

# **XƏZƏR UNIVERSİTETİ**

**Fakültə: İqtisadiyyat və biznes yüksək təhsil fakültəsi**

**Departament: İqtisadiyyat və Menecment**

**İxtisas: Biznesin təşkili və idarə edilməsi ( Maliyyə)**

## **MAGİSTR TEZİSİ**

**Mövzu: Azərbaycanda ictimai sektorda beynəlxalq mühasibat standartlarının tətbiq səviyyəsi və maliyyə səmərəliliyinin artırılmasında rolu**

**Magistrant: Lalə Baxışova Məşiyeva**

**Elmi rəhbər: Abdulkərim Sadıqov**

**Məsləhətçi: Təhmasib Hüseynov,**

**Samir Musayev,**

**Radil Fətullayev**

**İyun – 2022**

<b>GİRİŞ.....</b>	<b>6</b>
<b>I FƏSİL. MÜASİR DÖVRDƏ İCTİMAİ SEKTORUN İNKİŞAFININ ƏSAS FƏRQLƏNDİRİCİ XÜSUSİYYƏTLƏRİ .....</b>	<b>10</b>
1.1. İctimai sektor anlayışı və onun özəl sektordan fərqləndirən əsas xüsusiyyətləri.....	10
1.2. İctimai sektor üçün mühasibat uçotunun beynəlxalq standartlarının meydana gəlmə zəruriyyəti.....	10
1.3. İctimai sektor subyektlərində uçot siyasətinin təşkili və aparılmasının nəzəri əsasları.....	16
1.4. İctimai sektorun davamlı inkişafı prosesində baş verən global tendensiyalar.....	25
<b>II FƏSİL. BEYNƏLXALQ SƏVİYYƏDƏ İCTİMAİ SEKTOR ÜÇÜN BEYNƏLXALQ MÜHASİBAT STANDARTLARININ TƏTBİQİ SƏVİYYƏSİ.....</b>	<b>31</b>
2.1 Avropa İttifaqında İctimai Sektor üçün Mühasibat Uçotu Standartları Təcrübələri.....	31
2.2 Beynəlxalq Təşkilatlar və Birləşmiş Millətlər Təşkilatı baxımından İSMUBS-n tətbiqi.....	33
2.3 İctimai Sektor üçün Beynəlxalq Mühasibat Uçotu Standartlarının qəbul edilməsinin əhəmiyyəti və üstünlükləri.....	36
<b>III FƏSİL AZƏRBAYCANDA İCTİMAİ SEKTORDA BEYNƏLXALQ MÜHASİBAT STANDARTLARININ TƏTBİQ EDİLMƏSİNİN MÖVCUD VƏZİYYƏTİNİN TƏHLİLİ</b>	
3.1. Azərbaycanda ictimai sektor üçün mühasibat uçotunun beynəlxalq standartlarının inkişafı.....	38

<b>3.2. Azərbaycanca ictimai sektorda mühasibat uçotunun beynəlxalq standartlarının tətbiqi səviyyəsi.....</b>	<b>45</b>
<b>3.3. İctimai sektorda beynəlxalq maliyyə hesabatlarının qiymətləndirilməsi..</b>	<b>59</b>
<b>NƏTİCƏ VƏ TƏKLİFLƏR.....</b>	<b>62</b>
<b>İSTİFADƏ EDİLMİŞ ƏDƏBİYYAT SİYAHISI.....</b>	<b>67</b>

## QISALTMALAR

<b>BMS</b>	Beynəlxalq Mühəsibat Standartları
<b>BHMS</b>	Beynəlxalq Maliyyə Hesabatları Standartları
<b>İAS</b>	Beynəlxalq Mühəsibat Standartları
<b>İASB</b>	Beynəlxalq Mühəsibat Uçotu Standartları Şurası
<b>İASC</b>	Beynəlxalq maliyyə hesabatları standartları Komitəsi
<b>İFAC</b>	Beynəlxalq Mühəsiblər Federasiyası
<b>İASB</b>	Beynəlxalq maliyyə hesabatları standartları Şurasına
<b>İFRİC</b>	Beynəlxalq Maliyyə Hesabatları Şərhləri Komitəsi
<b>İMF</b>	Beynəlxalq Valyuta Fondu
<b>İFRS</b>	Beynəlxalq Maliyyə Hesabatları Standartları
<b>İPSAS</b>	İctimai Sektor üçün Beynəlxalq Mühəsibat Uçotu Standartları
<b>İPSASB</b>	Beynəlxalq İctimai Sektor Mühəsibat Uçotu Standartları Şurası
<b>İSMUBS</b>	İctimai Sektor üçün Beynəlxalq Mühəsibat Uçotu Standartları
<b>SİC</b>	Standartların Şərhləri Komitəsi
<b>UNSAS</b>	Birləşmiş Millətlər Mühəsibat Standartları Sistemi
<b>MHBS</b>	Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartları
<b>İSMUBSS</b>	İctimai Sektor üçün Beynəlxalq Mühəsibat Uçotu Standartları Şurası
<b>EPSAS</b>	Avropa İctimai Sektor Mühəsibat Standartları

<b>ESA</b>	Avropa Hesablar Sistemi
<b>UNSAS</b>	Birləşmiş Millətlər Mühasibat Standartları Sistemi
<b>ACCA</b>	İmtiyazlı Sertifikatlaşdırılmış Mühasiblər Assosiyasiyası
<b>BMHŞK</b>	Beynəlxalq Maliyyə Hesabatları Şərhləri Komitəsi
<b>SŞK</b>	Standartların Şərhləri Komitəsi
<b>EUROSAT</b>	Avropa İttifaqının Statistika İdarəsi.

## GİRİŞ

**Mövzunun aktuallığı.** Son illər ölkə iqtisadiyyatının ictimai sektor subyektlərinin fəaliyyətinin nəticələrinin təkmilləşdirilməsi və səmərəliliyinin artırılması prosesləri ilə əlaqədargörülən tədbirlər intensivləşir. Eyni zamanda, prosesin həyata keçirilməsi ilə yanaşı səmərəliliyin qiymətləndirilməsində getdikcə elmi biliklərin cəmiyyətə ötürülməsi, elmi və innovativ fəaliyyətin maliyyə mənbələri də daxil olmaqla beynəlxalq rəqabətə tab gətirmək bacarığının artırılması, inkişafın keyfiyyəti və qlobal tədqiqat və texnologiya gündəliyi, həmçinin elm və innovasiya sahələrində liderliyin müxtəlif aspektlərini xarakterizə edən digər meyarlar kontekstində əhəmiyyəti ön plana çıxır.

İctimai sektorda mühasibat uçotunun təkmilləşdirilməsi Azərbaycanın ictimai inkişafına və onun Avropa və beynəlxalq iqtisadi mübadilədə iştirakına uyğun olaraq həyata keçirilir. Həmçinin beynəlxalq səviyyədə qəbul edilən tələblərə uyğun olaraq iqtisadiyyatın ictimai sektorunda mühasibat uçotunun təkmilləşdirilməsinin bir sıra mühüm istiqamətləri nəzərdən keçirilir. Bunlar hesablanma prinsipinin tətbiqi, maliyyə hesabatlarının standartlaşdırılması, maliyyə hesabatlarında informasiyanın keyfiyyət xüsusiyyətlərinin təkmilləşdirilməsi, amortizasiya siyasətinin işlənilib hazırlanması və tətbiqi, maliyyə hesabatlarının elementlərinin qiymətləndirilməsini əhatə edir.

İqtisadiyyatın ictimai sektoru iqtisadi, sosial və mədəni həyatın inkişafında mühüm amildir. İctimai sektorun fəaliyyəti dövlətə xas olan ictimai nemətlərin verilməsi və bölüşdürülməsi, müdafiə və daxili təhlükəsizliyin təmin edilməsi, ümummilli əhəmiyyətli problemlərin aradan qaldırılması funksiyalarını həyata keçirir. Dövlət məqsədlərinə nail olmaq üçün zəngin və əhəmiyyətli informasiya lazımdır. Mühasibat bu məlumatın əsas hissəsinin mənbəyidir. İctimai sektorda mühasibat uçotunun təkmilləşdirilməsi Azərbaycanın ictimai inkişafına və onun Avropa və beynəlxalq iqtisadi mübadilədə iştirakına uyğun olaraq həyata keçirilir.

Bu şəraitdə ictimai sektor müəssisə və təşkilatlarda fəaliyyətin ardıcılığı məqsədilə əsas məsələlərdən biri kimi uçot siyasətinin beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılması həyata keçirilir. Beynəlxalq səviyyədə tanınma məsələləri aktual olduğundan maliyyə fəaliyyətinin nəticələrinin əks olunduğu hesabatların beynəlxalq mühasibat uçotu standartlarına uyğun hazırlanması zəruridir. Bu baxımdan mülkiyyətin xarakterindən asılı olmadan ictimai sektorda beynəlxalq mühasibat uçotu standartlarının tətbiqi imkanları tədqiq olunmalı, standartların tətbiqinin mövcud vəziyyəti təhlil edilməlidir.

**Tədqiqatın əsas məqsədi və vəzifələri.** Dissertasiya işinin məqsədi ictimai sektor müəssisə və təşkilatlarının əmlakına və ondan istifadənin səmərəliliyinə nəzarət etmək üçün İSMUBS-un uçotunda prosesində istifadə olunan metodların tətbiqi üçün nəzəri müddəaların və praktiki həllərin işlənilib hazırlanmasıdır. Bu məqsədin həyata keçirilməsi aşağıdakı vəzifələrin həllini əhatə edir:

- ictimai sektor müəssisə və təşkilatlarının əmlakına nəzarətin mahiyyətinin aydınlaşdırılması və mühasibat uçotunun nəzarət funksiyası ilə dövlət əmlakına nəzarətin digər forma və üsulları arasında əlaqənin müəyyən edilməsi;

- ictimai sektor müəssisələrinin fəaliyyətində uçot xüsusiyyətlərinin müəyyənləşdirilməsi;

- müəyyən qaydalara uyğun smetaları hazırlanmasını həyata keçirən ictimai sektor qurumlarının siyahısının açıqlanması;

- ictimai sektor üçün mühasibat uçotunun beynəlxalq standartları ilə hesabatları hazırlayan ASC-nin maliyyə hesabatlarının təhlil edilməsi;

- ictimai sektor üçün "İPSAS" standartları əsasında gəlir və xərclər baxımından qiymətləndirmə funksiyalarını həyata keçirməyə imkan verən uçot siyasətinin işlənilib hazırlanması.

**Tədqiqatın obyektı və predmeti.** Tədqiqatın obyektidövlət ictimai sektor müəssisələrinin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətidir. Tədqiqatın predmeti iqtisadiyyatın ictimai sektorunun müvafiq standartlardan istifadəyə keçidi şəraitində büdcə uçotunun nəzəri, metodoloji və praktiki məsələlərinin xüsusiyyətləri, idarəetmə qərarlarının qəbul edilməsi üçün hüquqi norma və tələblərin təkmilləşdirilməsidir.

**Tədqiqatın informasiya bazası və işlənmə metodları.** Tədqiqatın nəzəri və metodoloji əsasını ölkədə ictimai sektor üçün mühasibat uçotuna əsasən istifadə edilən normativ hüquqi aktlar, iqtisadiyyatın ictimai sektoru üçün Beynəlxalq Maliyyə Hesabatları Standartları, yerli və xarici ölkələrin tədqiqatçılarınaşdırmaları təşkil edir.

Dissertasiya işinin metodoloji əsasını təhlil, sintez, deduksiya, induksiya, təsnifatlaşdırma, müşahidə, müqayisə, abstraksiya, metodlardan istifadə etməklə tədqiqat obyektinin tədqiqinə analitik, sintetik və sistemli yanaşmalar təşkil edir. Dissertasiya işində məqsədə çatmaq və qarşıya qoyulmuş vəzifələrin həlli elmi biliyin nəzəri və empirik metodlarından, habelə qrafik şərhlərdən istifadə etməklə həyata keçirilir.

**Tədqiqatın məhdudiyyətləri.** Tədqiqat həyata keçirilərkən bir sıra çətinliklər də mövcud olmuşdur. Belə ki, beynəlxalq standartlarla bağlı yeniliklərin əsasən xarici mənbələrdən əldə edilməsi məhdudiyyət kimi dəyərləndirilə bilər. Həmçinin ictimai sektor müəssisə və təşkilatlarının təhlilə cəlb edilmək üçün müvafiq məlumatlarını gec açıqlaması məhdudiyyətlərdəndir.

**Tədqiqata uyğun elmi yeniliklər.** Dissertasiya işinin elmi yeniliyi ictimai sektorda uçotun nəzarət funksiyasının inkişafının nəzəri əsaslandırılmasında və büdcə uçotunun səmərəliliyinə nəzarət etmək üçün İctimai Sektorun Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarının metodlarının tətbiqi üzrə müvafiq praktiki tövsiyələrin işlənilib hazırlanmasındadır.

Tədqiqatın elmi yeniliyi iqtisadiyyatın ictimai sektorunun subyektləri tərəfindən həyata keçirilən kommersiyalaşdırma strategiyalarına uyğun olaraq mühasibat uçotunda obyektlərin müəyyən edilməsini təmin edən mülkiyyətin uçotu və təhlili nəzəriyyəsi və metodologiyasının işlənilib hazırlanmasındadır. Maraqlı tərəflərin idarəetmə qərarlarının əsaslandırılması üçün ictimai sektor müəssisə və təşkilatının mülkiyyətin idarə edilməsinin uçotu və analitik dəstəyi sisteminin informasiya potensialının artırılması yenilikdir..

**Tədqiqatın praktiki əhəmiyyəti.** İşin praktiki əhəmiyyəti dövlət sektoru subyektini tərəfindən mühasibat uçotu və analitik proseslərin təkmilləşdirilməsi üçün uçot siyasətini modelləşdirməyə, mühasibat uçotu və hesabat sistemini təhlil etməyə və məlumat açıqlığının səviyyəsini qiymətləndirməyə imkan verən metodlar kompleksinin işlənilib hazırlanmasındadır. Bundan əlavə, tədqiqatda hazırlanan qrafik, cədvəl və sxemlər müxtəlif tədris vəsaitlərində istifadə edilə bilər. Həmçinin Azərbaycan Su təsərrüfatı və Meliorasiya ASC-nin maliyyə hesabatlarının təhlilinin nəticələri növbəti illər üçün qərarların qəbulunda istifadəsi məqsəduyğundur.

#### **Tədqiqat sualı, hipoteza.**

1. Beynəlxalq standartları tətbiq edən təşkilatlar həm beynəlxalq tərəfdaşlara, həm də daxildə hesabatı tələb edənlərə müvafiq məlumatları daha detallı şəkildə təqdim edir.
2. Dövlət resurslarının səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi üçün İSMUBS effektiv metoddur.
3. İctimai sektoru təmsil edən müəssisə və təşkilatlarda mühasibat uçotunun beynəlxalq standartlarının tətbiqi inzibati yollarla həyata keçirilir. Hal-hazırda ölkədəki ictimai sektor



müəssisələrində MHBS-nin tətbiqi tam formalaşmayıb və ya tətbiqi hələki formal xarakter daşıyır. Daha çox uçota deyil, ancaq hesabatlara tətbiq olunur.

**4.** İctimai sektorda MUBS tətbiq olunursa maliyyə səmərəliliyinə, ya bizim maliyyə vəsaitlərinin daha şəffaf idarə olunmasına ya da gələcəkdə kənar maliyyə resurslarına daha çox əlçatanlığı təmin edə bilər.

**Dissertasiyanın aprobasiyası.** Müəllif tərəfindən “İctimai Sektorda Beynəlxalq Mühasibat Standartlarının Tətbiqinin Metodoloji Əsasları” **adlı məqalə Qərbi Kəsp Universitetində keçirilən** Ümummilli lider Heydər Əlirza oğlu Əliyevin anadan olmasının 98-ci ildönümünə həsr edilmiş ali məktəb tələbə və magistrantlarının XXVI multidissiplinar Respublika elmi-praktik konfransında məruzə edilərək nəşr olunmuşdur. Tədqiqat işi zamanı elmi rəhbərlə və elmi məsləhətçilərlə mütəmadi əlaqələr qurulmuş və yaranan problemlər müzakirə edilmişdir.

**Dissertasiya işinin strukturu və həcmi.** Dissertasiya işi giriş, 3 fəsil və 10 yarım fəsildən, nəticə və istifadə edilmiş ədəbiyyat siyahısından ibarətdir.

# I FƏSİL. MÜASİR DÖVRDƏ İCTİMAİ SEKTORUN İNKİŞAFININ ƏSAS FƏRQLƏNDİRİCİ XÜSUSİYYƏTLƏRİ

## 1.1. İctimai sektor anlayışı və onun özəl sektordan fərqləndirən əsas xüsusiyyətləri

İctimai sektor müxtəlif ictimai xidmətlərin göstərilməsi ilə məşğul olan iqtisadi sektordur. İctimai sektor dövlətə məxsus olan və idarə olunan bütün təşkilatları özündə birləşdirən iqtisadiyyatın bir hissəsidir. İctimai sektorun əsas məqsədi cəmiyyətin rifahı üçün zəruri sayılan xidmətləri göstərməkdir. İctimai sektora eyni zamanda dövlət sektoru da deyilir. İctimai sektora ən ümumi mənada regional və yerli səviyyədə, dövlət idarəetmə orqanları, korporasiyalar, müəssisə və təşkilatlar, ictimai asayişin və təhlükəsizliyin təmin edilməsi ilə bilavasitə məşğul olan subyektlər, təhsil, səhiyyə və sosial təhlükəsizlik təşkilatları, eləcə də biznes subyektlərinin müvafiq funksiyaları yerinə yetirən struktur qurumları daxildir.

Özəl və ictimai sektor arasındakı fərqləri aşağıdakı kimi sıralamaq olar:

1. İctimai sektor təşkilatları hökumət və ya digər dövlət orqanları tərəfindən mülkiyyətdədir, nəzarət və idarə olunur. Özəl sektor təşkilatları fiziki şəxslərə, qruplara və ya biznes qurumlarına məxsusdur, nəzarət edilir və idarə olunur.
2. İctimai sektor təşkilatlarının əsas məqsədi cəmiyyətin rifahı üçün vacib sayılan xidmətləri göstərmək, özəl sektor təşkilatlarının əsas məqsədi mənfəət əldə etməkdir.
3. İctimai sektor təşkilatları adətən vergi ödəyiciləri tərəfindən maliyyələşdirilir, özəl sektor təşkilatları isə adətən səhmdarlar və ya investorlar tərəfindən maliyyələşdirilir.
4. İctimai sektor təşkilatları daha stabil, özəl sektor təşkilatları isə daha dinamik mühitdə fəaliyyət göstərirlər.

## 1.2. İctimai sektor üçün mühasibat uçotunun beynəlxalq standartlarının meydana gəlmə zəruriyyəti

Son illərdə beynəlxalq səviyyədə ortaya çıxan bir sıra islahatlar nəticəsində özəl sektorda mövcud olmağa başlayan ortaq, şəffaf və müqayisə edilə bilən bir mühasibatlıq sisteminin qurulmasına yönəldilmiş fəaliyyətlər ictimai sektora da öz təsirini göstərmiş, nəticədə ictimai sektorda mühasibatlıq və hesabat sistemi mövzusunda da bu istiqamətdə fəaliyyətlərə

başlanılmışdır. Özəl sektorda olduğu kimi, ictimai sektorda da daha aydın və reallığı əks etdirən hesabatlılıq sisteminə ehtiyac ortaya çıxmışdır.

İctimai sektorda bu istiqamətdə həyata keçirilən ən mühüm islahat ictimai sektor müəssisə və təşkilatlarında mühasibat sistemində kassa metodundan hesablama metoduna keçilməsidir. Pul vəsaitinin əldə edilməsi yaxud xərclənməsi anında qeydə alınma kassa metodudur. Kassa metodu ilə hesablama metodu arasında əsas fərq, hesablama metodu gəlirin faktiki olaraq əldə edilib edilməməsindən və ya xərcin ödənilib ödənilməməsindən asılı olmayaraq, həmin gəliri əldə etmək hüququ (xərcin ödənilməsi üzrə öhdəlik) yaranan kimi tanınmasını nəzərdə tutur. Kassa metodunda isə yalnız faktiki olaraq əldə edilmiş gəlir və ya faktiki olaraq ödənilmiş xərc uçota alınır.

1997-ci ildən özəl sektorda fəaliyyət göstərən müəssisələrin hesabatlarına uyğun həyata keçirilən Beynəlxalq Maliyyə Hesabatları Standartlarının (BHMS-MHBS) və Beynəlxalq Mühasibat Standartlarının (BMS-İAS) ictimai sektora uyğunlaşdırılmasını əsas götürən standartlar Beynəlxalq Mühasiblər Federasiyasının (İFAC) ictimai sektor üçün yaradılan İctimai Sektor üçün Beynəlxalq Mühasibat Uçotu Standartları Şurası (İSMUBSS) tərəfindən hazırlanıb dərc edilməkdədir.

Lakin İSMUBS və MHBS arasında fərqliliklər də mövcuddur. Bu fərqliliklər aşağıdakılardan ibarətdir:

- Özəl sektor ictimai sektordan fərqləndirən ən əsas xüsusiyyət, ictimai sektorda dövlət söz sahibidir. Buna görə də ictimai sektorda aktiv və öhdəlikləri müəyyənləşdirmək olduqca mürəkkəbdir.
- Qarşılıqsız olaraq göstərilən xidmətlər MHBS/BMS və İSMUBS arasındakı digər əsas fərqləndirici xüsusiyyətdir.
- BMS/MHBS özəl sektorün istehlakçı kütləsinə, İSMUBS isə ictimai sahədə istehlakçı təbəqəsinə uyğun hazırlanan standartlar toplusudur.
- İSMUBS, İctimai sektorda fəaliyyət göstərən müəssisə və təşkilatların gəlir vergisindən azad olduğunu nəzərə almaqdadır. Nəticədə İSMUBS-da BMS-12 Gəlir Vergisi ilə bağlı Standartın qarşılığı yoxdur.

- İSMUBS-da ictimai fəaliyyətlərin təsdiqlənmiş büdcə əsasında aparılmasının nəticəsi olaraq, büdcəyə dair bütün hesablaşmaların maliyyə cədvəllərində əks etdirilməsi vacibdir. Lakin, bu tələb MHBS-də yoxdur.
- MHBS-də bütün aktivlərin dəyər yaradacağı, İSMUBS-da isə hər hansı bir xidmət qabiliyyəti nəzərə alındığından bütün aktivlərin dəyər yaratmayacağı qəbul edilməkdədir.

Özəl sektor təşkilatları maksimum mənfəət əldə etməyə çalışsa da, ictimai sektor müəssisə və əşkilatlarının mənfəət əldə etmək məqsədi yoxdur. İctimai sektor üçün hazırlanan İSMUBS mənfəət əldə etmək məqsədi güdməyən dövlət idarəetmə orqanları, qanunvericilik, məhkəmə, icra hakimiyyəti, əsasən dövlət tərəfindən maliyyələşdirilən bütün qeyri-kommersiya təşkilatları və s. üçün hazırlanmışdır.

İSMUBSS, ictimai sektor müəssisə və təşkilatlarının idarə edilməsində mühüm rol oynayan müstəqil standart müəyyənləşdirmə şurasıdır və əsas məqsədi ictimai sektor üçün yüksək keyfiyyətli beynəlxalq mühasibat standartlarının inkişaf etdirilməsi və ümumi təyinatlı maliyyə cədvəllərinin hazırlanmasıdır. Bu Şura tərəfindən qısaca İSMUBS adlandırılan İctimai sektor üçün mühasibat uçotu standartları dərc edilməkdədir

İSMUBSS-nin cari fəaliyyəti hökumətlər və digər ictimai sektor subyektləri (Standartlar Layihəsi) tərəfindən maliyyə hesabatlarının hazırlanması üçün İctimai Sektor üçün Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartları (İSMUBS) hazırlanmasına yönəldilib. <https://www.iasplus.com/en/resources/global-organisations/ipsasb>

İctimai Sektor üçün Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartları Şurası (İSMUBSS) bütün dünyada hökumətlər və digər ictimai sektor subyektləri tərəfindən istifadə üçün İSMUBS, beynəlxalq akkrual əsaslı mühasibat standartlarının hazırlanması yolu ilə dövlət sektorunun maliyyə hesabatlarının bütün dünyada təkmilləşdirilməsi və qlobal miqyasda ictimai maliyyə idarəçiliyini gücləndirmək üçün üçün çalışmaqdadır. (<https://www.ipsasb.org/>)

İctimai Sektor üçün Beynəlxalq Mühasibat Uçotu Standartlarının (İSMUBS) hazırlanması ictimai sektorda uçotun beynəlxalq səviyyədə uyğunlaşdırılması və milli sərhədlər boyu daha müqayisə edilə bilən maliyyə məlumatı yaratmaq və ölkələrin ümumi qəbul edilmiş daxili uçot

prinsiplərindəki fərqləri minimuma endirmək məqsədi daşıyır (Agestam-Pontoppidan & Andernack, 2016).

Bundan əlavə, İSMUBS-ların tətbiqi hesabatlılığın artırılması və maliyyə əməliyyatlarının şəffaflığının gücləndirilməsi istiqamətində mühüm əhəmiyyət kəsb edir (Bergmann, 2009). Müvafiq olaraq, İSMUBS-lar aktivlər, öhdəliklər və xərclər haqqında etibarlı məlumat verməklə qərar qəbul etmə prosesini təkmilləşdirməyi hədəfləyir.

Beynəlxalq Mühasibat Standartları Şurası (İASB) tərəfindən verilmiş Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarına (İFRS-MHBS) Ön sözdə izah olunur ki, Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartları (MHBS) bütün mənfəət yönümlü subyektlərin ümumi məqsədli maliyyə hesabatlarına tətbiq edilmək üçün nəzərdə tutulmuşdur. İSMUBS-lar aşağıdakı bütün meyarlara cavab verən ictimai sektor subyektlərinə tətbiq etmək üçün nəzərdə tutulub:

- a. Əhaliyə fayda vermək və/və ya gəlir və sərvəti yenidən bölüşdürmək üçün xidmətlərin göstərilməsinə görə məsuliyyət daşıyır;
- b. Əsasən öz fəaliyyətlərini, birbaşa və ya dolay yolla, dövlətin digər təbəqələrindən vergilər və/və ya köçürmələr, sosial ianələr, borc və ya xərclər vasitəsi ilə maliyyələşdirir;
- c. Qazanc əldə etmək əsas məqsəd deyil.

Nəticə etibarilə, İSMUBS-lar ictimai sektora uyğunlaşdırılmış MHBS-ları təşkil edir. Aşağıdakı cədvədə İSMUBS mətnlərinin əsaslandığı MHBS-ları göstərilmişdir.

Mart 2019-cu il tarixinə İSMUBS və onun əsaslandırıldığı MHBS

<b>İSMUBS</b>	<b>MHBS</b>
№1 - Maliyyə hesabatlarının təqdimatı	BMS 1
№2 - Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat	BMS 7
№3- Uçot siyasəti, uçot qiymətləndirmələri və səhvlər	BMS 8
№4 - Xarici valyuta məzənnələrində dəyişikliklərin təsiri	BMS 21

№5 - Borclar üzrə məsrəflər	BMS 23
№6 - Konsolidə edilmiş və fərdi maliyyə hesabatları	BMS 27
№7 - Asılı təsərrüfat cəmiyyətlərinə investisiyalar	BMS 28
№8 - Birgə müəssisələrdə iştirak payları	BMS 31
№9 - Birja əməliyyatları üzrə gəlirlər	BMS 18
№10 - Hiperinflasiya şəraitində Maliyyə Hesabatları	BMS 29
№11 - Tikinti Müqavilələri	BMS 11
№12 – Ehtiyatlar	BMS 2
№13 - İcarə	BMS 17
№14 - Hesabat tarixindən sonrakı hadisələr	BMS 10
№15 - Maliyyə alətləri məlumatın açıqlanması və təqdim edilməsi	BMS 32
№16 - İnvestisiya Mülkiyyəti	BMS 40
№17 - Torpaq, tikili və avadanlıqlar	BMS 16
№18 - Seqment Hesabatları	BMS 14
№19 - Qiymətləndirilmiş öhdəliklər, Şərti öhdəliklər və Şərti aktivlər	BMS 37
№20 - Əlaqəli tərəflər haqqında məlumatların açıqlanması	BMS 24
№21 - Pul Vəsaitləri Yaratmayan Aktivlərin Qiymətdən Düşməsi	BMS 36
№22 - Ümumi Dövlət Sektoru haqqında Maliyyə Məlumatının Açıqlanması	-
№23 - Qeyri-kommersiya əməliyyatları üzrə gəlirlər (Vergilər və Köçürmələr)	-

№24 - Maliyyə hesabatlarında büdcə məlumatlarının təqdimatı	-
№26 - Pul vəsaitləri yaradan aktivlərin dəyərdən düşməsi	BMS 36
№27 - Kənd təsərrüfatı	BMS 41
№28 - Maliyyə alətləri Təqdimat	BMS 32, BMHŞK 2
№29 - Maliyyə alətləri tanınma və qiymətləndirmə	BMS 39, BMHŞK 16
№30 - Maliyyə alətləri məlumatın açıqlanması	MHBS 7
№31 - Qeyri maddi aktivlər	BMS 38, SŞK 32
№32 - Konsessiya xidmətlərinin razılaşdırılması	BMHŞK 12, SŞK 29
№33 - Hesablama metodu əsasında İctimai sektor üçün Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartlarının ilk dəfə tətbiq edilməsi	MHBS 1
№34 - Fərdi maliyyə hesabatları	BMS 27
№35 - Birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatları	MHBS 10
№36 - Asılı təsərrüfat cəmiyyətlərinə və birgə müəssisələrə investisiyalar	BMS 28
№37 - Birgə razılaşmalar	MHBS 11
№38 - Digər təşkilatlarda iştirak payları ilə bağlı məlumatların açıqlanması	MHBS 12
№39 - İşçilərin mükafatlandırılması	BMS 19
№40 - İctimai sektor müəssisələrinin birləşməsi	MHBS 3

№41 - Maliyyə Alətləri	MHBS 9, BMHŞK 16
№42 - Sosial müavinətləri	-

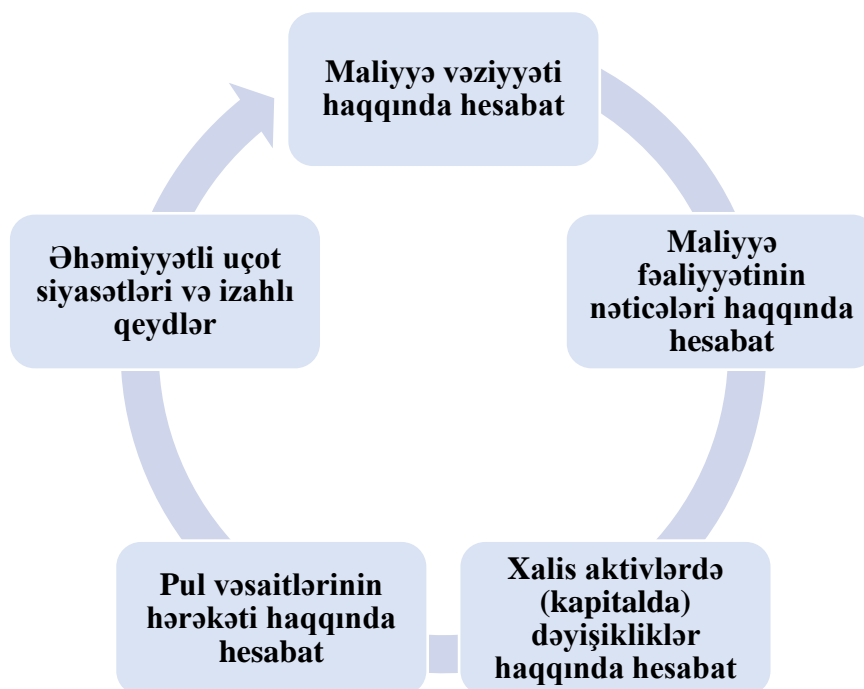
Mənbə: IPSASB (2019) IPSASB Meeting (March 2019) IPSAS-IFRS Alignment Dashboardəsasında hazırlanmışdır.

### 1.3. İctimai sektor subyektlərində uçot siyasətinin təşkili və aparılmasının nəzəri əsasları

Müəssisə və təşkilatlar uçot qeydlərini qanunvericiliyin tələblərinə uyğun aparmalıdır və bu hesablara elə aparılmalıdır ki, məlumatlar müxtəlif ödənişlərin düzgün hesablanması və ödənilməsi üçün kifayət etsin. Bu tələblər müvafiq qanunvericilikdə təsbit olunmuşdur. Lakin müəssisə və təşkilatlar stabil iqtisadi mühitdə fəaliyyət göstərmirlər, müxtəlif amillər onlara daim təsir göstərir. Subyekt üçün xarici amillər iqtisadi rəqabətli, sosial-mədəni, elmi-texnoloji, təbii və digər ətraf mühit amilləri, rəqiblərin və istehlakçıların təsirləridir. Müəssisə və ya təşkilatın öz fəaliyyətinə onun özünün dəyərləri, təşkilatı strukturu, işçi heyəti, onun kvalifikasiyası və digər amillər təsir göstərir. Qanun bütün şirkətlərə tətbiq edildikdə belə, xarici və daxili amillərin təsiri milli və ya beynəlxalq qanunvericilikdə nəzərdə tutulmuş tələblərin onları pozmadan fərqli şəkildə tətbiq oluna biləcəyini müəyyən edir. Nəticədə, belə qayda və prinsiplərə uyğun olaraq uçot qeydlərinin aparılması zərurəti yaranır ki, bu da maliyyə hesabatını təşkil etməklə yanaşı, rəhbərliyə düzgün idarəetmə qərarlarını qəbul etməyə imkan verəcəkdir. Bu, qanuna uyğun olan və şirkətin fərdi ehtiyaclarına cavab verən mühasibat uçotu qaydalarının dəqiq müəyyən edilməsi şirkətin uçot siyasətində əldə edilə bilər. Şirkətin uçot siyasəti maliyyə hesabatlarında təqdim olunan məlumatların istifadəçilər üçün faydalı olmasını təmin etməli, ədalətli, neytral, hərtərəfli və mühasibat uçotunun ümumi prinsiplərinə uyğun olaraq hazırlanmış maliyyə vəziyyətini, fəaliyyət nəticələrini və pul vəsaitlərinin hərəkətini ədalətli şəkildə əks etdirməlidir. Mühasibat uçotu siyasətinin bu tələbləri şirkətin uçot siyasətinin əhəmiyyətini və zərurətini vurğulayır. Buna görə də həm elmi, həm də praktiki səviyyədə uçot siyasətinin formalaşdırılmasına xüsusi diqqət yetirilməlidir [17, s.1-11].

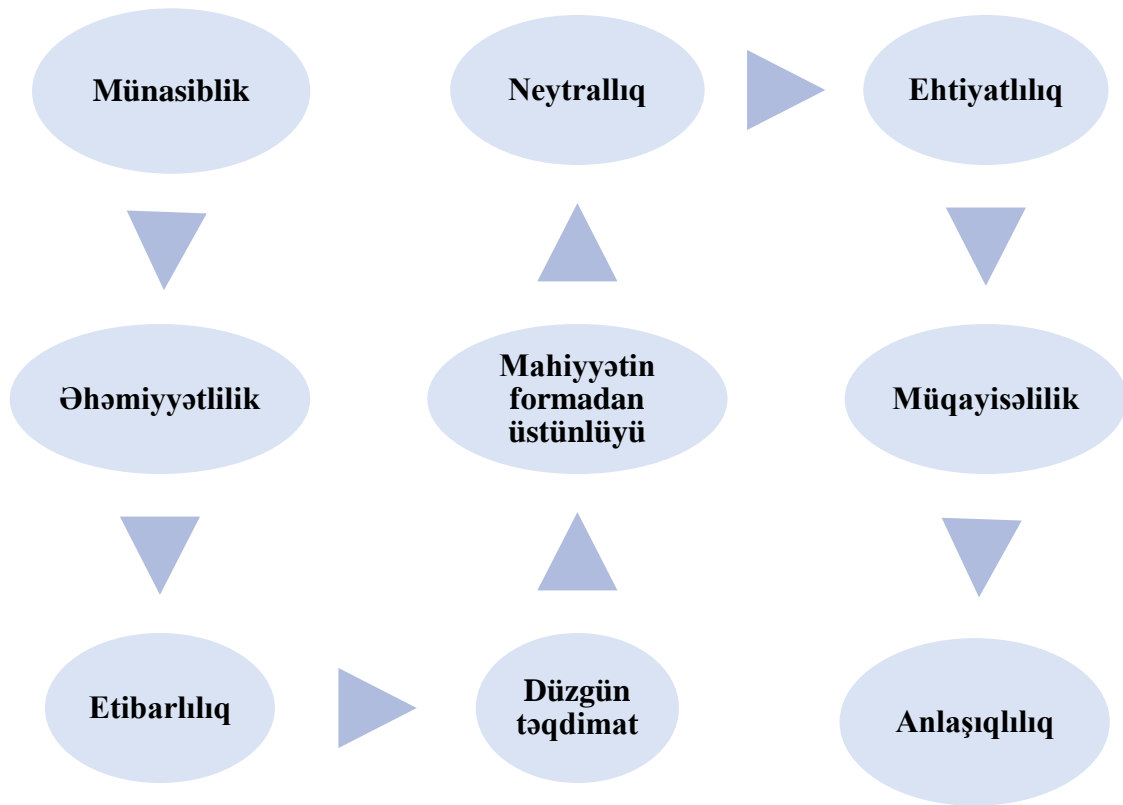
İSMUBS-a uyğun olaraq hazırlanmalı olan maliyyə hesabatları aşağıdakılardır:





**Sxem 1.3.1** Maliyyə hesabatlarının tərkibi

Ayrı-ayrı maliyyə hesabatlarının ifadə etdiyi keyfiyyət əlamətlərini həmin hesabatlarda əks etdirilən müvafiq məlumatların hesabatlarda maraqlı olan şəxslər üçün faydalı edən bir sıra mühüm amillər mövcuddur. Onlar sxem 1.3.2– də göstərilmişdir.



Sxem 1.3.2. Maliyyə hesabatlarının mühüm xüsusiyyətləri

Maliyyə hesabatlarında öz əksini tapmayan, eləcə də İctimai Sektor üçün Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartlarıyla tələb edilən müvafiq hesabatların hər kəs tərəfindən anlaşılan olması məqsədlə bir sıra informasiyaları mövcuddur ki, onların açıqlanması zəruridir. Müəssisə və təşkilatların uçot siyasətinə uyğun olaraq informasiyaların açıqlanması İctimai Sektor üçün Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartının ilkin olaraq tətbiq olunması cari hesabat dövrünə yaxud hər hansı ötən hesabat dövrünə təsir etmədikdə ya da növbəti hesabat dövrlərinə təsir edəcəyi halda, düzəlişi müəyyən etmək qeyri-mümkün olduğu vəziyyət istisna edilməklə, bir sıra informasiyalar təqdim edilməlidir. Bunlar:

- İctimai Sektor üçün Mühasibat Uçotuna aid Beynəlxalq Standartın adı;
- Uçot siyasəti ilə bağlı dəyişiklik edildikdə onun xüsusiyyəti;
- cari, eləcə də təqdim olunan bütünötən dövrə görə mümkün səviyyədə maliyyə hesabatının dəyişikliyə məruz qalan bütün maddələrində edilən düzəlişlərin miqdarı;

- düzəliş edilibsə həmin dəyişikliyin təqdim olunan vaxtdan əvvəki vaxta aid olan miqdarı.

Dəyişiklik həyata keçirildikdə onun mümkün təsirini dəyərləndirmək mümkün olmadığı vəziyyətlərdən başqa hallarda, müəssisə, müvafiq hesabat vaxtına təsir etmiş yaxudperspektiv hesabat vaxtlarına təsir edəcəyi ehtimal olunan uçot dəyərləndirmələrində dəyişmələrin məzmununu eləcə də pul ifadəsində miqdarını vurğulamalıdır.

Qeyd etmək vacibdir ki, həm xarici, həm də ölkə tədqiqatçıları uçot siyasətinin mahiyyəti, əhəmiyyəti, strukturu, tərkibi, məzmunu və digər aspektləri üzrə bir çox tədqiqatlar aparmışlar. Lakin bu tədqiqatlarda uçot siyasətinin yaradılması prosesinin təşkilinə kifayət qədər diqqət yetirilmir. Uçot siyasətinin yaradılmasının lazımı prosesinin keyfiyyətə daha yaxşı uçot siyasətinin formalaşmasına zəmin yaradacağını, təcrübədə daha səmərəli istifadə olunacağını nəzərə alaraq, uçot siyasətinin formalaşdırılmasının təşkili üzrə tədqiqat aparmaq vacibdir.

İctimai sektor subyektlərinin mühasibat sistemi şirkətin aktivlərinin, kapitalının və öhdəliklərinin ölçüsünü və strukturunu dəyişdirən təsərrüfat əməliyyatlarına əsaslanır. Mühasibat uçotunun idarə edilməsi mühasibat uçotunun Milli və beynəlxalq standartları, eləcə də digər normativ aktlarla ətraflı şəkildə tənzimlənir. Normativ aktlar ümumi xarakter daşıyır və şirkətin və ya hər hansı digər subyektin mühasibat uçotunun idarə olunması üçün bir sıra variantları təqdim edir. Bununla yanaşı, idarə və ya təşkilatın uçot siyasəti mühasibat uçotu qaydalarını fərdiləşdirməyə və konkret şirkətin ehtiyaclarına uyğunlaşdırmağa imkan verir. Uçot siyasəti anlayışı müxtəlif mənbələrdə şərh edilir və eyni şəkildə müəyyən edilir. Maliyyə hesabatlarının beynəlxalq standartlarında mühasibat siyasəti maliyyə hesabatlarının hazırlanması və təqdim edilməsində təşkilatın tətbiq etdiyi konkret prinsiplər, əsaslar, ümumi qəbul edilmiş şərtlər, qaydalar və praktiki yanaşmalarkimi təqdim olunur. Bu cür tərif iqtisadi subyektin maliyyə hesabatlarının uçotu və hazırlanması prinsipləri, metodları və qaydaları kimi mühasibat uçotu standartları tərəfindən də verilir. Müxtəlif mənbələrə əsasən mühasibat uçotu ilə əlaqədar siyasəti aşağıdakı formalarda ifadə etmək olar [18, 35]:

- maliyyə və digər hesabatları təqdim etmək məqsədilə ictimai sektor subyektinin fəaliyyəti haqqında məlumatları emal etmək üçün mühasibat praktikasında istifadə olunan prinsiplərin, metodların və qaydaların məcmusudur;

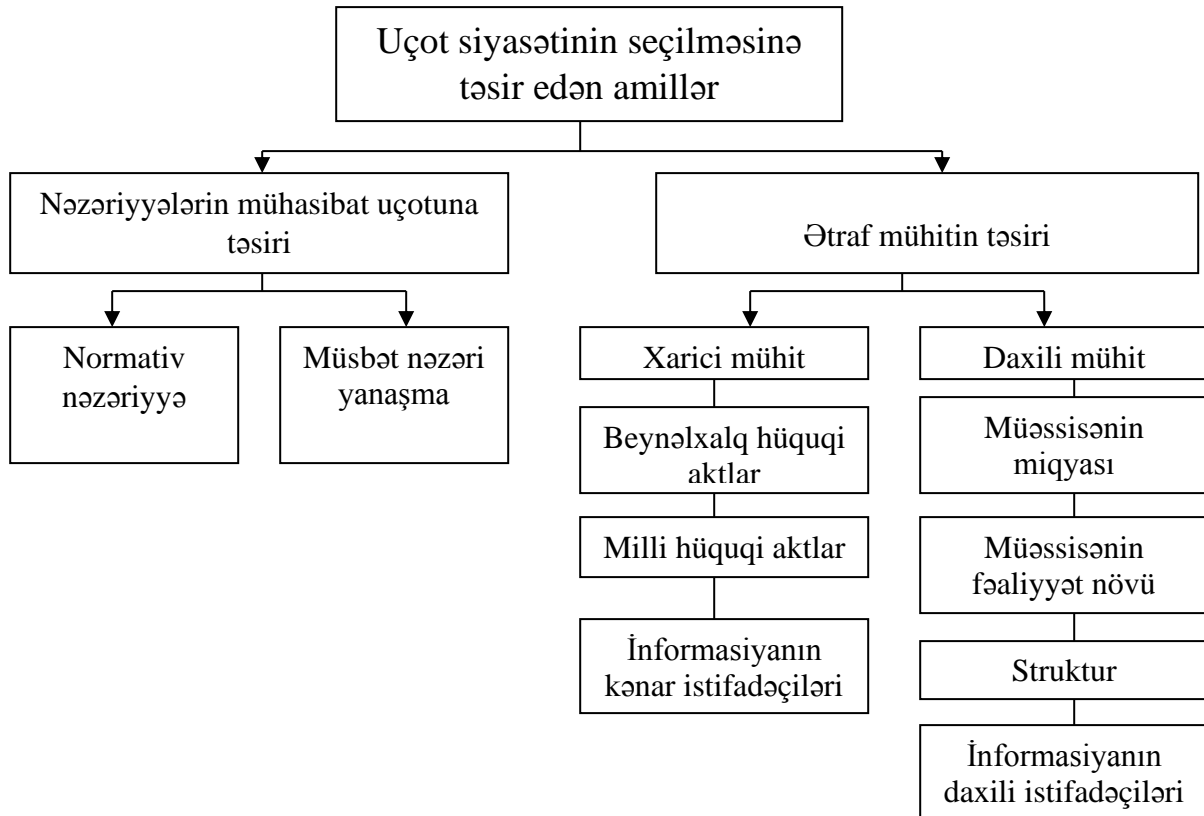
- maliyyə hesabatlarının hazırlanması və təqdim edilməsi üçün şirkət tərəfindən qəbul edilən konkret prinsip, əsas, şərtlər, qaydalar və təcrübələrdir;

- bu, iqtisadi subyektin təcrübəsində reqlamentləşdirilmiş və ciddi şəkildə tətbiq edilən mühasibat uçotu sahəsində təşkilati və metodoloji həllərin məcmusudur.

Bu və digər anlayışlarda uçot siyasətinin təşkilati və metodoloji aspektləri üstünlük təşkil edir. Müəssisə və ya təşkilatın, eləcə də hər hansı bir qurumun mühasibat sistemi qurumun aktivlərinin, kapitalının və öhdəliklərinin ölçüsünü və strukturunu dəyişdirən təsərrüfat əməliyyatlarına əsaslanır. Mühasibat uçotunun idarə edilməsi mühasibat uçotunun Milli və beynəlxalq standartları, eləcə də digər normativ aktlarla ətraflı şəkildə tənzimlənir. Normativ aktlar ümumi xarakter daşıyır və şirkətin mühasibat uçotunun idarə olunması üçün bir sıra variantları təqdim edir. Bununla yanaşı, şirkətin uçot siyasəti mühasibat uçotu qaydalarını fərdiləşdirməyə və konkret subyektin ehtiyaclarına uyğunlaşdırmağa imkan verir [8].

Mühasibat nəzəriyyələri müvafiq prosesi elmi cəhətdən nəzərdən keçirərək mühasibat təcrübəsinin nə üçün və necə tənzimləndiyini izah etməyə çalışır. Buna görə, uçot siyasətini formalaşdırarkən, bu nəzəriyyələrin hansı şirkətin dəyərlərinə daha yaxın olduğunu qiymətləndirmək vacibdir. Mühasibat uçotunun müsbət və normativ nəzəriyyəsi daha çox tanınır. Uçot siyasətinin seçilməsi yalnız mühasibat uçotu üzrə normativ və ya digər nəzəriyyəyə əsaslanmamalıdır. Mühasibat uçotunun müsbət nəzəriyyəsi elmi olmadığı üçün tənqid olunur. Uçot siyasətinin seçilməsi zamanı normativ nəzəriyyənin əsası da ədalətli olmayacaq, çünki o, şirkətin tələbatlarından və xüsusiyyətlərindən asılı olmayaraq, yalnız normativ tələblərə əsaslanır. Ona görə də uçot siyasətinin seçilməsi zamanı normativ və müsbət nəzəriyyələrin bir-biri ilə uzlaşdırılması daha məqsədəuyğun olardı. Bu, ictimai sektor üçün daha əlverişli nəticə əldə etməyə kömək edəcək, çünki uçot siyasətinin əsası normativ aktlarda müəyyən edilmiş tələblər olacaq, eyni zamanda maliyyə vəziyyətinin və fəaliyyətin nəticələrinin düzgün müəyyənləşdirilməsinə imkan verəcək, toplanmış məlumatlar isə rəhbərliyə şirkətin maraqlarını təmin etməyə kömək edəcək [30, s. 87]. Lakin uçot siyasətinin seçilməsi, həmçinin, təriflərdə əks olunmayan digər hallarla, nəzəri paradigmanın və ya xarici və daxili mühitin təsiri ilə müəyyən edilir. Buna görə də artıq uçot siyasətinin formalaşdırılması prosesinin ilkin mərhələsində onun seçiminə təsir edən amilləri müəyyənləşdirmək məqsədəuyğundur. Uçot siyasətinin seçilməsi və inkişafına təsir edən amillər kimi iki amil qrupunu qeyd etmək olar:

- 1) mühasibat nəzəriyyələrinin üstünlüyü amilləri, yəni mühasibat uçotunun təkmilləşən nəzəriyyəsi və normativ nəzəriyyəsi;
- 2) ətraf mühitin təsir amilləri, xarici mühit və daxili mühit(sxem 1.3.1).



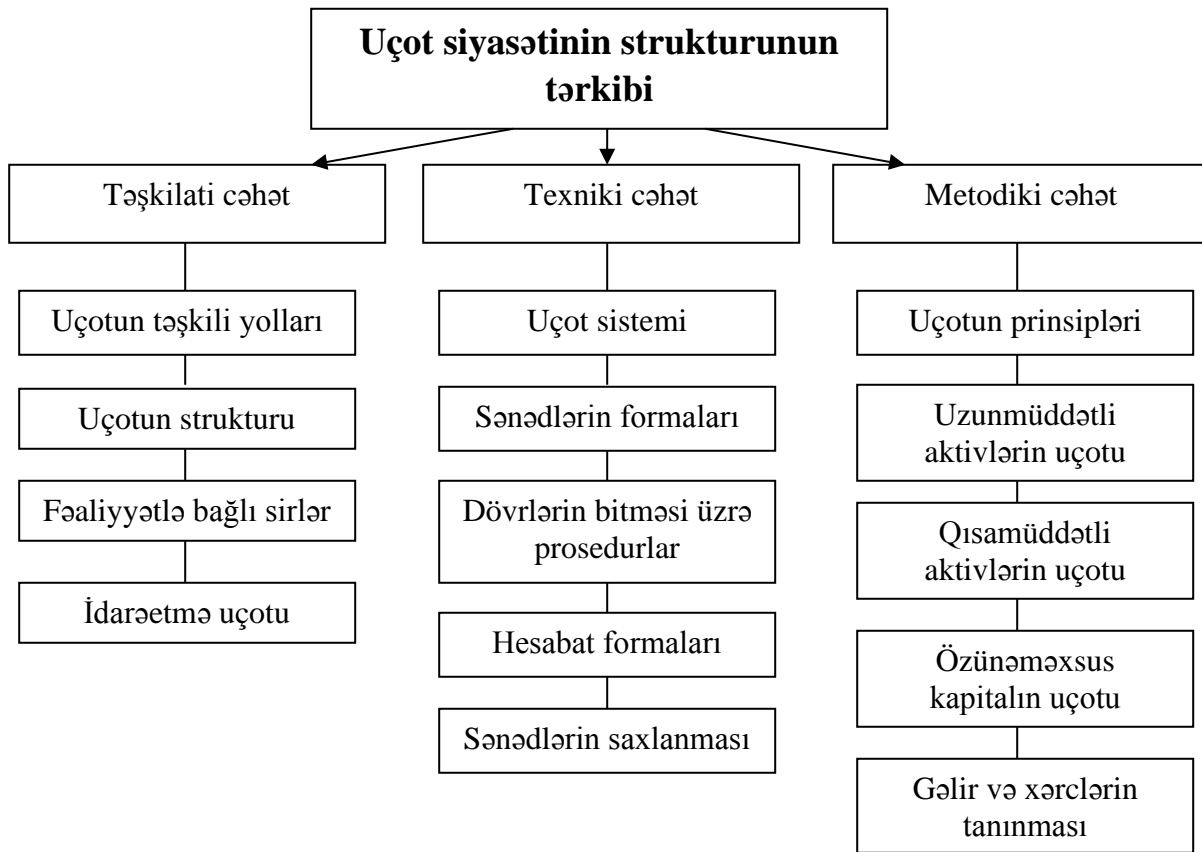
**Sxem 1.3.1** Uçot siyasətinin seçilməsinə təsir edən amillər

**Mənbə:** müəllif tərəfindən hazırlanıb

Ətraf mühit amilləri də uçot siyasətinin seçilməsi və formalaşması prosesinə təsir göstərir. Bu amillər ətraf mühitin xarici və daxili amillərinə aid edilə bilər. Xarici amillərə, xüsusilə qanunvericilik tələbləri aiddir. Ölkədə mühasibat uçotunun idarə edilməsi qanun, milli və beynəlxalq mühasibat uçotu standartları, eləcə də hüquqi aktlarla tənzimlənir. Bu hüquqi sənədlərə riayət etmək tələb olunur və onlar bütün şirkətlər üçün ümumi qaydalar və tələblər müəyyən edir. Bununla belə, qanunlar iqtisadi subyektlərə bu və ya digər davranış variantını seçərək təşəbbüs göstərməyə imkan verir. Prinsip ondan ibarətdir ki, müsbət, qanunla qadağan edilməyən bütün növ fəaliyyətə icazə verilir. Buna görə şirkətlər də bu prinsipə uyğun olaraq digər qaydalar müəyyən edə bilərlər. Uçot siyasətinə təsir edən daxili amillər arasında şirkətin ölçüsü, fəaliyyət növü, daxili informasiya istifadəçiləri, strukturu və təşkilati rəhbərliyi daxildir. Belə ki, kiçik və iri ictimai sektor

şirkətlərinin mühasibat uçotunun tənzimlənməsi prinsipial olaraq fərqlənir və mühasibat uçotunun seçilməsinin məqsədi də müxtəlif olmalıdır. Şirkətin ölçüsündən asılı olaraq, maliyyə hesabatlarının toplusunun tərkibi, maliyyə hesabatlarının illik auditinin aparılmasının zəruriliyi və s. fərqlənir. Şirkətin fəaliyyət növünü uçot siyasətinin müəyyən aspektlərinin formalaşdırılması da müəyyən edir. Uçot siyasətinin strukturunun üç əsas elementi ayrılır:

- 1) təşkilati;
- 2) Texniki;
- 3) metodiki (sxem1.3.2).



**Sxem 1.3.2** Uçot siyasətinin strukturunu

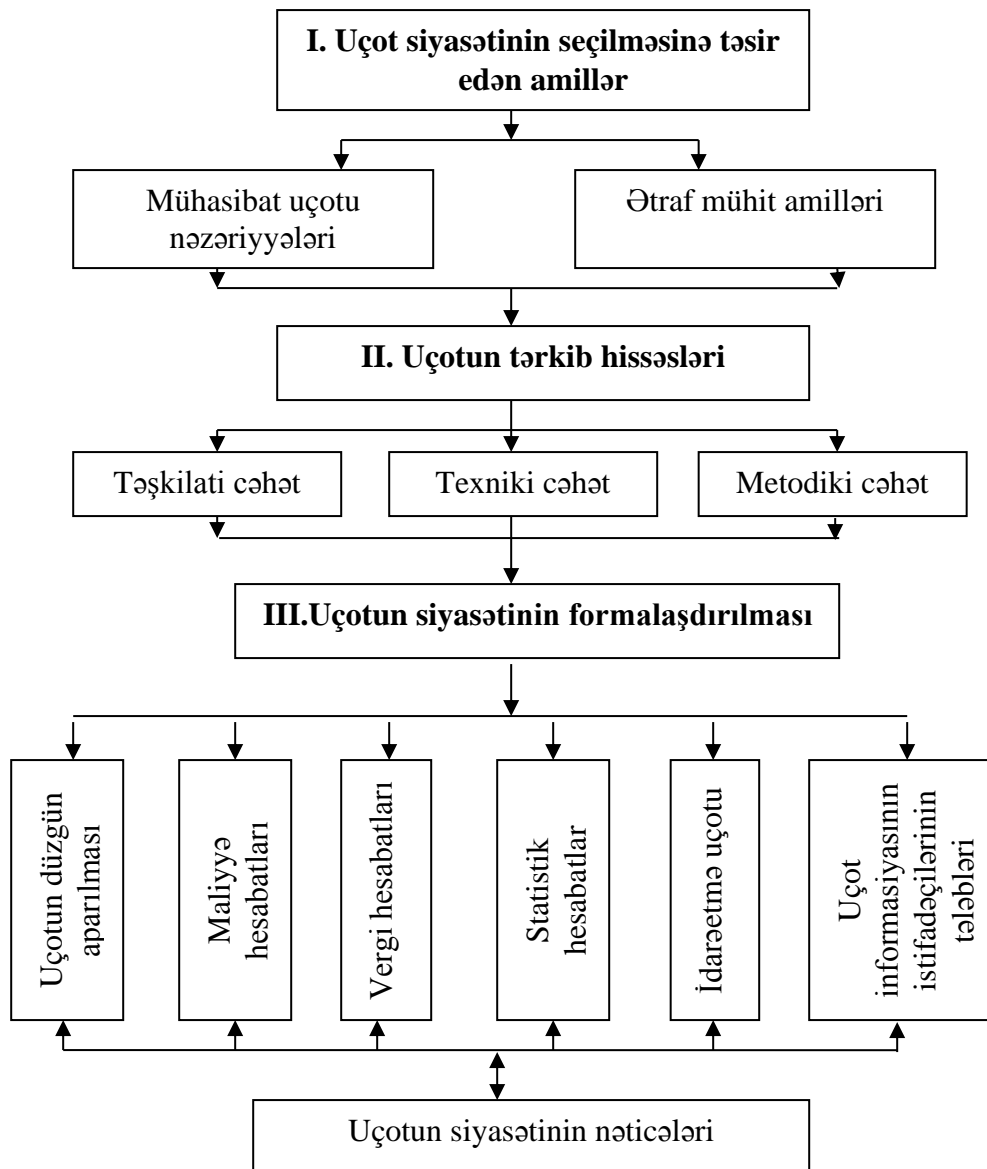
**Mənbə:** müxtəlif mənbələrə əsasən müəllif tərəfindən hazırlanmışdır

Şirkət məlumatlarının istifadəçiləri uçot siyasətinin seçilməsinə təsir göstərə bilər. Onlar öz ehtiyaclarını ödəmək üçün maliyyə uçotu və hesabat məlumatı istifadə edir. Beləliklə, uçot siyasətinin müəyyən aspektləri həm xarici, həm də daxili istifadəçilərin tələbatını ödəmək üçün formalaşdırıla bilər. Uçot siyasətinin strukturunun yaradılması beynəlxalq uçot standartlarının tətbiqi yolu mümkündür. Yaradılmanın ikinci mərhələsində uçot siyasətinin strukturunu ayırmaq

məqsədəuyğundur. Bu struktur birbaşa uçot siyasətinin seçiminə təsir edən amillərdən asılıdır. Buna görə də, mühasibat uçotu prinsiplərinin və metodlarının seçilməsi zamanı birinci mərhələdə aşkar edilmiş amillər nəzərə alınmalıdır. Uçot siyasətinin təşkilati aspekti mühasibat uçotunun özünün təşkilini əks etdirir. Uçot siyasətinin ən mühüm təşkilati elementi uçotun təşkilinin seçilməsi üsuludur. Qanunun müddəalarından asılı olaraq, şirkət mühasibat uçotunun aparılmasının şirkətin mühasibatlığına, şirkətin baş mühasibatına, mühasibat firmasına verilməsi barədə qərar qəbul edə və ya başqa üsulla uçotunu apara bilər. Şirkətin mühasibatının strukturunda işçilərin funksiyaları, iş həcmi, yerinə yetirilmə müddəti, ixtisas tələbləri və hər bir işçinin məsuliyyəti dəqiq müəyyən edilməlidir. Təşkilati aspekt şirkətin kommersiya sirlərinin müəyyən edilməsi və qorunması problemini həll etməlidir. Hər bir şirkət kommersiya sirlərinin tam siyahısı və onları qorumaq üçün bir sıra yollara malik olmalıdır. Qeyd etmək vacibdir ki, şirkət öz spesifikasiyasına və tələbatına əsaslanaraq idarəetmə uçotu sistemini tətbiq etməyə qərar verə bilər. Uçot siyasətinin texniki aspekti uçot sistemini, sənədlərin və maliyyə hesabatlarının forma və dövriyyəsi, müddətin sonunda prosedurların seçilməsi və digər məsələləri əhatə edir. Ölkədə mövcud olan hüquqi aktlara uyğun olaraq, şirkət iqtisadi əməliyyatların hansı sənədlərə əsaslanacağını, hansı sənəd formalarının tərtib ediləcəyini, hansı uçot registrlərinin istifadə ediləcəyini, hansı hesabatların şirkətin maliyyə hesabatlarının toplusuna daxil olacağını, maliyyə hesabatlarının tərtib edilməsindən əvvəl aşkar edilmiş səhvlərin düzəldilməsi proseduru və s. müəyyənləşdirməlidir. Texniki uçot siyasəti aspektinə maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin mühasibat uçotu hesablarının planının tərtibi məsələsi də daxildir. İctimai sektor müəssisə və təşkilatlarının subyektin rəhbəri tərəfindən təsdiq edilən mühasibat uçotunun şəxsi hesab planını tərtib etməyə icazə verilsə də, bu təcrübə kifayət qədər nəzəri bilik və praktiki təcrübə tələb edir. Ona görə də qəbul edilmiş mühasibat uçotu və şirkətin hesablarının tipik planına riayət etmək arzu olunandır ki, onu əlavə etmək lazımdır ki, mühüm göstəriciləri detallandırmaq mümkün olsun. Həmçinin aktivlərin və passivlərin balansdankənar hesablarının istifadəsi də nəzərdə tutulmalıdır. Əgər subyekt idarəetmə uçotunu aparırsa, o, idarəetmə uçotunun aparılması üçün əlavə hesablardan istifadə edə bilər. Uçot siyasətinin texniki aspekti illik və dövrü inventarlaşdırma prosedurlarını, sənədlərin təhlükəsizliyinin təmin edilməsi üzrə tədbirləri və şirkətin mühasibat uçotuna aid olan digər texniki məsələləri əhatə etməlidir.

Uçot siyasətinin ən mürəkkəb hissəsi metodik aspektidir. Düzgün tərtib edilmiş mühasibat metodikası hesablardakı müxtəlif səhvlərdən qaçınmaq üçün əsas vasitədir. Metodik aspekt

mühasibat uçotunun ümumi prinsiplərinin müəyyən edilməsini, aktivlərin idarə edilməsi prinsiplərinin və metodlarının, kapitalın, öhdəliklərin, gəlirlərin və şirkətin xərclərinin seçilməsini əhatə edir. Qeyd etmək vacibdir ki, şirkətin uçotu bütün digər sahələrdə mühasibat qaydalarının əsasını təşkil edən ümumi mühasibat prinsiplərinə əsaslanır. Yaradılmış struktur əsasında uçot siyasəti mühasibat uçotunun və hesabatın aparılmasının əsas prinsiplərini və qaydalarını təsvir edən inkişafın üçüncü mərhələsində formalaşır. Bu mərhələdə uçot siyasətinin nəticəsini vurğulamaq xüsusilə vacibdir. Ümumi mənada uçot siyasəti uçotun və hesabatın düzgün aparılmasını təmin etməlidir. Bununla belə, şirkətlər bu nəticəni maliyyə, vergi, statistika və daxili hesabat kimi xüsusi elementləri göstərməklə ətraflı şəkildə göstərə bilərlər. Xarici və daxili istifadəçilərin ehtiyaclarını ödəmək də istənilən nəticənin ayrı bir elementi kimi müəyyən edilə bilər. Bu, yalnız düzgün hazırlanmış hesabatın istifadəçilərə təhlil etməyə imkan verməsi ilə bağlıdır. (Sxem 1.3.3)





### Sxem 1.3.3 Uçot siyasətinin hazırlanması prosesinin potensial modeli

Mənbə: müəllif tərəfindən hazırlanmışdır

Beləliklə, əksər ictimai sektor müəssisə və təşkilatlarının rəhbərləri mühasibat uçotunun aparılması və hesabatların tərtib edilməsi üçün uçot siyasətinin əhəmiyyətini və zəruriliyini dərk edərək, onların subyektdə yaradılmasına təşəbbüs göstərirlər. Mühasibat siyasətinin inkişaf ardıcılığı və bu mərhələlərin əsas elementlərini vurğulayır və təsvir edir. Təvsiyə olunan yaradılma prosesinin modelinin həyata keçirilməsi yüksək keyfiyyətli uçot siyasəti üçün zəmin yaradacaq və onun daha səmərəli tətbiqinə zəmanət verir.

#### **1.4. İctimai sektorun davamlı inkişafı prosesində baş verən qlobal tendensiyalar**

Son illər dünyanın inkişafın yüksək həddinə nail olan ölkələri tərəfindən iqtisadiyyatın ictimai sektorunda təşkilati-idarəetmə innovasiyalarının tətbiqi istiqamətində məqsədyönlü səylər göstərilir. İnkişaf özünü həmçinin uçot fəaliyyətinin təkmilləşdirilməsində də göstərir. İctimai sektorda qlobal səviyyədə baş verən tendensiyaların əhatə olunduğu məsələlərin aktuallığı aşağıdakılardan asılıdır:

- ictimai sektorda innovasiyaların inkişafını qəbul etmək və gücləndirmək;
- dövlət sektorunun bütün işçilərini yenilik tətbiq etməyə təşviq etmək;
- yeni tərəfdaşların cəlb edilməsinə və açıq dialoqa kömək etmək;
- tədqiqat və təcrübələrin dəstəklənməsi;
- bilik və təcrübələrdən istifadə.

Beynəlxalq valyuta fondunun hesabatlarında ölkələrdə fiskal şəffaflığın qiymətləndirilməsinin nəticələrinə dair müxtəlif sahələrdə, o cümlədən büdcə-vergi sahəsində praktikanın beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılmasına yönəlmiş tövsiyələr yer alır. Həmçinin Dünya Bankı mütəxəssisləri qeyd edir ki, ölkə iqtisadiyyatına fayda vermək, eləcə də iqtisadi səmərəliliyin ictimai sektorda əksini tapması çox vacibdir [5, s.10]. Onların arasında ictimai sektorda səmərəliliyin təhlili və əsaslandırılmış qərarların qəbul edilməsi üçün informasiya bazasının genişləndirilməsi baxımından ən önəmlisi aşağıdakılardır:

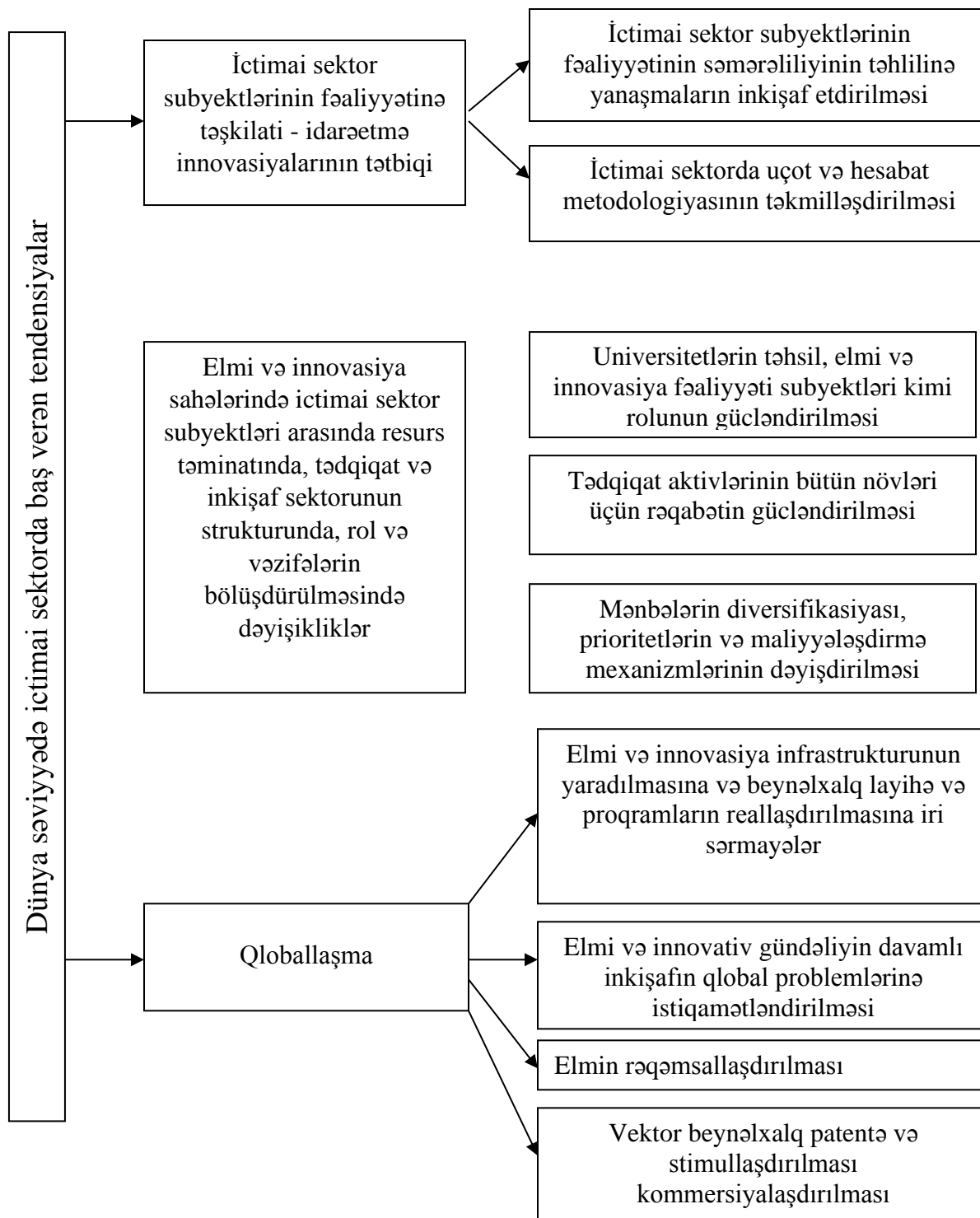
- dövlət idarəçiliyi sektoru, ictimai sektor və özəl sektor arasında sərhədlərin müəyyən edilməsi və vergi hesabatlarının institusional əhatə dairəsinin genişləndirilməsi, onun bütün ictimai sektora yayılması;
- sosial təminat və dövlət-özəl tərəfdaşlıq sahələrində öhdəliklər haqqında informasiyanın açıqlanması hesabına mühasibat balanslarının informasiya məzmununun genişləndirilməsi;
- nağdsız hesablaşmaların uçotu və əsas vəsaitlərin qiymətləndirilməsi sahəsində büdcələr, statistik hesabatlar və hesablar arasında uyğunluğun artırılması;
- illik büdcənin tərkibi.

İctimai sektor subyektləri fəaliyyətlə məşğul olduqda əsasən bölünə bilməyən, yaxud da müəyyən qədər bölünə bilən əmtəə və xidmətlər istehsal edir. Bununla bağlı qərarlar qeyri-dövlət sektorundakı kimi tək-cə gəlir qazanmaq məqsədiylə yox, ictimai-siyasi sahədə dövlət siyasəti ilə yön alır [4].

Digər mühüm tendensiya resurs təminatında, ictimai sektorun subyektləri də daxil olmaqla, ictimai sektorun subyektlərinin tərkibində və onların arasında rolların və vəzifələrin bölüşdürülməsində dəyişikliklər baş verir. Hazırda universitetlər və tədqiqat mərkəzləri uzunmüddətli iqtisadi səmərəyə malik fundamental tədqiqatların aparılmasında üstünlük təşkil edirlər. Onlar fundamental tədqiqatların aparılması xərclərinin çoxunu təşkil edirlər. Maliyyə resurslarının səmərəli idarə edilməsi, eləcə də uçot siyasətinin beynəlxalq standartların tələblərinə uyğun təşkil edilməsi məqsədilə tədqiqat təşkilatları üç kateqoriyaya aid edilə bilər [26, s. 82]:

- əsasən fundamental tədqiqatlar aparan elmi-tədqiqat institutları;
- xüsusi dövlət orqanlarının ehtiyaclarına xidmət edən hökumət tədqiqat mərkəzləri;
- innovasiya fəaliyyətində spesifik funksiyaları yerinə yetirən elmi-texniki təşkilatlar.

Lakin innovasiya sahəsi təşkilatlarının milli sektorunun nisbətən zəif olduğu ölkələrdə universitetlərin innovasiya fəaliyyətində rolu güclənir, ali məktəblərin bazasında çox vaxt iri transmilli şirkətlərin dəstəyi ilə dünya səviyyəsində tədqiqat və inkişaf mərkəzləri yaradılır. Sxem 1.4.1 – də iqtisadiyyatın ictimai sektorunda qlobal istiqamətlərin iyerarxik sistemi əks olunmuşdur



Sxem1.4.1 İqtisadiyyatın ictimai sektorunda qlobal istiqamətlərin iyerarxik sistemi

Mənbə: müəllif tərəfindən hazırlanmışdır

İctimai sektordakı tədqiqatlar bir sıra problemlərlə üzləşir ki, onların həlli ayrı-ayrı dövlətlər səviyyəsində və dünya ictimaiyyəti miqyasında əsaslandırılmış tədqiqat siyasətlərinin inkişafını tələb edir və aşağıdakı aspektləri əhatə edir:

- elmdən ictimai fayda əldə etmək. Təhsil və elmi təşkilatlar qısamüddətli tətbiqi məsələlərin həllinə istiqamətlənməyən fundamental xarakterli tədqiqatların xeyli hissəsini həyata keçirənlər də, elmi biliklərin cəmiyyətə, xüsusilə sənaye istehsalına verilməsi tədqiqat fəaliyyətinin nəticəsinin qiymətləndirilməsində daha çox əhəmiyyət kəsb edir;

- qloballaşma, əməkdaşlıq və rəqabət. Dünya texnoloji trendlərinə uyğun aktual tədqiqatlar aparmaq üçün böyük sərmayələr lazımdır. Bununla yanaşı, tədqiqat aktivlərinin bütün növləri, o cümlədən insan resursları uğrunda beynəlxalq rəqabət güclənir. Belə bir şəraitdə milli investisiyalardan və elmi sahədə beynəlxalq əməkdaşlıqdan faydalanma məsələləri getdikcə daha da aktuallaşır.

- sahələrarası və hərtərəfli tədqiqat. Müasir elmdə ən əhəmiyyətli irəliləyişlər sahələrin qovşağında baş verir.

Xüsusiyyətindəki mürəkkəb qlobal problemlər ilk baxışdan çox uzaq akademik sahələri birləşdirən tədqiqat tələb edir. Bununla yanaşı, elm üçün ənənəvi olan yanaşmalar biliklərin universitetlərdə, ekspert şuralarında, elmi jurnallarda və s. kifayət qədər konkret təsnifatını nəzərdə tutur və təkmilləşməni tələb edir.

- uzunmüddətli və qısamüddətli maraqların balansı. Aparılan araşdırmalar ictimai sektorda bir sıra əlaqəli olan tələbatıtəmin etməlidir. Belə ki, fundamental tədqiqatlar rəqəmsal texnologiyaların inkişafının əsasını təşkil edir, lakin onların keçirilməsi bəzi elmi nəticələrin əldə edilməsinə qədər uzun müddət çəkə bilər. Bununla yanaşı, tətbiqi tədqiqatlar və eksperimental ixtiraların həcmnin artması qısamüddətli perspektivdə daha proqnozlaşdırıla bilən praktiki nəticələrə və gəlirlərə gətirib çıxara bilər. Bu şəraitdə balansın zəruriliyi aydındır, xüsusən də uzunmüddətli və qısamüddətli tədqiqatlar müxtəlif elmi kollektivlərin, infrastrukturun və investisiya strategiyalarının formalaşdırılmasını tələb edir.

- prioritetlərin müəyyən edilməsi. Strateji qərarların qəbul edilməsi və resursların elmin müxtəlif sahələri, uzunmüddətli və qısamüddətli ehtiyaclar, tədqiqatlar və kiçik layihələr, infrastrukturun qurulması vəzifələri və kadr potensialının, milli və beynəlxalq ehtiyacların səmərəli bölüşdürülməsi idarəetmənin müxtəlif səviyyələrində həll olunan problemdir.

- keyfiyyətin və etimadın təmin edilməsi. Son illərdə elmin rəqəmsallaşdırılması sayəsində tədqiqatlarda iştirak etmək üçün müxtəlif maraqlı tərəflər üçün imkanlar genişlənmişdir. Online xidmətlərin və sahələrin inkişafı ilə elm getdikcə daha çox tənqid olunur. Digər tərəfdən, elmi sahədə çatışmazlıqlar və negativ hallar elmi nailiyyətlərin əldə edilməsi ilə bağlı məsələlər elmi tədqiqatların keyfiyyətinin və elmə inamın təmin edilməsi məsələlərini aktuallaşdırır.

- sabitlik və karyera inkişafı. Dəqiq karyera perspektivlərinin olmaması akademik elm sahəsində özünü reallaşdırmağa mane olur və tədqiqat fəaliyyətinin kadr təminatı məsələsini sual altına qoyur. İctimai sektorda tədqiqat siyasəti son illərdə əhəmiyyətli dəyişikliklərə məruz qalmışdır. Dövlət xərclərinin sabitləşməsi və ya azalması şəraitində alternativ maliyyələşdirmə mənbələrinin axtarışına xüsusi səylər yönəldilmişdir.

Innovasiyaya istinad edən istiqamət əvvəllər iqtisadiyyatın ictimai sektorunda ayrılmış bir neçə dünya trendini, o cümlədən təşkilati və idarəetmə dəyişikliklərindən tutmuş intellektual fəaliyyətin nəticələrinin əldə edilməsinə və kommersiyalaşdırılmasına qədər sahələri birləşdirir.

Tədqiqatın müvafiq hissəsini ümumiləşdirmək məqsədilə qlobal tendensiyalar kontekstində ölkə iqtisadiyyatının ictimai sektorunu xarakterizə edən aşağıdakı nəticələri müəyyən etmək olar.

1. Müxtəlif ölkələrdə müşahidə olunan bütün əsas tendensiyalar ölkə iqtisadiyyatının ictimai sektorunun subyektlərinin fəaliyyətinə və inkişaf perspektivlərinə təsir göstərir. Eyni zamanda, bu təsirin xarakteri və ifadə dərəcəsi əhəmiyyətli dərəcədədir. Belə ki, müxtəlif səviyyələrdə, o cümlədən daha çox resurs təminatında, tədqiqat və təkmilləşdirmə ilə bağlı strukturda baş verən dəyişikliklərlə bağlı proseslər müşahidə olunur ki, bunun da nəticəsində təhsil müəssisələrinin sahibkarlıq fəallığının yüksək səviyyəsini nümayiş etdirən elmi və innovativ fəaliyyət sahələrinin mövqeləri əhəmiyyətli dərəcədə möhkəmlənmişdir.

2. Maraqlı tərəflərin geniş əhatə dairəsi, o cümlədən dövlət qurumları, ekspert qrupları, özəl biznes təmsilçiləri, bu cür qiymətləndirmələrin informasiya təminatı məsələləri də daxil olmaqla, iqtisadiyyatın ictimai sektoru subyektlərinin fəaliyyətinin səmərəliliyinin qiymətləndirilməsinə artan marağa baxmayaraq, həll olunmamış qalır və getdikcə daha da aktuallaşır. Ölkə iqtisadiyyatının ictimai sektorunun subyektlərinin şəffaflığın və informasiya mənbələrinin açıqlığının aşağı səviyyədə olması onun nəticələrinin maraqlı tərəflərin ayrı-ayrı qrupları tərəfindən əsaslandırılmış idarəetmə qərarlarının qəbul edilməsi, eləcə də ictimai sektorun inkişafı üzrə dövlət proqramlarının hazırlanması üçün zəruri olan kompleks təhlilini həyata keçirməyə imkan vermir [14, s. 78].

İnformasiya bazasının təkmilləşdirilməsi, öz növbəsində, ictimai sektorda uçot və hesabat metodologiyasının, beynəlxalq uçot standartlarının tətbiqinin zəruriliyi, statistik vasitələrin və digər xüsusi metodların inkişaf etdirilməsini tələb edir. Bu tendensiyalar ölkədəki iqtisadi reallıqlar çərçivəsində tətbiq olunur.

3. Qeyd edək ki, müvafiq sahədə çatışmazlıqların aradan qaldırılmaması ölkənin ən yaxın perspektivdə lider dövlətlərdən əhəmiyyətli elmi-texnoloji gerilməsinə səbəb ola bilər. Elm və innovasiya sahələrində dünya əmək bölgüsünün sistemində zəif qoşulması problemləri, habelə dünya səviyyəsinə uyğun tədqiqat və inkişaf infrastrukturunun inkişafı üzrə miqyaslı inteqrasiya layihələri, yüksək texnologiyalı məhsulların və intellektual mülkiyyətin dünya bazarlarında zəif təqdimi, ictimai sektor subyektlərinin böyük hissəsinin davamlı inkişafın strateji prioritetlərinə deyil, qısamüddətli inkişaf vəzifələrinə istiqamətləndirilməsi ölkə cəmiyyətinin sosial-iqtisadi inkişafının bütün sahələrində mənfi nəticələrə səbəb olur. Son illərdə müəyyən müsbət dəyişiklikləri qeyd etmək olar, lakin mövcud elmi-texnoloji geriliklərin aradan qaldırılması və ölkənin regionalliderliyini təmin etmək və möhkəmləndirmək üçün onların templəri əhəmiyyətli dərəcədə yüksək olmalıdır. Bu, tam mənada beynəlxalq uçot standartları ilə bağlı proseslərin öyrənilməsinin intensivliyinə və iqtisadiyyatın ictimai sektoru subyektlərinin əldə etdikləri intellektual fəaliyyətin nəticələrinin kommersiyalaşdırılmasının stimullaşdırılmasına aiddir.

## II FƏSİL. BEYNƏLXALQ SƏVİYYƏDƏ İCTİMAİ SEKTOR ÜÇÜN BEYNƏLXALQ MÜHASİBAT STANDARTLARININ TƏTBİQİ SƏVİYYƏSİ

### 2.1 Avropa İttifaqında İctimai Sektor üçün Mühasibat Uçotu Standartları Təcrübələri

Avropa İttifaqı (Aİ) tərəfindən İSMUBS-a əsaslanan Avropa İctimai Sektor Mühasibat Standartları (European Public Sector Accounting Standards-EPSAS) 2015-ci ildə dərc edilmiş, ancaq Avropa Birliyi ölkələrinin maliyyə hesabatları hansı tarixdən etibarən EPSAS-a uyğunlaşdırılmalı olduğu göstərilməmişdir. EPSAS-ın əsas məqsədi Aİ ölkələrinin ictimai sektorunda vahid, müqayisə edilə bilən və hesablama metoduna əsaslanan uzlaşdırılmış maliyyə hesabatlarının hazırlamaqdır. Vahid maliyyə hesabatları AB üzv ölkələrində büdcə qərarlarının iqtisadi dayanıqlılığına yönəldilmiş Avropa Hesablar Sistemində (European System of Accounts- ESA95) tərtib edilən hesabatların əsasını təşkil edən məlumatların keyfiyyətini artırmaq, beləliklə makro səviyyədə büdcə nəzarəti və maliyyə monitorinqinə imkan yaradır. (ACCA, 2017). Müqayisə edilə bilən maliyyə hesabatları, maliyyə dayanıqlılığı və Aİ ölkələri arasında daha geniş iqtisadi və maliyyə inteqrasiyasına nail olunacağına kömək edəcəyi gözlənilməkdədir. Statistical Office of the European Communities (EUROSTAT) tərəfindən mütəmadi olaraq dərc edilən EDP Notification Tablesb-nin 2018-ci ilin statistik məlumatlarına baxıldığı zaman Avropa ölkələrinin əksəriyyətində mərkəzi idarəetmədə kassa metoduna, yerli idarəetmədə isə hesablama metoduna əsaslanan uçot sistemindən istifadə edildiyi görülür(EUROSTAT, 2018).

Aİ ölkələrində dövlət mühasibat uçotu praktikasında istifadə olunan uçot metodları aşağıdakı cədvəldə göstərilmişdir

Ölkələr	Mərkəzi idarəetmə	Yerli idarəetmə	Sosial təminat fondları
Almaniya	Qarışıq	Qarışıq	Qarışıq
Avstriya	Kassa	Qarışıq	Hesablama
Belçika	Qarışıq	Hesablama	Hesablama
Bolqarıstan	Kassa	Kassa	Kassa
Çexiya	Kassa	Kassa	Hesablama
Danimarka	Qarışıq	Qarışıq	Qarışıq
Estoniya	Hesablama	Qarışıq	Hesablama
Finlandiya	Qarışıq	Qarışıq	Hesablama
Fransa	Kassa	Hesablama	Hesablama
Xorvatiya	Kassa	Qarışıq	Qarışıq
Hollandiya	Kassa	Hesablama	Hesablama
İngiltərə	Kassa	Kassa	-
İrlandiya	Kassa	Hesablama	-
İspaniya	Hesablama	Hesablama	Hesablama
İsveç	Kassa	Hesablama	Qarışıq
İsveçrə	Kassa	Hesablama	Qarışıq
İtaliya	Kassa	Kassa	Kassa
Latviya	Kassa	Kassa	Kassa
Litva	Kassa	Kassa	Hesablama
Lüksemburq	Qarışıq	Qarışıq	Hesablama
Macarıstan	Kassa	Kassa	Kassa
Malta	Kassa	Hesablama	-
Polşa	Kassa	Kassa	Hesablama
Portuqaliya	Kassa	Kassa	Kassa
Rumıniya	Kassa	Kassa	Kassa
Sloveniya	Kassa	Kassa	Kassa
Yunanıstan	Kassa	Kassa	Qarışıq

Cədvəl 2.1.1. Avropa ölkələrində mərkəzi, yerli idarəetmə və sosial təminat fondları səviyəsində tətbiq edilən mühasibat üsulları

**Mənbə:** Eurostat EDP Notification Table

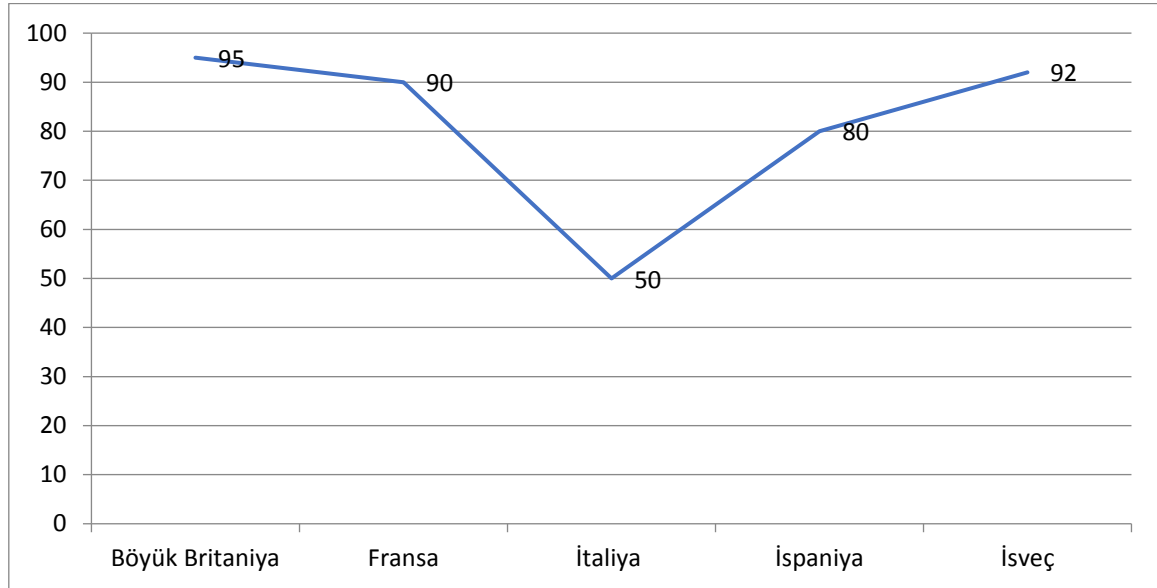
Estoniya və Litva kimi ölkələr İSMUBS-un tam qəbul edən ölkələr sırasında olsa da, əksər Avropa ölkələri mərkəzi və yerli idarəetmədə qarışıq, kassa və ya hesablama metodlarından istifadə edir.

Dövlətlərin “İPSAS”-ın tətbiqi üçün müxtəlif motivasiyaları var, bu baxımdan, yeni standartlara keçidin həm müxtəlif yolları mümkündür. Belə ki, Avstriya və İsveçrə kimi onların



tam qəbulu və ya standartların milli xüsusiyyətlərə uyğunlaşdırılması, eləcə də standartların tətbiqinə fərqli yanaşmalar mövcuddur. Yeni maliyyə hesabatı dərhal bütün səviyyələrdə və ya mərhələlərlə həyata keçirilə bilər [27, s. 2].

Müəyyən Avropa ölkələrində İSMUBS-a uyğunluq səviyyəsi şəkildə göstərilmişdir.



Qrafik 2.1.2. İEÖ-də beynəlxalq uçot standartlarının tətbiq səviyyəsi

## 2.2 Beynəlxalq Təşkilatlar və Birləşmiş Millətlər Təşkilatı baxımından İSMUBS-n tətbiqi

Avropa Komissiyası (AK), Şimali Atlantika Müqaviləsi Təşkilatı (NATO), Beynəlxalq Kriminal Polis Təşkilatı (İnterpol) kimi dövlətlərarası təşkilatlar və Dünya Qida Proqramı (WFP), Beynəlxalq Əmək Təşkilatı (BƏT) və Birləşmiş Millətlər Təşkilatının Uşaq Fondu (UNICEF) kimi Birləşmiş Millətlər Təşkilatının (BMT) qurumları daha şəffaf və etibarlı maliyyə hesabatları hazırlamaq və əvvəlki uçot metodunda qarşılaşdıqları problemlərin həlli yollarını tapmaq məqsədi ilə maliyyə hesabatları sahəsində bəzi əsaslı islahatlar aparmışlar.

Məsələn; BMT ilk dəfə 1991-ci ildə Birləşmiş Millətlər Mühasibat Standartları Sistemi (United Nations System Accounting Standards- UNSAS) adlanan maliyyə hesabatı standartları toplusunu dərc etmişdir (Bergman və Fuchs, 2017). 2007-ci ilə qədər UNSAS 7 dəfə yenilənərək qüvvədə qalmışdır. 2006-cı ildən BMT, İSMUBS-ın tətbiqi barədə qərar qəbul etdi. Eynilə, 2000-ci ildə Aİ Komissiyası həyata keçirdiyi modernləşdirmə layihəsinə yeni maliyyə rəqlamentlərini daxil etmiş və 2002-ci ilin sonunda qəbul edilmiş qərarla 2005-ci ilin sonundan

etibarən hesablama əsaslı mühasibat uçotunun tətbiqi ilə İSMUBS-un qəbulu istiqamətində bir addım atmışdır.

Beynəlxalq təşkilatlar	İPSAS ilə uyğunluq
ASEAN (Association of South-East Asian Nations)	2013-cü ildən İPSAS-a uyğun maliyyə hesabatlarından istifadə edir.
Commonwealth Secretariat	1 iyul 2008-ci il tarixindən etibarən maliyyə hesabatlarının əsasını İPSAS təşkil edir
COE (Council of Europe)	2007-ci ildən İSMUBS-a uyğun maliyyə hesabatlarından istifadə olunur
EC (European Commission)	2005-ci ildən İSMUBS-a uyğun maliyyə hesabatlarından istifadə olunur
ESA (European Space Agency)	2010-ci ildən İSMUBS-a uyğun maliyyə hesabatlarından istifadə olunur
EUMETSAT (European Organization for the Exploitation of Meteorological Satellites)	2012-ci ildən İSMUBS-a uyğun maliyyə hesabatlarından istifadə olunur
INTERPOL (International Criminal Police Organization)	2007-ci ildən bəri maliyyə hesabatları İnterpolun öz maliyyə qaydaları və İPSAS-a uyğun olmaqla hazırlanır. İPSAS ilə İnterpolun Maliyyə qaydaları arasında fərq olduqda İnterpolun öz qaydaları əsas götürülür. Lakin, İPSAS ilə İnterpolun qaydaları arasında əhəmiyyətli fərq yoxdur.
ITER Organization (International Thermonuclear Experimental Reactor)	2008-cü ildən İPSAS-a uyğun maliyyə hesabatları hazırlanır.
NATO (North Atlantic Treaty Organization)	2008-cü ildən İPSAS-a uyğun dəyişikliklər edilərək maliyyə hesabatları hazırlanır
OECD (Organization for Economic Cooperation and Development)	Dünyada İPSAS bənzəri standartlardan istifadə ilk təşkilatdır. 2000-ci ildən İPSAS-a uyğunlaşdırılmış qaydalardan istifadə etməklə maliyyə hesabatları hazırlayır
Birləşmiş Millətlər Təşkilatı WFO (World Food Programme)	Birləşmiş Millətlər Təşkilatları arasında İPSAS-a uyğunlaşdırılmış qaydalardan istifadə etməklə maliyyə hesabatı hazırlayan ilk qurumdur. 2008-ci ildən İPSAS-a uyğun olan maliyyə hesabatları tərtib edir.
ICAO (International Civil Aviation Organization), IMO (International Maritime Organization), ITU (International Telecommunications Union), PAHO (Pan American Health Organization), UNESCO (United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization), UNIDO (United Nations Industrial Development Organization), WIPO (World Intellectual Property Organization), WMO (World Meteorological Organization)	2010-ci ildən İSMUBS-a uyğun maliyyə hesabatları tərtib edir.
IAEA (International Atomic Energy Agency) və UPU (Union Postale Universelle)	2011-ci ildən İSMUBS-a uyğun maliyyə hesabatları tərtib edir.
ILO (International Labour Organization), UNHCR (Office of the United Nations High Commissioner for Refugees), UNDP (United Nations Development Programme), UNFPA (United Nations Population Fund), UNICEF (United Nations Children's Fund), UNOPS (United Nations Office for Project Services), UNRWA (United Nations Relief and Works Agency for Palestine Refugees in the Near East), UNJSPF (United Nations Joint Staff Pension Fund), WHO (World Health Organization), UN Women (United Nations Entity for Gender Equality and the Empowerment of Women)	2012-ci ildən İSMUBS-a uyğun maliyyə hesabatları tərtib edir.
UN (United Nations), FAO (Food and Agriculture Organization), UNWTO (United Nations World Tourism Organization)	2014-ci ildən İSMUBS-a uyğun maliyyə hesabatları tərtib edir.

**Mənbə:** Deloitte (2017) İSMUBS in your Pocket, s 6.

### **2.3 İctimai Sektor üçün Beynəlxalq Mühasibat Uçotu Standartlarının qəbul edilməsinin əhəmiyyəti və üstünlükləri**

Baş ofisi İngiltərədə yerləşən İmtiyazlı Sertifikatlaşdırılmış Mühasiblər Assosiyası (The Association of Chartered Certified Accountants-ACCA) 2017-ci ildə İSMUBS-un qlobal miqyasda həyata keçirilməsinə dair proqramında həmin standartların qəbulu və tətbiq edilməsi ilə bağlı müəyyən etdiyi üstünlük aşağıdakılardan ibarətdir:

- **Daha yüksək səviyyədə hesabatlılıq və şəffaflıq:** İSMUBS, İctimai sektorda maliyyə cədvəllərinin hazırlanmasında hesabatlılıq və şəffaflıq prinsiplərini əsas tutaraq, saxtakarlıq və səhvlərin aşkarlanmasına mane olan məsələlərə qarşı tədbirlər görmüşdür. İSMUBS-a uyğun olaraq hazırlanan maliyyə hesabatları dövlətin satınalmalarını və bölüşdürmələrini, həmçinin onun nəyə sahib olduğunu və hara borclu olduğunu dolğun formada əks etdirəcəkdir.
- **Daha düzgün qərarların qəbul edilməsinə kömək etmək:** Təşkilatın maliyyə vəziyyəti haqqında kifayət qədər aydın, başa düşülən və etibarlı məlumatla malik olmaq qərar qəbul edənlər üçün təşkilat və onun fəaliyyəti haqqında daha real və aydın maliyyə mülahizələrinə nail olmağa imkan yaradacaqdır.
- **Səmərəliliyin artması:** İSMUBS-un qəbulu maliyyə hesabatlarının hazırlanması və onun yoxlanılmasını daha səmərəli və effektiv həyata keçirilməsini təmin edir. İSMUBS maliyyə və digər mühüm qeyri-maliyyə məlumatlarının uyğunluğunu artırmasını təmin edən əsas vasitədir. İSMUBS'ın müəssisə və təşkilatlara təqdim etdiyi standart hesabat və konsolidasiya imkanı sayəsində daha aydın bir audit hesabatı meydana gəlməsinə yol açar ki, bu da öz növbəsində qərar vermə prosesində mühüm rol oynamaqdadır.
- **Məlumatların ardıcılığı:** Standartlarla dəstəklənən hesabatlılıq, bu hesabatlılıq prosesi nəticəsində əldə edilmiş məlumatlar əsasında nəticələrin təhlili və qərar qəbul etmə prosesinin inkişaf etdirilməsinə imkanlar yaradır.

- **Etibarlı maliyyə idarəetməsi:** İSMUBS-un tətbiqi, dövlət təşkilatlarının milli təcrübələrdən yararlanaraq əldə edilə bilməyəcəyi bir sıra maliyyə idarəetmə təcrübələrinə yiyələnməsini təmin edir. Eyni zamanda daha keyfiyyətli bir maliyyə səriştəsinə sahib olduğunu göstərir.
- **İxtisaslaşma və peşəkarlığın qiymətləndirilməsi:** İSMUBS'un tətbiqi təşkilatın uçot-maliyyə siyasətinin peşəkar və ixtisaslaşmış şəkildə aparılmasının mühüm göstəricisidir.
- **Daha geniş iqtisadi və sosial imkanlara malik olmaq:** İSMUBS-da göstərilən standartlara uyğun hazırlanmış maliyyə hesabatları beynəlxalq investorlarda müsbət təəssürat (etimad) yaratmaqdadır. Beynəlxalq investorların etimadı iqtisadi baxımdan daha geniş biznes imkanları, yüksək rifah səviyyəsi və sosial inkişaf baxımından müsbət nəticələr verəcəkdir.
- **Sabitlik:** İSMUBS-un tətbiqi daha stabil və dayanıqlı bir mühitin mövcud olmasına səbəb olur. Bu da öz növbəsində daha yaxşı investisiya mühiti, daha çox iş imkanları və daha yüksək gəlirin əldə edilə bilməsinə gətirib çıxarır.
- **Beynəlxalq səviyyədə müqayisəlilik imkanı:** İSMUBS-un tətbiqi, təşkilatların beynəlxalq səviyyədə bir-biri ilə müqayisə edilməsinə imkan verir. Eyni zamanda, Dünya Bankı və BVF (IMF) kimi təşkilatların tələb etdiyi əlavə maliyyə hesabatlarını tərtib etmə öhdəliyini də azaldacaqdır.

### **III FƏSİL AZƏRBAYCANDA İCTİMAİ SEKTORDA BEYNƏLXALQ MÜHASİBAT STANDARTLARININ TƏTBİQ EDİLMƏSİNİN MÖVCUD VƏZİYYƏTİNİN TƏHLİLİ**

#### **3.1. Azərbaycanda ictimai sektor üçün mühasibat uçotunun beynəlxalq standartlarının inkişafı**

İqtisadi qloballaşma bir çox sahələrdə olduğu kimi mühasibatlıq sahəsinə də öz təsirini göstərmişdir. Mühasibat uçotuna təsir beynəlxalq mühasibat standartları və audit sahəsində özünü göstərmişdir. Bundan başqa, beynəlxalq təşkilatlar tərəfindən həmin standartların mühasibat uçotunun beynəlxalq səviyyədə unifikasiyası məsələsinə böyük diqqət yetirildiyi üçün Azərbaycanda da bu sahədə fəaliyyət prosesi sürətləndi. "Mühasibat uçotu haqqında" Azərbaycan Respublikasının Qanununun 4-cü maddəsinə əsasən, Azərbaycan Respublikasında mühasibat uçotu sahəsində dövlət tənzimləməsinin əsas məqsədi Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartları, Kiçik və Orta Sahibkarlıq Subyektləri üçün Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartları, İctimai Sektor üçün Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartları və uçot qaydaları əsasında ölkədə maliyyə hesabatlarının tərtib olunmasını və mühasibat uçotunun aparılmasını təmin etməkdən ibarətdir.

İqtisadiyyatın müxtəlif sahələrində beynəlxalq inteqrasiyanın rolunun artması müxtəlif ölkələrdə tətbiq olunan uçot və hesabat işlərinin eyniləşdirilməsini və hamı üçün anlaşqlı olmasını tələb edir. Dünya iqtisadiyyatına inteqrasiya etmək üçün digər sahələrdə olduğu kimi ictimai sektorda da uçot sisteminin mövcud beynəlxalq standartların prinsiplərinə uyğun qurulması olduqca vacibdir.

Azərbaycan Respublikasında mühasibat uçotu ilə əlaqədar siyasətin təkmilləşdirilməsi dövrü olaraq həyata keçirilir. Bu fəaliyyətə rəhbərliyi ölkənin Maliyyə Nazirliyi həyata keçirir. Beynəlxalq standartların tətbiqini aparmaqla onların ölkədə müvafiq struktur qurumlarda tətbiqi imkanlarına uyğun olaraq qanunverici bazada da dəyişikliklər edilməsi ilə bağlı müvafiq təkliflər irəli sürülür. Qeyd edək ki, Mühasibat uçotu haqqında qanuna 2018-ci ildə müxtəlif dəyişikliklər olunmuşdur [11]. Olunan dəyişikliklərdən biri də “büdcə Təşkilatları üçün Milli Mühasibat Uçotu Standartlarına” ifadələrinin “İctimai Sektor üçün Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartlarına” ifadələri ilə əvəz olunması idi. Həmin dövrdə “İctimai Sektor üçün Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartlarına əsasən mühasibat uçotunun aparılması qaydaları” təsdiq olunmuşdur. Həmin dəyişikliyə uyğun olaraq, ictimai əhəmiyyətli qurumlar

bu qanuna əsasən tələb olunan maliyyə hesabatlarını yalnız Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarına uyğun olaraq tərtib edirlər. Bu addım ilə ölkəmizdə ictimai sektorda mühasibatlıq sahəsində keyfiyyəti yüksəltmək və istifadəçilər tərəfindən şəffaf, anlaşıqlı və etibarlı məlumat əldə edilməsi nəzərdə tutulur. Bu standartın qüvvəyə minməsi ölkəmizin ictimai sektorda maliyyə strukturunun beynəlxalq səviyyədə mühasibat uçotunun aparılması ilə bağlı transformasiyası baxımından əhəmiyyətlidir.

2019-cu ildə "Mühasibat uçotu haqqında" AR Qanununun 13-cü maddəsinə uyğun olaraq büdcə təşkilatları, bələdiyyə orqanları və illik fəaliyyət hesabatlarını İctimai Sektor üçün Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartları əsasında tərtib edən digər qeyri-kommersiya təşkilatları, habelə publik hüquqi şəxslər tərəfindən mühasibat uçotunun təşkili, aparılması və maliyyə hesabatlarının hazırlanması İctimai Sektor üçün Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartlarına əsasən mühasibat uçotunun aparılması Qaydaları ilə tənzimlənir. Həmin standartlar ictimai sektor üzrə ixtisaslaşmış beynəlxalq təşkilat tərəfindən qəbul olunmuş və ictimai sektor üçün nəzərdə tutulmuş standartlardır. (<https://e-qanun.az/framework/5458>). Həmin Qanunun 4.3-1-ci maddəsinə uyğun olaraq ictimai sektor üçün beynəlxalq standartların Azərbaycan dilinə tərcümə edilmiş mətnləri dərc edildikdən sonra Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyi tərəfindən təsdiq edilən Büdcə Təşkilatları üçün Milli Mühasibat uçotu Standartlarını və uçot qaydaları ləğv olunmuşdur.

Azərbaycan dilinə tərcümə edilmiş və AR Maliyyə Nazirliyinin rəsmi internet səhifəsində dərc edilmiş İSMUBS aşağıdakılardan ibarətdir:

<b>İSMUBS</b>	<b>MƏQSƏDİ</b>
№1 - Maliyyə hesabatlarının təqdimatı	Bu Standart, hesabat ili üçün tərtib edilmiş maliyyə hesabatları ilə həmin təşkilatın əvvəlki dövrlər üzrə hazırladığı maliyyə hesabatları, həmçinin digər təşkilatların maliyyə hesabatları arasında müqayisəni təmin edən ümumi təyinatlı maliyyə hesabatlarının təqdim edilməsi üzrə metodların müəyyən edilməsini nəzərdə tutur.
№2 - Pul vəsaitlərinin	Pul vəsaitlərinin hərəkətinin əməliyyat, investisiya və maliyyələşdirmə fəaliyyətləri üzrə təsnifləndirən pul vəsaitlərinin hərəkətləri haqqında hesabat vasitəsilə keçmiş hesabat dövründə təşkilatın pul vəsaitləri və

hərəkəti haqqında hesabat	onların ekvivalentlərinin hərəkətlərində baş verən dəyişikliklər haqqında,informasiyanın təmin edilməsinin tələb edir
№3 - Uçot siyasəti, uçot qiymətləndirmələri və səhvlər	Uçot siyasətində və uçot qiymətlərində edilən dəyişikliklərə və səhvlərin düzəldilməsinə dair məlumatın açıqlanması və uçotqaydaları ilə yanaşı, uçot siyasətinin seçilməsi və dəyişdirilməsi üçün istifadə olunan meyarların müəyyən olunması və təşkilatın maliyyə hesabatının əhəmiyyətini və etibarlılığını, həmçinin onların əvvəlki hesabat dövrləri və digər təşkilatların maliyyə hesabatları ilə müqayisə edilməsini təkmilləşdirməkdir
№4 - Xarici valyuta məzənnələrində dəyişikliklərin təsiri	Bu Standart xarici valyutada olan əməliyyatların və xarici fəaliyyətlərin təşkilatın maliyyə hesabatlarında əks olunması qaydalarını müəyyən edir,həmçinin maliyyə hesabatlarının təqdimat valyutasında ifadəsi üsullarını göstərir.
№5 - Borclar üzrə məsrəflər	Borclara aid edilən məsrəflərin uçot qaydalarını müəyyən edir.
№6 - Konsolidə edilmiş və fərdi maliyyə hesabatları	6 №-li İSMUBS qüvvədən düşmüşdür
№7 - Asılı təsərrüfat cəmiyyətlərinə investisiyalar	7 №-li İSMUBS qüvvədən düşmüşdür
№8 - Birgə müəssisələrdə iştirak payları	8 №-li İSMUBS qüvvədən düşmüşdür
№9 - Birja əməliyyatları üzrə gəlirlər	Birja əməliyyatlarından və hadisələrindən əldə edilən gəlirin uçotu qaydalarını işləyib hazırlamaqdır.



№10 - Hiperinflyasiya şəraitində Maliyyə Hesabatları	Funksional valyutası hiperinflyasiyalı iqtisadiyyatın valyutası olan təşkilatın fərdi və konsolidə edilmiş maliyyə hesabatlarında uçot qaydalarının müəyyən etmək
№11 - Tikinti Müqavilələri	Tikinti müqavilələri ilə bağlı gəlir və xərclərin uçot qaydalarını müəyyən etmək
№12 – Ehtiyatlar	Ehtiyatların uçot qaydalarını hazırlamaq
№13 - İcarə	İcarəçi və icarəyə verən subyekt üçün maliyyə və əməliyyat icarəsi ilə əlaqədar tətbiq olunacaq müvafiq uçot siyasətinin və məlumatın açıqlanması qaydalarının müəyyən edilməsidir
№14 - Hesabat tarixindən sonrakı hadisələr	Bu Standartın məqsədi təşkilatın hesabat tarixindən sonrakı hadisələri nəzərə almaqla maliyyə hesabatlarına düzəlişləri nə vaxt etməli olduğunu və təşkilatın maliyyə hesabatlarının dərc edilmək üçün təsdiq olunduğu tarix və hesabat tarixindən sonrakı hadisələr haqqında məlumatın açıqlanmasını təyin etməkdir
№15 - Maliyyə alətləri məlumatın açıqlanması və təqdim edilməsi	15 №-li İSMUBS qüvvədən düşmüşdür
№16 - İnvestisiya Mülkiyyəti	İnvestisiya mülkiyyətləri və əlaqədar açıqlama tələbləri üçün uçot qaydasını təyin etmək
№17 - Torpaq, tikili və avadanlıqlar	Torpaq, tikili və avadanlıq üçün uçot qaydasını müəyyən etmək
№18 - Seqment Hesabatları	Seqmentlər üzrə maliyyə xarakterli məlumatların hesabat prinsiplərini yaratmaqdır
№19 - Qiymətləndirilmiş öhdəliklər, Şərti öhdəliklər və Şərti aktivlər	Qiymətləndirilmiş öhdəlikləri, şərti öhdəlikləri və şərti aktivləri müəyyən etmək, qiymətləndirilmiş öhdəliklərin tanınmalı olduğu vəziyyətləri, onların necə tanınmalı olduğunu və onlar haqqında ediləcək açıqlamaları müəyyən etmək

№20 - Əlaqəli tərəflər haqqında məlumatların açıqlanması	Nəzarət edilən əlaqəli tərəflər arasında mövcud münasibətlərin açıqlanmasından, həmçinin konkret hallarda təşkilat və onun əlaqəli tərəfləri arasında əməliyyatlar haqqında məlumatın açıqlanması
№21 - Pul Vəsaitləri Yaratmayan Aktivlərin Qiymətdən Düşməsi	Pul vəsaitləri yaratmayan aktivlərin qiymətdən düşüb-düşmədiyini müəyyən etmək və amortizasiya xərclərinin tanınmasını təmin etmək məqsədilə təşkilat tərəfindən tətbiq edilən prosedurları müəyyən etmək, bununla yanaşı təşkilatın nə zaman qiymətdən düşmə zərərini ləğv etməli olduğunu göstərmək və açıqlama tələblərini müəyyən etmək
№22 - Ümumi Dövlət Sektoru haqqında Maliyyə Məlumatının Açıqlanması	Konsolidə edilmiş maliyyə hesabatlarında ümumi dövlət sektoru(ÜDS) haqqında məlumatı təqdim edən hökumətlər üçün açıqlama tələblərini müəyyən etmək
№23 - Qeyri-kommersiya əməliyyatları üzrə gəlirlər (Vergilər və Köçürmələr)	İctimai sektor təşkilatlarının birləşməsi ilə nəticələnən qeyri-kommersiya əməliyyatları istisna olmaqla, digər qeyri-kommersiya əməliyyatları üzrə yaranan gəlirlər ilə bağlı maliyyə hesabatlarına dair tələbləri təsvir etmək
№24 - Maliyyə hesabatlarında büdcə məlumatlarının təqdimatı	Bu standart büdcənin yerinə yetirilməsindən yaranan büdcə məbləğlərinin və faktiki məbləğlərin müqayisəsini , həmçinin büdcə və faktiki məbləğlər arasında əhəmiyyətli dəyişikliklər üzrə səbəblərin izahını tələb edir.
№25 - İşçilərin mükafatlandırılması 1	İşçilərin mükafatlandırılması üzrə uçot qaydalarını və məlumatların açıqlanmasını müəyyən edir
№26 - Pul vəsaitləri yaradan	Pul vəsaitləri yaradan akitvin dəyərdən düşdüyünü müəyyən etmək və dəyərdən düşmə zərərini tanımaq üçün təşkilat tərəfindən tətbiq ediləcək prosedurları müəyyən edir.

aktivlərin dəyərdən düşməsi	
№27 - Kənd təsərrüfatı	Kənd təsərrüfatı fəaliyyəti ilə bağlı uçotun tətbiqi, maliyyə hesabatlarının təqdimatı və açıqlamaların təsvirini verir.
№28 - Maliyyə alətləri Təqdimat	Maliyyə alətlərinin öhdəliklər və ya kapital kimi təqdim olunması və maliyyə aktivləri və maliyyə öhdəliklərinin qarşılıqlı əvəzləşdirilməsi üçün prinsiplərin müəyyən olunmasıdır.
№29 - Maliyyə alətləri tanınma və qiymətləndirmə	Maliyyə aktivləri, maliyyə öhdəlikləri və qeyri-maliyyə maddələrinin alınması və satılması üçün bəzi müqavilələrin uçota alınması və qiymətləndirilməsi üçün prinsiplər yaradır
№30 - Maliyyə alətləri məlumatın açıqlanması	Maliyyə hesabatlarının istifadəçilərinə maliyyə alətlərinin müəssisənin maliyyə vəziyyəti və fəaliyyətinin nəticələri baxımından əhəmiyyətliyini və hesabat dövrü ərzində və hesabat tarixində müəssisənin məruz qaldığı maliyyə alətlərdən yaranan risklərin xarakteri və dərəcəsini və müəssisənin həmin riskləri necə idarə etməsini qiymətləndirməkdə yardım edəcək açıqlamaların edilməsini müəssisələrdən tələb edir
№31 - Qeyri maddi aktivlər	Digər Standartlar tərəfindən tənzimlənməyən qeyri-maddi aktivlər ilə bağlı mühasibat uçotu qaydalarını açıqlamaq.
№32 - Konsessiya xidmətlərinin razılaşdırılması	İctimai Sektor təşkilatı tərəfindən konsessiya xidmətlərinin razılaşdırılması üzrə uçot qaydalarının müəyyən edir.
№33 - Hesablama metodu əsasında İctimai sektor üçün Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartlarının ilk dəfə tətbiq edilməsi	Bu Standartın məqsədi, İSMUBS-ları ilk dəfə tətbiq edən təşkilatlara öz maliyyə hesabatlarında yüksək keyfiyyətli məlumatlar təqdim etmələri məqsədilə tövsiyələr verməkdir.

№34 - Fərdi maliyyə hesabatları	Təşkilat fərdi maliyyə hesabatları hazırlayarkən, nəzarət olunan müəssisələrdə, birgə müəssisələrə və asılı təsərrüfat cəmiyyətlərinə qoyulan investisiyalar üçün uçot və məlumatların açıqlanması tələblərini müəyyən etmək.
№35 - Birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatları	Bir təşkilatın bir və ya daha çox digər təşkilata nəzarət etdiyi halda birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatlarının təqdim edilməsi və hazırlanması prinsiplərini müəyyən edir.
№36 - Asılı təsərrüfat cəmiyyətlərinə və birgə müəssisələrə investisiyalar	Asılı təsərrüfat cəmiyyətləri və birgə müəssisələrə investisiyalar üçün mühasibat uçotunu təyin etmək, həmçinin asılı təsərrüfat cəmiyyətləri və birgə müəssisələrə investisiyaların uçotunu apararkən iştirak payı metodunun tətbiqi üçün tələbləri göstərir.
№37 - Birgə razılaşmalar	Birgə nəzarət edilən razılaşmalarda (yəni birgə razılaşmalarda) iştirak payına sahib olan müəssisələr tərəfindən maliyyə hesabatlılığı üzrə prinsipləri müəyyən edir.
№38 - Digər təşkilatlarda iştirak payları ilə bağlı məlumatların açıqlanması	Təşkilatdan onun maliyyə hesabatlarındakı birgə təşkilatlarda, konsolidasiya edilməmiş nəzarət edilən təşkilatlarda, birgə razılaşmalar və asılı təsərrüfat cəmiyyətlərdə və konsolidasiya edilməmiş strukturlaşdırılmış təşkilatlardakı iştirak paylarının xarakteri və onlarla bağlı olan risklər, həmçinin iştirak paylarının təşkilatın maliyyə vəziyyətinə, mənfəət və zərərinə, və pul vəsaitlərinin hərəkətinə təsirini qiymətləndirməyə imkan verən məlumatların açıqlanmasını tələb edir
№39 - İşçilərin mükafatlandırılması	İşçilərin mükafatlandırılması üzrə uçot qaydalarını və məlumatların açıqlanmasını müəyyən edir və təşkilatdan işçinin gələcəkdə ödəniləcək qarşılığında xidmət göstərdiyi zaman öhdəlik və təşkilatın işçinin mükafatlandırma qarşılığında həyata keçirdiyi xidmətin nəticəsi olan iqtisadi səmərələri və ya xidmət potensialını istifadə etdiyi zaman xərcin tanınmasını tələb edir.

№40 - İctimai sektor müəssisələrinin birləşməsi	Hesabat verən müəssisənin ictimai sektor müəssisələrinin birləşməsi və onun təsirləri ilə bağlı maliyyə hesabatlarında təqdim etdiyi məlumatların uyğunluğunun, düzgün təqdim olunması və müqayisəliliyinin təkmilləşdirilməsidir
-------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Mənbə:<http://maliyye.gov.az/static/226/ictimai-sektor-ucun-muhasibat-ucotunun-beynelxalq-standartlari>

Ölkəmizdə ictimai sektor üçün mühasibat uçotu kommertiya təşkilatları üçün aparılan uçotdan aşağıdakı xüsusiyyətlərinə görə fərqlənir:

1. Bütçədən maliyyələşən təşkilatlara dövlət tərəfindən ilin əvvəlində vəsait ayrılır və müəssisə ilə ərzində bütün xərclərini bu vəsait hesabına ödəyir.
2. İlin sonunda ayrılmış vəsaitdən qalan məbləğ dövlətə qaytarılır və həmin təşkilatlarında istifadə edilmiş bu məbləğ qeyri-birja gəliri adlanır. Məhsul və xidmətlərin satılmasından əldə edilən gəlir isə birja gəliri adlanır.
3. İctimai sektor təşkilatlarında dividend anlayışı yoxdur, çünki burada mənfəət bölüşdürülməsi baş vermir. Kommertiya təşkilatlarında isə ilin sonunda xərclər və gəlirlər ümumi mənfəətə və ümumi mənfəətdən isə bölüşdürülməmiş mənfəətə bağlanır.
4. Bütçə təşkilatlarında isə məsrəflər xərcə silinir, xərc və gəlirlər ümumi mənfəətə, ümumi mənfəət bölüşdürülməmiş mənfəətə, nəticədə bu isə kapital ehtiyatına silinir.

### **3.2. Azərbaycanada ictimain sektorda mühasibat uçotunun beynəlxalq standartlarının tətbiqi səviyyəsi**

İctimai sektor hər bir ölkənin iqtisadiyyatının mühüm bir hissəsidir. İctimai sektor müəssisə və təşkilatlarının fəaliyyəti haqqında mühasibat məlumatları həyata keçirilən idarəetmə qərarlarının, əldə olunan nəticələrin, təhlilin və proqnozun mühüm mənbəyidir. Hazırda Azərbaycanda bütçə təşkilatlarının maliyyə hesabatları ictimai sektor üçün mühasibat uçotu standartları ilə

reqlamentləşdirilmiş maliyyə hesabatlarının təqdimatı ilə bağlı müxtəlif forma, məzmun və elementlərə malikdir. Aşağıdakı qeyd edilən cədvəldə müvafiq dövlət qurumlarının 2019-2021-ci illəri əhatə edən 3 illik maliyyə fəaliyyəti nəticələri göstərilmişdir.

**Cədvəl 3.3.1**

<b>Azərbaycan Respublikasının Dövlət Statistika Komitəsi</b>			
<b>Göstəricilərin adı</b>	<b>2019 (AZN)</b>	<b>2020 (AZN)</b>	<b>2021 (AZN)</b>
<b>Gəlirlər</b>	<b>19215429.00</b>	<b>15108919.00</b>	<b>9094380.00</b>
qeyri-birja əməliyyatlarından gəlir	19210084.00	15067508.00	9092007.00
birja əməliyyatlarından gəlir	5345.00	2325.00	2373.00
Sair əməliyyatlar gəlirləri	0.00	39086.00	
<b>Xərclər</b>	<b>13773080.00</b>	<b>12669753.00</b>	<b>9656559.00</b>
əməkhaqqı xərcləri və dövlət sosial sığorta ayırmaları	5247508.00	8356652.00	6779418.00
maliyyə yardımları və sair transfer ödənişləri			
sərf edilmiş materialların dəyəri	2873438.00	603185.00	296777.00
amortizasiya xərcləri	1123105.00	1159030.00	1342061.00
sair əməliyyat xərcləri	4529029.00	2550886.00	1238303.00
o cümlədən, əmlakın ləğv edilməsi və əvəzsiz verilməsi üzrə xərclər	3513313.00	1711079.00	401529.00
maliyyə xərcləri			

Mənbə: <https://www.stat.gov.az/menu/2/maliyye/>

Maliyyə fəaliyyəti bağlı məlumatları haqqında hesabatlarını İctimai Sektor üçün Mühəsibat Uçotunun Beynəlxalq Standartlarına uyğun olaraq tərtib edən digər qurum isə Rəqəmsal İnkişaf və Nəqliyyat Nazirliyidir ki, 2019-2021-ci illəri əhatə edən gəlirləri və xərcləri aşağıdakı cədvəldə göstərilmişdir.

Cədvəl 3.3.2

<b>Rəqəmsal İnkişaf və Nəqliyyat Nazirliyi</b>			
<b>Göstəricilərin adı</b>	<b>2019 (AZN)</b>	<b>2020 (AZN)</b>	<b>2021 (AZN)</b>
<b>Gəlirlər</b>	<b>64 723 984</b>	<b>65 598 135</b>	<b>26 959 426</b>
qeyri-birja əməliyyatlarından gəlir	57 444 891	61 361 241	16 895 112
birja əməliyyatlarından gəlir	6 392 158	4 236 894	9 866 022
Sair əməliyyatlar gəlirləri	886 933	0.00	198 292
<b>Xərclər</b>	<b>63 934 171</b>	<b>65 685 262</b>	<b>26 826 458</b>
əməkhaqqı xərcləri və dövlət sosial sığorta ayırmaları	4 638 861	5 691 257	5 952 580
maliyyə yardımları və sair transfer ödənişləri	58 485 415	59 440 123	20 122 992
sərf edilmiş materialların dəyəri	62 729	72 792	50 737
amortizasiya xərcləri	110 814	104 877	105 974
sair əməliyyat xərcləri	636 351	376 211	594 173
o cümlədən, əmlakın ləğv edilməsi və əvəzsiz verilməsi üzrə xərclər	0.00	0.00	0.00
maliyyə xərcləri	0.00	0.00	0.00

Mənbə: <https://mincom.gov.az/az/view/files/10/>

Cədvəldən görüldüyü kimi hər iki qurum ictimai sektorda fəaliyyət göstərdiyi üçün öz hesabatlarını İctimai Sektor üçün mühasibat uçotunun beynəlxalq standartlarına uyğun şəkildə hazırlamaqdadır. İctimai Sektor üçün Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartları (İSMUBS) uyğun hazırlanan hesabatlardakı müqayisə edilə bilən məlumatlar şəffaf, anlaşılıqlı olmasına görə əhəmiyyət daşımaqdadır. Yuxarıda qeyd edilmiş cədvəllərə əsasən 2 ayrı dövlət qurumu tərəfindən maliyyə fəaliyyəti haqqında hesabatların İSMUBS-a uyğun olaraq hazırlanması, hal-hazırda ölkəmizdə bir sıra qurumlar tərəfindən ictimai sektor üçün mühasibat uçotunun beynəlxalq standartlarını tətbiqinin göstəricisidir deyə bilərik. Lakin, bu göstəricilərə əsaslanaraq İSMUBS-un

ölkəmizdə hansı səviyyədə tətbiq edildiyini müəyyənləşdirmək mümkün deyil, tətbiq səviyyəsi barədə hər hansı bir nəticəyə gəlmək üçün bu sahədə sorğu aparılması qənaətinə gəlinmişdir.

Tədqiqat prosesində Azərbaycanda ictimai sektorda İSMUBS-un tətbiqi səviyyəsini və tətbiqi prosesində ortaya çıxan problemləri təhlil etmək və bu istiqamətdə araşdırma aparmaq məqsədi ilə Azərbaycan Mühəsiblər Assosiasiyasına “İctimai Sektor üçün Mühəsibat Uçotunun Beynəlxalq Standartları” başlığı altında aşağıdakı suallardan ibarət müraciət ünvanlanmışdır.

(<https://forms.office.com/r/QyqPqV9u52> )

1) İctimai sektor təşkilatlarında hal-hazırda İSMUBS-un tətbiqi vəziyyətini necə qiymətləndirirsiniz?

2) Sizcə bu təşkilatlarda mühəsiblərin bugünkü bilik/bacarıq və ya imkanları İSMUBS tətbiq etmək üçün yetərlidir mi?

3) Bu müəssisələrdə İSMUBS-un tətbiqi prosesini necə sürətləndirmək olar?

4) Tətbiqin qarşısında duran əsas çətinliklər nələrdir?

5) İSMUBS tətbiqi ilə bağlı gələcək ilə bağlı necə proqnoz verirsiniz?

6) İSMUBS və ya digər ictimai sektorda ümumiyyətlə hesabatlılıqda tətbiq olunan və ya ictimai sektor təşkilatlarına yeni qanunvericilikdə verilən seçim imkanlarını (KOS MHBS, İSMUBS və ya MHBS seçim imkanı barədə) necə qiymətləndirirsiniz?

7) Sizcə ictimai sektor təşkilatları bu hesabatlılıq seçimlərindən hansına üstünlük verməlidirlər və bu seçimlərin əsasında hansı səbəblər dayanır?

8) Bu seçimlərdən asılı olaraq ictimai sektor təşkilatı üçün müsbət və mənfi cəhəti nələr ola bilər?

9) İctimai sektorda İSMUBS-un tətbiqi bizə nə qazandıracaq?

10) Dövlət resurslarının səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi üçün İSMUBS effektiv metoddur mu?

11) Publik hüquqi şəxslər üçün hansı seçimi optimal hesab edirsiniz? İSMUBS, MHBS və ya KOS MHBS?

Lakin, bu suallarla bağlı yetərli olmayan və ziddiyyətli cavablar aldığım üçün araşdırmamı ekspertlərlə müzakirələr istiqamətində aparmaq qənaətinə gəldim.

Bu araşdırmamda mənə istiqamət verən Təbib-in baş mühəsibi, Azərbaycan Dövlət İqtisad Universiteti və Xəzər Universitetinin müəllimi, iqtisad üzrə fəlsəfə doktoru- Təhmasib Hüseynov; Bakı Mühəndislik Universitetinin baş mühəsibi-Samir Musayev; İATM-nin rəhbəri və ekspert



müəllimi, Azərbaycan Dövlət İqtisad Universiteti və Xəzər Universitetinin müəllimi, iqtisad elmləri üzrə fəlsəfə doktoru-Radil Fətullayev olmaq üzrə 3 ekspertlə bu istiqamətdə müzakirələr apardıq.

**Təhmasib Hüseynov-un ona ünvanlanmış suallara olan cavabları aşağıdakılardır:**

1. Hal-hazırda ictimai sektor təşkilatlarında bu standartın tətbiqinin qiymətləndirilməsi 5 ballıq şkala əsasında aparılırsa, o zaman 4 bal olaraq qiymətləndirərəm.

2. Bu sahədə mühasiblərin bugünkü bilik və bacarıqlarını 5 ballıq şkala ilə Bakıda yerləşən müəssisələrin mühasiblərini 4 bal, regionlara isə 3 bal olaraq qiymətləndirə bilərəm.

3. Bu prosesi sürətləndirmək ilə bağlı onu qeyd etmək istərdim ki, hal-hazırda Peşəkar Mühasib Sertifikasiyasından keçmək tələb olunur. 2022-ci ilin sonuna kimi bu sertifikatın əldə edilməsi tələb olunur deyə həmin sertifikatın əldə edilməsi istiqamətində hazırlıqlar prosesi davam etdirilir və bununla da İSMUBS-un tətbiqi prosesini artıq sürətləndirilmiş olduğu qənaətinə gələr bilərik.

4. Tətbiqin qarşısında duran əsas çətinliklərdən biri mühasiblərin bu sahədə kifayət qədər bilik və təcrübəsinin olmamasıdır. Düşünürəm ki, PMS-dən sonra bu çətinliklərin müəyyən hissəsi aradan qalxacaqdır.

5. Gələcəklə bağlı proqnoz ondan ibarətdir ki, artıq ictimai sektorda peşəkar mühasiblərin formalaşması bu sahə ilə bağlı müsbət nəticələr əldə ediləcəyini göstərir. Ümid edirəm bu proses sürətlə davam edəcək və mühasiblər daha yüksək keyfiyyətli hesabatlılıq sistemini təşkil edə biləcəklər.

6. İctimai sektorda ümumiyyətlə hesabatlılıqda tətbiq olunan və ictimai sektor təşkilatlarına yeni qanunvericilikdə verilən seçim imkanlarını müsbət addım kimi qiymətləndirirəm. Artıq müəssisə özü seçim imkanlarını öncədən qiymətləndirərək gələcək üçün proqnozlarını verə bilər. Nəticədə hansı hesabat sistemini hazırlayacağını müəyyənləşdirmək imkanına sahib olur.

7. Əgər ictimai sektor təşkilatı və ya müəssisəsi sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğuldursa, o zaman KOS MHBS-ni; sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul deyilsə və yalnız büdcədən maliyyələşirsə, o zaman İctimai Sektor üçün Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartları (İSMUBS) ilə; əgər iri sahibkarlıq subyektidirsə və eyni zamanda konsolidasiya hesabatı hazırlayırsa MHBS-ni seçməlidir.

8. Müsbət cəhət olaraq, uçot və hesabatlılıq sistemi qaydasına düşməsi, vaxtında mühasibat uçotunun qurulması, uçot siyasətinin təşkil olunması kimi üstünlüklər yaradacaqdır.

9. Beynəlxalq standartlar əsasında şəffaf və yüksək keyfiyyətli hesabatlılıq sistemi qazandıracaq, beynəlxalq standartlar əsasında mühasibat uçotunu qaydalara uyğun tətbiqini həyata keçirəcək, bununla da ictimai sektorda fəaliyyət göstərən müəssisələrin beynəlxalq arenada da fəaliyyət göstərməsinə şərait yarada biləcək qarşılıqlı hesabatlılıq sistemini formalaşdıracaqdır.

10. Effektiv metoddur.

11. Publik hüquqi şəxslərdə sahibkarlıq fəaliyyəti varsa, seçim olaraq KOS MHBS; sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul deyilsə seçim olaraq İSMUBS; əgər həmin publik şəxs özü konsolidasiya hesabatı hazırlayacaqsə və onun təcəbilyində bir neçə publik hüquqi şəxs varsa o zaman MHBS-ni seçmək məcburiyyətindədir.

### **Samir Musayev-in suallara olan cavabları aşağıdakılardır:**

1. Hal-hazırda Azərbaycanda ümumiyyətlə mühasibatlıq sistemində istər ictimai sektor, istər özəl sektor, istərsə də Azərbaycanda fəaliyyət göstərən digər müəssisələrdə beynəlxalq standartlara keçid istiqamətində təşəbbüslər davam etdirilir. Əvvəllər bu sahələrdə milli mühasibat uçotu tətbiq edilirdi və həmin mühasibat uçotu qismən beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılmış olsa da, onun tətbiqində gözlənilən nəticələr əldə olunmadığı üçün beynəlxalq standartlara keçid aldıq. İctimai sektor üçün beynəlxalq mühasibat uçotu standartları mövcud şəraitdə əvvəlki kimi bir qədər şablon formada həyata keçirilir, nəticədə göndərilən hesabatlar ümumi olaraq, beynəlxalq standartlara uyğun deyil. Ona görə də ictimai sektor təşkilatlarında İSMUBS-un tətbiqi səviyyəsini olaraq zəif olaraq qiymətləndirə bilərəm. Hazırkı şəraitdə beynəlxalq standartların tətbiqi üçün bir sıra problemlər mövcuddur, məsələn peşəkar kadr çatışmamazlığı problemini buna nümunə olaraq göstərə bilərik. Ona görə də standartın tətbiqi üçün müvafiq sahədə peşəkar kadrlar yetişdirilməli və həmin kadrların bu prosesdə iştirakı təmin edilməlidir. Eyni zamanda kadr yetişdirilməsi zəncirvari formada davam etdirilməli və bundan əlavə işçilər, rəhbər heyət, sistem, proqram təminatı və s. ümumi olaraq ardıcılıq şəklində bir-birini tamamlamalıdır. Bu sahədə keçirilən kurslar olduqca bahalıdır və çox istərdim ki, İSMUBS-un tətbiqi ilə kadrların bilik və bacarıqlarının inkişaf etdirilməsi istiqamətində ödənişsiz kurslar təşkil olunsun. Lakin bu sahədə təşəbbüslər davam etdirilir, Təhsil nazirimizlə görüşümüz zamanı bununla bağlı müzakirələrimiz əsasında təkliflərimi bildirmişəm. Hal-hazırda Təhsil

Nazirliyində kadr yetişdirilməsi, mərkəzi proqram təminatı və s. istiqamətdə hazırlıqların inkişaf etdirilməsi ilə bağlı müzakirələr aparılaraq tədbirlər planı hazırlanmaqdadır.

2. Yetərli deyil. Burada 2 faktor var. Birincisi, beynəlxalq standartlara uyğun fəaliyyət göstərən müasir kontingentin potensial imkanları problemidir. Hazırda peşəkar mühasib hüququnu əldə etmək üçün müvafiq sertifikatla sahib olmaq tələb olunur. Həmin sertifikatla sahib olmaq üçün keçirilən imtahan olduqca çətinidir və həmin imtahandan uğurla keçmək üçün mühasibat sahəsində praktik və nəzəri biliklər bir-birini tamamlamalıdır. 2023-cü ilin yanvar ayından etibarən istər ictimai sektor, istər də özəl sektor, istərsə də digər müəssisələrdə beynəlxalq standartlara uyğun mühasibat uçotunun tətbiqi sahəsində ciddi nəzarət tədbirlərinin görülməsi planlaşdırılır. Hal-hazırda peşəkar kadrların yetişdirilib bu sertifikatı əldə etməsi üçün kifayət qədər tədbirlərin görülməməyi ilə yanaşı, mövcud şəraitdə müəyyən qrup mühasiblərin də bu sertifikatı əldə etmək və praktikada bunu tətbiq etmək məsələsi sual altındadır. Çünki bugünkü tələblər şablon mühasibatlığı kənara qoyaraq beynəlxalq standartların tətbiqinə doğru istiqamət almaqdır. Mənim subyektiv yanaşmama görə, bu sahədə fəaliyyətin çox çətin, lakin mümkün olacağı istiqamətindədir. Düşünürəm ki, peşəkar kadrlar bu işin öhdəliyindən gələ biləcəklər.

3. İstər regionlarda olsun, istərsə də Bakı şəhərində bu istiqamətdə kurslar təşkil olunmalıdır. Təhsil nazirliyi tərəfindən də olan tələbə uyğun olaraq, mühasibat uçotunun beynəlxalq standartları tədris vəsaitinin tərkibinə salınmışdır. Mühasibat uçotu üzrə təhsil alan yeni nəsil tələbələrə tədris olunan dərslər beynəlxalq standartlara uyğun olduğuna həmin tələbələr istər dövlət müəssisələrində, istərsə də özəl müəssisələrdə aktiv fəaliyyətə cəlb olunmalıdır. Hal-hazırda da İSMUBS üzrə kifayət qədər təlimçilər var. Yeni nəsil cavan kadrları, məzunları bu təlimlərə cəlb edərək onların bilik və bacarıqlarından səmərəli istifadəni təmin etməklə bu sahədə keyfiyyətin yüksəldilməsinə nail ola bilərik. Bu istiqamətdə təlimlər, kurslar təşkil edilməli və hətta icbari xarakter daşmalıdır. Lakin hal-hazırdakı dövrdə müvafiq kurslarda iştirak etmək müəyyən maliyyə vəsaiti tələb edir, nəticədə çox istərdik ki, bu kadrların potensialını artırmaq üçün təşkil olunan həmin kurslar, təlimlər ödənişsiz olsun.

4. Qeyd etdiyimiz kimi kadrların yetərli bilik və bacarıqlarının olmaması ilə yanaşı, dövlət sektoru sahəsində SINAM-ın bu istiqamətdə təqdirəlayiq çalışmaları olmasına baxmayaraq, peşəkar formada yerli proqram təminatı olmaması sözü gedən problemlər arasında yer almaqdadır. Azərbaycanda uçotun aparılması üçün proqram təminatı olaraq özəl sektor müəssisələrinin əksəriyyətində 1C proqramdan istifadə olunur. Bəzi hallarda bu proqram təminatı

AR qanunvericiliyinə uyğunlaşdırılmaqdadır. Bundan əlavə, bu sahədə qanunvericilik aktlarının uyğunlaşdırılmasının vacibliyi də önəmli bir məqamdır. Bundan əlavə, hal-hazırda Azərbaycanda mövcud olan hüquqi şəxs anlayışı ilə beynəlxalq təcrübədə yer alan publik hüquqi şəxslərin fəaliyyəti arasında kəskin fərq var. Publik hüquqi şəxsin yaranma mahiyyəti odur ki, dövlət tərəfindən təsis olunan müəssisədir. Nizamnamə kapitalı dövlətə məxsusdur. Amma fəaliyyət prosesinə müdaxilə etmədən sadəcə nəzarət edir və onlar sərbəst maliyyə siyasəti həyata keçirirlər. Dövlətə məxsus, sahibkarlıqla məşğul olan müəssisə xarakterini alır və dövlətin yükünü azaldır, hətta gələcəkdə dövlətə kömək edəcəyi düşünülür, yəni bir növ sərbəst sahibkar funksiyası olmaqdadır. Azərbaycanda publik hüquqi şəxs anlayışı isə fərqlidir. Maliyyə sərbəstliyi barədə çatışmamazlıqlar var. Düşünürəm və inanıram ki, bu problem zamanla aradan qalxacaqdır.

5. İctimai sektorda peşəkar kongitentlərin fəaliyyət göstərməsi, şablon mühasibatlıqdan beynəlxalq standartlar əsasında hazırlanan hesabatlılıq sistemə keçid bizə şəffaf, anlaşılıq, keyfiyyətli hesabatlılıq sistemini verəcəkdir.

6. İctimai sektor təşkilatlarına yeni qanunvericilikdə verilən seçim imkanlarını müsbət qiymətləndirirəm. Nəticədə, müəssisə və ya təşkilat fəaliyyət istiqamətinə uyğun olaraq hesabatlılıq sistemini düzgün formada təşkil edəcəkdir.

7. Məsələn universitetlər sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul ola bilər, texnopark və ya kurs açar bilər. Lakin bəzi dövlət müəssisələri var ki, burada alternativ yoxdur. Ona görə də bu seçim imkanı müəssisənin fəaliyyət istiqamətinə görə dəyişir. Əgər müəssisə sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğuldursa, KOS MHBS seçməyə məcburdur. Sahibkarlıq fəaliyyəti yoxdursa və yalnız büdcədən maliyyələşirsə, ictimai sektor üçün mühasibat uçotunun beynəlxalq standartları ilə, əgər iri sahibkarlıq subyektidirsə və eyni zamanda konsolidasiya hesabatı hazırlayırsa məcburən MHBS-ni seçməlidir.

8. Əgər sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul olan və sərbəst maliyyə siyasəti olan publik hüquqi şəxslər olaraq fəaliyyət istiqaməti davam etdirilərsə, dövlət yükünün azaldılması istiqamətində çox mühüm əhəmiyyəti olacaq, bundan əlavə şablon mühasibatlıq sistemindən şəffaf mühasibatlıq sistemə keçid kimi müsbət cəhətləri olacaqdır. Azərbaycanda hal-hazırda elektron sistemə keçdiyinə görə vergi sistemində, gömrük sistemində əvvəlki dövrlərlə müqayisədə kəskin şəffaflyq var. Əlbəttə ki, bu tətbiq sistemləşdirmə, çarpaz yoxlamalar və beynəlxalq mühasibat uçotunun standartlarının tətbiqində də korporativ idarəetmənin bir qolu olduğu üçün, burada

şəffaflıq, auditin olması, məlumatların ictimailəşdirilməsi tələb olunur deyə əlbəttə ki, faydası olacaqdır.

9. Mühasibat uçotunun beynəlxalq standartlara uyğun aparılmasını, şəffaf və müqayisə edilə bilən məlumatlar əsasında mühasibat uçotunun aparılmasını təmin edəcəkdir.

10. Dövlət resurslarının səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi üçün İSMUBS effektiv metoddur. Hazırkı vəziyyətdə effektivliyə mənfi təsir edən bir sıra amillər var. Lakin bu istiqamətdə çalışmalar davam etdirilir. Düşünürəm ki, mövcud problemlər aradan qaldıldıqdan sonra bu standartlar şəffaflığı, hesabatlılığı, dövlət əmlakının qorunub saxlanması, uçotun düzgün aparılmasını təmin edəcək deyə öz müsbət təsirini göstərəcəkdir.

11. Publik hüquqi şəxslərdə seçim olaraq, əgər sahibkarlıq fəaliyyəti varsa KOS MHBS, sahibkarlıq fəaliyyəti yoxdursa İSMUBS, əgər həmin publik şəxs özü konsolidasiya hesabatı hazırlayacaqsa və onun təbəçiliyində bir neçə publik hüquqi şəxs varsa MHBS-ni seçmək məcburiyyətindədir

#### **Radil Fətullayev-in suallara olan cavabları aşağıdakılardır:**

1. 2006-ci ildən etibarən ictimai sektorda mühasibat uçotunun tətbiqi bağlı çalışmalar davam etdirilir, standartlar tərcümə olunmuş və tətbiq olunmağa başlamışdır. Bununla bağlı Dünya Bankının CAPSAP layihəsi olmuşdur. 2019-cu ildə edilmiş dəyişiklik nəticəsində Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının ləğv edilməsi ilə bağlı olaraq, artıq ictimai sektorda da mühasibat uçotunun beynəlxalq standartları qəbul edilərək tətbiq olunmağa başlamışdır. Bugün Maliyyə Nazirliyi səviyyəsində hesabatlar İSMUBS-a uyğun olaraq qəbul edilir. Yəni təşkilatlar ən azı ildə bir dəfə beynəlxalq standartlara uyğun hesabat verirlər. Həmin hesabat formaları dövlət tərəfindən təsdiq olunmuşdur. Sadəcə bu standartların tətbiqində müəyyən çatışmamazlıqlar var ki, məsələn İSMUBS-la bağlı bəzi standartlar beynəlxalq çərçivədə yenilənsə də Maliyyə Nazirliyi həmin standartlar hələki yenilənməmişdir. Bu baxımdan tərcümə materiallarında bəzi problemlər vardır Bütün təşkilatların hesabat verirlər və düşünürəm ki, bu, özünü CAPSAP layihəsinin icrasının nəticəsi olaraq özünü göstərir. Bütün bunlarla yanaşı İSMUBS-un tətbiqi vəziyyətini yüksək səviyyədə olmasa da, yaxşı qiymətləndirmək olar.

2. Həmin dövrdə CAPSAP layihəsi ilə bağlı müəyyən ödənişsiz kurslar təşkil olundu. Demək olar ki, 5000 təşkilat Maliyyə Elmi Tədris Mərkəzində keçirilən kursda iştirak etdi. Həmin kursda iştirak edən mühasiblərin bilik səviyyəsi iştirak etməyənlərlə müqayisədə daha

qənaətbəxş səviyyədə idi. Həmçinin DİM tərəfindən keçirilən PMS beynəlxalq standartlara uyğun imtahan olduğuna görə, həmin imtahanda uğurlu nəticə göstərərək bu sertifikatı əldə edən şəxslərin də yetərli səviyyədə bilik və bacarıqları olacaqdır.

3. Hazırda İSMUBS-un tətbiq prosesinin sürətləndirməsinin ən lokomotivi DİM tərəfindən keçirilən PMS imtahanıdır və bu prosesi sürətləndirməyin yolu ancaq mühasib olaraq fəaliyyət göstərmək istəyən şəxslərin hər birinin bu imtahanda iştirak etməyidir. Bu istiqamətdə fəaliyyəti artırmaq üçün universitetlər ilə DİM arasında əlaqələr genişləndirilməlidir. Bununla bağlı Təhsil Nazirliyində, Azərbaycan Dövlət İqtisad Universitetində görüşlərimiz zamanı universitetlərdə İSMUBS barədə dərslərin tədris vəsaitinin tərkibinə daxil edilməsi və ya İSMUBS-un tədris fənni kimi keçirilməsi barədə təkliflərimiz olmuşdur. Bu sahəyə yüksək tələbat olmasına baxmayaraq ali təhsil müəssisələrində hal-hazırda bu istiqamətdə kadr hazırlığı həyata keçirilmir. Ali təhsil müəssisələrində İSMUBS ayrıca fənn kimi tədris proqramına daxil edilsə və DİM ilə əməkdaşlıq çərçivəsində fəaliyyət göstərilə, o zaman bu proses sürətlənəcəkdir.

4. Kadr çatışmamazlığı və bu problemin həllinə ciddi yanaşmamaq, DİM-Maliyyə Nazirliyi və Təhsil Nazirliyi kimi dövlət qurumları arasında koordinasiyanın olmaması, əlaqəli fəaliyyət göstərilməməsi tətbiqin qarşısında duran əsas çətinliklərdəndir.

5. Prezidentimizin bununla bağlı fərmanı vardır ki, 2022-ci ilin sonuna qədər büdcə təşkilatlarının baş mühasibləri Peşəkar Mühasib Sertifikatı almalıdırlar. Həmin sertifikatı əldə etmək əmək keyfiyyətinin yüksəldilməsini və səmərəliliyinin artmasını təşviq edəcəkdir. Düşünürəm ki, İSMUBS-un tətbiqi də yüksək səviyyədə olacaqdır.

6. Hal-hazırda əsas problem publik hüquqi şəxslərdədir. Mühasibat uçotu haqqında Azərbaycan Respublikasının Qanununda publik hüquqi şəxslərlə bağlı qeyd olunub ki, nizamnamələrində əgər sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul olmaq varsa, MHBS və ya KOS MHBS-ni tətbiq etməli, sahibkarlıq fəaliyyəti olmayanlar isə İSMUBS-u tətbiq etməlidirlər. Düşünürəm ki, MHBS müəyyən qədər öncəlikli olsa da, bütün publik hüquqi şəxslər İSMUBS ilə bağlı hesabat da verməlidirlər. Çünki MHBS tətbiq edən ictimai əhəmiyyətli hesabatlılığı olan təşkilatlar həmin məlumatları ictimaiyyətə açıqlayarkən, dərc edərək İSMUBS-u tətbiq edirlər. Burada qarışıqlıq var. Düşünürəm ki, publik hüquqi şəxslər dövlət təşkilatıdır, əsas hesabatlılığı da dövlət hesabatlılığı olmalıdır. Lakin elə bir vəziyyət alınıb ki, onlar MHBS və ya KOS MHBS sertifikatı imtahanı verməlidir. Bu məsələ araşdırılmalıdır və təkliflər verilməlidir.

7. Burada əsas üstünlük İSMUBS-a verilməlidir. Çünki dövlət təşkilatıdır. Sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul olsa belə, burada əsas məsələ ictimai sektordur. Sahibkarlıq fəaliyyəti isə ikinci dərəcəli faktordur. Məsələn, TƏBİB-in elə təşkilatları var ki, onların əksəriyyəti ictimaiyyətə hesabatlarını açıqlamırlar. Nizamnamələrində sahibkarlıq fəaliyyəti yazılsa da, bu fəaliyyətlə məşğul olmurlar. Ali təhsil müəssisələrinin nə qədər kommersiya tərəfi olsa da, onlara kommersiya qurumu kimi baxmaq olmaz. Həmçinin publik hüquqi şəxslər də dividend götürə bilməz, dövlət vəsaitini istənilən formada istifadə edə bilməz, yəni bu təşkilatların kommersiya tərəfi olsa da, onlara kommersiya qurumu kimi baxmağı düzgün hesab etmirəm. Burada xüsusi məqamlar olduğu halda, məsələn publik hüquqi şəxs beynəlxalq səviyyədə hesabat verə bilər, digər təşkilatlarla beynəlxalq səviyyəli müqavilələr bağlaya bilər. Düşünürəm ki, bu kimi hallarda MHBS-ni tətbiq etmək lazımdır.

8. Publik hüquqi şəxs olsun və ya olmasın ictimai sektor təşkilatı dövlətin təşkilatıdır və bütün qazancı dövlətə aiddir. Publik hüquqi şəxslər təsərrüfat hesablı olduğuna görə, öz vəsaitlərini özləri istifadə etsə belə, onların da dövlət vəsaitləri var, dövlət vəsaitləri ilə bağlı hesabat verirlər, kommersiya tərəfi olsa da, öz vəsaitləri ilə bağlı hesabatlarını təsisçi dövlət olduğu üçün, bir sözlə ictimai sektor təşkilatı olduğu üçün hesabatını dövlətə verməlidirlər, ikinci dərəcəli olaraq isə ictimaiyyətə hesabat verməlidir.

9. İSMUBS-un tətbiqi şəffaflıq və vahid bir hesabat dilinin formalaşmasına gətirib çıxaracaqdır. Həm də təhsil baxımından beynəlxalq standartlara keçidin müsbət cəhəti vardır, bu standartın tətbiqi kadr hazırlığı səviyyəsini yüksəldəcək və beynəlxalq səviyyədə hesabatlılıq sistemini formalaşdırılması baxımından müsbət nəticələr verəcəkdir. Yeni standartlar tətbiq olunması baxımından daha asan olmaqla bərabər, həmçinin şəffaf hesabatlılığı da təmin edəcəkdir.

10. İSMUBS şəffaflıq təmin edilməsi baxımından olduqca əhəmiyyətlidir. İSMUBS təşkilatın maliyyə resurslarının qiymətləndirilməsi üçün yüksək səviyyəli və beynəlxalq arenada qəbul olunan və davamlı təkmilləşdirilən hesabatlardır. Düzdür Maliyyə Nazirliyində bu istiqamətdə çalınmalar davam etdirilir, amma düşünürəm ki, beynəlxalq standartlarda təkmilləşdirilmə olduğu zaman tərcümələri edərək həmin dəyişiklikləri etmək, bununla bağlı təlimatlar hazırlamaq, tətbiqinə nəzarət etmək, standartlarla bağlı mütəmadi şərhlər vermək hesabatların düzgünlüyünü yoxlamaq və s. bu kimi məsələlərlə Şura məşğul olmalıdır. Lakin təəssüflər olsun ki, bizdə İSMUBS-un tətbiqi ilə bağlı ölkəmizdə bu fəaliyyətləri həyata keçirəcək

şura yoxdur. İSMUBS-un tətbiqi effektivdir lakin daha yüksək səviyyədə tətbiq olunmasını təşkil etmək lazımdır. Bunun üçün də DİM PMS imtahanını keçirir, kadrlar hazırlanır ama tətbiqi ilə bağlı qurum olmalıdır ki, mütəmadi şərhlər yazsın, nümunələr versin, kim harda səhv edib bunu bildirsin. Ümumiyyətlə bu şuranın 2 şöbəsi olmalıdır. Birincisi ictimai sektor üzrə, ikincisi kommersiya sektoru üzrə. Həmin şöbələr tərəfindən mütəmadi jurnallar buraxılmalı, mütəmadi işlər görülməlidir ki, mühasiblər də bundan yararlanılsınlar.

11. Düşünürəm ki, publik hüquqi şəxslər İSMUBS öncelikli olmalıdır. MHBS və KOS MHBS isə ikinci dərəcəli ola bilər. Çünki bu müəssisələr dövlətin müəssisələridir. Vergi qanunvericiliyində ictimai qurumlar, dövlət təşkilatları üçün tətbiq olunan güzəştlər var, hansı ki 2000 AZN-ə qədər olan məbləğlərdə 200 AZN-nin azad olunması kimi güzəştlər təəssüflər olsun ki, burada tətbiq olunmur. Ümumiyyətlə publik hüquqi şəxslərlə mənim təklifim odur ki, əsas öncelikli İSMUBS olmalıdır, MHBS və KOS MHBS istisna hallarda olmalıdır. Təəssüf ki, hal-hazırda əksinədir, KOS MHBS və MHBS önceliklidir, xüsusi hallarda isə İSMUBS-u öncelikli olaraq qeyd ediblər.

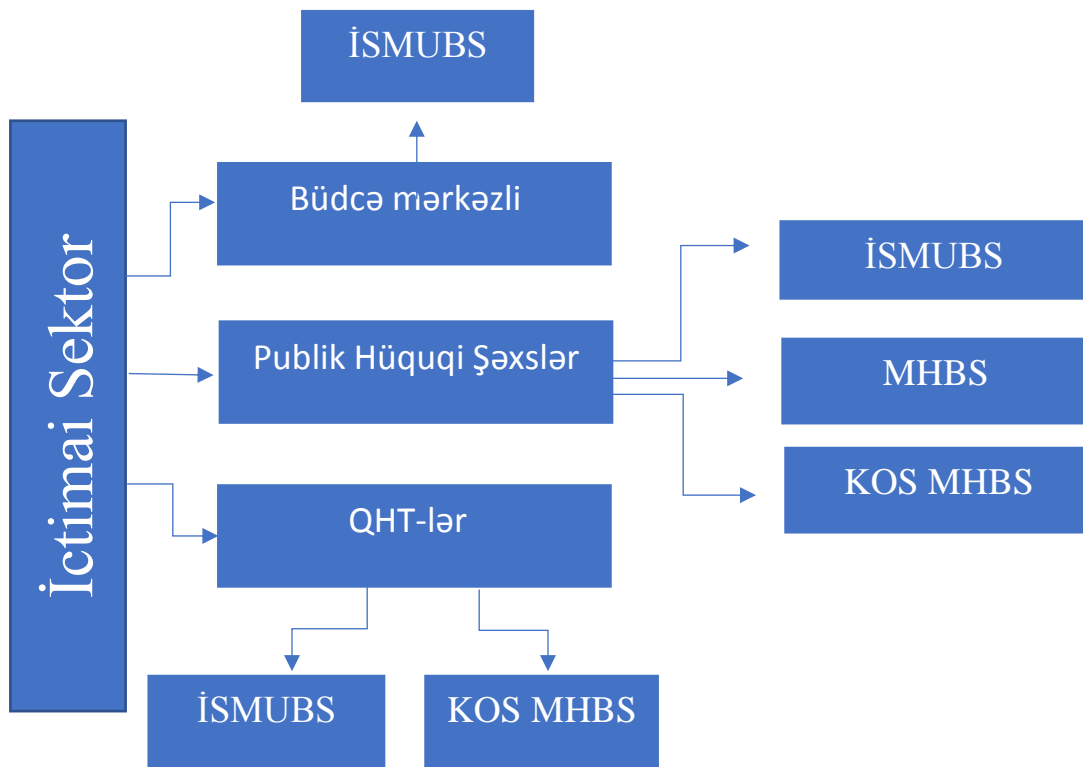
Ekspert müzakirələrinin davamı olaraq araşdırma Protez-Ortopedik İstehsalat və Reabilitasiya Mərkəzində də davam etdirilmişdir. Protez-Ortopedik İstehsalat və Reabilitasiya Mərkəzi Dövlət Tibbi-Sosial Ekspertiza və Reabilitasiya Agentliyinin tərkibində əlilliyi olan şəxslərə protez-ortopedik xidmət göstərən istehsalat müəssisəsidir. Mərkəzdə əlillər protez, yeni nəsil protez, ortez, velo və kresloarabalar, qoltuqaltı və dirsəkaltı ağaclar, əsa, eşitmə aparatları və s. ilə dövlət büdcəsi vəsaiti hesabına təmin edirlər. Prezident İlham Əliyevin 2020-ci il 30 iyun tarixli Fərmanları ilə Əmək və Əhalinin Sosial Müdafiəsi Nazirliyinin tabeliyində olmaqla Dövlət Sosial Müdafiə Fondu, Dövlət Məşğulluq Agentliyi, Dövlət Tibbi-Sosial Ekspertiza və Reabilitasiya Agentliyi, Sosial Xidmətlər Agentliyi publik hüquqi şəxsləri yaradılmış və nizamnamələri təsdiq edilmişdir.

Protez-Ortopedik İstehsalat və Reabilitasiya Mərkəzinə hər il fəaliyyət nəticələrinə uyğun olaraq dövlət büdcəsindən vəsait ayrılır. Mərkəz ictimai əhəmiyyətli qurumdur, burada respublika əlillərinə təmənnasız xidmət göstərilir, lakin mərkəzə sadəcə əlilliyi olan şəxslər deyil, eyni zamanda əlilliyi olmayan şəxslər (əlilliyin təsdiqlənməsi haqqında çıxarışı olmayan şəxslər) də müraciət edə bilər, bu zaman həmin şəxslər öz vəsaitləri hesabına protez-ortopedik istehsalat və digər reabilitasiya vasitələri ilə təmin oluna bilərlər. Bu da Mərkəzin ictimai əhəmiyyətli qurum olması ilə bərabər, eyni zamanda kommersiya tərəfinin də olduğunu göstərir. Buna görə də



Mərkəz tərəfindən “Mühasibat uçotu haqqında” AR Qanununa əsasən publik hüquqi şəxslərə verilmiş seçim imkanlarına uyğun olaraq maliyyə hesabatlarını KOS MHBS əsasında hazırlanır. Lakin təşkilatın mühasibləri tərəfindən onların yalnız KOS MHBS əsasında hesabat tərtib etmədikləri, eyni zamanda digər müraciət edən qurumların təqdim etdikləri formaya uyğun hesabatlar da tərtib olunur. Publik hüquqi şəxslərə hesabat təqdimatı ilə bağlı seçim imkanları tanınsa da, beynəlxalq standartlar əsasında vahid hesabatlılığın olmaması bu sahəni tənzimləyən müvafiq qanunvericilik sənədlərində boşluqların olduğunu göstərməkdədir. Bu isə düşünürəm ki, beynəlxalq standartlardan kənara çıxmalara və hesabatlar vahid formada təqdim olunmadığı üçün məlumatların kənar istifadəçilər tərəfindən anlaşılıqlı olmamasına yol açmamaqdadır.

Nəticə olaraq aparılmış müzakirələr əsasında aşağıdakı cədvəl tərtib olunmuşdur.



Mənbə: müəllif tərəfindən hazırlanıb

“Mühasibat uçotu haqqında” Azərbaycan Respublikasının qanununa edilmiş sonuncu dəyişikliklərə əsasən uçotun təşkili və aparılması artıq “Milli Mühasibat Uçotu Standartları”-na əsasən deyil, Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarına (MHBS), Kiçik və Orta

Sahibkarlıq Subyektləri üçün Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarına (KOS MHBS) və İctimai Sektor üçün Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartlarına (İSMUBS) əsasən aparılacaqdır.

Yuxarıda göstərilmiş cədvələ əsasən ictimai sektor təşkilatları büdcə mərkəzli təşkilatlar, publik hüquqi şəxslər, QHT-lərdən ibarətdir. Büdcə mərkəzli təşkilatlar, əgər təşkilat büdcədən maliyyələşirsə və perspektivdə publik hüquqi şəxs olmaq niyyətində deyilsə, yəni mərkəzi büdcə təşkilatı olaraq fəaliyyətini davam etdirəcəksə, o zaman həmin təşkilat yalnız İSMUBS; sözü gedən ictimai sektor təşkilatı publik hüquqi şəxs olmaq niyyətindədirsə və ya artıq publik hüquqi şəxslə bağlı qərarı verilmiş, lakin nizamnaməsi hazırlanmayıbsa, bu halda həmin təşkilatın ictimai əhəmiyyətli qurum olub-olmamasına görə 2 seçim imkanı vardır: əgər həm publik hüquqi şəxs, həm də ictimai əhəmiyyətli qurumdursa o zaman MHBS; əgər həmin publik hüquqi şəxsin MHBS-dən istifadə etmək niyyəti yoxdursa və ictimai əhəmiyyətli qurum deyilsə, sahibkarlıq fəaliyyətinin olub-olmadığını müəyyənləşdirmək lazımdır. Əgər bu təşkilatın sahibkarlıq fəaliyyəti varsa KOS MHBS, sahibkarlıq fəaliyyəti yoxdursa İSMUBS seçimi edilməlidir. Ümumi olaraq qeyd etmək lazımdır ki, ölkəmizdə iqtisadi fəallığa ciddi təsir edən böyük təşkilatların bir çoxu məhz publik hüquqi şəxslərdir. Təhsildə Keyfiyyət Təminatı Agentliyi, Sosial Xidmətlər Agentliyi, Dövlət Tibbi-Sosial Ekspertiza və Reabilitasiya Agentliyi, DİM publik hüquqi şəxslərə nümunədir.

QHT-lər isə İSMUBS, və ya sahibkarlıq fəaliyyəti varsa KOS MHBS-dən istifadə edəcəkdir. QHT-lərin əksəriyyəti ictimai əhəmiyyətli təşkilatlardır deyə məcburən İSMUBS-dan istifadə edəcəkdir. Heydər Əliyev Fondu, Azərbaycan Gənclər İttifaqı, Turan Araşdırma Mərkəzi, Hüquqi Təhlil və Araşdırmalar" İctimai Birliyi, Vətəndaş Təşəbbüsləri və İnsan Hüquqları İctimai Birliyini QHT-lərə; Azərbaycan Respublikasının Rəqəmsal İnkişaf və Nəqliyyat Nazirliyi, Azərbaycan Respublikasının Milli Arxiv İdarəsi, Azərbaycan Respublikasının Dövlət Statistika Komitəsi isə büdcə təşkilatlarına nümunə olaraq göstərə bilərik İSMUBS əsas məqsədləri cəmiyyətə fayda vermək və sərəvətləri yenidən bölüşdürmək üçün mal və xidmətlər təqdim etmək olan ictimai sektor müəssisələri üçün nəzərdə tutulmuşdur. Bütün bu araşdırmalardan sonra belə nəticəyə gəlmək olar ki, İSMUBS-un tətbiqi nəticəsində maliyyə hesabatlarının keyfiyyətini yüksələcək və bu sahədə audit yoxlaması, çarpaz yoxlamalar səbəbindən məsuliyyəti isə artıracaqdır. Eyni zamanda bu yoxlamalar sayəsində ölkəmizdə şəffaflıq və effektivlik faktorunun təşviqinə əhəmiyyətli töhfələr verəcəyi gözlənilməkdədir. Modernləşdirilmiş dövlət idarəetməsinin faydalı

maliyyə məlumatlarına ehtiyacı olduğu üçün dövlət maliyyə informasiya sistemlərindəki müxtəliflik aradan qaldırılacaqdır. İSMUBS-ların qəbulu və tətbiqi nəticəsində müqayisə edilə bilən maliyyə hesabatlarının hazırlanması ölkələr arasında maliyyə sərhədlərinin genişləndirilməsində çox əhəmiyyətlidir. Həmçinin İSMUBS dövlət vəsaitinin (maliyyə resurslarının) səmərəli istifadə və idarəedilməsini təmin edir. Lakin, ekspert müzakirələri və Protez-Ortopedik İstehsalat və Reabilitasiya Mərkəzində aparılmış tədqiqat prosesinin nəticəsi olaraq, ölkəmizdə hal-hazırda tətbiqin həyata keçirilməsində ciddi problemlər olduğu, yetərli bilik və bacarıqlara sahib kadr çatışmamazlığı, dövlət qurumları arasında koordinasiyanın olmaması, dəyişikliklərin vaxtında tərümə olunaraq tətbiq olunmaması, bu sahəyə nəzarət edəcək müstəqil qurumun olmaması, qanunvericilikdə müəyyən boşluqların olması, yerli proqram təminatı baxımından müəyyən problemlərin mövcudluğu və nəticədə, İSMUBS hesabatının sadəcə formal xarakterdə aparıldığı, ancaq həmin çatışmamazlıqların aradan qaldırılaraq İSMUBS real olaraq tətbiq olunarsa dövlət resurslarının səmərəliliyinə müsbət təsir göstərəcəyi qənaətinə gəlinmişdir.

### **3.3. İctimai sektorda beynəlxalq maliyyə hesabatlarının qiymətləndirilməsi**

İctimai sektorda aktivlərin və öhdəliklərin qiymətləndirilməsi üçün model və bazanın seçilməsi yalnız sonrakı qiymətləndirmə zamanı müzakirə olunur, çünki ilkin qiymətləndirmə ya faktiki məlumatlar əsasında, ya da müəyyən edilmiş məlumatlar əsasında həyata keçirilir. Azərbaycanda 2019-cu ildə paylarına nəzarətin dövlətə məxsus olduğu müəssisə və təşkilatların fəaliyyətinin effektivliyinin qiymətləndirilməsi qaydası təsdiq olunmuşdur [12].

Həm MHBS, həm də İctimai Sektor üçün Beynəlxalq Mühasibat Uçotu Standartı ilkin tanınma zamanı əməliyyat qiymətinə hansı növ xərclərin daxil edilməsi və hansının daxil edilməməsi barədə açıq şəkildə məlumat verir. Bunlar, aktivin təyinat yerinə gətirilməsi və onun təyinatı üzrə istifadəsi üçün uyğun vəziyyətə gətirilməsi ilə birbaşa əlaqəli olan hər hansı xərclərdir [25, s. 15].

Tərtib edilən hesabatlarda bir sıra səviyyə və mərhələlərdə tətbiq edilən dəyərləndirmə metodları mövcuddur ki onları aşağıdakı qaydada açıqlaya bilərik:

1. **İlkin dəyər:** Müəssisə aktivlərinin ilkin dəyərinə əsasən qiymətləndirilməsi həmin aktivin alınmasına sərf edilən maliyyə vəsaitlərinin yaxud və ya onların əvəzedicilərinin miqdarı və ya həyata keçirilmiş əvəzləşdirmənin ədalətli dəyəri ilə müəyyən edilməsidir;

Öhdəliyin ilkin dəyərə əsasən qiymətləndirilməsi onun əvəzində əldə olunan əmtəə və xidmətlərin dəyərini və ya borcların əvəzində əldə edilmiş pulun, yaxud digər resursların miqdarını, alınan müxtəlif resursların ədalətli dəyərini, müəyən vəziyyətlərdə isə fəaliyyət prosesində ortaya çıxan öhdəliyin təmin olunması məqsədilə ödənilməsi proqnozlaşdırılan vəsaitlər ya da həmin pul vəsaitlərinin əvəzidicilərini özündə ehtiva edir.

2. **Cari dəyər:** Müəssisə və təşkilatların aktivlərinin cari dəyərə əsasən dəyərləndirilməsi müvafiq dövrdə əldə olunan eyni yaxud əvəzedici aktivlər üçün ödənilməsi tələb olunan maliyyə resursları, yaxud bu resursları əvəz edə biləcək məbləği özündə ehtiva edir. Cari dəyərə əsasən öhdəliklərin qiymətləndirilməsi cari borcu ödəmək məqsədilə lazım olan pulun ya da onun əvəzedicilərinin diskontlaşdırılmamış miqdarını ifadə edir.

3. **Mümkün satış (hesablaşma) dəyəri:** Müvafiq qiymətləndirmə üsulu aktivlərin müəyyən olunmuş qayda əsasında satışı ilə cari dövrdə qazanılan pul miqdarı və ya onun əvəzedicilərinin miqdarını ifadə edir. Potensial satış dəyərinə əsasən öhdəliklərin qiymətləndirilməsi həmin öhdəliklərin geri verilmə dəyərini, yəni fəaliyyət prosesində öhdəliyi yerinə yetirmək məqsədilə ödənilməli olan pulun məbləği, yaxud da həmin məbləğin əvəzedicilərinin diskontlaşdırılmamış həcmini ifadə edir.

4. **Diskontlaşdırılmış dəyər:** Müəssisə aktivlərinin müvafiq metodla qiymətləndirilməsi aktivlərin istifadəsi prosesinə yaratması proqnozlaşdırılan xalis pul gəlirlərinin cari diskontlaşdırılmış məbləğini ifadə edir. Diskontlaşdırılmış dəyərlə öhdəliklərin qiymətləndirilməsi müəssisənin fəaliyyəti prosesində öhdəliklərin icra olunmasını yerinə yetirmək məqsədilə tələb olunması gözlənilən perspektiv dövr üçün xalis gəlirlərin cari diskontlaşdırılmış məbləğini ifadə edir.

5. **Ədalətli dəyər:** Qiymətləndirmə zamanı aktivlərin həmin dövrə bazar iştirakçılarından hansının normal şərtlərdə aktivin reallaşdırılmasına görə alına bilən dəyəri özündə ehtiva edir. Müvafiq dəyərləndirmə üsulu ilə öhdəliklərin qiymətləndirilməsi həmin tarixə bazar iştirakçıları arasında hansının normal şərtlərdə öhdəliyin ötürülməsi üçün ödənilən qiymətini ifadə edir.

Sadalanan qiymətləndirmə üsulları əsasən maliyyə hesabatının istifadəçilərinə təqdim edilən xidmətlərin dəyərini, o cümlədən iqtisadi subyektin perspektiv dövrdə fəaliyyətinə dəstək olmaq imkanlarını, eləcə də onun öz fəaliyyətini maliyyə resursları ilə təmin etmək qabiliyyətini qiymətləndirməyə imkan verən bir sıra göstəricilərə malikdir.

İSMUBS və MHBS-da istifadə edilən qiymətləndirmə əsasları və metodları çox da fərqli deyil. Aşağıdakı səbəblər ədalətli dəyərin dövlət sektoruna aid aktivlərin qiymətləndirilməsi məqsədilə yararlı olmadığını deməyə əsas verir:

- müəssisə və təşkilatların balansındakı aktivlərin əsasını satış yox əməliyyat məqsədi üçün nəzərdə tutulan aktivlər təşkil edir;
- ədalətli dəyərin mütəmadi yenidən qiymətləndirilməsinin faydası çox vaxt aktivləri satmaq mümkün olmadığı üçün azdır;
- yenidən qiymətləndirmə maliyyə hesabatlarındakı göstəricilərin dəyişməsilə nəticələnir.

Qeyd etmək lazımdır ki, mühasibat uçotu subyektlərində maliyyə hesabatları tərtib edilərkən ilkin dəyər əsas dəyərləndirmə üsulu olaraq qəbul olunur və müvafiq üsul digər dəyərləndirmə üsulları, o cümlədən də ədalətli dəyər üsulu ilə birlikdə istifadə olunur.

## NƏTİCƏ VƏ TƏKLİFLƏR

İctimai sektordan danışarkən onu da qeyd etmək lazımdır ki, ona aid olan bazar üçün mal və xidmətlərin istehsalı məqsədi ilə dövlət korporasiyaları, digər mənada dövlət müəssisə və təşkilatları yaradılır. Eyni zamanda, dövlət müəssisələri dövlət orqanlarına məxsus olan və ya müvafiq dövlət qurumu tərəfindən nəzarət edilən dövlət qurumlarıdır.

Bir sıra hallarda ictimai sektor demək olar ki, müstəsna funksional məsuliyyət və buna uyğun müvafiq xərclərə malikdir. Lakin hətta milli və sosial müdafiə məsələlərinin həlli üçün bəzi ölkələr tərəfdaş ölkələrin, hökumətlərarası təşkilatların və ya hətta özəl sektorun köməyindən istifadə edə bilər.

İctimai sektor subyektlərinin mühasibat sistemi şirkətin aktivlərinin, kapitalının və öhdəliklərinin ölçüsünü və strukturunu dəyişdirən təsərrüfat əməliyyatlarına əsaslanır. Mühasibat uçotunun idarə edilməsi mühasibat uçotunun Milli və beynəlxalq standartları, eləcə də digər normativ aktlarla ətraflı şəkildə tənzimlənir. Normativ aktlar ümumi xarakter daşıyır və şirkətin və ya hər hansı digər subyektin mühasibat uçotunun idarə olunması üçün bir sıra variantları təqdim edir. Bununla yanaşı, idarə və ya təşkilatın uçot siyasəti mühasibat uçotu qaydalarını fərdiləşdirməyə və konkret şirkətin ehtiyaclarına uyğunlaşdırmağa imkan verir. Uçot siyasəti anlayışı müxtəlif mənbələrdə şərh edilir və eyni şəkildə müəyyən edilir. Maliyyə hesabatlarının beynəlxalq standartlarında mühasibat siyasəti maliyyə hesabatlarının hazırlanması və təqdim edilməsində təşkilatın tətbiq etdiyi konkret prinsiplər, əsaslar, ümumi qəbul edilmiş şərtlər, qaydalar və praktiki yanaşmalarkimi təqdim olunur. Bu cür tərif iqtisadi subyektin maliyyə hesabatlarının uçotu və hazırlanması prinsipləri, metodları və qaydaları kimi mühasibat uçotu standartları tərəfindən də verilir.

İqtisadi inteqrasiya və qloballaşan şəraitində müxtəlif ölkələrin iqtisadiyyatlarının bir-birinə təsir etməsi nəticəsində yeni investisiya sahələri və imkanları yaranır. Maliyyə resurslarının sərbəst hərəkətləri maliyyə strukturlarının və maliyyə əməliyyatlarının çoxşaxəli genişlənməsinə şərait yaratmaqdadır. Dünya miqyasında ticarətin inkişafı, mübadilə və qarşılıqlı əlaqələr, kapital axını, müxtəlif ölkələrdə investisiya sahələrinin axtarışı, transmilli və xarici maliyyə fəaliyyətlərin artması beynəlxalq aləmdə vahid mühasibat uçotu və maliyyə hesabatı dilinin yaranması barədə

ehtiyac formalaşmış və bu kontekstdə ölkələr arasında vahid mühasibat uçotu dil yaratmağın zəruriyyəti ortaya çıxmışdır.

Fərqli mühasibat sistemləri, xarici investorların investisiya etmək istədikləri ölkələrin maliyyə hesabatlarını və mühasibat uçotunu araşdıraraq qərar qəbul etmələrinə çətinlik yaradır və bu kontekstdə ortaq bir dilin zəruriliyi önəmlidir. Bu məqsədlə dünya ölkələri arasında standartlar istiqamətində uyğunlaşdırma işləri aparılır və beynəlxalq səviyyədə, beynəlxalq mühasibat uçotu standartların yaradılması istiqamətində çalışmalar aparılır. İctimai sektorda bu istiqamətdə həyata keçirilən ən mühüm islahat ictimai sektor müəssisə və təşkilatlarında mühasibat sistemində kassa metodundan hesablama metoduna keçilməsidir.

İctimai sektordan danışarkən onu da qeyd etmək lazımdır ki, ictimai sektor müxtəlif ictimai xidmətlərin göstərilməsi ilə məşğul olan iqtisadi sektordur. İctimai sektor dövlətə məxsus olan və idarə olunan bütün təşkilatları özündə birləşdirən iqtisadiyyatın bir hissəsidir. İctimai sektorun əsas məqsədi cəmiyyətin rifahı üçün zəruri sayılan xidmətləri göstərməkdir. İctimai sektora eyni zamanda dövlət sektoru da deyilir. Eyni zamanda, dövlət müəssisələri dövlət orqanlarına məxsus olan və ya müvafiq dövlət qurumu tərəfindən nəzarət edilən dövlət qurumlarıdır.

Beynəlxalq Maliyyə Hesabatları Standartlarının (BHMS-MHBS) və Beynəlxalq Mühasibat Standartlarının (BMS-İAS) ictimai sektora uyğunlaşdırılmasını əsas götürən standartlar Beynəlxalq Mühasiblər Federasiyasının (IFAC) ictimai sektor üçün yaradılan İctimai Sektor üçün Beynəlxalq Mühasibat Uçotu Standartları Şurası (İSMUBSS) tərəfindən hazırlanıb dərc edilməkdədir. İSMUBSS, ictimai sektor müəssisə və təşkilatlarının idarə edilməsində mühüm rol oynayan müstəqil standart müəyyənləşdirmə şurasıdır və əsas məqsədi ictimai sektor üçün yüksək keyfiyyətli beynəlxalq mühasibat standartlarının inkişaf etdirilməsi və ümumi təyinatlı maliyyə cədvəllərinin hazırlanmasıdır.

İSMUBS maliyyə və digər mühüm qeyri-maliyyə məlumatlarının uyğunluğunu artırmasını təmin edən əsas vasitədir. İSMUBS-un müəssisə və təşkilatlara İctimai Sektorun Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarının (İSMUBS) milli mühasibat uçotu və hesabat sistemində islahatların aparılması aləti kimi istifadəsinin nəzəri məsələləri, İSMUBS-un tətbiqinə mümkün yanaşmalar, onların üstünlükləri və çatışmazlıqları tədqiq edilmişdir. Beləliklə, Azərbaycanda mühasibat uçotu prinsiplərinin, hesabat formalarının, mühasibat uçotu və hesabat qaydalarının dövlət sektorunun beynəlxalq maliyyə hesabatları standartlarına uyğunluğu seçimi yerli mühasibat uçotu sistemi üçün islahatların nəticələri baxımından optimaldır.

İctimai Sektor üçün Beynəlxalq Mühasibat Uçotu Standartlarının (İSMUBS) hazırlanması ictimai sektorda uçotun beynəlxalq səviyyədə uyğunlaşdırılması və milli sərhədlər boyu daha müqayisə edilə bilən maliyyə məlumatı yaratmaq və ölkələrin ümumi qəbul edilmiş daxili uçot prinsiplərindəki fərqləri minimuma endirmək məqsədi daşıyır.

İSMUBS-ların tətbiqi hesabatlılığın artırılması və maliyyə əməliyyatlarının şəffaflığının gücləndirilməsi istiqamətində mühüm əhəmiyyət kəsb edir. Müvafiq olaraq, İSMUBS-lar aktivlər, öhdəliklər və xərclər haqqında etibarlı məlumat verməklə qərar qəbuletmə prosesini təkmilləşdirməyi hədəfləyir.

Maliyyə hesabatlarının əsas vəzifəsi təşkilatın səmərəliliyini, gəlirliliyini, likvidliyini, kapitalın mövcudluğunu və aktivlərin keyfiyyətini qiymətləndirməyə şərait verməkdir. Bu məlumat həm müəssisə rəhbərləri, həm də investorlar üçün aktualdır. Investorlar müəssisə və ya təşkilatın perspektivləri də böyük olduğunu görsələr, daha çox risk ala bilərlər.

Investorlar həmçinin şirkətlərin MHBS üzrə maliyyə hesabatlarında təqdim olunan məlumatların emalı prosesinə necə nəzarət etdiyini başa düşmək üçün xüsusilə maraqlıdırlar.

Əsas xüsusiyyətlər istifadəçilərin müəyyən kateqoriyası üçün hesabatda açıqlanan məlumatın son faydalılığını müəyyən edəcək. Hesabatda alternativ qiymətləndirmə metodlarından istifadə məlumatların müqayisəliliyi baxımından əsaslandırılmadığından və hesabat standartları adətən vahid qiymətləndirmə metodunu nəzərdə tutduğundan, onun özünəməxsus üstünlükləri və mənfi cəhətləri nəzərə alınmaqla qiymətləndirmə modelini diqqətlə seçmək lazımdır.

İctimai sektor subyektinin fəaliyyətinin davamlılığı prinsipi həmin subyektin işinin fasiləsizliyi, eləcə də onun fəaliyyətinə xitam verilməsiyaxud fəaliyyətinin, istehsal və ya təqdim etdiyi xidmətlərin həcmnin mühüm səviyyədə azaldılmasının zəruri olmadığına ya da bu haqda niyyətin olmamasını ifadə edir. Müəssisənin fəaliyyətinin davamlılığı haqqında mümkün aktivlərin və passivlərin başlanğıc dəyəri ilə dəyərləndirilməsinin tətbiqinə əsas verir.

Yeni ictimai sektor mühasibat standartları qiymətləndirmə standartı göstərilən xidmətlərin dəyərini, aktiv və ya öhdəliyin əməliyyat qabiliyyətini və maliyyə imkanlarını ədalətli şəkildə əks etdirmək üçün kifayət qədər geniş imkanlara malikdir. Lakin əgər xidmətlərin göstərilməsi əvvəldən aktiv üçün əsasdırsa və onun gəlir əldə etmək qabiliyyətinə mane olursa, onda qiymətləndirmənin əsası ilk növbədə bu aktivin xidmət potensialının dəyərini əks etdirmək olmalıdır. Son illərdə Azərbaycanda əsas vəzifə kimi büdcə xərclərinin səmərəliliyini və



ümumilikdə dövlət maliyyə idarəçiliyinin keyfiyyətini artırmaq üçün mühasibat uçotunun və hesabatın şəffaflığını təmin etməkdən ibarət olan ictimai sektor üçün mühasibat uçotunun beynəlxalq standartları sisteminin transformasiyası həyata keçirilir. Ölkəmizdə dövlət orqanlarının beynəlxalq tələblərə və standartlara cavab verən hesabatlılıq sisteminin yaradılması istiqamətində bir sıra tədbirlər həyata keçirilir. Bu fəaliyyətə rəhbərliyi ölkənin Maliyyə Nazirliyi həyata keçirir. Beynəlxalq standartların tətbiqini aparmaqla onların ölkədə müvafiq struktur qurumlarda tətbiqi imkanlarına uyğun olaraq qanunverici bazada da dəyişikliklər edilməsi ilə bağlı müvafiq təkliflər irəli sürülür.

"Mühasibat uçotu haqqında" AR Qanununun 13-cü maddəsinə uyğun olaraq büdcə təşkilatları, bələdiyyə orqanları və illik fəaliyyət hesabatlarını İctimai Sektor üçün Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartları əsasında tərtib edən digər qeyri-kommersiya təşkilatları, habelə publik hüquqi şəxslər tərəfindən mühasibat uçotunun təşkili, aparılması və maliyyə hesabatlarının hazırlanması İctimai Sektor üçün Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartlarına əsasən mühasibat uçotunun aparılması Qaydaları ilə tənzimlənir. Ekspertlərimizin mülahizələri əsasında belə qənaətə gəlmək olar ki, bu dəyişikliyə əsaslanan ictimai sektor üçün mühasibat uçotunun beynəlxalq standartları ölkəmizdə tətbiqi hələki formal xarakter daşıyır. Daha çox uçota deyil, ancaq hesablara tətbiq olunur. Bu sahədə başlıca problem kadrların bilik və bacarıqlarının yetərli səviyyədə olmaması, kadr hazırlığı səviyyəsində mövcud şəraitdə tədbir görülməməsi, ictimai sektor mühasibat uçotunun beynəlxalq standartları mövzusunda ödənişsiz kursların təşkil edilməməsi və hazırki kursların isə olduqca bahalı olması, ali təhsil müəssisələrində ictimai sektor üçün mühasibat uçotunun beynəlxalq standartları üzrə dərslərin tədris proqramına daxil edilməməsidir. Lakin, bu istiqamətdə bir sıra tədbirlər planı hazırlanmışdır ki, buna nümunə olaraq, Dövlət İmtahan Mərkəzi tərəfindən keçirilən Peşəkar Mühasib Sertifikatının əldə edilməsi üçün keçirilən sertifikatlaşdırma imtahanını göstərmək olar. Həmin sertifikatlaşdırma imtahanını uğurla başa vurmaq olduqca çətin və nəticə olaraq PMS sertifikatını əldə edən mühasiblər bu sahədə yetərli bilik və bacarıqlara sahib olacaqlardır.

Hazırkı dövrdə ictimai sektorun səmərəsiz və israfçı olması ilə bağlı bir sıra yanlış təsəvvürlər var. Lakin bu, doğru deyil. Bir çox hallarda ictimai sektor özəl sektordan daha səmərəlidir. İsfəçilik problemi isə yalnız dövlət sektorunda deyil, həm də özəl, sektora mövcuddur. Buna baxmayaraq, ictimai sektoru təkmilləşdirməyin bir sıra yolları var. Bunlara aşağıdakılar daxildir:

- Şəffaflığın və hesabatlılığın artırılması: Şəffaflığın və hesabatlılığın artırılması dövlət sektorunda korrupsiyanın azaldılmasına kömək edəcək.
- Səmərəliliyin artırılması: Səmərəliliyin artırılması israfçılığın azaldılmasına və dövlət sektoru tərəfindən göstərilən xidmətlərin keyfiyyətinin artırılmasına kömək edəcək.
- Təlim və inkişafa sərmayə qoymaq: Bu, ictimai sektor işçilərinin yüksək keyfiyyətli xidmətlər göstərmək üçün lazım olan bacarıq və biliklər əldə etməsinə kömək edəcək.

Son illərdə Azərbaycanda əsas vəzifə kimi büdcə xərclərinin səmərəliliyini və ümumilikdə dövlət maliyyə idarəçiliyinin keyfiyyətini artırmaq üçün mühasibat uçotunun və hesabatın şəffaflığını təmin etməkdən ibarət olan milli büdcə uçotu sisteminin transformasiyası həyata keçirilir. Dövlət orqanları beynəlxalq tələblərə və standartlara cavab verən büdcə uçotu və hesabatlarının milli sisteminin yaradılması istiqamətində fəal tədbirlər həyata keçirirlər. Həmçinin mühasibat uçotu ilə əlaqədar siyasəti dövrü olaraq təkmilləşdirilir. Bu fəaliyyətə rəhbərliyi ölkənin Maliyyə Nazirliyi həyata keçirir [35]. Beynəlxalq standartların tətbiqini aparmaqla onların ölkədə müvafiq struktur qurumlarda tətbiqi imkanlarına uyğun olaraq qanunverici bazada da dəyişikliklər edilməsi ilə bağlı müvafiq təkliflər irəli sürülür.

Əsas xüsusiyyətlər istifadəçilərin müəyyən kateqoriyası üçün hesabatda açıqlanan məlumatın son faydalılığını müəyyən edəcək. Hesabatda alternativ qiymətləndirmə metodlarından istifadə məlumatların müqayisəliliyi baxımından əsaslandırılmadığından və hesabat standartları adətən vahid qiymətləndirmə metodunu nəzərdə tutduğundan, onun özünəməxsus üstünlükləri və mənfi cəhətləri nəzərə alınmaqla qiymətləndirmə modelini diqqətlə seçmək lazımdır.

İctimai sektor subyektinin fəaliyyətinin davamlılığı prinsipinə əsaslanan subyektin işinin fasiləsizliyi, eləcə də onun fəaliyyətinə xitam verilməsi yaxud fəaliyyətinin, istehsal və ya təqdim etdiyi xidmətlərin həcmnin mühüm səviyyədə azaldılmasının zəruri olmadığına ya da bu haqda niyyətin olmamasını ifadə edir. Müəssisənin fəaliyyətinin davamlılığı haqqında mümkün aktivlərin və passivlərin başlanğıc dəyəri ilə dəyərləndirilməsinin tətbiqinə əsas verir.

Yeni ictimai sektor mühasibat standartları qiymətləndirmə standartı göstərilən xidmətlərin dəyərini, aktiv və ya öhdəliyin əməliyyat qabiliyyətini və maliyyə imkanlarını ədalətli şəkildə əks etdirmək üçün kifayət qədər geniş imkanlara malikdir. Lakin əgər xidmətlərin göstərilməsi əvvəldən aktiv üçün əsasdırsa və onun gəlir əldə etmək qabiliyyətinə mane olursa, onda qiymətləndirmənin əsası ilk növbədə bu aktivin xidmət potensialının dəyərini əks etdirmək olmalıdır.

Hazırda ictimai sektor müəssisələrinin həyata keçirdiyi risklər maliyyə məlumatlarının real vaxt rejimində əldə edilməsi və istifadəsi məqsəduyğun və faydalı olur. Maliyyə və mühasibat məlumatları mövcud və ya ehtimal olunan resurslardan, cəlb olunmuş şəxslərin cəhdlərindən və mal istehsal edən təşkilatın və ya xidmətlər göstərən təşkilatın inkişaf etdiyi mühitdən asılı olaraq razılaşdırılmış məqsədləri müəyyən etmək üçün yaxşı istifadə olunmalıdır. Bütün bu mülahizələr yalnız ictimai sektor üçün mühasibat uçotu standartlarının tətbiqi zamanı əldə edilə bilməz. Risk məsələsi ümumi olaraq nəzərdən keçirilir ki, bu da onun əhəmiyyətinin daha da aktuallaşdığını göstərir. İctimai sektor müəssisələrinin maliyyə vəziyyətində risklərin idarə edilməsinin müəyyən növləri ilə bağlı mühüm məlumatların açıqlanması investorlara və digər maraqlı tərəflərə onların fəaliyyəti haqqında ümumi təsəvvür yaratmağa kömək edir.

Ümumiyyətlə, ictimai sektor müəssisə və təşkilatlarının istehsal və xidmətlərin təqdim edilməsi fəaliyyətini həyata keçirərkən beynəlxalq mühasibat standartlarının tətbiqi zamanı səmərəliliyi artırmaq üçün aşağıdakı istiqamətdə zəruri işlər görülməlidir:

- ölkə qanunvericiliyində həyata keçirilən dəyişikliklər mütəmadi olaraq izlənilməli və tətbiq edilməlidir;

- dəyişikliklərin tətbiqini həyata keçirmək məqsədilə müvafiq işçi heyətin əvvəlcədən peşəkar hazırlığının artırılması istiqamətində təlimlər keçirilməlidir;

- xarici təcrübənin mütərəqqi aspektləri daimi nəzərə alınmalıdır;

- aidiyyət dövlət orqanları fəaliyyətlərini koordinasiya şəkildə aparmalıdır;

- qanunvericilik aktları arasındakı boşluqlar aradan qaldırılmalıdır.

İSMUBS-un tətbiqi nəticəsində maliyyə hesabatlarının keyfiyyətini yüksəldəcək və audit yoxlaması, çarpaz yoxlamalar səbəbindən şəffaflyq artaracaqdır. Eyni zamanda bu yoxlamalar sayəsində ölkəmizdə səmərəlilik və effektivlik faktorunun təşviqinə əhəmiyyətli töhfələr verəcəyi və dövlət maliyyə informasiya sistemlərindəki müxtəlifliyin aradan qaldırılacağı gözlənilməkdədir.

## İSTİFADƏ EDİLMİŞ ƏDƏBİYYAT SİYAHISI

### Azərbaycan dilində

1. Abbasov Q. Ə və digərləri, İqtisadiyyatın qloballaşması şəraitində maliyyə hesabatlarının beynəlxalq standartları əsasında maliyyə hesabatlarının hazırlanmasının zəruriliyi və standartlar üzrə sistemin yaradılması, Mühəsibat uçotu, audit və iqtisadi təhlil, 4(226), 2011, s 7-34
2. “Büdcə təşkilatlarının, dövlət adından yaradılan publik hüquqi şəxslərin əmlakdan istifadəyə aid olan informasiyanın internet informasiya ehtiyatlarında açıqlanması Qaydası”nın təsdiq edilməsi haqqında Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin Qərarı, Bakı şəhəri, 26 noyabr 2018
3. Bəybala Xankişiyev, Şahrza Əliyev, Büdcə təşkilatlarında uçot və hesabat Bakı, “Şərq-Qərb” Nəşriyyat Evi, 2013, 320 səh
4. Cihan Bulut, Elçin Süleymanov, Dövlət Maliyyəsi, Qafqaz Univrsiteti, 2015, DOI:[10.13140/RG.2.1.2589.4568](https://doi.org/10.13140/RG.2.1.2589.4568)
5. Dünya Bankı, Azərbaycan Respublikası: Dövlətə məxsus Müəssisələrdə Korporativ İdarəetmə və Mülkiyyət, Texniki Qeyd, Noyabr 2017-ci il, 118 səh
6. Gəlirlər və xərclər smetaları hazırlanmalı, təsdiq edilməli və icrası üzrə monitoring aparılmalı olan iri dövlət şirkətlərinin siyahısı, Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin Qərarı, Bakı şəhəri, 20 iyul 2017
7. “İctimai sektor üçün Mühəsibat uçotunun Beynəlxalq Standartlarına əsasən mühəsibat uçotunun aparılması qaydaları”nın təsdiq edilməsi barədə Azərbaycan Respublikasının Maliyyə Nazirliyinin Kollegiyasının qərarı, Bakı şəhəri – 25 dekabr 2018
8. “İctimai Sektor üçün Mühəsibat Uçotunun Beynəlxalq Standartlarına uyğun illik maliyyə hesabatlarını tərtib edən təşkilatlarda əsas fondlara və qeyri-maddi aktivlərə tətbiq edilən amortizasiya normaları barədə Təlimat”ın təsdiq edilməsi haqqında Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyi Kollegiyasının Qərarı, Bakı - 30.12.2012
9. İri dövlət şirkətlərinin gəlirlər və xərclər smetaları haqqında Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin Qərarı, Bakı şəhəri, 30 dekabr 2016
10. “Mühəsibat uçotu haqqında” Azərbaycan Respublikasının qanunu, Bakı şəhəri – 29 iyun 2004

11. “Mühasibat uçotu haqqında” Azərbaycan Respublikasının qanununda dəyişikliklər edilməsi barədə Azərbaycan Respublikasının qanunu, Bakı şəhəri – 4 may 2018

12. Paylarının (səhmlərinin) nəzarət zərfi dövlətə məxsus olan hüquqi şəxslərin fəaliyyətində səmərəliliyin artırılması ilə bağlı bir sıra normativ hüquqi aktların təsdiq edilməsi haqqında Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin Qərarı, Bakı şəhəri, 4 iyun 2019

13. Səbzəliyev S. M., Qədimli N. A. Sahibkarlıq subyektlərində maliyyə hesabatlarının beynəlxalq standartlarından istifadə olunması imkanları, Mingəçevir Dövlət Universiteti, Dayanıqlı inkişaf, cild 1, № 1, 2021, s 30-34

14. Şəffaflığın artırılmasında beynəlxalq maliyyə hesabatları və audit standartlarının tətbiqi problemləri (Mühasiblərin və auditorların III Avrasiya Forumunun materialları). - B.: 2012. - 196 səh.

15. Tanrıverdiyev Q., “Mühasibat uçotu haqqında Azərbaycan Respublikasının qanunu” mövzusu üzrə təlim materialı, Şamaxı – 2019, 13 səh.

#### **İngilis dilində**

16. Agnieszka Alińska, Beata Zofia Filipiak, The Importance of the Public Sector in Sustainable Development, *Sustainability*, 10(9), 3278, 2018, <https://doi.org/10.3390/su1009327>

17. Andreas Bergman, Sandro Fuchs, A theoretical basis for public sector accrual accounting research: Current state and perspectives, *Public Money & Management* 39(1), 2019, p1-11

18. Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA) and the International Federation of Accountants, This International Framework: Good Governance in the Public Sector, 2014, p 42

19. Dongsung Kong and Kiwoong Yoon, Modes of Public Governance: A Typology Toward a Conceptual Modeling, *Journal World Political Science*, <https://doi.org/10.1515/wps-2018-0007>

20. Florina Popa, Public sector - conceptual elements, implications in economic and social life, *Studies and Scientific Research. Economic edition*. No 25, 2017, DOI:[10.29358/sceco.v0i25.380](https://doi.org/10.29358/sceco.v0i25.380)

21. International Public Sector Accounting Standards Board, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I, 2021, p. 626

22. Julia Lutsyk, Serhii Diachenko, Accounting policy of the government sector entity at the current stage of accounting systems development in accordance with international standards, VUZF review, 5(1), 2020, с 38-42

23. Malcolm J. Prowle, Management Accounting in Public Service Decision Making, 1st Edition , 2021, p 262

24. Valeria Andreoni, Apollonia Miola, Competitiveness and Sustainable Development Goals, Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2016, p 88

### **Rus dilinda**

25. Гибадуллин М.З., Нуриева А.Р. Финансы отраслей общественного сектора: Конспект лекций/ М.З.Гибадуллин, А.Р.Нуриева. – Казань: К(П)ФУ, 2013. – 20 с.

26. Сергиенко Н.В., Концептуальные подходы к исследованию государственного сектора в экономической системе, Экономический вестник Ростовского государственного университета, Том 6 №1 Часть 3, 2008, с 81-85

27. Проданова Н.А., Зацаринная Е.И., Набиев Ш.Х. Опыт применения международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора // Бизнес и дизайн ревю. 2016. Т. 1. № 1. с. 2.

28. Пильникова, В. Е. Роль международных стандартов при создании конкурентоспособной продукции / В. Е. Пильникова, В. С. Попов. — Текст : непосредственный // Молодой ученый. — 2016. — № 12.3 (116.3). — С. 19-21.

29. Натарова Е. В., Реформирование системы учета доходов государственного сектора согласно международным стандартам, Научный вестник: Финансы, банки, инвестиции, №1, 2018, с 182-190

30. IPSASB, Концептуальные основы финансовой отчетности общего назначения организаций общественного секторе, 2016, с 117

31. Конференция Организации Объединенных Наций по торговле и развитию, Доклад Межправительственной рабочей группы экспертов по международным стандартам учета и отчетности о работе ее тридцать шестой сессии, Женева, 30 октября – 1 ноября 2019, с 22

32. Ткаченко Л. И., Совершенствование бухгалтерского учета и отчетности в бюджетно й сфере в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности

для общественного сектора (МСФО ОС), Проблемы Учёта И Финансов №4(12) 2013, с 66-69

### **İnternet rsursları**

33. <https://www.stat.gov.az>
34. <https://www.e-muhasib.az/article.php?cat=2&n=1048>
35. <http://maliyye.gov.az/static/226/ictimai-sektor-ucun-muhasibat-ucotunun-beynelxalq-standartlari>
36. [https://gaap.ru/articles/Razlichiya\\_v\\_otsenke\\_po\\_MSFO\\_i\\_IPSAS/](https://gaap.ru/articles/Razlichiya_v_otsenke_po_MSFO_i_IPSAS/)
37. <https://cfr.worldbank.org/sites/default/files/2020-10/02.pdf> (theoretical)
38. [https://www.ey.com/ru\\_ru/government-public-sector/how-to-build-confidence-in-public-sector-accounting](https://www.ey.com/ru_ru/government-public-sector/how-to-build-confidence-in-public-sector-accounting)
39. <https://www.iasplus.com/en/resources/global-organisations/ipsasb>
40. <https://www.ipsasb.org/>
41. <https://e-qanun.az/framework/5458>.
42. <https://mincom.gov.az/az/view/files/10>
43. <https://vergi.az/>