

ŞƏRABÇILIQ SAHƏSİNDƏ İSTEHSAL XƏRCLƏRİNİN UÇOTUNUN AKTUAL MƏSƏLƏLƏRİ



Azər Mazanov,

Azərbaycan Turizm və Menecment Universitetinin

İqtisadiyyat kafedrasının müəllimi

e-mail: azar.mazanov@atmu.edu.az

UOT: 33; 338.012

Xülasə. Məqalədə şərab istehsalı ilə məşğul olan müəssisələrdə istehsal məsrəflərinin uçotunun nəzəri aspektləri, dolayı məsrəflərin uçotu və onların bölgüsü qaydaları, eləcə də BMHS-ın tətbiqi istiqamətində istehsal olunan məhsulların maya dəyərinin uçotunun səmərəli təşkili məsələləri araşdırılır. Həmçinin məqalədə birbaşa material və əmək məsrəflərinin, dolayı məsrəflərin təhlilinin metodoloji əsasları şərh edilir; istehsal xərclərinin təhlili üzrə xarici təcrübənin respublikamızın müəssisələrində tətbiqi istiqamətləri nəzərdən keçirilərək istehsal məsrəflərinin uçotunun və təhlilinin təkmilləşdirilməsinə dair təklif və tövsiyələr verilir.

Açar sözlər: kalkulyasiya, məhsulun maya dəyərinin uçotu, şərabçılıq sahəsində istehsal xərclərinin uçotu, idarəetmə uçotunun təşkili, birbaşa xərclər.

Key words: calculation, cost accounting, cost accounting in winemaking, management accounting, direct-costing.

Ключевые слова: калькуляция, учёт себестоимости продукции, учёт производственных расходов во винодельческой отрасли, организация управленческого учёта, прямые затраты.

Bazar iqtisadiyyatı şəraitində məhsulun (işlərin və xidmətlərin) maya dəyəri qiymətin formalaşmasına və mənfəət istehsalına bilavasitə təsir edən ilkin amillərdən biri kimi daim diqqət mərkəzində olmalıdır. Maya dəyərinin daxili (əsas və dövriyyə vəsaitlərindən istifadənin yaxşılaşdırılması, əmək məhsuldarlığının yüksəldilməsi, əməyin ödənilməsinin növləri və sistemləri, məhsulun (işlərin və xidmətlərin) satışından əldə olunan gəlirin həcmi və s.) elementləri hərtərəfli araşdırılmalı və qiymətləndirilməlidir. Bu məsələlərdə metodoloji yanaşma inkişaf etdirilməlidir. Belə bir metodologiyanın işlənilib hazır-

lanması idarəetmə, strateji və taktiki məsələlərin həllinin eləcə də bazarın tələbinə və öz istehsal imkanlarına uyğun olaraq malların (işlərin və xidmətlərin) istehsalı və satışı zamanı ən yaxşı işgüzar tərəfdaşın seçilməsi, müxtəlif risklərin mövcud mühiti ilə mübarizə, xüsusi mülkiyyət və əlaqəli qeyri-müəyyənlik şəraitində kommersiya sirri kimi qəbul edilən dəyərin dəqiq qiymətləndirilməsi üçün çox vacibdir. Müxtəlif intituşional-mülkiyyət münasibətlərinin iştirakçıları olan təsərrüfat subyektləri üçün vahid metodologiyanın işlənilib hazırlanması, həm də məsrəflərin uçotunun və məhsulun (işlərin və xidmətlərin) maya dəyərinin təhlilinin dəqiqlik dərəcəsinin

müəssisə (firma) tərəfindən həyata keçirilən uçot siyasətindən asılılığının da qarşısını alır. Digər tərəfdən mülkiyyət münasibətlərindən və ya sahə mənsubiyyətindən asılı olmayaraq, bütün müəssisələr üzrə hesablama maddələrinin vahid nomenklaturasının olmaması həmin təsərrüfat subyektləri üçün müxtəlif metodologiyaların işlənilib hazırlanmasının, sistemlilik və mürəkkəbliyin əsas prinsiplərinin tələblərinin pozulması ilə nəticələnir. Ona görə də, fikrimizcə, müəssisə və firmalarda məsrəflər uçotunun bazar iqtisadiyyatının xarakterik xüsusiyyəti kimi düşünülməli “direct-costing” sisteminə uyğun təşkili mövcud nöqsan və çatışmazlıqların aradan qaldırılmasına, “həcm-xərc-mənfəət” sxemində bütün göstəricilər arasında asılılığın və funksional əlaqənin optimallaşdırılmasına səbəb ola bilər. Bundan əlavə, bu sistem üzrə məsrəflərin uçotunu “şərti dəyişən” və “şərti sabit” məsrəflər blokları qaydasında təşkil etməklə, məhsulun maya dəyərinin səviyyəsinin dəyişməsinə operativ nəzarət üçün qrafiklər və riyazi əyrilərə şərait yaradılır. Bu, bütün müəssisə və firmalar (iş və xidmətlər) üçün eyni olan vahid hesablama maddələrinə ehtiyacı aradan qaldırır. Hazırda mövcud istehsal xərclərinin uçotu və məhsulun maya dəyərinin təhlili metodologiyalarının təkmilləşdirilməsi çox mühüm əhəmiyyət kəsb edir. Bunun üçün aşağıdakıların həyata keçirilməsi zəruridir:

– *istehsal xərclərinin təsnifatı, prinsip və meyarlarının araşdırılması, məsrəflərin uçotunun mövcud qaydalarının qiymətləndirilməsi;*

– *həm milli, həm də beynəlxalq mühasibat uçotu standartlarının və məsrəflərinin uçotunun təşkili imkanlarının qiymətləndirilməsi;*

– *kommersiya təşkilatlarında istehsal xərclərinin və məhsulun maya dəyərinin cari metodikasının kompleks-sistemli şəkildə təhlilinin aparılması;*

– *həm beynəlxalq, həm də milli mühasibat uçotu standartlarının tətbiqi, məhsulun maya dəyərinin təhlili üzrə bu sahədə inkişaf etmiş ölkələrin təcrübəsinin respublikamızın iqtisadi aspektlərinə tətbiqi imkanlarının qiymətləndirilməsi və s.*

İdarəetmənin ən mühüm komponentlərindən biri kimi qəbul edilən mühasibat uçotunun konseptual və metodoloji əsasları bazar münasibətlərinin inkişafı ilə əlaqədar olaraq dərin

dəyişikliklərə məruz qalır. Birincisi, bu, idarəetmə uçotunun əsasını təşkil etdiyi düşünülməli istehsal xərclərinin çoxsaylı göstəricilərə uyğun olaraq təsnifləşdirilməsi və onların uçotu metodlarının təkmilləşdirilməsi, məhsulların (işlərin və xidmətlərin) maya dəyərinin müəyyən edilməsi məsələsinə aiddir. Şübhəsiz ki, mühasibat uçotu göstəriciləri və istehsal xərclərinin təhlili şirkətin digər maliyyə-təsərrüfat fəaliyyət bloklarını əlaqələndirmək üçün istifadə olunur. Ona görə də şərabçılıq sahəsinin müəssisələrində mühasibat uçotu, xərclərin bölüşdürülməsi və onların azaldılması yollarının müəyyən edilməsi qarşıda duran mühüm məsələlərdəndir. Nəticə etibarilə hesabat formalarını və müxtəlif məsrəf göstəricilərini özündə əks etdirən əsas mühasibat sənədlərinin işlənilib hazırlanması, istehsal məsrəflərinin uçotunun müasir bazar iqtisadiyyatının tələblərinə uyğun təkmilləşdirilməsi böyük fayda verə bilər. İdarəetmə və auditin əsas rollarından biri kimi qəbul edilən iqtisadi fəaliyyət təhlilinin cari istehsal xərclərinin uçotu və məhsulun (əmək və xidmət) maya dəyərinin hesablanması metodologiyaları ilə müəyyən edilmiş standartlara uyğun gəlmədiyi məlum olmuşdur. Bundan əlavə, bazar münasibətləri ilə bağlı məsələlərin həlli, şərab istehsalı xərclərinin uçotunda istifadə olunan metodların səmərəliliyinin artırılması və beynəlxalq standartlara uyğun olaraq uçot sisteminin əsaslı şəkildə dəyişdirilməsi tələb olunur. Fikrimizcə, beynəlxalq standartlara uyğun belə uçot sisteminin mövcudluğu ikili xarakter daşıya bilər:

– *seçilmiş müəssisələrə məsrəflərin uçotunun forma və metodlarında tam sərbəstliyin verilməsi;*

– *mühasibat məlumatlarının reallığına və düzgünlüyünə görə təşkilatın məsuliyyətinin həyata keçirilməsi.*

Nəticədə məhsul istehsalının uçotunun təkmilləşdirilməsi üzrə bir sıra təşkilati işlərin həyata keçirilməsi tələb olunur. Məhsulun (işin və xidmətin) maya dəyərinə daxil edilməsinin həyata keçirilməsinin Əsasnaməsi müəyyən edilərkən, dəqiq çatışmazlıqlar nəzərə alınmaqla, xərclərin dəqiq müəyyən edilməsi (istehsalın həcminə uyğunlaşdırılması) aparılmışdır. Sənaye müəssisələrində istehsalın təşkilinin texniki xarakteristikalarının alınması xərclərinin uçotu, bö-

lüşdürülməsi və saxlanması, onların idarə edilməsi də təklif olunur. Təcrübə göstərir ki, sənaye müəssisələrində istehsal xərclərinin uçotu iqtisadi komponentlər və kalkulyasiya maddələri üzrə təşkil edilir. Xərclərin (işlərin və xidmətlərin) analitik uçotu və maya dəyərinin müəyyən edilməsi sənaye məhsulunun iqtisadi komponentlər və kalkulyasiya maddələri üzrə qruplaşdırılması yolu ilə həyata keçirilir. Üzümçülük və şərabçılıqda kalkulyasiya və istehsal dərəcəsi uçotu maddələri arasında hazırda fərqi müəyyən edilməsi çox vacibdir. Təcrübədə tətbiq edilən hesablama vahidləri sənaye məhsulunun xüsusiyyətlərindən, texniki prosesindən və təşkilatın idarə etməsindən asılı olaraq istifadə olunur ki, bu da mühasibat uçotunu daha da çətinləşdirir. Sənaye məhsulunun məsrəf hissələri və kalkulyasiya maddələri üzrə qruplaşdırılması və uçotu iqtisadi ədəbiyyatda müəyyən edildiyi kimi, çatışmazlıqlara malikdir və riskləri kənarda qoyur. Nəticədə üzümçülük və şərabçılıq sahəsində istehsal xərclərinin yerlərə və istehsal olunan məhsullara, görülən işlər və göstərilən xidmətlərə bölünməsi xərclərə operativ nəzarətin tam təmin edilməsinə mane olur, eləcə də istehsal potensialından, əmək, maddi və digər resursların həlledici istehsal ehtiyatlarından istifadə dərəcəsinə əsaslı azalma müşahidə olunur. Göründüyü kimi, məhsulun maya dəyərinin uçotunun düzgün aparılmaması və qiymətləndirilməsinə şəxsi məsuliyyətin olmaması mühasibat uçotu və hesabat sistemində (iş və xidmətlərdə) yol verilən nöqsanlara, çatışmazlıqlara səbəb olur. Ona görə də məsrəflərin uçotunun obyektləri yalnız onların yarandığı yerlər üzrə deyil, həm də maya dəyərinin formalaşmasına və məhsulların (işlərin və xidmətlərin) istehsalına çəkilən xərclərin əmələ gəlməsinə operativ nəzarəti təmin etmək üçün də məsuliyyət mərkəzləri olmalıdır. İstehsal xərclərinin aşağı salınması üçün maliyyə həvəsləndirmə sisteminin yaradılması və rəsmiləşdirilməsi bəzi xərclərə görə fərdi məsuliyyətin qoyulması, mühasibat uçotu obyektlərinin məsuliyyət mərkəzləri tərəfindən bölünməsi və digər tədbirlərin həyata keçirilməsi üçün zəruridir. Xüsusilə, məsuliyyət mərkəzlərinin mühasibat uçotu obyektləri kimi müəyyən edilməsi və onlardan istifadə edilməsi mühasibat uçotunun beynəlxalq standartlara çevrilməsi üçün həlledici

komponentlər və tələblər kimi qəbul edilir.

Xərcləri məhsulun (işin və xidmətin) maya dəyərinə aid etməklə məlumdur ki, təşkilati fəaliyyətlə bağlı məsrəflər dolayı məsrəflərə (əməyə mütənasib) daxil edilir. Təcrübə göstərir ki, təşkilati fəaliyyətlə bağlı xərclər həm istehsal, həm də bütövlükdə iqtisadi xarakter daşıya bilər. Bu konsepsiyaya əsasən, hesab edirik ki, təşkilati fəaliyyətlə bağlı xərclərin aşağıdakı təsnifatı və sistemləşdirilməsi daha məqsədəuyğundur:

- *istehsalla bağlı təşkilati fəaliyyət xərcləri;*
- *geniş iqtisadi təşkilati fəaliyyətlə bağlı xərclər.*

Xərclərin azaldılması, ehtiyatların aşkar edilməsi üçün xərclərin idarəetmə funksiyasına görə yuxarıda qeyd olunan təsnifatda qruplaşdırılması da sərfəli ola bilər (inzibati-idarəetmə, maddi-texniki təchizat, marketing və məhsul satışı ilə bağlı xərclər, bankın istifadəsindən faizlər və digər xərclər). Bütün bunlara əlavə olaraq vurğulanmalıdır ki, təklif olunan ideyalar məsrəflərin təsnifatı və onların uçotunun nəzərə alınmış variantındakı qüsurun tamamilə aradan qaldırılmasına imkan vermir. Bu nöqsanlardan biri də, fikrimizcə, 202 №-li hesabda “Maşın və avadanlıqların istismarı və istismar üzrə məsrəflər”in düzgün uçotunun aparılmasıdır ki, bunun da ümumi istehsalat məsrəflərinin mahiyyətinə, xarakterinə və təyinatına aidiyyəti yoxdur. Xarakterinə və funksiyalarına görə bir-birinə oxşar olan 202-8 və 721-3 №-li subhesablarda dəqiq müəyyən edilmiş və uçota alınmış ümumi istehsalat və ümumi təsərrüfat xərclərinin məbləği “direct-costing” (birbaşa xərclər) sisteminin tətbiqi üçün əlverişli şərait yaradır. Məlumdur ki, məsrəf uçotunun cari variantında ümumi istehsalat və ümumi inzibati-təsərrüfat məsrəflərinin bütün məbləği əməkhaqqına birbaşa mütənasib bölgü ilə əsas istehsal və köməkçi istehsalat subhesablarının debetinə yazılır. “Məsrəf-buraxılış” sxemi əmtəələrin (işlərin və xidmətlərin) yaradılması ilə bilavasitə bağlı olan məsrəflərin, ilkin istehsal və yardımçı istehsal hesablarından çıxılmayan məsrəflərin müvafiq olaraq real istehsal maya dəyərinə necə çatmasını təsvir edir. Bununla belə, yuxarıda qeyd olunan alternativin bir sıra çatışmazlıqları vardır ki, onların əksəriyyəti xərclərin bölüşdürülməsi üçün təməllə bağlıdır. Əsas argument budur ki, infla-

siya prosesləri şəraitində əməkhaqları saxta şəkildə artır, istehsalın həqiqi maya dəyərini təhrif edir. Əməkhaqqının dolayı xərclərin bölüşdürülməsi üçün əsas olduğu düşünülür. Bütövlükdə bu seçim beynəlxalq normalara və ya bazar əlaqələrinin metodik uçotu qaydalarına uyğun gəlmir. Fikrimizcə, Qərb ölkələrində populyar olan və xərclərin şərti-dəyişən və şərti-sabit məsrəflərə bölünməsi ideyasına əsaslanan və məhsulun məhdud maya dəyərini hesablamağa imkan verən “direct-costing” (birbaşa xərclər) yanaşmasından istifadə oluna bilər. Göstərilən qüsurlar və səhvlər (iş və xidmətlər) bu zaman ümumi istehsalat və ümumi inzibati-təsərrüfat üzrə silinməni 202 №-li hesab deyil, 601 №-li “Satış” hesabı alır.

Dolayı xərclərin bölüşdürülməsi və maya dəyərinə daxil edilməsi məsələsi cari bazar şəraitində hələ də müzakirə mövzudur. Məsələ burasındadır ki, bir sıra sənaye müəssisələrində əməkhaqlarının xüsusi çəkisinin əhəmiyyətli dərəcədə artması, eləcə də onun bazasında səpələnmiş dolayı xərclərin maya dəyərinə daxil edilməsi nəticəsində müxtəlif növ süni zərər problemə çevrilib. Nəzər-nöqtəmizə görə əməkhaqqı ilə bağlı dolayı xərclərin formal bölgüsü elə həyata keçirilməlidir ki, həmin məsrəflər məhsulların (işlərin və xidmətlərin) istehsalının həcmi ilə sıx əlaqələndirilsin. Ümumi istehsal və ümumi təsərrüfat xərclərini bölüşdürmək üçün əlavə normativ əmsallardan və ya baza göstəricilərindən (işlənmiş adam-saatların sayı, işlənmiş maşın-saatların sayı, istehsalat işçilərinin əsas əməkhaqqı kimi) istifadə oluna bilər. Ona görə də cari dövrdə (burada hesablama obyekt, bütövlükdə əmtəə məhsulları və ya yüksək gəlirli məhsullar ola bilər) paylama bazasını və hesablama obyektini dəqiq və sərbəst təsvir etmək çox vacibdir. Göründüyü kimi, bazar iqtisadiyyatı şəraitində məhsulun (işin və xidmətlərin) maya dəyərinin təhlili maddi, əmək və maliyyə resurslarından istifadənin səmərəliliyini artırmaq üçün resursların müəyyənləşdirilməsinə təkan verən müərkəb prosesdir və qiymətlərin tənzimlənməsinə birbaşa təsir göstərir ki, bu da idarəetmənin əsas məqsədidir. Odur ki, idarəetmə prosesində bu göstəricinin funksiyasını və əhəmiyyətini nəzərə alaraq, istehsal xərclərinin uçotu və məhsulun (iş və xidmətlərin) maya də-

yərinin təhlili metodologiyası zamanla A.F. Ak-senenko, M.A. Bakanov, A.P. Zudilin, A.D. Şe-remet, V.F. Paliy, V.L. Petrova, N.Q. Çumaçenko, Q.V. Savitskaya, Q.A. Abbasov tərəfindən kifa-yət qədər işlənib hazırlanmışdır [1, 2, 3, 4, 5, 6, 7]. Lakin müasir şəraitdə inflyasiya prosesləri həm daxili, həm də beynəlxalq bazarlarda rə-qabətin artması kimi amillər metodologiyaya, məhsulların (işlərin və xidmətlərin) maya də-yərinin təhlili metodikasına yeni aspektlərin əla-və edilməsini zəruri edir.

Bazar qarşılıqlı münasibətlərində məhsulun (əməyin və xidmətlərin) maya dəyərinin təhlili metodunun effektivliyi onun göstəricilər siste-minin düzgün müəyyən edilməsindən çox ası-lıdır. Çünki maya dəyərini xarakterizə etmək üçün istifadə olunan hər bir analitik-sintetik gös-tərici məhsulun (işlərin və xidmətlərin) istehsalı zamanı müxtəlif üsullarla çəkilmiş xərclərin faydalılığını göstərir. Bu mənada demək olar ki, bazar iqtisadiyyatının tələblərini ödəyən məs-rəflərin təhlili texnikasını yaratmaq üçün ümu-miləşdirici göstəricilər hesablamağa daxil edil-məlidir. Bunlara nümunə olaraq, istehsalın maya dəyəri, malların və satılan məhsulların qiyməti, bir manata görə malların və satılan məhsulların qiyməti, oxşar malların qiyməti, mühüm məhsul kateqoriyalarının qiyməti və s. daxildir. İqtisadi sahədə istifadə oluna bilən əlavə xüsusi tədbirlər təhlil prosesinə “əmtəə məhsulunun bir manatına düşən əmək məsrəfləri (əməkhaqqı və sosial sığorta ayırmaları)”, “əmtəə məhsulunun hər manatına düşən əmək məsrəfləri”, “xərclərin bir manatına düşən məhsul istehsalı” və “əmtəə məhsulunun maya dəyərinin aşağı salınması” daxildir. Yuxarıda qeyd olunan göstəricilərin hər biri özünəməxsus funksiyaya və tətbiq dairəsinə malikdir. Məsələn, “müqayisə olunan məhsul-ların dəyəri” və “əmtəə məhsulunun maya də-yərinin azalması” göstəricilərini vurğulamaq olar. “Əmtəə məhsulunun maya dəyərinin azal-dılması” göstəricisi iki qiymətlə (hesabat ilində qüvvədə olan qiymətlər və baza ilində orta illik qiymət) qiymətləndirildikdən və təhlil edildikdən sonra məhsul buraxılışının bir manatına düşən xərclərin səviyyəsinin dəyişmə dərəcəsini gös-tərir. “Müqayisəli məhsulların dəyəri” göstəricisi müxtəlif məhsul növlərini göstərir, xərc dina-mikasını müəyyən edir. Məlumdur ki, məhsulun

(işin və xidmətin) maya dəyərinin təhlili metodunun yaradılması zamanı tədqiqat istiqamətlərinin aydın şəkildə müəyyənləşdirilməsi çox vacibdir. Bazar iqtisadiyyatında hesab edirik ki, aşağıdakı 4 istiqamət üzrə maya dəyərinin təhlilini aparmaq daha məqbuldur:

– məhsulun (işin və xidmətin) maya dəyərinin ümumi səviyyəsinin və meyllərinin tədqiqi;

– hər bir xərc komponentinə və ümumi xərcə təsir edən amillərin təhlili və qiymətləndirilməsi;

– məhsulun (işin və xidmətin) maya dəyərinin azaldılması ehtiyatlarını müəyyən etmək üçün müəyyən maya dəyəri komponentləri üzrə xərc-lərin təhlili;

– satış həcmi, maya dəyəri və mənfəət ölçüləri arasında funksional əlaqənin müəyyən edilməsi və qiymətləndirilməsi.

Göründüyü kimi, siyahıdakı son üç istiqamət həm yeni, həm də müzakirə mövzusu olduğundan xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. Bu, ilk növbədə, maya dəyərinə və hər bir xərc komponentinə təsir edən dəyişənlərin kateqoriyalara bölünmə-sini və qiymətləndirilməsini nəzərdə tutur.

Məhsulun (işin və xidmətin) maya dəyərinə təsir edən elementlər və hər bir xərc komponenti iqtisadi ədəbiyyatda və tədqiqat işlərində çoxsay-lı meyarlara görə təsnif edilir. Bəzi tədqiqatçıların fikrincə, istehsalın texniki səviyyəsinin yüksəldilməsi, istehsalın və əməyin təşkilinin təkmilləşdirilməsi, istehsalın yerləşdirilməsinin strukturunun və həcmnin dəyişdirilməsi, təbii ehtiyatlardan istifadənin yaxşılaşdırılması, istehsalın inkişafı beş blokda qruplaşdırılmalıdır. M.İ. Bakanov və A.D. Şeremet təklif olunan bu gös-təriciyə təsir edən amilləri daha yaxşı he-sablaşmaq üçün birləşdirilməsini qeyd edirlər [8].

Yuxarıda göstərilən qaydada xüsusilə qeyd olunur ki, qruplaşdırılmanın aparılması əhəmi-yətli praktiki təsirə malikdir. V.A. Rusak hər bir məsrəf elementinə təsir edən elementləri məh-sulun (işin və xidmətin) maya dəyərinə görə də-rəcələrə ayıraraq, riyaziyyatda məşhur “Paskal üçbucağı” ilə müqayisə edilə bilən modeli irəli sürürdü [9]. Hər bir təklifin həm üstünlükləri, həm də mənfəət cəhətləri olduğunu görmək müm-kündür. Fikrimizcə, texniki baxımdan əsas prob-lem mövcud mühasibat uçotu və hesabat məlu-matları əsasında məhsulun (işin və xidmətin) maya dəyərinin təhlili metodunun yaradılması

potensialının nəzərə alınmaması kimi vurğulan-malıdır. “İstehsalın təşkilati-texniki səviyyəsi və digər istehsal şəraitinin təhlili” blokunun bütün göstəricilərinə (istehsalın və əməyin təşkilinin təkmilləşdirilməsi, istehsalın texniki səviyyəsi-nin yüksəldilməsi) əsaslanan elmi-texniki tərəqqi amilinin mürəkkəb xarakter daşdığını, bu fikrin doğruluğunu nümayiş etdirmək üçün xüsusilə vurğulamaq olar. Məlum olduğu kimi, mürəkkəb göstərici olan elmi-texniki tərəqqi özünü yeni istehsal üsul və alətlərində, eləcə də istehsal olu-nan məhsulların keyfiyyət standartlarında gös-tərir. Nəzəri cəhətdən aydındır ki, elmi-texniki tərəqqinin müəssisənin təsərrüfat fəaliyyətinin digər iqtisadi parametrlərinə əsaslanan məhsulun (işin və xidmətin) maya dəyərinə təsiri konkret göstəricilərlə (texnika və texnologiyanın mütə-rəqqiliyi, əməyin texniki və enerji təminatı, is-tehsalın mexanikləşdirilməsi və avtomatlaşdırıl-ması, istehsalın təşkili və yeni texnika üzrə digər tədbirlər) hesablanı və qiymətləndirilə bilər. Bu-nunla belə, yuxarıda göstərilən dəqiq göstəricilər haqqında demək olar ki, vacib məlumatları eh-tiva edən statistik hesabatlar mövcud olmadığı üçün bu nəzəri tez reallaşdırmaq mümkün deyil. Bu səbəbdən, iqtisadi ədəbiyyatda irəli sürülən hər iki fikrin nəzəri və praktiki əhəmiyyəti xeyli azalır. Nəticədə məhsulun (işin və xidmətin) ma-ya dəyərinə təsir edən birinci dərəcəli amillər (məhsulun həcmnin dəyişməsi, əmtəə məhsulu-nun strukturunun dəyişməsi, məsrəflərin səvi-yəsinin dəyişməsi, ayrı-ayrı məhsul vahidlərinə sərf edilən materialların qiymətlərinin dəyişməsi və s.) qruplaşdırılmalıdır. Hesablamadan sonra onu daxil etmək daha yaxşıdır. İqtisadi təhlilin tədqiqat prosesini sadələşdirmək üçün yuxarıda sadalanan amillər də “daxili” və “xarici” amillərə bölünür (hazır məhsulun, avadanlığın, enerji da-şıyıcılarının, xammalın və materialların qiymət-lərinin dəyişməsi, su, nəqliyyat və digər xidmət növləri, amortizasiya ayırmalarının norması, tib-bi və sosial sığortaya ayırmaların məbləğində dəyişikliklər, icarə tariflərində dəyişikliklər və s.) və iqtisadi inkişaf səviyyəsinin təsnifatını verir.

İqtisadi təhlil prosesində əsas problemlərdən biri müxtəlif gəlirli məhsul qruplarının, peşələrin və xidmətlərin bazar qarşılıqlı əlaqəsi xərclərinin ümumi göstəricisinə necə təsir edəcəyi məsələsi-dir. Məlumdur ki, müəyyən məhsul qrupları üzrə

xərclərin azaldılması strategiyasının həyata keçirilməsi bu göstəricinin ümumi səviyyəsində özünü göstərmir. Nəticədə məsələ daha da ciddiləşir və təklif olunan istiqamətdə daha çox iqtisadi araşdırma tələb olunur. Yuxarıda göstərilən qaydaya uyğun olaraq iqtisadi təhlil aparmaq üçün müəssisə və firmalar tərəfindən yaradılan bütün məhsullar üzrə 4 qrupa bölünməlidir: *rentabelli olmayan məhsullar; aşağı rentabelli məhsullar; orta rentabelli məhsullar və yüksək rentabelli məhsullar*.

Satış həcmi, maya dəyəri və mənfəət göstəriciləri arasındakı funksional asılılıq bazar iqtisadiyyatı şəraitində əvəz edilməli və qiymətləndirilməlidir. İstehsal məsrəflərinin uçotunun “direct-costing” yanaşmasından istifadə etməklə strukturlaşdırılması yuxarıda göstəriləyi kimi, bu məsələni həll edir. Xərcləri şərti-sabit və dəyişən məsrəflərə bölmək yolu ilə “birbaşa məsrəf” yanaşması istehsal həcmində və ya satışdan əldə edilən gəlirdə dəyişikliklər əsasında məsrəflərə düzəlişlər edir. Fikrimizcə, “məhsulun həcmi” məsrəflərin təsnifatı üçün əsas göstərici kimi istifadə edilməməlidir, çünki o daha geniş göstəricidir və bazar iqtisadiyyatında həlledici əhəmiyyət kəsb edən maliyyə səmərəliliyi və məhsuldarlığını dəqiq əks etdirmir. Aydındır ki, şərti-sabit xərclər malların (işlərin və xidmətlərin) satışından əldə edilən gəlirin dəyişməsinə asılı olmayaraq sabitdir. İcarə haqqı, əsas vəsaitlərin və qeyri-maddi aktivlərin köhnəlməsi, kənar təşkilatlardan alınan xidmətlər (gəlirlərin cəmlənməsi xərcləri çıxılmaqla), istehsalın təşkili və texnologiyasının inkişafı ilə bağlı qeyri-kapital məsrəflər, inzibati idarəetmə binasının saxlanması xərcləri və s. mütləq şəkildə təhlil edilmiş və qiymətləndirilmiş şərti sabit xərclər olmalıdır. Xərc strukturunun əhəmiyyətli tərkib hissəsini təşkil edən “dəyişən” kimi tanınan ikinci ödənişlər toplusu məhsulun (işin və xidmətin) satışından əldə olunan gəlirin məbləğinə birbaşa mütənasib olaraq dəyişir. Dəyişən məsrəflər blokuna əmək xərcləri, nəqliyyat xərcləri, Dövlət Sosial Müdafiə Fonduna ayırmalar, sosial və icbari-tibbi sığorta, istehsalda istifadə olunan yanacaq və enerji, xammal və material məsrəfləri və s. kimi xərclər daxildir. Müəyyən edilmiş üsulla uyğun olaraq xərcləri təsnif etməklə, onları şərti-sabit və dəyişən məsrəflər blokuna bölmək,

eləcə də satışın həcmi, maya dəyəri və mənfəət göstəriciləri arasında funksional əlaqəni müəyyən etməklə dəqiq hesablama aparıla bilər. Bu nöqtə iqtisadi ədəbiyyatda və elmi tədqiqatlarda “kritik satış nöqtəsi”, “qırılma nöqtəsi”, “mənfəət və zərərin qırılma nöqtəsi” kimi qeyd olunur. Riyazi qrafikdən istifadə etməklə satışın həcmi, maya dəyəri və mənfəət göstəriciləri arasında funksional asılılığın müəyyən edilməsi marketing təhlilinin əsas suallarına cavab verməyə imkan verən asan və effektiv bir üsuldur: Məhsulun məhsuldarlığı ilə mənfəət necə dəyişəcək?; Məhsul və onun satışından əldə olunan gəlir azalmı?; Qiymətlər artarsa, xərclər, eləcə də satış həcmi azalarsa, mənfəət necə dəyişəcək?

Fikrimizcə, gəlirlərinin xərclərinə bərabər olduğu və rentabellik dərəcəsinin 0,00% olduğu “bərabərlik nöqtəsi”nin düzgün hesablanması verilən bu mühüm suallara düzgün cavab verməklə güclü şəkildə əlaqəlidir. Məlumdur ki, “şərti-sabit və dəyişən məsrəflər”, “satışın həcmi”, “dəyişən xərclərin satış və məhsulun həcminə nisbəti” göstəriciləri “zərərsizlik nöqtəsi”nin müəyyən edilməsi üçün zəruri komponentlər hesab edilir. İqtisadi ədəbiyyatlarda bu metodun əsas komponenti müəyyən düsturdan istifadə etməklə malların (işlərin və xidmətlərin) satışından əldə edilən minimum gəlirin hesablanması kimi müəyyən edilir (bu şəraitdə təsərrüfat subyektinin fəaliyyətinin rentabellik səviyyəsi 0,00%-dən yuxarıdır).

Nəticə. Yuxarıda qeyd olunan məsələ aktual və əhəmiyyətli olsa da, bütün sektorlarda olduğu kimi, üzümçülük və şərabçılıq sahəsində məsuliyyət mərkəzləri hələ də mühasibat uçotu mədələrinə çevrilməmişdir. Məhz buna görə də bazar münasibətləri şəraitində təsərrüfat təşkilatlarının struktur bölmələrinin rəhbərlərinin istehsala çəkilən məsrəflərə görə məsuliyyəti necə bölüşdürmələri məsələsi həll olunmamış qalır və son nəticədə sərf olunan xərclərə görə heç kim tam məsuliyyət daşımır. Qeyd etmək lazımdır ki, bu problemin həlli yolu təqdim edilmiş və həmin mərkəzlər üzrə məsuliyyətin bölüşdürülməsi və istehsal xərclərinin uçotunun aparılması üsuluna iqtisadi ədəbiyyatlarda tez-tez istinad edilir. İqtisadi ədəbiyyatlarda və elmi-tədqiqat işlərində təqdim olunan fikirləri ümumiləşdirməklə belə nəticəyə gəlmək olar ki, göstərilən nöqsanların

aradan qaldırılması üçün malların (işlərin və xidmətlərin) istehsalı zamanı çəkilən xərclərə görə məsuliyyət mərkəzləri müəyyən edilməli və bu məsuliyyət təsərrüfat subyektlərinin struktur bölmələrinin rəhbərləri arasında ədalətli şəkildə bölüşdürülməli, eləcə də işçilərin vəzifə təlimatlarına rəhbərlik edilməlidir.

ƏDƏBİYYAT

1. Müslümov S.Y., Kazımov R.N. Maliyyə təhlili (dərslük). Bakı, CBS, 2011.
2. "Mühasibat uçotu haqqında" Azərbaycan Respublikasının Qanunu. Minimax Consulting, Bakı, 2004, 50 səh.
3. Abbasov Q.Ə. İdarəetmə uçotunun təşkili prinsipləri (monoqrafiya). Bakı, Elm, 2006, 375 səh.
4. Аксеев А.Ф., Петрова В.Л. Учет и анализ затрат на производство продукции. Москва, Финансы и статистика, 2000.
5. Зудилин А.П. Анализ хозяйственной деятельности развитых капиталистических стран. 2-е изд., Екатеринбург, Каменный пояс, 1992.
6. Чумаченко Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США. Москва, Финансы, 1971.
7. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности промышленного предприятия. Минск, ИСЗ, 2003.
8. Баканов М.И., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа. Москва, Финансы и статистика, 2003.
9. Русак Н.А. Экономический анализ промышленных предприятий. Минск, Беларусь, 2003.

A.Mazanov

Actual issues of accounting of production costs in Winemaking industry

Abstract

The article is devoted to the research of theoretical aspects of vine production companies' expenses and indirect costs accounting, their distribution rules as well as to the issues on effective organization of product cost estimates according to the application of IFRS. There are also discussions of methodological basis on analysis of material, work and indirect expenses as well as the offers and recommendations on improvement of production expense accounting and analysis, reviewing the directions of foreign experience application in enterprises of our Republic.

A.Мазанов

Актуальные вопросы учета производственных затрат продукции в сфере виноделия

Аннотация

В статье рассматриваются теоретические аспекты учета себестоимости продукции на предприятиях, занимающихся виноделием, правила учета косвенных затрат и их распределения, а также эффективная организация учета себестоимости выпускаемой продукции в соответствии с применением МСФО. Также в статье разъясняются методологические основы анализа прямых материальных и трудовых затрат, косвенных затрат, рассматриваются направления применения зарубежного опыта анализа себестоимости продукции на предприятиях нашей республики, даются предложения и рекомендации по совершенствованию учета и анализа себестоимости продукции.