

*AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI TƏHSİL NAZİRLİYİ
AZƏRBAYCAN DÖVLƏT İQTİSAD UNİVERSİTETİ*

BEYNƏLXALQ MAGİSTRATURA
VƏ DOKTORANTURA MƏRKƏZİ

Əlyazması hüququnda

İSAYEVA NAILƏ AZƏR qızının

***“Aviaşirkətlərdə xərclərin təsnifatı və uçotunun
təkmilləşdirilməsi”
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:	i.e.n., dos. Salahov Ə.S.
Kafedra müdiri:	i.e.d., prof. Səbzəliyev S.M.

BAKİ-2018

MÜNDƏRİCAT

GİRİŞ	3
FƏSİL I. XƏRCLƏRİN TƏSNİFATI VƏ UÇOTUNUN NƏZƏRİ	
ƏSASLARI	7
1.1. Xərclərin iqtisadi mahiyyəti və məzmunu	7
1.2. Xərclərin təsnifatı və uçotunun metodoloji prinsipləri	19
1.3. Aviaşirkətlərdə xərclərin təsnifatının xüsusiyyətləri	30
FƏSİL II. AVIAŞİRKƏTLƏRDƏ XƏRCLƏRİN UÇOTUNUN	
MÖVCUD METODİKASI	36
2.1. Aviaşirkətlərdə əsas əməliyyat xərclərinin tərkibi və uçotunun aparılması	36
2.2. Aviaşirkətlərdə sair əməliyyat xərclərinin tərkibi və uçotu qaydaları ..	50
2.3. Aviaşirkətlərdə dövrü xərclərin uçotunun xüsusiyyətləri	59
FƏSİL III. AVIAŞİRKƏTLƏRDƏ XƏRCLƏRİN TƏSNİFATI VƏ	
UÇOTUNUN TƏKMİLLƏŞDİRİLMƏSİ	65
3.1. Aviaşirkətlərdə xərclərin təsnifatının beynəlxalq standartlara uyğun təkmilləşdirilməsi	65
3.2. Aviaşirkətlərdə xərclərin analitik və sintetik uçotu metodikasının təkmilləşdirilməsi istiqamətləri	74
NƏTİCƏ	82
ƏDƏBİYYAT SİYAHISI	87

GİRİŞ

Mövzunun aktuallığı. Azərbaycan Respublikası Prezidentinin 2016-cı il 6 dekabr tarixli Fərmanı ilə təsdiq olunmuş «Azərbaycan Respublikasının milli iqtisadiyyat perspektivi üzrə Strateji Yol Xətirəsi»ndə müəyyən edilmiş 11 prioritet sektorun demək olar ki, hamısının inkişafında, nəqliyyat sahəsinin, o cümlədən hava nəqliyyatının müstəsna əhəmiyyəti və rolu vardır. Müstəqillik dövründə ölkənin Mülki aviasiyasının inkişafında, onun təşkili, planlaşdırılması və idarə edilməsində böyük nailiyyətlər əldə edilmiş, qloballaşma şəraitində milli aviasiya Azərbaycanın dünya iqtisadiyyatına inteqrasiyasında mühüm rol oynamışdır. Aviaşirkətlər, digər kommersiya müəssisələri kimi, öz fəaliyyətlərini həyata keçirmək üçün maddi, əmək və maliyyə resurslarından istifadə edirlər, həmin resurslar istifadə, istehlak prosesində xərclərə çevrilir. Xərclər isə müxtəlif formalarda iqtisadi fayda götürmək, ən balıcası isə mənfəət əldə etmək məqsədi ilə çəkilir. Aviaşirkətlərin fəaliyyəti ilkin olaraq daha çoxlu xərclərin çəkilməsini tələb edir və həmin xərclər şirkətlərin göstərdiyi xidmətlərin maya dəyərinə daxil edilir. Aviasiya nəqliyyatının xüsusiyyətləri xərclərin tərkibinə və kəmiyyətinə ciddi təsir göstərir. Burada bitməmiş istehsal qalığı yoxdur, xərclərin baş verməsi demək olar ki, eyni vaxtda gəlirlərin yaranması ilə müşayiət olunur, xərclərin tərkibində hava gəlirlərinin planları və mühərriklərinin amortizasiyası xərcləri çox yüksəkdir. Aviaşirkətlərdə dəyişən xərclərə nisbətən daimi xərclər üstünlük təşkil edir və onların kəmiyyəti dinamik şəkildə artır. Bütün bunlar özünü xərclərin təsnifatı və uçotunda tapır, onların metodikasını və praktikasını müəyyən edir. Araşdırmalar göstərir ki, aviaşirkətlərdə xərclərin təsnifatı və uçotu qaydaları Beynəlxalq və Milli uçot-hesabat standartlarına tam uyğun gəlmir. Digər tərəfdən, Beynəlxalq və Milli standartlar aviasiya müəssisələrinin fəaliyyətinin xüsusiyyətlərini tam nəzərə almır, halbuki bunları nəzərə almadan xərclərin təsnifatını və uçotunu məqsədyönlü şəkildə həyata keçirmək mümkün deyil.

Ölkədə mülki aviasiya müəssisələri, daha doğrusu, «Azərbaycan Hava Yolları» QSC-yə daxil olan təşkilatlar öz maliyyə hesabatını Beynəlxalq standartlar əsasında tərtib etməlidirlər, bu da həmin cəmiyyətin ictimai əhəmiyyətli qurum olmasından

irəli gəlir və «Mühasibat uçotu haqqında» AR Qanunu ilə təsbit edilmişdir. Ancaq ölkənin mülki aviasiya müəssisələri uçotu, o cümlədən xərclərin uçotunu aparmaq üçün AR Maliyyə Nazirliyi tərəfindən kommersiya təşkilatları üçün təsdiq edilmiş Hesablar planından istifadə edirlər. Lakin həmin Hesablar planı aviaşirkətlərin fəaliyyət xüsusiyyətlərini, ən başlıcası isə baş verən xərclərin təsnifatını və sintetik uçotunun aparılması metodikasını tam əhatə etmir. Bu da xərclərin idarə olunmasını, onlar üzərində nəzarətin həyata keçirilməsini çətinləşdirir, idarəetmə qərarlarının qəbul edilməsi üçün dürüst informasiya formalaşdırmağa mane olur. Odur ki, aviaşirkətlərdə xərclərin təsnifatına, onların analitik və sintetik uçotu metodikasına yenidən baxılmasına, təkmilləşdirilməsi ehtiyac duyulur.

Bütün bunlar seçilmiş magistr dissertasiyasının mövzusunun aktuallığına dəlalət edir, onun məqsəd və vəzifələrini müəyyən etmiş olur.

Tədqiqatın məqsədi və vəzifələri. Tədqiqatın məqsədi – aviaşirkətlərdə xərclərin təsnifatı və uçotunun mövcud nəzəri-metodiki vəziyyətini təhlil etmək və bunun əsasında onların təkmilləşdirilməsinə dair təkliflər hazırlamaqdır.

Müəyyən edilmiş məqsədə uyğun olaraq dissertasiya işində aşağıdakı vəzifələr qarşıya qoyulmuşdu:

- xərclərin iqtisadi mahiyyətini və məzmununu araşdırmaq, tanınma kriteriyalarını nəzərdən keçirmək və tənqidi qiymətləndirmək;
- xərclərin təsnifatının nəzəri-metodoloji əsaslarını və uçotunun əsas prinsiplərini nəzərdən keçirmək;
- aviaşirkətlərdə xərclərin təsnifatının aparılması xüsusiyyətlərini göstərmək;
- aviaşirkətlərdə əsas əməliyyat fəaliyyəti üzrə xərclərin uçotunun mövcud metodikasını təhlil etmək;
- aviaşirkətlərdə sair əməliyyat fəaliyyəti ilə əlaqədar xərclərin (zərərlərin) uçotunun aparılması qaydalarını araşdırmaq;
- dövrə xərclərin uçotunun xüsusiyyətlərini öyrənmək;
- aviaşirkətlərdə əsas və yardımçı fəaliyyət istiqamətləri üzrə xərclərin təsnifatını dəqiqləşdirmək və daha təkmil təsnifat qrupları işləyib hazırlamaq;
- xərclərin analitik uçotunun təkmilləşdirilməsinə dair təkliflər vermək;

- aviaşirkətlərdə əsas fəaliyyət və yardımçı fəaliyyət sahələri üzrə xərclərin sintetik uçotunun aparılmasının yeni sxemini işləyib hazırlamaq və praktiki cəhətdən əsaslandırmaq;
- kommersiya və inzibati xərclərin uçotunun yaxşılaşdırılmasına dair bəzi təkliflər hazırlamaq.

Dissertasiya işinin elmi yeniliyi və praktiki əhəmiyyəti. İşin elmi yeniliyi – xərclərin aviaşirkətlərdə tətbiq olunan təsnifatına, onların uçotunun aparılması metodikasına rəşional tənqid əsasında yanaşmaq və bu sahədə olan metodiki-praktiki çatışmazlıqların aradan qaldırılması üçün əsaslandırılmış təklif və tövsiyələrin hazırlanmasından ibarətdir.

Tədqiqat işinin yerinə yetirilməsi prosesində aşağıdakı əsas elmi nəticələr əldə edilmişdir:

- Beynəlxalq və Milli uçot və hesabat sənədlərində xərclərə verilən tərifi tənqidi qiymətləndirilmiş, əsaslandırılmışdır ki, xərclər kapitalın azalmasına deyil, onun artmasının mənbəyi olan mənfəətin əldə olunmasına, onun kəmiyyətinin maksimallaşdırılmasına xidmət edir.

- xərclərin uçot və hesabatda tanınması kriteriyaları dəqiqləşdirilmişdir;
- xərclərin təsnifatının məqsədi və vəzifələri dəqiqləşdirilmişdir;
- xərclərin aviaşirkətlərdə təsnifatı ilə Beynəlxalq və Milli standartlardakı təsnifatı arasındakı metodiki-praktiki fərqlər müəyyən edilmişdir;
- xərclərin aviaşirkətlərin əsas əməliyyat fəaliyyətinə və yardımçı fəaliyyətinə uyğun gələn təsnifatı işlənilib hazırlanmış və əsaslandırılmışdır;
- aviaşirkətlərdə xərclərin uçotunun metodiki-praktiki xarakterli problemləri nəzərə alınmaqla, onların sintetik uçotunun yeni sxemi işlənilib hazırlanmış və həmin sxem xərclərin təklif olunan təsnifatına tam uyğunlaşdırılmışdır.

Dissertasiya işinin praktiki əhəmiyyəti. Dissertasiya işinin praktiki əhəmiyyəti aviaşirkətlərdə xərclərin, gəlirlərin, maliyyə nəticələrinin formalaşdırılması prosesində təklif olunan təsnifat sisteminin real tətbiq edilə biləcəyi ilə müəyyən olunur. Bundan başqa, işin praktiki əhəmiyyəti həm də ondan ibarətdir ki, xərclərin sintetik

uçotunun aparılması üzrə yeni sxem heç bir metodiki çətinlik yaratmadan aviaşirkətlərin mühasibatlığı tərəfindən istifadə oluna bilər.

Tədqiqatın obyektı və predmeti. Dissertasiya işinin tədqiqat obyektı kimi aviaşirkətlər xərcləri çıxış edir. Tədqiqatın predmetini isə onların iqtisadi mahiyyəti, tanınma kriteriyaları, uçot və hesabatda təsnifatının mövcud vəziyyəti, analitik və sintetik uçotunun aparılması qaydaları, həmçinin onların təkmillədirilməsi məsələləri təşkil edir.

Tədqiqat işinin nəzəri-metodoloji əsasını Maliyyə hesabatının hazırlanması və tərtib edilməsinə dair Prinsiplər, həmçinin Milli mühasibat uçotunun standartlarının Konseptual əsasları, «Mühasibat uçotu haqqında» AR Qanunu, «Maliyyə hesabatlarının təqdim edilməsi» üzrə MHBS 1 (Maliyyə Hesabatının Beynəlxalq Standartı), Əmək Məcəlləsi, Vergi Məcəlləsi, AR Maliyyə Nazirliyinin 2017-ci il 30 yanvar tarixində təsdiq etmiş olduğu Qaydalar və s. normativ-tənzimləyici sənədlər təşkil edir.

Tədqiqatın aparılması zamanı ölkədə və xarici ölkələrdə dərc olunmuş ədəbiyyatlardan, mühasibat uçotuna dair dərsliklərdən, dərs vəsaitlərindən, jurnal məqalələrindən, konfransların və elmi seminarların materiallarından, dövrü mətbuatın materiallarından və digər mənbələrdən istifadə edilmişdir.

Tədqiqat işi yerinə yetirilərkən ümumelmi tədqiqat metodları, habelə mühasibat uçotu və hesabatına xas olan spesifik metodlardan istifadə edilmişdir.

İşin nəticələrinin praktiki tətbiqi imkanları. Dissertasiya işində xərclərin təsnifatı və uçotunun aparılması prosesində aşkar edilmiş praktiki çatışmazlıqlar müvafiq orqanlara həmin çatımazlıqları məqsədyönlü şəkildə aradan qaldırmaqda kömək edə bilər, eləcə də xərclərin yeni təsnifatı və uçotu sxemi aviaşirkətlərin fəaliyyəti zamanı xərclərin idarə olunması, onlar üzərində nəzarətin həyata keçirilməsi üçün metodiki baza rolunu oynaya bilər.

Dissertasiya işinin həcmi və quruluşu. Tədqiqat işi girişdən, üç fəsildən, nəticədən və istifadə olunmuş ədəbiyyatların siyahısından ibarətdir. Dissertasiya işinin həcmi 88 kompyuter səhifəsindən, istifadə olunmuş ədəbiyyatların siyahısı isə 26 addan ibarətdir.

FƏSİL I. XƏRCLƏRİN TƏSNİFATI VƏ UÇOTUNUN NƏZƏRİ ƏSASLARI

1.1. Xərclərin iqtisadi mahiyyəti və məzmunu

Növündən, istiqamətindən, məqsədlərindən asılı olmayaraq hər hansı fəaliyyət müəyyən xərclərlə bağlıdır, xərclər olmadan istehsal həyata keçirilə bilməz. Xərclər mövcud maddi, əmək və maliyyə resurslarının məqsədyönlü istifadəsi nəticəsində yaranır. Həmin resurslar iqtisadi fayda gətirmək funksiyasını daşıyırlar. İqtisadi fayda isə müxtəlif fəaliyyət növlərindən, məsələn, istehsaldan, ticarətdən, tikintidən, kənd təsərrüfatından, nəqliyyatdan və s. sahələrdən yaranır. Bütün hallarda fəaliyyətin həmin növlərin, yaxud istiqamətləri müxtəlif xərclərin olmasını tələb edir. Xərclər ona görə fasiləsiz baş verir ki, onların nəticəsində yaranan maddi və qeyri-maddi nemətlər insanlar, cəmiyyət tərəfindən daim istehlak olunur, istifadə edilir. Özü də K.Marksın qeyd etdiyi kimi, daxil yoxdu ki, onlar tələbatı «yaşayış vasitəsi, yəni istehlak şeyi kimi bilavasitə ödəyir, yaxsa istehsal vasitəsi kimi dolayı yolla ödəyir» (9, s.45).

Məlumdur ki, resurslar, hansılar ki, əmtəə və xidmətlərin istehsalı üçün istifadə olunur, iqtisadiyyatın təşkili və idarə edilməsinin formaları olan müəssisələrdə, firma və şirkətlərdə cəmləşmişdir və onların əldə edilməsi üçün həmin vahidlər müəyyən xərclər çəkir, sonra həmin resurslar məqsədyönlü istifadə edili və yenidən xərclər yaranır. P.A.Samuelson və Vilyam D.Nordhausun sözləri ilə desək: «İstehsal harada baş verirsə versin, xərclər kölgə kimi həmişə onunla əlaqəlidir» (10, s.148).

Aydındır ki, istənilən müəssisə, yaxud şirkət xərcləri mənfəət götürmək üçün çəkir. Deməli, xərclərin mənfəət, yaxud zərər gətirməsini ölçmək zəruriliyi meydana çıxır. Sual yaranır – xərcləri hansı göstərici ilə müqayisə etmək lazımdır ki, onların fayda gətirməsini müəyyən etmək mümkün olsun. Bunun üçün xərcləri əmtəə və xidmətlərin satışından olan gəlirlərlə müqayisə etmək lazımdır. Buradan da belə çıxır ki, xərclər olmadan əmtəə və xidmətlərin istehsalı və satılan nəinki nəticə əldə etmək, həm də həmin nəticəni ölçmək mümkün deyildir. Başqa sözlə, xərclərin mühüm funksiyalarından biri – fəaliyyətin nəticələrini müəyyən etməkdən, ölçməkdən ibarətdir.

Xərclərin digər mühüm funksiyası əmtəə və xidmətlərə qiymətlərin müəyyən edilməsindən, qoyulmasından ibarətidir. Düzdür əmtəə və xidmətlərə qiymətlər tələb və təklifdən, bazarda mövcud olan rəqabətin səviyyəsindən və s. amillərdən asılıdır, ancaq xərclərin kəmiyyəti və səviyyəsi qiymətlərin müəyyən edilməsi üçün ən başlıca şərtidir. Hətta xərcləri aşağı salmaqla bazar qiymətlərinə təsir etmək, bazarda olan payı artırmaq, rəqabətliliyi yüksəltmək də olar.

Əmtəə və xidmətlərin maya dəyəri şirkətlərin çəkdiyi xərclərin məcmusundan yaranır. Ancaq heç də bütün xərclər maya dəyərinə daxil edilmir. Əgər maya dəyəri əsasən müvafiq normativ aktların, standartların təsbit etmiş olduğu xərclər çərçivəsində formalamaladırsa və formalaşırsa, ümumi xərclər, maya dəyərinə daxil edilən xərclərdən həm tərkibinə, həm də kəmiyyətinə görə fərqli olacaqdır.

Beləliklə, sual meydana çıxır – xərclər nədir, ümumi xərclər və maya dəyərini yaradan xərclər hansı xərclərdir?

Qeyd etmək lazımdır ki, həm iqtisadi nəzəriyyədə, həmçinin də funksional elm sahələrində, o cümlədən də uçot sahəsində xərclərə və maya dəyərinə verilən təriflər demək olar ki, ciddi şəkildə fərqlənmir. Fərqlər xərclərin tərkibi və roluna, maya dəyərinə münasibətinə və s. əlamətlərə görə fərqləndirilir. Ancaq xərclərə və maya dəyərinə verilən təriflər və onların əsasında həmin anlayışların kəmiyyətlərinin formalaşdırılması istənilən şirkətin fəaliyyətin maliyyə nəticələrinə təsir göstərəcəkdir. Odur ki, xərclərə və maya dəyərinə düzgün tərif vermək, onların mahiyyəti və məzmununu düzgün açıqlamaq mühüm praktiki əhəmiyyətə malikdir.

Araşdırmalar göstərir ki, müasir iqtisadi nəzəriyyədə xərclərə və maya dəyərinə ayrıca geniş təriflər verilmir, burada xərclər və maya dəyərini yaradan istehsal faktorlarından – torpaqdan, əməkdən və kapitaldan daha geniş bəhs edilir. Məsələn, P.A.Samuelson, V.D.Nordhaus, N.H.Menkyu xərcləri istehsal resurslarına çəkilən məsrəflər kimi qəbul edirlər. Ümumi xərcləri (məsrəfləri) isə onlar müəyyən məhsul buraxılışının istehsalı üçün zəruri olan minimum pul xərcləri kimi başa düşürlər (10, s.149). Digər mənbədə – «İqtisadi nəzəriyyə» adlı dərslikdə, istehsal xərcləri məhsulun istehsalı üçün zəruri olan iqtisadi ehtiyatların kəmiyyəti, müəssisənin bu ehtiyatların əldə edilməsinə sərf etdiyi pulun miqdarı kimi qəbul edilir (3, s.238). Həmin

mənbədə istehsal xərcəri aşağıdakı kimi də formulə edilir: «İstehsal xərcləri müəssisənin (firmanın) məhsul istehsalı üçün zəruri olan bütün xərclərinin cəmindən ibarətdir» (11, s. 241).

Göründüyü kimi, iqtisadi nəzəriyyədə xərclər cəmiyyətin əmtəə və xidmətlərə olan tələbatını ödəmək üçün müəssisələrin resurslara, yaxud istehsala çəkmiş olduğu pul xərcləri, ya da ümumən xərclər kimi başa düşülür. Bu cür təriflərin, yaxud müəyyənətmələrin daha çox makroiqtisadi baxımdan verildiyini qəbul etmək olar. Başqa sözlə, xərclər müəssisələrin mənfəət götürməsi nöqtəyi-nəzərindən xarakterizə olunur. Əslində müəssisə və şirkətlərin əsl məqsədi əmtəələr və xidmətlər istehsal etmək deyil, mənfəət əldə etmək, onu maksimallaşdırmaqdır, xərclərin çəkilməsində də məqsəd bundan ibarətdir.

Xərclərin iqtisadi nəzəriyyədə açıqlanan və təsbit edilən mahiyyəti və məzmunu digər elmlərdə, məsələn, müəssisələrin iqtisadiyyatı fənnində də təkrar olunur. Ancaq etiraf etmək lazımdır ki, son illərdə dərc edilmiş müəssisə iqtisadiyyatına aid bəzi ədəbiyyatlarda xərclərə verilən tərif iqtisadi nəzəriyyələrdə formulə edilən təriflərdən fərqlənir. Məsələn, «Müəssisənin (firmanın) iqtisadiyyatı» adlı rus dilində çap olunmuş dərslikdə xərclərə belə tərif verilir: «Müəssisənin xərcləri – aktivlərin (pul vəsaitlərinin, digər əmlakın) təsərrüfatdan çıxması və / və ya öhdəliklərin baş verməsi nəticəsində iqtisadi faydanın azalmasıdır, bu da iştirakçıların (əmlak sahiblərinin) nizamnamə üzə paylarının azalması üzrə qərarları istisna olmaqla, təşkilatın kapitalının azalmasına gətirib çıxarır» (12, s. 215). Bu tərif sonra görəcəyimiz kimi, «Maliyyə hesabatının hazırlanması və tərtib edilməsinin Prinsipləri» adlı Maliyyə Hesabatının Beynəlxalq Standartları Komitəsinin (MHBSK) 1989-cu ildə dərc edilmiş sənədindən götürülmüşdür.

Qeyd etmək zəruridir ki, maliyyə uçotu və hesabatına dair beynəlxalq standartların MDB ölkələrinə, o cümlədən də Azərbaycana «ayaq açmasına» qədər uçot ədəbiyyatlarında xərclərə və maya dəyərinə verilən təriflər iqtisadi nəzəriyyədə verilən təriflərdən demək olar ki, heç nə ilə fərqlənmirdi. Ancaq onu da qeyd etməmək olmaz ki, hal-hazırda dərc olunan ədəbiyyatlarda da xərclər və maya dəyəri müəssisə və firmaların məhsul və xidmətlər üçün istifadə etdiyi resursların dəyərinin pul

ifadəsində məbləği kimi başa düşülür. Belə müqayisələri aparmaqla biz həmin təriflərin düz, yaxud səhv olduğunu demək istəmirik, sadəcə onu vurğulamaq istəyirik ki, xərclərin və maya dəyərinin mahiyyəti və məzmununa olan yanaşmalar müxtəlifdir, dəyişəndir. Məsələn, 1990-cı ildə rus dilində nəşr edilmiş «Бухгалтерский учет» adlı dərslikdə məhsulun maya dəyəri, müəssisənin onun istehsalına və satışına sərf etdiyi xərclərin pul ifadəsində məbləği kimi müəyyən edilirdi. Orada göstərilirdi ki, özündə keçmiş və canlı əməyi birləşdirən dəyərdən fərqli olaraq, maya dəyəri yalnız müəssisənin bilavasitə çəkdiyi xərcləri əks etdirir, keçmiş və canlı əmək isə bu və ya digər məhsulun cəmiyyətə neçəyə başa gəldiyini göstərir (13, s. 183). Keçmiş və canlı əməyin məcmu dəyəri ilə maya dəyəri arasında fərq isə, həmin dərsliyin müəlliflərinin fikrinə görə, cəmiyyətin gəlirini yaradırdı. Ancaq orada xərclərin nə olduğuna aydınlıq gətirilmir. 2010-cu ildə dərc edilmiş «Бухгалтерский учет» adlı dərs vəsaitində isə xərclər – müəyyən məqsədlərə istifadə edilmiş resursların dəyəri kimi müəyyən olunur (14, s. 273). Adı çəkilən dərs vəsaitinin müəllifi N.P.Kondrakova görə, xərclərə verilmiş həmin tərif özündə aşağıdakı momentləri əks etdirir:

1) xərclər istifadə olunmuş resursların (maddi, əmək, maliyyə) kəmiyyəti ilə müəyyən olunur;

2) müxtəlif resursların eyni şəkildə ölçülməsi üçün istifadə olunmuş resursların kəmiyyəti pul ifadəsində göstərilməlidir;

3) xərclər anlayışı konkret məqsədlərlə və vəzifələrlə (məhsul istehsalı, işlərin yerinə yetirilməsi, xidmətlərin göstərilməsi, kapital qoyuluşlarının həyata keçirilməsi, şöbənin, xidməti bölmələrin fəaliyyəti və s.) uyğunlaşdırılmalıdır (14, s. 274). N.P.Kondrakov maya dəyərinə isə belə tərif verir: «Məhsulun maya dəyəri onun istehsalına və satışına çəkilmiş xərclərin pul formasında ifadəsidir» (14, s. 277).

Əgər biz sonuncu iki mənbənin xərclərə və maya dəyərinə verdikləri tərifləri müqayisə etsək görürük ki, onlar arasında ciddi fərqlər yoxdur, yəni iki mənbədə xərclərin və maya dəyərinin mahiyyətinə və məzmununa demək olar ki, vahid yanaşma nümayiş etdirilir.

Ölkəmizdə dərc edilmiş uçot ədəbiyyatlarında da xərclər və maya dəyəri anlayışları formaca fərqli olsa da, məzmunca yuxarıda göstərilmiş təriflərə oxşardır. Mə-

sələn, 2003-cü ildə dərc edilmiş «Mühasibat (maliyyə) uçotu» adlı dərslikdə də canlı və keçmiş əmək məsrəflərinin məcmusu müəssisənin istehsal xərcləri kimi qəbul edilir (15, s. 311). Burada göstərilir ki, ictimai istehsal xərcləri ilə müəssisənin məhsul (iş, xidmət) istehsalına çəkdiyi xərclər arasında fərq vardır. Müəlliflərin fikrinə görə, ictimai istehsal xərcləri əmtəənin dəyərini yaradır və bu dəyər istehlak edilmiş istehsal vasitələrinin dəyərindən və yeni yaradılmış dəyərdən ibarət olur və beləliklə də maya dəyəri əmtəənin dəyərini yalnız bir hissəsini təşkil edir, fərq isə cəmiyyətin xalis gəlirini yaradır. Dərslikdə göstərilir ki, müəssisə tərəfindən məhsulun (işin, xidmətin) istehsalı və satışına çəkilən xərclər öz əksini maya dəyərində tapır (15, s. 311).

«İdarəetmə uçotu» adlı 2014-cü ildə nəşr edilmiş dərslikdə ictimai istehsal xərcləri ilə müəssisənin istehsal xərclərinin mahiyyəti yuxarıda adlarını çəkdiyimiz mənbələrdə olduğu kimi açıqlanır, ancaq maya dəyərinə bir qədər fərqli tərif verilir: «Maya dəyəri məhsulun (işin, xidmətin) istehsalı və satışı prosesində istehlak olunmuş təbii ehtiyatların, istifadə edilən aktivlərin dəyərini və əməyin ödənilməsinə çəkilən xərclərin pulla ifadəsidir» (16, s. 98).

Qərb ölkələrində xərclərin və maya dəyərini mahiyyəti və məzmununun necə açıqlanması da müəyyən maraq doğurur. Bunun üçün bəzi mənbələrə müraciət edək.

B.Nidlzin, H.Andersonun və D.Kolduellin rus dilinə tərcümə edilmiş «Принципы бухгалтерского учета» kitabına nəzər salaq. Orada xərclərə belə tərif verilir: «Xərclər (expences) təsərrüfatçılıq vahidinin işinin əsas və daimi istiqamətini təşkil edən malların göndərilməsi, yaxud istehsalı, xidmətlərin göstərilməsi nəticəsində aktivlərin azalması, yaxud başqa cür istifadə edilməsi, ya da borcların (passivlərin) baş verməsi, ya da birinin, həm də digərinin qarşılıqlı əlaqəsidir» (17, s. 46). Orada xərclərə qısa tərif də verilir: «Digər sözlərlə, xərclər – gəlirlərin əldə olunması zamanı malların istehsalına və xidmətlərin göstərilməsinə çəkilən xərclərdir (casts)» (17, s. 46). Amerika alimləri E.S.Hendriksen və M.F.Van Breda xərcləri gəlirin əldə edilməsi prosesində malların və xidmətlərin istifadə edilməsi, yaxud istehlak olunması kimi başa düşürlər (18, s. 243).

Zənnimizcə, qərb ölkələrinin uçot üzrə ədəbiyyatlarında xərclərə verilən təriflərin sintaksisi fərqli olsa da, semantikasını oxşardır, yəni təriflər qrammatik fərqlərə

malik olsalar da, mahiyyət baxımından fərqlənmirlər. Onların başlıca və əsas oxşar cəhətləri onunla müəyyən olunur ki, həmin təriflərdə xərclər gəlirlərin əldə edilməsinə çəkilən məsrəflər kimi xarakterizə olunur. Başqa sözlə, xərclərin çəkilməsində məqsədin gəlir əldə etmək olduğu xüsusi vurğulanır. Xərclərə qərb ölkələrinin alimləri tərəfindən verilən tərif daha pragmatik xarakter daşıyır, bu həm də gəlirlərlə xərclərin uçotunun uyğunlaşdırılmasının daha məqsədyönlü həyata keçirilməsinə şərait yaradır.

İqtisadi və uçot üzrə ədəbiyyatların qısa xülasəsi göstərir ki, bütövlükdə xərclərin mahiyyəti və funksiyaları açıqlanarkən həm oxşar, həm də fərqli mühakimələr yaranır, ancaq onları heç də antoqonist ziddiyyətlər kimi qəbul etmək düzgün olmazdı. Bizə belə gəlir ki, xarici ölkələrin uçot ədəbiyyatlarında xərclərə verilən təriflər onların məqsədlərini və funksiyalarını daha geniş başa düşməyə imkan verir. Məsələn burasındadır ki, xərclər həmişə müəyyən iqtisadi fayda, gəlir (mənfəət) əldə etmək üçün çəkilir. Bu məqsədlər üçün çəkilməyən xərclər demək olar ki, yoxdur. Başqa məsələdir ki, cari dövrdə çəkilmiş xərclər həmin dövrdə iqtisadi fayda, gəlir gətirməyə də bilər. Belə xərclər gələcək dövrün xərcləri kimi uçota alınmalıdır və onların gəlirlərlə uyğunlaşdırılması da həmin dövrlərdə həyata keçirilməlidir.

İndi də xarici ölkələrdə və ölkəmizdə maliyyə uçotu və hesabatını tənzimləyən normativ-hüquqi sənədlərdə xərclərə necə tərif verildiyini nəzərdən keçirək. Bunu ona görə etmək lazımdır ki, iqtisadi nəzəriyyədə və uçot üzrə ədəbiyyatlarda xərclərə verilən təriflərin heç biri tənzimləyici normativ sənədlərdə öz əksini tapmamışdır. Bizim B.Nildzin, H.Anderson və D.Kolduellin kitabında xərclərə verilmiş geniş tərif də həmin müəlliflərin özlərinin formulə etdiyi tərif deyil, ABŞ-da uçot üzrə fəaliyyət göstərən təşkilatlardan birinin verdiyi tərifdir. Ancaq təəssüf ki, həmin təşkilatın adı açıqlanmamış qalmışdır. Buna baxmayaraq biz deyə bilərik ki, adı çəkilən müəlliflərin kitabında verilən tərif ABŞ-da uçot-hesabat standartlarını işləyib hazırlayan FASB-ın (Financial Accounting Standards Board – Maliyyə uçotunun işlənilib hazırlanması üzrə Şura) təsdiq etmiş olduğu SFAC 6-da (Statements of Financial Accounting Concepts – Maliyyə uçotunun konsepsiyaları haqqında Əsasnamə) formulə edilmiş təriflə demək olar ki, eynidir: «Xərclər malların göndərilməsi, xidmətlərin

göstərilməsi, yaxud müəssisənin davam edən fəaliyyətinin digər növlərinin yerinə yetirilməsi nəticəsində aktivlərin təsərrüfatdan çıxması, yaxud digər istifadəsi, yaxud kreditor borclarının (ya da onun və digərinin) yaranmasıdır» (18, s. 244). ABŞ-da fəaliyyət göstərən AICPA (American Institute of Certified Public Accountants – Amerika andlı Mühasiblər İnstitutu) xərcləri gəlirdən çıxılan çəkilməmiş bütün məsrəflər kimi müəyyən edir (18, s. 244).

Maliyyə hesabatının hazırlanması və tərtib edilməsinin Prinsipləri (bundan sonra Prinsiplər) xərclərə aşağıdakı kimi tərif verir: «Xərclər – aktivlərin axını, ya da tükənməsi, ya da öhdəliklərin artması formasında kapitalın səhmdar kapitalı iştirakçıları arasında bölüşdürülməsi ilə bağlı olmayan azalmasına gətirib çıxaran iqtisadi faydanın hesabat dövründə azalmasıdır» (6, s. 51).

Kommersiya təşkilatları üçün milli mühasibat uçotu standartlarının Konseptual Əsaslarında (bundan sonra Konseptual Əsaslarla) xərcləri belə müəyyən edilir: «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).

Hər iki sənəddə xərclər birmənalı olaraq aktivlərin azalması, yaxud kənara axını və / və ya öhdəliklərin artması şəklində iqtisadi faydanın (səmərənin) azalması kimi qəbul olunur və bu cür azalma da öz növbəsində kapitalın səhmdarlar arasında bölüşdürülməsi ilə əlaqəli olmayan azalmasına gətirib çıxarır.

Verilən təriflərdən iki qısa nəticəyə gəlmək olar: 1) xərclər aktivlər azaldır, öhdəlikləri artırır; və 2) xərclər son nəticədə kapitalın azalmasına gətirib çıxarır.

Təriflərin heç birisi xərclərin nədən yarandığını göstərmədən onları iqtisadi faydanı və beləliklə də kapitalı azaldan nəticə kimi qəbul edir. Səbəbi göstərmədən isə çıxarılan nəticənin nəzəri-praktiki rolu və əhəmiyyəti başa düşülmür. Anaq burada başa düşülməyən bir şeyin başa düşülməsi, zənnimizcə, o qədər də çətin deyildir. Yəni xərclərin baş verməsinin səbəbi məhsul istehsal edib satmaq, xidmətlər göstərmək müqabilində mənfəət əldə etməkdir. Deməli, xərclərin baş verməsi aktivlərin azalması kimi başa düşülməməlidir. Aktivlər, məsələn, pul vəsaitləri xərcə çevrilmədən, yəni onların müqabilində maşın və avadanlıq, nəqliyyat vasitələri, xammal və

Deyilənlərdən belə nəticə çıxarmaq olar ki, maliyyə uçotu və hesabatını tənzimləyən beynəlxalq və milli sənədlər xərclərin iqtisadi mahiyyətinin və funksiyasının müəyyən edilməsinə birtərəfli yanaşmış, onları iqtisadi faydanın və kapitalın azalmasının səbəbi kimi müəyyən etmişdir, lakin əslində xərclər iqtisadi faydanın və kapitalın artmasının başlıca mənbəyi kimi qəbul edilməlidir.

Xərclər aktivlərin istifadəsi nəticəsində xərclərə çevrilir, bu zaman onların ümumi dəyəri itirilmiş olmur, yalnız yeni istehsal məhsullarına və xidmət növlərinin maya dəyərinə keçirilmiş olur. Aktivlərin xərclərə, yaxud maya dəyərinə çevrilməsi isə müəyyən texnologiyanın tətbiqi nəticəsində mümkün olur. Texnologiya olmadan aktivləri və işçilərin əməyini yeni konkret formaya malik nemətlərə (məhsullara və xidmətlərə) çevirmək mümkün olmazdı.

Beləliklə, xərclərə aşağıdakı kimi tərif verilməsi daha məqsədəuyğun olardı: xərclər – iqtisadi fayda əldə etmək məqsədilə məhsul istehsalı, xidmətlərin göstərilməsi prosesində iqtisadi resursların (maddi, əmək və maliyyə resurslarının) istifadə edilməsi nəticəsində yaranan məsrəflərdir.

Tərəfimizdən verilən tərif aşağıdakı momentləri özündə əks etdirir:

- xərclərin nədən yarandığını göstərir;
- xərclərin hansı məqsədlər üçün çəkildiyini göstərir;
- xərclərin nə vaxt yarandığını göstərir.

Əgər müəssisənin malik olduğu resurslar istifadə olunmursa, yaxud hərəkətsizdirsə, onda xərclərin baş verməsi və deməli, iqtisadi faydanın yaranması mümkün deyil, başqa sözlə, iqtisadi fayda əldə etmək üçün iqtisadi resurslar xərcə çevrilməlidir, onların xərcə çevrilməsi onların hərəkəti kimi başa düşülməlidir.

Aydınır ki, iqtisadi resursların istifadəsi iqtisadi faydaya (mənfəətin əldə olunmasına) gətirib çıxarmaya da bilər. Bunun da səbəbi odur ki, bazar iqtisadiyyatı qeyri-müəyyənlik şəraitində fəaliyyət göstərir, yəni müxtəlif obyektiv və subyektiv səbəblər üzündən müəssisə, şirkət çəkmiş olduğu xərclər müqabilində iqtisadi fayda əldə edə bilməsin. Bu halda satışdan olan gəlir xərclərdən az olacaqdır və bu da o deməkdir ki, fəaliyyətin nəticəsi mənfəət deyil, zərərdir. Zərər – iqtisadi fayda gətirməyən xərclərdir, yaxud iqtisadi resursların səmərəsiz istifadə edilməsidir. Odur ki,

xərclərin baş verməsindən, çəkilməçindən öncə biznes qərarlarının, planlarının düzgünlüyünə diqqət dilməsi olduqca mühüm əhəmiyyət kəsb edir.

Xərclərə verilən tərifin düzgün formulə edilməsi nəzəri metodoloji aspektlərdən düzgün olması, hələ heç də onların uçotu və hesabatının avtomatik olaraq düzgün qurula biləcəyinə zəmanət verə bilməz. Məsələ burasındadır ki, xərclərin uçotu və hesabatda əks etdirilməsi üçün müəyyən kriteriyalar müəyyən olunmalıdır, hansıların ki, vasitəsilə müəyyən etmək mümkün olsun ki, həmin xərclər nə zaman maliyyə hesabatında, daha doğrusu, maliyyə nəticələri haqqında hesabatda tanına bilər və nə vaxt tanına bilməz. Belə kriteriyalar Prinsiplərdə və Konseptual Əsaslarda müəyyən olunmuşdur. Həmin rəsmi normativ sənədlər maliyyə hesabatının bütün elementləri (Aktivlər, Kapital, Öhdəliklər, Gəlirlər və Xərclər) üzrə aşağıdakı ümumi tanınma kriteriyaları təsbit etmişdir:

(a) obyekt bu və ya digər element kimi o zaman tanına bilər ki, həmin obyekt ilə əlaqədar olan istənilən iqtisadi fayda şirkət tərəfindən əldə ediləcək, yaxud itiriləcəkdir; və

(b) obyekt etibarlı şəkildə ölçülə biləcək dəyərə, yaxud da qiymətləndirməyə malikdir.

Göstərilən ümumi kriteriyalar adları çəkilən normativ sənədlər tərəfindən maliyyə hesabatlarının elementlərinə verilən təriflərdən irəli gəlir, ancaq eyni zamanda həmin təriflərin praktiki olaraq təsdiqinə, yaxud təsbitinə yönəldilmişdir.

Ümumi kriteriyalarla yanaşı hər bir elementin, o cümlədən də xərclərin tanınması üçün xüsusi kriteriyalar da müəyyən edilmişdir. Xüsusi kriteriyaların özləri yuxarıda gətirilmiş ümumi kriteriyaların məzmunundan irəli gəlir və bu kriteriyalar həmin ümumi kriteriyaların konkret elementə rəğmən dəqiqləşdirilmiş formasıdır.

Xərclərin tanınması üçün Prinsiplərdə və Konseptual əsaslarda təsbit edilmiş kriteriya demək olar ki, məzmun etibarı ilə heç nə ilə seçilmir. Odur ki, biz Konseptual əsaslarda verilmiş təsbiti göstərə bilərik. Həmin sənəddə göstərilir ki, xərclər aktivlərin azalması və öhdəliklərin artması ilə bağlı iqtisadi səmərənin azalmasının baş verdiyi və bu azalmanın etibarlı şəkildə qiymətləndirilməsi imkanı mövcud olduğu hallarda tanına bilər (8, s. 10).

Əgər nəzərə alsaq ki, gəlirlər kimi xərclər də mənfəət və zərərlər haqqında və ya məcmu gəlirlər haqqında hesabatda əks etdirilir, onda xərclər o zaman həmin hesabat formasının elementi kimi tanına bilər ki, onlar aktivlərin azalmasına, yaxud öhdəliklərin artmasına səbəb olsun və eyni zamanda onların dəyərini etibarlı şəkildə qiymətləndirmək mümkün olsun. Praktiki olaraq bu o deməkdir ki, xərclərin tanınması aktivlərin azalması (məsələn, amortizasiya hesablananda), öhdəliklərin isə artması (məsələn, əmək haqqı hesablananda) ilə eyni zamanda tanınmalıdır. Ancaq Prinsiplər xərclərin tanınması üçü daha bir şərt qoyur – xərclər onların yaradacaqları mənfəətlə müqayisədə tanına bilər. Bu cür tanınma konkret gəlir maddələri üzrə baş verməlidir. Məsələn, şirkət satılan məhsula çəkilmiş xərcləri, onun satışından yarana biləcək mənfəətlə müqayisədə tanıya bilər. Lakin belə bir variant da istisna olunmur ki, xərclərin tanınması gəlirlərin tanınması ilə paralel də həyata keçirilə bilər. Başqa sözlə, əgər şirkət çəkdiyi xərc müqabilində gəlir əldə etmişsə, yəni həmin gəlir tanınmışsa, onda gəlirin tanınması ilə eyni vaxtda xərclər də tanınır.

Əgər şirkətdə iqtisadi faydanın əldə edilməsi bir neçə il, yaxud bir neçə uçot dövründə baş verəcəksə, onda gəlirin bölüşdürülməsinə uyğun olaraq xərclərin mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda tanınması da buna uyğun baş verəcək. Bu cür tanınma adətən uzun müddətli aktivlərin istifadəsi ilə əlaqədardır, xərclər kimi hesablanmış amortizasiya çıxış edir. Bu zaman amortizasiya hesablanmasının müxtəlif metodlarından istifadə olunur. Bu və ya digər metod şirkət tərəfindən sərbəst seçilir. Amortizasiya xərclərinin dövrlər üzrə bölüşdürülməsi, aktivlərdən alınacaq iqtisadi faydanın dövrlər üzrə bölüşdürülməsinə uyğunlaşdırılmalıdır.

Çəkilən xərclər gələcəkdə iqtisadi fayda yaratmayacaqsə, ya da artıq yaratmırsa, onda həmin xərclər mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda zərərlər kimi tanınmalıdır. Eynilə əgər çəkilmiş xərclər balansda aktivlərin tanınması ilə nəticələnməyibsə, onda həmin xərclər də mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda zərərlər kimi tanınacaqdır.

Beləliklə, xərclərin müxtəlif hesabat formalarında tanınması kriteriyaları və şərtləri müxtəlifdir, ancaq onların hamısının məqsədi ondan ibarətdir ki, gəlir, mənfəət gətirməyən xərclər – zərərlər kimi əks etdirilmiş olsun, yəni əgər xərclər gəlirin,

mənfəətin gətirilməsinə səbəb olursa və olacaqsa, onlar həmin gəlirin, mənfəətin kəmiyyəti ilə müqayisə edilməlidir, əgər xərclər gəlir, mənfəət gətirmirsə və bu daha gözlənilmirsə, onda belə xərclər birbaşa mənfəət və zərərlər hesabında müvafiq maddədə zərər kimi əks etdirilməlidir.

Xərclərin uçotunu təşkil etmək, onları hesabatda əks etdirmək üçün onların tərifinin və tanınma kriteriyalarının müəyyən olunması kifayət deyildir, çünki onlar sırf nəzəri məsələlərə aiddir. Xərclərin real kəmiyyəti metodologiya, onun prinsipləri və konkret metodları əsasında formalaşdırıla bilər. Məsələ bundadır ki, xərclərin tərfi, onların tanınma kriteriyaları aşağıdakı suallara cavab vermir:

1. Xərclərə hansı məsrəflər daxil edilməlidir?
2. Xərclərin əks etdirilməsi hansı metodoloji prinsip əsasında həyata keçirilməlidir?
3. Xərclərin əks etdirilməsi hansı metodoloji prinsip əsasında həyata keçirilməlidir?

Həmin və digər suallar daha çox metodoloji-praktiki xarakter daşıyır.

Xərclərə nələrin daxil edilməsini aktivlərin növləri üzrə müəyyən edirlər. Belə ki, uzunmüddətli aktivlərin yaradılmasına və ya əldə olunmasına sərf edilmiş vəsaitlərin, yaxud məhsulun istehsalı, xidmətlərin göstərilməsi ilə əlaqədar, malların alınib-satılması ilə əlaqədar sərf edilmiş resursların hansı kəmiyyətdə və hansı elementlər üzrə xərclərə aid edilməsi məsələlərini, həmçinin çəkilən həmin xərclərdən hansının və hansı vaxtda aktivlərin maya dəyərində daxil oluna biləcəyini konkret standartlar müəyyən edir. Burada xərclərin təsnifatı məsələləri də meydana çıxır, onlar barədə növbəti paragraflarda söhbət açılacaqdır.

Bütün hallarda xərclərin əks etdirilməsi hesablama metodu ilə uçot prinsipinə əsaslanır. Bu prinsipə əsasən, xərclər pul vəsaitləri daxil olduqda, yaxud sərf edildikdə (öhdəliklər ödənildikdə) deyil, baş verdikdə uçota alınmalıdır. Məsələn, uzunmüddətli aktivlərə hesablanan amortizasiya xərc kimi həmin aktivlərin köməyi ilə istehsal edilmiş məhsula, göstərilmiş xidmətə görə pul vəsaitləri daxil olduqda yox, amortizasiya ayırmaları hesablanan zaman uçotda əks etdirilməlidir. Eləcə də əmək haqqı üzrə

şirkətin öhdəlikləri həmin əmək haqqının ödənildiyi anda deyil, əmək haqqı hesablandıqda uçota alınmalıdır, yaxud xərc kimi tanınmalıdır.

Xərclərin qiymətləndirilməsi müxtəlif metodlar əsasında həyata keçirilir: ilk dəyər, cari dəyər, əvəzetmə dəyəri ilə, yenidənqiymətləndirmə dəyəri ilə, diskontlaşdırma dəyəri ilə və s. Bunların tətbiqi aktivlərin konkret növlərindən, xərclərin məqsədlərindən, növlərindən və s. şərtlərdən asılıdır.

Aktivlərin uçotunun təşkili və aparılması, onların hesabatda əks etdirilməsi və tanınmasının başlıca şərtlərindən biri təsnifatın aparılmasıdır. Xərclərin təsnifatının və uçotunun metodoloji məsələlərini növbəti paragrafda nəzərdən keçirək.

1.2. Xərclərin təsnifti və uçotunun metodoloji prinsipləri

Xərclərin uçotu və hesabatı sistemində təsnifatın həyata keçirilməsinin bir çox səbəbləri və nəticələri vardır. Xərclərin təsnifatının zəruriliyi maliyyə hesabatının demək olar ki, bütün formalarında yerləşən maddələrin bir-birindən fərqləndirilməsi ilə bağlıdır. Əgər biz balansın aktivlərinin maddələrinə nəzər salsaq görürük ki, orada yerləşdirilmiş maddələrin tam əksəriyyəti əslində xərclərdir. Məsələn, torpaq, tikili və avadanlıq, qeyri-maddi aktivlər və digər uzunmüddətli aktivlər xərclərdən yaranmışdır və onlar həqiqətən keçmişdə çəkilmiş xərclərin kəmiyyətindən başqa bir şey deyildir. Məhz həmin xərclərin təsnifləşdirilməsi uzunmüddətli aktivlərin bir növünü digərindən fərqləndirməyə imkan vermişdir. Düzdür, həmin aktivlərin yalnız xərclərin təsnifatı əsasında fərqləndirilə biləcəyini düşünmək səhv olardı. Onlar həm də maddi-cismi formalarına və digər əlamətlərinə görə də təsnifləşdirilir. Ancaq bütün hallarda təsnifat həm uzunmüddətli, həm də cari (qısamüddətli) aktivlər məcmusunun müxtəlif pillələr, növlər, yarımnovlər üzrə bölüşdürülməsini özündə ehtiva edir.

Təsnifat latın sözü olan «classification» sözündən götürülmüş, mənası –siniflərə, dərəcələrə bölmək deməkdir (19, s. 311). Xərclərin təsnifatı onların tərkib hissələrinə bölünməsi vasitəsilə ayrılıqda uçotunun aparılması və beləliklə də, yaradılan aktivlərin dəyərinin müəyyən olunması üçün vacibdir. Xərclərin təsnifatı aparılmadan hər hansı məhsul və xidmət növünə hansı resursların tələb olunduğunu müəyyən etmək

və onların kəmiyyətini hesablamaq mümkün deyil. Xərclərin təsnifatı istehsal olunan məhsulların, göstərilən xidmətlərin maya dəyərinin tərkibi və strukturunun öyrənilməsi, xərclərin davranışının müəyyən olunması əsasında iqtisadi qərarların qəbul edilməsi üçün zəruridir. Xərclərin təsnifatı aparılmadan onlar üzərində nəzarəti həyata keçirmək olmaz, xərclər üzərində nəzarəti isə resurslardan səmərəli istifadə edilməsində, fəaliyyətin nəticələrinin yaxşılaşdırılmasında mühüm əhəmiyyətə malikdir.

Təsnifat zamanı məcmu xərclərin hər bir elementi bu və ya digər təsnifat qrupuna daxil edilməlidir. Məsələn, administrativ məqsədlər üçün istifadə olunan material ehtiyatları məhsulun, xidmətlərin fiziki əsasını yaradan material xərclərinə deyil, inzibati xərclər qrupuna aid edilməlidir. Ancaq əgər xərclər iqtisadi məzmununa (xarakterinə) görə təsnifləşdirilsə, onda inzibati məqsədlər üçün, eləcə də məhsul istehsalı, xidmətlərin göstərilməsi ilə əlaqədar material xərcləri yalnız bir xərc elementində birləşəcəkdir. Eyni qayda digər xərclərə əmək haqqına, amortizasiya ayırmalarına və s. xərclərə də şamil olunacaqdır. Təsnifatı aparan subyekt (mühasib, menecer, auditor və s.) təsnifat əlamətlərini əvvəlcədən müəyyən etməklə, xərclərin çox böyük nomenklaturasından baş çıxarmaq, onların davranışını izləmək və zəruri idarəetmə qərarları qəbul etmək imkanı əldə etmiş olurlar.

Hər hansı digər təsnifat kimi, xərclərin təsnifatının ümumi məqsədi – təşkilatın xərcləri haqqında qaydaya salınmış struktur yaratmaqdan ibarətdir (20, s. 67).

Bütövlükdə təsnifatın müəyyən strukturunu aparmadan xərclərin hesablar üzrə uçotunu qurmaq, onları müxtəlif obyektlər üzrə bölüşdürmək olmaz. Xərclərin təsnifatı əslində eyni məzmunu və təyinatı malik olan xərclərin obyektlərə münasibətdə qruplarının müəyyən edilməsi üçün həyata keçirilir.

Tərəddüdsüz demək olar ki, təsnifat xərc obyektlərini deyil, xərc obyektləri xərclərin təsnifatını müəyyənləşdirir, xərclərin obyektərinin dəyişilməsi konkret xərclərin təsnifat qrupunu dəyişdirir. Beləliklə, xərclərin seçilmiş təsniatı, ya da xərclərin təsnifatının seçilməsi qoyulmuş məqsədlərin və vəzifələrin yerinə yetirilməsi üçün həyata keçirilir, müxtəlif təsnifatlar müxtəlif məqsədlər üçün həyata keçirilir.

Qeyd etmək lazımdır ki, xərclərin təsnifatı həm maliyyə uçotu, həm də idarəetmə uçotu yarım sistemlərində aparılır. Maliyyə uçotunda xərclərin təsnifatı və

bölüşdürülməsinə onların unifikasiyası baxımından yanaşılır, başqa sözlə, burada xərclərin təsnifatı və bölgüsü reqlamentləşdirilir. Xərclər maliyyə uçotu sistemində həm mühasibat uçotu məqsədləri, həm də vergi uçotu məqsədləri üçün təsnifləşdirilir.

Maliyyə uçotu sferasında xərclərin təsnifatının başlanğıcı Prinsiplərdən və Konseptual əsaslardan yaranır. Belə ki, həmin sənədlər xərclərə tərif verməklə və onların tanınması üzrə mühakimələri təsbit etməklə təsnifatın ümumi fundamentini yaratmışlar. Adı çəkilən sənədlər gəlir gətirən xərclərin gəlirlərlə uyğunlaşdırılmasını tələb edir, bu da o deməkdir ki, həmin xərclər məhsulun, işlərin və xidmətlərin maya dəyərində daxil edilməlidir və həmin xərclər məhsuldar xərclər kimi qəbul edilir. Gəlirlərlə uyğunlaşdırılması mümkün olmayan xərclər isə zərərlərə silinməlidir, bu da o deməkdir ki, belə xərclər qeyri-məhsuldar, ya da iqtisadi fayda gətirməyən xərclərdir, halbuki, məhsuldar xərclər iqtisadi fayda yaradan xərclərə aid edilir.

Maliyyə hesabatının təqdimatı üzrə MHBS 1 və MMUS 1 həm gəlirləri, həm də xərcləri iki qrupa ayırır:

- 1) Əsas gəlir; Əsas xərc;
- 2) Sair gəlir; Sair xərc.

Əsas gəlir əsas xərc ilə, sair gəlir isə sair xərcə uyğunlaşdırılır.

Əsas gəlir və əsas xərc müəssisə və şirkətlərin adi (əsas əməliyyat) fəaliyyəti prosesində baş verir, yaxud yaranır. Bu cür gəlir və xərclər mütəmadi yaranır və həmin təşkilatların əsas fəaliyyət istiqaməti ilə müəyyən olunur. Əsas gəlirə müəssisənin adi (əsas) fəaliyyəti zamanı yaranmış satışdan olan gəlir, komissiya haqları, faiz gəliri, dividendlər, royaltilər, icarə haqqı və digər gəlirlər daxil edilir. Onların əsas gəlirə daxil edilməsinin başlıca kriteriyası ondan ibarətdir ki, həmin gəlirlər mütəmadi yaranmış olur, əks halda gəlir əsas gəlirə daxil edilə bilməz.

Əsas xərclər də əsas gəlirlərə aid olan elementlərin yaranması ilə əlaqədar meydana çıxır. Əgər xərc əsas gəlir, yəni mütəmadi olan gəlir ilə əlaqədar çəkilməyibsə, onda bu xərc əsas xərc kimi təsnifləşdirilə bilməz. Sair xərc elə xərclərdir ki, onların baş verməsi müəssisənin, şirkətin əsas fəaliyyəti (əməliyyat fəaliyyəti) ilə bağlı olmur, onlar mütəmadi yaranmır. Sair xərclər sair gəlirlərlə uyğunlaşdırılır.

Əsas gəlir, əsas xərc və sair gəlir, sair xərc anlayışlarının bir-birindən fərqlənməsi o demək deyildir ki, onların biri digərini ümumiyyətlə istisna edir və bir-birinə tamamilə transformasiya oluna bilməz. Məsələn, əgər ilin əvvəlində yalnız bir ay müddətinə icarəyə verilmiş obyektədən yaranan gəlir sair gəlir kimi və bu zaman ola biləcək xərc isə sair xərc kimi uçota alınacaqsə, həmin müddətin sonuna yaxın tərəflər icarənin müddətini 3, ya da 5 ilə qədər uzatmaq haqında razılığa gələrsə, onda həmin fəaliyyət mütəmadi olmayan fəaliyyətdən mütəmadi fəaliyyətə transformasiya olunacaq, bununla da gələcəkdə götürüləcək gəlir və baş verə biləcək xərclər əsas gəlir və əsas xərc statusunu alacaqdır.

Sual olunur – nəyə görə Beynəlxalq və Milli standartlar gəlir və xərcləri əsas və sair kateqoriyalara dəqiq ayırmasını tələb edirlər? Onlar bunu kənar istifadəçilərə verilən maliyyə informasiyasının relevantlığının təmin edilməsi məqsədilə edirlər. Kənar istifadəsilər üçün o maraqlıdır ki, bilsinlər – onların investisiya qoymaq istədiyi, yaxud səhmdarı olmaq istədiyi müəssisə, şirkət, səhmdar cəmiyyəti və s. əsas fəaliyyət üzə özlərinə kifayət qədər gəlir, mənfəət formalaşdırırmı, ya da formalaşdırmaq iqtidarındadırmı. Əgər hər hansı təşkilatın gəliri əsasən uzunmüddətli aktivlərin yenidən qiymətləndirilməsi nəticəsində yaranmışsa, onda bu onu göstərir ki, həmin təşkilatın bazar aktivliyi aşağıdır, o, resurslardan səmərəli və məqsədyönlü istifadə edə bilmir, gəlir yarada bilmir, bu səbəbdən də kənar istifadəçilər o təşkilat ilə işgüzar əlaqələr qurmaqdan, ora investisiya qoymaqdan çəkinəcəklər.

MHBS 1 və MMUS 1 gəlirləri və xərcləri əsas və sair gəlir / xərc kimi təsnifləşdirməklə kifayətlənməmişlər. Həmin standartlar tələb edir ki, mənfəət və zərərlərdə tanınan xərclərin təhlilini təşkilatlar iki təsnifatdan biri – ya xərclərin xarakteri (xüsusiyyəti), ya da xərclərin təşkilat daxilində təyinatı əsasında həyata keçirsinlər. Standartlar göstərir ki, hansı təsnifat daha etibarlı informasiya formalaşdırarsa, həmin təsnifata əsaslanan təhlil variantından istifadə etmək lazımdır.

Təhlilin birinci forması xərclərin iqtisadi məzmununa (xarakterinə) görə aparılan formadır. Bu zaman xərclər, gəlirlərlə birlikdə, yalnız iqtisadi məzmununa görə qruplaşdırılır. MHBS 1 təhlilin bu formada aparılması üçün aşağıdakı maddələri təsbit etmişdir:

- Satışdan gəlir;
- Sair gəlir;
- Hazır məhsulun və bitməmiş istehsalın ehtiyatlarında olan dəyişikliklər;
- İstifadə olunmuş xammal və sərf olunmuş materiallar;
- İşçilərin mükafatlandırılmasına xərclər;
- Amortizasiya məsrəfləri;
- Sair xərclər;
- Xərclərin yekunu;
- Vergilərin tutulmasına qədər olan mənfəət (7, s. 25).

MMUS 1-də xərclər, gəlirlər birlikdə, iqtisadi məzmununa (xüsusiyyətlərinə) görə aşağıdakı kimi təsnifləşdirilir:

- ✓ Əsas əməliyyat gəliri;
- ✓ Sair əməliyyat gəlirləri;
- ✓ Hazır məhsul və bilməmiş istehsal ehtiyatlarındakı dəyişikliklər;
- ✓ Müəssisə tərəfindən yerinə yetirilmiş və kapitallaşdırılmış işlər;
- ✓ İstifadə edilmiş material ehtiyatları;
- ✓ İşçi heyəti üzrə xərclər;
- ✓ Amortizasiya xərcləri;
- ✓ Sair əməliyyat xərcləri;
- ✓ Fəaliyyətin dayandırılmasından mənfəətlə (zərərlər);
- ✓ Əməliyyat mənfəəti (zərəri);
- ✓ Maliyyə gəliri;
- ✓ Maliyyə xərcləri;
- ✓ Asılı və birgə müəssisələrin mənfəətlərində (zərərlərində) pay;
- ✓ Vergitutmadan əvvəl mənfəət (zərər);
- ✓ Mənfəət vergisi;
- ✓ Hesabat dövründə xalis mənfəət (zərər);
- ✓ Hər səhm üzrə mənfəət;
- ✓ Azaldılmış hər səhm üzrə mənfəət (8, s. 43).

Göründüyü kimi, MMUS 1-də gəlir və xərclərin nomenklaturası MHBS 1-də olduğundan daha genişdir, bu da həm gəlirlərin, həm də xərclərin iqtisadi məzmununa görə təhlil edilməsi və nəticələr çıxarılması üçün mühüm əhəmiyyət kəsb edir.

Xərclərin iqtisadi məzmununa görə təsnifatı aşağıdakı vəzifələri yerinə yetirir:

- eyni məzmununda olan xərclər yalnız bir elementdə əks etdirilir. Məsələn, əmək haqqı xərcləri bütün müəssisə üzrə yalnız «işçi heyəti üzrə xərclər» maddəsində öz əksini tapır. Eyni vəziyyət material məsrəfləri, amortizasiya xərcləri üzrə də mövuddur;
- xərclərin ayrı-ayrı təyinatlar və istiqamətlər üzrə bölüşdürülməsi zəruriliyi aradan qalxır, ona görə də onun tətbiqi xeyli asanlaşmış olur;
- xərclərin iqtisadi məzmununa görə bölgüsü və onun (bölgüsünün) gəlirlərlə uyğunlaşdırılması bütövlükdə müəssisə üzrə onun gəlirlərini və xərclərini müqayisə etməyə və son maliyyə nəticələrini hesablamağa imkan yaradır;
- xərclərin iqtisadi məzmununa görə təsnifatı ayrı-ayrı müəssisə və təşkilatlar üzrə yeni yaradılan dəyərin (ölkə miqyasında milli gəlirin) hesablanması üçün istifadə olunur.

MHBS 1 xərclərin təyinatı əsasında bölgüsünə görə mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda aşağıdakı maddələrin yerləşdirilməsini tələb edir:

- Satışdan gəlir;
- Satışın maya dəyəri;
- Ümumi mənfəət;
- Sair gəlir;
- Satış üzrə xərclər;
- Administrativ xərclər;
- Sair xərclər;
- Vergilərin ödənilməsinə qədər olan mənfəət (7, s. 26).

MMUS 1 həmin hesabat üzrə aşağıdakı maddələrin olmasını tələb edir:

- ✓ Əsas əməliyyat gəliri;
- ✓ Satışın maya dəyəri;
- ✓ Ümumi mənfəət;

- ✓ Sair əməliyyat gəlirləri;
- ✓ Kommersiya xərcləri;
- ✓ İnzibati xərclər;
- ✓ Sair əməliyyat xərcləri;
- ✓ Fəaliyyətin dayandırılmasından mənfəətlər (zərərlər);
- ✓ Əməliyyat mənfəəti (zərəri);
- ✓ Maliyyə gəliri;
- ✓ Maliyyə xərcləri;
- ✓ Asılı və birgə müəssisələrin mənfəətlərində (zərərlərində) pay;
- ✓ Vergiqoymadan əvvəl mənfəət (zərər);
- ✓ Mənfəət vergisi;
- ✓ Hesabat dövründə xalis mənfəət (zərər);
- ✓ Hər səhm üzrə mənfəət;
- ✓ Azaldılmış hər səhm üzrə mənfəət (8, s. 41).

Xərclərin təyinatına (funksiyasına) görə bölgüsü, onların iqtisadi məzmun üzrə qruplaşdırılmasından onunla fərqlənir ki, burada təsnifat – nəyə sırf edilmişdir sualına cavab verir, halbuki, əvvəlki təsnifat – nə sərf edilmişdir sualına cavab verirdi. Xərclərin təyinatına (funksiyasına) görə təsnifatı qarşısında qoyulan vəzifələr də onların iqtisadi məzmun üzrə təsnifatı qarşısında qoyulan vəzifələrdən fərqlənir. İkinci təsnifat xərclərin təyinatını əks etdirir, məsələn, göstərir ki, xərclər: a) məhsul istehsalına, xidmətlərin göstərilməsinə; b) xərclər məhsulun satılmasına; c) xərclər administrativ məqsədlərə; ç) xərclər faizlərin, dividendlərin ödənilməsinə çəkilmişdir və s. və i.ə.

Xərclərin təyinatına görə bölgüsü, yaxud təsnifatı onlar üzərində operativ nəzarətin həyata keçirilməsinə imkan verir. Xərclərin nəzərdən keçirilən təsnifatı xərclərin hər bir maddəsinin davranışını, dəyişilməsini izləməyə şərait yaradır. Xərclərin təyinatı üzrə təsnifatı hər bir məhsul, iş və xidmət növləri üzrə qiymələri müəyyən etmək, satışdan maliyyə nəticələrini hesablamaq üçün mühüm göstərici hesab olunur.

Xərclərin təyinatı üzrə təsnifatı hər hansı bir fəaliyyət növü, istiqaməti üzrə operativ, taktiki və strateji qərarların qəbul edilməsi zamanı mühüm əhəmiyyət kəsb edir, hətta demək olar ki, həlledici rol oynayır. MHBS 1 və MMUS 1 xərclərin təyi-

natı üzrə xərclərin təsnifatını apararkən satışın maya dəyəri üzrə xərclərin uçotunun digər xərclərdən ayrıca aparılmasını və onların açıqlanmasını tələb edir. Xərclərin nəzərdən keçirdiyimiz təsnifatının sadalanan üstünlükləri ilə yanaşı, onun çatışmazlığını da göstərmək vacibdir. Bu çatışmazlıq isə xərclərin ayrı-ayrı məhsul, iş və xidmət növləri arasında bölüşdürülməsi nəticəsində yaranır. Məsələ bundadır ki, xərclərin bu cür bölüşdürülməsi həm subyektiv nəticələrə gətirib çıxara bilər, həm də eyni zamanda onların bölüşdürülməsi müəyyən əlavə vaxt və məsrəflər tələb edir. Ancaq bu çatışmazlıqlar heç də həmin təsnifatın lazımsız olduğuna dəlalat etmir və xərclərin həmin təsnifat əsasında uçotunun aparılması, ayrı-ayrı fəaliyyət növləri üzrə maliyyə nəticələrinin müəyyən olması üçün obyektiv zərurət kimi çıxış edir.

MHBS 1 və MMUS 1 xərclərin iqtisadi məzmunu ilə xərclərin təyinatı (funksiyası) arasında seçim aparılmasını müəssisə və təşkilatların öz ixtiyarına buraxır. Bu və ya digər variantı seçərkən tarixi və sahəvi faktorlar, həmçinin də təşkilatın xarakteri nəzərə alınmalıdır. Məsələn, aviaşirkətlərdə xərclərin təyinatına / funksiyasına görə təsnifatı, zənnimizcə, daha münasibdir və vacibdir, çünki onlar müxtəlif istiqamətlərdə sərnişin daşımalarını, yük daşımalarını həyata keçirirlər, ona görə də nəinki hər bir istiqamət üzrə, eləcə də hər bir reys üzrə gəlir və xərcləri, maliyyə nəticələrini, hansı istiqamətin, hansı reyələrin rentabelli olmasını müəyyən etmək lazım gəlir.

Deməli, aviaşirkətlər üçün mənfəət və zərərlərin, xərclərin təyinatı (funksiyaları) üzrə təsnifatı əsasında müəyyən edilməsi daha mühüm əhəmiyyətə malikdir.

Qeyd etmək lazımdır ki, MHBS 1 və MMUS 1, kommersiya xərclərinin və administrativ xərclərin satışın maya dəyərinə daxil edilməsinə icazə vermir, onların dövrü xərclər kimi hesabat ilinin sonunda ümumi mənfəətə (zərərə) silinməsinə tələb edir. Araşdırmalar göstərir ki, həmin xərclərin, xüsusən də kommersiya xərclərinin maya dəyərində öz əksini tapmaması mübahisəli məqam kimi qəbul edilir. Ancaq kommersiya xərclərinin və həmçinin də administrativ xərclərin satışın maya dəyərinə daxil edilməməsi əsas əməliyyat fəaliyyəti üzrə gəlir və xərclərin idarə olunmasını, onların üzərində nəzarətin həyata keçirilməsini asanlaşdırır, bu fəaliyyət növü üzrə maliyyə nəticələrinin hər bir satış əməliyyatından sonra müəyyən edilməsinə imkan verir. Bütün bu deyilənlər gəlirlərin və xərclərin maliyyə uçotu və hesabatı sistemində

mövcud olan təsnifatına aiddir. İdarəetmə uçotu çərçivəsində xərclərin təsnifat arealı daha genişdir. Məsələn bundadır ki, şirkətlərin müxtəlif səviyyələrdə çalışan menecerlərinə xərclər haqqında informasiya təkcə mənfəətin maya dəyərinin hesablanması üçün deyil, həm də marjinal gəliri hesablamaq, mal-material qalıqlarının maya dəyərini müəyyən etmək, şirkətin istehsal aparatının texniki cəhətdən yenidən silahlandırılması, heyətin motivasiyası və s. məqsədlər üçün lazımdır. Maliyyə uçotu və hesabatı çərçivəsində formalaşan informasiya, operativ, taktiki və strateji idarəetmə üçün kifayət deyildir. Məsələn, aviaşirkətdə hər hansı istiqamət üzrə yeni hava xəttinin açılmasını əsaslandırmaq və bu barədə qərar qəbul etmək üçün maliyyə uçotu və hesabatının informasiyası ümumiyyətlə tələb olunmaya da bilər, ya da yalnız bəzi lokal məsələlərin həlli üçün yararlı ola bilər.

İdarəetmə uçotunda xərclərin təsnifatının məqsədləri menecmentin məqsədləri və vəzifələrindən asılı olaraq müəyyən olunur. Menecerlərə xərclər haqqında informasiya xərclərin uçotu obyektləri, yaxud kalkulyasiyalaşdırma obyektləri (məhsul, iş, xidmət vahidi, əməliyyat növləri və s.) üzrə lazımdır.

İdarəetmə uçotunda xərclər əsasən üç əsas istiqamət üzrə qruplaşdırılır:

1. Məhsulun, işin, xidmətin maya dəyərinin kalkulyasiyalaşdırılması üzrə;
2. Operativ, taktiki və strateji idarəetmə qərarlarının qəbul edilməsindən ötrü informasiyanın hazırlanması istiqaməti üzrə;
3. Nəzarət məqsədləri üçün.

Birinci qrup çərçivəsində xərclər məhsul, iş və xidmət növləri, dövrlər, elementlər, kalkulyasiya maddələri üzrə, müstəqim və qeyri-müstəqim bölgü, kalkulyasiya obyektləri üzrə təsnifləşdirilir.

İkinci qrup üzrə xərclər relevant, qeyri-relevant, dəyişən, daimi, qarışıq xərclərə, orta və ümumi xərclərə, keçmiş və gələcək dövrlərin xərclərinə, alternativ xərclərə, artımlı, marjinal xərclərə ayrılır.

Üçüncü qrup təsnifat üzrə xərclər nəzarət olunan və nəzarət olunmayan, məsuliyyət mərkəzləri, baş vermə mərkəzləri üzrə xərclər kimi qruplaşdırılır.

Məhsula, iş və xidmətə çəkilən xərclər satılmış məhsul (iş, xidmətlərin) maya dəyəri ilə ehtiyatlar arasında bölüşdürülür. Bu keçici xərclər mənfəətin azalmasına o

zaman aid edilir ki, məhsul (iş, xidmət) satılmış olsun, bu da məhsulun istehsalından, işin yerinə yetirilməsi və xidmətin göstərilməsindən bir neçə müddət sonra baş verə bilər. Vaxt müxtəlifliyinin səbəbi kimi texnologiyanın xüsusiyyətləri, menecmentin işinin qənaətbəxş olmaması və s. faktorlar çıxış edə bilər. Belə xərclərə misal olaraq məhsula (iş və xidmətlərə) birbaşa sərf olunan əsas materialları, yanacağı və enerjini (həmişə ki, texnoloji məqsədlər üçün istifadə olunur), istehsal işçilərinin əmək haqqı və onların sosial sığortasına ayırmaları və s. oxşar xərcləri göstərmək olar.

Dövrü xərclər o hesabat dövrünün mənfəətinin hesablanmasına təsir edir ki, onların özü həmin dövrdə baş vermişdir. Adi fəaliyyət üzrə olan dövrü xərclər ehtiyatlar mərhələsindən keçmir, yəni, məsələn, hazır məhsulun anbarda olan ehtiyatından və satılmış olan hissəsindən asılı olmayaraq hesabat dövrünün mənfəətinə silinir. Bu xərclərə kommersiya və administrativ xərclər aid edilir.

Həmin xərclərin dövrü xərclərə aid edilməsinin balans mənfəətinə necə təsir etməsini aşağıdakı misallardan görmək olar.

Misal 1.2.1. Şirkət ilk dəfə məhsul buraxır, məsələn, may 201x ilində 200 məmulatın emalına başlanılmış, onun 100 ədədi hazırlanmış və anbara təhvil verilmiş, sonra isə yüklənib göndərilmişdir. Həmin ayda 400 000 manat xərc çəkilmişdir, ondan dövrü xərclər 100 000 manat təşkil etmişdir. Satışdan gəlir 500 000 manat olmuşdur. Əgər dövrü xərclər məhsul buraxılışı üzrə xərclərə aid edilsə, onda mənfəət 300 000 ($500\,000 - 200\,000$) manata dövrə aid edilsə, onda mənfəət 250 000 ($500\,000 - 300\,000/2 - 100\,000$) manat təşkil edəcəkdir.

MHBS 1 və MMUS 1 kommersiya və administrativ xərcləri dövrü xərclər kimi uçota almağı və onların baş vermiş olduğu dövrün xərcinə silinməsini tələb edir. Bu halda əsas əməliyyat fəaliyyətindən mənfəət 250 000 manat təşkil edəcəkdir.

Müstəqim məsrəflər elə məsrəflərdir ki, onları məhsulun, işin, xidmətin maya dəyərinə, xərc mərkəzinə, məsuliyyət mərkəzinə birbaşa silmək olar. Onlara əsas materialları, məhsul istehsalında çalışan işçilərə hesablanmış əmək haqqını, onların sosial sığortasına ayırmaları və s. aid etmək olar. Qeyri-müstəqim xərclər elə xərclərdir ki, onları məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərinə, xərc mərkəzlərinə, məsuliyyət mərkəzlərinə aid etmək olmaz, ya da aid etmək iqtisadi cəhətdən məqsədsəuyğun

deyil. Bu cür xərclərə adətən daimi istehsal qaimə xərcləri aid edilir, onların nə kommersiya, nə də ki, administrativ xərclərə aidiyyatı yoxdur. Qeyd etmək lazımdır ki, həm MHBS 1, həm də MMUS 1 bu cür xərclrin, yəni dəyişən qaimə istehsal xərcləri ilə yanaşı daimi istehsal qaimə xərclərinin də məhsulun, iş və xidmətlərinməyə dəyərində daxil edilməsini nəzərdə tutur. Onda bu halda həmin xərclərin bölüşdürülməsi zəruriliyi meydana çıxır, bölüşdürülmə üçün isə müxtəlif metodikalar işlənib hazırlanır və tətbiq olunur. Bu və ya digər metodikanın tətbiqi isə maliyyə nəticələrinə təsir edir, başqa sözlə, onların müxtəlif səviyyələrdə formalaşmasına səbəb olur.

İkinci qrup xərclər müxtəlif təsnifat əlamətlərinin tətbiqi nəticəsində formalaşan xərclərdir. Belə ki, xərclərin relevant, ya da qeyri-relevant olmasını onların idarəetmə qərarları üçün nə dərəcədə münasib olub olmaması əsasında müəyyən edirlər. Relevant xərclər idarəetmə qərarlarının qəbul edilməsi üçün münasib, yaxud əhəmiyyətli olan xərclərdir. Əgər xərclər qərarların qəbulu prosesində heç bir əhəmiyyət daşıımırsa, hətta onlar barədə mövcud olan informasiya qərar qəbul edənlərin informasiya yükünü artırırırsa, onda belə informasiya qeyri-relevant informasiyadır. Relevant xərclər dəyişən xərclər, qeyri-relevant xərclər isə daimi xərclər hesab olunur.

Dəyişən və daimi xərclər üzrə aparılan təsnifat «direkt-kostinq» sisteminin tətbiqi üçün zəruridir. Məsələ bundadır ki, «direkt-kostinq» sistemində məhsulun, işin, xidmətin maya dəyəri məhdud xərclər – dəyişən xərclər əsasında müəyyən edilir. Xərclərin təyinatından asılı olmayaraq, bütün xərclər maya dəyərinin tərkibinə daxil edilir, qalan bütün xərclər daimi xərclər kimi hesabat dövrünün maliyyə nəticələrinə silinir. Buraya daimi administrativ xərclər aid edilir. Dəyişən xərclər istehsalın həcmnin dəyişilməsinə uyğun olaraq dəyişir və bu zaman məhsul vahidinə düşən həmin xərclər daimi qalır. Daimi xərclər məhsulun, iş və xidmətlərin həcmnin dəyişilməsindən asılı deyil, onların kəmiyyəti dəyişilməz qalır.

Qarışıq xərclər həm daimi, həm də dəyişən xərclər komponentlərinə malikdir. Məsələn, belə xərclərə ümumi istehsal qaimə xərclərini göstərmək olar.

Üçüncü qrup məqsədlər üçün xərclər nəzarət olunan və nəzarət olunmayan xərclər kimi təsnifləşdirilir. Nəzarət olunan xərclər o xərclərə deyilir ki, onlara müvafiq məsuliyyət mərkəzinin meneceri tərəfindən nəzarət etmək mümkün olur.

Nəzarət edilməyən, yaxud tənzimlənməyən xərclər müvafiq məsuliyyət mərkəzinin menecerinin fəaliyyətindən asılı deyildir.

Qeyd etmək lazımdır ki, praktikada xərclərin nəzarət olunan və nəzarət olunmayan xərclərə bölgüsünü reallaşdırmaq bir qədər çətinlik yaradır. Bu da texnologiyanın və istehsalın təşkilinin xüsusiyyətləri, idarəetmənin təşkilatı quruluşu, idarəetmə uçotunda davranış aspektinin təzahürü və digər faktorlarla izah oluna bilər. Xərclərin nəzarət olunan və nəzarət olunmayan qruplara bölüşdürülməsi zamanı iki faktor nəzərə alınır: idarəetmənin səviyyəsi və vaxt. Bir səviyyədə nəzarət olunmayan xərclər digər səviyyədə tənzimləyə bilən kimi ola bilər. Məsələn, sex və ya bölmə rəhbərləri tərəfindən tənzimləyə bilər. Vaxt faktorunun təsiri uzunmüddətli aktivlərin amortizasiyası üzrə xərc elementində yaxşı müşahidə edilir. Bu prosesə qısa vaxt kəsiyində nəzarət etmək mümkün olmasa da, uzunmüddətli dövrdə həmin aktivlərin faydalı istifadə müddətləri, tərkibi və quruluşu dəyişdirilə bilər, bu da amortizasiya normaları və məbləğlərinin dəyişilməsinə səbəb ola bilər.

Beləliklə, müxtəlif səviyyələrdə xərclərin hər bir maddəsini dəqiq təhlil etmək və araşdırmaqla, eləcə də xərclərin vaxtlar üzrə bölgüsünü dəqiqləşdirməklə bütün xərcləri nəzarət olunan və nəzarət olunmayan xərclər kimi təsnifləşdirmək mümkündür.

Aviaşirkətlərin fəaliyyəti maddi istehsal sferasına daxildir. Onlar şirkətlərin və yükdaşımaları həyata keçirirlər. Həmin şirkətlərin göstərdiyi xidmətlər də yüksək tutumlu xidmət sahələrinə aid edilir. Aviaşirkətlərdə xərclərin təsnifatı ümumi təsnifat qaydalarına və prosedurlarına uyğun aparılsa da, burada xərclərin təsnifatında müəyyən xüsusiyyətlər də mövcuddur, bu da onların uçotunun aparılmasına müəyyən təsir göstərir. Növbəti paragrafda xərclərin tərkibi və təsnifatında olan müəyyən xüsusiyyətləri qısa şəkildə nəzərdən keçirək.

1.3. Aviaşirkətlərdə xərclərin təsnifatının xüsusiyyətləri

Azərbaycanda hava nəqliyyatının inkişafı öz başlanğıcını keçən əsrin 20-ci illərindən götürmüşdür. Aviasiya həmin dövrdə poçt və sanitariya funksiyalarının yerinə

yetirmiş, bir qədər sonra isə Xəzər dənizinin dibinin fotoqrafiyası və müşahidəsi, eləcə də kənd təsərrüfatında ziyanvericilərə qarşı mübarizə üçün istifadə olunmuşdur.

1925-ci ildə Keşlədə aerodrom tikilmiş və burada mülki aviasiya, yəni «hava stansiyası» yaradılmışdır.

1930-cu ildə Bakıda (Binədə) yeni aeroportun tikintisinə başlanmış və bir neçə ilə başa çatdırılmış, 1964-cü ildə onun yeni aerovağzal sərnişinləri qəbul etmişdir.

SSRİ dağıldıqdan sonra, 1992-ci ildə «AZAL» dövlət konserni yaradılmışdır. 2008-ci ildən həmin konsern «Azərbaycan Hava Yolları» QSC (qapalı səhmdar cəmiyyəti) adlandırılmışdır. Həmin QSC-yə daxildir: «Azal» Milli aviasiya şirkəti, Bakı aeroportu, «Azal» yük aviaşirkəti, «Azal» helikopter aviasiya şirkəti, «Azal» «ağro» aviasiya şirkəti, «Gəncə», «Naxçıvan» aeroportları və s. müəssisə və şirkətlər (23, s. 32).

Aviaşirkətlərdə xərclər aşağıdakı fəaliyyət sahələri üzrə yaranır:

- sərnişin və yük daşıymalar fəaliyyəti üzrə;
- aviasiyanın qeyri-sərnişin və qeyri-yük daşıymalar ilə əlaqədar fəaliyyət üzrə;
- aeroportlarda və aviaxətlərdə hava hərəkətinin idarə olunması fəaliyyəti üzrə;
- aeroportlarda və aviaxətlərdə sərnişinlərə xidmət fəaliyyəti üzrə;
- kadr hazırlığı fəaliyyəti üzrə və s.

Bundan başqa, aviaşirkətlərdə xərclərin formalaşdırılması sisteminə texniki sistemin böyük təsiri vardır. Belə ki, mülki aviasiyanın texniki sistemi aşağıdakı elementləri özündə birləşdirməklə xərclərin də təsnifatının aparılması üçün əsas yaradır:

- təyyarə-helikopter parkı (THP);
- hava hərəkətinin idarə edilməsinin texniki vasitələr sistemi (HHİ);
- aeroportlarda sərnişinlərə və təyyarələr xidmətin texniki vəsaitlər sistemi;
- aviasiyanın texniki bazası;
- aviasiyanın təmin bazaları;
- aviaxətin texniki vasitələri;
- trenajor kompleksləri;
- maddi-texniki təchizat sistemi;

- aviasiya texnikasına texniki xidmət sistemi;
- aviasiya texnikasının təmiri sistemi;
- aviatexnikanın yeniləşdirilməsi sistemi;
- istehsal sistemi;
- əsaslı tikinti sistemi;

Göstərilən bütün sistemlər üzrə müxtəlif maddi, əmək və maliyyə resurslarından istifadə olunur və onların dəyəri də həmin sistemlər üzrə xərcləri yaratmış olur. Diqqəti çəkən məqamlardan biri də odur ki, aviaşirkətlər nəinki yalnız sənişin və yük daşımalarını, həmçinin də istehsal və tikinti fəaliyyəti ilə də məşğul olur. Ona görə də bir şirkət daxilində xərclərin həmin fəaliyyət növləri üzrə təsnifatının aparılması, hər bir fəaliyyət sahəsi və istiqaməti üzrə xərc və kalkulyasiya obyektlərinin müəyyənəşdirilməsi, eləcə də maliyyə nəticələrinin hesablanması və qiymətləndirilməsi zəruriliyi yaranır. Bununla belə, digər kommersiya təşkilatlarında olduğu kimi, aviaşirkətlərdə də xərclər MHBS 1 və MMUS 1 üzrə müəyyən edilmiş variantlar üzrə təsnifləşdirilir:

- 1) xərclərin iqtisadi məzmununa (xarakterinə / xüsusiyyətlərinə) görə;
- 2) xərclərin təyinatına / funksiyasına görə.

Qeyd edək ki, ölkədə fəaliyyət göstərən bütün aviaşirkətlər və bütövlükdə Azərbaycan Hava Yolları QSC-i öz maliyyə hesabatını beynəlxalq standartlara əsasən tərtib edir, çünki həmin cəmiyyət ictimai əhəmiyyətli qurum sayılır, bu səbəbdən də o öz hesabatını Azərbaycan Respublikasının «Mühasibat uçotu haqqında» Qanunun 8.1 maddəsinə uyğun tərtib etməyə borcludur. Qanunun həmin maddəsində bu tələb aşağıdakı kimi müəyyən edilmişdir: «Bütün ictimai əhəmiyyətli qurumlar bu Qanuna əsasən tələb olunan maliyyə hesabatlarını yalnız Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarına uyğun olaraq tərtib edirlər» (5, s. 11). Deməli, «Azərbaycan Hava Yolları» QSC-i xərclərin iqtisadi məzmununa görə təsnifatını tamamilə MHBS 1-də müəyyən edilmiş təsnifata uyğun aparmağa borcludur. Ancaq aviasiya şirkətlərində fəaliyyətin müxtəlifliyi, istehsalın və xidmətin xüsusiyyətləri və s. amillərlə əlaqədar xərclərin təyinatına görə təsnifatı analitik baxımdan bir qədər fərqli şəkildə aparılır.

Məsələn, mülki aviasiya şirkətlərində, o cümlədən də «Azərbaycan Hava Yolları» QSC-də istismar xərcləri aşağıdakı maddələr üzrə təsnifləşdirilir:

- aviayanacaq xərcləri;
- yağlayıcı materiallar xərcləri;
- təyyarə-helikopter parkının (THP) amortizasiyası xərcləri;
- THP-nin cari və əsaslı təmiri xərcləri;
- bütün heyətin əmək haqqı xərcləri;
- sosial sığortaya ayırmalar üzrə xərclər;
- əmlakın sığortası xərcləri;
- aerolimanlarda bütün növ xidmət xərcləri (təyyarə, helikopter, kommersiya, texniki) və s. xərclər.

Göstərilən istismar xərcləri aviaşirkətlərin iş və xidmətlərinin maya dəyərinin kalkulyasiyalasdırılması üçün əsas sayılır.

Aviaşirkətlərdə hava limanlarının xərc maddələri istismar xərclərindən fərqli təsnifləşdirilir, bu da fəaliyyətin konkret olaraq yerinə yetirdiyi funksiyalar ilə əlaqədardır. Hava limanının xərclər aşağıdakı maddələr üzrə təsnifləşdirilir və uçota alınır:

- hava limanıyla çalışan işçilərin əmək haqqı xərcləri;
- hava limanında çalışan işçilərin sosial sığortasına çəkilən xərclər;
- hava limanının uzunmüddətli aktivlərinin amortizasiya xərcləri (xüsusi nəqliyyat vasitələrində başqa);
- aerodromun, binaların, tikililərin və avadanlıqların saxlanması və təmiri üzrə xərclər;
- xüsusi maşınların, avtonəqliyyat parkının istismar və təmiri ilə əlaqədar xərclər və nəqliyyat xərcləri;
- radiorabitə xidmətləri üzrə xərclər;
- rabitə kanallarının icarəsi üzrə xərclər;
- əmlakın sığortası üzrə xərclər;
- alınmış kreditlərə görə faiz xərcləri;
- digər istehsal xərcləri;

- qaimə xərcləri;
- qeyri-istehsal xərcləri.

Hava limanının xərcləri öz növbəsində istehsal, xidmət prosesindəki roluna görə iki qrup üzrə təsnifləşdirilir:

- a) əsas xərclər;
- b) qaimə xərcləri.

Əsas xərclərin tərkibinə bu xərclər daxil edilir: aviayanacaq və yağlayıcı materiallar, THP-nin amortizasiyası, THP-nin cari təmiri xərcləri, əmək haqqı və sosial sığorta xərcləri (inzibati-idarə və uçuş komanda tərkibindən başqa), aeroport xərcləri (qaimə xərclərindən başqa).

Qaimə xərclərinin tərkibinə isə aşağıdakı xərclər aid edilir: inzibati-idarə heyəti və uçuş-komanda heyətinin əmək haqqı və onların sosial sığortasına çəkilən xərclər; ezamiyyət xərcləri; yerdəyişmə xərcləri; əməyin mühafizəsi ilə əlaqədar xərclər; digər qaimə xərcləri (dəftərxana, poçt və rabitə xərcləri, reklam xərcləri, ixtira və sənədləşdirmə xərcləri, texniki təlim xərcləri və s.).

Bundan başqa, aviaşirkətlərdə istismar xərcləri işin, xidmətin həcminə münasibətinə görə də təsnifləşdirilir: a) işin həcmindən asılı olaraq xərclər dəyişirsə, belə xərclər dəyişən xərclər qrupunu yaradır; b) işin həcmindən asılı olmayan xərclər isə daimi xərclər kimi təsnifləşdirilir.

Aviasiyada işin göstəricilərinə – sənişin-yük axını, yola salınan (göndərilən) yükün, sənişinlərin, poçt, uçuş saatlarının miqdarı, təyyarə – uçuşların miqdarı və s.

Əgər həmin göstəricilərin həcmi artırsa, deməli, aviayanacağa və yağlama materiallarına əlavə tələbat yaranırsa, uçuş aparatlarına hesablanan amortizasiya xərcləri, uçuş-qaldırma heyətinin işəməzd əmək haqqı, sosial sığorta xərcləri, texniki heyətin əmək haqqı və sosial sığortasına ayırmalar üzrə xərclər, THP-nin cari təmiri xərcləri, təyyarələrin qalxma-enmə zolağının saxlanması üzrə xərclərin bir hissəsi, uçuş-qaldırıcı heyətin yemək xərcləri, sənişinlərin qidalanmasına və onlara xidmət göstərilməsinə çəkilən xərclər də artacaqdır.

Aviaşirkətlərin işinin və xidmətlərinin həcmnin dəyişilməsindən asılı olmayaraq sabit qalan, ya da çox cüzi dəyişməyə məruz qalan xərclərə – aeroliman

xərclərinin böyük hissəsi, qaimə xərclərinin demək olar ki, bütün tərkib hissələri, yerüstü tərkibin əmək haqqı və onların sosial sığortasına çəkilən xərclər daxil edilir.

İstismar xərcləri daşınma məsafəsindən asılı olan və asılı olmayan xərclər kimi də təsnifləşdirilir. Bunun üçün sərnişinlərin və yüklərin yerdəyişməsi iki qrup əməliyyata bölünür:

- a) başlanğıc – son əməliyyat;
- b) hərəkəti əməliyyat.

Birinci qrup əməliyyatlara, təyyarələrin yüklənməsi, boşaldılması, texniki xidmət, təyyarələrə yanacaq doldurulması və əməliyyatlar, ikinci qrupa isə – sərnişinlərin, yükün yerdəyişməsi ilə əlaqədar, məsələn, uçuş zamanı sərnişinlərə xidmətlərin göstərilməsi, təyyarələrin hərəkətinə rəhbərlik və s. əməliyyat daxildir.

Birinci qrup əməliyyatlar üzrə xərclər aşağıdakı kimi təsnifləşdirilir:

- uçuş-qaldırıcı heyətin vaxtamuzd əmək haqqı və sosial sığortası xərcləri;
- aviayanacaq və yağlama materialları;
- THP-nin amortizasiyası xərcləri;
- qalxma-enmə, aeroport meydançasında manevrəetmə xərcləri;
- uçuş müddətində texniki xidmət növləri üzrə xərclər;
- yerdə mühərrikin işlədiyi vaxtda ona göstərilən xidmətlərin dəyəri;
- sair xərclər.

Həmin xərclər yük və sərnişin daşıma uzaqlığından asılı deyildir.

Beləliklə, biz görürük ki, aviaşirkətlərdə xərclərin çox müxtəlif əlamətlər üzrə təsnifatı aparılır və həmin təsnifat əlamətləri, həmçinin də xərclərin tərkib üzrə maddələri sırf istehsal yönümlü müəssisə və şirkətlərdə olduğundan fərqlənir. Təbiidir ki, bunlar xərclərin uçotunun aparılması sxeminə də öz təsirini göstərmiş olur. Odur ki, növbəti fəsildə aviaşirkətlərdə xərclərin uçotunun aparılması metodikasının mövcud vəziyyətini nəzərdən keçirək. Yeri gəlmişkən bir məsələyə də aydınlıq gətirək ki, aviaşirkətlər öz maliyyə hesabatlarını MHBS əsasında tərtib etsələr də, uçotun aparılması zamanı onlar Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyinin 2000-ci ildə kommersiya təşkilatları üçün təsdiq etmiş olduğu Hesablar planından istifadə edirlər.

FƏSİL II. AVIAŞİRKƏTLƏRDƏ XƏRCLƏRİN UÇOTUNUN MÖVCUD METODİKASI

2.1. Aviaşirkətlərdə əsas əməliyyat xərclərinin tərkibi və uçotunun aparılması

Aviaşirkətlərdə əsas əməliyyat xərcləri ilə sair əməliyyat xərcləri arasında fərqi müəyyən etmək üçün fəaliyyətin öznün dəqiq təsnifatını bilmək lazımdır. Bu baxımdan demək olar ki, aviaşirkətlərin fəaliyyəti iki istiqamət üzrə təsnifləşdirilir:

- a) aviasiyaanın əsas fəaliyyəti üzrə;
- b) aviasiyaanın köməkçi fəaliyyəti üzrə.

Aviaşirkətin əsas fəaliyyətinə daxildir: hava limanına gələn və limandan uçan hava gəmilərinin hərəkəti, hava gəmilərinin sənişinlərinə yerüstü xidmət üzrə fəaliyyəti, hava gəmilərinin yüklərinə yerüstü xidmət üzrə fəaliyyəti.

Aviaşirkətin köməkçi fəaliyyətinə daxildir: mehmanxanaların saxlanması, reklam xidmətləri, hava gəmilərinə və onların mühərriklərinə texniki xidmət və təmir, texniki, dispetçer xidmətləri, uçuş, məşq və yerüstü heyətin hazırlanması üzrə fəaliyyət, hava gəmilərinin bortunda və aviaşirkətlərin öz mağazalarında / marketlərində suvenirlərin, ərzaq mallarının və digər malların satışı üzrə fəaliyyət.

Deməli, aviaşirkətlərdə gəlirlər və xərclər də göstərilən fəaliyyət növləri üzrə formalaşır, yaxud formalaşmalıdır, yəni aviaşirkətlərdə əsas fəaliyyət üzrə – əsas fəaliyyət gəliri və əsas fəaliyyət xərcləri, köməkçi fəaliyyət üzrə isə – köməkçi fəaliyyət gəliri və köməkçi fəaliyyət xərcləri yaranır. Ancaq aviaşirkətlərdə gəlir və xərclərin bu cür təsnifatı Beynəlxalq və Milli standartlarda verilmiş, yaxud təsbit edilmiş təsnifat ilə üst-üstə düşmür. Məsələ burasındadır ki, Prinsiplərdə və Konseptual Əsaslarda bütün gəlirlər və xərclər əsas və sair gəlir və xərclər kimi təsnifləşdirilir. Əgər biz bu təsnifatdan çıxış etsək, onda belə çıxır ki, aviaşirkətlərdə köməkçi fəaliyyət üzrə gəlirlər və xərclər də əsas fəaliyyət, yaxud əsas əməliyyat fəaliyyəti üzrə gəlir və xərclərə aid edilməlidir. Bu müddəa onunla əsaslandırılı bilər ki, aviaşirkətlərdə köməkçi fəaliyyət növləri də əsas fəaliyyət növləri ilə birbaşa

əlaqəlidir. Məsələn, əgər şirkət hava gəmilərinə və onların mühərriklərinə xidməti həyata keçirirsə, onda bu fəaliyyət mütəmadi fəaliyyətdir, yəni hava gəmiləri uçuşları fasiləsiz həyata keçirdikdə onlara və onların mühərriklərinə də xidmətlər fasiləsiz göstərilir. Digər bir misal göstərmək olar: müxtəlif marşrutlar üzrə uçuşların mütəmadi həyata keçirilməsi, aerovağzallarda marketlərin / mağazaların, digər xidmət servislərinin də fasiləsiz işləməsini şərtləndirir. Belə misalları kifayət qədər çox gətirmək olar. Nəticə isə belə olar bilər ki, aviaşirkətlərdə köməkçi fəaliyyət kimi təsnifləşdirilən gəlir və xərclər əslində əsas (əməliyyat) fəaliyyətindən olan gəlirlər və xərclər kimi uçota alınmalıdır. «Köməkçi fəaliyyət» anlayışı Beynəlxalq və Milli standartlarda təsbit edilmiş «sair gəlir», «sair xərc» anlayışları ilə sinonim deyildir. «Köməkçi fəaliyyət», yaxud «köməkçi fəaliyyət üzrə gəlir», «köməkçi fəaliyyət üzrə xərclər» anlayışları Beynəlxalq və Milli standartlarda təsbit edilmiş «əsas gəlir», «sair gəlir» anlayışları ilə sinonimlik təşkil edir. Bunun belə olduğu, qeyd edildiyi kimi, onunla əsaslandırılır ki, köməkçi fəaliyyət adlandırılan sahələrin hamısında həm gəlirlər, həm də xərclər mütəmadi əsasda yaranır.

Əsas fəaliyyət və köməkçi fəaliyyət növlərinin tərkibinə nəzər yetirsək görürük ki, birinci fəaliyyət növləri sırf xidmət göstərilməsi xarakterinə malikdir, başqa sözlə, bu fəaliyyət növləri üzrə sözün əsl mənasında istehsal yoxdur, burada texnoloji proseslər baş vermir. Halbuki, köməkçi fəaliyyət növləri üzrə sırf istehsal prosesləri də yerinə yetirilə bilər, məsələn, hava limanlarında sənişinlərə yeməklərin bişirilməsi, reklam lövhələrinin hazırlanması, tikinti işlərinin həyata keçirilməsi və s. Xidmət göstərilməsi ilə istehsalın həyata keçirilməsi texniki, texnoloji və təşkilati-idarəetmə baxımından fərqlənsələr də, heç nə ilə fərqlənmirlər. Buna görə də istehsal və xidmət fəaliyyətləri üzrə gəlirlər və xərclərin uçotu vahid əsasda aparılır. Həmin gəlir və xərclər üzrə Hesablar planında vahid hesablar nəzərdə tutulur, vahid gəlir və xərc maddələri müəyyən edilir və s.

Baradan da nəticə çıxarmaq olar ki, aviaşirkətlərdə əsas fəaliyyət və köməkçi fəaliyyət üzrə gəlir və xərclər yalnız analitik cərcivədə ayrıla bilər, sintetik uçot qaydası isə Beynəlxalq və Milli standartlarda nəzərdə tutulan və təsbit edilmiş prinsiplərə və prosedurlara uyğun olmalıdır.

Bu yanaşmadan çıxış etməklə biz aviaşirkətlərdə əsas əməliyyat xərclərinin tərkibi və uçotunun mövcud metodikasını geniş şəkildə nəzərdən keçirək.

Biz qeyd etmişdik ki, ölkəmizdə fəaliyyət göstərən «Azərbaycan Hava Yolları» QSM-i ictimai əhəmiyyətli qurum kimi təsnif olunur və o öz maliyyə hesabatını yalnız Maliyyə Hesabatının beynəlxalq standartları əsasında tərtib etməlidir. Lakin burada bir şeyi qeyd etmək lazımdır ki, Maliyyə Hesabatının Beynəlxalq Standartları Şurası təşkilatlar və şirkətlər üçün hansısa hesablار planı işləyib hazırlamır və indiyə qədər də hazırlamamışdır. Odur ki, maliyyə hesabatını MHBS əsasında tərtib və təqdim edən hər bir şirkət, o cümlədən də «Azərbaycan Hava Yolları» QSC-i öz fəaliyyətinə görə hər hansı Hesablار planı seçə və onu tətbiq edə bilər, ya da onun özü ayrıca hesablار planı işləyib hazırlaya bilər. Ancaq «Azərbaycan Hava Yolları» QSC-i hazırda, artıq qeyd edildiyi kimi, Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyinin 18 aprel 2006-cı ildə təsdiq etmiş olduğu Yeni Standartlar üzrə Hesablار planından istifadə edir. Həmin Hesablار planı kommersiya təşkilatları üçün nəzərdə tutulmuşdur. Ancaq Azərbaycan Respublikasının Maliyyə Nazirliyinin Kollegiyası 30 yanvar 2017-ci il tarixli Q-01 №-li Qərarı ilə «Maliyyə Hesabatlarının beynəlxalq standartlarına və kommersiya təşkilatları üçün milli mühasibat uçotu standartlarına əsasən mühasibat uçotunun aparılması qaydaları»nı təsdiq etmişdir. Həmin Qaydalara əsasən Mühasibat uçotu subyektləri üçün Hesablار planında bir sıra dəyişikliklər və əlavələr olmuşdur. Bu Hesablار planına əsasən, sintetik hesabların, həm də subhesabların adında bir sıra dəyişikliklər edilmişdir. Odur ki, magistr dissertasiyası yazılarkən biz həmin dəyişiklikləri və əlavələri nəzərə almışıq.

Hesablار planında bütün sahələr və sferalar üzrə məhsul istehsalı, işlərin görülməsi, xidmətlərin göstərilməsi ilə əlaqədar xərclərin uçotunun aparılması üçün 202 nömrəli «İstehsalat (iş və xidmət) məsrəfləri» aktiv – kalkulyasiyaedici hesab nəzərdə tutulmuşdur. Qeyd edək ki, yalnız tikinti üzrə xərclərin aparılması üçün ayrıca hesab müəyyən edilmişdir – 203 «Tikinti müqavilələri üzrə məsrəflər». Bu hesab da öz quruluşuna və təyinatına görə aktiv – kalkulyasiyaedici hesabdır.

Aviaşirkətlər hər iki hesabdən istifadə edirlər: 202 nömrəli hesabdən istifadə olunması mütləq xarakter daşıyır, ikinci hesabdən yalnız o halda istifadə edilir ki,

aviaşirkət tikinti işləri aparmış olsun. Əvvəlki fəsildə qeyd olunmuşdur ki, istehsal, xidmət proseslərinə aid olunması üsuluna görə istismar xərcləri iki qrupa bölünür:

a) nəqliyyat işləri (xidmətləri) ilə bilavasitə əlaqədar əsas xərclər;

b) istehsala xidmət göstərilməsi və onun idarə olunması ilə əlaqədar qaimə xərcləri.

İstismar xərclərinin tərkibinə nəzər saldıqda müəyyən etmək olur ki, burada xərclər öz tərkibinə və xüsusiyyətinə görə maddi istehsalın digər sahələrində olduğundan fərqlənir. Belə ki, aviaşirkətlərdə, daha doğrusu, onların əsas fəaliyyət sferasında bitməmiş istehsal qalığı yoxdur, çünki onların bu sferada olan xidmətlərinin maddi-fiziki əsası yoxdur, ancaq xərclərin tərkibində ehtiyat hissələrinin, yanacaq və yağlama materiallarının dəyəri çox yüksək xüsusi çəkiyə malikdir. Ən böyük xərc maddələrindən biri də təyyarələrin, helikopterlərin, onların mühərriklərinin amortizasiyası xərcləridir. Mütəxəssislərin apardıqları hesablamalara görə, aviasiya şirkətlərində həmin xərclər, yəni əsas yanacaq və yağlama materialları, təyyarələrin, helikopterlərin və onların mühərriklərinin amortizasiyası üzrə xərclər, sənayenin digər sahələrində olan analoji xərclərdən 6-7 dəfə çoxdur.

O sahələrdə ki bir növ məhsul istehsal edilir və yaxud bir növ xidmət göstərilir, həmin sahələrdə xərclərin uçotunu aparmaq və maya dəyərini hesablamaq çətinlik törətmir. Ancaq bir neçə növ məhsul istehsal edən, xidmət göstərən müəssisə və şirkətlərdə xərcləri və maya dəyərini ayrıca, onların hər bir növü üzrə müəyyən etmək zəruriliyi meydana çıxır.

Aviaşirkətlərdə istismar xərcləri əsas və qaimə xərclərinə bölünməklə yanaşı, əsas xərclər də öz növbəsində müstəqim və qeyri-müstəqim (dolayı) xərclərə ayrılır. Bu cür təsnifat İATA-nın (Hava Nəqliyyatının Beynəlxalq Assosiasiyasının) təsbit etmiş olduğu əsasnaməyə əsaslanır. Həmin təşkilatın məlumatına görə, aviaşirkətlərin istismar xərclərinin 82%-i əsas xərclərdən, 18%-i isə qaimə xərclərdən ibarətdir. Əsas xərclərin isə 52%-ni müstəqim xərclər, 30%-ni isə qeyri-müstəqim xərclər təşkil edir. Aviaşirkətlərdə hava gəmilərinin hər bir uçuş reysi üzrə xərclərin, daha doğrusu, istismar xərclərinin uçotu və hər bir reysin maya dəyərinin kalkulyasiyası aşağıdakı maddələr üzrə aparılır:

- 1) Aviayanacaq – yağlama materialları üzrə məsrəflər;
- 2) Təyyarələrin, helikopterlərin, onların mühərriklərinin amortizasiyası xərcləri;
- 3) Təyyarələrin, helikopterlərin, onların mühərriklərinin təmiri üzrə fondlara ayırmalar;
- 4) Uçuş heyətinin əmək haqqı və sosial sığortasına çəkilən xərclər;
- 5) Bort bələdçilərinin əmək haqqına və sosial sığortasına çəkilən xərclər;
- 6) Texniki xidmətlərin göstərilməsi üzrə xərclər;
- 7) Aeroport üzrə xərclər;
- 8) Aeronaviqasiya yığımları;
- 9) Digər istehsal və inzibati xərclər;
- 10) Agentliyə ayırmalar üzrə xərclər.

Hər bir xərc maddəsinin tərkibi və təyinatı müxtəlifdir. Məsələn, elə xərclər vardır ki, onlar bir neçə xərc elementindən, digərləri isə demək olar ki, yalnız bir xərc elementindən ibarətdir.

Birinci maddə üzrə xərclərə daxildir: hava gəmilərinin uçuşlarını həyata keçirmək üçün onların yanacaq çəninə doldurulan yanacağın pul ifadəsində dəyəri, hava gəmilərinin ayrı-ayrı hissələrinin yağlanması xərcləri, digər xüsusi mayelər və s. Yanacaq və yağlayıcı materialları üzrə xərclər yer səthində sərf olunan, həmçinin aeronaviqasiya ehtiyatları nəzərə alınmaqla hava gəmilərinin uçuşu üçün lazım olan yanacağın dəyərinin məcmusunu əks etdirir. Aviayanacaq – yağlama materiallarına (AYM) olan tələbatı aşağıdakı düstur əsasında hesablayırlar:

$$A_{AYM} = Q_{AYM} \times (U_{AYM} - Y_{AYM}) \times (\Theta_{YM} - 1) \times e \quad (2.1.1)$$

Burada: A_{AYM} – aviayanacaq-yağlama materialları üzrə xərc, man.;

Q_{AYM} – hava limanında yanacağın qiyməti, man.;

U_{AYM} – uçuş üçün ləvbə olunan yanacaq, ton;

Y_{AYM} – yerdə tələb olunan yanacaq, ton;

Θ_{YM} – yağlama materiallarına və digər xüsusi mayələrə olan xərcləri nəzərə alan əmsal;

e – qeyri-istehsal uçuş saatlarını nəzərə alan əmsal.

Hava limanında doldurulan yanacağın dəyəri həm yanacağın dəyərindən, həm də yanacağın doldurulması ilə əlaqədar xərclərin cəmindən yaranır.

Bu və digər məqsədlər üçün istifadə edilmiş yanacaq-yağlama və digər materialların uçotu 201 nömrəli «Material ehtiyatları» adlı hesabda uçota alınır. Həmin hesabın ayrı-ayrı subhesablarından istifadə olunur. Faktiki olaraq yanacaq-yağlama materiallarına çəkilmiş xərc aşağıdakı mühasibat yazılışı ilə rəsmiyyətə salınır:

Debet 201-1 «İstehsalatda (işdə və xidmətdə) istifadə olunmuş xammal və materiallar» subhesabı;

Kredit 201-2 «Materiallar» subhesabı.

İkinci maddə üzrə amortizasiya xərcləri uçota alınır. Bu maddədə təyyarələrin, helikopterlərin planerlərinin (gövdələrinin), həmçinin onların mühərriklərinin tam bərpası, yaxud əvəzlənməsi üçün sərf olunacaq amortizasiya ayırmalarının məbləğləri əks etdirilir. Amortizasiya hesablanması müxtəlif metodları olsa da, aviaşirkətlərdə amortizasiya hesablanarkən adları çəkilən obyektlərin balans dəyəri, amortizasiya normaları və uçuş saatlarının miqdarı nəzərə alınır. Bir uçuş saatına düşən amortizasiya ayırmaları aşağıdakı düsturla hesablanı bilər:

$$A_A = \frac{0,08 D_P}{U_S} + \frac{0,1 D_m}{U_S} \quad (2.1.2)$$

Burada: A_A – nəzərdə tutulan hava gəmisinin planerinin cəmi balans dəyəri;

D_P – nəzərdə tutulan hava gəmisinin planerinin cəmi balans dəyəri;

D_m – nəzərdə tutulan hava gəmisinin mühərriklərinin cəmi balans dəyəri;

0,08 – planerin tam bərpası üçün nəzərdə tutulan amortizasiya norması;

0,1 – mühərriklər üzrə tam bərpa üçün nəzərdə tutulan amortizasiya norması;

U_S – hava gəmisi parkının illik uçuş saatları.

Göstərilən qaydada amortizasiya hesablanarkən mühasibat uçotunda aşağıdakı kimi mühasibat yazılışı tərtib ediləcəkdir:

Debet 202-4 «İstehsalat (iş və xidmət) aktivlərinin amortizasiya məsrəfləri» subhesabı;

Kredit 111-4 «Nəqliyyat vasitələri üzrə yığılmış amortizasiya» subhesabı.

Üçüncü maddə üzrə aviaşirkətlər təyyarə, helikopter və onların mühərriklərinin əsaslı təmiri üzrə çəkiləcək xərcləri örtmək üçün təmir fonduna ayırmaların məbləğini əks etdirirlər. Əsaslı təmirə çəkiləcək xərclər uçuş saatlarının maya dəyərində müxtəlif üsullarla əks etdirilə bilər:

1) aviaşirkət xüsusi təmir fondu yarada bilər və həmin fonda mütəmadi ayırmalar etmək üçün normalar müəyyənləşdirə və həmin normaların əsasında təmir fonduna lazımi pul vəsaitləri köçürə bilər;

2) aviaşirkət təyyarə və helikopterlərin, onların mühərriklərinin əsaslı təmirini təsərrüfat üsulu ilə, yəni özünün xüsusi təmir bölməsinin köməyi ilə həyata keçirə bilər. Baş verən xərclər ya birbaşa müvafiq cari hesablara aid edilə bilər, ya da baş verdikcə cari hesablardan yaradılmış təmir fonduna silinə bilər. Nəzərə alınsa ki, TVP-nin, mühərriklərin əsaslı təmiri çox mürəkkəblir və çoxlu vəsaitlər tələb edir, onda demək olar ki, əsaslı təmirə çəkilən xərclərin örtülməsi üçün təmir fondunun yaradılması daha məqsədəuyğundur;

3) əsaslı təmir işləri podrat üsulu ilə, yəni kənar təşkilatların köməyi ilə həyata keçirilə bilər. Kənar təşkilatların köməyi ilə o zaman ehtiyac yaranır ki, aviaşirkət öz gücü ilə əsaslı təmir işlərini yerinə yetirə bilmir. Bu halda da kənar təşkilatın əsaslı təmir üzrə görmüş olduğu işlərin dəyəri ya təmir fondu hesabına, ya da nağd pul köçürülməsi yolu ilə həyata keçirilə bilər.

Qeyd edək ki, aviaşirkətlər təmir fondunu təyyarə və helikopterlərin planerləri üçün və onların mühərrikləri üçün ayrıca yaradırlar.

Təyyarə və helikopterlərin planerləri (gövdələri) üçün təmir fonduna ayırmaların hesablanması aşağıdakı düstur əsasında müəyyən etmək olar:

$$P_{\Theta TX} = \frac{D_{PTX} \times e}{0,95 R_{TA}} \quad (2.1.3)$$

Burada: $P_{\Theta TX}$ – planerin əsaslı təmir fonduna ayırmalar, man./saat;

D_{PTX} – planerin əsaslı təmirinə xərclərinin dəyəri, man.;

R_{TA} – planerin təmirarası resursu;

0,95 – əsaslı təmirlərin təcili aparılmasının nəzərə alınması əmsalı;

e – qeyri-istehsal uçuş saatlarını nəzərə alan əmsal.

Təyyarə və helikopterlərin mühərriklərinin əsaslı təmirinə ayırımların hesablanması zamanı aşağıdakı düsturdan istifadə oluna bilər:

$$M_{\Theta TX} = \frac{D_{MTX} \times n_M \times ef}{0,9 R_{TA}} \quad (2.1.4)$$

Burada: $M_{\Theta TX}$ – mühərriklərin əsaslı təmir fonuna ayırımların məbləği, man./saat;

D_{MTX} – mühərrikin əsaslı təmirinə çəkilən xərclərin dəyəri, man.;

n_M – hava gəmisində olan mühərriklərin sayı;

f – uçot məlumatlarına əsasən mühərriklərin yerdə işləməsini nəzərə alan əmsal ($f > 1$);

R_{TA} – mühərrikin təmirarası resursu.

Qeyd edildiyi kimi, aviaşirkətlər təyyarələrin, helikopterlərin planerlərinin və onların mühərriklərinin təmirinə xərcləri, onların maliyyə mənbəyini müxtəlif üsullarla uçota ala bilər. Əgər həmin xərclərin örtülməsi üçün təmir fondu yaradılsın, onda həmin fonda ayırımları ayrıca hesabda uçota almaq zəruriliyi yaranır. Bu məqsədlər üçün əvvəlki Hesablar planında (1 yanvar 1996-cı ildən 2006-cı ilə qədər qüvvədə olmuşdur) ayrıca hesab (89 nömrəli «Qarşıdakı xərclər və ödəmələr üçün ehtiyatlar» hesabı) var idi, ayırımlar edildikcə istehsal xərclərini uçota alan hesabların debeti, həmin hesabın isə krediti üzrə yazılış tərtib olunurdu. Əsaslı təmir xərcləri təmir işləri qurtardıqda həmin 89 nömrəli hesabın debetinə, digər aidiyyatı hesabların kreditinə yazılışlar edilirdi. Ancaq yeni Hesablar planında 89 nömrəli hesabı əvəz edə biləcək konkret hesab nəzərdə tutulmamışdır. Ona görə də aydın deyildir ki, təmir üçün fondun yaradılması hansı hesablarda və necə əks etdirilə bilər.

Əgər aviaşirkətlər planerlərin və mühərriklərin təmiri üçün fond yaratmırsa, onda onların çəkmiş olduğu xərclər birbaşa cari istismar xərclərinə aid edilə bilər. Bu zaman iki situasiya ola bilər: a) aviaşirkət əsaslı təmiri öz gücü ilə həyata keçirə bilər; b) aviaşirkət əsaslı təmiri podrat üsulu ilə həyata keçirə bilər. Birinci halda əsaslı təmir xərcləri baş verdikcə – debet 202-1, 2, 3, 4, 5, kredit – 201, 221, 223 və s. hesablar üzrə yazılışlar aparılacaqdır. İkinci halda – debet 202, 241, kredit – 531, daha sonra debet – 531, kredit – 223 yazılışları tərtib ediləcəkdir.

Dördüncü maddə üzrə uçuş heyətinin əmək haqqına çəkilən xərclər uçota alınır. Həmin maddə üzrə xərclərə hava gəmilərinin komanda uçuş heyəti də daxil olmaqla şirkətin bütün uçuş heyətinə hesablanan əmək haqqı xərcləri aid edilir. Əmək haqqı heyəti vəzifə maaşları, yerinə yetirilmiş işlər, işəməz rassenkalar, əlavələr və digər ödənişlər nəzərə alınmaqla hesablanır. Bir uçuş saatına və bir reysə əmək haqqının hesablanması qaydası hər bir aviaşirkətdə qəbul edilmiş uçuş heyətinin əmək haqqı sisteminə əsaslanır.

Aviaşirkətlərdə əmək haqqının hesablanması zamanı Azərbaycan Respublikasına işçilərin əməyinin ödənilməsinin Vahid Tarif Cədvəlindən istifadə edilir.

Azərbaycan Respublikasının mülki aviasiya müəssisələrində VTC əsasında müəyyən edilmiş tarif sistemi aşağıdakı cədvəldə göstərilir (23, s. 93).

Cədvəl 2.1.1

1. İstismar (əsas) fəaliyyət işçiləri üçün

Əməyin ödənişi üzrə dərəcə	0 10	1 11	2 12	3 13	4 14	5 15	6 16	7 17	8 18	9 19
Tarif əmsalları	1,0 13,1	4,6 14,6	5,4 16,2	6,33 18,0	7,0 19,9	7,8 22,1	8,7 24,6	9,6 27,3	10,6 30,3	11,8 33,6

2. Qeyri-əsas fəaliyyət işçiləri üçün

Dərəcələr	0 10	1 11	2 12	3 13	4 14	5 15	6 16	7 17	8 18	9 19
Tarif əmsalları	1,0 10,5	3,6 11,7	4,3 12,9	5,1 14,4	5,6 15,9	6,2 17,7	6,9 19,6	7,7 21,8	8,5 24,2	9,5 26,9

Aviaşirkətlərdə əmək haqqının müxtəlif formaları və növlərinin hesablanması zamanı AR Əmək Məcəlləsində müəyyən edilmiş qaydalar əsas götürülür. Əmək haqqı hesablanarkən ekipaj üzvlərinin tarif maaşlarından başqa, onların peşə səviyyəsi, yüksək peşəkarlıq hazırlığı, mülki aviasiyada xidmət müddəti və s. göstəricilər nəzərə alınır. Məzuniyyət vaxtı, xəstəlik zamanı əmək haqqının hesablanması Əmək Məcəlləsində nəzərdə tutulmuş qaydada həyata keçirilir.

Qoşa reys hesabı ilə uçuş heyətinin əmək haqqını hesablamaq üçün aşağıdakı düsturdan istifadə etmək olar:

$$\Theta_{UH} = \left[\frac{V \Theta_{EK} t_{reys}}{t_{EK}} + i \Theta_{EK} \right] e \Theta_{EK} \quad (2.1.5)$$

Burada: Θ_{UH} – uçuş heyətinin qoşa reys hesabı ilə əmək haqqına çəkilən xərclər, man.;

$V\Theta_{EK}$ – ay ərzində ekipajın vaxtamuzd əmək haqqı, man.;

t_{reys} – qoşa reysin uçuş vaxtının uzunluğu, saat;

$\dot{I}\Theta$ – bir reys üçün ekipajın işəmuzd əmək haqqı;

e – qeyri-istehsal uçuş saatlarını nəzərə alan əmsal;

Θ_{KIN} – komanda uçuş heyətinin əmək haqqını nəzərə alan əmsal (uçuş kompleksinin əmək haqqının ekipajlarının əmək haqqı məbləğinə bölünməsi yolu ilə müəyyən edilir).

Vaxtamuzd əmək haqqı aşağıdakı düsturlarla müəyyən edilə bilər:

$$V\Theta_{EK} = \left(V\Theta_{EK_{dər.}} + V\Theta_{EK} \Theta_{M\Theta} \frac{t_{EK}}{t_N} \right) \Theta_{R\Theta} \Theta_{m\Theta z} + V\Theta_E \Theta_{Xi} \quad (2.1.6)$$

$$V\Theta_{EK_{dər.}} = \sum_i TM_i (\Theta_i + 1) \quad (2.1.7)$$

$$TM_i = \Theta H_{min} \Theta_{AMA} \Theta_{TAR_i} \quad (2.1.8)$$

$$V\Theta_{EK} = \sum_i TM_i \quad (2.1.9)$$

Burada: $V\Theta_{EK}$ – ay ərzində ekipajın vaxtamuzd əmək haqqı, man.;

$V\Theta_{EK_{dər.}}$ – dərəcə nəzərə alınmaqla ekipajların tarif maaşlarının məbləği, man.;

$V\Theta_{EK}$ – ekipajların üzvlərinin tarif maaşlarının məbləği, man.;

$\Theta_{M\Theta}$ – mükafatları və əlavələri nəzərə alan əmsal;

t_{EK} – ay ərzində ekipaja düşən uçuş saatları, saat;

t_N – ekipajın ay ərzində norma üzrə uçuş saatları;

$\Theta_{R\Theta}$ – rayon əmsalı üzrə ödənişi nəzərə alan əmsal;

$\Theta_{m\Theta z}$ – bir ay hesabı ilə məzuniyyət ödənişlərini nəzərə alan əmsal ($\Theta_{m\Theta z} = 1,12$);

Θ_{Xi} – xidmət illərinə görə mükafatların ödənişlərini nəzərə alan əmsal;

TM_i – ekipajın i üzvünün tarif maaşı;

Θ_i – ekipajın i üzvünün dərəcəsini nəzərə alan əmsal;

ΘH_{min} – mülki aviasiya üçün müəyyən edilmiş minimum əmək haqqı məbləği, man.;

Θ_{AMA} – mülki aviasiya üçün ΘH_{min} artırılmasını nəzərə alan əmsal;

Θ_{TAR_i} – hava gəmisinin mövcud tipində ekipajın i üzvü üçün tarif əmsalı.

Bir reys hesabı ilə ekipajın işəmuзд əmək haqqını hesablamaqdan ötrü aşağıdakı düsturdan istifadə etmək mümkündür:

$$I\Theta_{EK} = [\sum_i Q_{S_i} (t_{U\zeta_i} + t_{G_i})] \Theta_{M\Theta Z} \Theta_{R\Theta} V(1 + \Theta_{M\Theta}) \quad (2.1.10)$$

Burada: $I\Theta_{EK}$ – bir reys hesabı ilə ekipajın işəmuзд əmək haqqı;

Q_{S_i} – i qrupu mürəkkəbliyinə malik uçuşlarda hava gəmisinin komandirinin bir saatlıq əmək haqqı stavkası, man.;

$t_{U\zeta_i}$ – i qrupu mürəkkəbliyinə malik olan hava gəmisinin uçuşunun səhlihiyi (vaxt uzunluğu) cəmi, saat;

t_{G_i} – i qrupu mürəkkəbliyinə malik hava gəmisinin gecə uçuşunun səhlihiyi (vaxt uzunluğu), saat;

V – hava gəmisinin komandirinin saatlıq əmək haqqı stavkasına (qiymətinə) münasibətdə ekipajın digər üzvlərinə saatlıq əmək haqqının azalmasını nəzərə alan endirilmə əmsallarının məbləği.

Maddə dörd üzrə əmək haqqı ilə birlikdə sosial sığortalara ayırmalar da uçota alınır. Göründüyü kimi, sosial sığorta ayırmaları üzrə ayrıca maddə verilməmişdir, bu da sırf əmək haqqına aid olan və sırf sosial sığortaya aid olan məbləğlərin kəmiyyəti haqqında məlumat almağa imkan vermir.

Əmək haqqının hesablanması – debet 202-2 «İstehsalatla (işlə və xidmətlə) məşğul olan işçi heyəti ilə bağlı məsrəflər», kredit 533 «Əməyin ödənişi üzrə işçi heyətinə olan borclar» yazılışı tərtib olunur.

Hesablanmış əmək haqqı işçilərin bankda olan hesabına köçürüldükdə belə yazılış tərtib edilir:

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

Kredit 223 «Bank hesablaşma hesabları».

Hava gəmilərinin ekipajlarının sosial sığortasına ayırmalar edildikdə və onlar köçürüldükdə aşağıdakı mühasibat yazılışları tərtib edilməlidir:

a) sosial sığortaya ayırmalar edildikdə:

Debet 202-3 «İstehsalatla (işlə və xidmətlə) məşğul olan işçi heyəti ilə bağlı məsrəflərə görə hesablanan sosial sığorta ayırmaları»;

Kredit 522 «Sosial sığorta və təminat üzrə ödəliklər».

b) sosial sığortaya ayırmalar köçürüldükdə:

Debet 522 «Sosial sığorta və təminat üzrə öhdəliklər»;

Kredit 223 «Bank hesablaşma hesabları».

Beşinci maddə üzrə bort bələdçilərinə hesablanan əmək haqqı və onların sosial sığortasına ayırmalar üzrə xərclər əks etdirilir. Əmək haqqının hesablanması qaydaları, həmçinin də hesablanmış əmək haqqına görə sosial sığortaya ayırmaların edilməsi qaydaları bütünlüklə ekipaja, yəni uçuş heyətinə əmək haqqının və sosial sığortaya ayırmaların hesablanması qaydalarına oxşardır. Ona görə bunları yenidən əks etdirməyə ehtiyac yoxdur. Ancaq burada bir şeyi qeyd etmək lazımdır ki, bort bələdçilərinin əmək haqqı və onların sosial sığortasına ayırmalar uçuş heyəti üzrə olduğu kimi müstəqim məsrəflərə deyil, qeyri-müstəqim məsrəflərə aiddir. Bu səbəbdən də onların sintetik uçot hesablarında ayrıca göstərilməsi mümkün deyildir. Başqa sözlə, dördüncü və beşinci maddələr üzrə olan xərclər müstəqim istismar xərclərinə deyil, qeyri-müstəqim istehsal xərclərinə aid edilir, bu da birmənalı şəkildə qəbul oluna bilməz.

Altıncı maddə üzrə o xərclər uçota alınır ki, onlar hava gəmilərinin istismarı zamanı onların etibarlı uçuşunu təmin edir və bununla da uçuşların intensivliyinə, həmçinin də təhlükəsizliyinə imkan yaranır. Bu işlər hava gəmilərinə texniki xidmətlərin göstərilməsini və cari təmirini əhatə edir. Bu cür xərclər də bir qayda olaraq istismar xərclərinin qeyri-müstəqim hissəsinə aid edilir. Həmin xərclər kompleks xərclərdən ibarət olduğuna görə onları hansısa vahid sintetik uçot hesablarında əks etdirmək mümkün deyildir, çünki həmin xərclər müxtəlif maddi, əmək və maliyyə resurslarının istifadəsinin nəticəsində yaranır. Odur ki, həmin xərclərin də mövcud Hesablar planı çərçivəsində 202 nömrəli hesabların ayrı-ayrı subhesablarının debetində və 201, 223, 522, 533 və s. hesabların isə kreditində əks etdirilməsi qaçılmaz olur. Lakin bu halda biz həmin xərcləri müstəqim dəyişən xərclərdən ayırd edə bilməyəcəyik.

Yeddinci maddə üzrə hava limanlarında hava gəmilərinə xidmət göstərilməsi ilə əlaqədar xərclər uçota adınır. Həmin xərclər göstərilən ayrı-ayrı xidmət növləri üzrə müəyyən edilmiş yığım stavkaları əsasında hesablanır.

Yığımların aşağıdakı əsas növləri mövcuddur:

- hava gəmilərinin hava limanında uçuşu və enməsi üzrə yığımlar;
- hava limanlarında sərnəşinlərə xidmətlərin göstərilməsi ilə əlaqədar yığımlar;
- hava limanlarında yüklərin emal edilməsi ilə əlaqədar yığımlar;
- hava limanlarında hava gəmilərinə texniki xidmətin göstərilməsi üzrə yığımlar;
- meteoroloji xidmətlərin göstərilməsi ilə əlaqədar olan yığımlar və s.

Sadalanan və digər yığımlar üzrə xərclər müstəqim xərclərə aid edildiyindən onların uçotu da 202 nömrəli hesabın müxtəlif subhesablarının debetində, maddi, əmək və maliyyə resurslarını əks etdirən hesabların isə kreditində əks etdirilir.

Səkkizinci maddə üzrə aeronaviqasiya xidmətləri ilə əlaqədar yığımlara çəkilmiş xərclərin uçotu aparılır. Bu maddədə hava gəmilərinin uçuşda olduğu zaman istifadə olunan aeronaviqasiya avadanlıqlarına görə yığımların məbləğləri əks etdirilir. Hava gəmilərinin tipindən asılı olaraq aeronaviqasiya avadanlıqlarından istifadəyə görə yığımın stavkası hər 100 km uçuşa görə müəyyən edilir. Həmin stavkalar müxtəlif ölkələr üzrə müxtəlif olur. Məsələn, Avropanın bəzi ölkələri üçün aeronaviqasiya yığımları belədir: Almaniyada – 52,2 dol., Fransada – 56,3 dol., İspaniyada – 41,7 dol., Portuqaliada – 39,7 dol., Hollandiyada – 58,2 dol. və s. (23, s. 120).

Hava hərəkətini idarəetmə sisteminin xidməti administrasiyası və hesablama mərkəzinin saxlanması üçün 2-4% həcmində hissəsi istisna olmaqla, vəsaitlərin demək olar ki, hamısı dövlətin hava hərəkətinin idarə olunması sistemin saxlanılmasına və ona xidmət göstərilməsinə yönəldilir. Müqasiyə üçün demək olar ki, Avropa ölkələri üzrə xidməti xərclər ümumi yığımın 1,0%-ə qədərini, İATA üzrə – 3,5%-ni, Azəravianaviqasiya üzrə isə 3%-ə qədərini təşkil edir.

Nəzərdən keçirilən xərclər müstəqim istismar xərclərinə aid edilir. Həmin xərclərin baş verməsi uçotda aşağıdakı mühasibat yazılışı ilə əks etdirilə bilər:

Debet 202-5 «İstehsalatla (işlə, xidmətlə) bağlı sair məsrəflər»;

Kredit 545 «Digər qısamüddətli öhdəliklər»; yaxud

Kredit 223 «Bank hesablaşma hesabları».

Aeronaviqasiya yığımları üzrə xərclərin xidməti xərclərə aid olunan hissəsi hesablarda aşağıdakı yazılış kimi əks etdirilməlidir:

Debet 721-5 «İnzibati məqsədlərlə bağlı digər xərclər»;

Kredit 202-5 «İstehsalatla (şlə, xidmətlə) bağlı sair məsrəflər».

Doqquzuncu maddə üzrə xərclər çoxelementli xərclər qrupuna aiddir. Həmin xərclər aviaşirkətin istismar xərclərinə aid edilsə də, onlar nə müstəqim, nə də qeyri-müstəqim istismar xərclərinə bütünlüklə daxil edilə bilməz. Ona görə ki, həmin xərclərin bəzi növləri, məsələn, uçuş heyətinin gündəlik yemək xərcləri müstəqim istismar xərcləri, uçuş heyətinin sığortası xərcləri qeyri-müstəqim istismar xərclərinə aid edilir. Sərnişinlərin təyyarənin bortunda qidalanmasına çəkilən xərclər müstəqim istismar xərcləri kimi uçota alınır. Heyətin öyrədilməsi ilə əlaqədar xərclər inzibati xərclərə deyil, qeyri-müstəqim istismar xərclərinə aid edilir. Belə maddələri çox misal gətirmək olar. Bu barədə biz öz fikrimizi dissertasiya işinin növbəti fəslində bildirəcəyik. Burada yalnız onu qeyd edək ki, bir maddədə öz məzmunu və təyinatı etibarlı ilə bu qədər xərcin əks etdirilməsi təbiidir ki, metodiki baxımdan çətinlik törədir və informativlik baxımından əhəmiyyətli sayıla bilməz.

Doqquzunu maddədə əks etdirilən müstəqim və qeyri-müstəqim xərclər 202 nömrəli hesabda, digər xərclər isə 711 və 721 nömrəli hesablarda uçota alına bilər. Sonuncu iki hesab üzrə xərclərin uçotu bu fəslin sonuncu paragrafında nəzərdən keçiriləcəkdir.

Onuncu maddə üzrə agentiyə edilən ayırmaların məbləğlərinin uçotu aparılır. Ayırmalar hər bir reysdən əldə olunan gəlirə faiz şəklində müəyyən olunur:

$$A_{ag} = \frac{R_{IA}(1-R_{en})a}{1-a} \quad (2.1.11)$$

Burada: A_{ag} – aviadaşımaların satışı üzrə agentlərə ödəniş;

R_{IA} – bir reysə sərf olunan istismar xərclərinin və inzibati xərclərin məbləği;

R_{en} – rentabellik – bir reysdən olan mənfəətin həmin reysə çəkilən xərclərə nisbəti;

a – aviadaşımaların satışı üçün komissiyon mükafatı şəklində agentlərə ödənişlər üzrə ayırmaların stavkası.

Agentlərə ayırmalar hər reysdən əldə olunan gəlirdən müəyyən edilmiş stavka (faiz) əsasında hesablandıqda məbləğ mühasibat uçotunda aşağıdakı yazılış əsasında həyata keçirilə bilər:

Debet 601-2 «Xidmətlərin göstərilməsi və işlərin görülməsi üzrə gəlir»;

Kredit 538 «Digər qısamüddətli kreditor borcları».

Agentlərə olan borc (komisyon mükafatları) köçürüldükdə aşağıdakı kimi yazılış ediləcəkdir:

Debet 538 «Digər qısamüddətli kreditor borcları»;

Kredit 223 «Bank hesablaşma hesabları».

Beləliklə, biz görürük ki, aviaşirkətlərdə agentlərə ayırmalardan başqa qalan bütün xərclər, yəni müstəqim və qeyri-müstəqim istismar xərcləri, həmçinin də qeyri-istehsal qaimə xərcləri reyslərin maya dəyərinə daxil edilir.

Aviaşirkətlərdə bütün xərclərin maya dəyərinə daxil edilməsi bütövlükdə MHBS 1-in tələblərinə tam cavab vermir. Belə ki, MHBS 1-ə əsasən, kommersiya xərcləri və administrativ xərclər nə əsas əməliyyat, nə də sair əməliyyat xərclərinə aid edilmədən, «dövrü» xərclər kimi hesabat dövründə birbaşa mənfəətə (zərərə) silinməlidir.

Bundan başqa, aviaşirkətlərdə xərclərin dəyişən və daimi xərclərə bölgüsü də tam dəqiq deyildir. Xərclərin analitik və sintetik uçotunun aparılması üçün müvafiq olaraq analitik və sintetik hesabların dəqiqləşdirilməsi tələb olunur. Bütün deyilən məsələlərin həlli üçün biz təklif və tövsiyələrimizi dissertasiya işinin üçüncü fəslində səslandırmağa çalışacağıq.

Növbəti paragrafda isə aviaşirkətlər sair əməliyyat xərclərinin tərkibi və uçotu qaydalarını nəzərdən keçirək.

2.2. Aviaşirkətlərdə sair əməliyyat xərclərinin tərkibi və uçotu qaydaları

Aviaşirkətlərin iqtisadi-kommersiya fəaliyyətləri yalnız əsas əməliyyat fəaliyyəti ilə məhdudlaşmır. Təkcə aviaşirkətlərin deyil, istənilən digər kommersiya yönümlü qurumların əsas əməliyyat fəaliyyəti ilə yanaşı, sair əməliyyat fəaliyyəti də mövcud olur. Əslində sair əməliyyat fəaliyyəti demək olar ki, əsas əməliyyat fəaliyyətinin həyata keçirilməsi zamanı meydana çıxır. Bunun belə olduğunu biz bir qədər sonra görəcəyik.

Sair əməliyyat fəaliyyəti analoji xərclərin də yaranmasına səbəb olur. Əvvəlki fəsildə göstəriləni kimi, sair əməliyyat xərcləri mütəmadi olmayan gəlirlərin əldə olunması ilə əlaqədar yaranır. Ancaq bu o demək deyildir ki, sair əməliyyat xərcləri yalnız sair gəlirlərin əldə edilməsi səbəbindən baş verir. Sair əməliyyat xərcləri altında əks etdirilən xərclər, eləcə də zərərlər əsas əməliyyat prosesində istifadə olunan aktivlərin qiymətdən düşməsindən, məzənnə fərqlərinin aviaşirkətlər üçün mənfəəti olmasından və s. əməliyyatlardan yarana bilər.

Sair əməliyyat xərclərinin geniş tərkibi nə Beynəlxalq və Milli standartlarda, nə də aviaşirkətlərin iqtisadiyyatına aid dərsliklərdə və dərs vəsaitlərində demək olar ki, açıqlanmır və yaxud ümumi şəkildə şərh edilir. Təbii ki, belə olan halda onların uçotunun təşkili və aparılması metodikası da şərh edilmir. Normativ sənədlərdə sair fəaliyyət üzrə xərclərə, yaxud sair əməliyyat xərclərinə nəyin daxil edilməli olduğu sualına cavab axtarmadı olsaq, yalnız bir cavaba rast gələrik – sair əməliyyat xərcləri – şirkətin mütəmadi fəaliyyəti zamanı yaranan xərclər anlayışına uyğun gəlməyən xərclərdir. Deməli, aviaşirkətlərin və digər kommersiya təşkilatlarının fəaliyyətinin uçotunu aparan subyektlər sair əməliyyat xərclərinin formalaşdırılmış təsnifatına və tərkibinə malik deyildir. Yalnız mühasibat uçotu subyektləri üçün nəzərdə tutulmuş və AR Maliyyə Nazirliyi tərəfindən təsdiq edilmiş Hesablar planının xərclər elementi üzrə müəyyən açılmış subhesabların adından müəyyən etmək olar ki, sair əməliyyat xərclərinin uçotunu hansı tərkibdə aparmaq olar. Həmin tərkib belədir:

- 1) torpaq, tikili və avadanlıqların və digər uzunmüddətli aktivlərin xaric olması üzrə xərclər;
- 2) yenidənqiymətləndirmədən xərclər;
- 3) qiymətdən düşmə üzrə xərclər;
- 4) cərimələr və digər oxşar ödənişlər;
- 5) keçmiş illər üzrə xərclər;
- 6) şübhəli və ümitsiz borclar üzrə xərclər;
- 7) aktivlərin dəyərinin azalması üzrə xərclər;
- 8) məzənnə xərcəri;
- 9) əvəzsiz olaraq verilmiş aktivlər;

10) digər əməliyyat xərcləri (25, s. 63).

Sair əməliyyat xərclərinin tərkibinə nəzər yetirdikdə, görmək çətin deyildir ki, həmin tərkibə daxil olan maddələrin tam əksəriyyəti əslində xərclər deyil, zərərlərdir. Düzdür zərərlər əslində gəlir gətirməyən artıq xərclərdir, yaxud xərclərin gəlir gətirməyən hissəsidir, ya da xərclərin gəlirlərdən artıq olan hissəsidir. Bununla belə, onların zərərlər deyil, xərclər adlandırılması düzgün deyildir. Məsələ burasındadır ki, iqtisadiyyatda, o cümlədən də uçot sahəsində işlədilən hər bir anlayış, kateqoriya ifadə etdiyi obyektin mahiyyətinə və məzmununa uyğun olmalıdır.

Düşünmək olar ki, sair əməliyyat xərclərinin tərkibini əks etdirən maddələr (onların sayı 10-dur), sair əməliyyat gəlirlərinin tərkibini əks etdirən maddələr (onların da sayı 10-dur) ilə uyğunlaşdırılmışdır. Bunun belə olub-olmadığını müəyyən etmək üçün Hesab planında sair əməliyyat gəlirləri üzrə maddələrin tərkibini də göstərək:

- 1) torpaq, tikili və avadanlıqların və digər uzunmüddətli aktivlərin satışından gəlirlər;
- 2) yenidənqiymətlənmədən gəlirlər;
- 3) əvəzsiz olaraq alınmış aktivlər;
- 4) cərimələr və digər oxşar ödənişlər;
- 5) keçmiş illər üzrə gəlirlər;
- 6) ümitsiz bocaların bərpası;
- 7) silinmiş ehtiyatların bərpası;
- 8) məzənnə fərqləri üzrə gəlirlər;
- 9) aktivlərin qiymətdən düşməsi, itirilməsi və ya qaytarılmasından imtina olunması hallarında üçüncü tərəfdən gözlənilən kompensasiya;
- 10) digər əməliyyat gəlirləri (25, s. 62).

Əgər sair əməliyyat gəlirləri ilə sair əməliyyat xərclərinin maddələrini say sırası ilə müqayisə etsək görərik ki, onların hamısının bir-biri ilə uyğunlaşdırılması istisnalıq təşkil edir. Məsələn, sair əməliyyat gəlirlərinin birinci maddəsi (subhesab 611-1) ilə sair əməliyyat xərclərinin birinci maddəsini (subhesab 731-1) müqayisə etsək, aydın olar ki, həmin maddələrin uyğunlaşdırılması, satış əməliyyatı istisna

olunmaqla, mümkün deyil. Yəni biz sair əməliyyat xərclərinin birinci maddəsi üzrə məbləği sair əməliyyat gəlirlərinin birinci maddəsinə silə bilmərik.

Hər iki hesab (611 «Sair əməliyyat gəlirləri» və 731 «Sair əməliyyat xərcləri» hesabları) yalnız 801 nömrəli «Ümumi mənfəət (zərər)» hesabı ilə müxəbirələşə bilər. Məsələn, əgər aviaşirkətin xarici valyuta ilə əməliyyatdan müsbət məzənnə fərqi yaranarsa, onu son nəticədə 611-1 «Məzənnə fərqləri üzrə gəlirlər» subhesabından mənfəət kimi 801 nömrəli hesaba silmək lazım gələcəkdir. Əgər sonrakı əməliyyatdan mənfə məzənnə fərqi yaranarsa, onda həmin fərqi 611-1 nömrəli hesaba deyil, yenə də 801 nömrəli hesaba zərər kimi silmək lazım gələcəkdir: debet 801 «Ümumi mənfəət (zərər)», kredit 731-8 «Məzənnə xərcləri». 731 nömrəli hesabın ayrı-ayrı subhesabları (xərclərin maddələri) üzrə uçotun aparılması metodikasını bir qədər sonra şərti misallar əsasında nəzərdən keçirək.

Araşdırmalar göstərir ki, sair əməliyyat xərclərinin tərkibində mühüm xərc maddəsi kimi torpaq, tikili və avadanlıqların, həmçinin də digər uzunmüddətli aktivlərin xaric olması ilə əlaqədar xərclər / zərərlər əhəmiyyətli məbləğlər təşkil edir. Həmin aktivlərin xaric olması müxtəlif səbəblərdən yaranı bilər: faydalı istifadə müddətinin sona yetməsindən, şirkətə iqtisadi fayda gətirməməsi səbəbindən, kənara satışından, əvəzsiz olaraq digər hüquqi və fiziki şəxslərə verilməsindən, müxtəlif texnogen və ekzogen hadisələr nəticəsində sıradan çıxmasından və s. səbəblərdən.

Əgər aviaşirkətin hansısa hava gəmisi faydalı istismar müddətini tam başa vurması səbəbindən balansdan silinirsə, onda bu silinmə nəticəsində heç bir xərc, ya da ki zərər yaranmır. Bu cür aktivlər üzrə yığılmış amortizasiya həmin aktivlərin ilkin dəyərinə silinir:

Debet 112-1-4 «Nəqliyyat vasitələri üzrə yığılmış amortizasiya»;

Kredit 111-4 «Nəqliyyat vasitələrinin dəyəri».

Əgər faydalı istifadə müddətində hava gəmisinin qiymətdən düşməsi nəticəsində zərər olmuşdursa, onda yazılış aşağıdakı şəkildə tərtib olunacaqdır:

Debet 112-1-4 «Nəqliyyat vasitələri üzə yığılmış amortizasiya»;

Debet 112-2-4 «Nəqliyyat vasitələri üzrə qiymətdəndüşmə zərərləri»;

Kredit 111-4 «Nəqliyyat vasitələrinin dəyəri».

Daha sonra qiymətdəndüşmə zərərləri 112-2-4 nömrəli hesabdan 731-1 nömrəli hesaba silinəcəkdir:

Debet 731-1 «Torpaq, tikili, avadanlıqların və digər uzunmüddətli aktivlərin xaric olması üzrə xərclər»;

Kredit 112-2-4 «Nəqliyyat vasitələri üzrə qiymətdəndüşmə zərərləri».

İstismar müddəti başa çatmış hava gəmisinin qiymətdəndüşməsindən meydana çıxmış zərər son nəticədə aviaşirkətin ümumi mənfəətinin azalmasına gətirib çıxaracaqdır:

Debet 801 «Ümumi mənfəət (zərər)»;

Kredit 731-1 «Torpaq, tikili, avadanlıqların və digər uzunmüddətli aktivlərin xaric olması xərcləri».

Misal 2.2.1. Aviaşirkət balansında olan yerüstü nəqliyyat vasitəsini (məsələn, «Hunday» markalı sənişin avtobusunu) kənar təşkilata satmaq haqda qərar qəbul edir. Avtobusun ilkin dəyəri 50000 man., yığılmış amortizasiya məbləği – 35000 man., qiymətdəndüşmədən zərər – 7800 man., satış ilə əlaqədar xərclər – 1000 man., aktivin xalis satış qiyməti ilə dəyəri ƏDV ilə birlikdə 8260 man., o cümlədən ƏDV 1260 man. təşkil edir.

Tələb olunur:

- 1) Baş vermiş əməliyyatlara mühasibat yazılışları tərtib edin;
- 2) Aktivin satışından maliyyə nəticəsini müəyyən edin və onu hesablarda əks etdirin.

Baş vermiş əməliyyatlar hesablarda aşağıdakı yazılışlarla əks etdiriləcəkdir:

1. Satılan avtobusun yığılmış amortizasiya məbləği silindikdə:

Debet 112-1-4 «Nəqliyyat vasitələri üzrə yığılmış amortizasiya» - 35000 man.;

Kredit 111-4 «Nəqliyyat vasitələrinin dəyəri» - 3500 man.

2. Satılan aktivin qiymətdən düşməsi məbləği onun ilkin dəyərindən çıxılmış və qiymətdəndüşmədən olan zərərə silinmişdir:

Debet 731-3 «Qiymətdəndüşmə üzrə xərclər» - 7800 man.;

Kredit 111-4 «Nəqliyyat vasitələrinin dəyəri» - 7800 man.

3. Satılmaq üçün nəzərdə tutulan nəqliyyat vasitəsinin qalıq dəyəri satış məqsədilə saxlanılan aktivlərin dəyəri kimi əks etdirilmişdir. Bu məbləğ 7200 man. (50000 – 35000 – 7800) təşkil edir:

Debet 206 «Satış məqsədi ilə saxlanılan digər aktivlər» - 7200 man.;

Kredit 111-4 «Nəqliyyat vasitələrinin dəyəri» - 7200 man.

4. Nəqliyyat vasitəsinin satışından gəlir əks etdirilmişdir, ƏDV ilə birlikdə:

Debet 211 «Alıcılar və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları» - 8260 man.;

Kredit 611-1 «Torpaq, tikili, avadanlıqların və digər uzunmüddətli aktivlərin satışından gəlirlər» - 8260 man.

5. Satılan aktivin qalıq dəyəri sir əməliyyat gəlirlərinə silinmişdir:

Debet 611-1 «Torpaq, tikili, avadanlıqların və digər uzunmüddətli aktivlərin satışından gəlirlər» - 7200 man.;

Kredit 206 «Satış məqsədi ilə saxlanılan digər aktivlər» - 7200 man.

6. Aktivin satışı ilə əlaqədar xərc silinmişdir:

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

Kredit 223 «Bank hesablaşma hesabları» - 1000 man.

7. Aktivin satışı ilə əlaqədar hesablanmış ƏDV hesablarda əks etdirilmişdir:

Debet 611-1 «Torpaq, tikili, avadanlıqların və digər uzunmüddətli aktivlərin satışından gəlirlər» - 1260 man.;

Kredit 521 «Vergi öhdəlikləri» - 1260 man.

8. Aktivin satışından maliyyə nəticəsi (zərər) müəyyən edilmiş və silinmişdir (8260 – 7200 – 1000 – 1260) – 1200 man.:

Debet 731-1 «Torpaq, tikili, avadanlıqların və digər uzunmüddətli aktivlərin xaric olunması üzrə xərclər» - 1200 man.;

Kredit 611-1 «Torpaq, tikili, avadanlıqların və digər uzunmüddətli aktivlərin satışından gəlirlər» - 1200 man.

9. Aktivin satışından yaranan zərər aviaşirkətin ümumi mənfəətinə silinmişdir:

Debet 801 «Ümumi mənfəət (zərər)» - 1260 man.;

Kredit 731-1 «Torpaq, tikili, avadanlıqların və digər uzunmüddətli aktivlərin xaric olması üzrə xərclər» - 1260 man.

Əgər aviaşirkətin hər hansı uzunmüddətli aktivini müxtəlif səbəblər üzündən iqtisadi fayda gətirmirsə və onun satılması qeyri-mümkündürsə və həmin aktiv tam amortizasiya olunmayıbsa, onda onun xaric olması üzrə əməliyyatların 611-1 nömrəli subhesabda əks etdirilməsi üçün əsas yoxdur. Bu cür xaric olmanın nəticəsi 731-1 nömrəli hesaba silinəcəkdir.

Misal 2.2.2. Aviaşirkətin təmir mərkəzində istifadə olunan avadanlığın istismarının davam etdirilməsi şirkətə iqtisadi fayda gətirmir, buna görə də şirkət onun balansdan silinməsi barədə qərar qəbul edir. Avadanlığın ləğv dəyəri sıfır bərabərdir. Avadanlığın ilkin dəyəri 20000 man., yığılmış amortizasiya məbləği – 16000 man.

Tələb olunur:

- 1) Baş verən əməliyyatları hesablarda əks etdirin;
- 2) Avadanlığın xaric olmasından maliyyə nəticəsini müəyyən edin və onu hesablarda əks etdirin.

1. Avadanlığın yığılmış amortizasiyasının silinməsi:

Debet 112-1-3 «Maşın və avadanlıqlar üzrə yığılmış amortizasiya» - 16000 man.;

Kredit 111-3 «Maşın və avadanlıqların dəyəri» - 16000 man.

2. Avadanlığın qalıq dəyəri müəyyən edilməsi və silinməsi – 4000 man. (20000 – 16000):

Debet 731-1 «Torpaq, tikili, avadanlıqların və digər uzunmüddətli aktivlərin xaric olması üzrə xərclər» - 4000 man.;

Kredit 111-3 «Maşın və avadanlıqların dəyəri» - 4000 man.

3. Avadanlığın silinməsindən yaranan zərər aviaşirkətin ümumi mənfəətinə silinmişdir:

Debet 801 «Ümumi mənfəət (zərər)» - 4000 man.;

Kredit 731-1 «Torpaq, tikili, avadanlıqların və digər uzunmüddətli aktivlərin xaric olması üzrə xərclər» - 4000 man.

Aviaşirkətlər maliyyə hesabatlarını yalnız Beynəlxalq standartlar əsasında tərtib etməli olduqlarına görə onlar öz uzunmüddətli aktivlərini mütəmadi olaraq yenidən qiymətləndirməlidirlər. Bu zaman onlar uçotu yenidənqiymətləndirmə modeli ilə aparmalıdırlar. Əgər aviaşirkət maya dəyəri ilə uçot modelini seçmiş olarsa, onda həmin aktivlərin qiymətdəndüşməsinə müəyyən etməlidirlər. Qiymətdəndüşmənin müəyyən olunması üçün aktivin balans dəyəri ilə onun ödənilmə dəyəri müqayisə edilməlidir. Ödənilmə qiyməti kimi iki kəmiyyətdən: a) aktivin xalis satış qiyməti ilə dəyərindən; b) aktivin istifadəsində götürülə biləcək səmərədən – ən yüksək olan kəmiyyət götürülür. Əgər bu iki kəmiyyətdən hər hansı biri balans dəyərindən yüksək olarsa, onda aktiv qiymətdən düşmüş hesab olunmur. Aşağıdakı şərti misal əsasında aktivin qiymətdəndüşməsindən olan zərəri müəyyən edək.

Misal 2.2.3. Aktivin ödənilməsi məbləği və qiymətdəndüşmənin müəyyən olunması (cədvəl 2.2.1).

Cədvəl 2.2.1

Variantlar	Balans dəyəri, man.	Xalis satış dəyəri, man.	İstifadəsindən əldə olunacaq iqtisadi fayda, man.	Ödənilmə dəyəri, man.	Qeyd
I	30000	32000	31000	32000	Qiymətdəndüşmə yoxdur
II	30000	28000	31000	31000	Qiymətdəndüşmə yoxdur
III	30000	28500	25000	28500	Qiymətdəndüşmə – 1500 man.
IV	30000	24000	26000	26000	Qiymətdəndüşmə – 2000 man.

Qeyd edək ki, xalis satış qiyməti – aktivin satışından olan gəlir ilə onun satışına çəkiləcək xərclərin fərqi kimi, aktivin istifadəsindən əldə olunacaq iqtisadi fayda isə – aktivdən istifadə müddətində əldə oluna biləcək xalis pul daxilolmalarının diskontlaşdırılmış dəyəri kimi müəyyən olunur.

Fərz edək ki, aviaşirkətin mühasibatlığı müəyyən etmişdir ki, aktivin qiymətdəndüşməsinin şirkət üçün əlverişli variantı III variantdır. Bu halda aktivin balans dəyəri ilə onun əldə oluna biləcək xalis satış dəyəri arasındakı fərq – 1500

man. (30000 – 28500) təşkil edəcəkdir. Həmin məbləğ qiymətdəndüşmədən olan zərərin məbləğini əks etdirəcəkdir:

Debet 731-3 «Qiymətdəndüşmə üzrə xərclər» - 1500 man.;

Kredit 111-3 «maşın və avadanlıqların dəyəri» - 1500 man.

Dissertasiya işinin həcmnin məhdudluğu, sair əməliyyat xərclərinin uçotunun aparılması metodikasının digər maddələr üzrə də nəzərdən keçirilməsinə imkan vermir. Ancaq aviaşirkətlərin fəaliyyəti ilə əlaqədar məzənnə fərqləri mütəmadi yarandığı üçün onların uçotu metodikasını nəzərdən keçirmək məqsəduyğun olardı. Məzənnə fərqləri aviaşirkətlərin fəaliyyətinin bütün istiqamətləri üzrə baş verə bilər: xaricdən hava gəmiləri aldıqda, müxtəlif aviasiya avadanlıqları, aparatları, ehtiyat hissələri əldə olunduqda, xarici valyuta ilə bilet satışları, yük daşımaları həyata keçirildikdə, sənişinlərə hava gəmilərində pullu xidmət göstərildikdə, həmçinin aeroportlarda xarici valyuta ilə mallar satıldıqda və s. hallarda.

Beynəlxalq sənişin və yükdaşımaları həyata keçirən şirkətlərin bank hesablarında xarici valyutaların olması da normal haldır və onların fəaliyyətinin mühüm amillərindən və şərtlərindən biridir.

Misal 2.2.4. Fərz edək ki, aviaşirkət təyyarənin işlənmiş detallarının dəyişdirilməsi məqsədilə xarici şirkətdən ehtiyat hissələri əldə etmək məqsədilə onunla kontrakt bağlayır: kontraktın dəyəri – 20000 ABŞ dolları təşkil edir. Ehtiyat hissələri 01.04.201x ilində daxil olmuşdur. Bu zaman məzənnə 1 dol. / 1,40 man. təşkil edirdir. Xarici malsatanın borcu 20.06.201x ilində ödənilmişdir. Onda məzənnə 1 dol. / 1,70 man. olmuşdur.

Tələb olunur: baş verən əməliyyatları hesablarda əks etdirin, məzənnənin dəyişilməsindən yaranan nəticəni müəyyən edin və müvafiq mühasibat yazılışı tərtib edin.

1. Xarici malsatanın hesabı aviaşirkət tərəfindən aksept edilmişdir – 20000 dol. $\times$ 1,40 man. = 28000 man.:

Debet 201 «Material ehtiyatları» - 20000 dol. / 28000 man.

Kredit 531 «Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditör borcları» - 20000 dol. / 28000 man.

2. Xarici malsatanın hesabı ödənilmişdir: $20000 \times 1,70 = 34000$ man.:

Debet 531 «malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditor borcları» - 20000 dol. / 34000 man.;

Kredit 223 «Bank hesablaşma hesabları» - 20000 dol. / 34000 man.

3. Xarici malsatanla hesablaşmalar zamanı yaranan mənfi məzənnə fərqi müəyyən olunmuş və hesablarca əks etdirilmişdir: $1,40 - 1,70 = -0,30$ man. $\times 20000$ dol. = -6000 man., yaxud $28000 - 34000 = -6000$ man.:

Debet 731-8 «Məzənnə xərcləri» - 6000 man.;

Kredit 531 «Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditor borcları» - 6000 man.

Beləliklə, nəticə çıxarmaq olar ki, sair əməliyyat xərclərinin / zərərlərinin uçotunu aparmaq üçün nəzərdə tutulmuş metodika bütövlükdə real praktikanın tələblərinə cavab verir, sair əməliyyat fəaliyyətinin müxtəlif istiqamətlər üzrə zəruri informasiya formalaşdırmağa və onu mənfəət və zərərlər haqqında hesabat formasında əks etdirməyə şərait yaradır. Bununla belə, mövcud metodikanın çatışmazlıqları da vardır.

Növbəti paraqrafda dövrü xərclərin uçotunun aparılmasının mövcud qaydalarını nəzərdən keçirək.

2.3. Aviaşirkətlərdə dövrü xərclərin uçotunun xüsusiyyətləri

Dissertasiya işinin bu fəslinin birinci paraqrafında biz gördük ki, reyslərin maya dəyərinə nəinki təkcə müstəqim istismar xərcləri (maddələr 1-8), həmçinin də sair istehsal xərcləri və administrativ xərclər daxil edilir. Qeyd edək ki, Beynəlxalq və Milli standartlarda (MHBS 1, MMUS 1) administrativ (inzibati) xərclər və kommersiya xərcləri nə əsas əməliyyat fəaliyyəti, nə də ki, sair əməliyyat fəaliyyəti üzrə xərclərə daxil edilmir. Həmin standartlar qaimə istehsal xərclərinin məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərinə daxil edilməsini tələb edir. Halbuki, gördüyümüz kimi, aviaşirkətlərdə qaimə istehsal xərcləri administrativ xərclərlə birlikdə eyni bir maddədə (maddə 9-da) əks etdirilir. Beləliklə də demək olar ki, MHBS 1 və MMUS 1-in metodoloji tələbləri nəzərə alınmır. MHBS 1 və MMUS 1 administrativ xərcləri və kommersiya

xərclərini dövrü xərclər kimi qəbul edir, yəni onlar hesabat dövrü ərzində baş vermiş xərclər kimi nəzərdə tutulur və həmin xərclər standartlara görə dövrün sonunda məhsulun, işin, xidmətin maya dəyərinə deyil, ümumi maliyyə nəticəsinə silinməlidir. Qeyd edəki ki, aviaşirkətlər istismar xərclərinə yalnız administrativ xərcləri deyil, eləcə də kommersiya xərclərini daxil edir. Kommersiya xərcləri də sair istehsal xərclərinin və administrativ xərclərin yer aldığı 9-cu maddə üzrə uçota alınır.

Qeyd etmək lazımdır ki, dövrü xərclərin bütünlüklə birbaşa mənfəət və zərərlərə silinməsi qaydası da mübahisəli olaraq qalır, çünki bir çox alimlər və praktiklərə görə, həmin xərclərin, xüsusilə də kommersiya xərclərinin satışın maya dəyərinə deyil, ümumi mənfəətə (zərərə) silinməsi əməliyyat fəaliyyətindən yaranan nəticələri təhrif etmiş olur, bu sahədə mənfəət mərkəzinin məsuliyyətini azaldır, həmin xərclərin bu fəaliyyətin son nəticəsi ilə əlaqələnilməsi aradan qaldırır. Bundan başqa, nəzərə alsaq ki, kommersiya xərclərinin tərkibində daimi xərclərlə yanaşı dəyişən xərclər də mühüm xüsusi çəkiyə malikdir, ancaq maliyyə uçotu sistemində bütövlükdə dəyişən xərclərlə daimi xərclərin kəmiyyətini və nisbətini müəyyən etmək imkanı yoxdur. Halbuki, xərclərin dəyişən və daimi xərclər üzrə təsnifatı və uçotu «direkt-kostinq» sisteminin tətbiqi üçün başlıca şərt sayılır. Dəyişən xərclər təkcə yalnız kommersiya xərclərinin deyil, həmçinin də administrativ xərclərin tərkibində mövcud ola bilər. Lakin bu xərc növü üzrə də dəyişən və daimi xərclərin ayrıca təsnifatı və uçotu aparılmır.

Aviaşirkətlərdə reysə çəkilən istismar xərclərini əks etdirən maddələr içərisində ayrıca kommersiya xərcləri maddəsi nəzərdə tutulmamışdır, həmin xərclər, qeyd edildiyi kimi, «Digər istehsal və inzibati xərclər» maddəsinin daxilində əks etdirilir. Həmin maddəyə aşağıdakı xərclər daxil olunur:

- aviaşirkətin idarə aparatı işçilərinin əmək haqqı və onların sosial sığortasına ayırmalar;
- aviaşirkətin tədris-məşq və hesablama mərkəzlərinin işçilərinin əmək haqqına və onların sosial sığortasına çəkilən xərclər;
- aviaşirkətin digər funksional xidmətlər üzrə işçilərinin əmək haqqına və onların sosial sığortasına çəkilən xərclər;

- inzibati məqsədlər üçün material məsrəfləri;
- aviaşirkətin yerüstü uzunmüddətli aktivlərinin amortizasiya xərcləri;
- aviaşirkətin uçuş heyətinin xüsusi geyim formalarına və qidalanmasına çəkilən xərclər;
- aviaşirkətin uçuş heyətinin sığortası xərcləri;
- satış ilə əlaqədar xərclər;
- marketinq xərcləri və s.

Qeyd olunan xərclərin maddələri öz məzmunu və tərkibi etibarı ilə müxtəlif uçot hesablarında əks etdirilməli olan xərclər.

Kommersiya təşkilatlarının mühasibat uçotu subyektləri üçün nəzərdə tutulan Hesablar planında kommersiya xərclərinin və inzibati xərclərin uçotunun ayrıca aparılması üçün müvafiq sintetik uçot hesabları nəzərdə tutulmuşdur: 711 «Kommersiya xərcləri» və 721 «İnzibati xərclər». Hər iki hesabın debetində hesabat dövrü ərzində yığılmış müvafiq xərclər, həmin dövrün sonunda 801 nömrəli «Ümumi mənfəət (zərər)» hesabına silinir. Bu halda həmin xərclərin ayrı-ayrı fəaliyyət növləri, məhsul, iş və xidmətlər növləri üzrə bölüşdürülməsinə ehtiyac qalmır. Həmin xərclərin tərkibinə diqqət yetirdikdə məlum olur ki, onlar adları çəkilən hesablarda iqtisadi məzmununa görə qruplaşdırılmışlar:

a) Kommersiya xərcləri:

- kommersiya xərcləri kimi tanınan xamal və material xərcləri;
- kommersiya xərcləri kimi tanınan işçi heyəti üzrə xərclər;
- kommersiya xərcləri kimi tanınan işçi heyəti üzrə xərclərə görə hesablanılan sosial sığorta ayırımları;
- kommersiya xərcləri kimi tanınan aktivlər üzrə amortizasiya xərcləri;
- kommersiya xərcləri kimi tanınan digər xərclər.

b) İnzibati xərclər:

- inzibati məqsədlər üçün istifadə olunmuş xammal və material xərcləri;
- inzibati işçi heyəti üzrə xərclər;
- inzibati işçi heyəti üzrə xərclərə görə hesablanılan sosial sığorta ayırımları;

- inzibati məqsədlər üçün istifadə olunan aktivlərin amortizasiya xərcləri;
- inzibati məqsədlərlə bağlı digər xərclər (25, s. 63).

Kommersiya xərcləri baş verdikcə yuxarıdakı xərc maddələrini uçota alan subhesabların debetinə, material, əmək və digər resursları uçota alan hesabların isə kreditinə yazılışlar edilir.

Aviaşirkətlərdə kommersiya xərclərinə biletlərin satışı ilə əlaqədar hesablanmış əmək haqqı və sosial sığortaya ayırmalarla əlaqədar xərclər, uzunmüddətli aktivlərin amortizasiyası xərcləri, həmin aktivlərin cari və əsaslı təmiri ilə bağlı xərclə, aeroportların mağaza və marketlərində malların satışı ilə əlaqədar əmək haqqı, sosial sığorta xərcləri, amortizasiya xərcləri, material xərcləri (enerxinin, yanacağın dəyəri, tara və tara materiallarının dəyəri və s.) və digər xərclər daxil edilə bilər. Qalan digər xərclərə, məsələn, reklam xərcləri, komisiyon mükafatları, marketinq xərcləri və s. xərclər aid olunur.

Aviaşirkətlərdə kommersiya xərclərinin baş verməsi və onların sistlinməsi ilə əlaqədar bəzi mühasibat yazılışlarını göstərək:

1) Kommersiya məqsədləri üçün material xərcləri baş verdikdə:

Debet 711 «Kommersiya xərcləri» (subhesab 1);

Kredit 201 «Material ehtiyatları» (subhesablar 1, 2, 3).

2) Aeroportlarda, digər yerlərdə aviabiletlərin satışı, həmçinin aeroport mağaza və marketlərində məhsulların satışı ilə əlaqədar işçilərə əmək haqqı hesablandıqda:

Debet 711 «Kommersiya xərcləri» (subhesab 2);

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

3) Həmin sahələrdə çalışan işçilərin sosial sığortasına ayırmalar edildikdə:

Debet 711 «Kommersiya xərcləri» (subhesab 3);

Kredit 521 «Sosial sığorta və təminat üzrə hesablaşmalar».

4) Kommersiya məqsədləri üçün istifadə olunan uzunmüddətli aktivlərin amortizasiya hesablandıqda:

Debet 711 «Kommersiya xərcləri» (subhesab 4);

Kredit 112 «Torpaq, tikili və avadanlıqlar üzrə yığılmış amortizasiya» (subhesab 1-1, 1-2, 1-3, 1-4, 1-5).

5) Aviabiletlərin satışına görə çəkilmiş reklam xərcləri əks etdirildikdə:

Debet 711 «Kommersiya xərcləri» (subhesab 5);

Kredit 223 «Bank hesablaşma hesabları», yaxud

Kredit 531 «Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditor borcları», yaxud

Kredit 538 «Digər qısamüddətli kreditor borcları» və s.

Hesabat dövrünün sonunda bütün kommersiya xərcləri Beynəlxalq və Milli Standartların tələblərinə görə 801 nömrəli hesaba silinməlidir:

Debet 801 «Ümumi mənfəət (zərər)» hesabı

Kredit 711 «Kommersiya xərcləri» hesabı.

Bu cür yazılış mənfəətdən vergi tutulana qədər olan mühasibat yazılışı kimi həyata keçirilir.

Ancaq qeyd olunduğu kimi, aviaşirkətlər kommersiya xərclərini (maddə 9 üzrə) istismar xərclərinə silirlər, bunu da məzmun baxımından düzgün hesab etmək olmaz. Məsələn, biletlərin satışı ilə əlaqədar reklam xərclərini, aeroportların mağazalar və marketlər şəbəkələrində malların satışı ilə əlaqədar xərcləri istismar xərclərinin tərkibində uçota almaq reyslərin xərcləri və nəticələri ilə bilavasitə deyil, dolayısı ilə əlaqəsi ola bilər. Odur ki, zənnimizcə, aviaşirkətlərdə də kommersiya xərclərinin istismar xərclərinə deyil, Beynəlxalq və Milli standartlarda nəzərdə tutulduğu kimi, ümumi mənfəətə (zərərə) silinməsi daha məqsəduyğun olardı. Bu qayda həmin xərclərin müxtəlif kommersiya xərclərinin, eləcə də onların ümumi kəmiyyətinin ayrı-ayrı uçuş istiqamətləri və eləcə də reyslər üzrə bölgüsü zəruriliyini aradan qaldırmağa imkan vermiş olardı, nəticə etibarı ilə həmin xərclərin bölüşdürülməsi ilə bağlı çətinliklər və müəyyən təhriflər də aradan qalxardı.

İnzibati xərclər öz məzmun və tərkibi etibarı ilə aviaşirkətlərin idarə olunması ilə əlaqədar xərcləri əhatə edir. Hesablar planında zəmin xərclərin yalnız 5 maddə (subhesab) üzrə uçota alınması nəzərdə tutulur, onları da biz bir qədər öncə göstərmişdik.

İnzibati xərclər baş verdikcə aşağıdakı mühasibat yazılışları tərtib edilir:

1) Aviaşirkətdə inzibati məqsədlər üçün xammal və materiallar istifadə edildikdə:

Debet 721 «İnzibati xərclər» (subhesab 1);

Kredit 201 «Material ehtiyatları» (subhesablar 1, 2, 3).

2) Aviaşirkətin inzibati-idarə heyətinə əmək haqqı hesablandıqda:

Debet 721 «İnzibati xərclər» (subhesab 2);

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

3) Aviaşirkətin inzibati-ibarə heyəti işçilərinin sosial sığortasına ayırmalar həyata keçirildikdə:

Debet 721 «İnzibati xərclər» (subhesab 3);

Kredit 522 «Sosial sığorta və təminat üzrə öhdəliklər».

4) İnzibati təyinatlı uzunmüddətli aktivlərə amortizasiya hesablandıqda:

Debet 721 «İnzibati xərclər» (subhesab 4);

Kredit 102-1 «Qeyri-maddi aktivlər üzrə yığılmış amortizasiya»;

Kredit 112-1 «Torpaq, tikili və avadanlıqlar üzrə yığılmış amortizasiya».

İnzibati təyinatlı qalan digər bütün xərclərin uçotunun aparılması üçün 721 nömrəli hesaba yalnız bir subhesab – 721-5 «İnzibati məqsədlərlə bağlı digər xərclər» subhesabı nəzərdə tutulmuşdur.

Aviaşirkətdə inzibati xərclər də istismar xərclərinin tərkibində uçota alınır. Bu o deməkdir ki, onlar ümumi mənfəətə (zərərə) deyil, 202 nömrəli hesaba silinir. Bu qayda Beynəlxalq və Milli standartların tələblərinə uyğun gəlmir. Beynəlxalq və Milli standartlar kommersiya xərcləri kimi inzibati xərclərin də dövrü xərclər kimi uçota alınması və silinməsinə tələb edir, yəni onlar debet 202, kredit 721 yazılışı ilə deyil, debet 801, kredit 721 yazılışı ilə ümumi mənfəət və zərərlər hesabına silinməlidir.

Bütövlükdə dövrü xərclərin uçotunun aparılmasının mövcud metodikası deməyə əsas verir ki, onların tərkibi üzrə müəyyən edilmiş subhesablar (xərc maddələri) onlar barədə analitik informasiya formalaşdırmağa imkan vermir, həmin xərclərin bölüşdürülməsi və silinməsi qaydası MHBS 1 və MMUS 1-in tələblərinə uyğun gəlmir.

Odur ki, dissertasiya işinin növbəti fəslində həmin xərclərin, eləcə də bu fəslin birinci və ikinci paraqraflarında nəzərdən keçirilən xərclərin təsnifatının, onların analitik və sintetik uçotu metodikasının təkmilləşdirilməsinin mümkün yollarını və istiqamətlərini araşdırmağa çalışacağıq.

FƏSİL III. AVIAŞİRKƏTLƏRDƏ XƏRCLƏRİN TƏSNİFATI VƏ UÇOTUNUN TƏKMİLLƏŞDİRİLMƏSİ

3.1. Aviaşirkətlərdə xərclərin təsnifatının beynəlxalq standartlara uyğun təkmilləşdirilməsi

Aparılan araşdırmalar göstərir ki, maddi istehsalın bütün sferalarında, həmçinin də avianəqliyyatın daxil olduğu nəqliyyat sferasında xərclərin uçotunun təkmilləşdirilməsinin başlıca məsələləri onların təsnifatı, qeydiyyatı (hesablarda əks etdirilməsi) və gəlirlərlə uyğunlaşdırılmasıdır. Həmin məsələlər nəzəri-metodoloji cəhətdən bir-biri ilə əlaqəlidir. Belə ki, xərclərin elmi-praktiki cəhətdən obyektiv və dürüst təsnifatını aparmadan onların analitik və sintetik uçotu metodikasını təşkil etmək və təkmilləşdirilməsi qeyri-mümkündür. Eynilə də xərcləri gəlirlərə uyğunlaşdırmadan onların tanınmasını həyata keçirmək olmaz. Bir sözlə, həmin məsələlərin həlli yalnız kompleks şəkildə mümkündür.

Xərclərin düzgün təsnifatı digər mühüm bir məsələnin məqsədyönlü həlli üçün vacib əhəmiyyətə malikdir. Bu məsələnin mahiyyəti ondan ibarətdir ki, xərclərin təsnifatı onların həm idarəetmə uçotu, həm də maliyyə uçotu sistemində relevantlığına, yəni qərarların qəbul edilməsi üçün əhəmiyyətli olmasına imkan versin. Təsnifat sistemi qurularkən maya dəyərinin həm «direkt-kostinq», həm də tam xərclər əsasında kalkulyasiyalasdırılmasının tələbləri nəzərə alınmalıdır. Bizim əvvəlki fəsillərdə apardığımız araşdırmalar, gəldiyimiz nəticələr deməyə əsas verir ki, aviaşirkətlərdə xərclər mövcud təsnifatı, həmçinin də maliyyə uçotu sistemində onların nəzərdə tutulan uçotu metodikası biznesin informasiyaya olan tələbatına, çevik iqtisadi qərarların qəbul edilməsinə tam imkan vermir.

Aviaşirkətlərdə təsnifat elə aparılır ki, onun əsasında bütövlükdə nə «direkt-kostinq», nə də tam maya dəyəri sistemini dəqiq təşkil etmək mümkün olmur. Bunu biz istismar xərclərinin 10 maddə üzrə təsnifatı və uçotunu araşdıranda gördük. Xüsusilə də kommersiya xərcləri və inzibati xərclərin təsnifatı demək olar ki, müəyyən edilməmişdir, onlara hansı xərclərin daxil ola biləcəyini, yaxud da daxil

edildiyini görmək mümkün deyildir. Açığını demək lazımcır ki, aviaşirkətlərdə xərclərin İATA-nın qaydalarına uyğun təsnifatı, xərclərin MHBS 1-də və MMUS 1-də müəyyən olunmuş iki metod (xərclərin xarakterinə və təyinatına görə təsnifatı) əsasında uçotunun aparılması və hesabatının tərtib edilməsi tələblərinə uyğun gəlmir. Təbii ki, bu da aviaşirkətlərin fəaliyyətinin digər istiqamətlər üzrə fəaliyyət göstərən şirkətlərin fəaliyyəti ilə müqayisə edilməsin imkan vermir. Bu cür müqayisə ilk növbədə kənar istifadəçilər, xüsusən də aviaşirkətlərin səhmdarları, təsisçiləri üçün vacibdir, çünki onlar iqtisadi qərarlar qəbul edirlər və bunun üçün onlara müqayisəyə gələn, yaxud müqayisələrə yatımlı informasiya lazımdır. Aviaşirkətlərdə xərclərin İATA-nın müəyyən etmiş olduğu təsnifat əsasında təşkili bu cür informasiyanın formalaşdırılması tələbi ilə uzlaşmır. Müqayisələri yalnız və yalnız aviaşirkətlər arasında aparmaq mümkündür, bu da informasiyanın istifadəçilərini tam qane etmir.

Bizim nəzərdən keçirdiyimiz istismar xərclərinin tərkibi deməyə əsas verir ki, həmin xərclər yalnız reyslər üzrə gəlirlərin, mənfəətin müəyyən edilməsinə imkan verir. Ola bilər ki, hansısa istiqamət üzrə uçuşlar (reyslər) gəlirli, digər istiqamətlər üzrə uçuşlar (reyslər) isə gəlirli, mənfəətli olmasın, yaxud aşağı rentabelli olsun.

Sübut etməyə ehtiyac yoxdur ki, ayrı-ayrı reyslərin gəlirliliyini, ya da qeyri-gəlirliliyini müəyyən etmək üçün və bunun əsasında operativ, taktiki və hətta strateji qərarların qəbul edilməsi üçün xərclərin ən əlverişli və düzgün təsnifatı onların dəyişən və daimi xərclərə bölgüsüdür. Bütün qərb ölkələrinin və digər ölkələrin şirkətləri bunun əsasında «direkt-kostinq» uçot və kalkulyasiyalaşdırma sistemini tətbiq edirlər, daha doğrusu, həmin sistemin metodoloji və praktiki əsasında xərclərin dəyişən və daimi xərclər üzrə təsnifatı durur. Odur ki, həmin təsnifatın aviaşirkətlərdə tətbiqi məqsədəuyğundur. Bunun üçün bir reysə çəkilə xərclərin dəyişən və daimi xərclərə bölgüsünü dəqiqləşdirmək lazımdır. İATA-nın tövsiyə etdiyi təsnifat bu cür bölgümünün aparılmasına imkan vermir. Əvvəlki fəsildə qeyd olunduğu kimi, İATA istismar xərclərini üç qrup üzrə təsnifləşdirməyi tövsiyə edir:

- 1) müstəqim istismar xərcləri (direct operating costs);
- 2) qeyri müstəim istismar xərcləri (indirect operating costs);
- 3) qaimə xərcləri.

Müstəqim istismar xərclərinə İATA həm dəyişən, həm də daimi xərcləri daxil edir: yanacaq-yağlama materialları, texniki baxış xərcləri; cari və əsaslı təmir xərcləri; uçuş-enmə xərcləri; avianaviqasiya ayırımları; aeroport yığımları (hava gəmisinin təmizlənməsi və s.); uçuş heyətinin yemək xərcləri. Bütün bu xərclər konkret reysi həyata keçirən hava gəmisinə aid edilir. Müstəqim dəyişən, həm də daimi xərclərin digər bir qrupuna, yəni daşımaların təşkili ilə əlaqədar xərclər qrupuna İATA bunları aid edir: sənişin və yük komisiyon haqları; hava gəmisinin yüklənməsi ilə əlaqədar yığımlar və digər yığımlar; hava gəmisinin bortunda verilən yemək xərcləri; sair xərclər (baqajın axtarılması, yarımçıq dayandırılmış və ləğv edilmiş reyslər üzrə xərclər, F və C klasları üzrə xərclər və s.).

Dolayı, yaxud qeyri-müstəqim istismar xərcləri aşağıdakı xərcləri əhatə edir: hava gəmisi üzrə xərclər (amortizasiya, kredit üzrə faizlər, lizinq üzrə ödəmələr; hava gəmisinin sığortası; hava xətləri üzrə lisenziyalar; heyətin öyrədilməsi); ekipajın əmək haqqı və sosial sığortası; bort bələdçilərinin əmək haqqı və sosial sığortası; aviaşirkətin özünün avitəmir mərkəzində (ATM) aparılan Texniki xidmət və cari təmir; baza aeroportunda baş verən xərclər. Beləliklə, xərclərin heç bir istiqaməti üzrə dəyişə və daimi istismar xərcləri konkret olaraq ayrılır.

Zənnimizcə, xərclərin müstəqim dəyişə xərclər və müstəqim daimi xərclər kimi təsnifləşdirilməsi zamanı aviasiya nəqliyyatının xüsusiyyətləri, uçuşların şəraiti, təyyarələrin tipləri barədə informasiya, onların sənişinlərlə və yüklərlə yüklənməsi, aviayanacaq haqqında uçuşun vaxtı uçuş xəttinin xarakteristikası və s. barədə məlumatlar nəzərə alınmalıdır.

Reyslər üzrə müstəqim dəyişən xərclərin aşağıdakı kimi təsnifləşdirilməsi təklif olunur:

1. Sənişinlərin daşınması üzrə xərclər:
 - 1.1. hava gəmisinin bortunda sənişinlərə verilən yeməklə əlaqədar xərclər;
 - 1.2. hava gəmiçisinin bortunda sənişinlərə servis xidmətinin göstərilməsi xərcləri;
 - 1.3. aeroportlarda sənişinlərə xidmət göstərilməsi;
 - 1.4. sənişinlərin sığortası;

1.5. sərnişinlərin daşınması üzrə xərclər.

2. Yüklərin daşınması üzrə sair xərclər:

2.1. yüklərin yoxlanılması xərcləri;

2.2. yüklərin emalı üzrə xərclər;

2.3. yüklərin sığortası xərcləri;

2.4. yüklərin daşınması üzrə sair xərclər.

3. Hava gəmisinin özünün istismarı ilə əlaqədar olan xərclər:

3.1. uçuş marşrutu üzrə, həmçinin yerüstü hərəkət zamanı yanacaq-yağlama materialları üzrə xərclər;

3.2. uçuş marşrutu üzrə aeroportda uçuşa-enməyə görə yığım xərcləri;

3.3. aeroportda texniki xidmətlərin göstərilməsi xərcləri;

3.4. aeroportda və uçuş xəttində aeronaviqasiya xidmətləri üzrə xərclər;

3.5. estafetlərdə pilotların və bort bələdçilərinin saxlanılması xərcləri;

3.6. pilotların və bort bələdçilərinin işəmuзд əmək haqqı xərcləri;

3.7. pilotların və bort bələdçilərinin işəmuзд əmək haqqına görə hesablanmış sosial sığortaya ayırmalar üzrə xərclər;

3.8. hava gəmisinin özünün uçuşu ilə əlaqədar olan digər xərclər.

Beləliklə, aviaşirkətlərin əsas əməliyyat fəaliyyəti üzrə müstəqim dəyişən xərclərinin məcmusu aşağıdakı üç növ xərclərin cəmindən ibarət olacaqdır:

1. Sərnişinlərin daşınması üzrə xərclər

üstəgəl

2. Yüklərin daşınması üzrə xərclər

üstəgəl

3. Hava gəmilərinin özlərinin istismarı ilə əlaqədar xərclər.

Aviaşirkətlərin əsas əməliyyat fəaliyyəti üzrə müstəqim daimi xərcləri aşağıdakı maddələr üzrə təsnifləşdirilə bilər:

4. Reys üzrə müstəqim daimi xərclərin təsnifat maddələri:

4.1. pilotların, digər uçuş heyətinin, həmçinin bort bələdçilərinin vaxtamuzd əmək haqqı xərcləri;

4.2. vaxtamuzd qaydada işləyən pilotların, digər uçuş heyətinin, həmçinin bort bələdçilərinin sosial sığortasına ayırmalar üzrə xərclər;

4.3. hava gəmilərinə, həmçinin onların mühərriklərinə cari texniki baxışlar və onlara xidmətlərin göstərilməsi, həmçinin onların cari və əsaslı təmirinə çəkilən xərclər;

4.4. hava gəmilərinin, eləcə də hava gəmiləri mühərriklərinin maliyyə lizinqi əsasında icarəyə götürülməsi ilə əlaqədar xərclər;

4.5. hava gəmilərinin planerlərinin və mühərriklərinin amortizasiyası xərcləri;

4.6. hava gəmilərinin, onların mühərriklərinin sığortalanması ilə əlaqədar xərclər;

4.7. reyslərin həyata keçirilməsi ilə əlaqədar sair daimi müstəqim xərclər.

5. Reys üzrə qeyri-müstəqim daimi qaimə xərcləri:

5.1. baza aeroportunda sənişinlərə xidmət edilməsi xərcləri;

5.2. baza aeroportunda təyyarələrə xidmət göstərilməsi üzrə xərclər;

5.3. aviaşirkətin nümayəndəliklərinin saxlanılması ilə əlaqədar xərclər;

5.4. sair qeyri-müstəqim daimi qaimə xərcləri.

Reysin maya dəyərinin hesablanmasını həyata keçirmək üçün yuxarıda əks etdirilən dörd qrup üzrə xərclərin məcmusunu bilmək kifayətdir. Başqa sözlə, biz təklif edirik ki, reys üzrə maya dəyərinə aşağıdakı xərclər daxil edilmiş olsun:

1. sənişinlərin daşınması üzrə xərclər;

üstəgəl

2. yüklərin daşınması üzrə xərclər;

üstəgəl

3. hava gəmilərinin özlərinin istismarı üzrə xərclər;

üstəgəl

4. reys üzrə müstəqim daimi xərclər;

üstəgəl

5. reys üzrə qeyri-müstəqim daimi qaimə xərcləri.

Göründüyü kimi, biz reysin maya dəyərinə kommersiya və administrativ xərcləri daxil etməmişik. Ancaq «direkt-kostinq» sisteminin tətbiqi üçün reysin maya dəyərinə

kommersiya xərclərinin dəyişən hissəsini də əlavə etmək zəruriliyi yaranır. Zənnimizcə, bu cür xərclərin kəmiyyəti çox da böyük olmadığı üçün onları müvafiq olaraq 1.5 və 2.5 maddələrində əks etdirmək kifayətdir.

Bizim təklif etdiyimiz təsnifat qrupları xərclərin həm «direkt-kostinq» sistemi, həm də tam maya dəyəri sistemi üzrə uçotunun aparılmasına imkan verir. Belə ki, birinci üç bəndin cəmi (bənd 1 + bənd 2 + bənd 3) idarəetmə uçotu çərçivəsində xərclərin «direkt-kostinq» sistemi, yaxud məhdud maya dəyəri əsasında uçotunun aparılmasına, beş bəndin (bənd 1 + bənd 2 + bənd 3 + bənd 4 + bənd 5) cəmi isə xərclərin maliyyə uçotu çərçivəsində uçotunun aparılmasına və aviaşirkətlərin iş və xidmətlərinin tam maya dəyərinin hesablanmasına imkan verir və bununla da məhsulun, işin, xidmətin maliyyə uçotu və hesabatı sistemində tam maya əsasında əks etdirilməsi üzrə MHBS 1 və MMUS 1-in tələbləri yerinə yetirilmiş olur.

Bizim təklif etdiyimiz təsnifat sxemi həm də xərclərin analitik və sintetik uçotunun səmərəli qurulmasında, həmin uçotun qərarlar qəbul etmək baxımından informativliyinin yüksəldilməsində əhəmiyyətli rol oynaya bilər.

Aviaşirkətlərin əsas fəaliyyəti prosesində meydana çıxan və həmçinin də əsas fəaliyyət sferası ilə bilavasitəbağlı olmayan kommersiya xərcləri haqqında, onların uçotunun təşkili və aparılması üçün zəruri şərti kimi çıxış edən təsnifatı barədə öz fikrimizi bildirməyi lazım bilirik.

Məlumdur ki, aviaşirkətlər təkcə yalnız sənişin və yükdaşımalar ilə deyil, onların həyata keçirilməsi prosesində digər kommersiya fəaliyyəti ilə də məşğul olurlar: aerovağzalarda geniş mağazalar şəbəkəsi, xidmət sahələri fəaliyyət göstərir, avto-dayanacaqlar, avtoservislər mövcud olur, mehmanxanalar, restoranlar, kafelər və s. kommersiya bölmələri işləyir. Bütün bu sahələr demək olar ki, yardımçı sahələr kimi çıxış edir. Ancaq bu sahələrin gəlirləri və xərclərinin ayrıca təsnifatı aparılmır, ya da onlar yalnız əsas fəaliyyət üzrə gəlir və xərclərin bir hissəsi kimi təsnifləşdirilir. Bu da həmin fəaliyyət sahələri üzrə nəticələr barədə müstəqil informasiya formalaşdırmağa imkan vermir. Bütün bunları nəzərə alaraq biz təklif edirik ki, aviaşirkətlərdə yardımçı kommersiya sahələri üzrə gəlir və xərclərin, maliyyə nəticələrinin ayrıca təsnifatı aparılsın. Bu cür təsnifatı sair əməliyyat gəlirləri və sair əməliyyat xərcləri

çərçivəsində də həyata keçirmək olar. Düzdür, bu cür əməliyyatlardan olan gəlir və xərclərə mütəmadi baş verməyən gəlir və xərclər aid edilir, ancaq bizim yuxarıda sadaladığımız kommersiya fəaliyyəti növləri mütəmadi xərclər və gəlirlər yaradan fəaliyyət növləridir. Buna baxmayaraq onları sair gəlirlər və xərclər kimi təsnifləşdirmək olar. Əgər təklif olunan variantla qarşı etirazlar olarsa, onda ona alternativ variant da tapmaq olar. Belə ki, həmin fəaliyyət növlərindən olan xərcləri və gəlirləri səs əməliyyat xərcləri və gəlirləri çərçivəsində ayrıca maddələr kimi əks etdirmək mümkündür. Bu halda 601 nömrəli «Satış» hesabının və 701 nömrəli «Satışın maya dəyəri üzrə xərclər» hesablarının maddələrində (subhesablarında) dəyişikliklər aparılması mümkündür.

O ki qaldı kommersiya xərclərinə, zənnimizcə, həmin xərcləri aşağıdakı qruplar üzrə təsnifləşdirmək olar.

- 1) aviadaşımaların bilavasitə həyata keçirilməsi zamanı yaranan kommersiya xərcləri;
- 2) aviadaşımaların həyata keçirilməsi ilə bilavasitə əlaqəsi olmayan kommersiya xərcləri;
- 3) aviaşirkətlərin yardımçı kommersiya bölmələrinin fəaliyyəti ilə bağlı kommersiya xərcləri.

Aviadaşımaların həyata keçirilməsi zamanı bilavasitə yaranan kommersiya xərclərinin (daha doğrusu, onların dəyişən hissəsinin) reyslərin maya dəyərində daxil edilməsi məqsədəuyğundur.

Aviadaşımaların həyata keçirilməsi ilə bilavasitə əlaqəsi olmayan kommersiya xərclərini (məsələn, sənişin və yükdaşımaları üzrə bronlaşdırma və reklam xərclərini, aviabiletlərin satışı ilə əlaqədar xərcləri və s.) reysin maya dəyərində deyil, ayrıca kommersiya xərcləri hesabında uçota almaq düzgün olardı. Bu hesabla həmçinin aviaşirkətlərin yardımçı kommersiya bölmələrinin kommersiya xərclərini də əks etdirmək məqsədəuyğun olardı.

Aviaşirkətin idarə olunması, ona xidmət göstərilməsi üzrə qeyri-müstəqim xərclər inzibati xərclər kimi təsnifləşdirilməlidir. Təklif olunan təsnifat sistemi öz analitikliyi ilə seçilir, yəni burada xərclər həm dəyişən, həm də daimi müstəqim

xərclər kimi, kommersiya xərcləri isə fəaliyyət növləri üzrə ayrıca göstərilir. Aviaşirkətlərdə yardımçı kommersiya bölmələrinin fəaliyyətinə gəldikdə isə, onlarda baş verən xərclərin də aşağıdakı istiqamətlər üzrə təsnifləşdirilməsi zəruridir:

- yardımçı kommersiya bölmələrinin fəaliyyəti ilə əlaqədar müstəqim dəyişən istehsal (xidmət) xərcləri;
- yardımçı kommersiya bölmələrinin fəaliyyəti ilə əlaqədar olan müstəqim daimi istehsal (xidmət) xərcləri.

Beləliklə, aviaşirkətlərin fəaliyyətinin bütün istiqamətləri üzrə xərclərin aşağıdakı qruplar üzrə təsnifləşdirilməsi təklif olunur:

1. Sənişinlərin daşınması üzrə müstəqim dəyişən xərclər;
2. Yüklərin daşınması üzrə müstəqim dəyişən xərclər;
3. Hava gəmisinin istismarı ilə əlaqədar müstəqim dəyişən xərclər;
4. Əsas əməliyyat fəaliyyəti üzrə müstəqim daimi xərclər;
5. Yardımçı kommersiya bölmələrinin fəaliyyəti üzrə müstəqim dəyişən istehsal (xidmət) xərcləri;
6. Yardımçı kommersiya bölmələrinin fəaliyyəti üzrə müstəqim daimi istehsal (xidmət) xərcləri;
7. Sair əməliyyat fəaliyyəti üzrə xərclər;
8. Aviaşirkətlərin fəaliyyəti üzrə ümumi kommersiya xərcləri;
9. Aviaşirkətlərin idarə olunması, onlara xidmət göstərilməsi üzə inzibati xərclər.

Aviaşirkətlərin fəaliyyəti üzrə ümumi kommersiya xərclərini də dəyişən və daimi kommersiya xərcləri kimi təsnifləşdirmək olar.

Aviaşirkətlərdə ayrı-ayrı fəaliyyət növləri üzrə gəlirlər də xərclərin təklif olunan təsnifatına uyğunlaşdırılmalıdır. Ancaq sənişin və yükdaşımalardan olan gəlirləri eyni maddə üzrə də göstərmək mümkündür. Deyilənlər nəzərə alınmaqla faktiki vəziyyətə uyğun gələn rəqəmlər əsasında aviaşirkətlərin gəlir və xərclərini əməliyyat fəaliyyətinin müxtəlif növlərindən olan maliyyə nəticələrini aşağıdakı kimi hesablamaq olar (cədvəl 3.1.1).

Cədvəl 3.1.1

**Aviaşirkətin fəaliyyətinin gəlirlər, xərclər və maliyyə nəticələri üzrə
göstəricilərinin hesablanması qaydası (təklif olunur)**

Nö	Göstəricilər	Fəaliyyətin növləri istiqamətləri
I.	Əsas əməliyyat fəaliyyəti: Boinq 737-700 təyyarəsi üzrə hər reys hesabı ilə, USD	
1.	Bir reysdən əldə olunan pul gəliri	14742
1.1.	Sərnişinlərin daşınmasından	14335
1.2.	Yüklərin daşınmasından	407
2.	Bir reysə düşən müstəqim dəyişən xərclər:	5326
2.1.	Təyyarənin istismarı üzrə xərclər	1763
2.2.	Sərnişinlərin daşınması üzrə xərclər	3516
2.3.	Yüklərin daşınması üzrə xərclər	47
3.	Bir reysə düşən müstəqim daimi xərclər:	7641
3.1.	Təyyarənin istismarı üzrə xərclər	6521
3.2.	Sərnişinlərin daşınması üzrə xərclər	875
3.3.	Yüklərin daşınması üzrə xərclər	245
4.	Bir reysə düşən qeyri-müstəqim daimi qaimə xərcləri	688
5.	Bir reysə düşən istismar xərcləri (sət.2+sət.3+sət.4)	13655
6.	Bir reysdən əldə olunan mənfəət (sət.1 – sət.5)	1087
II.	Yardımcı kommersiya fəaliyyəti üzrə	
1.	Yardımcı kommersiya fəaliyyətindən pul gəliri	x
2.	Yardımcı kommersiya fəaliyyəti üzrə xərclər	(x)
2.1.	Yardımcı kommersiya fəaliyyəti üzrə müstəqim dəyişən istehsal (xidmət) xərcləri	(x)
2.2.	Yardımcı kommersiya fəaliyyəti üzrə müstəqim istehsal (xidmət) xərcləri	(x)
2.3.	Yardımcı kommersiya fəaliyyəti üzrə qaimə istehsal (xidmət) xərcləri	(x)
3.	Yardımcı kommersiya fəaliyyəti üzrə mənfəət (zərər)	x(x)
III.	Sair əməliyyat fəaliyyəti üzrə	
1.	Sair əməliyyat fəaliyyəti üzrə gəlirlər	x
2.	Sair əməliyyat fəaliyyəti üzrə xərclər	(x)
3.	Sair əməliyyat fəaliyyətindən mənfəət (zərər)	x(x)
IV.	Aviaşirkətin əsas yardımcı kommersiya və mənfəəti (zərəri) sair əməliyyat fəaliyyəti üzrə	x(x)
V.	Aviaşirkət üzrə kommersiya xərcləri	(x)
VI.	Aviaşirkət üzrə inzibati xərclər	(x)
VII.	Aviaşirkət üzrə vergi tutulana qədər olan mənfəət (zərər)	x(x)
VIII.	Aviaşirkətin ümumi fəaliyyətindən xalis mənfəət (zərər)	x(x)

Bizim təklif etdiyimiz təsnifat üzrə gəlirlərin, xərclərin və maliyyə nəticələrinin analitik və sintetik uçotunu təşkil etmək və aparmaq üçün onların da təkmilləşdirilməsinə ehtiyac vardır. Bu təkmilləşdirmənin aparılması xüsusilə də gəlirlərin və xərclərin sintetik uçotu metodikasına aiddir. Məsələ bundadır ki, gəlir və xərclərin sintetik uçotunun mövcud metodikası onların təklif edilən təsnifat qruplarına uyğun

gəlmir. Ona görə də gəlirlərin və xərclərin sintetik uçotu sxemində bir sıra dəyişikliklərin aparılması vacibdir. Dissertasiya işinin növbəti paragrafında həmin məsələləri nəzərdən keçirək.

3.2. Aviaşirkətlərdə xərclərin analitik və sintetik uçotu metodikasının təkmilləşdirilməsi istiqamətləri

Aviaşirkətlərin fəaliyyəti elmi-texniki tərəqqinin sürətlənməsi və tətbiqi, rəqabətliyin getdikcə daha da artması nəticəsində mürəkkəbləşir və buna görə də həmin fəaliyyəti idarə edən menecerlərin obyektiv idarəetmə qərarları qəbul etmələri üçün informasiyaya yeni tələbləri meydana çıxır. Aviaşirkətlərin istismar xərclərinin tərkibinə nəzər saldıqda görürük ki, onların strukturunda müstəqim daimi xərclər daha yüksək xüsusi çəkiyə malikdir. Bunu cədvəl 3.1.1-in məlumatları da sübut edir. Cədvəldən görünür ki, bir reys hesabı ilə müstəqim dəyişən xərclər 5326 dollar təşkil etdiyi halda, bir reysə düşən müstəqim daimi xərclər 7641 dollar təşkil edir, yaxud birinci növ xərclərin bir reysə düşən ümumi istismar xərclərinin tərkibində xüsusi çəkisi 41,1%, ikinci növ xərclərin xüsusi çəkisi isə 58,9% təşkil edir.

Mütəxəssislərin fikrincə, aviadaşımalar zamanı bir çox proseslərin yüksək səviyyədə avtomatlaşdırılması müstəqim dəyişən əmək məsrəflərini və digər oxşar məsrəfləri azaldır, amortizasiyaya, logistikanın, nəzarətin, marketinqin təşkilinə əkilən xərcləri isə artırır. Bundan başqa, qeyri-müstəqim xərclərin payı da kifayət qədər sürətlə artmaqdadır. Ona görə də həmin xərclər üzərində nəzarəti həyata keçirmək, çevik idarəetmə qərarları qəbul etmək üçün xərclərin uçotunun analitikliyini artırmaq lazımdır. Söhbət təkcə mövcud olan sintetik və subhesabların sayının artırılmasından getmir, ondan gedir ki, xərclərin uçotunu fəaliyyətin növləri, məsuliyyət mərkəzləri, xərc daşıyıcıları üzrə təşkil etmək lazımdır.

Xərclərin bu cür, yəni analitik bölgüsünü birinci növbədə idarəetmə uçotu çərçivəsində həyata keçirmək vacibdir. Hazırda dünyanın bir çox ölkələrində fəaliyyət növləri üzrə xərclərin uçotunun müxtəlif növləri tətbiq edilir. Onların içərisində ABC (Activity Based Costing), yəni fəaliyyətin növləri üzrə xərclərin uçotu metodu geniş

yayılmışdır. Keçən əsrin 80-ci illərindən başlayaraq həmin metodu ABŞ-ın, Kanadanın, İngiltərənin və digər ölkələrin şirkətləri tətbiq etməyə başlamışlar. ABC metodu bütün qeyri-müstəqim istehsal (xidmət) xərclərini, kommersiya xərclərini, həmçinin də inzibati xərcləri məhsul, iş və xidmət növlərinin hər bir növü üzrə bölüşdürməyi və beləliklə də, onların tam maya dəyərini formalaşdırmağı nəzərdə tutur. düzdür, bu metod çox əmək tutumludur və xeyli əlavə vəsait tələb edir, ancaq onun əsas üstünlüyü odur ki, həmin metodu tətbiq etdikdə maya dəyəri göstəricisi xərcləri daha düzgün və obyektiv əks etdirir. Bu da konkret idarəetmə qərarlarının təhlili və qəbul edilməsində mühüm rol oynayır. Biz qeyd etmişdik ki, aviaşirkətlərdə bütün qeyri-müstəqim xərclər (sair istehsal (xidmət)) və qaimə xərcləri, həmçinin də inzibati xərclər ayrı-ayrı xidmət növləri arasında bölüşdürülmür, bütövlükdə aviaşirkətin daşıma fəaliyyətinə aid edilir. Bu da aviaşirkətlərin ayrı-ayrı bölmələrində, ayrı-ayrı fəaliyyət növlərində işləyənlərin həmin xərclər üzrə məsuliyyət daşımalarını aradan qaldırır, yəni onlar həmin xərclərin artması üçün demək olar ki, heç bir məsuliyyət daşımır. Ancaq əgər həmin xərclər ayrı-ayrı xidmət növləri, reyslər, təyyarələr üzrə bölüşdürülsə, onda həmin xərclər üçün onların məsuliyyəti də artmış olar.

Biz onu da qeyd etmişdik ki, aviaşirkətlərdə müstəqim dəyişən və müstəqim daimi xərclər üç istiqamət üzrə təsnifləşdirilir və uçota alınır: 1) sərnişin daşımaları; 2) yük daşımaları; 3) təyyarələrin istismarı üzrə. Ancaq qeyri-müstəqim xərclər həmin istiqamətlər üzrə bölüşdürülmür. Halbuki ABC metodu həmin xərclərin məhz göstərilən üç istiqamət üzrə, eləcə də texniki baxış və təmir üzrə, marketinq fəaliyyəti üzrə, satış üzrə və s. istiqamətlər üzrə bölüşdürülməsini tələb edir.

ABC yanaşması fəaliyyətin növlərinin dəqiq müəyyən edilməsini tələb edir, hansılar ki, xərclərin baş verməsinə səbəb olur. Eyni zamanda həmin yanaşma həmin fəaliyyətlər üzrə əsas xərc daşıyıcılarını (fundamental cost drivers) öyrənir, tədqiq edir. Xərc daşıyıcısı (cost driver) – nəsə elə bir faktordu (göstəricidir) ki, onun vasitəsilə müəyyən etmək olur – nəyə görə resurs müəyyən növ fəaliyyət prosesində istifadə olunur və nəyə görə həmin fəaliyyət növü xərclərə gətirib çıxarır. Fəaliyyətin növləri və xərclərin daşıyıcıları müəyyən edildikdən sonra, əldə olunan informasiyaya

əsasən qeyri-müstəqim xərcləri, faktiki olaraq xərclər yaradan xərc obyektlərinə aid etmək mümkündür.

Onu vurğulamaq və demək lazımdır ki, ABC müxtəlif xərc obyektlərinə həm istehsal, xidmətlə əlaqədar xərcləri, həm də kommersiya və inzibati xərcləri bölüşdürməyə imkan verir.

Xərclərin fəaliyyətin növləri üzrə uçotu metodunun tətbiqi aşağıdakı addımların yerinə yetirilməsini tələb edir:

Addım 1. Aviaşirkətdə əsas fəaliyyət növlərini, hansılar ki, istehsalla / xidmətlə əlaqəlidir, identifikasiya etmək. Məsələn, müəyyən istiqamət üzrə uçuşlar, sənişinlərə xidmət göstərilməsi, yüklərin emalı, təyyatrə texniki baxış, təyyarələrin cari, yaxud əsaslı təmiri kimi müxtəlif növ fəaliyyətləri identifikasiya etmək, yəni ayırmaq olar.

Addım 2. Addım 1-də identifikasiya edilmiş hər bir fəaliyyət növü üçün xərclərin cəmini müəyyən etmək. Bu addımın məqsədi ondan ibarətdir ki, aviaşirkət müəyyən etsin – hər bir fəaliyyət növünə nə qədər xərc çəkir. Fəaliyyət xərcləri – fəaliyyətin müəyyən növləri üzrə xərclərinin cəmləşdirilməsi yeridir. Başqa sözlə, müəyyən fəaliyyət növü üzrə əlaqədar bütün xərclər yığılır və fəaliyyət xərclərini yaradır. Bu zaman resursların bir hissəsi xərclərin müəyyən növlərinə birbaşa aid edilə bilər, ancaq xərclərin digər hissəsi (məsələn, əmək haqqı xərcləri, istilik, işıqlandırma xərcləri) qeyri-müstəqim ola bilər və buna görə də onlar eyni zamanda bir neçə fəaliyyət növünə aid oluna bilər. Onların fəaliyyətin konkret növlərinə aid edilməsi, xərclərlə bu və ya digər fəaliyyət növünün səbəb-nəticə əlaqəsinin xarakterindən asılı olaraq həyata keçirilə bilər, ya da konkret işləri yerinə yetirən heyətin sorğusuna əsasən yerinə yetirilə bilər. Bütün hallarda həmin xərclərin fəaliyyət növləri arasında konkret səbəb, əlaqə müəyyən olunmadan özbaşına bölüşdürülməsinə, yaxud silinməsinə yol vermək olmaz. Aydınır ki, ayrı-ayrı növlər üzrə bölüşdürülməli olan qeyri-müstəqim xərclərin kəmiyyəti nə qədər böyükdürsə, növlər üzrə xərclərin bölüşdürülməsinin uçotu vasitəsilə alınan informasiya da bir o qədər təxminidir və az əhəmiyyətlidir.

Səbəb-nəticə əlaqələrini nəzərə alan və bu mərhələdə istifadə olunan xərc daşıyıcıları, fəaliyyət növləri üzrə resursların bölüşdürülməsi üçün istifadə edilir və xərclərin resurs daşıyıcıları adlanır.

Onu da qeyd etmək lazımdır ki, xərclərin ənənəvi uçot sistemini tətbiq edərkən istehsal, xidmət departamentinə servis adlandırılan departamentlərin xərcləri aid edilməlidir. Servis departamentinə aviaşirkətlərin o bölmələri aid edilir ki, onlar birbaşa sərnişin daşımalarında, yük daşımaların və təyyarələrin istismarında iştirak etmirlər. Məsələn, aviaşirkətlərdə bu departamentlərə cari, əsaslı təmir mərkəzlərini, marketing şöbəsini, digər xidmətedici bölmələri aid etmək olar. Ancaq ABC metodunun tətbiqi halında texniki baxış və cari təmir departamenti ya özü fəaliyyət xərcləri mərkəzi kimi çıxış edir, ya da daha böyük fəaliyyət xərcləri mərkəzinin bir hissəsi kimi çıxış edir. Lakin heç bir halda bu xərclər əsas xidmət departamentləri arasında (sərnişin daşımaları, yük daşımaları, təyyarələrin istismarı) yenidən bölüşdürülmür. Məsələn, fərz edək ki, fəaliyyət xərcləri aşağıdakı kimi olmuşdur: texniki baxış – 30 000 p.v., cari təmir – 80 000 p.v., əsaslı təmir – 4 000 000 p.v. və s.

Addım 3. Bu addımda birinci addım üzrə müəyyən edilmiş hər fəaliyyət növü üzrə xərc daşıyıcılarını müəyyən etmək lazım gəlir. Bu addım fəaliyyət növləri üzrə xərclərin uçotu sisteminin tətbiqi zamanı bəzi kompromisin (razılığın) axtarışını əks etdirir. Məsələn, texniki baxış zamanı xərclərin daşıyıcısı kimi texniki baxışların sayı, yaxud da texniki baxışdan keçirən obyektlərin (təyyarələrin, mühərriklərin) sayı çıxış edə bilər. Qeyd etmək lazımdır ki, xərclərin uçotu prosesinin nəticəsi əsasən xərc daşıyıcısının seçilməsindən asılı olacaqdır. Məsələn, texniki baxış zamanı xərc daşıyıcısı kimi – texniki baxışların miqdarı, cari təmir zamanı – obyektlərin sayı və s. götürülə bilər.

Addım 4. Hər bir fəaliyyət xərcləri üçün xərclərin daşıyıcısının konkret stavkasının (qiymətinin) hesablanması həyata keçirilir. Bunun üçün xərclərin ənənəvi uçot sistemində qeyri-müstəqim istehsal / xidmət xərclərinin bölüşdürülməsi əmsalının hesablanması üçün istifadə olunan düstura oxşar aşağıdakı düsturdan istifadə etmək olar:

$$\text{Xərc daşıyıcısının stavkası (qiyməti)} = \frac{\text{Fəaliyyətin xərcləri}}{\text{Xərc daşıyıcılarının miqdarı}}$$

Addım 5. Xərc daşıyıcılarının alınmış stavkasını (qiymətini) xərc obyektlərinin miqdarına tətbiq etmək lazımdır ki, ABC sisteminin köməyiylə xidmətə çəkilmiş xərci hesablamaq mümkün olsun.

Məsələn, tutaq ki, A marşrutu ilə uçan təyyarəyə 20, B marşrutu üzrə uçan təyyarəyə isə 10 texniki baxış keçirilmişdir. Onda A təyyarəsinə keçirilən texniki baxışların dəyəri 20 000 p.v. ($1000 \text{ p.v.} \times 20 \text{ təyyarə}$), B təyyarəsinə keçirilən texniki baxışların dəyəri isə 10 000 p.v. ($1000 \text{ p.v.} \times 10 \text{ təyyarə}$) təşkil edəcəkdir.

Beləliklə, ABC metodu fəaliyyət növləri üzrə xərcləri hesablamağa və bununla da xərclərə ciddi nəzarət etməyə imkan verir. Əgər biz texniki baxışı bütövlükdə bir əməliyyat, yaxud fəaliyyət növü kimi götürür və xərcləri də həmin fəaliyyət növü üzrə uçota alırıqsa, onda həmin xərclərin davranışını müşahidə etməyə, bu sahədə çevik idarəetmə qərarları qəbul etməyə də imkan yaranmış olur. ABC metodunun üstünlüyü ondadır ki, burada konkret xərc daşıyıcıları üzrə konkret məsuliyyət mərkəzləri üst-üstə düşür.

Aviadaşımalarda ən yüksək xüsusi çəkiyə malik xərc maddələri amortizasiya ilə yanaşı, yanacaq-yağlama materiallarına, texniki xidmətə çəkilən xərclər, texniki xidmət üzrə qaimə xərcləri və naviqasiya yığımlarıdır. Ancaq təəssüf ki, bu xərclərin bir çoxunun kəmiyyəti barədə informasiya formalaşdırılmasında bir sıra metodiki və praktiki çatışmazlıqlar mövcuddur.

Bütövlükdə araşdırmalar göstərir ki, aviaşirkətlərdə xərclərin səmərəli idarə olunması, onlar üzərində nəzarətin həyata keçirilməsi məqsədilə idarəetmə uçotu çərçivəsində informasiyanın analitikliyini yüksəltmək məqsəduyğundur. Müasir kompyuter proqramlarının mövcudluğu və kadrların hazırlıq səviyyəsinin yüksək olması bu sahədə istənilən çətinlikləri aradan qaldırmağa, xərclərin uçotunun mütərəqqi sistemləri olan «direkt-kostinq» sisteminin, ABC metodunun və digərlərinin tətbiqinə imkan verir.

Aviaşirkətlərdə xərclərin maliyyə uçotu çərçivəsində uçotuun təkmilləşdirilməsi, zənnimizcə, bu sahənin xüsusiyyətlərini nəzərə almaqla həyata keçirilməlidir. İlk növbədə xərcləri uçota alan subhesablarda dəyişikliklərin aparılması zəruridir.

Artıq əvvəlki fəsillərdə qeyd olunduğu kimi, MHBS 1 və MMUS 1 mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın xərclərin xarakterinə, ya da təyinatına görə təsnifatı əsasında tərtib edilməsini tələb edir. Burada sual meydana çıxır - xərclərin sintetik uçotunun mövcud qaydası bu təsnifatların hər ikisi üzrə mənfəət və zərərlər haqqında he-

sabat formasını tərtib etməyə imkan verirmi? Araşdırmalar göstərdi ki, xərclərin sintetik uçotunun mövcud sxemi, mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın yalnız xərclərin xarakterinə (məzmununa) görə təsnifatı əsasında tərtib olunmasına imkan verir, özü də yalnız əsas fəaliyyət, yaxud əsas əməliyyat fəaliyyəti üzrə. Halbuki, sair əməliyyat fəaliyyəti üzrə də xərclərin baş verməsi mümkündür. Əgər biz əsas əməliyyat fəaliyyəti üzrə xərclərin sintetik uçotu metodikasını aviaşirkətlərə tətbiq etmək istəsək, görərik ki, həmin metodika bu sahədə yardımçı kommersiya sahələrinin fəaliyyəti üzrə xərclərin uçotunun aparılması üçün tam uyğunlaşdırılmamışdır. Aviaşirkətlərdə yardımçı kommersiya sahələri də daim əsasda, yaxud mütəmadi olaraq fəaliyyət göstərir, ona görə də onlarda da əsas gəlir, əsas xərc anlayışları üzrə uçotun aparılması zəruriliyi yaranır. Həmin sahələri də əslində əməliyyat fəaliyyətinə aid etmək olar və lazımdır.

Beləliklə, aviaşirkətlərdə Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın xərclərin xarakterinə (iqtisadi məzmununa) və təyinatına görə təsnifatları əsasında tərtib edilməsi, həmçinin də əsas əməliyyat fəaliyyəti (aviadaşımalar) ilə yardımçı kommersiya fəaliyyəti arasında xərcləri fərqləndirmək, onların fəaliyyətinin nəticələrini ayrıca müəyyən etmək üçün bir sıra sintetik uçot hesablarının subhesablarında dəyişikliklər aparılması zəruridir. Bu dəyişikliklər bizim əvvəlki paraqrafda gəlirlərin və xərclərin təsnifatının təkmilləşdirilməsinə dair təkliflərimiz nəzər alınmaqla həyata keçirilə bilər.

Aviaşirkətlərdə sintetik xərc hesabı, yəni 202 nömrəli hesab üzrə subhesabların indiki tərkibi və quruluşu bizim təklif etdiyimiz təsnifatın tətbiqinə imkan vermir. Həmin təsnifatın tətbiqi üçün adı çəkilən hesabın subhesablarını iki rəqəmli etmək məsləhətdir:

202-10 «Aviaşirkətlər üzrə ümumi xərclər (iqtisadi məzmununa görə)»;

202-11 «Material məsrəfləri»;

202-12 «Əmək haqqı xərcləri»;

202-13 «Sosial sığorta və təminat xərcləri»;

202-14 «Aktivlərin amortizasiyası xərcləri»;

202-15 «Sair xərclər».

Həmin subhesablar (sonuncu subhesab istisna olmaqla) yalnız bir elementli xərclərdən ibarət olmalıdır. Məsələn, amortizasiya xərcləri maddəsi üzrə aviaşirkətin ümumi fəaliyyətində istifadə olunan bütün uzunmüddətli aktivlərin amortizasiyası uçota alınmalıdır. Xərclərin bu subhesablar üzrə uçota alınması MHBS 1-in və MMUS 1-in xərclərin xarakterinə görə təsnifatı əsasında mənfəət və zərərərər haqqında hesabatın tərtib edilməsinə imkan verir.

202-20 «Aviaşirkətlərdə daşıma xərcləri» (xərclərin təyinatına görə):

202-21 «Sərnişinlərin daşınması üzrə dəyişən xərclər»;

202-22 «Yüklərin daşınması üzrə dəyişən xərclər»;

202-23 «Təyyarənin istismarı üzrə dəyişən xərclər»;

202-24 «Müstəqim daimi xərclər»;

202-25 «Qeyri-müstəqim qaimə istehsalat (xidmət) xərcləri».

Aviaşirkətlərdə daşıma xərclərinə həm dəyişən və daimi müstəqim xərclər, həm də qeyri-müstəqim qaimə istehsalat (xidmət) xərcləri daxil edilmişdir. Xərclərin bu tərkibdə uçotunun aparılması həm «direkt-kostinq» sisteminin tətbiqinə, eləcə də aviadaşımaların tam maya dəyəri əsasında kalkulyasiyalaşdırılmasına imkan verir və beləliklə də, MHBS 1 və MMUS 1-in məhsulun (xidmətin) maya dəyərinin tam xərclər əsasında müəyyən edilməsi tələblərinə uyğun gəlir.

Yardımcı kommersiya fəaliyyəti üzrə xərclərinin aşağıdakı subhesablar üzrə uçotunun aparılması təklif edilir:

202-30 «Yardımcı kommersiya fəaliyyəti üzrə xərclər»:

202-31 «Yardımcı kommersiya fəaliyyəti üzrə müstəqim dəyişən istehsal (xidmət) xərcləri»;

202-32 «Yardımcı kommersiya fəaliyyəti üzrə müstəqim daimi istehsal (xidmət) xərcləri»;

202-33 «Yardımcı kommersiya fəaliyyəti üzrə qaimə istehsal (xidmət) xərcləri».

İstər əsas əməliyyat fəaliyyəti, istərsə də yardımcı kommersiya fəaliyyəti üzrə xərclərin analitik uçotunun əvvəlki paraqrafda təklif olunmuş təsnifat maddələrinə uyğun təşkili və aparılması məqsədəuyğun olardı. Hesablar planında nəzərdə

tutulmuş subhesablar (maddələ) sair əməliyyat xərclərinin tərkibini tam əhatə etdiyindən, zənnimizcə, onun dəyişdirilməsinə ehtiyac yoxdur.

Kommersiya xərclərinə gəldikdə, onu demək lazımdır ki, həmin xərclərin aviaşirkətlərdə uçotunun ayrıca aparılması zəruridir, bu zəruriyyət həm də MHBS 1 və MMUS 1-in tələblərindən irəli gəlir. Buna baxmayaraq hazırda aviaşirkətlərdə kommersiya xərcləri ayrıca hesabda uçota alınmır və həmin xərclər istismar xərclərinin tərkibində əks etdirilir. Aviaşirkətlərdə kommersiya xərclərinin uçotunun aparılması üçün mövcud Hesablar planındakı 711 nömrəli hesabdən istifadə etmək məqsədəuyğundur.

Biz dissertasiya işinin ikinci fəslində qeyd etmişdik ki, aviaşirkətlərdə hava gəmilərinin, onların mühərriklərinin təmiri, xüsusilə də əsaslı təmiri, böyük xərclər tələb edir və bu xərclərin cari xərclər hesabına örtülməsi, mümkün və məqsədəuyğun deyildir. Ona görə də bunun üçün ehtiyat yaradılması zəruridir. Zənnimizcə, kapitalı uçota alan hesabların tərkibinə ayrıca – «Qarşıdakı xərclər və ödəmələr üzrə ehtiyatlar» adlı hesabın daxil edilməsi məqsədəuyğun olardı. Həmin ehtiyatın yaradılması təyyarələrin cari istismarı ilə əlaqədar xərclər hesabına həyata keçirilməlidir.

Daha bir məsələ ilə əlaqədar öz fikrimizi bildirmək istəyirik. Bu məsələ onunla əlaqədardır ki, hazırda aviaşirkətlər uçuş heyətinin hazırlanması və yenidən hazırlanması ilə əlaqədar xərcləri istismar xərclərinin tərkibinə daxil edirlər, bu da, zənnimizcə, düzgün deyildir. Həmin xərclər aviaşirkətlərin cari fəaliyyəti ilə bağlı olmadığına görə onların istismar xərclərinə deyil, inzibati xərclərə aid edilməsi daha məqsədəuyğun olardı.

NƏTİCƏ

«Aviaşirkətlərdə xərclərin təsnifatı və təkmilləşdirilməsi məsələləri» mövzusunda yerinə yetirilmiş araşdırmalar aşağıdakı kimi nəticələr hasil etməyə və təkliflər irəli sürməyə imkan verir:

1. İqtisadi fəaliyyətin bütün növləri müəyyən xərclərin olmasını tələb edir və həmin xərclərin çəkilməsində məqsəd mənfəət əldə etməkdir. Bu nöqteyi-nəzərdən nəqliyyat sferasında fəaliyyət göstərən kommersiya təşkilatları, o cümlədən aviaşirkətlər də istisnaqlıq təşkil etmir. Müasir dövrdə mülki aviasiya iqtisadi-sosial inkişafa təsiri danılmazdır. Mülki aviasiya nəqliyyatın mühüm sferası olmaqla ölkənin xarici iqtisadi əlaqələrinin, xarici ticarətin, turizmin inkişafında mühüm rol oynayır.

Digər sahələrdə olduğu kimi, mülki aviasyada, onun təşkilati-hüquqi forması olan aviaşirkətlərdə də fəaliyyətin həyata keçirilməsi tərkibi, təynatı, məzmunu müxtəlif olan xərclərin sayəsində baş verir. Aviaşirkətlərin maliyyə vəziyyəti, fəaliyyətinin nəticələri onların mövcud maddi, əmək və maliyyə resurslarından necə istifadə etməsindən asılıdır. Bu da öz növbəsində resursların / xərclərin barəsində adekvat informasiyanın formalaşdırılmasını tələb edir;

2. Xərclər barədə informasiyanın formalaşdırılması, həmin informasiyanın obyektiv, dürüst və əhəmiyyətli olması xərclərin nəzəri-metodoloji və praktiki baxımdan iqtisadi mahiyyətinin düzgün açıqlanmasından, onların tanınma kriteriyalarının müəyyən edilməsindən elmi-praktiki əhəmiyyət kəsb edən təsnifatının qurulmasından, həmçinin onların analitik və sintetik uçotu metodikasının təşkilindən asılıdır;

3. Uçot ədəbiyyatlarının, normativ xarakterli Beynəlxalq və Milli uçot-hesabat sənədlərinin tənqidi öyrənilməsi və araşdırılması nəticəsində biz xərclərə aşağıdakı kimi tərif verilməsini təklif edirik: xərclər – iqtisadi fayda əldə etmək məqsədilə məhsul istehsalı, xidmətlərin göstərilməsi prosesində iqtisadi resursların istifadə edilməsi nəticəsində yaranan məsrəflərdir.

Xərclərin uçot və hesabatda tanınması üçün Prinsiplərdə və Konseptual əsaslarda təsbit edilmiş tanınma kriteriyaları metodoloji-praktiki nöqteyi-nəzərdən

əsaslandırılmışdır, buna görə də onların məqsədi mənfəət götürmək olan kommersiya təşkilatlarında, o cümlədən də aviaşirkətlərdə tətbiqi zəruridir və məqsədəuyğundur;

4. Xərclər barədə informasiya formalaşdırmağın və bunun əsasında onların səmərəli idarə edilməsinin başlıca şərtlərindən biri təsnifatın aparılmasıdır. Xərclərin təsnifatı aparılmadan istehsalə və xidmətə sərf edilən resursları planlaşdırmaq, qiymətləndirmək, gəlirlərlə xərcləri uyğunlaşdırmaq, müqayisə etmək və bununla da maliyyə nəticələrini müəyyən etmək mümkün deyildir. Təsnifatın aparılması həm də xərclərin və maliyyə hesabatının digər elementlərinin uçotunu aparmaq üçün hesablar sisteminin işləni b hazırlanması üçün lazımdır. Təsədüfi deyildir ki, hazırda tətbiq olunan Hesablar planı məhz Aktivlərin, Kapital və Öhdəliklərin, Xərclərin və Gəlirlərin təsnifatı sxeminə uyğun qurulmuşdur.

Bütövlükdə xərclərin təsnifatı aviaşirkətlər qarşısında qoyulmuş məqsədlərin və vəzifələrin yerinə yetirilməsindən ötrü həyata keçirilir.

5. Aparılan təhlil göstərir ki, aviaşirkətlərdə xərclərin maliyyə uçotu və hesabatı sistemində təsnifatı MHBS 1 və MMUS 1-in təsbit etmiş olduğu təsnifat metodlarına tam uyğun gəlmir. Bu da aviaşirkətlərdə fəaliyyətin xüsusiyyətləri ilə izah oluna bilər. Digər tərəfdən, aviaşirkətlər təkcə yük və sərnişin daşımaları həyata keçirmir, onlar həm də yardımçı kommersiya fəaliyyəti ilə məşğul olur. Odur ki, dışamalara çəkilən xərclərin təsnifatı və uçotunu, yardımçı kommersiya fəaliyyəti üzrə xərclərin təsnifatı və uçotunu eyni maddələr, eyni hesablar üzrə həyata keçirmək qeyri-mümkündür, hətta mümkün olsa belə, informasiyanın dərk olunmasını çətinləşdirər, onun aktivliyini azaldar. Bütün fəaliyyət üzrə xərclərin təsnifatı və uçotu, onların yalnız iqtisadi məzmunu (xarakteri) əsasında həyata keçirilə bilər;

6. Araşdırma nəticəsində müəyyən edilmişdir ki, aviaşirkətlərdə İATA-nın təsnifatı əsasında xərclərin qruplaşdırılması MHBS 1 və MMUS 1-in tələblərinə tam uyğun gəlmir. Belə ki, İATA-nın təsnifatı üzrə kommersiya xərcləri və inzibati xərclər barədə ayrıca informasiya formalaşdırmaq mümkün deyildir. Həmin təsnifat bütün xərclərin, o cümlədən də kommersiya və inzibati xərclərin istismar xərclərinin tərkibinə daxil edilməsini nəzərdə tutur, halbuki, MHBS 1 və MMUS 1 həmin xərclərin

dövrü xərclər kimi təsnifləşdirilməsini və hesabat dövrünün sonunda Mənfəət və zərərlərə silinməsinə tələb edir. Aviaşirkətlərdə isə bu metodoloji tələbə əməl edilmir;

7. Aparılmış tədqiqat nəticəsində xərclərin təsnifatı və uçotu sahəsində digər çatışmazlıqların da mövcud olduğu aşkar edilmişdir. Məsələn, belə çatışmazlıqlardan biri ondan ibarətdir ki, aviaşirkətlərdə təmir ilə əlaqədar xərclərin örtülməsi üçün ehtiyatların hansı təsnifata uyğunlaşdırıldığı və hansı hesabda uçota alına biləcəyi barədə konkret göstərişlər yoxdur. Halbuki, aviasiyada təmin xərcləri çox yüksək xüsusi çəkiyə malikdir, onları tamamilə və büsbütün cari xərclərə aid etmək düzgün olmazdı;

8. Tədqiqat göstərir ki, aviaşirkətlərdə xərclərin təsnifatı və uçotu sahəsində olan çatışmazlıqlar təkcə yalnız şirkətlərin uçot siyasəti ilə deyil, həm də bu sahədə normativ-requlyativ sənədlərdəki çatışmazlıqlarla əlaqədardır. Məsələn, xərclərin uçotunun aparılması üçün nəzərdə tutulan Hesablar planı xərclərin nə iqtisadi məzmunu (xarakteri), nə də təyinatı üzrə tam informasiya formalaşdırmağa imkan vermir. Zənnimizcə, mövcud təsnifat və uçot sistemi hər iki yanaşma əsasında informasiya formalaşdırmaq üçün adekvat olmalıdır;

9. Aviaşirkətlərin əsas fəaliyyəti və yardımçı fəaliyyəti üzrə xərclərin, gəlirlərin və maliyyə nəticələrinin müəyyən olunması üçün onların təsnifatının yenidən qurulması zəruriliyi əsaslandırılmış və bu sahədə dissertasiya işinin sonuncu fəslində konkret təkliflər və tövsiyələr irəli sürülmüşdür:

I. əsas əməliyyat fəaliyyəti üzrə xərclərin təsnifatının aşağıdakı kimi aparılması təklif olunur:

- a) müstəqim dəyişən istismar xərcləri:
 - sərnişinlərin daşınması üzrə xərclər;
 - yüklərin daşınması üzrə xərclər;
 - hava gəmilərinin özlərinin istismarı üzrə xərclər.
- b) müstəqim daimi istismar xərcləri;
- c) qeyri-müstəqim daimi istismar xərcləri.

Dissertasiya işinin üçüncü fəslinin birinci paragrafında həmin təsnifat qruplarına daxil ediləcək xərc maddələrinin siyahısı verilmişdir.

II. Yardımçı kommersiya fəaliyyəti üzrə xərclərin təsnifatı:

- a) yardımçı kommersiya fəaliyyəti üzrə müəqim dəyişən istehsal (xidmət) xərcləri;
- b) yardımçı kommersiya fəaliyyəti üzrə müstəqim daimi istehsal (xidmət) xərcləri;
- c) yardımçı kommersiya fəaliyyəti üzrə qaimə istehsal (xidmət) xərcləri.

III. Sair əməliyyat fəaliyyəti üzrə xərclər. Bu qrup üzrə xərclərin (zərərlərin) təsnifatını Hesablar planında 731 nömrəli hesab üçün nəzərdə tutulan maddələr (subhesablar) üzrə aparılması təklif olunur.

IV. Aviaşirkət üzrə kommersiya xərcləri. Bu xərclərin təsnifatını da mövcud Hesablar planında nəzərdə tutulan maddələr üzrə aparmaq olar (bax hesab 711).

V. İnzibati xərclərin təsnifatının və uçotunun istismar xərclərinin tərkibinə deyil, ayrıca aparılması tövsiyə olunur. Bunun üçün Hesablar planında olan 721 nömrəli hesabdan və onun subhesablarından istifadə etmək məqsədəuyğundur.

10. Aviaşirkətlərdə əsas fəaliyyət və yardımçı fəaliyyət sahələri üzrə xərclərin yuxarıda təklif olunan təsnifatı əsasında uçotunun aparılması üçün mövcud Hesablar planındakı 202 nömrəli hesabın quruluşunun (subhesablarının) aşağıdakı şəkildə yeni qruplaşdırılması təklif edilir:

a) Aviaşirkətlər üzrə xərclərin iqtisadi məzmunu (xarakteri) əsasında uçotunun aparılması üçün:

202-10 «Aviaşirkətlər üzrə ümumi xərclər»;

202-11 «Material xərcləri»;

202-12 «Əmək haqqı xərcləri»;

202-13 «Sosial sığorta və təminat xərcləri»;

202-14 «Aktivlərin amortizasiyası xərcləri»;

202-15 «Sair xərclər».

b) Aviaşirkətlərin əsas əməliyyat fəaliyyəti üzrə xərclər:

202-20 «Aviaşirkətlərdə daşıma xərcləri:

202-21 «Sərnişinlərin daşınması üzrə dəyişən xərclər»;

202-22 «Yüklərin daşınması üzrə dəyişən xərclər»;

202-23 «Təyyarənin istismarı üzrə dəyişən xərclər»;

202-24 «Müstəqim daimi xərclər»;

202-25 «Qeyri-müstəqim qaimə istehsalat (xidmət) xərcləri».

c) Aviaşirkətlərin yardımçı fəaliyyəti üzrə xərclər:

202-30 «Yardımçı kommersiya fəaliyyəti üzrə xərclər»:

202-31 «Yardımçı kommersiya fəaliyyəti üzrə müstəqim dəyişən istehsal (xidmət) xərcləri»;

202-32 «Yardımçı kommersiya fəaliyyəti üzrə müstəqim daimi istehsal (xidmət) xərcləri»;

202-33 «Yardımçı kommersiya fəaliyyəti üzrə qaimə istehsal (xidmət) xərcləri».

İSTİFADƏ EDİLMİŞ ƏDƏBİYYAT

1. Azərbaycan Respublikasının Konstitusiyası. Bakı, «Qanun» nəşriyyatı, 1999.
2. Azərbaycan Respublikasının Mülki Məcəlləsi. Bakı, «Qanun» nəşriyyatı, 2006.
3. Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi. «Hüquq ədəbiyyatı». Bakı, 2007.
4. Azərbaycan Respublikasının Əmək Məcəlləsi. «Hüquq ədəbiyyatı». Bakı, 2012.
5. «Mühasibat uçotu haqqında» Azərbaycan Respublikasının Qanunu. Bakı, 2004.
6. Принципы подготовки и составления финансовой отчетности. М.: Аскери-АССА, 1999. 61 с.
7. Международные стандарты финансовой отчетности. 2009, изд. на русском языке. М.: Аскери-АССА, 2009. 1047 с.
8. Kommersiya təşkilatları üçün Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının Konseptual əsasları. Bakı, 2010. 284 s.
9. Marks K. Kapital. Bakı, 1969. 895 s.
10. Самуэльсон П.А., Нордхаус В.Д. Экономика (пер.с англ.). М.: изд-во «ВИНОМ», 1997. 800 с.
11. İqtisadi nəzəriyyə. Dərslik. Bakı, «Çaşıoğlu» nəşriyyatı, 2001.
12. Экономика предприятия (фирмы). Учебник / под ред. проф. О.И. Волкова и доц. О.В. Девяткина. 3-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА, 2002. 601 с.
13. Бухгалтерский учет. Учебник / П.П. Новиченко, Т.Н. Шеина, Ф.П. Васин и др. под ред. П.П. Новиченко. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 1990. 464 с.
14. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. Учеб. пособие. 5-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА, 2010. 717с.
15. Mühasibat (maliyyə) uçotu. Dərslik. Q.Ə. Abbasovun rəhbərliyi və elmi redaktorluğu ilə. Bakı, 2003. 580 s.
16. Səbzəliyev S.M., Quliyev V.M. İdarəetmə uçotu. Ali məktəblər üçün dərslik. Bakı, «Elm və təhsil», 2014. 524 s.
17. Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учета / Б.Нидлз, Х.Андерсон, Д.Колдуэлл. Пер.с англ. / под ред. Я.В.Соколова, 2-е изд., стереотипы. М.: Финансы и статистика, 1997, 496 с.

18. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета. Пер.с англ. / под ред. проф.Я.В.Соколова. М.: Финансы и статистика, 1997. 576 с.
19. Краткий словарь по философии. Минск – Харвест, 2008. 832 с.
20. Анчерч А. Управленческий учет: принципы и практика. Пер. с англ. / под ред. Я.В.Соколова, И.А.Смирновой. М.: Финансы и статистика, 2002. 952 с.
21. Мир гражданской авиации. Циркуляр 291-АТ / 123, 2001-2004. ICAO 2003.
22. İsmayılov İ.H. Mülki aviasıyanın iqtisadiyyatı. Dərs vəsaiti. Bakı, 2012. 241 s.
23. İsmayılov İ.H., Pürhani S.H. Mülki aviasıyanın iqtisadiyyatı. Dərs vəsaiti. Bakı, 2012. 241 s.
24. İsmayılov İ.H., İsmayılov Ş.O. Mülki aviasiya müəssisələrinin təsərrüfat fəaliyyətinin təhlili. Dərs vəsaiti. Bakı, 2007. 490 s.
25. «Maliyyə və uçuş» jurnalı. 2017 / 4. 64 s.
26. Журнал «Бухгалтерский учет», №1-12, 2015.