

UOT 311.216

*Vasif Cahangir oğlu ORUCOV*  
*Azərbaycan Dövlət Aqrar Universitetinin doktorantı*

## **PUBLİK HÜQUQİ ŞƏXSLƏRDƏ MÜHASİBAT UÇOTUNUN TƏŞKİLİ VƏ İNKİŞAFI MƏSƏLƏLƏRİ**

### *Xülasə*

**Tədqiqatın məqsədi** – müasir dövrdə publik hüquqi şəxslərin iqtisadi mahiyyətinin, hüquqi və təşkilati prinsiplərinin, maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin uçotu və maliyyə hesabatının tərtibatı məsələlərinin araşdırılaraq, bunların əsasında mühasibat uçotu və maliyyə hesabatının təkmilləşdirilməsinə dair təkliflərin irəli sürülməsindən ibarətdir.

**Tədqiqatın metodologiyası** – publik hüquqi şəxslərdə mühasibat uçotunun təşkil edilməsinə və tənzimlənməsinə dair Azərbaycan Respublikasının Qanunlarına, mühasibat uçotu və maliyyə hesabatlarının beynəlxalq standartlarına, Maliyyə Nazirliyinin müvafiq qərar və təlimatlarına, həmçinin mühasibat uçotunun aparılması qaydalarına uyğun olan müddəalara əsaslanmaqla, mühasibat uçotunun təşkilinin mövcud vəziyyətinin araşdırılmasından və bu əsasda onun inkişafına dair təkliflərin hazırlanmasından ibarətdir.

**Tədqiqatın tətbiqi əhəmiyyəti** – Məqalədə göstərilən təklif və tövsiyələrin publik hüquqi şəxslərdə tətbiq edilməsi mühasibat uçotunun gələcək inkişafına müsbət təsir göstərəcək, elektron mühasibat uçotunun tətbiqi imkanlarının reallaşdırılması isə büdcə-maliyyə nəzarəti sisteminin möhkəmlənməsinə və operativliyinin yüksəldilməsinə gətirib çıxaracaqdır. Elektron mühasibat uçotu sisteminin həm publik hüquqi şəxslərdə, həm də yerli xəzinədarlıq orqanlarında qarşılıqlı tətbiq edilməsi onların arasında sənəd və informasiya mübadiləsinin keyfiyyətini yüksəldəcək, ona sərf olunan vaxtı əhəmiyyətli dərəcədə qısaldacaq, vəsaitlərə qənaət edilməsini təmin edəcək, eyni zamanda təşkilatın xərclər smetasının icra edilməsi funksiyalarının qarşılıqlı operativ razılaşdırılması proseslərinin yerinə yetirilməsini asanlaşdıracaqdır.

**Tədqiqatın orijinallığı və elmi yeniliyi** – publik hüquqi şəxslərdə mühasibat uçotunun təşkilinin müasir normativ-hüquqi baza və beynəlxalq standartların tələbləri kontekstində ilk dəfə araşdırılması və onun inkişafının müasir məsələlərinə dair təkliflərin irəli sürülməsi ilə bağlıdır.

**Tədqiqatın nəticələri** – Müasir dövrdə ölkəmizdə fəaliyyət göstərən publik hüquqi şəxslərin böyük əksəriyyəti ictimaiyyət üçün acıq olan büdcə təşkilatları olub, ölkənin sosial-iqtisadi inkişafında mühüm əhəmiyyətə malik olan yeni tipli təşkilatlardır. Onların iqtisadi mahiyyəti, hüquqi və təşkilati prinsipləri, həmçinin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin uçotu, eləcə də maliyyə hesabatının tərtibatı məsələlərinin araşdırılmasına əsaslanaraq, müvafiq təkliflər irəli sürülmüş, publik hüquqi şəxslərdə elektron mühasibat uçotunun tətbiqinin mövcud vəziyyəti araşdırılmış, həm publik hüquqi şəxslərdə, həm də yerli xəzinədarlıq orqanlarında qarşılıqlı fəaliyyət göstərən elektron mühasibat uçotu sisteminin formalaşdırılmasında “Günəş” mühasibat uçotu proqramları paketinin tətbiq edilməsi imkanları göstərilmişdir.

**Açar sözlər:** *publik hüquqi şəxslər, elektron mühasibat uçotu, elektron maliyyə hesabatı.*

### *Giriş*

Müasir dövrdə ölkəmizdə aparılan iqtisadi islahatların nümunələrindən biri də publik hüquqi şəxslərin yaradılmasıdır. Publik hüquqi şəxslər ictimaiyyət üçün acıq olan büdcə təşkilatları olub, ölkənin sosial-ictimai və həmçinin də iqtisadi inkişafında mühüm əhəmiyyətə malik olan yeni tipli təşkilatlardır. Burada təşkilatın təsərrüfat-maliyyə fəaliyyəti üzərində şəffaf maliyyə nəzarətinin təşkil edilməsinin əhəmiyyəti digər müəssisə və təşkilatlara nisbətə daha böyükdür. Ona görə də publik hüquqi şəxslərdə mühasibat uçotunun təşkili və inkişafı məsələləri bir sıra özünəməxsus xüsusiyyətlərə malikdir.

**Publik hüquqi şəxslərin iqtisadi mahiyyəti və təsnifatı**

“Publik hüquqi şəxslər haqqında” Azərbaycan Respublikası Qanununun 2-ci maddəsində verilmiş anlayışlardan məlum olur ki, publik hüquqi şəxs – dövlət və bələdiyyə adından yaradılan, ümumdövlət və ya ictimai əhəmiyyət daşıyan, eləcə də ümumdövlət və ya ictimai maraqların təmin edilməsi ilə bağlı olan fəaliyyətlə məşğul olan təşkilatdır [1, s. 1]. Ölkəmizin sosial-iqtisadi qurumları şəbəkəsində publik hüquqi şəxslərin meydana gəlməsi ilə əlaqədar olaraq, mühasibat uçotunun inkişafı istiqamətlərində publik hüquqi şəxslərdə mühasibat uçotunun təşkili və aparılması məsələləri özünə müəyyən yer almışdır. “Mühasibat uçotu haqqında” Azərbaycan Respublikası Qanununda 4 may 2018-ci ildə mühasibat uçotunun inkişafı istiqamətlərinə uyğun aparılmış dəyişikliklərdə mühüm istiqamətlərdən birinin də publik hüquqi şəxslərdə mühasibat uçotu və maliyyə hesabatlarının təşkili və tənzimlənməsinə aid olduğu görünür. Bu dəyişikliklərin aparılması ilə publik hüquqi şəxslərdə mühasibat uçotu və maliyyə hesabatlarının qanunverici əsasları formalaşdırılmışdır.

Publik hüquqi şəxslərdə mühasibat uçotunun aparılması və maliyyə hesabatlarının tərtib edilməsi qaydaları Qanunun “Publik hüquqi şəxslərin mühasibat uçotu və maliyyə hesabatları” adlanan IV-I fəslində verilmişdir. Burada verilmiş “Publik hüquqi şəxslərdə mühasibat uçotunun aparılması və maliyyə hesabatlarının tərtib edilməsi qaydaları” adlı 12-1-ci maddədə publik hüquqi şəxslərin 3 qrupa bölündüyü göstərilir [2; s.10-11]. Bunlar aşağıdakılardır:

- 1) nizamnamələrində sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul olmaq hüququ nəzərdə tutulmayan publik hüquqi şəxslər;
- 2) nizamnamələrində sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul olmaq hüququ nəzərdə tutulan publik hüquqi şəxslər;
- 3) digər publik hüquqi şəxslər.

1-ci və 2-ci qrupa aid olan publik hüquqi şəxslərə dövlət və bələdiyyə tərəfindən yaradılan tibb müəssisələri, uşaq evləri, sosial xidmət müəssisələri, açıq və qapalı tipli xüsusi təlim-tərbiyə müəssisələri, məktəbəqədər təhsil müəssisələri, ümumtəhsil məktəbləri, ilk peşə-ixtisas təhsili müəssisələri, orta ixtisas təhsili müəssisələri, ali təhsil müəssisələri, xüsusi təhsil müəssisələri və ailə tipli kiçik qrup evləri daxil edilir. 3-cü qrupa isə 1-ci və 2-ci qrupa daxil olmayan digər publik hüquqi şəxslər aid edilir.

1-ci qrupa aid olan publik hüquqi şəxslər öz maliyyə hesabatlarını İctimai Sektor üçün Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartlarına uyğun olaraq, 2-ci qrupa aid olan publik hüquqi şəxslər öz maliyyə hesabatlarını ya Kiçik və Orta Sahibkarlıq Subyektləri üçün Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarına, ya da Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarına uyğun olaraq, 3-cü qrupa aid olan publik hüquqi şəxslər isə öz maliyyə hesabatlarını Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarına uyğun olaraq tərtib etməlidirlər. [2; s.10-11]

Qeyd edək ki, Qanunun “Publik hüquqi şəxslərin mühasibat uçotu və maliyyə hesabatları” adlanan IV-I fəslə Qanuna 1 fevral 2017-ci il tarixində əlavə edilmiş, 4 may 2018-ci il tarixdə isə ona bəzi əhəmiyyətli dəyişikliklər edilmişdir.

**Publik hüquqi şəxslərdə mühasibat uçotunun təşkilinin hüquqi əsasları**

Publik hüquqi şəxslərdə sərf edilən vəsaitlər büdcə vəsaitləri olub, ölkənin ümumxalq sərvətinin tərkib hissəsidir. Şəffaf maliyyə nəzarətinin təşkil edilməsində mühasibat uçotu və maliyyə hesabatı, onların formalaşdırdığı və əks etdirdiyi informasiyalar vacib rol oynayır. Belə informasiyalar olmadan təşkilatın təsərrüfat-maliyyə fəaliyyəti üzərində şəffaf maliyyə nəzarətini təşkil etmək qeyri-mümkündür. Müasir dövrdə ölkəmizdə fəaliyyət göstərən publik hüquqi şəxslərin böyük əksəriyyəti yuxarıda göstərilən 1-ci qrupa aid edilən, yəni nizamnamələrində sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul olmaq hüququ nəzərdə tutulmayan publik hüquqi şəxslərdir. Burada söhbət bu qrupa aid edilən publik hüquqi şəxslərdən gedir və belə publik hüquqi şəxslərdə mühasibat uçotu Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyinin Kollegiyasının 2018-ci il 25 dekabr tarixli Q-13 nömrəli Qərarı ilə təsdiq edilmiş “İctimai Sektor üçün Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartlarına əsasən mühasibat uçotunun aparılması qaydaları” üzrə aparılır [4, s. 7]. Həmin qaydala-

rın bir hissəsində təşkilatın mühasibat uçotunun hesablar planı verilmişdir. Publik hüquqi şəxslərin təsərrüfat-maliyyə fəaliyyətində baş vermiş bütün əməliyyatlar öz iqtisadi məzmununa uyğun olaraq, burada verilmiş əsas sintetik hesabların və onların subhesablarının debetində və kreditində əks etdirilir.

Publik hüquqi şəxslərdə mühasibat uçotu və maliyyə hesabatı kommersiya tipli müəssisə və təşkilatlardan xeyli fərqlənir ki, bu da burada şəffaf maliyyə nəzarətinin daha çox əhəmiyyətə malik olmasından irəli gəlir. Burada təşkilatın idarəetmə məqsədləri üçün, eləcə də büdcə vəsaitlərinin sərf edilməsi üzərində şəffaf maliyyə nəzarətinin daha effektiv şəkildə formalaşdırılması üçün mühasibat hesabatı iki qrupa bölünür ki, bunlardan da birincisi maliyyə hesabatı, ikincisi isə idarəetmə hesabatıdır.

Publik hüquqi şəxslərdə mühasibat hesabatının hüquqi və qanunvericilik əsasları da kommersiya təşkilatlarından xeyli fərqlənir. Belə ki, kommersiya təşkilatlarında mühasibat hesabatının hüquqi və qanunvericilik əsasları “Mühasibat uçotu haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanunu və bu Qanun əsasında müəyyən edilmiş müvafiq mühasibat uçotu standartları ilə məhdudlaşdırıldığı halda, publik hüquqi şəxslərdə buraya bunlardan başqa, “Büdcə sistemi haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanunu, Azərbaycan Respublikasının illik dövlət büdcəsi haqqında qanunları və büdcə sisteminin idarəedilməsinə aid olan digər normativ-hüquqi aktlar da daxildir. Bunların nəticəsində isə publik hüquqi şəxslərdə mühasibat hesabatının məzmunu, əhatə dairəsi və informasiya tutumluluğu kommersiya təşkilatlarındakına nisbətən daha geniş olur.

Bundan əvvəl büdcə təşkilatlarında mühasibat uçotunun təkmilləşdirilməsinə dair aparılmış tədqiqat işində “Mühasibat uçotu haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanununun büdcə təşkilatlarına aid olan 14-cü maddəsinin 3-cü bəndinin məzmununda dəyişiklik edilməsinə dair tövsiyə formalaşdırılmış və həmin bəndin tərəfimizdən təklif edilən məzmunu aşağıdakı redaksiyada verilməsi məqsədəuyğun hesab edilmişdir:

*“14.3. Büdcə təşkilatları və büdcədən kənar dövlət fondlarının bu qanuna uyğun olaraq təqdim etdikləri maliyyə hesabatları “Büdcə sistemi haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanunu, Azərbaycan Respublikasının illik dövlət büdcəsi haqqında qanunları və büdcə sisteminə aid olan digər müvafiq normativ-hüquqi aktlar əsasında tələb olunan hesabatları əvəz etmir, onlara əlavə edilir”. [2, s. 12]*

Tədqiq edilən məsələlərdən aydın olur ki, publik hüquqi şəxslərdə mühasibat hesabatı 2 qrupa-mühasibat-maliyyə hesabatı və mühasibat-idarəetmə hesabatı qruplarına bölünməklə, hər iki hesabat qrupuna aid olan mühasibat hesabatları ilk növbədə “Mühasibat uçotu haqqında” Azərbaycan Respublikası Qanununun tələbləri ilə tənzimlənir. Daha sonrakı mərhələdə isə mühasibat-maliyyə hesabatı İctimai Sektor üçün Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartları ilə, mühasibat-idarəetmə hesabatı isə “Büdcə sistemi haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanunu, Azərbaycan Respublikasının illik dövlət büdcəsi haqqında qanunları və büdcə sisteminə aid olan digər müvafiq normativ-hüquqi aktlar əsasında tənzimlənir.

### **Publik hüquqi şəxslərdə mühasibat uçotunun təşkili və inkişafı məsələləri**

Publik hüquqi şəxslərdə mühasibat uçotu və maliyyə hesabatı, idarəetmə hesabatı və xəzinədarlıq sistemi (xəzinə uçotu ilə birlikdə) təşkilatın təsərrüfat-maliyyə fəaliyyəti üzərində dövlət tərəfindən təşkil edilən şəffaf maliyyə nəzarəti sisteminin atributları, onun tərkib hissələridir ki, bunlar da müasir dövrdə vahid bir informasiya sistemini formalaşdırırlar.

Müasir dövrdə ölkəmizdə həm publik hüquqi şəxslər, həm də kommersiya tipli müəssisə və təşkilatlar üçün maliyyə hesabatının təqdim edilməsinin elektron sistemi mövcuddur. Bununla yanaşı, mühasibat uçotunun aparılmasında kompüter mühasibatı proqramlarından da istifadə edilir. Publik hüquqi şəxslərdə belə proqramlardan biri olan “Günəş” proqramından istifadə edilir. Lakin “on-line” elektron maliyyə hesabatı sistemi ilə elektron kompüter mühasibatı sistemi arasında elektron informasiya mübadiləsi yoxdur. Aparılan araşdırmalar nəticəsində məlum olur ki, kompüter mühasibatı proqramları təşkilatda elektron mühasibat uçotu sisteminin yaradılmasını, uçot informasiyalarının analitik işlənməsi proseslərinin avtomatlaşdırılmasını və bunların nəticəsi

olaraq, təşkilatın maliyyə hesabatı və idarəetmə hesabatı formalarının elektron rejimdə tərtib olunmasını təmin edir, lakin bu hesabat formalarının elektron rejimdə Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyinin rəsmi saytında mövcud olan elektron maliyyə hesabatı sisteminə daxil edilməsi funksiyasına malik deyildir. Qeyd etmək lazımdır ki, gələcəkdə haqqında sözügedən elektron maliyyə hesabatı sisteminin ölkə üzrə fəaliyyət göstərən vahid elektron hökumət portalına birləşdirilməsi məqsədəuyğundur. Bu məsələ başqa bir tədqiqatın obyektinə olduğuna görə burada onun ətraflı şərh edilməsi məqsədəuyğun hesab olunmur. Yaxşı olar ki, hal-hazırda müəssisə və təşkilatlarda istifadə edilməkdə olan kompüter mühasibatı proqramları və Maliyyə Nazirliyinin rəsmi saytında yerləşdirilmiş elektron maliyyə hesabatı xidmətinin informasiya əlaqələri elə təkmilləşdirilsin ki, müəssisə və təşkilatın kompüter mühasibatı proqramında hazırlanmış elektron maliyyə hesabatı və idarəetmə hesabatı formalarını birbaşa transfert rejimində Maliyyə Nazirliyinin elektron maliyyə hesabatı xidmətinə ötürmək mümkün olsun. Burada publik hüquqi şəxslər üçün elə şərait yaradılmalıdır ki, onlar kommersiya təşkilatlarından fərqli olaraq, təcürə maliyyə hesabatı formalarını deyil, eyni zamanda idarəetmə hesabatı formalarını da sözügedən elektron maliyyə hesabatı sisteminə daxil edə bilsinlər. Bunların həyata keçirilməsi üçün həm müəssisə və təşkilatlarda hal-hazırda istifadə edilməkdə olan kompüter mühasibatı proqramlarında, həm də Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyinin rəsmi saytında mövcud olan elektron maliyyə hesabatı sisteminə müəyyən qarşılıqlı təkmilləşdirmə işlərinin aparılması məqsədəuyğun hesab edilir.

Publik hüquqi şəxslərdə mühasibat uçotu informasiyalarının maliyyə hesabatının tələblərinə optimal şəkildə uyğunluğunu təmin etmək məqsədi ilə hal-hazırda mövcud olan Hesablar Planında verilmiş bir sıra sintetik hesablara aid subhesabların müəyyən edilməsi əsaslandırılmışdır. Təşkilatda mühasibat uçotunun mühüm bir sahəsi olan malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditor borclarının uçotunun təkmilləşdirilməsi üçün 301№-li “Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditor borcları” hesabına və 401№-li “Malsatan və podratçılara uzunmüddətli kreditor borcları” hesabına aid lazımi subhesablar təyin edilmişdir [6, s. 39]. Burada hər bir publik hüquqi şəxslərdə özünün təsərrüfat-maliyyə fəaliyyətinin xarakterik xüsusiyyətlərinə uyğun olan işçi hesabat planının yaradılması mexanizmi işlənərək, onun mühasibat uçotu informasiyalarının optimal işlənməsi məqsədilə tətbiq edilməsi təklif edilir.

Bütün müəssisə və təşkilatlarda olduğu kimi, publik hüquqi şəxslərdə də müasir dövrdə kompüter mühasibatının daha kütləvi şəkildə tətbiq edildiyini nəzərə alaraq tədqiqat işində təklif edilir ki, Azərbaycan Respublikasının Maliyyə Nazirliyi Kollegiyasının 09 fevral 2012-ci il tarixli Q-02 sayılı Qərarı ilə təsdiq edilmiş və müasir dövrdə ölkəmizdə mövcud olan bütün büdcə təşkilatlarında icra edilən “Dövlət büdcəsindən maliyyələşən təşkilatlarda İctimai Sektor üçün Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartlarına uyğun olaraq mühasibat uçotunun təşkili və aparılmasına dair Təlimatın” 7.16-cı bəndində [5, s. 18] verilmiş uçot kitablarının tərtibatının ümumi qaydalarına belə bir əlavə edilməsini tövsiyə edirik: *“Uçot kitabları kompüterlə tərtib edilən zaman səhifələrin çap edilərək, hesabat ilinin sonunda kitab şəklində tikilməsi, onun səhifələrinin nömrələnməsi, imzalanması və möhürlənərək, mühasibat arxivinə verilməsi zəruridir.”*

Bizim fikrimizcə, təlimatda bu məzmununda müddəanın verilməsi kompüter mühasibatının tətbiq edildiyi müəssisə və təşkilatlarda uçot informasiyalarının daha etibarlı şəkildə qorunub saxlanması təmin edər və müxtəlif səbəblərdən meydana çıxan informasiya itkilərinin qarşısını ala bilər.

Publik hüquqi şəxslərdə tərtib edilən və maliyyə hesabatının əsas forması hesab olunan “Maliyyə vəziyyəti haqqında hesabat”, eləcə də iki əsas idarəetmə hesabatı formaları olan “Xərclər smetasının icrası balansı” və “İdarələrin (müəssisə və təşkilatların) xərclər smetasının icrası haqqında hesabat” formasında verilən informasiyalar arasındakı əlaqələrin təhlil edilməsi göstərir ki, həmin hesabat formalarında bir-birinə oxşar olan və bir çox hallarda biri-digərini təkrar edən informasiyalar əks olunur. Tədqiqat işində verilmiş bu 3 hesabat forması arasında mövcud olan informasiya əlaqələrinə dair analitik təhlil materiallarından belə bir nəticə çıxartmaq olar ki, “Maliyyə vəziyyəti haqqında hesabat” formasında əks olunan informasiyalar öz məzmunu və mahiyətini

yəti etibarını ilə “Xərclər smetasının icrası balansı” adlanan hesabat formasında əks olunan informasiyaların “Maliyyə hesabatlarının təqdimatı” adlı İctimai Sektor üçün 1№-li Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartının tələblərinə uyğun şəkildə transformasiyası əsasında yenidən işlənmiş və yenidən qruplaşdırılmış nümunəsindən ibarətdir. “Xərclər smetasının icrası balansı” adlı hesabat formasında əks olunmuş informasiyalar publik hüquqi şəxslərdə smeta üzrə xərclərin idarə olunması və ona mühasibat nəzarətinin təşkil edilməsi məqsədlərinə xidmət göstərir. Bununla yanaşı, “Maliyyə hesabatlarının təqdimatı” adlı İctimai Sektor üçün 1№-li Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartının tələblərinə uyğun tərtib edilən “Maliyyə vəziyyəti haqqında hesabat” formasında əks olunan informasiyalar “İdarələrin (müəssisə və təşkilatların) xərclər smetasının icrası haqqında hesabat” formasında əks etdirilən informasiyalarla birgə şəkildə istifadə edildikdə publik hüquqi şəxslərdə baş vermiş bütün təsərrüfat əməliyyatlarının uçotda düzgün əks etdirilməsi, smeta üzrə xərclərin uçota alınması, idarə olunması, ona mühasibat, auditor, menecer və rəhbər orqanlar tərəfindən maliyyə və icra nəzarətinin təşkil edilməsinə dair bütün funksiyaları zəruri informasiyalarla tam təmin edir [3, s. 34-35]. Ona görə də, bizim fikrimizcə, publik hüquqi şəxslərdə beynəlxalq mühasibat uçotu standartlarının tətbiq edildiyi müasir şəraitdə “Xərclər smetasının icrası balansı” adlanan hesabat formasına heç bir ehtiyac yoxdur və biz onun bir hesabat forması kimi ləğv edilməsini təklif edirik [8, s.127].

Maliyyə hesabatının informasiyaları təşkilatın təsərrüfat fəaliyyəti prosesində baş vermiş bütün təsərrüfat əməliyyatlarına dair ilkin informasiyaların mühasibat qaydasında işlənməsi və uçot registrlərində qruplaşdırılaraq, sistemləşdirilməsi nəticəsində formalaşdırılır. Kommersiya təşkilatlarından fərqli olaraq, publik hüquqi şəxslərdə Maliyyə Nazirliyinin müvafiq qaydaları ilə tənzimlənən memorial-order formasının uçot registrlərinin tətbiq edilməsi tövsiyə edilir.

Uçot registrlərinin Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyi Kollegiyasının 18 yanvar 2016-cı il tarixli, Q-02 sayılı Qərarı ilə təsdiq edilmiş “Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarına uyğun olaraq memorial order forması əsasında sintetik uçotun aparılması Qaydası” adlanan təlimatında göstərilən ardıcılığının araşdırılması nəticəsində məlum olur ki, həmin təlimatın təkmilləşdirilməsinə ciddi ehtiyac vardır [7].

Əvvəla, bu sənədin adında müəyyən düzəlişin edilməsi məqsədəuyğundur. Bizim fikrimizcə, mühasibat uçotunun təşkili və aparılması qaydalarına həsr edilmiş bu təlimat sənədinin adının “Mühasibat uçotunu Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarına uyğun təşkil edən təşkilatlarda sintetik uçotun memorial order forması əsasında aparılması Qaydaları” kimi qəbul edilməsi məqsədəuyğundur.

İkincisi, müasir dövrdə mühasibat uçotunun tənzimlənməsi sahəsində qəbul edilmiş bir çox hüquqi və normativ sənədlərdə olduğu kimi, bu təlimat sənədində də dil və üslub nöqsanları vardır.

Üçüncüsü isə təlimat sənədində mahiyyət etibarını ilə mühasibat uçotu elmində tarixən formalaşmış olan terminologiya prinsiplərinə zidd məqamlar da vardır. Məsələn, bizim fikrimizcə, təlimatda “dövriyyə balansı” ifadəsi əvəzinə “dövriyyə cədvəli” ifadəsi göstərilməlidir. Belə ki, dövriyyə balansı Amerika uçot sistemində xas olan uçot registridir. Azərbaycanda isə tarixən dövriyyə cədvəli formalaşmışdır. Təlimatda “dövriyyə balansı” adı ilə təqdim edilən uçot registri isə mahiyyət etibarını ilə balans deyil, adi dövriyyə cədvəlindən ibarətdir. Balansla dövriyyə cədvəli arasında ciddi fərqlərin olması isə heç bir mübahisə obyektinə ola bilməz.

Maliyyə hesabatı formalarında informasiyaların əks etdirilməsi prinsiplərinin araşdırılması nəticəsində həmin prinsiplərin yığcam və anlaşıqlı formada şərh edilməsi ilə yanaşı, eyni zamanda ayrı-ayrı prinsiplər arasında mövcud olan qarşılıqlı əlaqələr aşkar edilmişdir. Həmin prinsiplər Maliyyə Hesabatının Beynəlxalq Standartlarının müddəalarına əsaslanmaqla, konseptual çərçivə müddəalarının tələblərinə uyğun şəkildə mühasibat uçotunun aparılmasını, uçot informasiyalarının işlənməsini və maliyyə hesabatı informasiyalarının formalaşdırılaraq, onların müvafiq hesabat formalarında əks etdirilməsi və istifadəçilərin optimal tələblərinə uyğun şəkildə təqdim edilməsi məsələlərini elmi cəhətdən əsaslandırılmış şəkildə istiqamətləndirir.

**Publik hüquqi şəxslərdə elektron mühasibat uçotunun inkişafı**

Publik hüquqi şəxslərdə elektron mühasibat uçotunun və elektron maliyyə hesabatının mövcud vəziyyətinin araşdırılması nəticəsində məlum olur ki, mühasibat uçotu informasiyalarının işlənməsinin kompüter texnologiyasına əsaslanan müasir büdcə-maliyyə nəzarəti sistemi dövlət büdcəsindən maliyyələşdirilən bütün müəssisə, idarə və təşkilatlar üzrə smetaların işlənilib hazırlanmasından başlanmış, onların yerlərdə icra edilməsində mövcud olan bütün prosesləri, eləcə də onların icrasına dair hesabatların tərtib edilməsini, istifadəyə yararlı olan elektron formatda müvafiq təşkilatlara çatdırılmasını və onların baş idarələrdə icmallaşdırılaraq, dövlət büdcəsinin icrası üçün lazımi informasiyaların formalaşdırılmasını təmin etməlidir. Hal-hazırda Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyinin “www.maliyye.gov.az” saytında büdcə təşkilatları üçün təqdim edilən elektron maliyyə hesabatının “on-layn” rejimdə elektron formatda təqdimatı maliyyə nəzarətinin elektron təminatını qismən formalaşdırır. Bizim fikrimizcə, həmin təminatın tam formalaşdırılması üçün publik hüquqi şəxslərdə elektron mühasibat uçotu sisteminin hərtərəfli tətbiqinə nail olmaq lazımdır [9, s.148].

Elektron mühasibat uçotu sisteminin həm publik hüquqi şəxslərdə, həm də yerli xəzinədarlıq orqanlarında qarşılıqlı tətbiq edilməsi xəzinədarlıq orqanı tərəfindən publik hüquqi şəxslərin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyəti üzərində operativ maliyyə nəzarətinin təşkil edilməsinə də şərait yaradır. Bunun üçün publik hüquqi şəxslər ilə yerli xəzinədarlıq orqanı arasında qarşılıqlı fəaliyyət göstərən elektron mühasibat uçotu sisteminin mövcud olması vacibdir. Elektron mühasibat uçotu sistemi yerli xəzinədarlıq orqanı ilə publik hüquqi şəxslər arasında sənəd və informasiya mübadiləsini təmin etməklə, eyni zamanda təşkilatın xərclər smetasının icra edilməsi funksiyalarının qarşılıqlı operativ razılaşdırılması proseslərinin yerinə yetirilməsini asanlaşdırır.

Bizim fikrimizcə, publik hüquqi şəxslərdə elektron mühasibat uçotu sisteminin formalaşdırılması və xəzinədarlıq orqanları tərəfindən elektron maliyyə nəzarəti sisteminin yaradılması üçün hər iki qurumda, yəni həm publik hüquqi şəxslərdə, həm də xəzinədarlıq orqanlarında “Günəş” mühasibat uçotu proqramları paketinin tətbiq edilməsi məqsədəuyğundur.

Elektron mühasibat uçotu, maliyyə hesabatı və xəzinədarlıq orqanları tərəfindən icra edilən maliyyə nəzarətinin müasir vəziyyətinin araşdırılması nəticəsində belə bir fikir formalaşdı ki, hal-hazırda publik hüquqi şəxslərdə və xəzinədarlıq orqanlarında operativ maliyyə nəzarətinin qurulması üçün zəruri olan vahid proqram təminatına malik olan elektron sistem yoxdur. Publik hüquqi şəxslərdə mühasibat uçotu sisteminin kompüter texnologiyasının tətbiq edilməsi istiqamətində xeyli işlərin görülməsinə baxmayaraq, bu işlər elektron mühasibat uçotu və maliyyə hesabatının vahid sisteminin yaradılması ilə nəticələnməmişdir ki, bu da həmin işlərin növbəti mərhələsi olaraq, elektron maliyyə nəzarətinin formalaşdırılmasına öz mənfi təsirini göstərir. Ona görə də tədqiqat işində publik hüquqi şəxslərdə elektron mühasibat uçotunun qurulması, onun davamı olaraq maliyyə hesabatının tərtib edilməsi və aidiyyəti orqanlara təqdim edilməsinin elektron sisteminin təkmilləşdirilməsi və xəzinədarlıq orqanlarında elektron maliyyə nəzarətinin formalaşdırılmasını təmin edən birgə informasiya sisteminin qurulması məsələləri “Günəş” mühasibat uçotu proqramları paketinin tətbiq edilməsi ilə paralel şəkildə araşdırılmışdır [8, s. 147]. Bu proqramın həm publik hüquqi şəxslərdə, həm də xəzinədarlıq orqanlarında paralel şəkildə tətbiq edilməsi burada elektron mühasibat uçotu sisteminin təşkil edilməsinə, bu əsasda elektron maliyyə hesabatı formalarının tam avtomatlaşdırılmış səviyyədə işlənərək, onların yuxarı təşkilatlara “on-layn” rejimində təqdim edilməsinə və cari elektron maliyyə sənədlərinin zəruri proseduralar çərçivəsində yerli xəzinədarlıq orqanına anoloji qaydada çatdırılaraq, onlardan alternativ cavab informasiyalarının qəbul edilməsinə şərait yaradır.

**Nəticə**

Beləliklə, müasir dövrdə ölkəmizdə fəaliyyət göstərən publik hüquqi şəxslərin böyük əksəriyyəti ictimaiyyət üçün açıq olan büdcə təşkilatları olub, ölkənin sosial-ictimai və həmçinin də iqtisadi inkişafında mühüm əhəmiyyətə malik olan yeni tipli təşkilatlardır. Onların iqtisadi mahiyyəti,

hüquqi və təşkilati prinsipləri “Publik hüquqi şəxslər haqqında” Azərbaycan Respublikası Qanununun müddələrinə əsaslanmaqla, maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin uçotu, eləcə də maliyyə hesabatının tərtibatı məsələləri “Mühasibat uçotu haqqında” Azərbaycan Respublikası Qanunu və ona əsasən qəbul edilmiş beynəlxalq mühasibat uçotu standartları, Maliyyə Nazirliyinin təsdiq etdiyi müvafiq uçot qaydaları və təlimatların tələbləri ilə tənzimlənir. Publik hüquqi şəxslərdə mühasibat uçotunu və maliyyə hesabatlarını tənzimləyən bu hüquqi və normativ sənədlərin məzmunlarının araşdırılmasına əsaslanaraq: a) hər bir publik hüquqi şəxsə özünün təsərrüfat-maliyyə fəaliyyətinin xarakterik xüsusiyyətlərinə uyğun olan işçi hesablar planının yaradılması; b) uçot kitablarının tərtibatı qaydalarına müəyyən edilmiş məzmunu uyğun əlavə edilməsi; c) məqalədə sözügedən təlimatda “dövriyyə balansı” ifadəsi əvəzinə “dövriyyə cədvəli” ifadəsinin göstərilməli olduğu və d) publik hüquqi şəxslərdə beynəlxalq mühasibat uçotu standartlarının tətbiq edildiyi müasir şəraitdə “Xərclər smetasının icrası balansı” adlanan hesabat formasının ləğv edilməsi təklifləri irəli sürülmüşdür. Bununla yanaşı, publik hüquqi şəxslərdə elektron mühasibat uçotunun tətbiqinin mövcud vəziyyəti araşdırılmış, həm publik hüquqi şəxslərdə, həm də yerli xəzinədarlıq orqanlarında qarşılıqlı fəaliyyət göstərən elektron mühasibat uçotu sisteminin formalaşdırılmasının vacibliyi göstərilərək, burada “Günəş” mühasibat uçotu proqramları paketinin tətbiq edilməsi imkanları göstərilmişdir.

#### **ƏDƏBİYYAT**

1. “Publik hüquqi şəxslər haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanunu. Bakı, 29 dekabr 2015-ci il.
2. “Mühasibat uçotu haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanunu. Bakı, 4 may 2018-ci il.
3. “Maliyyə hesabatlarının təqdimatı” adlı İctimai Sektor üçün 1№-li Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartı. [www.maliyye.gov.az](http://www.maliyye.gov.az), 2021.
4. İctimai Sektor üçün Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartlarına əsasən mühasibat uçotunun aparılması qaydaları. Bakı, Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyi Kollegiyasının Qərarı, 25 dekabr 2018-ci il.
5. Dövlət büdcəsindən maliyyələşən təşkilatlarda İctimai Sektor üçün Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartlarına uyğun olaraq mühasibat uçotunun təşkili və aparılmasına dair Təlimat. Bakı, Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyi Kollegiyasının Qərarı, 09 fevral 2012-ci il.
6. Azərbaycan Respublikasının Vahid Büdcə Təsnifatına uyğun olaraq büdcə xərclərinin iqtisadi təsnifatı üzrə ayrılmış vəsaitlərin istifadəsinin İctimai Sektor üçün Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartlarına əsasən maliyyə hesabatlarını tərtib edən dövlət büdcəsindən maliyyələşən təşkilatlar üçün Hesablar Planının müvafiq hesablarında və subhesablarında əks etdirilməsi qaydası. Bakı, Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyi Kollegiyasının Qərarı, 10 mart 2020-ci il.
7. Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarına uyğun olaraq memorial order forması əsasında sintetik uçotun aparılması Qaydası. Bakı, Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyi Kollegiyasının Qərarı, 18 yanvar 2016-cı il.
8. Orucov V.C. Büdcə təşkilatlarında xərclər smetasının icrası balansı və maliyyə vəziyyəti haqqında hesabat arasında mövcud olan informasiya əlaqələrinin xarakterik xüsusiyyətləri. Kənd Təsərrüfatının İqtisadiyyatı Elmi-Tədqiqat İnstitutunun elmi əsərləri №2-2017. s.122-129.
9. Orucov V.C. Improving the financial reporting of budgetary organizations of Azerbaijan. Україна, Київський національний торговельно-економічний університет. Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право, №1, 2018, с.141-149.

*Васиф Джангир оглы Оруджев  
докторант Азербайджанского  
Государственного Аграрного Университета*

### **Вопросы организации и развития бухгалтерского учета в публичных юридических лицах**

#### *Резюме*

**Целью исследования** является изучение экономической сущности, правовых и организационных принципов деятельности публичных юридических лиц в современное время, бухгалтерского учета их финансово-хозяйственной деятельности и составления финансовой отчетности, и на этой основе внести предложения по совершенствованию бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

**Методология исследования** - основывается на законах Азербайджанской Республики об организации и регулировании бухгалтерского учета в публичных юридических лицах, международных стандартах бухгалтерского учета и финансовой отчетности, соответствующих решениях и инструкциях Министерства финансов, а также правилах бухгалтерского учета, текущее состояние бухгалтерского учета и на основании подготовки предложений по его развитию.

**Важность применения исследования** - Применение предложений и рекомендаций в статье в публичных юридических лицах окажет положительное влияние на будущее развитие бухгалтерского учета, а внедрение электронного учета усилит систему бюджетного и финансового контроля и повысит ее эффективность. Взаимное применение электронной системы бухгалтерского учета как в публичных юридических лицах, так и в местных органах казначейства улучшит качество документооборота и обмена информацией между ними, значительно сократит время, затрачиваемое на это, обеспечит экономию, а также будет способствовать осуществлению процессов координации взаимных оперативных согласований функции исполнения сметы расходов организации.

**Оригинальность и научная новизна исследования** обусловлены тем, что впервые организация бухгалтерского учета в публичных юридических лицах изучается в контексте современной правовой базы и требований международных стандартов и выдвигаются предложения по современным вопросам развития бухгалтерского учета.

**Результаты исследования** - Подавляющее большинство публичных юридических лиц, действующих в нашей стране в настоящее время, являются открытыми для общественности бюджетными организациями и организацией нового типа, имеющей важное значение для социально-экономического развития страны. На основании изучения их экономической сущности, правовых и организационных принципов, а также ведения бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности, а также подготовки финансовой отчетности были внесены соответствующие предложения, исследовано текущее состояние электронного учета в публичных юридических лицах. Показаны возможности применения пакета бухгалтерских программ “Гюнеш” в формировании электронной системы бухгалтерского учета, взаимодействующей как в публичных юридических лицах, так и в местных органах казначейства.

**Ключевые слова:** *публичные юридические лица, электронный учет, электронная финансовая отчетность.*



*Vasif Chahangir Orucov*  
*doctorant of Azerbaijan State University of Agriculture*

### **Issues of organization and development of accounting in public legal entities**

#### *Summary*

**The purpose** of the study is to study the economic nature, legal and organizational principles of public legal entities in modern times, accounting for financial and economic activities and the preparation of financial statements, and on this basis to make proposals to improve accounting and financial reporting.

**Research methodology** - based on the laws of the Republic of Azerbaijan on the organization and regulation of accounting in public legal entities, international accounting and financial reporting standards, relevant decisions and instructions of the Ministry of Finance, as well as the rules of accounting, the current state of accounting and on the basis of the preparation of proposals for its development.

**Importance of the research** - The application of the proposals and recommendations in the article in public legal entities will have a positive impact on the future development of accounting, and the implementation of electronic accounting will strengthen the budget and financial control system and increase efficiency. Mutual application of electronic accounting system in both public legal entities and local treasury bodies will improve the quality of document and information exchange between them, significantly reduce the time spent on it, save money, as well as mutually operational functions of the organization's cost estimates. will facilitate the implementation of coordination processes.

**The originality and scientific novelty** of the research is due to the fact that for the first time the organization of accounting in public legal entities is studied in the context of the requirements of modern regulatory framework and international standards and put forward proposals on modern issues of its development.

**The results of the study** - The vast majority of public legal entities operating in our country in modern times are budget organizations open to the public, a new type of organization that is important for the socio-economic and economic development of the country. Based on the study of their economic nature, legal and organizational principles, as well as accounting of financial and economic activities, as well as the preparation of financial statements, relevant proposals were made, the current state of electronic accounting in public legal entities was investigated. Possibilities of application of “Gunesh” package of accounting programs in the formation of interactive electronic accounting system in the bodies are shown.

**Key words:** *public legal entities, electronic accounting, electronic financial reporting.*