit” kafedrasında yerinə yetirilmişdir.

**Dissertasiyanın struktur bölmələrinin ayrılıqda həcmi qeyd olunmaqla dissertasiyanın işarə ilə ümumi həcmi.** Dissertasiya işi giriş (23144 işarə), 5 fəsil (Fəsil I – 92 554 işarə, Fəsil II – 130097 işarə, Fəsil III – 107758 işarə, Fəsil IV – 81711 işarə, Fəsil V – 57199 işarə), nəticə (25923 işarə), istifadə olunmuş 323 adda ədəbiyyat siyahısından və 9 əlavədən ibarətdir. İşin ümumi həcmi 518986 işarə) həcmində olub 12 cədvəli, 3 şəkili əhatə edir.

# DİSSERTASIYA İŞİNİN MÜNDƏRİCATI

## Giriş

### **I Fəsil. Aktivlərin uçotunun konseptual əsasları**

- 1.1. Aktivlərin iqtisadi-sosial mahiyyəti haqqında konsepsiyalar
- 1.2. Maliyyə uçotu və hesabatında aktivlərin tanınmasının iqtisadi-hüquqi aspektləri
- 1.3. Maliyyə hesabatının digər elementləri ilə aktivlərin səbəb- nəticə əlaqələri

### **II Fəsil. Aktivlər haqqında informasiya formalaşdırma sisteminin nəzəri-metodoloji bazası**

- 2.1. Aktivlərin uçotunun nəzəriyyəsi və metodologiyasının fəlsəfi-elmi əsasları
- 2.2. Nəzəriyyə və metodologiyada paradiqma problemləri
- 2.3. Aktivlərin uçotunun nəzəriyyəsi və metodologiyasının funksiyaları
- 2.4. Pozitiv və normativ metodologiyalar, onların nisbəti
- 2.5. Aktivlərin uçotu və hesabatı metodologiyasında prinsiplərin yeri və rolu

### **III Fəsil. Uçot və hesabatda aktivlərin təsnifatı, tanınması və qiymətləndirilməsinin müasir vəziyyəti**

- 3.1. Aktivlərin təsnifatının nəzəri-praktiki mahiyyəti və mövcud problemləri
- 3.2. İlk tanınma prosesində aktivlərin qiymətləndirilmə bazası və uçotu metodikası
- 3.3. Aktivlərin sonrakı qiymətləndirilmə və uçotu modelləri
- 3.4. Aktivlərin qiymətdəndüşməsinin uçotunun metodiki-praktiki aspektləri

### **IV Fəsil. Aktivlərin uçotunun təkmilləşdirilməsi və inkişafı**

- 4.1. Uçot və hesabatda aktivlərin təsnifatının yaxşılaşdırılması
- 4.2. Aktivlərin qiymətləndirilmə bazasının təkmilləşdirilməsi
- 4.3. Aktivlərin uçotu metodikasının inkişafı

## **V Fəsil. Aktivlərin amortizasiyası, onun uçotunun metodoloji məsələləri**

5.1. Aktivlərin amortizasiyasının mahiyyəti və metodları

5.2. Amortizasiyanın uçotu metodikası, onun təkmilləşdirilməsi istiqamətləri

**Nəticə**

**İstifadə olunmuş ədəbiyyatın siyahısı**

**Əlavələr**

### **MÜDAFİƏYƏ ÇIXARILAN ƏSAS MÜDDƏALAR**

#### **1. Aktivlərin mahiyyəti, funksiyaları və tanınma kriteriyalarına münasibətdə iqtisadi fayda konsepsiyasından iqtisadi-sosial fayda konsepsiyasına keçilməsi zəruriliyinin əsaslandırılması**

Uçotun yaratdığı informasiya öz əksini müəyyən baza anlayışları çərçivəsində tapır. Belə anlayışlardan biri son yüzillikdə uçot-hesabat dilinin başlıca simvolu olmuş, “aktivlər” anlayışıdır. Araşdırmalar göstərmişdir ki, bu dövrdə həmin anlayışın mahiyyəti və funksiyasının formallaşdırılması uçotun nəzəriyyəsi və metodologiyasının inkişafına ciddi təsir göstərmişdir. Ancaq bu formallaşdırılmanın hansı konseptual əsaslar üzərində aparılmış olduğunu, hansı məqsədlərə və maraqlara xidmət etdiyini müəyyənləşdirmək və qiymətləndirmək cəmiyyətin gələcək iqtisadi-sosial inkişafı üçün mühüm əhəmiyyətə malikdir. Bu kontekstdə tədqiq olunan məsələlərə rəğmən yaranmış konsepsiyaların mahiyyətini dərk etmək, onlar arasındakı fərqləri müəyyən etmək üçün dissertasiya işində kriteriyalar – suallar tətbiq edilmiş, onların bazasında aktivlərin iqtisadi-sosial mahiyyətinə, funksiyalarına, istifadəsinin faydalılığının ölçülməsi və qiymətləndirilməsinə dair mümkün konsepsiyalar öyrənilmiş və sistemləşdirilmişdir (Cədvəl 1).



## Cədvəl 1

	<b>Resurslar</b>	<b>Kapital</b>	<b>Aktivlər</b>	<b>Nəticəlilik/iqtisadi fayda</b>	<b>Gəlirin/iqtisadi faydanın resurslar üzrə bölgüsü</b>
<b>1. Makroiqtisadi konsepsiya</b>	İstehsal faktorları və məhsullar (buraxılış)	Binalar, Maşınlar, Avadanlıqlar, Dəzgahlar, Alətlər (Əsas Kapital); Mal-material ehtiyatları (Dövrüyyə kapitalı).	Anlayış istifadə edilmiş və açılmışdır	ÜDM, MG, XDM və s. İctimai əməyin məhsul-darlığı Ölkə üzrə fondverimi, fondututumu Adambaşına ÜDM, MG və s.	-
<b>2. Mikroiqtisadi konsepsiya:</b> a) iqtisadi nəzəriyyə versiyası b) funksional iqtisad elmləri versiyası	Torpaq Əmək Kapital	Binalar, Maşınlar, Avadanlıqlar, Dəzgahlar, Alətlər (Əsas kapital); Mal-material ehtiyatları (Dövrüyyə kapitalı)	Anlayış istifadə edilmiş və nadir hallarda açılıqlar	Mallar və xidmətlər istehsalı Əlavə dəyər, Gəlir (məüyyən vaxt ərzində fəaliyyət-dən daxil olan pul vəsaiti)	Torpaq – renta Əmək – əməkhaqqı Kapital – mənfəət
	İstehsal vasitələri Əmək resursları Maliyyə resursları	Əsas kapital, yaxud əsas vəsaitlər, yaxud əsas fondlar; Dövrüyyə kapitalı yaxud dövrüyyə vəsaitləri, yaxud dövrüyyə fondları	Anlayış istifadə edilmiş, ya da kapital, yaxud vəsaitlər yaxud fondlar anlayışları ilə eyniləşdirilir, ya da ki, uçot konsepsiyasına uyğun xarakterizə edilir.	Mallar və xidmətlər istehsalı Gəlir (məüyyən vaxt ərzində fəaliyyətdən daxil olan pul vəsaiti) Mənfəət Xalis mənfəət	Təsərrüfat vasitələri (Kapital, Aktivlər) – mənfəət Əmək resursları – əmək haqqı
<b>3. Uçot konsepsiyası (IFRS-in bazasında)</b>	Aktivlər	Xüsusi kapital (Təşkilatın Aktivləri minus Öhdəlikləri)	İqtisadi resurslar (Torpaq, maddi, qeyri-maddi və maliyyə resursları)	Xalis mənfəət, yaxud xalis pul daxilolmaları	Aktivlər–mənfəət Əmək–mükafatlandırılma – xərc/öhdəlik

*Mənbə: Tədqiqatın nəticələrinə əsaslanan müəllif işləməsi*

Uçot konsepsiyası çərçivəsində aktivlərin mahiyyətinə, tanınma kriteriyalarına, funksiyalarına yanaşmaların tədqiqi və öyrənilməsi göstərmişdir ki, ayrı-ayrı ölkələrin uçot-hesabat sistemini yaradan konseptual sənədlərdə, elmi-praktiki ədəbiyyatlarda aktivlərə verilən təriflər bütövlükdə uçotun mövcud nəzəriyyəsi və metodologiyasının bazisini yaratmışdır. Bu səpkidə aparılmış tədqiqat müəllifə bütövlükdə aşağıdakı məzmununda mülahizələr və fikirlər söyləməyə imkan vermişdir:

– Qərb ölkələrində aktivlərin mahiyyəti və tanınma kriteriyaları son əsrdə yalnız iqtisadi fayda ideyası üzərində inkişaf etdirilmiş, uçotun nəzəriyyəsi və metodologiyası bu ideyanı bütünlüklə uçot-hesabatın praktikasına daşımışdır. MHBS-lər üzrə Konseptual sənədlər aktivlərə verilən tərifləri, onların tanınma kriteriyalarını dəyişdirsə də, bu dəyişikliklər yalnız sintaksis xarakteri daşımış, dəyişikliklər göstərilən ideyadan qətiyyəən kənara çıxmamışdır (Cədvəl 2).

– təriflər şirkətlərin nəzarətində olan əmək resurslarını aktivlərin tərkibinə daxil etmir, beləliklə də iqtisadi faydanın yaradılmasında onların rolunu de-fakto inkar edir;

– Konseptual sənədlərin heç birində aktivlərə sosial-ekoloji fayda funksiyası verilmir. İqtisadi fayda yalnız xalis pul daxilolmalarının, əslində, kapitalın artması kimi qəbul olunur. Bu da mövcud sistemin bilavasitə və yalnız korporativ maraqlara xidmət etdiyini göstərir.

– Konseptual əsaslar 2018-də aktivlərə verilmiş tərif aktivlərin iqtisadi mahiyyətini hüquqi müstəviyə keçirmiş, yəni, tərif formanın məzmunu üzərində üstünlüyü əsasında formulə olunmuşdur. Bu yanaşmaya rəğmən müəllifin mövqeyi ondan ibarətdir ki, iqtisadi faydanı hüquq deyil, bilavasitə resurslar yaradır. Ona görə də “aktivlər iqtisadi faydalar gətirə biləcək resurslardır” söz birləşməsinin, “aktiv iqtisadi resursdur, iqtisadi resurs – iqtisadi faydalar yaratmaq potensialına malik hüquqdur” söz birləşməsi ilə əvəz edilməsi reallığı əks etdirmir.

## Cədvəl 2

	<b>Təriflər</b>	<b>Tanınma kriteriyaları</b>
<b>1.Maliyyə hesabatlığının hazırlanması və təqdim edilməsi pinskipləri (1989-cu il)</b>	Aktivlər – əvvəlki dövrlərin hadisələri nəticəsində şirkət tərəfindən nəzarət olunan resurslardır, hansılardan ki, şirkət gələcəkdə iqtisadi fayda gözləyir (s.45).	Aktiv balansda o zaman tanınır ki, gələcək iqtisadi faydaların şirkətə axıb gəlmə ehtimalı mövcuddur və aktiv etibarlı ölçülə biləcək dəyərə yaxud qiymətləndirilməyə malikdir (s. 55 ).
<b>2.Maliyyə hesabatlığının Konseptual əsasları (2010-cu il)</b>	Aktiv - keçmiş hadisələr nəticəsində təşkilat tərəfindən nəzarət olunan resursdur, hansından ki, təşkilat gələcək iqtisadi faydaların daxil olmasını gözləyir (s.15).	Aktiv balansda o zaman tanınır ki, əgər gələcək iqtisadi faydaların təşkilata daxil olması ehtimal olunandır və aktiv etibarlı qiymətlən-dirilə biləcək ilkin dəyərə malikdir (s. 22).
<b>3.Maliyyə hesabatlarının Konseptual əsasları (2018-ci il)</b>	Aktiv - keçmiş hadisələr nəticəsində təşkilat tərəfindən nəzarət olunan mövcud iqtisadi resursdur. İqtisadi resurs-iqtisadi faydalar yaratmaq potensialına malik olan hüquqdur (s.29).	Maliyyə vəziyyəti haqqında hesabatda yalnız aktivin tərifinə cavab verən maddələr tanınır.
<b>4.Müəllif tərəfindən təklif olunur</b>	Aktivlər - əmək resursları ilə birlikdə şirkətin sərəncamında və istifadəsində olan, gələcəkdə şirkətə iqtisadi fayda gətirmək potensialına malik olan və eyni zamanda cəmiyyətin sosial-iqtisadi və ekoloji problemlərinin həlli üçün maddi və maliyyə mənbəyini təmin edən iqtisadi resurslardır.	(a)obyekt (maddə) aktivin tərifinə (müəllif tərəfindən formulə edilmiş tərifinə) uyğundur; (b)obyektin (maddənin) dəyəri müvafiq standartın təsbitləri əsasında formalaşdırılmış və açıqlanmışdır.

*Mənbə: Tədqiqatın nəticələrinə əsaslanan müəllif işləməsi*

Aktivlərin və əmək resurslarının istifadəsi nəticəsində yaranan iqtisadi faydanın tərkibi və məzmunu baxımından dissertasiya işində nəzərdən keçirilən konsepsiyalar, müəllifin fikrincə, ideoloji xarakter daşıyır. Marksist nəzəriyyəyə görə iqtisadi fayda yalnız əməyin, qeyri-marksist nəzəriyyəyə görə isə – yalnız aktivlərin istifadəsi nəticəsində yaranır. Hazırkı uçot-hesabat sistemi məhz ikinci konsepsiyadan çıxış edir. Sistem əmək ödənişlərinin bütün formalarını iqtisadi-sosial

kəmiyyətlər kimi deyil, şirkətlərin kapitalını azaldan xərclər və öhdəliklər kimi əks etdirir. Bu da şirkətləri idarə edən menecerlərdə əmək haqqını mütləq və nisbi şəkildə azaltmaq psixologiyası yaradır. Belə yanaşma son nəticədə ona gətirib çıxarmışdır ki, dünya əhalisinin 20%-nə şəxsi istehlakın ümumi həcmnin 86%-i düşür. Müəllifin gəldiyi qənaətə görə, bu cür vəziyyətin yaranmasında uçotun nəzəriyyəsi və metodologiyasının üzərinə böyük məsuliyyət düşür.

İqtisadi fəaliyyətin məqsədinin yalnız kapitalın saxlanması və artırılması yaxud mənfəətin maksimallaşdırılması kimi formulə edilməsi, uçotun nəzəriyyəsi və metodologiyasının da bilavasitə bu konsepsiya üzərində qurulması cəmiyyətdə müəyyən sosial-ekoloji problemlərin yaranmasına yol açmışdır. Lakin Qərbin uçot elmi bu vəziyyətin yaranmasında uçot-hesabat sisteminin, o çümlədən MHBS-lərin rolunu və məsuliyyətini tədqiqat obyektinə çevirməmişdir. İşdə əsaslandırılmışdır ki, şirkətlərin resurslardan/aktivlərdən istifadəsi yalnız iqtisadi faydalılıq deyil, həmçinin sosial-ekoloji faydalılıq göstəriciləri ilə qiymətləndirilməli və təhlil edilməlidir. Bu tezisdən çıxış etməklə dissertasiya işində aktivlərə fərqli məzmununda tərif verilmiş və tanınma kriteriyaları təklif edilmişdir (Cədvəl 2). Həmin tərifə və kriteriyalara uyğun göstəricilərin alqoritmləri müəyyənləşdirilmiş, onların uçot-hesabat sistemində əks etdirilməsi üzrə konkret təkliflər hazırlanmışdır.

## **2.Məzmun və forma, səbəb-nəticə əlaqələri kontekstində aktivlərin substantiv element olmasının əsaslandırılması.**

Müasir maliyyə uçotu və hesabatı sistemi bir-biri ilə vəhdətdə, qarşılıqlı əlaqə və hərəkətdə olan beş elementin (Aktivlər, Xüsusi Kapital, Öhdəliklər, Gəlirlər və Xərclər) bazasında formalaşır və standartlaşdırılır. Lakin bu elementlərin məzmun və forma, səbəb-nəticə əlaqələri müstəvisində bölgüsü, subordinasiyası ətrafında müxtəlif yanaşmalar yaranmış, mübahisələr meydana çıxmışdır. Belə yanaşmalardan biri hesab edir ki, firmanın resursları kapitalın axınının (dövriyyəsinin) nəticəsidir, ona görə də mənfəət və zərər haqqında hesabat-səbəbdir, resursların mövcudluğunu əks etdirən balans isə yalnız onun nəticəsidir. Digər yanaşmaya görə – mənfəət, deməli, mənfəət və zərərlər haqqında hesabat-nəticədir, resurslar, deməli, balans hesabatı – səbəbdir. Daha bir yanaşmaya əsasən xərclər və gəlirlər aktivlərin və passivlərin mənbəyidir. Bu da o deməkdir ki,

gəlirlər və xərclər səbəb, aktivlər, kapital və öhdəliklər isə nəticədir.

ABŞ-da qəbul olunmuş SFAC (Statements of Financial Accounting Concepts) 6 başqa bir yanaşma təsbit etmişdir: aktivlər və passivlər gəlirlərə və xərclərə nisbətən ilkin elementlərdir, yəni gəlirlər və xərclər aktivlərin istifadəsinin və öhdəliklərin qəbul edilməsinin nəticəsi kimi tanınmalıdır. Ancaq təəssüflə qeyd etmək lazımdır ki, uçot, hesabat, audit, iqtisadi təhlil üzrə dərslik, dərs vəsaitləri, monoqrafiyalar, məqalələr yazan müəlliflərin demək olar hamısı, yaxud tam əksəriyyəti öhdəlikləri və kapitalı aktivlərin mənbəyi hesab edirlər. Bu məsələ ətrafında aparıldığı araşdırmalar nəticəsində müəllif belə nəticəyə gəlmişdir ki, iqtisadi nəzəriyyədə, digər funksional iqtisad elmlərində “kapital” anlayışına hansı məna və funksiyalar verilməsindən asılı olmayaraq uçot sistemində həmin anlayış “aktivlər” anlayışının sinonimi deyildir və bütövlükdə nə kapital və öhdəliklər, nə də gəlirlər və xərclər aktivlərin mənbəyi ola bilməz, ya da hər hansı element, yaxud bütün elementlər səbəb, aktivlər isə nəticə kimi qəbul edilə bilməz. Ancaq uçot-hesabat sistemində “aktivlər” və “kapital” anlayışlarını yanaşı işlətmək obyektiv zərurətdən irəli gəlir, buna görə də əsas məsələ kapitalın məhz nəyi əks etdirdiyini müəyyən etməkdir. Müəllifin araşdırmasına görə uçot sistemində kapital bütün empirik dərkətmə üsulları ilə müşayət edilə, tanına bilən pul, torpaq, maşın və avadanlıqlar, material resursları, qiymətli kağızlar və aktivlər adlandırılan digər şeylər üzərində xüsusi mülkiyyət hüququnu əks etdirən simvoldur, heroqlifdir, işarədir. Kapital, yəni aktivlər üzərində ixtiyari hüquq aktivlərin real mövcudluq forması deyildir, onların sezilə və görünə bilinməyən, bir sözlə, empirik qavrayışlara, dərkətmə üsullarına yatmayan tərəfidir, məhz ona görə də uçot sistemində kapital yalnız abstrakt anlayış kimi qəbul edilməlidir. Xüsusi mülkiyyət forması və digər mülkiyyət formaları aktivlərin mövcudluğu sayəsində meydana çıxır. Aktivlər yoxdursa, mülkiyyət üzərində hüquq, o cümlədən xüsusi mülkiyyət hüququ, yaxud borc mülkiyyət hüququ da yoxdur. Roma hüququna əsasən, ixtiyari hüququn məzmununun əsas mənbəyi cəmiyyət həyatının maddi şəraitidir. Sözsüz ki, cəmiyyətin maddi şəraitinin real daşıyıcıları kimin mülkiyyətində olmasından asılı olmayaraq aktivlərdir.

Kapital və öhdəliklərin real şeylər, əmlak olmadığını Luka Paçoli hələ beş əsr bundan əvvəl göstərmişdi. K.Marks da italyan uçot sistemində kapitalın xüsusi mülkiyyətinin əmlak hüququnu əks etdirdiyini

göstərdi: “italyan uçotunda şəxsi xərclər kapitalistin kapitalına münasibətdə onun debetinə yazılır”<sup>1</sup>.

Hər cür iqtisadi-sosial fayda kapitalın və öhdəliklərin deyil, aktivlərin hərəkəti nəticəsində yaranır. İqtisadi-sosial faydanın real təcəssümü pul vəsaitləri, digər qiymətli, xidmətlər şəklində əldə olunan əlavə aktivlərdir. Əlavə aktivlərin abstrakt, yəni hüquqi tərəfi isə kapitalın komponenti hesab edilən xalis mənfəət olacaqdır. Digər elementlərin yaranması və yox olması aktivlərin yaranması, istifadəsi və təsərrüfatdan çıxması kimi hərəkətlərin nəticəsidir.

Bütövlükdə tədqiq olunan məsələ ətrafında müəllif aşağıdakı yekun nəticələr əldə etmişdir:

**Aktivlər = Kapital + Öhdəliklər** tənliyində “kapital və öhdəliklər aktivlərin mənbəyidir, yaxud kapital və öhdəliklər səbəbdir, aktivlər isə nəticədir” təsdiqetməsi reallığı əks etdirmir. Çünki bütün hallarda aktivlər substansiyadır, yəni: 1) aktivlər real şeylərdir, digər elementlər isə mücərrəd anlayışlardır, empirik dərkətmə üsullarına yatımlı deyildir; 2) digər elementlər yalnız aktivlərin bazasında qiymətləndirilir; 3) iqtisadi-sosial faydaları əmək resursları ilə birlikdə aktivlər yaradır; 4) aktivlər yalnız tanınmış olduğu halda mülkiyyət hüququ yarana və tanına bilər. 5) Kapital və Öhdəliklər aktivlər üzərində mülkiyyət hüquqlarını xarakterizə edir:

*Aktivlər = Mülkiyyət hüquqları, yaxud Aktivlər = Xüsusi mülkiyyət hüququ + Bərc mülkiyyət hüququ.*

### **3. Aktivlərin uçotunun nəzəriyyəsi və metodologiyasının fəlsəfi-elmi əsaslarının tədqiqi və funksiyalarının müəyyən edilməsi.**

İşdə əsaslandırılır ki, aktivlər və digər elementlər haqda elmi bilik, və elmi biliyə bərabər tutula biləcək informasiya iki yolla: empirizm və rəasionalizm yolu ilə əldə oluna bilər. Ancaq bunlardan hansının üstün olması, fəlsəfənin özündə olduğu kimi, uçot elmində də fikir ayrılıqları yaratmışdır. Uçotun nəzəriyyəsini inkişaf etdirən Qərb alimləri onun yalnız empirik elm olduğunu göstərirlər. Onlar empiriz-

---

<sup>1</sup> Маркс К. и Энгельс Ф. Соч., изд. 2-е, Т.23

mi və rasionalizmi, bunlara xas olan yanaşmaları bilavasitə ümumfəlsəfi kontekstdə araşdırırlar. Həmin araşdırmalara rəğmən müəllif belə nəticəyə gəlmişdir ki, sırf fəlsəfi xarakterli müddəaların, konsepsiyaların uçot sferasına “mexaniki” tətbiqi bu sahənin elm kimi inkişafını ləngidə bilər. Məsələn, ümumfəlsəfədə müşahidə, hissiyat, təəssürat və digər qavranış vasitələri məntiqi olaraq empirizmin idealist qolunun əsasında dursa da, uçot sistemində bu cür vasitələrə yer yoxdur. Çünki uçot yalnız kəmiyyət xarakterli faktlara əsaslanır, halbuki müşahidələr, hissetmə, təəssürat və s. kimi metodlar əsasında konkret ölçülərə malik kəmiyyətlər yaratmaq mümkün deyil. Odur ki, uçotda tətbiq edilən empirizm ümumfəlsəfi empirizm ilə tam eynilik təşkil etmir.

Bütövlükdə empirizmin mühasibat uçotu metodologiyasında yeri və rolu araşdırılarkın müəllif belə nəticəyə gəlmişdir ki, uçot-hesabat sistemində empirizmin idealist deyil, materialist qolu tətbiq edilə bilər, hansı ki təcrübənin, və deməli biliyin (informasiyanın) mənbəyi kimi reallıqdan, real şeylərdən yaranan təcrübəni əsas götürür. Lakin işdə həmçinin əsaslandırılır ki, empirizmin ikinci qolunun uçot sistemində tətbiqi “təcrübə” ifadəsinin “faktlar” ifadəsi ilə əvəz olunmasını tələb edir. Çünki, *təcrübə* → *metodologiya* sxemi uçotda empirizmin tətbiqi üçün xarakterik deyil, buna görə də *faktlar* → *metodologiya* sxemi üzrə hərəkət etmək lazımdır.

“Faktlar” və “metodologiya” sözlərinin semiotika baxımından əlaqəsi belədir: qrammatik (sintaksis) baxımından “faktlar” və “metodologiya” sözləri məntiqi şəkildə bir-birinə uyğun gəlir, yəni faktlar metodologiyanın yaranmasına əsas verir, məna (semantika) baxımından – “faktlar” və “metodologiya” sözləri onu göstərir ki, faktlar və metodologiya əsasında aktivlərin iqtisadi-sosial fayda daşıyıcısı olduğu haqqında bilik əldə edilir; semiotikanın praqmatika elementi isə göstərir ki, faktlara və metodologiyaya əsaslanmaqla aktivlərdən istifadənin iqtisadi-sosial faydalılığını hesablamaq, yaxud ölçmək mümkündür. Bu o deməkdir ki, aktivlərin uçotu sahəsində empirizmin yalnız “*faktlar* → *metodologiya*” sxemi tətbiq oluna bilər. Zira, uçot sistemində kəmiyyətlə ifadə olunan faktlar olmadan nəzəriyyənin yaratdığı definisiyalar mücərrədlikdən çıxıb bilməz. Ancaq faktlar rasionallıq təfəkkürün süzgəcindən keçməyə, nəzəriyyə və metodologiya

yarana bilməz. Rasionalizm – xalis təfəkkürə əsaslanmaqla bilik /informasiya formalaşdırır. Bununla belə, elə metodoloji prinsiplər vardır ki, onlar faktlardan yaranır, daha doğrusu, faktların interpreta–siyası əsasında metodoloji rəng alır. Bütün bunları qəbul etməklə yanaşı, bir daha qeyd etmək lazımdır ki, nəzəri və metodoloji konsepsiyanın formalaşmasının bazisində rasionalizm durur. Faktların öyrənilməsi nəticəsində yaranan təcrübəvi bilik isə metodologiyanın yaranmasına, onun təkmilləşdirilməsinə imkan verə bilər.

Xalis təfəkkürə (rasionalizmə) əsaslanan hər cür dərkətmə nəticəsində əldə olunan bilik: (a) anlayışdan yaxud (b) anlayışın konstruksiya edilməsindən yaranır<sup>2</sup>. Dərəkətmənin birinci növü fəlsəfi, ikinci növü – riyazi dərəkətmədir. Fəlsəfi dərəkətmənin yaratdığı tərif/definisya – sintetikdir, tərkib hissələrinə parçalana bilər, onun tam şəkildə həqiqi və dəyişilməz olması şübhəlidir, buna görə də o daim diskussiya mənbəyidir. Hümanitar elmlər, o cümlədən uçot elmi anlayış yaratmır, anlayışların yalnız izahını verir. Belə anlayışlar empirik deyil, abstrakt xarakter daşıyır, yəni müşahidə olunmur. Bu kontekstə aparılan araşdırma əsasında müəllif belə nəticəyə gəlmiş–dir ki, fəlsəfi dərəkətmənin köməyiylə anlayışlara verilən təriflər və izahlar dəyişilməz kimi qəbul edilməməlidir. Xüsusən də müasir uçot hesabat sisteminin nəzəri-metodoloji bazasının formalaşmış olduğu “aktivlər” anlayışının semantikasını, tanınma kriteriyaları və praqmatikasını korporativ sektorun və sosisiumun maraqları nəzərə alınmaqla yenidən işlənilib hazırlanmalıdır.

Deduktiv yanaşma (rasionalizm konsepsiyası) əsasında aktivlərin uçotunun ümumi atributları (tərif, tanınma kriteriyaları, təsnifatı) formalaşdırılır. Halbuki bunların standartlar şəklində salınmasında induktiv yanaşmanın tətbiqi mümkün deyil. Epistemologiyanın rasionalizm konsepsiyası, yəni deduktiv yanaşma həm də aktivlərin uçotu nəzəriyyəsinin formalaşdırılması üçün əsas metodoloji təlim kimi çıxış edir; Nominalizmə əsaslanan induktiv yanaşma rasionalizmin yaratmış olduğu ümumi anlayışları, onların elementlərini kəmiyyətə çevirir. Ancaq burada da rasionalizm elementləri tətbiq edilir, yəni ilkin

---

<sup>2</sup> Кант, Иммануил. Критика чистого разума / Иммануил Кант; [пер. с нем. Н Лосского]. – Москва : Издательство АСТ, 2018. – 784 с.



faktların/məlumatların ümumi anlayışlarda kəmiyyət ölçüsünə/informasiyaya çevrilməsi üçün onlar məntiqi təfəkkürün köməyi ilə təsnifləşdirilir və ümumiləşdirilir. Bu zaman empirizmdən rasionalizmə keçid baş verir və son nəticədə empirizmin və rasionalizmin məntiqi əlaqəsi təmin edilir.

Uçotun nəzəriyyəsi–konsepsiya yaradır, kateqoriya – anlayış aparatı formalaşdırır, həmin anlayışları izah və təfsir edir, onların tanınması üçün kriteriyalar müəyyən edir. Bütün bunlar ümumfəlsəfi və ümumelmi metodlar əsasında həyata keçirilir. Həmin əsasda yaradılmış nəzəriyyə eyni zamanda uçotun özünəməxsus metodologiyasının formalaşdırılması üçün baza rolunu oynayır. Fəlsəfi-elmi mənbələrin və uçot ədəbiyyatlarının araşdırılması, praktikanın ümumiləşdirilməsi, uçotun, o cümlədən aktivlərin uçotunun nəzəriyyəsinin başlıca funksiyalarının aşağıdakılardan ibarət olduğunu təsdiq etməyə əsas verir:

- uçot sistemində anlayış və terminoloji aparatın, daha doğrusu, uçot simvollarının, uçot dilinin formalaşdırılması, onların izahi və interpretasiyası;
- aktivlərin və digər elementlərin mahiyyətinin açıqlanması, onların səbəb-nəticə əlaqələri kontekstində izahı;
- aktivlərin və digər elementlərin tanınma kriteriyalarının müəyyən edilməsi;
- maliyyə hesabatı elementlərinin təsnifatının ümumi əsaslarının qurulması;
- aktivlərin və maliyyə hesabatının digər elementlərinin uçotu metodologiyasının (prinsiplərinin, metodları və üsullarının) formalaşdırılmasının ümumi istiqamətlərinin müəyyənləşdirilməsi

Uçotun metodologiyası nəzəriyyənin müəyyən etmiş olduğu kateqoriya və anlayışları “canlandırır”, yəni abstraksiyanı real kəmiyyətə çevirir. Metodologiya həm deduktiv, həm də induktiv yanaşma nəticəsində yaransa da onun obyektlərə tətbiqi induktiv xarakter daşıyır. Burada ümumidən xüsusiyyətə keçid görünür: ayrı-ayrı metodlardan istifadə edib müxtəlif növ aktivləri qiymətləndirməklə son nəticədə onların ümumi dəyəri müəyyən edilir. İqtisadi və maliyyə qərarlarının qəbul edilməsi də bu yanaşmalar əsasında, ya da bu yanaşmaların yaratdığı kəmiyyətlər əsasında həyata keçirilir.

Uçot-hesabat sistemində metodologiya, müəllifin fikrinə görə aşağıdakı funksiyaları yerinə yetirməlidir:

- nəzəriyyədən praktikaya keçid üçün körpü rolunu oynamalıdır;
- uçota alınan obyektlər barədə xüsusi və ümumi informasiya formalaşdırılmalıdır;
- aktivlərdən istifadənin iqtisadi-sosial faydası haqqında informasiya formalaşdırılmalıdır;
- mövcud nəzəriyyənin bütövlükdə və onun ayrı-ayrı müddələrinin təsdiq, ya da inkar edilməsi üçün faktlar və mülahizələr formalaşdırmağa imkan verməlidir.

İşdə o da əsaslandırılır ki, metodologiya daha çox nəzəri çalılara malik olmalıdır, nəinki empirik. Bu onunla əlaqədardır ki, praktikadan yaranan empirik faktlar metodologiyanın vasitəsilə informasiyaya çevrilir və nəzəriyyə vasitəsilə izah edilir, nəzəriyyə faktları iqtisadi, sosial, hüquqi, psixoloji və s. istiqamətlər üzrə mənalandırmağa imkan yaradır. Nəzəriyyə metodologiya və praktikanın “nəticələrini” nəzərə alır, həm özündə, həm də metodologiyada müəyyən dəyişikliklərin aparılması zəruriliyini araşdırır və bütövlükdə elmin inkişaf istiqamətlərini müəyyən edir.

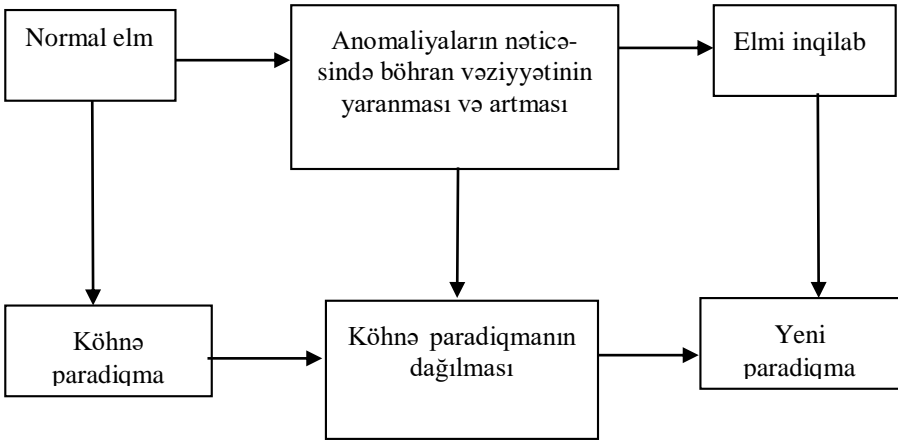
Aktivin və digər elementlərin uçotunun nəzəriyyəsi və metodologiyası məqsədyönlü elmi fəaliyyət nəticəsində yaransa da, burada konvensializm, instrumentalizm, hipotetik yanaşma formalarının mövcudluğu qaçılmazdır. Bunlar olmasa, uçotun nəzəriyyəsinin və metodologiyasının yaranması mümkün deyildir, onların hamısı bir məqsədə tabe edilməlidir – resurslar/aktivər haqqında, onlardan istifadənin iqtisadi-sosial və ekoloji faydası haqqında informasiya formalaşdırmaq.

#### **4. Uçot-hesabatın nəzəri-metodoloji bazasının inkişafına və informasiyanın formalaşmasına paradigmal, pozitiv və normativ yanaşmaların təsirinin elmi-praktiki qiymətləndirilməsi**

Araşdırmalar göstərir ki, ayrı-ayrı alimlər uçotun nəzəri-metodoloji əsaslarının formalaşması və inkişafında bir sıra fəlsəfi-elmi anlayışların mühüm rol oynadığını sübut etməyə çalışır və onların semantikasının uçot-hesabat sistemində nəzərə alınması və tətbiqinin

qaçılmaz olduğunu vurğulayırlar. Belə anlayışlardan biri “paradiqma” anlayışdır. Onu ilk olaraq elm sahəsinə gətirən Amerika filisofu T. Kun paradiqmalar adı altında hamı tərəfindən tanınan o elmi nailiyyətləri nəzərdə tutur ki, onlar müəyyən vaxt müddətində elmi cəmiyyətə problemlərin qoyuluşu və onların həlli modelini verir<sup>3</sup>.

T.Kunun fəlsəfəsinə görə, elmin, onun metodologiyasının inkişafı ilkin olaraq normal elm çərçivəsində baş verir, daha sonra normal elm qarşıya çıxan problemləri, onların həlli yollarını “görmür” və nəticədə böhran, anomaliyalar yaranır, böhran və anomaliyalar isə elmi inqilaba gətirib çıxarır, bununla da köhnə paradiqma dağılır, yeni paradiqma meydana gəlir. Yeni paradiqmaya keçidi T.Kun elmi inqilab adlandırır. T.Kunun elmin inkişafına dair konsepsiyasını bütövlükdə aşağıdakı sxem şəklində təsvir etmək olar (Şəkil 1).



**Şəkil 1. Köhnə paradiqmadan yeni paradiqmaya keçidin sxemi**

*Mənbə: tədqiqatın nəticələrinə əsaslanan müəllif işləməsi*

Dissertasiya işində göstərildiyi kimi, bir çox alimlər T.Kunun paradiqma üzrə konsepsiyasının mühasibat uçotunda istifadə oluna biləcəyinə dair pozitiv fikirlər söyləmiş, bu sahədə müxtəlif paradiqmalar formulə etmiş və onların mahiyyətini açıqlamışlar.

<sup>3</sup> Кун Т. Структура научных революций / Томас Кун; пер. с англ. И. З. Налетова. – М.: АСТ, Москва, 2009. – с 11.

Müəllif paradigma ətrafında aparılan tədqiqatları müsbət qiymətləndirməklə yanaşı bu nəticəyə gəlmişdir ki, uçot-hesabat sistemi üçün paradigma qismində irəli sürülən müddəlar və tezislər paradigma səviyyəsində qəbul edilə biləcək elmi-metodoloji nailiyyət kriteriyalarına cavab vermir, onlar ən yaxşı halda uçotun kumulyativ, spiralvari inkişaf mərhələlərinin təfsiridir. Bu cür inkişafı isə tarixi yanaşma kimi qəbul etmək səhvdir, çünki tarixi yanaşmaya görə bir modelin meydana gəlməsi digərinin fəaliyyətinin tam dayandırılmasına gətirib çıxarmalıdır.

Elmi inqilablar kimi qəbul olunan belə inkişaf uçotun nəzəriyyəsi və metodologiyasında hər hansı əhəmiyyətli konsepsiyanın, prinsipin və qaydanın inkarına səbəb olmamışdır. Beləliklə, müəllifin fikrincə, irəli sürülmüş paradigmalarda uçot elmində, onun nəzəriyyəsi və metodologiyasında bazis rolunu oynaya biləcək anlayışlar, müddəalar deyildir, nəzəriyyə və metodologiyanın formalaşdırılmasında onlardan istifadə edilməsi uçot elminin tarixi və praktikası ilə sübut olunmur, buna görə də onlar ətrafında olan müzakirə və mübahisələr nəticəsiz başa çatır.

Fəlsəfi-elmi və iqtisadi ədəbiyyatlarda nəzəriyyənin və metodologiyanın təsnifatı çərçivəsində ən çox öyrənilən və müzakirə olunan məsələlərdən biri də pozitiv və normativ yanaşmalardır. İşdə müəyyən olunmuşdur ki, həmin yanaşmalara münasibətdə iki qruplaşma yaranmışdır: 1) pozitiv və normativ yanaşmalar arasında fərqlərin olmadığını təsdiq edənlər; 2) pozitiv və normativ yanaşmalar arasında fərqlərin mövcudluğunu və onların qarşılıqlı əlaqə və asılılıqda olduğunu təsdiq edənlər.

Müəllif həmin qruplaşmaların nümayəndələrinin mövqeləri və təsdiqləmələrinin mahiyyətini geniş araşdırmaqla bu nəticəyə gəlmişdir ki, “vardır”a və “faktlar”a əsaslanan pozitiv yanaşmanı və eyni zamanda “olmalıdır”a, “normalar”a əsaslanan normativ yanaşmanı qəbul edənlərin mövqeləri və təsdiqləmələri daha düzgündür, çünki onlar reallığı əks etdirir. Bu mövqedən çıxış etməklə müəllif hesab edir ki, fəlsəfi köklərə malik olan pozitiv və normativ yanaşmalar bütün iqtisad elmlərinin, o cümlədən uçotun nəzəriyyəsi və metodologiyasının formalaşması və inkişafı üçün mühüm baza rolunu oynamışdır və indi də mühüm əhəmiyyət kəsb edir.

Qərb müəllifləri təsdiq etsələr də ki, uçotun nəzəriyyəsinin məqsədi izah etməkdir, yəni nəzəriyyə daha çox pozitiv xarakter daşıyır, reallıq bunları təsdiq etmir. Konseptual əsasların aktivlərə və digər elementlərə verdiyi təriflər, izahlar, onların tanınması üçün müəyyən etdiyi kriteriyalar təsbitedicidir, yəni normativ xarakter daşıyırlar. Uçotun nəzəriyyəsi bazasında qurulmuş metodologiya da təriflərin, kriteriyaların reallaşdırılmasına xidmət edir.

Bütün bunlar onu deməyə əsas yaradır ki, hazırda uçotun nəzəriyyəsinin məqsədi – təfsiredici yox, təsbitedici xarakter daşıyır. Bu məqsədin həyata keçirilməsi isə müəyyən metodoloji qaydaların təsbit olunmasını zəruri edir, belə qaydalar olmadan məqsədə çatmaq olmaz. Odur ki, qaydaların özləri də normativ xarakter daşıyır, yəni təsbitedicidir. Təsbit edilmiş qaydaların tətbiqinin nəticələri pozitiv nəzəriyyənin köməyilə araşdırıla, öyrənilə və qiymətləndirilə bilər. Lakin bu heç də o anlama gəlməməlidir ki, nəzəriyyə, həmçinin də metodologiya, yalnız pozitiv yanaşma, yaxud praktika üzərində qurulmalıdır. Bu və ya digər nəzəri tərifin formulə edilməsini, ya da metodoloji qaydanın formalaşdırılmasını yalnız empirik yoxlama nəticəsində yürüdülməli mühakimənin ixtiyarına buraxmaq olmaz. *“Əgər standartlar praktikaya əsaslanırsa, praktika isə öz-özliyiində təmsil olunursa, onda bu cür vəziyyət həmin praktikanın qüsurlarını əbədiləşdirməyə gətirib çıxarar”*<sup>4</sup>. Odur ki, bu zaman rəasional epistemologiyanın gücünə arxalanmaq lazımdır, hansı ki daha çox deduktiv yanaşmanı ehtiva edir.

Şirkətlərin maliyyə vəziyyətini obyektiv qiymətləndirməyə imkan vermədiyinə görə, hesablama metodu ilə uçot prinsipindən imtina etmək olmaz, çünki onun tətbiqi normativ-hüquqi yanaşmaya əsaslanır. Həmin prinsip “vardır”ın “olmalıdır”a, yaxud “fakt”ın “norma”ya çevrilməsindən yaranmışdır. İkilili yazılış qaydasını,  $A=K+Ö$  tənliyini də dəyişdirmək mümkün deyil. Bu cür fundamental normativ yanaşmalar hansısa fərdin şəxsi (eqoistik) marağından, yaxud hansısa qrupun marağından, ya da ancaq cəmiyyətin maraqlarından yaranmamışdır, onlar obyektiv xarakter daşıyır. Heç bir

---

<sup>4</sup> Фейерабенд Пол. Избранные труды по методологии науки: Переводы с англ. и нем. / общ ред. и отв. вступ. ст. И. С. Норский. – М.: Прогресс, 1986. – с. 489 – 490.

empirik yoxlamalar onların inkar edilməsinə gətirib çıxara bilməz, çünki onlar rasionalizm epistemologiyası üzərində qurulmuşdur və onların empirik tətbiqi məcburi xarakter daşıyır. Belə ki, istənilən şirkətin maliyyə vəziyyətini müəyyən etmək üçün  $A=K+Ö$  tənliyindən istifadə etmək lazım gəlir. Həmin tənliyin real kəmiyyətini isə bilavasitə iki metodoloji prinsipi – ikili yazılış və hesablama metodu ilə uçot prinsiplərini tətbiq etməklə almaq mümkündür. Bu mühakimələr aprior mühakimələrdir və təsbitedici metodologiyanın elementləridir, onların empirik yoxlamalara ehtiyacı yoxdur. Ancaq eyni zamanda,  $A=K+Ö$  tənliyi bütövlükdə şirkətin maliyyə vəziyyətinin necə olmasına dair konkret, yaxud praktiki bilik vermir. Məsələn,  $A=1000$ ,  $K=400$ ,  $Ö=600$  kəmiyyətləri əsasında şirkətin maliyyə vəziyyətinin pis, ya da yaxşı olmasına qiymət vermək olmaz, çünki həmin tənlik universal olmaqla normativ xarakter daşıyır, təcrübədən asılı deyildir. Ancaq əgər həmin tənliyin elementləri daxilində şirkətin maliyyə vəziyyətinin pis, ya da yaxşı olduğu müəyyən edilirsə, onda tənlik həm də təfsiredici kimi qəbul edilməlidir. Bu halda normativ/təsbitedici yanaşmadan pozitiv (empirik) təfsiredici yanaşmaya keçid yaranır. Başqa sözlə, normativ və pozitiv yanaşma bir-birini ehtiva edir, onlar əkizdirlər, amma elə əkizdirlər ki, fərqləri də vardır. Eyni zamanda zahirən tamamilə aprior mühakimə üzərində qurulmuş  $A=K+Ö$  tənliyi daxilən, daxili struktur baxımından aposterior mühakimə kimi qəbul oluna bilər.

Beləliklə də, uçot-hesabat sistemində aktivlər və digər elementlər üzrə informasiya bilavasitə normativ yanaşma bazasında formalaşmalı, pozitiv yanaşmalar (empirik məlumatlar) əsasında alınmış nəticələr isə normativ yanaşmaların korrektə edilməsi üçün əsas kimi çıxış təməlidir.

## **5. Aktivlərin uçotu metodologiyasında baza prinsiplərinin seçilməsi, prinsiplər ilə standartlar, metodlar arasındakı əlaqələrin izahı**

Normativ yanaşmanın/metodologiyanın elementləri sırasında prinsiplərin xüsusi yeri vardır. Lakin onların funksiyaları nədən ibarətdir, hansı mühakimələri prinsip adlandırmaq olar, prinsiplər ilə konkret standartların, metodların qarşılıqlı əlaqələri və asılılıqları məntiqi cəhətdən necədir, aktivlərin uçotuna rəğmən hansı təsbitedici

mühakimələri prinsip kimi qəbul etmək olar və lazımdır? kimi suallar ətrafında uçot ədəbiyyatlarında müzakirələr və mübahisələr uzun illərdir davam etsə də, bu pozisiyalar üzrə vahid yanaşmalar formalaşmamışdır. Prinsiplər adı altında irəli sürülən çoxsaylı tələblər, şərtlər öz məzmununa görə prinsip sözünün etimologiyasına uyğun gəlmir. Dissertasiya işində prinsiplərə informasiya formalaşdıran metodoloji sistemin başlanğıc elementi kimi baxılır və əsaslandırılır ki, uçot elmində bu və ya digər müddəanın/müddəaların prinsip, ya da prinsiplər olaraq qəbul edilməsi rəşional diskussiya və tənqid olmadan, konvensiya olmadan həyata keçirilə bilməz. Uçot və hesabatın inkişaf tarixi deməyə əsas verir ki, prinsiplərin müəyyən hissəsi aprior yanaşmalardır, onların mövcudluğu, informasiya formalaşdırma funksiyaları hamı tərəfindən qeyd-şərtsiz qəbul edilmişdir, baxmayaraq ki prinsiplərin tərkibi, mahiyyəti və praqmatikası ətrafında fikir ayrılıqları qalmaqda davam edir. Dissertasiya işində Qərb ölkələrinin və postsovet məkanına daxil olan ölkələrin ayrı-ayrı müəlliflərinin prinsiplərin tərkibi və mahiyyəti çərçivəsində aparmış olduğu tədqiqatlara və araşdırmalara tənqidi münasibət bildirilmiş və göstərilmişdir ki, mühasibat uçotu prinsiplərinin tərkibi, mahiyyəti və funksiyaları sahəsində fikir ayrılıqları bir sıra səbəblərlə yanaşı, həm də onun nəticəsidir ki, ədəbiyyatlarda ümumqəbul olunmuş metodoloji prinsiplər ilə uçotun qarşısında qoyulan tələblər və prosedurlar arasındakı nəzəri, metodoloji, praqmatik oxşarlıq və fərqlər bir çox hallarda düzgün dərk edilmir, ya da izah olunmur. Bəzi müəlliflərin əsərlərində adi uçot prosedurları, informasiyanın keyfiyyət xarakteristikaları düzgün olmayaraq metodoloji prinsiplər səviyyəsinə qaldırılır, bu və ya digər tələbin, mühakimənin prinsip kimi qəbul edilməsinin əsasında hansı kriteriyanın ya da kriteriyaların qoyulmuş olduğu açıqlanmır. Aparılmış araşdırmalar əsasında müəllif uçot-hesabat sistemində prinsiplərə belə tərif vermişdir: *Prinsiplər* – uçot-hesabat obyektləri/elementləri barədə informasiya formalaşdırmaq məqsədilə istifadəsi obyektiv zərurət olan, hamılıqla qəbul edilən, eyni zamanda işlənilib hazırlanan və praktikada tətbiq olunan standartların, metodların, prosedurların əsasında duran ən ümumi metodoloji qaydalarıdır. Dissertasiya işində əsaslandırılır ki, bu və ya digər müddəanın, tələbin prinsip kimi qəbul edilməsi üçün tərəfimizdən

formulə edilmiş tərif kriteriya kimi götürmək olar. Bu nəzəri-metodoloji yanaşmadan çıxış edərək müəllif aşağıdakı baza prinsiplərin mövcudluğunu qəbul etmişdir: 1. Təsərrüfatçılıq subyektiv prinsipi; 2. Pul ilə ölçmə prinsipi; 3. Hesablama metodu ilə uçot prinsipi; 4. İkili yazılış prinsipi. Bu prinsipləri substantiv istinad prinsipləri kimi qəbul etmək olar, çünki onlar:

- iqtisadi inkişafın və bununla əlaqədar uçotun aparıldığı tarixi dövrlərin məhsuludur;
- bütün uçot modelləri və sistemləri üçün eynidir, onların tətbiqi mütləq zəruriyyət təşkil edir;
- zaman və məkan baxımından dəyişilməzdir, daimidir;
- müxtəlif obyektiv və subyektiv faktorların, şəraitlərin təsirinə məruz qalmır və qalma ehtimalı yoxdur;
- uçotun və hesabatın məqsədlərindən asılı olmayaraq informasiya formalaşdırma metodologiyasının əsasında durur;
- uçot-hesabat standartlarının, metodları və prosedurlarının işlənilib hazırlanmasının metodoloji bazasını təşkil edir;
- bir tərəf üçün ədalətli, digər tərəf üçün ədalətsiz deyildir;
- bir-biri ilə qarşılıqlı əlaqə və vəhdətdə mövcuddurlar.

İşdə əsaslandırılır ki, prinsiplər, standartlar və metodlar arasında olan əlaqə və asılılığın araşdırılması mühüm izahedici əhəmiyyətə malikdir. Prinsiplərin standartlardan fərqi ondadır ki, iqtisadiyyat, biznes inkişaf etdikcə, mülkiyyət formaları dəyişdikcə prinsiplər dəyişilmir. Amma baş verən iqtisadi hadisə və faktlar, onların materiyası olan aktivlər və digər elementlər müxtəlif dövrlərdə və məkanlarda müxtəlif standartlar əsasında uçota alınmışdır, yaxud alın bilər. Standartlar özlüyündə nəzəriyyənin, həm də metodologiyanın təsbitləri əsasında formalaşır, standartlar elementə/obyektə tərif verir, onun təsnifatını, tanınması, tanınmasının dayandırılması qaydalarını tənzimləyir, ilkin və sonrakı qiymətləndirilmə metodlarını təsbit edir. Bir sözlə, standartlar nəzəriyyənin və metodologiyanın konkret elementlər/obyektlər üzrə reallaşdırılmasını, tətbiqini həyata keçirmək üçün normalardır. Standartlar milli, regional və beynəlxalq ola bilər və deməli, milli, regional və beynəlxalq maraqları əks etdirə bilər, prinsiplər isə yalnız beynəlxalq, bəşəri ola bilər. Standartlar ədalətli, ya da ədalətsiz ola bilər, daha çox kiminsə maraqlarına xidmət edə



bilər və s. Metodların tətbiqi standartlar əsasında tənzimlənir. Metodlar da standartlar kimi coğrafi ərazilərdən, mülkiyyət münasibətlərindən, ölkələrin iqtisadi-sosial inkişaf xüsusiyyətlərindən, hər bir ölkə daxilində tətbiq edilən normativ-hüquqi qanunvericilik aktlarından və s. amillərdən asılı olaraq fərqlənə, dəyişə bilər. Məsələn, pul ilə ölçmə universal prinsip olsa da, aktivlərin və digər elementlərin qiymətləndirilməsi müxtəlif metodlarla aparılır, bu metodlar isə zaman və məkan etibarı ilə fərqlənə bilər. Hətta eyni bir elementə aid obyektlərin qiymətləndirilməsi üçün alternativ metodlar, modellər tətbiq oluna bilər. Pul ilə ölçmə prinsipi çərçivəsində müvafiq standartlar buna yol verir. Tətbiq olunan metodlar, modellər ədalətli yaxud ədalətsiz olsa, obyektiv, ya da qeyri-obyektiv nəticələrə gətirib çıxarsa belə, bütövlükdə pul ilə ölçmə prinsipini dəyişdirə və onun universallığını ləğv edə bilməz.

## **6. Uçot-hesabat sistemində aktivlərin təsnifatının nəzəri-praktiki aspektlərinin mövcud vəziyyətinin qiymətləndirilməsi**

İnformasiyanın hazırlanması, sistemləşdirilməsi və istifadəçilərə təqdim olunmaq üçün qruplaşdırılması təsnifatın başlıca məqsədini təşkil edir. Aktivlərin təsnifatı informasiya formalaşdırılan elementlərin, mahiyyəti və funksiyaları ilə bilavasitə əlaqədar olduğuna görə onun nəzəri və praktiki baxımdan düzgün izah edilməsi uçot elmi qarşısında duran və həlli tələb olunan problemlərdən biridir. Buna baxmayaraq, təsnifatın məqsədləri, funksiyaları nədən ibarətdir?, təsnifat hansı kriteriyalar əsasında aparılmalıdır? suallarına dünya uçot ədəbiyyatlarında geniş açıqlamalar verilmir, təsnifatın bazasında yaradılan Hesablar planı və hesabat formalarının funksional əlaqələrinin necə qurulması, bu əlaqələr müstəvisində formalaşdırılan informasiyanın istifadəçilərin, xüsusən də cəmiyyətin dəyişən tələblərinə uyğun gəlib-gəlməməsi məsələsi daimi və geniş tədqiqat predmeti deyildir.

Təsnifat digər elementlərlə aktivlərin nəzəri-metodoloji aspektlərinin qarşılıqlı əlaqələndirilməsinə imkan verir. Belə əlaqələndirilmə olmadan elementlərin uçotu metodikasını yaratmaq, hesabat formalarını tərtib etmək, bunların informasiyası bazasında maliyyə vəziyyətini, fəaliyyətin nəticələrini qiymətləndirmək və proqnoz qərarlar vermək mümkün deyil. Ona görə də müəllifin fikrincə,

təsnifata, onun mahiyyəti və funksiyalarına nəzəri-praktiki kontekstdə yanaşılmalıdır. Təsnifat ona görə nəzəri xarakter daşıyır ki, o, elementlərin tərifinə və izahına əsaslanır. Tərifdən rəqəmlərə keçid, başqa sözlə, deduksiyadan induksiya keçid təsnifat vasitəsilə həyata keçirilə bilər. Təsnifat aparmadan metodologiyanın ayrı-ayrı üsürlərini tətbiq etmək olmaz. Təsnifat mahiyyət yaratmır. Təsnifat – mahiyyətin strukturu haqqında informasiya formalaşdırmaq üçün metodologiyaya xidmət göstərir. Təsnifatın aparılması aktivlərin müxtəlif növlərinin qiymətləndirilməsi zəruriliyindən irəli gəlir. Bu halda metodologiyanın başlıca elementi olan qiymətləndirilmənin konkret üsulları (metodları) ümumiyyə deyil, xüsusiyyə, yəni konkret növlərə tətbiq edilir, beləliklə də təsnifat praktiki xarakter daşıyır. Təsnifat ilkin informasiya yaratmır, ilkin informasiyanın müxtəlif əlamətlər üzrə, tələb edilən istiqamətlərdə və kəmiyyətdə bölgüsünü yaxud aqreqasiyasını həyata keçirir.

Dissertasiya işində aktivlərin MHBS (IAS) 1-də təsbit edilmiş təsnifatı ilə ölkənin kommertiya təşkilatları üçün nəzərdə tutulmuş təsnifatın müqayisəsi aparılmış və müəyyən edilmişdir ki, aktivlərin təsnifatının əvvəlki dövrlərlə müqayisədə əhəmiyyətli dərəcədə yaxşılaşdırılmış olmasına və beynəlxalq praktikaya uyğunlaşdırılmasına baxmayaraq hazırkı təsnifatda aşağıdakı kimi problemlər qalmaqdadır:

1. Bütövlükdə aktivlərin, o cümlədən onlarla əlaqədar olan öhdəliklərin balansda təsnifatı əsasında formalaşdırılmış informasiya şirkətlərin əmlak və maliyyə vəziyyətini məzmun və struktur baxımından geniş təhlil etmək üçün kifayət deyildir;

2. Aktivlərin təsnifatı uçot sistemində kifayət qədər analitik xarakterli olsa da, hesabatda həddən ziyadə aqreqasiyalaşdırılmışdır. Bu, xüsusilə də qısamüddətli aktivlər bölməsində yerləşdirilmiş ehtiyatlara aiddir. Əgər nəzərə alınsa ki, ölkənin kommertiya təşkilatlarının qısamüddətli aktivlərinin tərkibində ehtiyatlar yüksək xüsusi çəkiyə malikdir, onlar barədə informasiyanın yalnız bir maddədə əks etdirilməsi kənar istifadəçilər üçün təşkilatın maliyyə vəziyyətini, xüsusilə də tədiyyə qabiliyyətini düzgün müəyyən etmək və qiymətləndirmək üçün çətinlik yaradır.

3. Maliyyə vəziyyəti haqqında hesabat formasında uzunmüddətli aktivlərin yaradılması ilə bağlı kapitallaşdırılan və kapitallaşdırıl-

mayan investisiyalar barədə müvafiq təsnifat maddələri yoxdur. Söhbət maddi və qeyri-maddi aktivlərə, bioloji aktivlərə, investisiyalı daşınmaz əmlaka yönəldilən, lakin hələlik tanınmamış olan investisiyaların məbləğindən gedir. Bunların təsnifatda yer almaması istehsal güclərini yeniləmək, artırmaq sahəsində şirkətin fəaliyyətini obyektiv qiymətləndirməyə imkan vermir;

4. Uçotda və maliyyə hesabatında aktivlərin likvidlik səviyyəsi üzrə yerləşdirilməsi rəşional deyildir. Belə ki, 100%-lik likvidliyə malik olan pul vəsaitləri maliyyə vəziyyəti haqqında hesabat formasının qısamüddətli aktivlər bölməsində sonuncu maddə olmalı olduğu halda, həmin bölmənin üçüncü maddəsində əks etdirilir;

5. Maliyyə vəziyyəti haqqında hesabatın “qısamüddətli aktivlər” bölməsində qısamüddətli investisiyalara dair təsnifat maddəsi yoxdur, baxmayaraq ki onların uçot sistemində təsnifatı kifayət qədər genişdir. Hesabatda həmin informasiyanın olması kənar istifadəçilər üçün lazımdır. Məlumdur ki, maliyyə aktivlərinə aid edilən debitor borcları və pul vəsaitləri müvafiq olaraq yüksək likvidli aktivlər olsa da, onların mövcudluğu (balansda qalığı) indiki halda onların gəlir gətirdiyini göstərmir. Yəni maliyyə vəziyyəti haqqında hesabatda verilən həmin maddələrin dövriyyədə olduğunu müəyyən etmək mümkün deyil. Bu maddələrin yüksək xüsusi çəkiyə malik olması hələ şirkətin mənfəətlə işlədiyini göstərmir. Maliyyə aktivlərinin gəlir (mənfəət) gətirən maddəsi məhz maliyyə investisiyalarıdır. Onlar haqqında müvafiq maddələrin olmaması təsnifatın çatışmazlığı kimi qiymətləndirilməlidir. Deyilənlər həm də uzunmüddətli maliyyə investisiyaları üçün keçərlidir;

6. Cəmi 5 maddədən ibarət olan qısamüddətli aktivlər bölməsinin iki maddəsi sair qısamüddətli maliyyə aktivlərini və sair qısamüddətli aktivləri əks etdirir. Bu da maliyyə vəziyyətinin başa düşülməsini çətinləşdirir, qısamüddətli aktivlərin strukturunun müəyyən dərəcədə pərdələnməsi kimi görünür.

Təsnifat sahəsində mövcud olan ən başlıca çatışmazlıq, müəllifin fikrincə, Konseptual sənədlərdə, standartlarda və Qaydalarda təsnifata sif qısnadi-uçot kateqoriyası kimi baxılması, uçot-hesabat sisteminin də bu praqmatika üzərində qurulmasıdır.

## **7. Aktivlərin qiymətləndirilmə metodları və uçot modellərinin təfsiri və təhlili.**

Aktivlərin mahiyyəti, tanınması, təsnifat qrupları və maddələri üzrə strukturlaşdırılması, şirkətlərin maliyyə vəziyyətinin, fəaliyyətinin maliyyə nəticələrinin, investorlar, səhmdarlar və digər partnyorlarla yaranan iqtisadi-hüquqi münasibətlərinin kəmiyyət tərəflərinin, eləcə də mikro və makro səviyyələrdə tətbiq edilən əksər iqtisadi göstəricilərin hesablanması, müqayisə edilməsi və təhlili üçün tələb olunan informasiya bilavasitə aktivlərin uçotu metodologiyasının mərkəzi elementi olan qiymətləndirilmə vasitəsilə formalaşır. Amma aktivlərin qiymətləndirilmə bazası və metodları coğrafi baxımdan fərqləndiyi və zaman etibarilə dəyişildiyi üçün beynəlxalq və regional səviyyələrdə müqayisəli təhlillər aparmaq olmur, nəticədə istifadəçilərin obyektiv maliyyə və investisiya qərarları qəbul etməsi çətinləşir. Ona görə də dünya miqyasında vahid qiymətləndirilmə bazasının və alternativsiz qiymətləndirilmə metodlarının müəyyən edilməsi uçot-hesabatın qarşısında duran mühüm metodoloji-praktiki problemlərdəndir.

Konseptual əsaslar 2018 və müvafiq standartlar şirkətlər tərəfindən satın alınan və yaradılan aktivlərə rəğmən ekletik qiymətləndirilmə sistemi formalaşdırmışdır. (cədvəl 3) Konseptual əsaslar 2018 aktivlərin tarixi dəyər və cari dəyərle qiymətləndirilmə bazalarını təsbit etmişdir. Cari dəyər əsasında qiymətləndirilmə bazasına aşağıdakılar aid edilmişdir:

- (a) ədalətli dəyər;
- (b) aktivlərdən istifadənin qiymətliliyi; və
- (c) aktivi əvəzetmənin cari dəyəri.

Tarixi dəyər və əvəzetmənin cari dəyəri aktivin “giriş dəyəri”, ədalətli dəyər və istifadənin qiymətliliyi isə aktivin – “çıxış dəyəri”dir. Aktivlərin cari dəyər göstəriciləri bütövlükdə hesabi kəmiyyətlər kimi formalaşır.

**Cədvəl 3.**

Aktivlərin növləri	Tanınma zamanı qiymətləndirilmə		Tanınmadan sonrakı qiymətləndirilmə (uçot modelləri)	
	Tarixi dəyərlər	Cari dəyərlər	Tarixi dəyərlər	Cari dəyərlər
Torpaq, tikili və avadanlıqlar	Maya dəyəri ilə	-	Maya dəyəri yaxud Cari dəyərlər	
Qeyri-maddi aktivlər	Maya dəyəri ilə	-	Maya dəyəri yaxud Cari dəyərlər	
İnvestisiyalı daşınmaz əmlak	Maya dəyəri ilə	-	-	Cari dəyərlər
Faydalı qazıntıların kəşfiyyatı və qiymətləndirilməsi	Maya dəyəri ilə	-	Maya dəyəri yaxud Cari dəyərlər	
Bioloji aktivlər	-	Ədalətli dəyərlər	-	Ədalətli dəyərlər
Maliyyə aktivləri	-	Ədalətli dəyərlər	(a) Amortizasiya olunan dəyərlər (b) Sair məcmu gəlir vasitəsilə ədalətli dəyərlər (c) Mənfəət və zərərlər vasitəsilə ədalətli dəyərlər	
Ehtiyatlar	Maya dəyəri ilə	-	İki qiymətdən - Maya dəyəri və Mümkün Xalis Satış Qiymətindən ən aşağı olan qiymətlər	

*Mənbə: tədqiqatın nəticələrinə əsaslanan müəllif işləməsi*

Aktivlərin tanınması, ilkin qiymətləndirilməsi qaydaları və metodları bütövlükdə normativ yanaşmaya əsaslanır. Yalnız bioloji aktivləri ilkin olaraq ədalətli dəyərlə qiymətləndirmək mümkün olmadıqda MHBS (IAS) 41 onların maya dəyəri ilə qiymətləndirilməsinə icazə verir. Müəllifin fikrincə ilkin qiymətləndirilməyə münasibətdə normativ yanaşmanın tətbiqi uçot-hesabatını MHBS-lər əsasında təşkil edən bütün şirkətlər üzrə informasiyanın müqayisəliliyini təmin edir, həmin informasiyanın müvafiq standartların təsbitlərinə uyğun formalaşdırılmış olmasının auditinin vahid metodiki əsasda aparılmasına, beynəlxalq miqyasda uçot və hesabatın unifikasiyasına və bununla bütün ölkələrin şirkətlərinin beynəlxalq əmtəə və fond

bazarlarına çıxışına potensial şərait yaradır. Bununla belə, şirkətlərin satınalma yolu ilə əldə etdiyi, öz gücləri ilə yaratdığı uzunmüddətli maddi və qeyri-maddi aktivlərə məsrəflərin kapitallaşdırılması və uçotu sahəsində standartların müəyyən etmiş olduğu bəzi kriteriyalar müəllifin fikrincə mübahisəli məqamlar yaradır. Standartların mübahisə yaradan təsbitlərindən biri borclanmalar üzrə məsrəflərin tanınması və uçotu məsələsidir. Belə ki, MHBS (IAS) 23-ə əsasən bu və ya digər kvalifikasiya olunan aktiv təşkilat rəhbərliyinin niyyətinə uyğun olaraq lazımi yerə gətirilmiş və fəaliyyət göstərmək (istifadə olunmaq) üçün lazım olan səviyyəyə çatdırılmışsa, borclanmalar üzrə məsrəflərin kapitallaşdırılması, yəni tanınması dayandırılır, onların qalan hissəsi cari xərclər kimi uçota alınır. Standartın müəyyən etdiyi bu qayda həmçinin kvalifikasiya olunan qısamüddətli aktivlərə (ehtiyatlara) şamil edilir. Uzunmüddətli aktivlərin yaradılması ilə əlaqədar baş verən inzibati xərclərin, sərf edilmiş xammalın, materialların və əməyin şirkətlərin fəaliyyəti ilə bağlı olmayan normativdən artıq itkilərinin kapitallaşdırılmasına da icazə verilmir. Digər mübahisəli məqam – MHBS (IAS) 38 tərəfindən qeyri-maddi aktivlərin yaradılması ilə əlaqədar tədqiqatlar mərhələsində olan məsrəflərin heç bir halda kapitallaşdırılmasına icazə verilməməsidir. Bu cür normativ təsbitlər şirkətlərin cari maliyyə nəticələrinin pisləşməsinə gətirib çıxarır.

Maliyyə alətlərinə aid maliyyə aktivlərinin tanınması, ilkin və sonrakı qiymətləndirilməsi məsələləri MHBS (IFRS) 9-un təsbitləri əsasında tənzimlənir. Standart bütün növ maliyyə aktivlərini ilkin tanınma zamanı ədalətli dəyər *üstəgəl* sövdələşmə məsrəfləri ilə qiymətləndirilməsini tələb edir. Müəllif hesab edir ki, maliyyə aktivlərinin ilkin tanınma zamanı MHBS (IFRS) 9-un təsbit etdiyi qiymətləndirilmə qaydaları maliyyə alətləri bazarında olan dinamik dəyişiklikləri uçota almaq və onların nəticələrini maliyyə hesabatında əks etdirmək üçün yararlıdır və hər hansı ciddi mübahisə predmeti yaratmır. Bununla belə, maliyyə aktivlərinin təsnifatı, tanınması, ilkin və sonrakı qiymətləndirilməsi sahəsində olan yanaşmaların daha da təkmilləşdirilməsinə ehtiyac vardır.

Aktivlərin ilkin qiymətləndirilməsi və tanınmasının dayandırılması arasındakı dövrə maya dəyəri ilə qiymətləndirilmə və yenidənqiymətləndirilmiş dəyərlə qiymətləndirilmə metodları və uçot

modelləri tətbiq edilir (Cədvəl 4).

**Cədvəl 4**

**İlkin tanınmadan sonra uzunmüddətli aktivlərin uçotu modellərinin müqayisəsi**

	<b>Maya dəyəri ilə uçot modeli</b>	
	<b>(a) Balans dəyəri &gt; Ödənilmə dəyəri</b>	<b>(b) Balans dəyəri &lt; Ödənilmə dəyəri</b>
Aktivin qiymətdən düşməsi – birinci yoxlama	Dt Mənfəət və Zərər Kt Uzunmüddətli aktivlər	
Aktivin qiymətdən düşməsi – ikinci yoxlama		Dt Uzunmüddətli aktiv Kt Mənfəət və zərər
<b>Yenidənqiymətləndirilmiş dəyərlə uçot modeli</b>		
	<b>(a) Balans dəyəri &gt;Yenidən qiymətləndirilmiş dəyər</b>	<b>(b) Balans dəyəri &lt; Yenidən qiymətləndirilmiş dəyər</b>
Yenidən qiymətləndirilmə – birinci	Dt Mənfəət və Zərər Kt Uzunmüddətli aktivlər	Dt Uzunmüddətli aktivlər Kt Yenidən qiymətləndirilmə rezervi
Yenidən qiymətləndirilmə – ikinci	<ul style="list-style-type: none"> <li>• əvvəlcə (b) olmuşsa: Dt Yenidən qiymətləndirilmə rezervi Dt Mənfəət və Zərər Kt Uzunmüddətli aktivlər – <i>azalma rezervdən çoxdur</i></li> <li>• əvvəlcə (a) olmuşsa: Dt Uzunmüddətli aktivlər Kt Mənfəət və zərər Kt Yenidən qiymətləndirilmə rezervi – <i>artma zərərdən çoxdur</i></li> </ul>	

*Mənbə: tədqiqatın nəticələrinə əsaslanan müəllif işləməsi*

Müəllifin fikrincə, uzunmüddətli maddi və qeyri-maddi aktivlərin sonrakı qiymətləndirilməsi üzrə iki alternativ uçot modelinin tətbiqi müqayisəli informasiya formalaşdırma prinsipinin və konservatizm prinsipinin tələblərinə uyğun deyil.

Maliyyə aktivlərinin sonrakı qiymətləndirilməsi zamanı onların ədalətli dəyəri /amortizasiya olunan dəyəri və balans dəyəri arasında yarana biləcək fərqin kapitalda və/və ya mənfəət yaxud zərərlərdə əks etdirilməsi tələb olunur. Maliyyə aktivlərinin tanınmasının dayandırılması kriteriyaları və tanınmanın dayandırılmasından yaranan nəticələrin müəyyən edilməsi və uçotu metodları Beynəlxalq standartlarda

kifayət qədər mürəkkəb olsa da, onlar praqmatik xarakter daşıyır.

Ehtiyatların qiymətləndirilməsi qaydaları MHBS (IAS) 2 ilə tənzimlənir. Standarta görə ilkin qiymətləndirmədən sonra ehtiyatlar iki kəmiyyətdən ən aşağı olan ilə: maya dəyəri, yaxud mümkün xalis satış qiyməti (MXSQ) ilə qiymətləndirilir. Bu qiymətlərdən birincisi tarixi dəyərdir, ikincisi isə hesabi kəmiyyətdir. Ehtiyatlara aid edilən satış üçün nəzərdə tutulan uzunmüddətli aktivlərin ilkin qiymətləndirilməsi MHBS (IFRS) 5 tərəfindən müəyyən edilmiş qaydada, yəni balans dəyərindən və satışa xərclər çıxılmaqla ədalətli dəyərdən ən aşağı olan qiymətlə qiymətləndirilir. Hər iki standart ehtiyatların qiymətləndirilməsini konservatizm prinsipi üzərində qurmuşdur: ehtiyatın balans dəyəri onun mümkün xalis satış qiymətindən/ədalətli dəyərindən aşağı olduqda – fərq mənfəət və zərərlərdə əks etdirilməli, növbəti dövrdə həmin ehtiyatın mümkün xalis satış qiymətinin/ədalətli dəyərinin onun balans dəyərini üstələməsindən yaranan fərq isə yalnız əvvəlki dövrdə baş vermiş zərəri reversiasiya etməlidir.

Bütövlükdə standartların müxtəlif növ aktivlər üzrə qiymətləndirilmə və sonrakı uçot modelləri sahəsində təsbit etmiş olduğu alternativlərin dissertasiya işində müəllif tərəfindən aparılmış aprobeşiyası göstərmişdir ki, onlar şirkətlərin maliyyə vəziyyətinə və fəaliyyətinin nəticələrinə müxtəlif cür təsir edir. Aktivlərin bəzi qruplarına rəğmən təsbit edilmiş cari qiymətləndirilmə bazası və qaydalarının praktiki olaraq tətbiqi çətinidir, çünki onlar real faktlara deyil, mülahizələrə, müxtəlif hipotetik metodlara əsaslanır, bu da xeyli məsrəflər tələb edir, ya da bir çox hallarda onların reallaşdırılması mümkün deyildir. Eyni qrupa daxil olan aktivlərə rəğmən alternativ qiymətləndirilmə və uçot modellərinin mövcudluğu uçot siyasətinin dəyişilməsini tələb edir, bununla da müxtəlif manipulyasiyalar üçün potensial şərait yaradır, şirkətlərarası müqayisələrin aparılmasını çətinləşdirir.

## **8. Aktivlərin təsnifatının, qiymətləndirilmə bazası və uçotu metodikasının təkmilləşdirilməsi və inkişafı**

Dissertasiya işində determinizm nəzəri-praktiki konsepsiyası əsas götürülməklə aktivlərin təsnifatı, qiymətləndirilməsi və uçotu metodikasının inkişafı məsələlərinə sistemli yanaşılmış, hər bir istiqamət üzrə adekvat müddəa, mülahizə irəli sürülmüş, onların



reallaşdırılması sahəsində konkret təkliflər əsaslandırılmışdır.

Aktivlərin təsnifatının təkamülü müəllifin fikrincə aşağıdakı istiqamətlər üzrə getməlidir:

1) iqtisadi faydalar marağında olan istifadəçilər qrupunun informasiyaya olan tələbatının ödənilməsi; və

2) sosial-ekoloji faydalar marağında olan cəmiyyətin informasiyaya tələbatının ödənilməsi istiqamətində.

Birinci istiqamət üzrə dissertasiya işində aktivlərin mövcud maddələrinin strukturunda dəyişikliklərin aparıla biləcəyi, yaxud aparılmalı olduğu əsaslandırılmışdır. Qeyd edilmişdir ki, maliyyə vəziyyəti haqqında hesabatın qüvvədə olan formasında cəmi 15 xətti maddənin olması şirkətlərin maliyyə vəziyyətinin qiymətləndirilməsi üçün kifayət deyildir. Üstəlik də 15 maddədən 4-nün “sair” başlığı altında verilməsi hesabat informasiyasının qeyri-müəyyənliyini artırır, buna görə də həmin maddələrin ixtisara salınması zəruridir.

İşdə əsaslandırılır ki, maddi və qeyri-maddi aktivlərə kapitallaşdırılma mərhələsində olan məsrəflər barədə informasiyanı əks etdirmək üçün maliyyə vəziyyəti haqqında hesabatla ayrıca maddə daxil edilməlidir. Belə informasiya ilk növbədə investorlara və kreditorlara şirkətin inkişaf strategiyasını izləmək, inkişafa yönəldilən vəsaitlərin illər üzrə dinamikasını təhlil etmək və qiymətləndirilmək üçün lazımdır. Uçot səviyyəsində aktivlərin əldə edilməsinə və yaradılmasına yönəldilən kapitallaşdırılan və kapitallaşdırılmayan investisiyalar/məsrəflər barədə də informasiyanın ayrıca təqdim edilməsi məqsədəuyğun hesab edilir. Bu cür bölgü şirkətlərin investisiyaya yönəltdiyi resurslardan nə dərəcədə yeni aktivlər yarada bildiyini, onların innovativ fəaliyyət sahəsində fəallığını və bunların nəticələrini qiymətləndirmək üçün zəruridir.

MHBS (IAS) 38-in tələblərinə əsasən faydalı xidmət müddəti məlum olan və məlum olmayan QMA-ların uçotunun ayrı-ayrı təsnifat maddələri çərçivəsində aparılması lazımdır.

Müəllifin araşdırmalarına görə, TTA-ların bütün növlərinin uçotunun aparılması üçün Qaydalarda nəzərdə tutulmuş təsnifat maddələri yetərli deyildir, onların genişləndirilməsinə ehtiyac vardır. Araşdırmalar əsasında belə nəticəyə gəlinmişdir ki, faydalı qazıntıların kəşfiyyatı və qiymətləndirilməsi ilə əlaqədar maddi, qeyri-maddi

aktivlərin “təbii sərvətlər” maddəsi altında deyil, QMA və TTA-lar çərçivəsində təsnifləşdirilməsi lazımdır.

Hazırkı Hesablar planında “İştirak payı metodu ilə uçota alınmış investisiyalar” maddəsində/bölməsində iştirak payı metodu ilə uçota alınmış investisiyaların uçotunun iki təsnifat kateqoriyası üzrə aparılması nəzərdə tutulur: asılı müəssisələrə investisiyalar və birgə müəssisələrə investisiyalar. Lakin nəzərə alınaraq ki, “asılı müəssisə” anlayışı törəmə müəssisə anlamına gəlir və törəmə müəssisələrdə uçot satınalma metodu ilə aparılır, işdə əsaslandırılır ki, adı çəkilən bölmə “İştirak payı və satınalma metodu ilə uçota alınmış investisiyalar” adlandırılmalı, investisiyalar isə belə təsnifat qrupları altında verilməlidir: (a) –Assosiasiyalı müəssisələrə investisiyalar; (b) Birgə müəssisələrə investisiyalar; və (c) “Törəmə müəssisələrə investisiyalar”.

İkinci istiqamət çərçivəsində aktivlərə sosial uçot kateqoriyası kimi baxılmasının vacibliyi əsaslandırılmış və göstərilmişdir ki, uçot-hesabat sistemi hazırda yalnız şirkətlərin fəaliyyəti barədə onların özləri və iqtisadi maraqları olan qruplar üçün qapalı, praqmatik informasiya sistemi kimi formalaşmışdır. Təsnifat sosial sahədə, həmçinin ətraf mühitin qorunması sahəsində şirkətlərin aktivlərinin tərkibi və kəmiyyəti barədə cəmiyyətə informasiya verməlidir. Ona görə də mövcud təsnifatı sırf iqtisadi (maliyyə və idarəetmə) mexanizm alətindən, iqtisadi və sosial-ekoloji mexanizm alətinə transformasiya etmək lazımdır. Eyni zamanda uçot-hesabat vasitəsilə formalaşdırılan sosial-ekoloji məzmunlu informasiyanı kənar auditin predmetinə və bütövlükdə cəmiyyətin nəzarət obyektinə çevirmək lazımdır. Bu, sosial və yaşıl yönümlü iqtisadiyyat statusunu qazanmaq iddiasında olan bütün cəmiyyətlər üçün zəruridir və qaçılmazdır.

Mövcud uçota əlavə olaraq sosial status verilməsi ədəbiyyatlarda son 40-50 ildə kifayət qədər geniş araşdırılsa da, bu statusu xarakterizə edə biləcək konkret təsnifat qrupu, göstəricilər sistemi, onların ölçülməsi və qiymətləndirilməsi sahəsində demək olar ki real təklif və tövsiyələr verilməmişdir. Sosial uçot əsasən ətraf mühitin çirkləndirilməsi barədə informasiya formalaşdırılan uçot kimi qəbul edilmiş, göstəricilər və qiymətləndirilmə metodları da yalnız bu ətrafda təklif olunmuşdur. Müəllifin fikrincə bu kontekstdə söhbət əsasən şirkətlərin ətraf mühitin sağlamlaşdırılması, yəni yaşıl iqtisadiyyat sahəsində

yaratdığı, əldə etdiyi aktivləri uçota almaq, onları ayrıca təsnifat qrupu kimi əks etdirmək, qiymətləndirmək və maliyyə hesabatında tanımaq ətrafında getməlidir. Sosial-ekoloji uçotun məhz bu istiqamət üzrə təşəkkül tapması və inkişafı zəruridir. Sosial-ekoloji uçot çərçivəsində formalaşdırılacaq informasiya qlobal problemlərin – zənginlik ilə yoxsulluq arasındakı fərqlərin, işsizliyin, ətraf mühitin çirklənmə səviyyəsinin artmasının, planetdə mövcud olan flora və faunanın bir çox növlərinin məhv olmasının, COVID 19 kimi təhlükəli xəstəliklərin yayılmasının qarşısının alınması sahəsində şirkətlərin fəaliyyətinin cəmiyyət tərəfindən qiymətləndirilməsi üçün lazımdır.

Dissertasiya işində əsaslandırılır ki, şirkətlərin nəzarətində olan əmək resursları onların aktivlərinin tərkibinə daxil edilməlidir. Bu barədə ədəbiyyatlarda kifayət qədər məzmunlu, tətbiqi mümkün ola biləcək araşdırmalar, təkliflər və tövsiyələr vardır. Lakin həmin təklif və tövsiyələr indiyə qədər heç bir Qərb ölkəsinin və digər ölkələrin milli uçot və hesabat standartlarında, nə də Maliyyə Hesabatının Beynəlxalq Standartlarında bilavasitə öz əksini tapmamışdır. İşdə şirkətlərin sərəncamında olan əmək aktivlərinin uçot və hesabatda “xərclər və öhdəliklər” kimi deyil, “aktivlər və öhdəliklər” kimi təsnifləşdirilməsinin metodiki-praktiki tərəfləri açıqlanır.

Aparılmış tədqiqatlar bütövlükdə onu deməyə əsas vermişdir ki, şirkətlərin nəzarətində olan aktivlər təkcə iqtisadi fayda deyil, həm də sosial-ekoloji fayda daşıyıcıları kimi təsnifləşdirilməlidir. Deyilənlər nəzərə alınmaqla aktivlərin maliyyə uçotu və hesabatında fərqli təsnifatı hazırlanmışdır.

İşdə əsaslandırılır ki, aktivin kvalifikasiya edilən kateqoriyaya aid edilməsindən asılı olmayaraq borclanmalar üzrə bütün məsrəfləri, inzibati və ümumi qaimə xərclərini, aktivlər alınarkən tədiyyənin pul vəsaitləri ilə dərhal ödənilməsi şərti ilə qiymət ekvivalenti və tədiyyənin ümumi məbləği arasında yaranan faiz məbləğlərini, eləcə də aktivin müəssisənin öz gücləri ilə yaradılması zamanı materialların, əməyin ödənişinə məsrəflərin və digər resursların normativdən artıq itkilərini (əgər bu itkilər bilavasitə təşkilatın özünün fəaliyyətindən asılı olmayan səbəblər üzündən yaranmışsa) aktivlərin ilkin dəyərinin bir hissəsi kimi kapitallaşdırmaq və tanınmaq lazımdır. İrəli sürülən təsdiqetmənin leyhinə aşağıdakı arqumentləri gətirmək olar: nəzərdən

keçirilən məsrəflərin kapitallaşdırılmaması və dövrü xərclərə silinməsi, *birincisi*, investisiyalar hesabına əldə olunan, yaradılan aktivlərin ilkin dəyərini azaltmış olur, *ikincisi*, adi fəaliyyətdən olan zərərləri artırır, yaxud ümumi mənfəətin kəmiyyətini, həmçinin mənfəət vergisinin həcmi azaldır, *üçüncüsü*, şirkətin bilavasitə investisiya fəaliyyətini idarə edən heyətin məsuliyyətini aşağı salır, *dördüncüsü*, kapitalın ümumi həcmi azaltmaqla şirkətin kapitalı ilə öhdəlikləri arasındakı nisbəti pisləşdirir və s.

Sonrakı qiymətləndirilmə modelləri çərçivəsində həll edilməsi tələb olunan məsələlərdən biri – aktivin qiymətdən düşməsinin və qiymətinin artmasının hansı nisbi kəmiyyətlər diapazonunda müəyyən edilə biləcəyi kriteriyalarının seçilməsidir. Hazırda müvafiq standartlar bu sahədə hər hansı kriteriya/kriteriyalar, başqa sözlə, konkret nisbi kəmiyyətlər müəyyən etmir. Müəllifin fikrincə aktivlərin balans dəyərinin artmasına uçot-hesabat sistemi o zaman reaksiya verməli və onu əks etdirməlidir ki, inflyasiyanın illik səviyyəsi 10-50% arasında dəyişmiş olsun.

Dissertasiya işində qeyd edilir ki, aktivlərin qiymətdəndüşməsinə müəyyən etmək üçün nəzərdə tutulan ödənilmə dəyəri kimi yalnız bir göstəricidən, yəni satış xərcləri çıxılmaqla ədalətli dəyər göstəricisindən istifadə etmək məqsədəuyğundur. Məsələ bundadır ki, istifadənin qiymətliliyi xalis proqnoz xarakteri daşıyır, özündə faiz dərəcələrinin dəyişilməsi riskini, valyuta məzənnələrinin dəyişilməsi riskini, aktivdən istifadə nəticəsində istehsal olunan məhsulların, göstərilən xidmətlərin qiymətlərinin dəyişilməsi riskini və s. riskləri daşıyır. Belə risklər son nəticədə ümumi və diskontlaşdırılmış xalis pul daxilolmalarının kəmiyyətinə təsir göstərə bilər. Onların hamısını bir neçə il (məsələn, MHBS (IFRS) 13-ə əsasən bu dövr 5 ildir) öncə nəzərə almaq və bunun əsasında ödənilmə dəyərini müəyyən etmək informasiyanın etibarlı olması baxımından qüsuruz deyildir. Müəyyən edilmiş kəmiyyətə hadisələr təsir etdikcə həmin kəmiyyətə düzəlişlər etmək lazım gəlir, bu da əlavə çətinliklər yaradır.

Ödənilmə dəyərinin müəyyən olunması üçün götürülə biləcək digər alternativ göstərici – ədalətli dəyər göstəricisi də nöqsansız deyildir, bu göstərici də hesabi xarakter daşıyır. Lakin ədalətli dəyər əvvəlki göstəriciyə nisbətən daha az riskə malikdir, çünki onu aktiv ba–

zarın məlumatlarına əsasən müəyyən etmək mümkündür. Aktiv bazara rəğmən qiyməti təyin etmək isə daha etibarlıdır. Aktiv (əsas) bazarın olmadığı halda ədalətli dəyərin qiymətləndirilməsi üçün təşkilatın digər daha sərfəli (faydalı) bazara müraciət etməsi imkanı da vardır.

Kvalifikasiyalaşdırılan kimi təsnifləşdirilməsindən asılı olmayaraq borclanma üzrə bütün məsrəflərin ehtiyatların ilkin (maya) dəyərinə daxil edilməsi zəruridir, bir şərtlə ki, bu cür məsrəflər tərəfimizdən təklif edilən kriteriyaya cavab vermiş olsun. Ehtiyatların sonrakı qiymətləndirilməsinə rəğmən MHBS (IAS) 2-nin təsbit etmiş olduğu qayda konservatizm prinsipinin tələblərindən irəli gəlir: ehtiyatlar ilkin qiymətləndirilmədən sonra ya maya dəyəri ilə (mümkün xalis satış qiymətləri onların maya dəyərindən yüksək olduqda), ya da mümkün xalis satış qiymətləri ilə (maya dəyəri ehtiyatların mümkün xalis dəyərindən yüksək olduqda) qiymətləndirilməlidir. Hesab edirik ki, standartın müəyyən etdiyi bu qayda düzgündür, çünki qiymətlərin yüksəlməsindən yaranan, yaxud yarana biləcək mənfəət reallaşmamış mənfəətdir.

Maliyyə aktivlərinə rəğmən onu demək olar ki, onların MHBS (IFRS) 9-da təsbit edilmiş ilkin və sonrakı qiymətləndirməsi, tanınmasının dayandırılması zamanı tətbiq olunan qiymətləndirilmə prinsipləri, metodları metodoloji və praktiki nöqteyi-nəzərdən reallığı əks etdirən mexanizmdir. Lakin maliyyə bazarının qeyri-təkmil olması, maliyyə aktivinə tələb və təklifin tez-tez dəyişilməsi, şirkətin fəaliyyət göstərdiyi biznes şəraitin xüsusiyyətləri ədalətli dəyərin müəyyən olunmasında problemlər yaradır. Bundan başqa, maliyyə aktivinin dəyəri haqqında uçot informasiyasının obyektivliyinin aşağı olması, maliyyə aktivinin ədalətli dəyərini müəyyən olunması üçün dəqiq alqoritmin, metodiki instrumentariyanın müvafiq informasiyanın və proqram təminatının olmaması da ədalətli dəyərin müəyyən olunmasına imkan vermir. Müəllifin fikrincə maliyyə aktivinin qiymətləndirilməsi alqoritminə aşağıdakı mərhələlər daxil edilməlidir:

- şirkətin biznes planının müəyyən edilməsi;
- maliyyə aktivlərinin idarə olunması üçün müvafiq biznes modelinin seçilməsi və tətbiqi;
- seçilmiş biznes modelə müvafiq olan qiymətləndirilmə kriteriyalarının seçilməsi və tətbiqi.

Araşdırmalar göstərir ki, iqtisadiyyatda baş verən mürəkkəb və dinamik dəyişikliklər, bunlara uyğun yeni standartların yaradılması, mövcud olanların mütəmadi yaxşılaşdırılması fonunda ölkənin kommersiya təşkilatları üçün nəzərdə tutulmuş uçot metodikası da dəyişdirilməli və inkişaf etdirilməlidir. Aktivlərin uçotu metodikasının inkişafı üç aspekt nəzərdən keçirilmiş və müəyyən olunmuşdur:

1. Sosial-ekoloji problemlər sahəsində şirkətlərin fəaliyyəti üzrə uçot metodikasının formalaşdırılması.

2. Standartların təsbitlərinə münasibətdə uçot metodikasının inkişaf etdirilməsi.

3. Bilavasitə Qaydalarda nəzərdə tutulan uçot metodikasının yenidən qurulması.

Hər bir istiqamət üzrə dissertasiya işində konkret metodiki-praktiki təklif və tövsiyələr işlənib hazırlanmışdır.

## **9. Aktivlərin amortizasiyasının mahiyyəti və funksiyasına yeni yanaşılma və ona uyğun uçot metodikasının işlənilməsi**

“Amortizasiya” anlayışı bütün iqtisad elmlərinin terminologiyasında geniş yer tutur. Lakin onun mahiyyəti və funksiyası bu elmlərdə vahid anlamda başa düşülmür yaxud şərh edilmir, çox hallarda o “köhnəlmə” anlayışı ilə paralel işlədilir. “Amortizasiya” və “köhnəlmə” sinonim anlayışlardır, yoxsa onların semantikasını müxtəlifdir? suallarına ümumi iqtisadi və uçot üzrə ədəbiyyatlarda birmənalı cavab yoxdur. Bir sıra müəlliflər köhnəlməyə amortizasiyanın ilkin şərti kimi baxırlar, bu da o anlama gəlir ki, köhnəlmə olmasaydı aktivlərin amortizasiyasına ümumiyyətlə ehtiyac olmazdı. Ədəbiyyatlarda amortizasiya və köhnəlmənin mahiyyəti və məzmununun, təyinatının düzgün traktovka olunmaması, ya da düzgün açıqlanmaması, onların uçotunun da qeyri-düzgün baza üzərində qurulması bir sıra iqtisadi, maliyyə, eləcə də metodiki və texniki xarakterli uçot problemləri yaradırdı və onların bir çoxu indi də qalmaqda davam edir.

Araşdırmalar nəticəsində müəllif belə nəticəyə gəlmişdir ki, amortizasiya məbləğləri həcmində uzunmüddətli aktivlərə köhnəlmənin hesablanması qaydası və onların texniki səviyyəsinin həmin məbləğlər əsasında təhlili və qiymətləndirilməsi absurd xarakter

daşıyır. Ona görə ki, heç bir uçot qaydasının köməyilə hər hansı aktivin fiziki və mənəvi köhnəlmə dərəcəsini müəyyən etmək mümkün deyildir. Bu səbəbdən uçot-hesabat sistemində “köhnəlmə” anlayışı ümumiyyətlə işlədilməməli və tədqiqat predmeti olmamalıdır.

İşdə əsaslandırılır ki, aktivlərin amortizasiyasına sırf iqtisadi yaxud maliyyə göstəricisi kimi baxılmalıdır. Çünki ödənilmənin faydalı istifadə müddətində həyata keçirilməsi aktivlərin köhnəlmə dərəcəsi ilə deyil, bilavasitə çəkilmiş ilkin məsrəflərin yaxud vəsaitlərin geri ödənilməsi zəruriliyi ilə bağlıdır. Məhz bu prosesin nəticəsində real maliyyə aktivləri, yəni pul vəsaitləri yaranır. Ancaq bu cür maliyyə aktivlərinin yığılması yaxud ödənilməsi prosesi Beynəlxalq standartlarda təsbit edilmiş prinsip, yəni amortizasiya olunan dəyərin faydalı istifadə müddətində sistemə bölüşdürülməsi prinsipi üzərində deyil, əvvəlcədən aktivlərdə kapitallaşdırılmış olan məsrəflərin şirkət üçün, investor üçün faydalı müddətdə ödənilməsi prinsipi üzərində qurulmalıdır, uçotda amortizasiya ayırmaları hesablanarkən isə “aktivin faydalı istifadə müddəti” kriteriyası deyil, “aktivin dəyərinin ödənilməsinin faydalı müddəti” kriteriyası götürülməlidir. Yığılmış amortizasiyanın hazırda passiv hesablarda uçota alınması və həmin məbləğlərin *Dt 102-1, 112-1, 122-1, Kt 101, 111, 121* yazılışları ilə silinməsi onların heç də təkrar investisiyaya yönəldilmiş olmasına dəlalət etmir. Yığılmış amortizasiya, yəni uzunmüddətli aktivlərin ödənilmiş məbləğləri fond, yaxud rezervlər şəklində deyil, daxil olmuş real pul vəsaitləri şəklində əks etdirilməlidir.

Bir sıra müəlliflər amortizasiyanın uçotunun passiv hesablarda aparılmasını son dövrlərdə tənqid etsələr də bu sahədə problemin necə həll edilə biləcəyini açıqlamamış, hər hansı konkret uçot metodikasını təklif etməmişlər.

Apardığımız araşdırmalar, təhlillər və müşahidələr deməyə əsas verir ki, amortizasiyanı uçota alan hesablar passiv deyil, aktiv hesablar olmalıdır və bu zaman amortizasiyanın uçotu metodikasının tərəfimizdən təklif olunan variantları tətbiq oluna bilər.

Amortizasiyanın uçotunun təklif olunan metodikaları aşağıdakı problemləri həll edir:

- Təklif olunan metodikalar, *uzunmüddətli aktivlər – amortizasiya – məsrəflər(xərclər) – ödənilmə (pul vəsaitləri) modeli* üzərində qurulur. Bu modeldə ödənilmənin/amortizasiyanın pul vəsaitləri şəklində yığılması passiv hesablardan imtina etməyə imkan verir. Bununla da əvvəllər mövcud olmuş metodoloji-texniki çətinlik (fond üzrə yığılmış vəsaitlərin aktiv hesablarla, yəni investisiyaları uçota alan hesablarla müxabirələşə bilməməsi çətinliyi) tamamilə aradan qalxmış olur;

- Təklif olunan metodika uzunmüddətli aktivlərin ilk dəyərinin ödənilən hissəsinin kəmiyyəti və onun hərəkəti üzərində nəzarəti həyata keçirməyə şərait yaradır;

- Təklif olunan metodika uzunmüddətli aktivlərin qalıq (balans) dəyərini hər ayın sonuna müəyyən etmək imkanı yaradır və bu müəyyənətmə nəticəsində hesablanmış amortizasiyanın abstrakt şəkildə passiv hesabda yığılmasına ehtiyac qalmır;

- Yenidənqiymətləndirilmiş dəyərlə uçot modeli tətbiq edilməklə uzunmüddətli aktivlərin yenidənqiymətləndirilməsi aparılan zaman yığılmış amortizasiyanın yenidən qiymətləndirilməsinə ehtiyac qalmır, çünki təklif olunan uçot metodikası yığılmış amortizasiya haqqında informasiya formalaşdırmır, balans hesablarında (101, 111, 121) uzunmüddətli aktivlərin yalnız qalıq (balans) dəyəri ilə əks etdirilməsini təmin edir.



## NƏTİCƏ

Aktivlərin uçotunun nəzəri və metodoloji problemləri ilə bağlı aparılmış tədqiqat əsasında aşağıdakı nəticələr əldə edilmiş və təkliflər irəli sürülmüşdür:

1. Bütün dövrlərdə mühasibat uçotunun əsas məqsədi–institusional vahidlərin iqtisadi fəaliyyəti haqqında informasiya formalaşdırmaqdan ibarət olmuşdur. Ancaq zaman və məkan baxımından informasiyanın istifadəçilərinin tərkibi və tələblərinin dəyişilməsi bu məqsədi reallaşdırma texnologiyası olan nəzəriyyə və metodologiyada müəyyən dəyişikliklərə gətirib çıxarır, onların iqtisadi-sosial şəraitə adekvat yenilənməsini və inkişaf etdirilməsini obyektiv zərurətə çevirir.

2. Uçotun müasir nəzəriyyəsi və metodologiyası informasiyanı – Aktivlər, Kapital, Öhdəliklər, Gəlirlər və Xərclər kimi anlayışların bazasında formalaşdırır. Onlar şirkətlərdə tətbiq olunan uçot terminologiyası və praktikasının əsasında durur. İqtisad elmləri üçün vahid öyrənilmə obyektləri olmasına baxmayaraq bu elmlərdə həmin anlayışlar vahid anlamda qəbul edilmir, oxşar məzmununda şərh olunmur. Eyni mahiyyətin və funksiyanın daşıyıcısı olan resurslar iqtisadi nəzəriyyədə, funksional iqtisad elmlərində – kapital, uçotun nəzəriyyəsinə isə aktivlər adlandırılır. Resursların istifadəsindən yaranan gəlir mahiyyət və tərkib baxımından fərqli sintaksislərdə izah edilir. Bütün bunlar iqtisadi dili, onun terminoloji bazasını mürəkkəbləşdirir, şirkətlərin sərəncamında olan aktivlərdən istifadənin effektivliyini müəyyən etmək və qiymətləndirmək üçün universal göstəricilər sisteminin formalaşdırılmasını çətinləşdirir.

3. Qərb ölkələrinin uçot-hesabat sisteminin konseptual əsasında duran sənədlərin, uçot ədəbiyyatlarının araşdırılması göstərir ki, aktivlərə verilən təriflər uçotun mövcud nəzəriyyəsi və metodologiyasının təkə bazisini yaratmamış, eləcə də həmin sistemdə qrammatika və semantikadan praqmatikaya keçid üçün əsas olmuşdur. Verilmiş təriflər aktivləri yalnız iqtisadi fayda mənbəyi kimi xarakterizə edir, şirkətlərin nəzarətində olan əmək resurslarını aktivlərin tərkibinə daxil etmir, iqtisadi faydaların yaradılmasında onların rolunu nəzərə almır. Kon-

septual əsasların və standartların əmək üzrə xərcləri və öhdəlikləri son nəticədə kapitalının azalmasına səbəb olan elementlər kimi təsbit etməsi, müəllifin qənaətinə görə, cəmiyyətdə işsizliyin yaranmasına, zənginlik ilə kasıbçılıq arasında fərqlərin dərinləşməsinə gətirib çıxarır.

4. Deyilənlər aktivlərin uçotunun nəzəriyyəsinin fərqli konsepsiya üzərində qurulmalı olduğunu, aktivlərə yalnız şirkətlərə mənfəət, xalis pul axınları təmin edən, onların kapitalını artıran resurslar kimi deyil, həmçinin cəmiyyətin iqtisadi, sosial-ekoloji problemlərinin həlli üçün maddi və maliyyə mənbəyi olan resurslar kimi yanaşılmasını tələb edir, Bu sahədə apardığı tədqiqat nəticəsində müəllif aktivlərə aşağıdakı kimi tərif verilməsini məqsədəuyğun hesab edir: *Aktivlər – əmək resursları ilə birlikdə şirkətin sərəncamında və istifadəsində olan və gələcəkdə şirkətə iqtisadi fayda gətirmək potensialına malik olan, eyni zamanda cəmiyyətin sosial-iqtisadi və ekoloji problemlərinin həlli üçün maddi və maliyyə mənbəyini təmin edən iqtisadi resurslardır.* Maliyyə vəziyyəti haqqında hesabatda aktivlərin iki kriteriya: 1. Obyekt aktivin tərifinə (müəllif tərəfindən formulə edilmiş tərifə) uyğundur, 2. Obyektin dəyəri müvafiq standartın təsbitləri əsasında formalaşdırılmışdır kriteriyaları əsasında tanınması tövsiyyə edilir.

5. Səbəb-nəticə əlaqələri kontekstində uçot-hesabat elementləri ətrafında – kapital resursların mənbəyidir; yaxud kapital mənfəət yaradır və son nəticədə kapital səbəb, resurslar isə nəticədir; gəlirlər və xərclər səbəbdir, aktivlər, kapital və öhdəliklər isə nəticədir – kimi konsepsiyalar formalaşmışdır. Belə konsepsiyaların əsassız olması işdə aşağıdakı arqumentlərlə təsdiq edilmişdir: aktivlərə aid edilən obyektlər real, empirik şeylərdir, kapital və öhdəliklərə aid edilən obyektlər isə mücərrəd anlayışlardır; bütün digər elementlər yalnız aktivlərin bazasında qiymətləndirilə bilər; iqtisadi-sosial faydaları əmək resursları ilə bərabər aktivlər yaradır; mülkiyyət hüquqları yalnız aktivlərin tanınmış olduğu halda yarana bilər. Beləliklə də uçotun nəzəriyyəsi və praktikasında kapital və öhdəliklər aktivlərin mənbəyi kimi deyil, aktivlər üzərində mülkiyyət hüquqları olaraq qəbul edilməli və başa düşülməlidir.

6. Uçotun nəzəriyyəsi və metodologiyasına – *məhdud iqtisadi*

*resurslardan səmərəli istifadə etmək əsasında iqtisadi-sosial problemlərin həllinə imkan verən qərarların qəbul edilməsi məqsədilə zəruri informasiya sistemi yaradan konseptual, pragmatik yanaşmaların, prinsiplərin və metodların məcmusu kimi baxılmalıdır.* Tədqiqat göstərmişdir ki, aktivlərin uçotunun fəlsəfi dərkətmənin bazasında formalaşan nəzəriyyəsi anlayışlar deyil, konsepsiya yaradır, kateqoriya-anlayış aparatı formalaşdırır, anlayışları izah edir. Ancaq əsaslandırılır ki, anlayışların tərifləri və izahları dəyişilməz kimi qəbul edilməməli, müasir uçot hesabat sisteminin üzərində formalaşdığı “aktivlər” anlayışının semantikasını və tanınma kriteriyaları korporativ maraqlar və solumun maraqları nəzərə alınmaqla rasion epistemologiya bazasında təkmilləşdirilməli və inkişaf etdirilməlidir. Uçotun metodologiyası nəzəriyyə tərəfindən təsbit edilmiş anlayışları müəyyən məzmunu və strukturu malik informasiyaya çevirməlidir. Metodologiya deduktiv, eləcə də induktiv/empirik yanaşma nəticəsində formalaşmalıdır. Bu halda uçot sistemində empirizmin *təcrübə-metodologiya sxemi* deyil, *faktlar-metodologiya sxemi* tətbiq olunmalıdır.

7. Uçot elmində paradikmalar ətrafında aparılmış araşdırmaların və müzakirələrin tənqidi ümumiləşdirilməsi uçot və hesabat sistemi üçün paradigma qismində irəli sürülən müddələrin və tezislərin paradigma kriteriyalarına cavab vermədiyini, onların ən yaxşı halda uçotun spiralvari, kumulyativ inkişaf mərhələlərinin təfsiri olduğunu, ona görə də bu cür inkişafa tarixi yanaşma kimi baxılmasının elmi-praktiki cəhətdən əsassız olduğunu və bütövlükdə uçot sistemində nəzəriyyə və metodologiyanın paradigma anlayışı çərçivəsində inkişaf edə bilməyəcəyini deməyə əsas verir.

8. Aktivlərin və digər elementlərin uçotu nəzəriyyəsinin normativ (təsbitədicisi) olması, metodologiyanın, metodoloji elementlərin də normativ (təsbitədicisi) olmasını labüd edir. Normativ nəzəriyyə və metodologiyanın tətbiqinin nəticələri pozitiv nəzəriyyənin köməyi ilə araşdırılmalı, öyrənilməli və qiymətləndirilməlidir. Ancaq bu heç də o demək deyildir ki, təsbitədicisi nəzəriyyə və metodologiyanın inkişafı yalnız pozitiv yanaşmaya, yəni praktikaya əsaslanmalıdır. Müəllifin fikrincə, bu və ya digər anlayışın, elementin tərifini formulə etdikdə və onun haqqında informasiya yaratma metodologiyasını formalaşdırmaqda faktın əsasında yürüdülməli mühakimələrə deyil, daha çox de-

duktiv yanaşmanı ehtiva edən rasionel epistemologiyaya arxalanmaq lazımdır.

9. Prinsiplər – uçot-hesabat obyektləri/elementləri barədə informasiya formalaşdırmaq məqsədilə istifadəsi obyektiv zərurət olan, hamılıqla qəbul edilən, eyni zamanda işlənib hazırlanan və praktikada tətbiq olunan standartların, metodların, prosedurların əsasında duran ən ümumi metodoloji qaydalar kimi başa düşülməlidir. Bu kriteriyaya istinad etməklə müəllif uçot sistemində dörd baza prinsipinin mövcudluğunu qəbul etmişdir. Sübut edilmişdir ki, həmin prinsiplər normativ-hüquqi əsasda yaradıla bilməzlər, onlar informasiyanın faydalılığını müəyyən etmir, onların informasiyanın etibarlılığı və həqiqiliyinə təsiri və informasiyanın az xərclə, ya da baha başa gəlməsi ilə heç bir əlaqəsi yoxdur.

10. Strukturlaşdırılmış maliyyə informasiyası formalaşdırmanın vacib elementlərindən biri olan təsnifat *nəzəriyyə-metodologiya-praktika* sxemi üzrə uçot-hesabatın elementlərinə aid maddələrin mahiyyəti, tərkibi və mülkiyyət hüquqları kontekstində kəmiyyətlərinin qruplaşdırılması və sistemləşdirilməsi vasitəsidir. Bu baxımdan, kommersiya təşkilatları üçün nəzərdə tutulmuş Hesablar planında və maliyyə vəziyyəti haqqında hesabat formasında aktivlərin təsnifatı bütövlükdə MHBS (IAS) 1-in tələblərinə uyğun gəlsə də, burada bir sıra probellərin olduğu müəyyən edilmiş, onların məzmunu açıqlanmışdır. Aktivlərin təsnifatının iki əsas istiqamət üzrə: (a) iqtisadi faydalar əldə etmək marağında olan istifadəçilərin informasiya tələblərinin; (b) sosial və ekoloji faydalar əldə etmək marağında olan cəmiyyətin informasiya tələblərinin ödənilməsi istiqamətlərində təkmilləşdirilməsi və inkişaf etdirilməsinin vacibliyi əsaslandırılmışdır. Bu sahədə müəllif tərəfindən işlənmiş təsnifatdan istifadə etmək mümkündür.

11. Uçot-hesabat sistemində aktivlərin ilkin və sonrakı qiymətləndirilməsinin normativ yanaşma bazasında aparılması, müəllifin fikrincə regional və beynəlxalq səviyyələrdə şirkətlərarası müqayisələr aparmağa, uçot və hesabatın auditini vahid nəzəri-metodiki əsasda həyata keçirməyə, milli standartları unifikasiya etməyə, şirkətlərin beynəlxalq əmtəə və kapital bazarlarına çıxışını təmin etməyə imkan yaradır. Bununla belə, mövcud qiymətləndirilmə konsepsiyası və bazaları çərçivəsində müəyyən problemlərin olduğu müəyyən

edilmişdir. Onların həll edilməsi ətrafında apardığı araşdırmalar əsasında müəllif belə nəticəyə gəlmişdir ki, obyektin kvalifikasiya olunan aktivə aid edilib edilməməsindən və istifadəyə hazırlıq səviyyəsindən asılı olmayaraq borclanmalar üzrə bütün məsrəflər, aktivlərin yaradılması ilə əlaqədar inzibati və ümumi qaimə xərcləri, ödənişin möhlətlə həyata keçirilməsindən yaranan faiz məbləğləri, həmçinin aktivlərin təşkilatın öz gücü ilə yaradılması zamanı həmin təşkilatın fəaliyyəti yaxud fəaliyyətsizliyi ilə bilavasitə bağlı olmayan normativdən artıq material, əmək haqqı və digər resurslar üzrə itgiləri, həmçinin qeyri-maddi aktivlərin yaradılması zamanı tədqiqatlar mərhələsində baş vermiş və son nəticədə qeyri-maddi aktivin tanınması üçün əsas yaratmış məsrəflərin qeyri-maddi aktivin ilkin/tarixi dəyərinin tərkib hissəsi kimi kapitallaşdırılmalı və tanınmalıdır.

12. Standartlar ilkin tanınmadan sonra uzunmüddətli aktivlərin qiymətləndirilməsini maya dəyəri ilə uçot modeli, ya da yenidən-qiymətləndirilmiş dəyər ilə uçot modeli əsasında aparmağı tövsiyə edir. İki alternativ modelin təsbit edilməsi uçot-hesabat sahəsində şirkətlərə sərbəstlik verilməsi kimi qiymətləndirilsə də, onların tətbiqinin metodoloji-praktiki baxımdan bir sıra mübahisəli məqamlar yaratdığını demək olar. Belə ki, aktivlərin ödənilmə dəyərinin onların balans dəyərini üstələməsindən yaranan fərq maya dəyəri ilə uçot modelində ümumiyyətlə əks etdirilmədiyi halda, yenidənqiymətləndirilmə dəyəri ilə uçot modelində uzunmüddətli aktivlərin balans dəyərinin, və eyni zamanda kapitalın kəmiyyətinin artımı kimi göstərilir. Bu qayda müxtəlif uçot modellərini tətbiq edən şirkətlərin maliyyə vəziyyətini, fəaliyyətinin maliyyə nəticələrini, pul yaratma qabiliyyətini qiymətləndirmək üçün obyektiv müqayisələr aparmağa imkan vermir. Nəticədə maliyyə informasiyasının müqayisəliliyinin təmin edilməsi sahəsində Konseptual əsasların və ayrı-ayrı standartların özlərinin tələblərinə tam əməl edilmir, kənar istifadəçilər tərəfindən şirkətlərə rəğmən fərqli münasibətlər formalaşır.

13. Aktivlərin uçotunun aparılmasının metodikası bu və ya digər standartın tələb etdiyi təsnifat, qiymətləndirilmə və açıqlamalar çərçivəsində tam informasiya formalaşdırmağa imkan vermir, həmçinin biznesin hüquqi-normativ bazasında baş verən dəyişikliklərin standartlar tərəfindən konkret təsbitlər şəklində salınması fonunda

aktivlərin uçotu metodikasında, onun tətbiqi üçün mühüm sənəd olan Hesablar planında müvafiq dəyişikliklərin aparılması ləngiyir. Mövcut uçot metodikası şirkətlərin fəaliyyətinin sosial-ekoloji tərəflərini əks etdirə biləcək informasiya formalaşdırmır, nəticədə onların bu sahədə fəaliyyəti geniş ictimaiyyət üçün qaranlıq qalır. Deyilən çatışmazlıqların aradan qaldırılması, uçot metodikasının inkişaf etdirilməsi və sosial-ekoloji sferaya transformasiya olunması üçün işdə əsaslandırılmış metodiki-praktiki xarakterli mülahizələrdən və konkret təkliflərdən istifadə edilməsi məqsəduyğundur; .

14. Aktivlərin amortizasiyasının mahiyyəti, funksiyası, uçotu metodikası ədəbiyyatlarda geniş müzakirə olunsada, həmin aspektlərdə konsensus əldə olunmamışdır. Ümumiqtisadi və uçot ədəbiyyatlarında, uçot-hesabatı tənzimləyən normativ sənədlərdə “amortizasiya” və “köhnəlmə” çox zaman sinonim anlayışlar kimi qəbul edilmiş, bu yanaşmaya uyğun tətbiq edilən uçot metodikası isə uzunmüddətli aktivlərin real investisiya mənbəyi sayılan yığılmış amortizasiya məbləğləri çərçivəsində pul axınları üzərində nəzarətin itirilməsinə gətirib çıxarmışdır. Apardığı araşdırmalara əsasən müəllif – uzunmüddətli aktivlərə amortizasiya  *faydalı istifadə müddətinə* deyil, onların əldə edilməsinə, yaradılmasına sərf edilmiş məsrəflərin  *faydalı ödənilmə müddətinə* əsasən hesablanmalıdır – müddəasını əsaslandırılmış, bu müddəadan çıxış edərək amortizasiyanın uçotu metodikasının  *aktivlər-amortizasiya (məsrəflər/xərclər) - ödənilmə (pul vəsaitləri)* modeli üzərində qurulmasını təklif etmişdir. Həmin modelin bazasında yeni alternativ uçot metodikası təklif olunmuşdur.

### **Dissertasiya işinin əsas məzmunu aşağıdakı elmi əsərlərdə əksini tapmışdır:**

1. “Aktivlərin uçotunun metodoloji əsasları” // “Maliyyə və uçot” jurnalı, Bakı – 2003, № 7-8, s.23-30.
2. “Uçot və hesabatda qiymətli kağızların qiymətləndirilməsi məsələləri” // Azərbaycan Dövlət İqtisad Universiteti Tələbə Elmi Cəmiyyətinin ”Əmlak bazarı və milli qiymətləndirilmə standartları” mövzusunda həsr olunmuş professor–müəllim heyəti, magistrant və tələbələrin elmi konfransının materialları,

- Azərbaycan Dövlət İqtisad Universiteti Nəşriyyatı, Bakı–2004. s.14–23.
3. “Əsas vəsaitlərin amortizasiyası və təmiri xərclərinin uçotu metodologiyası” // “Maliyyə və uçot” jurnalı, Bakı-2005, №8, s.6-16.
  4. “Qısamüddətli maddi aktivlərin uçotunun mövcud vəziyyəti”// “Maliyyə və uçot” jurnalı, Bakı–2006, № 2, s.14–22.
  5. “Qısamüddətli maddi aktivlərin uçotunun təkmilləşdirilməsi məsələləri” // “Maliyyə və uçot” jurnalı, Bakı-2006, №3, s.18-25.
  6. “Uzunmüddətli aktivlərin sintetik uçotunun təkmilləşdirilməsi // “Maliyyə və uçot” jurnalı, Bakı–2006, № 4, s.16–21.
  7. “Azərbaycanda maliyyə hesabatının beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılması problemləri” // “Maliyyə və uçot” jurnalı, Bakı-2006, №6, s.25-30.
  8. “Qlobal böhran şəraitində maliyyə hesabatının formalaşdırılması problemləri” // Qlobal maliyyə böhranı: İqtisadi təhlükəsizliyin Azərbaycan modeli və dünya təcrübəsi mövzusunda Beynəlxalq elmi–praktiki konfransın materialları, Bakı– 2010, s.395-406.
  9. “Mühasibat uçotu və hesabatında informasiyanın formalaşdırılması prinsipləri” // Azərbaycan Milli Elmlər Akademiyasının Xəbərləri İqtisadiyyat seriyası, Bakı–2012, № 3, s.87–94.
  10. “Beynəlxalq və milli uçot, hesabat standartlarının tətbiqi məsələləri” // “Audit” jurnalı, Bakı–2012, № 4, s.7–10.
  11. “İnflyasiya amilləri, onların mühasibat (maliyyə) hesabatına təsiri” // Azərbaycan Elmi–Tədqiqat Kənd Təsərrüfatının İqtisadiyyatı və Təşkili İnstitutunun Elmi Əsərləri. Bakı–2013, № 1, s.138–142.
  12. “Aktivlərin uçot və hesabatda təsnifatının nəzəri–praktiki məsələləri” // Azərbaycan Dövlət İqtisad Universitetinin Elmi Əsərləri jurnalı, Bakı, İl:5, Cild 5, – Yanvar – Mart 2017, s.37–51.
  13. “Aktivlərin maliyyə hesabatının digər elementləri ilə səbəb-nəticə əlaqələri” // Azərbaycan Dövlət İqtisad Universitetinin Elmi Əsərləri jurnalı, Bakı, İl:5, Cild 5, – İyul–Sentyabr 2017, s.46–55.
  14. “Aktivlərin amortizasiyası: mahiyyəti və uçotu məsələləri” // Azərbaycan Dövlət İqtisad Universitetinin Elmi Əsərləri jurnalı, Bakı, İl:5:Cild 5, –Yanvar–Mart 2019, s.87–104.
  15. “Some issues of the formation of the theoretical and methodological basis for asset accounting” // 55th International

- Scientific Conference on Economic and Social Development, Baku, 18–19 June 2020, Book of Proceedings Vol. 3/4, s. 433–438.
16. “Postulates and principles in accounting” // 55th International Scientific Conference on Economic and Social Development, Baku, 18-19 June 2020, Book of Proceedings Vol. 2/4, s.674-683.
  17. “New approach to the nature and accounting of amortization of assets” // 55th International Scientific Conference on Economic and Social Development Baku, 18–19, June 2020, Book of Proceedings Vol. ¾, s.571–580.
  18. “Aktivlərin uçotunun nəzəriyyəsi və metodologiyasının fəlsəfi əsasları” // Azərbaycan Dövlət İqtisad Universitetinin Elmi Əsərləri jurnalı, Bakı, İl5:Cild 5, İyul-Sentyabr 2021, s.19-36.
  19. “İqtisad elmlərində aktivlərin semantikasi və funksiyasına yanaşmalar” // “Audit” Elmi-praktiki jurnal, Bakı 2021, № 1(31), s. 12–24.
  20. “Uçot-hesabat sistemində normativ və pozitiv metodologiyalar” // “Statistika xəbərləri” elmi-praktiki Jurnal, Bakı: -2021, s.62-73.
  21. “Сущность и функции инвестиций в активы” Вестник института дружбы народов Кавказа // Теория экономики и управления народным хозяйством. Экономические науки, Ставрополь, №2 (58), s. 92–99.
  22. “Problems of recognition and methodology of accounting for capitalization of investment costs in long-term assets” // 70th International Scientific Conference on Economic and Social Development. Baku, 25–26 June, 2021, Book of Proceedings, s.620–628.
  23. “Сущность и критерии признания активов в учете и отчетности” // "Економіка. Фінанси. Право"Щомісячний Інформаційно-Аналітичний Журнал, Київ, 2021, №2, s.9–17.
  24. “Problems of classification and valuation of financial assets” // Фінансово–кредитна діяльність: проблеми теорії і практики, LVIV, Том 1 № 42 (2022), s.162–171.
  25. “Problems of classification and valuation of financial assets”// Фінансово–кредитна діяльність: проблеми теорії і практики, LVIV, Том 1 № 42 (2022), s.162–171.



26. “Aktivlərin uçotunun nəzəriyyəsi və metodologiyasında paradigma problemləri” // Azərbaycan Dövlət İqtisad Universitetinin Elmi Əsərləri, Bakı, İl 11, cild 11, iyul-sentyabr 2023, s.17–34.

*Elmi – praktiki konfransın materialları*

27. “Информация финансовой отчетности: критерии количества и качества” // 2004–cü ildə Azərbaycan Dövlət İqtisad Universitetində yerinə yetirilmiş büdcə təyinatlı elmi–tədqiqat işlərinin yekununa həsr edilmiş elmi–praktiki konfransın tezisləri. Bakı “İqtisad Universiteti” Nəşriyyatı, 2005. s.59–63.
28. “Maliyyə uçotu və hesabatı sistemində aktivlərin təsnifatının metodoloji aspektləri” // Böhrandan sonrakı iqtisadiyyatda maliyyə resurslarının səmərəli idarə olunmasında şəffaflığın rolu. Beynəlxalq elmi–praktik konfrans. Bakı: –2009. “İqtisadiyyat və audit” jurnalının nəşri, s. 363–367.
29. “Aktivlərin uçot və hesabatda təsnifatının nəzəri–praktiki məsələləri” Müstəqillik illərində Azərbaycanın sosial–iqtisadi, siyasi və mədəni inkişafı. Respublika Elmi Konfransının Materialları, Sumqayıt–2016, s. 165 –167.
30. “Qloballaşma və aktivlərin uçotu metodologiyası” // Qloballaşma və regional inteqrasiya. Respublika elmi konfransının materialları, Mingəçevir–2016, s.71–73.
31. “Некоторые аспекты теории учета активов. Современный менеджмент и экономика: проблемы и перспективы развития” // Сборник трудов между–народной научно–практической конференции специалистов, ученых, аспирантов и студентов, Санкт–Петербург: –2017, s.118–122.
32. “Elmi–tədqiqat işlərinin maliyyələşdirilməsinə çəkilən xərclərin uçotu məsələləri” // Azərbaycan İqtisadiyyatının Strateji Yol Xəritəsi: Hesabatlılıq və Şəffaflıq problemləri (Beynəlxalq Elmi–Praktik Konfrans) Bakı–2017, s. 373–377.
33. “Aktivlərin uçotunun metodoloji aspektləri” // İqtisad elmlərinin müasir problemləri mövzusunda Respublika Elmi–praktiki konfransının materialları. UNEC Zaqatala, “İqtisad Universiteti Nəşriyyatı”, Bakı – 2018, s. 99–101.

34. “МСФО и подотчетность коммерческих организаций. Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах інформаційного суспільства” // Збірник матеріалів VII Міжнародної науковопрактичної конференції, присвяченої 115-річчю «Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана»; 09–10 грудня 2021 року – К.: КНЕУ, s.111–114
35. “Базові принципи обліку активів, їх взаємозв'язок із стандартами” Облік, аналіз, аудит, оподаткування та фінансовий моніторинг в умовах глобалізаційних змін збірник матеріалів VIII міжнародної науково–практичної конференції 8 грудня 2022 року, Київ, s.109–111.
36. “Проблемы учета социальной эффективности использования ресурсов-активов” // The 13 th International scientific and practical conference “Modern scientific research: achievements, innovations and development prospects” (June 19-21, 2022) MDPC Publishing, Berlin, Germany. 2022., s.544–551.



Dissertasiyanın müdafəsi 27 dekabr 2024-cü il tarixdə 15:00-da Azərbaycan Dövlət İqtisad Universitetinin nəzdində İqtisadi Araşdırmalar Elmi-Tədqiqat İnstitutu nəzdində fəaliyyət göstərən FD 1.11 Dissertasiya Şurasının bazasında Azərbaycan Respublikasının Prezidenti yanında Ali Attestasiya Komissiyasında qeydiyyat nömrəsi BED 1.11 olan Birdəfəlik Dissertasiya Şurasının iclasında keçiriləcək.

Ünvan: Bakı şəh., İstiqlaliyyət küç. 6.

Dissertasiya ilə Azərbaycan Dövlət İqtisad Universitetinin kitabxanasında tanış olmaq mümkündür.

Avtoreferatın elektron versiyaları Azərbaycan Dövlət İqtisad Universitetinin rəsmi internet saytında yerləşdirilmişdir.

Avtoreferat 26 noyabr 2024-cü il tarixində zəruri ünvanlara göndərilmişdir.

Çapa imzalanıb: 23.11.2024  
Kağızın formatı: 60x84 <sup>1</sup>/<sub>16</sub>.  
Həcmi 1 ç.v. (96080 işarə)  
Tiraj 100.

*“AA – Poliqraf” istehsalat-kommersiya birliyində  
hazır diopozitivlərdən istifadə olunmaqla çap edilmişdir.*

*Əlaqə üçün: [capevi@internet.ru](mailto:capevi@internet.ru) Tel.: +994552012809*