

AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI TƏHSİL NAZİRLİYİ
AZƏRBAYCAN DÖVLƏT İQTİSAD UNİVERSİTETİ
"BEYNƏLXALQ MAGİSTRATURA VƏ DOKTORANTURA
MƏRKƏZİ"

Əlyazması hüququnda

Davidova Sənəm Vasif qızı

**“Kommersiya və inzibati xərclərin uçotu və onların bölüşdürülməsinin
müasir metodikası”
mövzusunda**

MAGİSTR DİSSERTASİYASI

İxtisasın şifri və adı: 060402 "Mühasibat uçotu və audit"
İxtisaslaşma: "İstehsal sferasında mühasibat uçotu və audit"

Elmi rəhbər: i.e.d. prof. Səbzəliyev S.M.

Magistr proqramının rəhbəri: i.f.d., b/m. Musayeva N.M.

Kafedra müdiri: i.e.d. prof.Səbzəliyev S.M.

BAKİ - 2018

MÜNDƏRICAT

Giriş.....	3
I Fəsil : İstehsal xərclərinin kalkulyasiya metodları	
1.1. Xərclərin obyektlər üzrə uçotu metodları.....	7
1.2. Faktiki və normativ maya dəyəri üzrə xərclərin uçotu metodları.....	13
1.3. Tam və tam olmayan maya dəyərinin kalkulyasiyası metodları	16
1.4. Məqsədli maya dəyərinə nail olmanın metodlarının (target-kostinq, kayzen-kostinq və s.) respublikanın uçot praktikasında tətbiqi imkanları.....	21
II Fəsil: Kommersiya xərclərinin uçotu və hesabatda əks etdirilməsi metodikası	
2.1. Kommersiya xərcləri kimi tanınan xammal və material xərclərinin uçotu.....	25
2.2. Kommersiya xərcləri kimi tanınan işçi heyətinə çəkilən xərclərin uçotu	34
2.3. İşçi heyəti üzrə xərclərə görə hesablanılan sosial sığorta ayırmalarının uçotu.....	38
2.4. Kommersiya xərcləri kimi tanınan aktivlər üzrə amortizasiya ayırmalarının uçotu.....	46
2.5. Kommersiya xərclərinin bölüşdürülməsinin təkmilləşdirilməsi.....	52
III FƏSİL. İnzibati xərclərin uçotda və hesabatda əks etdirilməsi metodikası	
3.1.İnzibati məqsədlər üçün istifadə olunan xammal və materialların uçotu	58
3.2. İnzibati işçi heyəti üzrə xərclərin uçotu.....	61
3.3. İnzibati işçi heyəti üzrə xərclərə görə hesablanılan sosial sığorta ayırmalarının uçotu.....	63
3.4.İnzibati məqsədlər üçün istifadə olunan aktivlərin hesablanılan amortizasiyanın uçotu	66
3.5. İnzibati xərclərin bölüşdürülməsinin təkmilləşdirilməsi.....	68
Nəticə və təkliflər.....	70
Ədəbiyyat siyahısı.....	73

GİRİŞ

Mövzunun aktuallığı. Xərclərin uçotu mühasibat uçotunun mühüm sahələrindən biridir. Bazar iqtisadiyyatı şəraitində hər bir müəssisənin təsərrüfat fəaliyyətinin məqsədi müəyyən məhsul istehsal etmək, işlər və xidmətlər yerinə yetirmək və bunların müqabilində mənfəət əldə etməkdən ibarətdir. Bunlar isə müəyyən xərclərlə əlaqədardır. Həmin xərclərin tərkibi və dinamikası istehsal olunan məhsulların, yerinə yetirilən işlərin və göstərilən xidmətlərin maya dəyərinin kəmiyyətini, onun səviyyəsini formalaşdırır. Maya dəyərinin kəmiyyəti və səviyyəsi isə öz növbəsində müəssisənin mənfəətinin həcminə birbaşa təsir göstərir. Hazırkı şəraitdə isə mənfəət hər bir müəssisənin maliyyə vəziyyətini xarakterizə edən əsas göstəricidir. Məhz bu səbəbdən xərclərin uçotu və onların düzgün bölüşdürülməsi aktual məsələlərdən biridir.

Qeyd etdiyimiz kimi, istehsal məsrəfləri mənfəətin səviyyəsinə həlledici təsir göstərdiyindən, məsrəflərin azaldılması hazırkı şəraitdə müəssisələr qarşısında duran ən vacib məsələlərdən biridir. İstehsal məsrəflərinin aşağı salınmasının zəruriliyi və əhəmiyyəti təkcə bununla bitmir və bu məsələ daha qlobal əhəmiyyətə malikdir. Belə ki, məsrəflərin aşağı salınması material, əmək və maliyyə ehtiyatlarına qənaət etmək deməkdir. İstehsal prosesində əmək, material və maliyyə resurslarından nə qədər qənaətlə istifadə edilərsə istehsalın səmərəlilik səviyyəsi də bir o qədər yüksək olacaqdır. İndiki böhran şəraitində isə bunun çox böyük əhəmiyyəti vardır. Məsrəflərin azalması qiymətlərin və inflyasiya prosesinin sürətlə yüksəldilməsinin qarşısını almağın mühüm şərtlərindən biridir. İstehsal məsrəflərinin aşağı olması, daxili və beynəlxalq bazarda məhsulların satışı üzrə yaranan real rəqabət prosesində qalib çıxmağa öz müsbət nəticəsinə göstərə bilər.

Problemin öyrənilmə səviyyəsi. Bildiyimiz kimi istehsal məsrəflərinin uçotu müəssisənin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin mərkəzi həlqəsini təşkil edir. Bazar iqtisadiyyatına keçidlə əlaqədar olaraq, mühasibat uçotunun digər sahələrində olduğu kimi, istehsal məsrəflərinin uçotunun yenidən qurulması və

bölüşdürülməsi üzrə də müəyyən işlər həyata keçirilmişdir. Belə ki, məhsulların, iş və xidmətlərin maya dəyərinə daxil olan məsrəflərin tərkibi, xərc maddələrinin tərkibi, bir sıra məsrəflərin sintetik uçotun aparılması qaydası dəyişdirilmişdir. Lakin araşdırmalar göstərir ki, indiki şəraitdə uçotun digər sahələrlə müqayisədə, istehsal məsrəflərinin uçotu və bəzi məsrəflərin bölüşdürülməsi qaydaları daha az dəyişilmiş və müasir dövrün tələblərinə tam cavab verə bilmir. İstehsal məsrəflərinin uçotu və bəzi məsrəflərin bölüşdürülməsi sahəsində olan nöqsan və çatışmamazlıqlar nəticəsində material ehtiyatlarının itkiləri baş verir və qeyri-məhsuldar məsrəflərin səviyyəsi hələ də yüksək olaraq qalır. Bu nöqsan və çatışmamazlıqlar isə istehsal olunan məhsulların, yerinə yetirilən iş və xidmətlərin maya dəyərinin artmasına, mənfəət məbləğinin azalmasına və bütövlükdə isə müəssisələrin maliyyə vəziyyətinin pisləşməsinə gətirib çıxarır.

Göstərilmiş bu problemlər istərsə müxtəlif xarici ölkələrin, istərsə də Azərbaycanın bir çox alimləri və mütəxəssisləri tərəfindən yaxından öyrənilmiş, tədqiqat işləri aparılmış və ona dair tövsiyələr verilmişdir. Tədqiq edilən problemin bəzi məsələləri Azərbaycanda bir sıra iqtisadi alimlərin- S.M.Səbzəliyev, Q.Ə.Abbasov, V.M.Quliyev və b. əsərlərində araşdırılmışdır. Xarici ölkə alimlərindən həmin problemlərlə ilə Воронова Е.Ю, Мизиковский Е.А, Маслова Т.С. , Christoper J.Skousen, Larry M.Walther və b. məşğul olmuşlar.

Tədqiqatın məqsədi və vəzifələri. Son illərdə müəssisələrdə istehsal məsrəflərinin uçotu və məhsulların maya dəyərinin kalkulyasiyası ilə bağlı olan və tez-tez qarşıya çıxan problemlərin həll olunması istiqamətində müəyyən işlər yerinə yetirilmişdir. Lakin araşdırmalar müəyyən edir ki, görülən işlər təsisçilərin, investorların, kreditörələrin və digər maliyyə hesabatı istifadəçilərinə, bazar münasibətlərinin tələblərini təmin edə bilmir.

Araşdırdığımız magistr işində bazar iqtisadiyyatının başlıca prinsipləri əsas götürülmək şərti ilə müəssisələrdə istehsal xərclərinin mövcud təsnifatı verilmiş, xərclərin bölüşdürülməsi prinsipləri, xüsusən də məhsul istehsalının həqiqi maya dəyərinin müəyyənləşdirilməsinə dair təkliflər hazırlanmışdır.

Magistr işinin qarşısında duran əsas vəzifə aşağıdakılardır:

- istehsala məsrəflərin və məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyasının mövcud metodikasını nəzərdən keçirmək;
- məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyası ilə bağlı olan bütün işlərdə ənənəvi metodlardan fərqli olaraq bazar iqtisadiyyatının tələblərinə uyğun olan yeni metod və modellərin respublikamızda tətbiqi imkanlarını müəyyən etmək;
- dolayı xərclərin uçot və kalkulyasiya obyektləri arasında düzgün bölüşdürülməsini təmin etmək və s.

Tədqiqatın predmeti. Tədqiqatın predmetini istehsala məsrəflərin uçotunun və məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyasının metodoloji və praktiki məsələləri təşkil edir.

Tədqiqatın obyekti. Tədqiqat obyekti müxtəlif sahələr üzrə kommersiya təşkilatları, müəssisələri təşkil edir.

Tədqiqat işinin informasiya bazası. Dissertasiyanın informasiya bazasını bizim və xarici ölkə iqtisadçılarının kitabları, müxtəlif iqtisadi məqalə və əsərlər, Mühasibat Uçotu haqqında Azərbaycan Respublikasının qanunu, Milli Mühasibat Uçotu Standartları, Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin Maliyyə Nazirliyi və digər nazirliklər tərəfindən hazırlanan Mühasibat uçotunun təşkilinə dair metodik göstərişlər və s. təşkil edir.

Tədqiqatın elmi yeniliyi. Rəqabətə əsaslanan iqtisadiyyat təsərrüfatın səmərəli idarə olunmasını, informasiya texnologiyaları və bütün yeni mütərəqqi nailiyyətlərin ardıcıl və aktiv surətdə tətbiqini tələb edən bir şəraitdə məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyasının rolu yüksək dərəcədə artmışdır. Sözü gedən dissertasiya işində qarşıya qoyulan suallar cavablandırılmışdır. Bu zaman məhsul, iş və xidmətlərin kalkulyasiyasının metodların müxtəlif əlamətlərinin ayrıca təhlili aparılmış və onların müsbət və çatışmayan tərəfləri qeyd edilmiş və təkmilləşdirilməsi istiqamətində tövsiyələr verilmişdir.

Müəssisədə maya dəyərinin kalkulyasiyasının təkmilləşdirilməsi istiqamətində müasir dövrün tələblərinə uyğun olaraq bir sıra işlər həyata keçirilir. Zamanla ənənəvi metodların öz funksiyasını yerinə yetirə bilməməsi, aktuallığını itirməsi yeni növ metodların yaranmasına və inkişafına öz təsirini göstərmişdir.

Magistr işinin elmi yeniliyi ondadır ki, məhsul, iş və xidmətlərin kalkulyasiyasının ənənəvi metodları ilə yanaşı müasir tələblərə cavab verən metodları da dərinlən araşdırılmış və respublikamızda tətbiqi imkanları qiymətləndirilmişdir.

Tədqiqatın praktiki əhəmiyyəti. Dissertasiyanın praktiki əhəmiyyəti onunla izah olunur ki, dissertasiya işində verilən təklif və tövsiyələrin həyata keçirilməsi müəssisələrdə məhsulun maya dəyərinin düzgün müəyyənəşdirilməsinə və bunun nəticəsində də müəssisələrin inkişafına müəyyən qədər kömək edə bilər. Eyni zamanda qeyd olunan təklif və tövsiyələrin respublikanın müxtəlif müəssisələrində tətbiq etməyin mümkünlüyü tədqiqatın praktiki əhəmiyyətliyini artırmış olur.

İşin strukturu. Dissertasiya işi giriş, üç fəsil, nəticə və ədəbiyyat siyahısından ibarətdir. İşin əsas mətni 76 kompüter səhifəsi həcmindədir.

I FƏSİL: İSTEHSAL XƏRCLƏRİNİN KALKULYASIYA METODLARI

1.1. Xərclərin obyektlər üzrə uçotu metodları

Mühasibat uçotunun ən mühüm sahələrindən biri də məhsul, iş və xidmətlərin maya dəyərinin kalkulyasiyalaşdırılması hesab olunur. Bu zaman kalkulyasiyalaşdırmaya aşağıdakı şəkildə tərif vermək olar:

Kalkulyasiyalaşdırılma dedikdə, özündə müəyyən hesablamalar sistemini ehtiva edib, istehsal məhsullarının, iş və xidmətlərin maya dəyərinin hesablanmasını təmin edən üsul və qaydaların məcmusu başa düşülür.

Kalkulyasiya dedikdə məhsul, iş və xidmət vahidinin maya dəyərinin xərc maddələri üzrə hesablanması başa düşülür. Kalkulyasiyanın köməyi ilə istehsal olunmuş məhsulun, yerinə yetirilmiş iş və xidmətlərin maya dəyəri təyin edilir və rəqabət şəraitində mühüm əhəmiyyət kəsb edən satış qiymətinin müəyyənləşdirilir. Kalkulyasiya maya dəyərinin tərkibini, formalaşmasını, onun müxtəlif əlamətlər üzrə təsnifatını, uçot obyektlərinin, məsuliyyət mərkəzlərinin təyin edilməsi kimi məsələləri də özündə ehtiva edir.

Məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyası istehsalat uçotunun son mərhələsi olub, bu mərhələdə məhsulun (iş, xidmət) faktiki maya dəyəri məlumatlarına əsasən müəssisə tərəfindən qəbul edilmiş tapşırıqların yerinə yetirilməsi qiymətləndirilir, istehsal edilən məhsulun, yerinə yetirilən iş və xidmətlərin faktiki maya dəyərinin hesablanmasına istiqamətlənən istehsal xərcləri sənədləşdirilir və onlar müvafiq olaraq uçot registrlərində əks etdirilir, bu tapşırıqlardan kənarlaşmaların səbəbləri təhlil edilir, müəssisənin gələcək nailiyyətlərinin imkanları aşkara çıxarılır.

Bu da istehsal prosesinin xarakteri, növü, tipi, texnoloji, təşkilatı, və digər xüsusiyyətlərindən, həmçinin buraxılan məhsulların müxtəlifliyindən aslı olaraq müxtəlif metodlar vasitəsi ilə həyata keçirilir. Kalkulyasiya bütün məsrəflərə birbaşa (müstəqim), dolayı (qeyri-müstəqim) və ya məsrəflərin bir hissəsinə görə - birbaşa, dəyişən xərclərə görə hesablanı bilər. Tam kalkulyasiya zamanı dolayı

xərclərin də məhsul vahidinin maya dəyərinə daxil edilmir. Dolayı xərclər əvvəlcə məsrəflərin formalaşdığı yerlər və məsuliyyət mərkəzləri üzrə qruplaşdırılır, sonra isə müəyyən edilmiş bazaya mütənasib olaraq məhsul, iş və xidmətlər üzrə bölüşdürülür. Hal-hazırda bütün ölkələr üçün istehsal məsrəflərin uçotu və məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasının qəbul edilmiş vahid bir metodikası yoxdur. Bununla yanaşı dünyanın müxtəlif ölkələrinin müəssisə və təşkilatlarında ayrı-ayrı məhsul növlərinin maya dəyərinin kalkulyasiyasının tətbiq edilən metodları aşağıdakı əlamətlər üzrə qruplaşdırılır:

1. Məsrəflərin uçot obyektləri üzrə:
 - a) proseslər metodu;
 - b) mərhələ metodu;
 - c) sifariş metodu.
2. Uçota alınan məsrəflərin tamlığı üzrə:
 - a) tam maya dəyərinin kalkulyasiyası;
 - b) qeyri-tam maya dəyərinin kalkulyasiyası (məhdudlaşdırılmış).
3. İnformasiyaların toplanması və məsrəflər üzərində nəzarət üzrə:
 - a) normativ metod;
 - b) faktiki metod.

Məsrəflərin uçot obyektləri üzrə kalkulyasiya metodu olan **proseslər metodu** bir və ya bir neçə növ məhsul istehsal edən müəssisələrdə tətbiq olunur. Bu müəssisələrə tikinti materialları, kimyəvi materialları istehsal edən, su təchizatı, enerji istehsalı, kömür hasilatı edən müəssisələri göstərmək olar. Bu elə müəssisələrdi ki, burada istehsal-texnoloji prosesin qısa dövrünə malik olub çox vaxt bitməmiş istehsalı ümumiyyətlə olmur və yaxud az miqdarda olur və eyni növ məhsulu seriyalarla istehsal edir və ya onların istehsalı fasiləsiz tsikillə davam edir.

Bir çox ədəbiyyatlarda bu metodu sadə, birbaşa, birmərhələli və s. adlandırırlar. Bu proseslər üzrə metodun mahiyyətindən, xüsusiyyətindən irəli gəlir. Belə ki, proseslər metodu tətbiq edilən zaman birbaşa (müstəqim) və dolayı

(qeyri-müstəqim) xərclər kalkulyasiya maddələri üzrə bütün məhsul buraxılışına aid edilir. Bu zaman məhsul, iş və xidmət vahidinin maya dəyərini hesablamaq üçün müəyyən dövr (ay, il) ərzində çəkilmiş bütün xərclər cəmləmək və həmin dövrdə istehsal olunmuş məhsulun miqdarına bölmək lazımdır. Proseslər metodunun sadə və birmərhələli metod kimi adlandırılması onun bu xüsusiyyətindən irəli gəlir. Lakin bir çox müəssisələrdə məsrəflər və onların əmələgəlmə yerləri üzərində nəzarəti gücləndirmək məqsədilə istehsal ayrı-ayrı proseslərə, fazalara bölünür. Məhz məhsul istehsalının bir neçə fazalara, proseslərə bölünərək xərclərin uçotu və kalkulyasiyasının aparılması bu metodu məhsulun maya dəyərini kalkulyasiyasının proseslər üzrə metodu adlandıрмаğı məqsədəuyğun hesab edir.

Praktikada prosesli metodun üç variantını tətbiq edirlər: *ardıcıl, paralel və ayrıca variantlar*.

Ardıcıl metod tətbiq olunan zaman hazır məhsulun bir bölmədən işlənməsindən sonra digər bölməyə işlənmək üçün verildiyi eyni zamanda məsrəflərin ardıcıl cəmlənməsi həyata keçirilir.

Paralel metod yarımfabrikat və xammalın işlənməsi eyni zamanda bir neçə sexlərdə aparılan müəssisələrdə tətbiq olunur.

Ayrıca metod eyni növ məhsulların istehsalı texnologiyası müxtəlif işlənmə proseslərinə malik olan müəssisələrdə istifadə olunur.[9, s.220]

Məsrəflərin məhsul buraxılışı ilə bitməmiş istehsal arasında bölüşdürülməsinin ardıcıl metodu istehsalın uzunmüddətli tsklinə malik müəssisələrdə tətbiq edilir. Belə müəssisələrə meşə materialları və torf sənayesinin göstərmək olar. Bu müəssisələrdə istehsal uzunmüddətli tsiklə malik olduğundan məsrəflərin uçotu proseslər üzrə aparılır və bitməmiş istehsal əmələ gəlir. Ancaq hər prosesin sonunda məhsulun maya dəyəri kalkulyasiya edilmir. Bu zaman hər prosesdə bitməmiş istehsalın qalığı prosesdən asılı olaraq plan maya dəyəri ilə qiymətləndirilir və sonra məhsul buraxılışının faktiki maya dəyəri hesablanır: ay ərzində sərf edilmiş faktiki məsrəflərin üzərinə bitməmiş istehsalın ayın əvvəlinə olan qalığı gəlinir və ayın sonuna qalığı çıxılır. Ağac emalı ilə məşğul olan "X"

müəssisədə məsrəflərin məhsul buraxılışı ilə bitməmiş istehsal arasında bölüşdürülməsinin birinci variantına baxaq:

Sxem 1

Proses A		Proses B	
Material	1 250	A prosesindən	3 423
Əmək məsrəfi	1 045	Əmək məsrəfi	1 950
Üstəlik xərclər	1 128	Material	1 045
	3 423	Üstəlik xərclər	785
			7 203
Proses C		Hazır məhsul	
B prosesindən	7 203	C prosesindən	
Material	2010	verilmişdir	13 733
Əmək məsrəfi	3490		
Üstəlik xərclər	1030		
	13 733		

Xərclərin uçotu və onların maya dəyərinin kalkulyasiyasının **mərhələ metodu** eynicinsli xammal və materiallar üzrə kütləvi, təkrarlanan məhsul istehsal edən müəssisələrdə istifadə olunur. Neftqayırma, kimya, metalurgiya, toxuculuq, gön-dəri, parça, kağız və s. kimi eynicinsli xammal və materiallar istehsal edən sahələri buna misal göstərmək olar. Bu müəssisələrdə kalkulyasiyanın obyektı həm hazır məhsul, həm də ilkin və aralıq yarımfabrikatlar hesab edilir.

Bu metodunun əsas fərqləndirici xüsusiyyəti ardıcıl mərhələlərin olmasıdır. Mərhələ dedikdə hazır məhsul və ya yarımfabrikat alınması üzrə həyata keçirilən texnoloji əməliyyatların cəmi başa düşülür. Mərhələ metod tətbiq edilən müəssisələrdə ilkin xammalın, yarımfabrikatların ardıcıl olaraq bir mərhələdən başqa mərhələyə verilməsi yolu ilə məhsul istehsal olunur.

Burada hər bir mərhələ xərclərin uçot obyektı hesab olunur. Bununla əlaqədar olaraq məhsulun maya dəyəri hər bir mərhələnin sonunda hesablanır.

Xərclərin uçotunun və məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasının mərhələ metodunda 2 variantı var:

- a) mərhələ metodunun *yarımfabrikatsız variantı*;
- b) mərhələ metodunun *yarımfabrikat variantı*.

Xərclərin uçotunun və məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasının *yarımfabrikatsız* variantında bütövlükdə hazır məhsul kalkulyasiya obyektidir. Burada operativ uçotun köməyi ilə yarımfabrikatların hərəkəti aparılır, mühasibat yazılışları tərtib olunmur və hesablarda əks olunmur. Yəni hər bir mərhələdən sonra yarımfabrikatların maya dəyəri hesablanmır.

Xərclərin uçotunun və məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasının *yarımfabrikat* variantında hazır məhsulun maya dəyəri əvvəlki mərhələdə olan yarımfabrikatların maya dəyəri ilə sonuncu mərhələdəki məsrəfləri cəmlənməsi ilə müəyyən olunur.

Məsrəflərin uçotunun və məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasının **sifariş metodu** əsasən ayrı-ayrı istehlakçının xüsusi sifarişlə, məhdud miqdarda, unikal, təkrarlanmayan və ya az-az hallarda təkrarlanan, texniki cəhətdən mürəkkəb başa gələn, uzunmüddətli istehsal tsiklinə malik məhsul istehsal edən müəssisələrdə tətbiq olunur. Məsələn: tikinti, aviasiya sənayesi, maşınqayırma, təyyarəqayırma, gəmiqayırma və s. müəssisələr. Burada sifarişçilər üzrə məhsul istehsalı uçot və kalkulyasiyasının əsas obyektidir.

Sifariş üzrə bütün işlərin yerinə yetirilməsinə qədər məsrəflər bitməmiş istehsalı əks etdirir. Sona çatmış, yəni qurtarmış sifarişin maya dəyərini məsrələrin cəmləndirilməsi ilə müəyyən olunur.

Sifariş metodu tətbiqi smetaya əsaslanaraq aparıldığından müəssisələr hər bir sifariş və ya eynicinsli sifariş qrupu üzrə sərbəst formada smeta formalaşdırır və kalkulyasiya xəritəsi hazırlayır. Sifariş metodu zamanı hər bir sifarişə görə 202 “İstehsalat məsrəfləri” hesabında ayrı-ayrı uçot əməliyyatları aparılır, yəni 202-ci hesabın tərkibində hər bir sifariş üzrə subhesablar açmaq məqsədə uyğundur. İstehsal məsrəfləri sifarişin açıldığı gündən, onun başa çatdığı günə qədər bitməmiş istehsalı məbləğində müəyyən edilir. Baş kitabda yalnız bir “Bitməmiş istehsal”

hesabı aparılır. Sona çatmış sifarişin maya dəyərini hesablamaq üçün, il ərzində ayrı-ayrı məhsul növlərinə çəkilən ümumi istehsalat məsrəfləri müvafiq olaraq ayrı-ayrı sifarişlərdə toplanır və bu cəmlənmiş məsrəf məbləğini (bitməmiş istehsal qalıqına düşən məbləğ istisna olmaqla) buraxılmış məhsul vahidlərinin midarlarına bölünməklə hesablanır.

Birbaşa xərclərin uçotu bilavasitə 202 "İstehsalat məsrəfləri" hesabında aparılır. Sifarişin yerinə yetirilməsi ilə əlaqəli olan Kt 201 "Material ehtiyatları", Kt 531 "Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditör borcları", Kt 533 "Əməyin ödənişi üzrə işçi heyətinə olan borclar", Kt 521 "Vergi öhdəlikləri", Kt 522 "Sosial sığorta və təminatlar üzrə öhdəliklər" xərclər digər xərc hesabları ilə müxabirləşdirilərək 202 "istehsalat məsrəfləri" hesabının debetində əks edilir.

Dolayı xərclər isə aşağıdakı göstərilmiş müxabirləşmə ilə maya dəyərinin üzərinə köçürülür.

Dt 202 "İstehsalat məsrəfləri"

Kredit 721 "İnzibati xərclər"

Deyək ki, bir il ərzində tikinti işi ilə məşğul olan "A" müəssisəsinin 1N-li sexinə 3 (A, B, C) sifarişləri daxil olmuşdur.

1 N-li sexin ay ərzində sifarişlər üzrə hesabat kalkulyasiyası

cədvəl 1.1.

Sıra №-si	Məsrəflər	Sifarişlər			
		A	B	C	Cəmi
1	Material məsrəfləri	65 965.0	85 655.0	63 428.0	215 048.0
2	Nəqliyyat-tədarük xərcləri	2 245.0	3 258.0	2 568.0	8 071.0
3	Yanacaq	3 458.0	3 974.0	836.0	10 268.0
4	Tullantılar(çıxılır)	1 450.0	1623.0	1255.0	4 328.0

5	Əsas əmək haqqı	15 356.0	16 251.0	13 470.0	45 077.0
6	Əlavə əmək haqqı	5 230.0	5 650.0	5 700.0	16 580.0
7	Sosial ehtiyaclara ayırmalar	5 150.0	5 177.0	5 355.0	15 682.0
8	Xüsusi alətlərin amortizasiyası	6 570.0	6 730.0	5 854.0	19 154.0
9	İnzibati xərclər	4 543.0	4 956.0	4 285.0	13 784.0
10	Kommersiya xərcləri	3 250.0	3 421.0	3 185.0	9 856.0
	Sifarişin tam maya dəyəri	113 217.0	136 695	107 936.0	357 848.0

Məsrəflərin uçotunun və məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasının sifariş metodunun bəzi çatışmayan cəhətləri mövcudur ki, onlardan ən əsası yerinə yetirilmiş sifarişin uzunmüddətli olduğundan xərclərin səviyyəsinə cari nəzarət etməyə imkan verməməsidir.

1.2. Faktiki və normativ maya dəyəri üzrə xərclərin uçotu metodları

İqtisadiyyatın bütövlükdə dövlət nəzarətində olduğu Sovet dövründə məhsul, iş və xidmətlərin istehsalı ilə müəyyən bir sahə üzrə ixtisaslaşmış təsərrüfat subyektləri məşğul olurdular. Həmin dövrdə müasir bazar iqtisadiyyatından fərqli olaraq qiymət, məsrəflər və digər göstəricilər dövlət tərəfindən müəyyənləşdirilmiş normativlərə müəyyən edilir və çox az çeşiddə, növdə, məhsul istehsal edilirdi. Həmçinin istehsal olunmuş məhsulun quruluşu, dizaynı, çeşidi müasir dövrdəkindən fərqli olaraq gec-gec dəyişirdi. Yəni, məhsulun qiymət, məsrəflər və digər göstəriciləri uzun müddət sabit, dəyişməyən standartlara uyğunlaşdırılırdı. Bunula əlaqədar olaraq əvvəlcədən istehsal olunacaq hər bir məhsulun normativ plan maya dəyəri müəyyən etmək asan olurdu. Belə ki, məhsulun normativ plan maya dəyəri hesablanır, ilin sonunda kənarlaşmalar

müəyyən edilir və sonra faktiki maya dəyərinə çatdırılırdı. Lakin qiymətlərin tez-tez dəyişdiyi, müəssisələrin sifarişçilərin tələblərinə uyğun olaraq müxtəlif adda, çeşiddə çoxlu miqdarda məhsul istehsal etdiyi müasir bazar iqtisadiyyatı dövründə məhsulun maya dəyərini qabaqcadan hesablamaq müəyyən qədər çətindir. Bu səbədən hazırkı şəraitdə məhsulun maya dəyərinin faktik çəkilməmiş xərclərə görə hesablanması məqsədəuyğun hesab edilir.

Faktiki maya dəyərinin kalkulyasiyası istehsalın idarəedilməsi üçün qərarların qəbul edilməsində və istehsalın təşkilinin faktiki səmərəliliyinin qiymətləndirməsində böyük əhəmiyyətə malikdir. Bunun əsas səbəbi bu metodun müəssisədə məhsul növlərinin istehsal edilməsinə və satışına sərf olunan həqiqi xərcləri özündə əks etdirməsidir. Faktiki maya dəyərinin kalkulyasiyası həmçinin, məhsulun maya dəyəri planının yerinə yetirilməsi səviyyəsinin və aşağı salınması ehtiyatlarının aşkara çıxarılması üzərində mühüm nəzarət vasitəsidir.

Hesabat dövrünün faktiki xərcləri hesablamaq üçün, faktiki istifadə olunan resursların miqdarını onların faktiki qiymətinə vurmaq lazımdır.

Faktiki maya dəyəri üzrə uçotun hesablamalarının sadə olmaqla yanaşı mühüm çatışmazlıqları da vardır:

- tam maya dəyərinin uçotu itkinin aradan qaldırılması üçün heç bir vasitə deyil;
- məhsulun maya dəyəri haqqında məlumatlar hesabat dövründən sonra təqdim olunduğundan idarəetmə heyətini mühasibat informasiyaları ilə operativ təmin edə bilmir.

Məsrəflərin uçotu və məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyasının **normativ metodu** ən mühüm metod hesab edilir. Belə ki, müəssisələr bazarların əmtəələrlə doldurulduğu, istehsal edilən əmtəənin rəqabət qabiliyyətinin gücləndiyi bazar iqtisadiyyatı şəraitində məhsulun maya dəyərinin aşağı salınmasına çalışırlar. Bu isə müəssisələrin normativ metoda olan marağın artması ilə nəticələndi.

Normativ metodun hazırlanan zaman "Standart-Kosting" sisteminin bir çox prinsiplial qaydalardan istifadə edilmişdir.

Normativ metod əsasən sənaye müəssisələrində tətbiq olunur.

Normativ maya dəyərinin kalkulyasiyasının əsas məqsədi müəssisədə xammal, əmək və maliyyə ehtiyatlarının səmərəsiz istifadə edilməsinə imkan verməmək, istehsalatda mövcud olan, lakin hələ aşkarlanmamış daxili imkanların aşkara çıxarılmasına nail olmaq, bir sözlə müxtəlif növ məhsulların istehsalının qənaətliliyinə nəzarət olunmasına xidmət etməkdir.

Məhsulun maya dəyərinin normativ kalkulyasiyası məhsulların istehsalına və satışına çəkilən məsrəfləri özlərində əks etdirərək, istehsalın və satışın real şəraitini daha dəqiq və tam göstərir. Normativ metodun ən mühüm şərtlərindən biri cari normalar, normativlər və smetalardan əsasında istehsala olan ayrı-ayrı növ məsrəflərin ciddi qaydada normalaşdırılması və cari normadan asılı olaraq hər bir məmulat məcmusunun qabaqcadan ayın əvvəlinə normativ maya dəyərinin kalkulyasiyanın tərtib edilməsidir. Bu metodun tətbiqi uçot obyektlərinin birləşdirilməsinə və analitik uçotun ayrı-ayrı məhsullar üzrə yox, eynicinsli məhsul qrupları üzrə aparılmasına imkan verir. Müəssisə müstəqil şəkildə məhsul uçot qruplarının məcmusunu müəyyən edir. Qrupa daxil olan məmulatların hazırlanma konstruksiyası və texnologiyası üzrə eynicinsliliyi qruplara ayırmanın ən mühüm şərtləri hesab olunur.

Normativ metodun tərtib edilən zaman plan, normativ və hesabat kalkulyasiyalarından istifadə olunur. Normativ metodda istehsal olunan məhsul üzrə faktiki sərf olunan məsrəflər ilə müəyyən olunmuş normalar müqayisə olunur və fərq müəyyən olunduqda, normadan kənarlaşan faktiki məsrəflərin səbəbləri müəyyənləşdirilir, qeyd edilir və bu dəyişikliyin məhsulların maya dəyərində təsiri müəyyən edilir.

Kalkulyasiyanın maddələri üzrə faktiki məsrəflərin normalardan kənarlaşması məsrəflərin uçotunun və məhsulun maya dəyərinin düzgün müəyyən edilməsiylə yanaşı, həmçinin normalardan kənarlaşmaların mütəmadi olaraq təhlil etməklə maya dəyərinin formalaşması prosesinə operativ təsir etmə üzrə qərar qəbul etməsinə köməklik edir.

Normadan kənarlaşmaları 3 qrupa bölünür:

1. Mənfi kənarlaşmalar;
2. Müsbət kənarlaşmalar;
3. Şərti kənarlaşmalar.

Mənfi kənarlaşmalar məhsul istehsalının təşkil olunmasında texnologiyasında, və idarəedilməsində müəyyən səhvlərə, pozulmalara olduğundan, məhsulun maya dəyəri üzrə artıq xərc sərf edilməsini əks etdirir. Bu səhv və pozulmalara misal olaraq əsasən avadanlıqların xarab olması nəticəsində materialların, xammalın, yanacağın, yarımfabrikatların artıq istifadə edildiyini göstərmək olar.

Müsbət kənarlaşma mənfi kənarlaşmaların əksinə olaraq məsrəflərin azaldılması, material, əmək və maliyyə resurslarından qənaətlə istifadə edilməsi üzrə tədbirlərin həyata keçiriliyini göstərir. Tam qiymətli materialların yerinə tullantılardan istifadə edilməsini, materialların daha səmərəli biçilməsini, daha məhsuldar olan avadanlıqlardan, qurğulardan istifadə edilməsini aid etmək olar.

Şərti kənarlaşmada isə müsbət və mənfi kənarlaşmaların hər ikisi ola bilər. Bir sıra planlaşdırılmış məsrəflər normativ maya dəyəri kalkulyasiyasına daxil edilmədiyindən bu kənarlaşma yaranır.

Istehsal məsrəflərinin normativ metodunun xüsusiyyətlərindən biri də sərf olunan məsrəflər üzərində ilkin və cari nəzarətin aparılmasına əsaslı imkanlar yaranmasıdır.

1.3. Tam və tam olmayan maya dəyərinin kalkulyasiyası metodları

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 birbaşa və dolaylı 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 xərclərin daimi və dəyişən xərclərə bölünməsinə nəzərdə tutur.

Ümumiyyətlə, birinci yanaşma istehsala, ikincisi isə bazara istinad edir.

Tam maya dəyərinin kalkulyasiyası zamanı məhsulun, iş və xidmətlərin maya dəyərinə daimi və dəyişən xərclərə, birbaşa (müstəqim) və dolayı (qeyri-müstəqim) xərclərə bölünmədən bütün müəssisə xərcləri, məhsul istehsalı və satışı ilə əlaqədar olan xərclər daxil edilir.

Ənənəvi yerli uçotda tam maya dəyəri kalkulyasiya edilir.

Məhsulun tam maya dəyəri hesablanan zaman dolayı (qeyri-müstəqim) xərclər əvvəlcə məsuliyyət mərkəzləri üzrə bölüşdürülür, daha sonra isə seçilmiş bölüşdürmə bazasına mütənasib olaraq məhsulların maya dəyərinə daxil edilir.

Birbaşa xərclər aşağıdakı xərclər daxildir:

- 1) birbaşa material xərcləri;
- 2) əmək ödənişi üçün birbaşa xərclər.

Birbaşa material xərcləri istehsalda istifadə olunan əsas materialların faktiki maya dəyərinin özünə daxil edilir.

Materialların istehsala silinməsi yazılışla rəsmiyyətə salınır:

Dt 202 “İstehsalat məsrəfləri” – 138125,3 manat

Kt 201 “Material ehtiyatları” - 138125,3 manat

Əsas istehsalat işçilərinə hesablanmış əmək haqqına müvafiq hesablamalara yazılış aparılır:

Dt 202 “İstehsalat məsrəfləri” - 6388,9 manat

Kt 533 “İşçi heyətinə qısamüddətli kreditör borcları” - 4569,5 manat

Kt 522 “Sosial sığorta və təminat üzrə öhdəliklər” - 1819,4 manat

Məhsulların tam maya dəyəri hesablanarkən ona dolayı xərclər – qeyri birbaşa xərclər daxil edilir. Bu halda kommersiya və inzibati xərclər məhsulun maya dəyərinə daxil edilir. Hesabat dövrü ərzində kommersiya və inzibati xərclər 711, 721 №-li hesabların debetində toplanır. Hesabat dövrünün axırında belə

xərclər müəyyən olunmuş bölüşdürmə bazasına proporsional olaraq konkret məhsul növlərinin maya dəyərinə daxil edilir. Bölüşdürmə bazası ola bilər: əsas istehsalat fəhlələrinin əmək haqqı, birbaşa xərc məbləğləri, əsas materialların dəyəri daxil edilmədən birbaşa xərc məbləğləri, yerin sahəsi və s. Dolayısı xərclərin bölüşdürülməsi yazılışla rəsmiyyətə salınır.

Dt 202 “İstehsalat məsrəfləri” - 13416, 7 manat

Kt 711 “Kommersiya xərcləri” - 4853,1 manat

Kt 721 “İnzibati xərclər” - 8563,6 manat

Qeyd edək ki, birinci fəsildə qeyd etdiyimiz metodlar tam maya dəyərinin kalkulyasiyası metodlarıdır.

Kənd təsərrüfatı məhsullarının (işlərin, xidmətlərin) tam maya dəyərinin kalkulyasiyasından başqa məhdudlaşdırılmış maya dəyərinin uçotu sistemi (“Direkt-Kostinq”) tətbiq edilir.

Məhsulun, iş və xidmətlərin maya dəyərinin kalkulyasiyasının alternativ ənənəvi yerli metodlardan biri xərclərin məhdud şəkildə, tam olmayaraq planlaşdırılması və uçota alınması üsuludur. Bu metodun **“Direkt-Kostinq”** adlanması onun mahiyyətindən irəli gəlir. Belə ki, bu metod tətbiq edilən zaman əvvəlcə məhsulunun maya dəyəri yalnız dəyişən məsrəflər üzrə planlaşdırılıb və uçota alınır. Bütün daimi xərclər isə ayrıca hesabda uçota alınaraq dövrü olaraq bilavasitə satış və maliyyə nəticələri hesabına silinir. Belə ki, buraxılan məhsulun maya dəyəri yalnız istehsalın təşkili və texnoloji prosesindən birbaşa asılı olan dəyişən xərclərdən ibarət olduğuna görə, daimi xərclər məhsulun maya dəyəri hesablanarkən nəzərə alınmır və onlar sərf olunduğu hesabat dövrünün sonunda tam həcmdə, yəni məhsul vahidinə bölünmədən hesabat dövründə alınmış mənfəətin azalmasına silinir. Hesabat dövrünün əvvəli və axırına hazır məhsulların anbar qalığı ilə bitməmiş istehsal hesabatı dəyişən xərclər üzrə qiymətləndirilir.

“Direkt-Kostinq” metodu ilə istehsalın həcmi, məsrəflər (maya dəyəri), marjinal gəlir (daimi xərclər və mənfəət məbləği) və mənfəət arasındakı asılılığı çox dəqiq öyrənmək olar. Bu metodun tətbiqi zamanı diqqəti məsrəflərin istehsalın həcmindən, və ya istehsal gücünün yüklənmə formalarından asılılığına

daha çox cəlb edir, yüksək rentabelliyyə malik olan məmulatların müəyyənləşdirilməsini təmin edir. Eyni zamanda istehsalın daim dəyişən bazar şəraitinə və tələblərinə istiqamətlənməsinə üzrə informasiyaların əldə olunmasına əlverişli şərait yaradır.

“Direkt-Kostinq” metodu tətbiq edilən zaman hesabatlarda marjinal gəlir, mənfəət və digər göstəricilər əks olunur. *Marjinal gəlir* məhsulun satışından əldə edilən gəlir ilə dəyişən xərclər üzrə hesablanan natamam maya dəyəri arasında fərqdən ibarətdir. Yəni marjinal gəlir məbləğini müəssisənin daimi xərcləri ilə mənfəətin cəmi kimi müəyyən etmək olar. O zaman müəssisənin mənfəəti marjinal gəlirdən daimi xərcləri çıxmaqla hesablanır.

Marjinal gəlirin dərəcələrindən istifadə etməklə iqtisadi cəhətdən əsaslandırılmış operativ idarəetmə qərarlarının qəbuluna, buraxılan məhsulun çeşidinin optimallaşdırılmasına və aşağıdakı sualların cavablandırılmasına şərait yaranır:

1. Yeni məhsula qiymətin təyin olunmasına;
2. Qiymətin rəqiblər tərəfindən müəyyən edilmiş qiymətə uyğun olaraq dəyişdirilməsinə ;
3. Avadanlığın seçilməsinə və dəyişdirilməsinə;
4. Bu və ya digər yarımfabrikatların, alətlərin, taraların və s. öz istehsalının və yaxud kənardan satın alınmasının məqsədəuyğunluğuna;
5. Müəssisənin istehsal gücünün seçilməsinə və dəyişdirilməsinə;
6. Əlavə sifarişlərin qəbulunun məqsədəuyğunluğuna. [9, s.174-175]

“Direkt-Kostinq” metodunun ən əhəmiyyətli xüsusiyyətlərindən biri də istehsal və satışın həcmi ilə mənfəət və məsrəflər arasındakı qarşılıqlı əlaqə və asılılığı müəyyən etməyə şərait yaratmasıdır.

Adətən “Direkt-Kostinq” sistemindən verginin hesablanması və xarici hesabatların tərtib olunması üçün istifadə edilir. Amma bu sistemin praktiki əhəmiyyətə malik olub və aşağıdakılardan ibarətdir:

1. Bu metodun istifadəsi istehsalın həcmi, məsrəflər və gəlirlər arasında qarşılıqlı əlaqəni operativ öyrənməyə imkan verdiyi üçün, müxtəlif xərc növlərinin və ya maya dəyərinin hərəkətini proqnozlaşdırmağa və bazarın dəyişən şəraitinə cavab olaraq istehsalın istiqamətini təcili olaraq dəyişdirməyə şərait yaradır.

2. Bu metoddan istifadə edərək rəhbərlik bazar münasibətləri şəraitində əhəmiyyətli olan, daimi xərclərin həcmindən asılı olmayaraq, müxtəlif məhsul növlərinin istehsalına baş çəkə bilir..

3. Bu metodun vasitəsi ilə məhsulların qiymətinin aşağı həddi, yəni dəyişən xərclərin səviyyəsinə qədər olan hədd müəyyənləşdirilir.

4. Bu metodun tətbiqi eyni zamanda normalaşdırmanı, planlaşdırmanı, uçot və nəzarəti əhəmiyyətli dərəcədə sadələşdirilməsinə səbəb olur və məsrəflərin miqdarı kəskin səviyyədə aşağı salınır. Bunun nəticəsində isə maya dəyəri daha dəqiq təhlil edilə bilir, ayrı-ayrı xərc maddələrinə isə daha dəqiq nəzarət etmək olur

5. Bu metodun istifadəsi ilə dolayı xərclərin bölüşdürülməsi üzrə zəhmət tələb edən işlər ixtisara düşür.

6. Bu metod həmçinin müəssisələrin möhkəmlik ehtiyatı və zərərsizlik həddini müəyyən etməyə şərait yaradır.

7. Əlavə sifarişin qəbul edilib-edilməməsi üzrə qərarın qəbul edilməsinə köməklik edir.

Onu da qeyd edək ki, “Direkt-kostinq” sisteminin üstünlükləri ilə yanaşı eyni zamanda çatışmazlıqları da mövcuddur ki, bunlar da aşağıdakılardır:

1. Hazır məhsullar və istehsalı tam bitməmiş ehtiyatların maya dəyəri ucuzlaşdırılmış olur.

2. Məhsulların tam maya dəyərini hesablamaq mümkün olmur.

3. Xərclərin daimi və dəyişən xərclərə bölünməsi üzrə müəyyən çətinliklər yaranır.

Onu da qeyd edək ki, “Direkt–Kosting” sistemi müxtəlif ölkələrdə Direkt – müxtəlif formada adlandırılır. Məsələn Almaniya və Avstriyada “qismən (xüsusi) və yaxud sərhədli (hüquqlu) məsrəflər”, Böyük Britaniyada “marjinal costing”,

Fransada isə “marjinal uçot” adlandırırlar. Bizim respublikamızda isə mühasibat uçotunda digər ölkələrdən fərqli olaraq “maya dəyərinin məhdudlaşdırılmış və ya ixtisar edilmiş maya dəyəri” adlanır. Respublikamızda “Direkt–Kosting” sistemi anlayışı çoxdan mövcud olsa da, onun təcrübədə tətbiqinə ilk addımlar hələ indi atılır..

1.4. Məqsədli maya dəyərinə nail olmanın metodlarının (target-kosting, kayzen-kosting və s.) respublikanın uçot praktikasında tətbiqi imkanları

Bazar iqtisadiyyatı şəraitində yeni və daha təkmil məhsul təklif etmədən yüksək gəlir əldə etmək və ya hər hansı bir uğura nail olmaq mümkün deyildir. İndiki dövrdə alıcı təkcə keyfiyyət üzrə deyil, eləcə də, məhsulun digər göstəricilərinə qarşı da çox tələbkar yanaşır. Buna görə də nisbətən sabit bazar və istehsal texnologiyasına malik olan, külli miqdarda standart məhsullar istehsal edən müəssisələrdə satış çox zəif olur. Qeyri-sabit bazar və sürətlə inkişaf edən texnologiya şəraitində problemin həlli yolu istehsalçının öz məhsulunu rəqibə nisbətən ucuz satmaqda görülür. Əvvəllər məsrəflərin uçotunun və kalkulyasiyasının “Direkt-Kosting” metodu bu problemin həllində özünü doğruldurdu. Lakin bir çox mütəxəssislər verdiş etdiyimiz metodlara yenidən nəzərdən keçirilməsini və onların müasir rəqabət mühitinin tələblərinə uzlaşdırılmasını məsləhət bilirlər.

Araşdırmalar göstərir ki, adətən bir çox müəssisə və firmalar məhsul artıq hazırlanıb satışa və ya istehlaka verildiyi vaxt maya dəyərinin həddən artıq yüksək olduğunu görüb məhsul, iş və xidmətlərin maya dəyərinin azaldılması uğrunda mübarizəyə başlayırlar. Bəs xərcləri qabaqcadan müəyyən etmək və artıq xərcə yol verilməməsi istiqamətində müvafiq tədbirlər həyata keçirmək mümkündürmü?

Bu suala cavab olaraq 1960-cı illərdə yapon mütəxəssisləri müəssisələrdə maya dəyərinin məqsədyönlü idarə edilməsi- **Tarqet-Kosting** sistemini irəli sürdü və ilk dəfə olaraq “Toyoto” şirkətində tətbiq etmişdir.

Target-kosting metodu xərclərin strateji cəhətdən azaldılmasına kömək edir, istehsalda yeni məhsul buraxılışına, əvvəlcədən xərclərə nəzarət edilməsinə imkan verir və bazar reallıqlarına uyğun olaraq məqsədli maya dəyərinin hesablanmasını təmin edir.

Bu metod uzunmüddətli istehsal tsiklinə malik olan, əsasən yeni formalı və yeni model məhsullar hazırlanan innovasiyılı firma və müəssisələrdə istifadə edilir. Target-Kosting iri yapon firmalarının 80%-ində - Toyota, Nissan, Cannon, Sony, Matsushita, Daihatsu və b. kimi başqa tanınmış brendlərdə tətbiq olunur.

Target-Kosting sistemində maya dəyəri aşağıdakı şəkildə formalaşır:

$$\text{Qiymət} - \text{Gəlir} = \text{Maya dəyəri (məqsədli maya dəyəri)}$$

Target-Kosting sistemində məhsulun maya dəyəri ənənəvi metodlardan fərqli olaraq qabaqcadan müəyyən edilmiş satış qiymətlərinə uyğun olaraq hesablanır. Bu satış qiyməti məhsulun gözlənilən bazar qiyməti hesab olunur ki, buna da marketinq tədqiqatı nəticəsində nail olunur. “Target-Kosting” sistemi daxili mühitlə yanaşı, xarici bazar mühitinin də öyrənilməsində marketinqlər üçün mühüm əhəmiyyət kəsb edir.

Dünyanın bir çox inkişaf etmiş ölkələrində məsrəflərin idarəedilməsi və məqsədli maya dəyərinin inkişaf etdirilməsi istiqamətində həyata keçirilən sistemlərdən biri də **“Kayzen-Kosting”** sistemidir. “Kayzen” sözü yaponca “kiçik addımlarla yaxşılaşdırma”, “təkmilləşdirmə” deməkdir. “Kayzen-Kosting” sistemi 1980-ci illərin ikinci yarısında ABŞ və Qərbi Avropa ölkələrində geniş sürətdə yayılmağa başlamışdır.

Firma və müəssisələrdə “Kayzen-Kosting” sisteminin tətbiqində əsas məqsəd kənardan hər hansı bir investisiya cəlb etmədən, yalnız müəssisənin daxili ehtiyatları hesabına bütövlükdə firmanın və ya ayrı-ayrı bölmələrinin fəaliyyətini təkmilləşdirməkdir.

“Kayzen-Kosting” sistemi məqsədli maya dəyərinə nail olmaq və istehsalın rentabelliyyənin təmin etmək üçün istifadə olunan məsrəfləri aşağı salmaq vasitəsi hesab olunur.

Adətən ənənəvi sahələrlə məşğul olan və istehsalın uzunmüddətli həyat tsiklinə malik olan müəssisələrində “Kayzen-Kosting” modelini, innovasiyalı sahələrlə məşğul olan və istehsalın qısamüddətli həyat tsiklinə malik olan müəssisələrində isə “Target-Kosting” modeli tətbiq olunur.

Maya dəyərinin kalkulyasiya edilməsinin müxtəlif modellərinin tətbiqi ilə məşğul olan mütəxəssislər kimi, “Kayzen-Kosting” anlayışını ilk dəfə işlədən Yasuxiro Monden də bu modelin istehsal prosesinin müxtəlif mərhələlərində “Target-Kosting” modeli ilə sıx qarşılıqlı əlaqədə tətbiq olunmasını öz elmi işlərində qeyd etmişdir. Bu modellərin qarşılıqlı əlaqədə tətbiq olunması hər iki modelin məqsədinin məhsulun maya dəyərini aşağı salınması olmağından irəli gəlir. Belə ki, müəssisə yaradılan məhsulun istehsal prosesini planlaşdırma və layihələndirmə mərhələsi və istehsal mərhələsinə olmaqla 2 mərhələyə ayırısaq, o zaman “Target-Kosting” modeli I mərhələ üzrə, “Kayzen-Kosting” isə II mərhələ üzrə məsələləri həll edəcəkdir. Bu məsələni daha da aydınlaşdıraraq, “Target-Kosting” modelində müəssisə elə innovasiyalı məhsul istehsal edilməlidir ki, bu hesablama maya dəyər məqsədli maya dəyərini üstələməməlidir. Əgər üstələrsə, o zaman layihədən inkar edilməlidir. Bəs əgər hesablama maya dəyəri məqsədli maya dəyərindən lap az yüksək olarsa nə etmək lazımdır? İstehsala başlamalı, ya yox? Edilən araşdırmalara və təcrübəyə əsasən hesablama və məqsədli maya dəyəri arasındakı fərq 3-5 % həddində olarsa istehsala başlamağa maneə deyildir. Məhz bu vaxtı "Kayzen-Kosting" modelinin köməyi ilə əmələ gələn bu fərq müvəffəqiyyətlə aradan qaldırılır.

Texnologiyanın inkişafı, istehlakçıların tələblərin tez-tez dəyişməsi və mənfəət əldə etmək istəyən istehsalçıların sayının davamlı artması yüksək rəqabətli bazar mühiti yaratmışdır. Belə bir bazarda ən az xərclə, istehlakçıların tələblərinə uyğun və vaxtında məhsul buraxan istehsalçılar, müəssisələr uğur əldə edəcəkdir. Bu səbəbdən də, respublikamızda da az xərclərlə və tələb olunan keyfiyyətdə

məhsul istehsal etmək üçün ənənəvi metodlardan fərqli olaraq, yeni metodların tətbiqi məqsədəuyğundur. Məqsədli maya dəyərinə nail olmanın metodları adlanan bu modellərin əhəmiyyəti getdikcə artmaqdadır. Bu səbəbdən bu dissertasiya işində də “Kayzen-Kosting” və “Target-Kosting” modelləri müxtəlif istiqamətlərdə nəzərdən keçirilərək ölkəmizdə tətbiqi imkanlarının müəyyən edilməsinə cəhd edilmişdir.

II FƏSİL: KOMMERSİYA XƏRCLƏRİNİN UÇOTU VƏ HESABATDA ƏKS ETDİRİLMƏSİ METODİKASI

2.1. Kommersiya xərcləri kimi tanınan xammal və material xərclərinin uçotu

Kommersiya xərclərinin uçotu mal və material satışı, satış üzrə məsrəflərlə bağlıdır. Onlar birbaşa istehsal məsrəflərinə aid olunmur, məhsulun istehsalat maya dəyərinə daxil olunmur və kommersiya (emaldan kənar) xərcləri qrupunu əmələ gətirirlər. İstehsalat maya dəyəri ilə bərabər kommersiya məsrəfləri, məhsulun emalına və satışına müəssisənin pul ifadəsində bütün məsrəflərini göstərən məhsulun tam maya dəyərini əmələ gətirir. Məhsul emalı ilə bağlı olmayan, lakin onun satışına aid olan xərclər, kommersiya (emaldan kənar) məsrəfləri adlanır. Kommersiya məsrəflərinin tərkibinə aşağıdakılar aiddir;

a) satışın təşkil olunması (marketinq prosesləri) üzrə məsrəflər;

b) hazır mal və material anbarlarında məmulatların qablaşdırma və tara məsrəfləri (qablaşdırmaya işlənən kağız, ağac məmulatı, pirəc, taranın qablaşdırılması və hazırlanması üzrə özünün yardımçı istehsalat anbarlarının xidmətləri, taralaşdırmaya xərclər və s.). Onlara taranın qablaşdırılması və hazırlanması ilə bağlı olan yardımçı istehsalat anbarlarının xidmətlərinin dəyəri, kənardan satın əldə olunmuş taraların dəyəri, kənar müəssisələrə məmulatın qablaşdırılmasına, taralaşdırılmasına görə ödəmələr məxsus olunur. Hazır mal və materiallar ümumzavod anbarlarına təslim edildikdən sonra onların qablaşdırılması və taralaşdırılması yerinə yetirilsə, başqa sözlə desək hazır mal və material anbarında həyata keçirilsə, taraya sərf olunan məsrəflər kommersiya xərclərinə daxil olunur. Əgər ölkə standartları və texniki şərtlərlə qablaşdırma və taralaşdırma, məhsullar anbara təslim olunana dək sexlərdə reallaşdırılması nəzərdə tutulubsa, o zaman onun dəyəri istehsalat maya dəyərinə daxil edilir.

c) topdansatış qiymətləri franko-yollama stansiya ilə müəyyənləşdirilən vaxt, mal göndərəninin sayəsində reallaşdırılan məhsulların satışı ilə bağlı onların daşınması (yollanması) məsrəfləri. Bura mal və materialların göndərən stansiya

və ya tərsanəyə aparılması, onun gəmilərə, vaqonlara, avtomaşınlara və başqa nəqliyyat növlərinə vurulması, ixtisaslaşdırılmış nəqliyyat-ekspedisiya sahəsinin xidmətinin ödənilməsi məsrəfləri daxil olunur. Göndərmə və qablaşdırma məsrəfləri, malın və materialın uyğun növlərinin maya dəyərinə azad yolla daxil olunur. Əgər bu qeyri-mümkündürsə, onlar məhsulun başqa-başqa növləri arasında, onların həcmində, çəkisində, və yaxud istehsalat maya dəyərinə nəzərən paylana bilər. Bu tip paylaşdırma qaydası sahə təlimatı ilə təyin edilir.

ç) satış və başqa vasitəçi müəssisələrə ödənilən komission ayırmaları. Onlara təyin olunmuş müqavilələrə və normalara uyğun olaraq, satış müəssisələrinə ödənilən haqlar, təchizat-satış müəssisələrinə, onlar tərəfindən hesablaşmalarda iştirakı olmadan tranzitlə mal və material satışına görə mal yollayan müəssisədən təşkil olunan dövriyyəyə görə çatası olan güzəştlər, həmçinin müəyyən olunmuş qaydada müəssisə tərəfindən satılması mümkünsüz, ancaq təchizat, ticarət və yaxud satış müəssisələri tərəfindən satılan mal və materiala görə onlara xərclənən komission haqları daxil edilir. d) mal və materiallar satılan yerlərdə onların qorunması üçün binaların saxlanması və kənd təsərrüfatı müəssisələrində satıcıların əməyinin verilməsi məsrəfləri.

e) reklam məsrəfləri.

ə) mal və material satışı ilə bağlı olan sair məsrəflər. Bura məhsulun buraxılışı vaxtı aparılan xüsusi analizlərə sərf olunan xərclər, müəssisədən kənar anbarlarda mal və materialların yüklənməsinə və boşaldılmasına sərf olunan xərclər daxildir.[2, s.108]

Müəssisənin hazır mal və material anbarlarının və onun satış sahəsinin saxlanmasına sərf olunan xərclər burada göstərilir, onlar 721 sayılı «İnzibati xərclər» hesabında uçota götürülür. Malalanlar tərəfindən qarşılanan, məhsulun göndərilməsinə və qablaşdırılmasına sərf olunan məsrəflər, hətta məhsulun qiymətinə daxil olunan və mal alanlar tərəfindən yollanmış məhsulların dəyərini qarşılamaq yolu ilə mal göndərənlərə ödənilən mal və materialların müəyyənləşdirilmiş stansiyaya və yaxud tərsanəyə qədər göndərilməsinə çəkilən məsrəflər, kommersiya məsrəflərinə aid olunmur. Qeyd olunan məsrəflər 701 sayılı

“Satışın maya dəyəri üzrə xərclər” hesabında göstərilir. 701 sayılı “Satışın maya dəyəri üzrə xərclər” hesabında (711 sayılı hesaba dəymədən) həm də əgər qiymətlər franko-göndərmə stansiyasınadək təyin olunubsa, təyinat tərsanəsinə və yaxud stansiyasınadək mal və materialların çatdırılmasına görə ödəmələr uçota götürülür. Qeyd olunan məsrəflər malların dəyərindən əlavə hesablaşma ödəniş sənədlərinə daxil olunur.

Yuxarıda göstəriləndi kimi kommersiya məsrəfləri mal və materialların satışı üzrə xərclərdən ibarətdir və onun üçün də satılmış malların maya dəyərinə daxil olunur. Onlar bunun üçün kommersiya məsrəfləri adlanırlar ki, malların emalı ilə birbaşa bağlı deyillər və emal məsrəflərinin hüdudundan çıxırlar. Həmin məsrəflər əsas etibarilə satış fəaliyyəti ilə təmasda olur. Yuxarıda göstəriləndi kimi, kommersiya məsrəflərinə taraların təmiri və saxlanması, malların qablaşdırılması üzrə məsrəflər, malların göndərən stansiyaadək vaqonlara yüklənməsi və daşınması üzrə məsrəflər, dəmir yol tarifiinin ödənişi, təcrübə işlərinə və elmi-tədqiqat işlərinə haqlar, kadrların hazırlanmasına sərf olunmasına məsrəflər və b. daxildir. Kommersiya məsrəflərinin analitik uçotu 15 sayılı cədvəldə yerinə yetirilir. Bu cədvəldə ilin başlanmasından xərclərin yığılmış yekunu yazılır. Xərclərə nəzarəti yerinə yetirmək üçün isə təsdiq olunmuş smetanın informasiyaları da bu cədvəldə göstərilir. Kommersiya məsrəfləri satılan məmulatların növləri üzrə başqa – başqa məhsul növlərinin sabit uçotunun məlumatlarına əsasən paylanır. Həmin məsrəfləri əgər sabit olaraq məmulata aid etmək qeyri - mümkündürsə, onda onlar məmulatlar arasında məmulatların emal maya dəyərinə uyğun olaraq paylaşdırılır. Bütöv maya dəyəri yalnız əmtəlik məhsullar üzrə təyin olunur. Buna görə istehsalat maya dəyərinin üzərinə kommersiya məsrəflərinin məbləğini əlavə etmək lazımdır.

Kommersiya məsrəfləri müəssisənin özünün mənzil-kommunal təsərrüfatı, əsaslı tikintisi və digər qeyri-sənaye təsərrüfatları üçün yerinə həyata keçirilmiş iş və xidmətlərə də aid olunmur. Geniş istehlak məhsullarının satılmış məmulatlarına da kommersiya məsrəfləri əlavə olunur. Həmin məsrəflərin ancaq bu məmulatların satışına xas olan hissəsi, yəni onların yollanmaı üzrə nəqliyyat məsrəfləri aid edilir.

Məhsulların satışı ilə bağlı olan məsrəflər haqqında məlumatları ümumiləşdirmək üçün 711 sayılı “Kommersiya xərcləri” adlı aktiv, toplayıcı-paylaşdırıcı sintetik hesab nəzərdə tutulub. Bu hesabın debetinə göstərilən nomenklaturaya uyğun olaraq məhsulların ötürülməsi və satışı üzrə istənilən xərclər aid olunurlar, kreditində isə - hesabat ayında satılmış mallara silinən məbləğlər əks göstərilirlər. Kommersiya məsrəflərinin göndərilmiş mallara xas olan hissəsi qalıq kimi 711 sayılı "Kommersiya xərcləri" hesabında qalır. Həmin məsrəflərin qalığı balans tərtib olunan vaxt ayın I-nə 701 sayılı “Satışın maya dəyəri üzrə xərclər” hesabında olan qalıq məbləğinə əlaqələndirilir (711 sayılı “Kommersiya xərcləri” hesabı müəyyən bir toplayıcı-bölüşdürücü hesab tək, balansın cədvəlində göstərilmir) 711 sayılı “Kommersiya xərcləri” hesabında təşkilat həm malalanlar tərəfindən qarşılanan (701 sayılı “Satışın maya dəyəri üzrə xərclər” hesabının debetinə daxil olan), həmçinin də təşkilatın hesabına aid olunan (601 sayılı “Satış” hesabının debetinə aid olunan) kommersiya məsrəflərinin bütün məbləğləri uçota götürülür. Bu istər malalanlar, istərsə də müəssisə tərəfindən reallaşdırılmasından asılı olmayaraq kommersiya məsrəflərinin bütün məcmuunu təyin etmək üçün bu cür edilir. Məsələn, "X" müəssisəsinin kommersiya xərclərinin uçotunu aparaq.

"X" müəssisəsinin 2016-ci il tarixinə olan sınaq balansı aşağıdakı kimidir:

Cədvəl 2.1.

Hesablar	DT	KT
221 "Kassa"	2500	
201 "Material ehtiyatları"	8000	
111 "Torpaq, tikili və avadanlıqların dəyəri"	10000	
301 "Nizamnamə (nominal) kapitalı"		9000
343 "Keçmiş illər üzrə"		7500

bölüşdürülməmiş mənfəət"		
431 "Malsatan və podratçılara uzunmüddətli kreditor borcları"		900
442 "Gələcək hesabat dövrlərinin gəlirləri"		700
601 "Satış"		7800
711-2 "Kommersiya xərcləri kimi tanınan işçi heyəti üzrə xərclər"	4500	
711-1 "Kommersiya xərcləri kimi tanınan material xərci"	550	
711-5 "Kommersiya xərcləri kimi tanınan digər xərclər"	350	
Yekun	25900	23800

Hesabat dövründə (ilin 2-ci yarısında) aşağıdakı əməliyyatlar baş vermişdir:

- 1) Dövr ərzində göstərilmiş xidmətlərin ümumi dəyəri 18000 manat olmuşdur. Müştərilər ilin sonuna kimi cəmi 16000 manat ödəniş etmişdirlər;
- 2) 800 manat olan icarə xərcinin 400 manatı ödənilmişdir;
- 3) 850 manat dəyərində proqram təminatı alınmışdır. İlin sonuna onun 35 faiz ödənilməmiş məbləği qalır;
- 4) Vergi və tutulmalar daxil olmaqla işçilərə 2500 manatlıq əmək haqqı hesablanaraq ilin sonuna qədər ödənilmişdir;
- 5) Satmaq üçün 6500 manatlıq avadanlıqlar alınmış, dəyərinin 70 faizi il ərzində ödənməmişdir;
- 6) Kommunal xərclər hesablanıb: 500 manat. İlin sonuna qədər borcun yarısı ödənilir;
- 7) Təsisçilər cari ilin mənfəətindən 1500 manat dividend götürürlər.

Qeyd olunan məlumatlardan istifadə edərək xərclərin uçotunu aparaq.

Cədvəl 2.2.

"X" müəssisəsinin 31 dekabr 2017-ci il tarixinə Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatı (Xərclərin iqtisadi təsnifatına görə)		
	Cari il	Əvvəki il
GƏLİRLƏR:		
601 "Satış"	29500	
631 "Maliyyə gəlirləri"	0	
Cəmi gəlirlər:	29500	0
XƏRCLƏR:		
711-2 "Kommersiya xərcləri kimi tanınan işçi heyəti üzrə xərclər"		
711-5 "Kommersiya xərcləri kimi tanınan digər xərclər"		
711-5 "Kommersiya xərcləri kimi tanınan digər xərclər"		
711-1 "Kommersiya xərcləri kimi tanınan material xərci"		0
Cəmi xərclər:	14800	
ÜMUMİ MƏNFƏƏT	14700	

Cədvəldən göründüyü kimi şirkət 14800 manat xərc çəkmiş, 14700 manat isə gəlir əldə etmişdir. Bu isə o deməkdir ki, həmin ildə şirkət zərərlə işləmişdir.

711 sayılı “Kommersiya xərcləri” hesabının analitik uçotu müəssisə mallarının maya dəyərinin uçotu, planlaşdırılması və kalkulyasiyası üzrə sahə

təlimatı vasitəsilə təyin olunmuş maddələr üzrə yerinə yetirilir. Bu uçot müəssisədə elə təşkil olunur ki, məhsul satışı barədə lazım olan göstəriciləri qazanmaq mümkün olur. Kommersiya məsrəflərinin analitik uçotunun maddələri, onların registri və müxabirləşən hesablar üzrə yerinə yetirilən “Kommersiya məsrəflərinin analitik uçotunun cədvəlindən” ibarətdir. Müəssisədə cədvəli hazırlamaq üçün əsas, müəyyən jurnal-orderlərin son informasiyaları, əmək haqqının, materialların, xidmətlərin, pul ödəmələrinin və digər məsrəflərin paylaşdırılması cədvəli xidmət edir. Onda informasiyalar təhlilə görə lazımı çərçivədə qruplaşdırılır və smeta məlumatları ötürülür ki, bu da planla müqayisədə vəsaitlərin sərfiyyatının hansı vəziyyətdə olmasını ifadə edir, cədvəlin sonu məhsul satışı barədə hesabat tərtib olunan zaman asanca istifadə edilir. 711 sayılı "Kommersiya xərcləri" hesabının kredit üzrə dövriyyənin məbləği 11 sayılı jurnal-orderdə, debeti üzrə isə dövriyyənin məbləğləri 1,2,7, 10/1 sayılı jurnal-orderlərdə göstərilir. Satılmış mallara görə məbləğlər banklarda olan hesablara əlavə olunduqca mallar satılmış hesab edilən təşkilatlarda kommersiya məsrəflərinin uyğun payı 701 sayılı “Satışın maya dəyəri üzrə xərclər” hesabına mühasibat yazılışı hazırlamadan aid oluna bilər.

Hazır materiallar anbarda qablaşdırılan vaxt, qablaşdırılmış, lakin göndərilməyən mallara aid edilməyən kommersiya məsrəfləri, həmin malların anbardakı qalığına əlaqələndirilir. Satılmış malların başqa-başqa növlərinin bütöv maya dəyərinə kommersiya məsrəflərinin daxil olunması qaydası emalın xüsusiyyətlərindən və buraxılan malların xüsusiyyətindən asılıdır və sahə təlimatlarında nəzərə alınır. Bu vaxt qablaşdırma və tara məsrəfləri malların başqa-başqa növlərinə uyğun ilkin sənədlər əsasında sabit təyinatına görə aid oluna bilər. Qalan vəziyyətdə kommersiya məsrəfləri məmulatların başqa-başqa növləri arasında onların kütləsinə və yaxud həcminə mütənasib olaraq, komission ayırmaları, təşkil olunan dövriyyəyə nəzərən qiymətlərə satış və güzəştlər üzrə sair məsrəflər isə - satılmış malların istehsalat maya dəyərinə münasib olaraq paylaşdırılır.

Təşkilatın bəzi sahələrində kommersiya məsrəflərinin ümumi məbləğini materiallar arasında satılmış əmtəəlik malların faktiki və ya normativ istehsalat maya dəyərində və ya da buraxılış qiymətləri ilə onun həcmində mütənasib olaraq paylaşdırılır. Bununla da, kommersiya məsrəfləri sabit və qeyri-sabit xərc kimi iştirak edirlər. Əgər hesabat ayında bütün mallar ötürülmürsə, buraxılan malların bütöv maya dəyərini müəyyənləşdirmək üçün buraxılan malların bütöv maya dəyərini təyin etmək üçün buraxılan malların maya dəyərində şamil edilən emaldan kənar məsrəflərin məbləğini hesablama üsulu ilə təyin edirlər. Həmin hesablama hesabat ayında qeyd olunan məsrəflərin faktiki səviyyəsi və əmtəəlik məhsul buraxılışının həcmi əsasmda həyata keçirilir. Mal göndərən müəssisənin hesabına yerinə yetirilən, məhsulun göndərilməsi və daşınması üzrə xidmətlərə nəzərən nəqliyyat müəssisələri ilə (su yolu və dəmir yolu) limitləşdirilməmiş və limitləşdirilmiş çeklərlə hesablaşmalar vaxtı 538 sayılı “Digər qısamüddətli kreditor borcları” hesabı kreditləşir və 711 sayılı “Kommersiya xərcləri” hesabı debetləşir. Malların bütöv maya dəyərində doğru müəyyən olunması, kommersiya məsrəflərinin başqa-başqa məmullatlar arasında paylaşdırılması olduqca mühümdür. [4, s.68]

Yuxarıda göstəriləyi kimi kommersiya məsrəfləri satılmış malların ay ərzindəki məbləğini, onların maya dəyərini, malın istehsalat plan maya dəyəri ilə və ya buraxılış (topdansatış) qiymətləri ilə dəyərində mütənasib olaraq paylaşdırmaq yolu ilə daxil olunur. Bunu aşağıdakı misalda qeyd edək.

Cədvəl 2.3.

Göstəricilər	Buraxılışqiyməti (topdansatış) ilə AZN	Kommersiya xərcləri AZN
Ayın başlanğıcına göndərilmiş malların qalığı	80000	800
Hesabat ayında ötürülüb	175500	1755
Qalıqla birlikdə göndərilənin nəticəsi	272500	2725

Buraxılış qiyməti ilə göndərilmiş məhsulun və qalığın dəyərində kommersiya məsrəflərinin faiz nisbəti ($2725 \cdot 100 : 272500$)		1,0
Ayın sonuna göndərilmiş malların qalığı	75700	757
Hesabat ayında satılıb	160000	1600

Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının (MMUS) tələbinə əsasən, kommersiya məsrəfləri maliyyə hesabatlarında təkcə əks edilməli və açıqlanmalıdır. Kommersiya Təşkilatları üçün MMUS-da göstərilən hesablar planında kommersiya məsrəflərinin uçotunu yerinə yetirmək üçün 711-li “Kommersiya xərcləri” hesabı müəyyən edilmiş və maliyyə hesabatlarının tərkib hissəsi hesab olunan “Mənfəət və zərər haqqında hesabat”da da maliyyə məlumatı kimi göstərilməsi nəzərdə saxlanmışdı.

“Kommersiya xərcləri kimi tanınan xammal və material xərcləri” subhesabında mühasibat uçotu subyektinin kommersiya xərcləri kimi tanınan material və xammalla bağlı çəkilmiş məsrəflərin dəyəri haqda ümumiləşdirilmiş informasiyalar əks olunur. Bu vaxt 201, 207 №li hesabların uyğun subhesablarının krediti və 711-1 №li subhesabın debeti üzrə mühasibat yazılışı verilir.

“Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarına və Kommersiya Təşkilatları üçün Milli Mühasibat Uçotu Standartlarına əsasən mühasibat uçotunun aparılması Qaydaları”nda kommersiya xərcləri kimi tanınmış xammal və material məsrəflərinə 801 №li hesabın uyğun subhesablarının debeti və 711-1 №li subhesabın kreditinə görə mühasibat yazılışı təyin edilir.

Kommersiya xərclərinin hesab debetində ilk olaraq məhsul tez bir zamanda və daha sonra satılmağa yollanarkən onun faktiki maya dəyərini qiymətləndirmək mümkün olmadığı üçün həmin hesab debetində satılan məhsulun normativ maya dəyəri əks olunur. Bundan sonra mal və materialların normativ maya dəyəri faktiki maya dəyərində uyğunlaşdırılır.

Satılan mal və materialın faktiki maya dəyərini qiymətləndirmək üçün onların normativ maya dəyərinin üstünə normativ maya dəyərinə əks olan kənarlaşmanı gəlmək və ya fərqlərini tapmaq (artıq olan xərci normativ maya dəyərinin üstünə gəlib, qənaəti çıxmaq üsulu ilə) lazımdır. Kommersiya xərclərinin hesabının kreditində (əlavə dəyər vergisi də daxil olmaqla) mal və material satışından əldə olunan pul vəsaiti əks olunur. Nəticədə, satış hesabında eyni mal və material iki dəyərlə: kommersiya xərcləri hesabının debetində tam maya dəyəri, kreditində isə ticarətdən əldə edilən maliyyə vəsaiti həcmində əks olunur. Kommersiya xərclərinin hesabının kredit qiymətini (əlavə dəyər vergisi də daxil olmaqla satışdan əldə olunan maliyyə vəsaitini) debet qiyməti ilə (satılan mal və materialın tam maya dəyəri ilə əlavə dəyər vergisinin cəmi) differensiallaşdırmaqla mal və material satışından əldə edilən maliyyə nəticəsi (mənfəət və zərər) hesablanır. [5, s.83] Əgər “Kommersiya xərcləri” üzrə hesabın kredit qiyməti (satışdan əldə olunan maliyyə vəsaiti, əlavə dəyər vergisi ilə bərabər) kommersiya xərcləri hesabının debet qiymətindən (satılan mal və materialın tam maya dəyəri ilə əlavə dəyər vergisinin cəmi) çox olduğu halda, qeyd olunan fərq satışdan əldə olunan mənfəəti, əksinə olduğu halda isə zərəri göstərir. Mal və material satışından əldə olunan mənfəət “Kommersiya xərcləri” üzrə hesabın debetinə “Ümumi mənfəət (zərər)” üzrə hesabın kreditinə qeyd olunur. Mal və material satışından zərər əldə olunarsa, həmin qiymət əksinə olaraq “Kommersiya xərcləri” üzrə hesabın kreditinə “Ümumi mənfəət (zərər)” üzrə hesabın debetinə çıxarılır. Bu əməliyyat aparıldıqdan sonra “Kommersiya xərcləri” üzrə hesab bağlanır və digər bir qalıq qalmır.

2.2. Kommersiya xərcləri kimi tanınan işçi heyətinə çəkilən xərclərin uçotu

“Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarına və Kommersiya Təşkilatları üçün Milli Mühəsibat Uçotu Standartlarına əsasən mühəsibat uçotunun aparılması Qaydaları”nda 711-2 “Kommersiya xərcləri kimi tanınan işçi heyəti üzrə xərclər” subhesabında uçot subyektinin kommersiya məsrəfləri kimi götürülən

işçi heyəti üzrə çəkilməmiş xərclərin qiyməti haqqında ümumiləşdirilmiş informasiyalar əks olunur. Bu zaman 711-2 №li subhesabın debeti və 191, 242, 411, 441, 511, 514, 523, 533, 541 №li hesabların uyğun subhesablarının kreditinə görə mühasibat yazılışı təyin edilir.

Kommersiya xərcləri kimi tanınan işçi heyəti üzrə xərclərə 801 №li hesabın uyğun subhesablarının debeti və 711-2 №li subhesabın krediti üzrə mühasibat yazılışı təyin edilir. [1]

Təşkilatlarda işçi heyətinin uçotunun təyin edilməsi təşkil edilməlidir. Yəni, müəssisənin bütün işçilərinin işə qəbul edilməsi, tutduqları vəzifələrə görə paylanmaları, işçilərin ixtisaslarının təkmilləşdirilməsi, peşəkarlığının yüksəldilməsi, ailə vəziyyəti və s. qeydə alınır. Qeyd olunan əməliyyatın icra olunması əyani texniki uçot kimi təşkilatın kadr xidməti tərəfindən təşkil edilir. Əməliyyatların icra olunması Azərbaycan Respublikası Statistika Komitəsinin təyin etdiyi formalara görə aparılır. İlk sənəd müəssisə rəhbərinin işçinin işə qəbul edilməsinə aid əmridir. Bu etapda işə qəbul olunan işçi, onun vəzifəsi, ona ödəniləcək əmək haqqı, iş normaları, istirahət vaxtları və s. müəyyən olunur. Tərtib edilmiş əmrə qəbul edilən şəxsin adı, soyadı, atasının adı, vəzifəsi, iş yeri, əmək haqqı, tarif dərəcəsi, təşkilatda işləyəcəyi müddət qeyd olunur. Qeyd edilməlidir ki, qanunvericiliyə görə işçi qəbul edilərkən əmək kitabçası, şəxsiyyət vəsiqəsi, təhsil haqqındakı sənəd, hərbi билет (hərbi xidmətçilər üçün) təqdim olunmalıdır. Digər bir sənəd tələb etmək qanunvericiliyə görə qadağan olunmuşdur. Tərtib edilmiş əmr təşkilat rəhbəri tərəfindən imzalanandan sonra, qəbul edilən şəxs əmrlə tanış edilməlidir. Daha sonra əmr müəssisənin mühasibatlığına təqdim edilir və burada qəbul edilən şəxsə görə şəxsi hesab açılır.

Təşkilatların işçi heyəti əməyin tətbiq olunma sahəsinə müvafiq olaraq sənaye-istehsal və qeyri sənaye-istehsal heyətinə ayrılır. Sənaye-istehsal heyətinə mal və material istehsalında iştirak edən əsas, köməkçi və yardımçı bölmələrdə, həm də bu istehsalatların idarə olunması və xidmət göstərilməsi ilə məşğul olan işçilər aid olur.

Qeyri-sənaye istehsal heyətinə isə mənzil və kommunal təsərrüfatlarının, uşaq bağçalarının və digər qeyri-sənaye və xidmət müəssisələrinin işçiləri daxil olur. Heyətin kateqoriyası üzrə işçilər - rəhbərlərə, mütəxəssislərə, qulluqçulara, fəhlələrə və s. bölünür. Peşə ixtisaslarına və s. əlamətlərə görə işçi heyəti - tornaçı, çilingər, mühəndis, konstruktor, mühasib, mexanik, iqtisadçı və s. ayrılır. İşçi heyətinin ixtisas dərəcəsi onlara təyin edilmiş dərəcələrlə müəyyən edilir. Onların ixtisas dərəcəsi artdıqca onlara əvvəlkindən daha yüksək dərəcə təyin edilir. İşçi heyətinin sayının uçotunun aparılması zamanı siyahıya aid olan və siyahıdankənar olan tərkibi fərqləndirilir. Siyahının tərkibinə təşkilatın siyahısından olan sabiq, eyni zamanda əsas fəaliyyət sahəsi üzrə işə qəbul edilmiş müvəqqəti işçilər aiddir. Siyahıdankənar olan işçi heyətinin tərkibinə isə təşkilatın əsas fəaliyyətinə aid olmayan, işləri görmək üçün cəlb olunan müvəqqəti işçilər aiddir. Təşkilat işçilərinin heyətinin uçotu təşkilatın kadrlar şöbəsi tərəfindən təşkil olunur. Müəssisənin fəhlə və qulluqçularının sayı və hərəkətinin uçotunun aparılması işi sənədlərlə, yəni işə qəbulolma, xaricolma və digər işə keçirilmə üzrə əmrlə rəsmiləşdirilir.

Müvəqqəti və mövsümi, daimi işə qəbul edilənlər, fəhlə və qulluqçular üçün kartoçka, rəhbər işçi və qulluqçular üçün isə kadrların şəxsi uçot vərəqəsi doldurulur.

Hər bir işçi heyətinə işə qəbul edilən zaman onlara tabel nömrəsi verilir ki, daha sonra bütün ilk sənədlərdə həmin nömrə qeyd edilir. Təşkilatın mühasibatlığı ilk sənədlərə görə hər bir işçi heyətinə kartoçka və ya şəxsi hesab açır.

Təşkilatlarda iş zamanından istifadə etmənin uçotu iş vaxtından istifadə etmənin uçotu tabellərində təşkil olunur ki, onlar ya müəssisəyə görə ümumilikdə ay və ya təşkilatın bölmələri və işçi yaxud ümumilikdə ay və ya təşkilatın bölmələri və işçi kateqoriyalarına görə təşkil edilir. Tabeli fəhlə və qulluqçuların iş rejiminə nəzarət, əmək haqqına görə hesablaşma təyin etmək və işlənmiş vaxt barədə məlumat almaq üçün istifadə edilir. Tabel tabelçi və ya usta tərəfindən doldurulur və əmək haqqının hesablanması üçün mühasibatlığa göndərilir. Üzrlü və üzrsüz səbəbdən işə gəlməmə, gecikmə və yaxud xəstəlik vəziyyəti olduqda

onlar müəyyən olunmuş sənədlərlə rəsmiləşdirilir. Nəticədə, bir qayda olaraq işçi heyətinin işdə olması, işə gəlməməsi və ya işə gecikməsi vəziyyəti tabel uçotunda qeyd olunur. Tabeldə qeydlər fərqli metodlarla aparıla bilər. Təşkilatda iş müddətindən istifadə etmənin uçotunun aparılmasının tabelinin iki formasından istifadə edilir. Ə-12 sayılı formalı tabeldə iş müddətindən əlavə olaraq əmək haqqının hesablanması, Ə-13 sayılı formada isə yalnız iş müddətindən istifadə etmənin uçotu təşkil edilir. İş müddətinin başlanması və bitməsinə nəzarət, həm də gün ərzində iş müddətindən istifadə etməyə nəzarət istehsalat bölmələrinin rəhbərləri tərəfindən təşkil edilir. Nəzarət jurnal, kartoçka, cədvəl-raport, buraxılış və nəzarət-buraxılış qurğuları vasitəsi ilə və s. reallaşdırılır. [17, s.59]

Təşkilatın siyahısına daxil edilən və edilməyən işçi heyəti ilə əmək haqqının ödənişi üzrə (bütün növlərdə olan əmək haqqı, müavinət, mükafat, işləyənlərə pensiya və s.), habelə təşkilatın səhmləri və başqa qiymətli kağızlara görə ödəniləcək gəlirə görə hesablaşmaların uçotunun aparılması 533 sayılı “Əməyin ödənişi üzrə işçi heyətinə olan borclar” hesabında təşkil edilir.

İşçilərə hesablanmış əmək haqqı məbləği tədavül və yaxud emal məsrəflərini uçota alan hesablarla (əmək haqqı malın maya dəyərinə daxil olunan vaxt) müxabirləşdirilməklə göstərilən hesabın kreditinə yazılır. Bu vaxt Dt - 202-2, 533 və Kt - 533, 521, 522, 223 mühasibat yazılışı hazırlanır. İcbari tutulmalara gəlir vergisi, icra sənədi üzrə üçüncü şəxsin hesabına tutulmalar, pensiya təminatı üçün əmək haqqında 20 faiz həcmində tutulma, başqa tutulmalara isə maddi zərərin qarşılanması üçün, ödənilməyən təhtəl hesab məbləğə görə, zay məhsula görə, ssuda xüsusi geyimlər və b. görə tutulmalar daxildir. Məsələn, 1 işçiyə görə əmək haqqının hesablanması bütün xərcləri nəzərə alaraq aşağıdakı kimi hesablanır.

Məsələn, 700 manat əmək haqqısı olan işçinin son 2 il üçün əmək haqqından tutulmaları aşağıdakı kimi olacaqdır:

Cədvəl 2.4.

	2017	2018
Əmək haqqı məbləği	700	700
Gəlir vergisi	66,5	66,9
Pensiya fondu 3%	21	21
İşsizlikdən sığorta haqqı (sığorta olunan tərəfindən)	0	3,5
Pensiya fondu 22%	154	154
İşsizlikdən sığorta haqqı (sığorta edən tərəfindən)	0	3,5
İşçinin aldığı net əmək haqqı	612,5	608,6

Cədvəldən göründüyü kimi, şirkət bir işçiyə görə 1 il ərzində hər aya əmək haqqı xərci olaraq 608,6 manat pul ödəyir.

İşçilərə çatan əmək haqqı çox vaxt ödəniş cədvəli üzrə kassadan nəğd qaydada verilir. İşçilərə əmək haqqı pul və natural şəkildə verilə bilər. Əmək haqqı natural şəkildə verildikdə Dt-701, Kt-221 pul şəklində kassadan ödənilən zaman Dt-701, Kt-501, mühasibat yazılışı verilir. Bəzən işçinin xahişi ilə ona çatan əmək haqqı bankdakı şəxsi hesabına da köçürülməsi mümkündür ki, bu vaxt onun köçürülməsi zamanı Dt-701, kt-223 mühasibat yazılışı tərtib edilir. [3, s.47]

2.3. İşçi heyəti üzrə xərclərə görə hesablanılan sosial sığorta ayırmalarının uçotu

711-3 Nöli “Kommersiya xərcləri kimi tanınan işçi heyəti üzrə xərclərə görə hesablanılan sosial sığorta ayırmaları” subhesabında mühasibat uçotu subyektinin kommersiya məsrəfləri tək tanınan işçi heyəti üzrə məsrəflərə görə hesablanılan

sosial sığorta ayırmaları haqqında ümumiləşdirilmiş məlumatlar göstərilir. Bu vaxt 522 №li hesabın uyğun subhesablarının krediti və 711-3 №li subhesabın debeti üzrə mühasibat yazılışı verilir.

Kommersiya məsrəfləri tək bilinən işçi heyəti üzrə məsrəflərə görə hesablanan sosial sığorta ayırmalarına 711-3 №li subhesabın krediti və 801 №li hesabın uyğun subhesablarının debeti üzrə mühasibat yazılışı verilir.

Təminat və sosial sığorta üzrə öhdəliklərin mühasibat uçotu hesablarında qeyd edilməsi qaydası aşağıdakı formadaadır:

1. Hesablanmış məzuniyyət haqlarına, əmək haqqına, mükafatlara və başqa gəlirlərə nəzərən sosial sığorta fonduna ayırmalar edilmişdir:

K-T 522 “Sosial sığorta və təminat üzrə öhdəliklər”;

D-T 202 “İstehsalat məsrəfləri”.

2. Hesablanmış əmək haqqından 3 faiz həcmində təqaüd təminatına ayırmalar hesablanmışdır:

K-T 522 “Sosial sığorta və təminat üzrə öhdəliklər”;

D-T 533 “Əməyin ödənişi üzrə işçi heyətinə olan borclar”.

3. Tərtib edilən maliyyə cərimələrə və sanksiyalarına, yaxud xalis mənfəət və başqa fondlar hesabına aparılan işlərə görə ayırmalar hesablanmışdır:

D-T 343 “Keçmiş illər üzrə bölüşdürülməmiş mənfəət”;

D-T 341 “Hesabat dövrünün xalis mənfəəti”;

K-T 522 “Sosial sığorta və təminat üzrə öhdəliklər”

4. Sosial sığorta fondu üzrə ödəmələr, sığorta ayırmalarından çox olduqda, sosial fondan pul vəsaitləri alınmışdır:

K-T 522 “Sosial sığorta və təminat üzrə öhdəliklər”;

D-T 223 “Bank hesablaşma hesabları”.

5. Hesablanmış cərimə məbləği təqsirkar şəxsin hesabına daxil edilib:

K-T 522 “Sosial sığorta və təminat üzrə öhdəliklər”;

D-T 217 “Digər qısamüddətli debitor borcları”.

6. Sosial sığorta fonduna olan borclar ödənilib:

D-T 522 “Sosial sığorta və təminat üzrə öhdəliklər”;

K-T 223 “Bank hesablaşma hesablari”;

K-T 221 “Kassa”.

7. İlk 14 təqvim gününə düşən əmək qabiliyyətini itirməsinə görə müavinət hesablanmışdır:

K-T 533 “Əməyin ödənişi üzrə işçi heyətinə olan borclar”;

D-T 202 “İstehsalat məsrəfləri”.

8. Sosial sığorta fondu hesabına müavinat ödənilmişdir:

K-T 522 “Sosial sığorta və təminat üzrə öhdəliklər”. [1]

D-T 533 “Əməyin ödənişi üzrə işçi heyətinə olan borclar”;

Sosial sığorta qanunla nəzərə alınmış hallarda fiziki şəxslərin gəlirlərinin və yaxud əlavə məsrəflərinin, itirilmiş əmək haqqlarının kompensasiya olunmasına, habelə itirilməsinə mane olmağa yönəldilmiş təminat formasıdır.

Sığorta risk şəraitində işləyən sənayelərin fəaliyyətində daha başlıca rol oynayır. Sığorta, iştirakçılar arasında qapalı təkrar bölgü münasibətlərinin xüsusi məcmuu olub yaranan zərərli hadisələrin yekunlarının aradan götürülməsini və üzvlük haqqının hesabına məqsədli fondun yaranmasını şərtləndirir.

Təbii fəlakət (zəlzələ, leysan, dolu vurma, yağıntı, dondurma, tufan və b.) və bədbəxt hadisələr yekununda təsərrüfatlar ziyan çəkir. Bundan savayı bədbəxt təsərrüfatlarda işçilər müəyyən müddətə əmək qabiliyyətini itirirlər. Ona görə də, hadisə, təbii fəlakət və b. nəticəsində dəyən zərərin ödənilməsi və digər ödəniş üçün sığorta fondunun yaradılması vacibdir.

Sığortanın aşağıdakı növləri mövcuddur: əmlak sığortası (bank və başqa kommersiya fəaliyyəti, sahibkarlıq üçün risklə bağlı əmlak mənafehlərinin, yaxud fiziki və ya hüquqi şəxslərin əmlakının sığortasıdır), mülki məsuliyyət sığortası (fiziki şəxsin əmlakına və ya şəxsiyyətinə, həcmnin hüquqi şəxsə sığorta edilənin vurduğu ziyanın ödənilməsi ilə əlaqədar olan əmlak mənafehlərinin sığortasıdır) və şəxsi sığorta (fiziki şəxslərin əmək qabiliyyəti, həyatı, sağlamlığı və təqaüd təminatı ilə əlaqədar olan əmlak mənafehlərinin sığortasıdır). Eyni anda sənayelərdə sosial sığorta da yaradılır.

Sosial-sığorta- vətəndaşların gəlirlərinin və ya əlavə məsrəflərinin, itirilmiş əmək haqlarının kompensasiya olunmasına, hətta itirilməsinin qarşısının alınmasına yönəldilmiş təminat şəklidir.

Sosial sığorta - vətəndaşlar xəstələndikdə, yaşlandıqda, əmək qabiliyyətini qismən və yataamamilə itirdikdə, eləcə də ailə başçısını itirdikdə onlara dövlət hesabına (idarə və təşkilatlar, sənayelər, tərəfindən) verilmiş maddi təminat hüququdur.

Sosial təminat isə əmək qabiliyyətini itirənlərə, qocalara, habelə ana və uşaqlara xidmət və maddi təminat göstərilməsi üzrə iqtisadi-sosial tədbirlər sistemidir.

Milli Bankda Dövlət Sosial Müdafiə Fondunun hesabına sosial sığortaya ayırmalar köçürülür.

Sənayelər məcburi dövlət sosial sığorta ayırmalarını əməyin ödənişi fonduna nisbətən faizlə ifadə olunmasına görə təyin edirlər. Hazırda kənd təsərrüfatı mallarının emalı ilə məşğul olan (həmçinin sənaye üsulu ilə) hüquqi şəxslərdən savayı digər işəgötürənlər hesablanmış əməyin ödənişi fondunun 27 faizi civarında ayırma hesablayırlar. Kənd təsərrüfatı mallarının emalı ilə məşğul olan (o cümlədən sənaye üsulu ilə) hüquqi şəxslər üçün bu norma hesaba alınmış əməyin ödənişi fondunun 23 faizi civarında təyin edilib.

Təminatlara və sosial sığortaya ayırmalar aparılma qaydaları uyğun qanunvericilik və başqa normativ aktlarla nizama salınır.

Sənayenin işçi heyətinin pensiya təminatı və tibbi sığortaya, dövlət sosial sığortasına ayırmalar üzrə hesablaşmalar barədə məlumatları ümumiləşdirmək üçün hesablar planında 522 №-li “Sosial sığorta və təminat üzrə hesablaşmalar” hesabı nəzərə alınmışdır. Həmin hesabın kreditində təminat və sosial sığorta orqanlarına hesablanan məbləğ yazılır. Hesabın debet tərəfində isə müvəqqəti əmək qabiliyyətini itirənlərə verilənlər və başqa ödəmələr, sığorta orqanlarına olan borcların ödənilməsi göstərilir.

522 “Sosial sığorta və təminat üzrə hesablaşmalar” hesabının aşağıdakı subhesabları mövcuddur:

522 “Sosial sığorta üzrə hesablaşmalar”;

522 “Pensiya təminatı üzrə hesablaşmalar”;

522 “Tibbi sığorta üzrə hesablaşmalar”.

Sənayenin işçi heyətinin dövlət sosial sığortasına ayırmaları üzrə hesablaşmalar 522 №-li “Sosial sığorta üzrə hesablaşmalar” subhesabında uçota alınır. [8]

Sənayedə işləyən fəhlə və qulluqçuların, hətta başqa kateqoriyalı işçilər dövlət sosial sığortasına məxsus sosial sığorta haqqı verirlər. Sığorta haqqı bəzi növ natural verilişlərə və cəmi əmək haqqı məbləğinə hesablanır. Bu zaman 202, 103, 202-4, 202-5, 711, 721 və başqa hesabların debetində və 522 №-li hesabın 1-ci subhesabının kreditində yazılış aparılır. Görülən sığorta haqqı məbləği 223 №-li hesabların kreditinə və 522 №-li hesabın debetinə yazılır.

Hər kvartal təsərrüfat dövlət sosial sığorta vəsaitləri üzrə haqq-hesab cədvəli (hesabat) (4 №-li forma) yaradır. Hesabatda kvartalın əvvəlinə olan qalıq, yardım və pensiya üçün verilənlər, hesablanmış və ödənilmiş sığorta haqqı və s. göstərilir.

Hesablarda sosial sığorta üzrə hesablaşmalar aşağıdakı qaydada göstərilir:

1. Əmək haqqına nəzərən sosial sığortaya ayırmalar hesablandıqda:

Debet- istehsal xərclərinin uçotu üzrə subhesablar və hesablar (202-1, 202/1, 202/3, 202/4 və s.);

Kredit- 522 №-li Sosial sığorta və təminat üzrə hesablaşmalar hesabının “Sosial sığorta üzrə hesablaşmalar” subhesabı.

2. Sosial sığorta üzrə borc köçürülən zaman:

Kredit 223 №-li “Bank hesablaşma hesabları”;

Debet 522 №-li “Sosial sığorta və təminat üzrə hesablaşmalar” hesabının “Sosial sığorta üzrə hesablaşmalar” subhesabı.

3. Sosial sığorta vəsaiti hesabına müavinət hesablanan zaman:

Kredit- 533 №-li “Əməyin ödənişi üzrə işçi heyəti ilə hesablaşmalar” hesabı;

Debet 522 №-li “Sosial sığorta və təminat üzrə hesablaşmalar” hesabının Sosial sığorta üzrə hesablaşmalar” subhesabı.

4. Hesablanmış müavinətlər verilən zaman:

Debet-533 li “Əməyin ödənişi üzrə işçi heyəti ilə hesablaşmalar” hesabı;

Kredit- 221 №-li “Kassa” hesabında yazılış aparılır.

Sənayenin işçi heyətinin pensiya təminatına ayırmalar üzrə hesablaşmalar üzrə 522№-li hesabın “*Pensiya təminatı üzrə hesablaşmalar*” subhesabında uçota alınır. Təsərrüfat və mülkiyyət formalarından asılı olmayaraq müqavilə üzrə icarəçi şəxslər, bütün sənaye və təşkilatlar pensiya fonduna haqq verməlidirlər. Əmək haqqının *bir faizi* civarında pensiya fonduna sığorta haqqı ödənilir. [3, s. 56]

Məcburi sığorta haqqı sənaye işçilərindən tutulduqda 522 №-li hesabın 2-ci subhesabının kreditində və 533 №-li hesabın debetində yazılış aparılır. Pensiya fondu ayırmasının keçirilməsi 223, 225 №-li hesabların kreditinə və 522 №-li hesabın 2-ci subhesabının debetinə yazılır.

Pensiya və sosial sığorta fonduna ayırmalar öz vaxtında aparılmayan zaman təsərrüfat cərimə ödəməlidir. Hesablanan cərimə məbləği 801№-li hesabın (sənayenin hesabına olan) yaxud 212 №-li hesabın (maddi məsul şəxsin hesabına olan) debetinə, 522 №-li hesabın kreditinə yazılır; cərimənin ödənilməsi 223, 225 №-li hesabların kreditinə və 522 №-li hesabın debetinə yazılır.

Sənayenin işçi heyətinin tibbi sığortasına haqqları üzrə hesablaşmalar 522 №-li hesabın “*Tibbi sığorta üzrə hesablaşmalar*” subhesabında göstərilir.

522 №-li “Sığorta üzrə hesablaşmalar” hesabının analitik uçotu sığorta orqanları ilə hesablaşmaların növləri üzrə aparılır.

Sığorta üzrə hesablaşmaların uçotu uçotun jurnal-order formasında 10-KT №-li jurnal-orderdə aparılır. 55-KT №-li cədvəldə Sosial sığorta və sosial təminat orqanları ilə hesablaşmaların analitik uçotu aparılır. Hər bir sığorta növü üzrə cədvəldə ay ərzində dövryyə, ayın əvvəlinə qalıq və ayın axırına qalıq qeyd olunur.

Sığorta müqaviləsinə müvafiq olaraq sığorta idarəsindən sənayenin aldığı sığorta ödəmə məbləği 522 №-li “Sosial sığorta və təminat üzrə öhdəliklər” hesabının kreditində və 223 №-li “Bank hesablaşma hesabları” hesabının debetində göstərilir. Sığorta hadisələrindən olan sığorta ödəmələri ilə kompensasiya olunmayan itkilər 801№-li “Ümumi mənfəət (zərər)” hesabının debetinə, 522 №-li

“Sosial sığorta və təminat üzrə öhdəliklər” hesabının kreditindən silinir. Deyilənləri nəzərə alaraq “Aqrokimya Azərbaycan” şirkətinin 2017-ci ilin may üçün işçilərə hesablanmış xərclərinin nümunəsində işçi heyəti üzrə hansı məbləğdə sığorta ayırmaları olduğuna baxaq.

“Aqrokimya Azərbaycan” şirkətinin 2017-ci ilin may üçün işçilərə hesablanmış xərcləri ilə bağlı məlumatlar aşağıdakı kimidir:

Cədvəl 2.5.

Sıra №-si	Vəzifələr	Əmək haqqı	Məzuniyyət	Mükafat	Cəmi
1	Direktor	2000			2000
2	Baş mühasib	1500			1500
3	Baş usta	800			800
4	Usta	650			650
	Cəmi	4950	0	0	4950

Qeyd olunanlar əsasında aşağıdakı nəticələri alırıq.

Cədvəl 2.6.

	DT	KT
Əmək haqqı xərci	1650	
14 % vergi öhdəliyi		206,78
3 % DSMF öhdəliyi		49,5
Əmək haqqı öhdəliyi		1490,57
Əmək haqqı və tutulmalar hesablanır		
Əmək haqqı xərci	363	
22% DSMF öhdəliyi		363
22% məcburi dövlət sosial sığorta haqqı ödənilir		

Cədvəldən göründüyü kimi, Aqrokimya Azərbaycan şirkətinin may ayı üçün sığorta ayırmaları işçidən 3% (49,5), şirkətdən isə 22 % (363) tutulmaqla formalaşmışdır.

Sığorta edilənlər və fərqli sığorta müqavilələri üzrə Sosial sığorta üzrə hesablasmalar cədvəli”ndə 522 №-li “Sosial sığorta və təminat üzrə öhdəliklər” hesabı üzrə analitik uçot aparılır.

Dövlət sığorta idarəsinin hesabına sığorta haqqının köçürülməsi 223 №-li hesabın kreditində və 522 №-li hesabın debetində göstərilir. Dövlət sığorta idarəsinin tapşırıqlarına müvafiq olaraq müqavilə üzrə sığorta məbləğinin işçi heyətinə hesablanması həmin idarənin vəsaiti hesabına aparılır və 212 №-li hesabın kreditində və 522 №-li hesabın debetində; ödənilmə isə 221, 223, 225 №-li hesabların kreditində və 212 №-li hesabın debetində göstərilir.

522 №-li “Sosial sığorta və təminat üzrə öhdəliklər” hesabında əmlak və şəxsi sığorta üzrə hesablasmaların uçotu aparılır. Sənaye sığortaçı kimi iştirak edərkən işçi heyətinin və onun əmlakının sığorta olunması üzrə hesablasmalar barədə informasiyaları ümumiləşdirməkdən ötrü 522 №-li “Sosial sığorta və təminat üzrə öhdəliklər” hesabı nəzərə alınmışdır.

İcbari dövlət əmlak sığortası sığorta fondunun qurulması üzrə tədbirlər sistemidir. Təsərrüfatlara təbii fəlakətlərdən və başqa əlverişli olmayan şəraitdən dəyən ziyanlar icbari dövlət əmlak sığortasının vəsaitindən ödənilir. İcbari dövlət sığortasına daxildir: kənd təsərrüfatı heyvanları, kənd təsərrüfatı bitkilərinin məhsulları (biçənəklərin məhsulundan savayı), dovşanlar, ev quşları, xəzli heyvanlar , arı ailələri, ötürücü qurğular, binalar, qurğular, güc, iş və başqa maşınlar, avadanlıqlar, nəqliyyat vasitələri, inventarlar, çoxillik əkmələr, xammal, materiallar.

Hesablanmış sığorta ödəmələri məbləği istehsal xərclərini uçota alan 711 №-li hesabın kreditinə və 202, 202-3, 202-5, 721 və başqa sığorta ödəmələri mənbələrini uçota alan hesabların debetinə yazılır. Hesablanmış sığorta ödəmələri

məbləği sığorta idarələrinə köçürülərkən pul vəsaitlərini uçota alan 223, 225 №-li hesabların kreditində və 711 №-li hesabın debetində yazılış aparılır.

Sığorta əvəzini Dövlət sığorta idarələri təsərrüfatın hesabına köçürürlər. Bu proses 522 №-li hesabın kreditinə və 223, 225 №-li hesabların debetinə yazılır. [1]

Şəxsi sığorta üzrə hesablaşmaların uçotu ümumi qanunvericiliyə müvafiq olaraq müəssisələr könüllü sığorta əmlakın və şəxsi həyatın müqaviləsinə əsasən, sığorta ayırımının işçi heyətinin əmək haqqından çatmalı olan məbləğin bankda olan Dövlət sığorta idarəsinin hesabına köçürülməsi barədə yazılmış tapşırığa əməl etməlidirlər. Sığorta haqqı əmək haqqından tutulan zaman 522 №-li hesabın kreditində və 533 №-li hesabın debetində yazılış aparılır.

2.4. Kommersiya xərcləri kimi tanınan aktivlər üzrə amortizasiya ayırmalarının uçotu

Təsərrüfat köhnələn aktivləri əvəz etməkdən ötrü müəyyən miqdarda vəsaitləri yığmaq, toplamaq lazımdır, yəni aktivlərin köhnəlmə məbləği hansı yolla isə gəlirdən yeri doldurulmalıdır. Bu vəsaitin toplanmasına istehsal olunan malın maya dəyərinə bərabər həcmdə aktivlərin köhnəlmə məbləğinin daxilolma yolu ilə sahib olmaq olar. Bu toplanan pul amortizasiya ayırmaları adını qazanmışdır.

Mühasibat uçotu subyektinin kommersiya fəaliyyəti ilə əlaqədar aktivlərin amortizasiya məsrəflərinin dəyəri barədə ümumiləşdirilmiş məlumatlar 711-4 №li “Kommersiya xərcləri kimi tanınan aktivlər üzrə amortizasiya xərcləri” subhesabında göstərilir. Bu vaxt 102, 112, 122, 132 №li hesabların uyğun subhesablarının krediti və 711-4 №li subhesabın debeti üzrə mühasibat yazılışı verilir.

Kommersiya məsrəfləri kimi bilinən aktivlər üzrə amortizasiya məsrəflərinə 711-4 №li subhesabın krediti və 801 №li hesabın müvafiq subhesablarının debeti üzrə mühasibat yazılışı verilir. [1]

Kommersiya xərcləri kimi tanınan aktivin amortizasiya olunan məbləğinin onun səmərəli istifadə müddəti üzrə ardıcıl qaydada paylaşdırılması üçün müxtəlif amortizasiya üsullarından istifadə oluna bilər. Belə üsullara düz xətt üsulu, azalan

balans üsulu və istehsal vahidi üsulu aiddir. Tətbiq olunan amortizasiya üsulu aktivdə göstərilmiş gözlənilən gələcək iqtisadi faydanın ehtimal olunan istehlak sxeminə müvafiq olaraq seçilir və iqtisadi faydanın ehtimal edilən istehlak sxemi dəyişməyənədək, ardıcıl surətdə dövrdən dövrə tətbiq olunur. Ehtimal edilən istehlak sxemi etibarlı əsasla təyin olunmadıqda, sənaye düz xətt üsulunu tətbiq etməlidir. Hər dövrə müvafiq amortizasiya ayırmaları - bu və ya başqa Standart onların başqa aktivin balans (hesabaalma) dəyəri nə daxil olunmasını tələb etməzsə və ya buna icazə verməzsə - “Mənfəət və zərər haqqında” hesabatda tanınır.

Amortizasiyanın emal vahidi üsulunun tətbiq olunduğu zaman hasilat əldə olunmazsa, bu vaxt amortizasiya məsrəfləri sıfıra bərabər ola bilər. Amortizasiyanın bu üsulundan istifadə olunmasına görə amortizasiya məsrəflərinin sıfıra bərabər olması faktı aktivin qiymətdən endiyinə dəlalat edə bilər və bu vaxt həmin aktivin qiymətdən düşmə səviyyəsinin müəyyən olunması ”Aktivlərin qiymətdən düşməsi üzrə” 24 №-li Milli Mühasibat Uçotu Standartının tələblərinə müvafiq olaraq yerinə yetirilməlidir.

Amortizasiya haqqları demək olar ki, hər zaman bilavasitə gəlir və ziyan barədə hesabatda qeyd edilir. Amortizasiya haqqlarının gəlir və ziyan barədə hesabatda göstərilmədiyi yalnız iki hal vardır; bunlardan birincisi amortizasiya haqqlarının başqa aktivin balans (hesabaalma) dəyəri nə aid olduğu haldır. Məsələn, “Aran” sənayesi müştəri üçün yeni inzibati bina yaradan tikinti firmasıdır. Tikinti iki ilə qurtaracaq. Bu işdən ötrü dəyəri 70,000 manat olan sement əldə olunmalıdır. Sementin səmərəli istismar müddəti proyektin müddətinə (3 il) bərabərdir və həmin müddətin axırında onun qalıq dəyəri sıfıra bərabər olacaq. Adətən, sement üzrə amortizasiya haqqları (düz xətt üsuluna əsasən 30,000 manat) Mənfəət və ziyan barədə hesabatda qeyd olunur. Ancaq, “Aran” sənayesi amortizasiya haqqlarını cari tikinti məsrəflərinə daxil edir, xüsusilə də əgər ödənməmiş məsrəflərin göstəilməsi məqsədilə aralıq ödənişlər yerinə yetirilsə.

Kommersiya xərcləri kimi tanınan aktivin amortizasiya haqqlarının Mənfəət və ziyan barədə hesabatda öz ifadəsini tapmadığı ikinci vəziyyət 46-cı maddədə öz ifadəsini tapmışdır. Bu o vaxt baş verir ki, aktivin yekun qalıq dəyəri onun balans

(hesabaalma) dəyəri ndən artıq olsun. Bu zaman amortizasiya haqqları edilməyəcək. Məsələn, “Aran” sənayesi 01.01.2003-cü il tarixində dəyəri 50,000 manat civarında olan aktiv almışdır. Onun nəzərdə tutulan səmərəli istismar müddəti beş il, həmin müddətin yekununda olan yekun qalıq dəyəri isə sıfıra bərabərdir. Aktiv üzrə dörd illik amortizasiya 2006-cı ildə hesablanmış və aktivin balans (hesabaalma) dəyəri 20,000 manat təşkil etmişdi. Ancaq, bazarda yaranan dəyişikliklər ilə bağlı olaraq, avadanlığın yekun qalıq dəyəri 25,000 manat təşkil etmişdir. Adi halda, 2006-cı il üzrə Mənfəət və ziyan barədə hesabatda amortizasiya haqqları 20,000 manat təşkil etməli idi, ancaq aktivin yekun qalıq dəyəri o məbləğdən artıq olduğuna görə heç bir amortizasiya ayırması edilmir.

İndiki dövrdə əsas vəsaitlərin, əsasən onların aktiv tərkibinin (maşınlar, texnoloji avadanlıqlar, mexanizmlər, dəzgahlar, cihazlar, qurğular və b.) mənəvi aşınması fiziki aşınmadan daha yüksək sürətlə baş verir. Məhz həmin amil amortizasiya ayırmalarının bərpa rolunun səmərəliliyinin enməsinə və onun yeni aktivlərə investisiya olunmasını iqtisadi zərurətə çevirir. Kommersiya xərcləri kimi tanınan aktivlər üzrə amortizasiya ayırmaları daha böyük dəyərə sahib olan yeni aktivlərin alınmasına şərait yaratmalıdır. Bu cür yanaşma əsas vəsaitlərin yenilənməsinə imkan verməklə bərabər, istehsal təyinatlı mallar bazarı üçün keyfiyyət və kəmiyyət cəhətdən cəlbedici bazarların uyğunlaşmasına və bununla da maliyyə resurslarının məhsuldar qüvvələrə istiqamətləndirilməsini stimullaşdırır. Kommersiya xərcləri kimi tanınan aktivin amortizasiyasının aparılması siyasətində ayırmaların hesaba alınması metodları və normaları xüsusi rol oynayır. Təcrübədə proporsional, sürətləndirilmiş amortizasiya metodlarından çox istifadə edilir. Proporsional metodun tətbiqində amortizasiya ayırmaları aktivin təyin edilmiş istismar müddəti ərzində aktivin ilk dəyərindən sabit faizlə hesaba alınır. Bu metodda aktivin dəyəri illərə görə bərabər dərəcədə bölüşdürülür. Dünyanın inkişaf etmiş ölkələrində sürətləndirilmiş amortizasiyanın iki metodundan daha geniş istifadə olunur: ikiqat artırılmış norma ilə azalan qalıq dəyəri metodu və yaxud sabit faiz metodu; kumulyativ metod və yaxudd “ədədlərin cəmi” metodu [7, s. 119]. Birinci metodun məzmunu odur ki, amortizasiya ayırmaları aktivinə

qalıq dəyərindən ikiqat çoxaldılmış norma ilə hesaba alınır. Bu metodun tətbiq edilməsi zamanı aktivlərə qoyulmuş investisiyanın xeyli hissəsi istismarın ilkin illərində geri alınır və yeni investisiyalar görə istifadə edilir. Sabit faiz metoduna aid olan mənfi cəhət odur ki, aktivlərə qoyulmuş vəsaitlərin amortizasiya ilə tam geri qaytarılmasına ayrılan vaxt xeyli uzanır. Növbəti metodun tətbiq olunmasında isə amortizasiya ayırmaları aktivlərin istismar müddətinin təyin edilməsi və istismarın ilkin illərində amortizasiya üzrə normaların artırılması vasitəsilə hesaba alınır. Kumulyativ metodun tətbiq olunması zamanı aktivinə dəyəri istismar zamanı ərzində tamamilə amortizasiya olunur və dəyərin çox hissəsi istismarın ilkin illərində geri qaytarılır.

Kommersiya şirkətləri amortizasiyanın hesablanmasını aşağıdakı metodlardan birini seçməklə təşkil edə bilirlər:

1. Xətti metod;
2. Qalığın azalması metodu (kumulyativ metod);
3. Yararlı istifadə müddəti ərzində olan ədədlərin cəminə görə dəyərin silinməsi metodu;
4. Mal və materialların həcminə uyğun olaraq dəyərin silinməsi metodu.

Xətti metodda amortizasiya ayırmalarının il üzrə məbləği aktiv obyektlərinin ilk, cari, bərpa dəyərinə və istifadə müddətinə müvafiq olaraq hesaba alınmış orta illik amortizasiya normasına müvafiq olaraq müəyyənləşdirilir.

Qalığın azalması metodunda amortizasiya ayırmalarının il üzrə qiyməti hesabat ilinin əvvəlinə aktivlərin obyektlərinin qalıq məbləğindən və həmin obyektlərin yararlı istifadə müddətlərini uyğun olaraq hesaba alınmış amortizasiya normasından və sürətlənmiş əmsala müvafiq olaraq müəyyənləşdirilir. Sürətlənmiş əmsal əksər hallarda səmərəli istifadə olunan maşın və avadanlıqlara görə və yüksək texnoloji sferalarda tətbiq edilir. Təşkilatlar sürətləndirilmiş amortizasiya normativlərini tətbiq etmək hüququna sahibdir. Ancaq bu qeyə olunan artım iki dəfədən çox olmamalıdır.

Yararlı istifadə etmə müddətində olan ədədlərin cəmi üzrə məbləğin silinməsi metodundan istifadə etdikdə aktiv obyektlərinin ilkin dəyəri onun istifadə

olunmamış yararlılıq müddətinin, xidmət müddətində olan ədədlərin cəminə olan nisbətində vurulur.

Məhsulların həcminə uyğun olaraq dəyərin silinməsi metodundan amortizasiya ayırmalarının hesaba alınması – obyektin ilkin qiymətini – hazırlanmış məhsulların həcmnin və onların obyektinin cəmi yararlı istifadə ərzində nəzərdə tutulmuş miqdarına olan nisbətində hasilinin tapılması yolu ilə aparılır.

Təsərrüfatda aktivlərin cəmi xidmət zamanı müddətində amortizasiya ayırmaları hesaba alınır. Aktivlərin istismar olunmasından və ya bu və yaxud digər səbəbdən hərəkətsiz olmasına baxmayaraq amortizasiya hesablanır. Aktivlər təmir edildikdə amortizasiyanın hesaba alınması dayandırılmaz.

Yeni aktivlər daxil olduqda, amortizasiyanın hesablanması sonrakı ayın 1-dən başlanır, aktivlər ləğv olunduqda, satıldıqda və ya əvəzsiz verildikdə amortizasiyanın hesaba alınması əksinə olaraq növbəti ayın 1-dən sonlandırılır. [8]

Əgər təşkilat təmir üçün ehtiyatları hesablayırsa, bu zaman həm də amortizasiyanın hesablanması aktivlərin təmiri üçün təmir fonduna və ya ehtiyata ayırmalar təşkil edilir. Hər bir aktiv növünə görə təmir fonduna ayırmalar xüsusilə müəyyən edilmiş normalar üzrə təşkil olunur, yəni burada müəyyən edilən vaxtlarda aktivlər əsaslı və cari təmirinin aparılması üçün aktivlərə olan normativ ehtiyac əks olunur.

Amortizasiya və təmir fonduna ayırmalar hesaba alınarkən xüsusi hesablama tərtib olunur. Müasir dövrdə kənd təsərrüfatı üzrə müəssisələrdə bu məqsədlə aktivlər *üzrə amortizasiyanın və təmir fonduna ayırmaların hesablama cədvəlindən* (48-KT № li forma) istifadə edilir.

Nəzərə almaq lazımdır ki, amortizasiya və təmir fonduna ayırmalar hər aya görə hesablanmalıdır, bu işi asanlaşdırmaq üçün aşağıdakı tərzdə hərəkət etmək məqsədəuyğundur. Qeyd olunan cədvəldə heç bir obyekt üzrə uyğun amortizasiya normativi və təmir fonduna ayırmalar aktivlərin uçotu kartoçkasına uyğun olaraq yanvar ayının 1-ində yəni ilin əvvəlinə bütün aktivlərin balans (hesabaalma) dəyəri qeyd edilir. Aktivlərin balans (hesabaalma) dəyəri ni və uyğun amortizasiya

ayırmaları normativlərini və təmir fonduna ayırmaları nəzərə alaraq, bütünlükdə təsərrüfat üzrə müxtəlif qrup aktivlər üzrə illik amortizasiya qiyməti və təmir fonduna ayırmalar müəyyənləşdirilir. Bu qiymətin 1/12 hissəsini yanvar ayına olan amortizasiya və təmir fonduna ayırmaların həcminə qeyd edilir. Fevral ayına görə və sonrakı aylarda amortizasiya qiymətini müəyyənləşdirmək üçün bütün hesablanmaları aparmaq gərəkli deyil, keçən ay ərzində aktivlərin tərkibində baş verən dəyişikliyi nəzərə almaq yetərlidir. Buna görə amortizasiya və təmir fonduna ayırmaların hesaba alınması cədvəli (avtonəqliyyat daxil olunmadan - 49-KT № li forma) tərtib edilir. Alınan qiymətə, əvvəlki ay müddətində hesaba alınmış amortizasiya və təmir fonduna ayırmaların məbləğinə düzəliş olunur.

Avtonəqliyyata görə amortizasiyanın və təmir fonduna qiymətin hesaba alınması üçün hər aya görə *avtonəqliyyat üzrə amortizasiyanın və təmir fonduna ayırmaların hesablanması cədvəli* (50-KT № li forma) tərtib edilir. Həmin cədvəldə avtomobil nəqliyyatı üzrə vasitələrin növləri və qruplarına görə bir avtomobilin balans, ümumi və orta qiyməti, amortizasiya və təmir fonduna ayırma normativi və qiyməti qeyd edilir. [2, s.80]

Qeyd edilən cədvəlin öncəki cədvəldən fərqi ondadır ki, kommersiya xərcləri kimi tanınan aktivin amortizasiya qiyməti və təmir fonduna ayırmanın hesaba alınması yalnız balans (hesabaalma) dəyəri nə müvafiq deyil, yürüş (ton kilometr) barədə məlumatlardan və müəyyən edilmiş ayırma normalarına müvafiq olaraq hesaba alınır. Yüqəaldırma qabiliyyəti 2 tona kimi olan avtomobillərə görə amortizasiya məbləğinin hesaba alınması balans məbləğinə görə aparılır. Avtomobillərin hər bir növü üzrə (yüqəaldırma qabiliyyəti 2 tona kimi olanlar və xüsusi təyinatlı avtomobillər də daxil olmaqla) təmir fonduna ayırma qiymətinin müəyyənləşdirilməsi yürüşə görə təşkil edilir.

Hesaba alınmış amortizasiya qiyməti yəni aktivlərin köhnəlməsi və təmir fonduna ayırmalar hər ay uyğun istehsal bölmələrinin xərclərinə aid edilir.

2.5. Kommersiya xərclərinin bölüşdürülməsinin təkmilləşdirilməsi

Mal və materialların qiymətləndirilməsi məqsədilə və əldə edilən məlumatların təşkilatın maliyyə hesabatlarında əks olunması zamanı təşkilat kompleks istehsal məsrəflərini düzgün bölüşdürməlidir. Bu zaman təşkilat həm də maliyyə hesabatında seçdiyi bölüşdürmə metodlarının məzmununu aydın göstərməlidir.

Ancaq belə bölüşdürmə maliyyə hesabatlarının təhlilinin nəticələrinin səhv qeyd edilməsi ilə nəticələnə bilər. Əlbəttə ki, kompleks məsrəflərin bölüşdürülməsinin uyğun metodları da mövcuddur. Bununla belə metod seçimi ilə əlaqədar qərarlar ehtiyatların dəyərləndirilməsində və fərdi mal və materialların gəlirlilik səviyyəsinin müəyyən edilməsində əsaslı fərqlər yaradır. Qarşıdakı hədəflərə bağlı olmayaraq kompleks məsrəflərin bölüşdürülməsinin bəzi üsullarının mövcudluğu müxtəlif növlü mal və materialların yaranmış bölünmə nöqtəsində məsrəflərin qiymətinin müəyyən edilməsinin çox çətin proses olduğunu açıqca əks etdirir. Təşkilat tərəfindən qəbul olunmuş fərdi məhsullara aid olan məsrəflərin istənilən üsulları hazırkı mövcud olan problemi kökündən həll etmir. Buna görə də daha məqsəduyğun mal və materialın ümumi miqdarını nəzərə almaqla hesaba alınmış brutto gəlir hesab edilir. Bundan başqa əgər təşkilat öz qərarlarını kompleks məsrəflərə əsaslandıracaqsa, bu zaman bu hesablama səhv nəticənin alınmasına gətirib çıxara bilər.

İşçi heyətinin iqtisadi mənafeləri yalnız əməyin ödənilməsi səviyyəsiylə məhdudlaşmır. Bu məsələlərin əhatə dairəsi genişdir və istehsalın inkişafı, onun yeni texnikayla təmin olunması və əmək şəraitinin yaxşılaşdırılması və sosial məsələlərin həlli ilə əlaqəli olan mənafeləri də əhatə edir. Müasir dövrdə təsərrüfat hesabı üsulları və stimulları da qeyd olunan mənafeələrin inkişaf etdirilməsinə, cəmiyyətin mənafeləri ilə uyğunlaşdırılmasına, yəni daha yaxşı nəticələrin əldə edilməsinə istiqamətləndirilir. İstehsalın inkişaf etdirilməsi, əməyin ödənilməsi və sosial problemlərin həlli üçün təşkilatların aldığı vəsaitin həcmi onların təsərrüfat fəaliyyəti üzrə nəticələrdən asılı edilməsi qarşıya məqsəd kimi qoyulmuşdur.

Bu mənada mal və materialın maya dəyərini düzgün hesaba almaq üçün avadanlıqların işiylə bağlı olan məsrəflər və başqa kompleks məsrəflərin məhsulun müxtəlif növləri arasında bölüşdürülməsinə müvafiq metodların tətbiq olunmasının böyük əhəmiyyəti vardır. Çox vaxt praktikada bu məsrəflər aşağıdakı metodlarla bölüşdürülür:

1. İstehsal üzrə fəhlələrin əsas əmək haqqına;
2. İstehsal üzrə fəhlələrin normallaşdırılmış və yaxud faktiki iş müddəti;
3. Müxtəlif məhsul növlərinin istehsalı prosesində faktiki işlənmiş, maşın, dəzgah və vaxtlara;
4. Faktiki əmtəəlik mal və material istehsalına əmsal, maşın və vaxtlar əsasında hesaba alınmış, avadanlıqların qorunması və istismarı üzrə məsrəflərin normativ qiymətinə uyğun olaraq bölüşdürülür. [15, s.64]

Həmin metodlardan ən sadəsi istehsal üzrə fəhlələrin əsas əmək haqqına uyğun olaraq bölüşdürülməsi metodudur (əlavə ödənişsiz). Onu da qeyd etmək lazımdır ki, bu zaman çox hallarda məhsulun maya dəyəri təhrif olunur ki, bu da müxtəlif məmulatların istehsalat proseslərinin mexanikləşmə dərəcəsinin fərqli olması ilə əlaqədardır.

Onu da qeyd edək ki, belə çatışmazlıqlar istehsalat üzrə fəhlələrin normallaşdırılmış və yaxud faktiki iş müddətinə müvafiq olaraq bölüşdürülməsi üsulunda da qarşıya çıxır. Bu səbəbdən avadanlıqların qorunması və istismarı ilə bağlı olan məsrəfləri, mal və materialların maya dəyəri onların istehsal edildiyi şəraitdən, istifadə olunan avadanlığın mürəkkəbliyindən, avadanlıqların bir saat ərzində işləməsi üçün çəkilən istismar xərclərinin həcminə müvafiq olaraq qeyd etmək lazımdır.

Ümumiyyətlə, bu metod ən səmərəli və çox vaxt, maliyyə itkisi aparmayan metoddur. Belə ki, bu metod çox da böyük güc tələb etmir və hesablamaların sadəliyi ilə seçilir. Bu metodda informasiyanın toplanması və işlənməsinə çox da böyük güc sərf olunmur. Amma xərclərin bölüşdürülməsi metodlarının digər növlərinə baxsaq görürük, onlar daha çox və dərin məlumat tələb edirlər. Məsələn,

ABC metodu vardır ki, onun işlənməsi üçün xüsusi proqram lazımdır və həm də o proqramın qiyməti bahadır.

Təşkilatda maşın və avadanlıqların qorunması və istismarı üzrə məsrəflərin planını müəyyənləşdirmək üçün məmulat və yaxud sifarişə bir sıra ardıcıl hesablama təşkil etmək lazımdır. İlk olaraq müssisənin bütün sexlərinin avadanlıqları, avadanlıqların bir saat ərzində işləməsi üçün istismar xərclərinin təxmini olaraq eyni həcmli göstəricisinə görə bircinsli növlərdə birləşdirilir. Sonra hesablama üsulu ilə avadanlığın bütün qrupu üçün hər bir saat ərzində işləməsi üçün lazım olan məsrəflərin normativ həcmi müəyyən edilir.

Təşkilatda maşın və avadanlıqların növlərindən biri vahid kimi qəbul olunur və ona nisbətən avadanlıqların digər növləri üçün əmsal hesaba alınır. Mövcud əmsalların müəyyən olunması əvvəlcədən bütün qrupun maşın-vaxtlarını, əmsal-maşın-vaxtlara çevirməklə avadanlıqların fərqli qrupları üçün zaman xərclərini toplamaq mümkündür. Əldə edilən bu əmsallar və həm də avadanlığın bir saat ərzində işləməsi üçün çəkilən xərclərin normativ dəyəri, avadanlığın planlaşdırılmış yükünün, enerjinin tarif stavkasını və s. dəyişməsinə müvafiq olaraq dövrü qaydada dəqiqləşdirilməlidir.

Bütün qeyd olunanlardan sonra isə sxemə hazırlanmış hər bir məmulat və qovşaqlara görə avadanlıqların uyğun qruplarının maşın-vaxt işləri lazımı miqdarda hesaba alınır. Daha sonra avadanlığın bütün qrupu üçün müəyyənləşdirilmiş əmsallara uyğun olaraq maşın-vaxtların, əmsal-maşın-vaxtlarla hesablanır. Bu məqsədi həyata keçirmək üçün qrupun maşın-vaxtlarının miqdarı məsrəflərin əmsalına vurulur. Sexə görə avadanlığın qorunması və istismarı üzrə məsrəflərin smetasının ümumi qiymətini istehsalat planının həyata keçirilməsi üçün gərəkli olan həmin plan zamanındakı əmsal-maşın vaxtlarının ümumi miqdarına bölmə üsulu ilə, bir əmsal-maşın vaxtının müəyyənləşdirilməsi növbəti mərhələdir.

Təşkilatın sexinin hazırladığı hər hansı bir məmulata və yaxud komplekt detala və qovşaqlarda çəkilən xərclərin smeta stavkası, bir əmsal maşın-vaxtın plan

məbləği ilə bütün məmulatlar üzrə əmsal-maşın-vaxtlarının miqdarının hasil yolu ilə tapılır.

Təşkilatda ay ərzində avadanlıqların qorunmasına və istismarına çəkilən məsrəflərin faktiki qiyməti ayın sonuna olan sona çatmamış istehsal qalığından həmin məsrəflərin qiymətini qeydə almaqla faktiki istehsal olunmuş mal və materialların bir malın smeta stavkası ilə hesaba alınmış bu məsrəflərə uyğun olaraq bölüşdürülür. Smeta stavkasının hesablandığı zaman daha çox əziyyət tələb edən iş məsrəflərin əmsalını sonra hesaba almaq üçün lazım olan avadanlıqların növləri üzrə bir maşın-vaxta edilən normativ ziyanın həcmi müəyyənləşdirməkdən ibarətdir. Smeta stavkalarının hesaba alınmasının çox əziyyət tələb etməsini bəzi eynicinsli təşkilatlar üçün mərkəzləşmiş qaydada müəyyənləşdirilən avadanlıqların növləri üzrə məsrəf əmsalının köməyi ilə azaltmaq mümkündür.

Mal və materialların maya dəyərinin plana alınması və uçotunun aparılması üzrə əsasnaməyə uyğun olaraq təşkilat tərəfindən istehsal olunan məmulatların nomenklaturası böyük olanda avadanlıqların qorunması və istismarı üzrə məsrəflərin smeta stavkalarını yalnız mal və materialların vacib növlərinə və yaxud onun nümunəvi nümayəndəsinə sadə qaydada müəyyənləşdirmək tövsiyyə olunur. [3, s.72]

Təşkilatda avadanlıqların qorunması və istismarı üzrə məsrəflərin smeta stavkalarının hesaba alınmasının oxşar qaydası, həm də alət və təmir bölmələrinin yerinə yetirdiyi işlər də daxil olmaqla müxtəlif çeşidli kiçik sifarişlərdə diqqətə alınmışdır. Belə sifarişlərə smeta stavkaları mövcud sifarişə istehsal üzrə fəhlələrin əsas əmək haqqı həcmində və ayrılıqda mexanikləşdirilmiş və mexanikləşdirilməmiş işlərə görə avadanlıqların qorunması və istismarına sərf edilən məsrəflərin əmək haqqının bir manatına müvafiq olan normativ həcmi uyğun olaraq müəyyən olunur.

Maşın və avadanlıqların qorunması və istismarı üzrə məsrəflərin bölüşdürülməsinin nisbətən mürəkkəb olan metodu maşın-zamana, yəni dəzgah-maşın-saatlarına görə məsrəflərin uyğun olaraq bölüşürülməsi metodudur. Amma

bu metodun tətbiq olunması yalnız mal və materialların bütün növləri üzrə hər bir maşının faktiki sərf etdiyi vaxt və avadanlıqların qorunmasına və istismarına ayrılan məsrəfləri müxtəlif iş yerlərinə görə uçota alınan istehsalatda mümkündür. Bu metod xüsusilə toxuculuq materiallarının istehsalında, tekstil sənayesində tanınmışdır, ona görə də burada onun iş müddətinin uçotunu asanlaşdıran eyni tipli avadanlıqlardan istifadə olunur və çoxlu miqdarda və kiçik növlərdə eynicinsli mal və materiallar buraxılır.

Xərclərin bölüşdürülməsi ilə bağlı nümunəyə diqqət edək. Tutaq ki, müəssisədə 1 aya aşağıdakı qədər məhsul buraxılmışdır:

A məhsulu - 7000

B məhsulu - 2000

C məhsulu - 5000

D məhsulu - 8000

Faktiki olaraq hesabat ayında göndərilmişdir:

A məhsulu - 6500

B məhsulu - 2100

C məhsulu - 4500

D məhsulu - 9000

Faktiki olaraq hesabat ayında göndərilmiş məhsullara kommersiya xərcləri aşağıdakı kimi olacaqdır:

A məhsulu - 32500 və ya bir məhsula $32500 : 6500 = 5$

B məhsulu - 12600 və ya bir məhsula $12600 : 2100 = 6$

C məhsulu - 36000 və ya bir məhsula $36000 : 4500 = 8$

D məhsulu - 90000 və ya bir məhsula $90000 : 9000 = 10$

Hesabat ayı üzrə kommersiya xərcləri buraxılan məhsullarının qiymətinə daxil edilməlidir:

A məhsulu - $7000 \times 5 = 35000$

B məhsulu - $2000 \times 6 = 12000$

C məhsulu - $5000 \times 8 = 40000$

D məhsulu - $8000 \times 10 = 80000$

Təşkilatlarda yuxarıda qeyd edilən üsulların ən sadəsindən istifadə olunur. Yəni, təşkilatlarda avadanlıqların qorunması və istismarı üzrə məsrəflər istehsalat üzrə fəhlələrin əsas əmək haqqına (əlavə ödənişsiz) uyğun olaraq əmtəəlik mal və materiallar və sona çatmamış istehsalat arasında paylanır.

III FƏSİL. İnzibati xərclərin uçotda və hesabatda əks etdirilməsi metodikası

3.1. İnzibati məqsədlər üçün istifadə olunan xammal və materialların uçotu

Məhsul, iş və xidmətlərin maya dəyərinə daxil edilən məsrəflərin tərkibi "Mühasibat uçotu haqqında" Azərbaycan Respublikasının Qanunu və onun əsasında Maliyyə Nazirliyinin hazırladığı Milli Mühasibat Uçotu Standartlarında müəyyən edilir.

Məhsul vahidinin maya dəyərinə daxil edilməsi üsuluna görə, yəni məsrəflər təyinatına görə (müstəqim) və dolayı (qeyri-müstəqim) xərclərə bölünürlər.

Birbaşa xərclərə məhsulun hazırlanmasında, işin, xidmətin yerinə yetirilməsində birbaşa sərf edilən xammal, material və s. ehtiyatlar, bu işləri yerinə yetirən işçilərə hesablanan əmək haqqı və digər fondlara ayırmalar, istehsal sexi ilə əlaqəli olub və məhsulun maya dəyərinə aid edilən digər xərclər daxildir.

Bu xərclər birbaşa məhsulun maya dəyərinə aid edirlər.

Dolayı xərclərə o xərclər daxildir ki, onlar məhsul, iş və xidmətin maya dəyərinə birbaşa yox, dolayı yolla və yaxud bölüşdürülməklə daxil edilir. Dolayı xərclər birbaşa xərclərdən fərqli olaraq, baş verdiyi anda konkret məhsullara aid etmək olmur. Dolayı xərclər qabaqcadan ayrı hesabda toplanır və hesabat dövrünün sonunda seçilmiş bazaya, uçot və kalkulyasiya sahə təlimatlarına uyğun olaraq, istehsal edilmiş ayrı-ayrı məhsul növləri arasında proporsional şəkildə bölüşdürülür.

Dolayı xərclərə kommersiya və inzibati xərclərini aid etmək olar. 721 №-li "İnzibati xərclər" bütünlükdə müəssisənin, təsərrüfatın idarə edilməsi və ona xidmətlə əlaqəli olan xərclərdir.

İnzibati xərclərinin uçotu 721 "İnzibati xərclər" hesabında aparılır. Deməli, 721 "İnzibati xərclər" hesabı istehsal prosesləri ilə birbaşa əlaqəsi olmayan təsərrüfat və idarəetmə xərclərinin uçotu üçün nəzərdə tutulmuşdur. Bu xərclərə

rəhbər işçilərin əmək haqqısı, rabitə, telefon, dəftərxana xərci, kənar təşkilatların göstərdikləri məsləhət xidmətləri, bank kreditlərinə görə faizlər, bank xidməti və s. aid edilir.

İnzibati – idarəetmə xərclərinin uçotu üçün nəzərdə tutulmuş 721 “İnzibati xərclər” hesabında aşağıdakı subhesablar açıla bilər:

- 721-1 İnzibati məqsədlər üçün istifadə olunmuş xammal və material xərcləri;
- 721-2 İnzibati işçi heyəti üzrə xərclər;
- 721-3 İnzibati işçi heyəti üzrə xərclərə görə hesablanılan sosial sığorta ayırmaları;
- 721-4 İnzibati məqsədləri üçün istifadə edilən aktivlərin amortizasiya xərcləri;
- 721-5 İnzibati məqsədlərlə bağlı digər xərclər.

Bu subhesablarda aşağıdakı xərclər əks etdirilir:

- inzibati-idarə işçilərinin əsas və əlavə əmək haqqısı, sosial sığorta ayırmaları;
- dəftərxana, nəşriyyat, teleqraf, poçt xərcləri;
- inzibati məqsədləri üçün istifadə edilən əsas vəsaitlərin təmirinə xərclər və amortizasiya ayırmaları;
- minik avtonəqliyyatın saxlanması xərcləri;
- məlumat, məsləhət və audit xidmətlərinin ödənilməsi üzrə xərclər;
- inzibati təyinatlı binalara görə icarə haqqı;
- xidməti ezamiyyət xərcləri;
- və digər inzibati xərclər.

721 “İnzibati xərclər” hesabı adlı aktiv, toplayıcı-paylaşdırıcı sintetik hesabdır. Bu hesabın debetində hesabat dövrü ərzində olan təsərrüfatın idarə edilməsi və ona xidmətlə əlaqəli olan yuxarıda qeyd etdiyimiz xərclər, kreditində isə onların silinməsi məbləğləri əks etdirir. Belə ki, hesabat dövrü ərzində olan bütün inzibati xərclər 721 “İnzibati xərclər” hesabın debetində toplanır və hesabat dövrünün sonunda həmin xərclər təyinatı üzrə bu hesabın kreditindən silinir.

Müəssisənin uçot siyasətində inzibati xərclərin aşağıdakı silinmə üsullarından biri nəzərdə tutula bilər:

- İstehsalat xərcləri hesablarına 202 “İstehsalat məsrəfləri” silinmə;
- Şərti daimi xərclər şəklində 701 “Satışın maya dəyəri üzrə xərclər” hesabına bilavasitə silinmə.

Analitik uçotda inzibati-idarəetmə xərcləri müəssisənin struktur bölmələri arasında, hazır məhsul və bitməmiş istehsal arasında, ayrı-ayrı məhsul növləri üzrə bölüşdürülür. İstehsal məsrəflərini uçota alan hesablar həmçinin fəhlələrin məzuniyyət ödənişlərini, qarşıdakı xərc ehtiyatları, gələcək dövr xərclərinin müvafiq məbləğləri, çıxdıqdan itkiləri də uçota alır. Deməli hesabat dövrünün sonunda məhsul buraxılışı üzrə bütün məsrəflər: birbaşa xərclər məsrəf elementləri, dolayı xərclər isə kompleks maddələri üzrə 202 “İstehsalat məsrəfləri” hesabının debetində toplanır.

İnzibati məqsədlər üçün istifadə olunan xammal və materiallara dəftərxana ləvəzimatları, inzibati binanın təmirinə sərf edilən tikinti materialları və s aiddir.

İnzibati xərcləri yerinə yetirilərkən istifadə olunan materialların dəyəri silindikdə:

1. DT 721-1 “İnzibati məqsədlər üçün istifadə olunmuş xammal və material xərclər”	856,0 manat
---	-------------

KT 201 “Material ehtiyatları”	856,0 manat
-------------------------------	-------------

2. İstifadə olunmuş hazır məhsullar;

DT 721-1 "İnzibati məqsədlər üçün istifadə olunmuş xammal və material xərclər" 235,0 manat

KT 204 "Hazır məhsul" 235,0 manat

3. Kənar təşkilatların xidmətləri və işlər;

DT 721-3 "İnzibati məqsədlərlə bağlı digər xərclər" 950,0 manat

KT 531 "Malsatan və poratçılara qısamüddətli kreditor borcları"

950,0 manat

4. Təhtəlhəsab şəxs vasitəsilə ödənilmiş xidmətlər və işlər;

DT 721-5 "İnzibati məqsədlərlə bağlı digər xərclər" 560,0 manat

KT 244 "Təhtəlhəsab məğləglər" 560,0 manat

721 "İnzibati xərclər" hesabında uçota alınmış xərclər hesabat dövrünün sonunda 202 "İstehsalat məsrəfləri" hesabının debetinə silinir.

DT 202 "İstehsalat məsrəfləri" 2601,0 manat

KT 721 "İnzibati xərclər" 2601,0 manat

3.2. İnzibati işçi heyəti üzrə xərclərin uçotu

721-1" İnzibati işçi heyəti üzrə xərclər" hesabında məhsulun, iş və xidmətlərin istehsalı və satışı ilə əlaqədar olan inzibati – idarəetmə heyətinə hesablanan əmək haqqı və müavinətlər üzrə xərclər əks etdirilir.

Təşkilatın siyahısına daxil edilən və edilməyən işçi heyəti ilə əmək haqqının ödənişi üzrə bütün növlərdə olan əmək haqqı, müavinət, mükafat, işləyənlərə

pensiya və s. hesablaşmaların uçotunun aparılması 533 “Əməyin ödənişi üzrə işçi heyətinə olan borclar” hesabında aparılır.

İdarəetmə aparatının saxlanması ilə bağlı olan xərclər bu il ərzində bu hesabın debetində əks etdirilir.

1. İnzibati idarə işçilərinə hesablanan əmək haqqı məbləğinə:

Dt 721-2 “İnzibati işçi heyəti üzrə xərclər”	3950,0 manat
Kt 533 “Əməyin ödənişi üzrə işçi heyətinə olan borclar”	3950,0 manat

2. Sosial sığorta orqanlarına aparılan ayırmalara:

Dt 721-3 “İnzibati işçi heyəti üzrə xərclər”	975,3 manat
Kredit 522 “Sosial sığorta və təminat üzrə öhdəliklər”	975,3 manat

3. Ezamiyyə xərclərinə:

Dt 721-5 “İnzibati məqsədlərlə bağlı digər xərclər”	860,0 manat
Kt 244 “Təhtəlhəساب məbləğlər”	860,0 manat

4. İnzibati idarə təyinatla əsas vəsaitlərə hesablanan amortizasiya məbləği:

Debet 721-4 “İnzibati məqsədlər üçün istifadə olunan aktivlərin amortizasiya xərcləri”	1952,0 manat
--	--------------

Kredit 112 “Torpaq, tikili və avadanlıqlar üzrə yığılmış amortizasiyası və qiymətdəndüşmə zərərləri”	1952,0 manat
--	--------------

İdarəetmə və inzibati işçilərinə hesablanan əmək haqqı çox vaxt ödəniş cədvəli üzrə kassadan nəğd qaydada və ya hesablaşma hesabı ilə verilir. Bu eməliyyat aşağıdakı müxabirləşmə ilə həyata keçirilir. Deyək ki, işçilərə olan borcun yarısı kassadan, yarısı isə hesablaşma hesabı vasitəsi ilə ödənilir.

Dt 533 “Əməyin ödənişi üzrə işçi heyətinə olan borclar”	3950,0 manat
KT 221 “Kassa”	1975,0 manat
KT 223 “Bank hesablaşma hesabı”	1975,0 manat

X” müəssisə timsalında işçilərə hesablanmış əmək haqqı ayırmaların müxtəlif sahələr üzrə bölüşdürülməsini nəzərdən keçirək. “X” müəssisəsinin

işçilərinə aprel ayında 7 350,00 manat əmək haqqı hesablanıb. Bu əməkhaqqının müxtəlif mənbələrə aid edilməsini nəzərdən keçirək:

Cədvəl 3.1.

Hesabın debeti	Xərclərin aid edildiyi hesabın adı	Hesabın krediti
		533
202-2	İstehsalat	4 550,00
711-2	Satış şöbəsi	1 250,00
721-2	İdarəetmə aparatı	1 580,00
	Cəmi:	7 350,00

3.3. İnzibati işçi heyəti üzrə xərclərə görə hesablanılan sosial sığorta ayırmalarının uçotu

Sosial sığorta - qanunla nəzərdə tutulmuş hallarda fiziki şəxslərin itirmiş olduqları əmək haqları, gəlirləri və ya əlavə xərclərinin kompensasiya edilməsinə, eləcə də itirilməsinin qarşısının alınmasına istiqamətlənmiş təminat formasıdır. Müəssisənin işçi heyətinin dövlət sosial sığorta, pensiya təminatı və tibbi sığortaya ayırmalar kimi hesablaşmalar haqqında məlumatların uçotu üçün hesablar planında 522 "Sosial sığorta və təminat üzrə öhdəliklər" hesabı nəzərdə tutulmuşdur. Sosial sığorta və təminatlara ayırmaların qaydaları müvafiq orqanların, eləcə də Azərbaycan Respublikasının Dövlət Sosial Müdafiə Fondunun qanunvericilik və digər normativ aktları ilə nizamlanır. 522 "Sosial sığorta və təminat üzrə öhdəliklər" hesabın kreditində sosial sığorta və təminat orqanları üzrə hesablanan məbləğlər yazılır. Hesabın debetində isə sığorta orqanlarına olan borcların ödənilməsi, eyni zamanda müvəqqəti əmək qabiliyyətini itirənlərə verilənlər və digər ödəmələr əks olunur.

721-3 "İnzibati işçi heyəti üzrə xərclər" hesabında məhsulun, iş və xidmətlərin istehsalı və satışı ilə əlaqədar olan inzibati – idarəetmə personalının sosial sığortaya ayırma xərcləri uçota alınır.

Sosial sığorta üzrə hesablaşmalar, hesablarda aşağıdakı qaydada əks etdirilir:

1. Əmək haqqına görə sosial sığortaya ayırmalar hesablandıqda:

DT 721-3 "İnzibati xərclər" 1235,0 manat

KT 522 "Sosial sığorta və təminat üzrə öhdəliklər" 1235,0 manat

2. Sosial sığorta üzrə borc köçürüldükdə:

DT 522 "Sosial sığorta və təminat üzrə öhdəliklər" 1235,0 manat

Kt 223 "Hesablaşma hesabı" 1235,0 manat

3. Sosial sığorta vəsaiti hesabına müavinət hesablandıqda:

DT 522 "Sosial sığorta və təminat üzrə öhdəliklər"

Kt 533 "Əməyin ödənişi üzrə işçi heyətinə olan borclar"

4. Hesablanmış müavinətlər verildikdə:

Dt 533 "Əməyin ödənişi üzrə işçi heyətinə olan borclar"

Kt 221 "Kassa"

Təminat və sosial sığorta üzrə öhdəliklərin mühasibat uçotu hesablarında qeyd edilməsi qaydası aşağıdakı formadaadır:

1. Hesablanmış məzuniyyət haqlarına, əmək haqqına, mükafatlara və başqa gəlirlərə nəzərən sosial sığorta fonduna ayırmalar edilmişdir:

K-T 522 "Sosial sığorta və təminat üzrə öhdəliklər";

D-T 202 "İstehsalat məsrəfləri".

2. Hesablanmış əmək haqqından 3 faiz həcmində təqaüd təminatına ayırmalar hesablanmışdır:

K-T 522 “Sosial sığorta və təminat üzrə öhdəliklər”;

D-T 533 “Əməyin ödənişi üzrə işçi heyətinə olan borclar”.

3. Tərtib edilən maliyyə cərimələrə və sanksiyalarına, yaxud xalis mənfəət və başqa fondlar hesabına aparılan işlərə görə ayırmalar hesablanmışdır:

D-T 343 “Keçmiş illər üzrə bölüşdürülməmiş mənfəət”;

D-T 341 “Hesabat dövrünün xalis mənfəəti”;

K-T 522 “Sosial sığorta və təminat üzrə öhdəliklər”

4. Sosial sığorta fondu üzrə ödəmələr, sığorta ayırmalarından çox olduqda, sosial fondan pul vəsaitləri alınmışdır:

K-T 522 “Sosial sığorta və təminat üzrə öhdəliklər”;

D-T 223 “Bank hesablaşma hesabları”.

5. Hesablanmış cərimə məbləği təqsirkar şəxsin hesabına daxil edilib:

K-T 522 “Sosial sığorta və təminat üzrə öhdəliklər”;

D-T 217 “Digər qısamüddətli debitor borcları”.

6. Sosial sığorta fonduna olan borclar ödənilib:

D-T 522 “Sosial sığorta və təminat üzrə öhdəliklər”;

K-T 223 “Bank hesablaşma hesabları”;

K-T 221 “Kassa”.

7. İlk 14 təqvim gününə düşən əmək qabiliyyətini itirməsinə görə müavinət hesablanmışdır:

K-T 533 “Əməyin ödənişi üzrə işçi heyətinə olan borclar”;

D-T 202 “İstehsalat məsrəfləri”.

8. Sosial sığorta fondu hesabına müavinat ödənilmişdir:

K-T 522 “Sosial sığorta və təminat üzrə öhdəliklər”. [1]

D-T 533 “Əməyin ödənişi üzrə işçi heyətinə olan borclar”;

Cədvəl 3.1. qeyd etdiyimiz “X” müəssisəndə işçilərə hesablanmış əmək haqqı əsasında hesablanmış sosial sığorta ayırmaları 1 623,60 manat təşkil etmiş və bu social sığorta ayırmalarının müxtəlif sahələr görə bölünməsinə nəzərdən keçirək.

Hesabın debeti	Xərclərin aid edildiyi sahə	Hesabın krediti	
		533	522
202-2	İstehsalat	4 550,00	1 001,00
711-2	Satış şöbəsi	1 250,00	257,00
721-2	İdarəetmə aparatı	1 580,00	347,60
	Cəmi:	7 380,00	1 623,60

3.4. İnzibati məqsədlər üçün istifadə olunan aktivlərin hesablanmış amortizasiyanın uçotu

723- Amortizasiya xərcləri hesabında mal, iş və xidmətlərin istehsalı və satışı ilə əlaqədar olan inzibati – idarəetmə bina, qurğu, avadanlıq, nəqliyyat vasitələri və digər əsas vəsaitlərin amortizasiya ayırmaları uçota alınır. 724- Sair xərclər hesabında mal, iş və xidmətlərin satışı ilə əlaqədar sair xərclər, o cümlədən alınmış xidmətlərin maya dəyəri uçota alınır.

Təsərrüfat köhnələn aktivləri əvəz etməkdən ötrü müəyyən miqdarda vəsaitləri yığmaq, toplamaq lazımdır, yəni aktivlərin köhnəlmə məbləği hansı yolla isə gəlirdən yeri doldurulmalıdır. Bu vəsaitin toplanmasına istehsal olunan malın maya dəyərinə bərabər həcmdə aktivlərin köhnəlmə məbləğinin daxilolma yolu ilə sahib olmaq olar. Bu toplanan pul amortizasiya ayırmaları adını qazanmışdır.

İnzibati təyinatlı əsas vəsait obyektlərinə amortizasiya hesablandıqda	721	112,122
İnzibati təyinatlı əsas vəsait obyektlərinə amortizasiya hesablandıqda	721	112,122
İnzibati təyinatlı qeyri-maddi aktivlərə amortizasiya hesablandıqda	721	102

Mühasibat uçotu subyektinin kommersiya fəaliyyəti ilə əlaqədar amortizasiya olunan aktivlər illik amortizasiya norması:

- a) Binalar, tikintilər və qurğular, 7 faizədək;
- b) Maşınlar, avadanlıq və hesablama texnikası , 25 faizədək;
- c) Nəqliyyat vasitələri 25 faizədək;
- ç) İş heyvanları ,20 faizədək;

d) Geoloji kəşfiyyat işlərinə və təbii ehtiyatların hasilatına hazırlıq işlərinə çəkilən xərclər, 25 faizədək;

e) Qeyri-maddi aktivlər - istifadə müddəti məlum olmayanlar üçün. İstifadə müddəti məlum olanlar üçün isə illər üzrə istifadə müddətinə mütənasib məbləğlərlə, 10 faizədək;

- ə) Digər əsas vəsaitlər ,20 faizədək.

Əsas fondların köhnəlməsi (amortizasiyası) elementində qanunvericiliyə uyğun şəkildə hesablanmış köhnəlmə məbləğləri əks etdirilir (köhnəlmə normaları haqqında artıq kitabın əvvəlki fəsillərində bəhs edilmişdir). Texnoloji xərclərə müəssisədə istifadə edilən su, elektrik, istilik və digər enerji növləri aid edilir. Bunlar müəssisənin özündə hasil edilə, yaxud digər təşkilatlardan alınır. Müvafiq xərclər ayrı-ayrı istehsal sahələrinin həcminə uyğun olaraq bölüşdürülür.

3.5. İnzibati xərclərin bölüşdürülməsinin təkmilləşdirilməsi

Bildiyimiz kimi, *dolayı xərcləri* baş verdiyi anında onları konkret məhsul, iş, xidmət növlərinə aid etmək mümkün olmur. Bu xərclərə kommersiya və inzibati xərclər aiddir.

Dolayı xərclər məsrəflərin formalaşdığı yerlər üzrə və məsuliyyət mərkəzləri üzrə qruplaşdırılır, daha sonra müəssisənin seçdiyi bölüşdürmə bazasına müvafiq olaraq məhsul, iş və xidmətlər üzrə proporsional bölüşdürülür.

Dolayı xərclərin bölüşdürülmə bazası aşağıdakılardır:

- birbaşa əmək məsrəfləri, adam-saatla;
- istehsal fəhlələrinin əmək haqqısı;
- avadanlığın iş vaxtı, maşın-saatla;
- istehsal edilmiş məhsulun həcmi.

İnzibati xərclərin bölüşdürülməsi üsulları müəssisənin texnoloji, təşkilatı və digər xüsusiyyətlərindən asılı olaraq müəyyən edilir və ayrı-ayrı məhsul, iş, xidmət növlərinin maya dəyərinin daha dəqiq hesablanmasına yönəldilməlidir. Məsələn, əgər ayrı-ayrı istehsal, sex, sahə, briqada üzrə əməyin mexanikləşmə səviyyəsi əsaslı surətdə fərqlənirsə inzibati xərclərin işçilərin əmək haqqına mütənasib olaraq uçot və kalkulyasiya obyektləri arasında bölüşdürmək məqsədəuyğun hesab edilir.

Əgər müəssisə çoxprofilidirsə və bir neçə fəaliyyət növünü həyata keçirirsə, onda kommersiya və inzibati xərcləri hər bir fəaliyyət növü sahəsindən alınan pul gəliri məbləğinə mütənasib olaraq fəaliyyət növləri üzrə bölüşdürmək məqsədəuyğundur.

Müəssisələrdə istifadə edilən yuxarıda qeyd etdiyimiz dolayı (inzibati, kommersiya xərcləri) xərclərin bölüşdürmə baza göstəricilərinin hər birinin öz müsbət cəhətləri olduğu kimi, çatışmayan cəhətləri də vardır. Belə ki, inzibati xərclərin ayrı-ayrı məhsullar arasında istehsal fəhlələrinin əmək haqqısına mütənasib olaraq bölüşdürülməsi çox asan olsa da, amma bu bölüşdürmə üsulu məhsulun maya dəyərinin təhrifinə gətirib çıxarır. Xərclərin smeta (normativ) stavkalara mütənasib olaraq bölüşdürülməsi üsulu daha düzgün olsa da, onun

hesablamaları müəyyən çətinliklər yaratdığından praktikada həmin üsul çox da geniş tətbiq olunmur.

İnzibati xərclərin bölüşdürülməsi üçün baza elə dəyər və miqdar vahidi olmalıdır ki, onların artması və yaxud azalması məsrəflərin dəyişilməsinə uyğun olsun. Bölüşdürmə bazasını seçərkən ondan çıxış etmək lazımdır ki, istənilən halda inzibati xərclərin ümumi məbləğinin məhsul növləri üzrə bölüşdürülməsinin düzgün üsulunu tapmaq olmur. Bura əsasən maya dəyərinin tərkibinə keçmiş və gələcək hesabat dövrlərinin xərcləri daxildir ki, bu da kalkulyasiya vaxtının real məsrəfləri ilə əlaqəli deyil.

Burdan da belə nəticəyə gəlirik ki, inzibati xərclərin bir bazaya mütənasib olaraq bölüşdürülməsi heç vaxt qüsursuz olmayacaqdır.

Kalkulyasiyanın dəqiqliyini yüksəltmək üçün çalışmaq lazımdır ki, məsrəflərin kompleksliliyi minimuma endirilsin və bu xərclərin hər bir məcmu fərdi bölüşdürülmə bazasına mütənasib olaraq bölüşdürülsün.

NƏTİCƏ

Dissertasiya işində də qeyd etdiyimiz kimi praktikada dolayı xərclər məhsul, iş və xidmət növləri arasında müxtəlif baza göstəricilərin əsasən (istehsal fəhlələrinin əmək haqqısı üzrə, birbaşa məsrəflərin məbləğinə üzrə və s.) bölüşdürülür. Bu göstəricilərin öz çatışmayan 2 cəhətləri mövcuddur ki, bunlar da aşağıdakılardır:

1. İstehsal olunan məhsul, iş və xidmətin maya dəyərini təhrif edir;
2. Uçot hesablama işlərinin həcmi artırır.

Deməli, dolayı xərclərin uçotu və bölüşdürülməsi sahəsində olan bu nöqsan və çatışmamazlıqlar nəticəsində material ehtiyatlarının itkiləri baş verir, qeyri-məhsuldar məsrəflərin səviyyəsi yüksəlir. Bunun nəticəsində isə istehsal olunan məhsulların, yerinə yetirilən iş və xidmətlərin maya dəyərinin artır, mənfəət məbləği azalır və bu isə bütövlükdə müəssisənin maliyyə vəziyyətinin pisləşməsinə, hətta müflis olmasına gətirib çıxarır.

Dolayı məsrəflərin bölüşdürülməsi mübahisə doğurur və bu barədə indiyə qədər də yekdil fikir yoxdur. Qeyd etdiyimiz kimi, dolayı məsrəflərin bölüşdürülməsi zamanı müxtəlif baza göstəricilərindən istifadə edilir. Bunlar bir tərəfdən uçot işlərinin həcmi daha da artmasına, digər tərəfdən, istehsal olunan məhsulların, yerinə yetirilən işlərin və xidmətlərin maya dəyərinin müəyyən qədər təhrif olunmasına gətirib çıxarır. Bütövlükdə bu variant bazar iqtisadiyyatı şəraitində mühasibat uçotunun qarşısında qoyulan tələblərə cavab vermir və uçotun beynəlxalq standartlarına uyğun gəlmir. Lakin təəssüflə qeyd etmək lazımdır ki, son dövrlərdə qəbul olunmuş normativ sənədlər və təlimatlar da həmin nöqsanın aradan qaldırılması haqqında konkret müddəalara malik deyildir.

Bu məsələ uzun illərdir ki mübahisə obyektinə olsa da bu məsələnin həlli barəsində ümumi bir nəticə əldə edilməmişdir. İnzibati və kommersiya məsrəfləri ayrı-ayrı məhsullar arasında istehsal fəhlələrinin əmək haqqına mütənasib olaraq bölüşdürülür. Bu cür bölüşdürmənin nə dərəcədə qeyri-obyektiv, nöqsanlı olması və eyni zamanda əlavə hesablama işlərini tələb etdiyini bilirik. *Birinci*

təklif edirik ki, inzibati məsrəfləri hazırkı mərhələdə ayrı-ayrı məhsullar arasında bölüşdürmək əvəzinə, onları birbaşa 601 "Satış" hesabının debetinə silmək daha məqsədəuyğundur. Qeyd edək ki, yeni Hesablar Planında dolayı məsrəflərin silinməsinin bu variantı nəzərdə tutulsa da, ancaq bu mövcud problemi əsaslı şəkildə həll etmir və praktiki olaraq bu sahədə uçota heç bir yenilik gətirmir.

Məlumdur ki, 711 "Kommersiya xərcləri" və 721 "İnzibati xərclər" hesablarda uçota alınan xərclər öz təbiətinə və təyinatına görə bir-birinə yaxındırlar. Başqa sözlə desək, hər iki hesabda istehsalın müxtəlif mərhələdə idarə edilməsi və ona xidmət göstərilməsi ilə əlaqədar xərclər uçota alınır. *İkinci təklifimiz* isə belədir ki, məsrəflərin uçotunun aparıldığı hazırkı variantında kommersiya və inzibati məsrəflərinin bir sintetik hesabda uçota alınması məqsədəuyğundur. Yəni bu məqsədlə hər hansı bir hesab üzrə iki subhesabı açmaq gərəklidir. Hesabın adını "İdarəetmə məsrəfləri", I subhesabı "İnzibati xərclər", II subhesabı isə "Kommersiya xərcləri" adlandırıla bilərik.

Bazar iqtisadiyyatı şəraitində məhsulun maya dəyəri göstəricisinin rolu və əhəmiyyəti daha da artmışdır. İndiki şəraitdə müəssisənin maliyyə vəziyyəti onun məhsullarının rəqabət qabiliyyətindən asılıdır. Bazarda qiymətlərin hər hansı məhsul növü eyni səviyyədə saxlanılması şəraitində o müəssisə rəqabətə davam gətirə bilər ki, onun məhsulunun maya dəyəri digər müəssisələrin eyni adlı məhsulunun maya dəyərindən aşağı olsun. Başqa sözlə, bir çox bərabər şərtlər daxilində məhsulun maya dəyəri nə qədər aşağıdırsa, həmin məhsulun istər daxili, istərsə də xarici bazarda rəqabət qabiliyyəti və deməli maliyyə vəziyyəti də yaxşı olacaqdır.

Apardığımız araşdırmalar isə göstərir ki, son zamanlarda uçot sahəsində baş vermiş əsaslı dəyişikliklər demək olar ki, məsrəflərin uçotu sahəsini çox az əhatə etmişdir. İstehsal məsrəflərinin uçotunun təşkili və aparılmasının, həmçinin hazırda tətbiq olunan hesablama metodları, qaydaları keçmiş Sovet dövrünün uçotu sistemində tətbiq olunmuş qaydalardan və metodlardan az fərqlənir. Buna görə də, müəssisələrdə məhsul vahidinə düşən məsrəflər yüksək olaraq qalır və məhsulun maya dəyərinin hesablanılmasında təhriflərə, bəzən də səhvlərə yol

verilir, məhsul satışından əldə edilən nəticələri vaxtında və operativ qaydada müəyyənləşdirmək olmur, çünki məhsulun maya dəyərinin bütün xərclər əsasında hesablanması hesablama işlərini artırır və əlavə vaxt, məsrəflər tələb edir. Bütün bunlar istehsal məsrəflərinin uçotu sahəsində müvafiq tədqiqat işləri aparılmasını və metodoloji-praktiki təkliflər hazırlanmasını, eyni zamanda məhsulun maya dəyərinin uçotunun və hesablanması üçün müasir metodlarının tətbiqi imkanlarını müəyyən etmək tələb edir.

Ədəbiyyat siyahısı

1. Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarına və Kommersiya Təşkilatları üçün Milli Mühasibat Uçotu Standartlarına əsasən mühasibat uçotunun aparılması Qaydaları”nın təsdiq edilməsi haqqında, Bakı-2017
2. Q.Ə.Abbasov – “Mühasibat uçotu” , Bakı-2016.
3. S.M.Səbzəliyev – “Beynəlxalq və milli uçot terminlərinin izahlı lüğəti”, Bakı -2010
4. “Mühasibat uçotu” kafedrası, “Mühasibat (Maliyyə) Uçotu” fənni üzrə mühazirə mətnləri , Bakı - 2008
5. Y.M.Mustafayev, S.M.Səbzəliyev – “Mühasibat (maliyyə) uçotu”, Bakı-2013
6. V.M.Quliyev, S.M.Səbzəliyev – “İdarəetmə uçotu”, Bakı-2014
7. Q.R.Rzayev, "Mühasibat uçotu və audit", Bakı-2006
8. Ş.Ə.Cəfərova, C.Ə.Sadıqov, T.Ə.Sadıqov, Ə.A.Sadıqov – “Mühasibat uçotu”, Bakı -2015
9. X.C.Əzizova, “Məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyası” fənninin tədrisinə dair, Bakı-2016
10. İ.M.Abbasov, İ.A.Məmmədov, A.S.Cabbarov, “Mühasibat uçotu sahələr üzrə” dərslik, Bakı – 2017
11. “Mühasibat uçotu və Audit” kafedrası, "İdarəetmə uçotu" fənnin proqramı, Gəncə-2014
12. R.Fətullayev, A.Kərimov, V.M.Quliyev – “Beynəlxalq Uçot və Hesabata Giriş”.(GAAP və IFRS əsasında), Bakı-2012
13. “Mühasibat uçotu haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanunu
14. www.maliyye.gov.az
15. Воронова Е.Ю. Учет затрат: функциональный и традиционный подходы / Е.Ю. Воронова // Аудитор. - 2007.
16. Пономарева С. В. Бухгалтерский учет. Учеб. Пособие. М. 2006

- 17.Мизиковский Е. А., Маслова Т. С. Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях учебное пособие для студентов высших учебных заведений, обучающихся по специальности "Бухгалтерский учет, анализ и аудит". Москва - 2009
- 18.Н.А. Лытнева, Л.И. Малявкина, Т.В. Федорова – “Бухгалтерский учет”,Вак1-2006
- 19.А. А. Максютков – “Экономический анализ”, Вак1-2005
- 20.В.И. Бариленко, В.И. Бердников, Е.И. Бородина- “ Экономический анализ”, Вак1-2010
- 21.Christoper J.Skousen,Larry M.Walther – “Managerial and cost accounting”
- 22.Christoper J.Skousen,Larry M.Walther – “ Cost analysis”

Резюме

Важной задачей промышленного предприятия является выполнение плана по объему, качеству и ассортименту продукции с наименьшими затратами. Экономичность работы предприятия характеризуется себестоимостью продукции. Себестоимость продукции — это выраженная в деньгах сумма всех затрат предприятия на производство и реализацию продукции. Себестоимость является одной из важнейших категорий, которая наиболее полно проявляется в условиях рыночной экономики во взаимной связи с такими категориями, как цена, доход.

Промышленные предприятия, пользующиеся хозяйственной самостоятельностью, должны иметь четкое представление об окупаемости различных видов готовых изделий, эффективности каждого принимаемого решения и их влияние на финансовые результаты, а также на величину затрат. Необходимость учета затрат на производство растет по мере того, как усложняются условия хозяйственной деятельности и возрастают требования к рентабельности производства.

Основной целью деятельности любого предприятия является получение прибыли. Финансовый результат деятельности предприятия обусловлен доходами и расходами, причем в условиях рыночной экономики доходы в значительной степени зависят от конъюнктуры, а расходы - в существенно большей степени - от работы самого предприятия, деятельности его администрации и усилий производственного коллектива.

Поэтому учет затрат и калькуляция себестоимости готовой продукции, а также аналитические методы нахождения оптимальных управленческих решений выдвигаются в центр внимания теоретиков и практиков учета. Этим

характеризуется актуальность темы магистерская работа.

Организационный порядок учета затрат на производство определяется особенностями технологии и организационной структурой предприятия. Поэтому, исходя из особенностей производственного процесса, предприятие определяет основы учета производственных затрат в учетной политике.

Целью дипломной работы является исследование учета затрат и калькулирование себестоимости добычи и пути ее снижения.

Summary

In the master's thesis examined theoretically basics of production costs, indirect costs and accounting procedures for their distribution, as well as study the problems of the organization of accounting and analysis of production costs in the conditions of use of NAS. The thesis analyzes the technique of direct material costs and labor costs, as well as indirect costs. At the end of the study we examine the international experience of analysis of production costs and the possibility of its application in practice, national accounting Based on these studies are given recommendations for improving the recording and analysis of production costs.