

**AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI TƏHSİL NAZİRLİYİ
BAKİ BİZNES UNİVERSİTETİ**

X.C.ƏZİZOVA

**“Məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyası”
fənninin tədrisinə dair**

DƏRS VƏSAİTİ

**Dərs vəsaiti Bakı
Biznes Universitetinin
__.__.2016-cı il tarixli
__ sayılı əmri ilə
təsdiq edilmişdir.**

Bakı – 2016

Dərs vəsaiti Bakı Biznes Universitetinin Elmi şurasının 22 sentyabr 2016-cı il tarixli 01 sayılı qərarı ilə təsdiq edilmişdir.

Elmi redaktor: prof. İ.A.Məmmədov

Rəyçilər: i.e.d., prof. İ.M.Abbasov
i.f.d. A.S.Cabbarov
ADIU-nun “Mühasibat uçotu və audit” kafedrasının müdiri:
i.e.d., prof. S.M.Səbzəliyev
ADIU-nun “Mühasibat uçotu və audit” kafedrasının müəllimi:
i.e.d., prof. F.Ş.Hacıyev

Əzizova X.C.
“Məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyası” dərs vəsaiti.
Bakı – 2016.

Dərs vəsaitinin qarşısında duran əsas vəzifə məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyası ilə bağlı olan bütün işlərdə ənənəvi metodlardan fərqli olaraq bazar iqtisadiyyatının tələblərinə uyğun olan yeni metod və modellərin tətbiqindən ibarətdir. Fənin mühasibat uçotunun digər növlərindən əsas fərqi məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyasını “Maya dəyəri – Mənfəət – Satış qiyməti” prinsipindən “Satış qiyməti – Maya dəyəri – Mənfəət” prinsipinə çevirməkdən və məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasına istehsalın həcmnin planlaşdırılması zamanı deyil məhsul layihələndirilən (proqnozlaşdırılan) zaman başlanılmasından ibarətdir.

Dərs vəsaitində məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasının nəzəri əsasları, prinsipləri, vəzifələri təşkilati-praktik məsələləri və metod və modelləri şərh edilmişdir.

Dərs vəsaiti təhsilin bakalavr səviyyəsində “Mühasibat uçotu və audit” ixtisası üzrə təhsil alan tələbələr üçün yazılmışdır. Dərs vəsaitindən digər iqtisad yönümlü ixtisaslar üzrə təhsil alan tələbələr, magistrələr, mühasibat uçotunun nəzəri və təcrübə işləri ilə məşğul olan mütəxəssislər də istifadə edə bilərlər.

Müəllifin oxuculara müraciəti: Dərs vəsaiti Azərbaycan dilində ilk dəfə qələmə alındığı üçün səhvlərdən çox ehtimal ki, xali deyil. Nəzərinizə qarpan çatışmazlıqları və təkliflərinizi göstərilən ünvana göndərməyinizi xahiş edirəm.

Əzizova.X.C., 2016
Bakı Biznes Universiteti, 2016

G İ R İ Ş

Rəqabətə əsaslanan iqtisadiyyat təsərrüfatın səmərəli idarə olunmasını, informasiya texnologiyaları və bütün yeni mü-tərəqqi nailiyyətlərin ardıcıl və aktiv surətdə tətbiqini tələb edir. Belə bir şəraitdə mühasibat uçotunun, xüsusi ilə onun son illərdə inkişaf etmiş, dar ixtisaslaşmış bir sahəsi olan “Məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyası” kursunun rolu ölçüyə gəlməz dərəcədə artmışdır. İqtisadi münasibətlərin müasir inkişaf səviyyəsində yalnız istehsal məsrəflərinin alınan gəlirlərlə mü-qayisə edilməsi tələb olunmur, eyni zamanda müəssisənin istehsal, kommersiya və maliyyə fəaliyyətinə qoyulan hər bir manatın səmərəli istifadəsi yollarının aşkara çıxarılması sahəsində aktiv axtarış aparılmalıdır.

Mühasibat uçotunun ən mühüm sahələrindən biri də məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyasıdır. Kursun adından görüldüyü kimi kalkulyasiya maya dəyərinin tərkibini, formalaşmasını, onun müxtəlif əlamətlər üzrə təsnifatını, uçot obyektlərinin, məsuliyyət mərkəzlərinin təyin edilməsi kimi məsələləri də özündə ehtiva edir. Bu bir də onunla bağlıdır ki, kalkulyasiya dedikdə “Məhsul vahidinin maya dəyərinin xərc maddələri üzrə hesablanması” başa düşülür. Ona görə də dərs vəsaiti yazılarkən kalkulyasiyanın iqtisadi mahiyyətinin açıqlanması ilə yanaşı maya dəyərinin formalaşmasına da geniş yer verilmişdir. Sintetik göstərici olmaqla məhsulun maya dəyərində müəssisənin istehsal-təsərrüfat və maliyyə fəaliyyətinin bütün tərəfləri əks etdirilir. Belə ki, müəssisənin əldə etdiyi mənfəətin həcmi və rentabellik səviyyəsi məhsulun maya dəyəri səviyyəsindən asılıdır. İstehsal prosesində əmək, material və maliyyə resurslarından nə qədər qənaətlə istifadə edilərsə istehsalın səmərəlilik səviyyəsi də bir o qədər yüksək olacaqdır.

Mühasibat uçotu sahəsində mövcud olan normativ-hüquqi sənədlərin, proqramın tələbləri nəzərə alınaraq yazılmışdır. Dərs vəsaitində istehsal sferasının ayrı-ayrı sahələrində məsrəflərin uçotunun təşkilinin və maya dəyəri kalkulyasiyasının xüsusiyyətlərinə xüsusi yer verilmişdir.

“Məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyası”nın tədrisinin məqsədi təhsilin bakalavr pilləsində tələbələrdə məsrəflərin uçotu və məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasının təşkili və metodologiyası üzrə nəzəri biliklərin və təcrübi vərdislərin aşılmasından ibarətdir. Kursun tədrisi “Mühasibat uçotu və audit” ixtisası üzrə təhsil alan tələbələr üçün nəzərdə tutulmuşdur. Bu ixtisas üzrə təhsil alan tələbələr kursun tədrisindən aldıkları bilik nəticəsində təsərrüfatı səmərəli idarə etmək, səhvsiz qərar qəbul etmək və onların inkişaf təmayüllərini qabaqcadan görmək qabiliyyətinə malik olacaqdır.

MÖVZU 1. MƏHSULUN MAYA DƏYƏRİNİN KALKULYASIYASININ MAHİYYƏTİ VƏ NƏZƏRİ ƏSASLARI

1.1. Məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyasının mahiyyəti və təyinatı.

Kalkulyasiyanın ilkin mənası – məsrəflər kompleksi – kalkulyasiyalasdırma – onların hesablanması prosesidir. Müasir təcrübədə kalkulyasiyalasdırma özündə müəyyən hesablamalar sistemini ehtiva edir ki, burada da əsas məqsəd kalkulyasiya məcmu vahidinin maya dəyərini təyin etməkdən ibarətdir. Kalkulyasiya vahidi dedikdə hazır məhsulun ayrı-ayrı növləri, onun tərkib hissələri, satın alınan müxtəlif növ maddi qiymətli-lər, yerinə yetirilmiş işlər və xidmətlər başa düşülür. Kalkulya-siya məlumatlarından maya dəyəri planının yerinə yetirilməsi-nin qiymətləndirilməsində, innovasiyanın iqtisadi səmərəliliyi-nin hesablanması, bitməmiş istehsala məsrəflərin məbləği-nin müəyyən edilməsində, çıxışdan itkilərin hesablanmasında və istehsal və satış proseslərinin üzərində nəzarət edilməsində istifadə edilir.

Məhsul, iş və xidmətlərin kalkulyasiyasının müəssisənin bütövlükdə səmərəli idarə olunmasında, ödəmə qabiliyyətinin yüksəldilməsində də böyük rolu vardır. Belə ki, idarəetmə uçuotu mövqeyindən yanaşdıqda kalkulyasiya anlayışına – bu və ya digər hesabat dövründə istehsalın səmərəli idarə olunması, plan göstəricilərinin, layihə təkliflərinin, qiymətlərin iqtisadi cəhətdən əsaslandırılması məqsədi ilə müəssisənin və onun ay-rı-ayrı bölmələrinin fəaliyyətinin maliyyə nəticələrinin hesab-lanması kimi nəzərdə tutmaq (baxmaq) olar. Geniş mənada kal-kulyasiyalasdırma prosesi məsrəflərin kalkulyasiya obyektləri-nin məcmusu ilə tutuşdurularaq ölçülməsi deməkdir. Kalkulya-siya obyektlərinin məcmusu dedikdə məhsul və onun tərkib

hissələri ilə yanaşı tədarük edilən xammal, materiallar, yanacaq, yarımfabrikatlar, təsərrüfat əşyaları və inventarlar, iş vaxtının miqdarı (adam – saat, maşın saat) və s. başa düşülür. Məsrəflərin kalkulyasiya obyektlərinin qruplaşdırılmasının xüsusiyyəti onların istehsalın xarakterindən və məhsulun növlərindən asılı olmasıdır.

Kalkulyasiya hər şeydən əvvəl məmulatın, xidmət, iş növlərinin və yaxud tədbirlərin maya dəyərini hesablamaq üçün tərtib edilir. Lakin kalkulyasiya obyektlərinin tətbiq sahəsi əhəmiyyətli dərəcədə genişdir, belə ki, o eyni zamanda texniki tərəqqi tədbirlərini (istehsal prosesinin mexanikləşdirilməsi və avtomatlaşdırılması, avadanlığın yenidən qurulması və yeniləşdirilməsi və s.), investisiya layihələri, sosial-mədəni tədbirləri də özündə əks etdirməlidir. Ümumi qaydada kalkulyasiya aşağıdakı kimi fərqləndirilir:

1. Məhsulun (məmulat, faydalı qazıntılar), maya dəyərinin kalkulyasiyası;
2. Tədbirlərin (proseslərin, işlərin) kalkulyasiyası;
3. Qiymətin kalkulyasiyası.

Maya dəyərinin və qiymətin kalkulyasiyası məhsul vahidi üzrə hesablanır. Qiymətin kalkulyasiyasına (kalkulyasiya obyektinə) mənfəət kəmiyyətinin hesablanması daxil edilir. İstənilən kalkulyasiyanı hesablamağa başlamazdan əvvəl kalkulyasiya obyektini və həmin obyektə müstəqim məsrəflərin aid edilməsi və bir neçə kalkulyasiya obyektləri üçün sərf edilmiş ümumi xərclərin bölüşdürülməsi qaydalarını dəqiq təyin etmək lazımdır.

Məhsul və xidmətin maya dəyərinin kalkulyasiyası kalkulyasiya hesablamaları sistemində aparıcı rol oynayır. Məsrəflərin bu qruplaşdırılmasının fərqləndirici xüsusiyyəti ondan ibarətdir ki, əksər hallarda bu müxtəlif hazırlıq dərəcəsində olan müxtəlif növ məhsullarla bağlıdır. Birinci şərt cari hesabat dövrünün bütün xərclərinin müəyyən məmulatlara və xidmətlərə

rə və yaxud onların tərkib hissələrinə aid edilməsini tələb edir. Əgər bunu müstəqim yolla birbaşa aid etmək mümkün olmur, o zaman məsrəflər şərti bazisə əsasən proporsional olaraq bölüşdürülür. Kalkulyasiyanın məqsədli təyinatını və xərclərin səciyyəvi xüsusiyyətlərini nəzərə almaqla müxtəlif istehsallar və məhsul növlərinə uyğun olaraq bölüşdürülmə bazasının təyin olunması metodiki baxımdan kalkulyasiyanın ən mürəkkəb vəzifələrindən biridir. Müxtəlif hazırlıq mərhələsində olan məhsulların hazırlanmasına sərf olunan məsrəflərin hesablanmasına olan tələbat məhsulların, onun ayrı-ayrı hissələrinin və əmtəəlik yarımfabrikatların maya dəyəri kalkulyasiyasının və uçotun vahidliyi tələbini mütləq şərt kimi irəli sürür. Bununla da son məhsulun həcmnin müəyyən edilməsi, istehsal məsrəflərinin icmal uçotunun yarımfabrikatlı və yaxud yarımfabrikatsız variantlarının tətbiqi metodlarından asılı olan məhsulun məcmu tərkibi üzrə məsrəflərin sistemləşdirilməsi qaydası təyin edilir. Kalkulyasiya hesablamaları zamanı məsrəflərin vaxta görə ayrılması zəruriliyi xərclərin əmək vəsaitlərinin və istehsal alətlərinin dəyərinin ödənilməsi, ehtiyatların silinməsi və yaxud bölüşdürüldüyü zaman meydana çıxır. Bu xərclər hesabat ayı ərzində məsrəflərin miqdar amilindən deyil, onların dəyər ifadəsində ödənilmə vaxtından asılıdır. Əksər hallarda bu məsrəflərin əmələgəlməsi (formalaşması) vaxtı hesabat dövrünün uzunluğu ilə üst-üstə düşmür və onlar bərabər qaydada (məsələn, amortizasiya, icarə haqqı, təmir xərcləri) ya da ay ərzində buraxılan məhsulun miqdarına mütənasib olaraq bölüşdürülür (istehsalın mənimsənilməsi xərcləri, məzuniyyət ödənişləri üzrə ehtiyatlar, sosial ehtiyaclara ayrılmalara və s.).

Xərclərin hesabat dövrləri üzrə, eyni zamanda hesabat dövrü daxilində ayrı-ayrı məhsul növləri arasında bölüşdürülməsi məsrəflərin iqtisadi məzmunu, onların formalaşması (əmələgəlmə) və qruplaşdırılması qanunauyğunluqları ilə şərtlənir. Buna görə də məsrəflərin müxtəlif məqsədlərlə təsnifatı

kalkulyasiyalashdırma prosesi ilə eyni zamanda həyata keçirilir. Lakin nə qədər ki, xərclərin kalkulyasiya obyektlərinə aid edilməsi, xərclərin bölüşdürülməsi şərti xarakter daşıyır, yalnız kalkulyasiyanın mütləq dəqiqliyinə səy (cəhd) göstərmək lazımdır ki, buna da təcrübi olaraq nail olmaq mümkün deyil.

Məhsul, iş və xidmətin faktiki maya dəyərinin kalkulyasiyası zamanı yüksək dəqiqlik prinsipinə nail olunması əsasən istehsal məsrəflərinin uçotunun təşkili və metodologiyasından, onun dəqiqliyindən və kalkulyasiyanın ümumi prinsiplərinə uyğunluğundan asılıdır. İstehsalat uçotu və kalkulyasiya göstəricilərin vahidliyi onların məqsəd nöqteyi-nəzərdən bir-biri ilə üzvi surətdə bağlılığına əsaslanır. Bir sözlə istehsalat uçotu və kalkulyasiya özlüyündə xərc maddələrinin vahid nomenklaturasından, onların qiymətləndirilmə sistemindən istifadə edərək eyni vaxt dövrü üçün faktiki maya dəyərinin formalaşmasının vahid prosesini əks etdirir.

1.2. Məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasının prinsipləri və vəzifələri.

Müəssisədə istehsalatın uçotunun tərkib hissələrindən biri də məhsul, iş və xidmətlərin maya dəyərinin kalkulyasiyalashdırılması hesab olunur. Kalkulyasiyalashdırma istehsal məhsullarının iş və xidmətlərin maya dəyərinin hesablanmasını təmin edən üsul və qaydaların məcmusudur. Kalkulyasiyalashdırmanın əsasını kalkulyasiya proseduraları təşkil edir. Kalkulyasiyanın köməyi ilə uçotun müxtəlif obyektlərinin maya dəyəri təyin edilir: torpaq, tikili və avadanlıqlar (əsas vəsaitlər) , qeyri-maddi aktivlər, satın alınmış material ehtiyatları, istehsal olunmuş və satılmış məhsullar, yerinə yetirilmiş iş və xidmətlər və s. Bu mühasibat uçotunun müvafiq obyektlərinin pul ilə qiymətləndirilməsinin əsasını təşkil edir. Kalkulyasiya materiallarından məhsulun maya dəyərinin idarə olunmasında, onun səviyyəsi-

nin üzərində nəzarət edilməsində, material, əmək və maliyyə resurslarına qənaət olunmasında, ehtiyatların aşkara çıxarılmasında və məmulata qiymət təyin edildikdə istifadə edilir.

Müəssisələrdə məhsulların maya dəyərinin kalkulyasiyası prosesi əsasən aşağıdakı mərhələlərdən ibarətdir:

1. Kalkulyasiya maddələrinin məsrəflərin uçot və kalkulyasiyalaşdırma obyektləri üzrə ilkin məsrəflərin toplanılması qruplaşdırılması və detallaşdırılması;

2. Son çıxış məhsulunun maya dəyərinin təyin edilməsi;

3. İstehsalat və əlavə məhsulların tullantılarının qiymətləndirilməsi;

4. Bitməmiş istehsalın qiymətləndirilməsi;

5. Məsrəflərin hazır məhsullar və bitməmiş istehsal arasında bölünməsi;

6. Məhsul vahidinin maya dəyərinin hesablanması.

Müəssisələrdə kalkulyasiyalaşdırma işi istehsal məsrəflərinin və məhsul satışının planlaşdırılması və uçotunun ümumi metodologiyasına uyğun olaraq təşkil edilir.

Kalkulyasiyalaşdırma işinin ümumi prinsipləri:

1. İstehsal məsrəflərinin təsnifatının elmi əsaslandırılması;

2. Məsrəflərin uçot obyektlərinin kalkulyasiyası, kalkulyasiya obyektlərinin və kalkulyasiya vahidlərinin müəyyən edilməsi;

3. Dolayı xərclərin bölüşdürülməsi metodlarının seçilməsi;

4. Məsrəflərin dövrlər üzrə bölgüsü;

5. Kalkulyasiya vahidinin maya dəyərinin hesablanması üsulunun seçilməsi.

Ayrı-ayrı müəssisələrdə yuxarıda göstərilmiş ümumi prinsiplər, sahəvi və istehsal xüsusiyyətləri nəzərə alınaraq konkretləşdirilir.

Müəssisələrdə kalkulyasiyalaşdırmanın əsas vəzifələri aşağıdakılardır:

1. Məhsul, iş və xidmət vahidlərinin ayrı-ayrı növləri üzrə faktiki maya dəyərinin düzgün hesablanması;

2. Maya dəyərinin səviyyəsi üzərində nəzarət və mövcud məsrəf normalarında və normativlərinə riayət edilməsi;

3. Məhsulun rentabelliyyəsinin və onun səviyyəsinə təsir edən amillərin müəyyən edilməsi;

4. Məsrəflərin nəticələrlə müqayisəsi yolu ilə müəssisənin və onun istehsalatdaxili strukturları (istehsalat, sexlər, sahələr, briqadalar, axınlar və s.) üzrə həyata keçirilən işlərin səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi;

5. Məhsulun maya dəyərinin aşağı salınması ehtiyatlarının aşkara çıxarılması və istifadəsi.

1.3. Məhsulun maya dəyərinin hesablanması və kalkulyasiyalaşdırılması üsulları.

Məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyası istehsalatın uçotunun son mərhələsi hesab olunur. Bu mərhələnin ən mühüm əhəmiyyəti ondan ibarətdir ki, məhsulun faktiki maya dəyəri haqqındakı məlumatlara əsasən maya dəyəri üzrə müəssisə tərəfindən qəbul edilmiş tapşırıqların yerinə yetirilməsi qiymətləndirilir, bu tapşırıqlardan kənarlaşmaların səbəbləri təhlil edilir, müəssisənin fəaliyyətində gələcək nailiyyətlərin imkanları aşkara çıxarılır. Bundan əlavə məhsulun maya dəyəri haqqındakı məlumatlar maya dəyərinin planlaşdırılmasında və rəqabət şəraitində mühüm əhəmiyyət kəsb edən satış qiymətinin təyin edilməsində istifadə edilir. Elə ona görə də məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasının qarşısında yüksək tələblər qoyulur.

Məhsulun, iş və xidmətlərinin maya dəyəri kalkulyasiyasını öz növbəsində üç mərhələyə bölmək olar. Bunlardan birincisində buraxılmış bütün məhsulun bütövlükdə maya dəyəri he-

sablanır, ikincidə hər bir məhsul növü üzrə faktiki maya dəyəri hesablanır, üçüncüdə məhsul, iş və xidmət vahidinin maya dəyəri hesablanır.

Məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyası mürəkkəb bir prosesdir və məsrəflərin uçot prosesi ilə növbələşir. Məsələn, mərhələli metod şəraitində əvvəlcə birinci mərhələnin yarım-fabrikatının maya dəyəri kalkulyasiyalasdırılır və ikinci mərhələnin məsrəflərinə köçürülür. Yalnız bundan sonra ikinci mərhələnin məhsulunun maya dəyərinin kalkulyasiyasına başlamaq olar. Buna oxşar olaraq maşınqayırma zavodunda tökmə sexlərində istehsal edilən tökmənin maya dəyərinin aralıq kalkulyasiyası tərtib edilir.

Sənayedə məhsul vahidinin və kalkulyasiya obyektinin maya dəyərinin hesablanmasına tətbiq edilən üsulların bütün məcmusunu 6 üsulda birləşdirmək olar: kalkulyasiyanın normativ üsulu, məsrəflərin cəmlənməsi üsulu, yanaşı məhsullara sərf edilən məsrəflərin çıxılması üsulu, məsrəflərin mütənəşib olaraq bölüşdürülməsi üsulu, birbaşa hesablama üsulu, kalkulyasiyanın kombinəlaşdırılması üsulu.

Sənaye müəssisəsinin təmsalında bu üsulların hər birinin qısa məzmununu və onların qarşılıqlı əlaqələrini nəzərdən keçirək. 2 N-li sxem kalkulyasiya üsullarının təsnifatı və qarşılıqlı əlaqələri haqqında daha geniş təsəvvür yaradır.

Normativ üsul məsrəflərin uçotunun məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyasının tərkib hissəsidir. Bu üsulun tətbiqinin ilkin şərti, buraxılan məhsul vahidinin normativ maya dəyərinin normativ kalkulyasiyasının tərtibi, norma və normativlərdən kənarlaşmaların sənədləşdirilməsi və uçotu hesab olunur. Uçotun və kalkulyasiyanın normativ metodunun mahiyyəti 6-cı mövzuda öyrəniləcəkdir. Məsrəflərin cəmlənməsi üsulunda kalkulyasiya obyektinin və yaxud məhsul vahidinin maya dəyəri məmulatın ayrı-ayrı hissələri və yaxud onun hazırlanma prosesləri müəyyən edilir. Bu üsul hər şeydən əvvəl elə istehsalatda tətbiq edilir ki, burada məsrəflərin uçotu mərhələlər üzrə aparılır. Bu üsuldan kömür şaxtalarında, gəmiqayırmada, bəzi maşınqayırma müəssisələrində istifadə olunur.

Əlavə məhsula sərf edilən məsrəflərin çıxılması üsulunda kompleks istehsalatda alınan məhsul əsas və əlavə məhsula

bölünür. Əsas məhsulun maya dəyərini hesablamaq üçün, əlavə məhsula kalkulyasiya tərtib edilmir, ona sərf edilən xərclər isə qabaqcadan müəyyən edilmiş qiymətdə məsrəflərdən çıxılır. Bu üsul sənayenin əlvan metallurgiya, neftayırma, kimya və digər sahələrində istifadə edilir. Məsrəflərin mütənasib bölüşdürülmə üsulu eyni istehsalda bir neçə növ məhsul istehsal edilən zaman məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiya edilməsi üçün və yaxud məsrəflərin uçotu eynicinsli məmulat qrupları üzrə aparıldığı halda (hansı ki məsrəfləri konkret növ məhsula aid etmək mümkün olmur) istifadə edilir.

Məsrəflərin mütənasib olaraq bölüşdürülməsinə dair tərkibində bir neçə metal olan (polimetal) filizin zənginləşdirilərkən metalın maya dəyərinin kalkulyasiyasını misal göstərmək olar.

Məsələn: laboratoriya analizinə görə 1 ton filizin tərkibində 20 kiloqram qurğuşun, 60 kiloqram sink və 80 kiloqram mis vardır. Belə olduğu halda 60% qurğuşun, 80% sink və 80% mis alınması nəzərdə tutulmuşdur. Filizin 1 kiloqramında olan qurğuşunun qiyməti 800 manat, sinkin qiyməti 600 manat, misin qiyməti 2000 manat. Zənginləşdirməyə çəkilən xərcin cəmi – 120000 manat; zənginləşdirilmiş filizin miqdarı – 1000 ton.

Konsentratda (qarışıq filizdə) olan 1 kiloqram metalın maya dəyərini hesablamaq üçün aşağıdakı cədvəli tərtib edək:

Birbaşa hesablama üsulu daha çox sadədir, dəqiqdir və bu üsulda məmulata və kalkulyasiya maddələri üzrə sərf edilmiş bütün xərclər buraxılmış məhsulun miqdarına bölünür. Bu üsuldan yalnız bir növ və yaxud bir neçə növ məhsul istehsal edən (əgər məsrəflərin uçotunu ayrı-ayrı məmulatlar üzrə ayrılıqda aparmaq mümkündürsə) müəssisələrdə istifadə edilir.

Məhsul vahidinin və yaxud obyektin maya dəyərini hesablamaq üçün kombinləşdirilmiş üsuldan o vaxt istifadə edilir ki, yuxarıda sadalanan üsulları ilə kalkulyasiyalaşdırmanı aparmaq mümkün olmasın. Müvafiq olaraq kombinləşdirilmiş üsul bir neçə üsulun birləşdirilməsini özündə ehtiva edir.

1.4. Məsrəflərin uçotu ilə kalkulyasiyaladırmanın qarşılıqlı əlaqəsi

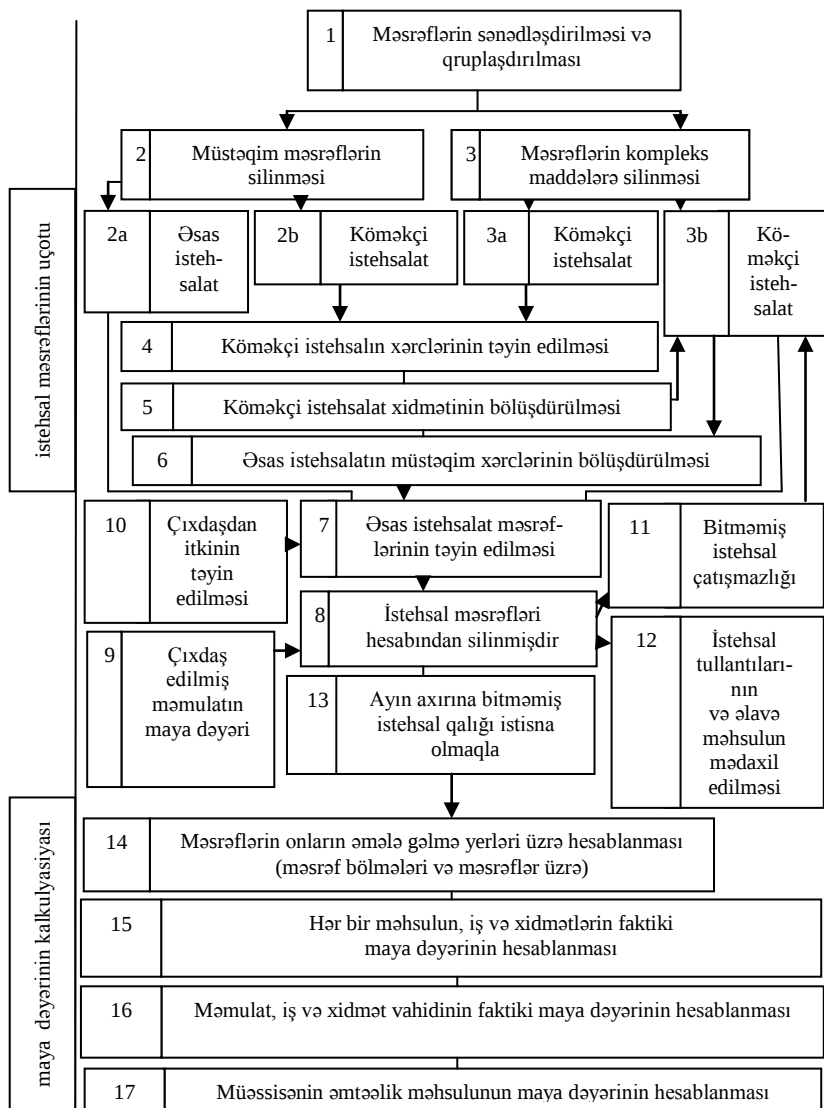
Mühasibat uçotunun məlumatlarına əsasən məhsulun faktiki maya dəyərinin kalkulyasiyasına tələblər istehsal məsrəflərinin uçotu ilə kalkulyasiyanın sıx əlaqədə olmasını qabaqcadan müəyyən edir. Bununla əlaqədar olaraq mərhələlərin ardıcılığı meydana gəlir, yəni maya dəyərinin kalkulyasiyası istehsalat məsrəflərinin uçotu başa çatdıqdan sonra başlayır.

İstehsal məsrəflərinin uçotu ilə məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyası arasındakı əlaqə və mərhələlərin ardıcılığı 1 N-li sxemdə verilmişdir. Sxemdə yerinə yetirilən uçot işlərinin ardıcılığı və məsrəflərin uçot və məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyası prosesinin mühüm mərhələləri göstərilmişdir. Bu mərhələlərin sıx əlaqəli, onların qarşılıqlı asılılığını və bir-birinə olan təsirini müəyyən edir. Bu asılılıq ona görə meydana gəlir ki, istehsalın xarakterindən, müəssisənin təşkilati strukturundan və buraxılan məhsulun nomenklaturasından asılı olaraq məsrəflərin uçot obyektlərinin seçilməsi kalkulyasiya obyektlərinin və kalkulyasiya vahidlərinin seçilməsi ilə qarşılıqlı əlaqədə həyata keçirilir.

Sxemdə istehsal məsrəflərinin uçotu (mərhələ 1-13) və məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyası (mərhələ 14-17) verilmişdir, lakin, nəzərə almaq lazımdır ki, kalkulyasiyanın sadalanan mərhələləri əməliyyatların bütün məcmusunu tam əhatə etmir. Əsas istehsal məhsullarının maya dəyərinin kalkulyasiyasına başlayanadək məsrəfləri bölüşdürmək üçün mütləq köməkçi istehsalın məhsullarının maya dəyərini hesablamaq lazımdır (mərhələ 5). İstehsal şəraitindən asılı olaraq maya dəyəri kalkulyasiyası məmulatlarının ardıcılığı dəyişilə bilər. Bir sıra bölmələrdə ola bilər ki, bölmələrin məhsulunun maya dəyəri hesablanması (mərhələ 14) hər bir növ məmulat buraxılışının maya dəyərinin kalkulyasiyası (mərhələ 15), müəssisənin əmtəəlik məhsulunun faktiki maya dəyəri hesablandıqdan sonra aparılsın.

İstehsalatda uçot mərhələlərinin qarşılıqlı əlaqəsi və ardıcılığı.

Sxem 1.



1.5. Məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyasının normativ hüquqi bazası

Respublikamızda mühasibat uçotunun hüquqi tənzimlənməsi sahəsində son dövrlər bir çox yeniliklər həyata keçirilmiş və nəticədə mühasibat uçotunun hüquqi tənzimlənməsi beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılmışdır. Ölkəmizdə bazar iqtisadiyyatının təməl prinsipləri tətbiq olunmağa başlandıqdan sonra mühasibat uçotunun xüsusəndə məsrəflərin, maya dəyərinə daxil edilən xərclərin tərkibi və eyni zamanda vergiyə cəlb olunan mənfəətin hesablanmasında tanınan və tanınmayan xərclərin müəyyənləşirilməsinin hüquqi əsasları müxtəlif təlimatlarda və vergi məcəlləsində öz əksini tapmışdır.

Respublikamızda vergi məcəlləsinin qəbul olunmasında məhsulun maya dəyərinə daxil edilən məsrəflərin tərkibi Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin 1996-cı il 16 avqust tarixli 111 nömrəli qərarı ilə təsdiq edilmiş «Məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərinə daxil edilən xərclərin tərkibi haqqında Əsasnamə»yə əsasən tənzimlənirdi.

Əsasnaməyə əsasən məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyəri istehsal (xidmət) prosesində istifadə olunan təbii ehtiyatların, xammalın, materialın, yanacağın, enerjinin, əsas fondların, əmək ehtiyatlarının qiymətləndirilmiş dəyərini, həmçinin onların istehsalına və satışına sərf edilən digər xərcləri özündə əks etdirir. Qeyd etmək lazımdır ki, bu əsasnamə müəssisə üzrə istehsalat xərcləri vergiqoyma məqsədilə müvafiq normativ aktlarla təsdiq edilmiş limitlər, normalar və normativlər əsasında müəyyənləşdirilməsini ön plana çəkirdi.

Ümumilikdə əsasnamədə maya dəyərinə daxil edilən məsrəflər vergiyə cəlb olunan mənfəətin qarşısının alınması məqsədilə tənzimlənirdi. Maya dəyərinə daxil edilən məsrəflərin hüquqi baxımdan tənzimlənməsini həyata keçirən bu qərara 2001-ci ilə kimi 3 əlavə və dəyişikliklər həyata

keçirilmiş və Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin 06.09.2001- ci il tarixli 115 sayılı qərarı ilə Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin təsdiq edilməsi, qüvvəyə minməsi əlaqədar olaraq qüvvədən düşmüş hesab olunur.

Vergi məcəlləsi qüvvəyə mindikdən sonra məsrəflər maya dəyərinə daxil edilməsini görə hüquqi baxımdan tənzimlənmir. Vergi məcəlləsi dəqiq olaraq mənfəətin hesablanmasında tanınan xərcləri və tanınmayan xərcləri eyni zamanda gəlirləri hüquqi baxımdan tənzimləməsini həyata keçirir. Daha dəqiq desək vergi məcəlləsi vergi bazasında dəqiqləşdirilməsi baxımından xərcləri və gəlirləri tənzimləyir. Bu təbii hal olaraq ölkə qanunvericiliyinin beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılması sahəsində aparılan işlərin nəticəsidir.

Hazırda qüvvədə olan vergi məcəlləsi xərcləri maya dəyərinə daxil edilməsinə görə iki hissəyə ayırır;

- Maya dəyərinə daxil edilən xərclər
- Maya dəyərinə daxil edilməyən xərclər

Yalnız bir maddədə (maddə 109) maya dəyərinə daxil edilməyən xərclər əks olunur. Bu xərclərə əsas vəsaitlərin alınmasına və quraşdırılması xərcləri, qeyri kommersiya fəaliyyəti ilə bağlı xərclər, əyləncə və yemək xərcləri, əmək haqqı kartlarının alınmasına çəkilən xərclər istisna olmaqla, fiziki şəxsin fərdi istehlakla və ya əmək haqqının alınması ilə bağlı olan xərcləri, faktiki ezamiyyə xərclərinin müvafiq icra hakimiyyəti orqanının müəyyənləşdirdiyi normadan artıq olan hissəsi aiddir.

Digər bütün xərclər maya dəyərinə daxil edilir. Maya dəyərinə daxil edilən xərclər özlər vergi məcəlləsində məhdudlaşdırılan və məhdudlaşdırılmayan xərclər kimi təsnifatlaşdırılır.

Bir sıra xərclər məsələn əsas vəsaitlərin köhnəlməsi, ezamiyyə xərclərinin normativdən artıq hissəsi, təmir xərcləri və s. maya dəyərinə daxil edilməsinə yol verildiyi halda onların

maksimum həddi müəyyənləşdirilib. Məsələn maşın və avadanlıqlar üzrə köhnəlmə normaları həmin avadanlığın qalığı dəyərinin 25 faizindən artıq ola bilməz. Əmək haqqı xərcləri material xərcləri, social ayırmalar və bu kimi xərclər məhdudlaşdırılır.

Beləliklə, maya dəyərinə daxil edilən xərclərin hüquqi tənzimənməsi heçdə müəssisələrdə maya dəyərinin düzgün hesablanmasına deyil vergiyə cəlb olunan mənfəətin düzgün hesablanmasına əsaslanır. Bu isə müasir şəraitdə təsərrüfat subyektlərində məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyasının hesablanmasına bazaar iqtisadiyyatının tələblərinə əsasən sərbəstliyin verilməsi şərtləndirir. Bu baxımdan hər bir müəssisə rəhbəri vergi məəcəlləsinin tələblərini nəzərə almaqla idarəetmə uçuotu səviyyəsində maya dəyərinin hesablanması, xərclərin təsnifatı, üstəlik xərclərin bölüşdürülməsi, bölgü bazası və bu kimi məsələləri əhatə edən elmi əsaslandırılmış uçuot siyasətini hazırlanmasını təmin etməlidir.

MÖVZU 2. MƏHSULUN MAYA DƏYƏRİNİN KALKULYASIYASI KURSUNUN PREDMETİ VƏ OBYEKTƏLƏRİ

2.1 Məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyası fənninin predmeti.

İstehsal müəssisələrinin idarə edilməsi dedikdə, əsasən, qarşıya konkret vəzifələrin qoyulması, optimal qərarların qəbulu və nəzarətin təşkili, cari tənzimləmə və təsərrüfat fəaliyyətinin nəticələrinin qiymətləndirilməsi başa düşülür. Bütün bu sadalanan vəzifələrin müvəffəqiyyətlə yerinə yetirilməsi üçün idarəetmə lazımi informasiyalarla təmin edilməlidir. Əks təqdirdə, müasir bazar və rəqabət şəraitində müəssisə öz fəaliyyətinə son qoya bilər. Müəssisənin informasiya sistemi çox

mürəkkəb, çoxşaxəli və çətin idarə olunan bir sahədir. Hər şeydən əvvəl onu qeyd etmək ki, informasiya sistemi bir-biri ilə qarşılıqlı asılılıqda konstruktiv, texnoloji və iqtisadi informasiya olmaqla üç altsistemə ayrılır. Yeri gəlmişkən qeyd etmək ki, idarəetmə qərarlarının qəbul edilməsində iqtisadi informasiya öz həcminə və mahiyyətinə görə bütün bu altsistemlərin arasında yüksək xüsusi çəkiyə malikdir. Onu da qeyd etmək ki, iqtisadi informasiya özü də - plan, normativ (normalar, normativlər, tarif dərəcələri, qiymət kataloqları və s.), uçot (mühasibat uçotu, statistik və operativ uçot) və sair informasiyalara (audit yoxlamalarının materialları, digər təşkilatlarla işgüzar yazışmalar) ayrılır. İqtisadi informasiyanın ümumi məcmusunda mühasibat uçotu informasiyanın 60 faizini təşkil edir.

Bütövlükdə mühasibat uçotu mühasibat uçotunun nəzəriyyəsi, maliyyə uçotu və idarəetmə (istehsalat) uçotu olmaqla üç yerə ayrılır. Lakin bazar münasibətlərinin istehsal müəssisələrinin qarşısında qoymuş olduğu vəzifə və tələblər mühasibat uçotu elminin daha da dərinləşməsinə, onun şaquli və üfüqi istiqamətdə inkişafının irəliləməsinə tələb edir. Başqa sözlə desək sadaladığımız üç növ mühasibat uçotu idarəediciləri yenə də istənilən səviyyədə lazımi informasiya ilə təmin edə bilmir. Fikrimizcə elə bu səbəbdən də mühasibat uçotunun yeni bir şaxəsi olmaqla “Məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyası” kursu meydana gəlmişdir. Yuxarıda adı çəkilən üç növ mühasibat uçotunun hər birində ayrı-ayrılıqda özlərinin predmetləri (yəni öyrəndiyi sahələr) və öz predmetlərini öyrənmək üçün tətbiq etdikləri metodları vardır. Lakin “Məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyası” kursuna dair nəzərdən keçirdiyimiz ədəbiyyatlarda kursun predmetinin adı çəkilmir. Ədəbiyyatlarda kursun obyektləri və həmin obyektləri öyrənmək üçün tətbiq edilmiş olan metod və sistemlər haqqında olduqca geniş fikirlər, arqumentlər və şərhlər vardır. Amma ayrıca heç olmasa yığcam formada olsa da kursun predmetinə toxunulmur.

İdarəetmə uçotu bütövlükdə istehsalatın uçotundan (məsrəflərin, məhsul çıxımının maya dəyərinin və s.) bəhs etməklə idarəetmə qərarlarının qəbulu üçün lazım olan informasiyaların toplanması, işlənilib hazırlanması və idarədaxili rəhbərliyə çatdırılması ilə məşğul olur.

Məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyası idarəetmə uçotunun daha xüsusiləşmiş, ixtisaslaşmış bir sahəsidir ki, bu da müəssisənin istehsal təsərrüfat fəaliyyətindəki rolu nəzərə alınmaqla xüsusi bir elm sahəsi kimi formalaşmışdır.

Mövcud ədəbiyyatlarda kalkulyasiya və yaxud kalkulyasiyalasdırma anlayışları və onlara verilən tələblərdə də müxtəliflik nəzərə çarpır.

Bəzi müəlliflər “Məhsul vahidinin maya dəyərinin hesablanması”na kalkulyasiya deyilir kimi tərif verir. Bu kalkulyasiyanın tərifini deyil, elə məhsul vahidinin maya dəyərinin hesablanmasıdır.

Məhsul (iş, xidmət) vahidinin maya dəyərinin xərc mədələri üzrə hesablanmasına kalkulyasiya deyilir. Kalkulyasiyalasdırma dedikdə məsrəflərin onların daşıyıcıları (sex, axın, briqada, məsuliyyət mərkəzi, mərhələlər, sifarişlər, proseslər) üzrə qruplaşdırılması başa düşülür.

Kalkulyasiyalasdırmanın öyrəndiyi obyektlərə məsrəf daşıyıcılarının (məhsul, iş, xidmət), istehsal edilən məhsulların və yarımfabrikatların, köməkçi və xidmətedici istehsalatların xidmətlərinin tərkib hissələrinin, məsrəflərin uçotu və məhsul vahidinin maya dəyərinin kalkulyasiyası metodlarının və modellərinin seçilməsi, kalkulyasiya obyektlərinin fərdi və qrup obyektlərinə ayrılması, birbaşa və dolaylı bölüşdürülmə üsullarının müəyyən edilməsi, smeta, plan, faktiki, normativ, aylıq, rüblük kalkulyasiyaların tərtibi, marjinal kalkulyasiyanın hesablanması və s. daxildir. Bütün bu sadalanan obyektlərin məcmusu “Məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyası”nın predmetini təşkil edir.

Məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyası kursunun predmetinin həyata keçirilməsi üçün normativ, mərhələ, proseslər, sifariş kimi metodlardan, ABC, SİT, Target – Kosting və Kayzen – Kosting kimi modellərdən, Standart – Kosting və Direkt – Kosting kimi sistemlərdən istifadə edilir.

Məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyərinin kalkulyasiyası kursu öz işini “Müəssisənin iqtisadiyyatı”, “Planlaşdırma”, “Qiymətin əmələ gəlməsi”, “Statistika”, “İqtisadi təhlil”, “Mühasibat uçotunun nəzəriyyəsi”, “Maliyyə uçotu” və xüsusilə “İdarəetmə uçotu” fənləri ilə qarşılıqlı əlaqədə qurur.

2.2. Məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyasının obyektləri

Məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyası özündə məsrəflərin, onların daşıyıcıları üzrə qruplaşdırılmasını ehtiva edir. Kalkulyasiyalashdırmanın obyekti kimi – məsrəf daşıyıcıları adətən son məhsul, işlər və xidmətlər çıxış edirlər, hansı ki bunların istehsalı və satışı həmin müəssisənin fəaliyyətinin əsas məqsədi hesab olunur. Bunlara eyni zamanda məhsulun və yarımfabrikatların ayrı-ayrı tərkib hissələrini, köməkçi və xidmətçi istehsalatların xidmətlərini də (əgər onlar kənara satılırsa) aid etmək olar.

Məhsullar maddi və qeyri-maddi (elektrik və istilik enerjisi, nəqliyyat xidməti, təmir işləri və s.) şəkildə olmaqla iki yerə ayrılır. Buna uyğun olaraq kalkulyasiyalashdırma obyektlərini fərdi və qrup obyektlərinə ayırmaq olar. Bir kalkulyasiyalashdırma qrupuna eynicinsli məmulatları və xidmət növlərini birləşdirmək olar, hansı ki, bunların istehsalı üçün bir və yaxud eynicinsli material və eyni növ avadanlıq tələb olunur. Hazır məhsul və yarımfabrikat buraxılışı ilə yanaşı sərf edilmiş vaxtın ölçü vahidi, əməktutumu, maşintutumu və s. göstəricilər də kalkulyasiyalashdırıla bilər.

Ayrı-ayrı məhsul növləri vahidinin maya dəyərinin hesablanması onların istehsal və satışının rentabelliğini, müəssisə üçün faydalılıq dərəcəsini qiymətləndirməyə imkan verir və qiymətəmələgəlmədə düzgün istiqamətlənməyə imkan verir. Maya dəyərinin kalkulyasiyasından məhsul buraxılışının həcmi və quruluşu haqqında qərarın əsaslandırılması, məhsulu özünün istehsal etməsi və yaxud kənardan satın alınması probleminin həll edilməsi, qiymətin ən aşağı həddinin müəyyən edilməsi kimi işlərdə istifadə edilir. Qüvvədə olan mövcud qanunvericiliyə uyğun olaraq xammal və material ehtiyatları, hazır məhsul və yarımfabrikatlar, bitməmiş istehsal maliyyə hesabatları tərtib edilərkən balansda onların satınalma qiymətləri və tam maya dəyəri ilə qiymətləndirilir. Bu rəqəm məlumatlarını isə yalnız məhsul vahidinin və bütövlükdə əmtəəlik məhsul buraxılışının maya dəyərinin kalkulyasiyası əsasında hesablamaq olar. Əksəriyyət müəssisələr üçün məhsul vahidinin maya dəyərinin kalkulyasiyalaşdırılması işi olduqca könüllülük prinsipinə əsaslanır və kommersiya sirrinin predmeti hesab olunur. Belə ki, müəssisə kalkulyasiyanın obyektlərini, metodunu və dövriliyini özü sərbəst seçir. Alıcıların fərdi sifarişləri üzrə məhsul istehsal edildirsə, xüsusi təyinatlı məmulatlar üzrə (məsələn, hərbi müddəti xarakterli) kalkulyasiya edildirsə istehsala müəssisə məsrəflərin tərkibi və onların hesablanması metodu barədə sifarişçi ilə razılaşmalar aparır. Bu kateqoriya sifarişlərin qiymətini: məmulatın tam maya dəyəri üstəgəl (+) razılaşdırılmış mənfəət məbləği prinsipi ilə təyin edilir. Belə məhsulların kalkulyasiya qaydası sifarişçi təşkilatla razılaşmaq şərti ilə qüvvədə olan mövcud normativ-hüquqi sənədlərlə tənzimlənir.

Məsrəfləri məhsul, iş və xidmət növləri üzrə qruplaşdırarkən aşağıdakı iki əsas şərtə riayət etmək lazımdır:

1. Xərclər vaxt nöqtəyi-nəzərdən məhdudlaşdırılmalıdır, yəni müəyyən hesabat dövründə (ay, rüb, il) aid edilməlidir.

2. Məsrəflər birbaşa və dolayı bölüşdürülmə yolu ilə məsrəf daşıyıcılarının konkret növünə və yaxud qruplarına aid edilməlidir.

Məsrəflərin hesablanması və maya dəyəri kalkulyasiyası dövrü nə qədər qısa olarsa məsrəflərin hazır məhsul və bitməmiş istehsal arasında bölüşdürülərkən daha çox problemlər ortaya çıxa bilər, daha çox mümkün ola bilən səhvlər buraxıla bilər.

Kalkulyasiya hesablamalarının operativliyini və dəqiqliyini təmin etmək üçün aşağıdakı tələblərə əməl edilməlidir:

1. Müəssisədə özündə buraxılış proqramına daxil olan bütün detallar, yarımfabrikatlar, məmulatlar və işlər üzrə miqdar (kəmiyyət) ölçüsündə məsrəf normalarını birləşdirən (ehtiva edən) müştərək normativ təsərrüfatının işlənilib hazırlanması

2. Texniki və məxaric sənədləşdirmələrin sahmana salınmış yaxşı sistemi, istehsal və satış şərtlərinin dəyişilməsinin və müvafiq məsrəf normalarının vaxtında uçota alınması

3. İqtisadi informasiyanın müasir avtomatlaşdırılmış sistemə daxil edilməsinin işlənilib hazırlanması.

2.3. Kalkulyasiya obyektləri ilə uçot obyektlərinin qarşılıqlı əlaqəsi

Məsrəflərin uçotu ilə məhsulun faktiki maya dəyərinin kalkulyasiyası arasındakı sıx qarşılıqlı əlaqə və qarşılıqlı asılılıq vardır. Bu bir tərəfdən onunla izah edilir ki, məhsulun maya dəyərinin hesablanmasının əsasını istehsal məsrəflərinin mühasibat uçotunun rəqəm məlumatları təşkil edir, digər tərəfdən məsrəflərin uçotu elə təfəsilətdə təşkil edilir ki, maya dəyərinin kalkulyasiyasını ayırmaq mümkün olmur. Kalkulyasiya bir sıra ardıcıl hesablamalardan ibarətdir ki, bu da kalkulyasiya maddələri üzrə uçota alınan məsrəflərin məhdudlaşdırılması, məsrəflərin uçotu və məhsulun maya dəyəri kalkulyasi-

yasının aparılma metodikasında və texnikasında olan bütün bu fərqlərin olmasına baxmayaraq bütövlükdə iqtisadi nöqteyi-nəzərdən onlar “məsrəflər – buraxılış – nəticə” prinsipinə əsaslanırlar. Hər iki proses maya dəyərinin idarə olunması, yəni istehsalın səmərəliliyinin müəyyən edilməsinə, bütün növ resurslardan istifadə üzərində nəzarətə, ehtiyatların aşkara çıxarılması və istifadəsi kimi vəzifələrin həllinə yönəldilir. Onların qarşılıqlı əlaqələri bir də onda özünü göstərir ki, məsrəflərin uçot obyektlərinin seçilməsi kalkulyasiya obyektlərinin və kalkulyasiya vahidlərinin seçilməsi ilə əlaqəli surətdə həyata keçirilir.

Təcrübədə məsrəflərin uçot obyektinə və kalkulyasiya obyektlərinə çox vaxt üst-üstə düşür, eyni olur. Bu halda məhsul vahidinin maya dəyərini hesablamaq üçün məsrəflərin ümumi məbləğini məhsulun miqdarına bölmək lazımdır. Onlar üst-üstə düşmədiyi halda kalkulyasiya obyektinə vahidinin maya dəyərini təyin etmək üçün uçot obyektləri üzrə məsrəfləri cəmləmək və alınan nəticəni məhsulun miqdarına bölmək lazımdır.

Məhsulun maya dəyərinin hesablanması ən mühüm məsələlərdən biri də kalkulyasiya vahidlərinin düzgün müəyyən edilməsidir. Kalkulyasiya vahidi dedikdə kalkulyasiyalaşdırma ölçüsü başa düşülür. Bunlara şərti vahid, cinsi (natural) vahid, şərti-cinsi vahid, istismar vahidi, iş vahidi, vaxt vahidi və s. daxildir.

İstehsal məsrəflərini tam aşkara çıxarmaq və istehsalın təşkili və texnoloji xüsusiyyətini nəzərə almaqla məhsulun ayrı-ayrı növlərinin maya dəyərinin müəyyən edilməsində məsrəflərin uçot obyektləri ilə kalkulyasiya obyektlərinin düzgün təyin olunması həlledici rol oynayır. Məsrəflərin uçot obyektinə dedikdə - xərclərin baş verdiyi ayrı-ayrı yerlər başa düşülür ki, bunlara da ayrı-ayrı sexlər, istehsalatlar, sahələr, aqreqatlar, fazalar, mərhələlər, axın xətləri, məsuliyyət mərkəzləri və s. başa düşülür.

Kalkulyasiya obyektlərində istehsal edilən ayrı-ayrı növ məhsullar, yerinə yetirilən iş və xidmət növləri və yaxud onların eynicinsli qrupları daxildir. Məsrəflərin uçotunun tələb olunan səviyyədə təşkilinin əsas şərtlərindən biri də material, əmək və maliyyə resurslarının düzgün normalaşdırılması və onlardan səmərəli istifadə olunmasıdır. İstehsal prosesində sərf edilən faktiki məsrəflərlə müəyyən edilmiş normalar, normativlər, smetalar və tapşırıqlarla müqayisə edilmək kənarlaşmalar aşkara çıxarılır.

Qarşıya qoyulan tələblərə yalnız mütərəqqi, texniki cəhətdən əsaslandırılmış, daha doğrusu elmin, texnikanın, istehsalın və əməyin təşkilinin müasir inkişaf səviyyəsini özündə əks etdirən normalar cavab verə bilər. Ən mühüm əhəmiyyətə malik olan material resurslarının şərti və əmək məsrəfləri normaları və qeyri-müstəqim xərclərin smetasıdır. Material resursları normaları dedikdə konkret növ məhsul buraxılışı üçün lazım olan xammalın, materialın, yarımfabrikatın və digər əmək əşyalarının miqdarı başa düşülür.

2.4. Məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasının ümumi növləri

İdarəetmə üçün kalkulyasiya hesablama məlumatlarından istifadəsi kalkulyasiya növlərindən də asılıdır.

Maddi istehsal sahələrində məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasının müxtəlifliyini aşağıda təsnifat kimi təsvir etmək olar.

1. Tərtib olunma vaxtından asılı olaraq:

a) məhsulun istehsalı, hazırlanması və buraxılışına qədər:

- smeta (layihə-smeta) kalkulyasiyası;
- plan kalkulyasiyası;
- normativ kalkulyasiya.

b) məhsul istehsalı, məmulat, iş və xidmət satışı başa çatdıqdan sonra:

- hesabat, faktiki kalkulyasiya;
- transfer (daxili) kalkulyasiyası.

2. Məsrəflərin kalkulyasiya hesablamalarına daxil edilmə tamlığından asılı olaraq:

- birbaşa məsrəflər əsasında kalkulyasiya;
- sex maya dəyərinin kalkulyasiyası;
- istehsalçı müəssisənin məhsullarının tam maya dəyərinin kalkulyasiyası;
- şirkətlərin məhsulunun koksolidə edilmiş maya dəyərinin kalkulyasiyası.

3. Xərclərin və kalkulyasiya hesablamalarının müfəssəlləşdirilmə dərəcəsindən asılı olaraq:

- komulyativ (məsrəf maddələrinin müfəssəl açıqlanmaması) kalkulyasiya;
- elektiv (müfəssəl açıqlanmış) kalkulyasiya.

4. Kalkulyasiya obyektlərindən asılı olaraq:

- məmulat və yarımfabrikatların maya dəyərinin kalkulyasiyası;
- iş və xidmətlərin maya dəyərinin kalkulyasiyası.

5. Məsrəflərin əhatə etmə dövrünün uzunluğundan asılı olaraq:

- məhsulun maya dəyərinin illik kalkulyasiyası;
- rüblük kalkulyasiya;
- aylıq kalkulyasiya;
- məhsulun maya dəyərinin operativ (hər həftə, hər gün) kalkulyasiyası.

Kalkulyasiya bütün məsrəflərə müstəqim, qeyri-müstəqim və yaxud məsrəflərin bir hissəsinə əsasən (birbaşa, dəyişən xərclər) hesablanı bilər. Tam kalkulyasiya sistemi qeyri-müstəqim xərclərin də məhsul vahidinin maya dəyərinə daxil edil-

məsini nəzərdə tutur. Qeyri-müstəqim xərclər məsrəflərin formalaşdığı yerlər və məsuliyyət mərkəzləri üzrə qruplaşdırılır, sonra isə müəyyən edilmiş, bazaya mütənasib olaraq məmumat, iş və xidmətlər üzrə bölüşdürülür.

Qeyri-müstəqim xərclərin bölüşdürülmə bazası dedikdə aşağıdakılar başa düşülür:

- müstəqim əmək məsrəfləri, adam-saatla;
- istehsal fəhlələrinin əmək haqqı;
- avadanlığın iş vaxtı maşın-saatla;
- istehsal edilmiş məhsulun həcmi.

Məhdudlaşdırılmış maya dəyəri kalkulyasiyası (marjinal kalkulyasiya) hər bir məmumat, xidmət və bütövlükdə müəssisə üzrə ödəmə stavkasını (dərəcəsini) hesablamaq üçün müəyyən edilir. Bunun üçün:

- hər bir məsrəf yerlərində məhsul növləri üzrə müstəqim məsrəfləri uçota almaq (cədvəl 1);
- məsrəf yerləri üzrə hər bir məmumat üçün müstəqim xərcləri hesablamaq (cədvəl 1);
- satış qiyməti ilə müstəqim məsrəflər arasındakı fərq kimi hər bir məhsul növü üzrə ödəmə stavkasını təyin etmək (cədvəl 2);

Məmulatlar və məsrəf yerləri üzrə müstəqim xərclər, man.

Cədvəl 1.

Məmulatlar	Məsrəf yerləri			yekun
	I	II	III	
A	6	2	4	12
B	4	3	6	13
C	2	4	5	11
yekun	12	9	15	36

Ödəmə stavkası (dərəcəsi) (məhsul vahidinə düşən marjinal gəlir), man.

Cədvəl 2.

	A	B	C
Qiymət	18	20	15
Müstəqim məsrəflər	12	13	11
Ödəmə stavkası	6	7	4

Marjinal kalkulyasiyada üstəlik xərclər konkret məmulatlar və xidmətlər üzrə bölüşdürülmür. Onlar ümumi məbləğdə satılan məhsulun maya dəyərinə və yaxud müəssisənin təsərrüfat fəaliyyətinin maliyyə nəticələrinə silinir.

**MÖVZU 3. MƏSRƏFLƏRİN BÖLÜŞDÜRÜLMƏSİ
BAZALARI VƏ ONLARIN
KALKULYASIYA OBYEKTləri ARASINDA
BÖLÜŞDÜRÜLMƏSİ.**

**3.1. Məsrəflərin bölüşdürülmə bazaları və onların
əsaslandırılması**

Qeyri-müstəqim xərclərin bölüşdürülməsi üçün baza (əsas) elə dəyər və miqdar vahidi olmalıdır ki, onların artması və yaxud azalması məsrəflərin dəyişilməsinə uyğun olsun.

Bunlara: sərf edilmiş xammalın, materialın, yanacağıın miqdarını, emaldan keçirilmiş xammal və materialların dəyərini, xammal və materialların dəyəri daxil edilmədən emala sərf edilən məsrəfləri, hazır məhsul və yarımfabrikatların dəyərini, istehsal fəhlələrinin əmək haqqını, məhsul istehsalına sərf edilən iş vaxtını, məhsul istehsalına sərf edilən maşın vaxtını, işləyənlərin sayını, istehlak edilmiş bütün növ enerjinin miqdarını,

ayrı-ayrı qurğuların istehsal gücünü, ton – kilometri və s. aid etmək olar.

Hesablama bazasını seçərkən və əsaslandırarkən ondan çıxış etmək lazımdır ki, istənilən halda qeyri-müstəqim kompleks xərclərin ümumi məbləğinin məhsul növləri üzrə bölüşdürülməsinin düzgün üsulunu tapmaq olmur. Bura əsasən maya dəyərinin tərkibinə keçmiş və gələcək hesabat dövrlərinin xərcləri daxildir ki, bu da kalkulyasiya vaxtının real məsrəfləri ilə əlaqəli deyil.

Deməli, qeyri-müstəqim kompleks xərclərin bir bazaya mütənəşib olaraq bölüşdürülməsi heç vaxt qüsursuz olmaya-cəqdır.

Kalkulyasiyanın dəqiqliyini yüksəltmək üçün çalışmaq lazımdır ki, məsrəflərin kompleksliliyi minimuma endirilsin və bu xərclərin hər bir məcmu fərdi bölüşdürülmə bazasına mütənəşib olaraq bölüşdürülsün.

Kalkulyasiyaləşdırmanın məzmunu, tamlığı və dəqiqliyi kalkulyasiya hesablamalarından istifadə təyinatından və xarakterindən asılıdır.

Layihə - smeta, texniki, plan, normativ, hesabat və transfer kalkulyasiyaları bir-birindən yalnız təyinatına görə deyil, həmçinin məsrəflərin reallığa yaxınlaşma dərəcəsindən də asılıdır. Hesabat və transfer kalkulyasiyasından başqa bütün növ kalkulyasiyalar nəzərdə tutulan məsrəflərə və məhsul buraxılışı həcminə əsaslanırlar. Onların maya dəyərindən kənərlaşma amplitudaları müxtəlif ola bilər. Layihə - smeta və texniki kalkulyasiya üçün bir qayda olaraq o plan və normativ kalkulyasiyalar üçün olduğundan daha yüksək ola bilər. Onların əsas təyinatı planlaşdırılan məhsulların və yaxud istismarda olan texnikanın gələcəkdə yeniləşdirilməsinin iqtisadi faydalılığını hesablamaqdan ibarətdir. İstehsalın konkret şəraitinin düzgün müəyyən edilməsi səbəbindən maya

dəyərinin kalkulyasiyası üçün hesablama parametrlərinin əksəriyyəti təxmini olur.

Plan və normativ kalkulyasiyası bu və ya digər məhsul növlərinin istehsalının qənaətliliyinə nəzarət olunmasına xidmət edir. Başqa sözlə desək həmin məhsulların istehsalı və satışına sərf edilən məsrəflərin etalonu rolunu oynayır. Onlar istehsal və satışın real şəraitini daha tam və müfəssəl nəzərə ala bilir və konkret texnoloji proseslərə müstəqim və qeyri-müstəqim xərclərin qabaqcadan müəyyən edilmiş normativlərə və smetalara əsaslanırlar.

Faktiki maya dəyərinin kalkulyasiyası müəssisədə iqtisadi hesablamların aparılması sistemində xüsusi yer tutur. O, müəyyən növ məhsulun istehsalına və satışına çəkilən həqiqi xərcləri əks etdirmək qabiliyyətinə malikdir. Hesabat kalkulyasiyası istehsalın təşkili və idarəedilməsi üzrə qəbul edilən qərarların faktiki səmərəliliyini qiymətləndirmək üçün baza rolunu oynayır və maya dəyəri planının yerinə yetirilməsi və onun aşağı salınması ehtiyatlarının aşkara çıxarılması üzərində nəzarət vasitəsidir.

3.2. Material ehtiyatlarının uçotu üsulları və kalkulyasiya obyektləri arasında bölüşdürülməsi

İstehsal edilən məhsulun (iş və xidmətin) maya dəyərində yüksək xüsusi çəkiyə malik olan material məsrəflərinə: xammal və materiallar, satın alınmış məmulatlar və yarımfabrikatlar, kənar təşkilatların istehsal xarakterli xidmətləri, texnoloji məqsəd üçün istifadə edilən yanacaq və elektrik enerjisi və s. daxildir.

İstehsal prosesində material resurslarının istehlakının uçotu aşağıdakı prinsiplərə riayət etməlidir:

1. İstehlak edilən material resurslarının düzgün qiymətləndirilməsi;

2. Faktiki material sərfinin mövcud normalara uyğunluğunu müəyyən etmək, normadan kənarlaşmaların səbəblərini aydınlaşdırmaq;

3. Material resursları məsrəflərinin uçot ilə kalkulyasiya obyektləri arasında düzgün bölüşdürülməsi;

4. İstehsalatda material resurslarının saxlanılması üzərində nəzarət.

Material resursları istehsalata buraxılarkən aşağıdakı üsullarla qiymətləndirilir:

1. Hər bir material vahidinin maya dəyəri ilə;

2. Orta maya dəyəri ilə;

3. Material qiymətlərinin vaxta görə birinci alınan materialların maya dəyəri ilə.

Material resurslarının qiymətləndirilməsi variantı müəssisənin özü tərəfindən müstəqil olaraq seçilir və müəssisənin uçot siyasətində təsdiq olunur.

Materialların istehsalatda istifadəsinin uçotu sənədləşdirmə, partiya bəyannamə və inventar yolu ilə aparılır. Müəssisələr istehsalın təşkili və texnoloji xüsusiyyətlərini nəzərə alaraq istehsalatda buraxılan materialların digər üsullarını işləyib hazırlayıb tətbiq edə bilərlər.

Sənədləşdirmə metodunda məhsula sərf edilən xammal və əsas materiallara onların maya dəyərində limit – yığma kartlarının (M-8 N-li forma) və Tələbnamə - qaimənin məlumatlarına əsasən daxil edilir.

Materiallar istehsalatda emal edilərkən tullantılar əmələ gəlir ki, bunlar da qaytarılan və qaytarılmayan olmaqla iki yerə bölünür. Qaytarılan tullantıların dəyəri məhsul istehsalına sərf edilən material məsrəflərini azaldır. Anbara qaytarılan tullantılar qaimə ilə rəsmiləşdirilir. Qaytarılmış tullantıların dəyəri mümkün istifadə qiyməti ilə təyin edilir və aşağıdakı yazılışla rəsmiləşdirilir.

Debet 201 “Sair materiallar” sub hesabı

Kredit 202 “İstehsal məsrəfləri”.

Partiya üsulunda uçot kartına əsasən hər bir tapşırıq üçün istehsalatın müəyyən miqdar (partiya) material buraxılır. Bu üsulun üstünlüyü ondan ibarətdir ki, istehsalata buraxılan partiyalar üzərində nəzarət etməyə imkan verir.

Partiya üsulunun bir variantı kimi “Partiyalı biçmə üsulu” materialların istifadəsinin uçotu üçün tətbiq edilir, lakin bu üsulda kəsmə, biçmə (polad təbəqələri (vərəqləri), dəri, parça və s.) işləri yerinə yetirilir ki, bunun üçün “Mərkəzləşdirilmiş biçmə sahəsi” yaradılır. Bu üsulda materialların istehsalatda istifadəsinin uçotu ilkin uçot sənədi kimi “Biçmə vərəqlərindən” və yaxud “Biçmə kartlarından” istifadə edilir. Biçmə vərəqində (biçmə kartında) materialında, nomenklatura nömrəsi, markası, ölçüsü, qiyməti, istehsalata buraxılan materialın miqdarı, istifadə edilməyən material qalığı, anbara qaytarılmış materialların miqdarı, hazır məhsulun miqdarı və növləri kimi rekvizitlər olur. İstehsal məsrəflərinin uçotu və məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyasının normativ metodunda biçmə kartında həmçinin materialların norma və faktiki buraxılan məhsul üzrə miqdarı məbləği və kənarlaşmanın kodu əks etdirilir. Buradan da materiala qənaət edilməsi və yaxud artıq sərf edilməsi aşkara çıxarılır.

İstehsalatda materiallardan istifadənin uçotunun inventar üsulundan o müəssisədə istifadə edilir ki, orada sənədləşdirmə üsulundan istifadə etmək mümkün olmur. Bu halda mütəmadi olaraq (hər gün, hər həftə, on gündən bir, ayda bir dəfə) inventarlaşdırma aparılır. Ay ərzində istifadə edilmiş materialın miqdarını müəyyən etmək üçün ayın əvvəlində olan bitməmiş istehsal qalığının üzərinə ay ərzində anbardan əsas istehsalata buraxılan materialın miqdarını gəlmək və bitməmiş istehsalın hesabat ayının axırına olan qalığını çıxmaq lazımdır. Materialların istehsalatda istifadəsinin uçotunun aparılmasının hansı variantdan istifadə edilməsindən asılı olmayaraq ilk sənədlərə əsasən “Material sərfinin istehsal məsrəflərinin uçotu və məhsulun (iş və xidmətin) maya dəyəri kalkulyasiyası obyektləri üzrə bölüşdürülməsi” cədvəli tərtib edilir. Bunu misal ilə izah etmək daha məqsəduyğundur.

Tərtib edilən işçi cədvəlində anbardan ay ərzində buraxılan və sərf edilən materiallar haqqında məlumatlar verilir.

1. A məhsulunun hazırlanması üçün – 201 N-li hesabın müvafiq sub hesabında uçota alınan polad təbəqə 6 min, məbləği 98450 manat, boya gilə rəngli (201) 71910 manat.

2. B məhsulunun istehsalı üçün (201 N-li hesabın müvafiq sub hesabı) – 42100 manat, boya (gilas) 54330 manat, boya Talisman (201/2), 60360 manat.

3. 1 N-li sexin təsərrüfat ehtiyacı üçün, polad təbəqə 6 min (hesab 201/2), 5425 manat, boya günəş (201/2), 2687 manat, boya Talisman (201/2), 3738 manat.

Deməli, 1 N-li sexə buraxılan materialların dəyərində kənarlaşmalar bölüşdürülmüş və silinmişdir.

1. A məhsulunun istehsalı üçün – polad təbəqə üzrə 6 min (kənarlaşma hesabı), 4923 manat, giləs rəngli (1012) – 3595 manat;

2. B məhsulu istehsalı üçün boya (kənarlaşma hesabı) 2105 manat, Günəş boyası (kənarlaşma hesabı) 2717 manat, Talisman boyası (kənarlaşma hesabı) 3018 manat.

3. 1 N-li sexin təsərrüfat ehtiyacını polad təbəqə üzrə (kənarlaşma hesabı) 271 manat, Günəş boyası (kənarlaşma hesabı) 184 manat, Talisman boyası (kənarlaşma hesabı) 187 manat.

Material xərclərinin bölüşdürülməsi cədvəli kalkulyasiya kartoçkasını və məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiya obyektləri üzrə istehsal məsrəflərinin uçotu kartoçkasını tərtib etmək üçün istifadə edilir.

3.3. Əmək ödənişi üzrə məsrəflərin uçotu və kalkulyasiya obyektləri arasında bölüşdürülməsi.

Maya dəyərinin idarə olunmasında məhsulun, məmulatın yarımfabrikatın neçəyə başa gəlməsi sualından çox, həmin məhsulların istehsalına nə qədər vaxt sərf edilmişdir sualına cavab tapılması vacibdir. Ona görə ki, vaxt məsrəfi əmək məhsuldarlığının səviyyəsini ölçməklə yanaşı əmək ödənişinin istənilən sistemində, onun ödənilməsi kəmiyyətinə təsir edir. Ona görə də bütün mühüm işlərə, texnoloji əməliyyatlara, istehsalat tapşırıqlarına vaxt normaları təyin edilir və faktiki əmək sərfi ilə müqayisə edilərək kənarlaşmalar aşkara çıxarılır. Material məsrəfləri kimi əmək ödənişi məsrəfləri də məsrəflərin uçotu və məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiya obyektləri arasında bölüşdürülür.

Əmək ödənişinin hesablanması və digər lazım olan ilk sənədlərin iş vaxtının uçot tabeli, məhsul çıxımı haqqında bildiriş, görülən iş üzrə naryadlar, boşdayanma haqqında rəsmi sənədlər əsasında əmək ödənişi xərclərinin və sosial ehtiyaclar üzrə ayırmaların istehsal məsrəflərinin uçotu və məhsulun mayə dəyəri kalkulyasiyası obyektləri arasında bölüşdürülməsi cədvəli tərtib edilir.

Bölüşdürülmə məbləği 264400 manat, 1 N-li sex

Cədvəl 3.

Hesabların debetinə		Əmək ödənişi və sosial sığorta təyinatı üzrə işçi heyəti ilə hesablaşmalar				
Hesab nömrəsi	Maddənin sifariş nömrəsi	533	522/1	522/2	522/3	522/4
		<i>M ə b l ə ğ</i>				
A	B	1	2	3	4	5
202	A məhsul	115400	25388	3347	5885	2077
	B məhsul	103600	22792	3004	5284	1685
721	Xidmət-edici heyət	24600	5412	713	1255	443
	Qulluqçılar	20800	4576	603	1061	374
	Yekun	264400	58168	7667	13485	4759
	Cəmi	264400	58168	7667	13485	4759

Cədvəl tərtib edildi 5 iyul 2016.

Rəqəm məlumatları müvafiq uçot registrlərində əks etdirilmişdir. 5 iyul 2016

3.4. İtkilərin və bitməmiş istehsalın qiymətləndirilməsinin uçotu və kalkulyasiya obyektləri arasında bölüşdürülməsi

İstehsalat itkisi qeyri-məhsuldar xərclər kateqoriyasına daxil olmaqla əmək şəraitinin pozulması, istehsalın təşkili və texnologiyasının dəyişilməsi və digər səbəblərdən əmələ gəlir. Qeyri-məhsuldar xərclərin tərkibinə eyni zamanda məhsul çıxışından, boşdayanmalardan, fəvqəladə hadisələrdən və digər planlaşdırılmayan hadisələrdən yaranan itkilər də daxildir.

Keyfiyyəti mövcud standartlara, texniki şərtlərə hüquqi və fiziki şəxslərlə bağlanmış müqavilələrə uyğun gəlməyən məhsul və yarımfabrikatlar çıxış hesab olunur.

Məhsul və yarımfabrikatların çıxış olması haqqında məlumat nöqsan (defekt) cədvəlində, məhsul çıxımı uçotu cədvəllərində əks etdirilir.

1. Döşək hazırlayan sexin yay (prujin) blok yığma sahəsində daxili son çıxışa yol verilmişdir. Son çıxış işçinin və material satan təşkilatın təqsiri üzündən əmələ gəlmişdir. Çıxış edilmiş məhsulun maya dəyəri 14647 manat təşkil edir. İdarə rəhbərinin sərəncamına görə çıxışdan yaranan zərərin 500 manatı işçidən alınmalıdır. Yaranan zərərin 3500 manatını malsatan təşkilat ödəməlidir. Çıxış düzəldilə bilməyən olduğu üçün çıxış edilmiş yay (prujin) bloku mümkün satış qiyməti ilə (1000 manat) anbara mədaxil edilmişdir. Əməliyyat jurnalı N6.

2. Yığma sexində yay blok yığma sahəsində döşək hazırlayarkən düzəldilə bilən daxili çıxış qeydə alınmışdır.

Çıxışın düzəldilməsi üçün aşağıdakı xərclər çəkilmişdir:

- a) material – 3000 manat;
- b) əməkhaqqı – 1500 manat;

c) sosial ehtiyaclara ayırmalar – 462 manat.

Yuxarıda göstərilən əməliyyatların ikili yazılışı 4 N-li cədvəldə verilmişdir.

Əməliyyat jurnalı

Cədvəl 4.

S/n	Təsərrüfat əməliyyatları	Müxabirləşən hesablar		Məbləğ man.
		Debet	Kredit	
1	Çıxdaşın düzəldilməsinə material buraxılıb	28. istehsal çıxdaşı	201. material ehtiyatları	3000
2	Çıxdaşın düzəldilməsi üçün işçiyə əməkhaqqı hesablanıb	28. istehsal çıxdaşı	533	1500
3	Sosial sığortaya və sosial ehtiyaclara ayırmalar	28. istehsal çıxdaşı	522	462
4	Çıxdaşdan itkilər hazır məhsulun maya dəyərinə silinir	202. əsas istehsalat	28. istehsal çıxdaşı	4962

Bitməmiş istehsala qismən hazır olan istehsal prosesinin bütün əməliyyatları və mərhələlərini keçməyən, texniki sınaqdan keçməyən və onlara təhvil verilməyən məhsullar daxildir. Bitməmiş istehsala hazır olan lakin sifarişçilər tərəfindən qəbul edilməmiş iş və xidmətlər, öz istehsalının yarımfabrikatlarının qalığı da daxil edilir.

Mühasibat uçotunda bitməmiş istehsalda məsrəflərin faktiki qalığı 202 N-li hesabın debet qalığı kimi xarakterizə olunur. Bitməmiş istehsal qalığının hərəkətinin operativ miqdar uçotu sexin dispeçer xidməti tərəfindən aparılır. Vergi qoymada cari ayın sonuna bitməmiş istehsal qalığı xammal və materialın hazır məhsulun sexlər üzrə qalıqları və hərəkəti haqqındakı ilk sənədlərin məlumatlarına əsasən təyin edilir. Müəssisə tərəfindən müstəqim məsrəflərin bitməmiş istehsalla, cari ayın hazır məhsulu arasında bölüşdürülməsi müstəqil aparılır.

Bitməmiş istehsal qalığı haqqında informasiyanı inventarizasiya yolu ilə daha dəqiq əldə etmək olar.

Bitməmiş istehsal qalıqları aşağıdakı kimi qiymətləndirilə bilər:

1. Fərdi istehsalda – faktiki məsrəflər üzrə;
2. Kütləvi və seriyalı istehsalatlarda – normativ və faktiki istehsalat maya dəyəri ilə: məsrəflərin müstəqim maddələri üzrə, faktiki sərf edilmiş xammal, material, yarımfabrikatların faktiki dəyəri üzrə.

MÖVZU 4. İSTEHSAL MƏSRƏFLƏRİNİN UÇOT İSTİQAMƏTLƏRİ VƏ TƏSNİFATININ MÜMKÜN VARIANTLARI.

4.1. İstehsal məsrəflərinin ümumi istiqamətləri və təsnifatı

İstehsal məsrəfləri uçotunun istiqaməti dedikdə istehsal məsrəfləri uçotunun məqsədyönlülüüyü və ayrıca aparılmasını tələb edən bir fəaliyyət növü başa düşülür. Sadə dildə desək əgər mühasibat informasiyası istifadəçisi məsrəflər haqqında nəyi isə öyrənmək istəyirsə, o “nəyi isə” uçotun istiqaməti adlanır. İstehsal məsrəflərinin uçotunun istiqamətinə misal olaraq – məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyasını, bankın müştərilərinə xidmətini, satış şöbəsinin saxlanılmasına çəkilən

xərcləri və s. göstərmək olar. Məsrəflərin uçot sistemi istehsal məsrəfləri haqqındakı informasiyanı iki əsas fəaliyyət üçün toplayır. Uçot sistemi topladıqları məsrəfləri kateqoriyalar üzrə təsnifləşdirərək işçi qüvvəsini məsrəflər, materialların dəyəri və yaxud üstəlik xərclər və s. müəyyən etmiş olduğu bu kateqoriyaları uçot istiqamətləri üzrə bölüşdürür.

İstehsal məsrəflərinin uçot istiqaməti üç kateqoriyaya bölünür:

1. Ehtiyatları qiymətləndirmək üçün məsrəflər haqqında informasiya;
2. Qərar qəbul etmək üçün məsrəflər haqqında rəqəm məlumatları;
3. Nəzarət və tənzimləmə üçün məsrəflər haqqında məlumat.

Məsələn, istismarda olan dəzgahın saxlanılması xərcləri istiqamət hesab olunur, hansı ki, qeydiyyatata alınmış rəqəm məlumatlarını dəzgahın saxlanılması üçün, gözlənilən xərcləri müqayisə etmək üçün uçotun aparılması zərurəti yaradır. Bu informasiya qərar qəbul edilərkən nəzərə alınmalı olan məsrəflər kateqoriyasına aid edilir. Buna uyğun olaraq müəssisənin hər hansı bir şöbəsinin saxlanılmasına çəkilən xərclər “qeydiyyatata alınan məlumatların smeta xərcləri ilə müqayisə etmək üçün uçot aparmaq lazımdır” istiqamətinə aid edilir. Bu məlumatlar nəzarət və tənzimləmə üçün zəruri olan informasiyalar kateqoriyasına düşür. Təcrübədə uçotun istiqamətləri daha geniş miqyasda təhlil edilə bilər, lakin çoxsaylı mövcud istiqamətlərlə daha hərtərəfli, müfəssəl tanış olmaq sonsuzluğa aparıb çıxara bilər. İndi yuxarıda ayrılmış üç böyük kateqoriyalar çərçivəsində məsrəflərin təsnifatının mümkün alternativ metodlarını nəzərdən keçirək.

***İstehsal məsrəflərinin uçot istiqamətləri və onların
təsnifatının mümkün variantları***

Cədvəl 5.

Uçotun istiqamətləri	Təsnifatın mümkün variantları
1. Məhsul ehtiyatlarının dəyərini müəyyən etmək üçün məsrəflər	1. Hesabat dövrünün məsrəfləri və məhsulun maya dəyəri 2. Məhsul istehsalında məsrəflərin tərkibi 3. Məsrəflərin sifariş və proseslər üzrə kalkulyasiyası
2. Qərar qəbul edilməsi üzrə istehsal məsrəfləri	1. Məsrəflərin dinamikası 2. Gələcək dövrün məsrəfləri və keçmiş dövrün məsrəfləri 3. Aradan qaldırıla bilən və aradan qaldırıla bilməyən məsrəflər 4. Qaytarılmayan məsrəflər 5. Fəaliyyətin alternativ kursunun qəbulu nəticələrində meydana çıxan məsrəflər 6. Mərhələ məsrəfləri
3. Nəzarət və tənzimləmə üçün sərf edilən məsrəflər	1. Tənzimlənən və tənzimlənməyən məsrəflər 2. Məsrəflərin dinamikası

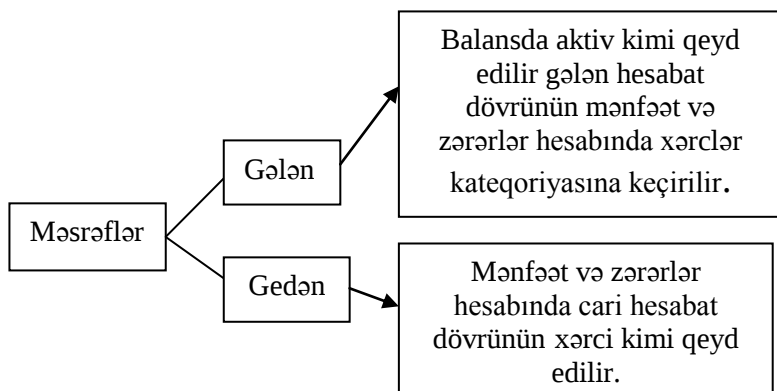
4.2. Hazır məhsul və mənfəətin maya dəyərini təyin edilməsi üçün məsrəflərin təsnifatı

İstehsal edilən məhsulun və alınan mənfəətin maya dəyərini təyin etmək üçün mütləq gələn və keçən məsrəfləri ayırd etmək (fərqləndirmək) lazımdır. Gələn məsrəflər – satın alınan vəsaitlərdir, resurslardır, onlar mövcuddur, gələcəkdə gəlir gətirəcəkləri gözlənilir. Bu vəsaitlər balansda aktivlər adlandırılır. Əgər bu vəsaitlər (resurslar) gəlir almaq üçün sərf

edilibsə və gələcəkdə gəlir gətirmək qabiliyyətini itiribdirsə, onda onlar keçirlər keçənlər kateqoriyasına. Məsələn, yenidən satmaq üçün əmtəə istehsalına xərc çəkilməmişdir, əgər həmin mal satılmayıbsa anbarda qalıbsa, o, balansda gələn vəsait kimi qeyd edilir. Əgər həmin mal satılıbsa gələn məsrəf keçən məsrəfə aid edilməlidir ki, bu zaman malın satılması nəticəsində smetada sərf edilmiş məsrəf kimi əks etdirilir. Bu məsrəfləri gəlirlə müqayisə etmək lazımdır ki, mənfəət aşkar etmək mümkün olsun. Nəticə etibarlı ilə məsrəf – gəlir əldə etmək üçün sərf edilmiş vəsaitdir. Keçən və gələn məsrəflər arasındakı fərqi 2-ci sxemdə göstərilmişdir.

Gələn və gedən məsrəflər

Sxem 2.



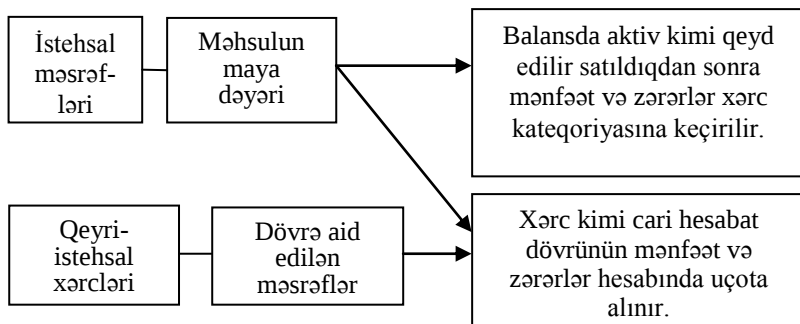
Birləşmiş Krallıqda Mühasibat uçotu üzrə standartda 1975-ci ildə ehtiyatların və bitməmiş istehsalın mühasibat uçotunun standart metodlarının Bülitenin birinci variantına 1988-ci ildə yenidən baxılmışdır. Bülitendə qeyd edilir ki, istehsal edilən məhsul ehtiyatlarını qiymətləndirmək üçün məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasına istehsal məsrəfləri daxil edilməlidir. Ona görə də hal-hazırda mühasiblər belə bir

təsnifat aparırlar: məhsulun maya dəyərinə daxil edilən məsrəflər və gələcək hesabat dövrünün məsrəfləri, yəni məhsulun maya dəyərinə daxil edilməyən məsrəflər. Məhsulun maya dəyərinə o məsrəflər daxil edilir ki, onlar satın alınmış və yaxud satılmaq üçün istehsal edilmiş məsrəflərə aid edilmiş olsun. Hesabat dövrünün məsrəfləri dedikdə ehtiyatları qiymətləndirən zaman nəzərə alınmayan məsrəflər başa düşülür. Deməli, hesabat dövrünün məsrəflərini və ehtiyatlarını qiymətləndirərkən nəzərə alınan məsrəflərin əlaqələndirilməsi barədə edilən təşəbbüslər aradan qaldırılmalıdır.

Sənaye müəssisələrində bütün məsrəflər məhsulun maya dəyərinə daxil edilir, eyni zamanda qeyri-istehsal xərcləri hesabat dövrünün məsrəflərinə aid edilir. Ticarət təşkilatlarında əmtəələr satılmaq üçün satın alınır. Əmtəələrin satın alınması ilə bağlı olan xərclər onların maya dəyərinə daxil edilir, bütün qalan xərclər inzibati xərclər, ticarət xərcləri və əmtəələrin satılması ilə əlaqədar olan xərclər hesabat dövrünün məsrəfləri hesab edilir və satın alınmış malların maya dəyərinə daxil edilmir. Sənaye müəssislərində hesabat dövrünün məsrəfləri və məhsulun maya dəyəri haqqında məlumatların qeydiyyat qaydası 3-cü sxemdə verilmişdir.

Hesabat dövrünün məsrəflərinin uçotu və məhsulun maya dəyəri sxemi

Sxem 3.



4-cü sxemdən göründüyü kimi məhsulun maya dəyəri ilə hesabat dövrünün məsrəfləri arasındakı əsas fərq – onların qeydiyyata alındıqları vaxt fərqidir (bax: sxem 2.).

Misal.1. Şirkət 1 dövrdə 100000 eyni vahid məhsul istehsal edir.

Məsrəflər aşağıdakı kimidir:

İstehsalat məsrəfləri:

əsas istehsal fəhlələrinin əməyi	400000
əsas elementlər	200000
istehsal üstəlik xərcləri	<u>200000</u>
	800000
Qeyri-istehsal xərcləri	300000

1 dövrdə şirkət 50000 vahid məhsul satıb, 750000 manat, qalan 50000 vahid hesabat ayının axırına satılmamış qalır. Hesabat ayının əvvəlinə hazır məhsul qalığı ehtiyat yoxdur. Mənfəət zərərlər hesabı 1 dövrün axırına aşağıdakı kimi olacaqdır.

Məhsul satışından pul gəliri (50000 vahid) 750000 manat istehsal məsrəfləri (məhsulun maya dəyəri):

əsas istehsal fəhlələrinin əməyi	400000
əsas material	200000
istehsal üstəlik xərcləri	<u>200000</u>
	800000

Çıxılsın hesabat dövrünün axırına ehtiyatın dəyəri (50% və yaxud 50000 vahid)	400000
---	--------

Satılmış məhsulun maya dəyəri (50% və yaxud 50000 vahid)	400000
--	--------

Ümumi mənfəət	350000
---------------	--------

Çıxılsın qeyri-istehsal xərcləri (hesabat dövrünün məsrəfləri)	300000
--	--------

Xalis mənfəət	<u>50000</u>
---------------	--------------

Məhsulun 50 faizi hesabat dövründə satılmalıdır, qalan 50% isə hazır məhsul ehtiyatlarını təşkil edir. İstehsal edilən məhsulun yarısını dövrün xərclərinə aid edirlər, qalığı isə hesabat dövrünün axırına qalan ehtiyatların dəyərinə daxil edirlər. Qeyd etmək lazımdır ki, yalnız məhsulun maya dəyəri məhsul ehtiyatının qiymətinə daxil edilir və satılan məhsulun kalkulyasiyasının əsasını təşkil edir və hesabat dövrünün məsrəfləri satılan məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyasına daxil edilmir.

Qeyri-istehsal xərcləri məsrəflərin məcmusunda mühüm xüsusi çəkiyə malikdir, elə ona görə də mühasiblər haqlı olaraq bu xərcləri buraxılan məhsulların maya dəyərinin tərkibinə daxil etməirlər.

Bunun səbəbləri aşağıdakılardır:

Aktivlər potensial mənfəət hesab olunur, ona görə ki, nəzərə almaq olar ki, hər hansı bir məhsul istehsalı üçün sərf edilən məsrəflər maya dəyərini artırmaqlarına baxmayaraq gələcəkdə gəlir gətirəcəkdir, lakin heç bir təminat yoxdur ki, qeyri-istehsalat xərcləri gələcəkdə gəlir gətirəcəkdir. Ona görə ki, bu xərclər konkret növ məhsulun maya dəyərindən əldə edilən dəyər hesab olunurlar.

4.3. Nəzarət və tənzimləmə proseslərinin həyata keçirilməsi üçün məsrəflərin təsnifatı

Məsrəflərin onların ayrı-ayrı məhsul növləri arasında bölüşdürülməsi yolu ilə uçot prinsipləri onların üzərində nəzarəti həyata keçirmək və onları tənzimləmək üçün əlverişli deyil, ona görə ki, məhsul istehsalı tsikli ola bilər bir neçə texnoloji əməliyyatlardan ibarət olsun ki, bunların da hər birinə ayrıca şəxs məsuliyyət daşıyır. Ona görə də məhsulun maya dəyəri haqqında məlumata malik olmaqla məsrəflərin ayrı-ayrı istehsal sahələri arasında necə bölüşdürülməsini təyin etmək mümkün deyil. Bu problem müvafiq vəsaitlərin xərclənməsinə kon-

kret məsuliyyət daşıyan şəxsin iştirakı ilə məsrəflər və gəlirlərin arasındakı qarşılıqlı əlaqənin qurulması şəraitində həll edilə bilər. Məsrəflərin uçotuna belə yanaşma məsrəflərin xərclənməsi üçün məsrəflərin məsuliyyət mərkəzləri üzrə uçotu kimi mövcuddur. O, müəssisənin təşkilati strukturuna uyğun olaraq məsuliyyət zonalarına ayrılma prinsipinə əsaslanır. Bu zonalar məsuliyyət mərkəzi adlanırlar. Məsuliyyət mərkəzləri müəssisənin ayrıca bir sahəsi kimi müəyyən edilə bilər ki, bunun da işinə menecer fərdi məsuliyyət daşıyır. Məsuliyyət mərkəzinin üç növü vardır:

1. məsrəf mərkəzi - xərclərə menecerlər nəzarət edir və məsuliyyət daşıyır;

2. mənfəət mərkəzi – burada satışdan alınan gəlir və xərclərə menecerlər məsuliyyət daşıyır; məsələn, şirkətin məhsul istehsalına və satışına məsuliyyət daşıyan bölmələri.

3. investisiya mərkəzi – burada satışdan alınan gəlir və xərclərə və eləcə də qəbul edilən investisiya qərarlarına menecerlər məsuliyyət daşıyır və bununla da investisiya qoyuluşunun həcminə təsir edir.

Məsuliyyət mərkəzləri üzrə qeydiyyatla alınan məsrəflər və gəlirlər məsuliyyət mərkəzinin menecerləri tərəfindən tənzimlənən və tənzimlənməyən olmaqla iki kateqoriyaya ayrılır. Bütün məsrəflər yalnız müəyyən idarəetmə səviyyələri tərəfindən tənzimlənə bilər. Lakin bu iş aşağı idarəedicilərin səlahiyyətlərinə aid deyil. Müəssisənin mühasibi məsuliyyət mərkəzləri üzrə smetanın icrasına dair hesabat tərtib edərkən məsrəfləri tənzimlənən və tənzimlənməyən olmaqla iki kateqoriyaya ayırmalıdır. Əgər məsrəflərin bu iki kateqoriyaya ayrılması olmazsa menecerin idarəetmə fəaliyyətini qiymətləndirmək olduqca çətin olacaqdır. Bundan əlavə menecerlər əgər aşkar etsələr ki, onların işləri məsrəf maddələri üzrə qiymətləndirilir, halbuki bu onların səlahiyyət dairəsinə daxil deyil, məsrəflər və

onların tənzimlənməsi üzərində nəzarət həyata keçirmək maraqlarını tez bir vaxtda itirə bilirlər.

6 N-li cədvəl smetanın icra edilməsi üzrə tipik hesabat sayılır. Bu hesabatda tənzimlənən məsrəflər xərclərin müxtəlif kateqoriyaları üzrə təsnifləşdirilmişdir. Burada smeta göstəriciləri ilə faktiki göstəricilər arasındakı fərq də nəzərə çarpır, smeta və faktiki məsrəflər arasındakı fərqə normativ (smeta) məsrəflərdən kənarlaşma deyilir.

Məsuliyyət mərkəzi smetasının icrası barədə hesabat

Cədvəl 6.

S/n	Göstəricilər	Smeta məsrəfləri	Faktiki məsrəflər	Smeta-dan kənarlaşma
	Tənzimlənən məsrəflər			
1	Əsas materiallar	16500	15300	1200
2	İstehsal fəhlələrinin əmək haqqı	21000	22000	(1000)
3	Köməkçi heyətin əmək haqqı	3000	3200	(200)
4	Boş dayanma vaxtı	500	400	100
5	Yanacaq	800	1000	(200)
6	Köməkçi material	400	500	(100)
7	Dəftərxana malları	300	280	20
	Yekun	42500	42680	(180)
	Tənzimlənməyən məsrəflər			
8	Aylıq əmək haqqı	14000	14000	-
9	Amortizasiya	5000	5000	-
10	Sığorta	2000	2200	(200)
	Yekun	21000	212000	(200)

4.4. Qərarların qəbul edilməsi və planlaşdırma üçün məsrəflərin təsnifatı

İstehsalatın uçotu sistemində istehsal edilmiş məhsul ehtiyatlarını və mənfəət alınmasını qiymətləndirmək üçün məhsulun faktiki maya dəyəri kalkulyasiya edilir. İstehsalat uçotu çərçivəsində məlumatların ənənəvi qaydada yığılması sistemi məsrəflərin ayrı-ayrı məhsul növləri üzrə qruplaşdırır ki, bu da onların satılmış məhsulla, satılmamış məhsul arasında bölüşdürülməsi məqsədi ilə istifadə edilir. Bu qaydada toplanan informasiya qərar qəbul etmək üçün istifadə edilə bilməz.

Qərar qəbul edilməsi və planlaşdırma üçün məsrəflər və gəlirlər aşağıdakı kimi təsnifləşdirilməlidir:

1. İstehsalın həcminə nisbəti üzrə məsrəflərin dinamikası;
2. Hesablamaya aid edilən və edilməyən məsrəflər və gəlirlər;
3. Qaytarılmayan məsrəflər və yaxud keçmiş dövrün məsrəfləri;
4. Aradan qaldırıla bilən və bilməyən məsrəflər;
5. Qəbul edilmiş alternativ kurs nəticəsində hesaba alınan məsrəflər;
6. İnkrement (artan) və marjinal (mərhələ) məsrəflər və yaxud gəlirlər.

İstehsal fəaliyyətinin səviyyəsi dəyişilərkən məsrəf və gəlirlərin dinamikası haqqında qərar qəbul etmək üçün aşağıdakı suallara cavab tapılmalıdır:

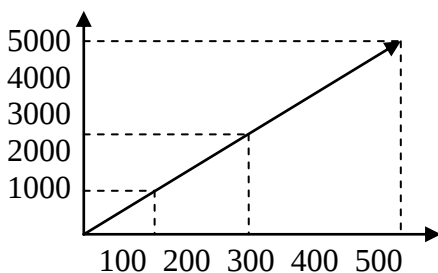
- a) gələn il üçün istehsal fəaliyyətini nə həcmdə planlaşdırmaq lazımdır?
- b) satılan məhsulun miqdarını artırmaq üçün satış qiymətini aşağı salmaq lazımdır?
- c) məhsul satışı ilə məşğul olan işçilərə əmək ödənişinin hansı forması tətbiq edilməlidir?

ç) məhsul istehsalını artırmaq üçün əlavə avadanlıq almaq lazımdır mı?

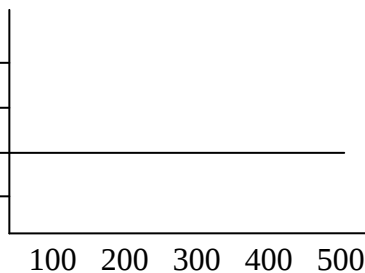
Adı çəkilən hər sual üzrə qərar qəbul etmək üçün müəssisənin rəhbəri müxtəlif fəaliyyət variantları üçün, müxtəlif səviyyələrdə məsrəflər və gəlirlər üzrə hesablama məlumatlarına malik olmalıdır. “Dəyişən”, “yarımdəyişən”, “sabit”, “yarımsabit” anlayışları adətən istehsal fəaliyyətinin həcmi dəyişilən zaman məsrəflərin hərəkətini xarakterizə etmək üçün tətbiq edirlər. Dəyişən xərclər istehsal fəaliyyətinin səviyyəsinə (həcminə) mütənasib olaraq dəyişilirlər. Yəni istehsal fəaliyyətinin həcmi iki dəfə dəyişirsə, dəyişən xərclərin də məbləği iki dəfə artır. Deməli, dəyişən məsrəflərin məcmusu istehsalın həcmindən xətti asılılığa malikdir, məhsul vahidinə düşən dəyişən xərclər isə bütün hallarda sabit qalır.

Sxem 4.

A. Məcmu dəyişən məsrəflər



B. Məhsul vahidinə düşən dəyişən xərclər



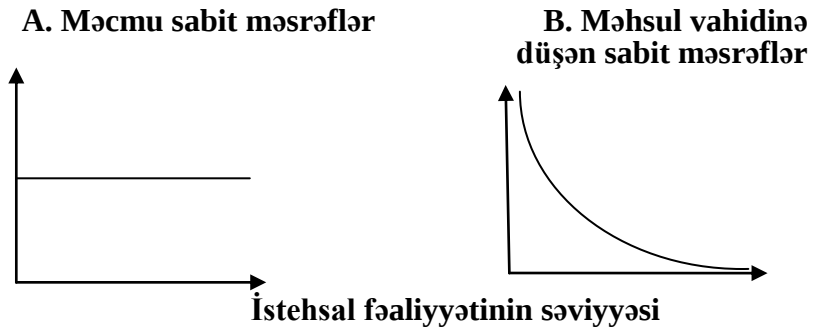
İstehsal fəaliyyətinin səviyyəsi (həcmi)

Sabit məsrəflər istehsalının müxtəlif səviyyələri (həcmiləri) üçün müəyyən dövr ərzində dəyişilməz qalırlar. Sabit məsrəflərə misal olaraq müəssisənin idarə heyətinə verilən əmək haqqını, ümumzavod təyinatı əsas vəsaitlərə hesablanan amor-

tizasiya məbləği, ümumzavod təyinatlı binaların təmirinə və saxlanılmasına sərf edilən məsrəflər və s. göstərmək olar. Sabit məsrəflərin dinamikasını 5-cı sxemdən görmək olar.

Sabit məsrəflər

Sxem 5.



Təcrübə göstərir ki, sabit məsrəflər istehsalın bütün səviyyələrində eyni qalırlar və pilləkənvari dəyişirlər (sxem 6)

Sabit məsrəflər kateqoriyasına aid edilən məsrəflərin pilləkənvari artması.

Sxem 6.



Müəssisədə müəyyən bir qərarı işləyib hazırlayarkən aydınlaşdırmaq lazımdır ki, hansı məsrəfin və yaxud gəlirin hansının bu problemə aidiyyəti var hansının yox. Qərar qəbul edilərkən hesablamaya qəbul edilən məsrəf və gəlirlər o gələcək məsrəf və gəlirlərdir ki, onlar qəbul edilən qərara meyillidir. Məsrəflərin və gəlirlərin hesablanmasına qəbul edilməyən məsrəf və gəlirlər qəbul edilən qərardan asılı olmurlar.

Müəssisə rəhbərliyi tərəfindən məsrəflərin uçotu və məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiya probleminə qərarlar qəbul edərkən nəzərə alınmalı olan əsas məsələlərdən biri də aradan qaldırılmalı olan və olmayan məsrəflərdir. Təcrübədə bəzən “aradan qaldırılmalı” və “qadırılmamalı” anlayışları əvəzinə “hesablamaya qəbul edilən məsrəflər” və “hesablamaya qəbul edilməyən məsrəflər” işlədilir. Aradan qaldırılmalı olan məsrəflər o məsrəflərdir ki, onlardan qaçmaq, yaxa qurtarmaq olar. Aradan qaldırmaq mümkün olmayan məsrəflər əksinə.

İnkrement məsrəflər və gəlirlər dedikdə əlavə məhsul vahidi qruplarının hazırlanması və satışı nəticəsində yaranan əlavə məsrəflər (gəlirlər) başa düşülür. 2-ci misalda verilən məlumatlara nəzər salaq. Misaldan göründüyü kimi sabit xərclər inkrement məsrəflərə daxil ola bilər, olmaya da bilər. Əgər sabit xərclər hər hansısa bir qərarın nəticəsində dəyişilirsə deməli onun əlavə artımı inkrement məsrəflər hesab olunacaq. Ona görə ki, əmtəə satışı ilə məşğul olan işçilərin əmək haqqının artırılmasına buraxılan vəsait inkrement məsrəf kimi uçota alınacaqdır.

Əgər qəbul edilmiş qərar müddətində sabit xərclər dəyişilmirsə, deməli inkrement məsrəflər sifirə bərabərdir. İnkrement məsrəflər və gəlirlər çox hallarda marjinal məsrəf və gəlirlərlə oxşardır. Əsas fərq ondan ibarətdir ki, marjinal məsrəflər və gəlirlər özündə məhsul vahidinə düşən əlavə gəlir və məsrəfləri ehtiva edir. İnkrement məsrəflər və gəlirlər də öz mahiyyətinə görə əlavə məsrəflər (gəlirlər) hesab olunur, lakin

məhsul vahidinin bütün qruplarının istehsal həcminin artmasının nəticəsidir.

Misal 2.

Satışdan pul gəliri:

Hər 1 ədədinin qiyməti 20 manat olmaqla 500000 ədəd mal satılmışdır 1000000 manat.

Ticarət xərcləri:

Reklam xərcləri 100000 man.

Əmtəə satışı ilə məşğul olan işçilərin əməkhaqqı 80000 man.

Satıcıların ezamiyyət xərcləri 50000 man.

Ticarət binasının icarə pulu 10000 man.

Rəhbərlik gələn il yeni satış ərazisi yaratmaq istəyir. Ona görə də reklam xərcinin 30% artırılması və əlavə olaraq işə satıcılar qəbul edilməlidir, əmək haqqı 15000 manat, ezamiyyət xərcləri 10% artırılacaq, yeni ərazidə 100000 ədəd məhsul satılması planlaşdırılır, təqribən hər bir ədəd məhsul vahidinə dəyişən xərclər 5 manat olacaqdır.

Qeyd edilmələri nəzərə almaqla şirkətin yeni satış ərazisi açması lazımdır? Bu baxımdan təhlil işləri aparmaq üçün rəhbərliyə aşağıdakı informasiyalar təqdim edilir.

	Cari məsrəflər	Proqnozlaşdırılan məsrəflər	İnkrement məsrəflər
1. Satış pulu (satışdan gəlir)	1000000	1200000	20000
2. Reklam xərcləri	100000	130000	30000
3. Satışla məşğul olan işçilərin əməkhaqqı	80000	95000	15000
4. Ezamiyyət xərci	50000	55000	5000
5. İcarə haqqı	10000	10000	
6. Dəyişən istehsal xərcləri	250000	490000	300000
	490000	590000	50000
			100000

Yeni satış bazasının meydana gəlməsi nəticəsində gözlənilən inkrement məsrəflər və gəlirlər göstərilən hesablamaların sonuncu sütunlarında verilmişdir. Məsrəflərin əlavə artımının təhlili aşağıdakı sxem üzrə aparıla bilər.

	(manat)	(manat)
1. Inkrement gəlirlər		200000
2. Inkrement məsrəflər:		
a) reklam xərci	30000	
b) əməkhaqqı	15000	
c) ezamiyyət xərci	5000	
ç) istehsalat məsrəfləri	<u>50000</u>	<u>100000</u>
3. Inkrement mənfəət		<u>100000</u>

1) Satışdan cari gəlirlər 500000 ədədi, 1 ədədin qiymətinə (1 ədədin qiyməti 20 manat) vurmaqla alınır ($500000 \times 20 = 100000$ m.). Proqnozlaşdırılan məbləğ $60000 \times 20 = 120000$ man.

2) Cari dəyişən istehsalat məsrəfləri məhsulun 1 vahidinin qiyməti $5 \text{ man.} \times 50000 = 250000$ manat, proqnozlaşdırılan dəyişən məsrəflər $60000 \times 5 = 300000$ manat təşkil edir.

MÖVZU 5. MƏSRƏFLƏRİN UÇOTUNUN VƏ MAYA DƏYƏRİ KALKULYASIYASININ METODLARI

5.1. Məsrəflərin uçotunun və maya dəyəri kalkulyasiyasının sahəvi və təşkilati aspektləri

Məhsulun maya dəyərinin uçotu və kalkulyasiyasının üsullarının müxtəlifliyi bir sıra amillərlə bağlıdır ki, bunları da əsasən sahəvi xüsusiyyəti və təşkilati əsas olmaqla iki qrupa bölmək olar. Məsrəflərin uçotunun və məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasının sahəvi xüsusiyyəti istehsal edilən məhsulun,

yerinə yetirilən işlərin və göstərilən xidmətlərin nomenklatura-sında istehsalatın və tətbiq edilən texnologiyanın xarakterindən asılıdır. Bütün bu amillər daim dəyişməyə meyillidirlər. Ona görə də onlar hər ay uçotun təşkilinə məsrəflərin uçot obyektlə-rinin və məhsulun maya dəyəri kslkulyasiyasının obyektlərinin seçilməsinə müyyən təsir göstərirlər.

Məsrəflərin uçotu və maya dəyəri kalkulyasiyasının təşkilati əsasları müəssisə tərəfindən formalaşır və ona görə də daha “çevik” hesab olunurlar.

Təşkilati əsaslara aşağıdakılar daxildir:

1. İstehsalatın uçotunun və müəssisənin bölmələrinin struktur fəaliyyətinin inkişaf səviyyəsi, uçotun məsrəflərinin əmələgəlmə yerləri, məsuliyyət mərkəzləri, onun daha da dərinləşdirilməsi (briqadalara qədər, işçi yerlərinə qədər) müfəssəlləşdirilməsindən asılı olaraq məsrəflərin analitik uçot dərəcələri də dəyişilir;

2. Maya dəyəri üzərində nəzarət etmək üçün qəbul edilmiş üsullar. Bir çox müəssisələrdə istehsalın gedişində mövcud normalardan kənarlaşmaların sənədləşdirilməsinin mütərəqqi üsulları tətbiq edilir. Bu kənarlaşmaların səbəblərinin operativ qaydada aşkara çıxarılmasına köməklik edir və neqativ (mənfi) nəticələrin qarşısının alınması məqsədilə onlara təsir edir;

3. İnzibati idarə heyətini, sahibkarları, təsisçiləri, səhmdarları qərar qəbul etmək üçün informasiya ilə təmin olunma dərəcəsi. Bu informasiyaların tamlığı onun təqdim olunma dövrünün qısaldılması məhsulun maya dəyərinin formalaşması prosesini idarəetmə səviyyəsinin (təsirinin) imkanlarını genişləndirir. Bununla da istehsal uçotunun və onun əmək tutumunun müfəssəlləşmə dərəcəsi azalır və yaxud da çoxalır.

Bir sıra müəssisələr uçot prosesində əmək təminatının azalmış yolu ilə gedirlər ki, bu da bir qayda olaraq məhsulun istehsalı prosesində məsrəflər üzərində nəzarəti zəiflədir və idarəetmənin məhsulun maya dəyərinə təsirini aşağı salır.

5.2. Məsrəflərin uçotunun və məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyası metodlarının ümumi xarakteristikası

İstehsal prosesinin uçotunun sonuncu mərhələsi məsrəflərin ayrı-ayrı məhsullar arasında bölüşdürülməsi və məhsul vahidinin maya dəyərinin hesablanmasıdır. İstehsalın xarakterindən, texnoloji xüsusiyyətindən, tipindən, növündən və istehsal edilən məhsulların müxtəlifliyindən asılı olaraq məsrəflərin uçotu və məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasının müxtəlif metodlarından istifadə edilir. İstehsal məsrəflərinin uçotu və məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyası məsrəflərin kalkulyasiya obyektləri üzrə (xərc maddələri göstərilməklə) uçotu və həm bütövlükdə əmtəlik məhsulun, həm də ayrı-ayrı məhsul növlərinin maya dəyərinin hesablanmasını özündə ehtiva edir.

Ümumiyyətlə müxtəlif ölkələrdə fəaliyyət göstərən müəssisə və təşkilatlarda məsrəflərin uçotunun məhsulun (iş, xidmətin) maya dəyərinin hesablanmasının və bu əsasda ayrı-ayrı məhsul növlərinin maya dəyərinin kalkulyasiyasının sadə, proseslər, mərhələ, sifariş və normativ metodlarından, ABC, JİT, Target - Kosting və Kayzen – Kosting kimi modellərdən və nəhayət Standart – Kosting, Direkt – Kosting kimi sistemlərdən istifadə edilir.

Məsrəflərin uçotu və məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyası sadə istehsalatda (neft, kömür, filiz, qaz çıxarmada, istilik və elektrik enerjisi istehsalı və s.) mürəkkəb texnoloji prosesli istehsalatlara (metallurgiya, maşınqayırma, toxuculuq və s.) nisbətən çox mürəkkəb deyil.

Əgər sadə məhsul istehsal edildirsə, yəni məhsul ayrı-ayrı hissələrdən, qovşaqlardan ibarət deyilsə, ona hazır məhsul kimi yalnız bir kalkulyasiya tərtib edilir.

Əgər məhsul mürəkkəbdirsə, o zaman hazır məhsulun kalkulyasiyası ilə yanaşı həmin məhsulun təkibinə daxil olan yarımfabrikatlar (qovşaqlar, hissələr və s.) üçün kalkulyasiya

tərtib edilir ki, bu son hazır məhsulun kalkulyasiyasını mürəkkəbləşdirir.

Sənaye müəssisələrində məhsulun maya dəyərinin planlaşdırılması, uçotu və kalkulyasiyasına dair təlimatda məsrəflərin uçotu məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasının dörd əsas metodu (sifariş, mərhələ, normativ və sadə metod) nəzərdə tutulmuşdur.

İstənilən metodun tətbiqinin ən mühüm şərtləri aşağıdakılardır:

a) material və əmək sərfi normalarının və istehsal vəsaitlərinin istifadəsi normativlərinin, idarəetmə və istehsalat xidməti üzrə smetaların zəruriliyi;

b) qüvvədə olan normaların dəyişilmələrinin uçotunun təşkili;

c) faktiki xərclərin normalardan kənarlaşmalarının uçotunun təşkili.

Məhsul vahidinə xammal, material və əmək sərfi normalarının dəyişilməsi yeni texnika və texnologiyanın tətbiqi, əmək və istehsalın təşkilinin yaxşılaşdırılması və digər təşkilati-texniki tədbirlərin həyata keçirilməsi ilə bağlıdır. Ona görə də təşkilat, texniki tədbirlərin yerinə yetirilməsi üzərində nəzarət etmək və məsrəf normalarını faktiki məsrəflərlə müqayisə etmək məqsədilə normaların dəyişilməsi haqqındakı bildirişləri rəsmiləşdirmək yolu ilə istifadədə olan normaları dəqiqləşdirmək və bu dəyişiklikləri uçota almaq lazımdır. Məsrəf normalarının cari dəyişmələri və eləcə də tətbiq olunan normalar müəssisənin müvafiq vəzifəli işçisi tərəfindən təsdiq edilməlidir. Normalarda edilən dəyişikliklər barədə, onlar istifadəyə verilənə qədər sex və şöbələrə xəbərdarlıq edilməlidir. Cari məsrəf normalarından kənarlaşmaların uçotu maya dəyərinin aşağı salınması ehtiyatlarının aşkara çıxarılması və istifadəyə cəlb edilməsi, eləcə də hesabat kalkulyasiyasının tərtib edilməsi üçün mühüm əhəmiyyətə malikdir.

Faktiki məsrəflərin normativlərinə, normalarına və smetalarına nəzarət edilməsini təmin etmək məqsədi ilə faktiki məsrəflərin uçotu cari mühasibat uçotunda normalar üzrə xərcləri və normadan kənarlaşmaların uçotuna bölünməlidir. Bu uçotun təşkili istehsalın təşkili və texnoloji xüsusiyyətləri və buraxılan məhsulun nomenklaturası və emal mürəkkəbliyi ilə bağlıdır. Ona görə də məsrəflərin cari normalardan kənarlaşmalarının mühasibat uçotu sənayenin ayrı-ayrı sahələrində sahəvi təlimatlara uyğun olaraq təşkil edilir.

Cari məsrəf normalarından kənarlaşmaların uçotunun ən çox geniş yayılmış və mütləq üsullarından biri də normalardan kənarlaşmalar, partiyalarla biçmə, eləcə də analitik hesablamlar əsasında faktiki xərclərin normalarla müqayisəsi və s. əməliyyatların sənədləşdirilməsidir. Məsrəflərin uçotu və məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasının yuxarıda sadalanan metodları, modelləri və sistemlərindən vəsaitin digər mövzularında daha geniş izah edildiyinə görə burada onlar haqqında bəhs edilməyəcək.

Məsrəflərin uçotu və məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasının sadə və yaxud birmərhələli metodunda müstəqim və qeyri-müstəqim xərclər bütün məhsulun kalkulyasiya maddələri üzrə aparılır. Bununla əlaqədar olaraq məhsul vahidinin maya dəyəri ay ərzində sərf edilmiş bütün xərcləri həmin dövrdə istehsal edilmiş məhsulun cəmi miqdarına bölməklə hesablanır. Bu metod əsasən bir növ məhsul buraxan kütləvi istehsal müəssisələrində tətbiq edilir. Bu istehsalatlarda bitməmiş istehsal qalığı çox cüzi miqdarda olur və yaxud sabit (stabil) və yaxud da ki, heç olmur.

5.3. Məsrəflərin uçotunun və məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasının proseslər üzrə metodu

Məsrəflərin uçotu və məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasının proseslər üzrə metodu bir və yaxud bir neçə növ məh-

sul istehsal edən, texnoloji prosesin qısa dövrünə malik olan, əksər hallarda bitməmiş istehsal olmayan kütləvi istehsalatlarda tətbiq edilir. Buna misal olaraq tikinti materialları, kimyəvi materiallar istehsal edən müəssisələr, enerji istehsalı və s. göstərmək olar.

Proseslər üzrə metodun mahiyyəti ondan ibarətdir ki, müstəqim və qeyri-müstəqim xərclər kalkulyasiya maddələri üzrə bütün məhsul buraxılışına aid edilir. Bununla əlaqədar olaraq məhsul (iş, xidmət) vahidinin maya dəyəri ay ərzində çəkilmiş bütün xərclərin cəmini, həmin dövrdə istehsal edilən məhsulun miqdarına bölünməklə təyin edirlər. Məsrəflərin uçot obyektləri bir çox hallarda kalkulyasiya obyektləri ilə üst-üstə düşür. Məsrəflərin və onların əmələgəlmə yerləri üzərində nəzarətin gücləndirilməsi üçün bir çox müəssisələrdə istehsal bir sıra hallarda fazalara bölünür. Bununla əlaqədar olaraq istehsal məsrəfləri uçota alınan maddələri nomenklaturalarında da dəyişiklik edilir. Nə qədər ki, bütün məsrəflər birbaşa (müstəqim) məsrəflər hesab edilir, onları iqtisadi elementlər üzrə əks etdirmək imkanı yaranır.

İstehsalın yuxarıda sadalanan xüsusiyyətləri məhsulun maya dəyərinin uçotu və kalkulyasiyasının proseslər üzrə metodunun xüsusiyyətlərini şərtləndirir və onun əsasını təşkil edir. Ona görə də uçot ədəbiyyatlarında bu metodu müxtəlif formada sadə, birmərhələli proseslər üzrə və s. adlandırırlar, lakin bu növ məhsul istehsalı daxilində planlaşdırmanı, normalaşdırmanı və uçotu onun ayrı-ayrı toplananları (proseslər, fazalar) üzrə aparılması prinsipindən (mahiyyətindən) çıxış edilərsə metodun ən düzgün adının “Məsrəflərin uçotu və məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyasının proseslər üzrə metodu” olması daha məqsədəuyğun hesab edilir.

İstehsal məsrəflərinin uçotu və məhsulun faktiki maya dəyəri kalkulyasiyasının proseslər üzrə metodu məhsulun hazırlanması, iş və xidmətlərin yerinə yetirilməsinin texnoloji

prosesinin tərkibinin mərhələlərə ayrılmasını nəzərdə tutmur. Bu metodda məsrəflərin uçot obyektı bütövlükdə texnoloji proses, kalkulyasiya obyektı isə həmin texnoloji prosesin məhsulu hesab olunur. Məhsul vahidinin orta maya dəyəri bütün istehsal məsrəflərini hazır məhsulun miqdarına bölməklə alınır. Hesabat kalkulyasiyası həm müstəqim, həm də qeyri müstəqim xərcləri özündə əks etdirir.

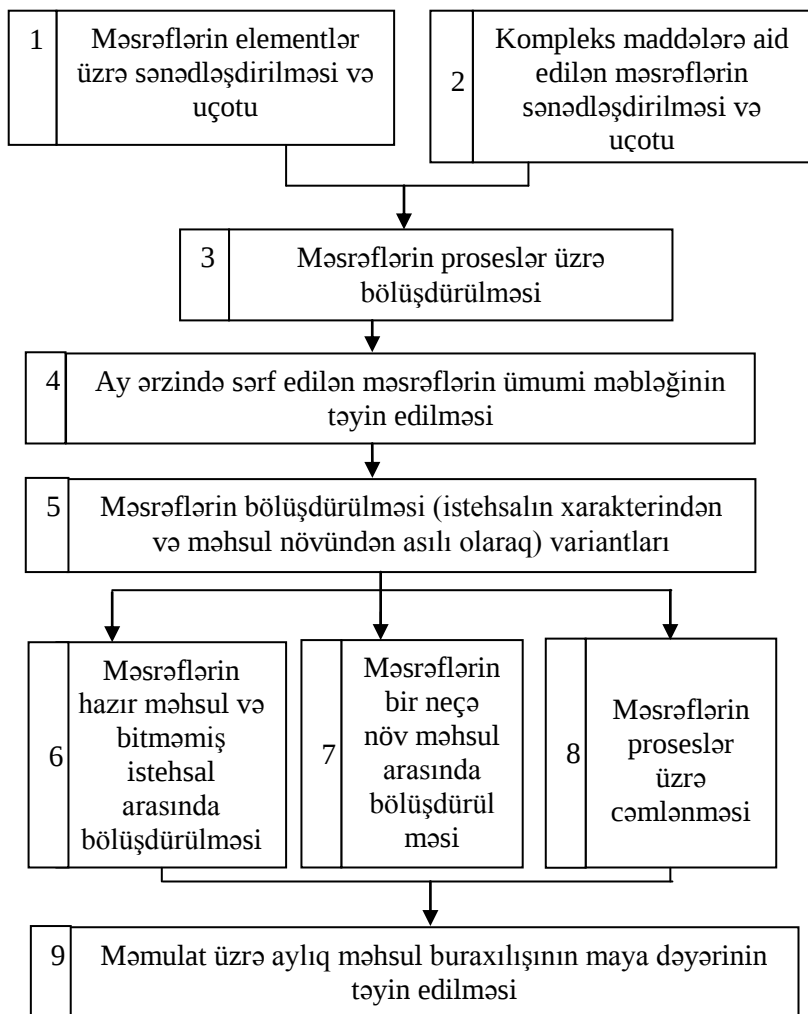
Məsrəflərin uçotu və məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyası 1 N-li əlavə sxemdə verilmişdir.

5.4. Proseslər üzrə metodun tətbiqində uçotun ardıcılığı və tətbiq sahələri

Uçotun proseslər üzrə metodunda yerinə yetirilən əməliyyatların ardıcılığı 7 N-li sxemdə verilmişdir. Kompleks maddələr (blok 2) köməkçi istehsalatın və və idarəetmə məsrəflərin uçotu və nəzarəti zəruriliyi ilə əlaqədar olaraq yaranır. Məsrəflərin uçotunun bütövlükdə istehsal üzrə deyil, ayrı-ayrı proseslər üzrə aparıldığı zaman məsrəflər fazalar üzrə bölüşdürülür. Əgər yalnız bir növ məhsul istehsal edilirsə və bitməmiş istehsal yoxdursa məsrəflərin ay üzrə müəyyən edilən cəmi məbləği (blok 4) ay ərzində buraxılan məhsulun maya dəyərini (blok 9) təşkil edir. Bir sıra hallarda məsrəflərin bölüşdürülməsi zəruriliyi meydana çıxır. Bu zaman istehsal şirkətindən asılı olaraq bölüşdürmənin üç variantından istifadə edilir (blok 6-8).

***İstehsal məsrəflərinin uçotunun və məhsulun maya dəyəri
kalkulyasiyasının proseslər üzrə metodunun blok sxemi N1***

Sxem 7.



İstehsal məsrəflərinin proseslər üzrə kalkulyasiya sistemində maya dəyərinin dəyişməsi

Proses A			Proses B		
Material	1000	B prosesinə	A prosesindən	3000	C prosesinə
Əmək məsrəfləri	1000	verilir	Əmək məsrəfi	2000	verilir
Üstəlik xərclər	<u>1000</u>	3000 →	Material	1000	6500
	3000		Üstəlik xərclər	<u>500</u>	
				6500	

Proses C			Hazır məhsul	
B prosesindən	6500	Hazır məhsul	C prosesindən	
Əmək sərfi	3000	anbarına	verilmişdir	12000
Material	2000	verilmişdir		
Üstəlik xərclər	<u>1000</u>	12000		
	12500			

Məsrəflərin məhsul buraxılışı ilə bitməmiş istehsal arasında bölüşdürülməsinin birinci variantı (blok 6) istehsalın uzunmüddətli tsklində tətbiq edilir və hər dövrün sonunda bitməmiş istehsal əmələ gəlir. Bu sahələrə misal olaraq torf və meşə materialları sənayesi ilə məşğul müəssisələri göstərmək olar. Bu müəssisələrdə məsrəflərin uçotu proseslər üzrə aparılır, lakin hər prosesin axırında məhsulun maya dəyəri kalkulyasiya edilmir. Bitməmiş istehsal inventarizasiya edilərkən hər prosesdə onun qalığı prosesdən asılı olaraq plan maya dəyəri ilə qiymətləndirilir. Sonra məhsul buraxılışının faktiki maya dəyəri hesablanır: ay ərzində sərf edilmiş faktiki məsrəflərin üzərinə bitməmiş istehsalın ayın əvvəlinə olan qalığı gəlinir və ayın sonuna qalığı çıxılır.

Məsrəflərin bölüşdürülməsinin ikinci variantı (blok 7) bir neçə növ məhsul istehsalı ilə məşğul olan müəssisələrdə istifadə edilir ki, burada da bitməmiş istehsal olmur. Bu kateqoriya müəssisələrə eyni zamanda elektrik və istilik enerjisi istehsal edən elektrik stansiyalarını, neftçıxarma sənayesini, tikinti ma-

terialları sənayesini (qum, çınqıl və s.) aid etmək olar. Bu tip müəssisələrdə uçot proseslər üzrə aparılır. Yalnız bir növ məhsul istehsalına sərf edilən məsrəflərin uçotu ayrı aparılır.

Məsrəflərin bölüşdürülməsinin üçüncü variantı (blok 8) kömür və dağ mədən sənayesində kömürün saflaşdırılması sənayenin tikinti materialları (kərpic, şifer və s.) istehsalı ilə məşğul olan sahələrdə tətbiq olunur. Lakin proseslər üzrə metodun tətbiqi zaman maya dəyəri üzərində nəzarət işini həyata keçirmək üçün ən vacib şərtlərdən biri də material, əmək və maliyyə vəsaitlərinin şərti normalarının istehsal vəsaitinin istifadəsi normativlərinin, istehsal xərcləri smetasının, faktiki xərclərin, müvafiq norma və normativlərinin smetalarının, faktiki xərclərin norma və normativlərdən kənarlaşmalarının uçotunun təşkili kimi zəruri şərtlər yerinə yetirilməlidir. Bir sözlə müəssisə mövcud tələbata cavab verən normalara və normativ təsərrüfatına malik olmalıdır.

Proses metodunda məsrəflərin formalaşması və məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyası qaydasını istilik enerjisi istehsalı və nəql edilməsi misalında nəzərdən keçirək.

Bizim misalımızda məsrəflərin uçot obyektı aşağıdakılardan ibarətdir:

- a) İstilik enerjisi istehsalı;
- b) İstilik enerjisinin nəql edilməsi.

Bu halda kalkulyasiya obyektı istehsal edilmiş istilik enerjisi və onun nəql edilməsi xidmətləri, istilik enerjisi istehsalının həcmi və nəql edilməsi qikokalori (1 qkal) ilə ölçülür.

4 və 5 N-li əlavə cədvəllərdə istilik enerjisinin və onun nəql edilməsinin maya dəyərinin hesabat kalkulyasiyası verilir.

4 N-li əlavə cədvəldən görüldüyü kimi hesabat dövründə istehsal edilən istilik enerjisinə sərf edilən xərc (yəni maya dəyəri) 138646.97 min manat təşkil edir. 1 qkal istilik enerjisinin orta maya dəyəri bütün istehsal məsrəfləri məbləğinin istehsal edilən istilik enerjisinin həcminə bölməklə hesablanır. $(138646.97:283915\text{qkal}=488.34\text{ manat})$

İstehsal edilmiş istilik enerjisi istehlakçılara ötürülərkən çəkilən məsrəfin məbləği 39968.33 min manat təşkil edir. Deməli, nəql edilən istilik enerjisi vahidinin maya dəyəri 140.67 manat qkal (39968.33:283915 qkal) təşkil edir.

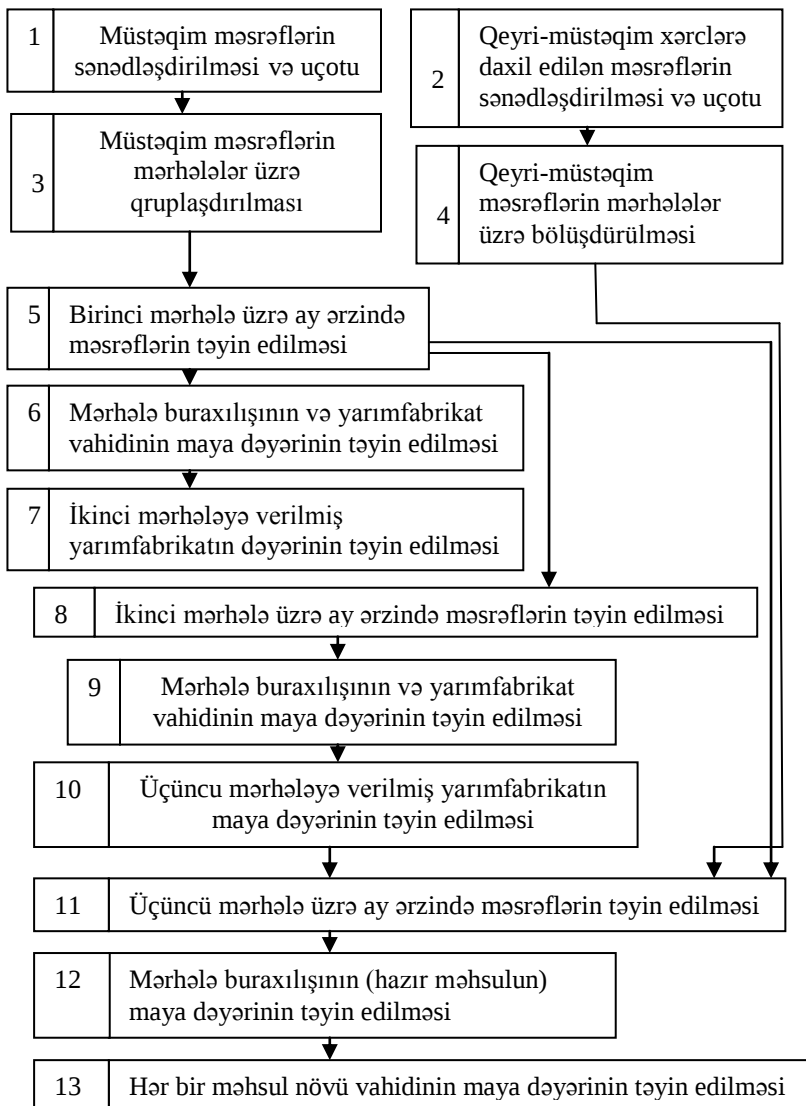
5.5. Məsrəflərin uçotu və məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasının mərhələ metodunun mahiyyəti, uçot ardıcılığı və tətbiq sahələri

Mərhələ metodunun mahiyyəti və prinsipləri bir çox istehsal sahələri üçün sənaye və kənd təsərrüfatı xammalının hazır məhsula çevrilməsi üçün fiziki, kimyəvi və bioloji proseslər əsasında ardıcıl emaldan ibarətdir. Bu müəssisələrin fərqləndirici xüsusiyyəti ardıcıl mərhələlər hesab olunur. Mərhələ dedikdə aralıq məhsul çıxımı (yarımfabrikat) və yaxud son hazır məhsul alınması üçün həyata keçirilən texnoloji əməliyyatların məcmusu başa düşülür. Belə müəssisələrdə məsrəflərin uçot obyektı hər bir müstəqil mərhələ hesab olunur. Mərhələlərin siyahısı mərhələ məhsulunun maya dəyərinin planlaşdırılması, uçotu və kalkulyasiyası və bitməmiş istehsalın qiymətləndirilməsi imkanından çıxış edilərək texnoloji proseslərə əsasən təyin edilir. Bu mərhələ metodunun mahiyyəti yuxarıda sadalanan ilkin şərtlərdən qaynaqlanır ki, bu da aşağıdakılardan ibarətdir. Cari uçotda müstəqim məsrəfləri məhsul növləri üzrə deyil (hətta bir mərhələdə) bir neçə növ məhsul alınsa da istehsalın mərhələləri, pillələri (dövrələri) üzrə əks etdirilir. Deməli məsrəflərin uçot obyektı: adətən mərhələ hesab olunur. Nə qədər ki, belə istehsalatlarda hazır məhsul buraxılışı prosesləri əsasən bir neçə bitmiş mərhələdən ibarətdir, o zaman bir qayda olaraq hər mərhələnin sonunda məhsulun maya dəyəri hesablanır. Bu əsasən mərhələnin sonunda hazır məhsulun və ya yarımfabrikatın kənara satılma imkanları ilə əlaqədardır. Bundan başqa bir çox

hallarda məhsulun xüsusilə o halda ki, həmin məhsullar hər mərhələnin bir növ və yaxud eynicinsli qrup növündən alınmadığı hallarda ayrı-ayrı və yaxud qrup növləri üzrə maya dəyərinin kalkulyasiyasını tərtib etmək lazım olur. Deməli, kalkulyasiya obyektini hər mərhələnin bir və yaxud qrup məhsulu hesab olunur. Uçotun mərhələ metodunda yerinə yetirilən əməliyyatların ardıcılığını 8 nömrəli blok sxeminin köməkliyi ilə araşdıraraq. Lakin qəbul edək ki, şərti müəssisələrdə istehsal üç mərhələdən ibarətdir. Ona görə də sonuncu yarımfabriki hazır məhsula çevrilir. 8 N-li blok sxemdən göründüyü kimi mərhələ metodunda məsrəflərin uçotu hər bir təcrid olunmuş mərhələ üzrə aparılır. Hər bir mərhələ üzrə məsrəflərin uçotunun təşkilində proseslər üzrə metodla oxşarlıq vardır. Əgər məhsul istehsalı bir neçə mərhələdən ibarətdirsə məsrəflərin uçotunun mərhələ metodunda təşkili mürəkkəbləşir.

***İstehsal məsrəflərinin uçotunun və məhsulun maya dəyəri
kalkulyasiyasının blok – sxemi***

Sxem 8.



Məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyasının mərhələ metodu eynicinsli xammal, materiallar üzrə təkrarlanan və kütləvi məhsul buraxılışı xarakterli istehsalatlarda və müəssisələrdə tətbiq edilir. Bununla da məhsulu eynicinsli, fasiləli, bir qayda olaraq qısa texnoloji proses və yaxud bir sıra ardıcıl proseslər şəraitində hansı ki onlardan hər biri və yaxud onların qrupları ayrıca müstəqil mərhələ təşkil edən şəraitdə istehsal edilir. Burada aydın olur ki, bu metod sənayenin neftqayırma, metallurgiya, kimya, kağız, parça, toxuculuq və s. sahələrində tətbiq edilir.

Müəyyən sahəvi müxtəliflik şəraitində mərhələ metodu bir sıra ümumi xüsusiyyətlərə malikdir:

1. Yüksək materialtutumlu sənaye sahələrində. Ona görə də uçot elə təşkil edilməlidir ki, istehsalatda materialların istifadəsi üzərində nəzarət etmək mümkün olsun.

2. Bir mərhələdə alınan yarımfabrikat növbəti mərhələyə keçən ilkin material hesab olunur. Bununla əlaqədar olaraq, onların qiymətləndirilməsində və növbəti mərhələyə dəyər ifadəsində verilməsi, yəni istehsalda məsrəflərin icmal uçotunun yarımfabrikatsız variantının tətbiqi zəruriliyi meydana çıxır. Öz istehsalının yarımfabrikatlarının qiymətləndirilməsi bir də ona görə lazımdır ki, onlar ola bilər ki, hazır məhsul kimi digər müəssisələrə satılmalı olsun (məsələn, qara metallurgiyada çuqun və polad, toxuculuq sənayesində iplik və s.). Müəssisənin öz istehsalının yarımfabrikatları bir mərhələdən digər mərhələyə faktiki maya dəyəri ilə verilir. Sənayenin bir çox sahələrində yarımfabrikatlar topdan satış qiyməti ilə verilir.

3. Məsrəflərin uçotu texnoloji proseslər üzrə təşkil edilir. Bu yarımfabrikatların maya dəyərini müəyyən etməyə və məs-

rəflərin başvermə yerləri və məsrəflərə görə məsuliyyət mərkəzləri üzrə uçotu təşkil etməyə imkan verir.

4. Əgər mərhələdə paralel işləyən bir neçə aqreqatdan istifadə edilsə, sərf edilmiş məsrəfləri aqreqatlar üzrə qruplaşdırırlar. Aqreqatlar üzrə uçot qaydası sahəvi təlimatlarla tənzimlənir. Aqreqatlar üzrə məsrəflərin uçotu məhsulun növləri və qrupları üzrə aparılır.

5. Ayın axırına bitməmiş istehsal qalıqına düşən məsrəflər inventarizasiyaya əsasən müvafiq mərhələnin plan maya dəyərində bölüşdürülür.

6. Hazır məhsulun hər bir növünün vahidinin maya dəyəri kombinəlaşdırılmış və yaxud mütənasib üsulların biri ilə kalkulyasiya edilir.

Uçotun mərhələ metodundan istifadə edən müəssisələrdə məsrəflərin uçotunun normativ metodunun mühüm elementlərindən də ilk növbədə məsrəflərin normalar üzrə uçotundan və mövcud norma və normativlərdən kənarlaşmaların uçotundan istifadə edilir.

Məsrəflərin uçotunun və məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasının iki variantından istifadə edilir:

a) məsrəflərin uçotunun və məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasının yarımfabrikatsız variantı;

b) məsrəflərin uçotunun və məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasının yarımfabrikat variantı.

Məsrəflərin uçotu və məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasının yarımfabrikatsız variantında yarımfabrikatların hərəkəti operativ uçot vasitəsi ilə aparılır və mühasibat yazılışları tərtib edilmir və hesablarda əks olunmur. Hər mərhələdən sonra yarımfabrikatların maya dəyəri hesablanmır. Yarımfabrikatsız va-

riantda maya dəyərinin kalkulyasiya obyektı bütövlükdə hazır məhsul hesab olunur.

Məsrəflərin uçotunun və məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasının mərhələ metodunun yarımfabrikatsız variantında müəssisənin istehsal bölmələri arasındakı yarımfabrikatlar mərkəzi mühasibat uçotunda rəsmiləşdirilir və onların maya dəyəri hesablanır. Mərhələ metodunun yarımfabrikatsız variantında ayrı-ayrı mərhələlərin (yarımfabrikat) və eləcə də bütövlükdə texnoloji prosesin bitməsi üzrə alınan hazır məhsul yalnız istehsal məsrəfləri uçotunun, eləcə də məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasının obyektı hesab olunur.

Uçotun yarımfabrikat variantını tətbiq edən müəssisələrdə hazır məhsulun maya dəyəri əvvəlki emal bazalarında olan yarımfabrikatların maya dəyəri ilə sonuncu mərhələdəki məsrəfləri cəmləməklə hesablanır hansı ki, nəticə hazır məhsul olur.

Fərz edək ki, təhlil edilən müəssisənin hazır məhsulu 7 N-li cədvəldə yığılan müvafiq olaraq 1, 2 və 3 N-li sexlərdə hazırlanan A, B, C yarımfabrikatlarının (metallarının) və 4 N-li sexdə yığılması nəticəsində alınmışdır. Beləliklə, bizim misalımızda istehsal prosesi 4 mərhələdən ibarətdir. Üç mərhələnin nəticəsi yarımfabrikat sonuncu mərhələnin nəticəsi isə hazır məhsuldur. 1, 2 və 3-cü mərhələlər üzrə istehsal məsrəfləri və yarımfabrikatların A, B, C maya dəyəri 8 və 6-cı əlavə cədvəldə verilmişdir. Hazır məhsulun 4 N-li sexdə yığılması üzrə məsrəflər 7 N-li əlavə cədvəldə yarımfabrikatların və hazır məhsulun maya dəyəri göstəriciləri 7-ci cədvəldə verilmişdir. 1 N-li sexdə sifarişçinin öz materialından istifadə edildiyi üçün material məsrəfi yoxdur. Mərhələlər üzrə ümumtəsərrüfat xərcləri əməkhaqqı xərclərinə mütənəsib olaraq bölüşdürmək yolu ilə hesablanmışdır.

***İstehsal məsrəfləri, yarımfabrikatların və hazır məhsulun
maya dəyəri cədvəli (min manat)***

Cədvəl 7.

Məsrəf maddələri	Mərhələlər üzrə məsrəflər				
	1 N-li sex A yarım- fab- rikatı	2 N-li sex B yarım- fabrikatı	3 N-li sex C yarım- fabri- katı	4 N-li sex hazır məhsul	Yekun
Nəqliyyat- tədarük xərcləri	-	-	-	93.0	93.0
Tullantılar	-	-	-	-	-
Yanacaq	-	-	-	-	-
Əsas əmək haqqı	1640.80	1026.26	16.49	9473.99	12157.54
Əlavə əmək haqqı	341.0	211.0	2.0	995.1	1549.1
Sosial təminata ayırımlar	699.0	490.0	8.0	3809.0	5006.0
Ümumisteh- salat xərcləri	6624.0	9350.0	58.0	12155	28187
Ümumtəsər- rəfat xərcləri	2588.0	1890.0	35.0	18427.6	229400
Yarımfabri- kat və hazır məhsulun maya dəyəri	11892.80	14071.52	671.82	46033.70	72670.24

**MÖVZU 6. MƏSRƏFLƏRİN UÇOTUNUN VƏ
MƏHSULUN MAYA DƏYƏRİ KALKULYASIYASININ
NORMATİV METODU**

6.1. Normativ metodunun əsas prinsipləri

Müəssisələrə məhsul istehsalının həcmi, buraxılışı, məhsulların nomenklaturası, bütün əmtəlik məhsulların maya dəyəri, bəzi halda hətta ayrı-ayrı məhsulların maya dəyəri üzrə tapşırıqlar verildiyi üçün mərkəzləşdirilmiş planlaşdırma

şəraitində müəssisələr maya dəyərinin aşağı salınması sahəsində əlavə imkanların aşkara çıxarılmasında maraqlı deyildilər. Bu səbəbdən də bir çox təsərrüfat subyektləri məsrəflərin uçotu və məhsulun kalkulyasiyasının normativ metodunun və yaxud onun mühüm elementlərinin tətbiqi zəruriliyini görmürdülər.

Hansı müəssisələrdə ki, uçotun normativ metodunu tətbiq edirdilər, orada mövcud normalardan kənarlaşmalar haqqındakı informasiyadan yalnız müqəssir şəxslərin axtarılması və cəzalandırılması üçün istifadə edirdilər ki, bu da əks nəticələrə gətirib çıxarırdı: vəzifəli şəxslər istehsal və texnoloji proseslərdəki çatışmazlıqları gizlətməyə çalışırdılar.

Bazar iqtisadiyyatı şəraitində, məhsul həcmnin gözlənilən artımı, bazarların əmtəələrlə doldurulması, istehsal edilən əmtəənin rəqabət qabiliyyətinin güclənməsi, bu səbəbdən də maya dəyərinin aşağısalınma yollarının axtarılması normativ metodunun tətbiqinə marağın artırılması ilə nəticələndi. Məsrəflərin uçotu və məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyasının tətbiqi aşağıdakı prinsiplərə riayət edilməyi tələb edir:

1. Müəssisədə qüvvədə olan normalara əsasən qabaqcadan hər bir məmumat üzrə normativ maya dəyəri kalkulyasiyasının tərtibi;

2. Normativ maya dəyərini təshih etmək üçün ay ərzində qüvvədə olan normaların dəyişilmələrinin uçotunun aparılması;

3. Ay ərzində norma və normadan kənarlaşmalar üzrə bölünməklə faktiki məsrəflərin uçotunun aparılması;

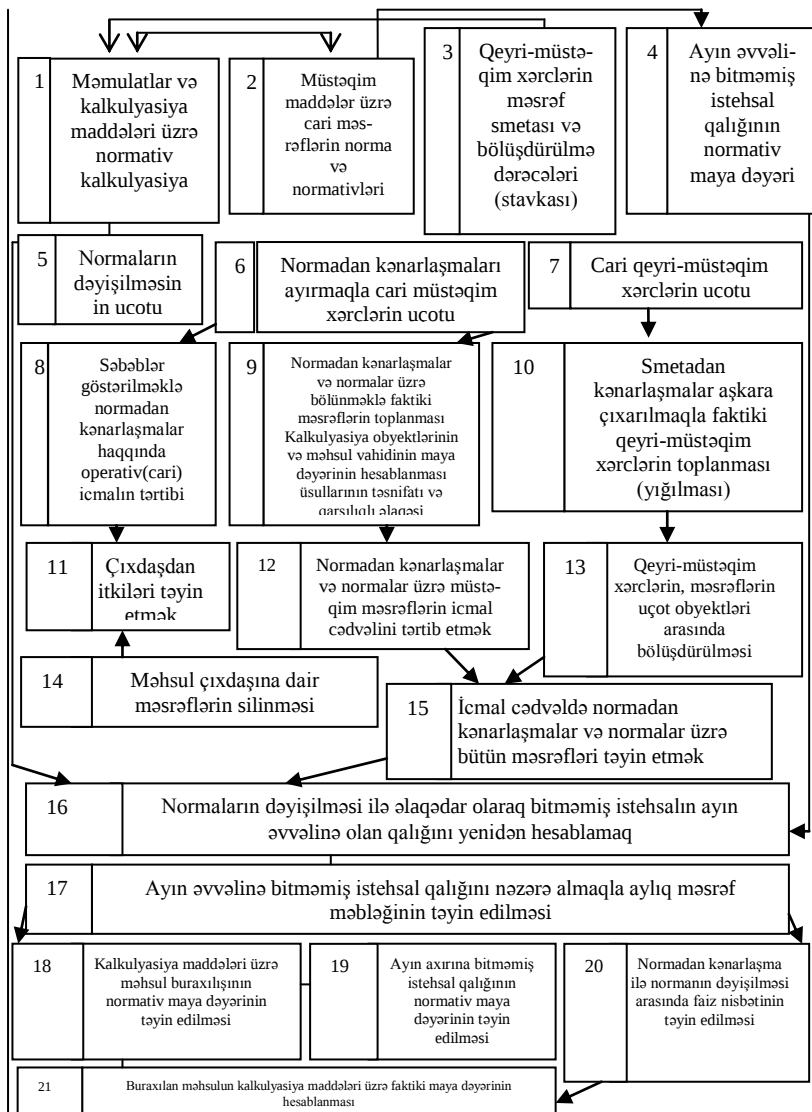
4. Normalardan kənarlaşmaların əmələgəlmə yerləri üzrə müəyyən edilməsi və meydanaçıxma şəraitinin və səbəblərinin təhlili;

5. Normativ maya dəyəri, normadan kənarlaşmalar və normaların dəyişilmələri nəzərə alınmaqla ay ərzində buraxılan məhsulun faktiki maya dəyərinin təyin edilməsi.

Sadalanın prinsipləri daha aydın başa düşmək üçün məsrəflərin uçotunun normativ metodu və məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyasının blok-sxemini nəzərdən keçirmək lazımdır.

Məsraflərin uçotunun normativ metodu və məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyasının sxemi

Sxem 9.



Bütün bu prinsiplərin tam həcmdə və ideal qaydada həyata keçirilməsi məsrəflərin uçot obyektlərinin birləşdirilməsinə, analitik uçotun ayrı-ayrı məmulatlar üzrə deyil eynicinsli məmulat qrupları üzrə aparılmasına imkan verir. Məmulatın uçot qruplarının məcmusu müəssisənin özü tərəfindən müəyyən edilir. Qruplara ayırmanın ən mühüm şərtləri qrupa daxil olan məmulatların hazırlanma konstruksiyası və texnologiyası üzrə eynicinsliliyi hesab olunur.

Faktiki maya dəyəri kalkulyasiyasının tərtibi zamanı yuxarıda qeyd edilən ardıcılığa riayət edilməsi qiymətin əmələ gəlməsi və nəzarət üçün istifadə olunan məsrəflər haqqında səhih (dürüst) nəticələrə nail olunmasına səbəb olur. Lakin bu variant çox əməktutumlu proses hesab olunur.

Bu metod aşağıdakı şərtlər daxilində az əməktutumlu variant hesab oluna bilər:

1. Normativ toplumuna yalnız müstəqim məsrəfləri daxil etsələr və normativ kalkulyasiyanı müstəqim məsrəflər üzrə tərtib etsələr;

2. Normalar dəyişilərkən bitməmiş istehsal qalığı yenidən (təkrar) hesablanır. Normaların bütün dəyişmələri və onlardan kənarlaşmalar əmtəlik məhsul buraxılışına aid edilir;

3. Hesabat dövrü ərzində normalarda cüzi dəyişikliklər baş verərsə, həmin dəyişmələr üçün ayrıca uçot aparılmır, bunlar normadan kənarlaşmalarda birlikdə nəzərdən keçirilir.

6.2. Normativ maya dəyərinin kalkulyasiyası

Məsrəflərin uçotu və məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyasının normativ metodunun prinsiplərini nəzərdən keçirərkən məlum olur ki, “normativ maya dəyərinin kalkulyasiyası” ən mühüm metod hesab olunur. Normativ maya dəyəri maya dəyərinin qabaqcadan tərtib edilən

növlərindən biri hesab olunmaqla qüvvədə olan cari normalardan, normativlərdən və smetalardan çıxış edərək xərc maddələri üzrə məmulata sərf edilən məsrəf məbləğini təyin edir.

Normativ maya dəyərinin kalkulyasiyasının əsasını – müəssisənin normativ təsərrüfatı təşkil edir ki, bu da özündə bütün kompleks tapşırıqları, normativləri, norma və smetaları birləşdirir ki, bunlardan da planlaşdırma, istehsal prosesinin təşkili və nəzarət üçün istifadə edilir. Müəssisənin normativ təsərrüfatı dörd əsas qrupa bölünür:

1. Plan tapşırıqları;
2. İstehsalın texniki hazırlığı üzrə normativ sənədlər;
3. Ehtiyatlar və köməkçi normativ material xərcləri üzrə

normativlər.

Adətən normativ maya dəyəri kalkulyasiyasının tərtibinə normativ kartlar tərtib etmək yolu ilə detal və qovşaqların maya dəyərlərinin kalkulyasiyalandırılması yolu ilə başlayırlar. Detal üçün tərtib edilən normativ kartında adətən detailın adı, onun kodu, sexlər üzrə hər məmulata və texnoloji marşruta tətbiqi kimi sorğu məlumatları da göstərilir. Kartın xüsusi bölməsində material sərfi normaları haqqında məlumatlar (sərf edilən material və yarımfabrikatın adı, nomenklatura nömrəsi, kalkulyasiya qrupu müəyyən edilmiş ölçü vahidində sərfiyyat normaları, uçot qiyməti və sərf edilmiş materialların dəyəri) göstərilir. Bütün texnoloji əməliyyatlar (işin dərəcəsi, vaxt norması, əmək haqqı) ayrıca göstərilir.

Detail üzrə konstrukturun dəqiqləşdirilmiş təsnifatı və normativ kartın məlumatlarına əsasən qovşaq üçün normativ kart tərtib edilir. Detal qovşaqlarına daxil olan material və əmək haqqı xərcləri üzrə yekun məlumatlar qovşaq kartlarına işlənir. Əgər qovşağa üç eyni detal sərf edilirsə detailın normativ məsrəflərini üçə vuraraq alınan rəqəmi qovşağın normativ kartına yazırlar. Bu halda məmulatın normativ

kalkulyasiyası qovşaqlar və detallar üzrə sərf edilən xərcləri özündə əks etdirəcək.

Normativ maya dəyərinin kalkulyasiyasının tərtibi prosedurasını sadələşdirmək üçün detal və qovşaqlar üzrə tərtib edilən normativ kartlar sexlər üzrə məhsulları özündə cəmləyən normativ yığma cədvəlini tərtib etmək daha məqsədəuyğundur. Bu cədvəlin nümunəsi 8 N-li cədvəldə verilmişdir. Bu cədvəldə sexdə emal edilən və yaxud yığılan detal və qovşaqlara sərf edilən məsrəflər əks etdirilir. Normativ yığma cədvəlləri yalnız müstəqim xərclər üzrə tərtib edilir.

1 N-li sex üzrə məsrəflərin normativ yığma cədvəli
(1.06.2016)

Cədvəl 8.

Detal və qovşağın nömrəsi	tərtib i q	Materiallar və yarımfabrikatlar						Fəhlələrin əmək haqqı
				Transformator metalı		Materialın yekunu		
		Miq-dar kq	Məbləğ man.	Miq-dar kq	Məbləğ man.	Məbləğ man.	Norma s.	
21772481	1	2.7	420	-	-	420	0.2	1140
2174315	2	-	-	1.1	740	740	0.01	150
21711472	1	-	-	1.6	900	900	0.02	190

Bu üsulda məmulatın normativ maya dəyəri sex, maşın komplektlərinin məbləği kimi təyin edilir.

Hesablama texniki vasitələrdən istifadə edən zaman məsrəflərin detal və qovşaqlara tətbiq edilmə normaları, emalın texnoloji marşrutdakı əməliyyatlar maşındaşıyıcılarına keçilir və buna görə də normativ maya dəyərinin maşınqramması tərtib edilir.

Normativ maya dəyəri ay ərzində sexlər və müəssisə üzrə məhsul buraxılışını, çıxdaş edilmiş məhsulları və bitməmiş is-

tehsal qalıqlarını qiymətləndirmək üçün istifadə edilir. Bundan əlavə normativ maya dəyəri ilə plan maya dəyərini müqayisə etməklə maya dəyəri üzrə verilmiş tapşırıqların yerinə yetirilməsi haqqında mühakimə yürütməyə imkan verir. Plan maya dəyəri rüb və yaxud il üçün tərtib edilir, normativ maya dəyəri isə hesabat dövrünün (ayın) əvvəlinə qüvvədə cari normalara və normativlərə əsasən tərtib edilir. Buradan da ayın (rübün) əvvəlinə olan normativ maya dəyəri bir qayda olaraq orta illik və orta rüblük maya dəyərindən yüksək olur, sonra isə tədricən onunla bərabərləşir və hesabat dövrünün axırına plan maya dəyərindən aşağı olur.

6.3. Normaların dəyişdirilməsinin uçuotu

İstehsalın, əməyin təşkilinin və işçilərin ixtisas dərəcələrinin və digər tədbirlərin yaxşılaşdırılması üzrə həyata keçirilən tədbirlər bir qayda olaraq onunla nəticələnir ki, qüvvədə olan normalar istehsal şəraitinə cavab verməkdən geri qalırlar. Texnologiyada proseslərdə də müəyyən dəyişikliklər baş verir ki, bu da istifadə edilən materialların dəyişilməsinə, xərc normalarının ixtisar edilməsinə, əməliyyatlar üzrə əmək məmulatının, əmək tutumunun aşağı düşməsinə səbəb olur. Yeni normaların təsdiqindən sonra müvafiq xidmətlər normaların dəyişilməsi haqqında bildiriş yazaraq, sexlərə, təchizat və digər iqtisadi xidmətlərə göndərilir. Bildirişdə dəyişilikdən əvvəlki və sonrakı normalar, dəyişikliklərin əsası və səbəbləri və yeni normaların istifadəyə verildiyi tarix göstərilir. İşçilərin əməyinin ödənişini əks etdirən normalar və qiymətlər barədə onlar istifadəyə verildiyi vaxta qədər işçilərlə razılaşdırılmalıdır. Əgər vaxt normaları və qiymətlər çoxlu miqdarda əməliyyatlar üzrə dəyişilsə, bildiriş əvəzinə normaların dəyişilməsi cədvəlini tərtib edirlər.

Adətən yeni normalar ayın əvvəlində istifadəyə verilir. Lakin bu qaydaya formal yanaşılmamalıdır. Əgər məsrəf nor-

malarının dəyişilməsinin ilkin şərtləri formalaşdırılmışdırsa və hələ ayın axırına çox qalmışdırsa, onda normaların tələbat baş verdikcə dəyişdirilməsi məqsədəuyğun hesab edilir.

Normaların dəyişdirilməsinin uçotunu sistemləşdirmək üçün bu dəyişilmələrin səbəbləri haqqında təsnifat klassifikasiatoru tərtib edilir.

Normalarda baş verən dəyişikliklərin səbəblərini aşağıdakı kimi qruplaşdırmaq olar:

1. mütərəqqi texnologiyanın tətbiqi və istehsalın mexanikləşdirilməsi və avtomatlaşdırılması;
2. məmulatın konstruksiyasının təkmilləşdirilməsi və detal və qovşaqların unifikasiyası;
3. əmək vəsaitlərinin təkmilləşdirilməsi;
4. əmək əşyalarından istifadənin yaxşılaşdırılması;
5. məhsulun keyfiyyətinin yaxşılaşdırılması;
6. idarəetmə sisteminin, istehsalın və əməyin təşkilinin təkmilləşdirilməsi.

Yuxarıda sadalanan hər bir qrup, istehsal şəraitindən asılı olaraq konkret səbəblərə ayrılır. Onların hər birinə ayrıca kod verilir və həmin nömrələr normaların dəyişilməsi haqqındakı sənədlərdə də əks etdirilir. Normaların dəyişilməsi haqqında bildiriş bütün əlamətlər üzrə kodlaşdırıldıqdan sonra hesablama mərkəzinə verilir. Bu məlumatlara əsasən xüsusi proqram üzrə məlumat bankındakı cari normalarda dəyişiklik aparırlar. Eyni zamanda hər bir məmulat üzrə detala tətbiq edilməsinə uyğun olaraq ayın əvvəlindən normalarda olan dəyişikliklər haqqında məlumat toplayırlar. Ayın sonunda dəyişilmələrin yekun məlumatları üzrə normativ kalkulyasiya korrektə (təshih) edilir və nəzarət üçün dəyişikliklər hesablama mərkəzinə verilir.

Əgər normaların dəyişilməsini normadan kənarlaşmalarla birləşdirilməsi məqsədəuyğun hesab edilsə normativ kalkulyasiyanı korrektə etmirlər, normativ kalkulyasiyanı nəzərdən keçirənədək aşkara çıxarılmış dəyişiklikləri normadan kənar-

laşmalarla (bunu adətən istehsalın texnologiyasında və təşkilində əhəmiyyətli dərəcədə dəyişikliklər olan vaxt edirlər) birgə uçota alırlar.

Hesabat dövrü üçün aparılan hesablamalarda hər bir səbəb üzrə tətbiq edilən tədbirlərin faktiki nömrəsi norma dəyişilmələrinin məbləğini buraxılan məmulatın həcminə vurmaqla alınır.

6.4. Normalardan kənarlaşmaların uçotu

Kalkulyasiyanın istənilən maddələri üzrə faktiki məsrəflərin qüvvədə olan normalardan kənarlaşmasına “normadan kənarlaşma” kimi baxılır. Bu yanaşma nəinki məsrəflərin uçotunun və məhsulun maya dəyərinin düzgün təşkilinə imkan verir, eləcə də maya dəyərinin formalaşması prosesinə operativ təsir etmə üzrə qərar qəbul etmək üçün normalardan kənarlaşmaların mütəmadi olaraq təhlil olunmasına da köməklik göstərir. Xüsusilə operativ uçotun operativliyini və uçot işçilərinin istehsalın idarə olunmasında iştiraklarını təmin edən bu hal uçotun normativ metodunu digər metodlardan əhəmiyyətli dərəcədə fərqləndirir və mühaisblərin nüfuz və hörmətlərinin bir daha artması ilə nəticələnir.

Məzmununa görə normadan kənarlaşmaları üç qrupa bölmək olar:

1. Mənfi kənarlaşmalar;
2. Müsbət kənarlaşmalar;
3. Şerti kənarlaşmalar.

Mənfi kənarlaşmalar özündə məhsulun maya dəyəri üzrə artıq xərcə yol verilməsini ehtiva edir və istehsalın texnologiyasında, təşkilində və idarəedilməsində müəyyən pozulmalara yol verildiyini göstərir. Bunlara, xüsusilə avadanlığın xarab olması nəticəsində materialların, xammalın, yanacağın, yarımfabrikatların artıq sərf edilməsini göstərmək olar.

Müsbət kənarlaşma məsrəflərin azaldılması, material, əmək və maliyyə resurslarından istifadədə qənaət edilməsi istiqamətində tədbirlərin həyata keçirilməsinə dəlalət edir. Bunlara misal olaraq materialların daha səmərəli biçilməsini, tam qiymətli materialların əvəzində tullantılardan istifadə olunmasını, daha məhsuldar avadanlıqların və qurğuların tətbiqini göstərmək olar.

Şerti kənarlaşmada həm müsbət, həm də mənfi kənarlaşma ola bilər. Bu kənarlaşma plan və normativ kalkulyasiyanın tərtibi metodikasında baş verən fərqi nəticəsində əmələ gəlir. Metodiki mülahizəyə görə bir sıra planlaşdırılmış məsrəflər (çıxışdan itkilər, qismən yerinə yetirilmiş əməliyyatlar və s.) normativ maya dəyəri kalkulyasiyasına daxil edilmir.

Bütün bu kənarlaşmalar tam uçota alınır və ayın sonunda plan göstəriciləri ilə müqayisə edilməklə təhlil edilir. Bu təhlil müsbət və mənfi kənarlaşmaların həqiqi kəmiyyətlərini aşkara çıxarmağına imkan verir.

Rəsmiləşdirilmə xarakterinə görə normadan kənarlaşmalar üç qrupa ayrılır:

- a) sənədləşdirilmiş kənarlaşmalar;
- b) hesablama kənarlaşmaları;
- c) uçota alınmamış kənarlaşmalar.

Sənədləşdirilmiş kənarlaşmalar faktiki xərclənən material ehtiyatlarının müəyyən edilmiş norma, normativlər və digər şərtlərdən kənarlaşmalarının sənədlərlə rəsmiləşdirilməsi deməkdir.

Adətən normalardan kənarlaşmaların müxtəlif növləri ilk sənədlərdə müxtəlif cür rəsmiləşdirilir. Belə ki limitdən artıq verilən materialı kənarlaşmanı təsdiq edir ki, bu da təhlil işlərinin aparılmasını tələb edir. Əgər sexdə əlavə məhsul buraxılmışdırsa bu hal normadan artıq kənarlaşma hesab olunmur. Əgər limitdən artıq buraxılan materialla material itkiləri örtülürsə bu zaman normadan kənarlaşma baş verir.

Məhsul istehsalının texnoloji proseslərinə uyğun olmayan materiallar anbardan buraxılırsa, kənarlaşmanı adətən materialların anbardan buraxılmasını özündə əks etdirən sənədlər vasitəsilə təyin edirlər. Bu sənədlərdə materialların bir qayda olaraq normadan kənarlaşmalar miqdar və dəyər ifadəsində həmçinin səbəblər də göstərilir. Bir materialın digər materialla yalnız bir dəfə əvəz edilməsi hallarında materialların anbardan buraxılmasının xüsusi (signal) sənədlərlə (əvəzedilmə tələbnamələri) rəsmiləşdirilməsi tövsiyə edilir. Əksər hallarda materialların əvəz edilməsi ilə onların maya dəyəri bahalaşır və emalın əmək tutumu artır. Ona görə də sənədlərdə həmçinin əvəzedilmənin səbəbləri, kənarlaşmanın miqdar üzrə həcmi və s. göstərilir.

İstehsal fəhlələrinin əmək haqqı üzrə kənarlaşmaların aşkara çıxarılmasında sənədləşdirmə üsulu mühüm rol oynayır. Bunun mahiyyəti ondan ibarətdir ki, müəssisədə qəbul edilmiş sənəd üzrə mövcud normalara əsasən işçilərə əmək haqqı hesablanır. Bütün hallarda işçilərə hesablanan əlavə əmək haqqı üçün xüsusi sənədlər tərtib edilir: əlavə ödəniş sənədi, boşdayanmalar haqqında məlumat, kənarlaşma haqqında tapşırıq və s. Vaxtamuzd işləyən işçilərin əmək haqqı üzrə kənarlaşmalar hesablanmış əmək haqqının normativ dərəcələr (stavkalar) üzrə bölüşdürülməsi nəticəsində aşkara çıxarılır. Faktiki və normativ dərəcələrə əsasən hesablanmış fərq kənarlaşma hesab olunur.

Bir çox müəssisələrdə normadan kənarlaşma səbəblərinin nomenklaturasından istifadə edilir ki, burada da yəni ilk sənədlərdə kənarlaşmanın kodu göstərilir. Əmək haqqının məmulatlar üzrə bölgüsü mühasibat uçotu registrlərində kənarlaşma ayrıca sütunda (qrafada) göstərilir.

Qeyri-müstəqim xərclər üzrə kənarlaşmalar hesablama yolu ilə aşkara çıxarılır. Uçota alınmamış kənarlaşmalar ilk uçotun təşkilindəki çatışmazlıqlar və xərclər üzrə əməliyyatları

sənədləşdirərkən baş verir və bitməmiş istehsalı inventarizasiya etdikdən sonra aşkara çıxarılır. Normadan kənarlaşmaların analitik uçuotu:

1. Baş verdikləri yerlər üzrə;
2. Baş vermə səbəbləri üzrə;
3. Buraxılan məhsulların növləri üzrə aparılır.

Materialların istehsalda faktiki sərfiyyatı üzrə 9 N-li cədvəldən daha aydın görmək olar. Sexdən buraxılan məhsullar üzrə normadan kənarlaşmaların maşinoqramması məmulatın maya dəyərinin kalkulyasiyası üçün verilir. Kənarlaşmalar üzrə yekun məlumatları məsrəflərin məmulatlar üzrə uçuotu cədvəlinə köçürülür.

Normadan kənarlaşmaların aşkara çıxarılması və uçuotunun xüsusiyyətləri müəssisənin istehsal xərclərinin mühüm maddələri üzrə nəzərdən keçirək. Xammal və material məsrəfləri üzrə hər şeydən əvvəl müəssisə üçün kənarlaşmaların səbəblərinin və onlara məsul şəxslərin vahid nomenklaturası və rəqəmlə ifadə olunma işarələri (kodları və şifrələri) sistemi işlənilib hazırlanır. Kənarlaşmaların aşkara çıxarılma metodları istifadə edilən materialın növündən, istehsalın təşkili və texnologiyasından asılıdır.

***Materialların istehsalata faktiki xərcinin maşinoqram cədvəli
(1 N-li sex üzrə)***

Cədvəl 9.

Məs- rəf mad- dələr i	Mate- rialların kalkulya- siya qrupları	No- menkla- tura nömrəsi	Dövrün əvvəlinə qalıq		Daxil olub qaytarılan çıxılmaqla		Dövrün sonuna qalıq		İstehsala faktiki xərc	
			Miqdar kq	Məbləğ man.	Miqdar kq	Məbləğ man.	Miqdar kq	Məbləğ man.	Miqdar kq	Məbləğ man.
1	1	105021	489	7335	20000	300000	3374	50610	171115	256725
1	4	1058078	145	12250	17000	850000	882	44100	16363	818150
1	7	1059362	103	10300	6900	690000	118	11800	6885	688590
1	8	1053004	272	23120	19000	1615000	1082	91970	18190	1546150
1	9	1054436	338	5070	23000	345000	813	12195	22525	337875
			1447	58075	85900	3800000	6269	210675	81078	3647400
2	5	1201923	138	2760	15000	300000	1400	28000	13738	274760
2	6	1202437	100	2500	6700	167507	214	5350	6586	164650
			238	5260	21700	467500	1614	33350	20324	439410

Kənarlaşmaların aşkara çıxarılmasının əsas metodları aşağıdakılardır:

1. Xəbərdarlıq sənədləşdirilməsi;
2. Materialın partiyalar üzrə və fasiləsiz biçilməsinin uçotu;
3. Materialın istehsalata faktiki buraxılması resepturasına əsasən kənarlaşmanın öncədən hesablanması (hesablama-analitik metod);
4. Inventar metodu.

Normadan kənarlaşmaların aşkara çıxarılmasının xəbərdarlıq sənədləşdirmə metodu materialların məcburi əvəz olunması və ədədi materialların, yarımfabrikatların və komplektləşdirici məmulatların normadan (limitdən) artıq buraxıldıqları hallarda tətbiq edilir. Belə hallarda materialları istehlak edən sexlərə xüsusi işarəsi olan xüsusi sənəd (Tələbnamə, əvəz edilmə haqqında əmr) yazırlar. Bu sənədlərdə kənarlaşmanın səbəbləri və məsuliyyət daşıyan şəxsin adı yazılır. İstehsalatda xəbərdarlıq sənədləşdirmənin üstünlüyü onun sadəliyindən, universallığından və istənilən hallarda tətbiq mümkünlüyündən ibarətdir. Müəssisənin rəhbəri, sexlərin rəisləri bu sənədlərə imza edərkən müvafiq informasiyalarla təmin olunur və artıq xərclərin qarşısının alınması barədə tədbirlər görürlər. Bu metodun çatışmayan cəhəti ondan ibarətdir ki, burada materialın normadan artıq sərf edilməsi deyil, istehsalata limitdən artıq buraxılan material aşkara çıxarılır.

Materialın biçilməsinin partiyalı və fasiləsiz metodu daha səmərəli üsul hesab olunur. Burada kənarlaşma hər bir partiya materialın biçilməsi üzrə aşkara çıxarılır. Partiyalı biçmənin uçotu sexin plan dispetçer bürosu tərəfindən, materialın hər bir partiyası üçün açılmış uçot kartlarında aparılır. Bu kartda işçi yerinə verilən materialın miqdarı, bu partiyadan hazırlanmış detalların miqdarı, alınmış tullantıların miqdarı, istifadə edilməmiş materialın miqdarı və s. göstərilir.

Materialın norma üzrə sərf edilən miqdarı istehsal edilmiş məhsulun detalların və yarımfabrikatların miqdarına sərfiyyat normasına vurmaqla hesablanır. Faktiki sərf edilmiş materialların miqdarını material sərfinin müəyyən edilən norma

ilə müqayisə etməklə istifadə nəticələri (qənaət və yaxud artıq xərc) aşkara çıxarılır.

Biçilmiş materialların istifadəsində kənarlaşmaların uçotu biçmə üzrə ilk sənədlərdə (biçmə vərəqi, cədvəllərdə, pasportlarda və s.) aparılır.

Partiyalar üzrə və fasiləsiz biçmələrin üstünlüyü ondan ibarətdir ki, burada materialların bilavasitə iş yerləri istifadə olunmaları üzərində nəzarət etmək mümkün olur. Eyni zamanda hər bir partiya materialın kənarlaşmaların fərdi səbəblərini öyrənmək üçün şərait yaranır. Bu metodun çatışmayan cəhəti onun məhdudluğundadır. Belə ki, bu metod yalnız biçilməli olan materiallara tətbiq edilə bilər.

Əmək ödənişi üzrə istehsal xərcləri üzərində nəzarət etmək üçün kənarlaşma haqqında olan informasiyalardan istifadə edilir. Kənarlaşmaları aşkara çıxarmaq üçün xammal və materialların məsrəflərinin uçotunda tətbiq edilən metodlardan (xəbərdarlıq sənədləşdirilməsi metodundan, partiyalı və fasiləsiz biçmə metodundan və inventar və hesablama metodlarından) istifadə edilir. Əmək ödənişi üzrə kənarlaşmanın aşkara çıxarılmasının sənədləşmə metodu əmək haqqının normativ uçotunda daha geniş yayılmışdır. Onun köməkliyi ilə kənarlaşmaların əsas növlərini, səbəblərini və məsul şəxsi təyin etmək olur.

Əmək ödənişi üzrə kənarlaşmaların partiyalar üzrə uçotu çox nadir hallarda istifadə edilir və demək olar ki, xammal və materialın müvafiq metodundan fərqlənir.

Bu metodun tətbiqi nəticəsində aşkara çıxarılan kənarlaşmalar biçmənin keyfiyyətindən asılıdır. Məhsul çıxımının uçotu üzrə ilk sənəd biçmə kartı hesab olunur.

Kənarlaşmaların sənədləşdirmə vasitəsilə aşkara çıxarmaq mümkün olmayan hallarda inventarizasiya üsulundan istifadə edilir. Inventarizasiya nəticəsində müəyyən edilmiş bütün məhsul və bitməmiş istehsalın miqdarı əmək ödənişinin normativ məsrəflərinə əsasən qiymətləndirilir. Faktiki istehsal əmək ödənişinin normativ ödənişdən kənarlaşma məbləği normativ dərəcəsi üzrə ödənilməli olan əmək haqqı məbləği ilə hesablanan faktiki istehsalat əmək haqqı arasındakı fərqə bərabər olmalıdır.

6.5. Hazır məhsulun faktiki maya dəyərinin kalkulyasiyası

Məsrəflərin uçotu və məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasının normativ metodu şəraitində məhsulun faktiki maya dəyərini hesablamaq üçün hər bir məmulat növü və yaxud eynicinsli məmulat qrupları üzrə ay üçün istehsal məsrəfləri icmal uçotu cədvəli tətbiq edilməlidir. Rəsmi sənədlərə görə məsrəflərin icmal uçotu cədvəlinin bir neçə variantlarından istifadə olunur. Biz də bu dərsimizdə bu variantların biri ilə tanış olacağıq (cədvəl 10). Cədvəlin mübtədasında məhsulun adı və yaxud qrupu və xərc maddələrinin adı göstərilir.

Cədvəlin xəbər hissəsi isə aşağıdakı göstəicilərdən ibarətdir:

1. Bitməmiş istehsalın ayına əvvəlinə olan qalığı (cari norma və normaların dəyişmələri üzrə);

2. Hesabat ayında məsrəflər (cari normalar və normalardan kənarlaşmalar üzrə);

3. Cari normalar üzrə, çıxdaşlar üzrə məsrəflərin silinməsi;

4. Bitməmiş istehsalın inventarizasiyası nəticələrinin silinməsi;

5. Əmtəlik məhsulun buraxılışı üzrə məsrəflərin silinməsi (cari normalar üzrə, normadan kənarlaşmalar üzrə, norma dəyişmələri üzrə) uçota alınmamış kənarlaşmalar);

6. Faktiki maya dəyəri;

7. Norma üzrə bitməmiş istehsalın ayın sonuna olan qalığı.

Bitməmiş istehsalın ayın əvvəlinə olan qalığı əvvəlki ayın oxşar cədvəlindən götürülür. Əgər keçən ay ərzində normalarda dəyişiklik olmuşdursa və buna əsasən normativ maya dəyəri kalkulyasiyasında dəyişiklik edilmişdirsə, bu zaman dəyişikliyin təsiri hesablama cədvəlində əks etdirilir.

İstehsal məsrəfləri uçotunun icmal cədvəli

Cədvəl 10.

Məhsulun adı	Ayn əvvəlinə bitməmiş istehsal qalığı		Hesabat ayı üzrə məsrəflər		Cari normalar üzrə çıxış üzrə məsrəflərin silinməsi	Bitməmiş istehsal üzrə inventarizasiya nəticələrinin silinməsi	Əmtəəlik məhsul buraxılışı üzrə məsrəflərin silinməsi				Faktiki maya dəyəri	Norma üzrə ayın axırına bitməmiş istehsal qalığı
	Cari norma üzrə	Norma dəyişmələri üzrə	Cari norma üzrə	Normadan kənarlaşmalar üzrə			Cari norma üzrə	Normadan kənarlaşmalar üzrə	Norma dəyişmələri üzrə	Uçota alınmış ayan kənarlaşması		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Məmulat qrupu AB												
Xammal və materiallar	664080	+16080	945975	-31800	68895	-1430	945840	-31800	+16080	+2480	932600	596370
Satın alınmış yarımfabrikat və məmulatlar	417315	-50500	1356325	+6470	16670	-	1329060	+6470	-50500	-1160	1283870	431750
İstehsal fəhlələrinin əsas əmək haqqı	578340	+13340	694145	+16845	31920	-870	702300	+16845	+13340	+1415	733900	538810
Çıxışdan itkilər və i.ə.	-	-	-	+153000	-	-	-	+153000	-	-	153000	-
Cəmi	1659735	-21080	2996445	+144515	117485	-2300	2977200	144515	-21080	+2735	3103370	1566930

Cədvəldə ay ərzində yalnız müstəqim xərclər üzrə təyin edilən məsrəflər (sütun 4 və 5) müvafiq maşinoqrama əsasən yazılır. Məhsul çıxdaşı üzrə və bitməmiş istehsalın inventarizasiyasının nəticələri (çatışmazlıq və artıq gəlmə) müvafiq sənədlər üzrə normalardan çıxış edilərək (sütun 6 və 7) silinir. Hazır məhsul buraxılışının normativ maya dəyəri (sütun 8) məmullatlar üzrə normativ kalkulyasiyasına əsasən ayın axırına bitməmiş istehsal qalığı isə inventarizasiya və yaxud operativ uçot məlumatlarına əsasən hesablanır. Bundan sonra məlumatların normalar üzrə balanslaşdırılması aparılır: 2 və 4-cü sütun məbləğləri 6, 7, 8 və 13 –cü sütun məbləğlərinə bərabər olmalıdır. Əgər yekunlar düz gəlməzsə, alınan fərq uçota alınmamış kənarlaşma məbləğini göstərir.

Əgər müəssisə normativ kalkulyasiyaya qeyri-müstəqim xərcləri (ümumi təsərrüfat, ümumi istehsalat) də daxil edirsə, norma üzrə həmin xərcləri hesablama yolu ilə müəyyən edilir. Ayın sonuna bitməmiş istehsal qalığı ilə silinmələrin normativ kəmiyyəti (sütun 6, 8, 11, 13) cəmlənir və ayın əvvəlinə olan qalıq çıxılır (sütun 2) və nəticə 4-cü sütuna yazılır. Sonra ay ərzindəki faktiki məsrəfindən normativ məbləğ çıxılır və fərq normadan kənarlaşma kimi cədvəlin 5-ci sütununa yazılır. Bununla da normadan kənarlaşmaların və norma dəyişmələrinin silinmələri bitmiş hesab olunur. Bizim misalımızda 3 və 5-ci sütunun mütləq rəqəmləri 9 və 10-cu sütunlara keçirilir, yəni normalardan kənarlaşmalar və norma dəyişmələri tamamilə əmtəlik məhsul buraxılışına silinir. Bu silinmə uçotu sadələşdirir və məhsulun maya dəyərində normalardan kənarlaşmaların və normaların dəyişilmələrinin məhsulun maya dəyərində cüzi xüsusi çəkiyə malik olmasını təsdiq edir. 8, 11-ci sütunların məlumatları buraxılmış hazır məhsulun müvafiq toplamalara ayrılmaqla faktiki maya dəyərini göstərir.

Normativ uçotunda başqa metodlardan fərqli olaraq məhsulun faktiki maya dəyəri (sütun 12) norma üzrə məsrəf məbləği, normadan kənarlaşma və normaların dəyişmələri kimi hesablanır.

Metodik vəsaitdə normativ metod üzrə uçot və kalkulyasiyanın qüvvədə olan ümumi göstəricilərdə nəzərdə tutulan ən əlverişli variant verilmişdir. Ola bilsin ki, təcrübədə istifadə olunan variant vəsaitə nisbətən bu və ya digər dərəcədə fərqlənsin, lakin bunlar hamısı eyni konsepsiyalardan çıxış edir (mövcud normadan və normativlərdən kənarlaşmaların aşkara çıxarılması, bu kənarlaşmaların sistemləşdirilməsi, eləcə də normaların səbəblər və şərtlər üzrə dəyişilməsi məqsədilə müəyyən tədbirlərin işlənilib hazırlanması və həyata keçirilməsi məqsədilə müttəhimlərin axtarılması və cəzalandırılması məqsədilə deyil, istehsalın yaxşılaşdırılması məqsədilə).

MÖVZU 7. AYRI-AYRI SAHƏLƏR ÜZRƏ MƏS- RƏFLƏRİN UÇOTU VƏ MƏHSULUN MAYA DƏYƏRİ KALKULYASIYASININ XÜSUSİYYƏTLƏRİ

7.1. Turist təşkilatlarında məsrəflərin uçotu və məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasının xüsusiyyətləri

Bazar iqtisadiyyatı şəraitində turizm milli iqtisadiyyatın ən perspektivli sahələrindən biri hesab olunur. Bu sahədə fəaliyyət göstərən bir çox təşkilatlar turist xidməti bazarında özlərinə möhkəm və inamlı yer tutaraq, xüsusi agentlər və sabit müştərilər şəbəkəsinə malikdirlər.

Turist təşkilatları özlərinin fəaliyyət xarakterinə görə tur-operatorlara və turagentlərə bölünürlər.

Turoperator – topdansaş turist firması olmaqla turist sənayesi müəssisələri ilə turagentlər arasında vasitəçi rol oynayır.

O, turları təşkil edir və onları öz adından turagentlikləri vasitəsilə satır.

Turların təşkili prosesində turoperator yerləşdirmə, yerdirmə, nəqliyyat eləcə də xarakterindən asılı olaraq, mədəni məsrəf idarələri, ekskursiya büroları ilə əlaqə yaradaraq turist xidmətinin topdanalıcısı kimi çıxış edir.

Turagent – pərakəndə satış firması olmaqla bir tərəfdən xidmətedici müəssisələrlə və yaxud turoperator firmaları ilə digər tərəfdən müştərilər – turistlər arasında vasitəçilik rolu oynayır.

Turist firmalarının həyata keçirdikləri işləri əsasən aşağıdakı mərhələlərə bölmək olar:

a) Turistə və yaxud turistlər qrupuna turist-ekskursiya xidmətləri təklif etmək;

b) Yol vərəqi üçün müştərilərdən pul vəsaitlərinin alınması;

c) turistlərin yerləşdirilməsi, yaşaması, ekskursiya xidməti göstərilməsi üçün müvafiq təşkilatlara pul vəsaitlərinin köçürülməsi.

Turist firmaları (satıcı) ilə turistlər (alıcı) arasındakı münasibətlər onların arasında bağlanmış müqavilə ilə tənzimlənir.

Bununla da turist firmasından satın alınan məhsul xüsusi xarakterə malik olur. Turist tərəfindən alınan hüquqların məcmusu “yol vərəqi” kimi rəsmiləşdirilir. Deməli, yol vərəqi turist firmasının fəaliyyətinin son məhsulu və satış predmeti hesab olunur. Bununla əlaqədar olaraq turist firmalarında “məhsul” satışı dövryyəsi yol vərəqinin satışı fonunda əks etdirilir. Turist tərəfindən alınan xidmətlər satın alınmış məhsulun istehlakı prosesini özündə əks etdirir.

Turist firmalarının müxtəlif növ fəaliyyətlə məşğul olmaları təsərrüfat əməliyyatlarının uçotunun müxtəlif metodlarının tətbiqini və istehsalat uçotunun dəqiq sistemlə aparılmasını tələb edir.

Turist təşkilatlarında istehsalat uçotunun ən mühüm sahələrindən biri turməhsulun formalaşmasına məsrəflərin uçotu və onun maya dəyərinin müəyyən edilməsidir. Turist firması turməhsulların ayrı-ayrı növlərinin maya dəyərini hesablamaq üçün, öz fəaliyyətinin xüsusiyyətlərini nəzərə almaqla məsrəflərin kalkulyasiya maddələri üzrə qruplaşdırılmasını müstəqil olaraq təyin edir.

Turist təşkilatlarında məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasının maddələri aşağıdakılardan ibarətdir:

1. Əmək ödənişi xərcləri;
2. Sosial ehtiyaclara ayırmalar;
3. Əsas vəsaitlərin amortizasiyası;
4. Binaların, qurğuların, avadanlıq və inventarların saxlanması və icarə xərcləri;
5. Əsas vəsaitlərin təmiri xərcləri;
6. Qeyri-maddi aktivlərin amortizasiyası;
7. Reklam xərcləri;
8. Nümayəndəlik xərcləri;
9. Nəqliyyat xərcləri (quru, dəniz, hava yolları üzrə);
10. Turların həyata keçirilməsi üzrə göstərilən xidmətlər (mehmanxana, yemək, transfer, ekskursiya, tərcüməçi, mobil telefon, sığorta və s.) üçün kənar təşkilatlara ödəmələr;
11. Yeni turməhsulların hazırlanması və mənimsənilməsi xərcləri;
12. Kontagentlərə ödənilən komissiyon xərcləri;
13. Sair xərclər və ödənişlər.

Turməhsul növləri üzrə faktiki maya dəyəri – (növ daxilində kalkulyasiya maddələri üzrə) 202 N-li “İstehsal məsrəfləri” sintetik hesabında əks etdirilir. Bu hesabın debetində ay ərzində bütün əsas xərclər əks etdirilir. Əməliyyatları özündə əks etdirən ilk sənədlərdə məsrəflərin başvermə yeri, turməhsulun adı və müvafiq xərc maddələri göstərilir.

Turist firmalarının əsas xərclərinə aşağıdakılar daxildir:

1. Tur məhsulu formalaşdıran işçilərin əmək ödənişi xərcləri;
2. Sosial ehtiyaclara ayırmalar;
3. Nəqliyyat xərcləri (hava, dəniz, çay, dəmir yolu və s.);
4. Kənar təşkilatlara ödəmələr (bax maddə 10);
5. Yeni turməhsulun hazırlanmasına və mənimsənilməsinə məsrəflər;
6. Kontagentlərə komisiyon mükafatlarının ödənişi;
7. Sair məsrəflər və ödənişlər.

Turist təşkilatlarında üstəlik xərclər ay ərzində 711 N-li “Kommersiya xərcləri”, 721 N-li “İnzibati xərclər”, 731 N-li “sair əməliyyat xərcləri” sintetik hesablarda uçota alınır. Ayın sonunda bu xərclər daxili uçot siyasətinin tələblərinə uyğun olaraq müvafiq olaraq 711, 721 və 731 N-li hesabların kreditindən 202 N-li “İstehsalat məsrəfləri”, 701 N-li “Satışın maya dəyəri” hesabların debetinə silinir.

7.2. Nəşriyyat poliqrafiya təşkilatlarında məsrəflərin uçotu və məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasının xüsusiyyətləri

Müasir şəraitdə nəşriyyat poliqrafiya fəaliyyəti istənilən növdə çap nəşrlərinin hazırlanması və buraxılmasını özündə ehtiva edir. Çap nəşri dedikdə onların tirajı və hazırlanma üsullarından asılı olmayaraq qəzet, jurnal, albom, plakat, buklet və digər poliqrafiya istehsalı məhsulları nəzərdə tutulur.

Nəşriyyat poliqrafiya müəssisələrində məsrəflərin uçotu kalkulyasiya maddələri üzrə məsrəflərin istehsal texnoloji təyinat və əmələgəlmə yerləri əlamətləri üzrə aşağıdakı maddələrdə aparılır:

1. Müəlliflik qonorarları üzrə xərclər;
2. Bədii qrafik işlər üçün müəlliflik qonorarları;
3. Poliqrafiya işlərinə xərclər;
4. Material xərcləri;

5. Redaksiya xərcləri;
6. Ümumnəşriyyat xərcləri;
7. Satış xərcləri;
8. Çıxıdışdan itkilər.

Müəlliflik və bədii qrafik işləri üçün ödənilən qonorarlar nəşriyyat müqaviləsi, əmək müqaviləsi, qonorarların müəyyən edilməsi üçün aparılan hesablamalar məbləğin ödənilməsi üçün hesab kimi ilk sənədləşmələrdən istifadə edilir.

Poliqrafiya işlərinə sərf edilən xərcləri nəşr məhsulunun maya dəyərində yüksək xüsusi çəkiyə malikdir. Onların planlaşdırılan həcmi ədəbiyyat buraxılışının tematik planından, nəşrin bədii-qrafik rəsmiləşdirilməsi planından və nəşrə hazırlanmasının müqavilə qiymətindən çıxış edilərək təyin edilir. Lakin nəşriyyatın poliqrafiya işlərinə sərf etdiyi faktiki xərclərin həcmi nəşriyyatda və poliqrafiya müəssisələrində istehsalın texniki hazırlıq səviyyəsindən asılıdır və əhəmiyyətli dərəcədə onunla şərtlənir.

İstehsalın texniki hazırlığının səmərəli təşkili yeni texnikanın tətbiqinə, mövcud standartlara, texniki şərtlərə, texnoloji təlimatlara və mütərəqqi texnikanın tətbiqinə şərait yaradır və təmin edir ki, bu da nəticə etibarı ilə sifarişlərin hazırlanmasının nəşriyyat-poliqrafiya tsiklini uzunluğunu ixtisar edir və nəşriyyat və poliqrafiya işlərinə xərclərin azaldılması ilə nəticələnir.

Poliqrafiya işlərində xərcləri uçota almaq üçün müvafiq ilk sənədlərdən (müqavilə, müqavilə qiymətinin razılaşdırılmasına dair protokol, ödəniş hesabı, hesab faktura, tirajı təhvil vermək üçün qaimə və s.) istifadə edilir.

Poliqrafiya işlərinə sərf edilən xərclər nəşriyyatın mühasibatlığında aşağıdakı yazılışla rəsmiləşdirilir:

Debet 201 “İstehsal məsrəfləri”

Kredit 431, 531 “Malsatanlar və podratçılarla hesablaşmalar”

İstehsal xarakterli işlərin dəyəri nəşriyyatın uçotunda Debet 202 “İstehsal məsrəfləri”, debet 721 “İnzibati xərclər”, Kredit 431, 531 “Malsatanlar və podratçılarla hesablaşma” hesabı.

Material xərcləri aşağıdakı yazılışda rəsmiləşdirilir:

Debet 202 “İstehsalat məsrəfləri”

Debet 711 “Kommersiya xərcləri”

Kredit 201 “Material ehtiyatları”

İstehsal prosesində əmələ gələn qaytarılmalı atqıntılar nəşriyyatın material məsrəflərinin məbləğini azaldır.

Debet 201 “Material ehtiyatları”

Kredit 202 “İstehsalat məsrəfləri”

Redaksiya xərclərinin nomenklaturasına aşağıdakı xərclər daxildir:

1. İdarəetmə heyəti işçilərinin saxlanılması xərcləri;
2. Redaksiyanın istehsalat heyətinin saxlanılması xərcləri;
3. İşlərin emalı və rəsmiləşdirilməsi üzrə xərclər;
4. Orijinal-maketlərin satın alınmasına və texniki işlərinə xərclər;
5. Əsas vəsaitlərin amortizasiyası;
6. İstehsal təyinatlı əsas vəsaitlərin təmir xərcləri;
7. Əsas vəsaitlərin saxlanılması xərcləri;
8. Sair xərclər.

Nəşr – poliqrafiya müəssisəsinin idarəetmə heyətinin və ümumnəşriyyat heyətinin saxlanılması eləcə də ümumtəsərrüfat məsrəfləri “Ümumnəşriyyat xərcləri” maddəsində uçota alınır. Ümumnəşriyyat xərcləri 11-ci cədvəldə verilmiş nomenklaturaya uyğun olaraq 721 N-li “İnzibati xərclər” sintetik hesabında uçota alınır.

Nomenklaturaya aşağıdakı xərc maddələri daxildir:

1. İnzibati – idarə xərcləri;
2. Ümumtəsərrüfat təyinatlı əsas vəsaitlərin amortizasiyası;

3. Ümumtəsərrüfat təyinatlı əsas vəsaitlərin təmiri və saxlanması xərcləri;

4. Sair ümumtəsərrüfat xərcləri;

5. Ümumtəsərrüfat qeyri-məhsuldar xərcləri.

Ümumnəşriyyat xərclərinin analitik uçotu başvermə yerləri üzrə müvafiq köməkçi cədvəllərdə aparılır.

Ay ərzində 721 N-li hesabın debetində cəmlənən xərclər, ayın axırında nəşriyyat məhsulları istehsalına sərf edilən məsrəflərin tərkibinə daxil edilir:

Debet 202 “İstehsal məsrəfləri”

Kredit 721 “İnzibati xərclər”

Nəşriyyat – poliqrafiya müəssisəsi məhsulunun tam maya dəyərinin elementlərindən biri də satışla əlaqədar olan xərclərdir.

Satışla bağlı olan xərclərin uçotu 11-ci cədvəldə verilmiş nomenklatura maddələrinə uyğun olaraq 711 N-li “Kommersiya xərcləri” sintetik hesabında aparılır.

Cədvəldə əks etdirilmiş bütün xərclər ay ərzində 711 N-li hesabın debetində cəmlənir və ayın sonunda satışın maya dəyərinə silinir (satılmış və yüklənib yola salınmış məhsula düşən hissə):

Debet 701 “Satışın maya dəyəri”

Kredit 711 “Kommersiya xərcləri”

Satış xərcləri maddələrinin nomenklaturası

Cədvəl 11.

S/n	Xərc maddələri	Xərclərin xarakteristikası
1	Məhsulun qablaşdırılması və daşınması	Nəşriyyat məhsullarının qablaşdırılması, daşınması, dövrü nəşrlərin göndərilməsi
2	Reklam xərcləri	Nəşriyyat məhsullarını təbliğ edən bütün növ reklam xərcləri (nəşriyyat orqanlarında, radio və televiziya)

		verilən elanların xərci, plakatların, bukletlərin çap xərci, sərgi və yarmarka xərcləri və s.)
3	Marketing tədqiqatları xərcləri	Bazarın konyunkturasının öyrənilməsinə cari xərclər, nəşriyyat məhsullarının buraxılışı və satışı ilə əlaqədar olan informasiyanın toplanması və yayılması xərcləri
4	Kommersiya-satış xərcləri	Ticarət işçilərinin əmək haqqı xərcləri. Nəşriyyat məhsullarının satışa hazırlıq xərcləri. Anbarların, ticarət salonlarının və ticarət avadanlıqlarının saxlanması xərcləri. Əsas vəsaitlərin amortizasiyası xərcləri
5	Sair xərclər	Mütləq pulsuz nüsxələrin plan maya dəyəri və əvvəlki maddələrdə nəzərdə tutulmayan sair satış xərcləri

Məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasına həmçinin “Çıxışdan itkilər” də daxil edilir. Faktiki maya dəyərinin hesablanması bütün növ məsrəflərin toplanmasından sonra yerinə yetirilir. Bu iş özündə bir neçə mərhələni birləşdirir ki, bunların da hər biri əlavə olaraq aşağıdakı işlərin yerinə yetirilməsini tələb edir:

1. Vahid bölüşdürmə bazasından istifadə etməklə bu mərhələdə bölüşdürülməli olan məsrəf qruplarının formalaşması;

2. Qruplaşdırılmış məsrəflərin məsrəf obyektləri üzrə bölüşdürülməsi;

3. Növbəti mərhələ üçün zərurilik nöqtəyi-nəzərindən bölüşdürmənin nəticələrinin qruplaşdırılması.

Birinci halda uçot registrlərində toplanmış məsrəflər lazım olan aralıq qovşaqlar üzrə qruplaşdırılır.

İkinci halda məsrəf obyektləri baxımından faktiki maya dəyəri hesablanır.

Növbəti mərhələ üçün zəruriliyi nöqtəyi-nəzərdən məsrəflərin bölüşdürülməsindən alınan nəticələrin bölüşdürülməsi.

Məsrəflərin kalkulyasiya maddələri nöqtəyi-nəzərdən qruplaşdırılması və uçotu nəşriyyat – poliqrafiya müəssisəsinə imkan verir ki:

1. Faktiki istehsal məsrəflərinin müvafiq maddələr üzrə vaxtında və düzgün əks etdirilsin;

2. İstehsal resurslarından istifadə edilməsi və onların norma, normativ və smetalarla müqayisə olunması üzərində nəzarət etmək üçün lazım olan informasiyanın təqdim edilməsi;

3. Məhsulun maya dəyərinin aşağı salınması ehtiyatlarının aşkara çıxarılması və qeyri-məhsuldar xərc və itkilərin qarşısının alınması;

4. Müəssisənin hər bir struktur bölməsi üzrə fəaliyyəti nəticələrinin təyin edilməsi.

7.3. Tikiş müəssisələrində məsrəflərin uçotu və məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasının xüsusiyyətləri

Tikiş müəssisələrində istehsalatın uçotunun təşkili prosesi ən çox istehsalın növü və xarakteri, onun təşkili və texnoloji xüsusiyyətləri, buraxılan məmulatların nomenklaturalarının müxtəlifliyi, onların mürəkkəbliyi, istehsalın ixtisaslaşma səviyyəsi, idarəetmənin quruluşu və digər amillərlə müəyyən edilir.

Tikiş istehsalı texnoloji proseslərin xarakterindən asılı olaraq emaledici sənaye sahəsinə aiddir. Burada hazır tikiş məmulatını əvvəlcədən hazırlanmış biçmə detallarının, müxtəlif furniturların, bəzəkvurma (naxış) materiallarının quraşdırılması (yığılması) yolu ilə alınır.

Tikiş müəssisələrində ixtisaslaşma və kütləvilik dərəcəsinə görə istehsalın üç fərdi, seriyalı və kütləvi növlərini tətbiq edirlər. Tikiş müəssisələrində istehsal sexlərinə (bölmələrinə) aşağıdakılar aiddir:

1. Hazırlıq sexləri;
2. Biçmə sexi;
3. Tikmə sexi;
4. Yaş – isti emal sexi.

Məhsul istehsalının texnoloji prosesi iki emal mərhələsinə ayrılır:

- a) parçanın biçilməyə hazırlanması və biçmə;
- b) hazır məhsulun tikilməsi.

Tikiş məmulat istehsalının texnoloji prosesi ümumi qaydada özündə aşağıdakı qarşılıqlı əlaqədə olan əməliyyatları birləşdirir:

1. Hazırlıq sexində - qəbul, tabaşirlə işarələmə və biçmə üçün parçanın seçilməsi;

2. Biçmə sexində parçanın hazırlıq sexindən qəbul edilməsi, parçanın döşəməyə sərilməsi, ölçmə, ölçmənin keyfiyyətinə nəzarət, biçmə detallarının nömrələnməsi, komplektləşdirilməsi və tikiş sexinə verilməsi;

3. Tikmə sexində - qəbul, furniturların yoxlanılması, biçmənin komplektləşdirilməsi və markirovkası (maskalama), məmulatın tikilməsi, məhsulun yaş – istilik emalı sexinə verilməsi;

4. Yaş – istilik emalı sexində, texniki nəzarət, məmulatın markirovkası, bükülməsi və hazır məhsul anbarına təhvil verilməsi.

Tikiş müəssisələrində istehsalın təşkili və texnoloji emalından asılı olaraq məsrəflərin uçotu və məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasının mərhələ və sifariş metodlarından istifadə edilir.

Tikiş müəssisələrində istehsal məsrəfləri 202 N-li “İstehsalat məsrəfləri”, satışla bağlı olan xərclər isə 711 N-li “Kommersiya xərcləri” sintetik hesablarında uçota alınır.

Tikiş məhsulları maya dəyərinin tərkibinə aşağıdakı xərc maddələri daxil edilir:

1. Əsas material;
2. Qaytarılmış tullantılar (çıxılır);
3. Köməkçi materiallar;
4. Texnoloji məqsəd üçün yanacaq və enerji;
5. İstehsalat fəhlələrinə əmək haqqı xərci;
6. Sosial ehtiyaclara ayırmalar;
7. İstehsalat maşın və avadanlığının istismar xərcləri;
8. Ümumistehsalat (ümumsex) xərcləri;
9. Sair istehsalat xərcləri;
10. Sex istehsalat maya dəyərinin yekunu;
11. Ümumtəsərrüfat xərcləri;
12. Ümumzavod istehsal maya dəyərinin yekunu;
13. Satış xərcləri;

14. Tam maya dəyərinin cəmi.

Tikiş müəssisələrində “Əsas materiallar” maddəsində istehsal edilən məhsulun əsasını təşkil edən və maddi cəhətdən onun tərkibinə daxil olan materiallar əks etdirilir. Malsatan təşkilatlardan daxil olan materiallar hazırlıq sexinin müdiri tərəfindən qəbul edilir və qəbul aktı və yaxud qaimə ilə rəsmiləşdirilir.

Biçmə sexində materialların üzərində nəzarət etmək və uçotunu aparmaq üçün “biçmə kartından” istifadə edilir.

Biçmə kartında biçmə sexinə buraxılan parçanın miqdarı, anbara qaytarılan qırıqların, biçmə sexinin işçilərinə əmək haqqı hesablanması, hazır biçmənin hazır biçmə anbarına və yaxud tikiş sexinə təhvil verilməsinin uçotu və s. göstəricilər əks etdirilir.

Biçmə kartının məlumatlarına əsasən sərf edilmiş faktiki parçanın, müəyyən edilmiş normadan kənarlaşmalar aşkara çıxarılır.

Normadan kənarlaşma faktiki buraxılan parça ilə norma arasındakı fərq kimi hesablanır.

Əsas materialların dəyəri tikiş məhsullarının ayrı-ayrı növlərinin maya dəyərini uçot qiyməti ilə birbaşa daxil edilir. Ayın sonunda əsas materialların uçot dəyəri ilə onların faktiki maya dəyəri arasındakı fərq silinir.

“Qaytarılan tullantılar” maddəsində tikiş məhsullarının istehsalına sərf edilən faktiki məsrəflərini azaldan tullantıların dəyəri əks etdirilir. Bura istehsal prosesində qalıq kimi qalmış və özünün istehlak keyfiyyətini qismən və yaxud tam itirmiş materiallar daxildir. Qaytarılan tullantılar aşağıdakı kimi qiymətləndirilir:

1. Materialın aşağı salınmış qiyməti ilə;
2. Mümkün istifadə qiyməti ilə;
3. Tullantılar üçün müəyyən edilmiş qiyməti ilə;
4. Satış qiyməti ilə.

Məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasının “Köməkçi materiallar” maddəsində tikiş məhsulunun əsasını təşkil etməyən lakin ona xüsusi istehlak keyfiyyəti aşıl原因an materiallar əks etdirilir.

Məhsulun maya dəyərində daxil edilən digər maddələr uçot və kalkulyasiyada yüngül sənayenin digər sahələrində olduğu kimi mövcud normativlərə və təlimat xarakterli sənədlərə əsasən əks etdirilir. Cari hesabat dövründə buraxılan məhsulların maya dəyərinin düzgün hesablanması üçün hesabat ayının bütün istehsal məsrəflərini əsas istehsalıdan buraxılan və anbara təhvil verilən hazır məhsulla bitməmiş istehsal arasında hədd qoyulmalıdır.

Tikiş istehsalında bitməmiş istehsala aşağıdakılar daxildir:

a) müxtəlif emal mərhələlərində yerləşən yarımfabrikatlar;

b) komplektləşdirilməmiş biçki;

c) tikiş sexində bitməmiş tikiş məmulatları;

ç) texniki nəzarət şöbəsinin işçiləri tərəfindən təsdiq edilməmiş və anbara təhvil verilməmiş hazır məhsul.

Biçmə detallarının və yarımfabrikatların faktiki miqdarları inventarizasiya siyahısında əks etdirilir. Bunların əsasında bitməmiş istehsalın qiymətləndirilməsinin icmal cədvəli tərtib edilir. Tikiş məhsulları vahidinin maya dəyərini təyin etmək üçün konkret növ məhsul istehsalın sərf edilmiş bütün xərclərin kalkulyasiya maddələri üzrə məmulatların miqdarına bölmək lazımdır.

7.4. Çörəkbişirmə müəssisələrində məsrəflərin uçotu və məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyasının xüsusiyyətləri

Çörəkbişirmə müəssisələrində istehsalatın uçotu, istehsal prosesinin təşkili və texnoloji xüsusiyyətlərindən və idarəetmənin mövcud forma strukturlarından asılıdır. Çörəkbişirmə müəssisələrinin təşkilati formalarına gəldikdə isə

onlar zavodlar, kombinatlar və çörəxanalar şəklində fəaliyyət göstərilir.

Çörəkbişirmə müəssisələri istehsal gücündən asılı olaraq xırda (sutkalıq gücü 3 ton), orta (sutkalıq gücü 3 tondan 16 tonadək), iri (sutkalıq gücü 16 tondan yuxarı) müəssisələrə bölünürlər.

İri və orta çörəkbişirmə sexlərində materialları və hazır məhsulları saxlamaq üçün anbarlar və sexlər olur. İri və orta çörəkbişirmə müəssisələri növbə ilə sutka boyu işləyirlər. Hər bir növbə bitmiş istehsal tsiklinə malik olur və növbənin axırında hazır məhsul anbara təhvil verilir. Növbəlik işin nəticələri “Növbə istehsalat hesabata” əks etdirilir. Buna əsasən mühasib istehsal əməliyyatlarının uçotunu həyata keçirir.

Çörəkbişirmə müəssisəsinin tərkibində müxtəlif sexlər və sahələr (çörək, bulka, suxari, şirniyyat, makaron və s.) fəaliyyət göstərir. Çörəkbişirmə müəssisələri texnoloji proseslərin xarakterindən asılı olaraq məsrəflərin uçotu və məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasının mərhələ metodundan istifadə edir və o aşağıdakı əməliyyatlardan ibarətdir:

1. Xammal və materialın istehsala hazırlanması;
2. Xəmirin hazırlanması və qıcqırdılması;
3. Çörəyin bişirilməsi;
4. Məmulatın soyudulması və saxlanması.

Elə ona görə də çörəkbişirmə müəssisələri məsrəflərin uçotu və məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasının həm yarımfabrikatsız, həm də yarımfabrikatlı variantından istifadə edə bilirlər.

Çörək, bulka məmulatlarının hazırlanması və bişirilməsi növbə ərzində bir neçə vaxta başa gəlir və burada bitməmiş istehsal olmur. Bu da hazır məhsulun qiymətləndirilməsini, uçotunu və eləcə də məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasını asanlaşdırır.

Çörəkbişirmə istehsalının ən mühüm xüsusiyyətlərindən biri də hazır məhsulun çəkisinin ona sərf edilən xammala (una) nisbətən çox olmasıdır. Soyumuş hazır məhsulun çəkisi ilə onun istehsalına sərf edilmiş unun çəkisi arasındakı fərqə hazır məhsul “çıxımı” deyilir.

Çörək, bulka çıxımı norması unun bazis nəmliyinə (14.5%) əsasən təyin edilir. Hazır məhsul çıxımı aşağıdakı düsturla təyin edilir:

$$M_c = \frac{H_c \cdot 100}{u} ;$$

M_c - məhsul çıxımı, kq

H_c - hazır məhsulun çəkisi, kq.

Əgər unun nəmliyi dəyişilirsə, məhsul çıxımı norması da dəyişilir. Bu halda unun bazis nəmliyinə əsasən təyin edilmiş un normasını onun faktiki nəmliyinə təshih (korrektə) edirlər.

$$M_{təs} = \frac{M_{baz} \cdot 100}{100 - (14.5 - M)}$$

$M_{təs}$ – unun faktiki nəmliyinə təshih edilmiş məhsul çıxımı.

M_{baz} – unun bazis nəmliyində məhsul çıxımı, %.

M – sərf edilmiş unun faktiki nəmliyi %.

Çörəkbişirmə müəssisələrində məhsulun maya dəyəri aşağıdakı məsrəf maddələrindən əmələ gəlir:

1. Əsas materiallar:

a) un və maya;

b) boyat çörək və çıxdaş edilmiş məmulat;

c) sair əsas material;

ç) əsas materiallar üzrə nəqliyyat xərcləri.

2. Öz istehsalının yarımfabrikatları (xəmir);

3. Qaytarılmış tullantılar (çıxılır);

4. Bükücü materiallar;

5. Texnoloji məqsəd üçün yanacaq və enerji;
6. İstehsal fəhlələrinin əmək haqqı;
7. Sosial ehtiyaclara ayırmalar;
8. İstehsalat maşın və avadanlıqlarının istismarı xərcləri;
9. Ümumistehsalat xərcləri;
10. Sair istehsal xərcləri;
11. Sex istehsalat maya dəyərinin yekunu;
12. Ümumtəsərrüfat xərcləri;
13. Ümumzavod istehsalat maya dəyəri;
14. Satış xərcləri;
15. Cəmi, tam maya dəyəri.

İstehsalat fəhlələrinin əmək haqqı məmumat növləri arasında istehsal edilən məhsulun çəkisinə mütənasib olaraq bölüşdürülür. Əlavə əmək haqqı çörək bulka məmumatları arasında əsas əmək haqqına mütənasib olaraq bölüşdürülür.

Ümumi istehsalat (sex) xərcləri maddəsinə sexin idarə heyətinin əmək haqqı və xidmət xərcləri aid edilir. Bu maddə sex quruluşlu çörəkbişirmə müəssisəsində tətbiq edilir.

Ümumistehsalat xərcləri çörək, bulka məmumatları arasında aşağıdakı qaydada bölüşdürülür:

1. Şərti məhsula çevirmə əmsalını tətbiq etməklə hazır məhsulun həcminə mütənasib olaraq;

2. İstehsal fəhlələrinin əsas əmək haqqına mütənasib olaraq;

3. Plan normalarına mütənasib olaraq.

Ümumtəsərrüfat xərcləri maddəsində bütövlükdə müəssisə miqyasında idarəetmə və xidmətlə bağlı olan xərclər əks etdirilir. Ümumtəsərrüfat xərclərinin nümunəvi nomenklaturası dörd bölmədən ibarətdir:

- a) müəssisənin idarəedilməsi xərcləri;
- b) ümumistehsalat xərcləri;
- c) vergi, rüsum, ayırmalar;
- ç) sair xərclər.

Ümumtəsərrüfat xərcləri çörək bulka məmulatları arasında, ümumistehsalat xərcləri bölüşdürüldüyü kimi aparılır.

“Satış xərcləri” maddəsində çörək – bulka məhsullarının satışı ilə bağlı xərclər uçota alınır. Satışla bağlı xərclərin sintetik uçotu 711 N-li “Kommersiya xərcləri” hesabında aparılır və ayın sonunda satış, satışın maya dəyəri (701) hesabı ilə bağlanır.

Çörəkbişirmə müəssisəsi hər ay məsrəflər haqqında məlumatlara əsasən buraxılan çörək – bulka məmulatlarının növləri üzrə məhsulun maya dəyərinin faktiki kalkulyasiyasını tərtib edir. Buraxılan məhsulun hər 1 sentneri kalkulyasiya vahidi hesab olunur. 1 sentner məhsulun maya dəyərini təyin etmək üçün hər bir məsrəf maddəsi üzrə və cəmi hesabat dövrünün faktiki məsrəflərini həmin dövrdə buraxılan məhsulun miqdarına bölmək lazımdır. Faktiki kalkulyasiya məlumatlarını plan (normativ) məlumatları ilə müqayisə edilir və çörəkbişirmə müəssisəsinin texniki-iqtisadi göstəricilərinin yaxşılaşdırılmasını təmin edə bilən tədbirlər işlənib hazırlanır.

MÖVZU 8. KƏND TƏSƏRRÜFATINDA MƏSRƏFLƏRİN UÇOTU VƏ MƏHSULUN MAYA DƏYƏRİ KALKULYASIYASININ XÜSUSİYYƏTLƏRİ

8.1. Kənd təsərrüfatında məsrəflərin uçotunun ümumi xüsusiyyətləri

Kənd təsərrüfatı milli iqtisadiyyatın ən aparıcı sahələrindən biri olmaqla ölkəmizin əhalisini yeyinti məhsulları, sənayesini isə kənd təsərrüfatı xammalı ilə təmin edir. Kənd təsərrüfatında məsrəflərin uçotunun bitkiçilik və heyvandarlıq məhsullarının maya dəyərinin formalaşması və məhsul vahidinin kalkulyasiyasının fərqli xüsusiyyətləri bu sahənin özünəməxsus xüsusiyyətləri ilə bağlıdır. Kənd

təsərrüfatının özünəməxsus xüsusiyyətlərindən biri istehsal prosesinin uzunluğu, istehsalın mövsümi xarakter daşması və nəhayət istehsal vaxtı ilə iş vaxtının üst-üstə düşməməsidir. Bəzən istehsal bu il başlayır, lakin gələn il başa çatır. Bunlar hamısı mühasibat uçotunun təşkilinə, aparılmasına və ən əsası, məhsulun maya dəyərinin hesablanması, kalkulyasiyası və maliyyə nəticələrinin hesablanmasına öz təsirini göstərir. İl ərzində bitməmiş istehsal və qalığı hazır məhsul, istehsal ehtiyatları artıqlığına səbəb olur. Bunun nəticəsidir ki, il ərzində istehsal edilən və satılan məhsullar yalnız plan maya dəyəri ilə qiymətləndirilir. İlin sonunda faktiki maya dəyəri ilə müqayisə edilərək mənfəət və zərər aşkara çıxarılır.

Kənd təsərrüfatı müəssisələrində mühasibat uçotu Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyinin 18 aprel 2006-cı il tarixli, 38 sayılı əmri ilə təsdiq edilmiş “Kommersiya təşkilatları üçün mühasibat uçotunun hesablar planına” əsasən aparılır. İstehsal məsrəflərinin uçotu və kənd təsərrüfatı məhsullarının maya dəyərinin kalkulyasiyasının planlaşdırılması, uçotu və maya dəyərinin kalkulyasiyasına dair qüvvədə olan əsasnaməyə uyğun olaraq təşkil edilir. Kənd təsərrüfatında məsrəflərin uçotunun aparılması və məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyası üçün ilkin sənədlərin unifikasiya edilmiş (eyniləşdirilmiş) uçotun jurnal – order formasının vahid uçot registrlərindən və Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyinin təsdiq etmiş olduğu hesabat formalarından istifadə edilir.

Kənd təsərrüfatı müəssisələrində məsrəflərin uçotu və məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasının əsas vəzifəsi aşağıdakılardır:

1. Məsrəflərin uçotunu və məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasını tənzimləyən normativ – hüquqi sənədlərin tələblərinə ciddi riayət edilməsi;

2. İstehsal məsrəflərinin uçotunun təşkili prinsiplərinə əməl edilməsi;
3. Müstəqim məsrəflərin bölüşdürülməsini təmin etməli;
4. Digər əsas məsrəflərin bölüşdürülməsi üzərində nəzarət;
5. Qeyri-müstəqim xərclərin uçot və kalkulyasiya obyektləri arasında düzgün bölüşdürülməsini təmin etmək;
6. Qeyri-məhsuldar xərclərin yaranma mənbələrinin aradan qaldırılması;
7. Köməkçi istehsalat məsrəflərinin bölüşdürülməsi üzərində nəzarət;
8. İstehsal məsrəflərinin əmtəəlik məhsulla bitməmiş istehsal qalığı arasında düzgün bölüşdürülməsi üzərində nəzarət;
9. Məsrəflərin uçotunun müterəqqi formalarının tətbiqi və məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasının aparılması üsulunun düzgün seçilməsi üzərində nəzarət;
10. Məsrəflər və maya dəyəri kalkulyasiyası üzrə hesabatın tərtibi üzərində nəzarət.

8.2. Bitkiçilikdə məsrəflərin uçotu və məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyası

Bitkiçilik kənd təsərrüfatı istehsalının əsas sahələrindən biri hesab olunur. Bitkiçilik yalnız kənd təsərrüfatı məhsulları vermir, o həmçinin heyvandarlıq üçün əsas yem bazası mənbəyi hesab olunur.

Məsrəflərin uçotunun təşkilinə və məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasına təsir edən amillərdən biri də təsərrüfatın ixtisaslaşması və istehsalın texnoloji xüsusiyyətidir ki, bunlar da öz əksini – məsrəf və kalkulyasiya obyektlərinin seçilməsində, xərc maddələrinin nomenklaturasının qurulmasında, ilkin uçotda, qeyri-müstəqim xərclərin

bölüşdürülməsinin spesifik (özünəməxsus) xüsusiyyətlərində və digər məsələlərdə tapır.

Bitkiçilikdə məsrəflərin uçot obyektı dedikdə ayrı-ayrı məhsul növləri deyil, konkret bitkilər və yaxud bitki qrupları başa düşülür. Bu da onunla əlaqədardır ki, bir çox kənd təsərrüfatı bitkiləri eyni vaxtda bir neçə növ məhsul verir. Məsələn, payızlıq dənli bitkilər üzrə məsrəflərin uçot obyektı bitki qrupu hesab olunur ki, bu qrupa da buğda, arpa, darı bitkiləri daxildir. Yazlıq dənli və dənlik paxlalı bitkilər üçün məsrəflərin uçot obyektinə yazlıq buğda, darı, qarabaşaq, dənlik qarğıdalı, düyü, cuqara, noxud, çöl noxudu və s. bitkilərdir. Texniki bitkilər üzrə məsrəflər hər bir bitki növü (pambıq, şəkərçuğunduru, günəbaxan, tütün) üzrə ayrıca uçota alınır.

Bitkiçilikdə məsrəflər aşağıdakı xərc maddələri üzrə uçota alınır:

1. Əsas və əlavə əmək haqqı;
2. Sosial təminatla ayırmalar;
3. Toxum və əkmə materialları;
4. Yanacaq və sürtkü materialları;
5. Gübrə (mineral və üzvi);
6. Avtonəqliyyat xərcləri;
7. Əsas vəsaitlərin amortizasiyası;
8. Əsas vəsaitlərin cari təmiri;
9. Sair əsas xərclər;
10. Ümumi istehsalat xərcləri;
11. Ümumi təsərrüfat xərcləri.

Bitkiçiliyə məsrəflərin və məhsul çıxımının uçotu 202 N-li “İstehsal məsrəfləri” sintetik hesabının “Bitkiçilik” sub hesabında aparılır. Hesabın debetində bitkiçiliyə sərf edilmiş məsrəflər, kreditində isə plan maya dəyəri ilə il ərzində məhsul çıxımı əks etdirilir. İlin ortasında kalkulyasiya hesabatı tərtib edildikdən sonra alınan məhsulun plan maya dəyəri faktiki

maya dəyərinə çatdırılır. Bitkiçilik hesabının ilin axırına olan qalığı bitməmiş istehsalı göstərir.

İstehsalat üzrə məsrəflərin analitik uçotu hər bir bitki üzrə və yaxud bitki qrupları üzrə aparılır. Əgər bitkidən əsas və əlavə məhsul alınarsa, onda məsrəflər məhsul növləri üzrə deyil, bir analitik hesabda aparılır. Sonra isə həmin məsrəflər müəyyən edilmiş əmsallara əsasən həmi məhsullar arasında bölüşdürülür. Analitik hesab açılan bitkilərin nomenklaturasına dənli bitkilər, texniki bitkilər, kartof, tərəvəz, yem bitkiləri, meyvə, giləmeyvə və s. daxildir. Bundan əlavə bitkiçilik sintetik hesabının nəzdində aşağıdakı analitik hesablar da açılır:

1. Bitkiçilikdə istifadə edilən əsas vəsaitlər üzrə bölüşdürülməmiş amortizasiya ayırmaları;

2. Bitkiçilikdə istifadə edilən əsas vəsaitlərin cari təmir xərcləri;

3. Bölüşdürülməli olan suvarma xərcləri;

4. Bölüşdürülməli olan qurutma xərcləri.

Kənd təsərrüfatında məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyasına keçməzdən əvvəl aşağıdakı işləri yerinə yetirmək lazımdır. Bitkiçilik məhsullarının uçotuna dair registrlərin məlumatlarına əsasən məsrəflərin ümumi məbləğini və həmin bitkidən alınan əsas və əlavə məhsul çıxımını müəyyən etmək lazımdır. Sonra isə təbii fəlakət üzündən məhv olmuş əkin sahələri üzrə məsrəfləri təyin etməli, təbii fəlakət nəticəsində məhv olmuş əkin sahələrinə sərf edilmiş məsrəfləri bitkiçilik hesabının kreditindən 801 N-li hesabın debetindən silmək lazımdır.

Bitkiçilik məhsullarının maya dəyərini kalkulyasiya edirlər: taxıl (dən) – franko – sahə (xırman), ot – franko – taya, kökü meyvəli, kartof, tərəvəz, bağ bitkiləri, kətan, pambıq və digər texniki bitkilər – franko saxlama yeri, yaşıl yem –

franko istehlak yeri, ot toxumu – franko anbar, tərəvəz, meyvə və giləmeyvə - franko qəbul məntəqəsi.

Taxıl (dən) istehsalında buğda, arpa, çovdar və qarğıdalı yüksək xüsusi çəki təşkil edir. Qarğıdalı istehsalı özünün yüksək iqtisadi faydalılığına görə digər dənli bitkilərdən xeyli fərqlənir. Qarğıdalı dənindən un, kraxmal, yağ kimi məhsullar alınır.

Dənli bitkilər: taxıl (dən) 1 sentner =1.0; saman 1 sentner =0.08.

Misal 1. Təsərrüfatda 30000 sentner buğda və 36000 sentner saman üyüdülmüşdür (o cümlədən 2200 sentner istifadə oluna bilən tullantı). Buğdanın becərilməsinə 14000 manat xərc çəkilməmişdir. Şərti məhsulların miqdarını və xüsusi çəkisini təyin edək:

Dən $30000 \times 1 = 30000$ vahid

Saman $36000 \times 0.08 = 2880$ vahid

Yekun - 32880

Hər növ məhsulun xüsusi çəkisi:

Dən $\frac{30000 \times 100}{32880} = 91.24\%$

Saman $\frac{2880 \times 100}{32880} = 8.76\%$

Taxıla (dənə) çəkilən 14000 manat xərcin 12773 manat 60 qəpiyi buğdanın, $(14000 \times 91.24 : 100)$, 1226 manat 40 qəpik isə $(14000 \times 8.76 : 100)$ samanının payına düşür.

Sonra tam dəyərli dənin və tullantının maya dəyərini təyin edirik. Laboratoriya analizinin məlumatına əsasən dən tullantısında dənin tərkibinin faizini tapırıq. Bizim misalımızda tullantıda dənin (tərkibi 42%) təşkil edir.

Tullantıda olan dənin miqdarı 924 sentner $(2200.42 : 100)$ təşkil edir. Tam dəyərli dənin miqdarı 28724 sentner $(30000 - 2200 + 924)$ təşkil edir. 1 sentner tam dəyərli dənin maya dəyəri 4 manat 45 qəpik $(12773 - 50 \times 100 : 28724)$ təşkil edir. Dən

tullantısı üzrə xərclər 4111 manat 80 qəpik (4 man. 45 qəpik x 924). Bir sentner tullantının maya dəyəri 1.87 manat (4111 manat 80 qəpik :2200). 1 sentner samanın maya dəyəri 34 qəpik (1226.40 manat:36000) olacaqdır.

8.3. Heyvandarlıqda məsrəflərin uçotu və məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyası

Heyvandarlıq kənd təsərrüfatının yüksək materialtutumlu sahələrindən biridir. Bu sahənin bir çox məhsullarının maya dəyərində heyvanların saxlanılmasına çəkilən cəmi xərcin yarısından çoxunu yem xərci təşkil edir. Heyvandarlıqda məsrəflərin uçot obyektı kimi heyvanların növləri və qrupları çıxış edir. Bu obyektlərin siyahısı kənd təsərrüfatı məhsullarının uçotu və kalkulyasiyasına dair müvafiq əsasnamədə geniş şərh edilmişdir.

İribuynuzlu mal-qaranın və qoyunların saxlanılmasına sərf edilən məsrəflər qruplar üzrə uçota alınır.

I. İribuynuzlu mal-qara:

A. Südlük istiqamətli mal-qara

a) bütün yaşda olan cavan heyvanlar və kökəldilməkdə olan heyvanlar

b) əsas sürü (inəklər və törədici buğalar)

B. Ətlik istiqamətli mal-qara

a) əsas sürü (inəklər, törədici buğalar, 8 aylığa qədər buzovlar)

b) 8 aylıqdan yuxarı cavan heyvanlar və kökəldilməkdə olan iribuynuzlu mal-qara.

II. Qoyunçuluq

a) yunluq və ətlik istiqamətli qoyunçuluq;

b) qaragül qoyunları;

c) Qeyd: Məsrəflər qoyunların bütün yaş qrupları üzrə uçota alınır.

Heyvandarlıqda məsrəflərin analitik uçotu yuxarıda göstərilən qruplar üzrə təşkil edilir.

Heyvanların saxlanması xərcləri aşağıdakı kalkulyasiya maddələri üzrə uçota alınır: yem, döşənək, avtonəqliyyat, traktorların nəqliyyat işləri, su təchizatı, elektrik təchizatı, əsas vəsaitlərin amortizasiyası, əsas vəsaitlərin cari təmiri, sair istehsalat xərcləri, ümumistehsalat və ümumtəsərrüfat xərcləri, əsas və əlavə əmək haqqı, sosial ehtiyaclara ayırmalar.

Xərc maddələrinin yuxarıda sadalanan nomenklaturası heyvandarlıq məhsullarının maya dəyərinin formalaşması xüsusiyyətlərini əks etdirir. Heyvandarlıqda bütün məsrəflərin tam və dəqiq aşkara çıxarılması baş verən əməliyyatların, işlənmiş iş vaxtının, işçilərin istehsal etdikləri məhsul, əmək haqqı məbləği, yem xərci və digər əməliyyatların düzgün və vaxtında sənədləşdirilməsini tələb edir. Heyvandarlıq işçilərinin istehsal etdikləri məhsulun həcmi və əmək haqqını uçota almaq üçün əsasən, iş vaxtının uçotu tabelindən və əmək ödənişinin hesablanması cədvəlindən istifadə edilir. Bütün əsas məsrəflər il ərzində 202 N-li “İstehsal məsrəfləri” hesabının “Heyvandarlıq” sub hesabının debetində, məhsul çıxımı isə kreditində əks etdirilir.

Bitkiçilikdə olduğu kimi heyvandarlıqda da alınan bütün məhsullar əsas, yanaşı və əlavə məhsullara ayrılır. Məsələn, iribuynuzlu mal-qaranın südlük istiqaməti əsas sürüsündə əsas və yanaşı məhsul növləri, süd və bala (buzov), əlavə məhsul isə peyin, tük, ölmüş və kəsilmiş heyvanların dərisi hesab olunur. İl ərzində əsas və yanaşı məhsullar plan maya dəyəri ilə, əlavə məhsullar isə möhkəm uçot qiyməti ilə yaxud mümkün satış qiyməti ilə mədaxil edilir. Xüsusilə gübrə məqsədilə istifadə edilən peyinin hər tonu 20 manat, digər əlavə məhsullar isə mümkün satış qiyməti ilə qiymətləndirilir.

Ayın axırında ilk sənədlərin məlumatlarına əsasən istehsalatın hesabatı tərtib edilir. Bu hesabatda məsrəflər

xərclərin kalkulyasiya maddələri və heyvanların hər bir uçot qrupu üzrə muxabirləşmə hesabları göstərilməklə verilir.

Hesabatın ayrıca bölmələrində alınan məhsulun miqdarı və dəyəri əks etdirilir. İstehsalat hesabatı 10 N-li jurnal – orderdə yazılışların aparılması üçün əsas sayılır. Heyvandarlıqda istehsal məsrəflərinin və məhsul çıxımının uçotunun ümumi sxemasını südlük istiqamətli iribuynuzlu mal-qaranın böyüdülməsi və kökəldilməkdə olan hissəsinin təmsalında nəzərdən keçirək.

Fərz edək ki, il ərzində aşağıdakı əməliyyatlar baş vermişdir:

1. Heyvandarlıq işçilərinə əmək haqqı hesablanmışdır – 79500 manat

2. Hesablanmış əmək haqqından məzuniyyət üçün 5 faiz həcmində ehtiyat yaradılmışdır – 3975 manat

3. Sosial ehtiyaclara ayırmalar aparılmışdır – 3500 manat

4. Yem sərf edilmişdir – 133200 manat

5. Dərman maddələri işlənmişdir – 4700 manat

6. Elektrik enerjisi və su sərf edilmişdir – 3200 manat

7. Amortizasiya hesablanmışdır – 30000 manat

8. Ümumi istehsalat xərci hesablanmışdır – 33075 manat

9. Ümumi təsərrüfat xərci hesablanmışdır – 26950 manat

10. Heyvanların çəki artımı – 3860 sentner, 316740 manat, tarlaya daşınan 840 ton, 7260 manatlıq peyin mədaxil edilmişdir.

Yuxarıda qeyd edildiyi kimi heyvandarlıq məhsullarının maya dəyərinin faktiki kalkulyasiyası hesabat ili başa çatdıqdan sonra tərtib edilir. Faktiki kalkulyasiyanın tərtib edilməsinə qədər cari ilin yem məhsullarının plan maya dəyəri ilə faktiki maya dəyəri arasındakı fərq, köməkçi istehsalatın xidmət xərcləri, ümumistehsalat və ümumtəsərrüfat xərclərinin heyvandarlığa düşən payı 202/2 N-li “Heyvandarlıq” hesabına silinir.

S/n	Əməliyyatın məzmunu	Məbləğ	Müxabirləşən hesablar	
			Debet	Kredit
1	Heyvandarlıq işçilərinə əmək haqqı hesablanmışdır	79500	202/2	533
2	Hesablanmış əmək haqqından məzuniyyət üçün ehtiyat yaradılmışdır	3975	202/2	515
3	Sosial ehtiyaclara ayırmalar aparılmışdır	3500	202/2	522
4	Yem sərf edilmişdir	133200	202/2	204
5	Dərman maddələri işlənmişdir	4700	202/2	201
6	Elektrik enerjisi və su sərf edilmişdir	3200	202/2	202
7	Amortizasiya hesablanmışdır	30000	202/2	112
8	Ümumi istehsalat xərci hesablanmışdır	33075	202/2	721
9	Ümumi təsərrüfat xərci hesablanmışdır	26950	202/2	721
10	Heyvanların çəki artımı	326740	Cavan və kökəldilməkdə olan heyvanlar	202/2 204

Əməliyyat jurnalı

Cədvəl 12

Heyvandarlıqda kalkulyasiya obyektləri dedikdə istehsal edilən məhsul növləri (süd, yun, yumurta, ət və s.), böyüdülməkdə və kökəldilməkdə olan heyvanlar üzrə isə çəki artımı və heyvanların baş hesabı ilə sayı (iribuynuzlu mal-qara, qoyunlar, quşlar, keçilər, donuzlar üzrə diri çəkisi) başa düşülür.

Çəki artımının maya dəyəri özündə hesabat ili ərzində onların böyüdülməsinə və kökəldilməsinə çəkilən məsrəflərin məbləğini ehtiva edir. Heyvanların baş hesabı ilə diri çəkisinin maya dəyəri kalkulyasiyasından il ərzində mal-qara və quşların hərəkətini qiymətləndirmək və eləcə də satılan heyvanlardan alınan maliyyə nəticələrini təyin etmək üçün istifadə edilir.

8.4. Köməkçi istehsalatda məhsul, iş və xidmətlərə məsrəflərin uçotu və maya dəyəri kalkulyasiyasının xüsusiyyətləri

Kənd təsərrüfatı sferasında köməkçi istehsalat müxtəlif növ iş və xidmətlər vasitəsilə bitkiçilik və heyvandarlıq sahələrinə xidmət göstərir. Bunlara təmir mexaniki emalatxana, yük avtonəqliyyatı, traktorların nəqliyyat işləri, elektrik təchizatı və s. daxildir.

Mühasibat uçotu istehsalatın hər bir növü üzrə bütün məsrəflərin aşkara çıxarılmasını və uçota alınmasını, yerinə yetirilən işlərin, buraxılan məhsulların və göstərilən xidmətlərin həcmi müəyyən etmək və onların maya dəyərinin düzgün hesablanmasını təmin etməlidir. Bu məsrəfləri uçota almaq üçün 202 N-li “İstehsalat məsrəfləri” sintetik hesabının nəzdində “Köməkçi istehsalat” sub hesabı açılır. Köməkçi istehsalatın hər bir növü üzrə analitik (məsələn, “təmir-mexaniki emalatxana”, “yük avtonəqliyyat” və s.) hesablar açılır və onların daxilində məsrəflər kalkulyasiya obyektləri və xərc maddələri üzrə uçota alınır.

Sənaye müəssisələrindən fərqli olaraq köməkçi istehsalatın iş və xidmətləri nəinki ay ərzində, hətta bütün il boyu istehlakçıların hesabına plan maya dəyəri ilə silinir. Məhsul, iş və xidmətlərin maya dəyərinin kalkulyasiyasını yalnız bir dəfə ilin axırında hesablayırlar. Plan və faktiki maya dəyəri arasında aşkara çıxarılan kalkulyasiya fərqi əlavə və yaxud ləğvedici yazılışla il ərzində məhsul, iş və xidmətlərin aid edildikləri hesabların debetinə silinir.

Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyinin 18 aprel 2006-cı il tarixli 38 N-li əmri ilə təsdiq edilmiş Kommersiya təşkilatları üçün hesablar planına görə köməkçi istehsalatın uçotu 202 N-li “İstehsalat məsrəfləri” sintetik hesabının nəzdində açılmış “Köməkçi istehsalat” sub hesabında aparılmalıdır. “Köməkçi istehsalat” sub hesabı əsas istehsalata göstərilən xidmətlərə, əsasən müxtəlif resurslarla təchiz edilməsinə (elektrik enerjisi, buxar, qaz, işıq, müxtəlif nəqliyyat xidmətləri, əsas vəsaitlərin təmiri, alət və ehtiyat hissələri istehsalı və s.) sərf edilən məsrəfləri uçota almaq üçün istifadə edilir. Bu sub hesabın debetində əsasən köməkçi istehsalatın məhsul buraxılışı, yerinə yetirdikləri işlər və göstərdiyi xidmətlər üzrə müstəqim xərclər uçota alınmaqla köməkçi istehsalatın idarəedilməsi, onlara göstərilən xidmətlər

və çıxdaş olan itkilər kimi qeyri-müstəqim xərclər də uçota alına bilər. Kənd təsərrüfatı sferasında fəaliyyət göstərən təmir-mexaniki sexlərdə məsrəflərin uçotu sifarişlər əsasında aparılır. Burada təmir edilən hər bir traktor, avtomobil, kombayn, kənd təsərrüfatının eynicinsli maşın və avadanlıqları kalkulyasiya obyektinə hesab olunur. Məsrəflər xərclərin bu maddələr üzrə əsas və əlavə əməkhaqqı, sosial ehtiyacları ayırmalar, ehtiyat hissələri və təmir materialları, yanacaq və sürtgü materialları, köməkçi materiallar, sair əsas xərclər, ümumistehsalat və ümumtəsərrüfat xərcləri uçota alınır. Sadalanan bütün bu xərclər (ümumistehsalat xərcləri istisna olmaqla) müvafiq ilkin sənədlərə əsasən yerinə yetirilmiş işlərin və hazırlanmış məmulatın maya dəyərində müstəqim yolla bir bloka daxil edirlər.

Ümumistehsalat xərcləri müstəqim xərclərdən ayrılıqda uçota alınır. Qeyri-istehsalat xərclərinə sexin (emalatxananın) idarəetmə heyətinin saxlanılmasına çəkilən xərclər, avadanlığın, sex binasının və inventarların cari təmir xərcləri, elektrik enerjisinin dəyəri və s. xərclər daxildir. Ümumistehsalat xərcləri yerinə yetirilmiş işlərin maya dəyərində müstəqim əmək haqqına mütənasib olaraq bölüşdürülür. Ümumistehsalat xərcləri il ərzində kalkulyasiya obyektlərinə ilin axırında təşhix edilməklə normativ həcmdə daxil edilir.

Təmir işlərinin aparılmasına və məmulat istehsalına çəkilən bütün məsrəflər, ehtiyat hissələri, xammal və materiallar, neft məhsulları, köməkçi istehsalat, əsas vəsaitlərin amortizasiyasını kreditləşdirməklə “Köməkçi istehsalat” sub hesabının “Təmir-mexaniki emalatxana” analitik hesabında, debetində əks etdirilir. Qurtarmış işlərə və anbara təhvil verilmiş məmulatlara sərf edilən məsrəflər aşağıdakı yazılışlarla rəsmiləşdirilir.

1. Maşın, avadanlıq, nəqliyyat vasitələrinin qurtarmış əsaslı təmirinin faktiki maya dəyərində

Debet 113 – torpaq, tikili və avadanlıqla bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması

Debet 204 – material ehtiyatları anbara təhvil verilmiş hazır məmulatın faktiki maya dəyəri

Debet 202 – “Bitkiçilik”, “Heyvandarlıq”, “Köməkçi istehsalat” və s. hesablar, əsas vəsaitlərin cari təmirinə sərf edilən faktiki xərclər.

Debet 721– satışla bağlı olan xərclər

Kredit 202 – “Köməkçi istehsalat” sub hesabı

Yük avtonəqliyyatının istifadəsilə bağlı olan xərclərin aşağıdakı nomenklatura maddələri üzrə uçota alınır: əsas və əlavə əmək haqqı, sosial sığortaya ayırmalar, yanacaq və sürtgü materialları, avtomobillərin, qarajların və digər əsas vəsaitlərin amortizasiyası və cari təmir xərcləri. Sadalanan xərclər məsrəflərə müstəqim yolla daxil edilir.

Yük avtonəqliyyat işləri üzrə kalkulyasiya vahidi ton-kilometr qəbul edilmişdir.

Yerinə yetirilmiş iş vahidlərinin dəyəri istehlakçıların hesabına ton-kilometrin miqdarına mütənasib olaraq yazılır və aşağıdakı yazılışla rəsmiləşdirilir:

Debet 202 – “Bitkiçilik”, “Heyvandarlıq” və s. kredit “Köməkçi istehsalat” sub hesabı.

MÖVZU 9. MƏSRƏFLƏRİN UÇOTU VƏ MƏHSULUN MAYA DƏYƏRİ KALKULYASIYASININ SİFARİŞ METODU.

9.1. Məsrəflərin uçotu və məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasının sifariş metodunun mahiyyəti və vəzifələri

Məsrəflərin uçotu və məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyası dedikdə istehsal edilən məhsulun, yerinə yetirilən iş və xidmətlərin faktiki maya dəyərinin

hesablanmasına köməklik göstərən istehsal məsrəflərinin sənədləşdirilməsi və müvafiq uçot registrlərində əks etdirilməsi üsulları başa düşülür. Hal-hazırda istehsal məsrəfləri uçotunun və məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyası metodlarının bütün ölkələri üçün qəbul edilmiş ümumi metodikası yoxdur. Bununla yanaşı tətbiq edilən metodlar aşağıdakı əlamətlər üzrə qruplaşdırılır:

1. Məsrəflərin uçot obyektləri üzrə;
2. Uçota alınan məsrəflərin tamlığı;
3. İnformasiyanın toplanması və məsrəflər üzərində nəzarət;
4. Məsuliyyət mərkəzləri üzrə.

Məsrəflərin uçot obyektləri üzrə bölgüsünə aşağıdakılar daxildir:

- a) sifariş metodu;
- b) mərhələ metodu;
- c) proseslər metodu.

Uçota alınan məsrəflərin tamlığı əlaməti üzrə:

- a) tam maya dəyərinin kalkulyasiyası;
- b) qeyri-tam (məhdudlaşdırılmış) maya dəyərinin kalkulyasiyası.

İnformasiyanın toplanması və məsrəflər üzərində nəzarət əlaməti üzrə:

- a) normativ metodu (normativ məsrəflərin və normadan kənarlaşmaların uçotu);
- b) faktiki məsrəflərin cəmlənməsi;
- c) əmsal metodu;
- ç) digər metodlar.

İdarəetmədə inzibatçılığın və yuxarıdan sərt planlaşdırma sisteminin ləğv edilməsi bir sıra daxili məsələlərin həllində müəssisə və təşkilatlara müstəqillik vermişdir. Verilən müstəqilliyin tərkib hissələrindən biri də məsrəflərin uçotu və məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyası sahəsində verilən

sərbəstlikdir. Hal-hazırda müəssisə və təşkilatlar istehsal prosesinin xüsusiyyətindən, istehsal edilən məhsulun xarakterindən, tərkibindən, hazırlanma texnologiyasından, kütləvi istehsaldan asılı olaraq məsrəflərin uçotu və məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyası metodunu müstəqil olaraq seçirlər. Bəzi hallarda yuxarıda sadalanan metodlar müxtəlif birləşmələr halında tətbiq edilir.

Məsrəflərin uçotu və məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasının sifariş metodunun mahiyyəti bütün müstəqim məsrəflərin müəyyən edilmiş kalkulyasiya vəərəqinin maddələrinə uyğun olaraq ayrı-ayrı sifarişlər üzrə uçota alınmasından ibarətdir. Qalan məsrəflər onların təyinatı və maddələri üzrə xərclərin başvermə yerləri üzrə uçota alınır və müəyyən edilmiş bölüşdürülmə bazasına əsasən bölüşdürülür və sifariş verilmiş məhsulların maya dəyərinə daxil edilir. Buna görə də bu metodda məsrəflərin uçot obyektləri ilə kalkulyasiya obyektləri ayrı-ayrı sifarişlər hesab olunur, hansı ki sifarişin faktiki maya dəyəri məhsul hazırlandıqdan sonra müəyyən edilir. Sifariş yerinə yetirilənədək sərf edilmiş məsrəflər bitməmiş istehsal hesab olunur. Beləliklə sifariş metodunun ən mühüm şərtlərindən biri istehsal sifarişlərinin açılması sistemi sayılır. Təsdiq edilmiş istehsal planına əsasən plan şöbəsi işçiləri tərəfindən sifariş blankı doldurulur və mahiyyət etibarı ilə istehsal sifarişinin yerinə yetirilməsi üçün sərəncam rolunu oynayır.

9.2. Sifariş metodunda uçotun ardıcılığı

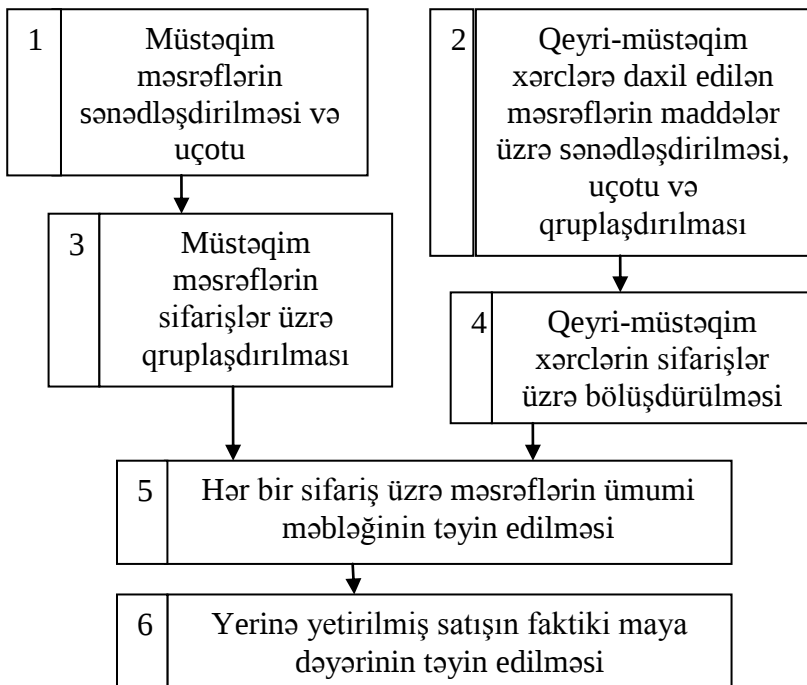
Yerinə yetirilmək üçün qəbul edilmiş sifariş qeydiyyatdan keçirilir və ona kod verilir. Sifariş üçün tərtib edilən bütün ilkin texnoloji və uçot sənədlərində sifarişin kodu göstərməlidir. Sifarişin açılması haqqında bildirişin surəti

mühasibatlığa göndərilir. Bu sənədə əsasən həmin sifariş üzrə məsrəflərin analitik uçot kartı aparılır.

Məhsul hazırlanıb qurtardıqdan və yaxud işlər yerinə yetirildikdən sonra sifariş bağlanır və həmin sifariş üçün material buraxılışı və əmək haqqı hesablanması dayandırılır. Bu halda məhsulun orta maya dəyəri deyil, fərdi maya dəyəri hesablanır. Kiçik seriyalı istehsalatda sifariş bağlandıqdan sonra məhsul vahidinin faktiki maya dəyəri məsrəf məbləğini bu sifariş üzrə hazırlanmış məhsulların miqdarına bölünməklə hesablanır.

Məsrəflərin uçotunun və məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyasının sifariş metodunda əməliyyatların uçotunun ardıcılığını – 10 N-li blok-sxemdən daha aydın görmək olar.

Sxem 10.



Materialların və əmək haqqı xərclərini detallar və proses normalarına uyğun olaraq ilk sənədlərin tərtibi və məsrəflər üzərində nəzarət tələb olunan səviyyədə təşkil edilməlidir. Bu nəzarət texnoloji proseslərdə nəzərdə tutulmayan işlərin yerinə yetirilməsinin qarşısını alır və məsrəflərin müvafiq sifarişlərə düzgün silinməsinə təmin edir.

İstehsal məsrəflərinin uçotunun və məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasının sifariş metodunun sxemi 3 N-li əlavə sxemdə verilmişdir.

9.3. Sifariş metodunun tətbiq sahələri

Məsrəflərin uçotunun və məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyasının sifariş metodu əsasən istehsalatlarda mürəkkəb növ məhsulun təkrarlanmayan və yaxud təsadüf hallarda təkrar hazırlanması zamanı materialların mexaniki emal prosesində məhsulun təcrübə nümunəsini hazırlayan fərdi istehsalda tətbiq edilmək üçün nəzərdə tutulmuşdur.

Sifariş metodu məhdud miqdarda ayrı-ayrı növ məhsul buraxan fiziki-kimyəvi prosesli (məsələn, kimyəvi reaktivlərin ayrı-ayrı növlərinin hazırlanması ilə məşğul olan müəssisələrdə, dəmir-betondan orjinal məmulatlar hazırlayan

dəmir-beton zavodlarında və s.) müəssisələrdə və xüsusi alət hazırlayan köməkçi istehsalat sexində də tətbiq edilir.

Sifariş metodunun mahiyyətinin qısa təsvirindən belə nəticəyə gəlmək olar ki, onun tətbiq sferası yalnız fərdi istehsal ilə məhdudlaşmalıdır. Lakin sifariş metodunda uçot və kalkulyasiyanın nisbi sadəliyi kiçik seriyalı, orta və hətta iri seriyalı istehsalatda da tətbiq etmək mümkündür. İl ərzində ayrı-ayrı məhsul növlərinə sərf edilən məsrəflər ayrı-ayrı sifarişlərdə cəmlənir, ay ərzində buraxılan məhsulun maya dəyəri məsrəf məbləğini (bitməmiş istehsal qalıqına düşən məbləği çıxmaqla) buraxılmış məhsul vahidini bölməklə hesablanır.

Məsrəflərin uçotu və məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasının sifariş metodunda bir misal nəzərdən keçirək (Əlavə cədvəl 10).

1N-li sexdə hesabat ayında üç sifariş yerinə yetirilmişdir (10, 11, 12). Material xərcləri, əmək haqqı (əsas və əlavə), sosial ehtiyaclara ayırmalar, xüsusi alətlərin amortizasiyası müstəqim xərc hesab olunduqları üçün birbaşa sifarişə aid etmək olar. Qeyri-müstəqim xərclər (ümumistehsalat və ümumtəsərrüfat) məsrəflərin müəyyən yerlərə məxsusluğuna görə - sexə və müəssisənin uçot siyasətində qəbul edilmiş bazaya mütənasib olaraq bölüşdürülür. Bizim misalımızda ümumistehsalat və ümumtəsərrüfat xərcləri 1 N-li sex üzrə 6189 min manat və 1254.0 min manat.

10 N-li sifariş üzrə manat olmuşdur.

11 N-li

12 N-li

Qeyri-müstəqim xərcləri sifarişlər üzrə bölüşdürərək sifarişlərin maya dəyərini hesablamaq olar (Əlavə cədvəl 10).

10 N-li əlavə cədvəl və 13 N-li cədvəl məhdudlaşdırılmış (qısaldılmış) maya dəyərini əks etdirirlər.

Qeyri-müstəqim xərclərin sifarişlər üzrə bölüşdürülməsi əsas əmək haqqına mütənasib olaraq bölüşdürürlər. Ümumi əmək haqqı 518.51 min manat, o cümlədən 10 N-li sifariş üzrə 68.76 min manat və yaxud 13.6%; 11 N-li sifariş üzrə 69.75 və yaxud 13.4%; 12 N-li sifariş üzrə 380.0 min manat və yaxud 73% olmuşdur. Qeyri-müstəqim xərcləri bölüşdürüldükdən sonra onların maya dəyərini hesablamaq olar (13 N-li cədvəl).

1 N-li sexin ay ərzində sifarişlər üzrə hesabat kalkulyasiyası
cədvəl 13.

S/n	Məsrəflərin maddələri	s i f a r i ş l ə r			
		N10	N11	N12	Cəmi
1	Material məsrəfləri o cümlədən:	3389.0	2224.0	2312	7925.0
2	Əsas material	2736.0	1836.0	-	4572.0
3	Köməkçi material	136.0	92.0	824.0	1052.0
4	Nəqliyyat-tədarük xərcləri	144.0	115.0	50.0	309.0
5	Yanacaq	397.0	198.0	1438.0	2033.0
6	Tullantılar (çıxılır)	24.0	17.0	-	41.0
7	Əsas əmək haqqı	68.76	69.75	380.0	518.51
8	Əlavə əmək haqqı	14.0	14.0	112.0	140.0
9	Sosial ehtiyaclara ayırmalar	33.0	33.0	259.0	325.0

10	Xüsusi alətlərin amortizasiyası	24.0	14.0	84.10	122.0
11	Ümumistehsalat xərcləri	625	627.0	4937	6189.0
12	Ümumtəsərrüfat xərcləri	127	127.0	1000.0	1254.0
	Sifarişin tam maya dəyəri	4289.76	3108.75	9084.0	16473.51

9.4. Maya dəyəri kalkulyasiyasının sifariş metodunda mühasibat yazılışları

Mühasibat uçotunun yazılışlar sistemi hesabların nəzarət sisteminə əsaslanır. Nəzarət hesabı – yekun hesabı deməkdir, yəni yazılışlar hesabat dövrünün əməliyyatlarının yekun məbləğini özündə əks etdirir. Məsələn, anbar kitabına nəzarət hesabı üzrə qalığı, anbar kitabı hesabının irihəcmli cildlənmiş hesablarının məlumatlarının qalığı ilə təsdiq edilməlidir. Fərz edək ki, hesabat dövrü ərzində anbara 1000 adda material daxil olmuşdur. Mədxil edilən materialın dəyəri 200000 manatdır. Bu məbləğ anbar kitabı hesabının debetinə yazılacaq. Tərtib edilmiş ayrı-ayrı yazılışlara əsasən ümumi məbləğ 200000 manat təşkil edir. Nəzarət hesablar sistemi müxtəlif uçot yazılışlarının yoxlanılmasına imkan verir. Ona görə ki, anbar kitabının müxtəlif hesablarında əks etdirilmiş ayrı-ayrı yazılışların məbləğlərinin cəmi, əməliyyatların bütün yekun məbləğlərini əks etdirən nəzarət hesabının yekununa bərabər olmalıdır.

Əməliyyatların qeydiyyatı üçün zəruri olan 1 misalında verilmiş uçot yazılışlarını nəzərdən keçirək. 1 misalında verilmiş əməliyyat əyanilik xatirinə nömrələnmişdir. Bununla

yanaşı əməliyyatların müvafiq yazılışları jurnalda qeyd edilir. Sifariş metodu ilə işləyən zavodda baş vermiş əməliyyatlar.

Misal 1. İstehsalın sifariş metodu ilə işləyən zavodunun aylıq təsərrüfat əməliyyatları:

1. Kredit hesabına 182000 manatlıq xammal alınmışdır.
2. Nöqsanlı olduğu üçün 2000 manat dəyərində olan xammal malsatan təşkilata qaytarılmışdır.

3. Anbardan 165000 manatlıq əsas material buraxılmışdır.

4. Anbardan 10000 manatlıq köməkçi material buraxılmışdır.

5. Hesabat dövründə hesablanan əmək haqqı məbləğinin cəmi 185000 manat təşkil edir. O cümlədən,

inzibati idarə işçilərinə - 105000 manat

əmək haqqı hesabından alınarkən vergi departamentinə - 60000 manat

sosial təminat fonduna - 40000 manat

6. Göstərilən müddətdə əməliyyatlar üzrə məbləğlər nağd qaydada ödənilmişdir.

7. Əmək haqqının ümumi məbləğinin bölüşdürülməsi aşağıdakı kimi olmuşdur:

Əsas istehsalat fəhlələrinin əmək haqqı - 145000 manat

Köməkçi istehsalat fəhlələrinin əmək haqqı - 40000 manat

8. Dövlət sığortasına ödənilmişdir - 25000 manat

9. Hesabat dövrünün qeyri-müstəqim xərcləri - 41000 manat

10. Avadanlığın amortizasiyası - 30000 manat

11. Üstəlik xərclər - 140000 manat

12. Qeyri-istehsal üstəlik xərclər - 40000 manat

13. Bitmiş və ehtiyata çevrilmiş hazır məhsulun dəyəri - 300000 manat

14. Alıcı təşkilatlara yola salınmışdır - 400000 manat

15. Alıcılara göndərilən məhsulların maya dəyəri – 240000 manat

MÖVZU 10. MƏSRƏFLƏRİN UÇOTU VƏ MƏHSULUN MAYA DƏYƏRİ KALKULYASIYASININ DİGƏR METODLARI (MODELLƏRİ).

10.1. ABC uçotu modeli

Uçotun “Activity Based Costing” və yaxud ABC modeli Avropa və Amerikanın müxtəlif profilli müəssisələrində geniş yayılmışdır. Bu modelin analoqu olaraq bizim sənaye müəssisələrimizdə məsrəflərin uçotu və maya dəyərinin kalkulyasiyası əməliyyat üzrə metodundan istifadə edilir. Tam mənası ilə bu model məsrəflərin işlər üzrə (məsrəflərin funksional uçotu) uçotu deməkdir. Bu model iqtisadi strukturlarda baş verən dəyişikliklərin, xüsusilə məsrəflərin uçotu və məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasına olan elmi baxışların dəyişilməsi nəticəsində meydana gəlmişdir. Əvvəllər maya dəyərinin sabit (Absorption - Kosting) və dəyişən xərclərin (Direkt - Kosting) uçota alınması yolu ilə hesablanırdı. Dəyişən xərclər məhsulun maya dəyərinə bölüşdürülür ki, bu da məhsulun tam istehsal xərclərini əks etdirir. Sabit xərclər məhsulun maya dəyərinə daxil edilmir və müxtəlif məsrəflərə silinir. Bu halda məhsulun maya dəyəri marjinal xərclərə bərabərdir. Lakin praktikada

(təcrübədə) müəssisənin fəaliyyətini həyata keçirmək üçün istehsal uzunmüddətli resursların cəlb edilməsi tələbatını irəli sürür və zəruri edir (marketing, satış, xidmət və s.). Ona görə də marjinal məsrəflərlə gəlirlərin bərabərliyi maksimum gəlir gətirməsinə baxmayaraq, Direkt – Kostinqin tətbiqi yalnız müəyyən şərtlər daxilində səmərə verə bilər. Əvvəla müəssisədə müstəqim məsrəflər xərclərin çox hissəsini təşkil etməlidir. İkincisi, az sayda məhsul buraxılmalıdır (bir, iki). Əgər müəssisə bu tələblərə cavab vermirsə maya dəyəri göstəricisi mütləq təhrif olunacaqdır: xırda seriyalı məhsula azaldılmış əlavə (qiymət artımı), iriseriyalıya isə yüksək qiymət artımı idarəetmə uçotuna nisbətən maliyyə uçotunda gəlir göstəricisi daha aşağı olacaqdır, elə zənn edilir ki, sadə istehsal nisbətən mürəkkəb texnologiyalı və innovasiyalı məhsul yüksək rentabellidir. Buradan da belə bir nəticəyə gəlmək olar ki, idarəetmə uçotu əsas vəzifəsini yerinə yetirmək üçün sabit və dəyişən göstəricilərin tətbiqi səmərəli deyil.

Məsrəflər haqqında obyektiv informasiya alınması üçün yeni metodların axtarılması uçotun ABC modelinin meydana gəlməsinə səbəb oldu. ABC modelinin spesifik xüsusiyyəti ondan ibarətdir ki, bu model tətbiq olunan zaman müəssisənin təsərrüfat fəaliyyətinə işçi əməliyyatların yığılması kimi baxılır. İş prosesində ehtiyatlar (material, informasiya, avadanlıq və s.) müvafiq olaraq müəssisədə ABC tətbiqinin ilkin mərhələləri mürəkkəb iş əməliyyatlarının paralel olaraq ehtiyatların istehlakını hesablamaqla sadələşdirilmiş tərkib hissələrinə ayırmaqla işlərin siyahısının və ardıcılığının təyin edilməsi hesab olunur.

ABC çərçivəsində məhsul buraxılışında iştirak üsullarına görə işlər üç növə ayrılır:

1. Unit level (işəməz, görülən işi)
2. Batch level (paket işi)
3. Product level (məhsul işi)

Bu təsnifat müxtəlif istehsal prosesləri və məsrəflər arasındakı asılılığın öyrənilməsinə nəzərdə tutur: məhsul vahidinin buraxılışı, sifariş (paket) buraxılışı, məhsul istehsalı. Bununla belə yenə də məsrəflərin mühüm bir kateqoriyası bütövlükdə müəssisənin fəaliyyətini təmin edən, istehsal hadisələrindən asılı olmayan məsrəflər nəzərə alınmır. Bu məsrəfləri uçota almaq üçün dördüncü növ iş – Facility level (ümumtəsərrüfat işləri). İşlərin birinci üç kateqoriyası, daha doğrusu o kateqoriyalar üzrə məsrəflər konkret növ məhsula aid edilə bilər. Ümumtəsərrüfat işlərinin nəticələrini bu və ya digər konkret növ məhsula aid etmək olmaz. Ona görə də onların bölüşdürülməsi üçün müxtəlif alqoritmlər təklif edilir.

Optimal təhlilə nail olmaq üçün ehtiyatlar da (resurslar) təsnifləşdirilir: istehlak anında verilən resurslar, əvvəlcədən verilən resurslar. Məsələn, birinciyə misal olaraq işəməzd əmək haqqını göstərmək olar. Bu zaman işçiyə iş əməliyyatlarının o miqdarı üçün əmək haqqı verilir ki, o işlər yerinə yetirilmişdir, ikinciye qəti müəyyən edilmiş əmək haqqını misal göstərmək olar, konkret miqdar tapşırıqla əlaqəli olmayan əmək haqqı.

İşçi əməliyyatlarına sərf edilən bütün resurslar onun dəyərini təşkil edir. Təhlilin birinci mərhələsinin sonunda müəssisənin bütün işləri onların yerinə yetirilməsi üçün zəruri olan resurslara aid edilməlidir. Bir sıra hallarda məsrəf maddəsi hansısa bir işə uyğun gəlir. Məsələn, “Təchizat şöbəsinin əməkhaqqı” “Təchizat” işçi əməliyyatlarının dəyərinə daxil edilir. Bununla yanaşı “Ofis binalarının icarəsi” maddəsi “Təchizat”, “İstehsal”, “Marketing” və s. məsrəf maddələri üzrə resursların istehlakına mütənasib olaraq bölüşdürülməlidir. Bəzən belə hallar da olur ki, hər hansı bir resurs heç bir işçi əməliyyatı ilə düz gəlmir, aid edilmir, boş yerə sərf edilir.

ABC uyğun olaraq işçi əməliyyat indeks ölçüsünə, çıxış nəticəsinə - KOST Drayverə malik olmalıdır. “Təchizat” məsrəf maddəsi üçün KOST Drayver “Alışın miqdarı” olmalıdır,

“Sazlama” maddəsi üçün KOST Drayver “satınalmanın miqdarı” olmalıdır. ABC tətbiqinin ikinci mərhələsi KOST Drayverin onlar tərəfindən hər bir resursun istehlak göstəricilərinin hesablanması ilə nəticələnir. Yekunda konkret növ məhsulun hazırlanmasına sərf edilən əmək məsrəflərinin məbləğini alırıq. Məhsul istehsalı üçün sərf edilən işlərin məbləği onun maya dəyərini təşkil edir. Bu hesablamalar ABC metodikasının praktik tətbiqinin üçüncü mərhələsini təşkil edir.

Müəssisənin işçi əməliyyatları toplusuna malik olması onun fəaliyyət göstəricisinin təkmilləşməsi üçün geniş imkanlar açır və investisiyaləşdirmə, ümumi heyətin uçotu, kadrların idarə edilməsi və s. fəaliyyət sahələrində keyfiyyətin qiymətləndirilməsinə imkan verir.

Nəticə etibarlı ilə ABC tətbiqi müəssisənin rəqabət qabiliyyətinin yüksəlməsinə imkan verir və bütün idarəetmə səviyələrində operativ informasiya təminatı yaradır.

10.2. JİT uçot modeli

Müasir şəraitdə kommersiya təşkilatlarının fəaliyyəti istehsal xərclərini maksimum azaltmaqla yüksək keyfiyyətli və rəqabətqabiliyyətli məhsul istehsalına yönəldilməlidir. Ona görə də əməyin təşkilinin və istehsalın idarə edilməsinin iqtisadi cəhətdən inkişaf etmiş ölkələrdə tətbiq edilən mütərəqqi forma və metodlarının istifadə edilməsi xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. Bununla əlaqədar olaraq bizim üçün istehsalın JİT (“just – in – time”, yəni “dəqiq, vaxtında”) modeli üzrə idarə olunması xüsusi maraq doğurur.

JİT modeli XX əsrin 70-ci illərində Yaponiyanın “Toyota” şirkətində yaranmışdır və hal-hazırda bir çox sənayesi inkişaf etmiş ölkələrdə böyük müvəffəqiyyətlə tətbiq edilir. Yaponiyada bu modeli ifadə etmək üçün “Kanban” anlayışından istifadə edirlər ki, bu da “kartoçka” və yaxud “yazılışın vizual (görünən) sistemi” deməkdir.

JİT anlayışı yapon ekvivalenti olmayan, Yaponiyanın işgüzar dairələrində qəbul edilmiş ingilis sözüdür.

JİT modelinin mahiyyəti iri partiyalarla məhsul istehsalından inkar etməkdən ibarətdir. Bunun əvəzində fasiləsiz axın əşya istehsalı yaradılır. Bununla da istehsal sexlərinin və sahələrinin təchizatı o qədər kiçik partiyalarla həyata keçirilir ki, mahiyyətcə ədədlə təminata çevrilir. Bu model əmtəə material ehtiyatlarının mövcudluğuna, bir sıra problemlərin həllini çətinləşdirən zərərli bir iş kimi baxırlar. Saxlanılmasına əhəmiyyətli dərəcədə xərc tələb edən, külli miqdarda material ehtiyatları maliyyə resurslarının çatışmazlığına, müəssisənin manevrliyinə və rəqabətin qabiliyyətinə mənfi təsir edir.

Praktiki nöqteyi-nəzərdən JİT modelinin əsas məqsədi istənilən artıq xərclərin aradan qaldırılmasından və müəssisənin istehsal potensialından səmərəli istifadə etməkdən ibarətdir.

JİT modeli ənənəvi “məhsulun bazara çıxarılması” metoduna nisbətən daha çox təkliflə bağlıdır. Modelin prinsipi belədir: məhsulu o vaxt istehsal et ki, ona ehtiyac var və yalnız o həcmdə ki, alıcı tələb edir. Təklif bütün istehsal boyu məhsulu müşayiət edir. Hər bir əməliyyatda o istehsal edilir ki, o növbəti əməliyyata lazımdır. İstehsal prosesi o vaxta qədər başlamır ki, növbəti əməliyyat yerindən istehsala başlamağın zəruriliyi haqqında signal daxil olmasın. Detallar, qovşaqlar, materiallar yalnız istehsal prosesində onların istifadəsinə başlanılmalı olan halda gətirilir.

JİT modeli emalda olan partiyaların həcmnin azalmasını, bitməmiş istehsalın praktik olaraq ləğvini, əmtəə material həcmnin minimuma çatdırılmasını və sifarişlərin aylar və həftələr üzrə deyil, günlər və hətta saatlar üzrə yerinə yetirilməsini nəzərdə tutur. Bununla da həmçinin istehsalın uçotu sistemi də sadələşir, belə ki materialların uçotu ilə istehsal məsrəflərinin uçotunun bir hesabda aparılmasına imkan yaranır. Bundan başqa bu sistemin tətbiqində müəssisənin məsrəflərinin bir hissəsi qeyri-müstəqim kateqoriyasından müstəqim xərclər kateqoriyasına keçir. Məsələn, istehsalı JİT modeli ilə təşkil edərkən

məhsul istehsalı ilə məşğul olan istehsal xəttinin fəhləsi texniki xidmət, təmir və sazlama işlərini də yerinə yetirir, ənənəvi metoddan isə bu işləri başqa işçilər yerinə yetirdikləri üçün bu xərclər qeyri-müstəqim xərclər kateqoriyasına daxil olur. Bu da öz növbəsində məhsul vahidinin maya dəyərinin düzgün hesablanması ilə nəticələnir.

JİT prinsiplərinin tətbiqi istehsal məsrəflərinin uçotu sistemini sadələşdirir. Bu sadələşmə istehsalın keyfiyyətinin yaxşılaşması, xidmətin və dəyərin qiymətləndirilməsinin yaxşılaşdırılması ilə nəticələnir.

JİT modelinin tətbiqinin nəticəsi olaraq materialların hərəkəti aşağıdakı yazılışla rəsmiləşdirilir:

1. Malsatan təşkilatlardan material alınmışdır

Debet 202 “İstehsalat məsrəfləri”

Kredit 431, 531 “Malsatanlar və podratçılarla hesablaşmalar”

2. Hazır məhsul buraxılışı və satışı

Debet 701 “Satışın maya dəyəri”

Kredit 202 “İstehsalat məsrəfləri”

Qeyri -müstəqim xərclərə aid edilən bir sıra xərclər JİT sisteminin tətbiqi şəraitində müstəqim xərclər kateqoriyasına keçir (bax: cədvəl 14).

Ənənəvi uçot sistemi ilə JİT uçot sisteminin müqayisəsi

Cədvəl 14.

S/n	Məsrəflərin növləri	Məsrəflərin kateqoriyası	
		Uçotun ənənəvi sistemində	JİT uçot sistemində
1	2	3	4
1	Müstəqim əmək məsrəfləri	müstəqim	müstəqim
2	Müstəqim material məsrəfləri	müstəqim	müstəqim
3	Təmir və texniki xidmət	qeyri-müstəqim	müstəqim

4	Enerji təchizatı	qeyri-müstəqim	müstəqim
5	Cari material təminatı	müstəqim	müstəqim
6	Keyfiyyət nəzarət	qeyri-müstəqim	müstəqim
7	Bina və qurğuların amortizasiyası	qeyri-müstəqim	qeyri-müstəqim
8	Sığorta ödəmələri, vergi və rüsumlar	qeyri-müstəqim	qeyri-müstəqim
9	Binaların icarəsi	qeyri-müstəqim	qeyri-müstəqim
10	Texnoloji avadanlıqların amortizasiyası	qeyri-müstəqim	müstəqim
11	İstehsalat xidmət və onun idarə olunması	qeyri-müstəqim	qeyri-müstəqim

JİT modelinin tətbiqinin əsas üstünlükləri aşağıdakılardan ibarətdir:

1. Modelin tətbiqi ehtiyatların səviyyəsinin azalması ilə nəticələnir ki, bu da əmtəə - material qiymətlilərə kapital qoyuluşunun azalması deməkdir.

2. JİT sisteminin tətbiqi şəraitində sifarişlərin yerinə yetirilməsinə olan ümid və etibarlılıq xeyli yüksəlir və materialların alınmasına və saxlanmasına sərf edilən vaxt azalır.

3. Bu sistemin tətbiqin nəticəsində istehsalın keyfiyyəti yüksəlir. Məhsul sifarişinin miqdarı çox olmadıqda keyfiyyətlə bağlı problemlərin mənbələri tez aşkara çıxarılır və lazimi tədirlər həyata keçirilir.

4. Material ehtiyatları və hazır məhsul saxlamaq üçün anbar binalarına qoyulan kapital məsrəfləri azalır;

5. Ehtiyatların mənəvi köhnəlməsi riskinin azalması;

6. Çıxışdan itkilərin azalması və yenidən düzəlməyə çəkilən xərclərin minimuma endirilməsi;

7. Sənədləşdirmənin həcmi azalması;

8. Əsas istehsal materiallarına sərf edilən xərclərin onların keyfiyyətinin yüksəlməsi hesabına aşağı salınması.

Əvvəlcə həmin məhsulu daha ucuz etmək lazımdır ki, bu da xüsusi bacarıq tələb edən bir sənətdir. Rəqobin həmin işi görməyəcəyini təsəvvür etmək sadəlöhlük olardı. JİT modelinin tətbiqi istehsalat uçotunun xarakterinə də ciddi təsir göstərir. Onun tətbiqi şəraitində qeyri-müstəqim xərclərin bir hissəsi müstəqim məsrəflər kateqoriyasına keçir. Bu modeldə istehsalat uçotu dəyərin idarə edilmə sisteminə dəyişilir (çevrilir) və menecerlərin məhsulun tərkibi, maya dəyəri, qiyməti, növləri və satış yolları haqqında səmərəli idarəetmə qərarlarının qəbulu sahəsində menecerlərin tələbatının ödənilməsi üçün istifadə edilir.

10.3. “Target - Kostinq” uçot sistemi

Bazar iqtisadiyyatı şəraitində yüksək gəlir əldə etmək üstünlüyünə nail olmaq uğrunda mübarizə bir qayda olaraq, son dərəcə məhdud tədbirlərdə əks olunur ki, bu da “rəqibə nisbətən ucuz satmaq”, “başqasından fərqlənən məhsul istehsal etmək”, “keyfiyyətli məhsul istehsal etmək” kimi şüarlar altında həyata keçirilir. Hal-hazırda alıcı yalnız keyfiyyətə görə deyil, məhsulun digər göstəricilərinə qarşı da çox tələblər irəli sürür. Hal-hazırda məsrəflərin çeşidi əhəmiyyətli dərəcədə genişlənməmişdir, bu proses dayanmır, əksinə gündən-günə artır.

Bir çox sahələrdə istehsalçılar nisbətən sabit bazar və istehsal texnologiyasına malik olduğu bir şəraitdə külli miqdarda standart məhsullarını sata bilmirlər. Müasir bazar dəyişkəndir, texnologiya isə sürətlə inkişaf və tərəqqi edir ki, bu da menecerləri məcbur edir ki, istehlakçıların davranışlarına istinad edərək idarəetmədə yeni yanaşmalardan istifadə etsin məsrəflərin planlaşdırılması, ölçülməsi, uçotu və nəzarət sahəsində müvafiq vasitələr işləyib hazırlasın. Problemin

özünün dərk edilməsi və onun həlli yollarının axtarışı ondan ibarətdir ki, öz məhsulunu rəqibə nisbətən ucuz satmaq, bu isə xüsusi bacarıq tələb edən sənətdir. Bu problemə ənənəvi yanaşma istehsal məsrəflərinin aşağı salınmasıdır. Bunun üçün uçotun “Standart - Kostinq”, “Direkt - Kostinq” və s. kimi modellər tətbiq edilir. Əvvəllər məsrəflərin idarəedilməsi və uçotunun bu metodu özünü doğruldurdu, indi isə bir çox mütəxəssislər belə hesab edirlər ki, vərdiş etdiyimiz yanaşmalara yenidən baxılması vaxtı çatmışdır, onlar müasir rəqabət mühitinin tələbləri ilə uzlaşmır. Qarşıda duran ən mühüm və ən yeni vəzifələrdən biri innovasiya məhsullarına məsrəflərin uçotu və maya dəyəri kalkulyasiyasının metodologiyasının yeniləşdirilməsindən ibarətdir.

Təcrübədə bir çox müəssisələr məsrəflərin azaldılması uğrunda real olaraq o vaxt mübarizəyə başlayırlar ki, məhsul artıq işlənilib hazırlanmış və satışa və ya istehlaka verilmişdir. Məhz məhsul istehsalı tsikli başa çatdıqdan sonra məlum olur ki, məhsulun maya dəyəri həddindən artıq yüksəkdir. Ola bilsin ki, onu qabaqcadan müəyyənləşdirmək və artıq xərcə yol verilməməsi istiqamətində müvafiq tədbirlər həyata keçirmək mümkün olsun. Daha dəqiq desək belə bir sual yaranır öz məhsulunu ucuzlaşdırmağa nə vaxt başlamaq lazım?

Yaponiyanın istehsal menecmenti üzrə mütəxəssisləri bu suala hələ 1960-cı illərdə inandırıcı cavab verdilər və məqsədli maya dəyəri “Target – Kostinq (yapon dilində - genyua kikaku)” idarəetmə konsepsiyasını işləyib hazırlayacaq sadə və səmərəli qərar təklif etdilər.

Bu model ilk dəfə 1965-ci ildə “Toyoto” şirkətində tətbiq edildi. Onun ilkin forması Amerika Birləşmiş Ştatlarında 1947-ci ildə “General electric” şirkətində başda L.Mays olmaqla bir qrup mühəndislər tərəfindən işlənilib hazırlanmışdır. Onlar tərəfindən işlənilib hazırlanan məsrəflərin məqsədli idarə

olunması modeli müasir konsepsiyanın yalnız sadələşdirilmiş bir versiyası idi.

“Target - Kosting”in müasir formasını ilk dəfə Toşino Xiromoto istifadə etmiş və yapon idarəetmə uçotunun nailiyyətlərinə həsr edilmiş məqalə nəşr etdirmişdir.

Target – Kosting modeli məsrəflərin aşağı salınması strategiyasını inkişaf etdirməklə, yeni məhsul istehsalının planlaşdırılmasını həyata keçirməklə, bazar reallığına uyğun olaraq məsrəflərin və məqsədli maya dəyəri kalkulyasiyası üzərində nəzarət etməklə idarəetmə konsepsiyasının tamlığını özündə ehtiva edir.

Target – Kosting modeli uzun illərdir ki, istehsal müəssisələrində, xüsusilə mütəmadi olaraq yeni məhsul növləri və modelləri işləyib hazırlayan innovasiyalı sahələrdə istifadə edilir. Yaponiyanın iri şirkətlərinin 80%-də (Toyota, Nissan, Sony, Matsushita, Nippen, Dinso, Dnihatsu, Canon, Nec, Olympus, Komatsu və s.), eləcə də Avropa və Amerikanın aparıcı şirkətlərinin mühüm hissəsi (Chrysler, ETT, Avtomotive, Caterpillar, Procter, Gemble və s.) yüksək keyfiyyətli və rentabelli məhsula nail olmaqla Target – Kosting modelindən istifadə edirlər.

Innovasiyalı məhsul istehsalı ilə yanaşı Target – Kosting sistemi xidmət sahələrində və qeyri-kommersiya təşkilatlarında da tətbiq edilir.

Qiymətmələgəlmənin ənənəvi düsturu aşağıdakı kimidir:

$$\text{maya dəyəri} + \text{mənfəət} = \text{qiymət}$$

Yapon menecerləri qiymətmələgəlmə düsturunda sadəcə olaraq komponentləri dəyişdirmişlər. Target – Kosting konsepsiyasında qiymətmələgəlmənin düsturu aşağıdakı kimi verilmişdir:

$$\text{qiymət} - \text{mənfəət} = \text{maya dəyəri}$$

Target –Kosting uçot modelində məmulatın maya dəyəri qiymətmələgəlmənin ənənəvi üsulundan fərqli olaraq qabaqcadan müəyyən satış qiymətindən çıxış edilərək hesablanır. Satış qiyməti marketing tədqiqatı nəticəsində müəyyən edilir ki, bu da məhsul və yaxud xidmətin gözlənilən bazar qiyməti hesab olunur.

Məmulatın məqsədli maya dəyəri bazar qiymətindən mənfəəti çıxmaqla alınır ki, bunu da firma almaq istəyir. İstehsal prosesinin bütün iştirakçıları menecerdən sadə işçiyyə qədər məmulatın məqsədli maya dəyərinə uyğun olaraq layihələndirmək və hazırlamaq üzərində çalışırlar. Müəssisələrdə məhsulun Target – Kosting sistemindən istifadə edən mühəndis tərəfindən işlənməsi ənənəvi yanaşmadan fərqlənir.

Məhsulun təkmilləşdirilməsinin klassik prosesi aşağıdakı kimi həyata keçirilir:

layihələndirmə > istehsal maya dəyəri > yenidənlayihələndirmə

Bu proses Target – Kosting ideologiyasına uyğun olaraq başqa görünüş alır:

planlaşdırılan maya dəyəri > layihələndirmə > istehsal maya dəyəri

Bu yanaşmanın üstünlüyü yeni məhsulun işlənilib hazırlanmasındakı interaktiv yanaşmadan ibarətdir ki, bu da maya dəyərin hər bir mərhələsində mütəmadi anlaşımanı təmin edir.

Məqsədli maya dəyəri bütövlükdə yeni model üçün deyil, layihələndirilən məhsulun ayrı-ayrı qovşaqları və hətta ayrı-ayrı detalları üzrə də təyin edilir. Mühəndis və dizaynerlər smeta layihəsi işləyib hazırlayırlar və çalışırlar aydınlaşdırsınlar ki, yeni məmulatın smeta maya dəyəri məqsədli maya dəyəri çərçivəsindədirmi. Əgər olmasa, layihədə lazımi dəyişikliklər edirlər. Bu proses smeta maya

dəyəri məqsədli maya dəyərində bərabər olmayıncaya qədər davam etdirilir. Yalnız bundan sonra, yəni bütün sınaqlardan sonra məhsul kütləvi istehsala buraxılır.

Məsrəflərin nə qədər azalması lazın olduğunu təyin etmək üçün aşağıdakı tədbirləri həyata keçirmək lazımdır:

1. Nəzərdə tutulan məhsul və xidmət üçün mümkün satış qiymətini təyin etmək;

2. Məhsulun məqsədli maya dəyərini təyin etmək (bütövlükdə və məhsul vahidi üçün);

3. Məsrəfləri ixtisar etmək üçün məhsulun məqsədli və smeta maya dəyərini müqayisə etmək;

4. Məsrəflərin ixtisarına nail olmaq üçün məhsulun yenidən layihələndirilməsi və eyni zamanda istehsal prosesində təkmilləşmələr həyata keçirmək.

Target-Kosting uçotu modelinin müsbət cəhətləri aşağıdakılardan ibarətdir:

1. “Target-Kosting” uçotu modelində marketing sanki üstədən idarəetmə uçotuna “yapışdırılır”, yəni marketing və layihələndirmə funksiyaları birgə həyata keçirilir, sistemin “çıxışında” isə istehlakçıların tələbatını maksimum ödəmək qabiliyyətinə malik olan münasib qiymətli məhsul alınır. Target-Kosting uçotu modeli istifadə edilərkən müəssisənin bütün istehsal fəaliyyəti mühüm strateji istiqamət hesab edilən məqsədli maya dəyərində yönəldilir.

2. Target-Kosting uçot modeli mənfəətin büdcələşdirilməsi, planlaşdırılması, məsuliyyət mərkəzlərinin formalaşması, qiymətməlgəlməsinin müxtəlif strategiyaları və qiymətləndirmə prosedurları ilə çox gözəl uyğunlaşır.

3. Yaponiyada meydana gələn “Target-Kosting” uçot modeli mahiyyət etibarı ilə Amerikada geniş yayılmış “Standart-Kosting”i xatırladır. Bununla belə bu iki sistem birbirindən köklü surətdə fərqlənir. “Standart-Kosting” əsasən məsrəflərə nəzarət etmək və nəticəliliyi qiymətləndirmək üçün

istifadə edilir, “Target-Kosting” isə ilkin olaraq məhsulun layihələndirilməsi mərhələsində məsrəflərin aşağı salınması strategiyasına tərəfdar çıxır, yəni yalnız əməliyyat alət deyil, strateji alət hesab olunur.

4. “Target-Kosting” uçot modeli yalnız daxili amilləri deyil, ən çox xarici bazar mühitini öyrənmək istiqamətində marketinqlər üçün prizma rolu oynayır və bazar mühitinin xüsusiyyətlərini onlara təlqin edir.

5. “Target-Kosting” uçot modeli müəssisə əməkdaşlarının bazara səmtlənmiş (yönəldilmiş) əxlaqlarının yeniləşməsinə (motivasiyasına) yaxından kömək edir. Bununla da müəssisə əməkdaşları uzunmüddətli strategiyaya uyğun olaraq fəaliyyət göstərirlər.

10.4. “Kayzen - Kosting” uçot modeli

Dünyanın inkişaf etmiş ölkələrində məsrəflərin idarə edilməsində və məqsədli maya dəyərinin hərtərəfli mühafizə edilərək inkişaf etdirilməsi sahəsində həyata keçirilən yeniliklərdən biri də “Kayzen-Kosting” uçot modelinin geniş vüsət almasıdır.

Yapon dilindən tərcümədə “kayzen” sözü “kiçik addımlarla yaxşılaşdırma, təkmilləşdirmə” deməkdir. Müəssisə səviyyəsində “Kayzenin” məqsədi daxili ehtiyatlar hesabına kənar-dan investisiya cəlb edilmədən bütövlükdə şirkətin və yaxud onun ayrı-ayrı bölmələrinin fəaliyyətini təkmilləşdirməkdən ibarətdir.

“Kayzen-Kosting” anlayışı məhsulun maya dəyərinin lazımı olan səviyyəsini təmin etmək və məsrəflərin məqsədli səviyyəyə qədər aşağı salınması yollarını göstərir. Bu modelin lazımı dərəcədə istifadə edilməsi yalnız istehsal mərhələsində məsrəflərin 5% aşağı salınmasını təmin edir.

Amerika Birləşmiş Ştatlarında və Qərbi Avropa ölkələrində 1980-ci illərin ikinci yarısında Yaponiyanın sənaye şirkətlərində “Kayzen”-in rolu haqqında ilk kitab (ingilis dilində) nəşr edildikdən sonra “Kayzen-Kosting” uçotu modeli daha geniş yayılmağa başlamışdır. Eyni zamanda “Kayzen” anlayışı tez-tez keyfiyyət dərəcəyində birləşən çox böyük olmayan qrup şəklində və yaxud məhsulun keyfiyyətinin yüksəldilməsi sahəsində təkliflər verən işçilər şəklində fəaliyyət kimi də təzahür edir. “Kayzen-Kosting” anlayışını ilk dəfə işlədən Yasuxiro Monden bu modelin istehsal prosesinin müxtəlif mərhələlərində “Target-Kosting” modeli ilə sıx qarşılıqlı əlaqəsindən bəhs etmişdir.

Yuxarıda qeyd edilənləri ümumiləşdirərək belə nəticə çıxır ki, “Kayzen” – keyfiyyətin və biznes proseslərinin tədricən təkmilləşdirilməsi fəlsəfəsidir, “Kayzen-Kosting” isə menecerlərin məqsədli maya dəyərinə nail olmaq və istehsalın rentabelliyyətinin təmin etmək məqsədi ilə istifadə etdikləri məsrəfləri aşağı salmaq vasitəsidir (alətidir).

Uçotun “Kayzen-Kosting” modeli bu sahədə istifadə edilən bir sıra modellərlə, xüsusi ilə “JİT”, “Target-Kosting” kimi sistemlərlə qarşılıqlı əlaqədə tətbiq edilir. İdarəetmə uçotunun müxtəlif modellərinin tətbiqi ilə məşğul olan mütəxəssislərin fikrincə “Kayzen-Kosting” modeli “Target-Kosting” modeli daha sıx qarşılıqlı əlaqədə tətbiq edilirlər. Hər iki modelin məqsədi məsrəflərin ayrı-ayrı modelləri və bütövlükdə son məhsulun maya dəyərini aşağı salmaqdan ibarətdir. Əgər yaradılan məhsulun həyat tsiklini iki mərhələyə - planlaşdırma və layihələndirmə (işləyib hazırlamaq) mərhələsi və istehsal mərhələsinə ayırısaq, “Target-Kosting” modeli birinci mərhələ üzrə tapşırıqları həll edir, “Kayzen-Kosting” isə ikinci. Birlikdə hər iki model şirkət rəqibinə nisbətən maya dəyərinin aşağı salmalı və müvafiq bazar sektorunu əldə saxlamaq üçün əlverişli qiymət siyasəti seçmək kimi qiymətli üstünlüklər verirlər.

Sənayenin ənənəvi sahələrində, hansı ki, məhsul uzunmüddətli həyat tsikli ilə xarakterizə olunur, bu zaman “Kayzen-Kosting” modelinə, əksinə innovasiyalı sahələrdə, yəni məhsul istehsalı qısamüddətli həyat tsikli ilə xarakterizə olunursa, bu zaman “Target-Kosting” sistemi irəli çəkilir.

Şerti olaraq ənənəvi sənaye sahələrinə aid edilən şirkətlərdə “Kayzen” fəaliyyəti üç səviyyədə həyata keçirilir:

1. Kayzenin fəlsəfəsi vəzifə borcu hesab olunan menecerlər;

2. Keyfiyyət dərnəklərində birləşən (toplanan) təşəbbüskar əməkdaşlar qrupu;

3. Təkliflər sistemi vasitəsi ilə yeni ideya irəli sürmək imkanı olan ayrı-ayrı fəhlələr.

“Kayzen” fəaliyyətində aktiv iştirak edən insanların mükafatlandırılması maddi və mənəvi həvəsləndirmə yolu ilə həyata keçirilir. İşçilərin həvəsləndirilməsi şirkətlər tərəfindən öyrədilən mədəni sərvətlərin fəhlə və mütəxəssislərin beynində möhkəmləndirən tədbirləri özündə əks etdirir.

Innovasiyalı sahələrdə “Kayzen-Kosting” ahəngdar olaraq öz əhəmiyyətini itirmədən “Target-Kosting”i tamamlayır.

“Target-Kosting” ideyası həddindən artıq sadədir. Yəni elə innovasiyalı məhsul istehsal edilməlidir ki, hesablama maya dəyəri məqsədli maya dəyərini üstələməsin. Əgər bu iki kəmiyyət arasındakı fərq saxlanılırsa, bütün ciddi cəhdlərə baxmayaraq layihədən inkar edilməlidir. Burada belə bir sual çıxır ortaya: nə etməli əgər hesablama maya dəyəri məqsədli maya dəyərindən lap az yüksəkdir? İstehsala başlamaq, yoxsa yox? Təcrübə göstərir ki, hesablama və məqsədli maya dəyəri arasındakı az fərq (3-5 faiz həddində) istehsal haqqında qərar qəbul etmək üçün maneə hesab olunmur. Yapon müəssisələrində əmələ gələn az fərq istehsal mərhələsindəki Kayzen tapşırığının köməkliyi ilə müvəffəqiyyətlə bağlanır.

MÖVZU 11. İSTEHSALIN UÇOTU VƏ MƏHSULUN MAYA DƏYƏRİNİN KALKULYASIYASI

11.1. Məsrəflərin uçotu və məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyası üzrə ümumi müddəalar

Məhsulun maya dəyəri müəssisənin istehsal, təsərrüfat və maliyyə fəaliyyətinin bütün cəhətlərini özündə ehtiva edən göstəricidir. Ona görə də istehsal məsrəflərinin uçotu və məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyası mühasibat uçotunun əsas sahələrindən biri hesab olunur. Mövcud planlaşdırma sistemində müəssisənin fəaliyyətini qiymətləndirmək üçün istifadə edilən əsas göstəricilərdən biri də mənfəət göstəricisidir. Müəssisənin istehsal təsərrüfat fəaliyyətinin yaxşılaşdırılmasında və mənfəətin artırılmasında maya dəyərinin aşağı salınması həlledici rol oynayır. Bu baxımdan da müəssisələrdə məsrəflərin uçotunun tələb olunan səviyyədə aparılmasına (təşkilinə) və məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyasının dəqiq və düzgün hesablanmasına xüsusi fikir verilir. Mühasibat uçotu məhsulun istehsalı və satışı ilə bağlı olan xərclərin düzgün əks etdirilməsini, onların üzərində ciddi nəzarət olunmasını təmin edir və maya dəyərinin aşağı salınması planının yerinə yetirilməsinə müsbət təsir göstərir. Buradan da məsrəflərin uçotunun əsas vəzifəsi aşağıdakılardan ibarətdir:

1. Məhsulun istehsalı və satışı ilə əlaqədar olan faktiki xərclərin vaxtında, tam və düzgün əks etdirilməsi;
2. Norma, normativlər, smeta və limitlərlə müqayisə etməklə istehsal prosesində istifadə olunan material resurslar, pul vəsaitləri və əmək məsrəfləri üzərində nəzarətin təşkili;
3. Müəssisənin sexlərə və digər struktur bölmələri üzrə faktiki məsrəflərin aşkara çıxarılması;
4. Müəyyən hesabat dövrləri üzrə müəssisənin istehsal təsərrüfat fəaliyyətinin nəticələrini aşkara çıxarmaq və istehsal

məsrəflərinin azaldılması (ixtisar edilməsi) ehtiyatlarının aşkara çıxarılması məqsədi ilə məhsulun maya dəyəri planının yerinə yetirilməsi vəziyyətinin yoxlanılması, təhlili və qiymətləndirilməsi kimi işlərin həyata keçirilməsi;

5. Ömtəlik məhsulun, bitməmiş istehsalın və konkret növ məhsulların daha düzgün hesablanmasının təmin edilməsi.

Sovet dövründə sənayedə istehsal məsrəflərinin planlaşdırılması və uçotunun məhsulun maya dəyərinin hesablanması metodologiyasını tənzimləyən əsas sənəd “Sənaye müəssisələrində məhsulun maya dəyərinin planlaşdırılması uçotu və kalkulyasiyası” üzrə təlimat olmuşdur. Bu sənədə əsasən nazirliklər və baş idarələr tərəfində sənayenin ayrı-ayrı sahələri üçün “Məhsulun maya dəyərinin planlaşdırılması, məhsulun uçotu və kalkulyasiyası” üzrə təlimatlar hazırlanmışdır.

İstehsal müəssisələrinin maliyyə, təsərrüfat fəaliyyəti yoxlanılarkən və təhlil edilərkən daxili və xarici auditorlar tərəfindən yoxlanılarkən istehsal məsrəflərinin uçotunun əsas prinsiplərinə ciddi riayət etməlidirlər. İstehsal məsrəfləri uçotunun təşkilində və məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyasında ən mühüm şərtlərdən biri də istehsal məsrəflərinin düzgün təsnifləşdirilməsidir. Məhsulun maya dəyərini təşkil edən xərcləri uçota alarkən və məhsulun plan və faktiki maya dəyərini hesablayarkən məhsulun maya dəyərinə daxil edilən və edilməyən xərclər haqqında real biliyə malik olmaq və həmin xərcləri bir-birindən düzgün ayırd etməyi bacarmaq lazımdır.

Əks halda məhsulun maya dəyəri digər mənbələr hesabına silinməli olan xərclər hesabına şişirdilmiş olar.

Yeri gəlmişkən qeyd edək ki, məhsulun maya dəyərinə daxil edilməyən xərclər əsas vəsaitlərin əsaslı təmirinə sərf edilən məsrəflər, müəssisə işçilərinin mədəni-məşğul ehtiyaclarına çəkilən xərclər, bank kreditləri üçün ödənişlərin faiz məbləğləri, cərimələr, premiyalar, dəbbə pulları və s. xərclər aiddir. Bu

xərclər yaradılmış xüsusi fondlar, mənfəət və s. mənbələr hesabına silinir.

Məsrəflər əsasən aşağıdakı əlamətlər üzrə təsnifatlaşdırılır:

1. məsrəflərin iqtisadi məzmununa görə;
2. məsrəflərin texniki-iqtisadi təyinatına görə;
3. məhsulun maya dəyərinə daxil edilmə üsuluna görə;
4. məhsulun həcmi ilə bağlı olan xüsusiyyətlərə görə.

İqtisadi məzmununa görə istehsal məsrəfləri iqtisadi elementləri və kalkulyasiya maddələri xərc maddələri üzrə təsnifatlaşdırılır.

İqtisadi elementlər dedikdə məhsul istehsalına ilkin eynicinsli məsrəflər başa düşülür. Bu xərcləri müəssisə çərçivəsində tərkib hissələrinə parçalamaq mümkün deyil. Məsələn, xammal və əsas material, köməkçi materiallar, əməkhaqqı, kənarından satın alınan enerji və s. Məsrəflərin elementlər üzrə bölgüsü bütövlükdə müəssisə üzrə plan və faktiki istehsal məsrəflərini müəyyən etmək üçün lazımdır.

Məsrəflər texniki-iqtisadi təyinatı və məqsədli istifadəsi üzrə - əsas xərclərə və istehsala xidmət və idarəetmə xərclərinə ayrılır.

Əsas xərclərə məhsul buraxılışının texnoloji proseslərinin yerinə yetirilməsi və satışı ilə əlaqədar olan xərclər daxildir. Bu xərclərə - sərf edilmiş xammalın, materialların, yarımfabrikatların maya dəyəri; texnoloji məqsədlər üçün istifadə edilən yanacaq və enerjinin maya dəyəri; istehsalat fəhlələrinin əsas və əlavə əmək haqqı; bu işçilərin əmək haqqından sosial sığortaya ayrılmalara; istehsalın hazırlanması və mənimlənilməsi xərcləri.

İstehsala xidmət və idarəetmə xərcləri – istehsal prosesinin təşkili və xidməti və onların ayrı-ayrı bölmələr, həm də bütövlükdə idarə olunması ilə əlaqədar olan xərclərdən ibarətdir. Bu xərclərə üstəlik xərclər də deyilir. Bunlara idarə aparatının saxlanılması xərcləri, istehsala xidmət xərcləri, əmək mühafizəsi, bina və qurğuların saxlanılması xərcləri və s. daxildir.

Bunlar ümumsex və ümumzavod xərclərindən ibarətdir. Ayır-ayrı məhsul növlərinə aid edilmə üsuluna görə xərclər – müstəqim (birbaşa) və qeyri-müstəqim (dolaylı) xərclərə ayrılır. Müstəqim (birbaşa) xərclər bilavasitə ayır-ayrı növ məhsul istehsalı ilə bağlıdır (xammal, material, və s.). Bu xərclər istehsal edilən məhsulun əsasını təşkil edir. Bunlarsız məhsul istehsal etmək olmaz. Qeyri-müstəqim (dolaylı) xərclərə sexdə və yaxud bütövlükdə müəssisədə istehsal edilən bir neçə növ məhsul istehsalı ilə bağlıdır (ümumsex və ümumzavod xərcləri). Qeyri-müstəqim (dolaylı) xərclər ay ərzində tonlayıcı-bölüşdürücü hesablarda cəmlənir və ayın axırında müəyyən edilmiş metodika-ya (istehsal əmək haqqına, avadanlığın (dəzgahların) işlərinin maşın - dəzgah - saatların miqdarına mütənasib olaraq) uyğun olaraq ayır-ayrı növləri arasında bölüşdürülür.

Məsrəflərin ayır-ayrı məhsul növlərinə daxil edilməsi üsuluna görə müstəqim (birbaşa) və qeyri-müstəqim (dolaylı) xərclərə bölünməsi xərc maddələrinin kalkulyasiya nomenklaturasına, istehsal məsrəflərinin uçotunun təşkilinə, məsrəflərin uçotu və məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyasına əhəmiyyətli dərəcədə təsir edir.

Məhsul istehsalı ilə əlaqə xarakterinə görə, başqa sözlə desək istehsal prosesindəki və məhsul satışındakı roluna görə məsrəflər istehsal və qeyri-istehsal xərclərinə bölünür. Məhsul istehsalı əlaqədar olan xərclər istehsal məsrəflərinə aiddir.

Məhsulların satışı ilə əlaqədar olan xərclərə qeyri-istehsal xərcləri deyilir. Bunlara – hazır məhsulun taralaşdırılması, yola salınma stansiyasına qədər nəqliyyat xərcləri, yükləmə, boşaltma xərcləri və digər satış xərcləri daxildir.

Sənaye müəssisələrində məsrəflərin əmələ gəldikləri yerlər üzrə təsnifatı da maya dəyərinin hesablanması və kalkulyasiyalasdırılmasında mühüm əhəmiyyət kəsb edir (əsas və köməkçi istehsalat ayır-ayrı sexlər, istehsal mərhələləri və digər struktur bölmələri).

11.2. Müstəqim məsrəflərin uçotu və bölüşdürülməsinin məhsulun maya dəyərinin hesablanmasına və kalkulyasiyasına təsiri.

Müstəqim xərclərin uçotu “202 N-li” hesabda uçot (sexlər, mərhələlər və s.) və kalkulyasiyalaşdırma obyektləri üzrə və cədvəldə (hesabatda, kartoçkalarda) xərclərin kalkulyasiya maddələri üzrə və yaxud kabulyaqrammalarda aparılır ki, bu da məhsulun faktiki maya dəyərinin kalkulyasiyasının tərtibi üçün mütləqdir. Bəzi hallarda bu xərcləri uçot registrlərini ilkin sənədlərin məlumatlarına əsasən yazırlar, başqa hallarda icmal sənədlərin rəqəm məlumatlarından istifadə edərək tərtib edirlər. İkinci halda müstəqim xərcləri xüsusilə bu məhsulun geniş çeşiddə olduğu halda kalkulyasiya obyektləri arasında yəni eyni-cinsli məhsullar arasında bölüşdürmək zərurəti yaranır.

Bu mövzunun 1-ci sualında göstərilədiyi kimi materiallar, istehsalat işçilərinin əmək, həmin əmək haqqından sosial sığortaya ayırmalar, istehsalat dəzgah və avadanlıqlarının amortizasiya məbləği və s. ayrı-ayrı məhsulların maya dəyərinə birbaşa daxil edilir, digər xərclər isə dolay yolla. Məhsulun maya dəyərinə birbaşa aid etmək mümkün olan bir sıra xərclər bilavasitə istehsalın, hazırlanan məhsulun tipindən, mürəkkəbliyindən və xarakterindən asılıdır.

Belə ki yalnız bir adda məhsul buraxan müəssisələrdə (kömür sənayesi müəssisələrində, elektrik stansiyalarında və b.) müstəqim xərc maddələrini dairəsi (miqdarı) əhəmiyyətli dərəcədə genişdir, nəinki, çoxnomenklaturalı məhsul istehsal edən müəssisələrdə.

Məhsulun maya dəyərinə adətən birbaşa aid edilə bilən müstəqim xərclərin tərkib hissəsi sayılan xərclərdən biri də xammal və materialdır. Xammal və material əmək əşyalarına daxil olmaqla istehsal edilən məhsulun əsasını təşkil edir. O

materiallar ki, hazırlanan məhsulun əsasını təşkil etmir, lakin istehsal prosesində iştirak edir və həmin məhsula xüsusi keyfiyyət aşılayır, bunlar köməkçi materiallar qrupuna daxil edirlər. Ay ərzində anbardan istehsalata buraxılan xammal materialları DT 202 “İstehsalat məsrəfləri”, KT 201 “Əsas materiallar” yazılışı ilə rəsmiləşdirilir və uçot qiyməti adlandırılan – topdan satış qiyməti ilə və yaxud plan maya dəyəri ilə qiymətləndirilir. Ayın axırında istehsalatdan uçot qiymətilə buraxılan məhsullar onların faktiki maya dəyərində çatdırılır. Yəni məhsulun faktiki maya dəyəri plan maya dəyərindən çox olarsa, fərq məbləğinə adi qaydada yazılış verilir, əksinə olarsa fərq məbləğinə “qırmızı storno” uçuotu ilə yazılış verilərək faktiki maya dəyərində çatdırılır.

İlk sənədlərdə materialın hansı növ məhsul istehsalı üçün buraxılması göstərilir. Lakin bu o halda mümkündür ki, müəssisədə həmin materialdan yalnız bir növ məhsul buraxılır. Bəs əgər yeni bir materialdan bir növ deyil, bir neçə növ məhsul istehsal edilirsə onda nə etməli. Bu zaman həmin materialı bir neçə növ məhsulun maya dəyərində birbaşa silmək mümkün deyil. Ona görə də eyni materialı bir neçə növ məhsulun maya dəyərində daxil etmək üçün həmin materialın kalkulyasiya obyektləri arasında bölüşdürülməsinin müxtəlif üsullarından istifadə edilir. Bir sıra sənaye sahələrində (maşınqayırma, kimya, yüngül sənaye və b.) materialın bir neçə növ məhsul arasında bölüşdürməyin normativ metodundan istifadə edilir. Bu metodun mahiyyəti aşağıdakılardan ibarətdir:

1. Hər bir məhsul növü üçün məhsula sərf edilən konkret növ material üçün norma təyin edilir;

2. Konkret növ materialın sərfiyyat normasını istehsalatdan buraxılan məhsulun miqdarına vurmaqla faktiki buraxılan məhsula materialın normativ sərfiyyatını təyin edilir;

3. Materialın normativ sərfiyyatını faktiki sərf edilən materialın miqdarı ilə müqayisə etməklə sərfiyyat faizini (nisbətini) təyin edirlər.

4. Normativ sərfiyyat alınmış nisbətlə təshih (korrektirovat) etməklə konkret növ məhsula sərf edilən material sərfiyyatı təyin edilir.

11.3. Qeyri-müstəqim xərclərin uçotu və bölüşdürülməsi

Sənayedə istehsalata xidmət və idarəetmə xərclərinə maşın və avadanlıqların saxlanması və istismarı xərcləri, ümumistehsalat və ümumtəsərrüfat xərcləri daxildir. Sadalanan xərclərin “İstehsala xidmət və idarəetmə xərcləri” anlayışı altında birləşməsi aşağıda göstərilən ümumi xüsusiyyətlər ilə bağlıdır:

1. Yuxarıda sadalanan xərclər hamısı kompleks xarakter daşıyır;

2. İki və daha çox məhsul buraxan müəssisələrdə bu xərcləri məhsulun maya dəyərinə birbaşa aid etmək mümkün deyil, onlar bir tərəfdən hazır məhsul, yerinə yetirilən işlər və göstərilən xidmətlər, digər tərəfdən bitməmiş istehsal arasında, sonra isə qeyri-müstəqim xərc kimi ayrı-ayrı məhsul (iş və xidmət növləri) növləri arasında bölüşdürürlər. Beləliklə kalkulyasiyanın düzgünlüyü əhəmiyyətli dərəcədə bu xərclərin qəbul edilmiş bölüşdürülmə üsulundan asılıdır;

3. Növləri üzrə xərclərin uçotu vahid sxem üzrə aparılır: xərc nomenklaturalarına uyğun olaraq məsrəflərin analitik uçotu maddələr üzrə aparılır. Onların uçotu təşkil edilən hesabların ayın axırına qalığı olmur.

4. Məsrəflər üzərində nəzarətin vahid metodikası mövcuddur. Hər bir xərc növü üzrə maddələrə ayırmaqla ayrıca smeta tərtib edilir ki, bu da faktiki məsrəfləri maddələr üzrə smeta göstəricisi ilə müqayisə etməyə imkan verir. İqtisadi

məzmunu nöqteyi-nəzərdən ümumistehsalat xərclərinin çox hissəsi məhsul istehsalı prosesində iştirak edən əmək vəsaitlərinin saxlanması ilə bağlıdır, ona görə üstün əlamətlərinə əsasən bu xərclər əsas, yəni texnoloji xərclərə aid edilməlidir, bu xərclərin digər hissəsi ümumtəsərrüfat xərcləri istehsalın idarəetmə və xidmət xərclərini təşkil edir və ona görə də üstəlik (qeyri-texnoloji) xərclərə daxil olunur.

Ümumistehsalat xərclərinin müəyyən bir hissəsini şərti-dəyişən xərclərə aid etmək olar ki, bunlara da istehsalat maşın, avadanlıq, mexanizm və nəqliyyat vasitələrini hərəkətə gətirmək üçün istifadə edilən enerji resurslarını, maşın və dəzgahlara və iş yerlərinə cari xidmət, yağlama və silmə materiallarının dəyəri, sazlayıcıların və xırda təmir və digər işçilərin əmək haqqı, müəssisə daxilində material və məhsulların hərəkəti və s. xərcləri aid etmək olar. Bu xərclərin həcmi ən çox məhsul istehsalının həcmi ilə əlaqədar olduğu üçün onları üstəlik xərc adlandırmaq olmaz.

Mövcud qanunvericiliyə və normativ sənədlərə uyğun olaraq ümumistehsalat xərclərinə sex idarə aparatının və sair sex heyətinin əmək haqqı, bina qurğu və inventarların amortizasiyası, cari təmiri və saxlanması xərcləri, sınaq, təcrübə, tədqiqat, səmərələşdirmə və ixtira xərcləri, əmək mühafizəsi xərcləri, azqiymətli və tez xarab olan əşyaların köhnəlməsi, boşdayanmadan, material qiymətliyərin xarab olması və saxlanması xərcləri, material qiymətliyərin və bitməmiş istehsal qalıqlarının çatışmazlığı, sair qeyri-məhsuldar xərclər və s. daxildir.

Ümumtəsərrüfat (üstəlik) xərclərə müəssisənin bütövlükdə idarə olunması və xidməti ilə bağlı olan xərclər aid edilir ki, bunlara da əsasən bölmələr üzrə aşağıdakılar daxildir:

a) Müəssisənin idarə olunması (müəssisə idarə aparatının əmək haqqı, ezamiyyət və yerdəyişmə xərcləri, yangından

mühafizə, hərbişdirilmiş keşikçi dəstəsi xərcləri və sair xərclər);

b) Ümumtəsərrüfat xərcləri (ümumzavod təyinatlı əsas vəsaitlərin amortizasiyası, təmiri və saxlanması xərcləri, ümumzavod laboratoriyalarının, sınaq, təcrübə, elmi-tədqiqat, kəşfiyyat və texniki təkmilləşdirmə xərcləri, əmək mühafizəsi və kadr hazırlığı və s. xərclər);

c) Vergilər, rüsumlar və s. ödənişlər;

ç) Qeyri-məhsuldar xərclər (boşdayanamadan, ümumzavod anbarında saxlanılan materialların xarab olmasından itkilər (artıqgəlmələr çıxılmaqla) sair qeyri-məhsuldar xərclər).

Bütün bu yuxarıda sadalanan ümumistehsalat və ümum-təsərrüfat (ümumzavod) xərcləri ay ərzində toplayıcı – bölüşdürücü hesablarda (721 (25, 26), 731 (47,48) N-li hesablarda və uçotun jurnal – order forması ilə işləyən müəssisələrdə 12 N-li və 15 N-li köməkçi cədvəldə) uçota alınır və ayın sonunda sexlər, axınlar, aqreqatlar, qovşaqlar və nəhayət ayrı-ayrı məhsullar arasında bölüşdürülür.

Ümumistehsalat və ümumtəsərrüfat (ümumzavod xərcləri) xərclərinin sintetik və analitik uçotu “Maliyyə uçotu” fənnində daha geniş öyrənilədiyi üçün biz burada əsas fikrimizi həmin xərclərin uçot və kalkulyasiya obyektləri arasında necə bölüşdürülməsi və müvafiq maya dəyərlərinin necə aid edilməsi kimi məsələlərə yönəltmişik. Təcrübədə qeyri-müstəqim xərclərin məhsul, iş və xidmət növləri arasında bölüşdürülməsinin bir neçə üsulundan istifadə edilir.

Mütənəşib bölgü bazasına, əsasən, aşağıdakılar daxildir:

1. İstehsalat fəhlələrinin əsas əmək haqqı;
2. Emal məsrəfləri;
3. Müstəqim (birbaşa) məsrəflər;
4. Avadanlığın işinin maşın – saat əmsalı üzrə smeta dərəcəsi (stavkası);

5. Avadanlığın işinin işlənmiş maşın - saatların miqdarı;
6. Fəhlələr tərəfindən işlənilmiş adamsaatların miqdarı;
7. Hazır məhsulun kütləsi və yaxud həcmi.

Ümumistehsalat xərclərinin müstəqim material məsrəflərinə əsasən hazır məhsul və bitməmiş istehsal üzrə bölüşdürülməsi

Cədvəl 15.

S/n	Məsrəf maddələri	Məbləğ man.		
		Hazır məhsula	Bitməmiş istehsala	yekun
1	Avadanlığın istismarına material xərci	5835	722	6557
2	İstehsal avadanlıqlarının amortizasiyası	10191	1261	11452
3	Əmək haqqı və sosial təminatla ayırmalar, avadanlığı sazlayanlar, bütövlükdə idarə üzrə əmək haqqı	82497	10104	92691
	Yekun	98523	12177	110700

Müstəqim material məsrəflərinin məbləği hazır məhsul üzrə 2766 min manat, bitməmiş istehsal üzrə 333.8 min manat təşkil edir.

Material məsrəflərinin hazır məhsulda xüsusi çəkisi (payı). $2766:3104.6 (2766+333.8) \times 100 = 89\%$;

Material məsrəflərinin bitməmiş istehsalda xüsusi çəkisi (payı) $333.8:3104.6 \times 100 = 11\%$.

Hazır məhsulun maya dəyərinə daxil edilən ümumistehsalat xərcinin məbləğini təyin etmək üçün ümumistehsalat xərcinin ümumi məbləğini 0.89 əmsalına vurmaq lazımdır: $110700 \times 0.89 = 98523$ manat.

Bitməmiş istehsala düşən ümumistehsalat xərcinin məbləği 12177 manat təşkil edir: $110700 \times 0.11 = 12177$ manat və yaxud $110700 - 98523 = 12177$ manat.

**Müstəqim material məsrəflərinin xüsusi çəkisinə əsasən
ümumistehsalat xərclərinin ayrı-ayrı məhsul növləri arasında
bölüşdürülməsi.**

Cədvəl 16.

S/n	Məhsul növləri	Məhsulun miqdarı (ədəd)	Material xərci	Material xərcinin xüsusi çəkisi	Hazır məhsula düşən ümumis- tehsalat xərci
1	A	500	1500	54	53202
2	B	300	800	29	28572
3	C	200	466	17	16749
	yekun	x	2766	100	98523

Hazır məhsula sərf edilmiş müstəqim material məsrəfləri-
nin məcmusunda xüsusi çəkisi:

A məhsulu üzrə $1500:2766=0.54 \times 100=54\%$

B məhsulu üzrə $800:2766=0.29 \times 100=29\%$

C məhsulu üzrə $466:2766=0.17 \times 100=17\%$

Cəmi: 100%

Hazır məhsula düşən ümumistehsalat xərcinin məhsul
növləri arasında bölüşdürmək üçün ümumistehsalat xərcinin
cəmini ayrı-ayrı növ məhsulun xüsusi çəkisinə vurmaq
lazımdır:

A məhsulu üzrə $98523 \times 54=53202$ manat

B məhsulu üzrə $98523 \times 29=28572$ manat

C məhsulu üzrə $98523 \times 17=16749$ manat

Cəmi: 98523 manat

**Bitməmiş istehsala düşən ümumistehsalat xərclərinin ayrı-
ayrı növ məhsullar arasında bölüşdürülməsi**

Cədvəl 17.

S/n	Məhsulun növü	Məhsu- lun miqdarı	Bitməmiş istehsalın material xərci	Xüsusi çəkisi	Ayrı-ayrı məhsul növünə düşən bitməmiş
-----	------------------	--------------------------	---	------------------	---

					istehsal xərci
1	A	500	180000	53.9	6563.0
2	B	300	90000	27.0	3287.8
3	C	200	63800	19.1	2326.2
	Cəmi:		333800	100	12177.0

Ayrı-ayrı məhsula sərf edilən material xərcinin məcmuda xüsusi çəkisi:

A məhsulu üzrə $180000:33800 \times 100 = 53.9\%$

B məhsulu üzrə $90000:33800 \times 100 = 27\%$

C məhsulu üzrə $63800:33800 \times 100 = 19.1\%$

Ayrı-ayrı növ məhsula düşən bitməmiş istehsal xərcini hesablamaq üçün bitməmiş istehsala düşən ümumistehsalat xərcini xüsusi çəkisinə vurmaq lazımdır:

A məhsulu üzrə $12177 \times 53.9 = 6563.0$

B məhsulu üzrə $12177 \times 27 = 3287.8$

C məhsulu üzrə $12177 \times 19.1 = 2326.2$

Cəmi: $\times 100 = 12177.0$

Deməli, bitməmiş istehsalın payına düşən 12177 manatın 6563 manatı A məhsulunun, 3287.8 manatı B məhsulunun, 2326.2 manatı isə C məhsulunun payına düşür.

Ümumtəsərrüfat xərcləri dedikdə bütövlükdə müəssisənin idarə edilməsi və xidmət ilə əlaqədar olan xərclər başa düşülür. Ümumtəsərrüfat xərclərinin tərkibi və həcmi müəssisə rəhbərliyi tərəfindən tərtib edilmiş smetaya əsasən müəyyən edilir. Ümumtəsərrüfat xərclərinin planlaşdırılması və uçotu müvafiq normativ aktlara əsasən müəyyən edilmiş nomenklatura maddələri üzrə aparılır. Ümumtəsərrüfat xərclərinin sintetik uçotu Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyinin 18 aprel 2006-cı il tarixli, 38 sayılı əmri ilə təsdiq edilmiş Kommersiya təşkilatları üçün təsdiq edilmiş Mühəsibat uçotunun hesablar planının “İnzibati xərclər” adlanan 7-ci bölməsindəki sintetik hesablarda uçota alınır. Ümumiyyətlə məsrəflər məhsulun mayaya dəyərində daxil edilmə üsuluna görə müstəqim və qeyri-müstəqim olmaqla iki yerə ayrılır. Ümumtəsərrüfat xərcləri kompleks xərclərdən ibarət olduğu üçün yaradılan məhsulun maya

dəyərinə birbaşa daxil etmək olmur. Ay ərzində toplayıcı bölüşdürücü hesablarda cəmlənir və ayın sonunda müvafiq baza-ya əsasən hazır məhsul və bitməmiş istehsal arasında sonra isə ayrı-ayrı məhsul növləri arasında bölüşdürülmək konkret növ məhsulun maya dəyərinə daxil edilir.

“Azər” kiçik müəssisəsinin ümumtəsərrüfat xərcləri

Cədvəl 18.

S/n	Məsrəf maddələri	Məbləğ (manat)		
		Hazır məhsul	Bitməmiş istehsal	Yekun
1	İdarəetmə heyətinin əmək haqqı və sosial təminatla ayırmalar	173236	21411	194647
2	Xidməti eza miyyə xərcləri	9687	1197	10884
3	Ümumtəsərrüfat təyinatl ı əsas vəsaitlərin amortizasiyas ı	2384	295	2679
4	Dəftərxana, poçt və rabitə xərcləri	3600	445	4045
	Yekun	188907	23348	212255

Ümumtəsərrüfat xərclərinin müstəqim material məsrəflərinə mütənasib olaraq bölüşdürülməsi

Əvvəlki sualda göstərildiyi kimi hazır məhsula düşən material məsrəflərinin payı 89% təşkil edir, bitməmiş istehsala isə 11%.

Məhsulun maya dəyərinə daxil edilən ümumtəsərrüfat xərclərinin məbləği ümumtəsərrüfat xərclərinin ümumi məbləğini 0.89 əmsalına vurmaq lazımdır:

$$212255 \text{ manat} \times 0.89 = 188907 \text{ manat}$$

Bitməmiş istehsala düşən ümumtəsərrüfat xərclərinin məbləği təşkil edir:

$$212255 \text{ manat} \times 0.11 = 23348 \text{ manat və yaxud}$$

$$212255 - 188907 = 23348 \text{ manat}$$

Ümumtəsərrüfat xərclərinin buraxılan məhsul növləri arasında bölüşdürülməsi ümumistehsalat xərclərinin bölüşdürüldüyü prinsiplər üzrə həyata keçirilir.

A məhsulu üzrə $188907 \times 0.54 = 102009$ manat

B məhsulu üzrə $188907 \times 0.29 = 54784$ manat

C məhsulu üzrə $188907 \times 0.17 = 32114$ manat

188907 manat

Deməli, 188907 manat ümumtəsərrüfat xərcinin 102009 manatı A məhsulunun, 54784 manatı B məhsulunun, 32114 manatı isə C məhsulunun maya dəyərinə daxil edilməlidir.

Bitməmiş istehsalın payına düşən 23348 manatın ayrı-ayrı məhsul növləri arasında bölüşdürülməsini araşdıraraq.

Müəssisənin uçot siyasəti haqqında əmri hazırlanarkən baş mühasib, müəssisənin rəhbəri və iqtisadi və istehsal xidməti müəssisələri qeyri-müstəqim xərclərin bölüşdürülməsinin hansı üsulunun müəssisə üçün daha əlverişli olması mütləq təhlil edilməlidir. Ayrı-ayrı növ məhsulların maya dəyərinin yüksək olması satışa daha yüksək qiymət təyin edilməsi ilə nəticələnir ki, bu da bir qayda olaraq alıcı təklifinə mənfi təsir edir.

Hesabdarlığın jurnal – order forması ilə işləyən müəssisələrdə, köməkçi istehsalat bölmələrində məsrəfləri uçota almaq üçün 12 N-li cədvəldən istifadə edilir. Köməkçi istehsalat fəaliyyətinin nəticələri, onların təyinatından asılı olaraq məhsulun təhvil qaiməsi, yerinə yetirilmiş işlərin qəbul təhvil aktları, yol vərəqləri, texnologiya, mexaniki xidmət şöbə rəhbərlərinin arayışları və digər sənədlərlə rəsmiləşdirilir.

Köməkçi istehsalatın məhsulları, işləri, xidmətləri müəssisə daxilində istehlak olunur və yaxud alıcılara və sifarişçilərə satılır. Köməkçi istehsalatın müəssisə daxilində istifadə edilən əmək məhsulları üzrə faktiki məsrəflər məhsul, iş və xidmət istehlakçıları, bölmələr arasında, bölmələr daxilində isə uçot və kalkulyasiyanın digər obyektləri üzrə bölüşdürülür. Bu bölüşdürmənin əsas ölçüsü müəssisənin uçot siyasətində qəbul edil-

miş variant məhsul (iş, xidmət) normativ (plan) maya dəyəri, əmək haqqı məbləği, material xərcləri, müstəqim xərclər və s. ola bilər.

Ümumistehsalat, ümumtəsərrüfat və köməkçi istehsalat uçotu və bölüşdürülməsi üzrə məlumatlar məhsul (iş, xidmət) istehsalat məsrəflərinin icmal uçot cədvəlində, 10 və 10/1 nömrəli jurnal orderlərdə, eləcə də hazır məhsulun (iş və xidmətin) faktiki maya dəyərinin kalkulyasiya cədvəlində əks etdirilir. Ayrı-ayrı məhsul növlərinin maya dəyərinin kalkulyasiyalasdırma üzrə rəqəm məlumatları kalkulyasiya kartoçkalarında əks etdirilir.

11.4. Qeyri-məhsuldar xərclərin uçotu və silinmə qaydası

İstehsal məsrəflərinin mühasibat uçotunun təşkilinin ən mühüm problemlərindən biri də çıxdaşdan, boş dayanmalardan, materialların, yarımfabrikatların çatışmazlığı və xarab olmasından əmələ gələn qeyri-məhsuldar xərclərin və itkilərin vaxtında və düzgün aşkara çıxarılması və müəyyən edilməsidir.

Qeyri-məhsuldar xərclər və itkilər, onların xarakterindən və növündən asılı olaraq müxtəlif kalkulyasiya maddələri üzrə məhsulun maya dəyərində əks etdirilir. Belə ki, xarici səbəb üzündən (material və enerji resurslarının vaxtında tədarük olunması və s.) yaranan boşdayanmalardan əmələ gələn itkilər ümumtəsərrüfat xərclərinin, sexlərin, emalatxanaların və digər struktur bölmələrin təqsiri üzündən əmələ gələn itkilər isə ümumistehsalat xərclərinin tərkibində uçota alınır.

İstehsalat çıxdaşı dedikdə, öz keyfiyyətinə görə müəyyən edilmiş standartlara və yaxud texniki şərtlərə uyğun gəlməyən və öz təyinatı üzrə istifadə etmək mümkün olmayan yarımfabrikatlar, detallar, konstruksiyalar, iş növləri və s. başa düşülür.

İqtisadi məzmununa görə istehsalatda əmələ gələn çıxdaş (brak) əmək və material resurslarının qeyri-məhsuldar xərclən-

məsi hesab olunur, ona görə də bir çox sənaye müəssisələrində o planlaşdırılır. Bir sıra istehsal sahələrində (tökmə, şüşə istehsalı, vakuum və s.) çıxdaşın qarşısını tam almaq mümkün deyil. Texnoloji cəhətdən zəruri olan mərhələlər üçün planlaşdırılır.

Aşkara çıxarılan qüsurların xarakterindən asılı olaraq çıxdaş düzəldilə bilən və düzəldilə bilməyən çıxdaşa ayrılır. Düzəldilməsi texniki cəhətdən mümkün olan və iqtisadi cəhətdən məqsədəuyğun olan və düzəldikdən sonra texniki şərtlərə və yaxud standartların tələblərini təmin edə bilən detallar, qovşaqlar, məmulatlar, işlər düzəldilə bilən çıxdaşlar hesab olunur. Əgər qüsurların düzəldilməsi texniki cəhətdən mümkün deyilsə və yaxud nöqsanın aradan qaldırılması xərci çıxdaşdan olan itki məbləğindən çox olursa, həmin detalları, qovşaqları, işləri və s. düzəldilə bilməyən qəti (son) çıxdaşa aid edirlər.

Aşkara çıxarılma yerinə görə çıxdaşlar daxili (müəssisə daxilində) və xarici çıxdaş (istehlakçıda) olmaqla iki yerə ayrılır. Bütün hallarda istehsalatda aşkara çıxarılan çıxdaşlar müvafiq sənədlə rəsmiləşdirilməlidir. Ən çox geniş yayılmış sənəd “Çıxdaş haqqında akt” hesab olunur. Bu sənəddə texniki nəzarət şöbəsinin işçisi tərəfindən çıxdaş edilmiş məmulatın adı, onun texniki nömrəsi, əməliyyat nömrəsi, kodu, çıxdaşın səbəbi və s. göstərilir. Çıxdaş haqqında aktda müstəqim məsrəf maddələri üzrə çıxdaşı kalkulyasiya etmək üçün xüsusi bölmə ayrılır.

Müəssisələrdə çıxdaşın rəsmiləşdirilməsi uçotu və silinməsinə dair təlimat işləyib hazırlayırlar. Bu təlimatda istehsalın sahəvi və texnoloji xüsusiyyətindən asılı olaraq çıxdaşın nomenklatura nömrələri, səbəbləri və çıxdaşa məsuliyyət daşıyan xidmət və işçi müəyyən edilir.

İstehsalatda baş verən ən mühüm vəzifələrindən biri də çıxdaşı törədən səbəblərin aradan qaldırılmasından ibarətdir. Çıxdaş haqqında aktlar tərtib edilərək Hesablama Mərkəzlərinə

təqdim olunur və bununla da çıxdaşın əmələ gəlmə səbəbləri, növləri, sexlər, axınlar, sahələr və s. üzrə operativ olaraq gündəlik və yaxud beşgünlük icmal məlumat almaq olur.

Xərclərin kalkulyasiya maddələrinin nümunəvi nomenklaturasında “Çıxdaşdan itkilər” maddəsi nəzərdə tutulmuşdur ki, burada da aşağıdakılar göstərilir:

1. Qəti çıxdaş edilmiş məhsulun maya dəyəri (tutulmalar və ödəmələr çıxılmaqla);

2. Düzəldilən çıxdaşın qüsurlarının aradan qaldırılması üzrə xərcləri;

3. Avadanlıqların müəyyən edilmiş normadan artıq sazlanması (sahmana salınması) xarab olmuş materialların və yarımfabrikatların dəyəri;

4. Təminat üzrə aparılan təmir xərclərinin müəyyən edilmiş normadan artıq sərf edilmiş məbləği.

Çıxdaş üzrə bütün əməliyyatların uçotu “İstehsalatda çıxdaş” sintetik kalkulyasiya hesabında uçota alınır. Bu hesabda analitik uçot ayrı-ayrı struktur bölmələri, məhsul növləri, xərc maddələri və çıxdaşa məsuliyyət daşıyan şəxslər üzrə aparılır. Hesabdarlığın jurnal-order formasını tətbiq edən müəssisələrdə 14 N-li cədvəldə uçotun maşınqeydiyyatlı formasında isə xüsusi maşınqrammalarda aparılır. Yeni hesablar planına (18.06.2006-cı il tarixli) görə məhsulun maya dəyərini əmələ gətirən xərclər həm elementlər, həm də kalkulyasiya maddələri üzrə qruplaşdırılır.

Çıxdaşla bağlı olan əməliyyatların uçotu elementlər üzrə qruplaşmada “sair xərclər” maddəsində, kalkulyasiya maddələri üzrə qruplaşmada isə “çıxdaşdan (zaydan) olan itkilər” maddəsində aparılır. Çıxdaş (zay) məhsulun düzəldilməsinə çəkilən xərclərin uçotu isə 731 N-li “Sair əməliyyat xərcləri” sintetik hesabında aparılır.

İstehsal məhsulları və yarımfabrikatları böyük (çox) nomenklaturalı müəssisələrdə çıxdaş məhsulu ya plan maya dəyə-

ri, ya da normativ maya dəyəri ilə qiymətləndirirlər. Çıxışdan itkiləri mümkün istifadə qiyməti ilə qiymətləndirməklə alınan tullantının dəyəri qədər azaltmaq lazımdır. Bu qaydada təyin edilən xərci konkret cavabdeh şəxsin əmək haqqından tutulan məbləğ və mümkün istifadə qiyməti ilə qiymətləndirilən (alınan) materialın dəyəri qədər azaltmaq olar.

Bütün daxili qəti (son) çıxış (zay) məhsula cədvəl (məşinqramma) tərtib edilir (bax cədvəl N 19). Cədvəlin 1-8 və 12-13-cü sütunları çıxış (zay) məhsul haqqında tərtib edilmiş akta əsasən doldurulur. Alınan hesablaşmalar qüvvədə olan normativlərə əsasən yerinə yetirilir. Qəti çıxış edilmiş məhsula aid olan bütün xərclər əsas istehsal məsrəflərinə daxil edilmişdir. Ona görə də çıxış (zay) məhsulun maya dəyərində (233,8 min manat) aşağıdakı kimi yazılış verilir:

Debet “İstehsalatda çıxış (zay) məhsul
Kredit “İstehsalat məsrəfi”

Daxili son çıxışdan (zay məhsuldan) itkilərin məşinoqramması

Cədvəl 19.

Kodlar					Çıxış edilmiş məmulatın miqdarı (ədəd)	Çıxış edilmiş məhsulun maya dəyəri								
Sex	Çıxışın növü	Çıxışın səbəbi	Çıxışa müqəssir şəxs	Detallar, qovşaqlar		Xammal və əsas material	İstehsal fəhlələrinin əmək haqqı	Sosial təminatla ayrımlar	Ünvanistehsalat xərcləri	Məsərəflərin yekunu	Mümkün istifadə qiyməti üzrə çıxışın dəyəri	Müqəssir şəxsdən tutulma	Məlsatan tərəfindən ödənilmişdir	Çıxışdan itkilər sütunu 11-(12+13+14)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
18	1	1	1	3765	6	1100	190	70	173	1533	807	-	-	726
18	1	1	2	3786	7	1720	270	100	121	2211	412	230	-	1569
18	1	1	3	3114	11	3720	380	141	311	4552	102		2500	1031
Və.s	x	x	x	x	x	10370	5925	2193	4850	23338	7427	1236	9400	5275

Çıxdaş məhsuldan alınan itkinin ödənilən məbləği “İstehsalat çıxdaşı” hesabının kreditinə “Materiallar” (tullantıların dəyərinə), “Əmək ödənişi üzrə işçi heyəti ilə hesablaşmalar” (çıxdaşa görə tutulan məbləğ) hesablarının debetinə yazılır.

Çıxdaş edilmiş məhsulun maya dəyəri ilə çıxdaşdan alınan itkinin əvəzinin ödənilədiyi məbləğ arasındakı fərq xalis (təmiz) itki məbləğini göstərir və Dt “İstehsalat məsrəfləri”, Kt “İstehsalatda çıxdaş məhsul” hesabı yazılışı ilə rəsmiləşdirilir. Qalan qeyri-məhsuldar xərclər, itkilər və qeyri-müstəqim xərclər - ümumtəsərrüfat, ümumistehsalat “İnzibati xərclər” sintetik hesablarında uçota alınır.

Boşdayanmadan itkilərə ayrı-ayrı dəzgahların, sexlərin, bütövlükdə müəssisənin planlaşdırılmamış dayanması səbəbindən xammala, materiala, yanacağa, hesablanan əmək haqqına sərf edilən qeyri-məhsuldar məsrəflər daxildir:

1. Dəzgahlar işçi vəziyyətində olmaması (nasaz olması) səbəbindən ayrı-ayrı işçilərin boşdayanmaları;

2. Elektrik enerjisi, qaz, su, sıxılmış hava və s. təminatının kəsilməsi (dayanması) üzündən sexlərin, sahələrin, ayrı-ayrı istehsalatların və yaxud bütövlükdə müəssisənin boşdayanması;

3. Sexlərin, istehsalatların və müəssisənin təbii fəlakət baş verməsi üzündən dayanması.

Müəssisədə boşdayanmaları nomenklaturası və boşdayanmaların cavabdehlərinin siyahısı işlənib hazırlanır. Əgər fəhlə bu və ya digər səbəb üzündən 15 dəqiqədən artıq boş dayanarsa, ona boşdayanma vərəqi tərtib edilir və orada boşdayanmanın başladığı və qurtardığı vaxt, səbəbi, səbəbin kodu və s göstərilir. Əgər boşdayanma işçinin günahı üzündən baş vermirsə, işçinin əmək haqqısı ödənilir. Əgər boşdayanma üzündən sexlər, sahələr, ayrı-ayrı istehsalatlar və yaxud bütövlükdə müəssisə dayanarsa, bu zaman akt tərtib edilir. İstehsala-

tın bütün boşdayanmalarını daxili və yaxud xarici səbəblər üzündən olmaqla iki növə ayırırlar.

Sənaye müəssisələrində əmələ gələn itki növlərindən biri də material resurslarının xarab olması və çatışmazlığı səbəbindən olan itkilərdir.

Mövcud qanunvericiliyə uyğun olaraq, material resurslarının, hazır məhsul və bitməmiş istehsalın maddi məsul şəxsin günahı üzündən əmələ gələn çatışmazlıqlar və itkilər müəssisəyə vurulan maddi zərər həcmində ödənilməlidir. Aşkar edilmiş itkilər əvvəlcə 217 N-li “Digər qısa müddətli debitor borcları” hesabın debetində, 201 N-li “Material ehtiyatları”, 202 N-li “İstehsalat məsrəfləri”, 204 N-li “Hazır məhsul” hesablarının kreditində əks etdirilir. Əgər çatışmazlıq və itkilər üçün məsul şəxsi müəyyən etmək mümkün olmazsa, təbii itki norması daxilində (həddində) olan itki və çatışmazlıq müstəqim və yaxud qeyri-müstəqim xərclərə silinir və bununla da məhsul, iş və xidmətin maya dəyərinə daxil edilir.

11.5. İstehsal məsrəflərinin icmal uçotu

Məsrəflərin bütövlükdə müəssisə üzrə xərc maddələri, məsrəflərin bitməmiş istehsal ilə əmtəəlik məhsul arasında, eləcə də sexlər, mərhələlər və bu məsrəflərin digər sərf edilmə yerləri üzrə bölüşdürülməsi ilə bağlı olan kompleks uçot işləri istehsal məsrəflərinin icmal uçotu adlanır.

Müəssisədə istehsal məsrəflərinin icmal uçotunun tərkib hissəsi (komponentləri) aşağıdakılardan ibarətdir:

1. İstehsal məsrəfləri uçotunun variantları (yarımfabrikatlı, yarımfabrikatsız);
2. Məhsul buraxılışının uçotu;
3. Məsrəflərin uçot obyektləri;
4. İstehsal məsrəflərinin sintetik və analitik uçotu;
5. İstehsal məsrəflərinin icmal uçotu cədvəli;
6. Məsrəflərin uçotunun baş verdiyi yerlər üzrə təşkilinin bəzi məsələləri;

7. Məsrəflərin uçotunun kalkulyasiya ilə qarşılıqlı əlaqəsi.

İstehsal məsrəflərinin icmal uçotunun təşkili və aparılma mənbələrini məsrəflərin analitik və sintetik uçot təşkil edir.

Məsrəflərin maddələr üzrə analitik uçotu məsrəflərin uçot obyektləri (bölmələr, məsrəflərin baş vermə yerləri, məsrəf mərkəzləri, məsuliyyət mərkəzləri və b.) üzrə aparılır. Elektron hesablama maşınlarının tətbiq edildiyi müəssisələrdə digər uçot sahələrində alınmış ilkin rəqəm məlumatlarından (materialların hərəkəti, əmək haqqının hesablanması, amortizasiya və s.) istifadə edilir. Məhsul istehsalına sərf edilən məsrəflər haqqında bütün informasiya müxabirləşən hesablar üzə elektron hesablama maşınında qruplaşdırılır və 202 N-li “İstehsal məsrəfləri” hesabı üzrə dövriyyə cədvəli tərtib edilir.

İstehsal məsrəflərinin sintetik uçotunu mühasibat uçotunun jurnal – order forması üzrə aparılmasını məqsəduyğun hesab edirik. Bu məqsədlə sənaye müəssisələrində 10 N-li jurnal – orderdən istifadə edilir. 10 N-li jurnal – order şahmat cədvəli prinsipi üzrə qurulur, yəni cədvəlin mübtəda hissəsində məsrəfləri uçota alan hesabların kreditləşmə üzrə debetləşən, xəbər hissəsində isə kreditləşən hesablar göstərilir. Jurnal – order üç bölmədən ibarətdir:

1. İstehsal məsrəfləri;
2. İstehsal məsrəflərinin iqtisadi elementlər üzrə hesablanması;
3. Əmtəəlik məhsulun maya dəyərinin hesablanması.

20 N-li cədvəldən göründüyü kimi jurnal – orderin 1 bölməsində bütövlükdə müəssisə üzrə bütün istehsal məsrəflərinin icmal verilmişdir. Cədvəlin 1 bölməsi ayın yekunlarını əks etdirən 12 N-li “Səxlərin məsrəfləri” və 15 N-li “Ümumtəsərrüfat xərcləri; qarşıdakı hesabat dövrünün ehtiyatları və ödənişləri və kommersiya xərcləri” köməkçi cədvəllərinin məlumatlarına əsasən doldurulur. Əsas və köməkçi istehsalat üzrə ümumistehsalat ayrı-ayrı səxlər üzrə xərclərinin uçotu 12 N-li cədvəldə aparılır. 12 və 15 N-li cədvəllərdən bütün yekun məlumatları

jurnal – orderə köçürüldükdən sonra müvafiq hesabların kreditləri üzrə yazılışların düzgün aparılması yoxlanılır. 10 N-li jurnal – orderin axırında həm şaquli, həm də üfüqi istiqamətdə yekun göstəricilər hesablanır. Jurnal – orderin yekunu iki sətir (elementlər və kompleks maddələr) üzrə hesablanır.

10 N-li jurnal – orderdə uçota alınmayan məsrəflərin (əsas vəsaitlərin təmiri, hazır məhsulların yüklənməsi, boşaldılması və s.) uçotu 10/1 N-li jurnal – orderdə aparılır. 10/ 1 N-li jurnal – order 10 N-li jurnal – orderin davamı hesab olunur. 10/ N-li jurnal – order materialların, əmək haqqının, əsas vəsaitlərə və qeyri-maddə aktivlərə hesablanan amortizasiyanın bölüşdürülməsi cədvəllərinə əsasən tərtib edilir. Jurnal-orderlərə yekun vurulduqdan sonra baş kitabın müvafiq sintetik hesabların kredit dövriyyələrinə köçürülür. Uçotun digər formalarında istehsal məsrəflərinin iqtisadi elementlər və xərc maddələri üzrə yekun məlumatları almaq üçün oxşar məzmununda mühasibat registrləri (cədvəl, maşinoqramma və s.) tərtib edirlər.

Yuxarıda sadalanan uçot registrləri vasitəsi ilə müəyyən edilən məsrəflərdə məsrəflərin müxtəlif növ silinmələri və bitməmiş istehsalın ayın əvvəlinə və axırına olan qalığı göstərilir. Ona görə də istehsal məsrəflərinin sintetik və analitik uçotu istehsal məsrəflərinin icmal uçotu ilə tamamlanır.

İstehsal məsrəflərinin icmal uçotu özündə bitməmiş istehsal qalıqları və məhsul buraxılışının faktiki maya dəyəri nəzərə alınmaqla məsrəflərin ay ərzində bütün dövriyyələrinin ümumiləşdirilməsini ehtiva edir.

Bitməmiş istehsalın ayın əvvəlinə olan qalığı əvvəlki ayın oxşar cədvəlindən götürülür. Hesabat ayının məsrəfləri maşinoqram və yaxud işçi cədvəlinə əsasən müəyyən edilir. Inventarlaşdırmadan və qiymətləndirmədən sonra ayın axırına olan bitməmiş istehsal qalığı əks etdirilir. Buraxılan məhsulun faktiki maya dəyəri hər bir xərc maddəsi üzrə aşağıdakı hesablama yolu ilə təyin edilir: məsrəflərin yekunundan silinən son çıxdaşın maya dəyəri, çatışmayan məbləğ və ayın axırına bitməmiş istehsal qalığı çıxılır.

İstehsal məsrəflərinin icmal uçotu cədvəli (iyun 2016), min manatla

Cədvəl 20.

S/n	Məsrəf maddəsinin adı	Bitməmiş istehsalın ayın əvvəlinə qalığı	Ay ərzində məsrəflər	Ay ərzində silinmişdir				Bitməmiş istehsalın ayın axırına qalığı
				Qalıqla birlikdə məsrəflərin cəmi	Son çıxışın çatışmayan maya dəyəri	Bitməmiş istehsalın maya dəyəri	Buraxılan məhsulun maya dəyəri	
1	Materiallar	241700	8935600	9177300	14130	1190	8922130	239850
2	və i. a.							
	Obyekt üzrə							
	Cəmi	1196325	25764800	26961125	34920	2060	25713415	1210703

İstehsal məsrəflərinin icmal uçotu cədvəli üzrə məbləğlər (məsrəflərin bütün uçot obyektləri üzrə) “İstehsal məsrəfləri” (202) hesabının dövryyələrinə və qalığına bərabər olmalıdır. Məhsul vahidinin maya dəyərinin sonrakı (növbəti) kalkulyasiyası üçün istehsal məsrəflərinin icmal uçot cədvəlində xammal və əsas materiallar pul və cinsi ifadədə kalkulyasiya qrupları üzrə göstərilir.

MÖVZU 12. STANDART - KOSTİNG VƏ DİREKT - KOSTİNG SİSTEMLƏRİ ƏSASINDA MƏSRƏFLƏRİN QIYMƏTLƏNDİRİLMƏSİ

12.1. Standart - Kosting haqqında anlayış və onun yaranma tarixi

Standart – Kosting müəssisənin və onun ayrı-ayrı bölmələrinin gözlənilən xərclərinin müəyyən edilməsi sistemini özündə ehtiva edir. Gözlənilən xərclərin müəyyən edilməsi sisteminin əsasını keçmiş dövrün məsrəflərinin orta plan səviyyəsi, bütövlükdə məmulat və yaxud iş üzrə sınaqdan keçirilmiş normativlər (standartlar) təşkil edir. Standart – Kosting üçün ən mühüm iş ondan ibarətdir ki, məhsul istehsalı ilə bağlı xərclər hesablanana qədər əmtəəlik məhsul buraxılışı və xidmətlərin nomenklaturalarının mümkün ola bilən variantları və təşkilati-texniki tədbirlər planı yəni xərclərin aşağı salınması qarşıda duran işlər müəyyən edilmiş (hazırlanmış) olsun.

Qarşıdakı dövrdə məsrəflərin həcmi onların nail olduqları səviyyədən və xərclərin aşağı salınma planından çıxış edilərək hesablanır. Faktiki məsrəflərin uçotu ilə müqayisədə xərc növləri üzrə daha çox detallaşdırılır. Onu da qeyd edək ki, bu detallaşdırma məsrəflərin uçotunun normativ səviyyəsindəki qədər müfəssəlləşdirilə bilmir. Əgər uçot normativ dəyəri ilə

aparılırsa normativlərin hesablanması əməliyyatların, yarımfabrikatların və hazır məmulatların hər bir növü üzrə başlayırsa, bu iş Standart – Kosting sistemində yalnız məhsul növləri, onların qrupları üzrə, mühüm xərc maddələri üzrə aparılır.

Məsrəflərin plan (standart) dəyəri ilə uçota alınması, prinsip etibarlı ilə xərclərin normativlər üzrə uçota alınması ilə xeyli oxşardır. Bu və ya digər halda qarşıdakı (gözlənilən) xərclər hesablanır, sonra isə onların faktiki miqdarından kənarlaşmalar aşkara çıxarılır və təhlil edilir. Normativ uçot şəraitində qarşıdakı xərclər verilmiş sərt məhsul buraxılışına əsasən Standart – Kosting sistemində isə mümkün olan variantlarla təyin edilir. Bu hal xərclərin qiymət və miqdar göstəricilərinə aid edilir. Standart – Kosting sistemində məsrəflərin müxtəlif miqdar və qiymət standartlarından istifadə edilə bilər, normativ uçotunda isə həmin dövr üçün optimal hesab edilən standartlardan istifadə olunur.

Faktiki məsrəflər bu və ya digər halda mühasibat uçotu sistemində istehsalın və satışın faktiki həcmindən çıxış edilərək hesablanır.

Standart – Kosting sistemində kənarlaşma dedikdə - plan və faktiki xərc arasındakı fərq başa düşülür və bu məbləğ müxtəlif üsullarla hesablana bilər.

Məsrəflərin uçotunun Standart – Kosting sistemi faktiki maya dəyərinin normativ uçotundan xeyli əvvəl meydana gəlmişdir. Standart – Kosting ilə ideyasını P.Lonqmyu 1902-ci ildə “The Engineering Magazine” jurnalında çap etdirdiyi “The Rekording and İnterpreting of Fondru Costs” məqaləsində irəli sürmüşdür. Lakin bu barədə digər fikirlər (ideyalar) da mövcuddur. Belə ki, Standart – Kosting (Standart - Costing) vaxtı ilə məhsuldarlıq nəzəriyyəsinin görkəmli müəllifi hesab olunan Emerson tətbiq etmişdir. Əgər söhbət qaydaların metodu haqqında deyil sistemi haqqında gedirsə bu zaman

“Standart - Kostinq” anlayışı tətbiq edilir. Standart – Kostinq sistemi təcrübədə ilk dəfə XX əsrin 20-ci illərində Amerika Birləşmiş Ştatlarının sənaye şirkətlərində istifadə olunmağa başlanılmışdır. İlk dəfə bu sistemi əmək və idarəetmənin elmi təşkili üzrə görkəmli mütəxəssis olan Ç.Qarrison işləyib hazırlamış və öz firmasında tətbiq etmişdir. Birinci Dünya müharibəsi qurtardıqdan sonra Standart – Kostinq sistemi yeniləşdirilmiş formada Avropa ölkələrində istifadə edilməyə başlanılmışdır. Bizim ölkəmizdə Standart – Kostinq sistemi mühasibat uçotu üzrə bir qrup mütəxəssisin 1992-ci ildə Amerikaya səfərindən sonra istifadə edilməyə başlanılmışdır.

12.2. Standart – Kostinqin məsrəflərin normativ uçotundan fərqi

Standart – Kostinq sistemi ilə faktiki maya dəyərinin normativ uçotu arasındakı fərq aşağıdakılardan ibarətdir:

2.1. Standart – Kostinq - məsrəflərin müxtəlif variantlarının planlaşdırılması və təhlili sistemidir, normativ uçot isə məhsulun maya dəyərinin faktiki məbləğinin ölçülməsi sistemidir;

2.2. Standart – Kostinq məhsul vahidinin faktiki maya dəyərinin kalkulyasiyalasdırılması ilə bağlı deyil. Normativ uçot normativ maya dəyərinin kalkulyasiyalasdırılması ilə başlayır və məhsul vahidinin maya dəyərinin tərtib edilməsi ilə başa çatır;

2.3. Standart – Kostinq sistemində məsrəflərin normadan kənarlaşması istehsal və satış prosesləri başa çatdıqdan sonra hesablama yolu ilə aşkara çıxarılır, normativ uçotunda isə məsrəflərin normadan kənarlaşdırılması resursların sərf edilməsinə qədər və yaxud onların sərf olunması prosesində ilk sənədlərin köməkliyi ilə aşkara çıxarılır.

2.4. Standart – Kosting sistemi əmtəə material qiymətliləri ehtiyatlarının qiymətləndirilməsi, bitməmiş istehsalın, anbardakı hazır məhsulların qiymətləndirilməsi üçün istifadə edilir.

2.5. Standart – Kosting sistemində normalardan kənarlaşmaların və normalar üzrə məsrəflərin uçotu üçün xüsusi hesablar sistemindən istifadə olunur. Normativ uçotunda yalnız bir sintetik hesab “məhsul buraxılışı” hesabından istifadə edilir. Bu hesabda istehsalatda buraxılan məhsulun faktiki istehsalat maya dəyərini onların uçot qiyməti ilə dəyərindən kənarlaşmasını aşkara çıxarılır.

2.6. Standart – Kosting sistemində ən çox norma və normativlərdən istifadə olunur və normativ uçotuna nisbətən kənarlaşmaların daha çox müxtəlif növləri aşkara çıxarılır. Texniki və texnoloji norma və normativlərdən əlavə Standart – Kosting sistemi idarəetmə məsrəflərinin, satış xərclərinin, yeni məhsulun mənimsənilməsi üzrə xərclərin normativlərindən daha çox istifadə olunur.

2.7. Standart – Kosting eyni zamanda kənarlaşmaların təhlilini də özündə birləşdirir. Burada amilli təhlil modelindən, iqtisadi riyazi metodlardan istifadə edilir.

12.3. Direkt – Kosting sisteminin yaranma tarixi və tətbiqinin müasir variantları

Direkt – Kosting sisteminin mahiyyətini və xüsusiyyətlərini daha yaxşı dərk etmək üçün onun yaranma tarixini və inkişaf mərhələlərini də nəzərdən keçirmək lazımdır. Müəssisənin məsrəflərinin sabit və dəyişən məsrəflərə bölünməsi metodunu Şvetsariya professoru İoqamşer (1846-1924) təklif etmişdir. Konkret növ məhsulun maya dəyərinə yalnız dəyişən xərclərin aid edilməsini, üstəlik xərclərin ümum mənfəət hesabına ötürülməsini alman alimi E.Şmalenbax təklif

etmişdir. Bu mahiyyət etibarı ilə Direkt – Kostinq uçot sisteminin yaradılması demək idi. XX əsrin 30-cu illərində Direkt – Kostinq sisteminin təkmilləşdirilməsi ilə V.Raytenştranx, X.Ulyams və Ç.M.Knoppel məşğul olmuşdur. Onlar aralıq büdcə ideyasını işləyib hazırlamış, istehsalın kritik həcmnin qrafik metodunu təklif etmişdilər. İkinci Dünya müharibəsinə qədər istehsalın uçotu sahəsində aparılan tədqiqat işləri əsasən nəzəri xarakter daşmışdır. XX əsrin 50-60-cı illərində istehsal məsrəflərinin uçotu və məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyasına Amerika Birləşmiş Ştatlarında praktik (təcrübi) maraq güclənmişdir. Uçotun məzmunu və funksiyaları dəyişdirilmişdir. İstehsalın uçotu (COST accounting) anlayışı “İdarəetmə uçotu” (Management accounting) anlayışı ilə əvəz edilmişdir.

Burada əsasən məsrəflərin smetalarının əvvəlcədən tərtibi, onlardan operativ kənarlaşmaların aşkara çıxarılması, istehsal məsrəflərinin mütəmadi olaraq təhlili, onların maya dəyərinin qiymətləndirilməsi əsasında idarəetmə qərarlarının variantlarına istinad edilmişdir.

Hal-hazırda Direkt – Kostinq bir neçə variantda tətbiq edilir:

1. Klassik Direkt – Kostinq – kalkulyasiya birbaşa (müstəqim) bütün dəyişən məsrəflər üzrə aparılır;

2. Dəyişən məsrəflər sistemi – kalkulyasiya dəyişən məsrəflər üzrə həyata keçirilir, burada maya dəyərinə müstəqim xərclər və dəyişən qeyri-müstəqim xərclər daxil edilir;

3. İstehsal güclərinin yüklənməsindən asılı olaraq məsrəflərin uçotu sistemi - kalkulyasiyaya bütün dəyişən xərclər və istehsal gücünün istifadə əmsalına uyğun olaraq müəyyən edilən sabit xərclərin bir hissəsi daxil edilir.

Deməli bu halda tam maya dəyəri deyil, maya dəyəri qismən kalkulyasiya edilir.

Direkt – Kostinq ideyası mühasibat uçotu üzrə məsrəflərin əks etdirilməsi və maliyyə nəticələrinin formalaşması nöqteyi-nəzərindən beynəlxalq standartlarda əksini tapmışdır.

Bizim respublikamızda Direkt – Kostinq ideyası çoxdan mövcuddur, lakin onun təcrübədə tətbiqinə indi ilk addımlar atılır.

Məsrəflərin fərqlənmə dərəcəsinə görə Direkt – Kostinq iki əsas variantda ola bilər:

1. Sadə variant – birpilləli Direkt – Kostinq, bu hesablamalarda yalnız vahid blokda uçota alınan əməliyyat (üstəlik) məsrəflərdən istifadəyə əsaslanır;

2. İnkişaf etmiş (çoxpilləli) Direkt – Kostinq – bu halda sabit məsrəflər məhsul və xidmət növlərinə ayrılır (bölünür). Üstəlik xərclərin formalaşma yerləri üzrə, yəni müəssisənin idarə olunma səviyyələri üzrə ayrılır (bölünür).

Direkt – Kostinq sisteminin hər iki variantında dövr ərzində satışdan alınan ümumi məbləği dəyişən məsrəflərin məbləği ilə müqayisə edərək hesabat dövrünün marjinal gəlirini (brutto mənfəəti, ödəmə (ötürmə) məbləğini) müəyyən edirlər. Müəssisənin netto mənfəətini hesablamaq üçün o məbləğdən (marjinal gəlirdən) sabit məsrəflər məbləğini çıxırlar. Bununla da sabit məsrəflərin dövr ərzindəki ümumi məbləğini onların əmələ gəldiyi hesabat dövrünün nəticələrinə aid edirlər. Vahid bölünməyən blokun sabit xərclərinin uçotu Direkt – Kostinq sisteminin klassik forması hesab olunur. Ödəmə (ötürülmə) məbləğinin birpilləli uçotunda bir blokda birləşdirilən bütün sabit xərclər həmin hesabat dövrünün ödəmə məbləğindən çıxılır. Mühasibat uçotunda müəssisənin sabit məsrəfləri aşağıdakı kimi təqdim edilə bilər:

1. Məmulata düşən sabit xərclər hesabat dövründə istehsal edilən bir növ məhsulun ümumi miqdarına birbaşa aid

edilən sabit xərclər. Məsələn, yalnız müvafiq məhsul növünün mənimlənməsinə aid edilən xərclər;

2. Məmulatlar qrupuna sərf edilən sabit xərclər – bir qrupda birləşdirilə bilən oxşar növ məhsullara düşən sabit xərclər. Məsələn, müvafiq qrup məmulatların istehsalı ilə bağlı olan avadanlıqların təmiri və yaxud həmin avadanlıqların təmiri xərcləri, həmin qrup məmulatların mənimlənməsinə tədqiqat xərcləri;

3. Məsrəflərin meydana gəldiyi yerlər üzrə sabit xərclər – bura ayrı-ayrı məsrəf daşıyıcıları arasında bölüşdürmək mümkün olmayan, məsrəflərin ayrı-ayrı başvermə yerlərinə birbaşa aid edilən sabit xərclər;

4. Bölmələrin sabit xərcləri. Belə xərclərin mövcud olması – bir bölmədə məsrəflərin baş verməsinin bir neçə yerinin mövcud olması ilə bağlı olan sabit xərclər;

5. Müəssisənin sabit xərcləri özündə elə xərcləri birləşdirir ki, onları xüsusi kalkulyasiya obyektləri arasında bölüşdürmək mümkün olmur.

İnkişaf etmiş Direkt – Kostinq sisteminin xüsusiyyəti onun mütəmadi olaraq istiqaməti müəssisənin fəaliyyətinin son nəticəsi, yəni mənfəət və bütövlükdə müəssisə üzrə, eləcə də məmulat, iş və xidmət və bazar sektorları üzrə marjinal gəlirin təyin edilməsi hesab olunur.

Üstəlik xərclər blokunun məmulatın sabit məsrəflərinə, məmulatlar qrupuna, məsrəflərin istehsal yerlərinə, məsuliyyət mərkəzlərinə, idarəetmə bölmələrinə müəssisənin sabit xərclərinin ümumi sxemi və onların qarşılıqlı əlaqəsi və istehsal – maliyyə fəaliyyətinin yekun nəticələrinə çıxışı aşağıdakı şəkildə təqdim oluna bilər:

Marjinal gəlirin çoxpilləli uçotu

Bir məmulatın satışından (qiymət) gəlir

- bu məmulatın dəyişən maya dəyəri

- örtülmə məbləği məmulatın marjinal gəliri

- Məmulat qrupunun sabit xərcləri
- Örtülmə məbləği marjinal gəlir
- Bir qrup məmulatın marjinal gəlir məbləği
- məmulat qrupunun sabit xərcləri
- örtülmə xərcləri 2 (marjinal gəlir 2)
- Marjinal gəlir məbləği 2 məsrəflərin əmələgəlmə yerləri
- məsrəflərin əmələgəlmə yerlərinin sabit xərcləri
- örtülmə xərcləri 3 (marjinal gəlir 3).
- Bir bölmənin marjinal gəlir məbləği 3
- Bölmənin sabit xərcləri
- örtülmə məbləği 4 (marjinal gəlir 4)
- Müəssisənin marjinal gəlir məbləği 4
- Müəssisənin sabit xərcləri
- Müəssisənin istehsal təsərrüfat fəaliyyətinin nəticəsi (mənfəəti)

İnkişaf etmiş Direkt – Kostinq sistemi sabit xərclərin ötürülmə məbləğinin çoxpilləli uçotu hesabına alınan nəticənin quruluşunun və onun kəmiyyətinə təsir edən əsas amillərin təhlili üçün daha təkmilləşmiş informasiya bazası yaradır.

12.4. Direkt – Kostinq və onun tətbiqi xüsusiyyətləri

İdarəetmə uçotu sistemləri müxtəlif əlamətlərlə xarakterizə olunur hansı ki bu əlamətlər onların təsnifatının əsasını təşkil edir. Bu əlamətlərdən biri də məsrəflərin məhsul istehsalı və satışının, əmtəələrin, işlərin və xidmətlərin maya dəyərinə daxil edilməsinin tamlığıdır. İdarəetmə uçotu sisteminin iki əsas sistemi fərqləndirilir:

1. Məsrəflərin məhsul , iş və xidmətlərin maya dəyərinə tam daxil edilməsi sistemi, yəni tam maya dəyərinin uçotunun ənənəvi qaydası;

2. Məsrəflərin məhsulların maya dəyərinə daxil edilmə məhdudluğu. Məsələn, xərclərin istehsal olunan məhsulun ma-

ya dəyərinə istehsal olunan məhsulun həcmindən asılı olaraq daxil edilməsi.

Tam maya dəyəri üzrə uçot normativ və qeyri-normativ uçot olmaqla iki yerə ayrılır. Standart – Kostinq müəssisənin tam normativ məsrəflərinin ölçülməsi üçün istifadə edilir. Dəyişən xərclər bazasında aparılan normativ uçot və yaxud Direkt – Kostinq Standart – Kostinqin gələcək inkişafı kimi qəbul etmək olar.

Direkt – Kostinq – bu məhsul istehsalı və satışına məsrəflərin uçotu sistemidir ki, bu da sabit yəni istehsal olunan və satılan məhsulun miqdarından asılı olmayan və dəyişən yəni həmin vaxt ərzində istehsal olunan məhsulun miqdarı ilə artıb və azalan xərclər. Yalnız bu üsuldən xərclərin sabit və dəyişən məsrəflər kimi məhsulun maya dəyəri hesablanmasında istifadə olunur.

İstənilən anlayışın mahiyyəti onun adında ifadə olunur. Direkt – Kostinq məsrəflərin hesablanması prosesi kimi 1936-cı ildə Amerika alimi D.Xarris tərəfindən müstəqim məsrəflərin uçotu (hesablanması) kimi təklif edilmişdir.

O zaman Direkt – Kostinq Standart – Kostinqin həm nəzəri, həm də təcrübənin inkişafı səviyyəsinə uyğun gəlirdi. Dəyişən xərclərə isə yalnız müstəqim xərcləri aid edirdilər, bütün növ qeyri-müstəqim xərcləri isə bilavasitə maliyyə nəticələrinə silmək mümkün idi.

Hal-hazırda Direkt – Kostinq yalnız dəyişən müstəqim xərclər həcmində deyil, qismən dəyişən qeyri-müstəqim məsrəfləri də özündə ehtiva edir. Müxtəlif ölkələrdə Direkt – Kostinq sistemi müxtəlif formada adlandırılır. Almaniya və Avstriyada Direkt – Kostinq anlayışı qismən (xüsusi) və yaxud sərhədli (hüquqlu) məsrəflər adlanır.

Böyük Britaniyada Direkt – Kostinqi marjinal kostinq, marjinal məsrəflərin uçotu, Fransada isə marjinal uçot adlandırırlar.

Bizim respublikamızda isə mühasibat uçotunda Direkt – Kostinq sistemi başqa ölkələrdən fərqli olaraq “maya dəyərinin məhdudlaşdırılmış və yaxud ixtisar edilmiş maya dəyəri” adlanır.

Respublikamızda, eləcə də bir sıra xarici ölkələrdə “Direkt – Kostinq” adına daha çox üstünlük verilməsini şərtləndirən səbəblər aşağıdakılardır:

1. Tarixən şərtləndirilib və sistemin əmələgəlmə tarixini özündə əks etdirir;

2. Sistemin mahiyyətini tam əks etdirir, ona görə ki dəyişən məsrəflərdə müstəqim dəyişən məsrəflər yüksək xüsusi çəkiyə malikdir;

3. Yığcam və aydındır;

4. Millilik xüsusiyyətlərinə malikdir.

Direkt – Kostinq anlayışından bir tərəfdən məsrəflərin maya dəyərinə daxil edilməsinin tamlığı nöqteyi-nəzərdən, digər tərəfdən, istehsalın həcmindən asılı olaraq məsrəflərin sabit və dəyişən təsnifatına əsaslanan idarəetmə (istehsal) uçotunun sistemi olması kimi xarakterizə etmək üçün istifadə etmək olar. Direkt – Kostinq sistemini, onun əsasında idarəetmə qərarlarının mümkün variantlarının hazırlanmasını, onların seçilməsinin əsaslandırılmasını və icrasına nəzarəti özündə birləşdirən sistemi adətən kontrolling adlanır.

Direkt – Kostinqin əsas xüsusiyyəti ondan ibarətdir ki, sənaye məhsulunun maya dəyəri yalnız dəyişən məsrəflər üzrə planlaşdırılır və uçota alınır. Sabit xərclər ayrıca hesabda uçota alınır və dövrü olaraq satış və maliyyə nəticələri hesabına silinir. Sabit xərclər məmulatın maya dəyəri hesablanan zaman nəzərə alınmır, həmin dövrün xərci kimi onlar sərf edildiyi vaxt dövründə alınmış mənfəətin azalmasına silinir. Hazır məhsulun anbar qalığı və bitməmiş istehsal hesabatı dəyişən xərclər üzrə qiymətləndirilir. Direkt – Kostinq sistemində müəssisənin gəlirləri üzrə tərtib edilən hesabat çoxpilləlidir. Direkt – Kostinq

sistemində tərtib edilən hesabatlarda marjinal gəlir, mənfəət və digər göstəricilər əks etdirilir. Bu halda müəssisənin mənfəəti marjinal gəlirlə sabit xərclərin fərqi kimi hesablanır. Marjinal gəlir məbləğini sabit xərclərlə mənfəətin cəmi kimi müəyyən etmək olar. İqtisadi ədəbiyyatlarda bu göstəricini: ümumi gəlir, ümumi mənfəət, brutto – mənfəət, ödəmə məbləği, əlavə dəyər kimi adlandırırlar. Ümumi gəlir və mənfəət, əlavə dəyər vergisi və brutto mənfəəti anlayışları xüsusi müstəqil əhəmiyyət kəsb etdikləri üçün satışdan alınan gəlirlə dəyişən xərc arasındakı fərqi mənfəət məbləği və sabit məsrəflər anlayışları “marjinal gəlir” və yaxud “ödənilmə məbləği” adlandırılırsın.

Məsrəflərin sabit və dəyişən kimi qruplaşdırılmasına əsaslanan Direkt – Kostingin ən mühüm xüsusiyyətlərindən biri də istehsal və satışın həcmi ilə mənfəət və məsrəflər arasındakı qarşılıqlı əlaqənin və qarşılıqlı asılılığın öyrənilməsi mümkünlüyünün təmin edilməsidir. Buradan məsrəf məbləği ilə istehsalın həcmi arasındakı əlaqənin və proporsiyanın (mütənəsibliyin) öyrənilməsində böyük əhəmiyyət kəsb edir. Direkt – Kosting sistemindən istifadə edilməsi aşağıdakı işlərin yerinə yetirilməsinə imkan verir:

1. məsrəflərin istehsalın həcmindən və yaxud istehsal güclərinin yüklənməsindən asılılığı formalarının müəyyən edilməsi;
2. bərabərlik smetasının tərtib olunması;
3. istehsalın həcmindən asılı olaraq mənfəət və yaxud zərər haqqında informasiya alınmasını;
4. istehsalın həcmi üçün kritik nöqtəsinin hesablanması;
5. həcm və istehsal gücü amillərindən asılı olaraq maya dəyərinin və yaxud ayrı-ayrı növ xərclərin hərəkətinin proqnozlaşdırılması.

12.5. Direkt – Kosting sisteminin üstünlükləri

Direkt – Kosting sisteminin üstünlükləri aşağıdakılardan ibarətdir:

1. Marjinal gəlirin həm bütövlükdə müəssisə üzrə, həm də müxtəlif məmulatlar, işlər, xidmətlər və onların satış bazarlarının sektorlarının dəyişilməsinə xüsusi diqqət yetirilməsi;

2. Yüksək rentabelli məhsul, iş və xidmətlərin aşkara çıxarılması, belə ki satış qiyməti ilə dəyişən xərc məbləği arasındakı fərq sabit xərclərin şərti hissəsinin konkret növ məhsul və növlərinin maya dəyərinə silinməsi nəticəsində əhəmiyyətini itirmir və ört-basdır (pərdələnmir) edilmir.

3. Bazarın dəyişən şəraitinə cavab olaraq istehsalın təcili olaraq istiqamətinin dəyişdirilməsi.

Direkt – Kostinq sisteminin digər bir qiymətli cəhəti ondan ibarətdir ki, yalnız dəyişən xərclərin hesabına məhsulun maya dəyərinin məhdudlaşdırılması məsrəf maddələrinin azalması hesabına normalaşdırmanın, planlaşdırmanın, uçot və nəzarətin sadələşdirilməsinə səbəb olur, yəni maya dəyərinin ayrı-ayrı məsrəfləri isə daha yaxşı nəzarət etmək mümkün olur. Nəzarət edilən məsrəf və kalkulyasiya obyektlərinin sayı nə qədər çox olursa, bir o qədər də onların üzərində diqqəti genişləndirmək bu nəzarətin zəifləməsi ilə nəticələnir.

Direkt – Kostinq sisteminin tətbiqi sayəsində uçotun analitik imkanları daha da genişləndirilir və uçotla təhlil arasında inteqrasiya prosesi yaranır. Ona görə heç də təsadüfi deyil ki, xarici ölkələrdə Direkt – Kostinqi həm də müəssisənin idarə edilmə vasitəsi adlandırırlar. Bu əsasən uçot təhlil və idarəetmə qərarlarının qəbulunun kompleks formada Direkt-Kostinq sistemində cəmləşməsi ilə əlaqədardır. Bunun da əsasında kontrolling sistemi yaradılır. İstehsalın həcmının dəyişdirilməsindən asılı olaraq dəyişən və sabit xərclərin hərəkətinin təhlili əsasında marjinal gəlirin dərəcələrindən istifadə etməklə iqtisadi cəhətdən əsaslandırılmış operativ idarəetmə qərarlarının qəbuluna, buraxılan məhsulun çeşidinin

optimallaşdırılmasına və aşağıdakı sualların cavablandırılmasına şərait yaranır:

1. Yeni məhsula qiymətin təyin olunmasına;
2. Qiymətin rəqiblər tərəfindən müəyyən edilmiş qiymətə uyğun olaraq dəyişdirilməsinə ;
3. Avadanlığın seçilməsinə və dəyişdirilməsinə;
4. Bu və ya digər yarımfabrikatların, alətlərin, taraların və s. öz istehsalının və yaxud kənardan satın alınmasının məqsəduyğunluğuna;
5. Müəssisənin istehsal gücünün seçilməsinə və dəyişdirilməsinə;
6. Əlavə sifarişlərin qəbulunun məqsəduyğunluğuna.

İstehsalın uçotunun Direkt – Kostinq sistemi ilə aparılması bir sıra problemlərlə bağlıdır ki, bu da onun özünəməxsus xüsusiyyətlərindən irəli gəlir:

1. Xalis sabit və xalis dəyişən xərclər elə də çox olmadığı üçün xərclərin sabit və dəyişən xərclərə bölünməsi zamanı çətinlik yaranır. Xərclər əsasən yarımdeyişən olurlar, bunları sabit və dəyişən xərclərə bölmək lazımdır. Hər cür bölünmə şərtlilik xarakteri daşıyır. Bundan əlavə müxtəlif şəraitdə eyni xərc özünü müxtəlif cür apara bilər;

2. Sabit xərclər də dolayı yolla olsa da məhsul istehsalında iştirak edir, deməli onun maya dəyərinə daxil edilməlidir. Direkt – Kostinq sistemi istehsal olunan məhsul müəssisəyə neçəyə başa gəlir, onun tam maya dəyəri nə qədərdir kimi suallara cavab vermir;

3. Maya dəyərinin uçotunun məhdudlaşdırılmış nomenklatura maddələri üzrə aparılması, mühasibat uçotunun mövcud tələblərinə cavab vermir. Digər tərəfdən də uçotun ən mühüm vəzifələrindən biri məhsul və xidmətlərin tam maya dəyərinin kalkulyasiyasından ibarətdir;

4. Məhsullara qiymət təyin edərkən müəssisənin bütün xərclərinin ödənilməsi təmin edilməlidir, yəni əlavə

hesablamaların aparılması zərurəti meydana çıxır. İstənilən sistemdə ideal sistem və ideal metod yoxdur, hər bir metodun özünün də çatışmayan cəhətləri vardır. Ona görə də rəhbər (menecer) Direkt – Kostingin sistem və metodlarının xüsusiyyətlərini dərinlən, hərtərəfli dərk etməli, onun mənfi cəhətlərini kənarlaşdırmalı və müsbət cəhətlərindən səmərəli istifadə edilməlidir.

MÖVZU 13. MƏSRƏFLƏRİN UÇOTUNUN TƏŞKİLİ VƏ ƏSAS PRİNSİPLƏRİ.

13.1. Məsrəflərin uçotunun əsas prinsipləri və vəzifələri.

Bazar iqtisadiyyatı şəraitində istehsal təsərrüfatı fəaliyyəti zamanı güclü rəqabətlə üzləşən hər bir müəssisə öz istehsalına başlamadan əvvəl hansı mənfəət məbləğinə nail olduğunu təyin etməlidir. Müəssisənin mənfəəti isə əsasən iki amildən, məhsul istehsalına sərf edilən məsrəflərdən və satılan məhsulun qiymətindən asılıdır. Bazarda məhsulun qiyməti tələb təklifin qarşılıqlı hərəkətinin nəticəsidir. Bazar qiymətməhləgəlmə qanunlarının təsiri altında məhsulun qiyməti istehsalçının və yaxud alıcının arzusu ilə aşağı və yaxud yuxarı ola bilməz o, avtomatik olaraq bərabərləşir. Məhsulun maya dəyərinin formalaşdırən məsrəflər isə istehlak olunan əmək və material resurslarının həcmindən, texniki, texnoloji səviyyəsindən, istehsalın təşkilindən və digər amillərdən asılı olaraq arta və yaxud azala bilər. Deməli, istehsalçı məsrəfləri aşağı salmaq üçün xeyli vasitələrə malikdir ki, bunları da səmərələri (bacarıqlı) idarəetmə yolları ilə hərəkətə gətirmək olar.

Məhsulun maya dəyərinin aşağı salınmasının əsas istiqaməti elmi-texniki tərəqqiyə nail olmaqla əmək məhsuldarlığının yüksəldilməsi və istehlak olunan resurslara

qənaət edilməsi hesab olunur. Məhsulun maya dəyərinin formalaşma prosesinin idarə olunması da mühüm əhəmiyyət kəsb edir. Burada istehsal məsrəflərinin uçotuna ciddi fikir verməli və material, əmək və maliyyə resurslarından səmərəli və qənaətlə istifadə edilməsi üzərində operativ nəzarətin həyata keçirilməsi və təsərrüfatsızlıq və israfçılığa qarşı mübarizə aparılmalıdır.

İstehsal məsrəflərinin uçotunun əsas vəzifələri aşağıdakılardan ibarətdir:

1. Faktiki istehsal məsrəflərinin müvafiq maddələr üzrə vaxtında və düzgün əks etdirilməsi.

2. İstehsal ehtiyatlarından istifadə üzrə cari nəzarət üçün lazım olan informasiyanın təqdim olunması və qüvvədə olan mövcud normalar, normativlər və smetalarla müqayisə edilməsi.

3. Məhsulun maya dəyərinin aşağı salınması ehtiyatlarının aşkara çıxarılması və qeyri-məhsuldar xərclərin və itkilərin qarşısının alınması.

4. Müəssisənin hər bir struktur bölməsi üzrə fəaliyyətinin nəticələrinin təyin edilməsi.

Müəssisələrdə yuxarıda sadalanan vəzifələrin yerinə yetirilməsi üçün məsrəflərin uçotu aşağıdakı prinsiplərə riayət edilməklə təşkil olunmalıdır.

a) Məsrəflərin uçot göstəricilərinin plan göstəriciləri ilə uzlaşması.

b) Hesabat dövründə məhsul istehsalına sərf olunan bütün məsrəflərin onun maya dəyərinə daxil edilməsi.

c) İstehsal məsrəflərinin struktur bölmələri, məhsul növləri, elementlər və xərc maddələri üzrə qruplaşdırılması və əks etdirilməsi.

ç) Məsrəflərin uçot obyektlərinin kalkulyasiya obyektləri ilə uzlaşdırılması.

d) İstehsal məsrəflərinin mövcud normalar və onlardan kənarlaşmalar üzrə ayrı-ayrılıqda əks etdirilməsinin təmin edilməsi.

e) Birbaşa əlamətlər üzrə məhsulun maya dəyərinə aid edilən məsrəflərin tərkibinin genişləndirilməsi.

ə) Məsrəflərin uçotunun təşkili və metodologiyasının milli və beynəlxalq standartların tələblərinə uyğun olaraq aparılması.

13.2. Məsrəflərin təsnifatının məhsulun maya dəyərinin formalaşmasına təsiri

Məsrəflərin idarə olunması sistemində onların istənilən əlamətlər üzrə təsnifləşdirilməsinin əsas məqsədi müəssisənin gələcək istehsal təsərrüfat fəaliyyəti haqqında düzgün, səmərəli və iqtisadi cəhətdən əsaslandırılmış qərarların qəbul edilməsi ilə bağlıdır. Müəssisənin rəhbəri qərar qəbul edərkən bilməlidir ki, bu qərar özündə nə qədər və hansı məsrəfləri, faydanı, xeyri ehtiva edir. Ona görə də məsrəflərin təsnifat prosesi dedikdə müəssisə rəhbərinin təsir edə biləcəyi məsrəflərin təsnifatı başa düşülür.

İstehsal müəssisələrində mühasibat uçotunun təşkili təcrübəsində məsrəflərin uçotunun məqsədindən və istiqamətindən asılı olaraq onların təsnifləşdirilməsinin müxtəlif variantlarından istifadə edilir. İnformasiyanın daxili və xarici (kənar) istifadəçiləri uçotun istiqamətini elə müəyyən edirlər ki, onlar məsrəflər, məsariflər və xərclər haqqında lazımı informasiya ilə təmin edilmiş olsunlar. Bu anlayışlardan (məsrəf, məsarif, xərc) yalnız iqtisadi ədəbiyyatlarda istifadə edilmir, normativ sənədlərdə də istifadə olunur. Yuxarıda sadalanan anlayışların mahiyyəti ilə diqqətlə tanış olduqda elə çıxır ki, bunlar hamısı müəyyən əməliyyatın yerinə yetirilməsi ilə əlaqədar olan eyni məsələni, yəni eyni mənanı daşıyır.

“Məsariflər” anlayışı əsasən iqtisadi nəzəriyyədə işlədilir. “Məsrəf” müəssisədə müəyyən əməliyyatların yerinə yetirilməsi ilə bağlı olaraq məbləğ sərfiyyatı deməkdir. Bunlar özlərində açıq-aşkar (mühasibat, hesablaşma) 2 məsarif (sərfiyyat) və alternativ sərfiyyata bölünür. Açıq-aşkar məsarif dedikdə müəssisənin istehsal prosesində və məhsul, iş və xidmət tədaviyəsində iqtisadi resursların satın alınması və xərclənməsi ilə əlaqədar olaraq pul istifadəsində faktiki sərf edilmiş məsrəflər başa düşülür.

Alternativ məsrəflər müəssisənin səhvi üzündən itirilmiş mənfəət (qazanc) deməkdir. Hansı ki, onu alternativ məhsul istehsal etməklə, alternativ qiymət qoymaqla, alternativ bazar seçməklə ala bilərdi.

İqtisadi nəzəriyyədə və təcrübədə “Məsarif” anlayışı məhsul istehsalı baxımından “Məsrəflər” anlayışı kimi işlədilir.

Bir sıra müəlliflər “İstehsal məsrəfləri” anlayışını “İstehsal məsarifləri” anlayışı ilə eyniləşdirirlər ki, bu da realığa (həqiqətə) uyğun deyil. “Məsariflər” anlayışı “Məsrəflər” anlayışından daha geniş məfhumdur.

Məsariflər məhsul istehsalı və satışı ilə bağlı olan müxtəlif növ məsrəflərin məcmusu deməkdir. İstehsal məsariflərinə məhsul istehsal və satışına sərf edilən material, əmək, maliyyə və digər növ resurslar aiddir. Bundan əlavə məsariflərə birdəfəlik sosial vergi, çıxışdan itkilər, təminatlı təmir və s. də daxil edilir.

İstehsalata məsrəflər və istehsal məsrəflərini yalnız müəyyən şəraitlər daxilində eyniləşdirmək olar. Məsrəflərə yalnız faktiki olaraq açıq-aşkar sərf edilən xərcləri aid etmək olar. Məsrəflər, bu müəyyən hesabat dövründə məhsul istehsalına və satışına sərf edilən material, əmək, maliyyə, təbii resurslar, informasiya və digər növ resursların dəyərinin pul ilə qiymətləndirilməsidir.

Məsrəflər aşağıdakı xüsusiyyətləri ilə xarakterizə olunur:

a) müxtəlif növ resursların ölçü prinsipini təmin etmək şərti ilə resursların pul ilə qiymətləndirilməsidir;

b) məqsədli proqramla, onların bütövlükdə və bu prosesin hansısa mərhələsi ilə məhsul istehsalı hasilatını təmin edən;

c) Vaxtın müəyyən dövrü ilə yəni, vaxtın həmin dövründə məhsula aid edilməlidir.

Məsrəflərdən fərqli olaraq xərclər istehsal müəssisələrinin vəsaitlərinin azaldılmasını və yaxud istehsal təsərrüfat fəaliyyət prosesində onun borc öhdəliklərinin artmasını özündə ehtiva edir.

Qeyd etmək lazımdır ki, xərclərin vergi qoyma məqsədi ilə istifadə olunan təsnifləşdirilən əlamətləri bir-birindən əhəmiyyətli surətdə fərqlənirlər. Belə ki xərclər vaxtın müəyyən dövründə sənədlərlə təsdiq edilmiş, iqtisadi cəhətdən əsaslandırılmış öz dəyərini tam həmin dövrdə satılmış məhsula keçirilmiş məsrəflərdir.

İstehsal müəssisələri məhsulun maya dəyərini hesablamaq üçün:

a) məhsulun maya dəyəri göstəricisi üzrə planın yerinə yetirilməsinin və onun dinamikasının qiymətləndirilməsi;

b) istehsalın və ayrı-ayrı növ məhsulların rentabelliyyəsinin təyin edilməsi;

c) məhsulun maya dəyərinin aşağı salınması ehtiyatlarının aşkara çıxarılması;

ç) məhsullara qiymətin təyin edilməsi; yeni texnika, texnologiya və təşkilati texniki tədbirlərin tətbiqinin iqtisadi faydalılığının hesablanması;

e) yeni məhsulların istehsalı və bazarı nisbətən zəif olan məhsulların istehsaldan çıxarılması haqqında qərarların iqtisadi cəhətdən əsaslandırılması kimi işlər görülməlidir.

Məhsulun maya dəyəri özündə müəssisənin istehsal xüsusiyyətlərindən asılı olan və olmayan müxtəlif növ

məsrəfləri birləşdirir. Bununla əlaqədar olaraq məhsulu əmələ gətirən (əsasını təşkil edən) məsrəflərin tərkibinin əsaslandırılmış təsnifatının istifadə edilməsi mühüm əhəmiyyət kəsb edir. Məhsulun maya dəyərini əmələ gətirən məsrəflərin sadəcə olaraq sadalanması göstərir ki, onlar nə özlərinin tərkibinə, nə də məhsulun hazırlanmasındakı roluna görə bir-birindən köklü surətdə fərqlənilir. Bir məsrəf bilavasitə məhsulun hazırlanması və buraxılışı (material, əməkhaqqı, amortizasiya və s.) ilə, digəri isə istehsalat xidməti və onun idarə olunması ilə bağlıdır. Bundan əlavə, məsrəflərin bir hissəsi konkret növ məhsulun maya dəyərinə birbaşa, digər hissəsi isə bir neçə növ məhsulun istehsalı ilə bağlı olduğuna görə dolayı yol ilə daxil edilir. Ona görə də məsrəflərin uçotunun və məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasının düzgün təşkili üçün müstəqim və qeyri-müstəqim xərclərin təsnifləşdirilməsi əlamətlərinin düzgün seçilməsinə ciddi fikir vermək lazımdır ki, bunlara da aşağıdakılar daxildir:

1. Məsrəflərin tərkibi və iqtisadi məzmunu;
2. Onların baş verdiyi (sərf edildiyi) yer və onların daşıyıcıları;
3. Məhsulun hazırlanması texnoloji prosesindəki rolu və təyinatı;
4. Məhsulun maya dəyərinə daxil edilmə üsuluna görə;
5. İnformasiya istifadəçilərinin istehsalın həcminə nisbətində görə.

Məsrəflər tərkibinə görə - birclementli və kompleks xərclər olmaqla iki yerə ayrılır. Yalnız bir elementdən ibarət olan xərclərə (material, əməkhaqqı, amortizasiya və s.) birclementli xərclər deyilir.

Bir neçə elementdən (əməkhaqqı, amortizasiya, elektrik enerjisi) ibarət xərclər (ümumistehsalat, ümumtəsərrüfat) kompleks xərclər adlanır.

Məhsulun maya dəyərinə və onun kalkulyasiyasına təsir edən amillərdən biri də məsrəflərin iqtisadi elementlər və kalkulyasiya maddələri üzrə düzgün qruplaşdırılmasıdır. Məhsul istehsalına və satışına çəkilən ilkin eynicinsli məsrəflərə iqtisadi element deyilir. Bu məsrəflər müəssisə üzrə öz tərkib hissələrini parçalamaq qeyri-mümkündür. Məsrəflərin elementlər üzrə qruplaşması vaxtın müəyyən dövründə müəssisə üzrə bütövlükdə bu və ya digər növ məsrəfdən, onun harada baş verməsindən və hansı konkret növ məhsula sərf edilməsindən asılı olmayaraq nə qədər sərf edilməsidir.

Məsrəflərin iqtisadi elementlər üzrə qruplaşdırılması maliyyə uçotunun obyektini hesab olunur və illik mühasibat hesabatları tərtib edilərkən istifadə edilir ki, bu informasiyalar da əsasən kənar istifadəçilər üçün hazırlanır. Məsrəflərin iqtisadi elementlər üzrə qruplaşdırılması əsas fondlara, dövriyyə vəsaitlərinə, əmək haqqı fonduna və s. olan tələbatın hesablanması imkan verir. Lakin məsrəflərin bu əlamət üzrə qruplaşdırılması müəssisənin ayrı-ayrı struktur bölmələri üzrə məsrəflərin həcmi müəyyən etməyə və məhsulun maya dəyərini hesablamağa imkan vermir. Məsələn, müəssisədə elektrik enerjisi məhsul istehsalının texnoloji prosesində də istifadə oluna bilər, inzibati idarəetmə məqsədləri ofis binasının işıqlandırılması üçün də istifadə oluna bilər. Eləcə də elektrik enerjisi texnoloji prosesdə, müxtəlif məmulatların hazırlanmasında müxtəlif miqdarda, bir məmulat çox, digər məmulat az miqdarda istifadə oluna bilər.

Bu məsələlərin həll edilməsi üçün məsrəflərin xərc maddələri üzrə təsnifatından istifadə edilir ki, bu da yalnız daxili istifadəçilər üçün hazırlanır.

Kalkulyasiya maddələri dedikdə həm bütövlükdə müəssisə üzrə, həm də ayrı-ayrı növ məhsul üzrə məhsulun maya dəyərini əmələ gətirən məsrəflər başa düşülür.

Məsərəflərin kalkulyasiya maddələri üzrə təsnifləşdirilməsi aşağıdakı göstəricilərin təyin edilməsinə və hesablanmasına imkan verir:

1. Məsərəflərin təyinatını və onların maya dəyərinin hesablanması və kalkulyasiya edilməsi;

2. Xərclər üzərində nəzarət etmək;

3. Bütövlükdə müəssisə üzrə təsərrüfat fəaliyyəti və onun ayrı-ayrı bölmələri üzrə keyfiyyət göstəricilərini aşkara çıxarmaq;

4. İstehsal məsərəflərinin aşağı salınması üzrə axtarışları hansı istiqamətlər üzrə aparmaq;

5. İstehsal məsərəflərinin analitik uçotunun kalkulyasiya maddələri üzrə aparılması;

6. Ayrı-ayrı məhsul növlərinin plan və faktiki kalkulyasiyasının həmin maddələr üzrə aparılması.

İstehsal müəssisələrində məsərəflərin xərc maddələri üzrə təsnifatı əsas kimi qəbul edilir. Lakin hər sənaye sahəsinin spesifik (özünəməxsus) xüsusiyyətindən çıxış edilərək həmin sahələrdə kalkulyasiya maddələri “Maya dəyərinin planlaşdırılması, uçotu və kalkulyasiyası” üzrə sahəvi təlimatlara uyğun olaraq fərqləndirilir.

Kalkulyasiya maddələrinin ümumi şəkildə nomenklaturası aşağıdakılardan ibarətdir:

1. Xammal, əsas material, satın alınmış yarımfabrikatlar və komplektləşdirici məmulatlar;

2. Öz istehsalının yarımfabrikatları;

3. Sexlərdən geri qaytarılmış atqıntılar (çıxılır) ;

4. Köməkçi materiallar;

5. Texnoloji məqsədlər üçün istifadə olunan yanacaq və enerji;

6. İstehsal fəhlələrinin əmək ödənişi xərcləri;

7. Sosial ehtiyaclara ayırmalar;

8. Maşın və avadanlıqların istismarı üzrə xərclər;

9. Ümumsex xərcləri;
10. Sair istehsal xərcləri;
11. Sex istehsal maya dəyərinin yekunu;
12. Ümumtəsərrüfat xərcləri;
13. Ümumzavod istehsal maya dəyərinin yekunu;
14. Satış xərcləri;
15. Tam maya dəyərinin cəmi.

Məsrəflər baş vermə yerlərinə sexlər, sahələr, şöbələr, briqadalar və müəssisənin digər struktur bölmələri, yəni məsrəf mərkəzləri üzrə qruplaşdırılır və uçota alınır. Məsrəflərin bu qaydada qruplaşdırılması uçotun istehsal prosesinin mərhələləri (mərhələ, dövr, faza, proses, əməliyyat) üzrə aparılmasına səbəb olur və məhsulun maya dəyərinin müəyyən edilməsini və firmadaxili hesablaşmanın təşkilini təmin edir. Məsrəflərin müəssisənin funksional fəaliyyətindən və onların əmələgəlmə yerlərindən asılı olaraq qruplaşdırılması da məsrəflərin yuxarıda verilmiş təsnifatı ilə əsaslı surətdə əlaqədardır. Bu əlamət üzrə məsrəflər aşağıdakı kimi qruplaşdırılır:

- a) təchizat-tədarük əməliyyatları üzrə;
- b) istehsal prosesi üzrə;
- c) kommersiya-satış əməliyyatları üzrə;
- ç) təşkilati idarəetmə mərhələsi üzrə.

Yuxarıda göstərilən qruplaşmalar aşağıdakılarla nəticələnir:

1. Məsuliyyət mərkəzlərinin fəaliyyətinin möhkəmlənməsi və məsuliyyət mərkəzləri arasında qarşılıqlı əlaqələrin və qarşılıqlı asılılığın gücləndirilməsi;

2. Sərf edilmiş məsrəflər haqqında daha düzgün informasiyanın təqdim edilməsinin təmin olunması;

3. Menecerlərə məhsul satışının yolları, qiyməti, tərkibi, növü haqqında qarşılıqlı, əsaslandırılmış qərarların qəbul etmələrinə köməklik edir;

4. Müəssisənin istehsal-kommersiya fəaliyyətinin səmərəliliyinin yüksəldilməsinə səbəb olur.

Uçot və kalkulyasiya sisteminin seçilməsində məsrəflərin istehsalın həcminə nisbəti üzrə qruplaşdırılması həlledici rol oynayır. Bu əlamət üzrə məsrəflər sabit məsrəflər və dəyişən məsrəflər olmaqla iki yerə ayrılır. İstehsalın həcmnin dəyişməsi ilə birlikdə həcmi dəyişən məsrəflərə dəyişən məsrəflər deyilir. Dəyişən xərclərə xammal və material, texnoloji məqsəd üçün istifadə edilən yanacaq və enerji, istehsal fəhlələrinin əmək haqqı və s. daxildir.

İstehsalın həcmi dəyişərkən həcmi dəyişməyən məsrəflər sabit məsrəflər adlanır. Bunlara ümumsex, ümumtəsərrüfat və s. xərclər daxildir.

Məhsulun maya dəyərinin planlaşdırılması uçotu və təhlili işlərinin normal gedişatında məsrəflərin sabit və dəyişən xərclərə bölünməsi mühüm əhəmiyyət kəsb edir. Sabit və dəyişən xərclər müəssisələrin iş təcrübəsində özünü əsas (istehsal) və üstəlik (dövri) xərclər kimi büruzə verir. Əsas xərclər məhsulun hazırlanmasının texnoloji prosesləri ilə əlaqədar olan xərclər daxildir. Bunlara məhsulun sex istehsalat maya dəyərinin tərkibinə daxil olan məsrəflər (xammal, material və yarımfabrikatların dəyəri, texnoloji məqsədlər üçün istifadə edilən yanacaq və enerjinin dəyəri, istehsalat fəhlələrinə hesablanan əməkhaqqı xərcləri, sosial ehtiyaclar üçün aparılan ayrılmalar, maşın və avadanlıqların istismarı üzrə xərclər və s.) daxil edilir. Məhsulun satışı, idarə olunması, istehsalın təşkili və xidməti ilə bağlı olan xərclərə üstəlik (dövri) xərclər deyilir. Üstəlik xərclər kompleks ümumtəsərrüfat və kommersiya xərclərindən ibarətdir. Bu xərclərin həcmi müəssisənin istehsal-kommersiya fəaliyyətinin təşkilindən, inzibati idarə heyətinin işgüzar siyasətindən, hesabat dövrünün müddətindən, müəssisənin quruluşundan və digər amillərdən asılıdır. Məsrəflərin əsas və üstəlik xərclərə bölünməsinin mahiyyəti ondan

ibarətdir ki, məhsulun maya dəyərinə yalnız istehsal xərcləri daxil edilməlidir. Bunlar məhsulun istehsal maya dəyərini formalaşdırır və məhsul vahidinin maya dəyərinin hesablanması üçün istifadə edilir.

Məhsulun maya dəyərinə daxil edilmə üsuluna görə məsrəflər müstəqim və qeyri-müstəqim xərclər olmaqla iki yerə ayrılır. Konkret növ məhsulun istehsalına sərf olunan xərclərə müstəqim xərclər deyilir. Ona görə də bu xərclər baş verdiyi zaman ilk sənədlərə əsasən birbaşa kalkulyasiya obyektinə silinir. Qeyri-müstəqim xərclər bir neçə növ məhsul istehsalına sərf olunan xərclərə aiddir. Qeyri-müstəqim xərclər hesabat dövrü ərzində müvafiq toplayıcı-bölüşdürücü hesablarda toplanır və ayın axırında bölüşdürülmə metoduna əsasən ayrı-ayrı məhsul növləri arasında bölüşdürülür. Məsrəflər baş verdikləri vaxtdan və məhsulun maya dəyərinə daxil edildiyi vaxtdan asılı olaraq cari və təxirə salınmış xərclərə bölünür. Müəyyən hesabat dövrü ərzində məhsul istehsalına və satışına sərf olunan xərclərə cari xərclər deyilir. Gələcək dövrün xərcləri və qarşıdakı xərclər isə təxirə salınmış xərclər hesab olunur.

Məsrəflər sərf edildikləri müddətdən asılı olaraq planlaşdırılan və planlaşdırılmayan xərclərə ayrılır. Planlaşdırılan xərclərə müəssisənin təsərrüfat fəaliyyəti ilə əlaqədar olan və istehsal məsrəflərinin smetasında nəzərdə tutulan məhsuldar xərclər aid edilir. Bu xərclər normalara, normativlərə, limitlərə və smetalara uyğun olaraq məhsulun plan maya dəyərinə daxil edilir. Planlaşdırılmayan xərclər – qeyri-məhsuldar xərclər hesab olunur, təsərrüfat fəaliyyətinin normal şəraitindən çıxış etmir və zəruri hesab olunmayan xərclərdir. Bu xərclərə məhsul çıxdığından və boşdayanmalardan alınan itkilər daxil edilir və onlar yalnız əmtəəlik məhsulun faktiki maya dəyərinə daxil edilir.

13.3. İstehsal məsrəflərinin uçotunun təşkili

İstehsal məsrəflərinin uçotu və məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyası mühasibat uçotunun ən mühüm sahələrindən biridir. Bazar münasibətləri şəraitində istehsal müəssisələri qarşısında duran vəzifələrdən biri də məhsul satışından alınan pul gəliri ilə məsrəfləri örtmək və mənfəət əldə etməkdən ibarətdir. Bu isə istehsalın təşkili və texniki təminatın yaxşılaşdırılmasını, ehtiyatların axtarılmasını, tapılmasını və aşkara çıxarılmasını, əmək məhsuldarlığının yüksəldilməsini, maya dəyərinin aşağı salınmasını, istehsal edilən və satılan məhsulun keyfiyyətinin yüksəldilməsini, əmək və maliyyə resurslarının qənaətlə və səmərəli idarə edilməsini və s. tələb edir.

Bütün bu tədbirlərin yerinə yetirilməsində mühasibat uçotu, mühüm rol oynayır və aşağıdakı vəzifələri yerinə yetirir:

1. Hazır məhsul buraxılışının çeşidlər və keyfiyyətləri üzrə uçotunun təşkili;

2. Onların maya dəyərinin aşağı salınması;

3. İstehsal məsrəflərinin uçotunun düzgün təşkili və maya dəyərinin kalkulyasiyalaşdırılmasının yaxşılaşdırılması;

4. İstehsalın istifadə edilməyən ehtiyatlarının aşkara çıxarılması;

5. Təsərrüfatsızlıqla mübarizə, müxtəlif növ itkilərin və qeyri-məhsuldar xərclərin qarşısının alınması və aradan qaldırılması.

İstehsal məsrəflərinin uçotunun aparılması üçün mühasibat uçotunun müəyyən hesablar sistemindən istifadə edilir:

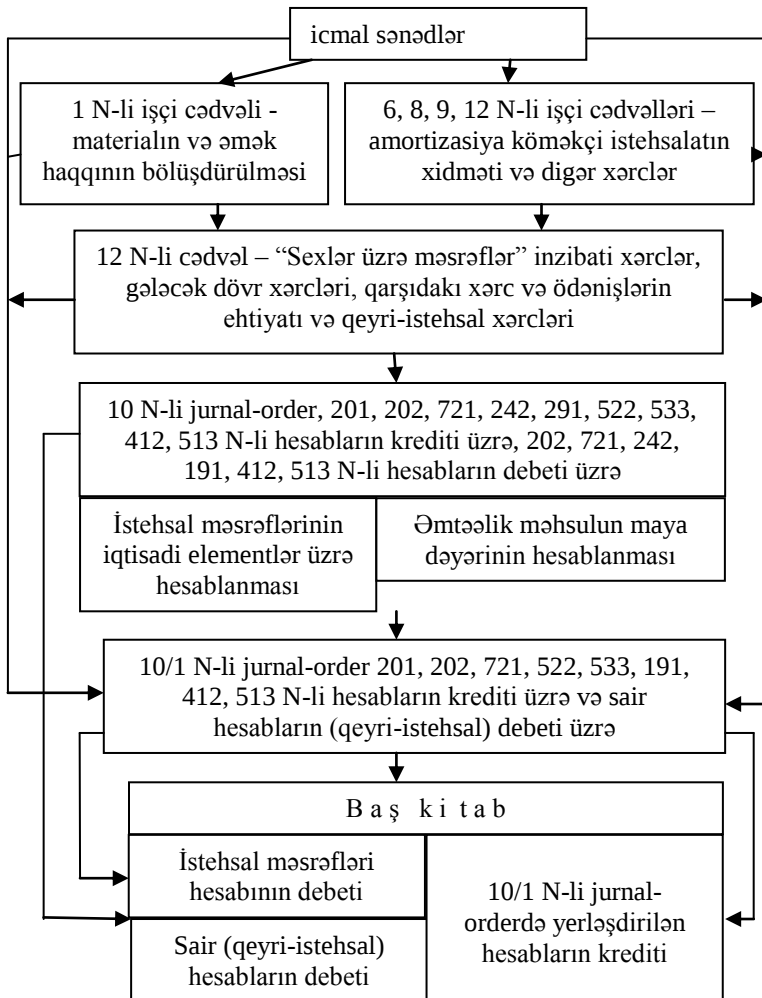
202/1 – Əsas istehsalat, 202/2 – Köməkçi istehsalat, 711 – Kommersiya xərcləri, 721 – İnzibati xərclər, 731 – Sair əməliyyat xərcləri, 242, 191 – Gələcək hesabat dövrünün

xərcləri, 412 – Uzunmüddətli zamanət öhdəlikləri, 513 – Qısamüddətli hüquqi öhdəliklər və s.

Məsrəflərin və məhsul buraxılışının uçotunu aparmaq və onlara nəzarət işini həyata keçirmək üçün aşağıdakı uçot registrlərindən istifadə edilir: 12 N-li cədvəl “sexlər üzrə məsrəflər” 202/1, 202/2 N-li hesablar üzrə məsrəflər uçota alınır. Ayın sonunda 12 N-li cədvəldə uçota alınan dövriyyələr 10 N-li jurnal-orderə köçürülür. 15 N-li cədvəl “Ümumtəsərrüfat xərcləri” qarşısındakı xərc və ödənişlərin ehtiyatı, gələcək hesabat dövrünün xərcləri, “qeyri-istehsal xərcləri” ay ərzində 721, 191, 402, 513 hesablar üzrə xərcləri özündə toplayır. Ayın axırında 721, 191, 402, 513 N-li hesabların dövriyyələrini 10 N-li jurnal-orderə köçürürlər. 10 N-li jurnal-orderin məlumatları 10/1 N-li jurnal-orderə köçürülür.

Uçotun jurnal-order formasında istehsal məsrəflərinin uçotunun təşkili 11 N-li sxemdə verilmişdir.

Sxem 11.



İstehsal məsrəflərinin analitik uçotu kalkulyasiya obyektlərinin nomenklaturası və sexlər üzrə köməkçi cədvəllərdə və yaxud kartoçkalarda aparılır.

Məsrəflərin hansı kalkulyasiya və uçot obyektinə məxsus olduğunu müəyyən etmək üçün istehsal məsrəflərini özündə əks etdirən bütün sənədlərdə uçot obyektinin şifri göstərilir ki, bu da məsrəflərin kalkulyasiya obyektləri və xərc maddələri üzrə düzgün qruplaşdırılmasına imkan verir.

13.4. İstehsalın növləri və onların məsrəflərin uçotu və məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyasına təsiri

Müəssisələrdə istehsalın uçotunun təşkili əsasən istehsalın təşkili və texnologiyasından, buraxılan məhsulun xarakterindən, idarəetmə strukturları və digər amillərdən asılıdır. Sadalanan bu amillər təsərrüfat əməliyyatlarının sənədlərlə rəsmiləşdirilməsi, onların sistemləşdirilməsi, ümumiləşdirilməsi və əks etdirilməsi proseslərini müəyyən edir, spesifik və analitik uçotun aparılması, məsrəflərin hazır məhsul və bitməmiş istehsal arasında bölüşdürülməsi proseslərini müəyyən edir. Texnoloji proseslərin xarakterindən asılı olaraq ümumi qaydada bütün istehsalat çıxarma (hasil etmə) sənayesi və emalətmə olmaqla 2 yerə bölünür. Çıxarma istehsalına yerin təkindən təbii xammalın çıxarılması, hasilatı aiddir. Bu istehsal sahələrində alınan məhsula xammal və əsas material sərf edilmir. Bir sıra çıxarma sənaye sahələrində aralıq məhsul alınmır və ona görə də bu sahələrdə bitməmiş istehsal qalığı olmur. Çıxarılma sənaye sahələrində böyük miqdarda sadə məhsul istehsal edilir. Çıxarılma sənayesində məsrəflərin analitik uçotu və məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyası işləri həyata keçirilir ki, bu da bu sahənin başqa sənaye sahələrindən fərqləndirici xüsusiyyətini göstərir. Emalədicə sənaye sahəsi sənaye və kənd təsərrüfatı xammallarını hazır məhsula və yaxud yarımfabrikata çevirir.

Bu istehsal sahələrində çoxlu miqdarda və mürəkkəb məhsullar istehsal olunduğu üçün bitməmiş istehsal qalıqlarına da rast gəlinir. Emal sənaye müəssisələri xammal və materialları kimyəvi və yaxud mexaniki yolla yenidən işləyib hazır məhsula çevirirlər. Xammal və materialların kimyəvi yolla hazır məhsula çevrilməsi prosesində ilkin material ayrı-ayrı texnoloji fasiləli mərhələlərdə, fazalarda və yaxud mərhələlərlə istehsal olunur. Bu istehsalat sahələrində məsrəflərin uçotu yalnız bütövlükdə proseslər üzrə deyil ayrı-ayrı texnoloji mərhələlər (fazalar), mərhələlərin daxilində isə məhsul növləri üzrə aparılır. Buradan da müvafiq olaraq hazır məhsul və yarımfabrikatların maya dəyərinin hesablanması ayrı-ayrı mərhələlər üzrə aparılır. Xammal və materialların mexaniki yolla emal edilməsi ilə məşğul olan istehsal sahələrində ayrı-ayrı detalların, qovşaqların və digər yığma birləşmələrinin işlənilməsi nəticəsində hazır məhsul alınır. Bunlara misal olaraq ticarət texnoloji avadanlıqlarını, tikiş məmulatlarını, müxtəlif növ cihazlar və aparat istehsalını göstərmək olar.

İstehsalın təşkili dedikdə - əməyin təşkili, işçilərin və avadanlıqların yerləşdirilməsi, materialların və yarımfabrikatların hərəkəti, ayrı-ayrı istehsal sahələrində və əməliyyatlarda işlərin qarşılıqlı əlaqələri başa düşülür. İstehsalın təşkilinin axın və qeyri-axın kimi üsullarından istifadə edilir. İstehsalatın axın üsulu ilə təşkili məhsul istehsalının daha təkmilləşmiş üsulu hesab olunur. İstehsalın axın üsulunda əsas məsrəflər (material sərfi, avadanlığın amortizasiyası, enerji xərci, əmək ödənişi üzrə xərclər və s.) istehsalın konkret xüsusiyyətindən asılı olaraq ayrı-ayrı axın və avtomatik xətlər üzrə uçota alınır. İstehsalın qeyri-axın üsulunda bir qayda olaraq avadanlıqların qruplar üzrə yerləşdirilməsi prinsipindən istifadə edilir. Bu halda hər bir qrup avadanlıq bir və yaxud bir neçə əməliyyat yerinə yetirir. Ona görə də emaldan keçən detallar həmin avadanlıqlar

qrupundan digər avadanlıq qrupuna verilir, bu da istehsal tsiklinin uzadılması ilə nəticələnir.

Məhsul buraxılışı proqramının yerinə yetirilməsindəki iştirakına görə istehsalat əsas və köməkçi istehsalatlara ayrılır. Əsas istehsalat dedikdə müəssisənin profilinə uyğun olaraq məhsul buraxılışı başa düşülür. Əsas istehsalatdan alınan hazır məhsullar kənara satış üçün istehsal edildiklərinə görə onlar müəssisənin iqtisadiyyatında həlledici rol oynayırlar. Əsas istehsalata misal olaraq çörək istehsalı ilə məşğul olan müəssisələri, konservlərin hazırlanmasını və s. göstərmək olar.

Köməkçi istehsalat əsas istehsalata müəyyən növ xidmətlər göstərməklə və yaxud işlər yerinə yetirməklə onların normal fəaliyyətini təmin edir. Köməkçi istehsalatın xidmətinə misal olaraq elektrik enerjisi, sıxılmış hava, avadanlıqların təmir işləri, taraların hazırlanmasını və s. göstərmək olar.

Müəssisələrdə qeyri-sənaye istehsalı və təsərrüfatlar (mənzil-kommunal təsərrüfatı, uşaq bağçası, körpələr evi və s.) da ola bilər. Onlar bilavasitə əsas istehsalat məhsulu istehsal etmədiklərinə görə istehsalat təsnifatına daxil edilmirlər.

İstehlakçıların sorğularının təmin olunma həcmindən asılı olaraq istehsalın fərdi, seriyalı və kütləvi olmaqla üç növü vardır.

Fərdi istehsala hər hansı bir məhsulun tələbatçıların sifarişi ilə istehsalı başa düşülür. Bunlara ayaqqabı, geyim paltarları, qənnadı məmulatları və s. daxildir.

Seriyalı istehsala məhsulun partiyalarla, seriyalarla hazırlanmasını həyata keçirən istehsalatlar daxildir. Seriyalı istehsal özləri də xırda seriyalı, orta seriyalı, iri seriyalı istehsala ayrılır.

Kütləvi istehsala eynicinsli məhsulun istehsalının uzun müddət fasiləsiz olaraq təkrarlanan istehsalatlar daxildir. Texnoloji prosesin mürəkkəblik dərəcəsiindən asılı olaraq istehsal sadə və mürəkkəb olmaqla 2 yerə ayrılır. Yalnız bir

növ məhsulun istehsalı ilə məşğul olan, birmərhələli istehsala sadə istehsal deyilir. Bir neçə növ məhsul istehsalı ilə məşğul olan və bir neçə mərhələdən keçən istehsal mürəkkəb istehsal sayılır.

İstehsalın idarə olunmasının təşkili və strukturundan asılı olaraq müəssisələr sexli və sexsiz strukturlu müəssisələrə ayrılır. Sex sənaye müəssisələrinin xüsusilaşmış inzibati və əsas struktur vahidi hesablanır. İstehsalın sexli və sexsiz idarəetmə quruluşu istehsal məsrəflərinin analitik icmal uçotunun qurulmasına da təsir edir. Müəssisədə təcrid olunmuş sexlərin mövcud olması icmal uçotun yarımfabrikat metodunun tətbiqi üçün ilkin zəmin (şərait) yaradır. İdarəetmənin sexin quruluşu əsasən iri müəssisələrdə tətbiq edilir. Belə olduqda hər bir sexin məsrəflərinin uçotu “ümumistehsalat hesabında” ayrıca aparılır.

Böyük olmayan və orta müəssisələrdə idarəetmənin sexsiz strukturu tətbiq edilir və əsas və köməkçi istehsalat sexlərinin nəzdində istehsalat sahələri (uçastkaları) yaradılır. Bu şəraitdə məsrəflərin icmal uçotu yarımfabrikatsız variant tətbiq etməklə aparılır, hansı ki bu variantda öz istehsalının yarımfabrikatlarının hərəkəti mühasibat uçotunda əks etdirilmir.

Məhsul (iş, xidmət) istehsalına, məsrəflərin uçotuna istehsalın təşkilinin kombinləşdirilmiş forması da əsaslı surətdə təsir edir. Bir sıra hallarda istehsal müəssisələri özlərində müxtəlif sahələrin məhsullarını buraxan kombinatları və birlikləri birləşdirir. Belə olduqda istehsalın iqtisadi səmərəliliyi öz əksini əmək məhsuldarlığının yüksəldilməsində, xammal material, əsas vəsaitlər, əmək resurslarının səmərəli istifadə olunmasında nəticədə məhsulun maya dəyərinin aşağı salınmasında tapır.

13.5. Məsrəflərin uçotunun və məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasının ümumi sxeması

Məsrəflər müəyyən əlamətlərlə bağlı olaraq iqtisadi elementlər, kalkulyasiya maddələri, xərclərin baş vermə (sərfiyyat) yerləri və istehsal edilən məhsul növləri üzrə qruplaşdırılır. İstehsal müəssisələrində yuxarıda sadalanan əlamətlər üzrə qruplaşdırılan məsrəflər 202 N-li “İstehsalat məsrəfləri”, 711 N-li “Kommersiya xərcləri”, 721 N-li “İnzibati xərclər” və 731 N-li “Sair əməliyyat xərcləri”, 741 N-li “Fəaliyyətin dayandırılmasından zərərlər”, 751 N-li “Maliyyə xərcləri”, 761 N-li “Fövqəladə xərclər” hesablarında uçota alınır.

Buraxılan məhsul növləri üzrə, onların daxilində kalkulyasiya maddələri üzrə faktiki maya dəyərləri 202 N-li istehsalat məsrəfləri hesabında əks etdirilir. Ay ərzində bu hesabın debetində məmulatın hazırlanmasının texnoloji prosesləri ilə bağlı olan müstəqim xərclər toplanır: məhsulun əsasını təşkil edən materialın dəyəri, istehsalat fəhlələrinin əmək haqqı, onların sosial təminatlarına ayırmalar, texnoloji məqsədlər üçün istifadə edilən yanacaq və enerji dəyəri. İlk sənədlərdə (limit-yığma kartları, naryadlar, raportlar və b.) məsrəflərin başvermə (sərfiyyat) yerləri, buraxılan məhsulların adı və müvafiq məsrəf maddələri göstərilir.

İstehsalatın idarə olunması və xidməti ilə bağlı olan xərcləri qeyri-müstəqim xərclər adlanır və onları birbaşa konkret növ məhsulun maya dəyərinə daxil etmək mümkün olmur. Ona görə də həmin xərclər ay ərzində 721 N-li “İnzibati xərclər” sintetik hesabında uçota alınır və ayın axırında müxtəlif növ məhsullar, sexlər, bütövlükdə müəssisə məsrəf maddələri üzrə arasında bölüşdürülür. Məsrəflərin uçotunun məhdudlaşdırılmış maya dəyəri ilə uçota alınan müəssisələrdə

721 N-li hesab birbaşa 801 N-li “Ümumi mənfəət (zərər)” hesabı ilə bağlanır.

Analitik uçotda idarəetmə və xidmət xərcləri müəssisənin struktur bölmələri arasında hazır məhsul ilə bitməmiş istehsal arasında, ayrı-ayrı məhsul növləri üzrə bölüşdürülür. İstehsal məsrəflərini uçota alan hesablar həmçinin fəhlələrin məzuniyyət ödənişlərini, qarşıdakı xərc ehtiyatları, gələcək dövr xərclərinin müvafiq məbləğləri, çıxdaşdan itkiləri də uçota alır. Deməli hesabat dövrünün sonunda məhsul buraxılışı üzrə bütün məsrəflər: müstəqim xərclər məsrəf elementləri, qeyri-müstəqim xərclər isə kompleks maddələri üzrə 202 N-li “İstehsalat məsrəfləri” hesabının debetində cəmlənir.

Hesabat dövrünün sonunda bitməmiş istehsalın ayın axırına olan qalıq dəyəri qiymətləndirilir və xərclər hazır məhsulun maya dəyəri ilə bitməmiş istehsalın maya dəyərləri arasında bölüşdürülür. Məhsulun istehsal maya dəyərini təyin etmək üçün bitməmiş istehsalın ayın əvvəlinə olan qalığının üzərinə ay ərzində sərf edilmiş və 202 N-li hesabın debetində əks etdirilmiş xərcləri gəlmək və qaytarılmış tullantıların, çıxdaşdan itkilərin və ayın axırına bitməmiş istehsalın dəyərini çıxmaq lazımdır. Ay ərzində sexlərdən (əsas istehsalatdan) anbara təhvil verilən hazır məhsul plan maya dəyəri ilə qiymətləndirilir və ayın axırında plan maya dəyəri faktiki maya dəyərinə çatdırılır.

Köməkçi istehsalın iş və xidmətlərin maya dəyərini müəyyən etmək üçün 202 N-li “İstehsal məsrəfləri” sintetik hesabının 202/2 N-li “Köməkçi istehsal” məsrəfləri sub hesabından istifadə edilir. Köməkçi istehsal sahələrin xidmətindən əsasən əsas istehsalat istifadə edir. Köməkçi istehsalat əsas istehsalatın normal fəaliyyət göstərməsi üçün şərait yaradır və onları buxarla təmin edir ki, bu da sex və inzibati binanın işlədilməsində istifadə olunur. Əsas istehsalat avadanlıqlarını lazımi işçi səviyyəsində saxlamaq üçün təmir-

mexaniki sexin xidmətində istifadə edilir. Ona görə də ayın sonunda 202/2 N-li hesabın debetində cəmlənən xərclər birbaşa və yaxud paylayıcı-bölüşdürücü hesablar vasitəsi ilə 202/1 N-li hesaba silinir.

Məsrəflərin uçotu prosesinin həlledici mərhələsi ayrı-ayrı məhsul növlərinin maya dəyərinin kalkulyasiyasının tərtibi hesab olunur. Ayrı-ayrı məhsul növlərinin maya dəyərinin kalkulyasiyası 202 N-li “İstehsal məsrəfləri” sintetik hesabın daxilində kalkulyasiya obyektləri üzrə xərclərin analitik qruplaşdırılmasına əsasən həyata keçirilir.

Beynəlxalq Mühasibat uçotu standartlarına uyğunlaşdırılmış və Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyinin 18 aprel 2006-cı il tarixli, 38 N-li əmri ilə (1 N-li standart) Kommersiya təşkilatları üçün təsdiq edilmiş Milli Mühasibat uçotunun hesablar planı müəssisələrə məsrəflərin uçotunun beynəlxalq praktikada istifadə edilmə metodunun tətbiqinə imkan verir. Bu metodun mahiyyəti ondan ibarətdir ki, məsrəflər dəyişən (istehsalat xərcləri) və sabit xərclərə ayrılır və qismən (məhdudlaşdırılmış) maya dəyəri aşkara çıxarılır.

MÖVZU 14. MƏHSULUN (İŞ VƏ XİDMƏTLƏRİN) MAYA DƏYƏRİ KALKULYASIYASININ DİGƏR PARAMETRLƏRİ VƏ ONLARIN XÜSUSİYYƏTLƏRİ

14.1. Kalkulyasiyanın xüsusi növləri

Kalkulyasiyanın xüsusi növlərinə - ekvivalent kalkulyasiya, o cümlədən yanaşı məhsulların maya dəyərini hesablamaq üçün istifadə edilən avadanlığın işinin maşın-saatın dəyəri əsasında aparılan kalkulyasiya, tədbirlərin dəyərinin kalkulyasiyası və qiymətdoyma və qiymət siyasətində qərarların qəbul edilməsi üçün kalkulyasiya hesablamaları

daxildir. Sənayenin və kənd təsərrüfatının bir sıra sahələrində bir adda məhsul istehsal edilir lakin maddi – faydalılıq məzmununa, nəmliyinə və əmək tutumuna görə ayrı-ayrı istehsal mərhələlərində həyata keçirilir.

Bir qayda olaraq belə məhsuldar vahid texnologiya üzrə eyni avadanlıqda, xammal və materialların və digər komponentlərin eyni reseptinə riayət edilməklə hazırlanırlar. Sərf edilən məsrəflərin uçotuna bu məhsulun hər bir növü və çeşidi üzrə aparmaq ya mümkün olmur, ya da uçot işlərinin dəyərinin yüksək olması üzündən məqsədəuyğun hesab edilmir.

Belə məhsullar üzrə ekvivalent əmsal kalkulyasiyası tərtib edilir, yəni məhsuldan biri vahid kimi qəbul edilir, digər isə plan və normativ məsrəflərin nisbətindən, əmək tutumunun göstəricilərindən, istehlak xarakterindən və yaxud hər məmulatın satış qiymətindən çıxış edilərək vahiddən böyük və yaxud kiçik olan əmsallar üzrə etalon məhsula çevrilir.

Məsələ 5.3. Zavod üç növ məhsul buraxır – A, B, C. Plan istehsal məsrəflərinin nisbəti 1.2:1.0:0.9-dur. 2 min ton məhsul buraxılıb, cəmi xərc 3630000 manat təşkil edir. Bu məhsulu vahidə çevirdikdə həcmi 2420 ton olacaqdır.

$1000 \times 1.2 + 500 \times 1.0 + 800 \times 0.9 = 2420$ ton. B məhsulunun 1 tonuna şərti çəki vahidinin maya dəyəri 1500 manat təşkil edir.

$3630000 : 2420 = 1$ ton üçün 1500 manat.

Digər növ məhsulların 1 tonunun maya dəyəri:

A markalı məhsul: $1500 \times 1.2 = 1800$ manat

C markalı məhsul: $1500 \times 0.9 = 1350$ manat

Ekvivalent kalkulyasiya - kalkulyasiyanın mərhələ metodunun xüsusiləşmiş bir növü hesab olunur. Mərhələ metodu da bir və yaxud çoxpilləli ola bilər. Bunlar hamısı 1-ci istehsal məhsulunun növbəti istehsalda istehlak olunub olunmamasından asılıdır.

Eynicinsli məhsul istehsalı üçün (onun eyni çəki və yaxud ölçüsünə malik olduğu halda) kompleks istehsal məsrəflərini dəyər nisbəti göstəriciləri ilə bölüşdürmək mümkündür.

Bu nöqteyi-nəzərdən hal-hazırda aşağıdakı göstəricilərdən istifadə edilir:

1. İstehlakçılara satılan məhsulun topdan və yaxud pərakəndə satış qiyməti;

2. Əmtəlik məhsulun satın alınma qiyməti və yaxud faktiki istehsal maya dəyəri;

3. Əmtəlik məhsulun plan maya dəyəri;

4. Oxşar və yaxud əvəz edə bilən məhsulların qiyməti və yaxud istehsal maya dəyəri;

5. Hər bir məhsul istehsalına sərf edilən dəyişən məsrəflərin səviyyəsi.

Sadalanan göstəricilərin hər biri qiymət amilin bölüşdürmə bazası və kəmiyyətinə təsiri ilə yaranan çox və yaxud az şərtlilik dərəcəsi ilə əmsal nisbətlərini hesablamaq üçün əsas kimi qəbul edilə bilər. Sair eyni şərtlər şəraitində məhsulun plan maya dəyəri göstəricisinə üstünlük verilə bilər ki, bu da qiymətin mütənasib bölüşdürmə nisbətinə təsir edən müxtəlif növ rentabellik səviyyəsinə malik olması ilə bağlıdır. Bundan əlavə qiymətlər arasında nisbətə yalnız məhsulun maya dəyəri təsir etmir, bir sıra qiymət əmələ gətirən amillər də (məhsulun istehlak xüsusiyyəti, onun sosial qiyməti və s.) təsir edir.

Plan maya dəyəri – iqtisadi nöqteyi-nəzərdən kompleks istehsal məsrəflərinin bölüşdürülmə əmsalının hesablanmasına imkan verdiyi üçün daha əsaslandırılmış göstərici hesab olunur.

Ayrı-ayrı yanaşı məhsulların plan maya dəyərləri arasındakı nisbəti belə birləşdirmənin real nisbətini əks etdirir. Ona görə də məhsul vahidinin plan maya dəyərini

hesablayarkən maksimum hesablama dəqiqliyinə nail olmaq lazımdır. Bu yalnız hər bir elementin fərdi bölüşdürmə bazasına mütənasib (proporsional) bölüşdürülməsi yolu ilə təmin edilə bilər. Bu hesablamalarda kompleks istehsal məhsullarının maya dəyərinin hesablanmasının xüsusi metodundan istifadə etmək olar.

Məhsul vahidinin plan maya dəyərinin hesablanması birdəfəlik olduğu üçün uçot plan işlərinin əmək tutumu da o dərəcədə artmır. Əgər ilkin materialın kompleks emalı prosesində alınan məhsul növləri ilə yanaşı, qeyri-kompleks materiallardan eyni məhsul buraxan istehsalat varsa, bu zaman bölüşdürmə əmsalının hesablanması da məqsədəuyğun hesab edilir.

Məsrəflərin bölüşdürülmə əmsalının eyni vaxtda emal edilən hər bir növ məhsulun çəkisi və həcmindən çıxış edilərək hesablanması eyni material tutumlu istehsalatlarda tətbiq edilə bilər. Material məsrəflərinin müxtəlif xüsusi çəkiyə malik olan yanaşı məhsulların maya dəyərinin kalkulyasiyasında buraxılan məhsulun çəki və həcmi nisbəti əsasında hesablanan əmsalların tətbiqi ayrı-ayrı məhsul növlərinin maya dəyərinin təhrif edilməsi ilə nəticələnir.

Məcmu məsrəflərin eyni vaxtda istehsal edilmiş məhsulların, məsrəflərin istehlak xüsusiyyətinə əsasən hesablanmış mütənasiblik əmsalının əsasən bölüşdürülməsi yuxarıda qeyd edilən oxşar motivlərə gətirib çıxarır. Burada bölüşdürmə bazası ilə ayrı-ayrı növ məhsulların maya dəyəri arasındakı mütənasiblik daha yüksək dərəcədə təsadüfi ola bilər. Belə ki, nə material məsrəflərinin xüsusi çəkisi, nə də məhsulun əmək tutumu istehlak üçün bilavasitə onun dəyərindən asılı deyil.

14.2. Yanaşı məhsulların kalkulyasiyalandırılması

Əlavə məhsulun alınması eyni texnoloji proses şəraitində kompleks xammalın emalı ilə əlaqədardır. Burada bir növ əsas məhsul alınmaqla yanaşı, çoxlu növdə əlavə məhsullar və müəssisənin özündə istifadə edilən və kənar satılan tullantılar da alınır.

Əsas və yaxud əlavə məhsul ilə satılan tullantılar arasındakı fərq əsas etibarı ilə ondan ibarətdir ki, istehsalını başa çatdırmış məhsul və əmtəə yarımfabrikatları vahid standartların və yaxud texniki şərtlərin tələblərinə cavab verir, tullantılar isə belə keyfiyyətlərə malik olmur. Onların istifadə olunan hissəsi minimum faydalı maddəyə və yaxud maksimum zərərli qarışıqlara malikdir.

Kompleks istehsala misal olaraq daş kömürün koklaşdırılmasını, neft emalını, polimetall filizlərin əridilməsini, qarışıqların elektrolizini, meşə materiallarının mişarlanmasını, ət emalını və s. göstərmək olar. İlkin xammaldan yeni komponentlər əldə etməyə imkan verən texnologiyanın təkmilləşdirilməsi nəticəsində əlavə məhsul istehsalı daima artmaqda davam edir.

Kompleks xammalın emalının texnoloji prosesi çox müxtəlifdir. Elə istehsal sahələri vardır ki, yanaşı məhsullar başa çatmış bir istehsal tsiklində alınır, məsələn, domna peçi. Son məhsulun maya dəyəri kompleks istehsal prosesi ilə əlaqədar olan xərclərdən və fərdi məhsulun hazırlanması üzrə məsrəflərdən ibarətdir.

Kompleks istehsalatda məsrəflərin məhsul növləri üzrə uçotu və yaxud onların birbaşa (müstəqim) qaydada bölüşdürülməsi mümkün deyil. Maya dəyərinin kalkulyasiyası xərclərin cəmini məhsulun miqdarına bölməklə, mərhələ metodu ilə aparılır. Onun kompleks istehsalda tətbiqi xüsusiyyəti məsrəflərin əsas və yanaşı məhsullar və tullantılar arasında bölüşdürülməsi ilə bağlıdır. Məhsul müxtəlifliyinin sayından və onun hazırlanma texnologiyasının mərhələlərindən

asılı olaraq kalkulyasiya birmərhələli və çoxmərhələli ola bilər.

Kompleks istehsalatda yanaşı məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyasının üç növündən istifadə edilir:

1. Çıxarılma (istisna) metodu. Bu metodda yanaşı məhsulu və satılmış tullantıları şərti olaraq möhkəm satış qiyməti (topdan buraxılış və yaxud plan-hesablama qiyməti) ilə qiymətləndirilir və alınan nəticəni ümumi məcmu məsrəf məbləğindən çıxmaqla əsas məhsulun məsrəfləri tapılır.

2. Əmsal metodu. Bu metodda məsrəfləri məhsul növləri arasında əmsallara mütənəsb olaraq bölüşdürürlər.

3. Kombinəlaşdırılmış metod. Bu metodla yanaşı məhsulun maya dəyəri məsrəfləri möhkəm satış qiyməti ilə hesablanan hissəni çıxdıqdan sonra xərcin qalan hissəsini əmsal üsulu ilə bölüşdürürlər.

Kompleks istehsalda məqsədli (əsas) məhsulun maya dəyərini hesablamaq üçün yanaşı məhsul ilə tullantıları düzgün qiymətləndirmək və eləcə də bölüşdürmə əmsalı üçün hesablama bazasını iqtisadi cəhətdən əsaslandırmaq lazımdır.

Yanaşı məhsulun maya dəyərinin hesablanması qalıq dəyər metodundan o halda istifadə edilir ki, yanaşı məhsuldan bir əsas məhsulu ayırmaq mümkün olsun, qalan məhsul əlavə məhsul hesab edilir. Əsas və yanaşı məhsulun maya dəyərini hesablamaq üçün bu istehsal üzrə kompleks məsrəflərdən əlavə məhsulun dəyərini çıxmaq və alınan nəticəni əsas və yanaşı məhsulun miqdarına bölmək lazımdır.

Bölüşdürmə metodundan o halda istifadə edilir ki, yanaşı istehsal məhsulunu əsas və əlavə məhsula bölmək mümkün olmur. Bu halda, istehsal məsrəflərini əmsallar əsasında bölüşdürmək lazımdır.

Yanaşı məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyasının kombinəlaşdırılmış metodunun qalıq dəyər metodu ilə bölüşdürmə metodu birləşdirilir (kombinəlaşdırılır). Məcmu

məsrəflərdən əlavə məhsulların dəyəri çıxılır, qalan məbləğ əmsal bölüşdürmə metodu ilə əsas məmulatların bir neçə növü arasında bölüşdürülür.

Yanaşı istehsal məhsullarının maya dəyəri kalkulyasiyasından balansda əmtəlik məhsul ehtiyatlarını qiymətləndirmək, məqsədli məhsulun rentabelliğini hesablamaq və onların buraxılış minimum nisbətinin müəyyən edilməsi üçün istifadə edilir.

Məsələn 5.4 Əlavə istehsal məsrəflərinin cəmi 84000 manat, 1000 kq əsas (məqsədli) məhsul, 200 kq “M” əlavə məhsul, 20 kq “N” əlavə məhsul alınmışdır. “M” əlavə məhsulu bir kiloqrama 20 manatdan bazarda satılmışdır, hər kiloqrama 6 manat xərc çəkilməmişdir, “N” məhsulu ekoloji tələblərə əsasən məhv edilir. Onun utilləşdirilməsi və daşınması xərci hər kiloqrama 100 manat olmuşdur. Əsas məhsulun və satılmış “M” əlavə məhsulun istehsal maya dəyərini hesablayın:

1. Yanaşı məhsulun ümumi xərci 8400 manat
2. “M” əlavə məhsulun dəyəri: $20 \times 200 - 6 \times 200 = 2800$ manat
3. “N” əlavə məhsula çəkilən xərc $100 \times 20 = 2000$ manat
4. Qalıq xərcləri $(1 - 2 + 3) = 83200$ manat
5. 1 kq əsas məhsulun istehsalat maya dəyəri $83200 : 1000 = 83.20$ manat
6. “M” məhsulunun 1 kiloqramının istehsalat maya dəyəri $2800 : 200 = 14$ manat

14.3. Məhsulun maya dəyərinin maşın-saatın maya dəyəri əsasında kalkulyasiyalasdırılması və tədbirlərin dəyərinin kalkulyasiyalasdırılmasının xüsusiyyətləri

Məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasının xüsusi diferensiallaşdırılmış növlərindən biri də əsas avadanlıqların

növləri üzrə maşın-saat işlərinin qabaqcadan maya dəyərini hesablanmasıdır. Bir maşın-saatın dəyəri maşın və avadanlıqların işləri ilə bağlı olan məsrəflərin (elektrik enerjisi, yağlama materialları, emulsiya, amortizasiya, cari təmir və s.) həmin növ avadanlıqların işləmiş olduqları maşın-saatların sayına bölməklə hesablanır. Maşınların işi ilə bağlı olmayan ümumi xərclər bircəmiyyətli müstəqim xərclərə mütənəssib olaraq bölüşdürülür. Bunun üçün bölüşdürmə dərəcəsi hesablanır və o müstəqim məsrəflərin məbləğinə vurulur.

Məsələn, istehsal sahəsində A və B maşınlarında ardıcıl olaraq emal edilməklə bir növ məhsul istehsal edilir. A maşınının işləmə müddəti 20 dəqiqə, B maşınının işləmə müddəti 15 dəqiqədir. A maşınının hesabat dövründə istismar xərci 36000 manatdır. B maşın üzrə 54000 manatdır, sahənin başqa xərcləri – 192000 manatdır. 120000 vahid məhsul istehsal edilmişdir. Əgər onların istehsalına müstəqim xərclər 8 manat, satış xərcləri 1.50 manat təşkil edərsə, bu məhsul vahidinin istehsal maya dəyərini hesablayın.

Maşın A.

işlənilmişdir : $\frac{12000 \times 20}{60} = 4000$ maşın-saat

Maşın-saatın maya dəyəri : $36000 : 4000 = 9$ manat

Maşın B.

işlənilmişdir : $\frac{12000 \times 15}{60} = 3000$ maşın-saat

Maşın-saatın maya dəyəri : $54000 : 3000 = 18$ manat

Qalıq məsrəflərin dərəcəsi (stavkası), manatla

$$\frac{19200 \times 100}{8 \times 12000} = 200\%$$

Hazır məhsul vahidinin maya dəyəri, manatla

Müstəqim məsrəflər (material, əmək haqqı) : 8

A maşının istismar xərci : $\frac{9 \times 20}{60} = 3$

B maşının istismar xərci : $\frac{18 \times 15}{60} = 4.50$

Əsas məsrəflər (8 manatın 200 faizi) : 16.0

Məhsul vahidinin istehsalat maya dəyəri 31.50 manat

Satış üzrə müstəqim xərclər : 1.50 manat

Tam maya dəyəri : 33 manat

Maşın-saat maya dəyərinə əsasən aparılan kalkulyasiyalasdırılmanın üstünlüyü ondan ibarətdir ki, məhsul istehsalının əmək tutumu və ayrı-ayrı növ avadanlıqların saxlanılmasına və istismarına çəkilən xərclər uçotda nəzərə alınır.

Maşın-saatın maya dəyəri əsasında aparılan kalkulyasiyanın çatışmayan cəhəti çoxlu miqdarda müxtəlif növ maşınların iş vaxtının uçotunun aparılması zəruriliyi və qalıq məsrəflərinin şərti bölüşdürülməsidir. Ona görə də müəssisələrdə maşın-saatın dəyərinə əsasən aparılan kalkulyasiya yalnız qabaqcadan kalkulyasiya tərtib edilməsi lazım olan hallarda istifadə edilir. Bu halda maşın vaxtının normativ məsrəflərini və avadanlıqların növləri üzrə bir maşın-saatın dəyərinin dərəcəsi (stavkası) kimi göstəricilər həmin avadanlıqların texniki sənədlərindən götürülür.

Müəssisə özünün fəaliyyəti prosesində fəaliyyətin konkret ölçü vahidi olmayan və yaxud işin həcmi (istehsalın modernləşdirilməsi, marketing fəaliyyəti, binaların təmiri və s.) kimi kompleks işlər yerinə yetirilə bilər.

Adətən belə kompleks işləri tədbirlər adlandırırlar.

Tədbirlərin xərcinin onların həyata keçirilməsindən əvvəl yerinə yetirilməsi büdcələşdirmə yolu ilə icra edilir, yəni smetanın müəyyən edilmiş elastik büdcələrə əsasən tərtib edilməsidir. Elastik büdcə müvafiq məsuliyyət mərkəzinin məsrəflərinin həcmi və müxtəlif fəaliyyət həcmi şəraitində alınan nəticələri xarakterizə edir. Müəyyən edilmiş (təsbit edilmiş) büdcə işgüzar aktivlərin səviyyəsi dəyişikliyi hallarda da sabit qalır.

Elastik büdcə tədbirlər üzrə iş vahidinə düşən dəyişən məsrəflərin dərəcəsinə (stavkasına) əsasən hesablanır.

Sual-cavab: Bu tədbir neçəyə başa gələcəkdir? – qarşıdakı xərclərin planlaşdırılması, onların maliyyələşmə mənbələrinin təyin edilməsi üçün zəruridir. Bu sualların xarakteri müxtəlif ola bilər. Məsələn, sovet məhəlləsində aparılan abadlıq işləri neçəyə başa gələcəkdir, şəhidlər xiyabanında aparılan yenidənqurma işləri neçəyə başa gələcəkdir, yeməcxananın saxlanması universitetə neçəyə başa gəlir, keçiriləcək beynəlxalq foruma nə qədər xərc çəkiləcəkdir və s.

Bu suallara cavab yalnız həmin uçot obyektinə çevrilən bütün faktiki xərcləri və yaxud nəzərdə tutulan xərclər hesablandıqdan sonra cavab verilə bilər.

14.4. Qiymətin kalkulyasiyalashdırılması

Məhsulun (işin, xidmətin) plan (normativ) və faktiki maya dəyərinin kalkulyasiyası məlumatlarından onların qiymətinin kalkulyasiyası üçün də istifadə edilə bilər.

Qiymət təyin edilə bilər:

1. İlk materialın (yarımfabrikatların, komplektləşdirici məmulatların) qiyməti və əmək ödənişi tariflərinə əsasən;
2. Məhsul (iş, xidmət) vahidinin məsrəflərinin cəminə əsasən;
3. Məhsul vahidinin istehsalat maya dəyərinə əsasən;
4. Dəyişən istehsal xərclərinin kəmiyyətinə əsasən.

Birinci halda alıcı və istehsalçı müəssisədə qiymətin qarşılıqlı hesablaşmalar əsasında təyin edilməsi barədə razılaşmalar aparırlar. Bu aşağıdakı düsturla hesablanır:

$$Q = Q_r \left(a + b \frac{M_1}{M_0} + \Theta \frac{T_1}{T_0} \right)$$

Q – sifarişin qiyməti;

Q_r – razılaşdırılmış qiymət;

a – qiymətdə sabit xərclərin xüsusi çəkisi;

b – qiymətdə materialın payı;

M_1 – göndərmə anından materialın qiyməti;

M_0 – təklif olunan qiymət;

T_1 – hazırlanma anında tarif dərəcəsi;

T_0 – göndərmə anında tarif dərəcəsi

Θ – qiymətdə əmək haqqının payı; $a+b+\Theta = L$

Üstəlik xərclərin faiz dərəcəsi məhsul istehsal edən müəssisə üçün mühüm əhəmiyyətə malikdir. O, mövcud bazar qiymətlərinin qəbul edilə bilməsini qiymətləndirmək üçün nəzərə alınmalıdır. Rentabellik norması isə adətən müstəqim məsrəflərə əsasən təyin edilir.

Fərdi istehsalatlarda mürəkkəb material tutumlu və əməktutumlu məhsul üçün qiymət üstəlik xərclər və razılaşdırılmış mənfəət məbləği nəzərə alınmaqla tam istehsal maya dəyərinə əsasən təyin edilir. Bu halda müəssisə sifarişçiyə istehsal maya dəyərinin, satış xərclərinin, servis xidməti xərclərinin geniş açıqlanmış kalkulyasiyasını təqdim edir.

Deməli, qiymətin kalkulyasiyası göstərilən üç bölmədən ibarət olur. Sifariş üzrə üstəlik xərclərin məbləği sifarişçi ilə ayrıca razılaşdırılır. O, həmin sahə üçün qəbul edilən bölüşdürülmə bazasına (müstəqim məsrəflər, istehsal maya dəyəri və s.) əsasən təyin edilir.

Bir çox qiymətlər, xüsusilə sosial əhəmiyyətli əmtəələr və xidmətlər, yanacaq enerji resursları üçün yalnız bazarın təsiri altında deyil, müxtəlif dərəcədə mərkəzi və yerli orqanlar tərəfindən tənzimlənir. Bu məişət və istehsal ehtiyacları üçün sərf edilən elektrik enerjisi, qaz, su, poçt xidməti, dövlətin hərbi sifarişləri, gündəlik tələbat mallarına (çörək, ət, süd və s.) və s. aiddir. Bu qiymətlər də “Tam orta sahəvi məsrəflər üstəgəl konkret mənfəət faizi” prinsipi üzrə təyin edilir. Bütün bunlara baxmayaraq qiymət təsdiq olunana qədər müvafiq yuxarı təşkilatlar müəssisələrdən yuxarıda sadalanan xidmətlərə dair ətraflı kalkulyasiya tələb edir.

Normativ qiymətməhləgəlmənin əsas prinsipi ondan ibarətdir ki, məhsulun qiyməti qeyri-müstəqim xərcləri örtməli və yaxud onu müəyyən məbləğlə təmin etməlidir. Əmtənin faktiki qiyməti yalnız məsrəfləri cəmləməklə, arzu edilən mənfəət məbləği almaqla deyil, məhsulun istehlak dəyərindən və bazar qiymətindən çıxış edilərək təyin edilməlidir.

Məmulatın və yaxud xidmətin tam maya dəyərinin müəyyən edilməsi qiymətin qəbul edilə bilməsini (məqbul hesab edilən) qiymətləndirilməsi və ilkin formalaşması üçün ilk an hesab olunur. Qiymətin material və əmək məsrəfləri əsasında əmələ gələn zaman material və əmək üzrə müstəqim xərclər üçün ayrıca qiymətməhləgətirici əmsallar işlənilib hazırlanmalıdır. Bunların hər biri özündə məsrəf və mənfəətin müəyyən hissəsini əks etdirir. Əmək məsrəflərini saatla qiymətə əsasən təyin edirlər. İşçi qüvvəsinin müstəqim məsrəfləri (işəmuзд ödəniş + oklad + mükafat) üstəgəl qeyri-müstəqim xərclərin payı, üstəgəl mənfəət məbləği əmək məsrəflərini təşkil edir.

Qiymətin kalkulyasiyası və yaxud onun qəbul edilməsinin qiymətləndirilməsi ödəmə (örmə) məbləğləri və dərəcələri göstəricilərinə əsasən təyin edilirsə, müəssisə məmulatın maşın-saat, norma-saat kimi dərəcələri də hesablayır. Bütün (tam) məsrəflərin hesablanması sistemindən istifadə edərək məhsul vahidinin maya dəyərini, məsrəflərin hər məmulatına düşən pul məbləği, kapital qoyuluşunun dəyəri və s. təyin etmək olar. Əgər bu və ya digər növ məhsul, xidmət, bazar sektoru lazımi səviyyədə mənfəət gətirmirsə ya ondan inkar etməli, ya da onun maya dəyərini məqbul sayıla bilinəcək səviyyəyə qədər aşağı salmaq lazımdır.

MÖVZU 15. “MƏSRƏFLƏR – HƏCM – MƏNFƏƏT”İN QARŞILIQLI ƏLAQƏLƏRİNİN TƏHLİLİ

15.1. “Məsrəflər – Həcm – Mənfəət”in qarşılıqlı əlaqələrinin mahiyyəti, rolu və əhəmiyyəti

İstehsal müəssisəsinin rəhbəri iş fəaliyyətində çoxlu sayda müxtəlif idarəetmə qərarları qəbul etməli olur. İstehsal məsrəflərinə, qiymətə, satışın həcmi və quruluşu və s. göstəricilərə toxunan bütün qərarlar müəssisənin maliyyə nəticəsinə təsir edir. Bu kateqoriyalar arasındakı qarşılıqlı əlaqəni və qarşılıqlı asılılığı təyin etməyin ən sadə və dəqiq yolu zərərsizlik nöqtəsinin müəyyən olunması, yəni müəssisənin gəlirinin onun xərclərini tam ödəməsi (örtməsi) anının təyin edilməsidir.

Zərərsizlik nöqtəsinin təyin edilməsində müəssisə rəhbərinin (menecerin) ən güclü aləti, istehsalın zərərsizliyinin təhlili metodudur və yaxud “Məsrəflərin – Həcm – Mənfəətin (Cost – Volume – Profit: CVP - analiz)” qarşılıqlı əlaqələrinin təhlilidir.

Təhlilin bu növü müəssisənin fəaliyyətinin planlaşdırılması və proqnozlaşdırılmasının ən səmərəli vasitələrindən biri hesab olunur. O, sabit və dəyişən məsrəflər, qiymət və satışın həcmi arasında optimal nisbətin aşkara çıxarılmasında və sahibkarlıq riskinin minimuma endirilməsində müəssisə rəhbərlərinə şərait yaradır. Mühasiblər, auditorlar, ekspertlər və məsləhətçilər bu metoddan istifadə edərək maliyyə nəticələrini daha dərinlən və ətraflı qiymətləndirə bilər və müəssisənin işini yaxşılaşdırmaq üçün daha dəqiq əsaslandırılmış təkliflər verə bilərlər.

“Məsrəf – Həcm – Mənfəət”in qarşılıqlı əlaqələrinin təhlilinin əsas elementləri (açar) marjinal gəlir, rentabelliğin astanası zərərsizlik nöqtəsi, istehsalat leverici və dayanıqlığı marjinal ehtiyat kimi kateqoriyalar hesab olunur.

Marjinal gəlir dedikdə - müəssisənin məhsul (iş və xidmət) satışından əldə etdiyi pul gəliri ilə dəyişən məsrəflər arasındakı fərq başa düşülür.

Rentabelliyn astansı (zərərsizlik nöqtəsi) – müəssisənin məhsul (iş, xidmət) satışından əldə etdiyi pul gəliri onun bütün məcmu məsrəflərinə bərabər olduğu halda məhsul satışının həcmi xarakterizə edən göstəricidir, yəni o satışın o həcmidir ki, müəssisə nə mənfəət nə də zərər alır.

İstehsalat leverici – məhsul satışının həcmi dəyişilməsindən asılı olaraq müəssisənin mənfəətinin idarə edilməsi mexanizmidir.

Möhkəmliyin (dayanıqlığın) marjinal ehtiyatı dedikdə - məhsul (iş, xidmət) satışından alınan faktiki pul gəlirinin astana (rentabellik astanası) pul gəlirinə nisbətinin kənarlaşma faizi başa düşülür.

İqtisadi nəzəriyyədə və praktikada “Məsrəflər – Həcm – Mənfəət” qarşılıqlı əlaqələrinin təhlilində bir çox düsturlardan istifadə edilir.

Hal-hazırda zərərsizlik nöqtəsini təyin etmək və ona təsir edən amilləri düzgün aşkara çıxarmaq üçün aşağıdakı düsturdan istifadə edilir:

$$M_h = \frac{\dot{U}MG}{OMG} = \frac{\dot{U}SM + m}{MVQ - ODM};$$

M_h – məhsulun həcmi (cinsi ifadədə);

$\dot{U}MG$ – ümumi marjinal gəlir;

OMG – orta marjinal gəlir;

$\dot{U}SM$ – ümumi sabit məsrəflər;

m – mənfəət məbləği;

MVQ – məhsul vahidinin qiyməti;

ODM – orta dəyişən məsrəfləri.

Misal 1¹. “Xəzər” kiçik müəssisəsi hissə verilmiş kolbasa istehsal edir.

1. Aylıq satış planı – 500 kq

2. 1 kq satış qiyməti – 10 manat

¹ Misal şərti rəqəmlər 10 dəfə azaldılmaqla müəllifin ədəbiyyatında olduğu kimi saxlanılmışdır.

3. məhsul vahidinə düşən dəyişən xərc 6 manat

4. sabit xərc – 15000 manat

5. planlaşdırılan məbləğ – 5000 manat.

1) 5000 manat mənfəət məbləği gözlənilədiyi halda satışın plan həcmi təyin edək:

$$M_h = \frac{\ddot{U}SM + m}{MVQ - ODM} = \frac{15000 - 500}{10 - 6} = 500 \text{ kq}$$

Buradan məhsulun zərərsiz satışının həcmi:

$$M_h = \frac{\ddot{U}SM}{MVQ - ODM} = \frac{15000}{10 - 6} = 3750 \text{ kq}$$

2. Verilmiş kardinatlar daxilində gözlənilən mənfəət məbləğini təyin edək:

$$M = M_h (MVQ - ODM) - \ddot{U}SM = 500(10 - 6) - 15000 \\ = 5000 \text{ manat}$$

3. Verilmiş şərtlər daxilində sabit məsrəflərin məbləğini müəyyən edək:

$$\ddot{U}SM = M_h (MVQ - ODM) - m = 500(10 - 6) - 5000 \\ = 15000 \text{ manat}$$

4. Planlaşdırılan satış qiymətini təyin edək:

$$MVQ = ODM + \frac{\ddot{U}SM - m}{M_h} = 6 + \frac{15000 + 5000}{500} \\ = 10 \text{ manat}$$

5. Məhsul vahidinə düşən dəyişən məsrəflərin məbləğini təyin edək:

$$ODM = MVQ - \frac{\ddot{U}SM + m}{M_h} = 10 - \frac{15000 + 5000}{500} \\ = 6 \text{ manat}$$

6. Məhsul vahidinə düşən marjinal gəlir məbləğini təyin edək:

$$OMG = \frac{\ddot{U}SM + m}{M_h} = \frac{15000 + 5000}{500} = 4 \text{ manat}$$

15.2. “Məsrəflər – Həcm – Mənfəət”in qarşılıqlı əlaqələrinin təhlilində marjinal gəlir kəmiyyətindən və normalarından istifadə

“Məsrəflər – Həcm – Mənfəət”in qarşılıqlı əlaqələrinin təhlili metodunun zəruri atributlarından biri də marjinal gəlirin kəmiyyəti və əmsalı göstəriciləridir. Marjinal gəlir kəmiyyəti müəssisənin sabit məsrəflərinin örtülməsinə (ödənilməsinə) və mənfəət alınmasına qoyduğu vəsaitdir (qoyuluşdur).

Marjinal gəlir kəmiyyətinin təyin edilməsinin iki üsulu vardır.

Birinci üsulda müəssisənin satışdan aldığı gəlirdən bütün dəyişən xərcləri, yəni bütün müstəqim xərcləri və üstəlik xərclərin bir hissəsini (məhsulun həcmindən asılı olan və dəyişən məsrəflər kateqoriyasına aid olan) çıxırlar.

İkinci üsulda marjinal gəlirin kəmiyyətini müəssisənin bütün sabit xərclərini və mənfəəti cəmləmək yolu ilə alırlar.

Marjinal gəlirin orta kəmiyyəti dedikdə məhsulun qiyməti ilə orta dəyişən məsrəflərin fərqi başa düşülür.

Marjinal gəlirin əmsalı dedikdə - marjinal gəlirin satışdan alınan pul gəlirində xüsusi çəkisi (payı) və yaxud orta marjinal gəlirin əmtəələrin qiymətindəki payı başa düşülür.

Bu göstəricilərin istifadəsi bir sıra məsələlərin tez həll olunması, məsələn müxtəlif həcmdə məhsul buraxılışı şəraitində mənfəət məbləğinin təyin olunması ilə nəticələnir.

Misal 2. Tikiş müəssisəsi kişi kostyumu tikir və satır. Bir kostyumun tikilməsinə və satılmasına orta dəyişən məsrəfin məbləği 500 manat təşkil edir. Kostyum 750 manatdan satılır. Sabit xərclrin məbləği ay ərzində 80000 manat təşkil edir. Əgər müəssisə ay ərzində 400, 500, 600 kostyum satarsa alınan mənfəət məbləğini hesablayaq. Nə qədər ki, sabit məsrəflər buraxılışın həcmindən asılı deyil, üç variant üçün marjinal gəlir və

mənfəət məbləğlərini (marjinal gəlirlə sabit məsrəflər arasındakı fərq kimi) hesablayaq (Cədvəl 21). Marjinal gəlirin orta kəmiyyəti hər üç variant üçün eyni olduğunu nəzərə alsaq mənfəətin hesablanması sadələşdirmək olar. İstənilən buraxılış həcmi üçün müəssisənin mənfəətini hesablayaq.

Onun üçün:

1. Marjinal gəlirin orta kəmiyyətini buraxılışın həcminə vurmaqla marjinal gəlirin ümumi məbləğini alırıq;
2. Marjinal gəlirin ümumi məbləğindən sabit məsrəfləri çıxırıq.

Müxtəlif buraxılış həcmi şəraitində müəssisənin mənfəəti

Cədvəl 21.

S/n	Göstəricilər	Buraxılışın həcmi, ədəd		
		400	500	600
1	Satışdan pul gəliri	300000	375000	450000
2	Dəyişən məsrəflər	200000	250000	300000
3	Marjinal gəlir (1-2)	100000	125000	150000
4	Sabit məsrəflər	80000	80000	80000
5	Mənfəət (3-4)	20000	45000	75000
6	Marjinal gəlirin orta məbləği	250	250	250

Müəssisə 480 ədəd kostyum istehsal edib satarsa nə qədər mənfəət ala bilər. Bu həcm üçün marjinal gəlirin məbləği:

$$250 \times 480 = 120000 \text{ manat}$$

$$\text{Mənfəət: } 120000 \text{ manat} - 80000 \text{ manat} = 40000 \text{ manat}$$

Misal 3. Tikiş müəssisəsi eyni vaxtda iki növ məhsul istehsal edir və satır. Satışın həcmi və məsrəflər haqqında məlumat 22 N-li cədvəldə verilir.

Müxtəlif həcmli buraxılışda müəssisənin mənfəəti

Cədvəl 22.

S/n	Göstəricilər	Məmulat	
		Kişi kostyumu	Qadın kostyumu

1	Ay ərzində istehsalın həcmi, ədəd	500	400
2	Satış qiyməti, man.	750	600
3	Məhsul vahidinə düşən dəyişən xərclər, man.	500	400
4	Ay ərzində sabit xərclər	80000	

Fərz edək ki, aşağıdakı göstəriciləri təyin etmək lazımdır:

a) Ay ərzində mənfəət məbləğini;

b) Hər bir məmulat üçün marjinal gəlirin orta məbləğini;

c) Hər növ məmulat üçün marjinal gəlirin əmsalını;

ç) Müəssisə kişi kostyumunun satışını 600 ədədə, qadın kostyumunun həcmi 500 ədədə çatdırarsa, mənfəətin həcmi.

Qoyulmuş suallara cavab almaq üçün 23 N-li cədvəlin məlumatlarından istifadə edək.

Marjinal gəlirin orta kəmiyyətinin, əmsalının və müəssisənin mənfəət məbləğinin hesablanması

Cədvəl 23.

S/n	Göstəricilər	Məlumat		Cəmi
		Kişi kostyumu	Qadın kostyumu	
1	Buraxılışın həcmi, ədəd	500	400	900
2	Satışdan gəlir, man.	375000	240000	615000
3	Dəyişən xərclər, man.	250000	160000	410000
4	Marjinal gəlir (2-3) man.	125000	80000	205000
5	Sabit məsrəflər, man.			80000
6	Mənfəət (4-5), man.			125000

7	Marjinal gəlirin orta kəmiyyəti (4:1), man.	250	200	
8	Marjinal gəlirin əmsalı (4:2)	0.33	0.33	

Cədvəldən göründüyü kimi ay ərzində müəssisənin mənfəət məbləği 125000 manat olmuşdur. Marjinal gəlirin orta kəmiyyəti kişi kostyumu üçün 250 manat, qadın kostyumu üçün 200 manat olmuşdur. Marjinal gəlirin əmsalı hər iki məmulat üçün 0.33 təşkil edir.

Müəssisə satışın həcmi genişləndirirsə aşağıdakı həcmdə mənfəət alacaqdır:

Kişi kostyumunun satışından alınan marjinal gəlir:

$250 \text{ manat} \cdot 600 \text{ ədəd} = 150000 \text{ manat}$

Qadın kostyumu satışından marjinal gəlirin kəmiyyəti:

$200 \text{ manat} \cdot 500 \text{ ədəd} = 100000 \text{ manat}$

Hər iki məmulatın satışından marjinal gəlirin kəmiyyəti:

$150000 + 100000 = 250000 \text{ manat}$

Müəssisənin sabit məsrəfləri : 80000 manat

Müəssisənin mənfəəti: $250000 - 80000 = 170000$

15.3. İstehsalın zərərsizliyinin təyin edilməsi metodları

“Məsrəflər – Həcm – Mənfəət”in nisbətlərinin təhlilini təcrübədə bəzən “zərərsizlik nöqtəsi” adlandırırlar. Bu nöqtəni həmçinin “kritik” və yaxud “ölü” və yaxud “tarazlıq” nöqtəsi kimi işlədirlər. Zərərsizlik nöqtəsini hesablamaq üçün üç metoddan istifadə edilir:

a) qrafik metodu;

b) tarazlıq metodu;

c) marjinal gəlir metodu.

Qrafik metodda zərərsizlik nöqtəsini (rentabellik astanasını) hesablamaq üçün “Məsrəflər – Həcm – Mənfəət”in

kompleks qrafikini qurmaq lazımdır. Bunu aşağıdakı misaldan daha aydın görmək olar.

Tikiş fabriki kişi kostyumu hazırlayır və aşağıdakı göstəricilərə malikdir (Cədvəl 24)

Tikiş fabrikinin göstəriciləri (man.)

Cədvəl 24.

S/n	Göstəricilər	İstehsalın həcmi	
		Cəmi	1 vahidinə
1	Satışdan gəlir	375000	750
2	Dəyişən məsrəflər	250000	500
3	Marjinal gəlir	125000	250
4	Sabit məsrəflər	80000	x
5	Mənfəət	45000	x

24 N-li cədvəlin məlumatlarına əsasən zərərsizlik nöqtəsinin qrafikini quraq.

1. Qrafikdə satışdan alınan pul gəlirinin xəttini çəkirik (OA). Məhsulun həcmi 500 ədəd. Satışdan pul gəliri – 375000 manat (500×750) – A nöqtəsi.

2. Dəyişən xərclərin xəttini qururuq (013)

İstehsalın həcmi 500 ədəd olduğu halda dəyişən xərclərin məbləği 250000 man. ($500 \text{ ədəd} \cdot 500 \text{ man.}$) təşkil edir. Deməli, B nöqtəsi kordinatları (500; 250000) olacaqdır.

3. Ümumi xərclərin xəttini qururuq. Bunun üçün əvvəlcə sabit xərclərin 80000 manat məbləğinə uyğun olaraq sıfır kəsişmə nöqtəsindən ayırırıq (OC). Sonra isə dəyişən xərclərin (OB) xəttinə paralel olaraq C nöqtəsindən keçməklə ümumi xərclərin (CD) xəttini çəkirik – zərərsizlik nöqtəsi (E) satış xətti (OA) ilə ümumi xərclər (CD) xəttinin kəsişdiyi nöqtə hesab olunur. E nöqtəsindən x oxuna çəkilən şaquli proeksiya cinsi ifadədə 320 ədəd zərərsiz satışın həcmi göstərir.

E nöqtəsindən y oxuna üfüqi proeksiya məbləğ ifadəsində zərərsiz satışın (240000 manat) həcmi göstərir. Beləliklə, qurulmuş qrafikdən görünür ki, zərərsizlik nöqtəsi 320 ədəd və yaxud 240000 manat təşkil edir. Bu halda zərərsiz satılmış 1 ədəd məmulatın qiyməti 480 manat (240000:500 ədəd) təşkil edir.

12 N-li sxemdə təsvir edilmiş zərərsizlik nöqtəsi (rentabellik astanası) – bu satışdan alınan ümumi pul gəliri ilə məcmu məsrəflərin qrafiklərinin kəsişdiyi nöqtə hesab olunur. Mənfəət və yaxud zərərin həcmi ştrixlənmişdir. Zərərsizlik nöqtəsində satışdan alınan pul məbləği, onun məcmu məsrəflərinə bərabərdir. Bu halda mənfəət sıfıra bərabər olur.

Zərərsizlik nöqtəsinə uyğun olan satış puluna astana satış pulu deyilir. Zərərsizlik nöqtəsində olan istehsalın (satışın) həcmi istehsalın (satışın) astana həcmi adlanır. Əgər müəssisə məhsulu satışın astana həcmindən az satarsa o zərər alır, əgər çox olarsa mənfəət alır.

Tarazlıq metodu müəssisənin mənfəətinin aşağıdakı düsturu ilə hesablanmasına əsaslanır:

Satışdan pul gəliri – dəyişən xərclər – sabit məsrəflər = mənfəət

Düsturun göstəricilərinin hesablanma qaydasını təfəsilat ilə göstərsək, onu aşağıdakı kimi təsəvvür etmək olar:

(vahidin qiyməti x vahidlərin miqdarı) – (vahidə sərf edilmiş dəyişən xərc x vahidlərin miqdarı) – sabit xərclər = mənfəət

Zərərsizlik nöqtəsinə tarazlıq metodu ilə təyin etmək üçün əvvəlki misalın rəqəmlərindən istifadə edək, zərərsizlik nöqtəsində (x) mənfəət satışa bərabərdir, ona görə də bu nöqtə satışdan alınan pul məbləğinin sabit və dəyişən məsrəflərin məbləğinə bərabərliyi şəraitində tapmaq olar:

$$750x = 500x + 800000;$$

$$250x = 800000;$$

$$X = 320$$

Göstərilən misaldan aydın olur ki, satışın zərərsizliyinə yalnız həcmın 320 ədəd olduğu halda nail olunur. Zərərsizlik nöqtəsini pul ifadəsində də hesablamaq olar. Bunun üçün zərərsizlik nöqtəsində olan məhsul vahidinin miqdarını məhsul vahidinin qiymətinə vurmaq lazımdır:

$$750x = 750 \times 320 = 240500 \text{ manat}$$

Tarazlıq metodunun növlərindən biri də marjinal gəlir metodudur. Marjinal gəlir metodunda zərərsizlik nöqtəsi aşağıdakı düsturla hesablanır.

$$\text{zərərsizlik nöqtəsi} = \frac{\text{sabit məsrəflər}}{\text{marjinal gəlir norması}}$$

Zərərsizlik nöqtəsini tapmaq üçün aşağıdakı misaldan istifadə edək.

Tikiş fabriki kişi kostyumu hazırlamaq və satmaq üçün aşağıdakı göstəricilərə malikdir:

Satışdan pul gəliri – 375000 manat

Dəyişən məsrəflər – 250000 manat

Sabit məsrəflər – 80000 manat

Mənfəət – 45000 manat

Məhsulun həcmi – 500 ədəd

Məhsul vahidinin qiyməti – 750 manat

Marjinal gəlir məbləğini hesablayaq:

$$375000 - 250000 = 125000 \text{ manat}$$

Marjinal gəlirin əmsalını hesablayaq:

$$125000 : 375000 = 0.33$$

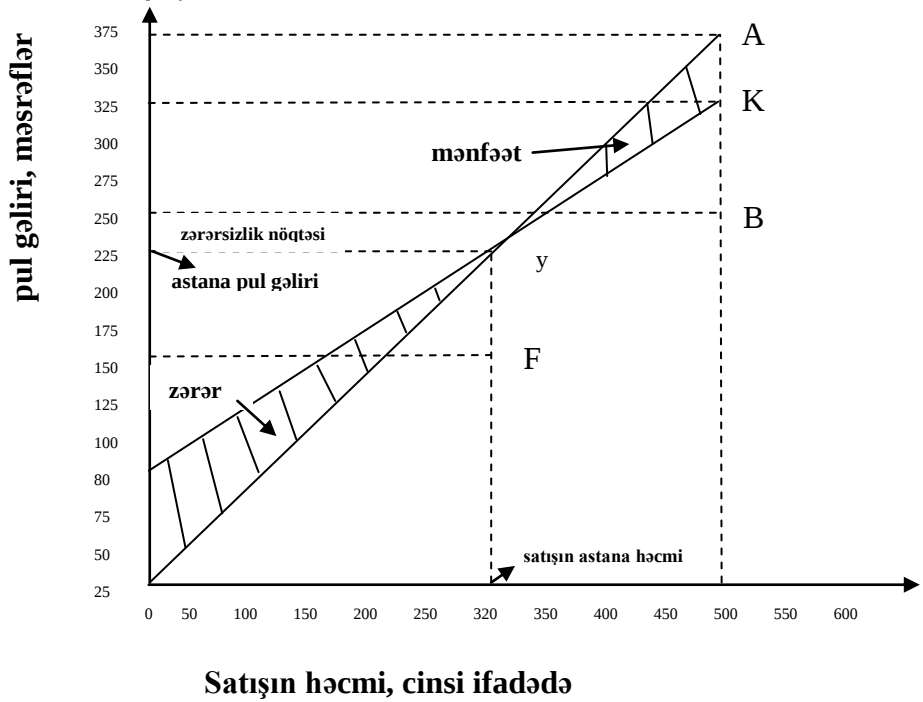
Zərərsizlik nöqtəsini məbləğ ifadəsində hesablayaq:

$$80000 : 0.33 = 240000 \text{ manat}$$

Zərərsizlik nöqtəsini cinsi ifadədə hesablayaq:

$$240000 : 750 = 320 \text{ ədəd}$$

Zərərsizlik nöqtəsinin qrafiki
Sxem 12.



15.4. “Məsərəflər – Həcm – Mənfəət”in qarşılıqlı əlaqələrinin təhlilində davamlılığın marjinal ehtiyatlarının və istehsalat levericinin rolu

Davamlılığın marjinal ehtiyatları dedikdə - məhsul (iş, xidmət) satışından alınan faktiki pul gəlirinin satışın zərərsizliyini təmin edən astana (zərurilik nöqtəsindən) səviyyəsindən artıq olması başa düşülür. Bu göstərici aşağıdakı düsturlarla hesablanır:

$$\text{Davamlılığın marjinal ehtiyatları} = \frac{\text{Satışdan alınan faktiki pul gəliri} - \text{satışın astana pul gəliri}}{\text{Satışdan alınan faktiki pul gəliri} \times 150\%}$$

Davamlılığın marjinal ehtiyatı nə qədər yüksəkdirsə, müəssisə üçün o qədər yaxşıdır. Əvvəlki misalımız üçün davamlılığın marjinal ehtiyatı 36% $[(375000 - 240000) : 375000 \times 100\%]$. Davamlılığın marjinal ehtiyatının 36% olması onu göstərir ki, əgər bazarda vəziyyətin (situasiyanın) dəyişildiyi (təklifin aşağı düşməsi rəqabət qabiliyyətinin pisləşməsi) nəticəsində müəssisənin satışdan pul gəlirinin azalması 36 faizdən aşağı olarsa, müəssisə mənfəət, yuxarı olarsa, zərər əldə etmiş olacaqdır. Zərərsiz satış şəraitində məhsulun satış qiymətini təyin etmək üçün aşağıdakı düsturdan istifadə edilir:

$$\text{Zərərsizlik qiyməti} = \frac{\text{astana pul gəliri}}{\text{istehsal edilən məhsulun material ifadədə həcmi}}$$

Əvvəlki misalımızda məhsul vahidinin zərərsizlik qiyməti 480 manatdır $(240000 : 500 \text{ ədəd})$

Zərərsizlik qiymətinin düsturunu bilməklə müəyyən edilmiş məbləğdən mənfəət almaq üçün zəruri olan satış qiymətini təyin etmək olar.

İstehsal leverici (ingiliscə “leverage” - vasitə, rıçaq) – müəssisənin mənfəətinin idarə edilməsi mexanizmidir ki, bu da sabit və dəyişən xərclərin nisbətinin optimallaşmasına əsaslanır. İstehsalat levericinin köməkliyi ilə məhsulun həcmnin dəyişilməsindən asılı olaraq müəssisənin mənfəətinin dəyişilməsini proqramlaşdırmaq və zərərsizlik nöqtəsini təyin etmək olar.

İstehsal levericinin mexanizminin tətbiqinin mühüm şərtlərindən biri də marjinal metodun istifadəsi hesab olunur ki, bu da məsrəflərin sabit və dəyişən xərclərə bölünməsinə əsaslanır. Müəssisənin məsrəflərinin ümumi həcmində sabit xərclərin xüsusi çəkisi nə qədər aşağı olarsa, mənfəət də o qədər çox dəyişilmiş olacaqdır.

İstehsalat leverici aşağıdakı düsturla hesablanır:

$$E_{il} = \frac{M_g}{M} \text{ və yaxud } \frac{S_x + M}{M} = 1 + \frac{S_x}{M}$$

E_{il} – istehsal levericinin effektivliyi;

M_g – marjinal gəlir;

M – mənfəət;

S_x – sabit xərclər

Yuxarıda göstərilən düsturun köməkliyi ilə hesablanan leveric effektivliyinin qiyməti müəssisənin satış pulunun dəyişməsinə asılı olaraq gələcəkdə mənfəətin dəyişilməsinin proqnozlaşdırılması üçün istifadə edilir. Bunun üçün aşağıdakı düsturdan istifadə edilir:

$$E_m = \frac{\Delta M}{\Delta S_{pd}}$$

ΔM – mənfəətin dəyişilməsi, faizlə;

ΔS_{pd} – satış pulunun dəyişilməsi, faizlə.

Əyani olmaq üçün istehsalat levericinin səmərəliliyini aşağıdakı misalla izah edək.

1. Satış pulu (manat) – 375000
2. Dəyişən məsrəflər – 250000
3. Marjinal gəlir (1-2) – 125000
4. Sabit məsrəflər – 80000
5. Mənfəət (3-4) – 45000
6. Satılmış məhsulun həcmi (ədəd) – 500
7. Vahidinin qiyməti – 750
8. İstehsalat levericinin səmərəliliyi (effektivliyi) (3 : 5) –

2.78

Bizim misalımızda istehsalat levericinin səmərəliliyi 2.78 vahiddir (125000 : 45000). Bu o deməkdir ki, müəssisənin satışdan pul gəliri 1 faiz azaldıqda, mənfəət 2.78 % azalır, satış pulu 36% azaldıqda isə biz astana rentabelliyinə çatırıq, yəni mənfəət sifirə bərabər olur. Fərz edək ki, satış pulu 10% azalmış və 337500 manat olmuşdur ($375000 - 375000 \times 10 : 100$). Belə olduqda müəssisənin mənfəəti 27.8% azalır və 32490 manat ($45000 - 45000 \times 27.8 : 100$). İstehsalat leverici aşağıdakı amillərin təsiri nəticəsində dəyişilə bilər:

- a) satışın qiyməti və həcmi;
- b) dəyişən və sabit xərclər;
- c) sadalanan amillərin kombinasiyası (qarışığı).

Ayrı-ayrı amillərin istehsalat levericinin təsirini nəzərdən keçirək.

Satışın qiymətinin 10 faiz artması (hər ədəd üçün 825 manat) satışın həcmi 412500 manatadək, marjinal gəlirin 162500 manatadək ($412500 - 250000$) və mənfəətin 82500 manatadək ($162500 - 80000$) artmasına səbəb olur. Bununla da həmçinin məmumatın hər vahidi hesabı ilə 250 manatdan ($12500 : 500$ ədəd) 325 ($162500 : 500$) manatadək artır. Bu şəraitdə sabit xərcləri örtmək üçün satışın həmçinin azalması tələb olunur: zərərsizlik nöqtəsi 246 ədəd ($8000 : 325$ manat) təşkil edir, müəssisənin davamlılığının marjinal ehtiyatı 250 ədədə qədər ($500 - 246$) və yaxud 50.8% artırılır.

Dəyişən məsrəflərin 10% aşağı salınması (250000-dən 225000 manatadək) marjinal gəlirin 150000 manatadək (375000 – 225000) və mənfəətin 75000 manatadək (150000 – 80000) artırılmasına gətirib çıxarır. Bunun da nəticəsində zərərsizlik nöqtəsi (rentabellik artması) 200000 manatadək (80000 : (150000:375000)) artmalıdır ki, bu da cinsi ifadədə 400 ədəd (200000 : 500) təşkil edir, əvəzində müəssisənin davamlılığının marjinal ehtiyatı 175000 manat və yaxud 233 ədəd (175000 : 750 manat) təşkil edir. Bu şəraitdə müəssisədə istehsalat levericinin səmərəliliyi 2 vahidədən aşağı düşür (15000:75000). Sabit məsrəflərin 10% azalması (80000 manatdan 72000 manatadək) müəssisənin mənfəətinin 53000 manatadək (375000 – 25000 – 72000) və yaxud 17.8% artmasına səbəb olmuşdur. Bu halda zərərsizlik nöqtəsi pul ifadəsində 216000 manat (72000 : (125000 : 375000)) manat, cinsi ifadəsində isə 288 ədəd (216000 : 750) təşkil etmişdir.

Müəssisənin davamlılığının marjinal ehtiyatı 159000 manat (375000 – 216000) və yaxud 212 ədəd (159000 : 750) olmuşdur.

Sabit məsrəflərin 10% azalması nəticəsində istehsalat levericinin səmərəliliyi 2.36 vahid (125000 : 53000) təşkil edir, ilkin səviyyə ilə müqayisədə 0.42 vahid (2.78 – 2.36) aşağı düşmüşdür. Aparılan təhlildən belə bir nəticəyə gəlmək olar ki, istehsalat levericinin səmərəliliyinin dəyişilməsinin əsasını müəssisənin məsrəflərinin ümumi cəmində sabit xərclərin xüsusi çəkisinin dəyişilməsi təşkil edir.

Əlavə cədvəl 1.

S/n	Göstəricilər	Metallar			Yekun
		Qur- ğuşun	Sink	Mis	
1	1 ton metalın tərkibi, kq.	20	60	80	X
2	Filizdən nəzərdə tutulan alınma	60	80	80	X
3	1 kiloqramın qiyməti, manat	800	600	2000	X
4	Alınan metalın qiymətləndirilmə- si	48000	144000	640000	832000
5	Ümumi dəyərdə məsrəflərin xüsusi çəkisi, %	5,8	17,3	76,9	100
6	1 ton filizin məsrəfləri, manat	69600	207600	922800	1200000
7	Metalın faktiki miqdarı, kq	10	50	70	X
8	1 kq metalın maya dəyəri, manat	6960	4150	13180	X

**Əmək ödənişi xərclərinin və sosial ehtiyaclara ayırımların
böhlüşdürülməsi**

Əlavə cədvəl 2.

S/n	Təsərrüfat əməliyyatlarının məzmunu	Məbləğ (man.)
1	2	3
1.	1 N-li sexin işçilərinə əməkhaqqı hesablanmışdır, o cümlədən: A məmulatı istehsal edən işçilərə B məmulatı istehsal edən işçilərə Sex avadanlıqlarına xidmət edən işçilərə Sex qulluqçularına	115400 103600 24600 20800
2.	Sığorta qurumlarına və sosial ehtiyaclara ayırımlar aparılmışdır, o cümlədən:	
2.1.	Pensiya Fonduna A məhsulu istehsal edən işçilərə B məhsulu istehsal edən işçilərə Sex avadanlıqlarına xidmət edənlərə Sex qulluqçularına	25338 22792 5412 4576
2.2.	Sosial Sığorta Fonduna A məhsulu istehsal edənlərə B məhsulu istehsal edənlərə Sex avadanlıqlarına xidmət edən işçilərə Sex qulluqçularına	3347 3004 713 603
2.3.	Məcburi tibbi sığortaya ayırımlar A məhsulu istehsal edənlərə B məhsulu istehsal edənlərə Sex avadanlıqlarına xidmət edən işçilərə Sex qulluqçularına	5885 5284 1255 1061
2.4.	Sosial Sığorta Fonduna (əlillər üçün) A məhsulu istehsal edənlərə B məhsulu istehsal edənlərə Sex avadanlıqlarına xidmət edən işçilərə Sex qulluqçularına	2177 1865 443 374

**Əmək ödənişi xərclərinin və sosial ehtiyaclara ayırmaların
məsrəflərin uçot təyinatı və məhsulun maya dəyəri
kalkulyasiyası obyektləri üzrə bölüşdürülməsi (iyul, 2016-cı
il)**

Əməliyyat jurnalı

Əlavə cədvəl 3.

S/n	Təsərrüfat əməliyyatları	Müxabirləşən hesablar		Məbləğ man.
		Debet	Kredit	
1	Çıxış edilmiş məhsulun maya dəyəri silinir	28. istehsal çıxışı	202. əsas istehsalat	14647
2	Yay bloku mümkün satış qiyməti ilə mədaxil edilir	201. material ehtiyatları	28. istehsal çıxışı	1000
3	Çıxışın bir hissəsi itkinin hesabına yazılır	217. qısa müddətli debitor borcu	28. istehsal çıxışı	500
4	Çıxışdan itkinin bir hissəsi malsatan təşkilatın hesabına yazılır	217. qısa müddətli debitor borcu	28. istehsal çıxışı	3500
5	İtki məbləği hazır məhsulun maya dəyərində silinir	202. əsas istehsalat	28. istehsal çıxışı	9647

İstehsal edilən istilik enerjisinin maya dəyərinin hesabat kalkulyasiyası²

Əlavə cədvəl 4.

S/n	Məsrəf maddələri	Resursların qiyməti man.	Sərf edilmiş resursun həcmi vahid	Məsrəflərin cəmi	1qkal xərc man.
1	Material məsrəfləri 1.1. Yanacaq 1.2. Elektrik enerjisi 1.3. Soyuq su 1.4. Köməkçi material	1200.0 1.35 6.30 1195	54167 4247380 1684492 286	81688.43 650000.40 5733.96 10612.30 341.77	287.72 228.94 20.20 37.38 1.20
2	Əməkhaqqı xərcləri			9056.28	31.90
3	Sosial ehtiyaca ayırmalar			2354.63	8.29
4	Ümumi istehsalat xərcləri			10078.64	35.50
5	Ümumi təsərrüfat xərcləri			7066.09	24.89
6	Təmir fondu			28402.90	100.04
	Məsrəflərin yekunu və istehsal edilən istilik enerjisinin maya dəyəri			138646.97	488.34

² Hesabat dövründə istilik enerjisi istehsalının həcmi 283915 qkal.

İstilik enerjisinin nəql edilməsinin maya dəyərinin hesabat kalkulyasiyası³

Əlavə cədvəl 5.

S/n	Məsrəf maddələri	Resurs- ların qiyməti man.	Sərf edilmiş resursun həcmi vahid	Məsrəflə- rin cəmi	1qkal məsrəf man.
1	Material məsrəfləri 1.1. Yanacaq 1.2. Elektrik enerjisi 1.3. Soyuq su 1.4. Köməkçi material	- - - -	- - - -	18573.72 - 2004.44 16569.21 -	65.42 - 7.06 58.36 -
2	Əmək ödənişi məsrəfləri			3946.42	13.90
3	Sosial ehtiyaca ayırmalar			1054.93	3.61
4	Ümumi istehsalat xərcləri			3406.98	12.0
5	Ümumi təsərrüfat xərclər			4820.88	16.98
6	Təmir fondu			8165.40	28.76
	İstilik enerjisinin ötürülməsi məsrəflərinin yekunu və ötürülməyə xidmət xərci			39968.33	140.67

³ Ay ərzində nəql edilən istilik enerjisinin həcmi 283915 qkal. təşkil edir.

**3 N-li sexdə mərhələlər üzrə istehsal məsrəfləri və C
yarımfabrikatının maya dəyəri**

Əlavə cədvəl 6.

Məsrəf maddələri	Məbləğ
Material məsrəfləri	552.33
o cümlədən: Əsas material	552.33
Köməkçi material	-
Nəqliyyat-tədarük xərcləri	-
Tullantılar	-
Yanacaq	-
Əsas əmək haqqı	16.49
Əlavə əmək haqqı	2.0
Sosial təminatı ayırmalar	8.0
Ümumistehsalat xərcləri	58
Ümumtəsərrüfat xərcləri	35
III mərhələ üzrə məsrəflər və C yarımfabrikatının maya dəyəri	671.82

4 N-li sexdə istehsal məsrəfləri (sonuncu mərhələ) min manat

Əlavə cədvəl 7.

Məsrəf maddələri	Məbləğ
Material məsrəfləri	1173,71
o cümlədən: əsas material	-
Köməkçi material	1080,71
Nəqliyyat-tədarük xərcləri	93,0
Tullantılar	-
Yanacaq	-
Əsas əmək haqqı	9473,99
Əlavə əmək haqqı	995,0
Sosial təminatı ayırmalar	3809,0
Ümumistehsalat xərcləri	12155,0
Ümumtəsərrüfat xərcləri	18427,1
Sonuncu mərhələ üzrə məsrəflər	46033,70

**1 N-li sexdə mərhələlər üzrə istehsal məsrəfləri və A
yarımfabrikatının maya dəyəri (min manat)**

Əlavə cədvəl 8.

Məsrəf maddələri	Məbləğ
Material məsrəfləri	-
Əsas əmək haqqı	1640.80
Əlavə əmək haqqı	341.0
Sosial təminatla ayırmalar	699.0
Ümumistehsalat xərcləri	6624.0
Ümumtəsərrüfat xərcləri	2588.0
I mərhələ üzrə məsrəflər və A yarımfabrikatının maya dəyəri	11892.80

**2 N-li sexdə mərhələlər üzrə istehsal məsrəfləri və B
yarımfabrikatının maya dəyəri**

Əlavə cədvəl 9.

Məsrəf maddələri	Məbləğ
Material məsrəfləri	1104.66
o cümlədən: Əsas material	1104.66
Köməkçi material	-
Nəqliyyat-tədarük xərcləri	-
Tullantılar	-
Yanacaq	-
Əsas əmək haqqı	1026.26
Əlavə əmək haqqı	211.0
Sosial təminatla ayırmalar	490.0
Ümumistehsalat xərcləri	9350.0
Ümumtəsərrüfat xərcləri	1890.0
II mərhələ üzrə məsrəflər və B yarımfabrikatının maya dəyəri	14071.92

1 N-li sex üzrə ay ərzində məhsul istehsalına məsrəflər (min manat)

Əlavə cədvəl 10.

S/n	Məsrəflərin maddələri	s i f a r i ş l ə r			
		N10	N11	N12	Cəmi
1	Material məsrəfləri o cümlədən:	3389.0	2224.0	2312	7925.0
2	Əsas material	2736.0	1836.0	-	4572.0
3	Köməkçi material	136.0	92.0	824.0	1052.0
4	Nəqliyyat-tədarük xərcləri	144.0	115.0	50.0	309.0
5	Yanacaq	397.0	198.0	1438.0	2033.0
6	Tullantılar (çıxılır)	24.0	17.0	-	41.0
7	Əsas əmək haqqı	68.76	69.75	380.0	518.51
8	Əlavə əmək haqqı	14.0	14.0	112.0	140.0
9	Sosial ehtiyaclara ayırmalar	33.0	33.0	259.0	325.0
10	Xüsusi alətlərin amortizasiyası	24.0	14.0	1984.0	2022.0
	Müstəqim məsrəflərin yekunu (sifarişin qısaldılmış maya dəyəri)	3528.76	2354.75	3147.0	9030.51
11	Ümumistehsalat xərcləri	-	-	-	6189.0
12	Ümumtəsərrüfat xərcləri	-	-	-	1254

	Cəmi	-	-	-	16473.51
--	------	---	---	---	----------

Hesabat dövründə baş vermiş əməliyyatların uçotu
Əlavə cədvəl 11.

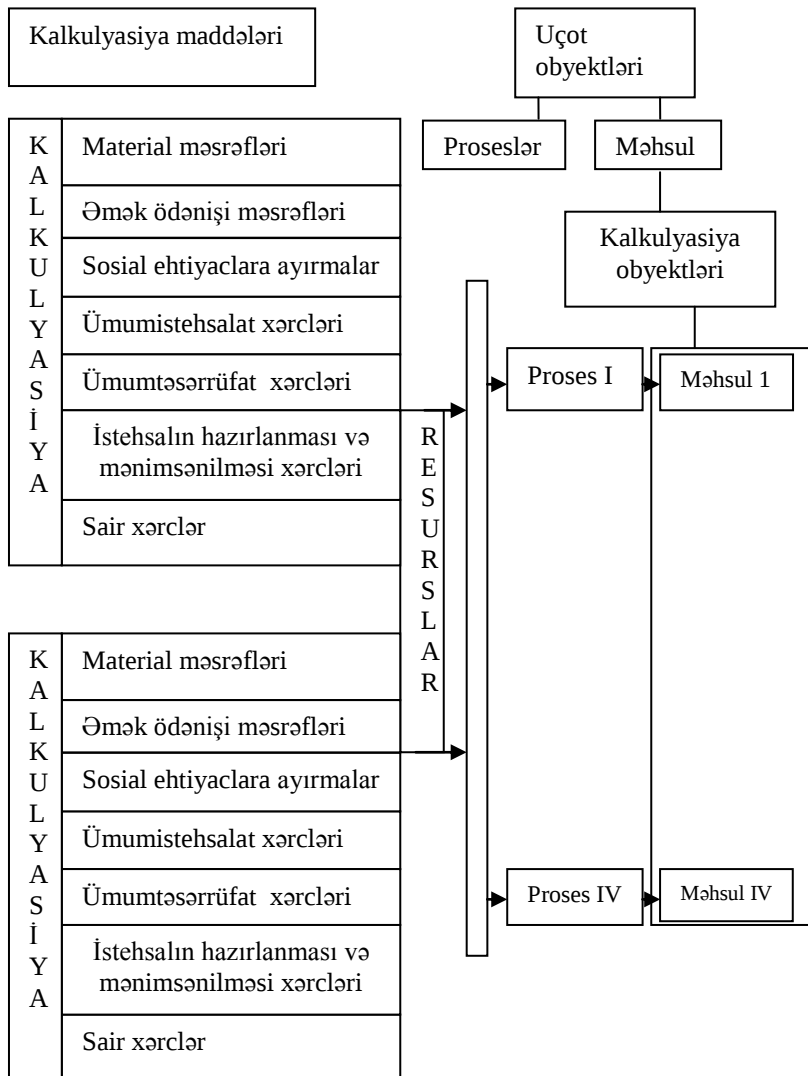
Anbar kitabında nəzarət hesabı					
1. Kreditlər	182000	2. Kreditlər	2000		
		3. Bitməmiş istehlak	165000		
		4. Ümumzavod üstəlik xərclərin hesabı	5000		
		Hesabat dövrünün axırına qalıq	5000		
	182000		182000		
Vaxtından əvvəl balanslaşdırılmış hesab	5000				
Ümumzavod üstəlik xərclərin nəzarət hesabı					
4. Anbar kitabı hesabı	1000	11. Bitməmiş istehsal hesabı	140000		
7. Əmək haqqına nəzarət hesabı	40000	Qalıq mənfəət və zərərlər hesabına keçirilir	6000		
8. Dövlət sığortasının ödəniş hesabı	25000				
9. Kreditorların məxaric hesabı	41000				
10. Amortizasiyaya ehtiyac hesabı	30000				
	146000		146000		
Qeyri-istehsal üstəlik xərclərin nəzarət hesabı					
12. Kreditorların xərci	40000	Mənfəət və zərərlər hesabına keçirilmişdir	40000		
Kreditorların hesabı					
2. Anbar kitabı hesabı	2000	1. Anbar kitabı hesabı	182000		
Əmək haqqı hesabı					
6. Kassa	105000	5. Əmək haqqına nəzarət hesabı	105000		
Əmək haqqı alınarkən ödənilən vergi hesabı					
6. Kassa	6000	5. Əmək haqqına nəzarət hesabı	60000		
Dövlət sığortasına ödənişlər hesabı					
6. Kassa	20000	5. Əmək haqqına nəzarət hesabı	20000		
8. Kassa	25000				
	45000	8. Ümumzavod üstəlik xərclər			

	hesabı	<u>25000</u> 45000
Kreditörlerin xərc hesabı		
	9. Ümumzavod üstəlik xərclər 12. Qeyri-istehsal üstəlik xərclər	41000 40000
Bitməmiş istehsalın nəzarət hesabı		
3. Anbar kitabı hesabı 7. Əmək haqqının nəzarət hesabı 11. Ümumzavod üstəlik xərclər hesabı Hesab vaxtından əvvəl balanslaşdırılmışdır	165000 145000 <u>140000</u> 450000 150000	13. Hazır məhsulun ehtiyat hesabı Hesabat dövrünün axırına qalıq <u>150000</u> 450000
Hazır məhsul ehtiyat hesabı		
13. Bitməmiş istehsal hesabı Hesab vaxtından əvvəl balanslaşdırılmışdır	<u>300000</u> 300000 60000	15. Satılmış məhsulun maya dəyəri hesabı Hesabat dövrünün axırına qalıq <u>60000</u> 300000
Satılmış məhsulun maya dəyəri hesabı		
15. Hazır məhsulun ehtiyat hesabı	240000	Mənfəət və zərərlər hesabına keçirilmişdir 240000
Amortizasiya ehtiyat hesabı		
	10. Ümumzavod üstəlik xərclər	30000
Əmək haqqına nəzarət hesabı		
5. Əmək haqqı ödənişi hesabı 5. Əmək haqqı alınarkən ödənilən vergi hesabı 5. Dövlət sığorta hesabı	105000 60000 <u>20000</u> 185000	7. Bitməmiş istehsal hesabı 7. Ümumzavod üstəlik xərclər hesabı 145000 40000 185000
Satış hesabı		
Mənfəət və zərərlər hesabına keçirilib	400000	14. Debitorlar hesabı 400000
Mənfəət və zərərlər hesabı		
Satış Çıxılın satılmış məhsulun maya dəyəri Ümumi mənfəət Çıxılın ümumzavod üstəlik xərclərin ödənilməsinin çatışmayan		400000 240000 160000

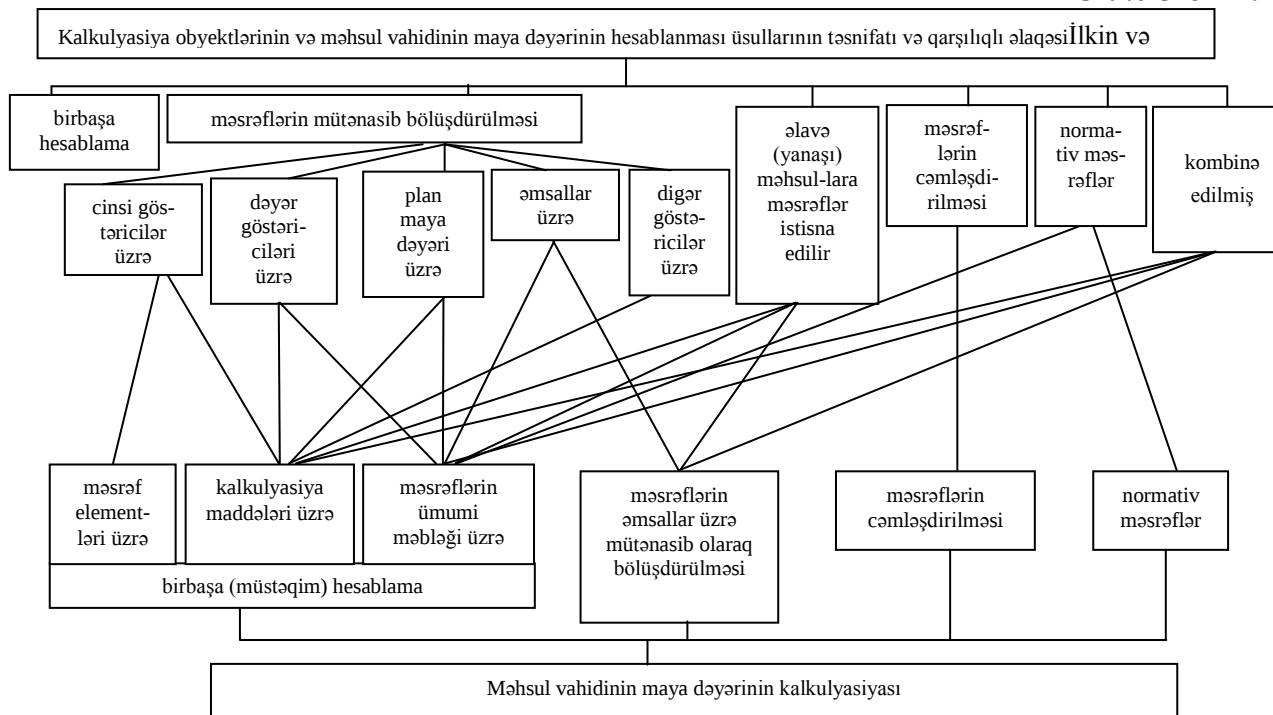
hissəsi	6000
Qeyri-istehsal üstəlik xərclər	<u>40000</u>
Xalis mənfəət	114000

***İstehsal məsrəflərinin uçotu və məhsulun (iş və xidmətlərin)
kalkulyasiyasının proseslər üzrə metodu***

Əlavə sxem 1.

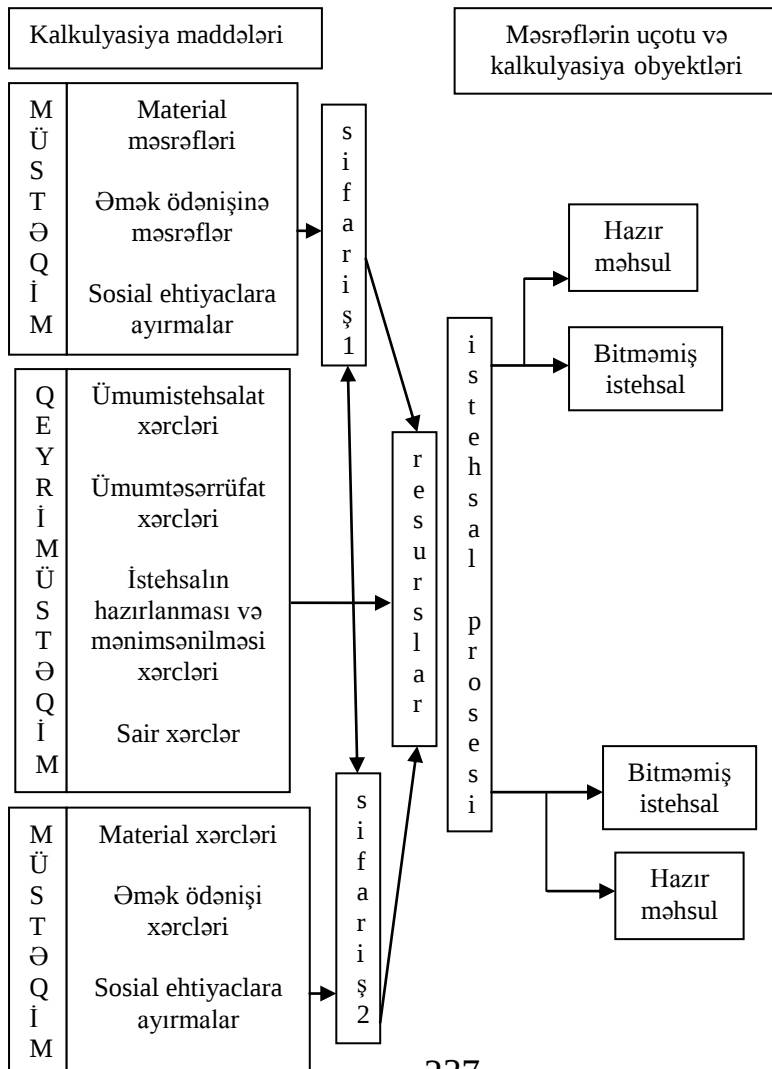


Əlavə sxem 2.



***İstehsal məsrəflərinin uçotu və məhsulun (iş və xidmətin)
maya dəyəri kalkulyasiyasının sifariş metodunun sxemi***

Əlavə sxem 3.



ƏDƏBİYYAT SİYAHISI

1. “Mühasibat uçotu haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanunu. Bakı 2004.
2. Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin 18 iyun 2005-ci ildə təsdiq olunmuş “2005-2008-ci illərdə Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının tətbiqi üzrə proqram”ı.
3. Kommersiya təşkilatlarında Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının konseptual əsasları. Bakı 2006.
4. Kommersiya təşkilatlarında Milli Mühasibat Uçotu Standartları (№1 – dən 37-dək).
5. Kommersiya təşkilatlarında Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının tətbiqi üzrə Şərhlər Təvsiyələr (13.1.2009. № İ-08).

6. İ.M.Abbasov, M.M.Rəsulov. “Kommersiya təşkilatları üçün Milli Mühasibat uçotu Standartları”nın tədrisinə dair tədris-metodik vəsait. Bakı 2011.
7. Q.Ə.Abbasov. Sıfırdan başlayan mühasibat (maliyyə) uçotu. Metodik vəsait. Bakı 2013.
8. S.M.Səbzəliyev. Xidmət sahələrində mühasibat (maliyyə) uçotu. Dərs vəsaiti. Bakı 2015.
9. S.M.Səbzəliyev. İdarəetmə uçotu. Dərslik. Bakı 2014.
10. A.Kərimov. Mühasibat uçotu, vergilər. Nəzəri praktiki vəsait. Bakı 2009.
11. Ə.A.Sadiqov və b. Mühasibat uçotu. Dərslik. Bakı 2015.
12. К.Друри. Введение в управленческий и производственный учет. Учебное пособие. Москва 1998.
13. Ю.А.Бабаев. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции. Учебное практическое пособие. Москва 2014.
14. П.С.Безруких. Бухгалтерский учет. Учебник. Москва 1996.
15. В.В.Ивашкевич. Бухгалтерский управленческий учет. Учебник. Москва 2015
16. В.Э.Керимов. Учет затрат, калькулирование в отдельных отраслях производственной сферы. Учебник. Москва 2015.

MÜNDƏRİCAT

Giriş.....		3
1. Məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyasının mahiyyəti və nəzəri əsasları.....		5
2. Məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyası kursunun predmeti və obyektləri.....		19
3. Məsrəflərin bölüşdürülməsi bazaları və onların kalkulyasiya obyektləri arasında bölüşdürülmə-		

si.....	29
4. İstehsal məsrəflərinin uçot istiqamətləri və təsnifatının mümkün variantları.....	41
5. Məsrəflərin uçotunun və maya dəyəri kalkulyasiyasının metodları.....	55
6. Məsrəflərin uçotunun və məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasının normativ metodu.....	76
7. Ayrı-ayrı sahələr üzrə məsrəflərin uçotu və məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasının xüsusiyyətləri.....	95
8. Kənd təsərrüfatında məsrəflərin uçotu və məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasının xüsusiyyətləri.....	110
9. Məsrəflərin uçotu və məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasının sifariş metodu.....	123
10. Məsrəflərin uçotu və məhsulun maya dəyəri kalkulyasiyasının digər metodları (modelləri).....	136
11. İstehsalın uçotu və məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyası.....	150
12. Standart - Kostinq və Direkt - Kostinq sistemləri əsasında məsrəflərin qiymətləndirilməsi.....	174
13. Məsrəflərin uçotunun təşkili və əsas prinsipləri.....	187

14.	Məhsulun (iş və xidmətlərin) maya dəyəri kalkulyasiyasının digər parametrləri və onların xüsusiyyətləri.....	209
15.	“Məsrəflər – Həcm – Mənfəət”in qarşılıqlı əlaqələrinin təhlili.....	220
16.	Ədəbiyyat siyahısı.....	236

XATİRƏ CİNAYƏDDİN QIZI ƏZİZOVA

**MƏHSULUN MAYA DƏYƏRİNİN
KALKULYASIYASI**

Dərs vəsaiti. Bakı, 2016.

Redaktor: *i.f.d. A.V.İsgəndərova*

Texniki redaktor: _____

Kompüter tərtibatçısı: *H.C.Əmrullayeva*

Kompüter dizayneri: *Ş.T.Musayev*

Çapa imzalanıb: _____

Kağız formatı: _____

Həcmi: _____

Tiraj: _____

Sifariş: _____

“Bakı Biznes Universitetinin nəşriyyatı”

Bakı, H.Zərdabi küç.88^a