

Azərbaycan Respublikası Təhsil Nazirliyi

Azərbaycan Dövlət İqtisad Universiteti

Magistratura Mərkəzi

Əlyazması hüququnda

Ülviyyə Əlsahib qızı Məmmədovanın

"Müəssisənin gəlir və xərclərinin uçotunun təkmilləşdirilməsi"

Mövzusunda

MAGİSTR DİSSERTASIYASI

İxtisasın şifri və adı: İİM010002 "Mühasibat uçotu və Audit"

Elmi rəhbər: i.e.n., dos. M. C. Hacıyeva

Magistr proqramının rəhbəri: i.e.n., dos. Ə.N. Daşdəmirov

Kafedra müdiri: i.e.n., prof. S. M. Səbzəliyev

BAKİ-2015

Mündəricat

İşin ümumi xarakteristikası.....3-12

I Fəsil. Müəssisənin gəlir və xərclərinin mahiyyəti,

təsnifatı və tanınması xüsusiyyətləri.....13-27

1.1 İdarəetmə qərarlarının qəbulu üçün xərclərin mahiyyəti və təsnifatı.....13-20

1.2 Müəssisənin gəlir və xərclərinin tanınması qaydaları.....21-27

II Fəsil. Xərclərin uçotu və məhsulların maya

dəyərinin kalkulyasiyası metodları.....28- 60

2.1 Xərclərin sifariş metodu ilə uçotu xüsusiyyətləri..... 28-32

2.2 Xərclərin proseslər üzrə uçotu metodunun xüsusiyyətləri.....32-38

2.3 Kompleks xərclərin bölüşdürülməsinin mövcud
metodları və onların təkmilləşdirilməsi istiqamətləri.....38-42

2.4 Tam və dəyişən xərclər üzrə məhsulların maya dəyərinin
kalkulyasiyası metodları.....42-49

2.5 Xərclərin uçotunun funksional metodu.....50-61

III Fəsil. Beynəlxalq və Milli Mühasibat Uçotu Standartları

əsasında gəlirlərin uçotda əks etdirilməsi xüsusiyyətləri.....62-76

3.1 Malların satışından və xidmətlərin göstərilməsindən alınan
gəlirlərin sintetik və analitik uçotu.....62-66

3.2 Faizlərdən, royalti və dividendlərdən yaranan gəlirlərin
sintetik və analitik uçotu.....66-71

3.3 Gəlirlərin hesabatda təqdim edilməsi və açıqlanmasının
mövcud vəziyyəti və təkmilləşdirilməsi imkanları.....71-76

Nəticə.....77-79

Ədəbiyyat siyahısı.....80-83

İşin ümumi xarakteristikası

Mövzunun aktuallığı. Müəssisədə gəlirlərin və xərclərinin uçotunun təkmilləşdirilməsi yönündə müasir zamanın tələblərinə uyğun olaraq bir sıra işlər aparılır. Keçmiş sözü gedən metodların zamanla öz funksiyasını yerinə yetirə bilməməsi, aktuallığını itirməsi, dünyada yeni anlayışların və yeni fenomenlərin yaranması da yeni növ uçot prosedurlarının yaranmasına və inkişafına öz təsirini göstərməkdədir. Bu zaman müəssisənin fəaliyyət sahəsindən, istehsal etdiyi məhsullardan və ya xidmət növlərindən asılı olaraq hər bir müəssisəyə görə spesifik fərqliliklər də nəzərə çarpır. Sözü gedən dissertasiya işində qarşıya qoyulan suallar cavablandırılmışdır. Bu zaman xərclərin və gəlirlərin bir əlamətlərinin ayrıca təhlili aparılmış və bu spektorda məlumatlar verilmişdir.

Əgər gəlirlərin, pul vəsaitlərinin defisiti baş verərsə, bu özlüyündə çox böyük neqativ hallara gətirib çıxarır. Bu zaman bütövlükdə müəssisələr öz öhdəliklərini icra edə bilmirlər. Gəlirlərin müasir dövrdə aktuallığını araşdırmaq üçün onların çatışmadığı zaman hansı neqativ hallar yaratmasına diqqət yetirmək də lazımdır. Gəlirlərin çatışmaması özünü aşağıdakı hallarda göstərir:

- Büdcə və malgöndərənlər qarşısında kreditor borclarının artması halları;
- Əmək haqqı və ödənişlərdəki gecikmə halları;
- Bank kreditləri üzrə gecikdirilmiş borcların xüsusi çəkisinin artması;
- Firma və şirkətlərin likvidliyinin aşağı düşməsi və s. bu kimi hallar.

Gəlirlərin çatışmazlığı səbəbləri bunlardır:

- ✓ İstehlakçıların və alıcıların tam və ya qismən itirilməsi;
- ✓ Zəif maliyyə planlaşdırılması;
- ✓ Xərclər üzərində zəif nəzarətin olması;
- ✓ Kadrların ixtisasının aşağı səviyyədə olması;
- ✓ İnflyasiya təzyiqinin olması;
- ✓ Vergi təzyiqlərinin olması;

- ✓ Rəqabət aparma qabiliyyətinin aşağı səviyyədə olması və ya zəifliyi və s. səbəblər.

İstehsal prosesinin başlanması və davam etdirilməsi məqsədilə iqtisadi resursların mövcudluğu və vəhdətinin təmin edilməsi gəlirləri və iqtisadi resurslar anlayışını meydana gətirir.

Gəlir anlayışının müasir dövrdə aktual bir sahə kimi öyrənilməsi səbəblərindən biri də onun qiymət amilidir. Gəlirin qiymət amili, onun sabit maliyyə və yetgin gəlirin formalaşması sisteminin qiymət səviyyəsi ilə şərtlənməsidir. Qiymət sistemi, bu amilin səviyyəsindən asılı olaraq gəlirlərin məhdudlaşdırıcı və ya artımı amili rolunu oynaya bilər. Bunun əsas səbəbi ayrı-ayrı məhsullara olan tələbatın, onun qiymətindən asılı olmasıdır. Bu asılılıq tələbin funksiyası adlandırılır. Sözü gedən bu asılılıq repressiya metodu ilə "qiymət satış həcmi" qaydasında proqnozlaşdırılır. Beləliklə də, qiymət və müəssisələrin gəlirləri, mənfəəti arasındakı əlaqə özünü əsasən aşağıdakı istiqamətdə əks etdirir:

- a) Qiymətlə rentabellik arasındakı əlaqə;
- b) Tələbi stimullaşdırma;
- c) Qiymət, rəqabət strategiyası baxımından;
- d) Xərclər, xərclərin geri qaytarılması, zərərli və zərərsiz istehsal baxımından;
- e) Qiymət və istehsal həcmindən asılı olaraq.

Xərclərin öyrənilməsinə nəzər yetirdikdə isə aparılmış intensiv araşdırmalardan savayı, müəssisələrin xərclərinin uçotu zamanı xüsusi olaraq xarakteristikaların qeyd olunmaması, uçotun analitik xüsusiyyətləri və sözü gedən uçotun operativliyinin yüksəldilməsi istiqamətinin zəif araşdırılması onun müasir dövrdə inkişafı yönündə öyrənilməsini aktual edir.

Problemin öyrənilmə vəziyyəti. Müəssisədə gəlirlərin və xərclərin öyrənilməsi müəssisənin inkişafını təmin edən əsas amillərdəndir. Məhz bu problemin öyrənilməsi onun inkişafına birbaşa təkan yaratmaqla uzun müddətli fəaliyyətini təmin edir. Bu zaman bir sıra xüsusiyyətlərə diqqət yetirilməlidir. Bu xüsusiyyətlərdən biri müəssisənin fəaliyyət sahəsidir. Bildiyimiz kimi, müəssisələrin

fəaliyyət sahələrindən asılı olaraq onların gəlirlərinin və xərclərinin uçotu, onların öyrənilməsi, inkişaf etdirilməsi arasında əsaslı fərq yaranır. Müasir dövrdə bazar iqtisadiyyatında bu sahələrin inkişafına xüsusi diqqət yetirilməlidir. Çünki müəssisələrin istehsal etdiyi məhsullardan, göstərdiyi xidmətlərdən asılı olaraq onların gəlirlilik səviyyəsi və bu məhsulların istehsalına və xidmətlərin göstərilməsinə çəkilən xərclər də dəyişir. Buna səbəb kimi bazar iqtisadiyyatında tələb-təklif əyrisi, bazar qiymətlərindən, rəqabət şəraitindən asılılıq və s.-ni göstərmək olar.

Xərclərin uçotu mühasibat uçotunda ən vacib yerlərdən birini tutur. Xərclərin uçotunun aparılmasında əsas məqsəd bütün xərclərin ümumiləşdirilməsi, məhsul, iş və xidmətlərin maya dəyərinin hesablanmasıdır. Sözü gedən və qarşıya qoyulmuş bu problemin öyrənilməsi zamanı aşağıdakı vəzifələrin yerinə yetirilməsi əsas sayılır:

- ❖ Müəssisədə məhsul istehsalı, işlərin yerinə yetirilməsi və xidmətlərin göstərilməsi ilə əlaqədar bütün mövcud faktiki xərclərin, qeyri-istehsal xərclərinin ayrı-ayrı sahələrində baş vermiş itkilərinin tam və etibarlı şəkildə vaxtında uçot və hesabatda əks etdirilməsi;
- ❖ Materialların sərfiyyatı və əməyin səmərəliliyi nəzərə alınmaqla əvvəlcədən təyin olunmuş normalar əsasında müəssisənin istifadəsində olan material, əmək, maliyyə və s. resurslardan düzgün istifadə olunmasına nəzarətin olması;
- ❖ Bitməmiş istehsal qalığı, hesabat dövrləri, görülməmiş iş və xidmətlər üzrə istehsal xərclərinin əsaslandırılmış şəkildə bölüşdürülərək məhsul, iş və xidmətlərin maya dəyərinin dəqiq hesablanması;
- ❖ Gələcək dövrdə xərclərin hansı yöndə hərəkət edəcəyi barədə qiymətləndirmə aparıldığı zaman keçmiş dövrdə baş verən xərclərin dəyişmə tendensiyasının ortaya çıxarılması;
- ❖ Hər hansı bir məhsul növünün və ya kateqoriyasının istehsaldan çıxarılması, yaxud onun yeni növünün istehsalına başlanılması qərarlarının verilməsi, yeni texnologiyalardan istifadə olunmasının səmərəliliyinin hesablanması və s., digər bir sözlə desək - planlaşdırma;

- ❖ Faktiki və planlaşdırılmış xərclərin arasında fərqlərin meydana çıxarılması;
- ❖ Xərclərin hansı yöndə dəyişəcəyinin öyrənilməsi, maya dəyərinin həcminə təsir edən amillərin müəyyən olunması, xərclərin azaldılması yönündə ehtiyatların üzə çıxarılması - təhlil;
- ❖ Proseslərin idarə olunması yönündə qərar qəbulu prosesinin asanlaşdırılması məqsədilə fəaliyyət nəticələrinin qiymətləndirilməsi, digər şəkildə desək - nəzarət və tənzimləmə;
- ❖ Və təbii ki, məhsulun maya dəyərinin hesablanması.

Məhsul, iş və xidmətlərin texniki keyfiyyət nəzarətinin təşkili, xərclərin detallı formada analitik uçotunun aparılması şərtləri daxilində mümkün hesab olunur.

Əksər hallarda analitik uçot xərclərin yaranması yerlərinə əsasən konkret istehsalat, sex və sahələr üzrə reallaşdırılır.

Xərclərin uçotu zamanı aparılan bu formada istehsalat növləri sahələr, sexlər, və məhsul növləri xərclərin uçotunun obyektini təşkil edir.

Maya dəyəri kalkulyasiya olunmuş məhsullar üzrə xərcləri uçota alsaq, kalkulyasiya obyektləri və xərclərin uçot obyektləri üst-üstə düşmüş olar. Bu da əslində məhsulun maya dəyərinin hesablanması zamanı daha dəqiq olmağa imkan yaradır. Lakin xərclər kalkulyasiya obyektləri üzrə deyil, daha geniş spektrumda aparılırsa, onları məhsul növləri üzrə metodlara ayırmaq vacib sayılır.

Fəaliyyətə başlamış hər bir müəssisənin ilkin məqsədi gəlir əldə etmək olduğundan, onun öyrənilməsi müəssisələrdə əsas amillərdən biri hesab olunur.

Gəlirlərə nəzər yetirdiyimizdə onun öyrənilməsi də bir neçə əsasla ayrılır. Gəlirlərin ümumilikdə bir çox mənbələri, amilləri mövcuddur. Bu həm gəlir əmələgətirən mənbələrin və amillərin öz təbiəti ilə sıx bağlıdırsa, digər bir tərəfdən isə gəlirlərin tipləri özlüyündə təbiətlə şərtləşir.

Firmanın ümumi gəliri ilə onun satılmış məhsulunun dəyəri üst-üstə düşür. Lakin burada diqqət yetirilməlidir ki, ümumi gəlir xalis gəlir mənasına gəlmir. Bu zaman

ümumi gəlirdən əsas kapitalın amortizasiyasını, dövriyyə kapitalı ilə bağlı olan xərcləri çıxmaq vacibdir.

Sözü gedən problemin öyrənilmə zamanı bir sıra suallar meydana çıxır. Bunlara misal olaraq, əgər xərclər ümumi məhsulun tərkibindədirsə, bu zaman "gəlir" terminini buna aid etmək nə dərəcədə düzgün olardı? Və ya əgər bu istehsalçı üçün əsil gəlir hesab olunmursa, və onun bir hissəsinə təşkil edirsə, bu zaman vergiyə cəlb olunarkən ümumi dövriyyə hesablanıldığı zaman onun tam həcmi vergi obyektı olaraq qəbul etmək düzgün olardı? və s. bu kimi sualları göstərmək olar.

Göstərilmiş bu problemin öyrənilməsinə istərsə beynəlxalq, istərsə də Azərbaycanın bir çox alimləri yaxından təşəbbüs göstərmişlər. P.S. Bezrukix, X. Şvalbe, V.M. Paliy, V.Q. Makarov, P.N. Rıbalmen, K.P. Obolenski, E.S. Oqlobmen, V.A. Svobodin, A.F. Akesenenko, V.P. Vasilenko və s. MDB alimləri öz araşdırmalarında uçotun təkmilləşdirilməsinə, istehsal məsrəflərin uçotuna və s. dair qiymətli fikirlər bildirmişlər.

Sözü gedən mövzuya dair bir çox Azərbaycan alimləri - S.M. Səbzəliyev, Q.Ə. Abbasov, H.Ə. Cəfərli, N. M. İsmayılov, V.M. Quliyev, Q.R. Rzayev, S.Y. Müslümov, C.M. Yaqubov, C.B. Namazova öz fikirlərini bildirmişlər.

Tədqiqatın məqsəd və vəzifələri. Müəssisədə gəlirlərin və xərclərinin uçotunun təkmilləşdirilməsində əsas məqsəd sözü gedən bu anlayışların beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılmasıdır. Bunun üçün müasir bazar iqtisadiyyatında elmi cəhətdən əsaslandırılmış şəkildə uçot əməliyyatlarının həyata keçirilməsi vacib amildir. Bu zaman gəlirlərin və xərclərin təsnifatının müasirləşdirilməsiylə bağlı nəzəri və praktiki təkliflər sistemini formalaşdırmaq və həyata keçirmək lazımdır.

Sözü gedən dissertasiyada bir sıra yerinə yetiriləsi vəzifələr müəyyənəşdirilmişdir:

- Gəlirlərin və xərclərin beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılması səviyyəsinin öyrənilməsi;

- Xərclərin uçotunun funksional metodunun müasir dövrdə müəssisələrin uçot sistemində uyğunlaşdırılması imkanlarını araşdırmaq;
- Xərclərin sifariş metoduyla uçotunun aktuallığının araşdırılması və onun uçot xüsusiyyətlərinin müəyyən olunması;
- Gəlirlərin sintetik və analitik uçotunun xüsusiyyətlərinin öyrənilməsi;
- Qərbdə tətbiq edilən uçot siyasətinin öyrənilməsi.

Tədqiqatın obyekti. Sözü gedən gəlir və xərclərin tədqiqat obyekti kimi kommersiya müəssisələri seçilmişdir. Bu o deməkdir ki, müəssisələrdə gəlirlərin və xərclərin rolu, onların uçotda əks etdirilməsi qaydaları, Mühəsibat Uçotu Beynəlxalq Standartlarının müəssisə fəaliyyətinə təsiri, müəssisələrdə gəlirlərin artırılması, xərclərin azaldılması bu mövzuda özünün geniş əksini tapmışdır.

Müəssisələr tərəfindən tərib edilən "Mənfəət və zərərlər" haqqında hesabatdan fərqli olaraq standartlar layihəsi konseptual cəhətdən bütövlüklə başqa prinsiplər və meyarlar əsasında müvafiq adlı maliyyə hesabatında gəlirin MMUS-un tələblərinə uyğun olaraq təqdim edilməsini nəzərdə tutmuşdur.

Sözü gedən layihənin müvafiq göstərilmiş müddəalarına əsasən gəlirlər və xərclər sadəcə müəssisənin hesabına daxil olmuş və ya daxil olaraq iqtisadi səmərənin və zərərin mədaxilini özündə birləşdirir. Gəlirlərin və xərclərin qiymətləndirilməsi, malların satışı, xidmətlərin göstərilməsi üzrə konsepsiyalara da diqqət yetirmək lazımdır.

Tədqiqatın predmeti. Tədqiqatın predmetini gəlirlər və xərclərin beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılması, gəlirlərin və xərclərin uçotunun formalaşmasının nəzəri, praktiki və metodoloji problemlərinin həlli təşkil edir.

Gəlirlərin və xərclərin beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılmasını təmin etmək üçün bir sıra tədqiqat işləri aparılmaqdadır.

Respublikamızda iqtisadiyyatın hal-hazırki inkişaf mərhələsində xaricdən investisiya cəlbi və ölkədaxili sahibkarların daxili bazarda və xarici bazarda istehsal

etdikləri rəqabətli məhsullar vəzifəsi ilə mövqelərin möhkəmlənməsinə olan tələblər MHBS-ya uyğun olaraq maliyyə hesabatının hazırlanılması və təqdim edilməsinə aid islahatların həyata keçirilməsi vacib hal almışdır.

Son-icmal informasiyada təqdim edilmiş **"Gəlirlər üzrə"** kommersiya təşkilatları üçün MHBS-nin layihəsi Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartları Şurası tərəfindən işlənilmiş və təsdiq olunmuş **"Gəlir"** adlı 18 N-li Mühasibat Uçotu Beynəlxalq Standartına və **"Mühasibat uçotu haqqında"** Azərbaycan Respublikası qanuna uyğun olaraq işlənib hazırlanmışdır.

İctimai qurumlar və kiçik sahibkarlıq subyektləri istisna olmaq şərtlə müəssisə tərəfindən gəlirlərin və xərclərin "Mənfəət və zərərlər" haqqında hesabatda ardıcıl, etibarlı və şəffaf formada tanınmasının və ona bilavasitə aid edilən qeydlərin qiymətləndirilməsinin və açıqlanılmasının təşkil edilməsi əsas məqsədlərdən biridir.

Tədqiqatın informasiya bazası. Tədqiqatın informasiya bazasında Maliyyə Hesabatı Beynəlxalq Standartları, onların əsasında tərtib olunmuş Milli Mühasibat Uçotu Standartları, gəlirlər və xərclər barədə bir çox azərbaycanlı alimlərin dəyərli fikirlərindən, həmçinin bir sıra MDB alimlərinin bu yöndə tədqiqat işlərinin məlumatlarından geniş istifadə edilmişdir.

Bu dissertasiya işində həmçinin qərbdə aparılan uçot sistemində gəlirlərin və xərclərin necə uçota alınması və onların uçot sistemini necə təkmilləşdirilməsi yolunda apardıqları tədbirlərdən də söz açılmışdır.

Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartlarının tədqiqatın informasiya bazası kimi istifadə edilməsində əsas məqsəd gəlirin maliyyə hesabatlarının hazırlanması və təqdim edilməsi barədə konseptual əsaslarda hesabat ili ərzində iqtisadi səmərənin artması kimi müəyyənləşdirilməsidir. Bu standartın gəlirlərin uçotunun aparılmasında tutduğu mühüm mövqedir, çünki sözü gedən bu artım uçot dövründə **"Gəlir"** adlı 18 N-li Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartında aktivlərin daxil olması, yaxud onların sayının/həcmnin artması formasında, və yaxud əlavə qoyuluşlarla əlaqəli olmayan, səhmdarlar tərəfindən həyata keçirilən kapitalda artım ilə nəticələnmiş

öhdəliklərin azalması formasında baş verir. İngiliscədə tərcüməsi "revise translation" olaraq bilinir.

"Gəlirlər üzrə" kommersiya təşkilatları üçün 6 N-li MMUS-un aparılan tədqiqatda istifadə edilməsində əsas məqsəd isə 1 №-li Milli Mühəsibat Uçotu Standartına istinadən müəyyən edilmiş qaydada müəssisə tərəfindən gəlirin "Mənfəət və zərər" haqqında hesabatda ardıcıl, etibarlı və şəffaf formada tanınmasını, qiymətləndirilməsini və açıqlanmasının təmin edilməsidir.

Xərclərin uçotunun dissertsaiya işində əks etdirilməsində əsas informasiya bazası kimi isə bir sıra yerli və xarici ədəbiyyatlardan, həmçinin müəssisələrin fəaliyyəti ilə bağlı məlumatlardan, müəssisələrdə istifadə edilən bir sıra sistemlərin məlumatlarından istifadə edilmişdir. Burada onların iş xarakteristikası verilmiş və xərclərin uçotunun təkmilləşdirilməsi barədə aparılan bir sıra tədbirlərdən söz açılmışdır.

Tədqiqatın elmi yeniliyi. Bazar iqtisadiyyatında müəssisələrdə aparılan uçot qaydalarına bir sıra dəyişikliklər olunmuşdur. Bununla əlaqədar olaraq gəlirlər və xərclərin uçotunun təkmilləşdirilməsi yönündə bir sıra tədqiqat işləri aparılmışdır. Bu həmçinin daxili bazarla yanaşı müəssisələrin xarici bazarlarda rəqabət qabiliyyətini itirməməsi üçün də əsas hesab olunur. Tətbiq olunan gəlirlər və xərclərin uçotunun təkmilləşdirilməsi müəssisənin fəaliyyətində ən əsas amillərdən hesab olunur. Çünki müəssisənin uzunmüddətli mənfəət qazanmasına və onun bazarda daimi fəaliyyətinə birbaşa təsir edən amillərdən biri də məhz sözü gedən bu amildir.

Burada bir sıra məsələlərin tətbiqinə və son nəticədə bu tətbiqin gətirəcəyi faydalara geniş nəzər yetirilmişdir. Məsələn, aydın olduğu kimi xərclərin uçotunun ənənəvi metodu keçən əsrdən aktual olmasına baxmayaraq, indiki dövrdə də bu metoddan geniş istifadə olunur. Hal-hazırda yeni texnoloji imkanlar, iqtisadiyyatın arası-kəsilmədən yeniliklərlə üz-üzə qalması, bazarların genişlənməsi və s. bu kimi amillər mövcud köhnə sistemin və metodların dəyişilməsini mühüm edir. Bununla əlaqədar olaraq da ənənəvi metodla yanaşı funksional metod yarandı. Sözü gedən bir çox problemlərin həlləri üsulları, onların öyrənilməsi bu metodda öz əksini tapmışdır.

Bu dissertasiyada sözü gedən metodun əhəmiyyəti, onun tətbiqinin müsbət və mənfi cəhətlərindən bəhs edilmişdir. Gəlirlərin və xərclərin təkmilləşdirilməsi ilə əlaqədar olaraq bir çox amillərə də diqqət yetirilmişdir.

Dissertasiya işinin sonunda bir sıra elmi nəticələr əldə edilmişdir:

- * Beynəlxalq və Milli Standartlarla yanaşı müəssisələrin hesablar planının qurulmasında və istifadə olunmasına azadlıq verilməsi vacib amildir. Çünki hər bir müəssisənin özünə xas iş rejimi, məhsulları, xidmət növləri vardır.
- * Funksional metodun öyrənilməsində əsas olan ABC sisteminin üstünlükləri, müəssisələrin gəlirinin necə artırılması barədə yenilikləri;
- * Bazar iqtisadiyyatı şəraitində inzibati amirlik sistemində tətbiq edilən bölgülərdən fərqli olaraq beynəlxalq təcrübənin tətbiq edilməsi, uçot sisteminin beynəlxalq səviyyəyə qaldırılması və s.

İşin həcmi və quruluşu. Dissertasiya işi "İşin ümumi xarakteristikası", 3 fəsil olmaqla, I fəsildə 2, II fəsildə 5, III fəsildə isə 4 qarşıya qoyulmuş və tədqiq edilmiş suallardan və ümumilikdə 83 səhifədən ibarətdir.

"İşin ümumi xarakteristikası" bölməsi mövzunun aktuallığı, verilmiş problemin öyrənilmə səviyyəsi, tədqiqatın məqsəd və vəzifələri, tədqiqatın obyekt, tədqiqatın predmeti, tədqiqatın informasiya bazası, tədqiqat işinin yeniliyi, işin həcmi və quruluşu olaraq 8 bölmədən ibarətdir.

Birinci bölmədə müəssisələrdə gəlirlər və xərclərin təsnifatı, onların tanınması qaydaları, idarəetmə sistemində onların mahiyyəti və s. bu kimi məsələlərə diqqət yetirilmişdir.

İkinci bölmədə xərclərin uçotu, məhsulların maya dəyəri kalkulyasiyasının metodlarından, xərclərin sifariş metodu ilə uçotu xüsusiyyətlərindən, onların proseslər üzrə uçotu xüsusiyyətlərindən, tam və dəyişən xərclərdən, xərclərin uçotunun funksional metodundan, kompleks xərclərin bölüşdürülməsi metodlarından bəhs edilir.

III Fəsildə isə Beynəlxalq və Milli Mühasibat Uçotu Standartları əsasında gəlirlərin uçotda əks etdirilməsi xüsusiyyətlərindən, malların satışı, xidmətlərin

göstərilməsiəndən alınan gəlirlərin sintetik və analitik uçotundan, faizlərdən, royalti və dividendlərdən yaranan gəlirlərin sintetik və analitik uçotundan, gəlirlərin hesabatda təqdim edilməsi və açıqlanmasının mövcud vəziyyəti və təkmilləşdirilməsi imkanları, 6 N-li "Gəlirlər üzrə" kommersiya təşkilatları üçün Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının uçot praktikasında tətbiq edilməsi imkanlarından bəhs edilir.

I Fəsil. Müəssisənin gəlir və xərclərinin mahiyyəti, təsnifatı və tanınması xüsusiyyətləri

1.1 İdarəetmə qərarlarının qəbulu üçün xərclərin mahiyyəti və təsnifatı

Məhsulun maya dəyərinin aşağı salınması və bununla əlaqəli olaraq ehtiyatların müəyyən olunması, məsrəflərin uçotunun aparılması məqsədilə onların təsnifləşdirilməsi mütəmadi olaraq həyata keçirilməkdədir. Yeni Hesablar Planında "İstehsalat məsrəfləri" anlayışı üçün 202 sayılı "İstehsalat məsrəfləri" hesabı nəzərdə tutulmuşdur. İstehsal xərcləri bir çox əlamətlərə görə aşağıdakı kimi qruplaşdırılır və uçotda əks etdirilir:

- ✓ İqtisadi elementlər, bu sırada həmçinin kalkulyasiya maddələri amilləri üzrə;
- ✓ Məhsulun - işin, xidmətin maya dəyərində daxil olunması üsuluna görə müstəqim və qeyri-müstəqim xərclərə;
- ✓ İstehsal prosesindəki roluna görə - əsas və əlavə xərclərə;
- ✓ İstehsalın həcmində münasibətdə - dəyişən və sabit xərclərə.

Bu zaman əsas diqqəti məsrəflərə yönəltmək daha doğru olardı. Mühasibat Uçotunun Hesablar Planına uyğun mühasibat uçotunda istehsalla bağlı məsrəflərin uçotunun aparılması prosesində bir sıra hesablardan istifadə edilir. Sözü gedən bu hesablar istehsal əməliyyatlarının mürəkkəb strukturu və istehsal məsrəflərinin müxtəlifliyi ilə birbaşa əlaqədardır. Bu zaman istehsala məsrəflərin uçotu 202 "İstehsalat məsrəfləri", və s. bu kimi hesablarda uçota alınır. İqtisadiyyatı yüksək inkişaf etmiş ölkələrdə mühasibat uçotu maliyyə və idarəetmə uçotuna ayrılmışdır.

Mühasibat uçotunun bir hissəsi olan "idarəetmə uçotu" özlüyündə istehsal məsrəflərinin və məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyasının aparılmasının uçotunu

yerinə yetirməkdədir. İdarəetmə uçotu mühasibat, statistika, operativ-texniki uçotu, planlaşdırmanı təsərrüfat fəaliyyətinin təhlilini də həmçinin əhatə edir.

Aktiv hesab olan 202 "İstehsalat məsrəfləri" hesabı müəssisənin yaradılmasının əsas məqsədi olan məhsulun (işin, xidmətin) istehsalına çəkilən məsrəflər haqqında məlumatların ümumiləşdirilməsi və maya dəyərinin kalyulyasiyası üçün nəzərdə tutulmuşdur. 202 sayılı hesaba əsasən sənaye, quraşdırma müəssisələrində məhsul buraxılışı və kənd təsərrüfatı, tikinti, podrat, geoloji müəssisələrdə işlərin yerinə yetirilməsi işləri üçün istifadə olunur. O həmçinin nəqliyyat və rabitə müəssisələrində göstərilən xidmətlər, ictimai iaşə müəssisələrində buraxılan məhsul məsrəflərinin uçotu üçün əsas vasitədir.

Xərcləri istehsalatda P.Y.Papkovskaya aşağıdakı kimi təsnif etmişdir:

- Təyinatə görə xərclər iki hissəyə bölünür:
Texnoloji xərclər - istehsal prosesi ilə əlaqəli xərclər;
İnzibati - təsərrüfat xərcləri. Başqa sözlə desək təsərrüfat - idarəetmə xərcləri.
- Maya dəyərinə aidiyyatına görə xərclər:
Birbaşa xərclər - ilkin sənədlər əsasında məhsulun müəyyən növünə aid oluna biləcək xərclər;
Bölüşdürülən xərclər - məhsulların fərqli növlərinə görə müəyyən bölüşdürmə bazalarına əsasən mütənasib şəkildə bölüşdürülən xərclərə deyilir;
Dolayı xərclər - bu xərclərə yalnız şərti şəkildə bölüşdürülən xərclər aiddir.
- İstehsal həcminə aid olunmasına görə xərclər:
Dəyişkən xərclərə - istehsal həcmi dəyişən zaman dəyişən xərclərə;
Sabit xərclərə - istehsal həcmindən asılı olmadan sabit xərclərə.
- Yekcinslik dərəcəsinə görə:
Kompleks xərclər - müxtəlif iqtisadi element qruplarını birləşdirən xərclər;
Birelementli xərclər - bircinsli iqtisadi elementlərdən ibarət xərclər.
- Məqsədüyyğunluq kriteriyasına görə:
İstehsal xərcləri - yararlı məhsulun buraxılışı ilə əlaqədar xərclər;

Qeyri-istehsal xərcləri - istehsalın dayanmasından olan itkilər, zay məhsullar, çatışmazlıqlar.

- İstehsalla əlaqəsiylə bağlı xərclər:
Kommersiya xərcləri - məhsulların reallaşdırılması ilə əlaqədar xərclər;
İstehsal xərcləri - buraya məhsulun buraxılışı ilə bağlı xərclər aiddir.
- Maya dəyərinə əlaqəsiylə bağlı istehsal xərcləri:
Maya dəyərinə aid olunan xərclər;
Maya dəyərinə aid olunmayan xərclər;
- Smeta hesablamalarına görə:
Planlaşdırılan xərclər;
Planlaşdırılmayan xərclər.
- Yaranma vaxtına və maya dəyərinə aid olmasına görə xərclər:
Gözlənilən xərclər - qarşıda olan xərclər. Buraya həmçinin ödəmələr üçün ehtiyat yaratmış xərclər;
Gələcək dövrə adi olan xərclər;
Cari xərclər - cari dövrdə istehsal xərclərinə aid olunan məsrəflərə deyilir.

Məsrəflərin iqtisadi elementlər və kalkulyasiya maddələri ilə bağlı qruplaşdırılma mühasibat uçotunda əsas faktorlardan biridir. Papkovskayanın təsnifatına əsasən bu qruplar bir-birləri ilə sıx əlaqədirlər, lakin onlar başqa-başqa nəticələr əldə etmək üçün nəzərdə tutulublar. İqtisadi elementlər müəssisə üzrə nə qədər, hansı məsrəflərin baş verdiyini özündə əks etdirir. Sadalanan bu keyfiyyətin məhsul istehsalına və yaxud qeyri-istehsal sahələrindən asılı cəhəti yoxdur. Sözü gedən iqtisadi elementlərdən müəssisədə dövrüyyə vəsaitlərinin normalaşdırılması və təhlil olunması, həmçinin istehsala xərclər smetasının pul formasında hazırlanıb təqdim edilməsi zamanı istifadə edilir.

Məsrəflərin iqtisadi elementlərə görə təsnifatı, onların kalkulyasiya maddələrinə görə təsnifatından bir sıra cəhətlərinə görə fərqlənir. Bu zaman kalkulyasiya maddələrinə görə ilk növbədə cari dövrə aid edilən istehsal və məhsulların reallaşdırılması ilə bağlı olan xərclər əks etdirilməkdədir. Əksinə, iqtisadi elementlər

üzrə xərclərə nəzər yetirdikdə isə, tamamlanmamış istehsalatla bağlı qalıqların artımına çəkilmiş, həmçinin gələcək dövrün xərclərinə aid olan məsrəfləri də əhatə edən cari hesabat dövrünə aid müəssisənin sərf etdiyi bütün istehsalat resursları daxildir.

Elementlərə nəzər yetirdikdə iqtisadi tərkibinə görə yekcins olan xərclər aşağıdakı kimi qruplaşdırılmışdır:

- Material xarakterinə malik xərclər;
- Əmək xarakterinə malik xərclər;
- Kompleks pul ödənişləri şəklində olan xərclər.

Maya dəyərini əgər iqtisadi elementlərə üzrə təsnifləşdirsək, onda aşağıdakı xərcləri də ayırd etmək lazım gəlir:

- ✚ Geri qaytarılmış materialların dəyəri çıxılmaqla material xərcləri;
- ✚ Əməyin ödənişi üzrə olan xərclər;
- ✚ Sosial sığortaya olan köçürmələr;
- ✚ Əsas vəsaitlərin amortizasiyası;
- ✚ Digər xərclər.

Digər xərclər özündə aşağıdakı maddələri birləşdirmişdir:

İdarəetmə aparatının işçilərinin saxlanılmasına çəkilən xərclər

Bina, tikili, avadanlıq, inventar və s. bu kimi vahidlərin ekspluatasiyası

İstehsal fəaliyyəti ilə bağlı olan ezamiyyələr

Hər hansı bir idarəetmə funksiyasının, həmçinin rabitə xidmətlərinin vəzifə instruksiyaları, yaxud ştat cədvəli vasitəsilə yerinə yetirilməsinin nəzər olmayan zaman kənar müəssisə tərəfindən həyata keçirilmiş idarəetmə xidmətlərinin ödənişi

Kadrlara çəkilmiş hazırlıq xərcləri

Qeyri-maddi aktivlərin amortizasiyası

Mahsulların sertifikatlaşdırılması xərcləri

Vergilər

Satışa çəkilən xərclər

Mühafizə xidmətinin təşkili xərcləri

Konsultant, auditor xidmətlərinin və` informasiya texnologiyalarına çekilən xərclərin ödənilməsi

İdarəetmənin texniki vasitələri, rabitə vasitələri, signalizasiya vasitələri, hesablama mərkəzləri və s. bu kimi bölmələrin saxlanılmasına çekilən xərclər

Yuxarıda qruplaşdırılmış bölmələr bütün müəssisələr üçün vacib hesab olunur.

İstehsalat xərclərinin qruplar üzrə olan icmal xərclərin iqtisadi elementlər üzrə qruplaşdırılmasına əks olunmuşdur. Məsrəflərin kalkulyasiya maddələrinə görə qruplaşdırılması üsulu məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərinin daha dəqiq hesablanması üçün tətbiq olunur.

Xərc maddəsi, yaxud kalkulyasiya maddəsi - ayrıca hər hansı bir məhsulun, yaxud da bütün məhsul buraxılışının maya dəyərini təşkil edən müəyyən növ xərclər hesab olunur. Sözü gedən bu qruplaşmanın əsasını müəyyən bir məhsul növünün maya dəyərinə aid edilməsi üsulu təşkil edir. Maya dəyinə aid edilmə isə birbaşa və dolayı yolla həyata keçirilir. Kalkulyasiya maddələrinin tərkib hissələri, qanunvericiliklə ciddi surətdə reqlamentləşdirilməmişdir. Mövcud normativ sənədlər və ədəbiyyatlar əsasında xərc maddələrinin nomenklaturası aşağıdakı şəkildə tərtib olunmuşdur:

- ◆ Ümumistehsalat xərcləri;
- ◆ Ümumtəsərrüfat xərcləri;
- ◆ Sosial köçürmələr;
- ◆ Texnoloji məqsədlərin həyata keçirilməsi məqsədilə yanacaq və enerji;
- ◆ Zay məhsuldan olan itkilər;
- ◆ İstehsalın hazırlanılmasına çekilən xərclər;
- ◆ Alınmış məhsullar, yarımfabrikatlar, kənar müəssisələrin istehsal xarakteri daşıyan xidmətləri;
- ◆ İstehsalatda çalışan işçilərin əmək haqları;
- ◆ Xammal və materiallar;

- ◆ Satıla bilən tullantılar (bu zaman çıxılır);
- ◆ Digər istehsalat məsrəfləri.

Yuxarıda sadalanan məhsulların istehsal maya dəyərinin üzərinə kommersiya xərclərini əlavə elədiyimiz zaman son nəticə məhsulun tam maya dəyəri hesab olunur.

Tərkib nöqteyi-nəzərdən bir sıra iqtisadi elementlər və kalkulyasiya maddələri uyğundurlar, onların adlarında da oxşarlıqlar mövcuddur. İqtisadi elementlərin kalkulyasiya maddələrinə nisbətən bir sıra fərqli cəhətləri də mövcuddur: misal üçün, kalkulyasiya maddələrinə aid olan "Xammal və materiallar" bölməsində alınmış material qiymətliləri ilə yanaşı, öz istehsalının dəyərliləri də aid edilir. Burada iqtisadi elementlərə aid olan "Material xərcləri" maddəsini də göstərə bilərik. Xərc maddələrinin nomenklaturasında ayrı-ayrı sahələrin kalkulyasiya maddələri arasında bir sıra fərqliliklər mövcuddur. Bunun da əsas səbəbi hər bir sahənin özünəməxsus xüsusiyyətləri, buraxılmış məhsul, görülmə iş, göstərilən xidmət, istehsalın özünəməxsusluğu və s.-dir.

Məsrəflərin təsnifatı, qiymətləndirilməsi və tərkibi maliyyə uçotunda idarəetmə uçotuna nisbətən daha fərqli quruluşa malik ola bilər.

Veriləcək qərara təsir qabiliyyətinə görə xərclər idarəetmə uçotunda aşağıdakı kimi əks etdirilir:

- ✗ Relevant. Bunlar təsir edə bilmək qabiliyyətində olan xərclərdir;
- ✗ İrrelevant, və ya qeyri-relevant. Bunlar isə sabit, yaxud da təsir etmə gücünə malik olmayan xərclərdir.

Sözü gedən idarəetmə uçotunun nəzəriyyəsi və praktikasında inkrement və diferensial xərc üsürləri də mövcuddur. Adı çəkilən xərclər əlavə məhsul istehsalı baş verən zaman meydana çıxır.

İdarəetmə uçotunda əsasən xərclərin sabit və dəyişkən xarakterdə olmasına xüsusi diqqət yetirilir. Maksimum gəlir əldə olunması imkanlarının və məqsədli proqramların əsaslandırılması, uyğun olan qiymətlər və qiymət siyasəti, direkt-kostinq sistemi də həmçinin daxil omaqda, məhsulun marjinal maya dəyərinin

hesablanması sabit və dəyişkən bölgü üzərində aparılır. Bu formada qruplaşmaların əsas kriteriyaları məhsul buraxılışı həcmnin dəyişilməsindən olan asılılığıdır.

202 «İstehsalat məsrəfləri» hesabının debetində bilavasitə məhsul buraxılışı, yerinə yetirilən iş və göstərilən xidmətlərlə əlaqəli birbaşa, digər sözlə desək müstəqim məsrəflər, köməkçi istehsalatların xərcləri, istehsala xidmət və onun idarə edilməsi ilə əlaqədar qeyri-müstəqim xərclər və istehsal zayından əmələ gələn itkilər yazılır.

202 «İstehsalat məsrəfləri» hesabının krediti üzrə istehsalı başa çatmış məhsulun yerinə yetirilmiş iş və xidmətlərin faktiki maya dəyərinin məbləği əks etdirilir. Bu məbləğlər 202 "İstehsalat məsrəfləri" hesabının kreditindən 204 «Hazır məhsul», 601 «Satış», hesablarının debetinə yazılmaqla silinir.

202 «İstehsalat xərcləri» hesabı üzrə hesabat ayının sonuna olan qalıq bitməmiş istehsalın dəyərini göstərir.

Hazır məhsulun satılması ilə əlaqədar sərf olunan məsrəflərin cəmini təşkil etməklə, bilavasitə malsatan müəssisə tərəfindən ödənilən xərclər "kommersiya xərcləri" adlanır. Kommersiya xərcləri istehsal olunmuş məhsulun istehsal maya dəyəri daxil olmaqla, onun tam maya dəyərini yaradır.

Kommersiya xərclərinə aşağıdakılar aid olunur:

- ❖ Hazır məhsul satışı zamanı anbarlarda taralaşdırılması və qablaşdırılmasına sərf olunan xərclər. Bu xərclərə bilavasitə kənar müəssisələrdən alınan tara xərcləri, hazır məhsulun qablaşdırılması ilə əlaqədar olaraq kənar müəssisələrin xidmət xərcləri, özünün tara sexinin hazırladığı taralara sərf olunan xərclər, qablaşdırma ilə əlaqədar materialların dəyəri və işçi heyətinə ödənilən əmək haqqı və s. daxildir;
- ❖ **Nəqliyyat xərcləri.** Məhsulun daşınması ilə əlaqədar olan xərclərdir (malların alıcıya yüklənməsi ilə əlaqədar olaraq dəmir yolu stansiyasına, limana daşınması onların vaqonlara, gəmilərə yüklənməsi və avtonəqliyyat-ekspedisiya xərcləri);

- ❖ **Marketing xərcləri.** Müəssisənin marketing xidməti ilə əlaqədar olan xərclər;
- ❖ **Reklam xərcləri** (televiziya, radio və kütləvi mətbuatda məhsulun reklamı ilə əlaqədar xərclər, prospektlərin, kataloqların buraxılması, yarmarka və digər bu kimi xərclər);
- ❖ Digər vasitəçi təşkilatlara satışla əlaqədar ödənilən xərclər;
- ❖ Sair xərclər.

Kommersiya xərclərini hesablar planında uçotda əks etdirmək üçün 711 «Kommersiya xərcləri» hesabı nəzərdə tutulmuşdur. Bu hesab məhsul satışı ilə əlaqədar xərclər haqqında məlumatları ümumiləşdirmək üçün istehsal müəssisələri tərəfindən istifadə edilir. «Kommersiya xərcləri» hesabı aktiv hesabdır. Onun debetində müəssisənin satışla əlaqədar çəkdiyi xərclər cəmlənir, çəkilmiş xərclərin növündən asılı olaraq bu hesab debet üzrə aşağıdakı hesabların krediti ilə müxabirləşir .

Xərclərin tərkibi	Hesabların şifrəsi və adı
1. Məhsul qablaşdırılması üçün sərf olunan tara və qablaşdırıcı materialların dəyəri	201 – "Material ehtiyatları"
2. Qablaşdırma, yüklənmə və kommersiya xidməti işçilərinin əmək haqqı	533 – "Əməyin ödənişi üzrə işçi heyətinə olan borclar"
3. Müəssisənin öz nəqliyyatı ilə məhsulun daşınması xərcləri	202 – "İstehsalat məsrəfləri"
4. Məhsulun kənar təşkilatların nəqliyyatı ilə daşınması xərcləri	431 – "Malsatan və podratçılara uzunmüddətli kreditör borcları" 531 – "Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditör borcları"
5. Komissiyon rüsumlarına ödəmələr və digər ticarət-vasitəçi xidmət xərcləri	221 – "Kassa" 223 – "Bank hesablaşma hesabları"

1.2 Müəssisənin gəlir və xərclərinin tanınması qaydaları

Bu zaman onların tədqiqatında bir sıra məsələlərə diqqət yetirilməlidir. Bildiyimiz kimi gəlirlər müəssisə aktivlərinin əldə olunması zamanı müəssisənin iqtisadi fayda əldə etməsidir. Sahibkarların müəssisə fəaliyyətində əsas məqsədi gəlir (mənfəət) əldə etməkdir. Gəlirlər mahiyyət etibarilə aktivlərin artmasına və öhdəliklərin azalmasına birbaşa təsir edir. Bu zaman kapitalın artımı baş verir və bu artımın mülkiyyətçilərin paylarına heç bir təsiri yoxdur. Müəssisənin əsas gəlir mənbəsi məhsul və xidmət satışından gəlirlərdir. Lakin bununla yanaşı valyuta mübadiləsi, icarə, və s. bunun kimi sahələr də gəlir mənbəsi hesab edilir. Gəlirlər özlüyündə adi fəaliyyətdən əldə olunan gəlirlərə və sair gəlirlərə bölünməkdədirlər.

Gəlir əməliyyatları hesablama metodunun tətbiqi zamanı nağd daxil olan gəlirlərə və hesablanmış gəlirlərə bölünür.

Nağd daxil olan gəlir əməliyyatının qeydiyyatı mahiyyət etibarilə mal və xidmətin təqdimat ilə ödənişin üst-üstə düşməsi zamanı olan əməliyyatlar hesab olunur.

Gəlirlərə aid olunan məsələlərdən biri də onların keyfiyyətidir. Gəlirlərin keyfiyyəti, onun həqiqi, real və normal iqtisadi fəaliyyətinin nəticəsi ilə müəyyən edilir. Əgər gəlirlər iqtisadi artım, optimal xərclər, səmərəli təsərrüfatçılıq nəticəsində yaranmışdırsa, onda həmin gəlirlər keyfiyyətli hesab olunur. Lakin əgər gəlirlər qiymətlərin əsassız səbəblərdən artırılması, müqavilə şərtlərində xətalara yol verilməsi və s. neqativ hallar nəticəsində əldə edilirsə, onlar əsassız və keyfiyyətsiz gəlirlər adlandırılır.

Gəlirlərdən danışıldığı zaman diqqət yetiriləcək anlayışlardan biri də gəlirlərin kapitallaşmasıdır. Gəlirlərin kapitallaşması gəlirin hamısının və yaxud bir hissəsinin kapitalla çevrilməsidir. Gəlirlərin kapitallaşması adətən aşağıdakı istiqamətlər, əməliyyatlar üzrə aparılır:

- a) İstehsalın inkişafı ilə əlaqədar xalis mənfəətin kapitallaşması;

- b) İnvestisiyadan əldə edilən xalis pul axının kapitallaşması;
- c) Dividendlərin kapitallaşması və s. bunun kimi amillər.

Risk portfelini nəzərə almadan cari mənfəəti maksimuma çatdırmaq əsas götürüldüyü zaman gəlirlər portfelini anlayışı meydana çıxır. Bu metod perspektiv inkişaf, investisiya baxımından əlverişli yanaşma hesab edilmir.

Görüldüyü kimi gəlirlərin öyrənilməsi zamanı onun predmetini yuxarıda göstərilən məsələlərin öyrənilməsi təşkil edir.

Xərclər isə gəlirlərin tam tərsi olaraq müəssisədən aktivlərin axını nəticəsində iqtisadi mənfəətin azalmasıdır. İqtisadi mahiyyətinə görə xərclər material, əmək və pul xərclərinə bölünürlər. Material xərcləri müəssisə, və ya təşkilatın maliyyə təsərrüfat fəaliyyətinin lazımı resurslarla təmin olunması zamanı yaranır. Özlüyündə bu xərclər xammalın dəyərini, əsas və köməkçi materialları, yanacaq, enerji və s.-ni cəmləşdirmişdir.

Gəlirlər aktivlərin artması və öhdəliklərin azalması ilə bağlı iqtisadi səmərənin artımının baş verdiyi və bu artımın etibarlı səviyyədə qiymətləndirilməsinə imkanın mövcud olduğu hallarda tanınır.

Xərclər isə aktivlərin azalması və öhdəliklərin artması ilə bağlı iqtisadi səmərənin azalmasının baş verdiyi və bu azalmanın etibarlı səviyyədə qiymətləndirilməsinə imkanın mövcud olduğu hallarda tanınır. Əksər halda, xərclərin və gəlirlərin ayrı-ayrı maddələri birbaşa əlaqəli olur. Buna görə də, müvafiqlik (əlaqələndirmə) konsepsiyasına əsaslanaraq xərclər və gəlirlər eyni vaxtda tanınmalıdırlar. Xərclərin gəlirlər ilə birbaşa əlaqələndirilməsi mümkün olmadığı hallarda, onlar müvafiq hesabat dövrləri arasında sistemətik və ardıcıl olaraq bölüşdürülür. Bölüşdürülmə üsulu gələcək iqtisadi səmərənin baş verməsi gözlənilən dövrlər üzrə xərclərin tanınmasını təmin etməlidir. Məsrəflər gələcək iqtisadi səmərənin əmələ gəlməsinə səbəb olmadıqda, habelə onlara aid edilən gələcək iqtisadi səmərələr mühasibat balansında aktivin tanınma meyarlarına uyğun gəlmədikdə və ya bu meyarlara artıq cavab vermədikdə, bu məsrəflər "Mənfəət və zərər" haqqında hesabatda xərc kimi dərhal

tanınır. Həmçinin, öhdəlik müvafiq aktiv tanınmadan yarandıqda xərc "Mənfəət və zərər" haqqında hesabatda tanınır.

"Xərclərin uçot ardıcılığı" birbaşa və dolayı xərclərin tərkib etibarı ilə, həmçinin onların maya dəyərində aid olunması ardıcılığını təyin etdiyi üçün aşağıdakı hallar qeyd olunmalıdır:

- İstehsalata çəkilmiş məsrəflər 202 N-li "İstehsalat məsrəfləri" hesabında istehsalata xərc növləri, nomenklatura növləri və bölmələr üzrə analitik uçot qaydaları əsasında toplanır;
- Ümumistehsalat xərcləri özlüyündə 701-5 "Satışın digər maya dəyəri xərcləri" hesabında toplanır. Bu zaman ayın axırı 202 "İstehsalat məsrəfləri" hesabına silinir. Daha sonra isə məhsul nomenklaturası üzərinə keçirilir;
- Birbaşa xərclər (işlərin görülməsi, öz məhsullarının istehsalı, xidmətlərin göstərilməsi və realizasiyasına aid olunan) aşağıdakılardır:
 - Məhsulların istehsalına sərf olunan xammal və materialların faktiki dəyəri, onların əsasını təşkil edən, yaxud məşul istehsalı üçün əzəvolunmaz komponentlərin dəyəri;
 - İstehsalatda istifadə edilən öz istehsalına aid olan yarımfabrikatların dəyəri;
 - İstehsalatda istifadə edilən hazır məhsullara aid faktiki dəyər;
 - Ümumistehsalat xərcləri
- İşlərin görülməsi, xidmətlərin göstərilməsi, məhsulların istehsalı və realizasiyasına aid edilən ümumistehsalat xərcləri aşağıdakılara aid edilir:
 - Ümumistehsalat məqsədləri yönündə istifadə olunmuş xammal və materialların faktiki dəyəri;
 - Qeyri-maddi aktivlərin amortizasiya ayırmaları (ümumistehsalat və istehsalat məqsədli olan);
 - Əsas istehsalat işçilərinin əmək haqqı xərcləri (sosial ayırmaları nəzərə almaqla);
 - İstehsalatda istifadə olunan, alınmış və hazır məhsulların maya dəyəri;

- Gələcək dövrlərin xərcləri (Ümumistehsalat xərclərin aid edilən).
- Ümumistehsalat məqsədli əsas vəsaitlərin amortizasiya ayırmaları;
- Kütləvi və seriyal istehsalatda bitməmiş istehsalat normativ (plan) istehsalat maya dəyəri ilə əks olunmuşdur;
- 701-5 sayılı "Satışın digər maya dəyəri xərcləri" hesabının debetində göstərilmiş dolayı xərclərin bölüşdürülməsi mütənasib olaraq məhsulun (iş və xidmətin) reallaşdırılmasından əldə olunan gəlir əsasında aparılır;
- 721 sayılı "İnzibati xərclər" hesabının debetində dövrün sonunda idarəetmə xərcləri kalkulyasiya obyektlərinə əsasən bölgüsü aparılmadan şərti göstəricilərdən istifadə etmək şərti ilə, nomenklatura qrupları üzrə əldə edilən gəlirdə payı baxımından mütənasib olan 601 "Satış" hesabının debetinə silinir.
- İdarəetmə xərcləri və kommersiya xərcləri satılmış məhsul, iş və xidmətlərin maya dəyərində aşağıdakı şəkildə tanınmışdır:
 - Gələcəkdə əldə olunacaq gəlirlərə aid edilən xərclər istisna olunmaq şərtilə, cari hesabat ilində adi fəaliyyət növləri üzrə tam şəkildə xərc kimi tanınır;
 - Gələcək dövrün gəlirlərinə aid xərclər gələcək dövrün xərclərinin tərkibində qeydə alınır və bu sözü gedən bu gəlirlər əldə olunduğu andan etibarən silinir;
 - Təşkilat tərəfindən sərbəst şəkildə qəbul edilən qərarlardan biri də, kommersiya və idarəetmə xərclərinin gələcək dövrlərin xərclərinə aid edilməsi, eyni zamanda da onların xari xərclərə silinməsidir.

Xərclər mahiyyət etibarı ilə mənfəət, həyata keçirilməsi forması, digər gəlirlərin əldə olunması və s. kimi amillərdən asılı olmayaraq mühasibat uçotunda sərbəst şəkildə tanınırlar. Xərclərin həyata keçirilməsi formalarına pul, natural və s. aiddir. Bu hallarda xərclər vahidləşdirilmiş formalar əsasında tərtib edilmiş və məcburi rekvizitləri özündə əks etdirmiş formada tanınır. Biz gəlir və xərclərin uçotda tanınmasının bir sıra sferalarda özünəməxsus əksinə nəzər yetirə bilərik. Məsəl üçün

podrat müqaviləsinin icrası ilə əlaqədar gəlir və xərclər, müqavilənin icrası həddində tanınmalıdır.

Podrat müqaviləsi üzrə gəlirə müqavilədə razılaşdırılmış gəlirin ilkin məbləği və müqavilənin şərtlərindən kənarlaşmalar, iradlar və mükafatlandırıcı ödənişlər daxil edilməlidir. Məsələn: inflyasiya müqavilənin icrasına başlama tarixində nəzərdə tutulduğundan çox olmuşdursa, kənarlaşma yarana bilər.

Podrat müqaviləsi üzrə gəlir əldə olunan və ya əldə olunması ehtimal edilən əvəz ödəmənin ədalətli dəyəri ilə ölçülür. Gəlirin gecikdirildiyi zaman ədalətli dəyəri diskontlaşdırmaq lazımdır.

Gəlirin qiymətləndirilməsi gələcək hadisələrdən asılı olan müxtəlif qeyri - müəyyənliklərin təsirinə məruz qalır. Hadisələr baş verdikcə və qeyri - müəyyənliklər aradan qaldırıldıqda çox vaxt gəlirin qiymətləndirilməsinə yenidən baxmaq lazım gəlir. Buna görə də podrat müqaviləsi üzrə gəlirin məbləği bir hesabat dövründən digərinə keçdikcə arta və ya azala bilər.

Xərclər müqavilə üzrə nəzərdə tutulmayan təsadüfi gəlir hesabına azaldıla bilər. Məsələn: müqavilənin icrası başa çatdıqdan sonra artıq qalan materialların, maşın və avadanlıqların satışından əldə edilmiş təsadüfi gəlir.

Müxtəlif müqavilələr üzrə maliyyə hesabatlarına daxil edilmək üçün yekun nəticə çıxarılmayana qədər mənfəət və zərərlərin məqbulu (zaçot) aparılmır. Müqavilələrin maliyyə hesabatlarına təsiri onun gələcək nəticələrinin qiymətləndirilməsindən asılıdır. Müqavilənin yerinə yetirilməsi prosesinin təhlilindən asılı olaraq 3 hal müşahidə oluna bilər:

- * Etibarlı surətdə qiymətləndirilə bilən və mənfəət əldə edilməsi gözlənilən müqavilələr. Bu halda gəlirlər və xərclər məcmu "Mənfəət və zərərlər" haqqında hesabatda tanınacaq;
- * Maliyyə nəticəsi zərər gözlənilən müqavilələr. Bu halda ehtiyatlılıq prinsipinə əsasən gözlənilən zərər dərhal və tam həcmdə tanınmalıdır;
- * Etibarlı surətdə qiymətləndirilməsi mümkün olmayan müqavilələr.

Müqavilənin nəticələri etibarlı surətdə qiymətləndirilə bildikdə , bu müqavilə üzrə gəlir və xərc, hesabat dövrünə yerinə yetirilən işlərin başa çatdırılma dərəcəsinə uyğun gəlir və xərc kimi tanınmalıdır.

Əgər müqavilə üzrə ümumi xərclərin ümumi gəlirdən çox olması ilə bağlı əminlik varsa, gözlənilən zərər dərhal tanınmalıdır. Zərər elə müqavilələr üzrə tanınmalıdır ki, bu müqavilələr üzrə hələ işlər başlamamışdır. İqtisadi böhran vaxtlarında şirkətlər ixtisaslaşmış kadrlarını itirməmək üçün bəzən zərərli müqavilələr bağlayırlar.

Uçotu elə aparmaq lazımdır ki, dövr ərzində yaranan gəlir və xərclər tanınsın. Bunun üçün ilin sonunda müqaviləyə aid ediləcək yekun məbləğlər hesablanır. Axtarılan kəmiyyət bu yekun məbləğlərlə əvvəlki hesabat dövrlərində tanınmış gəlir/xərc arasındakı fərq kimi hesablanır.

Sabit qiymətli müqavilələrin nəticələri aşağıdakı bütün şərtlər yerinə yetirildiyi təqdirdə etibarlı surətdə qiymətləndirilə bilinər:

- Müqavilə üzrə ümumi gəlir etibarlı surətdə hesablansın;
- Podrat müqaviləsinin başa çatdırılması üçün çəkilməsi lazım olan xərcləri və hesabat tarixinə bu müqavilə üzrə işlərin başa çatdırılma dərəcəsi etibarlı surətdə qiymətləndirilsin;
- Müqaviləyə aid edilən xərclər dəqiq müəyyən edilir və qiymətləndirilir, bununla da müqavilə üzrə çəkilmiş faktiki xərclər əvvəllər edilmiş hesablamalarla müqayisə edilə bilinir.

Xərclər üstəgəl müqavilələrin nəticələri aşağıdakı bütün şərtlər yerinə yetirildiyi təqdirdə etibarlı surətdə qiymətləndirilə bilinər:

- Bu müqavilədən iqtisadi səmərənin müəssisəyə daxil olma ehtimalı olsun;
- Müqaviləyə aid edilən xərclər əvəzinin ödənilib - ödənməməsindən asılı olmayaraq dəqiq müəyyən edilsin və qiymətləndirilsin.

Gəlir və xərclərin tanınması çox vaxt yerinə yetirilmə faizi metodu adlandırılır. Müqavilə üzrə gəlirlər, bu başa çatdırılma mərhələsinə nail olmaq üçün çəkilən xərclərə uyğun qoyulur və bundan da asılı olaraq hesabatda yerinə yetirilmiş işlərə

uyğun gəlir, xərc və mənfəət təqdim edilir. Bu metod müqavilə üzrə işlərin irəliləyişi haqqında və dövr ərzində fəaliyyətin nəticələri haqqında faydalı məlumat verir.

Diqqət yetirmək lazımdır ki, hesabla təqdim edilmiş məbləğlərin məcmu "Mənfəət və zərər" haqqında hesabatda tanınmalı gəlirin həcmnin müəyyən edilməsinə heç bir aidiyyəti yoxdur. İlin sonuna çəkilmiş xərclərin (xərc hesablarına daxil edilmiş) satışın ilkin dəyərinin müəyyən edilməsinə aidiyyəti olmaya da bilər.

II Fəsil. Xərclərin uçotu və məhsulların maya dəyərinin kalkulyasiyası metodları

2.1 Xərclərin sifariş metodu ilə uçotu xüsusiyyətləri;

Sifariş metodu xərclərin uçotunun metodoloji prinsiplərinə aid olub aşağıdakı hallarda tətbiq olunur:

- ◆ Üzünmüddətli istehsal tsiklinə malik məhsul buraxılışı zamanı. Buna misal olaraq tikinti, maşınqayırma və s. göstərmək olar;
- ◆ Sifarişli, və ya digər sözlərlə desək birvahidli istehsalda;
- ◆ İşlərin müqavilələrdə göstərilən şəkildə həyata keçirildiyi zaman;
- ◆ Azseriyalı istehsal zamanı;
- ◆ Texniki cəhətdən mürəkkəb başa gələn istehsalda. Bunlara misal olaraq aviasiya sənayesi, gəmiqayırma və s. göstərmək olar.

Sifariş metodundan istifadə zamanı smetaya əsaslanılaraq aparılır. Bu smetalar, və ya kalkulyasiyalar müəyyən sifarişlər və ya eynicinsli sifarişlər qrupu üçün aparılır.

Hər bir sifariş, və ya sifariş qrupu üçün smeta formalaşdırılır və kalkulyasiya xəritəsi hazırlanılır. Təşkilatlar sərbəst şəkildə smeta formalaşdırır və kalkulyasiya xəritəsi hazırlayır.

Smetalarda aşağıda adı çəkilən amillər olmalıdır:

- ✓ Məşul, iş və xidmətlərin növləri və onların təsviri;
- ✓ Sifarişin yerinə yetirilməsi üçün xammal, material və sair xərclərin siyahısı.

Sifarişlər üzrə xərclər istehsal mərhələləri üzrə baş verdiyi andan etibarən qeydə alınır.

Sifariş metodu zamanı 202 "İstehsalat məsrəfləri" hesabında hər bir sifarişə görə ayrıca uçot əməliyyatları aparılır.

Sifarişin yerinə yetirilməsi ilə bağlı olan xərclər digər xərc hesabları ilə müxəbirləşdirilərək 202 "İstehsalat məsrəfləri" hesabının debetində əks etdirilir. Bir sıra hallara nəzər yetirək:

- Debet 202 "İstehsalat məsrəfləri" hesabı;
- Kredit 201 "Material ehtiyatları";
- Kredit 531 "Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditor borcları";
- Kredit 533 "Əməyin ödənişi üzrə işçi heyətinə olan borclar";
- Kredit 521 "Vergi öhdəlikləri";
- Kredit 522 "Sosial sığorta və təminatlar üzrə öhdəliklər"

Yuxarıda göstərilmiş hesablarda birbaşa xərclər öz əksini tapmışdır. Bu xərclərə xammal və materiallar, istehsalat işçilərinin əməyinin ödənilməsi, sifarişin yerinə yetirilməsi ilə bağlı kənar təşkilatların göstərdikləri xidmətlər sə s.-ni misal göstərmək olar.

701-5 "Satışın digər maya dəyəri xərcləri" hesabında əks etdirilmiş məsrəflər hər ay 701 sayılı "Satışın maya dəyəri" adlı hesabın debetində silinir. 721 "İnzibati xərclər" hesabında uçota alınmış xərclər isə öz növbəsində hər ayın sonu təşkilatın uçot siyasətinə uyğun olaraq 202 "İstehsalat məsrəfləri", və ya 601 "Satış" hesabının debetində, satılan məhsulun maya dəyəri adlı subhesabına silinir.

Mövcud xərclər hər bir sifariş üzrə olan bölüşdürmə bazalarına görə mütənasib olaraq bölünür. Mühasibat uçotu məqsədlərinə görə bölüşdürmə bazaları müəssisələrin uçot siyasətində öz əksini tapmalıdır.

Bölüşdürülmə aparılan zaman bir sıra metodlardan istifadə oluna bilər:

Məhsul buraxılışının həcmi	Kəmiyyət göstəriciləri ilə ifadə olunan, cari ayda buraxılmış məhsul və eyni zamanda göstərilmiş xidmətin həcminə uyğun mütənasib bölünəsi
Məhsul buraxılışının plan maya dəyəri	Cari ayda buraxılan məhsul və göstərilmiş xidmətin plan maya dəyərinə mütənasib olaraq bölüşdürülməsi

Gəlir	Hər bir məhsuldan (iş və xidmətdən) əldə olunan gəlirə mütənasib olaraq bölüşdürülmə
Birbaşa xərclər	Birbaşa xərclərə mütənasib olaraq iki cür xərci misal göstərmək olar: * Mühasibat uçotu məqsədlərinə xidmət edən əsas və köməkçi istehsalat xərcləri; * Vergi məqsədlərinə görə əsas və köməkçi istehsalatın birbaşa xərcləri, buraya ümumistehsalatın birbaşa xərcləri də aid edilir.
Birbaşa xərclərə aid ayrıca maddələr	Xərc maddələrinə əsasən birbaşa xərclərə mütənasib olaraq
Əməyin ödənişi	əsas istehsalatda işçilərin əməyin ödənişi xərclərinə mütənasib bölüşdürülmə
Material xərcləri	İstehsalat xərcləri maddələrinə istinad edən və material məsrəfləri kimi göstərilən xərclərə mütənasib olaraq

Ümumistehsalat və ümumtəsərrüfat xərclərinə görə bölmə və xərc maddələri üzrə detallaşdırılmış bölüşdürülmə üsullarına istinad etmək mümkündür. Müxtəlif verilmiş xərclər üçün müxtəlif bölüşdürmə əsasları vacib sayılan zaman göstərilmiş bu üsuldan geniş istifadə edilir.

Aşağıdakı müxabirləşmədə dolayı xərclərin məhsulun maya dəyəri üzərinə köçürülməsi verilir:

Debet 202 "İstehsalat məsrəfləri"

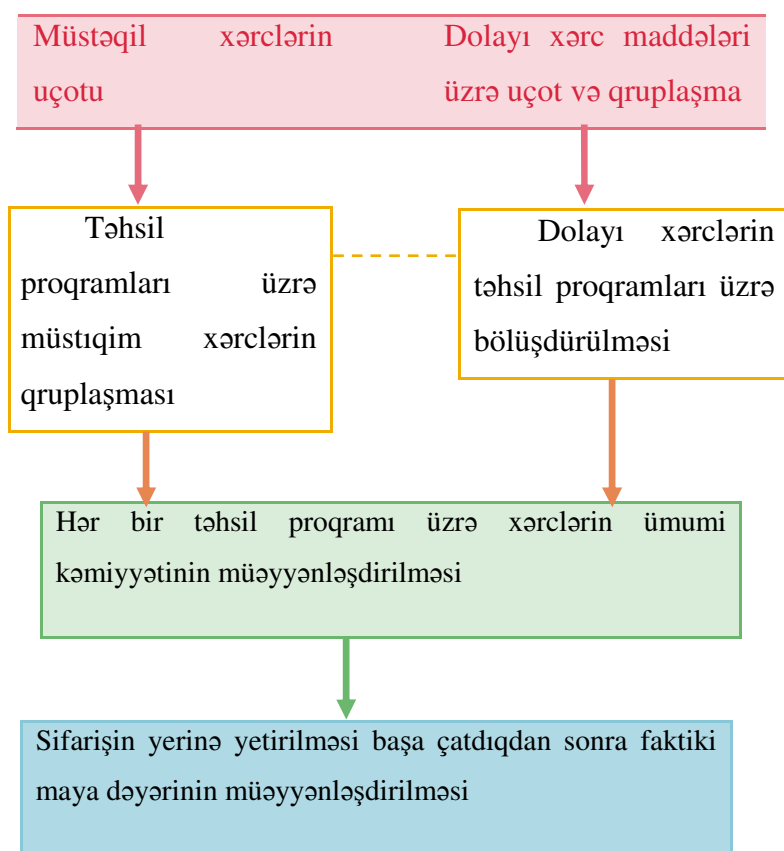
Kredit 701-5 "Satışın digər maya dəyəri xərcləri"

Kredit 721 "İnzibati xərclər"

Xərclər anlayışı anlayışı müəssisələrin fəaliyyət sektorundan asılı olaraq bir sıra bölmələrə ayrılır. Bunlardan bir neçəsi aşağıda qeyd edilib:

Kommersiya xərcləri müəssisə xərclərinin böyük bir hissəsini təşkil etməklə onun fəaliyyətinin tənzimlənməsində və gələcək gəlirlərinin yaranmasında mühüm əhəmiyyətə malikdir. Buraya reklam, marketing, bu fəaliyyət sektoru ilə məşğul olan işçi heyəti ilə bağlı xərclər, satışla əlaqəli olmayan xərclər və s. aiddir. 711 N-li "Kommersiya xərcləri" hesabı aktiv olduğundan kommersiya xərcləri bu hesabın debetində uçota alınır.

Ümumilikdə xərclərin uçotunun sifariş metodundan danışılan zaman əməliyyatların müəyyən ardıcılığına diqqət yetirilir. Əsasən sifariş metodundan xidmət sferasında, daha dəqiq desək, təhsildə geniş istifadə olunur. Sifariş metodu zamanı əməliyyatlar aşağıdakı ardıcılıqla verilmişdir:



Təhsil sektorundan savayı sifariş metodunun özünü doğrultduğu sferalardan biri də tibb sektorudur. Bu zaman tibbi təşkilatlarda tibbi xidmətlərin maya dəyərinin kalkulyasiyası zamanı sifariş metodunun tətbiqi daha yaxşı nəticələr verə bilər.

Tibbi təşkilatın hesablama xidmətinin əməkdaşı tibb xidmətin göstərilməsi haqda müştərinin sifarişi daxil olduğu anda “həmin xidmətin yerinə yetirilməsinə verilən sifarişə xərclərin qeydiyyatı kartoçkası” açmalıdır. Bu kartoçkada bütün faktiki xərclər öz əksini tapmalıdır. Həkim pasiyenti qəbul etdikdən sonra tibb müəssisəsinin xidmətlərin siyahısına əsasən göstərdiyi tibb xidmətin növlərini həmin blankda qeydə alır.

Bu metodun tətbiqi zamanı xərclərin uçot obyektı və kalkulyasiya obyektı kimi ayrıca sifariş, başqa sözlə, tibb xidmətin müəyyən növlərini yerinə yetirmək üçün pasiyentin sifarişi (məs. həmin pasiyentin stasionar şöbədə müalicəsi , ambulatoriya –poliknika şöbəsi üçün göstərilən tibb xidmətin başa çatdığı hal) əsas götürülür.

Müstəqim xərclərin uçotunu bilavasitə 202 “İstehsalat məsrəfləri” adlı hesabda aparmaq lazımdır. Xərclərin uçotunun sifariş metodu tətbiq olunduqda 202-ci hesabın tərkibində hər bir sifariş üzrə subhesablar açmaq məqsədə uyğundur. Sifarişçilərin tərkibində xərclərin aşağıdakı maddələrlə qruplaşdırılması tövsiyyə olunur.

Ümumiyyətlə faktiki maya dəyərinin sifariş metodu ilə kalkulyasiyasının bir sıra çatışmayan cəhətləri mövcuddur. Bunlara sifarişin yerinə yetirilməsinin uzunmüddətli olması xərclərin səviyyəsinə cari nəzarət etməyə imkan verməməsini misal göstərmək olar.

2.2 Xərclərin proseslər üzrə uçotu metodunun xüsusiyyətləri;

Xərclərin proseslər üzrə uçotu idarəetmə uçotunda, xərclərin uçotu və analizində əsas yerlərdən birini tutur. Bu zaman xərclərin hesablanması daha obyektiv şəkildə öyrənilir.

Xərclərin uçotu metodu istər teoriyaçılar, istərsə də praktikaçılar arasında hər zaman böyük fikir ayrılıqlarına səbəb olmuşdur.

Bazar iqtisadiyyatı şəraitində bəzi iqtisadçılar bu metoddan imtinanın tərəfdarı idilər. Onların fikrincə bazar şəraitində qiymətin sünii tənzimlənməsi doğru hal deyil və bazar şəraitində qiymət özü-özünü tənzimləmə bacarığına malik olmalıdır.

Lakin buna baxmayaraq bir sıra təsərrüfat müəssisələri hələ də bu üsuldən istifadə etməkdədirlər. Bunun təbii ki, bir sıra səbəbləri mövcuddur.

Müəssisə və təşkilatlarda baş verən hesablaşmalar, kredit münasibətləri pul ölçüsünün köməyi ilə həyata keçirilir. Bu zaman istehsal edilən məhsulun həcmi, məhsulun maya dəyəri, mənfəət və rentabellilik və tədavül xərcləri hesablanıb müəyyən edilir.

Xərclərin proses dəyərinin hesablanması zamanı dolayı xərclər son nəticə olaraq daha obyektiv bölüşdürülmə imkanına malikdir. Yenidən hesablanılmanın səbəb-nəticə əlaqəsi müəssisələrin şöbələrinin tərkib hissələrinin xərclərinin bölüşdürülməsinə də kömək edir.

Müasir zamanda bir çox müəssisələr funksional bölmələrə ayrılan ənənəvi metoddan proseslər üzrə uçot metodlarına müraciət edirlər. Çünki proseslər üzrə uçot metodunun əsasında arasıkəsilməz hadisə və funksiyaların qarşılıqlı əlaqəsi qismində çıxış edən idarəetmə konsepsiyası durur. Sözü gedən metod ənənəvi metoddan daha fərqli uçot metodları və xərclərin idarəedilməsi prinsiplərini cəmləşdirib.

Daha geniş yayılmış metodlardan biri xərclərin bütövlüklə bölüşdürülməsi (absorption costing) və xərclərin hissələrlə bölüşdürülməsi (direct costing) hesab olunur. Birinci sözü gedən metod birbaşa və dolayı xərclərə ayrılır. Halbuki, dolayı xərclər məhsul dəyərinin həcmdən asılı mütənasib bölüşdürülmə bazalarına aid edilir. Buraya əsas işçilərin qazandığı əmək haqqı, birbaşa xərclərin məbləği daxildir. Bu bölüşdürülmə bazalarının sözü gedən xərclərin mənbəyinə heç bir aiddiyyatı yoxdur.

Direkt-kostinqdən istifadə zamanı məhsulların maya dəyərinə sadəcə dəyişən xərclər aid olunur. Daimi xərclər isə birbaşa olaraq maliyyə nəticələrində öz əksini tapır.

Hər iki metod əhəmiyyətli çatışmazlıqlara malikdir: onlar dolayı xərcləri ətraflı şəkildə əks etdirmir. Bu səbəbdən də onların idarəolunmasında maneələr yaranır. Gələcək perspektivdə bu problemlərin daha da çox artımı gözlənilir, çünki müəssisələrin maya dəyərinin strukturunda birbaşa xərclərin yeri getdikcə azalır. Prosesyönümlü idarəetməyə keçid zamanı baxılan metodlar müəssisə və ya təşkilatların proseslərinin dəyərinin qiymətləndirilməsinə imkan vermir. Fəaliyyət, digər sözlə desək əməliyyat əsaslı xərclərin proporsional bölüşdürülməsi metodu (Activity Based Costing), əksinə xərclərin proseslər üzrə hesablanmasına daha yaxşı uyğun gəlir.

ABC metodunda müəssisə əməliyyatlar dəsti, məcmusu kimi nəzərdən keçirilir. Müəssisədə görülmə işlər onun xüsusiyyətlərini təyin edir. Baş verən əməliyyatlar zamanı resurslardan istifadə olunur və hər hansısa bir nəticə əldə edilir. Bu resurslara informasiya, material, avadanlıqlar aiddir.

ABC metodunun tətbiqi zamanı da, təbii ki, ilk növbədə müəssisədə görülmə əməliyyatların siyahısı və ardıcılığının müəyyənləşdirilir. Bu adətən mürəkkəb iş əməliyyatlarının çox sadə tərkib hissələrinə bölünməsiylə, həmçinin bununla bərabər onların resurs mənimsənilməsi həcmində əsasən həyata keçirilir. Bununla da ABC metodunun mahiyyəti prosesin dəyərinin müəyyən olunmasını təmin etməkdir. Bu yanlış hesablanmış bütün hesab-faktura xərclərinin bölüşdürülməsi və onların hər bir əməliyyata, funksiyaya və fəaliyyətə təsiri əsasında baş verir.

Metodun tətbiqi üçün səbəb aşağıda göstərilmişdir:

Resurslara aid olan xərclər bölüşdürülür. Birinci resursların strukturu müəyyənləşdirilir. Burada həmçinin hər bir resursun istifadəsiylə bağlı fəaliyyəti təmin edən xərclər siyahısı da müəyyən edilir. İkinci isə resurslara olan xərclər müəyyənləşdirilir. Bir qayda olaraq, aşağıda göstərilən resurs növlərini bir-

birindən ayırırlar:

- **İşçi heyəti;**
- **Avadanlıq;**
- **Nəqliyyat;**
- **Torpaq ərazisi.**

Xərclərin bölüşdürülməsi yoluyla müəssisədə bütün resursların dəyəri müəyyən olunur.

Resursların dəyərinin onların proporsional istifadəsi ilə bağlı əməliyyatlara köçürülməsi. Lakin son təqdirdə xərc obyektləri arasında bütün əməliyyatların dəyərini bölüşdürmək mümkün deyildir. Gələcəkdə əməliyyatların bölüşdürülməsi onların tipindən sıx asılı olacaqdır.

Xərc obyektlərinə sərf olunan əsas əməliyyatlarının dəyərinin bölüşdürülməsi. Son mərhələdə əsas əməliyyatların dəyəri xərc obyektinə bölüşdürülür. Əvvəlki mərhələlərə analogi olaraq bu bölüşdürülmə proporsional olur.

Əməliyyatlara sərf olunan resursların dəyərinə əsasən prosesin dəyəri müəyyən edilir.

Son nəticədə ABC metodu yüksək etibarlılıq dərəcəsinə malik olan müəssisənin əməliyyatların dəyəri və istehsal qabiliyyətini müəyyən etməsinə, resurslardan istifadənin effektivliyini qiymətləndirməsinə və məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərini müəyyən etməsinə imkan yaradır. Bir çox hallarda bu metod vasitəsilə əldə olunan məlumatlar bir çox ənənəvi kalkulyasiya metodlarından əsaslı sürətdə fərqlənir. Bununla bərabər ABC metodu bir çox müəssisələrin problemlərinin həllinə kömək edir, çünki o prosesli yanaşmadan istifadə etməklə dolayı xərclərin detallı şəkildə hesablanması və müvafiq olaraq idarəsini təmin edir.

Verilmiş bir misala nəzər yetirək:

Müəssisə təzyiq altında tökmə texnologiyasından istifadə edərək asan əridilə bilən təkər istehsal edir. Bazarın tətqiqi göstərdi ki, bu müəssisə gələcəkdə satışın

nəzərə çarpacaq qədər artması perspektivinə malik deyil. Onun üçün də göstəricilərin yaxşılaşdırılması məqsədilə, müəssisə daxilində olan problemlərə nəzər yetirməlidir.

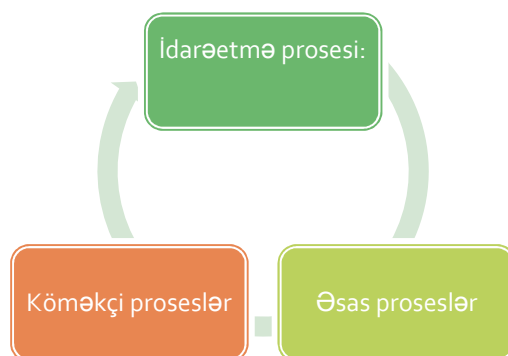
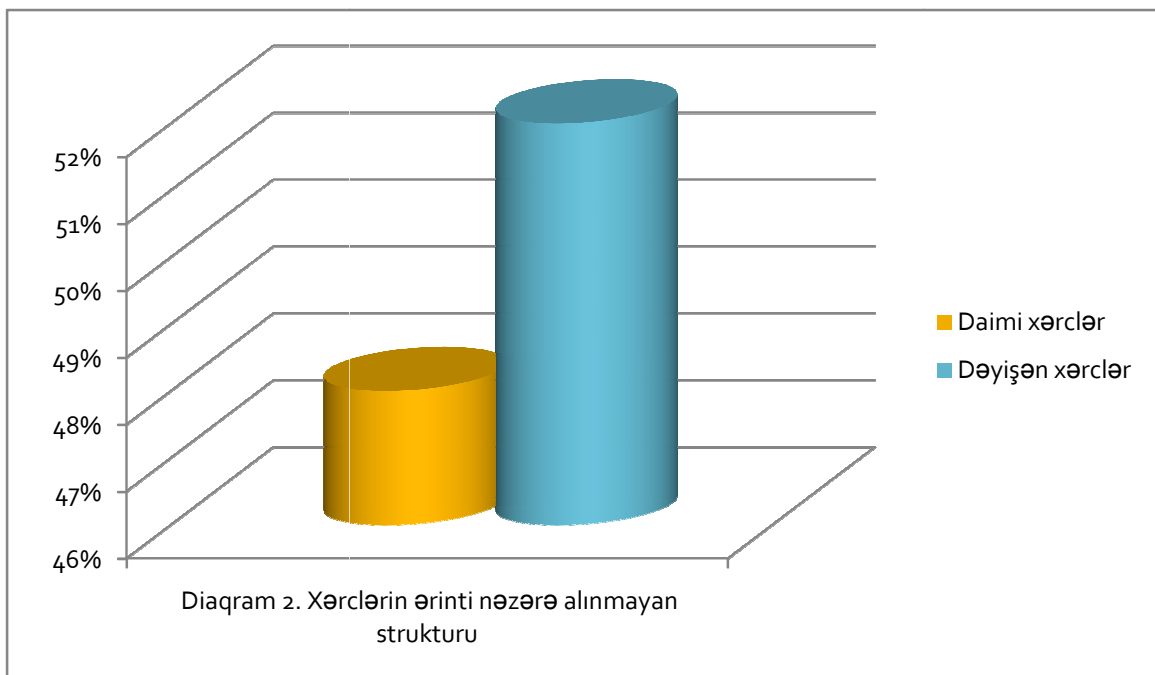
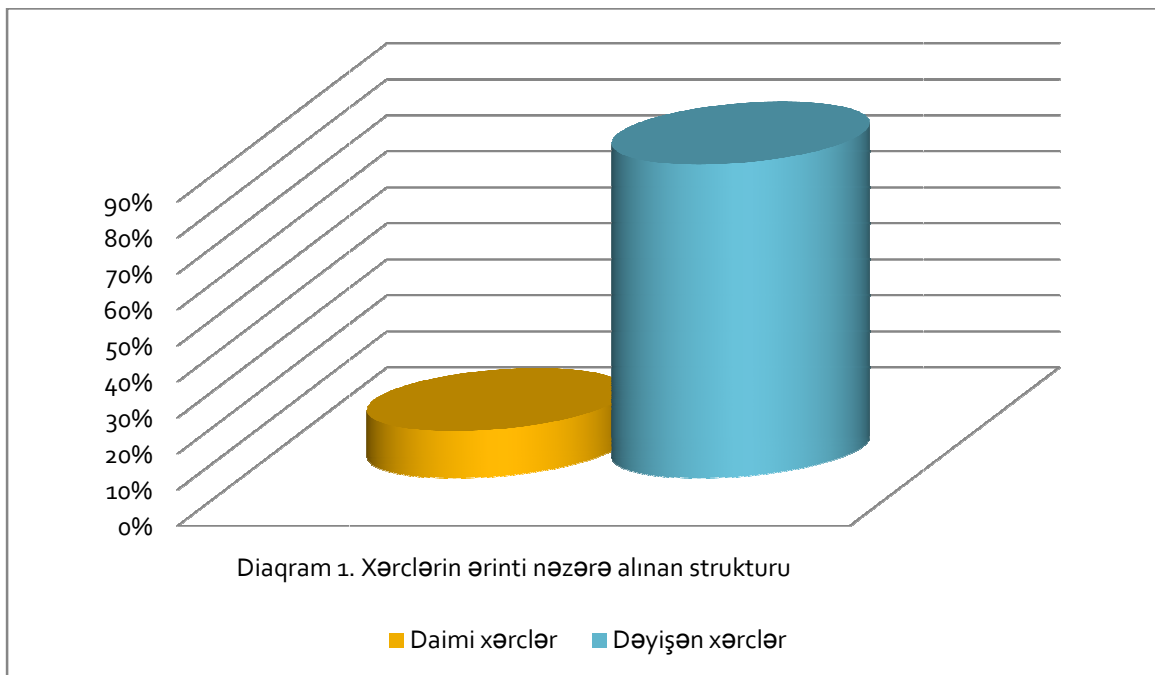
2012-2014-cü illərdə müəssisədə əsas problem istehsalda çəkilən yüksək xərclərdir. Xərclərin təhlili göstərdi ki, onların strukturunda əsas hissə dəyişən xərclərə düşür (diaqram 1). Bununla bərabər dəyişən xərclərin tərkibində əsas yeri müəssisənin əhəmiyyətli dərəcədə təsir göstərə bilmədiyi xammala çəkilən xərclər tutur. Əgər tərkibdən təhlil olunan xammala (ərintiyə) çəkilən xərclər çıxılsa, onda görünür ki, dəyişən və daimi xərclərin payı demək olar ki eyniləşir (diaqram 2).

Daimi xərclərin sonrakı təhlili göstərdi ki, daimi xərclərin 25%-ini tullantı suları və ətraf aləmə dəymiş ziyanə görə ödənilmiş cərimələrlə bağlı xərclər təşkil edir.

Sözü gedən bu bənd böyük əhəmiyyət kəsb etdiyindən, onun azaldılması barədə bir sıra tədbirlər görülməlidir. Bunun nəticəsində çirkli suların təmizlənməsiylə bağlı əlavə proseslər daxil edilməlidir. Bu prosesin üstün cəhəti ondan ibarətdir ki, istehsalatdan daxil olan çirkli sular dəyişikliyə məruz qalaraq təmizlənəcək və geri qayıdacaq. Bu yolla da itkisiz ekoloji təmiz istehsalat yaranmış olur. Əlavə artırılmış prosesin xərcləri artıracağını isbat etmək üçün onun dəyərini hesablamaq lazımdır.

Proses yavaşmasına əsasən xərcləri hesablamaqdan əvvəl ilk öncə müəssisənin proses modelini işləyib hazırlamaq lazımdır. Yuxarıda göstərilmiş misalda müəssisənin proses modeli aşağıdakı sxem 3-də göstərilmişdir.

Burada idarəetmə proseslərinə maliyyənin idarəedilməsi, keyfiyyətin idarəedilməsi, proyektlərin idarə olunması, strateji idarəetmə, texnologiyanın inkişafı daxildir. Əsas proseslərə marketing, planlaşdırma, istehsalat, logistika daxildir. Köməkçi proseslərə isə press-forma istehsalı, avadanlığın istehsalı, suyun təmizlənməsi, müəssisənin təhlükəsizliyi baxımından təmin olunması, cəmiyyətlə əlaqələrin idarə olunması, ekologiyanın idarə olunması, işçilərin idarəedilməsi daxildir.



Sxem 3. Müəssisənin proses modeli.

Göründüyü kimi çirkli suların təmizlənməsi köməkçi proseslərə aiddir və ənənəvi uçotda dolayı xərclərin ümumi miqdarında bu xərclər itərdi. Xərclərin təmizləmə prosesi üzrə hesablanması zamanı onu detallaşdırmaq lazımdır.

Hazırkı metodun effektiv olduğunu isbat etmək üçün bir neçə hesablamalar aparılmışdır və bir neçə nəticələr əldə edilmişdir. Aparılmış tədqiqatlar nəticəsində diqqət yetirmək lazımdır ki, proses metodunun tətbiqinə misalda göstərilmiş müəssisədə aşağıda verilmiş amillər şərait yaratmışdır:

- ➔ Dolayı xərclərin detallaşdırılması və onların yaranması mənbələrinin müəyyənləşdirilməsi;
- ➔ Xərclərin detallaşdırılmasına əsasən adekvat idarəedici təsirlərin yaradılması;
- ➔ Ayrıca proseslərin dəyərinin hesablanması və onların effektivliyinin qiymətləndirilməsi.

2.3 Kompleks xərclərin bölüşdürülməsinin mövcud metodları və onların təkmilləşdirilməsi istiqamətləri

Tərkibinə görə xərclər sadə və kompleks xərclərə bölünür.

Sadə xərclər bir ünsürdən ibarət olur və onlar istehsal fəhlələrinin əmək haqqı, əsas material, yanacaq, elektrik enerjisi və.s məsrəflərə daxil edilir.

Kompleks xərclər öz məzmununa görə bir neçə ünsürdən ibarətdir. Belə xərclərə ümumistehsal və ümumtəsərrüfat xərcləri aid edilir.

Mühasibat uçotu obyektlərinin elmi cəhətdən əsaslandırılmış qaydada qiymətləndirilməsi və kolkulyasiya edilməsi təsərrüfat vəsaitlərinin və onların əmələ gəlmə mənbələrinin, uçot və hesabatda düzgün əks etdirilməsini təmin edir.

Hesablarda təsərrüfat vəsaitinin və onların əmələ gəlmə mənbələrinin dəyişməsi və təsərrüfat proseslərinin nəticələrinin haqqında məlumat toplanır. Müəssisə və

təşkilatda plan və tapşırıqlarının yerinə yetirilməsinə nəzarət etmək üçün mühasibat uçotunda kompleks istifadə olunan balans və hesabat bilavasitə mühasibat uçotunda kompleks hesablardan istifadə edilir. Bu kompleks hesabların sistemləşdirilmiş hesabı siyahısı planı adlanır.

Hesablar planında yalnız sintetik hesablar deyil, eyni zamanda onların tərkibinə daxilədən subhesablarda əks etdirilir.

Hesablar planından istifadəni asanlaşdırmaq məqsədilə hər bir hesaba şifrə verilir.

Mühasibat yazılışları zamanı hesabın adı əvəzinə onun şifrəsi göstərilir. Bu da həm uçotu, həm də onun avtomatlaşdırılmasını asanlaşdırır. Hesablar planının sonunda balans arxası, həm də onun avtomatlaşdırılmasını asanlaşdırır. Hesablar planının sonunda balans arxası hesabların siyahısı da verilir. Hesablar planın əlavə olaraq onun tətbiqinə dair təlimat hazırlanmır. Həmin təlimatda hər bir hesabın təyinatı, məzmunu xarakterizə etməklə onun başqa hesablarla müxabirləşməsi də göstərilir. Hesablar planı və ona əlavə olan təlimat mühasibatlıq tərəfindən hansı göstəricilərin alınmasını və bu göstəricilərin alınması qaydasını müəyyən edir.

Ehtiyatların qiymətləndirilməsi məqsədilə və alınan məlumatların maliyyə hesabatlarında əks etdirilməsi zamanı müəssisələr kompleks istehsal xərclərini doğru bölüşdürməlidir. Bu zaman həmçinin maliyyə hesabatında seçilmiş bölüşdürmə metodlarının açıqlamasını göstərməlidir.

Lakin bu qaydada bölüşdürmə maliyyə hesabatlarının təhlilin nəticələrinin səhv təfsir olunması ilə nəticələnmə bilər. Əlbəttə ki, kompleks xərclərin bölüşdürülməsinin məqbul üsulları da mövcuddur. Buna baxmayaraq metod seçimi ilə bağlı qərarlar ehtiyatların qiymətləndirilməsində və fərdi məhsulların gəlirlilik səviyyəsinin müəyyən olunmasında əsaslı fərqliliklər yaradır.

Qarşıya qoyulan hədəflərdən asılı olmayaraq kompleks xərclərin bölüşdürülməsinin bir sıra metodlarının mövcudluğu çoxsaylı məhsulların yaranmış

bölünmə nöqtəsində xərclərin məbləğinin müəyyənləşdirilməsinin yetərinə çətin proses olduğunu həqiqətyönümlü əks etdirir.

Müəssisə tərəfindən qəbul edilmiş fərdi məhsullara aid edilən xərclərin istənilən metodları hazırki mövcud problemi tam olaraq həll etmir. Ona görə də daha məqsədəuyğun məhsulun ümumi ədəd sayını nəzərə almaqla hesablanmış brutto gəlir hesab olunur. Bundan savayı əgər müəssisə öz qərarlarını kompleks xərclərə əsaslandıracaqsa, onda bu səhv nəticəyə gətirib çıxara bilər.

Kompleks xərclərin xüsusiyyətlərindən biri də odur ki, bir məhsul buraxılışının artımı əksər hallarda digər bir məhsulun da buraxılışında artıma səbəb olur. Bu cür hadisələr "xərclər-həcm-gəlir" münasibətlərinin və xərclərin differensial təhlilinin tətbiqini zəruri edir. Məhsul buraxılışının qiymətləndirilməsinin bir çox alternativ variantı uzunmüddətli və baha başa gələn kompüter texnologiyalarının tətbiqiylə olan hesablamalara gətirib çıxara bilər.

Sözsüz ki, bölüşdürülmə anından sonra çəkilmiş xərclər idarəedənlərə qərar qəbul edilməsi üçün daha lazımi informasiyalar təqdim edir, xüsusilə də məhsulun gələcək dövr üçün təkmilləşdirilməsinin məqsədəuyğunluğu ilə bağlı. Xərclərin relevantlığı (əlaqədarlığı), məhsulla müxtəlif situasiyalarda əlaqələndirilmiş, həmçinin differensial gəlir və xərc anlayışlarına aid problemlə bağlı hazırki suala daha da ətraflı aşağıda nəzər yetirilmişdir.

Xüsusilə kompleks deyil, differensial xərclər yeganə relevant (əlaqədar) xərclər hesab olunur. Onlar məhsulun satışı üçün müvafiq olan daha gəlirli anı müəyyənləşdirir. Müəssisə məhsulun gələcək istehsalı barədə qərar qəbul edən zaman differensial xərclər istehsal əməliyyatlarının genişləndirilməsi üçün əlavə xərclər hesab olunur. Bu formada qərar qəbul etmək üçün differensial gəlir və differensial xərclərin uyğunluğunu müəyyən etmək yolu ilə əlavə (differensial) gəliri hesablamaq məqsədəuyğundur.

Verilmiş bir misala nəzər yetirək: Ehtimal edək ki, verilmiş məhsul bölüşdürülmə nöqtəsində heç bir bazar qiymətinə malik deyil. Lakin daha sonra 10000 manat həcmində məhsul üzərində aparılan işdən sonra onu 15000 manata satmaq mümkündür.

Bu zaman differensial gəlir 15000 manat təşkil edəcəkdir, differensial xərclər isə 10000 manat. Differensial mənfəət (təmiz differensial gəlir) isə 5000 manat təşkil edəcək.

Əgər müəssisə məhsulu bölüşdürülmə nöqtəsindən sonra yenidən işləməyə məruz qoymazsa, sadəcə 5000 manat gəlir itirmiş deyil, həmçinin digər zərərlər də vurmuş olar. Təsəvvür edək ki, müəssisə verilmiş məhsulun təkmilləşdirilməsi məqsədi ilə onu 4000 manat həcmində yenidən emal etdi. Bundan sonra bu məhsulu 18000 manata satmaq mümkündür. Realizə olunmanın xalis dəyəri bölüşdürmə nöqtəsindən sonrakı ilk mümkün mərhələdə müəyyən olunduğundan, məhsulun daha da yaxşı xüsusiyyətlərini əldə etmək üçün sonrakı istehsalat ona aid olunmuş kompleks xərclərin həcminə heç bir təsir göstərməyəcək. Məhsulun sonrakı emal imkanları da həmçinin təbii göstəricilər metodu ilə bölüşdürülmüş kompleks xərclərin məbləğinə heç bir təsir etməyəcəkdir. Çünki eyni həcmdə məhsul emal olunur.

Məhsulun maya dəyərinin müəyyən olunması zamanı bölüşdürülən xərclər hər hansısa bir metodla hesablanmış bölüşdürülmüş kompleks xərclərə əlavə olunur. Lakin cari yanaşmalar fərqli böyüklükdə mənfəətə gətirib çıxardır.

İstehsalatın gələcək mənfəət əldə etmək qabiliyyəti qərarının qəbul edilməsi zamanı müəssisələr yenidən əlavə gəlirlərlə əlavə xərcləri müqayisə etməlidir. Göstərlən bu misalda əlavə gəlir 3000 manat təşkil edir:

$$18000-15000=3000 \text{ (manat)}$$

Əlavə xərclər isə 4000 manat təşkil edir.

Bu səbəbdən də heç bir digər faktorları diqqətə almayan zaman müəssisələr üçün keyfiyyət xarakterini yaxşılaşdırmadan satılan məhsul ən üstünlük verilənidir.

Kompleks məhsulların istehsalı istehsalın texnologiyayla təmin olunma səviyyəsindən asılı olduğu qədər, bazar şəraitindən də asılıdır. Kompleks məhsulların ikili xasiyyətinin bu formada müəyyən edilməsi ilk baxışdan əlverişli hal kimi görünə də, bunların hər birinin qərar qəbulunda nəzərə alınması fiziki olaraq qeyri-mümkün haldır.

Gəlirin planlaşdırılması məqsədilə marjinal gəlir konsepsiyasının tətbiqi daha məqsədəuyğundur. O satışdan əldə olunmuş mənfəət və hazırkı məhsulun istehsalı üçün çəkilmiş dəyişən xərclər arasındakı fərq hesab olunur. Marjinal gəlir idarəçilərə müəssisə gəlirinə artırılan və ya çıxılan məbləğin ehtimal üçün imkan yaradır. Bu göstərici məhsulun realizə olunmasından olan brutto gəlirin məbləğini əks etdirmir. Bu göstərici onun digər məhsullara nisbətən müqayisədə nisbi gəlirliliyini müəyyən edir.

Hər hansı bir məhsulun və ya seqmentin realizə olunması zamanı yaranmış, satışdan əldə edilmiş mənfəət və məhsulun maya dəyərinin arasındakı fərq kimi tanınan, özündə kompleks olduğu kimi, həm də bölüşdürülmə nöqtəsindən sonra çəkilmiş bütün xərclərin bir hissəsini birləşdirən brutto gəlir gəlirin planlaşdırılması zamanı qərar qəbulu üçün etibarlı metod hesab edilmir. Əldə olunmuş məlumatlar ümumi brutto gəlirin dəyişilməsi məqsədi ilə qərarların proqnozlaşdırılmasında istifadə oluna bilməzlər.

2.4 Tam və dəyişən xərclər üzrə məhsulların maya dəyərinin kalkulyasiyası metodları

Xərclərin məhsulun buraxılış həcminə nəzərən özünün necə aparması xərclərin beynəlxalq standartlara və praktikaya uyğun olaraq təsnifat xüsusiyyətidir. Bu səbəbdən də iqtisadiyyatda dəyişən (ing. tərc. variable), daimi (ing.tərc. fixed) xərclər terminləri geniş istifadə edilir. Bu xərc növlərindən başqa isə hissəvi-daimi (ing.tərc.

semi-fixed), hissəvi dəyişən (ing.tərc. semi-variable) xərclər terminlərindən də bəzi ədəbiyyatlarda söz açılır.

Sözü gedən xərclərin bir sıra özünəməxsus xüsusiyyətləri mövcuddur:

Dəyişkən xərclər	İstehsal buraxılışı həcminə düz mütənasibdir. Bu o deməkdir ki, istehsal həcmnin iki dəfə artımı bu xərcləri də iki dəfə artıracaqdır.
Daimi xərclər	İstehsal həcmnin istənilən səviyyəsindən asılı olmayaraq dəyişməz qalır.
Hissəvi-daimi xərclər	Bir müddət dəyişməz qalsa da, müəyyən zaman keçdikdən sonra dəyişməyə başlayır, daha sonra isə yenə də sabitləşir. Bu səbəbdən də ingilis dilində bu xərclər addımlı, mərhələli olaraq sabit olan xərclər də adlanır (ing.tərc. step-fixed).
Hissəvi-dəyişkən xərclər	Bu xərclər həm daimi, həm də dəyişkən xərclərin xüsusiyyətlərini özündə birləşdirmişdir. Bəzən bu tip xərclər qarışıq xərclər də adlandırılır.

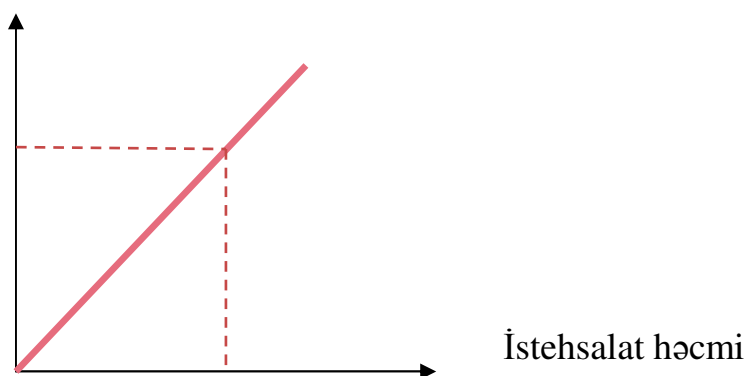
Verilən qısa bir zaman həcmində xərclər daimi, hissəvi və dəyişkən xərclərdən ibarətdir. Lakin bu zaman uzandıqca və bir neçə ili aşdıqda bütün xərclər dəyişəcəkdir. Bunun səbəbi də istehsal həcmində olan böyük miqyaslı dəyişikliklərdir. Bu zaman daimi xərclər özlüyündə də hissəvi-daimi xərclərə çevrilir. Daimi xərclərin bu cür dəyişikliklərini nəzərə alan bəzi qərb alimləri, onları bu xüsusiyyətlərinə görə dəyişkən xərclər adlandırırlar.

İstehsal xərclərinin təsnif olunması beynəlxalq standartlara görə həmin qərarlara təsir etmə gücünə və xüsusiyyətlərinə görədir.

Dəyişkən, daimi, hissəvi-daimi və hissəvi dəyişkən xərclərin istehsalat həcmi üçün müvafiq olaraq cəmi dəyişkən, cəmi daimi xərclərə görə dəyişməsi aşağıdakı sxemlərdə göstərilmişdir:

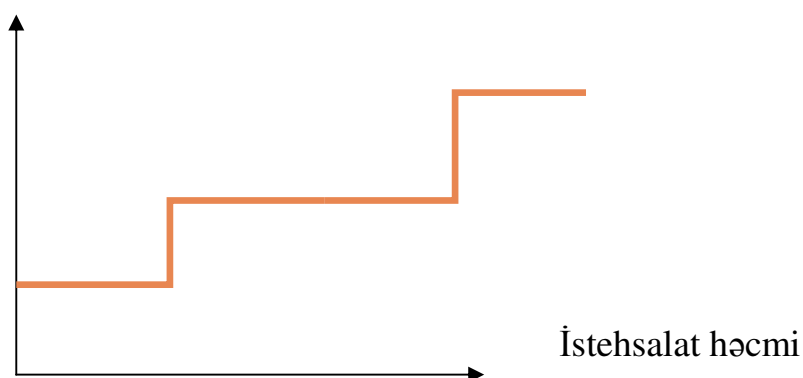
Dəyişkən xərclər:

Cəmi dəyişən xərclər



Hissəvi-daimi xərclər:

Cəmi daimi xərclər



Sabit xərclər məhsulların müxtəlif növündən, kəmiyyətindən asılı olaraq formalaşır. Bu xərclər istehsal prosesində əmələ gəlir.

Dəyişən xərclər isə müxtəlif məhsulların istehsalı, həcmi ilə bilavasitə bağlıdır. Eyni sahəyə çəkilən xərclərin artıb-azaldıqda dəyişməsinə, və ya yeni texnologiyanın

tətbiqini, gübrələrdən istifadəni və s. misal çəkmək olar. Bunlar xərclərin dəyişməsinə səbəb olur.

Daimi xərclər:

Cəmi daimi xərclər



Sabit və dəyişən xərclər mahiyyət etibarı ilə fərqlənsələr də onlar arasında qarşılıqlı əlaqə mövcuddur və bir-birlərini tamamlayırlar. Bu zaman sabit və dəyişən xərclər istehsala çəkilən xərcləri əks etdirir və ümumi istehsal xərclərini formalaşdırır.

Məhsul vahidinə çəkilən xərclərin maya dəyərinin mahiyyəti və əhəmiyyətinin müəyyənləşdirilməsi istehsal xərcləri zamanı xüsusilə vacibdir. Sözü gedən bu göstərici istehsal strukturlarını müqayisəli qiymətləndirilməsində, qiymətdoyma prosesində, məhsulların rəqabət qabiliyyətinin formalaşmasında, mənfəətin hesablanması və yüksəldilməsi tədbirlərinin hazırlanmasında əhəmiyyətli rol oynayır.

İqtisadi ədəbiyyatda maya dəyəri termini orta istehsal xərcləri kimi də adlandırılır. Maya dəyərini, yaxud orta istehsal xərclərini sabit və dəyişən xərclər üçün də müəyyənləşdirmək mümkündür.

Orta sabit xərcləri və orta dəyişən xərcləri hesablamaq üçün ümumi sabit və ümumi dəyişən xərclər istehsal olunmuş məhsulun həcminə bölünür.

Deməli orta sabit xərclər istehsalın həcmi artdıqca aşağı düşür, orta dəyişən xərclər isə ilk baxışdan məhsulun həcmnin artımı nəticəsində məhsul vahidinə görə

azalsa da məhsuldarlığın artımına yönəldilən xərclər hesabına yüksəlir.

İstehsal xərcləri ilə mənfəət arasında qeyd olunan mütənasibliyin gözlənilməsində əsas göstəricilərdən biri kimi son hədd xərcləri iqtisadi məfhumundan istifadə edilir.

Son hədd xərcləri dedikdə məhsul istehsalının artımı ilə əlaqədar formalaşan ümumi istehsal xərclərinin yüksəlməsi səviyyəsi başa düşülür. Daha dəqiq desək, son hədd xərcləri məhsul istehsalının artmasına yönəldilmiş xərclərlə əvvəlki istehsal xərclərinin fərqlərinin bu zaman əldə olunan məhsulla əvvəl istehsal olunan məhsulun həcmi arasındakı fərqə nisbəti ilə müəyyənləşdirilir.

Son hədd xərclərinin hesablanması mənfəətlə bağlılığı onunla izah olunur ki, yaranmış fərq bazar qiyməti ilə müqayisəli təhlil edilir. Bu araşdırma qiymətlərin və xərclərin, deməli mənfəətin səviyyəsi baxımından müqayisəli şəkildə əlverişli variantı, daha səmərəli istehsal sahəsini, yaxud məhsul istehsalını əvvəlcədən proqnozlaşdırmağa şərait yaradır.

Birinci hal, yəni xərclərin artım səviyyəsinin məhsul istehsalının artımı ilə nəticələnməməsi və ya istehsalın aşağı düşməsi torpağın keyfiyyəti ilə əlaqədardır. Belə ki, bir neçə istehsal dövründə eyni sahəyə (növbəli əkin tətbiq etmədən, bəzi hallarda növbəli əkin olsa belə) müxtəlif gübrələrin verilməsi torpağın istehsala zəruri olan xassələrinin aşağı düşməsinə və itməsinə gətirib çıxarır.

İkinci halda xərclər o səviyyədə artır ki, istehsalın artımından daşınmağa lüzum qalmır, yəni xərclər bazar qiymətlərinin səviyyəsini ötür. Hər iki halın baş verməsi son hədd xərclərinin hesablanmasını kölgədə qoyur.

Qeyd olunanların nəzərə alınması isə ona gətirib çıxarır ki, istehsalçı əvvəlcədən xərclərini bazar qiymətlərinin səviyyəsi ilə istehsalın artımını mənfəətin səviyyəsi ilə əlaqələndirə və qiymətləndirə bilər.

Göründüyü kimi istehsal xərcləri nəticə etibarı ilə mənfəətə birbaşa təsir göstərir. Çünki mənfəət satışdan əldə olunan pul vəsaiti ilə əmtəə istehsalı və satışı xərclərinin fərqi kimi hesablanır.

Mənfəətin yüksəldilməsi məlumdur ki, hər bir istehsalçının başlıca məqsədidir. Mənfəətin yüksəldilməsinin müxtəlif istiqamətləri mövcuddur.

İlk növbədə məhsul istehsalının artırılmasına təsir edən və az xərc tələb olunan tədbirlərə üstünlük verilməsi vacibdir. Qiymətlərin səviyyəsi ilə xərclər arasında səmərəli nisbətin gözlənilməsi üçün yüksək keyfiyyətli əmtəə istehsalı diqqət mərkəzində olmalıdır. Bu zaman bazarın tələbinə uyğun məhsul istehsalına üstünlük verilməsi, çevik şəkildə istehsalda struktur dəyişikliklərinin bazara uyğunlaşdırılması istehsalçının əsas vəzifələrindən olmalıdır. Deməli tələb və təklifin tarazlığı mənfəətə də öz təsirini göstərə bilər.

Mənfəətin artırılmasının digər mühüm istiqaməti istehsalçının təkcə keyfiyyət baxımından deyil, eyni zamanda digər əlamətlərə görə yüksək rəqabət qabiliyyətli əmtəə istehsalına nail olması ilə bağlıdır. Bu onunla xarakterizə olunur ki, bir tərəfdən eyni məhsulun çoxsaylı satıcısı olan aqrar bazarda güclü rəqabət mühiti formalaşır, digər tərəfdən müəyyən inhisarçı qruplarının mövqeyi ilə mübarizə aparmaq, idxal məhsulları ilə rəqabətə girmək kimi mühüm məsələlərin öhdəsindən gəlmək problemi yaranır.

Mənfəətin artırılmasında istehsalçı üçün əsas şərtlərdən biri də səmərəli istehsal sahələrini müəyyənləşdirə bilmək bacarığı ilə bağlıdır. Bunun üçün istifadə olunan göstərici mənfəət həddidir.

Mənfəət həddi (iqtisadi ədəbiyyatda bu göstərici gəlir həddi kimi də işlədilir) satışdan əldə olunan pul gəlirinin artımının məhsulun həcmnin artımına nisbəti kimi müəyyən olunur.

Digər istiqamətlərlə yanaşı mənfəət həddinin hesablanması da mənfəətin artırılması üçün daha səmərəli tədbirlər hazırlamağa imkan verə bilər.

Bazar iqtisadiyyatı şəraitində müəssisələrin fəaliyyətinin başlıca göstəricisi fəaliyyətdir. Rentabelli olmayan, başqa sözlə ziyanla işləyən müəssisələr sadəcə olaraq səhnədən gedirlər. Lakin təhlil zamanı məsələnin həllinin sadəliyi ancaq

zahiridir. Sənaye cəmiyyətin inkişaf dərəcəsinə uyğun olaraq bazar konyukturası son dərəcədə mürəkkəbləşir və yüksək dinamikliyi ilə fərqlənir. Belə şəraitdə müntəzəm olaraq mənfəət əldə etmək o qədər də asan olmur. Ona görə də istehsalı elə təşkil etmək lazımdır ki, məhsul istehsalı minimum xərclər çəkməklə əldə edilsin, keyfiyyəti yüksək və qiymətli rəqabət qabiliyyətli olsun.

Bir qayda olaraq daimi xərclər fəaliyyət növləri əsasında bölüşdürülür, daha sonra hər bir fəaliyyət daxilində buraxılan məhsullar arasında bölüşdürülür. Sözü gedən xərclərin rəşional bölüşdürülməsindən məhsul növləri üzrə maya dəyərinin müəyyənləşdirilməsində dəqiqliyi asılıdır. Bu öz növbəsində şirkətin qiymətqoyma və struktur siyasəti üçün mühüm sayılır.

Dəyişən xərclərin uçotu metodu (direkt-kostinq sistemi) - bu məhsulun maya dəyərinin formalaşmasına ehtiyatların qiymətləndirilməsi və məhsulun maya dəyərinin müəyyənləşdirilməsi üçün yalnız dəyişən istehsalat xərclərini nəzərə alınan yanaşmadır. Maya dəyərinin hesablanılmasında birbaşa material xərcləri, birbaşa əməktutumu xərcləri və dəyişən ümumistehsalat xərcləri iştirak edir. Daimi ümumtəsərrüfat xərclərinə dövrü olaraq baxılır.

Tam xərclərin uçotunun metodu zamanı məhsulun istehsalat maya dəyərinin hesablanılmasında bütün istehsalat xərcləri iştirak edir. Sadəcə kommersiya ilə ümumtəsərrüfat xərclərinə dövrü olaraq baxılır.

"Direct-costing" sisteminin tərəfdarları hesab edir ki, müəssisə daimi, spesifik təsərrüfat əməliyyatları ilə bağlı olan və ya olmayan əməliyyat xərcləri daşıyır. Bu xərclər istehsalatın həcmindən birbaşa asılı deyildir və onları məhsul vahidinin maya dəyərini hesablayan zaman nəzərə almırlar. Daimi istehsalat xərcləri istehsalat həcmindən deyil, daha çox vaxt amilindən asılıdır.

"Direct-costing" sisteminin əleyhdarları hesab edir ki, daimi istehsalat xərclərinin olmamasından istehsalat dayana bilər. Bunun üçün də bu cür xərclər məhsulun maya dəyərinin əsas hissəsindən birini təşkil edir.

"Direct-costing" sisteminin təhlili zamanı nəzərə almaq lazımdır ki, o müəssisədaxili idarəetmə qərarlarının qəbul olunmasında çox faydalıdır. Lakin Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartlarında maliyyə hesabatlarının tərtibində və vergitutulan gəlirin hesablanılmasına bu sistemdən istifadəyə icazə verilmir.

Xərclərin uçotunun bir sıra metodlarının tətbiqi məhsulun maya dəyərinin həcminə və onunla birlikdə maliyyə gəlirinin məbləğinə də təsir edir.

Tam xərclərin uçotu zamanı məhsul vahidinin maya dəyəri "direct-costing" sisteminə nəzərən daha çox olacaq. Buna səbəb birinci halda bütün istehsalat xərcləri istər dəyişən, istərsə də daimi xərclər kimi istehsalatın maya dəyərinə aid edilirlər və məhsul vahidinin maya dəyərinin hesablanması zamanı nəzərə alınır.

"Direct-costing" sisteminin tətbiqində məhsul vahidinin maya dəyərinin hesablanması zamanı istehsalat xərclərinin təkcə dəyişən hissəsini nəzərə alırlar. Bütün daimi xərclərə isə dövrü xərclər kimi baxırlar və bitməmiş istehsalın qalıqlarına, anbarda qalmış hazır məhsul qalıqlarına və ya realizə olunmuş məhsulun maya dəyərinə aid etmirlər və bütövlüklə gəlirin azalmasına silirlər.

Xərclərin uçotu metodlarının öyrənilməsi təkcə məhsulun maya dəyərinin böyüklüyünə deyil, mənfəət və zərər haqqında hesabatın formasına da təsir göstərir.

- ❖ Tam xərclərin uçotu metodu zamanı brutto gəliri məhsulun realizasiyası nəticəsində əldə olunmuş mənfəət və realizə olunmuş məhsulun istehsalat maya dəyəri arasındakı fərq kimi hesablanır.
- ❖ Dəyişən xərclərin uçotu zamanı marjinal gəliri məhsulun realizasiyası zamanı əldə olunmuş mənfəət və bütün dəyişən xərclər, həmçinin kommersiya, ümumtəsərrüfat xərclərinin fərqi kimi hesablanır.

Marjinal gəlir və "direct costing" sistemi əsasında mənfəət və zərər haqqında hesabatın yeni formasını hazırlamaq olar, bu zaman xərclər dəyişilməsi və gəlir əldə etmək üçün qoyulan investisiya aydın nəzərə çarpacaq.

2.5 Xərclərin uçotunun funksional metodu;

Xərclərin uçotu aparılan zaman əsas iki metoda diqqət yetirilir. Bunlar funksional və ənənəvi metodlar hesab olunur.

Ənənəvi metod əsasən keçən əsrin metodu hesab olunur. Çünki keçən əsrin istehsalat prosesində dominant faktorlar əmək və materiallar hesab olunurdu, məhsul buraxılışı həmçinin məhdud səviyyədə idi, texnoloji inkişaf stabil olaraq qalırdı. Lakin buna baxmayaraq bu uçot metodu hələ də öz rolunu qoruyub saxlamaqdadır və aktual hesab olunur. Çünki bir çox istehsalat müəssisələrində yuxarıda göstərilən amillər hələ də mövcuddur. Ənənəvi metodda həmçinin qeyri-istehsal sahələrinin (kommersiya, idarəetmə və s.) fəaliyyətinin ümumi gedişatına birbaşa təsirindən danışılır. Bu da o deməkdir ki bu sahə məhsullarını spesifik məhsul növünə və ya xidmətə ayırmaq olmaz.

Ənənəvi metodun öyrəndiyi problemlər müasir şəraitdə bir çox şərtlər daxilində özünü doğrultmadığından yeni metodun meydana çıxması aktuallığı yaranmışdır. Beləliklə də xərclərin uçotunun yeni mərhələsi funksional metodla uçot meydana çıxmışdır. Sözü gedən bu metod 1980-ci illərdə ABŞ-da Robert S. Kaplan və Robin Kuper tərəfindən hazırlanmışdır. Bu metodun əsas məqsədinə ənənəvi metod tərəfindən aradan qaldırıla bilinməyən çatışmazlıqların aradan qaldırılması və əsasən idarəetmə qərarlarının qəbulu üçün daha dəqiq informasiyanın əldə olunmasıdır (əsasən də gecikmələr sarıdan). Funksional metodla uçotun aparılması şirkətlərdə ABC sistemi tərəfindən həyata keçirilir. Sözü gedən sistemin tətbiqini bir neçə şirkət həyata keçirmişdir. Bunlara misal olaraq Caterpillar, General Dynamics, General Motors, Hewlett - Packard, Martin Marietta və Siemens şirkətlərini sadalamaq olar.

Funksional metodun adı azərbaycan dilində "proseslər üzrə xərclərin uçotu" və "xərclərin proses-istinad qaydasında idarə olunması" şəklində tərcümə oluna bilər. İngilis dilində olan activity kəliməsi dilimizdə proses, əməliyyat, fəaliyyət sahəsi və s. kimi yaxın mənalarda işlənə bilər.

Xərclərin proses-istinaad qaydasına əsasən idarəsi maraqlı konsepsiyadır. Bu zaman sistemdən keçmiş xərclərin uçotunun həddindən artıq ümumiləşdirilmiş sistemdə yol verilən çatışmazlıqları aradan qaldırılmaq üçün istifadəsi mümkündür. Ümumiyyətlə xərclərin idarə olunmasında veriləcək qərarların qəbulunda qarşıya qoyulan mərkəzi sual, və ya əsas sual kimi resurların böyüklüyü, istifadə olunan metodların effektivliyi və əldə olunmuş nəticələrin səviyyəsi hesab olunur. Funksional metodu ənənəvi metoddan fərqləndirən üsürlərdən biri də məhsullar resurları deyil, fəaliyyət sahələrini tələb edirlər. Məhz bu fəaliyyət növləri zamanı resurlar mənimsənilir, təbii ki, bu resursların əldə olunması və istifadəsi də xərcləri yaradır. Ənənəvi metodda isə əksinə olaraq əsas ünsür birbaşa resurslar hesab olunurdu. Fəaliyyət sahəsi üzrə isə ümumi anlayışla kifayətlənilirdi.

Funksional metodda istifadə olunan göstəricilər "xərclər daşıyıcısı" (cost drivers) adlandırılır. Onlar özlüyündə istifadədə olan resurların həcmi ölçən "resurs daşıyıcılarını" (resource drivers) və "fəaliyyət növü daşıyıcılarını" (activity drivers) cəmləşdirib. Xərc daşıyıcılarının sayı situasiyadan asılı olaraq dəyişir. Hər bir xərc daşıyıcısı məhsulun xüsusi bir tərkib hissəsini müəyyənləşdirir. Bu tərkib hissələrinin öyrənilməsi prosesi əsasında çox baha başa gələn bir proses də ola bilər. Təbii ki, prosesə sərf olunan məbləğlə onun sonunda alınan informasiyanın dəqiqliyi arasında sıx əlaqə mövcuddur.

Bir çox müəssisələrdə ABC sisteminin tətbiq olunması özünü məhsul istehsalına çəkilən xərclərin müəyyənləşdirilməsinə daha düzgün yanaşma ilə fərqlənir. ABC sistemi ilk öncə bazar segmentlərini, sifarişçilərlə qarşılıqlı əlaqələri, həmçinin müxtəlif təsirlərin modelləşdirilməsini əsas götürür. ABC sistemində həm maliyyə, həm də qeyri-maliyyə məlumatlarından ölçü vasitəsi qismində bir çox keyfiyyətin global idarə olunması sistemlərindən istifadə edən müəssisələr tərəfindən istifadə edilir. Ümumiyyətlə bu sistem ölçü vasitəsi və ölçü məqsədləri üçün tətbiq olunur. Bu sistem müəssisələrin inteqrasiya olunan məlumatlarını təcəssüm etdirir.

Xərclərin idarə olunması sahəsində əsas tədqiq edilən məsələ biznesin müxtəlif sahələrinə yönəldilən resursların kəmiyyəti, onlardan istifadə olunmasının daha

effektiv üsulları və qazanılmış nəticələrin sonradan qiymətləndirilməsi haqqında qərarların qəbulu meyarları hesab olunur. Xərclərin uçotunun ənənəvi sistemlərinin əksər hissəsi əldə olunan resurslara istiqamətləndirilir. Xərclərin uçotunun funksional metoduna görə isə resurslardan istifadə olunmasının təhlili mahiyyət etibarını ilə fəaliyyətin və proseslərin yerinə yetirilmiş növlərinin dərk olunması kimi başa düşülməlidir.

Funksional metod məntiqi cəhətdən sübut edir ki, məhsullar resursları deyil, fəaliyyət növlərini istehlak edir. Fəaliyyət prosesində resurslar istehlak olunur, onların əldə olunması və istifadəsi müvafiq surətdə xərcləri yaradır. Başqa sözlə desək funksional metodun tətbiqi zamanı xərclər əvvəlcə fəaliyyət növlərinə aid olunur, daha sonra isə fəaliyyətin həmin növlərinə tələb və təklifə əsasən istehsal prosesi ərzində məhsullar arasında yenidən bölüşdürülür. Məhsullara aid olunmuş xərclər, məhsulların istehsal və satışı məqsədilə tələb olunan fəaliyyət növləri üzrə xərclərin ümumi məbləğidir.

Xərclərin uçotunun istənilən sistemində ən mühüm sayılan məqam, onların köməyi vasitəsilə xərclərin dinamikasını modelləşdirməkdən ibarətdir. Model real vəziyyətə nə qədər yaxındırsa, o daha çox fayda gətirmək imkanına malikdir. Funksional metoddan istifadə zamanı bir çox hallarda xərclərin dinamikasının ənənəvi konsepsiyasına xüsusi olaraq əhəmiyyət verilmir. Funksional metoda uyğun olaraq xərclər uzunmüddətli perspektivlilik mövqeyindən nəzərdən keçirilir. Bu zaman sözü gedən bütün xərclər dəyişilməyə doğru meyl edir.

Təcrübədə bəzi xərclər fəaliyyətin istehlak olunmuş növlərinə uyğun olaraq xətti qaydada dəyişikliyə uğramır. Adətən bu növ xərclərdə olan dəyişikliklər pilləli hesab olunur.

Funksional metod özündə bir neçə istiqaməti birləşdirmişdir. Bunlar aşağıdakılardır:

- Resurslar - istehsal amilləri;
- Fəaliyyət növləri və fəaliyyət növləri üzrə xərclərin qrupları;
- Resurs daşıyıcıları - birinci mərhələdə xərc daşıyıcıları;

■ Xərclərin aid olunduğu obyektlər;

■ Müstəqim xərclər.

Bu istiqamətlərin ayrı-ayrılıqda təsnifatına diqqət yetirək.

Funksional metodun istiqamətlərindən biri olan resurslar, fəaliyyətin hər hansı bir növünün həyata keçirilməsi məqsədilə istifadə edilən bütün istehsalat amillərini özündə birləşdirir. İstehsal müəssisələrindəki tipik resurslara diqqət yetirsək, binalar, istehsalat avadanlıqları, kompüter sistemləri, nəqliyyat, həmçinin də insan resurslarını misal göstərmək olar. Müəssisənin əldə etdiyi resurslar xərc ünsürləri formasında əsk etdirilir. Zəruri resurslar müəssisədə baş verən hər bir fəaliyyət növü çərçivəsində əməliyyatların miqdarından asılı olaraq müəyyənləşdirilir. Misal üçün, hər hansı bir sifarişin yerinə yetirilməsi məqsədilə əməkdaşlar, ofis mebeli, fərdi kompüterlər və s. resurslar tələb olunur. Fəaliyyətin bu sferasındakı xərclərə əməkhaqqı, amortizasiya və s. xərclər aid olunur.

Resurslara çəkilmiş xərclərin fəaliyyət növlərinə aid edilməsi bir sıra nüansları nəzərdə tutmuşdur. İzlənilən xərclər (trackable costs) istehsal amilləri ilə fəaliyyətin konkret növləri arasında səbəb-nəticə əlaqələrini mümkün edir. Nə zaman ki, resursların hər hansı bir növü fəaliyyətin yalnız bir növünü təmin etmək məqsədilə nəzərdə tutulmuşdur, o zaman resurslara çəkilən xərcləri fəaliyyətin həmin növünə aid etmək heç bir çətinlik yaratmır. Misal üçün, materialların alınması üzrə sifarişlərin rəsmiyyətə salınması ilə məşğul əməkdaşın əməkhaqqını tam məbləğdə fəaliyyətin "material alınması" növünə aid etmək lazımdır. Lakin istehsal amili fəaliyyətin bir neçə növünün həyata keçirilməsi məqsədilə tələb olunan zaman, bu formada resurslardan istifadə onlar arasında bölüşdürülməlidir. Bu cür resurs bölüşdürülməsinə qərb ədəbiyyatlarında "allocated resources" adı verilmişdir.

Resurslara çəkilən xərcləri fəaliyyət növləri arasında bölüşdürmək məqsədi ilə birinci mərhələyə xərclərin daşıyıcılarından, digər sözlə desək resurs daşıyıcılarından istifadə olunur. Bu zaman xərc qrupları fəaliyyət növləri əsasında formalaşır. Resurs daşıyıcıları özlüyündə resurs xərcləri ilə fəaliyyət növləri üzrə xərc qrupları arasındakı səbəb-nəticə əlaqələrini müəyyən edir.

Xərclərin bölüşdürülməsinin birinci mərhələsi müəssisədə uçot sistemində xərclərin hər bir maddəsi üçün resursların istehlakını əks etdirən məlumatlara əsaslanmışdır.

Misal: Müəssisə fəaliyyətinin on müxtəlif növü var, dolayısı əməkhaqqı isə burada xərclərin bir maddəsini əks etdirməkdədir. Müəyyən etmək lazımdır ki, dolayısı əməkhaqqının ümumi məbləğindən hansı faizi fəaliyyətin hər bir növünə aid etmək məqsədə uyğun olardı. Bölüşdürmənin birinci mərhələsində xərclərin hər bir maddəsinə istinad edərək ümumi məbləğ hesablanılan faizə vurulmalıdır. Misal üçün, əgər qeyri-müstəqim əmək xərclərinin 10%-i fəaliyyətin "avadanlığın saz hala gətirilməsi" növü üzrə istehlak olunmuşdursa, onda müvafiq olaraq dolayısı əməkhaqqının 10%-i fəaliyyətin sözü gedən növünə aid olunmalıdır. Bölüşdürmənin birinci mərhələsinin son nəticəsi göstərir ki, xərclərin hər bir maddəsi fəaliyyətin növlərinə əsasən qruplar üzrə bölüşdürülür.

Resurs daşıyıcılarından istifadə olunmaqla bölüşdürmə bütövlükdə ənənəvi uçot sistemində mövcud xərclərin bölmələr arasındakı bölüşdürülmələrinə bənzərdir. İkimərhələli bölüşdürmənin birinci mərhələsi ABC sistemində və ənənəvi metoda aid sistemlərdə bir sıra hallarda təkrarlanmaqdadır. Fərq isə bundadır ki, birinci halda xərclər fəaliyyət növlərinə, ikinci halda isə struktur bölmələrinə aiddir.

Funksional sistemdə istifadə olunan ölçülər ənənəvi sistemin ölçülərindən bir sıra xüsusiyyətlərinə görə fərqlənə bilər.

Fəaliyyət növlərini hər hansı baş verən bir hadisə kimi başa düşmək olar. Bu zaman resurslar istehlak olunur. Onların əsas funksiyaları son məhsula çevrilməklə başa çatmış hesab edilir.

Fəaliyyət növlərinin hansı xarakterə malik olması sualı meydana çıxır, çünki müasir dövrdə praktikada heç bir siyahı təqdim edilməmişdir. Müxtəlif müəssisələrdə yerinə yetirilən fəaliyyət növləri bir-birlərinə bənzəsə də, onların fərqləndirilməsi vacibdir. Bu fərqləndirməni isə funksional metodu tətbiq etməklə əldə etmək mümkündür.

Fəaliyyət mərkəzində bir-biri ilə qarşılıqlı əlaqəli və özünəməxsus funksiyalar cəmləşmişdir. Fəaliyyət mərkəzi ilə əlaqəli olan xərclər, sözü gedən mərkəzə daxil edilən fəaliyyət növləri üzrə xərclərin cəminə bərabərdir. Fəaliyyət mərkəzi, adətən məsuliyyət mərkəzinə uyğun olur, və ya ənənəvi bölmə kimi hesab olunur. Buna misal olaraq mühasibatlığı göstərmək olar. Kiçik müəssisələrdə fəaliyyət növləri üzrə xərc qrupları fəaliyyət mərkəzləri üzrə cəmləşdirilməyə də bilər. Buna baxmayaraq bütün hallarda fəaliyyət mərkəzləri ABC -yə aid bir çox sistemlərdə çox mühüm rol oynayır.

Fəaliyyət növlərinə əsasən resursların bölüşdürülməsinin nəticəsi olaraq fəaliyyətin həmin növünə aid olan bütün qarşılıqlı əlaqəli xərcləri özündə birləşdirmiş xərc qruplarını (cost pool) özündə təcəssüm etdirir. Bir sıra hallarda "fəaliyyət növləri" və "fəaliyyət növləri üzrə xərc qrupları" bir-birlərini əvəzləyən terminlər kimi ədəbiyyatlarda istifadə edilir.

Fəaliyyət növləri üzrə xərclər fəaliyyətin ölçüsü adlandırılır. Onlar, adətən fəaliyyətin həcmi vahidində əks etdirilir. Fəaliyyətin ölçüsü giriş və çıxış parametrlərinə malik ola bilər. Bu ölçü fəaliyyət növünün fiziki tərkibini də əks etdirir. Misal olaraq, fəaliyyət növünün giriş parametri deyildiyi zaman "təchizat", çıxış parametri deyildiyi zaman isə rəsmiyyətə salınmış alış kontraktı nəzərdə tutulur. Fəaliyyətin həmin növünə məxsus xərcləri həm sifariş dəyəri, həm də kontrakt dəyəri kimi əks etdirmək olar. Bütün hallarda fəaliyyət ölçüsünün seçiminin müəyyənləşdirilməsi prinsip etibarlı ilə çox mühüm amildir. Belə bir ölçü fəaliyyəti həcminə, müvafiq surətdə xərclərə təsir edən amilləri dəqiqləşdirməyə şərait yaradır.

Fəaliyyət ölçüsü minimum həmcins və qənaətcil olmalıdır.

Xərc qrupları ikinci mərhələ xərclərinin daşıyıcılarının köməyi ilə kalkulyasiya obyektləri arasında bölüşdürülür. Sözü gedən bu mərhələ fəaliyyət növlərinə aid kalkulyasiya obyektləri üzrə istehlak olunmasına qiymət vermək məqsədilə nəzərdə tutulmuşdur. Xərclərin qəbul olunan daşıyıcısı fəaliyyət növlərinin əsas çıxış parametrləridir. Praktikada xərclərin daşıyıcısı bir çox hallarda fəaliyyət ölçülərinin çıxışına baxmayaraq konseptual nöqtəyi-nəzərdən müxtəlif hesab olunurlar.

Fəaliyyət növləri və daşıyıcıları arasındakı fərqlərə nəzər yetirmək üçün bir misala baxaq: Alış kontraktlarının sayının seçilməsi təchizat şöbəsinin yerinə yetirdiyi işlərin həcmi müəyyən etmək məqsədi daşıya bilər. Bu kontraktların sayı öz növbəsində "materialların satın alınması" növünü təmsil edir. Verilmiş bu vəziyyətdə xərclərin ilkin daşıyıcı kimi istehsal edilmiş məhsulların miqdarı və vahid məhsul üçün vacib sayılan xammal və detalların həcmi çıxış edəcəkdir. Bu səbəbdən də təsəvvür edilsə ki, alış kontraktlarının sayı alış xərcləri üçün daşıyıcı qismində çıxış edir, həmin zaman o anlayışlar qarışa bilər. Halbuki kontraktların bağlanması xərcləri yaradır və nəticə etibarilə kontraktların sayı ikinci hesab edilir. İlkin daşıyıcı üçün qəbul olunmuş ölçü forması olmasa da, alış kontraktlarının miqdarı müntəzəm şəkildə alış xərclərinin məhsullara aidiyyəti məqsəd üçün lazımı qədər dəqiq alət kimi sayılır.

Xərc daşıyıcıları mahiyyət etibarilə əməliyyatlara, zamana, fəaliyyət növlərinin intensivliyinə, onların faizlə nisbətində də əsaslanı bilər.

Əməliyyat proseslərinə əsaslanan xərc daşıyıcıları fəaliyyət növlərinin necə davam etdiyini hesablamağa imkan yaradır. Bu xərc daşıyıcılarına avadanlıqların saz hala gətirilməsinin sayını, materialların yerdəyişməsinin sayını, yoxlanılmaların sayını və s.-ni göstərmək olar. Alınmış nəticələr fəaliyyətin eyni növlərinə eyni tələbatı formalaşdıran zaman, əməliyyatlara əsaslanan xərc daşıyıcıları tətbiq edilə bilər. Sözü gedən formada olan xərc daşıyıcıları daha qənaətcil hesab olunur. Bu daşıyıcılara giriş hər bir zaman üçün açıqdır. Fəaliyyət növlərinin yetirildiyi bütün hallarda bu əməliyyatlar baş verməkdədir.

Digər növ xərc daşıyıcıları isə vaxta əsaslanır. Bu daşıyıcılar fəaliyyət növlərini həyata keçirmək məqsədilə nə qədər zaman tələb olunduğunu göstərir. Vaxta əsaslanan xərc daşıyıcılarına misal olaraq avadanlıqların saz vəziyyətə gətirilməsi vaxtını, yoxlanılmaların keçirildiyi vaxtı, müstəqim adam-saatları və s.-ni göstərmək olar. Müxtəlif məhsul buraxılışı üçün fəaliyyətin həcmində müəyyən fəqliliklər olduğu halda bu formada xərc daşıyıcılarından istifadə edilir. Bu daşıyıcıları hesablamaq üçün daha çox zaman və vəsaitə ehtiyac var.

Fəaliyyətin bu və ya digər növləri həyata keçirildikdə fəaliyyət növlərinin intensivliyinə əsaslanan xərc daşıyıcıları hər dəfə istifadə olunmuş resursları qiymətləndirir. Bu formadakı daşıyıcılar çox baha başa gəlir, lakin son dərəcə dəqiqdir. Həmin daşıyıcılar fəaliyyətləri zamanı ABC sistemi ilə əlaqəli olmaqla kalkulyasiyanın sifariş sistemi vasitəsilə bütün xərclərin hesablanmasını tələb edir. Bu metod fəaliyyət həyata keçirildiyi zaman istifadədə olan bütün resursların izlənməsinə imkan yaradır. Bütün hallarda sözü gedən daşıyıcıların yalnız resurslar baha başa gəldiyi hallar zamanı tətbiq olunması məqsədə uyğun sayılır.

Bölüşdürmə prosesinin ikinci mərhələsində ilk əvvəl fəaliyyət növlərinə əsasən xərclərin bölüşdürülməsi stavkaları müəyyən olunur. Bu zaman birinci mərhələnin nəticəsi sayılan fəaliyyət növləri üzrə xərclərin ümumi məbləği müvafiq ölçüdən istifadə etməklə fəaliyyət növlərinin həcm göstəricisinə bölünür. Bölünmə zamanı alınan kəmiyyət fəaliyyət növləri üzrə buraxılmış məhsul vahidinə düşən xərcləri təcəssüm etdirir. Daha sonra fəaliyyət növləri üzrə olan xərclər kalkulyasiya obyektlərinə aid olunur.

Xərclərin aid edildiyi obyektlər (cost objects) həm xərclərin uçotu obyekt, həm də kalkulyasiya obyekt olaraq başa düşmək mümkündür. Uçot praktikasında xərclərin uçot obyekt dedikdə, onların baş verdiyi yer, həmcins olan məhsulların növləri və ya qrupları başa düşülür. Bu zaman "kalkulyasiya obyekt" termininə diqqət yetirək. Kalkulyasiya obyekt dedikdə, müəyyən istehlak dəyərinə malik məhsul - iş və xidmət növləri başa düşülür. Funkional metodun tətbiqi zamanı məşul xərclərin aid edilməsinin vahid obyekt olaraq bilinir. Bu zaman bütün xərclər bölüşdürülür, son nəticədə isə məhsulun tam maya dəyəri formalaşır. Məhsul kalkulyasiya obyekt kimi çıxış edir.

Verilmiş bu qayda xərclərin uçotunun funksional metoduna olan mümkün yanaşmalardan sadəcə biri hesab olunur. Xərclərin aid edildiyi obyektlər mahiyyət etibarı ilə xərclərin fəaliyyət növləri arasında bölüşdürülməsi mənasına gəlir. Bu xərclər hazırlayanların istəyindən asılı olaraq dəyişir. Xərclərin aid edildiyi tipik obyektlərə məhsullar, xidmətlər, məhsul vahidi, işlər, kontraktlar, məhsulların

partiyaları, bölgü kanalları və s. aiddir. Xərclərin aid edildiyi obyektlər siyahısına nəzər yetirdikdə görünür ki, verilmiş bu situasiyada onlar mövcud terminologiyaya uyğun olaraq xərclərin uçotu obyektlərinə çox yaxındır. Funkional metoda nəzər yetirdikdə isə xərclərin baş verməsi resursların əldə olunması və istifadəsinə əsaslanır. Uçot praktikasında "xərclərin aid edildiyi obyektləri" terminindən istifadə daha məqsədəuyğundur.

Xərclərin fəaliyyət növləri üzrə bölüşdürülməsi son məqsəd sayılmır. Xərclərdən və resurslardan istifadənin dinamikasını müəyyən etmək üçün onlar müxtəlif üsullarda kombinə oluna bilər. Bunun üçün müxtəlif obyektlərin dəqiq təsvir edilməsi çox vacib sayılır. ABC-yə aid əksər sistemlərdə fəaliyyət növləri üzrə xərclər sayı tərəddüd edən və müxtəlif səviyyəli obyektlər arasında bölüşdürülür. Bununla bərabər xərclərin aid edildiyi obyektlərin iyerarxiyasının müəyyən olunması zamanı bəzi ümumi yanaşmalar mövcuddur.

Müəssisələrin əksəriyyətində çoxsaylı fəaliyyət növləri mövcuddur. Onların hər birini izləmək praktiki cəhətdən çox çətin prosesdir. Bu zaman uçotun sadələşdirilməsinə cəhd göstərilməsi zəruridir. Uçot yazılışlarına tələbatın nisbətən azaldılması məqsədi ilə fəaliyyət növləri və onlara çəkilən xərclərin birləşdirilməsinə xüsusi diqqət yetirilməlidir. Fəaliyyət növlərinin iyerarxiya şəklində qurulması bu sadələşdirmə yollarından biri hesab olunur. Fəaliyyət növləri və onlara çəkilən xərcləri iyerarxiyanın hər bir səviyyəsində dəqiqliyə əməl olunması şərti ilə minimal itkilər səviyyəsində birləşdirmək məqsədəuyğun hesab olunur.

ABC-nin əksər sistemləri fəaliyyət növlərinin aşağıdakı tiplərini müəyyən edir:

- ▶ Məhsullarla əlaqədar olan;
- ▶ Bütövlükdə müəssisə ilə əlaqədar olan.

Bir sıra müəssisələr fəaliyyət növündə "istehlakçılarla əlaqədar" tipi də bu qəbildən hesab edirlər.

Məhsullara aid edilən fəaliyyət növləri üzrə olan xərclər, adətən, bölgünün məhsul vahidinin səviyyəsi, məhsulların partiyasının səviyyəsi və məhsuldar xətlərin səviyyəsindən keçirlər. Müəssisə miqyasında fəaliyyət növlərinə çəkilmiş xərclər 721

N-li "İnzibati xərclər" hesabında qeydə alınır. Bu hesabda əks etdirilən xərclərin birbaşa istehsal prosesi ilə heç bir əlaqəsi yoxdur. Bu xərclər idarəetmə ilə əlaqəli hesab olunurlar.

ABC sistemində bu xərclərin uçotuna 2 yöndən yanaşma mövcuddur. Birinci yanaşma qərbdə uçot praktikasında tətbiq edilən ənənəvi yanaşmaya çox oxşardır. Bu halda inzibati və idarəetmə xərcləri hesabat dövrü xərclərinə aid edilir. İkinci yanaşmada isə həmin xərclər bütün hallarda məhsulun maya dəyərinə daxil edilir. Əksər istehsal müəssisələrində müstəqim xərclər anlayışı da mövcuddur. ABC sistemində ənənəvi sistemlərdə olduğu kimi hər şeydən əvvəl müstəqil surətdə izlənilə bilən xərclər identifikasiya olunur. Qalan bütün xərclər isə əvvəlcə fəaliyyət növləri üzrə xərc qrupları arasında bölüşdürülməlidir.

Müstəqim xərclərin yeganə üsürü istehsal prosesinin yüksək dərəcədə avtomatlaşdırılması və mexanikləşdirilməsi zamanı müstəqim materiallar hesab oluna bilər. Avtomatlaşdırılan müəssisələrdə əsas istehsalatda işləyən fəhlələr maşınların daha tez-tez saz hala gətirilməsi, onların idarəsi, avadanlıqların xidmət göstərilməsi və s. işlərlə də məşğul olurlar. Bu cür şəraitdə onların sərf etdiklər adam-saatları müstəqim qaydada kalkulyasiya obyektlərinə aid etmək qeyri-mümkündür.

Funksional uçotda müstəqim xərclərin bir sıra elementlərini fərqləndirmək mümkündür:

- ❖ Müstəqim materiallar;
- ❖ Müstəqim əmək;
- ❖ Bəzi hallarda isə müstəqim texnologiyaları aid edirlər.

Müstəqim xərclərin iki elementinin mövcud olması kalkulyasiya obyektlərinə nəzərən bütövlükdə xərclərin təsnifatına ənənəvi baxışlarla üst-üstə düşür. Müstəqim xərclərin iki elementi kiçik və orta bizneslə məşğul bir çox sənaye müəssisələri üçün xarakterikdir. Müstəqim xərclərin üç üsürünə də inşaat şirkətlərində, konkret sifariş və məhsul növləri üçün müxtəlif avadanlıqlardan istifadə edən istehsal müəssisələrində təsadüf olunur. Amortizasiya ayırmaları vasitəsilə əksini tapmış texnoloji xərclər kalkulyasiya obyektinin maya dəyərinin ən mühüm tərkib hissəsi

hesab olunur. Bu xərclər bir sıra qərarların qəbulunda müstəsna amil olaraq nəzərə cəpır. Bu səbəbdən də xərclərin bu ünsürü həmin səviyyədə material və əmək xərcləri kimi müstəqim xərclər qismində nəzərdə tutulmuşdur.

Funksional metoddan istifadə zamanı ABC sistemindən istifadə olunur. ABC sistemi məqsəd olaraq məhsulların istehsalı yönündə istehsal fəaliyyətinin həyata keçirilməsidir. İstehsal fəaliyyətinin həyata keçirilməsi üçün resurslardan geniş istifadə edilir. Resurslar isə öz növbəsində müxtəlif dəyərdə olan xərclərə əsaslanır. ABC sistemi tətbiq edildiyi zaman istehsal xərclərinin uçotu iki mərhələdə həyata keçirilməkdədir. İlk mərhələdə bütün xərclər aid olunan fəaliyyətlər üzrə uçota alınır. İkinci mərhələdə isə xərc bölgü bazaları vasitəsilə fəaliyyətinin məhsul tərəfindən istifadə olunan dərəcəyə əsasən dəqiq hesablanan formada istehsal xərcləri məhsulların maya dəyəri üzərində keçirilir.

ABC metodunda dörd əsas səbəbi göstərmək olar:

1. Beynəlxalq standartlarda vacib sayılan satış dərəcəsi və dövriyyə vaxtı kimi qeyri-maliyyə göstəriciləri nəzərdə tutulur;
2. ABC sisteminin tətbiqi zamanı mükəmməlləşdiriləcək fəaliyyət növlərinin aşkara çıxarılması;
3. Son vaxtlar ümumistehsalat və ümumtəsərrüfat xərclərinin payının artması daha dəqiq sistemin tətbiqini tələb edir;
4. Hər bir məhsul növünə görə maya dəyərinin hesablanması dəqiqləşir.

ABC sistemi gizli mənfəət və zərəri çıxartmaq imkanına malikdir. Bu nəticəyə ilk gələn alim, ABC sisteminin yaradıcılarından biri sayılan Kaplan olmuşdur. 2004-cü ildə aparılan təcrübələr onu göstərdi ki, 1985-ci ildən bəri bu sistem istehsal uçotunun innovasiyaları haqqında ən çox yazılanıdır. Bu qənaətə Broun, Cakkobe, Buz və s. alimlər gəlmişlər.

ABC metodunun digər metodlardan bir sıra üstünlükləri vardır. ABC metodu müəyyən proseslər tərəfindən tələb olunan resurslara əsaslanır. ABC metodunda istifadə olunan bölüşdürmə bazalarının inzibati xərclərlə bir sıra sıx əlaqələri

mövcuddur. Bu səbəbdən də istehsal xərclərinin uçotu daha dəqiq aparılmaqdadır və ona qoyulan qiymətlər daha da reallıqla üst-üstə düşür.

Bir sıra ümumistehsalat və ümumtəsərrüfat xərcləri məhsul xərcləri və bölüşdürülmə bazaları ilə zəif əlaqəyə malikdir.

III Fəsil. Beynəlxalq və Milli Mühasibat uçotu Standartları əsasında gəlirlərin uçotda əks etdirilməsi xüsusiyyətləri

3.1 Malların satışından və xidmətlərin göstərilməsindən alınan gəlirlərin sintetik və analitik uçotu

Mühasibat uçotu informasiyalarından istifadə edənlər ümumilikdə müxtəlif əmlak növləri göstəricilərinə, onların formalaşması mənbələrinə və həm də ayrı-ayrı təsərrüfat proseslərinə dair məlumatları əldə etməlidirlər. Həmin informasiyaların istifadə olunması xarakterindən və mahiyyətindən asılı olaraq, onlar cəmlənmiş şəkildə müəyyən ölçü vahidləri üzrə tərtib olunur. Müxtəlif informasiyalardan istifadə edənlər, onların tərtib olunması formasına qarşı müxtəlif tələblər irəli sürürlər.

Məsələn, hər bir firma rəhbərini istehsal ehtiyatlarının təmin olunması vəziyyəti, sex rəisini isə istehsal ehtiyatlarının çeşidi informasiyaları nisbətən daha çox maraqlandırır. Bu göstəricilərdən sexin istehsal proqramının yerinə yetirilməsi, müəyyən olunmuş çeşidlər üzrə hazır məhsul buraxılışı, avadanlıqların istehsal gücündən istifadə, fəhlə qüvvəsindən istifadə olunması və s. asılıdır. Bütün bunlara uyğun olaraq mühasibat uçotunda tələb olunan göstəricilərin əldə olunması üçün sintetik və analitik hesablardan istifadə olunur. Buradan da aydın olur ki, bütün iqtisadi subyektlərdə sintetik və analitik uçot aparılır. Belə uçotun təşkili və aparılması sistemi mühasibat uçotunun əsasını müəyyənləşdirir.

Bu əsasda da mühasibat uçotu hesabları müəssisə balansı maddələrinə uyğun olaraq sintetik və analitik hesablara bölünür.

Mühasibat uçotunun sintetik hesablarında müəssisə əmlakının iqtisadi qrupları göstəriciləri, onların formalaşdırılması mənbələri və bütün təsərrüfat əməliyyatları pul ifadəsində, cəmlənmiş formada əks olunur. Lakin iqtisadi subyektin istehsal və təsərrüfat-maliyyə fəaliyyətinin idarə olunması, bazar iqtisadiyyatı şəraitində onun

yerini qiymətləndirmək, ayrı-ayrı təsərrüfat əlaqələri olan müəssisələrlə hesablaşma vəziyyətinə nəzarət etmək üçün ümumi göstəricilər kifayətli deyildir və bunun üçün hər bir satıcı təşkilatın verdiyi materiallara dair ətraflı məlumat olmalı, hər bir alıcıya satılan məhsulun həcmi, çeşidi, istehsal olunmuş məhsulun çeşidi, müəssisədə işləyən bütün işçilərin göstəriciləri və s. barədə göstəricilərin olması vacibdir. Ona görə də analitik hesabların açılması vacibdir. Buna səbəb sintetik hesabların iqtisadi göstəricilərini genişləndirməkdir. Analitik hesablarda aparılan uçot analitik uçot adlanır.

Mühasibat uçotunda sintetik hesab əmlakın, kapitalın, maliyyə nəticələrinin və s. müəyyən edilmiş növü üzrə təyin edilmiş əlamətlərinə görə ümumiləşdirilmiş məlumatların qruplaşdırılmasına xidmət edir. Analitik hesab isə sintetik hesabın daxilindəki şəxsi, material və başqa hesablardakı məlumatları daha təfəsilatı ilə qruplaşdırır.

Müəssisədə əsas əməliyyat gəlirləri 601 N-li "Satış" , 602 N-li "Satılmış malların qaytarılması və ucuzlaşdırılması", 603 N-li "Verilmiş güzəştlər" hesablarında uçota alınır. 601 N-li "Satış" hesabında əsas fəaliyyətlə bağlı malların satışı, xidmət göstərilməsi, royalti, tikinti müqavilələrindən, icarədən və s. satış əməliyyatlarından daxilolmalar uçota alınır.

601 N-li "Satış" hesabının kreditində tikinti müəssisələrində başa çatdırılmış tikinti obyektlərinin, və ya subpodrat müqavilələri əsasında yerinə yetirilmiş işlərin sifarişçilərlə podratçı, yaxud subpodratçı arasında hesablaşmalar üçün əsas sayılan sənədlər əsasında müəyyən olunmuş dəyəri əks etdirilir. Bu əks olunmalar 171 və 211 N-li hesablar ilə müxəbirləşir.

Hesabat ilinin sonunda maliyyə nəticələrini müəyyən etmək məqsədilə satış hesablarında heç bir qalıq qalmamaq şərti ilə 801 N-li hesabat silinməkdədir.

Əgər müəssisədə satılmış malların geri qaytarılmasını qəbul etmək siyasətini tətbiq olunursa, qaytarılmış malların məbləği 602 N-li hesabın debetində, pul vəsaitlərinin uçota alındığı hesabların isə kreditinə silinir.

Misala nəzər yetirək: Müəssisə zəmanət də aid olmaq şərti ilə 95 ədəd qiyməti 30000 manat olan soyuducu satmışdır. Bunlardan 5-i standartlara uyğun gəlmədiyi üçün geri qaytarılmışdır. Onda bu zaman aşağıdakı yazılışlar qələmə alınır:

Hazır məhsul, mallar və digər məhsullar alıcıya təqdim edilir:

Debet 171 N-li "Alıcılar və sifarişçilərin uzunmüddətli debitor borcları" hesabı - 28470 manat

Debet 211 N-li " Alıcılar və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları" hesabı- 28470 manat

Kredit 601N-li "Satış" hesabı - 28470 manat

Nağd satışdan kassaya daxil olmuşdur:

Debet 221 N-li "Kassa" hesabı - 2475 manat

Kredit 601N-li "Satış" hesabı - 2475 manat

Əmək haqqı hazır məhsulla verilmişdir:

Debet 533 N-li "Əməyin ödənişi üzrə işçi heyətinə olan borclar" hesabı- 9145 manat

Kredit 601N-li "Satış" hesabı - 9145 manat

Hesabat dövrünün sonunda satış mənfəəti silinir:

Debet 601N-li "Satış" hesabı - 40090 manat

Kredit 801N-li "Ümumi mənfəət (zərər)" hesabı - 40090 manat

Soyuducu satılıb, cəmi 95 ədəd:

Debet 211 N-li " Alıcılar və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları" hesabı - 28500 manat

Kredit 601N-li "Satış" hesabı - 28500 manat

5 ədədi geri qaytarılıb:

Debet 602 N-li "Satılmış malların qaytarılması və ucuzlaşdırılması" hesabı- 1500 manat

Kredit 223 N-li "Bank hesablaşma hesabları" hesabı - 1500 manat

Digər bir misalda isə müəssisə 1 qutusunun qiyməti 6 manat olmaq şərtlə 160 qutu qazlı içki satıb. Əgər alıcı 100 qutudan artıq alırsa, artıq alınmış hər qutu üçün 20% güzəşt olunur. Buradakı mühasibat yazılışları aşağıdakı kimidir:

Hazır məhsul, mallar və digər məhsullar alıcıya təqdim edilir:

Debet 171 N-li "Alıcılar və sifarişçilərin uzunmüddətli debitor borcları" hesabı - 28470 manat

Debet 211 N-li "Alıcılar və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları" hesabı - 28470 manat

Kredit 601N-li "Satış" hesabı - 28470 manat

Nağd satışdan kassaya daxil olmuşdur:

Debet 221 N-li "Kassa" hesabı - 2475 manat

Kredit 601N-li "Satış" hesabı - 2475 manat

Əmək haqqı hazır məhsulla verilmişdir:

Debet 533 N-li "Əməyin ödənişi üzrə işçi heyətinə olan borclar" hesabı - 9145 manat

Kredit 601N-li "Satış" hesabı - 9145 manat

Hesabat dövrünün sonunda satış mənfəəti silinir:

Debet 601N-li "Satış" hesabı - 40090 manat

Kredit 801N-li "Ümumi mənfəət (zərər)" hesabı - 40090 manat

160 qutu qazlı içki satılmışdır:

Debet 211 N-li "Alıcılar və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları" hesabı - 960 manat

Kredit 601 N-li "Satış" hesabı - 960 manat

100 qutudan artıq alınan hər qutu üçün 20 % güzəşt olunmuşdur:

Debet 603 N-li "Verilmiş güzəştlər" hesabı - 72 manat

Kredit 211N-li "Alıcılar və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları" hesabı - 72 manat

Gəlirlərin sintetik və analitik uçotunun aparılması zamanı sair əməliyyat gəlirlərinə də xüsusi diqqət yetirilməlidir. Sair əməliyyat gəlirləri 611 N-li "Sair

əməliyyat gəlirləri" hesabında uçota alınır. Bu gəlirlər əsas fəaliyyət növünə aid edilməyən gəlirlər daxildir. Eyni zamanda uzunmüddətli aktivlərin satışı, yenidən qiymətləndirilməsi üzrə artırılmış məbləğlər, əvəzsiz olaraq alınmış aktivlər, cərimələr, əvvəlki illərin gəlirləri, silinmiş ümitsiz borclərin və material ehtiyatlarının bərpa olunan məbləğləri aid edilir.

Aşağıdakı misala nəzər yetirək:

Müəssisənin fəaliyyət sektoru rabitə xidmətidir. Balanslarında olan 2 ədəd avtomobil 17000 manata satılmışdır.

Debet 217 N-li ""Digər qısamüddətli debitor borcları" hesabı- 17000 manat

Kredit 611 N-li "Sair əməliyyat gəlirləri" hesabı - 17000 manat

Digər bir misalda isə dəyəri 12500 manat olan silinən generatorun 980 manat məbləğində qiymətləndirilən bir hissəsi təsərrüfata yararlı hesab olunur.

Debet 207 N-li "Digər ehtiyatlar" hesabı- 980 manat

Kredit 611 N-li "Sair əməliyyat gəlirləri" hesabı - 980 manat

Mühasibat uçotunun hesablar planında hesablar onların iqtisadi təyinatına əsasən bölmələr üzrə qruplaşdırılmışdır. Mühasibat uçotu hesablarının bölmələr üzrə təsviri hesablar planında nəzərdə tutulmuş ardıcılıqla verilir.

Hər bir sintetik hesab şərh edildikdən sonra digər sintetik hesablarla müxabirləşməsinin nümunəvi sxemi göstərilmişdir. Nümunəvi sxemdə müxabirləşməsi nəzərdə tutulmayan təsərrüfat fəaliyyəti faktları baş verməsi ehtimalında, müəssisələr mühasibat uçotunun aparılmasını göstərilən təlimatla müəyyən edilmiş əsas metodiki prinsiplərinə riayət etməklə müxabirləşməyə əlavələr edə bilərlər.

3.2 Faizlərdən, royalti və dividendlərdən yaranan gəlirlərin sintetik və analitik uçotu;

Kommersiya təşkilatlarının əksəriyyəti üçün gəlir, əsasən aşağıdakı fəaliyyətlərin birindən (və ya bir neçəsindən) əldə olunur:

✓ Malların satışı;

- ✓ Xidmətlərin göstərilməsi;
- ✓ Faiz, royalti və dividendlərin əldə olunması.

Malların satışından gəlir aşağıdakı şərtlər yerinə yetirildiyi halda tanınır:

- ❖ Mülkiyyət hüququ ilə bağlı ciddi risklər və haqlar satıcıdan alıcıya keçdikdə;
- ❖ Satıcı mülkiyyət hüququ ilə bağlı idarəetmədə iştirak etmədikdə və satılmış mallara nəzarəti saxlamadıqda;
- ❖ Gəlir məbləğinin etibarlı şəkildə qiymətləndirilməsi mümkün olduqda;
- ❖ Əməliyyatla bağlı iqtisadi gəlirlərin müəssisəyə daxil olması ehtimalı olduqda;
- ❖ Əməliyyatla bağlı çəkilməmiş və çəkilməsi gözlənilən xərclərin etibarlı şəkildə qiymətləndirilməsi mümkün olduqda.

Xidmətlərin göstərilməsindən gəlir hesabat dövrünün sonuna çatdırılma dərəcəsindən asılı olaraq tanınır (o halda ki, nəticə etibarlı şəkildə qiymətləndirilə bilər).

Xidmətlərin satışından gəlir aşağıdakı şərtlər yerinə yetirildiyi halda etibarlı qiymətləndirilir:

- Gəlirin məbləğini etibarlı şəkildə qiymətləndirmək mümkün olduqda;
- Müəssisənin əməliyyatla bağlı iqtisadi səmərə əldə etməsinə ehtimal olduqda;
- Əməliyyatın başa çatma mərhələsi etibarlı şəkildə müəyyən edilə bildikdə;
- İşin başa çatdırılması üçün vacib olan xərclər etibarlı şəkildə qiymətləndirilə bildikdə.

Faiz, royalti və dividendlərin əldə olunmasından gəlir aşağıdakı şərtlər yerinə yetirildiyi halda tanınır:

- Əməliyyatlarla bağlı iqtisadi səmərənin müəssisəyə daxil olması ehtimalı olduqda;
- Gəlirin məbləği etibarlı şəkildə qiymətləndirmək mümkün olduqda.

Faiz, royalti və dividendlərdən gəlir aşağıdakı əsalarla tanınır;

- Faizlər - proporsional zaman əsası ilə;
- Lisenziya ödənisləri – müvafiq müqavilənin mahiyyətinə uyğun olaraq hesablama metodu əsasında.

- Dividendlər – səhmdarların ödənişləri almaqla bağlı hüquqları təyin edildikdə.

Mal satışlarının həyata keçirilməsi nəticəsində gəlirin tanınması müxtəlif şərtlər əsasında mümkündür. Məsələn: “Silmək və saxlamaq” sxemi üzrə satış: Alıcının sahiblik hüququ əldə etməsinə və hesabdən çıxarış tanınmasına baxmayaraq onun xahişi əsasında malların müəssisədən yüklənməsi təxirə salınır.

Gəlir alıcının sahiblik hüququ əldə etdiyi vaxt tanınır, əgər:

- ✓ Çatdırılmanın həyata keçirilməsinə əminlik varsa;
- ✓ Satışın tanınma anında satılmaq üçün müəyyən edilmiş malların alıcıya göndərilməyə hazır olması;
- ✓ Alıcı təxirə salınmış yüklənmə ilə bağlı təlimatı təsdiqləyirsə;
- ✓ Adi ödəniş qaydaları tətbiq olunur.
- ✓ Əgər malların yüklənmə vaxtına qədər alınması və ya istehsalı ilə bağlı sadəcə niyyət varsa, bu zaman gəlir tanınmır.

“Quraşdırma və sınaq” şərti ilə satış: Gəlir adətən o zaman tanınır ki, alıcı tərəfindən malların tədarükü (qəbulu) və satıcı tərəfindən həmin malların quraşdırılması və sınağı başa çatdırılmış olsun. Lakin gəlir alıcı tərəfindən malların qəbul edilməsindən dərhal sonra tanınır, əgər quraşdırılma xaraktercə mürəkkəb deyildir (Məsələn, avadanlığın quraşdırılması yalnız qablaşdırmadan çıxarılaraq şəbəkəyə qoşulmasından ibarətdir), və ya sınaq yalnız müqavilə üzrə ən son qiymətin müəyyən edilməsi üçün yerinə yetirilir (məsələn, dəmir filizinin tədarükü).

"Gəlirlər üzrə" kommersiya təşkilatları üçün MMUS-da faizlər, royalti və dividendlərin açıqlaması verilmişdir.

Burada müəssisədə aktivlərin digər şəxslər tərəfindən istifadəsi aşağıdakı formalarda gəlirləri yaradır:

Faizlər

Müəssisəyə məxsus pul vəsaitlərinin, yaxud onların ekvivalentlərinin istifadəsinə görə ödənişlərdir.

Royalti

Müəssisələrin uzunmüddətli aktivlərinin

Dividendlər

istifadəsinə görə olan ödənişlər. Buraya patentləri, ticarət nişanlarını, müəlliflik hüquqlarını, kompüter proqram təminatı və s. bu kimi aktivləri misal gətirmək olar.

Müəssisənin xalis mənfəətinin onların müvafiq olaraq iştirak paylarına uyğun olaraq səhmdarlar arasında bölüşdürülən məbləğləri.

Faizlər, royalti və dividendlər şəklində yaranmış gəlirlər aşağıda göstərilən bütün şərtlərin yerinə yetirilməsi şəraitində tanınır:

- ✚ əməliyyatla bağlı olan iqtisadi səmərənin müəssisəyə daxil olunması ehtimal olunduğu zaman;
- ✚ gəlirin məbləğinin etibarlı şəkildə qiymətləndirilməsi mümkün olduqda.

Aktivin real səmərəliliyini nəzərə alınmaqla faizlər formasında yaranan gəlir mütənasib qaydada tanınması məqsədə uyğundur.

Royalti formasında yaranmış gəlirin isə müvafiq müqavilələrin mahiyyətinə görə hesablama metodu əsasında tanınması məqsədə uyğundur.

Dividendlər formasında yaranan gəlirin səhmdarlar tərəfindən sözü gedən dividendləri almaq hüququnun əldə olunduğu şəraitdə tanınması məqsədə uyğun hesab olunur.

Faiz, royalti və dividend formasında yaranan gəlirin qiymətləndirilməsi mənbədən tutulan hər hansı vergilər daxil olmaqla ümumi məbləği ilədir.

Aktivin real səmərəliliyi anlayışı dedikdə, aktivin istifadəyə yararlı olduğu müddət ərzində müəssisəyə daxil olması gözlənilən pul vəsaitlərinin axınının aktivin ilkin balans dəyərində diskontlaşdırılması üçün zəruri olan faiz dərəcəsi başa düşülür. Faiz formasında yaranan gəlirlərə borc qiymətli kağızın ilkin balans dəyərilə

onun ödənilməsi anına olan dəyəri arasındakı amortizasiya olunan fərqin məbləği daxil edilir.

Faiz gəliri gətirən borc alətləri üzrə faiz hesablandıqdan sonra, sözü gedən alətlər bu faizlərin alınmasından əvvəl əldə oluna bilər. Faiz gəliri gətirən borc alətləri dedikdə, borc qiymətli kağızları və onlara oxşar müqavilələr başa düşülür. Bu zaman, sonrakı dövrdə əldə olunmuş faizlər bu borc alətlərinin əldə olunmasından əvvəl və sonrakı dövrlər üzrə bölüşdürülməsi vacibdir. Sözü gedən faizlərin əldə olunmasından sonrakı dövrdəki hissəsi yalnız və yalnız gəlir olaraq tanınır.

Dividendlərin müvafiq olaraq kapital alətlərinin ilkin dəyərindən çıxılması və dividend gəliri kimi tanınması üçün müəssisə tərəfindən əldə edilmiş kapital alətləri üzrə olan dividendlər, həmin kapital alətlərinin əldə olunmasından əvvəl qazanılan kapitalın bütövlükdə və ya qismən bölüşdürülməsi dövrünə aid olması lazımdır. Kapital alətlərinə paylı qiymətli kağızlar, onlara bənzər müqavilələr daxildir. Əldə olunmuş dividendlərin ümumi məbləğinin bu kapital alətlərinin əldə edilməsindən sonrakı dövrə görə gəlir olaraq tanınması o zaman baş verir ki, bu bölüşdürməni mülahizələrə əsaslanan üsuldan daha fərqli bir üsulla həyata keçirilməsi çətinlik yaradır. Buna baxmayaraq, kapital alətinin ilkin dəyərinin bir hissəsini əvəzləşdirməsini birmənalı olaraq əks etdirən məbləğ dividend gəliri qismində tanınmalıdır. Göstərilmiş bu məbləğ kapital alətinin ilkin dəyərindən çıxılmalıdır.

Royalti formasında yaranan gəlirin tanınması və hesablanması, bir çox hallarda müvafiq müqavilələrin şərtlərinə uyğun olur. Belə ki, bəzi hallar istisna ola bilər. Bu zaman müqavilənin mahiyyətinin nəzərə alınması, sözü gedən gəlirin sisteməlik və məqsəduyğunluq əsasında tanınması daha doğrudur. Burada hadisə və əməliyyatların hüquqi forması deyil, iqtisadi mahiyyətinə əsaslanaraq üstünlüyün verilməsi prinsipi əsas götürülür.

Fazilər, royalti və dividend formasında yaranmış gəlirlərin tanınması, sadəcə əməliyyat ilə bağlı əldə olunacaq iqtisadi səmərənin müəssisəyə daxil olacağı əsaslı surətdə ehtimal olunması ilə baş verir. Buna baxmayaraq, əvvəllər gəlir kimi tanınmış məbləğin sonrakı dövrlərdə alınması ilə bağlı qeyr-müəyyənliklərin yaranmaq

ehtimalı var. Belə hallarda, alınan, yaxud da əvəzi ödəniləcəyi artıq ehtimal olunmayan məbləğ əvvəlcədən tanınan gəlirə düzəliş qismində deyil, hesabat dövründə xərc olaraq tanınır.

3.3. Gəlirlərin hesabatda təqdim edilməsi və açıqlanmasının mövcud vəziyyəti və təkmilləşdirilməsi imkanları;

Gəlirlərin hesabatda təqdim edilməsi və açıqlanması bir sıra qanunlarla tənzimlənir. Bunlardan ən əsası Azərbaycan Respublikasının "Gəlirlər üzrə" kommersiya təşkilatları üçün 6 N-li Milli Mühəsibat Uçotu Standartıdır.

Sözü gedən standart müəssisədə aşağıda adı çəkilən əməliyyat və hadisələr nəticəsində yaranmış gəlirlərə tətbiq edilməkdədir:

Müəssisə tərəfindən satış məqsədli istehsal olunmuş və ya yenidən satılması məqsədilə alınmış malların, torpaq sahələrinin və digər əmlakın satışı;

Xidmət göstərilməsi;

Faiz, royalti və dividendlər əldə edən müəssisənin aktivlərindən digər şəxslərin istifadəsi;

Aşağıda adı çəkilən əməliyyat və hadisələr istisna olmaqla bütün digər əməliyyat və hadisələr.

Sözü gedən standart aşağıdakı əməliyyat və hadisələr nəticəsində yaranan gəlirlərə tətbiq olunmur:

- ✗** iştirak parı metoduyla uçota alınan investisiyalar nəticəsində yaranmış dividendlər;
- ✗** icarə müqavilələri;
- ✗** sığorta şirkətlərinin sığorta müqavilələri;

- ✗ maliyyə aktivləri və maliyyə öhdəliklərinin ədalətli dəyərinə daxil olan dəyişikliklər və onların satışı;
- ✗ sair qısamüddətli aktivlərin ədalətli dəyərində olan dəyişikliklər;
- ✗ kənd təsərrüfatı fəaliyyətinə aid olan bioloji aktivlərin ədalətli dəyərinə daxil olan dəyişikliklər və onların ilkin tanınması;
- ✗ kənd təsərrüfatındakı məhsulların ilkin tanınması;
- ✗ tikinti müqavilələri ilə birbaşa əlaqəli olan xidmətlərin göstərilməsi;
- ✗ faydalı qazıntıların hasilatı;
- ✗ 2 N-li "Kapitalda dəyişikliklər haqqında" Milli Mühəsibat Uçotu Standartı üzrə və sair MMUS_ların tələblərinə uyğun olaraq kapital hesablarında bilavasitə uçota alınmış sair gəlirlərin yaranmasına səbəb olan əməliyyatlar və hadisələr.

6 N-li standartın tətbiqi sahəsinə daxil olunmuş gəlirlər, onlar ilə əlaqəli gələcək iqtisadi səmərənin müəssisəyə daxil olacağı ehtimal olunan və bu səmərənin dəyərii etibarlı səviyyədə qiymətləndirilməsi tələb olunan anda "Mənfəət və zərər" haqqında hesabatda tanınması zəruridir.

Malların satışından əldə olunmuş gəlir aşağıdakı şərtlərin yerinə yetirildiyi hallarda tanınır:

- * Müəssisədə malların mülkiyyət hüququ ilə bağlı olan risklərin və mükafatların əhəmiyyətli dərəcəsinin alıcıya ötürüldüyü zaman;
- * Müəssisədə mülkiyyət hüququ ilə əlaqəli olan idarəetmədə iştirak edilmədiyi və satılmış mallar üzərində nəzarətin saxlanılmadığı zaman;
- * Gəlirin məbləğinin etibarlı əsasda qiymətləndirilməsi mümkün olan zaman;
- * Əməliyyat ilə əlaqədar iqtisadi səmərələrin müəssisəyə daxil olması ehtimal edildikdə;
- * Əməliyyat ilə əlaqədar keçmiş və gələcək xərclərin etibarlı əsasda qiymətləndirilməsi mümkün olduqda.

Gəlirlər yalnız müəssisəyə daxil olmuş, yaxud daxil olacaq iqtisadi səmərənin mədaxilini əks etdirir. Üçüncü tərəf adından yığılmış vəsaitlər müəssisəyə daxil olan

iqтisadi səmərə hesab olunmur. Bu müəssisənin kapitalının artımı ilə nəticələnir. Göstərilən səbəbdən də, bu cür vəsaitlərin müəssisəyə daxil olması gəlirdən çıxılaraq, "Mənfəət və zərər" haqqında hesabatda və kapitalda tanınır.

Əməliyyat zamanı yaranmış gəlirin məbləği, bir sıra hallarda müəssisə və aktivin alıcısı və ya istifadəçisi arasında olan razılaşma əsasında müəyyən edilir. Bu gəlir müəssisə tərəfindən aktivin satılması nəticəsində əldə edilmiş və ya əldə olunması gözlənilən əvəzləşdirmənin ədalətli dəyəri ilə qiymətləndirilməkdədir. Bu zaman təqdim olunmuş hər-hansısa satış etdirimləri nəzərə alınır. Sözü gedən bu əvəzləşdirmə pul vəsaitləri və ya onların ekvivalentləri, qeyri-pul aktivləri, həmçinin müəssisənin öhdəliklərinin azalması şəklində oluna bilər.

Pul vəsaitləri və ya onların ekvivalentlərinin daxil olunması təxirə salındığı halda, əvəzləşdirmənin ədalətli dəyəri alınması gözlənilən pul vəsaitlərinin məbləğinin nominal dəyərindən az olma ehtimalı var. Məsələn, müəssisə alıcıya faizsiz kredit verə, yaxud da satılmış malların ödənişinə əvəz olaraq bazarda mövcud ədalətli dərəcədən aşağı olan faiz dərəcəli veksəl qəbul edə bilər. Müqavilə maliyyə əməliyyatını əks etdirən zaman, əvəzləşdirmənin ədalətli dəyəri bütün gələcək daxilolmaların şərti faiz dərəcəsinin tətbiq olunması əsasında diskont edilməsi yolu ilə hesablanır.

Şərti faiz dərəcəsi aşağıda sadalanan iki göstəricidən də daha dəqiq müəyyənləşdirilən göstərici hesab olunur:

- əvəzləşdirmənin nominal dəyərini mallar və xidmətlərin ödənişinin təxirə salınmaması şərti ilə satışın cari qiyməti üzrə diskont edilən faiz dərəcəsi;
- analogi kredit reytinginə malik olan emitentin oxşar olan maliyyə alətləri üzrə üstünlüyü olan faiz dərəcəsi.

Faiz gəliri mahiyyət etibarı ilə əvəzləşdirmənin ədalətli dəyəri ilə nominal dəyəri arasındakı fərkdir.

Mübadilənin gəlir əmələ gətirən əməliyyat hesab edilməsi üçün mallar və xidmətlərin dəyərinə və mahiyyətinə görə oxşar mallar və xidmətlər ilə mübadiləsidir.

Öxşar olmayan mallar və xidmətlərin mübadiləsiylə bağlı olan əməliyyatlardan əldə olunan gəlirlər:

- ◆ alınmış mallar və ya qarşı tərəfin göstərdiyi xidmətlərin;
- ◆ alınmış pul vəsaitləri məbləğinə qədər artırılan və ya verilmiş pul vəsaitlərinin məbləğinə qədər azaldılan ədalətli dəyər ilə qiymətləndirilir. Buna baxmayaraq, alınmış malların, yaxud qarşı tərəfin göstərdiyi xidmətlərin ədalətli dəyərini etibarlı əsasla qiymətləndirməyin mümkün olmadığı bir şəraitdə, gəlir təhvil verilən malların, yaxud təqdim olunan xidmətlərin ədalətli dəyəri ilə qiymətləndirilir.

Malların satışı zamanı əldə olunmuş gəlir aşağıda sadalanan bütün şərtlərin yerinə yetirildiyi təqdirdə tanınır:

- * müəssisə malları üzrə mülkiyyət hüququ ilə əlaqəli ciddi risklərin və mükafatların alıcıya təhvil verilməsi zamanı;
- * müəssisədə mülkiyyət hüququ ilə bağlı olan idarəetmədə iştirak edilmədikdə və satılmış mallara faktiki nəzarəti saxlanılmadıqda;
- * gəlirin məbləğinin etibarlı əsasda qiymətləndirilməsi mümkün olduğu halda;
- * əməliyyatla bağlı olan iqtisadi səmərələrin müəssisəyə daxil olması ehtimalı olduqda;
- * əməliyyatla bağlı olan küçmüş və gələcək xərclərin etibarlı əsasda qiymətləndirilməsi mümkün olduğu halda.

Gəlirdən çıxılmış xərclər gəlir vergisini və hüquqi şəxslərə aid mənfəət vergisini hesablamaq üçün tətbiq olunur.

Gəlirdən çıxılmayan xərclər istisna olmaqla gəlirin əldə olunması ilə əlaqəli bütün xərclər, həmçinin qanunla nəzərdə tutulan icbari ödənişlər gəlirdən çıxılır.

Gəlirdən çıxılmayan xərclərdə əsas vəsaitlərin alınması və qurulmasına çəkilən xərclərin və kapital xarakteri daşıyan digər xərclərin gəlirdən çıxılmasına yol verilmir. Misal üçün, müəssisə vətəndaşlardan mənzillər kirayə götürür və gəlir götürülməsi məqsədilə onları hüquqi və fiziki şəxslərə icarəyə verir. Vətəndaşlarla

10000 manat məbləğində müqavilə bağlanmışdır. Bu zaman müəssisədə aşağıdakı şəkildə mühasibat yazılışları veriləcək:

Gəlirdən çıxılmaqla icarə haqqı hesablanmışdır:

Debet 721 N-li "İnzibati xərclər" hesabı- 10000 manat

Kredit 538 N-li "Digər qısamüddətli kreditor borcları" hesabı - 10000 manat

Ödəmə mənbəyində vergi tutulmuşdur:

Debet 538 N-li "Digər qısamüddətli kreditor borcları" hesabı - 1400 manat

Kredit 521 N-li "Vergi öhdəlikləri" hesabı - 1400 manat

Vətəndaşlara icarəhaqqı ödənilmişdir:

Debet 538 N-li "Digər qısamüddətli kreditor borcları" hesabı - 8600 manat

Kredit 221 N-li "Kassa" hesabı - 8600 manat

Fiziki şəxslərin fərdi istehlak ilə bağlı və ya əmək haqqının alınması ilə əlaqədar xərcləri gəlirdən çıxılır.

Gəlirdən faizlər üzrə çıxılan məbləğlərin məhdudlaşdırılması zamanı xaricdən alınmış borclar üzrə, həmçinin qarşılıqlı surətdə asılı olan şəxslərin bir-birinə ödədikləri faizlərin faktiki məbləği faizlərin aid olduğu dövr ərzində eyni valyuta ilə oxşar müddətə verilən banklararası kredit hərracında olan, yaxud hərracları keçirilmədikdə Azərbaycan Respublikası Mərkəzi Bankında dərc edilmiş banklararası kreditlər üzrə faizlərin orta səviyyəsinin 125%-dən artıq olmamaq şərti ilə gəlirdən çıxılır. Bir misala diqqət yetirək: Müəssisə xaricdən 77000 manatı illik 13% olmaq şərti ilə borc almışdır. Müvafiq dövrdə Mərkəzi Bankın dərc etdiyi banklararası kreditlərə aid faizlərin orta səviyyəsi 9% olmuşdur. Göstərilən halda 8662,50 manat gəlirdən çıxıla bilər. Bu aşağıdakı hesablamada nəticəsində alınmışdır:

$$77000 \times 9\% \times 125\%$$

Yerdə qalan 1347,50 manat isə mənfəət və digər mənbələr hesabına ödənilir:

$$77000 \times 13\% - 8662,50$$

Müəssisələrdə təmirlə bağlı xərclərin gəlirdən çıxılması zamanı hər il üçün gəlirdən çıxılmalı olan təmir xərclərinin məbləği əsas vəsaitlərin hər bir kateqoriyasının əvvəlki ilin sonuna olan qalıq dəyərində müvafiq olaraq əsas

vəsaitlərin kateqoriyasının ilin sonuna olan qalıq dəyərinin aşağıda göstərilmiş həddi ilə məhdudlaşdırılır:

-  bina, tikili və qurğularda 2%;
-  nəqliyyat vasitələrində 5%;
-  digər əsas vəsaitlərdə 3%;
-  maşın, avadanlıq və hesablama texnikasında 5%;

Amortizasiya hesablanmayan əsas vəsaitlərdə faiz hesablanılmır.

Gəlirin, yaxuda da zərərin qəbul edilməməsi o haldır ki, bu zaman vergi tutulan gəlir müəyyən olunan zaman aşağıda göstərilən hallarda gəlir, yaxud zərər nəzərə alınmır:

-  aktivlər ər-arvada verildikdə;
-  aktivlər keçmiş ər-arvada boşanma prosesində verildikdə;
-  aktivin ləğv edilən, yaxud da özgəninkiləşdirildiyi ildən sonrakı ilin axırına kimi olan daxilolmaları analoji aktivə, yaxud eyni xarakter daşıyan aktivə təkrar investiya etmək məqsədilə aktiv qərəzsiz və ya onun sahibinin iradəsindən asılı olmayaraq məhz olunan zaman, ləğv edildikdə, yaxud özgəninkiləşdirildiyi zaman.

Nəticə

Aparılmış tədqiqatdan belə nəticəyə gəlmək olar ki, hal-hazırda müəssisələrdə gəlirlərin və xərclərin uçotunun təkmilləşdirilməsi kifayət qədər aktual hesab olunur. Gəlirlərin və xərclərin uçotunun təkmilləşdirilməsi ilə əlaqədar aparılan tədqiqatın sonunda əldə olunmuş bir sıra nəticələrə diqqət yetirmək lazımdır:

1. Bazar iqtisadiyyatın şəraitində yeni istehsal növlərinin yaranması, innovativ yeniliklər, xidmət çeşidlərin artması, bir sıra yeni rəqabət istiqamətlərinin meydana gəlməsi, müəssisənin gəlirlərinin artırılmasında olan marağı və bu artımın əsaslı səbəblərə aidiyyəti müasir dövrdə bu sahənin öyrənilməsində prioritetdir.
2. Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartları uyğunlaşdırılmasının daha da dərinlən öyrənilməsi və bu yolda görülən işlərdir. Hazırkı hesablar planında analitik hesabların köməyi ilə daha çox hesabların əldə edilməsi mümkündür. Bunun da əsas səbəbi onun üç rəmzli şifrlərdən ibarət olmasıdır. Bu da təbii ki, gəlirlərin və xərclərin uçotunun daha da təkmilləşdirilməsinə və dəqiq əks etdirilməsinə şərait yaradır;
3. Mühasibat uçotunda ən informativ yöndə məlumatlar maya dəyəri və istehsal xərclərinin uçotunda əks olunur. Gəlirlərin və xərclərin uçotunda müasir sistemlərin tətbiqi (misal üçün ABC sistemi) müasir bazar iqtisadiyyatında mühasibat uçotunda informasiya əldə olunmasını əsaslı surətdə artırır. Bu zaman həm də maya dəyərinin hesablanması dəqiqliyi də nəzərə cərpacaq qədər artır. Son illərdə hətta misal olaraq göstərilən ABC sistemi zamanla idarə olunan sistem yaradılmışdır. Bunu da nəzərə almaq lazımdır ki, müasir dövrdə zaman amili bir çox məsələlərin həllində mühüm rol oynayır.
4. Müəssisələrdə gəlirlərin və xərclərin uçotunun təkmilləşdirilməsi sahəsində irəlilən nəticələrdən biri də mühasibat sisteminin avtomatlaşdırılması və kompüterləşdirilməsidir. Bu müəssisə fəaliyyətinə çox böyük dərəcədə təsir göstərir, hesabatların tərtib olunmasını əsaslı dərəcədə asanlaşdırır.

5. İxtisaslı kadrlar yetişdirilməsinə olan tələbat müasir bazar iqtisadiyyatında aktual hesab olunur. Çünki texnologiyanın bu cür inkişafı, məlumatların daimi surətdə təzələnməsi, kadrların ixtisas artırmasını vacib qılır. Bu zaman müəssisələr istər ölkə daxili, istərsə də ölkədənkenar ixtisasartırma kursları təşkil edə bilər. Bu da təbii ki, müəssisə fəaliyyətinin yaxşılaşdırılmasında əhəmiyyətli rol oynayacaqdır. Müəssisə fəaliyyətinin yaxşılaşdırılması isə dolayı yolla müəssisə gəlirlərinə əsaslı surətdə təsir edəcəkdir.
6. Azad bazar iqtisadiyyatında istehsalın inkişaf etdirilməsinə marağın artmasında müəssisədə gəlirlərin rolu böyükdür. Hesabat dövründə müəssisə üzrə əldə olunmuş gəlirləri və xərcləri əks etdirmək üçün hesablar planında 801 "Ümumi mənfəət (zərər)" hesabı nəzərdə tutulmuşdur. Bu hesabda müəssisədə müəyyən olunmuş bütün mənfəət və zərərlər, gəlirlər və xərclər əks olunur.
7. Müəssisədə son maliyyə nəticəsi kimi məhsul (iş, xidmət) satışı, digər maddi sərvətlərin satışı, satışdan kənar gəlirlər və itkilərdən asılı olaraq formalaşmaqdadır. 801 N-li "Ümumi mənfəət (zərər)" hesabının debetində müəssisənin zərəri, kreditində isə mənfəəti əks etdirilir. Həmin hesabın debet və kredit dövryyəsinin üzləşdirilməsi nəticəsində müəyyən olunmuş məbləğ hesabat dövrünün son maliyyə nəticəsini göstərir.
8. Xərclərin uçotunun funksional metodu araşdırılan zaman sözü gedən metodun maya dəyərinin təhrif olunmasından uzaqlaşmağa kömək etməsi nəzərə çarpır. Çünki son illərin araşdırmaları göstərmişdir ki, ənənəvi metoddan istifadə edilən zaman maya dəyərini funksional metod qədər dəqiq hesablamaq mümkün deyildir. ABC metodunun təhlili zamanı müsbət cəhətlərlə yanaşı gələnən mənfəi nəticələrə də nəzər yetirə bilərik:
 1. Funksional metodun tətbiqi mürəkkəb prosesdir. Həmçinin bu metodun tətbiqi olduqca bəla başa gəlir. Bu səbəbdən də bir çox müəssisələr bu sistemin tətbiqində bir sıra çətinliklər çəkir.

2. Funksional metoddə bütün müddəaların həyata keçirilməsi gözlənilməkdədir. Sözü gedən bu sistem bir qısa zaman ərzində nəticə vermir, onun fəaliyyəti uzunmüddətli perspektiv üçün nəzərdə tutulmuşdur.
3. Müəssisələrdə təkcə hesablama metodları deyil, həm də müəssisənin qurulması təfəkkürü və mentaliteti də dəyişməlidir. Məhz bu dəyişikliklər müasir zamanın tələblərinə uyğun olaraq müəssisəyə daha çox gəlir gətirə bilər. Bəzi hallarda bu müəssisənin daha çox xərc çəkməsinə gətirsə də, uzunmüddətli perspektiv nöqteyi-nəzərdən qaçılmaz hal hesab olunur.
4. Funksional metodun fəaliyyətində çatışmayan cəhətlərdən biri də, onun bir çox hallarda Maliyyə Hesabatları Beynəlxalq Standartları ilə üst-üstə düşməməsidir. Funksional metod üçün qeyd olunduğu kimi məhsullara bir sıra qeyri-məhsuldar üstəlik xərclər aid edilir.
5. ABC metodundan istifadə düzgün olmalıdır. Onun faydalı informasiyalar verməsinə baxmayaraq istifadəsi düzgün olmadıqda müsbət nəticələr əldə etmək çətinləşir. Buna misal olaraq rəhbərlərin bəzən böyük həcmdə buraxılan məhsulların istehsalını artırmaq, kiçik həcmdə buraxılan yeni məhsulların istehsalını isə azaltmaq yolu ilə mənfəətini artırmasını göstərmək olar. Bu sistem vasitəsilə təqdim olunan informasiyalarda, rəhbərlərin xərclərin daha çox ixtisar edilməsinə də həvəsləndirmə ehtimalı var. Lakin bilindiyi kimi, bu gəlirlərin süni yolla artırılması deməkdir və bu cür əməliyyatların yaratdığı effekt qısamüddətli olur.

Ədəbiyyat siyahısı

1. "Mühsabat uçotu haqqında" Azərbaycan Respublikası 29 iyun 2004-cü il tarixli Qanunu, Bakı -2005;
2. Nazirlər Kabinetinin "Beynəlxalq Mühasibat Uçotu Standartlarına keçmək məqsədilə Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının 2003-2007-ci illərdə hazırlanması və tətbiqi üzrə proqramı" - 20 fevral 2003-cü il tarixli 29 sayılı qərar;
3. 6 N-li "Gəlirlər" üzrə kommersiya təşkilatları üçün Milli Mühasibat Uçotu Standartı;
4. "Gəlir" adlı 18 №-li Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartı;
5. Azərbaycan Respublikasının sosial-iqtisadi inkişafının statistik göstəriciləri. Bakı 2010-ci il
6. Azərbaycan Respublikasının 2007-2009-ci illər Dövlət büdcəsinin icrası haqqında hesabatlar
7. Kommersiya təşkilatları üçün MMUS-un konseptual əsasları - 2007;
8. Müəssisələrin mühasibat uçotunun hesablar planı və onun tətbiqinə dair təlimat - Tərəqqi MMC -2003;
9. Ciddi hesabat blanklarının tətbiqi və uçotunun aparılması qaydaları - Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyi - 2--7
10. "Maliyyə və uçot" jurnalı 2014-cü il 1 N-li nəşr - "Xərclərin uçotunun ənənəvi və funksional metodlarının müqayisəli xarakteristikası" S.M. Səbzəliyev, V.M. Quliyev, G.M. Zeynalova
11. S.M. Səbzəliye, R.Ş. Hacıyev - "Auditin əsasları" - dərslik - 2003;

12. S.M.Səbzəliyev - "Mühasibat (maliyyə) hesabatı" - dərslik - 2003;
13. S.M.Səbzəliyev, V.Quliyev - "İdarəetmə uçotu" - Bakı,2014;
14. "Xidmət sahələrində mühasibat uçotu", Bakı 2015 - S. M. Səbzəliyev, Q. Abbasov;
15. S. M. Səbzəliyev - Beynəlxalq və milli uçot terminlərinin izahlı lüğəti - Bakı -2010;
16. Collis J., Hussey R., Business Research: A Practical Guide for Undergraduate & Postgraduate Students - China: Palgrave Macmillan - 2009;
17. Major M., Hopper T., Managers divided: Implementing ABC in a Portuguese telecommunications company - 2005;
18. Hooze S., Bruggeman W., Identifying operational improvements during design process of a time - driven ABC system: The role of collective worker participation and leadership style - 2010
19. Fisher C., Researching and writing a dissertation for business students - Harlow: Prentice Hall - 2004;
20. Q.R.Rzayev - "Beynəlxalq mühasibat uçotu və audit"- dərslik - 2000
21. Q.R, Rzayev - "Beynəlxalq Mühasibat Uçotu Standartları və Maliyyə Hesabatı" - dərslik -2004;
22. Ə. Sadıqov - "Mühasibat Uçotu" -2012;
23. A. Kərimov - "Mühasibat uçotu, vergilər" - Bakı, 2012;
24. Бухгалтерский учет - Учеб. пособие - Пономарева С. В. - 2006;
25. Бухгалтерский учет - учебно-практическое пособие - Т. М. Гусева, Т. Н. Шеина Москва- 2004;

26. Бухгалтерский учет - учеб. для студентов вузов, обучающихся по специальности "Бухгалт. учет, анализ и аудит" - под ред. П. С. Безруких; - Москва - 2004
27. Бухгалтерский учет - Учебник для студентов техникумов и колледжей железнодорожного транспорта - А.П. Красов и др.; Под ред. А.П. Красова - Москва- 2006;
28. "Разработка методики расчета затрат на процесс" - Гуреева Е.А.
- 29.
30. Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях учебное пособие для студентов высших учебных заведений, обучающихся по специальности "Бухгалтерский учет, анализ и аудит" - Е. А. Мизиковский, Т. С. Маслова; рец. А. Д. Ларионов, Н. П. Любушин - Москва - 2009;
31. Экономика и бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях - учебное пособие для студентов, обучающихся по специальности "Бухгалтерский учет, анализ и аудит" - Н. Н. Ломовцева - Москва - 2014;
32. Бухгалтерский учет - учебник - авт. И. И. Бочкарева и др.; под. ред. Я. В. Соколова. - Москва - 2004;
33. Ş.Ş. Bədəlov, R.B. Məhərrəmov, F.Ə. Qurbanov "Büdcə sistemi"
34. "Mühasibat uçotu" kafedrası, "Mühasibat (Maliyyə) Uçotu" fənni üzrə mühazirə mətnləri - Bakı - 2008;
35. N.Novruzov - "Maliyyə"
36. [www. muhasibat.wordpress.com](http://www.muhasibat.wordpress.com)
37. Воронова Е.Ю. Учет затрат: функциональный и традиционный подходы / Е.Ю. Воронова // Аудитор. - 2007.
38. "Mühasibat (maliyyə) uçotu" - dərslik -2003
39. Анализ распределения комплексных затрат для целей планирования и принятия решений

40. www.maliyye.gov.az
41. www.kitab.az
42. “Azərbaycan Rəqəmlərdə”, Bakı 2010
43. Вахрин П.И. «Финансы» учебник, Москва 2000
44. Fərid Quliyev - “Gəlirlər Nəzəriyyəsi”
45. A.A.Əliyev, A.Ş.Şəkərliyev. Bazar iqtisadiyyatına keçid: dövlətin iqtisadi siyasəti. Bakı, 2002.
46. A.Ş.Şəkərliyev. Keçid iqtisadiyyatı və dövlət. B., 2000
47. Ə.Q.Əlirzayev. Azərbaycanda sahibkarlığın inkişafı problemləri və həlli yolları. B., 2000
48. İ.Ş.Dadaşov. Sənayedə özəlləşdirmə aparılması mexanizminin təkmilləşdirilməsi istiqamətləri. İqtisad elmləri: nəzəriyyə və praktika. B., 2002
49. Azərbaycan sənayesi (statistik məcmuə). B., 2001
50. T.Əliyev və b. Azərbaycanda kiçik biznesin təşkili və idarə edilməsinin bəzi səmtləri. B., 2001
51. Домичев В.И. Международная торговля. М., 2000.
52. The world Bank Global Economic Prospects and the Developing Countries. 2002