

UOT 336.225.673

Mənfəət vergisinin məqsədləri üçün tikinti təşkilatlarının gəlirlərinin vergi auditi



Kəlbəyev Yaşar Atakişi oğlu*
iqtisad elmləri doktoru

Xülasə

Tədqiqatın məqsədi – tikinti təşkilatlarının gəlirlərinin vergi auditinin nəzəri-metodoloji məsələlərinin tədqiqi.

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

Tədqiqatın nəticələri – podrat tikinti təşkilatlarında vergitutmanın və mühasibat uçotunun aparılması xüsusiyyətləri aşkar edilmiş, xüsusilə də uzunmüddətli tikintidə gəlirlərin qəbul edilməsi qaydası tədqiq edilmiş, gəlirlərin vergi auditi prosesində mühasibat və vergi uçotunda aşkar edilən tipik səhvlər və pozuntular sistemləşdirilmiş və onların aradan qaldırılması üzrə tövsiyələr verilmişdir.

Tədqiqatın məhdudiyyətləri – tikinti sektoru təşkilatlarının gəlirlərinin vergi auditi 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 əhəmiyyəti – tikinti təşkilatlarında gəlirlərin vergi auditinin aparılması məsələləri kompleks şəkildə tədqiq olunmuşdur.

Açar sözlər: *vergi uçotu, mühasibat və vergi uçotu registrləri, gəlirlərin vergi auditi.*

*Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi. AZ 1073. Bakı şəhəri, Landau küç., 16.
y.kelbiyev@gmail.com

1. Giriş

Müasir dövrdə bütün maraqlı istifadəçilərin (*tərəflərin*) mötəbər informasiya ilə təmin olunmasında vacib rol oynayan ölkə auditi müasir iqtisadiyyatın vacib bir institutu kimi çıxış edir. Hazırda auditor fəaliyyətinin funksional istiqaməti dəyişmişdir, yəni auditin məqsəd və vəzifələri təşkilatın gələcək maliyyə vəziyyətinin və fəaliyyət perspektivlərinin qiymətləndirilməsinə doğru yerdəyişmə etmişdir. Öz növbəsində sabit maliyyə vəziyyəti əksər hallarda vergi öhdəliklərinin kəmiyyəti və vergi risklərinin mövcudluğu ilə müəyyən edilir ki, bu da vergi auditinin artan rolu ilə şərtləndirilir. Elə bu səbəbdən də maraqlı istifadəçilər tərəfindən vergi auditi qarşısında vergi qanunvericiliyi normalarına uyğun olaraq vergi öhdəliklərinin hesablanması düzgünlüyü barədə tam, mötəbər və obyektiv informasiyanın alınması vəzifəsi qoyulur ki, bu zaman müəssisələrin fəaliyyəti və inkişafı da bu amildən əhəmiyyətli dərəcədə asılıdır.

Azərbaycan Respublikasında auditor fəaliyyəti müvafiq qanunvericiliklə tənzimlənir. Bu fəaliyyət maliyyə (*mühasibat*) hesabatının etibarlı olub-olmaması barədə fikirlərin ifadə olumasına xidmət edir. Ümumi audiddən fərqli olaraq vergi auditinin məqsədi göstəricilərinin formalaşması metodikası maliyyə hesabatı göstəricilərinin formalaşması metodikasından əhəmiyyətli dərəcədə fərqlənən vergi hesabatlarının etibarlılığının yoxlanılmasından ibarətdir. Bununla əlaqədar olaraq vergi hesabatı göstəricilərinin etibarlılığının yoxlanılmasına xüsusi yanaşmanın zəruriliyi meydana çıxır.

Həlli tələb olunan vacib problemlərdən biri də auditin, xüsusilə də vergi auditinin aparılmasının sahəvi metodikalarının olmamasıdır. Auditin sahə istiqamətli olması keçirilən audit prosedurlarının effektivliyinin yüksəldilməsi və keyfiyyətinin yaxşılaşdırılması üçün əsas kimi çıxış edir.

Gəlirlərin vergi auditi sahəsində metodikanın formalaşması məsələləri əsas subyekti 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.

Gəlirlərin 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.

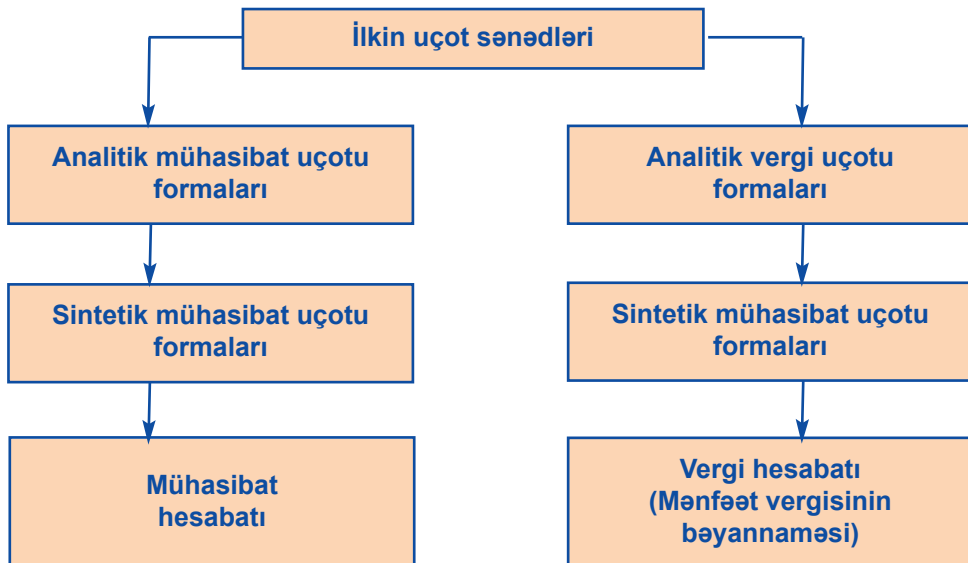
2. Vergi uçotunun aparılmasının düzgünlüyünün yoxlanılması

Auditor vergi ödəyicisi tərəfindən hesabat (*vergi*) dövründə həyata keçirilən təsərrüfat əməliyyatlarının vergiyə cəlb edilməsi məqsədləri üçün uçot qaydaları barədə

tam və mötəbər informasiyanın formalaşdırılması və həmçinin daxili və xarici istifadəçilər tərəfindən mənfəət vergisinin hesablanması, tam və vaxtında büdcəyə ödənilməsinin düzgünlüyünə nəzarətin edilməsi məqsədi ilə onların informasiya ilə təmin olunması üçün vergi uçotunun aparılmasını yoxlamalıdır. Vergi uçotunun məlumatları gəlir və xərc məbləğlərinin formalaşması qaydasını, hesabat (*vergi*) dövründə vergitutma məqsədləri üçün nəzərə alınan xərclərin payının, növbəti vergi dövrlərində xərclərə aid edilməli olan məsrəflərin (*zərərlərin*) qalıq məbləğlərinin müəyyən edilməsi üsullarını, yaradılan ehtiyat məbləğlərinin formalaşması qaydasını əks etdirməlidir [5, 6].

Vergi uçotunun aparılması qaydası vergi ödəyicisi tərəfindən vergitutma məqsədləri üçün uçot siyasətində müəyyən edilir. Mənfəət vergisi üzrə vergi bazasının müəyyən edilməsi zamanı təkcə vergi uçotu məqsədləri üçün dəqiqləşdirilməli olan seçmə məlumatları deyil, müəssisənin bütün növ xərcləri və gəlirləri barədə uçot informasiyası lazımdır. Vergi uçotunun qaydası sənəd dövriyyəsinin həcmindən, istifadə olunan proqram məhsullarından, müəssisənin uçot xidmətinin daxili strukturundan, onun tərkibində vergi uçotu bölməsinin mövcudluğundan asılıdır. Qeyd olunan vəziyyətlərdən asılı olaraq müəssisələrdə vergi uçotunun aparılması qaydalarının bir neçə variantını təklif etmək olar.

Bəzi iri tikinti təşkilatları analitik registrlərin hazırlanması, sənəd dövriyyəsinin sistemləşdirilməsi, onun modernləşdirilməsi, uçot prosesinin kompyuterləşdirilməsi ilə məşğul olan daxili vergi xidmətini formalaşdırırlar. Bu təşkilatlarda əsasən mühasibat uçotuna paralel olan vergi uçotunun aparılması variantı məqbul hesab edilir (*sxem 1*).

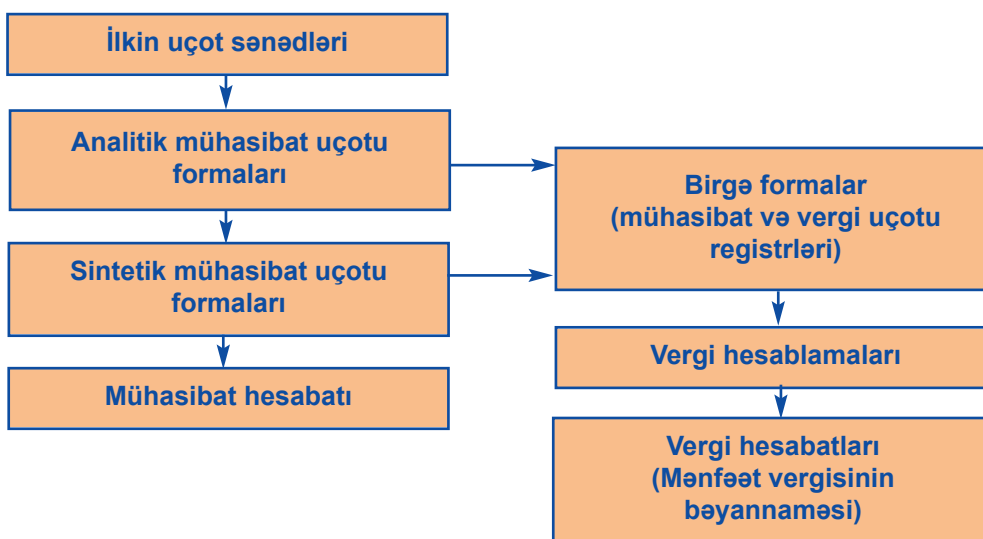


Sxem 1. Mühasibat uçotu ilə paralel olaraq vergi uçotunun aparılması

Mənbə: müəllifə məxsusdur.

Vergi uçotunun sxem 1-də göstərilən bu variantının üstünlüyü ondan ibarətdir ki, vergi uçotu registrlərinin formalaşdırılması üçün bilavasitə ilkin uçot informasiyasından istifadə olunur və bu da uçot əməliyyatlarının tamlığını, onların mötəbərliyini təmin edir, uyğun olaraq səhvlərin olmasını isə istisna edir.

Vergi uçotunun aparılması qaydasının ikinci variantı tam şəkildə mühasibat uçotunun məlumatları əsasında qurulan uçot sistemidir (sxem 2). Bu zaman zəruri hallarda mühasibat uçotu formaları vergitutma bazasının hesablanması üçün lazım olan göstəriciləri nəzərdə tuta bilər, yəni mühasibat və vergi uçotunun birgə registrləri aparılır.



Sxem 2. Mühasibat uçotunun məlumatları əsasında vergi uçotunun aparılması

Mənbə: müəllifə məxsusdur.

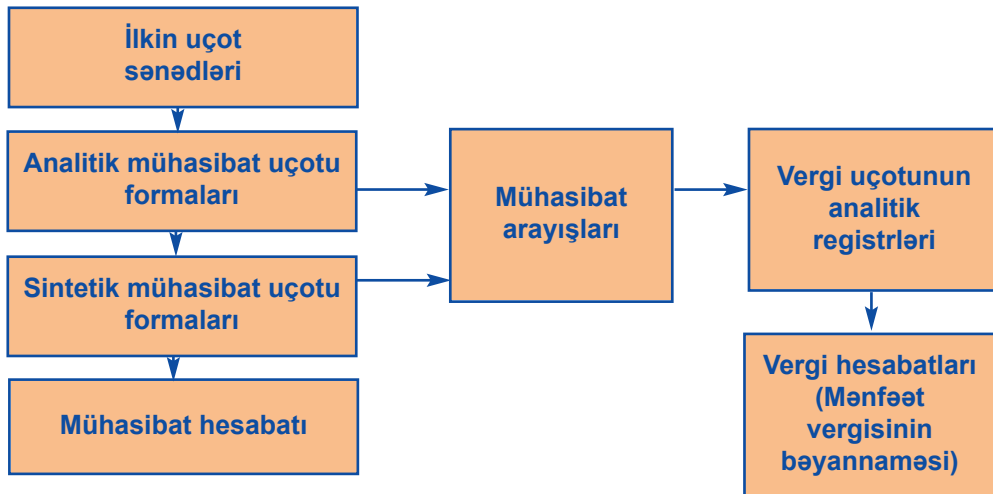
Uçotun bu variantı vergi uçotunda obyektlərin və təsərrüfat əməliyyatlarının uçotu qaydaları mühasibat uçotunun qaydalarından əhəmiyyətli şəkildə fərqlənmədiyi hallarda istifadə oluna bilər və mühasibat uçotu formalarına əlavə rekvizitlərin daxil edilməsi yolu ilə mənfəət üzrə vergitutma bazasını formalaşdırmaq olar. Məsələn, işlərin yerinə yetirilməsi ilə bağlı xərclərin mühasibat uçotu formalarında vergitutma məqsədləri üçün qəbul edilməyən xərcləri əks etdirən qrafalar nəzərdə tutula bilər.

Lakin mühasibat və vergi uçotunda amortizasiyanın hesablanmasını, material ehtiyatlarının və əsas vəsaitlərin dəyərinin, təsərrüfat əməliyyatlarından zərərlərin nəzərə alınmasını müxtəlif qaydalar əsasında aparən tikinti təşkilatları vergi uçotunun qeyd olunan variantını tətbiq edə bilmirlər.

Vergi uçotunun daha rəşional təşkilı üsulu zamanı bütün təsərrüfat əməliyyatlarının nəticələri nəzərə alınır, lakin ayrı-ayrı əməliyyatlar ilkin sənədlərə əsasən deyil, müəssisə tərəfindən qəbul edilən və onun rəhbəri tərəfindən uçot siyasəti

barədə müvafiq əmrlə təsdiq olunan formalar üzrə tərtib edilən vergi analitik registrləri və icmal mühasibat arayışları əsasında sistemləşdirilir.

Uçotun üçüncü variantında mühasibat və vergi uçotu registrləri istifadə oluna bilər (sxem 3). Əgər vergitutma məqsədləri üçün təsərrüfat əməliyyatlarının uçotu qaydası mühasibat uçotu ilə müəyyən edilən qaydalardan fərqlənmirsə, onda mühasibat uçotunun uçot formaları tətbiq oluna bilər. Zəruri hallarda mühasibat uçotu məlumatlarının korrektə edilməsi zamanı mühasibat arayışları istifadə oluna bilər ki, onun əsasında da vergi uçotunun analitik registrləri formalaşır. Mühasibat və vergi uçotunun müxtəlif qaydaları zamanı mühasibat uçotu formaları ilə yanaşı vergi uçotunun analitik registrləri aparıla bilər.



Sxem 3. Mühasibat və vergi uçotu registrlərindən istifadə

Mənbə: müəllifə məxsusdur.

Uçot informasiyası eyni növlü uçot əməliyyatları üzrə mühasibat arayışlarında qruplaşdırılır, vergi uçotunun analitik registrləri isə mənfəət üzrə vergi bazasını formalaşdıran gəlir və xərc qrupları üzrə tərtib olunur. Vergi Məcəlləsinin 129-cu maddəsinə əsasən mənfəət vergisi üzrə vergi dövrü (*vergi ili*) təqvim ili hesab edilir. Lakin Vergi Məcəlləsinin 151-ci maddəsinə uyğun olaraq vergi ödəyiciləri rüb qurtardıqdan sonra 15 gündən gec olmayaraq cari vergi ödəmələrini dövlət büdcəsinə köçürməlidirlər. Ona görə də vergi uçotunun mötəbərliyinin və operativliyinin təmin olunması məqsədi ilə mühasibat arayışları və vergi uçotunun analitik registrləri rüblər üzrə də tərtib oluna bilər.

Vergi uçotunun sonuncu variantı hər iki növ uçotu əhəmiyyətli dərəcədə yaxınlaşdırır, informasiyanın emalına əmək məsrəflərinin minimuma endirilməsinə səbəb olur, vergi uçotunun analitik registrlərinin məlumatlarının bilavasitə vergi hesabatlarına köçürülməsinə imkan verir və vergi bazasının formalaşmasına sonrakı nəzarəti təmin edir.

3. Tikinti-quraşdırma işlərinin yerinə yetirilməsində gəlirlərin vergi uçotu ilə bağlı olan ümumi qaydalar

Müəssisələrin bütün gəlirləri iki böyük qrupa ayrılır: malların təqdim edilməsindən, işlərin görülməsindən və xidmətlərin göstərilməsindən gəlirlər və satışdankənar gəlirlər. Hesab edirik ki, auditor yoxlama zamanı mühasibat və vergi uçotunda “gəlir” anlayışının müəyyən edilməsinə müxtəlif yanaşmaları diqqətdə saxlamalıdır:

- mühasibat uçotunda gəlir dedikdə, müəssisənin kapitalının artımına gətirib çıxaran aktivlərin (*pul vəsaitlərinin, digər əmlakın*) daxil olması və (*və ya*) öhdəliklərin yerinə yetirilməsi nəticəsində iqtisadi faydanın artması başa düşülür;
- vergitutma məqsədləri üçün isə gəlir dedikdə, pul, yaxud natural formada əldə olunan iqtisadi fayda nəzərdə tutulur.

Podrat tikinti təşkilatlarının gəlirlərinin audit yoxlanılması təqdimetmədən gəlirlərin və satışdankənar gəlirlərin yoxlanılmasını əhatə edir və bu zaman auditor təkcə gəlirlərin kəmiyyətinin müəyyən edilməsinin düzgünlüyünü deyil, eyni zamanda, həm də onların uçotda vaxtında tanınmasını (*qeydə alınmasını*) yoxlamalıdır. Podrat tikinti təşkilatlarının vergi audit məqsədləri üçün uçotu tikinti obyektləri üzrə aparılan obyektlərin təqdim edilməsindən əldə olunan gəlirlər daha böyük əhəmiyyət kəsb edir.

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

Podrat tikinti təşkilatlarında tikinti-quraşdırma işlərinin təqdim edilməsindən gəlirlər dedikdə, yerinə yetirilən, sifarişçiyə təhvil verilən, tikinti təşkilatında qəbul olunan uçot siyasətinə uyğun şəkildə uçotda əks olunan işlərin həcmi başa düşülür. Hüquqi səxslərin mənfəət vergisinin hesablanması məqsədləri üçün Vergi Məcəlləsinin X fəslində gəlirlərin qəbul edilməsinin iki uçot metodu nəzərdə tutulmuşdur (*Vergi Məcəlləsinin 130-cu maddəsi*): kassa metodu (*Vergi Məcəlləsinin 131-133-cü maddələri*), hesablama metodu (*Vergi Məcəlləsinin 134-136-cı maddələri*) [1]. Bu metodların hər birinin özünün həm müəssisənin vergi uçotunun təşkilinə, həm də vergi auditinin aparılmasına təsir göstərən xüsusiyyətləri vardır. Podrat tikinti təşkilatları üçün təqdimetmədən əldə olunan gəlirlərin qəbul edilməsinin metodu kimi hesablama metodunun tətbiqi daha xarakterikdir. Belə ki, Vergi Məcəlləsinin 135-ci maddəsinə uyğun olaraq müvafiq məbləğ vergi ödəyicisinə qeyd-şərtsiz ödənilməlidirsə, yaxud vergi ödəyicisi əqd və ya müqavilə üzrə bütün öhdəliklərini yerinə yetirmişdirsə, bu vaxt gəliri almaq hüququ əldə edilmiş sayılır [1].

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

Vergi auditinin həyata keçirilməsinin gedişində nəzərə almaq lazımdır ki, vergi qanunvericiliyinə uyğun olaraq bir neçə hesabat (*vergi*) dövrünə aid edilən gəlirlərin uçotunun bir neçə müxtəlif variantı tətbiq oluna bilər.

Vergi Məcəlləsinin 138-ci maddəsinə uyğun olaraq uzunmüddətli müqavilələr dedikdə - müqavilədə nəzərdə tutulan istehsal, quraşdırma və ya tikinti, yaxud bunlarla bağlı xidmətlərin və işlərin vergi ili ərzində başa çatdırılmadığı müqavilə nəzərdə tutulur. Müqavilədə göstərilən işlərin başladığı gündən 6 ay ərzində başa çatdırılmasını nəzərdə tutan müqavilələr uzunmüddətli müqavilələrə aid edilmir [1].

Əgər tikinti podratı müqaviləsində tikinti işlərinin təhvil və qəbulunun aralıq mərhələləri nəzərdə tutulmuşdursa, onda gəlirlər həmin mərhələyə düşən həcmdə yerinə yetirilən işlərin təhvil-təslimi üzrə hesablanmalıdır. Dünya praktikasında belə bir qayda mövcuddur: əgər müqavilədə uzunmüddətli texnoloji tsiklə malik tikinti-quraşdırma işlərinin sifarişçiyə mərhələlərlə təhvil verilməsi nəzərdə tutulmayıbsa, onda tikinti-quraşdırma işlərindən gəlirlər aşağıdakı iki üsuldan biri vasitəsilə hesabat (*vergi*) dövrləri arasında bölüşdürülə bilər [1]:

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

Vergi Məcəlləsinin 138.2-ci maddəsinə əsasən əgər, vergi ödəyicisi hesablama metodu ilə uçot aparırsa, uzunmüddətli müqavilələrlə bağlı gəlir və bu gəlirdən çıxılan məbləğlər vergi ili ərzində müqavilələrin yerinə yetirilməsinin faktiki həcmələrinə uyğun olaraq uçota alınır. Eyni zamanda, Vergi Məcəlləsinin 138.3-cü maddəsinə uyğun olaraq müqavilənin yerinə yetirilməsinin faktiki həcmi vergi ili ərzində çəkilmiş xərcin həmin müqavilədə nəzərdə tutulan ümumi qiymətləndirilən xərclərlə müqayisə edilməsi yolu ilə müəyyənləşdirilir [1].

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

Xərclərin formalaşmasına uyğun olaraq gəlirlərin qəbul edilməsi o halda mümkün ola bilər ki, bağlanmış müqavilələrin şərtlərində sərf olunan xərclərlə müəyyən edilən gəlirlər arasında dəqiq əlaqənin müəyyənləşdirilməsinin mümkünlüyü şəraitində tikinti işlərinin mərhələlərlə təhvil verilməsi nəzərdə tutulmamış olsun. Bu zaman proporsiyanın hesablanması qaydası podrat tikinti təşkilatının uçot siyasətində aydın şəkildə göstərilməlidir. Gəlirlərin bərabər məbləğlərdə qəbul

edilməsi üsuluna nisbətən bu üsulla bölüşdürülməsi daha doğru hesab edilir, lakin proporsiyanın hesablanmasında bir qayda olaraq smeta məlumatları və xərclərin tikinti obyektini bütünlüklə təhvil verildikdən sonra formalaşan son faktiki göstəriciləri iştirak edir. Bu da proporsiyada iştirak edən məlumatların işlərin faktiki vəziyyətinə tam olmayan uyğunluğunu yarada bilər.

Bir qayda olaraq, podrat tikinti təşkilatları gəlirlərin bölüşdürülməsini faktiki birbaşa məsrəflərə (*xərclərə*) proporsional olaraq həyata keçirirlər. Bu zaman belə xərclər kimi tikinti işlərinin smeta dəyərində əməyin ödənişinə birbaşa xərclərin payı hesablanmaqla və əməyin ödənişinə birbaşa xərclər barədə faktiki məlumatlardan istifadə etməklə birbaşa məsrəflər müəyyən edilir. Praktikada, həmçinin, gəlirlərin smetada nəzərdə tutulan xərclərin ümumi məbləğində hesabat dövrünün faktiki xərclərinin payı göstəricisindən istifadə olunmaqla müəyyənləşdirilməsi metodu da geniş yayılmışdır. Bu və ya digər metodun əyani təsviri üçün aşağıdakı nümunəni nəzərdən keçirək.

Podrat tikinti təşkilatı tikinti-quraşdırma işlərinin yerinə yetirilməsinə tikinti podratı müqaviləsinə bağlamışdır. Müqavilənin qiyməti 5.600,0 min man. təşkil edir (*ƏDV-siz*). Müqavilənin icra müddəti 1 ildir. Müqavilə üzrə tikinti-quraşdırma işlərinin smeta dəyəri 4.592,0 min man. təşkil edir.

Tikinti-quraşdırma işlərinin yerinə yetirilməsinə faktiki xərclərin məbləği 4.650,0 min man., o cümlədən I rüb üzrə yerinə yetirilən işlərin həcmi 810,0 min man., II rüb üzrə 1.420,0 min man., III rüb üzrə 1.580,0 min man. və IV rüb üzrə 840,0 min man. təşkil etmişdir. Zəruri hesablamaları aparaq və gəlirin hesablama metodu əsasında qəbul edilməsi metodu zamanı gəlirlərin müəyyən edilməsinin üç üsulunu müqayisə edək. Gəlirlərin mərhələlər üzrə əks olunmasına əsaslanan metod üçün birinci mərhələ üçün 1.000,0 min man., ikinci üçün 1.600,0 min man., III mərhələ üçün 1.800,0 min man. və IV mərhələ üçün 1.200,0 min man. müəyyən edək. Hər bir mərhələnin qurtarması vaxtını müvafiq hesabat dövrünün sonunu qəbul edək. Tikinti podratı müqaviləsinin smeta dəyərində əməyin ödənişinə birbaşa xərclərin payı 22,2% təşkil etmiş, rüblər üzrə əməyin ödənişinə birbaşa xərclər isə uyğun olaraq 234,9 min man., 326,6 min man., 474,0 min man. və 210,0 min man. olmuşdur.

Mənfəətin hesablanması 1 sayılı cədvəldə verilmişdir.

Beləliklə, mənfəət vergisi üzrə vergitutma bazasına daxil edilməsi üçün müxtəlif yekun məlumatlar verən vaxt üzrə tikinti işlərinin yerinə yetirilməsindən gəlirlərin qəbul edilməsindəki müxtəlifliklər göz qabağındadır.

Vergi auditinin aparılması zamanı gəlirlərin əks olunması nöqtəyi-nəzərindən əldə olunan məbləğin müəyyən edilməsinin daha etibarlı üsulu kimi tikintinin hər bir mərhələsi təhvil verildikcə mənfəətin hesablanmasına əsaslanan üsul daha tez-tez praktikada rast gəlinir. Belə ki, həm qısamüddətli, həm də uzunmüddətli xarakterli tikinti-quraşdırma işlərinin həyata keçirilməsi zamanı ondan istifadə etmək mümkün olur.

Cədvəl 1. Gəlirlərin qəbul edilməsi üsullarının müqayisəsi

Gəlirlərin qəbul edilməsi üsulunun adı	Göstəricilər	I rüb	II rüb	III rüb	IVrüb	Cəmi
Hər bir mərhələnin təhvil verilməsi üzrə gəlirlərin qəbul edilməsi	Gəlirlər	1.000,0	1.600,0	1.800,0	1.200,0	5.600,0
	Xərclər	810,0	1420,0	1580,0	840,0	4.650,0
	Mənfəət	190,0	180,0	220,0	360,0	950,0
Əməyin ödənişinə birbaşa xərclərin payına mütənasib olaraq gəlirlərin qəbul edilməsi	Gəlirlər	1.058,1	1.471,2	2.135,1	935,6	5.600,0
	Xərclər	810,0	1420,0	1580,0	840,0	4.650,0
	Mənfəət	248,1	51,2	555,1	95,6	950,0
Xərclərin smeta dəyərində payına mütənasib olaraq gəlirlərin qəbul edilməsi	Gəlirlər	975,4	1710,1	1902,8	1.011,6	560,0
	Xərclər	810,0	1420,0	1580,0	840,0	4.650,0
	Mənfəət	165,5	290,1	322,8	171,6	950,0

Mənbə: müəllifə məxsusdur.

Podrat tikinti təşkilatları tərəfindən yerinə yetirilən tikinti-quraşdırma işlərinin təqdim edilməsindən gəlirlərin formalaşmasının düzgünlüyünün yoxlanılması zamanı hələ yerinə yetirilməmiş işlərə görə avansların gəlirlərə aid edilməsinin yoxlanılmasına xüsusi diqqət yetirilməlidir. Göstərilən hal onunla bağlıdır ki, əmlak, əmlak hüquqları, iş və xidmətlər üzrə vergi tutulan mənfəətin hesablanması zamanı avans kimi alınmış məbləğlərin gəlirlərə aid edilməsi nəzərdə tutulmamışdır.

Bununla yanaşı, göstərilən qayda yalnız gəlir və xərclərini hesablama metodu üzrə müəyyən edən müəssisələrə aiddir. Beləliklə, gəlirlərin kassa metodu ilə müəyyən edilməsi halında podrat tikinti təşkilatı aldığı avansları məcburi qaydada təqdim etmədən əldə olunan gəlirlərin tərkibinə aid etməlidir, bu zaman bu avans hətta hələ yerinə yetirilməyən işlərə görə ödənildikdə belə, pul vəsaitinin sifarişçidən alındığı vaxt müəssisədə gəlir əldə edilmiş hesab edilir.

Həmçinin, vergi auditinin aparılması zamanı gəlirlərin müəyyən edilməsinin kassa metodunun tətbiq olunduğu zaman podrat tikinti təşkilatları tərəfindən digər əqdlərin gizlədilməsi məqsədi ilə saxta əqdlərdən istifadə imkanlarına diqqət yetirilməlidir. Saxta əqdlərin həyata keçirilməsinə nümunə kimi sifarişçi tərəfindən tikinti podratı müqaviləsi üzrə işlərin, müqavilədə nəzərdə tutulmuş ayrı-ayrı mərhələlərin dəyərinin məbləği ilə müqayisə edilə bilən sifarişçi tərəfindən borcun verilməsi, yaxud baş podratçı tərəfindən özünə məxsus veksellərin sifarişçiyə verilməsi hesab edilir. Tikinti işləri qurtardıqdan sonra qarşılıqlı eynicinsli tələblərin hesablanması aparılır. Belə əqdlərdən istifadə pul vəsaitlərinin faktiki alınmasına imkan verir, lakin onların gəlirlərin tərkibinə aid edilməsinə yol verilmir, ona görə ki, pul vəsaitlərinin daxil olması formal olaraq tikinti-quraşdırma işlərinin ödənişi ilə bağlı deyildir. Belə hallarda əlavə gəlir məbləğlərinin hesablanması istiqamətində ciddi vergi riskləri mövcud olur.

4. Tikinti-quraşdırma işlərinin təqdim edilməsindən əldə olunan gəlirlərin qəbul olunması qaydasının və tarixinin yoxlanılması

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

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

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

Müəssisə tərəfindən mənfəət vergisinin kassa metodu ilə hesablanması hallarında gəlirin əldə edilməsi vaxtı kimi pul vəsaitinin bankdakı hesaba və ya kassaya daxil olduğu gün, digər əmlakın (*işin, xidmətin*) və (*və ya*) əmlak hüquqlarının daxil olduğu, həmçinin, vergi ödəyicisinin borcunun digər üsullarla ödənilmə tarixi qəbul edilir. Bu qayda Vergi Məcəlləsinin 132-ci maddəsində öz əksini tapmışdır. Belə ki, Məcəllənin 132.1-ci maddəsinə əsasən “Vergi ödəyicisinin nağd pul vəsaitini aldığı, nağdsız ödəmədə isə pul vəsaitinin bankda onun hesabına və ya sərəncamçısı ola biləcəyi hesaba, yaxud göstərilən vəsaiti almaq hüququna malik olacağı hesaba daxil olduğu vaxt gəlirin əldə edildiyi vaxt sayılır”. Eyni zamanda, Məcəllənin 132.2-ci maddəsində qeyd edilir ki, “Vergi ödəyicisinin maliyyə öhdəliyinin ləğv edildiyi və ya ödənilməyi halda (*qarşılıqlı hesablaşmalar aparıldıqda və sair bu kimi hallarda*) öhdəliyin ləğv edildiyi və ya ödənilməyi vaxt gəlirin əldə edildiyi vaxt sayılır” [1].

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

Borcların ödənilməsinin (*ləğv edilməsinin*) geniş yayılmış üsullarından biri də praktikada podratçı ilə sifarişçilər arasında aparılan qarşılıqlı hesablaşmalardır. Ona görə də vergi auditinin aparılması zamanı belə əməliyyatların zəruri qaydada sənədli rəsmiləşdirilməsinə və gəlirin əldə edilməsi vaxtının düzgün müəyyən edilməsinə xüsusi diqqət yetirilməlidir. Hər bir qarşılıqlı hesablaşma müvafiq ilkin sənədlərlə (*aktlarla, protokollarla və s.*) rəsmiləşdirilməli, qarşılıqlı hesablaşma isə yalnız hesablaşmaların tutuşdurulması aktı tərtib edildikdən sonra həyata keçirilməlidir. Qarşılıqlı hesablaşma aktları ilkin sənədlər üçün müəyyən edilən bütün rekvizitləri, o cümlədən əlavə dəyər vergisinin ayrıca sətirlə göstərilməsini əhatə etməlidir.

Əgər tikinti müəssisəsi hesablaşma metodunu tətbiq edərsə, onda gəlirlərin qəbul edilməsi vaxtının müəyyən edilməsində problem yarana bilər.

Vergi Məcəlləsinin 138.2-ci maddəsinə əsasən vergi ödəyicisi hesablama metodu ilə uçot aparırsa, müqavilələrlə bağlı gəlir və bu gəlirdən çıxılan məbləğlər vergi ili ərzində müqavilələrin yerinə yetirilməsinin faktiki həcmələrinə uyğun olaraq uçota alınır. Müqavilələrin yerinə yetirilməsinin faktiki həcmi vergi ili ərzində çəkilmiş xərcin həmin müqavilədə nəzərdə tutulan ümumi qiymətləndirilən xərclərlə müqayisə edilməsi yolu ilə müəyyənləşdirilir [1].

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

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

Yoxlama zamanı auditor əldə olunan gəlir məbləğlərinin vergitutma məqsədlərindən ötrü dəqiq əks etdirilməsi üçün yerinə yetirilən tikinti-quraşdırma işlərinin təqdim edilməsindən gəlirlərin və xərclərin qəbul edilməsi vaxtını müəyyən etməlidir.

Mənfəət vergisinin müəyyən edilməsi məqsədləri üçün tikintidə gəlirlərin qəbul edilməsi zamanı vergi ödəyicisi tikinti-quraşdırma işlərinin yerinə yetirilməsi aktının imzalanması və sifarişçiyə təhvil verilməsi tarixi üzrə gəlirlərin qəbul olunması vaxtını müəyyənləşdirir. Yerinə yetirilən tikinti işlərinin təhvili və qəbulunun ümumi qaydaları AR Mülki Məcəlləsinin 770-ci maddəsində verilmişdir. Qeyd olunan maddəyə uyğun olaraq tikinti podratı müqaviləsi üzrə, müqavilədə nəzərdə tutulduğu hallarda isə mərhələlər üzrə yerinə yetirilən işlərin nəticələrinin təhvil verməyə hazırlığı barədə podratçının məlumatını alan kimi sifarişçi dərhal onun qəbul edilməsinə başlamağa borcludur. Əgər müqaviləyə görə və ya işin xarakterinə əsasən iş qəbul edilməlidirsə, sifarişçi yerinə yetirilmiş işi qəbul etməyə borcludur. Əgər sifarişçi işi podratçının müəyyənləşdirdiyi müddətdə qəbul etmirsə, iş qəbul edilmiş sayılır [2].

Eyni zamanda, işlərin qəbulunun mülki-hüquqi anlayışı işlərin nəticələrinin təsadüfən məhv olması anlayışı ilə qırılmaz surətdə bağlıdır. Belə ki, Mülki Məcəllənin 772-ci maddəsinə uyğun olaraq “görülmüş işin təsadüfən məhv olması və ya zədələnməsi riski icranın sifarişçiyə verildiyi vaxtadək podratçının üzərinə düşür. İcranın sifarişçiyə verilməsi ilə bağlı bir vaxtda təsadüfən məhv olma və ya zədələnmə riski də ona keçir. Sifarişçinin icranı qəbul etməyi gecikdirməsi də icranın verilməsinə bərabər tutulur [2].

Eyni zamanda, Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin 7 iyun 1999-cu il tarixli 228 Nəli qərarı ilə təsdiq edilən “Əsaslı tikintidə podrat müqavilələri haqqında qaydalar”ın 3.8-ci bəndində işlərin təhvili və qəbulu ilə bağlı müddəalar öz əksini

tapmışdır. Müqavilədə obyektin hazır inşaat hissələrini və ya onun müəyyən hissəsinin qəbulu üçün aşağıdakı ilkin mərhələlər nəzərdə tutula bilər: avadanlığın fərdi sınaqdan sonra qəbulu; avadanlığın kompleks sınağından sonra qəbulu; obyektin tam qəbuluna qədər istismarı nəzərdə tutulan inşası tamamlanmış binanın, qurğunun və tikilinin istismara qəbulu [3].

5. Tikinti-quraşdırma işlərinin təhvilinin (təqdim edilməsinin) sənədli rəsmiləşdirilməsinin düzgünlüyünün yoxlanılması

Təqdimetmədən (*işlərin yerinə yetirilməsindən*) gəlirlərin vergi auditinin aparılması zamanı yoxlamayı keçirən vergi orqanı əməkdaşının zəruri diqqət yetirməli olduğu sənədlər üzərində geniş dayanaq.

Hesablama metodunun tətbiqi zamanı gəlirlər təqdimetmə faktını təsdiq edən sənədlər əsasında müəyyən edilir. Tikinti işlərinin təhvilinin sənədli rəsmiləşdirilməsinin düzgünlüyünün audit zamanı aşağıdakı sənədlər yoxlanılır:

- işlərin ümumi jurnalı;
- yerinə yetirilən işlərin və xərclərin dəyəri barədə arayış;
- tikintisi qurtarmış obyektin təhvil aktı;
- tikintisi qurtarmış obyektin qəbul komissiyası tərəfindən təhvil aktı.

Podratçı təşkilat tərəfindən tərtib edilmiş və sifarişçi və podratçı tərəfindən imzalanmış yerinə yetirilən işlərin və xərclərin dəyəri barədə arayış tikinti-quraşdırma işlərinin yerinə yetirilmiş həcmnin sifarişçinin və podratçının hesabatında əks etdirilməsi üçün əsas hesab edilir.

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

Həmin məlumatlar nəzərə alınmaqla gəlirlərin audit yoxlanılması aparılmalı və auditorun işçi sənədlərinin forması istifadə olunmalıdır. Bundan əlavə, arayışda həm podrat tikinti təşkilatının öz gücü ilə yerinə yetirdiyi işlər, həm də subpodrat təşkilatları tərəfindən yerinə yetirilən işlər detallı şəkildə göstərilir. Tikinti quraşdırma işlərinin sifarişçiyə təhvil verilməsi üçün baş podratçı tərəfindən ümumi arayış tərtib edilməlidir. Beləliklə, tikinti işlərinin yerinə yetirilməsindən əldə olunan gəlirlərə təkəv podratçının öz gücü ilə yerinə yetirdiyi işlərin satışından əldə olunan gəlirlər deyil, həm də subpodrat tikinti təşkilatları tərəfindən yerinə yetirilən tikinti işlərindən əldə olunan gəlirlər daxildir.

Gəlirlər üzrə məlumatların uyğunluğunun (*müqayisəliliyinin*) yoxlanılması üçün Yerinə yetirilən işlərin uçotu jurnalındakı məlumatların, yerinə yetirilən işlərin və xərclərin dəyəri barədə arayışda olan məlumatlarla eyni olmasının müəyyən edilməsi zəruridir. Həmçinin Yerinə yetirilən işlərin və xərclərin dəyəri barədə arayışın vaxtında tərtib olunmasına diqqət yetirmək lazımdır. Ona görə ki, tez-tez hallarda mən-

fəət vergisinin və ƏDV-nin hesablanması üzrə öhdəliyin yaranması müddətlərinin başqa dövrə keçirilməsi üçün podrat tikinti təşkilatları bilərəkdən qeyd olunan arayışı işlərin faktiki təhvil-təslim müddətindən sonrakı dövr üçün tərtib edirlər. Belə pozuntular təkcə mənfəət vergisinin kəmiyyətinə deyil, həmçinin ƏDV-nin məbləğinə də təsir göstərir.

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

Həmçinin təqdim etmədən gəlirlərin audit yoxlanılması məqsədləri üçün bəzi hallarda mühasibat arayış hesablamaları istifadə oluna bilər. Məsələn, yoxlanılan vergi dövründə tikinti işlərinin təhvil-təslim aktı imzalanmamışdır, lakin gəlir müəssisənin uçot siyasətində qəbul edilmiş gəlirin kəmiyyətinin müəyyən edilməsi üsuluna uyğun şəkildə hesablama yolu ilə təyin edilmişdir. Belə hallarda auditor müəssisənin uçot siyasətinin müddəalarından asılı olaraq gəlirin kəmiyyətinin müəyyən edilməsinin düzgünlüyünə tam əmin olmalıdır.

Tikintisi bitmiş obyektin istismara verildiyi zaman işlərin ümumi jurnalı işçi komissiyasına təqdim olunur və əsas vəsait obyektinin qəbulundan sonra daimi saxlanılmaq üçün sifarişçiyə, yaxud onun tapşırığı əsasında istismar müəssisəsinə verilir. Yerinə yetirilən işlərə görə hesablamaların aparılması üçün əsas yerinə yetirilən işlərin təhvil aktına uyğun olaraq tərtib olunan yerinə yetirilən işlərin və xərclərin dəyəri barədə arayış hesab edilir.

Aparılan təhlillər göstərmişdir ki, işlərin ümumi jurnalının istifadəsi və yerinə yetirilən işlərin və xərclərin dəyəri barədə arayışın tərtib edilməsi zamanı mühasibat uçotunda çoxlu sayda səhvlər buraxılır. Bunlar əsasən aşağıdakılardır:

İşlərin ümumi jurnalı üzrə:

- tikintinin texnoloji ardıcılığı, müddətlər, yerinə yetirmə keyfiyyəti və həyata keçirilməsi şərtləri tam əks olunmur;
- titul səhifəsi layihə təşkilatının və sifarişçinin iştirakı olmadan doldurulur;
- işlərin dəyəri müqavilə qiymətlərində göstərilir;
- sənəd obyektin tikintisində məşğul olan mühəndis-texniki heyətin siyahısını, həmçinin işlərin başlanmasından onların bitməsinədək istehsal metodları, istifadə olunan materiallar, məmulatlar və konstruksiyalar, tikinti maşınlarının məcburi boşdayanmaları, avadanlıqların, sistemlərin, şəbəkələrin və qurğuların sınağı və s. barədə məlumatları əks etdirmir.

Yerinə yetirilən işlərin və xərclərin dəyəri barədə arayış üzrə:

Sənəd podratçının mütəxəssisi tərəfindən hər ay tərtib edilmir və subpodratçı tərəfindən baş podratçıya və baş podratçı tərəfindən sifarişçiyə təqdim olunmur. Eyni

zamanda, işlərin başlanması vaxtından artan yekunla işlərin və xərclərin ümumi dəyəri, o cümlədən podratçı (*subpodratçı*) təşkilatlar tərəfindən yerinə yetirilən işlərin və xərclərin ümumi dəyəri, həmçinin aşağıdakı məlumatlar göstərilir:

- hesabat dövründə ümumilikdə tikinti üzrə, həmçinin onun tərkibinə daxil olan hər bir obyekt üzrə işlərin və xərclərin dəyəri;
- hesabat ayında quraşdırma üçün daxil olmuş hər bir növ avadanlıq üzrə informasiya, avadanlığın adı və markası;
- işlərin istehsalı ilə bağlı olan əlavə xərclər və onların dəyərinin tərkibi;
- materialların dəyərinin, əməkhaqqının, tarixlərin, maşın və mexanizmlərin istismarı xərclərinin artımı;
- qış dövründə işlərin istehsalı zamanı əlavə xərclər;
- işlərin dəyərinə daxil edilməyən xərclər.

Bir sıra baş podratçılar yerinə yetirilən tikinti-quraşdırma işlərinin təhvil-təsliiminin rəsmiləşdirilməsi qaydasını pozurlar. Belə ki, onlar öz gücü ilə yerinə yetirdiyi işlərin dəyərini Yerinə yetirilən işlərin təhvili aktı və yerinə yetirilən işlərin və xərclərin dəyəri barədə arayış üzrə sifarişçiyə təhvil verirlər. Bu zaman baş podratçının özü tərəfindən yerinə yetirilən işlərə ayrıca olaraq müvafiq yerinə yetirilən işlərin təhvili aktı və yerinə yetirilən işlərin və xərclərin dəyəri barədə arayış tərtib olunur. Bu halda baş podratçı yerinə yetirilən işlərin təhvili və qəbulunun rəsmiləşdirilməsinin müəyyən edilən qaydasını pozurlar. Mövcud qaydalara uyğun olaraq tikinti və quraşdırma işlərinin həcmi müəyyən edilməsi üçün sifarişçi və podratçı (*subpodratçı*) tərəfindən imzalanan, yerinə yetirilən işlərin və xərclərin dəyəri barədə arayış tərtib olunur. Subpodratçılar öz gücü ilə yerinə yetirdikləri işlərin həcmi barədə belə arayışları baş podratçıya təqdim edirlər. Analoji arayışları baş podratçılar öz gücü ilə yerinə yetirdikləri işlərin həcmi müəyyən etmək üçün tərtib etməlidirlər. Baş podratçı sifarişçiyə ümumi arayışı təqdim etməlidir. Bu arayışda həm baş podratçının, həm də subpodratçının yerinə yetirdikləri işlərin ümumi həcmi dəyəri göstərilir.

Təsdiq olunan layihəyə əsasən tikintisi qurtarmış tam hazır obyektin qəbulu üçün tikintisi qurtarmış obyektin qəbulu aktı tətbiq olunur. Bu akt tikinti podratı müqaviləsinə uyğun yerinə yetirilən bütün işlərin dəyərinin son ödənişinin aparılması üçün əsas hesab edilir.

Tikintisi bitmiş istehsal və mənzil-mülki təyinatlı obyektlərin qəbulu və istismara verilməsi və onların əsas vəsaitlərin tərkibinə daxil edilməsi üçün əsas sənəd kimi tikintisi qurtarmış obyektin qəbul komissiyası tərəfindən qəbulu aktı hesab edilir. Həmin akt podrat tikinti müqaviləsinə uyğun olaraq işlərin icraçısı tərəfindən bütün yerinə yetirilən işlərin son ödənişi üçün əsas kimi çıxış edir, zəruri sayda nüsxədə tərtib olunur, baş podratçının və sifarişçinin nümayəndələri, yaxud investor tərəfindən buna vəkil edilmiş şəxs, həmçinin qəbul komissiyasının üzvləri tərəfindən imzalanır.

Tikinti-quraşdırma işlərinin təqdim edilməsindən əldə edilən gəlirlərin müəyyən olunmasının düzgünlüyünün yoxlanılması məsələsi üzrə yekunda qeyd edilməlidir

ki, tikinti podratı müqavilələrində yerinə yetirilən işlərin təhvil-təslim mərhələlərinin göstərilməsi zamanı vergi uçotunun məqsədləri üçün qəbul edilən gəlirin kəmiyyəti mühasibat uçotunda qəbul olunan gəlirlərin kəmiyyətinə uyğun olacaqdır. Ona görə də belə yoxlamanın aparılması üçün 46 sayılı hesab üzrə dövriyyə qalıq cədvəlindən istifadə edilməlidir ki, onun krediti üzrə dövriyyə əldə olunan gəlirin kəmiyyəti ilə eyni olacaqdır. Həmçinin 11-C nömrəli jurnal-orderin məlumatlarından istifadə etməklə uyğunluğu yoxlamaq mümkündür. Burada da 46 sayılı hesaba münasibətdə ayrıca olaraq tikinti-quraşdırma işlərinin təhvil verilməsi, material dəyərlilərinin və xidmətlərin təqdim edilməsi ilə bağlı əldə olunan gəlirlər üzrə analitik məlumatların məzmunu öz əksini tapır [8]. Əgər tikinti podratı müqavilələrində işlərin təhvil-təslimi üzrə aralıq mərhələlər nəzərdə tutulmamışdırsa, onda mövcud qaydalara müvafiq olaraq tikinti-quraşdırma işlərinin təqdim edilməsindən gəlirlər tikinti obyektinə üzrə, yəni tikinti obyektində bütün işlər yerinə yetirildikdən sonra müəyyən ediləcəkdir.

6. Podratçının öz gücü ilə və subpodratçılar tərəfindən yerinə yetirilən tikinti-quraşdırma işlərinin müəyyən edilməsinin düzgünlüyünün yoxlanılması

Baş podratçıya məxsus olan, tikintini təmin edən obyektlərdən istifadə imkanını verdiyinə görə subpodrat tikinti təşkilatlarından əldə olunan baş podratçının gəlirlərinin yoxlanılması ayrıca diqqət tələb edir. Tikinti işlərinin aparılması üçün lazım olan bina və tikililərin podratçının istifadəsinə verilməsi, yüklərin nəql olunmasının, su və buxar xətləri, elektrik təchizatı şəbəkələrinin müvəqqəti çəkilməsinin təmin olunması və digər xidmətlərin göstərilməsi üzrə baş podratçının vəzifələri (*öhdəlikləri*) mövcud qanunvericiliyə uyğun olaraq tikinti podratı müqaviləsində nəzərdə tutulmalıdır [6].

Azərbaycan Respublikasının Mülki Məcəlləsi qəbul edilənə qədər baş podratçı ilə subpodratçılar arasındakı münasibətlər SSRİ Dövlət Tikinti və Dövlət Plan Komitələri tərəfindən 3 iyul 1987-ci il tarixli №132/109 nömrəli qərarla təsdiq edilən Baş podratçı ilə subpodrat təşkilatlar arasında qarşılıqlı fəaliyyət (*münasibətlər*) haqqında qaydalarla tənzimlənirdi. Həmin qaydalarda baş podratçı tərəfindən aşağıdakı göstərilən xidmətlər və tikinti işlərinin növlərindən asılı olaraq həmin xidmətlərin ödənişinə subpodrat təşkilatlar tərəfindən ayırmaların məbləği nəzərdə tutulmuşdu [4]:

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

Hazırda baş podratçının xidmətlərinin ödənişi podrat müqaviləsinin şərtlərinə uyğun olaraq aparılır. Bu zaman baş podratçının xidmətlərinin dəyərinin müəyyən edilməsinin iki yanaşması mümkündür. Baş podratçının xidmətlərinin dəyərinin

müəyyən edilməsi ilə bağlı daha geniş yayılan yanaşma baş podratçı ilə subpodratçılar arasında bağlanan tikinti podratı müqaviləsində subpodrat təşkilatları tərəfindən yerinə yetirilən tikinti işlərinin smeta dəyərində münasibətdə müəyyən edilən “baş podratçı faizi” adlanan göstəricinin müəyyən edilməsi hesab edilir. Müəyyən edilən faiz bir qayda olaraq, o vaxt istifadə olunur ki, “baş podratçının xidmətləri kimi, baş podratçı tərəfindən texniki sənədləşmənin təmin olunması və işlərin koordinasiyası, işlərin qəbulu və təhvil, maddi-texniki təminat, yanğından mühafizə, texniki təhlükəsizlik vasitələri ilə, müvəqqəti (*qeyri-titul*) bina və tikililərlə təmin olunması və s. ilə bağlı olan xərclərin həyata keçirilməsi başa düşülmüş olsun. Beləliklə, göstərilən xidmətlər ümumi xarakter daşıyır və tikinti podratı müqaviləsi üzrə işlərin yerinə yetirilməsi üçün baş podratçı tərəfindən cəlb olunan konkret subpodrat təşkilatına dəqiqliklə aid edilə bilməz. Belə hallarda baş podratçı tərəfindən baş podratçı ilə subpodratçılar arasında imzalanmış yerinə yetirilən işlərin təhvil barədə akt əsasında hesablama (*hesabat*) tərtib olunur. Hesablama yolu ilə əldə olunan gəlirin kəmiyyəti baş podratçı tikinti təşkilatının təqdim etmədən gəlirlərinin tərkibinə aid edilməlidir ki, bu da vergi auditinin keçirilməsinin gedişində hökmən yoxlanılmalıdır.

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

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

Tikinti sahəsinin tədqiqi göstərir ki, baş podratçıların geniş yayılmış səhvlərindən biri də subpodratçılar tərəfindən görülən işlərin dəyərinin uçotunun 20 sayılı “Əsas istehsal” hesabı tətbiq edilməməklə aparılması hesab edilir. Belə hallarda subpodratçılardan qəbul edilən işlərin dəyəri bilavasitə 46 sayılı “Satış” hesabının debetinə silinir (*ƏDV məbləği müəyyən edilən qaydada ayrıca göstərilməklə*) [7, 8]. Bu halda subpodrat təşkilatlar tərəfindən yerinə yetirilən və baş podratçı tərəfindən qəbul

edilən işlərin dəyərinin uçotu qaydası pozulmuş olur. Bu zaman subpodrat işlərinin dəyəri baş podratçının işlərinin maya dəyərində daxil edilmir, belə ki, 46 sayılı hesabın debeti və krediti üzrə bərabər dövriyyələrlə əks olunur və baş podratçının maliyyə vəziyyətinə təsir göstərmir. Auditor nəzərə almalıdır ki, 46 sayılı hesab üzrə kredit dövriyyəsi yaratmadan subpodrat işlərinin dəyərinin həmin hesabın debetinə aid edildiyi hallarda öz gücü ilə yerinə yetirilən işlərin təqdim edilməsindən gəlirlər, həmçinin bu işlərin təhvil verilməsindən baş podratçının maliyyə nəticələri təhrif olunur [8].

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

7. Tikinti müəssisələri tərəfindən digər növ fəaliyyətin həyata keçirilməsi zamanı təqdim etmədən gəlirlərin yoxlanılması

Tikinti təşkilatları tərəfindən layihə-axtarış, nəqliyyat fəaliyyətinin həyata keçirilməsinin, tikinti materiallarının və konstruksiyalarının istehsalının, əsas vəsait obyektlərinin, qeyri-maddi aktiv obyektlərinin, digər dövriyyədən kənar aktivlərin, material-istehsal ehtiyatlarının, köməkçi və xidmətəddici istehsal və təsərrüfatlarının iş və xidmətlərinin təqdim edilməsinin auditori zamanı auditor tərəfindən əsas hesab edilməyən (*digər*) fəaliyyət növlərinin həyata keçirilməsinin iqtisadi baxımdan məqsəddə müvafiqliyi situasiyası tədqiq edilərək qiymətləndirilməlidir.

Qeyd olunmalıdır ki, vergi ödəyicisinin əmlakın (*həm amortizasiya olunan, həm də amortizasiya edilməyən*) təqdim edilməsi zamanı belə təqdim etmə ilə bilavasitə bağlı olan xərclərinin, xüsusilə də həmin əmlakın saxlanması, ona xidmət edilməsi və daşınması üzrə xərclərin, digər əmlakın təqdim olunması zamanı isə bu əmlakın əldə olunması (*alınması*) dəyərinin vergitutma bazasının azaldılmasına aid edilməsi hüququnun olması faktına diqqət yetirilməlidir.

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

Audit yoxlaması zamanı əmtəə-material ehtiyatlarının qiymətləndirilməsinin müəssisə tərəfindən qəbul edilən uçot metodunun xüsusiyyətləri nəzərə alınmalıdır.

Mövcud qanunvericiliyə uyğun olaraq müəssisə və təşkilatlarda əmtəə-material ehtiyatlarının qiymətləndirilməsinin FIFO, LİFO və orta maya dəyəri metodlarından istifadə edilə bilər.

Vergi Məcəlləsinin 139-cu maddəsində əmtəə-material ehtiyatlarının uçotu qaydası verilmişdir. 139.1-ci maddədə qeyd edildiyi kimi, “vergi ödəyicisi özünün mülkiyyətində olan və sonradan satılmaq, yaxud məhsul istehsalı, işlər görülməsi və ya xidmətlər göstərilməsində istifadə olunmaq üçün nəzərdə tutulan hər hansı mali əmtəə-material ehtiyatlarına aid etməyə borcludur” [1].

Eyni zamanda, Vergi Məcəlləsinin 139.2-ci maddəsində qeyd edilmişdir ki, əmtəə-material ehtiyatlarının uçotunu apararkən vergi ödəyicisi istehsal etdiyi, yaxud satın aldığı malların istehsal xərclərinə və ya satınalma qiymətlərinə əsasən müəyyənləşdirilən dəyərini uçotda əks etdirməyə borcludur. Vergi ödəyicisi bu malların saxlanması və nəql olunmasına çəkilən xərcləri də onların dəyərinə daxil etməlidir.

Vergi Məcəlləsinin 139.4-cü maddəsinə əsasən “vergi ödəyicisi onun ixtiyarında olan malların fərdi uçotunu aparmırsa, o, əmtəə-material ehtiyatlarının uçotunu orta maya dəyəri ilə qiymətləndirmə metodundan istifadə etməklə aparmaq hüququna malikdir [1].

8. Yerinə yetirilən tikinti-quraşdırma işlərinin təhvil-təsliminin sənədləşdirilməsi dövrünün yoxlanılması

Yerinə yetirilən tikinti-quraşdırma işlərinin təhvil-təsliminin rəsmiləşdirilməsinin və təqdimmə üzrə təsərrüfat əməliyyatlarının mühasibat və vergi uçotunda əks olunmasının dövrünün yoxlanılması zamanı auditor tikinti podratı müqaviləsinin şərtlərini təhlil etməlidir. Belə ki, əgər obyektin tikintisi üzrə bütün işlərin, yaxud işlərin əsas hissəsinin yerinə yetirilməsi ilə bağlı baş podrat müqaviləsində işlərin təhvil və ödənişi birdəfəlik və sifarişçi tərəfindən işlərin qəbulundan sonra tam həcmdə aparılması nəzərdə tutulursa, bu halda işlər yerinə yetirildikcə baş podratçıda bitməmiş tikinti istehsalı formalaşacaqdır. Bu əsasən 20 sayılı “Əsas istehsal” hesabının müvafiq subhesablarında öz əksini tapacaqdır: 20.1 sayılı “Öz gücü ilə yerinə yetirilən işlər” subhesabda – öz gücü ilə yerinə yetirdiyi işlərin faktiki maya dəyəri həcmində; 20.2 sayılı “subpodratçılar tərəfindən yerinə yetirilən işlər” subhesabında subpodratçı təşkilatlar tərəfindən yerinə yetirilən işlərin smeta (*müqavilə*) dəyəri miqdarında [8].

Obyektin tikintisi dövründə onun təhvil verilməsinə və son hesablaşmalara qədər baş podratçı tərəfindən pul vəsaitləri mənbəyi kimi sifarişçilərin avansları çıxış edir. Obyektin tikintisi dövründə baş podratçı hər ay obyekt təhvil verilənədək sifarişçiyə ödəniş sənədləri təqdim olunmadan yerinə yetirilən işlərin həcmi müəyyən edir. Beləliklə, baş podratçıda tikinti başlanandan artan yekunla bitməmiş istehsal həcmi smeta (*müqavilə*) dəyəri formalaşır. Bundan əlavə, aktda öz əksini tapan yerinə yetirilən konstruktiv elementlərin və iş növlərinin fiziki həcmi işlərin istehsalı

zamanı istifadə olunan tikinti materiallarının onların istehsal sərfi normasına uyğun silinməsi üçün müəssisəyə lazımdır. Obyektin tikintisi başa çatdıqdan sonra baş podratçı işlərin təhvilinin rəsmiləşdirilməsini, təqdim etmədən gəlirlərin müəyyənləşdirilməsini, maliyyə nəticələrinin formalaşdırılmasını və bu əməliyyatların mühasibat uçotunda əks olunmasını həyata keçirir. Bu zaman sifarişçidən əvvəl alınmış avans məbləğləri nəzərə alınır.

Subpodrat təşkilatları tərəfindən eynicinsli xüsusi növ işlərin yerinə yetirilməsi ilə bağlı subpodrat müqavilələrində işlərin təhvil verilməsi və onların ödənişinin aparılması şərtləri kimi onların hazırlığı üzrə, bir qayda olaraq aylıq yerinə yetirilməsi nəzərdə tutula bilər. Bu halda subpodratçılarda işlər yerinə yetirildikcə, onların faktiki maya dəyəri formalaşır. İşlərin təhvil, təqdim etmədən gəlirlərin müəyyən edilməsi, maliyyə nəticələrinin formalaşması və bu əməliyyatların mühasibat uçotunda əks olunması işlər yerinə yetirildikcə aylıq aparılır. Subpodratçılar tərəfindən baş podratçının (*sifarişçinin*) köçürdüyü avans məbləğlərindən istifadə olunduğu hallarda onların nəzərə alınması podrat müqaviləsinin şərtlərinə uyğun olaraq yerinə yetirilən işlərə görə hesablaşmalar əsasında aparılır. İşlərin təhvilinin və təqdim etmədən gəlirlərin uçotda əks etdirilməsinin qeyd olunan metodları ilə yanaşı, tikinti təşkilatları podrat müqaviləsinin şərtlərinə uyğun olaraq işlərin müstəqil əhəmiyyətə malik bitmiş mərhələləri üzrə sifarişçilərlə hesablaşmaları həyata keçirə bilərlər.

9. Tikinti-quraşdırma işlərinin təqdim edilməsindən və satışdankənar gəlirlərin vergi uçotunda əks olunmasının tamlığının yoxlanılması

Tikinti praktikasının təhlili aparılarkən elə hallara rast gəlinir ki, bu zaman nəzarət ölçmələri nəticəsində yerinə yetirilən işlərin həcmi azaltmaq lazım gəlir. Belə ölçmələr sifarişçi-binatikənlər və investorlar, həmçinin müxtəlif nəzarət orqanları tərəfindən aparıla bilər. Vergi orqanları vergi nəzarəti tədbirləri zamanı müvafiq mütəxəssisləri – ekspertləri cəlb etməklə nəzarət ölçmələrini həyata keçirə bilərlər.

Cari ilə aid edilən şişirdilmiş iş həcmi silinməsi ilkin əməliyyatlar nəzərə alınan hesablar üzrə storno qeydləri ilə aparılır. Bu şişirtmə təqdim etmədən əldə olunan gəlirin həcmi və sifarişçinin debitor borcunu azaldır.

Podratçı ilə sifarişçi arasında hesablaşmaların rəsmiləşdirilməsi zamanı yerinə yetirilən işlərin və xərclərin dəyəri barədə arayışda ayrıca sətirlə qaytarılan məbləğlər göstərilir. Bu məbləğlərə tikinti meydançalarında mövcud olan bina və tikililərdə olan yararlı, həmçinin müvəqqəti bina və tikililərin sökülməsi zamanı əldə olunan konstruksiyaların, materialların və məmulatların dəyəri aiddir. Qaytarılan məbləğlər yerinə yetirilən işlərə görə hesablaşmalarda nəzərə alınır və sonuncunun məbləğini azaltmır. Bir sıra tikinti təşkilatlarının mühasibat xidməti təqdim etmədən gəlirlərin tərkibinə səhvən olaraq yerinə yetirilən işlərin və xərclərin dəyəri barədə arayışda göstərilən tam dəyəri deyil, yalnız ödəniş məbləğini, yəni qeyd olunan qaytarılan məbləğlər çıxılmaqla alınan məbləği aid edirlər. Nəticədə, onlar işlərin təqdim

edilməsindən gəlirləri azaldır və qaytarılan məbləğləri onların məqsədli təyinatı üzrə nəzərə almırlar, hansı ki, həmin aktivlər ikitərəfli aktla rəsmiləşdirilməklə əmtəə-material ehtiyatlarının tərkibinə mədaxil olunmalıdır.

Vergi auditinin aparılması gedişində təqdim etmədən gəlirlərdən başqa, podrat tikinti təşkilatlarında dəyəri əhəmiyyətli həddə olan satışdankənar gəlirlər də yoxlanılmalıdır. Xüsusilə qeyd edilməlidir ki, mənfəət vergisinin məqsədləri üçün məzənnə və məbləğ fərqləri satışdankənar gəlirlərin tərkibində nəzərə alınmalıdır. Vergi ödəyiciləri tərəfindən əldə edilən xarici valyuta ilə ifadə olunan bütün gəlirlər dəyəri manatla ifadə olunan gəlirlərin məcmusunda nəzərə alınır. Məlum olduğu kimi, manatdan fərqli digər pul vahidləri ilə vergi uçotunun aparılmasına yol verilmir və

Cədvəl 2. Satışdankənar gəlirlərin uçotu zamanı yaranan səhvlər və çətinliklər

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

Mənbə: müəllifə məxsusdur.

ona görə də xarici valyuta, yaxud şərti vahidlərlə ifadə olunan gəlirlərin məbləği manatla ifadə olunmalıdır.

Əgər təqdim olunan tikinti-quraşdırma işlərinin dəyəri xarici ölkənin valyutasında ifadə olunmuşsa, onda təqdim etmədən gəlirlər xarici valyutada ifadə olunan məbləğin təqdim etmə tarixinə manatın xarici valyutaya nisbətən Azərbaycan Respublikasının Mərkəzi Bankı tərəfindən müəyyən edilən məzənnəsinə hasili kimi hesablanır. Hesablama metodunu tətbiq edən vergi ödəyicisində yaranan müsbət məzənnə fərqləri satışdankənar gəlirlərin tərkibində nəzərə alınmalıdır. Tikinti-quraşdırma işlərinin dəyərinin şərti vahidlərlə ifadə olunduğu hallarda da təqdim etmədən gəlirlər analoji qaydada müəyyən edilir. Əvvəllər təqdim olunan tikinti-quraşdırma işlərinin dəyərinin ödənilməsi zamanı təşkilatda qeyri-satış gəlirlərinin, yaxud xərclərinin tərkibində uçota alınması zəruri olan məbləğ fərqləri yaranır.

Kassa metodunu tətbiq edən podrat tikinti təşkilatlarında belə məbləğ fərqləri yaranmır, ona görə ki, 46 sayılı hesab maddəsinə uyğun olaraq yerinə yetirilən işlərə görə daxil olan bütün vəsaitlər vergitutma məqsədləri üçün qəbul edilən təqdim etmədən gəlirlərə aid edilir [8]. Kassa metodunu tətbiq edən podrat tikinti təşkilatlarında vergi hesabatının tərtib edilməsi tarixinə satışdankənar gəlirlərinin (*xərclərinin*) tərkibində yalnız valyuta qiymətliləri şəklində olan əmlakın yenidən hesablanması ilə bağlı yaranan məzənnə fərqləri nəzərə alınır.

Məzənnə və məbləğ fərqlərinin uçotunun yoxlanılmasından əlavə olaraq auditor veksellər üzrə diskontların və faizlərin hesablanması tamlığına (*düzgünlüyünə*) və vaxtında uçota alınmasına əmin olmalıdır. Belə ki, bu cür maliyyə alətləri podrat tikinti təşkilatları tərəfindən hesablaşmalarda tez-tez istifadə olunur. Həmçinin, təsərrüfat müqavilələrinin şərtlərinin pozulmasına görə müəssisəyə tətbiq olunan cərimələrin, faizlərin və digər növ sanksiyaların rəsmiləşdirilməsi, həmçinin vurulmuş zərərlərin ödənilməsi qaydalarının gözlənilməsinə diqqət yetirmək lazımdır.

Mənfəət vergisi üzrə vergi bazasının tərkibində nəzərə alınmayan satışdankənar gəlirlərin tərkibi Vergi Məcəlləsində nəzərə alınmamışdır. Təhlillər göstərmişdir ki, tikinti təşkilatlarında satışdankənar gəlirlər arasında daha böyük xüsusi çəkiyə malik olanlar və onların uçotu zamanı yaranan çətinliklər və yol verilən səhvlər 2 sayılı cədvəldə verilmişdir.

10. Maliyyə nəticələrinin və mənfəət vergisi üzrə büdcə ilə hesablaşmaların auditi

Maliyyə nəticələrinin və mənfəət vergisi üzrə büdcə ilə hesablaşmaların yoxlanılması zamanı auditor tikinti-quraşdırma işlərinin, materialların, əsas vəsaitlərin və digər əmlakın təqdim edilməsindən mənfəətin müəyyən edilməsi; əsas vəsaitlərin və digər aktivlərin əvəzsiz verilməsi, maşın, mexanizm və əmlakın icarəyə verilməsinin nəticələrinin uçotda əks olunması ilə bağlı səhvləri aşkar etməlidir. Auditin gedişində vergi tutulan mənfəətin müəyyənləşdirilməsinin, mənfəət vergisinin tət-

biqinin düzgünlüyü və tamlığı, büdcəyə cari vergi ödəmələrinin ödənilməsinin vaxtında həyata keçirilməsini və tamlığını və mənfəət vergisi üzrə bəyannamənin tərtibinin düzgünlüyünü yoxlamalıdır.

11. Nəticə

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

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

Aparılan təhlil göstərmişdir ki, vergi auditi zamanı vergi ödənişlərinin yoxlanılması və optimallaşdırılması üçün tikinti istehsalının uçotunun bir sıra mürəkkəb məsələlərini həll etmək lazımdır. Bunlara “baş podratçı - podratçı - subpodratçılar” koordinasiyaedici xüsusi tikinti təşkilatları zəncirinin mövcudluğunu, baş podratçı tərəfindən subpodratçılara göstərilən xidmətlərinin dəyərinin təqdim etmədən əldə olunan gəlirlərin tərkibinə daxil edilməsinin xüsusiyyətlərini aid etmək olar.

Tədqiqat nəticəsində müəyyən edilmişdir ki, podrat tikinti təşkilatlarında gəlirlərin müəyyən edilməsinin daha geniş yayılmış üsulu hesablama metodudur, bu da vergi qanunvericiliyinin kassa metodunun tətbiqinə qoyduğu ciddi məhdudiyyətlərlə bağlıdır. Tikinti-quraşdırma işlərinin təqdim edilməsindən gəlirlərin müəyyən edilməsinin üç üsulu nəzərdən keçirilmiş və hər bir metodun tətbiqi nəticəsinin təhlili zamanı müəyyən edilmişdir ki, istifadə olunan üsuldən asılı olaraq gəlirlərin kəmiyyətində əhəmiyyətli kənarlaşmalar baş verir ki, bu da vergi auditinin müəssisə tərəfindən seçilən gəlirlərin müəyyənləşdirilməsi üsuluna ciddi uyğunluqla həyata keçirilməsinin zəruriliyini şərtləndirir. Vergi auditinin aparılması zamanı subpodrat tikinti təşkilatlarına göstərilən xidmətlərin podrat tikinti təşkilatının uçotunda əks olunmasının yoxlanılması məsələlərinə xüsusi diqqət verilməlidir ki, bu da bəyan edilən gəlirlərin kəmiyyətinin azaldılmasını yaradan pozuntuları aşkar etməyə imkan verəcəkdir.

Ədəbiyyat siyahısı:

1. Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi.
2. Azərbaycan Respublikasının Mülki Məcəlləsi.
3. Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin “Əsaslı tikintidə podrat müqavilələri haqqında qaydalar”ın təsdiq edilməsi barədə 7 iyun 1994-cü il tarixli 228 nömrəli qərarı.
4. SSRİ Dövlət Tikinti və Dövlət Plan Komitələrinin 3 iyul 1987-ci il tarixli №132/109 nömrəli birgə qərarı.
5. Məmmədov F.Ə. və başqaları. (2010). Vergilər və vergitutma, II nəşr. Bakı: CBS Poligraphic production, 512 s.
6. Kəlbəliyev Y.A. (2012). İqtisadiyyatın tikinti sektoru təşkilatlarının vergi auditinin informasiya bazasının müəyyən edilməsinin nəzəri-metodoloji məsələləri. Azərbaycanın vergi jurnalı, № 5.
7. Eyniyev T., Qeybullayev Q., Məmmədov M. (2001) Tikintinin iqtisadiyyatı və idarə edilməsi. Bakı: Nurlan, 682 s.
8. 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 nəşr. Moskva, Omeqa-L, 432 s.)
9. www.taxes.gov.az - Azərbaycan Respublikasının Vergilər Nazirliyi.
10. www.azstat.org. - Azərbaycan Respublikasının Dövlət Statistika Komitəsi.
11. www.fhn.gov.az - Azərbaycan Respublikasının Fövqəladə Hallar Nazirliyi.

Калбиев Яшар Атакиши оглы

доктор экономических наук

Министерство по Налогам Азербайджанской Республики

**Налоговый аудит доходов строительных организаций
для целей налогообложения прибыли****Аннотация**

Цель исследования – исследование теоретико-методологических вопросов налогового аудита доходов строительных организаций.

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

Результаты исследования – выявлены особенности проведения бухгалтерского учета и налогообложения в подрядных строительных организациях, особенно исследован порядок признания доходов долгосрочных строителств, систематизированы типичные ошибки и нарушения в бухгалтерском и налоговом учете, выявленные в ходе налогового аудита доходов, и предложены рекомендации по их устранению.

Ограничения исследования – ограниченность научных исследований, предполагающих всесторонний анализ проблем, встречающиеся при налоговом аудите доходов в организациях строительного сектора.

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

Оригинальность исследования – в комплексном виде исследованы вопросы проведения налогового аудита доходов в строительных организациях.

Ключевые слова: *налоговый учет, регистры бухгалтерского и налогового учета, налоговый аудит доходов.*

Kalbiyev Yashar Atakishi oğlu

doctor of philosophy on economy,
Ministry of Taxes of Azerbaijan Republic

**Tax audit of income of construction companies
for purposes of corporation tax
Abstract**

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

Design/methodology – system analysis, analysis and synthesis of data generalization.

Findings – revealed properties of accounting and taxation at a contractor, especially study the order of the revenue recognition of long-term buildings, systematized common errors and irregularities in accounting and tax purposes identified in the tax audit of income, and provide recommendations to address them.

Research limitations – limited scientific research suggests that a comprehensive analysis of the problems encountered during the auditing income in the organizations of the construction sector.

Practical implications – the possibility of the use of the research into the relevant scientific literature for the improvement of tax legislation and administration, and the primary basis for future research.

Originality – to explore the complex issues of a tax auditing revenues in building organizations.

Key words: *tax accounting, accounting and tax accounting, tax audit revenues.*

JEL Classification Codes: E62, H2, H21, H3, K34

Məqalə redaksiyaya daxil olmuşdur: 22.12.12.

Çapa qəbul olunmuşdur: 25.12.12.