

*AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI TƏHSİL NAZİRLİYİ
AZƏRBAYCAN DÖVLƏT İQTİSAD UNİVERSİTETİ*

MAGİSTRATURA MƏRKƏZİ

Əlyazması hüququnda

QARAYEVA NİLUFƏR İSKƏNDƏR qızının

***“Rabitə təşkilatlarında xərclərin və gəlirlərin
uçotunun metodoloji məsələləri”
mövzusunda***

MAGİSTR DİSSERTASIYASI

İxtisasın şifri və adı:

060402 “Mühasibat uçotu və audit”

İxtisaslaşma:

“Xidmət sferasında mühasibat uçotu və audit”

Elmi rəhbər:

i.e.n., dos. Quliyev V.M.

Magistr proqramının rəhbəri:

prof. Daşdəmirov Ə.İ.

Kafedra müdiri:

i.e.d., prof. Səbzəliyev S.M.

BAKİ-2017

M Ü N D Ə R İ C A T

GİRİŞ	3
FƏSİL I. XƏRCLƏRİN VƏ GƏLİRLƏRİN UÇOTUNUN NƏZƏRİ- METODOLOJİ ƏSASLARI VƏ PRİNSİPLƏRİ	7
1.1. Xərclərin və gəlirlərin mahiyyəti və təsnifatı	7
1.2. Xərclərin və gəlirlərin uçotunun metodoloji prinsipləri	20
FƏSİL II. RABİTƏ TƏŞKİLATLARINDA XƏRCLƏRİN VƏ GƏLİRLƏRİN UÇOTUNUN MÜASİR METODİKASI	31
2.1. Xərclərin və gəlirlərin əsas əməliyyat fəaliyyəti üzrə uçotu qaydaları...	31
2.2. Xərclərin və gəlirlərin sair əməliyyat fəaliyyəti üzrə uçotu qaydaları ...	46
2.3. Dövri xərclərin uçotunun mövcud metodikası	57
FƏSİL III. RABİTƏ TƏŞKİLATLARINDA XƏRCLƏRİN VƏ GƏLİRLƏRİN UÇOTUNUN TƏKMİLLƏŞDİRİLMƏSİ	65
3.1. Xərclərin və gəlirlərin uçot və hesabatda təsnifatının təkmilləşdirilməsi istiqamətləri	65
3.2. Xərclərin və gəlirlərin sintetik uçotu metodikasının yaxşılaşdırılması ..	74
NƏTİCƏ	85
ƏDƏBİYYAT SİYAHISI	90

GİRİŞ

Mövzunun aktuallığı. Məlumdur ki, istənilən kommersiya təşkilatının fəaliyyətinin son məqsədi mənfəət əldə etməkdir. Bu baxımdan rabitə təşkilatları da istisnaqlıq təşkil etmir. Mənfəət gəlirlərlə xərclərin arasındakı fərq kimi müəyyən olunur. Deməli, mənfəətin kəmiyyəti, gəlirlərin çox olmasından, xərclərin isə aşağı olmasından asılıdır. Rabitə təşkilatlarının xidmətlərinə qiymətlər bazarda formalaşdığı və onlara təşkilatların özündən asılı olmayan müxtəlif faktorlar təsir etdiyi üçün onların mənfəətinin artırılmasının başlıca yolu – xərclərin, yaxud məhsul, iş və xidmət vahidini maya dəyərinin sisteməlik şəkildə aşağı salınmasıdır. Bu da öz növbəsində yeni texnika və texnologiyaların tətbiqi ilə yanaşı xərclərin və maya dəyərinin idarə edilməsinin və uçotunun səmərəli və mütərəqqi metodlarının tətbiqindən asılıdır.

Araşdırmalar göstərir ki, mürəkkəb istehsal, təşkilati və idarəetmə strukturuna malik olan təşkilatlar gəlirlərin və xərclərin optimallaşdırılmasına, əsaslandırılmış iqtisadi qərarların qəbul edilməsinə imkan verə etibarlı informasiyaya ehtiyac duyur. Bu cür informasiya təkcə təşkilatın özü üçün deyil, həmçinin kənar istifadəçilər, iinvestorlar, kreditorlar və sairələr üçün lazımcıdır. Həmin informasiyanın əsasında onlar mühüm idarəetmə və maliyyə qərarları qəbul edirlər. Gəlirlər və xərclər haqqında lazımi informasiya maliyyə və idarəetmə uçotu vasitəsilə formalaşdırılır. Əgər idarəetmə uçotu təşkilatın özünün müəyyən etmiş olduğu qaydalar, metodlar və prosedurlar çərçivəsində təşkil edilir və aparılırsa, maliyyə uçotu sistemi, o cümlədən də gəlirlərin və xərclərin uçotu sistemi, müvafiq beynəlxalq və milli uçot və hesabat standartlarının təsbit etmiş olduğu nəzəri-metodoloji prinsiplər və qaydalar çərçivəsində qurulur və reallaşdırılır.

Beynəlxalq və milli standartların fundamentini təşkil edən Maliyyə hesabatının hazırlanması və təqdim edilməsinin Prinsiplərində (Prinsiplər) və Kommersiya təşkilatları üçün Milli Mühəsibat Uçotu Standartlarının Konseptual əsaslarında (Konseptual əsaslar) xərclərin və gəlirlərin iqtisadi mahiyyəti

açıqlanmış, onların tərfi verilmiş, tanınma kriteriyaları müəyyən olunmuş, uçotu və hesabatının metodoloji prinsipləri təsbit edilmişdir.

Ancaq araşdırmalar göstərir ki, maliyyə uçotu və hesabatı sistemində xərclərin və gəlirlərin uçotunun metodologiyası və metodikası əsasən kənar istifadəçilərin informasiyaya olan tələbatlarının ödənilməsi baxımından qurulmuşdur. Ölkədə idarəetmə uçotunun tam formalaşmadığı bir şəraitdə xərclərin və gəlirlərin uçotu və hesabatının yalnız kənar istifadəçilərin tələblərinə uyğunlaşdırılmasına bəraət qazandırmaq olmaz. Məsələn burasındadır ki, xərclərin və gəlirlərin uçotunun maliyyə hesabatının tələbləri əsasında qurulması, idarəetmə qərarlarının qəbul edilməsi üçün relevant, yəni münasib informasiya formalaşdırılmağa imkan vermir, məhsulların, iş və xidmətlərin fərdi maya dəyərini təhrif edir, təşkilatın qiymət siyasətinin düzgün qurulmasına mənfi təsir göstərir. Bütün bunlar həm maliyyə, həm də idarəetmə uçotu sistemlərinin uzlaşdırılmasının zəruriliyini meydana çıxarır. Elə uçot sistemi yaratmaq lazımdır ki, onun köməyi ilə xərclər və gəlirlər haqqında formalaşdırılan informasiya nəinki təkcə maliyyə vəziyyətinin və maliyyə nəticələrinin təhlili və qiymətləndirilməsi, eləcə də əsaslandırılmış idarəetmə qərarlarının qəbul edilməsi üçün istifadə oluna bilsin. Bunun üçün gəlirlərin və xərclərin uçotunun mövcud metodologiyasının və metodikasının yaxşılaşdırılmasına və həmin problemlərin həllinə imkan verən elmi-metodiki və praktiki xarakterli tədqiqatların aparılmasına ehtiyac vardır.

Deyilənlər magistr dissertasiyası mövzusunun aktuallığını təsdiq edir, onun nəzəri-metodoloji və praktiki əhəmiyyətini şərtləndirir.

Tədqiqatın məqsədi və vəzifələri. Tədqiqatın əsas məqsədi – xərclərin və gəlirlərin uçotunun nəzəri-metodoloji və praktiki əsaslarını araşdırmaq və tənqidi qiymətləndirmək, onların daha da təkmilləşdirilməsinə dair təkliflər əsaslandırmaqdan ibarətdir.

Həmin məqsədə uyğun olaraq dissertasiya işində aşağıdakı vəzifələr qoyulmuş və həll edilmişdir:

- xərclərin və gəlirlərin iqtisadi mahiyyətini və məzmununu açıqlamaq, onların tərifini dəqiqləşdirmək;

- idarəetmə və maliyyə uçotu çərçivəsində xərclərin və gəlirlərin təsnifatını vermək;
- xərclərin və gəlirlərin uçotunun metodoloji prinsiplərini araşdırmaq;
- rabitə təşkilatlarında əsas və sair əməliyyat fəaliyyəti üzrə xərclərin və gəlirlərin uçotunun mövcud metodikasını nəzərdən keçirmək və qiymətləndirmək;
- daimi xərclərin uçotu qaydasını araşdırmaq;
- xərclərin və gəlirlərin təsnifatı və qiymətləndirilməsinin təkmilləşdirilməsinə dair təkliflər vermək;
- xərclərin və gəlirlərin sintetik uçotu metodikasının yaxşılaşdırılması istiqamətlərini müəyyən etmək və bunun üçün müvafiq təkliflər işləyib hazırlamaq.

Dissertasiya işinin elmi yeniliyi və plaktiki əhəmiyyəti. Magistr dissertasiyasının elmi yeniliyi xərclərin, gəlirlərin təsnifatı, qiymətləndirilməsi və sintetik uçotunun nəzəri-metodoloji və praktiki aspektlərinin kompleks və sistemli şəkildə araşdırılmasından ibarətdir.

Dissertasiya işinin praktiki əhəmiyyəti ondan ibarətdir ki, orada araşdırılan və həll olunan məsələlər əməliyyat fəaliyyətin növləri üzrə xərclərin və gəlirlərin təsnifatının və sintetik uçotu metodikasının, həmçinin daimi xərclərin uçotu qaydalarının gələcəkdə yenidən qurulması və təkmilləşdirilməsi prosesində istifadə edilə bilər. İşdə əsaslandırılmış konkret təkliflər rabitə təşkilatlarında xərclərin və gəlirlərin uçotunun aparılması və təhlili zamanı istifadə oluna bilər.

Tədqiqatın obyektı və predmeti. Tədqiqatın obyektı rabitə təşkilatlarında xərclər və gəlirlərdir, tədqiqatın predmetini isə – xərclərin və gəlirlərin tərfi, tanınma kriteriyaları, uçotunun metodoloji prinsipləri, təsnifatı və sintetik uçotunun aparılması metodikası və qaydaları təşkil edir.

Magistr dissertasiyasının nəzəri və metodoloji əsasları. Dissertasiya işinin nəzəri və metodoloji əsaslarını aşağıdakılar təşkil edir: Azərbaycan Respublikasının «Mühasibat uçotu haqqında Qanun»u, Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi, Əmək Məcəlləsi, Maliyyə hesabatının hazırlanması və təqdim edilməsi Prinsipləri, Kommersiya təşkilatları üçün Milli Mühasibat uçotu standartlarının Konseptual əsasları, Maliyyə hesabatının beynəlxalq standartları (MHBS), Milli

mühasibat uçotu standartları (MMUS), Kommersiya təşkilatları üçün yeni standartlar üzrə Hesablar planı.

Tədqiqatın metodikası kimi iqtisadi nəzəriyyənin metodları, iqtisadi elmlərdə istifadə olunan metodlar istifadə olunmuşdur. Xərclərin, gəlirlərin təsnifatı, qiymətləndirilməsi və uçotunun aparılması məsələləri araşdırılarkən maliyyə və idarəetmə uçotu sistemində tətbiq olunan metodlardan, qaydalardan və üsullardan istifadə edilmişdir.

İşin nəticələrinin praktiki tətbiqi imkanları. Tədqiqatdan irəli gələn nəticələr, əsaslandırılmış təkliflər və tövsiyələr gəlirlərin və xərclərin maliyyə nəticələrinin uçotunu aparan və hesabatını tərtib edən rabitə təşkilatlarında, eləcə də digər kommersiya yönümlü müəssisələrdə istifadə edilə və uçot-hesabat sisteminin yaxşılaşdırılması üçün metodiki istiqamət kimi çıxış edə bilər.

Xərclərin, gəlirlərin təsnifatı və qiymətləndirilməsinin, onların sintetik uçotunun aparılması metodikasının aşkara çıxarılmış çatışmazlıqları, həmçinin həmin məsələlərə dair əsaslandırılmış təklifləri AR Maliyyə Nazirliyi gələcəkdə nəzərə ala bilər.

Dissertasiya işinin həcmi və strukturu. Magistr dissertasiyası girişdən, üç fəsildən, nəticədən və ədəbiyyat siyahısından ibarətdir. Dissertasiyanın həcmi səhifədən, istifadə edilmiş ədəbiyyat siyahısı isə addan ibarətdir.

FƏSİL I. XƏRCLƏRİN VƏ GƏLİRLƏRİN UÇOTUNUN NƏZƏRİ- METODOLOJİ ƏSASLARI VƏ PRİNSİPLƏRİ

1.1. Xərclərin və gəlirlərin mahiyyəti və təsnifatı

Hər bir ölkənin iqtisadi və sosial inkişafı maddi nemətlər istehsalının həcmi, tərkibi, səviyyəsi ilə, həmçinin mövcud maddi, qeyri-maddi və maliyyə resurslarından əmək ehtiyatlarından istifadənin səmərəliliyi ilə müəyyən edilir. Məhsullar və malların istehsalı, xidmətlərin göstərilməsi və bunun üçün lazım olan resursların istifadəsi müəssisələr tərəfindən həyata keçirilir. Kommersiya müəssisəsinin istənilən fəaliyyəti müəyyən xərclərin olmasını tələb edir, yaxud xərclər olmadan həmin fəaliyyət həyata keçirilməsi mümkün deyildir. Xərclər keçmiş və canlı əməyin məcmusu kimi çıxış edir. Keçmiş əmək maddi, yeri-maddi və digər resursların sərf olunması, canlı əmək isə – insan əməyinin sərf edilməsi kimi təzahür edir.

İqtisadi nəzəriyyədə və digər iqtisadi ədəbiyyatlarda keçmiş və canlı əməyi xarakterizə etmək üçün müxəlif ifadələrdən istifadə olunur: ictimai-zəruri əmək, istehsal xərcləri, tədavül xərcləri, iqtisadi xərclər, dəyişən xərclər, alternativ xərclər, son hədd xərcləri, əlavə xərclər və s. Məsələn, iqtisadi nəzəriyyə üzrə dərsliklərdən birində istehsal xərcləri «əldə olunmuş istehsal faktorlarının ödənilməsi» kimi müəyyən olunur (10, s. 241). Orada istehsal faktorlarına əmək haqqına çəkilən xərclər, amortizasiya xərcləri, istehsalın idarə edilməsi ilə əlaqədar xərclər aid edilir.

Digər bir «İqtisadi nəzəriyyə» adlı dərslikdə istehsal xərclərinə müəssisənin məhsul istehsalı üçün zəruri olan bütün xərclərin məcmusu aid edilir (11, s. 241). Bu mənbəə xərclərin tərkibinə – istehsal binasının istismarına, dəzgah, maşın və avadanlıqların alınib quraşdırılmasına, icarə haqqı, inzibati işçilərin əmək haqqı, həmçinin xammal, köməkçi materiallar, enerji, fəhlələrin əmək haqqı, yanacağa çəkilən xərclər və s. xərclər daxil edilir (... , s. 241). Ancaq həmin mənbədə cöstərilən xərclərin bəzisi, məsələn, dəzgah, maşın və avadanlıqların alınib

quraşdırılmasına çəkilən xərclər uzunmüddətli aktivləri yaradır və birbaşa cari istehsal xərclərinə daxil edilmir.

Müasir iqtisadi nəzəriyyənin görkəmli nümayəndələri və «Economics»-in müəllifləri olan N.A.Samuelson və B.D.Nordhaus xərclərin birbaşa tərifini vermə-sələr də, onların müxtəlif növlərinin təsnifatını və mahiyyətini açıqlayırlar. Onların xərclər üzrə araşdırma obyektlərinə – daimi xərclər, dəyişən xərclər, son hədd xərcləri, orta xərclər, alternativ xərclər, iqtisai xərclər və digər xərclər aiddir. Adı çəkilən müəlliflərə görə, ümumi xərclər (məsrəflər) müəyyən həcmdə məhsulun buraxılması üçün zəruri olan minimal pul xərclərinin məcmusudur (24, s. 149).

Yuxarıda deyilənlərdən belə nəticə çıxarmaq olar ki, iqtisadi nəzəriyyədə xərclərin mahiyyəti və məzmunu məhsul istehsalı üçün zəruri olan istehsal faktorlarının kəmiyyətinə və strukturuna müncər edilir. Zənnimizcə, xərclərə bu cür yanaşma onların mahiyyətini bir qədər pərdələyir və təhrif edir.

Araşdırmalar göstərir ki, kommersiya istiqamətli müəssisələr üzrə xərclərin mahiyyəti və məzmunu uçot ədəbiyyatlarında daha geniş və dəqiq açıqlanmışdır. Uçot sahəsində çoxlu sayda əsərləri olan professor V.B.İvaşkeviç xərclərin mahiyyətini idarəetmə uçotu kontekstində aşağıdakı kimi açıqlayır: «İdarəetmə uçotunda xərclər müəyyən vaxt dövrü ərzində sahibkarlıq fəaliyyəti prosesində pul formasında ifadə olunmuş canlı və əşyalamış əməyin məsrəflərinin məcmusudur» (21, s. 53). Bu xərclərin müəllif geniş tərkibini sadalayır: marketinqə, logistikaya, aktivlərin təkrar istehsalına, məhsulun istehsalı, iş və xidmətlərin yerinə yetirilməsi prosesinə bilavasitə istifadə edilən maddi-istehsal ehtiyatlarına, həmçinin onların emalına çəkilən xərclər, eləcə də malların satışı ilə əlaqədar xərclər.

Digər mənbədə göstərilir ki, «Canlı və keçmiş əmək məsrəflərinin məcmusu müəssisənin xərclərini yaradır» (25, s. 98).

Son iki mənbə üzrə xərclərə verilən təriflər idarəetmə uçotu sistemində aiddir. Ancaq bir qədər sonra görəcəyimiz kimi, maliyyə uçotu sistemində xərclərə verilən tərif idarəetmə uçotu üzrə verilən tərif ilə üst-üstə düşmür. Xərclərə müxtəlif mənbələrdə müxtəlif təriflərin verilməsi, onların çəkilməsinin məqsədlərinin də tamamilə müxtəlif olduğu anlamına gəlmir, yaxud gəlməməlidir. Xərclərin

tərkibindən, növündən, mövcudluq formasından və digər xüsusiyyətlərindən asılı olmayaraq, onlar müəssisə qarşısında qoyulan məqsədlərə çatmaq üçün çəkilir. Bu məqsəd isə müxtəlif formalarda gəlir götürməkdən ibarətdir. Amma təbiidir ki, gəlir mənfəət demək deyildir. Mənfəət gəlirlə xərc arasında olan fərqdən yaranır. Gəlir xərcləri üstələdikdə mənfəət əldə edilmiş olur. Deməli, gəlir çəkilmiş xərcləri örtməli və müsbət qalığa malik olmalıdır. Beləliklə, kommersiya təşkilatlarının məqsədə əslində gəlir əldə etmək deyil, mənfəət əldə etməkdir. Bununla belə, düşünmək səhv olardı ki, xərclərin çəkilməsi mənfəətin əldə olunması üçün yeganə məqsəddir. Belə ki, məsələn, xərclər administrativ məqsədlər üçün, içilərin sosial-məişət şəraitinin yaxşılaşdırılması üçün çəkilə bilər.

Deyilənlərdən nəticə çıxarmaq olar ki, müxtəlif məqsədlər üçün müxtəlif xərclər lazımdır. Xərclərin müxtəlif olması, onların iqtisadi mahiyyətini dəyişmir. Çünki bütün hallarda xərclərin baş verməsi müvafiq resursların istifadəsi ilə bağlıdır.

Müəssisələr müxtəlif fəaliyyət növləri ilə, məsələn, məhsul istehsal edir və satır, işlər yerinə yetirir, xidmətlər göstərir, hazır mallar alıb satır, marketinq, maliyyə və investisiya fəaliyyəti ilə məşğul olurlar. Müəssisələr o fəaliyyət növünü seçirlər ki, həmin fəaliyyət növündən əldə olunan gəlir / mənfəət daha yüksək olsun. Xərclər planlaşdırılan həcmdə gəlir / mənfəət götürmək üçün sərf olunan material, əmək və maliyyə resurslarının məcmusu kimi çıxış edir. İqtisadi resursların məcmu məsrəfləri məhsulun, malların, iş və xidmətlərin dəyərini formalaşdırır. Bununla əlaqədar olaraq ictimai-zəruri məsrəfləri, müəssisənin məhsul (iş, xidmətlər) istehsalı və satışına çəkmiş olduğu xərclərdən fərqləndirmək lazımdır. İctimai-zəruri əmək, yaxud məsrəflər əmtəənin dəyərini yaradır. Dəyərin yaradılması prosesi «Kapital» əsərinin müəllifi K.Marks tərəfindən geniş araşdırılmış və tədqiq edilmişdir. O, ictimai-zəruri xərclərə cəmiyyətin maddi nemətlər istehsalına çəkmiş olduğu bütün keçmiş və canlı əmək məsrəflərini aid edirdi. Dəyəri K.Marks cəmiyyətin məsrəfləri adlandırırdı. Belə xərclər, yəni ictimai-zəruri xərclər iki elementdən yaranır: a) istifadə olunmuş resursların dəyərindən; b) yeni yaradılmış dəyərdən. Deməli, müəssisənin xərcləri, yaxud məsrəfləri, mənfəətin kəmiyyəti

qədər ictimai-zəruri xərclərdən azdır. Müəssisənin xərcləri məhsulun (iין, xidmətin) maya dəyərinə daxil edilmir.

Qeyd olunduđu kimi, çəkilmiş xərclər nəticəsində müəssisələr gəlir əldə edir.

Sual olunur – gəlir nədir, onun mahiyyəti və məzmunu nədəb ibarətdir?

İqtisadi nəzəriyyədə gəlir demək olar ki, eyni məzmununda və anlamda başa düşülür və qəbul edilir:

1) P.A.Samuelson, V.D.Nordhaus: «Gəlir – müəyyən vaxt ərzində (adətən il ərzində) fərd, yaxud ev təsərrüfatı tərəfindən əldə olunan ümumi gəlirdir» (24, s. 259);

2) akad.V.İ.Vidyapinin və akad.Q.P.Juravlyovanın ümumi redaktəsi altında «İqtisadi nəzəriyyə»: «Gəlir – təsərrüfat fəaliyyəti nəticəsində müəyyən vaxt dövrü ərzində əldə edilmiş pul vəsaitləridir» (10, s. 233);

3) prof. T.Ş.Vəliyevin, prof. Ə.R.Babayevin və prof. M.X.Meybullayevin ümumi elmi redaktəsi ilə «İqtisadi nəzəriyyə»: «Gəlir – müəyyən vaxt ərzində təsərrüfat fəaliyyəti nəticəsində əldə edilən pul vəsaitidir» (11, s. 299).

Qeyd edək ki, inkişaf etmiş kapitalist ölkələrində ümumi gəlir kimi, satışdan olan gəlir, faiz gəliri, royalti gəlirləri, icarə üzrə cəlir, dividend gəlirləri başa düşülür. Həm də bu zaman gəlirin pul vəsaitləri şəklində olması heç bir rol oynamır, yəni gəlir digər formalarda da ifadə oluna bilər, məsələn, gəlir əlavə səhmlərin, hansısa qeyri-pul aktivlərinin daxil olması şəklində baş verə bilər. Onu da qeyd etmək yerinə düşər ki, gəlir yeni milli mühasibat uçotu standartlarına keçməzdən əvvəl ölkəmizin uçot və hesabat sahəsində çalışan alimləri-mühasibləri tərəfindən də iqtisadi nəzəriyyədə formulə olunduđu kimi qəbul edilirdi.

Hal-hazırda beynəlxalq və milli uçot və hesabat sistemini tənzimləyən normativ sənədlərdə, daha konkret desək, Prinsiplərdə və Konseptual əsaslarda xərclərin və gəlirlərin məzmunu fərqli əkildə açıqlanır və interpretasiya edilir. Prinsiplərdə xərclərə belə tərif verilir: «Xərclər – hesabat dövründə iqtisadi faydanın elə azalmasıdır ki, bunun nəticəsi olaraq şirkəin aktivləri azalır, ya da öhdəlikləri artır, son nəticədə kapital azalır, lakin bu azalma onun təsisçilər arasında bölüşdürülməsi ilə bağlı deyildir» (6, s. 51). Həmin sənəddə gəlirlərin

mahiyyəti isə aşağıdakı kimi formulə edilir: «Gəlir – hesabat dövründə aktivlərin axıb gəlməsi, yaxud artması, yaxud öhdəliklərin azalması şəklində iqtisadi faydanın elə artımıdır ki, bunun nəticəsində kapital artır, ancaq bu artım səhmdar kapitalı işçilərinin payları ilə əlaqədar deyildir» (6, s. 50).

Konseptual əsaslarda xərclərə və gəlirlərə verilən təriflər demək olar ki, Prinsiplərdə verilmiş təriflərdən heç nə ilə fərqlənmir: «Xərc – mülkiyyətçilər arasında kapitalın bölüşdürülməsi ilə əlaqəli olmayan və kapitalın azalması ilə nəticələnən, hesabat dövrü ərzində aktivlərin kənara axını və ya azalması və öhdəliklərin artması hesabına baş verən iqtisadi səmərənin azalmasıdır» (8, s. 16). «Gəlir – mülkiyyətçilərin kapital qoyuluşu ilə əlaqəli olmayan, lakin kapitalda artım ilə nəticələnən və hesabat dövrü ərzində aktivlərin artması, daxil olması və ya öhdəliklərin azalması şəklində iqtisadi səmərənin artımıdır» (8, s. 15-16).

Göründüyü kimi, Prinsiplərdə və Konseptual əsaslarda verilən təriflər iqtisadi nəzəriyyəçilər və mühasib-alimlər tərəfindən verilən təriflərdən köklü surətdə fərqlənir:

1) Prinsiplərdə və Konseptual əsaslarda cəlr pul vəsaitləri kimi qəbul edilmir, iqtisadi fayda öz məzmununa görə pul vəsaitlərindən daha geniş anlayış kimi çıxış edir, gəlir iqtisadi faydanı (səmərəni) artırır.

2) Prinsiplər və Konseptual əsaslar xərcləri resursların (canlı və əyalasmış əməyin) istifadəsinin nəticəsi kimi deyil, resursların azalmasına və bununla da iqtisadi faydanın (səmərənin) azalmasına səbəb olan məsrəflər kimi müəyyənləşdirir.

Zənnimizcə, Prinsiplərdə və Konseptual əsaslarda gəlirlərə verilən tərif nəzəri-metodoloji baxımdan mükəmməl formulə olunmuşdur. Ancaq bunu xərclərin tərfi barədə demək olmaz. Məsələn bundadır ki, Prinsiplər və Konseptual əsaslar xərclərə, kapitalın azalmasına səbəb olan element kimi baxır, halbuki xərclər olmadan gəlirin əldə olunması və son nəticədə kapitalın artması mümkün deyildir. Ümumiyyətlə, xərclərsiz nə gəlir, nə də kapitalın artmasının başlıca mənbəyi olan mənfəət əldə etmək olmaz. Xərclər yalnız bəzi hallarda iqtisadi fayda gətirən resursların axınına səbəb olur. Məsələn, vergilər üzrə öhdəliklərin, sosial sığorta və təminat üzrə və digər öhdəliklərin ödənilməsi ilə bağlı xərclər

həqiqətən müəssisəyə iqtisadi fayda gətirən resursların, ilk növbədə pul vəsaitlərinin axınına gətirib çıxarır.

Deyilənləri nəzərə almaqla biz xərclərə aşağıdakı kimi tərif verməyi məqsədəuyğun hesab edirik. Xərclər – iqtisadi fayda götürmək və bəzi öhdəlikləri ödəmək məqsədilə kommersiya müəssisəsi tərəfindən məhsulun (iş və xidmətlərin) istehsalı və satışı prosesində istifadə olunan maddi, qeyri-maddi, əmək və maliyyə resurslarının dəyəridir.

Xərclərə tərifin bu cür verilməsi, onların təkcə iqtisadi fayda daşıyıcısı olmasını deyil, həm də iqtisadi faydanın azalmasına səbəb olan bir element olmasını təsdiq etmiş olur. Bizim təklif etdiyimiz tərif müəssisənin maliyyə vəziyyəti ilə maliyyə nəticələri arasındakı asılılığı təsdiq edir. Xərclər gəlirlərlə birlikdə Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın elementini təşkil edir.

Prinsiplərə və Konseptual əsaslara əsasən xərclər və gəlirlər müəyyən hallarda tanına bilər. Bunun üçün həmin sənədlərdə bütün elementlər, o cümlədən xərclər və gəlirlər üçün tanınma kriteriyaları müəyyən edilmişdir.

Tanınma dedikdə – maliyyə hesabatının elementlərindən birinin tərifinə uyğun gələn və tanınma şərtlərinə cavab verən obyektin maliyyə vəziyyəti haqqında və mənfəət və zərərlər haqqında hesabatı daxil edilməsi prosesidir. Tanınma, obyektin sözlə təsvirindən və onun pul məbləği şəklində əks etdirilməsindən və həmin məbləğin maliyyə hesabatının müvafiq formalarına daxil edilməsindən ibarətdir. Bu cür obyektlərin tanınmaması, istifadə olunan uçot siyasətinin açıqlanması və hesabatı izahat qeydləri ilə kompensasiya oluna bilməz.

Elementin tərifinə uyğun gələn obyekt o zaman tanına bilər ki:

1) həmin obyektə bağlı istənilən iqtisadi faydanın şirkət tərəfindən ya əldə olunma, ya da itirilmə ehtimalı vardır;

2) obyekt etibarlı şəkildə ölçülə bilən dəyərə, yaxud qiymətə malikdir.

Xərclər o zaman tanınır ki, onların baş verməsi aktivlərin azalması, ya da öhdəliklərin artması nəticəsində gələcək iqtisadi faydanın azalması baş verir, həmçinin həmin xərclərin dəyəri etibarlı şəkildə ölçülməsi mümkün olur. Praktiki

olaraq bu o deməkdir ki, xərclərin tanınması öhdəliklərin artmasının və ya aktivlərin azalmasının tanınması ilə eyni vaxtda baş verir.

Xərclər mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda həmin xərclərlə gəlirlərin konkret maddələri üzrə əldə olunan mənfəətin bilavasitə müqayisəsi zamanı tanınır. Əgər iqtisadi faydanın baş verməsi bir neçə uçot dövrü ərzində göstərilirsə və bu zaman gəlir ilə xərclər arasında əlaqə yalnız bütünlüklə, yaxud dolayısı ilə sezilirsə, onda xərclər mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda pasional bölüşdürmə metodu əsasında tanınmalıdır. Bu cür tanınma əsasən torpaq, tikili və avadanlıqların, qeyri-maddi aktivlərin istifadəsi zamanı yaranan xərclərə şamil edilir və belə xərclər amortizasiya adlanır.

Əgər xərclər gələcək iqtisadi fayda yaratmırsa, ya da gələcək iqtisadi fayda balansda aktivin tanınmasına uyğun gəlmirsə, yaxud uyğun gəlməsi prosesi artıq yoxdursa, onda həmin xərclər mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda zərər kimi tanınmalıdır.

Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda həm də o hallarda tanınır ki, aktiv tanınmadan öhdəlik baş vermiş olsun. Buna misal olaraq malların qarantıya ilə satışı zamanı yaranan öhdəlikləri göstərmək olar.

Gəlirin maliyyə hesabatında tanınması o zaman mümkündür ki, aktivlərin artması, yaxud öhdəliklərin azalması ilə əlaqədar gələcək iqtisadi faydanın artması baş verir və onların kəmiyyəti etibarlı şəkildə ölçülə bilər. Bu həqiqətdə o deməkdir ki, gəlirin tanınması aktivlərin artmasının, yaxud öhdəliklərin azalmasının tanınması ilə eyni vaxtda baş verir.

Gəlirlərin və xərclərin tanınması üzrə müəyyən edilmiş kriteriyalar bütövlükdə maliyyə hesabatında etibarlı informasiyanın formalaşdırılmasına xidmət edir. Onların uçot-hesabat sistemi üçün universal xarakter daşdığına heç bir şübhə yoxdur. Xərclərin və gəlirlərin tərfi, həmçinin onların tanınma kriteriyaları öz-özlüyündə həmin elementlər barədə informasiya yaratmaq üçün kifayət deyildir. Bunun üçün onların elmi-praktiki cəhətdən əsaslandırılmış təsnifatını aparmaq lazımdır. Təsnifat həm də nəzərdən keçirilən və digər

elementlərin analitik və sintetik uçotunun təşkili və aparılması, onların ayrı-ayrı növlərinin qiymətləndirilməsi üçün lazımdır.

Xərclərin və gəlirlərin təsnifləşdirilməsinin zəruriliyi həmçinin onunla bağlıdır ki, xərclərin və gəlirlərin müxtəlif obyektləri, növləri mövcuddur, eləcə də obyektlərin məzmunu və təyinatından asılı olaraq xərclərin və gəlirlərin bölüşdürülməsinin müxtəlif səbəbləri vardır.

Bütövlükdə təsnifat uçota alınan obyektlər, elementlər barədə informasiyanın qruplaşdırılması üsulu kimi başa düşülməlidir. Maliyyə uçotu və hesabatı sistemində təsnifat müəssisənin xərcləri və gəlirləri haqqında informasiyanın qaydaya salınması strukturunun yaradılması məqsədini güdür. Xərclər haqqında olan informasiya bir məqsəd üçün məqbul, digər məqsəd üçün isə qeyri-məqbul ola bilər. Odur ki, xərclərin və gəlirlərin təsnifatı müxtəlif əlamətlər üzrə aparıla bilər. Uçot ədəbiyyatlarında xərclərin təsnifatı müxtəlif əlamətlər üzrə aparılır: texnoloji proseslərə münasibətinə görə (əsas xərclər, əlavə xərclər); istehsalın həcminə münasibətinə görə (dəyişən və daimi xərclər); maya dəyərinə daxil edilməsi üsuluna görə (müstəqim və qeyri-müstəqim xərclər); tərkibinə görə (bir elementli və kompleks xərclər); baş vermə yerlərinə görə (istehsalatlar, sexlər, sahələr və digər struktur bölmələri üzrə xərclər); xərc daşıyıcılarına görə (məhsulun, işin, xidmətin növləri üzrə); hesabat dövrünə münasibətinə görə (cari xərclər və gələcək dövrlərin xərcləri) və s.

Xərclərin göstərilən və digər əlamətlər üzrə bölgüsü əsasən idarəetmə uçotu sistemində tətbiq olunur. Araşdırmalar göstərir ki, hətta idarəetmə uçotu çərçivəsində xərclərin hamılıqla qəbul oluna biləcək təsnifat modelini yaratmaq mümkün deyil və bunu yaratmaq lazım da deyildir. Təsnifat bütün hallarda qoyulmuş məqsədlərə və vəzifələrə uyğun aparılmalıdır. Eyni sözləri gəlirlərin təsnifatı barədə də demək mümkündür.

İdarəetmə uçotu sistemində xərclərin və gəlirlərin təsnifatı menecment tərəfindən operativ, taktiki və strateji idarəetmə və maliyyə qərarlarının qəbul edilməsi üçün zəruridir. Maliyyə uçotu və hesabatı sistemində xərclərin və gəlirlərin təsnifatı əsasən kənar istifadəçilərin tələbatlarının ödənilməsi tələblərinə

uyğun həyata keçirilir. Həmin istifadəçilər qrupuna səhmdarlar, borcverənlər, muzzdlu qaydada işləmək istəyənlər, investorlar, banklar, analitik və məsləhət qrupları, işgüzar əlaqələr yaradan qruplar, hökumət orqanları və ictimaiyyətin nümayəndələri və s. daxildir.

Məlumdur ki, maliyyə uçotu və hesabatı sistemində xərclərin və gəlirlərin təsnifatı normativ qaydada təsbit edilir.

Prinsiplərdə və Konseptual əsaslarda xərclərin və gəlirlərin təsnifatının əsasında onların baş verməsinin mütəmadiyi, yaxud müntəzəmliyi prinsipi qoyulmuşdur. Bu əlamətə (prinsipə) görə xərclər və gəlirlər həmin sənədlərdə aşağıdakı siniflərə bölünür (cədvəl 1.1.1).

Cədvəl 1.1.1

Prinsiplərdə və Konseptual əsaslarda xərclərin və gəlirləri bölgüsü

Maliyyə hesabatının hazırlanması və təqdim edilməsi Prinsipləri üzrə	Kommersiya təşkilatları üçün MMUS-ların Konseptual əsasları üzrə
Xərclər: a) adi fəaliyyət üzrə xərclər; b) sair xərclər. Gəlirlər: a) adi fəaliyyət üzrə gəlirlər; b) sair gəlirlər.	Xərclər: a) əsas xərc; b) sair xərc. Gəlirlər: a) əsas gəlir; b) sair gəlir.

Əsas xərc o xərc hesab olunur ki, müəssisənin adi fəaliyyəti (yaxud əsas əməliyyat fəaliyyəti) prosesində mütəmadi bə verir, sair xərc isə adi fəaliyyət (yaxud əsas əməliyyat fəaliyyəti) zamanı deyil, sair əməliyyatlar zamanı yaranır. Sair xərclər mütəmadi bə vermir.

Əgər müəssisə xərcləri məhsul (i, xidmət) istehsal prosesində müntəzəm çəkirə və bu fəaliyyətdən müntəzəm gəlir götürürsə, onda bu cür xərclər əsas xərclər, gəlirlər isə əsas gəlirlər adlanır.

Əgər müəssisə hesabat dövrü ərzində hər hansı uzunmüddətli aktivin satışından bir və ya bir neçə dəfə gəlir götürürsə bu cür gəlir sair gəlir, həmin aktivlərin satışı ilə əlaqədar xərclər isə sair xərclər kimi təsnifləşdirilir. Sair xərc anlayışına həm də sair fəaliyyətdən olan zərərlər də aiddir. Məsələn, məzənnə

fərqinin dəyişməsindən yaranan zərər sair xərc kimi uçota alınır. Eləcə də məzənnə fərqindən yaranan mənfəət sair gəlir kimi təsnifləşdirilir.

Beləliklə, əsas xərc və əsas gəlir müəssisənin əsas fəaliyyəti çərçivəsində müntəzəm, yaxud mütemadi yaranan xərc və gəlir, müəssisənin əsas olmayan, yaxud sair fəaliyyəti çərçivəsində müntəzəm, yaxud mütemadi yaranmayan xərc və gəlir isə sair xərc və sair gəlir adlanır. Qeyd edək ki, ölkənin kommersiya təşkilatlarında xərclərin və gəlirlərin uçotu metodikası məhz nəzərdən keçirdiyimiz təsnifata əsaslanır, həmçinin Hesablar planının xərclərə və gəlirlərə aid bölmələr də həmin təsnifatın əsasında yaradılmışdır.

«Maliyyə hesabatının təqdimatı» üzrə MHBS 1 və eyni adlı MMUS 1 xərclərin və gəlirlərin təsnifatının iki variantdan birinin istifadə olunmasını tələb edir. Başqa sözlə, həmin standartlar tələb edir ki, mənfəət və zərərlə haqqında hesabatda tanınmış xərclərin və gəlirlərin təhlilini müəssisələr ya xərclərin xarakterinə (xüsusiyyətinə) görə təsnifatı, ya da xərclərin təyinatına (funksiyasına) təsnifatı aparsınlar.

MHBS 1 üzrə xərclərin təsnifatı həmin əlamətlər üzrə belədir:

a) xərclərin xarakterinə görə:

- Hazır məhsulun və bitməmiş istehsalın ehtiyatlarında dəyişikliklər;
- İstifadə olunmuş xammal və sərf edilmiş materiallar;
- İşçilərin mükafatlandırılmasına xərclər;
- Amortizasiya xərcləri;
- Sair xərclər.

b) xərclərin təyinatına görə:

- Satışın maya dəyəri;
- Satışa çəkilən xərclər (kommersiya xərcləri);
- İnzibati xərclər;
- Sair xərclər.

MMUS 1 üzrə xərclərini təsnifatı:

a) xərclərin xarakterinə (xüsusiyyətinə) görə:

- Hazır məhsul və bitməmiş istehsal ehtiyatlarındakı dəyişikliklər;

- Müəssisə tərəfindən yerinə yetirilmiş və kapitallaşdırılmış işlər;
- İstifadə edilmiş material ehtiyatları;
- İşçi heyəti üzrə xərclər;
- Amortizasiya xərcləri;
- Sair əməliyyat xərcləri;
- Maliyyə xərcləri.

b) xərclərin funksiyalarına (təyinatına) görə:

- Satışın maya dəyəri;
- Kommersiya xərcləri;
- İnzibati xərcləri;
- Sair əməliyyat xərcləri;
- Maliyyə xərcləri.

Xərclərin MHBS 1 və MMUS 1 üzrə təsnifatlarının müqayisəsi göstərir ki, onlar arasında ciddi fərqlər mövcud deyildir. MMUS 1 yalnız «müəssisə tərəfindən yerinə yetirilmiş və kapitallaşdırılmış işlər» və «maliyyə xərcləri» maddələrini əlavə olaraq vermişdir. Zənnimizcə, «müəssisə tərəfindən yerinə yetirilmiş və kapitallaşdırılmış işlər» maddəsinin mənfəət və zərərər haqqında hesabatda verilməsi, yəni cari xərclərlə birlikdə əks etdirilməsi düzgün deyildir. Çünki həmin xərclər mənfəətin, yaxud zərərin formalaşması ilə bağlı deyil, uzunmüddətli amortizasiya olunan aktivlərin yaranmasına çəkilən, yəni kapitallaşdırılan xərclərdir.

«Maliyyə xərcləri» maddəsi xərclərin həm xarakterinə görə, həm də təyinatına görə təsnifatında öz əksini tapmışdır. Maliyyə xərclərinin ayrıca maddə kimi göstərilməsi, onların əsas xərclərə, yoxsa sair xərclərə aid edilə biləcəyini çətinləşdirir. Başqa sözlə, həmin xərcin ayrıca maddədə əks etdirilməsi xərclərin bölgüsü prinsipini pozur və deməli, həm də maliyyə gəlirlərinin hansı təsnifat sinfinə: əsas gəlirə, yoxsa sair gəlirə aid olmasını müəyyənləşdirməyə imkan vermir.

Əgər maliyyə xərcləri və maliyyə gəlirləri adi fəaliyyət prosesində müntəzəm olaraq baş verirsə, onlar əsas xərcə və əsas gəlirə aid edilməlidir, müntəzəm olaraq baş vermirsə – sair xərcə və sair gəlirə daxil edilməlidir.

Mənfəət və xərərlər haqqında hesabat tərtib edilərkən xərclər iqtisadi məzmun, yaxud iqtisadi həmcinsliyi baxımından birləşdirilməlidir. Xərclər xarakterinə görə təsnifləşdirilərkən, müəssisənin ayrı-ayrı seqmentlərinin fəaliyyəti üzrə bölüşdürülmür. Xərclərin xarakterinə (xüsusiyyətlərinə) görə təsnifatı həcm etibarlı ilə çox da böyük olmayan və bir növ məhsul istehsal edən, ya da xidmət göstərən müəssisələr tərəfindən tətbiq edilir. Xərclərin əlavə olaraq bölüşdürülməsinə ehtiyacın olmaması həmin təsnifatın tətbiqini asanlaşdırır.

Xərclərin təyinatına (funksiyalarına) görə bölgüsü, onların funksional təyinatına, yaxud maya dəyərinin kalkulyasiya maddələrinə görə qruplaşdırılmasını nəzərdə tutur. Həmin təsnifat – satışın maya dəyəri, kommersiya xərcləri, inzibati xərcləri və sair xərclər maddələri üzrə aparılır.

Xərclərin təsnifatının iki variantının (metodlarının) müqayisəsi deməyə əsas verir ki, onlar arasındakı fərq, yalnız xərcləri haqqında əməliyyat fəaliyyəti üzrə informasiyanın açıqlanması ilə bağlıdır. Belə bir məsələni də qeyd etmək lazımdır ki, nə MHBS 1, nə də MMUS 1 istehsalat üzrə xərclərin təyinatına əsaslanan təsnifat barədə heç bir göstəriş, yaxud açıqlama vermir. Halbuki, hər iki standart kommersiya və inzibati xərclər istisna olmaqla bütün xərclərin maya dəyərinə daxil edilməsini tələb edir. Ancaq müstəqim xərclərdən başqa dəyişən və daimi istehsal qaimə xərclərinin ayrı-ayrı məhsul (iş, xidmət) növləri arasında necə bölüşdürülə biləcəyi barədə həmin standartlar hər hansı konkret göstərişə malik deyil.

MHBS 1 və MMUS 1-ə əsasən zərərlər də xərclərə aid edildiyi üçün maliyyə hesabatının ayrıca elementi kimi əks etdirilmir. Həmin xərclərin (zərərlərin) tərkibinə aşağıdakılar aid edilir: torpaq, tikili, avadanlıqların və digər uzunmüddətli aktivlərin satışından, təsərrüfatdan çıxmasından olan zərərlər; aktivlərin qiymətdəndüşməsindən olan zərərlər; yenidənqiymətləndirmədən olan zərərlər; xarici valyutaların məzənnəsinin dəyişilməsindən zərərlər; təbii fəlakətlərdən itkilər və zərərlər; şübhəli və ümitsiz borcların silinməsindən zərərlər, ödənilmiş cərimələr və digər oxşar tədiyyələr.

Göstərilən zərər məbləğlərinin hamısı mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda öz əksini tapır. Yalnız aktivlərin yenidənqiymətləndirilməsi üzrə zərər kapitalın

hərəkəti haqqında hesabat formasında əks etdirilə bilər. Bu o zaman mümkündür ki, həmin hesabat formasında «yenidənqiymətləndirmə üzrə ehtiyat» maddəsində müəyyən məbləğ olmuş olsun. Yenidənqiymətləndirmədən olan zərər həmin məbləğ qədər azaldılacaq və beləliklə də mənfəət və zərərlər haqqında hesabatə daxil edilməyəcəkdir. Əgər yenidənqiymətləndirmə üzrə zərərin ümumi məbləği yenidənqiymətləndirmə üzrə olan ehtiyat məbləğindən artıqdırsa, onda fərq mənfəət və zərərlə hesabında tanınacaqdır.

Xərclərin təsnifatını yekunlaşdıraraq aşağıdakı aşağıdakıları demək olar:

1) iqtisadi və uçot üzrə ədəbiyyatlarda eyni xərclər müxtəlif əlamətlər üzrə təsnifləşdirilir. Təsnifat qoyulmuş məqsəd və vəzifələrdən, təhlil edilən obyektlərdən asılı olaraq aparılır;

2) xərclərin təsnifatına və bölüşdürülməsinə vahid yanaşma yoxdur və ola da bilməz, çünki müxtəlif məqsədlər üçün müxtəlif xərclər lazımdır;

3) xərclərin maliyyə və idarəetmə uçotu sistemində üst-üstə düşür, bu da müəyyən metodiki və praktiki çətinliklərə gətirib çıxarır, istər kənar, istərsə də daxili istifadəçilər üçün formalaşdırılan informasiyanın kəmiyyətinə və keyfiyyətinə təsir edir;

4) xərclərin MHBS 1 və MMUS 1 üzrə təsnifatı demək olar ki, eynilik edir. Ancaq onların informativliyi müəssisənin gəlirləri və xərclərinin geniş təhlili üçün kifayət deyildir. Üstəlik də MMUS 1-də bəzi maddələrin bölgüsü dəqiq deyildir.

5) maliyyə uçotu üzrə xərclərin təsnifatı müəssisə rəhbərliyinin maliyyə təhlilini aparması kifayət qədər informasiya formalaşdırmır.

6) xərclərin idarəetmə və maliyyə uçotu sistemində təsnifatının unifikasiya edilməsi məsələsi həll edilməmiş qalır.

7) maliyyə uçotu sistemində xərclərin təsnifatı yalnız ehtiyatların qiymətləndirilməsi və mənfəətin hesablanması istiqamətləndirilməkdir, bu da istehsal maye dəyərinin təhlilini aparmağa və müvafiq idarəetmə qərarlarını əsaslandırmağa imkan vermir.

Dissertasiya işinin növbəti paragrafında xərclərin və gəlirlərin uçotunun metodoloji prinsiplərini nəzərdən keçirək.

1.2. Xərclərin və gəlirlərin uçotunun metodoloji prinsipləri

Araşdırmalar göstərir ki, xərclərin və gəlirlərin uçotunun başlıca metodoloji prinsipi kimi iki prinsip qəbul edilmişdir:

- a) hesablama metodu ilə uçot prinsipi;
- b) fəaliyyətin fasiləsizliyi prinsipi.

Həmin və digər prinsiplər maliyyə uçotu və hesabatının bütün elementlərinin metodoloji bazasını təşkil edir, yaxud ilkin əsaslarını formalaşdırır. Prinsiplər özlüyündə dəyişilməzdir. Ancaq bir çox faktorların təsiri nəticəsində bu və ya digər prinsip daha əhəmiyyətli hesab oluna bilər. Prinsiplərin dəyişilməsi, ya da əhəmiyyətlik baxımından sıralanması uçot və hesabat qarşısında qoyulmuş məqsədlərdən və vəzifələrdən, onların əhatə etdiyi iqtisadi hadisə və proseslərin inkişaf meyllərindən, uçot və hesabat informasiyasının kəmiyyəti və keyfiyyətinə qoyulan tələblərin dəyişilməsindən və s. amillərdən asılıdır. Elə prinsiplər var ki, onlar daimidir və dəyişmir, məsələn, onlardan biri ikili yazılış prinsipidir. Həmin prinsip tətbiq edilməzsə, baş verən hadisə və faktlar barədə məlumatları informasiyaya çevirmək, informasiyanı maliyyə hesabatında əks etdirmək, balanslaşdırıcı göstəricilər əldə etmək mümkünsüz olar.

Daimi prinsiplərə hesablama metodu ilə uçot prinsipini də aid etmək olar. Həmin prinsip ilk növbədə gəlirlərin, xərclərin və maliyyə nəticələrinin tanınması qaydalarını təsbit edir. Həmin metoda əsasən əsas fəaliyyət və digər fəaliyyətlər üzrə əməliyyatların nəticələri pul vəsaitləri və yaxud onların ekvivalentləri daxil olanda və ödənildikdə deyil, həmin əməliyyatlar baş verdikdə tanınmalıdır. Əməliyyatlar uçot yazılışlarında əks etdirilir və aid olduqları dövrlərin hesabatına daxil edilir.

Nəzərdən keçirilən prinsipin tətbiqi o deməkdir ki, hər bir hesabat dövrünə müvafiq gəlirlərin və xərclərin hesablanması həyata keçirilir. Hesablama metodu ilə uçot prinsipinin əhəmiyyəti onunla ölçülür ki, onun kəməyilə müəssisələrin maliyyə nəticələri müəyyən edilir. Əslində obyektiv nəticələr, yəni mənfəət və ya zərərlər müəssisələrin fəaliyyət göstərdiyi bütün dövr üçün hesablanıla bilər.

Ancaq hər aralıq dövr üçün də maliyyə nəticəsinin müəyyən edilməsi zəruriliyi yaranır. Bu məqsədlə təsərrüfat fəaliyyəti üzrə baş vermiş faktlar vaxt çərçivəsində bölüşdürülür, yəni faktlar baş verdiyi dövrdə əks etdirilir. Bu zaman gəlirin nə vaxt yarandığını müəyyən etmək vacibdir. Bunun üçün maliyyə uçotunda məhsul, mallar üzərində mülkiyyət hüququnun keçirilməsi anı ilə tədiyyə məbləğinin daxil olması anı arasındakı fərqi bilmək lazımdır. Hesab olunur ki, mallar üzərində mülkiyyət hüququnun keçirilməsindən sonra mənfəəti hesablamaq olar, baxmayaraq ki, öhdəliklərini ödəmək üçün bank hesablarında pulu yoxdur. Belə çıxır ki, hesablama metodu ilə uçot prinsipi mücərrəd məbləğləri əks etdirmək üçün nəzərdə tutulan prinsipdir. Mücərrəd məbləğlər isə debitor və kreditor borcları, gəlirlər, xərclər, mənfəət və s. kəmiyyətlərdir. Debitor borclarının, kreditor borclarını, gəlirlərin xərcləri üstələməsi və mənfəətin olması şəraitində müəssisə müflisləşmə həddinə yuvarlana bilər. Yəni müəssisənin ödəmə qabiliyyəti aşağı olduqda onun maliyyə vəziyyəti pis hesab olunur, son nəticədə bu ona gətirib çıxara bilər ki, investorlar, kreditorlar və digər hüquqi və fiziki şəxslər həmin müəssisə ilə münasibətlər qurmaqdan imtina edərlər. Bütün bunların səbəbi isə hesablama metodu ilə uçot prinsipinin tətbiqi deyil, müəssisənin fəaliyyəti nəticəsində yaranan real faktların və hadisələrin yarandığı anda uçota alınması zəruriliyidir. Başqa sözlə, hesablama metodu ilə uçot prinsipini inkar etmək mümkün deyil, onun alternativini yoxdur. Odur ki, həmin prinsipin tətbiq edilməməsindən söhbət gedə bilməz. Əgər məhsulun / malların, işlərin və xidmətlərin satılmasını, yaxud onlardan yaranan gəlirləri uçotda yalnız pul daxil olduqdan sonra tanısaq, onda əməliyyatların hüquqi cəhətdən tanınması qaydasını pozmuş olarıq. Buradan da zəruriyyət meydana çıxır ki, iki axının müqayisəsini (yəni aktivlərin artmasını və azalmasını) aparmaq lazımdır. Hesabat dövrünün gəlirlərini həmin cəhətləri yaradan xərclərlə uyğunlaşdırmaq lazımdır. Məsələn bundadır ki, aktiv – xərcdir (pul vəsaitlərindən və onların ekvivalentlərindən başqa) və həmin xərc gələcək dövrlərdə gəlirə çevrilməlidir, yaxud gəlir gətirməlidir. Buradan da aşağıdakı qaydanı ardıcıl olaraq qəbul etmək lazımdır: gəlir pulun daxil olması ilə müəyyən edilmir, həmin pulu almaq hüququ yarandığı zaman müəyyən edilir, tanınır; xərclər pul vəsaitlərini ödəyəndə deyil, həmin

pul vəsaitlərini ödəmək üçün öhdəliklər yarananda tanınır; amortizasiya məhsulun, işin, xidmətin maya dəyərinə həmin malların, iş və xidmətlərin dəyərinin ödənilməsindən sonra deyil, maya dəyərinə, yaxud xərclərə daxil ediləndə tanınır.

Qeyd etmək lazımdır ki, nəzərdən keçirilən prinsip gəlirlərin və xərclərin mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda tanınması üçün əsas ola bilməz. Onların həmin hesabat formasında tanınması kriteriyaları və qaydaları əvvəlki paragrafda şərh edilmişdir, buna görə də təkrar şərhə ehtiyac yoxdur.

Gəlirlərin, xərclərin və digər elementlərin uçotunun başlıca prinsiplərindən biri kimi fəaliyyətin fasiləsizliyi prinsipi götürülür. Həmin prinsipə əsasən maliyyə hesabatı adətən belə bir yolverilmə əsasında tərtib edilir ki, müəssisə fəaliyyət göstərir və yaxın gələcəkdə də fəaliyyət göstərəcəkdir. Beləliklə, nəzərdə tutulur, ya da ehtimal edilir ki, müəssisə ləğv olunmağa hazırlaşmır, buna ehtiyacı da yoxdur, yaxud fəaliyyətinin həcmi əhəmiyyətli azaltmaq barədə düşünmür. Əgər müəssisənin belə niyyəti varsa, ya da buna zəruriyyət varsa, onda maliyyə hesabatı, o cümlədən də gəlirlər və xərclərin əks etdirildiyi mənfəət və zərərlər haqqında hesabat forması başqa əsasda tərtib edilməlidir və həmin tətbiq olunacaq əsas açıqlanmalıdır.

Ancaq nə Prinsiplər, nə də Konseptual əsaslar «başqa əsasın» nə olduğunu və bu əsasda hesabatın necə tərtib edilə biləcəyini açıqlamır. Ancaq başa düşmək çətin deyildir ki, söhbət müəssisələrin aktivlərinin və passivlərinin bazar dəyəri, yaxud qiymətləri əsasında qiymətləndirilməsindən deyil, onların mümkün ləğv dəyəri ilə qiymətləndirilməsindən gedir. Bundan başqa, fəaliyyətin fasiləsiz davam etdirilməsi zəruriliyi onunla əsaslandırılır ki. Müəssisə hər hansı öhdəliyini ödədikdən sonra onun yeni öhdəliyi yaranmış olur.

Fəaliyyətin fasiləsizliyi prinsipinin mühasibat uçotu mənfəətin qiymətləndirilməsi və tarixi dəyər (maya dəyərinin) istifadəsi nəzəriyyəsinin ləğv dəyərindən üstün olması göstərilir (18, s. 101). Müəssisələrin ləğv olunma, ya da öz fəaliyyətinin həcmi əhəmiyyətli surətdə azaltmaq niyyətinin olmaması əslində o deməkdir ki, həmin müəssisə gələcəkdə xərclər çəkmək və gəlirlər götürmək məqsədindən əl çəkmir və gələcəkdə öz fəaliyyətini davam etdirəcəkdir. Son

nəticədə, bu da ona gətirib çıxaracaq ki, investorlar, kreditorlar və s. hüquqi və fiziki şəxslər həmin müəssisə ilə münasibətləri davam etdirməkdə, digərləri isə yeni münasibətlər qurmaq istəyində olacaqlar. Deyilənlərin reallığı əks etdirməyini görməmək olmaz və deməli, inkar etmək də olmaz. Ancaq onu da inkar etmək olmaz ki, müəssisənin özündən asılı olmayan səbəblər üzündən o, ləğv olunma haqqında qərar verə bilər, yaxud öz fəaliyyətinin həcmi əhəmiyyətli dərəcədə azaldar. Təbiidir ki, vəziyyətin pisləşdiyi bir şəraitdə ləğv olunma niyyətinin vaxtında bəyan edilməsi müəssisəni daha ağır vəziyyətlərdən xilas edə bilər.

Pul ilə ölçmə prinsipi demək olar ki, pulun yaranması tarixindən başlayaraq tətbiq olunur. Bu mənada hətta demək olar ki, həmin prinsip ikili yazılış prinsipindən əvvəl meydana çıxmışdır. Həmin prinsipə görə maliyyə hesabatının bütün elementləri, o cümlədən gəlirlər və xərclər dəyərlə ifadə olunmalıdır və buna görə də qiymətləndirilməlidirlər. Pul ilə ölçmə prinsipi olmadan ilkin məlumatların aqreqasiyasını həyata keçirmək, gəlirlərlə xərcləri müqayisə etmək, maliyyə nəticəsini hesablamaq və s. uçot prosedurlarını tətbiq etmək mümkün olmazdı. Pul ilə ölçmənin müxtəlif metodları tətbiq olunur. Pul ilə ölçmə, əslində, maliyyə hesabatı elementlərinin maliyyə hesabatında tanınması üçün onların dəyərinin pul məbləğlərinin müəyyən edilməsi prosesidir, bu da qiymətləndirmə adlanır.

Prinsiplərdə və Konseptual əsaslarda maliyyə hesabatı elementlərinin qiymətləndirilməsinin aşağıdakı metodları təsbit edilmişdir:

- faktiki maya dəyəri ilə qiymətləndirmə;
- bərpa dəyəri ilə qiymətləndirmə;
- xalis satış dəyəri ilə qiymətləndirmə;
- diskontlaşdırma dəyəri ilə qiymətləndirmə.

Son dövrlərdə MHBS və MMUS-lar maliyyə hesabatı elementlərinin ədalətli dəyərlə qiymətləndirilməsi metodundan istifadə edilməsinə üstünlük verir. Lakin araşdırmalar göstərir ki, həmin metodun tətbiqi bir çox hallarda mümkün deyildir. Bunun ən başlıca səbəblərindən biri budur ki, inhisarçılığın mövcud olduğu şəraitdə ədalətli dəyərlə ölçmə real görünmür. Pul ilə ölçmənin bir neçə metodunun tətbiqinin zəruriliyi onunla izah olunur ki, pul ölçüsünə əsaslanan qiymətlər sabiq

qalmır, dəyişir, ona görə də qiymətləndirilmələrə yenidən baxılması zəruriliyi yaranır. Xərclərin və gəlirlərin pul ilə ölçmə prinsipini, yaxud pul ilə qiymətləndirilməsi prinsipini bir qədər geniş nəzərdən keçirək.

İstehsalı və bütövlükdə biznesi səmərəli idarə etmək, yüksək iqtisadi fayda əldə etmək üçün müəssisə rəhbərliyi, menecment xərclərinin və gəlirlərin kəmiyyətini dəqiq ölçməli, yaxud qiymətləndirməlidir. Xərclərin və gəlirlərin dəqiq müəyyənləşdirilməsi həm də kənar istifadəçilərin marağını təmin edir. Onlar gəlir və xərcləri müqayisə etməklə müəssisənin maliyyə nəticələrini qiymətləndirir və təhlil edirlər.

Gəlirlərin qiymətləndirilməsi elə də çətinlik yaratmır. Çünki gəlirlər demək olar ki, yalnız bazar qiymətləri əsasında formalaşır, fərqi yoxdur ki, onlar müqavilə qiymətləri, pərakəndə qiymətlər, topdan qiymətlər, ədalətli qiymətlər kimi ifadə olunur. Onların hamısı bazar qiymətləridir, onlar müəssisədən asılı olmayan amillərin təsiri nəticəsində yaranır və dəyişilir. Ancaq nəzərə almaq lazımdır ki, nəzərdən keçirilən qiymətlərə xərclərin kəmiyyəti əhəmiyyətli dərəcədə təsir edir və bir çox hallarda həmin qiymətlər xərclərin kəmiyyəti və həcmi nəzərə alınmaqla formalaşdırılır. Başqa sözlə, gəlirlərin kəmiyyəti xərclərin kəmiyyəti nəzərə alınmaqla müəyyənləşir. Xərclər tərkibinə və məzmununa görə müxtəlif olduğundan onların kəmiyyəti də müxtəlif qiymətləndirmə metodlardan və üsullardan istifadə edilməklə formalaşır. Bu, xüsusilə də material xərclərinə, daha doğrusu, həmin xərcləri yaradan material resurslarının qiymətləndirilməsinə aiddir. Material xərcləri bütün sferalarda, o cümlədən də rabitə xidməti sahələrində iş və xidmətlərin, məhsulların maya dəyərinin tərkibində ən yüksək xüsusi çəkiyə malikdir. Material xərclərinin dəqiq qiymətləndirilməsi təkcə maliyyə nəticələrinin kəmiyyətinin düzgün hesablanması üçün deyil, həmçinin bitməmiş istehsal qalıqlarının, hazır məhsulun, yerinə yetirilmiş işlərin, göstərilmiş xidmətlərin düzgün qiymətləndirilməsi üçün zəruridir. Öz növbəsində balansə aid olan həmin maddələrin obyektiv qiymətləndirilməsi əsasında müəyyən edilmiş qalıqlar müəssisənin əmlak vəziyyətini, maliyyə vəziyyətini, likvidlik səviyyəsini təhlil etmək və qiymətləndirmək üçün lazımdır.

Mütəxəssislərin hesablamalarına görə rabitə xidmətlərinin maya dəyərinin 85-90% dəyişən material xərclərinin payına düşür. Pul ifadəsində material xərclərinin kəmiyyəti istehsal edilmiş məhsulun, göstərilmiş xidmətin, yerinə yetirilmiş işin hər vahidinə sərf edilmiş materialların miqdarından asılıdır.

Maliyyə uçotu və hesabatı sistemində material xərclərinin, həmçinin material ehtiyatlarının, bitməmiş istehsalın və məhsuldarlığının qiymətləndirilməsinin müxtəlif metodları mövcuddur. Həmin metodların əksəriyyəti maya dəyəri və bazar qiymətlərinə saslanır. Hər iki yanaşmadan həm maliyyə uçotu, həm də idarəetmə uçotu sistemində istifadə etmək olar, çünki onların köməyiylə xərcləri və nəticələri müəyyən etmək, onların müqayisəsini aparmaq mümkündür.

Material resurslarının maya dəyəri ilə qiymətləndirən zaman onu nəzərə almaq lazımdır ki, il ərzində onların qiymətləri dəyişə bilər. Eyni cinsdən və növdən olan materialları müxtəlif qiymətlərlə əldə etmək olar.

MHBS 2 və MMUS 8 ehtiyatları, o cümlədən material ehtiyatları, hansılar ki, məhsul istehsal işlərin görülməsi, xidmətlərin göstərilməsi ilə əlaqədardır, aşağıdakı qiymətləndirən biri ilə qiymətləndirilə bilər:

- maya dəyəri ilə;
- normativ xərclərlə.

Birinci qiymətləndirmə metodu zamanı material ehtiyatlarının maya dəyərinə onların alınıb gətirilməsi ilə bağlı xərclər daxil edilir. İstehsalatda sərf olunan material ehtiyatlarının dəyərinə, onların alınıb gətirilməsindən başqa, emalına və hazır məhsul (iş, xidmət) vəziyyətinə gətirilməsinə xərclər də daxil edilir və nəticədə, məhsulun (işin, xidmətin) istehsal maya dəyəri formalaşır.

Normativ metodla qiymətləndirmə uçot işlərinin əlverişli şəkildə aparılması, onlara çəkilən xərclərə qənaət edilməsi məqsədlərlə tətbiq oluna bilər. Kütləvi və seriyalı istehsalat növlərində bitməmiş istehsal qalıqları da normativ metodla qiymətləndirilə bilər. Təbii ki, söhbət həmin ehtiyatların / xərclərin cari uçotda qiymətləndirilməsindən gedə bilər. Dövrün sonunda isə faktiki maya dəyərinin müəyyən olunması qaçılmazdır.

MHBS 2 və MMUS 8-ə əsasın istehsala (iş və xidmətlərə) sərf olunan material ehtiyatları, həmin ehtiyatların sərf olunduğu istehsal xərcləri ilə eyniləşdirilmə əsasında qiymətləndirilməlidir. Bu tələb o material ehtiyatlarına şamil edilir ki, hansılar: a) qarşılıqlı şəkildə əvəzləşdirilə biləcək ehtiyatlar deyildir; b) xüsusi sifarişlərin yerinə yetirilməsi üçün nəzərdə tutulmuşdur. Bu mətəd kütləvi identifikasiya metodu adlanır. Bu halda istehsala (işə, xidmətə) sərf olunan hər bir material növü fərdi maya dəyəri ilə qiymətləndirilməlidir. İdentifikasiya olunmayan xərclərə aid edilməyən materiallar – birinci gəldi – birinci getdi (FIFO) metodu ilə, yaxud orta maya dəyəri metodu ilə qiymətləndirilməlidir.

FIFO metodu və orta maya dəyəri ilə qiymətləndirmə metodları MHBS 2 və MMUS 8 tərəfindən əsas metodlar kimi təsbit edilmişdir. 1 yanvar 2005-ci ilə qədər LIFO metodu istehsal (iş, xidmət) prosesində istifadə olunan material ehtiyatlarının alternativ qiymətləndirmə metodu kimi nəzərdə tutulurdu.

Qeyd edək ki, vergitutma məqsədləri üçün Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi yalnız orta maya dəyəri metodundan istifadə olunmasını tələb edir.

Şərti misal əsasında nəzərdən keçirilən qiymətləndirmə metodlarının hansı nəticələrə gətirib çıxardığını nəzərdən keçirək.

Misal 1.2.1. Material ehtiyatları barədə aşağıdakı məlumatlar verilir:

Aprəl ayı	Material ehtiyatları	Vahidinin qiyməti	Məbləği
01.04-ə Qalıq	100 əd.	2,00 man.	200 man.
Alınmışdır – 10.04	200 əd.	3,00 man.	600 man.
Alınmışdır – 15.04	400 əd.	4,00 man.	1600 man.
Alınmışdır – 25.04	300 əd.	5,00 man.	1500 man.
İstifadə üçün vardır	1000 əd.	x	3900 man.
İstifadə edilmişdir	700 əd.		
31.04-ə Qalıq	300 əd.		

Göründüyü kimi, istifadə üçün hazır olan materialların məbləği 3900 man. təşkil edir. Həmin məbləği istehsalata buraxılan materialların miqdarına (700 əd.)

və dövrün sonuna qalan materialların miqdarına (300 əd.) uyğun bölüşdürmək tələb olunur.

Kütləvi identifikasiya metodu. Fərz edək ki, 31.04 tarixinə materialların qalığının tərkibi aşağıdakı kimidir:

01.04-ə olan qalıqdan	30 əd. (100 – 70)
10.04. tarixinə alınan materialdan	50 əd. (200 – 150)
15.04. tarixinə alınan materialdan	100 əd. (400 – 300)
25.04. tarixinə alınan materialdan	120 əd. (300 – 180)
Cəmi:	300 ədəd
Kütləvi identifikasiya metodu ilə materialların qalığının məbləğini tapaq:	
- 30 əd. × 2,00 man. = 60 man.	
- 50 əd. × 3,00 man. = 150 man.	
- 100 əd. × 4,00 man. = 400 man.	
- 120 əd. × 5,00 man. = 600 man.	
Yekunu:	1210 man.

Kütləni identifikasiya metodu ilə istehsal xərclərinə silinən materialların dəyərini aşağıdakı kimi hesablamaq olar:

Ayın əvvəlinə materialların qalığı
+ Hesabat ayında daxil olmuş (alınmış materiallar)
- Ayın sonuna materialların qalığı
= Xərcə silinmiş materialların məbləği.

Yuxarıda verilmiş rəqəmlər əsasında xərcə silinmiş materialların dəyərini hesablayaq:

01.04. tarixə materialların qalığı məbləği:
200 man.
+ Hesabat yanında daxil olmuş material ehtiyatlarının dəyəri:
3700 man.
- Hesabat ayının sonuna materialların qalığının məbləği:
1210 man.
= Aprel ayı ərzində xərcə silinmiş (istifadə olunmuş) materialların dəyəri:

2690 man.

Sonuncu məbləği bu cür də hesablamaq olar:

70 əd. $\times$ 2 man. = 140 man.

150 əd. $\times$ 3 man. = 450 man

300 əd. $\times$ 4 man. = 1200 man

180 əd. $\times$ 5 man. = 900 man

Yekunu: 2690 man.

Aparılmış hesablamalardan görmək olar ki, kütləvi identifikasiya metodu tarixi dəyərə əsaslanan metoddur. Bu da xərcləri və nəticələri düzgün müəyyən etməyə imkan verir. Ancaq zəmin metod gəlirlər və maliyyə nəticələri üzrə manipulyasiya etməyə də şərait yaradır. Digər tərəfdən, çoxlu miqdarda və böyük nomenklaturada materiallar istehsal edən müəssisələrdə həmin metodun tətbiqi çətindir.

Orta maya dəyəri metodu. Həmin metodla istehsal xərclərinə silinəcək materialların orta dəyəri (qiyməti) belə hesablanı bilər:

$$\frac{200+600+1600+1500}{100+200+400+300} = \frac{3900 \text{ man.}}{100 \text{ əd.}} = 3,90 \text{ man.}$$

Deməli, bir ədəd materialın orta qiyməti 3,90 man. təşkil edir.

Aprəl ayının əvvəlinə materillərin qalığı 100 əd. $\times$ 3,90 man. = 390 man.

+ Aprəl ayında daxil olmuş materillərin dəyəri 900 $\times$ 3,90 = 3510 man.

- Aprəl ayının sonuna materialların dəyəri 300 $\times$ 3,90 = 1170 man.

= İstehsalata buraxılmış və xərclərə silinmiş

materialların maya dəyəri 700 $\times$ 3,90 = 2730 man.

Orta maya dəyəri metodunun üstünlüyü, materialların miqdarından, nomenklaturasından asılı olmayaraq onların xərcə silinəcək məbləğlərinin asan müəyyən edilə bilməsindən ibarətdir. Lakin orta maya dəyəri metodunun istifadə edilməsi ona gətirib çıxarır ki, materiallara olan qiymətlərin qalxması və ya aşağı düşməsi pərdələnmiş olur, bununla da material xərclərinin necə dəyişilməsini müəyyən etmək mümkün olmur.

FIFO metodu – birinci daxilolma – birinci buraxılış. Bu metod belə bir konsepsiya üzərində qurulmuşdur: ilkin daxil olmuş materialların maya dəyəri xərclərə

birinci silinir. Bu zaman material ehtiyatlarının fiziki hərəkəti material xərclərinin formalaşmasında heç bir rol oynamır.

Yuxarıda cətilən misalın məlumatları əsasında FIFO metodunu aprobeasiya edək (cədvəl 1.2.1).

Cədvəl 1.2.1

**Material ehtiyatlarının maya dəyərinin FIFO metodu ilə xərclərə
silinməsi qaydası**

Göstəricilər	Miqdarı, ədəd	Vahidinin qiyməti, man.	Məbləği, man.
01.04-ə Materialların qalığı	100	2,00	200
Alınmışdır	200	3,00	600
Alınmışdır	400	4,00	1600
Alınmışdır	300	5,00	1500
Yekunu	1000	x	3900
İstehsalat buraxılmışdır			
05 apreldə	100	2,00	200
10 apreldə cəmi	350	x	1200
ondan			
a)	200	3,00	600
b)	150	4,00	600
20 apreldə cəmi	250	4,00	1000
Yekunu	700		2400
Aprel ayının sonuna materialların qalığı	300	5,00	1500

İstehsalatda istifadə olunmaq üçün nəzərdə

tutulmuş materialların dəyəri 3900 man.

çıxılsın

Materialların aprel ayının sonuna qalığı 1500 man.

Materialların istehsal xərclərinə silinmiş
dəyəri (maya dəyəri) 2400 man.

Material ehtiyatlarının istehsalatda istifadə olunan hissəsinin maya dəyəri ilə qiymətləndirilməsi maliyyə uçotu və hesabatının beynəlxalq prinsiplərinə və qaydalarına uyğun gəlir, xərcləri, gəlirləri və maliyyə nəticələrini obyektiv müəyyən etməyə imkan verir. Ancaq qeyd etmək lazımdır ki, həmin metodun istifadə olunması, qiymətlərin artması halında mənfəətin süni surətdə artmasına və beləliklə də, mənfəət vergisinin çoalmasına gətirib çıxarır. Bununla belə, FIFO metodundan is-

tifadə zamanı material ehtiyatlarının qalığı balansda son qiymətlərinin əks etdirildiyi üçün müəssisənin əmlak vəziyyətini obyektiv qiymətləndirmək mümkün olur.

Digər material resurslarının, məsələn, elektrik enerjisinin qazın, suyun və sairənin dəyərini qiymətləndirmək və xərclərə silmək o qədər də çətinlik törətmir. Onlar xərclərə adətən dövlətin müəyyən etdiyi tarif qiymətləri ilə silinir.

Əmək haqqı xərcləri, sosial sığortaya və təminata ayırmalar xərclərə mühasibatlığın hesablamış olduğu məbləğdə silinir.

Xərclərin və gəlirlərin, eləcə də maliyyə nəticələrinin düzgün və obyektiv müəyyən olunmasını şərtləndirən digər prinsiplərə, uçot siyasətinin ardıcıl tərtib edilməsi prinsipini, ehtiyatlılıq prinsipini, məzmunun formadan üstünlüyü prinsipini aid etmək olar.

Beləliklə, biz xərclərin və gəlirlərin uçotunun aparılmasının əsasında duran nəzəri-metodoloji müddəaları və təsbitləri nəzərdən keçirərək, onların bəzi çatışmazlıqlar istisna olunmaqla bütövlükdə müasir tələblərə cavab verdiyini gördük. Dissertasiya işinin növbəti fəslində xərclərin və gəlirlərin uçotunun aparılması metodikasını nəzərdən keçirək, onun xarakteristikasını verək.

FƏSİL II. RABİTƏ TƏŞKİLATLARINDA XƏRCLƏRİN VƏ GƏLİRLƏRİN UÇOTUNUN MÜASİR METODİKASI

2.1. Xərclərin və gəlirlərin əsas əməliyyat fəaliyyəti üzrə uçotu qaydaları

Əsas əməliyyat fəaliyyəti üzrə xərclərin və gəlirlərin uçotu həmin fəaliyyətin növləri üzrə həyata keçirilir. Bunlara məhsulların, malların istehsal və satışı, xidmətlərin göstərilməsi, tikinti işlərinin həyata keçirilməsi, əməliyyat icarəsi, royalti üzrə xərcləri və aid etmək olar.

Gəlirlər xərclər nəticəsində yarandığı üçün əvvəlcə xərclərin uçotunu nəzərdən keçirək.

Məlum olduğu kimi, istehsal və xidmət sferasında fəaliyyət göstərən müəssisə və təşkilatlarda xərclər adətən müstəqim xammal və material xərclərindən, müstəqim əmək haqqı xərclərindən və istehsal qaimə xərclərindən ibarət olur.

Kommersiya təşkilatları üçün nəzərdə tutulan Hesablar planında istehsal (iş və xidmət) ilə bağlı xərclər aşağıdakı təsnifat (tərkib) üzrə əks etdirilir:

- 1) istehsalatda istifadə olunan əsas xammal;
- 2) istehsalatda istifadə olunan əsas materiallar;
- 3) əsas istehsalatda məşğul olan heyətə çəkilən xərclər;
- 4) istehsal aktivlərinin amortizasiya xərcləri;
- 5) istehsalatda istifadə olunan köməkçi xammal;
- 6) istehsalatda istifadə olunan köməkçi materiallar;
- 7) köməkçi istehsalatda çalışan heyətə çəkilən xərclər.

Xərclərin tərkibini əks etdirən siyahıya əsasən deyə bilərik ki, ilkin üç maddə üzrə olan xərclər müstəqim, yaxud birbaşa istehsal xərclərini, qalan dörd maddə üzrə olan xərclər isə istehsal qaimə, yaxud dolayı xərcləri ifadə edir.

İstehsal təyinatlı müəssisələrdə xərclərin uçotunu aparmaq üçün iki hesab – 202 «İstehsalat məsrəfləri» və 203 «Tikinti müqavilələri üzrə bitməmiş tikinti işləri» hesabları istifadə edilir. Məhsul istehsalı, işlər, xidmətlər başa çatdıqca, onlara çəkilmiş xərclər silinir və 204 nömrəli «Hazır məhsul» hesabı debetləşmiş olur.

Müstəqim istehsal məsrəfləri və qaimə istehsal xərcləri təkcə istehsal edilən məhsulun deyil, həmçinin satılan məhsulun, yaxud satışın maya dəyərini yaradır. İstehsal prosesində istifadə olunan əsas xammal və materiallar fiziki olaraq istehsal olunan məhsulların (işlərin, xidmətlərin) əsasını yaradır. Məsələn, rabitə təşkilatlarında istifadə olunan xüsusi naqillər, telefon xətlərinin çəkilməsi üçün zəruri olan digər materiallar adunəçilərə təhvil verilən işlərin, göstərilən xidmətlərin maddi bazasını formalaşdırır.

Əmək haqqına çəkilən xərclər bilavasitə istehsal ilə, xidmətlərin göstərilməsi ilə məşğul olan işçilərin əsas və əlavə mükafatlandırılması xərclərindən ibarət olur və müstəqim əmək xərcləri təsnifləşdirilir. Bu kateqoriyadan olan işçilərin sosial sığortasına ayırmaların məbləğləri də əmək xərclərinin tərkib hissəsi kimi uçota alınır. Qalan digər bütün xərclər istehsal qaimə (dolayı) xərclər kimi təsnifləşdirilir və onların tərkibinə aşağıdakı xərclər aid edilir: köməkçi xammal və materiallara çəkilən xərclər; köməkçi işlərdə çalışan işçilərin əmək haqqı və sosial sığortasına ayırmalar və bu qəbildən olan digər xərclər. Köməkçi xammal və materiallar bəzən məhsulun və iş və xidmətlərin fiziki əsasını yaratmır, ya da o qədər cüzi rol oynayır, yaxud da o qədər geniş nomenklaturada tətbiq edilir ki, onların hamısını müstəqim xərclər kimi qəbul etmək olmaz. Məsələn, rabitə xidmətlərinin göstərilməsi zamanı dəşikaçan yüklər istismar vaxtı köhnəlir və bərpa olunmur, ancaq eyni zamanda istehsal olunan məhsulun, göstərilən xidmətlərin tərkib hissəsinə çevrilmir, ya da ki, qeyd olunduğu elə az qiymətli əşyalar istifadə olunur ki, onlar müstəqim material xərclərinin tərkib hissəsi kimi uçota almağa dəymir.

Dolayı əmək xərcləri – bilavasitə məhsul (iş və xidmətlər) istehsalı ilə bilavasitə məşğul olmayan, ancaq əməyi istehsal (iş, xidmət) prosesi üçün zəruri olan heyətin əmək haqqı, sosial sığortası və təminatı üzrə xərclərdir. Bu cür işçilərə aiddir: nəzarətçilər, anbardarlar, elektriklər və s. işçilər.

Üzünmüddətli aktivlər məhsul (iş, xidmətlər) istehsalı prosesində bilavasitə iştirak etsə də, onlar müstəqim xərclərə daxil etmirlər. Məsələ burasındadır ki, uzunmüddətli aktivlər bir nbv deyil, bir neçə növ məhsul (iş, xidmət) istehsalında istifadə olunur və buna görə də onlar arasında bölüşdürülməlidir.

Sair istehsal qaimə xərclərinə həmçinin işıqlandırma, istilik üzrə xərclər, avadanlıqların təmiri üzrə xərclər də aid edilir. Bu işlər köməkçi istehsalatlar, bölmələr tərəfindən yerinə yetirilir, hansılara ki, qazanxana sexi, enerji sexi, təmir sexi, hesablama mərkəzi və s. bölmələr aid olunur. Bu təsərrüfatlar məhsulun istehsalında, iş və xidmətlərin həyata keçirilməsində bilavasitə iştirak etməsələr də bütövlükdə istehsal (iş, xidmət) fəaliyyətinin mövcudluğu və davam etdirilməsi üçün vacibdir. Digər qaimə istehsal xərcləri iş vaxtından əlavə istənilən vaxtın ödənilməsi, boşdayanmaların (müəssisənin təqsiri üzündən olan) ödənilməsi üzrə xərclərdən yaranır.

Azərbaycan Respublikasının Əmək Məcəlləsinə görə iş vaxtından artıq işlənən hər bir saat üçün ödəniş aşağıdakı kimi həyata keçirilir:

- vaxtamuzdə əmək haqqı sistemində tarif saatlıq əmək haqqının (vəzifə maaşının) ikiqat misindən az olmayaraq;
- işəmüzdə əmək haqqı sistemində – işəmüzdə əmək haqqı tam ödənilir və tarif saatlıq müvafiq dərəcə (ixtisas) üzrə vaxtamüzd qaydada işləyən işçinin əmək haqqının (vəzifə maaşının) məbləğindən az olmamaq şərtilə əlavə ödəniş qaydasında (5, s. 143).

Misal 2.1.1. Fərz edək ki, rabitə təşkilatında çalışan mühəndis-texnikin saatlıq tarif əmək haqqı 6 man. təşkil edir, o, həftə ərzində 45 saat işləmişdir, baxmayaraq ki, həmin həftədə iş günlərinin təqvim üzrə miqdarı 40 saatdan artıq olmamalıdır. Mühəndis-texnikə hesablanacaq əmək haqqının məbləğini müəyyən edir:

Əmək haqqına çəkilən müstəqim xərc: $40 \times 6 = 240$ man.

Əlavə işlənmiş vaxta görə əmək haqqı: $4 \times 12 = 48$ man.

Cəmi hesablanmış vaxta görə əmək haqqı: $4 \times 12 = 48$ man.

Deməli, işlənmiş əlavə 4 saat üçün saatlıq tarif stavkası iki dəfə qaldırıldığı üçün işçiyə əlavə 24 man. (4×6) əmək haqqı hesablanmışdır, onun tarif saatlıq əmək haqqı stavkası həcmində əmək haqqı isə 268 man. (44×6) təşkil edir. Burada 268 man. müstəqim əmək haqqı xərci, 24 man. isə qaimə istehsal xərci kimi uçota alınacaqdır.

Boşdayanma vaxtı – işçinin günahı olmadan onun əmək funksiyasını yerinə yetirmədiyi vaxta deyildir. Əmək Məcəlləsinə əsasən, əgər işçi işlədiyi iş yeri üzrə

boşdayanmalar barədə işəgötürənə əvvəlcədən xəbərdarlıq etmişsə və bu boşdayanmalar onun günahı ucundan olmamışsa, onda işəgötürən işçinin tarif əmək haqqının üçdə iki hissədə həcmində işçiyə əmək haqqı ödənilməlidir (5, s. 145).

Misal 2.1.2. Fərz edək ki, işçinin günahı olmadan 40 saatlıq iş həftəsi üzrə 6 saatlıq boşdayanma baş vermidir, boşdayanmanın başlanğıcında işçi müvafiq bölmənin rəhbərliyinə xəbərdarlıq etmişdir. Əgər işçilər bir saatlıq iş günündə 5 man. məbləğində tarif əmək haqqı hesablanırsa, onda ona bir həftə üçün hesablanmış əmək haqqı aşağıdakı məbləğdə olacaq:

Əmək haqqına çəkilən müstəqim xərc:	$34 \times 5 = 170$ man.
Boşdayanmalara görə hesablanmış əmək haqqı (qaimə istehsal xərcləri)	$\frac{2}{3} \times 5 \times 6 = 20,10$ man.
Cəmi əmək haqqı	190,10 man.

Beləliklə, istehsal xərclərinə xammal və material çəkilən müstəqim xərclər, əmək haqqına müstəqim xərclər və qaimə istehsal xərcləri daxil edilir.

Müstəqim əmək haqqı xərclərini və istehsal qaimə xərclərini çox hallarda konversiyə, əlavə edilmiş xərclər adlandırırlar. Söhbət ondan gedir ki, həmin xərclər xammal və materialların hansı məhsula (işə, xidmətə) çevrilməsi üçün nəzərdə tutulmuş xərclərdir. Həmin xərcləri həmçinin emal xərcləri də adlandırmaq olar. Müstəqim material xərcləri və müstəqim əmək haqqı xərcləri əslində əsas xərclər hesab olunur.

İstər idarəetmə, istərsə də maliyyə uçotunda məhsulun (iş və xidmətlərin) istehsalına xərclərin müəyyənləşdirilməsinin iki əsas metodu mövcuddur: sifariş metodu və mərhələ metodu. Rabitə təşkilatlarında və müəssisələrində xərclərin uçotu və məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasının sifariş metodu daha geniş yayılmışdır. Məsələ burasındadır ki, burada istehsal, iş və xidmətlər ayrı-ayrı mərhələlərə demək olar ki, bölünmür, onlar əsasən sifarişlər üzrə yerinə yetirilir. Bu sferada sifariş metodu ilə uçot və kalkulyasiyalasdırma – hər bir sifariş-tapşırıq əsasında həyata keçirilir. Həmin sistemin tətbiqi zamanı hər hansı bir sifarişə çəkilən xərc orta hesabla müəyyən edilir.

Misal 2.1.3. Fərz edək ki, rabitə müəssisəsində hər hansı xidmətin göstərilməsi üzrə iki sifariş vardır: sifariş X və sifariş Y. Həmin sifarişlərə aşağıdakı xərclər çəkilmişdir:

	Sifariş X – 100 əd. Sifariş Y – 130 əd.	
Müstəqim material xərcləri, man.	1500	1800
Müstəqim əmək haqqı xərcləri, man.	1000	1200
Qaimə istehsal xərcləri, man.	800	1000
Cəmi istehsal xərcləri:	3300	4000

X sifarışı üzrə xidmət vahidinin maya dəyəri – 33,00 man., Y sifarışı üzrə – 30,77 man. təşkil etmişdir.

Sifariş metodu zamanı müstəqim material və müstəqim əmək haqqı xərcləri, istehsal qaimə xərcləri hər bir məhsul, iş və xidmət növü üzrə hesablanır.

Xərclər baş verdikcə aşağıdakı mühasibat yazılışları tərtib edilir:

1. İstehsal (iş və xidmət) üzrə müstəqim material xərcləri baş verdikdə:

Debet 202 «İstehsalat məsrəfləri» (subhesablar 1, 2);

Kredit 201 «Material ehtiyatları» (subhesablar 1, 2).

2. Məhsul (iş, xidmət) istehsalında bilavasitə iştirak edən işçilərin əmək xərcləri:

Debet 202 «İstehsalat məsrəfləri» (subhesab 3);

Kredit 533 «Əməyin ödənişi üzrə işçi heyətinə olan borclar».

3. Məhsul (iş, xidmət) istehsalında bilavasitə çalışan işçilərin sosial sığortası və təminatına ayırmalar üzrə xərclər:

Debet 202 «İstehsal məsrəfləri» (subhesab 3);

Kredit 522 «Sosial sığorta və təminat üzrə öhdəliklər»

Yuxarıdaı yazılışlar məhsul (iş və xidmətlər) istehsalı üzrə müstəqim material və müstəqim əmək xərclərini əks etdirir.

Qaimə istehsal xərcləri üzrə isə aşağıdakı mühasibat yazılışları tərtib edilə bilər:

4. İstehsal aktivlərinə amortizasiya hesablandıqda:

Debet 202 «İstehsalat məsrəfləri» (subhesab 4);

Kredit 112 «Torpaq, tikili və avadanlıqlar – Amortizasiya» (subhesablar 2, 3, 4, 5);

Kredit 101 «Qeyri-maddi aktivlər – Amortizasiya» (subhesablar 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8).

5. Köməkçi xammal və köməkçi materialların sərf edilməsi:

Debet 202 «İstehsalat məsrəfləri» (subhesablar 5, 6);

Kredit 201 «Material ehtiyatları» (subhesablar 1, 2).

6. Köməkçi istehsalatlarda çalışan əmək haqqı xərcləri:

Debet 202 «İstehsalat məsrəfləri» (subhesab 7);

Kredit 533 «Əməyin ödənişi üzrə işçi heyətinə olan borclar»;

Kredit 522 «Sosial sığorta və təminat üzrə öhdəliklər».

Yazılışların tərkibinə nəzər saldıqda görürük ki, sosial sığorta və təminat üzrə xərclər 202 nömrəli hesabın ayrıca subhesabında əks etdirilmir, daha doğrusu, onların əks etdirilməsi üçün ayrıca subhesab yoxdur. Belə çıxır ki, həmin xərclər əmək haqqı üzrə xərclərin tərkibini uçota alınır, başqa sözlə, 202 nömrəli hesabın 3 və 7 nömrəli subhesablarında əks etdirilir. Zənnimizcə, sözügedən xərclərin ayrıca subhesablarda uçota alınması daha məqsədəuyğun olardı. Xərclərin və maya dəyərinin təhlili, onların dəyişilməsi meyllərini öyrənərkən bütün xərc növləri üzrə ayrıca informasiyanın formalaşdırılması mühüm əhəmiyyətə malikdir.

Yazılışlardan göründüyü kimi, müstəqim material, müstəqim əmək xərcləri, həmçinin istehsal qaimə xərcləri əvvəlcə 202 nömrəli hesabın debetində bitməmiş istehsal kimi əks etdirilir, məhsulun (işin, xidmətin) istehsalı başa çatdıqdan sonra bitməmiş istehsalatdan hazır məhsulun ehtiyatına silinir: debet 204 «Hazır məhsul» hesabı, kredit 202 «İstehsalat məsrəfləri» hesabı. Onların 204 nömrəli hesabda uçota alınmasına ehtiyac yaranmır, onların dəyəri 202 nömrəli hesabla birbaşa 211 nömrəli «Alıcılar və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları» hesabına silinir. Əgər rabitə təşkilatları hazır məhsul istehsal edirsə, onda yazılış əvvəlki qaydada verilir, yəni debet 204, kredit 202. Ancaq qeyd etmək lazımdır ki, xidmətlərin göstərilməsindən yaranan gəlirin uçotunu aparmaq üçün 601 nömrəli «Satış» hesabında ayrıca subhesab nəzərdə tutulmuşdur. Deməli, 202 nömrəli he-

sabın krediti üzrə xərcləri 601 nömrəli hesabın debetinə silməklə biz xidmətlərin göstərilməsindən olan nəticələri müəyyən edə bilərik və bu halda 204 nömrəli hesabdan, eləcə də 701 nömrəli «Satışın maya dəyəri» hesabına ehtiyac qalmaz. Lakin istehsal ilə məşğul olan rabitə müəssisələrində hazır məhsulun 204 nömrəli hesabda, onun satış maya dəyərinin isə 701 nömrəli hesabla uçota alınması zəruridir.

Əsas fəaliyyət, yaxud əsas əməliyyat fəaliyyəti üzrə gəlirlərin təsnifatı, qiymətləndirilməsi məsələləri MHBS 18 və MMUS 6-da təsbit edilmiş qaydalara uyğun tənzimlənir. Həmin standartların təsbitləri və müddəaları eyni zamanda gəlirlərin və onların ayrı-ayrı növlərinin uçotu metodikasının qurulmasının əsasında durur, gəlir anlayışında həmin standartlar satışdan olan gəlirləri, faizləri, dividendləri, royaltini daxil edirlər. Tikinti işləri üzrə, icarə üzrə gəlirlərin uçotu qaydaları MHBS 18 və MMUS 6 ilə deyil, müvafiq olaraq MHBS 11 və MMUS 17, MMUS 16 və MMUS 14 ilə müəyyən edilir.

Gəlirin uçotu zamanı başlıca məsələ onun tanınması anının müəyyən edilməsidir. Həmin standartlar məhz bu məsələyə daha çox diqqət yetirirlər. Bütün müəssisələr kimi, rabitə müəssisələri də gəlirin əsas hissəsini satışdan əldə edir. Deyək ki, MHBS 18 və MMUS 6 satışdan gəlirlərə həm məhsulların və malların satışından, həm də xidmətlərin götürülməsində olan gəlirləri daxil edir. Ancaq tikinti işləri üzrə xidmətlərin göstərilməsindən olan gəlirlərin uçotu həmin standartlarla deyil, MHBS 11 və MMUS 17 ilə tənzimlənir.

Göstərilən standartlarda gəlirə adi, əsas fəaliyyətdən hesabat dövrü ərzində daxil olan ümumi iqtisadi fayda kimi baxır və onun müəssisələrin xüsusi kapitalının artmasının əsas mənbəyi olduğunu vurğulayırlar. Üçüncü şəxsin xeyrinə əldə edilmiş məbləğlər, məsələn, satışdan olan vergi, mallara və xidmətlərə olan vergilər, eləcə də əlavə dəyərə olan vergi, müəssisəyə daxil olan iqtisadi faydaya aid edilmir və xüsusi kapitalın artmasına gətirib çıxarmır. Odur ki, həmin maddələr satışdan olan gəlirdən çıxılır. Komission mükafatlandırılmaları məbləğləri də gəlirlərin tərkibinə daxil edilir.

Gəlir alınmış, yaxud alınması gözlənilən aktivlərin ədalətli dəyəri ilə qiymətləndirilməlidir. Gəlirin məbləği adətən müəssisə ilə alıcı arasında bağlanmış müqə-

vilə ilə müəyyən edilir. Həmin məbləğ müəyyən edilərkən istənilən ticarət güzəştləri, yaxud göndərilən malların miqdarı ilə əlaqədar olan güzəştlər nəzərə alınmalıdır.

Əksər hallarda məhsulun, malların satışından, xidmətlərin göstərilməsindən olan gəlirin kəmiyyəti daxil olan pul vəsaitləri və onların ekvivalentləri formasında müəyyən edilir. Ancaq pul vəsaitlərinin və onların ekvivalentlərinin daxil olmasına möhlət verildikdə, daxil olacaq aktivlərin ədalətli dəyəri alınmış, yaxud alınacaq pul vəsaitlərinin nominal məbləğlərindən aşağı ola bilər. Məsələn, şirkət alıcıya, yaxud müştəriyə faizsiz kredit verə bilər, ya da alıcıdan qarşı təqdim edilmə kimi bazar dərəcəsiindən aşağı olan dərəcə ilə veksəl ala bilər. Müqavilə faktiki olaraq maliyyə əməliyyatına çevrilirsə, onda qarşı təqdim edilmənin (daxil olacaq aktivlərin) ədalətli dəyərini, şərti faiz dərəcəsinin köməyi ilə gələcək daxilolmaların ədalətli dəyərinin diskontlaşdırılması ilə müəyyən edilməlidir.

Misal 2.1.4. Rabitə müəssisəsi satış dəyəri 400 min manat olan xidmət göstərmişdir. Həmin məbləğin 100 min manatı nağd daxil olmuşdur, qalan 300 min manat məbləğində gəlirin daxil olması üçün 3 il möhlət verilmişdir. Şərti faiz dərəcəsi 10% təşkil edir, tədiyyənin hər ilin sonunda, yəni dekabr ayının 31-də daxil olması nəzərdə tutulur.

Diskontlaşdırma düsturundan ($PV_1 = \frac{1}{FV_1}$) istifadə etməklə tədiyyənin məbləğini hesablayaq:

- 1-ci ilin sonunda – 130 000 man. ($300\,000 \times 0,10 + 100\,000$), ondan faiz məbləği – 30 000 man.;
- 2-ci ilin sonunda – 142 000 man. ($200\,000 \times 0,21 + 100\,000$), ondan faiz məbləği – 42 000 man.;
- 3-cü ilin sonunda – 133 100 man. ($100\,000 \times 0,331 + 100\,000$), ondan faiz məbləği – 33 100 man.

Beləliklə, 3 il ərzində daxil olacaq pul vəsaitlərinin diskontlaşdırılmış məbləği – 405 100 man. ($130\,000 + 142\,000 + 133\,100$) təşkil edəcəkdir. Xalis pul daxilolmalarının məbləği – 105 100 ($405\,100 - 300\,000$) manat olacaqdır. Baş vermiş əməliyyatlara aşağıdakı kimi mühasibat yazılışları tərtib olunacaqdır:

1. Xidmətlərin göstərilməsindən tanınmış olan gəlir məbləğinə (faiz gəlirləri də daxil olmaqla) – 505 100 man.:

Debet 171 «Alıcılar və sifarişçilərin uzun müddətli debitor borcları» - 354 000 man. (ƏDV ilə birlikdə)

Debet 211 «Alıcılar və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları» - 118 000 man. (ƏDV ilə birlikdə)

Kredit 601-2 «Xidmətlərin göstərilməsi üzrə gəlir» - 472 000 man. (ƏDV ilə birlikdə)

Kredit 631-1 «Faiz gəliri» - 105 100 man.

2. Hesabat ilində nağd daxil olmuş gəlirin məbləğinə – 100 000 man.:

Debet 223 «Bank hesablaşma hesabları» - 118 000 man.

Kredit 211 «Alıcılar və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları» - 118 000 man.

3. 1-ci il üçün hesablanmış tədiyyə məbləğinə – 148 000 man., ondan 30 000 man. faiz məbləğinə:

Debet 211 «Alıcılar və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları» - 118 000 man.

Kredit 171 «Alıcılar və sifarişçilərin uzunmüddətli debitor borcları» - 118 000 man.

Debet 216 «Faizlər üzrə qısamüddətli debitor borcları» - 30 000 man.

Kredit 176 «Faizlər üzrə uzunmüddətli debitor borcları» - 30 000 man.

4. Birinci il üçün nəzərdə tutulan tədiyyələrin daxil olması məbləğinə – 148 000 man.:

Debet 223 «Bank hesablaşma hesabları» - 148 000 man.

Kredit 211 «Alıcılar və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları» - 118 000 man.

Kredit 216 «Faizlər üzrə qısamüddətli debitor borcları» - 30 000 man.

5. 2-ci il üçün hesablanmış tədiyyə məbləğinə – 160 000 man. məbləğinə:

Debet 211 «Alıcılar və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları» - 118 000 man.

Debet 171 «Alıcılar və sifarişçilərin uzunmüddətli debitor borcları» - 118 000 man.

Debet 216 «Faizlər üzrə qısamüddətli debitor borcları» - 42 000 man.

Kredit 176 «Faizlər üzrə uzunmüddətli debitor borcları» - 42 000 man.

6. İkinci ilə nəzərdə tutulan tədiyyələrin daxil olması məbləğinə – 142 000 man.:

Debet 223 «bank hesablaşma hesabları» - 160 000 man.

Kredit 211 «Alıcıların və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları» - 118 000 man.

Kredit 216 «Faizlər üzrə qısamüddətli debitor borcları» - 42 000 man.

7. 3-cü il üçün hesablanmış tədiyyə məbləğinə – 133 100 man.:

Debet 211 «Alıcılar və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları» - 118 000 man.

Kredit 171 «Alıcılar və sifarişçilərin uzunmüddətli debitor borcları» - 118 000 man.

Debet 216 «Faizlər üzrə qısamüddətli debitor borcları» - 33 100 man.

Kredit 176 «Faizlər üzrə uzunmüddətli debitor borcları» - 33 100 man.

8. Üçüncü ilin hesablanmış tədiyyələrin daxil olmuş məbləğlərinə – 151 100 man.:

Debet 223 «Bank hesablaşmaların» - 151 100 man.

Kredit 211 «Alıcılar və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları» - 118 000 man.

Kredit 216 «Faizlər üzrə qısamüddətli debitor borcları» - 33 100 man.

Fərz edək ki, göstərilən xidmətlərin maya dəyəri 300 000 manat təşkil edir. Satış üzrə ƏDV 72 000 manat məbləğində hesablanmışdır. Onda xidmətlərin göstərilməsindən maliyyə nəticəsini müəyyən etmək olar. Xidmətlərin göstərilməsindən gəlir ƏDV də daxil olmaqla 472 000 man., satışın maya dəyəri 300 000 manat+ƏDV 72 000 man. Satışdan maliyyə nəticəsi 100 000 man. (472 000 – 372 000) təşkil edəcəkdir. Əməliyyatlara yazılış verək:

9. Satışdan gəlir əks etdirilmişdir:

Debet 171 və 211 (bax əməl.nömrə 1) – 472 000 man.

Kredit 601 (bax əməl.nömrə 1) – 472 000 man.

10. Xidmətlərin maya dəyəri satışın maya dəyərinə silinmişdir:

Debet 701 «Satışın maya dəyəri» - 300 000 man.

Kredit 202 «İstehsalata məsrəflər» - 300 000 man.

11. Satışın maya dəyəri satışa sislinmişdir:

Debet 601 «Satış» - 300 000 man.

Kredit 701 «Satışın maya dəyəri» - 300 000 man.

12. Satış üzrə ƏDV əks etdirilmişdir:

Debet 601 «Satış» - 72 000 man.

Kredit 521 «Vergi öhdəlikləri»

13. Satışdan maliyyə nəticəsi müəyyən edilmiş və silinmişdir:

Debet 601 «Satış» - 100 000 man.

Kredit 801 «Ümumi mənfəət (zərər)».

MHBS 18 və MMUS 6 həmin yazılışların aparılmasına aşağıdakı şərtlərə əməl edildiyi zaman icazə verir, yaxud gəlirlərin bütün komponentlərinin tanınmış olduğunu qəbul edir:

- şirkət mallara (xidmətlərə) sahib olma ilə bağlı əhəmiyyətli riskləri və mükafatlandırmaları alıcıya keçirmişdir;
- şirkət malların (göstərilmiş xidmətlərin) idarə olunmasında iştirak etmir, onlar üzərində nəzarəti həyata keçirmir;
- gəlirin məbləği dəqiq və etibarlı şəkildə ölçülə bilər;
- sövdələşmə ilə bağlı iqtisadi faydaların şirkətə müvafiq axınına ehtimal vardır;
- sövdələşmə ilə bağlı çəkilmiş xərclər, ya da gözlənilən xərclər etibarlı şəkildə ölçülə bilər.

Sahib olma ilə əlaqədar olan risklərin və mükafatlandırmaların şirkət tərəfindən verilməsi anının qiymətləndirilməsi sövdələşmənin şərtlərinin öyrənilməsinə tələb edir. Çox hallarda sahib olma ilə əlaqədar risklərin və mükafatlandırmaların verilməsi, ixtiyari mülkiyyət hüququnun, yaxud sahib olma hüququnun verilməsi

ilə üst-üstə düşür. Digər hallarda bu cür üst-üstə düşmə olmaya da bilər. Əgər məhsul, mal satan (xidmət göstərən) müəssisə sahib olma riskinin əhəmiyyətli zissəsini özüqdə saxlayırsa, sövdələşmə satış deyil, həmin sövdələşmə üzrə gəlir tanınmalıdır. Əgər müəssisə sahib olma ilə əlaqədar cüzi riskləri özündə daşıyırsa, onda sövdələşmə satış hesab olunur və gəlir tanınmış olur.

Şirkət sahib olma ilə əlaqədar əhəmiyyətli riskləri və mükafatlandırılmaları aşağıdakı hallarda alıcıya keçirilə bilməz:

- şirkət qarantiya öhdəlikləri ilə örtülə bilməyəcək məsuliyyətə malik olduqda;
- konkret satışdan olan gəlir, alıcının öz məhsulunun satışından olan gəlirin daxil olmasından asılı olduqda;
- göndərilmiş malların quraşdırılması lazım olduqda və bu cür quraşdırılma faktiki olaraq həyata keçirilmiş olmadıqda;
- kontraktıda göstərilmiş sənədlər üzündən alıcı sövdələşməyə xitam verdikdə və şirkətin mənfəət götürə biləcəyinə ehtimal olmadıqda.

Bəzən elə hallar da olur ki, satıcı artıq satmış olduğu və gəlirin tanınmış olduğu məbləğlərin inkassasiyası mümkün olmur, onda alınmamış məbləğ, yaxud alınacaq məbləğin alınması ehtimalı yox olduqda, həmin məbləğ ilkin tanınmış gəlirin tanınması kimi korrektə edilmir, xərclər kimi uçotda əks etdirilir. Sövdələşmənin nəticəsi etibarlı şəkildə ölçülə bilmədikdə və gəlirin daxil olması ehtimalı olmadıqda, gəlir tanınmır, çəkilməmiş xərclər isə xərclər qismində tanınır.

Şirkətin aktivlərinin digər təşkilatlar tərəfindən istifadəsi nəticəsində yaranan gəlir aşağıdakı hallarda tanına bilər:

- sövdələşmə ilə bağlı gəlirlərin, yaxud iqtisadi faydaların şirkətə daxil olması ehtimal olunandır; və
- gəlirin həcmi etibarlı şəkildə ölçülür.

Gəlir aşağıdakı əsaslarla tanına bilər:

- faiz gəliri, faizin effektiv dərəcəsi metodu ilə hesablandıqda;
- lisenziya tədiyyələri müvafiq müqavilənin məzmununa uyğun olaraq hesablama metodu ilə uçot prinsipi əsasında tanındıqda;

– dividendlər səhmdarlar tərəfindən həmin dividendləri almaq hüququna malik olduqda.

MHBS 18 və MMUS 6 maliyyə hesabatında gəlirlər üzrə aşağıdakı informasiyanın açıqlanmasını tələb edir:

– gəlirin tanınması üçün qəbul edilmiş uçot siyasətini, o cümlədən xidmətlərin göstərilməsi ilə əlaqədar olan əməliyyatların başa çatdırılması mərhələsinin müəyyən edilməsi üçün istifadə olunan metodlar;

– hesabat dövrü ərzində gəlirin hər bir əhəmiyyətli kateqoriyasının tanınmış məbləğini, o cümlədən aşağıdakı gəlirlərin məbləğini:

1. malların satışından;
2. xidmətlərin göstərilməsindən;
3. faizlərdən;
4. lisenziya tədiyyələrindən;
5. dividendlərdən; və

– malların və xidmətlərin mübadiləsindən yaranan və hər bir əhəmiyyətli gəlir kateqoriyasına daxil edilmiş gəlirin məbləğini.

Tikinti müqavilələri üzrə gəlir «Tikinti müqavilələri» adlı MHBS 11 və MMUS 16-da müəyyən olunmuş qaydalara əsasən müəyyən edilir və uçota alınır. Həmin standartlar tikinti müqavilələri üzrə təkcə gəlirlərin deyil, həmçinin də xərclərin uçotu qaydalarını tənzimləyir. Tikinti müqavilələrinin uçotunun aparılmasının başlıca məsələsi – tikinti işlərinin aparıldığı dövrdə, yəni uçot dövrləri üzrə gəlirlərin və xərclərin bölüşdürülməsidir.

Tikinti müqavilələri üzrə gəlirə aşağıdakılar daxil edilməlidir:

- müqavilədə razılaşdırılmış gəlirin ilkin məbləği; və
- müqavilənin şərtlərindən kənarlaşmalar, iddialar və mükafatlandırıcı tədiyyələr.

Gəlir o zaman tanına bilər ki, onu dürüst qiymətləndirmək mümkündür. Tikinti müqavilələri üzrə gəlir alınmış, yaxud daxil olması gözlənilən qarşı təqdim olunmanın ədalətli dəyərlə ölçülə bilər. Tikinti müqavilələri üzrə xərclərə aşağıdakılar daxil edilməlidir:

- 1) konkret müqavilə ilə bilavasitə əlaqəli olan xərclər;
- 2) bütövlükdə müqavilə ilə əlaqədar olan tədbirlərə aid edilən və konkret müqavilə silinə biləcək xərclər;
- 3) müqavilənin şərtlərinə uyğun olaraq sifarişçi tərəfindən ödənilə biləcək sair xərclər.

Birinci kateqoriyadan olan xərclərə aşağıdakı xərcləri aid etmək lazımdır:

- tikinti meydançasında nəzarətin həyata keçirilməsinə çəkilən əmək haqqı xərcləri də daxil olmaqla iş fəhlələrinin əmək haqqı;
- tikintidə istifadə olunan materillərin dəyəri;
- müqavilənin yerinə yetirilməsi üçün istifadə olunmuş tikili və avadanlıqların amortizasiyası;
- maşın, avadanlıq və materialların tikintiyə doğru hərəkətinə və tikintidən başqa yerə hərəkətinə çəkilən xərclər;
- maşın və avadanlıqların icarəsinə çəkilən xərclər;
- sair xərclər.

İkinci kateqoriyaya aşağıdakı xərcləri aid etmək olar:

- sığorta tədiyyələrini;
- konkret müqavilə ilə əlaqədar olmayan konstruktor və texniki saxlamaya çəkilən xərclər;
- tikintinin qaimə xərcləri.

Tikintinin qaimə xərclərinə tikinti heyətinin əmək haqqı üzrə məlumatlarının hazırlanması və emalına sərf olunan xərclər aid edilir.

Müqavilənin şərtlərinə uyğun olaraq sifarişçinin çəkdiyi xərclərin tərkibinə ümumi inzibati xərclərin bir hissəsi də daxil edilə bilər.

Tikinti müqaviləsi üzrə podratçının fəaliyyətinə daxil olmayan və tikinti müqaviləsinə aid edilə bilməyəcək xərclər müqavilə üzrə xərclərə daxil edilmir. Bunlara aiddir:

- ödənilməsi müqavilənin şərtlərində nəzərdə tutulmayan ümumi inzibati xərclər;
- satışa çəkilən xərclər;

➤ müqavilə üzrə ödənilməsi nəzərdə tutulmayan tədqiqatlara və işləmələrə çəkilən xərclər;

➤ konkret müqavilə istifadə edilməyən boş dayanan maşın və avadanlıqların amortizasiyası.

MHBS 11 və MMUS 16-ya əsasən tikinti müqavilələri üzrə gəlirlər və xərclər müqavilə üzrə hesabat dövründə işlərin tamamlanma mərhələsi nəzərə alınmaqla yerinə yetirilmə faizi metodundan istifadə olunmaqla tanınır. Metodun mahiyyəti ondan ibarətdir ki, tikinti müqaviləsi üzrə gəlirlər xərclərlə uyğunlaşdırılır, hansılar ki, nəzərdə tutulan tamamlanma mərhələsini əldə etmək və gəlir götürmək məqsədilə çəkilir. Bu cür metod müqavilə üzrə işin yerinə yetirilməsi və həmin dövrdə əldə olunan nəticələr barədə faydalı informasiya əldə etməyə imkan verir. Ancaq göstərilən standartlar işlərin tamamlanmasının qiymətləndirilməsi üzrə hansısa vahid metod təsbit etmir. Odur ki, su məqsədlə aşağıdakı metodlardan birini istifadə etmək olar:

- hesabat tarixinə müqavilə üzrə çəkilmiş xərclərin ümumi xərclərin hesabı kəmiyyətinə nisbətən xüsusi çəkisi;
- yerinə yetirilmiş işlər üzrə analitik hesabatlar;
- müqavilə üzrə işlərin faktiki hissəsinin tamamlanması faizi.

Tikinti müqaviləsi üzrə işlər sırf rabitə obyektlərinin tikilməsi ilə əlaqədar olduqda həmin müqavilə xidmət göstərilməsi müqaviləsi kimi qəbul olunur. Bu cür müqavilə ya əvvəlcədən təsbit edilmiş müqavilə, ya da «xərclər üstəgəl» müqaviləsi kimi yerinə yetirilə bilər. Birinci halda podratçı kontraktın təsbiq edilmiş qiymətilə razılaşmış olur, ancaq həmin qiymət xərclərin artması nəticəsində arta bilər.

«Xərclər üstəgəl» müqaviləsinə əsasən podratçıya yolverilən, ya da müəyyənləşdirilən xərclər, üstəgəl həmin xərclərin müəyyən faizi həcmində, yaxud təsbit edilmiş həcmdə mükafat ödənilir.

Tikinti müqavilələri üzrə gəlirlərin uçotunu aparmaq üçün Hesablar planında 601 nömrəli hesabın 2 nömrəli «Tikinti müqavilələri üzrə gəlir» adlı subhesabı nəzərdə tutulmuşdur. Ancaq qeyd etmək lazımdır ki, tikinti müqavilələri üzrə xərclərin uçotunun aparılması üçün yalnız bir sintetik hesabın (203 nömrəli hesab

nəzərdə tutulur) olması kifayət deyildir. Məsələ burasındadır ki, Hesablar planında həmin hesaba heç bir subhesab nəzərdə tutulmayıb. Bu da tikinti müqavilələri üzrə xərclərin tərkibi və quruluşu barədə, onların necə dəyişilməsi barədə informasiya əldə etməyə, təhlil işi aparmağa imkan vermir. Bu barədə dissertasiya işinin sonuncu fəslinin sonuncu paragrafında ətraflı söhbət açılacaqdır.

Növbəti paragrafda sair əməliyyat fəaliyyəti üzrə gəlirlərin və xərclərin uçotu qaydalarını nəzərdən keçirək.

2.2. Xərclərin və gəlirlərin sair əməliyyat fəaliyyəti üzrə uçotu qaydaları

Əvvəlki fəsildə qeyd olunduğu kimi, müəssisənin / şirkətin sair əməliyyat fəaliyyətinə müqəmədi olmayan fəaliyyətlər aid edilir və bu cür fəaliyyət zamanı baş verən xərclər və gəlirlər isə sair əməliyyat xərcləri və sair əməliyyat gəlirləri adlanır. Sair fəaliyyət, yaxud sair əməliyyat fəaliyyəti adətən müəssisənin əsas əməliyyat prosesi zamanı yaranır. Sair əməliyyat xərcləri və gəlirlərinə nələrin aid edilə biləcəyini, yaxud aid edildiyini biz 731 «Sair əməliyyat xərcləri» və 611 «Sair əməliyyat gəlirləri» adlı hesabların subhesablardan daha aydın görə bilərik. 731 nömrəli hesabın 1-ci subhesabından başqa bütün subhesablarının adlarında «xərclər» sözü işlədilir, ancaq MHBS 1 və MMUS 1 bu cür xərclərin əslində zərərlərdən ibarət olduğunu vurğulayır. Doğrudan da, əgər yenidənqiymətləndirmə nəticəsində zərər yaranırsa, bu zərər əslində keçmişdə çəkilmiş və örtülə biləməyən xərcdir. Yaxud, məsələn, xarici iqtisadi fəaliyyət zamanı yaranan mənfi məzənnə fərqi əslində xərc deyil zərərdir. Zərər isə artıq çəkilmiş xərc deməkdir.

Beləliklə, sair əməliyyat xərcləri məzmun və forma etibarilə zərərlərdir. Onda sual meydana çıxır ki, sair əməliyyat fəaliyyəti üzrə ümumiyyətlə xərclər varmı? Bu suala müsbət cavab verərək demək lazımdır ki, bəli, sair əməliyyat fəaliyyəti üzrə xərclər vardır. Məsələn, torpaq, tikili və avadanlıqların satışı üzrə xərclər birbaşa sair əməliyyat xərclərinə aid edilməlidir. Ancaq Hesablar planında həmin məzmununda olan xərclərin uçota alınması üçün müvafiq subhesab nəzərdə

tutulmamışdır. Bu sahədə olan nöqsanlar və onların həlli yolları haqda biz dissertasiya işinin növbəti fəslində söhbət açacağıq.

Sair əməliyyat xərcləri və gəlirlərinin uçotunun başlıca xüsusiyyətlərindən biri də ondan ibarətdir ki, burada xərclərlə gəlirlərin uyğunlaşdırılması prinsipi demək olar ki, işləmir. Əslində bu o deməkdir ki, hər hansı sair əməliyyat xərci, digər oxar sair əməliyyat gəliri ilə eyni zamanda tanınması mümkün deyildir. Məsələn, müəssisə xaricdən mal alarkən yaranan mənfəət məzənnə fərqi, xaricə mal satarkən yaranan müsbət məzənnə fərqi ilə eyni vaxtda tanınır, yaxud onları uyğunlaşdırmır. Həmin mənfəət və müsbət məzənnə fərqləri yalnız dövrün sonunda müqayisə edilərək son maliyyə nəticələrinə silinir.

Əsas əməliyyat fəaliyyətində isə gəlirlərlə xərclərin uyğunlaşdırılması prinsipi əsas prinsiplərdən biri kimi işləyir, gəlirlər və xərclər eyni vaxtda tanınır. Onlardan birinin tanınmaması digərinin də element qismində tanınmasına səbəb olur.

Nəhayət, əgər 601 «Satış» hesabı ilə 701 «Satışın maya dəyəri» hesabları arasında birbaşa əlaqə görünürsə, 611 «Sair əməliyyat gəlirləri» ilə 731 2Sair əməliyyat xərcləri» hesabları arasında demək olar ki, heç bir nə birbaşa, nə də dolayı əlaqə yoxdur. Əgər əsas əməliyyat fəaliyyəti üzrə yekun nəticə 601 və 701 nömrəli hesabların müqayisəsi nəticəsində müəyyən olunursa, sair əməliyyat fəaliyyəti üzrə yekun nəticə 611 və 731 nömrəli hesabların yekunlarının 801 nömrəli hesabın kreditinə və debetinə yazılıb müqayisə edilməsindən sonra müəyyən edilir.

Qeyd etmək lazımdır ki, sair əməliyyat xərcləri və sair əməliyyat gəlirlərinin uçotu və hesabatını tənzimləyən vahid beynəlxalq, ya da milli standart yoxdur. Əgər bir 611 və 731 nömrəli hesabların subhesablarına nəzər salsaq, görürük həmin maddələr üzrə ayrı-ayrı standartlar tətbiq olunur, yaxud olunmalıdır. Bir şeyi qeyd etmək vacibdir ki, sair əməliyyat gəlirləri və sair əməliyyat xərcləri üzrə yekun nəticələr mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda, həmçinin də Kapitaldakı dəyişikliklər haqqında hesabatda əks etdirilir.

Sair əməliyyat gəlirləri və xərclərinin mühüm maddələrini torpaq, tikili, avadanlıqların və digər uzunmüddətli aktivlərin satışı üzrə xərclər və gəlirlər təşkil edir. Həmin aktivlərin satışından olan pul gəlirləri investisiya fəaliyyəti üzrə pul

gəlirlərinin tərkibinə daxil edilir. Əgər torpaq, tikili, avadanlıqlar və digər uzunmüddətli aktivlər satış üçün nəzərdə tutulursa, onda onlar uzunmüddətli aktivlər kimi deyil, ehtiyatların tərkib hissəsi kimi təsnifləşdirilməli və uçota alınmalıdır.

Misal 2.2.1. Rabitə müəssisəsi istifadədə olan avadanlığı satmaq qərarına gəlir, avadanlığın ilkin dəyəri 25 000 manat, yığılmış amortizasiya – 15 000 manat təşkil edir. Avadanlıq satış məqsədilə saxlanılan aktivlər üzrə müəyyən olunmuş kriteriyalara tam cavab verir. Odur ki, müəssisə həmin əməliyyatlara aşağıdakı kimi yazılışlar tərtib etməlidir:

1. Avadanlığın yığılmış amortizasiya məbləği silindikdə:

Debet 112-3 «Maşın və avadanlıqlar – Amortizasiya» - 15 000 man.

Kredit 111-3 «Maşın və avadanlıqlar – Dəyər» - 15 000 man.

2. Avadanlığın qalıq dəyəri müəyyən edilmiş və satış üçün saxlanılan aktivlərin dəyərində silinmişdir:

Debet 206 «Satış məqsədilə saxlanılan digər aktivlər» - 10 000 man.

Kredit 111-3 «Maşın və avadanlıqlar – Dəyər» - 10 000 man.

Uzunmüddətli aktiv uzunmüddətli aktivlər qrupundan çıxarılaraq satış üçün saxlanılan aktivlər qrupuna daxil edildiyi ancaq ona amortizasiya hesablanması dayandırılıq. Əgər satış üçün nəzərdə tutulan aktivin qalıq (balans) dəyəri onun xalis satış qiymətilə dəyərini üstələyərsə, onda həmin aktivin qiymətdən düşməsi baş verir və qiymətdəndüşmə məbləği zərər kimi uçota alınır. Məsələn, əgər yuxarıda gətirilən misal üzrə aktivin qalıq dəyəri 10 000 manat, ancaq onun xalis satış qiymətilə dəyəri 7000 manat təşkil edərsə, yaranan fərqə, yəni 3000 manat məbləğində olan zərəre aşağıdakı kimi yazılış tərtib olunacaqdır:

Debet 731-3 «Qiymətdəndüşmə üzrə xərclər» - 3000 man.

Kredit 206 «Satış məqsədilə saxlanılan digər aktivlər» - 3000 man.

Mövcud standartların müəyyən etdiyi qaydaya görə satış üçün saxlanılan aktivlərin qiymətdən düşməsindən yaranan zərər məbləğləri müəssisənin işgüzar imicinə və ya istismarda olan uzunmüddətli aktivlərinin dəyərinin azalmasına silinə bilər. Satış üçün saxlanılan aktivlərin satışı üzrə xərclərin və gəlirlərin uçotunun aparılması qaydasını şərti misalla nəzərdən keçirək.

Misal 2.2.2. Rabitə təşkilatı X avadanlığını satmaq qərarına gəlir, onun ilkin dəyəri 30 000 manat, yığılmış amortizasiya məbləği – 20 000 manat təşkil edir. Avadanlığın satışından gəlir – 11 980 manat, o cümlədən ƏDV məbləği 1980 manat təşkil edir. Əməliyyatlara aşağıdakı mühasibat yazılışları veriləcəkdir:

1. Avadanlığın yığılmış amortizasiya məbləğinin silinməsi:

Debet 112-3 «Maşın və avadanlıqlar – Amortizasiya» - 2000 man.

Kredit 111-3 «Maşın və avadanlıqlar – Dəyər» - 20 000 man.

2. Avadanlığın avadanlıqlar sinfindən çıxarılaraq satış üçün saxlanılan avadanlıqlar qrupuna daxil edilməsi:

Debet 206 «Satış məqsədilə saxlanılan digər aktivlər» - 10 000 man.

Kredit 111-3 «Maşın və avadanlıqlar – Dəyər» - 10 000 man.

3. Avadanlığın satışından olan gəlir məbləği:

Debet 211 «Alıcılar və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları» - 11 000 man.

Kredit 611-1 «Torpaq, tikili, avadanlığın və digər uzunmüddətli aktivlərin satışından digər gəlirlər» - 11 000 man.

4. Satılmış avadanlığın balans dəyəri silinmişdir:

Debet 611-1 «Torpaq, tikili, avadanlığın və digər uzunmüddətli aktivlərin satışından digər gəlirlər» - 10 000 man.

Kredit 206 «Satış məqsədilə saxlanılan digər aktivlər» - 10 000 man.

5. Satılmış avadanlıq üzrə ƏDV əks etdirilmişdir:

Debet 611-1 «Torpaq, tikili, avadanlığın və digər uzunmüddətli aktivlərin satışından digər gəlirlər» - 1980 man.

Kredit 521 «Vergi öhdəlikləri» - 1980 man.

6. Satışdan mənfəət əks etdirilmişdir:

Debet 611-1 «Torpaq, tikili, avadanlığın və digər uzunmüddətli aktivlərin satışından digər gəlirlər» - 1000 man.

Kredit 801 2Ümumi mənfəət (zərər)» - 1000 man.

7. Avadanlığın satışından pul gəliri daxil olmur:

Debet 223 «Bank hesablama hesabları» - 11 980 man.

Kredit 211 «Alıcılar və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları» - 11 980 man.

Uzunmüddətli aktivlərin satışından olan zərərin uçotu Hesablar planına əsasən 731-1 sayılı subhesabda aparılmalıdır. Ancaq məlumdur ki, uzunmüddətli aktivlərin satışı 611-1 nömrəli subhesabda əks etdirilir və satışın nəticəsi də həmin subhesabda müəyyən edilir. Əgər satışın nəticəsi zərərdirsə, onda belə çıxır ki, həmin zərər 611-1 sayılı subhesabdan 711-1 sayılı subhesaba silinməlidir. Bu cür yazılışın əhəmiyyətsiz olduğunu, yaxud düzgün olmadığını sübut etməyə ehtiyac yoxdur. Məsələ bundadır ki, həmin zərər məbləği 731-1 sayılı subhesaba deyil, 801 nömrəli hesaba silinməlidir. Bu barədə daha ətraflı dissertasiya işinin sonuncu fəslinin sonuncu paragrafında daha ətraflı söhbət açılacaqdır. «Yenidən qiymətləndirmədən olan xərclər» adlı 731-2 sayılı subhesabda uzunmüddətli aktivlərin yenidən qiymətləndirilməsi nəticəsində yaranan zərərin yenidən qiymətləndirmə üzrə ehtiyat hesabına kompensasiya oluna bilməyən məbləği əks etdirilir.

Misal 2.2.3. Rabitə müəssisəsi avadanlığını yenidən qiymətləndirərkən onun ədalətli dəyərinin 45 000 manat olduğunu müəyyən etmişdir, halbuki avadanlığın balans (qalıq) dəyəri 50 000 manat olmuşdur. Yenidən qiymətləndirmədən əvvəl 331 sayılı hesabın kredit qalığı 3000 manat olmuşdur. Deməli, yenidən qiymətləndirmə nəticəsində avadanlığın dəyərinin 5000 manat azalması məbləği «yenidən qiymətləndirmə üzrə ehtiyat» ilə «yenidən qiymətləndirmədən olan xərcər» maddələri arasında bölüşdürüləcək, başqa sözlə, 5000 manatın 3000 manatı yenidən qiymətləndirmə üzrə ehtiyata, qalan 2000 manatı isə yenidənqiymətləndirmə üzrə xərcə silinəcəkdir:

1. Avadanlığın yenidən qiymətləndirilməsi zamanı yaranan zərər məbləğinin yenidənqiymətləndirmə üzrə ehtiyata silinmiş məbləğinə:

Debet 331 «Yenidən qiymətləndirmə üzrə ehtiyat» - 3000 man.

Kredit 111-3 «Maşın və avadanlıqlar – Dəyər» - 3000 man.

2. Avadanlığın yenidən qiymətləndirilməsi zamanı yaranan zərərin sair əməliyyat xərclərinə silinməsi məbləğinə:

Debet 731-2 «Yenidən qiymətləndirmədən xərclər» - 2000 man.

Kredit 111-3 «Maşın və avadanlıqlar – Dəyər» - 2000 man.

Əgər növbəti yenidən qiymətləndirmə nəticəsində həmin avadanlığın dəyəri, məsələn, 7000 manat məbləğində artarsa, onda aşağıdakı yazılışlar tərtib ediləcəkdir:

3. Debet 111-3 «Maşın və avadanlıqlar – Dəyər» - 7000 man.

Kredit 331 «Yenidənqiymətləndirmə üzrə ehtiyat» - 5000 man.

Kredit 731-2 «Yenidənqiymətləndirmədən xərclər» - 2000 man.

Uzunmüddətli aktivlərin fərqli olaraq qısamüddətli aktivlərin yenidən qiymətləndirilməsi zamanı iki qiymətdən – balans dəyərindən və xalis satış qiyməti ilə olan dəyərdən – ən aşağı ola qiymət götürülməlidir. Bu vəziyyət ehtiyatlılıq prinsipinin tələblərindən irəli gəlir: aktivlərin balans dəyəri onların satışından, yaxud istifadəsindən alına biləcək məbləğindən yuxarı olmamalıdır. Xalis satış qiyməti, işlərin normal gedişatında aktivin satışına çəkiləcək mümkün xərclərin onun satış qiymətindən çıxılması yolu ilə müəyyən edilir. Əgər xalis satış qiyməti ilə aktivin dəyəri onun maya dəyərindən aşağı olarsa, onda həmin aktivin dəyəri əvəzlənə bilmir. Bu onunla əlaqədar ola bilər ki:

- aktiv zədələnmiş olsun;
- aktiv köhnəlmiş olsun;
- aktivin satış qiyməti aşağı düşmüş olsun;
- aktivlərin emalı, ya da satışı ilə əlaqədar əvvəlcədən planlaşdırılmış xərclər artmış olsun.

Ehtiyatda olan xammal və materiallar hesabatda o zaman maya dəyərindən aşağı əks etdirilə bilməz ki, onların daxil olduğu məhsulun satış qiyməti həmin xammal və materialların dəyərindən aşağı deyildir. Deyilənləri misalla izah edək.

Misal 2.2.4. Rabitə müəssisəsinin ilin əvvəlinə anbarda olan material ehtiyatlarının xalis satış qiyməti ilə dəyəri 60 000 manat, onların maya dəyəri isə 70 000 manat olmuşdur. Qiymətlər arasındakı fərq 10 000 man. (60 000 – 70 000) zərərin olduğunu göstərir. Bu məbləğə belə yazılış veriləcək:

Debet 208 «Ehtiyatların dəyərinin azalmasına görə düzəlişlər» - 10 000 man.

Kredit 201 «Material ehtiyatları» - 10 000 man.

İlin sonunda həmin məbləğ mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda əks etdiriləcək:

Debet 731-3 «Qiymətdən düşmə üzrə xərclər» - 10 000 man.

Kredit 208 «Ehtiyatların dəyərinin azalmasına görə düzəlişlər» - 10 000 man.

İlin axırında materialların balans üzrə dəyəri 60000 manat məbləğində olacaqdır.

MHBS 2 və MMUS 8 tələb edir ki, sonrakı hesabat dövrlərində də materiallar və digər ehtiyatlar xalis satış qiymətləri ilə yenidən qiymətləndirilsin. Məsələn, əgər keçən il yenidən qiymətləndirilmiş materiallar istifadə olunmamış və bu ilə də eyni kəmiyyətdə qalmışsa, onların xalis satış qiymətinə yenidən baxılmalıdır. Əgər hesabat dövründə nəzərdən keçirilən materialların xalis satış qiyməti 60 000 manatdan 75 000 manata qədər yüksəlmişsə, onda yaranan müsbət fərq 15 000 manat ($75\,000 - 60\,000$) təşkil edəcəkdir. Həmin fərq məbləğin yalnız 10 000 manatı uçot və hesabatda sair əməliyyat gəliri kimi əks etdiriləcək və həmin məbləğ keçən il materialların dəyərinin aşağı düşməsindən olan zərərin örtülməsinə (reversasiyasına) yönəldiləcəkdir, qalan 5000 manat isə uçot və hesabatda öz əksini tapmayacaqdır. Baş verən əməliyyatlara aşağıdakı mühasibat yazılışları tərtib olunacaqdır:

1. Materialların yenidən qiymətləndirilməsi nəticəsində yaranan və keçən ildəki yenidən qiymətləndirmə zamanı yaranmış zərərin örtülməsinə yönəldiləcək məbləği:

Debet 201 «Materiallar» - 10 000 man.

Kredit 206 «Ehtiyatların dəyərinin azalmasına görə düzəlişlər» - 10 000 man.

2. Yenidən qiymətləndirmə zamanı yaranan artım məbləğinin sair əməliyyat gəlirinə silinməsi:

Debet 206 «Ehtiyatların dəyərinin azalmasına görə düzəlişlər» - 10 000 man.

Kredit 611-2 «Yenidən qiymətləndirmədən gəlirlər» - 10 000 man.

3. Yenidən qiymətləndirmə zamanı yaranan artım məbləğinin keçən il üzrə yaranmış zərərin örtülməsinə silinməsi:

Debet 611-2 «Yenidən qiymətləndirmədən gəlirlər» - 10 000 man.

Kredit 731-3 «Qiymətdəndüşmə üzrə xərclər» - 10 000 man.

Araşdırmalar göstərir ki, sair əməliyyat gəlirləri və xərclərinə ehtiyatların yalnız yenidən qiymətləndirilməsi zamanı yaranan gəlirlər və xərclər (zərərlər) deyil, onların satışı zamanı yaranan mənfəət və zərərlər də aid edilməlidir. Söhbət istehsal və xidmət göstərmək məqsədləri üçün istifadə olunmayan və buna görə də satılması lazım olan xammal və material ehtiyatlarından gedir. Bu cür material ehtiyatları mütəmadi satılmadığına görə onların satışı təzrə gəlir və xərcləri əsas əməliyyat fəaliyyəti üzrə gəlir və xərclərə aid etmək düzgün deyil. Görünür MHBS və MMUS-lar məhz belə bir yanaşmadan çıxır edir ki, istifadə olunmayan xammal və material ehtiyatlarının satışı üzrə gəlir və xərclər yalnız əsas əməliyyat fəaliyyəti çərçivəsində uçota alınmalıdır. Bu barədə də biz öz fikrimizi işin 3-cü fəslində bildirəcəyik.

Hesablar planındakı 611 və 731 nömrəli subhesabların tərkibinə nəzər yetirdikdə sair əməliyyat gəlirləri və xərclərinə yuxarıda nəzərdən keçirilən gəlir və xərclərdən başqa daha nələrin daxil ola biləcəyini görmək mümkündür: cərimələr üzrə gəlirlər və xərclər, keçmiş illər üzrə gəlirlər və xərclər, şübhəli və ümitsiz borclar üzrə xərclər və gəlirlər, məzənnə fərqləri üzrə gəlirlər və xərclər.

Cərimələr və digər oxşar ödənişlər müəssisəyə gəlir kimi daxil olduqda debet 223 «Bank hesablama hesabları», kredit 611-4 «Cərimələr və digər oxşar ödənişlər» hesabı yazılışı tərtib edilir. Əgər cərimələr və digər oxşar ödənişlər müəssisədən aktivlərin (pul vəsaitlərinin) axıb getməsinə səbəb olursa – debet 731-4 «Cərimələr və digər oxşar ödənişlər» hesabı, kredit 223 «Bank hesablaşma hesabları» yazılışı aparılır.

Keçmiş illərə aid gəlirlər (mənfəət) aşkar edildikdə debet 223, kredit 611-5 «Keçmiş illər üzrə gəlirlər», keçmiş illər üzrə aşkara çıxarılan xərclər / zərərlər isə debet 731-5 «Keçmiş illər üzrə xərclər», kredit 223 yazılışları ilə rəsmiyyətə salınır.

Sair əməliyyat gəlirləri və xərclərinin tərkibində şübhəli və ümitsiz borclar üzrə mənfəət və zərərlər maddələri xeyli yüksək xüsusi çəkiyə malik olur.

Ümitsiz debitor borcları ilə şübhəli debitor borclarının uçotunun aparılması üçün Hesablar planında 731-6 nömrəli subhesab nəzərdə tutulmuşdur. Əgər debitor

borclarının daxil olmasına şübhə yaranmışsa, yaxud onların daxil olması ümitsiz kimi qiymətləndirilsə aşağıdakı kimi yazılışlar tərtib ediləcəkdir:

1) Dt 731-6 2Şübhəli və ümitsiz borclar üzrə xərclər»

Kt 211 «Alıcılar və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları» - debitor borcları ümitsiz kimi təsnifləşdirildikdə;

2) Dt 218 «Şübhəli borclar üzrə düzəlişlər»

Kt 211 «Alıcılar və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları» - debitor borcları şübhəli borclar kimi təsnifləşdirildikdə.

Şübhəli borcların ödənilməsi reallığa çevrildikdə yazılış aşağıdakı kimi tərtib ediləcəkdir:

Dt 211 «Alıcılar və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları»

Kt 218 «Şübhəli borclar üzrə düzəlişlər».

Əgər ümitsiz borcların bərpası baş verərsə, onda ardıcıl olaraq aşağıdakı kimi yazılışlar tərtib ediləcəkdir:

1) Dt 731-6 «Şübhəli və ümitsiz borclar üzrə xərclər» hesabı;

Kt 211 «Alıcılar və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları» hesabı borcların yaranması zamanı;

2) Dt 211 «Alıcılar və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları» hesabı

Kt 611-6 «Ümitsiz borcların bərpası» hesabı – ümitsiz borcların bərpa olunması məbləğinə;

3) Dt 223 «Bank hesablaşma hesabları» hesabı

Kt 211 «Alıcılar və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları» hesabı – ümitsiz debitor borclarının bankdakı hesaba daxil olunmuş məbləğinə.

Əgər rabitə təşkilatları kənardan əvəzsiz qaydada maddi, qeyri-maddi və maliyyə aktivləri əldə eirsə: debet 101, 111, 121, 201, 25, 221, 223, 232, 234 və s., kredit 611-3 «Əvəzsiz olaraq alınmış aktivlər» yazılışı tərtib olunur. Silinmiş ehtiyatların bərpası zamanı debet 201, 204, 205 və s., kredit 611-7 2Silinmiş ehtiyatların bərpası» hesabı üzrə yazılış verilir.

Məzənnə fərqləri müxtəlif hadisə və faktlar nəticəsində yaranır: (a) nizam-namə (nominal) kapitalı xarici valyuta ilə formalaşdırıldıqda; (b) xarici malsatan

və polratçılarla, malalan alıcılar və sifarişçilərlə hesablaşmalar xarici valyuta ilə aparıldıqda; (c) müəssisənin kassasında və bank hesablarında olan valyuta vəsaitləri üzrə, bank kreditləri və borclar üzrə məzənnə dəyişəndə. (a) bəndi üzrə yaranan məzənnə fərqləri kapitalın tərkib hissəsi kimi uçota alınır, müəssisə üçün müsbət məzənnə fərqi kapitalın kəmiyyətini artırır. (c) bəndi üzrə məzənnə fərqləri maliyyə gəlirləri və xərclərinə aid edilir. Yalnız (b) bəndi üzrə olan əməliyyatlardan yaranan məzənnə fərqləri müvafiq olaraq sair əməliyyat gəlirləri (611-8 «Məzənnə fərqləri üzrə gəlirlər») və sair əməliyyat xərcləri (731-8 «Məzənnə xərcləri») kimi uçotda əks etdirilir.

Müsbət və mənfi məzənnə fərqlərinin yaranması və onların uçotu qaydalarını şərti misalların köməyi ilə nəzərdən keçirək.

Misal 2.2.4. Müəssisə xaricdən avadanlıq almışdır: avadanlığın dəyəri 610 000 ABŞ dolları təşkil edir. Xarici malsatanın hesabı aksept olunarkən məzənnə 1 dol./1,50 man. olmuşdur. Malsatanın hesabı 1 ay keçdikdən sonra ödənilmişdir, bu zaman məzənnə 1 dol./1,70 man. təşkil etmişdir.

1) Xarici malsatının hesabı aksept edilərkən:

Debet 111-3 «Maşın və avadanlıqlar – Dəyər» - 40 000 dol./60 000 man.

Kredit 531 «Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditör borcları» - 40 000 dol./60 000 man.;

2) Xarici malsatının hesabı ödənildikdə:

Debet 531 «Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditör borcları» - 40 000 dol./68 000 man.

Kredit 223 «Bank hesablaşma hesabları» - 40 000 dol./68 000 man.

3) Xarici malsatanla hesablaşma zamanı yaranan məzənnə fərqi: $1,70 - 1,50 = 0,20 \times 40\,000 = 8000$ man.:

Debet 531 «Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditör borcları» - 8000 man.

Kredit 611-8 «Məzənnə fərqləri üzrə gəlirlər» - 8000 man.

Misal 2.2.5. Müəssisə xarici təşkilata xidmət göstərmişdir: həmin təşkilata göstərilən xidmətin dəyəri 3000 ABŞ dolları təşkil edir, xarici təşkilat həmin

xidmətin dəyərinin ödənilməsinə razılıq vermişdir, başqa sözlə, gəlir tanınmışdır. Gəlirin tanınması anında məzənnə 1 dol./1,70 man. olmuşdur. Bir ay keçdikdən sonra xarici təşkilatdan pul vəsaiti daxil olmuşdur – 30 000 dol., həmin vaxt məzənnə 1 dol./1,40 man. təşkil etmişdir. Əməliyyatlar aşağıdakı mühasibat yazılışları ilə rəsmiyyətə salınacaqdır:

1) Xarici təşkilat göstərilən xidmətin dəyərinin ödənilməsinə razılıq verdikdə, yaxud gəlir tanındıqda:

Debet 211 «Alıcılar və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları» - 30 000 dol./51 000 man.

Kredit 601 «Satış» hesabının 2 nömrəli «Xidmətlərin göstərilməsi üzrə gəlir subhesabı» - 30 000 dol./51 000 man.

2) Göstərilən xidmətin dəyəri xarici təşkilatı tərəfindən ödənildikdə:

Debet 223 «Bank hesablama hesabları» - 30 000 dol./42 000 man.

Kredit 211 «Alıcılar və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları» - 30 000 dol./42 000 man.;

3) Xarici təşkilatla hesablaşma zamanı yaranan məzənnə fərqi: $1,40 - 1,70 = -0,30 \times 30\,000 = 9000$ man.:

Debet 731-8 «Məzənnə xərcləri» - 9000 man.

Kredit 211 «Alıcılar və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları» - 9000 man.

Hesabat dövrünün sonunda 611 nömrəli «Sair əməliyyat gəlirləri» hesabının kredit dövryyəsinin yekunu ilə 731 nömrəli «Sair əməliyyat xərcləri» hesabının yekunları mənfəət və zərərlər haqqında hesabatə köçürülür. Əgər sair əməliyyat gəlirləri sair əməliyyat xərclərindən çox olarsa, nəticə mənfəət olacaq: debet 611 «Sair əməliyyat gəlirləri», kredit 801 «Ümumi mənfəət (zərər)», əksinə olduqda, yəni sair əməliyyat xərcləri sair əməliyyat gəlirlərini üstələyirsə, onda debet 801 «Ümumi mənfəət (zərər)», kredit 731 «Sair əməliyyat xərcləri» yazılışı tərtib ediləcəkdir. Yazılışın başqa variantı da ola bilər: debet 611, kredit 731 – bu zaman 611 nömrəli hesabın krediti onun debetindən üstün olarsa debet 611, kredit 801

yazılışı, 611 nömrəli hesabın debeti həmin hesabın kreditindən üstün olarsa – debet 801, kredit 611 yazılışları tərtib olunacaqdır.

Beləliklə, sair əməliyyat xərclərinin və gəlirlərinin uçotunun nəzərdən keçirilən metodikası deməyə əsas verir ki, həmin metodika bütövlükdə həmin xərclərin və gəlirlərin mahiyyətinə və təsnifatına uyğundur. Ancaq onu da qeyd etmək lazımdır ki, sair xərclərin və gəlirlərin təsnifatı və ona uyğun qurulmuş uçot metodikası müəyyən çatışmazlıqlara malikdir. Həmin çatışmazlıqların bəzilərini biz indiki paraqrafda göstərdik. Dissertasiya işinin son fəslində həmin və digər çatışmazlıqların aradan qaldırılmasının mümkün variantları və istiqamətləri araşdırılacaqdır. Hələlik isə növbəti paraqrafda daimi xərclərin mövcud uçotu qaydalarını və metodlarını nəzərdən keçirək.

2.3. Dövri xərclərin uçotunun mövcud metodikası

Daimi xərclər, yaxud dövri xərclər kimi milli və beynəlxalq standartlar kommersion xərclərini və inzibati xərcləri nəzərdə tutur. Həmin xərclər bilavsiyə məhsul istehsalı, xidmətlərin göstərilməsi, işlərin görülməsi ilə bağlı olan xərclərdir. Ona görə də həmin xərclərin tanınması üçün onların gəlirlərlə uyğunlaşdırılması lazım gəlir. Odur ki, Prinsiplər və Konseptual əsaslar həmin xərcləri ümumi maliyyə nəticəsinə, yəni əməliyyat mənfəətinə silinməsinə tələb edir. Deyək ki, dövri xərclər əməliyyat mənfəətinin kəmiyyətinə deyil, vergitutma mənfəətinin kəmiyyətinə təsir edir. MHBS 1 və MMUS 1 kommersion xərcləri və inzibati xərclərinin Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda ayrıca maddələr üzrə əks etdirilməsini tələb edir. Beləliklə də görürük ki, kommersion xərcləri və inzibati xərclər Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın mühüm komponentlərini təşkil edir və yekun maliyyə nəticəsinə təsir etmiş olurlar. Kommersion və inzibati xərclər ayrıca maddələr kimi öz əksini Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın yalnız xərclərin funksiyasına (təyinatına) görə tərtib edilmiş variantında tapır. Xərclərin xarakterinə (xüsusiyyətinə) görə tərtib olunan hesabat formasında isə həmin xərclər barədə informasiya əldə etmək mümkün deyildir. Odur ki, biz

hazırkı paraqrafda Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın xərclərin təyinatına (funksiyasına) əsaslanan variantı üzərində dayanırıq.

Bu variant üzrə hesabatda biz xərclərin dəyişən və daimi xərclərə bölgüsünü tam şəkildə görə bilmirik. Belə ki, burada satışın maya dəyəri maddəsində həm dəyişən müstəqim material, əmək haqqı xərcləri, həm də bütün qaimə istehsal xərcləri (dəyişən və daimi xərclər birlikdə) əks etdirilir. Digər tərəfdən, kommersiya xərclərinin dövrü xərclərə aid edilməsinə baxmayaraq onların tərkibi də istər daimi, istərsə də dəyişən xərclərdən ibarətdir.

MHBS 1 və MMUS 1 məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərinin tam kalkulyasiyalaşdırma sistemi üzrə formalaşdırılmasını tələb etsə də, maya dəyərinə kommersiya xərcləri və inzibati xərclərin daxil edilməsinə icazə vermir. Məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərinə müstəqim dəyişən, dolayısı dəyişən xərclərdən başqa daimi (dolayısı) istehsal qaimə xərcləri daxil edilir.

Dəyişən xərclərin əsas xüsusiyyəti ondan ibarətdir ki, onların kəmiyyəti məhsulun (işin, xidmətin) həcmindən dəyişməsinə asılı olaraq dəyişir. Dəyişən xərclər həm də məhsulun (iş və xidmətlərin) istehsal texnologiyası ilə əlaqədar olan xərclərdir. Daimi xərclər nə məhsulun (işin, xidmətin) həcmindən, nə də istehsalın (işin, xidmətin) texnologiyasından asılı deyildir.

Ancaq xərclərin dəyişən və daimi xərclərə dəqiq bölgüsü bir çox məsələlərin məqsədyönlü həlli üçün lazımdır.

Birincisi, xərclərin o cümlədə kommersiya xərclərinin daimi və dəyişən xərclərə bölgüsü «direk-kosinq» sisteminin əbiqinin başlıca şərtlərindən biridir və bəlkə də birincisidir;

İkincisi, xərclərin daimi və dəyişən xərclərə dəqiq bölgüsü, isənilən fəaliyyətdən maliyyə nəticələrinin operativ şəkildə müəyyən edilməsinə və deməli, operativ idarəmə qərarlarının qəbul olunmasına imkan verir;

Üçüncüsü, xərclərin daimi və dəyişən xərclərə dəqiq bölgüsü daimi xərclər üzərində səmərəli və müəmmadi nəzarətin həyata keçirilməsinə şərait yaradır.

Dövrü xərclərin uçotu və hesabatı sisteminin ən başlıca və vacib problemləri, onların tərkibi və təsnifatının düz müəyyən edilməsi, bölüdüürülməsi zamanı

obyektivliyin təmin olunması, sintetik uçotu metodikasının rəşional təşkilidir. Lakin qeyd olunduğı kimi, dövri xərclərin maliyyə uçotu və hesabatı sistemində bölüşdürülməsi zəruriliyi yaranmır, çünki MHBS 1 və MMUS1 həmin xərclərin əməliyyat mənfəətinə silinməsinə tələb edir. Kommersiya xərclərinin və inzibati xərclərin daimi və dəyişən xərclərə bölgüsünün zəruriliyi idarəetmə uçotunun məqsədləri və maya dəyərinin məhdud xərclər əsasında kalkulyasiyaladırma sisteminin tətbiqi üçün vacibdir. Deməli, nəzərdən keçirilən xərclərin uçotu sistemi elə qurulmalıdır ki, onun köməyiylə həm maliyyə uçotu, həm də idarəetmə uçotu məqsədləri üçün informasiya formalaşdırmaq mümkün olsun. Həmin xərclərin uçotunun mövcud metodikasının həmin tələblərə necə cavab verdiyini nəzərdən keçirək. Əvvəlcədən qeyd edək ki, Mənfəət və zərərlər haqqında hesabat formasında (xərclərin funksiyasına görə) kommersiya xərcləri və inzibati xərclər aşağıdakı kimi əks etdirilmişdir (cədvəl 2.3.1).

Cədvəl 2.3.1

Mənfəət və zərərlər haqqında hesabat formasından çıxarış (xərclərin funksiyasına görə)

Bölmənin / maddənin nömrəsi	Maddənin adı	20x2-ci il	20x1-ci il
60	Sair əməliyyat gəliri	x	x
70	Satışın maya dəyəri	(x)	(x)
	Ümumi mənfəət	x	x
61	Sair əməliyyat gəliri	x	x
71	Kommersiya xərcləri	(x)	(x)
72	İnzibati xərcləri	(x)	(x)
...	Və digər maddələr	...	...

Kommersiya xərcləri məhsulun satışı ilə əlaqədar xərclərdir, həmin xərclərin tərkibi müxtəlif dəyişən və daimi xərc maddələrindən yaranır. Ancaq həmin xərclərin tam nomenklaturası nə beynəlxalq, nə də milli standartlarda öz əksini tapmamışdır. Kommersiya xərclərinin siyahısını yalnız 711 nömrəli «Kommersiya xərcləri» hesabına açılmış subhesablardan görmək mümkündür.

711 «Kommersiya xərcləri» hesabı üzrə xərclərin nomenklaturası:

- müəssisənin kommersiya fəaliyyətində məşğul olan işçi heyəti üzrə xərcləri;

- kommersiya məqsədləri üçün istifadə edilən aktivlərin amortizasiyası xərcləri;
- digər kommersiya xərcləri.

Aydındır ki, kommersiya xərcləri və inzibati xərclərin göstərilən nomenklaturası onların tərkibini tam əhatə etmir və praktiki olaraq həmin xərc maddələrinin sayı onlardır.

Kommersiya xərcləri məlum olduğu kimi, hər bir kommersiya yönümlü müəssisənin fəaliyyətinin sonuncu pilləsi olan satış proseslərinə çəkilən xərcləri əhatə edir. Həmin xərclər həm bir elementli, həm də kompleks tərkibli ola bilər. Həmin xərclərin tam siyahısına aşağıdakı xərcləri aid etmək olar:

- malların, məhsulların satışı ilə əlaqədar çəkilən xammal, material xərcləri;
- malların, məhsulların satışı ilə əlaqədar yanacaq və enerji xərcləri;
- kommersiya fəaliyyəti ilə məşğul olan işçi heyətinin əmək haqqı xərcləri;
- kommersiya xərcləri ilə məşğul olan işçilərin sosial sığortası və təminatına çəkilən xərclər;
- kommersiya təyinatlı tikili və avadanlıqların amortizasiya xərcləri;
- məhsulun, malların satışı ilə bilavasitə əlaqədar olan xərclər;
- vasitəçilik xidmələrinə görə ödənilən komissiya xərcləri;
- marketinq xərcləri;
- reklamların sifarişi və yerləşdirilməsi ilə əlaqədar xərclər;
- sair kommersiya xərcləri.

Malların, məhsulların ssatışı ilə əlaqədar birbaşa xərclər təyinatı və tərkibinə görə müxtəlif ola bilər. Həmin xərclərin nomenklaturası satılan malların, məhsulların və məmulatların növlərindən, onların qablaşdırılması formaları və üsullarından, qablaşdırma üçün istifadə olunan xammal və materialların tərkibindən və digər müxtəlif faktorlardan asılıdır. Ola bilər ki, məhsulların və malların qablaşdırılması üçün tara materialları və taralar müəssisənin öz gücü ilə həyata keçirilsin, ya da qablaşdırma üçün lazım olan materiallar kənardan alınmaqla, qablaşdırma işləri müəssisələrin özləri tərəfindən həyata keçirilsin. Belə bir variant da ola bilər ki, qablaşdırma işləri yalnız kənar təşkilatlar tərəfindən həyata keçirilsin. Əgər

qablaşdırma işləri müəssisənin köməkçi sexləri tərəfindən həyata keçirilsə, onda, zənnimizcə, bütün xərclər, yəni qablaşdırma ilə əlaqədar xərclər, əmək haqqı xərcləri, sosial sığorta və təminat xərcləri, amortizasiya xərcləri və digər xərclər də kommersiya xərclərinə aid edilməlidir.

Komisiyon xərcləri – məhsulların, malların satışı, xidmətlərin göstərilməsi üçün əmtəə birjalarına, vasitəçi təşkilatlara ödənilən, yaxud ödəniləcək xərclərdən ibarətdir.

Marketing xərclərinə aşağıdakı xərclər daxil edilməlidir:

- satış bazarları, bazarlarda təşəkkül tapan qiymətlər barədə informasiyanın formalaşdırılmasına çəkilən xərclər;
- rəsmi distribyuterlərinin və digər oxar şəxslərin saxlanılması və mükafatlandırılması üzrə xərclər;
- müxtəlif ərazilərdə və yerlərdə ayrı-ayrı bölmələrin saxlanılmasına çəkilən maddi, əmək və maliyyə xərcləri;
- istehlakçıların rəylərinin öyrənilməsi, reklam testlərinin hazırlanması üzrə xərclər;
- kənar təşkilatların göstərdiyi reklam xidmətləri üzrə xərclər;
- mallara, iş və xidmətlərə tələb və təklifin öyrənilməsi üzrə xərclər;
- sair kommersiya xərcləri.

İndiki şəraitdə kommersiya xərclərinin çox mühüm və vacib hissəsini reklam xərcləri təşkil edir. Onların tərkibini daha geniş nomenklatura üzrə müəyyən etmək və analitik uçotunu təşkil etmək olar. Reklam xərclərinin analitik uçotunun aşağıdakı maddələr üzrə aparılması məqsədəuyğundur:

- reklam ilərinin təşkili və aparılması xərcləri;
- şəhərin müxtəlif yerlərində, eləcə də digər şəhərlərdə reklam lövhələrinin, reklam müraciətlərinin yerləşdirilməsi xərcləri;
- müxtəlif sərgilərdə, yarmarkalarda, ticarət mərkəzlərində, digər yerlərdə məhsullar, malların, xidmət növlərinin nümayiş etdirilməsi xərcləri;
- sair reklam xərcləri.

Reklam xərclərinə yuxarıda göstərilən xərclərdən başqa aşağıdakı xərclər də aid edilə bilər: xarici və yerli nümayəndəliyin qəbulu üzrə xərclər; nümayəndə heyətləri ilə danışıqların aparılması xərcləri; nümayəndə heyətinə daxil olan şəxslərin şəhərin görməli ilə tanış edilməsi xərcləri; nümayəndə heyətinə göstərilən nəqliyyat xərcləri; kommunal xidmət xərcləri və s.

Kommersiya xərcləri çərçivəsində inzibati xərclərin uçotunun ayrıca aparılması da vacib məsələdir. Həmin xərclər aşağıdakı nomenklatura üzrə uçota alına bilər:

- satışı şöbəsinə aid tikili və avadanlıqların saxlanılmasına və təminiə çəkilən xərclər;
- satış şöbəsinə aid bina və tikililərin amortizasiyası xərcləri;
- satış şöbəsi işçilərinin əmək haqqı xərcləri;
- satış şöbəsi işçilərinin sosial sığorta təminatı üzrə xərclər;
- sair inzibati xərclər.

Beləliklə, biz görürük ki, kommersiya xərcləri öz təyinatı, tərkibi və növləri üzrə müxtəlif xərclərdən ibarətdir və buna görə də onların uçotunun aparılması üçün nəinki təkcə analitik hesabların, eləcə də müvafiq sintetik hesabların, daha doğrusu subhesabların olması vacibdir. Ancaq təəssüflə qeyd etmək lazımdır ki, geniş nomenklaturaya malik kommersiya xərclərinin uçotunu aparmaq üçün 711 nömrəli hesab üzrə cəmi 3 subhesab nəzərdə tutulmuşdur:

- 711-1 «Müəssisənin kommersiya fəaliyyətində məşğul olan işçi heyəti üzrə xərclər»;
- 711-2 «Kommersiya məqsədləri üçün istifadə olunan aktivlərin amortizasiya xərcləri»;
- 711-3 «Digər kommersiya xərcləri».

Satış sferasında məşğul olan işçilərin əmək haqqı və sosial sığortası üzrə xərclər baş verdikdə belə yazılış tərtib olunur:

Debet 711-1 «Müəssisənin kommersiya fəaliyyətində məşğul olan işçi heyəti üzrə xərclər»

Kredit 533 «Əməyin ödənişi üzrə işçi heyətinə olan borcları»

Kredit 522 «Sosial sığorta və təminat üzrə öhdəliklər».

Satış prosesində istifadə edilən uzunmüddətli maddi və qeyri-maddi aktivlərin amortizasiyası xərcləri aşağıdakı yazılış ilə əks etdirilir:

Debet 711-2 «Kommersiya məqsədləri üçün istifadə edilən aktivlərin amortizasiya xərcləri»

Kredit 102 «Qeyri-maddi aktivlər – Amortizasiya»

Kredit 111 «Torpaq, tikili və avadanlıqlar – Amortizasiya».

Qalan bütün kommersiya xərcləri 711-3 nömrəli subhesabın debeti 201, 221, 223, 531 və s. hesabların krediti üzrə əks etdirilir. Hesabat dövründə çəkilmiş bütün kommersiya xərcləri həmin dövrün sonunda ümumi əməliyyat mənfəətinə silinir:

Debet 801 «Ümumi mənfəət (zərər)»

Kredit 711 «Kommersiya xərcləri».

Rabitə müəssisələri digər kommersiya təşkilatlarında olduğu kimi ümumi inzibati xərclərin uçotunu 721 nömrəli «İnzibati xərclər» adlı aktiv hesabda aparmalıdır. Həmin xərclərin uçotunun aparılması üçün 721 hesaba da cəmi 3 subhesab nəzərdə tutulmuşdur:

721-1 «İnzibati işçi heyəti üzrə xərcləri»

721-2 «İnzibati məqsədlər üçün istifadə edilən aktivlərin amortizasiya xərcləri»

721-3 «Sair inzibati xərclər».

İnzibati idarə heyəti işçilərinə əmək haqqı hesablandıqda:

Debet 721-1 «İnzibati içi heyəti üzrə xərclər»

Kredit 533 «Əməyin ödənişi üzrə işçi heyətinə olan borclar».

İnzibati idarə heyəti işçilərinin sosial sığortası və təminatı üzrə xərclər baş verdikdə:

Debet 721-1 «İnzibati işçi heyəti üzrə xərclər»

Kredit 522 «Sosial sığorta və təminat üzrə öhdəliklər».

İnzibati məqsədlər üçün istifadə olunan uzunmüddətli qeyri-maddi və maddi aktivlərə amortizasiya hesablandıqda:

Debet 721-2 «İnzibati məqsədlər üçün istifadə edilən aktivlərin amortizasiya xərcləri»

Kredit 102 «Qeyri-maddi aktivlər – Amortizasiya»

Kredit 112 «Torpaq, tikili və avdanlıqlar – Amortizasiya».

Qalan bütün inzibati xərclər 721-3 nömrəli subhesabın debetində 201, 221, 223, 438, 538 və s. hesabların isə kreditində əks etdirilir.

Sübut etməyə ehtiyac yoxdur ki, inzibati xərclərin uçotunun aparılması üçün nəzərdə tutulan 3 subhesab kifayət deyildir. Ona görə də həmin subhesabların tərkibinə yenidən baxılması zəruridir.

İnzibati xərclər hesabat dövrünün sonunda ümumi əməliyyat mənfəətinə silinir:

Debet 801 «Ümumi mənfəət (zərər)»

Kredit 721 «İnzibati xərclər».

Kommersiya xərclərinin və inzibati xərclərin tərkibinin və onların uçotu metodikasının təhlili göstərir ki, həmin xərclərin uçotunun aparılması üçün nəzərdə tutulmuş hesabların subhesabları həmin xərclər barədə kifayət qədər geniş informasiya əldə etməyə imkan vermir. Həmin xərclərin çox mühüm tərkib hissəsini təşkil edən material xərcləri barədə isə ümumiyyətlə informasiya əks etdirilmir. Bundan başqa, 711 və 721 nömrəli hesablardan və onların subhesablarından daimi və dəyişən xərclər haqda məlumatlar əldə etmək mümkün deyil, halbuki həmin xərclərin daimi və dəyişən xərclərə ayrılması müəssisələrdə məhdud kalkulyasiyalasdırma sisteminin, başqa sözlə, «direkt-kostinq» sisteminin tətbiqi üçün zəruridir. Bu, xüsusilə də kommersiya xərclərinə aiddir.

Dissertasiya işinin növbəti fəslində xərclərin və gəlirlərin təsnifatı sisteminin, eləcə də əməliyyat fəaliyyəti çərçivəsində xərclərin və gəlirlərin uçotu metodikasını, həmçinin xərclərin və gəlirlərin uçotu metodikasının, həmçinin dövrü xərclərin sintetik uçotunun yaxşılaşdırılması istiqamətlərini nəzərdən keçirək.

FƏSİL III. RABİTƏ TƏŞKİLATLARINDA XƏRCLƏRİN VƏ GƏLİRLƏRİN UÇOTUNUN TƏKMİLLƏŞDİRİLMƏSİ

3.1. Xərclərin və gəlirlərin uçot və hesabatda təsnifatının təkmilləşdirilməsi istiqamətləri

Xərclərin və gəlirlərin maliyyə uçotu sistemində təsnifatı, qiymətləndirilməsi və hesabatda əks etdirilməsinin nəzəri-metodoloji və praktiki aspektlərinin araşdırılması göstərdi ki, həmin məsələlər keçmiş uçot sisteminə nisbətən əhəmiyyətli dərəcədə fərqlənir, bütövlükdə biznesin müasir tələblərinə cavab verir, xərclərin və gəlirlərin təhlili və qiymətləndirilməsi üçün kifayət həcmdə informasiya formalaşdırmaq iqtidarındadır. Mövcud sistem həmçinin beynəlxalq praktikaa və standartlara da uyğundur. Mövcud olan uçot sisteminə əsasən xərclərin və gəlirlərin uçotu metodikasından istifadə etməklə məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərinin həm tam kalkulyasiyalaşdırma sistemini, həm də məhdud kalkulyasiyalaşdırma sistemini tətbiq etmək olar.

Araşdırmalar göstərir ki, maliyyə uçotu və hesabatı sistemində xərclərin tam maya dəyəri əsasında kalkulyasiyalaşdırma metodu tətbiq edilir. Məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərinə müstəqim material və əmək xərcləri, həmçinin daimi və dəyişən istehsal qaimə xərcləri daxil edilir. Dövri xərclər isə ümumi əməliyyat mənfəətinə silinir. Bu cür uçot sistemi MHBS 1 və MMUS 1-ə əsasən tətbiq edilir. Həmin sistemin tətbiqi bir tərəfdən xərclərin ayrı-ayrı məhsul (iş, xidmət) növləri üzrə bölüşdürülməsi zəruriliyini aradan qaldırmış və bununla da maya dəyərinin təhrif edilə biləcəyi qorxusu yox olmuşdur, ancaq digər tərəfdən kommersiya xərclərinin satışın maya dəyərinə sislinməsi, satışdan maliyyə nəticəsində həmin xərclərin təsirini müəyyən etməyə imkan vermir, satış ilə kommersiya xərclərinin əlaqəsini pərdələmiş olur.

Mövcud sistemin çatışmazlıqlarından biri də ondan ibarətdir ki, burada məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərinə dəyişən xərclərdən başqa daimi istehsal qaimə xərcləri də daxil edilir. Bu da aşağıdakı neqativ hallara gətirib çıxarır:

- xərclərin məhsulun (işin, xidmətin) istehsal və satış həcmindən asılılığını müəyyən etmək olmur;
- məhsul (iş, xidmət) növləri üzrə istehsal, satış büdcələrini dəqiq hesablamaq mümkün olmur;
- satışın mənfəətli, ya da zərərli olmasına xərclərin kəmiyyətinin təsirini müəyyən etmək olmur;
- satışın (məhsul, iş və xidmət) satışının kritik həcmi hesablamaq olmur;
- istehsalın (işin, xidmətin) həcmindən asılı olaraq xərclərin davranışını proqnozlaşdırmaq qeyri-mümkün olur.

Əgər maliyyə uçotu sistemində xərclərin uçotunu onların daimi və dəyişən bölgüsü əsasında qurmaq mümkün olsaydı, onda məhdud maya dəyəri («direkt-kostinq») sisteminin tətbiqi mümkün olardı və yuxarıda göstərilən çatışmazlıqlar isə aradan qalxardı.

Tam kalkulyasiyalasdırma sistemindən fərqli olaraq məhdud (marjinal) gəlirin dəyişilməsinə, o məhsulların istehsalına, xidmətlərin göstərilməsinə xüsusi diqqət yetirsin ki, onlar müəssisəyə yüksək gəlir gətirir və yüksək rentabellik təmin edir. Məhdud maya dəyəri əsasında uçotun təşkili və aparılması xərclərin planlaşdırılması, proqnozlaşdırılması, uçotu proseslərini və onlara nəzarət etmək qaydalarını sadələdirməyə imkan verir. Ancaq həmin problemlərin məqsədyönlü həlli hər eydən öncə xərclərin və gəlirlərin təsnifatının elmi-praktiki baxımdan əsaslandırılmış sisteminin yaradılmasından, onların barəsində dürüst və etibarlı informasiya formalaşdırmağa imkan verən qiymətləndirmə sisteminin və qiymətləndirmə metodlarının tətbiqindən asılıdır.

Araşdırılmalar göstərir ki, mövcud maliyyə uçotu və hesabatı çərçivəsində həmin problemlər, yaxud məsələlər tam həllini tapmamışdır, həm təsnifat, həm də qiymətləndirmə sahəsində mübahisəli məqamlar, müddəalar və prosedurlar qalmaqda davam edir. Xərclərin və gəlirlərin təsnifatı və qiymətləndirilməsinin əsas əməliyyat və sair əməliyyat fəaliyyəti üzrə ayrılıqda təsnifləşdirilməsi mühüm əhəmiyyət kəsb edir. Sual meydana çıxır – uçot sisteminin rəasional qurulmasında təsnifatın rolu və əhəmiyyəti nədən ibarətdir, yaxud nə ilə izah olunur? Xərclərin

və gəlirlərin qruplaşdırılması və təsnifatı, hesablar sisteminin qurulması, hesabların aparılması, xərclər və gəlirlər haqqında informasiya formalaşdırılmağa imkan verən qaydaya salınması, hamılıqla qəbul oluna və tətbiq edilə biləcək uçot-hesabat sisteminin yaradılması üçün lazımdır. Bu baxımdan vacibdir ki, gəlirlərin və xərclərin təsnifatı aparılarkən və ona müvafiq uçot hesabat sistemi yaradılarkən onların mahiyyəti və tanınma kriteriyaları əsas götürülsün. Dissertasiya işinin birinci fəslində isə xərclərin və gəlirlərin Prinsiplərdə və Konseptual əsaslarla təsbit edilmiş mahiyyəti və tanınma kriteriyaları barədə söhbət açmışdıq və göstərmişdik ki, xərclərin və gəlirlərin təsnifatının əsasında qoyulmuş əsas müddəə, yaxud prinsip – mütəmadiyyət prinsipidir. Başqa sözlə, həm xərclərin, həm də gəlirlərin təsnifatının təməli ilki, başlanğıcı onların mütəmadi yaranıb-yaranmaması əlamətidir. Həmin əlamətə görə Prinsiplər və Konseptual əsaslar xərcləri əsas əməliyyat və sair əməliyyat xərclərinə, gəlirləri isə əsas əməliyyat gəlirlərin və sair əməliyyat gəlirlərinə bölməyi tələb edir. Əsas əməliyyat xərcləri və gəlirlərinə birmənalı olaraq müəssisənin fəaliyyətində mütəmadi qaydada baş verən, yaxud həmin fəaliyyətin özünün əsasını yaradan xərclər və gəlirlər daxil edilməlidir. Ancaq biz görürük ki, MMUS 1-də, eləcə də Hesablar planında gəlirlərin və xərclərin təsnifatı zamanı həmin ilkin, təməl prinsipinə əməl etməmişdir.

Fikrimizin düzgün olub-olmadığını MMUS 1-də xərclərin və gəlirlərin təsnifatını özündə əks etdirən Mənfəət və zərərlər haqqında hesabat formasının xərclərin funksiyası (təyinatı) əsasında yaradılmış formatı üzərində sübut etməyə çalışaq. Bunun üçün həmin hesabat formasının MMUS 1-də təsbit edilmiş formatını nəzərdən keçirək (cədvəl 3.1.1).

Hesabat formasından göründüyü kimi, xərclərin və gəlirlərin təsnifatı bizim bir qədər öncə qeyd etdiyimiz təməl prinsipinə uyğun gəlmir. Məsələn, fəaliyyətin dayandırılmasından olan mənfəətin (zərərin), eləcə də maliyyə gəliri və xərclərinin hansı təsnifat qrupuna aid olduğunu həmin hesabatdan ayırd etmək mümkün deyildir. Kommersiya xərcləri və inzibati xərclərin yalnız əməliyyat fəaliyyəti hesabına örtülməsi də mübahisə doğuracaq bir vəziyyətdir.

**Mənfəət və zərərlər haqqında hesabat (xərclərin funksiyası üzrə) 31
dekabr 20x2-ci il tarixinə**

Bölmənin / maddənin nömrəsi	Maddənin adı	20x2-ci il	20x1-ci il
60	Əsas əməliyyat gəliri	x	x
70	Satışın maya dəyəri	(x)	(x)
	Ümumi mənfəət	x	x
61	Sair əməliyyat gəlirləri	x	x
71	Kommersiya xərcləri	(x)	(x)
72	İnzibati xərclər	(x)	(x)
73	Sair əməliyyat xərcləri	(x)	(x)
	Fəaliyyətin dayandırılmasından mənfəətlər (zərərlər)	x (x)	x (x)
	Əməliyyat mənfəəti (zərəri)	x (x)	x (x)
63	Maliyyə gəliri	x	x
75	Maliyyə xərcləri	(x)	(x)
81	Asılı və birgə müəssisələrin mənfəətlərində (zərərlərində) pay		
	Vergitutmadan əvvəl mənfəət (zərar)	x (x)	x (x)
	Mənfəət vergisi	x (x)	x (x)
90	Hesabat dövründə xalis mənfəət (zərar)	(x)	(x)
80	Hər səhm üzrə mənfəət	x (x)	x (x)
	Azaldılmış hər səhm üzrə mənfəət	x	x
		x	x

Araşdırmalar göstərir ki, əsas əməliyyat fəaliyyəti üzrə xərclərin uçotunun əsasında onların müstəqim və dolay xərclərə bölgüsü durmalıdır. Müstəqim xərclər birmənalı şəkildə məhsulun, işin, xidmətin maya dəyərinə daxil edilməlidir, dolay xərclər isə məhsulun, işin, xidmətin maya dəyərinə birbaşa daxil edilə bilməz. Əsas əməliyyat fəaliyyəti çərçivəsində müstəqim xərclər əsas xərclər, dolay xərclər – qaimə xərcləridir.

Aydındır ki, xammal və materiallar, hansılar ki, məhsulun istehsalında, işlərin yerinə yetirilməsində istifadə olunur, həmçinin məhsulun hazırlanması iş və xidmətlərin həyata keçirilməsi ilə bilavasitə məşğul olan işçilərin əmək haqqı, onların sosial sığortasına ayırmalar əsas xərclər hesab olunur və buna görə də maya dəyərinin tərkibində əsas xərclər kimi təsnifləşdirilməlidir. Köməkçi xammal və materiallar, hansılar ki, məhsulun istehsalı (iş və xidmətlərin həyata keçirilməsi) zamanı istifadə edilir, həmçinin müstəqim dəyişən xərcləri yaradır. Ancaq bu cür resursların konkret məhsul (iş, xidmət) növünə hansı miqdarda istifadə edildiyini

müəyyən etmək bəzən çətin olur. Ona görə də həmin resurslar üzrə xərclər dolayı (qaimə) xərclərinin tərkibində uçota alınmalıdır. Məhsulun (iין, xidmətin) maya dəyərinin formalaşdırılması baxımından nəzərdən keçirilən xərclər dəyişən xərclərə aid edilməlidir. Dolayı yaxud qaimə xərclərinin digər hissəsi isə daimi istehsal qaim xərcləri kimi uçota alınmalıdır. Belə xərclərə, məsələn, sexlərdə işləyən nəzarətçilərin əmək haqqını, elektriklərin, anbardarların əmək haqqını, istehsal (xidmət) təyinatlı binaların, avadanlıqların, qeyri-maddi aktivlərin amortizasiyasını, kommunal xidmətlərin dəyərini, icarə haqqını və sairə xərcləri aid etmək olar. Daimi istehsal qaimə xərcləri məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərinə daxil edilməlidirmi? Əgər məhdud maya dəyəri («direkt-kostinq») sisteminin tələblərindən çıxış etsək, onda həmin xərclər məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərinə daxil edilməməlidir, çünki məhsulun (iין, xidmətin) həcmnin dəyişilməsi həmin xərclərin dəyişilməsinə gətirib çıxarmır. Bununla əlaqədar digər bir sual meydana çıxır – daimi istehsal qaimə xərcləri olmadan məhsul istehsal etmək, işlər görmək, xidmətlər göstərmək mümkündürmü? Cavab birdir – xeyir, mümkün deyil. Bu nöqteyi-nəzərin mövcudluğu əsas argument ondan ibarətdir ki, tam kalkulyasiyalasdırma əsasında müəyyən olunmuş xalis mənfəət, məhsulun (işin, xidmətin) satış həcminə, həmçinin də ehtiyatların həcminə reaksiya hesablanmış xalis mənfəət yalnız satışın həcminə reaksiya verir. Tam kalkulyasiyalasdırma sisteminin xeyrinə olan ciddi argumentlərdən biri də odur ki, marjinal kalkulyasiyalasdırma sisteminin dürüstlüyü xərclərin daimi və dəyişən kimi bu cür dəqiq bölgüsündən asılıdır, praktikanın göstərdiyi kimi, bu cür dəqiq bölgünü isə həminə aparmaq mümkün deyildir. Təsadüfi deyildir ki, qərb ölkələrində tam kalkulyasiyalasdırma sistemi də çox geniş yayılmışdır.

MHBS 1 və MMUS 1-ə məhz həmin argumentlərə söykənən əsas əməliyyat fəaliyyəti çərçivəsində məhsulun (iין, xidmətin) maya dəyərinin tam xərclər əsasında kalkulyasiyalasdırılması sisteminin tətbiqini zəruri sayır.

Zənnimizcə, istər maliyyə uçotu (tam kalkulyasiyalasdırma sistemi) üzrə, istərsə də idarəetə uçotu (mahmud kalkulyasiyalasdırma sistemi üzrə) xərclər elə təsnifləşdirilməlidir ki, hər iki sistemdə xərclərin dəqiq bölgüsü mövcud olsun.

Başqa sözlə, təsnifat elə qurulmalıdır ki, həmin təsnifat həm tam kalkulyasiyaləşdırmanı, həm də məhdud kalkulyasiyaləşdırmanı tətbiq etmək mümkün olsun.

Deyilənləri nəzərə almaqlabiz əsas əməliyyat fəaliyyəti çərçivəsində xərclərin təsnifatını (maya dəyərinin kalkulyasiya edilməsini) aşağıdakı qruplar üzrə aparmağı təklif edirik:

1. Müstəqim material xərcləri;
2. Müstəqim əmək haqqı xərcləri;
3. Müstəqim sosial sığorta və təminat üzrə xərclər;
4. Qeyri-müstəqim dəyişən qaimə material xərcləri;
5. Qeyri-müstəqim dəyişən əmək haqqı xərcləri;
6. Qeyri-müstəqim dəyişən sosial sığorta və təminat xərcləri;
7. Sair qeyri-müstəqim dəyişən qaimə xərcləri;
8. Daimi qaimə material xərcləri;
9. Daimi qaimə əmək haqqı və xərcləri;
10. Daimi sosial sığorta və təminat qaimə xərcləri;
11. Uzunmüddətli aktivlərin amortizasiya xərcləri;
12. Sair daimi istehsal qaimə xərcləri.

Göstərilən xərclərin 1-3 bəndləri əsas xərclər qrupuna daxildir. Həmin xərclərin hamısı müstəqim dəyişə xərclərdir. 4-7 bəndlərdə əks etdirilmiş xərclər də dəyişən xərclərdir, ancaq onları hansısa konkret məhsul (iş, xidmət) növünə aid etmək olmaz. Odur ki, həmin xərcləri hər hansı baza göstəricisinə görə bölüşdürmək lazımdır. Xərclərin yuxarıda göstərilən 8-12-ci bəndləri daimi istehsal qaimə xərclərinə aiddir. Həmin xərclər də məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərinə daxil edilməlidir.

Əsas əməliyyat fəaliyyəti üzrə bizim yuxarıda göstərdiyimiz təsnifat yalnız istehsal (xidmət, iş) üzrə olan xərcləri aiddir. Satış xərcləri, qeyd olunduğu kimi məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərinə daxil edilmir. Satışın maya dəyərini təşkil edən xərclərin təsnifatına, zənnimizcə, ehtiyac yoxdur. Məsələ burasındadır ki, 701 nömrəli hesab üzrə nəzərdə tutulmuş xərclər təhlil və qiymətləndirmə baxımından heç bir metodoloji və praktiki əhəmiyyətə malik deyildir.

Fəaliyyətin dayandırılmasından mənfəət, yaxud zərər mütəmadi baş vermədiyi, hətta çox nadir hallarda baş verdiyi üçün onların ayrıca maddədə göstərilməsinə ehtiyac yoxdur. Zənnimizcə, həmin mənfəət və ya zərəri sair əməliyyat gəlirləri və xərclərinin tərkibində əks etdirmək daha məqsədəuyğun olardı. Əgər fəaliyyətin dayandırılması üzrə informasiya varsa, həmin informasiyanı hesabatda Qeydlərdə açıqlamaq olar. Maliyyə xərclərinə və gəlirlərin gəldikdə, bizim fikrimiz ondan ibarətdir ki, həmin xərclər və gəlirlər mütəmadi baş verirsə, onları əsas əməliyyat fəaliyyəti üzrə xərclərin və gəlirlərin tərkibində əks etdirmək lazımdır. Əks halda onları sair əməliyyat gəlirləri və xərclərinə aid etmək düzgün olardı. Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın mövcud formasında isə həmin xərclərin və gəlirlərin Əsas, yaxud sair əməliyyat gəlirləri və xərclərinə aid olmasını müəyyən etmək mümkün deyildir.

Araşdırmalar göstərir ki, əam əməliyyat gəlirlərinin təsnifatına da yenidən baxılması vacibdir. Məsələ buındadır ki, əsas əməliyyat gəliri altında malların, xidmətlərin satışından, tikinti müqavilələri üzrə gəlirdən başqa royalti gəliri, əməliyyat icarəsi üzrə gəlir və digər əməliyyat gəliri uçota alınır. Royalti gəliri, əməliyyat icarəsi üzrə gəlirlər mütəmadi olmaya da bilər, o halda onları əsas gəlirlər kimi təsnifləşdirmək düzgün deyildir. Əgər həmin gəlirlər mütəmadi olaraq yaranırsa, onları sair əməliyyat gəlirlərinə aid etmək olmaz. Maliyyə icarəsi üzrə gəlirlər haqqında da eyni sözləri demək olar. Maliyyə icarəsi üzrə gəlir əməliyyat icarəsindən olan gəlirdən daha mütəmadi yaranan gəlir kimi görünür, çünki adətən maliyyə icarəsi daha uzunmüddətli olur, icarəyə verilmiş obyektlərin faydalı istifadə müddətinin daha çox hissəsi maliyyə icarəsi müddətinə düşür.

Beləliklə, deyilənlərdən aşağıdakı nəticələr çıxarmaq olar:

- maliyyə və əməliyyat icarəsi üzrə gəlirlər həm əsas, həm də sair əməliyyat gəlirləri kimi təsnifləşdirilə bilər;
- lisenziya tədiyyələri, royalti gəlirlərinin yalnız əsas fəaliyyət gəlirləri çərçivəsində deyil, eyni zamanda sair əməliyyat gəlirləri çərçivəsində təsnifləşdirmək lazımdır;

- xərclərin və gəlirlərin geni təsnifatı hesabatda deyil, uçotta öz əksini tapmalıdır.

Xərclərin və gəlirlərin Prinsiplərdə və Konseptual əsaslarda təsbit edilmiş təsnifatını əsas tutaraq, həmçinin kommersiya xərclərinin və inzibati xərclərin təyinatını nəzərə alaraq biz Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda xərclərin və gəlirlərin barəsində aşağıdakı maddələrin aşağıdakı ardıcılıqla yerləşdirilməsini təklif edirik (cədvəl 3.1.2).

Cədvəl 3.1.2

Mənfəət və zərərlər haqqında hesabat formasının (xərclərin funksiyası üzrə) təklif olunan formatı

Göstəricilər	20x2	20x1
Əsas əməliyyat gəlirləri	x	x
o cümlədən:		
– satışdan gəlir	x	x
– xidmətlərin göstərilməsindən gəlir	x	x
– sair əsas gəlir	x	x
Əsas əməliyyat xərcləri	(x)	(x)
o cümlədən:		
– satın maya dəyəri	(x)	(x)
– xidmətlərin göstərilməsi üzrə xərclər	(x)	(x)
– sair əsas xərclər	(x)	(x)
Sair əməliyyat gəlirləri	x	x
Sair əməliyyat xərcləri	(x)	(x)
Ümumi əməliyyat mənfəəti (zərəri)	x(x)	x(x)
Kommersiya xərcləri	(x)	(x)
Vergitutmadan əvvəl mənfəət	x	x
Mənfəət vergisi	(x)	(x)
Hesabat dövründə xalis mənfəət	x	x

Satışdan gəlirə biz müəssisənin əsas əməliyyat fəaliyyətinə aid edilə biləcək məhsul, mallar, tikinti müqavilələri üzrə satışdan olan gəlirləri daxil edirik. Xidmətlərin göstərilməsi üzrə gəlirlərin ayrıca maddədə əks etdirilməsi məqsəduyğundur. Rabitə təşkilatları xidmətlərin göstərilməsi üzrə gəlirləri həmin maddədə əks etdirə bilərlər. Əsas əməliyyat gəlirlərinin müvafiq əməliyyat xərcləri ilə müqayisə edilməsi üçün oxşar xərc maddələri təklif edilir. MMUS 1-də təsbit edilmiş hesabat formasından fərqli olaraq bizim təklif etdiyimiz hesabatdan hər fəaliyyət növü üzrə iqtisadi faydanı müəyyən etmək mümkündür.

Sair əsas gəlir və sair əsas xərc maddəsində əvvəlki maddələrdə öz əksini tapmamış gəlir və xərclərin əks etdirilməsi nəzərdə tutulur. Bu cür gəlir və xərclərə mütəmadi yaranan icarə üzrə gəlirlər və xərclər, maliyyə gəlirləri və xərcləri, lisenziya tədiyyələri, royalti gəlirləri və xərcləri aid etmək olar. Onlar barəsində informasiya əhəmiyyətli olarsa, həmin informasiyanı hesabatda Qeydlərdə açıqlamaq məqsədə uyğundur.

Sair əməliyyat gəlirləri və xərclərinin də hesabatda geniş açıqlanmasına, zənnimizcə, ehtiyac yoxdur, çünki həmin fəaliyyət üzrə gəlir və xərclərin kəmiyyəti çox da böyük olmur və bəzən də ola bilər ki, bu cür gəlirlər və xərclər ümumiyyətlə bə verməsin, ya da nadir hallarda baş versin. MMUS 1-in təsbit etmiş olduğu formada da sair gəlirlərə və xərclərə cəmi iki maddə ayrılmışdır. Ancaq həmin hesabatda sair gəlirlərə və xərclərə daxil ola biləcək maddələr də yerləşdirilmişdir, buna da, zənnimizcə, heç bir ehtiyac yoxdur.

MHBS 1 və MMUS 1 əsas gəlirin nədən ibarət olduğunu, ya da həmin gəlirə hansı gəlirlərin daxil edilə biləcəyini qısa şəkildə açıqlasa da, sair əməliyyat gəlirlərinin tərkibi barədə heç bir məlumat vermir. Yalnız 611 və 731 nömrəli hesabların subhesablarına nəzər yetirməklə həmin sair əməliyyat gəlirləri və xərclərinə nələrin daxil ola biləcəyini müəyyən etmək mümkündür. Həmin hesablar üzrə təsnifat nə qədər geniş olsa da bütün sair gəlirləri və xərcləri əks etdirmir. Bundan başqa, həmin hesablar üzrə uçotun aparılması zamanı bir sıra uyğunsuzluqların meydana çıxdığını görmək çətin deyildir. Məsələn, torpaq, tikili və avadanlıqların satışı üzrə gəlirlərin və xərclərin uçotu metodikası məntiqi surətdə qurulmamışdır. Belə ki, həmin aktivlərin satışından yaranan zərərlərin sair əməliyyat xərcləri hesabında uçota alınması metodiki və praktiki baxımdan düzgün hesab edilə bilməz. Əgər həmin aktivlərin satışı 611 nömrəli hesabda uçota alınarsa, onların satışı ilə əlaqədar xərclər də, həmçinin satışdan maliyyə nəticələri də həmin hesabda müəyyən edilməlidir. Ancaq sair əməliyyat xərclərinin tərkibində uzunmüddətli aktivlərin təsərrüfatdan çıxmasından (satışla əlaqədar olmayan) yaranan zərərin uçota alınması üçün ayrıca maddə nəzərdə tutulmamışdır. Eyni sözləri ehtiyatlar barədə də demək olar. Ehtiyatların istifadə

oluna bilməməsi, ya da satıla bilməməsi nəticəsində yarana biləcək zərərin hansı bilməməsi nəticəsində yarana biləcək zərərin hansı maddədə əks etdirilə biləcəyini mövcud uçot sistemindən görmək mümkün deyil. Deyilənlərə əsasən belə nəticə çıxarmaq olar ki, sair gəlirlərin və xərclərin 611 və 731 nömrəli hesablardakı təsnifatı və aparılmalıdır ki, kənarda hansısa maddə qalmasın. Təsnifatın təkmilləşdirilməsi gəlirlərin və xərclərin sintetik uçotu metodikasının da yaxşılaşdırılması üçün başlıca şərtidir. Odur ki, növbəti paraqrafda gəlir və gəlirlərin təklif olunan yeni təsnifatına uyğun sintetik uçotunun yaxşılaşdırılması istiqamətlərini nəzərdən keçirək.

3.2. Xərclərin və gəlirlərin sintetik uçotu metodikasının yaxşılaşdırılması

Əvvəlki paraqrafda biz əsaslandırmağa çalışdıq ki, tam maya dəyəri və məhdud maya dəyəri əsasında kalkulyasiyaladıra sistemlərinin tətbiqi üçün xərclərin daimi və dəyişən xərclərə bölgüsünü həyata keçirmək və uçotunu aparmaq zəruridir. Xərclərin daimi və dəyişən əlamətlərə görə, yaxud təsnifat əsasında xərclərin və gəlirlərin sintetik uçotunun yaxşılaşdırılmasının mümkün istiqamətlərini nəzərdən keçirək.

Araşdırmalar göstərir ki, xərclərin sintetik uçotunun yaxşılaşdırılması əslində resursların uçotunda dəyişikliklərin aparılmasını tələb edir. Söhbət əsasən 201 nömrəli «Material ehtiyatları» hesabından gedir. Həmin hesabın hazırda üç subhesabı vardır ki, onlar əslində həmin resursların hamısını, həm də təyinatını tam əks etdirmir. Zənnimizcə, həmin subhesablar elə qurulmalıdır ki, onların əsasında xərclərin istiqamətini, həmçinin də onların təyinatını, daimi və dəyişən olmasını daha dəqiq müəyyən etmək mümkün olsun. Bu nöqtəyi-nəzərdən biz 201 nömrəli hesaba aşağıdakı subhesabların açılmasını məqsədəuyğun hesab edirik:

201-1 «Məhsul (iş, xidmət) istehsalı prosesində istifadə olunan əsas xammal və materiallar»

201-2 «Məhsul (iş, xidmət) istehsalı prosesində texnoloji məqsədlərdə istifadə olunan yanacaq və enerji»

201-3 «Məhsul (iş, xidmət) istehsalı prosesində istifadə olunan köməkçi xammal və materiallar»

201-4 «Məhsul (iş, xidmət) istehsalı prosesində bilavasitə istifadə olunmayan material ehtiyatları»

201-5 «Məhsulun (işin, xidmətin) satışı prosesində bilavasitə istifadə olunan material ehtiyatları»

201-6 «Məhsul (iş, xidmət) satışı prosesində bilavasitə istifadə olunmayan material ehtiyatları»

201-7 «İnzibati məqsədlər üçün istifadə olunan material ehtiyatları»

Material ehtiyatlarının həmin subhesablar üzrə uçotunun aparılması, onların dəyişən və daimi xərclərə aid edilməsini asanlaşdırır. Belə ki, 201-1, 201-2 nömrəli subhesablar üzrə uçota alınan material ehtiyatları müstəqim material xərclərini, 201-3 nömrəli subhesab üzrə uçota alınan material ehtiyatları isə dolayı daimi material xərclərini yaradacaqdır. Kommersiya xərcləri üzrə də material ehtiyatları iki qrupa bölünür: 201-5 sayılı subhesab üzrə – dəyişən materialın xərcləri, 201-6 sayılı subhesab üzrə isə daimi material xərcləri yaranır.

Təklif olunan uçot metodikası material ehtiyatlarının həm məzmunu, həm də funksiyasına görə informasiya formalaşdırmağa imkan verir.

Əmək üzrə xərclərin də həmin səpkidə uçotunun aparılması üçün 533 və 522 nömrəli hesablara aşağıdakı subhesabların açılması təklif olunur:

533-1 «Məhsul (iş, xidmət) istehsalı ilə bilavasitə məşğul olan işçilərə əmək haqqı üzrə borclar»;

533-2 «Məhsul (iş, xidmət) istehsalı ilə bilavasitə məşğul olmayan işçilərə (köməkçi heyətə) əmək haqqı üzrə borclar»;

533-3 «Məhsulun (işin, xidmətin) satışı ilə bilavasitə məşğul olan işçilərə əmək haqqı üzrə borclar»;

533-4 «Məhsulun (işin, xidmətin) satışı ilə bilavasitə məşğul olmayan işçilərə (köməkçi heyətə) əmək haqqı üzrə borclar»;

533-5 «İnzibati heyətə əmək haqqı üzrə olan borclar»;

522-1 «Məhsul (iş, xidmət) istehsalı ilə bilavasitə məşğul olan heyətin sosial sığortası və təminatı üzrə öhdəliklər»;

522-2 «Məhsul (iş, xidmət) istehsalı ilə bilavasitə məşğul olmayan heyətin (köməkçi heyətin) sosial sığortası və təminatı üzrə öhdəliklər»;

522-3 «Məhsulun (işin, xidmətin) satışı ilə bilavasitə məşğul olan heyətin sosial sığortası və təminatı üzrə öhdəliklər»;

522-4 «Məhsulun (işin, xidmətin) satışı ilə bilavasitə məşğul olmayan heyətin (köməkçi heyətin) sosial sığortası və təminatı üzrə öhdəliklər»;

522-5 «İnzibati heyətin sosial sığortası və təminatı üzrə öhdəliklər».

533-1 sayılı subhesab üzrə uçota alınacaq məbləğlər müstəqim əmək haqqı xərclərini; 533-2 sayılı subhesab üzrə – dolayı əmək haqqı üzrə xərclərini; 533-3 sayılı subhesab üzrə – əmək haqqı üzrə müstəqim kommersiya xərclərini; 533-4 sayılı subhesab üzrə isə əmək haqqı üzrə qeyri-müstəqim kommersiya xərclərini yaradacaqdır.

522 nömrəli hesab üzrə təklif olunan subhesablar da eyni şəkildə və məzmununda informasiya formalaşdırmaq funksiyasını yerinə yetirəcəkdir.

Amortizasiya ayırmaları daimi xərclərə aid olduğu üçün onların daimi və dəyişən xərclər üzrə uçotunun aparılmasına ehtiyac qalmır. Amortizasiya xərcləri bilelementli xərc olduğu üçün onların yalnız fəaliyyətin istiaqamətləri üzrə uçota alınması zəruriliyi yaranır.

Yuxarıda deyilənləri nəzərə almaqla 202 nömrəli «İstehsalat məsrəfləri» hesabının subhesablarını yenidən aşağıdakı tərkibdə qurmaq təklif edilir:

202-1 «Məhsul (iş, xidmət) istehsalına müstəqim material xərcləri»;

202-2 «Məhsul (iş, xidmət) istehsalına müstəqim əmək haqqı xərcləri»;

202-3 «Məhsul (iş, xidmət) istehsalında çalışan işçilərin sosial sığortası və təminatı üzrə xərclər»;

202-4 «Məhsul (iş, xidmət) istehsalına dəyişən qeyri-müstəqim material xərcləri»;

202-5 «Məhsul (iş, xidmət) istehsalında çalışan köməkçi heyətin dəyişən əmək haqqı xərcləri»;

202-6 «Məhsul (iş, xidmət) istehsalında çalışan köməkçi heyətin dəyişən sosial sığorta və təminatı üzrə xərclər»;

202-7 «Məhsul (iş, xidmət) istehsalı üzrə dəyər qeyri-müstəqim dəyişən xərclər».

Göstərilən subhesablar üzrə bütün xərclər məhsul (iş, xidmətlər) istehsalına çəkiləcək müstəqim və qeyri-müstəqim dəyişən xərclərin məbləğini əks etdirəcəkdir.

Daimi istehsal qaimə xərclərini aşağıdakı subhesablar üzrə uçota alınması təklif olunur:

202-8 «Məhsul (iş, xidmət) istehsalı üzrə daimi material xərcləri»;

202-8 «Məhsul (iş, xidmət) istehsalı üzrə köməkçi heyətin daimi əmək haqqı xərcləri»;

202-9 «Məhsul (iş, xidmət) istehsalı üzrə köməkçi heyətin daimi sosial sığorta və təminatı xərcləri»;

202-10 «Məhsul (iş, xidmət) istehsalında istifadə olunan aktivlərin amortizasiya xərcləri»;

202-11 «Məhsul (iş, xidmət) istehsalı üzrə digər daimi istehsal-qaimə xərcləri».

Məhsul (iş, xidmət) istehsalı başa çatdıqda həmin subhesablarda yığılan xərclərin yekunu 204 nömrəli «Hazır məhsul» hesabına silinəcəkdir. Həmin hesabın adının dəyişdirilərək, ona aşağıdakı subhesabların açılması təklif olunur:

204 «Hazır məhsul (işlər, xidmətlər)»:

204-1 «Hazır məhsul»;

204-2 «Təhvil verilmiş işlər»;

204-3 «Göstərilmiş xidmətlər».

Hazır məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyəri satışın maya dəyərində silinən zaman debet 701 «Satışın maya dəyəri», kredit 204 «Hazır məhsul (iş, xidmətlər)» hesabı yazılışı tərtib ediləcəkdir.

Göstərilən fəaliyyət növləri üzrə maliyyə nəticələrini ayrılıqda müəyyən etmək məqsədilə 701 nömrəli hesaba aşağıdakı subhesabların açılması təklif olunur:

701 «Satışın maya dəyəri»:

701-1 «Məhsulun satışının maya dəyəri»;

701-2 «Təhvil verilmiş işlərin maya dəyəri»;

701-3 «Göstərilmiş xidmətlərin maya dəyəri».

Gəlirlərin uçotunun aparılması üçün mövcud Hesablar planında aşağıdakı hesablar nəzərdə tutulmuşdur:

601 «Satış»:

611 «Sair əməliyyat gəlirləri»;

621 «Fəaliyyətin dayandırılmasından mənfəətlər»;

631 «Maliyyə gəlirləri».

Gəlirlərin uçotunu aparmaq üçün nəzərdə tutulan hesabların tərkibi, adları və həmin hesablara açılmış subhesabların siyahısı deməyə əsas verir ki, onlar gəlirlərin və xərclərin Prinsiplərdə və Konseptual əsaslarda təsbit edilmiş bölgüsü ilə uzlaşmır. Artıq dəfələrlə qeyd olunduğu kimi, fəaliyyətin dayandırılmasından olan mənfəətin, maliyyə fəaliyyəti ilə əlaqədar gəlirlərin əsas əməliyyat gəlirlərinə, yoxsa sair əməliyyat gəlirlərinə aid oluna biləcəyini indiki təsnifatdan təyin etmək mümkün deyil. Əsas əməliyyat gəlirlərinin tərkibini müəyyənləşdirən subhesabların yeni siyahısını tərtib etmək zəruridir. Əvvəla ona görə ki, həmin subhesablar xərclərin və gəlirlərin ilkin mənbələrini uçota alan hesablarla uyğunlaşdırılmamışdır. Məsələn,

601 nömrəli hesabın 1-ci subhesabı «Mallar» adlanır, deməli, hazır məhsul satışından gəlirin uçota alınması üçün subhesab yoxdur, halbuki, istehsal müəssisələri mallar deyil, hazır məhsullar istehsal edir və onların da uçotunu aparmaq üçün 204 nömrəli «Hazır məhsul» hesabı vardır. 601 nömrəli hesabın tərkibində yalnız əməliyyat icarəsindən olan gəlir deyil, maliyyə icarəsindən olan gəlir də daxil edilməlidir. Maliyyə icarəsinin yalnız adına görə maliyyə gəlirlərinə aid edilməsi düzgün deyildir. Maliyyə icarəsi üzrə əməliyyatlar əslində əsas əməliyyat fəaliyyətinin növlərinə aiddir. Deyilənlər nəzərə alınmaqla biz əsas əməliyyat gəlirlərini uçota alan hesabın adının dəyişdirilməsini və ona aşağıdakı subhesabların açılmasını təklif edirik:

601 «Əsas əməliyyat gəlirləri»:

601-1 «Məhsul satışından gəlirlər»;

601-2 «Malların satışından gəlirlər»;

601-3 «İşlərin görülməsində gəlirlər»;

601-4 «Xidmətlərin göstərilməsindən gəlirlər»;

601-5 «İcarə üzrə gəlirlər»;

601-6 «Faizlər və dividendlər üzrə gəlirlər»;

601-7 «Royalti gəlirləri və digər əsas gəlirlər».

Gəlirlərin göstərilən subhesablar üzrə əks etdirilməsi onların təhlili və qiymətləndirilməsi üçün ayrıca informasiyanın formalaşdırılmasına imkan verərdi. Bizim təklif etdiyimiz fəaliyyətin dayandırılmasından yaranan gəlirlərin uçotunun aparılması üçün ayrıca hesabların (621 və 631 nömrəli hesabların) olmasına ehtiyac yoxdur.

Sair əməliyyat gəlirləri və xərclərinin təsnifatı və uçotu məsələlərində, qeyd olunduğu kimi, bir çox çatışmazlıqlar və mübahisəli məqamlar vardır. Bu da ondan irəli gəlir ki, həmin növ gəlirlərin və xərclərin tərkibi olduqca mürəkkəbdir, onların hər biri üzrə uçotun aparılması bəzi çətinliklərə səbəb olur. Əvvəlcə sair əməliyyat gəlirlərinin sintetik uçotunun aparılmasında olan çatışmazlıqları nəzərdən keçirək və onların aradan qaldırılması üzrə hansı təkliflərin ola biləcəyini araşdıraq. Sair əməliyyat gəlirlərinin bütün mümkün növləri barədə həmin hesabla informasiya formalaşdırılmır, bəzi subhesablar həddən artıq əməliyyatları özündə əks etdirir. Fikrimizi daha konkret ifadə edək: 611-1 nömrəli subhesabda uzunmüddətli aktivlərin bütün növlərinin satışından pul gəlirlərinin əks etdirilməsi nəzərdə tutulur, bu da formalaşdırılan informasiyanın təhlili və qiymətləndirilməsində çətinlik yaradır. Ona görə də həmin aktivlərin satışından olan gəlirlərin onların növləri üzrə uçota alınması məqsədəuyğundur. Təyinatı üzrə istifadə oluna bilməyən xammal və materialların satışından olan gəlirlərin də uçotunu aparmaq üçün 611 nömrəli hesabda yeni subhesabın açılmasına ehtiyac vardır. Bundan başqa, mütəmadi yaranmayan icarə üzrə, royalti üzrə gəlirlərin, həmçinin də fəaliyyətin dayandırılmasından

yaranan gəlirlərin uçotunu aparmaq üçün 611 nömrəli hesaba müvafiq hesabların açılması məqsəduyğundur.

Beləliklə, 611 nömrəli «Sair əməliyyat gəlirləri» adlı hesab üzrə aşağıdakı subhesabların olması təklif edilir:

611 «Sair əməliyyat gəlirləri»:

611-1 «Torpaq, tikili və avadanlıqların satışından gəlirlər»;

611-2 «Qeyri-maddi aktivlərin satışından gəlirlər»;

611-3 «İnvestisiyalı mülkiyyətin satışından gəlirlər»;

611-4 «Yenidən qiymətləndirmədən mənfəət»;

611-5 «Əvəzsiz olaraq daxil olmuş aktivlər»;

611-6 «İcarə üzrə gəlirlər»

611-7 «Royalti gəlirləri»;

611-8 «Fəaliyyətin dayandırılmasından mənfəət»;

611-9 «Alınmış cərimələr və digər oxşar tədiyyələr»;

611-10 «Ümitsiz debitor borclarının bərpası üzrə mənfəət»;

611-11 «Kreditor borclarının silinməsi üzrə mənfəət»;

611-12 «Keçmiş illərin aşkar edilmiş mənfəəti»;

611-13 «Məzənnə fərqləri üzrə mənfəət»;

611-14 «Sair əməliyyat fəaliyyəti üzrə digər gəlirlər».

«Sair əməliyyat xərcləri» adlı 731 nömrəli mövcud hesabın subhesablarına nəzər salsaq, görərik həmin hesablarda xərclər deyil, əslində zərərlər uçota alınır. Halbuki, həmin hesabın bir çox subhesabları, son nəticə olan zərərlə yanaşı xərcləri də əks etdirməlidir. Məsələn, belə xərclərə uzunmüddətli aktivlərin ayrı-ayrı növlərinin satışı üzrə xərcləri, təyinatı üzrə istifadə olunmayan, yaxud istifadə edilməsi mümkün olmayan xammal və materialların satışı üzrə xərcləri aid etmək olar.

Sair əməliyyat xərclərinin tərkibində həmçinin hazırda 741 nömrəli hesabda və 751 nömrəli hesabla uçota alınan xərclər və zərərlər də uçota alınmalıdır. Bu əməliyyatlar üzrə xərclər mütəmadi xərclər deyil və buna görə də onların sair xərclərin tərkibində uçota alınması lazımdır. Hazırkı uçot sistemindən həmin xərclərin əsas xərc, yaxud sair xərc olmasını müəyyənləşdirmək mümkün deyil. Sair əməliyyat xərclərinə və zərərlərinə həmçinin faiz xərcləri, maliyyə alətlərinin qiymətdən düşməsi üzrə zərərləri, əvəzsiz qaydada verilmiş aktivlərin dəyərini aid etmək lazımdır.

Sair əməliyyat zərərlərinə bütün növ maddi və qeyri-maddi aktivlərin, satış ilə əlaqədar olmayan təsərrüfatdan çıxmasından olan zərərləri də aid etmək zəruridir. Hal-hazırda bu cür zərərlər barədə mövcud uçot sistemindən informasiya əldə etmək mümkün deyildir.

Beləliklə, sair əməliyyat xərcləri və zərərlərini tam əks etdirə biləcək informasiya formalaşdırmaq üçün 731 nömrəli hesab üzrə aşağıdakı subhesabların olması zəruridir:

731 «Sair əməliyyat xərcləri»:

731-1 «Torpaq, tikili və avadanlıqların satışı üzrə xərclər»;

731-2 «Qeyri-maddi aktivlərin satışı üzrə xərclər»;

731-3 «İnvestisiyalı mülkiyyətin satışı üzrə xərclər»;

731-4 «Təyinatı üzrə istifadə olunmayan xammal və materialların satışı üzrə xərclər»;

731-5 «Torpaq, tikili və avadanlıqların təsərrüfatdan çıxması üzrə zərərlər»;

731-6 «Qeyri-maddi aktivlərin təsərrüfatdan çıxması üzrə zərərlər»;

731-7 «İnvestisiyalı mülkiyyətin təsərrüfatdan çıxması üzrə zərərlər»;

731-8 «Ehtiyatların silinməsində yaranan zərərlər»;

731-9 «Yenidənqiymətləndirmədən yaranan zərərlər»;

731-10 «Qiymətdən düşmədən olan zərərlər»;

731-11 «Ödənilən cərimələr və digər oxşar tədiyyələr»;

731-12 «Faiz xərcləri»;

731-13 «Aktivlərin əvəzsiz verilməsindən yaranan zərərlər»;

731-14 «Məzənnə fərqlərindən yaranan zərərlər»;

731-15 «Fəaliyyətin dayandırılmasından zərərlər»;

731-16 «Sair əməliyyat fəaliyyətindən yaranan digər xərclər (zərərlər)».

Yuxarıda göstərilən ilk üç subhesabda (731-1, 731-2, 731-3 kömrəli hesablar) uzunmüddətli aktivlərin satışına çəkilən xərclərlə yanaşı onların qalıq dəyəri də əks etdiriləcəkdir.

Misal. 3.2.1. Rabitə müəssisəsi istifadə etdiyi avadanlığı iqtisadi fayda gətirmədiyi üçün satmaq qərarına gəlir: avadanlığın ilkin dəyəri 30 000 man., yığılmış amortizasiya məbləği – 20 000 man. təşkil edir. Həmin avadanlıq satış üçün nəzərdə tutulan aktivlər sırasına keçirilir. Əməliyyatlara belə yazılış verilir:

1) Avadanlığın yığılmış amortizasiya məbləğinin silinməsinə:

Debet 112-3 «Maşınlar və avadanlıqlar – Amortizasiya» - 20 000 man.

Kredit 111-3 «Maşınlar və avadanlıqlar – Dəyər» - 20 000 man.

2) Avadanlığın satış üçün nəzərdə tutulan aktivlər kimi təsnifləşdirilməsi:

Debet 206 2«Satış məqsədilə saxlanılan digər aktivlər» - 10 000 man.

Kredit 111-3 «Maşınlar və avadanlıqlar – Dəyər» - 1000 man.

Avadanlığın satışdan gəlir 7080 manatı, o cümlədən ƏDV – 1080 manat, avadanlığın satışı ilə əlaqədar xərclər ödənilmişdir – 1000 manat. Avadanlığın qalıq dəyəri və satışa çəkilən xərclər

731-1 nömrəli hesab silinmişdir. Daha sonra avadanlığın qalıq dəyəri və satış üzrə xərclər satışdan gəlirə silinmişdir – müvafiq olaraq 10 000 manat və 1000 manat;

3) Satışdan gəlir əks etdirilmişdir:

Debet 211 «Alıcılar və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları» - 7080 man.

Kredit 611-1 «Torpaq, tikili və avadanlıqların satışından gəlirlər» - 7080 man.

4) Satış üzrə ƏDV əks etdirilmişdir:

Debet 611-1 «Torpaq, tikili və avadanlıqların satışından gəlirlər» - 1080 man.

Kredit 521 «Vergi öhdəlikləri» - 1080 man.

5) Satılmış avadanlığın qalıq dəyəri xərcə silinmişdir:

Debet 731-1 «Torpaq, tikili və avadanlıqların satışı üzrə xərclər» - 10 000 man.

Kredit 206 2Satış məqsədilə saxlanılan digər aktivlər» - 10 000 man.

6) Avadanlığın satışı ilə əlaqədar xərclər əks etdirilmişdir:

Debet 731-1 «Torpaq, tikili və avadanlıqların satışı üzrə xərclər» - 1000 man.

Kredit 223 «Bank hesablaşma hesabları» - 1000 man.

7) Avadanlığın qalıq dəyəri satışdan gəlirə silinmişdir:

Debet 611-1 «Torpaq, tikili və avadanlıqların satışından gəlirlər» - 10 000 man.

Kredit 731-1 «Torpaq, tikili və avadanlıqların satışı üzrə xərclər» - 10 000 man.

8) Avadanlığın satışı ilə əlaqədar xərclər satışdan gəlirə silinmişdir:

Debet 611-1 «Torpaq, tikili və avadanlıqların satışından gəlirlər» - 1000 man.

Kredit 731-1 «Torpaq, tikili və avadanlıqların satışı üzrə xərclər» - 1000 man.

Avadanlığın satışı üzrə gəlir və xərcləri müqayisə etdikdə məlum olur ki, xərclər gəlirləri 5000 manat üstələyir, bu məbləğ zərər kimi əks etdiriləcəkdir:

Debet 801 «Ümumi mənfəət (zərər)»

Kredit 611-1 «Torpaq, tikili və avadanlıqların satışından gəlirlər» - 5000 man.

Dövrü xərclərin, yəni kommersiya xərclərinin və inzibati xərclərin uçotunun təkmilləşdirilməsi aparılarkən dissertasiya işinin 2-ci fəslinin sonuncu paraqrafında araşdırılan məsələlər nəzərə alınmalıdır. Hər şeydən əvvəl hər iki xərc hesabı üzrə material xərclərini uçota alan subhesab nəzərdə tutulmalıdır. Hazırda həmin hesablar üzrə material xərclərini uçota alan subhesablar yoxdur. Daha sonra, müəssisələrdə məhdud maya dəyəri, yəni «direkt-kostinq» sistemi üzrə kalkulyasiyalaşdırmanı həyata keçirmək üçün kommersiya xərclərinin dəyişən və daimi xərclərə bölgüsünü aparmaq və bunun üçün müvafiq subhesablar açmaq lazımdır. Bununla əlaqədar biz 711 nömrəli «Kommersiya xərcləri» hesabında aşağıdakı subhesabların olmasını məqsədəuyğun sayırıq:

711 «Kommersiya xərcləri»:

711-1 «Müstəqim dəyişən material xərcləri»;

711-2 «Müstəqim dəyişən əmək haqqı xərcləri»;

711-3 «Müstəqim dəyişən sosial sığorta və təminat xərcləri»;

711-4 «Sair dəyişən kommersiya xərcləri»;

711-5 «Daimi material xərcləri»;

711-6 «Daimi əmək haqqı xərcləri»;

711-7 «Daimi sosial sığorta və təminat üzrə xərclər»;

711-8 «Kommersiya məqsədləri üçün istifadə olunan aktivlərin amortizasiya xərcləri»;

711-9 «Sair daimi kommersiya xərcləri».

«İnzibati xərclər» adlı 721 hesab üzrə xərclərin daimi və dəyişən xərclərə bölgüsünü aparmağa zərurət yoxdur, çünki demək olar ki, həmin xərclərin hamısı daimi xərclərdən ibarətdir. 721 nömrəli hesaba yalnız 2«İnzibati təyinatlı material xərcləri» adlı əlavə subhesabın açılması kifayətdir.

NƏTİCƏ

«Rabitə təşkilatlarında xərclərin və gəlirlərin uçotunun metodoloji məsələləri» mövzusunda aparılmış tədqiqat işi aşağıdakı nəticələrə gəlməyə imkan vermişdir:

1. Araşdırmalar göstərir ki, ölkədə yeni Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının işlənilməsi və tətbiqi nəticəsində maliyyə uçotunun bütün sahələrində olduğu kimi, xərclərin və gəlirlərin uçotu sahəsində də ciddi nəzəri-metodoloji və metodiki dəyişikliklər baş vermişdir. Bu da öz növbəsində kommersiya təşkilatlarında, o cümlədən rabitə müəssisələrində və təşkilatlarında xərclərin və gəlirlərin kəmiyyətini, həmçinin maliyyə nəticələrinin kəmiyyətini dəqiq müəyyənləşdirməyə, daxili və ilk növbədə də kənar istifadəçilərin iqtisadi qərarlar qəbul etməsi üçün faydalı və etibarlı informasiya formalaşdırmağa imkan yaratmışdır.

2. Xərclərin və gəlirlərin uçotunun nəzəri əsasları və metodoloji prinsipləri «Maliyyə hesabatının hazırlanması və tərtib olunması Prinsipləri» adlı beynəlxalq sənəddə və «Kommersiya təşkilatları üçün Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının Konseptual əsasları» təsbit edilmişdir. Həmin sənədlər xərclərə və gəlirlərə nəzəri-praktiki əhəmiyyətli tərif vermiş, onların dəqiq təsnifatını təsdiq etmiş, tanınma kriteriyalarını müəyyən etmişdir. Gəlirlərin və xərclərin uçotunun başlıca prinsipi kimi hesablama metodu ilə uçot prinsipi qəbul edilmişdir. Həmin prinsipə görə gəlirlər pul daxil olduqda, xərclər isə pul köçürüldükdə. Yaxud istifadə edildikdə deyil, baş verdiyi anda tanınmalıdır. Ancaq gəlirlərin və xərclərin tanınması yalnız onların baş verdiyi ana əsasən həyata keçirilə bilməz. Gəlir aktivlərin artması və/və ya öhdəliklərin azalması ilə əlaqəli iqtisadi faydanın atması və onun kəmiyyətinin dəqiq və etibarlı şəkildə ölçülə biləcəyi halında tanınır. Xərc isə o zaman tanınmalıdır ki, onun nəticəsində aktivlərin azalması və/və ya öhdəliklərin artması baş vermişdir və xərcin kəmiyyətini etibarlı şəkildə ölçmək mümkündür.

3. Həm Prinsiplər, həm də Konseptual əsaslar xərci bir mənalı olaraq aktivlərin azalması və/və ya öhdəliklərin artması ilə əlaqəli iqtisadi faydanın azalmasına səbəb olan bir element kimi qəbul edilir. Hesab edirik ki, bu tərif, yaxud müəyyənətmə mübahisəlidir və reallığı tam əks etdirmir. Xərclər yalnız müəyyən hallarda aktivlərin artmasına səbəb olur, məsələn, vergilər üzrə xərclər hesablandıqda. Xərclər gəlirlərin yaranma mənbəyidir, gəlir isə iqtisadi faydanın artmasına gətirib çıxarır.

İşdə xərcə aşağıdakı kimi tərif verilməsi məqsədəuyğun hesab edilmişdir: xərclər – iqtisadi fayda əldə etmək və bəzi öhdəlikləri ödəmək məqsədilə kommersiya təşkilatları tərəfindən məhsulun (işin və xidmətin) istehsalı və satışı prosesində istifadə edilən maddi, qeyri-maddi, əmək və maliyyə resurslarının dəyəridir.

4. Xərclər və gəlirlərin uçot sistemində müxtəlif əlamətlər üzrə bölgüsü və təsnifatı həyata keçirilir. Xərclərin bölgüsü və təsnifatı isə müxtəlif məqsədlər üçün aparılır. Araşdırmalar

göstərir ki, maliyyə uçotu və hesabatı sistemində, idarəetmə uçotu və hesabatı sistemindən fərqli olaraq, ciddi təsnifat mövcuddur. Xərclərin və gəlirlərin nəzəri təsnifatı, daha doğrusu təsnifatının bazisi kimi onların mütəmadi baş verib-verməməsi prinsipləri götürülmüşdür. Həmin kriteriya əsasında xərclər və gəlirlər iki qrup üzrə təsnifləşdirilmişdir: a) əsas xərc və gəlir; b) sair xərc və gəlir. Onları bəzən əsas əməliyyat xərcləri və gəlirləri, eləcə də sair əməliyyat xərcləri və gəlirləri adlandırırlar. Zənnimizcə, xərclərin və gəlirlərin həmin təsbit edilmiş bölgüsü nəzəri-metodiki və praktiki baxımdan tamamilə düzgün və alternativsiz bölgüdür. Bütün uçot-hesabat sisteminin əsasında həmin bölgü qoyulmuşdur.

5. Xərclərin və Gəlirlərin MHBS 1 və MMUS 1 tərəfindən aparılmış geniş təsnifatı demək olar ki, heç nə ilə fərqlənmir. MMUS1-də yalnız «müəssisə tərəfindən yerinə yetirilmiş və kapitallaşdırılmış işlər» və «maliyyə xərcləri» və «maliyyə gəlirləri» adlı əlavə maddələr mövcuddur. Zənnimizcə, həmin maddələrin Mənfəət və zərərər haqqında hesabat formasında yerləşdirilməsinə ehtiyac yoxdur. Həmin və bir neçə digər maddənin göstərilən hesabat formasına ayrıca maddə kimi daxil edilməsi xərclərin və gəlirlərin fundamental təsnifatına uyğun gəlmir. Məsələn, «maliyyə xərcləri» və «maliyyə gəlirləri» maddələrinin əsas, yaxud sair əməliyyat xərclərinə və gəlirlərinə aid edilməsində çətinlik yaranır. Söhbət hesabatı tərtib edənlər üçün deyil, kənar istifadəçilər üçün yaranan çətinlikdən gedir. İşdə sübut edilir ki, Mənfəət və gəlirlər zaqqında hesabatda «Fəaliyyətin dayandırılmasından mənfəətlər (zərərər)», 2Maliyyə xərcləri», «Maliyyə gəlirləri» kimi maddələr ya əsas, ya da sair xərclərə və gəlirlərə aid olunmalı və ayrıca maddələr kimi göstərilməməlidirlər.

6. Aparduğımız araşdırmalar deməyə əsas verir ki, xərclərin və gəlirlərin uçotunun və hesabatının formalaşdırılmasının metodoloji əsasını aşağıdakı əsas prinsiplər təşkil etməlidir:

- hesablama metodu ilə uçot prinsipi;
- ikili yazılış prinsipi;
- pul ilə ölçmə prinsipi; və
- gəlirlərlə xərclərin uyğunlaşdırılması prinsipi.

7. Tədqiqat nəticəsində müəyyən edilmişdir ki, bütün kommersiya təşkilatları kimi rabitə təşkilatlarında da xərclərin və gəlirlərin uçotu metodikası, onların nəzəri tərifləri, tanınma kriteriyaları, həmçinin də baza prinsipləri və elmi-praktiki baxımdan əsaslandırılmış təsnifatı bazasında qurulmuşdur. Həmin nəzəri-metodoloji baza əsasında xərclərin və gəlirlərin uçotunun aparılması üçün hesablar sistemi və onların kbməyilə formalaşdırılmaın informasiya əsasında Mənfəət və zərərər haqqında hesabatın formatı işlənilib hazırlanmışdır. Mövcud hesablar sistemi istənilən kommersiya təşkilatının fəaliyyətinin maliyyə nəticələrini müəyyən etmək, onların dəyişilməsi meyllərini mühasibə etmək və qiymətləndirmək üçün lazımi informasiya formalaşdırmağa imkan verir.

Bununla belə işdə göstərilir ki, mövcud hesablar əsasında xərclərin bir sıra əlamətlər üzrə bölgüsünü aparmaq və müvafiq informasiya formalaşdırmaq mümkün deyildir. Məsələn, xərclərin uçotunun aparılması üçün nəzərdə tutulan hesabların və onlara açılmış subhesabların əsasında xərclərin xarakterinə görə hesabat formasını əlavə analitik məlumatlar olmadan tərtib etmək, dəyişən və daimi xərclərin bölgüsünü həyata keçirmək qeyri-mümkündür. Bundan başqa, sair əməliyyat xərcləri və sair əməliyyat xərclərinin uçotu sistemi həmin elementlərin tərkib hissələrini tam əhatə etmir. Sair xərc və sair gəlir maddələrinin bəzilərinin uçotunu aparmaq üçün nə sintetik, nə də subhesab mövcud deyildir. İşdə göstərilir ki, bütövlükdə xərclərin və gəlirlərin, xüsusilə də sair əməliyyat xərcləri və sair əməliyyat gəlirlərinin sintetik uçotunun aparılması sahəsində mövcud olan çatışmazlıqlar onların təsnifatının praktiki baxımdan tam dürüst aparılmamasının nəticəsidir. Ona görə də dissertasiya işinin 3-cü fəslinin birinci paragrafi bütünlüklə gəlirlərin və xərclərin uçot və hesabatda təsnifatının təkmilləşdirilməsinə həsr edilmişdir.

9. Dissertasiya işində əsaslandırılır ki, istər tam maya dəyəri, istərsə də məhdud maya dəyəri əsasında kalkulyasiyalaşdırmanı aparmaq, maliyyə nəticələrini təhlil etmək, qiymətləndirmək və bütün bunların əsasında məqsədyönlü qərarlar qəbul etmək üçün xərclərin və gəlirlərin uçotunu xərclərin dəyişən xərclər və daimi xərclər bölgüsü üzərində qurmaq lazımdır. Bunun üçün işdə xərclərin həmin prinsip əsasında təsnifat məketi hazırlanmışdır. Həmin təsnifat məketinə əsasən istehsal (işin, xidmətin) həyata keçirilməsi ilə əlaqədar xərclər aşağıdakı təsnifat qruplarına bölünmüşdür:

- müstəqim dəyişən material xərcləri;
- müstəqim dəyişən əmək haqqı xərcləri (sosial sığorta və təminat xərcləri də daxil olmaqla);
- qeyri-müstəqim dəyişən material xərcləri;
- qeyri-müstəqim dəyişən əmək haqqı xərcləri (sosial sığorta və təminat xərcləri də daxil olmaqla);
- daimi material xərcləri;
- daimi əmək haqqı xərcləri (sosial sığorta və təminat üzrə xərclər də daxil olmaqla);
- uzunmüddətli aktivlərin amortizasiyası xərcləri.

Həmin təsnifata uyğun olaraq müvafiq istehsal xərclərinin sintetik hesablarda əks etdirilməsi metodikası işlənib hazırlanmışdır.

10. Əsas əməliyyat gəlirlərinin təsnifatının fərqli variantı təklif edilmiş və həmin variantla uyğun olaraq 601 və 701 nömrəli hesabla üzrə subhesabların tərkibi müəyyənləşdirilmişdir.

Eynilə sair əməliyyat gəlirlərinin təsnifatı dəqiqləşdirilmiş, həmin təsnifata bir sıra yeni maddələr əlavə edilmişdir. Sair əməliyyat xərcləri ilə sair əməliyyatlardan zərərər arasında

fərqlər açıqlanmış, sair əməliyyat xərclərinin uçotunun aparılması üçün yeni subhesablar təklif edilmişdir. Uzunmüddətli və qısamüddətli aktivlərin qeyri-satış səbəblərindən təsərrüfatdan sıxmasından yarana biləcək zərərlərin uçotunun aparılması üçün subhesablar müəyyən edilmişdir, halbuki, mövcud Hesablar planında həmin məqsədlər üçün heç bir subhesab nəzərdə tutulmayıb.

11. Kommersiya xərclərinin dəyişən və daimi hissələrinin uçotunu aparmaq üçün xərclərin yeni təsnifatı verilmiş və 711 nömrəli sintetik hesabda həmin təsnifat üzrə xərclərin uçotunu aparmaq üçün müvafiq subhesablar müəyyən edilmişdir. «İnzibati xərclər» adlı sintetik hesaba «Material xərcləri» üzrə yeni subhesabın açılması zəruriliyi göstərilmişdir.

ƏDƏBİYYAT SİYAHISI

1. Azərbaycan Respublikasının Konstitusiyası. Bakı, «Qanun», 1999. 60 s.
2. Azərbaycan Respublikasının Mülki Məcəlləsi. Bakı, «Qanun», 2006. 704 s.
3. Azərbaycan Respublikasının «Mühasibat uçotu haqqında Qanun»u. Bakı, 2004.
4. Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi. «Hüquq ədəbiyyatı» nəşriyyatı. Bakı, 2007. 288 s.
5. Azərbaycan Respublikasının Əmək Məcəlləsi. 2Hüquq ədəbiyyatı» nəşriyyat. Bakı, 2012. 315 s.
6. Международные Стандарты Финансовой Отчетности 1999. Издание на русском языке. М.: Аскери-АССА, 1999. 1135 с.
7. Международные Стандарты Финансовой Отчетности 2011. Издание на русском языке. М.: Аскери-АССА, 2011. 284 с.
8. Kommersiya təşkilatları üçün Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının Konseptual əsasları. Bakı, 2010. 284 s.
9. «Kommersiya təşkilatları üçün Milli Mühasibat Uçotu Standartları»nın tədrisinə dair tədris-metodik vəsait. Bakı, 2010. 55 s.
10. Экономическая теория (политическая экономика). Под общ.ред. акад.В.И.Видяпина. Москва, 2004. 640 с.
11. İqtisadi nəzəriyyə. Dərslik. Bakı, 2001. 691 s.
12. Агеева О.А. Международные стандарты финансовой отчетности. Москва, 2013. 447 с.
13. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика (пер.с англ.). Москва, 2002. 952 с.
14. Abbasov Q.Ə. Mühasibat uçotunun nəzəriyyəsi. Bakı, 2009. 381 s.
15. Бухгалтерский учет. Учебник, под ред. П.С.Безруких. Москва, 2007. 576 с.
16. Бухгалтерский учет. Учебник под ред. Я.В.Соколова. Москва, 2007. 776 с.
17. Друри К. Учет затрат методом стандарт-кост / пер.с англ. под ред. Н.Д.Эриашвили. Москва, 1998. 224 с.
18. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета. Пер.с англ./под ред. проф.Я.В.Соколова. Москва, 1997. 576 с.
19. Кондрактов Н.П. Бухгалтерский учет. Учебник. Москва, 2007. 717 с.
20. Quliyev V., Fətullayev P., Kərimov A. Beynəlxalq uçot və hesabatata giriş (GAAP və İFRS əsasında). Bakı, 2012. 279 s.
21. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет. Учебник для вузов. М.: Экономист, 2006. 618 с.

22. Михалкевич А.П. Бухгалтерский учет на предприятиях зарубежных стран. Минск, 1998. 109 с.
23. Малькова Т.Н. Теория и практика международного бухгалтерского учета. Москва, 2001. 336 с.
24. Самуэльсон Пол А., Вильям Д. Нордхаус. Экономика. Пер.с англ. Москва, 1997. 800 с.
25. Səbzəliyev S.M., Quliyev V.M. İdarəetmə uçotu. Bakı, 2014. 524 с.
26. Səbzəliyev S.M. Xarici ölkələrdə mühasibat uçotu. Bakı, 2014. 310 s.
27. Журнал «Бухгалтерский учет» №1-12, 2015.
28. «Maliyyə və uçot» jurnalı. №4, 2017.