

MÖVZU 10. PLANLAŞDIRMA, NƏZARƏT VƏ FƏALİYYƏTİN NƏTİCƏLƏRİNİN QIYMƏTLƏNDİRİLMƏSİ

1. **Büdcələşdirmənin mahiyyəti, məqsədləri və növləri**
2. **Büdcələşdirmənin metodları**
3. **Büdcələşdirmənin təşkili və büdcələrin tərtibi prosedurları**
4. **Büdcə nəzarəti**
5. **Büdcələşdirmə və təhlil**

İdarəetmənin mühüm və başlıca funksiyalarından biri planlaşdırma. Planlaşdırma isə büdcələşdirmə ilə bilavasitə bağlıdır. İstənilən fəaliyyət planlaşdırılmalı olduğu kimi həm də büdcələşdirilməlidir. Çünki büdcələşdirmə müəssisənin plan üzrə qoyulmuş məqsədə yaxud məqsədlərə çatması vasitələrindən biridir. Hamı tərəfindən qəbul olunur ki, **büdcə** - planın kəmiyyətə ifadə edilməsidir. Başqa sözlə, büdcə əslində plandır, hansı ki, gələcəyə yönəlmişdir və hansı ki, yerinə yetirilməlidir. Əgər məqsəd və yaxud məqsədlər plan şəklində formulə edilir və kəmiyyətə hesablanırsa, deməli onun yerinə yetirilməsinə də nəzarət edilməli və faktiki nəticələrlə plan göstəriciləri müqayisə olunmalıdır. Müqayisə, qoyulmuş məqsədə yaxud məqsədlərə çatmaq səviyyəsini, büdcəyə necə əməl edildiyini qiymətləndirməyə imkan verir. Beləliklə də, istər planlaşdırma və büdcələşdirmə, istərsə də onun yerinə yetirilməsi üzərində nəzarət və müqayisələrin (əsimdə təhlilin) aparılması göstərir ki, həmin proseslər idarəetmənin bir-biri ilə əlaqəli olan funksiyalardır. Həmin funksiyaların, başqa sözlə, planlaşdırmanın, büdcələşdirmənin, nəzarətin və təhlilin təşkili və müvafiq qərarların qəbul edilməsi üçün müəyyən şəxslər (müəssisə rəhbərləri, menecerlər, əməkdaşlar, müəssisə ilə iqtisadi əlaqə və münasibətləri olan bütün fiziki və hüquqi şəxslər) məsuliyyət daşıyır. Qəbul edilmiş qərarların və ya planların nəticələri bir çox hallarda həmin qərarların/planların nə dərəcədə dəqiq qəbul edildiyindən və əsaslandırılmış

olmasından asılıdır. Əgər planlar kəmiyyətcə ifadə olunmayıbsa, onda həmin planlar və deməli, qəbul edilmiş qərarlar mühüm əhəmiyyət kəsb etmir. Qarşıya qoyulmuş məqsədi kəmiyyətcə müəyyən etmədən, yəni onu büdcələşdirmədən, onun yerinə yetirilməsi üçün zəruri olan resursların yaxud xərclərin kəmiyyətini də dəqiq hesablamaq olmaz.

İdarəetmə metodu kimi büdcələşdirmə, müəssisənin bütövlükdə və onun bölmələrinin fəaliyyətinin planlaşdırılması funksiyasını yerinə yetirir, ayrı-ayrı büdcələrin layihələrinin, planların variantlarının hesablanması, düzəlişlərin aparılması, planların son variantının təsdiq edilməsi, faktiki resurslarla plan göstəricilərinin qarşılıqlı əlaqələndirilməsi, xərclərlə gəlirlərin müqayisə olunması vasitəsi kimi çıxış edir.

İstənilən büdcənin quruluşu müəyyən dövrdə plan üzrə yerinə yetirilməsi nəzərdə tutulan maddələrin və göstəricilərin məcmusudur. Büdcə- ləşdirmənin keyfiyyəti büdcələrin quruluşu, büdcə maddələri və göstəricilərinin tərkibi, ayrı-ayrı büdcələrin, büdcə maddələri və göstəricilərinin bir-biri ilə uzlaşdırılması səviyyəsindən, büdcələrin funksiyaları və məqsədlərinin dəqiq ifadə edilməsindən asılıdır.

Müəssisə tərəfindən büdcənin tərtib edilməsi prosesi bütövlükdə **büdcələşdirmə** adlanır. Büdcələşdirmə prosesi adətən aşağıdakı mərhələlərdən ibarət olur:

- müəssisənin, onun ayrı-ayrı bölmələrinin fəaliyyətinin planlaşdırılması və uzlaşdırılması;
- müxtəlif məsuliyyət mərkəzləri və bütövlükdə müəssisə üzrə göstəricilərin müəyyən edilməsi və hesablanması;
- iqtisadi və digər şəraitin dəyişilməsi nəticəsində büdcələrin dəyişdirilməsi və onlara düzəlişlərin edilməsi;
- bütövlükdə büdcələrin son variantlarının hazırlanması və təsdiq edilməsi.

Büdcələr müəyyən məqsədlərin yerinə yetirilməsi üçün tərtib və təsdiq edilir. Başqa sözlə, büdcələşdirmə və büdcələr məqsədyönlü xarakter daşıyır. Büdcələr

ilə, qoyulan məqsədlər arasında o zaman sıx asılılıq olar ki, strategiya dəqiq müəyyən edilmiş, strategiya ilə cari planlar düzgün əlaqələndirilmiş, ayrı-ayrı büdcələrin yerinə yetirilməsi, onların nəticələri üzrə məsuliyyət daşıyan şəxslər müəyyən olunmuşdur və s. Büdcələrin göstəricilərinin həddən artıq şişirdilməsi, ya da aşağı müəyyən edilməsi müəssisənin qoyulmuş məqsədlərə nə dərəcədə nail olduğunu dəqiq və obyektiv müəyyən etməyə imkan vermir. Bu da öz növbəsində büdcələşdirmənin keyfiyyətinin aşağı səviyyədə olmasına dəlalət edir.

Büdcələşdirmənin keyfiyyətli aparılmış olmasını o zaman təsdiq etmək olar ki, o, yəni büdcələşdirmə:

- həqiqətən planlaşdırma aləti kimi çıxış edir və ya çıxış edəcəkdir;
- nəticələri müqayisə etmək və nəzarəti aparmaq üçün istifadə edilir;
- güclü motivasiya vasitəsidir;
- kommunikasiya və koordinasiya aləti funksiyasını yerinə yetirir yaxud yetirəcəkdir;
- qəbul edilən planların maliyyə nəticələrinin müəyyən edilməsi və bununla da gələcəkdə proqnozların işlənilib hazırlanması üçün informasiya mənbəyi kimi çıxış edir.

Bütün bunları həm də büdcələşdirmənin məqsədləri kimi qəbul etmək olar.

Qoyulmuş vəzifə və məqsədlərdən asılı olaraq büdcənin aşağıdakı növlərini fərqləndirirlər:

- strateji büdcələr;
- taktiki büdcələr;
- əməliyyat büdcələri.

Büdcələrin bu bölgüsünün əsasında vaxt amili qoyulmuşdur. Belə ki, strateji büdcələrin vaxt dövrü adətən 3 ildən yuxarı olan müddəti əhatə edir, halbuki taktiki və əməliyyat büdcələri 1 il və ondan az müddət üçün tərtib edilir. Strateji büdcənin əhatə dairəsi və qarşısında qoyulan məqsədlər daha ümumi və uzun dövr üçündür, müəssisənin gələcək inkişafının əsas istiqamətlərini əks etdirir. Strateji büdcələrin detallaşdırılma səviyyəsi nisbətən aşağıdır, çünki uzun bir

müddət üçün hər şeyi detallaşdırılmış şəkildə planlaşdırmaq olmaz. Ona görə də strateji büdcələrin kəmiyyəti də tam dəqiqliyi ilə müəyyən edilə bilməz. Strateji büdcələr yalnız strateji məqsədlərə nail olunmaq üçün tərtib edilir, məsələn, yaxın bir neçə illər ərzində Avropaya qaz satışı bazarının 10 %-ni ələ keçirmək, yaxud fəaliyyətin rentabellik səviyyəsini 5 il ərzində 15 %-dən 25 %-ə qaldırmaq, yaxud məhsulun maya dəyərinin 10 % aşağı salınmasına nail olmaq və s.

Taktiki və əməliyyat büdcələrini cari büdcələr də adlandırırlar. Cari büdcələr sistemində çox vaxt baş büdcəni fərqləndirirlər. **Baş büdcə** müəssisənin ümumi fəaliyyətinin büdcəsidir.

Baş büdcə bir-biri ilə əlaqədar olan əməliyyat, maliyyə və investisiya büdcələrindən ibarətdir.

Əməliyyat büdcələri müəssisələrin fəaliyyət istiqamətlərindən, təsərrüfat seqmentlərindən asılı olaraq müxtəlif tərkibdən, məsələn, istehsal büdcəsindən, tədarük büdcəsindən, satış büdcəsindən, mal-material ehtiyatları büdcəsindən və s. büdcələrdən ibarətdir. Belə büdcələr adətən həm natural, həm də dəyər ifadəsində tərtib edilir. Əməliyyat büdcələrinin məlumatları taktiki və strateji büdcələrin həyata keçirilməsi üçün istifadə edilir.

Müəssisələrin **maliyyə büdcələrinə** - gəlirlər və xərclər büdcəsi, pul vəsaitlərinin hərəkəti büdcəsi, balans büdcəsi (balans formatı üzrə büdcə) daxildir.

İnvestisiyalar büdcəsi adətən investisiya layihələri üzrə büdcələrdən ibarətdir və əslində belə büdcələr strateji büdcələr sistemində daxildir. Lakin keçən fəsildə gördüyümüz kimi, strateji investisiya layihələrinin həyata keçirilməsi dövrü olaraq vəsait qoyuluşu tələb edir və layihənin kəmiyyət ifadəsində parametrləri hər il üçün olacaq xərclər və nəticələr formasında öz əksini taktiki və operativ büdcələrdə tapmış olur. Strateji büdcələrdə əvvəlcə ilkin dövrdə həyata keçirilən və bir qayda olaraq uzunmüddətli aktivlərin əldə edilməsi üzrə xərclər, cari istismar xərcləri, həmçinin həmin xərclər nəticəsində

məhsul satışının artımından yaxud başqa formada götürülən iqtisadi gəlirlər əks etdirilir. Həmin gəlirlər və xərclər strateji büdcələrin yekununa daxil olmaqla bərabər taktiki investisiya büdcələri kimi çıxış edir. Öz növbəsində ayrı-ayrı iş növləri üzrə istifadə olunacaq material, əmək və maliyyə resurslarının müəyyənləşdirilməsi və cari nəticələrin hesablanması və bütün bunların strateji və taktiki büdcələrin tərkib hissəsi kimi idarə edilməsi əməliyyat büdcələrinin tərtib edilməsi və həyata keçirilməsinin məzmunu və mahiyyətini təşkil edir.

Strateji, taktiki və operativ qərarlar və müvafiq olaraq strateji, taktiki və əməliyyat büdcələrinin arasında olan birbaşa və əks əlaqələri aşağıdakı şəkildən də görmək olar (şəkil 9.1.1.).

İstehsal müəssisəsində büdcələşdirmənin təşkili və tərkibi qaydaları bu fəslin üçüncü paragrafında ətraflı nəzərdən keçiriləcəkdir. Büdcələrin yerinə yetirilməsinin təhlilinin aparılması imkanları baxımından büdcələri statik və çevik büdcələrə bölürlər.

Statik büdcələr dəqiq müəyyən olunmuş tarixlər üzrə müəyyən edilir, çevik büdcələr isə faktiki əldə edilmiş nəticələrə əsasən yenidən hesablanmış (tərtib edilən) büdcələrdir. Çevik büdcələr daha çox taktiki və bəzən də strateji büdcələrin yerinə yetirilməsi üzrə qərarların qəbul edilməsinin təhlili üçün istifadə olunur.

Büdcələşdirməni əhatə etmə dövrünə görə büdcələr **uzunmüddətli yaxud strateji büdcələrə** (3,5,10 il və s.), 2-3 ili əhatə edən **orta müddətli büdcələrə, illik, rüblük, aylıq** büdcələrə bölünür. Büdcələşdirmənin müddəti qəbul edilən idarəetmə qərarlarından asılıdır. Məsələn, yeni texnologiyaların, yeni növ məhsul növlərinin mənimsənilməsi zamanı büdcələr 3 ildən artıq bir dövr üçün müəyyən oluna bilər. İstehsal, tədarük, satış büdcələrini, gəlirlər və xərclər büdcələrini isə adətən bir il üçün tərtib edirlər.

Taktiki	qərarlar
Taktiki büdcələr	

1-ci ildə	2-ci ildə	3-cü ildə	4-cü ildə	5-ci ildə
Qərarlar	Qərarlar	Qərarlar	Qərarlar	Qərarlar
Xərcləri n büdcəsi	Xərcləri n büdcəsi	Xərcləri n büdcəsi	Xərcləri n büdcəsi	Xərcləri n büdcəsi
Gəlirləri n büdcəsi	Gəlirləri n büdcəsi	Gəlirləri n büdcəsi	Gəlirləri n büdcəsi	Gəlirləri n büdcəsi
Müəssisə üz rə bütövlükdə				

'r

Operativ qərarlar				
Əməliyyat büdcələri				
1-ci ayda	2-ci ayda	3-ci ayda		12-ci ayda
Xərclər	Xərclər	Xərclər	Xərclər	Xərclər
Nəticələr r	Nəticələ r	Nəticələ r	Nəticələ r	Nəticələr
Müəssisənin bölmələri, məsuliyyət mərkəzləri, menecerlər				

Şəkil 9.1.1. Srateji, taktiki və əməliyyat büdcələrinin qarşılıqlı əlaqəsi

Ancaq həmin büdcələr situasiyadan asılı olaraq daha qısa müddət üçün tərtib oluna bilər. Bütövlükdə büdcələrin müddəti bir çox daxili və kənar faktorların təsirindən asılı olaraq müəyyən edilir və dəyişdirilə bilər. Daxili faktorlara müəssisənin maliyyə imkanlarını, istehsal güclərinin həcmi, işçi qüvvəsinin mövcudluğunu, istehsalın və idarəetmənin təşkili səviyyəsini, məhsulların çeşidini və keyfiyyətini aid etmək olar. Kənar faktorlara isə tələb və təklifin səviyyəsi, iqtisadi mühitin dəyişməsi və sairə aid edilə bilər.

Planlaşdırılma üsuluna görə büdcələri diskret və sürüşkən büdcələrə bölmək olar. **Diskret** büdcələr adətən rüblərə, aylara bölünməklə bir il

Strateji qərarlar (investisiya layihəsi) - 5 il Investisiya büdcələri - 5 il Xərclər, nəticələr - 5 il Müəssisə üzrə bütövlükdə

üçün tərtib edilir. Ancaq diskret büdcələşdirmədə fasiləsiz planlaşdırma metodundan da istifadə edilə bilər. Bu qaydada tərtib edilən büdcələrə **sürüşkən büdcələr** deyilir.

İnkişaf etmiş ölkə şirkətlərində sürüşkən büdcələrdən də geniş istifadə olunur. Onlar müəyyən fəaliyyət müddətinə tərtib edilir. Belə büdcələr cari dövrdən sonra gələn dövr üçün tərtib olunur. Yeni büdcə dövrü əvvəl qalmış dövrə əlavə olunur, beləliklə də yeni büdcə formalaşır. Məsələn, müəssisədə büdcə dövrü ildir, büdcələşdirmə addımı isə ay hesab olunur. 2013-cü ilin yanvar ayı başa çatdıqda büdcəyə yeni ay əlavə edilir. Bu zaman büdcələşdirmə dövrü - il saxlanılır, hərçənd ki, statik büdcə ilə müqayisədə təqvim tarixləri dəyişdirilmiş və bir ay qabağa çəkilmiş olur. Adətən sürüşkən büdcələr statik büdcələrlə əlaqəli halda tətbiq edilir.

Funksional büdcələrə - istehsal büdcəsini, satış büdcəsini, tədarük büdcəsini, ayrı-ayrı xərc növləri, struktur bölmələri üzrə büdcələri aid etmək olar. Bu cür büdcələr adətən baş büdcənin tərkib hissəsini əhatə edir və taktiki və əməliyyat büdcələri qruplarına daxildir.

Xüsusi büdcələr öz tərkibinə görə kifayət qədər müxtəlifdir: əlavə büdcə; artımlı büdcə; əməliyyatlar üzrə tərtib edilən büdcə, keçici büdcələr və s.

Əlavə büdcə əvvəlcə büdcəyə daxil edilməmiş tədbirlərin maliyyələşdirilməsi üçün nəzərdə tutulan büdcəyə deyilir. Bu cür büdcələşdirmə situasiyanın dəyişilməsi nəticəsində, yaxud hansısa tədbirin əvvəlcə nəzərə alınmaması səbəbindən həyata keçirilə bilər.

Artımlı büdcə cari büdcələrin əsasında formalaşır. Bu o zaman baş verir ki, cari büdcə dövrünün sonuna qədər cari büdcəyə təsir edəcək

hadisənin baş verməsi gözlənilir, sonrakı büdcə dövründə inflyasiyanın tempinin, iqtisadi aktivliyin səviyyəsinin, məhsul buraxılışının quruluşunun dəyişilməsi ilə əlaqədar büdcənin parametrlərinin dəyişilməsi zəruriliyi meydana çıxır.

Əməliyyatlar üzrə tərtib edilən büdcələr dedikdə ayrı-ayrı işlərin, xidmətlərin, funksiyaların yerinə yetirilməsi üçün nəzərdə tutulan xərclərin büdcəsi başa düşülür.

Keçici büdcələr - qeyri-müəyyənliyin təsirini azaltmaq məqsədilə tərtib edilir. Məsələn, I rübdə baş verən hadisələr II rübün büdcəsi tərtib edilən zaman hərtərəfli nəzərə alınsa da, III və IV rüblər üçün tərtib edilən büdcələr üçün bu yetərli deyildir. Sonrakı hadisələrin baş verəcəyi halda III və IV rüblərin büdcələri yenidən dəqiqləşdirilməlidir, bu da onu göstərir ki, həmin büdcələr hələlək keçici xarakter daşıyır. Bütövlükdə büdcələrin tərtib edilməsini hər hansı ayrıca büdcə dövrü çərçivəsində deyil, həmçinin bir büdcə dövründən digər büdcə dövrünə keçid zamanı keçici proses kimi xarakterizə etmək olar.

2. Büdcələşdirmənin metodları

Büdcə - planın kəmiyyətə ifadəsidir kimi müəyyənləşdirilir. Ancaq verilən bu tərif büdcənin kəmiyyətini müəyyən etmir, onun yalnız nə olduğunu izah edir. Halbuki, büdcənin kəmiyyəti real olaraq hesablanmalı yaxud müəyyən olunmalıdır. Bunun üçün müxtəlif yanaşmalardan və metodlardan istifadə etmək lazımdır.

Büdcənin tərtib edilməsinin nəzəriyyəsi və praktikasında müxtəlif yanaşmalar tətbiq edilir: büdcənin “təmiz vərəqədən”, “yuxarıdan aşağı”, “aşağıdan yuxarı”, kombinəlanmış qaydada tərtib edilməsi və s

“Təmiz vərəqədən” yanaşma zamanı büdcə tərtib edilərkən əvvəlki dövrlərdə və cari dövrdə olan hadisə və faktlar nəzərə alınmır, başqa sözlə,

sanki onlar unudulmuşdur. Bu metod bəzən “sıfırdan” büdcələş- dirmə metodu da adlanır. Əsas mahiyyət ondan ibarətdir ki, xərclərin plan üzrə kəmiyyəti, onların əvvəlki dövrdə (dövlərdə) olan kəmiyyətindən asılı olmayaraq müəyyən edilir.

“**Sıfırdan**” büdcələşdirmə metodunu tətbiq edərkən nəzərə almaq'lazımdır ki, onun müsbət və mənfi tərəfləri vardır. Onun əsas mənfi tərəflərindən biri ondan ibarətdir ki, taktiki səviyyədə büdcələşdirmə üçün çoxlu vaxt və xərc tələb olunur. Çünki hər şeyi sıfırdan başlamaq, məqsədləri və onların həyata keçirilməsi üçün tələb olunan resursların kəmiyyətini müəyyən etmək, xərcləri yenidən hesablamaq lazım gəlir. Digər tərəfdən, “sıfırdan” büdcələşdirmə zamanı müəssisənin ayrı-ayrı bölmələrində məqsədləri, onlara nail olunması üçün tələb olunan xərcləri hesablamaq və müəssisə üzrə onları yenidən uzlaşdırmaq və yekunlaşdırmaq zəruriliyi meydana çıxır. Əgər müəssisədə fəaliyyət proqramı dəyişmərsə, deməli, müvafiq xərclərin tərkibi və kəmiyyəti də dövrdən-dövrə sabitdirsə, onda bu halda “sıfırdan” büdcələşdirmə meto- dunun tətbiqinin məqsədəuyğunluğu şübhəlidir.

Bununla belə, əgər müəssisə öz fəaliyyətini uzun müddət davam etdirmək, onun istiqaməti və quruluşunda dəyişikliklər etmək niyyətindədirsə, onda “sıfırdan” büdcələşdirmə metodundan istifadə tamamilə məqsədəuyğun görünür.

“**Yuxarıdan aşağı**” yanaşma metodunda büdcələşdirməyə müəssisənin idarə aparatının müvafiq bölməsindən başlanılır.

Müvafiq hazırlıq işlərindən sonra baş büdcənin tərtibinə başlanılır, onun müxtəlif alternativ variantları müzakirə olunur, daha optimal variant seçilərək təsdiq edilir. Daha sonra, təsdiq edilmiş büdcə müəssisənin struktur bölmələrinə çatdırılır və icra olunmağa başlayır. Baş büdcənin göstəriciləri struktur bölmələrinə onlar qarşısında qoyulmuş məqsədlərə və bunun üçün nəzərdə tutulmuş resurslara uyğun olaraq çatdırılır.

“Aşağıdan yuxarı” büdcələşdirmə zamanı büdcələr müəssisənin struktur bölmələrinin rəhbərləri (menecerləri) tərəfindən həmin bölmələr qarşısına qoyulmuş məqsədlərə uyğun tərtib edilir. Daha sonra, müxtəlif bölmələrin büdcələri korrektə edilir (lazım gəldikdə), müəssisə üzrə ümumiləşdirilir, bununla da baş (ümumi) büdcə tərtib olunur. Büdcənin icrası üçün o aidiyyəti bölmələrə, onların rəhbərlərinə, yaxud məsuliyyət mərkəzlərinə çatdırılır. Baş (ümumi) büdcənin, eləcə də ona daxil olan bölmə büdcələrinin köməyi ilə müəssisənin, ayrı-ayrı struktur bölmələrinin planlaşdırılması, fəaliyyətinin uçotu və təhlili aparılır, xərclər və gəlirlər müqayisə edilir. “Aşağıdan yuxarı” tərtib edilən büdcə həm də motivasiya-ya xarakteri daşıyır - planlaşdırılan nəticələrə yaxud məqsədlərə nail olmaq üçün hamı maraqlı olur, eləcə də planlaşdırılan xərclər və gəlirlər üzrə göstəricilərdən kənarlaşmalara görə aşağıdan yuxarıya hamı məsuliyyət daşmalı olur.

Büdcənin “aşağıdan yuxarı” yanaşma qaydasında tərtib edilməsi imkan verir ki, bütün səviyyədə olan menecerlər, işçilər özlərini büdcənin yerinə yetirilməsinin iştirakçıları hesab etsinlər.

Son dövrlərdə **əməliyyatlar üzrə büdcələşdirmə** metodu geniş yayılmağa başlamışdır. Bu yanaşmanın mahiyyəti ondan ibarətdir ki, planlaşdırma, büdcələşdirmə obyektini kimi müəssisə, onun bölmələri deyil, fəaliyyət prosesində baş verən əməliyyatlar və işlər çıxış edir. Bu zaman xərclər və nəticələr də biznes-proseslər, əməliyyatlar üzrə büdcələşdirilir.

Büdcələşdirmə zamanı iqtisadi-riyazi və statistik metodlardan, həmçinin büdcə metodundan, iqtisadi təhlil metodlarından geniş istifadə edilir. Həmin və digər metodların köməyi ilə büdcənin parametrləri hesablanır, müxtəlif alternativ variantlar təhlil edilir, optimal variant seçilir. Daha sonra uçot, nəzarət və təhlilə xas olan metodların köməyi ilə

büdcələrin yerinə yetirilməsi, gəlirlərlə xərclərin müqayisəsi həyata keçirilir, faktiki göstəricilərin planda nəzərdə tutulan göstəricilərdən kənarlaşması,

xərclərin normadan kənarlaşması, onların başvermə səbəbləri aşkar edilir, büdcələrdə lazımı korrektələr aparılır.

3. Büdcələşdirmənin təşkili və büdcələrin tərtibi prosedurları

Müəssisənin büdcəsi formallaşdırılmış standart formaya malik deyildir, onun real və praktiki formasını büdcəni işləyib hazırlayanlar müəyyən edir. Maliyyə sənədi olmaqla büdcə gələcək məqsədlərin həyata keçirilməsini, bunun üçün lazım olan resursları kəmiyyətə əks etdirən plandır. Bu sənəd hər bir bölmənin, məsuliyyət mərkəzinin və bütövlükdə müəssisənin məqsəd və vəzifələrini əks etdirir. Orada əksini tapmış rəqəmlər strateji, taktiki və operativ qərarlarla bağlı tədbirlərin həyata keçirilməsi üçün zəruri olan xərclərin və onların verçəyi nəticələrin koordinasiya edilmiş və hesablanmış kəmiyyətləridir. Tərtib edilən büdcələr çevik, dəyişikliklər üçün elastik olmalıdır.

Bütün bu və digər tələblərə cavab verən büdcə hazırlamaq üçün büdcələşdirmə işini lazımı səviyyədə təşkil etmək vacibdir. **Büdcələşdirmənin təşkili** dedikdə büdcəni tərtib etmək üçün nəzərdə tutulan tədbirlərin və işlərin məcmusu və onların yerinə yetirilməsi ardıcılığı başa düşülür. Büdcələşdirmənin təşkili müəssisənin həcmindən asılı olaraq yüksək dərəcədə (iri müəssisələrdə) formalaşdırıla yaxud da aşağı səviyyədə (kiçik müəssisələrdə) formalaşdırıla bilər. Birinci tipli müəssisələrdə büdcələşdirmənin təşkili ilə xüsusi qruplar, daha doğrusu, büdcə qrupları ya da büdcə qrupu məşğul olur. Büdcə qrupunun başlıca vəzifələrinə aşağıdakılar daxil edilə bilər:

- 1) büdcənin təşkili və tərtibi prosedurlarının işləyib hazırlanması. Belə prosedurlara büdcənin işləyib hazırlanması və başa çatdırılması müddətləri, büdcələşdirmə prosesində qrup üzvlərinin məsuliyyəti, funksiyaları və vəzifələri, ayn-ayrı büdcələrin təsviri, qısa xarakteristikası və s. daxildir.;

2) müəssisənin strateji məqsədlərinə uyğun strateji büdcənin formalaşdırılması, bunun üçün lazım olan hər cür informasiyanın yığılması, təhlil edilməsi və ümumiləşdirilərək büdcələrin tərtibində istifadə edilməsi;

3) strateji büdcələrə uyğun olaraq taktiki və əməliyyat büdcələrinin formalaşdırılması, funksional büdcələrin təşkil edilməsi, onların

məsuliyyət mərkəzlərinin rəhbərləri, menecerlərlə birgə müzakirəsi və təsdiqinin təşkili;

1) funksional büdcələrin əsasında icmal büdcənin tərtib edilməsi;

2) büdcənin tərtib edildiyi zaman baş verə biləcək mübahisəli məsələlərə baxılması və onların yoluna qoyulması;

3) büdcədə əks etdirilən və faktiki göstəricilər arasında olan kənarlaşmaların izlənməsi, onların müvafiq rəhbər işçilər, menecerlər, məsuliyyət mərkəzlərinin rəhbərləri ilə müzakirə edilməsi və s.

Büdcələr idarəetmə mühasibatlığında da işlənib hazırlana bilər. Bu zaman idarəetmə mühasibatlığının əməkdaşları məsuliyyət mərkəzlərinin rəhbərləri ilə birgə hərəkət edirlər.

Büdcələşdirmənin təşkili aşağıdakı işlərin yerinə yetirilməsini tələb edir:

- 1) Müəssisənin maliyyə strukturunun hazırlanması və təsdiq edilməsini;
- 2) Müəssisənin baş büdcəsinin tərtib edilməsini;
- 3) Büdcələşdirmənin reqlamentləşdirilməsini.

Müəssisənin **maliyyə strukturu** dedikdə onun maliyyə məsuliyyəti mərkəzlərinin ierarxik sistemi başa düşülür. Bu struktur, yaxud sistem onun üçün yaradılmalıdır ki, konkret büdcələrin tərtib edilməsi sahəsində səlahiyyətlər müəssisənin idarəetmə sistemi həlqələrinin menecerləri ilə bölüşdürülsün, yaxud onlara verilsin.

Baş büdcənin quruluşunun işlənib hazırlanması üzrə işlərə bunlar daxildir: büdcənin məqsədləri və vəzifələrinin müəyyən edilməsi, baş büdcəyə daxil edilən büdcələrin işlənib hazırlanması, büdcə maddələrinin müəyyən edilməsi, onların maliyyə məsuliyyəti mərkəzləri üzrə bölüşdürülməsi, məsul

menecerlərin səlahiyyətlərinin və məsuliyyətlərinin təsbit edilməsi (müəyyənləşdirilməsi), büdcə nəzarətinin həyata keçirilməsi qaydasının və bunun üçün məsul olan mərkəzlərin müəyyən olunması və s.

Büdcələşdirmənin reqlamentləşdirilməsi qeyd olunduğu kimi, özündə büdcələşdirmə dövrünü, büdcələrə edilə biləcək korrektələrin müddətini, büdcələrin tərtibi üzrə sənəd dövriyyəsinə, rəhbərlərin fərdi məsuliyyət sferalarını, büdcələrin formatını və cədvəllərini əks etdirir.

Qeyd edildiyi kimi, baş büdcə özündə cari büdcələri (əməliyyat və taktiki büdcələri, maliyyə büdcəsini) və investisiya büdcələrini birləşdirir.

Büdcələrin tərtib edilməsi prosedurlarını nəzərdən keçirək. Əvvəlcə əməliyyat və taktiki büdcələrin tərtib edilməsindən başlayaq. Bütün növ

büdcələrin tərtib edilməsinin başlıca məsələsi müvafiq satışın, istehsalın həcmi, bunun üçün zəruri olan xərclərin kəmiyyətinin müəyyən olunmasıdır. Xərclər isə normalaşdırılmalıdır, bunsuz xərclər büdcəsini işləyib hazırlamaq mümkün deyildir. Taktiki büdcəni tərtib etmək üçün istehsal təyinatlı müəssisədə aşağıdakı məlumatların olması vacibdir:

- 1) istehsalın natural formada həcmi;
- 2) məhsul vahidinin istehsalı üçün tələb olunan materialların miqdarı;
- 3) məhsul hazırlamaq üçün lazım olan materialın hər vahidinin qiyməti;
- 4) məhsul vahidinin istehsalı üçün tələb olunan vaxtın kəmiyyəti;
- 5) məhsulun hazırlanması üçün lazım olan vaxtın qiyməti yaxud dəyəri.

Beləliklə, büdcəni tərtib etmək üçün müstəqim material və əmək haqqı xərclərinin normativlərini bilmək lazımdır. Məhsul istehsalının həcmi haqqında məlumatı istehsal büdcəsindən əldə etmək olar, lakin materiallara və əmək məsrəflərinə olan tələbatı və onların dəyərini hesablamaq lazım gəlir.

Taktiki xərcləri tərtib edərkən müstəqim material və əmək resursları üzrə normativlərin hazırlanması və bunun əsasında məhsul vahidinin maya dəyərini,

satıŖdan gəlirin hesablanmasının bir çox üstünlükləri vardır: büdcənin dəqiqliyini artırır, resurslara qənaət etməyə məcbur edir, yeni iş metodlarının axtarışını stimullaşdırır, maya dəyərinin yalnız normativ xərclər əsasında hesablanması çevik idarəetmə qərarlarının qəbul olunmasına, satıŖdan nəticələrin əvvəlcədən hesablanmasına və bununla da maliyyə nəticələrinə təsir etməyə imkan verir.

Bununla belə, mütəxəssislər büdcələşdirmə prosesində normativ kalkulyasiyalaşdırmadan istifadənin bir sıra neqativ hallara səbəb olduğunu göstərirlər:

➤ material resurslarına qiymətlərin sürüşkən olması nəticəsində müəyyən edilmiş material xərclərinin normaları avtomatik olaraq qeyri-dəqiq hesablanmış kimi görünür, bu da digər büdcə maddələrinin də qeyri-dəqiq olması anlamına gəlir. Bütövlükdə bu faktorun təsiri nəticəsində xərclər/nəticələr ya süni surətdə şişirdilmiş, ya da aşağı salınmış olur;

➤ əmək məsrəfləri sahəsində normativ xərclərin dəqiq müəyyən edilməsi işçilərin, əməkdaşların işə və əməyin nəticələrinə münasibətdə motivasiyasını yüksəldə ya da aşağı sala bilər. Məsələn, əgər əmək normaları bir qədər aşağı səviyyədə qoyulsa, onda bu, işçilərin motivasiyasının və nəticələrin yaxşılaşdırılmasına imkan verməyəcəkdir. Əksinə olduqda, yəni, əgər əmək normaları bir qədər yüksək olarsa, bu, işçilər ilə işəgötürənlər arasında gərginliyə gətirib çıxara bilər;

➤ bir çox mürəkkəb və ardıcıl proseslərdən ibarət olan istehsalatlarda normaların bütün material və əmək xərclərinin növləri üzrə müəyyən edilməsi çətinliklər yaradır;

➤ xərclərin normalaşdırılması və normativ kalkulyasiyalaşdırmanın aparılması sistemi xeyli miqdarda əlavə xərc və vaxt tələb edir. Başqa sözlə, normativ təsərrüfatının saxlanması, onun dəyişən iqtisadi mühitə uyğun olaraq tez-tez dəyişdirilməsi (normalara yenidən baxılması, yeniləşdirilməsi) heç də həmişə səmərəli olmur.

Lakin göstərilən çatışmazlıqlar büdcələrin, xüsusən də əməliyyat və taktiki büdcələrin tərtib edilməsi zamanı normativ uçot və kalkulya- siyalaşdırma sistemindən imtina edilməsi anlamına gəlməməlidir. Əksinə, normativ xərclər əsasında kalkulyasiyalaşdırma sistemi daha da təkmilləşdirilməli və qeyri-müəyyənlik şəraitinə uyğunlaşdırılmalıdır.

Taktiki büdcələr büdcə mərkəzlərinin hər biri üçün ayrıca tərtib edilir. Büdcə mərkəzləri qismində isə müəssisənin ayn-ayn funksiyaları, məsələn, istehsal, satış, yaxud onun struktur bölmələri (məsələn, şöbələr, filiallar və s.) çıxış edir. Funksiyalar üzrə tərtib edilən büdcələr funksional büdcələr də anlandınlar. Hərçənd ki, müəssisənin strukturası büdcə mərkəzlərini müəyyən edir, büdcə mərkəzləri həmişə menecerlərin məsuliyyət sferalarına uyğun gəlir. Belə ki, əgər istehsal sahəsinə istehsal şöbəsinin rəisi rəhbərlik edirsə, onda istehsal üzrə büdcə funksional büdcə adlanır və istehsal sahəsinin rəisi istehsal büdcəsinin işlənilib hazırlanmasında iştirak edir və, deməli, həm də məsuliyyət daşıyır, eyni zamanda istehsal sahəsi (büdcə mərkəzi) - məsuliyyət mərkəzi adlanır, istehsal müəssisəsinin baş büdcəsinin tərtib edilməsi sxemi aşağıdakı kimidir.

İstehsal müəssisəsinin büdcələşdirmə sistemində satış büdcəsi birinci tərtib edilir. Məsələ burasındadır ki, bazar iqtisadiyyatı şəraitində hər bir müəssisənin fəaliyyət göstərə bilməsi və bu fəaliyyətin nəticələri ilk növbədə onun məhsul satışının həcmi, quruluşu, bu sahədə müəssisənin bazar aktivliyi ilə müəyyən olunur.

Əgər məhsulun satışı üçün etibarlı və stabil bazar varsa, onun istehsalı adətən çətin deyildir. Ancaq ola bilər ki, resursların məhdudluğu üzündən (məhdudlaşdırıcı faktor) bazanın tələbatını ödəmək mümkün olmasın. Bu halda da büdcələşdirmə satışın planlaşdırılmasından başlamalı və bu zaman məhdudlaşdırıcı faktorlar nəzərə alınmalıdır.

Beləliklə, satış büdcəsinə işləyib hazırlamaq üçün müəssisədə bütün daxili və kənar məhdudlaşdırıcı faktorlar və proqnoz qiymətləndirilmələri diqqət mərkəzində olmalıdır.

məhsulun normativ ehtiyatı nəzərə alınmaqla hesablanılır. Hesablama aşağıdakı kimi aparılır;

$$\begin{array}{r}
 \text{Məhsulun} \\
 \text{Planlaşdırılan} \\
 \text{Planlaş} \\
 \text{dırı} \\
 \text{istehsalatı} \\
 = \\
 \text{satış} \\
 + \\
 \text{dövrün sonuna} \\
 \text{lan} \\
 \text{salı planı} \\
 - \\
 \text{dövrün} \\
 \text{büdcəsi (büdcəsi)} \\
 \text{hazır məhsulun} \\
 \text{əvvəlin} \\
 \text{ə} \\
 \text{normativ} \\
 \text{ehtiyatı} \\
 \text{hazır} \\
 \text{məhsul} \\
 \text{un} \\
 \text{normat} \\
 \text{iv} \\
 \text{ehtiyatı}
 \end{array}$$

Pul vəsaitlərinin çatışmazlığı kimi onun artıqlığı da müəssisənin fəaliyyəti üçün neqativ nəticələrə gətirib çıxara bilər. Belə ki, pul vəsaitlərinin çatışmazlığı müəssisənin fəaliyyətinin zəifləməsinə, borclarının ödənilməsinin gecikdirilməsinə, malsatan və malalanlarla əlaqələrinin pisləşməsinə və s. hallara səbəb ola bilər.

Pul vəsaitlərinin müvəqqəti artıqlığı istifadə olunmursa, bu, müəssisənin mühüm resurslarının dövriyyədən çıxdığını və gəlir gətirmədiyini göstərir. Bu vəziyyət həm də müəssisənin işgüzar aktivliyinin zəif olduğuna dəlalət edir. Pul vəsaitlərinin büdcəsi ona görə tərtib edilməlidir ki, həmin və digər neqativ hallara yol verilməsin.

Dünya praktikasında elə hallara da rast gəlinir ki, nağd pul vəsaitlərinin artıqlığına malik olan müəssisəni hansısa iri şirkət “udmağa” çalışır. İri şirkətə müqavimət göstərmək isə müasir bazar iqtisadiyyatı şəraitində olduqca çətinidir. Bundan qaçmaq ya da yaxa qurtarmaq üçün hətta müəyyən qədər məsərəflər də tələb olunur .

Pul vəsaitləri büdcəsini tərtib etmək üçün aşağıdakılar məlumdur:

- planlaşdırılan dövrün (I rübün) əvvəlinə pul vəsaitinin qalığının 1800 manat olacağı nəzərdə tutulur;
- lazımsız avadanlığın birinci rübdə satılmasından 6400 manat pul vəsaitinin daxil olacağı və onun qalıq dəyəri, satış xərcləri çıxıldıqdan sonra satışdan 250 manat mənfəət götürüləcəyi planlaşdırılır. Satışdan pul vəsaiti I və II rüblərdə daxil olacaqdır: müvafiq olaraq 3600 və 2500 manat;
- məhsul satışından 20000 manat pul vəsaitinin daxil olacağı nəzərdə tutulur:

Bütün hallarda pul daxilolmaları ilə pul xaricəmələri arasında səmərəli nisbət tapılmalı və ona əməl edilməlidir.

4. **Büdcə nəzarəti**

İqtisadi təhlil, idarəetmə uçuotu, təftiş və nəzarət yönümlü ədəbiyyatlarda nəzarətin müxtəlif formalarını fərqləndirirlər: ilkin nəzarət, cari nəzarət, sonrakı nəzarət, sosial nəzarət, özünənəzarət, inzibati nəzarət və s.

İlkin nəzarət planda/büdcədə nəzərdə tutulmuş məqsədlərə çatmaq üçün fəaliyyət prosesindən öncə həyata keçirilən nəzarətdir. Başqa sözlə, ilkin nəzarət büdcələrin formalaşdırılması zamanı tətbiq olunan nəzarətdir. Bu dövrdə büdcənin müxtəlif variantları nəzərdən keçirilir, onlardan ən əlverişlisi seçilir, gözlənilən satış, istehsal büdcələri müxtəlif aspektlərdən qiymətləndirilir, onların yerinə yetirilməsi üçün maddi, əmək və maliyyə resursları müəyyənəşdirilir. Məsələn, material resursları üzrə xərclərə ilkin nəzarətin həyata keçirilməsi o deməkdir ki, əldə ediləcək materialların öz keyfiyyətinə, qiymətinə görə istehsal ediləcək məhsulun tələblərinə, standartlarına, normal satış qiyməti qoymaq üçün sərfəli maya dəyərinə uyğun olub-olmaması,

həmçinin əlverişli şərtlərlə malsatan- lar ilə müqavilə bağlana biləcəyi imkanları araşdırılır, tələb olunacaq materialların miqdarı, ehtiyatı müəyyənləşdirilir, onların dəyərini ödənilməsi mənbələri öyrənilir və müəyyən edilir. Bu mərhələdə hər bir material növü, məsuliyyət mərkəzi üzrə material xərclərinin kəmiyyəti hesablanılır, onların müəssisə üzrə səviyyəsi müəyyənləşdirilir və müəssisə üçün həmin səviyyənin faydalı yaxud qeyri-səmərəli olması ilkin olaraq qiymətləndirilir.

Cari nəzarət bilavasitə büdcənin icrası prosesində həyata keçirilir. Cari nəzarətin əsas funksiyaları bunlardır: faktiki göstəricilər ilə büdcə göstəricilərinin müqayisə edilməsi; kənarlaşmaların müəyyən olunması; düzəlişlərin aparılması. Cari nəzarət uçotun aparılması vasitəsilə həyata keçirilir, ancaq öz xarakterinə görə həm fasiləsiz, həm də dövrü ola bilər. Fasiləsiz nəzarət uçotun fasiləsiz aparılması ilə mümkündür. Bu cür nəzarəti yeni məhsul növlərinin, iş və xidmətlərin mənimsənilməsi zamanı həyata keçirmək vacibdir. Dövrü nəzarət zamanı büdcənin yerinə yetirilməsi üzrə əldə olunan nəticələr müəyyən dövrlərdə (ayda, rübdə və s.) qiymətləndirilir və bunun əsasında zəruri düzəlişlər aparılır. Cari nəzarətin aparılacağı göstəricilər sistemi əvvəlcədən müəyyənləşdirilməlidir.

Cari nəzarət həm müşahidə yolu, həm də ilkin sənədlərdəki məlumatların təhlili vasitəsilə aparıla bilər. Müşahidə yolu ilə nəzarət menecerlər /nəzarətçilər tərəfindən bilavasitə icraçılarla əlaqə və ünsiyyətin yaradılması formasında həyata keçirilir. Onun köməyi ilə uçota alınmayan kənarlaşmalar aşkar edilir, onların səbəbləri və günahkarları müəyyən olunur. Sözügedən nəzarət forması daha operativ və fasiləsiz qaydada həyata keçirilən nəzarət hesab olunur və plan/büdcə göstəricilərində kor- rektələri vaxtında aparılmasına imkan verir. Sənədləşdirmə formasında həyata keçirilən nəzarət vasitəsilə plan/büdcə göstəriciləri ilə faktiki göstəricilər arasında olan fərqləri, kənarlaşmaları daha

dəqiq müəyyən etmək olur, bu da həmin fərqlərin və kənarlaşmaların aradan qaldırılması üçün tədbirlər hazırlamağa və həyata keçirməyə şərait yaradır.

Cari nəzarət forması daha əhəmiyyətli sayılır, çünki, onun vasitəsilə fəaliyyətə təsir göstərmək, onu konkret hədəfə yönəltmək mümkündür.

Sonrakı nəzarət plan/büdcə dövrü başa çatdıqdan sonra aparılan nəzarət formasıdır. Sonrakı nəzarət, adından da görüldüyü kimi, artıq fəaliyyətə, onun nəticələrinə təsir edə bilmir, plan/büdcə göstəricilərində dəyişikliklər aparmağa imkan vermir. Fləmin nəzarət formasının köməyi ilə plan/büdcə göstəriciləri faktiki əldə edilmiş göstəricilərlə müqayisə olunur, müxtəlif funksional büdcələrin yerinə yetirilməsi səviyyəsi təhlil edilir və qiymətləndirilir. Sonrakı nəzarət artıq yerinə yetirilmiş planda/büdcədə dəyişikliklər və korrektələr aparmağa imkan verməsə də, gələcəkdə tərtib ediləcək planların/büdcələrin formalaşmasına təsir edə bilər. Başqa sözlə, sonrakı nəzarətin verdiyi informasiya gələcək plan- lann/büdcələrin parametrlərinin formalaşdırılması zamanı daha dəqiq və real göstəricilər əldə etməyə imkan verə bilər. Nəhayət, sonrakı nəzarət müəssisənin menecerlərinin, məsuliyyət mərkəzi rəhbərlərinin, məsul icraçıların və bütövlükdə rəhbərliyin fəaliyyətinə qiymət vermək üçün zəruri informasiya verir.

Cari və sonrakı nəzarətin nəticələri müvafiq formada təşkil edilmiş hesabatlarda öz əksini tapmalıdır. Belə hesabatlarda plan/büdcə göstəriciləri, faktiki göstəricilər, həmçinin onlar arasında olan kənarlaşmalar barədə informasiya əks etdirilməlidir. Planın/büdcənin icrası barədə hesabatda həmin informasiyadan başqa ayrı-ayrı funksional büdcələrin, məsuliyyət mərkəzləri üzrə büdcələrin (büdcə mərkəzlərinin) maddələrinin yerinə yetirilməsinə, yaxud yerinə yetirilməməsinə təsir edən daxili və kənar faktorlar, onların təsir dərəcəsi də ətraflı şəkildə izah edilməli və göstərilməlidir.

Qərb ölkələrində sosial nəzarət, özünənəzarət və inzibati nəzarət tipləri daha geniş şərh edilir. Bu nəzarət tiplərini 1974-cü ildə Hovpud müəyyən etmişdir.

Həmin nəzarət formaları təsvir edilərkən nəzarət hərəkətlərinin formalaşma və dərk olunma səviyyəsi nəzərə alınmalıdır. Bu baxımdan hesab edilir ki, **sosial nəzarət**, adətən fərdin mənsub olduğu qrup tərəfindən həyata keçirildiyi üçün, daha az formalaşma və dərk olunma səviyyəsinə malikdir. Deməli, inzibati nəzarətdə formallaşma və dərk etmə səviyyəsi sosial nəzarətə nisbətən daha yüksəkdir. Odur ki, sosial nəzarət tipi daha mürəkkəb nəzarət tipidir.

Özünənəzarət formasını fərdin inzibati və sosial nəzarət sistemi ilə razılıq və özünüeyniləşdirmə dərəcəsi kimi müəyyən etmək olar. Başqa sözlə, özünənəzarət forması fərdin işlədiyi müəssisədə mövcud olan sosial və administrativ nəzarət formalarını nə dərəcədə qəbul etməsi və onun üçün arzuolunan olması ilə müəyyən edilir.

İnzibati nəzarət adamların (işçilərin, qrupların, hətta müəssisəyə tabe olan filialların, bölmələrin davranışına nəzarət formasıdır.

İnzibati nəzarət, onun prosedurları müəssisə çərçivəsində adamların hərəkətlərini müəyyən etmək üçün hazırlanır və tətbiq edilir. Göstərilən bütün nəzarət tipləri bir-biri ilə sıx əlaqədə mövcud olur və həyata keçirilir. Maraqlıdır ki, maliyyə nəzarəti administrativ nəzarət formasına aid edilir.

Ümumiyyətlə istənilən formada nəzarətin məqsədyönlü həyata keçirilməsi və səmərəli olması üçün aşağıdakı şərtlərə əməl edilməlidir:

1. nəzarət həmişə məqsədli xarakter daşmalıdır, daha doğrusu, nəzarətin tətbiq edildiyi hərəkətlər yaxud fəaliyyət məqsədli olmalıdır, məqsədsiz fəaliyyətə, hərəkətlərə nəzarət faydasız nəzarətdir. Əlbəttə, söhbət müəssisənin fəaliyyətinə, onu idarəedənlərin fəaliyyətinə nəzarətdən gedir;

2. nəzarət olunacaq kəmiyyətlər (plan/büdcə göstəriciləri), həmçinin fəaliyyətin nəticələrini əks etdirən göstəricilər müqayisəyə gələn olmalıdır, Burada, məsələn, o nəzərdə tutulur ki, eyni göstəricinin plan kəmiyyəti ilə faktiki kəmiyyətinin müqayisə edilə bilməsi üçün plan kəmiyyəti reallığı əks etdirməlidir. Əgər plan üzrə kəmiyyət reallıq və imkanlar tam

və düzgün nəzərə alınmadan aşağı səviyyədə müəyyən edilmişsə və həmin plan artıqlaması ilə yerinə yetirilmişsə, onda burada onların müqayisə olunması və fəaliyyətin nəticələrinin yüksək qiymətləndirilməsi özünü aldatmaqdan başqa bir şey deyildir. Eynilə plan göstəricisinin bütün imkanlar və şəraitlər nəzərə alınmadan yüksək səviyyədə qəbul edilməsi və onun aşağı səviyyədə yerinə yetirilməsi heç də faktiki fəaliyyətin, onun nəticələrinin pis olmasına dəlalət etməməlidir.

3. ikinci şərtə əməl etməklə kənarlaşmalar aşkar edilməli və onların əsasında müəyyən dəyişikliklər və korrektələr aparılmalıdır.

Bütün nəzarət formalarının mərkəzi həlqəsini maliyyə nəzarəti təşkil etməlidir, çünki qəbul edilən planların/büdcələrin hamısı demək olar ki, maliyyə nəticələri ilə başa çatır, yaxud onların sonu maliyyə nəticələri ilə tamamlanır. **Maliyyə nəzarəti** vasitəsilə faktiki xərclərin büdcə xərclərindən, faktiki gəlirlərin büdcə gəlirlərindən kənarlaşmaları müəyyən edilir və qiymətləndirilir. Büdcə göstəriciləri ilə faktiki göstəricilər arasında kənarlaşmaların müəyyən edilməsi **əks əlaqə ilə nəzarət**, büdcə göstəriciləri ilə müəssisənin qoymuş olduğu məqsədlər arasında olan kənarlaşmaların müəyyən edilməsi isə **birbaşa əlaqə ilə nəzarət** adlanır. Aşkar edilmiş kənarlaşmalar üzrə müvafiq qərarların qəbul olunması, hərəkətlərin edilməsi, bir sözlə, həmin kənarlaşmaların aradan qaldırılmasına yönəldilmiş bütün hərəkətlərin məcmusu kənarlaşmaların idarə edilməsidir. Ancaq hər cür kənarlaşmanın idarə edilməsi həm vaxt, həm də məsrəf baxımından səmərəli və təsirli deyildir. Təbiidir ki, müəssisənin menecerləri əhəmiyyətli kənarlaşmalara diqqət yetirməli və onlara vaxt sərf etməlidirlər.

Maliyyə nəticələrinə əhəmiyyətli təsir edən kənarlaşmalara daha çox diqqət yetirilməlidir. Məlumdur ki, müəssisənin fəaliyyət həcmnin (istehsal və satışın) dəyişməsinin maliyyə göstəricələrinə təsiri dərhal hiss edilir. Bəs bu göstəricilər hansılardır və həcm göstəricilərinin təsiri

altında onlar necə dəyişilir? Bir sıra maliyyə (eləcə də qeyri-maliyyə) göstəricilərinin həcm göstəricilərinin təsirinə necə reaksiya verməsini çevik büdcə mexanizmi vasitəsilə təhlil etmək olar. Başqa sözlə, çevik büdcələr bir sıra maliyyə və qeyri-maliyyə göstəricilərinin planlaşdırılmasında istifadə oluna bilər.

Çevik büdcədən kənarlaşma çevik büdcənin göstəriciləri ilə faktiki göstəricilər arasında elə fərkdir ki, həmin fərq istehsal/həcm faktoru istisna olunmaqla digər faktorların müəssisənin fəaliyyətinin bütün göstəricilərinə - satışdan gəlirə, dəyişən və daimi xərclərə, marjinal gəlirə, mənfəətə - təsirini əks etdirir.

Bütün kənarlaşmalar üzrə səbəblər xüsusi olaraq təhlil edilməli və müvafiq idarəetmə qərarları qəbul olunmalıdır. Ancaq təhlil yalnız büdcə yerinə yetirildikdən sonra deyil, həmçinin büdcə tərtib edilməzdən öncə, onun yerinə yetirilməsi gedişində aparılmalıdır. Təhlil ilə büdcələşdirmə arasında qarşılıqlı əlaqəni, onun aparılması metodikasını bir qədər ətraflı növbəti paragrafda nəzərdən keçirək.

5. Büdcələşdirmə və təhlil

Büdcənin yaxud büdcələşdirmənin planlaşdırma, nəzarət və qiymətləndirmə kimi funksiyaları yerinə yetirməsi yaxud yetirməməsi o zaman müəyyən olunur ki, plan/büdcə göstəriciləri ilə faktiki göstəricilər müqayisə olunsun, başqa sözlə qarşılıqlı təhlil edilsin. Təhlil üçün büdcələşdirmə prosesində əks etdirilən bütün natural və dəyər kəmiyyətləri, nisbi və mütləq rəqəmlərdən (məlumatlardan) istifadə etmək lazımdır. Əvvəlki paragrafda deyildiyi kimi, təhlil yalnız faktiki göstəricilərlə büdcə göstəricilərinin müqayisəsi və interpretasiyası kimi başa düşülməməlidir. Təhlil büdcələşdirmənin başlanmasından ta onun yerinə yetirilməsinə qədər olan bütün prosesləri əhatə etməlidir, yaxud həmin proseslər

təhlilin obyektı olmalıdır. Belə ki, növbəti dövrə büdcəni tərtib etməzdən öncə keçən ildə tərtib edilmiş büdcələrin məlumatları, onların

yerinə yetirilməsi səviyyəsi, keçmiş dövrün büdcəsindən kənarlaşmalar, onların səbəbləri, onlara təsir etmiş daxili və xarici faktorlar bir daha götür-qoy edilməli və qiymətləndirilməlidir. Büdcələşdirmənin tərtibi zamanı keçən dövrdə tətbiq edilmiş norma və normativlərə yenidən baxılır, məhsulun istehsalına çəkiləcək dəyişən xərclərin aşağı salınması imkanları təhlil edilir, məhsul buraxılışının quruluşu, satış qiyməti, həcmi dəqiqləşdirilir. Bütün bunlar təhlilin vasitəsilə, ona məxsus prosedurlar və metodika ilə həyata keçirilir. Bu mərhələdə həmçinin iqtisadi-riyazi metodlardan da geniş istifadə edilməlidir.

Təhlilin həmin istiqaməti dərsləyin əvvəlki fəsillərində ətraflı nəzərdən keçirilmişdi.

Təhlilin ən mühüm mərhələsi yaxud istiqaməti büdcənin yerinə yetirilməsi üzərində nəzarəti həyata keçirməkdir. Büdcələşdirmə standart- kost sistemi ilə əlaqələndirildikdə, kalkulyasiyalaşdırma marjinal əsasda aparıldıqda, xərclərin və gəlirlərin uçotu isə məsuliyyət mərkəzləri yaxud büdcə mərkəzləri üzrə təşkil edildikdə təhlil üçün geniş meydan açılır, onun aparılması əsasında alınmış yeni informasiyanı kənarlaşmaların aradan qaldırılmasında, ayrı-ayrı büdcə maddələrinə korrektələr və dəyişikliklər edilməsində uğurla istifadə etmək olur.

Təhlilin növbəti mərhələsində faktiki əldə edilmiş göstəricilər ilə büdcə göstəriciləri müqayisə olunur. Müqayisənin, təhlilin aparıla bilməsi üçün büdcənin maddələri, göstəriciləri, xərclərin və gəlirlərin elementləri struktur-təsnifat və məzmun baxımından uyğun olmalıdır. Təhlil xərclərin maddələri və elementləri, gəlirlərin növləri, məhsulların, fəaliyyətin növləri, təşkilati, istehsal və idarəetmə strukturları, məsuliyyət, xüsusən də maliyyə məsuliyyəti mərkəzləri, əməliyyatlar, proseslər, autsayderlər üzrə aparıla bilər.

Büdcələrin yerinə yetirilməsinin təhlilini aparmaq üçün çevik büdcə mexanizmindən geniş istifadə edilir. Bu barədə artıq əvvəlki paragraflar- da məlumat verilmişdi. Bir daha qeyd edək ki, çevik büdcə statik büdcənin

istehsalın (satışın) faktiki həcminə uyğun yenidən hesablanması yolu ilə müəyyən olunur. Statik büdcənin təhlil edilməsi nəticəsində mütləq və nisbi ifadədə ümumi kənarlaşmanın kəmiyyətini, eləcə də maddələr üzrə kənarlaşmalar barədə informasiya əldə etmək mümkündür. Çevik büdcələri təhlil edərkən təhlili dərinləşdirib bir sıra faktorların faktiki göstəricilərə təsirini aşkar etmək olar.