

AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI TƏHSİL NAZİRLİYİ
AZƏRBAYCAN DÖVLƏT İQTİSAD UNİVERSİTETİ

“MAGİSTR HAZIRLIĞI MƏRKƏZİ”

Əlyazması hüququnda

HƏSƏNZADƏ ESMİRA FILMAN QIZI

*“Xərclərinin uçotunun “Direkt-kostinq” və “Standart-kostinq”
sistemlərinin tətbiq imkanları” mövzusunda*

MAGİSTR DİSSERTASIYASI

İxtisasın şifri və adı

060402 “Mühasibat uçotu və audit”

Elmi rəhbər

Prof., i.e.d., S.M.Səbzəliyev

Magistr proqramının rəhbəri

prof., i.e.n., Ə.İ.Daşdəmirov

Kafedra müdiri

prof., i.e.d., S.M. Səbzəliyev

BAKI - 2015

MÜNDƏRİCAT

İşin ümumi xarakteristikası	3
FƏSİL I. İstehsal xərclərinin xarakteristikası, təsnifatı və uçotunun müasir modelləri	8
1.1. İstehsal xərclərinin xarakteristikası və təsnifatı	8
1.2. “Standart-kostinq” sistemində xərclərin təsnifatının xarakterik xüsusiyyətləri	11
1.3. İstehsal xərclərinin müasir modellərinin mövcud vəziyyəti	16
1.4. İstehsal xərclərinin uçotunun beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılması	22
1.5. İstehsal xərclərinin uçotunun müasir modellərinin tətbiqi imkanları	25
FƏSİL II. İstehsal xərclərinin uçotunun “Direkt-kostinq” sisteminin nəzəri əsasları və onun tətbiqi imkanları	32
2.1. Xərclərin uçotunun “Direkt-kostinq” sisteminin mahiyyəti	32
2.2. Xərclərin uçotunun “Direkt-kostinq” sistemi və müəssisənin uçot siyasəti	35
2.3. Azərbaycanın uçot praktikasında idarəetmə uçotunun “Direkt-kostinq” sisteminin rolu	38
2.4. Xərclərin uçotunun “Direkt-kostinq” sisteminin respublika müəssisələrində tətbiqi imkanları	43
FƏSİL III. İstehsal xərclərinin uçotunun beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılması	47
3.1. Xərclərin və məsuliyyətin beynəlxalq standartlara uyğun olaraq təsnifatı	47
3.2. Planlaşma və uçot üçün xərclərin təsnifatı	55
3.3. Məsuliyyət mərkəzlərinin xərc smetasının tərtib olunması metodikası	64
3.4. Məsuliyyət mərkəzləri üzrə xərc normativlərinin müəyyənləşdirilməsi metodikası	71
Nəticə və təkliflər	78
Ədəbiyyat siyahısı	81

İŞİN ÜMUMİ XARAKTERİSTİKASI

Mövzunun aktuallığı. İstehsal olunan məhsulların maya dəyəri müəssisələrin, onların filiallarının, iri bölmələrinin, seqmentlərinin, habelə onların istiqamətlərinin fəaliyyətlərinin mühüm xarakterik xüsusiyyətidir. Maya dəyəri məhsul istehsalına, iş və xidmətlərə material resurslarından və pul vəsaitlərindən ibarət xərcləri əks etdirir. Məhsulların maya dəyərinin başlıca məqsədi ondan ibarətdir ki, istehsal xərcləri hansı ölçüdə məhsulların, iş və xidmətlərin qiymətinə daxil edilir.

Bir çox hallarda maya dəyəri rəqabət amilləri ilə tənzimlənən bazar qiymətlərinin hesablanması bazası hesab olunur. O, müəssisədə istehsalın səmərəliliyini xarakterizə edən başlıca göstəricilərdən biridir. Maya dəyərinin səviyyəsi işçilərin əmək məhsuldarlığından və onların əmək haqqının kəmiyyətindən asılıdır. Maya dəyərində əks etdirilir: fondveriminin səviyyəsindən asılı olmayaraq əsas vəsaitlərdən istifadənin səmərəliliyi; məsulların material tutumunun və enerji tutumunun səviyyəsi ölçüləri material dövriyyə vəsaitlərindən istifadə dərəcəsi. Sonuncuların səviyyəsi material istehsalının strukturundan, resursların istifadə dərəcəsindən və onlara bazar qiymətlərindən asılıdır.

Maya dəyəri özündə dövriyyə vəsaitləri (dövriyyə kapitalı) və əsas kapitalın dəyərindən amortizasiya ayırmaları hesabına formalaşan birdəfəlik xərcləri birləşdirir. O, sərf olunan dövriyyə kapitalını tamamlamaq və əsas kapitalı tədricən bərpa etmək üçün lazım gələn vəsaitləri təmin edir.

Maya dəyərinin səviyyəsinə bazar amilləri – qiymətlər və tariflər təsir göstərir. Bir çox hallarda o, istehsal prosesinin təşkilindən asılıdır. Onun aşağı düşməsi geniş həcmdə istehsaldaxili amillərlə əlaqədardır və istehsalın səmərəliliyini yüksəltmək üçün ehtiyatların axtarılması üzrə idarə heyətinin gücünü əks etdirir.

Maya dəyərinin səviyyəsi istehsal tsiklinin davamiyyətindən, təchizat və alışın vəziyyətindən, kooperasiyanın səmərəliliyindən, nəqliyyat və təmir xərclərinin ölçüsündən, zaydan və tullantılardan, itkilərdən əməyin istifadə olunan materialların və texniki vəsaitlərin keyfiyyətindən asılıdır.

O, məhsulların və xidmətlərin keyfiyyətinin yüksəldilməsinə çəkilən əlavə xərcləri təcəssüm etdirir. Bəzi sahələrdə maya dəyərini səviyyəsi məhsuldarlıqdan, kompleks faydalı əşyaların götürülməsinin toplanmasından, əsas texnoloji aqreqlərin istifadəsinin texniki əmsallarından asılıdır. Beləliklə, istehsalın idarə olunması və təşkilinin keyfiyyətini müəyyənləşdirən əsas səbəbləri və amilləri hərtərəfli xarakterizə edən əvəzolunmaz ümumiləşdirici göstəricidir.

Kalkulyasiya hesablamalarında tətbiq olunan maya dəyərini növləri (Direkt-kostinq və standart-kostinq) kalkulyasiya uçotunun təşkilinə və metodikasına təsir göstərir. Xərclərin həcmindən asılı olaraq maya dəyəri aşağıdakılara bölünür: texnoloji maya dəyəri və tam maya dəyəri. Texnoloji maya dəyəri istehsalın ilk sahələrindəki müstəqil istehsalat xərclərindən ibarətdir.

İdarəetmə kalkulyasiya uçotunda ixtisar olunmuş istehsal maya dəyəri haqda informasiyalar ümumiləşdirilir, istehsal maya dəyəri və tam maya dəyəri hesablama yolu ilə formalaşdırılır.

İdarəetmə uçotunda orta normalar üzrə təklif olunan məhsul həcminə düşəsi istehsal xərcləri hesablanır; normativ maya dəyəri məhsulların, iş və xidmətlərin vahidinə düşən cari normalar üzrə xərclər, faktiki maya dəyəri-müəyyən hesabat dövrünə görə istehsal xərcləri haqqında kalkulyasiya uçotunun məlumatları üzrə.

Lahiyyə maya dəyərini ayrıca əks etdirmək lazımdır. Belə maya dəyəri məhsul istehsalı lahiyələşdirilən zaman biznes-planlarda, güman olunan məhsul istehsalı və ya proseslərin səmərəliliyinə qiymət vermək üçün smeta-maliyyə hesablamalarda müəyyənləşdirilir. Layihə maya dəyərini idarəetmə uçotunda tətbiqi imkanları məhduddur.

Bu baxımdan və yuxarıda qeyd olunanlardan aydın olur ki, magistr dissertasiya işinin mövzusu kifayət qədər aktualdır.

Mövzunun öyrənilmə səviyyəsi. İstehsal xərclərinin uçotu respublikada və onun hüdudlarından kənarında dərc olunan ədəbiyyatlarda kifayət qədər geniş şərh edilən və keçmiş sosialist təsərrüfat sistemi baxımından öyrənilmiş problemdir. Bu da təbiidir, çünki, maya dəyəri məhsula qiymət qoyulmasında, maliyyə nəticələrinin müəyyən edilməsində həlledici rola malikdir.

Maya dəyəri elə bir sintetik göstəricidir ki, onda ayrı-ayrı fiziki və hüquqi şəxslərin, habelə dövlətin maraqları kəşifir. Ba da təsadüfi deyildir ki, maya dəyərində daxil edilən xərclərin tərkibi hökumət tərəfindən müəyyənləşdirilmiş qaydada uçot və hesabatda əks etdirir.

Bazar iqtisadiyyatına keçid, müştərə müəssisələrin yaradılması, xarici investisiyaların respublikaya cəlb olunması istehsal xərclərinin uçotu məsələsində kifayət qədər yeni məzmun və yeni mahiyyət gətirir. Tədqiq edilən problemin bəzi məsələləri Azərbaycanda bir sıra iqtisadi alimlərin (məs., A.Səlimov, F.Quliyev, S.Səbzəliyev, V.Quliyev, Q.Abbasov, S.Yaqubov, Ə.Daşdəmirov, H.Hacıyev və s.) əsərlərində araşdırılmışdır. Aici ölkə alimlərindən həmin məsələ ilə V.Bezrukix, İ.Basmanov, N.Kondrakov, İ.Lamikin, A.Şeremet, S.Polyakova və b. məşğul olmuşlar.

Deyilənlərə baxmayaraq, istehsal xərclərinin uçotunda və məhsulların maya dəyərində kalkulyasiya edilməsində, onların metodlarında əsaslı bir dəyişiklik, yenilik hələ ki çox azdır. Mövcud qaydalar real bazar münasibətlərinin tələblərinə cavab vermir və beynəlxalq standartlara uyğun deyildir. Ona görə də, bu sahədə elmi-tədqiqat işlərinin aparılması vacib və zəruridir.

Tədqiqatın məqsəd və vəzifələri. Magistr dissertasiya işinin başlıca məqsədi istehsal xərclərinin uçotunun aparılmasının mövcud qaydalarını öyrənmək və tənqidi araşdırmalar əsasında onların daha da təkmilləşdirilməsi, beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılması istiqamətlərini şərh etməkdir. Bu məqsədə uyğun olaraq dissertasiya işində aşağıdakı vəzifələr qarşıya qoyulmuşdur:

- müvafiq maddələr üzrə faktik istehsal xərclərinin öz vaxtında və düzgün əks etdirilməsi yollarını göstərmək;
- istehsalat resurslarından istifadəyə operativ nəzarəti həyata keçirmək üçün zəruri sayılan informasiyaları sadalamaq;
- məhsulun maya dəyərində səviyyəsinə təsir edən amilləri aşkara çıxarmaq və konkretləşdirmək;
- müəssisənin struktur bölmələri üzrə istehsaldaxili təsərrüfat hesabının nəticələrini müəyyənləşdirməyin konkret yollarını aşkara çıxarmaq;

- istehsal xərclərinin və məhsulun maya dəyərinin iqtisadi məzmununu açıqlamaq, xərclərin tərkibini dəqiqləşdirmək, onların təsnifatının mövcud vəziyyətini öyrənmək, təkmilləşdirilməsi barədə təkliflər vermək;
- istehsala sərf edilən müstəqim və qeyri-müstəqim, sabit və dəyişən xərclərin uçotun, həmçinin məhsulun maya dəyərinə daxil edilməsi üsulunu öyrənmək və onların təkmilləşdirilməsi barədə tövsiyələr vermək;
- xərclərin uçotunun “direkt-kostinq” və “standart-kost” sistemlərinə keçirilməsinin və həmin sistemlərin Azərbaycanda tətbiq edilməsi imkanlarını nəzərdən keçirmək;
- xərclərin beynəlxalq praktikada qəbul edilmiş qaydada təsnifatını araşdırmaq və təsnifata münasibət bildirmək və i.a.

Tədqiqatın metodu. Dissertasiya işinin nəzəri və metodoloji əsaslarını “Azərbaycan Respublikasının müəssisələri haqqında Qanun” (1994-cü il), “Mühasibat uçotu haqqında Qanun” (2004-cü il), Milli Mühasibat Uçotu Standartları və digər normativ-hüquqi sənədlərin müddəaları təşkil edir.

Magistr dissertasiyası yazılan zaman iqtisadi nəzəriyyə, mühasibat uçotu, audit, statistika, iqtisadi təhlil üzrə mövcud ədəbiyyatdan, monoqrafiyalardan, bir sıra tanınmış xarici ölkə alimlərinin, Azərbaycanın bir sıra iqtisadçı-mühasiblərinin əsərlərindən istifadə edilmişdir.

Tədqiqat işinin elmi yeniliyi. Tədqiqat işinin gedişində istehsal xərclərinin uçotu metodologiyasında bazar iqtisadiyyatının tələblərinə uyğun olmayan bir sıra cəhətlər aşkar edilmiş və onların aradan qaldırılmasına dair elmi-metodoloji xarakterli bir sıra təkliflər irəli sürülmüşdür. Belə ki, işdə bazar iqtisadiyyatı şəraitində mühasibat uçotunun beynəlxalq standartlarının tələblərinə uyğun gələn xərc ünsürləri üzrə yeni nomenklatura tövsiyyə olunmuş, məhsulun maya dəyərinə daxil edilən xərclərin ayrıca hesabda, uçota alınması və xərclərin uçotunun həmin hesabda aparılması qaydaları üzrə təkliflər verilmişdir.

Tədqiqat işinin praktik əhəmiyyəti. Magistr dissertasiyasında irəli sürülən təkliflərin və tövsiyələrin praktik əhəmiyyəti onunla izah olunur ki, həmin təklif

və tövsiyyələrin demək olar ki, hamısını respublikanın müxtəlif müəssisələrində tətbiq etmək mümkündür.

İşin quruluşu və həcmi. Dissertasiya işi giriş, üç fəsil, nəticə və təkliflər və ədəbiyyat siyahısından ibarətdir. İşin əsas mətni 81 kompüter səhifəsi həcmindədir. İşdə mətndaxili 9 cədvəl, 9 şəkil verilmiş və 39 sayda ədəbiyyat siyahısı göstərilmişdir.

FƏSİL I. İSTEHSAL XƏRCLƏRİNİN XARAKTERİSTİKASI, TƏSNİFATI VƏ UÇOTUNUN MÜASİR MODELƏRİ

1.1. İstehsal xərclərinin xarakteristikası və təsnifatı

İstehsal xərclərinin uçotu və məhsulların maya dəyərinin kalkulyasiyası idarəetmə uçotunun ən mühüm mərhələlərindən və bölmələrindən birisidir. Bilavasitə məhsul istehsalı vahidinin maya dəyəri çoxsaylı idarəetmə qərarlarının qəbul olunması üçün əsas sayılır. Bu qərarların başçıları aşağıdakılardır:

- a) hansı məhsulların buraxılışını davam etdirmək və yaxud dayandırmaq;
- b) kompleks məlumatları istehsal etmək və yaxud satın almaq;
- c) məhsulların hansı qiymətlərini müəyyənləşdirmək;
- d) yeni avadanlıq satın almaq və yaxud satın almamaq;
- e) istehsalın texnologiyasında və təşkilində dəyişiklik aparmaq və yaxud aparmamaq.

Məhsulların qiymətləndirilməsinin planlaşdırılması və ona nəzarət, əməliyyat gari xərcləri, güman olunan mənfəətin kəmiyyətinin müəyyənləşdirilməsi hər hansı bir təşkilat üçün çox mühümdür. Odur ki, nail olunan nəticələri təhlil etməzdən və gələcək dövrlər üçün plan tərtib etməzdən qabaq xərclərin təsnifatını, məhsulların maya dəyərinin formalaşması prosesini dərinədən dərk etmək lazımdır.

Dissertasiya işinin bu fəslində istehsal xərclərinin əsas terminləri araşdırılmış, müstəqim, daimi və dolayı, əsas və üstəlik xərclər anlayışlarına xüsusi diqqət yetirilmiş, xərclərin özlərin özlərini aparmasına fikir verilmiş, başqa sözlə, işgüzar fəallığın səviyyəsinin dəyişməsi zamanı onların necə dəyişilməsi məsələləri konkretləşdirilmişdir.

Mənfəətin və məhsulların həcmnin (xərcin və istehsalın həcmi) nisbətinin təhlili menecmenti öyrənən şəxslərin diqqətini cəlb edir. Belə bir qarşılıqlı nisbət planlaşmanın məqsədini başa düşməyə, uzunmüddətli və qısamüddətli idarəetmə qərarlarının qəbul olunmasına əsas sayılır.

Adətən məsrəflər dedikdə, istehlak olunan resurslar və yaxud pullar başa düşülür. Xərclərin uçotunu düzəngün təşkil etmək üçün onların elmi cəhətdən əsaslandırılması təsnifatının böyük əhəmiyyəti var.

Qruplaşma əlamətlərindən asılı olaraq, xərclər aşağıdakı qaydada təsnif edilir:

1. İqtisadi təyinatına görə xərclər əsas və üstəlik xərclərə bölünür;
2. Maya dəyərində daxil edilmə üsuluna görə müstəqim və qeyri-müstəqim xərclərə bölünür;
3. İstehsalın həcmində münasibətinə görə dəyişən və dinamik xərclərə bölünür.

Əsas xərclər o xərclərdir ki, bilavasitə istehsalın texnoloji prosesləri ilə əlaqədardır.

Üstəlik xərclər istehsalın təşkili, ona xidmət göstərilməsi və idarə olunması ilə əlaqədar yaranır.

Dəyişən xərclərin məbləği istehsalın həcmində dəyişməsinə birbaşa mütənəsis surətdə dəyişikliyə uğrayır. Müəssisənin işgüzar fəallığından asılı olaraq hesablanmış belə xərclər məhsul vahidi ilə hesablandıqda, daimi xərclər sayılır. Belə xərclərə misal olaraq göstərə bilərik: xammal və əsas materiallar, əsas istehsal fəhlələrinin əsas əmək haqqı. Məs., zavoda nə qədər çox avadanlıq hazırlanmışdırsa, bir o qədər də çox material və əmək haqqı sərf olunmuşdur. Bununla yanaşı, hər bir avadanlıq, habelə material xərci, habelə tarif stavkaları, vat məsarifi normaları daimi kəmiyyətdir.

Daimi xərclər işgüzar fəallığın səviyyəsi dəyişilən zaman dəyişikliyə uğrayır, başqa sözlə dəyişir. Belə xərclərin məhsul vahidi habelə müəyyənləşdirilməsi istehsalın səviyyəsindəki dəyişikliklərdən asılıdır. Əgər maşınqayırma zavodu özünün məhsullarını satmaq üçün hər bir mağaza icarəyə götürülmüşdürsə, hər aylıq icarə haqqının kəmiyyəti daimidir. Lakin məhsul vahidində düşən icarə haqqının məbləği isə dəyişkəndir.

Bəzi xərcləri nə daimi, nə də dəyişən xərclər kimi təsnifləşdirmək olmaz.

Yarımdəyişən xərclərdə həm daimi, həm də dəyişən xərclərin komponenti mövcuddur. Bu xərclərin bir hissəsi istehsalın həcmində dəyişməsi zamanı dəyişir, digər hissəsi isə müvafiq dövr ərzində sabit qalır. Məs., telefona görə aylıq

haqq abonent ödənişinə görə daimidir. Ancaq onun dəyişən hissəsi şəhərlərə və beynəlxalq telefon danışıqlarının miqyasından və uzunluğundan asılıdır.

Yuxarıda sadalananlardan başqa qərb ölkələrinin mühasibat uçotunda xərclərin aşağıdakı növlərini fərqləndirirlər.

Qarışıq xərclər dedikdə, bir hesabda bir növdən çox həm dəyişən, həm də daimi xərclərin uçota alınması zamanı meydana çıxan xərclər başa düşülür. Gələcək xərclərə misal olaraq avdanlıqların təmiri və istismarına çəkilən xərcləri göstərmək olar.

Alternativ xərclərin kəmiyyəti məhdud resurslar şəraitində bir alternativ variantın seçilməsi ilə digər alternativ variantdan imtina olunması nəticəsində qurban verilir və yaxud itirilir. Məs., auditor məsləhəti firmada işləyəndə hər saat hesabına 75 dollar əmək haqqı alır. Bununla yanaşı, o, həftədə dörd saat hesabına ictimai təşkilatda əmək haqqı almadan məsləhət verir. Belə bir şəraitdə alternativ məsrəflər 300 dollara ($75 \cdot 4$) bərabərdir. Eyni zamanda, alternativ məsrəflər mühasibat uçotundakı sənədlərdə əks etdirilmir.

Xərclərin kəmiyyətinin işgüzar fəallığı səviyyəsinin dəyişməsinə əsaslılığı xərclərin özünü aparması ilə xarakterizə olunur.

İstehsal xərclərinin idarə olunması sistemində başlıca üsürlərdən birisi smetanın tərtibi ilə yanaşı normativ xərclər hesab olunur.

Standartlar (normativlər) müəssisələrin fəaliyyətlərinin nəticələrinə qiymət vermək üçün başlanğıc nöqtədir.

Bizim uçot praktikamızda standart xərclər anlayışı əvəzinə normativ anlayışlardan daha geniş istifadə olunur.

Normativ xərclər hər şeydən əvvəl fəaliyyətin müəyyən şərtləri üçün müəyyənləşdirilən plan xərcləri deməkdir.

Operativ idarəetmə uçotu sistemində normativ xərclər hər bir xərc növü üçün ayrılıqda müəyyənləşdirilə bilər. Normativ xərclər və smetv anlayışları tez-tez bir-birilə qarışdırılır. Əslində onların arasında aşağıdakı mühüm fərqləri qeyd etmək lazımdır.

1. normativ xərclər məhsul və yaxud xidmətlərin vahidinə, həmçinin satışın müəyyən həcminə əsaslanır.
2. smeta isə məsuliyyət mərkəzinə istinad edir və hər şeydən əvvəl üstəlik xərclərin aplanlaşdırılmasında və onlara nəzarət edilməsində istifadə olunur.

Eyni zamanda, həm material məsrəflərinin smetasını tərtib etmək və üstəlik xərclər üçün normativ xərclər müəyyənləşdirmək mümkündür. Smeta və normativ xərclər arasındakı əsas fərq ondadır ki, normativlər məhsul vazidi hesabına, smeta isə ümumi xərclər üzrə müəyyənləşdirilir. Son nəticədə smeta özlüyündə normativ xərclər əsasında tərtib olunur. Məs., tutalım ki, məhsul vahidinə material xərcləri 150 000 manatdır. Əgər, biz 200 məhsul vahidi istehsal etməyi planlaşdırırıqsa, onda material xərclərinin smetası 3 milyon manat olar.

1.2. “Standart-kostinq” sistemində xərclərin təsnifatının xarakterik xüsusiyyətləri

“Standart xərclər” anlayışı ötən yüzilliyin ikinci yarısında meydana gəlmişdir. Həmin dövrlərdə ingilis alimi Frederik U.Teylorun təşəbbüsü ilə idarə olunmasının elmi metodları hərəkətə genişlənməyə başladı. Sənaye inqilabının ən mühüm nəticələrindən birisi olan fabrik sistemi əmək məhsuldarlığının çox böyük sürətlə artmasına gətirib çıxardı. Eyni zamanda, menecerlər müəssisənin istehlak potensialından optimal şəkildə istifadə etməyi bacarmalıdılar. Teylor və idarəetmənin elmi metodlarının digər pionerləri işlərə texniki tələblərin müəyyənləşdirilməsinin metodologiyasını işləyib hazırladılar. Başqa sözlə, görülən işlərin vaxt standartları, başqa sözlə miqdar standartları meydana gəldi. Onları həqiqi xərclərlə müqayisə etməyə imkan yarandı. Belə bir vəziyyət müəssisənin fəaliyyətinə operativ idarəetmə nəzarətinin müəyyənləşdirilməsi istiqamətində ilk addımlardır. Bunların ardınca istehsalın təşkili adı altında məşhurlaşan yeniliklər meydana çıxdı.

Lap qədimlərdə məsrəflərin uçotu (o zaman ümumiyyətlə məsrəflər hesablanmırdı) həqiqi məlumatlardan istifadəyə əsaslanırdı. Uçotun başlıca

mənbəyi məhsulların həqiqi maya dəyərini müəyyənləşdirməkdən ibarət idi. Həqiqi maya dəyəri isə mal-material ehtiyatlarının qiymətləndirilməsinə və satış qiymətlərinin təyin olunmasına əsaslanırdı. Tədriclə, istehsalın təşkili və mühasibat uçotu sferalarındakı mövcud ideyaların qarşılıqlı mübadiləsi həm uçotda, həm də idarəetmədə standart xərclər konsepsiyasının etiraf olunmasına gətirib çıxardı.

Standart məsrəflərin müəyyənləşdirilməsi metodikasının daha da inkişafı və təkmilləşdirilməsi istehsalın təkili üzrə mütəxəssislər və maliyyəçi ekspertlər tərəfindən həyata keçirildi.

Bu gün “Standart xərclər” anlayışı dünyanın hər yerində bütün sahibkarlıq sferalarında hamı tərəfindən qəbul olunmuşdur. Baxmayaraq ki, bu termin ilk dəfə istehsal sferasında meydana gəlsə də, standart xərclərdən sahibkarlığın bütün sferalarında geniş istifadə olunur.

Respublikanın iqtisadi elmləri və praktikasını üçün “standart-kost” sisteminin analoqu məhsulların maya dəyərini kalkulyasiyasının uçotunun normativ metodu hesab edilir. Uçotun bu metodu isə müəssisələrinin uçot sistemində hələ ki geniş yayılmamışdır. Bunun da başlıca səbəbi həmçins məhsullar buraxan eyni sahənin müəssisələri üçün vahid norma və normativlərin tətbiqindədir. Hətta belə müəssisələrdə də vahid norma və normativlərin tətbiqini mürəkkəbləşdirən çoxsaylı amillərə hər addımbaşı təsadüf olunur.

Bundan başqa planlar yuxarı təşkilatlar tərəfindən müəyyənləşdirilən müəssisələr üçün belə bir metodun tətbiqi maddi maraq hissi oyatmışdır. Müəssisədə son nəticədə heç bir reallığa əsaslanmayan normalar yaranırdı ki, bu da əslində normativ metodu ideyasını sıfıra endirirdi.

Son dövrlərdə müəssisələrin öz imkanlarını gizlətməyə cəhd göstərmələri, yuxarı təşkilatların isə həmin imkanları aşkara çıxarmağa çalışmaları şəraitində norma və normativlərin müəyyənləşdirilməsi və hazırlanması ideyasının özü kifayət qədər inkişaf etmişdir.

Artıq ölkədə normalaşdırma problemləri ilə məşğul olan məqsədli elmi-tədqiqat institutları, müəssisələr də öz növbəsində normalaşdırma ilə birbaşa məşğul olan xüsusi xidmət strukturları yaradılmışdır. Belə xidmət strukturları

əmək üzrə çoxsaylı məlumat kitabçalarında toplanılan və qruplaşdırılan unifikasiyalı normativləri və yaxud əgər işləri reqlamentləşdirilən çərçivəyə yerləşdirmək mümkün olmadıqda normalaşdırmanın statistik metodları tətbiq olunurdu.

Xərclərin uçotunun normativ metodu normativ xərclər (“standart-kost”) sisteminə əsasən uyğun gəlir. Lakin bu ideyaların arasında müəyən fərqlər də müşahidə etmək mümkündür. Həmin fərqlər aşağıdakılarda öz əksini tapır:

1. Məhsulların maya dəyərinin kalkulyasiyası və mənfəətin müəyyənləşdirilməsi üsulunda (ölkə praktikasında bütün bövri və üstəlik xərclərin tam həcmdə maya dəyərinə daxil edilməsi və normativ xərclər) (“standart-kost”) sistemində üstəlik xərclərin məhsulların maya dəyərinə qismən daxil edilməsi;
2. Normativlərin və standartların müəyyənləşdirilməsi üsulunda (ölkə praktikasında daha sərt reqlamentləşdirilən);
3. Xərclərin mühasibat uçotu hesabları üzrə hərəkətində.

Standart xərcləri planlaşdırma və nəzarət vəzifələrinin həlli ilə əlaqədar idarəetmə uçotu sisteminə daxil etmək lazımdır. Onlardan istifadənin vacibliyi smetanın tərtib olunması və müəssisənin fəaliyyətinin təhlili ilə əlaqədardır.

Standart (normativ) xərclər sisteminin mövcudluğu bir sıra prinsipial üstünlüklər əldə etməyə imkan yaradır:

1. normativ xərclər işin həqiqi səmərəliliyini hesablamaq üçün mühüm vasitədir. Belə normativ xərclərin səviyyəsinə nəzarət etmək üçün mühüm vasitədir.
2. standartlar istehsal xərcləri haqda bütün zəruri informasiyaları əldə etməyə hər cür şərait yaradır.
3. normativ xərclərdən istifadə olunması mal-material khtiyatlarının və satılmış məhsulların maya dəyərinin uçotunu sadələşdirməyə kömək göstərir.

Normativ xərclər fəaliyyətini bütün nbnvlərində, hər hansı bir istehsalatlarda və hər hansı bir mülkiyyət formasında istifadə olunur. Onlardan sənaye və ticarət müəssisələri, habelə qeyri-istehsal sferasının müəssisələri istifadə edir.

Hər bir konkret müəssisədə idarəetmənin ehtiyaclarından asılı olaraq normativlər istehsal bölmələri, şöbələri və konkret əməliyyatlar üzrə detallaşdırılır. İstehsal normativləri haqda informasiyaların ilkin mənbəyi marşrut-texnoloji xəritələrdir.

Praktiki olaraq müəssisənin bütün idarə xidmətlərində normativ (standart) xərclər (“standart-kost”) sisteminə ehtiyac duyulur. Həmin sistemlər bunlardır: məs., ümumi idarəetmə xidməti – smeta proqnozlaşdırılan xərclər və zəruri resursları müəyyənləşdirmək üçün; marketing xidməti – məhsulların qiymətini müəyyənləşdirmək üçün; istehsalat menecmenti – xərclər vastəsilə kənarlaşmaların səviyyəsinə nəzarət etmək üçün; mühasibat – satılmış məhsulların maya dəyərinin kalkulyasiyası, mal-material ehtiyatlarının qiymətləndirilməsi üçün.

Təəssüflə qeyd etmək lazımdır ki, normativlərin nə cür olması barədə hələ də vahid fikrə rast gəlinmir. Odur ki, müxtəlif şirkətlərdə normativlərin müəyyənləşdirilməsində müxtəlif tiplər mövcuddur:

1. “Baza” standartları. Belə standartlar “tarixi üsulla” müəyyənləşdirilir. Başqa sözlə, müəyyən dövr ərzində istehsal xərcləri haqda cəmləşən informasiyalar əsasında məhsul vahidinə düşən orta hesabı göstərici tapılır. Bu metod özlüyündə keçmiş işin səmərəsizliyini gələcəyə ötürür. Baza standartları bir müddət keçdikdən sonra köhnəlir və istehsalın fəaliyyətdə olan səmərəli metodlarını əks etdirir. Müvafiq sürətdə onlar məhsulların maya dəyəri haqda dəqiq informasiyaları təmin etmir. Bu üsul yalnız qiymət indeksini hesablamaq üçün səmərə verə bilər;
2. “Cari standartlar” müəyyən vaxt dövrü üçün sərf olunan vəsaitlərin kəmiyyətini əks etdirir. Cari standartlar texniki şərtlərin dəyişməsindən asılı olaraq onlara daim düzəliş aparılmasını tələb edir. Belə standartları baza standartlarına düzəliş etməklə əldə etmək lazımdır.
3. “İdeal” standartlar özündə istehsal xərclərinin elə ünsürlərini birləşdirir ki, belə xərclər istehsalın optimal şəraitdə baş qaldırır. Belə normativlər işdə fasilələrə və dəzgahların boş dayanmasına vaxt saxlamır. Onun tətbiqinin başlıca problemi bundadır ki, ideal standartlara qayıtmaq sadəcə olaraq

mümkün deyildir. Başqa sözlə, bu standartlar bölmələrin menecerlərinin motivlərinə psixoloji cəhətdən təsir göstərir;

4. “Real” standartlar dedikdə, istehsalın fəaliyyətinin güman olunan şəraitdə gözlənilən normativ xərclər başa düşülür;
5. “Əsaslandırılan” standartlar dedikdə, normal istehsal şəraitində ağılla hərəkət etməklə nail olunan normativ xərclər başa düşülür. Bu standartlar xərclərin bütün gözlənilən üsürlərini (itkilər, zay və tullantılar da daxil edilməklə) nəzərdə tutur. Real standartlar nəzəri cəhətdən baş verəsi istehsal fəaliyyətinə istinad etmir. Bu vahid normativdir ki, xərclərə nəzarət etmək üçün çox yüksək məzmunlu informasiya verir. İstehsal uçotu sistemi real normativləri müəyyənləşdirməyə və tətbiq etməyə cəhd göstərir. Minlərlə Qərb şirkətlərinin təcrübəsi göstərir ki, standartların bu növü daha əlverişlidir.

İstehsalat bölmələrinin idarəetmə xidmətinin müxtəlif vasitələrlə qruplaşdırılan ən müxtəlif informasiyalara ehtiyacı vardır.

Normativ xərclərdən istifadə edən operativ idarəetmə uçotu sistemində uçotun və gəlirlərin müəyyənləşdirilməsinin ənənəvi məqsədlərinə nail olunur. Eyni zamanda, müəssisənin müxtəlif menecerlərinin müxtəlif tələbatları ödənilir. Bu məqsəddə məlumat fayllarının təşkili yolu ilə onları sistimli şəkildə təsnifləşdirməklə çatmaq mümkündür. Məlumatların keçid təsnifatı idarəetmə qərarlarını çıxarmaq üçün praktik surətdə bütün ehtiyacları ödəməyə qabildir.

Məlumatların təsnifatı sisteminin istifadəsi və informasiyaların ötürülməsinin modul metodu məhsul və məhsul qrupları üzrə satış və xalis gəlir, müştərilər və satıcılar üzrə, bölgü və digər kateqoriyalı kanallar və menecerlərə zəruri olan digər məlumatlar əldə edilir.

1.3. İstehsal xərclərinin müasir modellərinin mövcud vəziyyəti

Müəssisələrin fəaliyyətinin maliyyə nəticələri və məhsulların maya dəyəri haqda etibarlı göstəricilər əldə etmək üçün ən mühüm amillərdən birisi istehsal

məsrəflərinin tərkibinin müəyyənləşdirilməsi hesab olunur. Məsrəflərin dəqiq təsnifatı isə uçotun təşkili və məhsulların maya dəyərinin düzgün hesablanması üçün vacib şərtidir.

İstehsala və xidmətlərin göstərilməsinə çəkilən xərclər uçot obyektləri (baş verdiyi yerlər) və maya dəyərinin kalkulyasiya obyektləri (daşıyıcıları) üzrə formalaşdırılır.

Baş verdikləri əsas yerlərə görə məsrəflərə aiddir:

- a) maddi sfera (xammal anbarları, köməkçi materialların anbarları);
- b) istehsal sferası (istehsal sexləri, layihələşdimə şöbəsi, təmir emalatxanası);
- c) idarəetmə sferası (müdiriyyət, kadrlar şöbəsi, hüquq şöbəsi, maliyyə şöbəsi, mühasibat);
- d) məhsulların təchizatı (təchizat şöbəsi, reklam şöbəsi, bazarın tədqiqi şöbəsi, məhsulların göndərilməsi şöbəsi).

Məsrəflərin baş vermə yerlərinə görə ayrılması istehsal xərclərinin təhlili üçün son dərəcə vacibdir. Belə ki, məsrəflərin artımı ilə müəssisənin istehsal gücünün yüklənmə dərəcəsinin dəyişməsi arasındakı əlaqə məsrəflərin baş verdikləri yerdə daha dəqiq təzahür edir.

Xərclərin baş verdiyi yerlər üzrə bölgüsündə bilavasitə bazarda satış üçün nəzərdə tutulan məmulatlar xüsusi əhəmiyyətə malikdir. Onlar xərclərin baş verdiyi əsas yerlər (müxtəlif sexlər, istehsalatçılar, bölmələr və i.a.) adlanır.

Xərclərin baş verdiyi yerlər əsas yerlər üçün məhsullar hazırlayıır və yaxud xidmətlər göstərir (məs., təmir emalatxanası, nəqliyyat və instruktural sahələr, müəssisənin enerji təchizatı və i.a.).

Xərclərin bölgüsü prinsipi müxtəlif istehsaldaxili və təsərrüfat fəaliyyətinin nəticələrini müəyyənləşdirməyə imkan verir.

Kalkulyasiya obyektinə və yaxud məsrəflərin daşıyıcısına dedikdə, məhsulların növləri, yerinə yetirilən iş və xidmətlərin növləri başa düşülür.

Təsərrüfatdaxili hesablamaları və nəzarəti təşkil etmək məqsədilə məsrəflərin uçotunu aşağıdakı əlamətlər üzrə qruplaşdırmaq olar:

1. Məsrəflərin xarakterinə görə:

- a) iqtisadi ünsürlər üzrə;
 - b) xərc maddələri üzrə.
2. İstehsal prosesinə münasibətinə görə:
- a) texnoloji;
 - b) qeyri-texnoloji.
3. Texniki-iqtisadi təyinatına görə:
- a) əsas
 - b) üstəlik
4. Məsrəflərin məhsulların maya dəyərinə görə aid edilməsi üsuluna görə:
- a) müstəqim
 - b) dolay
5. Məsrəflərin tərkibinin həmcinsliyinə görə:
- a) bir ünsürlü
 - b) kompleks
6. İstehsalın həcminə münasibətinə görə:
- a) şərti-dəyişən
 - b) daimi
7. İstifadənin səmərəliliyinə görə:
- a) istehsal
 - b) qeyri-istehsal
8. İstifadəsinin məqsədə uyğunluğuna görə:
- a) məhsuldar
 - b) qeyri-məhsuldar
9. Hesabat dövrünə münasibətinə görə:
- a) hesabat dövrünün xərcləri
 - b) gələcək dövrlərin xərcləri
10. Məsrəflərin nəzərə alınan həcminə görə:
- a) istehsalat
 - b) tam
11. Baş vermə vaxtına görə:

- a) cari
- b) birdəfəlik

Xərc ünsürləri dedikdə, özünün iqtisadi mahiyyətinə görə həmçins, xərc maddələri dedikdə isə, bir və ya bir neçə ünsürün özündə birləşdirən xərclər başa düşülür.

İqtisadi ünsürlər üzrə xərclərin təsnifatı nə xərcləndiyini göstərir.

İqtisadi məzmununa görə məsrəflər (məhsulların, iş və xidmətlərin maya dəyərini yaradan) aşağıdakı ünsürlər üzrə qruplaşdırılır:

- material məsrəfləri (qaytarılacaq tullantıların dəyəri çıxılmaqla);
- əmək ödənişinə məsrəflər;
- sosial ehtiyaclara ayırmalar;
- əsas vəsaitlərin amortizasiyası;
- sair xərclər.

İqtisadi ünsürlər üzrə olan bu siyahı bütün müəssisələr üçün vahid və məcburidir.

Mühasibat uçotunda idarəetmə məqsədi üçün məsrəflər xərc maddələri üzrə təşkil edilir. Xərc maddələrinin siyahısı müəssisə tərəfindən müstəqil sürətdə müəyyənləşdirilir. Məsrəflərin maddələr üzrə tərkibi, həmin xərclərin hansı məqsədlər üçün sərf olunduğunu göstərir:

1. xammal və materiallar;
2. qaytarılacaq tullantılar;
3. satın alınan məmulatlar, yarımfabrikatlar, kənar təşkilatların istehsal xarakterli xidmətləri;
4. texnoloji məqsədlər üçün yanacaq və enerji;
5. istehsal fəhlələrinin əmək haqqı;
6. sosial ehtiyaclara ayırmalar;
7. istehsalın hazırlanması və mənimsənilməsi xərcləri;
8. ümumistehsalat xərcləri;
9. ümumtəsərrüfat xərcləri;
10. zaydan itkilər;

11.sair istehsal xərcləri;

12.kommersiya xərcləri.

Birinci on bir maddə məhsulların istehsal maya dəyərini, kommersiya xərclərini daxil etməklə isə tam maya dəyərini təşkil edir.

Kalkulyasiya maddələri üzrə məsrəflər öz tərkibinə görə çox genişdir. Belə ki, həmin maddələr istehsalın xarakterini, strukturunu və spesifikasiyasını nəzərə alır.

Məhsul istehsalına məsrəflərin, malların satışının ünsürlər və maddələr üzrə işlərin görülməsinin və xidmətlərin göstərilməsinin, habelə məhsulların maya dəyərini hesablanmasının uçotu qaydaları müxtəlif normativ aktlarla və mühasibat uçotuna dair sahə metodik göstəricilərlə müəyyənləşdirilir. Maddələrin siyahısı sahə təlimatlarında nəzərdə tutulan həddə genişləndirilə və yaxud ixtisar oluna bilər. Yaddan çıxarmaq olmaz ki, xərc maddələri təhlil üçün kifayət olan dərəcədə bazaya malik olmalıdır.

İstehsal prosesində iştirakına görə məsrəflər əsas və üstəlik məsrəflərə bölünür.

Əsas məsrəflər (texnoloji) bilavasitə istehsalla və xidmətlərin göstərilməsi ilə əlaqədardır. Onlara məsrəflərin ilk altı maddəsi (əmək ödənişi xərcləri, material, yanacaq, elektrik enerjisi və konkret kalkulyasiya obyektinə əlaqədar digər xərclər) aiddir.

Üstəlik xərclər müxtəlif bölmələrə (sexlərə, sahələrə) və yaxud müəssisələrə bütövlükdə xidmət və idarəetmə ilə əlaqədar xərcləri özlüyündə birləşdirir.

Məhsulların maya dəyərində daxil edilməsi üsulundan asılı olaraq məsrəflər müstəqim və qeyri-müstəqim xərclərə bölünür.

Müstəqim məsrəflər dedikdə, istehsalla bilavasitə əlaqədar xərclər başa düşülür. Onları məhsulların maya dəyərində ilk sənədlər əsasında birbaşa Aid etmək mümkündür. Belə xərclərə aiddir: xammal və material, istehsal ehtiyacını üçün yanacaq və enerji, satın alınan yarımfabrikatlara, habelə istehsal fəhlələrinin əmək haqqına çəkilən xərclər.

Dolayı xərclərə müəssisənin bütövlükdə fəaliyyətinə aid edilən istehsal xidmət və idarəetmə xərcləri aiddir. Belə xərcləri (məs., müəssisənin işıqlandırıl-

ması, qızdırılması xərcləri, yağlama materialları və s.) hər hansı bir növ məhsulun və yaxud xidmətin maya dəyərinə birbaşa aid etmək qeyri-mümkündür. Sadalanan xərclər bu və ya digər əmanətə mütənasib olaraq dolayı yolla bölüşdürülür və xüsusi hesablamaların köməyi ilə uçot obyektlərinin maya dəyərinə daxil edilir.

Texniki-iqtisadi amillərlə əlaqədar müəssisənin bütün xərcləri şərti-daim və şərti-dəyişən xərclərə bölünür.

Mütləq kəmiyyəti istehsalın həcmindən dəyişməyindən, başqa sözlə istehsal gücündən istifadədən asılı olmayan və yaxud cüzi asılı olan xərclər şərti-daimi məsrəflər adlanır. Belə xərclər aşağıdakılardır: məhsul istehsalının hazırlanması və mənimsənilməsinə çəkilən xərclər; ümumzavod heyətinin əmək ödənişi və ona ayırmalar; yanğın söndürmə və mühafizə ilə xərclər; ümumzavod xarakterli azqiymətli və tez xarabolan əşyaların köhnəlməsi; ümumtəsərrüfat təyinatlı əsas vəsaitlərin amortizasiya və digər ümumistehsalat və ümumtəsərrüfat xərcləri.

Məhsul istehsalının həcmindən dəyişməsinə mütənasib olaraq dəyişilən xərclərə dəyişən xərclər deyilir. Məs., xammala, materiallara, yarımfabrikatlara, texnoloji məqsədlər üçün bütün növlərdən olan yanacaq və enerji, istehsal fəhlələrinin əmək haqqı xərcləri və i.a.

Aşağıdakı dəyişən xərcləri bir-birindən fərqləndirmək lazımdır:

- mütənasib xərclər – istehsal güclərinin yüklənməsi dərəcəsindən asılı olaraq dəyişilir (məs., akkord əmək haqqı);
- mütərəqqi xərclər – istehsal güclərinin yüksəlməsi dərəcəsindən daha sürətlə artır (məs., növbədən artıq bayram günlərində və s. hallarda işləməyə görə əmək haqqına əlavə).
- depressiv xərclər – istehsal olunan məhsulların miqdarı ilə müqayisədə daha ləng artır (məs., böyük həcmdə məhsulun artırılması zamanı qiymətlərə edilən güzəştlər).

Tərkibinin həmcinslərindən asılı olaraq məsrəflər bir ünsürlü (sadə) və kompleks xərclərə bölünür.

Bir ünsürlü xərclər müəssisədə müəyən tərkib hissələrinə bölünəbilməz (məs., məhsul stehsalı üçün əsas və köməkçi materiallar, əsas istehsal heyətinin əmək haqqı və i.a.).

Kompleks məsrəflər bir neçə iqtisadi ünsürdən ibarət olur (məs., ümumistehsalat və ümumtəsərrüfat xərcləri).

Həyata keçirilmə sferasına görə istehsal və qeyri-istehsal xərclərini bir-birindən fərqləndirirlər.

Məhsul (iş və xidmətlər) istehsalı prosesi ilə əlaqədar olan bütün xərclər istehsal xərclərinə aid edilir.

Qeyri-istehsal və yaxud kommmeriya xərcləri məhsul satışı ilə əlaqədardır.

İstifadəsinin məqsədəuyğunluğuna görə xərclər məhsuldar və qeyri-məhsuldar xərclərə bölünür.

Lazımi keyfiyyətli məhsul istehsalına çəkilən və həmin istehsal üçün məqsədəuyğun sayılan xərclər məhsuldar xərclərə aid olunur.

İstehsalın texnologiyasında və təşkilində çatışmamazlıqlarla əlaqədar xərclər (istehsalda zay, boşdayanmaların və s. ödənməsi) qeyri-məhsuldar xərclər deməkdir.

Bah vermə vaxtından və istehsala silinmə müddətindən asılı olaraq məsrəflər cari dövrün və gələcək dövrlərin xərclərinə bölünür.

Həmin dövün məhsullarının istehsalı və satışı ilə əlaqədar, habelə ehtiyat kimi yaradılan xərclərin plan və hesabat dövrünün məhsullarının maya dəyərinə daxil edilən hissəsi (məs., çoxillik xidmətlərinə görə mükafat və i.a.) xərclər cari dövrün xərcləri deməkdir.

Planlaşdırılan və hesabat dövründə baş verən, lakin məhsulların konkret növlərinin maya dəyərinə aid ediləsi xərclər (əvvəlcədən müəyyənləşdirilən ölçüdə) normativ müddət ərzində (yeni istehsalın hazırlanması və mənimsənilməsi xərcləri) ələcək dövrlərin məsrəfləri deməkdir.

Məsrəflərin cari və birdəfəlik məsrəflərə blünməsi məhsulların maya dəyərinin hər ay hesablanması üçün çox böyük əhəmiyyətə malikdir.

Daima həyata keçirilən xərclər cari xərclərdir.

Yalnız bir dəfə və yaxud dövrü həyata keçirilən xərclər birdəfəlik xərclərdir.

Göstərdimiz nomenklatura müəssisə və təşkilatlar tərəfindən istehsalın konkret spesifikasiyasından, məsrəflərin tərkibinin sahə xüsusiyyətlərindən və məhsulları əsaslandırılmış şəkildə kalkulyasiya etmək üçün prinsipial əhəmiyyət kəsb edən digər amillərdən asılı olaraq dəqiqləşdirilməlidir. Eyni zamanda, belə bir bölgü müəssisənin uçot siyasəti ilə möhkəmləndirilməlidir.

Məhsul istehsalına məsrəflərin uçotu bütün təsərrüfat əməliyyatlarının əks olunmasının tamlığına, xərclərin və gəlirlərin hesabat dövrləri üzrə düzgün əks etdirilməsinə, məsrəflərin istehsal və kapital qoyuluşları arasında bölüşdürülməsinə istinad edir.

1.4. İstehsal xərclərinin uçotunun beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılması

Maliyyə hesabatlarının beynəlxalq standartlarına uyğun olaraq müəssisənin məsrəfləri dedikdə, aktivlərin (pul vəsaitlərinin və digər əmlakın) çıxması və yaxud həmin müəssisənin kapitalının azalmasına gətirib çıxaran öhdəliklərin meydana çıxması nəticəsində iqtisadi xeyirin azalması başa düşülür (iştirakçıların qərarı əsasında qoyuluşların azalması istisna olmaqla).

Aşağıdakı aktivlərin çıxdaş edilməsi müəssisənin xərcləri hesab olunur:

- a) dövriyyədən kənar aktivlərin satın alınması (yaradılması) ilə əlaqədar xərclər (əsas vəsaitlər, bitməmiş istehsal, qeyri-maddi aktivlər və i.a.);
- b) digər təşkilatların nizamnamə kapitalına qoyuluşlar, səhmdar cəmiyyətlərinin səhmlərinin və digər qiymətli kağızların satın alınması xərcləri (yenidən satmamaq məqsədilə);

- c) abadlaşdırmaq fəaliyyəti ilə əlaqədar vəsaitlərin (üzvlük haqqları, ödənişlər və i.a.) görülməsi, idman tədbirlərinin, əyləncələrin, mədəni-maarif xarakteri və digər tədbirlərin həyata keçirilməsi xərcləri;
- d) komisyon müqavilələri, komitetin, prinsipialın və xeyrinə agent müqaviləsi xərcləri;
- e) material-istehsal ehtiyatlarının və digər sərvətlərin, iş və xidmətlərin qabaqcadan ödənilməsi xərcləri;
- f) material-istehsal ehtiyatlarının, iş və xidmətlərin avans şəklində ödənilməsi xərcləri;
- g) müəssisənin aldığı kreditlərin və borcların ödənilməsi xərcləri.

Müəssisənin xərcləri xarakterindən, həyata keçirilməsi şərtlərindən və fəaliyyət istiqamətindən asılı olaraq aşağıdakılara bölünür:

- a) fəaliyyətin adi növlərinə çəkilən xərclərin;
- b) digər xərclər.

Fəaliyyətin adi növlərinə çəkilən xərclərdən fərqli olan xərclər sair xərclər hesab olunur.

Sair xərclər özlüyündə aşağıdakıları birləşdirir:

- a) əməliyyat xərcləri
- b) satışdankənar xərclər;
- c) fəvqəladə xərclər.

Fəaliyyətin adi növləri üzrə xərclərə aiddir:

- a) məhsulların hazırlanması və satışı ilə əlaqədar xərclər;
- b) malların satın alınması və satması ilə əlaqədar xərclər;
- c) işlərin yerinə yetirilməsi və xidmətlərin göstərilməsi ilə əlaqədar xərclər;
- d) idarə müqaviləsi əsasında öz aktivlərin müvəqqəti istifadə üçün müəyyən haqq müqabilində verilməsi xərcləri;
- e) digər təşkilatların nizamnamə kapitalında iştirakla əlaqədar xərclər (əgər həmin xərclər təşkilatın fəaliyyəti ilə əlaqədardırsa);

- f) əsas vəsaitlərin, qeyri-maddi aktivlərin və amortizasiya olunan digər aktivlərin dəyərlərinin ödənilməsi ilə əlaqədar xərclər (amortizasiya ayırmaları şəklində).

Fəaliyyətin adi növləri üzrə xərclər aşağıdakıları formalaşdırır:

- a) xammalın, materialların, salların və material-istehsal ehtiyatlarının digər növlərinin satın alınması ilə əlaqədar xərcləri;
- b) bilavasitə baş verən xərclər:
- məhsul istehsalı, yerinə yetirilən işlər, göstərilən xidmətlər və onların satışı məqsədilə material-istehsal ehtiyatlarının emalı prosesində;
 - malların satılması (yenidən satılması) (əsas əsaitlərin və digər dövriyyədən kənar aktivlərin saxlanması və istismarı xərcləri, kommersiya xərcləri, idarəetmə xərcləri və i.a.).

Fəaliyyətin adi növləri üzrə aşağıdakı xərclər mühasibat uçotuna qəbul edilir:

- a) xərclərin hesablandığı, lakin ödənmədiyi hallarda;
- b) əgər ödəniş etiraf olunan xərclərin yalnız bir hissəsini ödəyirsə.

Ödənişin kəmiyyəti və kreditor borcları təşkilat və malsatan (podratçı) və yaxud digər kontragent arasında bağlanmış qiymətlərdən və şərtlərdən asılı olaraq müəyənləşdirilir.

Fəaliyyətin adi növləri üzrə xərclərdən fərqlənən xərclər sair xərclər adlanır.

Sair xərclərə aiddir:

- a) əməliyyat xərcləri;
- b) satışdankənar xərclər;
- c) fəvqəladə xərclər.

Əməliyyat xərclərinə aiddir:

- a) müəyyən ödəniş müqabilində müvəqqəti istifadə üçün müəssisənin aktivlərindən istifadə xərcləri;
- b) patentlərdən, ixtiralarından, sənaye nümunələrindən və intellektual mülkiyyətin digər növlərinin ödənişlə verilməsi ilə əlaqədar xərclər;
- c) digər təşkilatların nizamnamə kapitalında iştirakla əlaqədar xərclər;

- d) əsas vəsaitlərin və digər aktivlərin çıxdaş edilməsi və satışı ilə əlaqədar xərclər;
- e) aldıqları pul vəsaitlərinə (kreditlər və borclar) görə müəssisənin ödədiyi faizlər;
- f) kredit müəssisələri tərəfindən göstərilən xidmətlərin ödənilməsi xərcləri;
- g) sair əməliyyat xərcləri

Satışdankənar xərclərə aiddir:

- a) cərimələr, peniyalar, müqavilə şərtlərinin pozulmasına görə sanksiyalar;
- b) təşkilatın vurduğu ziyanların ödənilməsi;
- c) ötən illərin cari ildə qəbul etdiyi zərərlər;
- d) iddia müddəti ötmüş debitor borcları, tutulması reallıqdan uzaq olan digər borclar;
- e) məzənnə fərqləri;
- f) aktivlərin qiymətlərinin aşağı salınması məbləğləri (dövriyyədənənar aktivlərdən başqa);
- g) sair satışdankənar xərclər.

Fövqəladə xərclər özündə təsərrüfat fəaliyyətinin fəvqəladə hallarda baş verən hadisələrlə əlaqədar xərcləri əks etdirir (məs., təbii fəlakət, yanğın, qəza, əmlakın milliləşdirilməsi və i.a.).

1.5. İstehsal xərclərinin uçotunun müasir modellərinin tətbiqi imkanları

Bazar münasibələri təsərrüfat fəaliyyətinin idarəetmə uçotunun qarşısına daim yeni tələblər qoyur. Uçotun inkişafı problemlərinin həllinə iki mövqedən yanaşmağı bir-birindən fərqləndirmək lazımdır.

Birinci yanaşma kalkulyasiyanın və hər bir məhsul növü üzrə xərclərə nəzarət sisteminin təkmilləşdirilməsinə əsaslanır. Belə yanaşma bütün xərclərin müstəqim və dolayı xərclərə bölünməsi ilə xarakterizə olunur. Xərclərin uçotu sistemi tam xərcləri əks etdirməyi nəzərdə tutur.

İkinci yanaşma xərclərin idarə olunması sisteminin, bazar rəqabəti və digər kənar amillərin təsirindən asılı olaraq idarəetmə qərarlarının qəbulu metodikasının təkmilləşdirilməsinə əsaslanır. Bu sistem ərclərin daimi və dəyişən xərclərə bölünməsinə nəzərdə tutur.

Ümumiyyətlə, birinci yanaşma istehsala, ikincisi isə bazara istinad edir. Tam (bütöv) xərclərin uçotu bazasında belə sistemlər yaradılmışdır: nisbi fərdi istehsalın amilləri üzrə xərclərin uçotu; xərclərin funksional uçotu; xərclərin strukturca uçotu; daimi bölüşdürülən xərclərin uçotu.

Nisbi fərdi xərclərin uçotu variantında məsuliyyət mərkəzlərinə və hazır əhsullara elə xərclər aid edilir ki, onlar müstəqim mənsubiyyətə malikdir. Bunun nəticəsində ümumi dolay xərclər yoxa çıxır və bütün xərclər müstəqim xarakter daşıyır. Kalkulyasiya obyektlərinin nomenklaturasına satış sferası sifarişlər qruppu, sifarişlər və dəst sifarişlər daxil olmağa başladı.

Xərclərin daimi və dəyişən xərclərə bölünməsi istehsal güclərinin istifadəsindən, sifarişlərin, onların təcililiyinin və həmçinin sayından asılı olaraq həyata keçirilir. Xərclərin uçotu ilə paralel surətdə həmin xərclərə uyğun gələn gəlirlərin də uçotu təşkil edilir. Belə bir sistem müəyyənləşdirməyə imkan verir ki, gəlirlərin hansı hissəsi xərcləri ödəyir, hansı hissəsi təmiz mənfəəti formalaşdırır. İstehsalat amilləri üzrə xərclərin uçotu variantında xərclər amillər üzrə qruplaşdırılır. Amillər isə özlüyündə istehsal prosesinin aşağıdakı ünsürlərini xarakterizə edir:

- a) işçi qüvvəsinə çəkilən xərclər;
- b) əmək alətlərinə çəkilən xərclər;
- c) material xərcləri.

İstehlak olunan resurslara çəkilən xərclər təsərrüfat dövrünün fazasından asılı olaraq aşağıdakı qaydada qruplaşdırılır (şəkil 1.1.).

Belə yanaşma hər hansı bir resursların istifadə olunması nəticəsində baş verən xərclərin istehsal məsrəflərinin tərkibinə daxil edilməsinə yol vermir.

İstehsal məsrəflərinin funksional uçotu variantının əsas ideyası istehsalat və təşkilat potensialından tam istifadəsində təzahür edir. Sistem onlardan istifadənin vəzifələrinin və nəticələrinin dəqiq ayrılmasını nəzərdə tutur.

Göstərilən sistem üzrə hər bir vəzifə üzrə ayrılıqda qruplaşdırılır. Funksional uçot sistemi plan və faktik məlumatları inteqrasiya etməyə imkan yaradır.

İstehsal məsrəflərinin strukturu uçotu variantında xərclər üç istiqamətdə qruplaşdırılır:

1. müstəqim;
2. ümumi dəyişən;
3. qısamüddətli və uzunmüddətlilərdən ibarət olan struktur xərcləri.

Qısamüddətli xərclər dedikdə, istehsal potensialını çöz halında saxlamaq üçün çəkilən xərclər başa düşülür.

Şəkil 1.1.

İstehsalın amilləri üzrə xərclərin və gəlirlərin uçotunun sadələşdirilmiş sxemi

Resursların cəlb olunma mərhələsi	İstehsal prosesi	Təchizat prosesi
İşçi qüvvəsi	əmək ödənişinə xərclər	Gəlirlər
əsas fondlar	Maşın və avadanlıqların saxlanması və istismar xərcləri	Gəlirlər
materiallar	Material xərcləri	Gəlirlər

Şəkildən göründüyü kimi, xərclər hər bir istehsal amili və hər bir faza üzrə müvafiq surətdə qruplaşdırılır.

Uzunmüddətli xərclər adətən cari (bir ilə) habelə perspektiv (ildən yuxarı) məqsədlərə nail olmaqla əlaqədar xərclərdən ibarətdir.

Struktur xərclərinin qruplaşdırılmasının başlıca əlaməti idarəetmə qərarlarının məqsədi və onların qəbulu vaxtıdır. Uzunmüddətli xərclərin usotu hazır məhsulların satışından alınacaq mümkün gəlirlərlə müqayisəli şəkildə aparılır. Struktur uzunmüddətli xərclər məhsulların növləri arasında gözlənilən gəlirlərə mütənasib olaraq bölüşdürülür. Gözlənilən gəlirlər isə kommersiya şöbəsi tərəfindən proloqnozlaşdırılır.

Uçotun belə sistemi qəbul olunan hər bir idarəetmə qərarları üzrə nəticələri aşkara çıxarmağı yüngülləşdirir.

İstehsala daimi bölüşdürülən xərclərin uçotu variantı həmin xərclərin üç mərhələdə bölüşdürülməsini nəzərdə tutur:

1. müstəqim proporsional ərclərin maya dəyərinə daxil edilməsi;
2. ümumi xərclərin dəyişən hissəsinin maya dəyərinə Aid edilməsi;
3. ümumi daimi xərclərin məhsulların ndövləri üzrə bölüşdürülməsi.

Bu sistemin fərqləndirici xüsusiyyəti daimi ümumi xərclərin məhsulların növləri üzrə bölüşdürülməsi üsullarının tətbiqindədir. Üsullardan birisi aşağıdakı əmsalların hesablanılmasını nəzərdə tutur:

$$\text{Ümumi əmsal} = \frac{\text{Ümumi daimi xərclər}}{\text{Ümumi dəyişən xərclər}} * 100$$

Ümumi dəyişən xərclər

$$\text{Material xərcləri üzrə əmsal} = \frac{\text{Daimi nəqliyyat-tədarük xərcləri və}}{\text{Materialların saxlanması xərcləri}} * 100$$

Materialların saxlanması xərcləri

Materiallar üzrə ümumi dəyişən xərclər

$$\text{Əsas istehsalatın daimi xərcləri üzrə əmsal} = \frac{\text{Əsas istehsalatın daimi xərcləri}}{\text{Emal üzrə ümumi dəyişən xərclər}} * 100$$

Emal üzrə ümumi dəyişən xərclər

$$\text{Daimi inzibati idarəetmə xərclərinin əmsalı} = \frac{\text{Daimi inzibati idarə xərcləri}}{\text{İstehsalın ümumi dəyişən xərcləri}} * 100$$

İstehsalın ümumi dəyişən xərcləri

$$\text{Satış prosesi ilə əlaqədar daimi xərclər üzrə əmsal} = \frac{\text{Satış üzrə daimi xərclər}}{\text{İstehsalın ümumi dəyişən xərcləri}} * 100$$

İstehsalın ümumi dəyişən xərcləri

Digər üsul aşağıdakı əmsalların hesablanmasını nəzərdə tutur:

İstehsal sevlərinin daimi xərclərinin

$$\text{əmsalı} = \frac{\text{Müəssisənin daimi xərcləri (idarəetmə * 100 və satış xərclərindən başqa)}}{\text{Brutto-mənfəət}}$$

Brutto-mənfəət

İdarəetmə və hazır məhsulların satışı üzrə daimi xərclərin əmsalı

$$= \frac{\text{Daimi inzibati + məhsul satışı ilə}}{\text{idarə xərcləri ilə əlaqədar daimi xərclər}} * 100$$

Brutto-mənfəət – müəssisənin daimi xərcləri (idarəetmə və satış üzrə xərclərdən başqa)

Uçot resursların cəmlənməsi, onlardan istifadə dərəcəsi, istehsalın həcmnin dəyişilməsi, məhsulların çeşidi, avadanlıqların hazırlanması və istismarı və digər məhsuldar amillər üzrə bu və ya digər idarəetmə qərarlarının tətbiqi ilə əlaqədar zəruri xərclər haqda informasiyalar verir.

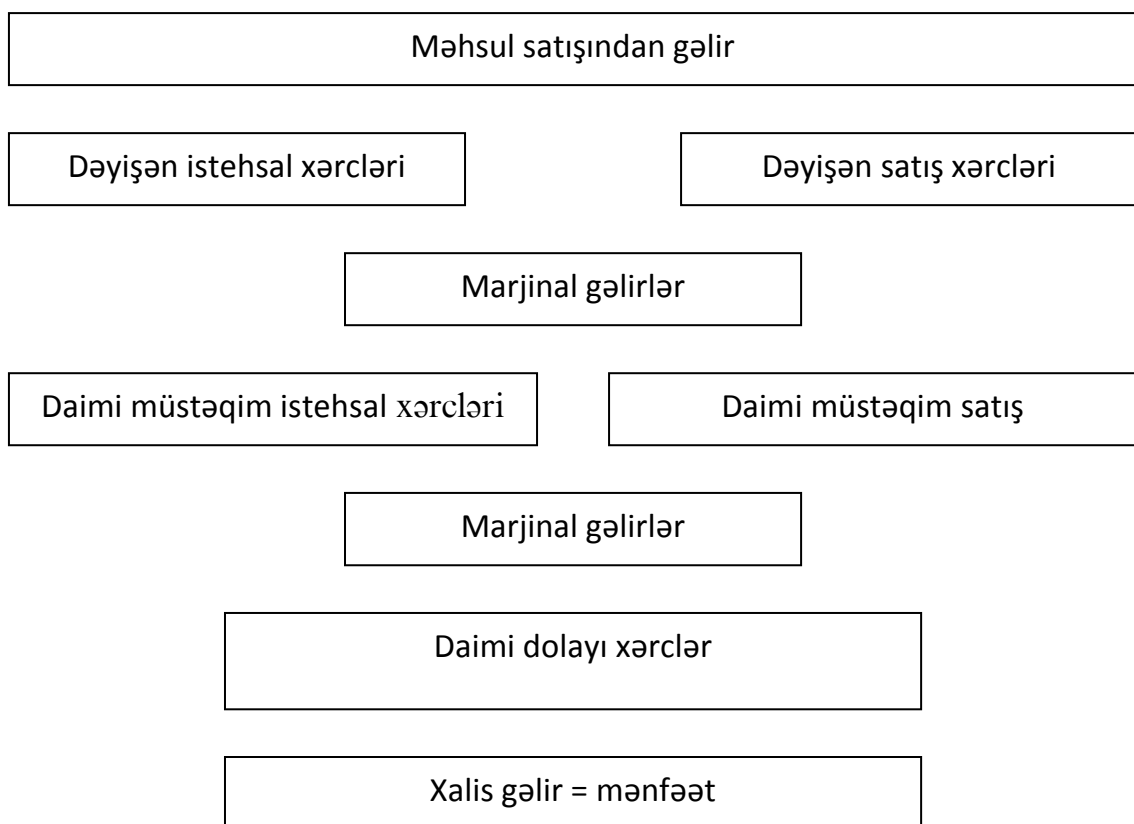
Bu sistem xərclərin bölüşdürülməsinin ardıcılığını xarakterizə edir. Nəticədə hər bir məmullatdan gözlənilən mənfəətin kəmiyyətini tənzimləməyə imkan verir.

Qismən xərclərin uçotu bazasında aşağıdakılar hazırlanmışdır: daimi xərclərin ödənilməsi uçotu; xərclərin çoxpilləli uçotu, predel standart xərclərin ödənilməsinin uçotu.

İstehsal məsrəflərinin çoxpilləli uçotu variantı zamanı hər bir pillə üzrə çəkilən xərcləri ödəmək üçün əlavələr (marjlar) cəmlənir. Sistemdən konkret növ məhsulların istehsalının ödənilməsinə qiymət vermək üçün istifadə olunur. Eyni zamanda, həmin sistem vasitəsilə müəssisənin müxtəlif bölmələrinin rentabelliyi müəyyənləşdirilir və buraxılış qiymətləri üçün aşağı hədd tapılır. Sistemin əsasını isə məsrəflərin nəzarət olunan və nəzarət olunmayan xərclərə bölünməsi təşkil edir. Çoxpilləli uçot sisteminin prosedurası aşağıdakı şəkildə verilmişdir (şəkil 1.2.):

Cədvəl 1.2.

İstehsal xərclərinin uçotunun çoxpilləli sisteminin proseduraları



İstehsala çəkilən daimi xərclərin ödənilməsinin uçotu variantının əsas mahiyyəti dəyişən xərclərin uçotunu tam xərclərin uçotu ilə birləşdirməkdir. Uçotun bu sistemi çoxpilləli uçotla bir sıra ümumi cəhətlərə malikdir. Başlıca xüsusiyyət tətbiq olunan uçot proseduralarıdır. Belə ki, əvvəlcə bazar qiymətləri maya dəyərilə müqayisə olunur, daha sonra istehsal prosesinin hər bir mərhələsi üzrə qiymətlərin xərcləri ödəməsi müəyyənləşdirilir. Və yaxud məlum

olmayan qiymətlə məhsul vahidinə düşən müstəqim dəyişən xərclər götürülür və hər bir növbəti pilləyə düşən daimi xərclər əlavə olunur.

İstehsala çəkilən predel standart xərclərin ödənilməsinin uçotu variantında istehsalın həcmi ilə xərclər arasında sərt xətti asılılıq mövcuddur. Bu halda daimi və proporsional dəyişən xərclər baş verdiyi yerlər üzrə ayrılıqda uçotda əks etdirilir. Kənarlaşmaların hesablanması normativ uçotun metodikaı və yaxud elastik smetanın köməyilə həyata keçirilir. Normativ xərcləri aşkara çıxarılan kənarlaşmalar əlavə olunmaqla həqiqi məsrəflər müəyənləşdirilir.

İstehsal xərclərinin uçotunun sadalanan müasir variantlarından başqa bir çox qarışıq variantlarından da istifadə olunur. Bu sistemlərdə başlıca qiymətverici göstərici kimi brutto-nəticə çıxış edir. Bu göstəricini hesablamaq üçün satışdan əldə olunan gəlirlərin məbləğindən dəyişən xərclər çıxılır. Sadalanan sistemlərdə daimi xərclər necə bir vahid kimi çıxış edir və bu da uçotu sadələşdirir. Yuxarıda araşdırılan bazar sistemləri müəyyən üstünlüklərə və çatışmamazlıqlara malikdir. Meydana çıxan çatışmayan cəhətlər çox güman ki, uçot və hesabatın inkişafının müxtəlif mərhələlərində aradan qaldırılacaq.

FƏSİL II. İSTEHSAL XƏRCLƏRİNİN UÇOTUNUN “DİREKT-KOSTİNG” SİSTEMİNİN NƏZƏRİ ƏSASLARI VƏ ONUN TƏTBİQİ İMKANLARI

2.1. Xərclərin uçotunun “Direkt-kosting” sisteminin mahiyyəti

Bir o qədər də sadə olmayan bazar prosesləri məhsul istehsalının və satışının həcmnin tərəddüd etməsinə, daimi məsrəflərin ümumi məsrəflərin tərkibində xüsusi çəkisinin artmasına, son nəticədə isə mənfəətin kütləsinə təsir göstərir. Belə meyllər gücləndikcə, mal istehsalçılarının məhsul istehsalına və satışına çəkilən xərclər haqda informasiyalara tələbatı da çoxdur. Tam olmayan istehsal maya dəyəri və marjinal gəlirlər haqda məlumatları idarəetmə uçotuun “direkt-kosting” sistemi verir. Bu sistem haqqında əvvəlki bölmələrdə ətraflı araşdırmalar aparılmışdır.

Daim inkişaf edən bazar şəraitində müdiriyyətin və menecerlərin əllərinin altında məhsulların maya dəyəri, rəhbər işçilərin əmək haqqı, ofisin saxlanması və bu qəbildən ola digər idarəetmə xərcləri haqda operativ məlumatlar olmalıdır.

Bunv görə də, hazırda Qərb ölkələrində maya dəyərinin və mənfəətin idarə olunmasının nəzəriyyəsində və praktikasında kalkulyasiyanın dəqiqliyinin aşağıdakı prinsipi tətbiq edilir: bilavasitə həmin məhsul istehsalı, yerinə yetirilən işlər və göstərilən xidmətlərlə əlaqədar məsrəfləri əks etdirən kalkulyasiya.

Belə bir hal mühümdür ki, “direkt-kosting” sistemini tətbiq etməklə, istehsalın həcmi, məsrəflərvə gəlirlər arasındakı qarşılıqlı əlaqələri operativ qaydada araşdırmaq mümkündür. Həmin qarşılıqlı əlaqəni qrafik, həm də analitik qaydada öyrənmək olar.

Qeyd olunan analitik hesablamaları təmin etmək üçün məmulatlar üzrə marjinal gəlirləri ayrıca hesablamaqla dəyişən və daimi xərclərin ayrılıqda aparmaq zəruridir. “Direkt-kosting” sistemi müəssisə rəhbərinin müəssisə üzrə bütövlükdə və məlumatlar üzrə marjinal gəlirlərin (ödəmə məbləği) dəyişilməsinə diqqətini cəmləşdirir. Belə hallarda müəssisənin rəhbərliyi daha yüksək rentabelli məhsulların istehsalının artırılmasında maraqlı olurlar.

Maya dəyəri maddələrini ixtisar olunması hesabına onun normalaşdırılması, uçotu və nəzarət sistemi kifayət qədər sadələşir.

Ödənmə məbləğlərinin uçotu sisteminin başlıca üstünlüyü ondadır ki, bu sistem vasitəsilə alınan informasiya əsasında operativ idarəetmə qərarları çıxarmaq mümkündür. İlk növbədə bu səmərəli qiymət siyasəti aparmaq imkanlarına aiddir. Tam həqiqi maya dəyərinin kalkulyasiyasına əsaslanan qiymətin yaranmasının ənənəvi klassik metodları ikinci plana keçir.

Hazırda Qərb ölkələrində qiymətin yaranmasına yanaşmalar daha məşhurdur. Bu zaman hər şeydən əvvəl təklifə daim tələbata Aid edilən amillər nəzərə alınır. Qiymətlərdə tarazlaşma müəyyənləşdirildəndən sonra müəssisə özünün bütün məsrəflərini təhlil etməli və onların minimallaşdırılmasına cəhd göstərməlidir.

Bilavasitə məhsul istehsalı ilə əlaqədar məsrəflərin kəmiyyəti haqda informasiyalarla yanaşı, müəssisənin menecerləri bazar amillərinin təsirindən asılı olaraq qiymətlərin aşağı salınmasının predel imkanları haqda məlumatlara da malik olmalıdırlar. Buna görə də, qərb idarəetmə uçotunda uzunmüddətli və qısamüddətli aşağı predel qiymətlər aşlayışı mövcuddur. Uzunmüddətli qiymətlərin aşağı predeli göstərir ki, məhsul istehsalı və təchizatla əlaqədar məsrəfləri minimum necə ödəmək mümkündür. Bugöstərici isə məmumatların tam maya dəyərinə bərabərdir.

Qısamüddətli qiymətlərin aşağı predeli yalnız müstəqim (dəyişən) məsrəfləri ödəməyə istinad edir. Bu göstərici maya dəyərini yalnız müstəqim (dəyişən və yaxud istehsal) məsrəfləri hissəsinə bərabərdir.

Bazar şəraitində işləyən müəssisələr üçün istehsal gücündən tam istifadə edilməməsi ilə əlaqədar vəziyyət xarakterikdir. Bu zaman istehsal gücündən tam istifadə edilməməsi ilə əlaqədar boş-boşuqa məsrəflər meydana gəlir. Belə hallarda idarəetmə uçotu sisteminin yalnız “direkt-kostinq” yarım sistemində əldə olunan informasiyalar düzgün qərarlar çıxarmağa imkan verə bilər.

Məhdud maya dəyəri və məmumatlar üzrə ödənmə məbləğləri (marjinal gəlirlər) haqqında uçot məmumatları vasitəsilə aşağıdakı idarəetmə vəzifələrin həll etmək olar: buraxılan məhsulların çeşidinin optimallaşdırılması; adi qiymətdən aşağı olma ərti ilə əlavə sifarişlərin qəbulunun məqsədə uyğunluğu; partiyaların və

yaxud detalların (məhsulların) seriyalarının optimal ölçülərinin müəyyənləşdirilməsi; avadanlıqların seçilməsi və dəyişdirilməsi və i.a.

Bazar iqtisadiyyatına maara maiyyə, uçot, qiymətin əmələ gəlməsi, makro və mikroiqtisadiyyat ə s. məsələlər üzrə çoxsaylı tərcümə ədəbiyyatlarının dərc olunmasını zəruri edir. Bununla əlaədar olaraq bəzi terminlər və anlayışlar, məs., “idarəetmə uçotu”, “istehsalat uçotu”, “kontrollinq” və s. eyni mənə kəsb etmir.

Bəzi müəlliflər və tərcüməçilər belə hesab edirlər ki, yuxarıda sadalanan terminlər demək olar ki, eynidir və onlardan hər hansı birini uçot praktikasında tətbi etmək heç bir problem yaratmaz. Digərləri isə belə güman edirlər ki, sadalanan terminlər bir-birindən ciddi surətdə fərqlənir və onların müvafiq əbədiyyatlarda istifadə olunmasından ehtiyatlı olmaq lazımdır. Biim fikrimizcə, hər hansı bir terminin və anlayışın milli kökünü araşdırmaq lazımdır. Ümumiyyətlə götürdükdə, idarəetmə uçotu stehsalat uçotu və yaxud kontrollinq kimi terminlər milli uçot sistemində demək olar ki yenidir. Qərb ölkələrində isə bu terminlər müxəlif lkələrdə bəən tamamilə müxtəlif mənə daşıyır. Qeyd etmək lazımdır ki, ABŞ-da, Almaniyada və Fransada idarəetmə metodları sahəsində bu və ya digər terminlərin və anlayışların traktovkasında ümumi nöqtəyi-nəzərə rast gəlinmir.

Hər bir müəllifin həmin terminləri necə izah etmələrindən asılı olmayaraq bu hadisələr bütün hallarda real hadisələrin təsiri altında obyektivi surətdə mövcud olacaq və inkişaf edəcək. Qərbdə bazar münasibətlərinin müasir səviyyəsində idarəetmə uçotunun təkmiləşdirilməsinə, xüsusən də, sadələdirilməsinə çox ciddi diqqət yetirilməkdədir. Bu sistem təkcə uçotun ənənəvi metodlarına, habelə informasiyaların ümumiləşdirilməsi və qəbuluna istinad etməklə yanaşı, aşağıdakı qlobal strateji məqsədləri də nəzərdə tutur: ekoloji neytrallıq; iş yerlərinin saxlanılması, sosial amillər və s. qeyd etdiyimiz sistemdə idarəetmənin dar, konkret, ortodoksal düşüncə tərzinin əksinə, problemin sistemli, kompleks həlli üstünlük təşkil edir. Bizim fikrimizcə, həmin obyektiv meyillər və proseslər ABŞ-da əsasən “idarəetmə uçotu” termini vasitəsilə müəyyənləşdirilir. Bu halda kontrollinq terminin həmin ölkədə gələcəkdə daha geniş yayılacağı istisna olunmur. İdarəetmə uçotu isə kontrollinq sisteminin tərkib hissəsinə çevriləcək.

Alman müəssisələrində idarəetmənin nəzəriyyəsi və praktikasında idarəetmə uçotu termininə rast gəlinir. Mühasibat dəqiq sürətdə maliyyə və istehsaat uçotu terminlərinə bölünür. Almanlar kontrolling terminini injilis dilindən götürmüşlər. Alman müəssisələri üçün kontrolling termini müəssisələrin idarə olunmasının nəzəriyyəsində və praktikasında tamamilə yeni məna və məzmun kəsb edir.

2.2. Xərclərin uçotunun “Direkt-kostinq” sistemi və müəssisənin uçot siyasəti

Respublika müəssisələrində “direkt-kostinq” sisteminin təşkilinin əsas yolu bizim fikrimizcə uçotun metodologiyası, texnikası və təşkili ilə əlaqədar məsələləri müstəqil ssurətdə həll etməkdən ibarətdir. Son illərdə ilk dəfə olaraq respublikanın uçot praktikasında müəssisələrin uçot siyasəti adlı anlayış dail olmuşdur.

Müəssisələrin uçot siyasəti dedikdə, müasibat uçotunun aparılması üsullarından seçilməsi və məcmusu başa düşülür. Bu üsullara aiddir: ilkin müşahidə; dəyər ölçüsü; təsərrüfat fəaliyyəti əməliyyatlarının faktorlarının qruplaşdırılması və yekunun ümumiləşdirilməsi. Mühasibat uçotunun aparılması qaydaları aşağıdakılardır: faktorların qiymətləndirilməsi, aktivlərin dəyərlərinin ödənilməsi sənəd dövriyyəsinin və inventalaşmanın təşkili priyomları, mühasibat uçotu hesablarının tətbiqi üsulları, uçot registrlərində istifadə qaydası, informasiyaların işlənməsi və s.

Hazırda Azərbaycan Respublikasında uçotun vahid inteqrasiya olunan sistemi mvcuddur. Bizim fikrimizcə, uçot siyasəti hesab olunan belə bir hadisə Qərbdə idarəetmə uçotu sisteminə daxil olan müasir uçot sisteminin bütün ünsürlərini, o cümlədən “direkt-kostinq” sistemini özündə əks etdirir.

Mühasibat uçotu haqda Qanunun tələbləri vaxtilə mvcud olan bütün normativ aktlardan prinsipcə fərqlənir və faktiki olaraq müəssisələrdə müstəqil sürətdə təşkilinə yol açır. Uçot siyasətinin metodoloji aspektlərinə gəliddə isə, bu sənəd həm müvafiq Qanunla, mühasibat uçotunun Hesablar Planı ilə, illik

hesabatların tərtibi və doldurulması ilə əlaqədar Təlimatla və digər normativ sənədlərlə tənzimlənir.

İndiyədək respublika müəssisələri üçün xərcdərin uçotunun iki variantı nəzərdə tutulurdu:

1. Bizim üçün ənənəvi sayılan kalkulyasiya variantı. Bu variantla görə hesabat dövrü ərzində istehsal məsrəflərinin uçotu hesablarının (202 “istehsalat məsrəfləri”, 202-7 “Köməkçi istehsalata məşqul olan işçi heyətinə məsrəflər”, 711 “Kommersiya xərcləri”, 721 “İnzibati xərclər” və s.) debetində müstəqim və qeyri-müstəqim xərclərə bölünən hesaba dövrünün bütün məsrəfləri z əksini tapır. 711 və 721-ci hesablarda toplanılan məsrəflər bu və ya digər bazaya mütənasib qaydada kalkulyasiya hesabları arasında bölüşdürülür. Bundan sonra həmin hesablar bağlanılır. Son nəticədə hazır məhsulların həqiqi maya dəyəri kalkulyasiya olunur.
2. Bizim uçot üçün tamamilə yeni sayılan variantla görə hesabat dövrünün bütün məsrəfləri istehsalat və dövrü xərclərə bölünür. İstehsal məsrəfləri adından göründüyü kimi, bilavasitə istehsal prosesi ilə, dövrü məsrəflər isə hesabat dövrünün uzun müddət davam etməsi ilə əlaqədardır. Müstəqim istehsal məsrəfləri 202-ci hesabın, dolayısı istehsal məsrəflər isə 711 və 721-ci hesabların debetində, istehsal və maliyyə resusları hesablarının kreditində toplanılır.

Hesabat dövrünün sonunda müxtəlif növ məhsulların (iş və xidmətlərin) maya dəyəri hesablandıqda, onun tərkibinə müstəqim istehsal məsrəfləri ilə yanaşı, hesabat dövrü ərzində 721-ci hesabda əks etdirilən məsrəflər də daxil edilir. Bu zaman həmin məbləğ 202 və yaxud 202-7-ci hesabların debitində və 721-ci hesabın kreditində qeydə alınır. 711-ci hesabda toplanılan dövrü məsrəflər ikinci variantda kalkulyasiya obyektlərinin sonunda bilavasitə maya dəyərində daxil edilmir. Bu məbləğlər hesabat dövrünün sonunda bilavasitə məhsul satışından gəlirlərin aaldılmasına silinir. Əməliyyata belə yazılış verilir:

Dt 601 “Satış”

Kt 711 “Kommersiya xərcləri”

Məsrəflərin və nəticələrin uçotunun ikini variantı əslində “direkt-kostinq” sisteminin əsas ideyasının tətbiqini nəzərdə tutur. Başqa sözlə desək, bu varianta görə ümumi məsrəflər onların istehsalat və kalkulyasiya proseslərinin qarşılıqlı əlaqəsinin əlamətləri üzrə bölünür. Daha konkret desək, bu zaman məhsulların maya dəyəri tam olmayan, məhdud məsrəf daşıyıcıları üzrə kalkulyasiya olunur. Respublikanın uçot tarixində ilk dəfə olaraq məhsulların (iş və xidmətlərin) maya dəyərinin kalkulyasiya edilməsində uzun illər ərzində təşəkkül tapan ənənəvi metoddan kənaolaşmaq üçün şərait yaranmışdır.

Baxmayaraq ki, bizim uçot ədəbiyyatında istehsal məsrəflərinin uçotunun hər iki variantı haqda söhbət gedir. İkinci variantın tətbiqi istehsal məsrəflərinin uçotu sistemində heç bir prinsiplial dəyişiklik gətirmir. Bu variant əslində kalkulyasiya, uçot, maliyyə nəticələrinin hesablanması, xüsusən də məhsul (iş və xidmətlərin) satışından əsas maliyyə nəticələri haqda mövcud uçot konsepsiyasını kardinal şəkildə dəyişdirir.

İkinci variant son illərdə demək olar ki tətbiq olunmur.

Uçot siyasətini qəbul edən zaman digər müüm unsur uçotda məhsul buraxılışının uçotu üçün 701 “Satışın maya dəyəri” adlı hesabda istifadə olunması imkanları sayılır. 701-ci hesabın tətbiqinə dair göstəricilər tövsiyyə xarakteri daşımır. Hazır məhsulların, yerinə yetirilən işlərin və görülən xidmətlərin cari uçotunu plan və yaxud normativ maya dəyəri ilə təşkil edən müəssisələrdə 701-ci hesabın tətbiqini məqsədəuyğun saymaq olar.

Hesabat dövrünün sonunda bitməmiş istehsalın həcmi müəyənləşdirildikdən sonra anbara təhvil verilən hazır məhsulların və yaxud görülən iş və xidmətlərin həqiqi maya dəyəri hesablanır. Bu əməliyyatda uçot belə qeydə alınır:

Beləliklə, 701-ci hesabın həm debetində, həm də kreditində eyni həcmdə məhsul (iş və xidmətlər) aşağıdakı iki qiymətlə əks olunur: debetdə həqiqi maya dəyəri, kreditdə isə normativ (plan) maya dəyəri, 701-ci hesabın debet və kredit dövriyyələrini üzvləşdirməklə, həqiqi maya dəyərinin normativ (plan) maya dəyərinə kənarlaşması məbləği müəyənləşdirilir. Aradakı fərq ya əlavə yazılış, ya da storno üsulu ilə 701-ci hesabdən 601-ci hesabın debetinə silinir.

Məsrəflərin uçotunun və məhsulların maya dəyərini kalkulyasiyasının hər iki variantında (tam maya dəyəri üzrə və yaxud yalnız istehsal maya dəyəri üzrə) tətbiq oluna bilər. Qərbi ölkələrindəki “standart-kost” sistemi ilə eyni olan normativ uçotunun təşkilinin əlaməti olmaqla, 701-ci hesab, hər iki variantı nəzərə almaqla artıq bu gün müəssisələrin mühasibat uçotunda “direkt-kostinq” sisteminin elementlərini inteqrasiya etməyin real imkanlarına malikdir.

Normativ metodu isə bizim uçot praktiklərimiz tərəfindən kifayət qədər yüksək səviyyədə işlənib hazırlanmışdır. 701-ci hesabın başlıca xüsusiyyəti bundadır ki, əm anbarda olan hazır məhsullar və yola salınan məhsullar balansda normativ (plan) maya dəyəri ilə qiymətləndirilir.

Bunu materiallar haqqında da demək olar. Belə ki, son illərdə respublika müəssisələrinə malik olduqları materialları müxtəlif cür qiymətləndirməyə imkan verilmişdir.

Qüvvədə olan normativ sənədlərə görə istehsalın kütləvi və seriyalı tipi olan müəssisələrdə bitməmiş istehsalın qalığını balansda normativ (plan) istehsal maya dəyəri ilə və yaxud müstəqim xərc maddələri üzrə, habelə xammal, material və yarımfabrikatların dəyəri üzrə əks etdirməyə icazə verilir.

Beləliklə, uçot siyasətinin bir ünsürü kimi variantlılıq və müasir mərhələdə uçotun liberallaşmasının təzahürü Azərbaycanda idarəetmə uçotunun təşəkkül tapmasının ən mühüm şərtlərindən birisi hesab olunur.

2.3. Azərbaycanın uçot praktikasında idarəetmə uçotunun “Direkt-kostinq” sisteminin rolu

Müəssisələrin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin mühasibat uçotunun hesablar Planı müəssisələrin ümumi mühasibatının xarici (maliyyə) və daxili (idarəetmə və yaxud istehsalat) uçota bölünməsinə potensial imkanlar yaradır. Hesablar Planının tətbiqi üzrə Standartda qısa olaraq belə deyilir: “Məsrəflərin baş verdiyi yerlər və digər əlamətlər üzrə qruplaşdırılması, habelə kalkulyasiya uçotu hesabların ayrıca

sistemi ilə həyata keçirilə bilər”. Bu heablardan istifadənin metodikası və tərkibi istehsalın xüsusiyyətlərindən asılı olaraq müəssisələr tərəfindən müəyyənləşdirilir. İstehsal xərclərinin və gəlirlərin maliyyə və istehsalat uçotunun hesablarında əks etdirilməsi variantları prof. V.F.Paliy tərəfindən hesablar Planının şərhində ətraflı təsvir olunmuşdur.

Uçotun yeni metodologiyası müəssisələrə aşağıdakıları həyata keçirməyə imkan verir:

1. Hesabat dövrü üçün seçilən uçot siyasəti çərçivəsində geniş mənada özünün uçot variantını tətbiq etmək;
2. Qərb ölkələrinin bazasında idarəetmə uçotu, kontrolling və s. sahələrdə elmi araşdırmalar aparmaq və s.

Qeyd etdiyimiz kimi yeni uçot metodologiyası “direkt-kostinq” sisteminin qərb metodunun üsürlərindən istifadə etməyə prinsipial imkan yaradır. Bu sistemin əsasını müstəqim (dəyişən istehsalat) və dövrü (daimi) məsrəflərin, habelə tam olmayan (məhdud) maya dəyərinin kalkulasiyasının ayrılıqda uçotu təşkil edir. Perspektivdə qarşıda duran başlıca vəzifə hansı müəssisələrdə idarəetmə uçotunu “direkt-kostinq” sisteminin üsürləri ilə təşkil etməyin məqsədəuyğunluğunu müəyyənləşdirməkdən ibarətdir.

Xüsusi tədqiqatlar aparmadan belə keçid dövründə müəssisələrdə “direkt-kostinq” sisteminin üsürlərinin tətbiqinin sərhədləri haqda müəyyən nəticələr çıxarmaq olar.

“Direkt-kostinq” sisteminin iki başlıca üstünlüyünü qeyd etmək istəyirik. Birincisi uçotun əmək tutumunun aşağı salınması və sadələşdirilməsi. Bu üstünlük kiçik müəssisələrdə uçotun təşkili zamanı həyata keçirilir.

İkinci xüsusiyyət öz məzmununa görə birincisini istisna edir və idarəetmə uçotunun müstəqil sistemini yaradır. Təcrübə göstərir ki, maya dəyərinin idarə olunmasının daxili sisteminin yaradılması kifayət qədər baha başa gəlir və maliyyə nöqtəyi-nəzərindən sabit müəssisələrin gücü daxilindədir.

Məsrəflərin və nəticələrin uçotunun təşkili variantlarının seçilməsi müdriyyətin səlahiyyətlərinə aiddir. Hazırda bizim fikrimizcə, variantların

seçilməsinə və uçot siyasətinin əsaslandırılmasına həlledici təsiri aşağıdakılar göstərir:

- a) müəssisənin fəaliyyət göstərməsinin xarici şərtləri;
- b) mülkiyyət forması və təşkilati-hüquqi formaları;
- c) müəssisənin ölçüsü;
- d) fəaliyyətin həcmi və növləri;
- e) vergi və vergi güzəştləri;
- f) firmanın strateji məqsədləri və vəzifələri;
- g) maliyyə-təsərrüfat işinin kompüterləşmə dərəcəsi;
- h) kadrların təhsil dərəcəsi.

Qeyd olunduğu kimi, idarəetmə uoçtunun yarım sistemlərindən birisi məsrəflərin və yaxud kalkulyasiyanın daşıyıcıları üzrə uçot hesab olunur.

Mərkəzləşdirilmiş idarəemə iqtisadiyyatın mənafeələrinə xidmət göstərən ölkə uçotu indiyə qədər və elə indinin özündə də əsasən kalkulyasiya uçotuna üstünlük verir. Konkret olaraq respublikada təşəkkül tapan ənənəvi uçot sistemi dəqiq hesabat kalkulyasiyasının hesablanılmasına xidmət göstərir. Dəqiqlik isə özlüyündə hesabat dövrünün bütün məsrəflərini kalkulyasiya etmək məqsədini güdür.

Dəqiq kalkulyasiyaların hesablanması sistem idə nisbidir. Belə ki, məsrəflərin kalkulyasiyasının elə bir sistemi yoxdur ki, məhsul vahidinin maya dəyərini yüz faiz dəqiqliklə hesablamağa imkan versin. Hər hansı bir xərcin dolayı qaydada məlumatlara aid edilməsi nə qədər yaxşı əsaslandırılrsa da həqiqi maya dəyərini saxtalaşdırır, kalkulyasiyanın dəqqliyini aşağı salır. Məsələn bu mövqedən araşdırsaq görərik ki, ən dəqiq kalkulyasiya müstəqim (dəyişən) məsrəflərə görə hesablanılmalıdır. Belə bir kalkulyasiyanı “direkt-kostinq” sistemi vasitəsilə əldə etmək mümkündür. Bu sistemə görə hər bir məmulatın hazırlanması ilə birbaşa əlaqəsi olan xərclər kalkulyasiyaya daxil edilir. Buna görə də, məmulatların maya dəyərini hesablanılmasının dəqiqlik meyarını xərclərin maya dəyərinə daxil edilməsinin dəqiqliyində deyil, onların məmulatlara aid edilməsi üsulunda axtarmaq lazımdır.

Qeyd etmək zəruridir ki, daimi məsrəflərin əsas kütləvi konkret məlumat növü ilə əlaqədar deyildir. Bu xərclər qaydaya görə dövrüdərlər və müəssisə tərəfindən buraxılan bütün məhsulların həcmi ilə əlaqədardır. Ona görə də, həmin xərclərin məcburi qaydaya məmullatların maya dəyərində daxil edilməsi haqda geniş yayılmış tezisi tənqid etmək mümkündür.

İqtisadi ədəbiyyatda qeyd olunur ki, kalkulyasiya rentabelliyyəsinin səviyyəsinə nəzarət etmək vasitəsidir. Doğrudan da məmullatlar müstəqim (dəyişən) məsrəflər üzrə kalkulyasiya olunduqda ödənmə daha yaxşı görünür. Ona görə ki, dolayı xərclərin bölgüsü kalkulyasiyanı saxtalaşdırma bilmir.

Keçmiş sovet mühasibat uçotunda dəqiq, etibarlı kalkulyasiyanın tərtib olunmasının zəruriliyi dövlətin mərkəzləşdirilmiş qaydada qiymətqoyma siyasətindən irəli gəlirdi. Bazar münasibətləri inkişaf etdikcə, müəssisələrin müstəqilliyi genişlənir və onlar özlərinin istehsal etdiklər məhsullara qiymət qoymaqla müstəqillik əldə etmişlər. Artıq qiymətin əsasını hər şeydən əvvəl tələb və təklif müəyyənləşdirir. Hazırda respublikada yalnız enerji daşıyıcılarına qiymət səviyyəsi höküməğ tərəfindən tənzimlənir. Belə bir şəraitdə kalkulyasiyanın başlıca vəzifəsi sadəcə olaraq məhsulların həqiqi maya dəyərini müəyyənləşdirməklə məhdudlaşdırılmamalı, eyni zamanda, müəssisələrin müəyyən rentabellik səviyyəsində işlənməsini də təmin etməlidir. Odur ki, hazırda kalkulyasiya işində əsas ağırlıq mərkəzi əsaslandırılmış normativ kalkulyasiyanın tərtibinə, habelə onların səviyyəsinə bilavasitə istehsal prosesində nəzarət etməyə keçmişdir. Bundan başqa, müstəqim (dəyişən) məsrəflər səviyyəsində maya dəyərini kalkulyasiyasını bazar şəraitində qiymətlərin aşağı həddini müəyyənləşdirməkdən ibarətdir.

Qeyd etmək istəyirik ki, qərb ölkələrinin müəssisələrində idarəetmə qərarlarının qəbulu üçün maya dəyəri haqda olduqca müxtəlif informasiyalardan istifadə olunur. Xaricdə bəzən məhsulların maya dəyəri iki üsulla kalkulyasiya edilir: bütün dolayı məsrəflərin bölüşdürülməsi əsasında; “direkt-kostinq” sistemi əsasında. Bizə belə gəlir ki, hazırki mərhələdə respublika müəssisələrdə hər iki sistem üzrə paralel uçot aparmağa ehtiyac yoxdur.

“Direkt-kostinq” sistemindən istifadə edən müəssisələr üçün idarəetmənin məqsədindən asılı olaraq sistemsiz tam maya dəyərini hesablamaq tamamilə kifayətdir. Qərb ölkələrinin təcrübəsi göstərir ki, belə bir maya dəyəri haqda məlumatlar qərarların qəbulu üçün istifadə oluna bilər.

Biz kalkulyasiyaya hər hansı bir yanaşmanı ideallaşdırmaq fikrindən uzaıq. Ümumiyyətlə, həyatda ideal metodlar mövcud deyildir. Müəssisələr üçün müxtəlif mövqələrdə maya dəyəri haqda müxtəlif informasiyalar lazımdır. Təsadüfi deyildir ki, idarəetmə uçotunun təşkilinin prinsiplərindən birisi müxtəlif məqsədlər üçün müxtəlif maya dəyəri hesab olunur.

Bizim nöqteyi-nəzərimiz belədir: respublikada hazırlanacağı nəzərdə tutulan Milli mühasibat standartlarında müvafiq prinsiplər gözlənilməlidir. Müəssisələrdə məsrəflərin uçotuun təşkili variantı seçilən zaman həmin prinsiplərə istinad olunmalıdır. Bundan başqa müəssisələrə məhsulların maya dəyərini kalkulyasiyası ilə əlaqədar məsələlərin həcmində tam müstəqillik verilməlidir. Müstəqillik isə bütün hallarda verigiyə əob olunma haqda qüvvədə olan qanunvericilik tələblərindən kənarlaşmamalıdır.

Hansı maya dəyərini kalkulyasiya etmək, üstəlik xərcləri necə bölüşdürmək və bu kimi digər suallar prinsipcə müəssisənin kommersiya sirri olduğu üçün onun özü tərəfindən həll edilməlidir. Artıq bu gün bəzi sənaye müəssisələrində əmək haqqının xüsusi çəkisinin kəskin sürətdə artması üzündən bəzi çeşidli məmullatların zərərlik dərəcəsi kimi problemlər qarşıya çıxır. Bu vəziyyət onunla əlaqədardır ki, üstəlik xərclər müəssisələrin əksəriyyətində əmək haqqına mütənasib sürətdə bölüşdürülür.

Hansı kalkulyasiyadan söhbət gedə bilər ki, kiçik və orta müəssisələrin böyük əksəriyyətində bütün istehsal və tədavül xərcləri hesabat ayı ərzində 202 -ci və yaxud 711-ci hesablarının debetində toplanılır. Bizim fikrimizcə, belə bir vəziyyəti uçotun aparılmasında çatışmamazlıq kimi qiymətləndirmək düzgün olmazdı. Belə bir xüsusiyyət bazar münasibətlərinin təşəkkül tapmasının başlanğıc mərhələsidir. Necə ki real bazar mexanizmi işləyir, onda bazarda real rəqabət aş verir. Bu zaman müəssisə rəhbərlərinə məhsulların növləri və maya dəyəri

haqqında informasiyalar lazım gəlir. Deməli, indi belə fikirləşmək olar ki, necə bölüşdürülməlidir. Sadalanan məsələlərin həlli hüququnu müəssisələrə vermək məqsədə uyğundur.

Son illərdə Azərbaycanın dünya ölkələri ilə inteqrasiya prosesi genişlənməkdədir. Buna görə də, biz idarəetmə nəzəriyyəsi və praktiki sahəsində yeni metodları mənimsəməyə cəhd göstərməliyik.

2.4. Xərclərin uçotunun “Direkt-kostinq” sisteminin respublika müəssisələrində tətbiqi imkanları

Bəzi uçot mütəxəssisləri belə hesab edirlər ki, əsas sayılan “direkt-kostinq” sistemi idarəetmə uçotunun və yaxud kontrollinq haqqında danışmaq hələ tezdir. Biz bu fikirlə razılaşa bilmərik.

Hər şeydən əvvəl iqtisadi inkişafın müasir mərhələsində uçot-iqtisadi tərəkürün evolvasiyasının istiqamətlərini öyrənmək lazımdır. Bu uçot ideyalarının öyrənilməsi kimi çox mühümdür. Nəyisə dərdən öyrənmək həmkarlarını özünün erudisiyası ilə təccübləndirmək məqsədi daşmalıdır. Öyrənməyin başlıca məqsədi bizim fikrimizcə, qərb idarəetmə uçotunu bizim ölkənin uçot praktikasına “köçürən” zaman növbəti səhvlərə yol verməməkdir. Qərbdəki idarəetmə sistemlərinin və shtodlarının inkişafı meyllərini öyrənmək, bizim mütəxəssislər respublikada təşəkkül tapan uçotun metodlarına əsaslanmaqla artıq bu gün real bazar şəraitində sahibkarlığın qarşısında duran vəzifləri dərk etməlidir. Bir daha təkrar edirik ki, respublikada mövcud olan uçot-analitik məktəbin təcrübəsindən və zəngin potensialından maksimum istifadə olunmalıdır.

Qarşıda duran vəzifələrdən birisi müəssisələrin bazar şəraitində idarə olunması ilə əlaqədar respublikada təşəkkül tapan nəzəriyyə və praktik təcrübəyə istinad edilməlidir. Belə bir nəzəriyyə və praktik təcrübə bizdə kifayət qədərdir.

“Direkt-kostinq” sisteminin formalaşması konsepsiyasının digər vəzifəsi bizim fikrimizcə məsrəflər haqqında informasiya əldə olunmasının qeyri-ənənəvi

metodlarının mənimsənilməsi hesab olunur. Eyni zamanda, maya dəyərinin kalkulyasiyasına, maliyyə nəticələrinin hesablanılmasına, habelə idarəetmə qərarlarının qəbulunda təhlil və nəzarətə yeni qaydada yanaşılmalıdır.

Daha bir mühüm vəzifə bizim üçün qiymətli sayılan qərb metodlarının mənimsənilməsidir.

Məhsulların (iş və xidmətlərin) maya dəyərinin kalkulyasiyasına yeni qaydada yanaşma problemlərinin həlli idarəetmə uçotunun qarşısında duran ən mühüm vəzifələrdəndir. Bu məsələnin isə vergi qanunvericiliyi, xüsusən də, mühasibat uçotunun metodologiyası ilə birbaşa əlaqəsi var. Qeyd etmək istəyir ki, respublikada 2001-ci il yanvar ayının 1-dən etibarən yeni vergi qanunvericiliyi qüvvədədir.

İdarəetmə uçotu dedikdə, məsrəflər və təsərrüfat fəaliyyətinin nəticələri haqda məlumatların uçotu, planlaşdırılması nəzarəti və təhlili sistemi başa düşülür. Bu sistem əsasında müəssisənin fəaliyyətinin maliyyə nəticələrinin optimallaşdırılması məqsədilə müxtəlif idarəetmə qərarları qəbul olunur.

İdarəetmə uçotu, o cümlədən “direkt-kostinq” sisteminin bəzi üsürləri artıq respublika uçotunun nəzəriyyəsində və praktikasında özünün tətbiqini tapmaqdadır. Digər üsürləri isə mənimsəmək və Rusiya şəraitinə uyğunlaşdırmaq üçün çox işlər görmək lazımdır. Respublikanın uçot nəzəriyyəsində və praktikasında aşağıdakılar mövcuddur: məsrəflərin növləri (müxtəlif qruplarda), məsuliyyət mərkəzləri; kalkulyasiya obyektləri; normativ uçotu; daxili təsərrüfat hesabı; təhlil, nəzarət və lanlaşma sistemi. Buna görə də biz desək ki, idarəetmə uçotu ilə tanış deyilik, onda səhv etmiş olarıq.

Vahid məqsədə çatmaq üçün həmin sistemin bütün üsürlərinin məcmusundan istifadə etmək isə tamamilə başqa məsələdir. Cəsarətlə demək olar ki, bazar münasibətləri şəraitində idarəetmə uçotunun vahid idarəetmə metodları ilə inteqrasiya prosesi gedir. Belə bir inteqrasiya iqtisadiyyatın mərkəzləşdirilmiş şəraitində heç də səmərəli deyildir.

İdarəetmənin bəzi sistemləri, məs., “direkt-kostinq” (idarəetmə uçotunun yarım sistemi kimi), habelə onun uçot və analitik və idarəetmə imkanları bizim üçün yenilikdir.

Beləliklə, Azərbaycanda idarəetmə uçotunun, o cümlədən “direkt-kostinq” sisteminin təşəkkül tapmasının ən mühüm istiqamətlərindən birisi respublikada uzun illər ərzində formalaşan uçot-analitik məktəbin zəngin təcrübəsindən yaradıcılıqla istifadə etmək, digər tərəfdən idarəetmə uçotunun qərb metodunu mənimsəmək və tətbiq etmək hesab olunur.

“Direkt-kostinq” sisteminin tətbiqi üçün digər şərt respublikada qüvvədə olan qanunvericilik aktlarının həmin sistemin tələblərinə cavab verməsidir. Respublikada Maliyyə Nazirliyi tərəfindən uçot və hesabatla dair hazırlanılan normativ aktların bir qisminədən həmin sistemi tətbiq etmək üçün baza kimi istifadə etmək olar. Lakin vergi üzrə müvafiq qanunvericilik aktının bəzi maddələri bu işə xeyli əngəllər törədir.

Biz belə hesab edirik ki, müasir şəraitdə mühasibat uçotunu qanunvericilik qaydasında iki muxtar yarım sistemə – idarəetmə və maliyyə uçotuna bölünməsi zərurəti meydana çıxmışdır. Hər iki yarım sistemin həllini bizdə mövcud olan inteqrasiya sistemi vasitəsilə müvəffəqiyyətlə həll etmək mümkündür. Zənnimizcə, kalkulyasiyanın mövcud metodlarını bazar iqtisadiyyatı şəraitində meydana çıxan yeni metodlarla tamamlamaq məqsədə uyğundur. Bu metodu qanunvericilik yolu ilə möhkəmləndirmək ön plana çəkilməlidir. Beləliklə, biz belə hesab edirik ki, həmin istiqamətdə başlıca vəzifə bütün müəssisələrdə idarəetmə uçotunu vahid sistem şəklində (onun başlıca ünsürləri əsasında) əlaqələndirilməsinə ləngimədən başlamaq hesab olunur. Bazar münasibətləri qəti surətdə idarəetmə uçotunun tətbiqinin zəruriliyinə önəm verir.

Yaddan çıxarmaq olmaz ki, “idarəetmə” sözü, “idarəetmə uçotu” ilə müqayisədə daha əhəmiyyətlidir. Ona görə də, idarəetmə uçotu problemini araşdıran zaman təkcə mühasibat uçotu ilə məhdudlaşdırmaq olmaz. Problem olduqca genişdir: idarəetmə uçotunda iqtisadi təhlil, nəzarət, planlaşma və müəssisənin idarə olunması, müəssisənin iqtisadiyyatı, riyazi üsullar, statistika kimi

fənlərin ünsürlərindən istifadə olunur. Bütün sadalananları nəzərə alaraq belə nəticəyə gəlmək olar: söhbət yalnız qərb idarəetmə uçotu metodunun Azərbaycanın uçot nəzəriyyəsi və praktikasına uyğunlaşdırmaqdan gedə bilər.

Köhnə və yeninin, özününkünün və özgənin düşüncəli sürətdə əlaqələndirilməsi müasir müəssisələrin səmərəli idarə olunmasının açarıdır.

Bizim respublikamızda idarəetmə uçotunun inkişafı meyllərini gələcəkdə müəyyənləşdirən başlıca amil bazar müqasibətlərinin dərinləşməsi və onların qanunvericilik yolu ilə möhkəmləndirilməsidir.

Yalnız qanunvericilik yolu ilə müəssisələrə verilən iqtisadi sərbəstlik idarəetmə uçotunun tətbiqi və daha da təkmilləşdirilməsi üçün başlıca meyar ola bilər.

FƏSİL III. İSTEHSAL XƏRCLƏRİNİN UÇOTUNUN BEYNƏLXALQ STANDARTLARA UYĞUNLAŞDIRILMASI

3.1. Xərclərin və məsuliyyətin beynəlxalq standartlara uyğun olaraq təsnifatı

Statistik hesablamalara görə müəssisələrdə satışdan əldə olunan pul vəsaitinin və digər gəlirlərin hər bir manatına orta hesabla 90-95 qəpik cəmi xərc düşür. Bu rəqəm əməliyyatların xarakterindən və digər amillərdən asılı olaraq istehsal sahələri arasında tərəddüd edir. Xərclərin güman olunmayan çox böyük həcmi müəssisə rəhbərlərini məcbur edir ki, idarəetmə uçotunda nəzarətə, optimallaşdırmaya və qənaətə daha çox diqqət yetirsinlər.

Maliyyə uçotu hesablarında qeydə alınan istehsal xərcləri idarəetmə uçotunda müxtəlif əsaslarla qruplaşdırılır. Daha konkret desək, elə bir qruplaşdırma fəaliyyəti tənzimləmək, hər şeydən əvvəl xərc kateqoriyaları və müəssisənin bölmələri üzrə müvafiq qərarlar qəbul etməklə əlaqədar bütün praktik ehtiyacları ödəyə bilməlidir.

İstehsal xərclərinin beynəlxalq praktikada qəbul olunan təsnifatı onların müvafiq növlərinin kateqoriyası, yerləri və təyinatı üzrə aşağıdakı cədvəldə verilmişdir (cədvəl 3.1.):

Cədvəl 3.1.

İstehsal xərclərinin beynəlxalq praktikada qəbul olunan təsnifatı

Təsnifatın əsası	Xərclərin növləri
Tam dövrənin fazaları üzrə	Təchizat-tədarük, istehsalat, təminat, maliyyə
Texnologiyaya nisbətən	Əsas, üstəlik (istehsala xidmət və onun idarə olunması xərcləri)
İstehsalın həcminə təsiri üzrə	Daimi, dəyişən, sair
Maya dəyərində aid edilmə üsulu üzrə	Müstəqim, dolay
Baş verməsinin dövriliyi üzrə	Cari, birdəfəlik
İstehsalata münasibəti üzrə	İstehsalat, qeyri-istehsalat

Alınma üsulu üzrə	Faktik, plan, normativ
Ümumiləşdirmə üsuluna görə	Bütün həcmə düşən xərclərin məbləği; məhsul vahidinə düşən xərclər
Planlaşmanı əhatə etmə dairəsinə görə (normalaşdırma)	Planlaşdırılan (normalaşdırılan, planlaşdırılmayan (normalaşdırılmayan))
Satışa münasibətinə görə	Satılmış məhsulların (malların) maya dəyəri, dövr ərzində xərclər (maya dəyərinə daxil edilməyən)
Məqsədüyükünluğuna görə	Məhsuldar, qeyri-məhsuldar

Cari xərclər və təxirə salınan məsrəflər. İdarəetmə uçotunda satışdan vəsait - gəlirlər hesabına örtülən hesabat dövrünün cari xərcləri və yaxud hesabat dövrünün mənfəətinin azaldılması kimi əks etdirilən kompensasiya olunmayan xərclər təsnifləşdirilir. Gələcəkdə cari xərclərə çevriləcək aktivlərin satın alınması xərcləri yuxarıda verilən təsnifatda araşdırılmır. Bu idarəetmə uçotunun ayrıca aspektidir. Onlar aktivlərin əldə olunması və yaradılması üçün cəmlənən və istifadə olunan kapital qoyuluşları və pul vəsaitlərinin hərəkəti proseslərini müşahidə etmək vasitəsilə əks etdirilir. Cari xərclər cari gəlirlərlə, aktivlərə çəkilən xərclər isə maliyyə resurslarının mənbələri ilə üzleşdirilir. Aktivlərə çəkilən xərclər daha sonra cari xərclər formasını qəbul edir və müvafiq hesabat dövrlərinin cari gəlirləri ilə müqayisə edilir. Kompleks xərclər də xərc daşıyıcısı sayılır və onlar özlüyündə texnoloji, idarəetmə kommersiya, tədarük və s. xərclərə bölünür.

Cari xərclərin daşıyıcıları maya dəyərinin formalaşması üçün ayrılır və onda həmin xərclər öz əksini var. Xərc daşıyıcılarına aiddir: hazır məmulat (son məhsul), yerinə yetirilən işlər, göstərilən xidmətlər, aralıq məhsullar, yarımfabrikatlar, ayrıca detallar, hissələr, aqreqatlar, məmulat qrupları, başqa sözlə, xərc xərc çəkilən obyektlər, kompleks xərclər də xərc daşıyıcılarına aiddir və onlar texnoloji, idarəetmə kommersiya, tədarük və başqa xərclərə bölünür.

Xərclərin texnoloji kompleks bilavasitə kakulyasiya daşıyıcıları (obyektlər) üzrə xərcləri formalaşdırır: material ehtiyatlarının əldə olunmasına çəkilən tədarük xərcləri; müstəqim və dolaylı texnoloji ərlər.

Xərclərin idarəetmə kompleksinə sexlərin, digər xidmət və bölmələrin idarə olunmasına çəkilən xərclər, həmçinin müəssisənin idarə olunmasına çəkilən ümumi xərclər aiddir.

Xərclərin kommersiya kompleksinə bazarın öyrənilməsi, reklam və malların satışı, işlər, xidmətlər, ticarət meydançaları və ticarət işçilərinin saxlanılması daxil edilməklə, malların çeşidlərə ayrılmaı və qablaşdırılması və digər müvafiq işlərin yerinə yetirilməsi aid edilir.

Cari xərclərin formalaşması (əmələ gəlməsi) yeri müəssisənin fəaliyyətinin daxili sferasının fazası və yaxud funksional fərqləndirilməsi deməkdir. Bu zaman xərclər baş verir və onlara görə məsuliyyət daşıyırlar (onların kəmiyyətinə görə, onlara qənaəətə görə və i.a.).

Xərclərin formalaşması yerləri kimi necə bir plan-uçot vahidi kimi ayrılmış struktur bölmələri nəzərdə tutulur. Onlar xərclərin müəyyən məcmusuna nəzarəti təmin edir. Daha konkret desək, xərclərin formalaşmasının iki başlıca sferasına ayrılır: istehsalat və qeyri-istehsalat. İstehsalat sferasında xərclərin formalaşdığı əsas yerlər göstərilir (məhsul istehsalı üzrə əsas sexlər, əsas sexlərin işini nizama salan köməkçi sexlər, həmçinin tədqiqat və lahiyə işləri). Qeyri-istehsalat sferası istehsalın planlaşdırılması, onun idarə olunması, uçotu və nəzarət, habelə müəssisənin fəaliyyətinə və onun heyətinə xidmət göstərən bölmələrdir.

İstehsalat və qeyri-istehsalat sferalarına konkret aidiyyəti olmayan fiktiv plan-uçot vahidləri də xərclərin formalaşdığı yerlərə aid edilir. Onlar ya məsuliyyət sferalarının bölüşdürülməsi nəticəsində meydana çıxır, ya da ümumiyyətlə çox cüzdür (belə xərclər planlaşdırılır).

Məsuliyyət mərkəzləri. İdarəetmə uçotunda məsuliyyət mərkəzləri qeyri-mərkəzləşdirmənin və məsuliyyətin yuxarı həlqələrdən aşağıya doğru yönəldilməsinin nəticəsi kimi baş verir. Nəzarətin istiqamətindən asılı olaraq məsuliyyət mərkəzlərinin adətən dörd tipini fərqləndirirlər: xərclərin formalaşdığı yerlər; gəlirlərin mərkəzləri; mənfəət mərkəzləri və investisiya mərkəzi.

Xərc mərkəzlərinin ayrılması prosesində mərkəzləri idarə edənlərə xərclərin formalaşmasına məsuliyyət həvalə olunur. Bu zaman onlar gəlirlərə və mənfəətə görə məsuliyyət daşıyırlar.

Gəlir mərkəzləri əksliklər prinsipindən asılı olaraq seçilir: mərkəzləri idarə edənlər xərclərin formalaşmasına görə deyil, gəlirlərin formalaşmasına görə cavabdehdir. Bu o deməkdir ki, belə mərkəzlərdə hər hansı xərclər yoxdur. Sadəcə olaraq, onlar cüzdirlər və belə mərkəzlərin rəhbərlərinin fəaliyyətinin qiymətləndirilməsinə təsir göstərə bilməz. Məsələn: ticarət firmasının topdansatış şöbəsində başlıca vəzifə tapşırılan satış məbləğinin formalaşmasını təmin etməkdir. Burada şöbənin özünün saxlanılmasına çəkilən xərclər çox cüzdür.

Mənfəət mərkəzləri biznesin həmin mərkəzlərin menecerləri tərəfindən kurasiya olunan gəlirlərə və xərclərə görə məsuliyyət daşıyır. Mahiyyətcə, onlar gəlirlərin, xərcləri üstələməsi, başqa sözlə mənfəətə görə məsuliyyət daşıyırlar. Bundan təəssüflənməyə dəyməz ki, mənfəət mərkəzlərinin məbləği və müəssisənin ümumi mənfəətinin məbləği üst-üstə düşür. Mərkəzlər şərti mənfəəti formalaşdırır və onun kəmiyyətinə nail olduqda, müəssisənin ümumi maliyyə nəticələrinə sözsüz ki müsbət təsir göstərir.

İnvestisiya mərkəzləri digər mərkəzlər arasında xüsusi çəkiyə malikdir. Onları idarə edənlər investisiya layihələrinin yerinə yetirilməsinə cavabdehlik daşıyır. Tez-tez investisiya mərkəzləri mənfəət mərkəzləri, xüsusən də, idarəetmənin yüksək səviyyələri ilə əlaqələndirilir. Kompleks mərkəzlər mənfəətin əldə olunmasına, investisiyalardan istifadənin səmərəliliyinə, o cümlədən mərkəzlərin özlərinin aktivlərinə məsuliyyət daşıyırlar. Mərkəzləri idarə edənlər həm cari məsrəflərə, həm də investisiya vəsaitlərinə sərəncam verirlər, müstəqil investisiya qərarları qəbul edirlər.

Məsuliyyət mərkəzlərinin strukturu müəssisənin idarə olunmasının təşkilati strukturu ilə üst-üstə düşməyə bilər. Burada elə bir fəlakət yoxdur. Bu şərt vacibdir ki, belə mərkəzlər üzvi surətdə planlaşma, uçot, xüsusən də, müəssisənin idarəetmə uçotunun ümumi sistemində daxildir. Bunun üçün adekvat metodik priyomlar və yanaşmalar zəruridir.

Məsuliyyət mərkəzlərinin ayrılması şərti hər bir müəssisə üçün fərddir. Lakin belə mərkəzlər vasitəsilə idrəetməyə keçmək üçün zəruri olan ümumi şərtlər də mövcuddur.

Təşkilatın bütün fəaliyyətinə, onun həm əsas, həm də köməkçi istinamətlərinə mərkəzlər məsuliyyət daşımalıdır. Belə mərkəzlər bir-birilə məsuliyyət xətləri ilə əlaqədardır və onlar zəruri informasiya infrastrukturunu ilə təmin olunmalıdır.

Məsuliyyət mərkəzləri sisteminin informasiya strukturu üç əsas prinsipə istinad edir:

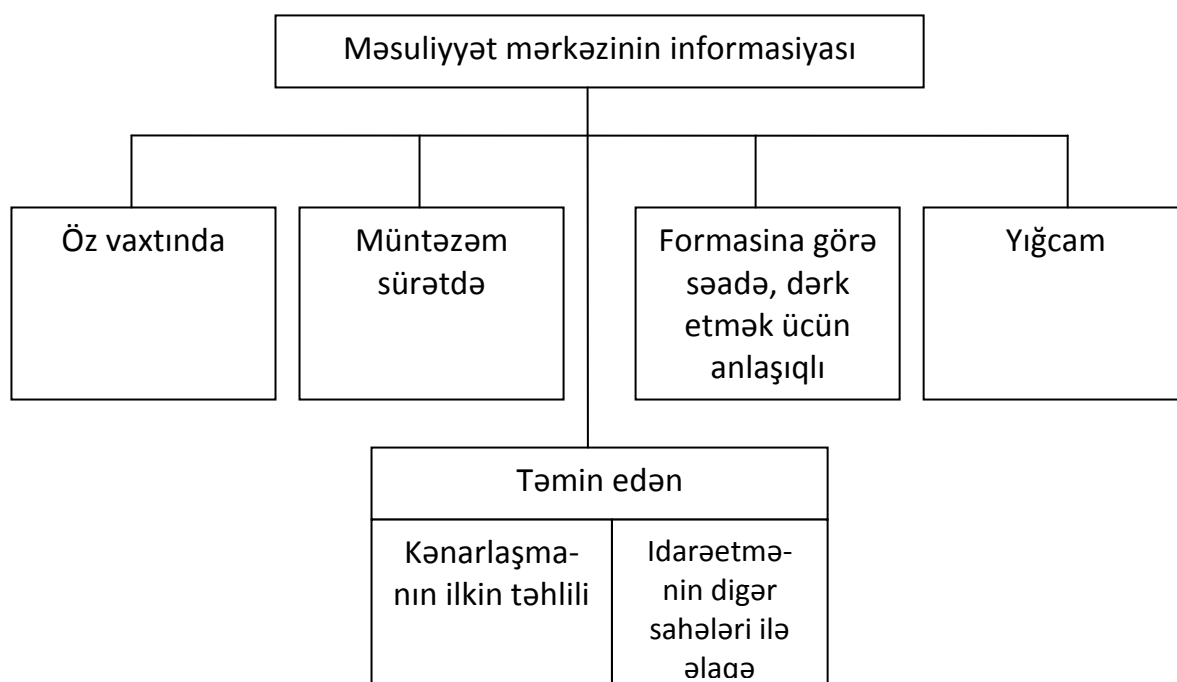
1. Hər bir mərkəzin məsuliyyət sahələrinin seçilməsi və təsdiqi. Bu zaman həmin göstəricilər adekvat miqdar kəmiyyətlərinə əsasən xarakterizə olunur;
2. Konkret məsuliyyət mərkəzinin fəaliyyətinin nəticələri haqqında məlumatların lokallaşdırılmasını təmin edən plan-uçot sənədləşməsinin personifikasiyası;
3. Mərkəzlərin menecerləri nəinki faktik xərclər və fəaliyyətin nəticələri haqda hesabat təqdim etmək, habelə gələcək dövr üçün smeta hazırlamalıdır;

Məsuliyyət mərkəzlərinin fəaliyyətinin nəticələrini xarakterizə edən informasiya hökmən aşağıdakı əlamətlərə malik olmalıdır (şəkil 3.1.):

İnformasiyaların vaxtında əldə olunmasından cari idarəetmə və məsuliyyət mərkəzinin başlıca parametrlərinin tənzimlənməsi asılıdır. O, müntəzəm surətdə hər bir hesabat-nəzarət dövründə formalaşmalıdır.

Yığıcam, yəni konkret informasiyalar zəruriyyət və qənaətləndiricilik prinsipindən asılı olaraq formalaşan göstəriciləri təmin edir. İlkin informasiya bilavasitə uçot sistemindəki plan və faktik göstəricilərin müqayisəsinə istinad edir. Belə bir müqayisə normativdən yüksək, anormal kənarlaşmaların qiymətləndirilməsinə və aşkara çıxarılmasına səbəb olur. İdarəetmə uçotunda aşağı səviyədə mərkəzlərin nəticəli məbləğ göstəriciləri ayrıca maddələr kimi daha yüksək səviyyəli mərkəzlərin hesabat məlumatlarına daxil olur.

Məsuliyyət mərkəzlərinin fəaliyyətinin nəticələrini xarakterizə edən informasiya



Məsuliyyət mərkəzi üzrə idarəetmə uçotu sistemi. Belə sistem mərkəzləşdirilməmiş nəhəng müəssisələrdə yaradılır. Qeyd olunan sistem mühasibat uçotu sistemi ilə paralel sürətdə fəaliyyət göstərir. Daha sonra o, icraçıların fəaliyyət sərbəstliyini məhdudlaşdırır, müəssisənin daxili idarəetmə mexanizmi sistemində siqnal rolunu oynayır.

Yığıcam smeta (büdcə) dedikdə, idarəetmə uçotu sistemində xərclərin planlaşması metodu başa düşülür. Bu zaman gözlənilən xərclər müxtəlif işgüzar fəallıq səviyyəsini hesablamaqla smetaya daxil edilir. Sərt smeta müəyyən vaxt ərzində tərtib olunur və işgüzar əməliyyatların həcmindəki tərəddüdü nəzər almır.

Yığıcam xərc smetasının tətbiqinin sadə nümunəsi dedikdə, dəyişən (işgüzar əməliyyatların həcmindən asılı olan) və daimi (nisbi mənada asılı olayan) xərclərə bölünməsi başa düşülür (cədvəl 3.2.):

Yığcam xərc smetasının tətbiqinin sadə forması

Xərclərin maddələri	Smeta üzrə	Əməliyyatların həcminə görə heablamaqla	Faktik	Kənarlaşma	
				Qənaət	Artıq xərc
Dəyişən:					
materiallar	44200	45703	45300	403	-
əmək ödənişi	25600	26470	25900	570	-
Daimi:					
amortizasiya	12500	12500	12750	-	250
binalarının saxlanması	3800	3800	3950	-	250
idarə heyətinin saxlanması	14200	14200	13900	300	-
YEKUNU	100300	102673	101800	1273	400

Qeyd: Göstərilən dövr ərzində istehsal üzrə tapşırıq 103,4% yerinə yetirilmişdir. Kənarlaşmaları dəyişən xərclər üzrə qiymətləndirmək daha düzgün olardı.

Normativ xərclər yığcam smetadan istifadə etmək məqsədə uyğun olmadıqda idarəetmə uçuşunda tətbiq olunur. Bu zaman tətbiq olunan mərkəzlər məhsul istehsalına, yerinə yetirilən işlərə və göstərilən xidmətlərə çəkilən müstəqim xərclərə nəzarət edir.

Normativ xərclər özlüyündə məqsədli (tapşırılan) səviyyəni xarakterizə edən fəaliyyətin müəyyən şərtləri üçün müəyyənləşdirilir. Bu faktiki xərclərdən kənarlaşmaları aşkara çıxarmaq üçün əsas sayılır. Belə xərclər planlaşdırıldıqda vahid yanaşmaya rast gəlinmir və onların hesablanması üsulundan asılı olaraq normativ xərclərin müxtəlif tipləri tətbiq edilir.

Baza normativ xərcləri müəyyən müddətlərə görə faktik xərclərin səviyyəsi haqda məlumatlar əsasında müəyyənləşdirilir. Vaxt ötdükcə, onlar köhnəlməyə məruz qalır və istehsal amillərinin tətbiq edilməsinin səmərəliliyinin nail olunan səviyyəsindən geri qalır. Onları hesablamaq çətin deyil, lakin bu zaman keçmişdəki səmərəsiz işlər gələcəyə də keçir.

Cari normativ xərclər qüvvədə olan texnoloji şərtlərdən, qiymət və tariflərdən asılı olaraq hesablanılır və daima müvafiq dəyişikliklər haqda informasiyalar üzrə düzəlişə məruz qalır. Onları əldə etmək üçün baza normativ xərclərində düzəlişlər

aparılmalıdır. Bizim fikrimizcə, normativ xərclərin idarəetmə uçotunun təşkilinin ən yaxşı formasıdır və mümkün faktik xərclərin (zay məhsullar, boş dayanmaların, vaxtından artıq işləməyin ödənilməsi, texnologiyada nəzərdə tutulmadan avadanlıqların dəyişdirilməsi və.i.a) daxil edilməsi hesabına modifikasiya oluna bilər.

İdeal normativ xərclər, elə xərc ünsürlərinin normativləri əsasında hesablanılır ki, onlar daha əlverişli qiymətlərlə istehsalın optimal şərtlərinə aid edilir. İdarə edənlər başa düşürlər ki, göstərilən səviyyəyə nail olmaq çox çətindir. Belə bir səviyyə psixoloji cəhətdən məsuliyyət mərkəzlərinin menecerlərinin motivasiyasında özünü göstərir. İdeal normativ xərclərin Ən mühüm formalarından birisi “motivli” normativlər hesab olunur. Bu zaman düşüncəli sürətdə əlavə qüvvə sərf etməklə normal istehsalat şərtlərinə nail olma mümkündür.

Xərclərin maya dəyərində və dövrü xərclərinə bölünməsi mənfəət mərkəzləri üzrə planlaşdırma və nəticələrə qiymət verilməsi zamanı idarəetmə uçotunun səmərəli metodu sayılır. Məhsulların istehsal maya dəyərində tərkibini və yaxud malların alış dəyərini təşkil edən xərclər uçotda və planlaşmada idarəetmə və kommersiya xərclərindən ayrılır. Məlumdur ki, dövr ərzində xərclərin bölünməsi üzrə hər hansı bir hesablama metodları etibarlı nəticələr verə bilmir. Məhsul vahidinin maya dəyəri heç vaxt dəqiq olmayacaq, belə ki, müxtəlif metodlar müxtəlif nəticələr verir. Onlardan hansının dəqiq olmasını heç kim bilmir, hansı ki, bunun əksini sübut etməyə həm keçmişdə, həm də indii çox cəhd göstərilmişdir.

Dəyişən (maya dəyəri) və daimi (idarəetmə və kommersiya) xərclərin planlaşmada, uçotda və təhlildə ayrılıqda uçotu məsuliyyət mərkəzləri üzrə gözənilən və faktik nəticələri düzgün bölüşdürməyə şərait yaradır.

İstehsalat məsuliyyət mərkəzlərində məhsulların, iş və xidmətlərin (dəyişən xərclər), xidmətedici, təchizat, ümumfirma məsuliyyət mərkəzlərində (daimi xərclər) istehsalat maya dəyəri formalaşdırılır. Onların ayrılıqda uçotu cari xərclərin qiymətləndirilməsi və təhlili mexanizmini yaradır. Bunun üçün satışdan

vəsaitin həcmninin böhran nöqtəsinin təhlili metodundan istifadə olunur. Satışdan vəsait isə bütün cari xərcləri (daimi və dəyişən) ödəyir.

Böhran nöqtəsi metodunun mahiyyəti aşağıdakılardan ibarətdir:

1. Dəyişən xərclər məhsulların istehal (ixtisar olunan) maya dəyərini formalaşdırır və tam maya dəyərindən fərqli olaraq daimi xərcləri (dövrün xərcləri idarəetmə və kommersiya) daxil etmir. Dəyişən xərclər bilavasitə istehsalatla əlaqədardır, iqtisadi fəaliyyətin nəticəsidir və maya dəyərinə Aid edilir; daimi xərclər istehsalın həcmi ilə müstəqim əlaqəsi yoxdur, iqtisadi fəaliyyətdən asılı olmayaraq mövcuddur və hesabat dövrünün xərclərini formalaşdırır. Daimi xərclərin ölçüsü istehsalın həcmindən deyil, müəyyən vaxt müddətindən asılıdır;
2. Satışdan əldə olunan vəsaitin satışın istehsalat maya dəyərini üstələməsi marjinal gəlirləri formalaşdırır;
3. Bitməmiş istehsalat və satılmamış məhsullar (mallar) hesabat ilinin əvvəlinə və axırına dəyişən xərclər üzrə qiymətləndirilir. Nəticədə daimi xərclər maya dəyərini kalkulyasiyasından çıxılır və hesabat dövrünün kompleks xərcləri kimi qeydə alır. Beləliklə, satışdan əməliyyatların nəticələrinə bütün cari xərclər və onlarla əlaqədar xərclər (dəyişən və daimi) aid edilir;
4. Dəyişən maya dəyəri daha aşağı qiymət kimi nəzərdə tutulur. Daimi xərclər isə məhsul buraxılışı prosesindən asılı olmayaraq satıla bilər.

3.2. Planlaşma və uçot üçün xərclərin təsnifatı

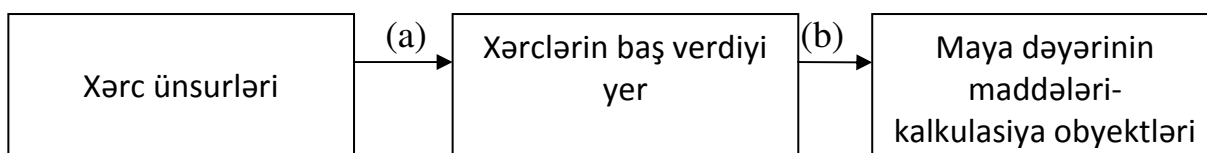
İstehsal xərcləri və məhsulların maya dəyəri xərclərinin vahid ünsürləri bazasının əsasında formalaşdırılır. Bu belə bir nəticəyə gəlməyə imkan verir ki, istehsal xərcləri və məhsulların maya dəyəri idarəetmə uçotunda xərclərin ünsürlər üzrə maliyyə uçotu ilə müxabirələşməklə vahid plan-uçot kompleksini təcəssüm etdirir.

Xərclərin planlaşdırılması və idarəetmə uçotu istehsal xərclərinin xərc ünsürlərindən xərclərin baş verdiyi yerə və nəhayət, xərc daşıyıcılarından

kalkulyasiya obyektlərinə doğru ardıcıl hərəkətinin məntiqi sxemini təbə etdirilmişdir (şəkil 3.2.):

Şəkil 3.2.

Xərclərin planlaşdırılması və idarəetmə uçotu istehsal xərclərinin xərc ünsürləri



3.2. şəkildə verilən xərc ünsürləri uçotda (həm də planlaşmada) baş verdiyi çoxsaylı yerlərdə (a) üst-üstə düşür, sonra maya dəyəri maddələri üzrə qruplaşdırılır və kalkulyasiya vasitəsilə xərc daşıyıcıları – kalkulyasiya obyektləri (b) üzrə bölüşdürülür. Əlaqə (a) xərclərin əks olunmasının ilkin fazasını təcəssüm etdirir və bu da iki informasiya massivi şəklində qruplaşdırılır:

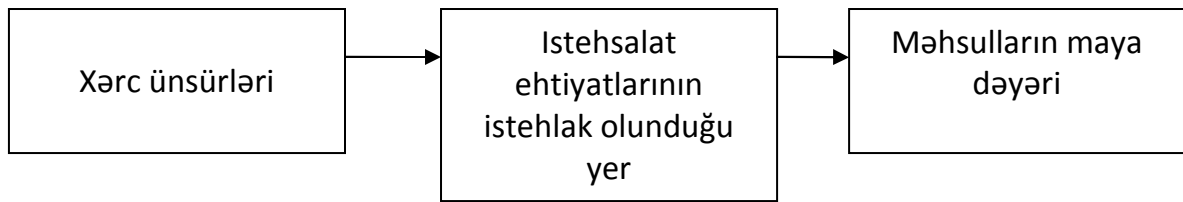
- a) xərc ünsürləri üzrə;
- b) onların baş verdiyi yerlər üzrə.

Təşkilat planlarında birincisi maliyyə uçotunun hesablarında, ikincisi isə – idarəetmə uçotunun hesablarında əks etdirilir. Əlaqə (b) xərclərin əks etdirilməsinin ikinci bazasını təcəssüm etdirir. Həmin faza məhsulların, iş və xidmətlərin istehsalı haqda məlumatlara əsaslanır.

İstehsal xərclərinə nəzarət baş verdiyi yerlər və yaxud məhsulların maya dəyərinin son kalkulyasiya hesablamaları üzrə apamaq olar. Baş verdiyi yerlərdə istehsal xərcləri məsuliyyət mərkəzləri və istehsalatı idarə edən və xərcləri formalaşdıran konkret menecerlər üzrə personlaşdırılır.

Məhsulların maya dəyəri istehsalın son nəticələri üzrə xərcləri xarakterizə edir. İstehsalat ehtiyatlarının konkret xərcləri (xərc ünsürləri) burada yenidən qruplaşdırılmışdır. Onlar son məhsulla bağlıdırlar və xərclərin baş verdiyi yerlə heç bir əlaqəsi yoxdur. Ümumi maya dəyərinin müxtəlif məhsulları, iş və xidmətlərin səviyyəsinə yalnız müəssisənin yüksək vəzifəli rəhbərləri məsuliyyət daşıyır.

İstehsal xərclərinin səviyyəsinin idarə olunmasına yalnız resursların istehlak olunduğu yerlər üzrə nail olmaq mümkündür (şəkil 3.3.):



3.3. şəkildə xərc ünsürlərinin məhsulların maya dəyərində çevrilməsi sistemi təsvir olunmuşdur: belə ki, giriş sistemində – istehsalat ehtiyatları, ünsürlər formasında informasiya şəklində əks olunan maya dəyəri göstərilir. Çıxışda istənilən nəticəni əldə etmək üçün resurslar axınını sistemin girişində idarə etmək zəruridir. Bu idarəetmə nəzəriyyəsinin elementar qaydasıdır: belə ki, arxası avtomobilin istiqamətinn əksinə oturmaqla onu idarə etmək qeyri-mümkündür. Buna görə də, istehsal xərclərinin planlaşdırılmasını və nəzarəti onların baş verdiyi yerlərdə – məsuliyyət mərkəzlərində təşkil etmək məqsədəuyğundur. Gələcəkdə biz həmin prinsiplərə istinad edəcəyik. Buradan belə bir nəticəyə gəlmək olar ki, xərclərin idarəetmə uçotunu qarşılıqlı əlaqədə olan üç müstəqil rakursda aparmaq təklif olunur: ünsürlər üzrə; baş verdiyi yerlər üzrə; maya dəyəri maddələri və kalkulyasiya obyektləri üzrə.

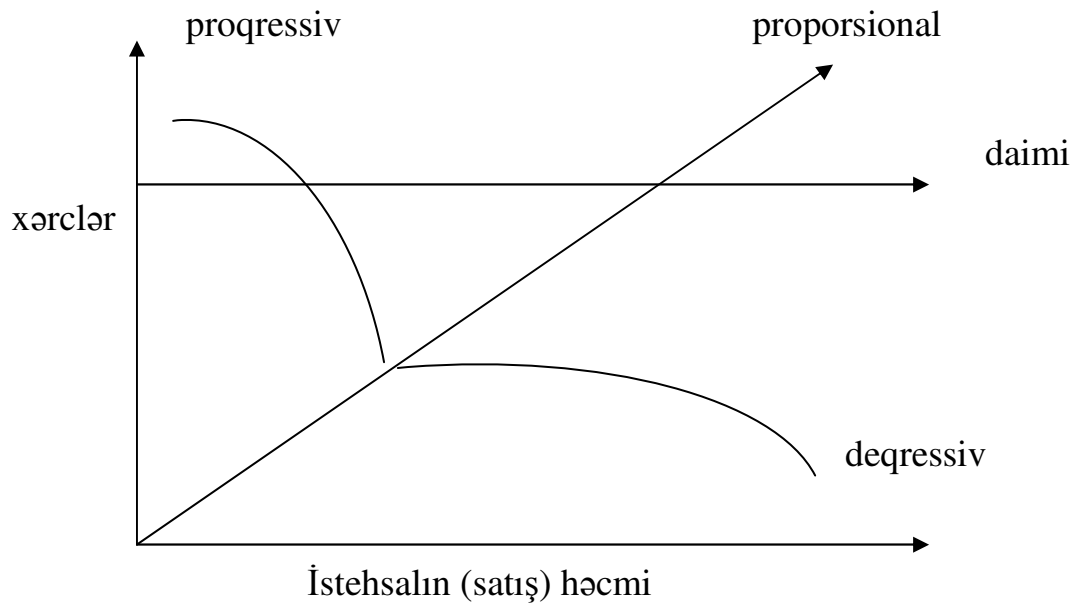
Baş verdiyi yerlərdə istehsal xərclərini və onlara nəzarəti planlaşdırmaq üçün onların daimi və dəyişən xərclərə bölünməsinin dəyişən xərclərin özlərini aparmasını (proporsional, mütərəqqi, deqressiv və b.) düzgün dərk etmək lazımdır. Xərclərin ümumi məbləğə görə hesablanılan məcmu və həcm vahidinə görə hesablanılan xüsusi xərclərə bölüşdürülməsi planlaşdırmaya yanaşmanın seçilməsi üçün çox vacibdir. Həmin nöqtəyi-nəzərdən xərclərin təsnifatına müxtəlif qaydada yanaşmaq lazımdır.

Təşkilatın xərclərinin səviyyəsi çoxsaylı amillərdən asılıdır. Onların içərisində istehsalın quruluşunun və istehsalın təşkilinin dəyişilməsini, məhsulların çeşidini və xammala, materiala, enerjiyə, istehsalat və nəqliyyat xidmətlərinə çəkilən bazar qiymətlərini, müəssisənin amortizasiya siyasətini, resurslara qənaət və xərclərin aşağı salınması üzrə təşkilati-texniki tədirləri qeyd etmək olar. Amillərin mühüm

qruppu texniki yeniliklərlə, texnoloji proseslərdəki dəyişikliklərlə, istehsalın təşkilinin təkmilləşdirilməsi ilə əvvəlki xərclərin aşağı salınması ilə əlaqədardır.

Sosial-iqtisadi amillərin də (vergi, investisiya, sosial, tarif və dövlətin gömrük siyasəti, habelə ərazi infrastrukturunun inkişafının coğrafi amilləri, istehsalat obyektlərinin yerləşməsi və kommersiya əməliyyatları) qiymətləndirməmək olmaz. Bu siyahını davam etdirmək mümkündür. Eyni zamanda, bir sıra amillər hələ kifayət qədər öyrənilməmişdir. Yalnız istehsal xərclərinin özlərini aparması və onların istehsalın və satışın həcmində dəyişməsinə münasibət kifayət qədər öyrənilmişdir.

Özlərini aparmaları üzrə xərclərin təsnifatı istehsalın həcmində dəyişməsi şəraitində onların daimi və dəyişən xərclərə bölüşdürülməsini nəzərdə tutur. Həcm göstəricilərinin dəyişməsinə münasibətdə onlar proporsional, mütərəqi və deqressiv xərclərə bölünür. Xərclərin özlərini aparmasının istehsalın həcmində dəyişməsinə təsiri aşağıdakı şəkildə verilmişdir (şəkil 3.4.):



Bu zaman məhsulun bütün həcminə düşən icmal xərclər məhsul vahidinə düşən xərclərə nisbətən özlərini başqa cür aparırlar.

Xərclərin və məhsul həcmnin dinamikasının xarakteri aparma əmsalının köməyi ilə aşağıdakı düstur vasitəsilə müəyyənləşdirilir:

$$\text{Xərclərin özünü aparma əmsalı} = \frac{\text{Xərclərin dəyişilməsi faizi}}{\text{İstehsalın (satışın) həcmnin dəyişməsi faizi}}$$

Cədvəl 3.3.

Xərclərin özünü aparma imkanlarının mümkün variantlarının müqayisəsi

Variantlar	Məcmu xərclərin dəyişilməsi, %-lə	İstehsalın (satışın) həcmnin dəyişilməsi %-lə	Xərclərin özünü aparması əmsalı	Xərclərin təsnifatı
1	3,5	3,5	1	Dəyişən proporsional
2	0	1,5	0	Daimi
3	3,6	4	0,9	Dəyişən
4	2,5	2	1,25	Dəyişən progressiv

Məcmu və xüsusi xərclər onların istehsalın və yaxud satışın həcmi göstəricilərinə nisbətən müəyyənləşdirilir. Məcmu xərclər istehsalın (satışın) bütövlükdə həcminə düşən ümumi məbləği əks etdirir. Xüsusi xərclər istehsalın (satış) həcmnin vahidinə düşən xərclər kimi başa düşülməlidir (məs., buraxılmış (satılmış) məhsulun 1 ədədinə, 1 tonuna, 1 metrinə və i.a.). xüsusi xərcləri satılmış və yaxud buraxılmış məhsulların dəyərinin bir manatına düşən xərclər kimi də hesablamaq mümkündür. İstehsalın (satışın) həcmnin dəyişildiyi şəraitdə məcmu və xüsusi xərclərin özünü aparmasının ümumi qaydaları aşağıdakı cədvəldə əks etdirilir (cədvəl 3.2.).

Daimi xərclər dedikdə, onların məcmu kəmiyyəti başa düşülməlidir. Belə kəmiyyət məhsul istehsalının (satışının) həcmnin dəyişilməsindən asılı deyildir. Daimi xərclər vaxtdan asılıdır və onlara aiddir: amortizasiya, icarə haqqı, sığorta ödənişi, istehsalın (satışın) sıfır həcmində idarə heyətinin əmək ödənişi.

**İstehsalın (satışın) həcmnin dəyişildiyi şəraitdə
məcmu və xüsusi xərclərin özünü aparmasının ümumi prinsipləri**

Xərclərin təsnifatı	Həcmnin artması		Həcmnin azalması	
	xərclər		xərclər	
	məcmu	xüsusi	məcmu	xüsusi
Daimi	Dəyişilməz	Aşağı düşür	Dəyişilməz	Artır
Proporsional	Artır	Dəyişilməz	Aşağı düşür	Dəyişilməz
Deqressiv	Artır	Aşağı düşür	Aşağı düşür	Artır
Proqressiv	Artır	Aşağı düşür	Aşağı düşür	Aşağı düşür

Qərbi ölkələrinin uçot praktikasında istehsalın və yaxud satışın hər hansı bir həcmi dəyişməz qalır. Burada istehsal gücündən tam həcmdə istifadə əsas götürülür. O, təsərrüfat potensialını mövcud səviyyədə saxlamaq çün bütün zəruri xərcləri özündə birləşdirir. Hətta müəssisədə istehsal tamamilə dayandırıldıqda belə, onun necə bir müəssisə kimi saxlanması üçün müvafiq xərclər tələb olunur (məs., avadanlıqların konservasiya, təmiri, amortizasiya, mühafizə xərcləri, idarəetmə xərcləri və i.a.). İstehsalın müvəqqəti dayandırıldığı və satışın sıfır həcmdə olduğu ərafədə də hər hansı bir işlə məşğul olan istehsalat heyətinin bir hissəsinin əmək haqqı saxlanılır.

İdarəetmənin bəzi xərcləri (məs., informasiya və məsləhət xidmətləri, ezasiyyə, təqdimat, reklam və s. xərcləri) nisbi mənada daimi sayılır. Onlar konkret əməliyyatlar zamanı tələbatdan asılı olaraq vaxtaşırı ölçülür. Belə xərclər planlaşdırılan zaman daimi məbləğlər iki və yaxud bir neçə ilə ərzində ümumi qaydalara tabel olmur, daha doğrusu istisna sayılır.

Müasir şəraitdə istehsalın elmi-texniki tərəqqisinin artması, məhsulların rəqabət və digər bazar amilləri nəticəsində keyfiyyət parametrlərinin yüksəlməsi ilə əlaqədar olaraq istehsalın məcmu xərclərinin tərkibində daimi xərclərin xüsusi çəkisi çoxalır (məs., yeni avadanlıqların tətbiqi, sürətli amortizasiya, istehsalın hazırlanması ilə əşğul olan bölmələrin əhəmiyyətinin artması, layihə-təcrübə işləri və i.a.).

Proporsional xərclər istehsalın (satış) həcmnin artmasına və yaxud azalmasına mütənasib olaraq dəyişilir. Belə dərxlərə aiddir: əsas materiallara çəkilən xərclər, işəməzd işçilərin əmək haqqı, məhsulların qablaşdırılması və yüklənməsi, mürəkkəb texnikanın sınaqdan keçirilməsi, texnoloji xarakter daşıyan yanacaq və enerji xərcləri və digər anoloji xərclər. Vaxtaməzd əmək ödəməsi məhsulun (iş, xidmətlər) əhəmindən asılı deyildir. O, daimi xərclərə aiddir.

Proporsional xərclər məhsul (iş və xidmətlər) vahidi hesabılə daimi sayılır. Xərclərdəki belə proporsiyalar iş vaxtı normasının, material xərclərinin, əmək ödənişi tariflərinin, satın alınan material dəyərlərinin qiymətinin, amortizasiya normalarının və s. dəyişilməsi zamanı dəyişikliyə uğrayır.

Deqressiv xərclər dedikdə onların məcmu kəmiyyəti müəyyən dövr ərzində istehsal olunan məhsulların (satışın) həcminə nisbətən daha az artır. İstehsalat və yaxud satışın həcmi aşağı düşdükdə, deqressiv xərclər həcm göstəricilərinin aşağı düşməsilə müqayisədə daha az dərəcədə azalır.

Deqressiv xərclərə nəqliyyat xərcləri, avadanlıqlara və digər əsas vəsaitlərə təmir və xidmət xərcləri, yanacaq, enerji, köməkçi materiallar və i.a. aiddir.

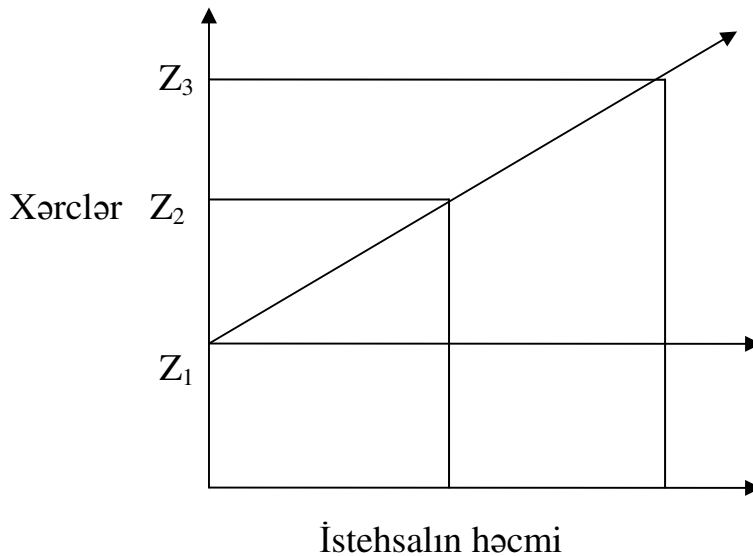
Məcmu deqressiv xərclər artmaqla, məhsul vahidinə düşən maya dəyərinin aşağı düşməsinə gətirib çıxarır. Xərclərin belə bir qanunauyğun xüsusiyyətləri onları planlaşdıran zaman hökmən nəzərə almaq lazımdır.

Proqressiv (mütərəqqi) xərclər istehsalın və yaxud satışın həcmi ilə müqayisədə daha çox artır. Xərclərin mütərəqqiləşməsi həm məcmu, həm də xüsusi xərclərdə təzahür edir. Onlar istehsalın qeyri-ahəngdarlığı (vaxtdan artıq, istirahət, bayram və s. günlərdə işləyənlərin əmək haqqının ödənilməsi) zay məhsulun həcmnin artması, digər qeyri-məhsuldar xərclərin ödənilməsi zamanı təzahür edir. Proqressiv xərclər hesablamalara o zaman qəbul edilir ki, onlardan qaçmaq əslində qeyri-mümkündür.

Yarım dəyişən xərclər daimi və dəyişən xərclərin əlaqələndirilməsi nəticəsində ayrıca maddə şəklində meydana çıxır. Yarımdeyişən xərc maddələrinin özünü aparması aşağıdakı şəkildə verilmişdir (şəkil 3.5.).

Şəkil 3.5.

Yarımdəyişən xərc maddələrinin özünü aparması



Yarımdəyişən xərclərə aiddir: avadanlıqların istismarı və saxlanması xərcləri, kommunal xidmətləri, idarəetmə və digər xidmətedici heyətin ödənilməsi və digər analoji kompleks maddələr.

İstehsalın (satışın) həcmnin ixtisar olunması istehsalın həcm göstəricilərinə təsir göstərir. Dəyişən xərclər həcmi aşağı düşdüüyü zaman daha az ixtisar edilir. Səbəb bundadır ki, istehsalın həcmi azaldıqda sərbəstləşən əsas vəsaitlər, köməkçi bölmələr ləngitmədən ləğv oluna bilməz, həmçinin işçiləri də təcili işdən azad etmək olmaz.

Xərclərin remanentliyi istehsalın həcmi ixtisar olunan zaman məhsulun maya dəyərini artırmasına gətirib çıxarır. Ümumiyyətlə, xərclərin dinamikası onların özlərini aparmalarının reallığı ilə razılaşdırmaq lazımdır.

Sürüşkən xərclər o zaman baş verir ki, müəyyən vaxt anında onların adi dinamikası sürüşkən mənada (bir dəfə) dəyişikliyə məruz qalır, daha sonra həmin xərclərin özlərini aparması normal proporsiyaya daxil olur və adi formata düşür. Belə xərclərə aiddir: iş vaxtı normasının və yaxud material xərclərin normasının bir dəfə dəyişilməsi, əmək ödənişi rassenkalarının dəyişilməsi, heyətin kütləvi şəkildə birdəfəlik yenidən ixtisaslarının artırılması, amortizasiya normalarının dəyişidilməsi, yeni baha əsas vəsait obyektinin istismara veriləmsi və i.a.

Diskret xərclər dedikdə, məhsul (satış) istehsalının həcminə, müəssisənin əsas istehsal gücündən istifadəsinə bilavasitə aidiyyatı olmayan daimi xərc maddələri

başə düşülür. Belə xərclərə nümunə kimi göstərmək mümkündür: tədqiqat xərcləri, idarəetmə və marketinqin inkişafı proqramları, sosial inkişaf proqramı və digər anoloji xərclər.

Bu qəbildən olan xərclərin xarakteri və kəmiyyəti müəssisədə məsuliyyətin bölgüsü üzrə müəyyən olan səlahiyyətlər uyğun olaraq rəhbərliyin qərarı ilə müəyyənləşdirilir. Onlar komponent rəhbərin qərarından asılı olaraq arta, azala və yaxud plan smetasından tamamilə çıxarıla bilər. Lakin həmin vaxt kəsiyində diskret xərclər işgüzar əməliyyatların təsiri altında dəyişilir.

Xərclərin texniki təsnifatı onların planlaşdırılan və planlaşdırılmayan, normativ və faktiki, tənzimlənən və tənzimlənməyən xərclərə bölgüsünü müəyyənləşdirir.

Planlaşdırılan xərcləri bəzən də smeta xərcləri adlandırırlar. Güman olunan bütün xərclər, qeyri-məhsuldar və yaxud təsadüfən meydana çıxan xərclər istisna olmaqla planlaşdırıla bilər. Konkret məsuliyyət mərkəzində planlaşdırılan xərclərə mərkəzin meneceri məsuliyyət daşıyır. Buna görə də, xərclərin bir hissəsi plan-smetaya daxil edilmir və onlar planlaşdırılmayan kateqoriyaya aiddir. Digər mərkəzlərdə xərc göstəriciləri planlaşdırıla bilər. Hər şey konkret vəziyyətdən asılıdır.

Nomralaşdırılan xərclərə istehsalat işlərinin müəyyən vahidinə düşən xərc nomarları formasında planlaşdırıla bilən xərc növləri aiddir. Nomralaşdırılmayan xərclər, normalaşma ilə əhatə olunmur, və yaxud onları normalaşdırmaq məqsədəuyğun sayılmır və yaxud bu texniki cəhətdən qeyri-mümkündür.

Normalaşdırılan xərclər konkret məsuliyyət mərkəzlərində plan-smetaya daxil edilə bilər.

Tənzimlənən xərclər elə xərclərdir ki, onlara məsuliyyətin bu və ya digər səviyyəsində rəhbərliyin düzəlişi müəyyən təsir gösərir. Əgər, xərclər tənzimlənmirsə və yaxud belə bir tənzimləmə məqsədəuyğun deyildirsə, onlar tənzimlənməyən xərclər adlanır.

3.3. Məsuliyyət mərkəzlərinin xərc smetasının tərtib olunması metodikası

Smeta və normativlər əsasında məsuliyyət müəssisədə seçilmiş və təşkilati cəhətdən rəsmiyyətə salınan məsuliyyət mərkəzləri üzrə bölüşdürülür. Kənarlaşmaların təhlili və nəzarət üçün xərclərdən istifadə olunması müəyyən praktik əhəmiyyət kəsb edir. İstisnasız olaraq bütün kommersiya müəssisələrində hər hansı bir şəxsin elə bir vaxtı və imkanı yoxdur ki, maliyyə-təsərrüfat fəaliyyəti haqda bütün operativ informasiyalar əldə etsin və konkret qərarlar çıxara bilsin. Təsərrüfata rəhbərlik və operativ idarəetmə sferasında səlahiyyət və məsuliyyət menecmentinin imkanlarını genişləndirmək və səmərəliliyini yüksəltmək üçün müxtəlif səviyyəli idarə heyəti arasında bölüşdürülməlidir. Bu zaman rəhbərlik razılaşdırılmış şəkildə işləməlidir və son yekunda müəssisənin nəinki lokal, həm də ümumi məqsədlərinə nail olmalıdır.

Belə bir razılığın əsasını idarəetmənin və meydana çıxan kənarlaşmalara operativ nəzarətin bütün səviyyələrində tərtib olunan smeta xərcləri sayılır.

Məsuliyyət mərkəzlərinin formalaşmasının əsasını hər bir müəssisənin idarə olunmasının təşkilat strukturu təşkil edir. Formalaşmasının bu əsası bütün səviyyələrdə idarəetmənin səmərəli qarşılıqlı əlaqəsinə, səlahiyyət bölgüsü məsələlərinin həllinə və s. məsələlərə köməklik göstərir.

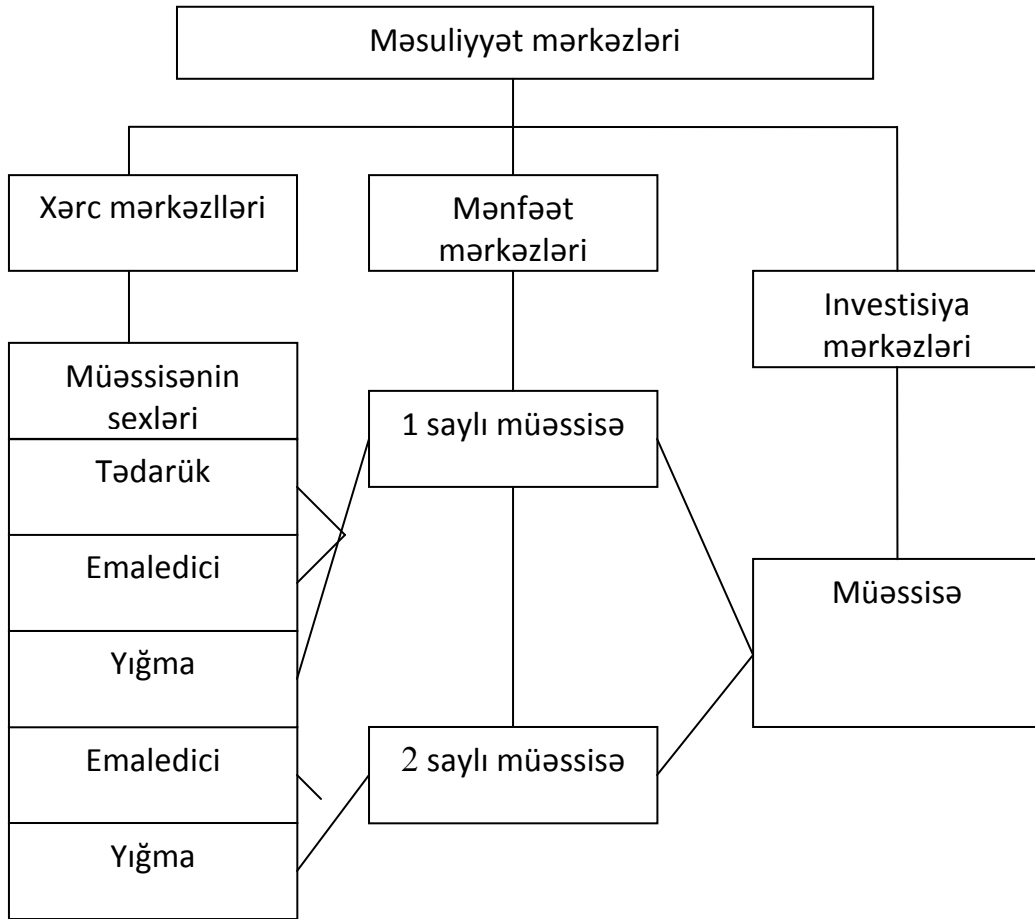
Təşkilat strukturunun növləri bu və ya digər təşkilatda ən müxtəlif amillərin təsiri atında formalaşır: istehsalat obyektlərinin və bazarların əlaqələndirilməsi dərəcəsi; istehsalın texnoloji şərtləri, ali rəhbər heyətin prinsipləri; bölmələrin və bütövlükdə müəssisənin strukturunun idarə olunması dərəcəsi. Baxmayaraq ki, təşkilat strukturunun bütün müəssisələrə məcburi sayılan tipi onun universal qaydada tətbiqidir: idarəetmənin səmərəliliyini təmin etmək üçün səlahiyyət və məsuliyyət dəqiq qaydada bölüşdürülməlidir.

Məsuliyyət mərkəzi müəssisənin hər hansı bir bölməsi hesab olunur. Bu bölmə xərclərin baş verməsinə, gəlirlərin əldə olunmasına və investisiya vəsaitlərindən

istifadəyə nəzarət edir. Aşağıdakı şəkildə məsuliyyət mərkəzlərinin quruluşu və konseptual sxemi verilmişdir (şəkil 3.6.).

Şəkil 3.6.

Məsuliyyət mərkəzlərinin təşkiat quruluşu və konseptual sxemi



Xərc mərkəzləri xərclərin baş verməsinə nəzarət edən və onların səviyyəsinə məsuliyyət daşıyan ilk istehsalat bölmələrinin bazasında yaradıla məntəqələr hesab olunur.

Mənfəət mərkəzləri gəlirlərə və xərclərə nəzarət edən, böləmlərin xərc smetalarını təsdiqləyən və mənfəətə sərəncam verən müəssiələr, filiallar və müəssisənin digər bölmələri deməkdir.

Investisiya mərkəzi qaydaya görə investisiyalara, mənfəətə və xərclərə nəzarət edən bütöv bir müəssisədir.

Məsuliyyətin dəqiq bölgüsü müəssisənin informasiya təminatı sisteminin səmərəli fəaliyyət göstəricisinin dönməz şərtidir. Müəssisənin istehsalat-

kommersiya fəaliyyəti haqda məlumatlar istifadə üçün yararlıdırsa, onların ötürülməsi konkret mudriyyəyə praktik əhəmiyyət daşıyan qərarlar qəbul etməyə imkan verir. Xərclər, satış, mənfəət haqda məlumatlar müəssisə daxilində məsuliyyətin bölgüsü strukturuna müvafiq olaraq idarəetmə uçuşunda toplanılır və qruplaşdırılır. Təşkilati strukturda planlaşma və uçuş elə qurulur ki, zəruri informasiya zəruri nöqtəyə daxil olur və zəruri vaxtda rəhbərliyə optimal qərarlar qəbul etməyə şərait yaradır. İnfomasiyaların ünvanlılığı (fərdiliyi) iki məqsədə xidmət edir:

- məsul idarə edənlər üçün informasiya axınıni təmir etmək;
- ayrı-ayrı şəxslərin işinə qiymət verilməsinə ali rəhbərliyə köməklik göstərmək.

Xərclərə görə məsuliyyət mərkəzlərinin seçilməsi və hər bir maddə üzrə onların kəmiyyətinə məsuliyyət daşıyan müxtəlif şəxslərin identifikasiyası məsuliyyət strukturunun təhlilini tələb edir. Bu da özlüyündə aşağıdakıları açıqlamaladır:

- mövcud məsuliyyət mərkəzlərinin kifayət qədər olması;
- heç kimin məsuliyyət daşmadığı bölmələrin və yaxud xərclərin mövcudluğu;
- məsuliyyəti təkrarlanan bölmələrin və yaxud xərclərin mövcudluğu;
- məşğul olan işçilərn sayı, xərclərin məbləği və fəaliyyətin həcmi əks olunan bölmələrin ölçüsü;
- müəssisənin indiki quruluşunun məntiqi və onun yenidən qurulması və inkişafının zəruriliyi.

Rəhbərliyin arzusu ilə fəaliyyətin və bölmələrin növlərini elə geniş və elə dar çərçivədə qruplaşdırmaq olar ki, həmin qruplaşma uyğunluq nöqtəyi-nəzərindən iki başlıca meyar üçün zəruridir:

1. fəaliyyət növlərinin məsuliyyət mərkəzlərinə bölgüsü xərclərə görə məsuliyyətin təkrarlanmasına gətirib çıxarmamalıdır;
2. fəaliyyətin növlərinin məsuliyyət mərkəzlərinə bölgüsü iqtisadi tələblərə gətirib çıxarmamalıdır.

Xərclərə görə məsuliyyət haqqında informasiya smeta və yaxud normativ xərclərlə müqayisə yolu ilə müqayisə olunur. Smeta üstəlik xərclərə, normativlər isə müstəqim xərclərə nəzarət üçün çox vacibdir.

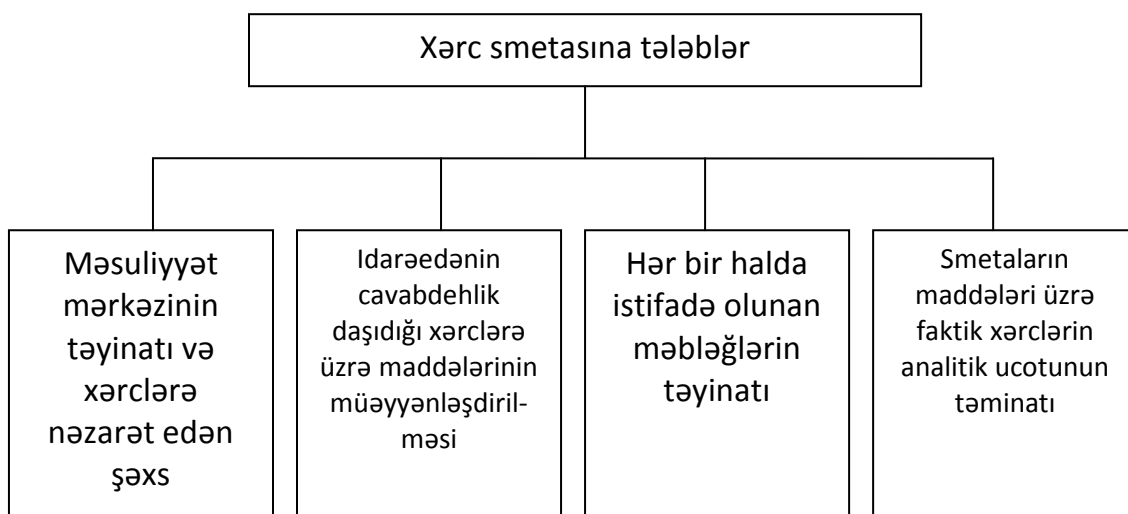
Beynəlxalq standartlara görə idarəetmə analitik uçotunun hesablar planı xərclərin məsuliyyət mərkəzləri üzrə qruplaşdırılması məqsədəuyğundur. Belə hesablar planı xərclərin planlaşdırılması və məsuliyyət mərkəzləri üzrə bölüşdürülməsi prosesində çox mühüm əhəmiyyət kəsb edir. Nəticədə faktik xərcləri yol verilən xərclərlə üzləşdirməklə məsul idarəedici öz bölməsinin işini planlaşdırma və ona nəzarəti həyata keçirə bilər.

Xərclərin plan-smetaları xərclərə ayırmaqla müəyən dövrə (il, rüb, ay) xərc limitini məsuliyyət mərkəzləri üzrə tərtib edir. Smeta əsasında hər şeydən əvvəl istehsalat, xidmət və idarəetmə bölmələrində xərclərə nəzarəti həyata keçirir.

Bu əslində ümumistehsalat, ümumtəsərrüfat və digər üstəlik xərclər deməkdir. Müstəqim xərclər üzrə hər bir ünsürə görə xərclərin normativ kəmiyyəti müəyyənləşdirilir.

Üstəlik xərclərə nəzarət etmək üçün nəzərdə tutulan plan-smeta tərtib edildikdə aşağıdakılar vacibdir (şəkil 3.7.):

Üstəlik xərclərin plan-smetası



- məsuliyyət mərkəzlərinin təsviri, hər bir bölmənin xərclərinə nəzarət etmək, planlaşdırmaq hüququ olan şəxslərin təyinatı;
- konkret rəhbərin məsuliyyət daşdığı xərc maddələrinin (smeta maddələrinin) müəyyənləşdirilməsi;
- smetanın hər bir maddəsi üzrə məbləğlərin təyinatına köməklik göstərən smetanın tərtib olunması metodlarının tətbiqi;
- bütün maddələr üzrə faktik xərclər haqqında informasiyaların əldə olunmasına köməklik göstərən analitik idarəetmə uçotunun işçi hesablar planının tətbiqi imkanlarının təminatı.

Plan-smeta tərtib edildikdə bölmələrin rəhbərlərinin məsuliyyət mərkəzlərinin rəhbərlərinin iştirakı vacibdir. Onlar xərclərin dərk olunan səviyyəsinə görə məsuliyyət daşıyırlar. Bütün işləri təşkil etmək və planlaşdırmaya sistemli yanaşmaq üçün smeta bürosunun və yaxud anoloji bölmənin yaradılması tələb edilir.

Sərt smetalar xərclərin məbləğini əks etdirən maddələr üzrə tərtib olunur. Onlar məsuliyyət mərkəzi tərəifndən hesabat dövründə istifadə oluna bilər. Onlara əsasən həmin dövrün qeydə alınan daimi xərcləri, məs., aylıq oklad üzrə

hesablanılan şöbə işçilərinin əmək haqqı daxildir. Necə bir yarımdeyişən (diskret) xərclər kimi oklada əsasən mükafatın ödənilməsini sərt smeta sərəçivəsində planlaşdırmaq məsləhət görülür. Belə xərclər yuxarı rəhbərliyin birbaşa qərarından asılıdır.

Konstruktor şöbəsinin xərclərinin sərt smetası aşağıdakı cədvəldə verilmişdir (cədvəl 3.5.):

Cədvəl 3.5.

Konstruktor şöbəsinin xərclərinin sərt smetası

Smeta maddələri	Xərclər təsdiq edilmişdir	Əlavə diskret xərclər	Faktik xərclər	Kənarlaşma	
				Məbləğ	Faiz
Şöbənin əməkdaşlarının əmək haqqı	10 000	-	9400	(600)	(6)
Soial ehtiyaclara ayırmalar	900	-	850	(50)	(6,2)
Kommunal xidmətlər (qızdırma, işıqlandırma və i.a.)	2000	-	2300	300	15
Dəftərxana materialları	1500	-	1500	-	
Telefon və digər rabitə xidmətləri	1600	-	1700	100	6,25
Digər şöbələrin xidmətləri (texnikanın təmiri, binanın təmizlənməsi və i.a.)	1200	-	1200	-	
Okladın artırılması	-	1500	-	-	
Sair xərclər	300	200	50	50	10
YEKUNU	17 500	1700	19 000	(200)	(1,4)

Yığcam smetaya görə smetaya daxil edilən xərc maddələri istehsalın həcmindən və yaxud digər işçilər fəallıq göstəricisindən asılı olaraq bölüşdürülür. Onun icrasına nəzarət etmək üçün xərclər daimi, dəyişən və yarımdeyişən xərclərə bölünür. Maddələr üzrə smeta xərcləri həmin göstəricilər dəyişikliyə uğradıqca yenidən hesablanılır. Smetanın icrasına nəzarət göstəricisi – miqdar göstəricisidir. Bu göstərici işgüzar əməliyyatların (təsərrüfat fəaliyyəti) həcmi daha yaxşı ölçməyə imkan verir. Nəzarətin seçilən göstəriciləri (məs. normativ adam-saatlar, maşın-saatlar və s.) imkan dairəsində kənar amillərin təsirini istisna etməlidir. Belə

ki, bu haqda nörmativ adam-saatlar faktikiyə nisbətən daha yaxşıdır; sərf olunan materiallar onların maya dəyərinə nisbətən daha yaxşıdır.

Smetanın müxtəlif maddələri üzrə xərclərin yenidən hesablanması qaydası aşağıdakı cədvəldə verilmişdir (cədvəl 3.6.):

Cədvəl 3.6.

Smetanın müxtəlif maddələri üzrə xərclərin yenidən hesablanması metodikası

Smeta maddələri	Xərclər təsdiq edilmişdir	Smetanın icrasına nəzarət göstəricisi	Dəyişən xərclərin yenidən hesablanması məbləği	Faktik xərclər	Kənarlaşma	
					Məbləği	Faiz
1. Operatorların əmək haqqı	10 000	101,9	10190	10500	310	3,04
2. Mühəndislərin və ustaların əmək haqqı	8000	0	8000	8000	-	-
3. Sosial ehtiyaclara ayırmalar	1600	101,9	16,30	1665	35	2,15
4. Mühərriklər üçün elektrik enerjisi	25 000	103,8	25950	25990	40	0,15
5. Köməkçi materiallar	12 000	101,9	12228	12830	602	4,92
6. Avadanlıqların amortizasiyası	18 000	0	18000	18000	-	-
7. Avadanlıqların təmiri	7000	101,9	7133	7500	367	5,14
8. Sair xərclər	2000	0	2000	2175	175	8,75
YEKUNU	23600	X	85131	86660	1529	1,8

Smeta norması smetanın icrasına nəzarət göstəricisinin vahidinə düşən manatla məbləği göstərir. Smeta maddələrinin dövr ərzində yenidən hesablanması məbləği aşağıdakı düstur vasitəsilə hesablanılır:

Smeta maddələri üzrə hesablanılan məbləğ = smeta üzrə təsdiq olunan xərc məbləği + smetanın icrasına nəzarət göstəricisi * smeta norması.

Bu düstur yarımdeyişən xərclər üçün nəzərdə tutulan konkret göstəricini hesablamaq üçün də yararlıdır.

Satınalma üzrə məsuliyyət mərkəzlərinin fərqləndirici cəhəti odur ki, xərc smetaları onun üçün aktual sayılmır. Materialların və malların satın alınması üzrə

bölmələrin saxlanılmasına çəkilən xərclər aydan aya stabil olur, smeta əhəmiyyətli kənarlaşmalara yol vermədən icra edilir. Satınalma ilə məşğul olan bölmələrin mahiyyəti aşağıdakı kimdir:

1. materialın (malın) adı, ölçü vahidi;
2. minimal ehtiyatları tamamlamaq üçün tələb olunur;
3. materialların miqdarı əsasında yerləşdirilən sifarişlər;
4. yerləşdirilən sifarişlərin əldə olunması;
5. alınması sifarişlər;
6. mal göndərilməsinin müddətləri;
7. əlavə sifariş vermək tələb olunur;
8. malgöndərilməsinin qıtlığı.

3.4. Məsuliyyət mərkəzləri üzrə xərc normativlərinin müəyyənləşdirilməsi metodikası

Normativ xərclərin planlaşdırılmasını, onların uçotunu və nəzarəti müstəqim material xərclərinə və müstəqim əmək ödənişi xərclərinə nəzarət edən istehsalat mərkəzləri üzrə təşkil etmək məqsədəuyğundur. Smeta planlaşdırılması, hətta yığcam metoddan istifadə olunduqda belə arzu olunan nəticələrə gətirib çıxarmır və hər şeydən əvvəl bu qəbildən olan xərclərə nəzarət üzrə məqsədli vəzifələrin həllini də təmin etmir.

Xərclərin smeta və normativ planlaşdırılması arasındakı fərqlər aşağıdakılardan ibarətdir:

- normativ xərclər məhsul vahidinə və yaxud məhsulun müəyyən həcminə və yaxud satışın müəyyən həcminə istinad kdir. Bununla da, faktik xərclərin normativdən kənarlaşmaları aşkara çıxarır;
- smeta məsuliyyət mərkəzləri üzrə yol veprilən xərclərin ümumi kəmiyyətinə istinad edir və hər şeydən əvvəl dolayı üstəlik xərclərin planlaşdırılması və onlara nəzarətdə istifadə olunur.

Materiallara və işçi qüvvəsinə müstəqim xərclər smetası tərtib etmək mümkündür. Bununla yanaşı, qeyd etmək lazımdır ki, smeta xərclərin bütün həcminə, normativdə isə məhsul vahidinə tərtib edilir. Xərclərin planlaşdırılması metodu seçilən zaman onun səmərəliliyini və əlverişliliyi əsas götürülməlidir.

Analitik idarəetmə uçotunda smeta maddələri üzrə kənarlaşma və normativ xərclərdən kənarlaşma xərclərin planlaşdırılmasının hər iki metodunu doğrulayan hesablarda müəyyənləşdirilir. Normativ xərclərdən kənarlaşmaların uçotu idarəetmə uçotu hesablarında həyata keçirilir.

Normativ material xərcləri materialların istehsalı, onların qiyməti və miqdarı üçün zəruri sayılan növlərdən və keyfiyyətdən asılı olaraq nəzərdə tutulur. Hesablamanın hər bir tərkib hissəsi bizi maraqlandıran vaxt dövrü üçün proqnozlaşdırılan şərtləri əks etdirməlidir.

Materiallara ammala, satın alınan yarımfabrikatlara, texnoloji məqsədlər üçün enerjiyə, kənardan istehsalat xidmətlərinə normativ xərclərinin müəyyənləşdirilməsi iki mərhələni birləşdirir:

1. tələb olunan materialların növləri və miqdarı üzrə fiziki normaların müəyyənləşdirilməsi;
2. normativlərin fəaliyyəti dövründə cari və yaxud güman olunan bazar qiymətlərindən asılı olaraq tələb olunan materiallara normativ qiymətlərin müəyyənləşdirilməsi.

Materialların miqdarına normativ onun hazır məmulatın istehsalına düşən ümumi miqdarını əks etdirir. Buraya qaçılmaz itkilər, məs., materialın özünün zay olması, istehsalat tullantıları və yol verilə bilən həddə texnoloji itkilər də daxildir. Nümunə göstərək (kq):

Məhsul vahidinə düşən materiallar	4,5
Yol verilən zay materiallar	0,1
<u>Yol verilən istehsalat itkiləri</u>	<u>0,4</u>
Məhsul vahidinə düşən materialların miqdar norması	5,0

Material vahidinə düşən normativ qiymət dedikdə, onların satın alınmasına, gətirilməsinə və s. məsələlərə çəkilən son xərclər başa düşülür. Nümunə göstərək (min man.):

Satın almanın güman olunan şərtlərilə vahidin satınalma qiyməti	71
Qablaşdırma xərcləri	5
Yükləmə-boşaltma işlərinə xərclər	3
Materialların əldə olunması ilə əlaqədar digər xərclər	2
Qiymətdən gözlənilən güzəşt	(1)

Materialların miqdarı üzrə kənarlaşma hesablama yolu ilə müəyyənləşdirilir.

Başqa sözlə, analitik idarəetmə uçotunda hesablarda materiallara çəkilən xərclərin normativdən kənarlaşmasının ümumi məbləği aşkara çıxarılır.

Materialların miqdarca istifadəsi hesabına kənarlaşma (K_m) aşağıdakı düsturla müəyyənləşdirilir:

$$K_m = (FH_m * NQ_m) - (NH_m * NQ_m)$$

burada

FH_m , NH_m – materiallardan istifadənin müvafiq surətdə faktik və normativ həcmi;

NQ_m – materialların normativ bazasını göstərir.

Nümunə: İlkin məlumatlar: normativ material xərcləri – 360 000 min manat; faktik material xərcləri – 393 600 min manat; istifadə olunan materialların miqdarı; norma üzrə – 4500 kq; faktik – 4800 kq; materialların normativ qiyməti – 80 min manatdır.

Materiallara normativ xərclərdən ümumi kənarlaşma təşkil edir: $(393\ 600 - 360\ 000) = 33600$ min manat. O cümlədən, materialların miqdarı üzrə kənarlaşma hesabına, başqa sözlə, istehsalatda material itkisi hesabına $(4800 * 80) = (384000 - 360000) = 24000$ manat (istifadənin miqdar normalarının əksinə olaraq materialların artıq istifadə olunması). Göstərilən itkilər normativdən artıq tullantılar, istehsalat itkiləri, bir materialın digər materialla əvəz olunması, materiallardan qeyri-məhsuldar istifadə olunması hesaba meydana çıxmışdır.

Materiallar dəyişdirilən zaman həm miqdir norması, həm də materialara normativ qiyməti hesabına kompleks kənarlaşmalar meydana çıxıb bilər. Materialların əvəz olunması qaydasını misalla araşdıraraq (cədvəl 3.7.):

Cədvəl 3.7.

Materialların birinin digərilə əvəz olunması hesabına kompleks kənarlaşmanın müəyyənləşdirilməsi metodikası

	Normativ xərclər	Əvəz olunma üzrə xərclər (fakt)	Ümumi kənarlaşma
Miqdar norması, kq	5	6	+1
Normativ qiyməti (min manat)	80	75	-5
Material xərclərinin məbləği (min manat)	400	450	+50

O cümlədən kənarlaşma: materialların miqdarı üzrə artıq xərc – 80 min manat (+1*80); qiymət üzrə qənaət – 30 min manat (-5*6).

Satınalma qiymətləri üzrə kənarlaşma dedikdə, material, xammal və i.a. satın alınmasına xərclərlə, onların normativ qiyməti arasındakı fərq kimi başa düşülməlidir.

Olduqca çox sayda müxtəlif materialların əldə olunduğu şəraitdə və qiymətlər tərəddüd etdikdə satınalma qiymətlərini daha dəqiq təhlil etmək məqsədəuyğundur (məs., mal qrupları üzrə, materialların müxtəlif növləri üzrə, konkret satınalma üzrə və s.). iş bundadır ki, ən aşağı qiymət ən yaxşı sayıla bilməz. Bazar rəqabəti ilə yanaşı, aşağıdakı amilləri də hökmən nəzərə almaq lazımdır: materialların keyfiyyəti, malsatanların təqdim etdiyi texniki şərtlər, malgöndərmə qrafikinə əməl olunması və i.a.

Əmək ödənişinə müstəqim xərclərin normativ hasilat normasının yerinə yetirilməsi zamanı məhsul vahidinə ödəniş üçün zəruri sayılan pul məbləği deməkdir.

Əmək ödənişinə normativ xərclər istehsal fəhlələrinin iş vaxtının miqdarı üzrə hesablanır.

Müstəqim əmək məsrəfləri məmumatın hazırlanılmasına yönəldilən işlə bilavasitə əlaqədardır. Əmək məsrəfləri məhsulların (istehsalat əməliyyatlarının)

fiziki həcmi qəndən müstəqim qaydada asılı olmaqla dəyişilir. Bəzi işlər istehsalın fiziki həcmnin funksiyası kimi heç də dəyişikliyə uğramır, lakin onlar avadanlıqların işi ilə sıx əlaqədardır. Onlar necə bir müstəqim məsrəflər kimi normativ planlaşma zamanı nəzərdən keçirilə bilər. Əgər bu qəbildən olan əmək məsrəfləri inamla identifikasiya oluna bilməzsə, onda həmin xərcləri ümumistehsalat üstəlik xərclərin ayrıca maddəsi kimi planlaşdırırlar.

Malsatanın hər bir hesab-fakturası üzrə qiymətlərin satın alınan materialların növləri üzrə normativ qiymətlərlə müqayisəsi satınalma qiymətləri üzrə kənarlaşmaları izləməyin müvəffəqiyyətli metodudur. Zəruri operativ informasiyaları bilavsiyə malsatanlarla hesablaşmaların uçuğu hesabından əldə etmək mümkündür.

Texnoloji əməliyyatların yerinə yetirilməsinə çəkilən vaxt normativləri müstəqim əmək məsrəflərin üçün marşrut-texnoloji xəritələr əsasında məmullatların hazırlanılmasının qəbul olunan texnologiyasından asılı olaraq müəyyənləşdirilir. Ümumilikdə onlarda texnoloji əməliyyatların ardıcılığı haqda informasiyalar mövcuddur. Vaxt norması müəyyən növ avadanlıqların tətbiqi əsasında standart texnologiyalara istinad edir. Belə bir şəraitdə işçilər istehsalın seçilmiş metodlarından istifadəyə hazır olurlar.

Vaxt normativləri orta işçinin nail olduğu səviyyəyə uyğun gəlməlidir və şəxsi ehtiyaclar üçün yol verilən vaxt əsrəflərini də nəzərə almalıdır.

Elə hallar olur ki, işçi ştatdankənar iş şəraiti (avadanlıqların əvəz olunması, materialların, detalların və i.a. dəyişdirilməsi) ilə üzləşməli olur. Onları normativ vaxtda nəzərdə tutmaq olmaz. Qeyri-müntəzəm, yalnız zəruri hallarda yerinə yetirilən texnoloji əməliyyatlara da rast gəlinir. Onları normativ xərclərdən kənarlaşma kimi araşdırmaq lazımdır. Bunlar istehsalat şərtlərindən və rəhbərliyin müvafiq qərarlarından aılıdır.

İstehsalat fəhlələrinin əmək ödənişinin normativlərinə işçilərin ixtisasından, iş stajından, xüsusi vərdişlərdən, xüsusi hazırlığından və digər parametrlərdən asılı olaraq əmək haqqının tarif stavkası əsasında hesablanılır.

Əgər, əməliyyatı yerinə yetirmək üçün iki və ya daha artıq çox fəhlə tələb olunursa, onda briqadanın standarttərkibini müəyyənləşdirmək zəruridir. Bu zaman normativ stavka orta çəki əhəmiyyəti daşmalıdır.

Əgər, işçilərin əmək ödənişi işəməzd əsasda qurulursa, iş vaxtının və tarif stavkasının amilləri vahid rəqəm göstəricisinə çevrilməlidir. Əmək ödənişinin işəməzd stavkası işçi qüvvəsinin normativ dəyərini təşkil edir. Bu, hasilatan asılı olaraq əmək ödənişinin mükafatlı sisteminin sadə bir formasıdır. Bu formanın çatışmamazlığı ondadır ki, istehsalat prosesinin digər amilləri nəzərə alınmadan əməyin intensivləşdirilməsi həyata keçirilir.

Hazırda kütləvi (iriseriyalı) istehsalatda əməyin təşkilinin konveyer və axın metodlarının geniş tətbiqi ilə əlaqədar olaraq işçilərin əməyi saatlıq və ortasaatlıq stavka ilə ödənilir. Əmək ödənişinə normativ xərclər konveyerin və yaxud aın xəttinin saatlıq məhsuldarlığından asılı olaraq müəyyənləşdirilir.

Bəzi müəssisələrdə əmək ödənişinin normativ stavkasına əmək ödənişi ilə əlaqədar bütün əlavə xərclər də daxil edilir. Misal göstərək (min manat):

Əsas əmək haqqı	95
Vahid sosial vergi	27
Sair ayırmalar	3
<u>Mükafat (əsas stavkanın 30 %-i)</u>	<u>27</u>
Saat ərzində əmək ödənişinin normativ stavkası.....	153

Aydınır ki, vahid sosial vergi və mükafat əsas əmək haqqı məbləğindən müstəqil qaydada xərclərin tərkibinə daxil edilə bilər.

Normativ ərclərdən əmək ödənişinə ayırmalar iş vaxtı və əmək ödənişi normalarından kənarlaşmalardan asılı olaraq müəyyənləşdirilir.

Nə qədər ki, iş vaxtına çəkilən xərclər bilavasitə əməyin səmərəliliyini (məhsudarlığını) əks etdirir, onda iş vaxtı nomrasından kənarlaşma səmərəlilik üzrə kənarlaşma kimi araşdırıla bilər. Onu aşağıdakı düstur vasitəsilə hesablamaq mümkündür:

$$K_{iv} = (FV - NV) * N\Theta,$$

burada

K_{iv} - iş vaxtı normasından kənarlaşmanı,

FV, NV – müvafiq surətdə faktik və normativ vaxt məsrəflərini (saat hesabla);

$N\Theta$ – iş əmək ödənişinin normativ saatlıq stavkasını göstərir.

Əmək ödənişinin normativ stavka üzrə kənarlaşması əmək haqqının faktik və normativ stavkaları üzrə fərqi gösğərir. O, aşağıdakı düsturla müəyyən edilir:

$$K = (FT - NT) * FV,$$

burada

FT, NT – müvafiq surətdə əmək ödənişinin faktik və normativ saatlıq tarif stavkalarını;

FV - iş əməliyyatların yerinə yetirilməsi üçün iş vaxtına çəkilən faktik məsrəfləri göstərir.

İş vaxtı məsrəflərinin normativdən kənarlaşmasını hesablamaq üçün aşağıdakı cədvəldən istifadə etmək (cədvəl 3.8):

Cədvəl 3.8.

Əmək ödənişinin orta saatlıq stavkasının hesablanması metodikası

Göstəricilərin adı	Normativ əhəmiyyəti	Faktik əhəmiyyəti	Kənarlaşma	Kənarlaşmanın hesablanması
1. Əmək ödənişinə xərclər, man	800768	813960	+131920	(813960 - 800768)
2. İşlənən adam-saatlar	87040	85680	-1360	(85680 - 87000)
3. Faktik məlumat buraxılışı, ədədlə	1360	1360	-	
4. Vahidə: Əmək ödənişinə xərclərə, man	588	598	+10	(598 - 588)
Əmək məsrəfləri, saatla	64	63	-1	(63 - 64)
Əmək haqqının saatlıq stavkası	9,2	9,5	+0,3	(9,5 - 9,2)

NƏTİCƏ VƏ TƏKLİFLƏR

1. Cari normativ xərclər qüvvədə olan texnoloji şərtlərdən, qiymət və tariflərdən asılı olaraq hesablanılır və daima müvafiq dəyişikliklər haqda informasiyalar üzrə düzəlişə məruz qalır. Onları əldə etmək üçün baza normativ xərclərində düzəlişlər aparılmalıdır. Bizim fikrimizcə, bu normativ xərclərin idarəetmə uçotunun təşkilinin ən yaxşı formasıdır və mümkün faktik xərclərin (zay məhsullar, boş dayanmalardan itkilər, vaxtından artıq işləməyə görə ödəniş, texnologiyada nəzərdə tutulmayan avadanlıqların dəyişdirilməsi xərcləri və i.a.) daxil edilməsi hesabına modifikasiya onua bilər;
2. İdeal normativ xərclər, elə xərc ünsürlərinin normativləri əsasında hesablanmalıdır ki, onlar daha səverişli qiymətlərlə istehsalın optimal şərtlərinə aid edilir. İdarə edənlər başa düşürlər ki, göstərilən səviyyəyə nail olmaq çox çətindir. Belə bir səviyyə psixoloji cəhətdən məsuliyyət mərkəzlərinin menecerlərinin motivikasiyasında özünü göstərir. İdeal normativ xərclərin ən mühüm formalarından birisi “motivli” normativlər hesab olunur. Bu zaman düşüncəli surətdə əlavə qüvvə sərf etməklə normal istehsalat şərtlərinə nail olmaq mümkündür;
3. Xərclərin maya dəyərinə və dövrün xərclərinə bölünməsi mənfəət mərkəzləri üzrə planlaşdırma və nəticələrə qiymət verilməsi zamanı idarəetmə uçotunun səmərəli metodu sayılır. Məhsulların istehsal maya dəyərinin tərkibi və yaxud malların alış dəyərini təşkil edən xərclər uçotda və planlaşmada idarəetmə və kommersiya xərclərindən ayrılır. Məlumdur ki, dövr ərzində xərclərin bölüşdürülməsi üzrə hər hansı bir hesablama metodları etibarlı nəticələr verə bilmir. Məhsul vahidinin maya dəyəri heç vaxt dəqiq olmayacaq. Belə ki, müxtəlif metodlar müxtəlif nəticələr verir. Onlardan hansının dəqiq olmasına heç kim zəmanət verə bilməz, hansı ki, bunun əksini süğut etməyə əm keçmişdə, həm də müasir əraitdə çox cəhd göstərilmişdir;

4. Dissertasiya işinin III fəslində 3.3. şəkildə xərc üsürlərinin məhsulların maya dəyərinə çevrilməsi sistemi təsvir olunmuşdur: belə ki, giriş sistemində - istehsalat ehtiyatları, üsürlər formasında informasiya şəklində əks olunan maya dəyəri göstərilir. Çıxışda istənilən nəticəni əldə etmək resurslar axınını sistemin girişində idarə etmək zəruridir. Bu idarəetmə nəzəriyyəsinin elementar qaydasıdır. Belə ki, arxası avtomobilin hərəkət istiqamətinin əksinə oturmaqla onu idarə etmək qeyri-mümkündür. Buna görə də, istehsal xərclərinin planlaşdırılmasını və nəzarəti onların baş verdiyi yerlərdə – məsuliyyət mərkəzlərində təşkil etmək məqsədəuyğundur. Gələcəkdə biz, həmin prinsiplərə istinad edəcəyik. Buradan belə nəticəyə gəlmək olar ki, xərclərin idarəetmə uçotunu qarşılıqlı əlaqədə olan üç müstəqil rakursda aparmaq təklif olunur: üsürlər üzrə; baş verdiyi yerlər üzrə; maya dəyəri maddələri üzrə və kalkulyasiya obyektləri üzrə;
5. Smeta normativləri əsasında məsuliyyət müəssisədə skçilmiş və tşkilati cəhətdən rəsmiyyətə salınan məsuliyyət mərkəzləri üzrə seçilir. Kənarlaşmaların təhlili və nəzarət üçün xərclərdən istifadə olunması müəyyən praktik əhəmiyyət kəsb edir. İstisnasız olaraq bütün kommersiya müəssisələrində hər hansı bir şəxsin elə bir vaxtı və imkanı yoxdur ki, maliyyə-təsərrüfat fəaliyyəti haqda bütün operativ informasiyalar əldə etsin və konkret qərarlar çıxara bilsin. Təsərrüfata rəhbərlik və operativ idarəetmə sferasında səlahiyyət və məsuliyyət menecmentin imkanlarını genişləndirmək və səmərəliliyini yüksəltmək üçün müxtəlif səviyyəli idarə heyəti arasında bölüşdürülməlidir. Bu zaman rəhbərlik razılaşıdırılmış şəkildə işləməlidir və son yekunda müəssisənin nəinki lokal, həm də ümumi məqsədlərinə nail olunmalıdır;
6. Beynəlxalq standartlara görə idarəetmə analitik uçotunun hesablar planı xərclərin məsuliyyət mərkəzləri üzrə qruplaşdırılması məqsədəuyğundur. Belə hesablar planı xərclərin planlaşdırılması və məsuliyyət mərkəzləri üzrə bölüşdürülməsi prosesində çox mühüm əhəmiyyət kəsb edir. Nəticədə faktik

xərcləri yol verilən xərclərlə üzləşdirməklə məsul idarəedici öz bölməsinin işini planlaşdırma və ona nəzarəti həyata keçirə bilər;

7. Normativ xərclərin planlaşdırılmasını, onların uçotunu və nəzarəti müstəqim material xərclərinə və müsəqim əmək ödənişi xərclərinə nəzarət edən istehsalat mərkəzləri üzrə təşkil etmək məqsədəuyğundur. Smeta planlaşdırılması, hətta yığcam metoddan istifadə olunduqca elə arzu olunan nəticələrə gətirib çıxarmır və hər şeydən əvvəl bu qəbildən olan xərclərə nəzarət üzrə məqsədli vəzifələrin həllini də təmin etmir;
8. Olduqca çox sayda müxtəlif materialların əldə olunduğu şəraitdə və qiymətlər tərəddüd etdikdə satınalma qiymətlərini daha dəqiq təhlil etmək məqsədəuyğundur (məs., mal qrupları üzrə, materialların müxtəlif növləri üzrə, konkret satınalma üzrə və s.). İş bundadır ki, ən aşağı qiymət ən yaxşı qiymət sayıla bilməz. Bazar rəqabəti ilə yanaşı, aşağıdakı amilləri də hökmən nəzərə almaq lazımdır: materialların keyfiyyəti, malsatanların təqdim etdiyi texniki şərtlər, malgöndərilməsi qrafikinə əməl olunması və i.a.

ƏDƏBİYYAT SİYAHISI

1. “Mühasibat uçotu haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanunu, 24 mart 2004-cü il;
2. “Audit xidməti haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanunu, 16 sentyabr 1994-cü il;
3. «Бухгалтерский учет» (под ред. П.С.Безруких, М., 2004);
4. «Бухгалтерский учет» (под ред. И.Е.Тишкова, М., 2001);
5. Власова В.М. «Уче рторговых операций» М., 1995;
6. Глушков И.У. «Бухгалтерский учет на современном предприятии» М., 1994;
7. Вуд Ф. «Бухгалтерский учет для препринимателей» М., 1992;
8. Гоголов А.К. «Бухгалтерский учет на компьютере» М., 1997;
9. Данилевский Й.А. «Практика аудит» М., 1994;
10. Дантсова Л.В. «Анализ бухгалтерской отчетности» М., 1998;
11. Ивашкин В.Н. «Бухгалтерский учет на торговле» М., 1997;
12. Камышанов П.И. «Знакомтесь: аудит» М., 1994;
13. «Как составлять статистическую отчетность в 1998 г. М., 1998;
14. Корсалин В.В. «Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами ГААП» 2003;
15. Луговой В.А. «Учет производственных затрат» М., 1998;
16. Малкова Т.Н. «Древняя бухгалтерия: какой она была?» М., 1995;
17. Кондраков Н.П. «Бухгалтерский учет» 2008;
18. Пачоли Л. «Трактат о счетах и записях» М., 1998;
19. Рахман В., Шеремет А. «Бухгалтерский учет в рыночной экономике» М., 1996;
20. Соколов «Бухгалтерский учет от истоков до наших дней» М., 1996;
21. Примеры бухгалтерский проводок М., 1996;
22. Соловева О.В. «Зарубежные стандарты учета и отчетности» М., 1998;

23. Шеремет А.Д. , Сайфулин Р.С. «Финансы предприятий» М., 1997;
24. В.А.Ерофеева и др. «Аудит» М., Высшее образование, 2007;
25. В.Ф.Палий «Международные стандарты учета и финансовой отчетности» М., ИНФРА – М, 2007;
26. «Финансовый учет» под ред. проф. В.Г.Гетьмана, М., 2006;
27. Ольга Николаева, Татьяна Шишкова «Управленческий учет» М., 2005;
28. «Бухгалтерский учет» под ред. Я.В.Соколова, М., 2007;
29. Н.П.Кондраков «Бухгалтерский учет», М., ИНФРА – М., 2006;
30. «Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности» под ред. А.И.Алексеева М., Кнорус, 2007;
31. Нидлз В., Андерсон Х., Колдуелл Д. «Принципы бухгалтерского учета» М., 1993;
32. Q.Rzayev “Mühasibat uçotu və audit” Bakı – 2006;
33. Q.Abbasov, S.Səbzəliyev “Mühasibat (maliyyə) uçotu” B., 2003;
34. S.Səbzəliyev “Mühasibat (maliyyə) hesabatı” B., 2003.
35. Q.Abbasov, S.Səbzəliyev və b. “Mühasibat (maliyyə) uçotu” B., 2003;
36. Ə.Sadiqov və b. “Mühasibat ucotu”, B., 2012;
37. S.Səbzəliyev, V.Quliyev, “İdarəetmə ucotu”, B., 2014;
38. Q.Abbasov, “Sıfırdan başlanan mühasibat ucotu”, B., 2013;
39. A.Kərimov, “Mühasibat ucotu, vergilər”, B., 2014. 711 “Kommersiya xərcləri”.

REFERAT

Mövzunun aktuallığı. İstehsal olunan məhsulların maya dəyəri müəssisələrin, onların filiallarının, iri bölmələrinin, seqmentlərinin, habelə onların istiqamətlərinin fəaliyyətlərinin mühüm xarakterik xüsusiyyətidir. Maya dəyəri məhsul istehsalına, iş və xidmətlərə material resurslarından və pul vəsaitlərindən ibarət xərcləri əks etdirir. Məhsulların maya dəyərinin başlıca məqsədi ondan ibarətdir ki, istehsal xərcləri hansı ölçüdə məhsulların, iş və xidmətlərin qiymətinə daxil edilir.

Maya dəyəri özündə dövriyyə vəsaitləri (dövriyyə kapitalı) və əsas kapitalın dəyərindən amortizasiya ayırmaları hesabına formalaşan birdəfəlik xərcləri birləşdirir. O, sərf olunan dövriyyə kapitalını tamamlamaq və əsas kapitalı tədricən bərpa etmək üçün lazım gələn vəsaitləri təmin edir.

Maya dəyərinin səviyyəsinə bazar amilləri – qiymətlər və tariflər təsir göstərir. Bir çox hallarda o, istehsal prosesinin təşkilindən asılıdır. Onun aşağı düşməsi geniş həcmdə istehsaldaxili amillərlə əlaqədardır və istehsalın səmərəliliyini yüksəltmək üçün ehtiyatların axtarılması üzrə idarə heyətinin gücünü əks etdirir.

Kalkulyasiya hesablamalarında tətbiq olunan maya dəyərinin növləri (Direkt-kostinq və standart-kostinq) kalkulyasiya uçotunun təşkilinə və metodikasına təsir göstərir. Xərclərin həcmindən asılı olaraq maya dəyəri aşağıdakılara bölünür: texnoloji maya dəyəri və tam maya dəyəri. Texnoloji maya dəyəri istehsalın ilk sahələrindəki müstəqil istehsalat xərclərindən ibarətdir.

İdarəetmə kalkulyasiya uçotunda ixtisar olunmuş istehsal maya dəyəri haqda informasiyalar ümumiləşdirilir, istehsal maya dəyəri və tam maya dəyəri hesablama yolu ilə formalaşdırılır.

Lahiyyə maya dəyərini ayrıca əks etdirmək lazımdır. Belə maya dəyəri məhsul istehsalı lahiələşdirilən zaman biznes-planlarda, güman olunan məhsul istehsalı və ya proseslərin səmərəliliyinə qiymət vermək üçün smeta-maliyyə hesablamalarda müəyyənləşdirilir. Layihə maya dəyərinin idarəetmə uçotunda tətbiqi imkanları məhduddur.

Bu baxımdan və yuxarıda qeyd olunanlardan aydın olur ki, magistr dissertasiya işinin mövzusu kifayət qədər aktualdır.

Mövzunun öyrənilmə səviyyəsi. İstehsal xərclərinin uçotu respublikada və onun hüdudlarından kənarında dərc olunan ədəbiyyatlarda kifayət qədər geniş şərh edilən və keçmiş sosialist təsərrüfat sistemi baxımından öyrənilmiş problemdir. Bu da təbiidir, çünki, maya dəyəri məhsula qiymət qoyulmasında, maliyyə nəticələrinin müəyyən edilməsində həlledici rola malikdir.

Maya dəyəri elə bir sintetik göstəricidir ki, onda ayrı-ayrı fiziki və hüquqi şəxslərin, habelə dövlətin maraqları kəsişir. Bu da təsadüfi deyildir ki, maya dəyərində daxil edilən xərclərin tərkibi hökumət tərəfindən müəyyənləşdirilmiş qaydada uçot və hesabatda əks etdirir.

Bazar iqtisadiyyatına keçid, müştərə müəssisələrin yaradılması, xarici investisiyaların respublikaya cəlb olunması istehsal xərclərinin uçotu məsələsində kifayət qədər yeni məzmun və yeni mahiyyət gətirir. Tədqiq edilən problemin bəzi məsələləri Azərbaycanda bir sıra iqtisadi alimlərin (məs., A.Səlimov, F.Quliyev, S.Səbzəliyev, V.Quliyev, Q.Abbasov, S.Yaqubov, Ə.Daşdəmirov, H.Hacıyev və s.) əsərlərində araşdırılmışdır. Aici ölkə alimlərindən həmin məsələ ilə V.Bezrukix, İ.Basmanov, N.Kondrakov, İ.Lamikin, A.Şeremet, S.Polyakova və b. məşğul olmuşlar.

Deyilənlərə baxmayaraq, istehsal xərclərinin uçotunda və məhsulların maya dəyərinin kalkulyasiya edilməsində, onların metodlarında əsaslı bir dəyişiklik, yenilik hələ ki çox azdır. Mövcud qaydalar real bazar münasibətlərinin tələblərinə cavab vermir və beynəlxalq standartlara uyğun deyildir. Ona görə də, bu sahədə elmi-tədqiqat işlərinin aparılması vacib və zəruridir.

Tədqiqatın məqsəd və vəzifələri. Magistr dissertasiya işinin başlıca məqsədi istehsal xərclərinin uçotunun aparılmasının mövcud qaydalarını öyrənmək və tənqidi araşdırmalar əsasında onların daha da təkmilləşdirilməsi, beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılması istiqamətlərini şərh etməkdir. Bu məqsədə uyğun olaraq dissertasiya işində aşağıdakı vəzifələr qarşıya qoyulmuşdur:

- müvafiq maddələr üzrə faktik istehsal xərclərinin öz vaxtında və düzgün əks etdirilməsi yollarını göstərmək;
- istehsalat resurslarından istifadəyə operativ nəzarəti həyata keçirmək üçün zəruri sayılan informasiyaları sadalamaq;

məhsulun maya dəyərinin səviyyəsinə təsir edən amilləri aşkara çıxarmaq və konkretləşdirmək.

Tədqiqatın metodu. Dissertasiya işinin nəzəri və metodoloji əsaslarını “Azərbaycan Respublikasının müəssisələri haqqında Qanun” (1994-cü il), “Mühasibat uçotu haqqında Qanun” (2004-cü il), Milli Mühasibat Uçotu Standartları və digər normativ-hüquqi sənədlərin müddəaları təşkil edir.

Magistr dissertasiyası yazılan zaman iqtisadi nəzəriyyə, mühasibat uçotu, audit, statistika, iqtisadi təhlil üzrə mövcud ədəbiyyatdan, monoqrafiyalardan, bir sıra tanınmış xarici ölkə alimlərinin, Azərbaycanın bir sıra iqtisadçı-mühasiblərinin əsərlərindən istifadə edilmişdir.

Tədqiqat işinin elmi yeniliyi. Tədqiqat işinin gedişində istehsal xərclərinin uçotu metodologiyasında bazar iqtisadiyyatının tələblərinə uyğun olmayan bir sıra cəhətlər aşkar edilmiş və onların aradan qaldırılmasına dair elmi-metodoloji xarakterli bir sıra təkliflər irəli sürülmüşdür. Belə ki, işdə bazar iqtisadiyyatı şəraitində mühasibat uçotunun beynəlxalq standartlarının tələblərinə uyğun gələn xərc ünsürləri üzrə yeni nomenklatura tövsiyyə olunmuş, məhsulun maya dəyərinə daxil edilən xərclərin ayrıca hesabda, uçota alınması və xərclərin uçotunun həmin hesabda aparılması qaydaları üzrə təkliflər verilmişdir.

Tədqiqat işinin praktik əhəmiyyəti. Magistr dissertasiyasında irəli sürülən təkliflərin və tövsiyələrin praktik əhəmiyyəti onunla izah olunur ki, həmin təklif və tövsiyələrin demək olar ki, hamısını respublikanın müxtəlif müəssisələrində tətbiq etmək mümkündür.

İşin quruluşu və həcmi. Dissertasiya işi giriş, üç fəsil, nəticə və təkliflər və ədəbiyyat siyahısından ibarətdir. İşin əsas mətni 81 kompüter səhifəsi həcmindədir. İşdə mətndaxili 9 cədvəl, 9 şəkil verilmiş və 39 sayda ədəbiyyat siyahısı göstərilmişdir.

РЕЗЮМЕ
«ВОЗМОЖНОСТИ ВНЕДРЕНИЯ СИСТЕМЫ «ДИРЕКТ-КОСТИНГ» И «СТАНДАРТ-КОСТИНГ» В УЧЕТЕ ЗАТРАТ»

Магистерская диссертация посвящена комплексному исследованию учета затрат на производство, определены основные направления совершенствования учета в соответствии с международным стандартом учета и отчетности в условиях рыночных отношений.

Обоснованы содержание, принципы и особенности совершенствования бухгалтерского учета и возможности внедрения системы «директ-костинг» и «стандарт-костинг» в учете затрат на производство.

В конце работы дан ряд научно-обоснованных и практически внедряемых предложений, необходимых для совершенствования учета и экономического анализа затрат на производство.

Summary

"Ability introduction " direct costing " and " standard-costing " systems in accounting costs"

Master's thesis is devoted to complex research of accounting of production, the basic directions of perfection of the account in accordance with international accounting and reporting standards in market conditions.

Justified by the content, principles and features of improving accounting and the possibility of introducing the system "direct costing" and "standard-costing" in the account of production costs.

At the end of the given range of evidence-based and practically implemented the proposals needed to improve accounting and economic analysis of production costs.