



**Kəlbəliyev Yaşar  
Atakişi oğlu**

i.e.d., Azərbaycan Respublikası  
Vergilər Nazirliyi

AZ1073. Bakı şəhəri,  
Landau küçəsi, 16.

y.kelbiyev@gmail.com

UOT 336.221:69:336.225

## VERGİTUTMA MƏQSƏDLƏRİ ÜÇÜN TİKİNTİ TƏŞKİLATLARININ XƏRCLƏRİNİN VERGİ AUDİTİ

səh. 83-108

### Xülasə

*Tədqiqatın məqsədi* – tikinti təşkilatlarında xərclərin vergi auditinin nəzəri-metodoloji məsələlərinin tədqiqi.

*Tədqiqatın metodologiyası* – sistemli təhlil, məlumatların analizi və sintezi, ümumiləşdirmə.

*Tədqiqatın nəticələri* – tikinti təşkilatlarında mühasibat uçotu və vergitutmanın xüsusiyyətlərini nəzərə alan gəlirdən çıxılan xərclərin auditinin metodiki aparatı işlənib hazırlanmış, xərclərin vergi auditini prosesində mühasibat və vergi uçotunda aşkar edilən tipik səhvlər və pozuntular sistemləşdirilmiş və onların aradan qaldırılması üzrə tövsiyələr verilmişdir.

*Tədqiqatın məhdudiyyətləri* – tikinti sektoru təşkilatlarının xərclərin vergi auditini zamanı rast gəlinən problemlərinin hərtərəfli təhlilinə istiqamətlənən elmi tədqiqatların məhdud olması.

*Tədqiqatın praktiki əhəmiyyəti* – vergi qanunvericiliyinin və inzibatçılığının təkmilləşdirilməsi istiqamətində müvafiq elmi mənbə kimi, həmçinin gələcək elmi tədqiqatlar üçün ilkin baza qismində istifadəsi mümkündür.

*Tədqiqatın orijinallığı və elmi yeniliyi* – tikinti təşkilatlarında gəlirdən çıxılan xərclərinin vergi auditinin aparılması məsələləri kompleks şəkildə tədqiq olunmuşdur.

**Açar sözlər:** *xərclərin vergi uçotu, gəlirdən çıxılan xərclərin vergi auditini.*

## 1. Giriş

Müasir dövrdə vergi auditinin effektiv təşkili operativ həll tələb edən vacib problemlərdən birinə çevrilmişdir. Bu əsasən onunla bağlıdır ki, son onilliklərdə həm qərb ölkələrində, həm də Azərbaycanda vergi qanunvericiliyinin nisbətən mürəkkəbləşməsi tendensiyası öz inkişafını tapmışdır. Bu maddi sferanın əhəmiyyətli istehsal-material və iqtisadi potensiala malik aparıcı sahələrindən biri olan tikinti sahəsinə də aiddir. Tikinti kompleksinin fəaliyyətinin effektivliyinin yüksəldilməsi tikinti təşkilatlarının rəqabətqabiliyyətliliyinə və maddi istehsalın əlaqəli sahələrinin inkişafına əhəmiyyətli təsir göstərir.

Tikinti istehsalının xüsusiyyətləri və onların mühasibat və vergi uçotu çərçivəsində sistemə təsiri vergilərin hesablanmasının mötəbərliyini təmin edən audit xidmətlərinə olan kəskin tələbi şərtləndirir. Bununla bağlı olaraq tikinti təşkilatlarının fəaliyyətinin vergi auditinin təşkili məsələləri kifayət qədər aktual olaraq qalır [7, 8].

Burada əsas vergi hüquq pozuntularının aşkarlanmasının və ödənilməli olan vergilərin və maliyyə sanksiyalarının tam məbləğdə dövlət büdcəsinə tutulmasının labüdlüyünün vergi ödəyiciləri tərəfindən başa düşülməsi hesab edilir. Ona görə də vergi audit obyektlərinin səmərəli seçilməsi və aparılan yoxlamaların keyfiyyətinin yüksəldilməsi, vergi intizamının gücləndirilməsi və vergi ödəyicilərinin məsuliyyəti üzrə izahat (*məlumatlandırma*) işlərinin aparılması əsas məsələlər hesab edilir [6].

Vergi auditinin aparılması zamanı yüksək effektivliyin təmin olunmasının zəruri şərti elmi əsaslandırılmış sahə metodikalarının işlənib hazırlanması, onların iqtisadiyyatın konkret sahələrində auditor fəaliyyətini reqlamentləşdirən standartlar kimi tətbiq olunması hesab edilir.

Gəlirdən çıxılan xərclərin vergi audit sahəsində metodikanın formalaşması məsələləri əsas subyektli podrat tikinti təşkilatları hesab edilən iqtisadiyyatın tikinti sektoru nümunəsində baxılır. Bu seçim iqtisadiyyatda tikinti sektorunun rolu ilə, həmçinin podrat tikinti təşkilatlarının fəaliyyət xüsusiyyətləri ilə bağlı vergi hesabatı göstəricilərinin təhrif olunması sahəsində əhəmiyyətli vergi riskləri ilə əsaslandırılır.

Gəlirdən çıxılan xərclərin vergi auditinin nəzəri-metodoloji məsələlərinin tədqiqinin zəruriliyi, podrat tikinti təşkilatlarında mühasibat və vergi uçotunun xüsusiyyətlərini nəzərə alan rəşional və effektiv metodikaya böyük praktiki tələbin olması bu problemin aktual olduğunu ifadə edir.

## 2. Xərclərin qəbul edilməsinin düzgünlüyünün yoxlanılması

Effektiv və keyfiyyətli vergi audit yalnız o halda mümkündür ki, toplanmış audit sübutları vergitutma məqsədləri üçün xərclərin vaxtında uçota alınması və hesablanmasının düzgünlüyü barədə yüksək dərəcədə əminliklə fikir söyləməyə imkan ver-

miş olsun. Xərclərin vergi auditinin məqsədi tikinti işlərinin istehsalına çəkilən xərclərin tətbiq olunan uçotu qaydasının vergi qanunvericiliyinin tələblərinə uyğunluğunun yoxlanılmasından ibarətdir.

Xərclər xərc qrupları, tikinti obyektləri və tikinti təşkilatının istehsal vahidləri nöqtəyi-nəzərindən yoxlanılmalı və ilkin tanışlıq xərclərin formalaşmasının yoxlanılmasından başlanılmalıdır. Həmçinin xərclərin vergi auditinin keyfiyyətlə həyata keçirilməsi üçün yoxlanılan müəssisənin strukturunu aydınlaşdırmaq məqsədəmüvafiqdir. Belə ki, tikinti təşkilatında aşağıdakı yardımçı-köməkçi istehsallar ola bilər: qum və çinqilin çıxarılması üzrə karxana, maye beton hazırlanması qovşaqları, təmir-mexaniki emalatxanaları; nəqliyyat xidməti, həmçinin əsas fəaliyyəti təmin edən digər yardımçı-köməkçi qurumlar [9]. Göstərilən qurumlar üzrə xərclər formalaşır, uyğun olaraq hər bir qurumun xərclərinin uçotunun düzgünlüyünün yoxlanılması nəzərə alınmaqla podrat tikinti təşkilatlarının vergi auditini təşkil olunmalı və aparılmalıdır.

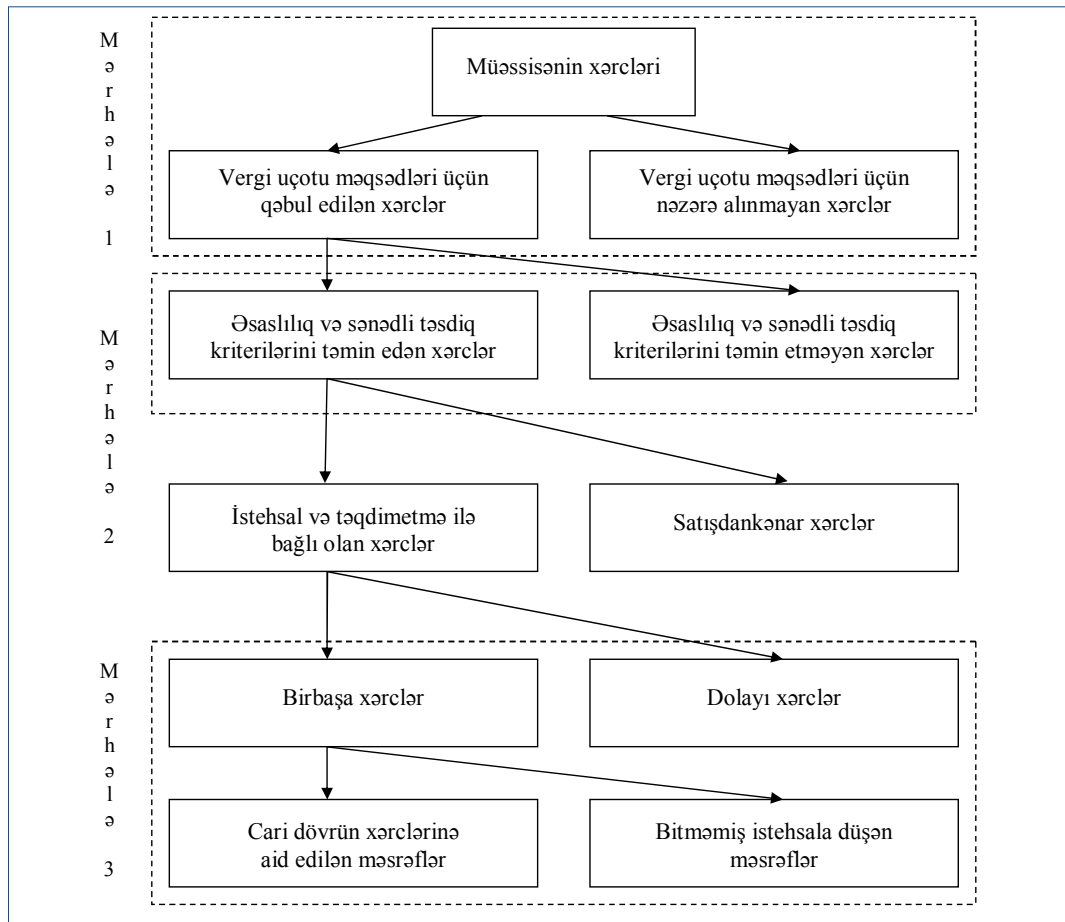
Fikrimizcə, tikinti təşkilatının xərclərinin vergi auditini 3 mərhələni özündə birləşdirməlidir: çəkilən məsrəflərin gəlirdən çıxılan xərclərə aid edilməsinin qanunauyğunluğunun yoxlanılması (*mərhələ 1*); xərclərin sənədli təsdiqinin və əsaslılığının yoxlanılması (*mərhələ 2*); xərc məbləğlərinin hesabat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

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

Birinci mərhələdə podrat tikinti təşkilatının vergi uçotuna qəbul edilən xərclərinin mənfəət vergitutması məqsədləri üçün qəbul edilə bilən xərclərə uyğunluğu müəyyən edilir. Vergi Məcəlləsinin 109-cu maddəsində vergitutma məqsədləri üçün nəzərdə tutulmayan xərclərin qapalı siyahısı verilmişdir [1]. Belə xərclərin mövcudluğu faktlarının aşkar edilməsi və müəssisələrin mənfəət vergisinin hesablanması məqsədləri üçün onların istisna edilməsi Sxem 1-in birinci mərhələsində yerinə yetirilir.

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

Əsaslı xərclər dedikdə, dəyəri pul formasında ifadə olunan iqtisadi əsaslandırılan xərclər başa düşülür. Nəzərdə tutulur ki, xərclərin iqtisadi əsaslandırılması qiymətləndirici kateqoriya hesab edilir və bir sıra hallarda yalnız məhkəmə praktikasının gedişində iqtisadi əsaslılıq və xərclərin əsaslandırılması kriteriləri formalaşır [10]. İstənilən halda hazırda iqtisadi əsaslandırma mənfəət vergisinin



**Sxem 1. Xərclərin vergi auditinin həyata keçirilməsi ardıcılığı və mərhələləri**

*Mənbə: müəllifə məxsusdur.*

vergitutma bazasını azaldan məsrəflərin xərclərə aid edilməsinin qanunauyğunluğunun müəyyən edilməsi üçün vacib şərt hesab edilir.

Podrat tikinti təşkilatları üçün xərclərin əsaslandırılması hissəsində dəqiq kriterilər - xərclərin iqtisadi əsaslılığının müəyyən edilməsi üçün faktiki olaraq əsas kimi istifadə olunan tikinti normaları mövcuddur. Ona görə də vergi auditini tikinti prosesinin normalaşdırılması və tikinti-quraşdırma işlərinin yerinə yetirilməsinin müəyyən texnologiyasının tətbiqi nəzərə alınmaqla həyata keçirilməlidir [12].

Əsaslandırmadan əlavə mənfəət vergisi üzrə vergi bazasının azaldılması məqsədləri üçün qəbul edilən bütün xərclər sənədli təsdiq olunmalıdır. Mövcud qanunvericiliyə müvafiq olaraq sənədli təsdiq olunan xərclər dedikdə, Azərbaycan Respublikasının qanunvericiliyinə uyğun olaraq rəsmiləşdirilən sənədlərlə təsdiq olunan, yaxud xərclərin çəkildiyi xarici ölkələrdə işgüzar əməllərə (*adətlərə*) uyğun rəsmiləşdirilən sənədlərlə və (*və ya*) xərclərin çəkilməsini dolay yolla təsdiq edən

sənədlər (*o cümlədən, gömrük bəyannaməsi, ezamiyyə barədə əmr, gediş sənədləri, müqavilələrə uyğun olaraq yerinə yetirilən işlər barədə hesabat və s.*) başa düşülür. Bununla yanaşı, bir sıra normativ sənədlərdə qeyd olunur ki, bütün təsərrüfat əməliyyatları “Mühasibat uçotu haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanununun tələblərinə uyğun olaraq rəsmiləşdirilməlidir [4]. Bunun üçün, ilk növbədə, təsərrüfat əməliyyatlarını əks etdirən zəruri ilkin sənədlərin müəyyən edilən formasının gözlənilməsinə və bütün zəruri rekvizitlərin doldurulmasına diqqət yetirilməlidir. Beləliklə, nəzərdə tutulur ki, vergi auditi zamanı çəkilən xərclərin sənədli təsdiqinin yoxlanılması zəruri element hesab edilir.

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

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

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

Müəssisənin bütün xərcləri istehsal və təqdim etmə ilə bağlı olan və satışdankənar xərclərə bölünür. Bu zaman Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin 109-cu maddəsində mənfəət vergitutmasının məqsədləri üçün nəzərə alınmayan xərclərin siyahısı verilmişdir [1].

Vergi tutulan mənfəəti azaldan xərclər təhlil olunarkən auditor, fikrimizcə, yoxlanmanın sxem 2-də göstərilən səviyyələrini də keçməlidir.

*Səviyyə 1.* “Qadağan olunmayan hər şeyə yol verilir. Auditor bilməlidir ki, Vergi Məcəlləsinin 108-ci maddəsi ilə müəyyən edilən çıxılmasına yol verilən xərclərin siyahısı formal olaraq açıq hesab edilir, lakin Məcəllənin 109-cu maddəsində vergi tutulan mənfəətin hesablanması zamanı nəzərə alınmayan xərclərin müfəssəl olmayan siyahısı verilmişdir. Ona görə də, fikrimizcə, məntiqli olardı ki, əvvəlcə gəlirdən çıxılmasına yol verilməyən xərclərin siyahısı təhlil olunsun və orada xərclərin konkret müxtəlifliyi aşkar edilmədiyi halda, konkret xərclərin vergi tutulan mənfəətin azaldılmasına aid edilməsinin qanunauyğunluğu barədə sonrakı məsələ həll edilsin [6].

Vergi Məcəlləsinin 109-cu maddəsində konkret növdə məsrəflərin olmaması bu və ya digər xərclər məbləğində vergi tutulan mənfəətin azaldılması səbəbindən vergi

orqanları ilə mübahisə edən vergi ödəyiciləri üçün əlavə bir arqument hesab olunur. Əgər axtarılan müxtəlif növlü xərclər Vergi Məcəlləsinin 109-cu maddəsində öz əksini tapmışdırsa, onda həmin məsrəflər vergi tutulan mənfəəti heç vaxt azaltmır. Əgər konkret növlü xərclər Vergi Məcəlləsinin 109-cu maddəsinin “yol verilməyən” siyahısında aşkar edilməyibsə, onda auditor yoxlamanın növbəti mərhələsinə keçir.

*Səviyyə 2. “Formal kriterilər”.* Vergi Məcəlləsinin 108-ci maddəsində formal əlamətlər verilmişdir ki, onların gözlənilməsi zamanı da xərcləri vergi tutulan mənfəəti azaldılan məsrəflər kimi formal olaraq təsnif etmək olar. Əgər Vergi Məcəlləsinin 108-ci maddəsində nəzərdə tutulan kriteri yerinə yetirilmirsə, onda auditor nəticə çıxarır ki, həmin xərclər vergi tutulan mənfəətin azaldılmasına aid edilə bilməz. Uyğun olaraq əgər konkret növdə məsrəf 108-ci maddədə nəzərdə tutulan kriteriyə formal olaraq uyğun gəlicə, onda auditor yoxlamanın növbəti səviyyəsinə keçir.

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

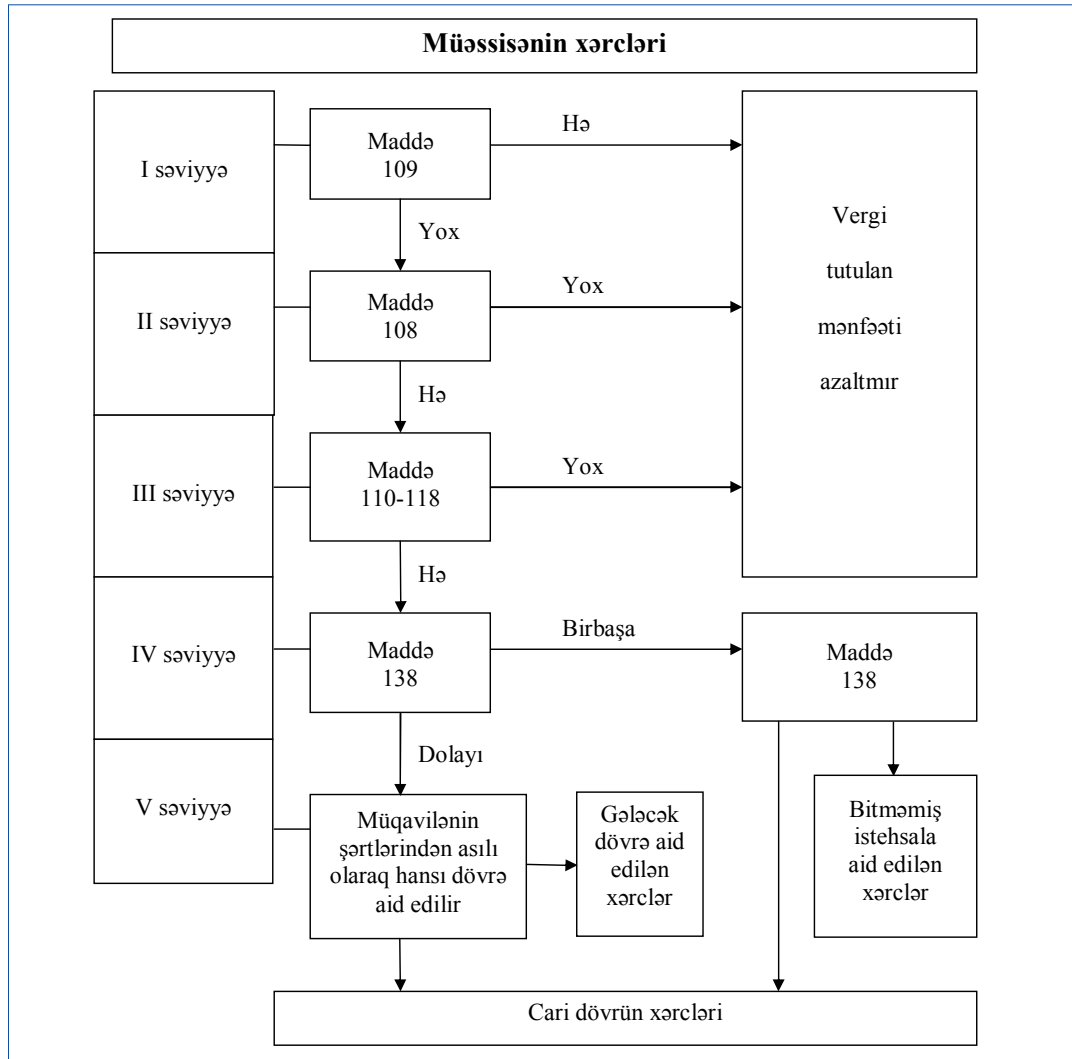
*Səviyyə 4. “Xərclər birbaşa, yoxsa dolayıdır?”.* Mühasibat uçotu qaydalarına uyğun olaraq xərclər birbaşa və dolayı xərclərə ayrılır. Bu zaman birbaşa xərclərin bir hissəsi bitməmiş istehsal qalıqına aid edilir və növbəti hesabat dövrlərinə keçirilir, eyni zamanda, birbaşa xərclərin qalan hissəsi hesabat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

*Səviyyə 5. “Dolayı xərclər hansı hesabat dövrünə aid edilir?”.* Dolayı xərclərin əks olunmasının düzgünlüyünün yoxlanılması zamanı auditor müəyyən edir ki, o hansı dövrün vergi tutulan mənfəətini azaldır. Hesablama metodu zamanı xərclərin qəbul edilməsi (*çəkilməsi*) vaxtı Vergi Məcəlləsinin 136-cı maddəsində müəyyən edilmişdir. Belə ki, həmin maddədə qeyd olunur ki, “Vergi ödəyicisi vergi uçotunun aparılması üçün hesablama metodundan istifadə etdikdə, əqdlə bağlı olan xərcin çəkilməsi vaxtı aşağıda sadalanan şərtlərin hamısına əməl edildiyi vaxt sayılır [1]:

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

Eyni zamanda, Vergi Məcəlləsinin 138.2-ci maddəsinə uyğun olaraq “uzunmüddətli müqavilələrlə bağlı gəlir və bu gəlirdən çıxılan məbləğlər vergi ili ərzində müqavilələrin yerinə yetirilməsinin faktiki həcmələrinə uyğun olaraq uçota alınır.”.

Vergi Məcəlləsinin 138.3-cü maddəsinə əsasən isə “Müqavilənin yerinə yeti-



**Sxem 2. Audit prosesində vergitutma məqsədləri üçün xərclərin yoxlanılması**

*Mənbə: müəllifə məxsusdur.*

rilməsinin faktiki həcmi vergi ili ərzində çəkilməmiş xərcin həmin müqavilədə nəzərdə tutulan ümumi qiymətləndirilən xərclərlə müqayisə edilməsi yolu ilə müəyyən-ləşdirilir” [1, 6].

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

Ümumiyyətlə, istehsal və təqdim etmə ilə bağlı olan xərclər aşağıdakı xərc ele-

mentlərinə bölünür: material xərcləri; əməyin ödənişi xərcləri; hesablanmış amortizasiya ayırmaları; digər xərclər. Bu cür bölgüyə uyğun olaraq hər bir qrup üzrə xərclərin onların xüsusiyyətləri nəzərə alınmaqla yoxlanılması qaydalarını nəzərdən keçirək.

### **3. Material xərclərinin uçotunun və silinməsinin düzgünlüyünün yoxlanılması**

Material xərclərinin uçotunun və silinməsinin düzgünlüyünün yoxlanılması yoxlamanın əhəmiyyətli elementlərindən biri hesab edilir, ona görə ki, belə xərclər öz gücü ilə yerinə yetirilən işlərin ümumi maya dəyərinin təxminən 65%-ni təşkil edir [10, 11].

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

Mühasibat uçotunda bu növ xərclər əsas materialların alınması xərcləri adlanır. Bu o deməkdir ki, belə materialların dəyəri ancaq əsas istehsalın maya dəyərinə silinir (*əlbəttə ki, əgər bu materiallar ümumi təyinatlı material hesab edilmirsə və digər istehsal və təsərrüfatlarda istifadə olunmursa*). Bu və ya digər növ materialın əsas kateqoriyasına aid edilməsi istehsalın texnologiyası ilə müəyyən edilir.

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

Podrat tikinti təşkilatlarının vergitutma məqsədləri üçün əsas material xərclərinə aşağıdakılar aid edilir [11]:

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

Vergi auditi zamanı xammal və material xərclərinin yoxlanılması maddi-məsul şəxslərin və material-istehsal ehtiyatlarının saxlandığı yerlərin müəyyən edilməsindən başlanmalıdır. Maddi qiymətliyərin istehsala buraxılışı ilə bağlı mədaxil-



məxaric üzrə məsul şəxslərin müəyyənliyi bu sahə ilə bağlı sualların vaxtında cavablandırılmasına və ayrı-ayrı material qruplarının tikinti obyektləri üzrə hərəkətinin səmərəli yoxlanılmasına şərait yaradır.

Podratçı tikinti təşkilatları material-istehsal ehtiyatlarını saxlamaq üçün daxili sərəncamverici sənədlərlə müəyyən edilmiş mərkəzi və obyektə anbarlara malik ola bilər. Eyni zamanda, iri həcmli materialları birbaşa (*anbarlara təhvil verilmədən*) tikinti meydançalarına gətirilə bilər. Bu halda anbarın mədaxil və məxaric sənədlərində və tikinti təşkilatının müvafiq bölməsinin mədaxil sənədlərində materialların təchizatçıdan alınması və anbara təhvil verilmədən tikinti bölməsinə göndərilməsi əks olunmalıdır. İstənilən halda tikinti obyektlərində materialların saxlanması və istifadəsinə görə məsuliyyət maddi məsul şəxslərin - tikinti obyektinə təhkim olunmuş briqadirlərin, ustaların, iş icraçıların, sahə rəislərinin və s. üzərinə qoyulur.

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

Xammal və material xərclərinin auditi zamanı aşağıdakılar yoxlanılmalıdır:

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

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

tutma məqsədləri üçün seçilmiş və təşkilatın uçot siyasəti ilə müəyyən edilmiş qiymətləndirmə metodundan asılı olaraq istehsala silinməsinin düzgünlüyü yoxlanılır. Bu zaman təşkilat tərəfindən müstəqil qaydada işlənmiş vergi uçotu registrləri də yoxlanılmalıdır.

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

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

Material hesabatı forması hər bir maddi-məsul şəxs tərəfindən tərtib olunur və materialların hərəkətinə səmərəli nəzarəti təmin etməyə imkan verən aşağıdakı məlumatları əks etdirir [11, 12]:

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

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

- hesabat dövrü ərzində icra olunmuş tikinti və quraşdırma işlərinin həcmi;
- iş vahidinə material məsrəfləri üzrə təyin olunmuş istehsal norması;
- əsas materialların faktiki məsrəflərini əks etdirən sənədlər.

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

Tikintidə istifadə olunmuş əsas materialların miqdarı ilə istehsal normaları əsasında müəyyən edilmiş material məsrəflərinin müqayisəsi üzrə hesabat formasının

istifadə olunub-olunmamasından asılı olmayaraq tikintidə ayrı-ayrı işlərin yerinə yetirilməsinin texnoloji xəritələri üzrə də yoxlama aparılmalıdır. Texnoloji xəritələr podratçı tikinti təşkilatında təsdiq olunur və material məsrəfləri normalarının müəyyən olunması üçün əsas hesab olunur.

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

Subpodratçı təşkilatlar tərəfindən həyata keçirilən istehsal xarakterli iş və xidmətlər də material xərclərinə aid edilir [8]. Subpodratçılarla hesablaşmaları izləmək üçün 5-C N-li cədvəldən (*podratçı və subpodratçı arasında tikinti işlərinə görə hesablaşmaların analitik uçotu*) istifadə olunur. Subpodratçının ölənişə qəbul edilmiş hər bir hesab-fakturası cədvəldə xüsusi sətirlə qeyd olunur (*hesab-fakturanın bütün rekvizitləri jurnalın müvafiq qrafaları üzrə qeydiyyatata alınır*). Sonra isə həmin sətirdə silinmə məbləği və hesab-faktura üzrə ödəniş məbləği əks olunur.

Subpodrat işlərinə yönəldilən diqqət əsasən onunla bağlıdır ki, əksər hallarda bu işlər tikinti xərclərinin süni şəkildə artırılmasının və pul vəsaitlərinin nağdlaşdırılmasının bir üsulu hesab edilir.

Belə faktların müəyyən edilməsi üçün təkcə göstərilən işlərin faktiki yerinə yetirilməsi deyil, həm də bu işin kim tərəfindən icra olunması (*işin icrasının ikili uçotunu yoxlamaq üçün*) yoxlanılmalıdır. Bunun üçün, subpodratçı tərəfindən yerinə yetirilən işlərin həcmi və xarakteri müəyyən edilməli və yerinə yetirilən işlərin dəyəri haqqında tikinti təşkilatında tərtib olunmuş arayış, yerinə yetirilən işlərin uçotu jurnalı və layihə-smeta sənədləri ilə müqayisə edilməlidir [8].

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

Vergi auditı zamanı podrat tikinti təşkilatlarında nəzarət ölçmələrinin aparılmasının əsas məqsədi tikinti-quraşdırma işlərinin həcmnin əsaslandırılmamış artımını müəyyən etməkdən ibarətdir [11, 12]:

Nəzarət ölçmələrinin aparılması nəticəsində aşağıdakılar müəyyən olunur:

- ❖ faktiki tikilən obyektin təsdiq olunmuş layihə-smeta sənədlərində və titullar siyahısında onun təyinatına və xarakteristikasına uyğunluğu;
- ❖ qəbul aktı ilə təsdiq olunmuş iş həcmələrinin tamlığı və onların layihə-smeta sənədlərinə və titullar siyahılarına uyğunluğu;
- ❖ tikintisi bitmiş və təhvil verilmiş obyektin istismara hazırlığı;
- ❖ tikinti-quraşdırma işləri üzrə bitməmiş istehsalın həcmi;

❖ layihədə və smetada nəzərdə tutulmuş avadanlıqların sayının, növünün və dəyərini quraşdırılmaya təhvil verilmiş faktiki göstəricilərə uyğunluğu.

Beləliklə, nəzarət ölçmələrinin təyinatı podrat tikinti təşkilatında yerinə yetirilən işlərin fiziki həcmi, bitməmiş istehsalın həcmi müəyyən edilməsindən və bu göstəricilərin tikilən obyektin layihə-smeta sənədləri ilə müqayisə edilməsindən ibarətdir. Bundan əlavə, nəzarət ölçmələri işlərin görülməsinin cari uçotunun, işlərin ümumi jurnalının, yerinə yetirilən işlərin və xərclərin dəyəri barədə arayışın və digər sənədlərin tərtib olunmadığı hallarda və görülməmiş işlərin həcmi müəyyən edilən qaydaların pozulması ilə qeyd olunduğu vəziyyətlərdə yerinə yetirilmiş işlərin həcmi müəyyən etmək üçün yeganə üsuldur. Nəzarət ölçmələri zamanı auditor ümumilikdə tikintiyə və xüsusi olaraq konkret obyektə aid olmayan məsrəflərin və işlərin dəyərini xərclərə aid edilməsi, faktiki olaraq yerinə yetirilməmiş işlərin uçotda əks olunması, işin real həcmi elan olunmuş iş həcmindən artıq göstərilməsi faktlarını aşkar edə bilər.

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

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

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

Material xərclərinin növbəti növü tikinti istehsalının təmin olunması üçün işlərin yerinə yetirilməsi zamanı istifadə olunan materialların, yəni köməkçi materialların alınmasına çəkilən xərclər hesab olunur. Tikinti təşkilatlarının fəaliyyətinin təhlili göstərir ki, silinən materialların həcmi hansı konkret obyektə, yaxud işlərin həcmi aid olmasının müəyyənəndirilməsi daha problemli olur. Belə ki, köməkçi materiallar 20 sayılı hesabın debetində silinir, onların dəyəri də bitməmiş istehsal həcmi və yerinə yetirilən işlərin dəyəri arasında bölüşdürülür.

Aparılan təhlillər göstərir ki, vergitutma məqsədləri üçün nəzərə alınan xərclərin auditi zamanı aşağıdakı növ səhvlərə rast gəlinir [11, 12]:

❑ digər istehsal və təsərrüfat ehtiyaclarına (*sınaqların və nəzarətin aparılması*,

*əsas vəsaitlərin saxlanması və istismarı və digər belə məqsədlərə*) alınan materiallara çəkilən məsrəflər əsas tikinti istehsalına aid edilir ki, bununla da bağlı olaraq onlar 25 sayılı Ümumistehsal xərcləri və 26 sayılı Ümumtəsərrüfat xərcləri bölüşdürücü hesablara silinir;

- ❑ yerinə yetirilən işlərin konkret həcminə aid edilməyən material xərcləri qanunauyğun olaraq dolay xərclərə aid edilir, lakin sonradan həmin xərclər səhvən həm də vergitutma məqsədləri üçün bölüşdürülür və tam həcmdə nəzərə alınır;
- ❑ avadanlıqların, alətlərin, maşın və mexanizmlərin, tərtibat, inventar, cihazların, iş paltarlarının və digər əmlakın təmiri üçün istifadə olunan məsrəf materiallarının və ehtiyat hissələrinin alınması üçün xərclər material xərclərinin ayrıca növü kimi nəzərə alınmır və onlar dərhal maya dəyərində aid edilir;
- ❑ texnoloji məqsədlərə, bütün növ enerjilərin hasilatına (*o cümlədən müəssisənin özü tərəfindən istehsal məqsədləri üçün*), binaların qızdırılmasına sərf olunan yanacaq, suyun və bütün növ enerjinin alınmasına bir sıra xərclər, həmçinin enerjinin transformasiyası və ötürülməsi xərcləri vergitutma məqsədləri üçün nəzərə alınmır.

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

Yoxlama prosesində auditor tərəfindən müəssisənin qəbul etdiyi qiymətləndirmə metodundan asılı olaraq istehsala silinən tikinti materiallarının faktiki maya dəyərini müəyyən edilməsinin düzgünlüyünün yoxlanılması məqsədəmüvafiqdir. Bunun üçün auditor istehsala silinən materialların ümumi sayından müəyyən miqdarı seçir, yaxud hər bir ay üzrə eyni növ materialları seçir, müəssisənin uçot siyasətində nəzərdə tutulan metod üzrə onları yenidən qiymətləndirir. Yoxlamanın nəticəsini müvafiq iş sənədində əks etdirir. Təhlil göstərir ki, bir çox tikinti təşkilatları mühasibat uçotunda olduğu kimi mühasibat uçotu məqsədləri üçün bitməmiş istehsalın qiymətləndirilməsinin müxtəlif metodlarını tətbiq etməklə səhvlər buraxırlar.

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

konkret ixtisaslı işçilər tərəfindən iş paltarının, xüsusi ayaqqabıların və digər fərdi müdafiə vasitələrinin məcburi istifadəsinin nəzərdə tutulub-tutulmadığına diqqət yetirməlidir.

Praktika göstərir ki, bir sıra tikinti təşkilatları özünün xüsusi vəsaitləri hesabına xüsusi paltarın, ayaqqabıların və digər fərdi müdafiə vasitələrinin alınmasını və işçilərə verilməsini təmin etmirlər. Bu isə Azərbaycan Respublikası Əmək Məcəlləsinin 215-ci maddəsinin və “Azərbaycan Respublikasında əməyin mühafizəsinin əsasları haqqında” Azərbaycan Respublikası Qanununun tələblərinin pozulması hesab edilir [3, 5]. Bu normativ aktlar işgötürənlər qarşısında belə bir vəzifə olaraq qoyur ki, zərərli, yaxud təhlükəli əmək şəraitində, həmçinin xüsusi temperatur şəraitində yerinə yetirilən, yaxud çirkəli bağlı olan işlərdə (*bu əsasən tikintidə çalışanlara aiddir*) fəaliyyət göstərənlər üçün xüsusi iş paltarının əldə edilməsi təmin olunmalıdır.

Hesab edirik ki, xüsusi iş paltarlarının alınmasına yönəldilən məsrəflərin iqtisadi əsaslandırılması üçün onlar müəyyən edilən qaydada təsdiq olunmuş “işçilərin xüsusi iş paltarı, xüsusi ayaqqabı və digər fəaliyyət vasitələri ilə təmin olunması qaydasına uyğun olaraq aparılmalıdır.

#### **4. Əməyin ödənişi üzrə xərclərin uçotu və bölünməsinin düzgünlüyünün yoxlanılması**

Tikinti təşkilatlarında əməyin ödənişi xərcləri müəssisənin öz gücü ilə yerinə yetirdiyi işlərin ümumi mayaya dəyərinin təxminən 10-15%-ni təşkil edir [11, 12]. Mövcud qanunvericiliyə uyğun olaraq vergi ödəyicisinin əməyin ödənişi xərclərinin tərkibinə işçilərə pul və (*və ya*) natura formasında hesablanan məbləğ, stimullaşdırıcı əlavələr, iş rejimi və əmək şəraiti ilə bağlı kompensasiya ödəmələri, mükafatlar və birdəfəlik həvəsləndirici əlavələr, həmçinin əmək müqavilələrində (*kontraktlarda*) və (*və ya*) kollektiv müqavilələrində nəzərdə tutulan işçilərin saxlanması ilə bağlı olan məsrəflər daxil edilir. Vergitutma məqsədləri üçün əməyin ödənilməsinə yönəldilən xərclərin yoxlanılması zamanı əməyin ödənişi xərclərinə aid edilən xərclərin növünə nisbətən, onların hansı kateqoriyalı işçilərə ödənilməsi daha böyük əhəmiyyət kəsb edir.

Yoxlama zamanı auditor əsas istehsal heyəti üzrə əmək haqqı xərclərinin bitməmiş istehsal həcmi ilə təqdim olunan tikinti işlərinin dəyəri arasında bölüşdürülməsi qaydasının gözlənilməsinə xüsusi diqqət yetirməlidir. Mövcud vergi qanunvericiliyi bu halda hesablanmış əməkhaqqı məbləğlərinin bölüşdürülməsi qaydasını detallı şəkildə tənzimləmir və bununla da normativlərin və hesablanan məbləğlərin bölüşdürülməsi qaydasının müəyyən edilməsində müəssisələrə hüquq verir. Lakin seçilmiş qayda vergi yoxlamasının obyektinə ola bilər və vergi ödəyicisi öz seçiminin arqumentləşdirilmiş şəkildə əsaslandırılmalıdır, yəni hesablama üçün

baza kimi elə göstəricilər götürülməlidir ki, onların qanunauyğunluğuna şübhə ilə yanaşma imkanları mövcud olmasın.

Hesab edirik ki, tikinti-quraşdırma işlərinin yerinə yetirilməsi zamanı əsas kimi bu işlərin smeta dəyəri götürülə bilər. Təqdim olunan işlərin dəyəri bu zaman hesablaşma sənədləri əsasında, bitməmiş istehsalın dəyəri isə - əmək haqqının hesablanması üçün baza kimi çıxış edən yerinə yetirilən işlərin həcmi barədə daxili sənədlər əsasında müəyyən edilməlidir.

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

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

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

1 avqust tarixə əməkhaqqı qalığı aşağıdakı kimi hesablanır:

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

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

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

## 5. Vergi uçotu məqsədləri üçün amortizasiyanın hesablanması düzgünlüyünün yoxlanılması

Tikinti təşkilatlarında əsas vəsaitlərin amortizasiyası xərcləri müəssisənin öz gücü ilə yerinə yetirdiyi tikinti işlərinin maya dəyərinin 1-2% təşkil edir [11, 12]. Amortizasiyanın hesablanması düzgünlüyünün yoxlanılması zamanı yoxlayıcı amortizasiya olunan əmlakın kateqoriyalar üzrə ayrıca uçotunu VM-nin 114-cü maddəsinə

uyğunluğuna diqqət yetirməlidir. Kateqoriyaların sayı isə 7-dir [1, 6].

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

## **6. Əsas vəsait obyektlərinin silinməsi üzrə əməliyyatların uçotunun düzgünlüyünün yoxlanılması**

Aparılan təhlillər göstərir ki, bir çox tikinti təşkilatları əsas vəsait obyektlərinin silinməsi üzrə əməliyyatların uçotu zamanı aşağıdakı səhvlərə yol verirlər [10, 11]:

- ❑ istismardan çıxarılan əsas vəsaitlərin ləğv edilməsi üzrə xərclərin (*bura amortizasiya olunmayan məbləğlər, sökmə məsrəfləri, sökülən əmlakın daşınması və digər xərclər aid edilir*) mənfəət vergisinin məqsədləri üçün nəzərə alınması hüququndan istifadə olunmur;
- ❑ əsas vəsaitlərin sökülməsi və utilizasiyası zamanı əldə olunan materiallar və digər əmlak bazar dəyəri üzrə qiymətləndirilən satışdankənar gəlirlərin tərkibində nəzərə alınmır.

Audit zamanı, həmçinin əsas vəsaitlərin çıxmasının sənədli rəsmiləşdirilməsinin düzgünlüyünün, əsas vəsaitin fiziki və mənəvi aşınması səbəbindən onun silinməsindən itkilərin birdəfəlik qəbul edilməsi qaydası yoxlanılmalıdır. Əsas vəsaitlərin təqdim edilməsindən zərər əldə olunduqda, həmin zərər Vergi Məcəlləsinin 142-144-cü maddələrinə uyğun olaraq gəlirdən çıxılan xərclərə aid edilir [1].

Yoxlamanın digər bir elementi də avtomatın şinlərinin uçotunun və silinməsinin auditini hesab edilir. Avtoşinlər tikinti təşkilatına yeni nəqliyyat vasitəsi ilə birgə (*təkarların üzərində və bir ehtiyat komplekti*) birgə daxil olur və onun ilkin dəyərinə aid edilir. Eyni zamanda, şinlər malgöndərənlərdən təmiri tələb olunan, yaxud yararsız hala düşən şinlərin dəyişdirilməsi üçün ehtiyatın yaradılması qaydasında əldə olunur. Avtomobil şinləri anbarda, istismarda və təmirdə ola bilər. Şinlərin uçotunun və silinməsinin düzgün təşkili üçün onların müəssisəyə hansı formada daxil olmasından asılı olaraq müxtəlif balans maddələrinə aid edilir. Belə ki, yeni nəqliyyat vasitəsi ilə daxil olan avtoşinlər onun ilkin dəyərinə aiddir və əsas vəsaitlərin tərkibində (*01 sayılı Əsas vəsaitlər hesabı*) nəzərə alınır. Şinlərin aşınması və təmirinə çəkilən xərclər tikinti işlərinin maya dəyərinə aid edilir. Şinlərin aşınması və bərpaasının uçotu üçün, fikrimizcə, 10 sayılı Materiallar hesabının 10-5 Ehtiyat hissələri subhesabında ikinci dərəcəli 10-5-1 sayılı Ehtiyatda olan avtomobil şinləri və 10-5-2 sayılı İstismarda olan avtomobil şinləri subhesablarının açılması məqsədamüvafiq hesab edilir.



## 7. Avtonəqliyyat vasitələrinin, maşın və mexanizmlərin təmiri xərclərinin, avtoşinlərin uçotunun və dəyişdirilməsinin düzgünlüyünün yoxlanılması

Əsas vəsaitlərin təmiri və onlara texniki xidmət xərcləri istehsal və təqdim etmə ilə bağlı xərclərin tərkibinə daxil edilir. Vergitutma məqsədləri üçün əsas vəsaitlərin təmiri xərclərinin qəbul edilməsi xüsusiyyətləri Vergi Məcəlləsinin 115-ci maddəsində verilmişdir.

Auditor təmirə çəkilən xərcləri Vergi Məcəlləsinin 115-ci maddəsinə uyğun olaraq yoxlamalıdır. Hər il üçün gəlirdən çıxılmalı olan təmir xərclərinin məbləği əsas vəsaitlərin hər bir kateqoriyasının əvvəlki ilin sonuna qalıq dəyərində müvafiq olaraq binaların, tikililərin və qurğuların ilin sonuna qalıq dəyərində 2 faizi, maşınlar, avadanlıq, hesablama texnikası və nəqliyyat vasitələrinin ilin sonuna qalıq dəyərində 5 faizi, digər əsas vəsaitlər kateqoriyası üzrə əsas vəsaitlərin ilin sonuna qalıq dəyərində 3 faizi və köhnəlmə (*amortizasiya*) hesablanmaya əsas vəsaitlər üzrə sıfır (0) faizi həddi ilə məhdudlaşdırılır [1, 6].

Eyni zamanda, yoxlama zamanı auditor aşağıdakılara da diqqət etməlidir:

- ⇒ təmir xərclərinin faktiki məbləği müəyyənləşdirilən məbləğdən az olduqda, gəlirdən təmir xərclərinin faktiki məbləğinin çıxılmasına;
- ⇒ növbəti vergi illərində təmir xərclərinin gəlirdən çıxılan məbləğ həddinin təmir xərclərinin faktiki məbləği ilə müəyyənləşdirilmiş hədd üzrə hesablanmış məbləği arasındakı fərq qədər artırılması;
- ⇒ amortizasiya olunmayan, köhnəlmə (*amortizasiya*) hesablanmayan əsas vəsaitlərin təmirinə çəkilmiş xərclərin onların balans dəyərində artımına aid edilməsi;
- ⇒ icarəyə götürülmüş əsas vəsaitlər üzrə təmir xərclərinin gəlirdən çıxılmasının düzgünlüyünü.

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

Əgər tikinti təşkilatının balansında material və avadanlıqların tikinti sahəsinə daşınması, tikinti tullantılarının aparılması üçün istifadə olunan özünün yük avtomobilləri parkı varsa və nəqliyyat sexi köməkçi istehsala aiddirsə, onda yoxlayıcı həmin struktur üzrə hesablanan əməkhaqqının, sosial sığorta ayırmalarının, həmçinin avtonəqliyyat texnikası üzrə amortizasiya ayırmalarının hansı xərclərə (*birbaşa, yaxud dolayı*) aid edilməsini yoxlamalıdır. Adətən, köməkçi istehsalların əməyin ödənişi xərcləri və köməkçi istehsalda istifadə olunan əsas vəsaitlər üzrə amortizasiya ayırmalarının məbləği vergitutma məqsədləri üçün birbaşa xərclərə aid edilir. Müəssisənin əsas vəsait obyektlərinin təmirini təmin edən köməkçi istehsalın əsas vəsaitlərinin amortizasiyası və işçilərinin əməyinin ödənişi xərclərinin uçotu

zamanı səhvlərə rast gəlinir. Belə ki, yuxarıda göstərilən qaydadan fərqli olaraq vergitutma məqsədləri üçün bu xərclər xüsusi qrupda fərqləndirilir və onların faktiki həyata keçirildiyi hesabat dövründə faktiki xərclər məbləğində nəzərə alınır.

Tikinti təşkilatlarında, həmçinin məhsulların (*işlərin, xidmətlərin*) istehsalının texnoloji prosesində bilavasitə iştirak edən nəqliyyat bölməsinin göstərdiyi xidmətlərin uçotunun düzgünlüyü ilə bağlı çətinliklər yaranır. Həmin xərclər hesabat dövrünün dolayı xərcləri kimi material xərclərinin tərkibində nəzərə alınmalıdır.

Yoxlamanın gedişində auditor tikinti təşkilatlarında yanacaq-sürtgü materiallarının sərfi normasının tətbiqi qaydasına diqqət yetirməlidir, belə ki, həmin xərclərin gəlirdən çıxılan xərclərin tərkibində payı 1-2% təşkil edir [11, 12].

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

Yanacaq-sürtgü materiallarının alınması faktlarının təsdiqlənməsi üçün təsdiq olunan avans hesabatları və kassa çekləri, xərclərin təsdiqi üçün isə yol vəərəqləri olmalıdır. Yanacağın normativ sərfi müvafiq düsturun köməyi ilə hesablanır. Avtomobil nəqliyyatının növündən (*minik, yük, özüboşaldan, xüsusi və ixtisaslaşdırılmış avtomobillər və avtobuslar*) asılı olaraq altı müxtəlif düstur fərqləndirilir. Sürtgü materiallarının sərfi norması isə yanacağın normativ sərfindən asılı olaraq hesablanır.

Praktika göstərir ki, əksər tikinti təşkilatları tikintinin həyata keçirilməsi üçün maşın, mexanizm və avtonəqliyyat vasitələrini cəlb edirlər. İstehsal və idarəetmə məqsədləri üçün istifadə olunan icarəyə götürülmüş avtonəqliyyatın kommersiya istismarı ilə bağlı xərclər icarədarın (*icarəyə götürənin*) adi fəaliyyət növü üzrə xərc-

lərinin tərkibinə daxil edilməli və müəssisənin istehsal və təqdim etmə ilə bağlı xərclərinin tərkibində mənfəət vergitutmasının müəyyən edilməsi zamanı nəzərə alınmalıdır. İcarəyə götürülən əsas vəsaitlər üzrə təmir xərclərinin vergitutma məqsədləri üçün nəzərə alınması Vergi Məcəlləsinin 115.4-115.8-ci maddələri ilə tənzimlənir [1, 6].

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

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

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

Əsas vəsaitlərin hər bir kateqoriyasının ilin sonuna qalıq dəyəri sifirə bərabər olduqda, təmir xərclərinin faktiki məbləği müvafiq kateqoriyaya aid əsas vəsaitlərin qalıq dəyərində aid edilir və Vergi Məcəlləsinin müddəalarına uyğun olaraq amortizasiya hesablanır [6].

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

Əgər tikinti-quraşdırma işlərinin yerinə yetirilməsi üçün müəssisə fiziki şəxslərdən tikinti texnikasını və yük avtomobillərini icarəyə götürmüşsə və icarə haqqından əlavə texnikanı yanacaq-sürtgü materialları ilə təmin edirsə və onu öz hesabına təmir edirsə, bu halda yoxlayıcı vergi tutulan mənfəətin müəyyən edilməsi zamanı göstərilən xərclərin nəzərə alınmasının düzgünlüyünü yoxlamalıdır. Fiziki şəxslərdən icarəyə götürülən avtonəqliyyat vasitələrinin və tikinti texnikasının norma daxilində olan təmiri xərclərinin müəssisənin digər xərclərinə aid edilməsi zamanı fikir ayrılığı yaranı bilər. Belə ki, yoxlayıcı bu fikri əsas tuta bilər ki, fərdi sahibkar olmayan fiziki şəxslərin əmlakı amortizasiya olunmayan əmlaka aid edilmir. Lakin fiziki şəxslərdən icarəyə götürülən avtonəqliyyatın və tikinti texnikasının təmiri xərclərinin vergi tutulan mənfəətin hesablanması zamanı gəlirləri azaldan xərclərin tərkibinə aid edilməsini, fikrimizcə, onların iqtisadi əsaslandırılması baxımından qiymətləndirmək olar.

## 9. Əlavə və digər xərclərin yoxlanılması

Tikinti fəaliyyəti subyektlərinin yoxlanılması praktikasını göstərir ki, əlavə xərclərin uçotu və vergitutmaya cəlb olunmasında müəyyən çətinliklər yaranır. Tikintidə əlavə xərclər kimi məhsulun (*işin, xidmətin*) maya dəyərinin uçotu və planlaşdırıl-

ması üzrə sahə təlimatlarına uyğun olaraq növü və strukturu müəyyən edilən ümumtəsərrüfat xərcləri qəbul edilirdi. Hazırda “əlavə xərclər” kimi anlayış vergi uçotu məqsədləri üçün mövcud deyildir. Lakin fikrimizcə, tikinti təşkilatları müəssisənin ümumilikdə fəaliyyəti üçün ümumi şəraitin təmin edilməsi və idarəetmə ilə bağlı xərclərin uçotunu aparmalıdır. Xüsusilə də belə xərclərə aşağıdakılar aid edilə bilər [10-12]:

- inzibati-idarəetmə xərcləri;
- istehsal fəaliyyəti ilə birbaşa bağlı olmayan ümumtəsərrüfat heyətinin saxlanılması;
- idarəetmə və ümumtəsərrüfat təyinatlı əsas vəsaitlərin təmiri xərcləri və amortizasiya ayırmaları;
- tikintidə çalışan işçilərə xidmət xərcləri;
- tikinti sahələrində işlərin təşkili xərcləri;
- ümumi təsərrüfat təyinatlı binaların icarə haqqı;
- auditor, məsləhət və informasiya və s. xidmətlərinin ödənişi üzrə xərclər;
- digər analoji təyinatlı xərclər.

Əlavə xərclərin mühasibat uçotu 26 sayılı Ümumtəsərrüfat xərcləri adlanan aktiv yığıcı-bölüşdürücü hesabı tətbiq edilməklə həyata keçirilir.

Mənfəət vergitutmasının yoxlanılması zamanı auditor istehsal və təqdimetmə ilə bağlı olan, lakin material xərclərinə, amortizasiyaya, əməyin ödənişi xərclərinə aid olmayan, yəni digər xərcləri də təhlil etməlidir.

## **10. Bitməmiş tikinti istehsalının uçotunun yoxlanılması**

Tikinti təşkilatlarında mənfəət vergisinin auditi zamanı bitməmiş istehsal həcminin yoxlanılması böyük əhəmiyyət kəsb edir. Mövcud qanunvericiliyə uyğun olaraq bitməmiş istehsal dedikdə, texnoloji prosesdə nəzərdə tutulmuş bütün emal (*hazırlama*) mərhələlərindən keçməyən, qismən hazırlanan məhsul başa düşülür. Bitməmiş istehsala, həmçinin köməkçi istehsalların sifarişlərinin yerinə yetirilməyən qalıqları aid edilir. Cari ayın sonuna bitməmiş istehsal qalığının qiymətləndirilməsi vergi ödəyicisi tərəfindən cari ayda həyata keçirilmiş birbaşa xərclərin məbləği barədə vergi uçotunun məlumatları əsasında aparılır.

Hesab edirik ki, tikinti istehsalında bitməmiş istehsal qalığının müəyyən edilməsini maksimum dəqiqliklə aparmaq mümkündür. Mahiyyət etibarı ilə əsasında tikinti aparılan layihə-smeta sənədlərində, xüsusilə də, lokal və obyekt smetalarında bütün zəruri məlumatlar mövcuddur. Smeta sənədlərində xərclərin normativləri barədə məlumatlar təkə işlərin növləri üzrə deyil, eyni zamanda, həm də xərc növləri (*materiallar, əməkhaqqı və s.*) üzrə verilir.

Məsrəflərin bu şəkildə bölüşdürülməsinin təmin olunması üçün təklif olunur ki, sifarişçi tərəfindən qəbul edilmiş işlərin dəyərində və hesabat dövrünün sonu vəziyyə-

tinə təhvil verilməyə təqdim olunmayan, yaxud sifarişçi tərəfindən qəbul edilməyən işlərin dəyəri ayrı-ayrılıqda göstərilməklə yerinə yetirilən tikinti-quraşdırma işlərinin dəyərində xərclərin strukturu və tərkibi barədə məlumatlar öz əksini tapan vergi uçotunun köməkçi registri hazırlanmış olsun.

## 11. Xərclərin birbaşa və dolayı növlərə aid edilməsinin düzgünlüyünün yoxlanılması

Müəssisə tərəfindən həyata keçirilən xərclər birbaşa və dolayı xərclərə bölünür. Birbaşa xərclərin tərkibində aşağıdakılar nəzərə alınır [10-12]:

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

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

- ümumistehsalat (*sex*), inzibati idarəetmə və təsərrüfat xərclərinə aid edilən tədbirlərin və işlərin yerinə yetirilməsi zamanı həyata keçirilən material məsrəfləri, sex heyəti işçilərinin (*sexin idarə edilməsi və sexin xidmət heyətinin*) əməkhaqqı, təsərrüfat heyəti işçilərinin əməkhaqqı;
- istehsal, yaxud idarəetmə prosesində istifadə olunan, lakin məhsulların istehsalı, işlərin yerinə yetirilməsi və yaxud xidmətlərin göstərilməsi zamanı bilavasitə istifadə olunan obyektlərə aid edilməyən əsas vəsait obyektlərinin amortizasiyası.

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

## 12. Tikinti-quraşdırma işlərinin istehsalına xərclərin iqtisadi əsaslılığının yoxlanılması

Tikinti təşkilatlarının xərclərinin yoxlanılması zamanı auditor mövcud qanunvericiliyin (*o cümlədən Vergi Məcəlləsinin*) tələblərinə uyğun olaraq xərclərin əsaslı olmasına diqqət yetirməlidir. Vergi Məcəlləsinin 130-cu maddəsinə uyğun olaraq həyata keçirilən xərclər o zaman vergitutma bazasını azaldır ki, onları eyni zamanda əsaslı, sənədli təsdiq edilmiş və gəlirin əldə edilməsinə yönəldilmiş fəaliyyətin həyata keçirilməsi üçün xərclənmiş kimi qəbul etmək mümkün olsun [1, 6]. Beləliklə, əgər xərclər göstərilən şərtlərdən hər hansı birinə uyğun olmadıqda, onda həmin xərcləri vergi ödəyicisinin gəlirlərini azaldan xərc kimi qəbul etmək olmaz.

Əsaslandırılmış xərclər ifadəsi altında qanunverici tərəfindən dəyəri pul formasında ifadə olunan iqtisadi əsaslandırılmış xərclər başa düşülür. Auditorlar diqqət etməlidirlər ki, xərclərin iqtisadi əsaslılığının vacib əlaməti onun pul dəyərini ifadə etməsindədir. Bu zaman “iqtisadi əsaslılıq” anlayışı Vergi Məcəlləsinin normaları ilə müəyyən edilməmişdir. Qeyd olunanlar qiymətləndirmə xarakteri daşıyır, məsrəflərin mənfəət vergisinin vergitutma bazasını azaldan xərclərə aid edilməsi zamanı subyektiv yanaşma imkanı verir və nəticədə vergi ödəyiciləri ilə vergi orqanları arasında məhkəmə perspektivli münaqişələrə gətirib çıxara bilər. Fikrimizcə, iqtisadi əsaslandırılmış xərclər dedikdə, o xərclər başa düşülür ki, onlar gəlirin əldə edilməsi məqsədləri üçün çəkilməmişdir, rasionallıq prinsiplərini təmin edir və adi işgüzar dövriyyə ilə şərtlənmişdir [6].

Nəzərdə tutula bilər ki, əgər vergi ödəyicisi tərəfindən xərclərin həyata keçirilməsinin müxtəlif variantlarından daha yüksək nəticəyə gətirib çıxaran variant seçilmişdirsə, onda vergi orqanlarının nöqtəyi-nəzərindən rasionallıq prinsipi təmin olunacaqdır ki, bu da sahibkarlıq fəaliyyətinin həyata keçirilməsi şəraitində kifayət qədər şərtidir. Sahibkarlıq fəaliyyətinin əlamətləri onun müstəqil şəkildə, öz riski və qorxusu hesabına aparılmasıdır. “Adi işgüzar ənənələr” - mülki qanunvericilik terminidir. Məlum olduğu kimi, digər sahələrin qanunvericiliklərindən götürülmüş anlayış və terminlər, əgər Vergi Məcəlləsində digər məna nəzərdə tutulmamışdırsa, həmin qanunvericilik sahələrində qəbul edilmiş mənada qəbul edilir [1].

Azərbaycan Respublikası Mülki Məcəlləsinin 10-cu maddəsinə əsasən sahibkarlıq fəaliyyətinin hər hansı sahəsində təşəkkül tapan və geniş tətbiq edilən, qanunvericilikdə nəzərdə tutulmayan davranış qaydaları, hansısa aktda qeyd edilib-edilmədiyindən asılı olmayaraq, işgüzar adət sayılır [2]. Eyni zamanda, müvafiq münasibətlərin iştirakçıları üçün məcburi olan, lakin qanunvericiliyin, yaxud müqavilələrin müddəaları ilə ziddiyyət təşkil edən işgüzar dövriyyə ənənələri tətbiq edilmir.

Fikrimizcə, xərclərin çəkilməsinin məbləği və faktının əsaslandırılması üçün işgüzar dövriyyə ənənələri ehtiyatla tətbiq edilməlidir, ona görə ki, Azərbaycanda hələ də onların praktikasısı tam formalaşmamışdır. Ümumiyyətlə, iqtisadi əsaslı hesab

edilməyən xərclərin təhlili göstərir ki, iqtisadi əsaslandırılmış xərclərə vergi ödəyicisinin özünün fəaliyyət xüsusiyyətlərindən irəli gələn məsrəflər deyil, yalnız bilavasitə normativ-hüquqi aktların tələblərinə uyğun gələn xərclər aid edilə bilər.

### 13. Nəticə

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

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

- vergitutmada səhvlərin müəyyənləşdirilməsi prosesinin optimallaşdırılmasına imkan verən mənfəət vergisinin məqsədləri üçün gəlirdən çıxılan xərclərin auditinin zəruri prosedurları və onların tətbiqi istiqamətləri təklif olunmuşdur;
- tikinti təşkilatlarında mühasibat uçotu və vergitutmanın xüsusiyyətlərini nəzərə alan, habelə vergi auditinin əmək tutumunun əhəmiyyətli dərəcədə azaldılmasına imkan yaradan gəlirdən çıxılan xərclərin auditinin metodiki aparatı işlənib hazırlanmışdır;
- gəlirdən çıxılan xərclərin vergi audit prosesində mühasibat və vergi uçotunda aşkar edilən tipik səhvlər və pozuntular sistemləşdirilmiş və onların aradan qaldırılması üzrə tövsiyələr verilmişdir.

### Ədəbiyyat siyahısı

1. Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi.
2. Azərbaycan Respublikasının Mülki Məcəlləsi.
3. Azərbaycan Respublikasının Əmək Məcəlləsi.
4. "Mühasibat uçotu haqqında" Azərbaycan Respublikasının Qanunu.
5. "Azərbaycan Respublikasında əməyin mühafizəsinin əsasları haqqında" Azərbaycan Respublikasının Qanunu.

6. Məmmədov F.Ə. və başqaları. (2010). Vergilər və vergitutma, II nəşr. Bakı CBS Poligraphic production, 512 s.
7. Kəlbəyev Y.A. (2012). İqtisadiyyatın tikinti sektoru təşkilatlarının vergi auditinin informasiya bazasının müəyyən edilməsinin nəzəri-metodoloji məsələləri Azərbaycanın vergi jurnalı, № 5.
8. Kəlbəyev Y.A. (2012). Mənfəət vergisinin məqsədləri üçün tikinti təşkilatlarının gəlirlərinin vergi auditi. Azərbaycanın vergi jurnalı, № 6.
9. Eyniyev T., Qeybullayev Q., Məmmədov M. (2001). Tikintinin iqtisadiyyatı və idarə edilməsi. Bakı. Nurlan, 682 s.
10. Гизатуллин М.И. (2005). Бухгалтерский и налоговый учет в строительных организациях. Москва. ГРОСС МЕДИА, 288 с. Qrizatullin M.İ. (2005). *(Tikinti təşkilatlarında mühasibat və vergi uçotu. Moskva. QROSS MEDİA, 288 s.)*
11. Грибков А.Ю. (2011). Бухгалтерский учет в строительстве, 9-е издание. Москва. Омега-Л, 432 с. *(Qribkov A.Y. (2011). Tikintidə mühasibat uçotu, 9-cu buraxılış, Moskva. Omega-L, 432 s.)*
12. Лукинов В.А., Карпенко А.А., Рманова С.С. (1998). Бухгалтерский учет и аудит в строительстве. Москва. Юрайт, 474 с. *(Lukinov V.A., Karpenko A.A., Rmanova S.S. (1988). Tikintidə mühasibat uçotu və vergi auditi. Moskva. Yurayt, 474 s.)*
13. [www.taxes.gov.az](http://www.taxes.gov.az) - Azərbaycan Respublikasının Vergilər Nazirliyi.
14. [www.azstat.org](http://www.azstat.org) - Azərbaycan Respublikasının Dövlət Statistika Komitəsi.
15. [www.fhn.gov.az](http://www.fhn.gov.az) - Azərbaycan Respublikasının Fövqəladə Hallar Nazirliyi.
16. [www.maliyye.gov.az](http://www.maliyye.gov.az) - Azərbaycan Respublikasının Maliyyə Nazirliyi.



**Калбиев Яшар Атакиши оглы**

д.э.н., Министерство по налогам Азербайджанской Республики

## **Налоговый аудит расходов строительных организаций для целей налогообложения**

### **Аннотация**

*Цель исследования* – исследование теоретико-методологических вопросов налогового аудита расходов в строительных организациях.

*Методология исследования* – системный анализ, анализ и синтез данных, обобщение.

*Результаты исследования* – разработан методический аппарат расходов для целей налогообложения, учитывающий особенности проведения бухгалтерского учета и налогообложения в строительных организациях, систематизированы типичные ошибки и нарушения в бухгалтерском и налоговом учете, выявленные в ходе налогового аудита расходов, предложены рекомендации по их устранению.

*Ограничения исследования* – ограниченность научных исследований, предполагающих всесторонний анализ проблем, встречающихся при налоговом аудите расходов в организациях строительного сектора.

*Практическая значимость исследования* – возможность использования исследования в направлении соответствующего научного источника для совершенствования налогового законодательства и администрирования, а также в качестве первичной базы для будущих научных исследований.

*Оригинальность и научная новизна исследования* – в комплексном виде исследованы вопросы проведения налогового аудита расходов в строительных организациях.

**Ключевые слова:** *налоговый учет расходов, налоговый аудит расходов.*

**Kalbiyev Yashar Atakishi oğlu**  
prof. dr, Ministry of Taxes of the Azerbaijan Republic

## **Tax audit of expenses of the construction organizations for the taxation**

### **Abstract**

*Purpose* – research of theoretical and methodological issues of tax audit of expense in construction organizations.

*Methodology* – system analysis, analysis and synthesis of data, generalization.

*Findings* – it is developed the methodical device of expenses for the taxation, considering features of carrying out accounting and the taxation in the construction organizations, it is systematized typical mistakes and violations in the accounting and tax accounting, revealed during tax audit of expenses, and recommendations about their elimination are offered.

*Research limitations* – limited scientific research suggests that a comprehensive analysis of the problems encountered during the tax audit of expenses in the construction sector organizations.

*Practical implications* – possibility of use of research in the direction of the relevant scientific source for improvement of the tax legislation and administration and primary base for future scientific researches.

*Originality* – it is investigated in a complex look questions of carrying out tax audit of expenses in the construction organizations.

**Key words:** *tax accounting of expenses, tax audit of expenses*

**JEL Classification Codes:** E62, H21, K34