

AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI TƏHSİL NAZİRLİYİ
AZƏRBAYCAN DÖVLƏT İQTİSAD UNIVERSİTETİ

“MAGİSTRATURA MƏRKƏZİ”

Əlyazması hüququnda

Seyidəliyeva Mədinə Seyidəli

**“Təhsil sferasında idarəetmə uçotunun formalaşması və
inkişafının əsas istiqamətləri” mövzusunda**

MAGİSTR DİSSERTASIYASI

İxtisasın şifri və adı: **İİM – 060402 “Mühasibat uçotu və audit”**

İxtisaslaşma: **“Xidmət sferasında mühasibat uçotu”**

Elmi rəhbər: **prof. S.M.Səbzəliyev**

Proqram rəhbəri: **prof. Ə.İ.Daşdəmirov**

Kafedra müdiri: **prof. S.M.Səbzəliyev**

BAKİ – 2017

MÜNDƏRICAT

İŞİN ÜMUMİ XARAKTERİSTİKASI	3
FƏSİL I TƏHSİL SFERASINDA İDARƏETMƏ UÇOTUNUN NƏZƏRİ-METODOLOJİ ƏSASLARI	7
1.1. Mühasibat uçotunun ümumi sistemindən idarəetmə uçotunu ayırılmasının beynəlxalq təcrübəsi və onun qarşısında duran vəzifələr	7
1.2. Məsrəflərin və təsərrüfat fəaliyyətinin nəticələrinin uçotu modelləri	12
1.3. Təhsil sferasında idarəetmə və maliyyə uçotunun müqayisəli xarakteristikası	19
FƏSİL II TƏHSİL SFERASINDA İDARƏETMƏ UÇOTU SİSTEMİNDƏ MƏHSULLARIN, İŞ VƏ XİDMƏTLƏRİN MAYA DƏYƏRİNİN AŞAĞI SALINMASI YOLLARI	23
2.1. İdarəetmə uçotu sistemində “xərclər” anlayışına aid edilən terminlərin və konsepsiyanın açıqlanması	23
2.2. Xidmət sferasında uçot siyasəti	33
2.3. Məhsulların, iş və xidmətlərin maya dəyərinin aşağı salınmasının başlıca prinsipləri	36
2.4. Təhsil sferası təşkilatlarının idarəetmə uçotunda xətti proqramlaşdırma modellərinin tətbiqi	39
FƏSİL III TƏHSİL SFERASINDA İDARƏETMƏ UÇOTU SİSTEMİNDƏ BÜDCƏ NƏZARƏTİNİN TƏŞKİLİ VƏ ONUN AVTOMATLAŞDIRILMASI YOLLARI	46
3.1. Təhsil sferasında idarəetmə uçotunun tətbiqi şəraitində nəzarət sisteminin formalaşması	46
3.2. Təhsil sferasında büdcələşmə haqqında anlayış və onun xüsusiyyətləri	51
3.3. İdarəetmə uçotu sistemində büdcə nəzarətinin həyata keçirilməsi metodikası	56
3.4. Xərclərin idarəetmə uçotu sistemlərinin qurulması və avtomatlaşdırılması yolları	59
NƏTİCƏ VƏ TƏKLİFLƏR	68
İSTİFADƏ OLUNAN ƏDƏBİYYAT	70

İŞİN ÜMUMİ XARAKTERİSTİKASI

Mövzunun aktuallığı. Azərbaycan hazırda bazar münasibətlərinin quruculuğu yolunda inamla addımlayır. Müəssisələrə özlərinin İstehsalat fəaliyyətində cari məsələləri müstəqil surətdə həll etmək müstəqilliyinin verilməsi, habelə onların gələcək inkişafı tələb edir ki, qəbul olunan informasiya qərarları əsaslandırılmış olsun. Bu isə öz növbəsində İdarəetmənin inkişafını təkidlə tələb edir və onun metodlarından müəssisələrin fəaliyyətinin bütün sferalarında geniş istifadə edilməsinə gətirib çıxarır.

Müəssisənin gündəlik təsərrüfat fəaliyyəti prosesində xeyli sayda operativ informasiyalar yaranır. Bu informasiyalar uçotda əksini tapan yekun informasiyaları üçün “ilkin material” deməkdir. Mühəsibat uçotunun obyektli olub-olmamasından asılı olmayaraq, yaxud miqdarca qiymətləndirməyə uyğun hansı bir informasiya menecer üçün çox mühümdür.

Bir sıra İdarəetmə qərarlarının qəbulu, məsələn, satılan məhsullara, yaxud göstərilən xidmətlərə qiymətlərin müəyyənləşdirilməsi, məhsulların daha əlverişli strukturunun seçimi bir çox hallarda incəsənət hesab edilir. Onların əsasında miqdarca qiymətləndirmə, məsələn, qiymətdoymada məhsul İstehsalı vahidinin maya dəyərinin kəmiyyəti, rəqabət aparan məhsullar haqda informasiyalar, bazarda vəziyyət və s. durur.

İdarəetmə uçotu (Managerial Accounting) inkişaf etmiş qərb ölkələrində mühəsibat uçotunun ayrıca sistemini təşkil edir. Mühəsibat uçotu ayrılıqda həm maliyyə, həm də İdarəetmə uçotundan ibarətdir ki, onların hər ikisinin öz məqsədləri və vəziyyəti var.

İdarəetmə uçotu müəssisənin idarə olunmasının bütün səviyyələrində rəhbərliyin daxili istifadəsi üçün bütün informasiyaları əhatə edir. Onun başlıca məqsədi elmi cəhətdən əsaslandırılmış informasiyalarla təmin etməkdən ibarətdir.

Sahibkarlıq fəaliyyətinin İdarəetmə qərarları plan, normativ, texnoloji, uçot və analitik informasiyalara əsaslanır. İdarəetmənin başlıca funksiyası sayılan nəzarət və tənzimləmə operativ uçotun plan göstəricilərini və həqiqi məlumatlarını

müqayisə etmək yolu ilə həyata keçirilir. İdarəetmə qərarlarının nəticələrinə qiymət vermək və onların icrasına nəzarət daxili hesabatların məlumatları əsasında həyata keçirilir. Müəssisənin gələcəyinin planlaşdırılması və koordinasiyası xüsusi priyomların köməyi ilə həyata keçirilən analitik hesablamaları istinad edir.

Müəssisənin informasiya sistemində belə vəzifələri mühasibat (İdarəetmə) uçotu yerinə yetirir. Mühasibat uçotunun beynəlxalq praktikasını göstərir ki, İdarəetmə uçotu XX əsrin 40-cı, 50-ci illərində uçotun ümumi sistemindən demək olar ki, tamamilə ayrılmışdır və ayrıca tədqiqat obyektinə çevrilmişdir. Belə bir vəziyyət hər şeydən əvvəl sahibkarlıq fəaliyyətinin səmərəliliyinin yüksəldilməsi problemi ilə əlaqədardır.

İşin nəzəri-metodoloji əsasları kimi istifadə edilən mənbələrə aiddir: Azərbaycan Respublikasının Konstitusiyası, AR Mülki Məcəlləsi, AR Əmək Məcəlləsi, “Mühasibat uçotu haqqında qanun”, Beynəlxalq və Milli Uçot Standartları, ölkə və xarici ölkə alimlərinin əsərləri və s.

İdarəetmə uçotunun özünəməxsus fərqli əlamətləri, metodları, priyomları, üsulları və aparılma qaydaları mövcuddur. Bu uçot iqtisadi biliklərin necə bir xüsusi sahəsi kimi çıxış edir.

Bu sahəni tədqiq edən hər bir şəxs aşağıdakıları dərinlən təsəvvür etməlidir:

- a) idarəetmə uçotu sahibkarlıq fəaliyyətinin idarə olunma mexanizmdir;
- b) o, malların satışı və xidmətlər göstərilməsi bazarlarında yüksək mənfəət götürülməsi istinad edir;
- c) İdarəetmə uçotu ilə maliyyə uçotunun aşkar və fərqli cəhətləri yaddan çıxarılmalıdır;
- d) İdarəetmə uçotunun mahiyyəti və onun tətbiqinin zəruriliyi konkret müəssisənin məlumatları ilə əsaslandırılmalıdır və i.ə.

Təhsil sferasında konkret müəssisəyə uyğunlaşdırılan İdarəetmə uçotu sistemi İdarəetmənin məqsədlərindən və imkanlarından asılı olaraq seçilməli və işlənib hazırlanmalıdır. Daxili uçot və nəzarət sistemini quran zaman İdarəetmə uçotunun vəzifələrinin yerinə yetirilməsinin və onun prinsiplərindən istifadə olumasının vacibliyi hökmən əsaslandırılmalıdır.

İşin məqsəd və vəzifələri. İdarəetmə uçotunun aşağıdakı özünə məxsus xüsusiyyətlərinə xüsusi diqqət verilməlidir:

- a) fəaliyyətin planlaşdırılması və uçotunda vahid plan-uçot ölçülərindən istifadə edilməsi;
- b) struktur bölmələrinin fəaliyyətlərinin nəticələrinə qiymət verilməsi;
- c) informasiyalardan kompleks şəkildə istifadə edilməsi;
- d) müəssisələrin İstehsalat və kommersiya fəaliyyətlərini əks etdirən məlumatların dövrü surətdə qeydə alınması;
- e) xərclərə büdcə (smeta) və normativ qaydasında nəzarətin həyata keçirilməsi.

Tədqiqatın predmeti və obyektı kimi idarəetmə uçotunun respublikanın təhsil müəssisələrində mövcud vəziyyəti və onun tətbiqi imkanları araşdırılmışdır. Bu zaman əksər hallarda şərti uçot və hesabat məlumatlarına müraciət olunmuşdur. Bu da hər hansı bir təhsil müəssisəsindən tədqiqatla bağlı məlumatların alınmasındakı ciddi problemlərlə bağlıdır.

Elmi yenilik. İşin elmi yeniliyi kimi aşağıdakılar diqqəti cəlb edir:

- mühasibat uçotunun ümumi sistemindən idarəetmə uçotunun ayrılmasının beynəlxalq təcrübəsini araşdırmaq;
- məsrəflərin və təsərrüfat fəaliyyətinin uçotu modellərinin mühiyyətin açıqlanmaq;
- idarəetmə uçotu sistemində “xərclər” anlayışına aid edilən terminlərin konseptual baxımdan tətbiq olunması;
- idarəetmə uçotu sistemindən istifadə edən təşkilatlarda uçot siyasətinin modelini hazırlamaq;
- idarəetmə uçotunda xətti proqramlaşdırma modellərinin tətbiqi ilə bağlı təkliflər hazırlamaq;
- idarəetmə uçotu sistemində büdcə nəzarətinin formalaşması və tətbiqi imkanlarını öyrənmək və s.

İşin birinci hissəsində İdarəetmə uçotunun nəzəri əsasları verilmişdir. Bu bölmədə müəssisədə informasiya sistemində İdarəetmə uçotunun yeri və əhəmiyyəti göstərilmiş, onun mühasibat uçotunun ümumi sistemindən ayrılmasının zəruriliyi əsaslandırılmışdır. Eyni zamanda İdarəetmə uçotu sisteminin vəzifələrini və onun qurulması prinsiplərini əks etdirən müxtəlif tərkib hissələri (məsələn, mahiyyəti, obyektləri, metodları, üsulları və s.) sayılan anlayışlar müəyyənləşdirilmişdir. İdarəetmə obyektlərinin və İdarəetmə uçotu obyektlərinin müqayisəli xarakteristikası, habelə maliyyə və idarə etmə uçotunun mahiyyətindəki ümumiliklər və fərqlər də burada verilmişdir. İdarəetmə uçotu sistemi aşağıdakı əlamətlər üzrə təsnifləşdirilmişdir: informasiyalarla əhatənin genişliyi; maliyyə və İdarəetmə uçotunun qarşılıqlı əlaqə dərəcəsi, operativlik, maya dəyərində xərclərin tam şəkildə daxil edilməsi və s. Bu bölmədə İdarəetmə və uçot obyektləri arasındakı qarşılıqlı əlaqəyə, maliyyə və İdarəetmə uçotunun mahiyyətindəki fərqlər və ümumi cəhətlərə xüsusi diqqət yetirilmişdir.

İkinci bölmə müəssisənin təchizat, təhsil, maliyyə - təchizat və təşkilat fəaliyyətini xarakterizə edən informasiyaların toplanılmasına, müşahidəyə, ölçməyə, qruplaşdırmağa və analitik qaydada işlənilməsi qaydasına həsr edilmişdir.

Təhsillə bağlı xərclərin uçotu məqsədilə xərclərin təsnifatı, xərclərin qiymətləndirilməsi metodu kifayət qədər ətraflı araşdırılmış və xidmətlə bağlı xərclərinin uçotu sistemləri xarakterizə olunmuşdur. Xidmət xərclərinin və maliyyə fəaliyyətinin nəticələrinin uçotunun müasir modellərinə xeyli yer ayrılmışdır. Bu bölmədə təhsil müəssisəsinin fəaliyyətinin müxtəlif cəhətlərinin xüsusiyyətləri şərh olunmuş, onların xərclərin tərkibinə təsiri verilmişdir.

Məsuliyyət mərkəzləri və rentabellik üzrə xərclərin uçotu ayrıca nəzərdən keçirilmişdir. Bu zaman təhsilin təşkili xüsusiyyətlərinin İdarəetmə uçotunun quruluşuna təsiri xüsusiyyətləri araşdırılmışdır.

Üçüncü bölmə təhsil sferasında idarəetmə uçotu sistemində büdcə nəzarətinin təşkili və formalaşması, büdcələnmənin mahiyyəti, onun xüsusiyyətləri, material və əmək məsrəfləri üzrə normativlərin işlənilməsi prinsipləri, müstəqim və dolay

xərclər üzrə smetaların tərtib edilməsi kimi məsələlərə ayrıca bölmə nəzərdə tutulur. Bu bölmədə xərclərə nəzarətin normativ və büdcə metodları da araşdırılır. Xərclərə nəzarət və onların tənzimlənməsi prosesi normalaşma, planlaşma, uçot və təhlil üzrə informasiyalardan istifadə olunmasına istinad edir.

İşin həcmi və quruluşu. Dissertasiya işi üç fəsili, nəticə və təklifləri, habelə ədəbiyyat siyahısını əhatə edir. İş 70 səhifədən ibarətdir.

I FƏSİL. TƏHSİL SFERASINDA İDARƏETMƏ UÇOTUNUN NƏZƏRİ-METODOLOJİ ƏSASLARI

1.1. Mühasibat uçotunun ümumi sistemindən İdarəetmə uçotunun ayrılmasının beynəlxalq təcrübəsi və onun qarşısında duran vəzifələr

XX əsrin 40-cı illərinin sonunda və 50-ci illərinin əvvəllərində bazar iqtisadiyyatı inkişaf etmiş ölkələrin mühasibat uçotu sahəsində xeyli dəyişikliklər baş vermişdir.

Hər şeydən əvvəl mühasibat uçotu ilk sənədlərdə olan iqtisadi informasiyaların işlənməsi və qruplaşdırılması olmaqla yanaşı, müəssisənin İdarəetmə siyasətinin “iştirakçısına” və “icraçısına” çevrildi. Müxtəlif təyinatlı sorğu informasiyalarının formalaşması və mühafizəsi üzrə təsərrüfat qərarlarını qəbul edən bir qrup şəxslər üçün informasiyaların toplanılması və ümumiləşdirilməsi üzrə əlavə vəzifələr meydana gəldi.

Mühasibat uçotu operativlik və analitiklik kəsb etməyə başladı. Mühasiblər, İstehsal xərclərinin uçotuna, İstehsalın həqiqi həcmnin uçotuna, nəinki müəssisə üzrə bütövlükdə, habelə onun bölmələri üzrə İstehsal proqramının yerinə yetirilməsinə qiymət verməyə daha şox diqqət yetirirlər.

Kapitalın təmərküzləşməsi, daxili və xarici rəqabət, inflyasiya, İstehsal xərclərinin həcmnin xeyli artımı, transmilli korporasiyaların yaranması və fəaliyyət göstərməsi şəraitində uçotun ənənəvi metodları İdarəetmənin tələblərinə uyğun gəlmirdi.

İdarəetmənin səmərəliliyi prinsipi İdarəetmə uçotunun meydana çıxmasını zəruri etdi. Tədricən, müxtəlif ölkələrdə “İstehsalat uçotu” termini “İdarəetmə uçotu” termini ilə əvəz olundu. Lakin bu sadəcə terminologiyadakı dəyişiklik deyildi. Əslində bütövlükdə mühasibat uçotu sisteminin təşkilati və metodoloji cəhətdən yenidən qurulması deməkdir. Uçot iki sahəyə bölündü:

- a) maliyyə uçotu;
- b) İdarəetmə uçotu.

Belə bir şəraitdə müəssisələrdə maliyyə və İdarəetmə mühasibatı yaradıldı. Uçotun hər bir növünün özünün məqsədi, vəzifələri və funksiyaları var. Uçotun iki yerə bölünməsinə kalkulyasiya mühasibatlığının yaranması da təkan verdi.

Kalkulyasiya uçotunun başlıca vəzifəsi smeta tərtib edilməsi ilə xarakterizə olunur: müəyyən tarixə xərclərin müəyyənləşdirilməsi; xərclərə nəzarət mexanizminin işlənilib hazırlanması; əvvəllər tərtib olunan smetadan mənfi və yaxud müsbət kənarlaşmaların əşkara şıxarılması; əškara çıxarılan kənarlaşmaların operativ təhlili və tədavül xərclərinin tənzimlənməsinin təhlili. Yeni İstehsal münasibətləri mühasibat uçotuna və onun tərkib hissələrinə yeni qaydada yanaşmağı tələb edir.

İdarəetmə uçotu yeni bir bilik sahəsi kimi xidmət sferası ilə məşğul olan hər bir şəxs üçün zəruridir. Müəssisənin meneceri rəhbərlik tərəfindən onun qarşısına qoyulan məqsədlərin yerinə yetirilməsinə görə məsuliyyət daşıyır. Meneceri fəaliyyətinin nəticələri isə bir çox hallarda onun planlaşdırma, nəzarət və İdarəetmə fəaliyyətinin tənzimlənməsi və müvafiq qərarlar çıxarılması üçün istifadə etdiyi informasiyalardan xeyli dərəcədə asılıdır.

İdarəetmə uçotu təhsil müəssisələrində daxilində operativ planlaşdırma, fəaliyyətin müxtəlif növlərinə nəzarət və onların uçotu kimi məsələləri sistemli qaydada araşdırmağa imkan verir.

Son dövrlərdə İdarəetmənin məqsədi daha sonra isə kalkulyasiya uçotunun qarşısına qoyulan tələblər dəyişikliyə uğradı. Nəticədə kalkulyasiyanı aşağıdakı qaydada aparmaq tələb olunur:

- a) məsuliyyət mərkəzi üzrə (bölmənin fəaliyyətinə nəzarət);
- b) xidmət növlərinin adı üzrə (hər bir xidmət növü üzrə tam xərclərin və qiymətin hesablanması üçün);
- c) xidmət növləri üzrə (xərclərin bir qisminin hesablanması və investisiyalara nəzarət üçün).

Beləliklə, maya dəyərinin müxtəlif növləri İdarəetmənin müxtəlif məqsədləri üçün çox zəruridir. Bütün bu deyilənlər daxili mühasibatlığının yaranmasına gətirib çıxartdı. Belə bir mühasibatlıq uçotun mərkəzləşdirilməmiş prinsipi

əsasında təşkil olunur. Mərkəzləşdirilməmiş İdarəetmə uçotu dedikdə aşağıdakılar başa düşülür:

- xidmət müəssisənin bölmələri arasında ciddi kommunikasiya əlaqəsinə əsaslanan informasiya sisteminin yaradılması;

- informasiyaların toplanılması və işlənməsinin operativliyinin təmin olunması;

- xidmət sahəsinin struktur bölmələrinin fəaliyyətinin cari qaydada planlaşdırılması;

- material, əmək və maliyyə resurslarının xərclənməsi səviyyəsinə operativ nəzarət.

İdarəetmə uçotunun gələcək inkişafı və təkmilləşdirilməsi müxtəlif ölkələrin milli uçot sistemləri çərçivəsində baş verir. Qərb uçotunun inkişafı isə ümumi meyllər və spesifik əlamətlərlə xarakterizə olunur.

Bazar iqtisadiyyatı təhsil müəssisələrindən daxil olan informasiyaların həcmnin artması ilə müşayiət olunmuşdur. Kənar təşkilatlar tərəfindən də həmin müəssisənin fəaliyyətinə habelə onun fəaliyyətinin nəticələrinə müəyyən maraq göstərilir.

Göstərilən xidmətlərə tələbat, təhsilin təchizatı, xidmət növlərinin həmin mdteriallara maddi-texniki təminatı, əsas laboratoriya və şöbələrin texniki hazırlığı, xidmət göstərilməsi çəkilən xərclər, buraxılan məzunların keyfiyyəti və i.a. haqda informasiyaların həcmi sürətlə artır.

Müəssisənin mülkiyyətçilərini, malsatanları, malalanları, kreditorları, vergi orqanlarını və səhmdarları digər informasiyalar maraqlandırır (məsələn, xüsusi kapitalın xüsusi çəkisinin dəyişilməsi haqda, investisiyaların səmərəliliyi haqda, resurslardan istifadənin səmərəliliyi haqda və s.).

Konkret müəssisədə mühasibatda bu informasiyalar olduqca müxtəlif ola bilər. Bununla yanaşı təhsil müəssisələrinin böyük əksəriyyətində informasiyaya tələbat demək olar ki, eynidir.

Texniki-iqtisadi planlaşmanın ən mühüm tərkib hissəsi müəssisə üçün bütövlükdə konkret müddət üçün smetanın tərtib olunmasıdır. Smetanın başlıca

məqsədi təhsil müəssisəsinin struktur bölmələrinin müxtəlif planlarının koordinasiyası hesab olunur.

Məlum olduğu kimi təhsil müəssisələrinin fəaliyyətinin son nəticəsi məzunların hazırlanmasında öz təcəssümünü tapır. Ona görə də smetanın razılaşdırılması planlaşma obyektləri vasitəsilə həyata keçirilməlidir.

Operativ-İstehsal planlaşma müəssisə üzrə bütövlükdə və onun struktur bölmələrinin plan işlərini dəqiqləşdirmək və konkretləşdirmək məqsədini güdür. Operativ-İstehsal planlaşmanın ən mühüm fərqləndirici xüsusiyyəti belə planların bilavasitə müəssisədə mövcud olan təhsil normativləri əsasında hazırlanmasıdır.

Planların hazırlanması onların icrasına təminat vermir. Hər bir bölmənin rəhbəri bunun üçün müəyyən tədbirlər görməlidir. Eyni zamanda hər bir menecer planların yerinə yetirilməsinə nəzarət etməli və hər bir kənarlaşma aşkara çıxarıldıqda tədbirlər görməlidir.

Müəssisə daxili planlaşmanın iki hissəsi anlayışı təsdiq etməyə imkan verir ki, onun müəssisə çərçivəsində məqsəd və vəzifələri üst-üstə düşür. Planlaşmanın hər iki hissəsinin əsasını eyni göstəricilər və iqtisadi normativlər təşkil etməlidir.

Normativ-sorğu informasiyası iqtisadi informasiyaların digər növləri arasında əlaqələndirici həlqədir. Normativ-sorğu informasiyasının tərkibi İstehsalın tipləri, buraxılan məmulatların nomenklaturası və mürəkkəbliyi, İstehsalın texnologiyası və tərkibi, əməyin xidmətlərin daxili bölgüsü, daxili əlaqələrinin inkişafı səviyyəsi ilə müəyyənləşdirilir. Bu əlamətlər texniki-iqtisadi və operativ-İstehsal planlarının metodlarının tətbiqində, İstehsalın uçotunda, İstehsal məsrəflərinin uçotu və məhsulların maya dəyərinin kalkulyasiyası metodlarının tətbiqində özünü göstərməkdədir.

İqtisadi informasiyaların digər növləri kimi uçot informasiyaları da normativ-sorğu və plan-iqtisad növləri ilə ümumi əlamətlərə, prinsiplərə və obyektlərə malikdir. Uçot informasiya sistemi aşağıdakı mərhələləri əhatə edir: ilkin məlumatların toplanması, dəyişdirilməsi, qeydiyyatı, işlənilmək üçün hesablama mərkəzinə və yaxud İdarəetmə aparatına verilməsi, məlumatların axın və müəyyən

əlamətlər üzrə yığılması və qruplaşdırılması, analitik və sintetik uçotda istifadə olunan icmal informasiyaların və hesablamaların həyata keçirilməsi, daxili və kənar hesabatların tərtibi.

Təhsil müəssisələrinin fəaliyyəti prosesində operativ informasiyaların çox böyük kütləsi meydana çıxır. Məsələn, təhsil müəssisəsinə nə qədər tələbə qəbul olunmuşdur, büdcənin ayırdığı vəsait nə qədərdir, tələbələrin və magistrlərin təhsil haqqı, professor-müəllim və texniki heyənə nə qədər əmək haqqı hesablanmışdır və s.

İlkin informasiya maliyyə və idarəetmə uçotunu ilkin məlumatlarla təmin edir.

Maliyyə uçotu daxili və kənar istifadəçilər üçün informasiya hazırlayır. Bu zaman bütün müəssisələr üçün eyni qaydalar tətbiq olunur.

Böyük həcmdə ilkin informasiyalar müəssisə rəhbərlərinə tam dəqiqliklə düşünməyə, təhlil etməyə və nəticələr çıxarmağa imkan vermir. Menecerlərə öz vəzifələrinin icrası üçün yığcam xülasələr və qruplaşdırılmış digər informasiyalar kifayət edir. Xüsusi olaraq müxtəlif səviyyəli idarəetmə rəhbərləri üçün hazırlanılan uçot informasiyaları **İdarəetmə uçotu** informasiyası adlanır.

İdarəetmə uçotu miqdar dəyişikliyinə asılı olmayaraq operativ (ilk) informasiyalardan istifadə edir. Eyni zamanda ilk informasiyaların böyük hissəsi rəhbərliyin tələbatını ödəmir. Məsələn, baş konstruktoru mexaniki sexin hər hansı bir işçinin bu gün və yaxud bir həftə əvvəl nə qədər qazandığı maraqlandırmır. Onun üçün müəssisənin yalnız yekun göstəriciləri əhəmiyyət kəsb edir.

Müvafiq surətdə menecerlər öz işində həm ayrı-ayrı, həm də yekun informasiyalardan istifadə edirlər.

1.2. Məsrəflərin və təsərrüfat fəaliyyətinin nəticələrinin uçotu modelləri

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

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

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

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

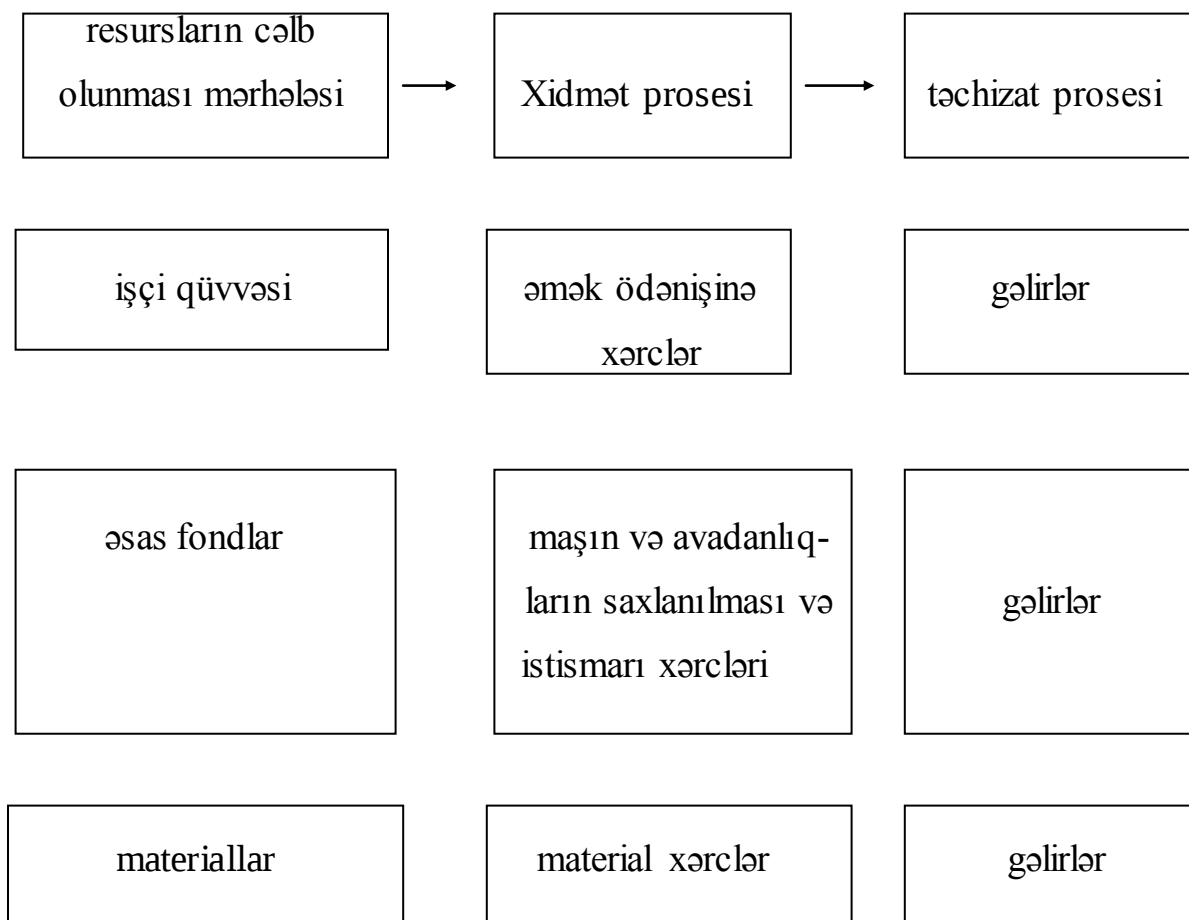
Nisbi fərdi xərclərin uçotu variantında məsuliyyət mərkəzlərinə və göstərilən xidmətləri elə xərclər aid edilir ki, onlar müstəqim mənsubiyyətə malikdir. Bunun nəticəsində ümumi dolayı xərclər yoxa çıxır və bütün xərclər müstəqim xarakter daşıyır. Kalkulyasiya obyektlərinin nomenklaturasına satış sferası, sifarişçilər qurpu, təhsil sifarişləri və dəst sifarişlər daxil olmağa başladı. Xərclərin daimi və dəyişən xərclərə bölünməsi göstərilən xidmətlərin istifadəsindən, sifarişlərin, onların təcilliliyinin və həcmnin sayından asılı olaraq həyata keçirilir. Xərclərin uçotu ilə paralel surətdə həmin xərclərə uyğun gələn gəlirlərin də uçotu təşkil edilir. Belə bir sistem müəyyənləşdirməyə imkan verir ki, gəlirlərin hansı hissəsi xərcləri ödəyir. Hansı hissəsi təmiz mənfəəti formalaşdırır.

Xidmət amilləri üzrə xərclərin uçotu variantında xərclər amillər üzrə qruplaşdırılır. Amillər özlüyündə İstehsal prosesinin aşağıdakı ünsürlərini xarakterizə edir:

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

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

Şəkil 1.1



1.1. –ci şəkil. Xidmət amilləri üzrə xərclərin və gəlirlərin uçotunun sadələşdirilmiş sxemi

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

Uçot, resursların cəmlənməsi, onlardan istifadə dərəcəsi, xidmətin həcmində dəyişməsi, xidmətlərin çeşidi, müvafiq avadanlıqların hazırlanması və istismarı və digər məhsuldar amillər üzrə bu və ya digər idarəetmə qərarlarının tətbiqi ilə əlaqədar zəruri xərclər haqda informasiyalar verir. Belə yanaşma hər hansı bir resursların istifadə olunmaması nəticəsində baş verən xərclərin xidmətlə bağlı məsrəflərinin tərkibinə daxil edilməsinə yol vermir.

Xidmət məsrəflərinin funksional uçotu variantının əsas ideyası xidmət və təşkilat potensialının tam istifadəsində təzahür edir. Sistem, onlardan istifadənin vəzifələrinin və nəticələrinin dəqiq ayrılmasını nəzərdə tutur.

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

Xidmətlə bağlı məsrəflərinin struktur uçotu variantında xidmət xərcləri üç istiqamətdə qruplaşdırılır:

1. Müstəqim;
2. Ümumi dəyişən;
3. Qısamüddətli və uzunmüddətliyə ibarət olan struktur xərcləri.

Qısamüddətli xərclər dedikdə xidmət potensialını lazımi səviyyədə saxlamaq üçün çəkilən xərclər başa düşülür.

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

Struktur xərclərinin qruplaşdırılmasının başlıca əlaməti İdarəetmə qərarlarının məqsədi və onların qəbulu vaxtıdır. Uzunmüddətli xərclərin uçotu xidmət göstərilməsindən alınacaq mümkün gəlirlərlə müqayisəli şəkildə aparılır. Struktur uzunmüddətli xərclər xidmətlərin növləri arasında gözlənilən xərclərə mütənasib olaraq bölüşdürülür. Gözlənilən gəlirlər isə kommersiya şöbəsi tərəfindən proqnozlaşdırılır:

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

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

1. müstəqim proporsional xərclərin xidmətin maya dəyərinə daxil edilməsi;
2. ümumi xərclərin dəyişən hissəsinin maya xidmətin dəyərinə aid edilməsi;
3. ümumi daimi xərclərin xidmətin növləri üzrə bölüşdürülməsi.

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

Ümumi əmsal – (ümumi daimi xərclər/ümumi dəyişən xərclər) x 100

Material xərcləri üzrə əmsal – [(daimi nəqliyyat–tədarük xərclərinin və materiallarının saxlanması xərcləri)/materiallar üzrə ümumi dəyişən xərclər] x 100

Əsas xidmətin daimi xərcləri üzrə əmsal – $\frac{\text{əsas xidmətin daimi xərcləri}}{\text{əməl üzrə ümumi dəyişən xərclər}} \times 100$

Daimi inzibati İdarəetmə xərclərinin əmsalı – $\frac{\text{daimi inzibati idarə xərcləri}}{\text{xidmətin ümumi dəyişən xərcləri}} \times 100$

Satış prosesi ilə əlaqədar daimi xərclər üzrə əmsal = $\frac{\text{xidmət üzrə daimi xərclər}}{\text{xidmətin ümumi dəyişən xərcləri}} \times 100$

Digər üsul aşağıdakı əmsalların hesablanmasını nəzərdə tutur:

Müxtəlif struktur bölmələrinin xərclərinin əmsalı = $\frac{\text{Təhsil müəssisəsinin daimi xərcləri (İdarəetmə və satış xərclərindən başqa)}}{\text{Brutts – mənfəət}} \times 100$

İdarəetmə və xidmətin məhsulların satışı üzrə daimi xərclərin əmsalı = $\frac{\text{daimi inzibati idarə xərcləri} + \text{məhsul satışı ilə əlaqədar daimi xərclər}}{\text{Brutto – mənfəət – təhsil müəssisəsinin daimi xərcləri (İdarəetmə və xidmət xərclərdən başqa)}} \times 100$

Bu sistem xərclərin bölüşdürülməsinin ardıcılığını xarakterizə edir. Nəticədə hər bir xidmət növündən gözlənilən gəlirin kəmiyyətini tənzimləməyə imkan verir.

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

Xidmətlə bağlı məsrəflərini çoxpilləli uçotu variantı zamanı hər bir pillə üzrə çəkilən xərcləri ödəmək üçün əlavələr (marjlar) cəmlənir. Sistemdən konkret növ xidmətlərin göstərilməsinin ödənilməsinə qiymət vermək üçün istifadə olunur. Eyni zamanda həmin sistem vasitəsilə müəssisənin müxtəlif bölmələrinin gəlirləri

müəyyənləşdirilir və buraxılış qiymətləri üçün aşağı hədd tapılır. Sistemin əsasını isə məsrəflərin nəzarət olunan və nəzarət olunmayan xərclərə bölünməsi təşkil edir. Çoxpilləli uçot sisteminin prosedurası aşağıdakı şəkildə verilmişdir (şəkil 1.2).

I – Dəyişən fərdi xərclər;

II – Konkret növ xidmətlərin və həmcins xidmətlər qrupunun maya dəyərinə daxil edilən daimi xərclər;

III – Baş vermə yerləri və məsuliyyət mərkəzləri üzrə daimi xərclər;

IV – Xalis gəlir və yaxud mənfəət

Xidmətə çəkilən daimi xərclərin ödənilməsinin uçotu variantının əsas mahiyyəti dəyişən xərclərin uçotunu tam xərclərin uçotu ilə birləşdirməkdir. Uçotun bu sistemi çoxpilləli uçotla bir sıra ümumi cəhətlərə malikdir. Başlıca xüsusiyyət tətbiq olunan uçot proseduralarındadır. Belə ki, əvvəlcə bazar qiymətləri maya dəyərilə, müqayisə olunur, sonra xidmət prosesinin hər bir mərhələsi üzrə qiymətlərin xərcləri ödəməsi müəyyənləşdirilir. Və yaxud məlum olmayan qiymətlə xidmət vahidinə düşən müstəqim dəyişən xərclər götürülür və hər bir növbəti pilləyə düşən daimi xərclər əlavə olunur.

Xidmətin satışından gəlirlər	

-	
-----	-----
Dəyişən xidmət xərcləri	dəyişən satış xərcləri I
-----	-----
=	

Marjinal gəlirlər	

-	
-----	-----
Daimi müstəqim xidmət xərcləri	Daimi müstəqim satış xərcləri II
-----	-----
=	

Marjinal gəlirlər	

-	
Daimi dolay xərclər: inzibati, xidmət, təchizat, tədqiqat, lahiyə və i.a.	III
=	
Xalis gəlir = Mənfəət	IV

1.2. Şəkil. Xidmət xərclərinin uçotunun çoxpilləli sisteminin prosedurları.

İstehsalə çəkilən predel standart xərclərin ödənilməsinin uçotu

variantında İstehsalın həcmi ilə xərclər arasında sərt xətti asılılıq mövcuddur. Bu halda daimi və proporsional dəyişən xərclər baş verdiyi yerlər üzrə ayrılıqda uçotda əks etdirilir. Kənarlaşmaların hesablanması normativ uçotun metodikası və yaxud elastik smetanın köməyi ilə həyata keçirilir. Normativ xərclərə aşkara çıxarılan kənarlaşmalar əlavə olunmaqla həqiqi məsrəflər müəyyənləşdirilir.

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

1.3. Təhsil sferasında idarəetmə və maliyyə uçotunun müqayisəli xarakteristikası

Müasir təhsil müəssisəsi özünün mürəkkəb xidmət quruluşu ilə iqtisadiyyatda xidmətin dinamik obyekt kimi çıxış edir.

İdarəetmə uçotu maliyyə uçotunun davamı olmaqla onunla qarşılıqlı əlaqəsi və müəyyən fərqləri mövcuddur. Ümumilikdə isə uçotun hər iki növü təhsil müəssisəsinin uçot sistemi informasiyasından istifadə edir. Bu sistemin bölmələrindən birisi İstehsal uçotu adlanır. Maliyyə uçotu vasitəsilə həm maliyyə, həm də İdarəetmə uçotunda zəruri hesab olunan xidmət xərcləri üzrə məlumatlar ümumiləşdirilir. Məsələn, maliyyə uçotu məlumatlarından adətən xidmət növlərinin qiyməti müəyyənləşdirmək üçün mütəxəssislərə kömək məqsədilə istifadə edilir. Bu o deməkdir ki, həmin o, informasiya İdarəetmə uçotunda tətbiq edilir. Həmin məlumatlar müəssisənin balansı tərtib olunan zaman ehtiyatları qiymətləndirmək üçün də çox zəruridir. Ehtiyatların qiymətləndirilməsi isə maliyyə uçotunun məqsədidir.

Eyni zamanda uçotun qeyd etdiyimiz iki növünün biri-birindən xeyli fərqləri də mövcuddur.

Daha mühüm fərqləri nəzərdən keçirək:

1. Uçotun məqsədi

Maliyyə uçotu özlüyündə rəsmi uçot hesab olunur. Onun aparılması istisnasız olaraq bütün müəssisə və təşkilatlar üçün vacibdir. Maliyyə hesabatının sənədləri vergi müfəttişliyinə təqdim olunur, auditor yoxlamasının obyektə sayılır, eyni zamanda dərc etdirilə bilər.

İdarəetmə uçotu İdarəetmə qərarları çıxarmaq, İstehsal şərtlərinin dəyişilməsinə operativ təsir göstərmək üçün müəssisənin rəhbəri və mütəxəssislər üçün çox zəruridir. Onun materialları bilavasitə kommersiya sirri sayılır.

2. İnformasiyaların mənbələri

Maliyyə uçotu üçün bu, praktiki olaraq təşkilatın yalnız uçot sisteminin məlumatları deməkdir. Başqa sözlə bu zaman maliyyə informasiyaları toplanılır, habelə vergiyə cəlb olunma sisteminin ünsürləri hesablanılır.

Xidməti müəssisənin uçot sisteminin məlumatlarından başqa İdarəetmə uçotu üçün informasiya mənbəyi kimi material resurslarının sərf olunması normaları haqda məlumat, aparılması haqda hesabat, xidmətin müəyyən şərtləri dairəsində onların nəticələrinin istifadə olunması imkanları, tərəflər tərəfindən bağlanmış

təhsil müqavilələrinin yerinə yetirilməməsinə görə cərimə sanksiyalarının ölçüsü və bir sıra başqaları da əsas götürülür.

3. Uçotun nəticələrindən istifadə edənlər

Maliyyə uçotunu bəzən xarici uçot adlandırırlar. Onun nəticələri qaydaya görə dərc etdirilir. Qeyd etmək lazımdır ki, maliyyə hesabatlarında təkcə maliyyə informasiyaları deyil, eyni zamanda təhsil müəssisəsinin müvəffəqiyyətlərini nümayiş etdirən reklam xarakterli materialları, habelə yeni xidmətin növləri də öz əksini tapır. Belə informasiyalar təhsil müəssisəsinin rəhbərləri istiqraz və digər qiymətli kağızlara malik olanlar və potensial investorlar üçün son dərəcə vacibdir.

İdarəetmə uçotunu isə müvafiq surətdə daxili uçot adlandırmaq olar. Onun nəticələrindən yalnız müəssisənin işçi heyəti istifadə edir. Belə bir uçot bəzən müəssisənin rəhbərləri üçün materiallar hazırlayan “mətbəx” rolunu oynayır.

4. Hesabat informasiyalarının təqdim olunması formaları

Maliyyə informasiyaları Respublika Maliyyə Nazirliyinin təsdiq etdiyi formada vergi orqanlarına və digər mərkəzi orqanlara təqdim olunur. Hesabat formaları təşkilati-hüquqi formasından asılı olmayaraq, bütün müəssisələr üçün vahiddir.

İdarəetmə uçotunun nəticələri istənilən formada təqdim oluna bilər. Bu məqsədlə, məcburi formalar və blanklar mövcud deyildir. Bundan başqa İdarəetmə uçotunun aparılıb – aparılmaması məsələsini təşkilatın rəhbərliyi müstəqil surətdə həll edir.

5. Uçot informasiyalarının ölçüləri

Xidmət proseslərini ümumiləşdirmək üçün maliyyə uçotundan pul ölçüləri tətbiq edilir. Pul ölçüləri universaldır və manatla (milli valyuta) əks olunur.

İdarəetmə uçotu üzrə mütəxəssislər özlərinin fəaliyyətində bütün uçot ölçülərindən (natural, əmək, pul) istifadə edirlər.

6. Hesabatların təqdim olunmasının təciliyyəti

Maliyyə hesabatları üçün təqdim olunma müddəti ciddi surətdə reqlamantlaşdırılır. Belə hesabatlar hər rübün və ilin axırında təqdim olunur. Rəhbərlər üçün hazırlanılan hesabat materialları müəyyən vaxt nöqtəyi –

nəzərindən ciddi surətdə məhdudlaşdırılmır. Lakin çox güman ki, belə hesabatlar daha tez-tez hazırlanılmalıdır. Bu qəbildən olan hesabatların təqdim olunma müddətini müəssisə rəhbəri müəyyənləşdirir (məsələn, həftəlik, ionic, aylıq və s.).

7. Uçotun miqyası

Maliyyə uçotu uçot obyektlərini bütövlükdə araşdırır. Mühasibat balansında isə sintetik hesabların məlumatları, başqa sözlə ümumiləşdirilmiş informasiyalar göstərilir. Bu zaman əsas vəsaitlərin, İstehsal ehtiyatlarının növləri üzrə, müxtəlif bölmələr üzrə məbləğlər göstərilir.

İdarəetmə uçotunun obyektləri dedikdə məsuliyyət mərkəzləri, xidmətlər və məmulatlar üzrə məsarif mərkəzləri başa düşülür. Bu zaman uçot obyektləri dedikdə, bütövlükdə müəssisə, müxtəlif sexlər, bölmələr, sahələr və s. Başa düşülür.

8. Hesablamaların metodikası. Maliyyə hesabatlarının materialları başlıca surətdə ilkin mühasibat məlumatlarına istinad edir.

İdarəetmə uçotundakı hesablamalar hər şeydən əvvəl müəssisə daxilindəki bölmələrin işinə əsaslanır.

9. Uçotun prinsipləri. Mühasibat (maliyyə) uçotu aşağıdakı ümumi prinsipləri əsasında həyata keçirilir: ikitərəfli qeyd; müəssisənin vahidliyi prinsipi; göstəricilərin müqayisəliliyi və s. həmin prinsipləri həm müəssisənin rəhbərliyi, həm də nəzarət orqanları əsas götürür.

İdarəetmə uçotunun hamı tərəfindən qəbul olunan ümumi prinsipləri yoxdur. Onun başlıca prinsipi uçotun sadəliliyi və əlverişliliyi ilə xarakterizə olunur.

10. Praktik fəaliyyətdə tətbiq olunması

Mühasibat (maliyyə) uçotu xidmət əməliyyatlarını onların baş verməsinin təsdiq edən sənədlər əsasında qeydə alır. Başqa sözlə, uçotun bu növü müəssisənin təsərrüfat həyatının artıq baş verən faktlarını nəzərdə tutur.

Əksinə, İdarəetmə uçotunun başlıca məqsədi baş vermiş hadisələri təhlil etməklə, gələcək fəaliyyət üçün tövsiyələr hazırlamaqdır. Məhz buna görə də İdarəetmə uçotunu bəzən gələcəyin təhlili adlandırırlar.

II. FƏSİL. TƏHSİL SFERASINDA İDARƏETMƏ UÇOTU SISTEMİNDƏ MƏHSULLARIN, İŞ VƏ XİDMƏTLƏRİN MAYA DƏYƏRİNİN AŞAĞI SALINMASI YOLLARI

2.1 İdarəetmə uçotu sistemində “xərclər” anlayışına aid edilən terminlərin və konsepsiyanın açıqlanması

İdarəetmə uçotu sistemli əvvəlcə xərcləri hesablayın, daha sonra bu hesablamalardan mənfəətin müəyyənləşdirilməsi, xidmət göxtərilməsinin maya dəyərinin hesablaması, habelə müvafiq İdarəetmə qərarlarının qəbulu üçün istifadə olunur. Lakin hər hansı bir müəssisə tərəfindən çəkilən bütün xərcləri hesablamazdan əvvəl bu terminin əhəmiyyətini müəyyənləşdirmək lazımdır. Mövcud iqtisadi ədəbiyyatla tanışlıq göstərir ki, **“xərclər”** termini ona hər hansı bir söz əlavə olunmadan nadir hallarda istifadə olunur.

Mühasibat sisteminin xərcləri necə hesablamasını və mühasibat informasiyalarını maraqlı şəxslərə necə ötürülməsini dərk etmək üçün **“xərclər”** termininin nə olduğunu bilmək lazımdır. Təssüflə qeyd etməliyik ki, bu termin çox saylı əhəmiyyətə malikdir və müxtəlif situasiyalarda xərclərin müxtəlif tipləri tətbiq olunur. Buna görə də həmin terminə bu və ya digər sözün əlavə olunması çəkilən xərclərin daha konkret şəkildə qiymətləndirilməsinə imkan verir. Ümumiyyətlə, xərclərin tiplərini daha da dəqiqləşdirmək üçün olduqca geniş həcmdə terminoloji blok hazırlanmışdır. Məsələn, elə terminlər var ki, onların əksəriyyəti **“xərclər”** terminindən irəli gəlir (**“dəyişən xərclər”**, **“üstəlik xərclər”**, **“müstəqim xərclər”**, **“qaytarılmayan xərclər”** və s.). Sübut etməyə ehtiyac yoxdur ki, iqtisadi ədəbiyyatda tez-tez təsadüf olunan xərclər bilavasitə İdarəetmə uçotuna aiddir. İdarəetmə uçotunda **“məqsədli xərclər”** terminindən də istifadə olunur. Belə xərclər hər hansı bir fəaliyyət növünə çəkilən xərclərin ayrılıqda ölçülməsini tələb edilir. Məqsədli xərclərə aiddir: malın maya dəyərinin kalkulyasiyası, bankın müştəriyə xidmət göstərməsinin kalkulyasiyası, müxtəlif bölmələrə və yaxud təchizat rayonlarının saxlanılmasına çəkilən xərclərin kalkulyasiyası və s.

Ümumiyyətlə, məsrəflərin uçotu sistemi çəkilən xərclər haqqında informasiyaları iki əsas mərhələ üçün ümumiləşdirir:

1) Xərclər cəmlənir və müəyyən kateqoriyalar üzrə (işçi qüvvəsinə xərclər, materialların dəyəri, üstəlik xərclər və s.) təsnifləşdirilir;

2) Həmin xərclər məqsədli təyinatları üzrə bölüşdürülür.

Beynəlxalq praktikada xərclərlə əlaqədar aşağıdakı terminlərə və konsepsiyalara xüsusi diqqət yetirilir:

- müstəqim və dolay xərclər;
- hesabat dövrün və məhsulların maya dəyərinə görə xərclər;
- aktivlik səviyyəsindən asılı olaraq, xərclərin dinamikası;
- relevant və qeyri-relevant xərclər;
- qarşısı alınan və qarşısı alınmayan xərclər;
- qaytarıla bilinməyən xərclər;
- inkrement (artan) və morjinal xərclər.

Çəkilən xərclər öz məqsədli təyinatlarına görə iki kateqoriyaya bölünür: müstəqim və dolay xərclər. Müstəqim xərclər daha dəqiqdir və yalnız bir üsulla konkret sahəyə aid edilə bilər. Əksinə dolay xərclər dəqiq olsalardı bir üsulla maya dəyərinə aid edilə bilməz. Təbii ki, təhlil edilən məqsədli xərc hər hansı bir məhsuldur. Daha konkret desək, müəssisənin başlıca məqsədi stol istehsal etməkdir. Belə bir halda stolları istehsal etmək üçün istifadə olunan taxta müstəqim xərc kimi təsnif olunur. Konkret stolun hazırlanması zamanı işçilərə hesablanılan əmək haqqı da əslində müstəqim xərcdir. Əksinə buraxılan məhsulun keyfiyyəti üzrə müfəttişlərin əmək haqqı və yaxud istehsal avadanlıqlarının icarəsi konkret stola aid edilə bilməz. Təbii ki, belə xərclər dolay xərclər sayılır.

Təhsil müəssisələrində əsas xərclər xidmətlərin maya dəyəri ilə xarakterizə olunur. Belə müəssisələrdə tətbiq olunan kalkulyasiya xərclərinin ənənəvi sistemi göstərilən xidmətlərin maya dəyərini aşağıdakı qaydada qeydə alır:

Əsas materiallar haqqı;

Əsas işçilərin əməyi;

Əsas xərclər;

Xidmətlə bağlı üstəlik xərclər;

Kommersiya xərcləri.

Əsas materiallar dedikdə, konkret xidmətə sərf edilən xərclər başa düşülür. Avadanlıqların təmiri üçün sərf edilən materialları isə köməkçi İstehsalat materialları sayılır.

Əsas (İstehsalat) işçilərinin əməyi konkret xidmətə müstəqim qaydada aid edilən əmək xərclərini təcəssüm etdirir.

Əsas xərclər dedikdə, konkret xidmətə çəkilən əmək xərcləri və əsas materiallar başa düşülür.

Xidmət üstəlik xərcləri yuxarıda sadalanan kateqoriyaya daxil edilməyən bütün xərcləri özündə birləşdirir. Xidmət üstəlik xərcləri hər hansı konkret xidmət növünə birbaşa aid edilə bilməz. Üstəlik xərclərin bölgüsü qaydası konkret normativ sənədlər vasitəsilə tənzimlənir.

Maliyyə hesabatlarının təqdim edilməsi üzrə qüvvədə olan milli və beynəlxalq standartlarda mal-material ehtiyatları qiymətləndirilən zaman onlar maya dəyərinə yalnız İstehsal xərcləri həcmində daxil edilməlidir. Buna görə də mühasiblər çəkilən xərcləri hesabat dövrünün xərcləri və xidmətin maya dəyəri kimi təsnifləşdirirlər. Xidmət növlərinin maya dəyəri dedikdə, xidmətin göstərilməsinə çəkilən xərclər başa düşülür. Hesabat dövrünün xərcləri dedikdə, onların hansı dövrdə çəkildiyi əsas götürülür.

İdarəetmə uçotu üzrə ənənəvi ədəbiyyatda **“Dəyişən”**, **“Yarım dəyişən”** və **“Yarım daimi”** terminlərdən istifadə olunur. Bu terminlər fəallıq səviyyəsindəki dəyişiklikləri nəzərə alır. Qısamüddətli dəyişən xərclər məhsulların həcminə mütənasib olaraq dəyişikliyə uğrayır. Daimi xərclər müəyyən dövr ərzində məhsul İstehsalının həcmnin kəmiyyətinə görə dövr ərzində məhsul İstehsalının həcmnin kəmiyyətinə görə dəyişilməz qalır. Belə xərclərə misal olaraq göstərmək olar: fabrikinə görə amortizasiya ayırmaları, ustaların əmək haqqı, avtomobillərin icarəsinə görə haqq və s.

Qərarların qəbulu nöqteyi nəzərindən çəkilən xərclər və daxil olmalar konkret qərarlar üçün əhəmiyyətindən asılı olaraq, belə təsnifləşdirilə bilər. Pelevant xərclər və daxil olmalar (və yaxud gələcək dövrlərin xərcləri və daxil olmaları, və yaxud əhəmiyyətli xərclər və daxil olmalar) dedikdə müvafiq qərarların qəbulu nəticəsində dəyişikliyə uğrayan gələcək xərclər və daxil olmalar başa düşülür. Qəbul edilən qərarların təsir göstərmədiyi xərclər və daxil olmalar qeyri-relevant xərclər adlanır. Bəzən belə xərclərə əhəmiyyətsiz xərclər də deyilir. Məsələn, təhsil müəssisəsinin hər hansı bir işçisi harasa gedərkən özünün xüsusi avtomobilindən və yaxud ictimai nəqliyyatdan hansıdan istifadənin seçməsi ilə əlaqədar avtomobilə hesablanmış vergi və onun sığortasına çəkilən xərclər əhəmiyyətsiz sayılır. Belə ki, onun hansı nəqliyyat növünün seçməsi nə avtomobil vergisinə, nə də sığorta xərclərinə əhəmiyyətli təsir göstərmir. Lakin avtomobilə sərf olunan benzin xərclərinə başqa mövqedən yanaşmaq lazımdır. Belə ki, benzinlə əlaqədar xərclər işçinin hansı növ nəqliyyatı seçməsinə birbaşa təsir göstərir. Odur ki, bu xərc növü qəbul edilən qərar üçün relevant sayılır. Bəzən iqtisadi ədəbiyyatda **“Relevant”** və **“Qeyri-relevant”** xərclər terminləri əvəzinə qarşısı alınan və qarşısı alınmayan xərclər terminlərindən istifadə olunur.

Qarşısı alınan xərclər, elə xərclərdir ki, onlardan qaçmaq mümkündür və həmin xərclərə qənaət etmək olar. Əgər hər hansı bir alternativ variant qəbul edilməzsə qarşısı alınmayan xərclər bütün hallarda baş verilə bilər. Buna müvafiq surətdə qəbul edilən qərarlar üçün yalnız qarşısı alınan xərclər əhəmiyyətli sayılır.

Qaytarılmayan xərclərə elə xərclər aiddir ki, onların vasitəsilə resurslar artıq satın alınmışdır. Qeyd etmək lazımdır ki, həmin resursların ümumi miqdarı müxtəlif alternativ variantların seçilməsindən qətiyyən asılı deyildir. Belə xərclər keçmişdə qəbul edilmiş qərarlar əsasında çəkilən xərclər formasında təzahür edir. Daha konkret desək, həmin xərclər hesabına satın alınan resurslar artıq müəssisəyə lazım deyildir. Bu qəbildən olan xərclər qaytarılmayan xərclərin tipik nümunəsidir. Ümumiyyətlə belə xərclər hər hansı bir gələcək qərarla dəyişdirilə bilməz və ona görə də qaytarılmayan xərclər kimi təsnifləşdirilir.

Qərarların qəbulu, nöqteyi-nəzərindən bəzi xərclər adi mühasibat uçotu sistemi çərçivəsində normal qaydada nəzərə alın bilməz. Belə bir sistem əsasında uçota alınan xərclər keçmiş ödənişlərə və yaxud öhdəliklərə istinad olunur və həmin xərclər gələcəkdə müəyyən vaxtlarda ödənilməlidir. Lakin bəzi hallarda qərarlar qəbul etmək üçün sözün əsl mənasında pul məsrəfləri tələb etmir. Bu xərclər **alternativ xərclər** adlanır. Alternativ xərclər elə xərclərdir ki, onların ölçülməsi imkanları tamamilə itirilmişdir. Alternativ xərcləri misalla izah edək.

Tutalım ki, müəssisədə bir xüsusi komponentin İstehsalı üçün kontrakt bağlanılmasına imkan yaranmışdır. Onun hazırlanılması üçün X avadanlığına 100 saat tələb olunur. X avadanlığı A məhsulu buraxmaqla tam gücü ilə işləyir. Yeni kontraktın yerinə yetirilməsi üçün yeganə üsul A məhsulunun buraxılmasının ixtisar olunmasıdır. Bu, o deməkdir ki, daxil olmalardan 200 Avro itki baş verəcək. Eyni zamanda kontrakt 1000 Avro məbləğində əlavə düşmə xərclərlə əlaqədardır.

Əgər, şirkət kontraktı imzalarsa, A məhsulunun tam həcmdə buraxılmamasından 200 Avro həcmində itkiyə yol vermiş olur. Bu hissə özlüyündə alternativ xərc sayılır və kontraktın şərtləri müzakirə edilən zaman xərclərə hökmən daxil edilməlidir. Beləliklə, kontraktın qiyməti elə olmalıdır ki, ən azı 1000 Avro əlavə xərcə yanaşı 200 Avro məbləğində alternativ xərcləri də ödəsin. Belə olduğu halda şirkət həmin kontraktı qəbul etməklə, qısamüddətli planda minimum özünün maliyyə vəziyyətini pisləşdirməməlidir.

Bir məsələyə diqqət yetirmək lazımdır ki, alternativ xərclərdən yalnız nadir resurslar haqda söhbət getdikdə istifadə olunur. Əgər resurslar nadir sayılırlarsa, onda həmin xərclərin hər hansı bir variantın xeyrinə ayrılması haqda heç bir söhbət gedə bilməz. Yuxarıda çəkdiyimiz misala bir daha nəzər yetirsək görərik ki, variantın qəbul edilməsi nəticəsində X avadanlığı özünün potensial gücünün 80 %-i həcmində fəaliyyət göstərir. Belə olduğu halda aydın məsələdir ki, nəzərdə tutulan kontraktın imzalanması haqda qərar A məhsulunun buraxılışının ixtisar edilməsinə gətirib çıxarmayacaq. Müvafiq surətdə həmin məhsulun satışından daxil olmaların azalması baş verməyəcək və bu halda alternativ xərclər sıfıra bərabər olacaq.

Qeyd etmək lazımdır ki, müvafiq qərarlar qəbul edilən zaman alternativ xərc-lər çox vacibdir. Əgər, resurslardan alternativ istifadə yoxdursa, onda alternativ xərclər sıfıra bərabərdir. Əks halda, əgər söhbət nadir resurslardan gedirsə, onda alternativ xərclər mövcuddur və onlar hökmən nəzərə alınmalıdır.

Artım (bəzən onlar əlavə və yaxud differensiallaşdırılan adlanır) xərcləri və daxil olmalar hər bir təhlil olunan variantda araşdırılan məhsul növləri üçün çəkilən xərclərlə daxil olmalar arasındakı fərq kimi başa düşülməlidir. Məsələn, həftə ərzində buraxılmış 1000 vahiddən 1100 vahidədək artan zaman çəkilən əlavə xərclər həftədə daha 100 vahid məhsulun istehsalına çəkilən artım xərcləri deməkdir. Artım xərcləri daimi xərclərə həm aid edilə, həm də edilməyə bilər. Əgər, daimi xərclər qərar qəbulu nəticəsində dəyişilirsə, belə xərclərin artımı əlavə xərclər sayılır. Əgər qərar qəbulu nəticəsində daimi xərclər dəyişikliyə uğramırsa, onda artım xərcləri sıfıra bərabər olacaq.

Artım xərcləri və daxil olmalar konsepsiyası prinsipincə, bəzi iqtisadçıların mülahizələrinə görə marjinal xərclər və marjinal daxil olmalar konsepsiyasına uyğun gəlir. Əsas fərq bundadır ki, marjinal xərclər (daxil olmalar əlavə xərcləri təcəssüm etdirir) yalnız əlavə məhsul buraxılışı vahidinə daxil olmalar hesab olunur. Hansı ki, artım xərcləri (daxil olmalar əlavə xərcləri əks etdirir) bir neçə əlavə məhsul vahidi nəticəsində daxil olmaları əks etdirir. İqtisadçılar bir çox hallarda xərclər və daxil olmalar arasında nəzəri baxımından müəyyən asılılıqların mövcud olduğunu göstərirlər. İstehsalın və məhsul satışının həcmnin artımı zamanı mühasiblər adətən artım xərclərinə maraqlıdırlar.

Bir amili də yaddan çıxarmaq olmaz, şirkətlər özlərinin məqsədlərini adaptasiya etmək üçün iki əsas uçot sistemi tiplərinin mövcudluğuna istinad edirlər:

1. Sifariş üzrə kalkilyasiya (kalkulyasiya işi);
2. Proseslər üzrə kalkulyasiya (proseslərin kalkulyasiyası).

Sifariş üzrə kalkulyasiya xərclərin kalkulyasiyası sisteminə aid edilir. Bu sistemə görə hər bir müəssisədə buraxılan məhsulların və xidmətlərin hər bir vahidi və yaxud partiyası özlüyündə nadirdir. Bununla əlaqədar olaraq buraxılan

hər bir məhsul vahidinə çəkilən xərclərin həcmi bilmək lazımdır. Ona görə də belə xərcləri ayrı-ayrılıqda hesablamaq zəruridir. Beləliklə, “Sifariş” termini (necə bir “iş” variantı) bu halda hər bir məhsul buraxılışı vahidinə və yaxud buraxılan məhsulların partiyasına aid edilir. Sifariş üzrə kalkulyasiya sistemi sifariş əsasında məhsul istehsal edən və yaxud iş və xidmətlər göstərən sahələrdə tətbiq olunur. Məsələn, belə xidmətləri öz müştərilərinə auditor agentlikləri təmin edir. Belə ki, hər bir müştəriyə zəruri xidmətlər göstərmək üçün müxtəlif həcmdə istifadə olunan resurslar zəruridir. Mühəndis şirkətləri də fərdi spesifikasiyalar əsasında sifarişçilər üçün tələb olunan avadanlıqlar buraxırlar. İnşaat və mühəndis şirkətləri tərəfindən yerinə yetirilən kontraktlar sifarişlərin mahiyyətinə görə biri-birindən kəskin surətdə fərqlənirlər. Bu tiptən olan bütün təşkilatlarda xərclər hər bir ayrıca sifarişə uyğun surətdə qeydə alınmalıdır.

Əksinə, proseslər üzrə kalkulyasiya elə situasiyalara aid edilir ki, bu zaman çoxsaylı həmcins məhsul vahidi buraxılır. Burada onların hər birisinə aid edilən xərclərin dəqiqləşdirilməsinə ehtiyac yoxdur. Proseslər üzrə kalkulyasiya zamanı həmcins məhsullar buraxılır, həmcins kəmiyyətdə müstəqim xərclər tələb olunur və onlarda üstəlik xərclər də eynidir. Buna görə də hər bir məhsul vahidinə düşən xərcləri dəqiqləşdirməyə ehtiyac yoxdur. Onun əvəzinə buraxılan hər bir məhsul vahidinə düşən orta xərclər hesablanılır. Bu məqsədlə nəzərdən keçirilən vaxt ərzində məhsullara və yaxud xidmətlərə çəkilən ümumi xərclər hesablanmalıdır. Həmin formada yanaşma geniş tətbiq edilən sahələrə sənaye müəssisələri, neft emal edən zavodlar, ərzaq və içki məhsulları buraxan müəssisələr aiddir.

Kalkulyasiyanın praktikada tətbiq olunan bu iki sistemi vahid ümumi uçot prosesinin iki qütbünü təcəssüm etdirir. Bir çox təşkilatlarda məhsul buraxılışı bəzən hər iki sistemin kombinəlanmış üsullarını tələb edir.

Yuxarıda qeyd olunanlara əsasən belə bir nəticəyə gələ bilərik ki, xərclərin uçotu və idarəetmə uçotu sistemi aşağıdakı tələblərə cavab verə bilən informasiyalar verməlidir:

1) daxili və kənar hesabat sənədləşməsinin tələblərini təmin etmək üçün zəruri sayılan xərcləri göstərilən xidmətlər və mal-material ehtiyatları arasında bölüşdürmək;

2) menecerlərə daha əsaslı qərarlar qəbul etmək kömək göstərən və planlaşma üçün zəruri sayılan müvafiq informasiyalar vermək;

3) Planlaşma, nəzarət və təşkilatın fəaliyyət göstəricilərin hesablanması üçün zəruri sayılan informasiyalar vermək.

Bunun üçün yadda saxlamaq lazımdır ki, müvafiq göstəricilər bazasının işçi vəziyyətində saxlamaq, daha konkret desək, xərcləri lazımi səviyyədə kodlaşdırmaq və təsnifləşdirmək zəruridir. Yuxarıda sadalanan tələblərdən hər hansı birisinə əməl etmək üçün xərclər haqqında istənilən informasiyaya asanlıqla tapılmalıdır.

Kodlaşdırmanın əlverişli sistemi sayılan məqsədli xərclər (məsələn, müxtəlif malların və ya xidmətlərin İstehsalı üzrə, konkret bölmələr üzrə, məsuliyyət mərkəzləri üzrə, distribüter kanalları üzrə və i.a.) nöqteyi-nəzərindən xərclər üzrə tələb olunan məlumatları cəmləməyə imkan verir. Bu sistem xərcləri müxtəlif kateqoriyalar üzrə təsnifləşdirməyə də şərait yaradır. Məlumat bazasında tətbiq olunan xərclərin tipik təsnifatı xərc kateqoriyaları (əsas İstehsal materialları, əsas işçilərin əməyi üstəlik xərclər və i.a.) və xərclərin dinamikası (daimi və dəyişən xərclər) əsasında qurulur. Təcrübədə əsas İstehsal materialları hər bir material kateqoriyaları, əsas işçilərin əməyi – işlərin müxtəlif növləri, üstəlik xərclər isə dolayı xərclərin müxtəlif kateqoriyaları (məsələn, icarə, amortizasiya ayırmaları, məhsulların keyfiyyətinin yoxlanılması üzrə müfəttişlik və s.) üzrə uçota alınır.

Mal-material ehtiyatlarının maya dəyəri qiymətləndirildikdə xərc məlumatları bazasından bitməmiş İstehsala çəkilən xərcləri və satılmamış hazır məhsulları götürmək olar. Bu məlumatlar əsasında həmin xərclərə düşən ümumi xərcləri dəqiq müəyyənləşdirmək mümkündür. Mənfəəti hesablamaq üçün satılmış məhsula düşən xərcləri əldə etmək məqsədilə hesabat dövrünə görə satılmış İstehsal xərclərini cəmləşdirmək lazımdır.

Lakin xərcləri idarə etmək və fəaliyyət göstəricilərini hesablamaq üçün xərclərin məhsulların növləri üzrə dəqiq bölgüsü vacib deyildir. Belə ki, məhsulların İstehsalı bir sıra müxtəlif əməliyyatlardan asılı ola bilər və onların hər birisi müxtəlif işçilər tərəfindən yerinə yetirilir.

Qeyd olunan çətinliyi aradan qaldırmaq üçün xərclər və daxilolmalar hər bir konkret xərcə görə məsuliyyət daşıyan işçilərdəki diqqətdən kənarda qalmamalıdır. Belə bir sistem məsuliyyət uçuotu kimi iqtisadi ədəbiyyatda öz əksini tapmaqdadır.

Məsuliyyət uçuotu bütün şirkətlərin təşkilat strukturunda ayrıca uçota alınan fərdi məsuliyyət zonalarının qəbulu əsasında qurulur. Belə məsuliyyət zonaları bir sıra hallarda **“məsuliyyət mərkəzləri”** kimi də adlandırılır. Məsuliyyət mərkəzi təşkilati vahid kimi də qiymətləndirilə bilər. Belə bir fəaliyyətə bir çox hallarda xüsusi olaraq ayrılmış menecer məsuliyyət daşıyır.

Xərcləri idarə etmək və fəaliyyət göstəricilərini hesablamaq üçün mühasib müntəzəm surətdə hər bir məsuliyyət mərkəzi üçün onun fəaliyyət göstəriciləri haqda hesabat hazırlayır. Belə hesabatlar göstəricilər bazasına daxil edilən və məsuliyyət mərkəzlərinə nisbətən təhlil olunan xərclərin kateqoriyaları üzrə tərtib olunur. Fəaliyyət göstəriciləri haqda hesabatda sadalanan hər bir xərclərin faktiki məbləği smeta göstəriciləri uyğun gəlməyən xərclər aşkara çıxarılmalı və təhlil edilməlidir.

Qərarlar qəbul etmək üçün ilk növbədə keçmiş xərclər deyil gələcək xərclər tələb olunur. Buna görə də məlumat bazasından alınan xərclər haqda məlumatlar qiymətlərin dəyişilməsinin proqnozlaşdırılmasının təhlili gedində düzəlişə məruz qalmalıdır. Yuxarıda qeyd olunur ki, xərclərin dinamikası üzrə təsnifatı müəssisənin maliyyə vəziyyətinə ciddi təsir göstərir. Nəticədə müvafiq qərarlar biznesin genişləndirilməsinə və yaxud ixtisar olmasına gətirib çıxarır. Lakin, burada göstəricilər bazası əsasında müəyyənəndirilən xərclərhəm relevant, həm də qeyri-relevant xərclər kimi təsnifləşdirilmir. Ona görə ki, relevantliq dərəcəsi bir çox hallarda konkret vəziyyətdən asılıdır. Belə bir situasiyanı araşdıraq. Şirkət özünün məhsullarından birini satmaq haqqında digər bir ölkənin sifarişçisi ilə

kontrakt haqqında danışıqlar aparır. Sifarişçi dünya bazar sistemində daxil olmamışdır. Əgər şirkətin kontraktı bir ay ərzində 100 vahid həcmində məhsul satmağı nəzərdə tutursa, onda əsas işçilərin əməyinə çəkilən xərclər kontraktı imzalanıb, imzalanmamasından asılı olmayaraq dəyişilməz qalacaq. Müvafiq surətdə İstehsal işçilərinin əməyinə şəkildən xərclər qeyri-relevant sayılır. İndi belə hesab edək ki, kontrakt 100 vahid həcmində hər ay üç il müddətində buraxılmalıdır. Və şirkətin İstehsal gücü normadan artıqdır. Əsas işçilərin əməyini uzun müddət ərzində həll etmək üçün bağlanılan kontrakt xərclərin relevantlığını tələb edir. Belə ki, əgər kontrakt bağlanılmazsa, işçilər başqa iş yerinə köçürülməli və yaxud müəssisə üçün onlara ehtiyac qalmayacaq. Beləliklə kontraktın bağlanması əsas işçilərin əməyi ilə əlaqədar əlavə xərclərə səbəb olacaq.

Göstərdiyimiz misaldan aydın olur ki, xərclərin relevant və yaxud qeyri-relevant kimi təsnifləşdirilməsi bir çox hallarda konkret vəziyyətdən asılıdır. Bir situasiyada isə həmin xərclər relevant olmaya bilər. Buna görə də xərclər o zaman relevant və yaxud qeyri-relevant kimi təsnifləşdirilə bilər ki, araşdırılan qərara münsibətdə bütün situasiyalar aşkara çıxarılmış olsun.

Əgər şirkət çoxlu mal satırsa və yaxud xidmət göstərsə onun rentabelliyi müntəzəm surətdə nəzarətdə saxlanılmalıdır. Belə olarsa potensial surətdə mənfəət gətirməyən malları öz vaxtında aşkara çıxarmaq və onların gələcəkdə buraxılmasının məqsədə uyğun olmadığını müəyyənləşdirmək mümkündür. Bu qəbildən olan informasiyalar xərclərin kateqoriyaları üzrə nəzərə alınan məlumat bazalarından götürülür. Daha sonra həmin xərclər daimi və dəyişən xərclərə bölünür. Nəhayət bir məsələyə də diqqət yetirmək lazımdır ki, müəssisənin fəaliyyəti həmcins və yaxud təkrarlanan əməliyyatlar seriyasından ibarət olduqda, onda xərc məlumatları bazasına faktiki xərcləri deyil, məqsədli və yaxud normativ xərcləri daxil etmək məqsədə uyğundur. Normativ xərclər əvvəlcədən müəyyənləşdirilir. Onlar İstehsalın səmərəliliyi şəraitində zəruridir və məqsədli göstəricilər hesab olunur. Onları müntəzəm surətdə təhlil etmək və dəqiqləşdirmək lazım gəlir. Əgər məlumatlar bazasında məhsulların növləri üzrə normativ xərclər uçotta alınarsa, konkret məhsullar üzrə xərcləri izləməyə heç bir zərurət yoxdur.

Buna görə də məlumatların işlənməsi ilə əlaqədar vaxta kifayət qədər qənaət etmək mümkündür. Bununla yanaşı xərclərin idarə olunmasına nəzarəti həyata keçirmək və fəaliyyət göstəricilərini qiymətləndirmək üçün faktik xərclər məsuliyyət mərkəzlərində muntəzəm surətdə izlənməlidir.

2.2 Xidmət sferası müəssisələrində uçot siyasəti

Respublika müəssisələrində İdarəetmə uçotunun təşkilinin əsas yolu bizim fikrimizcə uçotun metodologiyası, texnikası və təşkili ilə əlaqədar məsələləri müstəqil surətdə həll etməkdən ibarətdir. Son illərdə ilk dəfə olaraq respublikanın uçot praktikasında müəssisələrin uçot siyasəti adlı anlayış daxil olmuşdur.

Müəssisələrin uçot siyasəti dedikdə, mühasibat uçotunun aparılması üsullarının seçilməsi və məcmusu başa düşülür. Bu üsullara aiddir: ilkin müşahidə; dəyər ölçüsü; təsərrüfat fəaliyyəti əməliyyatlarının faktlarının qruplaşdırılması və yekunun ümumiləşdirilməsi.

Mühasibat uçotunun aparılması qaydaları aşağıdakılardır: faktorların qiymətləndirilməsi, aktivlərin dəyərlərinin ödənilməsi sənəd dövriyyəsinin və inventarlaşmanın təşkili priyomları, mühasibat uçotu hesablarının tətbiqi üsulları, uçot registrlərindən istifadə qaydası, informasiyaların işlənməsi və s.

Hazırda Azərbaycan Respublikasında uçotun vahid inteqrasiya olunan sistemi mövcuddur. Bizim fikrimizcə uçot siyasəti hesab olunan belə bir hadisə Qərbdə İdarəetmə uçotu sistemində daxil olan müasir uçot sisteminin bütün ünsürlərini özündə əks etdirir.

Mühasibat uçotu haqda qanunun tələbləri vaxtilə mövcud olan bütün normativ aktlardan prinsipcə fərqlənir, və faktiki olaraq müəssisələrdə uçotun müstəqil surətdə təşkilinə yol açır. Uçot siyasətinin metodoloji aspektlərinə gəldikdə isə bu sənəd həm müvafiq qanunla, mühasibat uçotunun hesablar planı ilə, illik hesabatların tərtibi və doldurulması ilə əlaqədar təlimatla və digər normativ sənədlərlə tənzimlənir.

İndiyədək respublika müəssisələri üçün məsrəflərin uçotunun iki variantı nəzərdə tutulurdu:

1. Bizim üçün ənənəvi sayılan kalkulyasiya variantı.

Bu varianta görə hesabat dövrü ərzində İstehsal məsrəflərinin uçotu hesablarının 202 “İstehsal məsrəfləri”, 201 “Material ehtiyatları”, 203 “Tikinti müqavilələri üzrə bitməmiş tikinti işləri”, 711 “Kommersiya xərcləri”, 721 “İnzibati xərcləri” və s. debetində müstəqim və qeyri-müstəqim xərclərə bölünən hesabat dövrünün bütün məsrəfləri öz əksini tapır. 711 və 721 sayılı hesablarda toplanılan məsrəflər bu və ya digər bazaya mütənasib qaydada kalkulyasiya hesabları arasında bölüşdürülür. Bundan sonra həmin hesablar bağlanır. Son nəticədə hazır məhsulların həqiqi tam maya dəyəri kalkulyasiya olunur.

2. Bizim uçot üçün tamamilə yeni sayılan varianta görə hesabat dövrünün bütün məsrəfləri İstehsalat və dövrü xərclərə bölünür. İstehsal məsrəfləri adından göründüyü kimi bilavasitə İstehsal prosesi ilə, dövrü məsrəflər isə hesabat dövrünün uzun müddət davam etməsi ilə əlaqədardır. Müstəqim İstehsal məsrəfləri 202 və 203 sayılı, dolayısı ilə İstehsal məsrəfləri isə 721 sayılı hesabın debetində, İstehsalat və maliyyə resursları hesablarının kreditində toplanır. Hesabat dövrünün sonunda müxtəlif növ məhsulların (iş və xidmətlərin) maya dəyəri hesablandıqda, onun tərkibini müstəqim İstehsal məsrəfləri ilə yanaşı hesabat dövrü ərzində 721 sayılı hesabda əks etdirilən məsrəflər də daxil edilir. Bu zaman həmin məbləğ 202 və yaxud 202-5 sayılı hesabların debetində və 25 sayılı hesabın kreditində qeydə alınır. Hesabda toplanılan dövrü məsrəflər İkinci variantda kalkulyasiya obyektlərinin maya dəyərində daxil edilmir. Bu məbləğlər hesabat dövrünün sonunda bilavasitə məhsul satışından gəlirlərin azaldılmasına silinir. Əməliyyat belə yazılış verilir:

Dt 601

Kt 721

Məsrəflərin və nəticələrin uçotunun İkinci variantı əslində “direkt-kostinq” sisteminin əsas ideyasının tətbiqini nəzərdə tutur. Başqa sözlə desək, bu varianta görə ümumi məsrəflər onların İstehsalat və kalkulyasiya proseslərinin qarşılıqlı

əlaqəsinin əlamətləri üzrə bölünür. Daha konkret desək, bu zaman məhsulların maya dəyəri tam olmayan, məhdud məsrəf tarixində ilk dəfə olaraq məhsulların (iş və xidmətlərin) maya dəyərinin kalkulyasiya edilməsində uzun illər ərzində təşəkkül tapan ənənəvi metoddan kənarlaşmaq üçün şərait yaranmışdır.

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

Hesabat dövrünün sonunda bitməmiş İstehsalın, həcmi müəyyənləşdirildikdən sonra anbara təhvil verilən hazır məhsulların və yaxud görülmə iş və xidmətlərin həqiqi maya dəyəri hesablanılır. Bu əməliyyatda uçotda belə qeydə alınır:

Dt 601

Kt 202 və yaxud 203 sayılı hesablar.

Beləliklə, 601 sayılı hesabın həm debetində, həm də kreditində eyni həcmdə məhsul (iş və xidmətlər) aşağıdakı iki qiymətlə əks olunur: debetdə həqiqi maya dəyərilə, kreditdə isə normativ (plan) maya dəyərilə. 601 sayılı hesabın debet və kredit dövryyələrini üzləşdirməklə, həqiqi maya dəyərinin normativ (plan) maya dəyərindən kənarlaşması məbləği müəyyənləşdirilir.

Məsrəflərin uçotunun və məhsulların maya dəyərinin kalkulyasiyasının hər iki variantında (tam maya dəyəri üzrə və yaxud yalnız İstehsal maya dəyəri üzrə) tətbiq oluna bilər. Qərb ölkələrindəki “standart - kost” sistemi ilə eyni olan normativ uçotunun təşkilinin əlaməti olmaqla, 601 sayılı hesab, hər iki variantı nəzərə almaqla artıq bu gün müəssisələrin mühasibat uçotunda “direkt - kostinq” sisteminin elementlərini inteqrasiya etməyin real imkanlarına malikdir. Normativ metodu isə bizim uçot praktiklərimiz tərəfindən kifayət qədər yüksək səviyyədə işlənib hazırlanmışdır.

Qüvvədə olan normativ sənədlərə görə İstehsalın kütləvi seriyalı tipi olan müəssisələrdə bitməmiş İstehsalın qalığını balansda normativ (plan) İstehsal maya

dəyərilə və yaxud müstəqim xərc maddələri üzrə, habelə xammal, material və yarımfabrikatların dəyəri üzrə əks etdirməyə icazə verilir.

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

2.3 Məhsulların, iş və xidmətlərin maya dəyərinin aşağı salınmasının başlıca prinsipləri

İdarəetmə qərarları qəbul olunan zaman müəssisə tərəfindən buraxılan məhsulların maya dəyərinin aşağı salınmasına istinad olunur. Xərclərin ixtisar olunması və səmərəliliyin yüksəldilməsi yolları müəyyənləşdirilən zaman İstehsal prosesinin bütün mərhələləri nəzərə alınmalıdır. Dəyişikliklər İstehsalata, emala, quraşdırmağa və qablaşdırmağa aid edilə bilər.

Məhsulların maya dəyərinin aşağı salınmasının əsas konsepsiyaları müxtəlif yanaşmalara əsaslanır.

Birinci konsepsiya - əsas (müstəqim) xərclər. Şərtlər: İstehsalın həcmi, xammal və materialların növləri, satın alma metodlarının səmərəliliyi haqda dəqiq informasiyalara istinad edən qiymətlərin və məsrəflərin hesablanması; tətbiq olunan texnologiyadan asılı olaraq hesablanılan işçi qüvvəsi üzrə normativlər; stimullaşdırma sistemləri; üstəlik İstehsal xərcləri.

Əsas (müstəqim) xərclərin aşağı salınması üzrə tədbirlərin işlənilib hazırlanması üzrə tədbirlərin proseduru özündə aşağıdakıları birləşdirir:

a) **materiallar və canlı əmək üzrə məsrəflərin müstəqim kənarlaşmaları.**

Həcminə və bazar mövqeyinə görə materiallar satın alındıqda, satın almaq və yaxud İstehsal etmək məsələsi həll edildikdə, müvafiq kənarlaşmaların təhlili ilə əlaqədar informasiyaların sistemə salınması; işçi qüvvəsinin dəyərinin tənzimlənməsi; əməyin səmərəliliyi məsələsinin həlli. Xərclər, xammalın mühafizəsinin və emalının yaxşılaşdırılması, qablaşdırma, anbara yığılma,

tullantıların azalması və s. hallarda itkilərin minimallaşdırılması zamanı ixtisar oluna bilər.

b) canlı əmək məsrəfləri normativlərinin təhlili.

Normativ-sorğu informasiyalarının sistemləşdirilməsi aşağıdakı mövqelərdən həyata keçirilir: əməyin İstehsal məsrəflərinin tam əhatə olunması; İstehsal və emalın optimal metodlarının müəyyənəndirilməsi; mövcud, habelə standart İstehsal şərtləri; “hərəkət – vaxt - ölçü” prinsipindən qismən və yaxud tam istifadə olunması.

c) məhsulların dəyərinin təhlili.

Hər bir hasil olunan və yaxud buraxılması planlaşdırılan məhsullar onların ümumi dəyəri və rəqabət qabiliyyəti nöqteyi-nəzərindən araşdırılır. Dəyər hər hansı bir məhsulun qiymətləndirmə göstəricisidir. Dəyərin qiyməti yeni məmulatların və məhsulların İstehsalı üzrə alternativ variantlar seçilən zaman daha geniş istifadə olunur. Dəyər təhlili son nəticədə maksimal mənfəətə əsaslanan alternativ variantların nəticələrini müqayisə etməyə şərait yaradır.

Yeni məhsullar üzrə təkliflərin əksəriyyəti özündə standart təşkilati tədbirlərin müəyyən hissəsini birləşdirir. Buna görə də dəyər təhlilinə yeni tərkib hissələrinin dəyərinin araşdırılması da daxildir. Belə bir təhlilin başlıca məqsədi müəssisənin siyasətinə təsir edən aşağıdakı amilləri aşkara çıxarmaqdan ibarətdir: alternativ modellərin seçilməsi; marketinq tədqiqatı; reklam; xüsusi qablaşdırma və i.ə.

Dəyərcə qiymətləndirmə İstehsalı həvəsləndirmə, onun ixtisar olunması və yaxud tamamilə dayandırılması haqda signal verə bilər.

İkinci konsepsiya – dolaylı xərclər

Şərtlər: köməkçi fəhlələrin əməyi; avadanlıqlara xidmət və təmir üzrə işlər, təkrar xammal və mal göndərilmə canlı əmək kimi qiymətləndirilməlidir; məqsədlər dəyişdirildikdə və yaxud üstəlik xərclərin hesablanması qaydası yenidən nəzərdən keçirildikdə yığcam planlaşdırma metodlarından istifadə olunması; bütün İstehsalat və qeyri-İstehsalat şöbələri üçün stimullaşdırıcı nəzarət planlarının tətbiqi; maddi – texniki xidmətin tənzimlənməsi; əmək vərdişlərinin mənimsənilməsi; nizamlayıcı əmsalların hesablanması və s.

Dolayı (üstəlik) xərclərin aşağı salınması üzrə tədbirlərin hazırlanması prosesi özündə aşağıdakıları birləşdirir:

a) xərclərin dolayı və yaxud təkrar kənarlaşması.

İstehsal gücündən istifadə olunması, avadanlıqların unt ilə verilməsi, üstəlik xərclərin hesablanılmasının yeni bazasının tətbiqi üzrə əlverişli vəziyyətlər zamanı İstehsal planları, İstehsal gücündən istifadə, canlı əmək standartları və kənarlaşmaların təhlili haqda informasiyaların sistemləşdirilməsi;

b) şöbələr və xidmət bölmələri üçün vıǵcam planlaşdırma və normativlərin təhlili.

Bu zaman müəssisənin hər bir İstehsal və qeyri-İstehsal bölməsinin qarşısına qoyulan sərt və dəyişdirilən məqsədlər təhlil olunur; tənzimlənən və tənzimlənməyən xərclərin səviyyəsi müəyyənləşdirilir; bölüşdürülməsi üstəlik xərcləri görülmə işlərə müvafiq surətdə aid edilir və s.

c) maddi – texniki xidmətin normativlərinin təhlili.

Belə bir halda qərarlar qəbul olunan zaman məsələyə bir neçə aspektdən (İstehsalın həcmnin artımı, maksimum məhsuldarlıq və keyfiyyət) yanaşılır.

Hər şeydən əvvəl maddi – texniki xidmətə çəkilən xərclər digər dolayı xərclərdən ayrıca uçota alınır. Yeni avadanlıqların satın alınması və istifadəsi problemi onların amortizasiyası müddətləri, iş vaxtının bir saatının dəyəri və bir saatlıq ümumi xərclər üzrə nəzərdən keçirilir. Əgər yüksək məhsuldarlıqlı avadanlıq satın alınarsa, onda maddi – texniki xidmətə xərclər artdığı şəraitdə həmin həcmdə məhsul buraxılışı üçün zəruri olan iş vaxtının miqdarı ixtisar olunur. İstehsalın həcmnin artımı və iş vaxtının ixtisar olunması ilə əlaqədar məhsul vahidinə düşən ümumi xərclər azalır.

Əgər belə güman etsək ki, maddi – texniki xidmət metodları, struktur bölməsində avadanlıqlar və əmək haqqı gələcəkdə dəyişilməz qala bilər. Buna baxmayaraq keçmiş xərclər normativlərin yenidən nəzərdən keçirilməsi üçün əsas götürülə bilər. Məhz bu mövqedən işlərin həcmi, görülmə işlərin mürəkkəbliyi, işçilərin ixtisas dərəcəsi, təmir üçün verilən sifarişlərin proseduru, material

resursları ilə təminat və s. öyrənilir. Təhlil məlumatları təkcə bir saatlıq iş üçün deyil, həm də bölmələr üzrə normativləri müəyyənləşdirməyə imkan yaradır:

a) dolay xərclərin ixtisar olunmasının stimullaşdırılması

Maddi – texniki xidmətlə əlaqədar ümumi və saat hesabla xərclərin aşağı salınmasına istinad etməlidir;

b) mövcud normaları səmərəliliyinin təhlili

Nizamlayıcı əmsalların hesablanılmasına əsaslanmalıdır. Aşağıdakı nisbət daha mühümdür:

$$\frac{\text{İstehsala norma – saatlar}}{\text{Həqiqi saatlar}} = \text{İstehsalın səmərəliliyi (məhsuldarlıq)}$$

Digər əmsallara aiddir: satışın həcminə nisbətən dəyişən xərclər; məhsullar üzrə mənfəətin onun dəyərində nisbəti; daimi xərclərin dəyişən xərclərə nisbəti; planlaşdırılan məhsul satışının həqiqi satışa nisbəti; planlaşdırılan (normativ) məhsulun maya dəyərinin həqiqi maya dəyərində nisbəti və i.ə. Eyni zamanda bu əmsallar dolay xərclərin hansılar olduğunu göstərir, lakin onların necə olduğunu göstərmir.

c) məhsulların rentabelliyyəsinin təhlili.

Tədqiqat nöqtəyi-nəzərindən rentabelliyyəni hesablamaq üçün məhsullar üzrə üstəlik xərclərin kəmiyyəti və normativ üzrə yol verilən üstəlik xərclərin kəmiyyəti əsas götürülür. Məhsulların ümumi çeşidi marjinal məhsulların ayrıca götürülməsi və artıq müstəqim üstəlik xərclərin aşkara çıxarılması istiqamətində araşdırılır.

**2.4 Təhsil sferası təşkilatlarının idarəetmə uçuotunda xətti
proqramlaşdırma modellərinin tətbiqi**

Mühasivat informasiyaları fəaliyyətdə olan müəssisələrin İdarəetmə üzrə qərarlarının qəbulu üçün çox mühüm rol oynayır.

Xətti proqramlaşdırmanın köməyiylə həll olunan əsas problem (XP) dedikdə, qarşıya qoyulan məqsədlərin (məsələn, mənfəətin maksimallaşdırılması, tətbiq

olunan resursların minimallaşdırılması başa düşülür). Xətti proqramlaşdırmanın bütün qarşılıqlı modelləri xətti hesab olunur. Xətti proqramlaşdırma (XP) modeli neftin təmizlənməsi, kimyəvi preparatlar istehsalı, yeyinti məhsullarının emalı və i.a. sahələrdə geniş istifadə edilir. Mühəsiblər, giriş və çıxış məlumatlarının, XP-nin ehtimallarının və məhdudiyyətini dərk etməklə, müəssisənin bütün fəaliyyətinin idarə olunmasında əvəzsiz rol oynayırlar. Xətti proqramlaşdırma modelləri məhsulların çeşidinin (nomenklaturasının) müəyyənləşdirilməsində, ilkin materialların əvəz olunmasında və əlaqələndirilməsində, İstehsalat təqvim planlaşdırılmasında istifadə edilir. Bu vəzifələr daha tez-tez resursların bölüşdürülməsinin qısamüddətli modellərində təsadüf olunur.

İstehsal güclərinə məhdudiyyətlərin qoyulması və yaxud digər amillər xərclərin-həcmi-mənfəətin ($C - V - P$) nisbətin fundamental şəkildə dəyişikliyə uğradır. Baza təhlilində, o İstehsalın hər hansı bir məhdudiyyəti olmadan həyata keçirilir.

İstehsalat məhdudiyyətləri olmadan məcrlər və əməkdaşlar daha haqlıdırlar və özlərinin güclərini daha çox marjinal gəlir götürmək üçün məhsul buraxılışının və satışının həcmi artırılmasına yönəldirlər. Əgər, İstehsalat məhdudiyyətləri mövcuddursa, daha çox marjinal mənfəətli məhsullar heç də ən əlverişli ola bilməz. İstehsal proseslərinin təbiətini və onun bütün məhdudiyyətlərini dəqiq modelləşdirməyin köməyiylə daha gəlirli məhsulları və İstehsal üçün xidmətləri müəyyənləşdirmək mümkündür.

O situasiya daha sadə sayılır ki, təkə bir məhdudiyyət vardır. Məsələn, firmanın bütün məmulatları bir dəzgahda emal olunur və müvafiq surətdə məhsul buraxılışın həmin dəzgahın işinin mümkün saatları (maşın-saat) ilə məhdudlaşacaq. Daha sonra belə güman edirik ki, aşağıdakı xarakteristika ilə yalnız iki məhsul İstehsal edilir:

	Məhsul 1	Məhsul 2
Vahidin satış qiyməti	\$ 10	\$ 15
Vahidə çəkilən dəyişən xərclər	<u>4</u>	<u>7</u>
Marjinal mənfəət	\$ 6	\$ 8

Vahidə düşən maşın saatlar

3 saat

6 saat

Həmin məlumatlardan görürük ki, məhsul 2 daha mənfəətlidir. Belə ki, o, məhsul 1-ə nisbətən İstehsal olunan və satılan hər bir əlavə məhsul \$ 2 çox marjinal mənfəət verir. Həqiqətən də İstehsal gücünə, yaxud məhsul buraxılışının cari həcminə məhdudiyyət yoxdursa, onda firma məhsul 1 ilə müqayisədə məhsul 2-nin buraxılmasına üstünlük verəcək.

Belə güman edək ki, biz, istədiyimiz qədər hər hansı bir məhsulu sata bilərik. Bu halda təkcə məhsul 2-ni İstehsal etmək yerinə düşməzdi. Bizim İstehsalat imkanlarımızı məhdudlaşdıran dəzgahlardan istifadə edilən zaman təkcə 1-i İstehsal etsək və məhsul 2-ni tamamilə İstehsal etməsək, mənfəət maksimum olacaq.

Bunu yoxlamaq çox asandır. Tutaq ki, dəzgah 24000 saat işləyə bilər. Əgər biz, məhsul 2-nin İstehsalına yönəliriksə, həmin məhsuldan 4000 vahid İstehsal edə bilərik: (24000 saat : 6 saat). Bu zaman \$ 32 000 marjinal mənfəət əldə edirik (4000 vahid x \$ 8 vahid). Əgər biz, yalnız məhsul 1-i İstehsal etsək, 8000 vahid (24000 saat : 3 saat) əldə edə bilərik. Bu zaman marjinal mənfəətin məbləği \$ 48000 (8000 vahid x \$ 6 vahid) başqa sözlə, yalnız məhsul 2 İstehsal etməklə müqayisədə 50 % artıq olacaq.

Məhsul 2-nin hər hansı bir müsbət miqdarını daxil etməklə \$ 48000 müqayisədə daha az mənfəət əldə edirik. Maşın – saatların miqdarı azdır, yaxud 24000-ə bərabərdir. Miqdar ifadəsində həmin məhdudiyyəti aşağıdakı görünüşdə təsvir etmək olar:

$$3x \text{ məhsul 1-in miqdarı} + 6x \text{ məhsul 2-nin miqdarı} \leq 24000$$

İlk baxışda bu təəcüblü görünə bilər. Belə ki, daha az marjinal mənfəətli məhsul İstehsal üçün daha əlverişlidir. Lakin bu paradoks çox asan həll olunur. Əgər biz, resursların məhdudluğunu nəzərə alsaq, məhsulların mənfəətinə qiymət vermək üçün korrekt meyar məhdud resursların istehlakı vahidinə düşən marjinal mənfəət hesab olunur.

Bizim misalda məhsul 1 bir maşın – saata \$ 2 marjinal mənfəət (\$ 6 : 3 saat) nəzərdə tutur. Hansı ki, məhsul 2 yalnız bir maşın – saata \$ 1,33 marjinal mənfəət

(\$ 8 : 6) verə bilər. Məhsul 1-də bu göstərici, məhsul 2 ilə müqayisədə 50 % yüksəkdir. Həmin nisbət izah edir ki, nəyə görə yalnız məhsul 1-in İstehsalı daha vacibdir.

Real praktikada qaydaya görə bir İstehsal amilindən daha çox amil İstehsal olunan məhsulların həcmi məhdudlaşdırır. Belə situasiyalarda müxtəlif növ məhsulların mənfəətliliyini ranjirə edə bilmərik. Bir neçə limitləşdirilən amillər şəraitində məhsulların ranjirə edilməsi əhəmiyyətli dərəcədə fərqlənir.

Məsələn, biz, yuxarıdakı situasiyanı araşdırmaqla, güman edirik ki, daha bir məhdudlaşdırıcı amil meydana çıxmışdır. Bizdə məhsullara nəzarətə və testləşdirməyə yalnız 12 saat mümkündür və hər iki məhsul testləşdirmə üçün iki saat tələb edir. Həmin resurs üçün məhsul 1 testləşdirmənin bir saatına \$ 3 marjinal mənfəət (\$ 6 : 2 saat), məhsul 2-yə isə testləşdirmənin bir saatına \$ 4 marjinal mənfəət (\$ 8 : 2 saat) düşəcək.

Müvafiq surətdə, çoxsaylı məhdudiyyətlər mövcud olduqda müxtəlif məhsulların mənfəətliliyinin ranjirə edilməsi artıq mümkün olmur. Belə hallarda bir sıra məhdud resurslar şəraitində məhsulların optimal strukturunu müəyyənləşdirmək üçün xətti proqramlaşdırma modellərindən istifadə etmək lazım gəlir.

Bizim iki məhsullu miqdar nümunəsi üçün biz, xətti proqramlaşdırma modelini aşağıdakı qaydada formalaşdırma bilərik:

Marjinal mənfəəti maksimallaşdırmaq:

$$6x_1 + 8x_2$$

Şərtlər ödənildikdə:

$$3x_1 + 6x_2 \leq 24\,000$$

$$2x_1 + 2x_2 \leq 12\,000$$

$$x_1, x_2 \geq 0$$

burada x_1 – məhsul 1-in İstehsal olunan vahidinin miqdarını, x_2 – məhsul 2-nin İstehsal olunan vahidinin miqdarını göstərir.

Həmin modellərin optimal həlli aşağıdakı kimidir:

$$x_1 = 4000$$

$$x_2 = 2000$$

Marjinal mənfəət - \$ 40 000

Testləşmə müddətinə məhdudiyyətin əlavə olunması maksimal marjinal mənfəət \$ 48000-dən \$ 40000-ə qədər endirilmişdir. Bu heç də təəcüblü deyil, belə ki, modelə daha bir məhdudiyyət əlavə olunmuşdur. Çox güman ki, bizim İstehsalat imkanlarına məhdudiyyətlərin miqdarının artması situasiyasını heç vaxt yaxşılaşdırma bilərik.

Təcrübədə qaydaya görə birdən çox məhdudiyyətlər də mövcuddur. Buna müvafiq surətdə çoxsaylı məhdudiyyətlər şəraitində problem, marjinal mənfəətin məbləğinin maksimallaşdırılmasına gətirib çıxaracaq. Xətti proqramlaşdırma modelindən müxtəlif problemlərin həll olunmasında istifadə edilir.

Xətti proqramlaşdırma modellərinin tətbiqi zamanı biz, belə hesab edirik ki, yalnız bir amil – buraxılışının həcmi məhsul İstehsalına məbləğ ifadəsində xərclərin dəyişilməsinə gətirib çıxarır. Bütün digər xərclərin qeydə alınması nəzərdə tutulur. Bəzi qısamüddətli həll üçün bu ehtimallar kifayət qədər qəbul edilən sayılır. Qeyd olunan ehtimalların qəbul edilmədiyi şəraitdə müvafiq qərarların qəbulu üçün digər metodlardan istifadə olunmalıdır.

Məhsulların optimal çeşidini müəyyənləşdirmək üçün aşağıdakı misaldan istifadə edək:

Şirkət, kommersiya və istehlak mallarının geniş dairəsi üçün mühərriklər İstehsal edir. Onun zavodunda mühərriklərin iki növü – qarda hərəkət edən mühərrik və qayıq üçün mühərrik yazılır və sınaqdan keçirilir. Mühərrik hər bir modeli iki bölmədən – yığma sexindən və sınaq sexindən keçir. Məlumatlar aşağıdakı cədvəldə verilmişdir (cədvəl 2.1).

Belə hesab edək ki, sex istisna olaraq, yalnız bir məhsulla (mühərrik növü ilə) işləyir. Cədvəldən görünür ki, yığma sexi qarda hərəkət edən maşın üçün maksimum 200 mühərrik ($300 \text{ maşın} - \text{saat} : 1,5 \text{ maşın} - \text{saat} = 200 \text{ mühərrik}$) yaxud qayıq üçün 150 mühərrik ($300 \text{ maşın} - \text{saat} : 2,0 \text{ maşın} - \text{saat} = 150 \text{ vahid}$) yığa bilər. Eyni qaydada nəzarət və sınaq sexi qarda hərəkət edən maşın üçün 120 mühərrik ($120 : 1,0 = 120 \text{ vahid}$) yaxud 240 qayıq mühərriki ($120 : 1,0 = 120 \text{ vahid}$) protest verə bilər.

Cədvəl 2.1

Məhsulların optimal çeşidinin müəyyənəşdirilməsi modeli

Bölmələr	Mövcud güc, saatla	Məhsul vahidinə istehlak olunan güc, saatla		Bir gün ərzində maksimum İstehsal, ədədlə	
		Qarda hərəkət edən maşın üçün mühərrik	Qayıq mühərriki	Qarda hərəkət edən maşın üçün mühərrik	Qayıq mühərriki
		(A)	(B)		
1-ci sex yığma	300 maşın-saat	1,5	2,0	200	150
2-ci sex sınaq	120 saat	1,0	0,5	120	240

Növbəti cədvəldə qarşıya qoyulan vəzifələri həll etmək üçün aşağıdakı relevant göstəricilərdən istifadə edilmişdir (cədvəl 2.2).

Qeyd etmək istəyirik ki, qarda gəzən maşınlar üçün mühərriklər üzrə bir mühərrikə düşən marjinal mənfəət \$ 200, qayıq mühərrikləri üçün isə bir mühərrikə düşən marjinal mənfəət \$ 520 təşkil edir.

Məlumdur ki, qayıq mühərrikləri üçün materialları çatışmaması (dəst olmaması) onların gündəlik İstehsalını 126 mühərrikədək məhdudlaşdıracaq.

Xətti proqramlaşdırmanın problemlərinin həlli özündə aşağıdakı üç mərhələni birləşdirir:

1. Məqsədin müəyyənəşdirilməsi (determine the objective).
2. Əsas qarşılıqlı əlaqələrin müəyyənəşdirilməsi (determine the basic relationships).
3. Optimal həllin tapılması (compute the optimal solution).

Cədvəl 2.2

Bir mühərrikə düşən marjinal mənfəətin hesablanması qaydası

Məhsullar	Məhsul vahidinə düşən İstehsal gücü (1 günə)		Məhsul vahidinin satış qiyməti	Məhsul vahidinə düşən dəyişən xərclər	Məhsul vahidinə düşən marjinal mənfəət
	Sex 1	Sex 2			

Əgər, təkə qarda hərəkət edən maşın üçün mühərrik İstehsal olunarsa (A)	200	120	\$ 800	\$ 600	\$ 200
Əgər, təkə qayıq üçün mühərrik İstehsal olunarsa (B)	150	240	\$ 950	\$ 700	\$ 520

Məqsədli funksiyalarda yalnız iki dəyişən olduğu və məhdudiyyətlərin sayı az olduğu hallarda optimal həlli tapmaq üçün qrafik metoddan, nümunə və səhvlər metodundan istifadə oluna bilər. Real praktikada meydana çıxan daha mürəkkəb hallarda kompyuterlər üçün proqram təminatının xüsusi paketlərindən istifadə etmək zəruridir.

III FƏSİL. TƏHSİL SFERASINDA İDARƏETMƏ UÇOTU SİSTEMİNDƏ BÜDCƏ NƏZARƏTİNİN TƏŞKİLİ VƏ ONUN AVTOMATLAŞDIRILMASI YOLLARI

3.1. Təhsil sferasında iradəetmə uçotunun tətbiqi şəraitində nəzarət sisteminin formalaşması

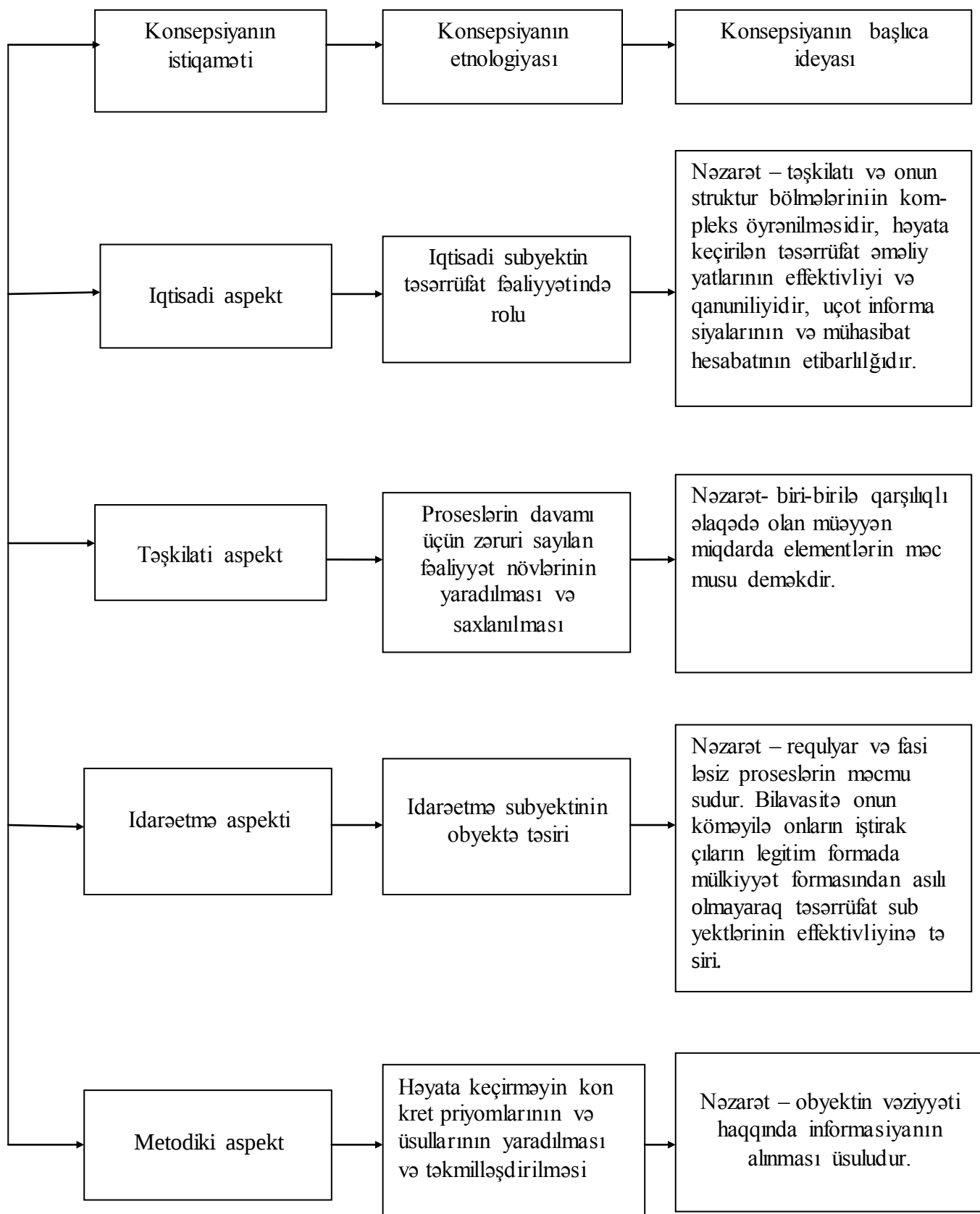
Müasir iqtisadi ədəbiyyatda nəzarət, adətən müxtəlif obyektlərin (müəssisə, təşkilat) xüsusən də istehsal təyinatlı obyektlərin idarə olunmasında tətbiq edilir. Belə bir istiqamət xidmət sferasının təşkilatlarına tətbiq olunmanın başlıca mahiyyətini əks etdirir və bir çox hallarda nəzarət sisteminin bilavasitə elm sahəsində inkişafına uyğun gəlir. Bizim dissertasiya işində işlətdiyimiz “idarəetmə sferasında nəzarət” anlayışı həm xarici ölkə ədəbiyyatında, həm də respublikanın bir sıra iqtisadçı alimləri (məsələn, Q.Abbasov, S.Qasımov, S.Səbzəliyev və b.) tərəfindən dərc edilmiş istifadə olunur.

Dərc edilmiş nəzarət anlayışı idarəetmə sisteminin müəyyən funksiyaları ilə əlaqələndirilir və bilavasitə onun köməyi ilə idarəetmənin digər funksiyaları reallaşdırılır.

Geniş anlamda nəzarət anlayışı qüvvədə olan normativ sənədlərin yerinə yetirilməsinin yoxlanılmasına istiqamətləndirilir. Bu zaman planların reallaşmasına və idarəetmə sistemi qərarlarının yerinə yetirilməsinə önəm verilir. Burada nəzarət sisteminin bütün idarəetmə prosesinin konkret mərhələsində baş qaldırması xüsusilə qeyd olunur. Başqa sözlə nəzarət sisteminin müvafiq funksiyaları ilə birbaşa əlaqədardır.

Müəssisənin iqtisadiyyatı ilə bağlı müasir xarici iqtisadi ədəbiyyatda nəzarət sisteminin özünün mahiyyəti müəyyən mənada və birmənalı şəkildə əks etdirilir. Belə bir mahiyyət müvafiq prosedura ilə tamamlanır. Burada müəssisə tərəfindən nəzərdə tutulan göstəricilər fəaliyyətin faktik nəticələri ilə müqayisə olunmalıdır.

Nəzarət sisteminin əsas təyinatı başlıca olaraq özündə yerinə yetirilən nəticələrin komponentini əks etdirilir.



Şəkil 1. Necə bir iqtisadi kateqoriya kimi “nəzarət” anlayışının mahiyyətinin müəyyənləşdirilməsinə əsas yanaşmalar

Bizim fikrimizcə xidmət sferasında təşkilatların idarə olunmasında nəzarətdən irəli gələn vəzifələr idarəetmənin necə bir obyektiv və evolyusiya kateqoriyası kimi bu faktın mövcudluğunu inkar etmir. Necə bir iqtisadi kateqoriya kimi “nəzarət” anlayışının mahiyyətinə yanaşma 1 № li şəkildəki sxemdə verilmişdir (şəkil 1).

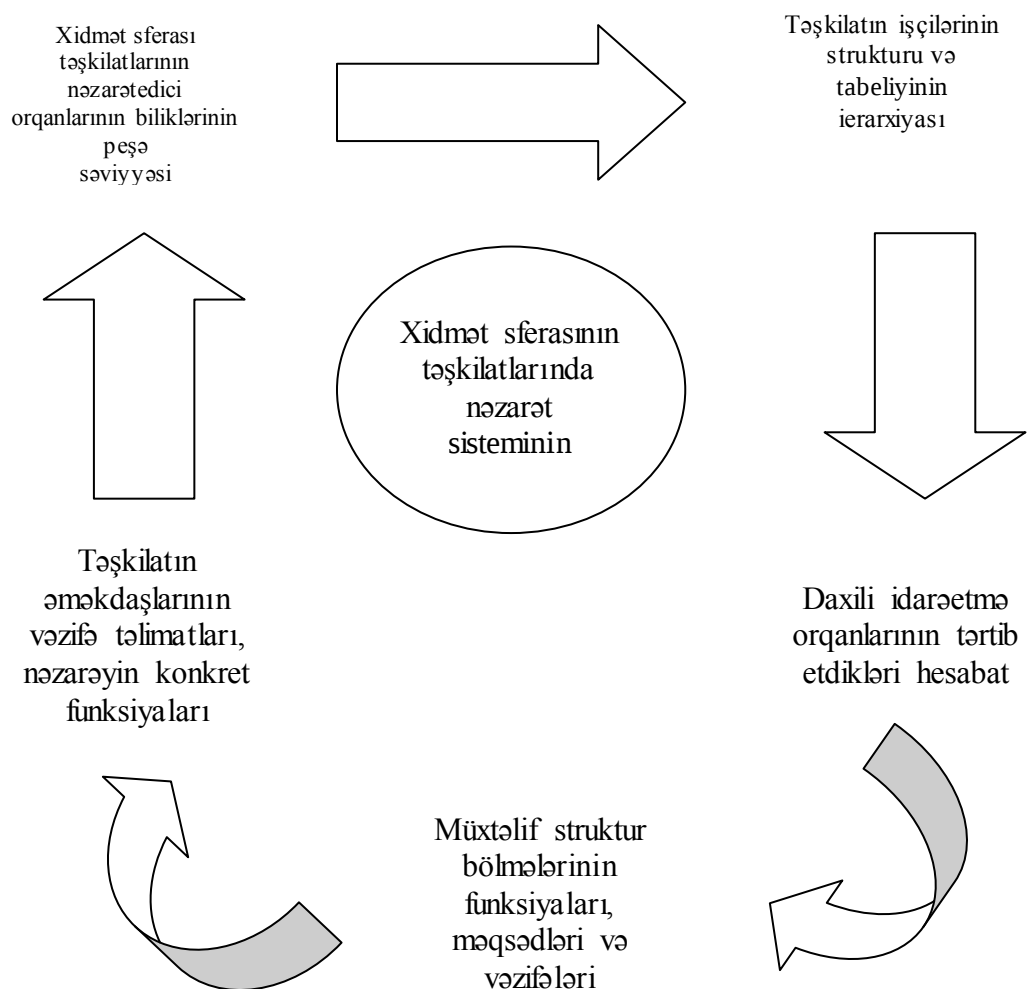
Müəssisənin fəaliyyətində nəzarətin əsas mahiyyətinin və onun rolunun müəyyənləşdirilməsinə yanaşmanın müxtəlif sistemlərinin çox böyük sayda olması nəzarətin strukturunun birmənalı olmasından və müvafiq surətdə həmin nəzarətin strukturunun birmənalı olmamasından və müvafiq surətdə həmin nəzarətin sistemini təşkil edən əsas elementlərdən irəli gəlir. Eyni zamanda iqtisadiyyatın əsas səhələrinin fəaliyyətinin müxtəlif istiqamətliliyi və müvafiq olaraq müxtəlif təşkilati-hüquqi formaların özünə məxsus xüsusiyyəti bütün müəssisələr və təşkilatlar üçün vahid olan nəzarət konsepsiyasının formalaşmasını çətinləşdirir.

Xidmət sferasının təşkilatlarında nəzarəti bizim fikrimizcə hər şeydən əvvəl təşkilatın məlumatlarının idarə edilməsi nöqtəyi-nəzərindən araşdırmaq lazımdır. Bu da öz növbəsində xidmət sferası təşkilatlarının cari fəaliyyətinə idarəetmə müdaxiləsinin effektivliyini və operativliyini yüksəltməyə imkan verir. Bütövlükdə demək lazımdır ki, xidmət sferasında nəzarət cari nəzarətin ən mühüm funksiyalarından biridir və təsərrüfatçılıq subyektlərinin bütün təsərrüfat fəaliyyətinin əsasını təşkil edir.

Bizim fikrimizcə xidmət sferasında nəzarət təkcə təşkilatın fəaliyyətinin cari mənfə nəticələrinin spesifik vasitəsi deyil, habelə planlaşmanın başqa sözlə təsərrüfatın gələcək inkişafının başlıca metodu hesab olunur. Yuxarıda şərh olunanlara əsasən xidmət sferası təşkilatlarının nəzarət sistemi strukturunu müəyyənləşdirmək lazımdır. Bu da özündə aşağıdakıları birləşdirir: nəzarət fəaliyyətinin subyektləri; nəzarət fəaliyyətinin obyektləri; nəzarət fəaliyyətinin predmeti; nəzarət fəaliyyəti başlıca prinsipləri; nəzarət fəaliyyətinin metodikası; nəzarət fəaliyyətinin texnikası və texnologiyası; nəzarət fəaliyyətinin prosesləri;

nəzarət fəaliyyətini həyata keçirmək üçün xərclərə nəzarət; nəzarət fəaliyyətinin nəticələri üçün qərar qəbul edən subyekt.

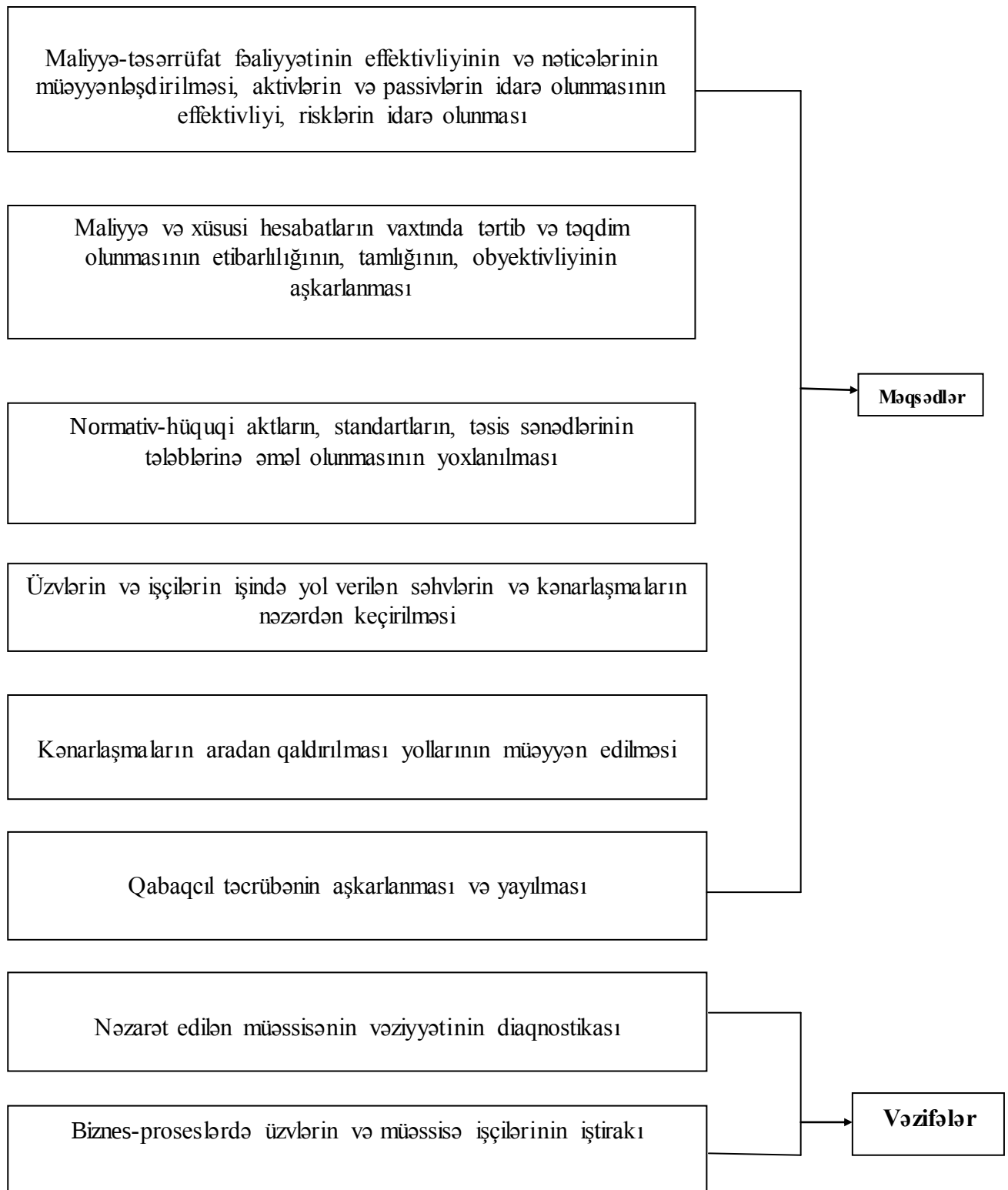
Xidmət sferası təşkilatlarında nəzarətin rolu təkcə göstəricilərin yoxlanılması ilə məhdudlaşmır. Burada müvafiq prosedurların tətbiqinə və nəzarət sistemində aşağıdakı istiqamətləridə daxil etmək məqsədə müvafiqdir: xidmət sferası təşkilatlarının müəyyən idarəetmə məkanına istinad etmək; xidmət sferası təşkilatlarının fəaliyyətinin əsas məqsədlərini nəzərə almaq; idarəetmə sistemində əsas risklər; risk məlumatlarının minimumlaşdırılması. Xidmət sferası təşkilatlarının nəzarət sisteminin idarəetmə məkanının əsas elementlərinin təklif olunan tərkibi aşağıdakı şəkildə verilmişdir. (Şəkil 2):



Şəkil 2. Xidmət sferası təşkilatlarında nəzarət sisteminin idarəetmə məkanının strukturunu formalaşdıran elementlərin tərkibi

Magistr dissertasiyasında verilən mövqe buna gətirib çıxarır ki, xidmət sferası təşkilatlarında nəzarət sisteminin elementlərini təşkil edən başlıca identifikasiya statik sayılmır, başqa sözlə təşkilatın nəzarət sistemi aparılan nəzarətin məqsədlərindən asılı olaraq dəyişikliyə uğraya bilər.

Xidmət sferası təşkilatlarında nəzarətin başlıca funksiyalarının mahiyyəti 3 cü şəkildə verilmişdir (şəkil3):



3.2. Təhsil sferasında büdcələşmə haqqında anlayış və onun xüsusiyyətləri

İdarəetmə uçotunun ən mühüm məsələlərindən birincisi kimi xərclərin uçotu üçün təkcə çəkilən xərclərin hesablanması deyil, həmçinin onların yaxın perspektivə ölçüsünü proqnozlaşdırılması az əhəmiyyət kəsb etmir. Proqnozlaşmanın ən ətraflı səviyyəsi sayılan büdcə planlaşması özlüyündə struktur bölmələri, yaxud təşkilatın struktur sahələri üzrə müxtəlif büdcələrin hazırlanması prosesidir.

Büdcələşmə (ingiliscə budqetinq) smeta və iqtisadi göstəricilərin köməyi ilə bölmələrin fəaliyyətinin idarə olunması və razılaşdırılmış planlaşma prosesidir.

Büdcələşmə necə bir sistem kimi çox dərin tarixi köklərə malikdir. Müasir tədqiqatçılar onu orta əsrlər dövründə yaranan kameral mühasibatla əlaqələndirirlər. Büdcə haqqında ilk dəfə verilən məlumat ingilis dilində “budqet” yaxud fransız dilində “bouqett” anlayışlarına uyğun gəlir. Bu anlayışlar XIX əsrdə İngiltərədə tətbiq edilmiş “Pul qabı”, “çanta” mənasında işlədilir. Eyni zamanda büdcələşmə ideyası idarəetmə sahəsində yeni tədqiqatların meydana gəlməsi və rəqabət mühitinin kəskinləşməsi prosesində yalnız XX əsrdə geniş yayılmışdır. Buna görə də hazırkı vaxtda büdcələşmənin metodikasının öyrənilməsinə çoxsaylı nəzəri işlər həsr olunmuşdur və həmin anlayışlara müxtəlif təriflər verilmişdir (cədvəl 1.1)

Müxtəlif müəlliflər tərəfindən büdcələşmənin təklif olunan tərifləri

Cədvəl 1.1.

Müəllif	Tərif
Dar şərsivədə yanaşma	
M.A. Vaxruşina	Mühasibat idarəetmə uçotunda büdcələşmə dedikdə planlaşma prosesi başa düşülür.
B.A. Duka	Büdcələşmə - müxtəlif bölmələrin büdcələri əsasında şirkətin büdcəsinin icrası quruluş prosesidir.
V.E. Kərimov	“Büdcələşmə” termini hər şeydən əvvəl idarəetmə uçotunun qərb sistemlərində planlaşma prosesinin xarakteristikası üçün istifadə olunur
V.P. Sabçuk	Büdcələşmə - müəssisənin gələcək fəaliyyətinin planlaşdırıl-

	ması olmaqla , nəticəsi büdcə sistemləri vasitəsilə rəsmiləşdirilir.
Geniş təcrübədə yanaşma	
V.M. Anışin	Büdcələşmə - müəssisənin icmal və xüsusi büdcələrinin hazırlanması və onların icrasına nəzarət prosesidir.
V.V. Burtsev	Büdcələşmə - məsuliyyət mərkəzləri və biznesin seqmentləri üzrə kommersiya təşkilatlarının fəaliyyət nəticələrinin uçotunun və resurslara nəzarətin qısamüddətli planlaşma sistemidir. Bu sistem biznes-proseslərin idarə olunması məqsədilə alınan iqtisadi göstəriciləri təhlil etməyə və proqnozlaşdırmağa imkan verir.
A.P.Duqelnıy V.F.Komarov	Büdcələşmə dedikdə planlaşdırılmanın texnologiyası deyil , müəssisənin təsərrüfat fəaliyyətinin idarə edilməsinin texnologiyası başa düşülür . Onun cərcivəsində isə planlaşma , uçot, nəzarət, təhlil və tənzimləmə funksiyaları yerinə yetirilir.
V.B.İvankeviç	Büdcələşməni ümumi görünüşdə firma daxili , korporativ idarəetmənin informasiya sistemi kimi təsəvvür etmək olar. O, proqnozlaşdırma və alınan maliyyə göstəricilərini təhlil etməyə imkan yaradır.
V.Y.Xrutski	Büdcələşmə - idarəetmənin bütün səviyyələrində biznesdən alınan gəlirlərin və xərclərin planlaşmasının , maliyyəsinin , uçotun və nəzarətin texnologiyası deməkdir. Nəticədə proqnozlaşdırılan və alınan maliyyə göstəricilərini təhlil etmək mümkündür.

Büdcələşmə bilavasitə xərclərin idarə edilməsi və idarəetmə uçotu ilə əlaqədardır və onların tərkib hissəsidir. İstənilən müəssisənin iqtisadi cəhətdən effektiv fəaliyyəti o zaman mümkündür ki, dəqiq irəli sürülən gərgin lakin xərclərin və nəticələrin dəyər parametrlərinin yerinə yetirilməsi üçün realdır.

İstehsal büdcələrinin , xərclərin, istehsal olunan və satılan məhsulların maya dəyərinin köməyiylə belə parametrlər müəyyənləşdirilir.

Büdcə dedikdə , təşkilatın fəaliyyətinin bütün tərəflərini əhatə edən və cəkilən bütün xərcləri fəaliyyətin alınan nəticələri ilə müqayisəsinə imkan verən maliyyə planı nəzərdə tutulur.

Büdcə həm qısa müddətlə (həftə, ay) həm də ilə görə tərtib edilə bilər. Büdcənin qarşısına qoyulan başlıca tələb xərcləri minimallaşdırmaq deyil, onları optimallaşdırmaqdan ibarətdir. Büdcə, təşkilatın fəaliyyət planlarının miqdarca

ifadəsi deməkdir, müəyyən ardıcılıqla dövrü surətdə tərtib edilir və faktik cəhətdən kagız vərəqədən ibarətdir və burada maliyyə göstəriciləri verilir. Eyni zamanda maliyyə hesabatından fərqli olaraq o, vahid standart quruluşa malik deyildir. Aşağıdakı cədvəldə büdcələrin başlıca əlamət xarakteristikası verilmişdir. (cədvəl 3.2);

Cədvəl 3.2

Büdcənin başlıca əlamətlərinin xarakteristikası

Əlamət	Xarakteristika
Formallıq	Büdcələşmə miqdar (rəqəmlər formasında) verilir, bu da onların müqayisəsinə imkan yaradır və ikinənalı şərhə yol verilir. Büdcələr həm dəyər, həm də natural vahidlərlə hazırlana bilər. Lakin onların nəticə göstəticiləri hökmən dəyərcə qiymətləndirilməlidir. Buna görə də bəzi hallarda tərtib edilən natural büdcələr üçün ölçü vahidlərinin dəyişdirilə bilməsi imkanları mövcud olmalıdır.
Müntəzəmlik	başlıca maliyyə büdcələri büdcə dövrləri müəyyən müddətlərdə müntəzəm surətdə tərtib edilməlidir. Hər bir növbəti dövrün büdcəsi başa çatan dövrün icrasının yekunu əsasında hazırlanılır, bu da özlüyündə büdcələnmə prosesinin davamlılığını xarakterizə edir.
Sistəmlilik («hərtərəfli xarakter»)	Büdcələşmə prosesinin nəticə aspekti dedikdə büdcə sisteminin formalaşması başa düşülür. Bu sistem müəyyən ardıcılıqla tərtib edilir və biznesin bütün segmentlərini əhatə edir. Aşağı səviyyəli büdcələr yüksək səviyyəli büdcələrin formalaşması üçün əsas sarılır və son nəticədə şirkətin icmal büdcəsini yaradır
Mərkəzləşmə (direktivlik)	Büdcələr yuxarı rəhbərliyin əmri əsasında təsdiq edilir və onu əhatə edən göstəricilərin bütün struktur bölmələri tərəfindən icrası məcburidir.

Belə ki, büdcədə həm gəlirlər, həm də xərclər haqqında məlumatlar ola bilər, onlar istənilən ölçü vahidləri (həm dəyər, həm də natural) əsasında tərtib olunur. Bu zaman bütövlükdə müəssisənin, o cümlədən onun müxtəlif bölmələrinin fəaliyyəti əlaqələndirilir.

Eyni zamanda müxtəlif növlərinin və formalarının mövcud olmasına baxmayaraq büdcələr bütün hallarda təşkilatların maliyyə strategiyasının məqsəd və vəzifələrinə uyğun gəlməli və onların reallaşması prosesində və maliyyə planlaşmasının ümumi sistemində büdcələşmənin yerini kifayət qədər tam xarakterizə etməlidir.

Büdcənin əsas funksiyalarına aiddir:

- planlaşma yaxud perspektiv planlaşmanın ayrılmaz hissəsi olan illik planların tərtibi;
- koordinasiya və əlaqə.

Qısamüddətli büdcələr tərtib edildikdə struktur bölmələrinin və müxtəlif xidmətlərin rəhbərlərinin rolu müəyyənləşdirilməli, onların müxtəlif maraqları gözlənilməli, başqa sözlə struktur bölmələrinin fəaliyyəti üfqü və şaquli şəkildə əlaqələndirilməlidir:

- kommunikasiya - rəhbərlik və struktur bölmələri arasında informasiyaların ötürülməsinin qaydaya salınması; koordinasiya olunan plan bütün bölmələr arasındakı qarşılıqlı əlaqəni təmin etmək üçün onlara çatdırılmalıdır;
- motivasiya, yaxud stimullaşdırma – büdcə tərtib edilən zaman müxtəlif bölmə və xidmətlərin planlaşmanın ümumi sistemə daxil edilməsi zamanı baş verir;
- fəaliyyətin effektivliyinin qiymətləndirilməsi. Belə bir qiymətləndirmə əks əlaqə prinsipi üzrə fəaliyyət göstərir. Başqa sözlə əgər struktur bölmələri və konkret şəxslər istehsal prosesinə daxil edilsə, onda onların fəaliyyəti qiymətləndirilməli və stimullaşdırılmalıdır.

Təşkilatlarda büdcə prosesi müvəqqəti intervala bərabər olan dövrü xarakterə malikdir və buna əsasən büdcələşmə həyata keçirilir. Bu interval büdcə dövrü adlanır. Əksər hallarda o, ildə bir dəfə tərtib edilir. Büdcə dövrü ərzində planlaş-

manın başlıca məsələləri büdcə komitəsi tərəfindən özlərinin müntəzəm keçirilən iclaslarında həll edilir.

Büdcələşmə eyni zamanda planın aid edildiyi dövrə aidiyyəti yoxdur. Göründüyü kimi planın hazırlanılmasına büdcə dövrü başlanılmazdan əvvəl başlanılmalı, nəzarət proseduru isə ondan sonra tamamlanmalıdır. Bütün bunlar özündə doqquz mərhələni (üç əsas fazada birləşdirilən büdcə tsiklini birləşdirir. Dediklərimizi əyani surətdə əks etdirmək üçün aşağıda verilən analitik cədvəlin məlumatlarından istifadə etmək olar (cədvəl 1.3):

Büdcə mərhələləri təsvir edildikdə belə ehtimal olunur ki, büdcə dövrü bir il müddətində davam edir (cədvəldə verilən nömrələr şərtidir və onlar büdcə tsiklinin büdcə dövrü ilə müqayisədə uzunluq göstəricisini əks etdirir).

Praktikada belə alınır ki, büdcənin icrası haqqında hesabat başa çatdıqda çoxda böyük olmayan aralıq zaman kəsirində növbəti büdcəyə hazırlıq görülür.

Cədvəl 1.3.

Mərhələnin №-si	Mərhələ	Kim yerinə yetirir	Müddət	Büdcə komitəsinin fəaliyyəti
PLANLAŞMA FAZASI				
1.	Büdcə dövrünə məqsədlərin qoyulması	Təşkilatın ali rəhdərliyi	İyul 00	Öz işinin reqlamentini növbəti tsiklinə hazırlayır
2.	Büdcə layihəsini hazırlamaq üçün informasiyaların toplanması	Təşkilatın marketing, texnoloji və iqtisadi xidmətləri	Avqust-sentyabr 00 il	Büdcə sənədləşməsinin formatını, onun təqdim olunma formasını və büdcələrin yerinə yetirilməsinin qiymət meyarlarını təsdiq edir.
3.	Toplanılan informasiyaları təhlili və ümumiləşdirilməsi, büdcə layihəsinin formalaşması	Məsuliyyət mərkəzlərinin rəhbərləri	Oktyabr 00 il	Büdcə mərkəzlərinin koordinasiyasını təmin edir.
4.	Büdcə layihəsinin qiymətləndirilməsi	Büdcə komitəsi	Noyabr 00 il	Büdcə layihəsi nəzərdən

	və onun zəruri hallarda düzəldilməsi			keçirilir.
5.	Büdcənin təsdiqi	Təşkilatın rəhbəri (büdcə komitəsinin sədri)	Dekabr 00 il	Büdcənin yerinə yetirilməsinə məsuliyyət daşıyan şəxsə informasiya çatdırılır.
YERİNƏ YETİRİLMƏ FAZASI				
6.	Büdcənin icrası (a) və göstəricilərin cari düzəlişi	Məsuliyyət mərkəzlərinin rəhbərləri (a) və büdcə komitəsi (b)	Yanvar-dekabr 01 il	Büdcənin icrası haqqında cari hesabat nəzərdən keçirilir. Zəruri düzəlişlər təsdiq edilir.
7.	Kənarlaşmaların cari (a) və yekun (b) təhlili	Məsuliyyət mərkəzlərinin rəhbərləri (a) və büdcə komitəsi (b)	Yanvar-dekabr 01 il Yanvar-fevral 02 il	Əhəmiyyətli kənarlaşmalara görə məsuliyyət aşkarlanır və situasiyanın düzəldilməsi üzrə ölçülər götürülür.
TAMAMLANMA FAZASI				
8.	Büdcənin yerinə yetirilmə haqqında hesabatın təqdimatı və hesabat dövrü ərzində təşkilatın məqsədlə nail olmasının təhlili	Təşkilatın ali rəhbərliyi və büdcə komitəsi	Mart-aprel 02 il	Ali rəhbərlik üçün büdcənin yerinə yetirilməsi haqqında hesabat hazırlanır.
9.	Cari dövrün büdcəsinin düzəldilməsi üçün tövsiyələrin hazırlanması və gələcək büdcələrin tərtibi	Büdcə komitəsi	Mart-iyul 02 il	Cari (02 il) büdcəyə olunan düzəlişi təsdiq edir. Növbəti büdcə dövrü üçün təlimatın təsdiq edir.

3.3. İdarəetmə uçotu sistemində büdcə nəzarətinin həyata keçirilməsi metodikası

Xərclərin səviyyəsi və həyata keçirilməsi nəzarət büdcə nəzarətinin aparılması çərçivəsində həyata keçirilir. Onun başlıca məqsədi resursların daxil olan axınlarını (maliyyə, material və əmək) yoxlamaqdan ibarətdir.

Müasir büdcə nəzarəti reallaşmanın çoxsaylı formalarına malikdir və idarəetmənin bütün mərhələləri ərzində həyata keçirilə bilər. Bunun üçün büdcələrin əvvəlcədən optimallaşdırılması, onların icrasına nəzarət, planlaşdırılan göstəricilərin qarşıya qoyulan məqsədlərlə müqayisəsi nəzərdə tutulur. Eyni zamanda o, qeyri-formal ünsiyyəti və qarşılıqlı əlaqəni də əsas sayır.

Hazırlanan təsnifata uyğun olaraq, nəzarət prosedurunun həyata keçirilməsi dövründən asılı olaraq, cari, qabaqcadan və sonradan (son, yekun) büdcə nəzarətini biri-birindən fərqləndirmək olar (cədvəl 1.1.):

Cədvəl 3.1.

Büdcə nəzarətinin növləri və onların xarakteristikası

Büdcə nəzarətinin növləri	Xarakteristika
Qabaqcadan, cari və sonradan	Qabaqcadan nəzarət büdcələrin formalaşması və büdcə məlumatlarının əməkdaşlarının nəzərinə çatdırılması prosesində həyata keçirilir. Cari nəzarət büdcələrin icrası gedişində həyata keçirilir və kənarlaşmaların qarşısını almaq məqsədini güdür. Sonradan nəzarət kompleks qiymətləndirmək məqsədilə büdcənin icrasının nəticələri üzrə həyata keçirilir.
Nəzarət, müstəqim və əks əlaqə	Müstəqim əlaqə ilə nəzarət arzu olunan nəticələrin büdcə göstəriciləri ilə müqayisəsini nəzərdə tutur. Əks əlaqə ilə nəzarət büdcə göstəricilərini təşkilatın fəaliyyətinin faktik nəticələri ilə müqayisə etmək üçündür.
Strateji və operativ	Strateji nəzarət təşkilatın strateji məqsədlərinin və büdcələrin əsaslılığına görə məsuliyyət daşıyır, özündə qabaqcadan və yekun düzəlişləri birləşdirir. Operativ nəzarət cari büdcə prosesinin effektivliyinin təminatına yönəldilmişdir və qısa müddətli büdcələrin icrasının bütün mərhələləri ərzində həyata keçirilir.

Qabaqcadan nəzarət büdcələrin icrası üzrə fəaliyyət başlananandək həyata keçirilir. Onun gedişində təkcə büdcə planlarının yoxlanılması deyil, eyni zamanda müvafiq qaydalara əməl olunması da nəzarətdən keçirilir.

Cari nəzarət bütün büdcə dövrü ərzində həyata keçirilir və təsdiq edilən büdcə planlarından kənarlaşmaların aşkarlanmasına istiqamətlənmişdir:

- Faktik və büdcə göstəricilərinin müqayisəsi;
- Təşkilatın əməkdaşları tərəfindən büdcənin icrası ilə müşahidələr.

Ondan fərqli olaraq sonrakı nəzarətin həyata keçirilməsi yalnız büdcə dövrü başa çatdıqda mümkündür. Eyni zamanda onun operativ düzəliş imkanları yoxdur.

Beləliklə, büdcə nəzarətinin araşdırdığımız növləri reallaşmanın müxtəlif formalarına və məqsədlərinə malikdir.

Büdcə nəzarətinin aparıldığı hər bir mərhələdə müxtəlif prosedurlar tətbiq olunur, onların bir qismi qeyri-formal xarakter daşıyır. Lakin əks əlaqə ilə sonrakı nəzarət üçün informasiyaların bir sıra sənədli mənbələri mövcuddur. Ona görə də hər bir mərhələnin reallaşdırılması üçün daha geniş yayılan metodik yanaşmaları öyrənməklə təşkilatda formal büdcə nəzarətini aparmaq üçün ümumi metodika formalaşdırmaq mümkündür (cədvəl 3.2.)

Cədvəl 3.2.

Formal büdcə nəzarətinin mərhələlərinin xarakteristikası

Nəzarət mərhələsi	Tətbiq edilən metodlar, prosedurlar və təsnifatlar
Büdcələrin tərtib olunması	Baş büdcənin tərtib olunmasının tipik algoritmi
Faktik nəticələrin uçotu	Büdcələrin icrası haqqında hesabatların formalaşması prinsipləri Məsuliyyət mərkəzlərinin qiymətləndirilməsi üçün istifadə edilən əsas göstəricilər Mərkəzin fəaliyyətinin qiymətləndirilməsinin qurulması gedişində meydana çıxan problemin həlli yolları
Büdcə və faktik göstəricilərin müqayisəsi	Büdcə nəzarəti prosesində istifadə olunan kənarlaşmaların təsnifatı
Nəzarət mərhələsi	Tətbiq edilən metodlar, prosedurlar və təsnifatlar
	Kənarlaşmaların təhlil üçün əlverişli şəkildə təqdim edilməsi metodikası
Kənarlaşmaların səbəblərinin təhlili	Kənarlaşmaların baza təhlili metodikası
Düzəldici təsirlərin həyata keçirilməsi	Təhlilin plan-fakt nəticələri üzrə aparılan düzəldici təsirlərin növləri

Planlaşdırılan xərclərin faktla müqayisəli mərhələsində kənarlaşma aşkara çıxarılır. Bu kənarlaşma büdcələrin icrasında ortaya çıxan problemlərin baş indikatoru hesab olunur. Plan-fakt təhlilinin aparılması prosesində yaranan kənarlaşmaların təsnifatı aşağıdakı cədvəldə verilmişdir (cədvəl 3.1.).

Cədvəl 3.3.

Büdcə nəzarətindən kənarlaşmaların təsnifatı

Əlaməti	Kənarlaşmanın növləri
Strukturu üzrə	Sadə (birmənalı səbəb və nəticələri olan) və kompleks (səbəb-istintaq əlaqələrinin mürəkkəb zəncirinin və bir neçə günahkarın olması)
Mərkəzin fəaliyyəti ilə əlaqə üzrə	Nəzarət olunan və nəzarət olunmayan (müsuliyyət mərkəzinin fəaliyyətindən asılı olan və olmayan)
Hesablama metodu üzrə	Mütləq (təhlil aparılan və baza dövrlərində analoji göstəricilər arasındakı fərq kimi müəyyənləşdirilən) və nisbi (baza səviyyəsinə nisbətən faizlə mütləq kənarlaşma)
Baş vermə xarakterinə görə	Təsadüfi (tək-tək hallarda meydana çıxan), dövr (zamandan zamana meydana çıxan) və müntəzəm (müntəzəm surətdə meydana çıxan)
Nəzarət üçün mühümlük dərəcəsinə görə	Əhəmiyyətli və əhəmiyyətsiz (təhlil zamanı hesablama qəbul edilən və qəbul edilməyən)
Miqyasına görə	Əhəmiyyətsiz, yol verilən, böhran və fəvqəladə
Fəaliyyətin nəticəsinə təsiri xarakterinə görə	Əlverişli (müəssisənin mənfətinə müsbət təsir göstərən), əlverişinə (mənfəətə mənfi təsir göstərən)

Xərclərin idarə edilməsinin effektivliyi üçün faktik və büdcə məlumatlarının müqayisəsi ərəfəsində aşkarlanan kənarlaşmaları təhlil üçün əlverişli şəkildə verilməsinin aşkarlığı aşağıdakı şəkildə verilmişdir (şəkil 3.1.):

Müəssisələrdə büdcə nəzarətinin iki ideoloji sxemi tətbiq edilə bilər. Birinci sxemə uyğun olaraq onların icrası üzrə hesabat və büdcələr eyni dövriliklə tərtib olunur. Bu halda plan-fakt nəzarəti və təhlil fakt ilə planın birbaşa müqayisəsini təcəssüm etdirir. İkinci sxemə uyğun olaraq faktik məlumatlar daha ətraflı dövrlərdə qeydiyyatdan keçirilir (büdcələrin tərtib edildiyi dövrlə müqayisədə). Məsələn, büdcələr rübdə bir dəfə, hesablar isə hər ay tərtib olunur. Bu zaman müəssisənin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyəti bir neçə hesabat dövrünü müqayisə etmək yolu ilə müqayisə olunur.

Büdcə nəzarətinin inkişafında daha perspektivli istiqamət effektivliyin əsas göstəriciləri iki və daha çox dövrü əhatə etməklə təhlil edilir. Effektivliyin əsas göstəriciləri təşkilat üzrə bütövlükdə və hər bir məsuliyyət mərkəzi üçün ayrılıqda büdcə dövrünə görə müəyyənləşdirilir. Mərkəzin müxtəlif göstəricilərinin dəsti idarəetmə sistemində məsuliyyət mərkəzlərindən və onların yerinə yetirdikləri funksiyalardan əhəmiyyətli dərəcədə asılıdır.

Beləliklə büdcə nəzarəti müəssisənin xərclərinin aktivlərinin və öhdəliklərinin idarə olunmasının effektivliyinə qiymət vermək üçün formal və qeyri-formal məntiqi qarşılıqlı əlaqəni özündə təcəssüm etdirir. Monitoring və büdcəyə nəzarət prosedurlarının istifadəsi maliyyə intizamını yüksəltməyə, xərclərə qənaət etməyə və əsas göstəricilər üzrə təhlil aparmağa imkan verir. Bu da son nəticədə strateji məqsədlər üzrə operativ fəaliyyət göstəricilərini əlaqələndirməyə, konkret nəticələrə nail olmağa və nəhayət müəssisənin ümumi missiyasını yerinə yetirməyə istiqamətləndirilmişdir.

3.4. Xərclərin idarəetmə uçotu sistemlərinin qurulması və avtomatlaşdırılması yolları

Xərclərin uçotu və büdcələşmə sistemlərinin effektiv fəaliyyət göstərməsinə təşkilatların uçot yarım sistemləri çərçivəsində nəzarətin metodoloji əsasların və onların reallaşmasını hazırlamaq yolu ilə nail olmaq mümkündür. Avtomatlaşma vasitələrinin və struktur bölmələrinin mövcudluğu da az əhəmiyyət kəsb etmir. Uçotun və büdcələşmənin qurulmasının ən mühüm mərhələlərindən birisi avtomatlaşma prosesi hesab olunur. İdarəetmə uçotunun avtomatlaşdırılması üçün proqram məhsullarından idarə edilməsi aşağıdakılara imkan verir: büdcəyə düzəliş edilməsi və daxili hesabatın formalaşmasına; zəruri informasiyaların alınmasının operativliyinin təmin edilməsinə; bir sıra ixtisaslaşmış vasitələrdən istifadə olunmasına və s. Buna görə də idarəetmə uçotunun tam qiymətli sistemi tətbiq edildikdə təşkilatlar büdcə prosesinin avtomatlaşdırılması və şirkətin müəyyən maliyyə modellərinə istinad etmədən qeyri mümkündür.

Proqram məhsullarının bazarının tədqiqi göstərir ki, yalnız idarəetmə uçotunun aparılması üçün hazırlanmışdır. İdarəetmə uçotu məsələlərini avtomatlaşdırmaq üçün nəzərdə tutula proqramlara korporativ informasiya sistemlərinin (KİS), mühasibat uçotunun avtomatlaşdırılması proqramlarında idarəetmə uçotunun və büdcələşmənin modulları, büdcənin avtomatlaşdırılması sistemi (BAS), habelə idarəetmə layihələri üçün xüsusi proqram məhsulları, investisiya layihələrinin hesablanması müxtəlif problemlər yarada bilər. Şərti olaraq problemləli situasiyaları iki kateqoriyaya bölmək olar:

- Metodiki;
- Təşkilati.

Metodiki problemlərə aiddir:

- İdarəetmə uçotunun tətbiqinə və hazırlanmasına sistemli yanaşmanın olmaması;
- İdarəetmə uçotunun təşkilatın vahid informasiya sistemi kimi dərk olunmaması;
- Tətbiq prosesinin bütün iştirakçılarına anlaşıqlı ola bilən idarəetmə uçotu və büdcələşmənin vahid terminologiyasının çatışmaması;
- Uçotun analitik funksiyasının və analitik prosedurlara istinadların vacibliyinin dərk olunmaması;
- Xərclərin idarə olunmasının metodoloji məsələlərinin kifayət qədər dəqiqləşdirilməməsi (xərclərin düşünülməmiş təsnifatı, xərclərin uçotu və maya dəyərinin kalkulyasiyası metodlarının əsassız tətbiqi);
- İdarəetmə uçotu və büdcələşmə proseslərinin qarşılıqlı əlaqəsinin inkar edilməsi, uçot və büdcə analitiklərinin quruluşuna müxtəlif yanaşmalardan istifadə edilməsi;
- Büdcələşmənin prosedurlarının və rəqlamentlərinin gözlənilməməsi;
- Daxili hesabatın strukturunun və formatlarının uçot və büdcələşmənin formatlarına uyğun gəlməməsi;
- Şirkətin strateji planı ilə büdcəsi arasında əlaqələrin olmaması.

Təşkilati problemlərə aid etmək olar:

- Müəssisələrdə təşkilati strukturun dəqiq ierarxiyasının çatışmaması;
- Ali mərhələnin menecerlərinin başlıca metodoloji aspektlərin qurulmasında və hazırlanmasında iştirak etməməsi;
- Prosesin əməkdaşlarının-iştirakçılarının kifayət qədər olmaması, motivasiyanın çatışmaması;
- “birbaşa hər şey” və “indi” prinsipi üzrə tətbiqi.

İnformasiya texnologiyalarının tətbiqi ilə əlaqədar həm obyektiv, həm də subyektiv xarakterli problemlər mövcuddur. Problemin obyektiv tərəfi bundadır ki, istənilən proqram məhsulu onun funksiyasında əsaslı qoyulan daxili məntiqə istinad edir. Eyni zamanda ciddi analitik yanaşmanı əsas götürür. Bu da öz növbəsində məhsulun gündəlik istismarı üçün yüksək ixtisaslı mütəxəssis tələb edir. Subyektiv amilin təsiri ondadır ki, şirkətin mütəxəssislərini hazırlıq səviyyəsi tətbiq üçün uyğun gəlir.

Qeyd etmək lazımdır ki, proqram məhsullarının heç birisi universal sayıla bilməz. Belə ki, onlarda eyni vaxtda mülkiyyət formaları, fəaliyyətin növləri, müəssisənin qəbul etdiyi uçot siyasəti, biznes strukturu və digər amillər öz əksini tapmır. Bütün hallarda proqram məhsullarının həmin müəssisənin fəaliyyət xüsusiyyətlərinə uyğunlaşdırılması lazım gəlir. Burada idarəetmə uçotu və büdcənin tətbiqindən alınan iqtisadi effekt, xərclərin avtomatlaşmaya uyğunluğu ciddi problemlər yaradır. Yuxarıda qeyd olunan bütün problemlər idarəetmə uçotu və büdcələşmənin praktikada tətbiqin nəzərdə tutulan bütün müəssisələrdə yarana bilər. Eyni zamanda həmin proseslərin üstünlüyü hər hansı bir şübhə doğurmur. Üstünlüklərə aiddir: zəruri informasiyaların alınmasının operativliyi; inkişaf etmiş analitik imkanlar; şirkətin vahid informasiya məkanının yaradılması; kənarlaşmaların aşkarlanmasının aktiv sisteminin mövcudluğu; müğəssislərin informasiyaları axtarmalarında və işləmələrində əmək tutumunun aşağı salınması.

İdarəetmə uçotu və büdcələşmənin avtomatlaşdırılmasının müxtəlif siniflərinin xarakteristikasını nəzərdən keçirək. Bu günə Azərbaycan bazarında müxtəlif proqram məhsullarının geniş formaları təcəssüm olmaqdadır. Onlar biri-

birindən çoxcəhətli funksional imkanları və tətbiq olunan informasiya texnologiyaları, habelə tətbiqinin dəyəri ilə fərqlənir. Onların içərisində aşağıdakı proqram məhsulları daha çox məşhurdur: Active Planner, Adaytum I. Planning, Byet, Comshare MFC, Hyuperion Pillar, Oracle Financial Analyzer, Plan Designer, “Intalev: Korporativnie finansı”, «Контур Корпорация Бюджет» и т.д. sadalanan proqram məhsullarının geniş şəbəkəsi və dəyər xarakteristikası biri-birindən həm miqyasında, həm də fəaliyyət növlərinə görə fərqlənən ən müxtəlif şirkətlərin ehtiyaclarını ödəməyə qabildir.

Bu zaman Azərbaycan müəssisələrinin təcrübəsi göstərir ki, müvafiq kompyuter proqramının seçilməsi prosesi bir çox hallarda proqram məhsullarının imkanları haqqında kifayət qədər informasiyaların olmaması ilə bağlı çətinliklərlə əlaqədardır.

İdarəetmə uçotunun avtomatlaşdırılmış sistemi özünün quruluşuna görə tətbiq olunan informasiya texnologiyaları və istifadəçilərin sayına münasibətdə çox cəhətlidir. Eyni zamanda idarəetmə uçotu üçün hələ indiyədək ciddi təsnifata malik proqram yox dərəcəsindədir.

Proqram məhsullarını hazırlayanlar səmərəli hərəkət üçün çatışmamazlıqları yada salmadan öz proqramlarının üstün cəhətlərini önə çıxarırlar. Daha əhəmiyyətli meyarlar üzrə müqayisəli qiymətləndirmənin aparılması ona gətirib çıxarır ki, istifadəçilər onlar üçün yararlı sayılan instrumental vasitələrin seçilməsində xeyli çətinliklərlə üzləşməli olurlar.

Proqram məhsullarının təsnifatını həyata keçirməyə imkan yaradan qruplaşma əməliyyatlarını aşkar etmək üçün avtomatlaşdırılmış sistemin inkişafı mərhələlərini nəzərdən keçirək. əlçatan fərdi kompyuterlərin geniş yayılması ilə əlaqədar korporativ informasiya sistemi (KİS) adlanan sistem geniş inkişaf etməkdədir. Daha sonra avtomatlaşmanın daha yüksək inkişaf etmiş sistemləri MRP və ERQ (Material Requirements Planning – material resurslarına tələbatın planlaşdırılması, “Enterprise Resource Planning” – müəssisə resurslarının planlaşdırılması) təsnifləşdirilirdi. Onlar kommersiya təşkilatlarının başlıca informasiya sahəsini əhatə edir. Bu proses məlumatlarının vahid bazası ilə modul konsepsiyasının

tətbiqi nəticəsində mümkün olmuşdur. Bazarın inkişafı və rəqabətin yüksəldilməsi ilə bir tərəfdən çoxsaylı kiçik və orta müəssisələrin meydana gəlməsi və digər tərəfdən qısa müddətli tətbiqinə malik olan proqram təminatına zərurət yarandı. Belə proqramlar interfeys istifadəçiləri üçün əlverişli və dəyəri də nisbətən aşağıdır. Bir vaxtlar Azərbaycan bazarında qərbin idarəetmə uçotunun və büdcələşmənin ixtisaslaşdırılan sistemləri meydana gəlmiş və üstünlük təşkil etmişdir.

Belə bir şəraitdə müəssisələrdə idarəetmə uçotunun avtomatlaşdırılmasının iki baza konsepsiyasının mövcudluğu haqda danışmaq olar. Birincisi korporativ informasiya ERP sisteminin integrasiya olunan modulunun tətbiqindən gedir. İkincisi, idarəetmə uçotunun avtomatlaşdırılmasının ixtisaslaşdırılmış sistemindən istifadəni nəzərdə tutur. Hər iki konsepsiya mövcud olmaq hüququna malikdir, başqa sözlə həm birinci, həm də ikinci modellərin müvəffəqiyyətlə tətbiqinə dair yüzlərlə misal göstərmək olar.

İdarəetmə uçotunun avtomatlaşdırılmasının proqram məhsullarının xarakteristikası üçün çoxsaylı təsnifat əlamətləri mövcuddur: funksional istinad (lokal funksional və yarımfunksional proqram məhsulları); proqram məhsulunun istehsalçı (xarici sistem, Azərbaycan sistemi); sistemlərin miqyası (fərdlə orta miqyas sistemləri, bölüşdürülən sistemlər); avtomatlaşdırılan sistemin yığcamlığı (texnoloji platformalar, universal sistemlər, nizamlanmış sistemlər).

Aşağıda verilən cədvəldə daha çox qaqılan Rusiya və digər xarici ölkələrin proqramlarının üstün və çatışmayan cəhətləri verilmişdir (cədvəl 1.).

Cədvəl 1.

İdarəetmə uçotu və büdcələşmənin avtomatlaşdırılan ixtisaslaşdırılan sistemlərinin müqayisəli xarakteristikası

Proqram məhsulu	Üstünlüyü	Çatışmazlığı	Tətbiq sahəsi
X a r i c i a r a ş d ı r m a l a r			
Active Planer (Epicor Corporation, CİHA)	Anlaşıqlı interfeys, büdcə cədvəlləri ilə işlərin müxtəlif mexanizmlərinin mövcudluğu və formulun yaradıl-	Aşağı məhsuldarlıq, uzaq bölmələr üçün Web- çıxışın olmaması və kollektiv işi səhmana salmaq üçün inki-	Sadə maliyyə quruluşu və büdcə modklinə yüksək tələbləri olan orta şirkətlərə

	masının güclü mexanizmi	şafda olan vasitələr	tövsiyyə olunur.
Adaytum e/ Planninq (Adaytum? ABŞ)	İstifadəçilərin kollektiv işinin müdafiəsinin müxtəlif vasitələrinin mövcudluğu və uzaq bölmələrlə məlumatların mübadiləsi, əlverişli qrafik interfeys, çoxsaylı istifadəçilər üçün sistemin miqyasını genişləndirmək	Büdcə maddələrinin qarşılıqlı əlaqələrinin praktik olaraq bütün alqoritmlərinin qaydaya salınması üçün yalnız formula dilindən istifadə edilir, buna görə də proqramların imkanlarının reallaşması böyük əmək məsrəfləri və müəyyən ixtisasa malik heyətin olması tələb olunur	İnkişaf etmiş filial şəbəkəsi olan müəssisələrin istifadəçi üçün nəzərdə tutulmuşdur, onun üçün çoxsahəli işlər prinsipiəl əhəmiyyət kəsb edir.
Comshare (Comshare inc, ABŞ)	İstifadənin və işə salınmanın əlverişli və sadəliyi, büdcə idarəetməsi prosesinin qorunması üçün daha çox inkişaf edən funksional imkanların mövcudluğu	Avtomat konsolidasiya məlumatlarının olmaması əməkdaşların bir fayla eyni zamanda çalışmalarının mümkünsüzlüyü, məlumatların çox ölçülü təhlili vasitələrinin olmaması	Sadə maliyyə strukturu və inkişaf etməyə filial şəbəkəsinə malik olan orta müəssisələrdə tətbiq edilə bilər
Hyperion Pilbar (Hyperion Solutions Corporation, ABŞ)	Mənimşəmənin asanlıqı, büdcələrin və hesabatların yaradılması üçün işlənən funksionalın mövcudluğu	Məlumatın bazasını kifayət qədər mürəkkəb arxitekturası, əməkdaşların bir fayla eyni zamanda çalışmalarının mümkünsüzlüyü (OLAP)	Mürəkkəb maliyyə mexanizminə malik olan iri və orta müəssisələrdə istifadə üçün nəzərdə tutulmuşdur
Oraqlə Financial Analyzer (Oraqlə, ABŞ)	Büdcənin modelləşdirilməsini çoxfunksiyalı alıtlarının mövcudluğu, xarici ədaqlərlə inteqrasiya üçün çox istifadə olunan	Mürəkkəb və baha başa gələn nizamlaşmanın zəruriliyi, sistemlərin və sənəd istifadəçilərinin natamam	Mürəkkəb maliyyə axınları və məlumatların böyük həcmi olan iri müəssisələr üçün nəzərdə tutulmuşdur.

	işlərin və bəzi imkanların qorunmasının inkişaf etmiş vasitələri	lokallaşdırılması, sənəd dövriyyəsinə aparmağa imkan verən vasitələrin çatışmaması	
Prophix (Prophix Software, Kanada)	Elektron cədvəllərin anlaşıqlı interfeysi, başa düşməsinin asanlıığı və aşağı tətbiq olunmuş dəyəri	Öz gücünə görə araşdırılan bütün sistemlərdən geri qalır və aşağı yığcamlığa malikdir	Sadə maliyyə quruluşu olan kiçik və orta firmalara tövsiyyə edilir
BPIan (Team)	Tətbiqin minimal dəyəri, anlaşıqlı, texniki mütəxəssislər cəlb etmədən büdcənin modeləşdirilməsini və planlaşdırılmasını həyata keçirmək imkanları	Daha «inkişaf» etmiş sistemlərə mənsub olan bir sıra funksiyaların çatışmaması	Sadə maliyyə quruluşu olan kiçik və orta firmalarda istifadə edilə bilər
Bussines Builder Pian Desidner (“Софтпром”)	Mənimməsinin sadəliyi, plan göstəricilərinin hesablanması üçün geniş imkanlar, məlumatların hərtərəfli təhlilinin həyata keçirilməsi	Bəzi vəzifələrin texniki və həm də işlənməməsi (büdcə modelləri elementlərinin mühafizəsinin təşkili, kənar mənbələrlə inteqrasiyalar)	Sistemlərin texniki səviyyəsinə qoyulan yüksək tələblər əsasında orta və iri müəssisələrə tövsiyyə edilir.
«Инталев: Корпоративные финансы» КВФ «Инталев»	İnkişaf etmiş funksional imkanların mövcudluğu, «1C: Müəssisə» sistemi ilə birgə istifadə, AR-də çox böyük sayda tətbiqi	Büdcələrin formalaşması zamanı məlumatların xeyli açıqlanmasının zəruriliyi, büdcələşmə ödəniş əməliyyatlarından başlayaraq aparılır, mühasibat proqramlarının xüsusiyyətləri ilə tanış olmayan heyət üçün mənimməsinin mürəkkəbliyi	«1C» sistemi ilə uçot aparın şirkətlər istifadə edə bilər, onlarda uçot ilə sıx inteqrasiya prinsipial əhəmiyyət daşıyır

«KİS: Bütçələşmə» («kompüter informasiya sistemi»)	Sistemin tətbiq edilməsinin dəqiq işlənmiş və sənədlərlə rəsmiyyətə salınan prosedurları, təşkilati və müvəqqəti xərclərin müəssisə üzrə aşağı düşməsinə imkan yaranır	Qeyri-istehsal müəssisələrində istifadə edildikdə kiyfət qədər yığcam olmur	Coğrafi cəhətdən biznes bölüşdürülməyə n orta və iri müəssisələrə uyğun gəlir
«Kontur korporasiya Maliyyə planlaşması» (Intercoft Lab)	Yüksək texnoloji səviyyə, məlumatların təhlilinin planlaşdırılması və mexanizmlərin müxtəlif metodlarının mövcudluğu, çox böyük həcmdə informasiyaların qorunması və təhlili imkanları	Qeyri-bank sferasının sistemlərinin istifadəsi zamanı qabaqcadan qaydaya salınmasının vacibliyi	Banklar, habelə holdinqlər üçün nəzərdə tutulmuşdur. (müxtəlif bölmələrdə müxtəlif uçot sistemlərindən və məlumat bazalarından istifadə edən)

NƏTİCƏ VƏ TƏKLİFLƏR

1. Respublika müəssisələrində, o cümlədən dissertasiya işini yazdığımız təhsil müəssisələrində İdarəetmə uçotunun təşkilinin əsas yolu bizim fikrimizcə uçotun metodologiyası, texnikası və təşkili ilə əlaqədar məsələləri müstəqil surətdə həll etməkdən ibarətdir. Bu məsələ hər şeydən əvvəl hər bir xidmət müəssisəsində konkret uçot siyasətinin hazırlanması ilə əlaqədardır.
2. Mühasibat uçotu haqda qüvvədə olan Qanunun tələbləri vaxtilə mövcud olan bütün normativ aktlardan prinsipcə fərqlənir və faktiki olaraq müəssisələrdə uçotun müstəqim surətdə təşkilinə yol açır. Uçot siyasətinin metodları aspektlərinə gəldikdə isə bu sənəd həm müvafiq Qanunla, mühasibat uçotunun hesablar planı ilə, illik hesabatların tərtibi və doldurulması ilə əlaqədar təlimatla və digər normativ sənədlərlə tənzimlənir. Zənnimizcə, adlarını çəkdiyimiz normativ aktlarda İdarəetmə uçotunun tətbiqinin başlıca müddəaları öz əksini tapmalıdır.
3. “Direkt - kostinq” sisteminə görə ümumi məsrəflər onların İstehsal və kalkulyasiya proseslərinin qarşılıqlı əlaqəsinin əlamətləri üzrə bölüşdürülür. Daha konkret desək, bu zaman məhsulların, iş və xidmətlərin maya dəyəri tam olmayan, məhdud məsrəf daşıyıcıları üzrə kalkulyasiya olunur. Respublikanın uçot tarixində ilk dəfə olaraq məhsulların (iş və xidmətlərin) maya dəyərinin kalkulyasiya edilməsində uzun illər ərzində təşəkkül tapan ənənəvi metoddan kənarlaşmaq üçün əlverişli şərait yaranmışdır.
4. Uçot siyasətini qəbul edən zaman ən mühüm amillərdən birisi uçotda məhsul buraxılışının uçotu üçün müstəqil sintetik hesabdan istifadə olunması imkanları sayılır. Köhnə hesablar planında mövcud olan 37 “Məhsulların (iş və xidmətlərin) buraxılışı” adlı hesabın tətbiqinə dair göstərişlər əsasən tövsiyyə xarakteri daşıyırdı. Hazır məhsulların yerinə yetirilən işlərin, görülən xidmətlərin cari uçotunu plan və yaxud normativ maya dəyəri ilə təşkil edən müəssisələrdə (o cümlədən buraxılış işi yazdığımız müəssisədə) belə bir hesabın tətbiqini məqsədə uyğun saymaq olar.

5. Təcrübə göstərir ki, uçot siyasətinin bir ünsürü kimi variantlılıq və müasir mərhələdə uçotun liberallaşdırılmasının təzahürü Azərbaycan Respublikasının mülkiyyət formasından asılı olmayaraq bütün müəssisələrdə İdarəetmə uçotunun təşəkkül tapmasının ən mühüm şərtlərindən biri hesab olunur.
6. Qeyd etdiyimiz kimi yeni uçot metodologiyası “direkt - kostinq” sisteminin qərb metodunun ünsürlərindən istifadə etməyə prinsipial imkan yaradır. Bu sistemin əsasını müstəqim (dəyişən, İstehsal) və dövrü (məhdud) maya dəyərinin kalkulyasiyasının ayrılıqda uçotu təşkil edir. Perspektivdə qarşıda duran başlıca vəzifə hansı müəssisələrdə İdarəetmə uçotunu “direkt- kostinq” sisteminin ünsürləri ilə təşkil etməyin başlıca ünsürləri əsasında əlaqələndirilməsinə ləngimədən başlamaq hesab olunur. Bazar münasibətləri qəti surətdə İdarəetmə uçotunun tətbiqinin zəruriliyinə önəm verir. Yaddan çıxarmaq olmaz ki, “İdarəetmə” sözü, “İdarəetmə uçotu” ilə müqayisədə daha əhəmiyyətliyəldir. Ona görə də İdarəetmə uçotu problemini araşdıran zaman təkcə mühasibat uçotu ilə məhdudlaşdırmaq olmaz. Problem olduqca genişdir: İdarəetmə uçotunda iqtisadi təhlil, nəzarət, planlaşma və müəssisənin idarə olunması, müəssisənin iqtisadiyyatı, riyazi üsullar, statistika kimi fənlərin ünsürlərindən istifadə olunur. Bütün sadalananları nəzərə alaraq belə nəticəyə gəlmək olar: söhbət yalnız qərb İdarəetmə uçotu metodunun Azərbaycanın uçot nəzəriyyəsi və praktikasına uyğunlaşdırmaqdan gedə bilər.

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

Yalnız qanunvericilik yolu ilə müəssisələrə (o cümlədən xidmət) verilən iqtisadi sərbəstlik İdarəetmə uçotunun tətbiqi və daha da təkmilləşdirilməsi üçün başlıca meyar ola bilər.

7. Bizim fikrimizcə müəssisələrə məhsulların iş və xidmətlərin maya dəyərinin hazırlanması ilə əlaqədar məsələlərin həllində tam müstəqillik verilməlidir. Müstəqillik isə bütün hallarda vergiyə cəlb olunma haqda hazırda qüvvədə olan Məcəllənin tələblərindən kənarlaşmamalıdır.

ƏDƏBİYYAT SİYAHISI

1. “Mühasibat uçotu haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanunu, Bakı – 2004
2. Azərbaycan Respublikasının Konstitusiyası, Bakı – 1995
3. Azərbaycan Respublikasının Mülki məəcəlləsi, Bakı – 2000
4. Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi, Bakı – 2000
5. “Auditor xidməti haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanunu, Bakı – 1994
6. Müəssisələrin mühasibat uçotunun hesablar planı və onun tətbiqinə dair təlimat, Bakı – 1996
7. Q.Abbasov, S.M.Səbzəliyev və b. “Mühasibat (maliyyə) uçotu” Bakı – 2003
8. S.M.Səbzəliyev “Mühasibat (maliyyə) hesabatı” Bakı – 2003
9. R.Hacıyev və S.Səbzəliyev “Auditin əsasları” Bakı – 2003
10. Q.Rzayev “Mühasibat uçotu və audit” Bakı – 2008
11. Q.Abbasov “Mühasibat uçotunun nəzəriyyəsi” Bakı – 2009
12. Ə.Sadıqov və b. “Mühasibat uçotu” Bakı – 2012
13. A.M.Cəfərov “Mühasibat uçotu” Bakı – 2011
14. Milli Mühasibat uçotu Standartları. Bakı – 2008
15. A.Kərimov “Mühasibat uçotu, vergilər” Bakı – 2009
16. S.M.Səbzəliyev, Q.Ə.Abbasov “Xidmət sahələrində mühasibat (maliyyə) uçotu” Bakı – 2014
17. S.M.Səbzəliyev, V.M.Quliyev. “İdarəetmə uçotu”, Bakı – 2015
18. Безруких П.С., Кондраков Н.П. и др. «Бухгалтерский учет», М. 1996
19. Богатин Ю.В., Швандар В.А. «Производство прибыли», М. 1998
20. Вешунова Н.Л., Фомина Л.Ф. «Бухгалтерский учет и налогообложение», М. 1999
21. Кондраков Н.П. «Бухгалтерский учет», М., 1997
22. Карпова Т.Н. «Управленческий учет», М., 2002

23. Кемпер В.Б. «Бухгалтерский учет и налогообложение прибыли», М., 1997
24. Кузина Е.Л., Сидорина Т.В. «Финансовые результаты предприятий», М., 1999
25. Леонтьев В.Е. «Предпринимательская прибыль, факторы формирования и использования», М., 1994
26. Луговой В.А. «Учет капитала, ссуд и финансовых результатов», М., 1995
27. Рахман З., Шеремет А.Д. «Бухгалтерский учет в рыночной экономике», М., 1996
28. Шапошников А.А. «Классификационные модели в бухгалтерском учете», М. 1982
29. Хонгрэн Т., Фостер Дж. «Бухгалтерский учет: управленческий аспект», М. 1995
30. Ковалев В.В., Соколов Я.В. «Основы управленческого учета», М., 1991
31. Ковалев В.В. «Финансовый анализ», М. 1995
32. Друри К. «Введение и управленческий и производственный учет», М., 1994
33. Т. Abbasov, S.Səbzəliyev “Mühasibat (maliyyə) uçotu”, Bakı, 2003