

AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI TƏHSİL NAZİRLİYİ
AZƏRBAYCAN DÖVLƏT İQTİSAD UNİVERSİTETİ
BEYNƏLXALQ MAGİSTRATURA VƏ DOKTORANTURA MƏRKƏZİ

**“Azərbaycanın tikinti sektorunda gəlirlərin və xərclərin uçotunun və
auditinin təkmilləşdirilməsi istiqamətləri” mövzusunda**

MAGİSTR DİSSERTASİYASI

İsrəfilzadə Qorqud Məftun oğlu

BAKİ – 2019

AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI TƏHSİL NAZİRLİYİ
AZƏRBAYCAN DÖVLƏT İQTİSAD UNİVERSİTETİ
BEYNƏLXALQ MAGİSTRATURA VƏ DOKTORANTURA MƏRKƏZİ

BMDM-in direktoru

i.ü.f.d., dos. Əhmədov F.S

“ ___ ” _____ 20__ -ci il

“Azərbaycanın tikinti sektorunda gəlirlərin və xərclərin uçotunun və auditinin təkmilləşdirilməsi istiqamətləri” mövzusunda

MAGİSTR DİSSERTASİYASI

İxtisasın şifri və adı: 060403 – Maliyyə
İxtisaslaşma: “Maliyyə nəzarəti və audit”

Qrup: 630

Magistrant

İsrəfilzadə Qorqud Məftun oğlu

_____ **imza**

Elmi rəhbər

i.e.n., dos. Salahov Ə.X.

_____ **imza**

Program rəhbəri

i.e.n., dos. Seyfullayev İ.Z.

_____ **imza**

Kafedra müdiri

i.e.d., professor Kəlbəliyev Y.A.

_____ **imza**

BAKİ – 2019

Summary

The relevance of the research: Construction sector is one of the important non-oil sector for our government and its accounting is much more complex than other industries. Depending on the impact on the economy, it is inevitable that the accounting process and also audit processes in construction companies should be applied accurately.

Purpose and tasks of the research: The main purpose of the research is to assess the accounting processes of construction companies and also compare them with other countries experiences. Also analyze pros and cons of this industry for making improvement suggestions.

Used research methods: During the research, realistic statistical data was used as the main method. Also real company experience was applied for understanding full picture.

Research information base: During the research, official statistics of institutions, such as books, articles and dissertations by many domestic and foreign economists, as well as the Ministry of Finance, State Statistical Committee, were used. Internet resources of prestigious international websites were also used in the thesis.

Research restrictions: The biggest problem we encountered during this research was the shortage of works written in Azerbaijan in this area.

Research results: Consequently, accounting of construction industry should be improved. For this purpose, audit processes of these industries should be intensive and firm.

Key words: *construction, audit, revenue, expenses*

MÜNDƏRİCAT

Giriş.....	5
I FƏSİL. TİKİNTİ TƏŞKİLATLARINDA GƏLİRLƏR VƏ XƏRCLƏRİN UÇOTU VƏ AUDİTİNİN ELMI-NƏZƏRİ VƏ METODOLOJİ ƏSASLARI.....	11
1.1 Tikinti istehsalatının təşkili və texnologiyasının bəzi xüsusiyyətləri.....	11
1.2 Tikinti təşkilatının maliyyəsi və maliyyə resursları.....	15
1.3 Tikinti istehsalının uçotu və təhlili sistemində gəlirlərin və xərclərin uçotu təsnifatı və onun təkmilləşməsinin nəzəri məsələləri.....	23
II FƏSİL. TİKİNTİ SƏNAYESİNDƏ GƏLİR VƏ XƏRCLƏRİN UÇOTUNUN MÖVCUD VƏZİYYƏTİ VƏ TƏHLİLİ.....	35
2.1 Tikinti sənayesində gəlir və xərclərin tanınması və uçotunun mövcud vəziyyəti.....	35
2.2 Tikinti sənayesində audit aparılması və daxili nəzarətin mövcud vəziyyəti....	48
III FƏSİL. TİKİNTİ SEKTORUNDA GƏLİR VƏ XƏRCLƏRİN AUDİTİNİN TƏKMİLLƏŞDİRİLMƏSİ İSTİQAMƏTLƏRİ.....	59
3.1 Tikinti sektorunda gəlir və xərclərin uçotunun təkmilləşdirilmə istiqamətləri.....	59
3.2 Mənfəət vergisinin məqsədləri üçün gəlirdən çıxılan xərclərin auditinin təkmilləşdirilməsi.....	73
NƏTİCƏ VƏ TƏKLİFLƏR.....	87
İSTİFADƏ OLUNMUŞ ƏDƏBİYYAT SİYAHISI.....	91
CƏDVƏLLƏRİN SİYAHISI.....	94

GİRİŞ

Tədqiqat mövzusunun aktuallığı. Azərbaycan Respublikasında bazar iqtisadiyyatının müasir inkişaf mərhələsində tikintidə və eləcə də iqtisadiyyatın digər sahələrində mülkiyyətin, iqtisadi münasibətlərin yeni formaları yaranmışdır ki, bunlar da iqtisadi proseslərin mövcud idarəetmə sisteminin araşdırılmasını tələb edir. Bu isə öz növbəsində, müəssisələrin fəaliyyətində strateji məqsədli hədəflərin dəyişməsinə - “plan tapşırıqlarının icrası” hədəfinin əvəzinə “gəlirin maksimallaşdırılması”nı ön plana çəkmişdir.

Cəmiyyətin təsərrüfat sisteminin təşkilində keyfiyyət dəyişikliyini statusu istehsalın idarə edilməsində maya dəyərinin rolunun artmasını şərtləndirir və onun, struktur bölmələrinin səmərəli fəaliyyətini təmin edir və nəticədə istehsal fəaliyyətinin idarə olunmasının səmərəliliyi informasiya təminatının səviyyəsindən daha çox asılı olur. Təcrübə göstərir ki, rəqabətli əhatə şəraitində inkişaf edən müəssisələr təsərrüfat prosesləri haqqında xərclərinin təhlilinə və əsaslandırılmış idarəetmə qərarlarının qəbul edilməsinə kömək edən operativ uçot informasiyasına kəskin ehtiyac duyur, idarəetmədə informasiya sisteminin rolunun artması da bununla izah edilir. Təəssüflər olsun ki, müasir dövrdə qəbul edilən qərarlar çox vaxt intuitiv xarakter daşıyır.

Müəssisənin strateji və taktiki idarə olunması üçün lazım olan informasiya idarəçilik uçotu sistemində aşağıdakı kimi bərqərar ola bilər: yaranma yerlərinə, məsuliyyət mərkəzlərinə görə və s. Lakin bu yanaşmanın reallaşdırılmasının mürəkkəbliyi ondan ibarətdir ki, əvvəla, idarəçilik uçotunun və onun ayrı-ayrı elementlərinin sistemliliyi, dayanıqlı səmərəliliyi təsərrüfat təcrübəsində mövcud deyil, ikincisi, dayanıqlı iqtisadiyyatın formalaşdığı şəraitdə işlənmiş idarəetmə uçotunun əksər xarici metodikaları bu yanaşmaya uyğun gəlmir. Şərh olunanlar idarəetmə uçotunun mərkəzi alt sistemində xərclərin uçotuna və məhsulların (görülən işlərin, xidmətlərin) maya dəyərinin kalkulyasiyasının tam aiddir.

Sosializmin inkişafı dövründə istehsal xərcləri və məhsulun maya dəyəri ənənəvi olaraq mühasibat uçotu sistemində bərqərar olurdu və öz məzmununa görə iqtisadiyyatın mərkəzləşmiş idarə olunması tələblərinə cavab verirdi. Ona görə də fəaliyyətdə olan uçot sistemi onun yüksək səviyyəli dövlətçilik göstərişlərinə əsaslanan inzibati iqtisadiyyat uçotu kimi formalaşmışdır. Lakin müasir dövrdə iqtisadçıların təbirinə görə, mühasibat uçotu müxtəlif səviyyəli menecerlərin informasiya tələbatlarını ödəmir, həm də mühasibat hesabatı onun verilənlərindən istifadə etməklə qərarların qəbulu və vaxtlı-vaxtmda operativ təhlili üçün yaramır və nəticədə istehsal xərclərinin və tikinti məhsullarının maya dəyərinin formalaşması sistemi kifayət qədər əsaslandırılmamış qalır. Bazar münasibətləri şəraitində idarəetmə metodlarının idarəetmə uçotunun vahid sistemə obyektiv inteqrasiyası baş verir ki, bu da iqtisadiyyatın mərkəzləşmiş idarəçiliyi şəraitində tələb olunmurdu. Bununla bağlı, xərclərin uçotunun təşkili və məhsulların (o cümlədən tikinti məhsullarının maya dəyərinin kalkulyasiyası üzrə problemlərin tədqiqi xüsusi aktualıq kəsb edir, bu tədqiqatlar təsərrüfat subyektlərinin fəaliyyətinin yeni şərtlərinə uyğunlaşdırılmalıdır. Müəllifin fikrincə, Azərbaycan Respublikasında idarəçilik uçotunun təşəkkülü və inkişafı üçün əsas əngəl, əvvəla, mühasibat uçotu sistemini tənzimləyən müvafiq normativ aktların tam həcmdə olmaması, ikincisi, fəaliyyətdə vergi qanunvericiliyinin ayrı-ayrı əsasnamələrində əks müddəaların mövcudluğu, üçüncüsü, informasiya tələbatçıları tərəfindən yol verilən diqqətsizlik hallarıdır.

Bu nöqsanların mövcudluğu şəraitində xərclərin uçotunun elə bir sisteminin formalaşması və istifadəsi üzrə obyektiv tələbat yaranır ki, bu sistem idarəetmə uçotunun prinsiplərini reallaşdıran və təşkilatın bütövlükdə, həm də onun ayrı-ayrı məhsul istehsalı sahələrinin işinin səmərəliliyinin yüksəldilməsi üzrə alət kimi istifadə oluna bilər. Gələcəkdə respublikada idarəçilik uçotunun inkişaf meyillərini müəyyən edəcək əsas amillər bazar proseslərinin dərinləşməsi və onların qanunvericiliklə dəqiqləşdirilməsi ilə bağlıdır. Bu vəziyyət tikinti fəaliyyətinin istehsalına xərclərin uçotunun aparılmasının təşkilati-metodiki əsaslarının kompleks tədqiqatına olan

praktiki tələbatın olmasına şərait yaradır. Onların işlənməsi müəssisənin idarə olunmasında mühasibat uçotunun rolunun yüksəlməsinə, cari fəaliyyət üçün lazımı informasiyanın təqdim olunmasına, gələcək strategiyalarının formalaşmasına, bütün istehsal ehtiyatlarının optimal istifadəsi və onun səmərəliliyinin yüksəldilməsinə imkan verəcəkdir.

Mövzunun elmi işlənilmə səviyyəsi. Tədqiqatın elmi bazasını xərclərin uçotu və nəzarəti problemlərinin öyrənilməsinə kifayət qədər əmək sərf etmiş iqtisadçı-alimlərin elmi işləri təşkil etmişdir. Onların içərisində “yaxın xaricdə” A.F. Aksenenko İ.Alasmanov, P.S.Bezrukix, B.M.Bunimoviç, E.K.Çilde, L.T.Gilyarovska, N.N.İvanov, V.B.İvaşkeviç, A.Ş.Margulis, I.S.Maçkeviçyus, N.P.Kondrakov S.A.Nikolayeva, O. Y.Nikolayeva, V.D.Novodvorskiy, V.F.Paliy, V.İ.Petrova, S.S.Satubaldin, Z.V.Sokolov, V.V.Sopko, S.A.Stukov, V.İ.Tkaç, D.U.Urakov, N.C.Çumaçenko, S.A.Şenkov və başqaları, “uzaq xaricdə” isə K.Anderson, K.Druri, Ç.Carrisone, D.Kolduell, B.Nidlz, C.Foster, C.P.Şim, Ç.Xomgren, R.Antoni, A.Yaruqova və başqalarının əsərlərini misal göstərmək olar.

Azərbaycanlı alimlərindən G.A.Abbasov, R.B.Əliyev, D.A.Bağirov, V.M.Quliyev, F.M.Quliyev, G.A.Cəfərli, İ.M.Mahmudov, M.A.Məmmədov, S.İ.Müslimov, İ.A.Mehdiyev, D.B.Namazova, V.T.Novruzov, S.M.Səbzəliyev, M. M.Sadiqov, S.A.Səlimov, T.M.Zeynalov, N.M.İsmayılov, Ç.R.Yüzbaşov, S.M.Yaqubov və başqaları özlərinin elmi əsərlərində xərclərin uçotunun nəzəri və praktiki problemlərini, materialların maya dəyərini kalkulyasiyasını və tikinti təşkilatlarının fəaliyyətinin təhlilini işıqlandırmışlar.

Bununla belə, respublikada tikinti sahəsində xərclərin uçotunun mütərəqqi üsul və metodlarının axtarılması problemlərinin həllinə iqtisadi ədəbiyyatda lazımi diqqət verilməmişdir. Xərclərin uçotu və işlərin maya dəyərini kalkulyasiyası üzrə qüvvədə olan metodikanın çatışmazlıqları uçotun təşkilini, idarəetmənin müxtəlif məqsədləri və hesablama texnikasının tətbiqi üçün tikinti-quraşdırma işlərinin (TQİ) maya dəyərini

düzgün hesablanmasının vacibliyini çətinləşdirir. Bazar münasibətlərinin təşəkkülü, biznesdə inteqrasiya prosesləri və beynəlxalq əlaqələrin güclənməsi mövcud mühasibat uçotu sisteminin metodologiyasına baxışın tələbatın, tikintidə uçot və xərclərə nəzarətin təşkili üzrə prinsipə yeni işləmələrin olmasını tələb edir. Nəzəri-metodoloji işləmələrin olmadığı şəraitdə xərclərin uçotu və maya dəyərinin kalkulyasiyasının təkmilləşdirilməsi məsələləri, uçot informasiyasının tikintinin idarə olunması sistemində rolunun artması və qərarların qəbul edilməsinin əsaslandırılması qoyulan problemin bazar münasibətləri şəraitində aktuallığına dəlalət edir. Problemin aktuallığı, yaranmış iqtisadi şəraitdə onun qeyri-qənaətbəxş işlənilməsi dissertasiyanın mövzusunun, onun məqsədinin, vəzifələrinin, strukturunun və tədqiqatının əsas istiqamətlərinin seçilməsini müəyyən etmişdir,

Dissertasiya işinin məqsəd və vəzifələri. Tədqiqatın məqsədi mövzuya dair mövcud ədəbiyyatın və təcrübənin öyrənilib ümumiləşdirilməsi əsasında müasir texnologiyaların tələblərinə cavab verən məhsulun maya dəyərinin hesablanmasına və formalaşmasının təkmilləşdirilməsinə, Azərbaycan Respublikasında bazar münasibətləri şəraitində «Grand Həyat»-da tikinti istehsalının təşkili və idarə olunmasına əsaslanan istehsalda xərclərin və tikinti məhsullarının maya dəyərinin kalkulyasiyası üzrə mühasibat uçotunun yeni təşkili sisteminin və metodlarının işlənilməsidir. Həmin məqsədə çatmaq üçün aşağıdakı vəzifələr müəyyən edilmişdir:

- «Grand Həyat» tikinti təşkilatının fəaliyyətinin idarə olunması sistemində maya dəyərinin yeri və rolunu müəyyən etmək;
- TQİ-nin maya dəyərinə daxil olan xərclərin tərkibini əsaslandırmaq;
- «Grand Həyat»-da xərclərin uçotu və maya dəyərinin hesablanmasının təşkili üzrə rəasional təsnifat meyarlarını dəqiqləşdirmək:
- bazarın və beynəlxalq standartların tələblərinə uyğun material ehtiyatlarının, əməyin, maşın və mexanizmlərin istismarı xərcləri uçotunun yaxşılaşdırılması üzrə təklifləri işləmək;
- məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərinin kalkulyasiyası və istehsal xərclərinin

uçotu metodlarının xüsusiyyətlərinin və qarşılıqlı əlaqələrinin qiymətləndirilməsini araşdırmaq;

➤ «Grand Həyat»-da istehsal xərclərinin uçotunun təşkili üçün əməli təkliflər hazırlamaq;

➤ müasir tələbləri nəzərə almaqla xərclərin normativ uçotu sistemini işləyib-hazırlamaq və tətbiqi prinsiplərini əsaslandırmaq;

➤ «Grand Həyat»-da tikinti istehsalının idarə olunmasının müasir tələbləri ilə bağlı xərclərin uçotu metodologiyasında mövcud olan uyğunsuzluqları araşdırmaq;

➤ «Grand Həyat»-da kənarlaşmaların uçotunun təşkilində “Standart-kost” sisteminin vacib elementlərinin istifadəsi üzrə təkliflər işləmək.

Tədqiqatın predmeti və obyektı. Tədqiqat predmetini istehsal xərclərinin və tikinti-quraşdırma işlərinin maya dəyərinin uçotu üzrə nəzəri-metodoloji və təşkilati-metodik problemlər təşkil edir ki, burada məqsəd xərclərin uçotunun keyfiyyətə yaxşılaşdırılması üçün elmi göstərişlərin işlənilməsidir. Bu göstərişlərin həlli tikinti məhsulunun maya dəyəri haqqında informasiyanın sistemləşdirilməsinə, tikinti təşkilatlarının fəaliyyətinin səmərəliliyinin yüksəldilməsi üçün idarəetmə qərarlarının qəbulu və əsaslandırılmasına imkan verəcəkdir.

Tədqiqat obyektı kimi «Grand Həyat»-da mühasibat uçotunun və maya dəyərinin kalkulyasiyası üzrə mövcud təcrübə seçilmişdir.

Tədqiqatın metodları. Dissertasiya işinin nəzəri və metodoloji bazasını iqtisadi nəzəriyyənin əsasları, uçot, təhlil və audit problemləri üzrə yerli və xarici alimlərin əsərləri, uçot və hesabat üzrə standartlar, qanunverici və normativ aktlar, dövri nəşrlər, elmi konfranslar və i.a. təşkil edir. İşdə İqtisadi tədqiqatın spesifik qaydalarından - təhlil və sintez, qruplaşdırma, müqayisəli təhlil metodlarından istifadə olunmuşdur.

İnformasiya bazası. Qarşıya qoyulan məsələlərin öyrənilməsi üçün müəllif tərəfindən Azərbaycan Respublikası Dövlət Statistika Komitəsinin statistik və metodiki materiallarından, ayrı-ayrı nazirlik və birliklərin, bir sıra tikinti müəssisələrinin mühasibat hesabatlarından istifadə olunmuşdur.

Tədqiqatın elmi yeniliyi - istehsal xərclərinin uçotu üzrə nəzəri və təşkilati-metodiki müddəaların işlənməsindən ibarətdir ki, bu da Azərbaycanda bazar münasibətləri şəraitində tikinti fəaliyyətinin səmərəli idarə olunması üzrə bir sıra aktual məsələlərin həllini təmin edir. Tədqiqat prosesində elmi yeniliyi özündə əks etdirən aşağıdakı nəticələr alınmışdır:

- «Grand Həyat»-da maya dəyərinin mahiyyəti və məzmunu haqqında mövcud konsepsiyalar sistemləşdirilmiş və ümumiləşdirilmiş, onun təyinatı daha dolğun forma açıqlanmışdır;
- «Grand Həyat»-da tikinti istehsalının xüsusiyyətləri və onların tikinti məhsullarının maya dəyərinin formalaşmasına təsiri aşkar edilmiş, onun tərkibinin formalaşması üzrə təkliflər işlənilmişdir;
- müxtəlif əlamətlər üzrə tikinti-quraşdırma işlərinə xərclərin təsnifatı dəqiqləşdirilmişdir;
- uçotu yerli və xarici nəzəriyyə təcrübəsinin ümumiləşdirilməsi əsasında tikinti ilə bağlı istehsal ehtiyatlarının uçotunun təkmilləşdirilməsi üzrə tövsiyələr verilmişdir;
- nəqliyyatla bağlı xərclərin uçotunun təşkili imkanı və vacibliyi əsaslandırılmışdır;
- «Grand Həyat»-da müstəqim xərclərin nomenklatur bölmələri təkmilləşdirilmiş, onların uçotu və paylaşılması üzrə elmi cəhətdən əsaslandırılmış metodlar təklif edilmişdir ki, bu da öz növbəsində xərclərə nəzarətin yaxşılaşdırılmasını və kalkulyasiya dəqiqliyinin yüksəlməsini təmin edir;
- «Grand Həyat» təcrübəsində və istehsal uçotu sistemlərinin tətbiqi üzrə mütərəqqi metodların tətbiqinə dair təkliflər işlənilmişdir;
- xərclərin uçotu və kalkulyasiyası üzrə müxtəlif metodların kombinasiyası əsasında onların uçot sisteminin yaradılmasının vacibliyi əsaslandırılmışdır.

İşin praktiki əhəmiyyəti. Dissertasiya işinin praktiki əhəmiyyəti ondan ibarətdir ki, tədqiqatdan alınan nəticələr Azərbaycan Respublikasının tikinti

təşkilatlarında məhsula çəkilən xərclərin uçotu və maya dəyərinin kalkulyasiyasının tərtibatı təcrübəsində istifadə oluna bilər.

Bundan başqa, əldə edilən nəticələr mühasibat uçotu, maliyyə uçotu, iqtisadi təhlil, audit, yoxlama, nəzarət və s. fənlərin tədrisi üzrə iqtisadiyyat yönü alı təhsil ocaqlarının magistr və tələbələri, eləcə də tikinti təşkilatlarının mütəxəssisləri tərəfindən istifadə oluna bilər.

İşin nəticələrinin tətbiqi. Dissertasiya işində baxılan material xərclərinin uçotunun təkmilləşdirilməsi, tikinti məhsullarının material tutumluluğunun azalması və digər problemlər üzrə təkliflər Azərbaycanın tikinti təyinatlı səhmdar cəmiyyətləri tərəfindən istifadəyə qəbul olunmuşdur.

Dissertasiya işinin həcmi. Dissertasiya işi girişdən, üç fəsildən doqquz paragrafdan, nəticə və təkliflərdən, həmçinin istifadə edilmiş ədəbiyyat siyahısından təşkil olunmuşdur.

I FƏSİL Tikinti sektorunda gəlirlərin və xərclərin uçotunun və auditinin aparılmasının nəzəri-metodoloji xüsusiyyətləri

1.1 Tikinti istehsalatının təşkilinin və texnologiyasının bəzi xüsusiyyətləri

Tikinti - sənaye, kənd təsərrüfatı, nəqliyyat və başqa sektorlardan əlavə, ölkə iqtisadiyyatının əsas sektorlarından biri hesab edilir. Tikintinin xüsusi funksiyasını, texniki inkişafının uğurları əsasında, iqtisadiyyatın sektorları üzrə müasir inşa, yenidənqurma, böyütmə, texniki mexanizmlərin təkrar təchiz olunması, mənzil inşası, başqa sosial və mədəni-məişət obyektlərinin istifadəsindən təşkil olduğunu düşünsək, bu sektorun ölkə iqtisadiyyatının tərəqqisində xüsusi rol daşdığını müşahidə edərik.

İnşaat və quraşdırma üzrə fəaliyyət növləri içərisində fərqlilikləri anlamaq üçün inşaatın nə olduğunu təyin etmək şərtidir. Vergi və mühasibat uçotu qanunvericiliyinə əsasən sənədlərdə inşaat anlayışının izahı verilmir, bu səbəbdən də başqa mənbələrdən istifadə edilir. Nəticədə, işlərin istənilən fəaliyyət növlərinə şamil olunması haqqında mühüm məlumat mənbəyi kimi iqtisadi fəaliyyət növlərinin təsnifatı sayılır.

Ölkə iqtisadiyyatının iqtisadi-texniki imkanının çoxalması, əhalinin maddi rahatlığının təmin olunması, tikinti-quraşdırma fəaliyyətinin sürətindən və əlverişli həyata keçirilməsindən birbaşa asılıdır. İnşaatın son məhsulu öz iqtisadi-texniki özəlliklərinə görə xalq təsərrüfatının başqa sektorlarından seçilir. İnşaat məhsulunun əsas xarakteri, pulların qoyuluş prinsipləri, onların istifadə edilməsi, ödənilməsi, tikinti prosesinin həyata keçirilməsi və idarə edilməsi üsulları, tikintinin istehsal avadanlığının özəllikləri ilə şərh edilir.

Tikilən binalar, qurğular hər hansı bir torpaq sahəsində qurulur və tikinti zamanı və istifadə zamanı tikildiyi yerdə qalır. Onun ərsəyə gətirilməsində istifadə edilən əmək vəsaitləri və işçilər daimi fəaliyyətdə olur. Müəyyən obyektin ərsəyə gətirilməsində tikinti meydançasında inşaat istehsal bazasının qurulmasından başlayır. Misal üçün, iri və xırda su-elektrik stansiyalarının inşaat təsərrüfatının qiyməti mühüm qurğuların qiymətinin 15 faiz və 20 faiz aralığında, istilik-elektrik stansiyalarının – 10-15 faiz, iri sənaye obyektlərinin 8-12 faizini əhatə edir. Yəni, obyektin mühüm

qurğularının inşasına başlamaq üçün tikinti meydançasında, özəl istehsal şirkəti qurmaq şərtidir ki, bu şirkətin də tikinti məhsulu - yaradılan obyekt olacaqdır.

Bir sıra xüsusiyyətlərinə görə inşaat – sənaye istehsalından fərqlənir. Sənaye emalında məhsulun buraxılışına kimi binalar, avadanlıqlar ərsəyə gətirilir, texnoloji avadanlıq qurulur, emalın texnologiyası hazırlanır və ancaq bundan sonra məhsul buraxıla bilər. Bu durum tikinti prosesinin həyata keçirilməsi və idarə edilməsinin özünəməxsus modellərinin, emal texnologiyasının özəl üsullarının olmasını istəyir. İnşaat istehsalat münasibətlərinin fərqliliyi ilə digərlərindən ayırd edilir.

İnvestisiya prosesinin bütün nümayəndələrinin son məqsədi ən yüksək gəliri əldə etmək olduğu üçün, inşaat zamanı bütün nümayəndələrin öz rolu olur. Bununla əlaqədar elə iqtisadi göstəricilərin yaranmasına tələbat var ki, onlar yatırım prosesinin bütün nümayəndələrini vahid bir məqsədə - inşaatın təyin olunmuş vaxtda və ən aşağı xərclərlə bitməsi ətrafında birləşdirsin.

Qurumların çox olması, münasibətlərin absurdluğu tikinti prosesinin bütün nümayəndələrinin konkret koordinasiyasını istəyir. Tikintidə texnoloji silsilənin vaxtı tikinti məmulatına dair hesablamaların özəl bir formasını qabağa çəkir. Hesablamalar vacib şəkildə hazır məmulat üçün edilir - işin mərhələləri, tikililərin konstruktiv hissələrinin icrası və işin növü üçün yerinə yetirilir. Nəticədə bu dəyərin yalnız obyekt üçün yox, eyni zamanda da fəaliyyətin müxtəlif növləri və dövrləri üçün qoyulmasının labüdlüyünü ortaya çıxarır.

Tikinti, iqtisadiyyatın başqa sektorları kimi iqtisadi inkişafa paralel olaraq tərəqqi edir. Bu tərəqqi, inşaatın axırıncı məmulatının xüsusi xarakteri ilə, madditexniki bazasının özəllikləri ilə, inşaatın texnoloji xarakteri və inşaatda çalışanların özünəməxsus imkanları ilə əlaqədardır. Məlumdur ki, sənaye məmulatının emalı stasionar, hər zaman bir yerə qapanmış dəyişməzliyi ilə seçilir. İstehsal mexanizmləri – maşın, emal avadanlığı, dəzgah - bir yerə möhkəmləndirilmiş və hərəkət etmir, lakin emal edilən axırıncı məhsul hər zaman hərəkətdədir.

İnşaatda isə, əksinə axırıncı məhsul hərəkət etmir, bir yerə bağlılığı ilə seçilir, o cümlədən emal mexanizmləri və işçilər hər zaman hərəkətdə olaraq, obyektə istifadəyə

buraxdıqdan sonra müasir tikinti meydançalarına hərəkət edirlər. Nəticədə, istehsal inşaatda hər zaman qırılır. Sənaye emalından fərqli olaraq, inşaatda işlər tikinti təsərrüfatının və tikinti meydançasının ərsəyə gətirilməsindən başlayır. Bu isə, inşaatda təşkilatı işlərin görülməsində əlavə pul sərfini və sair tədbirlərin görülməsini tələb edir.

Tikintinin fərqli özəllikləri iqtisadiyyatın başqa sektorları ilə müqayisədə onun yeganə məhsulunun uzun müddətə ərsəyə gətirilməsi və dəyərinin yüksək olmasıdır. Tikinti mühitdən və hava şəraitindən çox asılıdır. Ölkəmizdə iqlimlə bağlı il boyu tikinti işlərini görmək üçün vacib iqlim şəraiti mövcuddur. Qışda, güclü küləklər zamanı, tikinti işlərini görmək üçün xüsusi tədbirlərin görülməsi zəruridir. Bununla bağlı iqlim şəratini əsas götürməklə tikintisi nəzərdə tutulan obyekt üçün proyekt və smeta sənədləri hazırlanır. Proyekt və smeta sənədlərində lazımsız və səmərəsiz xərclərə yol verməmək üçün tikintinin sadaladığımız özəllikləri proyekt və smeta işlərinin konkret görülməsini tələb edir.

Binaların yenidən inşası zamanı aşağıdakı kompleks tədbirləri özündə sintez edir:

- binaların planlarının dəyişməsi, üst tikilinin, əlavə tikilinin, binadaxili tikilinin olması, lazımi əsasların olmasında onların tədricən sökülməsi;
- mühəndis şəbəkələrinin təkrar qurulması da aid edilməklə mühəndis təchizatlarının səviyyəsinin artırılması;
- binaların arxitektur görkəminin gözəlləşdirilməsi, işləyən şirkətlərin texniki olaraq təkrar silahlanması
- mütərəqqi texnika və texnologiyanın tətbiqi, emalın mexanikləşdirilməsi, köhnə, fiziki aşınan təchizatların təzə, daha məhsuldar analoqları ilə əvəz olunması əsasında müxtəlif emal, sex və sektorların iqtisadi- texniki səviyyəsinin artırılması

Şirkətlərin əhatə dairəsini böyütmək üçün genişləndirmə və yenidənqurma işləri həyata keçirilir:

Genişləndirmə - mövcud şirkətlərə əlavə istehsalların inşası, o cümlədən əlavə və ya yeni istehsal güclərinin ortaya çıxması üçün fəaliyyətdə olan şirkətlərin ərazilərində, onlara qonşu sahələrdə mühüm, köməkçi və servis təyinatlı təzə sexlərin inşası və mövcud xüsusi sexlərin və obyektlərin böyüdülməsi.

Yenidənqurma - istehsal qüvvələrinin çoxaldılması, malın növünün dəyişməsi və keyfiyyətinin normallaşması üçün ümumi proyekt üzrə təmin edilən və ealın iqtisadi-texniki səviyyəsinin artırılması, eyni zamanda istehsalın inkişaf etdirilməsi ilə əlaqədar mövcud obyektlərin yenidənqurulması deməkdir.

Qeyd edilən işlər obyektin mahiyyətinin dəyişməsinə zəmin yaradır.

Bu sahədə dövlət siyasətinin əsas məqsədi bölgələrin və yaşayış binalarının iqtisadi, sosial tərəqqisinin həyata keçirilməsindən, fərdi maraqların qorunmasından, ölkə əhalisinin həyatına, sağlamlığına, mülkünə ziyan verilməsinə mane olunması, ekoloji təhlükəsizliyin və ətrafın mühafizəsinin təşkilindən, tarix və mədəniyyət abidələrinin qorunmasından ibarətdir.

Şəhərsalma və inşaat fəaliyyəti sektorunda dövlət siyasətinin mühüm istiqamətləri isə bunlardır:

- Ölkəmizin və ərazi hissələrinin proqnozlaşdırılması metodu ilə ərazilərin tərəqqi istiqamətlərinin təyin olunması, ərazilərdən əlverişli istifadənin və ərazilərin dayanıqlı tərəqqisinin təşkili;

- Ölkəmizdə insan üçün faydalı və sağlam yaşayış, iş və istirahət şəraitinin yaradılması nöqtəyi-nəzərindən fərqlərin azaldılması və qismən ləğv edilməsi;

- mənzil kapitalının tərəqqi strategiyasının təyin olunması;

- tikinti kompleksinin tərəqqi strategiyasının təyin olunması, təbii tikinti resurslarından əlverişli istifadənin həyata keçirilməsi;

- şəhərsalma və tikinti fəaliyyətinin hüquqi və iqtisadi nizamlanması;

- şəhərsalma və inşaata aid normativ sənədlər sisteminin qurulması və inkişaf etdirilməsi;

- ətraf mühitin qorunmasının və ekoloji təhlükəsizliyin təşkili.

1.2 Tikinti təşkilatlarının maliyyəsi və maliyyə resursları

Bazar iqtisadiyyatında tam şəkildə tikinti müəssisələrinin, onun təsisçilərinin maliyyə uğuru maliyyə vəsaitlərinə, əsas və dövriyyə vəsaitlərinə, eyni zamanda iş qüvvəsinə təkan verilməsi mexanizmlərinə nə səviyyədə əlverişli transformasiyasından asılı olur.

Tikinti müəssisəsinin idarə olunmasının təşkilati strukturuna müvafiq idarəetmənin maliyyə-iqtisadi bloku kiçik bir bölmədən tutmuş, şöbə, büro, idarə, qrup və s. belə struktur şöbələrədən təşkil olunmuş absurd kompleksə qədər çox fərqli şəkillərdə həyata keçirilir. Strukturundan asılı olmayaraq, bütün hallarda, tikinti müəssisəsinin maliyyə servisinin əsas funksiyaları bunlardır:

- ümumi maliyyə analizi və dəyərləndirilməsi;
- tikinti müəssisəsinin maliyyə vəsaitləri ilə təmin olunması;
- maliyyə vəsaitlərinin bölgüsü.

Buna "Grand Hayat MMC" misalında da baxa bilərik:

I vəzifə kontekstində tikinti müəssisəsinin maliyyə servisi aşağıdakı funksiyaları icra edir:

- tikinti müəssisəsinin aktivlərinin və onların maliyyələşdirilməsi mənbələrinin kompleks olaraq qiymətləndirilməsi;
- tikinti müəssisəsinin qazanılmış iqtisadi potensiallarının saxlanması və onun gördüyü işlərin böyüdülməsi üçün vacib olan resursların tərkibinin və miqdarlarının dəyərləndirilməsi;
- əlavə maliyyələşdirmə mənbələrinin kompleks analizi və dəyərləndirilməsi;
- maliyyə sərvətlərinin durumuna və əlverişli istifadəsinə nəzarət sisteminin dəyərləndirilməsi.

II vəzifə kontekstində tikinti müəssisələrinin maliyyə servisi aşağıdakı məsələlərin konkret dəyərləndirilməsini təmin edirlər:

- lazımlı maliyyə vəsaitlərinin həcmi;
- həmin maliyyə vəsaitlərinin alınması formaları;
- vəsaitlərin alınması və verilməsi müddətləri;

- dəqiq resurs növlərinin alınmasının məbləği (faiz dərəcələri);
- bu və yaxud başqa vəsait mənbəyi ilə bağlı riskin dərəcəsi.

Tikinti müəssisənin maliyyə servisinin III vəzifəsi investisiya tipli uzunmüddətli və qısamüddətli qərarların analizini və dəyərləndirilməsini düşünür. Bu zaman analiz olunan və dəyərləndirilən məsələlər bunlardır:

- maliyyə vəsaitlərinin başqa növ vəsaitlərə transformasiyasının optimallığı;
- kapitallara yatırımların məqsədəuyğunluğu və əlverişliliyi, bunların tərkibi və strukturu;
- dövriyyə vəsaitlərinin optimallığı;
- maliyyə yatırımlarının əlverişliliyi.

Tikinti müəssisəsi maliyyəsinin həyata keçirilməsindən söz açarkən vurğulamalıyıq ki, bazar iqtisadiyyatının normal işləməsi üçün tikinti müəssisəsi və qurumların, eyni zamanda başqa təsərrüfat subyektlərinin maliyyə intizamına kəskin olaraq riayət etmələri istənilir.

Bunun üçün 4 primitiv şərtin icrası baş tutmalıdır; a) alıcılar bağlanmış müqavilələrə riayət edirlər və aldıkları əmtəələrin qiymətini ödəyirlər; b) borcalanlar kredit sazişlərinin tələblərini pozurlar və öz borclarını ödəyirlər; c) vergi ödəyiciləri vergiləri qarşılayırlar; e) tikinti müəssisələri və şirkətlər öz məsrəflərini qazandıqları gəlirlər hesabına ödəyirlər.

Tikinti müəssisəsinin maliyyə vəsaitləri dedikdə, onun öz maliyyə məsuliyyətlərini icra etməsi, cari xərcləri və öz istehsalının böyüdülməsilə bağlı olan özünün pul resursları və borc alınmış resursların toplusu düşünülür. Tikinti müəssisəsinin maliyyə vəsaitləri ərsəyə gəlmə mənbəyinə və mənşəyinə əsasən cəlb olunmuş resurslarına ayrılırlar.

Tikinti müəssisələrinin resursları xüsusilə aşağıdakı mənbələrdən təşəkkül tapır:

- mülkiyyətçi tərəfindən verilən kapital
- onun mühüm qismini əhatə edən nizamnamə kapitalı;
- hüquqi və fiziki kəslərin sair resursları;
- şirkətin yaratdığı sərvətlər.

Cəlb olunmuş resursların mühüm mənbələri isə bunlardır:

- bank kreditləri;
- borc pullar;
- istiqrazların və digər sənədlərin satışından nüfuz edən vəsaitlər;
- kreditor borcları;
- hesablanması ilə yatırılması vaxtı arasındakı zamanda yaranan büdcəyə olan məsuliyyətlər;
- tikinti müəssisənin maaş üzrə borc məsuliyyətləri;
- ərsəyə gəlmə vaxtı ilə ödəmə vaxtı arasındakı fərq hesabına sosial sığortaya və sosial təminat idarələrinə borclar.

Aşağıdakı cədvəldə 2013-2017-ci illərdə əsas kapitala istiqamətlənmiş investisiyaların strukturu verilmişdir.

Cədvəl 1

Maliyyə mənbələri üzrə əsas kapitala yönəldilmiş investisiyaların strukturu (faktiki qiymətlərlə, min manat)

Göstəricilər	2013	2014	2015	2016	2017
Əsas kapitala yönəldilmiş investisiyalar, cəmi	7 724 944,8	9 905 665,8	12 799 061,3	15 407 274,4	17 850 815,7
<i>o cümlədən maliyyə mənbələri üzrə:</i> müəssisə və təşkilatların öz vəsaitləri	3 811 289,5	5 041 863,0	5 760 465,2	6 726 025,7	7 826 603,2
Bank kreditləri	417 124,1	643 829,8	809 365,1	826 647,5	859 039,0
Büdcə vəsaitləri	2 705 911,3	3 255 314,6	5 466 482,8	6 848 970,0	8 080 404,7
Büdcədənkənar fondların vəsaitləri	480 397,0	570 480,2	390 801,8	565 173,3	540 475,6
Əhalinin şəxsi vəsaiti	309 357,7	373 238,2	345 234,0	406 531,9	455 248,3
Sair vəsaitlər	865,2	20 940,0	26 712,4	33 926,0	89 044,9

Mənbə: Azərbaycan ticinti. Statistik məcmuə. Azərbaycan Respublikasının Dövlət Statistika Komitəsi, 2018

Cədvəldən bizə məlumdur ki, son 5 il müddətində kapitala istiqamətləndirilmiş investisiyaların miqdarı 2,3 dəfədən çox artaraq 17,8 milyard. manat əhatə etmişdir.

Belə investisiya edən tikinti müəssisələrinə “Gilan İnşaat”, “Grand Hayat” kimi müəssisələri misal göstərə bilərik. İstənilən tikinti müəssisəsinin fəaliyyətinin əsas maliyyələşdirmə mənbəyi onun xüsusi resursları sayılır. Xüsusi resursların ilkin mənbəyi isə tikinti müəssisəsinin nizamnamə kapitalıdır. Nizamnamə kapitalı tikinti müəssisəsinin fəaliyyətini təşkil və bərpa etmək üçün təsisçilər tərəfindən verilən resursların dəyərini göstərir.

Nizamnamə kapitalı qrupunun məzmunu isə tikinti müəssisələrinin təşkilatı-hüquqi formasından asılı şəkildə dəyişir:

- dövlət şirkəti üçün – tikinti müəssisəsinin özünümaliyyələşdirmə mühitində fəaliyyəti üçün dövlətin ona ayırdığı mülkün məbləğ ifadəsi;
- məsuliyyəti məhdud müəssisə üçün mülkiyyətçilərin paylarının dəyəri;
- səhmdar cəmiyyəti üçün – birgə fəaliyyəti göstərmək üçün iştirakçılar tərəfindən verilən mülkün məbləği;
- icarə şirkəti üçün - tikinti müəssisəsinin təsərrüfat fəaliyyətini həyata keçirmək üçün mülkiyyətçi tərəfindən şirkətə verilmiş mülkün məbləği.

Tikinti müəssisəsi ərsəyə gətiriləndə onun nizamnamə kapitalına yatırılan pulları maddi və qeyri-maddi aktivlər kimi ola bilər. Aktivlər pay formasında nizamnamə fonduna verildikdə, onlar üzərində mülkiyyət hüququ təsərrüfat subyektinə, başqa sözlə şirkət keçir, həmin payı verən yatırımcılar bunlar üzərində mülkiyyət hüquqlarını itirirlər.

Tikintinin fərqli özəllikləri iqtisadiyyatın başqa sektorları ilə müqayisədə onun yeganə məhsulunun uzun müddətə ərsəyə gətirilməsi və dəyərinin yüksək olmasıdır. Tikinti mühitdən və hava şəraitindən çox asılıdır. Ölkəmizdə iqlimlə bağlı il boyu tikinti işlərini görmək üçün vacib iqlim şəraiti mövcuddur. Qışda, güclü küləklər zamanı, tikinti işlərini görmək üçün xüsusi tədbirlərin görülməsi zəruridir. Bununla bağlı iqlim şəratini əsas götürməklə tikintisi nəzərdə tutulan obyekt üçün proyekt və smeta sənədləri hazırlanır. Proyekt və smeta sənədlərində lazımsız və səmərəsiz xərclərə yol verməmək üçün tikintinin sadaladığımız özəllikləri proyekt və smeta işlərinin konkret görülməsini tələb edir.

Tikinti müəssisəsi iflasa uğradıqda və ya iştirakçı ortaqlığı pozaraq, cəmiyyətdən çıxdıqda o, tikinti müəssisəsinin qalıq mülkiyyətinin təkcə onun payına müvafiq qisminə iddia edə bilər, əvvəlki pulları bu formada və bütövlükdə istəyə bilməz. Nizamnamə kapitalı hüquqi nöqteyi-nəzərdən tikinti müəssisəsinin investorlar qarşısında məsuliyyət həddini göstərir. Kapitalın həcmi tikinti müəssisəsi dövlət qeydiyyatına alınarkən elan edilir. Onun məbləğinin artırılması (azaldılması) ancaq qanunvericiliklə təyin edilmiş və təsis sənədlərində göstərilmiş formalarda həyata keçirilir.

Cədvəl 2

Maliyyə mənbələri üzrə əsas kapitala yönəldilmiş investisiyaların strukturu (ümumi həcmdə xüsusi çəkisi, faizlə)

Göstəricilər	2013	2014	2015	2016	2017
Əsas kapitala yönəldilmiş investisiyalar, cəmi	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
<i>o cümlədən maliyyə mənbələri üzrə:</i>					
müəssisə və təşkilatların öz vəsaitləri	49,4	50,9	45,0	43,7	43,8
Bank kreditləri	5,4	6,5	6,3	5,4	4,8
Büdcə vəsaitləri	35,0	32,9	42,7	44,4	45,3
Büdcədən kənar fondların vəsaitləri	6,2	5,7	3,1	3,7	3,0
Əhəlinin şəxsi vəsaiti	4,0	3,8	2,7	2,6	2,6
Sair vəsaitlər	0,0	0,2	0,2	0,2	0,5

Mənbə: Azərbaycanın tikinti. Statistik məcmuə. Azərbaycan Respublikasının Dövlət Statistika Komitəsi, Bakı, 2018

Maliyyə mənbələri üzrə əsas kapitala istiqamətlənmiş yatırımların strukturunda büdcə pulları hesabına icra edilən inşaat-quraşdırma işlərinin miqdarı çoxalmışdır ki, nəticədə bu son vaxtlar dövlət obyektlərinin inşasının artması ilə bağlı hesab edilir.

İstehsalat yatırım olunmuş ilkin kapital istifadə edildikcə satılan məhsulun qiymətində özünü göstərən dəyər yaradır. Məhsul satıldıqdan sonra o, pul şəklini alır və tikinti müəssisəsinin hesablaşma hesabına daxil olur. İlkin kapitalın mədaxili

məhsul istehsalına olan məsrəflərin qarşılınması və şirkətdə pul kapitallarının və maliyyə vəsaitlərinin ərsəyə gətirilməsi üçün mənbə olsa da, o gəlir deyildir. Nəticədə, mədaxil istifadə prosesində keyfiyyət nöqtəyi-nəzərindən fərqli olan tərkib hissələrinə ayrılır. Mənfəət intensiv olaraq təkmilləşən istənilən tikinti müəssisəsinin əsas vəsait mənbəyi sayılır. Büdcəyə vergiləri və başqa ödənişləri yatırıqdan sonra sırf mənfəət, tikinti müəssisəsinin sərəncamında qalır. Mənfəətin bölüşdürülməsi qaydaları tikinti müəssisəsinin (Grand Hayat MMC) Nizamnaməsində göstərilməlidir. Mənfəətin hər hansı bir qismi tərəflər arasında bölüşdürülə, dividend kimi səhmdarlara verilə və ya başqa şəkildə mülkiyyətçi tərəfindən götürülə bilər.

Həm amortizasiya ayırmaları, həm də mənfəət tikinti müəssisəsinin xüsusi maliyyə vəsaitləridir. Tikinti müəssisəsinin xüsusi vəsait mənbəyi olaraq əlavə kapital, mühüm resursların və başqa material maddi vəsaitlərin təkrar qiymətləndirilməsi nəticəsində ərsəyə gəlir.

Tikinti müəssisəsinin gəlirləri il boyu pul və başqa mülk şəklində aktivlərin daxil olması, öz məsuliyyətlərini icra etməklə kapitalının miqdarca çoxalması hesabına qurumun qazandığı kompleks iqtisadi səmərə, götürdüyü xeyirdir.

Tikinti müəssisəsi hər zaman çalışır ki, mənfəət qazansın. Əgər mədaxil maya dəyərindən azdırsa, müəssisə ziyana düşür, iflas edir. Mənfəət bazar əlaqələrinin qrupu kimi, aşağıdakı vəzifələri icra edir:

- tikinti müəssisəsinin fəaliyyəti hesabına qazanılmış iqtisadi faydanı göstərir;
- tikinti müəssisəsinin maliyyə vəsaitlərinin mühüm komponentidir;
- ayrı-ayrı səviyyəli büdcələrin gəlir qisminin təşəkkülü mənbəyidir.

Ziyan da firmanın fəaliyyətində istənilən bir vəzifə daşıyır. O, maliyyə resurslarından faydalanma, emalın həyata keçirilməsi və məhsulun satışı meylinə tikinti müəssisəsi və yaxud müəssisənin müvəffəqiyyətsizliklərini göstərir.

Verginin hesablanması üçün əsas meyar - kompleks mənfəət, nəticədə vergi tutulan və vergiyə cəlb olunmayan mənfəət müəyyən edilir. Vergilər və büdcəyə başqa daxilolmalar olduqdan sonra balans mənfəətinin yerdə qalan qismi mənfəət adlanır. O, tikinti müəssisəsinin fəaliyyətinin son maliyyə nəticəsini göstərir. Balans mənfəətinə 3

mühüm komponenti a) məhsulun satışından, işlərin icrasından, xidmətlərin yerinə yetirilməsindən mənfəət, b) tikinti müəssisəsinin mühüm resurslarının və başqa mülkünün satışından daxil olan mənfəət, və c) satışdan kənar əməliyyatların maliyyə nəticələri aiddir. İş və servislərin gerçəkləşdirilməsindən mənfəət tikinti müəssisəsinin mühüm fəaliyyətinin maliyyə nəticəsidir.

Tikinti istehsalının maliyyələşdirilməsində müəssisəsinin mənfəətinin xüsusi çəkisi az olur: Əsas maliyyə mənbəyi – bank kreditləri və sifarişçilərdən daxil olan vəsaitlər hesab edilir.

Tikinti müəssisəsinin əsas mənfəəti öz balansında olan mülkün satışından əmələ gəlir. Satışdan kənar maliyyə nəticələrinə alınmış və qarşılanmış cərimə, pensiya və başqa cərimə növlərinin saldosu, eyni zamanda hesabat ilində ortaya çıxmış ötən illərin mənfəəti, ötən illərdə ləğv edilmiş debitor borclarının qarşılanmasında daxil olan dəyər, tikinti müəssisəsinin hesablarında olan pullara görə ödənilən faizlər, başqa müəssisələrin qanun kapitalında iştirakından gəlirlər, sənədlər üzrə gəlirlər və s. aiddir. Büdcəyə vergilər və başqa ödənişlər ödənildikdən sonra xalis mənfəət tikinti müəssisəsinin sərəncamına verilir.

Tikinti müəssisəsi bu mənfəətdən öz siyasətinə müvafiq olaraq istifadə edir. Mənfəət, yuxarıda deyildiyi kimi, tikinti müəssisəsinin xüsusi resurslarının təşəkkülünün, onun bundan sonrakı tərəqqisinin əsas mənbəyidir. Bu səbəbdən, də maliyyənin proqnozlaşdırılmasının əsas məsələlərindən biri də mənfəətin bölgüsü siyasətinin hazırlanmasıdır.

“Grand Hayat” MMC Tikinti müəssisəsinin sərəncamında olan mənfəətin bölüşdürülməsi üçün mühüm istək odur ki, onun istehlaka və yığıma gedən qismi arasında optimal nisbət yenidən istehsal prosesini maliyyə vəsaitləri ilə təmin etsin. Mənfəətin bölüşdürülməsi siyasəti hazırlanarkən məsələnin 2 tərəfi nəzərdə saxlanılır: bir yandan, dividendlərin verilməsi mülkiyyətçilərin maraqlarını qorunmalıdır. Yüksək dividendlər tikinti müəssisəsinə investorlar üçün daha cəlbedici edir. Başqa tərəfdən isə, dividendlərin ən yüksək səviyyədə olması və ya mənfəətin daha çox qisminin mülkiyyətçilər arasında paylaşdırılması istehsalın tərəqqisinə istiqamətləndirilən

mənfəətin azalmasına təkan verir ki, nəticədə bu tikinti müəssisənin gələcək inkişafında çətinliklər ortaya çıxarır. Bu səbəbdən də mənfəətin bölüşdürülməsi siyasəti bu 2 məsələnin optimal əlaqələndirilməsi əsasında yaradılır. Mənfəətin bölüşdürülməsi, onun istifadəsinin mühüm istiqamətlərini təyin edərkən, ilk öncə, rəqabət mühitini nəzərə almaq şərtidir, ona görə ki, bu mühit tikinti müəssisəsinin istehsal potensialını səmərəli şəkildə çoxaltmaq və yeniləmək zərurətini şərh edə bilər. Buna müvafiq kapital sərmayələrini, sirkulyasiya resurslarının çoxaldılmasını, elmi-texniki araşdırmaların edilməsini, müasir avadanlıqların tətbiqini, inkişaf etmiş əmək üsullarına keçidi və s. maliyyələşdirmək üçün mənfəətdən ayırmaların miqyası təyin edilir.

1.3 Tikinti istehsalının uçotu və təhlili sistemində gəlirlərin və xərclərin uçotu təsnifatı və onun təkmilləşməsinin nəzəri məsələləri

Gəlir ümumi olaraq biznes fəaliyyətində lokomotiv funksiyasını icra edir və mənfəət əldə edilməsi üçün və yaxud kapitalın artırılması üçün əsas vasitə sayılır. Gəlirin tanınması bəzi hallarda olduqca sadədir. Milli Mühasibat Uçotunun 6 nömrəli Standartına əsasən məhsulların satışından qazanılan gəlir aşağıdakı şərtlərə əməl edildiyi hallarda özünü göstərir:

- Müəssisə daxilində məhsulların mülkiyyət hüququ ilə əlaqədar olan risklərin və mükafatların faydalı dərəcəsinin alıcıya ötürüldüyü vaxt;
- Müəssisə daxilində mülkiyyət hüququ ilə bağlı idarəetmədə olmadığı və satılmış məhsullar üzərində nəzarətin təşkil edilmədiyi vaxt;
- Gəlirin miqdarının etibarlı şəkildə dəyərləndirilməsi mümkün olan vaxt;
- Əməliyyat ilə bağlı iqtisadi əlverişlərin müəssisəyə daxil olması ehtimal olunduqda;
- Əməliyyat ilə bağlı keçmiş və növbəti xərclərin etibarlı formada dəyərləndirilməsi mümkün olduqda.

Müqavilə üzrə gəlir aşağıdakılardan ibarətdir:

- (a) müqavilə ilə razılaşdırılmış gəlirin ilkin məbləği;
- (b) müqavilə üzrə görülən işlərdə aşağıdakılara cavab verən kənarlaşmalar, iddialar və həvəsləndirici ödənişlər;
 - (i) gəlirin yaranması ilə nəticələnəcəyi ehtimal olunduqda;
 - (ii) etibarlı əsasda qiymətləndirilə bildikdə.

MMUS 16-ya (Tikinti müqavilələri) əsasən daha çox, müqavilə üzrə gəlir əldə edilmiş yaxud əldə ediləcək vəsaitlərin ədalətli dəyəri hesab olunur. Ancaq, müqavilə üzrə gəlirin dəyərləndirilməsi gələcək hadisələrin nəticəsinə əsasən bəzi qeyri-müəyyənliklərin təsirinə uğrayır və hadisələr cərəyan etdikcə və qeyri-müəyyənliklər yox olduqda, çox vaxt dəyərləndirmələrin təkrar gözdən keçirilməsi tələb edilir. Bu səbəbdən də, müqavilə üzrə gəlirin miqdarı bir hesabat dövründən o birisinə keçid etdikcə arta yaxud azala bilər.

Kənarlaşma – müqavilə üzrə icra olunacaq işlərin tutumunun dəyişdirilməsi barəsində sifarişçi tərəfindən verilmiş tapşırıqdır. Kənarlaşma müqavilə üzrə gəlirin çoxalması yaxud azalmasına imkan yarada bilər.

İddia – podratçının müqavilə dəyərinə daxil olunmayan xərclərin əvəzi kimi sifarişçidən yaxud digər yandan əldə etmək istədiyi məbləğdir. İddia misal üçün, sifarişçinin üzündən ortaya çıxan yubanma, texniki cəhətlər yaxud layihədə yanlışlar və müqavilə üzrə görülən işlərdə mübahisəli uzaqlaşmalar nəticəsində ərsəyə gələ bilər.

Həvəsləndirici ödənişlər – işlərin görülməsinə dair müəyyən olunmuş normalara riayət olunduqda yaxud artıqlaması ilə icra edildikdə, podratçıya ödənilən əlavə dəyərlərdir. Misal üçün, müqavilə podratçıya işlərin tez icra olunduğuna görə həvəsləndirici ödənişi nəzərdə tuta bilər. Aşağıda göstərilənlər icra olunduqda, stimullaşdırıcı ödənişlər müqavilə üzrə gəlirə daxil olunur:

- (a) müqavilə ilə razılaşdırılmış işlərin faydalı hissəsinin tamamlanması mərhələsinə çataraq, sifarişin icrasına dair müəyyən olunmuş normalara riayət olunacağı yaxud onların artıqlaması ilə icra olunacağı ehtimal olunduqda;
- (b) stimullaşdırıcı ödənişlərin məbləği etibarlı şəkildə təhlil edilə bildikdə.

Xərclərin uçotunun metodoloji əsaslandırılmış təşkili istehsalat xərclərinin düzgün təsnifatlaşdırılmasından çox asılıdır, çünki bu yalnız xərclərin planlaşdırılması və uçotuna təsir etmir, həm də müxtəlif növ xərcləri dəqiq təhlil etməyə, onların müəyyən nisbətlerini müəyyən etməyə və onların istehsalatın maya dəyəri və rentabelliği səviyyəsinə təsir dərəcəsini hesablamağa yardım edir.

Qeyd etmək lazımdır ki, digər material istehsalı sahələri ilə müqayisədə tikinti sahəsində məhsul hazırlanmasına xərclər çox müxtəlifdir.

Xərclərin təsnifatlaşdırılması zəruriliyi müxtəlif növ xərclərin tərkibinin, iqtisadi məzmununun, məhsul hazırlanması texnoloji prosesində rolunun, işlərin yerinə yetirilməsi və xidmətlərin göstərilməsinin, istehsal həcmi ilə əlaqənin, məhsulun maya dəyərinin 3 daxil edilməsi vasitələrinin müxtəlifliyi və s. ilə izah edilir.

Söylədiklərimizə əsasən tikinti təşkilatlarında aşağıdakı elementləri tətbiq etməyi təklif edirik:

1. Material xərci (qayıdan tullantıların dəyərini çıxmaqla), yanacaq, enerji və kənardan maddi xarakterli xidmətlər daxil olmaqla.
2. Əmək haqqına xərclər.
3. Sosial ehtiyaclara məcburi ayırmalar.
4. Əsas fondların amortizasiyası.
5. Maliyyə xərcləri.
6. Vergilər, rüsumlar, ödəmələr.
7. Digər xərclər.

Xarici ölkələrdə xərclərin qruplaşdırılarkən uçot məlumatının istehlakçıları nəzərə alınır. Ona görə də maddələrin maya dəyərinin məzmununu daha çox açmağa, detal açdırmağa imkan verməyən aparılmış qruplaşması üzrə məlumatın sıxılma səviyyəsi, xərclərin strukturu haqqında mülahizə yürütmək olmaz. Xarici firmaların idarəetmə mühasibatında daxili ehtiyaclar üçün istehsalat xərcləri onların yaranan yerləri, məsuliyyət mərkəzləri, məmumat kəsiyində, növlərinə görə nəzarət və təhlil üçün

məlumat almaq məqsədi ilə fəvqəladə detallaşdırılaraq qruplaşdırılırlar. Ona görə də faktiki buraxılmış məhsulun (işlərin, xidmətlərin) maya dəyəri hesablanarkən birləşdirilmiş “müstəqim xərclər” ortaya çıxır. Briqada və sahələrin hesabat kalkulyasiyalarında bu sahənin (briqadanın) ümumistehsal xərclərini və ümumtikinti xərclərinin bu sahənin (obyektin) məhsulunun maya dəyərində düşən payını ayrıca göstərirlər.

Tikinti müəssisəsinin gəlirləri il boyu pul və başqa mülk şəklində aktivlərin daxil olması, öz məsuliyyətlərini icra etməklə kapitalının miqdarca çoxalması hesabına qurumun qazandığı kompleks iqtisadi səmərə, götürdüyü xeyirdir.

Verilmiş qruplaşdırma verilmiş briqadanın və ya sahənin işindən asılı olan ümumi istehsalat xərclərinə, bu xərclər üzrə smetadan kənara çıxmalara nəzarəti təmin edir, halbuki verilmiş sahə (briqada) ümumtikinti xərclərinin səviyyəsi üçün məsuliyyət daşımır.

İxtisar edilmiş maya dəyərində tərkibində xərcləri qruplaşdırarkən onları dəyişən və daimi, birbaşa və vasitəli xərclərə bölərkən çətinliklər yaranır.

Sahə spesifikasiyasından, qəbul edilmiş uçot metodikasından çıxış edərək ayrı-ayrı məhsul növlərinin (yerinə yetirilmiş işlərin) maya dəyərində hansı xərclərin daxil edilməli olduğu, hansıların isə maliyyə nəticələrinə, başqa sözlə, dəyişən və ya daimi xərclərə aid edilməli olduğu məsələsi həll edilməlidir. Belə meyardan çıxış edərək

tikintidə xərcləri aşağıdakı kimi bölə bilərik:

- 1) dəyişən xərclər;
- 2) yarımdəyişən xərclər;
- 3) daimi xərclər.

Bu təsnifatın praktiki əhəmiyyəti, birincisi, ondadır ki, o, gəlir artımı templərinin tikinti-quraşdırma işlərinin maya dəyərində tərkibində bu və ya digər xərclərin nisbi ixtisarı hesabına maksimumlaşması məsələsini həll etməyə yardım edir, ikincisi, bu cür təsnifatlaşmada təsərrüfatın konyunktura mürəkkəbliyi və ya digər çətinliklər halında “maliyyə davamlılığı ehtiyatı”nı müəyyən etmək olar, üçüncüsü,

o, konkret tikinti məhsulunun istehsalında real qənaəti və ya vəsait israfçılığını müəyyən etməyə imkan verir.

Yuxarıda söylənilənlər idarəetmə uçotu sistemində xərclərin qruplaşdırılmasının müxtəlif istiqamətli məqsədlərindən deyir. Onların yerli uçot təcrübəsində geniş istifadəsi menecerlərə istehsalatın tənzimlənməsi və idarə edilməsi üzrə əsaslandırılmış idarəetmə qərarlarını qəbul etməyə imkan verir, istehsalat xərclərinin nəzərdən keçirilmiş təsnifatını Azərbaycan Respublikasının tikinti müəssisələrində məhsulun maya dəyərinin planlaşdırılması və uçotu üzrə nümunəvi tövsiyələr, həmçinin digər analoji normativ sənədlər hazırlayarkən diqqətə almaq məqsədəuyğundur.

Tikinti təşkilatlarında istehsal xərclərinin müxtəlif əsaslar üzrə təsnifatı

Sıra	Təsnifatlaşdırma əlamətləri	Təsnifat qrupları	Qrupların tərkib elementləri
1.	Xərclərin növləri üzrə	a) iqtisadi elementlər	Material xərcləri (qayıdan tullantıların, yanacaq və enerjinin, kənardan maddi xarakterli xidmətlərin dəyərini çıxmaqla). Əmək haqqı xərcləri, sosial ehtiyaclara məcburi ayırmalar, əsas fondların amortizasiyası, maliyyə xərcləri, vergilər, rüsumlar, ödəmələr, digər xərclər.
		b) maya dəyəri maddələri	Material xərcləri, tədarük-anbar və nəqliyyat xərcləri, istehsal fəhlələrinin əsas əmək haqqı. Tikinti maşın və mexanizmlərinin istismarı üçün xərclər, əmək vəsaitlərinin daşınma xərcləri, istehsal fəhlələrinin əlavə əmək haqqı, sosial ehtiyaclara ayırmalar, briqada, ümumsahə xərcləri, ümumtikinti xərcləri, brakdan itkilər.
2.	Texnoloji prosesə münasibətdə	a) əsas	Əsas materiallar, konstruksiya və detallar, TMM-in amortizasiyası, əsas istehsal fəhlələrinin əmək haqqı və s., istehlakı TQİ-lərin yerinə yetirilməsi ilə bağlı olanlar.
		b) əlavə	İstehsalatın idarə edilməsi üzrə xərclər, inzibati-təsərrüfat xərcləri, tikinti meydançalarında işlərin təşkili üzrə xərclər, tikinti işçilərinə xidmət xərcləri, ümumsahə və ümumtikinti xərcləri.
3.	Tərkibə görə	a) birelementli	Material xərcləri, əmək haqqı xərcləri, sosial ehtiyaclara məcburi ayırmalar, əsas fondların amortizasiyası, maliyyə xərcləri və s.
		b) kompleks	Tərkib hissələrinə ayrılması mümkün olmayan xərclərin daxil olduğu ümumsahə və ümumtikinti xərcləri.
4.	Maya dəyərinə daxil edilmə üsuluna görə	a) birbaşa	Birbaşa material xərcləri, tikinti-istehsal fəhlələrinin əməyinin ödənilməsi üzrə xərclər, tikinti maşın və mexanizmlərinin istismarı üzrə xərclər və s.
		b) vasitəli	Ümumsahə və ümumtikinti xərclərinin tərkibinə daxil olan, başqa sözlə, tikinti prosesinin təşkili və idarə edilməsi ilə bağlı xərclər.
5.	Səmarəliliyinə görə	a) məhsuldar	Material xərcləri, əməyin ödənilməsi xərcləri, tikinti maşın və mexanizmlərinin istismar xərcləri, idarə və yardımçı heyətin əmək haqqı, əsas istehsal fondlarının amortizasiyası və s.

		b) qeyri məhsuldar	Boşdayanmalardan itkilər, iş vaxtımdan artıq görülən işlərin ödənilməsi, məhsul brakı, müxtəlif rüsumlar və s.
6.	Planla əhatə səviyyəsinə görə	a) planlaşdırılan	Material xərcləri, əməyin ödənilməsi xərcləri tikinti maşın və mexanizmlərinin istismar xərcləri, istehsalın təşkili, xidməti və idarə edilməsi xərcləri və s.
		b) planlaşdırılmayan	TQİ-lərin faktiki maya dəyərinə daxil edilən qeyri-istehsal xərcləri, müxtəlif ödəmələr, cərimələr və s.
7.	İstehsal həcminə münasibətə görə	a) dəyişən	Birbaşa dəyişən xərclər: tikinti fəhlələrinin əmək haqqı, sosial ehtiyaclara ayırmalar, obyektlərin tikintisi üçün istifadə edilən materiallar (tullantıları çıxmaqla), maşın və mexanizmlərin tikinti meydançalarına daşınması və qaytarılması ilə bağlı xərclər və s.
		b) yarımdəyişən	İcarə müqaviləsi üzrə istifadə edilən maşın və mexanizmlərin amortizasiyası, təmir fonduna ayırmalar, zəmanətli təmirə ayırmalar, məcburi sığortalara ayırmalar və s.
8.	Yaranma dövrüliyinə görə	a) Carı	Material, konstruksiya və detal sərfi, birbaşa əmək haqqı, tikinti maşın və mexanizmlərin istismarı, enerji, yanacaq xərcləri, müstəqim xərclər və s.
		b) birdəfəlik	Yeni məhsulun mənimsənilməsi, müasirləşdirilməsi xərcləri, tikinti maşın və mexanizmlərinin yerinin dəyişdirilməsi, uzun müddət xidmətə görə birdəfəlik mükafatların ödənməsi, konsaltinq xidmətləri və s.
9.	Xərclərin gəlirin dövrü və müəyyən edilməsi dərəcəsinə görə	a) məhsul üzrə	Birbaşa material xərcləri, əmək haqqı xərcləri, tikinti maşın və mexanizmlərinin istismarı üzrə xərclər, tikinti maşın və mexanizmlərinin istismarı üzrə müstəqim xərclər. Müstəqim xərclər, başqa sözlə, TQİ-lərin maya dəyərinə daxil edilən xərclər.
		b) dövr üzrə	Cərimələr, penilər, dəbbələmələr, vergilər və s., başqa sözlə, TQİ-lərin maya dəyərinə daxil olmayan, lakin gəlirin müəyyən edilməsinə təsir edən.
10.	Xərcləmə dərəcəsinə görə	a) daxil olan	Material ehtiyatları, bitməmiş tikinti, elmi-tədqiqat işlərinə, ekspertizalara xərclər və s.
		b) keçmiş	Nəticəsində müəssisənin gəlir əldə etdiyi təhvil verilmiş işlər, yerinə yetirilmiş xidmətlər.
11.	Tənzimləmə dərəcəsinə görə	a) tənzimlənən	Materiallar, yanacaq, enerji, texnoloji proses və s.
		b) tənzimlənməyən	Keyfiyyətin uyğun olmaması və materialların, konstruksiyalarının və detallarının qüsuru, kənar səbəblər üzündən boşdayanmalar, qiymətlər, tariflər, qeyri-məhsuldar xərclər və s.

Mənbə: (Səbzəliyev S.M., 2003)

K. Marksın fikrinə əsasən əmtəələrin istehsal edilməsi üzrə cəmiyyətin və əlavə olaraq müəssisənin istehsal xərcini bir-birindən ayırmaq gərəkdir. Məhsulların hazır olunması ilə əlaqədar xərclənilən bütün canlı və maddiləşən (köhnə) əməyin məsrəfləri cəmiyyətin istehsalının xərcini yaradır. İqtisadçılar tərəfindən bu cür hesab olunurki, istehsal xərcləri işçi heyətinin «zəhməti» və sahibkarların «imtina olunmasının» toplusudur. Yeni dövrdə Qərb ölkələrində istehsalın xərclərini həm mahiyyəti, həm də strukturu və terminoloji baxımdan onun marksist konsepsiyasından ayırırlar. Əgər öncələr istehsalın xərclərinin başlıca hissəsi istehsalda birbaşa işləyən işçilərin əmək haqqlarından ibarətdirsə, hal-hazırda onun daxilində qeyri-istehsal işçi heyətinin əməyi ilə, marketinqlə, idarəetmə ilə, reklam ilə və s. bağlı xərclər çoxdur.

Kempbell R. Makkonnell və Stenli L. Bryunun «Ekonomiks» əsərində istehsalın xərcləri bu cür səciyyələndirilir: «İstehsalın xərclərinə mülkiyyətçiyə aid olan və istehsal əməliyyatı üçün resurslardan yetəri qədər göndərilməsini təmin edən bütün ödənişlər aiddir. Burada mal göndərənə ödənen kənar məsrəflər, həmçinin daxili xərclər nəzərə alınır. Daxili xərclərin amillərindən biri sahibkarın reallaşdırdığı vəzifələrin qarşılığında aldığı düzgün mənfəətdir».

Beləliklə, fərqli iqtisadi məktəblərin nümayəndələrinin fikirlərinə əsasən, bütün məhsulların istehsal olunmasına müəyyən həcmdə iqtisadi sərvətlər və yaxud emal faktorları sərf edilir ki, bazar iqtisadiyyatı mühitində bunların qiymət şəkli alır və istehsalın xərclərini yaradır. İqtisadi ədəbiyyatlarda istehsalın xərcləri aşağıda göstərildiyi kimi sinifləndirilir: 1) Kənar xərclər və endogen məsrəflər; 2) seçilmiş olan məsrəflər; 3) dəyişməz məsrəflər, dəyişən məsrəflər və kompleks məsrəflər; 4) Orta hədd xərcləri və son hədd xərci.

Bazar iqtisadiyyatına keçən müasir mühitdə kiçik müəssisələrin və orta müəssisələrin bir çoxlarında kalkulyasiya maddələrinə aşağıda qeyd edilən xərclər daxil olunur: maddi olan xərclər (xammal, material, yanacaqlar); əmək haqqına üçün xərclər; idarəetmə və emala xidmətlə əlaqədar olan məsrəflər. Böyük anlamda isə kalkulyasiya tərkibləri xərclərinə aşağıda qeyd edilənlər aiddir:

1) Xammallar və məhsullar (tullantılar atılmaqla);

2) kooperasiya münasibətlərində olan müəssisədən satın alınmış məmulatlar və yarım fabrikatlar;

3) istehsalatda işləyənlərin əsas əmək haqqı;

4) istehsalatda işləyənlərin əlavə iş saatına görə qazandıqları əmək haqqı;

5) istehsalatda işləyənlərin əsas və əlavə iş saati ilə bağlı olan əmək haqqı üçün hesablanan sosial sığorta üçün ayırmalar;

6) istehsalın hazır olması və mənimsənilməsi ilə əlaqədar məsrəflər;

7) Təchizatların saxlanılması və istifadə olunması ilə əlaqədar məsrəflər;

8) ümumi xərclər;

9) ümumi zavod xərcləri;

10) zay məhsullardan itkilər;

11) istehsaldan kənar xərclər.

Müəssisəyə aid tikililərin və təchizatların davamlı olaraq əlavə tikinti və ya təmirə ehtiyacları olur. Tikinti işləri **cari** şəkildə və ya **əsaslı formada** ola bilər.

Əsaslı tikinti və təmir işləri hesabına tikililərin və təchizatların əksər bölmələrinin dəyişdirilməsi və bərpa edilməsi reallaşdırılır. Cari tikinti və təmirin edilməsi nəticəsində isə tikililərin və avadanlıqların zamanından öncə amortizasiyasının qarşısı alınır. Tikililərin və avadanlıqların başlıca və cari olaraq tikintisi **təsərrüfat üsulu** və yaxud **podratçı üsulu** ilə edilə bilər.

Podratçı üsulu ilə edilən təmir tikinti işləri – sifariş edən (müəssisə) ilə razılaşdırılan qiymətlərə əsasən podratçılar hesabına müəyyən sənədlərlə (müqavilə, smeta, görülən işlərə əsasən qəbul və təhvil aktı və başqa uçot sənədləri) rəsmiləşdirilən reallaşdırılmış təmirin fəaliyyətidir.

Təsərrüfat metodu ilə reallaşdırılan təmir tikinti işləri - müəssisənin özünün vəsaiti hesabına olan ştat cədvəlinə əsasən fəaliyyətdə olan tikinti bölməsi, xüsusiləşdirilmiş dəstədə, həmçinin mövsümi xarakter daşıyan təmir işlərinin görülməsinə görə müəyyən briqada ilə reallaşan təmir fəaliyyət növləridir.

Podrat metodu ilə olan təmir fəaliyyət növləri hüquqi və fiziki şəxslərlə **razılaşmış qiymətlə**, təsərrüfat metodu ilə olan təmir fəaliyyət növləri isə **dəqiqləşdirilmiş maya qiyməti** ilə uçota alınır.

Cari təmir tikinti xərcləri – tikililərin və avadanlıqların bütün kateqoriyalarının saxlanması, istismar olunması və zamanından öncə köhnəlməsinin qarşısının alınmasına görə (həmçinin başqa-başqa hissələrinin dəyişilməsi, bərpa olunması, rənglənməsi, yağlanması və sazlanması) hesabat ili içində onlar üçün olan texniki baxışın aparılması və texniki servisin edilməsi ilə bağlı xərclərdir.

Standartlar içində cari təmir tikinti xərcləri – Azərbaycan Respublikası Vergi məəcəlləsi əsasında müəyyənlanmış normalar çərçivəsində tikililərə və avadanlıqlara hesablanılan məsrəflərdir.

Reallaşmış təmir işlərinə aid təmir məsrəflərinin dəyərləri tikililərin və təchizatların müxtəlif normaları üzrə hesablanılmaqla uçota salınır və biri o birinə aid olunmur.

Cari şəkildə təmir xərclərinin qiyməti tikililərin və təchizatların bütün səviyyəsinin əvvəlki ilin axırına balans dəyərinin aşağıda qeyd edilən səviyyəsi ilə məhdudlaşdırılır:

tikili (bina, qurğu, ötürücü qurğu və onların quruluş komponentləri) – 2 faiz;

maşınlar və avadanlıq - 5%;

nəqliyyat vasitəsi - 5%;

sair torpaqlar, tikililər və təchizat - 3%;

amortizasiya hesablanmayan tikilləri və təchizatlar - 0%.

Məcəllə əsasında müəyyənlanmış normalar səviyyəsindən çox olan cari təmir xərcləri tikililərə və avadanlıqlara bağlı **kapitalaşdırılmış məsrəflərə** aid edilir. Sözügedən məsrəflərin uçotu bütün obyektlərə görə ayrı-ayrılıqda aparılır.

Amortizasiya edilməyən tikililərin və avadanlıqların cari şəkildə təmirinə çəkilən məsrəflər tikililərə əsasən **kapitalaşdırılmış xərclərə** şamil olunur.

Podrat metodu ilə reallaşdırılmış cari şəkildə təmir məsrəflərinin mühasibat uçotunda əks olunması aşağıdakı qaydada yazılır:

Reaslaşdırılan təmir işlərinə əsasən cari təmir xərclərinin uçota alınması üçün 202-ci (istehsalat məsrəfləri) hesaba uyğun olan subhesablarının debeti və 431 (məhsulsatan və podratçılara davamlı kreditor borcları), 433 (Törəmə cəmiyyətlərə davamlı kreditor borcları), 535 (İnşaat müqavilələri üzrə qısamüddətli kreditor

borcları), 433 (İnşaat müqavilələri üzrə davamlı kreditor borcları), 532 (Törəmə müəssisələrə qısamüddətli kreditor borcları), 531 (Məhsulsatan və podratçılara qısamüddətli kreditor borcları), 538 (Başqa qısamüddətli kreditor borcları), 435 (Başqa davamlı kreditor borcları) subhesablarının kreditinə əsasən mühasibat yazılışı təqdim edilir;

Cari təmir xərclərinin ödənməsi vaxtı 532 (Törəmə müəssisələrə qısamüddətli kreditor borcları), 531 (Məhsulsatan və podratçılara qısamüddətli kreditor borcları), 536 (İnşaat müqavilələri üzrə qısamüddətli kreditor borcları), 431 (məhsulsatan və podratçılara davamlı kreditor borcları), 433 (İnşaat müqavilələri üzrə uzunmüddətli kreditor borcları), 538 (qısamüddətli kreditor borcları) uyğun subhesabının debeti və 223 (Bank hesablaşma hesabları), 221 (Kassa), 224 (Tələblərə əsasən açılan digər bank hesabları) uyğun subhesablarının kreditində xarakterizə edilir;

Cari təmir xərclərinin hesabat dövrünün sonunda xərc olaraq tanınması ərəfəsində 202-ci (İstehsalat məsrəfləri) hesabın kreditindən 701-ci (Satışın maya dəyəri) hesabının debetinə ləğv edilir;

Cari təmir xərclərinin konkret olan məbləği müəyyənləşmiş həddən çox olduqda, bu yaranan fərqin hər bir səviyyəyə aid əsas fondlara əsasən kapital qoyuluşuna istiqamətlənməsi ərəfəsi 113 no-lu (Torpaq tikili və avadanlıqların kapitallaşdırılması) hesabının debeti və 202 no-lu (İstehsalat məsrəfləri) hesabın kreditinə əsasən mühasibat yazılışı təqdim edilir;

Təyin olunmuş həddən çox cari təmir məsrəflərinin dəyəri mühüm təsisatların istənilən səviyyəsi üzrə onların tarazlıq qiymətinin çoxalmasına yönəldikdə 113 no-lu (Torpaq tikili və avadanlıqların kapitallaşdırılması) hesabının uyğun subhesablarının kreditindən 111 (Torpaq, tikili, avadanlıqların dəyəri) hesabının debetinə yazılır;

Cari təmir xərclərinin konkret olan məbləği müəyyənləşmiş həddən aşağı olduqda, bu yaranan fərq vacib təsisatların istənilən səviyyəsinə görə gələcək hesabat ərəfəsində cari təmir xərclərinə daxil olan məbləğə əlavə olunur.

Təsərrüfat metodu ilə reallaşan cari təmir xərclərinin mühasibat uçotu aşağıdakı kimi aparılır:

Cari təmir xərclərinin ödənməsi dövrü 531 (Məhsulsatan və podratçılara qısamüddətli kreditor borcları), 533 (Törəmə müəssisələrə qısamüddətli kreditor borcları), 536 (İnşaat müqavilələri üzrə qısamüddətli kreditor borcları), 521 (Vergi öhdəlikləri), 522 (Sosial sığorta və təminat üzrə öhdəliklər), 538 (Digər qısamüddətli kreditor borcları), 545 (qısamüddətli öhdəliklər) no-lu hesabların debeti və 221 (Kassa), 223 (Bank hesablaşma hesabları) no-lu hesabların kreditinə yazılır;

Cari təmir xərclərinin hesabat dövrünün sonunda məsrəf olaraq tanınması vəziyyətində 202 (İstehsalat məsrəfləri)-ci hesabın kreditindən 701-ci (Satışın maya dəyəri üzrə xərclər) hesabın debetinə müxabirləşir;

Əsaslı təmir və tikinti xərcləri – tikililərin və avadanlıqların istifadə müddətinin uzanması məqsədi ilə smeta sənədlərinə əsasən hesabat ili boyunca bir dəfədən çox olmamaq şərti ilə reallaşan işlərə əsasən onların bütöv şəkildə və yaxud proporsional səviyyədə bərpa olunmasına, həmçinin tam aşınan (köhnələn), sıradan çıxan tikililərin və avadanlıqların quruluş komponentlərinin hər bir hissələrinin sökülməsinə və dəyişməsinə çəkilən məsrəflərdir.

Əsaslı təmir məsrəfləri tikililər və təchizatlar üzrə kapitallaşdırılmış xərclərə daxil olunur.

Podrat metodu ilə reallaşan əsaslı olan təmir xərclərinin mühasibat uçotunda qeyd edilməsi aşağıda göstərilən qaydada aparılır: reallaşan təmir işlərinə uyğun əsaslı təmir məsrəflərinin uçotda göstərilməsinə görə 113-cü hesabın debeti və 532, 536, 433, 538, 531, 435, 432 hesabının kreditinə əsasən mühasibat yazılışı təqdim edilir;

Əsaslı olan təmir məsrəflərinin ödənməsi ərəfəsində 532, 536, 433, 538, 531, 435, 432 hesablarının uyğun subhesablarının debeti və 221, 223, 224 uyğun subhesablarının kreditində yazılır; əsaslı təmir xərclərinin dəyəri mühüm təsisatların istənilən səviyyəsinə əsasən onların tarazlıq qiymətinin çoxalmasına istiqamətləndikdə 113-cü hesabın kreditindən 111-ci hesabın debetində silinir.

II Fəsil. Tikinti sənayesində gəlir və xərclərin uçotunun mövcud vəziyyəti və təhlili:

2.1. Tikinti sənayesində gəlir və xərclərin tanınması və uçotunun mövcud vəziyyəti;

Konseptual əsaslarda xərclərin xarakterinə və təyinatına (funksiyasına) görə təsnifatı əsasında təhlilin həyata keçirilməsi üçün gəlirlərin və xərclərin maddələri verilməmişdir. Bu bölgü «Maliyyə hesabatlarının təqdimatı üzrə» MMUS 1 saylı tərəfindən aparılmışdır. MMUS 1 xərclərin xarakteri və təyinatı üzrə mənfəət və zərərlər barəsində hesabatda göstərməli olan gəlirlər və xərclər maddələrinin sayını daha geniş vermişdir. Həmin standartda, prinsiplərin və MHBS 1-in təyin etmiş olduğu maddələrə əlavə olaraq «Fəaliyyətin dayandırılmasından mənfəətlər (zərərlər)», «Maliyyə gəlirləri», «Maliyyə xərcləri» və s. maddələr verilmişdir. Hesabat formasına əlavə maddələrin daxil olunması daha geniş informasiya əldə olunmasına imkan versə də, onların əsas və sair gəlirlər, o cümlədən əsas və sair xərclər üzrə bölgüsünü və ya təsnifatını qeyri-dəqiq edir. Misal üçün, informasiyanın istifadəçisi üçün çətinlik o zaman yaranır ki, o, maliyyə gəlirlərinin və yaxud xərclərinin hansı təsnifat qrupuna aid edildiyi haqqında informasiyanı dəqiqləşdirmək imkanından məhrum olur. Bu cür gəlirlər və xərclər əsas əməliyyat fəaliyyətinə, sair əməliyyat gəlirlərinə və xərclərinə aid oluna bilər. Bu bölgünü istifadəsi hesabatdan hazır olaraq əldə etməlidir, halbuki mövcud hesabatdan bunu əldə etmək qeyri-mümkündür. Əgər gəlirlər və xərclərə təriflərin verilməsini, onların tanınma kriteriyalarının təyin edilməsini, əsas gəlir və xərclərə, o cümlədən də sair gəlirləri və xərclərə bölgünü prinsiplər, konseptual əsaslar, MHBS 1 və MMUS 1 təyin edirsə, satışdan gəlirə, onun kəmiyyətinin müəyyən edilməsini və tanınmasına ayrıca Beynəlxalq və Milli Standart həsr olunmuşdur. Söhbət «Gəlir» adlı MHBS 18-dən və «Gəlirlər üzrə» MMUS 6-dan gedir. Həmin standartlar əsas gəlirin və ya əsas əməliyyat gəlirinin uçotu qaydalarını təyin edir.

MHBS11 və MMUS 16 tikinti müqavilələri üzrə gəlirlərin və xərclərin tanınmasına ancaq o zaman icazə verir ki, tikinti müqaviləsi üzrə nəticə etibarlı

şəkildə ölçülə bilsin. Bu zaman işlərin hesabat tarixində tikinti müqaviləsinə müvafiq icra olunması mərhələsinə istinad olunmalıdır. Gəlirlərin və xərclərin tikinti müqavilələri üzrə yerinə yetirilməsi mərhələsinə istinad olunması əsasında tanınması çox hallarda «yerinə yetirilmiş işlərin payı» adlanır. Sözügedən metoda əsasən müqavilə üzrə gəlir, işlərin müəyyən mərhələdə icra olunması prosesində çəkilmiş xərclərlə uyğunlaşdırılır. Bu zaman hesabatda işlərin icra olunmuş hissəsinə aid olunan gəlirlər və xərclər barəsində informasiya öz əksini tapmalıdır.

Misal 1. Kontrakt üzrə tikinti müqaviləsinin qiyməti 1000000 man., onun smeta dəyəri (maya dəyəri) isə 750000 man. olur. İcra olunmuş və hesabat dövründə tanınmış işlərin həcmi, sərf edilən pul vəsaitlərinin məbləği 250000 manat təşkil etmişdir. Onda hesabat dövrünə işlərin icra olunması səviyyəsi 33,33% ($250000:750000$) olacaqdır.

Hesablanmış faiz (33,33 %) podratçı təşkilatın tikinti müqaviləsi cəmi çəkəcəyi xərclərin tərkibində cari dövr üzrə çəkilmiş faktiki xərclərin payını göstərir. Hesablanmış faiz həcmində sifarişçi təşkilat podratçı təşkilata gəlir götürməlidir. Köçürüləcək gəlirin məbləği 333300 man. ($1000000 \times 33,33 : 100$) olmalıdır. Həmin gəlir məbləği faktiki çəkilmiş xərclərlə uyğunlaşdırılacaqdır. $333300 - 250000 = 83300$ man. Nəticədə, podratçı təşkilatın hesabat dövründə icra etdiyi işlərə görə gəliri 333300 man., xərcləri – 250000 man., mənfəəti isə 83300 man. olacaqdır.

Podratçı təşkilatlar tikinti müqavilələri üzrə xərclərin uçotunu 203 nömrəli «Tikinti müqavilələri üzrə məsrəflər» hesabında həyata keçirirlər. Hesabda qalıqlar ayın əvvəlinə və sonuna bitməmiş tikinti işlərinə sərf edilən pul vəsaitləri, debet dövriyyəsi üzrə hesabat ayında (dövründə) podratçının çəkmiş olduğu faktiki xərclər, kredit dövriyyəsi üzrə tikinti üzrə icra olunmuş, bitməmiş obyektlər üzrə silinən xərclərin məbləğləri əks etdirilir. Əgər gəlirlərin və xərclərin uçotu işlərin icrası mərhələləri əsasında həyata keçirilirsə, onda 203 nömrəli hesabın kredit dövriyyəsi ilə debet dövriyyəsi eyni məbləğlər təşkil edəcəkdir. Yəni, «yerinə yetirilmişlərin payı» metodunu tətbiq edən zaman 203 nömrəli hesabın kredit dövriyyəsi, həmin hesab üzrə debet dövriyyəsində olan məbləğin uyğun hesabat dövrünün gəlirlərinə silindiyinə göstərəcəkdir.

Misal 2. üzrə məlumatlardan istifadə etməklə ola biləcək mümkün əməliyyatların mühasibat uçotu hesablarında nə cür əks etdirilə biləcəyini gözdən keçirək. Fərz edək ki, podratçı təşkilatın hesabat dövründə sərf etdiyi xərclərin tərkibi və məbləği aşağıdakı kimi olmuşdur.

- inşaat işlərində çalışan işçilərin əmək haqqı xərcləri – 75000 man.;
- işçilərin sosial sığortasına ayırmalar – 17250 man.;
- tikintidə istifadə olunan materialların dəyəri – 132500 man.;
- müqavilənin yerinə yetirilməsi ilə bağlı aktivlərin amortizasiyası – 20200 man.;
- sair xərclər – 5050 man

1. Tikintidə istifadə edilmiş materialların dəyəri – 132500 man.; Debet 203 -1 – Tikintidə istifadə edilmiş xammal və materiallar – 132500 man.; Kredit 201-1 – Xammal, 201 -2- Materiallar – 132500 man.

2. Tikintidə işləyən işçilərin əmək haqqı xərcləri – 75000 man.; Debet 203 – 2 – Tikinti ilə məşğul olan işçi heyəti ilə əlaqəli məsrəflər – 75000 man.; Kredit 533 – Əməyin ödənişi üzrə işçi heyətinə olan borclar – 75000 man.;

3. İşçilərin sosial sığortasına ayırmalar edilmişdir – 17250 man.; Debet 203-3-Tikinti ilə məşğul olan işçi heyəti ilə əlaqəli məsrəflərə görə hesablanılan sosial sığorta ayırmaları – 17250 man.; Kredit 522 – Sosial sığorta və təminat üzrə ayırmalar – 17250 man.

4. Tikinti maşın və avadanlıqlarına amortizasiya hesablanmışdır – 20200 man.; Debet 203 –

5. Tikintidə istifadə olunan aktivlər üzrə amortizasiya məsrəfləri – 20200 man.; Kredit 112-1-3- Maşın və avadanlıqlar üzrə yığılmış amortizasiya – 20200 man.

6. Tikinti müqaviləsinə aid olunan sair xərclər – 5050 man.; Debet 203 – 5 – Tikinti ilə əlaqəli sair məsrəflər – 5050 man. Kredit 223 – Bank hesablaşma hesabları; 538 – Digər qısamüddətli kreditor borclar; 545 – Digər qısamüddətli öhdəliklər və s. Hesablar – 5050 man.

7. İcra olunmuş, yaxud başa çatdırılmış mərhələ üzrə tikinti işlərinə sərf edilmiş xərclər satışın maya dəyərinə silindikdə Debet 701-2- Tikinti müqavilələri üzrə maya dəyəri xərcləri – 250000 man.; Kredit 203 – Tikinti müqavilələri üzrə məsrəflər (subhesablar üzrə məbləğlərin ümumi yekunu) – 250000 man.

8. ƏDV-də daxil olmaqla icra olunmuş işlərə görə (bitmiş mərhələ üzrə) gəlir tanınmışdır – 393294 man., o cümlədən ƏDV – 59984 man. Debet 215 – Tikinti müqavilələri üzrə qısamüddətli debitor borcları – 393284 man.; Kredit 601-3- Tikinti müqavilələri üzrə gəlir – 393294 man

9. Mərhələ üzrə icra olunmuş işlərə sərf edilən xərclərin, həmin xərclər üzrə tanınmış gəlirlərə silinməsi (gəlirlərlə xərclərin hesabat dövründə uyğunlaşdırılması – 250000 man. Debet 601-3- Tikinti müqavilələri üzrə gəlir – 250000 man.; Kredit 701-2- Tikinti müqavilələri üzrə maya dəyəri xərcləri – 250000 man.

10. Hesablanmış ƏDV hesablarda göstərilmişdir – 59984 man.; Debet 601-3- Tikinti müqavilələri üzrə gəlir – 59994 man.; Kredit 521 – Vergi öhdəlikləri – 59994 man.

11. Yerinə yetirilmiş mərhələ üzrə maliyyə nəticəsi təyin olunmuş və silinmişdir – 83300 man; Debet 601 – Tikinti müqavilələri üzrə gəlir – 83300 man.; Kredit 801 – Ümumi mənfəət (zərər) – 83300 man.

12. Yerinə yetirilmiş mərhələ üzrə pul gəliri daxil olmuşdur – 393294 man.: Debet 223 – Bank hesablaşma hesabları – 393 294 man.; Kredit 215 – Tikinti müqavilələri üzrə qısamüddətli debitor borcları – 393 294 man. Bütövlükdə gəlirlərin və xərclərin tanınmasını və hesablanmasını göstərmək üçün aşağıdakı misala baxaq.

Misal 2.1.2. Tikinti müqaviləsi 3 il müddətin təsbit olunmuş 14,4 mln.məbləğində təsbit olunmuşdur. Tikintinin bağlanmasıdan bir il yarım keçdikdən sonra sifarişçi təsbit olunmuş qiymətdən 480 min manat kənarlaşma olduğunu tanımışdır. Sifarişçi müqavilə üzrə tikinti xərclərini 12640 min manat məbləğində təyin etsə də, birinci ilin sonunda həmin xərcləri yenidən hesablamış və onların məbləğini 560 min manat məbləğində artırmışdır. Proyektədən kənarlaşmaya görə

çəkilməli olan və sifarişçi tərəfindən tanınan xərclərin məbləği 384 min manat olur. İkinci ilin sonunda tikinti meydanında istifadə olunmamış materialların dəyərinin 200 min manat olduğu təyin edilmişdir. Mərhələlər üzrə işlərin icrası «yerinə yetirilmiş işlərin payı» metodu əsasında təyin olunur. Həmin metoddan faydalanmaqla illər üzrə hesablamalar nəticəsində aşağıdakı kəmiyyətlər əldə ediləcəkdir (cədvəl 4.).

İllər üzə “Yerinə yetirilmiş işlərin payı” metodu ilə hesablamalar kəmiyyəti

Cədvəl 4.

Göstəricilər	1-ci il	2-ci il	3-cü il
1. Kənarlaşmada razılaşdırılmaqla tikinti müqaviləsi üzrə gəlir, min man.	14400	14860	14870
2. tikinti müqaviləsi üzrə xərclərin ümumi məbləği, min man.	13300	13585	13574
3. Tikinti müqaviləsi üzrə hesabı mənfəət	1200	1295	1286
4. Hesabat tarixinə çəkilmiş xərclər, min man.	3293	10130	13573
5. Həmçinin tikinti meydanında istifadə olunmamış materialların dəyəri, min man.	-	20000	-
6. Tikinti müqaviləsi üzrə işlərin yerinə yetirilmə səviyyəsi (səh.4- səh.5); səh 2), faizlə	24,94	72,74	100,00
7. Yerinə yetirilmiş mərhələlərə sərf edilən xərclər əsasında yaranan gəlirlərin tanınmış məbləği, min man. (artan yekunla)	3589,8	10823,2	14870,0

Mənbə: Şəxsi hesablamalar

Hər bir hesabat dövrünün axırında mənfəət və zərər barəsində hesabat formasında tanınacaq mənfəətin məbləği aşağıdakı kimi olacaqdır (cədvəl 5.)

Göstəricilər	1-ci ilə hesabat	2-ci ilə hesabat	3-cü ilə hesabat
1	2	3	4
1. Tikinti müqaviləsi başlanandan gəlir, min.man	3589,9	10822,2	14880,0
1.1. Həmçinin əvvəlki hesabat ilində hesablanmış	-	3589,9	10822,2
1.2. Hesabat ilinin gəliri	3589,9	7276,8	4017,6
2. Tikinti müqaviləsi başlanandan sərf edilmiş xərclər,	3292	10120	13584
2.1. Həmçinin əvvəlki hesabat ilində hesablanmış	-	3292	10120
2.2. Hesabat ilinin xərcləri	3292	6628	3664
3. Tikinti müqaviləsi başlanandan mənfəət, min.man	293,6	942,4	1296,0
3.1. Həmçinin əvvəlki hesabat ilində hesablanmış	-	293,6	942,4
3.2. Hesabat ilinin mənfəəti	293,6	648,8	353,6

Mənbə: Şəxsi hesablamlar

Vurğulamalıyıq ki, ikinci ilin hesabatına daxil olan xərclər tikinti meydançasında istifadəsiz qalmış metarialların dəyəri məbləğində azaldılmışdır. Həmin materiallar işlərin üçüncü ilində istifadə edilmişdir və həmin ilin xərclərinə daxil olunmuşdur. Podratçı təşkilatın hər il üzrə mənfəət və zərər barəsində hesabatında gəlirlər, xərclər və mənfəətin yekunu aşağıdakı kimi olacaqdır (cədvəl 6.)

Cədvəl 6. Gəlirlərin, xərclərin və mənfəətin mənfəət və zərər haqqında hesabat formasında illər üzrə tanınması məbləğləri, min.man.

Hesabatın göstəriciləri	Tikinti müqaviləsi üzrə cəmi	1-ci ilin hesabatı	2-ci ilin hesabatı	3-cü ilin hesabatı
Gəlirlər	14870	3585,8	7276,7	4017,5
Xərclər	13574	3282,0	6629,0	3663,0
Mənfəət	1286	293,5	648,7	353,5

Mənbə: Şəxsi hesablamlar

Gəlirlər, xərclər və mənfəət mühasibat uçotunda misal 2.1.1.-də verilmiş yazılışlara tam bənzər yazılışlarla öz əksini tapacaqdır. Həmin misalda yazılışları həyata keçirərkən biz AR Maliyyə Nazirliyinin 2017-ci il 30 yanvar verilən Q-01 Nöli Qərarı ilə təsdiq olunmuş «MHBS-na və kommersion təşkilatları üçün milli mühasibat uçotu standartlarına görə mühasibat uçotunun aparılması Qaydaları»na əsasən müəyyən korrektələr olunmuş Hesablar Planından istifadə etmişik.

Vurğulamalıyıq ki, həmin korrektələr AR Maliyyə Nazirliyinin 2006-cı il aprel ayının 18- də təsdiq etmiş olduğu yeni standartlar üzrə Hesablar Planı üzərində aparılmışdır. Tədqiqatlardan məlum olur ki, aparılmış korrektələr bütövlüklə MHBS 11 və MMUS 16 - da nəzərdə tutulmuş bütün müddəaları və təsbitləri mühasibat uçotu hesablarında əks etdirməyə imkan verir. Lakin onu da vurğulamalıyıq ki, 2006-cı ildə təsbiq olunmuş Hesablar Planında 203 nömrəli hesaba heç bir subhesab nəzərdə tutulmamış olduğu halda, 2017-ci ildə düzəlişlər aparılmış Hesablar Planında 203 nömrəli hesabda xərclərin bütün növlərini uçota almaq üçün yetərincə subhesab nəzərdə tutulmuşdur. Düzəlişlərdən biri də odur ki, 701 nömrəli «Satışın maya dəyəri» adlı hesab yeni adda – «Satışın maya dəyəri üzrə xərclər» adlandırılmaqla bərabər ona yeni subhesab - «Tikinti müqavilələri üzrə maya dəyəri xərcləri» subhesabı əlavə olunmuşdur. 2006-cı ildə təsbiq olunmuş Hesablar Planında belə subhesab yox idi, bu da tikintisi bitmiş işlər üzrə maliyyə nəticəsini təyin etməyə imkan vermirdi.

Sair gəlirlərin və sair xərclərin uçotunun həyata keçirilməsi əvvəlcədən təyin edilmiş təsnifata əsaslanmalıdır. Belə təsnifat prinsiplərdə, konseptual əsaslarda, MHBS1 və MMUS 1-də verilməsə də, mühasibat uçotu subyektləri üçün Hesablar Planında onların təsnifatı kimi qəbul edilə biləcək dəqiq maddələr təyin olunmuşdur. Söhbət 611 nömrəli «Sair əməliyyat gəlirləri və 731 nömrəli «Sair əməliyyat xərcləri» adlı sintetik hesablara açılmış subhesablardan gedir.

Torpaq, tikili, avadanlıqların və başqa uzunmüddətli aktivlərin satışı əslində davamlı olmayan fəaliyyət növünə aiddir. Bu cür aktivlərin satışından olan gəlirlərin uçotunun həyata keçirilməsi üçün 611-1 «Torpaq, tikili, avadanlıqların və başqa uzunmüddətli aktivlərin satışında gəlirlər» adlı subhesab nəzərdə tutulmuşdur. Belə aktivlərin satış üçün nəzərdə tutulan kimi təsnifləşdirilməsi və uçotundan əvvəl onların tanınmasının dayandırılması aparılmalıdır. Sözügedən aktivlərin tanınmasının dayandırılması qaydaları uyğun olaraq MHBS 16, MHBS 38, MHBS 40, MMUS 7, MMUS 12 və MMUS 27 ilə təyin edilir. Misal üçün, torpaq, tikili və avadanlıqların

balans dəyərinin tanınmasının mütləq şəkildə dayandırılması MHBS 16 və MMUS 7-yə görə o zaman aparılır ki, həmin aktivlər:

a) təsərrüfatdan çıxır, ya da;

b) həmin aktivlərin istismarından, yaxud təsərrüfatdan çıxmasından müəyyən iqtisadi faydanın əldə olunması gözlənilmir.

Qeyri-maddi aktivlərin, investisiyalı mülkiyyətin tanınmasının dayandırılması da bənzər şəkildə həyata keçirilir və MHBS 38, MHBS 40 və MMUS 12 və MMUS 27 ilə tənzimlənir. Uzunmüddətli aktivlərin təsərrüfatdan çıxması müxtəlif yollarla, misal üçün, satılması, maliyyə icazəsi şəklində icarəyə verilməsi, əvəzsiz verilməsi yolu ilə həyata keçirilə bilər.

Aktivlərin tanınmasının dayandırılmasından ərsəyə gələn mənfəət və ya zərər mütləq şəkildə həmin aktivlərin təsərrüfatdan çıxmasından yaranan xalis daxilolmalarla, onların balans dəyəri arasındakı fərq kimi təyin olunur.

Əgər uzunmüddətli aktivlər satış üçün nəzərdə tutulursa, onda onların tanınmasının dayandırılması ilə həm də həmin aktivlərin satış üçün nəzərdə tutulan kimi təsnifləşdirilməsi həyata keçirilir. Bu prosesin uçotunun həyata keçirilməsi qaydalarını MHBS 5 və MMUS 23 təyin edir. Həmin standartların tələblərinə əsasən, satış üçün nəzərdə tutulan qismində təsnifat kriteriyalarının tələblərinə müvafiq olan 2 kəmiyyətdən (balans dəyəri və satışa çəkilən xərclər çıxırmaqla ədalətli dəyərdən) ən aşağı olan kəmiyyətlə qiymətləndirilməlidir. Özü də, belə aktivlərin amortizasiyası dayandırılmalıdır.

Təşkilat uzunmüddətli aktivi (aktivlər qrupunu) o vaxt satış üçün təsnifləşdirməlidir ki, həmin aktivin balans dəyəri, onun sonrakı istifadəsi nəticəsində deyil, satılması nəticəsində əvəzlənəcəkdir.

Misal 2.2.1. Şirkət ilkin dəyəri 500 min manat yığılmış amortizasiya məbləği 200 min manat təşkil edən və satış xərcləri ilə birgə ədalətli dəyəri 400 min manat təşkil edən avadanlığı satmaq planlaşdırır. Bu məqsədlə əvvəlcə həmin obyekt

uzunmüddətli aktivlər qrupundan çıxarılacaq satış üçün nəzərdə tutulan aktivlər qrupuna aid olunmalıdır. Satışla bağlı xərclər 4500 manatdır. Avadanlığın balans (qalıq) dəyəri 300 min manatdır (500 000 – 200 000). Deməli, onun balans dəyəri satış ilə bağlı xərclər çıxılmaqla ədalətli dəyərindən aşağıdır, bu səbəbdən də həmin aktivin satış üçün nəzərdə tutulan dəyəri 300 min manat məbləğində əks etdiriləcəkdir. Obyektin satışından maliyyə nəticəsi 95500 manat olacaqdır. Aparılan əməliyyatlar hesablarda aşağıdakı mühasibat yazılışları ilə rəsmiyyətə salınacaqdır:

1. Satış üçün nəzərdə tutulan obyektin yığılmış amortizasiyası silinmişdir – 200 000 man.; Debet 112-1-3 Maşın və avadanlıqlar üzrə yığılmış amortizasiya – 200 000 man.;

2. Kredit 111 -3 «Maşın və avadanlıqların dəyəri» - 200 000 man. 2. Satış üçün nəzərdə tutulan aktivin balans dəyəri ilə satış üçün saxlanılan aktivlər qrupuna keçirilməsi – 300 000 man. Debet 206 – Satış məqsədi ilə saxlanılan dəyər aktivlər – 300 000 man.

3. Satış üçün nəzərdə tutulan aktivin satışından gəlir tanınmışdır – ƏDV ilə birlikdə və satış xərcləri də daxil edilməklə 472 000 man., həmçinin ƏDV 72000 manat: Debet 211 – Alıcılar və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları – 472 000 man.; Kredit 611 -1 – Torpaq, tikili, avadanlıqların və digər uzunmüddətli aktivlərin satışından gəlirlər – 472 000 man.

4. Satılmış avadanlığın balans dəyəri silinmişdir – 300 000 man: Debet 611-1 – Torpaq, tikili, avadanlıqların və başqa uzunmüddətli aktivlərin satışından gəlirlər – 300 000 man.; Kredit 206 –Satış məqsədi ilə saxlanılan başqa aktivlər – 300 000 man.

5. Satış ilə bağlı ƏDV göstərilmişdir – 72000 man.: Debet 611-1 – Torpaq, tikili, avadanlıqların və başqa uzunmüddətli aktivlərin satışından gəlirlər – 72000 man. Kredit 521 – Vergi öhdəlikləri – 72000 man.

6. Satış ilə bağlı xərclər ödənilmişdir (ödəniş malalanın hesabına həyata keçirilmişdir) – 4500 man. Debet 611-1 - Torpaq, tikili, avadanlıqların və başqa uzunmüddətli aktivlərin satışından gəlirlər –4500 man.; Kredit 223 – Bank hesablaşma hesabları – 4500 man.

7. Avadanlığın satışından mənfəət silinmişdir – 95500 man.: Debet – 611-1 - Torpaq, tikili, avadanlıqların və digər uzunmüddətli aktivlərin satışından gəlirlər – 95500 man.; Kredit 801 – Ümumi mənfəət (zərər) – 95500 man.

Başqa təşkilatlardan əvəzsiz qaydada əldə edilən aktivlər, həmin aktivləri uçota alan hesabların (101, 111, 121, 201, 205 və s.) debetindən, 611-3 nömrəli hesabın ilə kreditində göstərilir. Bu cür aktivlərin daxil olması mənfəətin yaranması kimi əks etdirilir:

Debet 611-3 – Əvəzsiz olaraq alınmış aktivlər;

Kredit 801 - Ümumi mənfəət (zərər).

Alınmış cərimələr, başqa bənzər ödənişlər, keçmiş illər üzrə ümitsiz borcların bərpası üzrə gəlirlər və s. bu kimi gəlirlər debet 218, 223, kredit 611-4, 611-5, 611-6, 611-7, 611-9, 611-10 yazılışları ilə rəsmiyyətə salına bilər. Gözdən keçirilən 611 nömrəli hesaba «Yenidən qiymətləndirmədən gəlirlər» adlı 2 nömrəli subhesab nəzərdə tutulmuşdur. Həmin subhesab ancaq o zaman istifadə edilə bilər ki, aktivin yenidən qiymətləndirilməsi nəticəsində yaranan mənfəət, eyni aktivin əvvəlki yenidən qiymətləndirilməsi nəticəsində olmuş vacib resersirə etmiş (əvəz etmiş) olsun. Belə olan zaman aşağıdakı kimi yazılışlar tərtib edilməlidir:

1. Debet – 208 - Ehtiyatların dəyərinin azalmasına görə düzəlişlər;
Kredit – 201 Material ehtiyatları;

Kredit – 204 – Hazır məhsul;

Kredit – 205 – Mallar;

Kredit – 206 – Satış məqsədilə saxlanılan digər aktivlər və s.

Bu yazılışlar həmin aktivlərin yenidən qiymətləndirilmə zamanı dəyərlərinin aşağı düşməsi məbləğlərində tərtib olunur.

2. Debet 731-2 – Yenidən qiymətləndirilmədən xərclər;
Kredit – 208 – Ehtiyatların dəyərinin azalmasına görə düzəlişlər.

Bu yazılış yenidən qiymətləndirmə nəticəsində aktivlərin dəyərinin aşağı düşməsindən yaranan zərər məbləğinə verilir;

3. Debet – 201 – Material ehtiyatları;

Debet – 204 – Hazır məhsul;

Debet – 205 – Mallar;

Debet – 206 – Satış məqsədilə saxlanılan digər aktivlər və s.

Kredit 611-2 – yenidənqiymətləndirilmədən gəlirlər.

Bu yazılışlar ancaq əvvəlki yenidən qiymətləndirilmə nəticəsində yaranmış zərər məbləğində aparıla bilər. Əgər cari yenidən qiymətləndirmədən yaranan mənfəət əvvəlki yenidən qiymətləndirmədən olan zərərdən artıqdırsa, onda həmin fərq mənfəət kimi göstərilə bilməz.

Misal 2.2.2. Şirkətin anbarında olan hazır məhsulun yenidən qiymətləndirilməsi zamanı aşağıdakı vəziyyət yaranmışdır; hazır məhsulun balans dəyəri 40 000 manat, satış xərcləri çıxılmaqla ədalətli dəyəri (xalis satış dəyəri) 30000 manat olmuşdur. Yenidən qiymətləndirmə nəticəsində aktivin dəyəri 10 000 manat məbləğində azalmışdır. Növbəti yenidən qiymətləndirmə zamanı görünür ki, həmin aktivlərin xalis satış dəyəri 43 000 manat olur. Onda yaranan mənfəətin ümumi məbləği 12000 manat (43000 – 30 000) olacaqdır. Ancaq Beynəlxalq və Milli standartlara görə aktivlərin (hazır məhsulların) dəyəri balansda 43000 məbləğində deyil, təkcə 40 000 manat məbləğində göstərilə bilər, başqa sözlə desək yaranmış 130 000 manat məbləğində göstərilə bilər, yəni yaranmış 130 000 manat mənfəətin təkcə 10 000 manat məbləği aktivlərin balans dəyərinə daxil edilə bilər, qalan 3000 man. isə nəzərə alınmayacaqdır.

Əməliyyatlar aşağıdakı yazılışlarla rəsmiyyətə salınacaqdır:

1. 25 dekabr 2011 ilində anbarda olan hazır məhsulun yenidən qiymətləndirilməsi nəticəsində onların dəyərinin azalması məbləğinə – 10000 man.:

Debet 208 – Ehtiyatların dəyərinin azalmasına görə düzəlişlər – 10000 man.; Kredit 204 – Hazır məhsul – 10 000 man.

2. Hazır məhsulun dəyərinin aşağı düşməsi yenidən qiymətləndirmə nəticəsində yaranan zərər (xərc) kimi göstərilmişdir - 10 000 man.; Debet 731-2 – Yenidən qiymətləndirilmədən xərclər – 10000 man.; Kredit 208 – Ehtiyatların dəyərinin azalmasına görə düzəlişlər – 10000 man.

3. Mart 2012-ci ildə həmin hazır məhsul satılmamış, lakin onun xalis satış dəyəri artaraq 43000 manat olmuşdur. Deməli, əvvəlki qiymətləndirilmədən olan məbləğ ilə indiki qiymətləndirilmədən olan məbləğ arasındakı fərq 12000 manat (43000-30000) olmuşdur:

Debet 204 – Hazır məhsul – 10000 man.

Kredit 611-2 – Yenidən qiymətləndirilmədən gəlirlər – 10000 man.

4. Sonuncu yenidən qiymətləndirilmədən yaranan əlavə gəlir (mənfəət) əvvəlki yenidən qiymətləndirmədən olan zərərin (xərcin) örtürülməsinə silinmişdir – 10000 man.:

Debet 611-1 - Yenidən qiymətləndirilmədən gəlirlər – 10000 man;

Kredit 731-2 - Yenidən qiymətləndirilmədən xərclər – 10000 man.

Yenidən qiymətləndirmə nəticəsində yaranan zərərlər ancaq qısamüddətli aktivlər üzrə deyil, uzunmüddətli aktivlər üzrə ola bilər. Bu halda da, bir məqamı nəzərə almaq lazımdır. Söhbət ondan gedir ki, uzunmüddətli aktivlərin yenidən qiymətləndirilməsi zamanı artım kapitala aid olunur, lakin əgər sonrakı yenidən qiymətləndirmə nəticəsində əmələ gəlmiş zərərin məbləği əvvəlki yenidən qiymətləndirmədən yaranmış kapitaldan (yenidən qiymətləndirmə ehtiyatından) artıqdırsa, onda həmin fərq beynəlxalq və milli standartların tələblərinə görə 731-2 nömrəli hesabda əks etdiriləcəkdir.

Misal 2.2.3. Avadanlığın balans dəyəri 20 000 manat, birinci dəfə yenidən qiymətləndirmə zamanı onun ədalətli dəyəri 25000 manat, sonrakı

yenidən qiymətləndirmə zamanı isə 18000 manat olmuşdur. Əməliyyatlar mühasibat uçot hesablarında aşağıdakı yazılışlarla rəsmiyyətə salınacaqdır:

1. Birinci dəfə yenidən qiymətləndirilərkən avadanlığın ədalətli dəyərinin onun balans dəyərindən artıq olan məbləğinə – 5000 man. (25000-20000):

Debet 111-3 Maşın və avadanlıqların dəyəri – 5000 man.;

Kredit 331 Yenidən qiymətləndirilmə üzrə ehtiyat – 5000 man.

2. Növbəti yenidən qiymətləndirmə zamanı avadanlığın ədalətli dəyəri ilə onun balans dəyəri arasında yaranan fərq məbləğinə; - 7000 (18000 – 25000) man.;

Debet 331 – Yenidən qiymətləndirilmə üzrə ehtiyat – 5000 man.; Debet – 731-2 – Yenidən qiymətləndirilmədən xərclər – 2000 man.;

Kredit 111-3 – Maşın və avadanlıqların dəyəri – 7000 man.

2.2 Tikinti sənayesində auditin aparılması və daxili nəzarətin mövcud vəziyyəti;

Gəlirlərin audit yoxlanılması təqdimətdən gəlirlərin və satışdankənar gəlirlərin yoxlanılmasını əhatə edir və belə olduqda auditor yalnız gəlirlərin kəmiyyətinin təyin olunmasının düzgünlüyünü deyil, o cümlədən onların uçotda zamanında tanınmasını yoxlamalıdır. İnşaat təşkilatlarının vergi auditi üçün uçotu inşaat obyektləri üzrə edilən təqdimatdan qazanılan gəlirlər xüsusi əhəmiyyət daşıyır.

Mövcud qanunvericiliyə müvafiq olaraq təqdimətdən gəlirlər dedikdə, özünün istehsalı olan və əvvəllər əldə edilən malların (işlərin, xidmətlərin) təqdim olunmasından, eyni zamanda əşya hüquqlarının satışından əldə edilən gəlirlər nəzərdə tutulur. Podrat inşaat təşkilatlarına münasibətdə təqdimatdan gəlirlərin çox hissəsini tikinti podratı müqavilələrinə müvafiq olaraq görülən tikinti- quraşdırma işlərinin təqdim edilməsindən gəlirlər təşkil edir.

Podrat inşaat təşkilatlarında inşaat-quraşdırma işlərinin təqdim olunmasından gəlirlər altında icra olunan, sifarişçiyə təhvil verilən, tikinti təşkilatında qəbul edilən uçot siyasətinə müvafiq uçotda göstərilən işlərin həcmi nəzərdə tutulur. Hüquqi şəxslərin mənfəət vergisinin hesablanması məqsədləri üçün AR VM-nin 10-cu fəslində gəlirlərin qəbul olunmasının 2 uçot üsulu qeyd edilmişdir (VM-nin 130-cu maddəsi):

- kassa metodu,
- hesablama metodu.

Bu üsulların hər birinin və müəssisənin vergi uçotunun təşkilinə, vergi auditinin həyata keçirilməsinə təsir edən özəllikləri mövcuddur. Podrat inşaat təşkilatları üçün təqdimatdan qazanılan gəlirlərin qəbul olunmasının üsulu kimi hesablama üsulunun tətbiq edilməsi daha xarakterikdir. VM-nin 135-ci maddəsinə müvafiq olaraq müəyyən miqdar vergi ödəyicisinə şərti ödənilməlidirsə və ya vergi ödəyicisi əqd və yaxud müqavilə üzrə həmin öhdəliklərini həyata keçirmişdirsə, bu zaman gəliri əldə etmək hüququ əldə olunmuş hesab edilir (1).

VM-nin 138-ci maddəsinə müvafiq olaraq davamlı müqavilələr dedikdə - müqavilədəki istehsal, quraşdırma və yaxud tikinti, bunlarla əlaqədar xidmətlərin və işlərin vergi ili boyunca bitməyən müqavilə başa düşülür. Müqavilədəki işlərin başladığı gündən 6 ay boyunca bitməsini tələb edən müqavilələr davamlı müqavilələrə aid olunmur (1).

Əgər müqavilədə davamlı texnoloji tsiklə malik inşaat-quraşdırma işlərinin sifarişçiyə hissə-hissə təhvil verilməsi tələb edilməyəbsə, daha çox beynəlxalq təcrübədə inşaat -quraşdırma işlərindən gəlirlər aşağıdakı 2 üsuldən birinin vasitəsilə hesabat dövrləri arasında paylaşdırıla bilər:

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

VM-nin 138.2-ci maddəsinə görə əgər vergi ödəyicisi hesablama üsulu ilə uçot həyata keçirirsə, davamlı müqavilələrlə əlaqədar gəlir və bu gəlirdən tutulan dəyərlər vergi ili boyunca sazişlərin həyata keçirilməsinin faktiki həcmələrinə müvafiq olaraq uçota alınır. O cümlədən, VM-nin 138.3-cü maddəsinə müvafiq olaraq müqavilənin həyata keçirilməsinin faktiki həcmi vergi ili boyunca sərf edilmiş xərcin həmin müqavilədə olan ümumi dəyərləndirilən xərclərlə müqayisə olunması yolu ilə müəyyən edilir (1).

Məlumdur ki, mövcud qanunvericiliyə müvafiq olaraq AR-da belə hal zamanı qeyd etdiyimiz 2-ci hal tətbiq edilir.

Xərclərin formalaşmasına müvafiq olaraq gəlirlərin qəbul olunması o halda mümkün ola bilər ki, imzalanmış müqavilələrin tələblərində sərf edilən xərclərlə təyin olunan gəlirlər arasında dəqiq əlaqənin aşkarlanmasının mümkünlüyü sahəsində inşaat işlərinin mərhələ-mərhələ verilməsi planlaşdırılmamış olsun.

Podrat inşaat təşkilatları gəlirlərin paylaşdırılmasını birbaşa məsrəflərə proporsional olaraq aparır, belə olduqda bu cür xərclər kimi əməyin ödənişinə məsrəflər tətbiq edilir və inşaat işlərinin smeta məbləğində əməyin ödənişinə birbaşa xərclərin xüsusi çəkisi müəyyən edilməklə faktiki məlumatlardan istifadə etməklə.

Podrat inşaat təşkilatı inşaat -quraşdırma işlərinin görülməsinə inşaat podratı müqaviləsini imzalamışdır. Müqavilənin dəyəri 5.700,0 min man. olur. Müqavilənin icra edilməsi müddəti isə 1 ildir.

MV üzrə vergitutma bazasına daxil olunması üçün müxtəlif yekun informasiyalar verən vaxt üzrə inşaat işlərinin görülməsindən gəlirlərin qəbul olunmasındakı müxtəlifliklər göz önündədir.

Maliyyə nəticələrinin və MV-nə əsasən büdcə ilə hesablaşmaların nəzərdən keçirilməsi zamanı auditor inşaat-quraşdırma işlərinin, materialların, mühim vəsaitlərin və başqa əmlakın təqdim olunmasından mənfəətin təyin olunması; mühim vəsaitlərin və başqa aktivlərin əvəzsiz olaraq verilməsi, maşın, mexanizm və əmlakın

icarəyə verilməsinin nəticələrinin uçotda göstərilməsi ilə əlaqədar səhvləri üzə çıxarmalıdır.

Cədvəl 7

Satışdankənar gəlirlərin uçotu zamanı yaranan səhvlər və çətinlik

Gəlirin növü	Səhvlər və çətinliklər
Müqavilə öhdəliklərinin pozulmasına görə cərimə, penya və digər sanksiyalar, zərər və itki məbləğlərinin kompensasiyası	Səhv- belə gəlirlərin əldə edilməsi vaxtı düzgün təyin edilmir, imzalanmış müqavilələrin şərtlərinə müvafiq olaraq faizlərin (cərimələrin, penyaların və (və ya) sanksiyaların) hesablanması tarixinə təyin edilməlidir. Əgər müqavilədə cərimə sanksiyaların hesablanması nəzərdə tutulmayıbsa və təchizatçı-müəssisə sanksiyaların tətbiqi ilə əlaqədar məhkəməyə müraciət etməyibsə, onda vergi orqanlarının mənfəət vergisi üzrə vergi bazasının dəqiqləşdirilməsi və əlavə vergilərin hesablanması tələb etmək hüququ yoxdur.
Əmlakın icarəyə verilməsindən gəlirlər	Səhv - bir neçə dövr üçün hesablanan gəlirlərin həmin dövrə aid olan məbləğdə deyil, tam məbləğdə vergi bazasına daxil olunması.
İstismardan çıxarılan əsas vəsaitlərin ləğvi zamanı alınan materialların dəyəri növündə gəlirlər	Mürəkkəbliik- praktikada ehtimal olunan bir situasiya yarana bilər ki, mühasibat uçotu ilə vergi uçotunun informasiyaları bir-birindən əhəmiyyətli şəkildə fərqlənə bilər, yəni gəlirlərin qəbul olunması vaxtı kimi mühasibat uçotunun tələblərinə müvafiq olaraq rəsmiləşdirilən amortizasiya edilən əmlakın ləğvi aktının tərtibi tarixi hesab olunur.
Məbləğ fərqi növündən gəlirlər	Mürəkkəbliik- gəlirin qəbul olunması vaxtının müəyyənləşdirilməsi. Bu zaman satıcı tərəfindən debitor borcunun ödənilməsi (ləğvi) tarixi, qabaqcadan ödəmə halında – işlərin təqdim edilməsi tarixi qəbul olunur. Alıcı tərəfindən isə əldə olunan işlərə görə kreditor borcunun ödənməsi tarixi, qabaqcadan ödəmə halında işə işlərin əldə edilməsi tarixi qəbul edilir.

Mənbə: Müəllif tərəfindən hazırlanıb.

Vergi auditi zamanı gəlirlərin göstərilməsi baxımından əldə edilən məbləğin təyin olunmasının daha etibarlı metodu kimi inşaatın istənilən mərhələsi təhvil verildikcə mənfəətin ölçülməsi üzrə metod daha çox praktikada olur, qısamüddətli və davamlı xarakterli tikinti-quraşdırma işlərinin görülməsi zamanı ondan istifadə etmək mümkün olur.

Hazırda baş podratçının xidmətlərinin ödənişi podrat müqaviləsinin şərtlərinə müvafiq olaraq həyata keçirilir. Belə olduqda baş podratçının xidmətlərinin qiymətinin təyin olunmasının iki yanaşması vardır. Yuxarıda qeyd edildiyi kimi, baş podratçının xidmətlərinin qiymətinin təyin olunması ilə əlaqədar daha çox yayılan yanaşma subpodratçılar və baş podratçı arasında imzalanan inşaat podratı müqaviləsində subpodrat qurumları tərəfindən icra olunan inşaa işlərinin smeta qiymətinə qarşı münasibətdə təyin olunan “baş podratçı faizi” adlanan göstəricinin göstərilməsi sayılır. Təqdim edilən xidmətlər ümumi xarakterlidir və inşaat podratı müqaviləsi üzrə işlərin görülməsi üçün baş podratçı tərəfindən cəlb edilən subpodrat qurumuna aid oluna bilməz. Bu zaman baş podratçı tərəfindən “baş podratçı və subpodratçılar tərəfindən görülən işlərin təhvilə haqda akt üzrə hesablama hazırlanılır.

Təqdim edilən xidmətlərin qiymətinin təyin olunmasının ikinci yanaşması zamanı gəlirin göstərilməsi üçün əsas kimi baş podratçı ilə subpodratçılar arasında əvvəlcədən qəbul edilmiş razılaşma üzrə baş podratçının xidmətlərinin üstünlük səviyyəsi üzrə hesablama metodu ilə alınan xidmətlərin qiyməti özünü göstərir. Belə olduğu təqdirdə baş podratçının xərclərini təsdiqləyən sənəd kimi subpodratçı tərəfindən sərf edilən elektrik enerjisinin, əmlakın, mexanizmlərin, avadanlıqların, isitmə, istifadə edilməsinə görə icarə haqqının, işıqlandırma, telefon rabitəsindən və i.a. istifadə xərclərinin dəyəri haqqında uçot informasiyaları üzrə həyata keçirilən hesablamalar özünü göstərir.

Təqdim etmədən əldə edilən gəlirlərin vergi auditinin təşkili zamanı auditor inanmalıdır ki, podrat inşaat təşkilatlarının icra etdiyi işlərin kompleks dəyərinə baş

podratçı tərəfindən inşaat podratı sazişinin tələbləri daxilində subpodrat təşkilatlara təqdim edilən xidmətlərin dəyəri də aiddir. İcra olunan işlərin və xərclərin dəyəri haqqında arayışda qeyd edilən gəlirlərdə baş podratçı subpodrat təşkilatların gücü ilə icra olunan işlər başda olmaqla inşaat-quraşdırma işlərinin dəyərini göstərməlidir.

Tikinti-quraşdırma işlərinin təqdim olunmasından qazanılan gəlirlərin təyin edilməsinin düzgün olub-olmamasının nəzərdən keçirilməsi mövzusu üzrə sonda qeyd olunmalıdır ki, tikinti podratı müqavilələrində icra olunan işlərin təhvil-təslim dövrlərinin qeyd edilməsi zamanı VU üçün qəbul olunan gəlirin miqdarı MU-da qəbul edilən gəlirlərin kəmiyyətinə müvafiq olacaqdır.

Eyni zamanda 11-C nömrəli jurnal-orderin informasiyalarından faydalanmaqla müvafiqliyi yoxlamaq olar. 46 sayılı hesaba görə inşaat - quraşdırma işlərinin təhvil verilməsi, xammal xidmətlərin təqdim olunması ilə əlaqədar əldə edilən gəlirlərin analitik informasiyaların məzmunu öz əksini tapır.

Podrat tikinti təşkilatları tərəfindən icra olunan tikinti-quraşdırma işlərinin təqdim olunmasından gəlirlərin yaranmasının dəqiqliyinin nəzərdən keçirilməsi zamanı icra olunmamış işlər üçün avansların gəlirlərə aid olunmasının yoxlanılmasına xüsusi diqqət edilməlidir. Göstərilən hal onunla əlaqədardır ki, mülk, əmlak hüquqları üzrə üzrə vergi çıxılan mənfəətin təyin edilməsi zamanı avans şəklində əldə edilmiş dəyərlərin gəlirlərə aid olunması nəzərdə tutulmamışdır.

Eyni zamanda daxili auditinin aparılması zamanı gəlirlərin təyin olunmasının kassa metodunun tətbiq edildiyi vaxt podrat inşaat təşkilatları tərəfindən başqa əqdlərin gizlədilməsi üçün saxta əqdlərdən istifadə gücünə fikir verilməlidir. Saxta əqdlərin həyata keçirilməsinə misal olaraq sifarişçi tərəfindən inşaat podratı sazişinə əsasən işlərin, sazişdə olan ayrı-ayrı mərhələlərin məbləği ilə müqayisə oluna bilən sifarişçi tərəfindən borcun verilməsi və ya baş podratçı tərəfindən özünəməxsus veksellərin sifarişçiyə verilməsi hesab olunur. Bu cür əqdlərdən istifadə pullarının

faktiki şəkildə alınmasına səbəb olur, ancaq onların gəlirlərin tərkibinə aid olunmasına yol verilmir.

Daxili auditinin həyata keçirilməsi zamanı təqdimatdan qazanılan gəlirlərdən əlavə, podrat inşaat təşkilatlarında dəyəri yüksək həddə çatan qeyri-satış gəlirləri də nəzərdən keçirilməlidir. Vurgulanmalıdır ki, mənfəət vergisi üçün kurs və qiymət fərqlərinin qeyri-satış gəlirlərində əsas götürülməlidir. VÖ tərəfindən əldə olunan xarici valyuta ilə ifadə edilən gəlirlər dəyəri AZN ilə ifadə edilən gəlirlərin məcmusunda nəzərə alınır. Aydındır ki, manatdan fərqli başqa pul vahidləri ilə vergi uçotunun həyata keçirilməsinə icazə yoxdur və bu səbəbdən də xarici valyuta və ya şərti vahidlərlə ifadə edilən gəlirlərin məbləği manatla ifadə edilməlidir.

Təqdim edilən inşaat-quraşdırma işlərinin həcmi xarici dövlətin valyutasında göstərilmişsə, bu zaman təqdimatdan gəlirlər xarici valyutada göstərilən dəyərin təqdimat tarixinə AZN-ın xarici valyutaya görə AR Mərkəzi Bankı tərəfindən təyin olunan məzənnəsinə hasili kimi təyin edilir. Hesablama üsulunu istifadə edən VÖ-də ortaya çıxan pozitiv kurs fərqləri qeyri-satış gəlirlərində mütləq əsas götürülməlidir.

Kassa metodundan istifadə edən podrat tikinti təşkilatlarında bu cür məbləğ fərqləri yaranmır, çünki, 46 sayılı hesab maddəsinə müvafiq şəkildə icra olunan işlərə görə əldə edilən bütün pullar vergitutma üçün qəbul olunan təqdimətmədən gəlirlərə aid olunur. Kassa metodundan istifadə edən podrat inşaat təşkilatlarında vergi hesabatının hazırlanması tarixinə satışıdan gəlirlərinin içərisində ancaq valyuta dəyərliləri formasındakı mülkün təkrar təyin edilməsi ilə bağlı ortaya çıxan məzənnə fərqləri nəzərə alınır.

Xərclərin uçotunun düzgünlüyünün yoxlanılması.

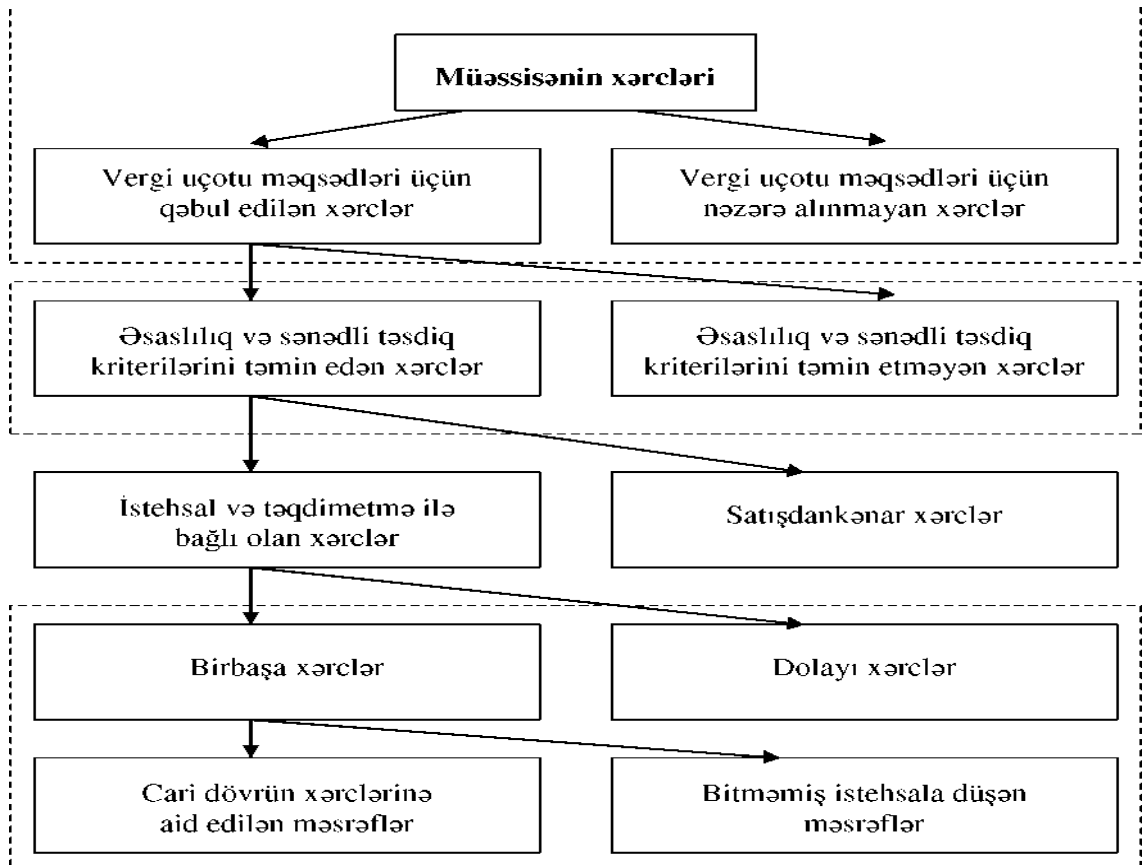
Əlverişli vergi auditini ancaq o zaman ola bilər ki, əldə edilmiş audit sübutları vergitutma üçün xərclərin zamanında uçota alınması və hesablanması düzgünlüyü haqqında yüksək dərəcədə əminliklə fikir deməyə imkan yaratmış olsun. Xərclərin vergi auditinin əsas məqsədi tikinti işlərinin istehsalına sərf edilən xərclərin tətbiq

edilən uçotu formasının VN-nin şərtlərinə müvafiqliyinin yoxlanılmasından təşkil edilmişdir.

Xərclər xərc qrupları, inşaat obyektləri və inşaat təşkilatının emal vahidləri baxımından nəzərdən keçirilməli və ilkin tanışlıq xərclərin yaranmasının yoxlanılmasından başlanılmalıdır. O cümlədən xərclərin vergi auditinin keyfiyyətlə aparılması üçün nəzərdən keçirilən müəssisənin strukturunu aydınlaşdırmaq məqsəduyğundur, inşaat təşkilatında aşağıdakı köməkçi emallar ola bilər: qum və çınqılın çıxarılması üzrə karxana, maye beton hazırlanması qovşaqları, təmir-mexaniki emalatxanaları; nəqliyyat xidməti, eyni zamanda əsas fəaliyyəti təmin edən başqa köməkçi təşkilatlar.

Bizim zənnimizcə, inşaat təşkilatının xərclərinin VA üç mərhələni özündə birləşdirməlidir: sərf olunan məsrəflərin gəlirdən tutulan xərclərə aid olunmasının qanunauyğunluğunun nəzərdən keçirilməsi (mərhələ 1); xərclərin sənədli təsdiqinin və əsaslılığının nəzərdən keçirilməsi (mərhələ 2); xərc miqdarının hesabat dövrünün gəlirdən tutulan xərclərinə zamanında aid olunmasının nəzərdən keçirilməsi (mərhələ 3).

Sxem 1. Xərclərin vergi auditinin həyata keçirilməsinin ardıcılığı və mərhələləri



Mənbə: Y. Kəlbəyev. Mənfəət vergisinin məqsədləri üçün tikinti təşkilatlarının gəlirlərinin vergi auditi. Azərbaycanın vergi jurnalı. 2, 2013

I mərhələdə podrat inşaat təşkilatının VU-na qəbul olunan xərclərinin MV-in vergitutma üçün qəbul oluna bilən xərclərə uyğunluğu təyin olunur (1).

VM-nin 109-cu maddəsində vergitutma üçün olmatan xərclərin qapalı siyahısı qeyd edilmişdir. Bu cür xərclərin var olması faktlarının aşkarlanması üçün onların istisna olunması sxemin 1-ci mərhələsində icra olunur.

II mərhələ formal tələblərin nəzərdən keçirilməsi ilə əlaqədar dır. Bu tələblər daha çox məsrəflərin gəlirdən tutulan xərclər formasında qəbul olunmasında istifadə edilir. Qeyd edilənlərə müvafiq olaraq xərclər əsaslandırılmış (iqtisadi nöqtəyindən nəzərdən) və sənədli təsdiq edilmiş və gəlirlərin əldə edilməsinə yönəldilən fəaliyyətin göstərilməsi üçün həyata keçirilməlidir. Podrat inşaat təşkilatlarında xərclərin uçotu əlaməti, əvvəlcə istehsal və təqdimat xərclərinin strukturu və inşaat təşkilatının vergitutma üçün istifadə etdiyi uçot üsulu ilə bağlıdır.

Əsaslı xərclər dedikdə, dəyəri pul kimi ifadə edilən iqtisadi əsaslandırılan xərclər nəzərdə tutulur. Nəzərdə tutulur ki, xərclərin iqtisadi əsaslandırılması qiymətləndirici kateqoriya hesab olunur və əksər hallarda tək cə məhkəmə praktikasının gedişində iqtisadi əsaslılıq və xərclərin əsaslandırılması kriteriləri yaranır (22).

Podrat inşaat müəssisələri üçün xərclərin müəyyən edilməsi hissəsində konkret kriterilər - xərclərin təyin olunması üçün əsas kimi xidmət göstərən inşaat normaları vardır. Bu səbəbdən də VA inşaat prosesinin optimallaşdırılması və inşaat-quraşdırma işlərinin icrasının hər hansı bir texnologiyasının tətbiq edilməsinə əsasən həyata keçirilməlidir (25).

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.

Qeyd etdiyimiz normaların öyrənilməsi prosesində auditor gəlirlərin qazanılması və xərclərin sərf edilməsi vaxtlarının təyin olunması prinsipləri üzrə onların eyni paylanmasını nəzərdən keçirir. Bununla belə, VU-da davamlı əlaqələr üzrə xüsusi “şəffaflıq” yaradılır: gəlirlər və xərclər hesabat dövrləri arasında eyni paylanmış olur.

III Fəsil. Tikinti sektorunda gəlirlərin və xərclərin auditinin təkmilləşdirilməsi istiqamətləri

3.1 Tikinti sektorunda gəlirlərin və xərclərin uçotu

Uçot sistemində obyektlər, həmçinin, gəlirlər və xərclər haqqında cəmiyyət (məlumat, informasiya) formalaşdırmağın əsas prinsipi və ya metodları pul ilə ölçmədir, qiymətləndirmə üsullarıdır. Onu da bilir ki, ki, təsnifat olmadan qiymətləndirilməni, onun müxtəlif metodlarını və üsullarını tətbiq etmək qeyri-mümkündür.

Əsas əməliyyat gəlirləri tikinti müqavilələri üzrə işlərin görülməsindən yaranır ki, nəticədə bu müvafiq xərclərin çəkilməsinin nəticəsində baş verir. Həmin xərclərin təsnifatının çatışmazlıqlarını təyin etmək, onun inkişaf etdirilməsinə dair təkliflər vermək də xüsusi əhəmiyyətə malikdir.

Bu baxımdan müəssisələrə dair tikinti müqavilələri üzrə işlərin görülməsi üçün çəkilən xərclərin aşağıdakı maddələr üzrə təsnifləşdirilməsini təklif edirik:

- a) bilavasitə tikinti işlərində sərf edilən əsas xammal və materiallar
- b) tikinti işlərində bilavasitə fəaliyyət göstərən işçilərin əmək haqqı xərcləri;
- c) tikinti işlərində bilavasitə fəaliyyət göstərən işçilərin sosial sığortasına və təminatına ayırmalar üzrə xərclər;
- d) tikinti müqavilələrinin yerinə yetirilməsində istifadə olunan uzunmüddətli aktivlərin amortizasiyası;
- e) tikinti meydançaları üzrə və tikinti meydançalarından maşın və avadanlıqların yerinin dəyişdirilməsi üzrə xərclər;
- f) tikinti müqavilələrinin yerinə yetirilməsi ilə bağlı icarəyə götürülmüş maşın və avadanlıqların icarə xərcləri; ə) tikinti müqavilələri üzrə sair müstəqim xərclər;
- g) tikinti üzrə qaimə xərcləri

Tikinti üzrə qaimə xərclərinə tikinti ilə bağlı olan elə xərclər daxil olunmalıdır ki, onları hansısa konkret obyektə bilavasitə aid etmək qeyri-mümkündür. Onlar əslində istehsal qaimə xərcləri və dolayısı ilə istehsal qaimə xərcləridir. Həmin xərclərə aşağıdakı xərclər aid edilə bilər; texniki xidmət və təmir işçilərinin əmək haqları və sosial sığortası xərcləri, ümumi nəzarəti həyata keçirən işçilərin əmək haqqı və sosial sığortası xərcləri, kommunal xərclər, digər köməkçi işlərdə çalışan işçilər üzrə xərclər, köməkçi tikililərin saxlanılmasına çəkilən xərclər, sığorta ödənişləri üzrə xərclər, ödənilməsi tikinti müqavilələrində nəzərdə tutulan araşdırmalara çəkilən xərclər, konkret müqavilə üzrə istifadə olunmayan boş dayanan maşın və avadanlıqların amortizasiyası üzrə xərclər və s. xərclər. Müstəqim xərclərdən fərqli olaraq qaimə xərclərinin bölüşdürülməsi, yəni onların müxtəlif tikinti obyektləri üzrə bölgüsü zəruriliyi yaranır.

Vurğulamalıdır ki, prinsiplər və konseptual əsaslar sair xərcləri zərərlər kimi nəzərdə tutur, bu da fikrimizcə düzgün sayıla bilməz. Sair xərclərin, yaxud sair əməliyyat xərclərinin yalnız zərərlərdən ibarət olması onu göstərir ki, ümumiyyətlə davamlı olmayan fəaliyyət üzrə xərc yarana bilməz. Ancaq bu belə deyildir. Məsələn, əgər tikinti şirkəti bir neçə aya hər hansı obyektə icarəyə götürürsə, onda onun ödəyəcəyi icarə haqqı zərər deyil, sair əməliyyat xərci kimi uçota alınmalıdır.

Sair əməliyyat xərclərinin de-fakto zərərlər kimi təsnifləşdirilməsi prinsiplərin və konseptual əsasların gəlirlərə və xərclərə rəğmən təyin etmiş olduğu təsnifat kriteriyasını inkar etmək deməkdir. Buna sübut kimi 731 nömrəli «Sair əməliyyat xərcləri» hesabına nəzərdə tutulmuş subhesabların tərkibini və adlarını göstərmək olar. Həmin subhesabların heç biri faktiki olaraq sair əməliyyat xərclərini deyil, ayrı-ayrı sair əməliyyatlardan yaranan zərərləri uçota almaq üçün nəzərdə tutulmuşdur. Əgər 611 nömrəli «Sair əməliyyat gəlirləri» adla sintetik uçot hesabının 611-1 nömrəli subhesabı uzunmüddətli aktivlərin satışından gəlirlərin uçotunu aparmaq üçün nəzərdə tutulmuşsa, onda həmin aktivlərin satışı ilə bağlı xərclərin uçotunu aparmaq üçün də, uyğun subhesab nəzərdə tutulmalıdır. Lakin biz görürük ki, 731- 1 nömrəli subhesab həmin xərclər haqqında ayrıca məlumat formalaşdırmır.

Müasir dövrdə vəziyyət belədir ki, sair əməliyyat gəlirləri ilə sair əməliyyat xərclərinin təsnifatı bir-birinə uyğun gəlmir. Əgər məsələyə obyektiv yanaşsaq məlum olur ki, sair əməliyyat gəlirlərini və sair əməliyyat xərclərini əks etdirən təsnifat maddələrinin üst-üstə düşməsi qeyri-mümkündür. Həm sair əməliyyat gəlirləri üzrə, həm də sair əməliyyat xərcləri üzrə yekun məlumatlar bir-biri ilə qarşılıqlı surətdə əvəzlənmədən birbaşa ümumi mənfəətə (zərəərə) silinirlər.

Sair əməliyyat gəlirlərinin və sair əməliyyat xərclərinin təsnifat maddələrinə diqqətlə yanaşdıqda aydın olur ki, onların tərkibində yalnız gəlirlər və xərclər deyil, eyni zamanda birbaşa mənfəət və zərərlər əks etdirilir. Misal üçün, daxil olmuş cərimələr, keçmiş illərdə ümitsiz kimi uçota alınmış, müasir dövrdə isə daxil olmuş borclar, müsbət məzənnə fərqləri və s. maddələr əslində gəlirləri deyil mənfəətləri əks etdirir. Sair əməliyyat xərclərinin tərkibinə nəzər saldıqda görünür ki, orada olan bütün təsnifat maddələrində zərərlər əks etdirilir. Həmin maddələrin bəziləri istisna edilməklə, çoxu müəssisənin əsas əməliyyat fəaliyyəti ilə bağlı yaranır. Misal üçün, onlara yenidən qiymətləndirmə, qiymətdən düşmə üzrə zərərləri, keçmiş illər üzrə zərərləri, şübhəli və ümitsiz borclar üzrə zərərləri, məzənnə üzrə zərərləri və s. aid etmək olar. Odur ki, onların xərclər deyil, zərərlər adlandırılması daha düzgün olardı. Digər yandan, həqiqətən də sair fəaliyyətə aid edilən bəzi gəlirlərin və xərclərin kəmiyyətlərini əks etdirmək üçün uyğun təsnifat maddələrinin nəzərdə tutulması da məqsədəuyğun olardı. Misal üçün, qısa müddətə (məsələn, bir neçə ay müddətinə) icarəyə götürülmüş, icarəyə verilmiş aktivlər üzrə gəlirləri və xərcləri təsnifat qrupuna daxil etmək zəruridir.

Müəssisə xərclərin idarə olunması sahəsində əsaslandırılmış qərarlar qəbulu üçün istifadə olunan uçot informasiyası, maya dəyərinin formalaşdırılmasının nəticələrinin və operativ analizinin aparılması və bu xərclərin baş verdiyi sahələr üzrə verilmiş parametrlərdən uzaqlaşmalarının məsuliyyət mərkəzlərinin və səbəblərinin və bu xərclərin formalaşdırılmasında cavabdeh menecerlərin aşkarlanması üçün lazımi informasiyam əks etdirməlidir. Belə informasiyaya o vaxt nail olmaq olar ki, istehsal uçotu uzaqlaşmaların uçotu prinsipi əsasında təşkil olunmuşdur. Belə uçot

sistemi normativ uçot üsulu adlandırılırdı və Qərbdə onun analoqu «Standart-kost» sistemidir.

Bazar iqtisadiyyatı şəraitində, istehsalın həcmnin artması, bazarın doyması, rəqabətlərin olmasını nəzərə aldıqda maya dəyərinin aşağı salınmasının müxtəlif üsullarının, o cümlədən normativ üsulunun tətbiqinə maraq artır. Qeyd etməliyik ki, xərclərin uçotunun bu və ya digər progressiv üsulunun tətbiqi təsərrüfat subyektinin fəaliyyət göstərdiyi iqtisadi mühitdən asılıdır. Keçmiş illərin təcrübəsi göstərir ki, administrativ - əmr iqtisadiyyatı şəraitində yaxşı işlənmiş normativ uçot nəzəriyyəsi tələb olunan sa)ilmirdi.

Belə sistemdə müəssisənin fəaliyyətinin məqsədi istehsalın həcmnin artmasına yönəldilmişdi və istehsal tempinin yüksəldilməsinin qiyməti nəzərə alınmırdı. Eyni zamanda bir çox müəssisələr normativ uçotun tətbiqi barədə hesabat verirdi və həqiqətdə isə mənzərə aşağıdakı kimi idi. Müəssisələr tikinti-quraşdırma işlərinin faktiki maya dəyərinin ənənəvi üsulla kalkulyasiya edib nəzərə alırdılar və sonradan onu normativ və ya plan qiyməti ilə müqayisə edərək uzaqlaşmaları müəyyənləşdirildilər. Bu isə normativ üsul olmayıb, xərclərin faktiki (tarix) uçotu və ya «qazan» uçot üsulu idi. Mülkiyyətçilərin dəyişməsinə baxmayaraq «Azərenerjмонтaj» SC, «Azərtuneltikinti» SC, «Azərsənayetikinti» SC, («Azərtikinti» SC, «Azəməqliyyattikinti» SC , Gilan İnşaat və s.) bir çox inşaat təşkilatlarında belə fəaliyyət qalırdı. Normativ uçot sistemi tikinti-quraşdırma işlərinin istehsal lərclərinin uçotunun və maya dəyərinin kalkulyasiyasının daha təkmilləşmiş və əməli isuludur. Onun üstünlüyü ondadır ki, bu üsul uçot göstəricilərinin operativ analizinə və istehsal prosesinin gündəlik idarəsində səmərəli istifadəsinə imkan verir. Normativ uçot üsulu zəmanə maya dəyəri barədə operativ informasiyanın alınması ilə bərabər böyük informasiya tutumu əldə olunur. Normalardan uzaqlaşmaların aşkarlanması və imumiləşdirilməsi xərclərin növləri üzrə çatışmazlıqların və nəzərə alınmamaların, baş verdiyi yerlərin, məsuliyyət mərkəzlərinin, səbəblərinin və bu uzaqlaşmaların aqsirkarlarının (inisiatorlarının) müəyyən olunmasına imkan verir.

Beləliklə, qətiyyətlə demək olar ki, normativ uçot sisteminə maya dəyərinin nəzarətinin və idarə olunmasının mühüm mexanizmi kimi baxılmalıdır.

Normativ uçotun tətbiqinə normativ təsərrüfatın mövcudluğu, yəni istehsal xərclərinin texniki əsaslandırılmış normalar sisteminin olması imkan verir. Bu sistem istehsal ehtiyatlarının qənaətli istifadəsi yönəldiyindən məhsulun maya dəyəri azalır və istehsalın rentabilliyi artır. Normativ təsərrüfatın təşkili əsaslandırılmış norma və xərclərin, müəssisə və sahədə ehtiyatların qənaətinə imkan verən daha progressiv normaların olmasını nəzərdə tutur. Xərclərin normalaşdırılması stimullaşdırıcı faktor kimi icraçılan istehsal işlərinin təşkilində qabaqcıl üsulların tətbiqinə istiqamətləndirir və müəssisə və texnoloji prosesin təşkilatı, texniki-iqtisadi inkişafına təsir edir.

Müəssisə tikintidə sərf normativləri işlərin yerinə yetirilməsinin tərtib olunmuş layihəsinə əsasən hər bir konstruktiv element, işlərinin növü və mərhələləri üçün natura və pul ifadələrində xərclər maddələrində ayrıca tərtib olunmalıdır.

Müəssisə tikinti istehsalında normadan uzaqlaşmaların müəyyənləşdirilməsi üçün iki üsuldən istifadə edilir: materialların inventarizasiyası və əsasən material və əmək . haqqı üzrə sənəd xəbərdarlığı (materialların dəyişdirilməsi üzrə tələbatlar və s; materiallar üzrə əlavə sərəncamlar, əlavə vərəqələr və s; əmək haqqı üzrə). Odur ki, normativ üsulun tətbiqi təcrübəsi öz məqsədinə nail olmur və yarımçıq xarakter daşıyır, tikinti maşın və mexanizmlərinin istismarını və faktura xərcləri tamamilə nəzərə almır.

- Təsdiq olunmuş xərc normalarından uzaqlaşmalar xüsusilə sənədləşdirilmələr faktiki xərclərin ümumi cəmi barədə uyğun uçot göstəricilərinin mövcudluğu halında aşkarlanı bilər. Ancaq bunlar heç bir operativ əhəmiyyət kəsb etmir, belə ki istehsal prosesində istifadə olunmayıb və ancaq sonrakı tarixi müşahidə xarakteri daşıyır.

Baxılan çatışmazlıqların aradan qaldırılması üçün dolaylı paylanmış xərcləri bilavasitəyə çevirmək və onları əlamətlərinə görə maya dəyərinə daxil etmək lazımdır, yəni yaranma yerləri və məsuliyyət mərkəzləri nəzərə alınmaqla daha dəqiq halda bu xərclərin uçotu təşkil olunmalıdır. Ümumi tikinti xərclərinə gəldikdə isə,

onlar normativ uçot prinsipi ilə nəzərə alınmalı və ayrı-aynı tikinti obyektləri və görülən işlər üzrə bu xərclərin normativ tariflərə proporsional olaraq paylanmalıdır. Bu da baş vermiş uzaqlaşmaların səbəblərini müəyyən etməyə və onların aradan qaldırılması üçün operativ qərarlar qəbul etməyə imkan verir.

Qeyd etmək lazımdır ki, normativ uçot zamanı uçot informasiyasının həcmi azalmır və uçot sadələşmir, əksinə onun mürəkkəbləşməsinə səbəb olur. Belə ki, xərclərin normadan uzaqlaşmaları və onların dəyişmələri barədə əlavə və xüsusiləşmiş uçotun aparılması məcburiyyəti yaranır.

Uçotun bu cür mürəkkəbləşdirilməsi ilk növbədə istehsal proseslərinin operativ idarəsi və həmçinin istehsal uçotunun özünün təkmilləşdirilməsi tələbatı ilə əlaqədardır və bu da özünü hərtərəfli doğruldu.

Bu zaman informasiya uzaqlaşmalar prinsipi əsasında qurulur və bu da istehsal fəaliyyətinin gedişinin informasiyasından deyil, normadan uzaqlaşmaları qəza hallarını xarakterizə edən informasiyadan istifadə imkanı yaradır və bunların əsasında idarəetmə qərarları qəbul olunur.

Normativ uçot sisteminin tətbiqi istehsal ehtiyatlarının istifadəsinə və tikinti-quraşdırma iş ərinin maya dəyərinin formalaşmasına nəzarət üçün unikal operativ imkanlar yaradır. Bu ilk növbədə istehsalın təşkili və texnologiyası səviyyəsindən asılıdır, yəni ionnativ uçot istehsalın təşkili, normalaşdırılması, idarəsi, material-texniki təminatı, anbar uçotunun təşkilini və s. geniş əhatəli məsələlər arasında əlaqə sistemə çevrilir. Beləliklə, normativ uçot idarə üsulu kimi Müəssisə tikinti təşkilatının bütün istehsal təsərrüfat fəaliyyətinin təşkilinə imkan yaradır.

Normativ üsulun böyük üstünlüklərinə baxmayaraq o tikinti istehsalında lazımı tətbiqi tapmışdır. Təcrübə göstərir ki, tikinti təşkilatlarında normativ uçot Sementlərinin tətbiqi bu işdəki çətinliklər səbəbindən yavaş gedir. Bunlardan əsası maya dəyərinin əsaslandırılmış planlaşdırılmasının olmamasıdır. Belə ki, plan maya dəyəri smeta maya dəyərinə korreksiyalar etməklə hesablandığından, sərf normaları lemək olar ki, istifadə olunmur və ya istifadə formal xarakterli olur. Bununla əlaqədar

olaraq tikinti-quraşdırma işlərinin maya dəyərinin planlaşdırılmasının jaydaya salınmasından və istehsal xərclərinin normalaşdırılmasından başlamaq azımdır.

Müəssisə tikinti təşkilatında normativ üsulun tətbiqinin əsas çatışmazlığı - xərclər normasından uzaqlaşmaların tam sənədiəşdirilməməsi; uyğun səbəblərin və təqsirkarların müəyyən edilməməsi halda olduqca iriləşdirilmiş obyektlərin uçotunun aparılmasıdır. Əksər tikinti təşkilatlarında uzaqlaşmalar aylar (hətta rüblər) üzrə hesabat yolu ilə aşkarlanır. Bu da alınan informasiyanın təhrifinə və onun operativ idarə üçün yararsız olmasına gətirib çıxarır. Normativ uçotun digər çatışmazlığı uzaqlaşmaların sintetik və analitik hesabat sistemindən kənarında ilkin sənədlərdə və uçot registrlərində əks olunması və nəticədə ancaq xərclərin uçotunun aparılmasıdır.

İstehsal xərclərinin normativ uçotu əsas və progressiv ideyanı əks etdirir - operativ, gündəlik (və ya qısa müddətli) xərclərin normadan cari uzaqlaşmalarının müəyyənəşdirilməsi (növlər, yaranma yerləri, məsuliyyət mərkəzləri, səbəbləri, təqsirkarları üzrə). Bir sıra iqtisadçılar haqlı olaraq hesab edirlər ki, məmulat maya dəyərinə nəzərdən mərhələlər və əməliyyatlar üzrə xərclərin nəzarətinə tədrici keçid daha perspektivi vdir.

İdarəetmə uçotu alt sisteminin mühüm xarakteristikası “Standart-kost” sistemidir və bu keçmiş sovet ölkələrinin normativ uçot sisteminə oxşardır. “Standart-kost” sisteminin əsas ideyası XX əsrin 20-ci illərində ABŞ (Q.Emerson, 1908-1909-cu illər, D.G. Qarison, 1911 -ci il) “Standart-kost” sisteminin sovet periodunun mühasibat uçotu üçün qeyri-məqbul üsul olmasına baxmayaraq, bu sistemin əsas ideyaları hər halda müəyyən iqtisadçılar tərəfindən [21; 106] və s. tədqiq olunmuşdur.

“Standart-kost” sistemi elmi əsaslandırılmış və realistik xərc normalarının tərtibini nəzərdə tutur: onlar istehsal xərclərinin bütün elementlərini əhatə edir - birbaşa material sərfələri; birbaşa əmək sərfələrini; maşın və mexanizmlərin işlərini və faktura xərcləri; Standart (normativ) xərc normalarının bir neçə variantı nəzərdə tutulur. Tədqiqatlar nəticəsində məlum olur ki, müəyyən dövrdə tikinti istehsalında normativ uçot üsulunun təşkili zamanı normativ xərclərin bir neçə variantı təklif

edilmişdir. Ancaq hesabatların aparılmasının mürəkkəbliyi və iqtisadi xidmətlərin maraqsızlığı səbəbindən bu təkliflər realizasiya tapmamışdır.

“Standat-kost” sistemində xərclərin hər bir elementi və onlara təsir edən və aradan faktorlar normallaşdırmaya məruz qalır. Vahid məhsul üzrə normativ xərclər yə ya görülən işlərin həcmi aşağıdakı elementlərdən ibarətdir.

- Birbaşa material sərfələrinin normativləri materialın normativ qiymətinin materialın normativ miqdarına hasili kimi təyin olunur. Bir qayda olaraq standart qiymətləri firanko- stansiyası çatdırılması şərti ilə bazar qiymətləri qəbul edilir.

- Birbaşa əmək sərfi normativləri əməliyyatın yerinə yetirilməsi üçün tələb olunan vaxt normativinin normativ saat tarifi və ya qiymətinin hasili kimi təyin edilir,

- Tikinti maşın və mexanizmlərinin istifadə normativ sərfələri maşının normativ iş vaxtının (maşın-saat) maşın və mexanizmlərin gücü və texniki xarakteristikaları əzərə alınmaqla görülən işlərin həcminə hasili kimi təyin edilir.

- Faktura xərclər normativi növbəti hesabat periodunda dəyişən və sabit xərcləri cəmindən ibarət olur.

“Standart-kost” sistemi ilə uçot aparıldıqda bütün xərclər standart üzrə əks olunur, hər niv uzaqlaşma üçün ayrıca sintetik uçot ayrılır bu da öz növbəsində bu uzaqlaşmaya səbəb olan faktorlar üzrə rəqləşdmlə (detallaşdınla) bilər.

Qeyd etmək lazımdır ki, standartlardan uzaqlaşmalar tamamlanmamış istehsala və hazır məhs jla aid olur. Uzaqlaşmaları əhəmiyyətsiz dəyişmə qiymətlərində onlar həmin periodun son nəticəsinə (məhsuluna) aid edilə bilər. Deməli tamamlanmamış istehsal standart (normativ) maya dəyəri üzrə qiymətləndirilir.

“Standait-kost” sistemi normal istehsal fəaliyyətinin müəyyən çərçivədə seçməsinə nəzərdə tutur, yəni qəbul olunmuş parametrlər çərçivəsində və menecerlərin əsas diqqəti parametrlərin verilmiş qiymətlərdən uzaqlaşmalarına önəldilməlidir. Bu zaman -uzaqlaşma üzrə idarəetmə prinsipi həyata keçirilir.

Beləliklə, ümumi istehsal xərcləri material xərcləri və ya istehsal xərclərinin digər elementləri kimi bütün xərc kateqoriyalar üçün, kateqoriyalar daxilində istənilən qrup və xərclərin istənilən maddələri üçün uzaqlaşmaları ölçmək olar.

Gəlirlərin və xərclərin təsnifatının təkmilləşdirilməsi, onların analitik və sintetik uçotu metodikasının inkişafı üçün də imkanlar açır. Odur ki, növbəti paraqrafda həmin metodikanın yaxşılaşdırılması və inkişafının mümkün istiqamətlərini nəzərdən keçirək.

Tikinti təşkilatlarında gəlirlər və xərclərin uçotunun informativliyini artırmaq, daha analitik informasiya qazanmaq üçün təklif edilmiş təsnifata müvafiq olaraq hesablar sistemində dəyişikliklərin aparılması şərtidir. Dəyişiklik edilmədən gəlirlər və xərclər haqqında analitik, dürüst və münasib informasiya formalaşdırmaq qeyri-mümkündür. Bu nöqtəyi-nəzərdən əvvəlcə xərclərin uçotunda dəyişikliklərin aparılması xüsusi əhəmiyyət daşıyır. Ona görə ki, xərclər çəkilmədən gəlirlər götürmək olmaz. İkinci fəsildə, o cümlədən, əvvəlki paraqrafda biz tikintidə müqavilələr üzrə məsrəflərin 5 maddə üzrə təsnifləşdirilmiş olduğunu vurğulamışdıq, həm də göstərmişdik ki, xərclər təyinatları (funksiyaları) üzrə deyil, ancaq xarakteri (xüsusiyyətləri) üzrə uçota alınır, xərclərin təyinatı (funksiyaları) üzrə uçotunun həyata keçirilməsi istifadəçilər üçün daha yararlı informasiya formalaşdırmağa imkan verir.

Xərclərin 5 maddə üzrə uçotu, onların analitikliyi nöqtəyi-nəzərindən, kifayət deyildir. Tikintidə qaimə xərclərinin xeyli xüsusi çəkiyə sahib olsa da, həmin xərclər barəsində informasiya formalaşdırılmır. Deyilənləri nəzərə almaqla biz 203 nömrəli «Tikinti müqavilələri üzrə məsrəflər» hesabında aşağıdakı subhesabların olmasını təklif edirik:

- ❖ 203-1 «Tikinti sərf edilən əks xammal və materiallar;
- ❖ 203 -2 «Tikintidə sərf edilən köməkçi xammal və materiallar;
- ❖ 203-3 «Tikinti işlərində fəaliyyət göstərən işçilərin əmək haqqı xərcləri»,
- ❖ 203-4 «Tikinti işlərində fəaliyyət göstərən işçilərin sosial sığortasına və təminatına ayırmalar üzrə xərclər;
- ❖ 203-5 «Tikinti müqavilələrinin yerinə yetirilməsində istifadə edilən uzunmüddətli aktivlərin amortizasiyası xərcləri»;
- ❖ 203-6 «Tikinti meydançaları üzrə və tikinti meydançalarından maşın və avadanlıqların yerinin dəyişdirilməsi üzrə xərclər;

- ❖ 203-7 «Tikinti müqavilələrinin yerinə yetirilməsi ilə bağlı icarəyə götürülmüş maşın və avadanlıqların icarə haqqı üzrə xərclər;
- ❖ 203-8 «Tikinti müqavilələrinin yerinə yetirilməsi üzrə sair müstəqim xərclər»;
- ❖ 203-9 «Tikinti üzrə qaimə xərcləri».

Sair əməliyyat gəlirləri və xərcləri üzrə uçotun inkişaf etdirilməsi nəzəri və metodiki-praktiki istiqamətdə həyata keçirilməlidir. Sair əməliyyat fəaliyyəti zamanı gəlir, mənfəət, xərc, zərər yarana bilər. Necə ki, əsas əməliyyat fəaliyyəti üzrə gəlir və mənfəət, o cümlədən xərc və zərər eyniləşdirilmir, sair əməliyyat fəaliyyəti üzrə də eyniləşdirilmə etməməlidir. Mövcud uçot sistemi sair əməliyyat fəaliyyəti üzrə gəlirləri və mənfəəti, həmçinin xərcləri və zərərləri vahid anlamda əks etdirir. Bu isə mahiyyət və təqdimat nöqtəyi-nəzərindən düzgün hesab edilə bilməz.

Gəlirlərin və xərclərin beynəlxalq və milli uçot-hesabat sənədlərində və standartlarında müxtəlif anlayışlar ilə ifadə olunması, ilk baxışda heç nəyi dəyişmir, mübahisə obyektinə də deyildir. Əslində isə bu belə deyil. Müəssisələrin və şirkətlərin, eyni zamanda tikinti şirkətlərinin bütün fəaliyyəti əməliyyat fəaliyyəti hesab edilir. Həmin fəaliyyətin əsas və sair kimi təsnifləndirilməsi sadəcə olaraq gəlir və xərclərin mütəmadi yaranıb yaranmamasını fərqləndirmək üçündür. Əgər biz sair əməliyyat gəlirlərinə və xərclərinə nəzər yetirsək görərik ki, burada olan maddələrin demək olar ki, hamısı əsas fəaliyyətdən yaranır. Bu səbəbdən də, gəlir və xərclərin əsas və sair əməliyyatlardan yarandığını demək və buna əsasən də, müvafiq hesablara sistemi tətbiq etmək yəqin ki, düzgün hesab edilə bilməz. Bununla onu demək istəyirik ki,

a) «əsas əməliyyat gəlirləri» və «əsas əməliyyat xərcləri» anlayışları «əsas gəlir» və «satışın maya dəyəri» anlayışları ilə;

b) «sair əməliyyat gəlirləri» və «sair əməliyyat xərcləri» anlayışları isə – «sair gəlirlər» və «sair xərclər» anlayışları ilə əvəz edilsə uçotun aparılması metodikasını daha sadə və anlaşılana olar.

Bu yanaşmadan çıxış edərək biz aşağıdakıları təklif edirik:

1). Hesablar planında VI bölmənin 60-cı maddəsinin adı («Əsas əməliyyat gəlirləri») «Əsas gəlirlər» ifadəsi ilə əvəz edilsin.

2). Hesablar planında VI bölmənin 61-ci maddəsinin «Sair əməliyyat gəlirləri» adı, «Sair gəlirlər» adlandırılınsın;

3) Hesablar planında VII bölmənin 70-ci maddəsinin indiki adı («Satışın maya dəyəri üzrə xərclər») dəyişdirilərək «Satışın maya dəyəri» adlandırılınsın.

4) Hesablar planında VII bölmənin 71-ci maddəsinin hazırki adı – «Sair əməliyyat xərcləri» - dəyişdirilərək «Sair xərclər» adlandırılınsın.

Təklif edilən dəyişikliklərə müvafiq olaraq sintetik və onların subhesablarının adlarında da dəyişikliklərin aparılması zəruriliyi yaranır. Araşdırmalardan məlum olur ki, subhesabların təkcə adlarının deyil, onların tərkibinin də dəyişilməsi lazımdır. Gəlirlərin və xərclərin sintetik uçot hesablarının adlarında aşağıdakı dəyişikliklərin aparılması təklif edilir:

601 – «Satışdan əsas gəlirlər» (indiki «satış»);

611 – «Sair gəlirlər» (indiki adı «Sair əməliyyat gəlirləri»);

701 – «Satışın maya dəyəri» (indiki adı «Satışın maya dəyəri üzrə xərclər»);

731 – «Sair xərclər» (indiki adı «Sair əməliyyat xərcləri»).

Həmin hesablar üzrə subhesabların aşağıdakı adlarda və tərkibdə olması təklif olunur:

601 – «Satışdan əsas gəlirlər»;

601-1 – «Məhsulun (işlərin, xidmətlərin) satışından gəlirlər»;

601-2 – «Malların satışından gəlirlər»;

601-3 – «Tikinti müqavilələrindən gəlirlər»;

601-4 – «Royalti gəlirləri»;

601-5 – «Əməliyyat icarəsindən gəlirlər»;

601-6 – «Maliyyə icarəsindən gəlirlər»;

601-7 – «Digər əsas gəlirlər».

Məhsulların və malların satışı üzrə gəlirlərin ayrıca subhesablarda uçota alınmasının zəruriliyi Hesablar Planında iki müstəqil sintetik uçot hesabının (104 «Hazır məhsul» və 205 «Mallar») mövcudluğu ilə şərtləmir.

611 – «Sair gəlirlər»;

611-1 - «Uzunmüddətli aktivlərin satışından gəlirlər»;

611-2- «Uzunmüddətli aktivlərin icarəyə verilməsindən davamlı olmayan gəlirlər»;

611-3 – «İstifadə olunmayan materialların satışından gəlirlər»;

611-4 – «Aktivlərin əvəzsiz formada daxil olmasından gəlirlər»;

611-5 – «Cərimələrin və başqa bənzər ödənişlərin daxil olmasından gəlirlər»;

611-6 – «Ümitsiz borcların bərpasından gəlirlər»;

611-7 – «Silinmiş ehtiyatların bərpasından gəlirlər»;

611-8 – «Məzənnə fərqlərindən yaranan gəlirlər»;

611-9 – «Aktivlərin qiymətdən düşməsi, itirilməsi və yaxud qaytarılmasından imtina edilməsi hallarında üçüncü tərəfdən daxil olan kompensasiyalar»;

611-10 – «Digər sair gəlirlər».

Qüvvədə olan Hesablar Planında 611 nömrəli hesab üçün nəzərdə tutulmuş 611-2 nömrəli «Yenidən qiymətləndirilmədən gəlirlər» adlı subhesabı, biz standart, həmçinin «Ehtiyatlar» adlı MHBS 2 və «Ehtiyatlar üzrə» MMUS 8 cari ehtiyatların qiymətləndirilməsindən yaranan gəlirlərin tanınmasına və onların hesabatda əks etdirilməsinə icazə vermir. Yenidən qiymətləndirmədən yaranan gəlir ancaq əvvəlki yenidən qiymətləndirmədən yaranmış olan zərərlərin ödənilməsinə yönəldilə bilər. Riversiyasiya məbləğindən artıq olan məbləğ isə yenidən qiymətləndirmədən yaranan gəlir kimi uçota alına bilməz.

Qeyd edilən səbəblər üzündən zənnimizcə,

611-2 nömrəli subhesabın olmasına ehtiyac yoxdur.

701 – «Satışın maya dəyəri»:

701-1 «Məhsulun (işlərin, xidmətlərin) satış maya dəyəri»;

701-2 «Malların satış maya dəyəri»;

701-3 «Tikinti müqavilələri üzrə satışın maya dəyəri»;

701-4 «Əməliyyat icarəsi üzrə xərclər»

701-5 «Maliyyə icarəsi üzrə xərclər»

701-6 «Sair satışın maya dəyəri».

Burada bir sayı vurğulamalıyıq ki, işlərin görülməsi, xidmətlərin göstərilməsi üzrə gəlirləri uçota alan subhesab (601-2 «Xidmətlərin göstərilməsi və işlərin görülməsi üzrə gəlir» subhesabı) və işlərin, xidmətlərin maya dəyəri üzrə xərcləri uçota alan subhesab (701-1 «İşlərin (xidmətlərin) maya dəyəri üzrə xərclər» subhesabı) mövcud olduğu halda, həmin işlərə və xidmətlərə çəkilən xərcləri ayrıca uçota alan hesab yoxdur. Bu cür hesab əslində Hesablar Planının 2-ci bölməsində yerləşdirilməlidir.

Nəzərə alınsa ki, hazır məhsul istehsalı ilə işlər və xidmətlər bir-birindən fərqlənir, onlara sərf edilən xərclərin ayrıca uçota alınması üçün uyğun hesabın təyin edilməsi vacibdir. Bu cür hesab kalkulyasiyaedici hesab kimi nəzərdə tutulmalıdır. Tam hazır olmuş, amma istifadəçilər (istehlakçılar) tərəfindən qəbul edilməmiş işlər, göstərilmiş, lakin dəyəri ödənilməmiş xidmətlərin uçotunun da ayrıca hesabda uçota alınması məqsədəuyğun olardı.

731 «sair xərclər»: 731-1 «Uzunmüddətli aktivlərin satışından zərərlər»;

731-2 «Uzunmüddətli aktivlərin xaric olmasından zərərlər»;

731-3 «Yenidən qiymətləndirmədən zərərlər»;

731-4 «Qiymətdən düşmədən zərərlər»;

731-5 «Ödənilmiş çərimələr və sair bənzər ödənişlər»;

731-6 «Keçmiş illərin zərərləri»;

731-7 «Aktivlərin dəyərinin azalması üzrə düzəlişlər»;

731-8 «Məzənnə fərqlərindən yaranan zərərlər»;

731-9 «Aktivlərin əvəzsiz verilməsindən zərərlər»;

731-10 «Digər sair xərclər zərərlər».

Zənnimizcə Müəssisə həmin xərclərin uçotunun həyata keçirilməsi iki variantdan biri əsasında təşkil edilə bilər:

Variant 1. Ödənilməsi tikinti müqaviləsində nəzərdə tutulmayan tədqiqatlara və işləmələrə sərf edilən xərclər 203 nömrəli «Tikinti müqavilələri üzrə məsrəflər» hesabının təklif edilən 203-9 nömrəli «Tikinti üzrə qaimə xərcləri» subhesabında uçota alınır və dövrün sonunda 731-10 nömrəli subhesaba silinir.

Variant 2. Ödənilməsi tikinti müqaviləsində nəzərdə tutulmayan tədqiqatlara və işləmələrə sərf edilən xərclər 203 nömrəli hesabın tərkibində ayrıca subhesabda uçota alınır və həmin yeni subhesab – 203-10 nömrəsi və «Tədqiqatlara və işləmələrə sərf edilən xərclər» adı altında təyin edilir. Dövrün sonunda həmin xərclər variant 1-də olduğu kimi 731-10 nömrəli subhesaba silinir.

Hər iki variantda tədqiqatlara və işləmələrə çəkilən xərclər hesabat ilinin sonunda 731-10 nömrəli subhesabdan 801 nömrəli «Ümumi mənfəət (zərər) hesabına silinəcəkdir. Tədqiqatlardan məlum olur ki, tikinti təşkilatlarının istifadə etdiyi 711 nömrəli «Kommersiya xərcləri» və 721 nömrəli «İnzibati xərclər» hesablarının subhesablarında da dəyişikliklərin aparılması, onlara yeni subhesabların əlavə olunması zərərdir. Məsəl üçün, tikinti təşkilatlarında xeyli yüksək xüsusi çəkiyə sahib olan reklam xərclərini, ayrıca subhesabda göstərmək olar. Bizim fikrimizcə 711 və 721 nömrəli hesablarda xərclər xarakteri əsasında deyil, təyinatı əsasında təsnifləşdirilməli və uçota alınmalıdır.

3.2. Mənfəət vergisinin məqsədləri üçün gəlirdən çıxılan xərclərin auditinin təkmilləşdirilməsi

Keyfiyyətli və effektiv vergi auditini ancaq o vaxt mümkündür ki, əldə edilmiş audit sübutları vergitutma üçün xərclərin zamanında uçota alınması və ölçülməsinin düzgünlüyü haqda əminliklə fikir irəli sürməyə imkan vermiş olsun. Xərclərin vergi auditinin məqsədi inşaat işləri üçün sərf edilən xərclərin tətbiq edilən uçotu qaydasının vergi qanunvericiliyinin tələblərinə müvafiqliyinin yoxlanılmasından təşkil edilmişdir. Xərclər xərc kateqoriyaları, inşaat obyektləri və təşkilatının istehsal vahidləri baxımından nəzərdən keçirilməli və ilkin tanışlıq xərclərin yaranmasının nəzərdən keçirilməsindən başlanılmalıdır. Eyni zamanda xərclərin vergi auditinin keyfiyyətlə tətbiqi üçün nəzarət edilən müəssisənin tərkibini aydınlaşdırmaq məqsədəuyğundur. Bununla belə, inşaat təşkilatında aşağıdakı köməkçi istehsallar ola bilər: qum və çınqılın çıxarılması üzrə karxana, maye beton ərsəyə gətirilməsi qovşaqları, mexaniki-təmir emalatxanaları; nəqliyyat xidməti, o cümlədən əsas fəaliyyəti həyata keçirən başqa köməkçi təşkilatlar.

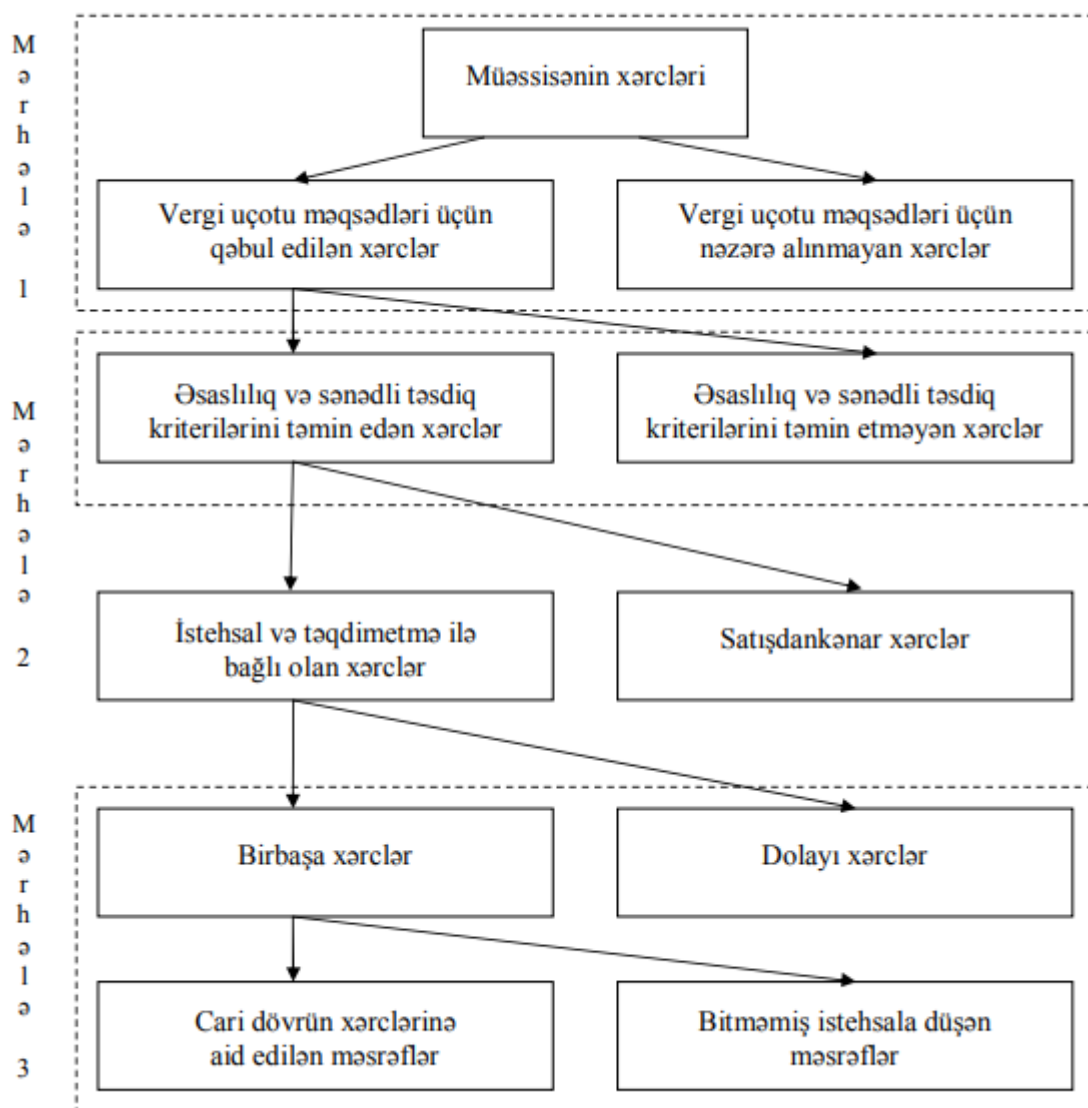
Qeyd edilən təşkilatlar üzrə xərclər ortaya çıxır, buna əsasən hər bir təşkilatın xərclərinin uçotunun dəqiqliyinin yoxlanılmasına görə podrat inşaat təşkilatlarının vergi auditini yaradılmalıdır. Hesab edirik ki, inşaat təşkilatının xərclərinin vergi auditini üç mərhələdən ibarətdir: sərf edilən məsrəflərin gəlirdən tutulan xərclərə aid olunmasının qanunauyğunluğunun nəzərdən keçirilməsi; xərclərin sənədli təsdiqinin və əsaslılığının yoxlanılması; xərclərin hesabat dövrünün gəlirdən çıxılan xərclərinə vaxtında aid olunmasının nəzərdən keçirilməsi.

Xərclərin vergi auditinin təşkili ardıcılığını sxem 1-də göstərmək olar. I mərhələdə podrat inşaat təşkilatının vergi uçotuna qəbul olunan xərclərinin mənfəət vergitutması üçün qəbul olunan xərclərə müvafiqliyi təyin olunur. VM-nin 109-cu maddəsində vergitutma üçün olmayan xərclərin qapalı siyahısı qeyd edilmişdir. Bu cür xərclərin olması müəyyən edilməsi və müəssisələrin mənfəət vergisinin ölçülməsi

üçün onların istisna olunması 1 sayılı sxemin I mərhələsində icra edilir. II mərhələ formal tələblərin nəzərdən keçirilməsi ilə əlaqədardır.

Dediklərimizə əsasən xərclər iqtisadi nöqteyi-nəzərdən əsaslandırılmış və sənədli qəbul edilmiş və gəlirlərin qazanılmasına yönəldilən fəaliyyətin göstərilməsi üçün sərf edilməlidir. Podrat inşaat müəssisələrində xərclərin uçotunun əlamətləri istehsal və təqdim etmə xərclərinin strukturu, onların sənədli şəkildə rəsmiləşdirilməsi və inşaat təşkilatının vergitutma üçün tətbiq etdiyi uçot üsulu ilə bağlıdır.

Sxem 2. Xərclərin vergi auditinin təşkili ardıcılığı və mərhələləri



Mənbə: (Гизатуллин М.И. 2015, 288 с.)

Əsaslı xərclər dedikdə, dəyəri pul şəklində ifadə edilən iqtisadi cəhətdən əsaslandırılan xərclər nəzərdə tutulur. Xərclərin bu cür əsaslandırılması dəyərləndirici kateqoriya hesab edilir və bir sıra hallarda yalnız məhkəmə praktikasının gedişi zamanı xərclərin əsaslandırılması kriteriləri yaranır. İstənilən halda hazırda iqtisadi əsaslandırma MV-nin vergitutma bazasını zəiflədən məsrəflərin xərclərə aid olunmasının qanunauyğunluğunun təyin olunması üçün mühüm şərt sayılır.

Vergi uçotu üçün qəbul olunan xərclər şirkətin xərcləri VU üçün gözərdi edilən xərclər əsaslılıq və sənədli təsdiq kriterilərini təmin edən xərclər əsaslılıq və sənədli qəbul kriterilərini təmin etməyən xərclər emal və təqdim etmə ilə əlaqədar xərclər satışdankənar xərclər birbaşa xərclər cari dövrün xərclərinə məxsus məsrəflər dolayı xərclər bitməmiş istehsala aid məsrəflər inşaat təşkilatları üçün xərclərin əsaslandırılması qismində konkret kriterilər – xərclərin iqtisadi əsaslılığının təyin olunması üçün əsas kimi istifadə edilən inşaat normaları vardır. Bu səbəbdən də vergi auditi inşaat prosesinin optimallaşdırılması və inşaat işlərinin görülməsinin hər hansı texnologiyasının tətbiq edilməsinə əsasən aparılmalıdır. Əsaslandırmadan başqa mənfəət vergisinə əsasən vergi bazasının zəifləməsi üçün qəbul olunan xərclərin hamısı sənədli təsdiq edilməlidir. Mövcud qanunvericiliyə əsasən sənədli təsdiq edilən xərclər dedikdə, AR-nın qanunvericiliyinə əsasən rəsmiləşdirilən sənədlərlə təsdiq edilən, xərclərin sərf edildiyi xarici dövlətlərdə işgüzar ənənələrə müvafiq rəsmiləşdirilən sənədlərlə və xərclərin sərf edilməsini dolayı üsulla təsdiq edən sənədlər başa düşülür. Bundan başqa, bəzi normativ sənədlərdə göstərilir ki, bütün təsərrüfat əməliyyatları “Mühasibat uçotu haqqında” AR-nın Qanununun tələblərinə əsasən rəsmiləşdirilməlidir. Bu məqsədlə əvvəlcə təsərrüfat əməliyyatlarını bildirən vacib ilkin sənədlərin təyin olunan formasının nəzərə alınmasına və bütün vacib rekvizitlərin doldurulmasına fikir verilməlidir.

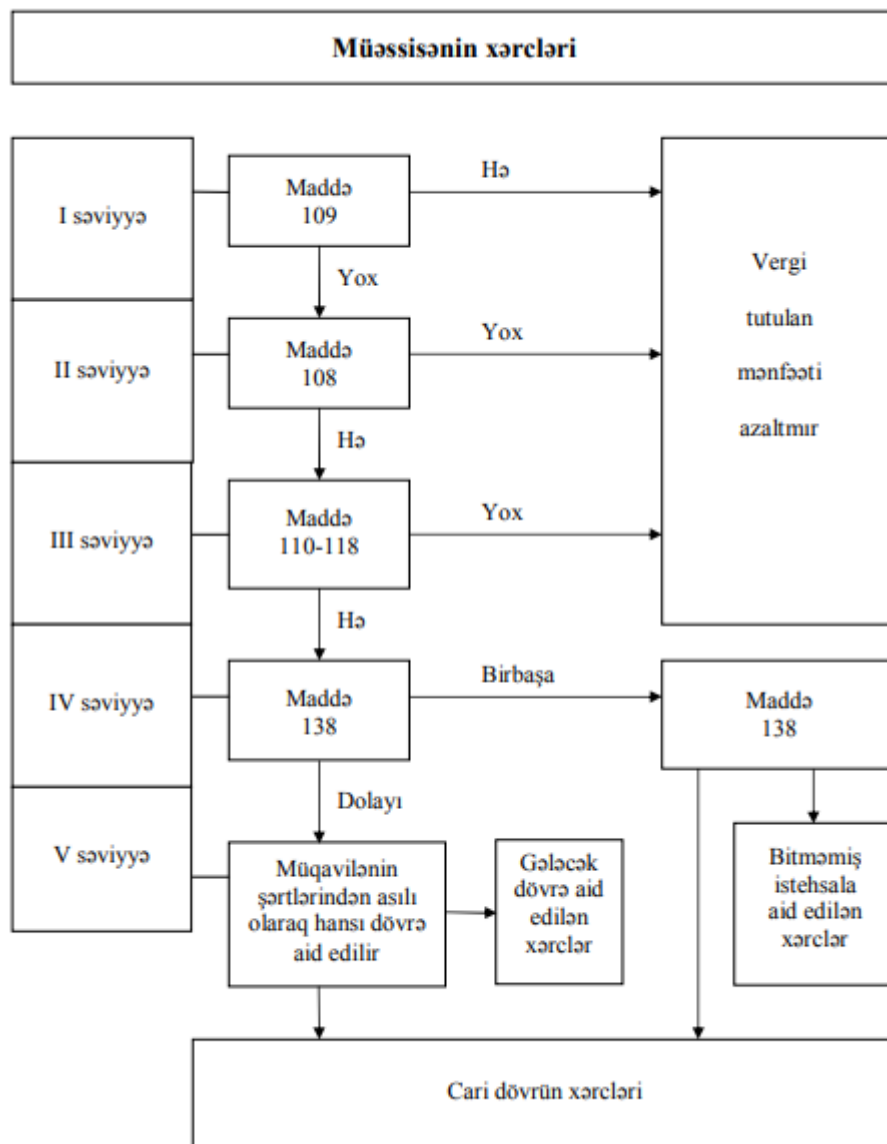
Bununla belə, vergi auditi zamanı sərf edilən xərclərin sənədli olaraq təsdiqinin gözdən keçirilməsi vacib komponent sayılır. Xərclərin əsaslandırılması və onların sənədli şəkildə təsdiq edilməsindən başqa, xərclərin vergi auditinin həyata keçirilməsini müəssisədə tətbiq edilən gəlirlərin və xərclərin qəbul olunması üsuluna

əsasən təşkil etmək zəruridir. Hesablama üsulu tətbiq edilərkən xərclər onların ərsəyə gəlməsi tarixinə, kassa üsulunun tətbiq edilməsi prosesində ancaq borcun verilməsindən sonra qəbul oluna bilər. Podrat inşaat təşkilatlarının vergi auditinin aparılması zamanı davamlı tsiklə sahib işlərin görülməsi müqavilələri üzrə xərclərin qəbul olunması əlamətlərini nəzərə almaq vacibdir. İnşaat podratı müqaviləsində mərhələlər düşünüldüyü hallarda xərclər ödənilən mərhələyə düşən dəyerdə həyata keçirilmiş sayılır.

Vurğuladığımız kimi, podrat inşaat təşkilatları üçün əsasən hesablama üsulunun tətbiqi xarakterikdir, bu səbəbdən də hesablama üsulu üzrə xərclərin yoxlanılması zamanı nəzərə alınmalı olan vergi auditinin təşkil edilməsinin və həyata keçirilməsinin faydalı aspektləri üzərində duracağıq. Müəssisənin bütün xərcləri istehsal və təqdim etmə ilə əlaqədar olan və satışdankənar xərclərə ayrılır. Bu zaman AR VM-nin 109-cu maddəsində mənfəət vergitutması üçün nəzərə alınmayan xərclərin siyahısı göstərilmişdir. Vergi tutulan mənfəəti aşağı salan xərclər təhlil edilərkən auditor, hesab edirik ki, yoxlamanın sxem 3.2-də qeyd edilən səviyyələrindən keçməlidir.

Səviyyə 1. “Qadağan edilməyən hər şeyə yol verilir. Auditor onu mütləq bilməlidir ki, VM-nin 108-ci maddəsi ilə təyin olunan çıxılmasına yol verilən xərclərin siyahısı açıq hesab olunur, ancaq Məcəllənin 109-cu maddəsində vergi çıxılan mənfəətin ölçülməsi zamanı nəzərə alınmayan xərclərin müfəssəl olmayan siyahısı göstərilmişdir. Bu səbəbdən də, hesab edirik ki, məntiqli olardı ki, ilk növbədə gəlirdən tutulmasına imkan verilməyən xərclərin siyahısı qiymətləndirilsin və orada xərclərin fərqli olması müəyyən edildiyi zaman, dəqiq xərclərin vergi çıxılan mənfəətin aşağı düşməsinə aid olunmasının qanunauyğunluğu haqda sonrakı mövzu həll olunsun. VM-nin 109-cu maddəsində dəqiq növdə məsrəflərin yoxluğu müəyyən xərclər dəyərində vergi çıxılan mənfəətin azaldılması səbəbindən vergi idarələri ilə mübahisə edən vergi ödəyiciləri üçün xüsusi arqument sayılır. Əgər axtarılan çeşidli xərclər VM-nin 109-cu maddəsində qeyd edilmişdirsə, bu zaman həmin məsrəflər vergi çıxılan mənfəəti azaltmır.

Sxem 3. Audit prosesində vergitutma məqsədləri üçün xərclərin yoxlanılması.



Mənbə: Гизатуллин М.И. 2015, 288 с.

Səviyyə 2. “Formal kriterilər”. VM-nin 108-ci maddəsində formal əlamətlər qeyd edilmişdir ki, onların nəzərə alınması zamanı da xərcləri vergi çıxılan mənfəəti zəiflədən məsrəflər kimi sinifləndirmək mümkündür. VM-nin 108-ci maddəsindəki kriteri icra edilmirsə, bu zaman auditor belə nəticə çıxarır ki, xərclər vergi çıxılan mənfəətin zəifləməsinə aid oluna bilməz. Müvafiq olaraq əgər dəqiq bir növdə məsrəf 108-ci maddədə göstərilən kriteriyə müvafiqdirsə, bu zaman auditor yoxlamanın növbəti səviyyəsinə keçir.

Səviyyə 3. “Məzmun kriteriləri”. Xərclərin komponentləri və müxtəlid növləri üzrə məzmun tələbləri VM-nin 110-118-ci maddələrində təyin olunmuşdur.

Sadalanan bu maddələrdəki şərtlərə əməl edilərsə, bun xərclər vergi çıxılan mənfəəti aşağı salır. Məzmun tələblərini müəyyən etdikdən sonra auditor növbəti səviyyəyə keçid etməlidir.

Səviyyə 4. “Xərclər birbaşa, yoxsa dolayıdır?”. MU qaydalarına əsasən xərclər birbaşa və dolayı xərclərə bölünür. Belə olduqda birbaşa xərclərin bir qismi bitməmiş istehsal qalığına aid olunur və sonrakı hesabat dövrlərinə keçirilir, o cümlədən birbaşa xərclərin qalan qismi hesabat dövrünün vergi çıxılan mənfəətini azaldır.

Səviyyə 5. “Dolayı xərclər hansı hesabat dövrünə aiddir?”. Dolayı xərclərin əks edilməsinin doğru olub-olmamasının yoxlanılması zamanı auditor təyin edir ki, o hansı dövrün vergi çıxılan mənfəətini azaldır. Hesablama üsulu zamanı xərclərin qəbul olunması vaxtı VM-nin 136-cı maddəsində təyin olunmuşdur. Bununla belə, həmin maddədə qeyd edilir ki, Vergi ödəyicisi vergi uçotunun həyata keçirilməsi üçün hesablama üsulundan yararlandıqda, əqdlə əlaqədar olan xərcin sərf edilməsi vaxtı aşağıda qeyd edilən şərtlərin hər birinə riayət olunduğu vaxt hesab edilir:

- 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.

O cümlədən, VM-nin 138.2-ci maddəsinə əsasən “...uzunmüddətli müqavilələrlə əlaqəli gəlir və bu gəlirdən tutulan dəyərlər vergi ili boyunca müqavilələrin icra edilməsinin faktiki həcmələrinə əsasən uçota alınır.”. VM-nin 138.3-cü maddəsinə görə isə “Müqavilənin icra olunmasının faktiki həcmi vergi ili boyunca sərf edilmiş xərcin bu müqavilədə nəzərdə tutulan ümumi dəyərləndirilən xərclərlə müqayisə olunması metodu ilə təyin olunur”. Yuxarıda sadalanan normaların təhlilində auditor gəlirlərin qazanılması və xərclərin sərf edilməsi vaxtlarının təyin olunması prinsipləri

üzrə onların eyni paylanması nəzərdən keçirir. Bununla belə, VU-da davamlı əlaqələr üzrə özünəməxsus “şəffaflıq” təmin edilir: gəlirlər və xərclər hesabat dövrləri arasında eyni paylanmış olur. İstehsal və təqdim etmə ilə əlaqədar xərclər aşağıdakı xərc komponentlərinə ayrılır:

- material xərcləri;
- əməyin ödənişi xərcləri;
- hesablanmış amortizasiya ayırmaları;
- digər xərclər.

Belə bölgüyə əsasən hər bir qrup üzrə xərclərin onların əlamətləri nəzərə alınmaqla yoxlanılması qaydalarını gözdən keçirək.

Xammal xərclərinin uçotunun və silinməsinin doğru olub-olmamasının yoxlanılması. Bu zaman yoxlamanın faydalı komponentlərindən biri sayılır, çünki, belə xərclər öz gücü ilə həyata keçirilən işlərin ümumi dəyərinin orta hesabla 65%-ni əhatə edir. İnşaat təşkilatının xammal xərclərinin mühüm maddəsi işlərin görülməsində istifadə edilən və onların əsasını əhatə edən, işlərin görülməsi zamanı vacib element sayılan materialların alınmasına sərf edilən xərclər hesan olunur.

MU-da belə xərclər vacib materialların alınmasına xərclər adlanır. Yəni, belə materialların dəyəri təkcə əsas istehsalın ilk dəyərinə ləğv edilir. Müəyyən növ materialın mühüm kateqoriyasına aid olunması istehsalın texnologiyası ilə təyin olunur. Podrat inşaat təşkilatlarının xərclərinin tərkibində material xərclərinin payı olduqca böyük olur. Bu səbəbdən də, xammal xərclərinin əsaslılığı, VU-da düzgün və vaxtında əks etdirilməsi mövzularına xüsusi diqqət edilməlidir.

Podrat inşaat təşkilatlarının vergitutma üçün əsas material xərclərinə aşağıdakılar aid olunur:

- inşaatda istifadə edilən materialların əldə edilməsi xərcləri;
- başqa istehsalat və təsərrüfat tələbatları üçün istifadə edilən materialların alınması xərcləri;
- istehsal xarakterli işlərin görülməsi və xidmətlərin göstərilməsi xərcləri;

- amortizasiya edilməyən vasitələr, qurğular, inventar, xüsusi geyim və başqa əmlakın alınması xərcləri;

- texnoloji məqsədlər üçün istifadə edilən enerjidaşıyıcıların və suyun alınması, enerji növlərinin istehsalı, binaların qızdırılması, enerjinin transformasiyası və bir yerdən başqa yerə ötürülməsi ilə əlaqədar xərclər.

Vergi auditində material xərclərinin nəzərdən keçirilməsi maddi-məsul şəxslərin və material-istehsal resurslarının saxlandığı yerlərin təyin olunmasından başlanmalıdır. Maddi qiymətlilərin istehsala buraxılışı ilə əlaqədar mədaxil-məxaric üzrə məsul şəxslərin müəyyənliyi bu sektor ilə əlaqədar sualların zamanında cavablandırılmasına və müxtəlif material qruplarının inşaat obyektləri üzrə hərəkətinin əlverişli yoxlanılmasına zəmin yaradır.

O cümlədən, böyük həcmrlə alınan inşaat materialları birbaşa inşaat meydançalarına gətirilə bilər. Bu zaman anbarın mədaxil və məxaric sənədlərində və inşaat təşkilatının uyğun bölməsinin mədaxil sənədlərində xammalların təchizatçıdan alınması və anbara təhvil verilmədən inşaat bölməsinə göndərilməsi göstərməlidir. Bütün vəziyyətlərdə inşaat obyektlərində xammalların saxlanması və istifadəsinə görə məsuliyyət maddi məsul şəxslərin - inşaat obyektinə təhkim edilmiş briqadirlərin, ustaların, iş icraçılarının, sahə rəislərinin və s. üzərinə qoyulur.

Vergi auditini üçün məlumat qaynağı olan əsas ilkin sənədlərə bunlar aiddir:

- 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, eyni zamanda uyğun sənədləşmənin edilməsi, mədaxilin zamanında və doğru şəkildə edilməsi;
- istehsal edilən xammalların miqdarının smeta- layihə sənədlərinə müvafiqliyi;
- təşkilatın uçot siyasəti ilə təyin edilmiş üsul üzrə istehsala verilmiş material xərclərinin miqdarının doğru təyin olunması.

Xammalların əldə edilməsini xərclərin vergi auditi zamanı qeyd etdiyimiz I və III bəndlərin nəzərdən keçirilməsi ilə əlaqədar problem yaranmır, çün ki, bu zaman yoxlama podrat inşaat təşkilatının daxili sənədləri ilə malgöndərənlərdən əldə edilmiş sənədlərin müqayisəsi və istehsal edilmiş materialların həcmnin təyin olunmasının konkretliyinin aşkar edilməsi üsulu ilə həyata keçirilir. Verilmiş qaydalara uyğun olaraq material xərclərinə məxsus mal-material qiymətlilərinin dəyəri vasitəçi qurumlara verilən komissiya mükafatları da aid edilməklə onların alınması qiymətindən, idxal gömrük yığımlarından, nəqletmə xərclərindən və mal-material qiymətlilərinin alınması ilə əlaqədar olan başqa xərclərdən ibarətdir. Bu məqsədlə məhsulların alınmasına sərf edilən xərcləri qəbul edən sənədlərin olması ilə bərabər, materialların şirkətdə vergitutma üçün seçilmiş və təşkilatın uçot siyasəti ilə təyin olunmuş qiymətləndirmə üsuluna əsasən istehsala ləğv edilməsinin düzgünlüyü nəzərdən keçirilir.

Yoxlama inşaaata yaxud müxtəlif işlərin yerinə yetirilməsinə hazırlanan smetaya müvafiq şəkildə formada hazırlanmış material məsrəfləri informasiya vərəqəsi üzrə həyata keçirilməlidir. Xammal məsrəfləri informasiya vərəqəsində obyektin inşası üçün tələb edilən bütün xammalların siyahısı və sərfiyyatı qeyd edilir. Təşkilatda istehsala ləğv edilmiş xammallarla həmin informasiya vərəqəsi informasiyalarının müqayisəsi sayəsində əsassız sərf edilən xərclər təyin edilə bilər. Xammal hesabatı və

inşaatda istifadə edilmiş mühü xammalların həcmi ilə istehsal normaları üzrə təyin olunmuş xammal məsrəflərinin müqayisəsi üzrə hesabat adlı sənədlərin qiymətləndirilməsi hesabına xammalların normadan çox istifadə edilməsi faktlarını müəyyən etmək mümkündür.

Xammal hesabatı forması hər bir maddi-məsul şəxs tərəfindən hazırlanır və materialların hərəkətinə əlverişli nəzarəti həyata keçirməyə şərait yaradan aşağıdakı informasiyaları özündə ehtiva edir:

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

İnşaatda istifadə edilmiş əsas xammalların miqdarı ilə istehsal normaları üzrə təyin olunmuş xammal məsrəflərinin müqayisəsi üzrə hesabat forması isə istənilən inşaat obyektinə və sahəsinə üzrə aşağıdakı informasiyalar əsasında hazırlanır:

- hesabat dövründə yerinə yetirilən inşaat - quraşdırma işlərinin miqdarı;
- iş vahidinə xammal məsrəfləri üzrə müəyyən edilmiş istehsal standartı;
- əsas xammalların faktiki məsrəflərini göstərən sənədlər. Bu hesabat inşaat işlərinə xərclənmiş xammal məsrəfləri ilə istehsal standartlarının müqayisəsinə şərait yaradır.

İnşaat təşkilatında istehsal normativlərinə əməl edilsə faktiki material məsrəfləri ilə normalaşdırılmış məsrəflər arasında (Material hesabatı və İnşaatda istifadə edilmiş əsas xammalların həcmi ilə istehsal normaları üzrə təyin olunmuş xammal məsrəflərinin müqayisə edilməsi üzrə hesabat formalarının informasiyaları arasında) fərq olmamalıdır. Xammal xərclərinin normalaşdırılan xərclərdən artıq olan hissəsi mənfəət vergisi üçün əsaslandırılmış xərc kimi qəbul olunmur. İnşaatda istifadə edilmiş mühüm miqdarı ilə istehsal normaları üzrə təyin olunmuş xammal məsrəflərinin müqayisəsi üzrə hesabat formasının istifadə edilib-edilməməsindən asılı olmayaraq inşaatda müxtəlif işlərin görülməsinin texnoloji xəritələri üzrə də yoxlama

həyata keçirilməlidir. Texnoloji xəritələr podratçı inşaat təşkilatında təsdiq edilir və xammal məsrəfləri normalarının təyin edilməsi üçün əsas sayılır. Təyin olunan kənarlaşma hallarının təhlil edilməsi zamanı iqtisadi qiymətləndirmə üsullarından istifadə edilməsi məsləhət görülür.

Edilən qiymətləndirmə proseslərindən məlum olur ki, vergitutma üçün nəzərə alınan xərclərin auditində aşağıdakı növ səhvlər buraxılır:

- başqa istehsal və təsərrüfat ehtiyaclarına alınan xammallara sərf edilən məsrəflər mühüm inşaat istehsalına aid olunur ki, buna əsasən onlar 25 sayılı Ümumistehsal xərcləri və 26 sayılı Ümumtəsərrüfat xərcləri bölüşdürücü hesablara ləğv edilir;

- görülən işlərin dəqiq həcminə aid olunmayan xammal xərcləri qanunauyğun şəkildə dolaylı xərclərə aid olunur, ancaq sonradan bu xərclər səhvən, vergitutma üçün bölüşdürülür və bütövlükdə nəzərə alınır;

- mexanizmlərin, avadanlıqların, cihaz, inventar, iş paltarlarının və başqa əmlakın təmiri üçün lazım olan məsrəf materiallarının və ehtiyat hissələrinin əldə edilməsi üçün xərclər xammal xərclərinin xüsusi bir növü kimi əsas götürülmür və onlar dərhal ilk dəyərə aid olunur;

- texnoloji məqsədlərə, müxtəlif enerjilərin hasilatına, binaların qızdırılması üçün istifadə edilən yanacağın, suyun əldə edilməsinə bəzi xərclər, o cümlədən enerjinin transformasiyası və bir yerdə başqa yerə ötürülməsi xərcləri vergitutma məqsədləri üçün gözərdi edilir.

Edilən qiymətləndirmə proseslərindən məlum olur ki, bəzi inşaat təşkilatları əsas vəsait obyektlərinin ləğv edilməsi üzrə əməliyyatların uçuşunda aşağıdakı yanlışları buraxırlar:

- istifadə edilməyən vəsaitlərin silinməsi üzrə xərclərin (sökülən əmlakın daşınması məsrəfləri, sökmə məsrəfləri) mənfəət vergisi üçün nəzərə alınması hüququndan istifadə edilmir;

- vəsaitlərin ləğv edilməsi və utilizasiyası zamanı alınan xammal və başqa əmlak bazar dəyəri üzrə dəyərləndirilən satışdankənar gəlirlərin içərisində gözərdi edilir.

Müəssisə tərəfindən sərf edilən xərclər birbaşa və dolay xərclərə ayrılır. Birbaşa xərclərin tərkibində bunlar vardır:

- inşaat-quraşdırma işlərinin emalı ilə əlaqədar olan xammal xərcləri, qısacası, həcmi görülən işlərin kəmiyyətinə düz proporsional olan xərclər;

- istehsal fəhlələrinin əməyin ödənişi xərcləri, o cümlədən bu dəyərə aid sosial sığorta ayırmaları. Bu təkcə inşaat işlərinin görülməsi üzrə əməliyyatların həyata keçirilməsində fəaliyyət göstərən heyətə aid olunur. Sex, təsərrüfat və idarəetmə heyətinin maaşı isə dolay xərclərə aid olunur;

- inşaat işlərinin istehsalında bilavasitə istifadə edilən mühüm vəsaitlər üzrə amortizasiya ayırmaları. Dolay xərclərə hesabat və ya vergi dövründə vergi ödəyicisi tərəfindən görülən başqa xərc dəyərləri aid olunur. Bununla belə, dolay xərclər kateqoriyasına şirkətin aşağıdakı başqa xərcləri aid olunur:

- ümumistehsalat, inzibati idarəetmə və təsərrüfat xərclərinə məxsus olan tədbirlərin və işlərin görülməsi zamanı sərf edilən xammal məsrəfləri, sex heyəti işçilərinin maaşı, təsərrüfat heyəti işçilərinin maaşı;

- istehsal, idarəetmə prosesində istifadə edilən, ancaq məhsulların emalı, işlərin görülməsi və ya xidmətlərin təqdim edilməsi zamanı istifadə edilən obyektlərə aid olmayan mühüm vəsait obyektlərinin amortizasiyası. Bununla belə, auditorun əsas məqsədlərdən biri də məhsulların emalı, işlərin görülməsi və xidmətlərin təqdim edilməsi zamanı istifadə edilən əmlakın kateqoriyasının, o cümlədən maaşları müəssisənin birbaşa xərclərinə məxsus heyətin konkret şəkildə təyin olunması hesab olunur. Müəssisə tərəfindən yanlışa yol verilərsə, onda vergitutma bazasının və büdcə qarşısında borcların təkrarən təyin edilməsi zərurəti ortaya çıxır. Vergitutma bazasının azaldılması o vaxt olur ki, birbaşa xərclərə məxsus məsrəflər dolay

xərclərə aid olunur və görülən işlərin miqdarından və başa çatmamış istehsaldan asılı olmayaraq VB-nın azaldılmasını ortaya çıxaracaqdır.

NƏTİCƏ VƏ TƏKLİFLƏR

Dissertasiya mövzusunun tədqiqi nəticəsində əldə edilən nəticələrin təcrübədə tətbiqi, tikintidə uçotu iqtisadi proseslərin səmərəli idarə edilməsi alətinə çevirməklə yanaşı, istehsal xərclərinin uçotunun və maya dəyərinin kalkulyasiyasının keyfiyyətinin yüksəlməsinə təminat yaratmış olacaqdır.

1. Maya dəyəri kateqoriyasının iqtisadi mahiyyəti və məzmununa dair xüsusi ədəbiyyatların və yanaşmaların öyrənilib ümumiləşdirilməsi nəticəsində belə qənaətə gəlmək olar ki, maya dəyəri - tikinti planında nəzərdə tutulan obyektlərin inşası zamanı «Grand Həyat»-ın yerinə yetirdiyi tikinti-quraşdırma işlərinə çəkilən xərclərin pulla ifadəsidir, İstehsal xərcləri ilə maya dəyəri arasında terminoloji fərqə baxmayaraq, onlar iqtisadi məzmununa görə, eynilik təşkil edir.

Maya dəyəri kateqoriyasının iqtisadi mahiyyəti istehsal xərclərinin uçotunun və tərkibinin formalaşmasından asılı olduğu üçün o, mühasibat uçotunun ən aktual problemlərindən biridir.

2. Hazırda ölkədə qüvvədə olan normativ aktlar maya dəyərinin tərkibini reqlamentləşdirməyə imkan vermir və bütünlükdə bazar iqtisadiyyatının prinsiplərinə uyğun gəlmir. Qüvvədə olan qeyri-təkmil normativ aktlar məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərinə daxil olan xərclərin tərkibini tam şəkildə müəyyən etməyə imkan vermir. Odur ki, məhsulun (işin, xidmətin) maya dəyərinin formalaşması və istehsal xərclərinin qeydə alınması sistemində əsaslı dəyişikliyin aparılmasına, eləcə də mühasibat uçotunda müxtəlif xərclərin yaranması prinsipinə ehtiyac duyulur.

Məhsulun maya dəyəri iqtisadi kateqoriya kimi, obyektiv göstərici olmaqla bu və ya digər normativ aktların məzmunundan asılı olmamalı, onun məzmunu isə bu kateqoriyanın iqtisadi təbiəti ilə müəyyən edilməlidir. Ona görə də xərclərin tərkibi

və uçotunun formalaşması məsələsi iqtisadi amillərin təsiri altında həll edilməli, dövlətin təyin etdiyi reqlament metodlarına deyil, iqtisadi prinsiplərin məqsədəuyğunluğuna söykənməlidir. Bazar iqtisadiyyatı şəraitində maya dəyərini tərkibinə daxil olan xərclər üzrə dövlət öz tənzimləyici funksiyalarını azaltmalıdır.

3. Azərbaycanda xərclərin tərkibini tənzimləyən normativ aktların təkmilləşdirilməsinə ehtiyac duyulur. Maya dəyərini formalaşması və onun tərkibinə daxil olan xərclərin təsnifatının hədlərinin genişləndirilməsi zəruridir. Bu tədbir maya dəyərini mahiyyəti, təbiəti, iqtisadi məqsədəuyğunluğu və prinsiplərindən asılı olaraq müəssisənin özü tərəfindən həyata keçirilməlidir.

4. İstehsala çəkilən xərclər öz tərkibinə, iqtisadi məzmununa, məhsulun hazırlanmasındakı roluna, işlərin görülməsi və xidmətlərin göstərilməsinə, istehsal obyektinə ilə əlaqəsinə, məhsulun maya dəyərinə daxil edilməsi üsuluna görə müxtəlifdir.

Ona görə də maya dəyərini təhlili, uçotu, planlaşdırılmasının təşkilinin metodoloji cəhətdən əsaslandırılması istehsal xərclərinin düzgün təsnifləşdirilməsi səviyyəsindən asılıdır.

İstehsal xərclərinin təsnifatı ilk növbədə: müəssisənin idarə edilməsi üçün tələb olunan informasiya və təşkilatın uçot siyasətindən asılı olaraq istehsala çəkilən xərclərin uçotu və ona nəzarətin təşkili ilə əlaqədar tətbiq edilən sistemdən; iqtisadi sahənin və hər bir müəssisənin spesifik xüsusiyyətindən asılıdır. Təcrübədə istifadə edilən xərclərin təsnifatı maya dəyərini idarə edilməsinin operativ uçotunun başlıca məqsədinə uyğun gəlməlidir.

5. Xərclərin elementlər üzrə qruplaşdırılması onların təyinatından və yaranma mənbələrindən asılı olmayaraq, eyni təyinatlı xərclərdə öz əksini tapmalı və onların tərkibi istehsal xərclərinin iqtisadi xarakterindən asılı olmalıdır. Bunu nəzərə alaraq, işdə iqtisadi elementlərin aşağıdakı nomenklaturaları əsaslandırılmışdır: tullantıları çıxmaqla materiallar və ona bərabərləşən, kənardan alınan yanacaq, enerji və

xidmətlər; əmək ödənişinə çəkilən xərclər; sosial ehtiyaclara məcburi ayırmalar; əsas fondların amortizasiyası; vergilər, ödənişlər və rüsumlar, maliyyə xərcləri və sair xərclər.

6. İşdə xərclərin maya dəyərinin elementləri üzrə qruplaşdırılmasının vacibliyi əsaslandırılmışdır ki, bu da uçot və müvafiq xərclərin təhlili üçün önəmlidir. Belə qruplaşma ilə növbədə istehsal ehtiyatlarının qənaətlə istifadəsi üçün idarəetmə uçotunun obyektinin müəyyən edilməsinə, eləcə də tikintidə analitik uçotun düzgün təşkilinə imkan yaratmış olardı. Bununla əlaqədar maya dəyərinin aşağıdakı elementləri təklif edilmişdir: material xərcləri, nəqliyyat-hazırlıq xərcləri, istehsal fəhlələrinin əmək haqqı; tikinti maşın və mexanizmlərinin istismarı üzrə xərclər; əmək vasitələrinin daşınması xərcləri; istehsal fəhlələrinin əlavə əmək haqqı; sosial ehtiyaclara ayırmalar; tikinti sahələrinin ümumi xərcləri; ümumi tikinti xərcləri; zay məhsul üzrə itkilər.

7. İşdə qarşıya qoyulan məqsəddən və fəaliyyət istiqamətindən asılı olaraq, xərclər aşağıdakı müxtəlif amillər üzrə sistemləşdirilmişdir: hazır məhsulun maya dəyərinin və mənfəətinin müəyyən edilməsi, planlaşdırma və idarəetmə qərarlarının qəbul edilməsi; nəzarət və tənzimlənmə prosesinin həyata keçirilməsi üçün xərclərin qruplaşdırılması. Eyni zamanda xərclərin istehsalın həcminə uyğun dəyişən, az dəyişən və daimi xərclərə bölünməsi təklif edilir. Belə bölgü zamanı qəbul edilən obyektə nəzərə almaqla yanaşı, onun maya dəyərinə daxil edilməsinin məqsədəuyğunluğu da diqqət mərkəzində saxlanılmalıdır.

8. Mövcud istehsal xərclərinin uçotu sisteminin tənqidi qiymətləndirilməsində, maya dəyərinin obyektiv və düzgün müəyyən edilməsi üçün müəllif belə qənaətə gəlmişdir ki, ilk növbədə material və əməyin ödənişi xərclərinin uçotu dəyişdirilməli, eləcə də maşın və mexanizmlərin, müstəqim xərclərin uçotu yaxşılaşdırılmalıdır. Bununla əlaqədar işdə aşağıdakı təkliflər öz əksini tapmışdır:

- nəqliyyat-hazırlıq xərcləri uçotunun ayrıca təşkili. Bu məqsədlə müvafiq metodikanın tətbiqi və yayılmasının məqsədəuyğunluğu əsaslandırılmışdır;
- material xərclərinin xərc istiqamətləri üzrə uçot və nəzarətini təşkil etmək üçün

- ‘ material xərcləri” sintetik uçotunun ayrılıqda aparılması;
- materialların hərəkətinin uçotu cədvəlinin tətbiq edilməsi;
- əməyin ödənişinin düzgün təşkili üçün “əməyin ödənişi üzrə xərclər” sintetik uçotunun ayrıca aparılması və onun tətbiqi metodikasının işlənilməsi;
- əmək haqqının hesablanması, əmək haqqına çəkilən xərclərin uçotunun sənədləşdirilməsi sxemlərinin MAS-mühasibat vasitəsilə həyata keçirilməsi.

9. Tikinti-quraşdırma işlərinin maya dəyərinin kalkulyasiyası və istehsal xərclərinin uçotunda daha təkmil və yararlı hesab edilən formalaşdırılan uçot sisteminin «Grand Həyat»-da geniş tətbiq edilməsi. Bu sistemin üstün cəhəti ondan ibarətdir ki, o, istehsal prosesinin idarə edilməsi üzrə gündəlik operativ uçotun həyata keçirilməsinə imkan verir. Belə metodun tətbiqi maya dəyəri haqqında böyük həcmdə operativ informasiyanın toplanmasına imkan yaradır. Digər tərəfdən, normadan kənarlaşma aktlarının aşkar edilməsi və ümumiləşdirilməsi mövcud çatışmazlığın, uçotdan yayınma hallarının, onun səbəblərinin yaradılması yerinin xərc maddələri üzrə aşkar edilməsinə imkan verir. Beləliklə, əminliklə demək olar ki, normalaşdırılan uçot sistemi TQİ prosesində maya dəyərinin idarə edilməsi və xərclər üzərində nəzarətin mühüm alətidir. Bundan başqa, normalaşdırılan uçot metodunun tətbiqi zamanı layihə-smeta, texnologiya, istehsalın material təminatı, operativ texniki planlaşdırma, uçot, təhlil və bütünlükdə istehsal-təsərrüfat fəaliyyətinin təşkilində qarşılıqlı üzvü əlaqənin yaradılması təmin edilir.

10. İdarəetmə uçotunda xərclərin normallaşdırılması iriləşdirilmiş smeta xərclərinə kortəbii şəkildə əsaslanmamalıdır. Hər bir norma konstruktiv element, işin növü və həyata keçirilməsi mərhələsində xərc elementləri üzrə, istehsal layihələri əsasında, natural və pul ifadəsinə dəqiqləşdirilməlidir. Lakin bu o demək deyildir ki, tikintidə smeta xərclərindən istifadə etmək olmaz, əksinə - xərc üzrə norma smetada əsas alət rolunu oynamalıdır. Odur ki, tikintiyə hazırlıq və onun təşkili prosesində tərtib edilən smeta, natural göstəricilərdən istifadə olunmaqla, daha geniş məzmununda tərtib edilməlidir.

11. Uçotun normallaşdırılması və “standart” sisteminin müqayisəli təhlili göstərir ki, hər iki metod müxtəlif iqtisadi sistemlərdə inkişaf etmiş və mahiyyətə həmin mühitin tələbinə uyğun informasiya tələbatına istiqamətləndirilmişdir. Həmin metodlar bazar iqtisadiyyatı inkişaf edən ölkələrdə - mənfəətin hesablanmasına, sosialist sistemində isə - faktiki maya dəyərinin hesablanmasına və mərkəzləşdirilmiş qiymətin əmələ gəlməsinə xidmət etmişdir. Müəyyən edilmişdir ki, hər iki şəraitdə uçot sistemi bir-birindən kəskin şəkildə fərqlənir. Buna baxmayaraq, müxtəlif iqtisadi sistemlərdə inkişaf edən metodlar bir ideyaya - normativlərin (standartların) işlənməsinə; məhsulun istehsalı və istehsal prosesində yaranan problemlərin müəyyən edilməsi, onların aradan qaldırılması, uçotdan kənarlaşmanın aşkara çıxarılmasına istiqamətləndirilmişdir.

ƏDƏBİYYAT

1. "Mühasibat uçotu" haqqında Azərbaycan Respublikasının qanunu, 02 sentyabr (2004). Dərslük. Bakı-. Kooperasiya nəşriyyatı, 336 s. (2009)
2. "Gəlir" adlı 18 №-li Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartı;
3. "Tikinti Müqavilələri Üzrə" kommersiya təşkilatları üçün 16 № li milli mühasibat uçotu standartı
4. «Daxili audit haqqında» Azərbaycan Respublikasının qanunu, Azərbaycan qəzeti, səh. 148 (2007)
5. Abbasova S.A. Praktiki audit: Dərs vəsaiti. Bakı: Elm və Təhsil (2011)
6. Ataşov V.X., Novruzov N.A., İbrahimov E.Ə. Müəssisələrin maliyyəsi: Bakı, (2011)
7. S.M.Süleymanov «İstehsal ehtiyatlarının uçotu və auditı». (2003)
8. Səbzəliyev S.M. Mühasibat (maliyyə) hesabatı. Bakı: "Az.D.İ.U"nın nəşriyyatı, 170 s. (2003)
9. Бухгалтерский учет. № 8, с.43-52. (2005)
10. Вахруп гина М.А. Управленческий анализ, М. «Омега-Л», ,399 с. (2010)
11. Вил Р.П., Палий В.Ф. Управленческий учет: (с элементами фин. учета) Мл ПИФР/1-М, 164 стр. (2006)
12. Волков Н.Г. Бухгалтерский учет в строительстве. М, «Финансы и статистика» (2000)
13. Волков Н.Г. Учет материалов в строительстве // Бухгалтерский учет. №4,с.9-15. (2006)
14. Волков Н.Г. Учет накладных расходов в строительстве// Бухгалтерский учет, №11, с.21-25. (2014)
15. Волков Н.Г. Учет финансовых результатов в строительстве//
16. Глушсов И.Е. Бухгалтерский учет на современном предприятии.

Эффективное пособие по бухгалтерскому учету, Новосибирск «Экор- книга», 744 с. (2013)

17. Гуральник Я.И. Нормативный метод учета затрат в строительстве. М.:

18. Друри К. Учет затрат методом стандарт-костс. М.: Аудит, ЮНИТИ,

19. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет, М.: Аудит, ЮНИТИ, 560 с. (2006)

20. Золотогоров В.Г. Энциклопедический словарь по экономике. Минск, 720 с. (2003)

21. Ивашкевич В.Б. Организация бухгалтерского учета с применением ЭВМ, М.: Финансы и статистика, 263 с. (2003)

22. Ивашкевич В.Б. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции, М.: Финансы, 159 с. (2004)

23. Ионас Б.Я., Старостина Г.Г., Старостин Ю.Л. Экономика и строительство. М. Стройиздат, 353 с. (2001)

24. Исмаилов Н.И. Экономический анализ и управление (вопросы методологии и практики) - монография, Баку, изд. «Исмаил», с. 150. (2003)

25. Шеремет А. Методика финансового анализа деятельности коммерческих организаций. М.: Инфра-М.- 237с., с, 114 (2015)

26. Aksenenko A.F., Bobizhonov M.S., Parimbaev Zh.Zh. Management accounting at industrial enterprises in the conditions of market relations formation, M, 127 p. (2007)

27. Bakanov M.I., Sheremet A.D. The theory of economic analysis: a textbook, 4th ed., Ext. and perab. Ml Finance and Statistics, 416 p. (2008)

28. Bakhrushina M.A. Accounting management accounting. Tutorial VZFEI. - M: ZAO Finstatinform, 240 pages (1999)
29. Bezruk PS, Kataev A.P., Komissarova I.P. Cost Accounting and Calculation of E Industry, Moscow: Finance and Statistics, 190 p. (2002)
30. Borodkin V.M. Problems of composition and the formation of cost in industry // Economy - the path of development. Collection of works of the Faculty of Economics - Voronezh: Ed. VSU, (1998)
31. Bulgakov SV. Methodology of cost allocation // Economy - ways of development. Collection of papers. Part 5.- Voronezh: VSU, 220 pages (2000)
32. Accounting / A.I. Baldinova, T.N. Dementey, E.I. Zavidova et al .; Edited by I.E. Tishkova 5th ed., Pererab. and add. Mn .: Higher. school hours, 425 p. (2001)
33. Accounting and audit in construction / V.A.Lukinov, A.A.Ka epenko, S.S. Romanov; Ed. V.A. Lukinova. - M .: Yurayt, 310 p. (2004)

CƏDVƏLLƏR

Cədvəl 1. Maliyyə mənbələri üzrə əsas kapitalla yönəldilmiş investisiyaların strukturu (faktiki qiymətlərlə).....	18
Cədvəl 2. Maliyyə mənbələri üzrə əsas kapitalla yönəldilmiş investisiyaların strukturu (faizlə).....	20
Cədvəl 3. Tikinti təşkilatlarında istehsal xərclərinin müxtəlif əsaslar üzrə təsnifatı.....	28
Cədvəl 4. Gəlir və xərclərin mərhələlər üzrə icrasının təsnifatı.....	37
Cədvəl 5. Gəlirlərin xərclərin və mənfəətin, mənfəət və zərər hesabında illər üzrə tanınması.....	40
Cədvəl 6. Satışdankənar gəlirlərin uçotu zamanı yaranan səhvlər və çətinliklər.....	51

SXEMLƏR

Sxem 1.Xərclərin vergi auditinin həyata keçirilməsi ardıcılığı.....	59
Sxem 2.Xərclərin vergi auditinin həyata keçirilmə mərhələləri.....	77
Sxem 3.Audit prosesində vergitutma məqsədləri üçün xərclərin yoxlanılması..	80