



Elçin Sədaqət oğlu Camalov

UOT: 311.216; JEL: M41

Müəssisədə xərclərin uçotunun ənənəvi və müasir metodları

Xülasə

Məqalədə müəssisədə istehsal xərclərinin effektiv idarə edilməsi və strateji idarəetmə qərarlarının hazırlanması məqsədilə təsərrüfat fəaliyyətinin həyata keçirilməsi ilə bağlı yaranan istehsal və qeyri-istehsal (əməliyyat) xərclərinin uçotunun ənənəvi və müasir-innovativ metodları tədqiq edilir.

Açar sözlər: *xərc, xərc drayveri, xərc mərkəzi, direkt xərc uçot sistemi, ənənəvi xərc uçotu sistemi, fəaliyyət əsaslı xərc uçotu sistemi*

Giriş

Xərc - iqtisadi kateqoriya kimi məhsul (iş, xidmət) əldə edilməsi kimi qarşıya qoyulmuş xüsusi məqsədə nail edilməsi üçün sərf edilmiş maddi resursların monetar ölçüsünü ifadə edir. İqtisadi ədəbiyyatlarda xərclərin uçot və ya idarəedilməsi sistemi təsərrüfat proseslərinin həyata keçirilməsi ilə bağlı xərcləri mənfəət (zərərin) müəyyən edilməsi və istehsal ehtiyatlarının dəyərləndirilməsi, xərclərlə bağlı operativ və ya strateji qərarların qəbulu və icrasının təmin edilməsi, fəaliyyətin qiymətləndirilməsi və nəzarət məqsədləri üçün uçot, təhlil və koordinasiya funksiyalarını həyata keçirir.

Xərc uçotu və onun metodik əsasları

Ümumiyyətlə, idarəetmə uçotu məqsədləri üçün xərclərin idarəedilməsi iki əsas funksiyanın yerinə yetirilməsini nəzərdə tutur:

- Daxili və xarici məcmu mənfəət hesabatı məqsədləri üçün xərclərin satışın maya dəyəri və hazır məhsulun qalığı arasında bölgüsünün təmini;
- Bütöv müəssisə üzrə həm də məsuliyyət mərkəzləri üzrə səmərəli və səmərəsiz təsərrüfat əməliyyatlarının müəyyən etmək üçün qərar qəbul edənlərin relevant informasiya ilə təmini[1].

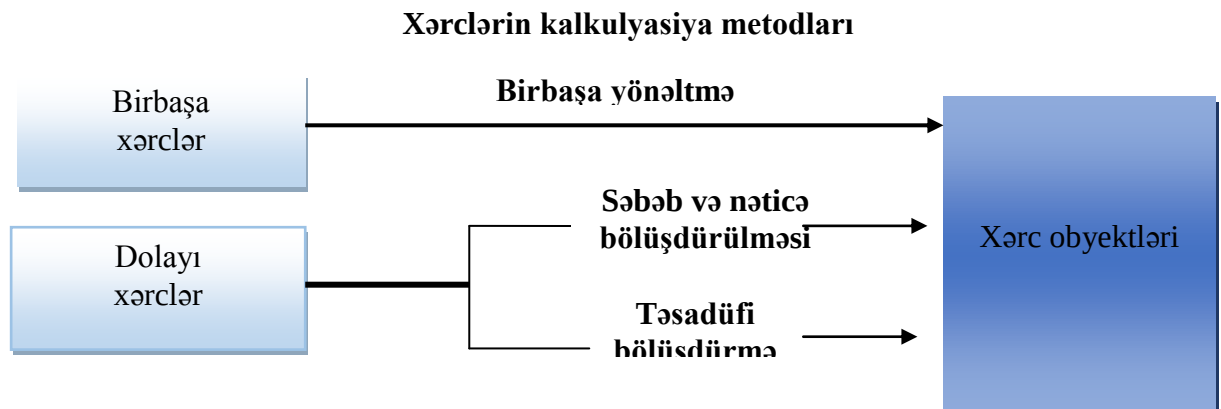
Xərclərin kalkulyasiyası (kostinq) birbaşa material, birbaşa əmək və ümümtəsərrüfat və ya üstəlik xərclərin toplanmasını, klassifikasiyasını və müxtəlif məhsul (iş, xidmət) və ya layihələr üzrə yönəldilməsini təmin edən mürəkkəb mexanizmlə bir prosesdir. Müəssisədə xərclərin idarəedilməsinin ən zəruri mərhələlərindən hesab edilən kostinq prosesi aşağıdakı metodlar vasitəsilə həyata keçirilir:

- Xərclərin akkumulyasiya metodları - sifariş və ya iş əsaslı xərclərin hesablanması, proses və birgə (müştərək) xərc metodları;
- Xərclərin hesablanması metodları – faktiki, normal və standard metodlar;
- Üstəlik (qaimə) xərclərin bölüşdürülməsi metodları - həcm əsaslı və fəaliyyət əsaslı kostinq xərc metodları.

Hər bir müəssisə təsərrüfat fəaliyyətini həyata keçirən zaman yuxarıda qeyd edilən xərc idarəetmə metodlarından istifadə edir. Bu müxtəlif metodlardan istifadə etməklə müəssisə özünün xərc idarəedilməsi sistemini formalaşdırır. Qeyd etmək lazımdır ki, xərc idarəetmə sistemi məhsul və xidmətlərin növündən, müəssisənin strateji məqsədlərindən, idarəetmə məqsədləri üçün informasiyaya olan tələblərlə yanaşı həmin xərc idarəetmə sisteminin tətbiqi,

layihələndirilməsi və ya dizaynı, modifikasiyası və istifadəsi ilə bağlı çəkilən xərclərdən və əldə olunan faydalardan bilavasitə asılıdır.

Şəkil 1.



Hazırda müəssisələrdə təsərrüfat fəaliyyətinin səmərəli həyata keçirilməsi və rəqabətqabiliyyətinin yüksəldilməsi məqsədilə əsasən aşağıdakı xərc idarəetmə sistemlərindən geniş istifadə olunur:

- “Direkt-kostinq” (“marjinal” və ya “dəyişən”) xərc uçot sistemi;
- “Abzorpşen-kostinq” xərc uçot sistemi.

Bu iki xərc idarəetmə sisteminin tətbiqi bilavasitə istehsal edilmiş məhsul (iş , xidmət) maya dəyərinə birbaşa və dolay xərclərin daxil edilməsi ilə bağlıdır. Belə ki, daha çox daxili idarəetmə məqsədləri üçün istifadə olunan “direkt-kostinq” xərc idarəetmə sistemi məhsulun maya dəyərinə yalnız birbaşa əmək, birbaşa material, dəyişən istehsal qaimə xərclərindən ibarət olan dəyişən xərcləri daxil edir. “Direkt-kostinq” uçot sistemində cari hesabat dövrünün xərcləri olan dolay və ya sabit xərclər isə məhsulun istehsal maya dəyərinə daxil edilməyərək, hesabat dövrünün sonunda maliyyə nəticələrinə aid edilir və gəlirdən çıxılır. Alternativ uçot sistemi kimi tanınan “marjinal” uçot sistemi “*xərc-həcm-mənfəət*” analizindən geniş istifadə etməklə istehsalın və ya fəaliyyət səviyyəsinin optimal həcmnin müəyyən edilməsi ilə yanaşı, xərclərin strateji idarəedilməsini təmin etməklə təsərrüfatın rəqabətqabiliyyətinin artırılmasına zəmin yaradır [3-4]. Bundan fərqli olaraq, “*abzorpşen-kostinq*” xərc idarəetmə sistemi birbaşa xərclərlə yanaşı dolay xərcləri də xərc obyektinin maya dəyərinə daxil edilməsini nəzərdə tutur.

İstehsal xarakterli uçot xərcləri

Istehsal xarakterli müəssisələrdə daha çox ümumistehsal xərcləri kimi tanınan dolay xərclər istehsal, inzibati-administrativ, marketing (satış və ya kommersiya) xarakterli dolay xərclərə bölünür. İstehsal dolay xərclərə istehsalla bağlı olan və birbaşa əmək və material xərclərindən başqa bütün xərclər daxildir. Ümumi idarəetmə ilə bağlı olan xərclər isə inzibati-administrativ dolay xərclərdir ki, bu xərclərə rəhbər işçilərin əmək haqqları, mühasibatlıq və nümayəndəlik üzrə xərclərlə yanaşı tədqiqat və inkişaf xərcləri daxildir. Məhsul və xidmətlərin istehlakçılara çatdırılması ilə bağlı olan reklam, satış personalının əmək haqqları və kommissiyaları, anbarlaşdırma, sığorta və çatdırılma üzrə nəqliyyat xərcləri isə marketing və satış üzrə dolay xərcləri təşkil edir. “Abzorpşen-kostinq” uçot sistemi dolay və ya qaimə xərclərinin maya dəyərinə yönəldilməsi xüsusiyyətlərinə görə “ənənəvi-kostinq” və “fəaliyyət əsaslı-kostinq” (activity-based costing) və ya “ABC” sistemi xərc uçotu sistemlərinə bölünürlər. Xərclərin uçot sistemləri arasında olan fərqlər aşağıdakı cədvəldə öz əksini tapmışdır.



Cədvəl 1.

Xərc uçot sistemləri üzrə fərqlər

“Direkt-kostinq” xərc uçot sistemi	“Abzorpşen-kostinq” xərc uçot sistemi
Daxili məqsədlər üçün nəzərdə tutulur. Dolayı (qaimə) xərcləri tam istehsal maya dəyərinə aid edilmir. Məhsulun satış qiyməti ilə onun maya dəyəri arasında olan marjinal mənfəət fərqləndirilir.	Kənar istifadəçilər üçün qəbul edilir. Dolayı (qaimə) xərclər tam istehsal maya dəyərinə aid edilir. Ümumi mənfəət (zərər) fərqləndirilir.

Birbaşa xərclərlə müqayisədə dolayı xərclərin xərc obyektinə bölünməsi prosesi mürəkkəb xarakterli olub, bölünmə bazasının seçilməsini (allocation base) və ya xərc daşıyıcılarından (xərc drayverlərin) istifadəni nəzərdə tutur.

Xərc drayveri (daşıyıcısı) - ümumi xərclərin dəyişməsinə təsir göstərən və ya səbəb olan hər hansı bir faktordur. Bu gündə əksər iri kooperasiyalar nisbətən sadə mexanizmlə “Ənənəvi-kostinq” xərc idarəetmə sistemindən istifadə edərək, dolayı (qaimə) xərclərin məhsulun maya dəyərinə daxil edilməsində daha çox təsadüfi bölünmələr və ya həcm-əsaslı xərc drayverlərindən istifadəyə üstünlük verirlər. Bu xərc drayverlərinə istehsalın həcmi ilə proporsional olaraq artıb-azalan birbaşa əmək xərclərini və birbaşa material xərclərini misal çəkmək olar.

“Ənənəvi-kostinq” xərc uçot sistemi dolayı xərclərin məhsul vahidinə (və ya dəstinə) və ya digər xərc obyektinə aid edilməsi zamanı məhz bu bölüşdürmə bazalarını- istehsalın həcmi, göstərilmiş xidmətin həcmi, əsas istehsal sahəsində işlənmiş birbaşa adam/saatlar, birbaşa material xərclərini əsas götürür. Adətən dolayı xərclər üzrə abzorpşen norması (iş/saat norması, maşın /saat norması, məhsul vahidi üzrə norma) maliyyə ilinin əvvəlində müəyyənləşdirilir və aşağıdakı metodların biri vasitəsilə hesablanır.

$$\frac{\text{illik istehsal qaimə xərcləri}}{\text{illik fəaliyyət}} \text{ yaxud}$$

$$\frac{\text{illik istehsal qaimə xərcləri}}{\text{fəaliyyətin illik normal səviyyəsi}}$$

Burada fəaliyyət dedikdə illik iş/saat, maşın/saat və istehsal edilən məhsulun həcmi nəzərdə tutulur [1].

“Ənənəvi abzorpşen kostinq” xərc uçot sisteminin dolayı xərclərin bölünməsi üzrə rəşional metodların tətbiqində və qiymətdəyima qərarlarında əsas üstünlükləri ilə yanaşı dolayı xərclərin məmumat növləri üzrə dəqiq bölgüsünün aparılması, dəyər zəncirinin hər bir mərhələsi üzrə xərclərin səmərəliliyinin artırılması və idarəetməni lazımi informasiya ilə təmin edilməsində əhəmiyyətli çatışmazlıqları vardır. Bu çatışmazlıqların aradan qaldırılmasında xərclərin uçot sistemində nisbətən son innovasiya hesab edilən ABC uçot sisteminin əvəzsiz rolu vardır.

R. Kaplan qeyd edirdi ki, müəssisələr üç əsas funksiyayı – maliyyə hesabatlalarının hazırlanması məqsədləri üçün inventarların (hazır məhsulun qalığı və bitməmiş istehsal) dəyərləndirilməsi, fəaliyyət və səmərəliliyin qiymətləndirilməsi üzrə opertiv nəzarət, fərdi məhsul vahidinin (dəstinin) maya dəyərinin müəyyənləşdirilməsi - həyata keçirə bilən xərc uçot sisteminə ehtiyacı vardır ki, bu da yalnız təkmil “ABC” uçot sisteminin imkanlarından istifadə etməklə mümkündür [5].

XX əsrin 80-ci illərindən etibarən rəqabət mühitinin kəskinləşməsi ilə müəssisələr tərəfindən sürətlə qəbul edilən ABC sistemi ilk öncə “həcm əsaslı-kostinq” xərc uçot sisteminin təhriflərinin azaldılmasına istiqamətlənmişdir. ABC uçot sistemi məhsul və

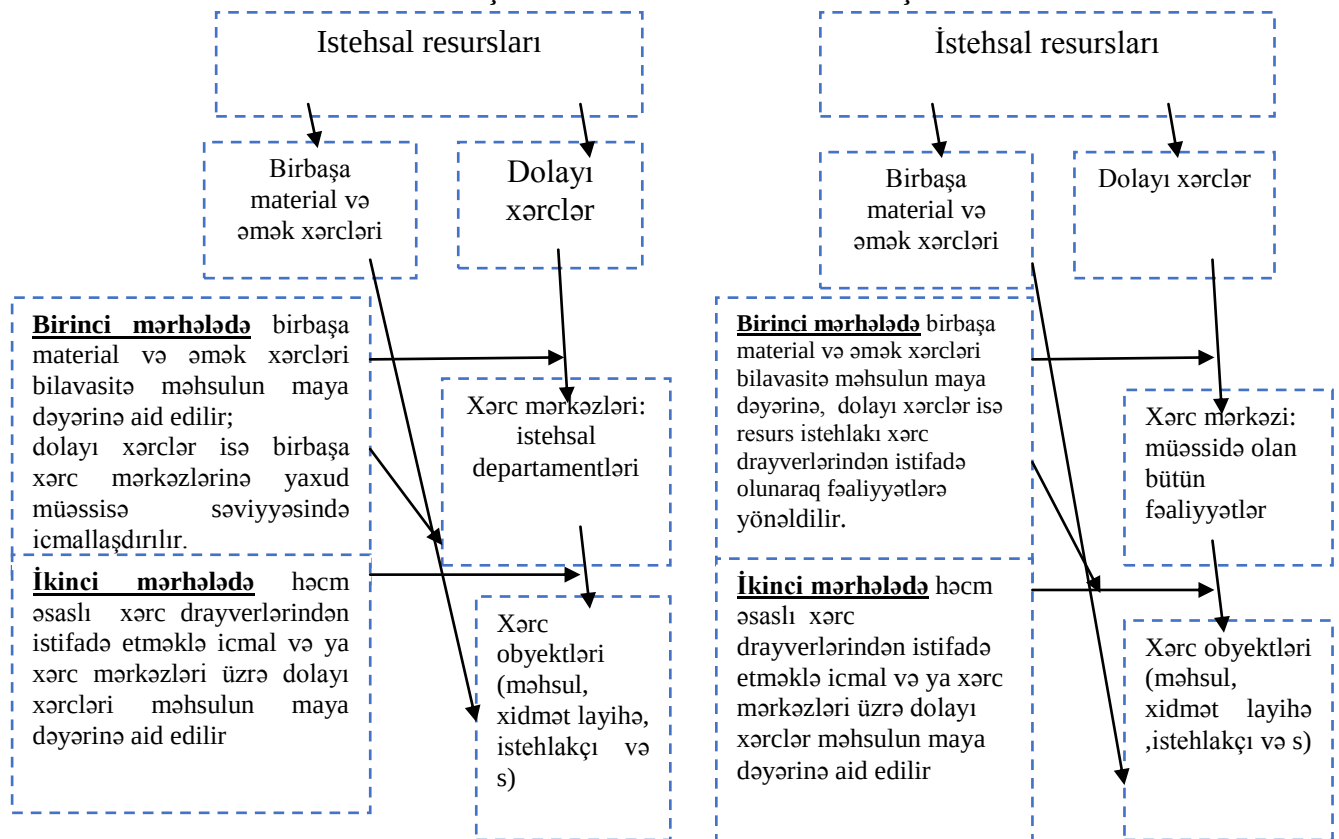
xidmətlər üzrə maya dəyərinin kalkulyasiyasını daha dəqiqliklə aparmaqla aşağıdakı üstünlüklərin əldə edilməsinə imkan verir:

- ✓ Məhsul vahidi və ya dəsti üzrə daha yaxşı mənfəətliliyin müəyyən edilməsi;
- ✓ Daha yaxşı idarəetmə qərarlarının qəbul edilməsi;
- ✓ Təsərrüfat proseslərinin təkmilləşdirilməsi;
- ✓ Qiymətdəyişmə qərarları, büdcələşdirmə və planlaşdırma üzrə xərclərin smetasının hazırlanması;
- ✓ İstifadə edilməmiş ehtiyatlar üzrə xərclərin müəyyən edilməsi;

Dolayısı xərclərin xərc obyektlərinə paylanması istifadə olunan “iki mərhələli paylama” proseduru “ənənəvi kostinq” və “ABC” sistemlərində geniş tətbiq edilərək öncə dolayısı xərclərin xərc mərkəzlərinə (departament və təsərrüfat əməliyyatlarına) daha sonra məhsul və xidmətlərin maya dəyərinin hesablanması məqsədilə xərc obyektlərinə istiqamətlənməsini nəzərdə tutur. “Ənənəvi” və “ABC” xərc uçot sistemləri üzrə iki mərhələli paylama sisteminin ümumi sxemi aşağıdakı kimidir:[2]

Sxem 1.

Xərclərin “ənənəvi” uçot sistemi və xərclərin ABC uçot sistemi



Beləliklə, ABC sistemini yuxarıda göstərilən sxemə uyğun olaraq ənənəvi həcm əsaslı xərc uçot sistemindən iki əsas fərqi vardır. Əvvəla, ABC sistemində ənənəvi uçot sistemindən fərqli olaraq xərc mərkəzləri kimi “fəaliyyətlər” nəzərdə tutduğundan daha çox xərc mərkəzindən istifadə edilir. İkincisi isə, ənənəvi uçot sistemində bölüşdürmə bazası və xərc drayverləri kimi götürülən *birbaşa adam/saat və ya maşın /saatlardan* fərqli olaraq ABC



sistemində daha çox və müxtəlif tipli xərc drayverlərindən istifadə olunur ki, buda məhsul və xidmətlər eləcədə istehlakçılar üzrə maya dəyərinin daha dəqiq kalkulyasiyası edilməsinə imkan yaradır. Ənənəvi xərc uçot sistemində iki mərhələli proses aşağıdakı dörd ardıcıl addımın yerinə yetirilməsini tələb edir.

- İstehsal qaimə xərclərinin istehsal və xidmət xərc mərkəzlərinə yönəldilməsi;
- İstehsal və xidmət xərc mərkəzləri üzrə toplanan qaimə xərclərinin yenidən bölgüsü;
- Hər bir istehsal xərc mərkəzi üçün ayrılıqda qaimə xərc nisbətlərinin hesablanması;
- Xərc mərkəzi üzrə toplanan ümumi qaimə xərclərinin məhsul növlərinə və ya xüsusi bir xərc obyektinə yönəldilməsi.

Burada ilk iki addım birinci mərhələ üzrə qaimə xərclərinin xərc mərkəzlərinə aid edilməsini, üçüncü və dördüncü addım isə xərclərin bölgüsünün ikinci mərhələsi üzrə xərc mərkəzlərində toplanan qaimə xərclərinin xərc obyektlərinə aid edilməsini nəzərdə tutur.

Xərclər uçotunun ABC sistemində də analoji olaraq qaimə xərclərinin xərc obyektlərinə aid edilməsi prosesində dörd addım üzrə həyata keçirilir.

- Təşkilat üzrə əsas fəaliyyətlərin müəyyən edilməsi;
- Xərclərin fəaliyyət xərc mərkəzlərinə aid edilməsi;
- Hər bir əsas fəaliyyət üçün xərc drayverlərinin müəyyənləşdirilməsi;
- Fəaliyyət xərc mərkəzlərində toplanan xərclərin həmin fəaliyyətə olan tələbindən asılı olaraq məhsulun maya dəyərinə aid edilməsi.

Müəssisədə müxtəlif fəaliyyətlər üzrə çəkilən xərclərin müəyyən edilməsi üçün adətən əsas fəaliyyətlər istehlak etdikləri istehsal resurslarına müvafiq olaraq aşağıdakı kimi klassifikasiya olunaraq fəaliyyət ierarxiyasını təşkil edir.

- Məhsul vahidinin istehsalı üzrə fəaliyyətlər;
- Məhsul dəsti və ya qrupunun istehsalı üzrə fəaliyyətlər;
- Xüsusi məhsul və ya xidmət növünün istehsalı üzrə fəaliyyətlər;
- Müəssisə üzrə ümumi fəaliyyətlər.

Beləliklə, yüksək rəqabətli bazar mühitində məhsulun (iş, xidmət) maya dəyərinin dəqiq hesablanması, qiymətdəyişmə qərarlarının təkmilləşdirilməsi, səmərəsiz təsərrüfat əməliyyatlarının müəyyənləşdirilməsi və operativ aradan qaldırılması, istehsal resurslarından effektiv istifadənin təmin edilməsi və məhsul növləri üzrə mənfəətliliyin təhlilinin optimallaşdırılmasında ABC uçot sisteminin tətbiqinin strateji əhəmiyyəti olduqca böyükdür. İstehsal xərclərinin strukturunda dolayı xərclərin xüsusi çəkisinin payı çox olduğu əksər xidmət müəssisələrində ABC uçot sistemindən istifadə rəqabətqabiliyyətliliyinin yüksəldilməsi ilə yanaşı, onların fəaliyyət göstərdikləri bazar segmentində uzunmüddətli dayanıqlı fəaliyyətinin təmin edilməsinə öz töhvəsini verir.

Nəticə

Bazar iqtisadi münasibətlərinin təbiətindən irəli gələn dayanıqlılıq, yüksək rəqabətqabiliyyətlilik, resursların effektiv və strateji istifadəsi, mənfəətliliyin yüksəldilməsi və əlverişli qiymətdəyişmə mexanizmlərinin tətbiqi kimi tələblərə adekvat biznes mühitinin yaradılmasında təsərrüfat fəaliyyəti üzrə yaranan xərclərin uçotu və idarəedilməsi sistemlərinin təkmilləşdirilməsinin xüsusi əhəmiyyəti vardır. Bu məqsədlə araşdırılan müxtəlif xərc uçot sistemləri və ya maya dəyərinin kalkulyasiya metodları müəssisədə baş verən bütün təsərrüfat əməliyyatlarına nəzarətin edilməsi ilə səmərəsiz prosesləri və ya əməliyyatları müəyyənləşdirərək, onların aradan qaldırılmasını təmin edir.



Ədəbiyyat

1. Colin Drury “Management and cost accounting” eight edition, © 2012, 811 pages
2. Edward J. Blocher, David E. Stout, Gary Cockins “Cost management a strategic emphasis” fifth edition, New York, © 2010.
3. “ACCA F5 Performance management” study text Emile Woolf International publishing, www.emilewoolfpublishing.com
4. “Management accounting” Paper 2 ACCA February 2014.
5. ” I.A. Kelety “Towards a conceptual framework for strategic cost management: the concept, objectives, and instruments ©14.juny.2006.

Эльчин Садагат оглу Джамалов

Традиционные и современные методы учета расходов на предприятии

Резюме

В статье анализируются процессы эффективных и стратегических управленческих решений, связанных с традиционными методами, исследуются и учета расходов на осуществление хозяйственной деятельности производственных расходов на предприятии с целью подготовки производственного и непроизводственного операции.

Ключевые слова: *затраты, стоимость, центр затрат, прямой калькуляции, традиционные стоимостью системы, деятельность на основе калькуляции*

Elcin Sadaqat Camalov

E. S. Jamalov

Abstract

Traditional and modern methods of cost accounting in enterprises

Production costs of efficient management and strategic management activities related to the implementation emerging production and non-production costs traditional accounting methods are studied and modern-innovative to the decision in the article.

Key words: *cost, cost driver, cost center, direct costing, traditional costing system, activity-based costing*

Elmi redaktor: i.f.d. dos. Y.Məmmədov

Daxil olub: 11.04.2016.

Çapa qəbul olunub: 18.04.2016.

