

AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI TƏHSİL NAZİRLİYİ
AZƏRBAYCAN DÖVLƏT İQTİSAD UNİVERSİTETİ

MAGİSTR MƏRKƏZİ

Əlyazması hüququnda

QULİYEV KƏRİM FƏRYAZ oğlu

**«TİKİNTİ TƏŞKİLATLARINDA MƏNFƏƏT VERGİSİNİN
AUDİTİNİN TƏKMİLLƏŞDİRİLMƏSİ İSTİQAMƏTLƏRİ»
mövzusunda**

MAGİSTR DİSSERTASİYASI

İstiqamətin şifri və adı:

060403 – Maliyyə

İxtisasın şifri və adı:

Vergi və vergiqoyma

Elmi rəhbər:

i.e.d. prof. Y.A. KƏLBİYEV

Magistr proqramının rəhbəri:

Dos. İ. RZAYEV

Kafedra müdiri:

İ.e.d. Y.A. KƏLBİYEV

BAKİ – 2015

MÜNDƏRİCAT

GİRİŞ.....	3
 FƏSİL I. İQTİSADİYYATIN TİKİNTİ SEKTORU VƏ TİKİNTİ TƏŞKİLATLARININ VERGİTUTMA BAZASI.....	6
1.1. Tikinti fəaliyyət növü kimi.....	6
1.2. Tikintinin subyektləri.....	8
1.3. Tikintidə müqavilə sistemi.....	12
1.4. Vergi auditı məqsədləri üçün tikinti təşkilatlarının informasiya bazası.....	17
 FƏSİL II. TİKİNTİ TƏŞKİLATLARININ GƏLİRLƏRİNİN VƏ XƏRCLƏRİNİN HESABLANMASI XÜSUSİYYƏTLƏRİ	32
2.1. Hüquqi şəxslərin mənfəət vergisinin hesablanması.....	32
2.2. Tikinti təşkilatlarında gəlirlərin hesablanması prinsipləri.....	36
2.3. Tikinti təşkilatlarının gəlirdən çıxılan xərclərinin müəyyənləşdirilməsi.....	41
 FƏSİL III. TİKİNTİ TƏŞKİLATLARINDA GƏLİRLƏRİN VƏ XƏRCLƏRİN AUDİTİNİN TƏKMİLLƏŞDİRİLMƏSİ İSTİQAMƏTLƏRİ.....	46
3.1. Tikinti təşkilatlarında gəlirlərin vergi auditinin təşkili istiqamətləri.....	46
3.2. Mənfəət vergisinin məqsədləri üçün gəlirdən çıxılan xərclərin auditinin təkmilləşdirilməsi.....	54
 NƏTİCƏ.....	78
 ƏDƏBİYYAT.....	82

GİRİŞ

Mövzunun aktuallığı. Bazar münasibətləri şəraitində iqtisadiyyatın ayrı-ayrı sahələrinin fasiləsiz və dinamik formada inkişafını təmin etmək, elm və texnikanın rolunu daha da artırmaq, istehsalı intensiv şəkildə inkişaf etdirmək ölkənin qarşısında duran mühüm vəzifələrdəndir.

Tikinti fəaliyyətinin və onun ayrı-ayrı sahələrinin elmi-texniki tərəqqi əsasında iqtisadi cəhətdən inkişaf etdirilməsində, ölkənin iqtisadi potensialının gücləndirilməsində, bütövlükdə xalqın rifahının gələcəkdə yaxşılaşdırılmasında böyük əhəmiyyəti vardır.

İqtisadiyyatın ən vacib maddi istehsal sahələrindən biri kimi tikinti sahəsi, xüsusi bir funksiyanı yerinə yetirərək sahibkarlıq fəaliyyətindən mühüm rol oynayır. Tikinti sərbəst sahə olmaqla bərabər, tikinti prosesində binalar, tikililər, qurğular, müəssisələr yenidən yaradılır, yaxud genişləndirilir, daha doğrusu, iqtisadiyyatın bütün sahələri üçün yeni əsas fondlar yaradılır və ya rekonstruksiya olunur.

Bazar münasibətlərinin inkişafı zamanı ortaya çıxan iqtisadi və sosial problemlərin aradan qaldırılması bu proseslərə dövlət müdaxiləsini zəruri edir. Bununla əlaqədar olaraq iqtisadiyyatın dövlət tənzimlənməsi sosial-iqtisadi sabitliyin təmin edilməsinin alternativsiz yolu olmaqla, müasir inkişafın zəruri tərkib elementlərindən birinə çevrilmişdir. Dövlət və bazar tənzimlənməsi arasındakı nisbət, dövlət müdaxiləsinin həddi və sair bu kimi məsələlərlə bağlı fikirlər bir-birindən kəskin sürətdə fərqlənir. Ancaq iqtisadiyyatda müəyyən funksiyaların dövlət tərəfindən yerinə yetirilməsinin zəruriliyi heç bir şübhə doğurmur. Ayrı-ayrı iqtisadi subyektlərə münasibətdə dövlətin iqtisadiyyata təsiri metodları bir-birindən fərqlidir. İqtisadiyyatın dövlətin təsir göstərdiyi seqmentlərindən biri də tikinti sektorudur.

Bazar iqtisadiyyatı şəraitində dövlətin iqtisadiyyata müdaxiləsinin əsas aləti vergilərdir. Vergilər vasitəsilə dövlət müdaxiləsinin səmərəliliyinin təmin

olunmasında iqtisadi subyektin, xüsusilə də tikinti təşkilatlarının vergiyə cəlb edilməsi xüsusiyyətlərinin araşdırılması mühüm əhəmiyyət kəsb edir.

Bu nöqteyi-nəzərdən qeyd etmək olar ki, buraxılış işi çox aktual bir mövzuya həsr olunmuşdur.

Tədqiqatın məqsəd və vəzifələri. Tədqiqatın məqsədi Azərbaycan Respublikasının mövcud qanunvericiliyi çərçivəsində tikinti təşkilatlarında mənfəət vergisinin hesablanması xüsusiyyətlərinin araşdırılması və həmin vergi üzrə aparılan auditin təkmilləşdirilməsi istiqamətlərinin müəyyən edilməsindən ibarətdir. Bu məqsədə nail olmaq üçün aşağıdakı vəzifələrin yerinə yetirilməsi qarşıya qoyulmuşdur:

- tikinti fəaliyyəninin nəzəri-metodoloji məsələlərinin açıqlanması;
- tikinti təşkilatlarının vergi münasibətlərinin subyekti kimi fəaliyyətinin araşdırılması;
- vergitutma məqsədləri üçün tikinti təşkilatlarının informasiya bazasını təhlil etməklə vergi bazasının müəyyənləşdirilməsi;
- tikinti təşkilatlarında mənfəət vergisinin hesablanması xüsusiyyətlərinin tədqiqi;
- tikinti təşkilatlarında mənfəət vergisinin məqsədləri üçün gəlirlərin və xərclərin auditinin aparılması prosedurların müəyyənləşdirilməsi və onların təkmilləşdirilməsi istiqamətdə təkliflərin verilməsi.

Tədqiqatın nəzəri-metodoloji əsaslarını Azərbaycanın iqtisad məktəbinin nəzəri baxışları, Azərbaycan Respublikasının Milli Məclisi tərəfindən qəbul edilmiş qanunları, Azərbaycan Respublikası Prezidentinin fərman və sərəncamları, Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin qərarları, Azərbaycan Respublikası İqtisadi İnkişaf tərəfindən hazırlanmış və təsdiq edilmiş normativ-hüquqi aktlar, Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi tərəfindən hazırlanmış metodiki vəsaitlər təşkil edir.

Tədqiqat işinin informasiya bazası kimi Azərbaycan Respublikası Prezidentinin və Hökumətin rəsmi sənədləri, Azərbaycan Respublikası Vergilər

Nazirliyinin, Maliyyə Nazirliyinin statistik məlumatları, Azərbaycan Respublikası Statistika Komitəsinin illik hesabatları təşkil etmişdir.

Tədqiqatın obyektı. Tədqiqatın obyektı kimi Azərbaycan Respublikasının mövcud vergi sistemi və iqtisadiyyatın tikinti sektoru götürülmüşdür.

Tədqiqatın predmeti. Tikinti təşkilatlarının vergiyə cəlb edilməsi zamanı qarşıya çıxan nəzəri və praktiki məsələlərin məcmusu tədqiqatın predmetini təşkil edir.

Tədqiqatın elmi yeniliyi. Aşağıda göstərilənlər tədqiqatın elmi yeniliyini təşkil edir:

- tikinti təşkilatları vergi münasibətlərinin subyektı kimi nəzərdən keçirilmişdir;
- podrat tikinti təşkilatlarının vergi informasiya bazası tədqiq edilmişdir;
- podrat tikinti təşkilatlarında vergitutmanın və mühasibat uçotunun aparılması xüsusiyyətləri aşkar olunmuş, xüsusilə də uzunmüddətli tikintidə gəlirlərin qəbul edilməsi qaydası tədqiq edilmişdir;
- tikinti təşkilatlarında mühasibat uçotu və vergitutmanın xüsusiyyətlərini nəzərə alan gəlirlərin və gəlirdən çıxılan xərclərin auditinin metodiki aparatı işlənib hazırlanmışdır;
- gəlirlərin və xərclərin vergi auditı prosesində mühasibat və vergi uçotunda aşkar edilən tipik səhvlər və pozuntular sistemləşdirilmiş və onların aradan qaldırılması üzrə tövsiyələr verilmişdir;
- tikinti sektorunda aparılan əməliyyatlardan əlavə dəyər vergisinin tutulması xüsusiyyətləri müəyyənləşdirilmişdir.

İşin praktiki əhəmiyyəti. İşin konkret müddəalarından tikinti təşkilatlarının vergiyə cəlb edilməsi prosesində istifadə edilməsi onun praktiki əhəmiyyətini xarakterizə edir.

Tədqiqat işinin həcmi və strukturu. Təqdim edilmiş dissertasiya işi giriş, üç fəsil, nəticə və ədəbiyyat siyahısından ibarətdir. Dissertasiya işinin mətni 84 səhifədən ibarətdir.

I Fəsil. İQTİSADİYYATIN TİKİNTİ SEKTORU VƏ TİKİNTİ TƏŞKİLATLARININ VERGİTUTMA BAZASI

1.1. Tikinti fəaliyyət növü kimi

Qanunvericilik və normativ sənədlərdə tikinti işlərinin və digər fəaliyyət növlərinin uçotunun aparılmasının müxtəlif qaydaları müəyyən edilmişdir. Bununla əlaqədar olaraq istehsal-təsərrüfat fəaliyyəti növü kimi tikintinin nə olduğu barədə dəqiq təsəvvürlərə malik olmadan mühasibat və vergi uçotu məqsədləri üçün uçot işlərini düzgün təşkil etmək və vergi öhdəliklərini müəyyən etmək mümkün olmayacaqdır.

Həqiqətdə isə tikinti-quraşdırma işlərinə yalnız bina və tikililərin yaradılması üzrə tikinti işlərinin bilavasitə həyata keçirilməsi aid edilir. Lakin təkcə bina və tikililər deyil, eyni zamanda ham da istənilən digər əmlak yaradıla bilər. Ancaq belə əsas vəsaitlər tikinti yolu ilə deyil, istehsal fəaliyyəti, komplektləşdirici detalların, qovşaqların və ehtiyat hissələrinin yığılması prosesində yaradılır. Məsələn, detallardan kompüter yaradılır, ehtiyat hissələrindən isə dəzgah və digər avadanlıqlar düzəltmək olar.

Tikinti və digər yığma üzrə fəaliyyət növləri arasında müxtəliflikləri başa düşmək üçün tikintinin nə olduğunu müəyyən etmək lazımdır, digər əmlakın düzəldilməsinə isə yığma və quraşdırma kimi baxılmalıdır. Mühasibat və vergi uçotu qanunvericiliyi üzrə normativ sənədlərdə tikinti anlayışının açıqlanması verilmir, ona görə də digər mənbələrdən istifadə olunur. Belə ki, işlərin müəyyən fəaliyyət növlərinə aid edilməsi barədə əsas informasiya mənbəyi kimi iqtisadi fəaliyyət növlərinin təsnifatı hesab edilir.

Təsnifata əsasən aşağıdakı növdə işlər mövcuddur:

- tikintidə quraşdırma da daxil olmaqla ümumilikdə tikinti;
- yalnız tikinti sferasında ayrıca quraşdırma işləri;
- tikinti də daxil olmaqla müxtəlif fəaliyyət sferasında quraşdırma işləri.

Qeyd etmək lazımdır ki, tikinti dedikdə, yeni tikinti, həmçinin binaların yenidən qurulması, genişləndirilməsi və texniki yenidən silahlanması nəzərdə tutulur. Yenidənqurma, genişləndirmə və texniki yenidən silahlanma SSRİ Maliyyə Nazirliyinin 29 may 1984-cü il tarixli 80№ li “Yeni tikinti, fəaliyyətdə olan müəssisələrin genişləndirilməsi, yenidən qurulması və texniki silahlanması anlayışlarının müəyyən edilməsi barədə” məktubu ilə müəyyən edilmişdir.

Əsas və yardımçı obyektlər kompleksinin *yeni tikintisi* onunla xarakterizə olunur ki, istismara verildikdən sonra bina müstəqil balansda olmalıdır. Yeni istehsal güclərinin yaradılması üçün, yeni sahələrdə həyata keçirilir.

Genişləndirmə - fəaliyyətdə olan müəssisələrdə (tikililərdə) əlavə istehsalların tikintisi, həmçinin əlavə, yaxud yeni istehsal güclərinin yaradılması məqsədi ilə fəaliyyətdə olan müəssisələrin ərazilərində, yaxud onlara bitişik sahələrdə əsas, yardımçı və xidmət təyinatlı yeni sexlərin və obyektlərin tikintisi və fəaliyyətdə olan ayrıca sexlərin və obyektlərin genişləndirilməsi.

Yenidənqurma - istehsal güclərinin artırılması, məhsulun çeşidinin dəyişməsi və keyfiyyətinin yaxşılaşdırılması (eyni zamanda əmək şəraitinin və ətraf mühitinin yaxşılaşdırılması) məqsədilə kompleks layihə üzrə həyata keçirilən və istehsalın texniki-iqtisadi səviyyəsinin yüksəldilməsi, həmçinin istehsalın təkmilləşdirilməsi ilə bağlı olaraq mövcud obyektlərin (fəaliyyətdə olan əsas, yardımçı və xidmətedici təyinatlı obyekt və sexlərin) yenidənqurulması deməkdir.

Binaların yenidən qurulması zamanı aşağıdakılar həyata keçirilə bilər:

- binaların planlarının dəyişməsi, üst tikilinin, əlavə tikilinin, binadaxili tikilinin aparılması, zəruri əsasların mövcudluğu zamanı onların qismən sökülməsi;
- mühəndis şəbəkələrinin yenidən qurulması da daxil olmaqla mühəndis avadanlıqlarının səviyyəsinin yüksəldilməsi;
- binaların arxitektura görkəminin yaxşılaşdırılması.

Fəaliyyətdə olan müəssisələrin texniki yenidən silahlanması – qabaqcıl texnika və texnologiyanın tətbiqi, istehsalın mexanikləşdirilməsi və avtomatlaşdırılması, köhnə, fiziki aşınan avadanlıqların yeni, daha məhsuldar analoqları ilə əvəzlənməsi

əsasında ayrı-ayrı istehsal, sex və sahələrin texniki-iqtisadi səviyyəsinin yüksəldilməsi üzrə kompleks tədbirləri özündə birləşdirir.

Göstərilən işlər (yeni tikintidən başqa) obyektin mahiyyətinin dəyişməsinə gətirib çıxarır.

Tikintinin nə olduğunu aydınlaşdırdıq. Fəaliyyət növü nə deməkdir? Fikrimizcə, burada söhbət yalnız sahibkarlıq fəaliyyətindən gedə bilər. AR Vergi Məcəlləsinin 13.2.37-ci maddəsinə əsasən “sahibkarlıq fəaliyyəti – şəxsin müstəqil surətdə həyata keçirdiyi, əsas məqsədi əmlak istifadəsindən, malların təqdim edilməsindən, işlər görülməsindən və xidmətlər göstərilməsindən mənfəət götürülməsi olan fəaliyyətdir”. Eyni zamanda, AR Mülki Məcəlləsinin 13-cü maddəsinə uyğun olaraq sahibkarlıq fəaliyyəti dedikdə, şəxsin müstəqil surətdə həyata keçirdiyi, əsas məqsədi əmlak istifadəsindən, əmtəə satışından, işlər görülməsindən və xidmətlər göstərilməsindən mənfəət götürülməsi olan fəaliyyət nəzərdə tutulur.

Beləliklə, əgər sahibkarlıq fəaliyyəti üçün bina tikilirsə, onda elə tikintinin özünə də sahibkarlıq fəaliyyəti kimi baxıla bilər. Yox əgər, tikintinin məqsədi mənfəətin əldə edilməsindən ibarət deyilsə, onda burada sahibkarlıq fəaliyyətindən söhbət gedə bilməz.

1.2. Tikintinin subyektləri

Tikintidə bir qayda olaraq bir müəssisənin gücü ilə obyektə tikib qurtarmaq olmaz, ona görə də işlərin bütün həcmi bir neçə tikinti təşkilatları arasında bölüşdürülür və nəticədə tikintidə iştirak edən müəssisələrin aşağıdakı zənciri yaranır.

Tikinti kimin üçün yerinə yetirilsə, həmin təşkilat investor adlanır. O, investisiyalaşmanı – yeni tikinti obyektinin yaradılmasına pul vəsaitlərinin qoyuluşunu həyata keçirir. İnvestor – hüquqi, yaxud fiziki şəxs olmaqla əsas

vəsaitlərinin yaradılmasına və təkrar istehsalına xüsusi, borc və cəlb edilmiş vəsaitlərin qoyuluşunu həyata keçirir.

Əgər bir təşkilatın maliyyə imkanları kifayət etməzsə, subinvestorlar, yaxud şərikli investorlar cəlb olunur. Hazırda belə təşkilatların adlandırılması müəyyən edilmədiyinə görə hər iki addan istifadəyə yol verilir. Tikilən bina və tikililər belə təşkilatların mülkiyyətində olacaqdır.

Investorlar, bir qayda olaraq, ixtisaslaşdırılmış tikinti təşkilatı hesab edilmir. Tikinti prosesinin təşkili üçün investor “sifarişçi-binatikən”lə müqavilə bağlayır.

“Sifarişçi-binatikən”in fəaliyyəti tikinti prosesinin təşkilindən ibarətdir. “Sifarişçi-binatikən” podrat tikinti təşkilatlarının seçilməsi, tikintiyə texniki və memarlıq nəzarətinin həyata keçirilməsi ilə məşğul olur.

Tikinti işlərini bilavasitə podrat təşkilatları - baş podratçı və subpodratçılar yerinə yetirir.

Sifarişçi, binatikən və sifarişçi-binatikən arasında müəyyən fərqlər vardır. Sifarişçi – bu tikintini təşkil edən və tikintiyə texniki nəzarəti həyata keçirə bilən təşkilatdır.

Binatikən – təşkilati-hüquqi formasından asılı olmayaraq hüquqi şəxs, yaxud fərdi sahibkardır, mülkiyyətində, icarə hüququ əsasında torpaq sahəsi vardır, tikintiyə əldə etdiyi razılıq əsasında bu torpaq sahəsində çoxmərtəbəli evlərin və (və ya) digər daşınmaz obyektlərinin tikintisi üçün paylı tikinti iştirakçılarının pul vəsaitlərini cəlb edir. Digər daşınmaz obyektlərə qarajlar, səhiyyə, ictimai iaşə, sahibkarlıq fəaliyyəti, ticarət, mədəniyyət və s. obyektləri (istehsal təyinatlı obyektlər istisna olmaqla) aid edilir.

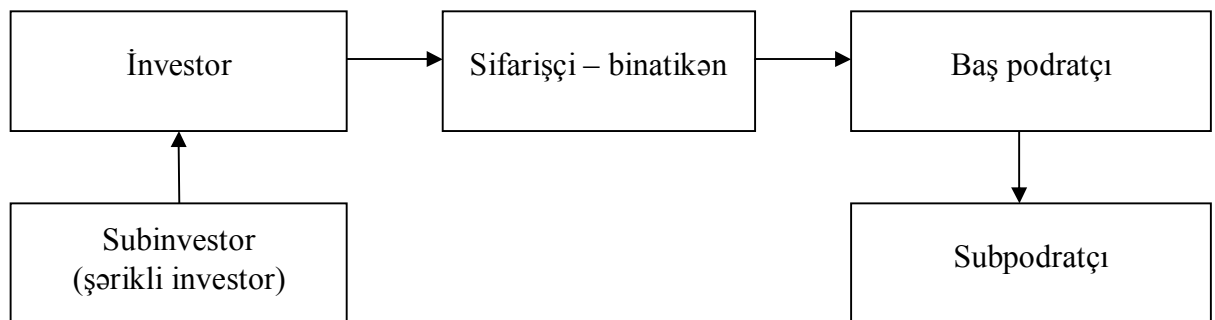
Müvafiq olaraq tikintini aparmaq üçün torpaq sahəsinə, həmçinin investorları cəlb etmə imkanına malik olan sifarişçi-binatikənlər isə investisiyalaşdırmanı özü aparır və tikintini təşkil etmək və ona nəzarəti həyata keçirmək imkanına malikdir.

Podratçı - tikinti müqaviləsi üzrə binatikən üçün podrat müqaviləsini yerinə yetirən hüquqi şəxsdir. İstənilən podrat təşkilatı işlərin yerinə yetirilməsi üçün yeni subpodratçılar cəlb edə bilər. Bu halda o özünün subpodratçıları üçün baş podratçıya çevrilir.

Müvafiq istehsal imkanlarının mövcudluğu zamanı tikinti subyektləri özlərinin fəaliyyətini əvəzləyə bilirlər. Belə ki, investor eyni zamanda sifarişçi-binatikən və (və ya) podratçı ola bilər, sifarişçi-binatikən isə eyni zamanda podrat işlərini yerinə yetirə bilər.

Sifarişçi-binatikən investor üçün obyektin tikintisi üzrə işlərə rəhbərlik edir. Yalnız o, işlərin yerinə yetirilməsi üçün podratçıya şərait yaratmalıdır, bu işləri qəbul etməli və onların dəyərini ödəməlidir. Bu zaman tikinti təşkilatı sifarişçi-binatikən və podratçı funksiyalarını da özü apara bilər, yəni təsərrüfat üsulu ilə tikə bilər. Lakin bu üsulla yalnız böyük olmayan obyektləri tikmək mümkün olacaqdır.

Qeyd edildiyi kimi tikinti prosesi aşağıdakı mərhələlərdən ibarətdir (sxem 1.1).



Sxem 1.1. Pay (investisiyalı) tikinti

1. İnvestor yeni binanın (tikilinin) tikilməsinin zəruriliyi və imkanları barədə qərar qəbul edir.

2. İnvestor Sifarişçi-binatikənlə investisiya müqaviləsini bağlayır və pul vəsaitlərini sifarişçinin hesabına köçürür.

3. Sifarişçi-binatikən layihə təşkilatını seçir, hazırlanmış layihə-smeta sənədlərinin qəbulunu həyata keçirir, onu müəyyən edilmiş qaydada razılaşdırır və həmin işin ödənişini həyata keçirir.

4. Sifarişçi-binatikən baş podratçı ilə tikinti işlərinin aparılmasına müqavilə bağlayır. Belə işlərin podrat üsulu ilə yerinə yetirilməsi zamanı binatikən podrat tikinti təşkilatına münasibətdə sifarişçi rolunda çıxış edir.

5. Tikinti prosesində sifarişçi-binatikən bilavasitə baş podratçının hesabına pul vəsaitlərini köçürür, zərurət olduqda tikintini materiallarla təmin edir, yerinə yetirilən işlərə texniki nəzarəti həyata keçirir.

6. İşlərin bütün həcmi yerinə yetirildikdən sonra sifarişçi və baş podratçı işlərin dövlət komissiyası tərəfindən qəbulunu və obyektin investora verilməsini təmin edir.

Sifarişçi-binatikənin əsas vəzifəsi tikintinin təmin olunması və tikintiyə texniki nəzarətin həyata keçirilməsi üçün investorların (payçıların) pul vəsaitlərinin toplanmasından ibarətdir.

Beləliklə, əgər binanın tikintisi prosesində sifarişçi-binatikən funksiyasını yerinə yetirən təşkilat cəlb olunmamışdırsa, bu qeyd olunan prosesə nəzarəti və tikinti obyektini dövlət komissiyası tərəfindən qəbulunu qeyri-mümkün edir. Uyğun olaraq obyektin istismara verilməsi mümkün olmur.

Sifarişçi-binatikən obyektini özünün xüsusi vəsaitləri hesabına tikə bilər. Bu halda o eyni zamanda həm də tikintinin investoru olur. O həmçinin tikinti üçün kredit və borclar götürə bilər, şərikli investorları (payçıları) cəlb edə bilər.

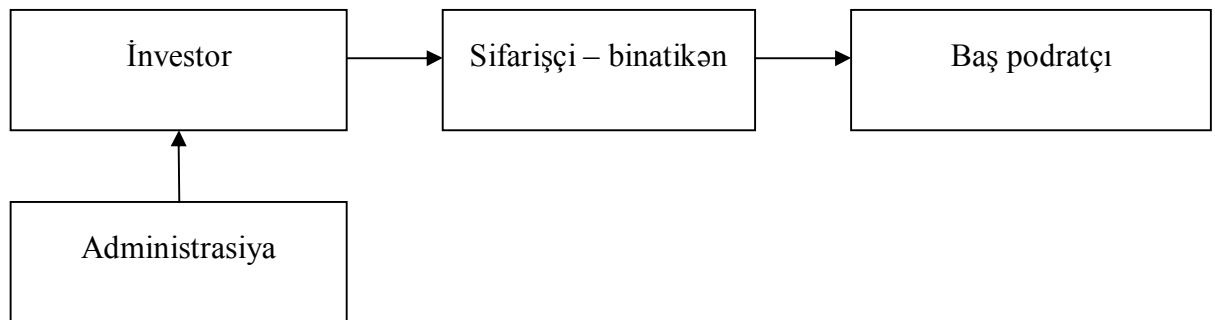
Sifarişçi-binatikən tikintini yalnız investorların vəsaitləri hesabına da tikə bilər. Belə şirkət “ixtisaslaşdırılmış sifarişçi-binatikən” adlanır. Sifarişçi-binatikənin bütün xərcləri tikinti işləri başlanmazdan əvvəl tərtib olunan smetada nəzərdə tutulmalıdır. Smetada təşkilat tikinti işlərinə və sifarişçi-binatikənin saxlanılmasına nə qədər vəsaitin ayrılmasını göstərməlidir.

Sifarişçi tərəfindən yerinə yetirilən əksər işlər iqtisadi fəaliyyət növlərinin təsnifatına uyğun olaraq tikintiyə aid edilir. Lakin sifarişçi tərəfindən yerinə yetirilən heç də bütün işləri tikinti kimi təsnifləşdirmək olmaz.

Adətən tikinti fəaliyyətinin bir subyekti kimi administrasiya çıxış edir (sxem 1.2).

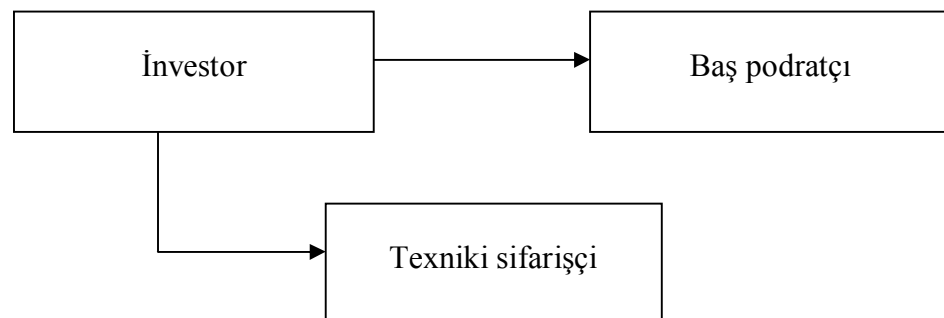
Administrasiya torpağa, yaxud yenidənqurmaya ehtiyacı olan köhnə binaya malik ola bilər. Bu halda investor yenidənqurma, yaxud əlavə tikinti aparmaq hüququnu administrasiyadan satın alır. İnvestor verilən hüququn əvəzi olaraq ya yenidən qurulan binanın bir hissəsini, yaxud da ayrılmış sahədə tikilən binanın

mənzillərinin bir hissəsini administrasiyaya verilməsi öhdəliyini üzərinə götürür. Administrasiya ilə ayrıca müqavilə bağlanır.



Sxem 1.2. Administrasiya ilə investisiya müqaviləsi əsasında tikinti

Bəzi hallarda investor müstəqil olaraq podrat tikinti təşkilatları ilə müqavilə bağlayır (sxem 1.3).



Sxem 1.3. Texniki sifarişçidən istifadə

Tikinti üzərində texniki nəzarəti həyata keçirən sifarişçi-binatikən podrat təşkilatı kimi öz funksiyalarını yerinə yetirir.

1.3. Tikintidə müqavilə sistemi

Tikintidə müqavilələr tikinti fəaliyyəti subyektləri arasında bağlanır. Beləliklə, müqavilələr aşağıdakı şəxslər arasında bağlanıla bilər:

- administrasiya və investor;

- investor və şərikli investor;
- investor və sifarişçi-binatikən;
- investor və baş podratçı;
- sifarişçi-binatikən və baş podratçı;
- baş podratçı və subpodratçı.

Administrasiya ilə investor arasında investisiya müqaviləsi bağlanır. Bu müqavilə üzrə administrasiya tikinti hüququnu verməli olur. Öz növbəsində investor yaşayış fondunun yerləşdirilməsini, yaxud yeni tikilən binada mənzillərin bir hissəsinin administrasiyaya verilməsini öz öhdəsinə götürür. İnvestisiya müqaviləsi üzrə administrasiya istehsal binalarını investorun mülkiyyətinə verməlidir. Bu halda investor şəhər administrasiyasına məxsus olan digər binaların təmirini və yenidən qurulmasının aparılması öhdəliyini öz üzərinə götürə bilər.

Bəzi hallarda belə investisiya müqavilələri “birgə fəaliyyət barədə müqavilə” adlanır. Qeyd etmək lazımdır ki, belə müqavilələr üzrə birgə fəaliyyət həyata keçirilmir. Şəhər administrasiyasında və investorda müxtəlif məqsədlər vardır, ona görə də belə müqavilələrə birgə fəaliyyət müqavilələri kimi baxıla bilməz.

Müqavilənin düzgün olmayan adı mühasibat xidməti əməkdaşını yanlış istiqamətə yönəldə bilər. Nəticədə mühasibat uçotu düzgün qurulmaya və vergi bazası düzgün hesablanmaya bilər (birgə fəaliyyət qaydaları üzrə).

Mülki qanunvericilikdə belə müqavilə formalarından istifadə qadağan olunmamışdır, ona görə də onları investisiya müqavilələri adlandırmaq tövsiyyə olunur. Belə müqavilələr üzrə uçot investisiya fəaliyyətinin həyata keçirilməsi zamanı tətbiq olunan uçota uyğun aparılmalıdır.

İnvestorla şərikli investor arasında “Paylı tikinti müqaviləsi” adlanan müqavilə bağlanır. Tez-tez hallarda sifarişçi-binatikən özü əsas investor rolunda çıxış edir. Belə hallar sifarişçi-binatikən funksiyalarını həyata keçirən təşkilatlara tikmək hüququ məxsus olduqda və tikilən binanın bir hissəsinin bu təşkilata keçirməli olduğu hallarda mövcud olur. Tikintinin qurtarması anında sifarişçi-binatikən binada öz payını sata bilər, lakin birinci mərhələdə onun özü əsas investor funksiyasını yerinə yetirir və bu funksiyaları o bütün tikinti müddətində yerinə

yetirir. Ona görə də çoxlu sayda şərikli investor sifarişçi-binatikənlə paylı tikinti müqaviləsi bağlayırlar.

Paylı tikinti müqaviləsinin tərtib olunması qaydası AR Mülki Məcəlləsində göstərilməmişdir, ona görə də o, ixtiyari formada bağlanılır.

Tikinti fəaliyyəti subyektlərinin baş podratçı və subpodratçılarla münasibətləri tikinti podratı müqaviləsi əsasında həyata keçirilir. Belə müqavilə üzrə podratçı sifarişçinin tapşırığı əsasında müqavilədə müəyyən edilən müddətdə müəyyən obyektə tikməyi, yaxud digər tikinti işlərini yerinə yetirməyi, sifarişçi ilə işlərin yerinə yetirilməsi üçün podratçıya zəruri şəraiti yaratmağı, onların nəticələrini qəbul etməyi və şərtləndirilmiş qiyməti ödəməyi öhdəsinə götürür.

Podratçı tikinti müqaviləsi əsasında işlərin həcmi, məzmununu və onlara olan digər verilməsinə öz öhdəsinə götürür. İnvestisiya müqaviləsi üzrə administrasiya istehsal binalarını investorun mülkiyyətinə verməlidir. Bu halda investor şəhər administrasiyasına məxsus olan digər binaların təmirini və yenidən qurulmasını aparılması öhdəliyini öz üzərinə götürə bilər.

Bəzi hallarda belə investisiya müqavilələri “birgə fəaliyyət barədə müqavilə” adlanır. Qeyd etmək lazımdır ki, belə müqavilələr üzrə birgə fəaliyyət həyata keçirilmir. Şəhər administrasiyasında və investorda müxtəlif məqsədlər vardır, ona görə də belə müqavilələrə birgə fəaliyyət müqavilələri kimi baxıla bilməz.

Müqavilənin düzgün olmayan adı mühasibi yanlış istiqamətə yönəldə bilər. Nəticədə mühasibat uçotu düzgün qurulmaya bilər (birgə fəaliyyət qaydaları üzrə).

Mülki qanunvericilikdə belə müqavilə formalarından istifadə qadağan olunmamışdır, ona görə də onları investisiya müqavilələri adlandırmaq tövsiyyə olunur. Belə müqavilələr üzrə uçot investisiya fəaliyyətinin həyata keçirilməsi zamanı tətbiq olunan uçota uyğun aparılmalıdır.

İnvestorla şərikli investor arasında “Paylı tikinti müqaviləsi” adlanan müqavilə bağlanır. Tez-tez hallarda sifarişçi-binatikən özü əsas investor rolunda çıxış edir. Belə hallar sifarişçi-binatikən funksiyalarını həyata keçirən təşkilatlara tikmək hüququ məxsus olduqda və tikilən binanın bir hissəsinin bu təşkilata verilməli olduğu hallarda mövcud olur. Tikintinin qurtarması anında sifarişçi-binatikən

binada öz payını sata bilər, lakin birinci mərhələdə onun özü əsas investor funksiyasını yerinə yetirir və bu funksiyaları o bütün tikinti müddətində yerinə yetirir. Ona görə də çoxlu sayda şərikli investorlar sifarişçi-binatikənlə paylı tikinti müqaviləsi bağlayırlar.

Paylı tikinti müqaviləsinin tərtib olunması qaydası AR Mülki Məcəlləsində göstərilməmişdir, ona görə də o, ixtiyari formada bağlanılır.

Tikinti fəaliyyəti subyektlərinin baş podratçı və subpodratçılarla münasibətləri tikinti podratı müqaviləsi əsasında həyata keçirilir. Belə müqavilə üzrə podratçı sifarişçinin tapşırığı əsasında müqavilədə müəyyən edilən müddətdə müəyyən obyekti tikməyi, yaxud digər tikinti işlərini yerinə yetirməyi, sifarişçi isə işlərinin yerinə yetirilməsi üçün podratçıya zəruri şəraiti yaratmağı, onların nəticələrini qəbul etməyi və şərtləndirilmiş qiyməti ödəməyi öhdəsinə götürür.

Podratçı tikinti müqaviləsi əsasında işlərin həcmi, məzmununu və onlara olan digər tələbləri müəyyən edən tikintiyə texniki sənədləri və işlərin qiymətini müəyyən edən smetanı sifarişçidən alır. Texniki sənədlərin tərkibi və məzmunu podrat müqaviləsinin özündə müəyyən edilməlidir (nəzərdə tutulmalıdır). Tikinti obyektində bütün işləri həmin sənədlərə ciddi uyğunluqla (riayət etməklə) həyata keçirilməlidir.

Texniki sənədlərin təyinatı ondan ibarətdir ki, onunla podratçının yerinə yetirməli olduğu işlərin həcmi və məzmunu müəyyən edilir və həmçinin işlərin keyfiyyət baxımından hansı tələblərə cavab verməsi əks olunur.

Layihə sənədləri binaların, tikililərin və onların hissələrinin tikintisi, yenidən qurulması və əsaslı təmiri, həmçinin onların torpaq sahələrinin abadlaşdırılması üçün həcm-plan, konstruktiv və texniki həlləri müəyyən edən mətn və qrafik materiallar hesab edilir.

Əgər tikinti podratı müqaviləsində tikintinin tam şəkildə, yaxud müəyyən hissəsinin təminatını sifarişçinin yerinə yetirməsi barədə müddə nəzərdə tutulmadıqda, tikintinin materiallarla, o cümlədən detal və konstruksiyalarla, yaxud avadanlıqlarla təchiz etmə öhdəliyi podratçının üzərinə düşür.

Podratçının yerinə yetirdiyi işlərin ödənişi smetada nəzərdə tutulan məbləğdə, tikinti podratı müqaviləsi üzrə müəyyən edilən qaydada və müddətlərdə sifarişçi tərəfindən aparılır.

Podratçı işlərin yerinə yetirilməsi üzrə özünün öhdəliklərinin icrasına digər şəxsləri (subpodratçıları) cəlb edə bilər. Bu halda o baş podratçı rolunu oynayır. Baş podratçı podrat müqaviləsi üzrə işlərin yerinə yetirilməsini öz üzərinə götürən və digər şəxsləri (subpodratçıları) onların yerinə yetirilməsinə cəlb edən hüquqi şəxs statuslu şəxs hesab edilir.

Baş podratçı yerinə yetirilən işlərin təşkili və həmin işlərə rəhbərlik üzrə ümumi funksiyaları öz üzərində saxlamaqla işlərin bütün həcmi subpodratçılara verə bilər. Baş podratçı sifarişçi qarşısında subpodratçının öhdəliklərinin yerinə yetirilməməsinə, yaxud lazımi qaydada yerinə yetirilməməsinə görə, subpodratçılar qarşısında isə podrat müqaviləsi üzrə sifarişçinin öhdəliklərinin yerinə yetirilməməsinə, yaxud lazımi qaydada yerinə yetirilməməsinə görə məsuliyyət daşıyır.

Subpodratçı podrat müqaviləsində nəzərdə tutulan işlərin yerinə yetirilməsi üçün subpodrat müqaviləsi üzrə baş podratçı tərəfindən cəlb olunan hüquqi şəxs hüquqlu təşkilatdır.

Subpodrat müqaviləsi podrat müqaviləsi barədə mülki qanunvericiliyin adı tələbləri tətbiq olunan müqavilədir.

İri tikinti şirkətlərində bir qayda olaraq, işlərin yerinə yetirilməsi üçün iki və daha artıq subpodrat təşkilatlar cəlb olunur. Bundan əlavə, subpodratçı tərəfindən yeni subpodrat müqavilələrinin bağlanması hallarına da rast gəlinir (ikili subpodrat). Bu hal isə mövcud qanunvericilikdə qadağan edilməmişdir.

Podrat müqaviləsində işlərin yerinə yetirilməsinin başlanma və qurtarma müddətləri hökmən göstərilməlidir. Podratçı ilə sifarişçi arasında razılığa əsasən müqavilədə həmçinin işlərin ayrı-ayrı mərhələlərinin qurtarma müddətləri, yaxud digər aralıq müddətlər nəzərdə tutula bilər. İşlərin yerinə yetirilməsinin başlanma və qurtarma müddətləri podrat müqaviləsinin əhəmiyyətli şərti hesab edilir: müddətlər olmadıqda müqavilə bağlanmamış hesab edilir. Podratçı işlərin yerinə yetirilməsinin

həm başlanğıc və son, həm də aralıq müddətlərinin pozulmasına görə məsuliyyət daşıyır.

Podrat müqaviləsinin dəyərində podratçının məsrəfləri və onun mükafatı, yəni mənfəəti daxil edilir. O bir neçə üsulla müəyyən edilə bilər.

Birincisi, işlərin dəyəri müqavilənin mətnində dəqiq müəyyən edilməlidir ki, bu da kiçik həcmli podrat işlərində öz praktiki tətbiqini tapır.

İkincisi, müqavilədə qiymətin müəyyən edilməsi üsulu göstərilə bilər ki, bu da praktikada çox az halda rast gəlinir.

Üçüncüsü, işlərin dəyəri işlərin yerinə yetirilməsi məsrəflərinin maddələr üzrə siyahısından ibarət smeta əsasında müəyyən edilə bilər. Smeta müqaviləyə əlavə olunur və onun bir hissəsini təşkil edir.

Smetaya ilk əvvəl tikinti podratı müqaviləsinin məcburi sənədi kimi baxıla bilər. Materialların və alınan avadanlıqların, həmçinin müqavilə bağlanılarkən nəzərdə tutulmayan xidmətlərin üçüncü şəxslər tərəfindən podratçıya göstərilən xidmətlərin dəyərinin artımı zamanı podratçının müəyyən edilən qiyməti artırmağı tələb etmək, sifarişçinin bu tələbi imtina etdiyi halda isə müqaviləni pozmaq hüququ vardır.

Müasir şəraitdə, inflyasiya ilə bağlı olaraq tikintidə müqavilənin dəyərinin bu şəkildə artımı daim istifadə olunur.

1.4. Vergi auditi məqsədləri üçün tikinti təşkilatlarının informasiya bazası

Tikinti podrat müqaviləsi podratçı ilə sifarişçi arasında münasibətləri rəqlamentləşdirən və podrat tikinti təşkilatlarının fəaliyyətinin hüquqi xüsusiyyətlərini əks etdirən əsas sənəd hesab edilir. Tikinti podratı müqaviləsinin forması və məzmunu ilə bağlı ümumi müddəalar Azərbaycan Respublikasının Mülki Məcəlləsinin “Podrat” adlanan 39-cu fəslində öz əksini tapmışdır.

Tikinti podratı müqavilələrinin təhlili zamanı aşağıdakıların nəzərdən keçirilməsi zəruridir:

- tikinti podratı müqaviləsinin mahiyyətinin mövcud qanunvericiliyə uyğunluğu;
- tikinti podratı müqaviləsinin predmetinin və işlərin yerinə yetirilməsi müddətlərinin dəqiq göstərilməsi;
- texniki sənədləşmənin tərkibinin və məzmununun, onun təqdim olunması qaydasının təsviri;
- işlərin təhvil və qəbul qaydalarının reqlamentləşdirilməsi;
- tikintinin material və avadanlıqlarla təchizatı (təmin olunması) qaydası;
- tikinti obyektinin sığortalanması, mühafizənin təmin olunması barədə şəraitin mövcudluğu və i.a.

İlkin olaraq diqqət vergi hesablanılan dövrdə mövcud olan bütün tikinti podratı müqavilələrinin predmetləri ilə tanış olmağa yönəldilməlidir. Ona görə ki, yalnız müqavilənin predmeti tikinti podratı müqaviləsinin fəaliyyət xarakterini qiymətləndirmək imkanı verir. Müqavilənin predmeti yeni tikinti, obyektin yenidən qurulması, quraşdırma, təmir-tikinti, işəsalma-tənzimləmə işlərinin yerinə yetirilməsi, tikinti şəraitində qeyri-standart avadanlıqların hazırlanması, tikinti obyektini ilə bağlı olan avadanlıqların təftişi və digər işlərin görülməsi ola bilər. Müqavilənin predmetini təşkil edən tikinti işlərinin növləri və onların nəticələri tikinti podratı müqaviləsinin mətnində dəqiqliklə təsvir olunmalıdır. Əks halda əgər işlər vaxtında və keyfiyyətlə yerinə yetirildikdə belə müqavilə “bağlanılmamış” kimi qəbul edilə bilər.

Tikinti podratı müqavilələrinin araşdırılması zamanı diqqət yetirməli olan ikinci əsas məsələ texniki sənədlərin tərkibi və məzmununu, onun təqdim olunması qaydası və müddətləri hesab edilir. Texniki sənədlərin təyinatı ondan ibarətdir ki, o, podratçı tərəfindən yerinə yetirilməli olan işlərin məzmununu, həcmi və keyfiyyətini müəyyən etməklə müqavilənin predmetini detallı şəkildə əks etdirir (izah edir). Ona görə də əksər hallarda texniki sənədlərin olmaması müqavilənin

predmetinin digər üsullarla (şəkildə) müəyyən edilməsinin qeyri-mümkünlüyü zamanı müqavilənin əhəmiyyətli şərtlərinin razılaşdırılmaması kimi baxıla bilər.

Texniki sənədlərə yüksək diqqət onunla əsaslandırılır ki, yalnız onun köməyi ilə (əsasında) işlərin həcmi, məzmunu, yerinə yetirilməsi texnologiyası, əmək və maddi resurslara olan tələbat müəyyən edilir, həmçinin tikinti podrat müqaviləsinin qiymətinin əsasını təşkil edən tikintinin smeta dəyəri hesablanır. Öz növbəsində tikintiyə və (və ya) onunla bağlı işlərə smetanın, yaxud texniki sənədlərin olmaması Azərbaycan Respublikasının Mülki Məcəlləsinin 752-ci maddəsinin tələblərinin yerinə yetirilməməsinə görə tikinti podratı müqaviləsinin bağlanmamış kimi qəbul edilməsi riskini yarada bilər.

Vergilərin hesablanması zamanı, həmçinin tikinti podratı müqaviləsində işlərin dəyərinin və onun müəyyən olunması üsullarının göstərilməsinə (əks olunmasına) diqqət yetirilməlidir. Podratçı ilə sifarişçi arasında razılaşmaya əsasən tikinti məhsuluna sabit və açıq müqavilə qiymətləri tətbiq edilə bilər.

Sabit müqavilə qiyməti bütün tikinti müddətində dəyişməz qalır, yəni podratçı onun artırılmasını, sifarişçi isə azaldılmasını tələb edə bilməz. Bu qayda tikinti podratı müqaviləsinin bağlandığı anda yerinə yetirilməsi zəruri olan işlərin tam həcmi, yaxud bunun üçün lazım olan xərclərin nəzərdə tutulması mümkün olmadığı hallarda belə fəaliyyət göstərir. Daha doğrusu işin dəyəri sabit qiymətlər əsasında müəyyən olunduqda podratçının nəzərdə tutulan xərclərdən artıq vəsait tələb etməyə ixtiyarı yoxdur.

Açıq müqavilə qiyməti isə tikintinin gedişində müqavilənin şərtlərinə müvafiq olaraq ilkin razılaşdırılmış qiymətdə nəzərə alınmayan, o cümlədən tikinti prosesində istifadə olunan resurslara qiymətlərin, tariflərin dəyişməsi ilə bağlı xərclərin yaranması ilə əlaqədar dəqiqləşdirilə bilər. Müqavilənin əlavə şərtlərində nəzərdə tutulan obyektiv səbəblərdən asılı olaraq, açıq müqavilə qiyməti dəqiqləşdirilərək artırılıb azaldıla bilər.

İlkin razılaşdırılmış qiymətə nisbətən xərclərin dəyərinin bütün dəyişmələrini podratçı sənədlə təsdiq edilməlidir. Açıq müqavilə qiymətli müqavilələrdə

inflasiya prosesləri ilə bağlı olaraq qiymətə yenidən baxılması qaydası nəzərdə tutula bilər.

Vergitutma məqsədləri üçün gəlirlərin müəyyən edilməsi gedişində nəzərdən keçirilməsi zəruri olan növbəti addım tikinti podratı müqaviləsində *işlərin yerinə yetirilməsi müddətlərinin göstərilib-göstərilməməsinin yoxlanılması* hesab edilir, əks halda tikinti podratı müqaviləsi bağlanmamış hesab edilir. Müqavilədə həmçinin işin ayrı-ayrı mərhələlərinin bitməsi müddətləri (aralıq müddətlər) göstərməlidir. Ona görə ki, bu amil mühasibat uçotunun aparılmasına və müxtəlif vergilər üzrə vergi bazalarının hesablanmasına əhəmiyyətli təsir göstərə bilər.

Tikinti podratı müqaviləsinin tədqiqi zamanı həmçinin işlərin təhvil-təslim qaydasının əks olunmasına diqqət yetirilməlidir, hansı ki, bu işlər mövcud qanunvericiliyə, layihə sənədlərinə müvafiq olaraq təsdiq olunan tikinti norma və qaydalarına uyğun olaraq həyata keçirilməlidir. Bundan əlavə müqavilədə podratçı tərəfindən işin nəticələrinin təhvil verilməsinə və sifarişçi tərəfindən qəbul edilməsinə sənədlərin (aktların) tərtibi qaydası əks olunmalıdır.

Podrat tikinti təşkilatlarının vergi informasiya bazasının ikinci tərkib hissəsi *smetalar* hesab edilir. Smetalar ümumilikdə tikinti kompleksinin fərqləndirici xüsusiyyətlərini özündə ifadə edir və ona görə də yoxlanılmalı və istifadə edilməli olan daha vacib sənədlərdən biri kimi çıxış edir. Smetaların tədqiqi iqtisadi əsaslandırılmış xərclərin həcmi müəyyən etməyə imkan verir və ona görə də smeta normativlərinin tətbiqinin düzgünlüyünə əmin olunmalı, aparılan tikinti işlərinin planlaşdırılan həcmələrinin əsaslı olub-olmaması yoxlanılmalıdır.

Podrat tikinti təşkilatının smeta formasını, həmçinin zəruri işlərin və xərclərin smetaya daxil etmə qaydasını müstəqil şəkildə işləyib hazırlamaq hüququ vardır.

Smeta sənədləri (sənədləşməsi) lokal smetalardan və lokal smeta hesablamalarından, obyekt smetalarından, ayrı-ayrı xərc növlərinə smeta hesablamalarından, tikintinin dəyərinin icmal smeta hesablamalarından və digər smeta sənədlərindən ibarətdir.

Lokal smetalar və smeta hesablamaları ayrı-ayrı iş və xərc növlərinin dəyərinin müəyyən edilməsi üçün əsas kimi çıxış edir. Bunun üçün xərclər barədə bütün

məlumatlar tikilən obyektin ayrı-ayrı konstruktiv elementləri və iş növləri üzrə bölmələrdə qruplaşdırılır. Bunlara əsasən torpaq işləri, bünövrə və yeraltı (torpaqaltı) hissə, divarlar, karkas, arakəsmələr, döşəmə, tavan və s. aid edilir. Lokal smeta hesablamaları (smetalar) əsasında müəyyən edilən dəyər birbaşa və əlavə məsrəfləri, həmçinin tikinti işlərinin növündən asılı olaraq ümumsahə normativləri üzrə tərtib edilən smeta mənfəətini özündə birləşdirir. Bu zaman hesablama iş növləri üzrə smeta həcmələri üzrə işlərin yerinə yetirilməsi texnologiyasına uyğun ardıcılıqla aparılır. Lokal smetalar, onların tərtibi zamanı bir qayda olaraq bölmələrə (konstruktiv elementlərə) ayrılır.

Obyekt smetaları ümumilikdə tikinti obyektini üzrə tərtib edilir və aşağıdakı qrafalar üzrə qruplaşdırılır: “Tikinti işləri”, “Quraşdırma işləri”, “Avadanlıq, mebel, inventar”, “Digər xərclər”. Obyekt smetasının sonunda tikinti işlərinin dəyərinə aşağıdakı limitləşdirilmiş vəsaitlərin örtülməsinə vəsaitlər əlavə olunur:

- hesablama yolu ilə, yaxud norma üzrə müəyyən edilən müvəqqəti bina və tikililərin dəyəri;
- qış vaxtı işlərin yerinə yetirilməsi zamanı yaranan əlavə xərclərlə bağlı olaraq işlərin dəyərinin artması;
- əvvəldən nəzərdə tutulmayan işlərin və xərclərin örtülməsinə ehtiyatlar.

İcmal smeta hesablamaları yekun sənəd hesab edilir, hansı ki, burada bütün obyekt smetaları üzrə, həmçinin mövcud normativlərdə nəzərdə tutulmayan ayrı-ayrı xərc növlərinə smeta hesablamaları üzrə, yekunlar ayrıca sətirlə göstərilir. İcmal smeta hesablamaları qiymətlərin cari səviyyəsində tərtib olunur, onun məlumatları isə aşağıdakı bölmələrdə birləşir:

1. Tikinti ərazisinin hazırlanması;
2. Tikintinin əsas obyektləri;
3. Yardımçı və xidmət təyinatlı obyektlər;
4. Energetika təsərrüfatı obyektləri;
5. Nəqliyyat təsərrüfatı və rabitə obyektləri;
6. Xarici su təchizatı, kanalizasiya, istilik təchizatı və qaz təchizatı qurğu və şəbəkələri;

7. Ərazinin abadlaşdırılması və yaşıllaşdırılması;
8. Müvəqqəti bina və tikililər;
9. Digər işlər və məsrəflər;
10. Tikilən müəssisənin müdiriyyətinin (texniki nəzarətin) saxlanması;
11. İstismar kadrlarının hazırlanması;
12. Layihə və axtarış işləri, müəllif nəzarəti.

Smetaların yoxlanılması xərclərin həyata keçirilməsinin müəyyən (tərtib) edilən normativləri və seçilmiş qiymət əmələgəlmə metodu nəzərə alınmaqla həyata keçirilməlidir.

Tikintidə normalaşdırma özündə smeta normativləri (ayrı-ayrı məcmuələrdə toplanılan, tikilən və yenidən qurulan obyektlərin smeta dəyərinin müəyyən edilməsi üçün istifadə edilən smeta normaları, tarifləri və qiymətləri) sistemini ifadə edir. Öz növbəsində, smeta norması dedikdə, tikinti, quraşdırma və digər işlərin qəbul edilmə göstəricisinə uyğun resursların (maddi məsrəflərin, işçilərin əmək məsrəflərinin və s.) məcmusu nəzərdə tutulur. Smeta normalarının təyinatı ilk növbədə normativlərin, yəni materialların orta sərfinin, fəhlələrin dərəcələrinin, tarif dərəcələrinin, heyətin və tikinti maşın və avadanlıqların iş şəraitinin müəyyən edilməsindən ibrətdir.

İşlərin xüsusi şəraitlərdə yerinə yetirilməsi hallarında normalardan əlavə tikinti işlərinin yerinə yetirilməsini mürəkkəbləşdirən amillər də nəzərə alınır. Bunlardan əsasları aşağıdakılardır: işlərin həcmnin geniş sahələrə səpələnməsi; işlərin yerinə yetirilməsi şəraitinin sıxıntılı olması; yüksək məhsuldarlıqlı mexanikləşdirmə vasitələrinin tətbiqində məhdud imkanların olması; fəaliyyətdə olan (işlək) avadanlıqların yaxınlığında işlərin yerinə yetirilməsi; ayrı-ayrı material növlərinin emalının mürəkkəbliyi və s. Göstərilən amillərin təsirinin nəzərə alınması xüsusi əmsalların köməyi ilə həyata keçirilir və onların tətbiqi tikinti layihələrində məcburi qaydada əsaslandırılmalıdır.

Smetaların yoxlanılmasının aparılması zamanı həmçinin tikinti və quraşdırma, təmir-tikinti işlərinin növlərindən asılı olaraq fəhlələrin əməyinin ödənişi fonduna nisbətən faizlə müəyyən edilən və bütün səviyyəli büdcə vəsaitləri cəlb olunmaqla

əsaslı tikintinin həyata keçirilməsi zamanı tətbiqi məcburi olan smetalara daxil edilən əlavə xərclərin kəmiyyətinə diqqətin yetirilməsi vacib və zəruri hesab edilir. Eyni zamanda, tikintinin digər mənbələrdən maliyyələşdirilməsi zamanı diqqəti ayrıca tikinti təşkilatı üçün müəyyən edilən “fərdi normalar”ın yoxlanılmasına yönəldilməlidir. Bu normalar tikinti işlərinin istehsalı prosesinin təşkili, idarə edilməsi və ona xidmət göstərilməsi üçün zəruri olan xərclərin hesablanması əsasında müəyyən edilir və orta müəssisələrdən fərqli olaraq konkret tikintinin real şəraitini nəzərə alır.

Son illərdə tikintidə resurs-smeta göstəricilərinin real xərclərə uyğunlaşdırılması məqsədi ilə tikintidə qiymətin əmələ gəlməsinin yeni smeta-normativ bazasına keçilməsi prosesi baş verir.

Əvvəllər müəyyən edilmiş normalarla faktiki göstəricilərin uyğunsuzluğu tikinti materiallarına və işlərinə qiymətlərin əhəmiyyətli şəkildə dəyişməsi, həmçinin müəyyən edilən material sərfi normativləri ilə real material məsrəfi arasında əhəmiyyətli fərqlərin olması səbəbindən yaranmışdır.

Qiymətin əmələ gəlməsi (qiymətdəyişmə) metodu tikintidə smetaların tərtibinin düzgünlüyünün yoxlanılması zamanı nəzərə alınması zəruri olan ikinci təşkiləddir hesab edilir. Smetaların tərtib olunması zamanı aşağıdakı müxtəlif metodlar tətbiq edilə bilər: resurs metodu; resurs-indeks metodu; baza-indeks metodu; baza-kompensasiya metodu; əvvəllər tikilən, yaxud layihələndirilən obyektlərin – analoqların dəyəri barədə məlumatlara əsaslanan metod.

Resurs metodu natural ifadədə layihə həllinin reallaşdırılması üçün lazım olan bütün məsrəflərin (cari qiymətlər səviyyəsində) toplanmasından ibarətdir. Bu metod zamanı kalkulyasiya etmə (hesablama) natural göstəricilərlə materiallara, məmulatlara, konstruksiyalara olan tələbat, daşınma məsafələri və onların daşınması üsulları barədə məlumatlar, texnoloji məqsədlər üçün enerjidaşıyıcılara məsrəflər, tikinti maşınlarının istismar vaxtı və onların tərkibi, fəhlələrin əmək məsrəfləri əsasında aparılır. Tikintinin smeta dəyərinin müəyyən edilməsinin resurs metodunun tətbiqi tikintinin smeta dəyərini daha əsaslı və etibarlı olmasını təmin

edir. Ona görə ki, məcmuələrdə öz əksini tapan orta kəmiyyətlərin təsirini sıfıra endirir.

Resurs-indeks metodu tikintinin dəyərinin müəyyən edilməsinin resurs metoduna əsaslanır, müəyyən tarixə baza qiymətlərindən istifadə edilərək hesablama aparılır və həmin məbləğ sonradan qiymətləri müasir vəziyyətə (səviyyəyə) gətirib çıxaran indekslərə vurulur. Başqa sözlə desək, bu, resurs metodu ilə tikintidə istifadə olunan resurslar üzrə qiymət indeksləri sisteminin uzlaşmasıdır.

Baza-indeks metodu iri növlü tikinti məhsullarının baza qiymətlərində dəyərlərini cari qiymətlərə gətirən indekslərə vurulması yolu ilə tətbiq olunur. Tikintinin dəyərinin müəyyən edilməsinin bu metodu daha geniş yayılmışdır, lakin qiymətlərin yenidən hesablanması indekslərinin tətbiqinin zəruriliyi səbəbindən daha etibarlı (mötəbər) hesab edilə bilməz. Tikinti işlərinin ayrı-ayrı növlərinə baza-indeks metodunun tətbiqi smeta dəyərində əsasən əksər material resursları hissəsi üzrə həm artma, həm də azalma istiqamətində kənarlaşmalar yarada bilər.

Baza-kompensasiya metodu baza qiymətləri səviyyəsində işlərin və məsrəflərin dəyəri ilə tikinti resurslarına (material, texniki, energetik, əmək və i.a.) qiymətlərin dəyişməsi ilə bağlı olan əlavə xərclərin cəmlənməsindən ibarətdir.

Əvvəllər tikilmiş, yaxud layihələndirilmiş obyektlər barədə məlumatlardan istifadəyə əsaslanan metod smeta qiymətqoymasında (dəyərinin müəyyən edilməsində) demək olar ki, çox az hallarda istifadə olunur. Belə ki, tikinti işlərinə bu və ya digər işlərin istehsalı şəraiti əhəmiyyətli təsir göstərir ki, bu da öz növbəsində yerinə yetirilən işlərin xarakterində və həcmində, material və əmək resurslarına məsrəflərdə müxtəlifliklərin olmasını şərtləndirir. Bu metoddan istifadə yalnız oxşar tipli obyektlərin tikintisi zamanı özünü doğruldur.

Tikintiyə smetanın yoxlanılmasının daha effektiv aləti tikilən hər bir obyektə, yaxud ayrı-ayrı tikinti işlərinə alternativ smetaların tərtib edilməsi hesab edilir. Gəlirlərin müəyyən edilməsi prosesində alternativ smetanın tərtib edilməsi tam haqlı (özünü doğrultmuş) prosedura hesab edilə bilər. Belə ki, onun yerinə yetirilməsi özünün mahiyyətinə görə alternativ balansın, yaxud alternativ vergi hesabının tərtib olunmasına analojidir.

Təyinatına görə smetaların yoxlanılmasının analoji üsulu kimi tikinti podratı müqavilələrinin müsabiqəsi zamanı tərtib olunan investor smetalarından istifadə hesab edilir.

Tikintinin baş podratçı tərəfindən həyata keçirildiyi hallarda bilavasitə əsas tikinti smetasından əlavə subpodratçı təşkilatlar tərəfindən yerinə yetirilən tikinti işlərinə tərtib edilən smetaların mövcudluğuna və onların məzmununa da diqqət yetirilməlidir. Subpodratçı təşkilatlara belə yüksək diqqətin yetirilməsinin əsas səbəbi əsas etibarlı ilə subpodrat müqavilələrinin pul vəsaitlərinin nağdlaşdırılması və bunun da nəticəsində yerinə yetirilən tikinti işlərinə xərclərin yüksəldilməsi üçün

Qeyd edilməlidir ki, smeta hesablamaları spesifik xüsusiyyətə malikdir və smeta normalaşdırması və qiymət əmələgəlməsi sahəsində biliklər, vərdişlər və iş təcrübəsi tələb edir. Podrat tikinti təşkilatlarının vergitutma üzrə informasiya bazasının üçüncü təşkilədiciyi ilkin uçot sənədləri və vergi uçotu registrləri hesab edilir.

Podrat tikinti təşkilatlarında tərtib olunan əsas ilkin sənədlər aşağıdakılar hesab edilir:

- Yerinə yetirilən işlərin qəbulu barədə akt;
- Yerinə yetirilən işlərin və çəkilən xərclərin dəyəri barədə arayış;
- İşlərin ümumi jurnalı;
- Yerinə yetirilən işlərin uçotu jurnalı;
- Müvəqqəti (qeyri-titul) tikililərin istismara verilməsi barədə akt;
- Müvəqqəti (qeyri-titul) tikililərin sökülməsi barədə akt;
- Sökülməli (köçürülməli) olan binaların, tikililərin, qurğuların və əkmələrin qiymətləndirilməsi barədə akt;
- Tikintisi bitmiş obyektin qəbulu barədə akt;
- Tikintisi bitmiş obyektin qəbul komissiyası tərəfindən təhvil aktı;
- Tikintinin dayandırılması barədə akt;
- Həyata keçirilməmiş tikinti üzrə layihə-axtarış işlərinin dayandırılması barədə akt.

Podrat tikinti təşkilatları göstərilən ilkin uçot sənədləri formalarından onların doldurulması barədə göstərişlərə uyğun şəkildə, nəzərdə tutulan rekvizitlərin heç birini istisna etməməklə istifadə etməlidirlər. Eyni zamanda, ilkin uçot sənədlərinin unifikasiya edilmiş formaların tətbiqi qaydalarına uyğun olaraq zəruri hallarda podrat tikinti təşkilatları ilkin uçot sənədlərinin formalarına müvafiq təşkilati-sərəncam sənədi ilə əsaslandırmaqla əlavə rekvizitlər daxil edə bilər. Vergitutma məqsədləri üçün daha vacib ilkin uçot sənədləri üzərində dayanaq.

Yerinə yetirilən işlərin qəbulu aktı yerinə yetirilən işlərin uçotu jurnalına əsasən bütün podrat tikinti təşkilatları tərəfindən zəruri sayda nüsxədə doldurulur və AR Mülki Məcəlləsinin 770-ci maddəsində nəzərdə tutulduğu kimi podratçı tərəfindən işlərin təhvil verilməsinin və sifarişçi tərəfindən qəbul olunmasının rəsmiləşdirilməsi üçün istifadə olunur. Yerinə yetirilən işlərin qəbulu aktı podrat tikinti müqaviləsində nəzərdə tutulan hər bir mərhələ bitdikdən sonra tərtib olunur. Əgər tikinti podratı müqaviləsində işlərin mərhələlərlə qəbulu nəzərdə tutulmamışdırsa, onda yerinə yetirilən işlərin qəbulu aktı yerinə yetirilən işlərin dəyərinin uçotda (həm vergi, həm də mühasibat) əks etdirilməsi üçün əsas sayıla bilinməz.

Yerinə yetirilən işlərin və çəkilən xərclərin dəyəri barədə arayış yerinə yetirilən işlərin qəbulu aktının məlumatlarına əsasən doldurulur və müqavilə dəyəri üzrə faktiki yerinə yetirilən işlərin və çəkilən xərclərin əks olunması və yerinə yetirilən işlərə görə sifarişçilərlə hesablaşmaların aparılması üçün əsas kimi çıxış edir. Bu arayış formasının xüsusiyyəti ondan ibarətdir ki, orada hesabat dövrü üzrə, cari ilin əvvəlindən artan yekunla, işlərin yerinə yetirilməsinə başlanmasından artan yekunla, işlərin və xərclərin dəyərinin əks olunması üçün ayrı-ayrı qrafalar nəzərdə tutulmuşdur. Bundan əlavə formada ƏDV əks olunması üçün ayrıca sətir nəzərdə tutulmuşdur.

İşlərin ümumi jurnalı tikinti-quraşdırma işlərinin uçotunun aparılması üçün əsas sənəd hesab edilir. Qeyd olunan sənəd işlərin istehsalçıları tərəfindən aparılır və texnoloji ardıcılığı, müddətləri, yerinə yetirilməsi keyfiyyəti və tikinti-quraşdırma işlərinin istehsalı şəraitini əks etdirən ilkin sənəd hesab edilir. Bu zaman

jurnalda işlərin təsviri işlərin yerinə yetirildiyi oxlar, sıralar, mərtəbələr, yaruslar, seksiyalar və otaqlar göstərilməklə bina, yaxud tikililərin konstruktiv elementləri üzrə aparılmalıdır. Ümumi jurnalda həmçinin işlərin istehsalı metodları, istifadə olunan materiallar və konstruksiyalar, tikinti maşınlarının məcburi boş dayanmaları, avadanlıqların, sistemin, şəbəkə və qurğuların sınaqları, işçi cizgilərdən kənarçıxmalar və onların razılaşdırılması, mühafizə, müdafiə və signal sədləri; nəqliyyat və yanğın keçidlərinin yerlərinin dəyişdirilməsi; müvəqqəti mühəndis şəbəkələrinin çəkilməsi, yerinin dəyişdirilməsi və sökülməsi, keyfiyyətə əməliyyat nəzarətinin mövcudluğu və yerinə yetirilməsi sxemi, yerinə yetirilən işlərdə qüsurların aradan qaldırılması və s. Barədə qısa məlumatlar aparılır.

İşlərin ümumi jurnalı nömrələnməli, tikilməli, titul səhifəsində bütün imzalarla tərtib olunmalı və onu verən tikinti təşkilatının möhürü ilə təsdiq olunmalıdır. Tikintisi bitmiş (qurtarmış) obyektin istismara verilməsi zamanı işlərin ümumi jurnalı işçi komissiyasına təqdim olunur və obyekt təhvil verildikdən sonra daimi saxlanılmaq üçün sifarişçiyə, yaxud sifarişçinin tapşırığına əsasən istismarçı təşkilata verilir.

İşlərin yerinə yetirilməsinin uçotu jurnalı yerinə yetirilən işlərin uçotu üçün tətbiq olunur və toplayıcı sənəd olmaqla onun əsasında yerinə yetirilən işlərin qəbulu barədə akt və yerinə yetirilən işlərin və çəkilən xərclərin dəyəri barədə arayış tərtib olunur. Həmin jurnal yerinə yetirilən işlərin ölçülməsi, həmçinin hər bir konstruktiv element, yaxud işlərin növləri üzrə norma, qiymət və tariflər əsasında hər bir tikinti obyektini üzrə doldurulmalıdır.

Tikintisi bitmiş obyektin qəbulu barədə akt tikintisi qurtarmış bütün mülkiyyət formalı istehsal və mənzil-mülki təyinatlı obyektlərin təsdiq olunan layihəyə və podrat müqaviləsinə uyğun onların tam hazır olması zamanı qəbul edilməsi üçün tətbiq olunur. Qəbul prosesi sifarişçi tərəfindən aparılan tədqiq, yoxlama, nəzarət sınaqları və ölçmələrinin nəticələri, qəbul edilən obyektin təsdiq olunan layihəyə, mövcud normalara, qaydalara və standartlara uyğunluğunu təsdiq edən iş icraçısının sənədləri, həmçinin nəzarət orqanlarının rəyi (qərarı) əsasında həyata keçirilir.

Podrat tikinti təşkilatlarının vergitutma məqsədləri üçün informasiya mənbəyi kimi *Tikintidə əsas materialların sərfi haqqında hesabat* (Forma №M29), həmçinin *Maddi məsul şəxslərin hesabatı* formalarından istifadə olunması məqsədəmüvafiq hesab edilir. Bu formaların əsaslı tikintidə və təmir-tikinti işlərində işlərin uçotu üzrə ilkin uçot sənədlərinin unifikasiyalı formaları kimi təsdiq olunmamasına baxmayaraq əksər hallarda həmin formalardan podrat tikinti təşkilatlarında materialların istifadəsinə (sərfinə) zəruri müəssisədaxili nəzarətin təşkili üçün tətbiq olunur.

Tikinti üçün *texnoloji xəritələrin* tətbiqi də xarakterikdir. Texnoloji xəritələr texnoloji proseslərin detallı təsviri və natural göstəriciləri əsaslandırılmış və sənədlə təsdiq olunmuş texnoloji itkilərin təsdiqi üçün istifadə olunur. Tikintidə istifadə üçün texnoloji xəritələrin unifikasiyalı formaları rəsmi olaraq təsdiq olunmamışdır, ona görə də podrat tikinti təşkilatları belə formaları müstəqil olaraq hazırlayır və özlərinin uçot siyasətində tətbiq edirlər.

Texnoloji xəritələrdə mövcud qanunvericilikdə nəzərdə tutulan ümumməcburi rekvizitlərdən əlavə, tikinti işlərinin (detallı təsvir olunan) həyata keçirilməsi üzrə bütün texnoloji əməliyyatların geniş siyahısı, istifadə olunan materialların xarakteristikası, vahid göstəriciyə resurs tələbatı, işlərin həcmnin hesablanması, həmçinin seçilmiş göstərici normasına düşən texnoloji itkilər göstərilir.

Texnoloji xəritələrdə göstərilən material sərfi normaları smetada əks olunan normalara, onlar isə öz növbəsində müvafiq məcmuələrdə göstərilən normativlərə uyğun olmalıdırlar. Bu hal onunla əsaslandırılır ki, məcmuələrdə verilən bütün orta normalar texnoloji xəritələr əsasında işlənib hazırlanmışdır. Eyni zamanda, smeta normalarının müəyyən edilməməsi (olmaması) zamanı texnoloji xəritələr bir çox hallarda işlərin dəyərinin və materialların sərfi normasının müəyyən edilməsi üçün vahid sənəd hesab edilir.

Beləliklə, texnoloji xəritələrdən istifadə aşağıdakılara imkan verir:

- texnoloji itkiləri izləməyə və onların kəmiyyətini normativlə müqayisə etməyə;
- müəssisədaxili nəzarətin effektiv həyata keçirilməsinə;

- tikinti işlərinin yerinə yetirilməsi (hazırlıq dərəcəsi) barədə və uyğun olaraq bitməmiş istehsalın həcmi haqqında operativ informasiyanın əldə edilməsinə.

Yuxarıda göstərilən sənədlərin tətbiqindən əlavə podrat tikinti təşkilatlarının xarakterik xüsusiyyətlərindən biri də müvəqqəti bina və tikililərin sənədli rəsmiləşdirilməsi hesab edilir. Bunlar özündə tikinti dövrü üçün xüsusi olaraq tikilən, yaxud uyğunlaşdırılan tikinti-quraşdırma işlərinin istehsalı və tikintidə işləyənlərə xidmət göstərilməsi üçün lazım olan istehsal, anbar, köməkçi, yaşayış və ictimai binalar və tikililərdir.

Müvəqqəti bina və tikililər titul (ümumilikdə tikintinin tələbatlarını təmin etmək üçün zəruri olan) və qeyri-titul (tikinti meydançasında ayrıca obyektin ehtiyaclarının təmin olunması üçün zəruri olan) istiqamətlərinə bölünür.

Titul müvəqqəti bina və tikililərə aid olan iş və xidmətlərin siyahısı 26 adda elementi özündə birləşdirir. Əsas titul obyektlərə aiddir: müvəqqəti material-texniki anbarlar; müvəqqəti çoxfunksiyalı təyinatla malik istehsal emalatxanaları; müvəqqəti titullu bina və tikililərin elektrik təchizatı və tikinti meydançası ərazisinin işıqlandırılması ehtiyacları üçün elektrik stansiyaları; transformator altstansiyaları, qazanxana, nasosxana, kompressorxana, beton hazırlayan qurğu və qovşaqları, yığma konstruksiyalardan hazırlanan xüsusi və arxitektura tərtibatlı hasarlar, müvəqqəti qaraclar.

Müvəqqəti qeyri-titul bina və tikililərə aşağıdakılar aid edilir: iş icraçılarının və ustaların obyektə kontorları və anbarları, tikinti obyektinin anbar binaları və talvarları, duşxanalar, kanalizasiyasız tualet otaqları, fəhlələrin isinməsi və istirahəti üçün otaqlar, taxta əl nərdivanları, taxta döşəmələr, nərdivanlar, keçid körpücükləri, təhlükəsizlik texnikası üzrə tikili, məmulat və qurğular, xarici asma nənnilər, işlərin istehsalı üçün zəruri olan hasar və çəpərlər, qoruyucu günlüklər (sipərlər), iş zonası həddlərində elektrik enerjisi, su, buxar, qaz və hava magistral paylayıcı şəbəkələrindən müvəqqəti ayırmalar.

Müvəqqəti bina, yaxud tikilinin tipi onun mühasibat və vergi uçotunun təşkilinə təsir göstərir. Müvəqqəti titullu bina və tikililərin tikilməsinə çəkilən xərclər obyektin tikilməsi xərclərinə (tikinti xərclərinin icmal smetasına) aid edilir.

Beləliklə, müvəqqəti titul bina və tikililərin tikilməsinə çəkilən xərclər podrat tikinti təşkilatı tərəfindən podrat tikinti müqaviləsi üzrə tikinti işlərinin yerinə yetirilməsinə çəkilən xərclərin tərkibinə aid edilməlidir. Titul bina və tikililərdən fərqli olaraq qeyri-titul müvəqqəti bina və tikililər podratçı tərəfindən müstəsna olaraq özlərinin məxsusi ehtiyacları üçün tikilir və tikinti prosesində istifadə üçün nəzərdə tutulur. Bir qayda olaraq qeyri-titul müvəqqəti bina və tikililər həm vergi uçotu, həm də mühasibat uçotu məqsədləri üçün əsas vəsaitlər hesab edilir, belə ki, əsas vəsaitlər üzrə bütün əsas kriteriləri doğrudur. Eyni zamanda, faydalı istifadə müddəti bir ildən az olan, yaxud dəyər kriteriyaları uyğun gəlməyən qeyri-titul müvəqqəti bina və tikililər materialların tərkibində uçota alınmalı və istismara verildikcə onların dəyəri birdəfəlik olaraq xərclərə silinməlidir.

Praktikada müvəqqəti bina və tikililərin düzgün olmayan şəkildə uçota alınması hallarına tez-tez rast gəlinədiyinə görə xüsusi olaraq 01 “Əsas vəsaitlər” hesabına diqqət yetirilməli və faydalı istifadə müddəti 12 aydan artıq olan müvəqqəti bina və tikililərin mövcudluğu araşdırılmalıdır.

Podrat tikinti təşkilatları üçün müvəqqəti bina və tikililərin ilkin rəsmiləşdirilməsindən əlavə tikintidə istifadə olunan maşın və mexanizmlərin uçotu üzrə ilkin uçot sənədləri formalarının tətbiqi xarakterikdir. Öz növbəsində, tikinti maşın və mexanizmlərdən istifadənin sənədli rəsmiləşdirilməsi onlardan istifadə formasından birbaşa asılıdır. Podrat tikinti təşkilatları tərəfindən tikinti maşın və avadanlıqların istifadəsinin daha tez-tez rast gəlinən 3 forması fərqləndirilir:

- icarə müqavilələri əsasında istifadə;
- subpodrat müqavilələr şəraitində istifadə;
- xüsusi maşın və mexanizmlərdən istifadə.

Birinci halda iki variant mövcuddur – idarəetmə və texniki istismar üzrə xidmətlərin göstərilməsi ilə icarə müqaviləsinin bağlanması, yaxud belə xidmət göstərilmədən icarə müqaviləsi əsasında. İstənilən halda tikinti maşın və avadanlıqların istismarı, o cümlədən yanacaq, materiallar və yığımlarla bağlı xərclərin ödənilməsi öhdəliyi icarədarın üzərinə qoyulur. Bu zaman idarəetmə və texniki istismar üzrə xidmətlər göstərilmədən maşın və mexanizmlərin icarəsi

halında sığorta və təmirin həyata keçirilməsi üzrə xərclərin ödənilməsi də əlavə olaraq icarədarın üzərinə qoyulur.

İkinci variant zamanı podrat tikinti təşkilatları bir sıra tikinti işlərinin yerinə yetirilməsi üçün belə işlərin yerinə yetirilməsi sahəsində ixtisaslaşan subpodrat tikinti təşkilatlarını cəlb edirlər. Tikinti texnikası bu halda müəyyən həcmdə işlərin yerinə yetirilməsi zəruriliyi nəzərə alınaraq podrat müqaviləsi əsasında, yaxud da tikinti maşın və mexanizmlərin işinin saathesabı ödəniş əsasında cəlb olunur.

Yekun olaraq qeyd edilə bilər ki, podrat tikinti təşkilatlarında vergitutma bazası dörd qrup xüsusiyyətlər nəzərə alınmaqla müəyyən edilməlidir:

- mülki və təşkilati-hüquqi;
- texnoloji və smeta;
- ilkin sənədli uçot və vergi uçotu registrlərinin aparılması;
- vergitutma bazalarının formalaşması.

Vergi hesablamalarının düzgün təşkili üçün əsas kimi podrat tikinti təşkilatları tərəfindən ödənilən əsas vergilərin hesablanması qaydasına əhəmiyyətli təsir göstərən tikinti podratı müqavilələrinin şərtlərinin öyrənilməsi hesab edilir. Smetaların tərtibinin, o cümlədən smeta normativlərinin tətbiqinin düzgünlüyünün, tikinti işlərinin planlaşdırılan həcmnin əsaslılığının düzgünlüyünün yoxlanılması da həmçinin zəruri element hesab edilir. Bununla əlaqədar olaraq smeta hesablamalarının avtomatlaşdırılmış proqramlarından istifadə etməklə tikinti işlərinin, yaxud hər bir tikilən obyektlərə alternativ smetaların tərtibi effektiv alət kimi çıxış edir.

FƏSİL II. TİKİNTİ TƏŞKİLATLARININ GƏLİRLƏRİNİN VƏ XƏRCLƏRİNİN HESABLANMASI XÜSUSİYYƏTLƏRİ

2.1. Hüquqi şəxslərin mənfəət vergisinin hesablanması

Mənfəət vergisi birbaşa vergi növlərindən biri olmaqla hüquqi şəxslərin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin son nəticəsi olan mənfəətdən tutulur. Dövlət mənfəət vergisindən istifadə etməklə, yəni mənfəət vergisinin dərəcəsini dəyişməklə, gəlirdən çıxılan xərclərin məhdudlaşdırılan hissəsini artırıb-azaltmaqla, vergi güzəştləri siyahısında dəyişikliklər etməklə sahibkarlıq fəaliyyətini tənzimləyir.

Azərbaycan Respublikasında rezident və qeyri-rezident müəssisələr mənfəət vergisinin ödəyiciləridirlər.

Rezident müəssisə üçün vergitutma obyektinin onun mənfəətidir. Vergitutma məqsədləri üçün mənfəət dedikdə, vergi ödəyicisinin bütün gəlirləri (vergidən azad edilən gəlirdən başqa) ilə onun gəlirdən çıxılan xərcləri arasındakı fərq başa düşülür.

Azərbaycan Respublikasında özünün daimi nümayəndəliyi vasitəsilə fəaliyyət göstərən qeyri-rezident müəssisə bu fəaliyyətindən əldə etdiyi mənfəətindən, yəni daimi nümayəndəliyi ilə bağlı Azərbaycan mənbəyindən əldə etdiyi ümumi gəlirin, həmin gəlirin əldə edilməsinə çəkilən xərclər çıxıldıqdan sonra qalan məbləğindən vergi ödəyir. Qeyri-rezidentin daimi nümayəndəliyi ilə bağlı olmayan ümumi gəlirindən ödəmə mənbəyində xərclər çıxılmadan vergi tutulur.

Qeyri-rezidentin Azərbaycan Respublikasındakı daimi nümayəndəliyi tərəfindən və ya onun adından aparılan ödəmələr rezident müəssisənin ödəmələrinə bərabər tutulur.

Mənfəət vergidən azad edilən gəlirlər istisna olmaqla, vergi ödəyicisinin gəliri ilə onun gəlirdən çıxılan xərcləri arasındakı fərkdir. Hüquqi şəxs gəlirdən

çıxılmayan xərclərdən başqa, gəlirin əldə edilməsi ilə bağlı bütün xərclərini gəlirindən çıxmaq hüququna malikdir.

Əsas vəsaitlərin alınmasına və qurulmasına çəkilən xərclərin, kapital xarakterli digər xərclərin, qeyri-kommersiya fəaliyyəti ilə bağlı olan xərclərin, əyləncə və yemək xərclərinin, işçilərin mənzil və digər sosial xarakterli xərclərinin, faktiki ezamiyyə xərclərinin qanunvericiliklə müəyyənləşdirilən normadan artıq olan hissəsinin gəlirdən çıxılmasına yol verilmir.

Əgər hüquqi şəxs malların təqdim edilməsi, işlərin görülməsi və xidmətlərin göstərilməsi ilə bağlı əldə etdiyi gəliri ümumi gəlirinə daxil etmişdirsə, onda həmin hüquqi şəxs onlarla bağlı olan ümitsiz borc məbləğini gəlirdən çıxmaq hüququna malikdir. Ümitsiz borc məbləğinin gəlirdən çıxılmasına vergi ödəyicisinin mühasibat kitablarında ümitsiz borc məbləğinin dəyəri olmayan borc kimi silindiyi vaxt yol verilir.

Tikinti təşkilatlarının gəlirlərindən çıxılmasına yol verilən xərclərinin gəlirdən artıq olan hissəsi üç ilədək davam edən sonrakı dövrə keçirilir və illər üzrə məhdudiyyət qoyulmadan həmin illərin mənfəəti hesabına kompensasiya edilir.

Rezident müəssisə ödədiyi dividenddən ödəmə mənbəyində 10 faiz vergi tutur və onun faktiki sahibi olan hüquqi şəxslərin həmin gəlirindən bir daha vergi tutulmur. Həmin gəlir yenidən dividend şəklində verilən zaman vergiyə cəlb olunmur.

Tikinti təşkilatları tərəfindən və ya onların qeyri-rezident daimi nümayəndəliyi tərəfindən, yaxud bu cür nümayəndəliyin adından fiziki şəxslərə ödənilən faizlərdən, əgər gəlir Azərbaycan mənbəyindən əldə edilmişdirsə, ödəniş mənbəyində 10 faiz dərəcəsi ilə vergi tutulur.

Faizlərin faktiki sahibi mənfəəti vergiyə cəlb olunan müəssisədirsə və ya qeyri-rezidentin daimi nümayəndəliyidirsə, ödəmə mənbəyində vergi tutulmuş faizləri alan həmin müəssisə və ya qeyri-rezidentin daimi nümayəndəliyi hesabladığı verginin məbləğini, ödəmə mənbəyində verginin tutulduğunu təsdiq

edən sənədləri vermək şərti ilə bu mənbədə ödənilmiş verginin məbləği qədər azaldır.

Tikinti təşkilatları və ya onların qeyri-rezident daimi nümayəndəliyi fiziki şəxslərə ödədikləri icarə haqlarından və royaltidən ödəmə mənbəyində 14 faiz dərəcəsi ilə vergi tuturlar. Əgər bu məbləğ rezident hüquqi şəxslərə və qeyri-rezidentin daimi nümayəndəliyinə ödənilirsə, ondan ödəmə mənbəyində vergi tutulmur. İcarə haqqı və royalti alan rezident hüquqi şəxslər və qeyri-rezidentin daimi nümayəndəliyi həmin məbləği gəlirinin tərkibinə daxil edir və ümumi qaydada mənfəət vergisi ödəyir.

Qeyri-rezident tikinti təşkilatının daimi nümayəndəliyindən mənfəət vergisindən əlavə olaraq bu daimi nümayəndəliyin xalis mənfəətindən həmin qeyri-rezidentə köçürdüyü hər hansı məbləğdən 10 faiz dərəcəsi ilə vergi tutulur.

Tikinti təşkilatının Azərbaycan Respublikasının hüduqlarından kənarda Azərbaycan mənbəyindən olmayan gəlirindən ödənilmiş mənfəət vergisinin məbləği Azərbaycanda vergi ödənərkən nəzərə alınır. Bu halda həmin məbləğ mənfəətdən müəyyən edilmiş dərəcələrlə tutulan verginin məbləğindən çox olmamalıdır.

Tikinti təşkilatı vergi tutulan mənfəətinin məbləğini dəqiq müəyyənləşdirmək üçün gəlir və xərclərinin uçotunu aparmalıdır. O, vergi ili ərzində eyni metodu tətbiq etmək şərtilə vergilərin uçotunu kassa metodu və ya hesablamlar metodu ilə apara bilər.

Tikinti təşkilatları, Azərbaycan Respublikasında daimi nümayəndəliyi olan qeyri-rezidentlər hesabat ilindən sonrakı ilin mart ayının 31-dən gec olmayaraq vergi orqanlarına bəyannamə verirlər.

Tikinti təşkilatı Azərbaycan Respublikasında sahibkarlıq fəaliyyətini dayandırdıqda, 30 gün müddətində vergi orqanlarına bəyannamə verməlidir. Bu zaman mənfəət vergisi üçün hesabat dövrü vergi ilinin əvvəlindən vergi ödəyicisinin sahibkarlıq fəaliyyətini dayandırdığı günə qədər olan dövrü əhatə edir.

Tikinti təşkilatları rüb qurtardıqdan sonra 15 gündən gec olmayaraq cari ödəmələri dövlət büdcəsinə ödəməlidirlər. Bələdiyyə mülkiyyətində olan tikinti

təşkilatları mənfəət vergisini yerli büdcəyə, digər təşkilatlar isə dövlət büdcəsinə ödəyirlər.

Azərbaycan Respublikasında hüquqi şəxslərin mənfəət vergisinin dərəcəsi 20 faiz təşkil edir.

Hər ödəmənin məbləği əvvəlki vergi ilində hesablanmış vergi məbləğinin $\frac{1}{4}$ hissəsini təşkil edir. Vergi ödəyicisi cari vergi ödəmələrinin məbləğini bu rübdəki gəlirinin həcmi onun keçən ilin ümumi gəlirində (gəlirdən çıxılan məbləğlər nəzərə alınmadan) verginin xüsusi çəkisini göstərən əmsala vurmaqla müəyyənləşdirə bilər.

Bu zaman vergi ödəyicisi il ərzində cari vergi ödəmələrinin məbləğini müəyyənləşdirməyin yuxarıdakı iki mümkün metodundan birini seçir və hər il aprel ayının 15-dək bu barədə vergi orqanına məlumat verir.

Vergi ödəyicisi cari vergi ödəmələrinin məbləğini müəyyənləşdirmək üçün tətbiq etdiyi metod barədə məlumat vermədiyi halda, vergi orqanı birinci metodu tətbiq edir və həmin metod vergi ilinin sonunadək dəyişdirilmir.

Vergi ödəyicisi cari vergi ödəmələrinin məbləğini müəyyənləşdirmək üçün xüsusi çəkiyə əsaslanan metodu seçdiyi halda, hər rüb başa çatdıqdan sonra 15 gün ərzində mənfəətdən və ya gəlirdən hesablanmış cari vergi məbləği barədə vergi orqanına arayış təqdim etməlidir, əks halda, vergi orqanı əvvəlki vergi ilində hesablanmış verginin $\frac{1}{4}$ hissəsinin ödənilməsinə nəzərdə tutan metodu tətbiq edə bilər.

Cari vergi ödəmələri vergi ili üçün vergi ödəyicisindən tutulan verginin məbləğinə aid edilir.

Əvvəllər fəaliyyəti olmayan tikinti təşkilatlarının mənfəət vergisi üzrə cari vergi ödəmələri təqvim ili ərzində rüblər üzrə artan yekunla hesablanır. Cari vergi ödəmələrinin məbləği mənfəətdən verginin məbləğinin 75 faizindən az olmamalıdır.

Əvvəllər fəaliyyəti olmayan tikinti təşkilatları rüb başa çatdıqdan sonra 15 gün ərzində cari vergi ödəmələrini aparmalı və rüb ərzində mənfəətdən və ya gəlirdən hesablanmış cari vergi məbləği barədə vergi orqanına arayış təqdim etməlidirlər.

2.2. Tikinti təşkilatlarında gəlirlərin hesablanması prinsipləri

Mövcud qanunvericiliyə uyğun olaraq təqdim etmədən gəlirlər dedikdə, həm özünün istehsalı olan, həm də əvvəllər əldə olunan malların (işlərin, xidmətlərin) təqdim edilməsindən, həmçinin əşya hüquqlarının satışından əldə olunan gəlirlər nəzərdə tutulur. Podrat tikinti təşkilatlarına münasibətdə təqdim etmədən gəlirlərin əksər hissəsini tikinti podratı müqavilələrinə uyğun olaraq həyata keçirilən tikinti-quraşdırma işlərinin tədim olunmasından gəlirlər təşkil edir.

Müəssisələrin bütün gəlirləri iki böyük qrupa ayrılır: malların təqdim edilməsindən, işlərin görülməsindən və xidmətlərin göstərilməsindən gəlirlər və satışdankənar gəlirlər. Ona görə də mühasibat və vergi uçotunda “gəlir” anlayışının müəyyən edilməsinə müxtəlif yanaşmaları diqqətdə saxlanılmalıdır:

- mühasibat uçotunda gəlir dedikdə, müəssisənin kapitalının artımına gətirib çıxaran aktivlərin (pul vəsaitlərinin, digər əmlakın) daxil olması və (və ya) öhdəliklərin nəticəsində iqtisadi faydanın yüksəlməsi (artması) başa düşülür;

- vergitutma məqsədləri üçün isə gəlir dedikdə, pul, yaxud natural formada əldə olunan iqtisadi fayda nəzərdə tutulur.

Təqdim etmədən gəlirlər təqdim olunan mallara (işlərə, xidmətlərə), yaxud əmlak hüquqlarına görə hesablaşmalarla bağlı olan pul və (və ya) natural formada ifadə olunan bütün daxilolmalar nəzərə alınmaqla müəyyən olunur.

Konkret əqd üzrə əldə olunan gəlirlər əgər qeyd olunan əqd vergitutma məqsədləri üçün Vergi Məcəlləsinin 14-cü maddəsinin tələblərinin təsiri altına düşərsə, bu halda qiymətin formalaşmasının əsaslı olmasına diqqət artırılmalıdır.

Beləliklə, mühasibat və vergi uçotu üzrə gəlirlərin müəyyən edilməsi vaxtı üst-üstə düşməyəcəkdir. Ona görə də mühasibat uçotunda əks olunan təqdim etmədən gəlirləri, vergi uçotunda öz əksini tapan təqdim etmədən gəlirlərlə müqayisəsinin aparılması mümkün olmur.

Borcların ödənilməsinin (ləğv edilməsinin) geniş yayılmış üsullarından biri də praktikada podratçı ilə sifarişçilər arasında aparılan qarşılıqlı hesablaşmalardır. Ona görə də belə əməliyyatların zəruri qaydada sənədli rəsmiləşdirilməsinə və gəlirin

əldə edilməsi vaxtının düzgün müəyyən edilməsinə xüsusi diqqət yetirilməlidir. Hər bir qarşılıqlı hesablaşma müvafiq ilkin sənədlərlə (aktlarla, protokollarla və s.) rəsmiləşdirilməli; qarşılıqlı hesablaşma isə yalnız hesablaşmaların tutuşdurulması aktı tərtib edildikdən sonra həyata keçirilməlidir. Qarşılıqlı hesablaşma aktları ilkin sənədlər üçün müəyyən edilən bütün rekvizitləri; o cümlədən əlavə dəyər vergisinin ayrıca sətirlə göstərilməsini əhatə etməlidir.

Əgər tikinti müəssisəsi hesablama metodunu tətbiq edirsə, onda gəlirlərin qəbul edilməsi vaxtının müəyyən edilməsi birqiymətlik problemi yarana bilər.

Bütün hüquqi şəxslər, o cümlədən tikinti təşkilatları vergi tutulan gəlirin (mənfəətin) dəqiq əks etdirilməsi üçün sənədləşdirilmiş məlumat əsasında gəlirlərinin vaxtlı-vaxtında dəqiq uçotunu aparmağa, tətbiq edilən uçot metodundan asılı olaraq gəlirlərini və xərclərini onların əldə edildiyi və ya çəkildiyi müvafiq hesabat dövrlərinə aid etməyə borcludur. Vergi ödəyicisinin istifadə etdiyi uçot metodunda xərclərin və daxilolmaların müddətləri və uçotu qaydasına dair bütün tələblər nəzərə alınmalıdır.

Gəlirlərin uçotunu hüquqi şəxslər Azərbaycan Respublikasının müvafiq qanunvericiliyinə uyğun olaraq aparırlar. Vergitutma məqsədləri üçün gəlirlər isə vergi qanunvericiliyinə əsasən müəyyən edilir.

Tikinti təşkilatları öz fəaliyyəti ilə bağlı olan bütün əməliyyatların başlanğıcını, gedişini və qurtarmasını müəyyənləşdirməyə imkan verən uçotun aparılmasını təmin etməyə borcludur.

Vergi tutulan gəlir vergi qanunvericiliyinin tələblərinə əməl etmək üçün zəruri düzəlişləri aparmaq şərti ilə vergi ödəyicisinin öz mühasibat uçotunda istifadə etdiyi metodla hesablanmalıdır.

Tikinti təşkilatları vergi ili ərzində eyni metodu tətbiq etmək şərti ilə vergilərin uçotunu kassa metodu və ya hesablamalar metodu ilə apara bilər. İstifadə olunan uçot metodu dəyişdirilərkən verginin məbləğinə təsir göstərən mühasibat əməliyyatlarına düzəlişlər uçot metodunun dəyişdirildiyi ildə aparılmalıdır ki, bu əməliyyatlardan heç biri nəzərdən qaçırılmasın və ya iki dəfə hesaba alınmasın.

Müəssisə tərəfindən mənfəət vergisinin kassa metodu ilə hesablanması hallarında gəlirin əldə edilməsi vaxtı kimi pul vəsaitinin bankdakı hesaba və (və ya) kassaya daxil olduğu gün, digər əmlakın (işin, xidmətin) və (və ya) əmlak hüquqlarının daxil olduğu, həmçinin vergi ödəyicisinin borcunun digər üsullarla ödənildiyi tarix qəbul edilir. Bu qayda Vergi Məcəlləsinin 132-ci maddəsində öz əksini tapmışdır. Belə ki, Məcəllənin 132.1-ci maddəsinə əsasən “Vergi ödəyicisinin nağd pul vəsaitini aldığı, nağdsız ödəmədə isə pul vəsaitinin bankda onun hesabına və ya sərəncamçısı ola biləcəyi hesaba, yaxud göstərilən vəsaiti almaq hüququna malik olacağı hesaba daxil olduğu vaxt gəlirin əldə edildiyi vaxt sayılır”. Eyni zamanda, Məcəllənin 132.2-ci maddəsində qeyd edilir ki, “Vergi ödəyicisinin maliyyə öhdəliyinin ləğv edildiyi və ya ödənildiyi halda (qarşılıqlı hesablaşmalar aparıldıqda və sair bu kimi hallarda) öhdəliyin ləğv edildiyi və ya ödənildiyi vaxt gəlirin əldə edildiyi vaxt sayılır”.

Ona görə də kassa metodunu tətbiq edən podrat tikinti təşkilatlarının təkcə podrat tikinti təşkilatlarının işlərinin (xidmətlərinin) təqdim edilməsi faktı deyil, eyni zamanda həm də onların ödənilmə (borc öhdəliklərinin yerinə yetirilməsi) faktları araşdırılmalıdır.

Hesablama metodu ilə uçot aparan tikinti təşkilatları gəlir əldə edilməsinin faktiki vaxtından asılı olmayaraq gəlirini müvafiq surətdə gəlir almaq hüququnun əldə edildiyi vaxt nəzərə almalıdır.

Vergi Məcəlləsinin 138.2-ci maddəsinə əsasən vergi ödəyicisi hesablama metodu ilə uçot aparırsa, müqavilələrlə bağlı gəlir və bu gəlirdən çıxılan məbləğlər vergi ili ərzində müqavilələrin yerinə yetirilməsinin faktiki həcmələrinə uyğun olaraq uçota alınır.

Müvafiq məbləğ tikinti təşkilatına qeyd-şərtsiz ödənilməlidirsə, yaxud vergi ödəyicisi əqd və ya müqavilə üzrə bütün öhdəliklərini yerinə yetirmişdirsə, bu vaxt gəliri almaq hüququ əldə edilmiş sayılır.

Tikinti təşkilatları müqavilə üzrə iş görürsə və ya xidmət göstərirsə, gəlir onu almaq hüququ müqavilədə nəzərdə tutulan işlərin görülməsinin və ya xidmətlərin göstərilməsinin tam başa çatdığı vaxtda əldə edilmiş sayılır.

Vergi ödəyicisi gəlir əldə edirsə və ya onun faiz gəliri, yaxud əmlakın icarəyə verilməsindən gəlir əldə etmək hüququ varsa, borc öhdəliklərinin və ya icarə müqaviləsi üzrə ödəmənin müddətinin qurtardığı vaxt gəlir almaq hüququnun əldə edildiyi vaxt sayılır. Borc öhdəliyinin və ya icarə müqaviləsi üzrə ödəmənin müddəti bir neçə hesabat dövrünü əhatə edirsə, gəlir onun hesablanma qaydasına müvafiq surətdə həmin hesabat dövrləri üzrə bölüşdürülür.

Hüquqi şəxs yaratmadan birgə sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul olan tikinti təşkilatları, həmin fəaliyyətdən əldə etdikləri birgə gəliri (bu fəaliyyətlə bağlı birgə xərci çıxmaqla) hesabladıqdan sonra, birgə sahibkarlıq fəaliyyətlərinə dair razılığa uyğun olaraq, vergiyə cəlb edilən gəliri bu fəaliyyətin iştirakçıları arasında bölürlər.

Uzunmüddətli müqavilə - müqavilədə nəzərdə tutulan istehsal, quraşdırma və ya tikinti, yaxud bunlarla bağlı xidmətlərin və işlərin vergi ili ərzində başa çatdırılmadığı müqavilə deməkdir. Müqavilədə göstərilən işlərin başlandığı gündən 6 ay ərzində başa çatdırılmasını nəzərdə tutan müqavilələr uzunmüddətli müqavilələrə aid edilmir.

Tikinti təşkilatı hesablama metodu ilə uçot aparırsa, uzunmüddətli müqavilələrlə bağlı gəlir vergi ili ərzində müqavilələrin yerinə yetirilməsinin faktiki həcmələrinə uyğun olaraq uçota alınır.

Müəssisələrin mənfəət vergisi üzrə vergi uçotunda müəyyən edilmiş gəlirlərin və xərclərin qəbul edilməsinin bərabərlik prinsipi uzunmüddətli müqavilələrə münasibətdə tətbiq olunur: bu zaman gəlir, əgər müqavilələrdə mərhələlər nəzərdə tutulmuşdursa, yerinə yetirilən işlər üzrə, bu nəzərdə tutulmadıqda isə yuxarıda qeyd olunan prinsip tətbiq olunur.

Beləliklə, hesab edirik ki, uzunmüddətli müqavilələr əsasında işlər yerinə yetirən (xidmətlər göstərən) təşkilatlar ya müqavilələrdə mərhələlər nəzərdə tutmalı və hər bir mərhələ yerinə yetirdikdə müvafiq gəlirləri qəbul etməli, yaxud da müəssisənin uçot siyasətində Vergi Məcəlləsinin müddəalarına uyğun olaraq gəlirlərin qəbul edilməsi prinsipini (smeta üzrə xərclərə mütənasib olaraq) müəyyən etməlidir.

Əvvəllər gəlirdən çıxılmış xərc, zərər və ya şübhəli borc ödənilirsə, əldə edilən məbləğ onların ödənilməsi vaxtda gəlir sayılır.

Əvvəllər gəlirdən çıxılmış ehtiyat azalırsa, həmin ehtiyatın azalmış məbləği gəlirə daxil edilir.

Aktivlərin təqdim edilməsindən əldə edilən gəlir, aktivlərin təqdim edilməsindən daxilolmalar və aktivlərin Vergi Məcəlləsinin 143-cü maddəsinə uyğun olaraq müəyyənləşdirilən dəyəri arasındakı müsbət fərq deməkdir. Aktivlərini əvəzsiz əsasla və ya güzəştli qiymətlə təqdim edən şəxsin gəliri bu qayda ilə təqdim edilən aktivin bazar qiyməti və onun Vergi Məcəlləsinin 143-cü maddəsinə uyğun olaraq müəyyənləşdirilən dəyəri arasındakı fərqdən ibarətdir.

Aktivlərin təqdim edilməsindən yaranan zərər aktivlərin təqdim edilməsindən daxilolmalar və həmin aktivlərin bu Məcəllənin 143-cü maddəsinə müvafiq surətdə müəyyənləşdirilən dəyəri arasındakı fərqdən ibarətdir.

Aktivlərin dəyərinə onların alınması, gətirilməsi, istehsalı, tikilməsi, quraşdırılması və qurulması üçün çəkilən xərclər, həmçinin vergi ödəyicisinin gəlirdən çıxmaq hüququna malik olduğu xərclər və əsas vəsaitlərin (vəsaitin) yenidən qiymətləndirilməsindən yaranan artım (yenidən qiymətləndirilmə nəticəsində yaranan müsbət fərq) istisna edilməklə, aktivlərin dəyərini artıran digər xərclər daxil edilir.

Aktivlər kreditlər hesabına alındığı halda, kredit faizləri aktivlərin dəyərini artırmır və bu Məcəllənin 108-ci maddəsinə uyğun olaraq gəlirdən çıxılır.

Vergi tutulan gəlir müəyyən edilərkən aşağıdakı hallarda gəlir və ya zərər nəzərə alınmır:

- aktivlər ər və arvad arasında verildikdə;
- aktivlər keçmiş ərarvad arasında boşanma prosesində verildikdə;
- aktivin ləğv edildiyi, yaxud özgəninkiləşdirildiyi ildən sonrakı ilin axırınadək daxilolmaları analoji aktivə və ya eyni xarakterli aktivə təkrar investisiya etməklə aktiv qərəzsiz, yaxud onun sahibinin iradəsindən asılı olmayaraq məhv edildikdə, ləğv olunduqda və ya özgəninkiləşdirildikdə.

- Vergi Məcəlləsinin 144.1.3-cü maddəsində göstərilən əvəzedici aktivin dəyəri əvəz olunan aktivin məhv edildiyi, ləğv olunduğu və ya təqdim edildiyi vaxtdakı ilk dəyəri nəzərə alınmaqla müəyyənləşdirilir.

- Vergi Məcəlləsinin 144.1.1-ci və ya 144.1.2-ci maddələrinə uyğun olaraq mənfəətin vergi məqsədləri üçün nəzərə alınmadığı əqdin nəticəsində alınan aktivin dəyəri əqd günündə onu verən tərəf üçün də aktivin dəyəri sayılır.

2.3. Tikinti təşkilatlarının gəlirdən çıxılan xərclərinin müəyyənləşdirilməsi

Vergi uçotunun məqsədləri üçün tikinti təşkilatı kassa metodundan istifadə etdikdə xərcin çəkilməsi vaxtı xərcin faktiki çəkildiyi vaxt sayılır.

Tikinti təşkilatı pul vəsaitini ödəyirsə, nağd pul vəsaitinin ödənildiyi, nağdsız ödəmədə isə vergi ödəyicisinin pul vəsaitinin köçürülməsi haqqındakı tapşırığının bank tərəfindən alındığı vaxt xərcin çəkildiyi vaxt sayılır.

Tikinti təşkilatı qarşısında maliyyə öhdəlikləri ləğv edildiyi və ya ödənildiyi halda (qarşılıqlı hesablaşmalar aparıldıqda və sairə bu kimi hallarda), öhdəliyin ləğv edildiyi və ya ödənildiyi vaxt xərcin çəkilməsi vaxtı sayılır.

Borc öhdəlikləri üzrə faizlər ödənilərkən və ya əmlakın icarəyə götürülməsi müqabilində ödəmə həyata keçirilərkən, əgər borc öhdəliyinin və ya icarə müqaviləsinin müddəti bir neçə hesabat dövrünü əhatə edirsə, hesabat ilində gəlirdən çıxılmalı olan və faktiki ödənilən faizlərin (icarə haqqının) məbləği həmin il üçün hesablanan faizlərin (icarə haqqının) məbləği deməkdir.

Tikinti təşkilatı vergi uçotunun aparılması üçün hesablama metodundan istifadə etdikdə, əqdlə bağlı olan xərcin çəkilməsi vaxtı, aşağıda sadalanan şərtlərin hamısına əməl edildiyi vaxt sayılır:

- vergi ödəyicisi birmənalı olaraq maliyyə öhdəliklərini qəbul edir;
- maliyyə öhdəliklərinin məbləği dəqiq qiymətləndirilir;

- əqddə və ya müqavilədə iştirak edən bütün tərəflər əqd və ya müqavilə üzrə özlərinin bütün öhdəliklərini yerinə yetirmişlər, yaxud müvafiq məbləğlər qeyd-şərtsiz ödənilməlidir.

Gəlirdən çıxılmayan xərclərdən başqa gəlirin əldə edilməsi ilə bağlı olan bütün xərclər, həmçinin qanunla nəzərdə tutulmuş icbari ödənişlər gəlirdən çıxılır.

Əsas vəsaitlərin alınmasına və qurulmasına çəkilən xərclərin və Vergi Məcəlləsinin 143-cü maddəsinə uyğun olaraq kapital xarakterli digər xərclərin gəlirdən çıxılmasına yol verilmir.

Qeyri-kommersiya fəaliyyəti ilə bağlı olan xərclərin, həmçinin əyləncə və yemək xərclərinin (müvafiq icra hakimiyyəti orqanı tərəfindən müəyyən edilmiş normalar daxilində müalicəprofilaktik yeməklərə, süd və ona bərabər tutulan digər məhsullara və vasitələrə sərf olunan xərclər, həmçinin dəniz nəqliyyatında üzücü heyətə verilən yemək xərcləri istisna olmaqla), habelə işçilərin mənzil və digər sosial xarakterli xərclərinin gəlirdən çıxılmasına yol verilmir.

Əmək haqqı kartlarının alınmasına çəkilən xərclər istisna olmaqla, fiziki şəxsin fərdi istehlakla və ya əmək haqqının alınması ilə bağlı olan xərcləri gəlirdən çıxılmazdır.

Ehtiyat fondlarına ayırma məbləğləri yalnız Vergi Məcəlləsinin 111-ci və 112-ci maddələrinə müvafiq surətdə gəlirdən çıxılır.

Faktiki ezamiyyə xərclərinin Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin müəyyənləşdirdiyi normadan artıq olan hissəsi gəlirdən çıxılmazdır.

Əgər malların təqdim edilməsi, işlərin görülməsi və xidmətlərin göstərilməsi ilə əlaqədar gəlir əvvəllər sahibkarlıq fəaliyyətindən əldə edilən ümumi gəlirə daxil edilmişdirsə, vergi ödəyicisi onlarla bağlı olan ümidsiz borc məbləğini gəlirdən çıxmaq hüququna malikdir.

Ümidsiz borc məbləğinin gəlirdən çıxılmasına vergi ödəyicisinin mühasibat kitablarında ümidsiz borc məbləğinin dəyəri olmayan borc kimi silindiği vaxt yol verilir.

Gəlir götürmək məqsədi ilə aparılan elmi-tədqiqat, layihə-axtarış və təcrübə-konstruktor işlərinə çəkilən xərclər (əsas vəsaitlərin alınması və qurulması ilə bağlı xərclər, habelə kapital xarakterli digər xərclər istisna olmaqla) gəlirdən çıxılır.

Sahibkarlıq və qeyri-sahibkarlıq fəaliyyətində istifadə edilən əsas vəsaitlər üzrə amortizasiya ayırmaları gəlirdən çıxılır. Amortizasiya olunan aktivlər üzrə illik amortizasiya normaları aşağıdakı kimi müəyyən edilir:

- binalar, tikintilər və qurğular — 7 %-dək;
- maşınlar, avadanlıq və hesablama texnikası — 25 %-dək;
- nəqliyyat vasitələri — 25 %-dək;
- qeyri-maddi aktivlər — istifadə müddəti məlum olmayanlar üçün 10 faizədək, istifadə müddəti məlum olanlar üçün isə illər üzrə istifadə müddətinə mütənasib məbləğlərlə;
- digər əsas vəsaitlər — 20 %-dək;

Əsas vəsaitlərin kateqoriyaları üzrə amortizasiya ayırmaları Vergi Məcəlləsinin 114.3-cü maddəsi ilə hər kateqoriyaya aid olan əsas vəsaitlər üçün müəyyənləşdirilmiş amortizasiya normasını həmin kateqoriyaya aid əsas vəsaitlərin vergi ilinin sonuna qalıq dəyərinə tətbiq etməklə hesablanır.

Hər hansı kateqoriyaya aid olan əsas vəsaitlər üzrə vergi ili üçün müəyyən olunmuş amortizasiya normalarından aşağı norma tətbiq olunduqda, bunun nəticəsində yaranan fərq növbəti vergi illərində amortizasiyanın gəlirdən çıxılan məbləğinə əlavə oluna bilər.

Amortizasiya hesablanması məqsədləri üçün əsas vəsaitlər (vəsait) üzrə vergi ilinin sonuna qalıq dəyəri aşağıdakı qaydada müəyyənləşdirilən (lakin sıfırdan aşağı olmayan) məbləğdən ibarət olur:

- əsas vəsaitlərin əvvəlki ilin sonuna qalıq dəyərinə (həmin il üçün hesablanmış amortizasiya məbləği çıxıldıqdan sonra qalan dəyər) Vergi Məcəlləsinin 143-cü maddəsinə uyğun olaraq cari ildə daxil olmuş əsas vəsaitlərin dəyəri, habelə cari ildə Məcəllənin 115-ci maddəsinə əsasən müəyyən edilən təmir xərclərinin məhdudlaşdırmadan artıq olan hissəsi əlavə edilir, vergi ilində təqdim edilmiş, ləğv edilmiş və ya qalıq dəyəri 500 manatdan və ya ilkin dəyərin 5 faizindən az olduqda

əsas vəsaitlərin qalıq dəyəri çıxılır. Əsas vəsaitlərin yenidən qiymətləndirilməsindən yaranan artım (yenidən qiymətləndirilmə nəticəsində yaranan müsbət fərq) amortizasiya hesablanması məqsədləri üçün əsas vəsaitlərin (vəsaitin) vergi ilinin sonuna qalıq dəyərinə əlavə olunmur.

Əsas vəsaitlərin təqdim edilməsindən əldə olunan məbləğ həmin əsas vəsaitlərin qalıq dəyərindən artıqdırsa yaranmış fərq gəlirə daxil edilir.

İlin sonuna əsas vəsaitin qalıq dəyəri 500 manatdan və ya ilkin dəyərinin 5 faizindən az olduqda, qalıq dəyərinin məbləği gəlirdən çıxılır.

Əsas vəsaitlərin təqdim edilməsindən əldə olunan məbləğ, həmin əsas vəsaitlərin qalıq dəyərindən azdırsa, yaranmış fərq gəlirdən çıxılır.

Hər il üçün gəlirdən çıxılmalı olan təmir xərclərinin məbləği əsas vəsaitlərin hər bir kateqoriyasının əvvəlki ilin sonuna qalıq dəyərinə müvafiq olaraq Vergi Məcəlləsinin 114.3.1-ci maddəsində göstərilən əsas vəsaitlərin kateqoriyasının ilin sonuna qalıq dəyərinin 2 faizi, 114.3.2-ci və 114.3.3-cü maddələrində göstərilən əsas vəsaitlərin kateqoriyasının ilin sonuna qalıq dəyərinin 5 faizi, 114.3.7-ci maddəsində göstərilən əsas vəsaitlərin kateqoriyasının ilin sonuna qalıq dəyərinin 3 faizi və köhnəlmə (amortizasiya) hesablanmayan əsas vəsaitlər üzrə sıfır (0) faizi həddi ilə məhdudlaşdırılır. Təmir xərclərinin faktiki məbləği bu hədd ilə müəyyənləşdirilən məbləğdən az olduqda, gəlirdən təmir xərclərinin faktiki məbləği çıxılır.

Bu halda növbəti vergi illərində təmir xərclərinin gəlirdən çıxılan məbləğ həddi təmir xərclərinin faktiki məbləği ilə müəyyənləşdirilmiş hədd üzrə hesablanmış məbləği arasındakı fərq qədər artırılır.

Müəyyən edilən məhdudlaşdırmadan artıq olan məbləğ cari vergi ilinin sonuna əsas vəsaitlərin qalıq dəyərinin artmasına aid edilir.

Amortizasiya olunmayan, köhnəlmə (amortizasiya) hesablanmayan əsas vəsaitlərin təmirinə çəkilmiş xərclər gəlirdən çıxılmaz və onların balans dəyərini artırır.

Hüquqi şəxslərin bir ildən artıq müddətə təsərrüfat fəaliyyətində istifadə etdikləri qeyri-maddi obyektlərə çəkilən xərclər qeyri-maddi aktivlərə aiddir.

Qeyri-maddi aktivlərə çəkilən xərclər müəyyən edilən amortizasiya dərəcəsi ilə hesablanan amortizasiya ayırmaları şəklində gəlirdən çıxılır.

Qeyri-maddi aktivlərin alınmasına və ya istehsalına çəkilən xərclər vergi ödəyicisinin vergiyə cəlb olunan gəlirinin hesablanması zamanı gəlirdən çıxılmışdırsa, həmin xərclər amortizasiya olunmalı qeyrimaddi aktivlərin dəyərinə aid edilmir.

FƏSİL III. TİKINTİ TƏŞKİLATLARINDA GƏLİRLƏRİN VƏ XƏRCLƏRİN AUDİTİNİN TƏKMİLLƏŞDİRİLMƏSİ İSTİQAMƏTLƏRİ

3.1. Tikinti təşkilatlarında gəlirlərin vergi auditinin təşkili istiqamətləri

Əldə olunan gəlir məbləğlərinin vergitutma məqsədlərindən ötrü dəqiq əks etdirilməsi üçün yerinə yetirilən tikinti-quraşdırma işlərinin təqdim edilməsindən gəlirlərin qəbul edilməsi vaxtı müəyyən edilməlidir.

Mənfəət vergisinin müəyyən edilməsi məqsədləri üçün tikintidə gəlirlərin qəbul edilməsi zamanı vergi ödəyicisi tikinti-quraşdırma işlərinin yerinə yetirilməsi aktının imzalanması və sifarişçiyə təhvil verilməsi tarixi üzrə gəlirlərin qəbul olunması vaxtını müəyyənləşdirir. Yerinə yetirilən tikinti işlərinin təhvilə və qəbulunun ümumi qaydaları AR Mülki Məcəlləsinin 770-ci maddəsində verilmişdir. Qeyd olunan maddəyə uyğun olaraq tikinti podratı müqaviləsi üzrə, müqavilədə nəzərdə tutulduğu hallarda isə mərhələlər üzrə yerinə yetirilən işlərin nəticələrinin təhvil verməyə hazırlığı barədə podratçının məlumatını alan kimi sifarişçi dərhal onun qəbul edilməsinə başlamağa borcludur. Əgər müqaviləyə görə və ya işin xarakterinə əsasən iş qəbul edilməlidirsə, sifarişçi yerinə yetirilmiş işi qəbul etməyə borcludur. Əgər sifarişçi işi podratçının müəyyənləşdirdiyi müddətdə qəbul etmirsə, iş qəbul edilmiş sayılır.

Eyni zamanda, işlərin qəbulunun mülki-hüquqi anlayışı işlərin nəticələrinin təsadüfən məhv olması anlayışı ilə qırılmaz surətdə (məhkəm) bağlıdır. Belə ki, AR Mülki Məcəlləsinin 772-ci maddəsinə uyğun olaraq “görülmüş işin təsadüfən məhv olması və ya zədələnməsi riski icranın sifarişçiyə verildiyi vaxtadək podratçının üzərinə düşür. İcranın sifarişçiyə verilməsi ilə bağlı bir vaxtda təsadüfən məhvolma və ya zədələnmə riski də ona keçir. Sifarişçinin icranı qəbul etməyi gecikdirməsi də icranın verilməsinə bərabər tutulur.

Eyni zamanda, AR NK-nın 7 iyun 1999-cu il tarixli 228 Nəli qərarı ilə təsdiq edilən “Əsaslı tikintidə podrat müqavilələri haqqında qaydalar”ın 3.8-ci adlı bəndində işlərin təhvilə və qəbulu ilə bağlı müddəalar öz əksini tapmışdır. Müqavilədə obyektin hazır inşaat hissələrini və ya onun müəyyən hissəsinin qəbulu üçün aşağıdakı ilkin mərhələlər nəzərdə tutula bilər: avadanlığın fərdi sınaqdan sonra qəbul; avadanlığın kompleks sınağından sonra qəbulu; obyektin tam qəbuluna qədər istismarı nəzərdə tutulan inşası tamamlanmış binanın, qurğunun və tikilinin istismara qəbulu.

Tikintinin fərqləndirici xüsusiyyəti ondan ibarətdir ki, istehsal tsikli (tikinti podratı müqaviləsi üzrə tikinti-quraşdırma işlərinin yerinə yetirilməsi vaxtı), bir qayda olaraq bir neçə hesabat (vergi) dövrünü əhatə edir. Bu hal müəssisədə vergilərin düzgün hesablanması üçün vacib hesab edilir, ona görə ki, gəlirlərin qəbul edilməsi şərtlərinin yerinə yetirilməsi və gəlirlərin kəmiyyətinin müəyyən edilməsi qaydası tikinti-quraşdırma işlərinin təqdim edilməsindən gəlirlərin uçotunun düzgünlüyünü təsdiq edən əsas kriterilər hesab edilir.

Gəlirlərin müəyyən edilməsi nəzərə almaq lazımdır ki, vergi qanunvericiliyinə uyğun olaraq bir neçə hesabat (vergi) dövrünə aid edilən gəlirlərin uçotunun bir neçə variantı tətbiq oluna bilər.

Vergi Məcəlləsinin 138-ci maddəsinə uyğun olaraq uzunmüddətli müqavilələr dedikdə - müqavilədə nəzərdə tutulan istehsal, quraşdırma və ya tikinti, yaxud bunlarla bağlı xidmətlərin və işlərin vergi ili ərzində başa çatdırılmadığı müqavilə nəzərdə tutulur. Müqavilədə göstərilən işlərin başladığı gündən 6 ay ərzində başa çatdırılmasını nəzərdə tutan müqavilələr uzunmüddətli müqavilələrə aid edilmir.

Əgər tikinti podratı müqaviləsində tikinti işlərinin təhvilə və qəbulunun aralıq mərhələləri nəzərdə tutulmuşdursa, onda gəlirlər həmin mərhələyə düşən həcmdə yerinə yetirilən işlərin təhvil-təslimi üzrə qəbul edilməlidir. Əgər müqavilədə uzunmüddətli texnoloji tsiklə malik tikinti-quraşdırma işlərinin sifarişçiyə mərhələlərlə təhvil verilməsi nəzərdə tutulmayıbsa, adətən dünya praktikasında tikinti-quraşdırma işlərindən gəlirlər aşağıdakı iki üsuldan birinin vasitəsilə hesabat (vergi) dövrləri arasında bölüşdürülə bilər:

- texnoloji tsikl müddətində bərabər məbləğlərdə;
- tikinti-quraşdırma işlərinin yerinə yetirilməsinə xərclərin formalaşmasına proporsional olaraq.

Vergi Məcəlləsinin 138.2-ci maddəsinə əsasən əgər vergi ödəyicisi hesablama metodu ilə uçot aparırsa, uzunmüddətli müqavilələrlə bağlı gəlir və bu gəlirdən çıxılan məbləğlər vergi ili ərzində müqavilələrin yerinə yetirilməsinin faktiki həcmələrinə uyğun olaraq uçota alınır. Eyni zamanda, Vergi Məcəlləsinin 138.3-cü maddəsinə uyğun olaraq müqavilənin yerinə yetirilməsinin faktiki həcmi vergi ili ərzində çəkilmiş xərcin həmin müqavilədə nəzərdə tutulan ümumi qiymətləndirilən xərclərlə müqayisə edilməsi yolu ilə müəyyənləşdirilir.

Göründüyü kimi, mövcud qanunvericiliyə uyğun olaraq Azərbaycan Respublikasında belə situasiya zamanı yuxarıda göstərilən ikinci hal tətbiq olunur.

Xərclərin formalaşmasına uyğun olaraq gəlirlərin qəbul edilməsi o halda mümkün ola bilər ki, bağlanmış müqavilələrin şərtlərində sərf olunan xərclərlə müəyyən edilən (güman edilən) gəlirlər arasında dəqiq əlaqənin müəyyənləşdirilməsinin mümkünlüyü şəraitində tikinti işlərinin mərhələlərlə təhvil verilməsi nəzərdə tutulmamış olsun.

Bu zaman proporsiyanın hesablanması qaydası podrat tikinti təşkilatının uçot siyasətində aydın şəkildə göstərməlidir. Gəlirlərin bu üsulla bölüşdürülməsi daha mötəbər (doğru) hesab edilir və bir qayda olaraq proporsiyanın hesablanması xərclərin smeta məlumatları və məbləği yalnız tikintinin ümumilikdə təhvil verilməsindən sonra tam formalaşan faktiki göstəriciləri iştirak edir.

Bu da proporsiyada iştirak edən məlumatların işlərin faktiki vəziyyətinə tam olmayan uyğunluğunu yarada bilər.

Bir qayda olaraq, podrat tikinti təşkilatları gəlirlərin bölüşdürülməsini faktiki birbaşa məsrəflərə (xərclərə) proporsional olaraq həyata keçirir, bu zaman belə xərclər kimi əməyin ödənişinə birbaşa məsrəflər istifadə olunur və tikinti işlərinin smeta dəyərində əməyin ödənişinə birbaşa xərclərin payı müəyyən edilməklə və əməyin ödənişinə birbaşa xərclər barədə faktiki məlumatlardan istifadə etməklə. Həmçinin praktikada gəlirlərin smetada nəzərdə tutulan xərclərin ümumi

məbləğində hesabat dövrünün faktiki xərclərinin payına proporsional olaraq müəyyən edildiyi zaman nisbətdən istifadə olunması geniş yayılmışdır.

Yuxarıda qeyd edildiyi kimi, hesablama metodunun tətbiqi zamanı gəlirlər təqdim etmə faktını təsdiq edən sənədlər əsasında müəyyən edilir. Yerinə yetirilən işlərin təhvil-təsliminin aparılması (rəsmiləşdirilməsi) üçün əvvəllər nəzərdən keçirdiyimiz aşağıdakı dörd sənəddən istifadə olunur:

- Yerinə yetirilən işlərin qəbulu barədə akt;
- Yerinə yetirilən işlərin və xərclərin dəyəri barədə arayış;
- İşlərin ümumi jurnalı;
- Yerinə yetirilən işlərin uçotu jurnalı.

Yerinə yetirilən tikinti və quraşdırma işlərinin həcmi və dəyərinin müəyyən edilməsi qaydaları əsaslı tikinti üzrə Təlimatla müəyyən edilmişdir. Həmin təlimatın 7-ci bölməsinə uyğun olaraq “podratçı təşkilat tərəfindən tərtib edilmiş və sifarişçi və podratçı tərəfindən imzalanmış yerinə yetirilən işlərin və xərclərin dəyəri barədə arayış tikinti-quraşdırma işlərinin yerinə yetirilmiş həcmnin sifarişçinin və podratçının hesabatında əks etdirilməsi üçün əsas hesab edilir.

Vergi uçotu məqsədləri üçün Yerinə yetirilən işlərin və xərclərin dəyəri barədə arayış yüksək informativliyə malikdir. Bu formada tikinti üzrə ümumilikdə, həmçinin onun tərkibinə daxil olan hər bir obyekt (buraxılış kompleksləri, mərhələlər) üzrə kəmiyyət göstəriciləri (məlumatları) öz əksini tapır.

Həmin arayışda həm podrat tikinti təşkilatının öz gücü ilə yerinə yetirdiyi işlər, həm də subpodrat təşkilatları tərəfindən yerinə yetirilən işlər detallı şəkildə göstərilir. Tikinti quraşdırma işlərinin sifarişçiyə təhvil verilməsi üçün baş podratçı tərəfindən ümumi arayış tərtib edilməlidir. Beləliklə, tikinti işlərinin yerinə yetirilməsindən əldə olunan gəlirlərə təkcə podratçının öz gücü ilə yerinə yetirdiyi işlərin satışından əldə olunan gəlirlər deyil, həm də subpodrat tikinti təşkilatları tərəfindən yerinə yetirilən tikinti işlərindən əldə olunan gəlirlər daxildir.

Gəlirlər üzrə məlumatların uyğunluğunun (müqayisəliliyinin) yoxlanılması üçün Yerinə yetirilən işlərin uçotu jurnalındakı məlumatların, yerinə yetirilən işlərin və xərclərin dəyəri barədə arayışda olan məlumatlarla eyni olmasının müəyyən

edilməsi zəruridir. Həmçinin Yerinə yetirilən işlərin və xərclərin dəyəri barədə arayışın vaxtında tərtib olunmasına diqqət yetirmək lazımdır, ona görə ki, tez-tez hallarda mənfəət vergisinin və ƏDV-nin hesablanması üzrə öhdəliyin yaranması müddətlərinin başqa dövrə keçirilməsi üçün podrat tikinti təşkilatları bilərəkdən qeyd olunan arayışı işlərin faktiki təhvil-təslim müddətindən sonrakı dövr üçün tərtib edirlər. Belə pozuntular təkcə mənfəət vergisinin kəmiyyətinə deyil, həmçinin ƏDV-nin məbləğinə də təsir göstərir.

Bununla yanaşı, qeyd edilməlidir ki, yerinə yetirilən işlərin və xərclərin dəyəri barədə arayış formasında tikinti-quraşdırma işləri podrat tikinti müqaviləsində göstərilən tikintinin müqavilə dəyəri nəzərə alınmaqla əks olunur. Materialların, əmək haqqının, tariflərin, maşın və mexanizmlərin istismarı xərclərinin dəyərinin artması nəticəsində podratçının çəkdiyi əlavə xərclərin ödənişi podrat tikinti təşkilatları tərəfindən təqdim olunan ayrıca hesablar üzrə sifarişçilər tərəfindən həyata keçirilə bilər.

Həmçinin təqdimetmədən gəlirlərin müəyyən edilməsi məqsədləri üçün bəzi hallarda mühasibat arayış hesablamaları istifadə oluna bilər. Məsələn, yoxlanılan vergi dövründə tikinti işlərinin təhvil-təslim aktı imzalanmamışdır, lakin gəlir müəssisənin uçot siyasətində qəbul edilmiş gəlirin kəmiyyətinin müəyyən edilməsi üsuluna uyğun şəkildə hesablama yolu ilə müəyyən edilmişdir.

Baş podratçıya məxsus olan, tikintini təmin edən obyektlərdən istifadə imkanını verdiyinə görə subpodrat tikinti təşkilatlarından əldə olunan baş podratçının gəlirlərinin müəyyənləşdirilməsi ayrıca diqqət tələb edir. Tikinti işlərinin aparılması üçün lazım olan bina və tikililərin podratçının istifadəsinə verilməsi, yüklərin nəql olunmasının, su və buxar xətləri, elektrik təchizatı şəbəkələrinin müvəqqəti çəkilməsinin təmin olunması və digər xidmətlərin göstərilməsi üzrə baş podratçının vəzifələrə (öhdəliyə) mövcud qanunvericiliyə uyğun olaraq tikinti podratı müqaviləsində nəzərdə tutulmalıdır (Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin “Əsaslı tikintidə podrat müqavilələri haqqında qaydaların təsdiq edilməsi barədə 7 iyun 1994-cü il tarixli 228 nömrəli qərarı).

Azərbaycan Respublikası Mülki Məcəlləsi qəbul edilənə qədər baş podratçı ilə subpodratçılar arasındakı münasibətlər Baş podratçı ilə subpodrat təşkilatlar arasında qarşılıqlı fəaliyyət (münasibətlər) haqqında Qaydalarla tənzimlənir (SSRİ Dövlət Tikinti və Dövlət Plan Komitələrinin təsdiq etdiyi Qərar 03.07.1987, №132/109). Həmin Qaydalarda baş podratçı tərəfindən aşağıdakı göstərilən xidmətlər və tikinti işlərinin növlərindən asılı olaraq həmin xidmətlərin ödənişinə subpodrat təşkilatlar tərəfindən ayırmaların məbləği nəzərdə tutulmuşdu:

- quraşdırma və xüsusi tikinti işlərinə görə - 4%;
- metal konstruksiyaların quraşdırılması üzrə - 1%;
- istilik izolyasiya, hörgü və antikorroziya işləri üzrə - 2%;
- yığma dəmir-beton konstruksiyaların quraşdırılması üzrə - 3% və s.

Müasir dövrdə baş podratçının xidmətlərinin ödənişi podrat müqaviləsinin şərtlərinə uyğun olaraq aparılır. Bu zaman baş podratçının xidmətlərinin dəyərinin müəyyən edilməsinin iki yanaşması mümkündür. Yuxarıda göstəriləndi (əvvəllər olduğu) kimi, baş podratçının xidmətlərinin dəyərinin müəyyən edilməsi ilə bağlı daha geniş yayılan yanaşma baş podratçı ilə subpodratçılar arasında bağlanan tikinti podratı müqaviləsində subpodrat təşkilatları tərəfindən yerinə yetirilən tikinti işlərinin smeta dəyərinə münasibətdə müəyyən edilən “baş podratçı faizi” adlanan göstəricinin göstərilməsi hesab edilir. Müəyyən edilən (fiksə olunan) faiz bir qayda olaraq, o vaxt istifadə olunur ki, “baş podratçının xidmətləri kimi, baş podratçı tərəfindən texniki sənədləşmənin təmin olunması və işlərin koordinasiyası, işlərin qəbulu və təhvil, maddi-texniki təminat, yanğından mühafizə, texniki təhlükəsizlik vasitələri ilə, müvəqqəti (qeyri-titul) bina və tikililərlə təmin olunma ilə və s. bağlı olan xərclərin həyata keçirilməsi başa düşülmüş olsun. Beləliklə, göstərilən xidmətlər ümumi xarakter daşıyır və tikinti podratı müqaviləsi üzrə işlərin yerinə yetirilməsi üçün baş podratçı tərəfindən cəlb olunan konkret subpodrat təşkilatına dəqiqliklə aid edilə bilməz. Belə hallarda baş podratçı tərəfindən “baş podratçı və subpodratçılar tərəfindən imzalanmış Yerinə yetirilən işlərin təhvil barədə akt əsasında hesablama (hesabat) tərtib olunur. Hesablama yolu ilə əldə olunan gəlirin

kəmiyyəti baş podratçı tikinti təşkilatının təqdim etmədən gəlirlərinin tərkibinə aid edilməlidir.

Baş podratçının göstərdiyi xidmətlərin dəyərinin müəyyən edilməsinin ikinci yanaşması zamanı gəlirin əks olunması üçün əsas kimi baş podratçı ilə subpodratçılar arasında qabaqcadan gəlirmiş razılaşma əsasında baş podratçının xidmətlərinin rentabellik səviyyəsi əsasında hesablama yolu ilə əldə olunan baş podratçının xidmətlərinin dəyəri çıxış edir. Belə halda baş podratçının xərclərini təsdiq edən sənəd kimi subpodratçı tərəfindən sərf olunan elektrik enerjisinin, əmlakın, maşın və mexanizmlərin, istifadəsinə görə icarə haqqının, isitmə, işıqlandırma, telefon rabitəsindən və i.ə. istifadə xərclərinin məbləği və miqdarı (həcmi) barədə uçot məlumatları əsasında aparılan hesablamalar çıxış edir.

Beləliklə, podrat tikinti təşkilatlarının yerinə yetirdiyi işlərin ümumi dəyərinə baş podratçı tərəfindən tikinti podratı müqaviləsinin şərtləri və çərçivəsi daxilində subpodrat təşkilatlara göstərilən xidmətlərin dəyəri də daxildir. Öz növbəsində, Yerinə yetirilən işlərin və xərclərin dəyəri barədə arayışda əks olunan gəlirlərin tərkibində baş podratçı subpodrat təşkilatların gücü ilə yerinə yetirilən işlər də daxil olmaqla tikinti-quraşdırma işlərinin ümumi həcmi göstərməlidir. Bu aspektin nəzərə alınmasının zəruriliyi tikinti işlərinin təqdim edilməsindən gəlirlərin uçotunun əvvəllər mövcud olan qaydasında dəyişikliyin olması ilə bağlıdır.

Tikinti-quraşdırma işlərinin təqdim edilməsindən əldə edilən gəlirlərin müəyyən olunması məsələsi üzrə yekunda qeyd edilməlidir ki, tikinti podratı müqavilələrində yerinə yetirilən işlərin təhvil-təslim mərhələlərinin göstərilməsi zamanı vergi uçotunun məqsədləri üçün qəbul edilən gəlirin kəmiyyəti mühasibat uçotunda qəbul olunan (əks olunan) gəlirlərin kəmiyyətinə uyğun olacaqdır. Ona görə də belə yoxlamanın aparılması üçün 46 saylı hesab üzrə dövrəyə qalıq cədvəlindən istifadə edilməlidir ki, onun krediti üzrə dövrəyə əldə olunan gəlirin kəmiyyəti ilə eyni olacaqdır. Həmçinin 11-C nömrəli jurnal-orderin məlumatlarından istifadə etməklə uyğunluğu yoxlamaq mümkündür. Burada da 46 saylı hesaba münasibətdə ayrıca olaraq tikinti-quraşdırma işlərinin təhvil verilməsi, material dəyərlilərin və xidmətlərin təqdim edilməsi ilə bağlı əldə olunan gəlirlərin

analitik məlumatların məzmunu öz əksini tapır. Əgər tikinti podratı müqavilələrində işlərin təhvil-təslimi üzrə aralıq mərhələləri nəzərdə tutulmamışdırsa, onda mövcud qaydalara müvafiq olaraq tikinti-quraşdırma işlərinin təqdim edilməsindən gəlirlər tikinti obyektinə üzrə, yəni tikinti obyektində bütün işlər yerinə yetirildikdən sonra müəyyən ediləcəkdir.

Eyni zamanda, praktikada yerinə yetirilən işlərə görə hesablaşmaların baş podratçının hesablaşma hesabından yan keçməklə bilavasitə sifarişçinin hesabından həyata keçirilməsi halları da geniş yayılmışdır. Belə hallarda sifarişçi bir qayda olaraq, baş podratçının yazılı müraciətinə uyğun olaraq müvafiq məbləğləri bilavasitə material ehtiyatlarına, avadanlıqların təchizatlarına, subpodratçılara və i.a. ödəyir. Beləliklə, sifarişçi tərəfindən aparılan pul vəsaitləri köçürmələri gəlir kimi qəbul edilməli və vaxtında baş podratçının mənfəət vergisi üzrə vergitutma bazasının tərkibinə aid edilməlidir.

Təqdimetmədən əldə olunan digər gəlirlərin müəyyən edilməsi tikinti-quraşdırma işlərinin təqdim edilməsindən gəlirlərin uçotunun tamlığının və vaxtında aparılmasının müəyyənləşdirilməsinə analogi qaydada, yalnız bir fərqlə aparılır. Bu fərq də ondan ibarətdir ki, bu zaman tikinti podratı müqaviləsi və yerinə yetirilən işlərin və xərclərin dəyəri barədə akt deyil, alqı-satqı müqavilələri və əmlakın və əmlak hüquqlarının təhvil-təslim faktlarını təsdiq edən sənədlər yoxlanılır.

Təqdimetmədən gəlirlərdən başqa, podrat tikinti təşkilatlarında dəyəri əhəmiyyətli həddə olan qeyri-satış gəlirləri mövcud olur. Xüsusilə qeyd edilməlidir ki, mənfəət vergisinin məqsədləri üçün kurs və məbləğ fərqlərinin qeyri-satış gəlirləri tərkibində nəzərə alınmalıdır. Vergi ödəyiciləri tərəfindən əldə edilən xarici valyuta ilə ifadə olunan bütün gəlirlər dəyəri manatla ifadə olunan gəlirlərin məcmusunda nəzərə alınır. Məlum olduğu kimi, manatdan fərqli digər pul vahidləri ilə vergi uçotunun aparılmasına yol verilmir və ona görə də xarici valyuta, yaxud şərti vahidlərlə ifadə olunan gəlirlərin məbləği manatla ifadə olunmalıdır.

Əgər təqdim olunan tikinti-quraşdırma işlərinin dəyəri xarici ölkənin valyutasında ifadə olunmuşsa, onda təqdimetmədən gəlirlər xarici valyutada ifadə olunan məbləğin təqdimetmə tarixinə manatın xarici valyutaya nisbətən AR

Mərkəzi Bankı tərəfindən müəyyən edilən məzənnəsinə hasili kimi hesablanır. Hesablama metodunu tətbiq edən vergi ödəyicisində yaranan müsbət kurs fərqləri qeyri-satış gəlirlərinin tərkibində nəzərə alınmalıdır. Tikinti-quraşdırma işlərinin dəyərinin şərti vahidlərlə ifadə olunduğu hallarda da təqdimetmədən gəlirlər analoji qaydada müəyyən edilir. Əvvəllər təqdim olunan tikinti-quraşdırma işlərinin dəyərinin ödənilməsi zamanı təşkilatda qeyri-satış gəlirlərinin, yaxud xərclərinin tərkibində uçota alınması zəruri olan məbləğ fərqləri yaranır.

Kassa metodunu tətbiq edən podrat tikinti təşkilatlarında belə məbləğ fərqləri yaranmır, ona görə ki, 46 sayılı hesab maddəsinə uyğun olaraq yerinə yetirilən işlərə görə daxil olan (əldə olunan) bütün vəsaitlər vergitutma məqsədləri üçün qəbul edilən təqdimetmədən gəlirlərə aid edilir. Kassa metodunu tətbiq edən podrat tikinti təşkilatlarında vergi hesabatının tərtib edilməsi tarixinə satışdankənar gəlirlərinin (xərclərinin) tərkibində yalnız valyuta qiymətliləri şəklində olan əmlakın yenidən hesablanması ilə bağlı yaranan məzənnə fərqləri nəzərə alınır.

3.2. Mənfəət vergisinin məqsədləri üçün gəlirdən çıxılan xərclərin auditinin təkmilləşdirilməsi

Effektli və keyfiyyətli vergi auditi yalnız o halda mümkündür ki, toplanmış audit sübutları vergitutma məqsədləri üçün xərclərin vaxtında uçota alınması və hesablanmasının düzgünlüyü barədə yüksək dərəcədə əminliklə fikir söyləməyə imkan vermiş olsun. Xərclərin vergi auditinin məqsədi tikinti işlərinin istehsalına çəkilən xərclərin tətbiq olunan uçotu qaydasının vergi qanunvericiliyinin tələblərinə uyğunluğunun yoxlanılmasından ibarətdir.

Xərclər xərc qrupları, tikinti obyektləri və tikinti təşkilatının istehsal vahidləri nöqtəyi-nəzərindən yoxlanılmalı və ilkin tanışlıq xərclərin formalaşmasının yoxlanılmasından başlanılmalıdır. Həmçinin xərclərin vergi auditinin keyfiyyətlə həyata keçirilməsi üçün yoxlanılan müəssisənin strukturunu aydınlaşdırmaq məqsədəmüvafiqdir. Belə ki, tikinti təşkilatında aşağıdakı yardımçı-köməkçi

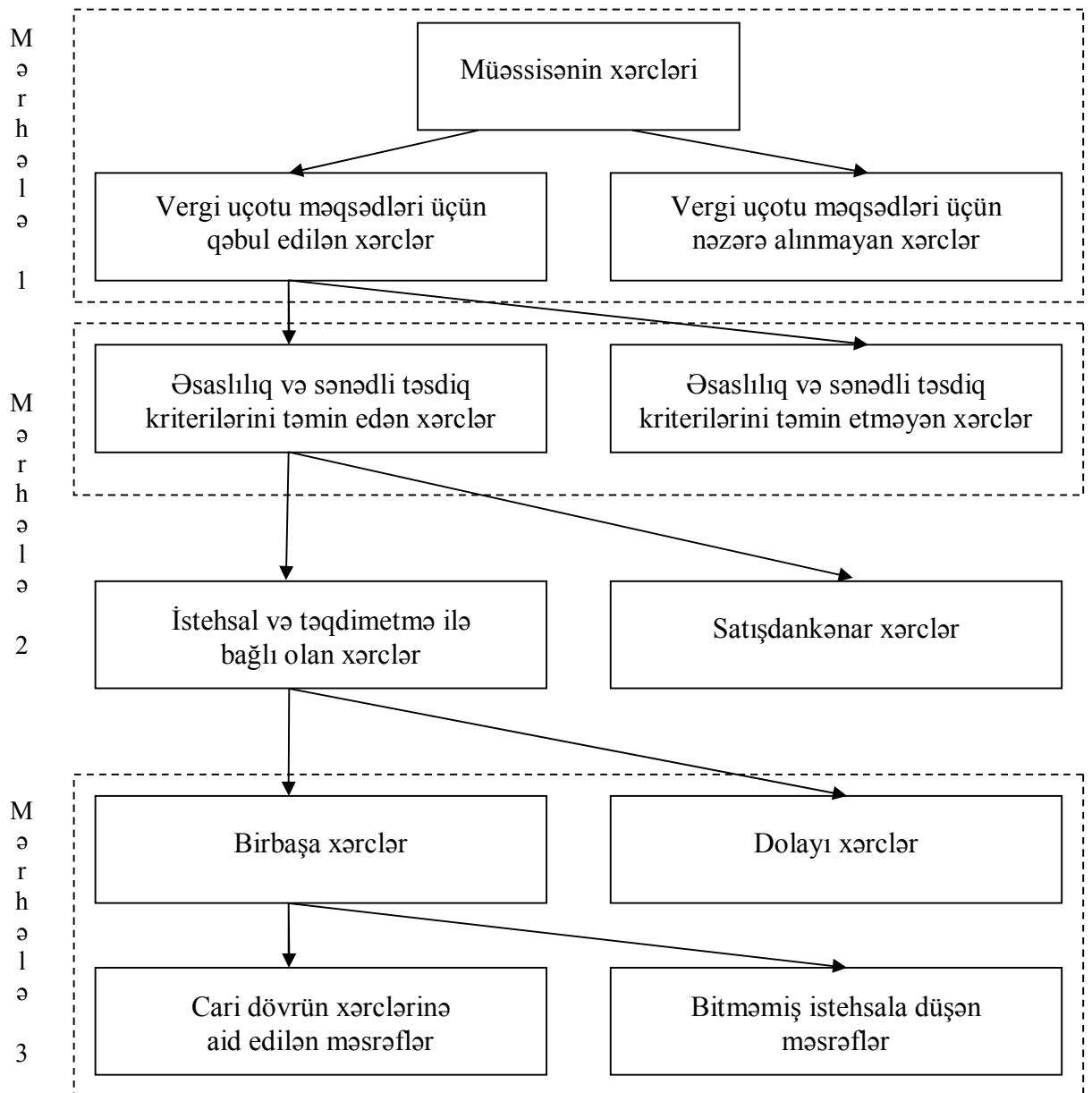
istehsallar ola bilər: qum və çınqılın çıxarılması üzrə karxana, maye beton hazırlanması qovşaqları, təmir-mexaniki emalatxanaları; nəqliyyat xidməti, həmçinin əsas fəaliyyəti təmin edən digər yardımçı-köməkçi qurumlar. Göstərilən qurumlar üzrə xərclər formalaşır, uyğun olaraq hər bir qurumun xərclərinin uçotunun düzgünlüyünün yoxlanılması nəzərə alınmaqla podrat tikinti təşkilatlarının vergi auditini təşkil olunmalı və aparılmalıdır.

Fikrimizcə, tikinti təşkilatının xərclərinin vergi auditini 3 mərhələni özündə birləşdirməlidir: çəkilən məsrəflərin gəlirdən çıxılan xərclərə aid edilməsinin qanunauyğunluğunun yoxlanılması (mərhələ 1); xərclərin sənədli təsdiqinin və əsaslılığının yoxlanılması (mərhələ 2); xərc məbləğlərinin hesabat (vergi) dövrünün gəlirdən çıxılan xərclərinə vaxtında aid edilməsinin yoxlanılması (mərhələ 3).

Xərclərin vergi auditinin həyata keçirilməsi ardıcılığını sxem 1-də ifadə etmək mümkündür.

Birinci mərhələdə podrat tikinti təşkilatının vergi uçotuna qəbul edilən xərclərinin mənfəət vergitutması məqsədləri üçün qəbul edilə bilən xərclərə uyğunluğu müəyyən edilir. Vergi Məcəlləsinin 109-cu maddəsində vergitutma məqsədləri üçün nəzərdə tutulmayan xərclərin qapalı siyahısı verilmişdir. Belə xərclərin mövcudluğu faktlarının aşkar edilməsi və müəssisələrin mənfəət vergisinin hesablanması məqsədləri üçün onların istisna edilməsi 3.1 sayılı sxemin birinci mərhələsində yerinə yetirilir.

İkinci mərhələ formal tələblərin yoxlanılması ilə bağlıdır. Bu tələblər əsasən məsrəflərin gəlirdən çıxılan xərclər kimi qəbul edilməsində istifadə olunur. Qeyd olunanlara uyğun olaraq xərclər iqtisadi baxımdan əsaslandırılmış və sənədli təsdiq olunmuş və gəlirlərin əldə olunmasına yönəldilən fəaliyyətin həyata keçirilməsi üçün aparılmış olmalıdır. Podrat tikinti müəssisələrində xərclərin uçotunun xüsusiyyətləri ilk növbədə istehsal və təqdim etmə xərclərinin tərkibi, onların sənədli rəsmiləşdirilməsi və tikinti təşkilatının vergitutma məqsədləri üçün tətbiq etdiyi uçot metodu ilə əlaqədardır.



Sxem 3.1. Xərclərin vergi auditinin həyata keçirilməsi ardıcılığı və mərhələləri

Əsaslı xərclər dedikdə, dəyəri pul formasında ifadə olunan iqtisadi əsaslandırılan xərclər başa düşülür. Nəzərdə tutulur ki, xərclərin iqtisadi əsaslandırılması qiymətləndirici kateqoriya hesab edilir və bir sıra hallarda yalnız məhkəmə praktikasının gedişində iqtisadi əsaslılıq və xərclərin əsaslandırılması kriteriləri formalaşır. İstənilən halda hazırda iqtisadi əsaslandırma mənfəət vergisinin vergitutma bazasını azaldan məsrəflərin xərclərə aid edilməsinin qanunauyğunluğunun müəyyən edilməsi üçün vacib şərt hesab edilir.

Podrat tikinti təşkilatları üçün xərclərin əsaslandırılması hissəsində dəqiq kriterilər – xərclərin iqtisadi əsaslılığının müəyyən edilməsi üçün faktiki olaraq əsas kimi istifadə olunan tikinti normaları mövcuddur. Ona görə də vergi auditi tikinti prosesinin normalaşdırılması və tikinti-quraşdırma işlərinin yerinə yetirilməsinin müəyyən texnologiyasının tətbiqi nəzərə alınmaqla həyata keçirilməlidir.

Əsaslandırmadan əlavə mənfəət vergisi üzrə vergi bazasının azaldılması məqsədləri üçün qəbul edilən bütün xərclər sənədli təsdiq olunmalıdır. Mövcud qanunvericiliyə müvafiq olaraq sənədli təsdiq olunan xərclər dedikdə, Azərbaycan Respublikasının qanunvericiliyinə uyğun olaraq rəsmiləşdirilən sənədlərlə təsdiq olunan, yaxud xərclərin çəkildiyi xarici ölkələrdə işgüzar ənənələrə (adətlərə) uyğun rəsmiləşdirilən sənədlərlə və (və ya) xərclərin çəkilməsini dolayı yolla təsdiq edən sənədlər (o cümlədən, gömrük bəyannaməsi, ezamiyyə barədə əmr, gediş sənədləri, müqavilələrə uyğun olaraq yerinə yetirilən işlər barədə hesabat və s.) başa düşülür. Bununla yanaşı, bir sıra normativ sənədlərdə qeyd olunur ki, bütün təsərrüfat əməliyyatları “Mühasibat uçotu haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanununun tələblərinə uyğun olaraq rəsmiləşdirilməlidir. Bunun üçün ilk növbədə təsərrüfat əməliyyatlarını əks etdirən zəruri ilkin sənədlərin müəyyən edilən formasının gözlənilməsinə və bütün zəruri rekvizitlərin doldurulmasına diqqət yetirilməlidir. Beləliklə, nəzərdə tutulur ki, vergi auditi zamanı çəkilən xərclərin sənədli təsdiqinin yoxlanılması zəruri element (şərt) hesab edilir.

Xərclərin əsaslandırılması və onların sənədli təsdiqindən əlavə, xərclərin vergi auditinin aparılmasını müəssisədə tətbiq olunan gəlirlərin və xərclərin qəbul edilməsi metodundan asılı olaraq təşkil etmək lazımdır. Hesablama metodu tətbiq olunarkən xərclər bilavasitə onların yaranması tarixinə, kassa metodunun tətbiqi zamanı isə yalnız borcun ödənilməsindən sonra qəbul edilə bilər.

Podrat tikinti təşkilatlarının vergi auditinin həyata keçirilməsi zamanı uzunmüddətli tsiklə malik işlərin yerinə yetirilməsi müqavilələri üzrə xərclərin qəbul edilməsi xüsusiyyətlərini nəzərə almaq lazımdır. Tikinti podratı müqaviləsində mərhələlər nəzərdə tutulduğu hallarda xərclər təhvil verilən mərhələyə düşən məbləğdə həyata keçirilmiş hesab edilir.

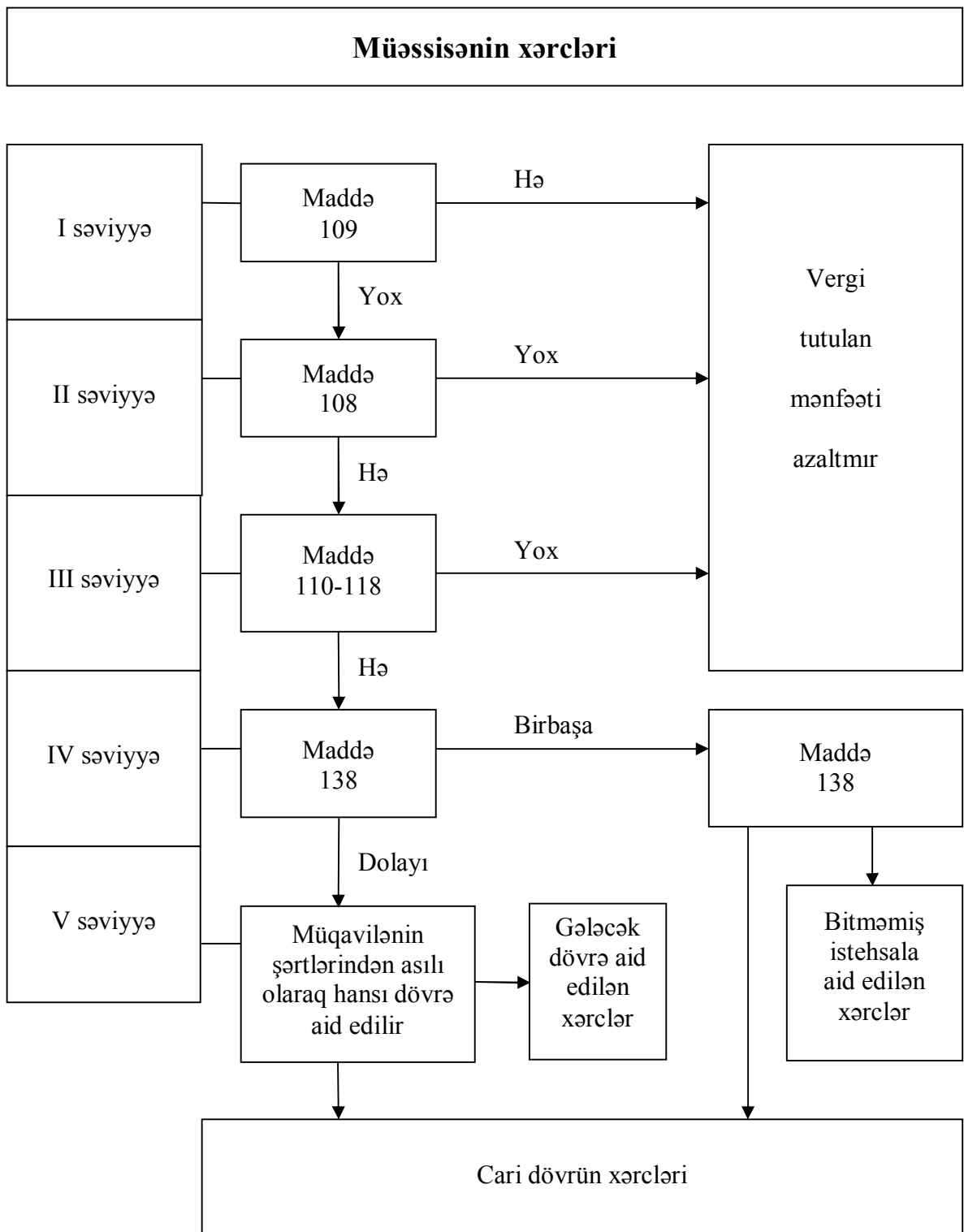
Qeyd edildiyi kimi, podrat tikinti təşkilatları üçün daha çox hesablama metodunun tətbiqi xarakterikdir, ona görə də hesablama metodu əsasında xərclərin yoxlanılması zamanı nəzərə alınmalı olan vergi auditinin təşkilinin və aparılmasının əhəmiyyətli aspektləri üzərində dayanacağıq.

Müəssisənin bütün xərcləri istehsal və təqdimetmə ilə bağlı olan və satışdankənar xərclərə bölünür. Bu zaman Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin 109-cu maddəsində mənfəət vergitutmasının məqsədləri üçün nəzərə alınmayan xərclərin siyahısı verilmişdir.

Vergi tutulan mənfəəti azaldan xərclər təhlil olunarkən auditor, fikrimizcə, yoxlamanın sxem 3.2-də göstərilən səviyyələrini də keçməlidir.

Səviyyə 1. “Qadağan olunmayan hər şeyə yol (icazə) verilir. Auditor bilməlidir ki, Vergi Məcəlləsinin 108-ci maddəsi ilə müəyyən edilən çıxılmasına yol verilən xərclərin siyahısı formal olaraq açıq hesab edilir, lakin Məcəllənin 109-cu maddəsində vergi tutulan mənfəətin hesablanması zamanı nəzərə alınmayan xərclərin müfəssəl olmayan siyahısı verilmişdir. Ona görə də, fikrimizcə, məntiqli olardı ki, əvvəlcə gəlirdən çıxılmasına yol verilməyən xərclərin siyahısı təhlil olunsun və orada xərclərin konkret müxtəlifliyi aşkar edilmədiyi halda, konkret xərclərin vergi tutulan mənfəətin azaldılmasına aid edilməsinin qanunauyğunluğu barədə sonrakı məsələ həll edilsin.

Vergi Məcəlləsinin 109-cu maddəsində konkret növdə məsrəflərin olmaması bu və ya digər xərclər məbləğində vergi tutulan mənfəətin azaldılması səbəbindən vergi orqanları ilə mübahisə edən vergi ödəyiciləri üçün əlavə bir argument hesab olunur. Əgər axtarılan müxtəlif növlü xərclər Vergi Məcəlləsinin 109-cu maddəsində öz əksini tapmışdırsa, onda həmin məsrəflər vergi tutulan mənfəəti heç vaxt azaltmır. Əgər konkret növlü xərclər Vergi Məcəlləsinin 109-cu maddəsinin “yol verilməyən” siyahısında aşkar edilməyibsə, onda auditor yoxlamanın növbəti mərhələsinə keçir.



Şxem 2.2. Audit prosesində vergitutma məqsədləri üçün xərclərin yoxlanılması.

Səviyyə 2. “Formal kriterilər”. Vergi Məcəlləsinin 108-ci maddəsində formal əlamətlər verilmişdir ki, onların gözlənilməsi zamanı da xərcləri vergi tutulan mənfəəti azaldılan məsrəflər kimi formal olaraq təsnif etmək olar. Əgər Vergi

Məcəlləsinin 108-ci maddəsində nəzərdə tutulan kriteri yerinə yetirilmirsə, onda auditor nəticə çıxarır ki, həmin xərclər vergi tutulan mənfəətin azaldılmasına aid edilə bilməz. Uyğun olaraq əgər konkret növdə məsrəf 108-ci maddədə nəzərdə tutulan kriteriyə formal olaraq uyğun gəlsə, onda auditor yoxlamanın növbəti səviyyəsinə keçir.

Səviyyə 3. “Məzmun kriteriləri”. Xərclərin elementləri və ayrı-ayrı növləri üzrə məzmun tələbləri Vergi Məcəlləsinin 110-118-ci maddələrində müəyyən edilmişdir. Qeyd olunan bu maddələrdə nəzərdə tutulan şərtlər ödənildiyi halda, həmin xərclər vergi tutulan mənfəəti azaldır. Məzmun tələblərini aydınlaşdırdıqdan sonra auditor növbəti səviyyəyə keçməlidir.

Səviyyə 4. “Xərclər birbaşa, yoxsa dolayıdır?”. Mühəsibat uçotu qaydalarına uyğun olaraq xərclər birbaşa və dolayı xərclərə ayrılır. Bu zaman birbaşa xərclərin bir hissəsi bitməmiş istehsal qalığına aid edilir və növbəti hesabat dövrlərinə keçirilir, eyni zamanda birbaşa xərclərin qalan hissəsi hesabat dövrünün vergi tutulan mənfəətini azaldır.

Səviyyə 5. “Dolayı xərclər hansı hesabat dövrünə aid edilir?”. Dolayı xərclərin əks olunmasının düzgünlüyünün yoxlanılması zamanı auditor müəyyən edir ki, o hansı dövrün vergi tutulan mənfəətini azaldır. Hesablama metodu zamanı xərclərin qəbul edilməsi (çəkilməsi) vaxtı Vergi Məcəlləsinin 136-cı maddəsində müəyyənləşdirilmişdir. Belə ki, həmin maddədə qeyd olunur ki, “Vergi ödəyicisi vergi uçotunun aparılması üçün hesablama metodundan istifadə etdikdə, əqdlə bağlı olan xərcin çəkilməsi vaxtı aşağıda sadalanan şərtlərin hamısına əməl edildiyi vaxt sayılır:

- vergi ödəyicisi birmənalı olaraq maliyyə öhdəliklərini qəbul edir;
- maliyyə öhdəliklərinin məbləği dəqiq qiymətləndirilir;
- əqddə və ya müqavilədə iştirak edən bütün tərəflər əqd və müqavilə üzrə özlərinin bütün öhdəliklərini yerinə yetirmişlər, yaxud müvafiq məbləğlər qeyd-şərtsiz ödənilməlidir”.

Eyni zamanda, Vergi Məcəlləsinin 138.2-ci maddəsinə uyğun olaraq “...uzunmüddətli müqavilələrlə bağlı gəlir və bu gəlirdən çıxılan məbləğlər vergi ili

ərzində müqavilələrin yerinə yetirilməsinin faktiki həcmələrinə uyğun olaraq uçota alınır.”.

Vergi Məcəlləsinin 138.3-cü maddəsinə əsasən isə “Müqavilənin yerinə yetirilməsinin faktiki həcmi vergi ili ərzində çəkilmiş xərcin həmin müqavilədə nəzərdə tutulan ümumi qiymətləndirilən xərclərlə müqayisə edilməsi yolu ilə müəyyənləşdirilir”.

Yuxarıda qeyd olan normaların təhlili zamanı auditor gəlirlərin əldə edilməsi və xərclərin çəkilməsi vaxtlarının müəyyənləşdirilməsi prinsipləri əsasında onların bərabər paylanmasını yoxlayır. Beləliklə, vergi uçotunda uzunmüddətli münasibətlər üzrə özünəməxsus “şəffaflıq” təmin olunur: gəlirlər və xərclər hesabat dövrləri arasında bərabər paylanmış olur.

Ümumiyyətlə, istehsal və təqdimetmə ilə bağlı olan xərclər aşağıdakı xərc elementlərinə bölünür: material xərcləri; əməyin ödənişi xərcləri; hesablanmış amortizasiya ayırmaları; digər xərclər. Bu cür bölgüyə uyğun olaraq hər bir qrup üzrə xərclərin onların xüsusiyyətləri nəzərə alınmaqla yoxlanılması qaydalarını nəzərdən keçirək.

Material xərclərinin uçotunun və silinməsinin düzgünlüyünün yoxlanılması.

Material xərclərinin uçotunun və silinməsinin düzgünlüyünün yoxlanılması yoxlamanın əhəmiyyətli elementlərindən biri hesab edilir, ona görə ki, belə xərclər öz gücü ilə yerinə yetirilən işlərin ümumi maya dəyərinin təxminən 65%-ni təşkil edir.

Tikinti təşkilatının material xərclərinin əsas maddəsi işlərin yerinə yetirilməsində istifadə olunan və (və ya) onların əsasını təşkil edən, yaxud işlərin yerinə yetirilməsi zamanı zəruri komponent hesab olunan xammal və materialların alınmasına çəkilən xərclər sayılır.

Mühasibat uçotunda bu növ xərclər əsas materialların alınmasına xərclər adlanır. Bu o deməkdir ki, belə materialların dəyəri ancaq əsas istehsalın maya dəyərinə silinir (əlbəttə ki, əgər bu materiallar ümumi təyinatlı material hesab edilmirsə və digər istehsal və təsərrüfatlarda istifadə olunmursa). Bu və ya digər növ

materialın əsas kateqoriyasına aid edilməsi istehsalın texnologiyası ilə müəyyən edilir.

Podrat tikinti təşkilatlarının xərclərinin tərkibində material xərclərinin xüsusi çəkisi kifayət qədər böyük olur. Buna görə də, material xərclərinin əsaslılığı, vergi uçuşunda düzgün və vaxtında əks etdirilməsi məsələlərinə xüsusi diqqət yetirilməlidir.

Podrat tikinti təşkilatlarının vergitutma məqsədləri üçün əsas material xərclərinə aşağıdakılar aid edilir:

- tikintidə istifadə olunan xammal və materialların alınması xərcləri;
- digər istehsalat və təsərrüfat ehtiyacları üçün istifadə olunan materialların alınması xərcləri;
- istehsal xarakterli işlərin və xidmətlərin alınması xərcləri;
- amortizasiya olunmayan alətlər, tərtibatlar, inventar, xüsusi geyim və digər əmlakın alınması xərcləri;
- quraşdırılacaq komplektləşdirici məmulatların və vergi ödəyicisi tərəfindən əlavə emal olunacaq yarımfabrikatların alınması xərcləri;
- texnoloji məqsədlər üçün istifadə olunan enerjidaşıyıcıların və suyun alınması, bütün enerji növlərinin istehsalı, binaların qızdırılması, enerjinin transformasiyası və ötürülməsi ilə bağlı olan xərclər.

Vergi auditi zamanı xammal və material xərclərinin yoxlanılması maddi-məsul şəxslərin və material-istehsal ehtiyatlarının saxlandığı yerlərin müəyyən edilməsindən başlanmalıdır. Maddi qiymətlilərin istehsala buraxılışı ilə bağlı mədaxil-məxaric üzrə məsul şəxslərin müəyyənliyi bu sahə ilə bağlı sualların vaxtında cavablandırılmasına və ayrı-ayrı material qruplarının tikinti obyektləri üzrə hərəkətinin səmərəli yoxlanılmasına şərait yaradır.

Podratçı tikinti təşkilatları material-istehsal ehtiyatlarını saxlamaq üçün daxili sərəncamverici sənədlərlə müəyyən edilmiş mərkəzi və obyektə anbarlara malik ola bilər. Eyni zamanda, iri həcmli alınan tikinti materialları birbaşa (anbarlara təhvil verilmədən) tikinti meydançalarına gətirilə bilər. Bu halda anbarın mədaxil və məxaric sənədlərində və tikinti təşkilatının müvafiq bölməsinin mədaxil

sənədlərində materialların təchizatçıdan alınması və anbara təhvil verilmədən tikinti bölməsinə göndərilməsi əks olunmalıdır. İstənilən halda tikinti obyektlərində materialların saxlanması və istifadəsinə görə məsuliyyət maddi məsul şəxslərin - tikinti obyektinə təhkim olunmuş briqadirlərin, ustaların, iş icraçılarının, sahə rəislərinin və s. üzərinə qoyulur.

Materialların ilkin uçot sənədləri üzrə uçotu həmin sənədlərin müəyyən edilən qaydada təsdiq olunmuş vahid formalarından istifadə olunmaqla həyata keçirilməlidir. Vergi auditi məqsədləri üçün informasiya mənbəyi olan əsas ilkin sənədlərə aşağıdakılar aid edilir: mədaxil orderi); materialların qəbulu aktı; materialların anbar uçotu kartası, materialların saxlanma yerinə daxil olmasının uçotu jurnalı; materialların istifadəsinin uçotu jurnalı; limit-zabor xəritəsi; tələbnamə-qaimə. Bundan sonra məlumatlar vergi uçotunun analitik registrlərində qruplaşdırılaraq əks olunmalıdır. Bu məlumatlar 10-C və 6 №-li jurnal-orderlərdə və 6- №-li cədvəldə əks olunmuş məlumatlarla müqayisə oluna bilər.

Xammal və material xərclərinin auditi zamanı aşağıdakılar yoxlanılmalıdır:

- materialların təşkilata mədaxili, o cümlədən müvafiq sənədləşmənin aparılması, mədaxilin vaxtında və düzgün edilməsi;
- istehsala buraxılan materialların miqdarının layihə-smeta sənədlərinə uyğunluğu;
- təşkilatın uçot siyasəti ilə müəyyən olunmuş metod əsasında istehsala verilmiş material xərclərinin miqdarının düzgün müəyyən edilməsi.

Xammal və materialların alınmasına xərclərin vergi auditi zamanı yuxarıda göstərilən birinci və üçüncü bəndlərin yoxlanılması ilə bağlı xüsusi çətinlik yaranmır, ona görə ki, bu zaman yoxlama podrat tikinti təşkilatının daxili sənədləri ilə malgöndərənlərdən alınmış sənədlərin müqayisə edilməsi və istehsala buraxılmış xammal və materialların dəyərinin müəyyən edilməsinin düzgünlüyünün müəyyən edilməsi yolu ilə aparılır. Mövcud qaydalara əsasən material xərclərinə aid edilən mal-material qiymətlilərinin dəyəri vasitəçi təşkilatlara ödənilən komissiya mükafatları da daxil olmaqla onların alınması qiymətindən, idxal gömrük rüsumları və yığımlarından, daşıma xərclərindən və mal-material qiymətlilərinin alınması ilə

bağlı olan digər xərclərdən ibarətdir. Bunun üçün malların alınmasına çəkilən xərcləri təsdiq edən sənədlərin mövcudluğu ilə yanaşı, xammal və materialların müəssisədə vergitutma məqsədləri üçün seçilmiş və təşkilatın uçot siyasəti ilə müəyyən edilmiş qiymətləndirmə metodundan asılı olaraq istehsala silinməsinin düzgünlüyü yoxlanılır. Bu zaman təşkilat tərəfindən müstəqil qaydada işlənmiş vergi uçotu registrləri də yoxlanılmalıdır.

Vergi auditi zamanı istehsala buraxılan materialların miqdarının layihə-smeta sənədlərinə uyğunluğunun yoxlanılmasına xüsusi diqqət yetirilməlidir. Yoxlama tikintiyə və ya ayrı-ayrı işlərin görülməsinə tərtib olunan smetaya uyğun qaydada işlənmiş material məsrəfləri məlumat vərəqəsi əsasında aparılmalıdır. Material məsrəfləri məlumat vərəqəsində obyektin tikintisi üçün tələb olunan bütün materialların siyahısı və sərfiyyatı əks olunur. Təşkilatda istehsala silinmiş materiallarla həmin məlumat vərəqəsi məlumatlarının müqayisəsi nəticəsində əsassız çəkilən xərclər müəyyən oluna bilər.

Material hesabatı və Tikintidə istifadə olunmuş əsas materialların miqdarı ilə istehsal normaları əsasında müəyyən edilmiş material məsrəflərinin müqayisəsi üzrə hesabat adlı sənədlərin təhlili vasitəsilə materialların normadan artıq işlənməsi faktlarını aşkarlamaq olar. Hazırda bu sənədlər praktikada çox az istifadə olunur.

Material hesabatı forması hər bir maddi-məsul şəxs tərəfindən tərtib olunur və materialların hərəkətinə səmərəli nəzarəti təmin etməyə imkan verən aşağıdakı məlumatları əks etdirir:

- ayın əvvəlinə material qalığı;
- materialların anbardan və birbaşa təchizatçılardan mədaxili;
- materialların istehsala sərfiyyatı;
- hesabat dövrünün sonuna material qalığı.

Tikintidə istifadə olunmuş əsas materialların miqdarı ilə istehsal normaları əsasında müəyyən edilmiş material məsrəflərinin müqayisəsi üzrə hesabat forması isə hər bir tikinti obyektinə və sahəsinə üzrə aşağıdakı məlumatlar əsasında tərtib olunur:

- hesabat dövrü ərzində icra olunmuş tikinti və quraşdırma işlərinin həcmi;
- iş vahidinə material məsrəfləri üzrə təyin olunmuş istehsal norması;

- əsas materialların faktiki məsrəflərini əks etdirən sənədlər.

Bu hesabat tikinti işlərinə sərf olunmuş faktiki material məsrəfləri ilə (ilkin sənədlərdə, uçot registrlərində və material hasabatında əks olunur) istehsal normalarının müqayisəsinə imkan verir. Tikinti təşkilatında istehsal normalarına riayət olunduğu təqdirdə faktiki material məsrəfləri ilə normalaşdırılmış məsrəflər arasında (Material hesabatı və Tikintidə istifadə olunmuş əsas materialların miqdarı ilə istehsal normaları əsasında müəyyən edilmiş material məsrəflərinin müqayisəsi üzrə hesabat formalarının məlumatları arasında) fərq yaranmamalıdır. Material xərclərinin normalaşdırılan xərclərdən çox olan hissəsi mənfəət vergisi məqsədləri üçün əsaslandırılmış xərc kimi qəbul edilmir.

Tikintidə istifadə olunmuş əsas materialların miqdarı ilə istehsal normaları əsasında müəyyən edilmiş material məsrəflərinin müqayisəsi üzrə hesabat formasının istifadə olunub-olunmamasından asılı olmayaraq tikintidə ayrı-ayrı işlərin yerinə yetirilməsinin texnoloji xəritələri üzrə də yoxlama aparılmalıdır. Texnoloji xəritələr podratçı tikinti təşkilatında təsdiq olunur və material məsrəfləri normalarının müəyyən olunması üçün əsas hesab olunur.

Aşkar edilən kənarlaşma hallarının təhlili zamanı iqtisadi təhlil metodlarından istifadə olunması tövsiyyə olunur. Bu zaman ən əhəmiyyətli kənarlaşmalar müəyyən edilməli və iqtisadi metodların köməyi ilə bu kənarlaşmalara səbəb olan amillər təhlil olunmalıdır.

Subpodratçı təşkilatlar tərəfindən həyata keçirilən istehsal xarakterli iş və xidmətlər də material xərclərinə aid edilir. Subpodratçılarla hesablaşmaları izləmək üçün 5-C N-li cədvəldən (podratçı və subpodratçı arasında tikinti işlərinə görə hesablaşmaların analitik uçotu) istifadə olunur. Subpodratçının ölənişə qəbul edilmiş hər bir hesab-fakturası cədvəldə xüsusi sətirlə qeyd olunur (hesab-fakturanın bütün rekvizitləri jurnalın müvafiq qrafaları üzrə qeydiyyatata alınır). Sonra isə həmin sətirdə silinmə məbləği və hesab-faktura üzrə ödəniş məbləği əks olunur.

Subpodrat işlərinə yönəldilən diqqət əsasən onunla bağlıdır ki, əksər hallarda bu işlər tikinti xərclərinin süni şəkildə artırılmasının və pul vəsaitlərinin

nağdlaşdırılmasının bir üsulu hesab edilir. Belə faktların müəyyən edilməsi üçün təkcə göstərilən işlərin faktiki yerinə yetirilməsi deyil, həm də bu işin kim tərəfindən icra olunması (işin icrasının ikili uçotunu yoxlamaq üçün) yoxlanılmalıdır. Bunun üçün, subpodratçı tərəfindən yerinə yetirilən işlərin həcmi və xarakteri müəyyən edilməli və yerinə yetirilən işlərin dəyəri haqqında tikinti təşkilatında tərtib olunmuş arayış, yerinə yetirilən işlərin uçotu jurnalı və layihə-smeta sənədləri ilə müqayisə edilməlidir.

Yuxarıda göstərilənlərlə yanaşı, material xərclərinin yoxlanılması zamanı bəyan edilmiş və uçota alınmış materialların həcm sərfiyyatı faktlarının təsdiq olunmasına və subpodrat işlərinin icrasına xüsusi diqqət yetirilməlidir. Sərf olunan materialların və yerinə yetirilən tikinti işlərinin faktiki kəmiyyətlərinin yoxlanılmasının aparılması tikintinin vacib xüsusiyyəti və auditdə ümumi qəbul edilmiş faktiki nəzarət metodu hesab edilir.

Vergi auditi zamanı podrat tikinti təşkilatlarında nəzarət ölçmələrinin aparılmasının əsas məqsədi tikinti-quraşdırma işlərinin həcmnin əsaslandırılmamış artımını müəyyən etməkdən ibarətdir.

Nəzarət ölçmələrinin aparılması nəticəsində aşağıdakılar müəyyən olunur:

- faktiki tikilən obyektin təsdiq olunmuş layihə-smeta sənədlərində və titul siyahısında onun təyinatına və xarakteristikasına uyğunluğu;
- qəbul aktı ilə təsdiq olunmuş iş həcmələrinin tamlığı və onların layihə-smeta sənədlərinə və titul siyahılarına uyğunluğu;
- tikintisi bitmiş və təhvil verilmiş obyektin istismara hazırlığı;
- tikinti-quraşdırma işləri üzrə bitməmiş istehsalın həcmi;
- layihədə və smetada nəzərdə tutulmuş avadanlıqların sayının, növünün və dəyərinin quraşdırılmaya təhvil verilmiş faktiki göstəricilərə uyğunluğu.

Beləliklə, nəzarət ölçmələrinin təyinatı podrat tikinti təşkilatında yerinə yetirilən işlərin fiziki həcmnin, bitməmiş istehsalın həcmnin müəyyən edilməsindən və bu göstəricilərin tikilən obyektin layihə-smeta sənədləri ilə müqayisə edilməsindən ibarətdir. Bundan əlavə, nəzarət ölçmələri işlərin görülməsinin cari uçotunun, işlərin ümumi jurnalının, yerinə yetirilən işlərin və

xərclərin dəyəri barədə arayışın və digər sənədlərin tərtib olunmadığı hallarda və görülmə işlərin həcmi müəyyən edilən qaydaların pozulması ilə qeyd olunduğu vəziyyətlərdə yerinə yetirilmiş işlərin həcmi müəyyən etmək üçün yeganə üsuldur. Nəzarət ölçmələri zamanı auditor ümumilikdə tikintiyə və xüsusi olaraq konkret obyektə aid olmayan məsrəflərin və işlərin dəyərinin xərclərə aid edilməsi, faktiki olaraq yerinə yetirilməmiş işlərin uçotda əks olunması, işin real həcmi elan olunmuş iş həcmindən artıq göstərilməsi faktlarını aşkar edə bilər.

Ölçülməsi çətin olan konstruksiyalar üzrə yerinə yetirilmiş işlərin həcmi aktlaşdırılmasının düzgünlüyü də diqqət mərkəzində olmalıdır. Bu halda material məsrəflərinin bəyan edilmiş həcmi yerinə yetirilmiş işlərin həcmi və tərkibini təsdiq edən ilkin sənədlərin, o cümlədən görünməyən (qapalı) işlər üzrə aktların məlumatları ilə müqayisə etmək lazımdır. Auditor görünməyən (qapalı) işlərin yerinə yetirilməsi üzrə aktın olmadığı halda, materialların istifadəsini və işlərin layihə həcmi faktiki icrasını müəyyən etmək üçün konstruksiyanın sökülməsini tələb edə bilər.

Qeyd etmək lazımdır ki, nəzarət ölçmələrinin və smeta sənədlərinin yoxlanılmasının keyfiyyətli və dəqiq aparılması üçün müvafiq ixtisaslı mütəxəssislərin cəlb olunması zəruridir.

Auditor ilk növbədə işlərin maya dəyərinə silinən materialların dəyərinin vergi uçotunda yerinə yetirilən işlər və bitməmiş istehsal arasında bölüşdürülməsini yoxlamalıdır. Ona görə də vergitutma məqsədləri üçün 20 saylı hesabın debetə silinən məbləğə uyğun olan məbləğ deyil, hesabat dövrünün əvvəlinə və sonuna bitməmiş istehsal qalığından asılı olaraq həmin məbləğdən az və ya çox məbləğ nəzərə alınacaqdır.

Material xərclərinin növbəti növü tikinti istehsalının təmin olunması üçün işlərin yerinə yetirilməsi zamanı istifadə olunan materialların, yəni köməkçi materialların alınmasına çəkilən xərclər hesab olunur. Tikinti təşkilatlarının fəaliyyətinin təhlili göstərir ki, silinən materialların həcmi hansı konkret obyektə, yaxud işlərin həcmi aid olmasının müəyyənləşdirilməsi daha problemli olur. Belə

ki, köməkçi materiallar 20 sayılı hesabın debetinə silinir, onların dəyəri də bitməmiş istehsal həcmi və yerinə yetirilən işlərin dəyəri arasında bölüşdürülür.

Aparılan təhlillər göstərir ki, vergitutma məqsədləri üçün nəzərə alınan xərclərin auditi zamanı aşağıdakı növ səhvlərə rast gəlinir:

- digər istehsal və təsərrüfat ehtiyaclarına (sınaqların və nəzarətin aparılması, əsas vəsaitlərin saxlanması və istismarı və digər belə məqsədlərə) alınan materiallara çəkilən məsrəflər əsas tikinti istehsalına aid edilir ki, bununla da bağlı olaraq onlar 25 sayılı Ümumistehsal xərcləri və 26 sayılı Ümumtəsərrüfat xərcləri bölüşdürücü hesablara silinir;

- yerinə yetirilən işlərin konkret həcminə aid edilməyən material xərcləri qanunauyğun olaraq dolaylı xərclərə aid edilir, lakin sonradan həmin xərclər səhvən həm də vergitutma məqsədləri üçün bölüşdürülür və tam həcmdə nəzərə alınır;

- avadanlıqların, alətlərin, maşın və mexanizmlərin, tərtibat, inventar, cihazların, iş paltarlarının və digər əmlakın təmiri üçün istifadə olunan məsrəf materiallarının və ehtiyat hissələrinin alınması üçün xərclər material xərclərinin ayrıca növü kimi nəzərə alınmır və onlar dərhal maya dəyərinə aid edilir;

- texnoloji məqsədlərə, bütün növ enerjilərin hasilatına (o cümlədən müəssisənin özü tərəfindən istehsal məqsədləri üçün), binaların qızdırılmasına sərf olunan yanacağın, suyun və bütün növ enerjinin alınmasına bir sıra xərclər, həmçinin enerjinin transformasiyası və ötürülməsi xərcləri vergitutma məqsədləri üçün nəzərə alınmır.

Baş podratçının baş podrat işlərinin dəyərini material xərclərinin tərkibində nəzərə almaq hüququ vardır. Belə ki, material xərclərinin tərkibinə kənar təşkilatlar, yaxud fərdi sahibkarlar tərəfindən istehsal xarakterli yerinə yetirilən işlərin və göstərilən xidmətlərin dəyəri, həmçinin təşkilatın struktur bölmələri tərəfindən yerinə yetirilən (göstərilən) bu işlərin (xidmətlərin) dəyəri daxil edilir.

Yoxlama prosesində auditor tərəfindən müəssisənin qəbul etdiyi qiymətləndirmə metodundan asılı olaraq istehsala silinən tikinti materiallarının faktiki maya dəyərinin müəyyən edilməsinin düzgünlüyünün yoxlanılması məqsədəmüvafiqdir. Bunun üçün auditor istehsala silinən materialların ümumi

sayından müəyyən miqdarı seçir, yaxud hər bir ay üzrə eyni növ materialları seçir, müəssisənin uçot siyasətində nəzərdə tutulan metod üzrə onları yenidən qiymətləndirir. Yoxlamanın nəticəsini müvafiq iş sənədində əks etdirir. Təhlil göstərir ki, bir çox tikinti təşkilatları mühasibat uçotunda olduğu kimi mühasibat uçotu məqsədləri üçün bitməmiş istehsalın qiymətləndirilməsinin müxtəlif metodlarını tətbiq etməklə səhvlər buraxırlar.

Xüsusi iş paltarlarının uçotu və silinməsinin düzgünlüyünün yoxlanılması. Xüsusi iş paltarının dəyəri işçiyə verildiyi zaman onun alınmasına çəkilən faktiki xərclər məbləğində material xərclərinin tərkibinə daxil edilir. Məlum olduğu kimi, alətlərin, məmulatların, inventarın, cihazların, laboratoriya avadanlıqlarının, xüsusi paltarın və amortizasiya olunması tələb edilməyən digər əmlakın alınmasına vergi ödəyicilərinin çəkdiyi xərclər material xərclərinə aid edilir. Material xərclərinin silinməsinin düzgünlüyünün yoxlanılması zamanı auditor amortizasiya olunmayan iş paltarının, iş ayaqqabılarının və digər fərdi müdafiə vasitələrinin alınmasına çəkilən xərclərin uçotunu yoxlayarkən Azərbaycan Respublikasının qanunvericiliyində konkret ixtisaslı işçilər tərəfindən iş paltarının, xüsusi ayaqqabıların və digər fərdi müdafiə vasitələrinin məcburi istifadəsinin nəzərdə tutulub-tutulmadığına diqqət yetirməlidir.

Praktika göstərir ki, bir sıra tikinti təşkilatları özünün xüsusi vəsaitləri hesabına xüsusi paltarın, ayaqqabıların və digər fərdi müdafiə vasitələrinin alınmasını və işçilərə verilməsini təmin etmirlər. Bu isə Azərbaycan Respublikası Əmək Məcəlləsinin 215-ci maddəsinin və “Azərbaycan Respublikasında əməyin mühafizəsinin əsasları haqqında” Azərbaycan Respublikası Qanununun tələblərinin pozulması hesab edilir. Bu normativ aktlar işəgötürənlər qarşısında belə bir vəzifə olaraq qoyur ki, zərərli, yaxud təhlükəli əmək şəraitində, həmçinin xüsusi temperatur şəraitində yerinə yetirilən, yaxud çirkəli bağlı olan işlərdə (bu əsasən tikintidə çalışanlara aiddir) fəaliyyət göstərənlər üçün xüsusi iş paltarının əldə edilməsi təmin olunmalıdır.

Hesab edirik ki, xüsusi iş paltarlarının alınmasına yönəldilən məsrəflərin iqtisadi əsaslandırılması üçün onlar müəyyən edilən qaydada təsdiq olunmuş

“işçilərin xüsusi iş paltarı, xüsusi ayaqqabı və digər fəaliyyət vasitələri ilə təmin olunması qaydasına uyğun olaraq aparılmalıdır.

Əməyin ödənişi üzrə xərclərin uçotu və bölünməsinin düzgünlüyünün yoxlanılması.

Tikinti təşkilatlarında əməyin ödənişi xərcləri müəssisənin öz gücü ilə yerinə yetirdiyi işlərin ümumi maya dəyərinin təxminən 10-15%-ni təşkil edir. Mövcud qanunvericiliyə uyğun olaraq vergi ödəyicisinin əməyin ödənişi xərclərinin tərkibinə işçilərə pul və (və ya) natura formasında hesablanan məbləğ, stimullaşdırıcı əlavələr, iş rejimi və əmək şəraiti ilə bağlı kompensasiya ödəmələri, mükafatlar və birdəfəlik həvəsləndirici əlavələr, həmçinin əmək müqavilələrində (kontraktlarda) və (və ya) kollektiv müqavilələrində nəzərdə tutulan işçilərin saxlanması ilə bağlı olan məsrəflər daxil edilir. Vergitutma məqsədləri üçün əməyin ödənilməsinə yönəldilən xərclərin yoxlanılması zamanı əməyin ödənişi xərclərinə aid edilən xərclərin növünə nisbətən, onların hansı kateqoriyalı işçilərə ödənilməsi daha böyük əhəmiyyət kəsb edir.

Yoxlama zamanı auditor əsas istehsal heyəti üzrə əmək haqqı xərclərinin bitməmiş istehsal həcmi ilə təqdim olunan tikinti işlərinin dəyəri arasında bölüşdürülməsi qaydasının gözlənilməsinə xüsusi diqqət yetirməlidir. Mövcud vergi qanunvericiliyi bu halda hesablanmış əmək haqqı məbləğlərinin bölüşdürülməsi qaydasını detallı şəkildə tənzimləmir və bununla da normativlərin və hesablanan məbləğlərin bölüşdürülməsi qaydasının müəyyən edilməsində müəssisələrə hüquq verir. Lakin seçilmiş qayda vergi yoxlamasının obyektinə ola bilər və vergi ödəyicisi öz seçiminin arqumentləşdirilmiş şəkildə əsaslandırılmalıdır, yəni hesablama üçün baza kimi elə göstəricilər götürülməlidir ki, onların qanunauyğunluğuna şübhə ilə yanaşma imkanları mövcud olmasın. Hesab edirik ki, tikinti-quraşdırma işlərinin yerinə yetirilməsi zamanı əsas kimi bu işlərin smeta dəyəri götürülə bilər. Təqdim olunan işlərin dəyəri bu zaman hesablaşma sənədləri əsasında, bitməmiş istehsalın dəyəri isə - əmək haqqının hesablanması üçün baza kimi çıxış edən yerinə yetirilən işlərin həcmi barədə daxili sənədlər əsasında müəyyən edilməlidir.

Yoxlama zamanı auditor nəzərə almalıdır ki, mühasibat uçotu və hesabatının normativ tənzimlənməsi sistemi sənədlərində ümumistehsal və ümumtəsərrüfat xərclərinin əsas istehsal, kənara təqdim olunan köməkçi istehsalın iş və xidmətlər, kapital (əsaslı) işlər və i.a. arasında bölüşdürülməsi nəzərdə tutulmuşdursa, bu zaman əsas istehsal xərclərinin silinməsinə uyğun hissədə məbləğ xərclərə silinməlidir.

İstehsal fəhlələrinin əmək haqqının bitməmiş istehsal həcmi ilə sifarişçi tərəfindən ödənişə qəbul edilmiş işlərin və xidmətlərin həcmi arasında bölüşdürüldüyü hallarda hesablamanı formaya daxil etməməli, onu əlavə olaraq cədvəl, yaxud mətn formasında aparmaq lazımdır.

Şərti “Podrat” tikinti təşkilatının məlumatları əsasında texniki sxemi nəzərdən keçirək. İyul ayında 196,0 min manat məbləğində iş yerinə yetirilmişdir; 1 iyul tarixə bitməmiş istehsal qalığı – 20,0 min manat, 1 avqust tarixə - 40,0 min manat təşkil edir. 137,0 min manat smeta dəyəri üzrə işlər sifarişçi tərəfindən qəbul edilmiş və hesablaşma sənədləri ilə rəsmiləşdirilmişdir. 1 iyul tarixə bitməmiş istehsalın tərkibində əmək haqqının qalığı (cari qiymətlərdə) 40,0 min manat olmuş və iyul ayında əsas istehsal fəhlələrinə 234,0 min manat əmək haqqı hesablanmışdır.

1 avqust tarixə əmək haqqı qalığı aşağıdakı kimi hesablanır:

$$((40 + 234) : (196 + 20)) \times 40 = 50,74 \text{ min manat.}$$

Burada $(40 + 234)$ - bitməmiş istehsal qalığına aid olan bölüşdürülməmiş əmək haqqı qalıqlarının cəmi, $(196 + 20)$ - bitməmiş istehsal qalığı ilə iyul ayında yerinə yetirilən tikinti-quraşdırma işlərinin dəyəri (smeta dəyəri üzrə), (40) - avqustun əvvəlinə smeta dəyəri üzrə bitməmiş istehsal qalığıdır.

Adətən malların istehsalı, işlərin yerinə yetirilməsi və xidmətlərin göstərilməsi prosesində iştirak edən heyətin əməyin ödənişi xərcləri, həmçinin həmin əməyin ödənişi xərclərinə hesablanan sosial sığorta ayırmaları birbaşa xərclərə aid edilir.

Vergi uçotu məqsədləri üçün amortizasiyanın hesablanması

Tikinti təşkilatlarında əsas vəsaitlərin amortizasiyası xərcləri müəssisənin öz gücü ilə yerinə yetirdiyi tikinti işlərinin maya dəyərinin 1-2% təşkil edir.

Amortizasiyanın hesablanması zamanı yoxlanılması zamanı yoxlayıcı amortizasiya olunan əmlakın kateqoriyalar üzrə ayrıca uçotunu VM-nin 114-cü maddəsinə uyğunluğuna diqqət yetirməlidir. Kateqoriyaların sayı isə 7-dir.

Tikinti təşkilatı hər bir amortizasiya olunan aktiv üzrə kateqoriya qrupunu düzgün müəyyən etməlidir. Mühasibat uçotunda kateqoriyaları hər bir əsas vəsait üzrə kateqoriya qrupunu seçməkdə müstəqildir. Vergi uçotu üçün bu kateqoriyalar əsas vəsaitlərin təsnifatına uyğun olaraq müəyyən edilir. Əlverişli olması və mühasibat uçotu ilə vergi uçotunun düzgün uzlaşdırılması üçün mühasibat uçotunda da qeyd olunan klassifikasiyadan istifadə edilməlidir.

Əsas vəsait obyektlərinin silinməsi üzrə əməliyyatların uçotunun düzgünlüyünün yoxlanılması.

Aparılan təhlillər göstərir ki, bir çox tikinti təşkilatları əsas vəsait obyektlərinin silinməsi üzrə əməliyyatların uçotu zamanı aşağıdakı səhvlərə yol verirlər:

- istismardan çıxarılan əsas vəsaitlərin ləğv edilməsi üzrə xərclərin (bura amortizasiya olunmayan məbləğlər, sökmə məsrəfləri, sökülən əmlakın daşınması və digər xərclər aid edilir) mənfəət vergisinin məqsədləri üçün nəzərə alınması hüququndan istifadə olunmur;

- əsas vəsaitlərin sökülməsi və utilizasiyası zamanı əldə olunan materiallar və digər əmlak bazar dəyəri üzrə qiymətləndirilən satışdankənar gəlirlərin tərkibində nəzərə alınmır.

Audit zamanı həmçinin əsas vəsaitlərin çıxmasının sənədli rəsmiləşdirilməsinin düzgünlüyünün, əsas vəsaitin fiziki və mənəvi aşınması səbəbindən onun silinməsindən itkilərin birdəfəlik qəbul edilməsi qaydası yoxlanılmalıdır. Əsas vəsaitlərin təqdim edilməsindən zərər əldə olunduqda, həmin zərər Vergi Məcəlləsinin 142-144-cü maddələrinə uyğun olaraq gəlirdən çıxılan xərclərə aid edilir.

Yoxlamanın digər bir elementi də avtomaşın şinlərinin uçotunun və silinməsinin auditə hesab edilir. Avtoşinlər tikinti təşkilatına yeni nəqliyyat vasitəsi ilə birgə (təkərlərin üzərində və bir ehtiyat komplekti) birgə daxil olur və onun ilkin dəyərinə aid edilir. Eyni zamanda, şinlər malgöndərənlərdən təmiri tələb olunan,

yaxud yararsız hala düşən şinlərin dəyişdirilməsi üçün ehtiyatın yaradılması qaydasında əldə olunur. Avtomobil şinləri anbarda, istismarda və təmirdə ola bilər. Şinlərin uçotunun və silinməsinin düzgün təşkili üçün onların müəssisəyə hansı formada daxil olmasından asılı olaraq müxtəlif balans maddələrinə aid edilir. Belə ki, yeni nəqliyyat vasitəsi ilə daxil olan avtoşinlər onun ilkin dəyərinə aiddir və əsas vəsaitlərin tərkibində (01 sayılı Əsas vəsaitlər hesabı) nəzərə alınır. Şinlərin aşınması və təmirinə çəkilən xərclər tikinti işlərinin maya dəyərinə aid edilir. Şinlərin aşınması və bərpaşının uçotu üçün, fikrimizcə, 10 sayılı Materiallar hesabının 10-5 Ehtiyat hissələri subhesabında ikinci dərəcəli 10-5-1 sayılı Ehtiyatda olan avtomobil şinləri və 10-5-2 sayılı İstismarda olan avtomobil şinləri subhesablarının açılması məqsədəmüvafiq hesab edilir.

Tikinti maşın, mexanizm və avtonəqliyyatı ilə bağlı olan xərclərin düzgünlüyünün yoxlanılması.

Əgər tikinti təşkilatının balansında material və avadanlıqların tikinti sahəsinə daşınması, tikinti tullantılarının aparılması üçün istifadə olunan özünün yük avtomobilləri parkı vardırırsa və nəqliyyat sexi köməkçi istehsala aiddirsə, onda yoxlayıcı həmin struktur üzrə hesablanan əmək haqqının, sosial sığorta ayırmalarının, həmçinin avtonəqliyyat texnikası üzrə amortizasiya ayırmalarının hansı xərclərə (birbaşa, yaxud dolayı) aid edilməsini yoxlamalıdır. Adətən, köməkçi istehsalların əməyin ödənişi xərcləri və köməkçi istehsalda istifadə olunan əsas vəsaitlər üzrə amortizasiya ayırmalarının məbləği vergitutma məqsədləri üçün birbaşa xərclərə aid edilir. Müəssisənin əsas vəsait obyektlərinin təmirini təmin edən köməkçi istehsalın əsas vəsaitlərinin amortizasiyası və işçilərinin əməyinin ödənişi xərclərinin uçotu zamanı səhvlərə rast gəlinir. Belə ki, yuxarıda göstərilən qaydadan fərqli olaraq vergitutma məqsədləri üçün bu xərclər xüsusi qrupda fərqləndirilir və onların faktiki həyata keçirildiyi hesabat dövründə faktiki xərclər məbləğində nəzərə alınır.

Tikinti təşkilatlarında həmçinin məhsulların (işlərin, xidmətlərin) istehsalının texnoloji prosesində bilavasitə iştirak edən nəqliyyat bölməsinin göstərdiyi xidmətlərin uçotunun düzgünlüyü ilə bağlı çətinliklər yaranır. Həmin xərclər

hesabat dövrünün dolayı xərcləri kimi material xərclərinin tərkibində nəzərə alınmalıdır.

Yoxlamanın gedişində auditor tikinti təşkilatlarında yanacaq-sürtkü materiallarının sərfi normasının tətbiqi qaydasına diqqət yetirməlidir, belə ki, belə xərclərin gəlirdən çıxılan xərclərin tərkibində payı 1-2% təşkil edir.

Təhlil göstərir ki, bir sıra tikinti təşkilatları vergitutma məqsədləri üçün yanacaq xərcləri məbləğinin müəyyən edilməsində çətinliklərlə üzləşirlər. Məlumdur ki, Nəqliyyat Nazirliyi tərəfindən müəyyən edilən yanacaq və sürtkü materiallarının sərfi norması mövcuddur. Avtomobil nəqliyyatında yanacaq (sürtkü materialları) sərfi normalarının yanacaq sərfinin normalaşdırılan kəmiyyətinin hesablanması, statistik və operativ hesabatların aparılması, daşımaların və digər növdə nəqliyyat işlərinin maya dəyərinin müəyyən edilməsi, müəssisənin neft məhsullarına olan tələbatın planlaşdırılması, istehlak olunan neft məhsullarına qənaət rejiminin həyata keçirilməsi, müəssisənin vergitutma üzrə hesablaşmalarının həyata keçirilməsi, nəqliyyat vasitələrindən istifadə edənlərlə, sürücülərlə hesablaşmaların aparılması üçün nəzərdə tutulmasına baxmayaraq həmin normaların vergitutmaya dolayı aidiyyəti vardır. Lakin Vergi Məcəlləsində müəssisənin xidməti nəqliyyatının saxlanması üçün yanacaq-sürtkü materiallarının alınmasına müvafiq xərclərinin məhdudlaşdırılması nəzərdə tutulmamışdır. Lakin hesab edirik ki, Nəqliyyat Nazirliyi tərəfindən təsdiq olunan normalara mənfəət vergisinin hesablanması zamanı diqqət yetirilməlidir. Belə ki, mövcud qanunvericiliyə uyğun olaraq gəlirdən çıxılan istənilən xərc iqtisadi cəhətdən əsaslandırılmalıdır. Əgər müəssisənin yanacaq-sürtkü materiallarının alınmasına çəkdiyi xərclər müəyyən edilmiş normalardan əhəmiyyətli şəkildə yüksək olarsa, onların iqtisadi əsaslılığı həm auditorada, həm də vergi orqanında şübhələr yaratmaya bilməz.

Yanacaq-sürtkü materiallarının alınması faktlarının təsdiqlənməsi üçün təsdiq olunan avans hesabatları və kassa çekləri, xərclərin təsdiqi üçün isə yol vərəqələri olmalıdır. Yanacağın normativ sərfi müvafiq düsturun köməyi ilə hesablanır. Avtomobil nəqliyyatının növündən (minik, yük, özüboşaldan, xüsusi və

ixtisaslaşdırılmış avtomobillər və avtobuslar) asılı olaraq altı müxtəlif düstur fərqləndirilir. Sürtkü materiallarının sərfi norması isə yanacağın normativ sərfindən asılı olaraq hesablanır.

Praktika göstərir ki, əksər tikinti təşkilatları tikintinin həyata keçirilməsi üçün maşın, mexanizm və avtonəqliyyat vasitələrini cəlb edirlər. İstehsal və idarəetmə məqsədləri üçün istifadə olunan icarəyə götürülmüş avtonəqliyyatın kommersiya istismarı ilə bağlı xərclər icarədarın (icarəyə götürənin) adi fəaliyyət növü üzrə xərclərinin tərkibinə daxil edilməli və müəssisənin istehsal və təqdim etmə ilə bağlı xərclərinin tərkibində mənfəət vergitutmasının müəyyən edilməsi zamanı nəzərə alınmalıdır. İcarəyə götürülən əsas vəsaitlər üzrə təmir xərclərinin vergitutma məqsədləri üçün nəzərə alınması Vergi Məcəlləsinin 115.4-115.8-ci maddələri ilə tənzimlənir.

İcarəyə götürülmüş əsas vəsaitlərin təmiri üzrə xərclərin gəlirdən çıxılan məbləği əsas vəsaitlərin hər bir kateqoriyasının əvvəlki ilin sonuna qalıq dəyərinin Vergi Məcəlləsi ilə müəyyən edilən faiz həddi ilə məhdudlaşdırılır.

Əsas vəsaitlərin icarəyə götürülməsi müddətləri, şərtləri, habelə onların təmiri üzrə xərclər qanunvericilikdə nəzərdə tutulmuş qaydada icarəyə verənlə icarəçi arasında bağlanmış müqavilədə razılaşdırılır.

Təmir işləri icarəyə verənin hesabına aparıldıqda, yaxud icarəçinin hesabına aparılaraq, icarə haqqı ilə əvəzləşdirildikdə, Vergi Məcəlləsinin 115-ci maddəsinin müddəaları icarəçiyə tətbiq edilmir.

Əsas vəsaitlərin hər bir kateqoriyasının ilin sonuna qalıq dəyəri sıfıra bərabər olduqda, təmir xərclərinin faktiki məbləği müvafiq kateqoriyaya aid əsas vəsaitlərin qalıq dəyərinə aid edilir və Vergi Məcəlləsinin müddəalarına uyğun olaraq amortizasiya hesablanır.

Göstərilənlər yalnız təmir xərclərinin gəlirdən çıxılan məbləğini məhdudlaşdırır və vergi ödəyicilərinin digər mənbələr hesabına təmir işlərini həyata keçirilməsini qadağan etmir.

Əgər tikinti-quraşdırma işlərinin yerinə yetirilməsi üçün müəssisə fiziki şəxslərdən tikinti texnikasını və yük avtomobillərini icarəyə götürmüşsə və icarə

haqqından əlavə texnikanı yanacaq-sürtkü materialları ilə təmin edirsə və onu öz hesabına təmir edirsə, bu halda yoxlayıcı vergi tutulan mənfəətin müəyyən edilməsi zamanı göstərilən xərclərin nəzərə alınmasının düzgünlüyünü yoxlamalıdır. Fiziki şəxslərdən icarəyə götürülən avtonəqliyyat vasitələrinin və tikinti texnikasının norma daxilində olan təmiri xərclərinin müəssisənin digər xərclərinə aid edilməsi zamanı fikir ayrılığı yarana bilər. Belə ki, yoxlayıcı belə bir fikri əsas tutar ki, fərdi sahibkar olmayan fiziki şəxslərin əmlakı amortizasiya olunmayan əmlaka aid edilmir. Lakin fiziki şəxslərdən icarəyə götürülən avtonəqliyyatın və tikinti texnikasının təmiri xərclərinin vergi tutulan mənfəətin hesablanması zamanı gəlirləri azaldan xərclərin tərkibinə aid edilməsini, fikrimizcə, onların iqtisadi əsaslandırılması baxımından qiymətləndirmək olar.

Xərclərin birbaşa və dolaylı növlərə aid edilməsinin düzgünlüyünün yoxlanılması.

Müəssisə tərəfindən həyata keçirilən xərclər birbaşa və dolaylı xərclərə bölünür. Birbaşa xərclərin tərkibində aşağıdakılar nəzərə alınır:

- tikinti-quraşdırma işlərinin istehsalı ilə bilavasitə bağlı olan material xərcləri, daha doğrusu, həcmi yerinə yetirilən işlərin həcminə düz proporsional olan xərclər;
- əsas istehsal fəhlələrinin əməyin ödənişi xərcləri, həmçinin bu məbləğə düşən sosial sığorta ayırmaları. Bu yalnız tikinti işlərinin bilavasitə yerinə yetirilməsi üzrə əməliyyatların aparılmasında çalışan heyətə aid edilir. Sex, təsərrüfat və idarəetmə heyətinin əmək haqqı isə dolaylı xərclərə aid edilir;
- tikinti işlərinin istehsalı zamanı bilavasitə istifadə olunan əsas vəsaitlər üzrə amortizasiya ayırmaları.

Dolaylı xərclərə hesabat, yaxud vergi dövründə vergi ödəyicisi tərəfindən həyata keçirilən bütün digər xərc məbləğləri aid edilir. Beləliklə, dolaylı xərclər kateqoriyasına müəssisənin aşağıdakı bütün digər xərcləri aid edilir:

- ümumistehsalat (sex), inzibati idarəetmə və təsərrüfat xərclərinə aid edilən tədbirlərin və işlərin yerinə yetirilməsi zamanı həyata keçirilən material məsrəfləri,

sex heyəti işçilərinin (sexin idarə edilməsi və sexin xidmət heyətinin) əmək haqqı, təsərrüfat heyəti işçilərinin əmək haqqı;

- istehsal, yaxud idarəetmə prosesində istifadə olunan, lakin məhsulların istehsalı, işlərin yerinə yetirilməsi və yaxud xidmətlərin göstərilməsi zamanı bilavasitə istifadə olunan obyektlərə aid edilməyən əsas vəsait obyektlərinin amortizasiyası.

Beləliklə, auditor qarşısında duran əsas məqsədlərdən biri də bilavasitə məhsulların istehsalı, işlərin yerinə yetirilməsi və xidmətlərin göstərilməsi zamanı istifadə olunan əmlakın kateqoriyasının, həmçinin əmək haqları müəssisənin birbaşa xərclərinə aid edilməli olan heyətin dəqiq müəyyənləşdirilməsi hesab edilir. Əgər müəssisə tərəfindən səhv buraxılırsa, onda bu halda vergitutma bazasının və büdcə qarşısında borcların yenidən hesablanması zərurəti yaranır. Vergitutma bazasının azaldılması o halda baş verir ki, birbaşa xərclərə aid edilməli olan məsrəflər dolayı xərclərə aid edilir və yerinə yetirilən işlərin həcmindən və bitməmiş istehsalın kəmiyyətindən asılı olmayaraq vergi bazasının azaldılmasını yaradacaqdır.

NƏTİCƏ

Müasir bazar iqtisadiyyatı geniş təkrar istehsalı həyata keçirmək, ayrı-ayrı sahələrinin fasiləsiz və dinamik formada inkişafını təmin etmək, elm və texnikanın rolunu daha da artırmaq, istehsalı intensiv şəkildə inkişaf etdirmək üçün böyük rol oynayan geniş şaxəli, hərtərəfli inkişaf etmiş tikinti sektoru təşkilatları olmadan keçinə bilməz. Bu təşkilatların maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətlərinin spesifikliyi, bu kateqoriyadan olan vergi ödəyicilərinin vergiyə cəlb edilməsi xüsusiyyətlərini müəyyənləşdirir.

Tikinti fəaliyyətinin və onun ayrı-ayrı sahələrinin elmi-texniki tərəqqi əsasında iqtisadi cəhətdən inkişaf etdirilməsində, ölkənin iqtisadi potensialının gücləndirilməsində, bütövlükdə xalqın rifahının gələcəkdə yaxşılaşdırılmasında böyük əhəmiyyəti vardır.

Qeyd edilə bilər ki, tikinti təşkilatlarında vergitutma bazası dörd qrup xüsusiyyətlər nəzərə alınmaqla müəyyən edilməlidir:

- mülki və təşkilati-hüquqi;
- texnoloji və smeta;
- ilkin sənədli uçot və vergi uçotu registrlərinin aparılması;
- vergitutma bazalarının formalaşması.

Vergi hesablamalarının düzgün təşkili üçün əsas kimi podrat tikinti təşkilatları tərəfindən ödənilən əsas vergilərin hesablanması qaydasına əhəmiyyətli təsir göstərən tikinti podratı müqavilələrinin şərtlərinin öyrənilməsi hesab edilir. Smetaların tərtibinin, o cümlədən smeta normativlərinin tətbiqinin düzgünlüyünün, tikinti işlərinin planlaşdırılan həcmnin əsaslılığının düzgünlüyünün yoxlanılması da həmçinin zəruri element hesab edilir. Bununla əlaqədar olaraq smeta hesablamalarının avtomatlaşdırılmış proqramlarından istifadə etməklə tikinti işlərinin, yaxud hər bir tikilən obyektlərə alternativ smetaların tərtibi effektiv alət kimi çıxış edir.

Bu üsulların hər birinin tətbiqi nəticəsinin təhlili zamanı müəyyən olunmuşdur ki, istifadə olunan üsuldan asılı olaraq gəlirlərin kəmiyyətində əhəmiyyətli kənarlaşmalar müşahidə olunur. Bu da tikinti təşkilatının seçdiyi gəlirlərin müəyyənləşdirilməsi üsuluna ciddi uyğunluqla mənfəət vergisinin hesablanması aparılmasını şərtləndirir. Bu zaman subpodrat tikinti təşkilatları üçün görülən işlərin və göstərilən xidmətlərin uçotda düzgün əks olunmasına xüsusi diqqət yetirilməlidir ki, bu da əsasən bəyan olunan gəlirin kəmiyyətinin azaldılması ilə bağlı olan pozuntu ilə bağlıdır.

Tədqiqatda həmçinin mənfəət vergisinin məqsədləri üçün podrat tikinti təşkilatlarının xərclərinin müəyyən edilməsinin mərhələli metodikası nəzərdən keçirilmiş və vergi hesablamalarının keyfiyyətinin yüksəldilməsinə imkan verən prosedura təklif olunur. Həmçinin mənfəət vergisinin hesablanması məqsədləri üçün xərclərin qəbul edilməsində rast gəlinən tipik pozuntular və onların müəssisə üçün yaratdığı mənfi nəticələr təhlil edilərək ümumiləşdirilmiş, həmçinin onların aşkar edilməsi üzrə tövsiyələr verilmişdir.

Tikinti istehsalının xüsusiyyətlərinin mühasibat və vergi uçotu çərçivəsində vergitutma sisteminə təsirinin təhlili müəssisələrdə mühasibat və vergi uçotunun vəziyyətinin və vergilərin hesablanması düzgünlüyünün ayrı-ayrılıqda müstəqil yoxlanılmasının zəruriliyinə gətirib çıxarmışdır.

Tikinti istehsalının mühasibat uçotuna və vergitutmaya təsir edən əsas spesifik xüsusiyyətləri araşdırılaraq aşağıdakı anlayışlar fərqləndirilmişdir: baş podrat tikinti işləri; subpodrat tikinti işləri; öz gücü ilə, podratçılar və subpodratçılar vasitəsilə yerinə yetirilən tikinti işlərindən əldə olunan gəlirlərin ayrıca uçotunun aparılmasının zəruriliyi; sifarişçilərlə podratçılar arasında hesablaşmaların müxtəlif variantları və s.

Aparılan təhlil göstərmişdir ki, vergi auditi zamanı vergi ödənişlərinin yoxlanılması və optimallaşdırılması üçün tikinti istehsalının uçotunun bir sıra mürəkkəb məsələlərini həll etmək lazımdır. Bunlara “baş podratçı - podratçı-subpodratçılar” koordinasiyaedici xüsusi tikinti təşkilatları zəncirinin mövcudluğunu, baş podratçı tərəfindən subpodratçılara göstərilən xidmətlərinin

dəyərinin təqdim etmədən əldə olunan gəlirlərin tərkibinə daxil edilməsinin xüsusiyyətlərini aid etmək olar.

Tədqiqat nəticəsində müəyyən edilmişdir ki, podrat tikinti təşkilatlarında gəlirlərin müəyyən edilməsinin daha geniş yayılmış üsulu hesablama metodudur, bu da vergi qanunvericiliyinin kassa metodunun tətbiqinə qoyduğu ciddi məhdudiyyətlərlə bağlıdır. Tikinti-quraşdırma işlərinin təqdim edilməsindən gəlirlərin müəyyən edilməsinin üç üsulu nəzərdən keçirilmişdir: hər bir mərhələnin dəyəri əsasında gəlirin müəyyən edilməsi; tikinti podratı müqaviləsinin yerinə yetirilməsinin bütün müddəti ərzində bərabər gəlirlərin müəyyən edilməsi; çəkilən xərclərə mütənasib şəkildə gəlirlərin hesablanması. Hər bir metodun tətbiqi nəticəsinin təhlili zamanı istifadə olunan üsuldan asılı olaraq gəlirlərin kəmiyyətində əhəmiyyətli kənarlaşmalar baş verdiyi müəyyən edilmişdir ki, bu da vergi auditinin müəssisə tərəfindən seçilən gəlirlərin hesablanması üsuluna ciddi uyğunluqla həyata keçirilməsinin zəruriliyini şərtləndirir. Vergi auditinin aparılması zamanı subpodrat tikinti təşkilatlarına göstərilən xidmətlərin podrat tikinti təşkilatının uçotunda əks olunmasının yoxlanılması məsələlərinə xüsusi diqqət verilməlidir ki, bu da bəyan edilən gəlirlərin kəmiyyətinin azaldılmasını yaradan pozuntuları aşkar etməyə imkan verəcəkdir.

Mənfəət vergisi üzrə vergi tutulan bazanın çəkilmiş xərclərin məbləği qədər azaldılmasının düzgünlüyü vergi orqanları tərəfindən aparıldığından, ona görə də mənfəət vergisi üzrə obyektiv və bazanın müəyyən edilməsinin düzgünlüyü vergi orqanlarının subyektiv qərarlarından asılıdır. Bu halda vergi orqanları tərəfindən xərclərin yenidən hesablanması vergi bazasının azaldılmasına gətirib çıxaran gəlirlərin və xərclərin uçotu qaydalarının kobud pozuntularına görə maliyyə sanksiyalarının tətbiqinə gətirib çıxaracaqdır.

Ümumiyyətlə, tədqiqatın aparılması prosesində aşağıdakı daha əhəmiyyətli elmi nəticələr əldə edilmişdir:

- vergitutmada səhvlərin müəyyənləşdirilməsi prosesinin optimallaşdırılmasına imkan verən mənfəət vergisinin məqsədləri üçün

gəlirdən çıxılan xərclərin auditinin zəruri prosedurları və onların tətbiqi istiqamətləri təklif olunmuşdur;

- tikinti təşkilatlarında mühasibat uçotu və vergitutmanın xüsusiyyətlərini nəzərə alan, habelə vergi auditinin əmək tutumunun əhəmiyyətli dərəcədə azaldılmasına imkan yaradan gəlirdən çıxılan xərclərin auditinin metodiki aparatı işlənib hazırlanmışdır;
- gəlirdən çıxılan xərclərin vergi auditi prosesində mühasibat və vergi uçotunda aşkar edilən tipik səhvlər və pozuntular sistemləşdirilmiş və onların aradan qaldırılması üzrə tövsiyələr verilmişdir.

Tikinti təşkilatlarının ƏDV öhdəliyinin müəyyənləşdirilməsində hesab-faktura əsaslı dolayı çıxılma metodunun üstünlükləri nəzərdən keçirilmiş, bu müəssisələrdə ƏDV üzrə daha çox rast gəlinən tipik vergi hüquq pozuntuları və podrat tikinti təşkilatları tərəfindən tətbiq edilən vergidən yayınma sxemləri təhlil olunmuş və onların aradan qaldırılması üzrə tövsiyələr verilmişdir.

ƏDƏBİYYAT

1. Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi. Bakı, 2011
2. Azərbaycan Respublikasının Mülki Məcəlləsi.
3. Azərbaycan Respublikasının Əmək Məcəlləsi.
4. “Mühasibat uçotu haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanunu.
5. “Azərbaycan Respublikasında əməyin mühafizəsinin əsasları haqqında”

Azərbaycan Respublikasının Qanunu.

6. Azərbaycan Respublikasının Vergilər Nazirliyi haqqında Əsasnamə. 2001
7. Abbasov Ə.M., Sadıqov M.M. Azərbaycan Respublikasının regionları: maliyyə və vergi potensialının proqnozlaşdırılması problemləri. Bakı, 2002
8. Bədəlov Ş.Ş., Məhərrəmov R.B., Qurbanov F.Ə. Büdcə sistemi. Bakı, 2003
9. Bağırov D.A. Audit. Bakı, 1996
10. Kəlbiyev Y.A. İqtisadiyyatın tikinti sektoru təşkilatlarının vergi auditinin informasiya bazasının müəyyən edilməsinin nəzəri-metodoloji məsələləri // Azərbaycanın vergi jurnalı, № 5, 2012.
11. Kəlbiyev Y.A. Mənfəət vergisinin məqsədləri üçün tikinti təşkilatlarının gəlirlərinin vergi auditı// Azərbaycanın vergi jurnalı, № 6, 2012.
12. Kəlbiyev Y.A. Vergitutma məqsədləri tikinti təşkilatlarının gəlirdən çıxılan xərclərinin vergi auditı// Azərbaycanın vergi jurnalı, № 2, 2013.
13. Eyniyev T., Qeybullayev Q., Məmmədov M. (2001) Tikintinin iqtisadiyyatı və idarə edilməsi. Bakı: Nurlan, 682 s.
14. Vəliyev D.Ə., Balakışiyeva Y.N., Rəfibəyli İ.R., İmanov E.E., Qarabalov E.M.. Vergi hüququ. Bakı, 2003
15. Musayev A.F., Kəlbiyev Y.A., Hüseynov A.A. Azərbaycan Respublikasının vergi xidməti: islahatlar və nəticələr. Bakı, 2002
16. Məmmədov F.Ə., Musayev A.F., Sadıqov M.M., Rzayev Z.H., Kəlbiyev Y.A. Vergitutmanın nəzəri və metodoloji əsasları (dərslük). Bakı, 2001

17. Həsənli M.X. Vergilər. Bakı, 1998
18. Həsənov R.T. Azərbaycan Respublikasının sosial-iqtisadi inkişafının bazar modelinin konseptual əsasları”. Bakı: Elm, 1998, 343 s.
19. Məmmədov F.Ə., Musayev A.F., Sadıqov M.M., Rzayev Z.H. Vergilər və vergitutma. Bakı, 2010
20. Nadirov A.A. Müstəqil Azərbaycan iqtisadiyyatının inkişaf məsələləri”. Bakı: Elm, 2001, 452s.
21. Nuriyev Ə.X. Regional inkişafın dövlət tənzimlənməsinin aktual məsələləri. Azərbaycan iqtisadiyyatı: problemlər və perspektivlər. Bakı: Elm, 2002
22. Sadıqov M.M. Maliyyə potensialının formalaşmasında dövlətin borc siyasətinin əsas istiqamətlərinin müəyyən edilməsi problemləri. Bakı, 2003.
23. Xankişiyeв B.A. Maliyyə nəzarəti. Dərs vəsaiti. Bakı, 2002.
24. Xankişiyeв B.A. Bütсə prosesi və bütсə təyinatı. Bakı, 2002.
25. Гаджиев Ш.Г. Азербайджан на пути к мировому сообществу: стратегия внешнеэкономического развития. - Киев, 2000. - 503 с.
26. Гизатуллин М.И. (2005) Бухгалтерский и налоговый учет в строительных организациях. М.: ГРОСС МЕДИА, 288 с.
27. Грибков А.Ю. (2011) Бухгалтерский учет в строительстве, 9-е издание. М.: Омега-Л, 432 с.
28. Лукинов В.А., Карпенко А.А., Рманова С.С. (1998) Бухгалтерский учет и аудит в строительстве. М.: Юрайт, 474 с.
29. Заяц Н.Е. Теория налогов. Минск , 2003
30. Петти У., Смит А., Рикардо Д., Кейнс Дж., Фридмен М. Классика экономической мысли: Соченения. Москва, ЭКСМО-Пресс, 2000
31. Садыгов М.М., Зейналов В.З., Садыгова Г.М., Алиев В.Ф. Рыночная экономика: финансы и налоги. Баку, 2002
32. Соколов А.А. Теория налогов. Москва, 2003
33. Смит А. Исследование о природе и причина богатства народов – Москва, «Соцэскиз», 1935

34. Стиглиц Дж.Ю. Экономика государственного сектора. /пер. с англ. – Москва, Изд-во МГУ: ИНФРА-М, 1997.-720с.
35. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение – Москва, «Инфра-М», 2002
36. www.taxes.gov.az - Azərbaycan Respublikasının Vergilər Nazirliyi.
37. www.azstat.org. - Azərbaycan Respublikasının Dövlət Statistika Komitəsi.
38. www.fhn.gov.az - Azərbaycan Respublikasının Fövqəladə Hallar Nazirliyi.
39. www.maliyye.gov.az - Azərbaycan Respublikasının Maliyyə Nazirliyi.