

**AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI TƏHSİL NAZİRLİYİ
AZƏRBAYCAN DÖVLƏT İQTİSAD UNİVERSİTETİ**

«MAGİSTRATURA MƏRKƏZİ»

Əlyazması hüququnda

KOSAYEV VÜSAL DİLMAN oğlu

**«MMUS şəraitində məhsulun maya dəyərini təhlili problemləri»
mövzusunda**

MAGİSTR DİSSERTASIYASI

İxtisasın şifri və adı: 060402 “Mühasibat uçotu və audit”

İxtisaslaşma: Xidmət sferasında mühasibat uçotu və audit

Elmi rəhbər: i.e.n., dos.Kazımov R.N.

Magistr proqramının rəhbəri: i.e.n., dos.Kazımov R.N.

Kafedra müdiri: i.e.n., dos.Cəfərli H.A.

BAKI – 2015

MÜNDƏRICAT

Giriş.....	3
I Fəsil : İstehsal xərclərinin uçotunun mövcud metodikası və onun təkmilləşdirilməsi	
1.1. İstehsala məsrəflərin uçotunun nəzəri əsasları.....	6
1.2. Qeyri-müstəqim xərclərin uçotu və bölüşdürülməsi qaydaları.....	15
1.3. İstehsala məsrəflərin uçotunun təkmilləşdirilməsi	21
II Fəsil: İstehsala məsrəflərin və məhsulun maya dəyərini təhlili metodikası	
2.1. Müstəqim material xərclərinin təhlil	26
2.2. Müstəqim əmək haqqı xərclərinin təhlil.....	29
2.3. Qeyri-müstəqim xərclərin təhlili.....	31
III Fəsil. Məhsulun (iş, xidmətin) maya dəyərini təhlili metodikasının təkmilləşdirilməsi istiqamətləri	
3.1. Direkt-kostinq sistemində məsrəflərin səviyyəsinə təsir edən amillərin təhlilinin göstəricilər sistemi.....	33
3.2. Məhsul istehsalına məsrəflərin və əmtəəlik məhsulun 1 manatına xərclərin təhlili	37
3.3. Məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərini təhlili metodikasının təkmilləşdirilməsi istiqamətləri.....	43
Nəticə	64
Ədəbiyyat siyahısı.....	74

GİRİŞ

Mövzunun aktuallığı. Mühasibat uçotu, maliyyə və statistik hesabatların beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılması, onlardakı çoxlu sayda göstəricilərin ixtisar edilməsi ənənəvi qaydalardan fərqli olan və bazar iqtisadiyyatının tələblərinə tam cavab verən idarəetmə təhlilinin yeni metodikasının işlənilib hazırlanmasını zəruri edir. Belə bir metodikanın işlənilib hazırlanması idarəetmədə strateji və taktiki problemlərin həll edilməsi, bazarın tələbatına və özünün istehsal potensialına uyğun məhsul (iş və xidmətlər) istehsalı və satışı prosesində işgüzar tərəfdaşın düzgün seçilməsi, bütün növ risklərin, xüsusi mülkiyyətin və bununla əlaqədar qeyri-müəyyənliyin mövcud olduğu hazırkı şəraitdə kommersiya sirri sayılan maya dəyərinin dəqiq müəyyən olunması və qiymətləndirilməsi üçün mühüm əhəmiyyətə malikdir. Ona görə də bazar iqtisadiyyatı şəraitində məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyəri qiymətin əmələgəlməsinə və mənfəətin formalaşmasına bilavasitə təsir edən əsas amillərdən biri kimi daim diqqət mərkəzində olmalı, bu göstəricinin səviyyəsinin dəyişməsinə təsir göstərən xarici (qiymət; icarə haqqı; amortizasiya ayırmaları norması; tibbi və sosial sığortaya ayırmalar və s.) və daxili (əsas və dövrüyyə kapitalından istifadənin yaxşılaşdırılması; əmək məhsuldarlığının yüksəldilməsi; əmək ödənişlərinin forma və sistemləri; məhsul (iş və xidmətlər) satışından yaranan gəlirlərin həcmi və s.) amillər hərtərəfli öyrənilməli və qiymətləndirilməlidir.

Bazar münasibətləri şəraitində idarəetmə təhlilinin sayca altıncı bloku sayılan məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərinin qiymətləndirilməsi üçün zəruri olan informasiya məsrəfləri yaranma yerləri, məmumat növləri və məsuliyyət mərkəzlərinə görə təsnifləşdirməyə imkan verən istehsal uçotunun məlumatlarına əsaslanır. Lakin, maya dəyərini əks etdirən göstəricilərin ümumiləşdirilmiş şəkildə verilməsi, həmin göstəricilərin bir sıra hesabat formaları arasında səpələnməsi (ayrı-ayrı məhsul növlərinin kaikulyasiyası; «Mənfəət və zərər haqqında hesabat» və s.), müxtəlif məmumat vahidlərinin maya dəyərinin

kalkulyasiyasının nöqsanlardan xali olmayan və məsrəfləri yalnız iqtisadi elementlər üzrə təsnifləşdirməyə imkan verən «Məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərində daxil edilən xərclərin tərkibi haqqında Əsasnamə»yə uyğun müəyyən edilməsi mövcud olan informasiyanı operativ şəkildə qiymətləndirməyə imkan vermir.

Eyni zamanda, məsrəflərin uçotunun və məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərində təhlilinin dəqiqləşdirilmə dərəcəsinin müəssisənin (firmanın) istehsal uçotu sahəsində həyata keçirdiyi uçot siyasətindən asılılığı müxtəlif mülkiyyət münasibətlərinə mənsub olan təsərrüfat subyektləri üçün vahid metodikanın işlənilib hazırlanmasına mane olur. Digər tərəfdən, mülkiyyət münasibətlərindən və sahə mənsubiyyətindən asılı olmayaraq bütün müəssisələr üçün vahid kalkulyasiya maddələri nomenklaturasının mövcud olmaması həmin təsərrüfat subyektləri üçün bir-birindən fərqli olan metodikalann işlənilib hazırlanmasına və iqtisadi təhlilin «sistemlilik» və «komplekslik» adlı başlıca prinsiplərinin tələblərinin pozulmasına gətirib çıxarır.

Ona görə də, fikrimizcə, milli iqtisadiyyatın müxtəlif sahələrində müəssisə və firmalarda məsrəflərin uçotunun bazar iqtisadiyyatının atributu sayılan «direkt-kostinq» sistemi üzrə təşkili mövcud nöqsan və çətinliklərin aradan qaldırılmasına, «həcm- xərclər -mənfəət» sxemasındakı bütün göstəricilər arasında olan asılılıq və funksional əlaqənin optimallaşdırılmasına səbəb ola bilər. Eyni zamanda bu sistem üzrə məsrəflərin uçotunun «şərti-dəyişən» və «şərti-sabit» xərclər bloku qaydasında təşkili bütün müəssisələr və firmalar üçün eyni olan vahid kalkulyasiya maddələrinə olan tələbatın azalmasına, iqtisadi təhlil prosesində çoxlu sayda alqoritmlər və hesablamalardan imtina olunmasına, qrafiklər və riyazi əyriyə vasitəsilə məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərində səviyyəsinin dəyişməsinə operativ nəzarət üçün şərait yaranır.

Tədqiqatın məqsədi və vəzifələri. Tədqiqatın məqsədi istehsal məsrəflərin uçotunun və məhsulun maya dəyərində təhlilinin mövcud

metodikasını qiymətləndirməklə onun təkmilləşdirilməsidir. Bu məqsədə nail olmaq üçün aşağıdakı vəzifələrin yerinə yetirilməsi zəruridir.

- istehsala məsrəflərin təsnifatının nəzərdən keçirilməsi, xərclərin uçotunun mövcud qaydasının qiymətləndirilməsi;
- mühasibat uçotunun beynəlxalq və milli standartlarına uyğun olaraq xərclərin uçotunun təşkili imkanlarının qiymətləndirilməsi;
- kommersiya təşkilatlarında istehsala məsrəflərin və məhsulun maya dəyərinin təhlilinin mövcud metodikasının nəzərdən keçirilməsi;
- mühasibat uçotunun beynəlxalq və milli standartlarının tətbiqi şəraitində məhsulun maya dəyərinin təhlili üzrə inkişaf etmiş xarici ölkələrin təcrübəsinin respublikamızın təsərrüfat subyektlərində tətbiqi imkanlarının qiymətləndirilməsi;

Tədqiqatın predmetini mühasibat uçotu və maliyyə hesabatlarının beynəlxalq standartlarının tələblərinə uyğun olaraq istehsala məsrəflərin uçotunun və məhsulun maya dəyərinin metodoloji və praktiki məsələləri təşkil edir.

Tədqiqatın nəzəri və metodoloji əsasını istehsala məsrəflər və məhsulun maya dəyəri ilə bağlı qanun və qərarlar, ölkə və xarici iqtisadçı alimlərin həmin məsələlərlə bağlı elmi işləri təşkil edir.

Tədqiqatın praktiki əhəmiyyəti. Aparılmış tədqiqatın nəticələrindən istifadə təsərrüfat subyektlərində xərclərin uçotda düzgün əks etdirilməsinə və qəbul ediləcək idarəetmə qərarlarının daha dolğun əsaslandırılmasına imkan verəcəkdir.

Dissertasiya işinin quruluşu və həcmi. Dissertasiya işi girişdən, üç fəsildən, nəticə və istifadə edilmiş ədəbiyyat siyahısından ibarətdir.

I FƏSİL : İSTEHSAL XƏRCLƏRİNİN UÇOTUNUN MÖVCUD METODİKASI VƏ ONUN TƏKMİLLƏŞDIRİLMƏSİ

1.1 İstehsala məsrəflərin uçotunun nəzəri əsasları

Məhsulun maya dəyəri müəssisənin fəaliyyətinin müxtəlif aspektlərini- məhsulun istehsal şəraitini (istehsalın təşkili və texnologiyasının səviyyəsini istehsal proseslərinin mexanikləşmə və avtomatlaşma səviyyəsini, istehsalın ixtisaslaşma və təmərküzləşməsini və s.) istehsala rəhbərlik səviyyəsini, material, əmək və maliyyə ehtiyatlarından və digər ehtiyatlardan istifadə dərəcəsini və s. xarakterizə edir. Bununla belə, xərclər məhsul istehsalı zamanı texnoloji proseslərdəki roluna, məhsulun həcminə münasibətinə, təyinatına və s. əlamətlərə görə də fərqlənir.

Xərclərin müxtəlif xarakterli olması, onların məhsul istehsalına münasibəti həmin xərclərin elmi cəhətdən əsaslandırılmış təsnifatının aparılmasını zəruri edir. Qətiyyətlə demək olar ki, istehsal xərclərinin uçotunun səmərəli təşkilinin çox mühüm şərtlərindən biri onların elmi əsaslara malik təsnifatının həyata keçirilməsidir.

Xərclərin təsnifatı dedikdə, məhsul istehsalı və satışına çəkilən müxtəlif xərclərin müəyyən əlamətlər üzrə iqtisadi cəhətdən əsaslandırılmış qruplara ayrılması başa düşülür.

Iqtisadi ədəbiyyatda istehsal xərclərinin ayrı-ayrı əlamətlər üzrə müxtəlif qruplaşmaları nəzərdə tutulur. Məsələn, prof. I.E.Tişkovun və dos. A.I. Prişerin ümumi redaktəsi ilə buraxılan Buxqalterskiy uçet dərslərlərində istehsal xərcləri aşağıdakı əlamətlərə görə qruplaşdırılır: İstehsalın xarakterinə görə-

məhsul, iş, xidmət növləri, istehsal prosesinin mərhələləri üzrə; baş vermə yerlərinə görə-struktur bölmələri (sex, şöbə, biriqada, sahə), məsuliyyət mərkəzləri üzrə; elementlər və kalkulyasiya maddələri üzrə; məqsədli təyinatı üzrə; tərkibinin yetginliyi, maya dəyərinə daxil edilmə üsuluna görə; buraxılan məhsulun miqdarına, başvermə vaxtına və məqsədyönlü olmağına görə; istehsalla əlaqəsinə görə və s.

N.P.Kondrakovun «Buxqalterskiy uçet» adı altında buraxmış olduğu dərslikdə isə istehsal xərclərinin aşağıdakı əlamətlər üzrə təsnifatı təklif edilmişdir: baş vermə yerlərinə görə-istehsalatlar, sexlər, sahələr və s. bölmələr üzrə; xərclərin növlərinə görə-xərc elementləri və konkulyasiya maddələri üzrə; istehsal prosesindəki roluna görə əsas və üstəlik; tərkibinə görə-bir elementin və kompleks məhsulunun maya dəyərinə daxil edilməsi üsuluna görə müstəqil və qeyri-müstəqil; istehsalın həcminə münasibətinə görə dəyişən və şərtidaimi; baş vermə dövrünə görə cari və birdəfəlik; istehsal prosesində iştirakına görə; səmərəliliyinə görə məhsuldar və qeyri-məhsuldar.

Digər mənbələrdə də istehsal xərcləri yuxarıda göstərilən əlamətlər üzrə qruplaşdırılır. Bu da ondan irəli gəlir ki, keçmiş Sovet məkanında iqtisadiyyatın bütün sahələri üçün istehsal xərclərinin vahid təsnifatı mövcud olmuşdur. Qərb uçot praktikasında isə istehsal xərclərinin vahid təsnifatı aparılmamışdır və indiyə qədər də yoxdur. Hər bir firma istehsal xərclərinin idarə edilməsi üçün, yaxud idarəetmə uçotunda özünün işləyib hazırladığı təsnifatdan, yaxud xərc nomenklaturasından istifadə edir.

Lakin xərclərin təsnifatının bəzi əlamətləri həm bizdə, həm də xaricdə istifadə edilir. Məsələn, xərclərin-əsas və üstəlik xərclərə, müstəqil və qeyri-müstəqil xərclərə bölünməsi əlamətləri ölkəmizdə, eləcə də xarici ölkələrdə istifadə edilir. Xərclərin digər əlamətlər üzrə qruplaşdırılması isə müəyyən dərəcəyə malikdir. Lakin bir şeyi qeyd etmək lazımdır ki, qərb ölkələrində və ölkəmizdə, eləcə də MDB ölkələrində mənfəət və gəlir göstəricilərinin müəyyən edilməsi zamanı xərclərin ayrı-ayrı əlamətlər üzrə təsnifatından istifadə edilir. Planlaşma nəzarət məqsədləri üçün daha çox istifadə olunan

əlamət xərclərin daimi və dəyişən xərclərə bölünməsi əlamətidir. Qərbi ölkələrində məhsulun maya dəyəri məhz həmin əlamətlər əsasında müəyyən edilir. Yəni məhsulun maya dəyərinə yalnız dəyişən istehsal və qeyri-istehsal xərcləri daxil edilir. Müqayisə üçün deyək ki, respublikamızda və digər MDB ölkələrində isə məhsulun maya dəyəri həm dəyişən həm də daimi xərclər, daha doğrusu dəyişən və daimi istehsal və qeyri-istehsal xərcləri əsasında müəyyən edilir. Bunun da çatışmayan cəhətləri var.

Həmin çatışmazlığı aradan qaldırmaq üçün uçotun xərclər-nəticə metodunun tətbiqi vacibdir. Bu zaman xərclərə yalnız bütövlükdə müəssisə üzrə yox, habelə struktur bölmələri üzrə nəzarət etməyə imkan yaranır. Bunun üçün xərclərin daşıyıcılar, mərkəz və məsuliyyət əlamətləri təsnifatı, yaxud qruplaşdırılması lazımdır. Hələlik isə bizdə xərclərin uçotu həmin əlamətlər üzrə aparılmır, nəticədə onlar üzərində təsirli nəzarət aparmaq.

Göstərilən təsnifat müştərək müəssisələrdə xərclərin dəyişilmə meyillərini öyrənmək, istehsala məsrəflərin uçotunun aparılması və məhsulun maya dəyərini kalkulyasiya edilməsi, məhsulun həcmi, xərclər və mənfəət arasındakı qarşılıqlı asılılığın müəyyən edilməsi, istehsalın həcmnin kritik nöqtəsinin hesablanması, xərclərin operativ planlaşdırılması və onlar üzərində operativ nəzarətin həyata keçirilməsi və digər idarəetmə məqsədləri üçün istifadə oluna bilər.

Bizim təklif etdiyimiz istehsal xərclərinin təsnifatı aşağıdakı kimidir (cədvəl 1.1).

Cədvəl 1.1

Istehsal xərclərinin təsnifatı.

Təsnifatın əlamətləri	Xərclərin bölgüsü
1. İqtisadi elementlər üzrə 2. Kalkulyasiya maddələri üzrə	Xərclərin iqtisadi elementləri Maya dəyəri kalkulyasiyasının maddələri üzrə
3. Məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərinə daxil edilmə üsuluna görə	Müstəqil, qeyri-müstəqil

4. Texnoloji proses münasibətinə görə	Əsas, qaimə Dəyişən, daimi Birelementli, kompleks Cari, birdəfəlik	
5. İstehsalın həcminə münasibətinə görə		
6. Tərkibinə görə		
7. Baş vermə dövrünə görə		
8. Sərf olunmanın məqsədəuyğunluğuna görə		
9. Planla əhatə olunma imkanına görə		
10. İdarəetmə qərarları ilə əlaqəsinə görə		
11. Baş vermə yerlərinə görə		Məhsuldar, qeyri-məhsuldar Planlaşdırılan, planlaşdırmayan Relevant, qeyri-relevant xərclərin Daşıyacları Xərc mərkəzləri, məsuliyyət mərkəzləri.
12. Hazır məhsula münasibətinə görə		Bitməmiş istehsala çəkilən xərclər, hazır məhsula çəkilən xərclər.
13. İstehsal prosesindəki roluna görə		İstehsal təyinatlı, qeyri istehsal təyinatlı.
14. Təqvim dövrlərinə görə	Cari dövrün xərcləri, keçmiş dövrün xərcləri, gələcək dövrlərin xərcləri.	

İstehsal xərclərinin elementlər və kalkulyasiya maddələri üzrə təsnifatı üzərində bir qədər geniş dayanaq. Çünki bu təsnifat əlamətləri xərclərin uçotunda və onların idarə edilməsində mühüm rol oynayırlar.

Xərclərin elementlər üzrə qruplaşdırılması onların məhsulun maya dəyərinin formalaşmasında prinsipinə əsaslanır. Xərc elementləri dedikdə-məhsul istehsalına çəkilən elə ilkin birlikli məsrəflər başa düşülür ki, onları artıq ayrı-ayrı tərkib hissələrə bölmək mümkün deyildir. Xərclərin elementlər üzrə bölüşdürülməsinə sərf edilmişdir sualına cavab verir.

Yuxarıda adı çəkilən Əsasnamədə məsrəflər iqtisadi elementlər üzrə aşağıdakı kimi qruplaşdırılır:

Material xərcləri (qaytarılan tullantıların dəyəri çıxılmaqla);

Əmək haqqı xərcləri;

Sosial ehtiyaclara ayımlar;

Əsas fondların amortizasiyası (köhnəlməsi);

Sair xərclər.

Xərclərin həmin elementlər üzrə çoxnomenklaturalı bütün müəssisələr, o cümlədən dissertasiya işinin obyektı olan səhmdar cəmiyyəti üçün də eynidir.

Apardığımız araşdırmalar, həmçinin qərb ölkələrinin təcrübəsi göstərir ki, iqtisadi elementlər üzrə xərclərin aşağıdakı nomenklaturasının tətbiqi tövsiyyə edilir: material məsrəfləri; kənar xidmətlərin dəyəri; əməyin ödənilməsi üzrə xərclər; sosial ehtiyaclara ayırmalar; əsas vəsaitlərin amortizasiyası; məhsulun (işin, xidmətin) satışı ilə əlaqədar xərclər; vergilər, rüsumlar və onlara bərabər tutulan tədiyyələr; maliyyə xərcləri; sair xərclər.

Əsasnamədə xərclərin kalkulyasiya maddələri üzrə siyahısı verilmir. Orada qeyd edilir ki, xərc maddələrinin nomenklaturası müvafiq yuxarı orqanlar (nazirliklər və s.) tərəfindən işlənilib hazırlanır və onların tabe olan müəssisələrə tövsiyə olunur.

Bizim fikrimizcə, bu daha düzgün bir mövqedir. Çünki, məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyası müəssisənin öz daxili işidir və kommersiya sirridir. Odur ki, həmin xərclərin hamısı maddələrdən ibarət olacağı və onlara uyğun olaraq xərclərin uçotunun aparılacağı tamamilə müəssisələrin ixtiyarına verilməlidir. Başqa sözlə, bəzi müəlliflərin iddia etdikləri kimi, xərc maddələrinin siyahısı heç bir halda reqlametləşdirilməməlidir.

Tədqiqat işinin obyektı olan açıq səhmdar cəmiyyətində xərclərin kalkulyasiya maddələrinin nomenklaturası aşağıdakı kimidir.

1. Xammal, materiallar, satın alanın yarımfabrikatlar və digər müəssisələrin göstərdiyi xidmətlər.
2. İstehsal fəhlələrinin əsas əmək haqqı
3. İstehsal fəhlələrinin əlavə əmək haqqı
4. Sosial sığortaya ayırmalar.
5. Məcburi tibbi sığortaya ayırmalar.
6. Əhalinin məşğulluq fonduna ayırmalar.
7. Maşın və avadanlıqların saxlanması və istismarı üzrə xərclər.
8. Sex xərcləri
9. Ümumzavod xərcləri

10. Sair istehsal xərcləri

11. Istehsal maya dəyəri.

Qeyd edək müəssisədə kommertiya xərclərinin uçotu ayrıca maddədə aparılır. Görünyü kimi xərclərin kalkulyasiya maddələri həddən artıq çoxdur və bu uçot işlərinin həcmnin artmasına səbəb olur. Bundan başqa kalkulyasiya maddələri üzrə müstəqil dəyişən, müstəqil daimi xərcləri və ümumi daimi xərcləri müəyyən etmək, məhsulun məhdud maya dəyərini hesablamaq mümkün deyildir. Odur ki, onun təkmilləşdirilməsi vacibdir.

Növbəti fəsildə biz istehsal xərclərinnin uçotunun aparılmasının müasir qaydalarının və mövcud sistem daxilində onların təkmilləşdirilməsinin bəzi istiqamətlərini nəzərdən keçirək.

Materialların anbardan istehsal sexlərinə və digər ehtiyaclara buraxılışı zamanı tərtib olunan sənədlər (tələbnamələr və s.) ilkin nəzarətin həyata keçirilməsində mühüm rol oynayırlar. Lakin materialların istehsalatva buraxılması onların heç də faktiki sərf olunması demək deyildir. Odur ki, bu zaman cari nəzarətin həyata keçirilməsi də zəruridir. Bunun mahiyyəti ondan ibarətdir ki, bu zaman faktiki material məsrəfləri, materialların normativ məsrəfləri ilə müqayisə edilir, normadan kənarlaşmalar, onların səbəbləri və günahkarları aşkar olunur.

Nəzarətin metodları istehsalın texnologiyasından və istifadə edilən materialın xüsusiyyətlərindən asılıdır. Hal-hazırda nəzarətin ən geniş yayılmış metodları aşağıdakılardır: sənədləşdirmə, dəst-biçim, inventar. Fəaliyyətini təhlil etdiyimiz müəssisədə dəst-biçim üsulundan istifadə edilir. Həmin metodun mahiyyəti belədir. İş yerinə verilmiş hər dəst parça üzrə biçilmiş nəticəsi-qənaət, yaxud arıq məsrəf müəyyən edilir.

Biçim vərəqələrində biçim üçün verilmiş parçanın xarakteristikası və miqdarı, tullantıların, istifadə edilməyən (qaytarılan) parçanın miqdarı, faktiki məsrəf, habelə həmin dəstdən hazırlanmış tədarükün adı və miqdarı, onların hər vahidinə düşən parça norması, bütün tədarükə norma üzrə parça sərfi və normalardan kənarlaşmalar göstərilir. Parçanın faktiki məsrəfi onun alınmış və

qaytarılmış miqdarı arasındakı nisbət kimi, normalar üzrə isə tədarükün miqdarının normaya vurulması yolu ilə müəyyən edilir. Normalardan kənarlaşmalar faktiki məsrəflərin normativ məsrəflərlə tutuşdurulması yolu ilə aşkar olunur. Göstərilən üsulun üstünlüyü ondadır ki, o, istifadə olunan hər bir material dəsti, hər bir iş yeri üzrə normalardan kənarlaşmaları müəyyən etməyə imkan verir.

Bir sıra müəssisələrdə material sərfinin məlumat növləri arasında bölüşdürülməsi heç bir çətinlik törətmir. Belə ki, ilkin sənədlərdə materialların sərf olunduğu məlumatın kodu göstərilir. Sərf olunmuş material həmin məlumata müstəqim yolla aid edilir. Lakin elə müəssisələr də vardır ki, onlarda eyni bir material növündən bir neçə məmumat hazırlanır. A.Bakıxanov adına ATTSC-də də belədir. Burada pambıq parçadan yay və qış mövsümlərində istifadə olunmaq üçün müxtəlif məmumatlar hazırlanır. Buna görə də sərf edilmiş parça ayrı-ayrı məmumatlar arasında dolayı yolla bölüşdürülə bilər.

Bölüşdürmənin bir neçə üsulu mövcuddur. Onlardan ən geniş yayılanları normativ və əmsal üsullarıdır. Materiallar əsasında tədqiqat işi yazdığımız müəssisədə nomativ üsulundan istifadə olunduğu üçün, həmin üsulu qısa da olsa nəzərdən keçirək.

Göstərilən üsulun mahiyyəti ondan ibarətdir ki, hər bir məhsul növü üzrə həmin məhsulun hər vahidinə düşən parça sərfi normaları müəyyən edilir, sonra məsrəf norması buraxılmış məhsulun miqdarına vurulmaqla faktiki məhsul buraxılışına normativ parça sərfi tapılır. Bundan sonra parçanın normativ sərfi onun faktika sərfi ilə müqayisə edilir və qənaət, yaxud artıq məsrəflər müəyyən olunur. Göstərilən üsulla materialların bölüşdürülməsi qaydası aşağıdakı cədvəldə verilir (cədvəl 1.2).

Cədvəl

1.2

Materialın (parçanın) məhsul növləri arasında normativ məsrəflərə mütənasib bölüşdürülməsi (may 2014-cü il)

Məhsulun növləri	Hazırlanmış məhsulun miqdarı, ədəd (dəst)	Məhsul vahidinə məsrəf norması, metr	Buraxılışa normativ məsrəf, metr	Əmsal	Faktiki parça sərfi, metr
Yay gödəkçəsi	25600	1,2	30720	0,987	30321
Qış gödəkçəsi	13100	1,6	20960	0,987	20688
Yay paltarı	27300	2,2	60060	0,987	59279
Qış paltarı	16450	2,5	41125	0,987	40590
Yekun	-	-	152865	-	150878

Parçanın faktiki məsrəfinin normativ məsrəfə nisbəti əmsalı- 0,987

Istehsal sexlərində əsas materiallarla yanaşı köməkçi materiallardan da istifadə edilir. Məsələn, tikiş sexində işlənən sap köməkçi materiallara aiddir. Eyni saptan müxtəlif məmulatların tikilməsində istifadə olunur. İşlənmiş sap həmin məmulatlar arasında sərf olunmuş parçanın (əsas materialın) miqdarına proporsional olaraq bölüşdürülür. Burada köməkçi materialların sərfinin uçotu üçün ayırıcı maddə nəzərdə tutulmamışdır, onların sərfi əsas materialın (parçanın) məsrəfləri üzrə xərcləri uçota alan maddədə əks etdirilir.

Texnoloji məqsədlər üçün sərf olunan energetika ehtiyatları üzrə məsrəflər ayrıca xərc maddəsində uçota alınır.

Ayrı-ayrı məhsul növləri arasında energetika məsrəflərinin bölüşdürülməsi prinsiplərindən istifadə edilir.

Hər ayın sonunda ilkin sənədlər əsasında materialların sərfi haqqında ayrı-ayrı sexlər və kalkulyasiya obyektləri üzrə məlumatlar 1 nömrəli «Materialların sərfinin bölüşdürülməsi» cədvəlində əks etdirilir. Sonra həmin cədvəlin məlumatları 12 nömrəli «Sexlər üzrə xərclər cədvəli»nə və 202 nömrəli «İstehsalat məsrəfləri» hesabı üzrə analitik uçot registrlərinə yazılır. Sərf olunmuş materialları xərc istiqamətləri üzrə uçot qiymətləri ilə silirlər. Uçot qiymətləri kimi müqavilə qiymətlərindən istifadə olunur. Ayın sonunda sərf olunan materialların faktiki maya dəyərini müəyyən etmək üçün onların uçot qiymətləri real dəyərinin üzərinə nəqliyyat-tədarük xərcləri də əlavə olunur. Həmin xərclər materialların sərfinə uyğun olaraq 202, 721 və s. hesabların debetinə silinir.

Əsas istehsala sərf olunmuş əsas materiallar, köməkçi materiallar, yanacaq və enerji məsrəfləri üzrə mühasibatlıqda 2012-ci ilin may ayında aşağıdakı yazılışlar tərtib edilmişdir:

1. Məhsul istehsalı üçün sexlərə əsas materiallar buraxılmışdır-1895580,0 manat

Dt 202 «İstehsalat məsrəfləri» -1895580,0 manat,

Kt 201 «Material ehtiyatları»- 1895580,0 manat

(subhesab 1)

2. Məhsul istehsalı üçün sexlərə köməkçi materiallar buraxılmışdır-
129600,0 min manat

Dt 202 «İstehsalat məsrəfləri» -129600,0 manat,

Kt 201 «Material ehtiyatları» - 129600,0 manat

(subhesab 1)

3. Texnoloji məqsədlər üçün sərf edilmiş yanacaqın və enerjinin dəyəri
əks etdirilmişdir-11050,0 manat

Dt 202 «İstehsalat məsrəfləri» -11050,0 manat,

Kt 431 «Mal satan və podratçılara uzunmüddətli kreditör borcları»-
11050,0 manat və s.

Müstəqim əmək məsrəflərinin məhsulun maya dəyərində əks etdirilməsi material məsrəflərinə oxşar aparılır. Başqa sözlə, müstəqim əmək məsrəfləri məhsulun maya dəyərinə xərclərin istiqamətləri və onların baş vermə yerləri üzrə daxil edir. Bölüşdürmək üçün əsas istehsal fəhlələrin əsas əmək haqqını ilk sənədlər əsasında sexlər, istehsal mərhələləri və xərclərin uçotunun digər obyektləri, onların daxilində isə kalkulyasiya obyektləri üzrə qruplaşdırılır. Qruplaşdırılmış məlumatları hər bir uçot və kalkulyasiya obyektinə üçün açılan yığım cədvəllərində əks etdirirlər. Həmin cədvəlin aylıq yekunları əmək haqqının bölüşdürülməsinin icmal cədvəlinə köçürülür.

Hesablanmış əsas əmək haqqı hesablarda aşağıdakı kimi əks etdirilmişdir-196140 min manat

Dt 202 «İstehsalat məsrəfləri» - 196140,0 manat,

Kt 533 «Əməyin ödənişi üzrə işçi heyətinə olan borclar» - 191640,0
manat

Hesablanmış əlavə əmək haqqına aşağıdakı yazılış tərtib edilmişdir:

Dt 202 «İstehsalat məsrəfləri» - 58655,0 manat

Kt 533 «Əməyin ödənişi üzrə işçi heyətinə olan borclar»- 58655,0 manat

Əsas istehsal fəhlələrinin sosial sığortasına edilmiş ayırmalara belə yazılış verilmişdir - 94274,2 manat

Dt 202 «İstehsalat məsrəfləri» - 94274,2 manat

Kt 522 «Sosial sığorta və təminat üzrə öhdəliklər» - 94274,2 manat

Məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərinə təkcə istehsalın texnologiyası və təşkili ilə bilavasitə əlaqədar olan xərclər, həmçinin yeni istehsalın hazırlanması və mənimsənilməsinə çəkilən xərclər, sair müstəqim məsrəflər, o cümlədən məqsədli təyinatla malik olan alət və ləvazimatların köhnəlməsinin ödənilməsi ilə əlaqədar xərclər də daxil edilir.

A.Bakıxanov adına ATTSC-də cari ayda belə xərclər olmamışdır.

Növbəti paragrafda həmin xərclərin uçotunun və bölüşdürülməsinin aparılması qaydalarını nəzərdən keçirək.

1.2 Qeyri-müstəqim xərclərin uçotu və bölüşdürülməsi qaydaları

Qeyri-müstəqim xərclərə o xərclər daxil edilir ki, onlar məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərinə birbaşa yox, dolay yolla, yaxud bölüşdürülməklə daxil edilir. Həmin xərclərin tərkibində maşın və avadanlıqların saxlanması və istismarı üzrə xərcləri, ümumistehsalat və ümumtəsərrüfat xərclərini ayırır və ayrıca uçota alırlar. Bu xərclər bir ad altında («İstehsala xidmət və onun idarə edilməsi xərcləri») birləşdirilir. Bunun başlıca səbəbi odur ki, onları birləşdirən ümumi kriteriyalar vardır. Birincisi, həmin xərclərin hər biri ayrılıqda kompleks xərclərdən ibarətdir. Onların tərkibində demək olar ki, bütün xərc elementləri vardır. İkincisi, həmin xərclər əvvəlcə hazır məhsul ilə bitməmiş istehsal arasında bölüşdürülür. Üçüncüsü həmin xərclərin hər bir növü üzrə uçotun aparılması sxemi eynidir: xərclərin analitik uçotu müəyyən olunmuş xərc nomenklaturasına uyğun olaraq aparılır, onların uçotunun aparıldığı sintetik hesablar və subhesablar aktivdir, yığıb-bölüşdürücü hesablardır, balansın tərtib edilməsində iştirak etmirlər, çünki son qalığa malik deyildirlər.

Sənaye müəssisələrində maşın və avadanlıqların saxlanması və istismarı üzrə xərclərin analitik uçotu 12 nömrəli cədvəldə aparılır. Həmin cədvələ yazılışlar işləmə cədvəllərinin, eləcə də material qiymətlilərinin, əmək haqqının, mükafatların bölüşdürülməsi, məzuniyyət üçün ehtiyatların

yaradılması, sosial sığortaya ayırmaların bölüşdürülməsi, əsas vəsaitlərə amortizasiya hesablanmasına dair və digər cədvəllər əsasında aparılır. 12 nömrəli cədvəldə maşın və avadanlıqların saxlanması və istismarına çəkilən xərclərin analitik və sintetik uçotu əlaqələndirilir, yəni həmin cədvəldə xərclərin analitik uçotu da aparılır. Aşağıda 12 nömrəli cədvəldən çıxarış verilir (cədvəl 1.3).

Maşın və avadanlıqların saxlanması və istismarı üzrə xərclərin sintetik uçotu 202 nömrəli hesabın «Maşın və avadanlıqların saxlanması və istismarı üzrə xərclər» subhesabında aparılır. Hesab aktivdir, onun debetində hesabat ayı ərzində maşın və avadanlıqların saxlanması və istismarı üzrə bütün xərclər əks etdirilir. Ayın sonunda həmin subhesabın debetində əks etdirilmiş bütün xərclər 202 nömrəli «İstehsalat məsrəfləri» hesabına silinir.

Müəssisədə may 2014-cü ildə maşın və avadanlıqların saxlanması və istismarı üzrə bütün xərclərin məbləği 128725,0 manat təşkil etmişdir. Həmin xərclərin silinməsi belə yazılışla əks etdirilir:

Dt 202 «İstehsalat məsrəfləri» -128725,0 manat

Kt 202-8 «Maşın və avadanlıqların saxlanması və istismarı üzrə xərclər»-128725,0 manat.

Ümumistehsalat xərclərinin digər hissəsinə səhmdar cəmiyyətinin struktur bölmələrinə xidmət və onların idarə edilməsi ilə əlaqədar xərclər aiddir. Həmin xərclərin nümunəvi nomenklaturası aşağıdakı kimidir:

- sex idarə aparatına aid olmayan (əsas istehsalat xərclərinin əmək haqqına aid olmayan mühəndis-texniki işçilərin əmək haqları istisna olmaqla) işçilərini əmək haqqı və sosial təlabata ayırmalar;

- binaların, qurğuların və təsərrüfat inventarlarının amortizasiyası;

- binaların, qurğuların və inventarlarının təmiri, saxlanması üzrə xərclər;

- əməyin mühafizəsi xərcləri;

- azqiymətli tezköhnələn əşyaların köhnəlməsi.

Qeyri-məhsuldar xərclərə- boşdayanmadan, material dəyərlərinin saxlanması zamanı əskik gəlməsindən və xarab olmasından, həmçinin bitməmiş istehsalat əməliyyatları itkilər daxildir.

Cədvəl 1.3

1 saylı sex üzrə 12 nömrəli cədvəldən çıxarış

Hesabın debetinə	Hesabların kreditindən	201 «Material ehtiyatları»	533 «Əməyin ödəniş üzrə işçi heyətinə olan borclar»	522 «Sosial sığorta və təminat üzrə öhdəliklər»	335 «Digər ehtiyatlar»	202 «İstehsalat məsrəfləri»	112 «Torpaq, tikili və avadanlıq amortizasiya»	Dicər jurnal-orderlərdə əks etdirilən xərclər	Ay ərzində sex üzrə yekunu
202-8 «Maşın və avadanlıqların saxlanması və istismarı üzrə xərclər»	1. Avadanlıq və nəqliyyat vasitələrinin amortizasiyası	-	-	-	-	-	4573,3	-	4573,3
	2. Maşın və avadanlıqların istismarı zamanı istifadə olunan sürtgüyağlayıcı və digər materialların dəyəri	732,8	-	-	-	-	-	-	732,8
	3. İşçilərin əmək haqqı və sosial sığortaya ayırmalar	-	4261,6	1576,8	340,9	-	-	-	6179,3
	4. Yuklərin daxili yerdəyişməsi üzrə məsrəflər	320,0	992,9	367,3	75,4	-	-	226,5	1982,1

5. Azqiy- mətli əşyala- rın köh- nəlməsi	-	-	-	-	-	-	-	84,6
6.Sair xərclər	-	-	-	-	2226,5		1245,4	3471,9
Yekunu:	1052,8	5254,5	1944,1	416,3	2226,5	4573,3	1471,9	17940,0

Ümumistehsalat (ümumsex) xərclərinin analitik uçotu yuxarıda sadalanan xərc maddələri üzrə 12 nömrəli cədvəldə aparılır. Cədvələ yazılışlar müvafiq işləmə cədvəlləri,xüsusi hesabalmalar və s. cədvəllər arasında aparılır.

Ümumistehsalat xərclərinin sintetik uçotu 721 nömrəli «İnzibati xərclər» hesabının «Digər inzibati xərclər» subhesabında aparılır. Analitik və sintetik hesablar üzrə yazılışlar eyni bir registrdə-12 nömrəli cədvəldə aparılır. Qeyd edək ki, 12 nömrəli cədvəl hər bir sex,struktur bölməsi üçün ayrıca tərtib olunur. Lakin həmin cədvəlin arxa hissəsində 10 nömrəli jurnal-roderə köçürülmək üçün lazımı məlumatlar (1 və 2 nömrəli subhesablar) verilir.

Tədqiqat işi apardığımız səhmdar cəmiyyətində 12 saylı cədvəllərin məlumatları əsasında 2012-ci il may ayında aşağıdakı mühasibat yazılışları tərtib edilmişdir.

Sex idarə aparatına aid olmayan işçilərin əmək haqqı məbləğinə:

Dt 721-3 «Digər inzibati xərclər» - 14867,0 manat

Kt 533 «Əməyin ödənişi üzrə işçi heyətinə olan borclar» -14867,0 manat.

Sosial sığortaya ayırmalar məbləğinə:

Dt 721-3 «Digər inzibati xərclər» - 5501,0 manat

Kt 522 «Sosial sığorta və təminat üzrə öhdəliklər» - 5501,0 manat.

Binaların, qurğuların və təsərrüfat inventarlarının amortizasiyası məbləğinə:

Dt 721-3 «Digər inzibati xərclər» - 8723,0 manat

Kt 112-5 «Digər bina, tikili və avadanlıqlar-amortizasiya» - 8723,0 manat.

Binaların, qurğuların və təsərrüfat inventarlarının saxlanması sərf edilmiş material dəyərlərininməbləğinə:

Dt 721-3 «Digər inzibati xərclər» - 27129,4 manat

Kt 201- 4 «Digər material ehtiyatları» - 27129,4 manat.

Binaların, qurğuların və təsərrüfat inventarlarının təmirinə çəkilmiş xərclər məbləğinə:

Dt 721-3 «Digər inzibati xərclər» - 10303,4 manat

Kt 201- 4 «Digər material ehtiyatları» - 3590,5 manat

Kt 533 «Əməyin ödənişi üzrə işçi heyətinə olan borclar» - 4899,9 manat

Kt 522 «Sosial sığorta və təminat üzrə öhdəliklər» - 1813,0 manat.

Azqiymətli və tezköhnələn əşyaların köhnəlməsi məbləğinə:

Dt 721-3 «Digər inzibati xərclər» - 1812,1 manat

Kt 112-5 «Digər bina, tikili və avadanlıqlar-amortizasiya» - 1812,1 manat

və s. yazılışlar.

Bütövlükdə 2012-ci ilin may ayında səhmdar cəmiyyəti üzrə ümumistehsalat xərclərinin məbləği 72521,0 min manat təşkil etmişdir.

Ayın sonunda ümumistehsalat xərcləri silinmişdir:

Dt 202 «İstehsalat məsrəfləri» - 72521,0 manat

Kt 721- 3 «Digər inzibati xərclər» -72521,0 manat

Ümumtəsərrüfat xərclərinin uçotu 721 nömrəli «İnzibati xərclər» hesabında aparılır. Ümumtəsərrüfat xərclərinin analitik uçotu 15 nömrəli cədvəldə (müəyyən olunmuş xərc maddələri üzrə) aparılır. 2012-ci ilin may ayında tədqiqat işi apardığımız səhmdar cəmiyyətində ümumtəsərrüfat xərclərinin məbləği 163172,1 manat təşkil etmişdir.

Ayın sonunda həmin xərclər silinmişdir:

Dt 202 «İstehsalat məsrəfləri» - 138696,3 manat

Dt 202-7 «Köməkçi istehsalatla məşğul olan işçi heyətinə məsrəflər» - 24475,8 manat Kt 721 «İnzibati xərclər»-163172,1 min manat

Bütövlükdə təhlil apardığımız səhmdar cəmiyyəti üzrə nəzərdən keçirilən qeyri-müstəqim məsrəflərin məbləği 2012-ci ilin may ayında 364418,1 manat təşkil etmişdir. Həmin xərclər əvvəlcə hazır məhsul ilə bitməmiş istehsal arasında bölüşdürülmüşdür: hazır məhsula aid edilmişdir-309755,4 manat; bitməmiş istehsalata aid edilmişdir - 54662,7 manat.

Hazır məhsula aid edilmiş xərclər ayrı-ayrı məhsullar arasında bölüşdürülmüşdür. Həmin xərclərin müxtəlif məhsul (iş və xidmət) növləri arasında bölüşdürülməsi üçün müxtəlif baza göstəricilərindən istifadə edilir. Belə göstəricilərə daxildir: istehsal fəhlələrinin əmək haqqı üstəgəl maşın və avadanlıqların saxlanması və istismarı üzrə xərclər; müstəqim xərclər; maşın və avadanlıqların saxlanması və istismarına çəkilən xərclərin smeta(normativ) stavkası və s.

Qeyd edək ki, praktikada istifadə olunan həmin baza göstəricilərinin hələsinin öz müsbət və çatışmayan cəhətləri vardır. Belə ki, təhlil edilən xərclərin ayrı-ayrı məhsullar arasında istehsal fəhlələrinin əmək haqqına mütənasib olaraq bölüşdürülməsi çox asandır. Lakin bu zaman məhsulun maya dəyərinin təhrifinə yol verilir. Xərclərin(maşın və avadanlıqların saxlanması və istismarı üzrə xərclərin) smeta(normativ) stavkalara mütənasib olaraq bölüşdürülməsi üsulu daha düzgün olsa da onun hesablamaları müəyyən çətinliklər yaradır. Odur ki, praktikada həmin üsul o qədər də geniş tətbiq olunmur.

Sənaye müəssisələrinin əksəriyyətində qeyri-müstəqim xərclər ayrı-ayrı məhsul (iş və xidmətlər) arasında daha sadə üsulla istehsal fəhlələrinin əmək haqqına mütənasib bölüşdürülür (cədvəl 1.4).

Cədvəl 1.4

Ümumistehsalat və ümumtəsərrüfat xərclərinin bölüşdürülməsi (may, 2014)

Məhsulların növləri	Istehsal fəhlələrinin əmək haqqı		202-8 «Maşın və avadanlıqların» saxlanması və istismarı üzrə xərclər	721-3 «Digər inzibati xərclər»	721 «Inzibati xərclər»
	Manat	Yekuna nisbətən % - lə			
Yay gödəkçələri	38983,6	15,3	16740,7	9431,4	21220,5
Qış gödəkçələri	54780,9	21,5	23524,5	13253,2	29819,7
Qış paltarları	76438,5	30,0	32824,9	18492,9	41608,9
Yay paltarları	64208,3	25,2	27572,9	15534,0	34951,5
Alt geyimləri	20383,6	8,0	8753,3	4931,4	11095,7

Yekunu:	254794,9	100	109440,3	61665,9	138722,3
---------	----------	-----	----------	---------	----------

Nəzərdən keçirilən xərclərin bölüşdürülməsi məsələləri iqtisadi ədəbiyyatlarda uzun illərdir ki, mübahisə obyektinə çevrilmişdir. Bununla belə hələ də vahid bir fikrə gəlinməmişdir. Bu barədə biz öz fikrimizi buraxılış işinin sonrakı paragraflarında bildircəyik.

1.3. İstehsala məsrəflərin uçotunun təkmilləşdirilməsi istiqamətləri

Bazar iqtisadiyyatına keçidlə əlaqədar olaraq təsərrüfat mexanizminin bütün elementlərində, o cümlədən mühasibat uçotu sahəsində ciddi dəyişikliklər baş vermişdir. Dəyişikliklər indi də davam edir. Son illərdə Respublikada mühasibat uçotunun təşkili və aparılması qaydalarını tənzimləyən bir sıra normativ sənədlər işlənilib hazırlanmışdır. Bunlara «Mühasibat uçotu haqqında» Qanunu (2004), AR Prezidentinin «Mühasibat uçotu haqqında Qanunun tətbiqi haqqında» 7 fevral 2005- ci ildə imzaladığı fərmanı, eyni zamanda Azərbaycan Respublikasının Nazirlər Kabinetinin 18 iyun 2005- ci ildə qəbul etdiyi «2005-2008 –ci illərdə Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının tətbiqi üzrə Proqramı», həmin proqrama əsasən hazırlanmış Kommersiya təşkilatları üçün 24, qeyri-hökumət təşkilatları üçün 1 Milli Mühasibat Uçotu Standartları və yeni standartlar üzrə Hesablar Planını göstərmək olar. Sadalanan və digər normativ sənədlərin əsas məqsədi - mühasibat uçotunun elə bir sistemini yaratmaqdır ki, həmin sistem bazar iqtisadiyyatının tələblərinə uyğun gəlsin, müəssisələrin mövcud potensialından daha səmərəli istifadə etməyə, onların maliyyə vəziyyətini möhkəmləndirməyə və bütövlükdə istehsalın səmərəliliyinin yüksəldilməsinə şərait yaratmış olsun.

Məlumdur ki, istehsal məsrəflərinin uçotu bütövlükdə mühasibat uçotunun mərkəzi həlqəsini təşkil edir. Çünki, məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyəri, deməli maliyyə nəticələrinə təsir edən ən mühüm amillərdən biri məhz bu mərhələdə formalaşır. Ona görə də uçotun bu sahədə səmərəli təşkili və aparılması çox mühüm əhəmiyyət kəsb edir.

Apardığımız araşdırmalar isə göstərmişdir ki, son dövrlərdə uçot sahəsində baş vermiş əsaslı dəyişikliklər demək olar ki, məsrəflərin uçotu sahəsini az əhatə etmişdir. İstehsal məsrəflərinin uçotunun təşkili və aparılmasının hazırda tətbiq olunan qaydaları keçmiş sovet uçotu sistemində tətbiq edilmiş qaydalar və metodlardan az fərqlənir. Bu səbəbdən də müəssisələrdə, o cümlədən buraxılış işinin obyektivi olan səhmdar cəmiyyətində məhsul vahidinə düşən məsrəflər yüksək qalmaqda davam edir, məhsulun maya dəyərini hesablanılmasında təhriflərə, bəzən də səhvlərə yol verilir, məhsul satışından olan nəticələri vaxtında və operativ qaydada müəyyənləşdirmək olmur, çünki məhsulun maya dəyərini bütün xərclər əsasında hesablanması hesablama işlərini artırır və əlavə vaxt, məsrəflər tələb edir. Bütün bunlar istehsal məsrəflərinin uçotu sahəsində müvafiq tədqiqat işləri aparılmasını və metodoloji-praktiki təkliflər hazırlanmasını tələb edir.

İlk növbədə istehsala məsrəflərin uçotunun mövcud qaydalar çərçivəsində təkmilləşdirilməsi zəruridir. Başqa sözlə, müəssisələrin özlərində məsrəflərin uçotunun yaxşılaşdırılması üzrə tədbirlər həyata keçirilməlidir.

İstehsala məsrəflərin tərkibində material məsrəfləri yüksək xüsusi çəkiyə malik olduğu üçün həmin məsrəflər üzərində uçotun nəzarət funksiyası gücləndirilməlidir. Bu baxımdan material ehtiyatlarının istehsalata buraxılmasının sənədlərlə rəsmiyyətə salınmasını yaxşılaşdırmaq, təkmilləşdirmək vacibdir.

Qeyd olunduğu kimi, fəaliyyəti təhlil olunan müəssisədə materiallar istehsala tələbnamələrlə buraxılır, bu da çoxlu sayda sənəd tərtib edilməsinə səbəb olur, uçot işlərinin həcmi artırır. Odur ki, materialların istehsalata buraxılışını limit-zabor kartları ilə rəsmiyyətə salmaq daha məqsədəuyğundur. Limit-zabor vərəqlərinin tətbiqi ilkin sənədlərin xeyli ixtisara salınmasına, materiallardan istifadə üzərində daha səmərəli nəzarəti keçirilməsinə imkan vermiş olar.

Materialların limitdən artıq buraxılışı siqnal sənədləri ilə rəsmiyyətə salınmalıdır. Materialların istehsala buraxılışı onların istifadə edilməsi kimi qəbul olunmamalıdır. İstehsalatda materiallardan istifadəyə cavabdehliyi sax

rəisləri, digər bölmələrin rəhbərləri daşımalıdır. Materiallardan istifadə haqda onlar hər ay hesabat tərtib etməlidirlər.

Material, əmək haqqı xərcləri və digər xərclər üzrə elmi-praktiki cəhətdən əsaslandırılmış norma və normativlər texnika və texnologiyanın təkmilləşdirilməsi ilə əlaqədar yenidən nəzərdən keçirilməlidir. Xərclərin normalardan kənarlaşmaları ayın sonunda yox, baş verdiyi anda operativ qaydada müəyyənləşdirilməli və onların aradan qaldırılması sahəsində operativ tədbirlər görülməlidir.

Ümumistehsalat və ümumtəsərrüfat xərcləri ayrı-ayrı məhsullar arasında istehsal fəhlələrinin əmək haqqına proporsional olaraq bölüşdürülür. Bu üsulun nə dərəcədə qeyri-obyektiv və nöqsanlı olması və əlavə hesablaşma işləri tələb etməsi məlumdur. Oudur ki, ümumtəsərrüfat xərclərini hazırkı mərhələdə ayrı-ayrı məhsullar arasında bölüşdürmək yox, onları bilavasitə 601 saylı «Satış» hesabının debetinə silinməsi daha məqsədə uyğundur.

Qeyd olunduğu kimi hazırda müəssisələr istehsal xərclərinin uçotunu iki variantda apara bilirlər. Onlardan birincisi uzun illərdir ki, istifadə olunan ənənəvi variant, ikincisi isə hesabat dövründə baş verən bütün xərclərin bölüşdürülməsinin yeni variantıdır. Sonuncu variantda bütün xərclər istehsal prosesi ilə bağlı olan istehsal xərclərinə və hesabat dövrü ilə bağlı olan dövrü xərclərə bölünür. Müstəqim istehsal məsrəfləri 202 nömrəli hesabın debetində, qeyri-müstəqim xərclər isə həmin hesabın subhesablarının kreditində əks etdirilir. Hesabat dövrünün sonunda məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərində müstəqim istehsal məsrəflərindən başqa qeyri-müstəqim xərclər də daxil edilir, Yeni qayda idarəetmə, maliyyə planlaşdırılması və vergitutma bazasının hesablanması məqsədləri ilə bir sıra yeni göstəricilərin hesablanması tələb edir. Bu göstəricilərə aiddir:

- məhsulun istehsal maya dəyəri;
- dövrün xərcləri (ümumtəsərrüfat xərcləri);
- maliyyə fəaliyyəti üzrə gəlirlər və xərclər;
- fəvqəladə mənfəət və zərərlər

Həmin göstəricilər üzrə informasiyanı ümumiləşdirmək üçün yeni hesablar tətbiq edə bilər. Bundan ötrü 702 nömrəli «Dövrün xərcləri» və 703 nömrəli «Məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərinə daxil edilən xərclər» hesablarından istifadə etmək olar. Sonuncu hesab üzrə ayrı-ayrı subhesablar açmaq məqsəduyğundur.

Məhsulun (işin, xidmətin) istehsal maya dəyərini hesabmaq üçün həmin informasiyanı xərclərin tərkibi haqqında Əsasnamədə nəzərdə tutulan xərc nomenklaturası çərçivəsində əvvəlki hesablardan əldə etmək olar. Bu hissədə qarşıda duran əsas vəzifə bilavasitə istehsal prosesinə aid olan informasiyanı, istehsal prosesinə aid olmayan informasiyadan ayırmaqdır. Başqa sözlə, təklif edirik ki, 202, 721, 711 sayılı hesablarda yalnız hazır məhsula və bitməmiş istehsala aid edilən informasiya əks etdirilsin, hesabat dövründə baş verən ümumtəsərrüfat xərcləri haqqında informasiya isə məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərinə daxil edilmədən bilavasitə hesabat dövrünün mənfəətinin azadılmasına aid edilsin.

Qeyd edildiyi kimi müəssisə aşağıdakı variantlardan birini seçə bilər:

I. Lazımi informasiyanı mövcud hesablardan (202, 721, 711) yazmaq. Lakin bunun üçün onlara aşağıdakı subhesablar açmaq zəruridir:

- material məsrəfləri (istehsal təyinatlı)
- əməyin ödənişi üzrə xərclər (istehsal təyinatlı)
- sosial ehtiyaclara ayırmalar (istehsal təyinatlı)
- əsas vəsaitlərin amortizasiyası (istehsal təyinatlı)
- sair xərclər (istehsal təyinatlı)

II. Göstərilən subhesabları tətbiq etməklə 703 nömrəli «Məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərinə daxil edilən xərclər» adlı yeni hesab açmaq. 703 nömrəli hesab yuxarıda göstərilən xərcləri əks etdirmək üçün nəzərdə tutulur. Hesab yığıcı-tranzit hesab olmalıdır, ancaq onun qalığı olmamalıdır. Həmin hesabda xərclərin analitik uçotu Əsasnamədə nəzərdə tutulan xərclər üzrə müvafiq subhesablar çərçivəsində aparılmalıdır. Buraxılan məhsulun (işin, xidmətin) kalkulyasiyasını həyata keçirən müəssisələr 703

nömrəli hesabda əks etdirilən bütün xərcləri həmin hesabın kreditindən 202, 335 nömrəli hesabların debetinə silməlidirlər.

Əgər müəssisələr məhsulun maya dəyərini kalkulyasiya etməzlərsə onda 203 nömrəli hesabda əks etdirilən xərcləri bilavasitə 601 nömrəli hesaba silməlidirlər. Bu zaman bitməmiş istehsalın qalığı və hazır məhsulun qalığı müvafiq olaraq 202 sayılı «İstehsalat məsrəfləri» və 204 sayılı «Hazır məhsul» hesablarında əks etdirilməlidir.

203 sayılı hesabda xərclər aşağıdakı sxem üzrə əks etdiriləcəkdir. Göründüyü kimi, tranzit hesab olan 203 nömrəli hesabda məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərinə daxil edilən xərclər öz əksini tapmışdır. Başqa sözlə, həmin hesabda məhsulun (işin, xidmətin) istehsal maya dəyərini formalaşdıran istehsal təyinatlı xərclər də öz əksini tapmışdır. Uçotun göstərilən qaydada təşkili hələlik beynəlxalq miqyasda tətbiq olunan metodlara və standartlara tam uyğun gəlmir. Lakin uçotun təklif edilən qaydada təşkili xərclərin formalaşması üzərində nəzarəti gücləndirməyə, onların daşıyıcıları üzrə daimi və dəyişən xərclərə bölüşdürülməsini əsaslandırmağa imkan verərdi.

Bütövlükdə xərclərin uçotunun təkmilləşdirilməsi, onun bazar iqtisadiyyatının tələblərinə və müvafiq beynəlxalq standartlara uyğun qurulması üçün tədqiqatlar davam etdirilməlidir. Bununla əlaqədar olaraq növbəti fəsildə həmin məsələlər daha geniş nəzərdən keçiriləcəkdir.

II Fəsil: İstehsala məsrəflərin və məhsulun maya dəyərinin təhlili metodikası

2.1. Müstəqim material xərclərinin təhlil.

Konkret məmulatın maya dəyərinə birbaşa daxil edilən material xərcləri məhsulun maya dəyərinin formalaşmasında həlledici rol oynayır. Material resursları qıtlıq təşkil edən, məmulat istehsalı texnologiyalarında tələb olunan resepturaları təmin etmək çətin olan indiki şəraitdə material resurslarından qənaətlə və effektiv istifadə məsrəfləri və məhsulun maya dəyərini idarəetmənin aktual problemlərindən biridir.

Məhsulun maya dəyərində material məsrəflərinin həcmi və payı bir çox amillərdən asılıdır. Bunlardan ən əsasları: istehsalın həcmının dəyişilməsi; əmtəəlik məhsul buraxılışı strukturunun dəyişilməsi; udel material xərclərinin dəyişilməsi; xammal və materiallar üçün qiymətlərin dəyişilməsidir.

Ayrı-ayrı məhsul çeşidləri üzrə udel material məsrəfləri isə məhsul vahidinə material məsrəflərinin miqdarından və məhsul vahidinin orta qiymətindən bilavasitə asılıdır. Təhlil apardığımız müəssisədə müstəqim material məsrəflərinin təhlili üçün məlumatlar aşağıdakı kimi olmuşdur:

Əmtəəlik məhsul istehsalına müstəqim material məsrəfləri, min manatla:

- a) plan üzrə
1288,32
- b) faktiki əmtəəlik məhsulun həcminə görə plan üzrə 1314,08
- c) faktiki əmtəəlik məhsul buraxılışına plan normaları (məsrəf)
və plan qiymətləri ilə
1327,0
- d) faktiki müstəqim material məsrəfləri plan qiymətləri
ilə 1301,2
- e) faktiki (faktik müstəqim material sərfi miqdarına və faktiki
qiymətlərlə hesablanan) 1339,85

Məlumatlardan görüldüyü kimi əmtəəlik məhsul istehsalına müstəqim material məsrəflərinin faktiki həcmi plan həcmi ilə müqayisədə $1339,85 - 1288,32 = +51,53$ min manat çoxdur.

Bu kənarlaşmaya əsas (1-ci dərəcəli) amillərin təsiri yuxarıda verilən məlumatlara əsasən zəncirvari yerdəyişmə üsulundan istifadə etməklə təyin edilir.

Bizim misalımızda sadaladığımız amillərin təsiri bu qədər olmuşdur:

a) Məhsul istehsalı həcmnin plana nisbətən artımı (402,6 mln.man) faktiki müstəqim material məsrəflərinin plana nisbətən $1314,08 - 1288,32 = +25,76$ min manat artmasına səbəb olmuşdur;

b) hesabat ilində əmtəəlik məhsul buraxılışının strukturunda əmələ gələn dəyişiklik, daha dəqiq desək əmtəəlik məhsulun ümumi həcmində material tutumu yüksək olan məhsul çeşidlərinin payının plana nisbətən artımı nəticəsində material məsrəfləri $1327,0 - 1314,08 = +12,92$ min manat artmışdır;

c) əmtəəlik məhsul istehsalına udel material xərclərinin azalması faktiki müstəqim material məsrəflərinə plana nisbətən $1301,2 - 1327,0 = - 25,80$ min manat qənaət etməyə imkan vermişdir;

d) hesabat ili ərzində xammal və materiallar üçün qiymətlərin artımı faktiki müstəqim material məsrəflərinin plana nisbətən $1339,85 - 1301,2 = +38,65$ min man. artmasına səbəb olmuşdur.

Bütün amillərin müstəqim material məsrəflərinin plana nisbətən artımına təsiri: $(+25,76)+(+12,92)+(-25,80)+(+38,65)=+51,53$ min man. olur.

Ayrı-ayrı məlumat növləri üzrə müstəqim material məsrəflərinə: əmtəəlik məhsul istehsalı həcmnin, udel materiallar sərfinin, xammal və materiallar üçün qiymətlərin plana nisbətdən dəyişilməsi təsir göstərir.

Bizim misalımızda «A» məmulatı istehsalına müstəqim material məsrəflərinə dair məlumatlar aşağıdakı kimi olmuşdur, min manatla:

a) plan üzrə	
227,25	
b) faktiki məhsul buraxılışına plan məsrəf normalarına və qiymətlərinə görə	198,86
c) faktiki məhsul buraxılışına plan qiymətləri ilə	203,83
d) faktiki	210,00

Verilən məlumatlardan görüldüyü kimi «A» məmulatı istehsalına faktiki müstəqim material məsrəfləri planda nəzərdə tutulduğundan $210,0-227,25=-17,25$ min manat az olmuşdur. Bu mütləq qənaətə əsas amillərin təsiri bu qədər olmuşdur:

1. İstehsalın həcmnin dəyişilməsi $198,86-227,25=-28,39$ min manat;
2. Udel material məsrəflərin dəyişilməsi $203,83-198,86=+4,97$ min manat;
3. Xammal və materiallar üçün qiymətlərin dəyişilməsi $210,0-203,83=+6,17$ min manat

Bütün amillərin təsirinin cəmi:

$(-28,39)+(4,97)+(6,17)=-17,25$ min manat

İstehsal müəssisələrində ayrı-ayrı məhsul çeşidləri üzrə məhsulun hazırlanmasında məsrəf normaları və qiymətləri fərqlənən bir neçə materiallardan istifadə edilir. Ayrı-ayrı material növləri üzrə material sərfinə dair kənarlaşmalara məsrəf normalarının gözlənilməsi (norma amili) və material vahidi üçün faktiki qiymətlərin plana nisbətən dəyişilməsi (qiymət amili) təsir

göstərir. Norma və qiymət amillərinin məhsul vahidinə və bütün məhsula material məsrəflərinin həcminə təsiri sadə hesablama yolu ilə təyin edilir.

Əsas material sərfi normaları ayrı-ayrı məhsul çeşidləri üzrə fərqləndirilməsinə görə norma və qiymət amillərinin müstəqim material məsrəflərinə təsiri hər bir məhsul çeşidi üzrə ayrılıqda hesablanır. Təhlil apardığımız müəssisədə «B» çeşiddə məhsul istehsalına müstəqim material məsrəfləri üzrə kənarlaşmalara norma və qiymət amillərinin təsiri aşağıdakı analitik cədvəldə verilir.

Təhlil zamanı hər bir material növü üzrə məsrəflərin artmasına (yaxud azalmasına) norma və qiymət amillərinin təsirini təyin etməklə kifayətlənmək olmaz. Eyni zamanda hər bir kənarlaşmanın konkret səbəblərini, buna müqəssir şəxsləri, habelə qənaətin kimlərin təşəbbüsü ilə əlaqədar olmasını təyin etmək tələb olunur.

Məhsul vahidinə material sərfi xammal və materialların keyfiyyəti və parametrlərindən, bir materialın digəri ilə əvəz edilməsindən, tətbiq edilən texnika və texnologiyalardan, resepturalardan, bilavasitə texnologiya prosesləri icra edən və onlara nəzarət yetirən fəhlələrin, mühəndis-texniki işçilərinin ixtisas səviyyələri və peşə vərdişlərindən, istehsalın təşkili formalarından, məhsul buraxılışının ahəngdarlığından və d. amillərdən asılı olaraq artıb azala bilər.

İstifadə olunan material sərfi normalarını eyni çeşiddə materiallardan, texnika və texnologiyalardan istifadə etməklə oxşar məhsul buraxan müəssisələrdə tətbiq olunan material sərfi normaları ilə tutuşdurmaqla normaların reallığı, optimallığı, habelə material məsrəflərinin azaldılmasına imkan verən təsərrüfatdaxili ehtiyatlar aşkar edilir.

Yuxarıda sadələdiyimiz bütün amillərin faktiki buraxılan məhsulun maya dəyərinə təsirini təyin etmək üçün hər bir amilin müstəqim material məsrəflərinə təsiri (+,-) səviyyəsini (manatla) buraxılan məhsulun miqdarına vurmaq və alınan hasil götürmələrini cəmləmək lazımdır.

2.2. Müstəqim əmək haqqı xərclərinin təhlili

Məhsulun maya dəyərini əsas elementi olan müstəqim əmək haqqı xərclərinin dəyişməsi öz növbəsində satışdan alınan mənfəət məbləğinə, istehsalın rentabelliyyəsinə təsir göstərir. Müstəqim material məsrəfləri ilə yanaşı əmək haqqı xərcləri də maya dəyərini və mənfəətin formalaşmasında əhəmiyyətli rol oynadığına görə istehsala məsrəflərin və məhsulun maya dəyərini təhlilində əmək və əmək haqqı məsrəflərinin təhlilinə geniş yer verilir.

Məhsulun maya dəyərinə dair plan və normativ kalkulyasiyalarda əmək haqqı məsrəfləri ayrıca göstərilir. Təhlil zamanı bu maddə üzrə müstəqim əmək haqqı xərclərinə dair faktiki göstəricisini müvafiq plan göstəricisi ilə tutuşdurmaqla kənarlaşma hesablanır və sonra müxtəlif hesablama üsullarından istifadə etməklə məhsulun maya dəyərində əmək haqqının artmasına və azalmasına təsir göstərən amillər və hər bir amilin təsir dərəcəsi təyin edilir.

Məhsulun maya dəyərində müstəqim əmək haqqı xərclərinin dəyişməsi aşağıdakı amillər (1-ci dərəcəli) təsir göstərir:

1. Məhsul istehsalı həcmi (MH) dəyişməsi;
2. Məhsul istehsalı strukturunun (IS) dəyişməsi;
3. Məhsulun udel əməktutumunun (UƏT) dəyişməsi;
4. Əməyin ödənişi (ƏÖ) səviyyəsinin dəyişməsi;

Bu amillərin bütövlükdə müəssisə üzrə məhsulun maya dəyərini tərkibində müstəqim əmək haqqı xərclərinin artmasına (azalmasına) təsirini hesablamaq üçün aşağıdakı göstəricilərdən istifadə edilir.

Məhsul istehsalına müstəqim əmək haqqı xərcləri, min man:

a) plan üzrə: $(MH_{pl} \times \Theta_{öpl} \times U\Theta T_{pl})$
9557,6

b) plan strukturunda faktiki məhsul buraxılışına görə təzədən
hesablanan plan üzrə: $(MH_{pl} \times U\Theta T_{pl} \times \Theta_{öpl}) \times \Theta T\Theta$ 9909,0
(9557,6 x 1,026025)

$\Theta T\Theta$ əməktutumu əmsalidir.

c) faktiki məhsul buraxılışına məsrəflərin plan səviyyəsinə
görə: $(M_{hf} \times \Theta T \Theta_{pl} \times \Theta_{öpl})$ 10291,8

q) əməyin ödənişinin plan səviyyəsində faktiki: 9 353,4
 $(M_{hf} \times \Theta T \Theta_f \times \Theta \ddot{O}_{pl})$

d) faktiki $(M_{hf} \times \Theta T \Theta_f \times \Theta_{öf})$

10227,0

Verilən məlumatlardan görüldüyü kimi məhsulun maya dəyərində müstəqim əmək haqqı xərclərinin faktiki həcmi planda nəzərdə tutulduğundan 10227-9557,6=+669,4 min manat çox olmuşdur:

1. Məhsul buraxılışı həcmnin artmasının təsiri:

$$9909,0-9557,6= +351,4$$

2. Məhsul istehsalı strukturunun dəyişilməsinin təsiri

$$10291,8-9909,0=+382,8$$

3. Məhsulun əməktutumunun azalmasının təsiri

$$9353,4-10291,8=- 938,4$$

4. Əməyin ödənilməsi səviyyəsinin yüksəlməsinin təsiri

$$10227,0-9353,4=+ 873,6$$

Bütün amillərin təsirinin cəmi:

$$(+351,4)+(+382,8)+(-938,4)+(+873,6)=+669,4 \text{ min man.}$$

Verilən məlumatlardan görüldüyü kimi məhsul istehsalı həcmnin artması, istehsalın strukturunun dəyişilməsi, yəni buraxılan məhsulun ümumi həcmində yüksək əmək haqqı ödənilən məhsulun payının artması, habelə əməyin ödənilməsi səviyyəsinin yüksəlməsi müstəqim əmək haqqı xərclərinin artmasına, məhsulun əməktutumunun aşağı düşməsi isə azalmasına səbəb olmuşdur.

Istehsal müəssisələrində məhsul istehsalının artım tempi müstəqim əmək haqqı xərclərinin artım tempi ilə müqayisədə üstünlük təşkil edilən hallarda əməyin ödənişi səviyyəsinin yüksəlməsi hesabına müstəqim əmək haqqı xərclərinin artımı müəssisə üçün faydalı hesab olunur.

Məhsul vahidinin maya dəyərinin tərkibində müstəqim əmək haqqı xərclərinin dəyişməsinə adam-saat hesabı ilə məhsulun udel əməktutumunun və əməyin ödənilməsi səviyyəsinin, yəni 1 adam saatına müstəqim əmək haqqının plana nisbətən dəyişilməsi təsir göstərir.

2.4. Qeyri-müstəqim xərclərin təhlili

Ayrı-ayrı məhsul (iş, xidmət) növlərinin maya dəyərinə birbaşa daxil edilməyən və müəyyən əmsalların köməyi ilə maya dəyərinin tərkibində formalaşan xərclər qeyri-müstəqim xərclərdir. Bu qəbildən olan xərclər ümumi xarakter daşıyır və müəssisənin istehsal-təsərrüfat fəaliyyətinin normal gedişatı üçün zəruridir. Qeyri-müstəqim xərclər sənaye məhsulunun maya dəyərinin tərkibində:

- avadanlıqların saxlanması və istismarı xərcləri;
- ümumistehsalat və ümumtəsərrüfat xərcləri;
- kommersiya xərcləri xərcliyi maddələrində göstərilir.

Son illərdə əksər müəssisələrdə əmtəəlik məhsulun maya dəyərinin tərkibində qeyri-müstəqim xərclərin payı xeyli artmışdır. Bir çox müəssisələrdə məhsulun istehsalı miqyaslarının azalması, bəzən də tamamilə dayanması şəraitində idarəetmə aparatının işləməsi öz növbəsində məhsul vahidinə ümumistehsal və ümumtəsərrüfat xərclərinin artmasına səbəb olmuşdur. Belə bir şəraitdə məhsulun maya dəyərinin tərkibində qeyri-müstəqim xərclərin artması səbəblərinin açıqlaması və onların payının lazımı qədər azaldılmasını təmin edən təsərrüfatdaxili ehtiyatların aşkara çıxarılması istehsalın effektivliyinin yüksəldilməsində xüsusi əhəmiyyət kəsb edir.

Qeyri müstəqim xərclərin təhlili zamanı ilk növbədə məhsul vahidinə faktiki məsrəfi müvafiq smeta maddələri ilə, əvvəlki illərin müvafiq faktiki götüriciləri ilə tutuşdurmaqla smetalardan kənarlaşmalar, habelə onların dinamikada artımı (azalması) təyin edilir.

Məhsulun çeşidləri üzrə maya dəyərinin tərkibində qeyri müstəqim xərclərin payının artması və ya azalması bu xərclərin bölüşdürülməsi

üsullərindən asılı olduğuna görə təhlil zamanı ümumistehsalat və ümumtəsərrüfat xərclərinin əmtəlik məhsul və bitməmiş istehsal arasında bölüşdürülməsi üçün müəssisədə qəbul edilmiş üsulun reallığı təyin edilir.

Əmtəlik məhsulun bir manatına düşən qeyri-müstəqim xərclərin son 5-10 ilin timsalında dinamikada təhlili, habelə hesabat ili üçün plan götürəniləri ilə tutuşdurulması təhlil işinin hansı istiqamətdə dərinləşdirilməsinin zəruriliyini qabaqcadan təyin etməyə imkan verir.

Əmtəlik məhsulun bir manatına məsrəflərə dolaylı yollarla daxil edilən avadanlıqların saxlanılması və istismarı, ümumistehsalat və ümumtəsərrüfat, kommertiya xərslərinin tərkibi, formalaşması, əmtəlik məhsul istehsalı həcmələrinə təsiri istiqamətləri fərqləndiyinə görə onların ayrı-ayrılıqda təhlili məhsulun maya dəyərində təsirini daha dəqiq təyin etməyə imkan verir.

III FƏSİL. MƏHSULUN (İŞ, XİDMƏTİN) MAYA DƏYƏRİNİN TƏHLİLİ METODİKASININ TƏKMİLLƏŞDİRİLMƏSİ İSTİQAMƏTLƏRİ

3.1. Direkt-kostinq sistemində məsrəflərin səviyyəsinə təsir edən amillərin təhlilinin göstəricilər sistemi

Bazar münasibətləri şəraitində istehsalın kompleks intensivləşdirilməsi və onun səmərəliliyinin yüksəldilməsi kimi vacib vəzifələrin yerinə yetirilməsi,

ayrı-ayrı sahələrin təsərrüfat-maliyyə fəaliyyətinin nəticələrinin müəyyən edilib qiymətləndirilməsi amilli və ya çox amilli iqtisadi təhlil ilə birbaşa əlaqədardır. Məhz buna görə də, istehsalın effektivliyinin və məsrəfveriminin yüksəldilməsi ehtiyatlarını aşkara çıxarmaq məqsədilə aparılan iqtisadi təhlilin reallığı ayrı-ayrı amillərin və göstəricilərin elmi cəhətdən düzgün təsnifləşdirilməsindən asılıdır.

Hazırda iqtisadi təhlil prosesində hesablamaya daxil edilən çoxlu sayda amillər və göstəricilər müxtəlif əlamətlər və prinsiplər üzrə təsnifləşdirilir. Təcrübə göstərir ki, amilli və ya çox amilli iqtisadi təhlilin metodikasını işləyib hazırlayarkən yekun nəticəyə (məsrəfveriminə) təsir göstərən amillər (göstəricilər) adətən ümumi, fərdi, kəmiyyət, keyfiyyət, kompleks, spesifik, inteqral, standart, biznes-plan və s. qaydada sistemləşdirilir. Bununla yanaşı, qeyd etmək lazımdır ki, iqtisadi göstəricilər onların əsasını təşkil edən ayrı-ayrı əlamətlərin sayından asılı olaraq bir çox variantda təsnifləşdirilə və qruplaşdırıla bilər.

Göründüyü kimi, bazar münasibətləri şəraitində vahid iqtisadi göstəricilər sisteminin işlənilib hazırlanması yeyinti sənayesi müəssisələri səviyyəsində amilli və ya çox amilli təhlilin təşkili modelinin qurulması üçün mühüm əhəmiyyətə malikdir. Bundan başqa, məsrəfveriminin (məsrəftutumunun) amilli təhlili modelinin qurulması prosesində müxtəlif əlamətlər üzrə təsnifləşdirilən göstəricilər sisteminin tətbiqi və onun müəyyən kriteriya üzrə direkt-kostinq sistemində optimal formula hesab edilən «məsrəf-istehsalın həcmi-nəticə» sxemi ilə uzlaşdırılması yerinə yetirilən elmi-tədqiqat işlərinin effektivliyinin yüksəldilməsi üçün əvəzsiz rol oynaya bilər. Bu məqsədlə, iqtisadi ədəbiyyatlarda və elmi-tədqiqat işlərində «əmtəlik məhsul», «son məhsul», «xalis məhsul», «mənfəət», «rentabellik» və s. göstəricilərdən istifadə olunması yolu ilə problemin həlli məqsəduyğun sayılır.

Lakin, bizim fikrimizcə, effektivin vahid kriteriyasının axtarılması, həmin meyar üzrə məsrəfveriminin təhlilinin göstəricilər ststeminin işlənilib hazırlanması və onun «məsrəf-istehsalın həcmi - nəticə» sxeminin elementləri

ilə uzlaşdırılması müəssisənin (firmanın, səhmdar cəmiyyətin, şirkətin və s.) iqtisadi sisteminin yalnız təxmini modelinin qurulmasına əlverişli şərait yarada bilər.

Göründüyü kimi, bazar münasibətləri şəraitində məsrəflərin səviyyəsinə təsir edən amillərin mərhələlər üzrə təhlilinin göstəricilər sistemi onların elmi təsnifatı əsasında formalaşır. Çünki, hər bir iqtisadi göstərici ayrı-ayrılıqda istehsal münasibətlərinin, müəssisənin kommersiya-maliyyə fəaliyyətinin və s. yalnız müəyyən tərəfini xarakterizə edir. Məhz buna görə də, bazar iqtisadiyyatı şəraitində məsrəflərin səviyyəsinə təsir edən amillərin təhlilinin göstəricilər sisteminin müxtəlif əlamətlər üzrə təsnifləşdirilməsi və qruplaşdırılmasına, onların tərkibində kompleks və spesifik göstəricilərin bir-birindən dəqiq ayrılmasına obyektiv zərurət yaranır. Bu isə öz növbəsində, maya dəyərini xarakterizə edən göstəricilərin hesablanması metodikasının təkmilləşdirilməsini və onlara yeni aspektlərin əlavə olunmasını tələb edir.

Məlumdur ki, elmi-texniki tərəqqi və istehsalın intensivləşdirilməsinin əsaslandırılmış göstəricilər sistemi onun səviyyəsinin yüksəldilməsi imkanlarının müəyyən edilməsində və ayn-ayrı amillərin təsərrüfat fəaliyyətinin son nəticələrinə təsirinin hesablanıb qiymətləndirilməsində mühüm rol oynayır. Bundan başqa, göstəricilər sistemi məsrəflərin və ümumiyyətlə, intensivləşdirmə səviyyəsinin dəyişməsinə təsir edən müxtəlif amillərin təsir dərəcəsinin kəmiyyətə ümumiləşdirilməsində və bu prosesin ayrı-ayrı tərəfləri arasındakı qarşılıqlı əlaqələrin müəyyən edilməsində son dərəcə vacib əhəmiyyət kəsb edir. Məhz bu baxımdan, müxtəlif mülkiyyət münasibətləri şəraitində məsrəflərin səviyyəsinə təsir edən amillərin onların özünəməxsus xüsusiyyətləri nəzərə alınmaqla təsnifləşdirilməsi, elmi-texniki tərəqqi, istehsalın kompleks intensivləşdirilməsi və məsrəfverimi arasındakı funksional əlaqənin xarakterinin müəyyən edilməsi və ümumiləşdirmə dərəcəsindən asılı olaraq iqtisadi göstəricilərin ayrı-ayrı bloklara bölünməsi məhsul (iş və xidmətlər) vahidinin maya dəyərinə düşən xərclərin səviyyəsinə operativ nəzarət etməyə imkan verir.

Qeyd etmək lazımdır ki, sənaye müəssisələrində məsrəflərin səviyyəsinin dəyişməsinə təsir edən amillərin mərhələlər üzrə təhlili metodikası işlənilib hazırlanarkən «əmtəlik məhsulun (o cümlədən, müqayisəyə gələn əmtəəfik məhsulun) maya dəyəri» ümumiləşdirici (kompleks), «əmtəlik məhsulun 1 manatına məsrəflər», «mühüm növ məhsulların (iş və xidmətlərin) maya dəyəri», «məmulatın keyfiyyət parametrlərinin maya dəyəri», «natural və şərti-natural ölçü vahidlərində maya dəyəri» göstəriciləri isə spesifik iqtisadi parametrlər kimi təsnifləşdirilir.

Təsnifatdan görüldüyü kimi, iqtisadi təhlil prosesində hər bir kompleks göstərici xüsusi göstəricilərə bölünməklə məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərinin aşağı salınması ehtiyatlarını müəyyən etməyə və optimal idarəetmə qərarlarını işləyib hazırlamağa imkan verir. Eyni zamanda sintetik və hesablama göstəricisi olan məsrəfveriminin spesifik iqtisadi parametrlərə ayrılması və tədqiqatın həmin elementlər üzrə aparılması (induksiya və deduksiya) hər bir növdən olan məsrəflərin səmərəliliyini (mütləq və nisbi qənaət) riyazi yolla hesablamağa əlverişli şərait yaradır. Məhz buna görə də, bazar münasibətləri şəraitində məsrəflərin səviyyəsinin dəyişməsinə təsir edən amillərin mərhələlər üzrə təhlili metodikası bir qayda olaraq onun göstəricilər sistemi ilə (fərdi və ümumi) əlaqələndirməklə birlikdə işlənilib hazırlanır.

Fikrimizcə, maya dəyərinin təhlili metodikasının və onun göstəricilər sisteminin işlənilib hazırlanması prosesi aşağıdakı mərhələləri əhatə etməklə tamamlana bilər:

- ▶ ayrı-ayrı kompleks (ümumi) göstəricilərin spesifik (xüsusi) göstəricilərə bölünməsi;
- ▶ spesifik göstəricilərin analogi (standart, plan) parametrlərlə müqayisəsi və istehsal prosesinin hər bir mərhələsində onların qiymətləndirilməsi;
- ▶ spesifik göstəricilərin təhlilinin nəticələrinin (xüsusi və texniki üsullar vasitəsilə) ümumiləşdirilməsi:

Yuxarıdakı qayda sistemləşdirilən ardıcılıqdan və mərhələlərdən göründüyü kimi, məsrəflərin səviyyəsinə təsir edən amillərin təhlili metodikasının və onun göstəricilər sisteminin işlənilib hazırlanması sadalanan parametrlər arasındakı funksional əlaqənin (asılılığın) xarakterinin dəqiq müəyyən olunmasını tələb edir. Bu məqsədlə korrelyasiya və reqressiya təhlil metodlarından istifadə edilməsi məqsədəuyğun sayılmaqla, bizim fikrimizcə, daha çox effekt verə bilər. Çünki, reqressiya və ya korrelyasiya təhlili ənənəvi (məntiqi) metodlar vasitəsilə hesablanıla və qiymətləndirilə bilməyən amil - göstəricilərin təsirini müəyyən etməyə imkan verir.

Xüsusi ilə vurğulamaq lazımdır ki, iqtisadi ədəbiyyatlarda və elmi-tədqiqat işlərində maya dəyərinin amilli (çox amilli) təhlili metodikasının işlənilib hazırlanması prosesinə riyazi nöqtəyi-nəzərdən bir sıra dəyişən funksiyanın tədqiqi kimi baxılır. Məhz bu baxımdan bir sıra iqtisadçı alimlər məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərinin çox amilli təhlili modelinə beş faktor daxil edilməsini məqsədəuyğun sayır.

Digər qrup alimlər isə birincilərin əksinə olaraq tədqiqat prosesinə yeddi amilin (göstəricinin) cəlb olunması təklifini irəli sürür. Lakin, bizim fikrimizcə tədqiqatın birinci mərhələsində təhlilin modelinə (sxeminə) çoxlu sayda amillərin daxil edilməsi iqtisadi təhlili çətinləşdirməkdən başqa bir şey deyildir. Məhz ona görə də məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərinin təhlili metodikasının işlənilib hazırlanması prosesinin ilkin mərhələsində az sayda, lakin əsas amillərin hesablamaya cəlb olunması tədqiq edilən göstəricinin (məsrəfveriminin) digər iqtisadi parametrlərlə əlaqəsini (onu müəyyən edən amillərlə birlikdə) və «istehsalın həcmi - məsrəf - mənfəət» arasındakı funksional asılılığın xarakterini dəqiq aşkara çıxarmağa əlverişli şərait yarada bilər.

3.2.Məhsul istehsalına məsrəflərin və əmtəəlik məhsulun 1 manatına xərclərin təhlili.

Sənaye müəssisələrində məhsul istehsalına məsrəflərin ümumi həcminə təsir göstərən birinci dərəcəli amillər aşağıdakılardır:

1. məhsul istehsalının həcmnin dəyişilməsi;
2. məhsul istehsalı strukturunun dəyişilməsi;
3. məhsul istehsalına dəyişən xərclərin səviyyəsinin dəyişilməsi;
4. daimi xərclər məbləğinin dəyişilməsi.

Bir qayda olaraq, məhsul istehsalının həcmi artdıqca ancaq dəyişən xərclər artır, müəssisənin istehsal gücü dəyişilməyən şəraitdə daimi xərclər dəyişməz qalır.

Daimi (sabit) və dəyişən xərclər ayrı-ayrılıqda hesaba alınan şəraitdə məhsul istehsalına məsrəflərin cəmi (Md) aşağıdakı formulada ifadə olunur:

$$Md = D^x \times K + S^x \quad (3.1)$$

Burada D^x - məhsul vahidi istehsalına dəyişən xərclər;

K - məhsul istehsalının natural ifadədə miqdarı;

S^x - daimi (sabit) xərclərin mütləq məbləğidir.

Məhsul istehsalına cəmi məsrəflər məbləğinin amilli təhlili üçün tələb olunan göstəriciləri hesablamaq üçün aşağıdakı formada analitik cədvəl tərtib edilir (cədvəl 3.1).

Bu məlumatlardan istifadə etməklə birinci dərəcəli (əsas) 4 amilin istehsal məsrəflərinə təsiri bu qədər olmuşdur.

Məlumatlardan göründüyü kimi bütün məhsulun faktiki maya dəyəri planla müqayisədə $59009,5 - 50789,2 = +8220,3$ min manat çox olmuşdur.

Məhsul istehsalı üzrə planın 101,1% yaxud 1,1% artıqlaması ilə yerinə yetirilməsini nəzərə alsaq əsas amillərin təsiri bu qədər olmuşdur:

1. İstehsalın həcmnin 1,1% arması faktiki istehsal məsrəflərinin plana nisbətən $54321,3 - 50789,2 = +3532,1$ min manat artmasına səbəb olmuşdur.

2. Məhsul istehsalının strukturunda əmələ gələn dəyişiklik faktiki məsrəflərin plana nisbətən $52441,4 - 54321,3 = -1879,9$ min manat azalmasını təmin etmişdir.

Cədvəl 3.1

Məhsul istehsalına məsrəflər

Məsrəflər	Məsrəflərin dəyişilməsinə təsir göstərən amillər				Məbləği, min manatla
	məhsulun həcmnin dəyişilməsi	strukturu nun dəyişilməsi	dəyişən xərclər	Sabit xərclər	
Plan üzrə məhsul buraxılışına plan üzrə	Pl.	Pl.	Pl.	Pl.	50789,2
Məhsul istehsalının faktiki həcminə görə təzədən hesablanan plan üzrə	Fak.	Pl.	Pl.	Pl.	54321,3
Faktiki məhsul buraxılışına plan səviyyəsinə görə	Fak.	Fak.	Pl.	Pl.	52441,4
Daimi xərclərin plan səviyyəsinə görə faktiki	Fak.	Fak.	Fak.	Pl.	56738,0
Faktiki	Fak.	Fak.	Fak.	Fak.	59009,5

1. Deməli istehsalın ümumi həcmində məsrəftutumu çox olan məhsulların payı azalmışdır.

2. Udel dəyişən xərclər səviyyəsinin plana nisbətən yüksəlməsi hesabına istehsala məsrəflərin faktiki həcmi $56738 - 52441,4 = +4296,6$ min manat artmışdır.

3. Ayrı-ayrı dəyişən xərclər səviyyəsinin yüksəlməsi nəticəsində məhsul istehsalına faktiki məsrəflər plana nisbətən $59009,5 - 56738 = +2271,5$ min manat artmışdır

Bütün millərin təsirinin cəmi:

$+3532,1 + (-1879,9) + 4296,6 + 2271,6 = +8220,3$ min manat olur.

Bazar iqtisadiyyatı şəraitində məhsulun maya dəyəri, yəni resurs tutumu inflyasiya ilə əlaqədar olaraq qiymətlərin dəyişilməsindən asılı olduğuna görə istehsal prosesində istehlak olunan resursların qiymətlərin dəyişilməsinin təsirini də təyin etmək tələb olunur.

Bizim misalımızda məhsul istehsalına məsrəflərin 8220,3 mln. manat cəmi artımının $52441,4-50789,2=+1652,2$ min manatı istehsalın həcmnin və strukturunun plana nisbətən dəyişilməsi, $59009,5-52441,4=+6568,4$ min manat isə məhsulun maya dəyərinin yüksəlməsi hesabına olmuşdur.

Təhlil apardığımız müəssisədə inflyasiya ilə əlaqədar olaraq istehsalda istehlak olunan resurslar üçün qiymətlərin yüksəlməsi hesabına məsrəflərin artımı 5170 mln.man. olduğunu nəzərə alsaq resurstutumunun artması hesabına məsrəflərin artımı $6568,4-5170=+1398,4$ min manat olur.

Məhsul istehsalına məsrəflərin 8220,3 min manat artmasını daha obyektiv qiymətləndirmək, habelə hansı məsrəflərin nə məbləğdə artmasını təyin etmək, eyni zamanda məsrəflərin strukturunda əmələ gələn dəyişiklikləri öyrənmək tələb olunur. Bunun üçün aşağıdakı formada analitik cədvəl tərtib edilir (cədvəl 3.2).

Verilən məlumatlardan görüldüyü kimi faktiki məsrəflər planda nəzərdə tutulduğundan 8220,3 mln.manat çox olmuşdur ki, bunun da $3217,5$ mln.manatı yaxud da $3217,5 \times 100 : 8220,3 = 39,14\%$ müstəqim material məsrəflərinin payına düşür.

Sabit xərclərlə müqayisədə məhsul istehsalının həcmi ilə əlaqədar dəyişən xərclər daha çox artmışdır. Bunun nəticəsində dəyişən xərclərin faktiki xüsusi çəkisi planla müqayisədə 5948,8 min manat yaxud 11,7% artmışdır ($5948,8 \times 100 : 50789,5$). Məhsul buraxılışının faktiki həcmi planla müqayisədə

Cədvəl

3.2

Məhsul istehsalına məsrəflərin strukturunu

N	Xərc ünsürləri	Məbləği, mln.manat			Xüsusi çəkisi, %-lə		
		plan üzrə	faktiki	kənarlaşma +,-	plan üzrə	faktiki	kənarlaşma +,-
1.	Əməyin ödənişi	10120,0	10725,0	+605,0	19,9	18,2	-1,7
2.	Sosial müdafiə fonduna ayrımlar	3036,0	3217,5	+181,5	6,0	5,4	-0,6
3.	Material məsrəfləri	26917,0	32450,0	+5533,0	53,0	55,0	+2,0
4.	Amortizasiya ayrımları	6655,0	8250,0	+1595,0	13,1	14,0	+0,9
5.	Sair məsrəflər	4061,2	4367,0	+305,8	8,0	7,4	-0,6
	Yekunu	50789,2	59009,5	+8220,3	100,0	100,0	-
	O çümlədən:						
	Dəyişən xərclər	35317,2	41266	+5948,8	69,5	70,0	+0,5
	Daimi (sabit) xərclər	15472,0	17743,5	+2271,5	30,5	30,0	-0,5

1,1% artan şəraitdə dəyişən xərcləri 11,7%, yaxud on dəfə çox artmasını müsbət hal kimi qəbul etmək olmaz.

Odur ki, müəssisənin rəhbərliyi məsrəf normalalarının optimallaşdırılması, onların gözlənilməsinə operativ nəzarətin gücləndirilməsi, təsərrüfatdaxili ehtiyatların səfərbər edilməsi hesabına dəyişən xərclərin azaldılmasını təmin edən tədbirlər planını hazırlamalı və onun həyata keçirilməsini təmin etməlidir.

Əmtəlik məhsulun 1 manatına məsrəflərə dair göstərici bütövlükdə məsrəflərin faydalılığını, məhsulun maya dəyərinin səviyyəsini xarakterizə edən ümumiləşdirici keyfiyyət göstəricisi kimi qəbul edilmişdir.

Təhlil zamanı obyektiv və subyektiv, daxili və xarici amillərin təsiri altında formalaşan bu göstəricinin keçmiş illərə, hesabat ili üçün plana nisbətən artması (azalması), habelə bu kənarlaşma müxtəlif amillərin təsiri hesablanır. Əmtəlik məhsulun 1 manatına məsrəflərin artmasına (azalmasına) təsir göstərən əsas (birinci dərəcəli) amillər aşağıdakılardır:

1. Məhsul istehsalı həcmnin dəyişilməsi;

2. Məhsul buraxılışının strukturunda əmələ gələn dəyişiklik;
3. Udel dəyişən xərclərin səviyyəsinin dəyişilməsi;
4. Daimi xərclər məbləğinin dəyişilməsi;
5. Əmtəəlik məhsulun orta buraxılış (satış) qiymətlərinin dəyişilməsi.

Məhsul vahidinə dəyişən xərclərin səviyyəsinin dəyişilməsinə: a) əmtəəlik məhsulun resurstutumunun dəyişilməsi; b) istehlak olunan resursların qiymətlərinin dəyişilməsi kimi ikinci dərəcəli amillər təsir göstərir.

Orta satış qiymətlərinin dəyişilməsi isə: a) inflyasiya ilə əlaqədar olaraq qiymətlərin dəyişilməsi; b) əmtəəlik məhsulun keyfiyyətinin dəyişilməsi; və v) satış bazarlarının dəyişilməsi təsir göstərir ki, bunlar da ikinci dərəcəli amillər hesab olunur.

Təhlil zamanı əvvəlcə birinci və sonra ikinci dərəcəli amillərin təsiri təyin edilir.

Təhlil apardığımız müəssisədə əmtəəlik məhsulun həcmi:

a) plan məbləği ilə	66200 min man;
b) plan strukturunda və plan qiymətləri ilə məbləği	72842 min man;
c) faktiki məhsulun plan qiymətləri ilə məbləği	73700
minman;	
d) faktiki məhsulun faktiki qiymətlərlə məbləği	80850 min
man.	
olmuşdur.	

Sadaladığımız birinci dərəcəli amillərin təsirini təyin etmək üçün aşağıdakı formada analitik cədvəli tərtib etməklə hesablamalar aparmaq məqsəduyğundur (cədvəl 3.3).

Verilən məlumatlara görə əmtəəlik məhsulun 1 manatına məsrəflərin 3,71 qəpik azalmasına birinci dərəcəli amillərin təsiri bu qədər olmuşdur:

1. Hesabat ilində əmtəəlik məhsul istehsalı həcmnin plana nisbətən 1,1% artımı məhsulun 1 manatına məsrəflərin $74,57-76,70=-2,13$ qəpik azalmasına səbəb olmuşdur.

Cədvəl 3.3

**Əmtəlik məhsulun 1 manatına məsrəflərin səviyyəsinə birinci dərəcəli
amillərin təsirinin təyin edilməsinə dair hesablama**

N	Ümumi məhsulun 1 manatına məsrəflərə dair göstəricilər	Hesablama	Təsir göstərən amillər				
			Istehsalın həcmi	Istehsalın quruluşu	Məhsul vahidinə dəyişən xərc	Daimi xərclər	Məhsulun qiyməti
	A	1	2	3	5	6	7
1.	plan	$50789,2 \times 100 : 66222 = 76,70$	plan	Plan	plan	plan	Plan
2.	hesablama	$54321,3 \times 100 : 72842 = 74,57$	faktiki	Plan	plan	plan	Plan
3.	hesablama	$52441,4 \times 100 : 73700 = 71,15$	faktiki	Faktiki	plan	plan	Plan
4.	hesablama	$56743,5 \times 100 : 73700 = 76,99$	faktiki	Faktiki	faktiki	plan	Plan
5.	hesablama	$59009,5 \times 100 : 73700 = 80,06$	Faktiki	Faktiki	faktiki	Faktiki	Plan
6.	Faktiki	$59009,5 \times 100 : 80850 = 72,99$	faktiki	Faktiki	faktiki	faktiki	Fak.
	Cəmi kənarlaşma	$72,99 - 76,70 = -3,71$	-2,13	-3,42	+5,84	+3,07	-7,07

2. Hesabat dövründə istehsalın strukturunda əmələ gələn irəliləmələr, yəni məsrəftutumu az olan məhsulların xüsusi çəkisinin artımı nəticəsində əmtəlik məhsulun 1 manatına faktiki məsrəflər plana nisbətən 3,42 qəpik azalmışdır (71,15-74,57).

3. Məhsul vahidinə dəyişən xərclərin artması əmtəlik məhsulun 1 manatına faktiki məsrəflərin plana nisbətən $76,99 - 71,15 = +5,84$ qəpik artması ilə nəticələnmişdir.

4. Hesabat ilində daimi məsrəflər məbləğinin plana nisbətən artımı əmtəlik məhsulun 1 manatına məsrəflərin $80,06 - 76,99 = +3,07$ qəpik artmasına səbəb olmuşdur.

5. Hesabat ilində əmtəlik məhsulun buraxılış qiymətlərinin plana nisbətən artması əmtəlik məhsulun 1 manatına məsrəflərin $72,99 - 80,06 = -7,07$ qəpik aşağı düşməsinə təmin etmişdir.

Bütün amillərin təsirinin cəmi:

$$(-2,13)+(-3,42)+5,84+3,07+(-7,07)=-3,71 \text{ qəpik olur.}$$

3.3. Məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərinin təhlili metodikasının təkmilləşdirilməsi istiqamətləri

Bazar münasibətlərinə keçidlə əlaqədar olaraq idarəetmənin ən mühüm elementlərindən biri sayılan mühasibat uçotunun metodoloji və konseptual məsələlərində köklü dəyişikliklər baş verir. Bu hər şeydən əvvəl, idarəetmə uçotunun özülü sayılan istehsal məsrəflərinin müxtəlif əlamətlər üzrə təsnifləşdirilməsi probleminə, onların uçotu metodologiyasının təkmilləşdirilməsinə və məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərinin kalkulyasiya edilməsinə aiddir.

Tərəddüdsüz demək olar ki, müəssisənin maliyyə təsərrüfat fəaliyyətinin digər bloklarının qarşılıqlı əlaqəsi istehsal məsrəflərinin uçotu və təhlili göstəriciləri vasitəsilə həyata keçirilir. Məhz buna görə də, bütün sahələrdə olduğu kimi, şərab istehsalı müəssisələrində də məsrəflərin uçotu, bölüşdürülməsi və onların təkmilləşdirilməsi istiqamətlərinin müəyyən edilməsi aktual bir problemə çevrilir. Odur ki, istehsal xərclərinin uçotunun bazar iqtisadiyyatının tələblərinə uyğun surətdə yenidən təşkili maya dəyərinin müxtəlif göstəricilərini özündə əks etdirən hesabat formalarının və ilkin uçot sənədlərinin təkmilləşdirilməsi üçün mühüm rol oynaya bilər.

Məlumdur ki, istehsal məsrəflərinin uçotu və məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərinin kalkulyasiyasının mövcud metodikası idarəetmənin və auditin əsas funksiyalarından biri hesab edilən təsərrüfat fəaliyyəti təhlilinin tələblərinə tam cavab vermir. Ona görə də, bazar münasibətləri şəraitində, şərab istehsalına məsrəflərin uçotu metodologiyasının təkmilləşdirilməsi, onun operativliyinin yüksəldilməsi və beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılması xərclərin sistemli mühasibat uçotunun kökündən dəyişdirilməsini tələb edir.

Beynəlxalq təcrübədə qəbul edilmiş standartlara və qaydalara cavab verən belə bir uçot sisteminin olması, bizim fikrimizcə, ikili xarakter daşıya bilər: ***məsrəflərin uçotunun forma və metodlarının seçilməsində müəssisələrə tam sərbəstlik verilməsi; uçot informasiyasının reallığına və doğruluğuna görə müəssisələrin məsuliyyətinin artırılması.*** Odur ki, bazar münasibətləri şəraitində istehsal xərclərinin uçotunun yenidən qurulması üzrə bir sıra təşkilati işlərin həyata keçirilməsi, «Məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərində daxil edilən xərclərin tərkibi haqqında əsasnamənin göstərilən nöqsanlar nəzərə alınmaqla təkmilləşdirilməsi, məsrəflərin dəqiq təsnifatının (istehsalın həcmində münasibətinə görə) aparılması, bəzi xərclərin sintetik uçotu qaydasının dəyişdirilməsi və məsuliyyət mərkəzləri kimi uçot obyektlərinin tətbiqinin reallaşdırılması məqsədəuyğun hesab edilir.

Bundan başqa, sənaye müəssisələrində istehsalın təşkili və texnoloji xüsusiyyətlərinin nəzərə alınması məsrəflərin uçotu, onların bölüşdürülməsi və təkmilləşdirilməsi istiqamətlərinin müəyyən olunması üçün mühüm əhəmiyyətə malikdir.

Təcrübədən məlumdur ki, sənaye müəssisələrində istehsal məsrəflərinin uçotu iqtisadi elementlər və kalkulyasiya maddələri üzrə təşkil edilir. İstehsal xərclərinin iqtisadi elementlər və kalkulyasiya maddələri üzrə qruplaşdırılması məsrəflərin analitik uçotunun aparılması və məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərində kalkulyasiyası üçün istifadə olunur. Bu zaman, şərabçılıq müəssisələrində istehsal məsrəflərinin uçotu obyektləri ilə kalkulyasiya obyektləri arasındakı fərqin dəqiq müəyyən olunması mühüm əhəmiyyət kəsb edir. Çünki, kalkulyasiya obyektləri istehsal məsrəflərinin uçotu obyektləri ilə qarşılıqlı əlaqədə olduğundan çox vaxt onlar üst-üstə düşür.

İstehsal edilən məhsulun xarakterindən, texnoloji prosesdən və idarəetmənin təşkilindən asılı olaraq təcrübədə müxtəlif kalkulyasiya vahidlərindən istifadə olunur və bu da, öz növbəsində, uçotun mürəkkəbləşməsinə səbəb olur. Deməli, iqtisadi ədəbiyyatlarda da göstərildiyi kimi, istehsal xərclərinin məsrəf elementləri və kalkulyasiya maddələri üzrə qruplaşdırılması

və uçota alınmasının nöqsan və çatışmayan cəhətləri mövcuddur. Belə ki, şərabçılıq müəssisələrində istehsal xərclərinin uçotunun baş vermə yerləri və hasil edilmiş məhsullar, yerinə yetirilmiş iş və xidmətlər üzrə təşkili məsrəflər üzərində operativ nəzarəti tam təmin etməyə mane olur. Bunun nəticəsində, istehsal potensialından və istehsal resurslarının mühüm elementləri olan material, əmək və digər ehtiyatlardan istifadə səviyyəsi xeyli aşağı düşür.

Göründüyü kimi, fərdi məsuliyyətin olmaması, uçot və hesabatın təşkili sistemindəki nöqsan və çatışmazlıqlar məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərini düzgün təhlil etməyə və qiymətləndirməyə mane olur. Odur ki, bazar münasibətləri şəraitində maya dəyərini formalaşması və məhsul (iş və xidmətlər) istehsalına sərf edilən xərclər üzərində operativ nəzarəti təmin etmək məqsədilə məsrəflərin uçotu obyektləri, təkcə onların baş vermə yerləri deyil, həm də məsuliyyət mərkəzləri olmalıdır. Müəyyən xərclər üçün məsuliyyətin fərdi qaydada təhkim edilməsi, uçot obyektlərinin məsuliyyət mərkəzləri üzrə ayrılması və digər tədbirlərin həyata keçirilməsi istehsal məsrəflərinin azaldılması üçün maddi həvəsləndirmə mexanizminin işlənilməsi və rəsmiləşdirilməsini tələb edir.

Qeyd etmək lazımdır ki, məsuliyyət mərkəzlərinin uçot obyektləri kimi müəyyən edilməsi və onların tətbiqi mühasibat uçotunun beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılmasının mühüm elementi və şərti sayılır. Lakin, göstərilən problemin aktuallığına və vacibliyinə baxmayaraq, bütün sənaye sahələrində olduğu kimi, şərabçılıq müəssisələrində də məsuliyyət mərkəzləri hələ də uçot obyektlərinə çevrilməmişdir. Məhz buna görə də, bazar münasibətləri şəraitində istehsal məsrəfləri üçün məsuliyyətin təsərrüfat subyektlərinin struktur bölmələrinin rəhbərləri arasında bölüşdürülməsi məsələsi həll edilməmiş qalır və son nəticədə baş vermiş xərclər üçün heç kim tam məsuliyyət daşımır.

Yeri gəlmişkən, xüsusi vurğulamaq lazımdır ki, məsuliyyətin bölüşdürülməsi və istehsal xərclərinin həmin mərkəzlər üzrə uçota alınmasının zəruriliyi iqtisadi ədəbiyyatlarda dəfələrlə qeyd edilmiş və bu problemin həlli

yolları göstərilmişdir. İqtisadi ədəbiyyatlarda və elmi-tədqiqat işlərində irəli sürülən konsepsiyaları ümumiləşdirməklə belə bir nəticəyə gəlmək mümkündür ki, göstərilən nöqsanları aradan qaldırmaq məqsədilə məhsul (iş və xidmətlər) istehsalına sərf edilən məsrəflər üçün məsuliyyət mərkəzləri müəyyənləşdirilməli, bu məsuliyyət təsərrüfat subyektlərinin struktur bölmələrinin rəhbərləri arasında düzgün bölüşdürülməli, idarəetmə aparatı işçilərinin vəzifə təlimatları yenidən işlənib hazırlanmalı və aşağıdan tutmuş yuxarıyaqəd baş verən xərclərə görə istehsalat rəhbərlərinin məsuliyyətləri dəqiq göstərilməlidir. Lakin, bizim fikrimizcə, problemin bu yolla da həlli müəyyən çətinliklərlə müşayiət oluna bilər.

Təcrübədən məlum olduğu kimi, bəzi hallarda məsrəflərin baş vermə yerləri ilə məsuliyyət mərkəzləri üst-üstə düşür və yaxud bu iki element arasında fərqi müəyyən edilməsi çətinləşir. Belə ki, sex rəisləri məsrəflərin səviyyəsi və istehsal-təsərrüfat fəaliyyətinin son nəticələri üçün məsuliyyət daşıyarsa, onda xərclərin baş vermə yerləri ilə məsuliyyət mərkəzləri eyni olur. Çünki, istehsal sexləri ayrı-ayrı briqadalardan ibarət olduğundan həmin briqadalar həm məsrəflərin baş vermə yerləri və həm də məsuliyyət mərkəzləri ola bilər.

İqtisadi ədəbiyyatların və elmi-tədqiqat işlərinin təhlili göstərir ki, məsrəflərin həm uçotun məqsədləri və həm də fəaliyyət növləri üzrə müasir təsnifatının nöqsan və çatışmayan cəhətləri mövcuddur. Məsələn burasındadır ki, 202-8 sayılı subhesabda uçota alınan məsrəflər istehsaldakı roluna görə əsas xərclər sırasına aid olmasına baxmayaraq, məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərinə qeyri-müstəqim xərc kimi daxil edilir. Bizim fikrimizcə, maşın və avadanlıqların istismarı və saxlanması xərclərinin qeyri-müstəqim məsrəf kimi xarakterizə olunması yalnız onun bölüşdürülmə problemi ilə bağlı ola bilər. Deməli, 202-8 sayılı subhesabda uçota alınan xərclərin qeyri-müstəqim məsrəflərə aid edilməsi həmin xərclərin iqtisadi məzmununa uyğun gəlmir və buna görə də məsrəflərin müasir təsnifatına yenidən baxılmasına obyektiv zərurət yaranır.

Sadalanan problemin həlli prosesində maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin nəticələrini xarakterizə edən məsrəflərin təşkilati fəaliyyətlə bağlı xərclərdən dəqiq ayrılması və onların tərkibinin düzgün müəyyən olunması mühüm əhəmiyyət kəsb edir. Bu məqsədlə xərclərin tədarük-təchizat fəaliyyəti və istehsal prosesi üzrə ayrı-ayrılıqda təsnifləşdirilməsi və onların uçota alınması məqsədəuyğun sayıla bilər.

Təsnifatı bu istiqamətdə apardıqda istehsala sərf edilən xammal və material məsrəflərinin məbləği və material ehtiyatlarının saxlanması xərclərinin ümumi illik məbləği birinci qrupa, Mühasibat uçotu haqqında Qanunda göstərilən məsrəflər isə ikinci qrupa aid edilir. Yeri gəlmişkən, xüsusi qeyd etmək lazımdır ki, məsrəflərin düzgün təsnifatı təşkilati fəaliyyətlə bağlı xərclərin təyinatını düzgün müəyyən etməyə, «məsrəf-buraxılış» sxeminin tələblərini şərabçılıq müəssisələrinin fəaliyyətinə uyğunlaşdırmağa və direkt-kostinq sisteminə keçidi sürətləndirməyə imkan verir.

Məlumdur ki, təşkilati fəaliyyətlə əlaqədar xərclər qeyri-müstəqim məsrəf kimi məhsulun (iş və xidmətin) maya dəyərində bölüşdürmə yolu ilə (əmək haqqında proporsional olaraq) daxil edilir. Təcrübə göstərir ki, təşkilati fəaliyyətlə bağlı məsrəflər həmin istehsal və həm də ümumi təsərrüfat xarakteri daşmayı bilər. Məhz bu tezisə əsaslanaraq təşkilati fəaliyyətlə bağlı olan məsrəfləri, bizim fikrimizcə, aşağıdakı kimi təsnifləşdirmək və sistemləşdirmək daha məqsədəuyğundur:

- istehsal xarakteri daşıyan təşkilati fəaliyyətlə bağlı məsrəflər;
- ümumtəsərrüfat xarakteri daşıyan təşkilati fəaliyyətlə əlaqədar xərclər;

Bundan başqa, idarəetmə funksiyası üzrə məsrəflərin qruplaşdırılması variantının yuxarıda verilən təsnifata daxil edilməsi (inzibati-idarəetmə, material-texniki təchizat, marketinq və məhsul satışı ilə bağlı xərclər; bank ssu-dasından istifadəyə görə faizlər; sair məsrəflər və s.) məsrəflərin aşağı salınması ehtiyatlarının aşkara çıxarılmasına əlverişli şərait yarada bilər.

Bütün bunlarla yanaşı, qeyd etmək lazımdır ki, irəli sürülən təkliflər xərclərin təsnifatının və onların uçotunun nəzərdən keçirilən variantında olan

nöqsanları heç də tam aradan qaldırmağa imkan vermir. Belə nöqsanlardan biri ümumistehsalat xərclərinin məzmununa, xarakterinə və təyinatına uyğun gəlməyən «Maşın və avadanlıqların istismarı və saxlanması xərcləri»nin bizim fikrimizcə, səhvən 202 sayılı hesabda uçota alınmasıdır.

Yuxarıda qeyd edildiyi kimi, öz təbiətinə və təyinatına görə bir-birinə yaxın olan, 202-8 və 721-3 sayılı subhesablarda uçota alınan ümumistehsalat və ümumtəsərrüfat xərclərinin məbləğinin dəqiq müəyyən edilməsi direkt- kosting sistemində keçilməsi üçün əlverişli şərait yaradır. Məlumdur ki, xərclərin uçotunun aparıldığı indiki variantında ümumiistehsalat və ümumtəsərrüfat xərclərinin ümumi məbləği əmək haqqına proporsional olaraq bölüşdürmə yolu ilə əsas istehsalat və köməkçi istehsalat subhesablarının debetinə silinir.

«Məsrəf-buraxılış» sxemindən göründüyü kimi, məhsul (iş və xidmətlər) istehsalı ilə bilavasitə əlaqədar olan və olamayan xərclər əsas istehsalata və köməkçi istehsalat üzrə hesablarının debetinə silinməklə son nəticədə faktiki istehsal maya dəyəri formalaşır. Lakin, qeyd olunan variantın xeyli nöqsan cəhətləri mövcuddur və bu da, ilk növbədə, xərclərin bölüşdürülmə bazası ilə əlaqədardır. Məsələn burasındadır ki, qeyri-müstəqim xərclərin bölüşdürülmə bazası sayılan əmək haqqının məbləği inflyasiya prosesləri şəraitində süni sürətdə artdığından faktiki istehsal maya dəyərinin təhrif edilməsinə səbəb olur. Bütövlükdə bu variant bazar münasibətlərinin sistemli mühasibat uçotunun və beynəlxalq standartların tələblərinə cavab vermir.

Sadalanan nöqsan və çatışmazlıqların aradan qaldırılması bizim fikrimizcə, Qərbi ölkələrində də geniş tətbiq edilən, məsrəflərin şərti-dəyişən və şərti-daimi xərclərə bölünməsi prinsipinə əsaslanan və məhsulun (iş və xidmətlərin) məhdud maya dəyərini hesablamağa imkan verən direkt-kosting sistemi vasitəsilə mümkün ola bilər. Belə bir şəraitdə, ümumiistehsalat və ümumtəsərrüfat xərcləri 202 sayılı hesaba deyil, birbaşa 601 sayılı «Satış» hesabına silinir. Göründüyü kimi, bu halda şərti-sabit xərclər məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərinə daxil edilmir və sonuncunun həqiqi səviyyəsinin təhrif olunmasının qarşısını alır.

Məlumdur ki, bazar iqtisadiyyatının atributu hesab edilən direkt-kostinq sistemi xərclərin uçotunun təşkilinin müasir və təkmilləşdirilmiş variantı sayılır. Məhz bu baxımdan, Qərb idarəetmə uçotunun vacib elementi sayılan direkt-kostinq sisteminin tələblərinin mövcud və ya formalaşmış nəzəriyyə və praktikaya uyğunlaşdırılması probleminin həlli mühüm əhəmiyyət kəsb edir. Məsələn burasındadır ki, müxtəlif mülkiyyət münasibətləri şəraitində əmtəə istehsalçılarının ilk növbədə qeyri-müstəqim xərclərin bölüşdürülməsi zamanı təhrif olunmayan həqiqi maya dəyəri göstəricisi haqqında informasiya maraqlandırır (düzgün qiymət siyasətinin yeridilməsi üçün).

Yuxarıda qeyd edildiyi kimi, belə bir informasiyanı idarəetmə uçotunun mühüm alt sistemi sayılan «direkt-kostinq sistemi verə bilər. Araşdırmalar göstərir ki, son zamanlar ümumi məsrəflərin tərkibində şərti-sabit xərclərin xüsusi çəkisi ilbəil artır. Ona görə də, müasir dövrdə nəzəriyyədə və Qərb ölkələrində maya dəyərinin idarə olunması praktikasında kalkulyasiya etmənin dəqiqliyinin qiymətləndirilməsinin mühüm bir prinsipi daim gözlənilir. Həmin prinsipə görə konkret məhsul (iş və xidmətlər) buraxılışı ilə bilavasitə əlaqədar olan məsrəfləri əhatə edən kalkulyasiya ən dəqiq və real sayılır. Məhz bu prinsipə uyğun olaraq məhdud maya dəyəri hesablanır və onun bazasında «istehsalın həcmi-məsrəf-mənfəət» sxemasına daxil olan elementlər arasındakı funksional əlaqənin xarakteri müəyyən edilir.

Məhsul (iş və xidmətlər) satışından yaranan gəlirlərin məbləği ilə (ƏDV və aksizlər daxil edilmədən) məhdud maya dəyəri arasındakı fərq marjinal gəlirin fiziki həcmi hesablamaya imkan verir ki, bu da satışın kritik nöqtəsinin müəyyən olunması metodikasının tələblərilə üst-üstə düşür. Qeyd olunan prinsip üzrə xərclərin uçotunu təşkil etdikdə şərti-sabit məsrəflər bölüşdürmə yolu ilə maya dəyərinə deyil, birbaşa «Satış» hesabına silinir.

Lakin, bizmi fikrimizcə, Qərb ölkələrində də geniş tətbiq olunan bu sistemin müəyyən nöqsan cəhətləri mövcuddur. Məsələn burasındadır ki, 202 sayılı hesabda uçota alınan məsrəflər qeyri-müstəqim istehsal xərcləri kimi hesabat ilinin sonunda ayrı-ayrı məhsul (iş və xidmətlər) növlərinin maya

dəyərinə bölüşdürülmə yolu ilə daxil edilir və həmin əməliyyatlar 202 sayılı hesabın debeti, 202-8 subhesabın krediti kimi mühasibat yazılışı ilə rəsimyyətə salınır.

Zənnimizcə, 202-8 sayılı subhesabda uçota alınan məsrəflərin qeyri-müstəqim istehsal xərcləri kimi xarakterizə olunması onun tərkibinə «Maşın və avadanlıqların istismarı və saxlanması xərcləri»nin daxil edilməsi ilə bilavasitə əlaqədardır.

Qərb ölkələrində geniş istifadə olunan və yuxarıda xüsusi vurğulanan prinsipinə əsaslanaraq iqtisadi ədəbiyyatlarda verilən 601 sayılı «Satış» hesabının debeti, 202-8 və 721-3 sayılı subhesabların krediti mühasibat yazılışının düzgünlüyü şübhə altına alınmaya bilər. Çünki, direkt-kostinq sisteminin tələblərinə görə istehsalla bağlı olan qeyri-müstəqim xərclərin 601 sayılı «Satış» hesabının debetinə silinməsi məqsədəuyğun sayılmır. Belə olduqda, yalnız 721 sayılı hesabda uçota alınan qeyri-müstəqim dövrü məsrəflərin 601 sayılı hesaba silinməsi direkt-kostinq sisteminin əsas ideyasına uyğun gəlir. Bizim fikrimizcə, praktikada bu metodikanın tətbiqi istehsala məsrəflərin uçotu sistemində prinsipial dəyişikliklərə səbəb olmur. Lakin, qeyd olunan (təklif edilən) bu variantdan istifadə uçotun, kalkulyasiyanın və maliyyə nəticələrinin hesablanması konsepsiyasının kökündən dəyişdirilməsinə əlverişli şərait yarada bilər.

Qeyd etmək lazımdır ki, Qərb ölkələrində fəaliyyət göstərən firmalarda operativ idarəetmə qərarlarının qəbul edilməsi üçün maya dəyəri haqqında müxtəlif informasiyalardan istifadə olunur. Bir sıra hallarda isə məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərinin kalkulyasiya olunması üçün eyni vaxtda iki metoddan istifadə edilir; direkt-kostinq sistemi; qeyri-müstəqim xərclərin bölüşdürülməsi metodu.

Biz elə hesab edirik ki, tədqiqat obyektinə olan şərabçılıq müəssisələrində eyni vaxtda iki sistem üzrə paralel uçot aparmağa lüzum yoxdur. Çünki, direkt-kostinq sistemini tətbiq edən müəssisələrdə dövrü olaraq (idarəetmənin məqsədləri üçün) sistemdən kənar tam maya dəyərini hesablamaq kifayətdir.

Lakin, Qərbi ölkələrində geniş tətbiq olunan bu metodlar heç də ideal və nöqsanlardan xali deyildir. Bu hər şeydən əvvəl idarəetmə uçotunun təşkilinin əsas prinsiplərindən biri sayılan «müxtəlif məqsədlər üçün müxtəlif maya dəyəri» tezisinin tələblərindən irəli gələ bilər. Məhz buna görə də, bizim fikrimizcə müasir dövrdə milli mühasibat standartlarını işləyib hazırlayarkən məsrəflərin uçotunun təşkilinin səmərəli variantını seçməyə imkan verən əsas prinsiplərin düzgün müəyyən edilməsi sadalanan nöqsan və çatışmazlıqların aradan qaldırılması üçün əlverişli şərait yarada bilər.

Bazar münasibətləri şəraitində qeyri-müstəqim xərclərin bölüşdürülməsi və onların maya dəyərində daxil edilməsi problemi hələ də mübahisə obyektinə olaraq qalır. Məsələn burasındadır ki, artıq bir sıra sənaye müəssisələrində əmək haqqının xüsusi çəkisinin kəskin sürətdə artması ilə əlaqədar olaraq onun bazasında bölüşdürülən qeyri-müstəqim məsrəflərin maya dəyərində daxil edilməsi nəticəsində ayrı-ayrı çeşidlər üzrə süni olaraq zərərlik problemi yaranmışdır. Bizim fikrimizcə, qeyri-müstəqim məsrəflərin əmək haqqına proporsional olaraq bölüşdürülməsi formal şəkildə həmin xərclərlə məhsul (iş və xidmətlər) buraxılışı həcmi sız sürətdə əlaqələndirmək məqsədilə həyata keçirilir.

Bundan başqa, ümumiistehsalat və ümumitəsərrüfat xərclərini bölüşdürülməsi prosesində digər normativ əmsallardan və ya baza göstəricilərindən də (işlənmiş adam-saatların miqdarı; işlənmiş maşın-saatların miqdarı; istehsal fəhlələrinin əsas əmək haqqı məbləği) istifadə oluna bilər. Məhz buna görə də müasir dövrdə bölüşdürmə bazasının və kalkulyasiya obyektinin (burada kalkulyasiya obyektinə bütövlükdə əmtəəlik məhsullar və ya yüksək rentabelli məhsullar ola bilər) düzgün və sərbəst sürətdə müəyyən edilməsi mühüm əhəmiyyət kəsb edir.

Göründüyü kimi bazar iqtisadiyyatı şəraitində məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərinin təhlili kompleks proses olmaqla material, əmək və maliyyə resurslarından istifadənin səmərəliliyinin yüksəldilməsi ehtiyatlarının müəyyən edilməsinə əlverişli şərait yaradır və idarəetmənin əsas obyektinə kimi

qiymətin tənzimlənməsinə bilavasitə təsir göstərir. Ona görə də idarəetmə prosesində bu göstəricinin rolu və əhəmiyyəti nəzərə alınaraq Aksenenko A.F., Bakanov M.A., Zudilin A.P., Şeremet A.D., Paliy V.F., Petrova V.L., Çumaçenko N.Q., Savitskaya Q.V., Abbasov Q.Ə., Müslümov S.Y, Kazımov R.N., Qasımov S.M. və başqaları tərəfindən istehsala məsrəflərin uçotu və məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərinin təhlili metodikasını vaxtı ilə kifayət qədər işlənilib hazırlanmışdır (15, 16, 18, 25, 24, 9, 11, 13). Lakin, bazar iqtisadiyyatına keçid, mülkiyyət münasibətlərindəki dəyişiklik, kalkulyasiya etmə metodlarının təsərrüfat subyektləri tərəfindən sərbəst seçilməsi, inflyasiya prosesləri, daxili və xarici bazarda rəqabətin güclənməsi kimi amillər məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərinin təhlili metodikasına yeni aspektlərin əlavə olunmasını zəruri edir.

Bazar münasibətləri şəraitində məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərinin təhlili metodikasının səmərəliliyi onun göstəricilər sisteminin (I mərhələ) düzgün müəyyən edilməsindən xeyli asılıdır. Çünki maya dəyərini xarakterizə edən analitik və sintetik göstəricilərin hər biri məhsul (iş və xidmətlər) istehsalına çəkilən xərclərin faydalılıq dərəcəsini müxtəlif cür ifadə edir. Məhz bu baxımdan məhsulun (iş xidmətlərin) maya dəyərinin bazar iqtisadiyyatının tələblərinə cavab verən təhlili metodikasının işlənilib hazırlanması üçün «istehsala məsrəflər», «əmtəlik və satılmış məhsulların maya dəyəri», «əmtəlik və satılmış məhsulların bir manatına məsrəflər», «müqayisəyə gələn məhsulların maya dəyəri», «mühüm növ məhsulların maya dəyəri» və s. kimi ümumiləşdirici göstəricilərin hesablamaya daxil edilməsi məqsədəuyğun sayıla bilər.

Bundan başqa iqtisadi təhlil prosesində «əmtəlik məhsulun bir manatına əmək məsrəfləri (əmək haqqı və sosial sığortaya ayırmalar)», «əmtəlik məhsulun bir manatına əmək əşyası məsrəfləri», «məsrəflərin hər manatına məhsul istehsalı» və «əmtəlik məhsulun maya dəyərinin aşağı salınması» adlı xüsusi göstəricilərdən də istifadə oluna bilər.

Qeyd etmək lazımdır ki, yuxarıda sadalanan hər bir göstəricinin özünə-məxsus təyinatı və tətbiq edilmə istiqaməti vardır. Buna misal olaraq «əmtəlik məhsulun maya dəyərinin aşağı salınması» və «müqayisəyə gələn məhsulların maya dəyəri» göstəricilərini vurğulamaq olar. İki qiymətlə qiymətləndirilən (hesabat ilində qüvvədə olan qiymətlər; bazis ilindəki orta illik qiymət) və təhlil edilən «əmtəlik məhsulun maya dəyərinin aşağı salınması» məhsul buraxılışının hər manatına məsrəflərin səviyyəsinin dəyişmə dərəcəsini, «müqayisəyə gələn məhsulların maya dəyəri» göstəricisi isə müxtəlif məhsul növlərinin maya dəyərinin dinamikasını xarakterizə edir.

Məlumdur ki, məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərinin təhlili metodikasının işlənib hazırlanması prosesində tədqiqatın istiqamətlərinin dəqiq müəyyən olunmasının (II mərhələ) mühüm əhəmiyyəti vardır.

Fikrimizcə, bazar iqtisadiyyatı şəraitində maya dəyərinin təhlilini dörd istiqamətdə aparmaq daha məqsədəuyğundur:

- məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərinin ümumi səviyyəsinin və dinamikasının təhlili;
- maya dəyərinə və hər bir məsrəf elementinə təsir göstərən amillərin öyrənilməsi və qiymətləndirilməsi;
- məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərinin aşağı salınması ehtiyatlarını aşkar etmək məqsədi ilə konkret məsrəf elementləri üzrə xərclərin təhlili;
- satışın həcmi, maya dəyəri və mənfəət göstəriciləri arasındakı funksional asılılığın müəyyən edilməsi və qiymətləndirilməsi.

Göründüyü kimi, sadalanan istiqamətlər arasında həm yenilik və həm də diskussiya obyektinə olmaq etibarını ilə son üç punkt xüsusi maraq kəsb edir. Buna ilk növbədə maya dəyərinə və hər bir məsrəf elementinə təsir göstərən amillərin təsnifləndirilməsini (III mərhələ) və qiymətləndirilməsini aid etmək olar.

Iqtisadi ədəbiyyatlarda və elmi-tədqiqat işlərində məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərində və hər bir məsrəf elementinə təsir göstərən amillərin müxtəlif əlamətlər üzrə təsnifatı verilir. Bakanov M.I. və Şeremet A.D. tərəfindən (16) bu göstəriciyə təsir edən amillərin «istehsalın texniki səviyyəsinin yüksəldilməsi», «istehsalın və əməyin təşkilinin yaxşılaşdırılması», «istehsalın yerləşdirilməsinin strukturunun və həcmının dəyişməsi», «təbii resurslardan istifadənin yaxşılaşdırılması» və «istehsalın inkişafı» adlı beş blokda birləşdirilməsinin zəruriliyi təklif edilməklə qeyd olunan qayda üzrə qruplaşdırmanın praktikada da böyük səmərə verdiyi xüsusi ifadə olunur. Rusak N.A. və Rusak V.A. isə məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərində və hər bir məsrəf elementinə təsir göstərən amilləri dərəcələrə bölməklə riyaziyyatda məşhur olan «Paskal üçbucağı»na oxşar model irəli sürür (23).

Göründüyü kimi yuxarıda sadalanan hər bir təklifin həm müsbət və həm də nöqsan cəhətləri vardır. Fikrimizcə, müxtəlif əlamətlər üzrə amillərin qruplaşdırılması zamanı mövcud uçot və hesabat məlumatları əsasında məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərinin təhlili metodikasının işlənilmə imkanlarının nəzərə alınmamasını başlıca nöqsan kimi göstərmək lazımdır. Bu fikrin doğruluğunu sübut etmək üçün «istehsalın təşkilati-texniki səviyyəsi və digər şərtlərinin təhlili» blokunun bütün göstəricilərinin (istehsalın texniki səviyyəsinin yüksəldilməsi; istehsalın və əməyin təşkilinin yaxşılaşdırılması) əsasında dayanan və mürəkkəb xarakterə malik olan elmi-texniki tərəqqi amilini xüsusi vurğulamaq olar.

Məlumdur ki, elmi-texniki tərəqqi kompleks göstərici olmaqla öz ifadəsini yeni texnika və texnologiyada, həmçinin istehsal olunmuş məhsulun keyfiyyət parametrlərində tapır. Nəzəri cəhətdən aydındır ki, müəssisənin təsərrüfat fəaliyyətinin digər iqtisadi parametrlərinin əsasında dayanan elmi-texniki tərəqqinin məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərində təsirini spesifik göstəricilər vasitəsilə (texnikanın və texnologiyanın progressivli; əməyin fondla və enerji ilə silahlanması; istehsalın mexanikləşdirilməsi və avtomatlaşdırılması; istehsa-

lin təşkili və yeni texnika üzrə digər tədbirlər) hesablamaq və qiymətləndirmək mümkündür.

Lakin, statistik hesabat formalarında yuxarıda sadalanan spesifik göstəricilər haqqında demək olar ki, zəruri informasiyanın mövcud olmaması həmin nəzəri tezisi reallığa çevirməyə imkan vermir. Bu isə öz növbəsində iqtisadi ədəbiyyatlarda verilmiş hər iki təklifin nəzəri və praktiki əhəmiyyətini xeyli aşağı salır. Ona görə də, qruplaşdırma apararkən (informasiya təminatı baxımından) məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərinə təsir göstərən birinci dərəcəli amilləri (əmtəlik məhsulun həcmnin dəyişməsi; əmtəlik məhsulun strukturunun dəyişməsi; ayrı-ayrı məmulat vahidlərinə sərf edilən məsrəflərin səviyyəsinin dəyişməsi; qiymətlərin dəyişməsi və s.) ilk növbədə hesablamaya daxil etmək daha məqsədəuyğundur.

Bundan başqa, iqtisadi təhlil prosesində tədqiqatı sadələşdirmək məqsədilə yuxarıda sadalanan amilləri «daxili» və «xarici» amillər (hazır məhsulun, avadanlıqların, enerji daşıyıcılarının; xammal və materillərin qiymətinin dəyişməsi; su, nəqliyyat və digər xidmət növlərinin tariflərinin dəyişməsi; amortizasiya ayırmaları normasının, tibbi və sosial sığortaya ayırmaların məbləğinin dəyişməsi; icarə haqlarının dərəcələrinin dəyişməsi və s.) ölkə iqtisadiyyatının ümumi inkişaf səviyyəsini xarakterizə edir.

Məhsul (iş və xidmətlər) satışından yaranan gəlirlərin həcmi, əməyin ödənilməsinin forma və sistemləri, əmək məhsuldarlığının yüksəldilməsi, əsas fondlardan və dövrüyyə kapitalından istifadənin yaxşılaşdırılması kimi daxili amillər sahibkarlıq fəallığı və təsərrüfat subyektlərinin fəaliyyətinin son nəticələri ilə bilavasitə əlaqədardır. Öz növbəsində satışdan yaranan gəlirlərin məbləğinin dəyişməsi məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərinə təsir göstərən «daxili» və «xarici» amillər içərisində xüsusi yer tutur. Bazar iqtisadiyyatı şəraitində bu amilin maya dəyərinə təsiri aşağıdakı kimi təhlil edilir və qiymətləndirilir (cədvəl 3.4).

3.4 sayılı cədvəlin məlumatlarından göründüyü kimi, 2013-cü ildə məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərinin səviyyəsi (gəlirlərə nisbətən %-lə) 2014-

cü ilin gəlirləri nəzərə alınmaqla 65,9 %-ə (173963/263700x100) bərabər olmuşdur. Eyni zamanda bu göstəricinin səviyyəsi müqayisə olunan dövr ərzində şərti-daimi və dəyişən xərclər üzrə müvafiq olaraq 15,5 % (40861/263700x100) və (50,4 % (133102/263700x100) təşkil etmişdir.

Məhsulun (iş və xidmətlərin) satışından əldə olunan gəlirlərin məbləğinin 9900 min manat (263700-253800) artması maya dəyərini səviyyəsinin 1,4% (65,9-67,3) azalmasına səbəb olmuşdur ki, bununda 0,6 %-i (15,5-16,1) şərti-sabit xərclərin, 0,8% (50,4-51,2) isə dəyişən məsrəflərin payına düşür. Maya dəyərini səviyyəsinin yuxarıda qeyd dəyişməsi (azalma), öz növbəsində bu göstəricinin məbləğində həmin mütənasiblikdə qənaətə aşağıdakı kimi (mütləq ifadədə) şərait yaratmışdır:

- 1) Şərti-sabit xərclər hesabına - 1582,2 min manat ($0,6 \times 263700/100$);
- 2) Dəyişən xərclər hesabına - 2109,6 min manat ($0,8 \times 263700/100$)

Cədvəl 3.4

Satışdan yaranan gəlirlərin məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərində təsirinə təhlili

Göstəricilər	2013		2014-cü ilin gəlirlərinin məbləği nəzərə alınmaqla		kənarlaşma	
	min manat	gəlirlərə nisbətən, %-lə	min manat	gəlirlərə nisbətən, %-lə	min man.	Gəlirlərə nisbətən, %-lə
A	1	2	3	4	5	6
1. Məhsulun (iş və xidmətlərin) satışından əldə olunan gəlirlərin məbləği (ƏDV daxil edilmədən)	253800	-	263700	-	+9900	-
2. Məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyəri, o cümlədən:	170655	67,3	173963	65,9	+3308	-1,4
a) şərti-sabit xərclər	40861	16,1	40861	15,5	-	-0,6
B) dəyişən xərclər	129794	51,2	133102	50,4	+3308	-0,8

Hesabat məlumatlarından göründüyü kimi 2014 - cü ildə 2013-cü ilə nisbətən fəaliyyətini öyrəndiyimiz təsərrüfat subyekti üzrə məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərini səviyyəsi 0,35% və yaxud 923 min manat

($0,35 \times 263700 / 100$) artmışdır. Maya dəyərinin səviyyəsinin bu qayda üzrə yüksəldilməsi əsas etibarlı ilə daxili amillər hesabına baş vermişdir. Məhsulun satışından əldə edilən gəlirlərin məbləğinin 3,9% artması maya dəyərinin səviyyəsinin 1,4%, mütləq ifadədə isə 3691,8 min manat ($1,4 \times 263700 / 100$) azalmasına səbəb olmuşdur. Material və pul vəsaitlərinə istifadəni xarakterizə edən digər amillərin təsiri nəticəsində məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyəri 1,75% və ya 4614,8 min manat ($1,75 \times 263700 / 100$) yüksəlmişdir.

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

- rentabeili olmayan məhsullar;
- aşağırentabelli məhsullar;
- orta rentabelli məhsullar;
- yüksək rentabelli məhsullar (bax. cədvəl 3.5).

Cədvəl 3.5

Faktiki əmtəəlik məhsul buraxılışı, min manatla

Rentabellik səviyyəsi üzrə məhsul qrupları	Faktiki əmtəəlik məhsul buraxılışı, min man.		Məhsul buraxılışının faktiki strukturu, yekuna nisbətən, %-lə	Maya dəyərinin aşağı salınması üzrə planını yerinə yetirilməsi, %-lə
	hesabat ilinin plan maya dəyəri ilə	hesabat ilinin faktiki maya dəyəri ilə		
A	1	2	3	4
1.Rentabelli olmayan məhsullar	43240	42479	19,3	98,2

2.Aşağı rentabelli məhsullar	68544	68372	31,0	99,7
3.Orta rentabelli məhsullar	70315	70210	31,9	99,9
4.Yüksək rentabelli məhsullar	39500	39227	17,8	99,3
Yekunu	221599	220288	100,0	99,4

3.5 sayılı cədvəlin məlumatlarından görüldüyü kimi əmtəəlik məhsulun tərkibində rentabellik səviyyəsi müxtəlif olan qrupların xüsusi çəkisi $17,8 < Z < 31,9\%$ intervalında dəyişir. Bu isə öz növbəsində, fəaliyyətini öyrəndiyimiz təsərrüfat subyekti üzrə maya dəyərinin aşağı salınması planının yerinə yetirilməsində ayrı-ayrı məhsul qruplarının müxtəlif rol oynadığını göstərir. İqtisadi təhlil prosesində müxtəlif rentabelli məhsul qruplarının maya dəyərinin aşağı salınması planının yerinə yetirilməsindəki xüsusi çəkisi bizim fikrimizcə mühüm əhəmiyyət kəsb edən metodika vasitəsilə hesablanır və qiymətləndirilir:

1. Rentabelli olmayan məhsullar üzrə: $(100 - 98,2) \times 0,192 = 0,3456 \%$

2. Aşağı rentabelli məhsullar üzrə: $(100-99,7) \times 0,31=0,093\%$

3. Orta rentabelli məhsullar üzrə: $(100-99,9) \times 0,319=0,0319 \%$

4. Yüksək rentabelli məhsullar üzrə: $(100-99,3) \times 0,178=0,1246 \%$

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

Bazar iqtisadiyyatı şəraitində satışın həcmi, maya dəyəri və mənfəət göstəriciləri arasındakı funksional asılılığın müəvvən edilməsi (IY mərhələ) və qiymətləndirilməsi mühüm əhəmiyyətə malikdir. Yuxarıda göstəriləyi kimi istehsal məsrəflərin uçotunun «direkt-kostinq» sistemi üzrə təşkili zamanı bu problem öz həllini tapır. «Direkt-kostinq» sistemi məsrəflərin (istehsalın həcmindən dəyişməsindən və ya satışdan yaranan gəlirlərin məbləğindən asılı

olaraq) şərti-daimi və dəyişən xərclərə bölgüsünü nəzərdə tutur. Bizim fikrimizcə «istehsalın həcmi» ümumiləşdirilmiş göstərici olduğundan və maliyyə məhsuldarlığını əks etdirmədiyindən (bu bazar iqtisadiyyatı şəraitində mühüm əhəmiyyət kəsb edir) məsrəflərin təsnifləşdirilməsi zamanı məhsul (iş və xidmətlər) satışından əldə olunan gəlirlərin məbləğini əsas əlamət kimi götürmək lazımdır.

Məlumdur ki, şərti-sabit xərclər məhsul (iş və xidmətlər) satışından əldə olunan gəlirlərin məbləğinin dəyişməsindən asılı olmayaraq sabit qalır. Mütləq ifadədə təhlil olunan və qiymətləndirilən şərti-sabit xərclərə icarə haqqı, əsas fondların amortizasiyası, qeyri-maddi aktivlərin köhnəlməsi, kənar təşkilatların xidmətləri (gəlirlərin inkassa edilməsi üzrə məsrəflər çıxılmaqla), istehsalın təşkili və texnologiyasının təkmilləşdirilməsi ilə bağlı qeyri-kapital xarakterli məsrəflər, inzibati idarə binalarının saxlanması xərcləri və s. aiddir.

Maya dəyərinin tərkibində böyük xüsusi çəkiyə malik olan ikinci qrup (dəyişən) xərclər isə məhsul (iş və xidmətlər) satışından yaranan gəlirlərin həcminə proporsional olaraq dəyişir. Əməyin ödənilməsinə məsrəflər, nəqliyyat xərcləri, əhalinin məşğulluq fonduna, sosial və məcburi tibbi sığortaya ayırmalar, istehsal məqsədləri üçün istifadə olunan yanacaq və elektrik enerjisi, xammal və material xərcləri və s. dəyişən məsrəflər blokuna aiddir.

Məsrəflərin göstərilən qayda üzrə təsnifləşdirilməsi, onların şərti-sabit və dəyişən xərclər blokuna bölünməsi satışın həcmi, maya dəyəri və mənfəət göstəriciləri arasındakı funksional asılılığı müəyyən etməyə və «rentabellik astanası» deyilən nöqtəni dəqiq hesablamağa imkan verir. İqtisadi ədəbiyyatlarda və elmi-tədqiqat işlərində bəzən bu nöqtə «satışın kritik nöqtəsi», «zərərsizlik nöqtəsi» və «mənfəət və zərərlərin sınıma nöqtəsi»də adlandırılır.

Qeyd etmək lazımdır ki, satışın həcmi, maya dəyəri və mənfəət göstəriciləri arasındakı funksional asılılığın riyazi qrafik vasitəsilə müəyyən edilməsi sadə və səmərəli metod olmaqla marketing təhlilinin mürəkkəb olan iki mühüm sualına cavab verməyə şərait yaradır:

-Əgər məhsul buraxılışı və onun satışından yaranan gəlirlər azalarsa mənfəət necə dəyişər?

-Əgər qiymətlər yüksəlsə, maya dəyərinin səviyyəsi aşağı düşərsə, satışın həcmi azalarsa mənfəət necə dəyişər?.

Sadalanan bu iki mühüm suala düzgün cavab verilməsi, bizim fikrimizcə, gəlirlərin xərclərə bərabər olduğu və rentabellik səviyyəsinin 0,00% təşkil etdiyi «zərərsizlik nöqtəsi»nin dəqiq hesablanmasından birbaşa asılıdır.

Məlumdur ki, «şərti-daimi və dəyişən xərclər», «satışın həcmi», «dəyişən məsrəflərin satışın və məhsul buraxılışının həcminə nisbəti» göstəriciləri «zərərsizlik nöqtəsi»nin analitik metod vasitəsilə hesablanması üçün zəruri amil hesab olunur. İqtisadi ədəbiyyatlarda göstərildiyi kimi, bu metodun əsas mahiyyətini konkret formulun köməyi ilə məhsul (iş və xidmətlər) satışından əldə olunan gəlirlərin minimal həcmnin müəyyən edilməsi təşkil edir (belə bir şəraitdə təsərrüfat subyektinin fəaliyyətinin rentabellik səviyyəsi 0,00%-dən yüksək olur). Bu göstəricinin hesablanması üçün xarici firmaların təsərrüfat fəaliyyətinin öyrənilməsi zamanı müvəffəqiyyətlə tətbiq olunan aşağıdakı formuladan istifadə edilməsi məqsədəuyğun sayılır.

$$(3.1) \quad \frac{\text{Məhsul (iş və xidmətlər) satışından əldə olunan gəlirlərin minimal məbləği}}{\text{şərti - sabit xərclərin məbləği} \times \frac{\text{məhsul (iş və xidmətlər) satışından əldə olunan gəlirlərin məbləği}}{\text{məhsul (iş və xidmətlər) satışından əldə olunan gəlirlərin məbləği}} - \frac{\text{dəyişən məsrəflərin məbləği}}{\text{məbləği}}}$$

İqtisadi təhlil prosesində «zərərsizlik», yaxud «özxərcini ödəmə» nöqtəsindən başlayaraq yeni məhsul (iş və xidmətlər) satışından əldə olunan gəlirlərin minimal məbləğini müəyyən etmək üçün elmi-tədqiqat işlərində (3.1) düsturuna bənzər digər formula təklif olunur:

$$(3.2) \quad \frac{\text{"özxərcii ödəmə" nöqtəsindən başlayaraq yeni məhsul (iş və xidmətlər) satışından yaranan gəlirlərin minimal məbləği}}{\text{müəssisənin şərti - sabit xərclərinin illik məbləği}} = \frac{\text{məhsul vahidinə düşən}}{\text{məhsul vahidinin qiyməti}} - \frac{\text{dəyişən məsrəflər}}{\text{məhsul vahidinin qiyməti}}$$

Yuxarıda verilən formulların tətbiq edilmə miqyası olduqca genişdir. Bu fəaliyyətini öyrəndiyimiz təsərrüfat subyektinin materialları əsasında aparılan hesablamalar da sübut edir.

Belə fərz edək ki, fəaliyyətini öyrəndiyimiz təsərrüfat subyekti bir ədədin qiyməti 350 pul vahidinə bərabər olan yeni məhsul istehsal etməyi planlaşdırır. Bu zaman məhsul vahidinə düşən dəyişən məsrəflərin səviyyəsinin 50,49%, müəssisənin şərti-sabit xərclərinin illik məbləğinin isə 10063 min pul vahidi olması nəzərdə tutulur.

Qeyd olunan rəqəmlərdən və yuxarıda verilən formuladan (3.2) istifadə etməklə dəyişən məsrəflərin ümumi məbləğini və yeni məhsul (iş və xidmətlər) satışından yaranan gəlirlərin minimal həcmi riyazi yolla hesablamaq mümkündür. Bu zaman fəaliyyətini öyrəndiyimiz təsərrüfat subyekti üzrə sadalanan göstəricilər mütləq ifadədə müvafiq olaraq 176,7 (50,49x350) və 20323,4 min

pul vahidinə $\left(\frac{10063}{1 - \frac{176,7}{350}} \right)$ bərabər olacaqdır.

Məlumdur ki, məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərinin təhlilinin dördüncü mərhələsinin sonunda istehsal və satışın kritik həcmi müəyyən olunur. Bizim misalımızda, istehsal və satışın kritik həcmi 58066 vahid (20323400/350) təşkil edir. Bu isə, öz növbəsində, o deməkdir ki, fəaliyyətini təhlil etdiyimiz firma il ərzində 580x66 vahid məhsul reallaşdıraraq (bir ədədin qiyməti 350 pul vahidi olmaqla) yalnız öz xərclərini ödəyə bilər.

Bazar iqtisadiyyatı şəraitində məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərinin səviyyəsi ümumilikdə qiymətləndirildikdən sonra hər bir konkret məsrəf elementinə təsir göstərən amillərin müxtəlif əlamətlər üzrə təsnifatı verilir və istehsal uçotunun məlumatları əsasında onların təsir dərəcəsi (+;-) hesablanır (V mərhələ). Bu istiqamətdə aparılan iqtisadi təhlil prosesində əsas diqqət məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərinin tərkibində böyük xüsusi çəkiyə malik olan material və əmək haqqı məsrəflərinə (sosial sığortaya ayırmalarla birlikdə) yönəldilir.

Məlumdur ki, bazar münasibətləri şəraitində material məsrəfləri üzrə baş verən kənarlaşmalara təsir göstərən amillərin (materialların qiymətinin dəyişməsi; xammal və materiallardan istifadənin yaxşılaşdırılması; məhsulun strukturunun dəyişməsi; ayrı-ayrı məhsul növlərinin maya dəyərinin aşağı salınması və s.) təhlili metodikası əsaslandırılmış standartların mövcud olmadığı bir şəraitdə ənənəvi qaydalardan demək olar ki, fərqlənir. Ona görə də məqalə daxilində bu problem aktualıq kəsb etmədiyindən məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərinin təhlilinin beşinci mərhələsində əmək ödənişləri məsrəflərinin iqtisadi səmərəliliyi müəyyən edilir, onun şərti-dəyişən və şərti-sabit xərclərə aid olan hissəsinə edilən qənaətin məbləği mütləq və nisbi ifadədə hesablanır və qiymətləndirilir. Çünki, müxtəlif mülkiyyət münasibətləri şəraitində mənfəət kateqoriyası kimi maya dəyəri göstəricisi də «kommer-siya sirri» sayıldığından onun tərkibində böyük xüsusi çəkiyə malik olan əmək ödənişləri məsrəflərinin ilkin uçot məlumatları əsasında dərinlən təhlili mühüm əhəmiyyətə malikdir.

Statistik məlumatlar göstərir ki, işçi qüvvəsi əmtəəsinin dəyərinin, yaxud qiymətinin çevrilmiş forması olan əmək haqqı sənaye məhsulunun maya dəyərinin tərkibində 15% təşkil edir. Azərbaycan Respublikasında uçotun beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılması ilə əlaqədar olaraq mühasibat hesabatlarında baş verən dəyişikliklər əmək ödənişləri məsrəflərinin iqtisadi təhlilinin yeni metodikasını işləyib hazırlamağın zəruriliyini meydana çıxarır. Belə ki, bazar iqtisadiyyatı şəraitində iqtisadi təhlilin ənənəvi metodikalarının yeni təşəkkül tapmış göstəricilər sisteminin tələblərinə uyğunlaşdırılması, öz növbəsində, idarəetmə və yaxud istehsal uçotunun təkmilləşdirilməsinə səbəb olur.

Məlumdur ki, indiyə qədər respublikamızda tətbiq olunan mühasibat uçotu və hesabatları sistemi şərti-dəyişən və şərti-sabit xərcləri dəqiqliklə bir-birindən ayırmır. Məhz buna görə də əmək ödənişləri məsrəflərinin şərti-sabit və şərti-dəyişən xərclərə aid olan hissəsinə edilən qənaətin məbləğini mütləq və nisbi ifadədə hesablamaq mümkün deyildir. İdarə etmə uçotunu düzgün təşkil

edən Qərb ölkələrində bu xərclərin səviyyəsi 50% götürülür və iqtisadi təhlil prosesində əmək ödənişləri məsrəfləri məhsul (iş və xidmətlər) satışından əldə olunan gəlirlərin məbləği ilə yanaşı bu rəqəmə görə də korrektiv (düzəliş) edilir. Ona görə də müxtəlif mülkiyyət münasibətləri şəraitində aparılan iqtisadi təhlil zamanı bu metodikanın tətbiqi idarəetmə uçotunun təkmilləşdirilməsi ilə yanaşı məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərinə daxil edilən əmək ödənişləri məsrəflərinin şərti-dəyşən və şərti-sabit xərclərə aid olan hissəsinə edilən qənaətin (yaxud, artıq xərcin) məbləğini dəqiq müəyyənləşdirməyə imkan verəcəkdir. Bu istiqamətdə iqtisadi təhlilin metodikasını işləyib hazırlamaq üçün aşağıdakı formada cədvəl tərtib etmək lazımdır.

Cədvəl 3.6

Əmək ödənişi məsrəflərinin təhlili

Göstəricilər	2013	2014	Kənarlaşmalar (+;-)	
			mütləq ifadədə	faizlə
1. Məhsul (iş və xidmətlər) satışından yaranan gəlirlərin məbləği, min manatla	253800	263700	+9900	+3,9
2. Əmək ödənişləri məsrəfləri, min manatla	19682	19984	+302	+1,5

3.6 sayılı cədvəlin məlumatlarından göründüyü kimi, fəaliyyətini öyrəndiyimiz təsərrüfat subyekti üzrə məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərinə daxil edilən əmək ödənişləri məsrəfləri mütləq ifadədə artmışdır. Lakin bu əmək ödənişləri məsrəflərinin iqtisadi səmərəliliyini xarakterizə etmir. Sadalanan fikrin düzgünlüyünü aşağıdakı hesablamalar vasitəsilə sübut etmək mümkündür:

1. Mütləq kənarlaşma: $19984 - 19682 = +302$ min manat

2. Nisbi kənarlaşma: $19984-19682 \times 1,039 = -465,6$ min manat

3. Əmək ödənişləri məsrəflərinə ediyən qənaətin şərti-sabit və şərti-dəyişən xərclərə aid hissəsinin hesablanması:

a) şərti-dəyişən xərclər hesabına:

$3,9 \times 0,5 = 1,95\%$; 2) $19984-19682 \times 1,0185 = 19984 - 20046,1 = -62,1$ min manat

b) şərti-sabit xərclər hesabına:

$-465,6 - (-62,1) = -403,5$ min manat

Beləliklə, mülkiyyət formalarından asılı olmayaraq istehsal müəssisələrində məhsulun, iş və xidmətlərin maya dəyərini iqtisadi təhlili metodikasının yeni aspektdə tətbiqi maya dəyərini aşağı salınması ehtiyatlarının aşkar edilməsi və qiymətləndirilməsində inkar edilməz əhəmiyyətə malikdir.

NƏTİCƏ

Bazar münasibətləri şəraitində idarəetmənin ən mühüm elementlərindən biri sayılan mühasibat uçotunun metodoloji və konseptual məsələlərində köklü dəyişikliklər baş verir. Bu hər şeydən əvvəl, idarəetmə uçotunun özülü sayılan istehsal məsrəflərinin müxtəlif əlamətlər üzrə təsnifləşdirilməsi probleminə, onların uçotu metodologiyasının təkmilləşdirilməsinə və məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərini kalkulyasiya edilməsinə aiddir.

1. Tərəddüdsüz demək olar ki, müəssisənin maliyyə təsərrüfat fəaliyyətinin digər bloklarının qarşılıqlı əlaqəsi istehsal məsrəflərinin uçotu və hesabatı göstəriciləri vasitəsilə həyata keçirilir. Məhz buna görə də, bütün sahələrdə olduğu kimi, şərab istehsalı müəssisələrində də məsrəflərin uçotu, bölüşdürülməsi və onların təkmilləşdirilməsi istiqamətlərinin müəyyən edilməsi aktual bir problemə çevrilir. Odur ki, istehsal xərclərinin uçotunun bazar

iqtisadiyyatının tələblərinə uyğun surətdə yenidən təşkili maya dəyərini müxtəlif göstəricilərini özündə əks etdirən hesabat formalarının və ilkin uçot sənədlərinin təkmilləşdirilməsi üçün mühüm rol oynaya bilər.

2. Məlumdur ki, istehsal məsrəflərinin uçotu və məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərini kalkulyasiyasının mövcud metodikası idarəetmənin və auditin əsas funksiyalarından biri hesab edilən təsərrüfat fəaliyyəti təhlilinin tələblərinə tam cavab vermir. Ona görə də, bazar münasibətləri şəraitində, şərab istehsalına məsrəflərin uçotu metodologiyasının təkmilləşdirilməsi, onun operativliyinin yüksəldilməsi və beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılması xərclərin sistemli mühasibat uçotunun kökündən dəyişdirilməsini tələb edir.

Beynəlxalq təcrübədə qəbul edilmiş standartlara və qaydalara cavab verən belə bir uçot sisteminin olması, bizim fikrimizcə, ikili xarakter daşıya bilər: məsrəflərin uçotunun forma və metodlarının seçilməsində müəssisələrə tam sərbəstlik verilməsi; uçot informasiyasının reallığına və doğruluğuna görə şərab istehsalı müəssisələrinin məsuliyyətinin artırılması. Odur ki, bazar münasibətlərinə keçidlə əlaqədar olaraq istehsal xərclərinin uçotunun yenidən qurulması üzrə bir sıra təşkilati işlərin həyata keçirilməsi, «Məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərində daxil edilən xərclərin tərkibi haqqında əsasnamənin göstərilən nöqsanlar nəzərə alınmaqla təkmilləşdirilməsi, məsrəflərin dəqiq təsnifatının (istehsalın həcminə münasibətinə görə) aparılması, bəzi xərclərin sintetik uçotu qaydasının dəyişdirilməsi və məsuliyyət mərkəzləri kimi uçot obyektlərinin tətbiqinin reallaşdırılması məqsədəuyğun hesab edilir.

3. İstehsal edilən məhsulun xarakterindən, texnoloji prosesdən və idarəetmənin təşkilindən asılı olaraq təcrübədə müxtəlif kalkulyasiya vahidlərindən istifadə olunur və bu da, öz növbəsində, uçotun mürəkkəbləşməsinə səbəb olur. Deməli, iqtisadi ədəbiyyatlarda da göstərildiyi kimi, istehsal xərclərinin məsrəf elementləri və kalkulyasiya maddələri üzrə qruplaşdırılması və uçota alınmasının nöqsan və çatışmayan cəhətləri mövcuddur. Belə ki, şərabçılıq müəssisələrində istehsal xərclərinin uçotunun baş vermə yerləri və hasil

edilmiş məhsullar, yerinə yetirilmiş iş və xidmətlər üzrə təşkili məsrəflər üzərində operativ nəzarəti tam təmin etməyə mane olur. Bunun nəticəsində, istehsal potensialından və istehsal resurslarının mühüm elementləri olan material, əmək və digər ehtiyatlardan istifadə səviyyəsi xeyli aşağı düşür.

Göründüyü kimi, fərdi məsuliyyətin olmaması, uçot və hesabatın təşkili sistemindəki nöqsan və çatışmazlıqlar məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərini düzgün təhlil etməyə və qiymətləndirməyə mane olur. Odur ki, bazar münasibətləri şəraitində maya dəyərinin formalaşması və məhsul (iş və xidmətlər) istehsalına sərf edilən xərclər üzərində operativ nəzarəti təmin etmək məqsədilə məsrəflərin uçotu obyektləri, təkcə onların baş vermə yerləri deyil, həm də məsuliyyət mərkəzləri olmalıdır. Müəyyən xərclər üçün məsuliyyətin fərdi qaydada təhkim edilməsi, uçot obyektlərinin məsuliyyət mərkəzləri üzrə ayrılması və digər tədbirlərin həyata keçirilməsi istehsal məsrəflərinin azaldılması üçün maddi həvəsləndirmə mexanizminin işlənilib hazırlanmasını və rəsmiləşdirilməsini tələb edir.

4. Qeyd etmək lazımdır ki, məsuliyyət mərkəzlərinin uçot obyektləri kimi müəyyən edilməsi və onların tətbiqi mühasibat uçotunun beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılmasının mühüm elementi və şərti sayılır. Lakin, göstərilən problemin aktuallığına və vacibliyinə baxmayaraq, bütün sənaye sahələrində olduğu kimi, şərabçılıq müəssisələrində də məsuliyyət mərkəzləri hələ də uçot obyektlərinə çevrilməmişdir. Məhz buna görə də, bazar münasibətləri şəraitində istehsal məsrəfləri üçün məsuliyyətin təsərrüfat subyektlərinin struktur bölmələrinin rəhbərləri arasında bölüşdürülməsi məsələsi həll edilməmiş qalır və son nəticədə baş vermiş xərclər üçün heç kim tam məsuliyyət daşımır.

Yeri gəlmişkən, qeyd etmək lazımdır ki, məsuliyyətin bölüşdürülməsi və istehsal xərclərinin həmin mərkəzlər üzrə uçota alınmasının zəruriliyi iqtisadi ədəbiyyatlarda dəfələrlə qeyd edilmiş və bu problemin həlli yolları göstərilmişdir. İqtisadi ədəbiyyatlarda və elmi-tədqiqat işlərində irəli sürülən konsepsiyaları ümumiləşdirməklə belə bir nəticəyə gəlmək mümkündür ki, göstərilən nöqsanları aradan qaldırmaq məqsədilə məhsul (iş və xidmətlər) istehsalına

sərf edilən məsrəflər üçün məsuliyyət mərkəzləri müəyyənləşdirilməli, bu məsuliyyət təsərrüfat subyektlərinin struktur bölmələrinin rəhbərləri arasında düzgün bölüşdürülməli, idarəetmə aparatı işçilərinin vəzifə təlimatları yenidən işlənilib hazırlanmalı və aşağıdan tutmuş yuxarıyaqək baş verən xərclərə görə istehsalat rəhbərlərinin məsuliyyətləri dəqiq göstərilməlidir. Lakin, bizim fikrimizcə, problemin bu yolla da həlli müəyyən çətinliklərlə müşayiət oluna bilər.

5. Təcrübədən məlum olduğu kimi, bəzi hallarda məsrəflərin baş vermə yerləri ilə məsuliyyət mərkəzləri üst-üstə düşür və yaxud bu iki element arasında fərqin müəyyən edilməsi çətinləşir. Belə ki, sex rəisləri məsrəflərin səviyyəsi və istehsal-təsərrüfat fəaliyyətinin son nəticələri üçün məsuliyyət daşıyarsa, onda xərclərin baş vermə yerləri ilə məsuliyyət mərkəzləri eyni olur. Çünki, istehsal sexləri ayrı-ayrı briqadalardan ibarət olduğundan həmin briqadalar həm məsrəflərin baş vermə yerləri və həm də məsuliyyət mərkəzləri ola bilər.

6. İqtisadi ədəbiyyatların və elmi-tədqiqat işlərinin təhlili göstərir ki, məsrəflərin həm uçotun məqsədləri və həm də fəaliyyət növləri üzrə müasir təsnifatının nöqsan və çatışmayan cəhətləri mövcuddur. Məsələn burasındadır ki, 202-8 sayılı subhesabda uçota alınan məsrəflər istehsaldakı roluna görə əsas xərclər sırasına aid olmasına baxmayaraq, məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərinə qeyri-müstəqim xərc kimi daxil edilir. Bizim fikrimizcə, maşın və avadanlıqların istismarı və saxlanması xərclərinin qeyri-müstəqim məsrəf kimi xarakterizə olunması yalnız onun bölüşdürülmə problemi ilə bağlı ola bilər. Deməli, 202-8 sayılı subhesabda uçota alınan xərclərin qeyri-müstəqim məsrəflərə aid edilməsi həmin xərclərin iqtisadi məzmununa uyğun gəlmir və buna görə də məsrəflərin müasir təsnifatına yenidən baxılmasına obyektiv zərurət yaranır.

Sadalanan problemin həlli prosesində maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin nəticələrini xarakterizə edən məsrəflərin təşkilati fəaliyyətlə bağlı xərclərdən dəqiq ayrılması və onların tərkibinin düzgün müəyyən olunması mühüm əhəmiyyət kəsb edir. Bu məqsədlə xərclərin tədarük-təchizat fəaliyyəti və

istehsal prosesi üzrə ayrı-ayrılıqda təsnifləşdirilməsi və onların uçota alınması məqsədəuyğun sayıla bilər.

Təsnifatı bu istiqamətdə apardıqda istehsala sərf edilən xammal və material məsrəflərinin məbləği və material ehtiyatlarının saxlanması xərclərinin ümumi illik məbləği birinci qrupa, Mühasibat uçotu haqqında Qanunda göstərilən məsrəflər isə ikinci qrupa aid edilir. Yeri gəlmişkən, xüsusi qeyd etmək lazımdır ki, məsrəflərin düzgün təsnifatı təşkilati fəaliyyətlə bağlı xərclərin təyinatını düzgün müəyyən etməyə, «məsrəf-buraxılış» sxeminin tələblərini şərabçılıq müəssisələrinin fəaliyyətinə uyğunlaşdırmağa və direkt-kostinq sisteminə keçidi sürətləndirməyə imkan verir.

7. Bazar iqtisadiyyatı şəraitində məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyəri qiymətin əmələgəlməsinə və mənfəətin formalaşmasına bilavasitə təsir edən əsas amillərdən biri kimi daim diqqət mərkəzində amillər hərtərəfli öyrənilməli və qiymətləndirilməlidir. Lakin respublikamızın uçot praktikasında məsrəflərin uçotunun mövcud qaydası onların keyfiyyətinin qiymətləndirilməsinə, biznesdə idarəetmə qərarları variantlarının əsaslandırılmasına imkan vermir. Məhz bu baxımdan qeyd olunan çatışmazlıqların aradan qaldırılması üçün inqisadi cəhətdən inkişaf etmiş qərb ölkələrinin uçot praktikasından istifadə olunması zərurəti yaranmışdır. Maqistr dissertasiya işinin mövzusu da məhz həmin problemə həsr olunmuşdur.

Aparılan tədqiqat işinin nəticəsi göstərir ki, fəaliyyətini öyrəndiyimiz müəssisədə istehsal xərclərinin minimuma endirilməsi və sintetik göstərici olan məstəfveriminin səviyyəsinin yüksəldilməsi imkanları xeyli böyükdür. Bundan başqa, məsrəfveriminə birbaşa təsir göstərən istehsal potensialının formalaşma tempinin, onun istifadə sürətinə nisbətən üstün artmasının səbəblərinin öyrənilməsinə tədqiq edən problemi xarakterik cəhət kimi göstərmək mümkündür.

Tədqiqat prosesində bunun səbəbini araşdırdıqda onun çoxlu sayda obyektiv və subyektiv amillərdən bilavasitə asılı olduğu meydana çıxır. Məhz bu baxımdan, maqistr dissertasiya işində istehsal güclərindən və istehsal poten-

sialından istifadə probleminə iki meyardan və ya iki aspektdən yanaşılır. Bunlardan birincisi, müəyyən hədd daxilində istehsal potensialının səfərbər edilmə dərəcəsi, ikinci isə, qeyd olunan prosesin həyata keçirilməsi üçün yaranan şəraitin səviyyəsidir. Ona görə də, tədqiqat prosesində istehsal potensialının səfərbər edilməsi məsələsi şərabçılıq müəssisələrində xərclərin uçotu və təhlili problemi ilə yanaşı və onunla qarşılıqlı əlaqədə öyrənilir.

Araşdırmanın gedişində bu problemə tənqidi yanaşılır və istehsal məsrəfləri ilə potensialın səfərbər edilməsi imkanları arasındakı funksional əlaqənin xarakteri müəyyənləşdirilir. Aparılan tədqiqat işləri göstərir ki, müəyyən bir hədd və ya interval daxilində məsrəfverimi göstəricisinin səviyyəsinin yüksəlməsinə baxmayaraq, sonrakı mərhələdə artım baş vermir. Belə bir şəraitdə, müəssisələrdə istehsal məsrəfləri qeyri-məhsuldar xərclərə çevrilir.

8. İqtisadi ədəbiyyatların müqayisəli təhlili məsrəfveriminin müəyyən çərçivədə öyrənildiyini, lakin onun istehsal potensialı ilə əlaqəsinin demək olar ki, araşdırılmadığını göstərir. Məsrəfverimi göstəricisinin kompleks tədqiqi, bazar iqtisadiyyatı şəraitində onun formalaşmasının əsas elementi sayılan xərclərin (xüsusi ilə də nisbi-sabit) dəyişmə meylini müəyyən etməyə, məstəflərin səviyyəsinə təsir göstərən amillərin təsir dərəcəsini hesablamağa və qiymətləndirməyə, onların minimuma endirilməsi imkanlarını aşkara çıxarmağa əlverişli şərait yaradır.

Qeyd etmək lazımdır ki, elmi-texniki tərəqqi və istehsalın kompleks intensivləşdirilməsi şəraitində bu problemin aktuallığı daha da artır və ona görə də buraxılış işində «elmi-texnik tərəqqi-istehsalın kompleks intensivləşdirilməsi-məsrəfverimi» göstəriciləri arasındakı funksional əlaqənin xarakterinin açılmasına xüsusi fikir verilir. Çünki, elmi-texniki tərəqqi şəraitində istehsalın son nəticəsinə təsir göstərən amillərin sayı durmadan artır.

9. Aydınır ki, elmi-texniki tərəqqinin nailiyyətlərinin istehsala tətbiqi ilə əlaqədar olan amillər dəyişən və şərti-sabit xərclərə bu və ya digər dərəcədə təsir göstərir. Maqistr dissertasiya işinin birinci fəsilində müxtəlif əlamətlər üzrə qruplaşdırılan amillər, öz ifadəsini, məsrəflərin mütləq məbləğində biruzə

verməklə, məsrəfverimi göstəricisinin iqtisadi mahiyyətini dərindən açmağa əlverişli şərait yaradır. Bu zaman məsrəfverimi göstəricisi, onun mahiyyətinin tam açılması üçün «məsrəf-istehsalın həcmi-mənfəət» sxemasına daxil olan elementlərin vəhdəti şəklində öyrənilir. Bu əlaqə təkcə kəmiyyət etibarını ilə deyil, həm də keyfiyyət baxımından nəzərdən keçirilir.

Bundan başqa, məsrəfveriminin tədqiqi prosesində xərclərin səviyyəsinə təsir göstərən amillərin təhlili metodikasının göstəriciləri sistemi işlənilib hazırlanır, hər bir iqtisadi parametrin xüsusiyyətləri araşdırılır və onların kompleks təhlil zamanı tətbiqi imkanları öyrənilir. Buna misal olaraq, magistr dissertasiyasında əmək məsrəfləri və bu xərc maddəsi üzrə yaranan kənarlaşmalar xüsusi vurğulanır.

Məsələn burasındadır ki, əmək məsrəfləri şərabçılıq məhsullarının maya dəyərinə işlənməmiş adam-saatların miqdarı şəklində deyil, əmək haqqı xərcləri kimi daxil edilir. Əmək haqqı məsrəfləri isə həm işlənilmiş adam-saatların miqdarının və həm də orta saatlıq əmək haqqının məbləğinin artması (azalması) hesabına dəyişə bilər. Ona görə də tədqiqat prosesində əməyin yaradıcı xarakterinə önəmli yer verilir və bu amil hesabına məsrəfverininin səviyyəsinin yüksəldilməsi imkanları aşkara çıxarılır.

10. Aparılan tədqiqat işləri göstərir ki, əksər müəssisələrdə əmək resursları üzrə məsrəfveriminin yüksəldilməsi imkanları xeyli genişdir. Elə buna görə də, magistr dissertasiyasında istehsal potensialının digər elementlərinə nisbətən məntiqi olaraq əmək resurslarına daha çox yer verilir. Məhz bu baxımdan tədqiqat prosesində əmək resurslarından istifadəni xarakterizə edən əsas göstəricilər içərisində «işçilərin sabitlik əmsalı»na xüsusi önəm verilməsi qanunauyğun və məntiqi görünür.

Yuxarıda qeyd edildiyi kimi, bazar münasibətləri şəraitində elmi-texniki tərəqqi ilə məsrəfverimi göstəricisi arasında qarşılıqlı əlaqə və asılılıq mövcuddur. Məlumdur ki, elmi-texniki tərəqqi istehsalın maddi-texniki bazasının inkişafını təmin etməklə yeni texnika və texnologiyanın tətbiqinə əlverişli şərait yaradır. Yeni texnika və texnologiyanın tətbiqi isə, öz

növbəsində, şərabçılıq müəssisələrində əmək məhsuldarlığının artmasına və bununla da sözün geniş mənasında dəyişən və nisbi-sabit xərclərin mütləq ifadədə məbləğinin azalmasına və məsrəfveriminin səviyyəsinin yüksəlməsinə səbəb olur. Bu isə, elmi-texniki tərəqqi ilə məsrəfverimi göstəricisi arasında birbaşa və əks əlaqənin olduğunu bir daha sübut edir.

11. Maqistr dissertasiya işinin üçüncü fəsilində məsrəflərin səviyyəsinə təsir göstərən amillərin müxtəlif əlamətlər üzrə təsnifatı verilir, bazar iqtisadiyyatı şəraitində onların tədqiqi metodikası işlənib hazırlanır, «məsrəf - istehsalın həcmi - mənfəət» sxemasına daxil olan elementlər arasındakı əlaqənin xarakteri qrafik və analitik metodlar vasitəsilə araşdırılır. Bundan başqa, tədqiqat prosesində məsrəfveriminin səviyyəsinə bülavasitə təsir göstərən amillər «kompleks və spesifik», «ümumi və xüsusi», «obyektiv və subyektiv», «müəssisənin fəaliyyətindən asılı olan və asılı olmayan» və s. kimi faktorlar blokuna bölünməklə təsnifləşdirilir və hər bir amil - göstəricinin hesablanması metodikası işlənib hazırlanır.

Eyni zamanda maqistr dissertasiya işində idarəetmə təhlilinin ən mühüm bloklarından biri sayılan standart məsrəflərdən kənarlaşmalara təsir göstərən amillərin təsir dərəcəsinin yeni aspektdə müəyyən edilməsi qaydasına xüsusi fikir verilir və hesablamalar üçün riyazi formulalar təklif edilir. Məhz buna görə də tədqiqatın ilkin mərhələsi məsrəfveriminin və xərclərin səviyyəsinə təsir göstərən amillərin müxtəlif əlamətlər üzrə təsnifatı və onların hesablanması metodikasının işlənib hazırlanması ilə tamamlanır.

Məlumdur ki, müasir bazar münasibətləri şəraitində yerinə yetirilən təhlil işlərinin nəticəsi və qəbul edilən idarəetmə qərarlarının səmərəliliyi onun informasiya təminatından, yəni mühasibat uçotu və hesabatlarının keyfiyyətindən bilavasitə asılıdır. Lakin, aparılan tədqiqat işləri göstərir ki, fəaliyyətini öyrəndiyimiz müəssisədə məsrəflərin uçotu müasir tələblərə cavab vermir və maya dəyərinin təhlili üçün zəruri olan informasiya, demək olar ki, yox dərəcəsindədir.

12. Bir məsələni də qeyd etmək lazımdır ki, mühasibat uçotunun beynəlxalq standartlarına keçilməsi ilə əlaqədar olaraq bir sıra hesabat formalarının ləğv edilməsi və ya həmin hesabatlardakı əsas göstəricilərin ixtisar olunması, bəzən idarəetmə üçün zəruri olan informasiyanın itməsinə səbəb olur. Belə bir şəraitdə ilkin uçotun təkmilləşdirilməsi və onun müasir idarəetmənin ən mühüm elementlərindən biri sayılan iqtisadi təhlilin tələblərinə uyğunlaşdırılması mühüm və aktual problem kimi meydana çıxır. Məhz bu baxımdan, maqistr dissertasiya işində idarəetmənin və iqtisadi təhlilin mühüm informasiya bazası sayılan mühasibat uçotunun qarşısında duran problemlər, şərabçılıq müəssisələrində onun xüsusiyyətləri, xərclərin uçotunun analitikliyinin və operativliyinin yüksəldilməsi məsələləri geniş işıqlandırılır.

Bundan başqa, tədqiqat prosesində məsrəflərin uçotunun «standart-kost» sistemindən fərqli olan «direkt-kostinq» sisteminin tətbiqinin iqtisadi təhlilin metodikasının təkmilləşdirilməsi nöqtəyi nəzərdən üstünlükləri sadalanır və şərabçılıq müəssisələrində onun tətbiqi yolları göstərilir. Eyni zamanda, məsrəflərin uçotunun məsuliyyət mərkəzləri və baş vermə yerlərinə görə təşkili, transfert qiymətlərinin tətbiqi imkanları və maya dəyərinin idarəedilməsi problemlərinə xüsusi yer verilir.

13. Məlumdur ki, bazar münasibətləri mühasibat uçotunun qarşısında yeni problemlər qoyulur. Məhz buna uyğun olaraq bütün post-sovet məkanı ölkələrində Qərb idarəetmə uçotunun tələblərinin mövcud nəzəriyyə və praktikaya uyğunlaşdırılması prosesi gedir. Qərb idarəetmə uçotunun ən mühüm alt - sistemi sayılan «direkt-kostinq» sisteminin tətbiqi məsrəflərin uçotunu sadələşdirməklə kompleks xərclərin bölüşdürülməsindəki şərtlilikləri birdəfəlik aradan qaldırmağa kömək etməklə maya dəyərinin təhrif olunmasının qarşısını alır. Bundan başqa, «direkt-kostinq» sistemi şərti-sabit və dəyişən xərclərin məbləğini dəqiq müəyyən etməyə, maya dəyəri, satışın həcmi və mənfəət göstəriciləri arasındakı funksional əlaqənin xarakterini araşdırmağa, «mənfəət və zərərlərin sınıma nöqtəsi»ni riyazi yolla hesablamağa imkan verir.

Məlumdur ki, istehsal prosesinin baş verməsi əmək resursları, əsas fondlar, xammal və materialların mövcudluğundan birbaşa asılıdır. Istehsal potensialının sadalanan elementləri arasında əlaqə pozulduqda məsrəflər qeyri-məhsuldar xərclərə çevrilir ki, bu da, son nəticədə, məsrəfverimi göstəricisinin səviyyəsinə mənfi təsir göstərir. Ona görə də, əksər müəssisələrdə məsrəflərin uçotunun təkmilləşdirilməsi həm kəmiyyət və həm də keyfiyyət baxımından həyata keçirilməlidir. Məhz bu baxımdan aparılan tədqiqatın məsrəflərin uçotunun təkmilləşdirilməsi probleminin öyrənilməsi ilə başa çatması olduqca məntiqi və əsaslandırılmış görünür.

Aparılan tədqiqat işlərinin yekunu göstərir ki, fəaliyyətini öyrəndiyimiz müəssisədə məsrəfverimi göstəricisinin səviyyəsi müxtəlif amillərin təsiri nəticəsində dəyişir. Bazar münasibətləri şəraitində məsrəfveriminin dəyişməsinə təsir göstərən amillər içərisində elmi-texniki tərəqqi xüsusi yer tutur. Sadalanan amillərin təsiri nəticəsində məsrəfverimi göstəricisi müxtəlif illər ərzində kəskin surətdə dəyişikliyə məruz qalır. Məsrəflərin səviyyəsinin kəskin surətdə dəyişməsi, bizim fikrimizcə, elmi-texniki tərəqqi ilə yanaşı qiymət amili və ya inflyasiya prosesləri ilə də bağlıdır. Elə buna görə də, əksər sənaye müəssisələrində ayrı-aynı illər ərzində istehsal edilmiş məhsulların (iş və xidmətlərin) maya dəyərinin tərkibində ayrı-ayrı xərc maddələrinin xüsusi çəkisi müxtəlif olmuşdur. Bunu həm bəzi və həm də özündən əvvəlki ilə görə aparılan müqayisədən də görmək mümkündür.

14. Məlumdur ki, sənaye müəssisələrində məsrəfverimi göstəricisinin səviyyəsinə, ilk növbədə, istehsal edilmiş məhsulun (iş və xidmətlərin) dəyərinin və xərclərin mütləq ifadədə məbləğinin dəyişməsi bilavasitə təsir göstərir. Eyni zamanda, istehsal olunmuş məhsulun (iş və xidmətlərin) dəyərinin xərclərin mütləq məbləği ilə müqayisəsi onlar üzərində operativ nəzarətin lazımı səviyyədə olmadığını bir daha sübut edir. Belə bir vəziyyəti həm bütövlükdə və həm də ayrı-ayrı xərc maddələri üzrə görmək çox da çətin deyildir. Ona görə də maqistr dissertasiya işində istehsal məsrəflərinin dəyişməsinə operativ nəzarət etmək üçün istehsal olunmuş konkret növ

məhsulların (iş və xidmətlərin) maya dəyəri kompleks şəkildə nəzərdən keçirilir.

Bu istiqamətdə aparılan təhlil işlərinin nəticəsi məsrəflərin məbləği ilə istehsal olunmuş məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyəri arasında tərs mütənasib əlaqənin olduğunu göstərir. Yəni, müxtəlif illərdə məsrəflərin məbləği mütləq ifadədə artdığı halda, konkret növ məhsulların (iş və xidmətlərin) maya dəyərinin səviyyəsində azalma meyli müşahidə edilir. Məhz buna görə də, tədqiqat prosesində istər xərc elementləri və istərsə də ayrı-ayrı məsrəf maddələri üzrə aparılan təhlil keyfiyyət baxımından həyata keçirilir. Bizim fikrimizcə, məsrəflərin keyfiyyəti dedikdə təhlil zamanı həm elmi-texniki tərəqqinin nailiyyətlərinin və həm də inflyasiya proseslərinin təsirinin nəzərə alınması başa düşülür.

ƏDƏBİYYAT SIYAHISI

1. Azərbaycan Respublikasının Mülki Məcəlləsi. Bakı, «Qanun».2006. - 704 s.
2. Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi. Bakı, «Qanun».2007-288 s.
3. Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin 18 iyun 2005- ci ildə təsdiq olunmuş «2005-2008-ci illərdə Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının tətbiqi üzrə Proqram»ı.
4. Kommersiya təşkilatları üçün Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının Konseptual Əsasları. Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirinin 2007- ci il “ 23 ” iyul tarixli I -73/1 nömrəli əmri ilə təsdiq edilmişdir
5. Mühasibat uçotu haqqında Azərbaycan Respublikasının Qanunu. Minimax Consalting.Bakı, 2004.-50 s.
6. «Mühasibat uçotu haqqında Azərbaycan Respublikasının Qanununun tətbiqi haqqında» Azərbaycan Respublikası Prezidentinin 7 fevral 2005- ci il tarixli fərmanı.
7. “Maliyyə hesabatlarının təqdimatı üzrə» kommersiya təşkilatları üçün 1№-li Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının tətbiqi üzrə şərtlər və tövsiyələr. Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirinin 2009- cu il “13” yanvar tarixli I-08 nömrəli əmri ilə təsdiq edilmişdir.
8. Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının hazırlanması və qəbul edilməsi Qaydaları. Azərbaycan Respublikasının Maliyyə Nazirinin "27"iyun 2005-ci il tarixli I-79 nömrəli əmri ilə təsdiq edilmişdir.
9. Abbasov Q.Ə. İdarəetmə uçotunun təşkili prinsipləri. Monoqrafiya. Bakı, Elm. 2006-375 s.
10. Cəfərli H.A. İqtisadi təhlil. Dərslik. Bakı. «Elm və təhsil».2009.- 560 s.
11. Müslümov S.Y., Kazımov R.N. Maliyyə təhlili. Dərslik. Bakı, CBS, 2011

12. Mahmudov I.M., Zeynalov T.Ş., Ismayılov N.M. İqtisadi təhlil. Dərslik. Bakı, 2010
13. Qasimov S.M. Dənizdə neft və qazçıxarma sənayesində idarəetmə uçotunun təşkili problemləri və tətbiqi istiqamətləri. Bakı. 2002.
14. Səbzəliyev S.M. Mühasibat (maliyyə) hesabatı. AzDIU, Bakı, 2003
15. Аксеенко А.Ф., Петрова В.Л. Учет и анализ затрат на производство продукции. М., «Финансы и статистика» 2000
16. Баканов М.И., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа. М., «Финансы и статистика» 2003
17. Жак Ришар. Аудит и анализ хозяйственной деятельности предприятия. М.: «ЮНИТИ», 1997
18. Зудилин А.П. Анализ хозяйственной деятельности развитых капиталистических стран. 2-е изд. Екатеринбург, Каменный пояс, 1992
19. Ефимова О.В. Финансовый анализ. М., «Бухгалтерский учет», 2002
20. Ковалев В.В., Волкова О.Н. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. М., «Перспект», 2002
21. Ковалев В.В. Финансовый анализ: управление капиталом, выбор инвестиций, анализ отчетности. М, Финансы и статистика, 1996
22. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет, анализ хозяйственной деятельности и аудит, 2 изд. М.: Перспектива, 1994
23. Русак Н.А. Экономический анализ промышленных предприятий. Минск: Беларусь, 2003
24. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности промышленного предприятия. Минск: ИСЗ, 2003
25. Чумаченко Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США. М.:Финансы, 1971

**Azərbaycan Dövlət İqtisad Universitetinin Magistratura
Mərkəzinin II kurs 2426- cı qrup magistrantı Kosayev
Vüsal Dilman oğlunun «MMUS şəraitində məhsulun maya
dəyərinin təhlili problemləri» mövzusunda yazdığı magistr
dissertasiya işinin**

REFERATI

Mövzunun aktuallığı. Mühasibat uçotu, maliyyə və statistik hesabatların beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılması, onlardakı çoxlu sayda göstəricilərin ixtisar edilməsi ənənəvi qaydalardan fərqli olan və bazar iqtisadiyyatının tələblərinə tam cavab verən idarəetmə təhlilinin yeni metodikasının işlənilib hazırlanmasını zəruri edir. Belə bir metodikanın işlənilib hazırlanması idarəetmədə strateji və taktiki problemlərin həll edilməsi, bazarın tələbatına və özünün istehsal potensialına uyğun məhsul (iş və xidmətlər) istehsalı və satışı prosesində işgüzar tərəfdaşın düzgün seçilməsi, bütün növ risklərin, xüsusi mülkiyyətin və bununla əlaqədar qeyri-müəyyənliyin mövcud olduğu hazırkı şəraitdə kommersiya sirri sayılan maya dəyərinin dəqiq müəyyən olunması və qiymətləndirilməsi üçün mühüm əhəmiyyətə malikdir. Ona görə də bazar iqtisadiyyatı şəraitində məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyəri qiymətin əmələgəlməsinə və mənfəətin formalaşmasına bilavasitə təsir edən əsas amillərdən biri kimi daim diqqət mərkəzində olmalı, bu göstəricinin səviyyəsinin dəyişməsinə təsir göstərən xarici (qiymət; icarə haqqı; amortizasiya ayırmaları norması; tibbi və sosial sığortaya ayırmalar və s.) və daxili (əsas və dövriyyə kapitalından istifadənin

yaxşılaşdırılması; əmək məhsuldarlığının yüksəldilməsi; əmək ödənişlərinin forma və sistemləri; məhsul (iş və xidmətlər) satışından yaranan gəlirlərin həcmi və s.) amillər hərtərəfli öyrənilməli və qiymətləndirilməlidir.

Bazar münasibətləri şəraitində idarəetmə təhlilinin sayca altıncı bloku sayılan məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərini öyrənilməsi üçün zəruri olan informasiya, məsrəfləri yaranma yerləri, məmulat növləri və məsuliyyət mərkəzlərinə görə təsnifləşdirməyə imkan verən istehsal uçotunun məlumatlarına əsaslanır. Lakin, maya dəyərini əks etdirən göstəricilərin ümumiləşdirilmiş şəkildə verilməsi, həmin göstəricilərin bir sıra hesabat formaları arasında səpələnməsi (ayrı-ayrı məhsul növlərinin kalkulyasiyası; «Mənfəət və zərər haqqında hesabat» və s.), müxtəlif məmulat vahidlərinin maya dəyərini kalkulyasiyasının nöqsanlardan xali olmayan və məsrəfləri yalnız iqtisadi elementlər üzrə təsnifləşdirməyə imkan verən «Məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərinə daxil edilən xərclərin tərkibi haqqında Əsasnamə»yə uyğun müəyyən edilməsi mövcud olan informasiyanı operativ şəkildə qiymətləndirməyə imkan vermir.

Eyni zamanda, məsrəflərin uçotunun və məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərini təhlilinin dəqiqləşdirilmə dərəcəsinin müəssisənin (firmanın) istehsal uçotu sahəsində həyata keçirdiyi uçot siyasətindən asılılığı müxtəlif mülkiyyət münasibətlərinə mənsub olan təsərrüfat subyektləri üçün vahid metodikanın işlənilməsinə mane olur. Digər tərəfdən, mülkiyyət münasibətlərindən və sahə mənsubiyyətindən asılı olmayaraq bütün müəssisələr üçün vahid kalkulyasiya maddələri nomenklaturasının mövcud olmaması həmin təsərrüfat subyektləri üçün bir-birindən fərqli olan metodikalann işlənilməsinə və iqtisadi təhlilin «sistemlilik» və «komplekslik» adlı başlıca prinsiplərinin tələblərinin pozulmasına gətirib çıxarır.

Ona görə də, fikrimizcə, müxtəlif mülkiyyət münasibətlərinə mənsub olan müəssisə və firmalarda məsrəflərin uçotunun bazar iqtisadiyyatının atributu sayılan «direkt-kostinq» sistemi üzrə təşkili mövcud nöqsan və

çatışmazlıqların aradan qaldırılmasına, «xərclər-istehsalın həcmi-mənfəət» sxemasındakı bütün göstəricilər arasında olan asılılıq və funksional əlaqənin optimallaşdırılmasına səbəb ola bilər. Eyni zamanda bu sistem üzrə məsrəflərin uçotunun «şərti-dəyişən» və «şərti-sabit» xərclər bloku qaydasında təşkili bütün müəssisələr və firmalar üçün eyni olan vahid kalkulyasiya maddələrinə olan tələbatın azalmasına, iqtisadi təhlil prosesində çoxlu sayda alqoritmlər və hesablamalardan imtina olunmasına, qrafiklər və riyazi əyrilər vasitəsilə məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərinin səviyyəsinin dəyişməsinə operativ nəzarət üçün şərait yaranır.

Tədqiqatın məqsədi və vəzifələri. Tədqiqatın məqsədi istehsala məsrəflərin uçotunun və məhsulun maya dəyərinin təhlilinin mövcud metodikasını qiymətləndirməklə onun təkmilləşdirilməsidir. Bu məqsədə nail olmaq üçün aşağıdakı vəzifələrin yerinə yetirilməsi zəruridir.

- istehsala məsrəflərin təsnifatının nəzərdən keçirilməsi, xərclərin uçotunun mövcud qaydasının qiymətləndirilməsi;
- mühasibat uçotunun beynəlxalq və milli standartlarına uyğun olaraq xərclərin uçotunun təşkili imkanlarının qiymətləndirilməsi;
- kommersiya təşkilatlarında istehsala məsrəflərin və məhsulun maya dəyərinin təhlilinin mövcud metodikasının nəzərdən keçirilməsi;
- mühasibat uçotunun beynəlxalq və milli standartlarının tətbiqi şəraitində məhsulun maya dəyərinin təhlili üzrə inkişaf etmiş xarici ölkələrin təcrübəsinin respublikamızın təsərrüfat subyektlərində tətbiqi imkanlarının qiymətləndirilməsi;

Tədqiqatın predmetini mühasibat uçotu və maliyyə hesabatlarının beynəlxalq standartlarının tələblərinə uyğun olaraq istehsala məsrəflərin uçotunun və məhsulun maya dəyərinin metodoloji və praktiki məsələləri təşkil edir.

Tədqiqatın nəzəri və metodoloji əsasını istehsala məsrəflər və məhsulun maya dəyəri ilə bağlı qanun və qərarlar, ölkə və xarici iqtisadçı alimlərin həmin məsələlərlə bağlı elmi işləri təşkil edir.

Tədqiqatın praktiki əhəmiyyəti. Aparılmış tədqiqatın nəticələrindən istifadə təsərrüfat subyektlərində xərclərin uçotda düzgün əks etdirilməsinə və qəbul ediləcək idarəetmə qərarlarının daha dolğun əsaslandırılmasına imkan verəcəkdir.

Dissertasiya işinin quruluşu və həcmi. Dissertasiya işi girişdən, üç fəsildən, nəticə və istifadə edilmiş ədəbiyyat siyahısından ibarətdir.

Girişdə magistr dissertasiya işinin mövzusunun aktuallığı, məqsəd və vəzifələri, tədqiqatın predmeti, nəzəri və metodoloji əsasları, praktiki əhəmiyyəti verilmişdir.

Maqistr dissertasiya işinin “İstehsal xərclərinin uçotunun mövcud metodikası və onun təkmilləşdirilməsi” adlanan I fəslində istehsala məsrəflərin təsnifatı verilməklə müstəqim məsrəflərin uçotunun müasir metodikası nəzərdən keçirilmiş, qeyri-müstəqim xərclərin uçotu və bölüşdürülməsi qaydaları şərh olunmuşdur. I fəslin sonunda istehsala məsrəflərin uçotunun təkmilləşdirilməsi məsələləri nəzərdən keçirilmişdir.

Maqistr dissertasiya işinin «İstehsala məsrəflərin və məhsulun maya dəyərinin təhlili metodikası» adlanan II fəsilində konkret müəssisənin materialları əsasında müstəqim material və müstəqim əmək haqqı xərclərinin, eləcə də qeyri müstəqim xərclərin təhlili metodikası şərh olunmuşdur.

Maqistr dissertasiya işinin «Məhsulun (iş, xidmətin) maya dəyərinin təhlili metodikasının təkmilləşdirilməsi istiqamətləri» adlanan III fəsilində direkt- kəstinq sisteminin təbii şəraitində məhsulun maya dəyərinin təhlilinin məqsədi, məzmunu və əsas vəzifələri göstərilmişdir. Sonra məhsul istehsalına məsrəflərin dəyişməsinə təsir amillər müəyyən edilmiş, onların təsir dərəcəsinin hesablanması metodikası verilmişdir. Sözügedən fəsilin sonuncu bölməsində istehsala xərclərin və məhsulun maya dəyərinin təhlilinin

xarici təcrübəsi şərh olunmuş və həmin metodikanın respublikanın uçot təcrübəsində istifadə olunması imkanları tədqiq edilmişdir.

РЕЗЮМЕ

На магистерскую диссертационную работу по теме на магистерскую диссертационную работу по теме «Проблемы анализа себестоимости продукции в условиях применения НСБУ»

В магистерской диссертационной работе рассмотрены теоритические основы затрат на производство продукции, учет косвенных расходов и порядок их распределение, а также изучается проблемы организации учета и анализа себестоимости продукции в условиях применения НСБУ. В диссертации изложена методика анализа прямых материальных затрат и затрат на оплату труда, а также, косвенных расходов. В конце исследований рассматривается зарубежный опыт анализа затрат на производство продукции и возможности его применения на практике отечественного учета. На основе проведенных исследований даются рекомендации по совершенствованию учета и анализа затрат на производство продукции.

SUMMARY

In the master's thesis on the topic at the master's thesis on the topic "Problems of analysis of the cost of production in the conditions of use of NAS"

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

Based on these studies are given recommendations for improving the recording and analysis of production costs.

Azərbaycan Dövlət İqtisad Universitetinin Magistratura Mərkəzinin II kurs 2426- cı qrup magistrantı Kosayev Vüsal Dilman oğlunun «MMUS şəraitində məhsulun maya dəyərinin təhlili problemləri» mövzusunda yazdığı magistr dissertasiya işinə

R Ə Y

Istehsalın səmərəliliyinin və müəssisənin təsərrüfat-maliyyə fəaliyyətinin nəticəsini xarakterizə edən əsas keyfiyyət göstəricilərindən biri də istehsal olunmuş məhsulların maya dəyəridir. Aparılan nəzəri və praktiki araşdırmalar göstərir ki, müasir dövrdə istehsal məsrəflərinin uçotu və məhsulun (işin və xidmətlərin) maya dəyərinin kalkulyasiyasının mövcud metodikası menecmentinin əsas funksiyalarından biri sayılan iqtisadi təhlilin tədləblərinə cavab vermir. Məhz buna görə də, bazar münasibətləri şəraitində istehsal məsrəflərinin uçotu və təhlilinin metodologiyasının təkmilləşdirilməsi, onun operativliyinin yüksəldilməsi və beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılması, xərclərin uçotu və təhlili metodikasının nəzəri və praktiki əsaslarının kökündən dəyişdirilməsini tələb edir. Bu baxımdan magistr dissertasiya işinin mövzusu öz aktuallığı ilə seçilir.

Maqistr dissertasiya işi girişdən, üç fəsildən, nəticə və təkliflərdən ibarət olmaqla, sonda istifadə olunmuş ədəbiyyat siyahısı verilmişdir.

Girişdə magistr dissertasiya işinin mövzusunun aktuallığı, məqsəd və vəzifələri, tədqiqatın predmeti, nəzəri və metodoloji əsasları, praktiki əhəmiyyəti verilmişdir.

Maqistr dissertasiya işinin «Istehsal xərclərinin uçotunun mövcud metodikası və onun təkmilləşdirilməsi» adlanan I fəslində istehsala məsrəflərin təsnifatı veril-məklə müstəqim məsrəflərin uçotunun müasir metodikası nəzərdən keçirilmiş, qeyri-müstəqim xərclərin uçotu və bölüşdürülməsi qaydaları şərh olunmuşdur. I fəslin sonunda istehsala məsrəflərin uçotunun təkmilləşdirilməsi məsələləri nəzərdən keçirilmişdir.

Maqistr dissertasiya işinin «Istehsala məsrəflərin və məhsulun maya dəyərinin təhlili metodikası» adlanan II fəsilində konkret müəssisənin materialları əsasında müstəqim material və müstəqim əmək haqqı xərclərinin, eləcə də qeyri müstəqim xərclərin təhlili metodikası şərh olunmuşdur.

Maqistr dissertasiya işinin «Məhsulun (iş, xidmətin) maya dəyərinin təhlili metodikasının təkmilləşdirilməsi istiqamətləri» adlanan III fəsilində direkt- kostinq sisteminin təbii şəraitində məhsulun maya dəyərinin təhlilinin məqsədi, məzmunu və əsas vəzifələri göstərilmişdir. Sonra məhsul istehsalına məsrəflərin dəyişməsinə təsir amillər müəyyən edilmiş, onların təsir dərəcəsinin hesablanması metodikası verilmişdir. Sözügedən fəsilin sonuncu bölməsində istehsala xərclərin və məhsulun maya dəyərinin təhlilinin xarici təcrübəsi şərh olunmuş və həmin metodikanın respublikanın uçot təcrübəsində istifadə olunması imkanları tədqiq edilmişdir.

Maqistr dissertasiya işinin sonunda aparılmış tədqiqatın yekununa əsaslanan nəticə və təkliflər verilmişdir.

Maqistr dissertasiya işi lazımı səviyyədə yazılmış, qarşıya qoyulmuş məsələləri tam əhatə edir və bütün tələblərə cavab verir. Bunları nəzərə alaraq magistrantı Kosayev Vüsal Dilman oğlunun «MMUS şəraitində məhsulun maya dəyərinin təhlili problemləri» mövzusunda yazdığı maqistr dissertasiya işinin müdafiəyə buraxılmasını məqsədəuyğun hesab edirəm.

RƏHBƏR:

«İqtisadi təhlil və audit»

kafedrasının dosenti, i.e.n.

Kazımov R.N.

Azərbaycan Dövlət İqtisad Universitetinin Magistratura Mərkəzinin II kurs 2426- cı qrup magistrantı Kosayev Vüsal Dilman oğlunun «MMUS şəraitində məhsulun maya dəyərinin təhlili problemləri» mövzusunda yazdığı magistr dissertasiya işinə

RƏY

Xərclərin müxtəlif xarakterli olması, onların məhsul istehsalına münasibəti həmin xərclərin elmi cəhətdən əsaslandırılmış təsnifatının aparılmasını zəruri edir. Qətiyyətlə demək olar ki, istehsal xərclərinin uçotunun səmərəli təşkilinin çox mühüm şərtlərindən biri onların elmi əsaslara malik təsnifatının həyata keçirilməsidir. Biznesin əsas məqsədi kimi səciyyələndirilən mənfəətin artımı istehsala məsrəflərin, eləcə də məhsulun maya dəyəri səviyyəsindən çox asılıdır. Xərclərin uçotunun və təhlilinin mövcul qaydası bu problemin düzgün əsaslandırılması və həll edilməsinə imkan vermir. Bu baxımdan mühasibat uçotu və maliyyə hesabatlarının istər beynəlxalq, istərsə də milli standartları nəzərə alınmaqla məhsulun maya dəyərinin təhlili metodikasının təkmilləşdirilməsi zərurəti meydana çıxır ki, bu, magistr dissertasiya işinin mövzusunun aktuallığını səciyyələndirir.

Maqistr dissertasiya işi girişdən, iki fəsildən, nəticə və təkliflərdən ibarət olmaqla, sonda istifadə olunmuş ədəbiyyat siyahısı verilmişdir.

Girişdə magistr dissertasiya işinin mövzusunun aktuallığı, məqsəd və vəzifələri, tədqiqatın predmeti, nəzəri və metodoloji əsasları, praktiki əhəmiyyəti verilmişdir.

Maqistr dissertasiya işinin birinci fəslində əvvəlcə istehsala müstəqim məsrəflərin uçotunun müasir metodikası verilmiş, qeyri müstəqim xərclərin uçotu və bölüşdürülməsi qaydaları şərh olunmuş, daha sonra istehsala məsrəflərin uçotunun təkmilləşdirilməsi məsələləri nəzərdən keçirilmişdir.

Maqistr dissertasiya işinin ikinci fəsilində V.D.Kosayev ardıcıl olaraq müstəqim material və əmək haqqı xərclərinin, daha sonra qeyri müstəqim məsrəflərin təhlili metodikasını şərh etmişdir.

Maqistr dissertasiya işinin üçüncü fəslində məsrəflərin səviyyəsinə təsir edən amillərin təhlilinin göstəricilər sistemi müəyyən edilmiş, əmtəəlik məhsulun bir manatına xərclərin təhlili metodikası verilmiş, sonra «direkt-kostinq» sistemində məhsulun maya dəyərinin təhlili metodikası və onun ölkəmizdə tətbiqinin mümkünlüyü nəzərdən keçirilmişdir..

Maqistr dissertasiya işinin sonunda nəticə və təklif verilmişdir.

Maqistr dissertasiya işi qarşıya qoyulmuş məsələləri tam əhatə edir və bütün tələblərə cavab verir. Qeyd olunanları nəzərə alaraq Kosayev Vüsal Dilman oğlunun «MMUS şəraitində məhsulun maya dəyərinin təhlili problemləri» mövzusunda yazdığı maqistr dissertasiya işinin müdafiəyə buraxılmasını məqsədəuyğun hesab edirik.

«Mühasibat uçotu»
kafedrasının dosenti, i.e.n.

H.Ə.Hacıyev