

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

**“Tikinti sahəsində gəlir və xərclərin uçotunun təşkili və təkmilləşdirilməsi”
mövzusunda**

MAGİSTR DİSSERTASİYASI

Mehdiyev Ələkbər Mövlüd

BAKİ – 2019 il

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

BMDM-in direktoru

i.ü.f.d. dos., Əhmədov F.S

“ ____ ” _____ 2019-ci il

“Tikinti sahəsində gəlir və xərclərin uçotunun təşkili və təkmilləşdirilməsi”
mövzusunda

MAGİSTR DİSSERTASİYASI

İxtisaslaşmanın şifri və adı: 060402: Mühasibat uçotu və audit

İxtisaslaşma: Xidmət sferasında mühasibat uçotu və audit

Qrup: 420

Magistrant

Mehdiyev Ələkbər Mövlüd

Elmi rəhbər

i.e.n, dos., Hacıyev H.Ə

Proqram rəhbəri

i.e.n, dos., Seyfullayev İ.Z.

Kafedra müdiri

i.e.d., prof., Kəlbiyev Y.A

BAKI-2019 il

Resume.

The actuality of the subject - in the dissertation, accounting records at the companies which operates at the construction branch also income and expenditure records were mentioned and measures must be taken to get better were showed.

The purpose of the research – the dissertation is to find out ways to address and eliminate existing problems in the field of income and expense accounting, and to investigate the causes of these problems and to identify the measures to be taken to address the existing problem.

Research methods - during the research, it was used to collect, group, analyze and analyze materials from grouping, comparative analysis, observation methods.

Research information base - during the research, a number of existing web sites were used in the research literature, the legislative base related to the research in our country, seminars, published articles, foreign literature, and web pages.

Research result - improving the revenue and expenditure records in the construction sector is essential for the overall development of the accounting system.

Scientific practical results obtained as a result of research - those that are considered to be suitable for the construction of the information obtained as a result of the study of international experience may be useful to make amendments and additions to the rules of accounting accepted for entrepreneurship subjects in our country.

Key words. construction, accounting, income, expense.

MÜNDƏRİCAT

1. GİRİŞ.....	5
2. I FƏSİL. TİKİNTİ SAHƏSİNDƏ GƏLİR VƏ XƏRCLƏRİN UÇOTUNUN NƏZƏRİ VƏ METODOLOJİ ƏSASLARI	9
3. 1.1.Tikintinin sahəvi xüsusiyyətləri və onların gəlir və xərclərin uçotunun təşkilinə təsiri	9
4. 1.2. Gəlir və xərclərin mahiyyəti və iqtisadi məzmunu	16
5. 1.3 Gəlir və xərclərin uçotunun ümumi qəbul edilmiş prinsipləri, tanınma şərtləri və təsnifatı	24
6. II FƏSİL TİKİNTİ SAHƏSİNDƏ GƏLİR VƏ XƏRCLƏRİN UÇOTUNUN MÜASİR VƏZİYYƏTİ	36
7. 2.1 Tikinti müqavilələri üzrə gəlirlərin və sair əməliyyat gəlirlərinin uçotu....	36
8. 2.2 Tikinti müqavilələri üzrə maya dəyəri xərclərinin və sair əməliyyat xərclərinin uçotu	44
9. 2.3 Kommersiya və inzibati xərclərin uçotu	50
10.III FƏSİL. TİKİNTİ SAHƏSİNDƏ GƏLİR VƏ XƏRCLƏRİN UÇOTUNUN TƏKMİLLƏŞDİRİLMƏSİ İSTİQAMƏTLƏRİ.....	57
11.3.1.Gəlir və xərclərin tanınma anında sənədləşdirilməsinin təmin edilməsi....	57
12.3.2 Gəlir və xərclərin sintetik uçotunun müasir metodikasının tətbiqi	65
13.3.3.Vergitutmanın müxtəlif sistemləri şəraitində gəlir və xərclər haqqında hesabatın formalaşması	73
14.Nəticə və təkliflər	82
15.İstifadə edilmiş ədəbiyyat siyahısı	84
16.Cədvəllərin siyahısı.	87
17.Sxemlərin siyahısı.	87

GİRİŞ

Mövzunun aktuallığı. Bazar İqtisadiyyatının müasir inkişaf mərhələsində Azərbaycan Respublikasında tikintidə və eləcə də digər sahələrdə iqtisadi münasibətlərin yeni formaları yaranmışdır ki, bunlar da mövcud uçot sisteminin araşdırılmasını tələb edir. Bu isə öz növbəsində, müəssisələrin fəaliyyətində strateji məqsədli hədəflərin dəyişməsinə – “plan tapşırıqlarının icrası” hədəfi əvəzinə “gəlirin maksimallaşdırılması” və “xərclərin minimumlaşdırılması”nı ön plana çəkmişdir.

Təcrübə göstərir ki, rəqabətin gücləndirildiyi bir şəraitdə müəssisələr idarəetmə qərarlarının qəbul edilməsinə kömək edən operativ uçot məlumatlarına ehtiyac duyur. Müəssisələrin fəaliyyətinin nəticələrini əks etdirən uçot məlumatları çatışmadıqda qərar qəbulunda subyektivliyə yol verir. Müəssisələrdə gəlir və xərclərin uçotu sistemi müəssisənin strateji və taktiki idarə olunması üçün lazım olan informasiyalardan biridir.

Müasir dövrdə itqisadçıların təbirinə görə, mühasibat uçotu müxtəlif səviyyəli menecerlərin informasiya tələbatlarını ödəmir, həm də mühasibat hesabatı onun verilənlərindən istifadə etməklə qərarların qəbulu və vaxtlı vaxtında operativ təhlil üçün yaramır. Nəticədə gəlirlərin, istehsal xərclərinin formalaşması sistemi kifayət qədər əsaslandırılmamış qalır. Buna görə də gəlir və xərclərin uçotunun tədqiqi xüsusi aktualıq kəsb edir. Bu tədqiqatlar təsərrüfat subyektlərinin fəaliyyətinin yeni şərtlərinə uyğunlaşdırılmalıdır.

Bu nöqsanların mövcudluğu şəraitində gəlir və xərclərin uçotunun elə bir sisteminin formalaşması və istifadəsi üzrə obyektiv tələbat yaranır ki, bu sistem idarəetmə qərarlarının qəbulunun və məhsul istehsalı sahələrinin işinin səmərəliliyinin yüksəldilməsi üzrə alət kimi istifadə oluna bilsin. Gələcəkdə respublikada gəlir və xərclərin uçotunun inkişaf meyllərini müəyyən edəcək əsas amillər bazar proseslərinin dərinləşməsi və onların qanunvericiliklə dəqiqləşdirilməsi ilə bağlıdır.

Bu vəziyyət tikinti sahəsində müəssisələrin gəlir və xərclərinin uçotunun aparılmasının təşkilati-metodiki əsaslarının kompleks tədqiqatına olan praktiki tələbatın olmasına şəhadət verir. Onların işlənməsi, müəssisənin idarə olunmasında mühasibat uçotunun rolunun yüksəldilməsinə, cari fəaliyyət üçün lazım olan informasiyanın təqdim olunmasına, gələcək strategiyaların formalaşmasına, bütün istehsal ehtiyatlarının optimal istifadəsi və onun səmərəliliyinin yüksəldilməsinə imkan verəcəkdir.

Problemin öyrənilmə səviyyəsi. Gəlir və xərclərin uçotu tikinti sahəsində mühasibat uçotunun inkişafını təmin edən əsas amillərdəndir. Ona görə də bu problemin öyrənilməsi onun mühasibat sisteminin inkişafına birbaşa təkan verməklə bu sahədəki müəssisələrin uzun müddətli fəaliyyətinə şərait yaradır. Dünya ölkələrində bu kimi problemin həlli üçün atılmış tədbirlərə, islahatları ölkəmizdə tətbiq etməyin mümkünlüyünü araşdırmaq vacibdir. Bu sahənin uçot sistemini təkmilləşdirmək və onu beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılması üçün qarşımıza çıxacaq problemləri öyrənmək lazımdır.

Tədqiqatın məqsəd və vəzifələri. Tədqiqatın məqsədi tikinti sahəsində gəlir və xərclərin uçotu ilə bağlı mövcud problemlərə ayrı-ayrılıqda onlara yanaşaraq onun aradan qaldırılması yollarını tapmaq və bu problemlərin yaranma səbəblərini araşdıraraq mövcud problemin həll edilməsi üçün görülməli olan tədbirləri aşkara çıxarmaq. Tədqiqatın vəzifəsi isə ölkə iqtisadiyyatının vacib hissələrindən biri olan tikinti sahəsinin mühasibat sisteminin inkişaf etdirilməsi üçün onun tərkib hissələrindən olan gəlir və xərclərin uçotunu təkmilləşdirməkdir. Bu da ümumi mühasibat sisteminin inkişafına və daha da təkmilləşdirilməsinə yardımçı olacaqdır.

Tədqiqatın metodları. Tikinti sahəsində gəlir və xərclərin uçotunu təşkil etmək tikinti müəssisələrinin inkişafını təmin edən əsas amillərdən biridir. Gəlir və xərclərin uçotunun təkmilləşdirilməsi tikinti sahəsində olan müəssisələrin fasiləsizliyinə təkan

yaratmaqla uzun müddətli fəaliyyətinə kömək edir. Məhz bu sahədə gəlir və xərclərin uçotunun təkmilləşdirilməsində əsas məqsəd respublikada gəlir və xərclərin uçotunu beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırmaqdır. Respublikada beynəlxalq standartlara uyğun və elmi cəhətdən əsaslandırılmış təsərrüfat əməliyyatlarının həyata keçirilməsi vacibdir. Bunun üçün isə gəlir və xərclərin uçotunun beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılması ilə əlaqədar praktiki və yaxud əzəri təkliflər sistemini yaratmaq və reallaşdırmaq lazımdır.

İnformasiya bazası kimi tədqiqatda Beynəlxalq Maliyyə Hesabatı Standartları, bu standartların əsasında tərtib edilmiş Milli Mühasibat uçotu Standartları, bundan əlavə “Mühasibat Uçotu haqqında” Azərbaycan Respublikası qanunu, gəlir və xərclər haqda bir çox azərbaycanlı alimlərin fikirlərindən, habelə bir neçə MDB alimlərinin bu istiqamətdə tədqiqat işlərinin informasiyalarından istifadə olunacaqdır. Bundan əlavə qərb ölkələrində aparılan uçot sistemində onların gəlirlərin və xərclərini hansı yollarla uçota alınması və uçot sistemini təkmilləşdirmək üçün keçirilmiş təcrübələrdən istifadə olunmuşdur.

Tədqiqatın informasiya bazası. Tədqiqat ilə əlaqəli araşdırma aparılan zaman bu sahəyə uyğun mövcud ədəbiyyat siyahılarından, ölkəmizdə tədqiqat ilə əlaqəli olan olan qanunvericilik bazasından, bu sahə ilə əlaqəli keçirilmiş seminarlardan, nəşr olunmuş məqalələrdən, xarici ədəbiyyatlardan, bir sıra veb-səhifələrdən istifadə olunmuşdur.

Nəticələrin elmi və praktiki əhəmiyyəti. Beynəlxalq təcrübənin araşdırılması nəticəsində əldə olunmuş məlumatların tikinti sahəsi üçün uyğun hesab olunanları ölkəmizdə bu sahədəki sahibkarlıq subyektləri üçün qəbul edilmiş uçot qaydalarına əlavələr etməyə və həmçinin dəyişiklik etməyə yararlı ola bilər. Həmçinin tədqiqatın sonunda bu sahədə olan uçot sisteminin təşkilində bəzi dəyişikliklər edilməsinin vacibliyi qeyd edilmişdir.

Dissertasiya işinin strukturu və həcmi. Dissertasiya işi “Giriş” və 3 fəsildən ibarət olmaqla, hər fəsildə 3 qarşıya qoyulmuş və tədqiq edilmiş suallardan ibarətdir. Ümumilikdə 70 səhifədən ibarətdir.

“Giriş” hissəsində mövzunun aktuallığı, problemin öyrənilmə səviyyəsi, tədqiqatın məqsəd və vəzifələri, tədqiqat metodları, tədqiqatın informasiya bazası, nəticələrin elmi və praktiki əhəmiyyəti, dissertasiya işinin strukturu və həcmi olaraq 7 bölmədən ibarətdir.

Birinci bölmədə tikinti sahəsinin xüsusiyyətlərindən, bu sahədə gəlir və xərclərin mahiyyətindən və gəlir və xərclərin ümumi qəbul edilmiş prinsiplərindən bəhs edilmişdir.

İkinci bölmədə tikinti sahəsində gəlir və xərclərin uçotuna ayrı-ayrılıqda yanaşılmışdır.

Üçüncü bölmədə isə bu sahənin təkmilləşdirilməsi üçün həll edilməli olan problemlər göstərilmiş, ölkə qanunvericiliyi əsasında milli mühasibat uçotunun beynəlxalq uçot sistemi ilə fərqli cəhətləri göstərilmiş və beynəlxalq sistemə keçilməsi üçün hansı tədbirlərin görülməyi araşdırılmışdır. Həmçinin bu sahəyə xas olan xüsusi proqram təminatının hazırlanmasından bəhs edilmişdir.

I FƏSİL. TIKINTİ SAHƏSİNDƏ GƏLİR VƏ XƏRCLƏRİN UÇOTUNUN NƏZƏRİ VƏ METODOLOJİ ƏSASLARI

1.1. Tikintinin sahəvi xüsusiyyətləri və onların gəlir və xərclərin uçotunun təşkilinə təsiri

Müasir dövrdə təsərrüfatın digər sahələri ilə yanaşı, tikinti sahəsi də günü gündən genişlənir və inkişaf edir. Bu sahə xalqın həm maddi rifahını, həm də mədəni inkişafını müəyyənləşdirən istehsal sahələrindən biridir və ölkəmizdə tikintiyə və onun bütün mərhələlərinə hər zaman xüsusi diqqət və qayğı göstərilmişdir.. Tikinti sahəsi respublikamızda olduğu kimi dünya ölkələrində də ən mühüm sahələrdən biridir. Bu sahənin təşkili və daha da təkmilləşdirilməsi üçün onun mühasibat sisteminin ayrılmaz hissələrindən olan gəlir və xərclərin uçotunu təkmilləşdirmək vacib addımlardandır. Gəlir və xərclər uçotu da daxil olmaqla mühasibat uçotu onun sistemi, prinsipləri və standartlarını təkmilləşdirilməklə, müasir dövrdə bazar iqtisadiyyatının təşkilində “sahibkarlıq dili” vəzifəsini icra etməklə, idarəetmədə çox vacib rol oynayır. Tikinti sahəsində bazar iqtisadiyyatının tələblərinə əsasən müasir idarəetmə sisteminin təşkil olunması birbaşa mühasibat uçotunun, eləcə də gəlir və xərclərin uçotunun beynəlxalq uçot sistemlərinə müvafiq inkişafı və daha da təkmilləşdirilməsi ilə əlaqədardır. İnkişaf etmiş dünya dövlətlərinin iqtisadçı ekspertlərinin hesablamalarına görə təsadüfi deyildir ki, idarəetmədə istifadə edilən məlumatların 70%-də çoxu yalnız mühasibat uçotu informasiyaları hesab olunur. Tikintinin idarəetmə sistemindəki mövcud olan informasiyaların istifadəsini təmin etmək üçün mühasibat uçotunun, eləcə də gəlir və xərclərin uçotunu elə sistemli şəkildə təşkil etmək lazımdır ki, müasir dövrdə, o, dünya ölkələrində istifadə edilən mühasibat uçotu və onun beynəlxalq standartlarının prinsipləri və metodlarından istifadə olunmasına uyğunlaşmaqla, hesablama texnikasından daha geniş şəkildə istifadəsinə şərait yaratsın.

Tikinti - sənaye, nəqliyyat, kənd təsərrüfatı və başqa sahələr ilə bərabər, ölkə iqtisadiyyatının müstəqil və əsas sahələrindən biridir. Tikintinin vəzifəsinin, texniki tərəqqinin müvəffəqiyyətləri əsasında, iqtisadiyyatın sektorları üzrə yeni tikinti, genişləndirmə, yenidənqurma, texniki vasitələrin yenidən təchiz olunması, mənzil tikintisi, başqa sosial, eyni zamanda məişət obyektlərinin istifadəyə verilməsindən asılı olduğunu nəzərə alsaq, bu sektorun ölkə iqtisadiyyatının təkmilləşməsində əsas rol oynadığını görürük.

Tikinti sahəsi bütün dünyada ən sürətlə inkişaf edən sahələrdən biridir. Bu sahənin başlıca xüsusiyyəti daşınmaz əmlakın tikintisi ilə əlaqədardır. Hər hansı daşınmaz əmlakın tikilməsi, təmiri və yaxud bərpası tikinti sahəsi altında aparılır. Bir sənaye kimi tikinti sahəsi ümumi daxili məhsulunun, əsasən inkişaf etmiş ölkələrdə 6-9 %-ni əhatə edir. Tikinti onu planlaşdırmaq, dizayn etmək və sonda maliyyələşdirmə ilə başlayır, layihənin qurulmasına və istifadəyə hazır edilənədək davam edir. Tikinti sahəsi üç əsas kateqoriyaya bölünür;

1. Ağır və mülki mühəndislik ilə məşğul olan tikinti sahəsi – Bu kateqoriyada böyük layihələr nəzərdə tutulur. Körpü, yol və s. kimi böyük layihələrin tikintisi bu kateqoriyaya aiddir.
2. Ümumi tikinti – bu kateqoriyaya yaşayış, kommersiya və s. xarakterli daşınmaz əmlakın tikintisi aiddir.
3. İxtisaslı bizneslərlə məşğul olan tikinti layihələri – ixtisaslaşdırılmış əşyaların – məsələn elektriklə bağlı işlərin (elektrik xətlərinin çəkilməsi), meşəlik işləri və s. bu kateqoriyaya aiddir.

Tikinti sahəsində iştirak edən hər bir podratçı şirkət yuxarıda göstərilən kateqoriyadan hər hansı birində ixtisaslaşmışdır.

Tikinti sahəsi inkişaf edən bir sənayedir. Xüsusilə də insanların kəndlərdən şəhərlərə axını ilə əlaqədar bu sahəyə tələb daha da artır və bunun nəticəsində də

inkişafı sürətlənir. Bu vəziyyət əsasən “Asiya Kaplanı” ölkələrində, Çin və Hindistanda ən çox müşahidə olunur. Bununla da tikinti sahəsi bu cür ölkələrdə daha da inkişaf edir.

Azərbaycanda da bu sahə inkişaf etməkdə olan sahələrdən biridir. Bütün digər sahələr kimi tikinti sahəsinin də mühasibat uçotunun dəqiq və qərəzsiz aparılması, hətta bu sahənin uçotunu təkmilləşdirməklə həmin sahənin inkişafına daha da təkan vermək lazımdır. Mühasibat uçotunun ayrılmaz bir hissəsi olan gəlir və xərclərin uçotunun da təkmilləşməsi labüddür. Bunun üçün həm Azərbaycanda həm də dünyada tikinti sahəsi ilə əlaqədar islahatlar aparılmışdır. Buna misal olaraq Mühasibat uçotu haqqında qəbul olunmuş Azərbaycan Respublikası Qanunu, “Tikinti müqavilələri üzrə” Kommersiya təşkilatları üçün 16 №-li Milli uçot Standartı, və “Gəlirlər üzrə” Kommersiya təşkilatları üçün 6 №-li Milli uçot Standartı, bundan əlavə “Müştərilərlə müqavilələr üzrə gəlirlər” adlı Maliyyə Hesabatlarının 15 №-li Beynəlxalq Standartları və s. misal göstərmək olar.

Tikintinin son məhsulu texniki-iqtisadi xüsusiyyətlərinə uyğun xalq təsərrüfatının başqa sahələrindən fərqlənir. Tikinti məhsulunun xüsusi xarakteri, eyni zamanda pul vəsaitinin qoyuluş şərtləri, istifadəsi, ödənilməsi, inşaat prosesinin idarə edilməsi metodları, tikintinin istehsal texnologiyasının əsas xüsusiyyətləri ilə izah edilir. Tikinti məhsulu müəyyən torpaq sahəsində yaradılır və istismar dövründə inşa edildiyi formada qalır. İşçi qüvvəsi və əmək alətləri daimi hərəkətdə olur. Obyektin inşası ilk olaraq tikintinin istehsal bazasının formalaşmasından başlayır və o da özünün dəyər göstəricilərinə görə müqayisə oluna bilər.

Tikinti istehsalat əlaqələrinin müxtəlifliyi ilə fərqlənir. Hər hansı obyektin inşa edilməsində onlarla, obyekt tikilirsə - daha çox layihə-axtarış, tədqiqat, inşaat eyni zamanda quraşdırma təşkilatları, texnoloji avadanlığı hazırlayan zavodlar, tikinti materiallarının təchizatçıları, tikinti-quraşdırma avadanlığı və banklar, başqa tərzdə

vəsaiti iştirak edən obyektlər mövcuddur. Investisiya prosesinin bütün iştirakçılarının məqsədi maksimum gəlir götürməkdirsə, tikinti prosesində hər bir iştirakçının xüsusi vəzifəsi olur. Bununla əlaqəli iqtisadi meyarların formalaşmasına ehtiyac duyulur ki, investisiya prosesinin bütün iştirakçılarını bir məqsədə - tikintinin təyin edilmiş müddətdə və minimum baş verən xərclərlə başa çatdırılması öz ətrafında birləşdirsin. Tikinti prosesində əlaqələrin kooperasiyası təchizat və xidmət sektorunda, həm də istehsal sektorunda, yəni inşaat obyektində texnoloji prosesin qarşılıqlı əlaqəli olan tərkib hissələrinə bölünməsi üsulu ilə reallaşdırılır, müxtəlif icraçılar həyata keçirir. Bunun üçün məkan, vaxt, tətbiq edilən mexanikləşdirmə vasitələrinin növləri, bina və qurğu elementlərinin başqa icraçılar tərəfindən işin həyata keçirilməsinə dair razılışmalar olmalıdır. (Eyniyev T., və b., 2001, s. 682)

Belə ki, təşkilatların sayının çoxluğu, əlaqələrin mürəkkəbliyi tikinti prosesinin iştirakçılarının dəqiq koordinasiyasını və təşkilini tələb edir. Tikintidə texnoloji silsilənin müddəti məhsuluna aid hesablamaların önəmli olan formasını irəli çəkir. Şərti olaraq hesablamalar hazır hesab edilən məhsul üçün aparılır. Qiymətin yalnız obyekt üçün deyil, eyni zamanda işin ayrı-ayrı mərhələləri və növləri üçün qoyulmasının labüdlüyünü təyin edir. Nəzərə alsaq ki, təsir əlaqələri təsir etmənin ehtimal xarakterinə malik dinamik formada inkişaf edən istehsal prosesləri reallaşdırılır, tikintinin təşkili və onun idarə olunması üçün səmərəli tənzimçilər sistemini təyin etməlidir ki, qarşılıqlı təsir əlaqələrini təmin etmək və maksimum davamlılıq vermək üçün mümkün olsun. Ehtiyat fondları, istehsal ehtiyatları və s. yaratmaqla əldə etmək mümkündür. Tikinti iqtisadiyyatın başqa sektorları kimi iqtisadi qanunlar əsasında təkmilləşmə edir. Sənayenin inkişafına aid olan bütün qanunlar tikintidə mövcuddur. Qanunların tikintidə təzahürü özünəməxsus olan xüsusiyyətləri ilə fərqlənir. Tikintinin sonuncu məhsulunun özünəməxsus xarakteri və maddi texniki bazasının xüsusiyyətlərinə uyğun olaraq, tikintinin texnoloji xarakteri və çalışanların özünə məxsus şəraiti ilə əlaqəlidir.

Bildiyimiz kimi, sənaye məhsulunun istehsalı həmişə bir nöqtəyə qapanmış sabitliyi ilə xarakterizə edilir. İstehsal vasitələri - istehsal avadanlığı, maşın, dəzgah - bərkidilmiş və eyni zamanda hərəkətsizdir, amma istehsal edilən sonuncu məhsul həmişə hərəkətdədir. Tikintidə isə, sonuncu məhsul (qurğular, yaşayış evləri, bina, məktəblər və s.) hərəkətsizdir, bağlılığı ilə fərqlənir, həmçinin istehsal vasitələri, işçi qüvvəsi daima hərəkətdə qalaraq, obyekt istifadəyə verdikdən sonra tikinti meydançalarına doğru hərəkət edirlər. Belə ki, istehsal prosesi tikintidə qırılır. Sənaye istehsalından fərqli şəkildə (avadanlığın quraşdırılması, xətlərin nizamlanması, bina və qurğuların tikilməsi) tikinti təsərrüfatının və meydançasının yaradılmasından başlayır. Tikintidə işlərin aparılmasını, eyni zamanda işlərin görülməsində xərclərin sərf olunmasını və tədbirlərin görülməsini tələb edir.

Tikintinin xüsusiyyətləri iqtisadiyyatın digər sektorları ilə müqayisədə vahid məhsulun uzun zamanda formalaşması və qiymətinin yüksək olmasıdır. İnşaat yerli şəraitdən və hava şəraitindən çox asılıdır. Azərbaycanda iqlimlə bağlı il boyu tikinti işlərini həyata keçirmək üçün lazımı imkanlar vardır, həmçinin mənfi iqlim şəraiti tikintinin təşkilini və texnologiyasını mürəkkəbləşdirir. Qış şəraitində, tikinti işlərini həyata keçirmək üçün xüsusi tədbirlərin reallaşdırılması tələb olunur. İqlim şəraitini bununla bağlı nəzərə alaraq tikintisi planlaşdırılmış tutulan obyekt görə layihə və smeta sənədləri təsdiq olunur. Layihə və smeta sənədlərində artıq və yaxud səmərəsiz xərclərə imkan verməmək məqsədilə tikintinin qeyd olunmuş xüsusiyyətləri müəssisəyə layihə smeta işlərinin tam və dəqiq şəkildə təşkil olunmasını tələb edir.

Qeyd olunan tikintinin xüsusiyyətləri onu tələb edir ki, inşaatın təşkili, onun texnologiyası və tikintinin iqtisadiyyatı ilə əlaqəli məsələlərin həllinə spesifik şəkildə yanaşma tətbiq edilsin. Tikinti fəaliyyəti sektorunda dövlət siyasətinin məqsədi və onun istiqamətləri təyin edilmişdir. Bu yöndə dövlət siyasətinin məqsədi ərazilərin, fərdi maraqların qorunmasından, yaşayış məntəqələrinin sosial-iqtisadi

təkmilləşməsinin təmin edilməsindən, insanların həyatına, sağlamlığına, əmlakına qarşı zərər vurulmasının qarşısının alınmasından, ətraf mühitin mühafizəsinin və ekoloji təhlükəsizliyin təmin edilməsindən, mədəniyyət və tarix abidələrinin qorunmasından ibarətdir. Tikinti və şəhərsalma fəaliyyəti sektorunda dövlət siyasətinin əsas yönələri isə aşağıdakılardır (Eyniyev T., və b., 2001, s. 220-225).

- şəhərsalma və tikinti fəaliyyətinin iqtisadi, hüquqi tənzimlənməsi;
- Ölkə ərazisinin və hissələrinin planlaşdırılması yolu ilə inkişaf istiqamətlərinin təyin edilməsi, ərazilərdən səmərəli formada istifadənin və ərazilərin inkişafının təmin olunması;
- mənzil fondunun təkmilləşməsinin müəyyən edilməsi;
- Ölkə ərazisində insan üçün sağlam yaşayış, istirahət mühitinin formalaşması baxımından fərqlərin azaldılması və aradan qaldırılması;
- Ümumi olaraq, tikinti kompleksinin inkişaf strategiyasının təyin edilməsi, tikinti ehtiyatlarından səmərəli formada istifadənin təmin edilməsi;
- Tikintiyə aid normativ sənədlər sisteminin formalaşması (texniki rəqlamentlərinin təsdiq olunması daxil olmaqla) və inkişafı;
- Ekoloji təhlükəsizliyin və ətraf mühitin mühafizəsinin təmin edilməsi.

Bu sahədə mühasibat ucotu qarşısında duran vəzifələr müasir dövrdə ölkənin iqtisadi sistemində hər hansı bir müəssisənin tutduğu mövqedən, onun mənfəətinin və ona nəzərən dövlət büdcəsinə hesablanmış vergi və ödəmələrin əhəmiyyətindən irəli gəlir. Mühasibat ucotu qarşısında hər bir təsərrüfat dövrü üzrə müəssisənin gəlir və xərçələrinin düzgün hesablanaraq, məhsulun, işin və xidmətin mayadəyərinə düzgün aid edilməsi, onların satışından alınmış gəlirlərin əlavə dəyər vergisinə düzgün çəlb edilməsi, müəssisənin mənfəətinin düzgün hesablanması, mənfəət vergisinin düzgün müəyyən edilərək, vaxtlı-vaxtında büdcəyə köçürülməsi və bunun üçün zəruri olan təsərrüfat əməliyyatlarının mühasibat ucotu registrləri və hesablarında düzgün qeydə

alınması kimi vəzifələr durur. Göründüyü kimi, maliyyə nəticələrinin ucotu qarşısında duran vəzifələrin yerinə yetirilməsi üçün müəssisənin bütün təsərrüfat əməliyyatlarının ucotu prosesi düzgün təşkil edilməlidir. Beləki, müəssisənin hər hansı bir hesabat dövrü ərzində əldə etdiyi mənfəət və ya zərərin məbləği həmin dövrə aid baş vermiş təsərrüfa təməliyyatlarının nəticələri kimi hesablanır.

Bütün müəssisələrdə hər ayın sonunda müəssisənin maliyyə nəticələri (mənfəət, zərər) hesablanaraq, mühasibat ucotunda əks etdirilir. Maliyyə nəticələrinin düzgün müəyyən edilməsindən bütçəyə ödənilən mənfəət vergisi və əlavə dəyər vergisinin məbləği asılı olur ki, bu da dövlət bütçəsi ilə müəssisənin qarşılıqlı münasibətlərinin formalaşmasında mühüm rol oynayır. Bir çox müəssisə və təşkilatlar öz fəaliyyətini sistem daxili özünü maliyyələşdirmə prinsipləri ilə təşkil edirlər. Belə olduqda, həmin müəssisənin struktur bölmələri üzrə gəlir və xərçlər hesablanmalı və hesabat dövrü ərzində müvafiq struktur bölmələrinin mənfəətlə və ya zərərlə işləməsi haqqında məlumat formalaşdırılmalıdır. Bunun üçün sistem daxili özünü maliyyələşdirmə prinsipləri ilə işləyən müəssisələrdə müvafiq olaraq, hər bir struktur bölməsi üzrə gəlirlərin, xərçlərin, mənfəətin və zərərin ucotu aparılır. Bu halda mühasibat ucotunun qarşısında müəssisənin struktur bölmələri üzrə təsərrüfat əməliyyatlarını qruplaşdırmaq və bununla da hər bir müvafiq struktur bölməsinə aid olan gəlirin, xərçin, mənfəətin və zərərin məbləğini müəyyən etmək lazımdır.

Maliyyə nəticələrinin auditi prosesində müəssisənin hesabat dövrü ərzində baş vermiş təsərrüfat əməliyyatları, məhsul, iş və xidmət satışından alınmış gəlirlər, istehsal məsrəfləri, kommersiya xərçləri, tədavül xərçləri, inzibati xərçlər, eləcə də gəlir və xərçlərin düzgün hesablanaraq, maya dəyərində və ümumi gəlirdə düzgün əks etdirilməsi, mənfəətin düzgün hesablanması, mənfəət vergisi və əlavə dəyər vergisi məbləğinin düzgün müəyyən edərək, bütçəyə aid edilməsi və digər bu kimi məsələlər yoxlanır.

Maliyyə nəticələrinin auditi qarşısında duran vəzifələr mühasibat ucotunun ümumi strukturu və auditin aparılması zərurəti ilə şərtlənir. Audit qarşısında müəssisənin bütün təsərrüfat əməliyyatlarının öyrənilməsi, maliyyə nəticələrinin düzgün formalaşdırılması haqqında vəziyyətin qiymətləndirilməsi və məlumatların yekunlaşdırılaraq, müvafiq auditor rəyinin hazırlanması vəzifələri durur.

1.2. Gəlir və xərclərin mahiyyəti və iqtisadi məzmunu

Bazar iqtisadiyyatı vəziyyətində tikinti müəssisələrinin, onların təsisçilərinin, hətta işçilərinin belə maliyyə uğuru maliyyə ehtiyatlarının əsas, habelə dövriyyə vəsaitlərindən, işçi qüvvəsinin artırılması və təkmilləşdirilməsi vasitələrindən məqsədəuyğun və yaxud səmərəli istifadə etməkdən asılı olur. Tikinti ilə məşğul olan müəssisələrin maliyyəsi aşağıda göstərilmiş funksiyaları əhatə edir:

- tikinti müəssisəsinin istehsal potensialının yaradılması və inkişaf etdirilməsi, onun optimallığının təmin olunması;
- sosial siyasətin reallaşdırılmasında və əhalinin rifah səviyyəsinin artırılmasında təsərrüfat subyektlərinin iştirak edilməsinin təmin olunması.

Növlərinə və təşkilati-hüquqi formalarına, miqyaslarına və ölçülərinə görə indiki şəraitdə tikinti müəssisələrinin müxtəlifliyi onların idarə olunmasının müxtəlif təşkilati quruluşlarının əmələ gəlməsinə səbəb olur. Tikinti müəssisəsinin idarə olunmasının təşkilati quruluşuna müvafiq olaraq idarə olunmanın maliyyə-iqtisadi sistemi kiçik bir şöbədən tutmuş, qrup, şöbə, büro, idarə və s. bu kimi struktur sistemlərdən ibarət mürəkkəb quruluşa malik çox müxtəlif sistemlərdən təşkil edilir. Bundan əlavə bütün vəziyyətlərdə, tikinti şirkəti və yaxud müəssisənin maliyyə xidmətinin quruluşundan asılı olmayaraq başlıca vəzifələri aşağıdakı kimidir:

- ümumi maliyyə təhlili və onun qiymətləndirilməsi;

- tikinti müəssisənin maliyyə ehtiyatları ilə təmin olunması (başqa sözlə desək vəsait mənbələrinin idarə olunması);
- maliyyə resurslarının bölgüsü (müəssisələrin investisiya siyasəti və onların maliyyə aktivlərinin idarə olunması).

Birinci funksiyaya əsasən tikinti müəssisəsinin maliyyə xidmətinin vəzifələri aşağıdakı kimidir:

- tikinti müəssisələrinin aktivlərinin və həmin aktivlərin maliyyələşdirilməsi mənbələrinin cəm halda qiymətləndirilməsi;
- tikinti müəssisələrinin əldə etdiyi iqtisadi imkanlarının qorunması və onların fəaliyyətinin genişləndirilməsi səbəbilə vacib olan resursların həcmələrinin və tərkibinin qiymətləndirilməsi;
- əlavə maliyyələşdirmə mənbələrinin cəm halda qiymətləndirilməsi və təhlili;
- maliyyə resurslarının mövcud vəziyyətinə və onların səmərəli istifadəsinə olan nəzarət sisteminin qiymətləndirilməsi.

İkinci funksiya əsasən tikinti müəssisələrində olan maliyyə xidməti aşağıdakı məsələlərin dəqiq və tam şəkildə qiymətləndirilməsini reallaşdırırlar:

- tələb edilən maliyyə resurslarının həcmi;
- mövcud maliyyə resurslarının əldə olunması formaları;
- resursların əldə edilə bilmə səviyyəsi və onların verilməsi müddətləri (bu zaman müqavilə şərtlərinə əsasən müəyyən oluna bilər; maliyyə resursları zəruri ölçülərdə və ehtiyac olunan zaman müddətində alınmalıdır);
- konkret və müəyyən resurs növlərinin qazanılmasının qiyməti (onların faiz dərəcələri, vəsait mənbəyinin verilməsinin formal ilə qeyri-formal şərtləri);

- mövcud vəsait mənbəyi ilə əlaqədar meydana gələn riskin dərəcəsi (misal olaraq, vəsait mənbəyi kimi, müəyyən müddətli bank ssudalarına nəzərən, mülkiyyətçinin onun öz kapitalından istifadə etmə riski daha azdır).

Üçüncü funksiyası tikinti müəssisənin maliyyə xidmətinin investisiya xarakterli uzunmüddətli və yaxud qısamüddətli iqtisadi qərarların təhlilini və onların qiymətləndirilməsini nəzərdə saxlayır. Tikinti müəssisələrində qiymətləndirilən və təhlil edilən məsələlər aşağıdakı kimidir (Kəlbəyev Y.A., 2012):

- maliyyə resurslarının başqa növ (əmək, pul və s.) resurslara inteqrasiya olunmasının optimallığı;
- əsas fondlara qoyulmuş vəsaitlərin məqsədə uyğunluğu və səmərəliliyi, onların quruluşu və tərkibi;
- dövriyyə vəsaitlərinin əlverişliliyi;
- maliyyə qoyuluşlarının məqsədəuyğunluğu.

Dövlət tərəfindən məqsədəuyğun tənzimlənən bazar iqtisadiyyatı vəziyyətində ilk üç qaydaya əməl olunması nəticəsində hüquqi öhdəliklər yaranır. Sonuncu qaydaya əməl olunmasına isə tikinti müəssisələrini bazar iqtisadiyyatının öz özünəməxsusluğu sövq edir. Uzun müddət ərində zərərlə işləyən tikinti firmaları (müəssisələr) müəyyən müddət sonra müflisləşir və hətta iflas edirlər. Bu səbəbdən müəssisə və yaxud şirkətlər öz şəxsi vəsaitlərindən (xüsusi və yaxud cəlb edilmiş) daha məqsədəuyğun istifadə etməli, həmin vəsaitlərin xərclənməsinin yönləri düzgün seçilməsi, əldə olunan gəlirlər hesabına həm özlərinin hər bir cari xərclərini ödəməli və öhdəliklərini icra etməli, həm də perspektiv tərəqqini təchiz edəcək vəsaitlər (ehtiyat və yığım fondları) toplamalıdır. Tikinti müəssisənin maliyyə resursları onun öz maliyyə öhdəliklərini icra etməsi, cari xərcləri və hətta öz istehsalının genişləndirilməsi ilə bağlı olan özünün pul vəsaitləri və yaxud borc alınmış vəsaitlərin cəmidir. Tikinti müəssisələrinin maliyyə resursları onların yaranma mənbəyinə və

yaxud mənşəyinə görə xüsusi və borc (cəlb edilmiş) vəsaitlərinə ayrılırlar. Tikinti müəssisələri müxtəlif növ mülkiyyət, təşkilati-iqtisadi və təşkilati-hüquqi vəziyyətlərdə mövcud olduqlarından, həmin müəssisələrin xüsusi vəsaitlərinin əmələ gəlməsi mənbələri də çox fərqlənir. Tikinti müəssisələrinin xüsusi vəsaitləri daha çox aşağıdakı mənbələrdən yaranır (Kəlbəliyev Y.A., 2012, 26 səh.):

- mülkiyyətçi tərəfindən müəssisəyə qoyulan kapital - onun əsas hissəsini formalaşdıran nizamnamə fondu (səhmlərin satışından əldə olunan vəsaitlər, təsisçi və yaxud mülkiyyətçilərin pay vəsaitləri);
- müəyyən hüquqi və yaxud fiziki şəxslərin sair qoyuluşları (ianələr, müəyyən məqsədli maliyyələşdirmələr, xeyriyyə vəsaitləri və s.);
- müəssisənin formalaşdırdığı ehtiyatlar (məsələn, yığılmış mənfəət, ehtiyat fondu, əlavə kapital və s.).

Borc (cəlb edilmiş) vəsaitlərin əsas mənbələri isə aşağıdakı kimidir:

- bank kreditləri;
- borc vəsaitləri;
- kreditor borcları;
- istiqrazların və digər qiymətli kağızların satılmasından əldə olunan vəsaitlər;
- hesablanması ilə köçürülməsi vaxtı arasındakı zamanda büdcəyə yaranan öhdəliklər;
- tikinti müəssisənin işçilərinin əmək haqqı üzrə olan borc öhdəlikləri;
- onların yaranma və ödəmə vaxtı arasındakı fərq nəticəsində yaranan sosial sığortaya və digər sosial orqanlara borclar.

Bütün tikinti müəssisələrinin fəaliyyət göstərməsinin əsas maliyyələşdirmə mənbəyi müəssisələrin xüsusi vəsaitləri hesab edilir. Xüsusi vəsaitlərin başlıca mənbəyi isə müəssisələrin nizamnamə kapitalı hesab olunur. Nizamnamə kapitalı

tikinti müəssisələrinin fəaliyyət göstərməsini təşkil ilə təmin etmək məqsədilə təsisçilər (mülkiyyətçilər) tərəfindən müəssisəyə qoyulan vəsaitlərin məbləğini göstərir. Nizamnamə kapitalı qrupunun məzmunu isə tikinti müəssisələrinin təşkilatı-hüquqi quruluşundan asılı olaraq dəyişə bilər:

- dövlət müəssisəsi səbəbilə – tikinti müəssisəsinin özünü maliyyələşdirmə vəziyyətində fəaliyyət göstərməsi səbəbilə dövlətin müəssisələrə ayırdığı əmlakın dəyər ölçüsü;
- məhdud məsuliyyətli müəssisə görə mülkiyyətçilərin paylarının dəyəri;
- səhmdar cəmiyyəti səbəbi ilə – birgə fəaliyyəti formalaşdırmaq səbəbilə iştirakçılar tərəfindən göstərilən əmlakın dəyər ifadəsi;
- icarə müəssisəsinə əsasən - tikinti müəssisəsinin təsərrüfat fəaliyyətini formalaşdırmaq səbəbilə mülkiyyətçi tərəfindən müəssisəyə qoyulmuş əmlakın dəyər ifadəsi.

Tikinti müəssisə yaradılan müddətdə müəssisənin nizamnamə fonduna (kapitalına) verilən pul vəsaitləri maddi ilə qeyri-maddi aktivlər formasında olur. Aktivlər pay formasında nizamnamə fonduna (kapitalına) qoyulduqda, onların üzərində əmlak hüququ müəssisəyə, ümumilikdə təsərrüfat subyektinə keçir, digər sözlə, həmin payı yatıran investorlar bunlar üstündə əmlak hüquqlarını itirirlər. Tikinti müəssisə ləğv olunduqda və ya iştirakçı birlikliyin və yaxud cəmiyyətin tərkibindən çıxdıqda o, tikinti müəssisənin qalıq əmlakının ancaq onların payına müvafiq hissəsinə iddia etmək hüququ var, əvvəl yatırdığı vəsaitləri həmin şəkildə və tam qaydada tələb etmək hüququ yoxdur. Nizamnamə fondu (kapitalı) hüquqi nəzərdən tikinti müəssisənin investorlarına öhdəlik (məsuliyyət) miqdarını əks etdirir.

Tikinti müəssisənin xüsusi vəsait mənbəyi olan əlavə kapital, bir sözlə, əsas vəsaitlərin və başqa maddi vəsaitlərin (material qiymətlilərin) təzədən qiymətləndirilməsinə əsasən formalaşır. Kapitalın istehlak məqsədlərinə istifadə

olunması hüquqi normativ sənədlərlə qadağan olunur. Tikinti müəssisəsinin gəlirləri il müddətində pul vəsaitləri ilə başqa əmlak formasında aktivlərin daxil edilməsi, şəxsi öhdəliklərini icra etməklə kapitalının həcmcə artması əsasında təsərrüfat subyektinin (müəssisə və yaxud tikinti şirkətinin) əldə olunduğu ümumi (məcmu) iqtisadi fayda, qazandığı xeyirdir. Tikinti müəssisəsinin gəlirlərinin iqtisadi formalarını şərh etməzdən və yaxud onların müvafiq əlamətlər əsasında təsnifatlarını göstərməzdən əvvəl bu məsələlərlə əlaqəli müəyyən məqamlara aydınlıq gətirilməsi vacibliyi yaranır. Belə ki, həmin hallardan biri «daxilolmalar» anlayışının əsasıdır. Daxilolmalar dedikdə, onun hesablaşma mərhələsi kimi onun pul vəsaitlərinin nağd ilə nağd olmayan şəkillərdə tikinti müəssisəsinin hesablaşma hesabına daxil olunması anlaşılır. Əgər tikinti müəssisəsi tərəfdən istehlakçıya verilmiş məhsulların dəyərinin ödənilməsi sonraya saxlanılır isə və ya gecikdirilir isə, daxilolmalar deyil, debitor borcları deyilir. Növbəti vəziyyətlərdən biri də məhsulun satılmasından pul vəsaitidir (Azərbaycan Respublikasının Şəhərsalma və Tikinti Məcəlləsi).

Daxilolmalarla debitor borclarının məcmusu, ümumilikdə isə satışdan pul vəsaitləri deyilir. Beləliklə, satışdan pul vəsaitləri il müddətində tikinti müəssisəsinin xalis əmlakını yüksəldən pul şəkildə məbləğlərin mədaxilidir. Tikinti müəssisəsinin hesabına aid olan pul vəsaitlərinin hamısı heç də onun xalis əmlakını yüksəldə bilmirlər və hətta elə buna səbəbdən onlar gəlir hesab edilə bilməzlər. Məsələn olaraq, tikinti müəssisəsi tərəfindən bankdan alınmış kredit ona görə gəlir sayılmır. Çünki, kredit bir məqamdan müəssisənin əmlakını əldə edirsə də digər məqamdan kreditin götürülməsi ilə bağlı - tikinti müəssisəsi borca düşür, bu da onun xalis əmlakının dəyərində heç bir dəyişiklik etmir. Sonda, ümumi gəlir tikinti müəssisəsinin istehsal-kommersiya fəaliyyətinin son nəticəsini xarakterizə edən göstəricilərdəndir. O, satışdan vəsaitin və həmçinin satışla əlaqəli olmayan əməliyyatlardan daxil edilən vəsaitlərin məcmusundan - əmək haqqı xərc maddəsi istisna edilməklə tam (kommersiya) maya dəyərini çıxmaqla fərqi hesablanır. Qeyd edək ki, göstərmək

vacibdir ki, tikinti müəssisənin təsisçilərinin yatırıqları əmanətlərin hesabına kapitalın artması ona görə gəlir hesab edilmir. Bundan əlavə, gəlirlərin qazanılması aktivlərin, pul vəsaitlərinin və yaxud digər əmlakın daxil olmasıyla bağlı olduğundan tikinti müəssisəsinin üçüncü şəxsdən (hüquqi və yaxud fiziki) aldığı ixracatdan gömrük ödənişləri, əlavə dəyər vergisi, aksizlər daha sonradan büdcəyə köçürüldüyündən tikinti müəssisəsinə görə gəlir sayılmır.

Tikinti müəssisələrinin gəlirləri həm xarakteri, həm istiqamətləri, həm alınma şərtlərinə, həm də özünün yaranma mənbəyinə görə aşağıda verilən fəaliyyət növləri ilə əlaqəli olurlar:

- tikinti müəssisəsinin adi (əsas) fəaliyyətindən daxil edilən gəlirlər;
- tikinti müəssisəsinin icra olunduğu əməliyyatlardan daxil olan gəlirlər;
- məhsulların, verilən xidmətlərin və yaxud görülən işlərin satışı ilə əlaqəli olmayan gəlirlər;
- fəvqəladə vəziyyətlərdə əlaqədar aid olan gəlirlər.

Yuxarıda deyilənlərdən yalnız birincisi tikinti müəssisənin əsas (adi) fəaliyyəti ilə, digər qalanlar isə sair daxilolmalardan qazanılan gəlirlər hesab olunur. Gəlir növlərinin qruplaşdırılmasından onların əlavə iki əlaməti əsas kimi qeyd olunur:

- gəlirlərin qazanılmasının daimiliyi;
- mütəmadi və həmçinin təsadüfi.

Gəlirlərin fasiləsizliyi, daimiliyi nöqtəyi nəzərdən istisna təşkil olunan «fəvqəladə hallarla əlaqədar» gəlirlərdir. Bunlar gözlənilən olurlar, lakin vacib, arzuolunan hesab olunmurlar; bu gəlirlər təsadüfi əhəmiyyət olsa da, vaxtaşırı əhəmiyyət kəsb edən gəlirlərdir. Hesabat dövrünə bağlılığına əsasən gəlirlər cari gəlirlər və yaxud gələcək dövrün gəlirləri kimi növlərə bölünür. Bazar iqtisadiyyatı dövründə mənfəətin qazanılması tikinti müəssisənin yaradılmasıdır və hətta

fəaliyyətinin əsas məqsədidir. Mənfəət tikinti müəssisənin mövcudluğu və həmçinin gələcək fəaliyyəti səbəbilə müvafiq təminat formalaşdırır. Bazarda müəssisə xüsusiləşmiş əmtəə istehsalçısı formasında çıxış edir. Tikinti müəssisəsi məhsula qiymət formalaşdıraraq onu istehlakçılara satır və bunun nəticəsində, tikinti müəssisəni pul mədaxili olur. Bunun nəticəsində də mənfəət də qazanılmış olur. Maliyyə nəticəsini aşkar etməyə görə mədaxil ilə məhsulun maya dəyərini də müqayisə etmək vacibdir. Əgər mədaxil məhsulun maya dəyərindən yüksəkdirsə, bu mənfəətin əldə olunmasını göstərir. Tikinti müəssisəsi hər zaman elə çalışır ki, mənfəət qazansın. Əgər mədaxil maya dəyərindən aşağıdırsa, şirkət ziyana uğramış olur, iflas baş verir.

Mənfəət bazar münasibətlərinin sinifi kimi, aşağıdakı funksiyaları icra edir:

- ✓ tikinti müəssisəsinin fəaliyyəti nəticəsində qazanılmış iqtisadi səmərəni xarakterizə edir;
- ✓ tikinti müəssisəsinin maliyyə ehtiyatlarının əsas elementidir;
- ✓ müxtəlif kateqoriyaların büdcələrin gəlir hissəsinin yaranması mənbəyidir.

Zərər də müəssisənin fəaliyyətində müəyyən şəkildə rol oynayır. Bu, maliyyə vəsaitlərini istifadə etmək, istehsalın təşkili olunması və məhsulun satışı məqamında tikinti müəssisəsi uğursuzluqlarını təqdim edir. Tikinti müəssisələrində mənfəətin bütün kəmiyyətinə, həmçinin iqtisadi məzmununa və hətta funksional təyinatına görə dörd göstəricisi formalaşır. Bütün bu kimi hesablamaların əsası tikinti müəssisəsinin istehsal-təsərrüfat və yaxud da tikinti müəssisəsinin istehsal-kommersiya fəaliyyətinin başlıca göstəricisi hesab edilən balans mənfəəti adlanır. Verginin hesablanmasına görə xüsusi göstərici olan ümumi mənfəət, bunun da təməlinə isə vergi tutulan və yaxud vergiyə cəlb olunmayan mənfəət hesablanır. Vergilərlə büdcəyə olan başqa ödəmələr olunduqdan sonra balans mənfəətinin yerdə qalan hissəsinə xalis mənfəət deyilir. O,

tikinti müəssisəsinin fəaliyyətinin yekun maliyyə nəticəsini özündə ehtiva edir. Balans mənfəətinə isə üç əsas elementi a) məhsulun formalaşdırılmasından, işlərin icra edilməsindən, xidmətlərin təqdim olunmasından mənfəət və yaxud zərər, b) tikinti müəssisəsinin əsas vəsaitləri ilə digər əmlakının yaranmasından daxil edilən mənfəət və yaxud zərər, və c) satışdan (reallaşdırmadan) başqa əməliyyatların maliyyə nəticələri aiddir. Məhsulun (iş və xidmətlərin) satılmasından mənfəət tikinti müəssisəsinin əsas fəaliyyəti nəticəsində yaranmış olan maliyyə nəticəsidir. Satılmadan mənfəət - satılmanın mədaxillə (ƏDV-siz və aksizsiz) istehsal və satılma xərclərinin (kommersiya maya dəyəri) arasında olan fərq kimi aşkar olunur.

1.3 Gəlir və xərclərin uçotunun ümumi qəbul edilmiş prinsipləri, tanınma şərtləri və təsnifatı

Gəlir və xərclərin tədqiqatında bir sıra mühüm məsələlərə diqqət olunmalıdır. Məlumdur ki, gəlirlər müəssisənin aktivlərinin əldə edilməsi müddətində müəssisənin iqtisadi fayda qazanmasıdır. Müəssisə fəaliyyətində sahibkarların əsas məqsədi müəssisənin gəlir (mənfəət) əldə etməsidir. Mahiyyət etibarilə gəlirlər birbasa olaraq aktivlərin artmasına, həmçinin öhdəliklərin azalmasına təsir edir. Belə olduqda kapitalın artımı bas verir və bu, mülkiyyətçilərin paylarına təsir etmir. Tikinti sahəsi də daxil olmaqla bütün müəssisələrin əsas gəlir mənbəyi məhsul və xidmət satışından gəlirlərdir. Lakin bundan əlavə icarə, valyuta mübadiləsi və s. kimi sahələri də gəlir mənbəyi hesab etmək olar. Özlüyündə gəlirlər müəssisənin adi fəaliyyətindən qazanılan gəlirlərə və bir də sair gəlirlərə bölünürlər. (Azərbaycanda tikinti. Azərbaycan Respublikasının Dövlət Statistika Komitəsi, Statistik məcmuə. 2014).

Hesablama metodunun tətbiqi zamanı gəlir əməliyyatları nəğd daxil olan gəlirlərə və hesablanmış gəlirlərə ayrılır. Mahiyyətə əsasən mal və xidmətin verilməsi ilə ödənişin üst-üstə düşməsi zamanı olan əməliyyatlar nəğd şəkildə daxil olan gəlir əməliyyatının qeydiyyatı hesab olunur. Gəlirlərin keyfiyyəti onlara aid olunan

məsələlərdən biridir. Gəlirlərin keyfiyyəti, onun real, həqiqi və normal iqtisadi fəaliyyətinin yekunu ilə müəyyən edilir. gəlirlər o zaman keyfiyyətli hesab olunur ki, həmin gəlirlər optimal xərclər, iqtisadi artım, səmərəli təsərrüfatçılıq nəticəsində yaranmışdırsa. Lakin gəlirlərə o zaman əsassız və yaxud keyfiyyətsiz gəlirlər deyilir ki, müqavilə şərtlərində xətalara yol verilməsi, qiymətlərin əsassız səbəblərdən artırılması və s. mənfi vəziyyətlər nəticəsində əldə edilir.

Gəlirlərdən bəhs etdikdə diqqət yetiriləcək anlayışlardan biri də gəlirlərin kapitallasmasıdır. Gəlirlərin kapitallasması onun bir hissəsinin və yaxud hamısının kapitalla çevrilməsidir. Gəlirlərin kapitallasması adətən aşağıdakı əməliyyatlar əsasında aparılır:

- a)** İstehsal prosesinin inkisafı ilə əlaqədar xalis mənfəətin kapitallasması;
- b)** İnvestisiyadan qazanılan xalis pul axınının kapitallaşdırılması;
- c)** Dividendlərin kapitallasması və s. kimi məqamlar.

Cari mənfəəti maksimum həddə çatdırmaq əsas götürüldüyü zaman risk portfelini nəzərə almadan gəlirlər portfeli anlayışı meydana çıxır. Bu metod investisiya, perspektiv inkisaf baxımından əlverişli yanaşma hesab olunmur. Görüldüyü kimi yuxarıda göstərilən məsələlərin öyrənilməsi gəlirlərin predmetini göstərir. Gəlirlərin tam əksi olaraq xərclər isə müəssisədən aktivlərin axını prosesidir və bu, iqtisadi mənfəətin azalması deməkdir. Xərclər iqtisadi cəhətdən pul, əmək və material xərclərinə ayrılırlar.

Material xərcləri tikinti müəssisəsi və ya təşkilatın fəaliyyəti üçün vacib olan resurslarla təmin edilməsi üçün yaranan xərclərdir. Bu xərclər özlüyündə xammalın dəyərini, digər tərəfdən əsas və yaxud köməkçi materialları, enerji, yanacaq və s.-ni toplayır. Gəlirlərin tanınması aktivlərin artması və yaxud öhdəliklərin azalması ilə

əlaqədar iqtisadi səmərənin yüksəlməsinin baş verdiyi və bu yüksəlməsinin etibarlı səviyyədə qiymətləndirilməsinə şəraitin mümkün olduğu hallarda olur.

İstehsal tapşırıqlarını icra etmək səbəbilə hər bir müəssisə istehsal vasitələrinə və əmək ehtiyatlarına sahib olmalıdır. İstifadə edilmiş materialların dəyəri, istehsal prosesində iştirak edən torpaq, tikili və yaxud avadanlıqlar üzrə onlara hesablanmış amortizasiya ayırmaları və hesablanmış əmək haqqı əsas istehsal xərcləri hesab edilir. İstehsal xərclərinə hətta istehsalata xidmət və onları idarə etmək üçün çəkilmiş xərclər, maşın və yaxud avadanlıqların saxlanması və onları istismar edilməsi üçün çəkilmiş xərclər, ümumistehsalat və də inzibati xərclər, köməkçi istehsalat sexlərinə çəkilən xərclər, istehsalata birbaşa aid edilən nağd xərclər, kommersiya xərcləri və s. xərclər daxil edilir. Məhsulun maya dəyəri bu xərclərin hamısının pulla ifadəsinin cəmidir. Məhsulun maya dəyərinin hesablanması işinə isə kalkulyasiya etmə deyilir. Tikinti müəssisəsində istehsalın səmərəli şəkildə reallaşdırılması üçün məsrəflərin uçotu və də maya dəyərinin kalkulyasiya edilməsi mühüm əhəmiyyətə sahibdir.

Bir neçə əlamətlərinə görə İstehsalat məsrəfləri təsnifləşdirilir. Bunla xərclərin iqtisadi məzmununa və yaxud təyinatına, maya dəyərinə daxil edilməsi üsuluna, tərkibinə, istehsalın həcminə, əmələ gəlməsinə olan münasibətə əsasən təsnifləşdirilə bilər.

İstehsal məsrəfləri elementləri bunlardır: əməyin ödənilməsinə çəkilən məsrəflər, material məsrəfləri, sosial ehtiyaclara ayrılmış məsrəflər, torpaq, tikili və yaxud avadanlıqların amortizasiya edilməsi və s. məsrəflər. Xərc elementlərinin məcmusu makroiqtisadiyyatın hər bir sahəsində eynidir. Həmin məcmunun xüsusiyyəti ondan ibarətdir ki, hesabat dövründə istehsalatda baş vermiş xərclər məqsədindən və yaxud sərf olunma yerindən və zamanından asılı olmayaraq qəbul edilmiş məcmu elementləri üzrə göstərilir. İstehsal məsrəflərinin elementlər əsasında uçotu xərclərin hər birinin məqsədli təyinatı və yaxud istiqaməti əsasında uçotu ilə bütövlükdə

reallaşdırılır. Xərclərin məqsədli istiqaməti onun elementlərinin sərf olunmasını göstərən ilkin sənədlərdə əks etdirilir.

İstehsal məsrəflərinin uçotu, həmçinin məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiya edilməsi qarşısında aşağıdakı vəzifələr dayanır:

- faktiki istehsal xərclərini, həmçinin kommersiya xərclərini, habelə itkiləri vaxtlı-vaxtında uçota almaq;
- xammal, yanacaq və enerjidən, material, əmək haqqı fondundan düzgün istifadə edilməsinə görə, hətta istehsalın idarə olunması və istehsalata xidmətlər əsasında smetada göstərilən xərclərə diqqət yetirmək;
- ayrı-ayrı məhsulların, məmulatların və s. faktiki hesabat maya dəyəri kalkulyasiyasını hazırlamaq;
- istehsalda istifadə edilməmiş ehtiyatları aşkarlamaq, çıxdaş məhsula, təsərrüfatsızlığa və müəssisədə boş dayanmalara qarşısını almaq;
- məhsulların istehsalı və həmçinin satışı ilə əlaqəli olan faktiki məsrəfləri öz vaxtında tam və düzgün şəkildə göstərmək;
- istehsal xərclərinin uçotunda və həmçinin maya dəyərinin kalkulyasiya olunmasında yeni metodlar (yəni mərhələ, normativ və sifariş metodlarını) uçotda tətbiq etmək və s. vəzifələr.

Gəlirlərin öyrənilməsi müddətində onun predmeti yuxarıda göstərilmiş informasiyaların öyrənilməsidir.

Gəlirlərin tam tərsi olaraq xərclər isə müəssisədən aktivlərin axını zamanı iqtisadi mənfəətin getdikcə azalmasıdır. Xərclər iqtisadi mahiyyətinə görə əmək, pul, və material xərclərinə bölünürlər. Müəssisə və ya təşkilatın maliyyə təsərrüfat fəaliyyətinin vacib olan resurslarla təmin olunması müddətində çəkilən xərclər

material xərcləridir. Bu xərclər özlüyündə əsas və köməkçi materialları, xammalın dəyərini, enerji, yanacaq və s.-ni cəmləsdirmisdir.

Gəlirlər müəssisənin aktivlərin artması və habelə öhdəliklərin azalması ilə əlaqədar iqtisadi səmərənin artımının bas verdiyi və bu artımın etibarlı səviyyədə qiymətləndirilməsinə şəraitin mövcud olduğu hallarda tanınır.

Xərclər isə müəssisənin aktivlərin azalması, digər baxımdan öhdəliklərin artması ilə əlaqədar iqtisadi səmərənin azalmasının bas verdiyi və bu nəticəsi olaraq etibarlı səviyyədə qiymətləndirilməsinə şəraitin mövcud olduğu hallarda tanınır. Gəlirlərin və xərclərin ayrı-ayrı maddələri əksər halda, birbasa əlaqəlidir. Buna görə də, gəlirlər və xərclər müvafiqlik (əlaqələndirmə) konsepsiyasına əsaslanaraq eyni zamanda tanınmalıdırlar. Xərclərin gəlirlərlə birbasa əlaqələndirilməsi mümkün olmadığı zamanlarda, onlar ardıcıl və sistemativ olaraq müvafiq hesabat dövrləri arasında bölüsdürülür. Gələcək iqtisadi səmərənin bas verməsi gözlənilən dövrlərə nəzərən xərclərin tanınmasını bölüsdürülmə üsulu təşkil olunmalıdır. Məsərəflər gələcək iqtisadi səmərənin yaranmasına səbəb olmadıqda, habelə mühasibat balansında onlarla bağlı olan gələcəkdə qazanılacaq iqtisadi səmərələr aktivin tanınma meyarlarına uyğun olmadıqda və ya artıq bu meyarlara cavab vermədikdə, "Mənfəət və zərər" hesabatda bu məsərəflər xərc kimi tez tanınır. Həmçinin, müvafiq aktiv tanınmadan öhdəlik yarandıqda bu zaman xərc "Mənfəət və zərər" hesabatda tanınır.

Podrat müqaviləsi üzrə gəlirə Müqavilənin şərtlərindən kənarlaşmalar və müqavilədə razılaşdırılmış gəlirin ilkin məbləği, iradlar və mükafatlandırıcı ödənislər daxil edilməlidir. Məsələn: inflyasiya müqavilənin həyata keçirilməsinə başlama tarixində nəzərdə tutulduğundan çox olmuşdursa, bu zaman kənarlaşma ola bilər. Podrat müqaviləsi üzrə gəlir əldə olunması ehtimal edilən və ya əldə olunan qarşılıq ödəmənin ədalətli dəyəri ilə qiymətləndirilir. Gəlirin gecikdirildiyi müddətdə ədalətli dəyəri hesablamaq lazımdır.

Gəlirin ölçülməsinə gələcək hadisələrdən bağlı olan müxtəlif uyğunsuzluqların təsirinə edir. Qeyri – müəyyənliklər aradan qaldırıldıqda və hadisələr bas verdikcə çox zaman gəlirin qiymətləndirilməsinə təzədən baxmaq lazımdır. Buna görə də gəlirin məbləği podrat müqaviləsi üzrə bir hesabat dövründən başqasına keçəndə arta və yaxud azala bilər. Müqavilə üzrə nəzərdə tutulmayan təsadüfi gəlir hesabına xərclər azalması mümkündür. Misal olaraq, müqavilənin icrası bitdikdən sonra artıq qalmış materialların, masın və avadanlıqların satışından əldə edilmiş təsadüfi gəlir. Müxtəlif müqavilələrə görə maliyyə hesabatlarına daxil olunmaq üçün son nəticə bilinməyə qədər mənfəət və zərərlərin zəfotu aparılır.

Müqavilənin nəticələri dəqiq şəkil qiymətləndirildikdə, bu müqavilə əsasında gəlir və xərc, icra edilən işlərin bitməsinə uyğun uyğun gəlir və xərc kimi tanınır. Əgər müqavilə əsasında ümumi xərclər ümumi gəlirə nisbətən artıq olmağı ilə əlaqəli əminlik mövcuddursa, gözlənilən zərər tez bir şəkildə tanınmalıdır. Elə müqavilələr əsasında zərər tanınmalıdır ki, həmin müqavilələrdəki işlərə hələ başlanılmamışdır. İqtisadi böhran dövrlərində şirkətlər ixtisaslaşmış kadrlarını ititmək istəmədikləri üçün bəzən onların xeyrinə olmayan müqavilələr imzalamışlardır. Uçotu elə təşkil etmək vacibdir ki, dövr müddətində əmələ gələn gəlir və xərclər tanına bilsin. Buna görə ilin axırında müqaviləyə dair olunacaq son məbləğlər tapılır. Axtarılan kəmiyyət bu son məbləğlərlə keçən hesabat dövrlərində tanınan gəlir və yaxud xərc arasındakı fərq qədər hesablanır. Sabit qiymətli olan müqavilələrin nəticələri aşağıda göstərilmiş bütün şərtlər icra edildiyi zaman dəqiq şəkildə qiymətləndiriləməsi mümkündür:

- Müqavilə əsasında ümumi gəlir dəqiq surətdə hesablınsın;
- Podrat müqaviləsinin bitməsi üçün görülməsi vacib olan xərcləri və hesabat müddətinə bu müqavilə əsasında işlərin başa çatdırılma səviyyəsi tam şəkildə qiymətləndirilsin;

- Müqaviləyə daxil olunan xərclər aydın müəyyən edilir və qiymətləndə uyğun gəlir və ya mənfəət və xərc göstərilir.

Bu metod müqavilə əsasında işlərin baş verməsi barəsində və dövr müddətində fəaliyyətin nəticələri barəsində faydalı məlumat verir. Fikir vermək lazımdır ki, hesabla təqdim olunmuş qiymətlərin məcmu "Mənfəət və zərər" hesabatında tanınmalı olan gəlirin həcmnin tam müəyyən olunmasına heç bir bağlılığı yoxdur. İlin axırına çəkilmiş xərclərin (xərclərə daxil olunmuş) satışın ilkin dəyərinin aşkar olunmasına bağlılığı olmaya da bilər.

Məhsulun maya dəyərinin azaldılması və bununla əlaqədar olan ehtiyatların aşkar edilməsi, məsrəflərin uçotunun görülməsi məqsədilə onların hər birinin təsnifləşdirilməsi müvafiq olaraq reallaşdırılmalıdır. Yeni Hesablar Planına əsasən "İstehsalat məsrəfləri" anlayışı səbəbilə 202 sayılı "İstehsalat məsrəfləri" hesabı bununla bağlı nəzərdə tutulmuşdur. İstehsal xərcləri bir sıra əlamətlərinə əsasən aşağıdakı şəkildə qruplaşdırılır və uçotda göstərilir:

- İqtisadi elementlər, bu sırada habelə kalkulyasiya maddələri əsasında;
- Məhsulun - xidmətin, işin maya dəyərinə daxil edilməsi üsuluna əsasən müstəqim və həmçinin qeyri-müstəqim xərclərə;
- İstehsal prosesində olan roluna əsasən - əsas və habelə əlavə xərclərə;
- İstehsalın həcminə nəzərən - dəyişən və də sabit xərclərə.

Əsas diqqəti məsrəflərə istiqamətləndirmək daha düzgün olar. Mühasibat Uçotunun Hesablar Planına əsasən mühasibat uçotunda istehsalla əlaqəli xərclərin uçotunun baş verməsi prosesində müəyyən hesablardan istifadə olunur. Həmin deyilən bu hesablar istehsal əməliyyatlarının mürəkkəb olan strukturu və istehsal məsrəflərinin xeyli müxtəlifliyi ilə bütövlükdə əlaqəlidir. Bu zaman istehsalda pıan məsrəflərin uçotu hesablar planında olan 202 "İstehsalat məsrəfləri" kimi hesablarda

uçota götürülür. İqtisadiyyatı daha çox inkişaf etmiş ölkələrdəki müəssisələrdə mühasibat uçotu ayrılıqda maliyyə və idarəetmə uçotuna ayrılmışdır. Mühasibat uçotunun bir hissəsi hesab edilən "idarəetmə uçotu" həm istehsal məsrəflərinin, həm də məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiya edilməsinin aparılması uçotunu özlüyündə yerinə yetirməkdədir. İdarəetmə uçotu həm mühasibat, həm operativ-texniki uçotu, həm statistika, həm planlaşdırmanı, həm də təsərrüfat fəaliyyətinin təhlilini belə özündə cəmləşdirir. 202 "İstehsalat məsrəfləri" aktiv hesabı tikinti müəssisənin qurulmasının əsas məqsədi hesab edilən məhsulun (xidmətin, işin) istehsalına görülən məsrəflər barəsində məlumatların cəmləşdirilməsi və maya dəyərinin kalyulyasiya olunması üçündür. 202 sayılı hesaba nəzərən sənaye, quraşdırma müəssisələrində əsas məhsul istehsalı və kənd təsərrüfatı, geoloji, tikinti, podrat müəssisələrdə işlərin icra edilməsi işləri səbəbilə istifadə edilir. O, həmçinin rabitə və nəqliyyat müəssisələrində verilən xidmətlər, ictimai iaşə müəssisələrində istehsal olunan məhsul məsrəflərinin uçotuna görə əsas vasitədir. İstehsalatda xərcləri P.Y.Papkovskaya aşağıdakı şəkildə göstərmişdir: Xərclər təyinatına görə iki yerə bölünür (Eyniyev T., və b., 2001,s.128-130):

- Texnoloji xərclər - istehsal zamanı ilə bağlı xərclər;
- İnzibati - təsərrüfat xərcləri - digər sözlə desək isə təsərrüfat – idarə etmə xərcləri.

Maya dəyərinə daxil edilməsi ilə bağlı xərclər:

- Birbaşa xərclər - ilkin sənədlərə görə məhsulun müvafiq növünə dair edilə biləcək xərclər;
- Bölüşdürülən xərclər - hazır məhsulların fərqli növlərinə əsasən müvafiq bölüşdürmə bazalarına görə müəyyən formada bölüşdürülən xərclərə deyilir;

- Dolaylı xərclər – həmin xərclərə ancaq şərti formada bölüşdürülən xərclər daxildir.

İstehsal həcminə daxil edilməsinə əsasən xərclər:

- Dəyişkən xərclərə - bu, istehsal həcmi dəyişən müddət dəyişən xərclər aiddir;
- Sabit xərclərə - buna istehsal həcmindən asılı olmayan sabit xərclər daxildir.

Yekcinslik dərəcəsinə əsasən:

- Kompleks xərclər – fərqli iqtisadi element siniflərini toplayan xərclər;
- Birelementli xərclər – vahidcinsli iqtisadi elementlərdən ibarət olan xərclər.

Məqsədə uyğunluq kriteriyasına əsasən:

- İstehsal xərcləri - satılmaya yararlı məhsulun istehsalı ilə bağlı xərclər;
- Qeyri-istehsal xərcləri - istehsalın durdurulmasından yaranan itkilər, çatışmazlıqlar, zay məhsullar.

İstehsalla əlaqəsiylə bağlı xərclər:

- Kommersiya xərcləri - məhsulların satılması ilə bağlı olan xərclər;
- İstehsal xərcləri - məhsulun buraxılışı ilə əlaqəli xərclər daxildir.

Maya dəyərinə aidiyyəti ilə əlaqəli istehsal xərcləri:

- Maya dəyərinə aid edilən xərclər;
- Maya dəyərinə aid edilməyən xərclər;

Smeta hesablamalarına əsasən:

- Planlaşdırılan xərclər və;

- Planlaşdırılmayan xərclər.

Əmələ gəlmə vaxtına və yaxud maya dəyərinə daxil edilməsinə əsasən xərclər:

- Gözlənilən xərclər – gələcəkdə formalaşması bilinən xərclər.
- Buraya hətta ödəmələrə görə ehtiyat formalaşdırmış xərclər;
- Gələcək dövrə daxili edilən xərclər;
- Cari xərclər – müvafiq cari dövrdə məhsulun istehsal xərclərinə daxil edilən məsrəflərə deyilir.

Məsrəflərin iqtisadi elementlər ilə kalkulyasiya maddələrilə bağlı təsniflədirilmə mühasibat uçotunda başlıca faktorlardan biridir. Təsnifatına əsas olaraq bu siniflər bir-birləri ilə yaxından əlaqədirlər, amma ki, onlar başqa-başqa olan nəticələr qazanmaq üçün nəzərdə tutulmuşlar. İqtisadi elementlər müəssisə əsasında nə qədər, həm də ki, hansı məsrəflərin yarandığını özündə göstərir. Deyilən bu keyfiyyətin həmin məhsulun istehsalına və hətta qeyri-istehsal sahələrinə belə asılı cəhəti yoxdur. Həmin iqtisadi elementlərdən tikinti müəssisəsində dövriyyə vəsaitlərinin standartlaşdırılması və təhlil edilməsi, habelə istehsala olan xərclər smetasının pul şəkildə formalaşdırıb təqdim olunması anında istifadə olunur. Məsrəflərin iqtisadi elementlərə əsasən təsnifatı, onların kalkulyasiya edilmə maddələrinə əsasən təsnifatından müəyyən qədər cəhətlərinə görə fərqlənir. Bu zaman kalkulyasiya edilmə maddələrinə əsasən birinci növbədə müvafiq cari dövrə daxil olunan istehsal və yaxud məhsulların satışının təşkil edilməsi ilə əlaqəli hesab edilən xərclər göstərilməkdədir. Əksinə, iqtisadi elementlər əsasında xərclərə diqqət etdikdə isə, tamamlanmamış istehsalatla əlaqəli qalıqların artmasına çəkilmiş, hətta gələcək dövrün xərclərinə daxil edilən məsrəfləri də əhatələyən müvafiq cari hesabat dövrünə dair müəssisənin istifadə etdiyi bütün istehsalat resursları aiddir. Elementlərə diqqət etdikdə iqtisadi tərkibinə əsasən yekcins hesab edilən xərclər aşağıdakı şəkildə qruplaşdırılmışdır:

- ❖ Material xarakterinə malik xərclər;
- ❖ Əmək xarakterinə malik xərclər;
- ❖ Kompleks pul formasında olan xərclər.

Maya dəyərini əgər onun iqtisadi elementləri əsasında təsnifləşdirsək, o vaxt aşağıdakı göstərilən xərcləri də fərqləndirmək lazım bilinir:

- Geri qaytarılan materialların dəyərini cəmi çıxılmaqla material xərcləri;
- Əməyin ödənişi əsasında olan xərclər;
- Sosial sığortaya olan köçürmələr;
- Əsas vəsaitlərin amortizasiyası;
- Digər xərclər.

Vergi auditinin təşkili anında tikintinin baş podratçı tərəfindən reallaşdırdığı vəziyyətlərdə bilavasitə əsas olan tikinti smetasından başqa auditor subpodratçı təşkilatlar tərəfindən icra edilən tikinti işlərinə hazırlanan smetaların varlığını və onların məzmununu belə yoxlamalıdır. Subpodratçı təşkilatlara bu formada yüksək diqqətin göstərilməsinin əsas səbəbi onun əsas etibarlı ilə subpodrat müqavilələrinin tərkibində olan pul vəsaitlərinin nağdlaşdırılması və hətta buna görə də görülən tikinti işlərinə xərclərin artırılması səbəbilə istifadə olunması sayılır. Yoxlamanın lap başlanğıc mərhələsində belə artırılmış xərcləri tapmağa şərait yaradan bir neçə mühüm əlamətlər vardır:

- subpodrat işlərinin icra edilməsinə smetaların olmaması;
- zəruri işlərin konkret və tam siyahısının olmaması;
- müxtəlif smetalarda göstərilmiş icra edilən işlərin eyniliyi (identikliyi);
- işlərin icra edilməsinin qəbulu haqqında aktlarda görülən işlərin detallı və aydın formada deyil, ümumi formada göstərilməsi.

Qeyd olunmalıdır ki, smeta hesablamaları xüsusi xarakterə sahibdir və həmçinin smeta normalaşdırması və də qiymət yaranması sahəsində biliklər, bacarıqlar, vərdişlər və iş təcrübəsi tələb olunur. Ona əsasən də bu mərhələdə keyfiyyətli vergi auditinin təşkil olunması səbəbilə mövcud sahədə ekspertin cəlb edilməsi məqsədə uyğun olar.

Uçotu elə təşkil etmək lazımdır ki, yaranan gəlir və xərclər dövr ərzində tanınsın. Buna görə də ilin axırında müqaviləyə daxil olunacaq son məbləğlər hesablanır. Axtarılan miqdar həmin yekun qiymətlə əvvəlki olan hesabat dövrlərində tanınmış olan gəlir-xərc arasındakı fərq qədər hesablanır.

II FƏSİL TİKİNTİ SAHƏSİNDƏ GƏLİR VƏ XƏRCLƏRİN UÇOTUNUN MÜASİR VƏZİYYƏTİ

2.1 Tikinti müqavilələri üzrə gəlirlərin və sair əməliyyat gəlirlərinin uçotu

Tikinti sektorunda iştirak edən müəssisələr arasında hüquqi məsələləri tənzimləyən əsas sənəd tikinti müqaviləsidir. Tikinti müqaviləsi müxtəlif obyektlərin tikintisi üçün, həmçinin layihəsi, funksiyası və texnologiyası, habelə istifadəsi və ya təyinatı baxımından bir-birilə qarşılıqlı əlaqəli və ya asılı hesab edilən obyektlər kompleksinin tikintisi səbəbilə sifarişçi və podratçı arasında bağlanmış müqavilədir.

Tikinti müqaviləsi həm müəssisənin ayrı ayrı aktivlərinin, həm də onların öz layihəsi, funksiyası və texnologiyası, hətta təyinatı və yaxud istifadəsinə görə bir-birilə sıx bağlı və yaxud da bir birindən asılı hesab edilən müəyyən növ aktivlərin inşa olunması məqsədi ilə bağlanıla bilər. (“Tikinti müqavilələri üzrə” kommersiya təşkilatları üçün 16 №-li Milli Mühasibat uçotu standartı, s. 3)

Bu müqavilələr əsasən aktivin inşa edilməsi, sökülməsi və ya bərpa edilməsi, bundan əlavə də söküntü işlərindən sonra aktivin ətraf ərazisinin bərpası ilə əlaqədar olur. Bu tip müqavilələrdə tərəflər sifarişçi və podratçı adlanır. Podratçı - tikinti müqaviləsi bağlayan hüquqi şəxs, tikinti müqaviləsində göstərilən işi yerinə yetirir və onları müştəriyə ötürür. Sifarişçi isə tikinti müqaviləsi bağlayan hüquqi şəxsdir ki, tikinti müqaviləsində görülən işi sifariş edir.

Tikinti müqavilələri müxtəlif şərtlərlə imzalana bilər. Bu müqavilələr “Sabit qiymətli” və “Məsrəflər Üstəgəl” müqavilələri kimi təsnif edilir. “Sabit qiymətli” müqavilələr müəyyən hallarda xərclərin artmasını nəzərə alan maddələri özündə əks etdirən müqavilə ilə sabit qiymətə və ya müəyyən edilmiş hər bir məhsul üzrə podratçının sabit qiymətlə ödənişinə razılaşdığı tikinti müqaviləsidir. “Məsrəflər üstəgəl” müqaviləsi isə müqavilə üzrə müəyyən edilən və ya başqa yolla icazə verilən

xərclərin əvəzinin, üstəgəl həmin xərclərin faiz nisbətində olan məbləğin və ya sabit qiymətli qonorarın verilməsini nəzərdə tutan tikinti müqaviləsidir.

Tikinti müqavilələri yalnız aşağıdakı şərtlər yerinə yetirildikdə uçotda əks etdirilməlidir. (Müştərilərlə müqavilələr üzrə gəlirlər adlı 15 №-li Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartları,s.2)

1. Müqaviləni (şifahi, yazılı və ya başqa biznes təcrübəsinə uyğun olaraq) müqavilə üzrə tərəflər təsdiq etdikdə və öz müqavilə öhdəliklərini yerinə yetirməyə razılaşdıqda;

2. Veriləcək mallar və ya xidmətlərlə bağlı müəssisə hər bir tərəfin hüququnu müəyyən edə bildikdə;

3. Veriləcək mallar və ya xidmətlərlə bağlı müəssisə ödəniş şərtlərini müəyyən edə bildikdə;

4. Müqavilə kommersiya xarakterli olduqda (məsələn, müqavilə nəticəsində dəyişməsi ehtimal edilən müəssisənin gələcək pul vəsaitlərinin hərəkətinin məbləği və müddəti, habelə onlarla bağlı risk) və;

5. Müştəriyə veriləcək mallar və ya xidmətlər müqabilində müəssisəyə pul vəsaitlərinin daxil olması ehtimal olduqda.

Müqavilə əsasında əldə olunacaq gəlir adətən alınacaq məbləğin ədalətli dəyəri sayılır. Ancaq Müqavilə əsasında gəlir gələcək hadisələr nəticəsində əmələ gələn bir sıra qeyri-müəyyənliklər nəticəsində təsirə məruz qalır və hadisələr baş verdikcə qeyri-müəyyənliklər həll olunduqca əksər hallarda qiymətləndirmələrin yenidən baxılmasına ehtiyac duyulur. Çünki müqavilənin icra olunduğu dövrdə müqavilə əsasında müəyyən edilmiş işlərin dəyəri arta və ya azala bilər. Buna görə də müqavilə əsasında gəlirin məbləği cari hesabat dövründən digərinə keçdikdə arta və ya azala bilər. Bu isə sifarişçi və podratçı arasında müqavilə üzrə müxtəlif kənarlaşmalara və iddialara gətirib çıxara bilər. Kənarlaşma sifarişçi tərəfindən verilən tapşırıqdır ki,

yerinə yetiriləcək işlərin müqavilədə göstərilmiş həcmnin dəyişdirilməsi ilə nəticələnir. Bu da müqavilə əsasında gəlirin artması və ya azalmasına gətirib çıxarır. Kənarlaşma müqavilə üzrə gəlirin məbləğinə aşağıdakı qeyd olunanlar əsasında daxil edilə bilər:

1. Bu kənarlaşmanı və onun nəticəsində əmələ gələn gəliri sifarişçinin təsdiq edəcəyi ehtimalı olduqda;

2. Gəlirin qiyməti etibarlı əsasda müəyyənləşdirilə bildikdə.

İddia isə müqavilə məbləğinə daxil edilməyən məsrəflərin əvəzi olaraq podratçının istədiyi məbləğdir. Buna həmçinin podratçının əldə etmək istədiyi gəlir də demək olar. Müqaviləyə daxil edilməyən məbləğə misal olaraq sifarişçinin səhvi nəticəsində yaranmış gecikmə, layihədə olan səhvlər və ya texniki xüsusiyyətlər və müqavilə üzrə işlərdə yaranan mübahisəli kənarlaşmaları misal göstərmək olar. İddialar yalnız aşağıda qeyd olunanlara əməl olunduqda, müqavilə əsasında gəlirin məbləğinə əlavə edilir:

1. Müzakirələr sifarişçinin iddianı qəbul edəcəyi vəziyyətə gəlib çatdıqda;

2. Ehtimal olunan məbləğin sifarişçinin qəbul edəcəyi etibarlı səxiyyətdə qiymətləndirilə bildikdə.

Bundan əlavə, yerinə yetirilən işlərin normalarına əsasən tikinti müqavilələrində sifarişçi ilə podratçı arasında həvəsləndirici ödənişlər də mümkün olur. Həvəsləndirici ödənişlər işlərin yerinə yetirilməsi zamanı müəyyən edilmiş normalara əməl olunduqda və yaxud da artıqlaması ilə icra edildikdə, podratçıya ödəniləcək əlavə olan məbləğlərdir. Buna misal olaraq işlərin müqavilədə göstərilən vaxtdan daha tez yerinə yetirilməsi nəticəsində podratçıya ödənilmiş məbləği göstərmək olar. Həvəsləndirici ödənişlər aşağıda qeyd olunanlara əsasən müqavilə əsasında gəlirə daxil edilir:

1. Müqavilə əsasında görüləcək işlərin xeyli hissəsinin tamamlanması nəticəsində sifarişçinin işlərin görülməsinə aid müəyyən olunan normalara əməl olunacağı və yaxud da artıqlamasıyla icra ediləcəyi ehtimalı olduqda;

2. Həvəsləndirici ödənişlərin dəyəri etibarlı səviyyədə qiymətləndirilə bildikdə.

Tikinti müqavilələrində gəlir aşağıdakılardan ibarətdir; ("Tikinti müqavilələri üzrə" kommərsiya təşkilatları üçün 16 №-li Milli Mühasibat uçotu standartı, s.4-5)

1. Müqavilə əsasında razılaşdırılmış gəlirinin ilkin məbləği və

2. Müqavilə əsasında reallaşdırılan işlərdə aşağıdakılara cavab olan kənarçıxmalar, iddialar və yaxud da həvəsləndirici ödənişlər.

a) Gəlirin formalaşması ilə nəticələnəcəyi ehtimal edildikdə;

b) Etibarlı əsasda qiymətləndirilə bilindikdə.

Tikinti müəssisələrin mühasibat uçotunun aparılması özünəməxsus xüsusiyyətləri ilə fərqlənir. Buna misal olaraq tikinti müəssisəsində istehsal prosesi hərəkətsiz obyektə baş verir, işçi qüvvəsi isə hərəkətdə olur. Bundan əlavə tikintinin istehsalı uzun müddətə başa gəlir ki, bu da bitməmiş istehsal qalığının böyük rəqəmlərlə uçota alınmasına və bu prosesin sifarişçiyə təhvil verilən vaxta qədər davam etməsinə gətirib çıxarır.

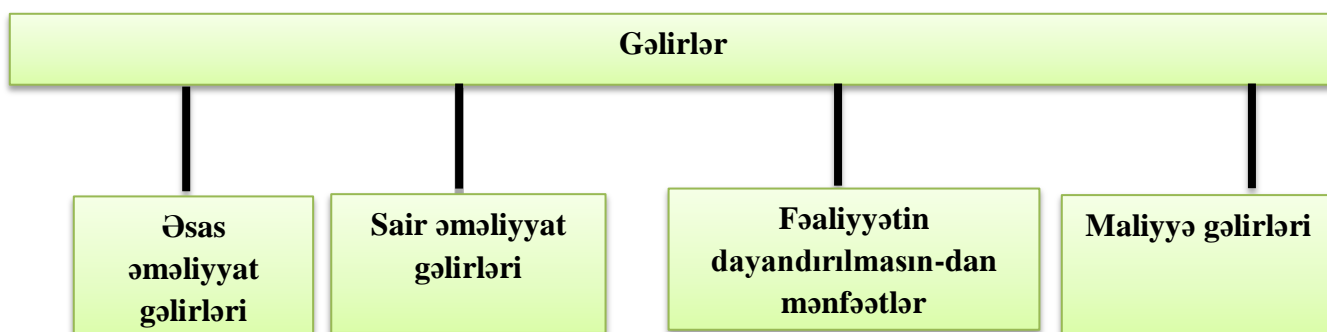
Tikinti müqavilələri tikinti müəssisələrində mühasibat uçotunun dəqiq aparılmasını tələb edir. Hər bir müəssisənin başlıca məqsədi mənfəət əldə etməkdir. Bunun səbəbi isə mənfəətin özünü maliyyələşdirmə şəraitində fəliyyətinin effektivliyini qiymətləndirmək üçün əsas meyarlardan biri sayılır. Müəssisənin gəlir və xərcləri bu mənfəətə təsir edən başlıca amillərdən biridir. Buna görə, gəlir və xərclərin mühasibat uçotunun tənzimlənməsi mühasibat uçotu və vergi qanunvericiliyinin ən mühüm elementlərindən biri hesab olunur. Əsasən də müəssisənin gəlir və xərclərinin uçotunu təkmilləşdirmək lazım gəlir. Bunun səbəbi

isə tikinti müqavilələri üzrə həyata keçirilən işlərin xarakterinə əsasən müqavilə üzrə işlərin başlandığı və bitdiyi tarix müxtəlif hesabat dövrlərində baş verir. Bu səbəbdən də tikinti müəssisələrinin mühasibat uçotunun qarşısında duran mühüm məsələ müqavilələr üzrə gəlir və xərclərin işlərin yerinə yetirildiyi müvafiq hesabat dövrlərində bölüşdürülməsidir.

Ümumiyyətlə, tikinti müəssisələrində mühasibat uçotunu tənzimləyən mühüm sənədlərdən biri “Tikinti müqavilələri” üzrə 16 N-li Milli Mühasibat Uçotu Standartıdır. Bu standart 29 dekabr 2007-ci il tarixli Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyinin 130 N-li əmri ilə təsdiq edilmişdir. Həmin standartın məqsədi tikinti müqavilələrinə əsasən gəlir və xərclərinin uçotunun təyin edilməsi qaydalarından ibarətdir.

Tikinti müəssisələrində gəlirlərin uçotu 18 apreldə 2006-cı il tarixli Azərbaycan Respublikasının Maliyyə Nazirliyinin İ-38 nömrəli əmriylə təsdiqlənmiş olan Azərbaycan Respublikası Hesablar Planının 6-cı hissəsində “Mənfəət və zərər” haqda hesabatda göstərməli olan gəlir növləri haqqında ümumiləşdirilmiş məlumat təqdim olunur. 6 N-li Milli Mühasibat uçotu standartına uyğun olaraq bu gəlir növləri 4 əsas kateqoriyaya bölünür:

Sxem 1. Gəlirlər



Mənbə: Radil Fəthullayev “Beynəlxalq Mühasibatlığa Giriş” Bakı 2015

Əsas əməliyyat gəlirləri hesablar planına əsasən 60 nömrəli “Gəlirlər” hissəsində 601 N-li “Satış” hesabında uçota alınır. Bu hesabı aşağıdakı subhesablara bölmək olar

- 601.1. Əmtəə satışı;
- 601.2. Göstərilmiş xidmətlər üzrə gəlirlər;
- 601.3 Tikinti müqavilələri üzrə gəlirlər;
- 601.4 Royalti gəlirləri;
- 601.5 Əməliyyat icarəsi üzrə gəlirlər;
- 601.6 Digər əməliyyat gəlirləri.

Bundan əlavə sair əməliyyat gəlirinin uçotu isə Hesablar planının 611 N-li “Sair əməliyyat gəlirləri” sintetik hesabında uçota alınır və bu hesabın tərkibində aşağıdakı sintetik hesablar var (ABBASOV İ.M., və b., Bakı – 2017, s. 165-167):

- 611.1. Avadanlıq, torpaq və s. uzunmüddətli aktivlərin satışından əldə olunan gəlirlər;
- 611.2. Yenidən qiymətləndirmə nəticəsində əldə olunan gəlirlər;
- 611.3. Qarşılıqsız (əvəzsiz) alınmış aktivlər;
- 611.4. Cərimələr və digər buna bənzər ödənişlər;
- 611.5. Əvvəlki (keçmiş) illərin gəlirləri;
- 611.6. Ümitsiz debitor borclarının bərpası;
- 611.7. Balansdan silinmiş ehtiyatların bərpası;
- 611.8. Məzənnə fərqi üzrə gəlirlər.

Tikinti müəssisələrində hesablaşmalar zamanı satışdan əldə olunan gəlirlər aşağıdakı kimi uçota alınır:

- Mülkiyyət hüququ satılmış malın malalan təşkilata verilən zaman;
- Debet 211,171 “Alıcı və sifarişçilərlə hesablaşmalar”

Kredit 601 N-li sintetik hesabın baş verən əməliyyata uyğun subhesabı

Debitor borcunu alıcı və ya sifarişçilər ödədikdə isə:

- Debet 223 “Bank hesablaşma hesabı”;

Kredit 211 və ya 171 kimi uçota alınır.

Əgər debitor borcu kassa ilə ödəndikdə qeydiyyat aşağıdakı kimi aparılır

- Debet 221 “Kassa”;

Kredit 211 və ya 171 kimi uçota alınır.

Müəssisədə tikinti işi (müqavilədə göstərilmiş yerinə yetirilməli olan işlər) qurtardıqdan sonra 601, 611 və 701 (satışın maya dəyəri üzrə xərcləri hesabı) N-li hesablar 801 N-li “Ümumi mənfəət (zərər)” hesabı ilə bağlanır:

- Debet 601, 611

Kredit 801

- Debet 801

Kredit 701

801 N-li hesabın krediti yəni satışdan alınan pul debetindən çox olarsa onların arasındakı fərq mənfəəti, az olarsa isə zərəri göstərir.

Fəaliyyətin dayandırılmasından mənfəətlər isə məlumdur ki, müəssisə fəaliyyətinin bir hissəsinin satışı zamanı əldə olunan gəlirdir. Hesablar planının 62-ci bölməsində bu hesab 621 N-li “Fəaliyyətin dayandırılmasından mənfəətlər” hesabında uçotda göstərilir.

Tikinti müəssisələrində maliyyə gəlirləri gəlir və xərclərin uçotunun mühüm bir hissəsinə əhatə edir. Maliyyə gəlirləri hesablar planının tərkibində, yəni 63-cü maddəsində olan 631 N-li subhesabında uçota alınır və aşağıdakılar daxildir.

- Faiz gəlirləri;
- Qiymətdən düşmüş borclar üzrə faiz gəliri;
- Maliyyə icarəsi üzrə gəlir;
- Maliyyə vasitələrinin ədalətli dəyərinin dəyişməsindən gəlir;
- Faiz xərcləri əmələ gətirən öhdəliklər əsasında məzənnə gəlirləri;
- Digər maliyyə gəlirləri.

Məlumdur ki, hər bir müəssisənin başlıca məqsədi mənfəət əldə etməkdir. Tikinti müəssisələrində də onların fəaliyyətinin ən mühüm keyfiyyət göstəricilərindən biri də mənfəət göstəricisidir. Tikinti müəssisələrində mənfəət adətən müəssisənin sərəncamında qalır və tikintinin fəaliyyətinin genişləndirilməsi, işçilərin mədəni məişət səviyyəsinin artırılmasına və s. sərf edilir.

Mənfəət iki yerə ayrılır: plan və faktiki mənfəət. Plan mənfəəti dövlət müəssisələrində dövlət tərəfindən, özəl müəssisələrdə isə sahibkarlar və səhmdarlar cəmiyyəti tərəfindən müəyyən edilir. Faktiki mənfəət isə müəssisənin fəaliyyəti zamanı əldə olunan real mənfəət aşa düşülür. Bunun səbəbi isə əksər hallarda müəssisənin fəaliyyəti nəticəsində baş verən plandan kənar hadisələrdir ki, bu da planda nəzərdə tutulmuş mənfəətdən kənara çıxılmasına səbəb olur.

Tikinti müəssisələrində mənfəətin planaşdırılması ilə uçotu hər biri ayrılıqda aparılır. Mənfəətin alınma mənbələrinə aşağıdakıları misal göstərmək olar (ABBASOV İ.M., və b., Bakı, 2017, s. 167-168):

1. Tikintisi başa çatmış və sifarişçilərin sərəncamına verilmiş obyektlərin və iş mərhələləri əsasında tikinti-quraşdırma işlərinin satışından;
2. Köməkçi istehsalat nəticəsində kənara satılan məhsul və xidmətlərin və istifadəsinə ehtiyac olmayan maddi qiymətlilərin satışından və s.

2.2 Tikinti müqavilələri üzrə maya dəyəri xərclərinin və sair əməliyyat xərclərinin uçotu

Müəssisələrdə istehsal məsrəflərinin uçotu və hazır məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyası haqqında “Məhsulun (xidmətin, işin) maya dəyərinə aid olunan xərclərin tərkibi barəsində Əsasnamənin təsdiq olunması barədə” Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin III sayılı qərarıyla 16 avqustda 1996-cı il tarixində təsdiq olunmuşdur.

Tikinti müəssisələrində xərclər fərdi elementlərdən ibarətdir. Bu elementlərə xammal, yanacaq, materiallar, əmək haqqı, elektrik, sosial sığorta haqları əsas vəsaitlərin amortizasiyası və s. daxildir. Bu elementlər yaranma səbəbindən və istifadəsinin istiqamətindən asılı olmayaraq müəssisənin istehsal və iqtisadi fəaliyyətinə sərf edilir (Ə.A.Sadıqov, və b., Bakı, 2015, 686 səh.).

Qeyd etdiyimiz kimi Tikinti müəssisələrində hazır məhsulun istehsal prosesi çox uzun başa gəlir, onun əldə olunması üçün çox böyük xərclər tələb olunur və bu da mühasibat uçotunun daha dəqiq aparılmasını tələb edir. Bağlanmış müqaviləyə əsasən binaların, qurğuların, müəssisələrin və digər obyektlərin tikintisinin, bərpasının və genişləndirilməsinin həyata keçirilməsi üçün layihə təşkilatları layihə smeta sənədlərini hazırlayır. Layihə texniki sənədlər kompleksidir ki, bunun əsasında da bina və qurğuların, o cümlədən müəssisələrin tikintisi, bərpası və ya genişləndirilməsi kimi işlər həyata keçirilir. Smeta tikinti müqaviləsi dövründə əsas sənəd hesab olunur. Kapital qoyuluşunun planlaşdırılması, sifarişçilər və podratçılar arasında hesablaşmalar və tikintinin maliyyələşdirilməsi layihə smeta sənədləri əsasında həyata keçirilir. Smeta sənədləri özündə kompleks sənədləri cəmləşdirir ki, bu sənədlərdəki göstəricilər əsasında iş növlərinin və məsrəflərin dəyəri müəyyənləşdirilir. Bunlardan da ən vacibi “icmal smeta” sənədləri hesab olunur ki, bu

da müəssisənin, bina və qurğuların texniki layihələr üzrə ümumi dəyərini özündə ifadə edir.

Müəsisədə xərclərin uçotu obyektləri, xərclərin bölüşdürülməsi, işin, xidmətin, məhsulun maya dəyərini müəyyənləşdirilməsi metodları istehsalın növündən (əsas, köməkçi və s.), istehsal prosesində xərc obyektlərinin yaranmasından və digər amillərdən asılı olaraq müəyyənləşir. Bundan əlavə istehsal məsrəflərinin uçotunun təşkil edilməsinin ümumi prinsipləri mövcuddur ki, bunlara xərclərin, istehsalatların, kalkulyasiya obyektlərinin və xərc obyektlərinin müxtəlifliyinə baxmayaraq riayət edilməsi vacibdir. Həmin prinsiplər aşağıdakılardır (S. M, Səbzəliyev, və b., Bakı 2014, fəsil 4,5):

- Məhsulun maya dəyəri və istehsal məsrəflərinin uçotu əsasında faktiki göstəricilərin plan və ya da smeta ilə normativ göstəricilərə uyğunlaşdırılması;

- İdarəetmə uçotunda istehsal bölmələri, istehsal məsrəflərinin baş vermə yerləri və də məsuliyyət mərkəzləri, məhsul (xidmət, iş) növləri, xərc maddələri və iqtisadi elementlər, qoyulmuş məqsədlərdən asılı olaraq başqa əlamətlər üzrə qruplaşdırılması;

- Bütün hallarda istehsal məsrəflərinin sənədləşdirilməsi, onların uçotda qoyulmuş normalar və həmin normalardan kənarlaşmalar əsasında ayrıca əks etdirilməsi;

- Çəkilən bütün xərclərin hesabat dövründə istehsal olunan məhsulun (xidmətin, işin) maya dəyərimə əlavə olunması;

- İstehsal məsrəflərinin uçot və kalkulyasiya obyektlərinin müvafıqlaşdırılması və həmçinin bunun nəzdində də idarəetmə uçotunun informasiyalarına əsasən məhsulun (işin və yaxud xidmətin) maya dəyərini hesablanması;

- Məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyası və istehsal məsrəflərinin uçotu metodologiyasının inkişaf etdirilib beynəlxalq təcrübəyə və beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılması.

Yuxarıda göstərilən prinsiplərə əməl edilməsi məhsulun maya dəyərini daha dəqiq və düzgün müəyyən etməyə və bu barədə dala dolğun məlumat əldə etməyə imkan verir.

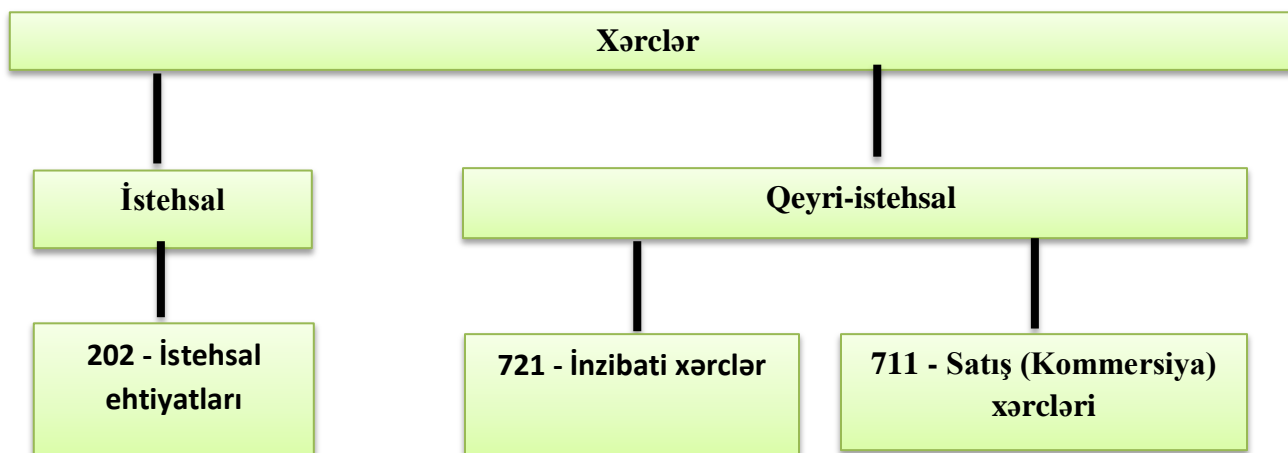
İstehsal xərclərinin başvermə yerləri əsasında uçotu və differensiallaşdırılmasının təşkil olunması müəssisələr üçün vacib əhəmiyyətlidir. Müəssisə üçün xərclərin uçotunun ən böyük obyektə elə müəssisənin özüdür. Daha doğrusu müəssisənin fəaliyyəti nəticəsində yaranan xərclər və xərclərin əsasında yaranan gəlirlərdir.

Əgər konkret müqaviləyə və ya qanunverici, normativ aktların tələblərinə uyğun olaraq məsrəflər çəkilmişdirsə və xərcin dəyəri müəyyəndirsə mühasibat uçotunda bu cür xərclər məsrəf kimi qəbul edilir. Xərclər kommersiya əməliyyatlarının icrası nəticəsində aktivin verilməsində müəssisənin iqtisadi səmərəsinin azalacağı halda qəbul edilə bilər.

Qeyd edək ki, mühasibat uçotu beynəlxalq standartlarına keçdikdən sonra xərclərin aktiv və ya passiv olması mübahisəli bir mövzu olmuşdur. Çünki köhnə uçota əsasən xərclər ümumi şəkildə aktiv kimi uçota alınır. Beynəlxalq uçotda isə məsrəflər passiv, xərclər aktiv hesab olunurdu.

Azərbaycan Respublikasının Milli Mühasibat uçotu Standartına əsasən yeni hesablarda xərclər onların funksional təsnifat üzrə verilmişdir. (Radil Fəthullayev, 2015, 344 səh.). Bu təyinat uçotun daha da təkmilləşdirilməsi üçün vacib əhəmiyyət kəsb edir. Bunu aşağıdakı şəkil ilə də göstərmək olar:

Sxem 2. Xərclər



Mənbə: Radil Fəthullayev “Beynəlxalq Mühasibatlığa Giriş” Bakı 2015

Şəkildən görüldüyü kimi istehsal məsrəfləri aktiv, inzibati və kommersiya (satış) xərcləri isə passiv hesabların içərisinə daxildir. Bununla da bizim aktiv hesab etdiyimiz köhnə hesablar planına əsasən 20-dən 29-adək olan xərc hesabları da beynəlxalq uçotda bölünərək istehsala daxil edilən hissəsi aktiv, kommersiya və inzibati xərclərə daxil edilən hissəsi isə passiv hesablar hesab olunur (Radil Fəthullayev “Beynəlxalq Mühasibatlığa Giriş” Bakı 2015, fəsil 18).

Məhsul istehsalı və satışına əsasən xərclərin obyektlərini istehsal, təchizat və satış sferalarına ayırmaq olar. Bundan əlavə sferaların bütün fəaliyyətini planlaşdıran və icrasına nəzarət edən idarəetmə də xərc obyektini kimi xərclərin baş vermə yeri hesab oluna bilər.

Müəyyən bir məhsul növü üçün çəkilən xərclər hesabat dövründə həmin məhsulun maya dəyəri xərcləri hesab olunur. Həmin xərclərə dolayısı ilə daxil olan xərcləri hesablamaq üçün hesabat dövründə nəzərə alındıqları pay hissələri ilə ayıraraq məhsulun istehsalına aid etmək olar.

202 N-li “İstehsalat xərcləri” sintetik hesabı istehsal prosesinin xərclərini hesablamaq üçün istifadə olunur. Burada hesabın debetində hazır məhsulun istehsalı üçün çəkilən bütün xərclər qeyd olunur. Hesabın kreditində isə 204 N-li “Hazır

Məhsul” hesabının debetinə uyğun olaraq hesabın debetində qeyd olunmuş xərclər hazır məhsula çevrilir.

- Debet 202 “İstehsalat xərcləri”

Kredit 204 “Hazır Məhsul”

Məhsulun maya dəyərinə birbaşa daxil olan xərclərə misal olaraq xammal və material xərclərini misal göstərmək olar. Xammal və material xərcləri istehsal edilən məhsulun əsasını təşkil edən xərclərdəndir. Bəzi materiallar da vardır ki, onlar istehsal prosesində iştirak edərək həmin məhsula xüsusi keyfiyyət aşılarsa da hazırlanan məhsulun əsas hissəsini təşkil etmir. Bu xərclər köməkçi materiallar qrupuna daxil edilir. Ümumilikdə isə anbardan istehsalata verilən xammal materialları;

- Debet 202 “İstehsal məsrəfləri”

Kredit 201 “Əsas materiallar”

Müəyyən məhsul növlərinin istehsalına çəkilən xərcləri ayrı-ayrı hesablamaq üçün bu hesabın tərkibində analitik hesablar açmaq lazım gəlir. Bu hesablarda hazırlanmış hər bir fərdi məhsul növü üçün xərclər hesablanır və sistemləşdirilir. Bu da xərclərin monitorinqini, istehsal olunmuş məhsulların, yerinə yetirilmiş işlərin, göstərilən xidmətlərin dəyərini bilməyə bizə yardımçı olur.

Podrat tikinti müəssisələrində tikinti məsrəflərinin uçotu hesablar planının 202 N-li “istehsal məsrəfləri” hesabında uçota alınır. Təsərrüfat üsulu ilə tikinti işlərini aparan müəssisələr isə istehsal məsrəflərinin uçotunu 133 N-li hesablar planının “Torpaq, tikili və avadanlıqlarla əlaqəli məsrəflərin kapitalaşdırılması “ hesabında aparılır.

Podrat tikinti müəssisələrində məsrəflərə 202 N-li “istehsal məsrəfləri” hesabı əsasında döürd subhesab yaradılır (Abbasov İ.M., və b., Bakı, 2017, s. 157):

1. Tikinti işlərinin görülməsi üzrə məsrəflər;

2. Avadanlıqların quraşdırılmasına görə məsrəflər;
3. Əsaslı təmir işlərinin görülməsi üzrə məsrəflər;
4. Digər işlərin görülməsi üzrə məsrəflər.

Həmçinin tikinti müəssisələrində bitməmiş işlər üzrə yerinə yetirilmiş mərhələli uçotu 203 N-li “Tikinti müqavilələri üzrə bitməmiş tikinti işləri” sintetik hesabında qeyd olunur. Sifarişçi ilə bağlanmış müqavilənin qaydalarına uyğun olaraq bu hesab tikinti üzrə tamamlanmış iş mərhələləri əsasında məlumatları ümumiləşdirmək üçün nəzərdə olunur. Həmin hesabın debetində podratçı tərəfindən başa çatdırılmış, sifarişçi tərəfindən isə qəbul edilib dəyəri ödənilmiş iş mərhələlərini dəyəri göstərilir. Mövcud iş mərhələsi satılmış hesab olunur və aşağıdakı şəkildə uçota alınır.

- Debet 203 “Tikinti müqavilələri əsasında bitməmiş tikinti işləri”

Kredit 601.3 “Tikinti müqavilələri əsasında gəlirlər”

Bu əməliyyat uçota alındıqdan sonra isə yerinə yetirilmiş və sifarişçi tərəfindən qəbul edilmiş iş mərhələsi üçün sərf edilmiş xərc dəyəri 202 N-li “İstehsal məsrəfləri” hesabından 601.3 N-li “Tikinti müqavilələri əsasında gəlirlər” hesabına silinərək aşağıdakı şəkildə qeyd olunur.

- Debet 601.3 “Tikinti müqavilələri əsasında gəlirlər”

Kredit 202 “İstehsal məsrəfləri”

Müəssisənin fəaliyyəti zamanı maya dəyəri xərclərinin uçotunun təşkilinin ən mühüm problemlərdən biri çıxdıqdan, materialların əskikliyi və xarab olmasından, boş dayanmalardan və s. yaranan itkilərin və qeyri-məhsuldar xərclərin müəyyənləşdirilməsi və düzgün aşkar edilməsidir. Bu cür xərclərlə bağlı əməliyyatların uçotu sair xərclər maddəsində uçota alınır.

Sair əməliyyat xərcləri müəssisənin əsas fəaliyyəti ilə əlaqəli olmayan, həmçinin müəssisənin mənfəəti hesabına maliyyələşdirilən xərclərdir. Hazır məhsulun “sair xərclər” üzrə məsrəflərinə istehsalın hazırlanması cə onun mənimsənilməsinə istifadə olunan xərclər, istehsalın texnologiyası və onun təşkilinin təkmilləşdirilməsi, hazır məhsulun keyfiyyətinin artırılması ilə bağlı cari xərclər və s. xərclər aiddir.

Sair xərclər hesablar planının 731 N-li “Sair əməliyyat xərcləri” hesabında uçota alınır. Sair əməliyyat xərcləri müəssisənin əsas fəaliyyəti ilə bağlı olmayan, lakin müəssisənin mənfəəti hesabına maliyyələşdirilən xərclərdir. Məhsulun maya dəyəri daxilindəki “sair xərclər” elementi üzrə məsrəflərə müəssisənin istehsalının mənimsənilməsinə və istehsalına istifadə olunan xərclər, məhsulun keyfiyyətinin artırılmasını ilə bağlı olan xərclər və s. aiddir. Həmçinin mənfəət əldə olunması ilə əlaqəli olmayan xərclər də sair əməliyyat xərcləri hesab olunur. Buna misal olaraq, istehlak, humanitar məqsədlər, xeyriyyəçilik və s. xərcləri göstərmək olar. Buraya həm də müəssisənin işçilərinə əmək haqqından əlavə verilən həvəsləndirici ödəmələri, qeyri dövlət pensiya və sığorta fondlarına olan ayırmaları, sosial mədəni-sahənin inkişafına çəkilən xərcləri də əlavə etmək olar. Bu cür məsrəflər müəssisənin daha da gəlirli işləməsində müsbət rol oynaya bilər. Hətta yaxşı təşkil edilmiş marketing xərcləri alıcıları, işçi qüvvəsini, investorları və s. müəssisəyə cəlb edə bilər.

Sair əməliyyat xərclərinin ödəmə üsulu ikili xarakterdədir. Qanunvericilikdə göstərilmiş norma daxilində sair əməliyyat xərcləri məhsulun maya dəyərinə daxil edilir, normadan kənar xərclər isə müəssisənin mənfəəti hesabına silinir.

2.3 Kommersiya və inzibati xərclərin uçotu

Kommersiya xərcləri hazır məhsulun satışı və satış üzrə xərclərlə əlaqəli xərclərlərdir. Bu xərclər birbaşa istehsal xərclərinə aid edilmir, məhsulun maya dəyərinə əlavə edilmir və istehsaldan kənar (kommersiya) xərclər qrupunu

formalaşdırır. Bir sözlə hazır məhsul istehsalı ilə bağlı olmayan, ancaq hazır məhsulun satışı ilə əlaqəli olan məsrəflərə kommersiona xərcləri deyilir. Malların, hazır məhsulların satışı ilə birbaşa əlaqəli olan kommersiona xərcləri isə hesablar planının 711 N-li “Kommersiona xərcləri” hesabında uçota alınır. Aşağıdakı subhesablar bu hesabda açıla bilər:

- 711.1 Müəssisənin kommersiona fəaliyyətiylə bağlı olan işçi heyəti ilə əlaqəli xərclər;

- 711.2 Kommersiona məqsədləri səbəbilə istifadə edilən aktivlərin amortizasiya olunan xərcləri

- 711.3 Digər kommersiona xərcləri

Kommersiona xərclərinə aşağıdakılar daxildir (Ə.A.Sadıqov, və b., Bakı, 2015, s. 395-402):

1. Marketing əməliyyatları (satışın təşkili) əsasında xərclər;

2. Satış və digər əlaqədar təşkilatlara verilən komission haqları; – bunlara müəyyən edilmiş qaydalara və müqavilələrə əsasən, satış təşkilatlarına ödənilən ayırmalar, malgöndərən təşkilata güzəştlər, müəyyən edilmiş normaya əsasən müəssisə tərəfindən satıla bilməyən, lakin ticarət, satış təşkilatları vasitəsilə satılan hazır məhsula görə həmin təşkilatlara ödənilən komission haqları və s. aiddir.

3. Reklam xərcləri

4. Məhsul satışı ilə bağlı olan sair xərclər və s.

Məhsul satışı ilə bağlı olan sair xərclərə hazır məhsulun istehsalı zamanı aparılan xüsusi analizlərə görə çəkilən xərcləri misal göstərmək olar.

Kommersiona xərcləri hazır məhsulların satışı ilə bağlı istifadə olunan məsrəflərin cəmini təşkil etməklə, birbaşa malsatanlar tərəfindən ödənilir. Bu xərclər isteh

olunmuş hazır məhsulun istehsal olunan dəyərinə daxil edilməklə, hazır məhsulun tam maya dəyərini əhatə edir.

711 N-li “Kommersiya xərcləri” hesabında müəssisənin həm onun mənfəəti hesabına aid edilən, həm də malalan təşkilatlar tərəfindən ödənilən kommersiya xərclərinin bütün dəyəri uçota alınır. Bu hesabın analitik uçotu hazır məhsulların maya dəyərini əvvəlcədən planlaşdırılması, kalkulyasiyası və uçotu üzrə sahə təlimatıyla bağlı müəyyən edilən maddələr əsasında aparılır. Bu uçot müəssisədə elə təşkil edilir ki, məhsul satışı barəsində lazım olan göstəriciləri şəffaf şəkildə əldə etmək mümkün olsun.

Kommersiya xərcləri hazır məhsulların satışı ilə bağlı olan xərclər haqqında məlumatları ümumiləşdirmək üçün 711 N-li sintetik hesab nəzərdə tutulmuşdur. Bu hesabın debetində hazır məhsulların satışı üzrə bütün xərclər aid edilir. Kreditində isə satılmış hazır məhsullara hesabat ayında silinən məbləğlər əks olunur. Bu xərclərin qalığı ayın 1-nə 701 nömrəli “Satışın maya dəyəri” hesabında olan qalığa birləşdirilir.

Bəzi xərclər vardır ki, onlar kommersiya xərclərinə aid edilmir və onları kommersiya xərclərindən ayırmaq lazım gəlir. Məsələn, müəssisənin hazır məhsul anbarının və hazır məhsulların satış şöbəsinin saxlanması üçün görülən xərclər kommersiya xərclərinə aid deyil, onlar hesablar planının 721 N-li “İnzibati xərclər hesabında uçota alınır. Yuxarıda göstəriləndi kimi kommersiya xərcləri hazır məhsulları satışı ilə əlaqədar məsrəflərdən ibarətdir və buna görə də satılmış hazır məhsulların maya dəyərinə aid edilir. Bu xərclərə ona görə kommersiya xərcləri deyilir ki, onlar birbaşa hazır məhsulun istehsalı ilə əlaqəli deyillər və istehsal xərclərinin sərhədlərindən kənara çıxırlar. Bu xərclər əsasən satış fəaliyyəti ilə bağlı olurlar.

Kommersiya xərcləri ilə əlaqədar bir neçə müxabirləşmələrə baxaq:

1. Satılan hazır məhsulların reklam və marketinq xərcləri;

- Debet 711 “Kommersiya xərcləri”

Kredit 531 “Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditor borcları”

2. Marketing və satış şöbəsində çalışan işçilərin əmək haqqısı

- Debet 711 “Kommersiya xərcləri”

Kredit 533 “İşçi heyətinə adi edilən qısamüddətli kreditor borcları”

3. Satış təşkilatlarına (distribyuter, diler) və digər vasitəci təşkilatlara verilən komisiya haqqı

- Debet 711 “Kommersiya xərcləri”

Kredit 531 “Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditor borcları”

Tikinti müəssisələrində inzibati xərclər müəssisənin idarə edilməsinin, həmçinin istehsal prosesinin, ümumilikdə müəssisəyə xidmət edən təsərrüfat obyektlərinin qorunub saxlanması ilə əlaqəli olan məsrəflərin cəmini təşkil edir.

İnzibati xərclərin xüsusi çəkisi müəssisənin hazır məhsulunun maya dəyərinin müəyyən bir hissəsini təşkil edir. Lakin idarə sisteminin saxlanması ilə əlaqədar xərclərin inzibati xərclərin tərkibində olması da az mühüm sayılır. Dövlət inzibati sistemin işinin təşkilinin sadələşdirilməsi, ucuzlaşdırılması və təkmilləşdirilməsində, bu sistemdə çalışan işçilərin daha səmərəli istifadəsi üçün bu sahəyə lazımından artıq olan işçi qüvvəsinin inzibati sistemdən alınmasında maraqlıdır. Bu isə inzibati xərclərin düzgün və dəqiq şəkildə uçota alınmasının, bu xərclərin smetasına və müəssisənin inzibati heyətinin norma sayına əməl olunması üzərində əhəmiyyətli nəzarət edilməsini tələb edir. Uçot və nəzarət isə hər bir israfçılığın müəyyən olunmasına, və bütün xərclərin mümkün qədər aşağı salınmasına kömək edir.

İnzibati xərclər müəssisənin əsas istehsalının maya dəyərinə və köməkçi istehsalın xidmət və işlərinin maya dəyərinə daxil edilir. Müəssisə daxili sifarişlərin

maya dəyərinə, həmçinin çıxdaş edilmiş hazır məhsulların maya dəyərinə əlavə olunmur. Bundan əlavə inzibati xərclər tamamlanmamış istehsalatın maya dəyərinə, müəssisənin hazır məhsullarının maya dəyərinə əlavə olunan qaydada daxil edilir.

İnzibati xərclər 4 bölmədən ibarətdir:

1. Təşkilatın idarə olunması xərcləri;
2. İnzibati xərclər;
3. Yığımlar və ayırmalar;
4. Qeyri –istehsal inzibati xərclər.

Təşkilatın idarə olunması xərclərinə idarə aparatında çalışan işçilərin əmək haqqı xərcləri, həmin işçilərin ezamiyyə xərcləri, yanğın, mühafizə və s. gözətçilərinin saxlanması, idarəetmənin sair xərcləri və maliyyə planı və smeta ilə ətsdiq edilmiş ölçüdə yuxarı təşkilatın saxlanması xərcləri aiddir. Bölmənin ikinci bəndindəki xərclərə isə sair inzibati heyətin saxlanması xərcləri, torpaq, tikili və avadanlıqların amortizasiyası, müəssisənin inzibati təyinatlı binalarının, qurğularının saxlanması və təmiri xərcləri, təcrübə və tədqiqatların aparılması, inzibati xarakterli təkmilləşməyə çəkilən xərclər, əməyin mühafizəsi xərcləri, mütəşəkkil qaydada işçi qüvvəsinin mütəşəkkil qaydada toplanması xərcləri, əməyin mühafizəsi əsasında xərclər və sair inzibati xərclər daxildir. Vergilər, sair məcburi ayırmalar və s. yığımlar ayırmalara aiddir. Qeyri-istehsal inzibati xərcləri isə malgöndərən müəssisə tərəfindən verilən məbləğlər çıxılmaqla xarici səbəblərə görə boş dayanmalardan olan itkilər, gəmçinin müəssisə anbarlarında lazım olan materialların çatışmaması və sair qeyri-istehsalat xərcləri daxildir.

İnzibati xərclər cürbəcür xərclərdən ibarət olmağı bu da həmin xərclərin rənzimləşdirilməsini, normalaşdırılmasını və iqtisadi təhlilini çətinləşdirir.

İnzibati xərclər hesablər planının 721 N-li “İnzibati xərclər hesabında uçota alınır. Bu hesabın tərkibində aşağıdakı subhesablər açıla bilər:

- 721.1 “İnzabita məqsədlər səbəbilə istifadə olunan material və xammal xərcləri”;

- 721.2 “İnzibati sistemdə çalışan işçi heyəti üzrə xərclər”;

- 721.3 “İnzibati sistemdə çalışan işçi heyəti üzrə xərclərə əsasən hesablanılan sosial sığorta ayırmaları”;

- 721.4 “İnzibati məqsədlər səbəbilə istifadə olunmuş aktivlərin amortizasiya xərcləri”;

- 721.5 “İnzibati məqsədlərlə əlaqədar digər xərclər”

İnzibati xərclərlər bağlı bir neçə müxabirləşmələrə baxaq:

1. İnzibati binanın təmirinə xərclənən tikinti materialları;

• Debet 721 “İnzibati xərclər”

Kredit 201 “Xammal və materiallar”

2. İnzibati binanın amortizasiyası;

• Debet 721 “İnzibati xərclər”

Kredit 112 “TTA – Amortizasiya”

3. İnzibati və idarəetmə işçilərinin əmək haqqısı;

• Debet 721 “İnzibati xərclər”

Kredit 533 “İşçi heyətinə qısamüddətli kreditör borcları”

4. İnzibati və idarəetmə işçilərinin əmək haqqısına uyğun sosial sığorta haqları;

• Debet 721 “İnzibati xərclər”

Kredit 522 “Sosial sığorta və təminat əsasında öhdəliklər”

5. Ofis binasının icarə haqqısı;

•Debet 721 “İnzibati xərclər”

Kredit 535 “İcarə əsasında qısamüddətli kreditor borcları”

5. Hesabat dövrünün sonuna inzibati xərclər hesabının bağlanması;

•Debet 601 “Satış”

Kredit 721 “İnzibati xərclər”.

İnzibati xərclər hesabat ayı qurtaranda hazır məhsulun maya dəyərinə daxil edilərək əsas istehsalat hesabına köçürülür. Müəyyən hissəsi isə köməkçi istehsalatın kənaragörülən xidmət və işlər hissəsinə, əsaslı tikintiyə, təmirə və habelə xarici səbəblərə görə baş verən boşdayanmalardan yaranan itkilərə aid edilir.

III FƏSİL. TİKİNTİ SAHƏSİNDƏ GƏLİR VƏ XƏRCLƏRİN UÇOTUNUN TƏKMİLLƏŞDİRİLMƏSİ İSTİQAMƏTLƏRİ

3.1. Gəlir və xərclərin tanınma anında sənədləşdirilməsinin təmin edilməsi

Mühasibat uçotunun düzgün və dəqiq formada təşkilinin əsas şərtlərindən biri də müəssisədə baş verən hər bir təsərrüfat əməliyyatlarının əməliyyata müvafiq sənədlə rəsmiyyətə salınmasıdır. Müəssisədə baş verən heç bir əməliyyat ona uyğun sənədlə təsdiq edilmədən öncə mühasibat uçotunda tanına bilməz. Ümumiyyətlə mühasibat uçotunda göstərilən əməliyyatlar sənədlər olmadan əks etdirilə bilməz. Yəni həmin əməliyyatların mövcudluğu sənədlər vasitəsilə təsdiqlənməlidir. Müəssisədə baş verən bütün təsərrüfat əməliyyatları təsdiqedicilə sənədlərlə rəsmiyyətə salınmalıdır.

Sənədlər müəssisədə baş verən təsərrüfat əməliyyatlarının həyata keçirilməsinin yazılı şəkildə təsdiqlənməsi və onların baş verməsinin hüquqi əsası olması deməkdir. Müəssisədə baş verən təsərrüfat əməliyyatlarının sənədlər vasitəsilə rəsmiləşdirilməsi üsulu sənədləşmə adlanır. Təsərrüfat əməliyyatları həyata keçirilən zaman sənədlər əməliyyatın yerinə yetirildiyi yerdə tərtib edilir və müəssisənin bütün uçot qeydlərinə əsas hesab olunur.

Təsərrüfat əməliyyatlarını yerinə yetirmək üçün təsdiq edilən bütün sərəncamlar sənədlərlə rəsmiləşdirilir. Buna görə də müəssisədə təsərrüfat əməliyyatlarının idarə edilməsində və həmin əməliyyatlara operativ rəhbərlikdə sənədlərdən istifadə olunur. Məsələn, kassaya pulun daxil edilməsinə dair sənəd kassa mədaxil orderi yazmaqla, hazır məhsulların anbardan buraxılması üçün hesab faktura yazılmaqla rəsmiyyətə salınır.

Mühasibat sənədləri təsdiq edilmiş formalara uyğun olmalı və çap edilmiş blanklarda yazılmalıdır. Sənədin forması onda olan rekvizitlərə, yəni göstəricilərə və həmin göstəricilərin yerləşdirilməsinə əsasən müəyyən edilir. Təsərrüfat

əməliyyatlarını rəsmiləşdirən sənədlərdə müəyyən rekvizitlər olmalıdır. Həmin rekvizitlər təsərrüfat əməliyyatlarının yerini, məzmununu və şərtlərini bilməyə imkan verir və sənədi hüquqi şəkildə qüvvəyə mindirir. Hər bir sənəd üçün lazım olan rekvizitlərə sənədin adı, onun tərtib edilmə tarixi, əməliyyatların məzmunu və onu icra etmək üçün uçot ölçüləri, əməliyyatın yerinə yetirilməsi və rəsmiləşdirilməsinin düzgünlüyü üçün cavabdeh şəxslərin imzaları aiddir.

Tikinti müəssisələrində və təşkilatlarında baş verən təsərrüfat əməliyyatlarının rəsmiləşdirilməsi üçün forma və məzmun etibarlı ilə fərqli sənədlərin tərtib edilməsi tələb olunur və onların düzgün tərtib edilməsi üçün sənədləri oxşar qruplar üzrə təsnifləşdirmək lazımdır. Hər bir mühasibat sənədi müəssisədə həyata keçirilmiş əməliyyatlar barədə tam fikir formalaşdırmaq üçün lazım olan bütün rekvizitlər əks olunmuş formada tərtib edilməlidir. Həmin rekvizitlər öz xarakterlərinə görə olduqca müxtəlifdirlər. Onlar sənədlərin təyinatından və məzmunundan asılı olaraq dəyişirlər. Lakin mühasibat sənədlərinin məzmunun fərqli olmasına baxmayaraq hər birində müəyyən rekvizitlər olmalıdır ki bunlara da aşağıdakıları aid etmək olar (Ə.A. Sadıqov, Bakı, 2015, s. 71):

1. Adı (kassa məxaric orderi, layihə-smeta və s.);
2. Hazırlanma tarixi (gün, ay, il);
3. Baş verən əməliyyatların məzmunu və əsası;
4. Say və qiymət şəklində əməliyyatların ölçüsü;
5. Təsərrüfat əməliyyatlarının baş verməsi və onun hazırlanmasının düzgünlüyünə cavabdeh olan məsul şəxslərin imzası.

Hər bir mühasibat sənədində yuxarıda göstərilən rekvizitlər olmalıdır. Sənədlər səliqəli şəkildə hazırlanmalı və onun məzmun və rəqəmlərini aydın şəkildə yazmaq lazımdır. Həmçinin imzalar da aydın olmalıdır.

Tikinti sahəsində də müəssisələrin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyəti nəticəsində müxtəlif əməliyyatlar yerinə yetirilir. Həmin əməliyyatların yerinə yetirilməsi üçün lazım olan ilkin məlumat üçün onun uçot sənədlərindən istifadə olunur və onunla da rəsmiləşdirilir. Uçot sənədlərinin obyektlərinə - istehsal, təchizat və satış prosesləri, həmçinin müəssisənin ayrı-ayrı bölmələri, müxtəlif təsərrüfat, maliyyə sahələri, müəssisənin daxili və kənarla olan hesablaşma prosesləridir.

Sənədləşmə mühasibat sənədləri ilə təsərrüfat əməliyyatlarının, əmlakların və öhdəliklərin rəsmiləşdirilməsi üsuludur. Müəssisədə baş verən heç bir əməliyyat ona müvafiq sənəd ilə təsdiqlənməmişdirsə həmin əməliyyat uçotda əks etdirilə bilməz. Bütün təsərrüfat əməliyyatlarının düzgün və vaxtında sənədləşdirilməsi mühasibat uçotunun başlanğıc mərhələsidir. Sənədləşmə müəssisənin fəaliyyəti haqqında informasiyanı özündə cəmləşdirir və buna görə də müəssisənin idarəsi və fəaliyyətinin nəzarəti üçün geniş istifadə olunur.

Binaların, qurğuların, müəssisələrin və digər obyektlərin tikintisinin, genişləndirilməsinin və yenidən qurulmasının reallaşdırılması üçün bağlanmış müqaviləyə görə layihə təşkilatları tərəfindən layihə smeta sənədləri hazırlanır. Layihə texniki sənədlər kompleksini cəmləşdirir ki, bununla da, əsasında bina və qurğuların, müəssisələrin tikintisi, genişləndirilməsi və ya yenidən qurulması kimi işlər reallaşdırılır. Tikinti aparılan bütün dövrdə smeta əsas sənəd sayılır və bunun əsasında da tikintinin maliyyələşdirilməsi, kapital qoyuluşları və podrat və sifarişçilər arasında hesablaşmalar həyata keçirilir. Smeta qiymətləri və normalarına əsasən qiymətləndirilmiş üstəlik xərclər və müstəqim məsrəflər smeta maya dəyərinə daxildir. Mövcud qiymət və smeta siyahısında olan normalar və qiymətlərlə qiymətləndirilən işçi çizgilərinə əsasən smeta dəyəri hesablanır və özlüyündə plan yığımı həcmi artırılmış olan smeta maya dəyərini ehtiva edir. Smeta sənədləşməsi kompleks sənədləri cəmləşdirir ki, onların da göstəriciləri müvafiq iş

növlərinin və məsrəflərin dəyərini ifadə edir. Bunlardan ən əsaslısı olaraq icmal smetanı misal göstərmək olar. İcmal smeta özündə texniki layihələr əsasında bina və qurğuların və digər obyektlərin ümumi dəyərini əks etdirir. (İ.M.Abbasov, Bakı, 2017, s.156).

Sənədlərin unifikasiyası müəssisələrdə oxşar əməliyyatların rəsmiyyətə salınması zamanı onlardan istifadə etmək üçün nümunə təşkil edəcək formaların hazırlanmasıdır. Bir sözlə bütün xalq təsərrüfatı sahələrində istifadə etmək üçün vahid formada sənədlərin tərtib olunması sənədlərin unifikasiyası adlanır. Unifikasiya sənədlərin sadələşdirilməsinə və azaldılmasına kömək edir. Beləliklə də, xalq təsərrüfatı miqyasında istifadə olunan bütün sənədlər vahid şəkllə salınır ki, bu da müəssisənin uçot işlərini avtomatlaşdırılmasına və mexanikləşdirilməsinə imkan verir (Ə.A. Sadıqov, Bakı, 2015, s. 71-72).

Tikinti təşkilatlarında jurnal order formasından, mühasibat uçotunun vahid hesablar planından, materialların uçotunun operativ qalıq metodundan və onun vahid ilkin uçot sənədlərindən və s. istifadə edilir. Tikinti sahəsində fəaliyyət göstərən müəssisələrdə ən başlıca sənəd kimi tikinti müqavilələrini göstərmək olar. Çünki əsasən bu sahədə müəssisələr müqavilə əsasında təmir-tikinti işləri ilə məşğul olurlar və demək olar ki, müəssisənin mühasibat uçotu bu müqavilələr əsasında qurulur.

Podrat təşkilatlarda görülən tikinti-quraşdırma işləri səbəbilə sifarişçilərlə hesablaşmalar müqavilələrə görə müəyyən edilir. Ümumilikdə müqavilədə göstərilən tərəflər arasındakı tam hesablaşma zamanı görülən işlər səbəbilə banka verilən ödəniş tələbnaməsinə tikintisi başa çatmış obyekt üzrə ƏT – 2 nümunəvi formasında görülən işlərin qəbulu akta əlavə edilir. Smetada xüsusi ayrılmış texnoloji baxımdan başa çatmış tikinti-montaj işləri mərhələ adlanır. Həyata keçirilmiş mərhələ üçün hesablaşarən banka verilən ödəniş tələbnaməsinə ƏT – 2a formasında görülmüş tikinti-montaj işlərinin qəbulu barəsində akt əlavə edilir. Sifarişçilərlə tikinti

elementlərinin texniki hazırlıq faizi əsasında hesablaşarkən hər ay ƏT – 2b formada görülmüş tikinti quraşdırma işləri barəsində akt tərtib edilir (İ.M.Abbasov, Bakı, 2017, s. 155-165).

Sifarişçilərə təhvil verilən tikinti-montaj işlərinin analitik uçotu 11c N-li jurnal orderdə xüsusi xədvəldə aparılır. Bu cədvəl ilin əvvəlindən hesabat ayınadək, həmçinin hesabat ayında olan hesabın debet, kredit dövriyyələrini özündə cəmləşdirir. Tikinti müqavilələri əsasında alıcı və sifarişçilərlə olan hesablaşmaların analitik uçotu 5c N-li cədvəldə tərtib olunur. Bu cədvəl aylıq, yarım illik və ya illik tərtib olunur. Sənədləri aldıqdan sonra hesabın asket edilib edilməməsi haqqında sifarişçi təşkilat 72 saat müddətində bankı xəbərdar etməlidir. Sifarişçi təşkilat əgər asgetdən imtina edərsə bu zaman banka əsaslandırılmış qaydada hazırlanmış rəsmi arayış verməlidir. (İ.M.Abbasov, Bakı, 2017, s.159).

Mühasibat uçotunun mühüm tələblərindən biri də onun rekvizitlərinin həqiqi olmasıdır. Lakin bəzi səbəblərdən dolayı, bəzən mühasibat uçotundakı göstəricilər həqiqətə uyğun gəlmir. Buna səbəb olaraq, müəssisəyə gətirilən malların qəbulu zamanı yaranan qeyri-həqiqilik ola bilər. Yəni malların qəbulu zamanı həmin işə cavabdeh şəxsin məsuliyyətsizliyi səbəbindən onların real sayı ilə sənəddəki miqdarı düz gəlməyə bilər. Bununla da uçot ilə reallıq arasında müxtəliflik yaranar. Başqa bir səbəb olaraq isə uçotda səhv qeyd olunması da ola bilər. Məsələn, ilkin sənədlərin qeyd olunması zamanı da səhvlilər yarana bilər. Həmçinin oğurluq və s. kimi halları da buna səbəb olaraq göstərmək olar.

Baş verən qeyri reallığı aradan qaldırmaq üçün uçot sənədlərindəki qalıq ilə natural qalıqları saymaq lazım gəlir ki, bu da inventarlaşma adlanır. İntentarlaşma təsərrüfat vəsaitləri barəsində uçot məlumatları ilə həmin vəsaitlərin faktiki sayının eyni olmasını təmin etmək üçün istifadə olunan mühasibat uçotu üsuluna deyilir.

İnventarlaşma nəticələrini müəyyən etmək məqsədilə inventarlaşma sənədi olaraq mühasibat müqayisə cədvəli hazırlayır. Həmin cədvəldə uçot göstəriciləri ilə inventarlaşma siyahıları arasındakı aşkara çıxarılmış fərqlər göstərilir. Çatışmayan qiymətlilərin müəyyən edilmiş normalar hüdudunda olanları müəssisənin rəhbəri tərəfindən sərəncam ilə xərcə silinir, normadan artıq olanlar isə günahkar şəxslərin hesabına yazılır. Əgər günahkar şəxs müəyyənləşməmişdirsə rəhbərin sərəncamı ilə xərcə silinir.

Çatışmayan qiymətlilər hesablar planında 731 N-li “Sair əməliyyat xərcləri” hesabında qeyd olunur. Muxabirləşməsi aşağıdakı kimidir (Ə.A. Sadıqov, Mühasibat uçotu, Bakı, 2015, s. 73-74):

- Debet 731 “Sair əməliyyat xərcləri”

Kredit 201 “Material ehtiyatları”.

Bu çatışmazlıqlar:

a) təbii itki norması daxilində isə:

- Debet 721 “İnzibati xərclər”

Kredit 731 “Sair əməliyyat xərcləri”

b) Günahkar şəxsin hesabına silinəndə isə:

- Debet 533 “Əməyin ödənişi əsasında işçi heyəti ilə olan qısamüddətli kreditor borcları”

Kredit 731 “Sair əməliyyat xərcləri”.

muxabirləşməsi verilir (Ə.A. Sadıqov, Mühasibat uçotu, Bakı, 2015).

Təsərrüfat əməliyyatlarını ilkin sənədlərdə qeyd etdikdən sonra onları müvafiq ardıcılıqla qeydiyyatdan keçirmək və qruplaşdırmaq lazım gəlir. Bu cür qeydiyyat uçot registrləri vasitəsilə həyata keçirilir. Uçot registrlərinə müəssisədə baş verən təsərrüfat əməliyyatlarını qeyd etmək üçün lazım olan kitabları, cədvəlləri və

kartoçkaları misal göstərmək olar. Həmin registrlərdə təsərrüfat əməliyyatlarının qeyd olunmasına uçot qeydiyyatı deyilir (Ə.A. Sadıqov, Bakı, 2015, s. 69-72).

Tikintidə köməkçi istehsalatın idarə edilməsi və xidmət ilə əlaqəli olan xərclərin uçotu 10c N-li jurnal orderdə aparılır. Burada “İnzibati xərclər” adlı 721 N-li hesabının tərkibində “Üstəlik xərclər” subhesabı ilə əlaqədar xüsusi bölmə ayrılmışdır ki, həmin jurnal orderə qeydlər aparılarkən “Üstəlik xərclər” subhesabı debetləşir (İ.M. Abbasov, Bakı, 2017).

Hər bir müəssisədə olduğu kimi tikinti müəssisələrində də sənədlər hazırlanarkən və uçot registrlərində əməliyyatları qeyd edərkən müəyyən səhvlilər yarana bilər. Bu səhvlilər məbləğləri qeyd edərkən, yekun cəmləri hesablayarkən və s. səbəblərə görə baş verə bilər. Həmin səhvlilər üç üsullu düzəldilir: əlavə yazmaq, korrektura, mənfi rəqəmlə düzəliş etmək (Ə.A. Sadıqov, Bakı, 2015, s. 165).

Əlavə yazılış üsulunda hesabların müxabirləşməsi düz olur. Ancaq köçürmə real məbləğdən az olur. Bu zaman yaranan səhvin düzəldilməsi üçün real və səhv yazılmış məbləğin arasındakı fərq qədər əlavə müxabirləşmə verilir.

Korektura üsulunda səhv yazılış üzərindən nazik xətt çəkilir, sonra düzgün məbləğ yazılır və düzəliş edilmiş şəxs tərəfindən imzalanır.

Mənfi rəqəmlə düzəliş etmək üsulunda isə həmin səhv qırmızı yazan rəqəmlə yenidən yazılır, sonra isə ardından düzgün yazılış adı rəqəmlə yazılır.

Podrat müqavilələrinin bağlanması, tikintinin maliyyələşdirilməsi və kreditləşdirilməsi, onun maddi texniki resursların ayrılması üçün əsas sənəd titul siyahısı hesab olunur. Titul siyahısı dedikdə tikintinin layihə yeri, gücü, smeta dəyəri və müddəti göstərilməklər təqvim dövrlərinə görə planlaşdırılan obyektlərin siyahısı başa düşülür.

“Kapital qoyuluşu üzrə məsrəflər” adlı 18 N-li cədvəldə əsas vəsaitlərin tikintisi və satılması əsasında məsrəflər uçota alınır. Bu məlumatların yekunu ayın sonunda 16 və yaxud 10s N-li jurnal orderə yazılır. Sifarişçi təşkilat tikinti işlərini təsərrüfat üsulu ilə reallaşdırdığı zaman bütün məsrəflər birbaşa 201, 221, 244, 112, 522, 533 və s. hesabların kreditindən “Tikilməkdə olan torpaq, tikili və avadanlıqlar” adlı 113.3 N-li subhesabın debetinə yazılır. Əgər sifarişçi təşkilat tikinti işlərini podrat üsulu ilə reallaşdırarsa görülmüş işlərin smeta dəyəri “Malsatan və podratçılarla hesablaşmalar adlı” 431 və ya 531 N-li hesabın kreditindən “Tikilməkdə olan torpaq, tikili və avadanlıqlar” adlı 113.3 N-li subhesabın debetinə yazılır. Komissiya tərəfində tikintisi başa çatmış obyektlərə akt tərtib edilir. Akta əsasən obyektin dəyəri “Tikilməkdə olan torpaq, tikili və avadanlıqlar” adlı 113.3 N-li hesabın kreditindən “Təyinatı üzrə istismaara hazır olan torpaq, tikili və avadanlıqlar” adlı 113.2 N-li hesabın debetinə yazılır (İ.M.Abbasov, Bakı, 2017, s. 161).

Tikinti sahəsində müəssisənin gəlir və xərclərinin uçotunu tanınma anında sənədləşdirilməsini təmin etmək üçün onun uçot sistemini sistemləşdirmək lazımdır. Bunun üçün müəssisədə müvafiq şöbələrin yaradılması lazım gəlir. Əvvəlcə isə tikinti işlərini reallaşdırmaq üçün tikinti şöbələri yaratmaq lazımdır ki, təsərrüfat əməliyyatlarının sənədləşdirilməsi anında təmin edə bilsin. Bu səbəbdən müəssisələrdə tikinti işlərini reallaşdırmaq üçün əsaslı tikinti şöbələri (ƏTŞ) və ya əsaslı tikinti idarələri (ƏTİ) yaradılır. Təmir-tikinti işlərinin təsərrüfat və yaxud podrat üsulu ilə həyata keçirilməsində asılı olaraq iş prosesi dəyişiklik göstərir. Məsələn, tikinti işləri təsərrüfat üsulunda müəssisənin xüsusi vəsaitinin və işçi qüvvəsinin hesabına reallaşdırılır. Podrat üsulunda isə tikinti işlərini bu sahədə ixtisaslaşdırılmış tikinti təşkilatları reallaşdırır. Podrat üsulunda tikinti quraşdırmaq idarəsi (TQİ) podratçı, ƏTŞ və ya ƏTİ isə sifarişçi rolunda çıxış edir.

Bundan əlavə sənədləşdirmənin təmini üçün müasir dövrdə proqram təminatından istifadə etmək lazım gəlir. Hal-hazırda Azərbaycan Respublikasında Günəş, 1C, Logo, CAP və s. kimi mühasibat proqramlarından istifadə olunur. Bunlar mühasibat uçotunu sistemli əsasla qurmaq üçün müasir mühasibat sisteminin ayrılmaz hissələrindən biridir. Müasir dövrdə həmin proqramlar mühasibin işində xeyli səmərəli istifadə olunur. Uçotun düzgün və daha dəqiq aparılması üçün mövcud mühasibat proqramlarından istifadə etmək və gələcəkdə onları təkmilləşdirmək lazım gəlir. Bu proqramlar uçotun tanınma anında sənədləşdirilməsini təmin etsə də, gələcəkdə tikinti sahəsini daha da təkmilləşdirmək üçün bu sahəyə xas proqram təminatı yaradıla bilər. Hansı ki, bu proqram təminatı ölkənin mövcud qanunvericiliyinə və mühasibat uçotunun beynəlxalq standartlarına uyğun olaraq tikinti müqavilələrinə əsaslanmış mühasibat uçotu sisteminin qurulması üçün lazım olan alqoritmanın özündə əks etdirsin.

Həmçinin, sənədləşdirməni tanınma anında təkmilləşdirmək üçün elektron sistemə keçirilməsi də mühüm ola bilər. Yəni istifadə olunan mühasibat sənədlərinin (qaimələr, hesab fakturalar və s.) əllə deyil elektron formaya keçirilməsi lazımdır. Bunun üçün ölkəmizdə bir sıra mühüm addımlar da atılmışdır. Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin qəbul etdiyi 14 martda 2017-ci il tarixli “Elektron qaimə-fakturanın formasının tətbiqi, onun uçotu və istifadəsi edilməsi Qaydaları”nın təsdiqi barədə qərarını buna misal göstərmək olar. Bu işə elektron sistemə keçilmək üçün mühüm addımlardan biridir. Həmçinin elektron sistemə keçilməsi bizə sənədləşdirməni anında tərtib etməyi təkmilləşdirməkdə yardımçı olacaqdır.

3.2 Gəlir və xərclərin sintetik uçotunun müasir metodikasının tətbiqi

Azərbaycan Respublikasında “Mühasibat uçotu haqqında” qəbul olunmuş Qanunun tələblərinə uyğun olaraq mühasibat uçotunun forma və təşkili

metodikasından istifadə etmək qaydalarının müəyyən olunması hüquqü müəssisələrə verilmişdir.

Bazar iqtisadiyyatında təsərrüfat proseslərinin geniş öyrənilməsi və istehsalın artımına tələbatın olması iqtisadi informasiyanın daimi olaraq artmasını tələb edir.

Əvvəllər uçotun ən aktual və yayılmış formaları memorial-order və jurnal-order formaları idi. Lakin hal hazırda hesablayıcı maşınların tətbiqi geniş yayıldığından mühasibat uçotu formalarının avtomatlaşdırılması və çoxlu sayda mühasibat proqramları yaranmışdır. Qeyd etdiyimiz kimi mühasibat proqramlarına respublikamızda hazırlanan “Günəş”, Rusiya istehsalı “Turbobuxalter”, “1C”, Türkiyədən gətirilmiş “Logo” və s. proqramlarını misal göstərmək olar. Müəssisələr öz daxili uçot siyasətlərinə uyğun olaraq lazım olan ilkin sənədləri tərtib edir və ya bu proqramlardakı hazır formalardan istifadə edirlər. Ən səmərələri proqramlardan geniş istifadə edilməsi müəssisədə çalışan uçot işçilərinin əmək məhsuldarlığının yüksəlməsinə, onlara olan tələbatın getdikcə azalmasına və beləliklə də, işçi qüvvəsinin istehsal sahəsində istifadə edilməsi səbəbilə azad edilməsinə şərait yaradır. (Ə.A. Sadıqov, Bakı, 2015, s.600-602).

Mühasibat uçotunun idarə olunmasında hal-hazırda avtomatlaşdırılmış sistemdən daha geniş istifadə olunur. Müəssisələrdə avtomatlaşdırılmış idarəetmə sistemini istifadə etməklə qısa müddətdə çoxlu sayda informasiyaların hazırlanmasına və müəssisənin idarə olunması əməliyyatlarında bu məlumatlardan operativ şəkildə istifadə olunması təmin edilir.

Respublikamız bazar iqtisadiyyatının tələblərinə uyğun olaraq inkişaf edir. Bu səbəbdən digər ölkələrlə iqtisadi əlaqələrin hərtərəfli artırılması, idxal-ixrac əməliyyatlarının əsaslı şəkildə inkişaf etdirilməsi vacib tələblərdən biridir. Buna görə də ölkə və onun daxilindəki müəssisə və təşkilatlarda gəlir və xərclərin uçotu da daxil

olmaqla mühasibat uçotu bazar iqtisadiyatına tələblərinə xidmət etməli və ümumi şəkildə beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılmalıdır.

Digər ölkələrdə olduğu kimi respublikamızda da gəlir və xərclərin uçotunun müasir metodikasının tətbiqi və ona nəzarət edilməsi xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. Uçotun digər sahələrində olduğu kimi gəlir və xərclərin uçotunun təşkili də müəyyən qədər təkmilləşdirilməli beynəlxalq uçot standartlarının tələblərinə uyğunlaşdırılmalıdır.

Respublikamızda uçot təcrübəsinə əsasən gəlir və xərclərin uçotunun mövcud vəziyyətinin yaxşılaşdırılması üçün müəyyən tədbirlər görülməlidir. Bu istiqamətdə uçot və nəzarət işinin təkmilləşdirilməsi üçün əvvəla makroiqtisadi islahatlar aparılmalıdır. Ümumilikdə isə tikintini sahəsinin inkişafını təmin etmək məqsədilə bu sahəyə olan vergi yükünün azaldılması, bu sahədə olan dövlət təşkilatlarının münasib güzəştlərlə özəlləşdirilməsi, sahibkarların bu sahəyə marağını artırmaqla bağlı müəyyən tədbirlər görülməlidir. Bu kimi tədbirlər görülməklə uçot sistemi beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırıla bilər.

İndiki dövrdə Qərb uçot təcrübəsinin bir çox elementləri respublikamızda istifadə edilir. Buna misal olaraq, istehsal məsrəflərinin uçotunu göstərmək olar. Qərb uçotunda “Standart kostinq” sistemi ənənəvi mühasibat uçotunun normativ metodundan elə də fərqlənir. Lakin milli uçot təcrübəsində normativ metod məhsulun maya dəyərinin kalkulyasiyasının normativ metodu kimi konkretləşdirilmişdir. əslində isə “standart kostinq” metodunda olduğu kimi bu metodun elementlərinə maya dəyərinin kalkulyasiyasının mərhələ, sifariş və s. metodlarında da rast gəlinir. Sadəcə olaraq “standart kostinq” sistemində standartların və ya normativlərin hesablanması üsullarını bizim milli uçot təcrübəsində tətbiq etməklə mühasibat uçotunun normativ sistemi adlı yeni bir sistem yaratmaq olar. Hal-hazırda istifadə edilən hesablar planı da buna imkan verir. Hesablar planında “İstehsal

məsrəfləri” adlı 202 N-li hesabı hesabat dövründə istehsal edilmiş məhsul, göstərilmiş xidmətlər və sifarişçiyə təhvil verilmiş işlər haqqında məlumatları ümumiləşdirmək, bundan əlavə həmin məhsulun, xidmətin və işlərin faktivi istehsal maya dəyəri ilə plan (normativ) maya dəyəri arasındakı fərqləri (kənarlaşmaları) müəyyən etmək üçündür. Həmin hesabın debetində hazır məhsulun, görülmüş xidmətin və təhvil verilmiş işin faktiki maya dəyəri, kreditində isə buraxılmış hazır məhsul, xidmət və işlərin normativ maya dəyəri əks etdirilir. Hər ayın birində hesabın debet və kredit dövriyyələrini müqayisə edərək buraxılmış hazır məhsulun, görülmüş xidmətin və təhvil verilən işin faktiki istehsal ilə normativ maya dəyəri arasındakı fərq (kənarlaşma) müəyyən edilir (Ə.A.Sadıqov, Bakı, 2015, s.600-602).

Xərclərin təsnifləşdirilməsi qaydaları və elementlərinin qərb uçotu ilə bizim uçot təcrübəsi arasında oxşar və fərqli cəhətləri vardır. Müstəqim və qeyri-müstəqim istehsal məsrəfləri terminləri hər iki uçot təcrübəsində istifadə edilir və belə xərclərin hazır məhsulun maya dəyərində daxil olunması prinsipləri demək olar ki eynidir. Ancaq inzibati və ümumistehsalat xərclərinin məhsulun maya dəyərində daxil edilməsi, başqa sözlə bölüşdürülməsi üsulları bizim uçot təcrübəsində çox mürəkkəbdir. Belə xərclərin bölüşdürülməsi üsulları yaxşı olardı ki, beynəlxalq təcrübədə istifadə edilən metodika vasitəsilə bölüşdürülsün. Yəni bu tip xərclərin bizim təcrübədə də sadə hesablama bazasına görə normativ əmsalları hesablınsın və həmin normativlərin, onlar əsasında kənarlaşmaların maya dəyərində daxil edilməsi mexanizmi qərb təcrübəsinə əsasən uyğunlaşdırılsın (Ə.A.Sadıqov, Bakı, 2015,s.600-602).

İnkişaf etmiş ölkələrdə olduğu kimi, indiki şəraitdə sabit xərclərin xüsusi çəkisi respublikamızın istehsal-kommersiya təşkilatlarında da getdikcə artmaqdadır. Bu səbəbdən respublikamızda idarəetmə qərarlarının qəbulunda belə xərclər mütləq nəzərə alınmalıdır. Buna görə də “direkt-kostinq” sistemi və bu sistemin elementlərinin tətbiqi hazırda zəruri hala çevrilmişdir. Bu sistemin tətbiqi ilə xərclərin

bizim uçot təcrübəmizdə praktik olaraq sabit və dəyişən xərclər kimi təsnifləşdirilməsini və qruplaşdırılmasını tələb edir. Ölkəmizdə tətbiq edilən uçot sistemi demək olar ki, Rusiya uçot sistemi ilə eynidir. Rus uçot ədəbiyyatlarında hazırki şəraitdə işləyən müəssisələrdə “direkt-kostinq” sisteminin tətbiqi imkanlarına toxunulmuşdur və bu təcrübə 1991-ci il 1 yanvar tarixindən etibarən Rusiyanın iri kommertiya təşkilatlarından olan “KamAZ” Səhmdar Cəmiyyətində ilk dəfə tətbiq edilmişdir. Artıq bu müəssisə özünün fərdi hesablar planından istifadə edir. Bu baxımdan ölkəmizdə “direkt-kostinq” və “standart-kostinq” sistemlərini heç olmasa istehsal fəaliyyəti ilə məşğul olan bir müəssisənin uçot sistemində onların elementlərini təcrübədən keçirmək onların üstün və çatışmayan cəhətlərini aşkara çıxarmağa imkan verər və hansı dəyişiklikləri milli uçot sistemində etmək lazım olduğunu göstərər. Bu işə bizə beynəlxalq standartlara uyğun şəkildə istehsal məsrəflərinin uçotu standartlarını hazırlamağa imkan verər (Ə.A.Sadıqov, Bakı, 2015, s. 600-602).

Maliyyə hesablaşmalarında qeyd edildiyi kimi gəliri pul vəsaitlərinin hərəkətindən asılı olmayaraq qazandıqda, xərci isə onu çəkəndə tanımaq lazımdır. Aşağıda göstərilən dörd kriteriya nəticəsində gəliri tanımaq mümkündür:

1. Satıcı və alıcı arasında razılaşmaya aid sübut olmalıdır;
2. Məhsul təhvil verilməli və ya xidmət göstərilməlidir;
3. Qiymət müəyyən edilməlidir və yaxud müəyyən edilən bilən olmalıdır;
4. Satıcı pulun alınmasına aid kifayət qədər əmin olmalıdır.

Gəlirin tanınması üçün yuxarıda göstərilən kriteriyaların hamısı qarşılandığı təqdirdə tanınır.

Gəlirin tanınması metodlarından biri uzun müddətli müqavilələrdə gəlirin tanınması metodudur. Bu metodun tərkibində tamamlanan hissə və tamamlanmış müqavilə metodları daxildir. Tamamlanan hissə metodu o zaman istifadə edilir ki,

bütün gəlir və xərclər müqavilə üzrə tam düzgün və dəqiq şəkildə ölçülə bilən olsun. Tamamlanmış müqavilə metodu isə bütün gəlir və xərclərin müqavilə üzrə tam düzgün və dəqiq şəkildə ölçülə bilməyən və yaxud layihə uzun müddətli olmayan zaman istifadə olunur. Bu metod yalnız İFRS standartına əsasən fəaiyyət göstərən müəssisələrdə istifadə olunur. Məsələn, üç illik müqaviləyə əsasən satış üzrə gəlir 100000 manat, cəmi xərc 80000 manatdır. Birinci ilə 40000 manat, ikinci ilə 30000 manat və üçüncü ilə isə 10000 manat xərc düşür. Bu müqaviləyə əsasən hər il tanınmalı olan xalis mənfəəti həm tamamlanan hissə, həm də tamamlanmış müqavilə metodu ilə tapaq.

Cədvəl 1. Tamamlanan hissə metodu

Tamamlanan hissə metodu	1-ci il	2-ci il	3-ci il	Cəmi
1. Xərc	40000	30000	10000	80000
1. Xərc / Cəmi xərc	50%	37.5%	12.5%	100%
2. Cəmi gəlir * (Xərc/Cəmi xərc)	50000	37500	12500	100000
3. Xalis gəlir (maddə 3 – maddə 1)	10000	7500	2500	20000

Mənbə: <http://innab.org/gəlirlərin/tanınması/metodları/>

Gəliri əldə etməyə görə görülmüş xərclər mənfəət və zərər hesabatında uyğunluq prinsipinə görə gəlir tanındığı müddətdə tanınır. Hansı dövrdə gəlir əldə ediləcəksə, xərc də həmin dövrün mənfəət və zərər haqqında hesabatında əks olunacaq. Bundan əlavə dövrü xərclər də vardır ki, bu xərclərin tanınması mənfəət və zərər hesabatında gəlirlərin əldə edilməsi ilə əlaqəli deyildir. Bu tip xərcləri müəssisə çəkildiyi dövrdə və yaxud öhdəlikləri yarandığı zamanda tanıyır.

Tamamlanmış müqavilə metodunda isə müqavilə bitmədən gəlir tanınmır. Hər il yalnızca o il üzrə xərcə bərabər qədər gəlir göstərilir və sonuncu ilə qədər xalis gəlir sıfıra bərabər olur:

Cədvəl 2. Tamamlanmış müqavilə metodu

Tamamlanmış müqavilə metodu	1-ci il	2-ci il	3-ci il	Cəmi
1. Xərc	400000	30000	10000	80000
2. Gəlir	40000	30000	30000	100000
3. Xalis gəlir (maddə 2 – maddə 1)	0	0	20000	20000

Mənbə: <http://innab.org/gəlirlərin/tanınması/metodları/>

Azərbaycanda hal-hazırda mühasibat uçotuna məxsus olan dördsəviyyəli normativ-hüquqi aktını əsas alaraq metodoloji və hüquqi tənzimlənməsi sisteminin daha da təkmilləşdirilməsi üçün intensiv iş aparılır:

I səviyyə - mühasibat uçotunun Azərbaycanda vahid hüquqi və metodoloji normalarla təşkili və yerinə yetirilməsini formalaşdıran Respublika prezidentinin qanun və fərmanlarını, həmçinin müvafiq qurumların qərarlarını əhatə edir. Mühasibat uçotu və hesabatına dair məsələlər, həmçinin respublika qanunlarında qeyd olunan normalar “Mühasibat uçotu haqqında” Respublika qanununa müvafiq olmalıdır.

II səviyyə - mühasibat uçotuna əsasən Respublika hpkümetinin təyin etdiyi icraedici ordanların təsdiqlədiyi milli standartları (əsasnamələri) əhatə edir.

III səviyyə - hazırlanan metodiki göstərişlərdən, təkliflərdən, təlimatlardan və onların məzmunu əhatə edən anoloji sənədlərdən ibarətdir. Bu səviyyəyə dair aktlar I və II səviyyə dair sənədləri təkmilləşdirməklə nazirliklər, icraedici orqanlar və digər

orqanlar hazırlayır və təsdiq edir. Buraya hesablar planı və onun tətbiq edilməsinə aid təlimat da daxildir.

IV səviyyə - mütləq xarakterli olan təsərrüfat əməliyyatlarının uçotunun təşkil edilməsi və aparılmasını əhatə edir. Uçot siyasəti dairəsində təşkilat rəhbərinin daxili istifadə üçün təsdiq etdiyi iş sənədləri də buraya aiddir.

Azərbaycanda son illərdə uçotun aparılması sistemində bir çox dəyişikliklər, dəqiqləşdirmələr və əlavələr aparılmışdır. Bu səbəbdən müəssisənin uçot siyasətini hazırlayarkən “Mühasibat uçotu haqqında” qanuna, Respublika prezidentinin fərmanlarına, başqa Respublika Qanununa, respublika hökumətinin və maliyyə nazirliyinin əmrlərinə, göstərişlərinə, məktublarına, təlimatlarına və digər normativ sənədlərə və hesablar planına əsaslanmalıdır.

Maya dəyərinə daxil edilən xərclərin aşkarlanması və qazanılan mənfəətin qiymətləndirilməsi tikinti sahəsində başlıca spesifik xüsusiyyətlərdən biridir. Ona görə də auditinin yoxlama-ekspertizasında tikinti işləri ilə əlaqəli olan vacib məqamlar nəzərə alınmalıdır. Auditor tikinti işlərinin quruluşu haqqında məlumatlı olmalıdır (İ.M.Abbasov, Bakı, 2007, s. 600-602).

Əvvəllərdə qeyd olunduğu kimi ümumilikdə götürsək tikinti işlərində xərclər iki yerə bölünür:

1. Maya dəyərinə daxil edilən;
2. Maya dəyərinə daxil edilməyən.

Maya dəyərinin yaranmasının düzgünlüyünün yoxlanması tikinti müəssisələrinin əsas xüsusiyyətlərindən biridir. Daha doğrusu xərclərin maya dəyərinə əlavə edilib-edilməməsini müəyyənləşdirməkdir. “Tikinti işlərinin uçoru və maya dəyərinin planlaşdırılmasına aid nümunəvi metodiki təvsiyələr”in yardımı ilə auditor maya dəyərinə aid edilən məsrəflərin təsnifatını və tərkibini müəyyən edə bilər.

Tikinti sahəsində auditin istehsal maliyyə fəaliyyətinin audit yoxlama-ekspertizası zamanı bəzi xərclər vardır ki, onlara xüsusən nəzarət etmək lazımdır. Hansı ki, həmin xərclər çox vaxt məhsulun maya dəyərinə daxil edilməməli olduğu halda səhvən maya dəyərinə daxil edilir. Bu məsrəflərə aşağıdakılar aiddir (İ.M.Abbasov, Bakı, 2007):

- İşəsalınma və sazlanma müddətində avadanlıqların quraşdırılmasına və sökülməsinə çəkilən məsrəflər;
- Tikinti maşın və mexanizmlərinin quraşdırılması və sökülməsi əsasında işlər;
- Quraşdırılmaya qədərki işlər, avadanlıqda yarana bilən nasazlıqların və zədələrin aradan götürülməsi ilə əlaqəli olan xərclər.

3.3. Vergitutmanın müxtəlif sistemləri şəraitində gəlir və xərclər haqqında hesabatın formalaşması

Vergi sisteminin əsasını dövlət tərəfindən müəyyənləşdirilən və büdcənin maliyyə resurslarının yaradılması məqsədini hədəfləyən vergi, rüsum, yığım və onların yığılmasının üsul, forma və prinsipləri təşkil edir. Vergilərin növü, sayı və strukturu, dərəcələri, onların tutulma üsulları və s.-dən asılı olan vergi sistemləri belə bir-birindən fərqlənirlər. Bu səbəbdən praktikada onların müxtəlif formalarına rast gəlinir.

Müasir vergi sistemi bazar münasibətlərinin tələblərinə uyğun təşkil edilməlidir. O, büdcə gəlirlərinin toplanmasını təmin etməli və iqtisadiyyatın ayrı-ayrı sahələrində onun istehsalının tənzimlənməsinə şərait yaratmalıdır. Vergilər yalnız proqnozlaşdırılmış dövlət büdcəsinin təmini deyil, eləcə də iqtisadiyyatın tərəqqisinə güclü stimül yaratmalıdır.

Müasir vergi sistemlərinin əsas prinsiplərinə ümumi şəkildə aşağıdakıları göstərmək olar:

- Hər bir fiziki və hüquqi şəxs mövcud qanunvericiliyə uyğun olaraq vergi ödəməlidir;
- Vergilər dövlətin və cəmiyyətin tərəqqisinin maliyyə təminatı məqsədini hədəfləməlidir;
- Vergilər siyasi, etnik, ictimai və s. kimi səbəblərdən asılı olmayaraq tətbiq olunmalıdır.

Ölkələrin vergi sistemləri müxtəlif sosial, iqtisadi və siyasi amillərin təsiri nəticəsində yaranmışdır. Bu vergi sistemləri vergilərin dərəcələrinə, sayına, yığılma üsullarına, strukturuna və s. əlamətlərinə görə bir-birindən fərqlənirlər. Lakin bütün vergi sistemlərinə məxsus olan oxşar bir cəhət vardır ki, bu da ölkənin vergi gəlirlərinin yüksəldilməsi üçün müxtəlif yolların axtarılmasından və vergitutmanın başlıca prinsiplərinin tələblərinə uyğun vergi sisteminin yaradılmasına çalışmaqdan ibarətdir.

İnkişaf etmiş dövlətlərin vergi sistemlərinə məxsus olan mühüm xüsusiyyət mərkəzi və başqa səviyyəli dövlət büdcəsi gəlirlərinə dəqiq sərhədlərin müəyyənləşdirilməsidir. Vergi sisteminin strukturu dövlətin quruluşundan asılıdır. Məsələn, unitar dövlətlərdə (İngiltərə, İtaliya, Fransa) büdcənin iki səviyyəsi (mərkəzi və yerli), federativ ölkələrdə isə üç səviyyəsi vardır (federal, ərazi və yerli). İndiki dövrdə ölkələrin ən xarakterik cəhəti iqtisadiyyata dövlət müdaxiləsinin səviyyəsidir. Məsələn, bu səviyyə ABŞ-da aşağı, Almaniya və Yaponiyada orta, İsveçdə isə yüksəkdir (F.Ə.Məmmədov, 2010, s.355).

Təsərrüfat sistemlərinin inteqrasiyası, qloballaşma prosesinin dərinləşməsi müxtəlif ölkələrin müasir iqtisadiyyatda vergi sistemlərinin bir-birinə uyğunlaşdırılması tələbini yaradır. Bu uyğunlaşma Avropa İttifaqının iqtisadi

inteqrasiyasının inkişafı nəticəsində təşəkkül tapmışdır. Lakin hər bir dövlət öz milli maraqlarına uyğun vergi siyasəti formalaşdırdığından Avropa İttifaqı özünün vahid vergi sisteminin formalaşdırılmasından imtina etmişdir, lakin milli vergi sistemlərini avropa inteqrasiyasının ümumi tələblərinə tabe etdirməyi qərara almışdır (F.Ə.Məmmədov, 2010, s.357).

Azərbaycan Respublikasının vergi sistemi dövlətin təsərrüfat strukturunun fəaliyyətini təmin edir, təxirəsalınmaz ehtiyacları maliyyələşdirir, büdcə kəsrinin qarşısını alır, bir sözlə bazar iqtisadiyyatının tələblərinə cavab verir. Azərbaycanda müasir vergi sistemi yaradılarkən müəyyən çətinliklərlə qarşılaşmışdır (F.Ə.Məmmədov, Bakı, 2010, fəsil 13):

1. Fiziki şəxslərin zəif vergi münasibətləri şəraitində formalaşdırılmışdır;
2. Vergilərə təsərrüfat subyektlərinin mənfi münasibəti onlara ciddi uçot və nəzarətin olmasını tələb edirdi;
3. Ölkədə dəqiq və düzgün vergi siyasəti hazırlanmamışdı;
4. Vergitutma sahəsində təcrübə, elmi məktəb demək olar ki, yox idi.

Bütün bu çətinliklər zamanla aradan qaldırılmış, vergi sisteminin təkmilləşdirilməsi, inkişaf etmiş ölkələrdə olan vergi sistemlərinə uyğunlaşdırmaq üçün mühüm işlər görülmüşdür.

Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsinə görə vergi sisteminin əsas prinsipləri aşağıdakılardır (F.Ə.Məmmədov, Bakı, 2010,s.385-386):

- Vergilər sahəsində qanunvericilik vergitutmanın ümumi, ədalətli və bərabər olmasına əsaslanmalıdır;
- İqtisadi cəhətdən vergilər əsaslandırılmalıdır;
- Vergi sistemi investisiya və sahibkarlıq fəaliyyətini təşviq etməlidir;
- Heç bir şəxs qazandığı gəlirdən (mənfəətdən) eyni vergini bir dəfədən çox ödəməyə məcbur oluna bilməz və s.

Hazırda dünya dövlətlərinin qanunvericiliyində vergi uçotunun prinsipləri, təşkili qaydalar göstərilmişdir. Vergi Məcəlləsi Azərbaycan Respublikasında qəbul edilənədək gəlir və xərclərin uçotu, ümumiyyətlə vergi uçotu məsələləri qanunvericilikdə ümumi şəkildə verilmişdir.

Hazırda ölkədə gəlir və xərclərin uçotu Vergi Məcəlləsi və “Mühasibat uçotu haqqında” Qanun ilə tənzimlənir. Lakin vergi uçotunun təşkilində Vergi Məcəlləsinin müddəaları üstün hüquqi qüvvəyə sahibdir. Buna səbəb isə mühasibat və vergi uçotunun məqsədlərinin fərqli olmasıdır, buna görə də hər hansı ziddiyyətli anlarda mütləq Vergi məəcəlləsinin müddəaları əsas götürülməlidir (T.Ə.Sadıqov, Bakı, 2014, s.148).

Sahibkarların (hüquqi şəxslərin) gəlir və xərclərinin uçotu qaydası Vergi məəcəlləsinin 130-136 və 139cu fiziki şəxslərin gəlir və hüquqi şəxslərin mənfəət vergisinə dair maddələrdə göstərilmişdir. Həmçinin burada gəlirdən çıxılmalı olan və ya olmayan və gəlirdən çıxılması məhdudlaşdırılan bütün xərclər də əks olunmuşdur (T.Ə.Sadıqov, Bakı, 2014,s.148).

Vergi Məcəlləsinə əsasən gəlir və xərclərin uçotunda hesablama və kassa metodundan istifadə edilir. Lakin qeyd etmək vacibdir ki, hal-hazırda mühasibat uçotu məqsədləri səbəbilə Respublikamızda ancaq hesablama metodundan istifadə edilir. Kassa metodundan demək olar ki, istifadə olunmur. Yalnız sadələşmiş sistem üzrə vergi ödəyənlər kassa metodunu tətbiq edirlər.

Qeyd etdiyimiz kimi hesablama metodunda gəlir və xərclər baş verən anda müəyyən edilir. Gəlirlər vergitutma məqsədləri üçün aşağıdakı xüsusiyyətlərdə

- Satışdan gəlirlər – malların (xidmətlərin, işin) əmlak hüququnun satılması tarixində;

- Komitet vergi ödəyicisi komissiya müqaviləsi əsasında satışı reallaşdırdıqda – komissionerlərin hesabatında göstərilən tarixində;

• Satışdankənar gəlirlər, həmçinin qarşılıqsız olaraq alınmış əmlak(xidmət və iş) formasında olan gəlirlər - əmlakın (xidmət və işin) təhvil-təslim aktının hər iki tərəfdən imzalandığı tarixində və s. müəyyən edilir (T.Ə.Sadıqov, Bakı, 2014).

Müəssisənin maliyyə nəticələrinin formalaşması mürəkkəb və iri miqyaslı prosesdir. Gəlirlər müəssisə mənfəətini müəyyənləşdirən əsas göstəricilərdəndir. Vergiyə cəlb olunmasına görə gəlirlər vergiyə cəlb olunan gəlirlər və vergiyə cəlb olunmayan gəlirlər üzrə iki qrupa bölünürlər. Müəssisədə bu cür qruplaşdırma vergi siyasətinin formalaşmasına vacib rol oynayır. Vergi tutulmayan gəlirlər Vergi Məcəlləsinə görə tənzimlənir. Vergi tutulmayan gəlir növlərinə aşağıdakıları göstərmək olar (T.Ə.Sadıqov, Bakı, 2014, s.170-171):

- Öhdəliklərin təmini üçün zəmanət (girov) formasında daxil edilmiş əmlak və onun hüququ;

- Ödəniş kimi müəssisənin Nizamnamə kapitalına daxil edilmiş əmlak;

- Təsərrüfat (yoldaşlıq) cəmiyyətindən çıxarkən başlanğıc ödəniş haqqında qaytarılmış əmlak;

- Əvəzsiz yardım formasında alınmış vəsaitlər və s.

Ümumilikdə isə vergitutma məqsədləri üçün təsərrüfat subyektlərinin qazandığı bütün gəlirlər üçü qrupa ayrılır. Birincisi, satışdan olan gəlir, ikincisi, satışdan kənar gəlirlər, üçüncüsü isə vergitutma məqsədləri səbəbilə nəzərə alınmayan gəlirlər.

Müəssisənin mənfəəti hal-hazırkı vergi qanunvericiliyinə əsasən vergiyə cəlb olunur. Deməli mənfəət nə qədər çox olarsa büdcəyə ödəniləcək vergi də bir o qədər çox olar. Mənfəət məbləği də istehsal məsrəflərindən çox asılıdır. Bu səbəbdən də dövlət tərəfindən məhsulun maya dəyərinə daxil olan xərclərin tərkibi və səviyyəsi müəyyənləşdirilməlidir. məhsulun maya dəyərinin dəqiq və düzgün şəkildə müəyyənləşdirilməsi mənfəət vergisinin daha dəqiq hesablanması üçün vacib amildir (T.Ə.Sadıqov, Bakı, 2014, s.176-177).

Uzunmüddətli müqavilələr üzrə gəlirlər və gəlirlərdən çıxılan məbləğlər Vergi Məcəlləsinin 138-ci maddəsi ilə tənzimlənir. Bu maddənin tətbiq olunması üçün bir sıra məqamlara, tələblərə diqqət yetirmək lazımdır. Bu maddə yalnız istehsal, tikinti, qruaşdırma və yaxud bunlarla əlaqədar işlər və xidmətlərlə əlaqədar müqavilələrə şamil edilir. yəni qeyd etdiyimiz işlər və xidmətlərlə əlaqəli olmayan uzunmüddətli müqavilələr bu maddəni tətbiq etmək düzgün olmaz. İkinci tələb müqavilə üzrə işlərin və xidmətlərin icrasının vergi ili ərzindən sonlandırılmamasıdır. Yəni həmin əməliyyatlar iki vergi ilini əhatələməlidir ki, vergi illəri üzrə vergi ödəyicisi gəlir və xərcləri düzgün və dəqiq bölüşdürüb tanıya bilsin. Üçüncü tələb isə ən azı 6 ay müqavilə müddətinin olmasıdır. Vergi ödəyicisi bu 3 şərtədən biri olmadıqda müqavilə əsasında öz gəlir və xərclərinin tanınması qaydalarını bu maddəyə əsasən müəyyən edə bilməz. Məsələn, təmir-tikinti fəaliyyəti ilə məşğul olan bir müəssisə sifarişçi ilə müqavilə bağlayır. Bu müqavilə 1 oktyabr 2018-ci ildə başlayır, müəssisə işi 20 yanvar 2019-cu ildə təhvil verir. Burada maddənin qeyd etdiyimiz ilk iki tələbi nəzərə alınsa da, üçüncü tələb, yəni ən azı 6 aylıq müddətdən qısa olduğundan vergi ödəyicisi bu maddənin tələbləri ilə gəlir və xərclərini tanıya və illərə görə bölüşdürə bilməz.

Uzunmüddətli müqavilələr əsasında gəlir və xərclərin tanınması ilə əlaqəli beynəlxalq maliyyə hesabatları, həmçinin Respublikada “Gəlirlər” üzrə Milli Mühasibat Uçotu Standartına əsasən ən çox istifadə edilən iki metod vardır. Bunlardan birincisi dünya təcrübəsində “Input method” adlanır ki, bu da hal-hazırkı tarixə göstərilmiş xidmətlərin cəminin göstəriləcək ümumi xidmətlərin cəminə faiz nisbətidir. Digəri isə “Output method” adlanır ki, hal-hazırkı tarixədək çəkilməmiş məsrəflərin cəminin əməliyyat əsasında qiymətləndirilmiş ümumi məsrəflərə olan faiz nisbətidir. Vergi Məcəlləsinin 138-ci maddəsinə görə isə uzunmüddətli müqavilə əsasında gəlir və gəlirdən çıxılacaq olan məbləğləri vergi ödəyicisi vergi ili ərzində müqavilələrin icrasının faktiki həcmələrinə uyğun aparmalıdır. Müqavilənin icrasının

faktiki həcmi isə vergi ili müddətində çəkilmiş xərcin müqavilədə göstərilmiş ümumi qiymətləndirilən xərclərlə müqayisəsi yol ilə müəyyən edilir. məsələn təmir-tikinti fəaliyyə ilə məşğul olan müəssisə sifarişçi şirkət ilə müqavilə bağlayır. Sifarişçi müqaviləyə əsasən icraçıya işlərin görülməsinə görə 120000 manat vəsait ödəməlidir. İşlər 1 may 2018-ci ildə başlamalı və 30 aprel 2019-cu ildə təhvil verilməlidir. İşlərin icrasının ümumi smeta dəyəri isə 60000 manatdır. 2019-cü ildə icraçı işlərə görə 40000 manat xərc çəkib, yəni işlərin 2/3 hissəsini yerinə yetirib (40000 : 60000). Deməli icraçı Vergi Məcəlləsinin 138-ci maddəsinə əsasən 2018ci ildə 80000 ($120000 * 2/3 = 80000$) manat gəlir və 40000 ($80000 - 40000 = 40000$) manat mənfəət əldə edib.

Lakin Vergi Məcəlləsinin 138-ci maddəsi nəzərə almaq lazımdır ki, bina tikintisi fəaliyyəti əsasında sadələşdirilmiş vergi ödəyicilərinə aid edilmir.

Mühasibat uçotu heç də vergitutmanın tələblərinə bütün hallarda cavab vermir. Buna görə də təsərrüfat subyektləri mühasibat uçotu ilə vergi uçotunu ayrılıqda aparmalıdır. Məhz bu səbəbdən iri şirkətlərdə mühasibatlıqdan əlavə vergi xidməti və yaxud vergi üzrə mütəxəssislər fəaliyyət göstərirlər.

Maliyyə (mühasibat) uçotu ilə vergi uçotu arasında əsaslı şəkildə fərqlər mövcuddur. Bu fərqlərdən biri olaraq təmir xərclərini göstərmək olar. Təmir xərcləri vergi uçotunda müəyyən normalar əsasında tənzimlənir. Belə ki, çəkilmiş təmir xərclərinin bu normalar daxilində olan hissəsi vergi uçotunda təmir xərci kimi tanınır və gəlirdən çıxılır, normadan artıq olan hissəsi isə hesabat ilinin sonunda təmir olunmuş əsas vəsaitin qalıq dəyərinə əlavə edilir. vergi uçotuna təmir xərclərinin norması binalara 2%, maşın və avadanlıqlara, nəqliyyat vasitələrinə 5%, digər əsas vəsaitlərə isə 3% müəyyən edilmişdir.

Maliyyə uçotunda isə bu cür normalar yoxdur. Maliyyə uçotunda təmir xərclərinin tanınması və uçota alınması üçün lazım olan göstərici çəkilmiş xərcin

mahiyyətidir. Mahiyyətin dəyişməsindən asılı olaraq da onun uçotu fərqli olur. Yəni əsas vəsaitin təmirinə çəkilmiş xərc həmin vəsaitin keyfiyyətini, məhsuldarlığını və faydalı istifadə müddətini artırarsa, həmin xərc maliyyə uçotunda vergi uçotundan fərqli olaraq heç bir məhdudiyyət olmadan əsas vəsaitin qalıq dəyərinə əlavə olunur. Məsələn, Müəssisənin dəyəri 10000 manat olan anbarının dam örtüyü yenilənməsi üçün 1000 manat xərc çəkilmişdir.. Hansı ki, əvvəl dam örtüyünün köhnə olması nəticəsində yağış suları anbara daxil olurdu və onun içərisində hazır məhsulları saxlamağı çətinləşdirirdi və anbarın yalnız müəyyən hissəsində məhsulları saxlamaq mümkün olurdu. Lakin dam örtüyünün yenilənməsi nəticəsində anbarın keyfiyyəti, məhsuldarlığı və faydalı istifadə müddəti artmış və buna görə də anbarda daha çox hazır məhsul saxlamaq mümkün olmuşdur. Burada anbarın təmirinə çəkilmiş 1000 manat xərc maliyyə uçotunda əsas vəsaitin (anbarın) keyfiyyətini artırdığından onun qalıq dəyərinə əlavə olunur. Lakin vergi uçotunda mahiyyət önəmli olmadığından, müəyyən edilmiş normalara əsasən (binalara - 2%) həmin xərcin müəyyən hissəsi ($10000 \cdot 2\% = 200$ manat) təmir xərcinə, qalan hissəsi isə ($1000 - 200 = 800$ manat) kapitallaşdırılaraq aktivin dəyərinə əlavə olunur.

Əgər çəkilmiş xərc müəssisə aktivinin keyfiyyətini, məhsuldarlığını və faydalı istifadə müddətini artırmırsa, bu zaman həmin xərc maliyyə uçotunda birbasa təmir xərci kimi uçota alınır. Məsələn, müəssisə dəyəri 15000 manat olan anbarının rəngini dəyişdirmək üçün 900 manat xərc çəkmişdir. Həmin çəkilmiş xərc anbarın keyfiyyətini, məhsuldarlığını və faydalı istifadə müddətini artırmadığından maliyyə uçotunda birbaşa təmir xərci kimi uçota alınacaqdır və həmin xərcin heç bir hissəsi kapitallaşdırılıb anbarın dəyərinə əlavə olunmayacaqdır. Lakin vergi uçotunda isə qeyd etdiyimiz kimi mahiyyət önəmli olmadığından, normalara (binalara 2%) əsasən çəkilmiş xərcin müəyyən hissəsi ($15000 \cdot 2\% = 300$ manat) təmir xərci kimi, qalan hissəsi isə ($900 - 300 = 600$ manat) kapitallaşdırılaraq anbarın dəyərinə əlavə olunacaqdır.

Təmir xərci ilə bağlı maliyyə və vergi uçotunda bu cür fərqliliklərin olması hər iki uçotun məqsədlərinin fərqli olmasına görədir. Maliyyə uçotunda başlıca məqsəd sahibkarların və onların kapitallarının qorunmasıdır. Vergi uçotunun məqsədi isə vergidən yayınmanın qarşısının alınmasıdır. Buna görə də təmir xərclərinin uçotun alınmasında hər iki uçotda fərqliliklər yaranır. Bu problemin həlli yolu isə müəssisələrdə ayrı-ayrı baş kitabların hazırlanmasıdır. Yəni baş verən əməliyyatlar üçün maliyyə və vergi uçotunun ayrıca baş kitabları tərtib olunsun və baş verən əməliyyatlar maliyyə və vergi uçotunun tələblərinə uyğun olaraq müvafiq baş kitablarda uçota alınsın. Hətta bununla bağlı müəyyən proqram təminatı da yaradıla bilər. Həmin proqramın alqoritmik ardıcılığı nəticəsində hər iki uçot üçün ayrıca baza yaradıla bilər və proqramda hər hansısa əməliyyat icra olunduqda proqramın alqoritməsi həmin əməliyyatı hər iki uçotun tələblərinə uyğun olaraq uçota ala bilər. Bu da müəssisələrində işində müəyyən çətinliklərin, gecikmələrin və ya ləngimələrin qarşısını ala bilər.

Ümumiyyətlə hər bir ölkədəki uçot modeli onun milli qanunvericiliyinə müvafiq olmalıdır. Dünya praktikasında bu cür uçot modellərinə Kontinental və İngilis-amerikan Modellərini göstərmək olar. Kontinental modeldə mühasibat uçotu vergitutma məqsədləri üçün istifadə olunur. Bu modeldən istifadə edən ölkələrə Almaniya, İspaniya, Fransa, Yunanıstan, Norveç, İsveç, Belçika və s. misal göstərmək olar. İngilis-amerikan modelində isə mühasibat və vergi uçotu paralel aparılır. ABŞ, Böyük Britaniya, Kanada, Niderland, İrlandiya, Avstraliya, Yeni Zenlandiya və s. ölkələr bu modeldən istifadə edir. Mühasibat uçotu ilə vergi uçotu uçot sənədləri vasitəsilə paralel aparılır. İlkin uçot sənədləri paralel olaraq həm mühasibat analitik registrlərində, həm də vergi uçotunun analitik registrlərində qeyd olunur. Daha sonra isə mühasibat analitik registrlərindən mühasibat uçotunun sintetik registrlərinə, ondan sonra da maliyyə hesabatları hazırlanır. Buna paralel olaraq da vergi uçotunun analitik registrlərindən vergi hesablamalarına, ondan da vergi bəyannaməsi hazırlanır.

Nəticə və təkliflər

Aparılmış tədqiqat nəticəsinə belə qərara gəlmək olar ki, tikinti sahəsində gəlir və xərclərin uçotunun təkmilləşdirilməsi aktual hesab olunur. Aparılan tədqiqat nəticəsində gəlir və xərclərin uçotunu təkmilləşdirməsi ilə bağlı tədqiqatın sonunda əldə olunmuş bir neçə nəticələrə diqqət yetirmək lazımdır.

1. Belə bir nəticəyə gəlmək olar ki, disertasiyada aparılan araşdırmaya görə ölkəmizdə fəaliyyət göstərən tikinti müəssisələrində mühasibat, eləcə də, gəlir və xərclərin uçotu ilə bağlı son illərdə mühüm işlər görülsə də, bəzi problemlər hələ də həll olunmamış qalır.
2. Bazar iqtisadiyyatı şəraitində tikinti sahəsində innovativ yeniliklər, bir sıra yeni rəqabət istiqamətlərinin yaranması bu sahədəki müəssisələrin gəlirlərinin yüksəldilməsinə olan diqqəti və müasir dövrdə bu artımın mühüm səbəblərlə əlaqələliyi bu sahənin öyrənilməsində vacibdir.
3. Tikinti sahəsində uçot sistemini təkmilləşdirilməsi üçün mövcud proqram təminatlarını təkmilləşdirmək və yaxud bu sahəyə xas olan proqram təminatı yaratmaq lazım gəlir. Buna səbəb isə gəlir və xərclərin tanınma anında sənədləşdirilməsini təmin etməkdir.
4. Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının daha da inkişaf etdirilərək Beynəlxalq Standartlara uyğunlaşdırılmasının dərinlən öyrənilməsi və görülən işlərdir. İndiki dövrdə hesablar planındakı analitik hesabların üç rəmzli şifrlərdən ibarət olması nəticəsində daha çox hesabların əldə olunması qeyri-mümkün deyildir. Bu da gəlir və xərclərin uçotunun təkmilləşdirilməsinə şərait yaradır.
5. Tikinti sahəsidən gəlir və xərclərin uçotunu müasir mütodikasının tətbiqi mühüm əhəmiyyət kəsb edir. Xarici ölkələrlə iqtisadi münasibətlərin

hərtərəfli artırılması, ixrac-idxal əməliyyatlarının inkişaf etdirilməsi vacib tələblərdən biridir. Buna görə də gəlir və xərclərin uçotu da daxil olmaqla ümumilikdə mühasibat uçotu bazar iqtisadiyyatına xidmət etməli və beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılmalıdır.

6. Gəlir və xərclərin uçotunu təkmilləşdirmək üçün bir sıra makroiqtisadi islahatlar görülməlidir. Ümumilikdə isə tikinti sahəsini inkişaf etdirmək üçün ölkəmizdə bu sahəyə xas vergi yükünün azaldılması, bu sahədə olan dövlət təşkilatlarının özəlləşdirilməsi, bu sahəyə sahibkarların marağını artırmaqla bağlı müəyyən tədbirlər görülməlidir.
7. Maliyyə və vergi uçotunda təmir xərcləri müxtəlif qeydiyyatata alınır. Bu müxtəlifliyin aradan qaldırılması üçün hər iki uçota məxsus ayrı-ayrı baş kitabların tərtib olunması tövsiyyə olunur.
8. Tikinti sahəsində gəlir və xərclərin uçotunun təhlili yalnız hesabat dövründə fəaliyyətinin nəticələrini qiymətləndirmir. Bundan əlavə gələcək fəaliyyətləri də proqnozlaşdırır. Gələcək nəticələrin proqnozu investorlar üçün çox vacibdir. Hansı ki, uçotu təkmilləşdirmək gələcəkdə bu sahəyə marağı artırmaq üçün çox vacibdir.

İstifadə edilmiş ədəbiyyat siyahısı

Azərbaycan dilində

1. “Gəlirlər üzrə” adlı kommersionya təşkilatların üçün, 6 N-li Milli Mühasibat Uçotu Standartları;
2. “Gəlirlərin, xərclərin və maliyyə nəticələrinin uçotu. Maliyyə hesabatlarının tərkibi və məzmunu” mövzusu əsasında təlim materialı - Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyinin Tədris Mərkəzi – Şamaxı, 2017;
3. “Tikinti Müqavilələri üzrə” kommersionya təşkilatları üçün 16 N-li Milli Mühasibat Uçotu Standartı (2007), Bakı şəhəri;
4. A.Kərimov (2007), Mühasibat uçotu, vergilər, Bakı, “Ozan” nəşriyyatı, 508 səh.;
5. Abbasov Ə.M., Bağirov D.A., Bağirov M.M., Pürhani S.H. (2005) İzahli iqtisadi terminlər lüğəti, Bakı;
6. Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyinin təsdiq etdiyi “Gəlirdən çıxılmalı olan təmir xərclərinin mühasibat uçotunda əks etdirilməsinə dair” Təlimat (2002), Bakı şəhəri;
7. Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin “Əsaslı tikintidə podrat müqavilələri haqqında qaydaların təsdiq edilməsi” barədə 7 iyun 1994-cü il tarixli 228 nömrəli qərarı
8. Azərbaycan Respublikası Şəhərsalma və Tikinti Məcəlləsi (2012), Bakı;
9. Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsi (2019), Bakı;
10. Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi, Vergi Məcəlləsinə edilmiş dəyişikliklər suallar və cavablarda (2019), Bakı;
11. Azərbaycan Respublikasının “Mühasibat uçotu haqqında” Qanunu (2004), Bakı şəhəri;

12. Azərbaycan Respublikasının “Sahibkarlıq fəaliyyəti haqqında” Qanunu (1995), Bakı;
13. Statistik məcmuə. Azərbaycanda Tikinti. Azərbaycan Respublikasının Dövlət Statistika Komitəsi (2014), Bakı şəhəri;
14. Deloitte, Azərbaycan Vergi Xəbərləri (2017), Bakı;
15. Eyniyev T. (2001), Məmmədov M., Qeybullayev Q.. Tikintinin iqtisadiyyatı və idarə edilməsi. Bakı. Nurlan, 682 səh.;
16. Ə.A. Sadıqov, Ş.Ə. Cəfərova, T.Ə. Sadıqov, C.Ə. Sadıqov (2015), Mühasibat uçotu, Bakı, “İqtisad Universiteti”, 686 səh.;
17. Ə.A. Sadıqov (2002), Mühasibat (maliyyə) uçotu, Bakı, “Təhsil”, 264 səh.;
18. F.Ə. Məmmədov, M.M. Sadıqov, A.F. Musayev, Y.A. Kəlbəliyev, Z.H. Rzayev (2010), Vergilər və vergi tutma, dərslik, Bakı, “Çaşıoğlu” mətbəəsi, 512 səh.;
19. İ.M. Abbasov, İ.A. Məmmədov, A.S. Cabbarov (2017), Mühasibat uçotu (sahələr üzrə), Bakı, “Bakı Biznes Universiteti” nəşriyyatı, 428 səh.;
20. İ.M. Abbasov (2007), Audit, Bakı, “Bakı Biznes Universiteti”, 530 səh.
21. Kəlbəliyev Y.A. (2012) Vergitutma məqsədləri üçün tikinti təşkilatlarının xərclərinin vergi auditi. Azərbaycanın vergi jurnalı, № 2, 26 səh.;
22. Q.Ə. Abbasov (2015), Mühasibat uçotu, dərslik, Bakı, “İqtisad Universiteti”, 485 səh.;
23. Q.R. Rzayev (2006), Mühasibat uçotu və audit, ikinci nəşr, Bakı, 392 səh.;
24. Qalib Tanrıverdiyev (2015), Vergi uçotu ilə mühasibat (maliyyə) uçotunun müqayisəsi, təlim materialı, Bakı şəhəri;
25. Müştərilərlər müqavilələr üzrə gəlirlər adlı 15 N-li Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartları (2007);
26. R. Fətullayev (2015), Beynəlxalq mühasibatlığa giriş, Bakı, “Nurlan”, 344 səh.;

- 27.S.M. Səbzəliyev (2014), İdarəetmə uçotu, Bakı, “Elm və təhsil”, 524 səh.;
- 28.T.Ə.Sadıqov, İ.M.Rzayev (2014), Vergi uçotu və auditi, dərslik, Bakı, “Elm”, 556 səh.;
- 29.V.A.Terexova (2008), “Maliyyə uçotu” – Bakı, “İqtisad Universiteti” nəşriyyatı, 428 səh.

Xarici dildə.

1. Н.А. Лытнеба, Л.И. Малявкина, Т.В. Федорова (2006), Бухалтерский учет, Москва;
2. Т.В.Бодрова (2012), Налогой учет и отчетность, Москва;
3. Я.Б. Гусейнов (2016), Бухалтерский учет, Баку;
4. Steven J. Peterson (2009), Construction Accounting and Financial Managment, Second edition, New Jersey.

İnternet resursları.

1. www.e-qanun.az
2. www.e-muhasib.az
3. www.innab.org
4. www.mks.az
5. www.taxes.gov.az
6. www2.deloite.com

Cədvəllərin siyahısı.

Cədvəl 1. Tamamlanan hissə metodu.....	70
Cədvəl 2. Tamamlanmış müqavilə metodu	71

Sxemlərin siyahısı.

Sxem 1. Gəlirlər.....	40
Sxem 2. Xərclər.....	47