

*AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI TƏHSİL NAZİRLİYİ
AZƏRBAYCAN DÖVLƏT İQTİSAD UNİVERSİTETİ*

MAGİSTRATURA MƏRKƏZİ

Əlyazması hüququnda

SÜLEYMANLI KƏNAN RASİM oğlunun

***“Nəqliyyat təşkilatlarında gəlirlərin və xərclərin
metodikası, onun təkmilləşdirilməsi”***

mövzusunda

MAGİSTRLIK DİSSERTASIYASI

İxtisasın şifri və adı:	060402 “Mühasibat uçotu və audit”
İxtisaslaşma:	“Xidmət sferasında mühasibat uçotu və audit”
Elmi rəhbər:	i.e.n., dos. Quliyev V.M.
Magistr proqramının rəhbəri:	prof. Daşdəmirov Ə.İ.
Kafedra müdiri:	i.e.d., prof. Səbzəliyev S.M.

BAKİ-2017

M Ü N D Ə R İ C A T

GİRİŞ	3
FƏSİL I. GƏLİRLƏRİN VƏ XƏRCLƏRİN UÇOTUNUN NƏZƏRİ- METODOLOJİ ƏSASLARI	7
1.1. Gəlir və xərc anlayışları, onların mahiyyəti və tanınma kriteriyaları	7
1.2. Gəlir və xərclərin uçotunun metodoloji prinsipləri	14
1.3. Nəqiyat təşkilatlarında gəlirlərin və xərclərin uçot və hesabat təsnifatının mövcud vəziyyəti	20
FƏSİL II. NƏQLİYYAT TƏŞKİLATLARINDA GƏLİRLƏRİN VƏ XƏRCLƏRİN UÇOTU METODİKASI	27
2.1. Əsas əməliyyat gəlirlərin və xərclərinin uçotunun aparılması qaydaları.....	27
2.2. Sair əməliyyat gəlirləri və xərclərinin uçotunun mövcud metodikası	44
2.3. Dövrü xərclərin uçotu və bölüşdürülməsi qaydaları	56
FƏSİL III. NƏQLİYYAT TƏŞKİLATLARINDA GƏLİRLƏRİN VƏ XƏRCLƏRİN UÇOTU METODİKASININ TƏKMİLLƏŞDİRİLMƏSİ İSTİQAMƏTLƏRİ	62
3.1. Əsas əməliyyat fəaliyyəti üzrə gəlirlərin və xərclərin təsnifatı və uçotunun təkmilləşdirilməsi	62
3.2. Sair əməliyyat fəaliyyəti üzrə gəlir və xərclərin təsnifatı və uçotunun yaxşılaşdırılması istiqamətləri	69
3.3. Dövrü xərclərin uçotu metodikasının təkmilləşdirilməsi məsələləri	74
NƏTİCƏ	80
İSTİFADƏ OLUNMUŞ ƏDƏBİYYAT	85

GİRİŞ

Mövzunun aktuallığı. Ölkədə bazar iqtisadiyyatı mülkiyyətin müxtəlif formalarının təşəkkül tapması, dövlət mülkiyyətində olan müəssisələrin özəlləşdirilməsi, iqtisadiyyatın inkişaf etdirilməsi, onun ixrac potensialının artırılması sahəsində müvafiq normativ-hüquqi bazanın yaradılması, biznesin təşkili və idarə edilməsi mexanizminin, onun bütün həlqələrinin, o cümlədən uçot və hesabatın yenidən qurulması və beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılması ilə xarakterizə olunur.

Həmin işlərin başlıca məqsədi – müəssisələrin malik olduğu mövcud istehsal potensialından səmərəli istifadə etmək, məhsul və xidmət vahidinə düşən maddi, əmək və maliyyə ehtiyatlarının həcmi azaltmaq əsasında gəlirlərin artımına nail olmaq, bütövlükdə iqtisadiyyatın səmərəliliyini yüksəltməkdir. Bu vəzifələrin həyata keçirilməsində gəlirlərin və xərclərin uçotu mühüm rol oynayır.

Uçotu lazımi səviyyədə təşkil etmədən və aparmadan xərclər üzərində nəzarəti həyata keçirmək, müxtəlif itkiləri azaltmaq, qeyri-məhsuldar xərclərin səviyyəsini mümkün qədər aşağı salmaq, onları tamamilə aradan qaldırmaq mümkün deyildir. Gəlirlərin artırılmasının, maliyyə nəticələrinin yaxşılaşdırılmasının ən başlıca və etibarlı yolu xərclərin məhsul, iş və xidmət vahidinə kəmiyyətini azaltmaqdır.

Gəlirlərin və xərclərin uçotunun səmərəli təşkili xeyli dərəcədə onların mahiyyəti və məzmununun düzgün açıqlanmasından, obyektiv tanınma kriteriyalarının müəyyən edilməsindən, həmçinin gəlir və xərclərin elmi-praktiki cəhətdən əsaslandırılmasından, təsnifatından və qiymətləndirilməsindən, uçotda əks etdirilməsi metodikasının mükəmməlliyindən asılıdır. Qarşıda duran başlıca problemlərdən biri də gəlirlərin və xərclərin uçotunun təkmilləşdirilməsi, onun qabaqcıl beynəlxalq praktikaya uyğunlaşdırılmasıdır. Gəlirlərin və xərclərin uçotunun beynəlxalq praktikaya və standartlara uyğunlaşdırmadan müəssisənin fəaliyyətinin maliyyə nəticələrinin mövcud səviyyəsini, onların dəyişilməsi meyllərini düzgün və obyektiv qiymətləndirmək, təhlil etmək qeyri-mümkündür.

Ölkədə uçot və hesabat sahəsində aparılmış köklü islahatlar, yeni Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının (MMUS-ların) işlənilib hazırlanması bütün sahələrdə, o cümlədən gəlirlər və xərclərin uçotu və hesabatı sahəsində ciddi dəyişikliklərə səbəb oldu, bütövlükdə həmin sistemin nəzəri-metodoloji bazasını əhəmiyyətli dərəcədə yaxşılaşdırmağa imkan verdi.

Bununla belə, araşdırmalar nəticəsində məlum olur ki, gəlirlərin və xərclərin uçotunun nəzəri-metodoloji və metodiki problemləri heç də tam həll edilmiş deyildir. Maliyyə hesabatının həmin elementlərinin uçot və hesabatda təsnifatının, sintetik uçotu metodikasının təkmilləşdirilməsinə ehtiyac vardır. Yuxarıda deyilənlər magistr dissertasiyasının mövzusunun aktuallığını sübut edir, onun məqsədini və vəzifələrini müəyyən edir.

Tədqiqatın məqsədi və vəzifələri. Tədqiqatın başlıca məqsədi – gəlirlərin və xərclərin uçotunun mövcud metodikasının öyrənmək və tənqidi araşdırmaq əsasında onun daha da təkmilləşdirilməsinə dair müvafiq təkliflər və tövsiyələr hazırlamaqdır. Həmin məqsədə uyğun olaraq dissertasiya işində aşağıdakı vəzifələr müəyyənləşdirilmişdir:

- gəlirlərin və xərclərin mahiyyəti və məzmununu araşdırmaq, onların uçot və hesabatda tanınması kriteriyalarını nəzərdən keçirmək;
- gəlir və xərclərinin uçotunun aparılmasının əsasında qoyulmuş metodoloji xarakterli prinsipləri öyrənmək, onların xarakteristikasını vermək;
- gəlir və xərclərin ümumi təsnifatını və nəqliyyat təşkilatlarında mövcud olan təsnifatını nəzərdən keçirmək;
- əsas əməliyyat və sair əməliyyat fəaliyyətindən gəlirlərin və həmin gəlirləri yaradan xərclərin uçotunun müasir metodikasını tənqidi araşdırmaq;
- əsas və sair əməliyyat gəlirləri və xərclərinin sintetik uçotu metodikasında olan çatışmamazlıqları aşkara çıxarmaq, onların mahiyyətini izah etmək;
- əsas və sair əməliyyat gəlirləri və xərclərinin uçotunun faydalı informasiya formalaşdırılması baxımından və istifadəçilərin informasiyaya olan ehtiyaclarının ödənilməsi baxımından təkmilləşdirilməsinə dair nəzəri-metodoloji və metodiki xarakterli təkliflər irəli sürmək və onları əsaslandırmaq;

- dövrü xərclərin təsnifatının, uçotunun aparılması metodikasını araşdırmaq, onun təkmilləşdirilməsinə dair bir sıra təkliflər işləyib hazırlamaq.

Dissertasiya işinin elmi yeniliyi və praktiki əhəmiyyəti. Dissertasiya işinin elmi yeniliyi – gəlirlərin və xərclərin uçotunun mövcud olan metodikasındakı çatışmazlıqların konkretləşdirilməsi və şərh edilməsindən, onların aradan qaldırılmasına dair metodoloji-metodiki xarakterli kompleks təkliflərin işləyib hazırlanmasından ibarətdir. Tədqiqatın aparılması gedişatında aşağıdakı əhəmiyyətli elmi nəticələr əldə edilmişdir:

- gəlirlərin və xərclərin maliyyə hesabatının elementləri olaraq mahiyyəti məzmunu açqılanmış, onlara verilən təriflərə tənqidi yanaşılmışdır;
- gəlirlərin və xərclərin mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda tanınması üzrə kriteriyaların düzgün seçilib-seçilməsinə münasibət bildirilmişdir;
- gəlirlərin və xərclərin bütövlükdə, o cümlədən nəqliyyat təşkilatlarında təsnifatının mövcud vəziyyətinə qiymət verilmişdir;
- gəlir və xərclərin uçotunun metodologiyasını təşkil edən prinsiplər konkretləşdirilmişdir;
- əsas əməliyyat gəlirləri və xərclərinin uçotu metodikası təhlil edilmiş, ayrı-ayrı misallarla aprobeasiya olunmuşdur;
- sair əməliyyat fəaliyyəti üzrə gəlirlər və xərclərin uçotu metodikası tənqidi qiymətləndirilmiş, burada olan çatışmazlıqların mahiyyəti açıqlanmışdır;
- gəlirlərin və xərclərin uçotunun mövcud metodikasındakı çatışmazlıqların aradan qaldırılması və onun daha da təkmilləşdirilməsinə dair metodiki-praktiki əhəmiyyətli təklif və tövsiyələr işləyib hazırlanmışdır;
- dövrü xərclərin tərkibi, təsnifatı və sintetik uçotu metodikası araşdırılmış, onun yaxşılaşdırılmasının mümkün istiqamətləri göstərilmişdir.

Dissertasiya işinin praktiki əhəmiyyəti. İşin praktiki əhəmiyyəti nəqliyyat təşkilatlarında gəlirlərin və xərclərin uçotunun təşkili və aparılması qaydalarının şərh edilməsi və konkret misallarla izah edilməsindən ibarətdir ki, bunu da həmin təşkilatlar uçotun aparılması zamanı istifadə edə bilərlər. Gəlir və xərclərin uçotunda aşkar edilmiş çatışmazlıqlar, habelə onların aradan qaldırılmasına dair

əsaslandırılmış təkliflər bütövlükdə gəlir və xərclərin uçotu və hesabatının gələcəkdə inkişaf etdirilməsi və təkmilləşdirilməsi məqsədilə istifadə oluna bilər.

Tədqiqatın obyektı və predmeti. Tədqiqat işinin obyektini nəqliyyat təşkilatlarında gəlirlərin və xərclərin uçotu məsələləri təşkil edir. Tədqiqatın predmeti isə gəlirlərin və xərclərin mahiyyətinin açıqlanması, tanınma kriteriyaları, təsnifatı, əsas və sair əməliyyat sferaları üzrə uçotunun aparılması metodikası təşkil edir.

Tədqiqatın nəzəri və metodoloji əsasını Maliyyə hesabatının hazırlanması və tərtib edilməsi Prinsipləri, Kommersiya təşkilatları üçün Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının Konseptual əsasları, Azərbaycan Respublikasının «Mühasibat uçotu haqqında Qanun»u, «Maliyyə hesabatının təqdim edilməsi» adlı Maliyyə hesabatının Beynəlxalq Standartı (MHBS 1), «Gəlir» adlı MHBS 18, həmçinin «Maliyyə hesabatlarının təqdimatı üzrə MMUS 1, «Gəlir» adlı MMUS 6, Vergi Məcəlləsi, Əmək Məcəlləsi və digər normativ sənədlər təşkil edir. Tədqiqat işinin aparılması və işin yazılması zamanı ölkə və xarici ölkə alimlərinin dərc edilmiş monoqrafiyaları, dərslikləri, dərs vəsaitləri, həmçinin müxtəlif konfransların materialları, jurnal məqalələri, müxtəlif internet saytlarda olan materiallar istifadə edilmişdir.

Tədqiqatın yerinə yetirilməsi metodikası kimi ümummetodoloji tədqiqat metodları, həmçinin mühasibat (maliyyə) uçotu və hesabatına xas olan ikili yazılış, dəyərlə ölçülmə, yenidən qiymətləndirmə və digər metodları istifadə olunmuşdur.

İşin nəticələrinin praktiki tətbiq olunması imkanları. Magistr dissertasiyasının ayrı-ayrı fəsilləri və paraqraflarında xərclərin və gəlirlərin təklif edilmiş təsnifatı, uçotunun aparılması metodikasının yaxşılaşdırılmasına dair konkret metodiki təkliflər nəqliyyat təşkilatları və digər kommersiya qurumlarında gəlirlərin və xərclərin uçotunun təşkili və aparılması prosesində istifadə edilə bilər.

Dissertasiya işinin həcmi və quruluşu. Dissertasiya işi girişdən, üç fəsildən, nəticədən və istifadə edilmiş ədəbiyyat siyahısından ibarətdir. İşin həcmi 86 səhifə təşkil edir, istifadə edilmiş ədəbiyyatların siyahısı isə 25 addan ibarətdir.

FƏSİL I. GƏLİRLƏRİN VƏ XƏRCLƏRİN UÇOTUNUN NƏZƏRİ- METODOLOJİ ƏSASLARI

1.1. Gəlir və xərc anlayışları, onların mahiyyəti və tanınma kriteriyaları

İstənilən ölkədə iqtisadi və sosial vəziyyət, durum onun maddi nemətlər istehsalının həcmindən və səviyyəsindən, mövcud olan maddi, əmək və maliyyə resurslarından nə dərəcədə faydalı və səmərəli istifadə olunmasından asılıdır. Cəmiyyətin malik olduğu həmin resursların bilavasitə istifadəçiləri kimi müxtəlif mülkiyyət formalarına, təşkilati-hüquqi formalara, fəaliyyət istiqamətlərinə malik olan müəssisə və təşkilatlar çıxış edir. Onların fəaliyyəti müəyyən xərclərlə əlaqədardır, həmin xərclər isə gəlir götürmək məqsədilə çəkilir.

Xərc, yaxud xərclər nədir sualına birmənalı cavab yoxdur. Belə ki, iqtisadi ədəbiyyatlardan xərclər – canlı və keçmiş əmək məsrəflərinin məcmusunu, ictimai istehsal xərcləri, müəssisənin istehsal xərcləri kimi ifadə olunur. Sözün geniş mənasında xərclər cəmiyyətdə olan mövcud canlı və əşyalaşmış resursların istifadəsinin nəticəsi kimi meydana çıxır.

İctimai istehsal xərclərinə istehlak edilmiş istehsal vasitələrinin keçirilmiş və bütün yeni yaradılmış dəyər daxil edilir (19, s.124). Müəssisənin istehsal xərcləri – məhsulun (işin və xidmətin) istehsalına çəkilən canlı və maddiləşmiş əmək məsrəflərinin məcmusu kimi qəbul edilir. Göstərilən mənbədə istehlak edilmiş istehsal vasitələrinin və əməyin ödənilməsinə çəkilən xərclərin məbləği maya dəyəri kimi ifadə edilir.

Digər bir mənbədə istehsal xərcləri məhsulun (işin, xidmətin) hazırlanmasına və satışına çəkilən canlı və əşyalaşmış məsrəflər kimi qəbul edilir (13, s.176). Başqa mənbələrdə xərclərə: «müxtəlif məqsədlər üçün istehlak olunmuş resurslardır». (22, s.36); «məhsulun (işin, xidmətin) istehsalı və satışına çəkilən canlı və əşyalaşmış əməyin məsrəfləridir» (14, s.56); «canlı və keçmiş əmək məsrəflərinin məcmusu müəssisənin xərclərini yaradır» (23, s.98) kimi təriflər verilir.

Bütövlükdə iqtisadi nəzəriyyə üzrə ədəbiyyatlarda xərclər ictimai istehsal xərcləri kimi, uçot üzrə ədəbiyyatlarda isə müəssisənin istehsal və satış xərcləri kimi qəbul edilir. Uçot ədəbiyyatlarında müəssisənin çəkmiş olduğu xərclərin məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərini yaratdığı göstərilir. Təbiidir ki, «ictimai istehsal xərcləri» anlayışına daxil edilən xərclərin kəmiyyəti «müəssisənin istehsal xərcləri» anlayışına daxil olan xərclərin kəmiyyətindən artıqdır.

Zənnimizcə, istehsal xərclərinin müxtəlif pillələrdə, yəni cəmiyyət səviyyəsində və müəssisə səviyyəsində fərqləndirilməsi, yaxud ayrılması tək cə nəzəri yox həm də mühüm praktiki əhəmiyyətə malikdir. Belə ki, özündə keçmiş və canlı əmək məsrəflərinin məcmusunu əks etdirən dəyərdən fərqli olaraq, maya dəyəri – məhsulun müəssisəyə neçəyə başa gəldiyini əks etdirir. Bütövlükdə cəmiyyət məhsula çəkilən ictimai məsrəfləri aşağı salmağa maraqlıdırsa, hər hansı müəssisə yalnız məhsulun, işin, xidmətin maya dəyərini aşağı salmaqda maraqlıdır. Müəssisənin əsas məqsədi gəlirin və mənfəətin həcmi artırmaqdır. Çünki bazar iqtisadiyyatı şəraitində hər bir müəssisənin, firmanın iqtisadi və sosial planda inkişafının başlıca və yeganə mənbəyi kimi mənfəət çıxışıdır. Deməli, müəssisə bütövlükdə məhsulun, işin, xidmətin dəyərinin artırılmasında deyil, yalnız onun bir hissəsinin, yəni mənfəətin artırılmasında maraqlıdır. Bu mənada dövlətin, yaxud cəmiyyətin və müəssisələrin mənafeələri üst-üstə düşür. Bu da özünü onda biruzə verir ki, dövlət bütün xərclərin maya dəyərinə daxil edilməsinə icazə vermir, müəssisələr isə bütün xərcləri məhsulun, iş və xidmətlərin maya dəyərinə daxil edilməsində maraqlıdırlar, çünki xərclərin hamısı maya dəyərinə daxil edildiyi halda mənfəət vergisinin kəmiyyəti azalmış olacaqdır.

Beləliklə, maya dəyəri məhsulun (işin, xidmətin) dəyərinin yalnız bir hissəsinə təşkil edir. Bu da onunla əlaqədardır ki, məhsulun (işin, xidmətin) dəyəri istehlak olunmuş iqtisadi resursların dəyərindən, əmək xərclərindən və mənfəətdən yaranır.

İstər «dəyər», istərsə də «istehsal xərcləri» anlayışları özlərində məhsulun (işin, xidmətin) istehsalına çəkilən xərcləri, yəni məcmusunu əks etdirirlər. Pul formasında dəyər adətən qiymətdə, maya dəyəri isə – sərf olunmuş iqtisadi resursların və əmək resurslarının sərf olunmuş kəmiyyətində öz təcəssümünü tapır.

Mənfəət adətən qiymətin elementlərindən biri kimi çıxış edir. Maya dəyəri üstəgəl mənfəət bütövlükdə qiymətin kəmiyyətini yaradır. Ancaq qiymətdə maya dəyərinə və mənfəətə daxil edilməyən kəmiyyətlər də öz əksini tapa bilər. Məsələn, ƏDV, aksiz vergiləri və s. nə maya dəyərinə, nə də mənfəətə daxil edilmədən məhsulun, malların (işlərin, xidmətlərin) qiymətlərin tərkib elementləri kimi çıxış edir.

Beləliklə, biz xərclərə iqtisadi və uçot ədəbiyyatlarında verilən bir sıra təriflərə tanış olduq və onların mahiyyətini açıqlamağ çalışdıq. Araşdırmalar onu deməyə əsas verir ki, istər makro, istərsə də mikro səviyyələrdə xərclərin mahiyyəti, onları formalaşdıran elementlərin nədən ibarət olduğu barədə ciddi fikir ayrılıqları və mübahisəli məqamlar yoxdur, əksinə, həmin məsələlər üzrə demək olar ki, yekdil, yaxud oxşar yanaşmalar mövcuddur. Eyni sözləri gəlirlər haqqında demək olmaz. Belə ki, təxminən 2000-ci illərin ortalarına qədər uçot üzrə ədəbiyyatlarda ümumiyyətlə «gəlir» termini ya heç işlədilmirdi, ya da çox nadir hallarda işlədilirdi və «satışdan gəlir» ifadəsi dövrüyyədə idi. Həmin anlayış isə iqtisadi-hüquqi baxımdan kifayət qədər açıqlanmamış qalırdı. Ancaq bundan fərqli olaraq iqtisadi nəzəriyyə ədəbiyyatlarda gəlirə tərif həmişə verilmiş, onun iqtisadi mahiyyəti açıqlanmışdır. Özü də maraqlıdır ki, gəlirə verilən tərifdə zaman keçdikcə hər hansı bir dəyişiklik edilməmişdir. Məsələn, 1996-cı ildə Moskva şəhərində dərc edilmiş «Экономическая теория» adlı dərslikdə gəlirə verilən tərif belə olmuşdur: «Gəlir – müəyyən vaxt dövründə təsərrüfat fəaliyyəti nəticəsində əldə olunan pul vəsaitləridir» (17, s. 191). Həmin dərsliyin 2004-cü ildə olan nəşrində də biz həmin tərfi eyni məzmununda oxuyuruq: «Gəlir – müəyyən vaxt dövründə təsərrüfat fəaliyyəti nəticəsində əldə edilən pul vəsaitidir» (20, s.299).

Qərb ölkələrində dərc edilmiş iqtisadi nəzəriyyə üzrə ədəbiyyatlarda da gəlirin mahiyyəti demək olar ki, yuxarıda gətirilən təriflərdən heç nə ilə fərqlənmir. Məsələn, «Ekonomis»in müəllifləri P.Samuelson və D.Nordhaus gəlirə aşağıdakı kimi tərif verirlər: «Gəlir – müəyyən vaxt (adətən 1 il) müddətində fərq, yaxud ev təsərrüfatı tərəfindən əldə olunan ümumi gəlirdir» (24, s.259).

Göründüyü kimi, iqtisadçı nəzəriyyəçilər arasında gəlirin mahiyyəti fəaliyyət nəticəsində əldə olunan pul vəsaitlərinin kəmiyyətinə müncər edilir. Təbiidir ki,

gəlir qeyri-monetar formada da ola bilər. Digər tərəfdən, fəaliyyət nəticəsində daxil olan hər cür pul vəsaitlərini gəlir kimi qəbul etmək olmaz. Məsələn, əgər müəssisə öz fəaliyyəti prosesində bank kreditləri alırsa, onda bu cür pul daxilolmalarını gəlir kimi qiymətləndirmək, yaxud tanımaq olmaz. Araşdırmalar göstərir ki, təxminən son 10-15 il ərzində uçot ədəbiyyatlarında xərclərə və gəlirlərə verilən təriflər əvvəlki dövrlərdə verilən təriflərdən əsaslı şəkildə fərqlənməyə başladı. Bu da onun nəticəsi idi ki, ölkəyə (həmçinin digər keçiş SSRİ-yə daxil olan ölkələrə) xarici ədəbiyyatlar daxil olmuş və həmin ədəbiyyatlarda xərclər və gəlirlər mahiyyəti fərqli şəkildə açıqlanmışdır. Müasir dövrdə nəşr edilən uçot ədəbiyyatlarında artıq xərclərin və gəlirlərin mahiyyəti birmənalı olaraq Maliyyə Hesabatının Beynəlxalq Standartlar Komitəsinin (2001-ci ildən Şurasının) dərc etdirmiş olduğu sənəddə verilən təriflər əsasında açıqlanır. Həmin sənəd – Maliyyə hesabatının hazırlanması və tərtib edilməsi Prinsipləridir (bundan sonra Prinsiplər). Adı çəkilən sənəd MHBS Komitəsi tərəfindən 1989-cu ilin aprel ayında təsdiq edilmiş və həmin ilin iyul ayında dərc olunmuşdur. Prinsiplər maliyyə hesabatının aşağıdakı 5 elementini təsbit etmişdir:

- Aktivlər;
- Kapital;
- Öhdəliklər;
- Gəlirlər; və
- Xərclər.

Prinsiplər bütün elementlərin təriflərini vermiş, onların tanınma kriteriyalarını təsbit etmişdir. Əgər Aktivlər, Kapital və Öhdəliklər müəssisənin (şirkətin) maliyyə vəziyyətini müəyyən edən elementlədirsə, Gəlir və xərclər – Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın elementləridir.

Prinsiplərdə gəlir və xərclərə aşağıdakı kimi tərif verilir: «Gəlir – hesabat dövrü ərzində aktivlərin axıb gəlməsi və ya artması, yaxud öhdəliklərin azalması şəklində iqtisadi faydanın elə artmasıdır ki, bunun nəticəsində kapitalın, səhmdar kapitalın iştirakçılarının payları ilə bağlı olmayan artımı baş verir» (8, s. 50). «Xərclər – hesabat dövrü ərzində aktivlərin axıb getməsi və ya tükənməsi, yaxud

öhdəliklərin artması şəklində iqtisadi faydanın elə azalmasıdır ki, bunun nəticəsində kapitalın, səhmdar kapitalın iştirakçıları arasında bölüşdürülməsilə bağlı olmayan azalmasına gətirib çıxarır» (8, s. 51).

Prinsiplərin bazasında işlənib hazırlanmış və Azərbaycan Respublikasının Maliyyə Nazirliyinin 2007-ci il 23 aprel İ-73/1 nömrəli əmri ilə təsdiq edilmiş «Kommersiya təşkilatları üçün Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının Konseptual əsasları» da (bundan sonra Konseptual əsaslar) gəlirlərə və xərclərə oxşar təriflər vermişdir: «Gəlir – mülkiyyətçilərin kapital qoyuluşu ilə əlaqəli olmayan, lakin kapitalda artım ilə nəticələnən və hesabat dövrü ərzində aktivlərin artması, daxil olması və ya öhdəliklərin azalması şəklində iqtisadi səmərənin artımıdır» (10, s.9); «Xərc – mülkiyyətçilər arasında kapitalın bölüşdürülməsi ilə əlaqəli olmayan, lakin kapitalın azalması ilə nəticələnən, hesabat dövrü ərzində aktivlərin kənara axını və ya azalması və öhdəliklərin artması hesabına baş verən iqtisadi səmərənin azalmasıdır» (10, s. 9).

Göründüyü kimi, gəlirlərə və xərclərə Prinsiplərdə və Konseptual əsaslarda verilən təriflər, onlara iqtisadi nəzəriyyə üzrə ədəbiyyatlarda və əvvəlki dövrlərin uçot ədəbiyyatlarında verilmiş təriflərdən köklü surətdə fərqlənir. Verilən təriflərdə gəlir iqtisadi faydanın artması, həmin iqtisadi fayda isə kapitalın artmasının mənbəyi kimi qəbul edilir. Adı çəkilən sənədlərdə iqtisadi fayda anlayışı pul vəsaitləri anlayışından daha geniş mənada traktovka olunur. İqtisadi faydanın artması tək-cə pul vəsaitlərinin və onların ekvivalentlərinin axımına səbəb olan potensial kimi deyil, həmçinin həmin pul vəsaitlərinin axıb getməsinə azaldan, onun qarşısını alan potensial formasında ola bilər. Zənnimizcə, gəlirlərin tərfi hər iki sənəddə məzmun və mahiyyət, eləcə də forma baxımından mükəmməl formulə edilmişdir və həmin təriflər bütün fəaliyyət növləri, kommersiya təşkilatları üçün universal xarakter daşıyır. Bundan əlavə, həmin təriflərin əsasında gəlirlərin və xərclərin uçotu və hesabatını səmərəli və məqsədyönlü şəkildə təşkil etmək mümkündür.

Bununla belə, biz Prinsiplər və Konseptual əsaslarda xərclərə verilən tərifə münasibət bildirməyi lazım bilirik. Xərclərin tərifinə diqqətlə yanaşdıqda görürük

ki, xərclər aktilərin axıb getməsi və ya azalması, yaxud da öhdəliklərin artmasına və bununla kapitalın azalmasına gətirib çıxaran bir element kimi qəbul edilmişdir. Zənnimizcə, həmin tərifdə nəzərdən qaçmış belə bir danılmaz həqiqət var ki, xərclər olmadan gəlirlər əldə etmək və beləliklə də kapitalı heç cür artırmaq olmaz. Düzdür, bəzi hallarda xərclərin baş verməsi öhdəliklərin yaranmasına səbəb olur, ancaq həmin xərclər və onlarla yaranan öhdəliklər müəssisəyə aktivlərin axıb gəlməsinə deyil, əksinə aktivlərin müəssisədən axıb getməsinə səbəb olur. Məsələn, əgər bankdan alınmış kreditlər üzrə yaranan öhdəliklər müəssisəyə müəyyən məbləğdə pulun daxil olması ilə əlaqədar baş vermişsə, onda bunu gələcəkdə iqtisadi faydanın azalacağı ilə bağlamaq düzgün olmazdı. Ancaq əgər müəssisənin mənfəət verdiyi üzrə borcu yaranarsa, təbiidir ki, bu onda həmin öhdəliyin ödənilməsinə yönəldiləcək pul axınları müəssisənin iqtisadi faydasının azalmasına, bununla da kapitalın azalmasına gətirib çıxaracaqdı. Odur ki, xərclərə verilən tərifə yenidən baxılması məqsədəuyğun olardı. Xərclsiz öhdəlik olmadığı kimi, xərclsiz gəlir əldə etmək və kapitalı artırmaq da mümkün deyildir. Xərs istifadə edilmiş resursların itirilməsi kimi qəbul edilməməli, digər aktivlərə (məsələn, məhsula, işə, xidmətə və s.) çevrilərək gələcəkdə müəssisəyə iqtisadi fayda (pul vəsaitləri, onların ekvivalentləri şəklində, digər formada) gətirəcək element kimi tanınmalıdır.

Prinsiplərdə və Konseptual əsaslarda xərclərə və gəlirlərə verilmiş təriflər onların Mənfəət və zərərlər haqqında tanınması anlamına gəlmir. Başqa sözlə, həmin elementlərin maliyyə hesabatında tanınması üçün onlara verilmiş tərif kifayət deyildir. Xərcə və/və ya gəlirə aid ediləcək hər hansı obyektin tanınması üçün Prinsiplər və Konseptual əsaslar aşağıdakı kimi bir-biri ilə əlaqəli tanınma kriteriyası müəyyən edilmişdir:

(a) həmin obyekt ilə əlaqəli istənilən iqtisadi faydanın şirkət tərəfindən götürülməsi, yaxud itirilməsi ehtimalı mövcuddur;

(b) obyekt elə dəyəərə və ya qiymətə malikdir ki, onu etibarlı şəkildə ölçmək mümkündür.

Bu və ya digər obyektin həmin şərtlərə uyğun olub-olmamasını qiymətləndirərkən və beləliklə cə onların maliyyə hesabatında tanınmasının mümkünlüyünü müəyyən edərkən əhəmiyyətlik şərtini, yaxud prinsipini nəzərə almaq vacibdir. İnformasiya o zaman əhəmiyyətli sayılır ki, onun buraxılması, yaxud təhrif edilməsi istifadəçilərin iqtisadi qərarlarına təsir etmə imkanına malikdir.

Qeyd etmək lazımdır ki, xərclərin və gəlirlərin tanınması üçün müəyyən olunmuş kriteriyaların özləri, həmin elementlərə verilən təriflərin mahiyyətindən irəli gəlir. Həqiqətən də gəlir o zaman tanına bilər ki, həmin vaxtda və anda aktivlərin artması, yaxud öhdəliklərin azalması baş verir. Əgər gəlirin tanınması eyni vaxtda aktivlərin artması, yaxud öhdəliklərin azalması fonunda baş vermirsə, onda həmin gəlirləri maliyyə hesabatının elementi kimi tanımaq və onları mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda əks etdirmək olmaz.

Xərclər Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda o zaman tanına bilər ki, onların baş verməsi nəticəsində aktivlərin azalması, yaxud öhdəliklərin artması ilə bağlı iqtisadi faydanın azalması olacaq və xərclərin özünü etibarlı şəkildə ölçmək mümkündür. Praktiki olaraq bu o deməkdir ki, xərclərin tanınması, öhdəliyin artmasının tanınması, yaxud aktivlərin azalmasının tanınması ilə eyni vaxtda baş verir. Əgər çəkilməmiş xərclərlə onların nəticəsində yaranan mənfəəti müqayisə etmək mümkün olmamışsa, ya da mümkün olmayacağısa, onda həmin xərcləri tanımaq qadağandır. Xərclərin və gəlirlərin müqayisəli şəkildə tanınması xərclərlə gəlirlərin, eləcə də xərclərlə mənfəətin uyğunlaşdırılması, hər hansı konkret fəaliyyət növü, yaxud məhsul (iş, xidmət) növü üzrə fəaliyyətin səmərəliliyini və faydalılığını müəyyən etməyə imkan verir. İqtisadi faydanın əldə olunması ehtimalı bir neçə hesabat dövrünü əhatə edərsə, onda gəlirlərlə xərclərin paralel tanınması səmərəli bölüşdürmə metodu əsasında həyata keçirilə bilər. Xərclər gələcək iqtisadi faydanın gətirilməsi üçün şərait yaratmır, ya da imkan vermirsə, onda onlar Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda tanınmalıdır. Bu cür tanınma əslində zərərin tanınmasıdır. Xərclər mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda həmçinin o zaman tanına bilər ki, aktiv tanınmadan öhdəlik baş versin, yaxud meydana çıxsın.

Beləliklə, gəlirlərin və xərclərin tanınması üçün Prinsiplərdə və Konseptual əsaslarda müəyyən edilmiş tanınma kriteriyaları həm daxili və həm də kənar istifadəçilərin obyektiv və düzgün qərarlar qəbul etmələri üçün faydalı, dürüst informasiyanın formalaşdırılmasında çox mühüm əhəmiyyətə malikdir. Ancaq bu cür informasiya formalaşdırmaq üçün müvafiq uçot prinsiplərinə əməl edilməsi də az əhəmiyyətə malik deyil. Odur ki, dissertasiya işinin növbəti paragrafında gəlir və xərclərin uçotunun əsasında qoyulmuş, yaxud qoyulmalı olan prinsipləri nəzərdən keçirək.

1.2. Gəlir və xərclərin uçotunun metodoloji prinsipləri

«Prinsip» sözü latın mənşəli «prinsiple» sözündən götürülmüşdür, hərfi mənası – birinci, ilkin, ilkin başlanğıc deməkdir. Təbiidir ki, «prinsip» anlayışı təkcə uçot elminə aid olan anlayış deyildir. Bundan əlavə, prinsip, yaxud prinsiplər heç də uçotun nəzəri fundamentini yaratmır. Prinsiplər daha çox metodoloji xarakter daşıyır. Doğrudan da biz əvvəlki paragrafda xərclərin və gəlirlərin mahiyyətini açıqladıq, onların tanınma kriteriyalarını nəzərdən keçirdik, ancaq həmin elementlərin kəmiyyətlərinin necə formalaşdırılmalı olduğuna, yaxud da formalaşdırıla biləcəyinə toxunmadıq. Deməli, öyrənilən elementlərin mahiyyəti və məzmununun uçotu prinsipləri, yaxud hər hansı prinsipi ilə birbaşa əlaqəsi yoxdur, ya da həmin mahiyyət və məzmun prinsiplər, yaxud hansısa prinsip əsasında müəyyən edilmir, əksinə, prinsip/prinsiplər göstərilən və digər elementlərin barəsində informasiyanın necə formalaşdırılmalı olduğunu əvvəlcədən müəyyən edir. Deməli, prinsiplər bütövlükdə maliyyə hesabatı elementlərinin, o cümlədən xərclərin və gəlirlərin barəsində informasiyanın maliyyə hesabatında əks etdirilməsinin başlanğıcını, ilkin əsasını müəyyən edir.

Qeyd edək ki, keçmiş Sovet İttifaqı məkanında və digər sosialist ölkələrində uçotu və hesabatın ilkin başlanğıcını təşkil edəcək prinsiplər ətrafında demək olar ki, araşdırmalar, elmi-tənqidi diskussiyalar aparılmırdı. Ancaq inkişaf etmiş Qərb ölkələrində prinsipin mahiyyəti, təyinatı barədə araşdırmalara keçən əsrin 30-cu

illərindən başlanmışdı (16, s. 64). Həmin ölkələrdə o dövrdə aparılan araşdırmaların əsas məqsədi ondan ibarət olmuşdu ki, uçotun aparılması, yaxud informasiyanın formalaşdırılması zamanı elə qaydalar, prosedurlar işlənilib hazırlansın ki, onlar hamı üçün eyni olsun, oxşar hadisə və faktlar, əməliyyatlar, obyektlər barəsində informasiya vahid metodoloji və metodiki əsasda həyata keçirilə bilsin. Həmin dövrlərdə əsas problem məhz gəlirlərlə xərclərin uyğunlaşdırılmasının müəyyən edilməsi problemi idi. Aparılmış araşdırmalar nəticəsində belə qərara gəlinmişdi ki, bəzi xərclər indiki vaxtda gəlirin əldə edilməsinə imkan verdiyi üçün onları cari xərclər adlandırmaq və cari gəlirlərdə uyğunlaşdırmaq lazımdır, digər xərclər gələcəkdə gəlir (nəticələr) əldə etməyə imkan verdiyi üçün onları təxirə salınmış xərclər, yaxud gələcək dövrlərin xərcləri kimi uçota almaq və həmin xərcləri həmin dövrlərdə əldə olunacaq gəlirlərlə uyğunlaşdırmaq lazımdır. Beləliklə, keçən əsrin 30-cu illərində aparılmış araşdırmalar gəlirlərlə xərclərin uyğunlaşdırılması prinsipiinin meydana çıxmasına və təşəkkül tapmasına imkan verdi.

Lakin iqtisadi-sosial inkişafın sürətlənməsi, korporativ mülkiyyətin get-gedə dominant rol oynaması mühasibat uçotunun məqsədlərinin dəyişilməsinə səbəb oldu, məqsədlərin dəyişilməsi isə «yeni» prinsiplərin meydana çıxmasına səbəb oldu. Həmin prinsiplər maliyyə hesabatında hansı informasiyanın və necə əks etdirilməsini müəyyən etməyə başladı. Onlardan müasir uçot-hesabat sisteminin mövcudluğu üçün fundament olan iki əsas prinsipə üstünlük verilir:

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

Məhz həmin prinsiplər Prinsiplərdə – «əsas yolverilmələr», Konseptual əsaslarda isə «ehtimallar» kimi formulə edilmişdir.

Hesablama metodu ilə uçot prinsipi əsasında maliyyə hesabatının əsas formaları olan «Maliyyə vəziyyəti haqqında hesabat» forması və «Mənfəət və zərərlər haqqında hesabat» forması tərtib edilir. Adı çəkilən metoda əsasən hadisə və faktların, əməliyyatların nəticələri, onlar baş verdiyi anda, yaxud onların baş verməsi faktı təsdiq ediləndə tanınmalıdır. Əslində bu o deməkdir ki, həmin hadisə və faktların, əməliyyatların nəticələrinin tanınması üçün pul vəsaitlərinin, yaxud

onların ekvivalentlərinin nə vaxt daxil olması ya ödənilməsinin heç bir rolu və əhəmiyyəti yoxdur. Onlar baş verdiyi dövrlərin uçot yazılışlarında əks etdirilməli və həmin dövrün maliyyə hesabatına daxil edilməlidirlər. Deyilənlər tamamilə gəlirlərə və xərclərə (Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatın elementlərinə), həmçinin də debitor və kreditor borclarına (Maliyyə vəziyyəti haqqında hesabatın elementləri olan aktivlərə və öhdəliklərə) aiddir.

Prinsiplərə və Konseptual əsaslara görə maliyyə hesabatı, o cümlədən gəlir və xərcləri əks etdirən hesabat belə bir əsasda tərtib edilir ki, şirkət yaxın gələcəkdə də fəaliyyətini davam etdirəcəkdir. Beləliklə, güman edilir ki, şirkət ləğv olunmaya ehtiyac duymur və öz fəaliyyətinin miqyaslarını əhəmiyyətli dərəcədə azaltmaq barədə düşünmür.

Bəllidir ki, yalnız nəzərdən keçirilən prinsiplərin köməyi ilə gəlirlər və xərclər haqqında zəruri informasiya formalaşdırmaq mümkün deyildir və buna görə də digər prinsiplərin tətbiqi vacibdir. Onlardan ən mühümlərindən biri pul ilə ölçmə prinsipidir. Xərclərin çoxlu sayda və miqdarda resursların istifadəsindən yarandığını nəzərə alsaq, o zaman onların hamısının vahid ölçü əsasında qiymətləndirilməsinin nə dərəcədə vacib olduğunu görürük. Pul ilə ölçmənin vacibliyi həm də onunla izah olunur ki, gəlirlər və xərcləri yalnız dəyər, pul ifadəsində müqayisə etmək və onların nəticələrini də eynilə dəyər / pul ifadəsində ölçmək mümkündür. Pul ilə ölçmə prinsipinin tətbiqi imkan verir ki, müəssisənin gəlir və xərclərini, maliyyə nəticələrini bir neçə dövr üçünə, həmçinin digər oxşar yönümlü şirkətlərin fəaliyyətinin nəticələri ilə müqayisəsi aparılsın.

Pul ilə ölçmənin müxtəlif metodları tətbiq edilir:

- əldə olunmanın faktiki maya dəyəri ilə qiymətləndirmə;
- bərpa dəyəri ilə qiymətləndirmə;
- mümkün satış qiyməti ilə qiymətləndirmə;
- diskontlaşdırma dəyəri ilə qiymətləndirmə;
- ədalətli dəyərlə qiymətləndirmə;
- əvəzetmə dəyəri ilə qiymətləndirmə.

Sadalanan qiymətləndirmə metodları maliyyə hesabatının bütün elementlərinin qiymətləndirilməsi zamanı istifadə olunur. Çoxlu qiymətləndirmə metodlarının tətbiqinin zəruriliyi onunla izah olunur ki, əldə olunmanın faktiki maya dəyəri, yaxud ilkin dəyər müxtəlif faktorların təsiri nəticəsində öz kəmiyyətini dəyişdirir.

Xərclərin qiymətləndirilməsi onların növləri üzrə aparılır. Xərclərin qiyməti, yaxud onların ilkin əsası olan resursların qiymətləri ilə müəyyən olunur. Məsələn, məhsulun (işin, xidmətin) istehsalı ilə əlaqədar istifadə olunan resursların dəyəri həmin məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərində daxil edilərək digər resurslarla birlikdə xərcləri yaratmış olur. Ancaq resursların, yaxud istehsala (xidmətlərə və işlərə) sərf olunan ehtiyatların dəyəri onların yalnız satınalma qiymətlərini deyil, digər xərcləri də əhatə edir.

İstehsal (iş, xidmət göstərilməsi) proseslərində istifadə olunan material ehtiyatlarının maya dəyərində (ilkin dəyərində) daxil ediləcək xərclərin tərkibi MHBS 2 və MMUS 8-də müəyyən edilir. Həmin standartlara əsasən əldə olunan və sonradan məhsul istehsal etmək, işlər yerinə yetirmək və xidmətlər göstərmək üçün istifadə olunacaq material ehtiyatlarının maya dəyərində aşağıdakılar daxil edilməlidir:

- satınalma qiymətləri;
- idxal rüsumları və əvəzləşdirilən vergilərdən başqa digər vergilər;
- nəqliyyat xərcləri;
- materialların istifadəyə hazır vəziyyətə gətirilməsi ilə əlaqədar digər xərclər.

Ticarət güzəştləri, tədiyyələrin qaytarılması və sair oxşar maddələr satınalma qiymətlərindən çıxılır.

Əmək haqqı xərcləri və sosial sığorta və təminat üzrə xərclər faktiki hesablanmış məbləğdə qiymətləndirilir.

Amortizasiya xərcləri uzunmüddətli aktivlərin dəyərində müxtəlif metodların birindən istifadə edilməklə hesablanmış amortizasiya məbləğində müəyyən olunur. Kommersiya xərcləri və inzibati xərclər faktiki çəkilməmiş məbləğlərdə əks etdirilir,

onlar məhsulun, iş və xidmətlərin maya dəyərinə daxil edilmir və dövrü xərclər kimi əməliyyat mənfəətinə silinir.

Gəlirlər kontrakt (müqavilə) qiymətlərlə qiymətləndirilir. Müqavilə qiymətləri kimi bazar topdan satış qiymətləri, bazar pərakəndə qiymətləri və s. qiymətlər götürülə bilər. Praktikada xərclərin və gəlirlərin uçotunun Prinsiplərdə və Konseptual əsaslarda təsbit edilməmiş prinsipləri də geniş tətbiq edilir. Onlara təsərrüfatçılıq vahidi prinsipini, dövrülük prinsipini, qeyri-müəyyənlik prinsipini, konservatizm prinsipini və s. prinsipləri aid etmək olar. Onlardan daha vacib olanları qısa nəzərdən keçirək.

Qeyri-müəyyənlik prinsipi uçot sistemində iki səbəbdən yaranır. Birincisi, mühasibat uçotu adətən təsərrüfatçılıq subyektinə rəğmək mövcuddur və güman edilir ki, həmin subyekt gələcəkdə də fəaliyyət göstərəcək, yaxud mövcud olacaqdır, yəni xərc çəkəcək, gəlir götürəcək və s. Uçot informasiyasının keçmiş və gələcək uçot dövrləri arasında bölüşdürülməsi daha çox gələcək nəzərə alınmaqla həyata keçirilir. İkincisi, müəssisənin vəziyyətini xarakterizə etmək üçün istifadə olunan qiymətləndirmə də qeyri-müəyyənliyi ilə fərqlənir. Ancaq bu heç də o demək deyildir ki, qiymətləndirmə və proqnozların daha dəqiq aparılmasına ehtiyac yoxdur, əgər onlar relevantdırlarsa, onların aparılması zəruridir.

Qeyri-müəyyənlik ənənəvi mühasibat uçotu prinsipi olan konservatizm prinsipinin işlənilib hazırlanması üçün əsas oldu. Konservatizm bütövlükdə məlumatların korrektə edilməsi, yaxud düzəlişidir. Həmin korrektə, yaxud düzəlişlər məlumatların etibarlılığını və relevantlığını artırır. Konservatizm prinsipinin mahiyyəti ondan ibarətdir ki, aktivlərin və gəlirlərin mümkün dəyərlərindən ən aşağı olanı, öhdəliklərin və xərclərin dəyərlərindən isə ən yüksək olanı əks etdirməlidir. Bu, əslində o deməkdir ki, xərclərin (zərərlərin) və öhdəliklərin yaranacağı və arta biləcəyi ehtimalı olduqda onları dərhal qeydiyyatda almaq lazımdır, aktivlərin və gəlirlərin yaranacağı və arta biləcəyi ehtimalı olduqda isə onları qeydiyyatdan dərhal keçirmək lazım deyildir. Beləliklə, maliyyə hesabatı tərtib edilərkən pessimizmə daha çox üstünlük vermək lazımdır, nəinki optimizmə.

Bu tezis əlbəttə ki, konservatizm prinsipinin mahiyyətindən irəli gəlir. Konservatizm prinsipini müdafiə edənlərin əsas arqumentləri aşağıdakılardan ibarətdir:

Birincisi, mühasiblərin pessimizmi mülkiyyətçilərin və mecerlərin yüksək optimistliyini neytrallaşdırır. Məsələ bundadır ki, sahibkarlar, mülkiyyətçilər və menecerlər öz müəssisələrinə rəğmən demək olar ki, həmişə optimist mövqedə dururlar.

İkincisi, mənfəətin və qiymətləndirilmələrin şişirdilməsi, onların bilərəkdən azaldılmasından daha təhlükəlidir. Bu təhlükə ilk növbədə mülkiyyətçilərə aiddir. Çünki müflisləşmənin və zərərlərin nəticələri, mənfəətin alınmasının nəticələrindən daha ciddidir. Əgər onların nəticələri çox müxtəlifdirsə, deməli, mənfəəti və zərərləri eyni qaydalarla qiymətləndirmək və əks etdirmək olmaz.

Üçüncüsü, mühasib investora və kreditora nisbətən daha çox infomrasiya əldə etmək imkanına malikdir. Odur ki, mühasib müəssisənin zərər əldə edə biləcəyini, yaxud müflis ola biləcəyini daha yaxşı bilir və buna görə də optimist yox, pessimist olmağa çalışır.

Bununla belə, konservatizm prinsipinin də çatışmazlıqları mövcuddur. Hər şeydən əvvəl onu deyək ki, konservatizm prinsipi aktivlərin və mənfəətin qiymətləndirilməsindəki qeyri-müəyyənlikləri əks etdirmək üçün kifayətedici metod deyildir. Ən pis halda həmin prinsip uçot məlumatlarının təhrif edilməsinə gətirib çıxarır. Konservatizm prinsipinin tətbiqinin təhlükəliliyi onunla müəyyən edilir ki, həmin prinsip nəticələrin daim dəyişilməsinə gətirib çıxarır, bu da istifadəçilər tərəfindən həmin nəticələr haqqında olan informasiyanın obyektiv təhlilinə və qiymətləndirilməsinə imkan vermir. Nəhayət, konservatizm prinsipinin tətbiqi nəticəsində uçot məlumatlarının müqayisəliliyi çətinləşir və bir çox hallarda tamamilə yox olur.

Beləliklə, konservatizm prinsipinin praktikada tətbiqi uçot məlumatlarının bilərəkdən azaldılması ilə nəticələnir, bu da düzgün olmayan iqtisadi qərarların qəbul olunmasına gətirib çıxara bilər. Bütün bunlara baxmayaraq beynəlxalq və milli uçot hesabat standartları həmin prinsipin tələblərinə əməl edilməsini tələb edirlər, baxmayaraq ki, bəzi hallarda standartlar tərəfindən ona əməl edilmir.

Məsələn, torpaq, tikili və avadanlıqların, qeyri-maddi aktivlərin yenidən qiymətləndirmə modeli ilə uçot zamanı onların dəyərinin artmasının kapitala aid edilməsi konservatizm prinsipinin pozulması kimi qiymətləndirilə bilər.

Gəlirlərin və xərclərin uçotunun təşkili və aparılmasının mühüm şərtlərindən biri onların təsnifləşdirilməsidir. Odur ki, növbəti paragrafda həmin məsələni araşdıraraq.

1.3. Nəqliyyat təşkilatlarında gəlirlərin və xərclərin uçot və hesabat təsnifatının mövcud vəziyyəti

İctimai həyatda məhsul istehsal edən, işlər yerinə yetirən, xidmətlər göstərən çoxlu sayda və müxtəlif təşkilatlar mövcuddur. Onların sırasında nəqliyyat təşkilatları da vardır. Onların yerinə yetirdiyi funksiyalar da müxtəlifdir: sərnişin daşınması, yüklərin daşınması və s. Nəqliyyat təşkilatlarına daxildir: aviasiya nəqliyyatı, avtomobil nəqliyyatı, dəmiryol nəqliyyatı. Həmin təşkilatlar iki əsas xüsusiyyətə malikdir:

1. Hər bir təşkilatın özünün müəyyən məqsədi vardır. Məsələn, sərnişin daşınma nəqliyyatının məqsədi sərnişinlərə xidmət göstərmək və mənfəət götürməkdən ibarətdir. Tibb sahəsində təcili yardım avtomobillərinin məqsədi isə xəstələrə ilkin tibbi yardım göstərilməsini, onların xəstəxanalara çatdırılması işlərini həyata keçirməkdir.

2. Nəzərdə tutulmuş bütün məqsədlərin həyata keçirilməsi, reallaşdırılması üçün təşkilatların rəhbərliyinin, menecmentin müəyyən tərzdə və əlamətlər üzrə qruplaşdırılmış informasiyaya ehtiyacı vardır.

Nəzərə alınsa ki, nəqliyyat sferası daha çox kommersiya xarakterlidir, onda görürük ki, kənar istifadəçilərin informasiyaya ehtiyacı vardır. Onlar yalnız müəyyən informasiya əsasında həmin sferaya investisiya yatırımları etmək üzrə qərar qəbul edirlər.

İnformasiya xarakterinə və təyinatına görə müxtəlif ola bilər – istehsal, maliyyə, hüquqi xarakterli informasiya, həmçinin marketinq, logistika, ətraf

mühitin qorunması ilə bağlı informasiya və s. Bütün hallarda müxtəlif məqsədlər üçün müxtəlif xərclər və deməli, müxtəlif informasiya tələb edilir. Odur ki, onların məqsədlər üzrə təsnifatı lazımdır. Ən mühüm təsnifatlardan biri xərclərin istehsal olunan məhsulun, göstərilən xidmətlərin həcmnin dəyişməsinə görə təsnifatıdır. Bu əlamət üzrə xərclər dəyişən və daimi xərclərə ayrılır. Dəyişən xərclər – istehsalın, xidmətin həcmnin dəyişilməsinə düz mütənasib dəyişən xərclərə deyilir. Əgər nəqliyyat təşkilatının göstərdiyi xidmətin həcmi 20% artırsa, deməli, dəyişən xərclərin həcmi də bir o qədər artır. Məsələn, əgər aviasərnişinlərin sayı 10% artarsa, yanacaqın miqdarı da 10% artmalıdır, yaxud əgər avtomobillə daşınan yüklərin həcmi 15% artarsa, sərf olunacaq yanacaq da 15% artacaqdır. Ancaq bu zaman iş, xidmət vahidinə düşən xərclərin həcmi sabit qalacaqdır (cədvəl 1.3.1).

Cədvəl 1.3.1

Xidmətin həcmi, ton	Xidmət vahidinə düşən dəyişən xərclər, man.	Ümumi dəyişən xərclər, man.
100	30	3000
200	30	600
300	30	900

Xidmət həcmnin dəyişilməsindən asılı olmayaraq daimi xərclər dəyişmir. Məsələn, əgər daşınan yüklərin həcmi 25% artmışsa, onda ümumi daimi xərclər dəyişilməz qalacaqdır. Daimi xərclərə misal olaraq nəqliyyat təşkilatlarının bina və avadanlıqlarını, icarə haqqı xərclərini, reklam xərclərini, inzibati heyətin əmək haqqı xərclərini göstərmək olar. Daimi xərclər ilə xidmətlərin həcmi arasındakı əlaqəni aşağıdakı cədvəldən görmək olar (cədvəl 1.3.2).

Cədvəl 1.3.2

Daşınan yüklərin həcmi, ton	Daşınan yükün hər vahidinə düşən daimi xərclər, man.	Ümumi daimi xərclər, man.
1	15 000	15 000
5	3000	15 000
10	1500	15 000
15	1000	15 000
20	750	15 000
25	600	15 000
30	500	15 000
35	4286	15 000

Göründüyü kimi daşınan yükün hər tonuna düşən ümumi daimi xərclərin məbləği möhkəm olaraq aşağı düşür.

Məhsulun, işin və xidmətin maya dəyərinə daxil edilməsi üsuluna görə xərclər müstəqim və qeyri-müstəqim xərclərə bölünür. Məsələn, yükdaşıyan sürücünün əmək haqqı, eləcə də yükün daşınması üçün sərf olunan yanacaqın dəyəri müstəqim xərclərdir. Səxdə avtomobilin rənglənməsi üçün sərf olunan boyanın dəyəri də dəyişən müstəqim xərclərə aiddir.

Ayrı-ayrı bölmələrə, nəqliyyat vasitələrinə aid oluna bilməyən xərclər qeyri-müstəqim xərclər adlanır. Məsələn, sənişin daşınması zamanı dispetçerlərə hesablanan əmək haqqı qeyri-müstəqim xərclər kimi təsnifləşdirilir. Reklama çəkilən xərclər – yük avtonəqliyyatı təşkilatının ayrı-ayrı bölmələri üçün qeyri-müstəqim xərclərdir. İstehsal, xidmət xərcləri müəssisə və təşkilatların funksional bölmələri üzrə təsnifləşdirilir. Bu cür bölmələrə istehsal, xidmət bölmələrini, marketing bölməsini, elmi-tədqiqat sektorlarını aid etmək olar. İstehsal / xidmət xərcləri daha sonra materiallara çəkilən müstəqim xərclərə, əmək haqqına çəkilən müstəqim xərclərə, istehsal / xidmət üzrə qaimə xərclərinə bölünür.

Materiallara çəkilən müstəqim xərclər. İstehsal müəssisələrində məhsulun istehsalı prosesində sərf olunan xammal və materiallar həmin məhsulun fiziki əsasını təşkil edir. Həmin xammal və materiallardan hazırlanan son məhsulun yaranması prosesini müşahidə etmək olar. Məsələn, soyuducunun istehsalı, ya da avtomobilin istehsalı üçün istifadə olunan metala, kitabın çap edilməsi üçün istifadə olunan kağıza çəkilən xərclər müstəqim material məsrəflərini yaradır. Nəqliyyat müəssisələrində materiallara çəkilən müstəqim xərclər nəqliyyat vasitələrinin hərəkətə gətirilməsi üçün sərf olunan yanacaqdan ibarətdir.

Əmək haqqına çəkilən müstəqim xərclər. İstehsal təyinatlı müəssisələrdə müstəqim əmək haqqı xərcləri, bilavasitə məhsulun istehsalı ilə məşğul olan işçi heyətinə çəkilən xərclərdən, eləcə də onların sosial sığortası və təminatı üzrə xərclərdən ibarətdir. Məsələn, belə xərclərə sexlərdə avtomobillərin, təyyarələrin, vaqonların yığılmasında çalışan işçilərin əmək haqqı, sosial sığorta və təminatı üzrə xərcləri aid etmək olar. Nəqliyyat təşkilatlarında müstəqim əmək haqqı

xərcləri avtomobil sürücülərinə, pilotlara, maşinistlərə hesablanmış əmək haqqı, həmçinin də onların sosial sığortası və təminatı üzrə xərclərdən ibarətdir.

Qaimə xərcləri. Yuxarıdakı qruplar üzrə göstərilən xərclərlərdən başqa qalan bütün xərclər qaimə istehsal xərcləri kimi təsnifləşdirilir. Qaimə istehsal xərclərini adətən üç qrupa bölürlər:

1. Materiallara qeyri-müstəqim xərclər. İstehsal prosesi üçün lazım olan, ancaq hazır məhsulun tərkib hissəsinə çevrilməyən materiallara çəkilən xərclər materiallara qeyri-müstəqim xərclər adlanır. Məsələn, alət sexlərində istifadə olunan burğular köhnəlir, ancaq məmulatın bir hissəsinə çevrilir. Məmulatların, hazır məhsulun tərkib hissəsi olan bəzi materialların dəyəri həddindən ziyadə aşağı olduğu üçün onlar da qeyri-müstəqim material xərclərinə aid edilir. Məsələn, təyyarə qayırmada təyyarələrin korpusunu quraşdırmaq üçün istifadə olunan pərçimlər həmin material xərclərinə aid edilə bilər. Nəqliyyat təşkilatlarında yağlayıcı və sürtgü materialları qeyri-müstəqim material xərcləridir.

2. Əmək haqqına qeyri-müstəqim xərclər. Bu cür xərclərə istehsal prosesində bilavasitə çalışmayan işçilərin əmək haqqı, sosial sığorta və təminatı üzrə xərclər aiddir. Bunlara misal olaraq istehsal sexlərindəki nəzarətçilərin, anbardarların, elektriclərin əmək haqqı xərclərini göstərmək olar. Nəqliyyat təşkilatlarında belə xərclərə nəqliyyat vasitələrinin təmiri ilə məşğul olan işçilərin, nəqliyyat vasitələrinə texniki xidmət göstərən işçilərin əmək haqqı xərcləri, sosial sığorta və təminat üzrə xərclər daxildir.

3. Sair qeyri-müstəqim qaimə xərcləri. Belə xərclərə maşın və avadanlıqların, nəqliyyat vasitələrinin amortizasiyası xərclərini, kommunal xərcləri, dispetçer xidməti üzrə xərcləri və digər oxşar xərcləri aid etmək olar.

İstehsal, xidmət ilə bilavasitə əlaqəsi olan xərclərdən başqa digər xərclər də mövcuddur. Bu cür xərclər ədəbiyyatlarda və normativ sənədlərdə müxtəlif adlar altında təsnifləşdirilir və uçota alınır. Onlar «qeyri-istehsal xərcləri», «daimi xərclər», «dövrü xərclər» adları altında əks etdirilir. Məsələn, MHBS 1 və MMUS 1-də həmin xərclər «dövrü xərclər» kimi təsnifləşdirilir.

Müxtəlif adlarla ifadə olunmalarına baxmayaraq həmin xərclər adətən iki qrupa bölünür:

1. Kommersiya xərcləri;
2. İnzibati xərclər.

Kommersiya xərcləri məhsulların (malların) satışı ilə əlaqədar xərclərdir.

Nəqliyyat təşkilatlarında kommersiya xərclərinə aid ediləcək xərclərin nomenklaturası çox da geniş deyildir. Məsələn, belə xərclərə biletlərin satılması ilə əlaqədar xərcləri, reklam xərclərini, bu xərclərlə bağlı digər xərcləri (icarə haqqı xərclərini, kommunal xidmət xərclərini və s.) aid etmək olar.

İnzibati xərclər təşkilatın fəaliyyəti üzrə əlaqədar olan xərclərdir. Belə xərclərə: inzibati ilərə heyətinin əmək haqqı xidmətlərini, inzibati təyinatlı aktivlərin amortizasiya xərclərini, inzibati aparatın saxlanılması ilə əlaqədar digər xərcləri aid etmək olar.

Kommersiya təşkilatlarında xərclər digər əlamətlər üzrə də təsnifləşdirilə bilər: alternativ xərclər, differensial xərclər, məhsuldar və qeyri-məhsuldar xərclər, planlaşdırılan və planlaşdırılmayan xərclər və s.

Xərclərin aparılan təsnifatı daha çox idarəetmə uçotu çərçivəsində tətbiq edilir. Ancaq maliyyə uçotu və hesabatı sistemində xərclər daha çox məzmununa (xarakterinə) və təyinatına (funksiyasına) görə təsnifləşdirilir. Xərclərin məzmununa (xarakterinə) görə təsnifatı zamanı onların dəyişən və daimi xərclərə bölgüsü nəzərə alınmır və həmin təsnifat əsasında formalaşdırılmış xərclərdən dəyişən və daimi xərcləri ayırmaq mümkün deyil. Həmin təsnifat bütövlükdə müəssisə üzrə xərcləri və gəlirləri müəyyən etmək üçün istifadə olunur. Həmin təsnifat əsasında məhsulun, işin və xidmətin maya dəyərini hesablamaq və onun quruluşunu təhlil etmək qeyri-mümkündür. Odur ki, həmin məqsədlər üçün xərclərin təyinatı (funksiyası) üzrə təsnifatı aparılır.

Maliyyə uçotu sistemində gəlirlərlə xərclərin uyğunlaşdırılması və maliyyə nəticələrinin müəyyənənləşdirilməsi vacib əhəmiyyətə malikdir. Lakin bu vəzifələrin həyata keçirilməsi üçün xərclərin yuxarıda nəzərdən keçirilən təsnifatı kifayət deyildir. Uyğunlaşdırmanın aparılması həm gəlirlərin, həm də xərclərin hər

hansı ortaq əlamət üzrə təsnifatının aparılmasını tələb edir. Belə bir ortaq təsnifat əlaməti kimi Prinsiplər və Konseptual əsaslar xərclərin və gəlirlərin mütəmadiyini xərclər əsas gəlirlərə və xərclərə, eləcə də sair gəlirlərə və xərclərə ayırmışdır.

Adı çəkilən sənədlər əsas gəlirə müəssisənin adi əməliyyat fəaliyyəti, yaxud əsas əməliyyat fəaliyyəti prosesində mütəmadi yaranan cəmləri aid edir. Bu cür gəlirlərə misal kimi, məhsul (iş, xidmət) satışından olan gəlirlər, icarədən olan gəlirlər, faiz gəlirləri, royaltilər, dividendlər göstərilir. Mütəmadi gəlirlərin yaranması ilə bağlı olan xərclər isə əsas xərclər adlandırılır.

Müəssisənin adi fəaliyyəti prosesində mütəmadi yaranmayan gəlirlər sair əməliyyat gəlirləri kimi təsnifləşdirilir. Bu cür gəlirlərə, məsələn, uzunmüddətli aktivlərin satışından olan gəlirlər, yenidən qiymətləndirmədən olan gəlirlər, məzənnə fərqlərindən yaranan və digər gəlirlər aid edilir. Sair xərclərə – uzunmüddətli aktivlərin satışı ilə əlaqədar xərclər, qiymətdəndüşmədən olan zərərlər, yenidənqiymətləndirmədən olan zərərlər, ödənilən cərimələr, mənfi məzənnə fərqləri və digər xərclər və zərərlər aid olunur.

Xərclərin və gəlirlərin təsnifatının əsasında qoyulmuş mütəmadiilik prinsipi gəlirlərin və xərclərin təsnifatının daha da genişləndirilməsi, onların növlərinin dəqiq müəyyənləşdirilməsi, həmçinin müvafiq hesablər sisteminin qurulması və bütövlükdə xərclərin və gəlirlərin uçotu metodikasının təşkili üçün mühüm əhəmiyyətə malikdir.

Təbiidir ki, Prinsiplərdə və Konseptual əsaslarda qəbul edilmiş əsas təsnifat əlaməti bütün müəssisə və təşkilatlar, o cümlədən nəqliyyat təşkilatları üçün əsas metodoloji baza hesab edilir. Ayrı-ayrı spesifik əlamətlər özünü xərclərin və gəlirlərin analitik təsnifatında göstərir.

Gəlirlərin və xərclərin Prinsiplərdə və Konseptual əsaslarda təsbit edilmiş əlamət üzrə təsnifləşdirilməsi imkan verir ki, həm daxili, həm də xarici istifadəçilər qrupu müəssisələrin və təşkilatların fəaliyyət növləri üzrə nəticələrini təhlil etsin və qiymətləndirsin, onların əsasında düzgün iqtisadi qərarlar qəbul etsin. Ancaq təsbit edilmiş təsnifat əlaməti üzrə gəlirlərin və xərclərin təsnifatı özlüyündə obyektiv və müqayisəyə gələn informasiyanın avtomatik formalaşdırılma biləcəyi anlamına

gəlmir. Bunun üçün həmin təsnifat əlaməti üzrə gəlirlərin və xərclərin sintetik uçotu metodikasının necə qurulduğunu, ayrı-ayrı xərc və gəlir maddələrinin qiymətləndirilməsi qaydalarını araşdırmaq və mövcud problemləri açıqlamaq lazımdır. Dissertasiya işinin növbəti paragrafında məhz həmin məsələlər ətrafında araşdırmalar aparılacaqdır. Növbəti fəsildə həmçinin dövrü xərclərin uçotunun mövcud metodikası da nəzərdən keçiriləcəkdir.

FƏSİL II. NƏQLİYYAT TƏŞKİLATLARINDA GƏLİRLƏRİN VƏ XƏRCLƏRİN UÇOTU METODİKASI

2.1. Əsas əməliyyat gəlirlərin və xərclərinin uçotunun aparılması qaydaları

Əvvəlki fəsildə qeyd olunduğu kimi, əsas əməliyyat gəlirləri və xərcləri müəssisənin, təşkilatın əsas fəaliyyəti zamanı yaranan mütəmadi gəlirlər və xərclərdir. İstehsal müəssisəsində həmin gəlir və xərclər məhsulun istehsalı ilə əlaqədar xərclərdən və onun satışından olan gəlirlərdən yaranır. Nəqliyyat təşkilatlarında əsas gəlirlər və xərclər sərnişin daşımalarından, daxili və xarici yük daşımalardan yaranır. Ancaq qeyd etmək lazımdır ki, fəaliyyətin növündən, istehsal olunan məhsulların, yerinə yetirilən işlərin və göstərilən xidmətlərin xüsusiyyətlərindən asılı olmayaraq çəklən bütün xərclər müvafiq olaraq maddi, qeyri-maddi, əmək və maliyyə resurslarının istifadəsindən yaranır. Bu baxımdan bütün sahələr və sferalar üzrə vahid olan xərc qrupları və maddələri formalaşdırılır, sahəvi xüsusiyyətlər isə idarəetmə uçotu sistemində nəzərə alınır.

Maliyyə hesabanın təqdim edilməsi üzrə MHBS və MMUS 1 xərclərin və gəlirlərin hesabatda iki format üzrə göstəricilərini təsbit etmişdir. Onlardan biri xərclərin xarakterinə (xüsusiyyətinə) görə təsnifatına, digəri isə xərclərin təyinatına (funksiyasına) görə təsnifatına əsaslanır. Həm xərclərin xarakterinə, həm də xərclərin təyinatına görə hesabat formalarında gəlirlərin və xərclərin əsas və sair gəlirlərə və xərclərə ayrılması prinsipi gözlənilmişdir.

Bütün təşkilatlar, o cümlədən nəqliyyat təşkilatları gəlirləri, xərcləri və maliyyə nəticələrini ya xərclərin xarakterinə əsaslanan təsnifat, ya da xərclərin təyinatına əsaslanan təsnifat əsasında təhlil edə bilirlər. MHBS 1-də xərclərin, gəlirlərin və maliyyə nəticələrinin təhlili üçün tövsiyə edilmiş variantlar üzrə hesabat formasında aşağıdakı maddələrin əks etdirilməsi tələb olunur (cədvəl 2.1.1).

Cədvəl 2.1.1

Xərclərin xarakterinə görə göstəricilər	20x1	Xərclərin funksiyasına görə göstəricilər	20x1
Gəlir	x	Gəlir	x
Sair gəlir	x	Satışın maya dəyəri	(x)
Hazır məhsul və bitməmi istehsal ehtiyaclarındakı dəyişikliklər	(x)	Ümumi mənfəət	x
İstifadə edilmiş xammal sərf olunmuş materiallar	(x)	Sair gəlir	x
İşçilərin mükafatlandırılmasına çəkilən xərclər	(x)	Satışa çəkilən xərclər	(x)
Amortizasiya xərcləri	(x)	İnzibati xərclər	(x)
Sair xərclər	(x)	Sair xərclər	(x)
Xərclərin yekunu	(x)	Vergi ödənilənə qədər olan mənfəət	(x)
Vergi ödənilənə qədər olan mənfəət	x		

Xərclərin xarakterinə görə təsnifatı əsasında gəlirlərin və xərclərin uçotunun aparılması ilk baxışda heç bir çətinlik yaratmır. Çünki xərcləri onların funksiyalarına görə bölüşdürmək lazım gəlmir. Ancaq sonra görəcəyimiz kimi, həmin təsnifat əlaməti üzrə xərclərin uçotunun aparılması zamanı müəyyən çətinliklər meydana çıxır. Məsələn bundadır ki, mövcud Hesablar planı və onun əsasında aparılan uçot metodikası nəzərdən keçirilən format üzrə xərclərin formalaşdırılmasına tam imkan vermir. Xərclərin təyinatına görə təsnifatı əsasında satışın maya dəyərini və beləliklə də əsas əməliyyat fəaliyyəti üzrə maliyyə nəticələrini müəyyən etmək olar.

Qeyd etmək lazımdır ki, Maliyyə hesabatlarının təqimatı üzrə MMUS 1-də xərclərin xüsusiyyətinə (xarakterinə) və funksiyasına (təyinatına) görə təsnifatı əsasında tərtib olunan hesabat formasının göstəriciləri MHBS 1 üzrə müvafiq göstəricilərdən fərqlənir. MMUS 1-də təsbit edilmiş hesabat formalarında daha geniş informasiya əks etdirilir (cədvəl 2.1.2 və cədvəl 2.1.3).

Əgər biz MMUS 1-də təsbit edilmiş formatlar üzrə göstəriciləri MHBS 1-də təsbit edilmiş formatlar üzrə olan göstəricilər ilə müqayisə etsək görərik ki, onların həm sayında, həm də adlarında fərqlər vardır. Belə ki, MHBS 1 «əsas gəlir» anlayışını işlətmir, onun əvəzinə «gəlir» ifadəsi əks etdirilir.

Cədvəl 2.1.2**Mənfəət və zərərlər haqqında hesabat (xərclərn xüsusiyyətləri üzrə)**

Göstəricilər	20x2	20x1
Əsas əməliyyat gəliri	x	x
Sair əməliyyat gəlirləri	x	x
Hazır məhsul və bitməmiş istehsal ehtiyatlarındakı dəyişikliklər	x(x)	x(x)
Müəssisə tərəfindən yerinə yetirilmiş və kapitallaşdırılmış işlər	x	x
İstifadə edilmiş material ehtiyatları	(x)	(x)
İşçi heyəti üzrə xərclər	(x)	(x)
Amortizasiya xərcləri	(x)	(x)
Sair əməliyyat xərcləri	(x)	(x)
Fəaliyyətin dayandırılmasından xərclər (zərərlər)	x(x)	x(x)
Əməliyyat mənfəəti (zərəri)	x(x)	x(x)
Maliyyə gəlirləri	x	x
Maliyyə xərcləri	(x)	(x)
Asılı və birgə müəssisələrin mənfəətlərində (zərərlərində) pay	x(x)	x(x)
Vergitutmadan əvvəl mənfəət (zərər)	x(x)	x(x)
Mənfəət vergisi	(x)	(x)
Hesabat dövründə xalis mənfəət	x	x

Cədvəl 2.1.3**Mənfəət və zərərlər haqqında hesabat (xərclərin funksiyaları üzrə)**

Göstəricilər	20x2	20x1
Əsas əməliyyat gəliri	x	x
Satışın maya dəyəri	(x)	(x)
Ümumi mənfəət	x	x
Sair əməliyyat gəlirləri	x	x
Kommersiya xərcləri	(x)	(x)
İnzibati xərclər	(x)	(x)
Sair əməliyyat xərcləri	(x)	(x)
Fəaliyyətin dayandırılmasından mənfəətlər (zərərlər)	x(x)	x(x)
Əməliyyat mənfəəti (zərəri)	x(x)	x(x)
Maliyyə gəliri	x	x
Maliyyə xərcləri	(x)	(x)
Asılı və birgə müəssisələrin mənfəətlərində (zərərlərində) pay	x(x)	x(x)
Vergitutmadan əvvəl mənfəət (zərər)	x(x)	x(x)
Mənfəət vergisi	(x)	(x)
Hesabat dövründə xalis mənfəət	x	x

Zənnimizcə, MMUS 1-ə əsasən təsbit edilmiş hesabatın hər iki formasında «əsas əməliyyat gəliri» termininin işlədilməsi daha düzgündür. Məsələn bundadır ki, satışdan gəlir kimi uzunmüddətli aktivlərin satışından olan gəlirləri də qəbul etmək olar, halbuki həmin aktivlərin satışından olan gəlir Prinsiplərdə gəlirlərin və xərclərin əsas təsnifatına əsasən sair gəlirlərə aid edilir. Sual olunur: bəs «gəlir»

maddəsində beynəlxalq standartlar hansı kəmiyyətləri əks etdirir? Bu sualın cavabı MHBS 18-də verilir. Orada göstərilir ki, gəlir özündə şirkətin həm satışdan gəlirini, eləcə də sair gəlirlərini əks etdirir. «Выручка» sözü rusca tərcümə olunan sözdür, ancaq onun dilimizə hərfi tərcüməsi olmadığına görə azərbaycan dilində həmin ifadə «gəlir» kimi tərcümə edilmişdir. Deməli, «gəlir» adı altında həm «выручка», həm də sair gəlir nəzərdə tutulur. «Выручка» adı altında olan gəlirlərə MHBS 18 adi fəaliyyət prosesində daxil olan vəsaitləri – satış, mükafadlandırılmalar, faizlər, dividendlər və lisenziya tədiyyələri üzrə gəlirləri aid edir. Məsələyə aydınlıq gətirmək üçün təklif edilir ki, rusca «выручка» sözü azərbaycan dilinə tərcümədə MHBS 1 və MMUS 6-da olduğu kimi «Əsas gəlir» adlandırılınsın.

MHBS 1-in təsdiq emiş olduğu formalar ilə MMUS 1-in təsdiq etmiş olduğu formatlar arasında digər fərqlər ondan ibarətdir ki, MHBS gəlirləri yalnız iki növə ayırdığı halda, MMUS onları bir neçə əlavə sinfə bölür:

- müəssisə tərəfindən yerinə yetirilmiş və kapitallaşdırılmış işlər;
- fəaliyyətin dayandırılmasından mənfəətlər;
- maliyyə gəlirləri;
- asılı və birgə müəssisələrin mənfəətlərində pay.

Xərclərin bölgüsündə də eyni fərqlər vardır. MMUS 1 xərcləri (zərərləri) bir neçə əlavə maddələrə ayırır:

- fəaliyyətin dayandırılmasından zərər;
- maliyyə xərcləri;
- asılı və birgə müəssisələrin zərərlərində pay.

Hər iki formatda əlavə maddələrin verilməsi öz-özlüyündə nəbqsan, yaxud çatışmazlıq kimi qəbul edilməməlidir, əksinə həmin maddələrin hesabatda yerləşdirilməsi hesabatın informativliyinin daha da artmasına xidmət edir. Ancaq çatışmazlıq ondan ibarətdir ki, həmin əlavə gəlir və əlavə xərc maddələrinin bölgüdə əsas, yaxud sair gəlirlərə və xərclərə aid edilə biləcəyini müəyyən etmək çətindir. Əslində bu da o deməkdir ki, Prinsiplədə və Konseptual əsaslarda gəlirlərin və xərclərin əsas təsnifat bazasına əməl edilmir, yəni baza prinsipi

pozulur. Həmin prinsipin pozulması həm də ona gətirib çıxarır ki, müəssisənin fəaliyyətinin nəticələrini dəqiq müəyyən etmək olmur, eləcə də bütövlükdə müəssisənin işgüzar aktivliyinin qiymətləndirilməsində çətinlik yaranır. Gəlirlərin, mənfəətin əsas və başlıca kəmiyyəti əsas əməliyyat fəaliyyəti nəticəsində yaranır, onların yaranma mənbəyi isə xərclərdir. Odur ki, əsas əməliyyat fəaliyyəti üzrə gəlirlərin və xərclərin uçotuna istehsalat, xidmətə çəkilən xərclərin uçotu metodikasının təhlilindən başlayaq.

Məhsul istehsalına, xidmətə çəkilən xərclərin uçotunun aparılması üçün Hesablar planında iki hesab nəzərdə tutulmuşdur: 202 «İstehsalat məsrəfləri» və 203 «Tikinti müqavilələri üzrə bitməmiş tikinti işləri». Hər iki hesab aktiv və kalkulyasiyaedici hesabdır. 202 nömrəli hesabdən təkcə istehsal təyinatlı müəssisələr deyil, həmçinin də xidmət sferasında fəaliyyəti göstərən müəssisə və təşkilatlar, o cümlədən də nəqliyyat təşkilatları istifadə edir. Həmin hesab əsas fəaliyyət növü üzrə yaranan xərcləri uçota almaq üçündür. Onun subhesablarına nəzər saldıqda görürük həmin hesabda xərclər üç istiqamət üzrə uçota alınır:

1. müstəqim material xərcləri (subhesablar 201-1 və 202-2);
2. istehsal (xidmət) içilərinin müstəqim əmək haqqı xərcləri (subhesab 202-3);
3. istehsal (xidmət) üzrə qaimə xərcləri (subhesablar 202-4, 202-5, 202-6 və 202-7).

Üçüncü qrupa daxil olan xərclər tərkibinə görə həm daimi qaimə, həm də dəyişən qaimə xərclərini əks etdirir. Lakin daimi istehsal qaimə xərci yalnız bir xərc maddəsi «İstehsal aktivlərinin amortizasiyası xərcləri» maddəsi ilə təmsil edilmişdir, qalan daimi istehsal qaimə xərclərinin uçotunun aparılması üçün subhesab nəzərdə tutulmamışdır. Bundan başqa, içilərin sosial sığortası və təminatı üzrə xərclərin ayrıca maddə üzrə əks etdirilməsi üçün də müvafiq subhesab yoxdur. Nəqliyyat təşkilatlarında xidmətlərin göstərilməsi üzrə xərc adəən istismar xərcləri adlanır. Həmin xərclər əsas əməliyyat xərclərinin tam oxşardır. Nəqliyyatın aviasiya növü üzrə həmin xərclərin tərkibini bir qədər geniş araşdıraq. Aviaşirkətlərin xidmət çəkdiyi xərclər, yaxud xidmətlərin maya dəyəri göstəricisi istənilən şirkətin işinin və fəaliyyətinin səmərəliliyinin iqtisadi cəhətdən

qiymətləndirilməsi üçün mühüm göstəricilərdən biri hesab olunur. Mülki Aviasiyada (MA) müəssisələrin daşımaların yerinə yetirilməsi ilə əlaqədar müəyyən vaxt ərzində çəkilən xərclər istismar xərcləri adlanır.

Digər kommersiya təşkilatlarında olduğu kimi, MA müəssisələrində də xərclər iki aspektdə planlaşdırılır, uçota alınır və təhlil edilir: a) xərclərin xarakterinə (iqtisadi məzmununa) və b) xərclərin təyinatına (kalkulyasiya maddələrinə) görə. Birinci aspektdə xərclərin qruplaşdırılması və uçotu, xidmətlərin göstərilməsi üzrə hər bir növ resursun həcmi müəyyən etməyə imkan verir. Xərclərin ikinci istiqamət üzrə qruplaşdırılması və uçotu, xidmətlərin göstərilməsi üzrə hər bir növ resursun həcmi müəyyən etməyə imkan verir. Xərclərin ikinci istiqamət üzrə qruplaşdırılması və uçotu isə aviaşirkətlərin məhsulun (daşımaların) maya dəyərini hesablanması üçün zəruridir.

İstismar xərclərinin quuluşunda hava nəqliyyatının, maddi istehsalın bir sahəsi olmaq etibarilə, xüsusiyyətləri dərhal nəzərə çarpır. MA müəssisələrində bitməmiş istehsalın qalığı olmur, çünki onların məhsullarının fiziki əsası yoxdur, ancaq ehtiyat hissələrinə, yanacağa və yağlama materiallarına çəkilən xərclər böyük məbləğlər təşkil edir. Bununla əlaqədar bir faktı qeyd edək ki, təyyarələrin, helikopterlərin, aviamühərriklərin (THAM), aviasiya yanacaq-yağlama materiallarının (AYYM) xərclərin ümumi çəkisində payı sənaye üzrə olduğundan 5-6 dəfə yüksəkdir.

Aviaşirkətlərdə reyslərə çəkilən istismar xərcləri aşağıdakı xərc maddələri üzrə qruplaşdırılır:

1. Avia yanacaq-yağlama materiallarına çəkilən xərclər;
2. THAM-ların amortizasiyası;
3. THAM-ların təmiri üzrə ehtiyatlara çəkilən xərclər;
4. Uçuş heyətinin əmək haqqı xərcləri;
5. Bort bələdçilərinin əmək haqqı xərcləri;
6. Texniki xidmətə çəkilən xərclər;
7. Hava limanı xərcləri;
8. Aeronaviqasiya xərcləri;

9. Sair istehsal xərcləri;
10. İnzibati xərclər;
11. Agentliyə ayırmalar.

Maddə 1 üzrə uçuşların həyata keçirilməsi üçün tələb olunan yanacağa çəkilən xərclərin dəyəri əks etdirilir. Həmin xərclərə hava gəmilərinin həm yerdə, həm havada uçuşu zamanı sərf olunan yanacağın, həmçinin də aeronaviqasiya ehtiyatları üçün nəzərdə tutulan yanacağın dəyəri daxil edilir.

Həmin xərc maddəsi üzrə yaranan məbləğə belə yazılış verilir:

Debet 202 «İstehsalat məsrəfləri» (subhesab 202-2);

Kredit 201 «Material ehtiyatları» (subhesab 201-2).

Maddə 2 üzrə THAM-ların amortizasiyası xərcləri uçota alınır. Həmin maddə üzrə uçuş aparatının (təyyarənin gövdəsinin) tam bərpasına, eləcə də mühərriklərin tam bərpasına görə hesablanmış amortizasiya xərcləri əks etdirilir. Amortizasiya obyektlərin balans dəyəri üzrə yenidən qiymətləndirmə və amortizasiya normaları nəzərə alınmaqla hesablanır:

Debet 202 «İstehsalat məsrəfləri» (subhesab 202-4)

Kredit 111 «Torpaq, tikili və avadanlıqları» (subhesab 111-4).

Maddə 3-də THAM-ların təmiri üzrə ehtiyatın yaradılmasına çəkilən xərclər əks etdirilməlidir. Həmin maddədə aviatexnikanın əsaslı təmirinə çəkilən xərclər uçota alınır. Uçuş saatlarının maya dəyərində əsaslı təmirə çəkilən xərclər müxtəlif üsullarla əks etdirilə bilər:

a) aviaşirkətlər təmir üzrə ehtiyatı yaratmaq üçün həmin ehtiyata mütəmadi olaraq ayırmalar etmək hüququna malikdir. Həmin ayırmalar isə aviadaşımaların maya dəyərində daxil edilməlidir;

b) həmin maddəyə aviatəmir zavodlarına ödənilən birdəfəlik tədiyyələr silinə bilər;

c) aviaşirkətlər təmir işlərini özlərinə məxsus xüsusi aviatexniki bazalarda həyata keçirə bilərlər. Bu halda təmirə çəkilən xərclər «Texniki xidmətə çəkilən xərclər» maddəsində uçota alınacaqdır. Onu da qeyd etmək lazımdır ki, təmirə və xidmətə çəkilən xərclər uçuş aparatı və aviamühərriklər üzrə ayrıca hesablanır.

Nəzərdən keçirilən maddə üzrə xərclərin uçotunun aparılması üçün 202 nömrəli hesabda hər hansı subhesab nəzərdə tutulmamışdır. Bu hesabda xərc o zaman əks etdirilməlidir ki, əsaslı təmir işləri üçün əvvəlcədən daşımaların maya dəyərinə daxil ediləcək ehtiyatlara ayırmalar edilir. Yaradılan ehtiyat hesabına həm aviaşirkətin özünün təmirə çəkdiyi xərcləri, həm də kənar təşkilatların təmir işləri ilə əlaqədar xidmətlərinin (işlərinin) dəyərini silmək olar.

Aviaşirkətin öz gücü ilə aparılan təmir işlərinin uçotunun aparılması üçün ayrıca nə sintetik, nə də subhesab vardır. Belə çıxır ki, ehtiyat yaradılmadığı halda, daha doğrusu xərclər baş verdikcə cari məsrəflərə silinərkən birbaşa debet 202 «İstehsalat məsrəfləri» (subhesablar 202-4, 202-5, 202-6, 2027) və 201, 102, 112, 533, 522, 223 və s. hesablar üzrə kredit yazılışı tərtib etmək lazımdır.

Əsaslı təmir işləri aviatəmir zavodları tərəfindən aparıldığı və onların işlərinin dəyəri cari tədiyyələr şəklində ödənilməyi zaman aşağıdakı yazılışlar tərtib edilə bilər:

1) Debet 202 «İstehsalat məsrəfləri»

Debet 241 «Əvəzləşdirilən əlavə dəyər vergisi»

Kredit 531 «Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditor borcları» - aviatəmir zavodlarının yerinə yetirdiyi təmir işlərinə görə daxil olmuş hesabının aksept edilmiş məbləğinə;

2) Debet 531 «Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditor borcları»

Kredit 223 «Bank hesablaşma hesabları» - aviatəmir zavodlarının yerinə yetirmiş olduğu təmir işlərinin dəyərinin ödənilməsi məbləğinə.

Maddə 4 üzrə uçuş heyətinin əmək haqqı xərcləri uçota alınır. Bu xərclərə uçuş heyətinə (gəminin komanda heyəti də daxil olmaqla) vəzifə maaşları, işəməz qiyətlər, əlavələr, sair ödənişlər üzrə hesablanmış əmək haqqı məbləğləri daxil edilir. Əmək haqqının hesablanması əsası kimi Əmək Məcəlləsi, sahəvi əmək sazişləri götürülə bilər. Bu zaman əmək haqqı üzrə xərclərə ekipaj üzvlərinin tarif aylıq tarif haqları, dərəcəyə görə əlavələr, xarici dili yaxşı bildiyinə görə heyətə hesablanan əlavələr, MA xidmətə görə əlavələr, məzuniyyət haqları aid edilir.

Əmək haqqı hesablandıqda aşağıdakı yazılışlar tərtib edilir:

Debet 202 «İstehsalat məsrəfləri» (subhesab 202-3)

Debet 341 «Hesabat dövrünün xalis mənfəəti (zərəri)»

Kredit 533 «Əməyin ödənişi işçi heyətinə olan borclar»

Kredit 522 «Sosial sığorta və təminat üzrə öhdəliklər».

Maddə 5-də bort bələdçilərinin əmək haqqı üzrə xərclər uçota alınır. Onlara əmək haqqının hesablanması və hesablarda əks etdirilməsi qaydaları uçuş heyətinin əmək haqqı xərclərinin uçotu qaydalarına oxşardır.

Maddə 6-da hava gəmilərinin texniki xidmətinə çəkilən xərclərin uçotu aparılır. Hava gəmilərinin istismarı zamanı uçuşların etibarlılığını və təhlükəsizliyini təmin etmək üçün onlara texniki xidmətin göstərilməsi və onların təmiri üzrə kompleks xərclər çəkilir. Həmin xərclər də daşımaların maya dəyərinə daxil edilir. Bu cür xərclər debet 202 (müxtəlif subhesablar), kredit pul vəsaitlərini, material resurslarını və əmək resurslarını uçota alan hesabların krediti üzrə yazılışlarla rəsmiyyətə salınır.

Aviasiya texnikasına texniki xidmətin göstərilməsi əhəmiyyətli dərəcədə əmək, vaxt məsrəfləri və maddi, qeyri-maddi məsrəflərlə müşayiət olunur.

Hava gəmilərinə texniki xidmətin göstərilməsi üzrə xərclər aşağıdakı ardıcılıqla müəyyən edilir və uçota alınır:

1. Təsbit edilmiş hər hansı bir dövr üçün hava gəmilərinin tipləri üzrə ümumi istehsal uçuş saatlarının kəmiyyəti müəyyənləşdirilir;

2. Həmin dövr üçün hava gəmilərinin tipləri üzrə texniki xidmət vahidinin əmək tutumluluğu müəyyən edilir (bir uçuş saati hesabı ilə norma – saatlarla);

3. Hava gəmilərinin tiplərinə görə əmək haqqının nisbətləri arasındakı fərqləri uçota almaq üçün nisbət müəyyən edilir;

4. Tiplər üzrə işlərin şərti həcmi müəyyən olunur. Bunun üçün uçuş saatlarının miqdarı əmək tutumluluğuna və hava gəmilərinin müxtəlif tiplərinə xidmət göstərən heyətin əmək haqqı üzrə nisbəti nəzərə alan əmsala vurulur.

5. Aviatexnikaya xidmət göstərən bölmənin işçilərinin əmək haqqının ümumi məbləği hava gəmilərinin hər bir tipi üzrə işlərin şərti həcminə mütənasib olaraq

bölüşdürülür. Texniki xidmətə və təmirə çəkilən xərclərin ümumi məbləği də təyyarələrin tipləri üzrə işlərin şərti həcminə mütənasib qaydada bölüşdürülür.

Maddə 7-i üzrə hava limanı xərcləri uçota alınır. Bu xərclər hava gəmilərinə xidmətlərin göstərilməsi ilə əlaqədar hava limanlarının müəyyən etmiş olduğu dərəcələr üzrə elan edilmiş məlumatlar əsasında müəyyən edilir. Bu cür xərclərin (yığımların) aşağıdakı əsas növləri vardır:

- uçuş və eniş üzrə yığım;
- sənişinlərə xidmət üzrə yığım;
- yüklərin emalı üzrə yığım;
- hava gəmilərinə texniki xidmət üzrə yığım;
- meteoroloji xidmətə görə yığım.

Hava limanları digər xidmət növləri, məsələn, dayanacaq xidmətinin göstərilməsi, müxtəlif işıq-texniki avadanlıqlardan istifadəyə görə, hava limanı rayonunda aeronaviqasiya xidmətinin göstərilməsinə görə də yığım müəyyən edə bilirlər. Bu cür xidmətlərə görə yığımların stavkaları barədə məlumatları hava limanının administrasiyasında əldə etmək olar.

Maddə 7 üzrə xərclər müstəqim istismar xərclərinə aid edilir və buna görə də birbaşa 202 nömrəli hesabın debetinə yazılır.

Maddə 8-də aeronaviqasiya yığımlarının uçotu aparılır. Həmin xərclərə aviaşirkətlər tərəfindən təyyarələrin hava marşrutu üzrə uçuşu zamanı aeronaviqayisa avadanlıqlarından istifadəyə görə ödədiyi yığımlar aid edilir. Yığımın dərəcəsi hava gəmilərinin tipindən asılı olaraq uçuşun hər 100 km üçün hər bir dövlət tərəfindən müstəqil qaydada müəyyən olunur. Bu cür yığımlar adətən hər 100 km üçün 40-70 dollar arasında müəyyən edilir.

Maddə 9 üzrə xərclər kompleks xərclərdən ibarətdir. Həmin xərclərə idarə etmə aparatının əmək haqqı xərcləri, tədris-məşq və hesablama mərkəzlərinin heyətlərinin, aviaşirkətin digər funksional xidmət işçilərinin əmək haqları, onların sosial sığortası və təminatı xərcləri, material xərcləri, yerüstü əsas vəsaitlərin amortizasiyası xərcləri, uçuş heyətinin geyim, yemək xərcləri və sair xərclər daxil edilir.

Həmm xərclər bir qayda olaraq 721 nömrəli «İnzibati xərclər» hesabının debetində, 102, 112, 533, 521, 221, 223, 201 və s. hesabların kreditində əks etdirilir.

Maddə 10 üzrə agentliyə ayırmaların uçotu aparılır. Agentliyə ayırmalar gəlirlərin məbləğinə görə faiz şəklində müəyyən edilir. Reysin tam dəyəri (maddələr 1-9) haqqında, rentabelliğin səviyyəsi və agentliyə ayırmaların stavkası barədə məlumatlara malik olduqdan sonra aviadaşımaların satışı üzrə agentliyə ödənişlərin məbləğini müəyyən etmək olar. Bunun üçün aşağıdakı düsturdan istifadə edilə bilər:

$$\ddot{O}_{ag} = \frac{X_r(1-R)ad}{1-ad}$$

Burada: \ddot{O}_{ag} – agentliyə ödənişin məbləği;

X_r – reysə çəkilən istismar xərcləri və ümumi inzibati xərclər;

R – reysdən əldə olunan mənfəətin onun yerinə yetirilməsinə çəkilən xərclərə nisbəti kimi müəyyən edilmiş rentabellik;

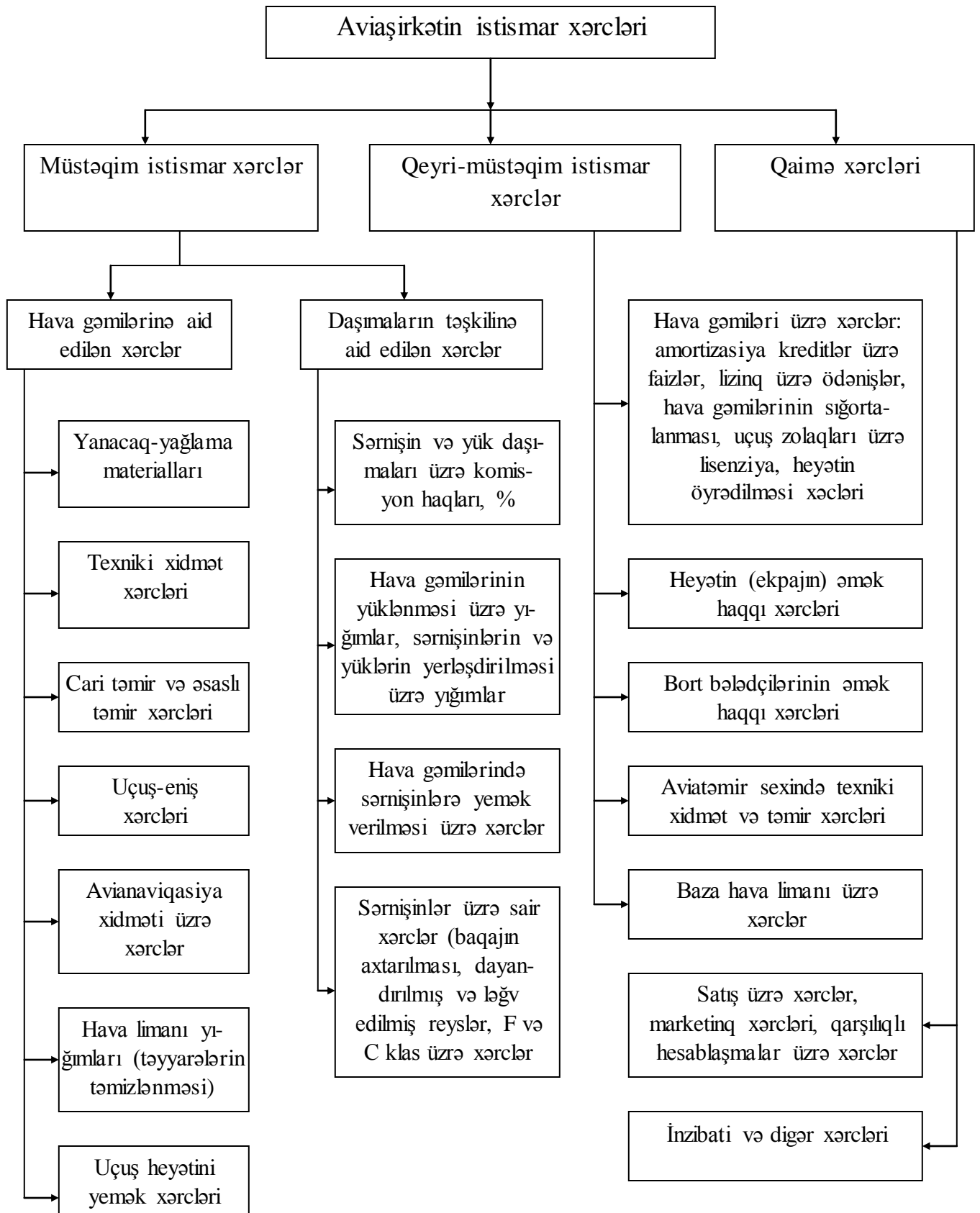
ad – aviadaşımaların satışı üçün komisyona mükafatı şəklində agentliyə ayırmaların dərəcəsi.

Beynəlxalq aviaşirkətlər (məsələn, Lufthansa, Aeroflot) istismar xərclərini iki yerə bölür, qaimə xərclərini isə ayrıca qrupda uçota alırlar (şəkil 2.1.1). İATA-nın tövsiyəsinə görə istismar xərcləri sırasından əvvəlcə müstəqim və qeyri-müstəqim xərclər ayrılır.

Müstəqim xərclər daşınmanın hər bir növü ilə əlaqələndirilir. Bu xərclər müvafiq reyslərin ilkin olaraq hazırlanması və bilavasitə həyata keçirilməsi ilə bağlı olan xərclərdir. Bu xərclərin hər bir maddəsini bu və ya digər reysə, ya da aviaxəttə birbaşa aid etmək və silmək olar.

Qeyri-müstəqim (dolaylı) aviaşirkətin fəaliyyətinin daxilən təmin edilməsi, hər cür təşkilati məsələlərin həll olunması, bazar əlaqələrinin genişləndirilməsi ilə əlaqədar olan xərclərdir. Xərclərin bu qrupu bütövlükdə daşınma fəaliyyətinə aid edilən xərclərdir və buna görə də onlar xidmətlərin növləri üzrə bölüşdürülmür. Ona görə də həmin xərclərin daşımaların maya dəyərinə daxil edilməsi ton-

kilometrlərə, kreslo-kilometrlərə, uçuş saatlarına, təyyə-uçuşların sayına və digər göstəricilərə proporsional qaydada həyata keçirilir.



Şəkil 2.1.1. Aviaşirkətin istismar xərclərinin İATA üzrə təsnifatı.

Analitik uçotun aparılması məqsədləri ilə qeyri-müstəqim xərclər iki qrup üzrə təsnifləşdirilmişdir:

a) **sair istehsal və qaimə xərcləri.** Bu xərclər daşıma fəaliyyətinin həyata keçirilməsi ilə əlaqədar olan xərclərdir. Bunlara aşağıdakı xərcləri aid etmək olar: bazarda xidmətlərin hərəkəti və göstərilməsi üzrə xərclər, potensial müştərilərin sayının artması ilə əlaqədar xərclər (reklam işlərinin həyata keçirilməsi, firmanın imicinin yaxşılaşdırılması, sponsor fəaliyyətinin həyata keçirilməsi üzrə xərclər), özü tərəfindən satışın həyata keçirilməsi üzrə xərclər, aviaşirkətin nümayəndəliklərinin saxlanılması xərcləri, uçuş heyətinin əməyinin mühafizəsi ilə əlaqədar olan və digər xərclər.

b) **inzibati xərclər.** Bu xərclərə daxildir: aviaşirkətin idarə aparatının saxlanılmasına çəkilən xərclər, idarəetmə qərarının qəbul edilməsi üzrə xərclər, fəaliyyətin koordinasiyası üzrə xərclər və s.

Gəlirlər kimi müstəqim istismar xərcləri də daşımaların həcmindən asılıdır, ancaq bu asılılıq düz mütənasib şəkildə olan asılılıq deyildir. Məsələ bundadır ki, xərclərin ayrı-ayrı qrupları həcm göstəricisinin dəyişilməsinə müxtəlif cür reaksiya verir, ya da ki, ümumiyyətlə heç bir reaksiya vermir. Odur ki, aviaşirkətin müstəqim istismar xərcləri asılılıq prinsipi baxımından iki tərkib hissəyə bölünür:

- **müstəqim dəyiən xərclər.** Bu xərclərə uçuşun konkret şəraitlərindən və hava gəmisinin tipindən, onun yüklənmə səviyyəsindən, yanacaq sərfiyyatından, uçuş vaxtından, uçuş xəttinin xarakteristikasından asılı olaraq faktiki və normalar üzrə müəyyən edilmiş xərclər aid edilir;

- **müstəqim daimi xərclər.** Bunlara uçuş heyətinin saxlanılması, aviatexnikaya xidmət göstərilməsi və onun təmiri ilə əlaqədar olan xərclər aiddir. Həmin xərclər nəqliyyat vasitələrinin mövcudluğunun təmin edilməsinə (amortizasiya, hava gəmisinin icarəyə götürülməsi), həmçinin onların saz halında saxlanılmasına, eləcə də əməkdaşların əmək haqqının vaxta muzzd hissəsinin ödənilməsinə yönəldilən xərclərin ibarətdir.

Hava nəqliyyatında daşıma fəaliyyətinin xüsusiyyəti ondan ibarətdir ki, yuxarıda göstərilən təsnifatdan əlavə kommersiya reysinin yerinə yetirilməsi iki

aşkar funksiyaya bölünür: təyyarənin uçuşunun bilavasitə həyata keçirilməsi və sərnişinlərə xidmətlərin göstərilməsi. Bu səbəbdən də müstəqim dəyişən xərcləri iki qrupa bölmək olar:

a) sərnişinlərə xidmət göstərilməsi zamanı yaranan xərclər (sərnişinlərə uçuşdan əvvəl və bilavasitə uçuş zamanı servis xidməti üzrə xərclər);

b) reysə xidmət edərkən yaranan xərclər (hava gəmisinə reysdən öncə və uçuş zamanı göstərilən xidmətlər üzrə xərclər).

Reysin yerinə yetirilməsindən yaranan gəlirin və mənfəətin hesablanması üçün aviadaşımaların maya dəyərinin istifadə olunan göstəriciləri aşağıdakı kimidir:

1. Hər reysə müstəqim dəyişən xərclər:

1.1. Sərnişinlərin (yüklərin) daşınması ilə əlaqədar xərclər:

- hava gəmisinin bortunda sərnişinlərə verilən yemək xərcləri (hava gəmilərinin tipləri, daşınan sərnişinlərin sinfi üzrə yemək rasionu əsasında təstiq edilmiş preykurant qiymətlərlə);
- bort qab-qacaq xərcləri;
- borda servis (sanitar-gigiyenik ləvazimatlar, kiçik yastıqlar və s.);
- uçuş hava limanında sərnişinlərə xidmətlərin göstərilməsi, eniş hava limanlarında göstərilən xidmətlər;
- sərnişinlərin və yüklərin sığortalanması;
- yüklərin emalı;
- bronlaşdırma vasitələri üzrə xərcləri;
- sair xərclər (suverin və reklam xərcləri).

1.2. hava gəmisinin özünün uçuşu ilə əlaqədar xərclər:

- təyin edilmiş marşrut üzrə hava limanında uçuş-eniş üçün yığımlar;
- aviayanacaq-yağlama materialları;
- hava limanı üzrə texniki-kommersiya xidmətləri və sair xidmətlər;
- hava limanında və uçuş xətti boyunca aeronaviqasiya xidmətinə görə yığımlar;

- estafetlərdə pilotların və bort bələdçilərinin saxlanması xərcləri;
- pilotların dəyişən (işəmüzd) əmək haqqı xərcləri;
- bort bələdçilərinin dəyişən (işəmüzd) əmək haqqı xərcləri.

2. Hər reysə müstəqim daimi xərcləri:

- uçuş heyətinin və bort bələdçilərinin saxlanması, daha doğrusu onların vaxtamuzd əmək haqqı xərcləri;
- uçuş heyətinin və bort bələdçilərinin hazırlanması və yenidən hazırlanması (öyrədilməsi) üzrə xərcləri;
- hava gəmisinin aviamühərrikin əsaslı və cari təmiri üzrə və dövrü texniki xidmət göstərməsi ilə əlaqədar xərclər;
- hava gəmisinin, aviamühərrikin icarəyə götürülməsi ilə əlaqədar xərclər (həmin məbləğlərin illik kəmiyyəti dövrlər üzrə bərabər bölüşdürülür və hava gəmilərinin tipləri üzrə uçuş saatlarının miqdarına bölünür);
- amortizasiya ayırmaları;
- hava gəmilərinin və aviamühərriklərin sığortalanması (sığorta ödənişlərinin dövrləri üzrə uçuş saatlarının faktiki (plan) miqdarına əsasən bərabər şəkildə bölüşdürülür).

3. Hər reysə qeyri-müstəqim xərclər:

3.1. Sair istehsal və qaimə xərclər:

- əsas hava limanında sərnişinlərə xidmət göstərilməsi üzrə xərclər;
- əsas hava limanında təyyarələrə xidmət göstərilməsi üzrə xərclər;
- aviadaşımaların satışı üzrə xərclər;
- aviaşirkətin nümayəndəliklərinin saxlanması üzrə xərclər;
- aviaşirkətin reklam fəaliyyəti üzrə xərclər;
- pilotların və bort bələdçilərinin saxlanması ilə əlaqədar sair xərclər;
- sair qaimə xərcləri.

3.2. İnzibati xərclər.

Hər reysə dolayı (qeyri-müstəqim) xərclər struktur bölmələri vasitəsilə yalnız o halda hesablanır ki, əgər aviaşirkət yuxarıda göstərilən funksiyaları tam şəkildə,

ya da qismən yerinə yetirsin, yəni reyslərin uçuşunu-enişini təmin etmiş və səmərəliyə hava limanında xidmət göstərmiş olsun. Əks təqdirdə həmin maddələr üzrə xərclər təsdiq edilmiş dərəcələr və yığımlar vasitəsilə müəyyən edilir və aviakətin hava xəttində fəaliyyətinin səmərəliliyinin iqtisadi və maliyyə nəticələrinin hesablanması zamanı istifadə olunur.

Sonuncu blokda inzibati xərclər əks etdirilir.

Reysin həyata keçirilməsində yaranan xərclərin, gəlirlərin və maliyyə nəticələrinin hesablanması və uçotda əks etdirilməsini şərti misalla nəzərdən keçirək.

Misal 2.1.1. 2125 nömrəli reyslə uçuş həyata keçirmiş təyyarənin istifadəsindən götürülən gəlir məbləği ƏDV ilə birlikdə 188 800 ABŞ dolları təşkil etmişdir, müstəqim dəyişən xərclər 50 000 dollar, müstəqim daimi xərclər 70 000 dollar, sair istehsal və qaimə xərcləri – 12 000 dollar, inzibati xərclər 6000 dollar olmuşdur.

Beynəlxalq və milli standartların tələbinə görə kommərsiya xərcləri və inzibati xərclər satışın maya dəyərində daxil edilmir və dövrü xərclər kimi əməliyyat mənfəətinə silinir. Lakin bir qədər yuxarıda gətirilmiş təsnifatdan görüldüyü kimi, reklam xərcləri və digər oxşar xərclər, hansılar ki, kommərsiya xərcləri kimi qəbul edilir, müstəqim dəyişən xərclərin tərkibində və reysin maya dəyərində daxil edilən digər xərclərin tərkibində uçota alınır. Başqa sözlə, kommərsiya xərcləri əslində reysin maya dəyərində daxil edilən xərc hesab olunur. Deyilənləri nəzərə almaqla reysin həyata keçirilməsindən maliyyə nəticəsini hesablayaq:

Reysdən əldə olunan gəlir, ƏDV ilə birlikdə	min doll.
Müstəqim dəyişən xərclər	188,8
Müstəqim dəyişən xərclər	(70)
Müstəqim daimi xərclər	(50)
Sair istehsal və qaimə xərcləri	(12)
Əsas əməliyyat mənfəəti	28
İnzibati xərcləri	(6)
Vergitutmaya qədər olan mənfəət	22

Mənfəət vergisi (20%) (4,40)

Xalis mənfəət 17,60

Həmin əməliyyatlara aşağıdakı kimi yazılışlar tərtib olunacaqdır:

1. Sənişin daşınmasından olan gəlir məbləğinə:

Debet 223 «Bank hesablaşma hesabları» - 188 800 dol.

Kredit 601-2 «Xidmətlərin göstərilməsi üzrə gəlir» - 188 800 dol.

2. Sənişin daşınması ilə əlaqədar xərclər satışın maya dəyərində silinmişdir:

Debet 701 «Satışın maya dəyəri» - 132 000 dol. (70 000+50 000+12 000);

Kredit 202 «İstehsalat məsrəfləri» - 132 000 dol. (70 000+50 000+12 000);

3. Sənişin daşınması ilə əlaqədar xərclər (maya dəyəri) satış hesabına silinmişdir:

Debet 601-2 «Xidmətlərin göstərilməsi üzrə gəlir» - 132 000 dol.

Kredit 701 «Satışın maya dəyəri» - 132 000 dol.

4. Gəlir üzrə ƏDV əks etdirilmişdir:

Debet 601-2 «Xidmətlərin göstərilməsi üzrə gəlir» - 28 800 dol.

Kredit 521 «Vergi öhdəlikləri» - 28 800 dol.

5. Reysdən maliyyə nəticəsində müəyyən edilmiş və silinmişdir:

Debet 601-2 «Xidmətlərin göstərilməsi üzrə gəlir» - 28 000 dol.

Kredit 801 «Ümumi mənfəət (zərər)» - 28 000 dol.

6. İnzibati xərclər əməliyyat mənfəət silinmişdir:

Debet 801 «Ümumi mənfəət (zərər)» - 6000 dol.

Kredit 721 «İnzibati xərcləri» - 6000 dol.

7. Vergitutma mənfəətin vergi tutulmuşdur:

Debet 901 «Cari mənfəət vergisi üzrə xərclər» - 4400 dol.

Kredit 521 «Vergi öhdəlikləri» - 4400 dol.

8. Cari mənfəət vergisi üzrə xərclər silinmişdir:

Debet 801 «Ümumi mənfəət (zərər)» - 4400 dol.

Kredit 901 «Cari mənfəət vergisi üzrə xərclər» - 4400 dol.

Nəqliyyatın digər növləri üzrə gəlirlərin, xərclərin uçotu da müəyyən xüsusiyyətlərə malikdir. Məsələn, dəmiryolu nəqliyyatında xərclərin tərkibində

avianəqliyyata və avtomobil nəqliyyatına nisbətən elektrik enerjisi xərcləri daha yüksək xüsusiçəkiyə malikdir. Avtonəqliyyat təkilatlarında isə yanacaq xərcləri ilə yanaşı avtoşinlərin amortizasiyası və təmiri xərcləri daha üstünlük təşkil edir. Təsadüfi deyildir ki, həmin xərclər üçün ayrıca maddə nəzərdə tutulmuşdur. Halbuki, digər nəqliyyat təşkilatlarında bu cü xərc maddəsi yoxdur. Təbiidir ki, nəqliyyatın bütün növləri, nəqliyyat vasitələrinin tipləri üzrə xərclərin uçotunun aparılması üçün hansısa xərc nomenklaturası yaratmaq, hansısa sintetik uçot hesabları müəyyən etmək, daha doğrusu, Hesablar planı yaratmaq qeyri-mümkündür. Zənnimizcə, beynəlxalq və milli standartların xərclərin və gəlirlərin uçotu üzrə müəyyən etmiş olduğu nəzəri-metodoloji müddəalar nəqliyyat təşkilatlarında uçotun aparılması və hesabatın tərtib edilməsi üçün yararlıdır. Bununla belə, xərclərin və gəlirlərin təsnifatında sintetik uçot metodikasının təşkilində müəyyən çatışmazlıqlar mövcuddur. Onlar bir tərəfdən nəzəri-metodoloji problemlərlə, digər tərəfdən isə nəqliyyat sahələrinin spesifik xüsusiyyətləri ilə əlaqədardır. Onlar barədə daha ətraflı dissertasiya işinin növbəti paragrafında söhbət açılacaqdır.

Əsas əməliyyat gəlirlərin digər növlərinin uçotu digər sferalar üzrə fəaliyyət göstərən kommersiya təşkilatlarının oxşar gəlirlərinin uçotu metodikasından fərqlənir. Söhbət royalti gəlirlərinin, əməliyyat icarəsi üzrə gəlirlərin və digər eyni məzmunlu gəlirlərin uçotundan gedir. Onların uçotunun aparılması metodikasını həmin gəlirlər barədə informasiya formaladımağa imkan verir. Odur ki, onların üzərində dayanmağa lazım bilmirik. Növbəti paragrafda sair əməliyyat gəlirləri və xərclərinin uçotu qaydalarını nəzərdən keçrək, həmin qaydaların tələblərə nə dərəcədə cavab verdiyini araşdıracağıq.

2.2. Sair əməliyyat gəlirləri və xərclərinin uçotunun mövcud metodikası

Beynəlxalq və milli uçot-hesabat standartlarında sair əməliyyat fəaliyyəti üzrə gəlirlərin və xərclərin tərkibi, yaxud siyahısı barədə heç nə deyilmir. Prinsiplərdə və Konseptual əsaslarda sair gəlirlərin və sair xərclərin yalnız qısa mahiyyəti

açıqlanır, ya da onlara nələrin daxil ola biləcəyi barədə dolayı açıqlama verilir. Ancaq adı çəkilən sənədlər gəlirlərin və xərclərin əsas gəlirlərə və xərclərə, yaxud sair gəlirlərə və xərclərə aid olmasını müəyyən etmək üçün mükəmməl kriteriya müəyyən etmişdir. Bu barədə biz işin birinci fəslində söhbət açmışdıq. Gəlin, ya da xərcin əsas gəlirə, ya əsas xərcə daxil edilməməsi yalnız bir kriteriya ilə müəyyən edilə bilər, həmin gəlirlər və xərclər müəssisənin fəaliyyətində mütəmadi baş verməməlidir.

MHBS 1-ə və MMUS 1-ə əsasən sair gəlirlər və xərclər ya mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda, ya da kapitaldakı dəyişikliklər haqqında hesabatda öz əksini tapmalıdır. Qeyd edək ki, sair əməliyyat gəlirləri və sair əməliyyat xərcləri üzrə Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda gəmi iki maddə ayrılmışdır: «Sair əməliyyat gəlirləri» və «Sair əməliyyat xərcləri». Odur ki, biz indiki halda yalnız həmin maddələr üzrə uçotun aparılması metodikasını nəzərdən keçirəcəyik.

Sair əməliyyat gəlirləri və sair əməliyyat xərcləri sair əməliyyat fəaliyyəti nəticəsində formalaşır. Bu cür fəaliyyət əsas əməliyyat fəaliyyətindən fərqli olaraq az hallarda baş verir və deməli, həmin əməliyyatlar üzrə gəlirlər və xərclər də həmişə yaranmır. Özü də onların yaranması bilavasitə müəssisənin fəaliyyətinin nəticəsində olmaya da bilər. Məsələn, qiymətdəndüşmədən olan xərclər (zərərlər) müəssisədən asılı olmayan faktorlar nəticəsində, əsasən də makroiqtisadi hadisələrin nəticəsi kimi yarana bilər. Eynilə də aktivlərin qiymətlərinin artmasından olan gəlirlər (mənfəət) kənar faktorların təsirinin nəticəsi ola bilər. Ancaq digər gəlir və xərclər isə bilavasitə müəssisənin fəaliyyətinin nəticəsi kimi yaranar. Məsələn, uzunmüddətli aktivlərin satışından yarana biləcək gəlirləri, yaxud xərcləri (zərərləri) kənar faktorların deyil, müəssisənin fəaliyyətinin nəticəsi kimi qəbul etmək lazımdır. Ümumiyyətlə, sair gəlirlər və xərclərin mahiyyətini, yaranma səbəblərini bilmək üçün onların tərkibinə nəzər yetirmək də kifayətdir. Onların tərkibini biz Hesablar planındakı 611 və 731 nömrəli hesabların subhesablarının siyahısından görə bilərik.

Onların tərkibinə nəzər salmaq.

Sair əməliyyat gəlirləri:

- Torpaq, tikili, avadanlığın və digər uzunmüddətli aktivlərin satışından digər gəlirlər;
- Yenidənqiymətləndirmədən gəlirlər;
- Əvəzsiz olaraq alınmış aktivlər;
- Cərimələr və digər oxşar ödənişlər;
- Keçmiş illər üzə gəlirlər;
- Ümitsiz borcların bərpası;
- Silinmiş ehtiyatların bərpası;
- Məzənnə fərqləri üzrə gəlirlər.

Sair əməliyyat xərcləri:

- Torpaq, tikili, avadanlığın və digər uzunmüddətli aktivlərin satışından zərərlər;
- Yenidən qiymətləndirmədən xərclər;
- Qiymətlən düşmə üzrə xərclər;
- Cərimə və digər oxşar ödənişlər;
- Keçmiş illər üzrə xərclər;
- Şübhəli və umidsiz borclar üzrə xərclər;
- Aktivlərin dəyərinin azalması üzrə düzəlişlər;
- məzənnə xərcləri.

Gəlir və xərclərin yuxarıda verilmiş siyahısından (tərkibindən) görmək çətin deyildir ki, onların bir çox müəssisənin fəaliyyəti ilə bağlı deyildir. Ona görə də həmin bölmələrin adlarını sair əməliyyat gəlirləri və sair əməliyyat xərcləri kimi ifadə etmək düzgün deyil. Siyahı üzrə maddələrə baxdıqda daha bir məqam diqqəti cəlb edir, bu da ondan ibarətdir ki, xalis mənfəət və ya zərər adlandırılmalı olan maddələr gəlirlər və xərclər kimi ifadə olunur. Məsələn, yenidən qiymətləndirmə nəticəsində gəlir deyil, yaxud xərc deyil, ya mənfəət, ya da zərər əldə edilə bilər. Eynilə də məzənnə fərqləri üzrə olan mənfəəti, yaxud zərərləri məzənnə gəlirləri, ya da məzənnə xərcləri adlandırmaq nə qədər düzgündür?

Sair əməliyyat gəlirlərinin və xərclərinin tərkibinə nəzər yetirdikdə digər çatışmayan cəhətləri də görmək mümkündür: verilmiş tərkib sair gəlirlərin və sair xərclərin bütün mümkün növlərini əhatə etmir, buna baxmayaraq siyahıda «sair əməliyyat fəaliyyəti üzrə digər gəlirlər» və «sair əməliyyat fəaliyyəti üzrə digər xərclər» maddələrinə rast gəlinmir; siyahıda sair əməliyyat fəaliyyəti üzrə xərclərin uçotunu aparmaq üçün heç bir subhesab nəzərdə tutulmamışdır. Məsələn, uzunmüddətli aktivlərin satışı ilə əlaqədar xərclərin harada və necə uçota alınacağı barədə heç bir göstəriş, ya da hər hansı hesab yoxdur. Sair əməliyyat gəlirlərinin uçotunun aparılması üçün Hesablar planında 611 nömrəli «Sair əməliyyat gəlirləri» adlı passiv hesab nəzərdə tutulmuşdur. Hesab müvəqqəti hesablar qrupuna daxildir, çünki həmin hesab üzrə yekun nəticə ümumi əməliyyat mənfəətinə (zərərinə) silinir. Həmin hesaba 8 subhesab nəzərdə tutulmuşdur. Onların bir çoxu üzrə uçotun aparılması metodikasını nəzərdən keçirək. 611-1 nömrəli subhesaba torpaq, tikili və avadanlıqların, həmçinin digər uzunmüddətli amortizasiya olunan aktivlərin satışından olan gəlirlər uçota alınır.

«Satış üçün nəzərdə tutulmuş uzunmüddətli aktivlər və dayandırılmış əməliyyatlar» adlı MHBS 5 və «Satış üçün nəzərdə tutulmuş uzunmüddətli aktivlərin uçotu və dayandırılmış əməliyyatlar üzə» MMUS 23-ə əsasən uzunmüddətli aktivi, yaxud aktivlər qrupunu o zaman satış üçün nəzərdə tutulan kimi təsnifləşdirməyə borcludur ki, onun balans dəyəri həmin aktivin gələcək istifadəsi nəticəsi də deyil, satışı nəticəsində əvəzlənmiş olacaqdır. Bunun üçün həmin aktiv indiki vəziyyətində satış üçün hazır olmalı, onun satışının həyata keçirilməsi yüksək ehtimalla baş verməlidir. Satışın yüksək ehtimalla xarakterizə edilməsi üçün müəssisə rəhbəri həmin aktivin, yaxud aktivlər qrupunun satışına möhkəm əminlik nümayi etdirməlidir. Bundan başqa, aktiv (aktivlə qrupu) bazarda ədalətli dəyərlə təklif edilmə predmetinə çevrilməlidir. Aktivin satışı üçün nəzərdə tutulan kimi təsniflədirilməsi şərtlərindən biri də odur ki, həmin aktivin satışı bir il müddətində başa çatdırılacaq proses olmalıdır. Ancaq aktivin satışı planının başa çatması bir çox səbəblər üzündən bir ildən artıq ola bilər. Aktivin satışı üçün vaxtın uzadılması onun satış üçün nəzərdə tutulan kimi təsnifləşdirilməsinə mane

olmamalıdır. Aktivin satışı üzrə əməliyyatlar bir aktivin digərinə mübadiləsi yolu ilə də baş verə bilər.

Aktiv satış üçün nəzərdə tutulan kimi təsnifləşdirilmişsə, onda həmin aktiv iki kəmiyyətdən – balans dəyərindən və satışa çəkilən xərclər çıxılmaqla ədalətli dəyərindən ən aşağı olan kəmiyyətlə qiymətləndirilməlidir. Bu cür aktivlərə amortizasiya hesablanması dayandırılmalı və həmin aktiv barədə informasiya balansda yerlədirilməli, onun satışından olan nəticələr isə Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda öz əksini tapmalıdır.

Misal 2.2.1. Nəqliyyat təşkilatı qəbul etmiş olduğu plana əsasən sərnişin avtobusunu satmaq qərarına gəlir. Satılan avtobusun ilkin dəyəri 50 000 man., yığılmış amortizasiya məbəği 30 000 man., ƏDV də daxil olmaqla xalis satış qiyməti 17 700 man. satış ilə əlaqədar xərclər 1000 man. təşkil etmişdir. Satış üzrə hesablanmış ƏDV məbləği 2700 man. ($15\,000 \times 0,18$) təşkil edir. Satış xərcləri nağd qaydada ödənilmiş, satıdan gəlir müəssisənin bank hesabına daxil olmuşdur. Satışdan maliyyə nəticəsi müəyyən edilmiş və mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda əks etdirilmişdir. Həmin əməliyyatlardan öncə avtobusun Torpaq, tikili və avadanlıqlar sırasından çıxarılacaq satış üçün nəzərdə tutulan kimi təsnifləşdirilməsi həyata keçirilmişdir. Bundan başqa aktivin qalıq balans dəyəri – 20 000 man., ədalətli dəyərlə satış qiyməti (satış xərcləri çıxılmaqla) – 15 000 man. olmuşdur. Satışdan maliyyə nəticəsi zərər olmuşdur – 6000 man. Hesablanmış ƏDV büdcəyə köçürülmüşdür – 2700 man. Baş verən bütün əməliyyatlar və onlar üzrə tərtib edilən mühasibat yazılışları aşağıdakı cədvəldə əks etdirilmişdir (cədvəl 2.2.1).

Satış üçün nəzərdə tutulan kimi təsnifləşdirilən digər aktivlərin satışı üzrə əməliyyatların uçotu qaydası da cədvəl 2.2.1-də əks etdirilmiş sxemə uyğundur. Odur ki, bu barədə əlavə söhbət aparmağa ehtiyac yoxdur.

Satış üçün nəzərdə tutulan kimi təsnifləşdirilən aktivlərin uçotunun aparılması üçün Hesablar planında 206 nömrəli «Satış məqsədilə saxlanılan digər aktivlər» adlı hesab nəzərdə tutulmuşdur. Uzunmüddətli aktivlər satış üçün nəzərdə tutulan kimi təsnifləşdirildikləri andan qısamüddətli, yaxud cari aktivlər kateqoriyasına

keçirilmiş olur. Beynəlxalq və milli standartlar həmin aktivlərin satılana qədər balansda qısamüddətli aktivlər kimi ayrıca əks etdirilməsini tələb edir. Ancaq balansın hazırda qüvvədə olan formasında biz belə bir maddənin olduğunu görmürük.

Cədvəl 2.2.1

Nəqliyyat təşkilatının satış üçün nəzərdə tutulan kimi təsnifləşdirilən aktivinin satışı üzrə əməliyyatların uçotda əks etdirilməsi

№	Əməliyyatların məzmunu	Məbləğ, man.	Debet	Kredit
1	Aktivin uzunmüddətli aktivlər kateqoriyasından çıxarıaraq satış üçün nəzərdə tutulan kimi təsnifləşdirilməsidir	20 000	206	111-4
2	ƏDV də daxil olmaqla satışdan gəli daxil olmuşdur	17 700	223	611-1
3	Satış üzrə ƏDV əks etdirilmişdir	2700	611-1	521
4	Hesablanmış ƏDV büdcəyə köçürülmüşdür	2700	521	223
5	Obyektin yığılmış amortizasiya məbləği silinmişdir	30 000	112-4	111-4
6	Obyektin satış ilə əlaqədar xərc ödənilmişdir	1000	611-1	223
7	Satılan obyektin balans dəyəri satışa silinmişdir	2000	611-1	206
8	Aktivin satışından maliyyə nəticəsi müəyyən edilmiş və silinmişdir	6000	801	611-1

Sair əməliyyat gəlirləri sırasında yenidənqiymətləndirmədən olan gəlirlər mühüm yer tutur. Aktivlərin yenidən qiymətləndirilməsinin aparılması və onun nəticələrinin uçot və hesabatda əks etdirilməsi qaydaları müxtəlif beynəlxalq və milli standartlarda (MHBS 16, MHBS 38, MMUS 7, MMUS 12 və s.) tənzimlənir.

Yenidən qiymətləndirmədən olan gəlirlər (mənfəətin) uçotunun 611-2 nömrəli subhesabda aparılması nəzərdə tutulur. Hesablar planının tətbiqinə dair müvafiq təlimatın olmaması həmin subhesabda hansı aktivlərin yenidən qiymətləndirilməsindən yaranan gəlirlərin uçota alınmalı olduğunu demək çətindir. Məlumdur ki, uzunmüddətli amortizasiya olunan aktivlərin ədalətli dəyərlə yenidən qiymətləndirilməsi nəticəsində yaranan gəlirlər kapitalın tərkib hissəsi kimi uçota alınır, ona görə də onların mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda əks etdirilməsi mümkün deyil. O ki qaldı qısamüddətli aktivlərin yenidən qiymətləndirilməsi ilə bağlı gəlirlərə, həmin gəlirlər yalnız həmin aktivlərin qiymətdəndürməsindən yaranan zərərləri rəversasiya etmək (örtmək) üçün əks etdirilir. Zərərdən artıq gəlirin uçot və hesabatda əks etdirilməsinə MHBS 2 və MMUS 8 icazə vermir.

Bu barədə dissertasiya işinin üçüncü fəslində daha ətraflı söhbət açılacaqdır.

Digər müəssisə və təşkilatlar tərəfindən müqavilə şərtlərinin pozulması nəticəsində daxil olmuş pul vəsaitləri və digər aktivlər debet 221, 223, 225, 101, 111, 121 və s. hesablar, kredit 631-3 yazılışı ilə rəsmiyyətə salınır. Hesabat ilində aşkar edilmiş keçmiş illərin mənfəəti debet pul vəsaitlərini uçota hesablar, kredit 631-3 yazılışı ilə əks etdirilir.

Ümidsiz borcların bərpasından yaranan gəlirlərin (mənfəətin) uçotunu aparmaq üçün 611-5 nömrəli subhesabdan istifadə olunur. Əgər hər hansı növ debitor borcunun ödənilməsi üzrə şübhə yaranarsa, ya da onun ödənilməsi ümidsiz kimi təsniflədirilsə, onda nəqliyyat təşkilatı həmin məbləği uçotda müxtəlif qaydada əks etdirə bilər:

a) Debet 218 «Şübhəli borclar üzrə düzəlişlər»;

Kredit 211 «Alıcılar və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları», 217 «Digər qısamüddətli debitor borcları» və s. hesablar – müxtəlif debitor borclarının şübhəli borclar kateqoriyasına keçirilməsi məbləğinə;

Debet 211 «Alıcılar və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları», 217 «Digər qısamüddətli debitor borcları» və s. hesablar;

Kredit 218 «Şübhəli borclar üzrə düzəlişlər» - şübhəli borclar kimi təsnifləşdirilmiş debitor borclarının bərpası məbləğinə;

Debet 223 «Bank hesablaşma hesabları»;

Kredit 611-6 «Ümidsiz borcların bərpası» - ümidsiz kimi təsnifləşdirilmiş borcların daxil olması məbləğinə.

b) Debet 731-6 «Şübhəli və ümidsiz borclar üzrə xərclər»

Kredit 211 «Alıcılar və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları», 217 «Digər qısamüddətli debitor borcları» və s. hesablar – müxtəlif debitor borclarının ümidsiz debitor borcları kimi zərərlərə silinməsi məbləğinə;

Debet 211 «Alıcılar və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları», 217 «Digər qısamüddətli debitor borcları» və s. hesablar;

Kredit 611-6 «Ümidsiz borcların bərpası» - əvvəlcə ümidsiz kimi təsnifləşdirilmiş debitor borclarının bərpa olunmuş məbləğinə;

Debet 223 «Bank hesablaşma hesabları»;

Kredit 211 «Alıcılar və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları» və s. hesablar əvvəlcədən ümitsiz kimi uçota alınmış debitor borcları üzrə məbləğlərinin daxil olmuş məbləğinə.

Müxtəlif səbəblərdən silinmiş ehtiyatlar uçotta debet 731 «Sair əməliyyat xərcləri», kredit 201 «Material ehtiyatları», 204 «Hazır məhsul», 205 «Mallar» və s. hesablar üzrə yazılışları tərtib olunmaqla əks etdirilir. Əgər həmin ehtiyatların bərpası baş verərsə, onda debet həmin ehtiyatları uçota alan hesablar, kredit 611-7 «Silinmiş ehtiyatların bərpası» hesabı üzrə mühasibat köçürməsi tərtib ediləcəkdir.

Məzənnə fərqləri üzrə gəlirlər əməliyyat fəaliyyətinin həyata keçirilməsi zamanı funksional valyuta ilə yanaşı xarici valyutanın istifadəsi nəticəsində yaranır. Yaranan müsbət məzənnə fərqi nəqliyyat təşkilatı sair əməliyyat gəliri kimi 611-8 nömrəli subhesabda uçota alınır.

Misal 2.2.2. Nəqliyyat təşkilatı yüklərin daşınması üçün xarici firmadan yük avtomobili əldə etmək üçün müqavilə imzalamışdır. Avtomobilin satınalma qiyməti 20 000 ABŞ dolları təşkil etmişdir. Avtomobil nəqliyyat təşkilatına daxil olmuşdur. Avtomobil istismara hazır vəziyyətə gətirilməmiş və ya hələlik tanınmamıdır. Xarici firmanın hesabı aksept edilmişdir, bu zaman məzənnə 1 dol./1,80 man. təşkil etmişdir. Bir aydan sonra avtomobilin dəyəri ödənilmişdir, bu zaman məzənnə 1 dol./1,70 man. təşkil etmişdir.

Əməliyyatlar hesablarda aşağıdakı yazılışlarla əks etdiriləcəkdir:

1. Xarici malsatanın hesabının aksept edilmiş məbləğinə – 20000 dol./36000 man.:

Debet 113-1 «Təyinatı üzrə istismar edilməsi üçün əlavə məsrəflər tələb edən torpaq, tikili və avadanlıqlar» - 2000 dol./36000 man.

Kredit 531 «Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditör borcları» - 20000 dol./36000 man.;

2. Xarici malsatanın hesabı ödənilmişdir – 20000 dol. / 34000 man.:

Debet 531 «Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditör borcları» - 20000 dol. / 34000 man.

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

3. Məzənnə fərqi müəyyən olunmuş və uçotda əks etdirilmişdir: $1,70 - 1,80 = -0,10$ man. – nəqliyyat təşkilatı üçün müsbət məzənnə fərqi. Məzənnə fərqinin məbləği - $20000 \times 0,10 = 2000$ man.:

Debet 531 «Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditör borcları» - 2000 man.

Kredit 611-8 «Məzənnə fərqləri üzrə gəlirlər» - 2000 man.

Sair əməliyyat fəaliyyətindən yaranan xərcləri / zərərləri uçota almaq üçün Hesab planında 731 nömrəli «Sair əməliyyat gəlirləri» adlı aktiv hesab nəzərdə tutulmuşdur. Həmin hesab müvəqqəti hesabdır, hər dövrün sonunda onun debet dövriyyəsi məbləğləri ümumi əməliyyat mənfəətinə silinir. Əgər əməliyyat mənfəəti yoxdursa, onda həmin xərclər əməliyyat zərərlərinin bir hissəsi kimi əks etdirilir. Standartlar sair əməliyyat xərcləri / zərərləri üzrə bir çox maddələrin oxşar sair əməliyyat gəlirlərini əks etdirən maddələrlə qarşılıqlı əvəz edilməsinə yol vermir. Ayrı-ayrı subhesablar üzrə sair əməliyyat fəaliyyətindən yaranan xərclərin və zərərlərin uçotu qaydasını misallarla açıqlayaq.

Nəzərdən keçirilən hesabın 1-ci subhesabı, adından göründüyü kimi, uzunmüddətli aktivlərin satışından yaranan zərərləri əks etdirmək üçün müəyyən edilmişdir. Halbuki, həmin aktivlərin satışı ilə əlaqədar xərclər də ola bilər, ya da həmin aktivlərin qalıq balans dəyəri də olur və həmin qalıq balans dəyəri əslində təxirə salınmış xərclərdir və onları da uçotda əks etdirmək lazımdır.

Misal 2.2.3. Aviaşirkət özünün təmir sexində olan avadanlığı yenisi ilə əvəz etmək üçün onu satmaq qərarına gəlmişdir. Avadanlığın ƏDV də daxil olmaqla satı qiyməti 47200 man. məbləğində olmuşdur. Avadanlığın ilkin tanınma dəyəri – 100 000 man., yığılmış amortizasiya məbləği 50 000 man. olmuşdur.

Bundan başqa, aşağıdakı xərclər çəkilmişdir:

- avadanlığın demontajı ilə əlaqədar işçilərə əmək haqqı hesablanmışdır – 1500 man.;
- həmin işçilərin sosial sığortası və təminatı üzrə xərclər – 330 man.;

– avadanlığı sökülməsi ilə əlaqədar digər xərclər (material xərcləri) – 500 man.

Avadanlığın satışından gəlir daxil olmuşdur, satış üzrə ƏDV hesablanmışdır – 7200 man., ƏDV büdcəyə köçürülmüşdür. Satışdan maliyyə nəticəsi müəyyən edilmiş və silinmişdir – 12330 man.

Bütün əməliyyatlar üzrə aılılar aşağıdakı cədvəldə öz əksini tapmışdır (cədvəl 2.2.2).

Cədvəl 2.2.2

Nəqliyyat təşkilatında avadanlıq satışından yaranan əməliyyatların hesablarda əks etdirilməsi qaydaları

Nö	Əməliyyatların məzmunu	Məbləğ, man.	Debet	Kredit
1	Avadanlığın torpaq, tikili və avadanlıqlar kateqoriyasından satış üçün nəzərdə tutulan kateqoriyasına keçirilməsi	50 000	206	111-3
2	ƏDV də daxil olmaqla satışdan gəlir əks etdirilmişdir	47 200	211	611-1
3	Yığılmış amortizasiya silinmişdir	50 000	112-3	111-3
4	Avadanlığın demontajı üçün əmək haqqı hesablanmışdır	1500	731-1	533
5	Hesablanmış əmək haqqına görə 22% həcmində sosial sığortaya ayrımlar edilmişdir	330	731-1	522
6	Avadanlığın sökülməsi ilə əlaqədar material xərcləri əks etdirilmişdir	500	731-1	201
7	Avadanlığın qalıq dəyəri silinmişdir	50 000	731-3	206
8	Avadanlığın sökülməsi üzrə xərclər silinmişdir (1500+330+500)	2330	611-1	731-1
9	ƏDV hesablanmışdır	7200	611-1	521
10	Avadanlığın qalıq dəyəri satışa silinmişdir	50 000	611-1	731-3
11	ƏDV də daxil olmaqla satışdan pul gəliri daxil olmuşdur	47 200	223	211
12	Satışdan maliyyə nəticəsi müəyyən olunmuş və silinmişdir	12 330	801	611-1

«Yenidənqiymətləndimədən xərclər» adlı 731-2 nömrəli subhesabla uzunmüddətli aktivlərin yenidən qiymətləndirilməsi zamanı yaranmış və yenidən qiymətləndirmə üzrə ehtiyat məbləğindən artıq olan zərər məbləği uçota alınır.

Misal 2.2.4. Aviaşirkətin özünə məxsus olan avianaviqasiya avadanlığının əvvəlki yenidən qiymətləndirilməsi zamanı yaranmış yenidənqiymətləndirmə üzrə ehtiyatı (331 nömrəli hesabı kredit qalığı) – 15000 man. təşkil edir. Növbəti yenidən qiymətləndirmə nəticəsində həmin avadanlığın ədalətli dəyərinin 25500 manat aşağı düşdüyü müəyyən edilmişdir. yenidən qiymətləndirmə üzrə ehtiyat nəzərə

alınmaqla şirkətin məbləği – 10500 man. (25500 – 15000) təşki edəcəkdir.

Əməliyyatlara aşağıdakı yazılışlar tərtib olunacaqdır:

1. Avadanlığı yenidən qiymətləndirilməsi zamanı yaranan ümumi zərər məbləği:

Debet 731-2 «Yenidən qiymətləndirmədən xərclər» - 25000 man.;

Kredit 111-3 «Maşın və avadanlıqlar – Dəyər» - 25000 man.

2. Yenidən qiymətləndirmədən yaranan zərərin bir hissəsinin yenidən qiymətləndirmə üzrə ehtiyata silinən məbləğinə:

Debet 331 «Yenidən qiymətləndirmə üzrə ehtiyat» - 15000 man.;

Kredit 731-2 «Yenidən qiymətləndirmədən xərclər» - 15000 man.;

3. Dövrün sonunda yenidən qiymətləndirmədən olan zərərin qalan hissəsinin ümumi mənfəətə (zərəre) silinən məbləğinə:

Debet 801 «Ümumi mənfəət (zərər)» - 10500 man.;

Kredit 731-2 «Yenidən qiymətləndirmədən xərclər» - 10500 man.

Nəqliyyat müəssisələri müxtəlif səbəblər üzündən cərimələr, dəbbələmə və sair oxşar ödənişlər ödədikdə debet 731-3, kredit 223 və sair hesablar üzrə mühasibat yazılışı tərtib olunur.

Qiymətdən düşmədən olan zərərlərin uçotunun aparılması zamanı 731-3 nömrəli hesabdən istifadə etmək lazım gəlir. Qiymətdəndüşmənin müəyyən edilməsi və onun nəticələrinin uçot və hesabatda əks etdirilməsi MHBS 36 və MMUS 24 üzrə təsbit edilmiş qaydalar əsasında həyata keçirilir.

Həmin standartlara görə aktiv o zaman qiymətdən düşmüş hesab edilir ki, həmin aktivin balans dəyəri onun əvəzetmə (öənilmə) dəyərindən aşağı olsun. Əvəzetmə (ödənilmə) dəyəri kimi iki kəmiyyətdən – satışı çəkiləcək xərclər çıxılmaqla ədalətli dəyərdən və aktivin istifadəsində əldə olunacaq qiymətlilərdən – ən yüksək olanı götürülməlidir.

Misal 2.2.5. Yük avtomobilinin qalıq balans dəyəri – 20000 man., satış xərcləri çıxılmaqla ədalətli dəyəri – 15000 man., istifadəsindən əldə oluna biləcək qiymətlərin dəyəri 14000 man. təşkil edir. Bu halda həmin aktivin əvəzetmə (ödənilmə) məbləği 15000 man. məbləğində götürülməlidir. Onda aktivin

qiymətdən düşməsindən yaranan məbləğ – 5000 man. (20000 – 15000) təşkil edəcəkdir. Qiymətdən düşmədən yaranan zərəre belə yazılış tərtib ediləcəkdir:

Debet 731-3 «Qiymətdən düşmə üzrə zərəre» - 5000 man.

Kredit 111-3 «Nəqliyyat vasitələri – Dəyər» - 5000 man.

Əgər aktiv yenidən qiymətləndirmə modeli ilə uçota alınır, onda qiymətdən düşmədən zərəre yenidən qiymətləndirmə üzrə ehtiyata da silinə bilər, bu barədə bir qədər əvvəl danışılmışdı. Ancaq əgər aktiv maya dəyəri modeli ilə uçota alınır, onda qiymətdən düşmədən olan zərərin hər hansı yenidən qiymətləndirmə üzrə ehtiyata silinməsinə yol verilmir, yaranan həmin zərəre yalnız Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda tanınır. Bu zaman ancaq yuxarıdakı mühasibat yazılış tərtib edilir. Nəzərdən keçirilən hesabın sonrakı subesablarında (731-4, 731-5 və 731-6 sayılı subhesablarda) nəqliyyat təşkilatlarının cərimələrin və digər oxşar ödənişlərin ödənilməsi, keçmiş illər üzrə olan zərərlərin ödənilməsi, şübhəli və ümitsiz debitor borclarının ödənilməsi, yaxud örtülməsi üzrə xərcləri əks etdirilir. Sair əməliyyat fəaliyyətinə aid edilən həmin xərclərin / zərərlərin baş verməsi 731-4, 731-5 və 731-6 nömrəli subhesabların debetində, müxtəlif debitor və kreditor borclarını uçota alan hesabların isə kreditində əks etdirilir.

731 nömrəli hesabın sonuncu 7-ci subhesabında çox güman ki, ehtiyatların dəyərinin azalması üzrə düzəlişlərin uçotunun aparılması üçün nəzərdə tutulmuşdur.

731-8 nömrəli subhesabda nəqliyyat təşkilatlarının adi fəaliyyəti zamanı yaranan mənfə məzənnə fərqləri uçota alınır.

Misal 2.2.6. Aviaşirkət xaricdən avianaviqasiya avadanlığı almaq barədə xarici şirkət ilə müqavilə imzalamışdır. Həmin müqaviləyə əsasən avadanlıq 30.12.20x1-ci ildə daxil olmuşdur, onun dəyəri – 50000 ABŞ dolları təşkil edir. Xarici şirkətin hesabı həmin tarixdə aksept edilmiş, bu zaman məzənnə 1 dol./1,60 man. olmuşdur, onda öhdəlik məbləği – 50000 dol./80000 man. təşkil edəcəkdir:

Debet 113-1 «Təyinatı üzrə istismar edilməsi üçün əlavə məsrəflər tələb edən torpaq, tikili və avadanlıqlar» - 50000 dol./80000 man.

Kredi 531 «Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditor borcları» - 50000 dol./80000 man.

30.01.20x2 tarixində xarici şirkətə olan kreditor borcu ödənilmişdir, bu zaman məzənnə 1 dol./1,80 man. olmuşdur. Ödəniləcək məbləğ – 50000 dol./90000 man. təşkil edəcəkdir:

Debet 531 «Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditor borcları» - 50000 dol./90000 man.;

Kredit 223 «Bank hesablaşma hesabları» - 50000 dol./90000 man.

Aviaşirkət üçün mənfi olan məzənnə fərqi yaranmışdır – 10000 man. (1,80-1,60=0,20×50000 dol.):

Debet 731-8 «Məzənnə xərcləri» - 10 000 man.

Kredit 531 «Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditor borcları» - 10 000 man.

Hesabat dövrünün sonunda 731 nömrəli hesabın debet dövrüyyəsi üzrə yığılmış ümumi məbləğ 801 nömrəli hesaba silinir (debet 801, kredit 731). Eynilə 611 nömrəli hesabın kredit dövrüyyəsinin yekunu da 801 nömrəli hesaba silindikdən sonra (debet 601, kredit 801), 801 nömrəli hesabın sair əməliyyat gəlirləri və xərcləri üzrə dövrüyyələri müqayisə ediləcək həmin fəaliyyətin yekun nəticəsi müəyyən olunur.

Fəaliyyətin həcmindən, istiqamətindən və xüsusiyyətlərindən asılı olmayaraq istənilən kommersiya təşkilatında dövrü adlandırılan xərclərin olması qaçılmazdır. Həmin xərclərə adətən kommersiya və administrativ xərclər aid edilir. Növbəti paraqrafda dövrü xərclərin uçotunun aparılması qaydalarını nəzərdən keçirək.

2.3. Dövrü xərclərin uçotu və bölüşdürülməsi qaydaları

Dövrü xərclərin tərkibi çox elementlidir, ya da həmin xərclər kompleks xərclərdir. Bir çox mənbələrdə həmin xərclərin əsas iki növü göstərilir – kommersiya xərcləri və inzibati xərclər. Həmin xərclərin tərkibində istər daimi, istərsə də dəyişən xərclər yer alır. Ancaq inzibati xərclər demək olar ki, təkcə

daimi xərclərdən ibarətdir, halbuki kommersiya xərcləri haqqında bunu demək olmaz. Hətta biz dissertasiya işinin bu fəslinin birinci paraqrafında gördük ki, aviaşirkətlərdə kommersiya xərcləri daimi və ya dəyişən olmasından asılı olmayaraq istismar xərcləri sırasına aid edilir, yəni aviareyslərin maya dəyərinə daxil edilir.

Araşdırmalar göstərir ki, kommersiya xərclərinin, eləcə də inzibati xərclərin tərkibi, təsnifatı və bölüşdürülməsi məsələləri iqtisadçı alimlər – mühasiblər arasında geniş müzakirə və mübahisə predmeti olmuşdur. Bir çox qərb şirkətləri, o cümlədən aviaşirkətlər kommersiya xərclərini ya tamamilə məhsulun, işin, xidmətin maya dəyərinə silir, ya da maliyyə nəticələrinə aid edilir. Artıq biz qeyd etdik ki, MHBS 1 və MMUS 1 kommersiya xərclərini və inzibati xərcləri dövrü xərclər kimi dövrün sonunda əməliyyat mənfəətinə silməyi tələb edir. Bir çox ölkələrdə, məsələn, Rusiya Federasiyasında kommersiya xərcləri satış hesabına silinir, ümumtəsərrüfat xərcləri isə müxtəlif xərc hesabına silinir.

Kommersiya xərclərinin uçotu 711 nömrəli eyni adlı aktiv hesabda aparılır. Deyək ki, həmin hesab fəaliyyət istiqamətlərindən asılı olmayaraq həm istehsal-kommersiya, həm ticarət-kommersiya, həm də işlər yerinə yetirən, xidmətlər göstərən kommersiya yönümlü təşkilatlar tərəfindən istifadə olunur. bütünlükdə nəqliyyat təşkilatları da həmin hesabdən istifadə edir. Beləliklə, 711 nömrəli «Kommersiya xərcləri» hesabına nəinki təkcə məhsulun, malların, eləcə də işlərin və xidmətlərin satışı ilə əlaqədar xərclərin uçotu aparılır.

Hesablar planına əsasən kommersiya xərclərinin uçotu cəmi üç xərc maddəsi üzrə aparılır:

- kommersiya fəaliyyəti ilə məşğul olan işçilərin əmək haqqı xərcləri (sosial sığorta və təminat üzrə xərclər də daxil edilməklə);
- kommersiya fəaliyyətində istifadə edilən uzunmüddətli aktivlərin amortizasiyası;
- digər kommersiya xərcləri.

Kommersiya xərclərinin həmin maddələrinin hər biri üçün ayrıca subhesab nəzərdə tutulmuşdur. Ancaq kommersiya xərclərinin tərkibi göstərilən xərc

maddələrinin sayından dəfələrlə genişdir. Bu xərclərə məhsulun, işin, xidmətin satışı ilə bilavasitə əlaqədar olan xərclər, vasitəçilik xidmətləri göstərən təşkilatlara ödənilən komisiyon mükafatları, marketinq xərcləri, reklam xərcləri və s. xərclər daxildir. Göstərilən xərc maddələrinin özləri də bir çox xərc elementlərindən ibarətdir.

Məhsulun, işin, xidmətin satışı ilə bilavasitə əlaqədar olan xərclər tərkibinə və təyinatına görə müxtəlifdir. Həmin xərclərin tərkibi satılan məhsulun, o cümlədən aviaməhsulun satış növlərindən, qablaşdırılması forması və üsullarından asılıdır. Əgər məhsulları, malları, avianəqliyyatda və digər nəqliyyat növlərində yüklərin qablaşdırılması təşkilatın özü tərəfindən yerinə yetirilsə, onda həmin işlərin yerinə yetirilməsi ilə əlaqədar material, əmək və maliyyə xərcləri kommersiya xərclərinə aid ediləcəkdir. Bundan başqa, məhsulların, malların, yüklərin yüklənilib-boşaldılmasına çəkilən xərclər də (yükləmə-boşaltma işləri ilə məşğul olan işçilərin əmək haqqı və sosial sığortası xərcləri, həmin işlərin yerinə yetirilməsində istifadə olunan maşın və mexanizmlərin, digər uzunmüddətli maddi və qeyri-maddi aktivlərin amortizasiyası xərcləri və s.) kommersiya xərclərinin tərkib hissəsi kimi uota alınır.

Komisiyon mükafatlandırılması üzrə xərclər kommersiya təşkilatlarının məhsullarının, xidmətlərinin satışı üzrə göstərdiyi xidmətlərin dəyərindən yaranır.

Satış üzrə marketinq xərcləri aşağıdakı xərclərdən ibarət ola bilər:

- satış bazarları haqqında informasiyanın formalaşdırılması xərcləri;
- rəsmi nümayəndəliklərin, distribyuterlərin saxlanması və mükafatlandırılması xərcləri;
- müxtəlif ölkələrdə və regionlarda xüsusi şöbələrin saxlanması ilə əlaqədar xərclər;
- istehlakçıların, potensial sərnəşinlərin və yükləndirənlərin rəylərinin öyrənilməsi üzrə xərclər;
- yeni məhsul, iş və xidmət növlərinin reklam edilməsi ilə əlaqədar xərclər və s.

Müasir dövrdə bütün təşkilatlar, o cümlədən nəqliyyat təşkilatları üçün reklam işinin təşkili mühüm əhəmiyyət kəsb edir. Yaxşı təşkil edilmiş reklam işi şirkətlərin rəqabət qabiliyyətini yüksəldir, onların gəlirlərinin artması şərait yaradır və fəaliyyətinin ümumi nəticələrinin yaxşılaşdırılmasına imkan verir.

Reklam xərcləri aşağıdakı maddələrdən ibarət ola bilər:

- reklam işlərinin təşkili və aparılması xərcləri;
- kütləvi informasiya vasitələrində, şəhərin, digər şəhərlərin müxtəlif yerlərində reklamların yerləşdirilməsi xərcləri;
- qiymət güzəştlərinin edilməsi barədə reklam xərcləri;
- xarici nümayəndəliklərin qəbulu və onların əyləndirilməsi ilə əlaqədar, danışıqların aparılması üzrə xərclər;
- sair reklam xərcləri.

Kommersiya təşkilatlarında, o cümlədən nəqliyyat təşkilatlarında kommersiya xərclərinin baş verməsi və silinməsi ilə bağlı aşağıdakı mühasibat yazılışları tərtib edilir:

1. Məhsulun, iş və xidmətləri satışı prosesində iştirak edən işçilərə əmək haqqı hesablandıqda:

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

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

Kredit 522 «Sosial sığorta və təminat üzrə öhdəliklər».

2. Kommersiya məqsədləri üçün istifadə olunan uzunmüddətli aktivlərə hesablanmış amortizasiya xərcləri əks etdirildikdə:

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

Kredit 102 «Qeyri-maddi aktivlər – Amortizasiya»;

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

3. Digər kommersiya xərcləri əks etdirildikdə:

Debet 711-3 «Digər kommersiya xərcləri»;

Kredit 201 «Material ehtiyatları»; 221 «Kassa»; 223 «Bank hesablaşma hesabları»; 531 «Malsatan və podratçıların qısamüddətli kreditor borcları»; 538 «Digər qısamüddətli kreditor borcları» və s. hesablar.

Hesabat dövrü ərzində 711 nömrəli hesabın debetində yığılmış xərclərin ümumi mənfəətə (zərəmə) silinməsi həyata keçirilir:

Debet 801 «Ümumi mənfəət (zərəmə)»

Kredit 711 «Kommersiya xərcləri».

Yeni MMUS-ların tətbiqindən əvvəl mövcud olmuş uçot sistemində əsasən əvvəllər «Ümumtəsərrüfat xərcləri» adlandırılan xərclərin tərkibi, nomenklaturası, bölüşdürülməsi qaydaları müvafiq normativ sənədlərlə tənzimlənirdi. Ancaq inciki dövrdə həmin xərclərin tərkibinə hansı xərclərin daxil olacağı barədə geniş məlumat əldə etmək çətindir. Yalnız Hesablar planında 721 nömrəli «İnzibati xərclər» hesabına açılmış subhesabların adına əsasən müəyyən etmək olar ki, inzibati xərclər üç maddəni əhatə edir:

- inzibati işçi heyəti üzrə xərclər;
- inzibati məqsədlər üçün istifadə olunan uzunmüddətli aktivlərin amortizasiyası xərcləri;
- digər inzibati xərclər.

İnzibati xərclərin tərkibinə daxil olan bir sıra xərclər, məsələn, ezamiyyə xərcləri, vergitutma məqsədləri üçün reqlamentləşdirilmişdir. Başqa sözlə, əgər ezamiyyətə gedib-qayıtmış şəxslər müəyyən edilmiş normalardan artıq xərcə yol vermişə, onda normadan artıq olan xərclər gəlirlərdən çıxılır. Ancaq mühasibat uçotu məqsədli üçün həmin xərclərin gəlirlərdən çıxılması, yaxud da maya dəyərində daxil edilməsi mümkündür. Bu halda daimi vergi fərqləri yaranır və bu zaman aşağıdakı kimi yazılış tərtib edilir:

Debet 901 «Cari mənfəət vergisi üzrə xərclər»;

Kredit 521 «Vergi öhdəlikləri».

Kommersiya xərclərinin sintetik uçotunun aparılması üçün Hesablar planında 721 nömrəli «İnzibati xərclər» adlı hesab nəzərdə tutulmuşdur. 711 nömrəli «Kommersiya xərcləri» hesabı kimi həmin hesab da aktiv hesabdır və müvəqqəti

hesablar qrupuna daxildir. Bütövlükdə inzibati xərclərin uçotunun ümumi prinsipi ondan ibarətdir ki, həmin xərclər dövr ərzində 721 nmrəli hesabın müvafiq hesabları üzrə yığılır və dövrün sonunda ümumi əməliyyat mənfəətinə (zərərinə) silinir.

İnzibati xərclər baş verdikcə 721-1, 721-2 və 721-3 nömrəli hesabın debeti, əmək haqqı, sosial sığortaya ayırmalar üzrə öhdəlikləri, malsatan və podratçılara, sair kreditorlara olan borcları, həmçinin material resurslarını, pul vəsaitlərini uçota alan hesabların (102, 112, 201, 221, 223, 225, 401, 404, 406, 431, 435, 501, 504,506, 531, 522, 533, 535, 532, 538 və s. hesabların) krediti üzrə mühasibat yazılışları tərtib olunur.

Hesabat dövrünün sonunda inzibati xərclər MHBS 1 və MMUS 1-in müəyyən etmi olduğu qaydaya görə vergitutmadan əvvəlki mənfəətə, yəni ümumi mənfəətə (zərəərə) silinir.

Debet 801 «Ümumi mənfəət (zərəər) hesabı»;

Kredit 721 «İnzibati xərclər» hesabı.

Yuxarıda deyilənlərə əsasən belə nəticə çıxarmaq olar ki, dövrü xərclərin uçotu və bölüşdürülməsi metodikasını sadədir və az əmək tutumludur. Ancaq onu da qeyd etmək lazımdır ki, həmin uçot sistemi daha az informasiya formalaşdırır, bütün xərcləri əhatə etmir, yaxud xərclərin bir çox növləri üzrə ayrıca məlumatlar vermir. Mövcud uçot sistemində əsasən xərclərin daimi və dəyişən xərclərə bölgüsünü aparmaq mümkün deyil. Apardığımız araşdırmalar göstərir ki, bütövlükdə gəlirlərin və xərclərin uçotu metodikasının yaxşılaşdırılmasına ehtiyac vardır.

FƏSİL III. NƏQLİYYAT TƏŞKİLATLARINDA GƏLİRLƏRİN VƏ XƏRCLƏRİN UÇOTU METODİKASININ TƏKMİLLƏŞDİRİLMƏSİ İSTİQAMƏTLƏRİ

3.1. Əsas əməliyyat fəaliyyəti üzrə gəlirlərin və xərclərin təsnifatı və uçotunun təkmilləşdirilməsi

Gəlirlərin və xərclərin mövcud uçotu sisteminin əvvəlki fəsillərdə təhlil edilmiş və araşdırılmış nəzəri-metodoloji və praktiki aspektləri deməyə imkan verir ki, həmin sistem əvvəlkinə nisbətən əhəmiyyətli dərəcədə yaxşılaşdırılmış, beynəlxalq praktikaya və standartlara uyğun gəlir. Xərclərin və gəlirlərin idarəetmə və maliyyə uçotu çərçivəsində fərqli təsnifatı və uçotu metodikasının tətbiqi ayrıldıqda daxili və kənar istifadəçilər üçün informasiya formalaşdırmağa imkan verdi. Əsas əməliyyat fəaliyyəti üzrə məhsulun, işin və xidmətin məhdud maya dəyəri və tam maya dəyəri əsasında kalkulyasiyalaşdırma sistemlərinin formalaşdırıla bilməsi imkanı da müasir uçotun üstünlükərindən xəbər verir.

Məhdud maya dəyəri sistemi üzrə xərclərin uçotunun tətbiqi imkan verdi ki, məhsulun, iş və xidmətlərin maya dəyəri yalnız dəyişən xərclər əsasında müəyyən edilsin. Bundan başqa, nəzərdən keçirilən sistem daimi xərclərin məhsul, iş və xidmətlər arasında bölüşdürülməsi zəruriliyini də aradan qaldırdı. Həmin sistemin üstünlükləri həm də aşağıdakılardan ibarətdir:

- xərclərin və gəlirlərin məhsulun, işin və xidmətin həcmindən asılılığını asan müəyyən etmək olur;
- xərclərin smetası dəqiq tərtib olunur;
- istehsalın, işin və xidmətin mənfəətliliyini operativ qaydada müəyyən etmək mümkündür;
- məhsul istehsalının, işin, xidmətin həcmindən asılı olaraq xərcərin ayrı-ayrı növlərinin davranışını dürüst müəyyən etmək olur.

Tam kalkulyasiyalaşdırma sistemindən fərqli olaraq marjinal (məhdud) kalkulyasiyalaşdırma sistemi müəssisə rəhbərliyinə imkan verir ki, o öz diqqətini elə

məhsulların, iş və xidmətlərin istehsalına yönəlsin ki, onlar həmin müəssisəyə yüksək gəlir gətirir və yüksək rentabellik təmin edir.

Gəlirlərin və xərclərin uçotunun, maya dəyəri kalkulyasiyasının nəzərdən keçirilən sistemi xərclərin planlaşdırılması, proqnozlaşdırılması, uçotunu və onlara nəzarəti sadələşdirməyə imkan verir. Odur ki, gəlirlərin və xərclərin təsnifatı, analitik və sintetik uçotu metodikası elə qurulmalıdır ki, həmin sistemi tətbiq etmək mümkün olsun.

Əlbəttə ki, gəlirlərin və xərclərin maliyyə uçotu sistemində tətbiq olunan metodikası ilk növbədə maya dəyərinin tam kalkulyasiyalaşdırma sisteminə əsaslanmalıdır. Həmin sistemə əsasən maya dəyərinə aşağıdakı xərclər daxil edilməlidir:

- müstəqim material xərcləri;
- müstəqim əmək haqqı xərcləri;
- müstəqim və qeyri-müstəqim istehsal qaimə xərcləri.

Həm idarəetmə, həm də maliyyə uçotu çərçivəsində gəlirlərin və xərclərin uçotu eyni metodiki bazaya, eyni təsnifata və bölgü prinsipinə əsaslanmalıdır. Bu baxımdan əsas əməliyyat fəaliyyəti daxilində xərclər müstəqim dəyişən, qeyri-müstəqim dəyişən və qeyri-müstəqim daimi xərclərə bölünməlidir.

Müstəqim dəyişən xərclərin tərkibinə məhsulun, işin, xidmətin həcmindən asılı olaraq müstəqim dəyişən əmək haqqı xərcləri, dəyişən material xərcləri aid edilməlidir. Hazırkı uçot sistemindən, daha doğrusu, 202 nömrəli hesabın 7 sayda subhesablarından həmin xərclər haqqında məlumat əldə etmək mümkündür. Ancaq qeyri-müstəqim dəyişən və qeyri-müstəqim daimi xərclər haqqında 202 nömrəli hesabın subhesabları vasitəsilə informasiya əldə etmək mümkün deyil. Deməli, 202 nömrəli hesabın həmin xərclər üzrə subhesablarına yenidən baxmaq lazımdır. Məhdud maya dəyəri sistemi üzrə məhsulun maya dəyərinə, ya da satışın maya dəyərinə müstəqim dəyişən material, əmək haqqı xərcləri və qeyri-müstəqim dəyişən qaimə istehsal xərclərindən başqa kommersion xərclərinin dəyişən hissəsi də daxil edilir. Buna görə də kommersion xərclərinin özünü də daimi və dəyişən xərclərə bölmək zəruriliyi yaranır.

Qeyri-müstəqim daimi istehsal qaimə xərcləri direkt-kostinq sisteminin tələbləri baxımından məhsulun, iş və xidmətin maya dəyərinə daxil edilməməlidir. Məsələ bundadır ki istehsalın, işin, xidmətin həcmnin dəyişilməsinə həmin xərclər heç bir reaksiya göstərmir. Bununla əlaqədar sual meydana çıxır – bu cür xərclər olmadan məhsul istehsal etmək, işlər yerinə yetirmək və xidmətlər göstərmək olarmı? Suala birmənalı cavab vermək mümkündür – olmaz. Fəsil 2-də biz gördük ki, aviadaşımalarda daimi xərclərin bir hissəsi xidmətlərin dəyərinə hətta müstəqim qaydada daxil edilir. Bu zəruriyyət ondan irəli gəlir ki, tam kalkulyasiyalasdırma əsasında müəyyən edilmiş xalis mənfəət həm satışın həcmnin, həm də ehtiyatların həcmnin dəyişilməsinə reaksiya göstərir, halbuki, marjinal kalkulyasiyalasdırma əsasında hesablanmış xalis mənfəət yalnız satışın həcminə reaksiya göstərir. Tam kalkulyasiyalasdırma əsasında hesablanmış xalis mənfəət yalnız satışı həcminə reaksiya göstərir. Tam kalkulyasiyalasdırma sisteminin xeyrinə olan əsas arqumentlərdən biri də odur ki, marjinal kalkulyasiyalasdırmanın dürüstlüyü, xərclərin dəyişən və daimi xərclərə dəqiq bölgüsündən asılıdır, ancaq praktikada bu dəqiqliyə heç də həmişə nail olmaq mümkün deyildir. Təsadüfi deyildir ki, qərb ölkələrində tam kalkulyasiyalasdırma sistemi getdikcə daha çox tətbiq olunur. MHBS 1 məhz bu arqumenti nəzərə almaqla maya dəyərinin tam xərclər əsasında kalkulyasiyalasdırılması qaydasını təsbit etmişdir.

Deyilənlər nəzərə alınmaqla biz məhsulun (işin, xidmətin) istehsalına sərf olunan xərclərin (maya dəyərinin) aşağıdakı kimi təsnifləşdirilməsini təklif edirik:

1. Müstəqim dəyişən material xərcləri;
2. Müstəqim dəyişən əmək haqqı xərcləri;
3. Sosial sığorta və təminatə çəkilən müstəqim dəyişən xərclər;
4. Qeyri-müstəqim dəyişən material xərcləri;
5. Qeyri-müstəqim dəyişən əmək haqqı xərcləri;
6. Qeyri-müstəqim dəyişən sosial sığorta və təminat üzrə xərclər;
7. Qeyri-müstəqim daimi material xərcləri;
8. Qeyri-müstəqim daimi əmək haqqı xərcləri;
9. Qeyri-müstəqim daimi sosial sığorta və təminat üzrə xərclər;

10. Sair qeyri-müstəqim daimi xərclər.

Maddə 1-3 üzrə olan xərclər məhsul istehsalına, işlərin görülməsi və xidmətlərin göstərilməsinə çəkilən əsas xərclərdir, onlar maya dəyərində müstəim qaydada daxil ediləcəkdir.

Maddə 4-6 üzrə olan xərclər də dəyişən xərclərdir, lakin onlar məhsulun, iş və xidmətin maya dəyərində müstəqim qaydada daxil edilə bilmək, buna görə də onlar qəbul edilmiş baza göstəricisinə mütənasib olaraq bölüşdürüləcəkdir.

Maddə 7-10 üzrə olan xərclər qeyri-müstəqim daimi istehsal qaimə xərcləridir, onlar da qeyri-müstəqim dəyişən xərclər kimi məhsul, iş və xidmət növləri arasında bölüşdürülməlidir.

Qeyd olunduğu kimi həmin xərclər bir çox hallarda konkret məhsula, işə, yaxud xidmətə aid edilə bilməz. Sənişin və yükdaşıma ilə məşğul olan aviaşirkətlərdə qaimə istehsal xərcləri hər bir reys üçün ayrıca hesablanır. Ona görə də həmin xərclərin bölüşdürülməsinə ehtiyac qalmır.

Avianəqliyyat müəssisələrində isə istehsal qaimə xərclərinin bölüşdürülməsi üçün əsasən ümumi yürüşün kəmiyyəti götürülür. Bölgü bazası ayın əvvəlindən mühasibatlıq tərəfindən müəyyən olunur. İlk bölüşdürülmə əmsalının müəyyən edilməsi istehsal-qaimə xərclərinin məbləğinin, yaxud büdcəsinin dəqiq hesablanmasını tələb edir. Bu cür hesab göstərir ki, hansı həcmdə işlər üçün nə qədər qaimə-istehsal xərcləri çəkmək lazım gələcək. İstehsal-qaimə xərclərinin həcmi müəyyən edərkən iki göstəricini nəzərə almaq olar:

- müəyyən vaxt ərzində hesablanıla biləcək qaimə-istehsal xərclərinin məbləğini;
- həmin vaxt ərzində məhsulun, işin və xidmətin maya dəyərində daxil edilə biləcək xərc faktorunun miqdarını.

Misal 3.1.3. Gözlənilir ki, avtonəqliyyat müəssisəsinin gələr il üçün qaimə-istehsal xərclərinin ümumi məbləği 800 000 manat olacaqdır. Mühasibatlıq xərc faktoru kimi tutaq ki, yük dövriyyəsinin həcmi seçmişdir – 100 000 ton km. Onda qaimə-istehsal xərclərinin ilkin olaraq hesablanmış əmsalı: $800\ 000 \text{ man.} / 100\ 000 \text{ ton km} = 8 \text{ manat}$ təşkil edəcəkdir. Beləliklə, 1 ton km üçün qaimə-

istehsal xərcinin məbləği 8 manat olacaqdır. Əgər avtonqliyyat müəssisəsi ay ərzində iki sifariş – A sifərişi 7000 ton km və B sifərişi 12 000 ton km – yerinə yetirmişsə, onda ümumi yük dövriyyəsinin həcmi 19 000 ton km olacaqdır. Ay ərzində qaimə-istehsal xərcləri həmin sifarişlər arasında aşağıdakı kimi bölüşdürüləcəkdir (cədvəl 3.1.1).

Cədvəl 3.1.1

İstehsal-qaimə xərclərinin bölüşdürülməsi

Sifariş	İşin həcmi, ton km	İlkin hesablanmış qaimə-istehsal xərcinin əmsali, man.	Qaimə-istehsal xərclərinin bölüşdürülməsi, man.
A	7000	8	56 000
B	12 000	8	96 000
Yekunu	19 000	x	152 000

Araşdırmalar göstərir ki, xərclərin uçotunun mövcud metodikası göstərilmiş xidmətləin (tikinti-quraşdırma işlərindən başqa) barəsində ayrıca məlumat ala bilmirik. Halbuki, 601 nömrəli «Satış» hesabında xidmətlərdən olan gəlirlərin uçotunun aparılması üçün ayrıca subhesab (601-2 «Xidmətlərin göstərilməsi üzrə gəlir» subhesabı) nəzərdə tutulmuşdur. Odur ki, 202 nömrəli hesab üzrə də xidmətlərin göstərilməsi sərf olunan xərclər haqqında məlumatların formaladırılmasına ehtiyac vardır. Bunun üçün 202 nömrəli hesabın subhesabının strukturunun dəyişilməsinə ehtiyac vardır. Ayrıca informasiyanın formalaşdırılması zəruriliyi onunla izah oluna bilər ki, eyni bir müəssisədə həm məhsul istehsalına, həm də xidmətlərin göstərilməsinə, işlərin görülməsinə xərclər çəkilə bilər, ancaq hazır məhsul ilə xidmətlər və işlər məzmunca eyni mahiyyət daşısa da onların eyni şəkildə identifikasiya olunması mümkün deyildir, məhsulun fiziki forması ola bilər, lakin xidmətin, işin fiziki forması olmaya bilər və əksər hallarda da olur. Bunu nəzərə alaraq biz təklif edirik ki, 202 nömrəli hesabın subhesabları hazırda olduğu kimi deyil, aşağıdakı kimi olsun:

202-1 «Məhsul istehsalına məsrəflər»;

202-2 «Xidmətlərin göstərilməsinə məsrəflər»;

202-3 «İşlərin görülməsinə məsrəflər».

Hər bir subhesab, yaxud fəaliyyət növü üzrə xərc maddələrini əks etdirən analitik subhesablar olmalıdır. Məsələn, nəqliyyat təşkilatları xidmətlər yerinə yetirdiyi üçün həmin xidmətlərin maya dəyərinin aşağıdakı xərc maddələri üzrə uçota alınmasını təklif edirik:

202-20 «Xidmətlərin göstərilməsinə məsrəflər»;

202-21 «Xidmətlərin göstərilməsi üzə müstəqim dəyişən material xərcləri»;

202-22 «Xidmətlərin göstərilməsi üzə müstəqim dəyişən əmək haqqı xərcləri»;

202-23 «Xidmətlərin göstərilməsi üzrə müstəqim dəyişən sosial sığorta və təminat xərcləri»;

202-24 «Xidmətlərin göstərilməsi üzrə qeyri-müstəqim dəyişən material xərcləri»;

202-25 «Xidmətlərin göstərilməsi üzrə qeyri-müstəqim dəyişən əmək haqqı xərcləri»;

202-26 «Xidmətlərin göstərilməsi üzrə qeyri-müstəqim dəyişən sosial sığorta və təminat xərcləri»;

202-27 «Xidmətlərin göstərilməsi üzrə qeyri-müstəqim daimi material xərcləri»;

202-28 «Xidmətlərin göstərilməsi üzrə qeyri-müstəqim daimi əmək haqqı xərcləri»;

202-29 «Xidmətlərin göstərilməsi üzrə qeyri-müstəqim daimi sosial sığorta və təminat xərcləri»;

202-30 «Xidmət göstərilməsi üzrə amortizasiya xərcləri».

Xidmətlərin göstərilməsinə çəkilən xərclərin dövrün sonuna yekunu satışın maya dəyəri hesabına silinməlidir. Məsələn bundadır ki, nəqliyyat hesabın istifadəsinə ehtiyac yoxdur, ona görə də xidmətlər üzrə bütün xərclərin 202-2 nömrəli hesabdən birbaşa 701 nömrəli satışın maya dəyəri hesabına silinməsi lazımdır. Ancaq 701 nömrəli hesabın subhesablarının da dəqiqləşdirilməsinə ehtiyac vardır. Hazırda həmin hesab üzrə 4 subhesab nəzərdə tutulmuşdur. Demək olar ki, həmin subhesabların formalaşdırdığı informasiya məzmun və təyinat baxımından bir-

birinə uyğun gəlmir, həmin informasiyanın özü isə qərarların qəbul edilməsi üçün relevant deyildir, yaxud əhəmiyyətsizdir. Biz həmin hesabda aşağıdakı subhesabların olmasını təklif edirik:

701 «Satışın maya dəyəri»:

701-1 «Məhsulun (malların) satışının maya dəyəri»;

701-2 «Xidmətlərin satışının maya dəyəri»;

701-3 «İşlərin satışının maya dəyəri».

Xidmətə çəkilən xərclərin maya dəyəri satışın maya dəyərinə silindikdə aşağıdakı mühasibat yazılışları veriləcəkdir:

Debet 701-2 «Xidmətlərin satışının maya dəyəri»;

Kredit 202-2 «Xidmətlərin göstərilməsinə məsrəflər».

Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda satışın maya dəyəri 202-2 nömrəli hesabı, yaxud 701-2 nömrəli hesabın yekun məlumatları əsasında əks etdiriləcəkdir. Nəqliyyat təkilatlarında bitməmiş istehsal qalığı olmadığı üçün 202-2 və 701-2 nömrəli hesabların yekunu bərabər olur.

Satış adlı 601 nömrəli hesabda əsas fəaliyyətdən olan gəlirlərin uçota alınması nəzərə alınsa və həm də o nəzərə alınsa ki, əsas gəlirlər təkcə satıdan deyil, eləcə də digər əsas fəaliyyət növlərindən əldə edilir, təklif olunur ki, həmin hesabın indiki adı dəyişdirilərək «Əsas gəlir» adlandırılınsın. Bu halda nəqliyyat təşkilatlarının xidmətdən əldə etdiyi gəlirin təklif edilən variantda hesablarda əks etdirilməsi aşağıdakı kimi olacaqdır:

Debet 223 «Bank hesablaşma hesabları»;

Kredit 601 «Əsas gəlir», subhesab 2 «Xidmətlərin göstərilməsi üzrə gəlir» - gəlirin daxil olması məbləğinə;

Debet 601 «Əsas gəlir», subhesab 2 «Xidmətlərin göstərilməsi üzrə gəlir»;

Kredit 701 «Satışın maya dəyəri», subhesab 2 «Xidmətlərin satışının maya dəyəri» - xidmətlərin satışın maya dəyərinin satış hesabına silinməsi məbləğinə;

Debet 601 «Əsas gəlir», subhesab 2 «Xidmətlərin göstərilməsi üzrə gəlir»;

Kredit 801 «Ümumi mənfəət (zərər)» - xidmətlərin göstərilməsindən gəlir məbləğinə.

Növbəti paraqrafda sair əməliyyat gəlirləri və xərclərinin uçotunun təkmilləşdirilməsi istiqamətlərini nəzərdən keçirək.

3.2. Sair əməliyyat fəaliyyəti üzrə gəlir və xərclərin təsnifatı və uçotunun yaxşılaşdırılması istiqamətləri

Sair əməliyyat gəlirlərini və xərclərini uçota alan 611 və 731 nömrəli hesabların subhesablarına nəzər saldıqda onların tərkibinə konkret olaraq hansı maddələrin daxil olduğunu görə bilərik. Onu da nəzərdə alsaq ki, Hesabla planı Maliyyə Nazirliyi tərəfindən rəsmi qaydada təsdiq edilmiş sənəddir, onda 611 və 711 nömrəli hesablar üzrə sair əməliyyat gəlirləri və xərclərinin uçotu metodikasını da rəsmi təsdiq edilmiş metodika kimi qəbul edilməlidir. Ancaq həmin metodikanın tam təkmil olmasını demək olmaz. Bu metodikanın çatışmazlıqlarını xərclərin və gəlirlərin həm tərkib və təsnifat, həm də sintetik uçotunun aparılması baxımından göstərmək lazımdır.

Belə ki, əməliyyat icarəsi üzrə gəlirin sair əməliyyat gəlirlərinə deyil, yalnız əsas fəaliyyət üzrə gəlirlərə aid edilməsi düzgün deyil, əksinə olaraq maliyyə icarəsi üzrə gəlirlərin əsas əməliyyat gəlirlərinə aid edilməməsi düzgün metodiki yanaşma hesab oluna bilməz. Sair əməliyyat gəlirlərinin tərkibində əvəzsiz olaraq alınmış aktivlər öz əksini tapsa da, əvəzsiz olaraq verilən aktivlər sair əməliyyat xərclərinin tərkibində əks etdirilməmişdir. Şübhəli bocların ödənilməməsi üzrə ehtimal olunan zərərlərin də 731 nömrəli hesabda əks etdirilməsini düzgün hesab etmək olmaz. Çünki şübhəli borclar ilə ümitsiz borcları arasında hüquqi-iqtisadi baxımdan fərq vardır. Ümitsiz borc o deməkdir ki, həmin borcların daxil olması ehtimalı çox azdır, halbuki şübhəli kimi təsnifləşdirilən borcun daxil olması ehtimalı ilə nisbətən yüksəkdir. Odur ki, şübhəli borclar üzrə məlumatlar Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda tanınmamalıdır.

Bəzi uzunmüddətli aktivlərin satışı üzrə xərcləri və onların qalıq dəyərinin məbləğlərini uçota almaq üçün 731 nömrəli hesabla subhesab yoxdur. Həmin hesabın 1 nömrəli subhesabı torpaq, tikili, avadanlıqların və digər uzunmüddətli

aktivlərin satışından olan zərərləri uçota almaq üçün nəzərdə tutulmuşdur. Eynilə istifadə edilməyən və satılan material ehtiyatlarının satışından olan gəlirlərin, həmçinin də onların satışı ilə əlaqədar xərclərin və / və ya qalıq dəyərlərinin uçotunun aparılması üçün 611 və 731 nömrəli hesablara heç bir subhesab nəzərdə tutulmayıb.

Fəaliyyətin dayandırılmasından yarana biləcək mənfəətlər və zərərlər təbiidir ki, mütəmadi ola bilməz, ona görə də onların haqqında maliyyə hesabatında müvafiq maddələrin nəzərdə tutulmasına ehtiyac yoxdur.

611 nömrəli hesab üzrə «Yenidən qiymətləndirmədən gəlirlər» adlı 2 sayılı hesab nəzərdə tutulmuşdur. Ancaq aydın deyildir ki, söhbət hansı yenidən qiymətləndirmədən gedir, ya da əgər yenidən qiymətləndirmədən gəlir varsa, onun Mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda əks etdirilməsi nə dərəcədə düzdür. Nə beynəlxalq, nə də milli standartlar uzunmüddətli və qısamüddətli aktivlərin yenidən qiymətləndirilməsi nəticəsində yaranan əlavə dəyəri cari gəlir kimi uçota almağa icazə vermir. Belə ki, uzunmüddətli aktivlərin yenidən qiymətləndirilməsindən gəlir yaranarsa, həmin gəlir kapitalın tərkib hissəsi kimi uçota alınır və yaxud həmin gəlir hesabına əvvəlki yenidən qiymətləndirmələr zamanı yaranmış zərərlər örtülə bilər. O ki qaldı qısamüddətli aktivlərin yenidən qiymətləndirilməsindən yaranan gəlirə, həmin gəlir ehtiyatların qiymətdən düşməsinə olan zərərlərin reversiyasına yönəldilə bilər. Əgər qiymət artımı zərər məbləğindən artıqdırsa, aranan fərq uçota əks etdirilməməlidir. Bu qayda MHBS 2 və MMUS 8-də təsbit edilmişdir.

Beləliklə, sair əməliyyat gəlirləri və xərclərinin təsnifatı və uçotu metodikasında mövcud olan çatışmazlıqlar standartların özündən irəli gələr və Hesablar planından yaranan çatışmazlıqlara bölünür. Həmin çatışmazlıqların aradan qaldırılması üçün müvafiq təklif və tövsiyələrin işlənib hazırlanması lazımdır. Həmin təklif və tövsiyələrin hazırlanması zamanı aşağıdakılar nəzərə alınmalıdır:

- sair gəlir və xərclərin tərkibi dəqiqləşdirilməlidir;
- sair gəlir və xərclərin təsnifatına yenidən baxılmalıdır;

- sair gəlir və xərclərin ayrı-ayrı növləri barədə informasiya formalaşdıran subhesabların tərkibini gəlirlərin və xərclərin Prinsiplərdə və Konseptual əsaslarda təsbit edilmiş baza təsnifat kateqoriyasına uyğun müəyyən etmək lazımdır.

Aparığımız müşahidələr və təhlillər göstərir ki, 731 nömrəli hesab olmadan da sair əməliyyat xərclərinin uçotunu aparmaq olar. Başqa sözlə, həm sair əməliyyat xərclərinin, həm də sair əməliyyat gəlirlərinin eyni bir hesabda aparılması mümkündür. Məsələn, həmin hesab kimi 611 nömrəli hesabı götürmək olar. Bu halda onu «Sair əməliyyat gəlirləri və xərcləri» adlandırmaq lazımdır. 731 nömrəli subhesabın ləğv edilməsini nə ilə əsaslandırmaq olar: birincisi, 731 nömrəli hesabın yekun məlumatlarını 611 nömrəli hesabın yekun məlumatları ilə müqayisə etmək mümkün deyil, ikincisi, hər iki hesabın yekun məlumatları 801 nömrəli hesaba köçürüldükdən sonra, həmin hesabda müqayisə olunaraq son maliyyə nəticəsi müəyyən olunur, həmin hesabın ayrılıqda aparılması uçot işlərinin həcmnin artmasına, daha doğrusu, yazılışların sayının çoxalmasına səbəb olur.

Deyilən səbəblər üzündən 731 nömrəli hesabın ləğv olunacağı halda 611 nömrəli yeni adda təklif olunan hesaba aşağıdakı subhesabların açılması tövsiyə olunur:

611-1 «Sair əməliyyat xərcləri», 611-2 «Sair əməliyyat gəlirləri».

Həmin subhesabların hər biri üzrə analitik subhesablar açılır:

611-11 «Torpaq, tikili, avadanlıqların və amortizasiya olunan digər aktivlərin satışı üzrə xərclər». Bu subhesabda satış üçün nəzərdə tutulan uzunmüddətli aktivlərin qalıq balans dəyəri və satışı üzrə xərclərin uçota alınması nəzərdə tutulur;

611-12 «Qeyri-maddi aktivlərdən istifadə hüquqlarının verilməsilə əlaqədar olan xərclər». Həmin xərclər təklif olunan yeni subhesabda o zaman əks etdirilə bilər ki, qeyri-maddi aktivlərdən istifadə hüquqlarının verilməsindən olan gəlirlər sair gəlirlərə aid edilmiş olsun;

611-13 «Amortizasiya olunan uzunmüddətli aktivlərin yenidən qiymətləndirilməsindən yaranan zərərlər». Bu subhesabda aktivlərin yenidən qiymətləndirilməsi

nəticəsində yaranan, ancaq yenidən qiymətləndirə üzrə ehtiyat hesabına örtülə bilməyən zərərin məbləğləri əks etdirilməlidir;

611-14 «Amortizasiya olunan uzunmüddətli aktivlərin qiymətdən düşməsinə yaranan zərərlər». Bu maddədə yalnız maya dəyəri ilə uçot modeli əsasında uçota alınan uzunmüddətli aktivlərin qiymətdən düşməsi ilə əlaqədar yaranan zərərlər əks etdiriləcəkdir;

611-15 «Ehtiyatların dəyərinin azalmasından yaranan zərərlər». Həmin subhesabla yalnız qısamüddətli maddi ehtiyatların qiymətdən düşməsindən olan zərərlər uçota alınmalıdır;

611-16 «Maliyyə aktivlərinin və alətlərinin dəyərinin azalmasından zərərlər». Bu maddə üzrə qiymətli kağızların və digər maliyyə aktivlərinin dəyərinin yaranmasından olan və müvafiq ehtiyat ilə kompensasiya olunmayan zərərlərin uçota alınması nəzərdə tutulur.

611-17 «Ümitsiz borcların silinməsindən olan zərərlər»;

611-18 «Əməliyyat fəaliyyəti üzrə məzənnə fərqlərindən yaranan zərərlər»;

611-19 «Aktivlərin əvəzsiz verilməsindən xərclər»;

611-20 «Əməliyyat fəaliyyəti nəticəsində yaranan sair xərclər».

Təklif olunan maddələr üzrə zərərlər 611 nömrəli 2Sair gəlirlər və xərclər» hesabının debetində öz əksini tapmalıdır. Sair əməliyyat gəlirlərini (mənfəətini) isə həmin hesabın krediti üzrə əks etdirmək olar. 611 nömrəli sintetik hesaba aşağıdakı subhesabların açılması məqsəduyğundur:

611-21 «Torpaq, tikili, avadanlıqların və digər uzunmüddətli aktivlərin satışından gəlirlər»;

611-22 «Qeyri-maddi aktivlərdən istifadə hüquqlarının verilməsindən yaranan gəlirlər»;

611-23 «Əməliyyat icarəsindən yaranan gəlirlər»;

611-24 «İstifadə edilməyən material ehtiyatlarının satışından yaranan gəlirlər»;

611-25 «Ümitsiz debitor borclarının daxil olmasından yaranan gəlirlər»;

611-26 «Vaxtı keçmiş kreditor borclarının silinməsindən yaranan gəlirlər»;

- 611-27 «Aktivlərin əvəzsiz daxil olmasından yaranan gəlirlər»;
- 611-28 «İcarə əməliyyatlarından yaranan gəlirlər»;
- 611-29 «Əməliyyat fəaliyyəti zamanı yaranan məzənnə gəlirləri»;
- 611-30 «Digər əməliyyat fəaliyyətində yaranan sair gəlirlər».

Lazım gəldiyi halda 611 nömrəli hesabın həm sair əməliyyat gəlirləri, həm də sair əməliyyat xərcləri üzrə subhesablarının sayını artırmaq olar.

731 nömrəli hesabın ləğv edilməsi məqsədə uyğun sayılmadıqda həmin hesaba subhesabları 611-1 nömrəli hesab üzrə təklif edilmiş subhesablar əsasında açmaq olar.

Əgər 611 nömrəli yeni adda təklif edilən hesabda həm xərclərin, həm gəlirlərin uçotu aparılırsa, onda həmin hesabın debet və kredit dövriyyələrinin ayrılıqda 801 nömrəli «Ümumi mənfəət (zərər)» hesabına köçürülməsinə ehtiyac qalmır. Həmin hesaba 611 nömrəli hesabın kredit və debet dövriyyələrinin müqayisəsindən yaranan son maliyyə nəticəsini köçürmək kifayət edir. Əgər 611 nömrəli hesabın kredit dövriyyəsinin yekunu onun debet dövriyyəsinin yekunundan artıqdırsa yaranan mənfəət məbləği:

Debet 611-2 2Sair əməliyyat gəlirləri»;

Kredit 801 «Ümumi mənfəət (zərər)» hesabı yazılışı tərtib ediləcəkdir.

611 nömrəli hesabın debet dövriyyəsinin onun kredit dövriyyəsində artıq olacağı halda isə aşağıdakı kimi yazılış tərtib edilməlidir:

Debet 801 «Ümumi mənfəət (zərər)»

Kredit 611-1 «Sair əməliyyat xərcləri».

Nəqliyyat təşkilatlarında əsas və sair əməliyyat fəaliyyətindən olan son maliyyə nəticəsini ayrı-ayrılıqda əks etdirmək üçün 801 nömrəli hesaba aşağıdakı subhesabların açılması təklif olunur:

801-1 «Əsas əməliyyat fəaliyyətindən mənfəət»;

801-2 «Əsas əməliyyat fəaliyyətindən zərər»;

801-3 «Sair əməliyyat fəaliyyətindən mənfəət»;

801-4 «Sair əməliyyat fəaliyyətindən zərər».

Əsas və sair əməliyyat gəlirləri və xərclərinin təsnifatı və uçotunun təkmilləşdirilməsinə dair irəli sürülmüş və əsaslandırılmış təkliflərin tətbiqi, zənnimizcə, heç bir çətinlik yaratmır, onlar həmin sahədə uçot və hesabatın dəqiqliyini və informatikliyini yüksəltməyə imkan verə bilər.

Xərclərin mühüm tərkib hissəsini dövrü xərclər təşkil edir. Biz həmin xərclərin tərkibi, təsnifatı və uçotunun aparılmasının mövcud vəziyyətini 2-ci fəslin sonuncu paragrafında nəzərdən keçirmişdik və bu sahədə olan bəzi çatışmazlıqları qısa da olsa sadalamışdıq. Həmin xərclərin uçotunun təhlili nəticəsində aydın olmuşdur ki, onun təkmilləşdirilməsinə ehtiyac vardır. Odur ki, dissertasiya işinin növbəti paragrafında həmin məsələ barəsində öz fikirlərimizi bildirməyə cəhd etmişik.

3.3. Dövrü xərclərin uçotu metodikasının təkmilləşdirilməsi məsələləri

Dövrü xərclər özündə kommərasiya xərclərini və inzibati xərcləri birləşdirir. Onların tərkibində həm dəyişən, həm də daimi xərclər vardır. Dəyişən və daimi xərclər əsasən kommərasiya xərcləri üçün xarakterikdir, inzibati xərclər isə demək olar ki, bütünlüklə daimi xərclər qrupundan ibarətdir. Əgər əvvəlki uçot sistemində inzibati xərclər istehsal maya dəyərinə daxil edillirdisə, indi həmin xərclər yalnız əməliyyat fəaliyyətindən olan mənfəətə (zərərə) silinir. Ancaq bir çox MDB ölkələrində, konkret olaraq, Rusiya Federasiyasında həmin xərclər dövrün sonunda müxtəlif istiqamətlər üzrə silinir. Belə ki, ümumtəsərrüfat xərcləri (inzibati xərclərlə tamamilə eynilik təşkil edən) hər ayın sonunda əsas istehsalata, kapital qoyuluşlarına, material ehtiyatlarının dəyərinə, köməkçi istehsalata, istehsalatda baş vermiş zaya, xidmətedici təsərrüfatlara və istehsalatlara, satışa və digər fəaliyyət istiqamətləri üzrə xərclərə silin bilər. Bu cür uçot metodikasının məqbul saymaq olarmı? Zənnimizcə, buna mənfə cavab vermək daha düzgün olardı. Məsələ bundadır ki, həmin xərclərin göstərilən istiqamətlərdə obyektiv bölüşdürülmə bazasını müəyyən etmək çətindir. Əgər hətta hər hansı obyektiv və səmərəli bölüşdürmə bazası tapılsa belə, bölüşdürmənin özü əlavə uçot işlərinin və əlavə xərclərin yaranmasına səbəb olur. Həmin xərclərin bölüşdürülməsi

nəticəsində onlar üzərində nəzarəti həyata keçirmək mümkün olmur. Qeyri-obyektiv və qeyri-dəqiq bölüşdürmənin özü isə fəaliyyət sahələri üzrə son nəticələrin təhrif olunmasına gətirib çıxarır. Bundan başqa, nəzərdən keçirilən xərclərin müəssisəsinin fəaliyyətinin ümumi son nəticələrlə müqayisə edilməsini, onların aşağı salınması üzərində diqqətin artırılmasını çətinləşdirir.

Deyilənlərdən belə nəticə çıxarmaq olar ki, inzibati xərclərin dövrü nəticələrə silinməsi üzrə MHBS 1 və MMUS 1-də təsbit edilmiş qayda tamamilə düzgündür və səmərəlidir. Həmin qaydaya görə inzibati xərclər nə tam kalkulyasiyalaşdırma, nə də məhdud kalkulyasiyalaşdırma sistemlərində maya dəyərində daxil edilmir.

Ancaq MHBS 1 və MMUS 1 tərəfindən kommərsiya xərclərinin bütünlüklə dövrü xərclərə aid edilməsi və onların ümumi əməliyyat mənfəətinə silinməsinin müəyyən olunmuş, yaxud təsbit edilmiş qaydası mübahisə doğuru və haqlı olaraq müəyyən etirazlara səbəb olur. Sual olunur – mübahisəli məqamlar və etirazlar hansı səbəblərdən yaranır?

Birincisi, kommərsiya xərcləri daimi xərclərlə yanaşı dəyişən xərclərdən və daha çox məhz bu xərclərdən ibarət olduğu üçün onun satışın maya dəyərini deyil, birbaa ə bütünlüklə ümumi mənfəətə (zərərə) silinməsini düzgün hesab etmək olmaz. Belə olan halda satış və kommərsiya xərcləri arasında olan əlaqə görünür.

Kommərsiya xərclərinin məhdud kalkulyasiyaladırma («direkt-kostinq») sistemində məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərində daxil edildiyini nəzərə alsaq, nəzərdən keçirilən qaydanın heç də rəasional olduğunu demək olmaz. Ancaq haqlı etiraz yaranma bilər ki, maliyyə uçotu və hesabatı sistemində kommərsiya xərclərinin daimi və dəyişən xərclərə heç də zəruri deyildir və əgər belə bölgü idarəetmə uçotu məqsədləri üçün lazımdırsa, onda onlar elə həmin sistem daxilində də daimi və dəyişən xərclər kimi ayrılışda uçota alınsın. Məsələ də bundadır ki, xərclərin uçotunun maliyyə uçotu və hesabatı məqsədləri üçün digər, başqa bir qayda əsasında qurulmasına bəraət qazandırmaq olmaz. Çünki hər iki yarım sistemin ilkin informasiya mənbəyi eynidir, hər iki sistemin başlıca məqsəd iqsadi qəraların qəbul edilməsi üçün informasiya formalaşdırmaqdır və s. Ona görə hər bir sistemdə uçotun müxtəlif qaydasını tətbiq etmək düzgün deyildir.

Bundan başqa, xərclərin ilkin təsnifatı və uçotuun müxtəlif metodiki əsasda formalaşdırılması uçot işlərinin həcmnin ikiqat artırılması və deməli, müvafiq xərclərin də eyni səviyyədə yüksəlməsi ilə nəticələnə bilər.

İstər kommersiya, istərsə də inzibati xərclərin uçotunun mövcud çatışmazlıqlarından biri də ondan ibarətdir ki, həmin xərclərin uçotu çox dar, yaxud məhdud maddələr çərçivəsində aparılır, həmin xərclərin bəzi mühüm növləri barədə ümumiyyətlə heç bir informasiya formalaşdırılmır. Belə ki, hazırda 711 nömrəli «Kommersiya xərcləri» və 721 nömrəli «İnzibati xərclər» hesabında xərclər yalnız üç maddə əmək haqqı, amortizasiya və digər xərclər maddələri üzrə təsnifləşdirilir və uçota alınır. Həmin xərclərdən yalnız amortizasiya xərclərinin daimi xərclərə aid olduğunu demək olar, digər xərc maddələri üzrə isə bunu demək olmaz.

Göstərilən maddələr əsasında xərclərin, xüsusilə də kommersiya xərclərinin tərkibini və quruluşunu təhlil etmək və onların dəyişilməsi meyllərinə qiymət vermək mümkün deyil.

Digər xərclər kimi, kommersiya xərclərinin daimi və dəyişən xərclərinə bölünməsinin təşkilatlar, o cümlədən nəqliyyat təşkilatları üçün mühüm əhəmiyyəti vardır. Məsələn bundadır ki, kommersiya təşkilatları satış ilə əlaqədar xərcləri daim nəzarətdə saxlamaq üçün onlara kommersiya xərcləri üzrə ümumi məlumat yox, onların dəyişən hissəsi haqqında məlumat lazımdır, çünki sabit xərclər bazar konyunkturasının dəyişilməsinə reaksiya göstərmir. Kommersiya təyinatlı binalara, avadanlıqlara hesablanan amortizasiya xərcləri, icarə haqqı xərcləri və digər oxşar xərclər satılan məhsulun həcmi ilə əlaqəli deyil. Əgər satılan məhsulə çəkilən dəyişən kommersiya xərcləri satılan məhsulun həcmindən daha yüksək sürətlə artırsa, onda həmin məhsulün istehsal və satışının həcmi azaltmaq barədə, ya da həmin kommersiya xərclərinin satılan məhsul (iş, xidmət) vahidinə düşən kəmiyyətini azaltmaq barədə operativ və faktiki qərar qəbul etmək mümkündür. Kommersiya xərclərinin daimi və dəyişən xərclərə bölgüsünü aparmadan isə belə qərarların qəbul edilməsi çətin məsələdir. Bundan əlavə, kommersiya xərclərinin mövcud uçotu qaydası və onların bölüşdürülməsi üsulu, ayrı-ayrı məhsul, iş və

xidmət növlərinin, satış maya dəyərinin əsasında faydalı olub-olmamasını, rentabellik səviyyəsini düzgün müəyyən etməyə imkan vermir.

Beləliklə, kommertiya xərcərinin daimi və dəyişən xərclərə bölünməməsi, onların dəyişən hissəsinin satışın maya dəyərinə daxil edilməməsi formalaşdırılan informasiyanın kəmiyyətinə və keyfiyyətinə ciddi təsir göstərir, onun relevantlığını, qərarların qəbul edilməsi üçün əhəmiyyətsiz olmasına gətirib çıxarır. Odur ki, kommertiya xərclərinin:

- a) daimi və dəyişən bölgədə təsnifatını və uçotunu aparmaq;
- b) daimi və dəyişən hissəsinin satışın maya dəyərinə aid etmək lazımdır.

Dəyişən kommertiya xərclərinə aşağıdakı xərcləri aid etmək olar:

- məhsulun, malların, nəqliyyatda daşınan yüklərin qablaşdırılmasına çəkilən dəyişən material xərcləri;
- məhsulun, malların və yüklərin doldurub boşaldılması, qablaşdırılması ilə bilavasitə məşğul olan işçilərin sosial sığortasına və təminatına ayırmalarla birlikdə əmək haqqı xərcləri;
- məhsulun, malların, yüklərin daşınması ilə əlaqədar nəqliyyat xərcləri (həm daxili, həm də kənar nəqliyyat xidmətlərinin dəyəri birlikdə);
- məhsulun, malların və yüklərin stansiyalarda, limanlarda, sair yerlərdə müvəqqəti saxlanılması ilə əlaqədar xərclər;
- sair dəyişən kommertiya xərcləri.

Kommertiya xərclərinin daimi hissəsinə aşağıdakı xərcləri daxil etmək olar:

- satış (marketing) şöbəsinin rəhbət işçilərinin, mütəxəssislərinin və digər kateqoriyadan olan işçilərinin sosial sığorta və təminat xərcləri də daxil edilməklə əmək haqqı xərcləri;
- satış (marketing) şöbəsinin saxlanılması və ona xidmət göstərilməsi ilə əlaqədar material xərcləri və digər xərclər;
- kommertiya təyinatlı uzunmüddətli aktivlərə hesablanmış amortizasiya xərcləri;
- məhsulun, malları satışı, xidmətlərin göstərilməsi ilə əlaqədar olan reklam xərcləri;

– sair daimi kommersiya xərcləri.

Daimi və dəyişən xərclərin uçotunun aparılması üçün 711 nömrəli aktiv sintetik hesaba aşağıdakı 2 subhesabın açılması təklif edilir:

711-1 «Dəyişən kommersiya xərcləri»;

711-2 «Daimi kommersiya xərcləri».

Hər bir subhesabın çərçivəsində yuxarıda göstərilən xərclərin analitik uçotunun aparılması üçün iki rəqəmli subhesab açmaq olar. Məsələn, dəyişən material xərclərinin uçotu üçün 711-11 nömrəli, dəyişən əmək haqqı xərclərinin uçotu üçün 711-12 nömrəli subhesabı açmaq olar və s. Daimi kommersiya xərclərinin analitik uçotunun aparılması üçün də müvafiq qaydada subhesablarda istifadə etmək olar, məsələn, əmək haqqı və sosial sığorta üzrə daimi əmək xərclərinin uçotunun aparılmasını 711-21, daimi kommersiya-material xərclərinin uçotunun 711-22 sayılı subhesablarda həyata keçirmək mümkündür.

711-1 nömrəli «Dəyişən kommersiya xərcləri» subhesabında uçota alınan xərcləri məhsul satıqdıqca «Satışın maya dəyəri» adlı hesabı və müvafiq subhesablarına silmək olar.

711-2 nömrəli «Daimi kommersiya xərcləri» subhesabında yığılmış xərclərin isə dövrü xərclərə aid edilməsi tamamiyə düzgün olardı:

Debet 801 «Ümumi mənfəət (zərər)»

Kredit 711-2 «Daimi kommersiya xərcləri».

İnzibati xərclər, hazırda qeyd olunduğu kimi, 721 nömrəli eyni adlı hesabın 3 subhesabında uçota alınır. Ancaq həmin subhesablar arasında inzibati məqsədlə üçün sərf olunan material xərclərini uçota ala biləcək subhesab yoxdur.

Araşdırmalar göstərir ki, inzibati xərclərin tərkibində dəyişən xərclərin olması da mümkündür, ancaq onlar yüksək xüsusi çəkiyə malik olmadığı üçün inzibati xərclərin daimi və dəyişən xərclərə ayrılması vacib deyildir. Hətta dəyişən inzibati xərclərin uçotunu ayrıca aparmaq mümkün olsa belə, onların hara və necə silinə biləcəyi məsələsi problem kimi qarşıya çıxmış olacaqdır. Ona görə bütün inzibati xərclərin daimi xərclər kimi uçota alınması və dövrü xərclər olaraq ümumi mənfəətə silinməsinin alternativini yoxdur.

Bunu nəzərə alaraq biz 721 nömrəli sintetik hesaba aşağıdakı subhesabların açılmasını təklif edirik:

721-1 «Material xərcləri» (inzibati təyinatlı binaların, tikili və avadanlıqların, inventarların, nəqliyyat vasitələrinin saxlanması və istismarı üzrə sərf olunan maddi resursların dəyəri);

721-2 «İnzibati-idarə heyətinin əmək haqqı xərcləri» (idarə aparatı işçilərinin və digər inzibati-idarə heyətinin sosial sığorta və təminatı ilə birlikdə əmək haqqı xərcləri, məzuniyyət xərcləri və s.);

721-3 «Uzunmüddətli aktivlərin amortizasiya xərcləri» (inzibati-idarəetmə təyinatlı binaların, tikililərin, avadanlıqların, inventarların və nəqliyyat vasitəsinin amortizasiya xərcləri);

721-4 «Sair inzibati-idarəetmə xərcləri» (ezamiyyə, dəftərxana, poçt-rabitə xərcləri, kadrların hazırlanması və yenidən hazırlanması, əməyin, ətraf mühitin mühafizəsi üzrə xərclər, qeyri-məhsuldar itkilər və s. xərclər).

Dövrün sonunda həmin xərclər bütünlüklə 801 nömrəli hesaba silinməlidir.

NƏTİCƏ

«Nəqliyyat təşkilatlarında gəlirlərin və xərclərin uçotu metodikası, onun təkmilləşdirilməsi» mövzusunda aparılmış tədqiqat aşağıdakı nəticələrə gəlməyə və təklifləri irəli sürməyə imkan verir:

1. Fəaliyyət göstərən bütün kommertiya təşkilatlarının, o cümlədən də nəqliyyat təşkilatlarının başlıca məqsədi mövcud maddi, qeyri-maddi, əmək və maliyyə resurslarından səmərəli istifadə etmək, məhsul, iş və xidmət vahidinə xərcləri azaltmaq yolu ilə gəlirləri və mənfəəti artırmaqdan ibarətdir. Həmin əsas məqsədin həyata keçirilməsində gəlirlərin və xərclərin uçotu və hesabatının səmərəli, müasir biznesin tələblərinə və qabaqcıl beynəlxalq praktikaya uyğun təkili mühüm əhəmiyyətə malikdir. Səmərəli və etibarlı əkildə təşkil edilmiş uçot sistemi həm xərclərin, maya dəyərinin və gəlirlərin, həm də kommertiya təşkilatının fəaliyyətinin nəticələrini təhlil etmək və qiymətləndirmək üçün lazımi informasiya formalaşdırır.

2. İdarəetmə və maliyyə qərarlarının obyektiv və düzgün qəbul edilməsində xərclərin və gəlirlərin uçotu metodikasının dürüst qurulmasının böyük rolu vardır. Öz növbəsində uçotun metodikasının dürüst və səmərəli qurulması üçün bütün uçot obyektləri və elementlərinin, o cümlədən gəlirlərin və xərclərin iqtisadi mahiyyətini və məzmununu düzgün açıqamaq, onların elmi-praktiki tələblərə cavab verən tanınma kriteriyalarını müəyyən etmək, metodoloji prinsiplərini əsaslandırmaq, təsnifatını araşdırmaq və qiymətləndirmək lazımdır. Aparılan araşdırmalar deməyə əsas verir ki, həmin məsələlər müasir dövrdə öz həllini tam tapmamışdır, digər sahələrdə olduğu kimi, gəlirlərin və xərclərin uçotu metodikasında müəyyən çatışmazlıqlar qalmaqda davam edir.

3. Tədqiqat göstərir ki, istər ümumnəzəri xarakterli ədəbiyyatlarda, istərsə də uçot və hesabatla dair ədəbiyyatlarda xərclərin və gəlirlərin mahiyyətinin açıqlanmasında, təsnifatının aparılmasında, onların uçotu və hesabatının hansı metodoloji prinsiplər əsasında qurula biləcəyi haqda yekdil fikir yoxdur. Bir çox mənbələrdə gəlirlər müəssisənin müəyyən dövr ərzində fəaliyyətinin nəticəsində

əldə olunan pul vəsaitlərinin məcmusu kimi, digər mənbələrdə isə fəaliyyətin nəticələrinin ümumi yekunu kimi qəbul edirlər. Eynilə xərclərin mahiyyəti də müxtəlif cür izah olunur.

Prinsiplərdə və Konseptual əsaslarda gəlirlərə və xərclərə verilən təriflər ədəbiyyatlarda verilən təriflərlə üst-üstə düşür. Apardığımız araşdırmalar göstərir ki, həmin sənədlərdə gəlirlərə verilən tərif mükəmməldir, uçotun nəzəri-metodoloji və praktiki aspektlərdə düzgün qurulması üçün mühüm bazadır. Ancaq araşdırmalar onu da göstərdi ki, Prinsiplərdə və Konseptual əsaslarda xərclərə verilən tərif mübahisəli məqamlara malikdir və onu həmin şəkildə qəbul etmək çətindir. Məsələ bundadır ki, həmin sənədlərdə xərclər yalnız iqtisadi faydanın azalmasına gətirib çıxaran element kimi qəbul edilir. Əslində isə xərclər gəlir və mənfəət şəklində iqtisadi faydanın yaradılmasının, yaxud əldə olunmasının başlıca və əsas mənbəyi kimi qəbul edilməlidir.

4. Prinsiplərdə və Konseptual əsaslarda gətirilən və xərclərin uçotda və maliyyə hesabatında tanınması üçün müəyyən edilmiş tanınma kriteriyaları əsaslandırılmış kriteriyalardır, onlara əməl olunması gəlirlər və xərclər haqqında dürüst və etibarlı informasiya formalaşdırmağa imkan verir. Həmin sənədlərdə gəlirlərin və xərclərin uçotunun əsas iki metodoloji prinsipi təsbit edilmiş, onların təsnifatının əsasında qoyulan kriteriya, əlamət müəyyən olunmuşdur.

Gəlirlərin və xərclərin mütəmadiyyət prinsipinə, yaxud əlamətinə görə təsnifatı imkan verir ki, həmin elementlərin əsas fəaliyyət və sair fəaliyyət növləri üzrə bölgüsü dəqiqliklə aparılsın və onların yekun nəticələri düzgün qiymətləndirilsin.

5. Tədqiqat nəticəsində müəyyən edilmişdir ki, gəlirlərin və xərclərin uçotunun aparılması üçün onların yalnız əsas və sair gəlirlərə və xərclərə bölgüsü əsla kifayət deyildir və onları məqsədlərdən asılı olaraq digər əlamətlər üzrə də təsnifləşdirmək olar. Nəqliyyat sferasının mühüm sahəsi olan Mülki aviasiyada sərnişin və yükdaşınması ilə əlaqədar xərclər, yaxud istismar xərcləri digər sahələrdə olduğundan fərqli şəkildə təsnifləşdirilir. Belə ki, avianəqliyyatda xərclər aşağıdakı qruplar üzrə uçota alınır:

- müstəqim dəyişən xərclər;

- müstəqim daimi xərclər;
- sair istehsal və qaimə xərcləri;
- inzibati xərclər.

Aviaşirkətlərdə müstəqim daimi xərclər işin, xidmətin maya dəyərinə müstəqim qaydada daxil edilir, halbuki, digər sahələrdə daimi xərclər qeyri-müstəqim xərclər kimi uçota alınır. Bundan başqa, aviaşirkətlərdə kommersiya xərclərinin uçotu ayrıca təsniflədirilmir, sair istehsal və qaimə xərclərinin tərkibində uçota alınır.

6. MHBS 1 və MMUS 1 gəlirlərinin və xərclərinin uçotunu aparmaq və hesabatını tərtib etmək məqsədilə onların təsnifatının iki variantını təsbit etmişdir: a) xərclərin xarakterinə (xüsusiyyətlərinə) görə gəlirlərin və xərclərin təsniatı və uçotu; b) xərclərin təyinatına (funksiyasına) görə gəlirin və xərclərin təsnifatı və uçotu. Kommersiya təşkilatları həmin variantlardan birini tətbiq edə bilərlər. Ancaq araşdırmalar göstərir ki, birinci variantın tətbiqi müəyyən çətinliklər yaradır və onun indiki halda tam tətbiqi mümkün deyildir. Çünki həmin təsnifat üzrə xərclərin dəqiq bölgüsü və onları uçota ala biləcək sintetik uçot hesabları kifayət deyildir, yaxud onları lazımi subhesablara malik deyildir.

7. Xərclərin təyinatına görə təsnifatı əsasında gəlirlərin və xərclərin uçotunun aparılması variantı da müəyyən çətinliklərə malikdir:

– MMUS 1-in Mənfəət və zərərər haqqında təsdiq etmiş olduğu hesabat formasında əsas və sair əməliyyat gəlirləri və xərcləri üzrə maddələrdən başqa digər maddələ də yerləşdirilmişdir, bu da onların əsas fəaliyyəti, ya da sair fəaliyyətə aid edilməsini çətinləşdirir, həmin fəaliyyət növləri üzrə yekun nəticələri obyektiv qiymətləndirməyə imkan vermir;

– sair əməliyyat gəlirlərinin uçotunun aparılması üçün nəzərdə tutulan subhesablar həmin əməliyyatların tərkibini tam əks etdirmir;

– sair əməliyyat xərclərinin uçotunun aparılması metodikası elə qurulmuşdur ki, onun əsasında fəaliyyət növlərinə aid edilməyən əməliyyatlar üzrə xərclərin uçotunu aparmaq olmur;

– dövrü xərclərin uçotunun aparılması üçün Hesablar planında nəzərdə tutulmuş hesabların subhesabları həmin xərclərin bütün növlərini əhatə etmir.

8. Dünya təcrübəsi və apardığımız araşdırmalar göstərir ki, müasir uçot sistemi elə qurulmalıdır ki, o, məhsulun, işin, xidmətin həm məhdud maya dəyərini, həm də tam maya dəyərini müəyyən etməyə imkan verməlidir. Başqa sözlə, gəlirlər və xərclərin təsnifatı, ilkin uçotu və bölüşdürülməsi vahid metodoloji baza üzərində qurulmalıdır. Bu baxımdan istehsalat məsrəflərini, satışın maya dəyərini, eləcə də əsas əməliyyat gəlirlərini, sair əməliyyat gəlirləri və xərclərini uçota alan, eyni zamanda onların praktiki olaraq təsnifatını əks etdirən hesablara və onların subhesablarına yenidən baxılması qaçılmazdır.

9. İşdə əsaslandırılmışdır ki, istehsal məsrəflərini uçota alan 202 nömrəli hesab üzrə nəzərdə tutulmuş xərc maddələri, yaxud subhesablar xərclərin həm daimi hissəsi, həm də dəyişən hissəsi barədə ayrıca informasiya formalaşdırılmalıdır. Bunun üçün belə maddələrin konkret siyahısı hazırlanmış və onlar üçün müvafiq subhesablar təklif edilmişdir.

Müxtəlif fəaliyyət istiqamətləri üzrə dəyişən və daimi xərclərin uçotunun aparılması üçün 202 nömrəli hesabda xərclərin aşağıdakı bölgü əsasında aparılması təklif edilir:

- məhsul istehsalına məsrəflər;
- xidmətlərin göstərilməsinə məsrəflər;
- işlərin görülməsinə məsrəflər.

Nəqliyyat təşkilatlarında xidmətə çəkilən xərclərin 10 maddə (subhesab) üzrə qruplandırılması və uçota alınması tövsiyə edilmişdir. Həmin maddələr nəqliyyat təşkilatlarında baş verə biləcək bütün dəyişən və daimi xərclərin uçotunun aparılmasına imkan verir.

Müxtəlif fəaliyyət istiqamətləri üzə maliyyə nəticələrini müəyyən edə bilmək üçün satışın maya dəyərinin aşağıdakı maddələr (subhesablar) üzrə aparılması təklif edilmişdir:

- «Məhsulun (malların) satışının maya dəyəri»;
- «Xidmətlərin satışının maya dəyəri»;

- «İşlərin satışının maya dəyəri».

Nəqliyyat təşkilatlarında bitməmiş istehsal qalığının, eləcə də hazır məhsul qalığının olmamasını nəzərə alaraq təklif edilir ki, xidmətlərin maya dəyəri birbaşa 202 nömrəli hesabın 2 sayılı subhesabında birbaşa 701 nömrəli hesabın 2 nömrəli subhesabına silinsin.

10. Aparılan araşdırmalar onu deməyə əsas verir ki, bütün gəlirlərin və xərclərin uçotu sistemində ən çox çatımazlıqlar sair əməliyyat gəlirləri və xərcləri üzrədir. Bu sahədə nə xərclərin, nə də gəlirlərin dəqiq təsnifatı aparılmamışdır, bir çox gəlir və xərclər həmin təsnifat qruplarına düşməmiş, onların uçotunun aparılması üçün lazımi subhesablar nəzərdə tutulmamışdır. Müəyyən edilmişdir ki, bəzi növ gəlirlər və xərclər düzgün olmayaraq yalnız ya əsas gəlirlərə, ya da sair gəlirlərə aid edilmişdir. Məsələn, əməliyyat icarəsi gəlirin birmənalı olaraq əsas gəlirə aid edilməsini düzgün hesab etmək olmaz. Çünki mümkündür ki, təşkilat əməliyyat icarəsindən gəliri mütəmadi götürməsin. Yaxud maliyyə icarəsi üzrə gəlirin əsas əməliyyat fəaliyyətinə daxil edilməməsini, onun ayrıca maddədə əks etdirilməsini izah etmək çətindir. Məsələ bundadır ki, maliyyə icarəsindən olan gəlir əslində mütəmadi olan gəlirdir.

Dissertasiya işinin 3-cü fəslinin 2-ci paragrafında sair gəlirlərin və xərclərin təsnifatında və sintetik uçotu metodikasında qayda yaratmaq məqsədilə müvafiq təkliflər əsaslandırılmış, sair gəlirlərin və xərclərin yni adda vahid hesabda uçota alınmasının məqsədə uyğun olduğu göstərilmişdir. Sair əməliyyat gəlirləri və xərclərinin təsnifatı dəqiqləşdirilmiş və onların uçotunun aparılması üçün uyğun subhesablar müəyyənləşdirilmişdir.

11. Kommersiya xərclərinin dəyişən və daimi xərclərə bölgüsü həyata keçirilmiş və bunun üçün 711 nömrəli hesaba yeni subhesablar təklif olunmuşdur. Əsaslandırılmışdır ki, kommersiya xərclərinin dəyişən hissəsi satışın mənfəətinə silinməlidir. Hazırda isə həmin xərclər daimi və dəyişən xərclərə ayrılır və bütünlüklə ümumi mənfəətə silinir. İnzibati məqsədlər üçün çəkilən material xərclərinin 721 nömrəli hesabın ayrıca subhesabında uçota alınması və bu hesabda hansı xərclərin uçota alınma biləcəyi göstərilmişdir.

İSTİFADƏ OLUNMUŞ ƏDƏBİYYAT

1. Azərbaycan Respublikasının Konstitusiyası. Bakı, «Qanun», 1999. 59 s.
2. Azərbaycan Respublikasının Mülki Məcəlləsi. Bakı, «Qanun», 2006. 704 s.
3. Azərbaycan Respublikasının «Mühasibat uçotu haqqında Qanun»u. bakı, «Standart-Uçot» MMC, 2005. 50 s.
4. Azərbaycan Respublikasının Gömrük Məcəlləsi. «Hüquq ədəbiyyatı» nəşriyyatı, Bakı, 2012. 312 s.
5. Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi. «Hüquq ədəbiyyatı» nəşriyyatı. Bakı, 2007. 288 s.
6. Azərbaycan Respublikasının Əmək Məcəlləsi. «Hüquq ədəbiyyatı» nəşriyyatı, Bakı, 2012. 315 s.
7. «2007-2008-ci illərdə Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının tətbiqi üzrə proqram» AR Nazirlər Kabinetinin 18 iyun 2005-ci il tarixli Qərarı.
8. Международные стандарты финансовой отчетности 1999: издание на русском языке. М., Аскери-АССА, 1999. 1135 с.
9. Международные стандарты финансовой отчетности 2009: издание на русском языке. М.: Аскери-АССА, 2009. 1047 с.
10. Kommersiya təşkilatları üçün Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının Konseptual əsasları. Bakı, 2010. 284 s.
11. Abbasov Q.Ə. Mühasibat uçotunun nəzəriyyəsi. Bakı, 2009. 381 s.
12. Агеева О.А. Международные стандарты финансовой отчетности. Учебник. М.: изд-во Юрайт, 2013. 447 с.
13. Бухгалтерский учет. Учебник. Под ред. П.С. Безруких. М., 1996. 576 с.
14. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. М., 2011. 570 с.
15. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет (пер.с англ.). М., 1998. 783 с.
16. Хендрикчен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета. Пер.с англ. М., 1997. 576 с.
17. Экономическая теория. Учебник. М., 1996. 606 с.

- 18.Экономическая теория (политэкономия). Учебник. М., 2004. 639 с.
- 19.İqtisadi nəzəriyyə. Bakı, 1993.
- 20.İqtisadi nəzəriyyə. Dərslik. Bakı, 2001. 691 s.
- 21.İsmayılov İ.N., İsmayılov Ş.O. Mülki aviasiya müəssisələrinin təsərrüfat fəaliyyətinin təhlili. Dərs vəsaiti. Bakı, 2007. 490 s.
- 22.Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Классический управленческий учет. М., 2014. 400 с.
- 23.Səbzəliyev S.M., Quliyev V.M. İdarəetmə uçotu. Dərslik. Bakı, 2014. 520 s.
- 24.Самуэльсон Пол А., Вильям Д. Нордхаус. Экономика. Пер.с англ. М., 1997. 800 с.
- 25.«Maliyyə və uçot» jurnalı. 2010-2016-cı illər.