

MOVZU 7. Tam maya dəyəri əsasında kalkulyasiyalasdırma sistemində maliyyə nəticələrinin müəyyən edilməsi və uçotu

Artıq dəfələrlə qeyd olunduğu kimi, tam maya dəyəri əsasında kalkulyasiyalasdırma sistemində məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərində həm dəyişən, həm də daimi xərclər yaxud müstəqim və qeyri-müstəqim xərclər daxil edilir. Hesabat dövründə dəyişən (müstəqim) xərclər “Əsas istehsalat” hesabında; şərti-dəyişən və daimi (qeyri-müstəqim) xərclər isə “Ümumistehsalat xərcləri” və “Ümumtəsərrüfat xərcləri” hesablarında uçota alınır, hesabat dövrünün sonunda isə sonuncu iki hesabda uçota alınmış xərclər bölüşdürülərək “Əsas istehsalat” hesabına silinir. Bu hesabda məhsulun (işin, xidmətin) tam istehsal maya dəyəri formalaşır. Kommersiya xərcləri məhsul satışı zamanı “Satış” hesabına silinir və bu hesabda məhsulun tam faktiki maya dəyəri (tam istehsal maya dəyəri + kommersiya xərcləri) formalaşmış olur. Təbiidir ki, “Əsas istehsalat” hesabından tam istehsalat maya dəyərini yaradan xərclər “Hazır məhsul” hesabına, bitməmiş istehsala çəkilən xərclər çıxılmaqla (əgər belə xərclər varsa) silinir. Daha sonra, satılan məhsulun tam faktiki maya dəyəri ilə satışdan olan gəlir müqayisə edilir və maliyyə nəticələri (mənfəət yaxud zərər) hesablanır. Deyilənləri sxematik olaraq aşağıdakı şəkildən görmək olar (şəkil 1.).

Şəkil 6.5.1.-də göstərilən sxemə əsasən şərti rəqəmlərdən istifadə etməklə tam maya dəyərini formalaşması və maliyyə nəticələrinin müəyyən edilməsini nəzərdən keçirək. Bunun üçün aşağıdakı kimi cədvəl tərtib edək.

Cədvəl 1

Mənfəət və zərərlər haqqında hesabat, min man.

Göstəricilər	Məbləğ
Satışdan gəlir (ƏDV nəzərə alınmadan)	250
Satılmış məhsulun tam faktiki maya dəyəri	205
Satışdan mənfəət	45
Sair satışdan mənfəət	15
Satışdankənar əməliyyatlardan mənfəət (zərər)	-20
Ümumi mənfəət	40
Mənfəət vergisi (20 % dərəcəsi ilə)	-8
Xalis mənfəət	32

Məhsulun maya dəyərinin haqqında yaranması	Xərclərin hesablarda əks etdirilməsi	Xərclərin bölüşdürülməsi və silinməsi	Mənfəət və zərərlər hesabat
--	--------------------------------------	---------------------------------------	-----------------------------

Yuxarıdakı cədvəl ölkənin müəssisələri üçün ənənəvi olmuş və bir çox müəssisələrdə indi də tətbiq olunan tam xərclər əsasında maliyyə nəticələrinin müəyyən edilməsi sxemini əks etdirir.

Ancaq Qərb ölkələrinin şirkətlərində tam maya dəyərinin kalkulya- siyası əsasında maliyyə nəticələrinin müəyyən edilməsi metodikası fərqli kimi görünür (cədvəl 2.)

Satılmış məhsulun maya dəyərinə istehsalda sərf edilmiş müstəqim xərclərlə yanaşı yalnız istehsal qaimə xərcləri (ümumistehsalat xərcləri) daxil edilir. Halbuki bizim bildiyimiz ənənəvi sistemdə satılmış məhsulun tam maya dəyərinə müstəqim xərclər, ümumistehsalat xərcləri (istehsal qaimə xərcləri), kommersiya xərcləri və ümumistehsalat xərcləri (administrativ xərclər) daxil edilir. Qərb şirkətlərində tətbiq edilən tam kalkulyasiyalaşdırma sistemində daimi kommersiya xərcləri və administrativ xərclər ümumi mənfəətdən çıxılır.

Qərb ölkələrində tətbiq edilən tam kalkulyasiyalaşdırma sisteminin marjinal kalkulyasiyalaşdırma sistemindən fərqli cəhətləri barədə biz növbəti fəsildə ətraflı söhbət açacağıq.

Ancaq tam kalkulyasiyalaşdırma sistemi üzrə tətbiq edilən bəzi göstəricilərin tərkibini və hesablanması qaydasını bir qədər geniş açıqlamaq yerinə düşərdi.

Satışdan gəlir maddəsi şirkətin əməliyyat fəaliyyətindən olan xalis gəlirini (güzəştlər, geri qaytarılmalar çıxılmaqla) əks etdirir.

Satılmış məhsulun maya dəyəri ehtiyatların dövrü uçot sistemində uyğun hesablanır:

Dövrün əvvəlinə ehtiyatların qalığı⁺

Dövr ərzində daxil olmuş ehtiyatlar

Dövrün sonuna ehtiyatların qalığı

Satılmış məhsulun maya dəyəri¹

Satılmış məhsulun maya dəyərinə müstəqim material və əmək haqqı xərcləri, dəyişən istehsal qaimə xərcləri və daimi istehsal qaimə xərcləri daxil edilir.

Sadəlik xatirinə müstəqim əmək haqqı xərcləri cədvəl 6.5.2.-də əks etdirilməmişdir.

Mənfəət və zərərlər haqqında hesabat (tam kalkulyasiyalaşdırma sistemindən istifadə etməklə)

Cədvəl 2.

	£(f.st.)	£(f.st.)
Satışdan gəlir (18000 əd. x 120 f.st.)		2160000
Satılmış məhsulun maya dəyəri:		
Dövrün əvvəlinə ehtiyatlar	0	
üstəgəl: İstehsal olunmuş məhsulun maya dəyəri (18000 əd. x 86 f.st.)	1548000	1548000

çıxılısın Dövrün sonuna ehtiyatlar	0	1548000
Ümumi mənfəət		612000
Kommersiya qaimə xərcləri: daimi		
	120000	
dəyişən (18000 əd x 5 f.st.)	90000	
Administrativ qaimə xərcləri	155000	365000
Xalis mənfəət		247000

Satışdan gəlirin məbləğindən, tərkibinə göstərilən xərclərin daxili edilmiş olduğu satılmış məhsulun maya dəyəri məbləğini çıxıldıqda ümumi mənfəət məbləği müəyyən olunur. Ümumi mənfəətin məbləği marjinal mənfəətin məbləğindən daimi istehsal qaimə xərclərinin məbləği qədər az, dəyişən idarəetmə qaimə xərcləri və dəyişən kommersiya qaimə xərclərinin məbləği qədər isə çoxdur.

Ümumiyyətlə, Qərb ölkələrində tətbiq edilən tam kalkulyasiyalaşdırma ilə marjinal kalkulyasiyalaşdırma sistemləri üzrə maya dəyərinin tərkibinə daxil edilən, yaxud mənfəətə silinən xərclərin tərkibini və mənfəətin müəyyən edilməsini aşağıdakı qısa müqayisədən də görmək mümkündür.

Misal 1.

Satışdan pul gəliri Müstəqim dəyişən xərclər o cümlədən:

• material xərcləri • əmək haqqı xərcləri İstehsal qaimə xərcləri o cümlədən:

•dəyişən istehsal qaimə xərcləri.

500 min pul vahidi 300 min pul vahidi

200 min pul vahidi 100 min pul vahidi 80 min pul vahidi

50 min pul vahidi

¹⁾ Cədvəl Alan Arçerçin «Управленческий учет: принципы и практика» adlı rus dilinə tərcümə edilmiş kitabından götürülmüşdür (səh. 208).

1. daimi istehsal qaimə xərcləri Kommersiya qaimə xərcləri o cümlədən:

2. dəyişən kommersiya qaimə xərcləri

3. daimi kommersiya qaimə xərcləri Administrativ qaimə xərcləri¹

Mənfəət və zərərələr haqqında hesabat (tam kalkulyasiyalaşdırma sistemindən istifadə etməklə)	Mənfəət və zərərələr haqqında hesabat (marjinal kalkulyasiyalaşdırma sistemindən istifadə etməklə)
Satışdan pul gəliri çıxılısın: ...600	Satışdan pul gəliri 600
• Müstəqim dəyişən xərclər ...300	çıxılısın: • Müstəqim dəyişən xərclər 300
o cümlədən: -material xərcləri ..200	o cümlədən: - material xərcləri200
- əmək haqqı xərcləri ...100	- əmək haqqı xərcləri... 100
• İstehsal qaimə xərcləri 80	• Dəyişən istehsal qaimə xərclər 50
o cümlədən: -dəyişən istehsal qaimə xərcləri... 50	•Dəyişən idarəetmə xərcləri 0
-daimi istehsal qaimə xərcləri ... 30	•Dəyişən qaimə xərcləri 0
bərabərdir: Ümumi mənfəət . 220	•Dəyişən qaimə xərcləri 0

		kommersiya xərcləri	40
çıxılsın:		bərabərdir:	
• Kommersiya qaimə xərcləri	70		
o cümlədən:		Marjinal mənfəət	210
-dəyişən kommersiya qaimə xərcləri	... 40	çıxılsın:	
-daimi kommersiya qaimə xərcləri	30	•Daimi istehsal xərcləri	30
• Administrativ qaimə xərcləri60	• Daimi kommersiya qaimə xərcləri-	30
bərabərdir:		• Administrativ qaimə xərcləri-	60
Xalis mənfəət	... 90	bərabərdir:	
		Xalis mənfəət	90

30 min pul vahidi 70 min pul vahidi

40 min pul vahidi 30 min pul vahidi 60 min pul vahidi

' Burada administrativ xərclərin yalnız daimi xərclərdən ibarət olduğu nəzərdə tutulur.

Beləliklə, tam kalkulyasiyalaşdırma sistemində ümumi mənfəət satışdan olan pul gəlirindən müstəqim dəyişən material və əmək haqqı xərclərini, habelə istehsal qaimə xərclərini çıxmaqla müəyyən edilir. Marjinal kalkulyasiyalaşdırma sistemində isə marjinal gəlir satışdan olan pul gəlirindən müstəqim dəyişən material və əmək haqqı xərclərini, dəyişən istehsal qaimə xərclərini, həmçinin dəyişən kommersiya qaimə xərclərini çıxmaqla müəyyən edilir. Başqa sözlə, ümumi mənfəət müəyyən edilərkən satışdan olan pul gəlirindən müstəqim dəyişən xərclərdən əlavə istehsal qaimə xərcləri çıxılırsa, marjinal gəlirin müəyyən edilməsi zamanı satışdan olan pul gəlirindən bütün müstəqim və qeyri- müstəqim dəyişən xərclər çıxılır.

Tam kalkulyasiyalaşdırma zamanı bütün müstəqim dəyişən xərclər birbaşa “Əsas istehsalat” hesabında əks etdirilir, istehsal qaimə xərcləri isə bütövlükdə əvvəlcə “Ümumistehsalat xərcləri” hesabında uçota alındıqdan sonra, yəni hesabat ayının sonunda məhsul (iş, xidmət) növləri üzrə həmçinin “Əsas istehsalat” hesabına silinir (Dt “Əsas istehsalat” hesabı, Kt “Ümumistehsalat xərcləri” hesabı). “Əsas istehsalat” hesabına həmçinin “Ümumtəsərrüfat xərcləri” hesabında uçota alınmış xərclər silinir.

Daha sonra bölüşdürülmələr və maya dəyərinin hesablanması baş verir. Beləliklə, bu variantda ümumtəsərrüfat xərcləri məhsulun istehsal maya dəyərinə daxil edilir. Həmin variant artıq qeyd edildiyi kimi, sovet uçot sistemi üçün xarakterik idi və bir sıra müəssisə və firmalarda yenə də tətbiq edilir. Sözügedən variantın tətbiqi müəssisə və firmaların uçot siyasətinə əsasən həyata keçirilə bilər, yəni o, məcburi xarakter daşımır. Müəssisə və firmaların uçot siyasətində digər bir variant da tətbiq edilə bilər. Bu variantda ümumtəsərrüfat xərcləri dövrü xərclər kimi uçota alınır. Əsas istehsalat hesabında müstəqim dəyişən xərclər (material və əmək haqqı xərcləri, digər müstəqim dəyişən xərclər), həmçinin ümumistehsalat (istehsal qaimə) xərcləri əks etdirilir. Sonra həmin xərclər bitməmiş istehsal qalığı ilə anbara təhvil verilmiş hazır məhsul arasında bölüşdürülür. Buraxılışın maya dəyəri isə belə müəyyən edilir: ayın əvvəlinə bitməmiş istehsalın qalığı, üstəgəl ay ərzində baş vermiş xərclər çıxılsın ayın (dövrün) sonuna bitməmiş istehsal qalığı. Məhsul yüklənib göndərildikdə xərclər hazır məhsul ilə satılmış məhsul arasında bölüşdürülür (dövrün əvvəlinə hazır məhsulun maya dəyəri üstəgəl buraxılmış məhsulun maya dəyəri çıxılsın dövrün sonuna hazır məhsulun maya dəyəri. Satılan məhsulun hesablanmış maya dəyəri mənfəət və zərərələr haqqında hesabatda əks etdirilir və ümumi mənfəətin və satışdan olan mənfəətin (zərərin) sonrakı hesablanılmasında iştirak edir. Ümumtəsərrüfat (administrativ) xərcləri, eləcə də kommersiya xərcləri “Satış” hesabına silinir və bununla da mənfəətin hesablanmasında iştirak edirlər. Ancaq ümumtəsərrüfat xərclərinin dövrün sonunda “Satış”

hesabına silinməsi sözügedən kalkulyasiyalaşdırma sisteminin mahiyyətini dəyişmir. Həmin sistem həm dəyişən, həm də daimi xərcləri udmuş olur, bu xərclər həmişə konkret məhsula bağlıdır və onun harada olmasından (sexdə, anbarda, yüklənmiş olduqda) asılı olmayaraq onu kölgə kimi izləyir.

Növbəti fəsildə perspektiv kalkulyasiyalaşdırma metodlarını, ilk növbədə “direkt-kostinq” metodunu, onların müsbət tərəflərini və çatışmazlıqlarını nəzərdən keçirək