

UOT 311.216: 336.717.6

SEVDA HACIBƏYOVA  
Azərbaycan Dövlət İqtisad Universiteti  
h.sevda@mail.ru

## ƏSAS ƏMƏLIYYAT FƏALİYYƏTİ ÜZRƏ XƏRCLƏRİN, NƏTİCƏLƏRİN UÇOTUNUN YAXŞILAŞDIRILMASI METODİKASI

*Məqalədə müzakirə olunan problemləri nəzərə alaraq, əsas və digər növ əməliyyatlar üzrə gəlir və xərclər üzrə tendensiyalar müəyyənləşdirilmiş, maliyyə nəticələrinin sintetik və analitik mühasibat uçotu təkmilləşdirilmiş və bunun üçün müvafiq təkliflər və tövsiyələr hazırlanmışdır. Tədqiqat Hesablama Hesabatı müvafiq standartların müvafiq müddəalarına tam uyğun gəlmədiyini və Standartlarda əsas əməliyyat gəlirlərinin təsnifatı və Hesablama Planında göstərilən sintetik hesabların təsnifatı və siyahısı arasında bir uyğunsuzluq olduğunu aşkar etdi. Məqalədə maliyyə hesabatlarında və hesabatlar chartində xərclərin və gəlirlərin təsnifatı üçün konkret təkliflər verilmişdir. Sintetik hesablar 202, 601, 611, 701 əsas əməliyyat fəaliyyətlərinə aid edilə bilən xərclər üçün təsnif qrupları təyin edildi.*

*Məqalədə beynəlxalq standartlarda təqdim olunan gəlir hesabatının formatından fərqlənən format hazırlanmışdır.*

**Açar sözlər:** *xərclər, gəlirlər, hesabat, əməliyyat fəaliyyəti, sintetik hesab, subhesab*

Maliyyə Hesabatının Konseptual əsaslarında xərclər və gəlirlər üzrə qəbul edilmiş tanınma kriteriyaları həmin elementlərin uçotunun qurulması, təhlilinin aparılması üçün kifayət deyildir. Real təcrübədə onların ayrı-ayrı fəaliyyət növləri üzrə təsnifləşdirilməsi zəruriliyi yaranır. Həm gəlirlərin, həm də xərclərin adi fəaliyyət prosesində mütəmadi yaranması, yaxud mütəmadi yaranmaması əsas götürülərək onlar əsas gəlirlərə, sair gəlirlərə, əsas xərclərə və sair xərclərə ayrılır. Ancaq gəlirlərin və xərclərin uçotunun aparılması üçün mövcud Hesablar Planında “adi fəaliyyət” anlayışı istifadə olunmur. Belə ki, əsas gəlirin “əsas əməliyyat gəliri” adlı 60-cı maddəsində yerləşdirilmiş hesablarda, sair gəlirin isə “sair əməliyyat gəlirləri” adlı 61-ci maddəsində yerləşdirilmiş hesablarda uçota alınması nəzərdə tutulmuşdur. Eynilə əsas xərcin “satışın maya dəyəri” adlı 70-ci maddədə olan hesablarda, sair xərclərin isə “sair əməliyyat xərcləri” adlı 73-cü maddədə olan hesablarda uçota alınması qaydası müəyyən edilmişdir.

Adi fəaliyyət prosesində mütəmadi yaranmasından, yaxud yaranmamasından asılı olmayaraq maliyyə gəlirləri və xərclərinin uçotunun aparılması üçün

**Məqalə tarixçəsi:**

Göndərilib: 07.02.2019, qəbul edilib: 20.02.2019



Hesablar Planında ayrıca bölmələrdə/maddələrdə (“Maliyyə gəlirləri” və “Maliyyə xərcləri” üzrə) müvafiq hesablar nəzərdə tutulmuşdur.

Beləliklə, Hesablar Planına əsasən istənilən kommertiya təşkilatının gəlirlərini, xərclərini və maliyyə nəticələrini üç istiqamət üzrə müəyyən etmək və təhlilini aparmaq olar:

- 1) əsas əməliyyat fəaliyyəti;
- 2) sair əməliyyat fəaliyyəti;
- 3) maliyyə fəaliyyəti.

Əsas əməliyyat fəaliyyəti üzrə maliyyə nəticələrini 601 nömrəli hesabla 701 nömrəli hesabları, sair əməliyyat fəaliyyəti üzrə maliyyə nəticələrini 611 və 731 nömrəli hesabları, maliyyə fəaliyyəti üzrə nəticələri isə 631 və 751 nömrəli hesabları müqayisə etməklə müəyyənləşdirmək olar. Göstərilən hesablar sırf maliyyə hesabatının tərtib edilməsi üçün nəzərdə tutulmuşdur, çünki həmin hesablar gəlirlərlə xərclərin uyğunlaşdırılması prinsipini reallaşdırmağa imkan verir.

Mövcud Hesablar Planının 2-ci bölməsinin 20-ci maddəsində 202 nömrəli “İstehsalat məsrəfləri” adlı sintetik hesab yerləşdirilmişdir. Həmin hesabın adı və onun üçün nəzərdə tutulmuş subhesabların siyahısı deməyə əsas verir ki, onlar qismən idarəetmə uçotu məqsədləri üçün istifadə oluna bilər. Bunu belə bir fakt da sübut edir ki, 202 nömrəli hesab üzrə xərclərin nomenklaturası ilə “Mənfəət və zərərlər” haqqında hesabatda xərclərin xüsusiyyəti üzrə nomenklaturası arasında heç bir uyğunluq yoxdur. 202 nömrəli hesabda xərclər yalnız istehsal sferası üzrə uçota alınır, “Mənfəət və zərərlər” haqqında hesabatda isə xərclər elementlər üzrə müəssisənin bütün fəaliyyətini əks etdirməlidir. Başqa sözlə, 202 nömrəli hesab üzrə müəssisənin ümumi gəlirləri ilə ümumi xərclərinin müqayisəsini aparmaq və son maliyyə nəticələrini müəyyən etmək mümkün deyildir. Halbuki xərclərin “Mənfəət və zərərlər” haqqında hesabatda verilən nomenklaturası kommertiya təşkilatının bütövlükdə gəlirləri və xərclərini müqayisə etməyə və onun maliyyə nəticəsini müəyyən etməyə imkan verir.

Digər tərəfdən, 202 nömrəli hesabda xərclərin dəyişən və daimi xərclərə bölgüsü görünür, halbuki idarəetmə uçotu sistemində nəticələrin müəyyən edilməsi məhz xərclərin dəyişən və daimi xərclərə bölgüsünə əsaslanır. Deyilənləri nəzərə alaraq 202 nömrəli “İstehsalat məsrəfləri” adlı sintetik hesabda uçotun aparılması metodikasını üzərində ətraflı dayanaq. Məsələ burasındadır ki, 202 nömrəli hesab həm balans hesabıdır, həm də satışın maya dəyərinin müəyyən olunmasında başlanğıc informasiya daşıyıcısıdır. 202 nömrəli hesabın qalıq balansda “Ehtiyatlar” adlı maddədə əks etdirilir. Satılan malların, məhsulların, iş və xidmətlərin maya dəyəri də xərclərin ilkin olaraq 202 nömrəli hesabın müvafiq subhesablarında uçota alınması əsasında formalaşır.

Məlumdur ki, hazırda həm müstəqim dəyişən, həm də qeyri-müstəqim dəyişən və daimi material xərclərini yaradan resursların uçotu 201 nömrəli “Material ehtiyatları” adlı sintetik hesabda aparılır. Xərclərin təklif olunan təsnifatına uyğun olaraq həmin hesabın quruluşunun aşağıdakı kimi olmasını məqsədəuyğun hesab edirik:



201-1 “Məhsul (iş, xidmətlər) istehsalı prosesində istifadə olunan xammal”;

201-2 “Məhsul (iş, xidmətlər) istehsalı prosesində istifadə olunan materiallar”;

201-3 “Məhsul (iş, xidmətlər) istehsalı prosesində texnoloji məqsədlər üçün istifadə olunan yanacaq və enerji”;

201-4 “Məhsul (iş, xidmətlər) istehsalı prosesində istifadə olunan köməkçi xammal və materiallar”;

201-5 “Məhsul (iş, xidmətlər) istehsalı prosesində istifadə olunan sair material resursları”;

201-6 “Məhsul (iş, xidmətlər) satışı prosesində istifadə olunan material resursları”;

201-7 “İnzibati məqsədlər üçün istifadə olunan material resursları”;

201-8 “Sair məqsədlər üçün istifadə olunan material resursları”

201 nömrəli hesabın təklif olunan strukturası material xərclərinin, xərclərin xarakterinə (xüsusiyyətinə) və xərclərin funksiyasına görə qruplaşdırılmasına imkan verir. Təklif olunan bütün subhesabların krediti üzrə yekun informasiya bütövlükdə müəssisə üzrə material xərclərinin kəmiyyətini əks etdirəcək ki, bu da xərclərin xarakterinə (xüsusiyyətinə) görə “Mənfəət və zərərlər” haqqında hesabatın tərtib olunması zamanı istifadə olunacaqdır. 201, 2, 3, 4 və 5 sayılı subhesabların kredit dövriyyələri xərclərini təyinatı üzrə hesabat formasının tərtib olunması zamanı istifadə ediləcək. Bu zaman 201-1, 2, 3, 4 və 5 sayılı hesabların kredit dövriyyələrinin yekunu tam maya dəyəri əsasında məhsulun kalkulyasiyalaşdırılmasına imkan verəcəkdir. 201-6 və 201-7 sayılı subhesabların kredit dövriyyələrinin yekunları xərclərin funksiyasına görə tərtib olunan hesabat formasının müvafiq olaraq “Kommersiya xərcləri” və “İnzibati xərclər” maddələrinin məbləğlərini formalaşdıracaqdır. 201-8 sayılı subhesab üzrə kredit dövriyyəsinin yekunu sair əməliyyat məqsədləri üçün istifadə olunacaq material resurslarının kəmiyyəti barədə informasiya formalaşdırmağa imkan verəcəkdir. Təklif olunan subhesabların tərkibinə diqqət yetirdikdə məlum olur ki, məhdud maya dəyəri əsasında kalkulyasiyalaşdırma aparmaq üçün material resurslarının yalnız 201-1, 2, 3 sayılı subhesablarda uçota alınan kəmiyyətləri müstəqim dəyişən material xərclərinə aid edilə bilər. Qeyri-müstəqim dəyişən xərcləri isə 201-4 sayılı subhesabın kredit dövriyyəsinin yekununa əsasən müəyyən etmək olar. Qeyri-müstəqim daimi material xərclərinin kəmiyyətinin 201-5 sayılı subhesabın kredit dövriyyəsinin yekunu əsasında müəyyənləşdirilməsi nəzərdə tutulur.

Məhdud maya dəyəri sistemində məhsulun (iş və xidmətin) maya dəyərinə daxil edilməli olan dəyişən kommersiya xərcləri və dəyişən inzibati xərclər barədə 201-7 və 201-8 sayılı subhesablardan informasiya formalaşdırmaq mümkün deyil. Ona görə də, həmin subhesabların özlərində material resurslarının dəyişən və daimi kommersiya xərcləri, eləcə də inzibati xərclər üzrə bölgüsünü əks etdirmək üçün analitik hesabların açılması vacibdir:

201-7.1–“Məhsulun (iş, xidmətlər) satışı prosesində dəyişən kommersiya xərclərinə aid edilən material resursları”;



201-7.2 – “Məhsul (iş, xidmətlər) satışı prosesində daimi kommertiya xərclərinə aid edilən material resursları”;

201-8.1 – “Dəyişən inzibati xərclərə aid edilən material resursları”;

201-8.2 – “Daimi inzibati xərclərə aid edilən material resursları”.

Beləliklə, material resurslarının təklif olunan təsnifat qrupları, xərclərin xarakteri (xüsusiyyəti) və təyinatı üzrə, həmçinin də maya dəyərinin tam və məhdud sistemlər üzrə uçotunun aparılmasına imkan vermiş olacaqdır.

Əmək resurslarının təsnifatı və uçotunu da eyni qaydada aparmaq olar. Bunun üçün 533 sayılı “Əməyin ödənişi üzrə işçi heyətinə olan borclar” və 522 sayılı “Sosial sığorta və təminat üzrə öhdəliklər” hesablarının məzmunu və quruluşunda müvafiq dəyişikliklər edilməlidir. Bu kontekstdə həmin hesablar üzrə aşağıdakı dəyişikliklərin aparılması məqsədəuyğun olardı:

533-1 “Məhsul (iş, xidmət) istehsalı prosesində məşğul olan işçi heyətinə olan borclar”;

533-2 “Məhsul (iş, xidmət) istehsalı prosesində məşğul olan köməkçi işçi heyətinə olan borclar”;

533-3 “Məhsul (iş, xidmət) istehsalı prosesində məşğul olan sair işçi heyətinə olan borclar”;

533-4 “Məhsul (iş, xidmət) satışı prosesində məşğul olan işçi heyətinə olan borclar”;

533-4.1 “Məhsul (iş, xidmət) satışı prosesində məşğul olan əsas işçi heyətinə olan borclar”;

533-4.2 “Məhsul (iş, xidmət) satışı prosesində məşğul olan sair işçi heyətinə olan borclar”;

533-5 “İnzibati işçi heyətinə olan borclar”;

533-5.1 “Əsas inzibati işçi heyətinə olan borclar”;

533-5.2 “Sair inzibati işçi heyətinə olan borclar”.

Bu təsnifat əsasında:

- a) xərclərin xarakterinə (xüsusiyyətinə) görə “Mənfəət və zərərlər” haqqında hesabatda əksini tapmalı olan maddələr – 533-1– 533-5 subhesablar;
- b) xərclərin funksiyasına görə “Mənfəət və zərərlər” haqqında hesabatda əksini tapmalı olan maddələr – 533-1, 2, 3 subhesablar;
- c) xərclərin funksiyasına görə “Mənfəət və zərərlər” haqqında hesabatın kommertiya xərcləri qrupunda əksini tapmalı olan maddə (subhesab) – 533-4, inzibati xərclər qrupunda əksini tapmalı olan maddə – 533-5 subhesab olacaqdır.

Məhsulun (işin, xidmətlərin) maya dəyərinin kalkulyasiyalaşdırılması nöqtəyi-nəzərindən əmək haqqı xərcləri aşağıdakı kimi qruplaşdırıla bilər:

- a) tam maya dəyəri sistemi üzrə - 533-1, 2, 3; Bu zaman 533-4 və 533-5 sayılı subhesablar üzrə borclar dövrü xərclər kimi uçota alınacaq, beləliklə də, onlar məhsulun tam maya dəyərinə daxil edilməyəcək.
- b) məhdud maya dəyəri sistemi üzrə - 533-1.2; 533-4.1 və 533-5.1; Göründüyü kimi, 533-3, 533-4.2 və 533-5.2 sayılı subhesablarda daimi xərclərə aid edilə biləcək borcların uçota alınması təklif edilmişdir.

Sosial sığorta və təminat üzrə öhdəliklərin (xərclərin) təsnifatı tamamilə əmək haqqı üzrə öhdəliklərin (xərclərin) təsnifatına uyğun aparılacaqdır:



- 522-1 “Məhsul (iş, xidmət) istehsalı prosesində məşğul olan işçi heyətinin sosial sığortası və təminatı üzrə öhdəliklər”;
- 522-2 “Məhsul (iş, xidmət) istehsalı prosesində məşğul olan köməkçi işçi heyətinin sosial sığortası və təminatı üzrə öhdəliklər”;
- 522-3 “Məhsul (iş, xidmət) istehsalı prosesində məşğul olan sair işçi heyətinin sosial sığortası və təminatı üzrə öhdəliklər”;
- 522-4 “Məhsul (iş, xidmət) satışı prosesində məşğul olan işçi heyətinin sosial sığortası və təminatı üzrə öhdəliklər”;
- 522-4.1 “Məhsul (iş, xidmət) satışı prosesində məşğul olan əsas işçi heyətinin sosial sığortası və təminatı üzrə öhdəliklər”;
- 522-4.2 “Məhsul (iş, xidmət) satışı prosesində məşğul olan sair işçi heyətinin sosial sığortası və təminatı üzrə öhdəliklər”;
- 522-5 “İnzibati işçi heyətinin sosial sığortası və təminatı üzrə öhdəliklər”;
- 522-5.1 “Əsas inzibati işçi heyətinin sosial sığortası və təminatı üzrə öhdəliklər”;
- 522-5.2 “Sair inzibati işçi heyətinin sosial sığortası və təminatı üzrə öhdəliklər”.

Sosial sığorta və təminat üzrə öhdəliklərin (xərclərin), xərclərin xarakterinə (xüsusiyyətinə) və funksiyasına görə, həmçinin tam və məhdud maya dəyəri sistemlərinə görə qruplaşdırılması, təsnifatı və uçotu əmək haqqı üzrə öhdəliklərin (xərclərin) qruplaşdırılması, təsnifatı və uçotu sxeminə paralel həyata keçiriləcəkdir.

Məlumdur ki, təsnifatdan, maya dəyəri sistemindən asılı olmayaraq “Mənfəət və zərərlər” haqqında hesabatın müxtəlif formalarında əks etdirilməli olan xərclərdən biri – uzunmüddətli aktivlərin ödənilməsi prosesi ilə bağlı olan amortizasiya xərcləridir. Araşdırmalar göstərir ki, mövcud uçot sistemi, amortizasiya xərclərinin təsnifatı və qruplaşdırılması baxımından praktiki tələblərə tam cavab verir və həmin sistemdə hər hansı dəyişikliklərin aparılmasına ehtiyac yoxdur. Material və əmək haqqı xərclərindən fərqli olaraq amortizasiya xərcləri, dəyişən və daimi xərclər üzrə bölgünün aparılmasını tələb etmir, həmin xərclər məzmunu və təyinatından asılı olmayaraq həmişə daimi xərclər kimi təsnifləşdirilir və uçota alınır. Xərclərin xarakterinə (xüsusiyyətinə) görə təsnifatında amortizasiya xərcləri, amortizasiya olunan aktivlərin funksional təyinatından asılı olmayaraq ayrıca bir xərc elementi kimi əks etdirilir, xərclərin funksional təyinatına görə təsnifatında isə, istehsal təyinatlı aktivlərin amortizasiya xərcləri daimi xərclərin bir hissəsi kimi, qaimə (qeyri-müstəqim) xərclərin tərkibində uçota alınır. Kommersiya və inzibati təyinatlı uzunmüddətli aktivlərin amortizasiyası xərcləri eyni adlı xərclərin tərkibində əksini tapır. Beləliklə, 102 və 112 saylı hesablarda uçota alınan amortizasiya ayırmalarının tərkibində dəyişən və daimi amortizasiya ayırmalarını ayırmağa ehtiyac qalmır, çünki, qeyd olunduğu kimi bütün amortizasiya ayırmaları yalnız daimi xərclər kimi təsnifləşdirilir. Tam maya dəyərində əsaslanan kalkulyasiyalaşdırma sistemində amortizasiya xərcləri daimi qeyri-müstəqim xərclərin tərkibində maya dəyərini yaradan xərc maddələrindən biri kimi əks etdirilir, məhdud maya dəyərində əsaslanan kalkulyasiyalaşdırma sistemində isə amortizasiya



xərcləri məhsulun maya dəyərinə daxil edilmir və daimi xərc kimi digər dövrü xərclərlə birlikdə müəssisənin ümumi mənfəətinə (zərərinə) silinir.

Yuxarıda deyilənləri nəzərə alaraq, biz 202 sayılı “İstehsalat məsrəfləri” adlı sintetik hesabda əsas əməliyyat fəaliyyətinə aid edilə biləcək məhsul (iş, xidmətlər) istehsalı prosesi zamanı yaranan xərclərin aşağıdakı təsnifat qrupları üzrə uçota alınmasını məqsəduyğun hesab edirik.

***I. Müstəqim dəyişən xərclər:***

- 202-1 “Məhsul (iş, xidmətlər) istehsalına müstəqim material məsrəfləri”;
- 202-1.1 “Məhsul (iş, xidmətlər) istehsalına sərf edilmiş əsas xammal”;
- 202-1.2 “Məhsul (iş, xidmətlər) istehsalına sərf edilmiş əsas materiallar”;
- 202-1.3 “Məhsul (iş, xidmətlər) istehsalına texnoloji məqsədlər üçün sərf edilmiş yanacaq və elektrik enerjisi xərcləri”;
- 202-2 “Məhsul (iş, xidmətlər) istehsalı ilə məşğul olan işçilərin müstəqim əmək haqqı xərcləri”;
- 202-2.1 “Məhsul (iş, xidmətlər) istehsalı ilə məşğul olan işçilərin tarif üzrə əmək haqqı xərcləri”;
- 202-2.2 “Məhsul (iş, xidmətlər) istehsalı ilə məşğul olan işçilərin mükafatlandırılması üzrə digər xərclər”;
- 202-3 “Məhsul (iş, xidmətlər) istehsalı ilə məşğul olan işçilərin sosial təminatı üzrə xərclər”;
- 202-3.1 “Məhsul (iş, xidmətlər) istehsalı ilə məşğul olan işçilərin sosial sığortası üzrə xərclər”;
- 202-3.2 “Məhsul (iş, xidmətlər) istehsalı ilə məşğul olan işçilərin sosial təminatı üzrə xərclər”;
- 202-3.3 “Məhsul (iş, xidmətlər) istehsalı ilə məşğul olan işçilərin tibb xidmətlər göstərilməsi ilə əlaqədar xərclər”;
- 202-4 “Məhsul (iş, xidmətlər) istehsalı ilə əlaqədar sair müstəqim dəyişən xərclər”.

***Müstəqim dəyişən xərclərin yekunu (202-1 – 202-4)***

***II. Qeyri-müstəqim dəyişən xərclər:***

- 202-5 “Məhsul (iş, xidmətlər) istehsalı üçün sərf edilmiş köməkçi xammal və materiallar”;
- 202-5.1 “Məhsul (iş, xidmətlər) istehsalı üçün sərf edilmiş köməkçi xammal”;
- 202-5.2 “Məhsul (iş, xidmətlər) istehsalı üçün sərf edilmiş köməkçi materiallar”;
- 202-6 “Məhsul (iş, xidmətlər) istehsalı ilə məşğul olan köməkçi heyətin əmək haqqı xərcləri”;
- 202-7 “Məhsul (iş, xidmətlər) istehsalı ilə məşğul olan köməkçi heyətin sosial sığortası, təminatı və tibbi sığortası üzrə xərclər”;
- 202-8 “Məhsul (iş, xidmətlər) istehsalı ilə əlaqədar digər qeyri-müstəqim dəyişən xərclər”.

***Qeyri-müstəqim dəyişən xərclərin yekunu (202-5 – 202-8)***

***III. Qeyri-müstəqim daimi xərclər:***

- 202-9 “Məhsul (iş, xidmətlər) istehsalı prosesində yaranan daimi material məsrəfləri”;



- 202-10 “Məhsul (iş, xidmətlər) istehsalı prosesində yaranan daimi əmək haqqı xərcləri”;
- 202-11 “Məhsul (iş, xidmətlər) istehsalı prosesində yaranan daimi sosial-sığorta, təminat və tibbi sığorta xərcləri”;
- 202-12 “Məhsul (iş, xidmətlər) istehsalı prosesində yaranan sair qeyri-müstəqim daimi xərclər”;
- 202-12.1 “Məhsul (iş, xidmətlər) istehsalı prosesində istifadə olunan aktivlərin amortizasiyası xərcləri”;
- 202-12.2 “Məhsul (iş, xidmətlər) istehsalı prosesində yaranan digər qeyri-müstəqim daimi xərclər”

***Qeyri-müstəqim dəyişən xərclərin yekunu (202-9 – 202-12)***

Beləliklə, I, II və III qrup xərclərin yekunu əsasında məhsulun (işin, xidmətlərin) tam istehsal maya dəyərini müəyyən etmək mümkündür. Həmin xərclərin I qrupu müstəqim dəyişən material və əmək məsrəflərinin, II qrupu isə dəyişən və daimi qeyri-müstəqim xərclərin məbləğlərini əks etdirir. Bu cür təsnifat MHBS1-in tələblərinə tam cavab verir və “Mənfəət və zərərlər” haqqında hesabatın müxtəlif formalarını (xərclərin xarakterinə və xərclərin funksiyasına görə formaları) tərtib etmək üçün lazımi informasiya formalaşdırma bilər. Təklif olunan I və II qrup xərclərin üzərinə kommərasiya xərclərinin və inzibati xərclərin dəyişən hissəsini əlavə etməklə istənilən müəssisədə məhdud maya dəyəri əsasında kalkulyasiyalaşdırma aparmaq mümkündür. Əslində bu, idarəetmə uçotu sistemində “direkt-kostinq”in tətbiqi deməkdir.

Məhsul hazır olduqca, iş və xidmətlər yerinə yetirildikcə tam maya dəyəri sistemi üzrə uçota alınan müstəqim dəyişən, həmçinin qeyri-müstəqim dəyişən və daimi xərclər məhsulun, iş və xidmətlərin maya dəyərini yaradacaq: debet 204 “Hazır məhsul”, kredit 202 “İstehsalata məsrəflər” hesabının 202-1-202-12 sayılı subhesabları. Prinsiplərə və Konseptual əsaslara uyğun olaraq 701 nömrəli hesabın indiki adının dəyişdirilərək “Əsas xərclər” adlandırılması düzgün olardı.

Hazır məhsulun (iş, xidmətlərin) satışı zamanı satışın maya dəyərinin 701 nömrəli hesab üzrə aşağıdakı kimi təsnifləşdirilməsi məqsədəuyğundur:

- 701-1 “Müstəqim material məsrəfləri”;
- 701-2 “Müstəqim əmək məsrəfləri”
- 701-3 “Dəyişən istehsal qaimə xərcləri”
- 701-4 “Daimi istehsal qaimə xərcləri”.

Əsas fəaliyyətlə bağlı digər əsas xərclərin uçotunu aparmaq üçün 701 nömrəli subhesablara daha bir subhesabın əlavə edilməsi təklif olunur: 701-5 “Digər dəyişən əsas xərclər”; 701-6 “Digər daimi əsas xərclər”.

Satılan məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyəri silindikdə debet 701-1, 2, 3, kredit 204 yazılışı tərtib ediləcəkdir. Əsas əməliyyat gəlirləri üzrə daha dəqiq informasiya əldə etmək üçün mövcud 601 nömrəli hesabın adının dəyişdirilməsi və onun “Əsas gəlir” adlandırılması məqsədəuyğun olardı. Daha sonra, həmin hesabın subhesablarının tərkibinə yenidən baxılması vacibdir. Subhesabların tərkibi müəyyən edilərkən Prinsiplərdə və Konseptual əsaslarda gəlirin məzmunu və tərkibi üzrə müddəalara əməl edilməlidir. Başqa sözlə, mütə-



madi qaydada yaranan bütün növ gəlirlər, ö cümlədən maliyyə icarəsi nəticəsində yaranan gəlirlər 601 sayılı hesabda uçota alınmalıdır. Bütövlükdə 601 nömrəli “Əsas gəlir” hesabında aşağıdakı subhesabların olması təklif olunur:

- 601-1 “Hazır məhsulun (malların) satışından gəlir”;
- 601-2 “Xidmətlərin göstərilməsindən gəlir”;
- 601-3 “Tikinti müqavilələri üzrə gəlir”;
- 601-4 “Royalti gəliri”;
- 601-5 “Əməliyyat icarəsi üzrə gəlir”;
- 601-6 “Maliyyə icarəsi üzrə gəlir”;
- 601-7 “Digər əsas gəlirlər”.

Təklif olunan təsnifatda 601 və 701 nömrəli hesabların yekunlarının müqayisəsi nəticəsində əsas əməliyyat fəaliyyətindən mənfəəti (zərəri) müəyyən etmək olar. Bu halda 601 nömrəli hesabın debetinə aşağıdakı xərclər silinəcək:

- müstəqim material məsrəfləri (701-1);
- müstəqim əmək məsrəfləri (701-2);
- dəyişən istehsal qaimə xərcləri (701-3);
- daimi istehsal qaimə xərcləri (701-4);
- digər dəyişən əsas xərclər (701-5);
- digər daimi əsas xərclər (701-6).

Marjinal kalkulyasiyalaşdırma sistemində mənfəəti (zərəri) müəyyənləşdirmək üçün 601 nömrəli hesabın debetinə silinəcək xərclər aşağıdakılar olacaq:

- müstəqim material məsrəfləri (701-1);
- müstəqim əmək məsrəfləri (701-2);
- dəyişən istehsal qaimə xərcləri (701-3);
- digər dəyişən əsas xərclər (701-5);
- dəyişən kommersiya xərcləri (711- ....);
- dəyişən inzibati xərclər (721 - ...).

601 nömrəli hesabın kredit dövryyəsi ilə debet dövryyəsinin yekunlarının müqayisəsi marjinal mənfəəti (zərəri) müəyyən etməyə imkan verəcəkdir.

731 nömrəli “Sair əməliyyat xərcləri” adlı hesabın subhesablarına diqqət yetirdikdə müəyyən etmək çətin deyil ki, həmin hesab üzrə əslində sair əməliyyat xərcləri deyil, sair əməliyyatlardan yaranan zərərlər uçota alınır. Aydın məsələdir ki, sair əməliyyatlardan mənfəətin, yaxud zərərin müəyyən edilməsinə birtərəfli yanaşmaq olmaz. Çünki, sair əməliyyatların bəziləri heç bir xərc çəkmədən mənfəət gətirə, digərləri isə heç bir gəlir olmadan zərərlər gətirə bilər. Bunlara oxşar əməliyyatlardan mənfəət, ya da zərərlər birtərəfli qaydada yaranır. Halbuki, torpaq, tikili, avadanlıqların və digər uzunmüddətli aktivlərin satışından mənfəəti, yaxud zərəri müəyyən etmək üçün onların satışından olan gəlirlərlə, onların qalıq dəyəri və üstəgəl satış xərclərini müqayisə etmək lazım gəlir və belə müqayisə 611 nömrəli hesabın kredit və debet dövryyələri arasında ola bilər. 611 nömrəli hesabın debetində sair əməliyyat xərcləri, həmçinin sair əməliyyatlardan birtərəfli qaydada yaranan zərərlər, kreditində isə sair əməliyyat gəlirləri, eləcə də sair əməliyyatlardan birtərəfli qaydada yaranan mənfəəti əks etdirmək olar. Sair əməliyyat fəaliyyətindən olan yekun





## “NAXÇIVAN” UNIVERSİTETİ

nəticə təklif olunan yeni adlı hesabın kredit və debet dövrüylərinin müqayisəsi nəticəsində müəyyən edilərək mənfəət, yaxud zərər şəklində birbaşa 801 nömrəli hesaba silinəcəkdir. Sair əməliyyatlardan olan gəlirlərin 611-1 “Sair əməliyyat gəlirləri” subhesabında, sair əməliyyatlardan olan xərcləri isə 611-2 “Sair əməliyyat xərcləri” subhesabında uçota alınması təklif edilir. Sair əməliyyat gəlirləri və xərclərinin uçotunu həmin subhesablar daxilində aşağıdakı maddələr üzrə aparmaq təklif olunur.

<i>611-2 “Sair əməliyyat xərcləri”</i>	<i>611-1 “Sair əməliyyat gəlirləri”</i>
611-2.1 “Torpaq, tikili, avadanlıqların və digər uzunmüddətli aktivlərin satışından gəlir”;	611-1.1 “Torpaq, tikili, avadanlıqların və digər uzunmüddətli aktivlərin satışından gəlir”;
611-2.2 “Uzunmüddətli amortizasiya olunan aktivlərin qeyri-satış əməliyyatları nəticəsində təsərrüfatdan çıxmasından zərərlər”;	611-1.2 “Torpaq, tikili, avadanlıqların müvəqqəti icarəyə verilməsindən gəlirlər”;
611-2.3 “Torpaq, tikili, avadanlıqların müvəqqəti icarəyə verilməsi ilə əlaqədar xərclər”;	611-1.3 “Qeyri-maddi aktivlərdən istifadə hüquqlarının müvəqqəti verilməsindən gəlirlər”;
611-2.4 “Qeyri-maddi aktivlərdən istifadə hüquqlarının müvəqqəti verilməsi ilə əlaqədar xərclər”;	611-1.4 “Aktivlərin əvəzsiz daxil olmasından gəlirlər”;
611-2.5 “Aktivlərin əvəzsiz verilməsindən olan zərərlər”;	611-1.5 “Yenidən qiymətləndirmədən gəlirlər”;
611-2.6 “Yenidən qiymətləndirmədən olan zərərlər”;	611-1.6 “Daxil olmuş cərimələr və digər oxşar məbləğlər”;
611-2.7 “Qiymətdən düşmədən olan zərərlər”;	611-1.7 “Keçmiş illər üzrə aşkara çıxarılmış mənfəət”;
611-2.8 “Cərimələr və digər oxşar ödənişlər üzrə xərclər”;	611-1.8 “Ümidsiz debitor borclarının bərpasından mənfəət”;
611-2.9 “Keçmiş illər üzrə xərclər (zərərlər)”;	611-1.9 “Silinmiş ehtiyatların bərpasından mənfəət”;
611-2.10 “Şübhəli və ümidsiz borclar üzrə xərclər (zərərlər)”;	611-1.10 “Vaxtı keçmiş kreditör borclarının silinməsindən mənfəət”;
611-2.11 “Aktivlərin dəyərinin azalması üzrə düzəlişlər”;	611-1.11 “Fəaliyyətin dayandırılmasından mənfəət”;
611-2.12 “Fəaliyyətin dayandırılmasından olan zərərlər”;	611-1.12 “Məzənnə fərqlərindən yaranan mənfəət”;
611-2.13 “Məzənnə fərqlərindən yaranan zərərlər”;	611-1.13 “Sair əməliyyat fəaliyyəti üzrə digər gəlirlər (mənfəətlər)”
611-2.14 “Sair əməliyyat fəaliyyəti üzrə digər xərclər (zərərlər)”.	

Müəssisələrin fəaliyyətinin son nəticələri yalnız əməliyyat fəaliyyəti üzrə gəlir və xərclərin səviyyəsindən deyil, həmçinin dövrü xərclər kimi təsnifləşdirilən kommersiya və inzibati xərclərin səviyyəsindən asılıdır. Həmin xərclərin üzərində nəzarətin həyata keçirilməsi və bütövlükdə onların səmərəli idarə edilməsi adekvat informasiyanın olmasını tələb edir. Özü də həmin xərclərin uçotunu elə qurmaq lazımdır ki, onu vasitəsilə xərclərin həm xarakterinə, həm də funksiyasına görə təsnifatını aparmaq mümkün olsun. Sözügedən xərclərin uçotu metodikası eyni zamanda məhsulun (işlərin, xidmətlərin) tam və məhdud maya dəyəri sistemlərinin tətbiqinə imkan verməlidir.



---



---

**ƏDƏBİYYAT**

1. «Mühasibat uçotu haqqında» Azərbaycan Respublikasının Qanunu. – Bakı, 29 iyun 2004-cü il;
2. Beynəlxalq və Milli standartlara uyğun olaraq müəyyən edilmiş mühasibat uçotunun Hesablar planı Bakı – 2017;
3. Quliyev V.M., Fətullayev R.R., Kərimov A.M. Beynəlxalq uçot və hesabatata giriş (GAAP və IFRS əsasında). – Bakı: «Nurlar», 2012. – 280 s.;
4. Səbzəliyev S.M., Quliyev V.M. İdarəetmə uçotu: ali məktəblər üçün dərslik. Bakı, “Elm və təhsil”, 2014, 524 c.;
5. Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Аскери - АССА, 2010. – 984 с.;
6. Исмаилов Н.М. Формирование финансовых результатов: учетно-аналитические аспекты. Монография. Баку, «Элм», 2012.-560 с.
7. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям /М.А.Вахрушина.-9-е изд., стер.-М.: Издательство «Омега-Л», 2011.-570с.;

**РЕЗЮМЕ****СЕВДА ГАДЖИБЕКОВА****МЕТОДОЛОГИЯ УЛУЧШЕНИЯ УЧЕТА РАСХОДОВ И РЕЗУЛЬТАТОВ ПО ОСНОВНОЙ ОПЕРАЦИИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

Учитывая проблемы, рассмотренные в статье, были определены тенденции в доходах и расходах по основным и другим видам операций, улучшены синтетический и аналитический учет финансовых результатов и разработаны соответствующие предложения и рекомендации для него. В ходе исследования было установлено, что План счетов не полностью соответствует соответствующим положениям соответствующих стандартов, и существует несоответствие между классификацией основных операционных доходов в стандартах и классификацией и списком синтетических счетов, предусмотренных в Плане счетов. В статье изложены конкретные предложения по классификации затрат и доходов в финансовой отчетности и в плане счетов. Синтетическим счетам 202, 601, 611, 701 были присвоены классификационные группы для затрат, которые можно отнести к основной операционной деятельности.

В статье подготовлен формат, отличающийся от формата отчета о прибылях и убытках, который представлен в международных стандартах.

**Ключевые слова:** расходы, доходы, отчетность, операционная деятельность, синтетический счет, субсчет

**SUMMARY****SEVDA HAJIBAYOVA****METHODOLOGY TO IMPROVE ACCOUNTING OF COSTS AND RESULTS BY MAJOR OPERATION OF ACTIVITY**

Taking into account the problems discussed in the article, tendentious in revenues and expenditures were identified for the main and other types of



operations, synthetic and analytical accounting of financial results were improved, and corresponding proposals and recommendations for it were developed. The study found that the Chart of Accounts does not fully comply with the relevant provisions of the relevant standards, and there is a discrepancy between the classification of basic operating income in the standards and the classification and list of synthetic accounts provided for in the Chart of Accounts. The article sets out specific proposals for the classification of costs and revenues in the financial statements and in the chart of accounts. Synthetic accounts 202, 601, 611, 701 were assigned classification groups for costs that can be attributed to the main operating activities.

The article has prepared a format that is different from the format of the income statement, which is presented in international standards.

**Key words:** spending, income, reporting, operating activity, synthetic account, subaccount

*(İqtisad üzrə fəlsəfə doktoru, dosent C.Mahmudov tərəfindən təqdim edilmişdir)*

