

## **MÖVZU 11. İDARƏETMƏ UÇOTU VƏ HESABATININ TƏŞKİLİ**

- 1. Müəssisədə idarəetmə uçotunun təşkilinin ümumi əsasları**
- 2. Məsuliyyət mərkəzləri üzrə uçotun təşkili**
- 3. Məsuliyyət mərkəzlərində xərclərin və gəlirlərin təhlili**

Müəssisələrin təşkilati, istehsal və idarəetmə strukturları müxtəlif xarici və daxili mühitin təsiri nəticəsində fərqli şəkildə formalaşdığı üçün idarəetmə uçotunun təşkili də öz formasına və quruluşuna görə bütün müəssisələr üçün eyni ola bilməz, idarəetmə uçotunun təşkili hər şeydən əvvəl müəssisənin qarşıya qoyduğu strateji, taktiki və operativ məqsədlərə çatmaq baxımından reallaşır.

Bununla belə, idarəetmə uçotu ümumilikdə idarəetmə üçün informasiya formalaşdırdığına görə onun təşkil edilməsi də idarəetmənin tələblərinə və prinsiplərinə cavab verməlidir. Digər tərəfdən, idarəetmə uçotu ümumi mühasibat uçotunun bir hissəsidir, deməli onun təşkili və aparılması da mühasibat uçotunun ümumi prinsiplərinə əsaslanmalıdır. İdarəetmə uçotu rəhbərliyə, menecerlərə planlaşdırma, nəzarət və qərarların qəbulunda köməklik göstərmək üçün faydalı informasiya formalaşdırdığına görə həmin funksiyaların tələblərinə uyğun şəkildə təşkil edilməli və özü də müəyyən funksiyaları yerinə yetirməlidir.

Digər informasiya növləri ilə yanaşı idarəetmə uçotunun formalaşdırdığı informasiyanın köməyi ilə müəssisənin bölmələri arasında əlaqə yaranır, hər bölmənin rəhbərlik qarşısında hüquq və vəzifələri müəyyənləşdirilir, ümumi məqsədə nail olunmasında ayrı-ayrı fəaliyyət növlərinin uzlaşdırılması təmin edilir.

İdarəetmə uçotunun informasiya sistemi ilk növbədə müəssisənin **təşkilati quruluşuna** uyğun qurulmalıdır, hansı ki, öz real ifadəsini müəssisənin ştat cədvəlində tapır.

Müəssisənin tam təşkilati quruluşu istehsalın xarakterindən, onun sahəvi xüsusiyyətlərindən, istehsal edilən məhsulların növündən, tətbiq edilən texnologiyadan, idarəetmənin formasından, onun mərkəzləşdirilmiş və ya qeyri-mərkəzləşdirilmiş olmasından, müəssisənin təsərrüfat və coğrafi seqmentləşməsi nisbətindən, idarəetmə işlərinin av

tomatlaşdırılması, kadrların hazırlıq və peşəkarlıq səviyyəsindən və digər faktorlardan asılıdır.

Müəssisənin **istehsal quruluşu** onun sexlərinin, xidmət sahələrinin tərkibini, onların gücünü, istehsalın idarə edilməsinin hər pilləsində qurulması formasını və qarşılıqlı əlaqələrini göstərir. İstehsal quruluşu istehsalın tipi və miqyasları, texnoloji proseslərin mürəkkəbliyi, sexlərin ixtisaslaşma dərəcəsi və növləri nəzərə alınmaqla formalaşır. İstehsal quruluşunun iki tipini fərqləndirirlər: **məhsul üzrə** və **texnoloji**. Məhsul üzrə istehsal quruluşu konkret məhsul növlərinin istehsalı və satışına yönəldilmiş müstəqil istehsal bölmələrinin yaradılmasını nəzərdə tutur.

Texnoloji əməliyyatların həmcins olmasına əsaslanan istehsal quruluşu eyni tipli avadanlıqlarda xüsusi texnoloji əməliyyatların yerinə yetirilməsinə istiqamətləndirilən istehsal bölmələrinin yaradılmasını nəzərdə tutur. Hər bir konkret bölmənin təsərrüfat-iqtisadi vəziyyəti onun müstəqillik dərəcəsi və həmin bölmənin rəhbərinə verilmiş hüquqlarla müəyyən olunur. Müxtəlif idarəetmə pillələri, istehsal bölmələri arasındakı qarşılıqlı əlaqə və münasibətlər daxili iqtisadi mexanizmin vasitəsilə tənzimlənir. **Daxili iqtisadi mexanizm** dedikdə bütövlükdə müəssisənin, eləcə də onun ayrı-ayrı bölmələrinin məqsədyönlü fəaliyyət göstərməsinə və inkişafına əlverişli şərait yaratmaq və təsir etmək üçün istifadə edilən iqtisadi təsir vasitələri və alətlərinin məcmusu başa düşülməlidir. Bu cür daxili iqtisadi mexanizmə aşağıdakı məlum

elementlər aiddir: planlaşdırma, büdcələşdirmə, qiymətdoyma, uçot, nəzarət, təhlil və stimullaşdırma (motivasiya).

Beləliklə idarəetmə uçotunun təşkilinin əsasında aşağıdakılar durur:

- müəssisənin təşkilati quruluşu;
- müəssisənin istehsal quruluşu;
- daxili iqtisadi mexanizm.

Təşkilati quruluş bilavasitə müəssisədə maliyyə və idarəetmə uçotu sisteminin qurulmasına təsir edir. Müəssisənin təşkilati quruluşuna uyğun olaraq maliyyə və idarəetmə uçotunun mərkəzləşdirilməsi və qeyri-mərkəzləşdirilməsi məsələləri müəyyən olunur, registrlərin tərkibi və quruluşu, işçi Hesablar Planı işlənib hazırlanır, xərclərin uçotu və kalkulyasiya obyektləri seçilir. Təşkilati quruluş əsasında məsuliyyət mərkəzləri üzrə uçot sistemi qurulur. Odur ki, idarəetmə uçotunu təşkil etməzdən əvvəl müəssisənin təşkilati və idarəetmə quruluşunu hərtərəfli təhlil etmək vacibdir.

Ölkənin iri kommertiya şirkətlərində, eləcə də adi müəssisələrində idarəetmə uçotunun təşkili təcrübəsi demək olar ki, çox azdır, onların

tam əksəriyyətində vahid mühasibat uçotu sistemi tətbiq edilir. Yaxşı olardı ki, bu sahədə Qərb ölkələrinin təcrübəsindən geniş istifadə olunsun, idarəetmə uçotunun səmərəli təşkil edilməsi üçün xarici konsaltinq qruplarından, auditor firmalarından peşəkar mütəxəssislər dəvət olunsun. Şirkətlərdə və müəssisələrdə idarəetmə uçotunun aparılması üçün ayrıca mühasiblər qrupu yaradılmalı, onlar daimi olaraq idarəetmə uçotunun aparılması funksiyalarına malik olmalıdır. Belə olan halda ümumi mühasibat uçotu sistemindən idarəetmə uçotunun funksiyalarına aid ediləcək məsələlər ayrılmalı və dəqiqləşdirilməlidir.

Ümumiyyətlə, idarəetmə uçotu funksiyalarını yerinə yetirmək üçün yaradılacaq qrup təşkilati baxımdan müxtəlif statusla fəaliyyət göstərə bilər:

- qrup ümumi mühasibatlıqdan ayrıca fəaliyyət göstərir. Bu halda müəssisədə maliyyə və idarəetmə uçotu sistemləri sərbəstdir, onların əlaqəsi funksional xarakter daşıyır.

- qrup ümumi mühasibatlığın tərkibində (daxilində) fəaliyyət göstərir;
- qrup digər struktur bölmələrin, məsələn, planlaşdırma şöbəsinin, maliyyə şöbəsinin və s. tərkibinə daxil edilir.

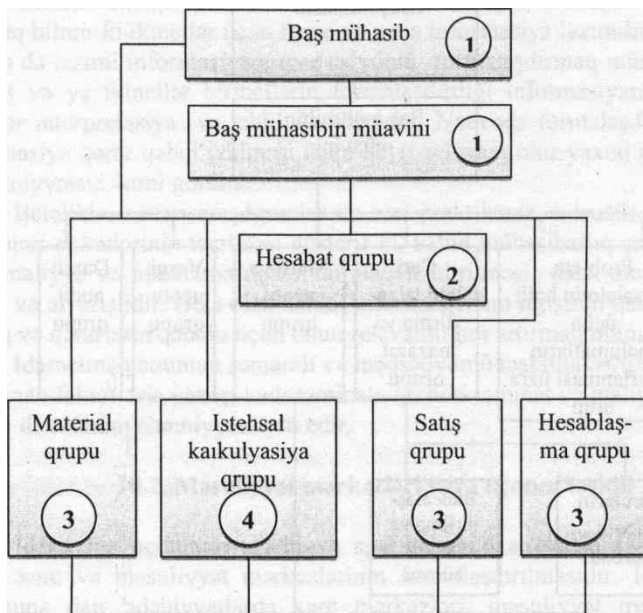
Əgər nəzərə alınsa ki, müasir idarəetmə uçotunun başlıca obyektləri xərclərin uçotu və məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyalaşdırılmasıdır, onda aydındır ki, ölkənin müstəqil olmadığı dövrlərdə müəssisələrdə idarəetmə uçotu ümumi mühasibat uçotunun bir hissəsi kimi mövcud idi. O zaman mühasibat uçotunun əsas funksiyasına baş verən əməliyyatları sənədlərdə əks etdirmək, sənədlərin məlumatlarını qruplaşdırmaq, registrlərdə ümumiləşdirmək və sonda hesabat tərtib etmək daxil idi. Digər əsas funksiyalardan biri də sosialist əmlakı üzərində nəzarəti həyata keçirmək idi. Nəzarət əsasən faktiki məlumatların plan göstəriciləri (normalar) ilə müqayisə edilməsilə həyata keçirilirdi. Mühasibat uçotunun informasiyası əsasında formalaşdırılan mühasibat hesabatı isə iqtisadi qərarların qəbulu üçün demək olar ki, istifadə edilmirdi. Mühasibat hesabatının informasiyasından yararlanan kənar istifadəçilər anlayışının özü belə dövriyyədə yox idi. Belə çıxır ki, o zamankı mühasibat uçotu əslində daha çox indiki idarəetmə uçotuna yaxın idi yaxud onun yerinə yetirdiyi vəzifəni, funksiyanı həyata keçirirdi. Yəni o zaman da mühasibat uçotu müəssisə rəhbərliyini planlaşdırmanı, nəzarəti həyata keçirməkdə, daxili idarəetmə qərarları qəbul etməkdə faydalı informasiya ilə təmin edirdi. Ancaq formalaşdırılmış informasiyanın təhlili, onun plan göstəriciləri ilə müqayisə edilməsi, kənarlaşmaların səbəbləri və sə

bəbkarları plan şöbəsi yaxud plan-iqtisad xidmətinin funksiyasına daxil idi. Deyək ki, bu qayda ölkənin bir sıra müəssisələrində hələ də qalmaqda davam edir. Bu da onu göstərir ki, belə müəssisələrin maliyyə hesabatında formalaşdırılan informasiya kənar istifadəçilər tərəfindən istifadə edilmir. Lakin müasir iri və güclü şirkətlərin bir çoxunda artıq idarəetmə uçotunun müstəqil bir sahəyə çevrildiyi sezilməkdədir, idarəetmə uçotu belə müəssisələrdə ayrıca qrup tərəfindən aparılır. Elə müəssisə və şirkətlər də vardır ki, onlarda idarəetmə

uçotu maliyyə xidməti, yaxud kommersiya xidməti çərçivəsində həyata keçirilir. Əlamətdar haldır ki, artıq bir çox müəssisələrdə maliyyə xidməti baş mühasibin rəhbərliyi altında həyata keçirilir ya da baş mühasib eyni zamanda müəssisənin maliyyə direktoru funksiyasını yerinə yetirir. Fikrimizcə iri müəssisə və şirkətlərdə, hansılarda ki, baş mühasib maliyyə direktoru funksiyasını yerinə yetirir, idarəetmə uçotu qrupu müstəqil statusa malik olmalı, alternativ strateji və taktiki qərarların qəbulu üçün məlumatlar formalaşdırmalıdır. Sözügedən qrup idarəetmə uçotunu daimi əsasda aparmalı, qrupun üzvlərinin funksiyaları dəqiq müəyyən edilməlidir. Zənnimizcə həmin qrupa idarəetmənin proqnozlaşdırma, planlaşdırma, büdcələşdirmə və təhlil kimi funksiyalarını da həvalə etmək məqsədəuyğun olardı. Qrupun ən başlıca funksiyası sözsüz ki, xərclərin uçotu və məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyalaşdırılması olmalıdır.

İdarəetmə uçotunu aparan qrupun ümumi mühasibatlığın tərkibində olması, deyildiyi kimi, ölkə müəssisələrinin əksəriyyəti üçün xarakterik haldır və bu qrup mühasibatlıqda istehsal-kalkulyasiya əməliyyatlarının uçotunu aparmaqla məşğuldur.

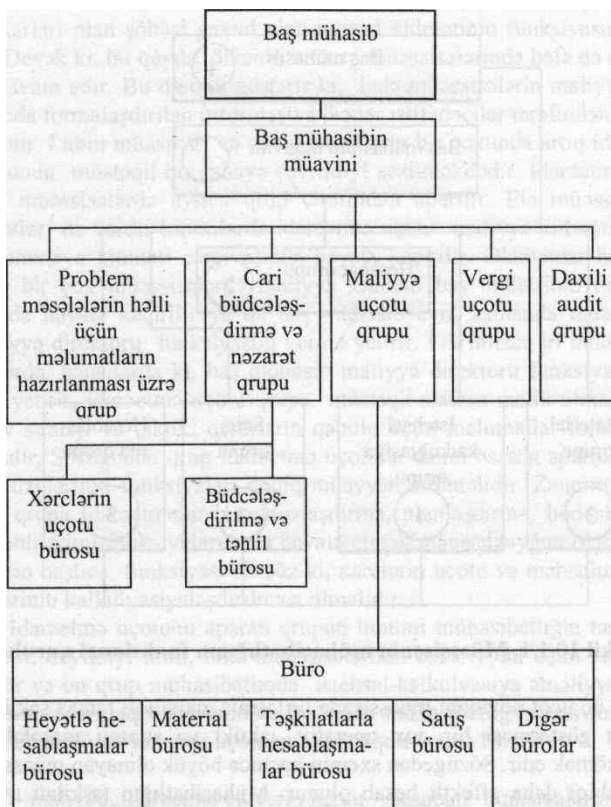
Göstərilən şəkildə maliyyə, vergi və idarəetmə uçotu qarşılıqlı surətdə fəaliyyət göstərir.



**Şəkil 10.1.1. Müəssisənin mühasibatlığının funksional quruluşu**

Hər üç uçot növünün müəssisədə birləşmiş, qarşılıqlı təmas şəklində fəaliyyət göstərməsi bir çox operativ, taktiki və strateji məsələlərin həllinə kömək edir. Sözügedən sxemin həcmcə böyük olmayan müəssisələrdə tətbiqi daha effektiv hesab olunur. Mühasibatlığın təşkilati quruluşunda maliyyə uçotu ilə idarəetmə uçotunun funksiyaları çulğalaşır ki, bu da şəkil 10.1.2-dən aydın görünür.

İdarəetmə uçotu üzrə qrupun digər hansısa struktur bölməsinin tərkibinə daxil edilməsi nə metodiki, nə də praktiki baxımdan səmərəli deyildir. Çünki bu halda formalaşdırılan informasiya qrupun özü tərəfindən deyil, qrupun daxil olduğu şöbənin (məsələn, plan şöbəsinin) əməkdaşları tərəfindən aparılır.



### Şəkil 10.1.2. Birgə maliyyə və idarəetmə mühasibatlığının quruluşu

Həmin şöbənin əməkdaşları informasiyanı təhlil etməzdən əvvəl onun məzmununu və təyinatı ilə tanış olmalı, kəmiyyəti və keyfiyyətini nəzərdən keçirməlidirlər. Halbuki idarəetmə uçotu üzrə qrupun üzvləri bu cür informasiyanın məzmununu, təyinatını kəmiyyəti və keyfiyyətini daha yaxşı bilir və həmin informasiyanı təhlil etməkdə heç bir çətinlik çəkmirlər. Qrupun

digər şöbənin tərkibinə daxil edilməsinin ən başlıca çatışmazlıqlarından biri də odur ki, informasiyanı formalaşdırırlar ilə onu istifadə edənlər arasında tam qarşılıqlı anlaşma yoxdur: birincilər dəqiq bilmir ki, ikincilər üçün hansı və necə informasiya lazımdır və buna görə də lazımi informasiyanı məqsədyönlü formalaşdırmaq mümkün olmur, və ya ikincilər birincilərin formalaşdırdığı informasiyanı kifayət qədər interpretasiya və təhlil də bilmirlər. Nəticədə formalaşdırılan informasiya qərar qəbul edilməsi üçün qeyri-relevant olur yaxud tamamilə əhəmiyyətsiz kimi görünür.

Beləliklə, nəzəri araşdırmalar və real praktikanın, xüsusilə də Qərbi ölkələri şirkətlərinin təcrübəsi göstərir ki, vahid mühasibatlıq çərçivəsində maliyyə və idarəetmə uçotunun əlaqələndirilməsi daha məqsədəuyğun və əlverişlidir. Belə olan halda informasiyanın itgisinin qarşısını almaq və qərarların qəbulu üçün onun relevantlığını artırmaq mümkündür.

İdarəetmə uçotunun səmərəli və məqsədyönlü təşkilində yuxarıda sadalanan faktorlarla yanaşı kadr təminatı, texniki təminat və maliyyə təminatı da mühüm əhəmiyyət kəsb edir.

## **2. Məsuliyyət mərkəzləri üzrə uçotun təşkili**

İdarəetmə uçotunun təşkili və aparılmasının ən vacib şərtlərindən biri xərc və məsuliyyət mərkəzlərinin formalaşdırılmasıdır. İdarəetmə uçotuna dair ədəbiyyatlarda xərc mərkəzləri, məsuliyyət mərkəzləri, mənfəət, investisiya mərkəzləri kimi anlayışlardan geniş istifadə olunur. Onları qısa şəkildə nəzərdən keçirək. Öncə onu qeyd edək ki, sözügedən mərkəzlərin yaradılması müəssisədaxili idarəetmənin və analitik idarəetmə uçotunun təşkili və aparılması üçün mühüm şərt hesab olunur. Xərc və məsuliyyət mərkəzlərinin ayrılması müəssisənin bölmələrində planlaşdırmanın, büdcələşdirmənin təşkili, xərclərin və gəlirlərin uçotunun aparılması, nəzarətin həyata keçirilməsi, həmin

bölmələrin fəaliyyətinin təhlil edilməsi üçün əsas şərtidir. Müəssisədə istənilən fəaliyyət növü xərcə əlaqədar olduğu üçün xərc mərkəzlərinin yaradılması lazım gəlir. Xərc mərkəzlərinin yaradılması ilk növbədə onların başvermə yerləri üzrə qruplaşdırılmasını nəzərdə tutur. **Xərclərin başvermə yeri** dedikdə - müəssisənin müəyyən xərc növü ilə əlaqəli olan ayrıca bölməsi (sexi, sahəsi, şöbəsi və s.) başa düşülür. Başvermə yeri yaxud xərc mərkəzi qismində istehsal sferasında fəaliyyət göstərən bölmələrlə yanaşı müəssisənin digər bölmələr, bütövlükdə onun idarə olunması və ona xidmət göstərilməsi ilə əlaqədar fəaliyyət göstərən bölmələr (mühasibatlıq, kommersiya şöbəsi, plan şöbəsi və s.) çıxış edir. Onlar müəssisəyə bilavasitə gəlir gətirməsə də onun fəaliyyət göstərməsi üçün vacibdir və müvafiq

xərclərin olmasını şərtləndirir. Xərclərin başvermə yerləri üzrə bölgüsü onların ümumi təsnifatının mühüm tərkib hissəsidir. Öz növbəsində xərclərin hər bir başvermə yeri bir və ya bir neçə xərc mərkəzindən ibarətdir. Xərc mərkəzləri öz miqyaslarına görə xərclərin başvermə yerlərindən daha aşağı pillədə, daha doğrusu ilkin səviyyədə durur. Məsələn, istehsal yönümlü müəssisələrdə xərc mərkəzləri qismində avadanlıq (maşın) qrupu, texnoloji mərhələ, iş yeri çıxış edə bilər. Bu mərkəzlərin ən xarakterik xüsusiyyəti ondan ibarətdir ki, onlarda xərclər ilə buraxılışın uçotu ayrıca aparılır. Bəzi mənbələrdə, xüsusilə də xarici ədəbiyyatlarda, xərclərin başvermə yerləri məsuliyyət mərkəzlərinə bərabər tutulur. Məsuliyyət mərkəzi barədə bir qədər sonra söhbət açılacaqdır. Hələlik isə başvermə yerləri və mərkəzlər üzrə xərclərin uçotu qaydasını ümumi şəkildə nəzərdən keçirək. Artıq qeyd edildiyi kimi, xərclərin hər bir başvermə yeri bir və ya bir neçə xərc mərkəzindən ibarətdir.

Xərclərin başvermə yeri iqtisadi baxımdan xərclərlə əlaqədar olan funksional fəaliyyət sferasının xarakterizə edilməsi üçün istifadə oluna bilər. Dar mənada xərclərin başvermə yeri dedikdə müəssisənin məsrəflərinin müəyyən sahəsini başa düşmək olar. Xərclərin başvermə yerinin ilkin pilləsi, özəyi xərc mərkəzi

adlanır. Belə mərkəzlərin ayrılması və formalaşması müəssisənin istehsal tipindən, istehsalın və idarəetmənin xüsusiyyətlərindən asılıdır. Xərclərin başvermə yerləri ayrı-ayrı xərc mərkəzlərinin məcmusundan ibarət olsa da onları tam eyniləşdirmək düzgün deyil. Belə ki, xərclərin başvermə yerləri ilə xərc mərkəzləri yalnız ayrı-ayrı hallarda üst-üstə düşə bilər. Bu o sahələrdə baş verə bilər ki, orada xərclərin daha detallaşdırılmış şəkildə uçotu mümkün deyildir yaxud da belə uçotun təşkili səmərəli olmazdı.

Bir çox hallarda xərc mərkəzlərinin nəinki istehsal və idarəetmə yerləri üzrə, hətta xərclərin təyinatı üzrə qruplaşdırılması və ya ayrılması da məqsədəuyğun olardı.

Xərclərin başvermə yerləri üzrə qruplaşdırılması və uçotunda əsas məqsəd - müəssisənin ayrı-ayrı bölmələrində sərf edilən iqtisadi resurslar üzərində nəzarəti həyata keçirmək, əldə edilən nəticələrlə xərcləri müqayisə etmək, istehsal olunan məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərini dəqiq hesablamadır.

Xərclərin başvermə yerləri və mərkəzləri üzrə uçotu, onların formalaşdırılmasına aktiv təsir etməyə, idarə olunmasını asanlaşdırmağa imkan verir, onlar üzərində nəzarəti həyata keçirmək, material, maliyyə və əmək resursları üzrə müəyyən olunmuş normalardan kənarlaşmaların

səbəblərini və səbəbkarlarını vaxtında aşkara çıxarmaq üçün idarəetmə işçilərini lazımi informasiya ilə təmin edir.

Xərclərin başvermə yerləri üzrə planlaşdırılması və uçotu o sahələrdə və sferalarda xüsusilə zəruridir ki, onlarda xərclər ilə son nəticə (məhsul) arasında birbaşa əlaqə yoxdur və xərclər konkret məmulatlar, iş və xidmətlər arasında hansısa şərti bazaya mütənasib qaydada bölüşdürülür.

Xərclərin başvermə yerləri və mərkəzləri üzrə məqsədli təyinatından asılı olaraq qruplaşdırılması zamanı aşağıdakı şərtlərə əməl edilməlidir: •müəssisənin ərazisi və daxili bölmələri üzrə xərclərin başvermə yerləri dəqiq müəyyənləşdirilməlidir. Bu sahədə qeyri-dəqiqlik xərclərin maya dəyərinə

düzgün daxil edilməməsinə və deməli, məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərinin düzgün kalkulyasiya olunmamasına gətirib çıxara bilər;

- xərclərin başvermə yerləri elə müəyyən edilməlidir ki, həmin yerlərdə yerinə yetirilən işlər öz məzmununa və təyinatına görə eyni olsun, bu yerlərdə eyni tipli avadanlıqlardan istifadə edilsin. Bu şərtə əməl edilməsi xərclərin kalkulyasiyalaşdırma obyektləri üzrə vahid bölüşdürmə metodunun müəyyən edilməsi, həmçinin müəssisənin ayrı-ayrı bölmələrində xərclərin istehsalın həcmi və normativ xərclərlə müqayisəsi üçün vacibdir;

- xərclərin başvermə yerləri elə seçilməlidir ki, həmin yerlərdə xərclərə cavabdeh olan və məsuliyyət daşıyan şəxsləri müəyyən etmək mümkün olsun. Xərclər üzərində səmərəli nəzarəti məhz hər bir bölmədə xərclərə cavabdeh olan və məsuliyyət daşıyan şəxsləri dəqiq müəyyən edəndə həyata keçirmək mümkün olur;

- hər bir başvermə yerində xərclərin kalkulyasiya maddələri üzrə dəqiq differensiallaşdırılması.

İdarəetmə uçotu üzrə ədəbiyyatlarda xərclərin başvermə yerləri xərclərin qruplaşdırılması ardıcılığından asılı olaraq aşağıdakı kimi fərqləndirilir: xərclərin ilkin başvermə yeri; xərclərin aralıq başvermə yeri; xərclərin son başvermə yeri. **Xərclərin ilkin başvermə yeri** xərc mərkəzləridir, onların formalaşmasının birinci pilləsidir. Xərclərin **aralıq başvermə yeri** hazır məhsulun yaxud yarımfabrikatın bir hissəsini hazırlayan müəssisə bölmələri üçün xarakterik olan xərclərin daha yüksək ümumiləşmə dərəcəsinə uyğun gəlir. Xərclərin **son başvermə yeri** müəssisədə texnoloji prosesin son mərhələsini əhatə edir. Son mərhələdə bütün xərclər ümumiləşdirilir, məhsul buraxılışı uçota alınır, məhsulun maya dəyəri müəyyən edilmiş sistem üzrə kalkulyasiyalaşdırılır.

Fəaliyyətin məqsədindən və hazırlanan məhsula rəğmən xərclərin münasibətindən asılı olaraq istehsal xərclərinin başvermə yerləri - əsas, köməkçi və əlavə yerlərə ayrılır. Xərclərin **əsas başvermə yerlərində** satış üçün

məhsulun hazırlanması həyata keçirilir, **köməkçi başvermə** yerlərində əsas istehsalın ehtiyaclarını ödəmək, ona xidmət göstərmək üçün xərclər çəkilir. **Əlavə başvermə yerlərində** tullantılardan məhsul istehsal edilir yaxud təcrübə - sınaq işləri, işləmələr həyata keçirilir. Xərclərin uçotu da göstərilən istehsalat növləri üzrə aparılır.

Xarici ədəbiyyatlarda xərclərin konkret, abstrakt, ümumi və fərdi, daimi və müvəqqəti başvermə yerləri üzrə uçotunun aparılması zəruriliyi vurğulanır.

Müasir EHM-lərin köməyilə xərclərin başvermə yerləri və mərkəzləri üzrə uçotunun səmərəli təşkili imkanları xeyli artmışdır. İstehsalın təmərküzləşməsinin artması, ixtisaslaşmasının dərinləşməsi, mürəkkəb maşın və mexanizmlərin tətbiqi şəraitində xərclərin başvermə yerləri və mərkəzləri üzrə uçotunun aparılmasına diqqət daha da artırılmalıdır. Bu, xərclərin idarə edilməsi prosesini asanlaşdırmağa, onlar üzərində nəzarəti gücləndirməyə imkan vermiş olardı. Xərclərin başvermə yerləri və mərkəzləri təkcə əsas və köməkçi istehsal sahələri və əlavə (yardımçı) sahələr üzrə deyil, təchizat sferası, satış sferası, idarəetmə sferası və digər sferalar üzrə də yaradılmalıdır. Təbiidir ki, xərclərin başvermə yerləri və mərkəzləri üzrə uçotunun aparılması üçün müvafiq hesablər işlənib hazırlanmalıdır. Həmin hesablər müəssisənin tətbiq etdiyi idarəetmə uçotu üzrə Hesablər Planının tərkib hissəsi olmalı, onu tamamlamalıdır.

İdarəetmə uçotu üzrə yuxarıda nəzərdən keçirilən məsələlər barədə operativ və düzgün informasiya formalaşdırılmasında müvafiq nümunəvi hesablər sisteminin işlənib hazırlanması zəruridir. Maliyyə Nazirliyi tərəfindən təsdiq edilmiş və istifadə üçün kommərsiya təşkilatlarına tövsiyyə olunmuş vahid Hesablər Planı öz məzmununa və strukturuna görə idarəetmə uçotu sistemində xərclərin uçotu və bölüşdürülməsi üçün hər hansı pillədə (müəssisə səviyyəsində, fəaliyyət sahəsində, xərclərin başvermə yerləri və xərc mərkəzləri çərçivəsində) tətbiq oluna bilməz. Müəssisənin hər bir fəaliyyət sferası, bölməsi, sahəsi özünəməxsus xərclər tələb edir və həmin seqmentlər üzrə də xərclər

üzərində nəzarəti həyata keçirmək, alınan nəticələri məsrəflərlə müqayisə etmək lazım gəlir.

İdarəetmə uçotu sistemində ən çox işlədilən ifadələrdən biri də “məsuliyyət mərkəzi” ifadəsidir. Məsuliyyət mərkəzi öz mənasına görə xərclərin başvermə yeri, xərc mərkəzi ifadələrinə yaxındır. Lakin onları eyniləşdirmək düzgün deyildir. Əgər xərclərin başvermə yeri, xərc mərkəzi üzrə xərclərin harada baş verdiyi və nədən ibarət olduğu barədə informasiya almaq mümkündürsə, həmin xərclər və həm də nəticələr üzrə kimin məsuliyyət daşdığı ayırd etmək mümkün deyildir. Digər tərəfdən, xərclərin başvermə yerlərinə, xərc mərkəzlərinə nisbətən məsuliyyət mərkəzləri daha geniş miqyaslıdır. Belə ki, hər bir məsuliyyət mərkəzi bir neçə başvermə yerindən, xərc mərkəzindən ibarət ola bilər. Bir çox hallarda məsuliyyət mərkəzi həcmi dəqiq müəyyən edilə bilməyən funksiyaların yerinə yetirilməsilə əlaqədar olur. Məsuliyyət mərkəzi xərc yerləri, xərc mərkəzləri ilə o zaman üst-üstə düşür ki, xərclər başvermə yerləri (istehsal, fəaliyyət sahəsi, sex, şöbə, briqada və s.) üzrə differensiallaşdırılmış və onlara məsuliyyət daşıyan menecerlər (idarə edənlər) vardır.

Beləliklə, məsuliyyət mərkəzini aşağıdakı kimi formulə etmək olar. **Məsuliyyət mərkəzi** - müəssisənin elə istehsal, fəaliyyət sferası və növüdür ki, onların başında xərclər və nəticələr üçün məsul olan, qərarlar qəbul etmək hüququna malik şəxslər (menecerlər) durur. Məsuliyyət mərkəzləri üzrə uçotun təşkili, xərclərin mərkəzləşdirilmiş qaydada idarə olunmasından imtina etməyə, onların formalaşdırıldığı bütün mərhələlərdə nəzarəti həyata keçirməyə, israfçılığın qarşısını almağa, beləliklə də istehsal-kommersiya fəaliyyətinin iqtisadi səmərəliliyini yüksəltməyə imkan verir.

Xarici təcrübə göstərir ki, idarəetmə uçotu çərçivəsində məsuliyyət mərkəzlərini menecerlərin səlahiyyətləri və vəzifələri, eləcə də hər mərkəzin yerinə yetirdiyi funksiyalar üzrə differensiallaşdırmaq məqsədəuyğundur. Məsuliyyət mərkəzləri bir-birindən fəaliyyətin nəticələrinin növləri

kontekstində və menecerlərin mərkəzlərin resursları üzərində nəzarətinin dərəcəsi üzrə fərqlənir.

İdarəetmə uçotu sistemində məsuliyyət mərkəzləri, verilmiş səlahiyyətlərə görə aşağıdakı növlərə ayrılır:

- xərc mərkəzi - müəssisə daxilində bölmənin rəhbəri yalnız xərclər üçün cavabdehlik daşıyır;

- investisiya mərkəzi - müəssisə daxilində bölmənin rəhbəri investisiyalar üzrə xərclər və nəticələr üçün məsuliyyət daşıyır, həmçinin investisiya qərarlarını həyata keçirmək səlahiyyətinə malikdir;

- gəlir (satış) mərkəzi - müəssisə daxilində bölmənin rəhbəri satışdan gəlir və dəyişən xərclər, həmçinin satış xərcləri üzrə məsuliyyət daşıyır. Bu bölmənin işinə məsul olan şəxslər ayrı-ayrı məhsulların, malların, iş

və xidmətlərin rentabelli olması, müəssisəyə iqtisadi səmərə verib- vermədiyi barədə rəhbərliyi lazımi informasiya ilə təmin edir.

**Mənfəət mərkəzi** - müəssisənin daxilində bölmənin rəhbəri həm xərclər, həm də fəaliyyətin maliyyə nəticələri üçün məsuliyyət daşıyır. Adətən mənfəət mərkəzi gəlir və xərc mərkəzlərini birləşdirir. Mənfəət mərkəzləri əsasən iri şirkətlərin, birliklərin tərkibinə daxil olan filiallar və törəmə müəssisələrdə yaradılır. Onların (filialların, törəmə müəssisələrin) rəhbərləri bütövlükdə fəaliyyətin bütün istiqamətlərinə nəzarət etmək imkanına malik olur, istehsalın həcmi, xərclər, qiymətlər, satış və s. məsələlər üçün məsuliyyət daşıyırlar.

Hər bir məsuliyyət mərkəzi müxtəlif maddi, əmək və maliyyə resurslarından istifadə edir. Mərkəzin fəaliyyətinin nəticəsi onun növündən asılıdır. Bu nəticəni digər məsuliyyət mərkəzləri yaxud kənar istehlakçılar istifadə edə bilər. O məsuliyyət mərkəzi səmərəli və effektivdir ki, o, minimum resursla qarşıya qoyulan məqsədləri yerinə yetirmiş olsun. Ayrı-ayrı məsuliyyət mərkəzlərinin səmərəli fəaliyyət göstərməsi bütövlükdə müəssisənin, şirkətin səmərəliliyinin səviyyəsini müəyyən edir.

İqtisadi bir qurum kimi müəssisənin fəaliyyəti çoxşaxəlidir: maddi- texniki təchizat, istehsal, satış, idarəetmənin təşkili, aparılması və s. Bütün bunlar eyni zamanda həmin sferalar üzrə xərclərin başvermə yerləri və müvafiq mərkəzlər üzrə sistemləşdirilməsini tələb edir. Göstərilən fəaliyyət sferaları bir-biri ilə qarşılıqlı əlaqədədir, biri digərindən ayrı fəaliyyət göstərə bilməz. Bununla belə, onların hər biri konkret uçot obyektlərinə, xərc mərkəzlərinə malikdir. Belə ki, maddi-texniki təchizat sferasında uçot obyektlərinə tədarük olunan xammal və materiallar, ya- rımfabrikatlar, mallar, istehsal sferasında - hazır məhsul və bitməmiş istehsal, satış sferasında - satılan məhsullar, mallar və s., investisiya sferasında - uzunmüddətli maddi, qeyri-maddi və maliyyə aktivləri daxildir. İdarəetmə sferasında xərc obyektlərinə idarəetmə obyektləri aiddir. İdarəetmə sferası təşkilədiçi, tənzimləyici, koordinasiya və administrativ funksiyaları yerinə yetirir. Bu sferada çəkilən xərclər son nəticədə müəssisənin marjinal gəlirinə silinir.

Hər bir sfera üzrə xərclərin detallaşdırma səviyyəsi, təsnifatı, təyinatı üzrə qruplaşdırılması fərqlidir.

Başvermə yerləri və məsuliyyət mərkəzləri üzrə xərclərin faktiki kəmiyyətini müəyyən etmək üçün onların vahid kodlaşdırma sistemini işləyib hazırlamaq lazımdır. Kodlaşdırma sistemi müəssisədə xərclərin başvermə yerləri və məsuliyyət mərkəzləri üzrə uçotunun aparılması

üçün istifadə olunur. Xərclər baş verdikcə müvafiq ilkin sənədlərdə xərclərin başvermə yerinin, məsuliyyət mərkəzinin kodu əks etdirilir.

Xərclərin başvermə yerləri, məsuliyyət mərkəzləri üzrə formalaşdırılması üçün, artıq qeyd olunduğu kimi, ikili yazılış qaydasından istifadə edilməlidir. Bunun üçün hər bir müəssisə özünə işçi Hesablar Planı işləyib hazırlamalıdır. İşçi Hesablar Planı 1996-cı ilin 1 yanvarından qüvvəyə minmiş olan Hesablar Planına əsasən hazırlana bilər. Müəssisələrdə idarəetmə uçotunun aparılması üçün ayrıca xüsusi hesablardan da istifadə oluna bilər. Sonuncu variantda

hesabların xərclərin başvermə yerləri və məsuliyyət mərkəzləri üzrə kodlaşdırılmasını həyata keçirmək lazımdır.

Xüsusi hesabların köməyiylə başvermə yerləri və məsuliyyət mərkəzlərində uçotun aparılması üçün maşınqayırma firması üçün işlənib hazırlanmış Hesablar Planından bir hissəsini göstərək :

23 Xidmətedici istehsal yerləri:

3. Elektrik emalatxanası

4. Tikinti qrupu

30 Material təsərrüfatı:

1030 Materialların sınaq sahəsi

1031 Xammal və material anbarları

20 İstehsal hazırlığı yerləri:

2050 Sex 1-in istehsal hazırlığı yerləri

2060 Sex 2-nin istehsal hazırlığı yerləri

2070 Sex 3-ün istehsal hazırlığı yerləri

2680-2690 Təsərrüfatın idarə edilməsi üzrə xərc yerləri (müdiriyyət, ümumi planlaşdırma, maliyyə planlaşdırılması və nəzarət, mühasibatlıq, rabitə qovşağı, kadrlar şöbəsi və s.).

43 Satış sferası xərclərinin yerləri:

4390 Marketing tədqiqatları və satışın planlaşdırılması

4391 Reklam, qablaşdırma, göndərilmə

10 Məsuliyyət mərkəzi "Texniki idarəetmə, konstruksiyalaşdırma və inkişaf":

26100 Baş texnoloqun şöbəsi

26101 Texniki normativlər bürosu

26110 Texniki inkişaf şöbəsi

26121 Konstruksiyalaşdırma və inkişaf

26122 Mərkəzi laboratoriya

11 Məsuliyyət mərkəzi "Binalar":

26111 Zavod idarəsinin binası  
25112 Fabrik binaları  
10113 Xammal və materialların binaları  
26118 Yanğınsöndürmə deposu

5. Məsuliyyət mərkəzi “Elektrik təsərrüfatı”:

1032 Enerji sexi  
1033 Qaz təsərrüfatı  
1034 Su təchizatı  
25123 Kompresor stansiyası  
29 Xərclərin sosial yerləri:

2910 Yeməxana 2920 Tibb məntəqəsi 2930 Kitabxana

Bundan başqa həmin firmada “Nəqliyyat xidməti” məsuliyyət mərkəzi, “İstehsala xidmət” məsuliyyət mərkəzi, “Satış” məsuliyyət mərkəzi, “Təsərrüfatın idarə edilməsi” məsuliyyət mərkəzi mövcuddur. Burada təkcə xərc yerləri və xərc mərkəzləri üzrə uçotun aparılması üçün 300- dən artıq hesabdan və subhesabdan istifadə olunur.

Həmin bölmələrin xərclərinin uçotda qruplaşdırılmasının aparıldığı kodlar xərclərin uçotu üzrə sənədlərdə (tələbnamələrdə, limit-zabor və rəqəzlərdə, naryadlarda və s.) göstərilir. Xərc hesabları üzrə məsrəflərin ümumiləşdirilməsi adi qaydada aparılır. Bu zaman idarəetmə uçotu ilə maliyyə uçotunun məlumatları arasında əlaqə xüsusi hesablar vasitəsilə təmin edilir.

Xərclərin başvermə yerləri və məsuliyyət mərkəzləri üzrə uçotu - müəssisədaxili sahibkarlığın yaxud biznesin idarə olunmasının informasiya bazası sayılır. Bu cür uçot o zaman effektiv olur ki, müəssisədə yüksək keyfiyyətli normativ təsərrüfatı olsun. **Normativ təsərrüfatı** dedikdə maddi, əmək və maliyyə resursları üzrə norma və normativlərin, transfert qiymətlərinin məcmusu, onların hesablanması üçün metodiki təlimatların, normativ təsərrüfatının təşkili və aparılması üçün standartların mövcudluğu başa düşülür. Uçotun informasiyası ilə normativ göstəricilərin müqayisəsindən obyektiv və

düzgün nəticələr çıxarmaq üçün normativ təsərrüfatının yüksək səviyyədə təşkili vacibdir. Normativ təsərrüfatı aşağıdakı əsas tələblərə cavab verməlidir:

- kompleks olmalıdır;
- progressiv və texniki cəhətdən əsaslandırılmış olmalıdır;
- istehsal prosesinin bütün mərhələlərində və idarəetmənin bütün səviyyələrində normalar və normativlər əsaslandırılmış, razılaşdırılmış və bir-biri ilə əlaqəli olmalıdır;
- bütövlükdə müəssisə, onun bölmələri üzrə norma və normativlərin klassifikasiyası işlənib hazırlanmalıdır;
- norma və normativlərə şəraitin dəyişilməsindən asılı olaraq mütəmadi yenidən baxılmalıdır;
- obyektiv səbəb olmadan norma və normativlərin dəyişdirilməsinə yol verilməməlidir və s.

Xərclərin başvermə yerləri və məsuliyyət mərkəzləri üzrə uçotunun aparılması üçün **transfert qiymətlərinin** qoyulması əsas şərtlərdən biridir. Transfert qiymətqoyma bazar iqtisadiyyatı şəraitində müəssisənin struktur bölmələrinə (məsuliyyət mərkəzlərinə) müəyyən təsərrüfat və maliyyə müstəqilliyi verildiyi üçün tətbiq edilir. Əslində bu, müəssisədə təsərrüfatın idarə edilməsinin qeyri-mərkəzləşdirilməsi deməkdir. Müəssisənin müdiriyyəti müvafiq struktur bölmələrinə qiymətqoyma sahəsində sərbəstlik verir, bu da aydındır, zira daxili bölmələrin əksəriyyəti mənfəət mərkəzləri funksiyasını yerinə yetirirlər, buna görə də onlar öz xərcləri və gəlirləri üçün məsuliyyət daşıyır, mənfəətlə işləməyə məcburdurlar. Belə bir şəraitdə daxili bölmələrin rəhbərləri, menecerləri daxili və kənar təşkilatlarla əlaqələri də sərbəst surətdə qururlar, məsələn, məhsul istehsalı üçün xammal və material satanlarla, məhsulun daxili və kənar alıcıları ilə münasibətləri və hesablaşmaları müstəqil həyata keçirir, çevik siyasət aparırlar və s. Bütün bunlar müəssisə rəhbərliyinin razılığı və icazəsilə edilir.

Ancaq **transfert qiyməti** dedikdə, adətən, bir məsuliyyət mərkəzinin digər məsuliyyət mərkəzinə göndərdiyi məhsul, göstərdiyi xidmət üçün qoyduğu qiymət başa düşülür. Başqa sözlə, transfert qiymətqoyma müəssisənin ayrı-ayrı məsuliyyət mərkəzləri arasında daxili hesablaşmaların aparıldığı qiymətlərin müəyyən olunmasıdır.

Transfert qiymətqoyma istehsal edilən məhsulun, göstərilən xidmətin maya dəyərinin düzgün və dəqiq kalkulyasiya olunmasını tələb edir, bu da öz növbəsində həmin məsuliyyət mərkəzində uçot və hesabatın lazımi şəkildə təşkilini ön plana çəkir. Transfert qiymətləri ədalətli olmalı, digər məsuliyyət mərkəzlərinin zərərlə işləməsinə gətirib çıxarmamalıdır. Eyni zamanda transfert qiymətləri hər bir məsuliyyət mərkəzi, mənfəət mərkəzi üçün kifayət qədər marjinal gəlir təmin etməlidir. Bu şərtlərə əməl etmək üçün müxtəlif məsuliyyət mərkəzinin rəhbərləri, menecerləri müəssisənin ümumi məqsədləri baxımından hərəkət etməli, transfert qiymətlərini razılaşdırmalıdırlar.

Transfert qiymətlərinin hesablanması yaxud müəyyən edilməsi üçün bir neçə üsuldan istifadə olunur: bazar qiymətləri əsasında qoyulan trans-

fert qiymətləri; tam faktiki maya dəyəri üstəgəl tam maya dəyəri üzrə müəyyən olunmuş mənfəət səviyyəsi əsasında qoyulan transfert qiymətləri; dəyişən xərclər üstəgəl dəyişən xərclər üzrə müəyyən olunmuş mənfəət səviyyəsi əsasında qoyulan transfert qiymətləri; müqavilə (razılaşma) əsasında qoyulan transfert qiyməti.

Hansı transfert qiymətlərindən istifadə edilməsi məsələsi konkret daxili və xarici faktorlar nəzərə alınmaqla müəssisənin rəhbəri tərəfindən həll edilir. Qərb ölkələrində transfert qiymətlərinin məhsulların və malların bazar dəyəri əsasında müəyyən edilməsi üsulu daha geniş yayılmışdır. Bu üsulun tətbiqi o halda səmərəli və məqsədəuyğundur ki, müəssisənin daxili bölmələri (məsuliyyət mərkəzləri, mənfəət mərkəzləri) yüksək müstəqilliyə və sərbəst fəaliyyət göstərmək statusuna malikdirlər. Transfert qiymətlərinin bazar qiymətləri əsasında qoyulması daxili bölmələrin işgüzar fəallığını yüksəldir,

onları bazarın tələblərinə uyğun şəkildə işləməyə məcbur edir, daxili rəqabətin formalaşmasına müsbət təsir göstərir. Belə ki, məsələn, əgər hər hansı məsuliyyət mərkəzinin yarımfabrikatı yaxud komplektləşdirici məmulatının qiyməti bazar qiymətindən yüksək olarsa, digər məsuliyyət mərkəzi onu almaqdan imtina edəcək və lazımı məmulatları kənar təşkilatlardan almağa üstünlük verəcəkdir. Bu da birinci məsuliyyət mərkəzinin rəhbərliyini, menecerlərini və bütün əməkdaşlarını məcbur edəcəkdir ki, onlar istehsal olunan yarımfabrikatların, məmulatların maya dəyərini aşağı salmağa səy göstərsinlər.

Maya dəyəri əsasında transfert qiymətlərinin qoyulması üsulu planlı tənzimlənən iqtisadiyyat üçün daha xarakterikdir. Bu üsuldən ölkənin bir çox müəssisələrində də istifadə olunur. Transfert qiymətləri qoyularkən tam maya dəyəri və üstəgəl mənfəət formulası nəzərə alınır. Lakin transfert qiyməti normativ maya dəyəri, dəyişən xərclər əsasında hesablanmış maya dəyəri üstəgəl mənfəət formulası ilə də müəyyən oluna bilər.

Tam faktiki maya dəyəri üstəgəl məsuliyyət mərkəzinin mənfəəti əsasında transfert qiymətlərinin müəyyən olunması üsulunun müəyyən üstün və çatışmayan cəhətləri vardır. Bu üsulun üstünlüyü ondan ibarətdir ki, qiymətlər nəinki tək-cə dəyişən xərcləri, eləcə də daimi xərcləri örtmək şərtilə müəyyən olunur. Əgər bütün xərclər və bazarda qiymətlər məlumdursa, istehsal olunan və satılan məhsulların, eləcə də malların mənfəətlilik səviyyəsini asan və dəqiq hesablamaq mümkündür. Lakin tam maya dəyəri əsasında transfert qiymətinin qoyulmasının aşağıdakı çatışmazlıqları vardır (29).

Birincisi, yarımfabrikatı, məmulatı digər məsuliyyət mərkəzinə ötürən məsuliyyət mərkəzi öz faktiki xərclərini aşağı salmaqda maraqlı

deyildir, çünki əvvəlcədən inanır ki, transfert qiymətləri həmin xərcləri nəinki örtəcək, həm də nəzərdə tutulan mənfəət həcmində gəlir həmin xərcdən artıq olacaqdır.

İkincisi, tam maya dəyəri bazasında hesablanılan transfert qiyməti əsasında yarımfabrikatı, məmulatı ötürən məsuliyyət mərkəzinin işinin səmərəliliyi barədə fikir yürütmək və deməli ona nəzarət etmək olmaz. Daimi xərclər real situasiyanı pərdələyir.

Üçüncüsü, məlumdur ki, transfert qiymətdəyər sistemi yalnız o zaman effektiv olur ki, müxtəlif pillədən olan menecerlərin məqsədləri bütövlükdə firma qarşısında qoyulmuş məqsədlərlə üst-üstə düşsün. Lakin müəssisənin mövqeyindən çıxış etdikdə daxili bölmənin məmulatı bazar qiyməti əvəzinə tam maya dəyəri əsasında hesablanmış transfert qiyməti ilə əldə etməsi daha əlverişlidir.

Məmulatı götürən (qəbul edən) məsuliyyət mərkəzi nöqtəyi- nəzərindən transfert qiyməti kimi bazar qiymətindən istifadə edilməsi, tam maya dəyəri əsasında müəyyən olunmuş qiymətlərdən daha çox mənfəət əldə etməyə imkan verir.

Göstərilən çatışmazlıqlar tam faktiki maya dəyəri əsasında transfert qiymətlərinin müəyyən edilməsi üsulunun tətbiqini məhdudlaşdırır. Odur ki, məsuliyyət mərkəzlərində istehsal olunan yarımfabrikatlara, məmulatlara və xidmətlərə transfert qiymətlərinin normativ yaxud dəyişən xərclər əsasında müəyyən edilməsi məqsədəuyğun sayılır. Normativ transfert qiymətlərinin müəyyən edilməsi və uçotun həmin qiymətlərlə aparılmasının əsas üstünlüyü ondan ibarətdir ki, məsuliyyət mərkəzləri fəaliyyətlərinin nəticələrini yaxud gəlirlərini əvvəlcədən müəyyən etmək imkanına malik olurlur, bu da onları fəaliyyətin gedişi prosesində düzgün və çevik qərarlar qəbul etməyə sövq edir. Normativ maya dəyəri əsasında transfert qiymətlərinin qoyulması müəssisə daxilində məsuliyyət mərkəzlərinin səylərini birləşdirməyə, onları vahid məqsədə çatmaq uğrunda fəaliyyət göstərməyə vadar edir.

Ancaq normativ maya dəyəri əsasında transfert qiymətlərinin müəyyən olunması üsulu da ideal üsul deyildir. Belə ki, qeyri-stabil bazar qiymətləri şəraitində transfert qiymətlərinin normativ maya dəyəri əsasında müəyyən

edilməsi mənasız görünür, çünki bu halda xərclərlə gəlirlərin müqayisəsini aparmaq, situasiyanı obyektiv qiymətləndirmək, məsuliyyət mərkəzlərinin fəaliyyətini obyektiv təhlil etmək qeyri-mümkündür.

Transfert qiymətlərinin müəyyən edilməsi üçün məhdud maya dəyərindən istifadə edilməsi daha düzgün olardı. Məhdud maya dəyəri kalkulyasiyası fəsil 7-də qeyd olunduğu kimi “direkt-kostinq” sistemi çərçivəsində həyata keçirilir.

Həmin sistem əsasında məsuliyyət mərkəzləri transfert qiymətlərim yalnız müstəqim material, müstəqim əmək xərcləri və dəyişən qaimə xərclərini nəzərə almaqla müəyyən edə bilirlər. Həmin bölmələr üzrə daimi xərclər müəssisənin marjinal gəliri hesabına ödənilməlidir.

Transfert qiymətlərinin məhdud maya dəyəri bazasında hesablanması üsulunun çatışmazlığı ondan ibarətdir ki, məsuliyyət mərkəzinin xalis mənfəətinin həcmi hesablaşmaq imkanı olmur, çünki daimi xərclər yalnız bütövlükdə müəssisə üzrə olan marjinal gəlir hesabına örtülür. Nəticədə məsuliyyət mərkəzlərində yaranan daimi xərclərin aşağı salınmasında menecerlərin marağı zəifləmiş olur.

Müqavilə üzrə transferi qiyməti məmumat vahidinə düşən dəyişər, xərclər və marjinal gəlir əsasında hesablanır.

Bu və ya digər üsuldən istifadə edilməsi məsələsini müəssisələr müstəqil şəkildə həll edir.

Göstərilən üsullarla transferi qiymətlərinin müəyyən edilməsinə: misallarla nəzərdən keçirək.

### **3. Məsuliyyət mərkəzlərində xərclərin və gəlirlərin təhlili**

Məsuliyyət mərkəzlərinin fəaliyyətinin, onun nəticələrinin təhlili idarəetmənin ən mühüm funksiyalarından biridir. Bu cür təhlil bir qayda olaraq

hər bir məsuliyyət mərkəzinin xərclərini və gəlirlərini əhatə etməlidir. Bundan başqa, hər bir məsuliyyət mərkəzində istehsal olunan yarımfabrikatlar, məmulatlar və sair məhsullar da təhlil obyektinə olmalıdır. Xərclər hər şeydən əvvəl yarımfabrikatların, məmulatların və s. istehsalı üçün lazım olan maddi və əmək resurslarının istifadəsindən yararlanır. Təhlili aparmaq üçün müvafiq informasiya bazasının olması vacibdir.

İdarəetmə təhlili məqsədləri üçün bütün xərc mərkəzləri iki növə bölünür: 1) istehsal xərc mərkəzləri; 2) qeyri-istehsal yönümlü xərc mərkəzləri. İstehsal yönümlü xərc mərkəzlərinə adətən müəssisənin istehsal bölmələri aid edilir, məsələn, əsas istehsalat və s. Həmin istehsal yönüm-

lü bölmələrdə xərc mərkəzlərinin yaxud məsuliyyət mərkəzlərinin fəaliyyətinə qiymət vermək üçün ilk növbədə müstəqim xərclərin normalara uyğun olub-olmaması təhlil olunmalıdır. Müstəqim material

məsrəflərinin məmulatın hər vahidinə normativi həmin məmulatdır. istehsalı üçün istifadə olunacaq materialların dəyəridir. Müstəqim material xərclərinin normativlərini müəyyən edərək miqdar faktoru ilə yanaşı materiallara olan qiymətlərin dəyişilməsini, normal texnoloji prosesdə olacaq itgini və zaydan olan itgiləri nəzərə almaq lazımdır.

Məsuliyyət mərkəzinin dəyişən xərclərinə müstəqim material və müstəqim əmək haqqı xərclərindən başqa dəyişən istehsal qaimə xərcləri də daxil edilir. Göstərilən xərclərin hər üç növü birlikdə məsuliyyət mərkəzinin istehsal etdiyi yarımfabrikatın, məmulatın məhdud maya dəyərini yaradır. Məsuliyyət mərkəzlərinin daimi xərcləri bütövlükdə müəssisənin marjinal gəliri hesabına örtülür.

Dəyişən istehsal qaimə xərclərinin idarəetmə uçotu sistemində, daha doğrusu məsuliyyət mərkəzlərinin istehsal etdiyi məmulatlar üzrə bölüşdürülməsi iki variantda həyata keçirilə bilər:

Birinci variantda istehsal qaimə xərcləri vahid bölgü stavkası, məsələn, bir maşın-saata yaxud bir müstəqim adam-saata hesablanmış stavka əsasında

bölüşdürülür. İkinci variantda həmin xərclər fərdi bölüşdürülmə stavkasma uyğun bölüşdürülür (ABC metodu üzrə).

Qeyd edək ki, dəyişən istehsal qaimə xərclərinin bölgüsü o zaman aparılır ki, məsuliyyət mərkəzində iki və daha çox növdə məmulat istehsal edilmiş olsun. Yalnız bir növ məmulat istehsal edən məsuliyyət mərkəzlərində həmin xərclərin bölüşdürülməsinə ehtiyac yoxdur, çünki onlar bütünlüklə istehsal edilən məmulatın məhdud maya dəyərinə daxil edilir.

Məsuliyyət mərkəzlərində dəyişən istehsal qaimə xərclərinin təhlili üçün aşağıdakı misala müraciət edək.

Bütün məsuliyyət mərkəzlərinin fəaliyyəti tək-cə mərkəzlərin nəzarət etdiyi xərcləri deyil, eləcə də bütövlükdə müəssisənin daimi xərclərini ötməyə imkan verən mənfəət təmin etməlidir.

Ümumiyyətlə, məsuliyyət mərkəzlərinin (mənfəət mərkəzinin) fəaliyyətinin nəticələrinin təhlilinin əsas prinsipi ondan ibarət olmalıdır ki, təhlil obyektlərini məsuliyyət mərkəzinin nəzarət etdiyi gəlirlər və xərclər təşkil etməlidir.