

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

“MAGİSTRATURA MƏRKƏZİ”

Əlyazma hüququnda

QULİYEVA NİGAR İLQAR qızı

**“İSTEHSAL MƏSRƏFLƏRİNİN UÇOTU, TƏHLİLİ VƏ ONUN
SƏMƏRƏLİLİYİNİN YÜKSƏLDİLMƏSİ YOLLARI”**

MAGİSTR DİSSERTASİYASI

İxtisas:

060402 “Mühasibat uçotu və audit”

Magistr proqramının rəhbəri:

prof. Ə.İ.Daşdəmirov

Elmi rəhbər:

dos. T.Ş.Zeynalov

Kafedra müdiri:

prof. S.M.Səbzəliyev

BAKİ – 2016

MÜNDƏRİCAT

GİRİŞ	3
FƏSİL 1 İSTEHSAL MƏSRƏFLƏRİN UÇOTUNUN MÜASİR VƏZİYYƏTİ, ONUN MƏQSƏDİ VƏ PRİNSİPLƏRİ	6
1.1. İstehsal məsrəflərin uçotunun mahiyyəti, məqsədi və prinsipləri	6
1.2. İstehsal məsrəflərin təsnifatı və onların təkmilləşdirilməsi istiqamətləri	20
FƏSİL 2 İSTEHSAL MƏSRƏFLƏRİN UÇOTUNUN TƏŞKİLİ METODİKASI	28
2.1. Material ehtiyatlarının uçotu və onlar üzərində nəzarətin təşkili metodikası	28
2.2. Məsuliyyət mərkəzləri üzrə məsrəflərin uçotu və onun üzərində nəzarətin təşkili metodikası	33
2.3. Məsrəflərin “Direkt-kostinq” sistemi üzrə uçotu və məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyası	42
FƏSİL 3 MƏHSULLARIN MAYA DƏYƏRİNİN TƏHLİLİ VƏ ONUN AŞAĞI SALINMASI YOLLARI	51
3.1. Əmtəəlik məhsulun maya dəyərini iqtisadi məzmunu, təhlilin vəzifələri, informasiya mənbələri və göstəricilər sistemi	51
3.2. Məhsulun maya dəyəri planın reallaşdırılmasının təhlili	54
3.3. Əmtəəlik məhsulun maya dəyərini təhlili və onun aşağı salınması yolları	59
3.4. Məhsulun maya dəyərində təsir göstərən amillərin təhlili	64
3.5. Əmtəəlik məhsulun bir manatına çəkilən xərclərin təhlili və onun aşağı salınma ehtiyatları	66
3.6. Əmtəəlik məhsulun bir manatına çəkilən xərclərin təsir edən amillərin təhlili	71
NƏTİCƏ VƏ TƏKLİFLƏR	79
ƏDƏBİYYAT SİYAHISI	83

GİRİŞ

İşin aktuallığı. Müasir şəraitdə mühasib, müəssisənin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinə təsir göstərə bilən hər hansı bir praktik qərarın qəbulu prosesində öz sözünü demək hüququna məxsus olan vəzifəli şəxslərdən birisi olmalıdır. Xüsusən də bu zərurət müqavilələr bağlınılan zaman son dərəcə vacibdir. Belə ki, son nəticədə müəssisənin maliyyə itkisi ilə bağlı səbəblərin izahı bilavasitə mühasibdən tələb olunur.

Buraxılış işində istehsal məsrəflərinin uçotunun nəzəri və metodoloji məsələləri araşdırılmış, onun yarımfabrikat və yarımfabrikatsız variantlarına konkret münasibət göstərilmiş və konkret nəticələrə gəlinmişdir.

Dünyanın bütün ölkələrində mühasibat uçotu biznesin işgüzar dili hesab olunur. Eyni zamanda, hər bir müəssisədə mühasibat uçotu ölkənin spesifik sosial - iqtisadi, siyasi və mədəni xüsusiyyətlərini əks etdirir. Mühasibat uçotu haqda Qanun ölkənin bütün ərazisində mülkiyyət formasından asılı olmayaraq onun vahid hüquqi və metodoloji əsasını müəyyənləşdirmişdir.

Mühasibat uçotu haqda yeni qanunun başlıca məqsədi aşağıdakıları əhatə edir:

Əmlakın, öhdəliklərin və müəssisə tərəfindən həyata keçirilən təsərrüfat əməliyyatlarının uçotunun vahid metodoloji prinsip əsasında aparılması;

Müəssisənin əmlak vəziyyəti, gəlirləri və məsrəfləri haqda mühasibat hesabatlarından istifadə edənlər üçün zəruri sayılan müqayisəli və etibarlı informasiyaların təqdim olunmasını və i.a.

İşin məqsədi. Respublika Maliyyə Nazirliyinin Uçot Siyasəti şöbəsi tərəfindən mühasibat uçotunun normativ tənzimlənməsi sistemi haqda hazırlanılan sənədlər dörd səviyyəni əhatə edir; qanunvericilik, normativ, metodoloji və təşkilati.

Birinci qrupa qanunvericilik sənədləri aiddir: müvafiq qanunlar, Respublika Prezidentinin fərmanları və Respublika Nazirlər Kabinetinin qərarları.

Mühasibat uçotunun aparılmasının baza qaydalarının müxtəlif qaydalarını əhatə edən normativ sənədlər ikinci qrupa ad edilir. Bununla əlaqədar olaraq,

tender qaydasında qalib çıxan bir xarici firma artıq Azərbaycanın müəssisələri üçün beynəlxalq tələblərə cavab verə bilən müvafiq standartların hazırlanması işinə başlamışdır.

Standartların başlıca məqsədi mühasibat uçotunun əsas prinsiplərinin və anlayışlarının vahid qaydalarının, vahid terminologiyanın, mühasibat hesabatlarının vahid formalarının hazırlanması hesab olunur.

Mühasibat uçotunu normativ qaydada tənzimləyən üçüncü qrup metodik sənədlərə aid edilir: təlimatlar, tövsiyələr, metodik göstərişlər və i.a.

Təşkilati məsələlərdə müəssisənin uçot siyasətini formalaşdıran işçi sənədlər dördüncü qrupu təşkil edir.

Son illərdə müəssisələrdə istehsal məsrəflərinin uçot və məhsulların maya dəyərinin kalkulyasiyası ilə əlaqədar mövcud olan və hər addımda özünü göstərən problemlərin həlli istiqamətində müəyyən işlər görülmüşdür. Təcrübə göstərir ki, görülən işlər bazar münasibətlərinin tələblərini, investorları, kreditorları və xüsusən də, maliyyə hesabatlarından istifadə edən təsisçiləri təmin edə bilmir. Bu gün həm bütövlükdə, həm də müxtəlif təsərrüfat subyektləri üzrə istehsal məsrəflərinin uçotunun metodiki və metodoloji məsələlərini həll etmək üçün səfərbərliyə alınmamış kifayət qədər çoxlu ehtiyatlar mövcuddur.

Cəsarətlə demək olar ki, araşdırdığımız magistr işi həm nəzəri, həm də praktiki baxımdan çox zəif təqdim olunmuşdur. Xüsusən də tədqiqatların böyük əksəriyyəti sənaye müəssisələrinin təmsalında yazılmış və uçotun yarımfabrikat və yarımfabrikatsız variantlarının xüsusiyyətləri diqqətdən kənar qalmışdır. Odur ki, biz, həmin məsələlərin tədqiq olunmasını ön plana çəkmişik və onların həlli ilə əlaqədar bəzi tövsiyələr hazırlamağa çalışmışıq.

Dissertasiya işində bazar iqtisadiyyatının başlıca prinsipləri əsas götürülmək şərti ilə sənayedə istehsal xərclərinin mövcud təsnifatı verilmiş, bu təsnifatın idarəetmə uçotuna uyğunlaşdırılması əsaslandırılmış, xərclərin bölüşdürülməsi prinsipləri, xüsusən də sənaye istehsalının həqiqi maya dəyərinin müəyyənləşdirilməsinə dair təkliflər hazırlanmışdır.

Sənaye müəssisələrində xərclərin uçotunun metodikası və metodologiyasının araşdırılması və konkret tövsiyələr hazırlanması üçün hazırda fəaliyyət göstərən «İnkor» Məhdud Məsuliyyətli Müəssisəsinin uçot, hesabat və digər normativ materiallarından istifadə edilmişdir.

Tədqiqatın nəzəri-metodoloji əsaslarını uçot, audit və respublika iqtisadçılarının əsərləri, dövlətin, xüsusən də Respublika Maliyyə Nazirliyinin müvafiq normativ sənədləri təşkil edir. İşdə təhlil, müqayisə, balans ümumiləşdirməsi, müşahidə və s. metodlardan yaradıcılıqla istifadə edilmişdir.

İşin elmi yeniliyi. Magistr işinin elmi yeniliyi və praktik əhəmiyyəti aşağıdakılardan ibarətdir:

- İstehsal xərclərinin mövcud təsnifatını beynəlxalq praktikada tətbiq edilən təsnifata uyğunlaşdırmaq;
- İstehsal xərclərinin ilk və icmal uçotunu sadələşdirmək üçün müvafiq təkliflər hazırlamaq;
- İstehsala xidmət və onun idarə olunması ilə əlaqədar xərclərin bölüşdürülməsinin yeni metodikasının hazırlanmasına cəhd göstərmək;
- Sənayedə xərclərin uçotunun avtomatlaşdırılması üçün müvafiq tövsiyələr hazırlamaq və i.a.

Dissertasiya işinin nəzəri və metodoloji əsaslarına aiddir: Mühasibat uçotu haqqında Qanun (2004-cü il), Kommersiya təşkilatları üçün Milli Mühasibat uçotu Standartları, müəssisənin uçot siyasəti və s.

Problemin öyrənilməsi səviyyəsi. Son illərdə istehsal məsrəflərinin uçotu və təhlilinə dair çoxlu tədqiqatlar aparılsa da hələ də həll olunması problemlər kifayət qədərdir. Ümumiyyətlə, tədqiqatın araşdırılması ilə H.Namazəliyev, V.İsayev, A.Səlimov, F.Quliyev, S.Səbzəliyev, Q.Abbasov, S.Müslümov, S.Qasımov, C.Namazova, V.Quliyev, П.Безруких, А.Додонова, В.Ивашкевич, В.Талий, А.Шеремет, Дж.Леонтева və başqaları məşğul olmuşlar.

İşin həcmi və strukturu. İş girişdən, üç fəsildən, nəticədən və istifadə olunan ədəbiyyat siyahısından ibarətdir.

FƏSİL 1. İSTEHSAL MƏSRƏFLƏRİN UÇOTUNUN MÜASİR VƏZİYYƏTİ, ONUN MƏQSƏDİ VƏ PRİNSİPLƏRİ

1.1. İstehsal məsrəflərin uçotunun mahiyyəti, məqsədi və vəzifələri

Bazar iqtisadiyyatı şəraitində bütün sahələrin idarə etmə sistemi, təsərrüfatçılıq mexanizmi yenidən qurulur və təkmilləşdirilir. Təsərrüfat mexanizminin təkmilləşdirilməsi onun mühüm elementləri olan uçotun və hesabatın yenidən qurulması sıx sürətdə əlaqədardır. Tərəddütsüz demək olar ki, təsərrüfat mexanizminin digər üsürlərinin (planlaşdırma, tənzimləmə, qiymətqoyma, kreditləşmə, maliyyələşmə, iqtisadi həvəsləndirmə və s.) qarşılıqlı əlaqəsi uçot və hesabat göstəriciləri vasitəsilə həyata keçirilir. Odur ki, uçot və hesabatın yenidən qurulması obyektiv zərurətdir və iqtisadiyyatın real bazar münasibətlərinə keçirilməsinin mühüm şərtidir.

İstehsal məsrəflərinin uçotu mühasibat uçotunun mühüm sahələrindən biridir. Məsələn burasındadır ki, müəssisələrin təsərrüfat fəaliyyətinin məqsədi müəyyən məhsul istehsal etmək, işlər və xidmətlər yerinə yetirmək və bunların müqabilində mənfəət əldə etməkdir. Bunlar isə müəyyən xərclərlə əlaqədardır. Həmin məsrəflərin tərkibi və dinamikası istehsal olunan məhsulların, yerinə yetirilən işlərin və göstərilən xidmətlərin maya dəyərinin kəmiyyətini, onun səviyyəsini formalaşdırır. Maya dəyərinin kəmiyyəti və səviyyəsi isə öz növbəsində müəssisənin mənfəətinin şəcminə bir başatəsin göstərir. Hazırkı şəraitdə isə mənfəət hər bir müəssisənin maliyyə vəziyyətini xarakterizə edən əsas göstəricidir.

Beləliklə, istehsal məsrəfləri mənfəətin səviyyəsinə həlledici təsir göstərir. Odur ki, məsrəflərin azaldılması hazırkı şəraitdə müəssisələr qarşısında duran ən vacib məsələlərdən biridir. İstehsal məsrəflərinin aşağı salınmasının zəruriliyi və əhəmiyyəti təkcə bununla bitmir və bu məsələ daha qlobal əhəmiyyətə malikdir. Belə ki, məsrəflərin aşağı salınması material, əmək və maliyyə ehtiyatlarına qənaət etmək deməkdir. İndiki böhran şəraitində isə bunun çox böyük əhəmiyyəti vardır. Məsrəflərin azalması qiymətlərin və inflyasiya prosesinin sürətlə

yüksəldilməsinin qarşısını almağın mühüm şərtlərindən biridir. İstehsal məsrəflərinin aşağı olması, daxili və beynəlxalq bazarda məhsulların satışı üzrə yaranan real rəqabət prosesində qalib çıxmağa öz müsbət nəticəsinə göstərə bilər.

İstehsal məsrəflərinin uçotu müəssisənin maliyyə-təsərrüfat yəaliyyətinin mühasibat uçotunun mərkəzi həlqəsini təşkil edir. Odur ki, bazar iqtisadiyyatına keçidlə əlaqədar olaraq bütövlükdə uçotun digər sahələri kimi, istehsal məsrəflərinin uçotunun yenidən qurulması üzrə də bir sıra işlər həyata keçirilmişdir. Belə ki, məhsulların, iş və xidmətlərin maya dəyərinə daxil olan məsrəflərin tərkibi, xərc maddələri və ünsürlərinin tərkibi, bəzi məsrəflərin sintetik uçotun aparılması qaydası dəyişdirilmişdir. Lakin tədqiqat göstərir ki, hazırkı həraitdə istehsal xəzclərinin uçotu və bölüşdürülməsi qaydaları mühasibat uçotunun digər sahələrinə nisbətən daha az cəyşikliklərə məruz qalmışdır və müasir tələblərə tam cavab vermir.

İstehsal məsrəflərinin uçotu və bəzi məsrəflərin bölüşdürülməsi sahəsində olan nöqsanlar və çatışmamazlıqlar nəticəsində material ehtiyatlarının itkiləri, qeyri-məhsuldar məsrəflərin səviyyəsi hələ də yüksək olaraq qalır ki, bunlarda istehsal olunan məhsulların, yerinə yetirilən iş və xidmətlərin maya dəyərinin artmasına, mənfəət məbləğinin azalmasına və bütövlükdə müəssisələrin maliyyə vəziyyətinin pisləşməsinə gətirib çıxarır.

İstehsal olunan məhsulların (işlərin, xidmətlərin) maya dəyərinə daxil edilən məsrəflərin tərkibi iqtisadiyyatın ayrı-ayrı inkişaf mərhələlərində dəyişilmiş və hal-hazırda mülkiyyətin təşəkkül tapmış formalarına, vergi siyasətinə və bazar iqtisadiyyatının atribütlarına uyğun olaraq müəyyənləşdirilir. Hazırda məhsulun (işlərin, xidmətlərin) maya dəyərinə daxil edilən məsrəflərin tərkibi «Mühasibat uçotu haqqında» Azərbaycan Respublikasının Qanunu, onun əsasında Maliyyə Nazirliyi tərəfindən hazırlanmış Milli Mühasibat Uçotu Standartlarında müəyyənləşdirilir. Bu Standartlara görə məhsulun (işlərin, xidmətlərin) maya dəyəri, məhsul (işlər, xidmətlər) istehsalı prosesində təbii ehtiyatların, xammalın, materialların, yanacaqın, enerjinin, əsas fondların, əmək ehtiyatlarının, eləcə də onun istehsalı və satışına sərf edilən vəsaitlərin cəmindən ibarətdir. Standartlarda

məhsulun (işlərin, xidmətlərin) maya dəyərinə daxil edilən məsrəflərin tərkibi göstərilmişdir.

Bütövlükdə Standartların məzmunu, burada göstərilən məsrəflərin tərkibi və onların bölmələr üzrə qruplaşdırılması dövlətin vergi siyasətinin tələblərinə cavab verir. Burada dəqiq göstərilir ki, müəssisələr hansı məsrəflərin məhsulun maya dəyərinə, hansı məsrəfləri isə mənfəət və zərərlərə aid etməlidirlər. Fikrimizi sübut etməküçün konkret misal gösətərək. Əgər əmək haqqının məbləği, minimal əmək haqqının məbləğinin dörd mislindən yüksəkdirsə, onda əmək haqqının həmin artıq məbləği vergi tutulan mənfəətin məbləği ilə birləşdirilir və həmin üç\mumi məbləğ müəssisə üçün müəyyən edilmiş stavka üzrə vergiyə cəlb olunur. Deməli, əmək haqqının minimal əmək haqqının dörd mislindən artıq məbləğinin mənfəətin məbləği ilə birləşdirilməsi dövlət büdcəsinə ayırmaların həcmnin artırılması məqsədini güdür. bundan başqa bir sıra xərclər, (məsələn, material resurslarına qənaət edilməsi ilə əlaqədar xərclər, qısa müddətli bank kreditləri üzrə gecikdirilmiş faizlərin ödənilməsi və s.) də müəssisənin mənfəəti hesabına ötürülür. Əslində bu və buna oxşar digər xərclər məhsulun (işlərin, xidmətlərin) maya dəyərinə daxil edilən məsrəflərin tərkibinə aid edilməlidir. Bu, ələlxüsus əmək haqqında çəkilən (mənfəət hesabına) xərclərə və bunurla əlaqədar olan ayırmalara aiddir.

Məsələ bundadır ki, əmək haqqı işçi qüvvəsinin sadə təkrar istehsalı ilə bağlı olan xərclərdir. Əməyin təkrar istehsalı isə əmək haqqının ödənilməsi ilə təmin olunur. Buradan da elə nəticə çıxır ki, əmək haqqı zəruri istehsal məsrəflərinin əsas tərkib hissələrindən biridir və o istər-istəməz məhsul istehsalı ilə əlaqədar məsrəflərin tərkibinə daxil edilməli və heç bir vergi obyektinə (söhbət gəlir vergisindən yox, mənfəət vergisindən gedir) çevrilməməlidir.

Bundan başqa Standartlarda əmək haqqında daxil olan bir sıra məsrəflərin siyahısı gösətərilir ki, bunlar da müəssisənin sərəncamında qalan (mənfəədən vergi tutmadan sonra) mənfəət hesabına ötürülür. Məsələn, belə xərclərlə xüsusilə mühüm istehsal tapşırıqlarını yerinə yetirmiş ayrı-ayrı işçilərin birdəfəlik mükafatlandırılmasına çəkilən xərclər, işçilərə əlavə məzuniyyət kimi

hesablanmış əmək haqqı məsrəfləri, istehsalın səmərəliliyinin yüksəldilməsi, ehtiyatların aşkara çıxarılması ilə əlaqədar mükafatlandırmaya çəkilən xərclər, hansılar ki, əmək haqqının tərkibinə daxildir, məhsulun (işlərin, xidmətlərin) maya dəyərinə daxil olan xərclərə aid edilməlidir.

Standartlara görə bəzi xərclər məhsulun (ilərin, xidmətlərin) maya dəyərinə daxil edilmir və müəssisənin əldə etdiyi mənfəət hesabına ötürülür. Konkret olaraq belə xərclərə ətraf mühitin çirklənməsinə gətirib çıxaran tullantılar üçün ödənişləri aid etmək olar. Bu məsrəflərin məhsulun (işlərin, xidmətlərin) maya dəyərinə daxil edilməsi daha düzgün olardı. Çünki ətraf mühitin çirklənməsinə səbəb olan tullantılar əsasən məhsul istehsalı, yerinə yetirilən iş və xidmətlərlə əlaqədardır. Digər tərəfdən müəssisə mənfəət əldə edə bilmədikdə həmin tullantılar üçün ödənişlərin həyata keçirilməsi mümkün deyildir.

Bunula belə Standartlarda elə xərclər də nəzərdə tutulur ki, onlar birbaşa məhsul (iş, xidmətlər) istehsalı ilə əlaqədar olmasa həmin məhsulun (işlərin, xidmətlərin) maya dəyərinə daxil edilən məsrəflərin tərkibinə aid edilir. Həmin xərclərə bütövlükdə istehsalın idarə edilməsi məsrəflərini aid etmək olar. Bunlar aşağıdakılardan ibarətdir: müəssisənin və onun struktur bölmələrinin inzibati-texniki heyətinin saxlanması, onun maddi-texniki və nəqliyyat təminatına çəkilən xərclər; istehsal fəaliyyəti ilə bağlı ezamiyyət məsrəfləri (müəyyən edilmiş normalara uyğun olaraq); məsləhət, informasiya, və auditor xidmətlərinin ödənilməsi ilə əlaqədar xərclər; məhsulun sertifikatı işləri üzrə xərclər; tərcüməçilik xidmətləri, xarici nümayəndələrin rəsmi qarşılınması üzrə tədbirlərin həyata keçirilməsi, onların mədəniyyət ocaqlarında iştirakı, bufet xidməti və s. üzrə xərclər.

Bu cür məsrəflərin bütövlükdə məhsulun (işlərin, xidmətlərin) maya dəyərinə daxil edilməsi zənnimizcə düzgün deyildir. Buradan bir qism məsrəflərin ayrılıqda mənfəət hesabına ötürülməsi daha məqsəduyğun olardı.

Standartların bütövlükdə təhlili göstərir ki, burada müxtəlif məzmunlu, təyinatlı məsrəflərin məhsulun (işlərin, xidmətlərin) maya dəyərinə daxil edilməsi, yaxud mənfəət və zərərlərə daxil edilməsi və yaxud da müəssisənin

mərəncamında qalan mənfəət hesabına ötürülməsi, həddən artıq reqlamentləşdirilmiş və mərkəzləşdirilmişdir. Məsrəflərin uçotu obyektlərinin bu şəkildə tərkibi və reqlamentləşdirilməsi bazar iqtisadiyyatı şəraitində müəssisələrə verilən iqtisadi və təsərrüfat hüquqlarına heç də tam şəkildə uyğun gəlmir. İdarəetmə uçotuna aid olan bu məsələ əslində müəssisələrin özləri tərəfindən tənzimlənməlidir. Çünki idarəetmə uçotunun bütün məlumatları hər şeydənəvvəl daxili idarəetmədə istifadə olunur və buna görə də həmin məlumatlar və yaxud informasiya operativ və çevik olmalıdır. Təsərrüfat prosesləri, istehsal məsrəfləri haqqında informasiyanın çevikliyi bazar iqtisadiyyatının xüsusiyyətləri ilə bağlıdır. Belə ki, bazar münasibətləri şəraitində konyukturanın tez-tez dəyişməsi, hadisələrin dinamikliyi idarəetmə ilə əlaqədar qərarların vaxtındavə obyektiv şəkildə qəbul edilməsini daha zəruri etmişdir. Deməli məsrəflərin tərkibi, onların məhsulun maya dəyərinə daxil edilməsi, yaxud mənfəət hesabına onun hansı hissəsinin örtülməsi məsələləri əsasən qeyri mərkəzdəşdirilmiş şəkildə həll edilməlidir. Daha dəqiq desək məhsulun (işlərin, xidmətlərin) maya dəyərinə daxil olunacaq, eləcə də mənfəət və zərərlərə aid ediləcək və yaxud müəssisənin sərəncamında qalan mənfəət hesabına ötürüləcək məsrəflərin tərkibi detallaşdırılmış halda deyil, ümumiləşdirilmiş və yaxud iriləşdirilmiş pozisiyalarda göstərməlidir.

İstehsal məsrəflərinin təsnifatı da məsrəflərin planlaşdırılması, uçotun təşkili və məhsulun maya dəyərinin kalkulasiyalaşdırılmasında mühüm rol oynayır.

İqtisadi ədəbiyyatlarda, həmçinin rəsmi sənədlərdə məsrəflərin təsnifatı aparılarkən bir sıra əlamətlərdən, əsasən onların baş vermə yerlərinə, məhsulların növlərinə, məsrəflərin növlərinə, texnoloji proseslərə münasibətinə, tərkibinə, ayrı-ayrı məhsulların maya dəyərinə daxil olunması üçülünə, istehsal prosesində iştirakına, istehsalın həcminə münasibətinə, baş vermə dövrünə və s. görə qruplaşdırılmasından istifadə edilir.

İqtisadi məsrəflərin həmin əlamətlərə görə qruplaşdırılması müxtəlif məqsədlər üçün istifadə edilir. Belə ki, məsrəflərin baş vermə yerlərinə görə qruplaşdırılması – istehsaldaxili təsərrüfat hesabının tətbiqi üçün; məhsul növləri üzrə

qruplaşdırılması - maya dəyərinin kalkulyasiyalaşdırılması üçün; texnoloji proses münasibətinə görə qruplaşdırılması – əsas və üstəlik xərclərə bölüşdürülməsi üçün; tərkibinin vahidliyinə görə qruplaşdırılması – bir ünsürlü və kompleks xərclərə ayrılması üçün; maya dəyərinə daxil edilməsi üsuluna görə qruplaşdırılması – onların müstəqil və qeyri-müstəqil xərclərə ayrılması üçün; istehsal prosesində iştirakına görə bölüşdürülməsi – məsrəflərin istehsal və qeyri-istehsal təyinatlı xərclərə bölüşdürülməsi üçün; istehsalın həcminə münasibətinə görə qruplaşdırılması – dəyişən və daimi məsrəfləri müəyyən etmək üçün istifadə olunur. Qeyd etmək lazımdır ki, məsrəflərin göstərilən təsnifat üzrə qruplaşdırılmasının hamısı heç də təcrübədə istifadə edilmir. Başqa sözlə, onlar məhsulun maya dəyərinin uçotunun təşkili və aparılması zamanı tətbiq edilmir.

Təcrübədə məsrəflərin uçotu iki əsas qruplaşdırma əsasında təşkil edilir və aparılır ki, bunlara da məsrəflərin iqtisadi ünsürlər və kalkulyasiya maddələri üzrə qruplaşdırılması daxildir. Məsrəflərin qruplaşdırılmasının digər növləri göstərilən iki qruplaşdırmadan irəli gəlir və onların əsasında müəyyən olunur. Məsələn, məsrəflərin bir ünsürlü və yaxud kompleks xərclərdən ibarət olması yalnız məsrəflərin ünsürlər üzrə qruplaşdırılmasından, məsrəflərin müstəqil və qeyri-müstəqil xərclərə ayrılmasına isə məsrəflərin kalkulyasiya maddələri üzrə qruplaşdırılmasından irəli gəlir.

İstehsal məsrəflərinin kalkulyasiya maddələri üzrə qruplaşdırılması məsrəflərin analitik uçotunun aparılması və məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyalaşdırılması üçün istifadə edilir. Bu zaman birinci mərhələdə məsrəflərin istehsal uçotu obyektləri və həmin məsrəflərin baş vermə yerləri üzrə qruplaşdırılır. İkinci mərhələdə isə xərclər kalkulyasiya obyektləri üzrə bölüşdürülür və bunun əsasında bütün məhsulun, onun ayrı-ayrı növlərinin həmçinin məhsulvahidinin mayadəyəri müəyyənləşdirilir.

İstehsal məsrəflərinin göstərilən qruplaşmalar üzrə uçota alınmasının çatışmayan cəhətləri vardır. Belə ki, istehsal məsrəflərinin uçotunun yalnız baş vermə yerləri və hasil edilmiş məhsullar üzrə aparılan xərclər üzərində nəzarəti am həyata keçirməyə imkan vermir, nəticədə material, əmək və digər

ehtiyatlardan səmərəli istifadə olunmur, israfçılığa yol verilir və əslində bütün bünlar üçün heç kim məsuliyyət daşımır. Odur ki, məsrəflərin uçotu obyektləri, təkcə onların baş vermə yerləri deyil, həm də məsuliyyət mərkəzləri olmalıdır. Məsuliyyət mərkəzləri üzrə uçot terminologiyası artıq ədəbiyyatlarda geniş istifadə edilir. Məsuliyyət mərkəzləri dedikdə müəyyən xərclər üçün məsuliyyətlərdir qaydada təhkim edilməsi başa düşülür. Uçot obyektlərinin məsuliyyət mərkəzləri üzrə ayrılmasının başlıca məqsədi, məhsulun istehsalına sərf edilən xərclər üzərində nəzarəti həyata keçirməkdən ibarətdir.

Məsrəflərin baş vermə yerdəri ilə məsuliyyət mərkəzləri arasında müəyyən qarşılıqlı bağlılıq vardır. Bədə ki, məsrəflərin baş vermə yerləri ilə məsuliyyət mərkəzləri üst-üstə düşə bilər və yaxud əksinə. Əgər sexlərin rəisləri məsrəflərin səviyyəsi və işin son nəticələri üçün məsuliyyət daşıyırlarsa onda məsrəflərin baş vermə yerdəri ilə məsuliyyət mərkəzləri ust-ustə düşür. Məlum olduğu kimi sexlər ayrı-ayrı briqadalarından ibarətdir və həmin briqadaların özləri həm məsrəflərin baş vermə yerləri və həm də məsuliyyət mərkəzləri ola bilərlər. Lakin qeyd etmək lazımdır ki, hal-hazırda sənayedə məsuliyyət mərkəzləri uçotu obyektləri deyildir və buna görə də istehsal məsrəfləri üçün məsuliyyət müəssisənin struktur bölmələrinin rəhbərləri arasında bölüşdürülmür. Nəticədə aşağıdan tutmuş yuxarıyadək baş verən xərclər üçün heç kim tam məsuliyyət daşımır. Göstərilən nöqsanları aradan qaldırmaq üçün xərclər üçün məsuliyyət mərkəzləri müəyyənləşdirilməli və bu məsuliyyət struktur bölmələrinin rəhbərləri arasında dəqiq bölüşdürülməlidir. Bunun üçün müəssisənin struktur bölmələri rəhbərlərinin vəzifə təlimatları yenidən işlənilib hazırlanmalı və burada istehsal məsrəfləri üçün briqadirdən tutmuş sex rəisinə qədər bütün rəhbərlərin məsuliyyətləri dəqiq göstərilməlidir.

Məsuliyyət mərkəzləri kimi uçot obyektlərinin tətbiqində real sürətdə həyata keçirilməyin mühüm şərtlərindən biri – istehsal məsrəflərinin azaldılması üçün maddi həvəsləndirmə mexanizminin işlənilib hazırlanmasıdır. Çünki, əgər struktur bölmələrinin istehsal məsrəfləri üçün məsuliyyəti müvafiq təlimatlarda

göstərilərsə, onda həmin məsrəflərin azaldılması üzrə maddi həvəsləndirmə mexanizmi də müvafiq sənədlərlə rəsmiləşdirilməlidir.

Məsuliyyət mərkəzlərinin uçotu obyektləri kimi müəyyən edilməsi qərblə ölkələrinin uçot praktikasında artıq çoxdan tətbiq edilir ki, bu da uçotun beynəlxalq standartlarının mühüm tərkib hissəsidir. Qeyd edək ki, məsuliyyət mərkəzlərinin uçot obyektləri kimi müəyyənləşdirilməsi daxili transfert qiymətlərinin yarıması və tətbiqi də zəruri şərtləndən biridir. Transfert qiymətlərindən geniş bəhs etməyərək yalnız onu qeyd edək ki, həmin qiymətlərin tətbiqi müasir biznesin təşkili formalarının mürəkkəbliyindən məsrəflərin bir bölmədən digər bölmələrə hərəkətindən, daxili heçabatın düzgün əks etdirilməsindən, idarəetmənin müxtəlif səviyyələrinin fəaliyyətinin qiymətləndirilməsindən, idarəetmənin qeyri-mərkəzləşdirilməsindən və s. səbəblərdən irəli gəlir.

Transfert qiymətlərinin tətbiqi nəticəsində məsrəflərin məsuliyyət mərkəzlərinin, təşkilatı, texnoloji sahələrin gəlirləri üzrə məsuliyyət mərkəzləri ilə əvəz edilməsinə gətirib çıxarmışdır. Qərblə ölkələrinin bir çoxu artıq məsuliyyət mərkəzləri üzrə uçot obyektlərinin təcrübəsinə malikdir. Məsələn burasındadır ki, transfert qiymətləri əsasında formalaşan gəlirlərə görə yaranan məsuliyyət mərkəzləri üzrə məsrəflərin uçotunun təşkili dəyişən xərclərə nəzarət etməyə, gəlirlərin artırılmasında məsuliyyət mərkəzlərinin maddi maraqlarının yüksəldilməsinə imkan vermir. Düzdür, respublikamızın müəssisələrində istehsalın uçotunun, daha doğrusu daxili bölmələrdə məsrəflərin uçotunun göstərilən prinsipləri üzərində qurulması müəyyən vaxt tələb edir, lakin bu yolu biz keçməliyik. Ona görə də müvafiq təlimətlərin, normativ sənədlərin işlənilməsi, hazırlanması, həmçinin həmin məsələlər ətrafında diskussiyaların aparılması zəruridir.

Məlum olduğu kimi hazırda istehsalda çəkilən məsrəflərin uçotu və bölüşdürülməsi ənənəvi variant əsasında həyata keçirilir. Bu variantda görə məhsul istehsalı, iş və xidmətlərin yerinə yetirilməsi ilə bilavasitə əlaqədar olan xərclər, həmçinin köməkçi istehsalatların məsrəfləri, istehsalın təşkili və ona

xidmət göstərilməsi ilə əlaqədar olan qeyri-müstəqimxərclər və zaydan olan itkilər 20 «Əsas istehsalat» hesabında əks etdirilir. Müstəqim məsrəflər 201-1, 201-2, 202-3 nömrəli və sair hesablardan birbaşa 202 nömrəli hesaba silinir. Ümumtəsərrüfat xarakterli məsrəflərdən bir qismi 711 və 721 nömrəli hesablarda silinir. Göründüyü kimi məhsul istehsalı, iş və xidmətlərin yerinə yetirilməsi ilə bilavasitə əlaqədar olan və eləcə də bilavasitə əlaqədar olmayan məsrəflərin hamısı son nəticədə 202 nömrəli hesabda əks etdirilir və məhsulun, yerinə yetirilmiş işlərin və xidmətlərin faktiki istehlal maya dəyərini yaradırlar. Məsrəflərin uçotunun vəonların bölüşdürülməsinin göstərilən variantın nöqsanları və çatışmayan cəhətləri vardır. Əvvəla onu qeyd edək ki, maşın və avadandıqların saxlanması və istismarı üxərclər isehsaldakı roluna görə əsas xərclər sırasına daxildir, çünki onlar məhsul istehsalında, iş və xidmətlərin görülməsində bilavasitə iştirak edirlər. Lakin məhsullun maya dəyərinə onlar qeyri-müstəqim xərclərə kimi daxil edilir ki, bu da yalnız onların bölüşdürülməsi problemi ilə bağlıdır. Bu cür vəziyyət, yəni onların qeyri-müstəqim xərclərə aid edilməsi həmin məsrəflərin iqtisadi məzmununa uyğun deyildir. Digər tərəfdən, hazırkı hesablar Planına əsasən göstərilən xərclər 721 №-li “İnzibati xərclər” hesabının birinci sudhesabında uçota alınır ki, bu da məsrəflərin məzmununa, xarakterinə və təyinatına uüğun gəlmir.

Məlumdur ki, 711 və 721 nömrəli hesablarda uçota alınan xərclər öz təbiətinə və təyinatına görə bir-birinə yaxındırlar. Başqa sözlə desək, hər iki hesabda istehsalın müxtəlif mərhələdərcə idarə edilməsi və ona xidmət göstərilməsi ilə əlaqədar xərclər uçota alınır. Məsrəflərin uçotunun aparıldığı indiki variantında kommersiya və inzibati məsrəflərinin bir sintetik hesabda uçota alınması məqsəduyğundur. Bunun üçün hər hansı bir hesab üzrə iki subhesabı açılması kifayətdir. Hesabın adı «İdarəetmə məsrəfləri», birinci subhesabı «İnzibati xərclər» ikinci subhesabı isə «Kommersiya xərcləri» adlandırılı bilər.

İrəli sürülən təkliflər məsrəflərin uçotunun nəzərdən kesirilən variantında olan nöqsanları heçdə tam aradan qaldırmağa imkan vermir. Belə nöqsanlardan biri – qeyri-müstəqim məsrəflərin bölüşdürülməsi ilə əlaqədardır. Məsələ

burasındadır ki, mübahisə doğurur və bu barədə indiyə qədər də yekdil fikir yoxdur. Qeyri-müstəqim məsrəflərin bölühdürülməsi zamanı müxtəlif baza göstəricilərindən istifadə edilir. Bunlar bir tərəfdən uçot işlərinin daha da artmasına, digər tərəfdən, istehsal olunan məhsulların, yerinə yetirilən işlərin və xidmətlərin maya dəyərinin müəyyən qədər təhrif olunmasına gətirib çıxarır. Bütövlükdə bu variant bazar iqtisadiyyatı şəraitində mühasibat uçotunun qarşısında qoyulan tələblərə cavab vermir və uçotun beynəlxalq standartlarına uyğun gəlmir. Lakin təəssüflə qeyd etmək lazımdır ki, son dövrlərdə qəbul olunmuş normativ sənədlər və təlimatlar da həmin nöqsanın aradan qaldırılması haqqında konkret müddəalara malik deyildir.

Araşdırmalar göstərir ki, istehsal məsrəflərinin uçotu və onların bölüşdürülməsi qaydasının mütərəqqi variantı, məsrəflərin müstəqim şərti-dəyişən və şərti-daimi xərclərə bölünməsinə əsaslanan variantıdır. Bu variantda istehsal olunan məhsulun, yerinə yetirilən işlərin və xidmətlərin məhdud maya dəyəri (yalnız dəyişən məsrəflərin məbləği) hesablanır. Belə maya dəyəri istehsalın təşkili və texnologiyasına uyğun olaraq bilavasitə məhsulun (işlərin, xidmətlərin) istehsalı ilə bağlı olaq xammal, material, yanacaq, enerji məsrəflərindən, kənar təşkilatların göstərdiklərin işlərin və xidmətlərin dəyərindən, əmək haqqı məsrəflərindən, sosial sığortaya ayırmaların məbləğindən ibarət ki, onlar da istehsalın həcmindən asılı olaraq dəyişir.

Şərti-daimi xərclər bu halda məhsulun (işlərin, xidmətlərin) maya dəyərinə daxil edilmir. Bu xərclərə ümümi istehsalat və ümümtəsərrüfat məsrəfləri aiddir. Həmin xərclər istehsalat həcmindən dəyişməyindən asılı olmayaraq şərti olaraq sabitdirlər.

Şərti-dəyişən xərclər bilavasitə 202 nömrəli hesabda yığılması və bunun əsasında də məhsulun (işlərin, xidmətlərin) məhdud maya dəyəri müəyyənləşdirməlidir. Kommersiya və inzibati xərclər isə birbaşa mənfəət hesabına silinməlidir. Şərti-daimi məsrəflərin mənfəət hesabına silinməsi müəssisələrin maliyyə vəziyyətinə heç bir təsir göstərməməkdir. Bu şərtlə ki, mənfəət dövlət büdcəsinə köçürülməsi vergi məbləği şərti-daimi məsrəflərin mənfəət hesabına

silinməindən sonra həyata keçirilsin. Şərti-daimi məsrəflərin uçotu vəsilinməsinin təklif edilən qaydası onların bölüşdürülməsi ilə bağlı əlavə işlərin ixtisara salınmasına, məhsulun (işlərin, xidmətlərin) maya dəyərinin təhrif edilməsi hallarının aradan qaldırılmasına şərait yaradır.

İqtisadi ədəbiyyatlarda istehsal məsrəfləri anlayışı ilə maya dəyəri anlayışını fərqləndirirlər. Məsələn, «İqtisadi nəzəriyyə» kitabında ictimai istehsal məsrəfləri, müəssisənin istehsal məsrəfləri və maya dəyəri kimi anlayışlar arasında fərqli cəhətlər göstərilir¹. Həmin kitabda ictimai istehsal məsrəflərinə istehlak edilmiş istehsal vasitələrinə keçirilmiş dəyəri və bütün yeni yaradılmış dəyər daxil edilir. Müəssisənin istehsal məsrəfləri məhsulun hazırlanmasına çəkilən canlı və maddiləşmiş əmək məsrəflərinin məcmusu kimi qəbul edilir. Elə həmin mənbəədə maya dəyərinə istehlak edilmiş istehsal vasitələrinə əməyin ödənilməsinə çəkilən məsrəflərin məcmusu kimi baxılır.

Məhsulun maya dəyəri müəssisənin məhsul istehsalına və satışına sərf etdiyi məsrəflərin pulla ifadəsinə deyilir və həmin xərclər məhsulun dəyərinin yalnız bir hissəsini təşkil edir¹

Göründüyü kimi, gətirilən hər iki mənbəədə istehsal məsrəflərinə iki nöqtəyi-nəzərdən yanaşılır: bir tərəfdən o, bilavasitə cəmiyyətin məsrəfləri kimi müəyyən edilir və istehsal olunan məhsulun dəyərini yaradır, digər tərəfdən, istehsal məsrəfləri müəssisənin məsrəfləri kimi başa düşülür və həmin xərclər də məhsul istehsalı və satışına çəkilən məsrəflərin məcmusu olmaqla onun maya dəyərini təşkil edir.²

Doğrudan da, ictimai istehsal məsrəfləri anlayışına daxil olan məsrəflərin ümumi məbləği, müəssisənin istehsal məsrəfləri anlayışına daxil olan məsrəflərin ümumi məbləğindən artıqdır. Bu iki anlayışlara daxil olan məbləğlər arasındakı fərq yeni yaradılmış dəyər məbləğini təşkil edir. Başqa sözlə ictimai istehsal

¹ Prof. T.S.Vəliyevin ümumi redaktorluğu ilə «İqtisadi nəzəriyyə», Bakı universiteti nəşriyyatı 1993 səh 124

1. Bezrukix və başqaları «Uçet zatrat i kalğkulirovanie v promışlennosti» M. «Finansı i statistika» nəşriyyatı 1989 səh 8

2. Yenə orada səh 8

məsrəflərinin məbləği yeni yaradılmış dəyər (cəmiyyət miqyasında xalis gəlir) məbləğində müəssisənin istehsal məsrəflərindən çoxdur.

Zənimizcə, istehsal məsrəflərinin müxtəlif pillələrdə (ölkə və müəssisə səviyyəsində) fərqləndirilməsi, yaxud ayrılması təkə nəzəri yox, habelə böyük praktiki əhəmiyyətə malikdir. Belə ki, özündə keçmiş və canlı əmək məsrəflərinin məcmüsünü birləşdirən dəyərdən fərqli olaraq, maya dəyərində yalnız məsrəfləri aşağı salmaqda maraqlıdırsa, hər bir müəssisə yalnız məhsulun maya dəyərini aşağı salınmasında maraqlıdır. Müəssisələrin əsas məqsədi mənfəətin həcmi artırmaqdır. Çünki, bazar iqtisadiyyatı şəraitində mənfəət hər bir müəssisənin, firmanın iqtisadi və sosial inkişafının başlıca məqsədidir. Deməli, müəssisə bütövlükdə əmtənin dəyərini artırılmasında yox, yalnız onun bir hissəsinin, mənfəətin artırılmasında maraqlıdır. Bu mənada dövlətin, yaxud cəmiyyətin və müəssisələrin mənafeləri üst-üstə düşməyə də bilər. Bu özünü onda biruzə verir ki, dövlət bütün məsrəflərin maya dəyərinə daxil edilməsinə icazə vermir, müəssisələr isə bütün məsrəfləri məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərinə salmaqla dövlətə mənfəətdən vergini az ödəməyə çalışırlar.

Beləliklə, maya dəyəri məhsulun dəyərini yalnız bir hissəsini təşkil edir. Bu ondan irəli gəlir ki, məhsulun dəyəri istehlak olunmuş istehsal vasitələrinin dəyərindən, zəruri və izafi məhsulun dəyərindən yararır. İstər dəyər, istərsə də istehsal məsrəfləri mücərrəd anlayışlardır.

Məhsulun istehsalının iqtisadi mahiyyətini əks etdirirlər və özlərində keçirilmiş və yeni yaradılmış dəyəri birləşdirirlər. Deyilən təmənilə maya dəyəri anlayışına da aiddir. Pul formasında dəyər adətən qiymətdə, keçirilmiş və zəruri əməklə yaradılmış yeni dəyər-istehsal məsrəflərində, izafi əməklə yaradılmış dəyər isə xalis gəlirdə öz təcəssümünü tapır.

Bəzən praktikada istehsal məsrəfləri termini əvəzinə istehsala çəkilən xərclər termini işlədilir. İstehsala çəkilən xərclərlə istehsal məsrəfləri arasında, bir sıra iqtisadçıların fikrincə həm nəzəri, həm də praktiki fərqlər mövcuddur. Lakin məsələnin dərinəndən araşdırılması nəticəsində bizdə belə fikir yararır ki, istehsal məsrəfləri ilə istehsala çəkilən xərclər arasında heç bir nəzəri və praktiki fərqlər

yoxdur və ola da bilməz. İstehsal məsrəfləri yalnız ayrı-ayrı pillələrdə və səviyyələrdə fərqlənə bilər. Belə ki, məhsul istehsalına cəmiyyətin çəkdiyi bütün məsrəflərin məcmusu həmin məhsulun dəyəri ilə müəyyən edildiyi halda, müəssisələr səviyyəsində istehsal məsrəfləri ictimai istehsal məsrəflərinin bir hissəsi kimi, yaxud həmin məhsulun maya dəyəri ilə müəyyən olunur.

Buraxılmış məhsula, yerinə-yetirilmiş iş və xidmətlərə aid edilən xərclər həmin məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərində öz əksini tapmış olur.

İqtisadi ədəbiyyatlarda məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərini mahiyyəti müxtəlif cür işıqlandırılır. Bir sıra iqtisadçılar maya dəyərinə istehlak olunmuş istehsal vasitələrinin dəyəri ilə zəruri məhsulun çox hissəsinin, əmək haqqına çəkilən məsrəflərin məcmusu kimi baxırlar. Digərləri maya dəyəri dedikdə, dəyərin o hissəsini başa düşürlər ki, həmin hissə pul formasında müəssisənin məhsul istehsalı və satışına çəkdiyi xərclərdən ibarətdir.

Üçüncü qrup iqtisadçılar maya dəyərinə dəyərin o hissəsi kimi baxırlar ki, həmin hissə tədavül prosesində müəssisəyə qayıtmalı və onun məsrəflərini ödəməlidir.

Məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərinə daxil edilən məsrəflərin tərkibi haqqında əsasnamədə göstərilir ki, məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyəri istehsal (xidmət) prosesində istifadə olunan təbii ehtiyatların, xammalın, materialın, yanacaqın, enerjinin, əsas fondların, əmək ehtiyatlarının qiymətləndirilməsi dəyərini, həmçinin onların istehsalına və satışına sərf edilən digər məsrəfləri özündə əks etdirir.¹ Başqa sözlə, maya dəyəri məhsulun (işin, xidmətin) istehsalı və satışının hər bir müəssisəyə neçəyə başa gəldiyini göstərir.

Maya dəyəri sintetik iqtisadi göstəricilərdən biridir. Bu göstəricidə müəssisənin çoxşahəli fəaliyyətinin yekunları öz əksini tapır. Maya dəyərini səviyyəsi və ölçüsü məhsul satışından olan mənfəətin həcminə birbaşa təsir göstərir. Çünki, məlum olduğu kimi, mənfəət məhsul satışından daxil olan pul gəlirləri ilə həmin məhsulun tam maya dəyəri arasındakı fərq şəklində müəyyən olunur və bir çox bərabər şərtlər daxilində maya dəyəri nə qədər aşağıdırsa, satışdan mənfəətin həcmi də bir o qədər çoxdur. Odur ki, xidmətin maya dəyərini

sistematik olaraq aşağı salınması mənfəətin həcmünün artırılması, müəssisənin maliyyə vəziyyətinin yaxşılaşdırılmasının mühüm şərtidir.

Maya dəyəri əsasında pul ifadəsində məsrəflər və istehsalın nəticələri ölçülür, müqayisə edilir. Məsrəfləri nəticələrlə müqayisə etməklə hər bir müəssisə bütövlükdə istehsalın, habelə ayrı-ayrı məhsul növlərinin səmərəliliyini müəyyən edir, məhsulun maya dəyərinin aşağı salınması üzrə tədbirlər sistemi işləyib hazırlayır və həyata keçirir.

Bazar iqtisadiyyatı şəraitində məhsulun maya dəyəri göstəricisinin rolu və əhəmiyyəti daha da yüksəlmişdir. Məsələn burasındadır ki, indiki şəraitdə müəssisənin maliyyə vəziyyəti onun məhsullarının rəqabət qabiliyyətindən asılıdır. Bazarda qiymətlərin hər hansı məhsul növü eyni səviyyədə saxlanılması şəraitində o müəssisə rəqabətə davam gətirə bilər ki, onun məhsulunun maya dəyəri digər müəssisələrin eyni adlı məhsulunun maya dəyərindən aşağı olsun. Başqa sözlə, bir çox bərabər şərtlər daxilində məhsulun maya dəyəri nə qədər aşağıdırsa, həmin məhsulun istər daxili, istərsə də xarici bazarda rəqabət qabiliyyəti və deməli maliyyə vəziyyəti də yaxşı olacaqdır.

Maya dəyəri topdansatış, sərbəst (bazar), pərakəndə və digər qiymətlərin yaranmasına da çox böyük təsir göstərir. Belə ki, maya dəyəri aşağı olduqda həmin qiymətlərin də aşağı səviyyədə formalaşmasına imkan verir. Bu da öz növbəsində əhalinin maddi rifah halının yaxşılaşdırılmasına şərait yaradır.

Maya dəyəri mühüm təsərrüfat hesablı göstəricidir. Yəni, o təsərrüfat hesabı şəraitində müəssisənin məsrəflərini onun gəlirlərindən birbaşa asılı edir, nəticədə məhsulun maya dəyərinin aşağı salınması və istehsalın və istehsalın səmərəliliyinin yüksəldilməsində əmək kollektivlərinin maddi maraqları təmin olunur.

Maya dəyəri, həmçinin transfert qiymətlərinin qoyulması, müəssisələrin daxili bölmələrinin nəticələrinin qiymətləndirilməsi və müəyyən edilməsi üçün də mühüm təsərrüfat hesablı göstəricidir.

Maya dəyəri nəinki yalnız istehsal proseslərinin, eləcə də tədavül və bölgü proseslərini əks etdirir. Ona görə də maya dəyərinin səviyyəsi metodiki-texniki

təchizatın və satışın şərtlərindən, müəssisələr arasında, habelə müəssisələrlə dövlət arasında olan qarşılıqlı münasibətlərdən asılıdır.

İstehsalın idarə edilməsində maya dəyərinin rolunun artmasından nəinki təkcə mənfəət, rentabellik, istehsalın səmərəliliyi, qiymətlərin yaranması, təsərrüfat hesablıdır, maya dəyəri nəinki yalnız məsrəf göstəricisi və səmərəlilik göstəricisidir, o həmçinin, digər iqtisadi hadisələrlə, proseslər və göstəricilərlə sıx əlaqədardır. Maya dəyəri əmək məhsuldarlığının artmasına, müəssisənin bütün potensialından istifadənin yaxşılaşmasına, istehsalın təşkili və idarəetmənin səmərəliliyinin yüksəldilməsinə və s. ciddi təsir göstərir.

Deyilənlərdən belə nəticəyə gəlmək olar ki, məhsulun maya dəyəri müəssisənin istehsal-təsərrüfat, maliyyə fəaliyyəti və digər fəaliyyətini xarakterizə edən sintetik göstəricidir. Bununla yanaşı maya dəyəri göstəricisi cəmiyyət miqyasında çox böyük rol oynayır. Çünki, daxili milli məhsulun, milli gəlirin və bir sıra mühüm iqtisadi göstəricilərin müəyyən olunmasında maya dəyəri göstəricisindən istifadə edilir. Daxili milli məhsul və milli gəlir göstəriciləri isə ölkənin iqtisadiyyatının inkişafını ümumi şəkildə xarakterizə edirlər.

1.2. İstehsal məsrəflərinin təsnifatı və onların təkmilləşdirilməsi istiqamətləri

İqtisadi bir katoqoriya olmaqla maya dəyəri bazar iqtisadiyyatının obyektiv qanunlarının təsiri altında formalaşır. Bununla belə istehsal məsrəflərinin forması, maya dəyəri dövlət tərəfindən tənzimlənir və müəyyən təsirə məruz qalır. Bu, hər şeydən əvvəl özünü maliyyə nəticələrinin, o cümlədən məhsul (iş, xidmət) satışında mənfəətin formalaşmasında, xammal, material, yanaacaq və s. ehtiyatlara qiymətlərin qoyulmasında nəqliyyat tariflərinin müəyyən olunmasında, amortizasiya normalarının qoyulmasında, sosial sığortaya ayırmaların həcmnin müəyyən edilməsində əmək haqqının aşağı hədlərinin qoyulmasında və sairədə göstərir. Dövlətin maya dəyərinin yaranmasına təsiri təkcə yuxarıda sadalananlarla məhdudlaşmır. Dövlət məhsulu (işin, xidmətin) maya dəyərinə daxil edəcək, habelə digər mənbələr hesabına ödəniləcək məsrəflərin tərkibini

(siyahısını) də mərkəzləşmiş qaydada müəyyən edir və bunun üzərində ciddi nəzarəti həyata keçirir. Hansı məsrəflərin məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərinə daxil edilib edilməyəcəyi məsələsi bazar iqtisadiyatının inkişafının müxtəlif mərhələlərində dövlətin apardığı iqtisadi siyasətdən, ölkənin iqtisadi inkişaf vəziyyətindən asılıdır. Məsələn, 1997-ci ilin 01 yanvar tarixinə qədər müəssisələr məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərinə əmək haqqı üzrə hamısını yox, yalnız minimal əmək haqqının dörd mislinə bərabər olan hissəsini daxil edirdilər. Əvvəlki fəsildə qeyd edildiyi kimi bunun da başlıca səbəbi inflyasiyanın qarşısını almaq və dövlət büdcəsinə yönəldilən mənfəətdən verginin məbləğlərini artırmaqdan ibarət idi. Hal-hazırda isə əməyin ödənişi ilə əlaqədar olan bütün xərclər məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərinə daxil edilir. Bu daha düzgündür. Məsələ bundadır ki, əmək haqqı işçinin sərf etmiş olduğu əməyin müqabilində verilir və onun fiziki, mənəvi qüvvələrinin bərpası üçün zəruridir. Buna görə də əmək haqqı yalnız istehsal məsrəflərinin tərkibində əks etdirilməlidir.

Qüvvədə olan Standartlara görə müəyyən edilmişdir ki, məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyəri istehsal (xidmət) prosesində istifadə olunan təbii ehtiyatların, xammalın, materialların, yanacaqın, enerjinin, əsas fondların, əmək ehtiyatlarının dəyərindən, həmçinin onların istehsalına və satışına sərf edilən digər xərclərdən yaranır.

Müəssisə üzrə istehsal məsrəfləri vergi qoyma məqsədilə müvafiq normativ aktlarla təsdiq edilmiş limitlər, normalar və normativlər əsasında müəyyənləşdirilir.

Mövcud qaydaya görə məhsulun maya dəyərinə aid edilən xərclərə daxildir:

1) Bilavasitə məhsul (iş, xidmət) istehsalı ilə bağlı olan xərclər. Həmin xərclər məhsulun maya dəyərinin əsas hissəsini təşkil edir. Bunlara material məsrəfləri (qaytarılan tullantıların dəyəri çıxılmaqla) və əməyin ödənilməsinə çəkilən xərclər aiddir. Material məsrəflərinə daxil edilir: (məhsulun istehsalına, iş və xidmətlərin həyata keçirilməsinə sərf edilən xammalın, materialın, satın alınan kompleksləşdirici və yarımfabrikatların, həmin ehtiyatların daşınması və müəssisəyə gətirilməsilə əlaqədar xidmələrin dəyəri təbii itki normaları daxilində

material ehtiyatlarının əskikgəlmələri və itkiləri). Material məsrəflərindən qaytarılan tullantıların dəyəri çıxılır. Qaytarılan tullantılar adətən mümkün istifadə qiymətləri ilə qiymətləndirilir.

Əmək haqqı məsrəflərinə daxildir: görülən işlərin həcminə görə işəməzd qiymətlər, tarif dərəcələri, tarif (vəzifə) maaşları əsasında hesablanan əmək haqqı ödənişləri; iş rejimi və əmək şəraiti ilə əlaqədar qanunvericilikdə nəzərdə tutulan müavinətlər; işçilərə natural ödənişlər qaydasında verilən məhsulların dəyəri; uzun müddət işləməyə görə, istehsalın nəticələrinə və sair görə verilən mükafatlar; müvafiq qanunvericilik əsasında verilən məzuniyyət haqları, əmək qabiliyyətini müvəqqəti itirdiyinə görə verilən ödənişlər, istehsalatda işlənilməyən vaxtda görə verilən ödənişlər və sair;

2) İstehsalın hazırlanması və mənimsənilməsinə çəkilən xərclər;

3) Təbii xammalların istifadəsi ilə əlaqədar xərclər:

Təbii-mineral bazanın yenidən hasil edilməsinə ayırmalar, ixtisaslaşdırılmış müəssisələr tərəfindən həyata keçirilən torpağın rekultivasiya işləri üzrə ödəmələr, kökü üstə satılan ağaclara görə haqlar və müəyyən olunmuş limit həddində su təsərrüfatı sistemindən sənaye müəssisələrinin götürdükləri suya görə ödəmələr;

4) İstehsalın təşkili və texnologiyasının təkmilləşdirilməsi, habelə məhsulun keyfiyyətinin yüksəldilməsi, onun davamlılığının artırılması və istehsal prosesində həyata keçirilən digər istismar xassələrinin təmin olunması ilə əlaqədar olan qeyri əsaslı xərclər;

5) İxtiralar və səmərələşdirici təkliflərlə əlaqədar xərclər. Bunlara aiddir: təsdiq edilmiş təribə-sınaq işlərinin aparılması, ixtiralar və səmərələşdirici təkliflər üzrə modellərin və nümunələrin hazırlanması və sınaqdan keçirilməsi, ixtiraçılıq və səmərələşdiricilik üzrə müsabiqələrin, baxışların təşkili, müəlliflik haqqının ödənilməsi üzrə xərclər;

6) İstehsal prosesinə xidmət məsrəfləri: istehsalın xammal, material, yanacaq, enerji, alətlər, ləvazimatlar və digər vasitələr, əmək əşyaları ilə təmin olunması üzrə xərclər; əsas vasitələrin bütün növ təmirinə çəkilən xərclər; bina və

inventarların saxlanması, istehsalatda təmsizlik qaydalarına riayət edilməsi üzrə və sair xərclər;

7) Normal iş şəraiti və təhlükəsizlik texnikasının təmin edilməsi üzrə xərclər;

8) Təbiətin mühafizə təyinatlı fondların istismarı və saxlanması ilə əlaqədar, digər təbiəti mühafizə obyektlərinin saxlanması üzrə xərclər;

9) İstehsalın idarə olunması ilə əlaqədar xərclər: müəssisə idarə aparatı işçilərinin və onun struktur bölmələrinin saxlanması, müəssisə rəhbərinin xidməti minik maşınlarının saxlanması məsrəfləri;

10) İşçi qüvvəsinin yığılması, kadrların hazırlanması, ixtisasının artırılması və yenidən hazırlanması ilə əlaqədar xərclər;

11) Dövlət Sosial Müdafiə Fonduna, Məşğulluq fonduna və sair təşkilatlara ayırmalar və ödəmələr;

12) Qanunvericilikdə müəyyən edilmiş normalara uyğun ezamiyyə, reklam və nümayəndəlik məsrəfləri;

13) Texniki idarəetmə vasitələrinin saxlanması və onlara xidmət göstərilməsi üzrə xərclər: hesablama mərkəzləri, rabitə qovşaqları, siqnalizasiya vasitələri və digər texniki idarəetmə vasitələri üzrə xərclər;

14) Auditor, informasiya və məsləhət xarakterli xidmətlər üzrə ödənişlər;

15) Məcburi qaydada beynəlxalq rabitə təşkilatlarına üzv olmaqla əlaqədar ödənilən üzvlük haqqı da daxil olmaqla rabitə xidmətlərinin (istehsal prosesi ilə bilavasitə əlaqəsi olmayan şəxsi danışıqlardan başqa) dəyəri;

16) Ümumi istifadədə olan sərnişin nəqliyyatının xidmət etmədiyi istiqamətlərdə işçilərin iş yerinə və geriye daşınması üzrə xərclər;

17) Qısa müddətli bank kreditlərinə görə ödənilən faiz məbləğləri və qanunvericilikdə nəzərdə tutulan bank xidmətlərinin dəyəri;

18) Məhsulun satılması ilə əlaqədar olan xərclər: qablaşdırma, saxlanma, yüklənmə və daşınma məsrəfləri;

19) Qeyri-maddi aktivlərin köhnəlməsi (amortizasiyası) üzrə xərclər;

20) Qanunvericilikdə nəzərdə tutulmuş normalar həddində ekologiyanı çirkləndirməyə görə ödənilən məbləğlər;

21) Qanunvericilikdə nəzərdə tutulmuş, lakin yuxarıda adları çəkilməyən digər xərclər və ödənişlər;

22) Zay məhsuldan itkilər: zəmanət xidməti müddəti müəyyən olunmuş məhsullara (mallara, məmumatlara) zəmanətli xidmət və zəmanətli təmir məsrəfləri; istehsaldaxili səbəblər üzündən boşdayanmalardan itkilər və s.

Bütövlükdə, əsasnamədə məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərinə daxil ediləcək məsrəflərin və digər mənbəələr hesabına ödəniləcək məsrəflərin tərkibi kifayət qədər aydın və geniş verilmişdir. Müştərək müəssisələrdə bəzi məsrəflərin məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərinə daxil edilməsi zənnimizcə düzgün deyildir. Məsələn, belə xərclərə kadrların hazırlanması, onların ixtisasının artırılması ilə əlaqədar xərclər; yaradıcılıq məzuniyyətlərinin ödənilməsinə yönəldilən xərclər; ixtiralar və səmərələşdirici təkliflərlə əlaqədar xərclər; auditor, informasiya və məsləhət xarakterli xidmətlər üzrə ödənişlər və bəzi digər xərclər aiddir. Həmin xərclər bilavasitə məhsul istehsalı və satışı ilə əlaqədar deyildir, yaxud onların başvermə vaxtı məhsul istehsalı kimi mütəmaddi, fasiləsiz olur. Odur ki, həmin məsrəflərin ayrı-ayrı dövrlər üzrə bərabər bölüşdürülməsi, konkret hansı məhsulun maya dəyərinə daxil edilməsi müəyyən çətinlik törədir və məhsulun (işin, xidmətin) həqiqi maya dəyərini təhrif edir. Bu da maliyyə nəticələrinin vaxtında və düzgün müəyyən edilməsinə imkan vermir.

Araşdırmalar göstərir ki, həmin məsrəflərin və bu qəbildən olan digər məsrəflərin məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərinə daxil edilməsi beynəlxalq uçot praktikasında tətbiq olunan xərclər-buraxılış metodunun prinsiplərinə uyğun deyildir. Deyilənlər təmamilə istehsalın təşkili və idarə olunması ilə əlaqədar olan bəzi nisbi-sabit xərclərə də aiddir. Yaxşı olardı ki, həmin xərclər məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərinə daxil edilmədən birbaşa müəssisənin sərəncamında qalan mənfəət hesabına silinsin. Bu barədə dissertasiya işinin növbəti fəslində geniş danışılacaqdır. İndi də istehsal məsrəflərinin təsnifatı üzərində dayanaq.

Bazar iqtisadiyyatı ilə 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 Standartlar işlənilib hazırlanmışdır. Bunlara «Mühasibat uçotu haqqında» Qanunu (2004), mühasibat uçotunun hesablar planını və s. 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 dissertasiya işinin obyektini olan səhmdar cəmiyyətində məhsul vahidinə düşən məsrəflər yüksək qalmaqda davam edir, məhsulun maya dəyərinin hesablanılmasında təhriflərə, bəzən də səhvlərə yol verilir, məhsul satışından olan nəticələri vaxtında və operativ qaydada müəyyənləşdirmək olmur, çünki məhsulun maya dəyərinin 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 güc-

ləndirilməlidir. Bu baxımdan material ehtiyatlarının istehsalata buraxılmasının sənədlərlə rəsmiyyətə salınmasını yaxşılaşdırmaq, təkmilləşdirmək vacibdir. Qeyd olunduğu kimi, materiallar istehsalat 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 istehsalat buraxılışı onların istifadə edilməsi kimi qəbul olunmamalıdır. İstehsalatda materiallardan istifadəyə cavabdehliyi sex rəisləri, digər bölmələrin rəhbərləri daşımalıdır. Materiallardan istifadə haqda onlar hər ay hesabat tərtib etməlidirlər. Material, əmək haqqı məsrəfləri və digər xərclər üzrə elmi-praktiki cəhətdən əsaslandırılmış norma və normativlər texnika və texnologiyanın təkmilləşdirilməsi ilə əlaqədar yenidən nəzərdən keçirilməlidir. Məsrəflərin normalardan kənarlaşmaları ayın sonunda yox, baş verdiyi anda operativ qaydada müəyyənləşdirilməli və onların aradan qaldırılması sahəsində operativ tədbirlər görülməlidir.

İnzibati və kommersiya məsrəfləri ayrı-ayrı məhsullar arasında istehsal fəhlələrinin əmək haqqına proporsional olaraq bölüşdürülür. Bu üsulun nə dərəcədə qeyri-obyektiv və nöqsanlı olması və əlavə hesablama işləri tələb etməsi məlumdur. Odur ki, ümumtəsərrüfat məsrəflərini hazırkı mərhələdə ayrı-ayrı məhsullar arasında bölüşdürmək yox, onları bilavasitə 601 nömrəli hesabın debetinə silinməsi daha məqsədə uyğundur.

Qeyd olunduğu kimi hazırda müəssisələr istehsal məsrəflərinin uçotunu iki variantda apara bilirlər. Onlardan birincisi uzun illərdir ki, istifadə olunan ənənəvi variant, ikincisi isə hesabat dövründə baş verən bütün məsrəflərin bölüşdürülməsinin yeni variantıdır. Sonuncu variantda bütün xərclər istehsal prosesi ilə bağlı olan istehsal məsrəflərinə və hesabat dövrü ilə bağlı olan dövrü

xərclərə bölünür. Hesabat dövrünün sonunda məhsulun (işin,xidmətin) maya dəyərinə müstəqim istehsal məsrəflərindən başqa qeyri-müstəqim xərclər də daxil edilir, hansılar ki, hesabat dövrü ərzində 711 və 721№-li nömrəli hesabların debetində əks etdirilir. 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 məsrəfləri;

Maliyyə fəaliyyəti üzrə gəlirlər və xərclər;

Fövqəladə mənfəət və zərərlər.

Həmin göstəricilər üzrə informasiyanın yığılmasını təmin etmək üçün müəssisə aşağıda göstərilən variantlardan birini istifadə edə bilər:

Həmin informasiyanı ümumiləşdirmək üçün yeni hesablar tətbiq edə bilər:

Həmin informasiyanı ümumiləşdirmək üçün yeni hesablar tətbiq edə bilər.

Məhsulun (işin, xidmətin) istehsal maya dəyərini hesabmaq üçün həmin informasiyanı məsrəflərin tərkibi haqqında Standartda nəzərdə tutulan xərc nomenklaturası çərçivəsində mövcud 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, 203, 204 nömrəli hesablarda yalnız hazır məhsula və bitməmiş istehsala aid edilən informasiya yığılmış, hesabat dövründə baş verən ümumtəsərrüfat məsrəfləri haqqında informasiya isə məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərinə daxil edilmədən bilavasitə hesabat dövrünün mənfəətinin azadılmasına aid edilsin.

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

II FƏSİL. İSTEHSAL MƏSRƏFLƏRİN UÇOTUNUN TƏŞKİLİ METODİKASI

2.1. Material ehtiyatlarının uçotu və onlar üzərində nəzarətin təşkili metodikası

İstehsal olunan məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərinə material məsrəfləri ən yüksək xüsusi çəkiyə malikdir. belə ki, material məsrəfləri dedikdə, məhsul istehsalı, işlərin yerinə yetirilməsi, xidmətlərin göstərilməsi zamanı istehlak olunmuş material ehtiyatlarının dəyəri başa düşülür. Həmin material ehtiyatlarına xammal və əsas materitallar, köməkçi materiallar, satın alınmış məmulatlar, yarımfabrikatlar, texnoloji məqsədlər üçün yanacaq, enerji və s. daxildir.

Material məsrəflərinə həmçinin kənar təşkilatların göstərdiyi istehsal xarakterli xidmətlər də aid olunur.

Bununla belə, material məsrəflərinə aid edilən xammalın, materialların, yarımfabrikatların, yanacağın, enerjinin və digər ehtiyatların heç də hamısı istehsal olunan məhsulun (işin, xidmətin) maddi əsasını yaratmır və onlar təyinatından asılı olaraq müxtəlif xərc maddələrində əks etdirilir. Məhsulun (işin, xidmətin) maddi əsasını yaradan material məsrəfləri həmin məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərinə müstəqim qaydada, yəni birbaşa daxil edilir. Qalan material məsrəfləri isə məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərinə qeyri-müstəqim yolla daxil olunur.

Material istehsalata daha çox mövcud normalara əməl edilməsi üzərində nəzarəti həyata keçirməyə imkan yaradan limit-zabor və rəqələri əsasında buraxılır. Limitdən artıq material buraxılışı xüsusi siqnal sənədləri ilə rəsmiyyətə salınır. Materialların limit çərçivəsində buraxılışı onların istehsalata buraxılışının başlıca forması olmalıdır.

Sənədləşmə üsulu materialların həqiqi məsrəflərinin müəyyən olunmuş normalardan və normativlərdən kənarlaşmalarının sənədlərlə rəsmiyyətə salınmasına əsaslanır. Belə formada kənarlaşmalar materialların dəyişilməsi, artıq sərf edilməsi, keyfiyyətinin aşağı olması, həmçinin onlardan düzgün istifadə

olunmaması, zay edilməsi və s. səbəblər üzündən baş verə bilər. Materialların normalardan artıq buraxılışı, yaxud dəyişdirilməsi zamanı müxtəlif sənədlər (tələbnamələr, materialların dəyişdirilməsi aktı və s. tərtib edilir. Həmin sənədlərdə adətən materialların miqdarı və dəyəri üzrə normalardan kənarlaşmaların həcmi, bu kənarlaşmaların, həmçinin materialların dəyişdirilməsinin səbəbləri göstərilir.

Dəst-biçim üsulu iş yerlərində materialların (metalın, parçanın, dərinin və s.) sərf edilməsinin uçotunu aparmaq və ona nəzarət etmək üçün tətbiq edilir. Bu üsulun mahiyyəti ondan ibarətdir ki, biçim nəticəsində məhsulun hər hansı detalını və ya hissəsini hazırlamaq üçün iş yerlərinə verilmiş hər bir dəst material üzrə normalardan kənarlaşmaları aşkar etməkdən ibarətdir. İlk sənədlərdə (biçim vərəqələrində, kartlarında və s.) bisim üçün iş yerlərinə verilən materialların xarakteristikası və miqdarı, istifadə olunmamış (qaytarılmış) materialın miqdarı, həqiqi çəkilmiş məsrəf, eləcə də materialın məlum dəstindən tədarük olunmuş detal və hissələrin adı və miqdarı, onların hər vahidinə təyin edilən məsrəf norması, normalar üzrə bütün detal və hissələrə çəkilən məsrəflər, normalardan, kənarlaşmalar haqda məlumatlar göstərilir. Biçim nəticəsində iş yerində hər bir dəst materialdan hazırlanmış tədarük hazırlıq (detal, hissə və s.), texniki nəzarət şöbəsində yoxlanıldıqdan sonra biçim vərəqində müvafiq qeydiyyatlar aparılır. Materialın bir hissəsinin istifadə edilməsi hallarında istifadə edilməyən hissə qədər həqiqi material məsrəfləri azaldılır.

Alınan tədarük-hazırlığın miqdarını məsrəf normasına vurmaqla müvafiq detal dəstinə tələb olunan normativ material sərfini müəyyən etmək olar. Normativ material məsrəfini həqiqi məsrəflə müqayisə etməklə normadan kənarlaşmaları aşkar etmək olar.

Texniki hesablama metodu. Göstərilən üsulun mahiyyəti norma üzrə və həqiqi material məsrəflərinin müqayisə edilməsindən və kənarlaşmaların aşkar olunmasından ibarətdir. Bu üsul sənədləşdirmə üsulunun oxşarıdır və o, metallurjiya, toxuculuq, neft-kimya, yeyinti və digər sənaye sahələrində tətbiq edilir. Məhsul istehsalı göstərilən sahələrdə ardıcıl mərhələlərdən, yaxud proseslərdən keçir.

İnventar üsulu əsasında hesabat dövrünün əvvəlində qalığ nəzərə alınmaqla materialların hesabat dövründə istehsala buraxılışı ilə inventarizasiya nəticəsində hesabat dövrünün sonuna müəyyən olunmuş qalıqları arasındakı fərq aşkar edilir. Göstərilən üslda əsasən tikinti materialları, elektroenergetika, kimya sənayesi sahələrində, kənd təsərrüfatında, tikinti və s. sahələrində tətbiq edilir. Norma üzrə məsrəflər isə hazırlanmış məmumatın miqdarını məsrəf normasına vurmaqla hesablanır. Hər iki göstərici müqayisə olunaraq kənarlaşmalar aşkar edilir.

Material sərfinin uçotu üzrə ilkin sənədlərdə (limit-zabor vərəqələrində, tələbnamələrdə və s.) istehsal məsrəflərinin kodları göstərilir. Bu kodlar əsasında hər ayın sonunda ilkin sənədlərdə olan məlumatlar qruplaşdırılır və xərc istiqamətləri üzrə material sərfinin bölüşdürülməsi cədvəli, yaxud maşınqayırma tərtib edilir. İstehsala buraxılmış material sərfi 202 “İstehsalat məsrəfləri” hesabının debetində, 201 “Material ehtiyatları” hesabının kreditində əks etdirilir. İstehsala buraxılmış, lakin məhsulun hazırlanması üçün hələlik istifadə edilməmiş materialların dəyəri bir qayda olaraq məhsulun maya dəyərinə daxil edilmir və geri qaytarılmış kimi 201 №-li hesabının debetində, 202 №-li hesabın kreditində əks etdirilir.

Respublikamızda elə müəssisələr, təşkilatlar, istehsalatlar vardır ki, onlarda eyni materiallardan bir neçə növ məmumat hazırlanır və buna görə də sərf edilmiş materialların dəyəri həmin məmumat növləri, başqa sözlə, kalkulyasiya obyektləri arasında bölüşdürülməlidir və bölgü qeyri-müstəqim qaydada həyata keçirilməlidir. Bu zaman aşağıdakı üsullardan normsativ; əmsal; məhsulun miqdarı və çəkisinə mütənasib bölgü üsulunun birindən istifadə edilir. Həqiqi material sərfinin cəmi normativ sərfinin cəminə bölünür və alınan rəqəm (əmsal) hər bir məlumat üzrə normativ məsrəflərə vurularaq məmumatların həqiqi material məsrəfi müəyyənləşdirilir.

Material sərfinin ayrı-ayrı məmumatlar arasında normativ üsulu ilə bölüşdürülməsi aşağıdakı düsru əsasında da həyata keçirilə bilər:

$$Mfs_i = \frac{M_f}{\sum Bm_i Mns_i} = Bm_i Mns_i$$

Burada Mfs_i – i məmulatına həqiqi material sərfini;

Bm – buraxılmış – məmulatın miqdarını;

Mf – bütün məmulat buraxılışına həqiqi material sərfinin cəmini;

Mns_i - məmulatına normativ material sərfini ifadə edir.

Əmsal üsulu materiallar ayrı-ayrı məmulatlar arasında əvvəlcədən müəyyən olunmuş əmsal əsasında bölüşdürülür. Şərti buraxılışın hər vahidinə düşən material sərfi hər bir məmulat üzrə şərti buraxılışın miqdarına vurulur və auri-auri məmulat növünə düşən həqiqi material sərfi tapılır.

Material sərfinin istehsal olunan məhsulun **miqdarına və çəkisinə** mütənasib qaydada bölüşdürülməsi zamanı aşağıdakı düsturdan istifadə etmək məqsədəuyğundur.

$$Mfs_i = \frac{\sum_{i=1}^n M_f}{\sum_{i=1}^1 Bm_i} = Bmf_{ii}$$

Burada: Mfs_i – i məmulatına həqiqi material sərfini;

Mf – həqiqi sərf edilmiş materialların cəmi miqdarını;

Bmf – həqiqi buraxılmış məmulatların cəmi miqdarını;

Bmf_i - həqiqi buraxılmış məmulatlarının miqdarını ifadə edir.

Kooperasiya qaydasında digər müəssisələrdən daxil olmuş məməulatlar, detallar, hissələr və s., satın alınmış məmulatlarla, yarımfabrikatlara aid edilir.

Ay ərzində material və yarımfabrikatların bölüşdürülməsinin işləmə cədvəllərində, yaxud maşınqayırmalarında toplanmış məlumatları 12 saylı «Sexlər üzrə xərclər» və 15 saylı “Kommersiya xərcləri” gələcək dövrlərin məsrəfləri, qarşıdakı xərclər və ödəmələr üçün ehtiyatlar, kommersiya məsrəfləri» cədvəllərinə köçürülür. Onların yekunları isə 10 saylı jurnal-orderə, yaxud müvafiq maşınqramlara yazılır. Materialların, yarımfabrikatların istifadə istiqamətlərindən və təyinatından asılı olaraq 202 “İstehsalat məsrəfləri”, 711

“Kommersiya xərcləri”, 721 “İnzibati xərclər”, 201 “Material ehtiyatları” hesablarının debetlərinə yazılışlar tərtib edilir.

Nəqliyyat tədarük məsrəflərinin, yaxud kənarlaşmaların məbləğləri materialların sərf olunma istiqamətlərindən və material ehtiyatlarının uçotunun təşkilinin qəbul edilmiş qaydasından asılı olaraq 201 №-li hesabın kreditindən 202, 203, 204, 205, 206, 207 və s. hesabların debetinə silinir.

Köməkçi materialları əsas materiallardan ayırmaq mümkün olmayan istehsal sahələrində onlar 202-5 «İstehsalda istifadə olunmuş köməkçi materiallar» xərc maddəsinin tərkibində uçota alınır. Əsas və köməkçi istehsalatlara sərf olunan köməkçi materiallar 202-1 və 202-3 №-li hesabların debetinə yazılış aparmaqla rəsmiyyətə salınır.

Texnoloji məqsədlər üçün istifadə olunmuş enerji və yanacaq kənardan alınan hallarda, 202-6 №-li hesabın debetinə, 521 №-li hesabın kreditinə mühasibat yazılışı tərtib edilir. Satın alınan enerji və yanacaq istehsala xidmət və onun idarə olunması məqsədlərinə sərf edilən hallarda isə 202-6 №-li hesabların debetinə, 531 №-li hesabın kreditinə yazılış tərtib edilir. Əsas və köməkçi istehsalatların ehtiyaclarına sərf olunan yanacağın dəyəri 202-2, 202-5 №-li hesabın debetinə, 201 №-li hesabın kreditinə, kommersiya və inzibati ehtiyaclara sərf olunan yanacağın dəyəri isə 711 və 721 №-li hesabların debetinə, 201 №-li hesabın kreditinə yazılış verilməklə silinir. Müəssisənin köməkçi sexlərin tərəfindən istehsal olunmuş enerji, texnoloji məqsədlər üçün sərf olunduqda 202-1 və 202-5 №-li hesabların, avadanlığın hərəkətə gətirilməsi, saxlanılması və təsərrüfat ehtiyacları üçün istifadə edilməsi isə 711 və 721 №-li hesabların debetinə hər iki halda 202-5 №-li hesabın kreditinə mühasibat yazılışı tərtib edilməklə rəsmiyyətə salınır.

Tullantılar qaytarılan və qaytarılanmayan tullantılara bölünür. Qaytarılan tullantılar metalın, taxtanın, lifin, ipliğin, parçanın kəsikləri, yonqarları, kəpəkləri və s. daxildir. Qaytarılmayan tullantıya mədənlərin və saxtaların tullantıları, metallurjiya və kimya zavodlarının və s. müəssisələrin havaya buraxdıqları dəm qazları, toz və digər tullantılar aiddir. məlum olduğu kimi, qaytarılan tullantıların

uçotu ayrıca kalkulyasiya maddəsi – «qaytarılan tullantılar (çıxılır)» üzrə aparılır. Qaytarılan tullantıların dəyəri məbləğində istehsal məsrəfləri azaldılır və bu zaman aşağıdakı mühasibat yazılışı tərtib edilir.

2.2. Məsuliyyət mərkəzləri üzrə məsrəflərinin uçotu və onun üzərində nəzarətin təşkili metodikası

İstehsal məsrəflərinin qüvvədə olan sistemi özünün inkişafı və təkmilləşdirilməsi istiqamətində müəssisənin idarə edilməsinin müasir tələblərinə lazımı səviyyədə uyğun gəlmir. Bu, istehsal məsrəflərinin uçotun qüvvədə olan qaydasının məsrəflərin baş vermə yerləri – sexlər və müəssisələr üzrə bütövlükdə cəmləşdirilməsindən asılı olaraq müəyyən edilməsi ilə izah olunur. Müvafiq nxv resurs məsrəflərinə – əmək əşyaları, əmək vasitələri və işçi qüvvəsinə gəldikdə, onlar uçotdəməhsulun maya dəyərinə daxil edilmə üsuluna görə qruplaşdırılır. Bu halda əksər kalkulyasiya maddələri kompleks olur və buna görə müxtəlif ehtiyat (resurs) növləri üzrə xərclər əhatə edir.

İstehsal məsrəflərinin uçotunda olan çatışmazlıq nəinki məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyası prosesinə, həm də istehsalın həcmi və ehtiyatların istifadəyə görə məsuliyyət simasızlaşdırılması prosesinin dərinləşməsinə də təsir göstərir. Bu onunla əlaqədardır ki, göstərilənlər üzərindən məsuliyyət hələ də konkretləşdirilməmişdir.

İstehsal prosesi xüsusi texnoloji şəraitdə həyata keçiriləntikiş sənayesi müəssisələrində istehsal ehtiyatlarından səmərəli istifadə edilməsinin əhəmiyyəti istehsal ehtiyatlarından səmərəli istifadə edilməsinin əhəmiyyəti durmadan artır ki, bu da material ehtiyatlardan, həmçinin maşın və avadanlıqlardan səmərəli istifadə edilməsi, əməyin düzgün təşkili və onun məhsuldarlığının yüksəldilməsi üzərində məsuliyyəti lazımı səviyyədə konkretləşdirməyi tələb edir. Buna görə də, indiki şəraitdə istehsal imkanlarından istifadəyə görə məsuliyyət sahəsinin formalaşmasına yanaşmanı dəyişmək lazımdır.

Ehtiyatların idarə edilməsinə, onların sərf edilməsi və səmərəli istifadə olunmasına görə məsuliyyət aid olunmalıdır, yəni, işin məzmununu və idarə aparatı işçilərinin, mütəxəssislərin briqadirlərin və fəhlələrin funksional vəzifələrini müəyyən etmək daxil edilməlidir. Bu cür məsuliyyət obyektiv zərurət hesab edilir və ancaq məsrəf yerləri və mərkəzləri üzrə hər bir xidmət sahəsindən, istehsalat vahidindən və ayrı-ayrı işçilərdən asılı olan məsrəflər haqqında informasiyaların mövcudluğu şəraitində yerinə yetirilə bilər. Bu vəzifələrin həlli məsuliyyət mərkəzləri üzrə məsrəflərin uçotunun qurulması və nəzarətin təşkil edilməsinə köməklik göstərə bilər.

Həzırda məsuliyyət mərkəzləri üzrə məsrəflərin uçotu kompensasiyasının müəssisələrdə istifadəsi geniş vüsət alır. Bu zaman məsrəflərin uçotunun zəruri xarakteristikası obyektiv iqtisadi və texnoloji mərkəzlərin təşkil olunmasına əsaslanır. *Məsuliyyət mərkəzləri* dedikdə, müəssisənin müdiriyyəti tərəfindən ayrılmış istehsal-təsərrüfat prosesinin müəyyən təşkilatı-texnoloji sahəsi başa düşülür. Məsuliyyət mərkəzləri üzrə məsrəflərin uçotu və onlara nəzarət, müəyyən xərc növləri və göstəriciləri üzərində konkret rəhbərlərin məsuliyyətini nəzərdə tutur, yəni onun şəxsi qərarının köməyi ilə nəzarət edilməsi mümkün olmayan xərclər istisna olamaqla, müəssisənin ümumi fəaliyyətinin müəyyən hissəsi üzərində hər bir müəssisə rəhbəri məsuliyyət daşıyır. Bu məqsədlə, məsrəflərin müvafiq təsnifatına uyğun onların baş verdiyi ayrı-ayrı bölmə və sahənin məsuliyyəti müəyyən edilir və qeydə alınır ki, bu da hər bir rəhbər üçün məsuliyyətin dəqiqləşdirilməsini asanlaşdıran proses olan detallaşdırılmış tapşırıqlar təyin etməklə əldə oluna bilər.

Biz də öz növbəmizdə xərc yerlərinin, xərc mərkəzlərinin və məsuliyyət mərkəzlərinin bir-birləri ilə qarşılıqlı əlaqədə olmasına və bu zaman məsuliyyət mərkəzinin xərc yerləri ilə üst-üstə düşməməsi, yaxud bir neçə xərc yerini əhatə edə bilməsi fikrini müdafiə edir və ona şərik çıxırıq.

Məsuliyyət mərkəzləri üzrə uçot və nəzarətin təşkilinin əsası, qeyd edildiyi kimi, məsrəflərin müxtəlif səviyyəli rəhbərə təhkim edilməsi və hər bir məsul şəxs üzrə müəyyən olunmuş norma və smetaya müntəzəm nəzarətin təşkil olunması

hesab edilir. Ona görə də, məsuliyyət mərkəzləri üzrə məsrəflərin uçotu və onların nəzarətin təşkilinin ən birinciproblemi məsuliyyətin təhkimedilməsi üçün bu mərkəzlərin ayrılması hesab edilir.

Belə ki, xərc mərkəzləri və məsuliyyət mərkəzlərinin ayrılması zamanı əsas aparıcı prinsiplər aşağıdakılardır:

1. Hər bir xərc mərkəzi, xərdlərin planlaşdırılması və onların nəzarətin təşkil edilməsində müqayisə rəhbərinə kömək gösətərən usta, yaxud şöbə rəisi kimi məsul şəxslər tərəfindən rəhbərlik edilən ayrıca məsuliyyət sahəsi olmalıdır;

2. Hər bir xərc mərkəzi təxminən eyni xarakterli xərclərə əsaslanan maşın və iş yerindən ibarət olmalıdır. Bu həmin xərc mərkəzi üzrə məsrəflərin miqdarına təsir göstərən amillərin məcmusunun müəyyən edilməsini və məsrəflərin bölüşdürülmə bazasının seçilməsinin asanlaşdırır. İstehsal sahəsində məsrəflərin miqdarının müəyyən edilməsinin əsas amili istehsal gücünün tam yüksəlməsi hesab olunduğundan çox hallarda elə onun özü xərc mərkəzində bölüşdürmə bazası kimi seçilir. Bir istehsal sahəsində istehsal gücünün yüklənməsi imkan daxilində eyni xarakterə malik olmalıdır ki, bunun üçün müəssisələrin ayrı-ayrı xərc mərkəzinə daha dərinləndən bölünməsi lazımdır;

3. Bütün xərclər öz növlərinə görə heç bir çətinlik olmadan xərc mərkəzlərinə silinməlidir. Müəssisələrin xərc mərkəzlərinə bölünməsi dərinləşdikcə xərc mərkəzdərinə münasibətinə görə ümumi hesab edilən məsrəflərin payı artır ki, bu da onların ayrı-ayrı hissələr üzrə bölüşdürülməsi zərurətini yaradır.

Təcrübədə üç növ məsuliyyət mərkəzinə:

- istehsalat
- xidmət
- və nominal mərkəzlərə rast gəlinir

Bu məsuliyyət mərkəzləri öz növbəsində ayrı-ayrı xırda məsuliyyət mərkəzlərinə də bölünə bilər. Müxtəlif müəssisələrdə xərc mərkəzlərinin dəqiqləşdirmə səviyyəsi müxtəlifdir. Onların miqdarı məsuliyyət mərkəzləri üzrə təhkim edilmiş

xərclərə nəzarət emək üçün rəhbərlik tərəfindən qarşıya qoyulan gəqsəd və vəzifələrdən asılıdır. Bu zaman xərc mərkəzinin sayı, miqdarı nə qədər çox olarsa, rəhbərliyin məsuliyyəti biro qədər yüksək olur və əksinə.

Aparılan tədqiqatlar belə nəticə çıxarmaba imkan verir ki, mərkəzlər üzrəməsraflərin uçotu və nəzarəti sisteminin tətbiqi təkcə müəssisənin təsərrüfat fəaliyyətinin müxtəlif sahələrində məsrəflərin toplanması, ümumiləşdirilməsi və məhdudlaşdırılması zəruriliyi haqqında subyektiv vəziyyətdən deyil, həm də istehsal texnoloji və təşkilatı xüsusiyyətləri ilə əlaqədar bir sıra obyektiv qanunauyğunluqlardan irəli gəlir.

Digər sahələrlə müqayisədə toxuculuq sənayesi istehsal prosesində xarakterinə görə özünə məxsus spesefik xüsusiyyətlərə malikdir. Bu xüsusiyyətlər və onun uota təsiri birinci fəslin ikinci paraqrafında geniş nəzərdənkeçirilmişdir. Bu baxımdan onların bir neçəsinin, xüsusilə məsuliyyət mərkəzləri üzrə təklif edilən uçot və nəzarət sisteminin tətbiqinə bu və ya digərsəviyyədə təsir göstərən xüsusiyyətlərini qeyd etməyi zəruri hesab edirik.

Əvvəla, biri-birini tamamlayan texnoloji qurğularda eyni vaxtda bir neçə qarşılıqlı əlaqəli proses baş verir. Bununla birlikdə bu proseslər bir neçə mərhələdən ibarətdir ki, onlar uçotda məsrəf mərkəzlərini və məsuliyyət mərkəzlərini ayırmağa şərait yaradır.

İkinci, tikişçilik məhsullarının maya dəyərində material məsrəfləri, o cümlədən enerji məsrəfləri, kifayət qədər xüsusi çəkiyə malik olduğundan onların səviyyəinə operativ nəzarətin təşkili mühüm əhəmiyyət kəsb edir.

Üçüncü, Adı çəkilən sahənin istehsal texnologiyasının əsasını material ehtiyatları sərfinin norması funksiyasını yerinə yetirən texnoloji nizama salma təşkil edir və bu da müvafiq olaraq planlışıdırma və uçotun normativ bazasının əsasını təşkil edir. Lakin qeyd etmək lazımdır ki, tədqiqat aparılan istehsalatda texnoloji nizama salmaya diqqət yetirməklə, bu sahədə material ehtiyatlarının istifadəsinə qənaət yol verilməzdir, ona görə ki, bu, təyin olunmuş şərtlərin pozulması və məhsulun keyfiyyətinin aşağı düşməsinə gətirib çıxarır.

Yüngül sənaye müəssisələrində məsuliyyət mərkəzləri istehsal zonasları, avadanlıq və mexanizmlər, ilk və son texnoloji əməliyyatları əhatə edən konkret kompleks işlər bu mərkəzlərə təhkim olunduqda, həmçinin xammal və material, hazır məhsul və digər ehtiyatların saxlanması təmin edən avadanlıqlar olduqda, ehtiyatların sərfinin cəmləşdirilməsi və texnoloji normalara riayət edilməsi üzrə iş yerlərində zəruri cihazlar olduqda, iş üçün zəruri olan xammal və materiallar vaxtında və tam təmin olunduqda səmərəli fəaliyyət göstərə bilər.

Tikişçilik müəssisələrində əsas istehsalat, istehsalın növündən və tətbiq edilən texnologiyadan asılı olaraq təşkil edilir.

Köməkçi istehsalat istehsal fəaliyyətinin xüsusiyyəti nəzərə alınmaqla təşkil olunur və aparılan xidmət növlərindən asılı olaraq ixtisarlaşır.

İdarəmə aparatının hərtərəfli xidmətinin təşkili istehsal daxili münasibətlər kompleksinin tam həyata keçirilməsinə şərait yaradır. İdarəetmə xidməti mühasibətlik da daxil olmaqla, idarəetmə bölmələrindən ibarətdir.

Müəssisələrdə məsuliyyət mərkəzləri üzrə məsrəflərin uçotu və onlara nəzarətin səmərəliliyi hər şeydən əvvəl material ehtiyatları üzrə xərc normalarının səmərəli təyin edilməsi ilə müəyyənləşdirilir.

Tədqiqat apardığımız müəssisələrdə xammal, material, öz istehsalı olan yarımfabrikatlar və digər material resursları üzrə məsrəflərin normallaşdırılmasının, onların yüksək material tutumuna malik olmasından asılı olaraq böyük əhəmiyyəti vardır. Burada, xammal-material və yarımfabrikat məsrəflərinin həcmi bilavasitə bu resursların keyfiyyətindən, onların istehsal metodundan, istehsalın təşkilindən və texnoloji prosesdən, eləcə də nizama salınma səviyyəsindən asılıdır.

Kəmiyyət həcminə görə normallaşdırılan material resurslarına xammal-material məhsul istehsalı olan yarımfabrikatları, texnoloji tələbat üçün lazım olan bütün növ yanacaq və enerji, istehsal təyinatlı bütün növ materiallar və s. aid edilir.

Material resurslarının normallaşdırılmasının əsas vəzifəsi onların istifadəsinin edmi əsaslandırılmış müterəqqi normasını işləyib hazırlamaqdan

ibarətdir. Material resurslarının xərc normaları exniki və iqtisadi cəhətdən əsaslandırılmalı, texnologiyanın və istehmalın təşkilinin qabaqcıl təcrübəsini və müasir səviyyəsini əks etdirməlidir.

Yüngül sənaye müəssisələrində qüvvədə olan normalar məhsul çıxarının nəzəri hesablamaya normalarına əsaslanır. Bu zaman ciddi qaydaya salınıs məhsul istehsalına diqqət yetirilir. Hər bir bölmə üçün istehsal prosesinin təşkili qaydası, məsrəflərin əmsalı haqqında məlumatları özündə əks etdirən texnoloji sənədlərdə nəzərdə tutulur.

Tikiş istehsalı ilə məşğul olan müəssisələrdə texnoloji proseslər böyük həcmdə bölüşdürülməsi məsrəflərə səbəb olduğundan, normadan kənarlaşmalar ümumilikdə müəyyən edilir və sonra bölüşdürülür. Üstəlik xərclər və bir çox qeyri-əsas məhsullar üzrə xərc normaların işlənilib hazırlanmaması müəssisələrin xüsusi cihazlar ilə təchiz edilməsində mövcud olan nıqsanlarla əlaqədar olduğundan məhsullar üzrə normadan kənarlaşmanı müəyyən etmək hələ ki çətinlik yaradır. Buna görə istehsal məsrəflərinin normalaşdırılması və normadan kənarlaşmanın uçotunu məsuliyyət mərkəzləri üzrə aparmaq məqsədəuyğundur.

Təəssüf ki, ümumi iqtisad və sahə ədəbiyyatında tikiş istehsalında tətbiq olunan məsuliyyət mərkəzləri üzrə uçotun normativ metobunun təşkili məsələlərinə, onun işlənməsi və tətbiq edilməsi bir çox metodiki çətinliklərlə və texnoloji icranın mürəkkəbliyi ilə əlaqədar olduğundan indiyənədək az diqqət yetirilir.

Aparduğumuz tədqiqatın gedişatında əhlil edilən istehsalın xüsusiyyətləri nəzərə alınmış və müvafiq düzəlişlər aparılmaqla məsrəflərin uçotunun normativ metodunun elementlərindən istifadə etmək imkanları müəyyən edilmişdir. Bu zaman, idarəetmə obyektini kimi kənarlaşmalar deyil, həmin kənarlaşmaların mümkün baş vermə səbəbləri, xüsusilə texnoloji qaydaların pozulması və s. qəbul edilmişdir.

Kənarlaşmaların səbəbəi, təqsirkarların müəyyən edilməsi və qeydə alınması istehsala məsrəflərin uçotunun normativ metodunu tətbiq etməklə avtomatik həll olunmur. Hər şeydən əvvəl, onun fəaliyyət göstərməsi üçün möhkəm mexanizm işlənilib hazırlanmalıdır. Bunun üçün bir sıra məsələləri: ilk növbədə,

kənarlaşmanın hansı hallarda və hansı sahələrdə baş verməsini, yəni kənarlaşmaların baş verməsinə səbə olan bir sıra amilləri dəqiqləşdirmək; ikinci növbədə, bu kənarlaşmaları qeydə alan sənədləri işləyib hazırlamaq, yaxud bu anın müəssisədə tətbiq edilfn müvafiq sənədlərdə əks etdirilməsini nəzərdə tutmaq; üçüncü növbədə, mümkün olan kənarlaşmaların sənədlərinin və təqsirkarlarının təsnifatı və onların aradan götürülməsinə dair tədbirləri işləyib hazırlamaq; dördüncü növbədə, əsas diqqəti struktur bölmələrində nəzarətin aparılmasına imkan yaradan üstəlik məsrəflərin smetasının tərtib edilməsinə yönəltmək; beşinci növbədə,ayrı-ayrı sahələrdə uçot işlərinin mexanikləşdirilməsi və avtomatlaşdırılmasının nəzərdə tutmaq və həll etmək lazımdır.

Beləliklə, məsrəflərin uçotunun normativ metodunun müvəffəqiyyətlə fəaliyyət göstərməsinin qeyd etdiyimiz şərtləri aşağıdakıları nəzərdə tutur:

- istehsal məsrəflərinin səviyyəsi və onun ayrı-ayrı elementləri üzərində hər bir sex və sahənin funksional məsuliyyətinin müəyyən edilməsini;
- operativ və ilkin uçot üzərində məsuliyyətin bölüşdürülməsi, nəzarət və kənarlaşmanın təhlilini;
- material məsrəflərinin kənarlaşması üzrə ilkin sənədləşməni;
- istehsal prosesinin gedişatının və istehsala məsrəflərin təyin olunmuş normasından kənarlaşmaların uçotu, nəzarəti və təhlilinin aparılması qaydalarının müəyyən edilməsi;
- bütün növ məsrəflər üzrə kənarlaşmalarınformalaşması və bölüşdürülməsi qaydalarını.

Bütün sadalanan şərtlər kənarlaşmaların səbəbini və təqsirkarları müəyyən etməyin operativliyini və həqiqiliyini artırmağa kömək etməlidir.

İstehsal məsrəflərinə səmərəli nəzarət nəinki kənarlaşmaların ümumi həcmi, həmçinin ayrı-ayrı amillərin təsir dərəcəsini müəyyən etməyə şərait yaradan təhlil aparmağı tələbedir. İdarəetmə qərarlarına təsir göstərən amilləri xüsusilə ayırmaq lazımdır.

Tədqiqat apardığımız müəssisələrin fəaliyyətinin təhlili, texnoloji prosesdə nəzərdə tutulan normalardan məsrəflərin kənarlaşmasına səbəb olan iki qrup amilləri ayırmağa şərait yaradır.

Birinci qrupu əsas struktur bölmələrinin fəaliyyətindən asılı olmayan, istehsal prosesinin gedişatında müxtəlif cür kənarlaşmaların baş verməsinə səbəb olan obyektiv amillər qrupu adlandırmaq olar. Bu qrup, müəssisədə istehsal edilmiş məhsulun qiymətinin və keyfiyyətinin dəyiməsini özündə birləşdirir.

Həmin amillər, buraxılmış məhsulun dəyərinin artması, yaxud azalması ilə əlaqədar olduğundan gözlənilən amillər hesab edilir.

Lakin, kənarlaşmaların əmələ gəlməsi ilə bilavasitə əlaqəsi olan bir neçə başqa amillər də vardır. Onların baş verməsini normativ metod elementlərindən bacarıqla istifadə etməklə xəbərdar etmək mümkündür. Bu amillər, hər şeydən əvvəl struktur bölmələrinin fəaliyyətindən asılıdır. Onların arasından müxtəlif çeşidli məhsulların istehsalına yönəldilən xammal və materialların keyfiyyəti; struktur bölmələrindən texnoloji qaydalara riayət edilməsi kimi amillər mühüm rol oynayır.

Kənarlaşmaların əmələ gəlməsinə təsir göstərən öyrənilməsinin əsasını ayırı-ayrı elementlər üzrə məsuliyyət mərkəzlərinin və istehsalın məsrəflərinin səviyyəsini müəyyən etmək təşkil edir.

İşlənmiş məsuliyyət mərkəzləri sistemi aşağıdakıların əldə edilməsinə şərait yaradır:

- məsrəflərin kənarlaşması tez-tez baş verən sahələri təcili müəyyən etmək;
- aşağı səmərəliliyin səbəbini və bu iş üzrə konkret rəhbər və vəzifəli şəxsin məsuliyyətini təyin etmək;
- idarəetmə qərarı qəbul etmək üçün baş vermiş kənarlaşmaların səbəblərini təhlil etmək;
- material və əmək məsrəflərinin normadan kənarlaşmasını texnoloji rejimdə baş verən hər cür nöqsanları, maya dəyərinin əsaslandırılmadan artırılmasını vaxtılı-vaxtında müəyyən etmək;

Beləliklə, məsuliyyət mərkəzləri üzrə istehsal məsrəflərinin uçotu konsepsiyası indiki vaxtda geniş yayılmışdır.

Bu məsələyə tənqidi yanaşaraq öz fikrimizi məsrəflər, məsrəf mərkəzi və məsuliyyət mərkəzinin qarşılıqlı əlaqədə olması ilə ümumiləşdirilmiş və bu zaman məsuliyyət mərkəzinin məsrəf ilə üst-üstə düşməsinə təsdiq etmişik.

Məsrəf mərkəzlərinin müəyyən edilməsi zamanı aşağıdakı əsas prinsiplər əsas götürülməlidir:

- hər məsrəf mərkəzi konkret məsul şəxs tərəfindən rəhbərlik edilən ayrı-ayrı məsuliyyət sahəsinə bölünməlidir;

- hər bir məsrəf mərkəzi, təxminən eyni xarakterli xərclərə əsaslanan maşın və iş yerlərinə malik olmalıdır;

- hər bir xərc növü heçbir çətinlik olmadan məsrəf mərkəzlərinə silinməlidir

Məsuliyyət mərkəzləri üzrə məsrəflərin uçotunun təşkilində material resurslarının normativinin təyin olunması mühüm əhəmiyyət kəsb edir. Bununla əlaqədar olaraq, məsrəflərin normativ uçotuna əsaslanıb məsuliyyət mərkəzinə bölünməklə mərhələ metodu ilə uçotun aparılması məqsədəuyğun olardı. Bu sistemin tətbiqi şəraitində müəssisə rəhbəri normadan kənarlaşmanın həcmi və məsuliyyət mərkəzləri üzrə onların baş vermə səbəbləri haqqında informasiya ilətam təmin edilə bilər.

Aparılan tədqiqat nəticəsində məsuliyyət mərkəzləri və nəzarət ediləsi məsrəflərin sistemi işlənilib hazırlanmasına nail olmuşuq ki, bu sistem də:

- məsrəflərin kənarlaşması faktlarının tez-tez yaratdığı səmərəsiz effektsiz sahələrin müəyyənləşdirilməsinə;

- aşağı səmərəliliyi səbələrinin müəyyən edilməsinə və bunun əsasında səmərəsiz istehsal sahəsinə məsul olan rəhbərin məsuliyyətinin təyin edilməsinə;

- material və əmək məsrəflərinin normadan kənarlaşmasının vaxtdı-vaxtında müəyyənləşdirilməsinə imkan yaratmışdır.

Qeyd edilən tədbirlərin ayrı-ayrı istehsalat mərkəzləri üzrə tətbiqi bizə elə gəlir ki, lazımı nəticəyə malik olmağa imkan verə bilər.

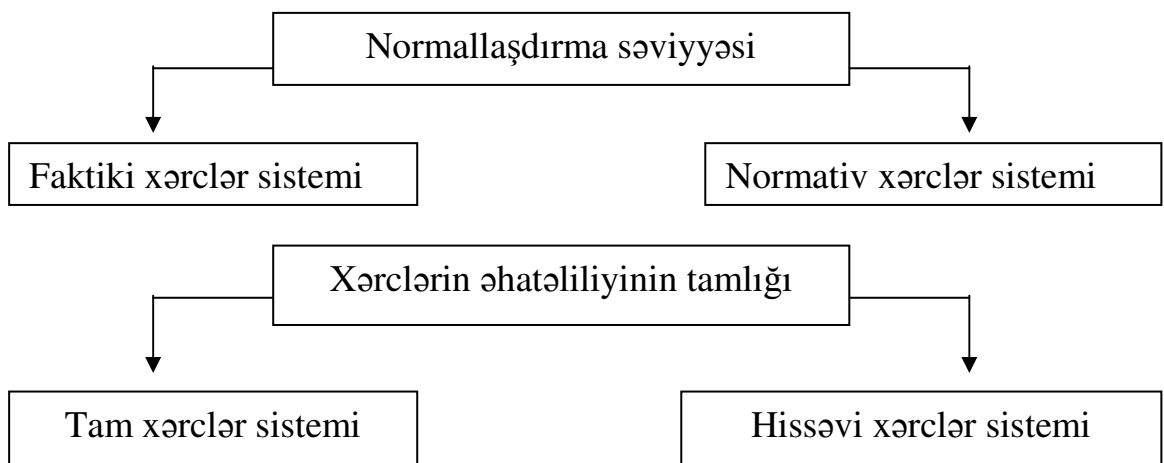
2.3. Məsrəflərin “Direkt-kostinq” sistemi üzrə uçotu və məhsulun maya dəyərini kalkulyasiyası

Məsrəflərin (məsrəflərin) hesablanması müəssisdə konkret idarəetmə məqsədlərindən və uçot obyektlərindən asılı olaraq müəyyən edilir.

Beynəlxalq praktikada istehsal məsrəflərinin uçotu və hesablanması iki əsas metoddan istifadə olunur. Bununla sifariş və proses metodları aiddir. Bu metodlar təkcə bütünlükdə istehsal məsrəflərini deyil, həm də məhsulun maya dəyərini kalkulyasiya edilməsində də istifadə olunur.

Sxem 3.

İstehsalda məsrəflərin uçotu sistemlərinin təsnifatı



Maya dəyərinin kalkulyasiyasının sifariş metodu- bu metod xüsusi sifarişlə hazırlanan və unikal məhsulların istehsalında istifadə olunur. Belə metodda istehsal materiallarına, istehsal işlərinin əməyinin ödənilməsi və ümumzavod əlavə xərclərə çəkilən məsrəflər hər fərdi sifariş və yaxud da ki, istehsal olunmuş məhsulun partiyasına aid edilir.

Məhsulun maya dəyərini müəyyənləşdirilməsi zamanı hər sifarişə sərflənən ümumi istehsalat məsrəfləri bu sifarişə görə hazırlanan məhsulun vahidlərinin miqdarına bölünür. Maya dəyəri kalkulyasiyasının sifarişi metodundan

gəmiqayırma, təyyarəqayırma, ağır maşınqayırma və digər xüsusi sifarişlə işləyən sənaye sahələrində istifadə olunur.

Onun əsas xarakteristikalarına bunları aid etmək olar.

1. Bütün çəkilən xərclər haqqında verilənlərin toplanması və onların ayrı-ayrı növ işlər, yaxud hazır məhsul seriyasına aid edilməsi;
2. Məsrəflərin vaxt kəsiyinə görə deyil, hər sona çatdırılmış partiyaya görə ölçülməsi;
3. Baş kitabda yalnız bir «Bitməmiş istehsal» hesabının aparılması.

Bu metoda görə sifarişin maya dəyərinin kalkulyasiya edilməsi həmin sifarişin yerinə yetirilməsi ilə həyata keçirilir. Bütün məsrəflər məsrəflərin toplanması kartoçkasında qruplaşdırılır. Sifariş üzrə bütün işlərin yerinə yetirilməsinə qədər məsrəflər bitməmiş istehsalı əks etdirir. Sona çatmış, yəni qurtarmış sifarişin maya dəyərini məsrəflərin cəmləşdirilməsi ilə müəyyən olunur.

Məhsulun maya dəyərinin hesablanması prosesində metodun işə müəssisələrdə istifadə olunur ki, həmin müəssisələr eyni növ məhsulu seriyalarla istehsal edirlər və yaxud onların istehsalı arasıkəsilməz tsikillə davam edir. Burada müəyyən istehsal olunan məhsula məsrəflərin uçotu öyrənilir.

Belə metod üzrə maya dəyərinin hesablanması zamanı müəyyən dövr üzrə (ay, il) sərf olunmuş məsrəflərin ümumi həcmi həmin dövrdə hazırlanmış məhsul vahidlərinin sayına bölməklə yerinə yetirilir.

Belə metod boya, yağ, qaz, avtomobil, kərpic yaxud spirtsiz içkilər istehsal edən müəssisələrdə istifadə olunur.

Bu metodun əsas xarakteristikalarına bunları aid etmək olar:

1. İstehsal məsrəflərinin ayrı-ayrı bölmələr, yaxud istehsal şəxsləri üzrə qruplaşdırılması;
2. Məsrəflərin ayrıca sifarişinin yerinə yetirilməsi üçün lazım olan müddətə deyil, təqvim dövrünə (həftə, yaxud ay) silinməsi;
3. «Bitməmiş istehsal» hesabına bir neçə analitik hesabın açılması. Hər bölmə, yaxud istehsal sexi üçün ayrıca analitik hesab açılır.

Praktikada prosesli metodun üç variantını tətbiq edirlər: ardıcıl, paralel və ayrıca variantlar.

Ardıcıl variantdan hazır məhsulun bir bölmədən işlənməsindən sonra digər bölməyə işlənmək üçün verilməsi ilə birlikdə məsrəflərin ardıcıl toplanması həyata keçirilir.

Paralel uçot elə müəssisələrdə istifadə olunur ki, burada yarımfabrikat və xammalın işlənməsi eyni zamanda bir neçə sexlərdə aparılır ki, bunlar da bir məhsulun buraxılmasına yönəlmişdir.

Ayrıca metod elə müəssisələrdə tətbiq edilir ki, eyni növ məhsulların istehsalı texnologiyası müxtəlif işlənmə proseslərinə malikdir. Bu metod sifariş metoduna nisbətən daha sadə və ucuz başa gələn metod sayılır.

Beynəlxalq praktikada məhsulların maya dəyərinin kalkulyasiya edilməsində daha iki metoddan da istifadə edilir ki, bunlar «standart- kost» və «direkt-kost» metodlarıdır.

Məsrəflərin normativ uçotu sistemi. Ölkəmizdə istehsal məsrəflərinin normativ uçotu sistemi planlı iqtisadiyyat şəraitinə uyğun olaraq 30-40-cı illərdə yaranmışdır. Onun işlənilib hazırlanması zamanı «Standart - kost» sisteminin bir sıra ümumi metodoloji anlarının özündə əks etdirən çoxlu prinsiplərdən istifadə edilmişdir.

İstehsal məsrəflərinin uçotunun normativ metoduna və məhsulun maya dəyərinin normativ və həqiqi maya dəyərinin kalkulyasiyasına dair nümunəvi göstərişə uyğun olaraq normativ uçotu sisteminin əsasını aşağıdakı prinsiplər təşkil edir:

- məsrəflərin qabaqcadan normalaşdırılması və məhsul vahidinin normativ maya dəyərinin hesablanması;

- normanın dəyişməsinin uçotunun müntəzəm və vaxtlı-vaxtında aparılması (təşkilati-texniki tədbirlər həyata keçirildikcə) və bu dəyişikliyin məhsulun maya dəyərinə təsirinin müəyyən edilməsi;

- ilk sənədlərə əsasən məsrəflər üzərində qabaqcadan nəzarətin aparılması, eyni vaxtda səbəb və təqsirkarlar müəyyən edilməklə normadan kənarlaşma hallarının qeydə alınması;

- normadan kənarlaşma halları haqda gündəlik informasiyaların verilməsi.

Normativ uçotundan istifadə edən zaman məhsulun həqiqi və normativ maya dəyəri cəbri yolla toplamaq və hesabat dövrü ərzində normanın dəyişməsi və ondan əmələ gələn kənarlaşma müəyyən edilməklə hesablanır.

Normativ uçotun təşkili hər şeydən əvvəl hazırlanan məhsul vahidi və onun tərkib hissələri – detalları, kəsikləri və digər quraşdırıcı birləşmələri üzrə mü-tərəqqi və texniki cəhətdən əsaslandırılmış material əmək və əmək haqqı məsrəflərinin işlənilib hazırlanması ilə əlaqədardır. Əmək və əmək haqqının həcmi-nin xarakterizə edən normativlər hesabat norması göstəricisi və əməyin ödənişinin hər bir texnologi əməliyyatı üzrə təyin olunan qiymətlə ifadə olunur.

Təcrübədə material və əmək məsrəfləri əsasən ancaq müstəqim – xammal material və yarımfabrikatlar, istehsalat işçilərinin əmək haqqı məsrəfləri üzrə təyin edilir. İstehsalata xidmət və idarəetmə məsrəflərini (avadanlıqların saxlan-ması və istismarı, ümumsex, ümumtəsərrüfat məsrəfləri) əks etdirən digər maddə-lər üzrə informasiyaları müəyyən etmək çətin olduğundan normalaşdırma əksər hallarda məsrəfləri kvartal və aylara bölməklə illik smeta hazırlamaqla məh-dudlaşdırılır.

Əsasını orta illik məsrəf normativi təşkil edən plan kalkulyasiyasından fərqli olaraq normativ kalkulyasiyası məlum hesabat dövründə qüvvədə olan normalarla tərtib olunur. Başqa sözlə desək, məmulatın maya dəyərinin normativ kalkulyasiyası məlum müəssisənin müəyyən tarixə nail olduğu, lakin həcmi ayrı-ayrı tarixlərdə müxtəlif olan texniki səviyyəni əks etdirir; plan kalkulyasiyası isə planlaşdırılan dövrün əvvəlinə müəssisə tərəfindən nail olunan və həmin dövrün axırında da ona nail olunması nəzərdə tutulan orta həcm hesab edilir.

Normativ və plan kalkulyasiyası arasında olan fərq bir də onların tərtibi qaydasından ibarətdir. Məmulatın normativ kalkulyasiyası bir qayda olaraq ayrı-ayrı detallar (əməliyyatlar) üzrə məsrəfləri toplamaq yolu ilə tərtib olunur və onun

yekununu özündə əks etdirir. Plan kalkulyasiyası isə əksinə, məmulatlar üzrə ümumilikdə qurulur.

Normativ uçotu sisteminin tətbiqinin mühüm şərtlərindən biri də məhsulun hazırlanmasına riayət edilmədikdə istehsal məsrəflərinin təyin edilmiş normadan kənarlaşmasına səbəb olan dəqiq işlənmiş texnologiya prosesin mövcudluğu hesab edilir. Məmulatın istehsalatdan buraxılışına qədər bütün texnologiya sənədlərin vaxtılı-vaxtında işlənilməsi, normativ maya dəyərinin kalkulyasiyasının vaxtından əvvəl tərtib etməyə və istehsala hazırlıq dövründə maya dəyərinin aşağı salınmasının yollarının axtarılıb müəyyən edilməsi məqsədi ilə onların təhlilinin aparılmasına şərait yaradır.

Normativ kalkulyasiyası aşağıdakı hallarda tətbiq edilir:

- məhsulun həqiqi maya dəyərinin hesablanması;
- sex və sahələrin fəaliyyət nəticəsinin müəyyən edilməsi;
- bitməmiş istehsal və zayın qiymətləndirilməsi və i.a.

Normativ kalkulyasiya üçün material məsrəfləri haqda normativ məlumatlar baş texnoloq şöbəsində hazırlanmış spesifikasiyadan götürülür. Normativ məsrəflər xüsusilə əmək haqqı haqda məlumatları (vaxt məsrəfləri, əməliyyat üzrə qiymətlər) müəssisənin əmək və əmək haqqı şöbəsi tərəfindən hazırlanır.

Normadan kənarlaşmanın uçotu normanın dəyişməsi haqda hər bir bildirişin məzmununu qeydə alan və göstəriciləri aşağıdakılardan ibarət olan xüsusi cədvəldə aparılır:

- nömrəsi;
- dəyişmənin səbəbi;
- normativ məsrəflərin köhnə və yeni miqdarı;
- və s.

Normanın dəyişməsi ilə əlaqədar məsrəflərin məbləğini müəyyən etmək üçün hər ay norma üzrə hesabat ayının 1-i tarixinə çıxarılmış bitməmiş istehsal qalığının hesablama cədvəli tərtib olunur. Dəyişmiş normalar üzrə hesablanmış

məsrəf məbləğləri bir qayda olaraq buraxılmış əmtəlik məhsul və hesabat ayının axırına olan bitməmiş istehsal arasında bölüşdürülür.

Normadan kənarlaşma onların baş vermə yerləri (sex, sahə, briqada), adətən başqa rəng, yaxud rəng xəttinə malik olan xəbərverici sənədləşməyə əsasən səbəb və təqsirkarlar üzrə uçota alınır. Bu cür xəbərverici sənədlər, detalların əksik gəlməsinin və buraxılmış zayı düzəltmək üçün lazım olan əlavə materialların (limitdən artıq) buraxılmasına dair tələbnaməni, materialların əvəz edilməsi üçün aktı, əmək haqqı üzrə ödəniş vərəqəsini, texnologiya ilə nəzərdə tutulmayan əməliyyatların yerinə yetirilməsi üçün rəsmiləşdirilən naryadı və i.a. əvəz edir. Kənarlaşmanın bir hissəsi həqiqi məsrəfləri normativlə müqayisə etməklə digər sənədlərə (materialların ölçülməsi aktına, düzəlmə vərəqəsinə və s.) əsasən müəyyən edilir.

Material məsrəflərinin normadan kənarlaşmasının əsas növləri aşağıdakılardan ibarətdir:

- materialların dəyişdirilməsi;
- materialların səmərəli istifadə edilməsi;
- tullantının tam dəyərli material əvəzinə istifadəsi.

Buna material üzrə kənarlaşmanı müəyyən etmək üçün tətbiq edilən aşağıdakı üsullar da uyğun gəlir:

- sənədləşmə;
- partiya üzrə materialların uçotu;
- inventarlaşdırma;

Avadanlıqların işi, ümumsex və ümumzavod məsrəfləri ilə əlaqədar məsrəf maddələri üzrə normadan kənarlaşma, müstəqim məsrəf maddələri üzrə kənarlaşmadan fərqli olaraq hesabat ayının həqiqi məsrəflərini smeta ilə müqayisə etməklə müəyyən edilir.

Kütləvi və iri seriyalı istehsalatda məsrəf maddələri üzrə normadan kənarlaşma tamlıqla əmtəlik məhsulun maya dəyərinə daxil edilir, yəni burada bitməmiş istehsal qalığı normativ maya dəyəri ilə qiymətləndirilir. Bitməmiş istehsal qalığı kəskin enib-qalxan fərdi və xırda seriyalı istehsalatda ayrı-ayrı

maddələr üzrə normadan kənarlaşma ümumi məhsula silinir ki, onlar da əmtəlik məhsul və bitməmiş istehsal arasında normativ maya dəyərində mütənasib olaraq bölüşdürülür. Normadan kənarlaşma bir qayda olaraq məmumat növlərinin maya dəyərində birləşdirilir.

Normativ uçot, üzvi surətdə mühasibat uçotu sisteminə daxil edilir və məhsulun hesabat maya dəyərində hesablanması əsası hesab edilir.

Məsrəflərin baş vermə yerləri və məsuliyyət mərkəzləri üzrə normadan kənarlaşmasının gündəlik ümumiləşdirilməsi və təhlili, istehsalın təşkilində baş verən çatışmamazlıqları vaxtında aradan götürmək və gələcəkdə onların baş vermə imkanlarının qarşısını almaqda istehsalat bölməsinin rəhbərliyinə geniş şərait yaradır. Başqa sözlə desək, məsrəflərin normativ uçotu sistemi normadan kənarlaşma üzrə istehsalın idarə edilməsinin təşkilinə xeyli imkanlar yaradır.

Normativ sistem üzrə məsrəflərin icmal uçotu və maya dəyərində kalkulyasiyası, adətən, müəyyən növ, yaxud ayrı-ayrı qrupdan ibarət olan eyni adlı məmumat üçün açılan dövriyyə cədvəlində aparılır. Sex bölgüsü şəraitində müəssisələr bu cür cədvəli hər bir sex üzrə ayrılıqda tərtib edirlər. Məsrəflər, cədvəldə cari normalan üzrə məsrəflərə, dəyişmiş normalara və normadan kənarlaşmalara bölünməklə maddələr üzrə göstərilir.

Müasir hesablama maşınları və kompyuter texnikasının köməyi ilə normativ təsərrüfatının aparılmasının avtomatlaşdırılması üçün geniş imkanlar yaranır ki, bu da istehsal məsrəflərinin idarə edilməsində mühüm vasitə kimi normativ uçotunun tətbiq edilməsinin effektivliyini xeyli yüksəldir.

Uçotun «direkt-kost» sistemi. Məsrəflərin normativ uçotu sistemini gələcəkdə təkmilləşdirmək («standart - kost» uçotu sistemi kimi) üçün onları qərb ölkələrində geniş istifadə olunan «direkt - kost» uçotu sisteminə uyğunlaşdırmaqla tətbiq etmək məqsədəuyğundur.

«Direkt - kost» sistemi üzrə istehsalın uçotunun əsasını məsrəflərin istehsalın həcmində görə daimi və dəyişən məsrəflərə bölünməsi təşkil edir. Buraxılan və satılan məhsulun istehsal maya dəyəri ancaq istehsalın təşkili və texnologiyası prosesindən bir-başına asılı olan dəyişən istehsal məsrəflərindən ibarətdir.

Məhsulun maya dəyərinə daxil etmə üsuluna görə onlar əsasən bir-başa məsrəflər hesab edilir və buna görə və buraxılan məhsul vahidləri üzrə normalaşdırmaya çox asan cəlb edilir.

Hesabat dövrünün əvvəlinə və axırına anbarda olan hazır məhsullar, həmçinin bitməmiş istehsal dəyişən xərclər üzrə qiymətləndirilir. Daimi xərclər biləvasitə istehsal prosesi ilə əlaqədar olmur. Və buna görə də məhsulun (iş və xidmətin) istehsal maya dəyərinə daxil edilmir. Bu xərclər (başqa sözlə, dövrü, yəni məlum hesabat dövrünün məsrəfləri) ayrı hesabda toplanır və hesabat dövrü qurtardıqdan sonra tam həcmdə (məhsul vahidinə bölünmədən) hesabat dövrünün məhsul satışından əldə edilən mənfəətin azalmasına silinir.

«Direkt - kost» uçotu sisteminin köməyi ilə istehsalın həcmi, məsrəflər (maya dəyəri), marjinal gəlir (daimi xərclər və mənfəət məbləği) və mənfəət arasındakı asılılığı çox dəqiq öyrənmək olar. O, məsrəflərin istehsalın həcmindən, yaxud istehsal gücünün yüklənmə formalarından asılılığına diqqəti daha çox cəlb edir, yüksək rentabelli məmulatların müəyyən edilməsinə şərait yaradır. İstehsalın dəyişən bazar şəraitinə cavab verən istiqamətə yönəldilməsinə dair informasiyaların əldə edilməsini təmin edir. Sözü gedən sistem, firmanın rəhbərinin ən aşağı qiymətin – dəyişən məsrəflər hissəsi ilə maya dəyərinin təyin edilməsi ilə əlaqədar olan dempinq (malın ən aşağı qiymətə satışı) üsulunun rəqabətlə mübarizədə istifadə edilməsi üçün mümkün olan informasiyalarla təmin edir.

«Direkt - kost» sisteminin ən mühüm üstünlüyü onun müəssisənin idarə edilməsi üzrə aşağıdakı strateji məsələlərin həlli üçün zəruri məlumatların əldə edilməsinə şərait yaratmasıdır:

- maksimum marjinal gəlirin meyarı üzrə istehsal proqramının optimallaşdırılması;

- həm yeni, həm də bazarda satılan məhsulun qiymətinin təyini və nizama salınması;

- investisiya və innovasiya proqramlarının (istehsal gücünün azaldılması, yaxud genişləndirilməsi, avadanlıqların modernləşdirilməsi, yenisinin alınması və s.) hazırlanması;

- əlavə sifarişin qəbul edilməsinin məqsədəuyğunluğu haqda qərarın qəbul edilməsi və s.

Nəhayət «direkt - kost» sisteminin ən mühüm üstünlüyü onun köməkliyi ilə məsrəflər üzərində çox da böyük olmayan kalkulyasiya elementləri və dəyişən məsrəflər maddəsi hesabına nail olunan daha dəqiq və hərtərəfli nəzarətin təşkili hesab edilir.

Bazar münasibətlərinin inkişafı ilə bazardakı tələb və təklifdən asılı olaraq hazırlanmış məhsullar üçün qiymətin təyin edilməsi məsələlərində müəssisənin müstəqilliyi genişlənir, mühasibat uçotu və onun altsisteminin kalkulyasiya etmənin qarşısında qoyulan vəzifələr dəyişir. Bu cür şəraitdə kalkulyasiya etmənin qarşısında sadəcə olaraq həqiqi maya dəyərini hesablanmasını təmin etmək, həmçinin müəssisənin müəyyən həcmdə mənfəət əldə etməsi üçün bugünkü bazarın iş şəraitinə cavab verən maya dəyərini hesablanması vəzifəsi qoyulur.

Maya dəyərini hesablanmış səviyyəsindən asılı olaraq istehsal, təşkili qəbul edilə bilən səviyyəsi təmin edən maya dəyəri, eləcə də onun daima aşağı salınması istiqamətində aparılmalıdır.

Buna görə hal-hazırda qeyri-müstəqim məsrəflərin bölüşdürülməsi və həqiqi maya dəyərini dəqiq hesablanması üzrə çox əmək tutumlu kalkulyasiya etmə işindən maya dəyərini proqnoz hesablanmasına, əsaslandırılmış normativ kalkulyasiyanın tərtib olunmasına, istehsal prosesində onlara riayət edilməsi üzərində nəzarətin təşkil edilməsinə nail olmaq əsas diqqət mərkəzində olmalıdır.

Bunlar xarici ölkələrdən mühasibatlığın təşkili sistemləridir. Onlardan istifadə bazar iqtisadiyyatına tamamilə keçmiş ölkələrdə həyata keçirilir. Məhsulun maya dəyərini kalkulyasiya edilməsindən alınan informasiya idarəetmə uçotunda geniş istifadə olunur və idarəetmə qərarlarının qəbul olunmasında bir-başa iştirak edir.

FƏSİL 3. MƏHSULUN MAYA DƏYƏRİNİN TƏHLİLİ VƏ ONUN AŞAĞI SALINMA YOLLARI

3.1. Əmtəəlik məhsulun maya dəyərini iqtisadi məzmunu, təhlilin vəzifələri informasiya mənbələri və göstəricilər sistemi

İstehsalın səmərəliliyinin və müəssisənin təsərrüfat fəaliyyətinin nəticəsini xarakterizə edən əsas göstəricilərdən biri də istehsal olunmuş məhsulun maya dəyəridir. Məhsulun maya dəyəri müəssisənin təsərrüfat fəaliyyətinin faydalılığını xarakterizə etməklə istehsalat kollektivinin, istehsalın səmərəliliyinin yüksəldilməsi uğrunda apardığı mübarizədə qazandığı müvəffəqiyyətləri özündə əks etdirir. Müəssisənin kollektivi nə qədər yaxşı işlərsə məhsulun maya dəyəri də bir o qədər aşağı olar. Məhsulun maya dəyərini aşağı düşməsi məhsul vahidinə düşən canlı və əşyalaşmış əməyin azalmasında ifadə olunur.

Maddi istehsal sahələrində müvafiq göstəricilər üzrə maya dəyəri və onun aşağı salınmasına dair tapşırıqlar işlənib hazırlanır. Ayrı-ayrı istehsal sahələrində məhsulun, işin və xidmətlərin maya dəyəri planlaşdırılarkən hər bir sahənin istehsal xüsusiyyətlərini əks etdirən spesifik metodlardan istifadə olunur. İstehsalın idarə olunmasının bütün vasitələrində planların tərtib olunmasının bütün mərhələlərində texniki-iqtisadi amillər üzrə məsrəflərin azaldılmasından qənaət hesablanır. Texniki-iqtisadi amillər üzrə maya dəyərini hesablanması vasitəsilə hesabat dövründə məhsulun həcmi, strukturunun və keyfiyyətinin, istehsalın təşkilinin və yerləşdirilməsinin, istehsal texnologiyasının, təbii şəraitin və istehsal fəaliyyətinin digər şərtlərinin dəyişməsi nəticəsində istehsal xərclərinin kəmiyyəti və səviyyəsi müəyyən edilir.

Sənaye müəssisələrində məhsulun plan maya dəyəri hesablanarkən istehsala məsrəf smetasından, əmtəəlik məhsulun maya dəyəri, 1 manatlıq əmtəəlik məhsula məsrəf və onun aşağı salınması, ayrı-ayrı məhsul növlərinin maya dəyəri, müqayisə olunan məhsulun maya dəyərini aşağı salınması göstəricilərindən

istifadə olunur. Bu göstəricilərin hər biri ayrılıqda müəyyən iqtisadi məqsədi ifadə edir.

Sənaye məhsulunun maya dəyərini mühüm göstəricilərindən biri də əmtəəlik məhsulun maya dəyəridir. Bu göstərici ancaq kənara buraxılan hazır məhsullarla əlaqədar xərcləri əks etdirir. Satlıq məhsulun maya dəyəri hesablanarkən istehsal xərcləri smetasından qeyri-sənaye xarakterli işlərə və xidmətlərə məsrəflər çıxılır, yerdə qalan məbləği müəssisənin topdansatış qiymətilə hesablanmış əmtəəlik məhsulunun həcminə bölməklə 1 manatlıq əmtəəlik məhsula məsrəfin həcmi müəyyən edilir.

Bazar iqtisadiyyatı şəraitində məhsulun maya dəyərinin aşağı salınması iqtisadiyyatın səmərəliliyinin yüksəldilməsində əsas şərtidir. Mənfəətin yaranmasında əsas amillərdən biri olan maya dəyərinin rolu get-gedə artır. Hər bir müəssisə tədavül və istehsal xərclərinin aşağı salınması hesabına mənfəətin artırılmasını nəzərdə tutur. Bütün bunlarla əlaqədar olaraq əmtəəlik məhsulun maya dəyərini təhlil etmək üçün, plan üzrə göstəricilərin yerinə yetirilməsini, onların dinamikasını və plandan kənarlaşmasını təyin etmək lazımdır. Bu baxımdan məhsulun maya dəyəri təhlilinin qarşısında duran vəzifələr aşağıdakılardan ibarətdir:

- 1) Müəssisədə və onun ayrı-ayrı bölmələrində məhsulun maya dəyərinin aşağı salınması tapşırığının yerinə yetirilmə səviyyəsini müəyyən etmək;
- 2) Məhsulun istehsalı və satışı ilə əlaqədar olan xərclərin plana qarşı aşağı salınması üçün ehtiyatların müəyyən edilməsi və səfərbərliyə almaq;
- 3) Məhsulun maya dəyəri üzrə kənarlaşmalara təsir edən amillərin aşkar etmək və onların təsir dərəcəsini hesablamaq;
- 4) İstifadə olunmamış istehsaldaxili ehtiyatların müəyyən etmək;
- 5) Maya dəyərinin aşağı salınması və ıstisana rentabelliyyənin yüksəldilməsi üçün təkliflərin işlənib hazırlanması.

Əmtəəlik məhsulun maya dəyərinin təhlil edilməsi üçün əsas informasiya mənbəyi kimi aşağıdakı formalardan istifadə olunur:

1. «Əmtəəlik məhsulun maya dəyəri üzrə planın yerinə yetirilməsi haqqında istehsal müəssisələrinin hesabatı» statistik hesabat formasından və bu formaya əlavədən;
2. «Əmtəəlik məhsulun satışı» haqqında hesabatdan;
3. «Maliyyə nəticələri haqqında hesabat» formasının məlumatlarından;
4. «Məhsul istehsalı üzrə planın yerinə yetirilməsi haqqında sənaye müəssisələrinin hesabatı» məlumatlarından və s. istifadə olunur,

Maya dəyəri üzrə göstəricilər sistemi ehtiyat mənbələrini aşkara çıxarmaq, onun səviyyəsinə düzgün qiymət vermək və ona təsir göstərən amilləri daha dəqiq müəyyən etmək üçün imkan verir.

Maya dəyəri üzrə göstəricilər sistemində birinci növbədə məhsul vahidinin maya dəyəri diqqəti cəlb etməlidir. Bu göstərici məhsul vahidinin maya dəyərinə təsir göstərən amilləri daha konkret müəyyən etməyə imkan verir, Məhsul vahidinin maya dəyərini təhlil etdikdə, texniki-iqtisadi göstəricilərdən istifadə etməyə şərait yaranır. Bu isə müasir dövrdə texnikanın istehsala tətbiq edilməsi barədə məlumat verir.

Maya dəyəri üzrə geniş istifadə edilən göstəricilərdən biri əmtəəlik məhsulun hər manatına məsrəfidir. Bu göstərici maya dəyərinin məhsulun dəyərinə olan nisbəti kimi müəyyən edilir, bu göstərici əksinə də hesablanı bilər, yəni məhsulun dəyəri maya dəyərinə bölünürsə, resursverimi göstəricisini almaq olar.

Təcrübədə müqayisəyə gələn və gəlməyən məhsulların maya dəyəri göstəricisi istifadə edilir, Son illərdə müəssisələrdə əmtəəlik məhsulun hər manatına material və əmək məsrəfi göstəricisindən də istifadə edilir, bu göstərici materialın və əmək ödənişinin məhsulun dəyərinə olan nisbəti kimi müəyyənləşdirilir.

Bunlardan başqa müəssisələrdə sex maya dəyəri, istehsal maya dəyəri, tam maya dəyəri kimi göstəricilərdən biri də istifadə edilir, iqtisadi ədəbiyyatda sahə maya dəyəri, bölgə maya dəyəri kimi göstəricilərə də rast gəlmək olur.

Maya dəyəri haqqında tam təsəvvürə malik olmaq üçün məsrəflərin meyarları üzrə təsnifatı da diqqəti cəlb etməlidir.

Bunlar aşağıdakılardan ibarətdir:

- istehsal prosesinə münasibətə görə məsrəflər istehsal və qeyri-istehsal xərclərinə bölünür;
- məsrəflərin istehsal prosesində iştirakına görə əsas və üstəlik xərclərə bölünür;
- məsrəflər məqsədəuyğunluqlarına görə məhsuldar və qeyri məhsuldar xərclərə bölünür;
- məsrəflər istehsalın həcminə görə sabit və dəyişən xərclərdən ibarətdir;
- məsrəflər planla əhatə olmalarına görə planlaşdırılan və planlaşdırılmayan xərclərə bölünür;
- məsrəflər yaranma vaxtına görə cari və perspektiv qruplara bölünür;
- məsrəflər eyni tipli əlamətlərinə görə bir elementli və kompleks qruplara bölünür.

Bəzi inkişaf etmiş ölkələrdə standart maya dəyəri göstəricisindən də istifadə edilir. Bu müasir dövrdə məhsulun maya dəyərinin hansı səviyyədə olmasını əks etdirir. Standart maya dəyərinə müvafiq olaraq ölkəmizdə normativ məsrəf göstəricisindən istifadə edilir, bunların arasında böyük fərq yoxdur. Bütün bunlar maya dəyərinin daha ətraflı təhlil edilməsinə imkan verir.

3.2. Məhsulun maya dəyəri planının reallığının təhlili

Maya dəyərinin aşağı salınması birinci növbədə onun planlaşmasından asılıdır. Planlaşmada elmi-texniki nailiyyətlərin plan maya dəyərinə daxil edilməsi uğurların başlanğıcı hesab edilməlidir. Bazar münasibətlərində təsərrüfatla bağlı olan subyektiv xərclər plan maya dəyərinə daxil edilməməlidir. Ona görə ki, bu zaman müəssisə rəqabəti davam gətirə bilməz. Deməli, şərait dəyişməli və standart maya dəyəri dairəsində məhsul istehsal edilməlidir.

Bazar iqtisadiyyatında maya dəyəri planının əsaslı olması müqavilələrlə əlaqədar olaraq təhlil edilməlidir. Ona görə ki, müəssisə xammal, yaxud material almaq üçün müqavilə bağladığında orada qiymətlər öz əksini tapır. Bazar

iqtisadiyyatında qiymətlər sabit xarakter daşmadığı üçün bu hal öz təsirini plan maya dəyərində də göstərə bilər. Maya dəyərini planlaşdırdıqda bəzən xərc maddələri (normativi olmayan) keçən ilin faktiki məsrəflərinə əsaslanır. Burada belə bir nəticəyə gəlmək olar ki, keçən illərdə əgər təsərrüfatsızlıq hesabına artıq xərclərə yol verilmişdirsə, o xərclər qanunlaşaraq plana daxil edilir. Maya dəyərini çatışmayan cəhətlərindən biri olan məhsulun keyfiyyətinin əks edilməməsidir. Bazar münasibətlərində maya dəyərini planlaşdırılması standart xərclərə uyğunlaşdırılmalıdır. Yəni maya dəyəri planını şəraitə deyil, şəraiti standart xərclərə uyğunlaşdırmaq lazımdır. Maya dəyəri üzrə bu çatışmayan cəhəti aradan qaldırmaq üçün təhlil zamanı məsrəflərin ödəniş əmsalından istifadə edilə bilər. Məsrəflərin ödənişi müəyyən dərəcədə çatışmayan cəhəti aradan qaldırır. Yəni məsrəf artarsa, ona məsrəfverimi göstəricisi ilə nəzarət etmək olar.

Maya dəyərini planlaşdırılmasının düzgün olmasını yoxlamaq üçün birinci növbədə maya dəyəri ilə əlaqədar olan nəzərdə tutulmuş tədbirlərin əsaslı olmasını öyrənmək lazımdır. Sonra isə bu tədbirin maya dəyərində bir amil kimi təsir etməsi təhlil olunmalıdır.

Qeyd etmək lazımdır ki, bu və ya digər tədbirlərin həyata keçirilməsi öz əksini maya dəyərində ayrı-ayrı xərc maddələrində tapır. Ona görə də maya dəyərini əsaslı olmasını yoxladıqda onu ümumi şəkildə deyil, həm də xərc maddələri üzrə təhlil etmək lazımdır.

Maya dəyəri planının əsaslı olmasını yoxlamaq üçün texniki-iqtisadi göstəricilərdən də istifadə edilməlidir. Bu göstəricilər imkan verir ki, maya dəyəri üzrə ehtiyat mənbələri daha konkret aşkara çıxarılsın. Maya dəyərini əsaslı olmasını təmin etmək üçün ilk növbədə iş normaları nəzərdən keçirilməlidir. Məlumdur ki, müəssisələrdən iş şəraiti yaxşılaşdıqca fəhlənin yerinə yetirdiyi işin miqdarı, həcmi artır. Beləliklə də fəhiə bir iş növbəsində bəzən iki iş normasını yerinə yetirir. Plan maya dəyərini əsaslı olmasını təmin etmək üçün iş normalarının optimal olması mühüm şərtlərdən biridir.

Təcrübə göstərir ki, müəssisələrdə bəzi iş növlərinin yerinə yetirilməsi texnika vasitəsilə mümkün olduğu halda, onun icrası əl əməyi ilə planlaşdırılır.

Nəticədə mövcud olan ehtiyat mənbəyi səfərbər edilmir. Doğrudur, standart maya dəyərini planlaşmasına keçildikdə bir sıra məsələlər avtomatik həll ediləcəkdir. Unutmaq olmaz ki, standart maya dəyəri son hədd deyildir.

Plan maya dəyərini əsaslı olmasına qiymət vermək üçün gərginlik əmsalından da istifadə edilə bilər. Burada iki göstərici müqayisə edilməlidir. Bunlar plan məhsulu keçən ilin faktiki maya dəyəri ifadəsindən və plan məhsulu plan maya dəyəri ifadəsindən ibarətdir. İki göstərici arasında olan fərq məhsulun maya dəyərini keçən ilin faktiki maya dəyərilə müqayisədə aşağı salınmasını əks etdirir. Bu fərq həm mütləq, həm də nisbi rəqəmlərlə ifadə oluna bilər. Ümumi şəkildə plan maya dəyərini əsaslı olmasını yoxlamaq üçün aşağıdakı cədvəldən istifadə etmək olar (cədvəl 3.1)

Cədvəl 3.1

Maya dəyən planının reallığının təhlili

Məhsulun adı	Məhsulun miqdarı (ədədlə)	Vahidin maya dəyəri man.	Cəmi maya dəyəri man.
1. Keçən ildə məhsul istehsalı			
«A» məhsulu	300	3	900
«B» məhsulu	200	2	400
Cəmi	X	X	1300
2. Plan məhsulu plan maya dəyərində			
«A» məhsulu	310	2,9	899
«B» məhsulu	220	1,80	396
Cəmi:	X	X	1295
3. Plan məhsulu keçən ilin faktiki maya dəyəri ifadəsində			
«A» məhsulu	310	3	930
«B» məhsulu	220	2	440
Cəmi:	X	X	1370

Rəqəmlərdən görünür ki, məhsulların plan maya dəyəri keçən ilin faktiki maya dəyərindən nisbətən 75(1295-1370) man. aşağı düşməlidir. Bu məbləğin hansı amillərin hesabına aşağı düşməsinə müəyyən edək:

1) məhsul istehsalı həcmnin artması hesabına: cədvəlin rəqəmlərindən görünür ki, məhsulun həcmi keçən ilə nisbətən 5,4 faiz (1370-1300) çoxalmalıdır. Deməli, 4,05 man., yəni 75 manatın 5,4 faizi məhsul həcmnin artması hesabına maya dəyərini aşağı düşməsi təmin edilməlidir.

2) Məhsul vahidinə məsrəfin azalması hesabına:

Bu amilin hesabına maya dəyəri 70,95 man. (75,0-4,05) aşağı düşməlidir. Bu rəqəmlər faizlə də ifadə edilə bilər, yəni maya dəyərini aşağı düşməsi birinci amilin hesabına 5,4 faiz (4,5:75), ikinci amilin hesabına isə 94,6 faiz (70,95 : 75,00) x 100 təmin edilməlidir. Belə bir təhlil eyni yolla xərc maddələri üzrə də aparmaq lazım gəlir.

Maya dəyəri üzrə ehtiyat mənbələrini səfərbər etmək üçün onu ayrı-ayrı məhsullar üzrə də nəzərdən keçirmək lazımdır.

Əmtəəlik məhsulun hər manatına məsrəf göstəricisi maya dəyəri, ilə mənfəət arasındakı əlaqəni əks edir. Bu göstərici üzrə dörd amilin təsiri müəyyən edilir.

Bunlar:

- məhsul çeşidinin dəyişməsi;
- məhsul vahidinə məsrəflərin dəyişməsi;
- məhsul qiymətinin dəyişməsi;
- xammal və materialın qiymətinin dəyişməsindən ibarətdir.

Əmtəəlik məhsulun hər manatına məsrəf sərfi planının əsaslı olmasını yoxlamaq üçün aşağıdakı hesablamalardan istifadə edilə bilər.

- 1- keçən ildə faktiki istehsal edilmiş məhsulun faktiki maya dəyəri 1678 min man.;
- 2- plan məhsul istehsalı plan maya dəyərində - 1609 min man.;
- 3- plan məhsulu keçən ilin faktiki maya dəyəri ifadəsində - 1557 min man.
- 4- keçən ildə faktiki istehsal edilmiş məhsulun dəyəri 2300 min man.;
- 5- plan məhsul istehsalı plan qiymətləri ifadəsində 2466 min man.;
- 6- plan məhsul istehsalı keçən ilin qiymətləri ifadəsində - 2380 min man.;
- 7- keçən üdə əmtəəlik məhsulun hər manatına məsrəf (1:4) - 72,96 qəpik;
- 8- plan üzrə əmtəəlik məhsulun hər manatına məsrəf (2:5) 62,25 qəpik;

9- şərti rəqəmlər üzrə əmtəəlik məhsulun hər manatına məsrəf (3:6) 65,42 qəpik;

10- menə eyni şərtlə (2:6) x 67,60 qəp. Rəqəmlərdən görünür ki, plan üzrə məsrəf keçən ilə nisbətən 7,71 qəp. (65,25-72,96) aşağı düşməlidir.

Bunu amillər üzrə müəyyən edək:

1-məhsul çeşidinin dəyişməsi hesabına-

7,54 qəp. (65,42-72,96)

2 məhsulun qiymətinin dəyişməsi hesabına-

2,35 qəp. (65,25-67,60)

3-məhsul vahidinə məsrəfin dəyişməsi hesabına –

2,18 qəp, (67,60-65,42) bərabərdir.

C əmi: $(-7,54)+(2,35)+(2,18) = -7,71$ qəp. təşkil edir.

Rəqəmlərdən görünür ki, bu amillərin hesabına məsrəfin aşağı salınması üzrə plan müsbət qiymətləndirilə bilməz. Ona görə ki, məhsul çeşidinin və qiymətlərin dəyişməsi amili kollektivin səyindən asılı deyildir. Kollektivin fəaliyyəti ilə bağlı olan əsas amil məhsul vahidinə məsrəflərin azalmasıdır. Bu amil üzrə isə məsrəflərin artması planlaşdırılmışdır.

Planın əsaslı olmasını mütləq rəqəmlərlə də yoxlamaq lazımdır. Ona tsqrə ki, mütləq rəqəmlərlə məhsul istehsalı həcmnin dəyişməsi təsirini də müəyyən etmək olur.

Rəqəmlərdən görünür ki, plan üzrə keçən ilə nisbətən 235,0 min man. (2466-1609)-(2300-1678) vəsaitə qənaət edilməlidir. Bu məbləğ aşağıdakı amillər üzrə təmin olunmalıdır:

1. Maya dəyərinin dəyişməsi hesabına-

52,0 min man. (1557-1609)

2. Məhsulun qiymətinin artması hesabına-

86,0 min man. (2466-2380)

3. Məhsul çeşidinin dəyişməsi hesabına

$(65,42-72,96) \times 2466 = +186,0$ min man.

4. Məhsul istehsalı həcmnin dəyişməsi hesabına.

Hesablama vasitəsilə əvvəlcə iki amilin təsirini tapmaq lazımdır. Bunlar məhsul çeşidi və həcmnin dəyişməsidir. Bizim rəqəmlər üzrə bu məbləğ 201,0 min man. (2380-1557)-(2300-1678) təşkil edir.

Bu məbləğdə məhsul çeşidinin təsiri çıxılırsa, onun dəyişməsinə və fəsilini tapa bilərik ki, bu da +15 min man. (201-186) təşkil edir. Cəmi dörd amilin təsiri +235 min manata $(-52)+(+86)+(+186)+(+15)$ bərabərdir.

3.3. Əmtəlik məhsulun maya dəyərinin təhlili və onun aşağı salınması yolları

Məhsulun maya dəyərim təhlili etmək yolu ilə istehsal xərciərinin aşağı salınması üzrə plan tapşırığının yerinə yetirilməsi, cari ilin plan və keçən ilin dəqiq. göstəricilərinə nisbətən hesabat ilində maya dəyərinin dəyişilməsinə təsir edən amillər öyrənilir. Təhlil zamanı məhsulun maya dəyərinin aşağı salınması tapşırıqların düzgün olması yoxlanılır. Eyni növ məhsul buraxan müəssisələrin maya dəyəri göstəriciləri müqayisə edilir, qabaqcı müəssisələrin təcrübəsini öyrənmək və istehsalın texniki səviyyəsinin yüksəldilməsi üçün konkret tədbirlərin işlənilməsinə imkan yaranır. Sənaye müəssisələrində istehsal olunmuş məhsul istehsal maya dəyəri, tam maye dəyən üzrə planlaşdırılır. Eyni zamanda uçot məlumatlarına əsasən istehsal olunmuş məhsullar üzrə plan və faktiki maya dəyəri hesablanır. Plan maya dəyəri məhsul istehsalına başlamazdan əvvəl texniki maliyyə planının göstəricilərinə əsasən, məhsulun faktiki maya dəyəri isə faktiki məhsul istehsalı və faktiki məsrəflərə görə hesablanır.

Maya dəyəri planının yerinə yetirilməsini təhlil etmək üçün plan maye dəyərim hesabat maya dəyəri ilə müqayisə edərək, əmtəlik məhsulun maya dəyərini keçən illərin maya dəyəri ilə habelə eyni növ məhsul istehsa edən qabaqcıl müəssisələrin müvafiq göstəriciləri ilə müqayisə edərək kənarlaşma müəyyən edilir. Məhsulun plan maya dəyəri ilə faktiki maye dəyən müqayisə edildikdə isə bütün əmtəlik məhsulun maya dəyəri, eyni zamanda müqayisə edilən və müqayisə edilməyən məhsul növləri üzrə müqayisə işi aparılır.

Əmtəlik məhsulun maya dəyəri üzrə planın yerinə yetirilməsini təhlil etmək üçün təhlil işi apardığımız müəssisənin əmtəlik məhsulunun maye və ən haqqında olan I-C №-li (illik) statistik hesabat formasının məlumatlarını nəzərdən keçirək. Bunun üçün əvvəlcə cədvəl tərtib edək. (cədvəl 3.2):

Cədvəl 3.2

**Əmtəlik məhsulun maya dəyəri üzrə planın yerinə yetirilməsinin təhlili
(mln.manatla)**

Göstəricilər	2014-cü ildə məsrəflərin cəmi
A) Plan göstəriciləri	
1. Bütün əmrəlik məhsulun maya dəyəri	23801
2. Müəssisənin topdansaş qiymətilə əmtəlik məhsul	29580
3. manatlıq əmtəlik məhsula məsrəflər, qəpik	80,44
B) Planın yerinə yetirilmə göstəriciləri	
4. Planın yerinə yetirilməsini qiymətləndirən zaman nəzərə alınmayan qənaət çıxmaqla bütün əmtəlik məhsulun maya dəyəri (sət. 1- sət. 17)	238 01
5. Tapşırıqın yerinə yetirilməsini qiymətləndirən zaman nəzərə alınmayan qənaətlə azaldılmış, plan üzrə 1 manatlıq əmtəlik məhsula məsrəflər (sət 4.sət .2 x100)	80,44
6. Faktiki buraxılmış bütün əmtəlik məhsulun maya dəyəri	
Plan üzrə 1 manatlıqəmtəlik məhsula məsrəflərin səviyyəsindən çıxmaqla (sət 3xsət.10:100)	24711
7. Faktiki maya dəyəri üzrə	24602
8. Planda qəbul edilmiş qiymətlə faktiki maya dəyəri üzrə	24602
9. Plan maya dəyəri üzrə	24390
Müəssisənin topdansaş qiymətilə əmtəlik məhsulu	
10. Planda qəbul edilmiş qiymətlə faktiki	30720
11. Qüvvədə olan topdansaş qiymətlə faktiki	30720
12. Faktiki buraxılmış 1 manatlıq əmtəlik məhsula məsrəflər, qəp	
Qüvvədə olan qiymətlə faktiki (sət.7:sət.11x100)	80,07
13. Planda qəbul edilmiş qiymətlə faktiki (sət 8:sət .10x100)	80,07
14. Məhsulu plan maya dəyərindən və faktiki buraxılmış çeşiddən Çıxmaqla (sət 9: sət 10x100)	79.36
15. Planda qəbul edilmiş qiymətlə əmtəlik məhsul və faktiki qiymətlə material ehtiyatları faktiki maya dəyərindən çıxmaqla (sət7: sət 10x100)	80,07

16. Planla müqayisədə əmtəlik məhsulun maya dəyəri üzrə qənaət (-): artıq xərc (+) (sət.8-sət.6)	166
17. O cümlədən. Maya dəyəri üzrə tapşırığın yerinə yetirilməsini qiymətləndirən zaman nəzərə alınmayan qənaət (-)	---
18. Maya dəyəri üzrə planın yerinə yetirilməsini qiymətləndirmək üçün qəbul edilmiş qənaət (-), artıq xərc (+) (sət 16-sət.17)	166
19. Plan üzrə 1 manatlıq əmtəlik məhsula məsrəflərin səviyyəsindən çıxmaqla maya dəyəri faizlə (sət 18 : sət 6)x100	

Cədvəl məlumatlarından görüldüyü kimi plan üzrə ümumi əmtəlik məhsulun maya dəyəri 23801 min manat olmuşdur. Müəssisənin topdansatış qiymətilə əmtəlik məhsul 29580 min manat olmuşdur. Deməli, plan üzrə 1 manatlıq əmtəlik məhsula məsrəflər 80,44 qəpik olmuşdur. Lakin cədvələ diqqətlə nəzər yetirsək, görürük ki, faktiki buraxılmış bütün əmtəlik plan maya dəyəri 24390 min manat olmuşdur. Müəssisənin topdansatış qiymətilə əmtəlik məhsula planda qəbul edilmiş qiymətlə faktiki 30720 min manat olmuşdur. Deməli, 1 manatlıq əmtəlik məhsula məsrəflər 79,36 qəpik olmuşdur.

Faktiki buraxılmış bütün əmtəlik məhsulun faktiki maya dəyəri isə 24602 min manat olmuşdur. Qüvvədə olan topdan satış qiymətilə də faktiki əmtəlik məhsul 30720 min manat olmuşdur. Deməli, faktiki buraxılmış 1 manatlıq əmtəlik məhsula məsrəflər 80,07 qəpik təşkil etmişdir.

Qeyd edək ki, müəssisə üzrə faktiki buraxılmış bütün əmtəlik məhsulun plan maya dəyəri 24390 min manat olduğu halda, faktiki maya dəyən 24602 min manat olmuşdur. Görüldüyü kimi, plan maya dəyərilə müqayisədə faktiki maya dəyəri 212 min manat. $(24602-24390)$ artıq olmuşdur. Bu da 0,87 faiz $(212:24390 \times 100)$ təşkil edir. Faktiki buraxılmış məhsula düşən məsrəflərə nəzər yetirdikdə isə faktiki buraxılmış hər manatlıq məhsula 80,07 qəpik məsrəf sərf edildiyini görürük. Lakin plan üzrə 1 manatlıq əmtəlik məhsula məsrəflər 80,44 qəp. planlaşdırılmışdır. Deməli faktiki buraxılmış 1 manatlıq əmtəlik məhsula məsrəflər plan üzrə 1 manatlıq məhsula məsrəflərə nisbətən 0,37 qəpik aşağı düşmüşdür. Bundan görünür ki, plan üzrə 1 manatlıq əmtəlik məhsula məsrəflərə

nisbətən faktiki buraxılmış 1 manatlıq əmtəəlik məhsula məsrəflərə ümumilikdə 113,65 min manat ($0,37 \times 30720 \times 100$) qənaət edilmişdir. Faktiki buraxılmış 1 manatlıq əmtəəlik məhsula məsrəflərə 1,08 qəpik qənaət edilmişdir, ümumilikdə isə 331,8 ($1,08 \times 30720 : 100$) min manat qənaət edilmişdir. Lakin faktiki buraxılmış 1 manatlıq əmtəəlik məhsula məsrəflər 80,07 qəpik olduğu halda, məhsulun plan maya dəyərindən və faktiki buraxılmış çeşidlərdən çıxmaqla faktiki buraxılmış 1 manatlıq əmtəəlik məhsula məsrəflər 79,36 qəpik olmuşdur.

Yəni göründüyü kimi, 0,71 qəpik ($80,07 - 79,36$) artıq xərcə yol verilmişdir, Deməli, 212,0 min ($0,71 \times 30720 : 100$) manatı özündə əks etdirir. Deməli, 218 1 min manat artıq xərcə yol verilmişdir, (plan maya dəyərilə müqayisədə). Bütün bunlarla yanaşı plan üzrə 1 manatlıq əmtəəlik məhsula məsrəflərin səviyyəsindən çıxmaqla maya dəyəri 0,5 faiz ($113,66 - 24718 \times 100$) aşağı düşmüşdür. Belə yüksək məbləğdə artıq xərcə yol verilməsinə səbəb müəssisədə istehsalın inkişafı və təkmilləşdirilməsi üzrə tədbii tədbirlərin yerinə yetirilməməsi, texniki istismar qaydalarının pozulması və sair texniki-təşkilati tədbirlərin həyata keçirilməməsidir.

Təhlil zamanı müqayisə olunan əmtəəlik məhsulun plan maya dəyərindən yerinə yetirilməsinə də xüsusi diqqət lazımdır. Bunun üçün aşağıdakı cədvəli tərtib edək Cədvəl 3.3.).

Cədvəl № 3

Müqayisə olunan əmtəəlik məhsulun maya dəyərindən təhlili

Göstəricilər	Plan	Faktiki	Kənarlaşma (+,-)
1. Bütün əmtəəlik məhsulun tam maya dəyər (min man.)	24390	24602	+212
O cümlədən			
2.. Müqayisə olunan məhsul	23442	23392	-49,5
3. Müqayisə olunmayan məhsul	948	1209	+261

Hesablama göstərir ki, təhlil işi apardığımız müəssisə maya dəyəri üzrə plan tapşırığını yerinə yetirməmişdir. Belə ki, bütün əmtəəlik məhsul istehsalı üzrə 212

min manat (24602-24390) artıq xərcə yol verilmişdir. Lazın müqayisə olunan məhsulun maya dəyəri üzrə 49,5 min manat (23322 23442) qənaət olmuşdur. Müqayisə olunmayan əmtəlik məhsulun maya dəyəri üzrə isə plana nisbətən 261 min manat artıq xərcə yol verilmişdir. Bu da maya dəyərinin aşağı düşməsinə və mənfəət planının yerinə yetilməsinə mənfi təsir göstərmişdir. Cədvəldən görüldüyü kimi, müqayisə olunan əmtəlik məhsulun plan maya dəyəri 23442min manat olduğu halda, faktiki maya dəyəri 23392 min manat olmuşdur. Cari ildə isəməhsulun plan maya dəyəri keçən ilin orta maya dəyərilə müqayisədə 924 min manat (23442-22518) artıq olmuşdur. Görüldüyü kimi, keçən ilə nisbətən müqayisə olunan məhsulun plan maya dəyəri 924min manat artıq olmuşdur ki, bu da mühüm məsul növlərinin artması ilə izah olunur.

Verilmiş məlumatlardan görüldüyü kimi cari ildə müqayisə olunan məhsulun faktiki maya dəyəri keçən ilin orta maya dəyərinə nisbətən 874 min manat (23392-22518) artıq olmuşdur. Görüldüyü kimi, müqayisə olunan əmtəlik məhsul üzrə plan maya dəyərinə nisbətən faktiki maya dəyəri 49,5 min manat (924-874) aşağı olmuşdur. Deməli, müqayisə olunan əmtəlik məhsul üzrə plan maya dəyərinə nisbətən faktiki maya dəyəri 0, 21 faiz $(4,5:23442 \times 100)$ aşağı düşmüşdür.

Cədvəldən görünür ki, müqayisə olunmayan məhsula gəldikdə 261 (1209-948) min manat və yaxud 27, 5 faiz $(261:948 \times 100)$ artıq xərcə yol verilmişdir ki, bu da mühüm məhsul növlərinin faktiki istehsalı ilə, daha doğrusu, yeni növ məhsul istehsalı ilə əlaqədardır. Müqayisə olunmayan əmtəlik məhsula düşən 261 min manat artıq xərcdən müqayisə olunan əmtəlik məhsul üzrə 49, 5 min manat qənaəti çıxdıqda bütün əmtəlik məhsulun tam maya dəyəri üzrə plana nisbətən faktiki 212 min manat artıq xərcə yol verildiyini görürük. Bu artıq xərcə yol verilməsinin ən mühüm səbəbin yeni növ məhsul (keçən ilə nisbətən) istehsalının mənimlənməsidir.

3.4. Məhsulun maya dəyərinə təsir göstərən amillərin təhlili

Müəssisənin səmərəli fəaliyyəti birinci növbədə , maya dəyəri ilə əlaqədardır.

Bu göstərici çoxlu amillərdən asılıdır. Müasir ETT dövründə maya dəyərini aşağı salınması üzrə xeyli imkan vardır. Maya dəyərinə qiymət vermək üçün onu ümumi şəkildə təhlil etmək olar. Bunun üçün aşağıdakı göstəricilərdən istifadə edək.

1. Plan üzrə məhsul plan maya dəyəri ifadəsində 1800 min manat
2. Plan üzrə məhsul plan maya dəyəri ifadəsində 1350 min manat
3. Hesabat ilin məhsulu keçən ilin faktiki maya dəyəri ifadəsində 2100 min manat
4. Hesabat ilin məhsulu plan maya dəyəri ifadəsində 1500 min manat
5. Hesabat ilin məhsulu faktiki maya dəyəri ifadəsində 1400 min manat
6. Plan məhsulu faktiki maya dəyəri ifadəsində 1300 min manat

Rəqəmlərə əsasən aşağıdakı istiqamətlərdə təhlil aparmaq olar.

Plan maya dəyəri ilə hesabat maya dəyəri arasında 50 min manat

(1400-1350) fərq vardır, yəni faktiki maya dəyəri 50 min manat çoxalmışdır.

Kənarlaşmanın səbəbini müəyyən edək:

1) Məhsul həcmi dəyişməsinin təsiri:

Plan məhsulu plan maya dəyərində 1350 min manat olduğu halda, faktiki məhsul plan maya dəyəri ifadəsində 1500min manat. Təşkil etmişdir.

Deməli bu amilin təsiri 150 min manata (1500-1350) bərabərdir. Yəni məhsul çoxaldığı üçün maya dəyəri artmışdır

2) Məhsul vahidinə məsrəfin dəyişməsinin təsiri:

Bu amilin təsiri bizim misalda müsbət 100 min manat. (1400-1500) olmuşdur, yəni aşağı düşmüşdür. İki amil üzrə kənarlaşma 50 min manat təşkil etmişdir.

Göründüyü kimi, burada məhsul çeşidinin təsiri öz əksini tapmır.

Bunun üçün təhlilin başqa üsulundan istifadə etmək lazımdır.

B) Plan maya dəyəri ilə faktiki maya dəyəri arasındakı kənarlaşmanın üç amil üzrə təhlili.

Rəqəmlərdən göründüyü kimi, plan maya dəyəri ilə faktiki maya dəyəri arasındakı fərq, yəni mənfi +50 min manata (1400-1350) bərabərdir. Bu fərqi sərbəbini müəyyən edək: hesablamaların düzgünlüyünü təmin etmək üçün iki meyardan istifadə edilməlidir. Bu meyarlar üzrə məhsul istehsalı 12,9 faiz $(2100+1400)-(1800+1300)$ çoxalmışdır.

İndi isə amillərin təsirini müəyyən edək:

1) məhsul həcmnin dəyişməsi və onun maya dəyərində təsiri:

Məhsul istehsalı 12,0 faiz çoxaldığı üçün plan maya dəyəri 1350 min man. 12,9 faiz artmalıdır. Bu bizim misalda 1524 min man. $(350 \times 112,9 : 100)$ təşkil edir.

Plan maya dəyəri bu məbləğdən çıxarılsa, həcm təsirini müəyyən etmək olar ki, bu da bizim misalda 175 min man. $(1525-1350)$ təşkil edir. Yəni, məhsul istehsalı çoxaldığı üçün maya dəyəri artmışdır.

2) məhsul çeşidinin dəyişməsi və onun maya dəyərində təsiri:

Məhsul çeşidi saxlanarsa, o zaman faktiki məhsulun plan maya dəyəri 524 min man. $(1350 \times 112,9 : 100)$ təşkil edərdi. Bizim göstəricilərdə bu məbləğ 1500 min man. təşkil etmişdir. Deməli, bu amilin hesabına 24 $(1500-1524)$ min manata qənaət edilmişdir.

3) məhsul vahidində məsrəflərin dəyişməsinin təsiri: bu bizim misalda 100 min man. $(1400-1500)$ qənaətə bərabərdir. Üç amilin təsiri 50 min man. $(174) + (+24) + (+100)$ təşkil edir. Əlbəttə, burada məhsul istehsalının artması ilə bağlı olan maya dəyərinin çoxalmasını mənfi qiymətləndirmək olmaz. Deməli, bu amilin təsiri maya dəyərinin vəziyyətinə qiymət verildikdə nəzərə alınmalıdır.

4) maya dəyərinin aşağı salınması, üzrə tapşırığın yerinə yetirilməsinin təhlili.

Rəqəmlərdən görünür ki, plan üzrə maya dəyərinin aşağı salınması tapşırığı keçən ilə nisbətən 450 min man. $(1350-1800)$ müəyyən edilmişdir. Faktiki olaraq maya dəyəri 700 min man. $(1400-2100)$ aşağı düşmüşdür. Deməli, plana nisbətən faktiki maya dəyəri planı 250 min man. artıq yerinə yetirilmişdir.

Bu kənarlaşmanın əmələ gəlmə səbəbini təhlil edək.

1) Məhsul həcmnin dəyişməsi və onun maya dəyərində təsiri: məhsul istehsalının dəyişməsinə iki meyar üzrə (keçən ilə hesabat illərinin maya dəyəri)

müəyyən etsək, bu bizim misalda $112,9$ faiz $(2100+1400) - (1800+1300)$ təşkil edir. Deməli, 450 min man. məbləğində müəyyən edilmiş maya dəyərini aşağı salınması məhsul istehsalının artması $12,9$ hesabına təmin edilmişdir ki, bu da bizim misalda müsbət $58,0$ $(450 \times 112,9 : 100) - 450$ min manata bərabər olar.

2) məhsul çeşidinin dəyişməsi və onun maya dəyərinə təsiri. Maya dəyərini plan üzrə aşağı salınması tapşırığı 450 min man. olmuşdur. Bu tapşırıq faktiki istehsal edilmiş məhsul üzrə 600 min man. $(2100 - 1500)$ təşkil edir. Bu iki göstərici fərq 150 min man. $(450 - 600)$ iki amilin təsirini (həcmi və çeşidin) göstərir.

Deməli, bu məbləğdən bizə bəlli olan həcmi təsiri çıxarılsa, çeşidin təmiri müəyyən edilmiş olur ki, bu da bizim rəqəmlər üzrə müsbət 92 min manata $(150 - 58)$ bərabərdir.

3) məhsul vahidinə məsrəflərin dəyişməsi və onun maya dəyərinə təsiri:

Bizim rəqəmlər üzrə bu amilin təsiri müsbət 100 min man. $(1400 - 1500)$ təşkil edir.

Üç amilin təsiri isə müsbət 250 min manata $(+58) + (+92) + (100)$ bərabərdir.

3.5. Əmtəlik məhsulun bir manatına çəkilən xərclərin təhlili və onun aşağı salınma ehtiyatları

İqtisadi təhlil və plan hesablamaları üçün əmtəlik məhsulun 1 manatına düşən məsrəf göstəricisindən geniş istifadə olunur. Bu göstərici ümumi istehsalda yeni məhsul istehsalının üstünlük təşkil etdiyi və əvvəlki ildə istehsal edilən məmulat ilə müqayisəsi mümkün olmayan müəssisənin planlarından təyin edilir. Bu göstərici əmtəlik məhsulun maya dəyərini həmin topdansatış qiymətləri ilə həcmi nisbəti kimi hesablanır.

1 manatlıq əmtəlik məhsula məsrəflər əsas istehsaldan alınmış maya dəyəri və mənfəəti xarakterizə edir. 1 manatlıq əmtəlik məhsula məsrəflərin təhlili illər üzrə onun səviyyəsinin təhlilindən başlanır. Bunun üçün aşağıdakı kimi cədvəl tərtib edək.

Cədvəl 3.4

1 manatlıq əmtəlik məhsula məsrəflərin təhlili

2002			2014					
Hesabat ilində faktiki (qəpiklə)	Keçən ilin qiymətləri ilə hesabat ilində faktiki (qəpiklə)	Keçən ilə nisbətən artım səviyyəsi, faizlə	Hesabat ilində faktiki qəpik.	Keçən ilin qiymətləri ilə hesabat ilində faktiki (qəpiklə)	Keçən ilə nisbətən artım səviyyəsi, faizlə	Hesabat ilində faktiki (qəpiklə)	Keçən ilin qiymətləri ilə hesabat ilində faktiki (qəpiklə)	Keçən ilə nisbətən artım səviyyəsi, faizlə
83,19	84,57	98,37	80,64	83,19	96,93	80,08	80,29	99,73

Cədvəldən görüldüyü kimi, hər 3 il üzrə 1 manatlıq məhsula məsrəflər aşağı olmuşdur. Cədvələ diqqətlə fikir versək görürük ki, 1 manatlıq əmtəlik məhsula məsrəflər 2000-ci ildə daha aşağı olmuşdur. Belə ki, 2002-ci ilə nisbətən 2003-cü ildə 1 manatlıq əmtəlik məhsula məsrəflər 2,55 qəpik ($80,64-83,19$) və yaxud 3,07 faiz ($2,55:83,19 \times 100$) aşağı düşmüşdür. Bu da mənimsənilmiş məhsul növünün qaydada salınmış buraxılışı ilə izah olunur. 2002-ci ilin məlumatlarına fikir verdikdə isə əmtəlik məhsulun hər manatına 80,07 qəpik məsrəf sərf edildiyini görürük. 2002-ci illə müqayisədə 2003-cü ildə 1 manatlıq əmtəlik məhsula məsrəflər 0,56 qəpik ($80,08$ qəpik - $80,64$ qəpik) və yaxud 0,69 faiz aşağı ($0,56:80,64 \times 100$) düşmüşdür. Qiymətlərin dəyişməsi nəticəsində isə 0,21 qəpik ($80,08-80,29$) və yaxud 0,27 % ($0,21:80,29 \times 100$) aşağı düşmüşdür. Bununla yanaşı 2002-ci ildə 1 manatlıq əmtəlik məhsula məsrəflər 2,55 qəpik və ya 3,07 faiz aşağı salındığı halda, 2003-cü ildə 0,21 qəpik və yaxud 0,27 faiz aşağı salınmışdır. 2003-cü ildə görüldüyü kimi 1 manatlıq əmtəlik məhsula məsrəflərə qənaət 2002-ci illə nisbətən həm mütləq məbləğdə həm də nisbi ifadədə aşağı olmuşdur. Nisbi məbləğdə isə 2,34 qəpik qənaət əldə edilmişdir. 2003-cü ildə qənaətin belə az olması onu göstərir ki, müəssisə yeni məhsul buraxmağa başlamışdır. Ona görə də, cüzi (miqdarda 2002-ci ilə nisbətən) qənaət əldə edilmişdir. Dinamika üzrə manatlıq əmtəlik məhsula məsrəf göstəricilərinin

müqayisəli təhlili məsrəflərin aşağı salınmasının müəyyənləşdirilmiş səviyyəsini əsaslandırılmış sürətdə qiymətləndirməyə imkan verir. O cümlədən, cari il üçün məsrəflərin aşağı salınması üzrə məsələlərin işlənilib hazırlanmasına imkan yaradır. Cari il üçün 1 manatlıq əmtəəlik məhsula məsrəflərin aşağı salınması üzrə məsələlərin işlənilib hazırlanmasında hesabat ilində 1 manatlıq əmtəəlik məhsula məsrəflərin və maya dəyərini aşağı salınması üzrə planın yerinə yetirilməsini təhlil etmək lazım gəlir. Bunun üçün aşağıdakı cədvəl məlumatlarından istifadə edək.

Cədvəl 3.5

Əmtəəlik məhsulun bir manatına məsrəflərin aşağı salınması üzrə planın yerinə yetirilməsinin təhlili

Göstəricilər	2014-cü il
1. Bütün əmtəəlik məhsulun plan maya dəyəri, min manat.	23801
Faktiki buraxılmış əmtəəlik məhsulun maya dəyəri, min manat.	
2. a) Hesabat ilinə plan maya dəyəri üzrə	24390
3. b) Hesabat ilinə faktiki maya dəyəri üzrə	24602
Müəssisənin topdansatış qiymətilə əmtəəlik məhsul, min manat	
4. a) plan üzrə	29508
5. b) planda qəbul edilmiş qiymətlə faktiki	30720
6. v) hesabat ilində faktiki qiymətlə	30720
7. plan üzrə 1 manatlıq əmtəəlik məhsula məsrəflər (sətir 1:sətir4) qəp	80,46
Faktiki buraxılmış 1 manatlıq əmtəəlik məhsula məsrəflər, qəp	
8.a) plan üzrə, məhsul çeşidlərinin faktiki buraxılışına (sət.2:sət 5)	79,39
9. b) hesabat ilində fəaliyyət göstərən qiymətlə əmtəəlik	80,08

Cədvəl məlumatlarından istifadə etməklə təsdiq olunmuş plan üzrə 1 manatlıq əmtəəlik məhsula məsrəflərin plan göstəricilərini (80,46) keçən ilə məsrəflərin faktiki səviyyəsi ilə (80,29) müqayisə etməklə 1 manatlıq əmtəəlik məhsulun maya dəyərini aşağı salınması üzrə plan tapşırığının yerinə yetirilmə səviyyəsini aydınlaşdırmaq olar. Göründüyü kimi, keçən ilin məsrəflərinin səviyyəsi ilə müqayisədə plan üzrə 0, 17 qəpik artıq xərcə 80, 46, 80, 29) yol verilmişdir. Cari ilin planları ilə müqayisədə 1 manatlıq əmtəəlik məhsula məsrəflərin aşağı düşməsi faktiki olaraq 0, 38 qəpik (80, 08-80, 46) olmuşdur.

Cədvəldən göründüyü kimi hər manatlıq əmtəəlik məhsula plan üzrə 19,54qəpik (100-80,46) mənfəət olmalıdır. Lakin hər manatlıq əmtəəlik məhsula faktiki olaraq 19,92 (100-80,08) mənfəət olmuşdur. Deməli, hər manatlıq əmtəəlik məhsula plana nisbətən faktiki olaraq 0,38 qəpik əlavə mənfəət əldə edilmişdir. (19,92-19,54) hesabat dövründə 1 manatlıq əmtəəlik məhsula plan üzrə çeşidlərin faktiki buraxılışına hesablanmış məsrəflərin plan səviyyəsindən kənarlaşması 1,07 qəpik (79, 39-80, 46) olmuşdur. Yəni 1,07qəpik qənaət əldə edilmişdir.

Bütün bunlarla yanaşı 1 manatlıq əmtəəlik məhsula faktiki məsrəflərin plandan kənarlaşmasına təsir edən amilləri də təhlil etmək lazım gəlir. 1 manatlıq əmtəəlik məhsula faktiki məsrəflərin plandan kənarlaşmasına aşağıdakı amillər təsir edə bilər.

- məhsulun çeşidinin və nomenklaturasının dəyişməsi;
- ayrı-ayrı məmulatların maya dəyərinin aşağı salınması.
- istehlak edilmiş, material ehtiyatlarının əvvəlcədən nəzərə tutulmuş planla müqayisədə tarif və qiymətlərin dəyişməsi;
- məhsulun topdansatış qiymətinin dəyişməsi;
- yeni xalq istehlakı malları üzrə keyfiyyətin yaxşılaşdırılmasına əlavə məsrəflər.

Planla müqayisədə məhsulun çeşidinin və nomenklaturasının dəyişməsinin 1 manatlıq əmtəəlik məhsula məsrəflərin səviyyəsinə təsiri cari ildə məhsul vahidinin plan maya dəyərindən çıxmaqla müstəqim məsrəflər üzrə, o cümlədən maşın və avadanlıqların istismarı və saxlanılmasına xərclər, ümumistehsalat xərcləri, ümumtəsərrüfat xərcləri, sair istehsal xərcləri çıxmaqla müəyyən edilə bilər. Müəyyən edilmiş qaydada uyğun olaraq maya dəyəri üzrə planın yerinə yetirilməsini qiymətləndirərkən məhsulun plan çeşidlərinin pozulmasından əldə edilən qənaət hesaba alınmır və faktiki alınmış qənaətin ümumi məbləğindən çıxılır.

Məhsulun çeşidlərinin və nomenklaturasının dəyişməsinin ümumi məsrəflərin səviyyəsinə təsirini təhlil etmək üçün aşağıdakı kimi cədvəl tərtib edək.

Cədvəl 3.6

Məhsulun çeşidlərinin dəyişməsinin ümumi məsrəflərin səviyyəsinə təsirinin təhlili

Göstəricilər	Plan üzrə	Faktiki buraxılmış əmtəəlik məh.plan qiymətləri ilə
1. Planda qəbul edilmiş qiymətlə əmtəəlik məhsul, min man.	29580	30720
2. Əmtəəlik məhsulun tam maya dəyəri, min manat	23801	24390
3. o cümlədən, müstəqim məsrəflər	18841	19474
4. 1 manatlıq əmtəəlik məhsula məsrəflər - cəmi (sət.2:sət.1x100) qəp.	80,46	79,39
5. o cümlədən müstəqim məsrəflər (sət 3: sət.1 x100) qəp.	63,69	63,69

Cədvəl məlumatlarından göründüyü kimi, məhsulun plan çeşidlərinin və nomenklaturasının pozulması nəticəsində müstəqim məsrəflərin səviyyəsi 0,30 qəpik (63,69) aşağı düşmüşdür. Bütün əmtəəlik məhsulun faktiki buraxılışına 92,16 min man. $(-0,30 \times 30720 : 100)$ qənaət edilmişdir. Bu onunla əlaqədardır ki, faktiki buraxılmış əmtəəlik məhsul üçün plan maya dəyərinin yenidən hesablanması birbaşa məsrəflər üzrə aparılır. Xərclərin xüsusi çəkisi isə müstəqim maddələrə aid edilmədən plana bərabər olaraq tapılır. Cədvələ diqqət yetirsək görürük ki, plana nisbətən 1 manatlıq əmtəəlik məhsula məsrəflərə 1,07 qəpik $(80,46 - 79,39)$ və yaxud 1,32 faiz $(1,07 : 80,46 \times 100)$ qənaət edilmişdir. Bu da 657,4 min man. $(1,07 \times 61440 : 100)$ əmtəəlik məhsulun faktiki buraxılışına qənaəti özündə əks etdirir.

Məhsulun çeşidlərinin və nomenklaturasının dəyişməsinin 1 manatlıq əmtəəlik məhsula, material məsrəflərinin səviyyəsinə təsiri planda əvvəlcədən nəzərdə tutulmuş maddələr üzrə məsrəflər çıxıldıqdan sonra müstəqim material məsrəfləri üzrə müəyyən edilir. Bu maddələrə xammal və materiallar, satın alınmış yarımfabrikatlar, kənar müəssisə və təşkilatların istehsal xarakterli iş və

xidmətləri, texnoloji məqsədlər üçün yanacaq və enerji və s. aiddir.

Cədvəl 3.7

Məhsulun çeşidlərinin və nomenklaturasının dəyişməsinin 1 manatlıq əmtəəlik məhsula material məsrəflərinin səviyyəsinə təsirinin təhlili

Göstəricilər	Plan üzrə	Faktiki buraxılmış əmtəəlik məh. plan m/-t
1. Planda qəbul edilmiş qiymətlə əmtəəlik məhsul, min manat	29580	30720
2. Birbaşa material məsrəfləri, min man.	16926	17451
3. 1 manatlıq əmtəəlik məhsula birbaşa material məsrəfləri (sət2, : sət1 ,x100)qəp.	57,22	56,80

Cədvəl materiallarından göründüyü kimi, məhsulun plan çeşidlərinin və nomenklaturasının pozulması nəticəsində 1 manatlıq əmtəəlik məhsula material məsrəflərinin səviyyəsi plana nisbətən $0,42(57,22-56,80)$ və yaxud $0,73$ faiz $(0,42:57,22 \times 100)$ aşağı düşmüşdür. Faktiki buraxılmış bütün əmtəəlik məhsul qənaət 129 min manat $(0,42 \times 30720 : 100)$ olmuşdur. Ayrı-ayrı məlumatların maya dəyərini aşağı salınmasına amillərin təsirini planda qəbul edilmiş qiymətlə 1 manatlıq əmtəəlik məhsula faktiki məsrəfləri (80,08 qəp.) məhsulun plan maya dəyərindən və faktiki buraxılmış çeşidlərdən çıxmaqla faktiki buraxılmış 1 manatlıq əmtəəlik məhsula məsrəflərlə (79,39 qəp.) müqayisə etməklə müəyyən etmək olar. Göründüyü kimi, müqayisə zamanı bütün məsrəflərin səviyyəsi $(80,08-79,39)$ $0,69$ qəpik yuxarı qalxmışdır. Bununla da 212 min man. $(0,69 \times 30720 : 100)$ faktiki buraxılmış bütün əmtəəlik: məhsul üzrə artıq xərc çəkilmişdir.

3.6. Əmtəəlik məhsulun bir manatına çəkilən xərcə təsir edən amillərin təhlili

Sənaye müəssisələri və istehsal birliklərinin tam təsərrüfat hesabı şəraitində işləməsi, onların maliyyə nəticələrinin yaxşılaşması və bütövlükdə istehsalın iqtisadi səmərəliliyinin yüksəldilməsi üçün məhsul istehsalına məsrəflərin

azaldılması və buna təsir edən amillərin daha dərinə təhlili mühüm əhəmiyyət kəsb edir. Müasir şəraitdə məhsulun maya dəyərinin aşağı salınması müəssisənin mənfəətinin artırılmasında həlledici amil olmaqla onun istehsal və sosial inkişafının, işçilərin maddi marağının stimullaşdırılması üçün əsas mənbə olmalıdır.

İqtisadi islahat şəraitində müəssisələr üçün məhsulun maya dəyəri üzrə təhlilin rolu və əhəmiyyəti hədsiz dərəcədə böyükdür. Belə ki, məhsul istehsalına və satışına məsrəflər barədə geniş informasiyaya malik olmadan istehsal prosesini səmərəli idarə etmək mümkün deyildir.

Bir manatlıq əmtəəlik məhsula (iş və xidmətə) məsrəflərin təhlili prosesində onların dinamikası, faktiki məsrəflərin nəzərdə tutulmuş plana nisbətən kənarlaşması, qənaət və ya artıq xərclərin səbəbləri öyrənilməlidir.

Sənaye müəssisələrində bir manatlıq əmtəəlik məhsula faktiki məsrəflərin nəzərdə tutulan plana nisbətən kənarlaşması aşağıdakı amillərin təsiri nəticəsində ola bilər. Məhsulun quruluşu və çeşidlərinin planlaşdırılmasında yol verilmiş nöqsanlar; məhsulun maya dəyəri səviyyəsinin dəyişməsi; satın alınmış yarımfabrikatların qiymətinin, yanacaq, elektrik enerjisi və yükdaşıma tariflərinin dəyişməsi; əmtəəlik məhsulun topdansatış qiymətinin qəbul edilmiş plana nisbətən aşağı düşməsi (yüksəlməsi).

Yuxarıda göstərilən amillərin 1 manatlıq əmtəəlik məhsula məsrəflərin dəyişməsinə təsirini hesablamaq üçün təsərrüfat fəaliyyətini təhlil etdiyimiz maşınqayırma müəssisənin uçot və hesabat məlumatlarından istifadə etməklə tərtib olunmuş cədvəli nəzərdən keçirək.

3.8-ci cədvəlin məlumatlarından istifadə etməklə bir manatlıq əmtəəlik məhsula məsrəflərin dəyişməsinə təsir edən ayrı-ayrı amillərin təsir dərəcəsini aşağıdakı ardıcılıqla hesablayaq:

**Bir manatlıq əmtəlik məhsula məsrəflərin dəyişməsinə təsir edən amillərin
təsir dərəcəsinin hesablanması**

GÖSTƏRİCİLƏR	Əmtəlik məhsulun tam maya dəyəri, mln manatla	Topdansa tıq qiyməti ilə tam maya dəyəri, min manatla	Bir manatlıq əmtəlik məhsula məsrəflər, qəpiklə (I qrafa: II qrafa)
1. Təsdiq edilmiş plana görə	16950	21350	79,4
2. Faktiki buraxılmış əmtəlik məhsul:			
a) plan maya dəyərinə və planda qəbul edilmiş topdansa tıq qiymətinə görə	17509	21760	80,5
b) materialların plan qiymətinə və planda nəzərdə tutulmuş topdansa tıq qiymətində məhsulun korrektiv edilmiş topdansa tıq qiymətinə görə	17124	21760	78,7
v.) faktiki maya dəyərinə və məhsulun planda qəbul edilmiş topdansa tıq qiymətinə görə	17385	21760	79,9
q) faktiki maya dəyərinə və hesabat dövründə qüvvədə olan topdansa tıq qiyməti ilə istehsal olunmuş məhsula görə	17385	21703	80,1

Əmtəlik məhsulun həcmnin artmasının təsiri: 1 manatlıq əmtəlik məhsula məsrəflərin dəyişməsinə əmtəlik məhsulun həcmnin artmasının təsiri planda qəbul edilmiş qiymətlə faktiki istehsal edilmiş məhsulun həcmi ilə planda nəzərdə tutulmuş məsrəflərin səviyyəsinə vurub əldə edilən nəticəni yüzə bölməklə müəyyən edilir.

Bizim misalımızda bu amilin təsiri nəticəsində ümumilikdə əmtəlik məhsula məsrəflər 325,5 min man. $(21760-21350) \times 79,4:100$ artmışdır. Buraxılan məhsulun quruluşu və çeşidlərinin plana nisbətən dəyişməsinin təsiri. Bu amil bir manatlıq əmtəlik məhsula məsrəflərə və bütövlükdə məhsulun maya dəyərinə əhəmiyyətli dərəcədə təsir göstərir. Bir qayda olaraq yüksək səviyyəli məsrəflərə

malik olan məmulatlar üzrə planın yerinə yetirilməsi hesabına aşağı səviyyədə məsrəflərə malik olan məmulatlar üzrə olan tapşırıqlarına artıqlaması ilə əməl edilməsi eyni bərabər şəraitdə qənaət əldə olunmasına gətirib çıxarır. Aşağı səviyyədə məsrəf əldə edən məlumatlar hesabına yüksək məsrəfli məmulatların buraxılmasına göstərilən cəhd isə əks nəticələrə səbəb olur.

Təsərrüfat fəaliyyətini təhlil etdiyimiz müəssisədə məhsulun quruluşu və çeşidlərinin dəyişməsinin maya dəyərində təsirini aşağıdakı şərti rəqəmlərlə nəzərdən keçirək (cədvəl 3.9):

Cədvəl № 9

Məmulatları quruluşu və çeşidlərinin dəyişməsinin maya dəyərində təsirinin hesablanması

Göstəricilər	Məhsulun adı				Yekun
	A	B	V	Q	
1. Hesabat dövrü üçün plan üzrə əmtəəlikməhsul buraxılışı					
a) Məmulatların miqdarı, əd.	250	210	1200	800	x
2. Planda qəbul edilmiş topdan satış qiymətlə					
a) Məmulatın qiyməti, manatla	1165	2225	3120	2750	x
b) Dəyəri min manatla	291,3	467,3	3744,0	2200,0	6702,6
3. Planda qəbul edilmiş maya dəyəri ilə					
a) Məmulat vahidinin maya dəyəri, manatla	1108	2139	3013	2636	x
b) Dəyəri min manatla	277,0	449,2	3615,6	2108,8	6450,6
4. Plan üzrə 1 manatlıq əmtəəlik məhsula məsrəflər qəpiklə (3s.:2s)	95,1	96,1	96,6	95,6	96,2
5. Hesabat dövründə faktiki məhsul buraxılışı					
a) Məmulatların miqdarı, əd	240	186	1316	898	x
6. Planda qəbul edilmiş topdansatış qiyməti ilə:					
a) Məlumat vahidinin qiyməti manatla	1165	2225	3120	2750	x
b) Dəyəri, min manatla	279,6	413,9	4079,6	2469,5	7242,6
7. Plan maya dəyəri ilə					
a) Məhsul vahidinin maya dəyəri, manatla	1073	2103	3003	2724	x
b) Dəyəri, min manatla	257,5	391,2	3951,7	2446,6	7047,0

8. Plan üzrə faktiki buraxılan məhsula məsrəflər, qəpiklə	92,1	94,5	96,9	99,1	97,3
9. Məhsulun quruluşu və çeşidlərinin dəyişməsi hesabına məsrəflərin dəyişməsi, faizlə (4s.:9s.)	-3,0	-1,6	+0,3	+3,5	-1,1

Göründüyü kimi, 1 manatlıq əmtəlik məhsulaməsrəflər üzrə plan tapşırığı A məmulatına görə 95, 1 qəp B məmulatına görə 96, 1 qəpik. V məmulatına görə 96,6 qəpik. Q məmulatına görə 95, 6 qəpik. Və orta hesabla 4 çeşiddən olan məmulat üzrə 96, 2 qəpik nəzərdə tutulmuşdur. Hesabat üzrə buraxılan məhsulun tərkibində daha yüksək məsrəfli məmulatların (V və Q məmulatlarının) miqdarı plana nisbətən artmış və əksinə daha az məsrəfli məmulatların (A və B məmulatlarının) miqdarı azalmışdır.

Buraxılan məhsulun quruluşu və tərkibində olan belə dəyişikliklər onların istehsalına məsrəflərin plana nisbətən dəyişməsinə də (artmasınada) təsir göstərmişdir. Beləliklə, istehsal edilən 4 məmulatdan 2-si üzrə 1 manatlıq məhsula məsrəflərin səviyyəsi aşağı düşmüş müvafiq olaraq 3,0 və 1,6 qəpik və 2-si üzrə uyğun olaraq 0,3 və 3,5 qəpik yüksəlmişdir ki, bunun da nəticəsində faktiki buraxılan cəmi məhsulun orta hesabla 1 manatına məsrəflər 1,1 qəpik (97,3-96,2) və ya 1,1% ($1,1 \cdot 96,2 \cdot 100$) artmışdır. Deməli, buraxılan 4 çeşiddə məmulatlardan v məmulatının 1 manatına görə məsrəflərn 0, 3 qəpik və Q məmulatlarına görə məsrəflərin səviyyəsinin 3,5 qəpik yüksəlməsinin mənfi təsiri nəticəsində orta hesabla bu məmulatların 1 manatına görə məsrəflər 1,1 qəpik çoxalmış və bütövlükdə bu amilin təsiri nəticəsində əmtəlik məhsula məsrəflər 239,4 min manat ($+1,1 \cdot 21760 : 100$) artmışdır.

Maya dəyəri səviyyəsinin dəyişməsinin təsiri. Yuxarıda deyildi ki, 1 manatlıq əmtəlik məhsula məsrəflərin dəyişməsinə təsir edən əsas amillərdən biri də sənaye məhsulunun maya dəyəri səviyyəsinin dəyişməsi yüksəlməsi və ya aşağı düşməsi hesab olunur. Bu amilin 1 manatlıq əmtəlik məhsula məsrəflərin səviyyəsinin dəyişməsinə təsiri faktiki buraxılan məhsulun plandan qəbul edilmiş qiymətlə 1 manatına məsrəfləri faktiki buraxılmış məhsula, məmulatların çeşidləri

və plan maya dəyəri nəzərə alınmaqla hesablanmış 1 manatlıq əmtəəlik məhsula məsrəflərlə müqayisə etməklə müəyyən edilir.

Təsərrüfat fəaliyyətinin təsvir etdiyimiz müəssisədə əmtəəlik məhsulun maya dəyəri 1,8 qəpik (80,5-78,7) azalmışdır. Buradanda maya dəyərinin aşağı düşməsi hesabına əldə edilən cəmi qənaət məbləği 391,7 min manat ($-1,8 \times 21760 : 100$) təşkil edəcəkdir. Təhlil prosesində qruplaşdırılan amillərin 1 manatlıq əmtəəlik məhsula məsrəflərin dəyişməsinin müəyyən edilib, qiymətləndirilməsi mühüm əhəmiyyət kəsb edir. İstehsala məsrəflərin təhlili prosesində əldə edilmiş qənaəti 1 manatlıq əmtəəlik məhsula təsiri müəyyən edilməlidir. Bu məqsədlə istehsala məsrəflərin təhlili dərinləşdirilməklə 1 manatlıq əmtəəlik məhsula həm müstəqim məsrəflərin və həm də kompleks (istehsala xidmət və idarəetmə ilə əlaqədar olan) xərclərin təsiri hesablanmalıdır.

Materiallar ehtiyatlarının qiyməti və tarixlərinin dəyişməsinin təsiri. Bu amilin 1 manatlıq əmtəəlik məhsula məsrəflərin səviyyəsinin dəyişməsinə təsirini müəyyən etmək üçün materialların qüvvədə olan qiyməti ilə və əmtəəlik məhsulun planda qəbul edilmiş qiymətlə (79,9) 1 manatlıq əmtəəlik məhsula faktiki məsrəflərini materialların və əmtəəlik məhsulun planda qəbul edilmiş qiymətdə məsrəfləri (78.7) ilə müqayisə etmək lazımdır. Bizim misalımızda bu iki göstərici arasındakı (bax: 9 cədvəl) fərq 1,2 qəp (79,9-78,7) və bütövlükdə əmtəəlik məhsul üzrə -261, 6 min manat (17385-17124) təşkil edir. Bununla belə qeyd etmək lazımdır ki, materialların qiyməti, tariflərin artması və azalması hesabına maya dəyərinin yüksəlməsi və ya aşağı düşməsi halları müəssisənin kollektivindən asılı olmadığından onların fəaliyyətinin yaxşı və qeyri qənaətbəxş nəticəsi kimi qiymətləndirilməlidir.

Əmtəəlik məhsulun qiymətinin dəyişməsinin təsiri. Bu amilin təsir dərəcəsi qüvvədə olan qiymətlə faktiki buraxılmış əmtəəlik məhsulun 1 manatına faktiki məsrəflər (80,1qəp) material ehtiyatlarının qüvvədə olan qiyməti və planda qəbul edilmiş qiymətlə əmtəəlik məhsula məsrəflərlə (79,9 qəp) müqayisə edilməklə müəyyən edilir.

Əmtəlik məhsulun topdansatış qiymətinin aşağı düşməsi hesabına 1 manatlıq əmtəlik məhsula məsrəflərin artmasına müəssisə kollektivinin işindən asılı olmayan amil kimi baxmaq lazımdır. Beləliklə, bizim misalımızda (bax: 9-cu cədvəl) bu amilin təsiri nəticəsində baş vermiş dəyişiklik (artıq xərc) 0,2 qəpiyə (80,1 -79,9) bərabər olmuşdur.

1 manatlıq əmtəlik məhsula məsrəflərə təsir edən amillərin təsir dərəcəsinin ümumiləşdirilməsini aşağıdakı cədvəldəki hesablamalara əsasən daha əyani görmək olar (Cədvəl 3.10).

Cədvəl 3.10

1 manatlıq əmtəlik məhsula məsrəflərə amillərin təsir dərəcəsinin ümumiləşdirilməsi

AMİLLƏRİN ADI	Faktiki məsrəflərin plan məsrəflərindən kənarlaşması		
	1 manatlıq əmtəlik məhsula, qəp. hesablamalar		Cəmi əmtəlik məhsul buraxılışına (21760x qr.1.: 100) min man
Əmtəlik məhsulun həcmnin dəyişməsinin təsiri	-	-	-325,5
Əmtəlik məhsulun quruluşu və çeşidlərinin dəyişməsinin təsiri	+1,1	(80,5-79,4)	+239,4
Faktiki maya dəyərinin plan maya dəyərindən kənarlaşmasının təsiri	-1,8	(78,7-80,5)	-391,7
Materialın ehtiyatlarının qiyməti və tariflərin dəyişməsinin təsiri	+1,2	(79,9-78,7)	+261,6
Əmtəlik məhsulun qiymətinin dəyişməsinin təsiri	+0,2	(80,1-79,9)	-
kənarlaşmaların yekunu:	+0,7	(80,1-79,4)	-435,0
			(17385-16950)

1 manatlıq əmtəlik məhsula məsrəflərin təhlilinin növbəti mərhələsində əmtəlik məhsula məsrəflərin dəyişməsinin məhsul satışından əldə olunan mənfəət təsiri müəyyən edilməlidir. 1 manatlıq əmtəlik məhsula məsrəflərin dəyişməsinin məhsul satışından əldə olunan mənfəətə təsirini hesablamaq üçün 1 manatlıq əmtəlik məhsula faktiki məsrəflərin plana nisbətən kənarlaşmasının faktiki buraxılmış məhsulun həcminə vurmaq lazımdır.

Təsərrüfat fəaliyyətini təhlil etdiyimiz müəssisədə 1 manatlıq əmtəlik məhsula məsrəflərin 0,7 qəpik yüksəlməsinin mənfi təsiri nəticəsində nəzərdə tutulduğuna nisbətən 152,3 min manat ($0,7 \times 21760 : 100$) məbləğində az mənfəət götürülmüşdür. Məhsul buraxılışı planından 410 min manat (21760-21350) artıqlaması ilə yerinə yetirilməsi və plan üzrə 1 manatlıq əmtəlik məhsula görə 20,6 qəpik (100,0-79,4) mənfəət əks edilməsi sayəsində müəssisə üzrə 84,5 min manat ($20,6 \times 410 : 100$) məbləğində əlavə mənfəət götürülmüşdür. Bu da 1 manatlıq əmtəlik məhsul məsrəflərin yüksəlməsi hesabına yaranan zərəri (152,3 min manat) 84 min manat azaldaraq cəmi zərəri 67,8 min manata ($152,3 - 84,5$) endirilmişdir.

NƏTİCƏ

Apardığımız tədqiqat işi aşağıdakı nəticələrə gəlməyə və təklifləri irəli sürməyə imkan verir:

1.Həyata keçirilən hər cür fəaliyyət, məhsul istehsalı, görülən işlər və göstərilən xidmətlər müəyyən xərclərlə, daha doğrusu keçmiş və canlı əmək məsrəfləri ilə əlaqədardır. Həmin məsrəflərin məcmusu istehsal olunan məhsulun, yerinə yetirilən işin və xidmətin cəmiyyət səviyyəsində dəyərini yaradır. Beləliklə də maya dəyəri məhsulun (işin, xidmətin) dəyərinin yalnız bir hissəsini təşkil etməklə özündə istehsal (xidmət) prosesində istifadə olunan təbii ehtiyatların, xammalın, materialın, yanacağı, enrcinin, əsas fondların, əmək ehtiyatlarının qiymətləndirilmiş dəyərini, həmçinin onların istehsalına və satışına sərf edilən digər məsrəfləri əks etdirir.

2.Məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyəri müəssisənin istehsal təsərrüfat və maliyyə, habelə digər fəaliyyətini xarakterizə edən sintetik göstəricidir maya dəyəri obyektiv iqtisadi bir kateqoriya olsa da onun hədləri hökumət tərəfindən müəyyən edilir və tənzimlənir.

3.Məsrəflərin uçotunun səmərəli təşkilin mühüm şərtlərindən biri onların elmi cəhətdən əsaslandırılmış təsnifatıdır. Araşdırmalar göstərir ki, dünya ölkələrində, o cümlədən Azərbaycanda istehsal məsrəflərinin təsnifatı demək olar eı, eyni əlamətlər üzrə aparılır. Bu da ondan irəli gəlir ki, keçmişdə məsrəflərin vahid uçot sistemi olmuş və onların təsnifatı da eyni cür aparılırdı. Qərb uçot sisemində isə istehsal məsrəflərinin vahid təsnifatı aparılmayıb. Burada hər bir firma, müəssisə istehsal məsrəflərinin idarə edilməsi üçün özünün işləyib hazırladığı təsnifatdan, yaxud xərc nomenklaturasından istifadə edir.

Mənfəət və gəlir göstəricilərinin müəyyən edilməsi zamanı məsrəflərin daimi və dəyişən xərclərə bölünməsi əlamətindən istifadə edilməsi daha məqsəduyğundur. Qərb ölkələrində məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyəri məhz həmin əlamət əsasında müəyyən edilir və hesablanılır. Ölkəmizdə və digər MDB ölkələrində isə məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyəri həm dəyişən, həm də daimi xərclər, daha doğrusu dəyişən və daimi istehsal və qeyri-istehsal məsrəfləri

əsasında müəyyən edilir. Bu da bazar iqtisadiyyatının tələblərinə uyğun gəlmir, müəssisənin maliyyə nəticələrini operativ qaydada müəyyən etməyə imkan vermir, xərclər üzərində nəzarəti zəiflədir.

4. Aparılmış tədqiqat nəticəsində təklif edilir ki, xərc elementlərinin hazırda tətbiq olunan nomenklaturası dəyişdirilməli və o aşağıdakı kimi müəyyən olunmalıdır: material məsrəfləri; kənar xidmətlərin dəyəri; əməyin ödənişi üzrə xərclər; sosial ehtiyaclara ayırmalar; əsas vəsaitlərin amortizasiyası; məhsulun (işin, xidmətin) satışı ilə əlaqədar xərclər; vergilər, rüsumlar və onlara bərabər tutulan tədiyyələr; maliyyə məsrəfləri; sair xərclər.

5. Bəzi məsrəflərin, məsələn, kadrların hazırlanması və onların ixtisasının artırılması ilə əlaqədar məsrəflərin; yaradıcılıq məzuniyyətlərinin ödənilməsinə yönəldilən məsrəflərin; ixtiralar və səmərələşdirici təkliflərlə əlaqədar məsrəflərin; auditor, informasiya və məsləhət xarakterli xidmətlər üzrə ödənişlərin və s. məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərinə daxil edilməsi düzgün deyildir. Belə ki, məsrəflərin birbaşa müəssisənin sərəncamında qalan mənfəət hesabına aid edilməsi daha məqsədə uyğundur.

6. Araşdırmalar göstərir ki, dissertasiya işinin obyektinə olan “İnkor” MMC-də məsrəflərin uçotu mövcud normativ sənədlər və təlimatlar çərçivəsində aparılır. Müstəqim məsrəflərin hamısı cari dövrdə birbaşa istehsal olunan məhsulların (iş və xidmətlərin) maya dəyərinə daxil edilir. Məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyəri hər ayın sonunda müəyyən edilir. Bütün digər xərclər, yəni qeyri-müstəqim xərclər də hər ayın sonunda məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərində öz əksini tapır. Beləliklə də tədqiqat obyektinə olan MMC-də istehsal məsrəflərinin ənənəvi variantı tətbiq edilir. Başqa sözlə, məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyəri bütün xərclər əsasında müəyyən olunur.

7. Praktikada qeyri-müstəqim xərclər məhsul, iş və xidmət növləri arasında müxtəlif baza göstəricilərinə əsasən bölüşdürülür: istehsal fəhlələrinin əmək haqqına görə; istehsal fəhlələrinin əmək haqqı üstəgəl maşın və avadanlıqların saxlanması və istismarı məsrəflərinin cəminə görə; müstəqim məsrəflərin məbləğinə görə; maşın və avadanlıqların saxlanması və istismarı

məsrəflərinin normativ stavkasına görə və s. həmin göstəricilərini öz çatışmayan cəhətləri mövcuddur. Lakin onların hamısının ən başlıca çatışmayan iki cəhəti vardır ki, bunlar da aşağıdakılardır:

- istehsal olunan məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərini təhrif edir;
- uçot hesablama işlərinin həcmi artırır.

Bu məsələ iqtisadi ədəbiyyatlarda uzun illərdir ki, mübahisə obyektinə olsa da onun barəsində ümumi bir nəticə hələ əldə edilməmişdir. Düzdür, yeni Hesablar Planında **qeyri-müstəqim məsrəflərin** silinməsi variantı nəzərdə tutulur. Lakin bu məsələni əsaslı şəkildə həll etmir və praktiki olaraq bu sahədə uçota heç bir yenilik gətirmir.

8. Bütövlükdə, apardığımız araşdırmalar göstərir ki, son dövrlərdə uçot sahəsində aparılmış əsaslı dəyişikliklər demək olar ki, istehsal məsrəflərinin uçotu sahəsinə toxunmamışdır. Məsrəflərin uçotunun və bölüşdürülməsinin hazırda tətbiq olunan qaydaları keçmiş sovet sistemində tətbiq edilən qayda və materiallardan demək olar ki, fərqlənir. Bütün bunların nəticəsində maya dəyərinin hesablanması təhriflərə və səhvlərə yol verilir, məhsul satışından olan nəticələr vaxtında və operativ qaydada müəyyənləşdirilə bilmir.

9. Məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərinə daxil edilən istehsal təyinatlı xərclər haqqında dəqiq və operativ informasiya əldə etmək, maya dəyərini yalnız istehsal təyinatlı xərclər əsasında müəyyənləşdirmək üçün 36 nömrəli «Məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərinə daxil edilən xərclər» adlı yeni hesabdən istifadə etmək təklif edilir. Hesab yığıcı-tranzit hesab olmaqla soq qalığa malik olmamalıdır.

10. Uçotun təkmilləşdirilməsinin əsas problemlərindən biri- idarəetmə uçotunun tam tətbiq edilməsidir. Bu nöqtəyi-nəzərdən qərb ölkələrində tətbiq edilən «direkt-kostinq» sisteminin Respublikamızın uçot praktikasında istifadə edilməsi mümkündür və məqsəduyğundur. «Direkt-kostinq» sistemi məsrəflərin dəyişən və daimi (sabit) xərclər əlamətləri üzrə aparılması prinsipinə arxalanır. Uçotun bu qaydada aparılması zamanı məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərinə

yalnız dəyişən xərclər, yəni müstəqim və dəyişən qeyri-müstəqim xərclər daxil edilir. Göstərilən sistemin tətbiqi normalaşdırmanı, planlaşdırmanı, uçot və nəzarəti sadələşdirməyə, xərc maddələrinin sayını kəskin şəkildə azaltmağa imkan verir, maya dəyərini daha dəqiq və aydın görməyə şərait yaradır, ayrı-ayrı xərclər üzərində nəzarət yüngülləşir.

11. İstehsal məsrəflərinin uçotu və məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyəri kalkulyasiyanın başlığa təyinatı istehsal fəaliyyətinə nəzarət etmək və onun həyata keçirilməsinə sərf olunan məsrəfləri idarə etməkdir. Odur ki, idarəetmə uçotu adlanan bu sistemin düzgün qurulmasının çox mühüm əhəmiyyəti vardır.

İstehsalın, o cümlədən maya dəyərinin idarə olunması sisteminin düzgün qurulmasının başlıca şərtlərindən biri - məsrəflərin uçotu obyektlərinin və kalkulyasiya obyektlərinin elmi və praktiki cəhətdən əsaslandırılmış şəkildə seçilməsidir.

ƏDƏBİYYAT SİYAHISI

1. «Mühasibat uçotu haqqında» Azərbaycan Respublikasının Qanunu, 24 mart 1995-ci il;
2. Müəssisələrin mühasibat uçotunun hesablar planı və onun tətbiqinə dair Təlimat. Bakı, 1996-cı il;
3. «Audit xidməti haqqında» Azərbaycan Respublikasının Qanunu, 16 sentyabr 1994-cü il;
4. «Бухгалтерский учет» (под ред. П.С.Безруких, М., 1996);
5. «Бухгалтерский учет» (под ред. И.Е.Тишкова, М., 1994);
6. Власова В.М. «Уче рторговых операций» М., 1995;
7. Глушков И.У. «Бухгалтерский учет на современном предприятии» М., 1994;
8. Вуд Ф. «Бухгалтерский учет для препринимателей» М., 1992;
9. Гоголов А.К. «Бухгалтерский учет на компьютере» М., 1997;
10. Данилевский Й.А. «Практика аудит» М., 1994;
11. Дантсова Л.В. «Анализ бухгалтерской отчетности» М., 1998;
12. Ивашкин В.Н. «Бухгалтерский учет на торговле» М., 1997;
13. Камышанов П.И. «Знакомтесь: аудит» М., 1994;
14. «Как составлять статистическую отчетность в 1998 г. М., 1998;
15. Корсалин В.В. «Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами ГААП» 1998;
16. Луговой В.А. «Учет производственных затрат» М., 1998;
17. Малкова Т.Н. «Древняя бухгалтерия: какой она была?» М., 1995;
18. Кондраков Н.П. «Бухгалтерский учет» 1997;
19. Пачоли Л. «Трактат о счетах и записях» М., 1998;
20. Рахман В., Шеремет А. «Бухгалтерский учет в рыночной экономике» М., 1996;
21. Соколов «Бухгалтерский учет от истоков до наших дней» М., 1996;
22. Примеры бухгалтерский проводок М., 1996;

23. Соловьева О.В. «Зарубежные стандарты учета и отчетности» М., 1998;
24. Шеремет А.Д. , Сайфулин Р.С. «Финансы предприятий» М., 1997;
25. В.А.Ерофеева и др. «Аудит» М., Высшее образование, 2007;
26. В.Ф.Палий «Международные стандарты учета и финансовой отчетности» М., ИНФРА – М, 2007;
27. «Финансовый учет» под ред. проф. В.Г.Гетьмана, М., 2006;
28. Ольга Николаева, Татьяна Шишкова «Управленческий учет» М., 2005;
29. «Бухгалтерский учет» под ред. Я.В.Соколова, М., 2007;
30. Н.П.Кондраков «Бухгалтерский учет», М., ИНФРА – М., 2006;
31. «Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности» под ред. А.И.Алексеева М., Кнорус, 2007;
32. Нидлз В., Андерсон Х., Колдуелл Д. «Принципы бухгалтерского учета» М., 1993;
33. Q.Rzayev «Mühasibat uçotu və audit» Bakı – 2006;
34. Q.Abbasov, S.Səbzəliyev «Mühasibat (maliyyə) uçotu» B., 2003;
35. S.Səbzəliyev «Mühasibat (maliyyə) hesabatı» B., 2003.
36. Q.Abbasov, S.Səbzəliyev və b. «Mühasibat (maliyyə) uçotu» B., 2003;
37. Ə.Sadiqov və b. “Mühasibat ucotu”, B., 2012;
38. S.Səbzəliyev, V.Quliyev, “İdarəetmə ucotu”, B., 2014;
39. Q.Abbasov, “Sıfırdan başlanan mühasibat ucotu”, B., 2013;
40. A.Kərimov, “Mühasibat ucotu, vergilər”, B., 2014. 711 “Kommersiya xərcləri”.
41. Drury C., Management and Cost Accounting, 7th Edition, “London: Cengage Learning”, 2008
42. Fisher C., Researching and writing a dissertation for business students, 1st Edition, “Harlow: Prentice Hall”, 2004
43. Rzayev Q. R., Mühasibat uçotu və Audit. “Bakı”, 2006

44. Sadıqov Ə.A, Sadıqov T.Ə, Cəfərova Ş.Ə., Sadıqov C.Ə., Mühasibat uçotu. “Bakı”, 2008
45. Səbzəliyev S. M., Beynəlxalq və Milli uçot terminlərinin izahlı lüğəti. “Bakı”, 2010