

AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI TƏHSİL NAZİRLİYİ
AZƏRBAYCAN DÖVLƏT İQTİSAD UNİVERSİTETİ
“MAGİSTRATURA MƏRKƏZİ”

Əlyazması hüququnda

Mirzəyeva Kəmalə Şərbət qızının
“Kommersiya təşkilatlarında xərclərinin auditi və təhlilinin
təkmilləşdirilməsi” mövzusunda

MAGİSTR DİSSERTASIYASI

İxtisasın şifri və adı: 06042 “Mühasibat uçotu və audit”

İxtisaslaşma: İstehsal sferasında mühasibat uçotu və audit

Elmi rəhbər: i.e.n., dos.Kazımov R.N.

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

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

BAKİ - 2018

MÜNDƏRİCAT

Giriş.....	3
Fəsil I. İstehsala xərclərin auditi və təhlilinin metodoloji və praktiki əsasları.	
1.1. Maya dəyəri – iqtisadi subyektin fəaliyyətinin səmərəlilik göstəricisi kimi.....	10
1.2. Müasir şəraitdə istehsala xərclərin auditi və təhlili problemləri	21
Fəsil II. Məhsul istehsalına xərclərin formalaşmasının auditi və təhlili metodikası	
2.1. Məhsul istehsalına xərclərin auditi metodologiyası	29
2.2. Məhsul istehsalına xərclərin auditi prosesində iqtisadi təhlildən istifadə qaydası.....	41
Fəsil III. İstehsala xərclərin auditi və təhlili metodikasının təkmilləşdirilməsi aspektləri	
3.1. İstehsala xərclərin auditinin təkmilləşdirilməsi istiqamətləri.....	52
3.2. Məhsul istehsalına xərclərin təhlili metodikasının təkmilləşdirilməsi.....	58
Nəticə.....	70
Ədəbiyyat siyahısı.....	73

Giriş

Tədqiqat mövzusunun aktuallığı. Milli iqtisadiyyatın inkişafının müasir şəraitində müəssisənin rəqabət qabiliyyətinin gücləndirilməsi imkanlarının və onun inkişafının səmərəli formalarının müəyyən edilməsi aktual məsələlər sırasına daxildir. Təsərrüfat subyektlərində təsərrüfatçılıq mexanizminin təkmilləşdirilməsi, məhsul istehsalına xərclərin hesablanması və maya dəyərini iqtisadi cəhətdən əsaslandırılması sisteminin işlənilib hazırlanması xərclərin azaldılması və müəssisənin rentabelliyyətinin yüksəldilməsi ehtiyatlarının aşkar edilməsi üzrə mühüm problemlərə aid edilir.

Qeyd etmək lazımdır ki, müasir dövrdə - mühasibat uçotunun təşkili sahəsində iqtisadi subyektlərin hüquq və imkanları genişlənməsi şəraitində inflyasiya ilə əlaqədar xammal və materialların qiymətinin yüksəlməsi səbəbindən məhsulun maya dəyərini müəyyən edilməsi və idarə olunması məsələləri mühüm əhəmiyyət kəsb edir. Bu baxımdan məhsulun maya dəyəri göstəricisi mühüm əhəmiyyət kəsb edir. Belə ki, müəssisənin qiymət siyasətinin, malların bazarda hərəkəti strategiyasının formalaşdırılması üzrə idarəetmə qərarları variantlarının seçilməsi sözügedən göstəricinin səviyyəsindən çox asılıdır. Qəbul edilmiş qərarların məhsul istehsalı və satışından daxil olan pul gəlirlərinin artımını təmin etməsi baxımından onlar üzərində nəzarət vacib şərtidir. İqtisadi ədəbiyyatlarda xüsusi vurğulanan və praktiki aprobeşiyadan keçirilən belə tədbirlər kompleksi sistemində müəssisələrdə sahibkarlığın inkişafı, məhsul istehsalına xərclərin azaldılması, rentabelliyyətin yüksəldilməsi mühasibat uçotu, audit və iqtisadi təhlilin metodikasının təkmilləşdirilməsini tələb edir.

Müstəqil maliyyə nəzarəti forması kimi auditin rolunun artması mövcud şəraitdən irəli gələn tələblərlə səciyyəlidir. Auditin əsas istiqamətləri sırasında məhsul istehsalına xərclərin auditi mühüm əhəmiyyət kəsb edir ki, onun məqsədi mühasibat və vergi uçotunda tətbiq olunan metodikanın respublikanın normativ-hüquqi aktlarının tələblərinə və müəssisənin uçot siyasətinə

uyğunluğunun qiymətləndirilməsidir. Lakin respublikanın qanunvericiliyində istehsala xərclərin mühasibat uçotu və maya dəyərinin kalkulyasiyasının hüquqi rəqlamentləşdirilməsinin o qədər də dəqiq olmaması, auditin informasiya bazası kimi mühasibat hesabatının tərtibi prinsiplərinin tam gözlənilməməsi səbəbindən məhsul istehsalına xərclərin yoxlanması prosesində auditor qarşısında duran vəzifələrin həllini çətinləşdirir. Aparılan təhlillər və tədqqiqatlar göstərir ki, təsərrüfat subyektlərində səmərəli qiymət, investisiya və maliyyə siyasətinin formalaşdırılmaması, idarəetmə uçotunun və auditin təşkilində metodiki və praktiki problemlərin mövcud olması istehsalın həcminə, məhsul istehsalı və satışı üzrə xərclərin düzgün idarə olunmasına, onların səviyyəsinə, mənfəət məbləğinə mənfi təsir göstərir. Bu baxımdan, xərclərin minimallaşdırılması üzrə idarəetmə qərarları işlənilib hazırlanarkən həmin amillər mütləq nəzərə alınmalıdır. Problemə belə yanaşma nöqtəyi nəzərindən mövcud potensialdan səmərəli istifadə etməklə istehsal xərclərinin azaldılması və istehsalın səmərəliliyinin yüksəldilməsi mühüm əhəmiyyət kəsb edir.

Bazar iqtisadiyyatı şəraitində bazar uğrunda ciddi rəqabət mübarizəsində davam gətirmək və mənfəət əldə etmək əsas amil olmaqla məhsulun maya dəyərinin azaldılmasına istiqamətlənmişdir. Bu, istehsala xərclər və məhsulun maya dəyəri haqqında vaxtında və dürüst informasiyanın mövcudluğunu tələb edir. Əlbəttə, bu problemin həlli üçün istehsala xərclərin məhsulun keyfiyyəti və istehsalın səmərəliliyi ilə əlaqələndirilməli, eləcə də məhsulun maya dəyərinin uçotunun və kalkulyasiyasının yeni forma və metodları işlənməli, onun təkmilləşdirilməsi istiqamətləri müəyyən edilməlidir.

Vurğulamaq yerinə düşər ki, fiskal yanaşma baxımından kənar nəzarətçilər istehsal xərclərinin uçotunda həmin xərclərin kalkulyasiyasının dəqiqliyinə deyil, onların maya dəyrinə daxil edilməsinin düzgünlüyünə diqqət yetirirlər. Bunlarla yanaşı, maya dəyərinin dəqiq hesablanması istehsalın təşkili və mənfəətin optimallaşdırılması üzrə əsaslandırılmış idarəetmə qərarlarının əsaslandırılmasının əsas şərtlərindən biridir. Xərclərə və maya dəyərinin

formalaşmasına nəzarət idarəetmə uçotunun və idarəetmənin informasiya təminatının mühüm aspektlərindən biridir. Auditin təşkili, tənzimlənməsi və aparılması, onun təkmilləşdirilməsi məsələləri daima iqtisadçıların diqqət mərkəzindədir. Bu, eyni zamanda, vergi orqanları və audit təşkilatları tərəfindən həyata keçirilən maliyyə nəzarəti bütövlükdə müəssisə üzrə xərclərin məhsulun maya dəyərində düzgün daxil edilməsi üzrə mövcud qanunvericilik tələblərinin ciddi gözlənilməsinə əsaslanır. Fikrimizcə, bu, respublikanın təcrübəsində gizli uçotun geniş yayılmasına şərait yaratmışdır.

Qeyd etmək lazımdır ki, sözügedən məsələnin aktuallığı bu sahədə tədqiqatların aparılmasının zəruriliyinə şübhə doğurmur. Lakin, aparılan elmi-tədqiqat işlərinin intesivliyinə baxmayaraq, hələ də istehsal xərclərinin idarəetmə uçotunun, auditinin və təhlilinin tələblərinə cavab verə bilən təsnifat işlənilib hazırlanmamış, təsərrüfat subyektlərində inkişaf etmiş ölkələrdə geniş tətbiq olunan zərərsizlik səviyyəsinin təhlili metodikasının respublikanın uçot təcrübəsində istifadəsinin mümkünlüyü, uçotun, auditin və iqtisadi təhlilin analitikliyinin yüksəldilməsi istiqamətləri kifayət qədər öyrənilməmişdir. Deyilənlərə rəğmən, belə bir fikir formalaşdırmaq olar ki, müəssisələrdə məhsul istehsalına xərclərin proqnozlaşdırılması və idarə olunması, maliyyə və vergi uçotunun düzgün təşkili, onun beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılması, xərclərin təsnifatının dəqiqləşdirilməsi, onların bölüşdürülməsi və məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyası kimi aktual problemlərin həlli sahəsində həll olunmamış məsələlər hələ də mövcuddur.

Maya dəyərinin auditinin metodiki və təşkilati aspektləri normativ, elmi və xüsusi ədəbiyyatlarda kifayət qədər işıqlandırılmamışdır. Bu səbəbdən, bütün təsərrüfat subyektlərində istehsalat xərclərin və məhsulun maya dəyərinin formalaşmasının mühasibat uçotu və auditinin dəqiq sisteminin yaradılması obyektiv zərurətə çevrilmişdir. Qeyd olunanlara rəğmən, məhsul istehsalına xərclərin auditinin aparılmasına yeni metodların və yanaşmaların sistemləşdirilməsi, onun metodikasının təkmilləşdirilməsi məsələlərinin tədqiqi

böyük elmi və praktiki əhəmiyyət kəsb edir ki, bu da, dissertasiya tədqiqatı mövzusunun aktuallığını səciyyələndirir.

Problemin öyrənilməsi səviyyəsi. Təsərrüfat subyektlərində bütövlükdə, eləcə də, istehsala xərclərin mühasibat uçotunun və məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyasının aparılması, auditin elmi konsepsiyasının və onun informasiya bazasının inkişafında respublikanın iqtisadçı alimlərindən Səbzəliyev S.M., Abbasov Q.Ə., Müslümov S.Y., Cəfərli H.A., Quliyev F.M., Quliyev V.M., Kazımov R.N., İsmayılov N.M., , Rzayev Q.R., Salahov Ə.S. və b., xarici ölkələrin iqtisadçı alimlərindən isə Arene A., Lobbek C., Robertson C., Andreyev V.D., Bakanov M.İ., Bezrukix P.S., Boqataya İ.N., İvaşkeviç V.B., Lamıkin İ.A., Marqulis A.Ş., Melnik M.V., Kondrakov N.P., Kamışanov P.İ., Paliy V.F., Qutsayt Q.M., Sokolova Y.V., Suyts V.P., Çumaçenko N.Q., Şeremet A.D., və s. böyük rol oynamışlar. Lakin həmin müəlliflərin əsərlərində və tədqiqat xarakterli işlərində təsərrüfat subyektlərində mühasibat uçotunun müxtəlif istiqamətləri üzrə problemlərin müxtəlif aspektləri işıqlandırılmışdır. Yuxarıda qeyd olunan problem xarakterli həmin məsələlər sahibkarlığın inkişafı və onun səmərəliliyinin yüksəldilməsinin real imkanlarının ətraflı araşdırılması baxımından tam tədqiq edilməmişdir. Məhz bu baxımdan iqtisadiyyatın inkişafının müasir şəraitində təsərrüfat subyektlərində bazar münasibətlərinin tələblərinə cavab verə bilən məhsul istehsalına xərclərin idarə edilməsi, uçotu və auditinin, məhsulun maya dəyərinin təhlil metodikasının tamamilə yeni aspektdə işlənilib hazırlanması tələb olunur.

Tədqiqatın məqsədi və vəzifələri. Dissertasiya işinin məqsədi məhsul istehsalına çəkilən xərclərin auditində analitik prosedurların tətbiqi metodikasının təkmilləşdirilməsi üzrə elmi və praktiki təkliflərin hazırlanmasıdır. Qarşıya qoyulmuş məqsədə çatmaq üçün aşağıdakı vəzifələrin həll edilməsi vacibdir:

- müştərinin biznesinin ekspertizası üçün auditor prosedurlarının tətbiqinin mümkünlüyünü aşkar etmək məqsədi ilə yoxlamanın tanışlıq mərhələsində onları öyrənmək;

- auditor təcrübəsində məhsul istehsalına xərclərin uçotu hesabları üzrə istifadə olunan auditor seçmələrinin həyata keçirilməsi metodlarını təhlil etmək;

- auditor təcrübəsində məhsul istehsalına xərclərin auditori prosesində istifadə olunan nəzarət üsulları və metodlarını dəqiqləşdirmək və sistemləşdirmək, onların təkmilləşdirilməsi üzrə təkliflər hazırlamaq;

- mühasibat uçotunda məhsulun maya dəyərinin formalaşması prinsiplərini və audit prosesində onlardan istifadə edilməsinin məqsədəuyğunluğunu təhlil etmək;

- mühasibat və vergi uçotunun mövcud konsepsiyalarını müqayisə etmək və onların auditin nəticələrinə təsirini tədqiq etmək;

- məhsul istehsalına çəkilən xərclərin auditori prosesində tez-tez təsadüf edilən səhvlərin qarşısının alınması üzrə təkliflərin hazırlanması məqsədi ilə onları ümumiləşdirmək və təsnifləşdirmək;

- həmin təhriflərin səbəb-nəticə əlaqələrini tədqiq etmək və onların əsasında istehsalına çəkilən xərclərin uçotunda pozuntu hallarının profilaktikası və xəbərdar edilməsi üzrə təkmilləşdirilmiş metodları işləyib hazırlamaq.

Tədqiqatın predmeti və obyektı. Məhsul istehsalına xərclərin uçotu və auditinin nəzəri, metodiki və praaktiki məsələləri, iqtisadi subyektlərin mühasibat uçotunun və auditinin təşkili məsələlərini tənzimləyən normativ-hüquqi baza tədqiqatın predmetini, məhsulun maya dəyərinin formalaşması ilə əlaqədar təsərrüfat əməliyyatlarının auditor yoxlamalarının nəticələri **isə** tədqiqatın obyektini təşkil edir.

Tədqiqatın predmeti və obyektı. Məhsul istehsalına xərclərin uçotu və auditinin nəzəri, metodiki və praaktiki məsələləri, iqtisadi subyektlərin mühasibat uçotunun və auditinin təşkili məsələlərini tənzimləyən normativ-hüquqi baza tədqiqatın predmetini, məhsulun maya dəyərinin formalaşması ilə

əlaqədar təsərrüfat əməliyyatlarının auditor yoxlamalarının nəticələri isə tədqiqatın obyektini təşkil edir.

Tədqiqatın nəzəri-metodoloji əsasları. Təsərrüfat subyektlərində uçot və auditin metodikası üzrə qanunvericilik və normativ sənədlərdən irəli gələn mühasibat uçotu və auditin təşkili üzrə mövcud prinsiplər və metodoloji qaydalar, uçot, audit və maliyyə hesabatı üzrə beynəlxalq standartlar, mühasibat uçotu, audit və təhlilin nəzəri problemləri və praktikasını üzrə ölkə və xarici alimlərin əsərləri tədqiqatın nəzəri əsasını, uçot və auditinin metodologiyası və metodikasının tədqiq edilməsinə və təkmilləşdirilməsinə sistemli yanaşma isə dissertasiyanın metodoloji əsasını təşkil edir. Magistr dissertasiya işinin yazılmasında təhlil, sintez, induksiya, deduksiya, eləcə də empirik tədqiqat metodlarından-müçahidə və müqayisə metodlarından istifadə edilmişdir.

Tədqiqatın informasiya bazası. Dissertasiya tədqiqatı zamanı audit, mühasibat uçotu və vergitutma sahəsində respublikanın qanunvericilik və normativ aktlarından, iqtisadi və hüquqi materiallardan, mühasibat uçotu məlumatlarından, rəsmi mühasibat hesabatı və digər materiallardan istifadə olunmuşdur.

Dissertasiyanın elmi yeniliyi. Tədqiqatın elmi yeniliyi məhsul istehsalına çəkilən xərclərin audit metodikasının təkmilləşdirilməsi ilə əlaqədar kompleks məsələlərin qoyuluşu, nəzəri cəhətdən əsaslandırılması və həlli ilə səciyyələnir. Tədqiqat işinin yenikləri aşağıdakılardır:

- xərclərin audit prosesində istifadə olunan nəzarət üsulları və metodları, eləcə də mühasibat uçotunda məhsulun maya dəyərinin formalaşması prinsipləri dəqiqləşdirilmişdir;

- “vergi auditinin” “vergi ekspertizası” ilə əvəz olunmasının zəruriliyi və məqsədəuyğunluğu əsaslandırılmış, vergi nəzarəti və planlaşdırılması üçün zəruri olan vergi öhdəliklərinin həcmnin müəyyən edilməsi üzrə məsələlərin həlli üçün sistemli mühasibat uçotunun təşkilinin kifayətliyi sübut edilmişdir;

- auditor yoxlanması zamanı istehsala xərclərin uçotunda tipik səhvlərin təsnifatı verilmişdir;

- xərclərin uçotunda təhriflərin səbəb-nəticə əlaqələrinin tədqiqi əsasında onların aşkar edilməsi, aradan qaldırılması və profilaktikası üçün təkliflər hazırlanmışdır.

Tədqiqatın praktiki əhəmiyyəti. Auditor yoxlamalarının aparılması və ya auditə yaxın xidmətlərin göstərilməsi zamanı istehsala xərclərin auditinin təşkili və aparılmasının metodiki və metodoloji aspektlərinin işlənilib hazırlanması dissertasiya tədqiqatının praktiki əhəmiyyətini əks etdirir.

İşin strukturu və həcmi. Magistr dissertasiya işi giriş, 3 fəsil, nəticə və istifadə olunmuş ədəbiyyat siyahısından ibarətdir.

Fəsil I. İstehsala xərclərin auditi və təhlilinin metodoloji və praktiki əsasları

1.1. Maya dəyəri-iqtisadi subyektin fəaliyyətinin səmərəlilik göstəricisi kimi.

Məhsulun maya dəyəri biznesin səmərəliliyini səciyyələndirən mühüm göstəricilərdən biridir. Sözügedən göstərici idarəetmə sistemində mürəkkəb və ən çətin idarə olunan obyekt hesab edilir. Bu mürəkkəblik, ilk növbədə, məhsulun maya dəyərinin tərkibində material xərclərinin payının çox yüksək (ən azı 60-70%) olması, materialların qiymətinin isə bazarda tələb-təklif nisbətinin vaxtaşırı dəyişməsi ilə izah edilməlidir. Qeyd olunan obyektiv səbəblər, sözsüz ki, istehsal edilmiş məhsulun (iş, xidmətlərin) maya dəyərinin aşağı salınmasında müəyyən çətinliklər yaradır. Sözü gedən göstərici müəssisənin təsərrüfat fəaliyyətinin fayadalılığını xarakterizə etməklə təsərrüfat subyektlərində mövcud istehsal resurslarından istifadənin keyfiyyətini səciyyələndirir. Beləliklə, məhsulun maya dəyərinin aşağı salınması mühüm iqtisadi əhəmiyyət kəsb edir və bu, istehsal olunan məhsul vahidinə düşən canlı və əşlayaşmış əməyin azalması ilə xarakterizə edilir.

İdarəetmə qərarlarının qəbul edilməsi üçün kommərsiya təşkilatlarının rəhbərliyi şirkətin idarə edilməsinin seçilmiş modelinə əsaslanır. Qeyd edək ki, bütün modellər xərc anlayışı ilə əlaqədardır. Bütövlükdə istənilən fəaliyyətin iqtisadi nəticələri məhsul (iş, xidmət) satışından pul gəliri ilə onların istehsalına xərclərin fərq kimi müəyyən edildiyindən xərclərin uçotunun, auditinin və onların idarə edilməsinin mühümlüyünü vurğulamamaq olmaz. Bazar şəraitində maya dəyəri mənfəəti məhdudlaşdıran amil olsa da, eyni zamanda, məhsul istehsalının dəyərini müəyyən edən şərtidir. Əlbəttə, xərclər kommərsiya təşkilatının iqtisadi resurslarını (pul vəsaitləri) azaldır və ya kreditör borclarını artırır. Onun kəmiyyəti məhsulun rəqabətə davamlılığını və təsərrüfatçılığın səmərəliliyini müəyyən edən təşkilatın iqtisadi vəziyyətinin barometrinə çevrilmişdir.

Mənfəəti artırmaq məqsədi ilə istehsala xərclənmiş hər manatdan səmərəli istifadə olunmasının zəruriliyi maya dəyərini kalkulyasiyasına ciddi nəzarət və onun strukturunun təhlili əsasında məhsulun maya dəyərini azaldılmasını tələb edir. Maya dəyərini kalkulyasiyası mahiyyətə xərclərə nəzarət və onların idarə olunması, əmək və material resursları məsrəfləri normasının gözlənilməsi, istehsalın texnika və texnologiyasının təkmilləşdirilməsi üzrə təşkilati-texniki və elmi tədbirləri təkmilləşdirməklə həmin normaların azaldılması üçün informasiya bazası rolunu oynayır. Belə şəraitdə istehsalda istifadə olunan konkret resurs növlərinin xərclənməsinə nəzarəti həyata keçirmək üçün kalkulyasiya haqqında informasiyanın vaxtında əldə edilməsi xüsusilə vacibdir.

Qeyd etmək lazımdır ki, iqtisadiyyatın inkişafının müasir şəraitində xərclərin uçotu iqtisadi subyektlərin bütün növ fəaliyyətinin uçotu sisteminin mərkəzi blokunu təşkil edir. Bu, onunla izah edilir ki, müasir dövrdə istehsal xərclərinin tərkibi və dinamikası müəssisələrin fəaliyyətinin maliyyə nəticələrinin hesablanması və qiymətləndirilməsi üçün baza rolunu oynayan məhsulun maya dəyəri göstəricisini formalaşdırır. Məlum olduğu kimi, sözü gedən göstərici iqtisadi subyektlərin fəaliyyətinin keyfiyyətini səciyyələndirməklə qiymətlərin, mənfəətin həcmi və rentabellik səviyyəsinin dəyişməsinə birbaşa təsir göstərir.

Bazar şəraitində məhsul istehsalına xərclərin tənzimlənməsi, onların düzgün idarə edilməsi biznesin səmərəliliyinin artırılmasının əsas amili olmaqla müəssisədaxili ehtiyatların müəyyən edilməsini və onların tətbiq olunmasını şərtləndirir. Müasir dövrdə biznesin inkişaf etdirilməsi məqsədi ilə müəssisələr qarşısında duran mühüm vəzifələrin həlli ilk növbədə istehsal resurslarının istifadəsinə nəzarətin təşkilini nəzərdə tutur. Fikrimizcə, müasir dövrdə belə bir nəzarəti təşkil etmək üçün məhsul istehsalına xərclərin əsaslandırılmış təsnifatının hazırlanması həmin problemin həllini təmin edə bilər.

Problemlə əlaqədar qeyd etmək lazımdır ki, mövcud iqtisadi ədəbiyyatlarda istehsala xərclər müxtəlif əlamətlər üzrə təsnifləşdirilir. Beynəlxalq uçot standartlarına və inkişaf etmiş ölkələrdə onun təşkili praktikasına görə xərclərin təyinatı, onların uçotunun aparılması istiqamətlərinə görə qruplaşdırılmasının müxtəlif variantlarından - məhsulun maya dəyərini və mənfəət məbləğinin dəqiq müəyyən edilməsi məqsədilə; optimal idarəetmə və tənzimləmə qərarlarının qəbul edilməsi məqsədilə; sistemli nəzarəti həyata keçirilməsi məqsədilə.

Yuxarıda qeyd olunanlar belə bir fikrin formalaşmasına imkan verir ki, bazar iqtisadiyyatı şəraitində təsərrüfat subyektlərində məhsulun maya dəyərini kompleks təhlilin aparılması istehsal resurslarından - material, əmək və maliyyə resurslarından səmərəli istifadəyə, biznesin səmərəliliyinin yüksəldilməsinə imkan verir. Məhz bu mövqedən çıxış edərək idarəetmə sistemində sözügedən göstəricinin mahiyyətini vurğulanmaqla bir sıra iqtisadçı-alimlər, o cümlədən, Səbzəliyev S.M., Quliyev V.M. (17), Rzayev.Q.R. (18), Bezrukix P.S. (34), İvaşkeviç V.B. (42), Karpova T.P. (43), Kondrakov N.P. (45), Şeremet A.D. (50) və başqaları tərəfindən istehsala xərclərin uçotu və onun təhlili metodikası müəyyən qədər işlənib hazırlanmışdır. Vurğulamaq yerinə düşər ki, bazar iqtisadiyyatının formalaşması şəraitində bəzi amillər (təsərrüfat subyektləri kalkulyasiyası metodunu özü seçir, inflyasiya, rəqabətin güclənməsi) məhsulun maya dəyərini təhlili metodikasının təkmilləşdirilməsini tələb edir.

Tədqiqat zamanı müəyyən edilmişdir ki, iqtisadi ədəbiyyatlarda məhsulun maya dəyərini müxtəlif təsnifatına rast gəlinir. Belə ki, M.İ.Bakanov və A.D.Şeremet həmin amillər sırasına istehsalın texniki-təşkilati səviyyəsi, əməyin təşkili, təbii resurslardan istifadə səviyyəsi, istehsalın inkişafı kimi qruplaşdırmağı (24), Rusak N.A. və Rusak V.A. isə həmin amilləri dərəcələrə bölünməsinə təklif edirlər (48). Bu məsələyə həsr edilmiş iqtisadi ədəbiyyatlarda istehsala xərclər müxtəlif meyarlara görə təsnifləşdirilir:

xərc qrupları üzrə, xərclərin formalaşması prosesinə və onların ayrı-ayrı hissələri arasında qarşılıqlı əlaqəyə görə. Bu zaman belə bir fikir xüsusilə qeyd edilir ki, xərclərin təsnifləşdirilməsini aparmadan onların idarə olunması məsələlərini həll etmək olmaz.

Uçotda əks etdirilən zaman xərclər əsaslı və cari xərclərə bölünür. Həmin xərc növlərinin ayrılması məhsulun maya dəyərinin formalaşması və kalkulyasiyasının mühüm prinsiplərindən biridir. Xərclərin məsrəflərə transformasiyası zamanı xərclərin cari xarakter daşması və mühasibat uçotunda təsərrüfat fəaliyyəti faktlarının vaxtə görə müəyyən edilməsi prinsipinə uyğun sisteməlik olaraq mühasibat uçotunda əks etdirilməsi, xərclərin məbləğinin müəyyən edilməsinin mümkünlüyü və konkret əməliyyat nəticəsində təşkilatın iqtisadi faydasının azalacağına əminliyin olması şərtləri vacibdir.

Təcrübə göstərir ki, təsnifat meyarlarını çoxluğu maya dəyərinin təhlili üçün əsas hesab olunan xərclərin idarə edilməsi dərəcəsini yüksəldir, həmçinin, komməriya təşkilatlarında xərclərin uçotunun, nəzarətin və təhlilin keyfiyyətini yüksəltməyə və beləliklə də, idarəetmə qərarlarının səmərəliliyinin təmin edilməsinə imkan verir.

Məhsul istehsalına xərclərin uçotunun, auditinin və təhlilinin keyfiyyətinin yüksəldilməsi baxımından məhsulun maya dəyərinin düzgün hesablanması və onun kompleks təhlili istehsal bütün xərclərin iqtisadi cəhətdən əsaslandırılmasını tələb edir. Fikrimizcə, müasir dövrdə istehsal xərclərin mütərəqqi uçot formalarının, normaların və standartların mövcudluğu xərclər üzərində tam və səmərəli nəzarəti təmin etməyə, onların düzgün idarə edilməsinə imkan verir. Qeyd etmək lazımdır ki, istehsal prosesində baş verən təsərrüfat əməliyyatlarının uçotu zamanı istehsal texnologiyası nəzərə alınmalıdır. Bu, xərclərin düzgün müəyyən edilməsinə, onun elementlərinin əsaslandırılmasına imkan verir. Fikrimizcə, məhz buna görə texnoloji

proseslər üzrə məhsul istehsalına xərclərin uçota alınması məqsədə uyğun hesab edilir.

Xərclərin idarə olunması xərclərin səviyyəsinə daimi nəzarət və onların azaldılmasının stimullaşdırılması üçün xərclərin növləri, başvermə yerləri üzrə məqsədyönlü formalaşdırılması prosesidir. O, istənilən müəssisənin iqtisadi mexanizminin mühüm funksiyası hesab edilir (30; c. 83). Xərclərin idarə olunması sistemi funksional və təşkilati aspektlərə malikdir. Bura resurlara qənaət edilməsi amillərinin axtarılması və aşkar edilməsi, resurs məsrəflərinin normalaşdırılması, xərclərin növlər üzrə planlaşdırılması, xərclərin uçotu və təhlili, resurslara qənaət və xərclərin azaldılmasının stimullaşdırılması kimi təşkilati alt sistemlər daxildir.

Maya dəyərinin kalkulyasiyası texnoloji proseslərdən asılı olması səbəbindən məhsul istehsalına cəmi xərclərin və ya onların müəyyən hissəsinin konkret məhsul növləri arasında bölüşdürülməsi metodikasının həmin sahənin xüsusiyyətləri nəzərə alınmaqla hazırlanmasına imkan verəcəkdir. Əlbəttə, təsərrüfat subyektlərində kalkulyasiya obyektinin və məhsulun maya dəyərinin hesablanması metodunun seçilməsi istehsalın xarakterindən çox asılıdır. Buna görə də müəssisələrdə xərclərin tənzimlənməsi, idarə edilməsi və planlaşdırılma-sında məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyası mühüm rol olunur.

Vurğulamaq yerinə düşər ki, maya dəyərinin kalkulyasiya olunması istehsal olunan məhsulların maya dəyərinin hesablanması və istehsal xərcləri smetasının hazırlanmasında baza rolunu oynayır. Belə ki, məhsul istehsalına xərc smetasının hazırlanması zamanı məhsulun faktiki maya dəyəri göstəricisinə istinad edilməsi maya dəyərinin səviyyəsini obyektiv qiymətləndirməyə imkan verir. Məhz buna görə də faktiki maya dəyərinin kalkulyasiyası prosesində onun plan kalkulyasiyası göstəriciləri ilə müqayisə edilməsi məqsədə uyğundur. Aparılan tədqiqatlaq göstərir ki, istehsalın səmərəli idarə olunması, qiymətlərin tənzimlənməsi, plan göstəricilərinin

əsaslandırılması və məhsulun maya dəyərinin düzgün hesablanması kalkulasiya etmənin metodikasından və metodologiyasından çox asılıdır.

Vurğulamaq lazımdır ki, nəzəriyyə və praktikada həmin göstəricilərin tətbiqi məqsədi ilə xərc növləri aşağıdakı meyarlar üzrə qruplaşdırılır:

- istehsal prosesinə münasibətə görə (istehsal xərcləri, qeyi-istehsal xərcləri);
- istehsal prosesində iştirakına görə (əsas xərclər, üstəlik xərclər);
- məqsədəuyğunluqlarına görə (məhsuldar xərclər, qeyri-məhsuldar xərclər);
- istehsalın həcminə münasibətdə (şərti-sabit xərclər, şərti-dəyişən xərclər);
- yaranma vaxtı üzrə (cari xərclər, perspektiv xərclər);
- eyni tipli əlamətləri üzrə (bir elementli xərclər, kompleks xərclər).

Qeyd etmək yerinə düşər ki, bir sıra xarici ölkələrdə standart maya dəyəri göstəricisi tətbiq edilir. Bu göstərici məhsulun maya dəyərinin səviyyəsini səciyyələndirir. Ölkəmizdə standart maya dəyərinin əvəzinə normativ xərc göstəricisindən istifadə edilir. Sözügedən göstəricilər arasında fərq böyük deyil, sözügedən göstəricinin müfəssəl təhlil edilməsinə imkan verir.

Sözsüz ki, məhsul istehsalına xərclərin təhlili metodikasının hazırlanması zamanı tətqiqatın istiqamətlərinin dəqiq müəyyən olunmasının mühüm əhəmiyyəti vardır. Fikrimizcə, müasir dövrdə belə təhlil aşağıdakı ardıcılıqla aparılmalıdır:

- məhsulun maya dəyərinin ümumi qiymətləndirilməsi;
- maya dəyərin təsir göstərən amillərin təsirinin qiymətləndirilməsi;
- həcm, məsrəf, mənfəət göstəriciləri arasında əlaqənin qiymətləndirilməsi;
- məhsul istehsalına xərclərin azaldılması məqsədi ilə maya dəyərinin xərc elementləri üzrə təhlili;

Bazar münasibətləri şəraitində maya dəyərinin göstəricilər sisteminin düzgün müəyyən edilməsi məhsul istehsalına xərclərin təhlilinin keyfiyyətini yüksəldir. Belə ki, maya dəyərini xarakterizə edən həmin göstəricilər istehsala çəkilən xərclərin faydalılıq dərəcəsini səciyyələndirir. Deyilənlərə rəğmən, milli iqtisadiyyatın inkişafının müasir səviyyəsi xərclərin təhlilinin yeni metodikasının hazırlanmasını tələb edir. Bundan başqa, iqtisadi təhlil prosesində “əmtəlik məhsulun hər manatına əmək xərcləri, “əmtəlik məhsulun hər manatına əmək əşyası xərcləri”, “xərclərin hər manatına düşən məhsulun həcmi” göstəricilərinin tətbiqi məqsədə uyğun hesab edilməlidir. Qeyd etmək lazımdır ki, sözü gedən göstəricilərin özünəməxsus təyinatı və tətbiq edilmə istiqaməti vardır.

Qeyd etmək yerinə düşər ki, bazar şəraitində təsərrüfat subyektlərində məhsul istehsalı ilə əlaqədar xərclərin dəqiq və düzgün uçotu AR Vergi Məcəlləsinin tələblərinə əsaslanır ki, bu da, istehsal xərclərini formalaşdıran resurslardan istifadənin səmərəliliyini tədqiq etməyə imkan verir. Təcrübədə istehsal olunmuş məhsullarının daşınması xərcləri məhsulun maya dəyərinə aid edilir. Xüsusi ilə qeyd etmək olar ki, vergiqoyma məqsədilə hazırda məhsul istehsalına xərclərin müəyyən edilməsi müvafiq normativ aktlara əsaslanır. Hazırda, müəssisələrdə iqtisadi məzmununa görə maya dəyərini formalaşdıran xərclər aşağıdakı kimi

- xammal və material xərcləri (qaytarılan tullantıların dəyəri çıxılmaqla);
- əmək haqqı xərcləri (sosial sığortaya ayırmalarla birlikdə);
- əsas fondların amortizasiyası;
- sair xərclər.

Məhsul istehsalına xərclərin verilən təsnifatından göründüyü kimi, belə qruplaşdırma ilk növbədə, dövlətin vergi siyasətinin tələblərindən irəli gəlir. uyğun gəlir. Belə ki, Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinə uyğun olaraq, xərclərin məhsulun maya dəyərinə birbaşa daxil edilməsi və ya mənfəət

və zərərlərə aid edilməsi mexanizmi artıq reqlamentləşdirilmişdir. Lakin, fikrimizcə, iqtisadi subyektlərə müstəqillik verildiyi müasir şəraitdə xərclərin uçotu obyektlərinin belə qaydada tərkibi, qruplaşdırılması və normativ aktlara əsasən reqlamentləşdirilməsi məqsədə uyğun hesab edilə bilməz. Məhz bu uyğunsuzluğu aradan qaldırmaq məqsədilə xərclərin kalkulyasiya edilməsi qaydasının təkmilləşdirilməsi zəruridir.

Qeyd etmək lazımdır ki, istehsal uçotunun formalaşdırdığı informasiya daxili idarəetmədə istifadə olunur. Bu baxımdan, təsərrüfat subyektinin idarə olunmasında istifadə edilən iqtisadi informasiyanın çevikliyinə və operativliyinin yüksəldilməsi öz aktuallığını hələ də itirməmişdir. Fikrimizcə, müasir dövrdə xərclərin tərkibi, onların kalkulyasiya maddələri üzrə qruplaşdırılması və məhsul istehsalına xərc kimi və ya Vergi Məcəlləsinə görə mənfəət hesabına silinməsi məsələlərinin müəssisənin müstəsna səlahiyyətinə verilməsi daha məqsədə uyğun olardı. Məsələyə bu prizmadan yanaşsaq, mühasibat (maliyyə) hesabatında məhsulun maya dəyərində birbaşa daxil edilən və ya mənfəət (zərərə) silinən xərclərin iriləşdirilmiş formada göstərilməsi daha məqsədəuyğun hesab edilir.

Qeyd etmək vacibdir ki, bazar münasibətləri şəraitində qiymətlər tələb və təklif arasında nisbət əsasında formalaşır və bu baxımdan müəssisələrdə maya dəyəri vasitəsi ilə “manipulyasiya” etmək, mənfəətin, sonda, verginin məbləğini azaltmaq imkanı yaranır. Bu məsələ xərclərin auditinin də obyektivi hesab olunur, deməli, müasir şəraitdə məhsul istehsalına xərclərin düzgün təsnifləşdirilməsi, silinməsi ilə bağlı normativ sənədlərin təkmilləşdirilməsi mühüm əhəmiyyət kəsb edir. Fikrimizcə, sahə xüsusiyyətləri nəzərə alınmaqla göstərilən tədbirlərin həyata keçirilməsi daha düzgün hesab edilməlidir.

Məhsulun maya dəyərindənin kalkulyasiyasının xüsusiyyətlərinə müvafiq olaraq təsərrüfat əməliyyatları ilkin sənədlərlə tələb olunan qaydada rəsmiləşdirilməlidir. Çünki bu, istehsal xərclərinin dəqiq və düzgün uçotu üçün üçün mütləq və ilkin şərt hesab edilir. Belə ki, müasir dövrdə

müəssisələrdə təsərrüfat əməliyyatlarının ilkin uçot sənədləri əsasında sənədləşdirilməsi və onlara nəzarət mühasibat uçotunun təşkilinin zəruri xüsusiyyəti hesab olunur. Məsələyə bu mövqedən yanaşaraq vurğulamaq yerinə düşər ki, uçotun təşkili və istehsala faktiki xərclərin tamlığının auditi prosesində material resurslarından istifadənin, amortizasiyanın və sair xərclərin düzgün rəsmiləşdirilməsi xüsusi diqqət mərkəzində durur.

Nəzərə almaq lazımdır ki, hər bir məhsul istehsalına xərclər ayrı-ayrılıqda əks etdirildiyindən ilkin uçot sənədlərində sözügedən problem mühüm əhəmiyyət kəsb edir. Deməli, kalkulyasiya obyektini kimi məhsul növlərinin istehsalına çəkilən xərcləri qruplaşdırmaq, son nəticə etibarını ilə, məhsul istehsalına şəkildən faktiki xərcləri, yəni maya dəyərini hesablamaq mümkündür. Deyilənlərlə əlaqədar, fikrimizcə, təsərrüfat subyektlərində baş vermiş təsərrüfat əməliyyatlarının təsdiq edilmiş formada müvafiq sənədlər əsasında rəsmiləşdirilməsinə görə məsuliyyətin bölüşdürülməsi məsələsi prinsipial əhəmiyyət daşıyır. Aparılan araşdırmalar göstərir ki, xüsusi iqtisadi ədəbiyyatlarda sözü gedən məsələ yalnız hüquqi tərəfdən deyil, eləcə də icarçının və müəssisənin mühasibat aparatının qarşılıqlı münasibətləri baxımından şərh olunur.

Qeyd etmək lazımdır ki, məhsul istehsalına xərclərin düzgün müəyyən edilməsi mühasibat uçotunun obyektini olmaqla onların təşkili nöqtəyi nəzərdən xüsusi əhəmiyyət daşıyır. Bu zaman istehsala xərclərin həmin prinsip üzrə formalaşan normaları istehsal resurslarından istifadənin, bütövlükdə istehsalın səmərəliliyinin yüksəldilməsinə, idarəetmənin yaxşılaşdırılmasına, beləliklə də, mühasibat uçotunun təşkilinin təkmilləşdirilməsinə imkan verir. Məhz bu baxımdan, müəssisələrdə xərclərin normadan kənarlaşması faktlarını müəyyən etmək məqsədilə əvvəlcədən təyin edilmiş standartlarla məhsul istehsalına xərclərin müqayisə edilməsi mühasibat uçotunun və auditin keyfiyyətli aparılmasının mühüm şərti kimi qəbul edilir. Bu ondan irəli gəlir ki, hazırki dövrdə faktiki standart xərclərlə müqayisədə

kənarlaşmaları müəyyən etmək və istehsal ehtiyatlarından istifadə səviyyəsini obyektiv qiymətləndirməyə imkan yaradır.

Aparılan araşdırmalar, tədqiqatlar bir daha sübut edir ki, istehsalın texnologiyası və mürəkkəbliyi iqtisadi subyektlərdə xərclərin uçotunun təşkili prosesinə nəzərəcarpacaq dərəcədə təsir göstərir. Qeyd edək ki, sadə istehsalda bütün xərclər 202 “İstehsalat məsrəfləri”, 203 “Tikinti müqavilələri üzrə bitməmiş tikinti işləri”, 721 “İnzibati xərclər”, 711 “Kommersiya xərcləri” hesablara silinir. Müxləlif çeşidli məhsul istehsal edən sahələrdə isə bu məsələ fərqlidir. Belə ki, əsas və köməkçi istehsalat üzrə hesablara birbaşa aid olunan xərclərin əhatə dairəsi əhəmiyyətli dərəcədə azalır. Bu zaman dolayı xərclərin məbləği artır, nəticə etibarı ilə, məhsul istehsalına xərclərin uçotunun aparılması mürəkkəbləşir.

Yuxarıda qeyd olunanlara rəğmən belə bir fikir formalaşdırmaq olar ki, bazar şəraitində istehsal olunan məhsulların maya dəyərinə daxil edilən xərclərin tərkibi zamanca dəyişilmiş və hal-hazırda vergi siyasətinə və bazar münasibətlərinin tələblərinə uyğun müəyyənləşdirilmişdir.

Müasir dövrdə istehsal olunmuş məhsulun maya dəyərinə daxil edilən xərclərin tərkibi Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi və digər normativ aktlarla tənzimlənir. Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsinə görə məhsulun maya dəyərinə istehsal prosesində istehlak edilən bütün növ resursların dəyəri, eləcə də onların istehsalı və satışı ilə əlaqədar digər xərclər daxil edilir. Bütövlükdə, respublikanın Vergi Məcəlləsində əks etdirilmiş xərclərin tərkibi və onların iqtisadi elementlər üzrə qruplaşdırılması qaydası Qərbi ölkələrində geniş tətbiq edilən “direct-costinq” sistemə uyğun gəlir və dəyişən xərclərin məbləğini müəyyən etməyi şərait yaradır.

Maliyyə menecmentinin obyektini kimi dəyişən və şərti-sabit xərclərin məbləğinin dəqiq müəyyən olunması analitikə imkan verir ki, maya dəyərini analitik metodla hesablasın və qiymətləndirsin. Lakin, respublikanın iqtisadi subyektlərində kalkulyasiya maddələrinin hüquqi tənzimlənməsi üzrə hüquqi

aktların olmaması maya dəyərini hərtərəfli araşdırmağa və vahid metodikanın işlənilib hazırlanmasını imkansız edir.

Adı çəkilən rəsmi sənədlərdə və digər xüsusi iqtisadi ədəbiyyatlarda xərclər təsnifləşdirilərkən bir sıra əlamətlərdən - baş vermə yerlərinə görə; münasibətinə görə; xərclərin növlərinə görə; texnoloji prosesə münasibətinə görə; ayrı-ayrı məhsulların dəyərinə daxil edilmə qaydasına görə; istehsalın həcmindən asılılığına görə istifadə edilir. Fikrimizcə, istehsal xərclərinin həmin əlamətlərə görə qruplaşdırılması müxtəlif məqsəddən irəli gəlir. Belə ki, bütün istehsal müəssisələrində xərclərin uçotu iki əsas əlamət üzrə təsnifləşdirilməklə təşkil olunur: iqtisadi elementlər üzrə; kalkulyasiya maddələri üzrə. Xərclərin təsnifatının digər formaları həmin iki əlamətə əsasən formalaşdırılır. Qeyd olunanları ümumiləşdirərək belə bir fikir formalaşdırmaq olar ki, hazırda xərclərin göstərilən əlamətlər üzrə qruplaşdırılmasından istehsala xərclərin uçotda əks etdirilməsi prosesində istifadə edilmir..

Aparılmış tədqiqat göstərir ki, xərclərin iqtisadi məzmununa və istehsalın həcmindən asılılığına görə təsnifləşdirilməsi arasında müəyyən qarşılıqlı əlaqə mövcuddur. Belə ki, iqtisadi məzmununa görə xərclərin təsnifləşdirilməsinə daxil olan elementlər dəyişən xərclərin ümumi məbləği ilə təxminən üst-üstə düşür. Qeyd etmək yerinə düşər ki, dəyişən xərclər məhsulun maya dəyərini tərkibində böyük xüsusi çəkiyə malikdir və satışdan daxil olan pul gəlirinin məbləğinə proporsional olaraq dəyişir. Təcrübədə, əməyin ödənişi üzrə xərclər, material xərcləri, məhsulların daşınması xərcləri, sosial sığortaya ayırmalar, dəyişən xərclərə aid edilir. Bu halda dəyişən xərclərin məbləği xərclərin iqtisadi məzmununa görə təsnifatı üzrə xərclərdən amortizasiya məbləqində fərqlənir.

Vurğulamaq lazımdır ki, sözü gedən məsələ ilə bağlı bir çox iqtisadçı-alimlər belə hesab edir ki, hazırkı dövrdə məhsul növləri üzrə kalkulyasiyanın aparılmasına, eləcə də dəyişən xərclərin kalkulyasiya obyektləri üzrə analitik uçotunun təşkilinə ehtiyac yoxdur. Həmin fikirlərin dərin təhlili göstərir ki,

belə yanaşmalar istər nəzəri, istərsə də praktiki cəhətdən qəbul edilməzdir. Fikrimizcə, müasir şəraitdə məhsulların qiyməti tərəflərin razılığı ilə müəyyən edilir və bu zaman istər malsatan, istərsə də mal alan öz maraqlarını qorumağa cəhd göstərir. Məsələn bu aspektdən nəzərdən keçirdikdə belə bir təsəvvür yarana bilər ki, kommersiya təşkilatlarında məhsulun maya dəyərinin auditi, təhlili və qiymətləndirilməsi elə də əhəmiyyət kəsb etmir. Lakin, iqtisadiyyatın inkişafının müasir şəraitində məhsul növləri üzrə maya dəyərinin plan və faktiki kalkulyasiyasının aparılmasının aktuallığı şübhə doğurmur. Problemin həlli baxımından daxili ehtiyat mənbələrinin müəyyən edilməsi və qiymətləndirilməsi, səmərəli idarəetmə qərarlarının işlənilib hazırlanması üçün məhsul növləri üzrə maya dəyərinin düzgün hesablanması zəruriliyi daha da artır.

1.2. Müasir şəraitdə istehsal xərclərin auditinin və təhlilinin təşkili problemləri.

Bazar iqtisadiyyatı şəraitində menecmentin mühüm elementi kimi idarəetmə uçotunun, auditin və iqtisadi təhlilin təşkilinin metodiki və praktiki məsələlərində ciddi dəyişiklər baş verir. Zənnimizcə, bu, hər şeydən əvvəl, öz ifadəsini idarəetmə uçotunun əsası sayılan istehsal xərclərinin müxtəlif əlamətlər üzrə təsnifləşdirilməsi problemində, onların uçotu metodologiyasının təkmilləşdirilməsində və xərc elementləri üzrə məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyasında tapır. Demək olar ki, müəssisələrin təsərrüfat-maliyyə fəaliyyətinin uçotu və təhlilinin digər bloklarının qarşılıqlı əlaqəsi mexanizmi “istehsal xərclərinin uçotu və təhlili” blokunun iqtisadi parametrləri vasitəsilə qurulur. Məsələyə bu prizmadan yanaşdıqda, təsərrüfatçılıq subyektlərində xərclərin uçotu, xərclərin tənzimlənməsi, maya dəyərinin idarə olunması və onların kompleks təhlili metodikasının təkmilləşdirilməsinin aktual bir problem kimi səciyyələndirilməsi başa düşüləndir. Məhz bu baxımdan müasir dövrdə

məhsul istehsalı ilə əlaqədar xərclərin mühasibat uçotunda əks etdirilməsinin bazar iqtisadiyyatının tələblərinə uyğunlaşdırılması, ilkin uçot registirlərinin təkmilləşdirilməsi mühüm əhəmiyyətə malikdir.

Sözügedən problemə həsr edilmiş araşdırmaların nəticələri əsasında belə bir fikir formalaşdırmaq olar ki, iqtisadiyyatın inkişafının hazırkı şəraitində məhsul istehsalına xərclərinin uçotu və maya dəyərinin kalkulasiyasının mövcud metodikası menecmentin mühüm funksiyası kimi iqtisadi təhlilin tələblərinə tam cavab vermir. Məsələyə bu prizmadan yanaşsaq, hazırkı şəraitdə istehsal xərclərinin uçotunun və auditinin metodologi və praktiki istiqamətlərinin təkmilləşdirilməsi və mühasibat uçotu və auditin beynəlxalq standartlarına uyğunlaşdırılması xərclərin uçotunun mövcud qaydasının keyfiyyətə korrektə edilməsini tələb edir. Uçot və hesabatın təşkilinin beynəlxalq təcrübəsinə uyğun olaraq milli uçot sisteminin yaradılması zənnimizcə, ikili xarakter daşıya bilər:

- istehsala xərclərin uçotunun təşkili və aparılmasında təsərrüfat subyektlərinə tam sərbəstliyin verilməsi;

- uçot və hesabatın dürüstlüyünə və şəffavlığına görə təsərrüfat subyektlərinin məsuliyyətinin artırılması;

Bununla əlaqədar belə bir fikir irəli sürmək olar ki, bazar şəraitində müəssisələrdə beynəlxalq standartlar nəzərə alınmaqla istehsala xərclərin uçotunun təşkili və aparılması üzrə bir sıra təşkilatı tədbirlər həyata keçirilməli, qeyd edilən çatışmazlıqlar nəzərə alınmaqla Azərbaycan Respublikası Vergi Kodeksində və “Mühasibat uçotu” haqqında Azərbaycan Respublikasının Qanununda dəyişikliklərin edilməsi, müxtəlif əlamətlər və prinsiplər üzrə istehsala xərclərin təsnifləşdirilməsi, onların tənzimlənməsi və sintetik uçotu qaydasının dəyişdirilməsi, eləcə də müasir dövrdə xərclərin məsuliyyət mərkəzləri üzrə uçotunun təşkili praktiki cəhətdən məqsədəuyğun sayılır.

Problemin aradan qaldırılması baxımından, fərdi məsuliyyətin olmaması, mühasibat uçotu və təsərrüfatdaxili hesabat sistemindəki nöqsan və çatışmaz-

lıqlar müasir dövrdə xərclərin effektiv tənzimlənməsi proseduralarını yerinə yetirməyə və məhsulun maya dəyirinin səviyyəsini düzgün qiymətləndirməyə mane olur. Bizim fikrimizcə, iqtisadiyyatın müasir inkişafı şəraitində maya dəyirinin formalaşması, idarə olunması və məhsul istehsalı üzrə xərclərə daimi nəzarətin təmin edilməsi üçün xərclərin baş vermə yerləri və məsuliyyət mərkəzləri üzrə əks etdirilməsi aktual bir problem kimi ön plana çəkilir. Lakin əksər hallarda xərclərin tənzimlənməsi, xərclərin proqnozlaşdırılması və maya dəyirinin səmərəli idarə edilməsi bazar qiymətlərindən asılı olduğu üçün həmin məsələlərin həlli çətinləşir. Belə hallarda Qərb ölkələrində təcrübəsinə istinad olunması və həmin ölkələrdə tətbiq edilən standart maya dəyəri indikatorundan istifadə olunmasına ehtiyac yaranır. Göründüyü kimi, standart maya dəyəri göstəricisinin tətbiqi məsuliyyət mərkəzləri üzrə xərclərin uçotunun təşkilini tələb edir ki, zənnimizcə, bütün hallarda dəyişən xərclər nəzarət etməyə, mənfəət məbləğinin artırılmasında onların maraqlarının gücləndilməsinə müsbət təsir göstərir. Aparılan nəzəri təhlil və praktiki araşdırmalar xərclərin həm uçotunun məqsədləri, həmçinin də fəaliyyət istiqamətləri üzrə mövcud təsnifatın nöqsan və çatışmayan cəhətlərinin mövcud olduğunun göstərir.

Maya dəyirinin auditli maliyyə (mühasibat) hesabatının auditinin tərkib hissəsidir. Müxtəlif müəlliflər tərəfindən auditin anlayış aparatının öyrənilməsibə bir fikri formalaşdırmaq olar ki, məhsulun maya dəyirinin auditinin mahiyyətimühasibat hesabatında əks etdirilmiş xərclər haqqında məlumatların müstəqil ekspertizası və maya dəyirinin formalaşmasına daxili nəzarətin vəziyyətinin qiymətləndirilməsidir. Mühasibat hesabatının məhdudluğu səbəbindən onun yalnız iqtisadi oxunuşu və hətta təhlili əsasında istifadəçilər idarəetmə qərarı qəbul edə bilməz. Məsələyə bu prizmadan yanaşaraq maliyyə hesabatının dürüslüyü haqqında fikir bildirmək üzrə auditorun vəzifəsi təsərrüfat fəaliyyətinin nəticələri haqqında düzgün nəticə çıxarmalı və əsaslandırılmış qərar qəbul etməlidir.

Məhsul istehsalına xərclərin auditi auditor yoxlanmasının nisbətən mürəkkəb və əmək tutumlu bölməsi hesab olunur. Auditin bütün mərhələlərində auditor həm obyektiv, həm də subyektiv xarakterli problemlərlə üzləşir. Onların həlli əsasən auditorun peşəkar kompetensiyasından, onun təcrübəsindən çox asılıdır. Yoxlamanın keyfiyyətini saxlamaq, auditor risklərinin azaldılması şərti ilə auditin müddətinin qısaldılmasının zəruriliyi analitik prosedurlardan mütləq istifadəni zəruri etmişdir. Vurğulamaq yerinə düşər ki, analitik prosedurların mürəkkəbliyi və miqdarı yoxlanılacaq informasiyanın həcmindən, eləcə də xüsusi proqram məhsullarının tətbiqinin mümkünlüyündən asılıdır. Analitik prosedurlarından istifadə müştərinin daxili nəzarət və mühasibat uçotu sisteminin tam öyrənilməsinə, onların səmərəliliyinin qiymətləndirilməsinə imkan verir.

Hazırda auditin nəzəriyyəsi mühasibat uçotu metodologiyasına əsaslanır. Bununla belə, rəqəmlərlə səciyyələnən mühasibat mənzərəsi vergi normalarının düzgün anlanmaması və ya mühasibat uçotu standartlarının kifayət qədər dəqiq formulirovkasının verilməməsi, uçot və hesabatın bilərəkdən təhrif edilməsi səbəbindən qarışıqlı olur. Deyilənləri nəzərə almaqla belə bir fikir formalaşdırmaq olar ki, auditin metodologiyası mühasibat uçotu və təhlilin vahidliyinə əsaslanmalıdır. Belə ki, mühasibat uçotu hesabatın metodiki və qanunvericilik nöqtəyi nəzərindən, iqtisadi təhlil isə məntiqi yoxlanmasını səciyyələndirir.

Maliyyə hesabatlarının istifadəçiləri tərəfindən auditorlara olan yüksək tələblər onunla əlaqədardır ki, informasiya riskinin azaldılması auditorun peşəkarlığına və onun işinin keyfiyyətinə inamdan asılıdır. Auditor xidmətləri bazarında rəqabətin artması auditor yoxlamalarına xərclərin, vaxt və əmək sərfinin minimallaşdırılması hesabına onun keyfiyyətinin yüksəldilməsi mühüm əhəmiyyət kəsb edir. Bu problemin həlli auditin nəzəri-metodoloji əsaslarının təkmilləşdirilməsini tələb edir.

Mühasibat (maliyyə) hesabatının məhdudluğu ilə əlaqədar hesabatın istifadəçiləri yalnız mühasibat hesabatının iqtisadi oxunuşu və ya təhlili əsasında idarəetmə qərarları qəbul edə bilmir. Auditorun vəzifəsi maliyyə hesabatının dürüstlüyü haqqında fikir bildirməkdir ki, bu, təsərrüfat subyektinin fəaliyyətinin nəticələrini düzgün qiymətləndirməyə və istifadəçi tərəfindən optimal idarəetmə qərarının qəbul edilməsinə imkan verəcəkdir. Qeyd edilən vəzifələrin həlli məqsədi ilə auditor şirkəti auditor yoxlamalarının düzgün təşkilini təmin etməlidir. Məhsulun maya dəyərinin formalaşmasının düzgünlüyünün yoxlanmasının bütün mərhələlərində tətbiq ediləcək auditor prosedurlarının siyahısı şirkətdaxili standartlarda formalaşdırılmalı və zərurət yarandıqda yoxlanılan müəssisənin fəaliyyətinin xüsusiyyətləri nəzərə alınmaqla onlara düzəliş edilməlidir. Bu zaman əsas üstünlük auditor prosedurlarının əsas tərkib hissəsi kimi analitik prosedurlara üstünlük verilməlidir. Çünki məhz onların tətbiqi auditora az vaxt sərfi ilə zəruri sübutlar əldə etməyə imkan verir.

Məhsul istehsalına xərclərin auditinin aparılması bir sıra xüsusiyyətlərə malikdir ki, onlardan aşağıdakı əsaslarını qeyd etmək olar:

- istehsala xərclərin auditinin informasiya bazası əsasən müəssisənin özü tərəfindən tərtib olunmuş sənədlərdən ibarət olduğundan qarşılıqlı üzləşdirmələrin aparılmasını məhdudlaşdırır;

- xərclərin mühasibat uçotunun auditini praktiki olaraq yoxlamanın digər istiqamətləri ilə sıx əlaqəlidir. Bu baxımdan, auditor müəssisənin uçot siyasəti qaydalarını, eləcə də digər bölmələrin auditinin nəticələrini yaxşı bilməlidir ki, təhriflərin ciddiliyini və onların mühasibat hesabatının dürüstlüyünə təsirini qiymətləndirməlidir.

- hazır məhsulun istehsalına xərclərin formalaşmasının düzgünlüyünün yoxlanması zamanı auditor yalnız xərclərin uçotu üzrə normativ aktlarla bağlı informasiya ilə kifayətlənməməli, eləcə də istehsal prosesləri haqqında daxili

informasiyalardan istifadə etməlidir ki, bu da onda xüsusi biliyin olmasını səciyyələndirir;

- hazır məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyasının metodologiyası məsələləri qanunvericiliklə tənzimlənmir. Bu baxımdan təsərrüfat subyekti istənilən metodu və ya özünün hazırladığı metodu tətbiq edə bilər. Bununla əlaqədar olaraq, auditorun yalnız mühasibat hesabatında hazır məhsul istehsalına xərclər haqqında məlumatların dürüslüyünü təsdiq etmək deyil, eləcə də tətbiq olunan kalkulyasiya metodunun iqtisadi cəhətdən əsaslandırılmasının təhlili də tələb olunur.

Yoxlamanın tamlığı və nəticəliyi yoxlamaya cəlb edilən məsələlərin nə dərəcədə əsaslandırılmasından və düzgün müəyyən edilməsindən çox asılıdır. Auditin proqramına yalnız auditin gedişatında cavablandırılacaq məsələlərin siyahısı deyil, eləcə də yoxlanılan təsərrüfat subyektinin fəaliyyəti haqqında daha ətraflı fikir formalaşdıran müxtəlif göstəricilərin qarşılıqlı əlaqəsini təhlili etmək üçün istifadə olunması daxil edilməlidir. Eyni zamanda, fikrimizcə, proqramda auditin aparılması metodikasının açıqlanmasına ehtiyac duyulmur, çünki, nəzarət sahəsinin mütəxəssisi kimi onları bilməyə borcludur.

Analitik prosedurlar auditor prosedurlarının növlərindən biri olmaqla yoxlanılan müəssisənin fəaliyyətinin maliyyə-iqtisadi göstəriciləri arasında nisbətən müəyyən edilməsi, təhlili və qiymətləndirilməsini əhatə edir. Onların tətbiqi müştərinin fəaliyyətinin göstəriciləri arasında səbəb-nəticə əlaqələrinin mövcudluğu haqqında ehtimallara əsaslanır. Analitik prosedurların tətbiqinin əsas məqsədi potensial risk zonasını müəyyən edən və auditorun xüsusi diqqətini tələb edən qeyri adi faktların və ya təsərrüfat fəaliyyəti nəticələrinin mövcud olub olmamasını müəyyən etməkdir. Analitik prosedurların tətbiqinin variantlığı, onların mürəkkəbliyi və nəticələrin sənədli tərtib edilməsi aşağıdakılardan asılıdır:

- auditor şirkətinin şirkətdaxili standartlarının tələbləri;

- müştərinin mühasibat uçotunda xərclərin uçotunun və formalaşmasının həcmi və mürəkkəbliyi;

- auditor şirkətində xüsusi kompyuter proqramlarının tətbiqinin mümkünlüyünün mövcud olması.

Beləliklə, məhsul istehsalına xərclərin auditor yoxlanmasının aparılması zamanı auditor bütün nəzarət prosedurlarından istifadə edə bilər, lakin minimum vaxt sərf etməklə sübutların əldə edilməsi və auditor riski zonasının aşkar edilməsi nöqteyi nəzərindən analitik prosedurların tətbiqi daha effektivdir.

Auditin tanışlıq mərhələsində müştərinin biznes mühiti haqqında informasiyanın toplanması mühüm yer tutur. Auditor iqtisadi subyektin fəaliyyəti haqqında kifayət qədər məlumatla malik olmalıdır, çünki, bu qəbildən olan informasiyalar audit prosesində əldə edilən sübutların öyrənilməsi zamanı istifadə olunur. Müştərinin biznesini başa düşmək üçün tətbiq olunan analitik prosedurların əhəmiyyəti istehsal proseslərinin anlaşılandır. İstehsal müəssisələri adətən mürəkkəb istehsal strukturuna, sənəd dövriyyəsinə, tabelik strukturuna malikdir. Bu baxımdan, auditor məhsul istehsalına xərclərin əks etdirilməsinin dürüstlüyünün yoxlanması zamanı həmin şərtləri anlamalı və nəzərə almalıdır.

Əsas mərhələdə yoxlamanın keyfiyyətli aparılması üçün auditin tanışlıq mərhələsində zəruri analitik prosedurları müəyyən etməyə imkan verən müştərinin biznesinin ekspertizası metodikası özündə ekspertizanın əsas istiqamətlərinin siyahısını, biznesin şəraiti haqqında informasiyanın əldə edilməsinin mümkün mənbələri, sənədləşdirilmiş informasiyanın tədqiqi metodlarını əks etdirir. Məhsul istehsalına xərclərin auditinin aparılması təcrübəsi göstərir ki, əsas mərhələdə yoxlamanın səmərəliliyi tanışlıq mərhələsində prosedurların dəqiq və keyfiyyətli planlaşdırılmasına əsaslanır. Bu baxımdan, müştərinin biznesinin şəraiti haqqında informasiyanın toplanması (biznesin ekspertizası) mühüm əhəmiyyət kəsb edir.

Müasir dövrdə təsərrüfat subyektlərində xərclərin uçotunun yenidən qurulması, məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərini kalkulyasiyasının səmərəli təşkili, xərclərin minimallaşdırılması ehtiyatların sistemləşdirilməsi, bəzi xərclərin analitik və sintetik uçotunun aparılması qaydasının dəyişdirilməsi və məhsulun maya dəyərində daxil edilən xərclərin tərkibinin dəqiqləşdirilməsi və s. problemlərin həlli istehsal xərclərini əks etdirən hesabatlar sisteminin təkmilləşdirilməsi, onların operativliyi və analitikliyinin yüksəldilməsi baxımından xüsusi effekt verə bilər. Çünki, istehsal xərclərinin uçotu və kompleks xərclərin bölüşdürülməsi sahəsində mövcud olan nöqsan və çatışmazlıqlar xammal ehtiyatları itkilərini qiymətləndirməyə və qeyri-məhsuldar xərclərin səviyyəsinə sistemli nəzarət etməyə imkan vermir. Bu isə, öz növbəsində, istehsal olunan məhsulların (iş və xidmətlərin) maya dəyərini səviyyəsinin astmasına, müəssisənin əsas iqtisadi göstəricisi sayılan mənfəətin mütləq məbləğinin azalmasına və bütövlüklə təsərrüfat subyektlərinin maliyyə sabitliyinin və ödəmə qabiliyyətinin pisləşməsinə səbəb olur.

Fikrimizcə, audit olunan şəxsin fəaliyyətinin anlanması prosesində yaranan çətinlik hər bir audit olunan şəxs üçün zəruri və kifayət həcmdə informasiyanın müəyyən edilməsi, onların detallaşdırılması səviyyəsi, informatikliyi və sistemləşdirilməsi, eləcə də onların əldə edilməsi üsulları və qiymətləndirilməsi metodları ilə əlaqədardır. Bu zaman müştərinin biznesinin ekspertizası üçün, istehsal prosesləri və əmlakın tərkibi ilə tanışlıq zamanı tətbiq olunan analitik prosedurların əhəmiyyəti böyükdür.

Fəsil II. Məhsul istehsalına xərclərin formalaşmasının auditi və təhlili metodikası

2.1. Məhsul istehsalına xərclərin auditi metodikası

Müasir dövrdə istehsala xərclərin uçotu və məhsulun maya dəyərini kalkulyasiyası mühasibat uçotunun ümumi sistemində aparıcı yer tutur və uçotun bu sahələri mühasibat uçotu sistemində idarəetmə uçotu adlanır. Hazır məhsul istehsalına xərclərin auditi auditor yoxlamasının nisbətən mürəkkəb və əməktutumlu bölməsidir. Xərclərin auditinin bütün mərhələlərində auditor bir sıra obyektiv və subyektiv problemlərlə üzləşməli olur. Həmin problemlərin həlli auditorun kompetentliyindən, onun təcrübəsindən asılıdır. Aparılmış tədqiqatın nəticəsi olaraq belə bir fikir formalaşdırmaq olar ki, informasiya bazasının formalaşdırılması problemləri məhsul istehsalına xərclərin yoxlanmasını çətinləşdirir.

İqtisadi ədəbiyyatlarda və tədqiqat xarakterli işlərdə qeyd edilir ki, müasir dövrdə maya dəyəri göstəricisi istehsalın səmərəliliyinin və qiymətlərin tənzimlənməsinin mühüm amili kimi xərçveriminə və rentabellik səviyyəsinə ciddi təsir göstərir. Məhz bu baxımdan bütün iqtisadi subyektlərdə “ əmtəlik məhsulun bir manatına xərc”, “ ayrı-ayrı növ məhsulun maya dəyəri” “orta maya dəyəri” göstəriciləri kimi mühüm, eləcə də bir sıra əlavə göstəricilərin hesablanması əsasında qiymətləndirmə aparılır.

Təcrübə göstərir ki, istehsala xərclərin auditinin aparılması zamanı auditor məhsulun maya dəyərini formalaşmasının aşağıdakı əsas prinsiplərinin gözlənilməsinə diqqət verməlidir:

- xərclərin sənədli təsdiqi;
- istehsal istiqamətliyi;
- ödəmə müddətindən asılı olmayaraq xərclərin aid edilməsi.

Fikrimizcə, yalnız qeyd olunan prinsiplərin gözlənilməsi istehsal xərclərinin idarə olunmasının vəzifələrinə tam cavab vermir və məhsulun maya

dəyəri haqqında informasiyanın təhrif olunmasına səbəb ola bilər. Eyni zamanda, xərclərin müfəssəl öyrənilməsi, eləcə də mühasibat uçotunda məhsulun maya dəyərini düzgün və dəqiq formalaşmasına nəzarəti həyata keçirmək üçün fikrimizcə, yuxarıda qeyd olunanlarla yanaşı aşağıdakı ən əsas prinsiplərin nəzərə alınmasını məqsədə uyğun hesab edirik:

- xərclərin təsərrüfat subyektinə aid olması;
- vergitutma məqsədi ilə normalaşdırılması;
- maya dəyərinə daxil olan xərclərin edilməsinin leqallığı;
- məhsulun maya dəyərinə daxil edilən xərclərin qanuni məhdudluğu;
- xərclərin vaxta görə məhdudluğu.

Tədqiqat prosesində audit prosesini şərti olaraq dörd mərhələyə bölmək olar: auditin aparılmasına hazırlıq; auditor yoxlamasının aparılması; auditin materiallarının hazırlanması; yoxlamanın materiallarının sənədləşdirilməsi. Auditin son məqsədinə nail olunması və yoxlamanın aparılmasına xərclər baxımından ikinci mərhələ mühüm hesab olunur. Bura bilavasitə auditin aparılması prosesinə aid sualların işlənməsi, daha doğrusu, mühasibat hesabatının dürüstlüyünü təsdiqləyən konkret auditor sübütalarının toplanması daxildir.

Auditor yoxlamasının uğurla və səmərəli aparılması üçün yoxlanılan obyektlərin və onların hədlərinin dəqiq müəyyən edilməsi zəruridir. Tədqiqat zamanı müəyyən edilmişdir ki, audit prosesi o halda optimal hesab oluna bilər ki, nə zaman auditin obyektində təsərrüfat əməliyyatlarının həyata keçirilməsi zamanı uçot obyektləri arasında yaranan qarşılıqlı əlaqə əsas götürülür.

Maya dəyərini auditində analitik prosedurların tətbiqinin məqsədi qeyri adi və ya qeyri tipik situasiyaların və ya təsərrüfat fəaliyyəti faktlarının və nəticələrinin düzgün əks etdirilməməsinin, maya dəyərinə təsir göstərən amillərin aşkar olunması, iqtisadi subyektin maliyyə vəziyyətinin və onun fəaliyyətinin fasiləsizliyinin qiymətləndirilməsi, məhsulun maya dəyərini

təhrif olunması faktlarının aşkar edilməsi və onların maliyyə hesabatının dürüstlüyünə təsirinin, maya dəyərinin azaldılması ehtiyatlarının müəyyən edilməsidir.

Məhsulun maya dəyərinin auditi prosesində auditor tərəfindən aşağıdakı məsələlər yoxlanılır:

- xərclərin məhsulun maya dəyərinə daxil edilməsinin düzgünlüyü;
- məhsulun faktiki maya dəyəri haqqında hesabat məlumatlarının dürüstlüyü;
- məhsulun maya dəyəri üzrə tapşırığın icra səviyyəsi;
- plandan kənarlaşmaya təsir edən amillərin təsiri qiymətləndirilir;
- məhsul istehsalına xərclərin azaldılması imkanları müəyyən edilir.

Audit yoxlanmasında mühüm məsələlərdən biri auditor yoxlanmasının aparılması zamanı əldə edilən və auditor təşkilatları tərəfindən tərtib olunan məlumatların və sənədlərin qorunmasının təmin edilməsidir. Eyni zamanda, auditor audit olunan şəxsin yazılı razılığı olmadan həmin məlumatların və sənədlərin üçüncü tərəfə vermək və ya açıqlamağ hüquqi yoxdur. İstənilən auditor yoxlaması gedişatında auditor fikrinin mütləq obyektiv olmasını iddia edə bilməz, çünki, həmişə səhv riski mümkündür. Hətta, başdan-başa yoxlama metodunun tətbiq edilməsi zamanı da yoxlanılan təşkilatın əməkdaşlarının əlbirliyi sahəsində aşkar edilməmiş təhriflər mövcuddur.

Auditor apardığı yoxlamanın keyfiyyəti və əldə edilmiş nəticələr ilə bağlı həm auditdən istifadə edənlər, həm də yoxlanılan müəssisə tərəfindən əsaslı iddialarla üzləşə bilər. Xüsusi ədəbiyyatlarda belə auditor riski sahibkarlıq riski və ya biznes riski adlanır. Beləliklə, auditdə risk dedikdə yoxlanılan müəssisənin mühasibat hesabatının dürüstlüyü haqqında sıhif fikrin formalaşdırılması başa düşülür. Riyazi nöqtəyi nəzərdən auditor riski ayrılmaz riskin, nəzarət riskinin və aşkarlamamaq riskinin hasili kimi heasablanır (faiz və ya vahidin hissəsi kimi).

Tədqiqat prosesində audit prosesini şərti olaraq dörd mərhələyə bölmək olar: auditin aparılmasına hazırlıq mərhələsi, auditor yoxlanmasının aparılması mərhələsi, auditin materiallarının hazırlanması mərhələsi və yoxlamanın nəticələrinin sənədləşdirilməsi mərhələsi. Fikrimizcə, auditin son məqsədinə nail olmaq və yoxlamanın aparılmasına xərc nöqtəyi nəzərindən ikinci mərhələ daha mühümdür. Bura bilavasitə bilavasitə auditin aparılması ilə bağlı məsələlər, daha doğrusu, mühasibat (məkiyyə) hesabatının dürüstlüyünü təsdiq edən konkret auditor sübutlarının toplanması daxildir.

Auditor yoxlanmasının uğurlu və səmərəli aparılması üçün yoxlanılan obyektlərin dəqiq müəyyən edilməsi mühümdür. Apardığımız tədqiqatın gedişatında müəyyən edilmişdir ki, əgər təsərrüfat əməliyyatlarının həyata keçirilməsi zamanı uçot obyektləri arasında yaranan qarşılıqlı əlaqələr auditin obyektində götürülərsə, audit prosesini optimallaşdırmaq mümkündür. İstehsal tsikli bütün təsərrüfat əməliyyatlarının mənbəyi hesab edilir. Məhsulun maya dəyərinin audit zamanı məhsulun maya dəyəri üzrə təsdiq edilmiş plan tapşırıqları, əsas növ məhsullar üzrə maya dəyərin plan və hesabat kalkulyasiyası, ilkin sənədlər və istehsal xərclərinin uçotu hesablar üzrə (202 "İstehsalat məsrəfləri", 711 "Kommersiya xərcləri", 721 "İnzibati xərclər", 731 "Sair əməliyyat xərcləri", 191 "Gələcək hesabat dövrlərinin xərcləri", 242 "Gələcək hesabat dövrünün xərcləri") mühasibat yazılışları, istehsala xərclərin analitik və sintetik uçotu məlumatları, müəssisənin uçot siyasəti, material qiymətlilərinin, əmək haqqı fondunun, əsas fondların, pul vəsaitlərinin təftişi üzrə məlumatlar yoxlamaya cəlb edilir:

Deylənlərə rəğmən, o, müəssisənin bütün fəaliyyətinin əsasını təşkil edir. Məhz bu, onun mühümlüyünü və uçotun mürəkkəbliyini şərtləndirir. Bu mövqedən çıxış edərək qeyd etmək olar ki, istehsal tsiklinin audit məsələləri kifayət qədər tədqiq edilməmişdir, mövcud işlər müəssisənin sahə xüsusiyyətlərini nəzərə almır. Digər tsikllər sahə xüsusiyyətindən az asılı olan təsərrüfat əməliyyatlarının uçotunu əhatə edir ki, onların auditinə mövcud

metodik yanaşmalar ciddi dəyişikliklər etmədən digər müəssisələrdə də tətbiq edilə bilər. Bunlarla yanaşı, istehsal olunan və müəyyən xüsusiyyətlərə malik məhsul növləri kəsiyində istehsala xərclərin uçotu və maya dəyərini kalkulyasiyası üzrə metodiki təminatın işlənilib hazırlanması məqsədə uyğundur.

Fikrimizcə, istehsal tsiklinin auditori üzrə metodikanın predmet sahəsinin müəyyən edilməsi zamanı kalkulyasiya maddələri üzrə istehsala xərclərin təsnifatından istifadə etmək məqsədə uyğundur. Çünki, həmin təsnifat uçotda xüsusi ilə məhsulun maya dəyərini müəyyən edilməsi üçün nəzərdə tutulmuşdur. Məhsulun maya dəyərini düzgün hesablanması istehsal tsiklinin auditorinin əsas məqsədi hesab edilir. Bundan başqa, hər bir xərc maddəsi haqqında informasiyanı mühasibat uçotu registrlərindən asan əldə etmək olar.

Yoxlamanın keyfiyyətini saxlamaqla onun aparılması müddətinin, auditor risklərinin azaldılmasının zəruriliyi analitik prosedurlarının tətbiqini mütləq etmişdir. Onların mürəkkəbliyi və həcmi yoxlanılacaq informasiyanın həcmindən, xüsusi proqram məhsullarının tətbiqinin mümkünlüyündən asılıdır. Analitik prosedurlardan istifadə müştərinin daxili nəzarət və mühasibat uçotu sistemini öyrənməyə, onların səmərəliliyini qiymətləndirməyə imkan verir.

Məhsulun maya dəyərini formalaşmasının düzgünlüyünün yoxlanması zamanı tətbiq olunan bütün auditor prosedurlarından istifadənin mümkünlüyünün təhlili belə bir fikrin formalaşmasına imkan verir ki, yoxlama zamanı yalnız analitik prosedurlardan istifadə olunması ilə kifayətlənmək olmaz. Təhlil aparılan dövrlərdə xərclərin xüsusi çəkirlərinin ciddi kənarlaşmaların olmaması hesabatda ciddi təhriflərin olmaması haqqında ümid yaratmamalıdır. Auditor risklərinin azaldılması üçün seçmə testləşdirmələrinin aparılması vacibdir. Mahiyyət üzrə testlərin həcmi və miqdarı yoxlanılan müəssisə üçün müəyyən edilmiş əhəmiyyətlik səviyyəsindən asılıdır.

Məhsul istehsalına xərclərin mühasibat uçotunun hər bir sintetik hesabı üzrə əks etdirilməsinin düzgünlüyünün yoxlanması üçün zəruri olan ilkin

mühasibat uçotu sənədləri və registrləri sistemləşdirilmiş və onların siyahısı hazırlanmışdır. Məhsul istehsalına xərclərin yoxlanmasının aparılması üçün auditor testləşdirilməli olan əməliyyatların seçilməsini aparmalıdır. Bunun üçün aşağıdakı məsələlər üzrə uçot siyasətinin müddəaları dəqiqləşdirilməlidir:

- istehsal xərclərinin uçotu metodu və məhsulun faktiki maya dəyərinin kalkulyasiyası;

- istehsal edilmiş məhsul növləri üzrə ümumistehsalat və ümumtəsərrüfat xərclərinin, eləcə də köməkçi istehsala və istehsala xidmət xərclərinin bölüşdürülməsi metodları;

- bitməmiş istehsalı və hazır məhsulların qiymətləndirilməsi qaydaları;

- hazır məhsulların mühasibat uçotu qaydası;

Uçot siyasəti məlumatları və hesablər planı əsasında auditor müştərinin Baş kitabını öyrənməli və seçməlidir:

- hər bir seçilmiş hesabın dövriyyəsi üzrə daha böyük məbləğ elementləri;

- spesifik elementlər.

Təcrübə göstərir ki, auditor seçməsinə daha böyük məbləğlə səciyyələnən aşağıdakı hesablər üzrə dövriyyələr daxil edilməlidir:

D- t 202

K-t 201

D- t 202, 721

K-t 533, 431, 531

D- t 202

K-t 544, 711

Auditor seçməsinə daxil olan dövriyyələri aşağıdakı qaydada təsnifləşdirmək məqsədə uyğundur:

- göstərilən yazılışlar üzrə əks etdirilən təsərrüfat əməliyyatları;

- həmin əməliyyatların sənədləşdirildiyi ilkin sənədlər və mühasibat registrləri.

Testləşdirilməli olan ilkin sənədlərin və registrlərin miqdarının çoxluğu səbəbindən məhsul istehsalına xərclərin auditi yoxlamanın ən mürəkkəb və

əməktutumlu bölməsi hesab olunur. Yoxlanmaq üçün seçilmiş istehsala xərclərin uçotu hesabları üzrə dövriyyələri müəyyən etdikdən sonra auditor hərtərəfli testləşdirmə və ya analitik prosedurların aparılması üçün sənədlər və registrlər ilə bağlı sorğu hazırlayır. Auditor yoxlamalarının təcrübəsi göstərir ki, sorğuların tərtib olunması çox vaxt aparır və həmişə gözlənilən nəticəni vermir: müştəri tərəfindən təqdim edilən sənədlər zəruri məlumatları özündə tam əks etdirmir və nəticədə auditor sorğunu bir neçə dəfə tərtib edir ki, bu da mahiyyət üzrə testlər üçün müəyyən edilmiş vaxtdan çox vaxt sərfinə səbəb olur. Həmin problemin aradan qaldırılması üçün məhsul istehsalına xərclərin əks etdirilməsinin düzgünlüyünün yoxlanması üçün audit olunan şəxsdən tələb olunacaq zəruri sənədlərin və registrlərin siyahısı tərtib olunmalıdır (cədvəl 2.1)

Cədvəl 2.1

Məhsul istehsalına xərclərin əks etdirilməsinin düzgünlüyünün yoxlanması üçün zəruri olan sənədlərin siyahısı

Hesablar üzrə dövriyyə	Sənədlər və registrlər	Yoxlamanın məzmunu
D-t 202 K-t 201	Xammalın hərəkəti jurnalı, təsdiq olunmuş reseptura-lar, kalkulyasiyalar, tələb-namə-qaimə, hazır məhsul-ların anbara təhvil verilməsi qaimələri,	İlkin sənədlərin tərtib edilməsinin düzgünlüyü, o cümlədən, səlahiyyətli şəxslərin icazə imzalarının mövcudluğu; sənəd-də göstərilmiş tarix ilə əməliyyatın 202 sayılı hesabın debeti üzrə əks etdirilməsi tarixinin uyğunluğu; faktiki buraxılmış materialların təsdiq olunmuş resepturaya uyğunluğu.
D-t 202 K-t 201	Materialların silinməsi aktları, tələbnamə-qaimə, defektli cədvəllər	İlkin sənədlərin tərtib edilməsinin düzgünlüyü, o cümlədən, səlahiyyətli şəxslərin icazə imzalarının mövcudluğu; xərclərin ümumsex və ya köməkçi istehsala aid edilməsinin düz-

		günlüyü; sənəddə göstərilmiş tarix ilə xərclərin uçotu hesablarının debeti üzrə əməliyyatın əks etdirilməsi tarixinin uyğunluğu
D-t 202 K-t 544	Təbii itginin uçotu kitabı, təbii itgi üzrə ehtiyatların hesablanması cədvəli, məzuniyyətlərin, əsas vəsaitlərin təmirinin ödənilməsi cədvəli, əsas vəsaitlərin təmir-təmirinin aparılması planları və kalkulyasiyalar	Səlahiyyətli şəxslərin icazə imzalarının mövcudluğu; faktiki hesablanmış ehtiyatların müəyyən olunmuş təbii itgi normalarına uyğunluğu, ehtiyatların hesablanması üçün uçot siyasətinin tələblərinə uyğunluğu, təmir üzrə hesablanmış ehtiyatların onun aparılması planına və kalkulyasiyasına uyğunluğu
D-t 202 K-t 431, 531	İş və xidmətlər üzrə mal-göndərənlərin sənədləri	Həmin dövriyyənin təsdiq edilməsi üçün ilkin sənədlər hesablaşmaların auditi bölməsində yoxlanılır
D-t 202 K-t 533	Əmək haqqını hesablanması cədvəlləri, mükafatlandırma haqqında sərəncamlar, əməyin ödənişi haqqında sistemli qayda, əmək müqavilələri	Həmin dövriyyənin təsdiq olunması üzrə ilkin sənədlər hesablaşmaların auditi bölməsində yoxlanılır
D-t 202 K-t 711	Xammalın hərəkəti jurnalı, təsdiq olunmuş resepturalar, kalkulyasiyalar, zay məhsulun mədaxil edilməsi qaiməsi, təlabnamə-qaimə, hazır məhsulların anbara təhvil verilməsi qaimələri,	İlkin sənədlərin tərtib edilməsinin düzgünlüyü, o cümlədən, səlahiyyətli şəxslərin icazə imzalarının mövcudluğu; sənəddə göstərilmiş tarix ilə əməliyyatın 202 sayılı hesabın debeti üzrə əks etdirilməsi tarixinin uyğunluğu;

Xərclərin uçotunun sintetik hesabları üzrə uçotda qeyri standart yazılışların mövcudluğu (məsələn, D-t 202 K-t 221, 223, 111, 113 və i.a.) auditorlardan sorğuya digər sənədlərin, əmrlərin, registrlərin daxil edilməsini tələb edir. Sənəd və registrlərin tərəfimizdən təklif edilən siyahısı sorğuların tərtib

edilməsinə vaxt sərfinin azaldılmasına və müştəri ilə qarşılıqlı münasibətdə mübahisəli şəraitlərin aradan qaldırılmasına imkan verəcəkdir.

Material xərcləri məhsulun maya dəyərini əsas və ən mühüm (70-80%) elementi hesab olunur. Material və yarımfabrikatların alınmasına xərclərin əks etdirilməsinin düzgünlüyünün və tamlığının yoxlanması tədqiq olunan sənədlərin çoxluğu və istehsal proseslərinin xüsusiyyətləri ilə əlaqədar ən mürəkkəb və əməltutumlu prosedurdur. Bütün bunlar da öz növbəsində, yoxlama zamanı əməliyyatların başdan başa və ya seçmə testləşdirilməsini məhdudlaşdırır. Fikrimizcə, ayrı-ayrı məhsul növlərinin istehsalına sərf olunmuş bütün xammalların tam yenidən hesablanmasının aparılması məqsədə uyğun deyildir, çünki materiallar və yarımfabrikatlar üzrə aşkar edilmiş kənarlaşmalar əhəmiyyətlik səviyyəsindən aşağı ola bilər. Bu baxımdan ümumi istehsalda böyük xüsusi çəkiyə malik olan məhsul növləri üzrə əsas xammalın hesablanmasının aparılması məqsədə uyğundur. Bu halda aşkar edilmiş kənarlaşmalar daha ciddi olacaqdır.

Material xərclərinin yoxlanması zamanı aşağıdakı məsələlərə diqqət verilməlidir:

- məhsulun maya dəyərində daxil edilən material dəyərlərin qiymətləndirilməsi;
- müəssisənin uçot siyasətinə müvafiq olaraq materialların alınması və silinməsi prosesinin mühasibat uçotunda əks etdirilməsinin dürüslüyü;
- istehsalda istifadə olunmuş materiallara aid olmayan xərclərin və istehsala verilən, lakin istifadə olunmamış xammal-materialların dəyərini məhsulun maya dəyərində silinməsi faktlarının mövcudluğu;
- tikintidə, təmirdə, sosial-mədəni-məişət təyinatlı obyektlərin saxlanması üçün istifadə olunan materialların dəyərini silinməsi faktlarının mövcudluğu;
- qaytarılmış tullantıların qiymətləndirilməsi və silinməsinin düzgünlüyü;

- anbarda və istehsalda material dəyərləri üzrə əksikgəlmələrin (günəhkar şəxslər müəyyənolunmadıqda) məhsulun maya dəyərində silinməsinin qanunauyğunluğu.

Təsərrüfat subyektlərində istehsal olunmuş məhsulun maya dəyərindənin kalkulyasiyasının auditi zamanı aşağıdakılar müəyyən edilir:

- məhsul istehsalına xərclərin təsnifatının düzgünlüyü;
- istehsal sahələri və kalkulyasiya maddələri üzrə xərclərin uçotunun düzgünlüyü;
- xərclərin uçotunun və onların məhsul (iş, xidmət) növləri arasında bölüşdürül məsinin (xərc maddələri üzrə) düzgünlüyü;
- istehsal xərclərinin sintetik və analitik uçotunun aparılmasının düzgünlüyü;
- xərclərin uçotu və kalkulyasiya metodlarının tətbiqinin düzgünlüyü;
- 202, 721, 191, 242 sayılı mühasibat hesabları üzrə sintetik və analitik uçot məlumatlarının müvafiq maliyyə hesabatlarındakı yazılışlara uyğunluğu.

Məhsulun maya dəyərində ümumi təyinatlı xərclər də daxil edilir ki, həmin xərclərə 721 sayılı "İnzibati xərclər" hesabları üzrə analitik uçot registrlərinin məlumatları əsasında hesablanır və nəzarət edilir, həmin hesablar üzrə analitik uçotun vəziyyəti və həmin xərclərin məhsul növləri arasında bölüşdürülməsinin düzgünlüyü yoxlanılır.

Əlbəttə, müştəri normativdən artıq kənarlaşmaları istehsalın xüsusiyyətləri ilə izah etməyə cəhd göstərəcəkdir. Lakin onlar belə bir fikir söyləməyə və təsdiq etməyə imkan verir ki, hazır məhsulun bəzi hissəsinin gizlədilməsi satışdan pul gəlirinin təhrif olunmasına səbəb olacaqdır. Bu mülahizə auditor tərəfindən hazır məhsul anbarında qəflətən aparılan inventarizasiya ilə təsdiqlənə və ya inkar oluna bilər. Qeyd etmək lazımdır ki, belə auditor proseduru aşağıdakı səbəblərdən hər hansı bir nəticə verməyə bilər:

a) xammalın artıq sərfi faktının aşkar edilməsi tarixinin inventarizasiya tarixi ilə üst-üstə düşməməsi;

b) xarab olma və ya mənimsəmə səbəbindən xammalların çatışmazlığı faktının müştəri tərəfindən gizlədilməsi cəhdi. Bu cəhd onunla izah edilir ki, göstərilən səbəblərdən xammalın silinməsi neqativ vergi nəticələri ilə müşayiət olunur- həmin xərclər mənfəət vergisinin hesablanması məqsədi ilə qəbul edilmir, bundan başqa, əvvəlcədən ödənilmiş ƏDV bərpa olunmalıdır ;

c) həmin sahədə daxili nəzarətin səviyyəsinin aşağı olması.

Bitməmiş istehsal haqqında məlumatların dürüstlüyünün təsdiq edilməsi xərclərin uçotunun auditinin ən mürəkkəb məsələlərindən biri hesab olunur. Mühasibat hesabatında bitməmiş istehsal qalıqlarının pərdələnməsi faktlarının aşkar edilməsi üçün analitik prosedurlar (materialların vaxtında silinməməsi faktlarının aşkar edilməsi üçün onların istehsala buraxılması üzrə ilkin sənədlərin seçmə qaydasında testləşdirilməsi, mərkəzi anbardan tələb olunan, lakin dövr ərzində istehsala silinməmiş xammal və material qalıqlarının təhlili, əsas istehsal heyəti tərəfindən yerinə yetirilən işlərin həcmi haqqında (işəməzd əmək haqqının hesablanması və ya mükafatların hesablanması zamanı) məlumatların təhlili və hazır məhsul buraxılışı haqqında məlumatlarla müqayisə edilməsi, istehsalı uzuntsikl təşkil edən məhsulları müəyyən etmək məqsədi ilə müəssisə tərəfindən buraxılan məhsulların siyahısının təhlili) təklif olunmuşdur. Həmin prosedurlar vasitəsi ilə aşkar edilmiş uyğunsuzluqlar maya dəyəri göstəricisi ilə bağlı mühasibat hesabatı məlumatlarının dürüstlüyü haqqında auditora şübhənin yaranmasına, maya dəyəri obyektlərinin və material ehtiyatları qalıqlarının kalkulyasiyasında mümkün pozuntuları aşkar etməyə imkan verəcəkdir.

Məhsulların satışı ilə əlaqədar kommersion xərclərinin auditi zamanı aşağıdakı məsələlər – xərclərin kommersion xərclərinə aid edilməsinin düzgünlüyü, reklam üzrə müəyyən edilmiş xərc normativlərinin gözlənilməsi,

müəssisədə taraların uçotu üzrə əsas qaydaların gözlənilməsi, 711 sayılı hesab üzrə analitik uçotun aparılmasının düzgünlüyü yoxlanılmalıdır:

Təsərrüfatın əldə etdikləri taralar təhvil - təslim qaiməsi əsasında (mövcud topdansatış qiyməti ilə) anbara təhvil verilir və bu zaman müvafiq mühasibat yazılışları tərtib edilir: D-t 201 "Material ehtiyatları", K-t 202 "İstehsalat xərcləri". Əgər qablaşdırma prosesi əsas sexlərdə aparılırsa D-t 202 "İstehsalat məsrəfləri", K-t 201 "Material ehtiyatları", hazır məhsul anbarlarında aparıldıqda - D-t 711 "Kommersiya xərcləri", K-t 201 "Material ehtiyatları". Hesabat dövrü başa çatdıqdan sonra kommersiya xərcləri məhsulların maya dəyərində silinir. Bu zaman həyata keçirilmiş əməliyyatlar üzrə mühasibat yazılışlarının düzgünlüyü, sintetik və analitik uçot yazılışlarının baş kitab və balansda yazılışlara uyğunluğu yoxlanılır

Xərclərlə bağlı mənfəət vergisi üzrə bazanın formalaşmasının düzgünlüyünü yoxlamaq üçün analitik cədvəl formasının tərtibi daimi və müvəqqəti fərqləri aşkar etməyə və onların mühasibat uçotunda əks etdirilməsinin düzgünlüyünün yoxlanmasına imkan verir. Hazır məhsula xərclərin formalaşmasının düzgünlüyünü yoxlayarkən auditor yalnız mühasibat uçotunun məlumatlarını tədqiq edir. Fikrimizcə vergi uçotunun da yoxlanması aparılan auditin keyfiyyətinin yüksəldilməsinə imkan verəcəkdir. Auditor yoxlamalarının təcrübəsi göstərir ki, mühasibat uçotunda hazır məhsul istehsalına xərclərin formalaşmasının düzgünlüyünü yoxlayarkən auditor bu məsələ ilə bağlı vergi uçotunu da yoxlayır. Bu mərhələdə auditor tərəfindən analitik prosedurların tətbiqi tədqiq edilən registrlərin miqdarını azaltmağa, eləcə də mahiyyət üzrə detallaşdırılmış testləşdirmə aparmadan pozuntuları aşkar etməyə imkan yaradır. Onu da qeyd etmək yerinə düşər ki, təcrübədə auditorlar hazır məhsulun maya dəyərində formalaşmasının düzgünlüyünü yoxlanması zamanı yalnız vergi qanunvericiliyini əsas götürürlər.

Məhsul istehsalına xərclərin formalaşmasının düzgünlüyünün yoxlanması zamanı auditor yalnız analitik prosedurlardan istifadə etməməlidir.

İlkin sənədlərin, registrlərin və hesabatların başdan başa testləşdirilməsi daha dəqiq auditor sübütlarının əldə olunmasına imkan verir, lakin mühasibat hesabatının kənar auditi çərçivəsində onun aparılması mümkün deyildir. Analitik prosedurlar potensial auditor risk zonalarını aşkar etməyə imkan verir, hansı sahədə testləşdirməni mütləq qaydada aparılması-nın zəruriliyini, hansı sahədə aparılmış analitik prosedurların kifayət etdiyini göstərir. Analitik prosedurların tətbiqi gedişatında uyğunsuzluqlar üzrə digər auditor prosedurları- sorğu, inspeksiya, müşahidə tətbiq oluna bilər.

İqtisadi ədəbiyyatlarda əksər müəlliflər kalkulyasiya etməni vahidinin maya dəyərinin hesablanması ilə əlaqədar olan üsulların məcmusu kimi şərh edilir. Praktiki mübahisələr isə yuxarıda göstərilənlərdən əlavə sair xərclərin də istehsal xərclərinin uçotuna aid edilməsini məqsədəuyğun sayır. Lakin mövcud qanunvericiliyə görə sair xərclər mənfəət və zərərlər hesabına silinir. İnkişaf etmiş kapitalist ölkələrində kompaniyaların istehsal və kommersion fəaliyyətinin ümumi nəticəsi kalkulyasiyaya əsaslanmayan balas hesabları sistemində əks etdirilir. Həmin ölkələrdə istehsal xərclərinin hesablanması, bölüşdürülməsi və onların uçotu ayrıca təşkil olunur. Məhz buna görə də ölkə müəssisələrindən fərqli olaraq xarici investisiyalı firmalarda mühasibat balansının tərtibi cari uçotun başa çatması momenti ilə üst-üstə düşür. Qərbi ölkələrində balans maliyyə müsahibəliyi tərəfindən müəssisənin sərəncaməna verilmiş firmadaxili hesabatların məlumatları əsasında tərtib edilir. İstehsal xərclərinin uçotunun və məhsul vahidinin kalkulyasiyanın “ Kalkulyasiya şöbəsi” həyata keçirir.

2.2. İstehsala xərclərin auditi prosesində iqtisadi təhlildən istifadə qaydası.

Istehsal müəssisələrində məhsulun maya dəyərini planlaşdırılarkən istehsala xərc büdcəsindən, əmtəəlik məhsulun maya dəyəri, əmtəəlik məhsulun bir manatına xərc, əsas növ məhsulların maya dəyəri və s. indikatorlardan istifadə olunur. Sözügedən göstəricilərin hər biri ayrı-ayrılıqda

müəyyən iqtisadi məqsədi səciyyələndirir. Əmtəlik məhsulun maya dəyəri hesablanılarkən istehsal xərcləri büdcəsindən qeyri-sənaye xarakterli xərclər çıxılır, yerdə qalan məbləğ isə müəssisənin satış qiymətilə hesablanmış əmtəlik məhsula xərc kimi müəyyən edilir.

Müasir dövrdə mənfəətin yaranmasında və onun məbləğinə təsir göstərən mühüm amil olduğundan məhsulun maya dəyərinin azaldılması iqtisadiyyatın inkişafında başlıca şərt hesab olunur. Məsələyə bu prizmadan yanaşaraq qeyd etmək lazımdır ki, əmtəlik məhsulun maya dəyərini təhlil etmək üçün biznes-plan üzrə göstəricilərin yerinə yetirilməsi, onların dinamikası və biznes-plandan kənarlaşmalar qiymətləndirilməlidir. Bu baxımdan məhsulun maya dəyərinin təhlili aşağıdakı vəzifələrin həll edilməsini tələb edir:

- məhsulun maya dəyərinin dinamikada qiymətləndirilməsi;
- bütövlükdə müəssisə, eləcə də, onun ayı-ayrı bölmələri üzrə məhsulun maya dəyəri planının reallığının qiymətləndirilməsi;
- məhsulun maya dəyəri üzrə kənarlaşmaların və ona təsir göstərən amillərin və onların təsirinin kəmiyyətcə hesablanması;
- maya dəyərinin azaldılması və istehsalın rentabelliyyətinin yüksəldilməsi ehtiyatlarının aşkar edilməsi və onlarıdan istifadə üçün təkliflərin hazırlanması;

Qeyd etmək lazımdır ki, təsərrüfat subyektlərində maya dəyərinin göstəricilər sistemindən istifadə məhsulun maya dəyərinə təsir göstərən amillərin təsir dərəcəsinin qiymətləndirilməsinə, xərclərin aşağı salınması üzrə istifadə olunmamış ehtiyat mənbələrinin aşkara çıxarılmasına imkan verəcəkdir. Maya dəyərini səciyyələndirən göstəricilər sırasında ilk növbədə məhsul vahidinin istehsalına çəkilən xərclərə təsir göstərən amillər daha konkret formada müəyyən edilməlidir. Bu isə, öz növbəsində, müasir dövrdə texnikanın istehsala tətbiqinin səmərəliliyinin qiymətləndirilməsini tələb edir.

Hazır məhsul istehsalına xərclərin formalaşmasının düzgünlüyünün auditor yoxlanmasının əsas mərhələsi maya dəyərinin keyfiyyətini xarakterizə

edən əsas göstəricilərin müqayisəli təhlili ilə başlamaq məqsədə uyğundur. Həmin məqsədə nail olunması göstəricilərdə kənarlaşmaların aşkar edilməsini, kənarlaşmaların səbəblərinin və xərc maddələri kəsiyində məhsul növləri üzrə onlara təsir göstərən amillərin müəyyən edilməsini, mümkün risk zonasının və aparılmış təhlilin məlumatları əsasında maya dəyərinin əsas göstəricilərinin dinamikasının formalaşmasının, detallaşdırılmış testləşdirmənin həyata keçirilməsi üçün auditor seçmələrinin müəyyən edilməsini tələb edir.

Əlbəttə, müəssisənin fəaliyyətinin səmərəliliyinin iqtisadi təhlili əlavə xidmət kimi nəzərdən keçirilərsə, sözsüz, onun tədqiqat istiqamətləri geniş olacaqdır. Biz analitik prosedurları yoxlanılan təşkilatın mühasibat hesabatında hazır məhsulun maya dəyərinin əks etdirilməsinin tamlığını təsdiq etmək vasitəsi kimi nəzərdən keçiririk. İstehsala xərclərin tərkibinin təhlili üç mərhələdə (mühasibat hesabatı göstəricilərinin və onların qarşılıqlı əlaqəsinin təhlili, elementlər üzrə xərclərin dinamikasının təhlili, hazır məhsul qrupları üzrə xərclərin dinamikasının təhlili) aparıla bilər.

Təsərrüfat subyektlərində istehsala xərclərin təhlili zamanı onun səviyyəsinə təsir göstərən mühüm amillərə xüsusi diqqət verilməlidir. Bu baxımdan satışdan pul gəliri ilə maya dəyəri arasında nisbətənin öyrənilməsi məqsədə uyğundur (cədvəl 2.2).

Cədvəl 2.2

Satışdan yaranan gəlirlərin maya dəyərinə təsirinin təhlili

Göstəricilər	2015		2016-cı ilin gəlirlərinin məbləği nəzərə alınmaqla		Kənarlaşma	
	Min man	gəlirlərə nisbətən %,lə	min man	gəlirlərə nisbətən %,lə	min man	gəlirlərə nisbətən %,lə
A	1	2	3	4	5	6
1. Məhsul satışından yaranan gəlirlərin məbləği (əlavə dəyər vergisi daxil edilmədən)	253800	-	263700	-	+9900	-
2.Məhsulun maya dəyəri	170655	67,3	173963	65,9	+3308	-1,4
O cümlədən						
a)şərti-sabit xərclər	40861	16,1	40861	15,5	-	-0,6
b)şərti-dəyişən xərclər	129794	51,2	133102	50,4	+3308	-0,8

2.2 sayılı cədvəlin məlumatlarından görüldüyü kimi, 2015-ci ildə məhsulun maya dəyərinin səviyyəsi 2016-cı ilin gəlirləri nəzərə alınmaqla 65,9%-ə ($173963:2637 \times 100$) təşkil etmişdir. Qeyd edək ki, sözügedən göstəricinin səviyyəsi təhlil edilən dövr ərzində şərti-sabit və dəyişən xərclər üzrə müvafiq olaraq 15,5% ($40861:263700 \times 100$) və 50,4% ($133102:263700 \times 100$) təşkil etmişdir. Məhsul satışından əldə olunan gəlirlərin məbləğindən 9900 min manat ($263700-253800$) artması maya dəyərinin

səviyyəsinin 1,4% (65,9-67,3) azalmasına səbəb olmuşdur ki, bunun da 0,6%-i (15,5-16,1) şərti-sabit xərclərin, 0,8%-i (50,4-51,2) isə dəyişən xərclərin payına düşür. Maya dəyərinin səviyyəsinin yuxarıda qeyd edilən faiz nəsibətlərinə dəyişməsi (azalma), öz növbəsində, bi göstəricinin məbləğində həmin mütənasiblikdə qənaətə aşağıdakı kimi (mütləq ifadədə) şərait yaratmışdır.

1) şərti-sabit xərclər hesabına -1582,2 min manat ($0,6 \times 263700 : 100$);

2) dəyişən xərclər -2109,6 min manat ($0,8 \times 263700 : 100$)

Hesabat məlumatlarından göründüyü kimi, 2016-cı ildə 2015-ci ilə nisbətən fəaliyyətini öyrəndiyimiz təsərrüfat subyekti üzrə məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərinin səviyyəsi 0,35% və yaxud 923 min manat ($0,35 \times 263700 : 100$) artmışdır. Maya dəyərinin səviyyəsinin bu qayda üzrə yüksəlməsi əsas etibarlı ilə daxili amillər hesabına baş vermişdir. Məhsulun (iş və xidmətlərin) satışından əldə edilən gəlirlərin məbləğinin 3,9% artması maya dəyərinin səviyyəsinin 1,4%, mütləq ifadədə isə 3691,8 min manat ($1,4 \times 263700 : 100$) azalmasına səbəb olmuşdur. Material və pul vəsaitlərindən istifadəni xarakterizə edən digər amillərin təsiri nəticəsində məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyəri 1,75% və ya 4614,8 min manat ($1,75 \times 263700 : 100$) yüksəlmişdir.

Bazar münasibətləri şəraitində müxtəlif rentabelli məhsul qruplarının iş və xidmətlərin maya dəyərinin ümumi göstəricisinə təsirinin qiymətləndirilməsi iqtisadi təhlil prosesində mühüm əhəmiyyət kəsb edən məsələlərdən biridir. Məlumdur ki, bu göstəricinin ümumi səviyyəsindən ayrı-ayrı məhsul qrupları üzrə maya dəyərinin aşağı salınması planının yerinə yetirilməsi öz ifadəsini tapmır. Bu isə öz növbəsində, problemi dərinləşdirməklə göstərilən istiqamətdə aparılan iqtisadi təhlilin zəruriliyini daha da artırır. Qeyd olunan qayda üzrə iqtisadi təhlil işi aparmaq üçün müəssisədə istehsal olunan bütün məhsulları aşağıdakı kimi dörd qrupa bölmək məqsədəuyğundur: 1) rentabelli olmayan məhsullar; 2) aşağı rentabelli

məhsullar; 3) orta rentabelli məhsullar; 4) yüksək rentabelli məhsullar (cədvəl 2.3).

Cədvəl 2.3

Faktiki əmtəlik məhsul buraxılışı, min manatla

Rentabellik səviyyəsi üzrə məhsul qrupları	Faktiki əmtəlik məhsul buraxılışı, min manat		Məhsul buraxılışının faktiki sturukturu yekuna nisbətən %lə	Maya dəyərinin aşağı salınması üzrə planını yerinə yetiril məsi %lə
	Hesablama ilinin plan maya dəyəri ilə	Hesablama ilinin faktiki maya dəyəri ilə		
A	1	2	3	4
1. Rentabelli olmayan məhsullar	43240	42479	19,3	98,2
2. Aşağı rentabelli məhsullar	68544	68372	31,0	99,7
3. Orta rentabelli məhsullar	70315	70210	31,9	99,9
4. Yüksək rentabelli məhsullar	39500	39227	17,8	99,3
Yekun	221599	220288	100,0	99,4

Cədvəlin məlumatlarından göründüyü kimi əmtəlik məhsulun tərkibində rentabellik səviyyəsi müxtəlif olan qrupların xüsusi çəkisi $17,8 \leq \alpha \leq 32,9$ faiz intervalında dəyişir. Bu isə öz növbəsində, fəaliyyətini öyrəndiyimiz təsərrüfat subyekti üzrə maya dəyərinin aşağı salınması planının yerinə yetirilməsində ayrı-ayrı məhsul qruplarının müxtəlif rol oynadığını göstərir. İqtisadi təhlil prosesində müxtəlif rentabelli məhsul qruplarının maya

dəyərinin aşağı salınması planının yerinə yetirilməsindəki xüsusi çəkisi, bizim fikrimizcə, mühüm əhəmiyyət kəsb edən metodika vasitəsi ilə hesablanır və qiymətləndirilir:

1) Rentabelli olmayan məhsullar üzrə:

$$(100-98,2) \times 0,192 = 0,3456\%$$

2) Aşağı rentabelli məhsullar üzrə:

$$(100-99,7) \times 0,31 = 0,093\%$$

3) Orta rentabelli məhsullar üzrə:

$$(100-99,9) \times 0,319 = 0,0319\%$$

4) Yüksək rentabelli məhsullar üzrə:

$$(100-99,3) \times 0,178 = 0,1246$$

Beləliklə, hesablamalardan görüldüyü kimi, rentabellik səviyyəsi müxtəlif olan 4 qrup məhsulların maya dəyərinin aşağı salınması planının yerinə yetirilməsində xüsusi çəkisi 0,6%-ə ($0,3456+0,093+0,0319+0,1246$) bərabərdir ki, bu da ümumi kənarlaşma ($100-99,4$) ilə eynidir.

Hazır məhsul istehsalına xərclərin formalaşmasının düzgünlüyünün auditor yoxlanmasının əsas mərhələsi maya dəyərinin keyfiyyətini xarakterizə edən əsas göstəricilərin müqayisəli təhlili ilə başlamaq məqsədə uyğundur. Bu istiqamətdə təhlil qarşısında aşağıdakı vəzifələr durur:

- göstəricilərdə kənarlaşmaların aşkar edilməsi;
- kənarlaşmaların səbəblərinin və xərc maddələri kəsiyində məhsul növləri üzrə onlara təsir göstərən amillərin müəyyən edilməsi;
- mümkün risk zonasının və aparılmış təhlilin məlumatları əsasında maya dəyərinin əsas göstəricilərinin dinamikasının formalaşmasının, detallaşdırılmış testləşdirmənin həyata keçirilməsi üçün auditor seçmələrinin müəyyən edilməsi.

Qeyd etmək lazımdır ki, əgər müəssisənin fəaliyyətinin səmərəliliyinin təhlilinin aparılmasını auditə yaxın əlavə xidmət kimi nəzərdən keçirsək, onda onun vəzifələri, metod və üsulları daha geniş olacaqdır. Biz analitik

prosedurları yoxlanılan təşkilatın mühasibat hesabatında hazır məhsulun maya dəyərini əks etdirilməsinin tamlığını təsdiq etmək vasitəsi kimi nəzərdən keçiririk. İstehsala xərclərin tərkibinin təhlili üç mərhələdə aparıla bilər:

- mühasibat hesabatı göstəricilərinin və onların qarşılıqlı əlaqəsinin təhlili;
- elementlər üzrə xərclərin dinamikasının təhlili;
- hazır məhsul qrupları üzrə xərclərin dinamikasının təhlili

Kommersiya təşkilatının fəaliyyətinin auditor yoxlanmasının istifadə olunan iqtisadi təhlilin əsas istiqamətlərindən biri də istehsalın səmərəliliyinin dinamikada qiymətləndirilməsidir. Bu, müəssisə rəhbərliyinin işinin nə dərəcədə səmərəli aparılıb aparılmamasına dəlalət edir (cədvəl 2.4).

Cədvəl 2.4

İstehsalın səmərəliliyinin dinamikada qiymətləndirilməsi, min man.

Göstərici	2014	2015	2016
Məhsul satışından pul gəliri	30238	31750	33312
Satışın maya dəyəri	24791	25783	26880
Ümumi mənfəət	5447	5967	6432
Satışın rentabelliği	18,01	18,79	19,31

Cədvəldən görüldüyü kimi, bütün göstəricilər dinamikada artmışdır. 2014-cü illə müqayisədə 2016-cı ildə pul gəliri 10,17%, satışın maya dəyəri 8,43%, ümumi mənfəət 18,08%, satışın rentabelliği isə 7,2% yüksəlmişdir. Dinamikada səmərəlilik göstəricilərini məqbuk hesab etmək olar.

Müasir şəraitdə maya dəyəri planının reallığını və əsaslı olmasını qiymətləndirmək üçün müqavilə və kontraktlarda göstərilən rəqəmlərdən istifadə etməklə təhlil edilir. Rəqabət şəraitində tələb və təklif arasında nisbətə dəyişməsi səbəbindən qiymətlər sabit xarakter daşmır və bu, plan maya dəyərində də öz təsirini göstərə bilər.

Fikrimizcə, praktikada plan maya dəyərinin əsaslı olmasına qiymətləndirmək üçün gərginlik əmsalından, qeyd olunan nöqsanların aradan qaldırması məqsədi ilə xərclərin örtülməsi əmsalından istifadə edilə bilər. Bu zaman iki göstəricini müqayisə etmək məqsədə uyğundur: ötən ilin faktiki maya dəyəri ilə istehsal edilmiş məhsulun həcmi; plan maya dəyəri ölçüsündə istehsal edilmiş məhsulun həcmi. Həmin göstəricilər arasında fərq məhsulun maya dəyərinin keçən ilin faktiki maya dəyəri ilə müqayisədə aşağı salınmasını əks etdirir.

Təsərrüfat subyektlərində məhsulun maya dəyərinin təhlili prosesində geniş istifadə edilən indikatorlardan biri əmtəlik məhsulun hər manatına xərc göstəricisi hesab olunur. Sözügedən göstərici məhsul istehsalı və satışı ilə əlaqədar xərclərin dəyər ifadəsində məhsulun həcminə nisbəti kimi müəyyən edilir. Qeyd etmək lazımdır ki, həmin göstərici əksinə də hesablanıla və qiymətləndirilə bilər, yəni, məhsulun dəyərinin onun maya dəyərinə nisbəti kimi hesablanan xərcverimi göstəricisini hesablamaq olar. Əmtəlik məhsulun hər manatına xərc göstəricisi maya dəyəri ilə mənfəət arasındakı əlaqəni əks edir və ona dörd amil təsir göstərir: satışın quruluşunun dəyişməsi; məhsul vahidinə xərclərin dəyişməsi; satış qiymətinin dəyişməsi; xammal və materialların qiymətinin dəyişməsi. Təhlilin zəncirvari yerdəyişmə üsülündən istifadə etməklə həmin amillərin maya dəyərinə təsirini hesablamaq olar (cədvəl 2.5).

2.5 sayılı cədvəlin məlumatlarından görüldüyü kimi, təsərrüfat fəaliyyətini təhlil etdiyimiz müəssisədə əmtəlik məhsulun 1 manatına xərc 3,71 qəp. (72,99– 76,70) azalmışdır. Bu azalmaya həmin amillərin təsiri

aşağıdakı kimi olmuşdur: məhsulun həcmnin dəyişməsi hesabına– 2,13 qəp. (74,57 – 76,70), məhsulun strukturunun dəyişməsi hesabına- 3,42 qəp.(71,15 – 74,57), satış qiymətinin dəyişməsi hesabına– 7,07 qəp.(72,99 – 80,06) azalmış, məhsul vahidinin maya dəyərinin dəyişməsi hesabına– 8,91 qəp.(80,06 – 71,15) artmışdır.

Cədvəl 2.5

Əmtəəlik məhsulun bir manatına xərclərin təhlili (2016, man.)

Göstərici	Məbləğ, man.
<i>I. Xərclər:</i>	
a) plan üzrə	50789,2
b) plan üzrə məhsulun faktiki həcminə görə	54321,3
c) plan üzrə məhsulun faktiki həcminə və strukturuna görə	52441,4
d) faktiki	59009,5
<i>II. Əmtəəlik məhsulun həcmi</i>	
a) plan üzrə	66222
b) plan üzrə məhsulun faktiki həcminə görə	72842
c) plan qiymətinə görə faktiki	73700
d) faktiki	80850
<i>III. Əmtəəlik məhsulun 1 manatına xərc, qəp.</i>	
a) plan üzrə	76,70
b) plan üzrə məhsulun faktiki həcminə görə	74,57
c) plan üzrə məhsulun faktiki həcminə və strukturuna görə	71,15
d) plan qiymətinə görə faktiki	80,06
e) faktiki	72,99

. Beləliklə, məhsul istehsalına xərclərin auditi prosesində mühüm analitik prosedurlarının tərkibində iqtisadi təhlildən istifadə böyük əhəmiyyət kəsb edir. Belə ki, iqtisadi təhlildən istifadə etməklə auditor yoxlanılan təsərrüfat subyektinin fəaliyyətində qeyri adi hadisələrin və ya təsərrüfat əməliyyatlarının mövcud olması faktlarının aşkar edir, onun səbəblərini araşdırır və onların aradan qaldırılması üçün zəruri hərəkətləri edir. Maya dəyəri göstəricilərinin müfəssəl təhlili və bir manatlıq əmtəəlik məhsula xərclərin dinamikada müqayisəli təhlili əsasında auditor gələcəkdə məhsul istehsalına xərclərin və məhsulun maya dəyərinin aşağı salınması üzrə əməli təkliflər hazırlayaraq müştərinin rəhbərliyinə təqdim edir.

Fəsil III. İstehsala xərclərin auditi və təhlili metodikasının təkmilləşdirilməsi aspektləri

3.1. İstehsala xərclərin auditinin təkmilləşdirilməsi.

İstehsala xərclərin auditinin seçilmiş metodikası tez və az əmək sərfi ilə lazımı nəticəni əldə etməyə imkan verir. Hazırda istifadə olunan nəzarət metodikasını iki növə bölmək olar: təkrarlanan və epizodik. Təkrarlanan metodika vasitəsi ilə nəzarət yoxlanılan əməliyyatlar kimi eyni ardıcılıqla həyata keçirilir. Epizodik metodika isə iqtisadi subyektin fəaliyyətinin təkrar yoxlanması zamanı istifadə olunur.

Daxili və kənar auditdə tətbiq olunan nəzarət üsullarının və metodları-nın təsnifləşdirilməsi məsələləri dolaşlıq, həll olunmayan məsələlərdən hesab edilir. Xüsusi ədəbiyyatlarda auditin aparılmasının metodiki üsul və qaydaların təsnifləşdirilməsi məsələlərinə kifayət qədər toxunulmaması yoxlamanın keyfiyyətinə təsir göstərən amillərdəndir.

Əksər hallarda iqtisadi təhlilin üsul və metodları və nəzarətin metodiki üsulları qarşılıqlı əlaqəlidir. Auditor təcrübəsində onlar adətən biri birini tamamlayır. Fikrimizcə, hazırda auditor təcrübəsində xərclərin uçotuna nəzarət metodikası təkmil deyildir. Belə ki, onların işlənilib hazırlanması zamanı auditin planlaşdırılması və aparılması prosesinə təsir göstərən amillər (auditor yoxlanmasının aparılması üzrə müqavilənin şərtləri, auditin aparılması müddəti, yoxlanılan təşkilatın fəaliyyət növü) tam nəzərə alınmır ki, bu da, auditin formal və qeyri səmərəli aparılmasına səbəb olur. Deyilənlərə rəğmən, fikrimizcə, belə amillərin nəzərə alınması xərclərin auditi metodikasının əsasına daxil edilməlidir.

Qeyd etmək lazımdır ki, analitik və sintetik uçotun məlumatlarının müqayisəliliyini, mühasibat hesabatı formalarında göstəricilərin qarşılıqlı əlaqəsini yoxlamaq, auditin hər bir istiqaməti üzrə əsas metodiki üsulu müəyyən etmək, mümkün pozuntuları aşkarlamaq və onları qiymətləndirmək lazımdır. Fikrimizcə, cədvəl formasında verilən materialların təhlili auditora

yoxlamanın nəticələrini ilkin ümumiləşdirməyə və auditor rəyində öz əksini tapmalı anları müəyyən etməyə imkan verir.

Nəzarət üsullarının düzgün seçilməsi nəzərə çarpacaq dərəcədə yoxlamanın keyfiyyətini və səmərəliliyini müəyyən edir. Bu məsələyə sistemli yanaşmanın olmaması pozuntuların və saxtakarlığın tam aşkar edilməməsinə, əlavə və təkrar yoxlamaların aparılmasına gətirib çıxarır. Bununla əlaqədar olaraq tənqidi təhlil və mövcud auditor yoxlamaları təcrübəsi əsasında nəzarət qaydalarını təkmilləşdirmək və təsnifləşdirmək lazımdır. Belə təhlil nəticəsində məhsul istehsalına xərclərin auditi prosesində istifadə olunan nəzarət üsul və metodları dəqiqləşdirilərək aşağıdakı qruplarda cəmlənməsi məqsədə uyğundur: sənədli, faktiki, analitik prosedurlar və qarışıq. Bu qaydada sistemləşdirmə nəzərə çarpacaq dərəcədə yoxlamanın keyfiyyətini və səmərəliliyini müəyyən edir, eləcə də auditor yoxlamasının aparılmasının konkret mərhələsində onların tətbiqinin xüsusiyyətlərini və məqsədə uyğunluğunu nəzərə almağa imkan verir.

Audit üzrə xüsusi ədəbiyyatlarda uçot sahəsində tez-tez rast gəlinən səhvləri iki qrupda təsnifləşdirmək olar:

- mühasibat uçotunun aparılmasında səhvlər;
- vergi uçotunun aparılmasında səhvlər.

Fikrimizcə, əlamətlərin məlumatları üzrə təhriflərin təsnifləşdirilməsi ümumi xarakter daşıyır və istehsala xərclərin uçotunda tez-tez rast gəlinən təhrifləri tam əhatə etmir. Vurğulamaq yerinə düşər ki, auditor təcrübəsində aşkar edilmiş təhriflərin sırasında məhsul istehsalına xərclərin uçotu zamanı buraxılan səhvlər böyük xüsusi çəkiyə malikdir ki, onlar da nəticədə vergitutma göstəricilərinin dürüstlüyünə təsir göstərirlər.

Aparılan tədqiqatın və məhsul istehsalına xərclərin uçotu zamanı təhriflərin səbəb-nəticə əlaqələrinin təhlilinin nəticələri aşağıdakı əlamətlər üzrə tipik səhvlərin təsnifləşdirilməsinə imkan verir:

- təhrifin xarakteri və tipinə görə (bilərəkdən, təsadüfi, mühasibat uçotu aktlarının təkmil olmaması və uçot işçilərinin onlar haqqında məlumatlı olmaması);

- baş vermə dövrü üzrə (yoxlama aparılan hesabat dövründə səhvlər, ötən hesabat dövrlərində buraxılmış, lakin hesabat dövründə aşkar edilmiş səhvlər);

- aid edilməsi mənbəyinin düzgün müəyyən olunmaması (xalis mənfəətə aid edilən, maya dəyərinə aid edilən, kapital qoyuluşlarına və gələcək dövrlərin xərclərinə aid edilən).

Fikrimizcə, belə təsnifat daha təmiz və auditin planlaşdırılması və auditor seçməsinin həyata keçirilməsi zamanı geniş istifadə oluna bilər. Bundan savayı, həmin təsnifatdan istifadə olunması auditor riskinin azaldılmasına, auditorun məsuliyyətinin artırılmasına və uçotda təhriflərin profilaktikasının aparılmasının yüksək səmərəliliyinin təmin olunmasına imkan verir.

Məhsulun (işlərin, xidmətlərin) maya dəyərinin təhrif olunması bu və ya digər səbəbdən maya dəyərinin kalkulyasiyası zamanı müstəqim və qeyri müstəqim xərclərin düzgün müəyyən edilməməsidir. Deməli, heç bir səbəb olmazsa, məhsulun maya dəyərinin hesablanmasında səhv ola bilməz. Maya dəyərinin təhrif olunması faktlarını müəyyən edərkən səhvi doğuran səbəbi müəyyən etmək mümkündür.

Mühasibat uçotu və audit üzrə xüsusi ədəbiyyatlarda bütövlükdə mühasibat uçotunda buraxılan səhvlərin əsas səbəblərindən biri kimi növbəti təqvim ilinə uçot siyasətinin düzgün formalaşdırılmamasıdır. Mövcud qanunvericiliklə şərtlənənlər istisna olmaqla uçot siyasətindən istənilən kənarlaşma uçot məlumatlarının təhrif olunması (saxtakarlıq) kimi nəzərdən keçirilməsidir. Deməli, mühasibat uçotunda pozuntuların profilaktikası məqsədi ilə uçot siyasətinin formalaşması zamanı müəssisənin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinə təsir edən bütün şərtlər nəzərə alınmalıdır. Bu məqsədlə

auditor şirkətlərində həmin müəssisələr üçün uçot siyasətinin işlənilib hazırlanması üçün bölmənin yaradılması məqsədə uyğun olardı.

Bununla yanaşı, fikrimizcə, aşağıdakı səbəbləri də qeyd etmək zəruridir:

- uçot-analitik heyətin kompetent olmaması;
- niyyət;
- normativ-hüquqi bazanın təkmil olmaması;
- ilkin sənədlərin tərtib olunmasında səhvlər.

Maya dəyərinin auditində analitik prosedurların tətbiqinin məqsədi qeyri adi, qeyri tipik situasiyaların və ya düzgün əks etdirilməmiş təsərrüfat fəaliyyəti faktlarının və ya nəticələrinin mövcud olub-olmamasını müəyyən etmək, maya dəyərinin təhrif edilməsinə təsir edən amillərin öyrənilməsi, iqtisadi subyektin maliyyə vəziyyətinin və onun fəaliyyətinin fasiləsizliyi perspektivini qiymətləndirmək, məhsulun maya dəyərinin təhrif edilməsi faktlarının aşkar edilməsi və onların mühasibat hesabatının dürüstlüyünə təsirini müəyyən etmək, maya dəyərinin aşağı salınması ehtiyatlarının hesablanması və əldə edilmiş məlumatlardan istifadə etməklə onu proqnozlaşdırmaqdır.

Məhsulun maya dəyərinin formalaşmasının düzgünlüyünün yoxlanması zamanı bütün auditor prosedurlarından istifadənin mümkünlüyünün təhlili əsasında belə bir fikir formalaşdırmaq olar ki, yoxlamanın aparılması yalnız analitik prosedurlarla məhdudlaşa bilməz. Təhlil olunan dövrlər üzrə xərclərin xüsusi çəkilərində ciddi kənarlaşmaların müşahidə olunması auditora ciddi təhriflərin olmamasına inam yarada bilməz. Auditor riskinin azaldılması üçün seçmə testləşdirmənin aparılması zəruridir. Mahiyyət üzrə testlərin həcmi və miqdarı yoxlanılan müəssisə üçün müəyyən edilən əhəmiyyətlik səviyyəsindən asılıdır. İnformasiya bazasının formalaşması ilə əlaqədar problemlər məhsulun maya dəyərinin auditini çətinləşdirir. Əlbəttə, informasiya bazasının “keyfiyyətinə” insan amilinin təsirini aradan qaldırmaq mümkün deyil. Mühasibat uçotu və hesabatının hüquqi tənzimlənməsinin

təhrif olunması riskini aradan qaldırmağa və ya minimuma endirməyə imkan vermir. Məhsul istehsalına xərclərin auditor yoxlanmasının informasiya təminatı probleminin həlli üçün dövlət səviyyəsində mühasibat uçotu və hesabatını tənzimləyən qanunvericiliyə zəruri düzəlişlərin edilməsi zəruridir.

İlkin təsdiqediciləri sənədlərin qanunvericiliklə nəzərdə tutulmuş meyarlara uyğun olmaması həmin vəzifəli şəxslər tərəfində göstərilən qanunvericilik aktlarının pozulması faktını təsdiq edir. Lakin bu hal öz fəaliyyətini həyata keçirmək üçün vergi ödəyicisinin xərclərinin olmamasını sübut etmir. Deməli, xərclərin məsrəf edilməsi faktının və onun həcmının dürüstlüyünü müəyyən etməyə imkan verən istənilən sənəd onların maya dəyərində daxil edilməsi üçün əsasdır. Lakin bu demək deyildir ki, təsərrüfat subyekti sənədlərin tərtib edilməsi üzrə müxtəlif normativ aktlarla müəyyən edilmiş tələblərə riayət etməyə bilər. Əksinə, həmin tələblərə şərtsiz əməl edilməsi müəyyən maliyyə-təsərrüfat mübahisələrindən qaçmağa imkan verir.

Qeyd etmək lazımdır ki, belə xərclərin maya dəyərində daxil edilməsinin mümkünsüzlüyü o halda ola bilər ki, sənədlərin tərtib edilməsində pozuntular o qədər ciddidir ki, xərclərin dürüstlüyünü və həcmi müəyyən etmək mümkün deyildir. Məhsulun maya dəyərində düzgün formalaşması üçün alınmış əmtəə-material ehtiyatlarının dəyərində ödənilməsi deyil, həmin məhsulun istehsalı prosesində sözü gedən əmtəə-material ehtiyatlarının istifadə olunması faktı əsasdır.

Mühasibat uçotunda məhsulun maya dəyərində formalaşmasında yuxarıda qeyd olunan prinsiplərin düzgün tətbiqi və auditor yoxlaması prosesində onların gözlənilməsinə nəzarət səhmdarların, mülkiyyətçilərin, bütövlükdə dövlətin iqtisadi maraqlarının qorunmasına istiqamətləndirilmişdir. Eyni zamanda, məhsulun maya dəyərində formalaşmasına nəzarət istehsal xərclərinin uçotu və məhsulun maya dəyərində kalkulyasiya edilməsinin tətbiq olunan metodikasından asılıdır. Fikrimizcə, maya dəyərində formalaşmasına nəzarətin həyata keçirilməsi operativliyə istiqamətləndirilmiş normativ uçot

metodundan istifadə etməklə mümkündür. Belə ki, onun tətbiqi kənarlaşmaların vaxtında aşkar edilməsinə və həmin kənarlaşmaların səbəblərini öyrənməyə imkan verir.

Bütövlükdə mühasibat uçotunda, ocümlədən istehsala xərclərin uçotunda buraxılan təhriflərin səbəb-nəticə əlaqələrinin hərtərəfli təhlili göstərir ki, onların tipinə və xarakterinə görə təsnifləşdirilməsi zəruridir. Belə təsnifləşdirmə müəssisənin uçot prosesində səhvləri aşkar etməyə və eyni zamanda onlardan mühasibat uçotunun aparılmasının metodiki və metodoloji prinsiplərinin pozulmasının profilaktikası məqsədi ilə istifadə olunmasına imkan verir. Fikrimizcə, hesabat dövründə ötən dövrə aid səhvlər aşkar edildikdə nəzəri cəhətdən onların aradan qaldırılmasının iki variantı vardır:

- təhvil verilən mühasibat hesabatında səhvləri düzəltmək və bu haqda onun istifadəçilərini məlumatlandırmaq;

- rəsmi olaraq tamamlanmış düzəltmək lazım deyil, bunun əvəzində səhvləri onların aşkar edildiyi anda əks etdirmək.

Vergi öhdəçiliyi ilə bağlı səhvlərin düzəldilməsi qaydası onun kim tərəfindən (vergi ödəyicisi, gergi orqanı və ya auditor) aşkar edilməsindən asılı deyil. İstənilən halda mühasibat yazılışı eyni olacaqdır. Lakin həmin səhv gergi orqanı tərəfindən aşkar edilərsə, müəssisəyə maliyyə sanksiyası tətbiq ediləcəkdir. Deməli, hesabatı tərtib edən mühasibə hesabat göstəricilərinin dürüstlüyünün və dəqiqliyinin sübut edilməsi üçün “nəzarət nöqtələri” lazımdır. Fikrimizcə, belə “nəzarət nöqtələri” qismində aşağıdakıları nəzərə almaqla mühasibat hesabatı və vergi bəyannaməsi göstəricilərinin qarşılıqlı əlaqəsi çıxış edə bilər:

- ikili yazılış qaydasının tətbiqi onu şərtləndirir ki, istənilən balans hesabı üzrə aşkar edilən təhrif müxabirləşən hesablarda olacaqdır. Bu, mühasibat uçotunda düzəliş aparılan zaman nəzərə alınmalıdır;

- bir əməliyyatın dəyər qiymətləndirilməsində aşkar edilən təhrif digər əməliyyatlar üzrə təhriflərin müəyyən edilməsi üçün mürəkkəb hesablamaların aparılmasını zəruri edir;

- mühasibat uçotuna düzəliş edilməsi zamanı həmin düzəlişlərin vergi baxımından necə nəticələcəyini bilmək lazımdır: uçotda və vergi hesablamalarında düzəlişin aparılması texnologiyası kökündən fərqlənir.

Qeyd etmək yerinə düşər ki, auditorun hesabatında profilaktika xarakterli təkliflərində onların nəticələrinin arqumenti verilmir. Bundan savayı, fikrimizcə, aşkar edilmiş pozuntuların əks etdirilməsi zamanı pozulan normativ aktlara istinad edilməlidir. Bu, nəticələrin daha konkret və inandırıcı olmasına imkan verir.

3.2. Məhsul istehsalına xərclərin təhlili metodikasının təkmilləşdirilməsi.

Bazar şəraitində istehsala məsrəflərin azaldılması və məhsulun maya dəyərinin aşağı salınması təsərrüfat subyektlərində istehsalın səmərəliliyinin yüksəldilməsinin zəruri şərti hesab olunur. Reallaşdırılan məhsulun maya dəyərinin aşağı salınması daxili və xarici bazarlarda rəqabətə davam gətirmək, malları və hazır məhsulu az xərclə və nisbətən ucuz qiymətlərlə sürətlə reallaşdırmaq və beləliklə, avans edilən kapitalı daha tez sahibkarlara qaytarmaq problemlərinin həllində az rol oynamır. Müasir şəraitdə mənfəətin artırılması, habelə mövcud istehsal resurslarından istifadənin mənfəətliyinin yüksəldilməsi ilk növbədə əmtəəlik məhsulların, iş və xidmətlərin maya dəyəri səviyyəsindən və onun aşağı salınması planının yerinə yetirməsindən asılıdır.

Istehsalın genişləndirilməsi, texniki səviyyəsinin yüksəldilməsi, vəsaitə qənaətə görə maddi stimullaşdırma tədbirlərinin həyata keçirilməsi, yeni məhsul çeşidlərinin mənimsənilməsi, investisiya qoyuluşlarının artırılması, potensial malsatanlarla və malalanlarla əlaqələrin yaradılması, iqtisadi sanksiyalar üzrə ödəmələrin azaldılması problemlərinin həllində də məhsulun

maya dəyərinin aşağı salınması az əhəmiyyət kəsb etmir. Belə bir şəraitdə bütün müəssisələrdə məsrəflərin və məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərinin aşağı salınması ehtiyatlarının aşkara çıxarılması və onların səfərbər edilməsi üzrə əməli tədbirlərin həyata keçirilməsi idarəetmənin, eyni zamanda, iqtisadi təhlilin qarşısında duran aktual problemlərdən biridir.

Sənədli nəzarət metodu təsərrüfat fəaliyyətləri prosesləri və onun nəticələri haqqında sənədlərin yoxlanmasına əsaslanır. Auditor yoxlamalarının aparılması zamanı iqtisadi təhlil metodlarının tətbiqi sənədlərin yoxlanması üzrə ağır texniki işlərdən azad edilməsinə və təsərrüfat subyektinin fəaliyyəti haqqında daha tam informasiya toplamağa, eləcə də istehsal göstəricilərinin yerinə yetirilməsi gedişatında amillərin müəyyən edilmiş parametrlərdən kənarlaşmalara təsir dərəcəsini müəyyən etməyə imkan verir. Bu, təkcə yoxlanılan iqtisadi subyektin işinin obyektiv qiymətləndirilməsini deyil, eləcə də nöqsanların aradan qaldırılması üzrə daha konkret tədbirlər işləməyə imkan verir.

Sənədlərin və mühasibat yazılışlarının auditor yoxlanmasının arxasınca təsərrüfat fəaliyyətinin nəticələrini müəyyən edən və yoxlanılan təşkilatın işində zəif sahələrin öyrənilməsinə, nöqsanların və onların səbəblərinin öyrənilməsinə istiqamətlənmiş təhlil aparılır. Təşkilatın fəaliyyətinin auditor yoxlaması şəraitində iqtisadi təhlil auditin keyfiyyətini yüksəldən, onun aparılmasına vaxtın azaldılmasını, zəruri informasiyanı əldə etməyə imkan verən auditor sübutlarının əldə edilməsi vasitəsi kimi çıxış edir. Respublikada Mühasibat Uçotu Beynəlxalq Standartlarına müvafiq Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının tətbiqi istehsala xərclərin və məhsulun maya dəyərinin iqtisadi təhlilinin yeni metodikasının işlənib hazırlanmasının zəruriliyini meydana çıxarır.

Analitik işlərin keyfiyyəti göstəricilər sisteminin, amillərin düzgün seçilməsindən və təhlilin aparılmasının ardıcılığından çox asılıdır. Kommersiya təşkilatının strategiyasının hazırlanması və onun həyata

keçirilməsinin təhlili üçün ənənəvi maliyyə uçotu kifayət etmir. Uşot-analitik təminat idarəetmə qərarının qəbul edilməsi məqsədinə adekvat olmalıdır. Uşot-analitik təminatın təkmilləşdirilməsinin əsas istiqamətlərinə aşağıdakılar daxildir:

- xərclərin strateji təhlili metodologiyasının inkişaf etdirilməsi;
- xərclərin strateji idarəetmə uçotu metodikasının işlənilib hazırlanması.

Kommersiya təşkilatının daxili və kənar strateji təhlilinin aparılması üçün zəruri olan xərclərin formalaşması və onların təhlili zamanı müəssisənin xərclərinə təsir göstərən daxili və kənar amilləri nəzərə almaq lazımdır.

Məhsul istehsalına xərclərin formalaşmasının düzgünlüyünün yoxlanmasına maya dəyərini "keyfiyyətini" xarakterizə edən əsas göstəricilərin müqayisəli təhlili ilə başlamaq məqsəd uyğundur. Həmin təhlilin aparılması qarşısında aşağıdakı vəzifələr durur:

- göstəricilərdə kənarlaşmaların aşkar edilməsi;
- onların yaranma səbəblərinin və məhsul növləri üzrə xərc maddələri kəsiyində onlara təsir göstərən amilləri müəyyən etmək;
- mümkün risk zonasının müəyyən edilməsi və aparılan təhlilin məlumatları əsasında dinamikanın qurulması;

Məhsulun maya dəyərini təhlili bir qayda olaraq onu xarakterizə edən ümumi göstəricilərin təhlilindən başlanır. Bu zaman həm bütövlükdə müəssisə üzrə və həm də ayrı-ayrı məhsul çeşidləri üzrə plan və faktiki maya dəyəri göstəricilərindən istifadə etməklə maya dəyərini ötən ilə və plana nisbətən artması yaxud azalması, habelə dinamikası həm məbləğ və həm də nisbi ifadədə təyin edilir. Bu halda maya dəyərini xarakterizə edən hesabat ilinin faktiki göstəricilərini, sadəcə olaraq keçən ilin müvafiq göstəriciləri, habelə plan göstəriciləri ilə tutuşdurub kənarlaşmaları təyin etməklə kifayətlənmək olmaz.

Əmtəlik məhsulun 1 manatına məsrəflərə dair göstərici bütövlükdə məsrəflərin faydalılığını, məhsulun maya dəyərini səviyyəsini xarakterizə

edən ümumi-ləşdirici keyfiyyət göstəricisi kimi qəbul edilmişdir. Təhlil zamanı obyektiv və subyektiv, daxili və xarici amillərin təsiri altında formalaşan bu göstəricinin keçmiş illərə, hesabat ili üçün plana nisbətən artması (azalması), habelə bu kənarlaşma müxtəlif amillərin təsiri hesablanır.

Əmtəlik məhsulun maya dəyərini xarakterizə edən ümumi göstəricilərin təhlili onun hansı məhsul çeşidi üzrə artması yaxud da azalmasını təyin etməyə imkan verilmir. Daha dürüst nəticələrə nail olmaq üçün əsas məhsul çeşidləri üzrə maya dəyərini plana, keçmiş illərə nisbətən artması və ya azalmasını təyin etmək tələb olunur. İstehsal olunan məhsulun həcmi dəyişdikçə məhsul vahidinə düşən sabit və dəyişən xərclər də artıb azalır. Buna görə də təhlil zamanı hər bir məhsul çeşidi üzrə faktiki maya dəyərini plana nisbətən artmasına (azalmasına) istehsal olunan məhsulun həcmi (miqdarının), sabit xərclər məbləğinin və udel dəyişən xərclər məbləğinin plana nisbətən dəyişilməsinin təsirini təyin etmək tələb olunur.

Əlbəttə, əgər kommersion təşkilatının fəaliyyətinin səmərəliliyinin təhlil auditi müşayət edən əlavə xidmət kimi nəzərdən keçirilirsə, bu halda onun vəzifələri, metodları və üsulları daha geniş olacaqdır. Biz isə burada analitik prosedurları mühasibat hesabatında məhsul istehsalına xərclərin əks etdirilməsinin tamlığını təsdiq etmək üçün istifadə edirik.

Qeyd etmək lazımdır ki, istehsala xərclərin tərkibinin təhlili üç mərhələdə aparılır:

- mühasibat hesabatı göstəricilərinin və onların qarşılıqlı əlaqələrinin təhlili;
- elementlər üzrə xərclərin dinamikasının təhlili;
- hazır məhsul qrupları üzrə xərclərin dinamikasının təhlili.

Rəqabətə davamlılıq və müştəriyə istiqamətlənmə amillərinə yüksək diqqət verildiyi indiki şəraitdə xərcləri iqtisadi təhlilinə əsas tələblər artmışdır ki, bu da, iqtisadi təhlilin metodologiyasının təkmilləşdirilməsini tələb edir.

İqtisadi təhlilə təsir edən amillər sırasında xərclərin və məhsulun maya dəyərini idarə olunmasını xüsusilə qeyd etmək lazımdır.

Deyilənlərlə yanaşı, istehsal proseslərinin təşkilinin dəyişilməsi və xərclərin uçotuna yeni yanaşmaların tətbiqi vasitəsi ilə xərclərin idarə olunmasına yeni yanaşmaların əsas mənfə və müsbət tərəfləri, o cümlədən biznes proseslərin reinjinirinqi konsepsiyası, “dəqiq və vaxtında” istehsal sistemi və s. qiymətləndirilmişdir. Fikrimizcə, məhsulun maya dəyərini təhlilinə iki yanaşma təklif oluna bilər: mürəkkəb (amilli, texniki-iqtisadi, funksional-dəyər təhlili) və sadə (müqayisəli-situasiyalı təhlil).

Qeyd etmək lazımdır ki, məhsulun maya dəyərini və rentabelliğinin təhlili metodikasının tətbiqində də müəyyən problemlər mövcuddur. Bu baxımdan, fikrimizcə, məhsulun maya dəyərini və rentabelliğini aşağıdakı sxem üzrə təhlil etmək məqsədə uyğundur:

- maya dəyərini amilli və texniki iqtisadi təhlili;
- tam maya dəyərini təhlili;
- məhsul vahidinə xərclərin təhlili;
- xərc elementləri və xəc maddələri üzrə maya dəyərini təhlili;
- ABC təhlili və s.

Məhsul istehsalına xərclərin strateji idarəetmə uçotu çərçivəsində məqsədli xərclər metodundan istifadə olunması məqsədə uyğun hesab edilir. Onun mahiyyəti məhsulun gələcək maya dəyərini planlaşdırılması mövcud bazar qiymətləri ilə mənfəətin əldə olunmasını təmin edən məqsədli həcmi müəyyən edilməsi ilə başlanmalıdır. Bu metodun üstünlüyü ondadır ki, o, aşağı rentabelli məhsulların istehsalından vaxtında imtina etməyə imkan verir.

Xərclərin təhlilinin mühüm problemlərindən biri təhlilin informasiya təminatının səmərəli təşkilidir. Bu zaman informasiyaya mühüm tələblər irəli sürülür: informasiyanın analitikliyi, obyektivliyi, operativliyi, rasionallığı, tamlığı, dəqiqliyi, konkretliyi, məxfiliyi, müqayisəliliyi və s. İqtisadi informasiya sistemi müəssisədə mövcud sənədləşməyə əsaslanaraq təhlil üçün

əlverişli şərait yaratmalıdır. İqtisadi təhlilin metod və üsullarının seçilməsi təhlilin məqsədindən, təşkilatın həyat tsiklinin inkişaf mərhələsindən asılıdır.

Mühasibat (maliyyə) hesabatının beynəlxalq standartlara uğunlaşdırılması ilə əlaqədar onlarda göstəricilərin azaldılması istifadəçilərin tələblərinə tam cavab verən iqtisadi təhlilin yeni metodikasının işlənilib hazırlanmasını zəruri etmişdir. Strateji və taktiki idarəetmə problemlərinin həll edilməsi, düzgün məhsul çeşidi siyasətinin və işgüzar tərəfdaşın düzgün seçilməsi maya dəyərinin dəqiq hesablanması və qiymətləndirilməsi üçün belə bir metodikanın işlənilib hazırlanması zəruridir. Deyilənlərə rəğmən, qiymət və mənfəət kimi indikatorların formalaşmasına birbaşa təsir göstərən amil kimi məhsulun maya dəyəri daim tədqiq olunmalı, bu zaman amilli təhlildən istifadə etməklə qiymətləndirilməlidir.

Qeyd etmək yerinə düşər ki, xərclərin yaranma sahələri, məhsul çeşidləri və məsuliyyət mərkəzləri üzrə təsnifləşdirilməsini səciyyələndirən idarəetmə uçotunun məlumatları idarəetmə təhlilinin mühüm bloku sayılan məhsulun maya dəyərinin təhlil edilməsi üçün zəruri olan informasiya özündə əks etdirir. Təəssüf ki, mühasibat hesabatının kənar istifadəçiləri maya dəyəri haqqında informasiyanın məhdudluğu səbəbindən istehsala xərcləri və məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyasını dəqiq qiymətləndirə bilmirlər.

Deyilənlərlə yanaşı, eyni zamanda, istehsala xərclərin və məhsulun maya dəyərinin təhlili mühasibat uçotunun təşkili ilə əlaqədar qəbul etdiyi uçot siyasətindən asılıdır. Digər tərəfdən, təsərrüfat subyektləri üçün vahid kalkulyasiya maddələri nomenklaturasının mövcud olmaması səbəbindən iqtisadi təhlilin mühüm prinsiplərinin (təhlili sistemli, kompleks olmalıdır) tələbləri pozulur. Bu baxımdan, fikrimizcə, xərclərin uçotunun beynəlxalq təcrübədə geniş istifadə olunan “direkt-kostinq” sisteminin respublikanın iqtisadi inkişaf xüsusiyyətləri nəzərə alınmaqla təsərrüfat subyektlərində tətbiqi qeyd edilən çatışmazlıqların aradan qaldırılmasına, “xərc–həcm–mənfəət” (cost–volume–profit) sxemində verilən bütün indikatorlar arasında funksional

əlaqənin optimallaşdırılmasına imkan verir. Bundan savayı, eyni zamanda bu sistem üzrə xərclərin şərti-sabit və şərti-dəyişən xərclərə ayrılmaqla uçotunun aparılması təsərrüfat subyektləri üçün vahid kalkulyasiyaya olan tələbatı azalmasına, təhlilin aparılması zamanı prosesində çoxsaylı alqoritmlər və hesablamalardan istifadəyə ehtiyacın qalmamasına, məhsulun maya dəyərinin səviyyəsinin dəyişməsinə nəzarət edilməsinə imkan verəcəkdir.

Göründüyü kimi iqtisadi təhlildən istifadə ilə əlaqədar problemlərin aradan qaldırılması üzrə qeyd edilən istiqamətlərin bir mənalı qəbul etmək olmaz: onların həm müsbət həm də nöqsan cəhətləri vardır. Fikrimizcə, xərclərin müxtəlif meyarlar üzrə təsnifləşdirilməsi zamanı iqtisadi informasiyalardan istifadə etməklə istehsal xərclərinin təhlili metodikasının hazırlanma imkanlarının nəzərə alınmamasını başlıca nöqsan kimi göstərmək lazımdır.

Əlbəttə, müəssisələrdə tərtib edilən statistik hesabatlarda mühüm indikatorlar haqqında zəruri informasiyaları özündə əks etdirmir. Bu baxımdan sözügedən problemin həlli mümkün deyildir və nəticə etibarlı ilə mühasibat uçotu ilə bağlı xüsusi iqtisadi ədəbiyyatlarda nəzərdən hər iki təklifin nəzəri və praktiki əhəmiyyəti lazımı səviyyədə qiymətləndirilmir.

Bazar iqtisadiyyatı şəraitində “xərc–həcm–mənfəət” indikatorları arasında funksional əlaqənin nəzərdən keçirilməsi və qiymətləndirilməsi öz aktuallığını itirməmişdir. Tədqiqat işinin əvvəlində qeyd olunduğu kimi, “direkt-kostinq” sistemindən istifadə etməklə müəssisələrdə xərclərin uçotunun təşliki uçot sahəsində göstərilən çatışmazlıqların aradan qaldırılmasına imkan verir. Çünki bu sistemin tətbiqi xərclərin məhsulun həcmindən asılılığına görə şərti-daimi və dəyişən xərclərə bölünməsinə və uçotda əks etdirilməsinə nəzərdə tutur. Fikrimizcə, istehsalın həcmi kateqoriyası ümumi xarakter daşıyır və fəaliyyətin maliyyə nəticələrini əks etdirmir. Bu mövqedən çıxış edərək xərclərin təsnifatını tərtib edərkən əsas meyar kimi satışdan pul gəliri göstəricisini götürmək məqsədə uyğun olardı.

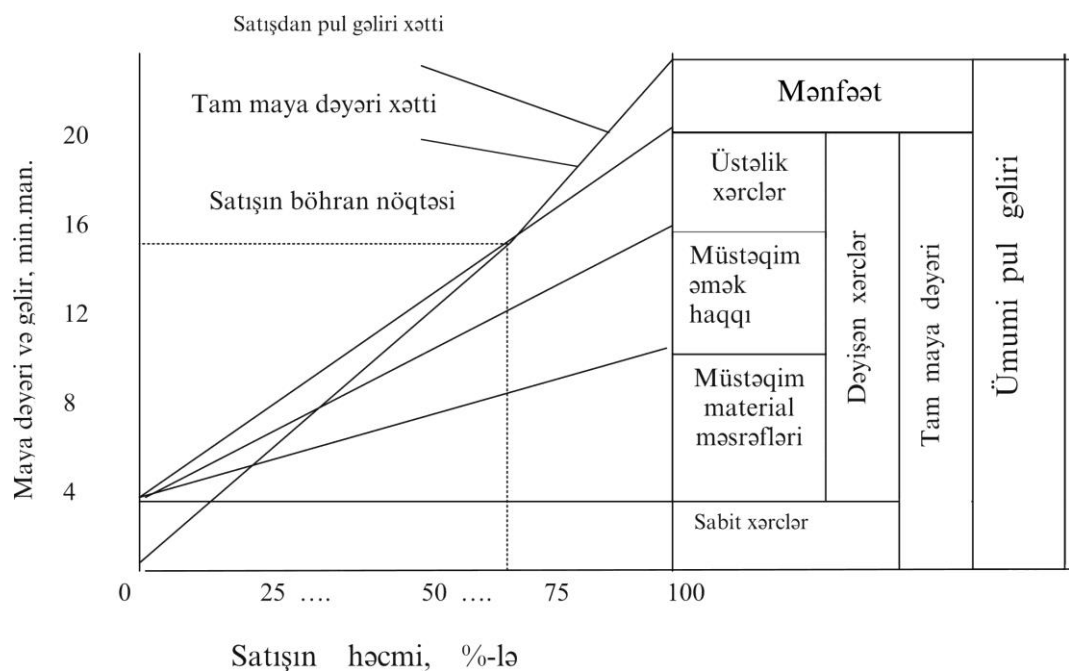
Qeyd edildiyi kimi, şərti-sabit xərclər məhsulun həcmindən asılı deyil, sadəcə olaraq, məhsul vahidinə düşən məbləği dəyişir. Bura idarə heyyyətinin və qulluqçuların əmək haqqı, amortizasiya, icarə haqqı, təşkilati xərclər, istehsalın təşkili və texnologiyası ilə bağlı qeyri-kapital xarakterli məsrfələr, inzibati xərclər və s. aid edilir. Dəyişən xərclər isə məhsulun həcmindən asılı olaraq dəyişir və məhsulun maya dəyərində bu xərclərin xüsusi çəkisi böyükdür. Bütün növ material məsrfələri, sığortaya ayırmalarla birlikdə fəhlələrin əmək haqqı, malların daşınması və qablaşdırılması xərcləri və s. dəyişən xərclər blokuna aiddir. Fikrimizcə, xərclərin bu qaydada bölünməsi, “xərc–həcm–mənfəət” idikatorları arasında əlaqənin qiymətləndirilməsi nəticə etibarını ilə rentabellik astanasını müəyyən etməyə imkan verir. Təcrübədə sahibkarların üzləşdikləri və özünün maliyyə xarakterli qərarlarla əsaslandırılması mühüm əhəmiyyət kəsb edir. Bu isə, həmin qərarların hazırlanmasına, əsaslandırılmasına və qiymətləndirilməsinə imkan verən marjinal təhlilin köməkliyi ilə həyata keçirilir.

Yuxarıda göstərilidiyi kimi, şərti-sabit xərclər mütləq ifadədə, dəyişən xərclər isə nisbi ifadədə (satışdan yaranan gəlirlərin həcminə nisbətən, faizlə) təhlil olunur və nəticə etibarını ilə qiymətləndirilir. Məsələyə bu prizmadan yanaşaraq qeyd edək ki, iqtisadi təhlil prosesində “xərc–həcm–mənfəət” qarşılıqlı əlaqə iki formada tərtib olunan məlum qrafiklər vasitəsilə müəyyən olunur. Praktikada geniş tətbiq olunan hər iki qrafikə qeyd olunan “s” nöqtəsi “mənfəət və zərərlərin sınıması” və yaxud “rentabellik astanasını” göstərir. Bu nöqtə natural ölçü vahidlərinə və dəyər ifadəsində məhsul satışının elə bir həcmi göstərir ki, həmin nöqtədə mənfəət əldə edilmir, zərər də yoxdur. Deməli, müəssisənin mənfəət əldə etməsi üçün satışın həcmi həmin nöqtədən çox olmalıdır.

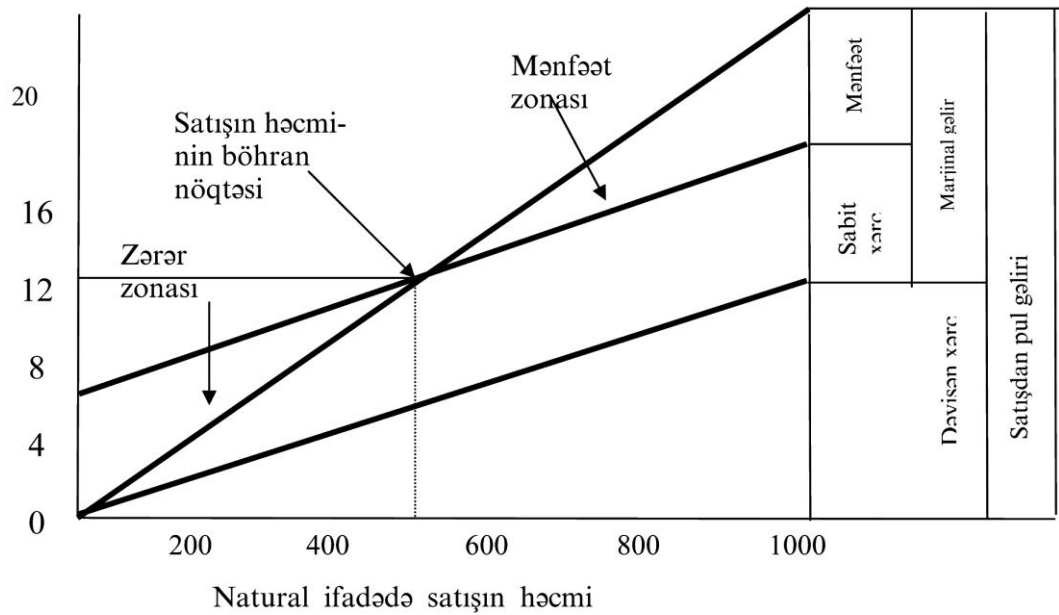
Sözü gedən sistemin üstünlüklərindən (sadə və səmərəli olması) bəhs edərkən onu da vurğulamaq lazımdır ki, marketing təhlili prosesində iki mühüm sualı cavablandırmağa imkan verir: 1) satışın həcmi azalması

şəraitində mənfəət necə dəyişər? 2) satışın həcmnin azalması qiymətlərin yüksəlməsi və maya dəyəri azalması ilə müşayət edilərsə mənfəət necə dəyişər? Əlbəttə, fikrimizcə, həmin sualların əsaslandırılmış cavabı rentabellik astanasının düzgün müəyyən edilməsindən birbaşa asılıdır.

Qeyd etmək lazımdır ki, rentabellik astanasının qrafik yolu ilə müəyyən edilməsi böyük əmək və vaxt sərfi ilə müşayət olunur. Hesablamanın asanlaşdırılması və sürətləndirilməsi məqsədi ilə “direkt-kostinq” sisteminin əsas atributları olan şərti-sabit xərclər, dəyişən xərclər, marjinal gəlir, pul gəlirində marjinal gəlirin payı, satışın həcmi göstəriciləri əsasında analitik yolla zərərsizlik nöqtəsinin hesablanması daha məqsədə uyğundur. İqtisadi təhlilə aid xüsusi ədəbiyyatlarda və tədqiqat xarakterli işlərdə maliyyə nəticələrinin qiymətləndirilməsi və biznesdə idarəetmə qərarlarının əsaslandırılması zamanı istifadə olunan marjinal təhlilin mahiyyəti məhz həmin nöqtənin müəyyən edilməsi əsasında xərclərin, satışın həcmnin, mənfəət məbləğinin və xərclərin səviyyəsinin hesablanması və qiymətləndirilməsi kimi şərh olunur (15, s.200 – 202, 204-205). Həmin funksional asılılıq aşağıda verilmişdir (şəkil 3.1, 3.2)



Şəkil 3.1. Satışın rentabellik qrafiki



Şəkil 3.2. Satışın rentabellik qrafiki

Sözügedən göstərici dəyər və natural ifadədə aşağıdakı düsturlar vasitəsi ilə hesablanır

$$N = P^G \frac{S^X}{M^M} \quad \vee \quad N = K \frac{S^X}{M^M}$$

Burada, N – satışın kritik həcmi (zərərsizlik zonası, rentabellik astanası), P^G – məhsul satışından pul gəliri, S^X – şərti sabit xərclər, M^M – məhsul vahidinə düşən marjinal mənfəət (satış qiyməti ilə məhsul vahidinə dəyişən xərclərin fərqi kimi hesablanır), K – natural ifadədə satışın həcmi göstərir.

Məlumdur ki, marjinal təhlilin mühüm göstəricilərindən biri olan marjinal mənfəət məhsul satışından daxil olan pul gəliri ilə dəyişən xərclərin fərqi səciyyələndirir. Bu göstəricinin iqtisadi məzmununa görə marjinal mənfəət sabit xərcləri örtməli və sahibkara mənfəət əldə etməyə imkan verməlidir. Əlbəttə, əks mənşənin olması istisna deyildir. Bu halda iqtisadi subyektin fəaliyyəti zərərlə başa çatacaqdır.

Marjinal təhlil zamanı marjinal mənfəət norması indikatorundan da istifadə olunması məqsədə uyğundur. Bu göstərici marjinal mənfəət satışdan pul

gəlirinə nisbəti kimi hesablanır və satışdan pul gəlirinin dəyişməsi nəticəsində marjinal mənfəətin necə dəyişdiyini xarakterizə edir. Deyilənlərə rəğmən, qərb təcrübəsi göstərir ki, əksər şirkətlərin rəhbərləri marjinal mənfəətdən daha çox marjinal mənfəət norması göstəricisinə üstünlük verirlər (müxtəlif növ məhsul buraxılışı zamanı bu göstəricinin əhəmiyyəti daha böyükdür).

Yuxarıda qeyd edilən yanaşmalara tənqidi yanaşaraq belə bir fikri formalaşdırmaq olar ki, şirkətin davranış strategiyası baxımından marjinal mənfəətə üstünlük verilməsi məqsədə uyğundur. Belə ki, marjinal gəlirin artırılması mənfəətin həcmnin artımını təmin edəcəkdir. Bu məqsədə çatmaq üçün satış qiymətini aşağı salmaqla satışın həcmnin artırılması, sabit xərcləri eyni saxlamaqla satışın həcmnin artırılması, sabit və dəyişən xərclərin və istehsalın həcmi proporsional qaydada dəyişdirmək hesabına nail olmaq olar.

Qeyd etmək lazımdır ki, müasir şəraitdə ümumilikdə məhsulun maya dəyəri qiymətləndirildikdən sonra onun kalkulyasiya maddələri üzrə təhlilinin aparılması məqsəd uyğundur. Bu zaman hər bir konkret xərc elementinə təsir göstərən amillərin müəyyən edilməsi və onların təsirinin hesablanması aparılmalıdır. Vurğulamaq yerinə düşər ki, bu qaydada iqtisadi təhlilin aparılması prosesində əsas diqqət məhsulun maya dəyərinin tərkibində yüksək paya malik olan maddələrə (xüsusən, material və əmək haqqı məsrəflərinə) yönəldilməlidir. Məlumdur ki, materialların qiymətinin dəyişməsi, məhsulun strukturunun dəyişməsi eləcə də material sərfi normalarının dəyişməsi material xərcləri üzrə kənarlaşmalara mühüm səbəblərindən hesab olunur. Bu baxımdan həmin xərc elementləri diqqətlə tədqiq edilməlidir.

Qeyd etmək lazımdır ki, respublikamızda tətbiq olunan mühasibat uçotu və hesabatı sistemində şərti-dəyişən və şərti-sabit xərcləri dəqiqliklə bir-birindən ayrılır. Məhz buna görə də istər material məsrəflərinin, istərsə də əmək ödənişləri xərclərinin şərti-sabit və şərti-dəyişən xərclərə aid olan hissəsinə edilən qənaətin məbləğini mütləq və nisbi ifadədə hesablamaq mümkün deyildir. İdarəetmə uçotunu düzgün təşkil edən Qərb ölkələrində həmin xərcləri məhsul

satışından əldə olunan gəlirlərin məbləği ilə yanaşı bu rəqəmə görə də düzəliş edilir. Qeyd olunanlara rəğmən, təsərrüfat subyektlərində aparılan iqtisadi təhlil zamanı bu metodianın tətbiqi idarəetmə uçotunun təkmilləşdirilməsi ilə yanaşı məhsulun maya dəyərinə daxil edilən xərclərin şərti-dəyişən və şərti-sabit xərlərə bölünməklə qənaətin (yaxud, artıq xərcin) məbləğinin dəqiq müəyyənləşdirilməyə imkan verəcəkdir.

Nəticə

Aydındır ki, bazar mexanizmi iqtisadi subyektlərin fəaliyyətinin uzlaşdırılmasını, istehsal resurslarından istifadənin səmərəliliyinin yüksəldilmə-sini, xərclərin tənzimlənməsi və onların minimuma endirilməsini tələb edir. Məsələyə bu prizmadan yanaşsaq, mənfəətin həcmi məhdudlaşdıran mühüm amil kimi xərclərin təsərrüfat subyektlərində uçotunun və auditinin düzgün təşkil edilməsi, idarə olunması və tənzimlənməsi aktual bir vəzifə kimi meydana çıxır. Aparılan tədqiqata müvafiq olaraq aşağıdakı nəticələri əks etdirmək olar:

1. Məlumdur ki, maliyyə hesabatı istifadəçiləri tərəfindən auditorlara olan yüksək tələblər onunla əlaqələndirilir ki, auditorun peşəkarlığına və onun işinin keyfiyyətinə inam informasiya riskinin azalmasını təmin edir. Auditor xidməti bazarlarında güclənən rəqabət dəyər, vaxt və əmək məsrəflərinin azaldılması şərti ilə auditor yoxlamalarının keyfiyyətinin yüksəldilməsini tələb edir. Bu baxımdan auditor yoxlamalarının keyfiyyətinin yüksəldilməsi və yoxlanılan təsərrüfat subyektinin maliyyə vəziyyəti və stabil inkişafı haqqında auditorun fikrinin formalaşması auditin nəzəri-metodoloji, eləcə də praktiki məsələlərinin həlli vacibdir.

2. Məhsul istehsalına xərclərin auditinin bir sıra xüsusiyyətləri vardır ki, onlardan əsasları aşağıdakılardır:

- xərclərin auditinin informasiya bazası əsasən müəssisənin özü tərəfindən yaradılan sənədlər olduğundan qarşılıqlı yoxlamanın aparılmasını məhdudlaşdırır;

- xərclərin mühasibat uçotunun auditini yoxlamanın digər bölmələri ilə əlaqədar olduğundan təhriflərin ciddiliyini və onların mühasibat hesabatının dürüstlüyünü təsirini qiymətləndirmək məqsədi ilə auditor həm müəssisənin uçot siyasətini, həm də digər bölmələrin auditinin nəticələrini bilməlidir;

- hazır məhsula xərclərin formalaşmasının düzgünlüyünün yoxlanması zamanı auditor yalnız xərclərin uçotu sahəsində normativ aktlarla əlaqədar

informasiya ilə kifayətlənməməli, istehsal prosesləri haqqında kifayət qədər daxili informasiya da əldə etməlidir.

- hazır məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyası metodologiyasə məsələləri qanunvericiliklə tənzimlənmədiyindən müəssisə mövcud metodların birindən istifadə edə bilər və ya özü hazırlaya bilər. Bu səbəbdən auditor həm müəssisənin mühasibat hesabatında məhsul istehsalına xərclər haqqında məlumatların dürüstlüyünü təsdiq etməli, həmçinin də tətbiq olunan kalkulyasiya metodunun iqtisadi cəhətdən əsaslı olmasını təhlil etməlidir.

3. Analitik prosedurlar auditor prosedurlarından biri olmaqla yoxlanılan təşkilatın fəaliyyətini səciyyələndirən maliyyə-iqtisadi göstəricilər arasında nisbətənin müəyyən edilməsi, təhlili və qiymətləndirilməsini əhatə edir. Onların tətbiqi sübutların toplanması və auditor risk zonalarının müəyyən edilməsində daha sərfəlidir, eyni zamanda, analitik prosedurlar müştərinin fəaliyyətini xarakterizə edən göstəricilər arasında səbəb-nəticə əlaqələrinin mövcudluğu haqqında ehtimallara əsaslanır. Yoxlama prosesində daha dəqiq auditor sübutları əldə etmək məqsədilə auditor analitik prosedurlarla yanaşı, ilkin uçot registrlərinin və hesabatların başdan-başa testləşdirilməsini apara bilər. Lakin mühasibat hesabatının kənar auditi şərcivəsində onun aparılması mümkün deyildir.

4. Məhsul istehsalına xərclərin auditi çoxsaylı ilkin sənədlər və registrlərin testləşdirilməsi baxımından yoxlamanın çox mürəkkəb və əmək tutumlu bölməsi hesab olunur. İnformasiya bazasının formalaşmasının lazımı səviyyədə təkmil olmaması, istehsal proseslərinin xüsusiyyətləri və onların sənədləşdirilməsi təcrübədə auditorun yoxlamaq üçün zəruri olan sənədlərin təqdim edilməsi üçün sorğu verməyə məcbur edir ki, bu da əlavə vaxt tələb edir.

5. Xərclərin təhlili zamanı sistemli təhlildən istifadə edilə bilər. Kommersiya təşkilatlarında sistemli təhlilin aparılmasının yeddi əsas mərhələsini fərqləndirmək lazımdır: alternativ qərarların müəyyən edilməsi, işlənməsi və yoxlanması; konkret qərarın tətbiqindən arzuolunmaz nəticələrin

xəbərdar edilməsi üçün modellərin qurulması və istifadə olunması; alternativ qərarların müqayisə olunması və sıralanması; qiymətləndirici təhlil; qərarın qəbul edilməsi və onun həyata keçirilməsi; nəticələrin qiymətləndirilməsi.

6. Normativ metod elementlərindən istifadə istehsala xərclərə lazımı nəzarəti və müfəssəl iqtisadi təhlili aparmağa imkan verir. Fikrimizcə milli iqtisadiyyatın xüsusiyyətləri nəzərə alınmaqla dünya təcrübəsində geniş istifadə olunan “direct-costinq” sisteminin tətbiqi istər xərclərə nəzarət, istərsə də əsaslandırılmış idarəetmə qərarlarının qəbul edilməsi üçün marjinal təhlildən istifadə etməyə imkan verir.

Aparılan araşdırmalar göstərir ki, qərb ölkələrində əksər şirkətlərin rəhbərləri marjinal mənfəətlə müqayisədə marjinal mənfəət norması göstəricisinə daha çox üstünlük verirlər. Fikrimizcə, şirkətin davranış strategiyası baxımından marjinal mənfəətə üstünlük verilməsi daha məqsədə uyğun hesab olunmalıdır. Bu, onunla izah olunmalıdır ki, marjinal gəlirin artırılması mənfəətin həcmnin artımını təmin edəcəkdir. Sahibkarın həmin məqsədə nail olması satış qiymətini aşağı salmaqla satışın həcmnin artırılması, sabit xərcləri eyni saxlamaqla satışın həcmnin artırılması, sabit və dəyişən xərclərin və istehsalın həcmi proporsional qaydada dəyişdirmək hesabına təmin edilə bilər.

Fikrincə magistr dissertasiya işində təklif olunan təbirlərin həyata keçirilməsi təsərrüfat subyektlərində məhsulun istehsal xərclərinin və məhsulun maya dəyəri səviyyəsini aşağı salmağa, xərclərin azaldılması, tənzimlənməsi və səmərəli idarə edilməsi imkanların müəyyən edilməsinə və onların tətbiqi üzrə tədbirlərin həyata keçirilməsinə imkan verəcəkdir.

İstifadə olunmuş ədəbiyyat siyahısı

1. Azərbaycan Respublikasının Mülki Məcəlləsi. – Bakı, Qanun. 2006. –704 s.
2. Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi (əlavə və düzəlişlərlə). – Bakı, Qanun. 2015–288 s.
3. «Audit xidməti haqqında» Azərbaycan Respublikasının Qanunu. – Bakı, «Qanun», 1994
4. Beynəlxalq Audit Standartları. Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyi, 2010
5. “Daxili audit haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanunu. – Bakı. 2007
6. Kommersiya təşkilatları üçün 37 adda Milli Mühasibat Uçotu Standartları.- Bakı:”Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyi”, 2008. – 455s.
7. «Mühasibat uçotu haqqında Azərbaycan Respublikasının Qanununun tətbiqi haqqında» Azərbaycan Respublikası Prezidentinin 7 fevral 2005-ci il tarixli fərmanı. – Bakı.2005
8. Abbasov I.M. Audit. – Bakı, 2007-530 s.
9. Abbasov Q.Ə. İdarəetmə uçotunun təşkili prinsipləri.Monoqrafiya. – Bakı, Elm. 2006–275 s.
10. Aleksander D., Britton A., Yorissen A. Maliyyə hesabatının beynəlxalq standartları: nəzəriyyədən praktikaya. /rus dilindən tərcümə. Prof. S.M.Səbzəliyevin rəhbərliyi ilə/– Bakı. «İqtisad Universiteti». 2010–762 s.
11. Audit /i.e.d., prof. V.T. Novruzovun elmi redaktəsi ilə/– Bakı. Azərnəşr. 2011. – 530 s.
12. Cəfərli H.A. İqtisadi təhlil. Dərslik. Bakı. «Elm və təhsil».2009.-560 s.
13. İsmayılov N.M. Material və əmək resurslarından istifadənin uçotu və təhlili. Metodiki vəsait. – Bakı.İqtisad Universiteti. 2013 – 142 s.
14. Kazımov R.N., Namazova C.B. Praktiki audit. Dərslik, – Bakı, CBS, 2012. – 246 s.

15. Müslümov S.Y., Kazımov R.N. Maliyyə təhlili. Dərslik. Bakı, CBS, 2011– 312 s.
16. Mahmudov I.M., Zeynalov T.Ş., İsmayılov N.M. İqtisadi təhlil. Dərslik. – Bakı, İqtisad Universiteti. 2010– 796 s.
17. Səbzəliyev S.M., Quliyev V.M. İdarəetmə uçuotu–Bakı. Elm və təhsil, 2014. – 524 s.
18. Rzayev.Q.R. Nəzarət və təftiş. Dərslik. – Bakı. Adiloğlu , 2011. – 264 s
19. Аверчев И.В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение. – М.: Вершина, 2006. – 512 с.
20. Адаме Р. Основы аудита: пер. с англ. / Р. Адаме; [под ред. Я.В. Соколова]. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. - 398 с.
21. Алибеков, Ш.И. Аудит затрат на производство/Ш.И.Алибеков. СПб.: Питер, 2004- 128с.
22. Андреев В.Д. Внутренний аудит: Учеб. Пособие. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 464с.
23. Арене Э.А. Аудит: пер. с англ. / Э.А. Арене, Дж.К. Лоббек; [гл. ред. проф. Я.В. Соколов]. — М.: Финансы и статистика, 2003. — 560 с.
24. Аудит : учеб. пособие / И.Н. Богатая, Н.Н. Хахонова, Н.Т. Лабынцев. - 4-е изд., перераб. и доп. – Р/на Д.: Феникс, 2007. - 506 с.
25. Баканов М.И. Теория экономического анализа : учебник / М.И. Баканов, М.В. Мельник, А.Д. Шеремет; [под ред. М.И. Баканова]. - 5-е изд., пере- раб. и доп. — М.: Финансы и статистика, 2006. — 536 с.
26. Баханькова Е.Р. Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие. – М: ИЦ РИОР, ИНФРА-М, 2011. – 255с.
27. Бахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. Учебник. – М: Национальное образование, 2013. –570 с.
28. Бахрушина М.А.Управленческий анализ. – М: Омега-Л, 2004. – 432 с.

29. Бернштейн Л.А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация: Пер. с англ. /Научн. ред. И.И. Елисеева. Гл. ред. серии Я.В. Соколов. М.: Финансы и статистика, 2002. - 624с.
30. Богатая, И.Н. Аудит / И.Н. Богатая, Н.Т. Лабынцева, Н.Н. Хахонова -Ростов н/Д.: Феникс, 2005- 538 с.
31. Богатая, И.Н. Бухгалтерский учет /И.Н.Богатая, Н.Н. Хахонова. 4-е изд., перераб. и доп. - Ростов н/Д: Феникс, 2007-858с.
32. Бондина Н.Н. и др.Учет затрат и калькулирование себестоимости. М: ИНФРА-М.2018.–254 с.
33. Булавина Л.Н. Бухгалтерский учет и аудит материально-производственных запасов М.: Финансы и статистика, 2001. - 144с.
34. Бухгалтерский учет: учебник. /А.С.Бакаева, П.С.Безруких, Н.Д.Врублевский и др., под ред. П.С.Безруких/. – 4-е изд. перераб. и доп. – М:Бухгалтерский учет, 2003. – 719 с.
35. Бухгалтерский финансовый учет: учебник / Ю.И. Бахтурина, Т.В. Дедова, Н.Л. Денисов. под ред. Н.Г. Сапожниковой]. — Воронеж. Издательско-полиграфический центр Воронежского государственного университета, 2008. - 660 с.
36. Воронина Л.И. Аудит. Теория и практика. Учебник.М: ИНФРА-М.2018. – 344 с.
37. Врублевский, Н.Д. Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики: Учебное пособие / Н.Д. Врублевский. М.: Бухгалтерский учет, 2004 - 376с.
38. Гиляровская Л.Т. Бухгалтерский учет финансовых резервов предприятия / Л.Т. Гиляровская, Л.А. Мельникова. - М: ПИТЕР, 2003. - 256 с.
39. Друри К. Управленческий и производственный учет: учебный комплекс для студентов вузов: пер. с англ. – 6-е изд.: – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 1423 с.

40. Ефимова, О.В. Финансовый анализ/ О.В. Ефимова- Изд. 4-е, перераб. и доп. М.: Бухгалтерский учет, 2002. - 528 с.
41. Иванов В.В. Управленческий учет для эффективного менеджмента /О.К.Хан. –М: ИНФРА–М. 2013. – 208 с.
42. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник – М.: ИНФРА-М, 2015. – 448 с.
43. Карпова, Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов / Т.П. Карпова. -М.: ЮНИТИ, 2003. 350с.
44. Ковалев В.В. Финансовый анализ: методы и процедуры. М.: Финансы и статистика, 2003. - 559 с.
45. Кондраков Н.П., Иванова М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб.пособие. – М: ИНФРА-М, 2013. – 352 с.
46. Савин А.А., Савин И.А. Практический аудит. Учебник и практикум. М: Юрайт.2017. – 430 с.
47. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учебник / Г.В. Савицкая. - 4-е изд., испр и доп. – М.: ИНФРА-М, 2007. - 345 с.
48. Рогоуленко Т.М. и др. Аудит. Учебник. М: Кно Рус. 2018. – 464 с.
49. Русак Н.А, Русак В.А. Финансовый анализ субъекта хозяйствования. Учебник. – Минск: Вышэйшая школа. 2009. –310 с.
50. Шадрина Г.В., Егорова Л.И. Практический аудит. – М: Юрат.2017– 430 с.
51. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: учебник. - М.: ИНФРА-М, 2006. – 447 с.