

AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI TƏHSİL NAZİRLİYİ

AZƏRBAYCAN DÖVLƏT İQTİSAD UNİVERSİTETİ

«MAGİSTR MƏRKƏZİ»

Əlyazması hüququnda

Haqverdiyeva Nurlanə Bayram qızı

«Büdcə ilə hesablaşmaların uçotu və audit»

Mövzusunda

MAGİSTR DİSSERTASIYASI

İxtisasın şifri və adı

İİM – 060402 «Mühasibat uçotu və audit»

Elmi rəhbər

i.e.n.,dos.Suleymanov S.M.

Magistr proqramının rəhbəri

prof. Daşdəmirov Ə.İ.

Kafedra müdiri

i.e.d. prof.Səbzəliyev S.M.

BAKİ - 2015

MÜNDARİCƏT

Giriş	3
FƏSİL 1. Büdcə ilə hesablaşmaların uçotunun və auditinin nəzəri əsasları	8
1.1. Vergitutma məqsədləri üçün uçot siyasətinin modelləşdirilməsi və vergi uçotunun informasiya təminatı	8
1.2 Maliyyə və vergi uçotunun qarşılıqlı əlaqəsi	15
1.3 Maliyyə hesabatının beynəlxalq standartlarının tətbiqi şəraitində maliyyə və vergi uçotunun xüsusiyyətləri	22
FƏSİL 2. Büdcə ilə hesablaşmaların uçotunun və auditinin xüsusiyyətləri və vergi uçotunun tətbiqi imkanları	25
2.1. Müəssisələrdə hesablaşmaların maliyyə və vergi uçotunun müasir vəziyyəti	25
2.2. Büdcə ilə hesablaşmaların auditinin planlaşdırılması, aparılması metodları və daxili nəzarət sisteminin təşkili	35
FƏSİL 3. Büdcə ilə hesablaşmaların uçotunun və auditinin təkmilləşdirilməsi istiqamətləri.....	48
3.1. Vergi uçotunun tətbiqi istiqamətləri.....	48
3.2. Müəssisələrdə maliyyə və vergi uçotunun vahid sisteminin yaradılması imkanlarının məqsədəuyğunluğu.....	64
3.3. Büdcə ilə hesablaşmaların auditı və müvafiq vergi xidmətlərinin göstərilməsinin xüsusiyyətləri.....	71
Nəticə	88
İstifadə olunmuş ədəbiyyat siyası.....	91

GİRİŞ

Tədqiqat mövzusunun aktuallığı. Hazırki dövrdə Azərbaycanda bazar münasibətlərinə əsaslanan iqtisadi sistem formalaşmaqdadır. Belə bir münasibətlərin idarə olunması üçün iqtisadi fəaliyyətin istisnasız olaraq bütün sahələrində, o cümlədən mühasibat uçotu və auditdə keyfiyyət dəyişikliklərinin aparılması tələb olunur. Müvafiq surətdə mühasibat işçilərinin qarşısında duran vəzifələr də dəyişikliyə uğramaqdadır. Müasir şəraitdə mühasibat uçotunun vəzifələri təsərrüfat fəaliyyətinin faktlarının sadəcə qeydiyyatı ilə məhdudlaşmır, əslində müəssisələrin maliyyə xidmətinin işçilərinin peşəkar mühakiməsi əsasında qərarların qəbulu səviyyəsində yüksəlməkdədir. Bu vergilər və yığımalar üzrə büdcə ilə hesablaşmaların uçotuna da aiddir. Əgər əvvəllər işin həmin sahəsində mühasibə bir neçə mühasibat köçürməsi tərtib etmək tələb olunurdusa, indi mühasibat uçotu hesablarında vergi bazasının hesablanması alternativ variantlarını hesablamaqla cari və təxirə salının vergiləri real surətdə əks etdirmək zərurəti meydana çıxır.

Azərbaycan Respublikasında Vergi Məcəlləsinin qüvvəyə minməsi ilə əlaqədar vergi ödəmələrini hesablamaq üçün vergi uçotu xarakteri daşıyan müvafiq hesablamlar aparılmaqdadır. Vergilər və yığımalar üzrə hesablaşmaların uçotunun aparılması praktikasının öyrənilməsi göstərir ki, vergilərin hesablanması üçün informasiyaların əsas mənbəyi mühasibat uçotunun məlumatları olmalıdır.

Vergi Məcəlləsindəki bəzi ziddiyyətlər və çatışmazlıqlar, vergi orqanları tərəfindən zəruri informasiyaların və ixtisaslı köməyin çatışmaması vergilərin hesablanması üzrə konkret məsələnin düzgün həllini tapmağa imkan verməyən situasiyaların meydana çıxmasına gətirib çıxarır. Yeni normativ aktların, vergiyə cəlb olunma məsələləri üzrə izahatların ortaya çıxması ilə vergi ödənişlərinin hesablanması zamanı səhvlərə yol verilməsinin potensial risklərini artırır. Vergiyə cəlb olunma və vergi bazasının düzgün başa düşülməməsi bir çox hallarda maliyyə sanksiyaları ilə nəticələnir. Vergiyə cəlb olunma üzrə normativ sənədlərin qəbulu onların öyrənilməsi üçün yol verilən bütün müddətləri üstələyir, vergi ödənişlərinin auditor yoxlamasının aparılmasını tələb edir, bu da vergilər üzrə hesablamların vaxtında düzəldilməsinə şərait yaradır.

Vergilər və yığımlar üzrə hesablaşmaların auditi auditor xidmətinin mürəkkəb sahəsidir və hər bir verginin dərinədən yoxlanılmasını tələb edir. Vergi bəyannamələrində əks etdirilən göstəricilərin mühasibat uçotu məlumatlarına uyğunluğunun yoxlanılmasını iki mərhələyə bölmək olar:

- 1) informasiya mənbələrinin məhdud miqdarından istifadə etməklə pozuntuların aşkara çıxarılması;
- 2) yoxlanılan müəssisənin mühasibat uçotunun bütün göstəricilərindən istifadə etməklə dəqiq yoxlama.

Büdcə ilə hesablaşmaların uçotunun yoxlanılması üçün, habelə uçotun digər bölmələrinin yoxlanılması üçün auditor firmasının intellektual mülkiyyəti sayılan firmadaxili standartların hazırlanması məqsədəuyğundur.

Azərbaycanda iqtisadiyyatın idarə olunmasının inzibati–amirlik metodlarından bazar metodlarına keçilməsi zamanı iqtisadiyyatın sahələrinin həvəsləndirilməsi və inkişafının rolu və əhəmiyyəti kəskin sürətdə artmışdır. Vergilərin vasitəsilə Azərbaycan Respublikasının bir sıra istehsal və xidmət sahələrinin inkişafında və zərərli müəssisələrin ləğv edilməsində çox böyük siyasət həyata keçirmiş və keçirməkdədir. Bilavasitə vergi sistemi islahatların yolları və metodları, həmçinin kəskin tənqid yolları haqqında mübahisələrin əsas predmetinə çevrilmişdir. Eyni zamanda vergi və mühasibat uçotunun münasibətləri ilə bağlı problemlərin aktuallığını da qeyd etmək lazımdır.

Problemin öyrənilmə səviyyəsi. Dissertasiya işinin başlıca ideyası vergi yoxlamalarının həyata keçirilməsinin unifikasiya olunmuş metodoloji əsaslarının yaradılmasına, ondan auditor təşkilatlarında istifadə olunması, həmçinin göstərilən müvafiq vergi xidmətlərinin təhlilinə cəhd göstərməkdən ibarətdir.

Uçot və auditin qüvvədə olan metodikasına müxtəlif vaxtlarda MDB məkanına daxil olan ölkələrin iqtisadçı–alimlərindən R.A.Alborov, A.S.Bakayev, P.S.Bezrukix, A.V.Brızqalin, R.Y.Vetsman, Y.A.Danilovski, Z.V.Kiryanov, N.T.Labintsev, A.N.Medvedev, M.V.Melnik, S.A.Nikolayeva, V.D.Novodvorski, V.F.Paliy, M.Z.Pizenqoldts, V.İ.Podolski, O.V.Rojnova, A.P.Rudanovski, Y.V.Sokolov,

V.P.Suyts, A.A.Terexova, V.A.Terexova, D.Q.Çernik, A.D.Şeremet, A.Z.Şneydman, A.N.Xorin və başqaları çox böyük xidmət göstərmişlər.

Həmin problemin araşdırılması üzrə respublikanın iqtisadçı alimlərindən V.Novruzov, D.Bağırov, S.Səbzəliyev, M.Sadiqov, Q.Abbasov, R.Hacıyev, Q.Rzayev, V.Əliyev, V.Quliyev, N.İsmayılov, C.Namazova və başqaları müxtəlif vaxtlarda məşğul olmuşlar.

Mühasibat uçotunun və auditin təşkilinin ümumi problemlərini xarici ölkə alimlərindən X.Anderson, İ.Betqe, K.Druri, D.Kolduell, D.Ris, J.Rişar, Ç.T.Xornqren, D.Foster, R.Entoni və başqaları özlərinin əsərlərində nəzərdən keçirmişlər.

Dissertasiya işinin məqsəd və vəzifələri. Dissertasiya tədqiqatının başlıca məqsədi Azərbaycan Respublikasının Mühasibat uçotu haqda Qanununa və Vergi Məcəlləsinin tələblərinə uyğun surətdə mühasibat və vergi uçotu konsepsiyasını işləyib hazırlamaqdan və onun mexanizmini həyata keçirməkdən ibarətdir.

Qarşıya qoyulan məqsədi əsas götürərək dissertasiya tədqiqatı aşağıdakı vəzifələrin həllinə yönəldilmişdir:

- vergi uçotunun Azərbaycanın uçot praktikasında tətbiq olunmamasına maneçilik törədən səbəbləri aşkara çıxarmaq;
- mühasibat uçotunun hesabları, analitik registrlər, cədvəllər və sxemlərin köməyi ilə müəssisələrdə vergi uçotunun tətbiqinin müxtəlif variantlarını xarakterizə etmək və qiymətləndirmək;
- mühasibat uçotu və vergi uçotunun paralel aparılması qaydalarının ümumi və fərdi cəhətlərini müəyyənləşdirmək;
- Vergi Məcəlləsinin müvafiq tələblərinə uyğun olaraq hesablanan vergiyə cəlb olunan mənfəətlə, mühasibat uçotunun məlumatları əsasında hesablanan balans mənfəəti arasındakı fərqləri nəzərdən keçirmək;
- vergiyə cəlb olunan mənfəət hesablandıqda çıxılmağa qəbul edilməyən xərclər üzrə uçot və nəzarətin təşkilinə dair tövsiyələr hazırlamaq;

- əsas vəsait obyektləri üzrə amortizasiya hesablanması üsullarına (mühasibat uçotunda) və metodlarına vergi (vergi uçotunda) qiymət vermək;
- Mühasibat uçotunun Hesablar Planının və hər bir müəssisənin işçi Hesablar Planının təkmilləşdirilməsi imkanlarını və məqsədəuyğunluğunu araşdırmaq;
- uçot, təhlil və audit məqsədləri üçün vergi ödəmələri haqda ilkin informasiyaların qruplaşdırılması əlamətlərini dəqiqləşdirmək;
- mühasibat uçotunda mənfəət vergisi üzrə vergitutma bazasının formalaşdırılmasının zəruriliyini tədqiq etmək və sübuta yetirmək;
- MHBS 12 «Mənfəət vergisi» standartının tələblərini və qaydalarını nəzərə almaqla, mövcud mühasibat hesabatlarının təkmilləşdirilməsi imkanlarını nəzərdən keçirmək;
- vergiyə cəlb olunma məqsədləri üçün optimal variantlar əsasında uçot siyasətinin formalaşması modelini hazırlamaq;
- məhdud sayda mühasibat və vergi hesabatlarından istifadə etməklə, mühasibat və (yaxud) vergi qanunvericiliyinin pozulması əlamətlərinin aşkara çıxarılması üzrə tövsiyələr irəli sürmək;
- vergi uçotunun tətbiqi üzrə xüsusi variant təklif etmək.

Tədqiqat obyekti kimi müəssisələrin büdcə ilə hesablaşmaları əsas götürülmüşdür.

Tədqiqatın predmeti dedikdə, vergilər və yığımlar üzrə büdcə ilə hesablaşmaların uçotu və auditinin nəzəriyyəsi və metodologiyası başa düşülür.

Tədqiqatın nəzəri və metodoloji əsasını iqtisadi nəzəriyyəyə dair fundamental tədqiqatlar, auditə, mühasibat uçotuna və vergiyə cəlb olunmaya dair normativ, təlimati, metodiki və sorğu materialları, auditor yoxlamalarının aparılması sahəsində ölkə və xarici iqtisadçıların və praktik auditorların əsərləri təşkil edir. İrəli sürülən təklifləri əsaslandırmaq üçün xüsusi metodlardan (təhlil, sintez, müqayisə, ümumiləşdirmə və s.) istifadə olunmuşdur.

Tədqiqatın elmi yeniliyi. Dissertasiya işində elmi yeniliklər aşağıdakılardan ibarətdir:

- büdcəyə ödənilən vergilərin təsnifatı sistemə salınmış şəkildə təklif edilmişdir;

- müəssisələrdə büdcə ilə hesablaşmaların auditinin keçirilməsinin əsas istiqamətləri müəyyənləşdirilmişdir;
- müvafiq vergi xidmətlərinin göstərilməsi və onların xarakterik üsulları nəzərdən keçirilmişdir;
- vergi uçotunun tətbiqinin metodoloji əsasları hazırlanmışdır;
- hesablanan vergi ödənişləri haqda informasiyaların əks olunmasını təmin edən mühasibat hesabatının formalarının təkmilləşdirilməsi üzrə təkliflər verilmişdir;
- vergiyə cəlb olunma məqsədləri üçün optimal uçot siyasəti modeli hazırlanmışdır;
- amortizasiya ayırmalarının, kapital qoyuluşlarının və digər maliyyələşmə mənbələrinin hərəkətinin uçotu metodikası təklif edilmişdir;
- mühasibat uçotu registrlərini əlavə rekvizitlərlə tamamlamaq yolu ilə vergiyə cəlb olunan mənfəəti hesablamaq üçün müəssisənin gəlir və xərclərinin müəyyənləşdirilməsi sistemi hazırlanmışdır.

İşin praktik əhəmiyyəti. İşin praktik əhəmiyyəti ondan ibarətdir ki, hazırlanan tövsiyə və təkliflər respublikada mövcud olan mühasibat uçotunu Vergi Məcəlləsinə uyğunlaşdırmaq yolu ilə müəssisələrdə vergi uçotunu tətbiq etməyə imkan verir.

Tədqiqat nəticəsində əldə olunan nəticələr iqtisadiyyat təmayüllü ali məktəblərdə və kolleclərdə «Maliyyə uçotu», «İdarəetmə uçotu», «Vergi uçotu», «Auditin əsasları», «Maliyyə hesabatı», «Maliyyə təhlili» və s. fənlərin öyrənilməsi prosesində istifadə oluna bilər.

İşin nəticələrinin aprobasiyası və tətbiqi. Dissertasiyanın başlıca müddəaları, nəticələr, təkliflər müxtəlif elmi–praktik konfranslarda məruzə edilmiş və dərc olunmuşdur.

Dissertasiya işi girişdən, üç fəsildən, nəticə və təkliflərdən ibarət olmaqla 88 kompüter vərəqi həcmində işlənilmişdir. İstifadə olunan ədəbiyyat siyahısı 64 adda mənbəni əhatə edir.

FƏSİL 1. BÜDCƏ İLƏ HESABLAŞMALARIN UÇOTUNUN VƏ AUDİTİNİN NƏZƏRİ ƏSASLARI

1.1.Vergitutma məqsədləri üçün uçot siyasətinin modelləşdirilməsi və vergi uçotunun informasiya təminatı

Vergiyə cəlb olunma sisteminin səmərəliliyi dövlətin vergi qanunvericiliyi vasitəsilə formalaşdırdığı vergi siyasətindən asılıdır. Öz növbəsində müxtəlif təsərrüfat subyektləri vergiyə cəlb olunma məqsədləri üçün uçot siyasətinin köməyi ilə vergilər və yığımlar üzrə uçotu və hesablaşmaları optimallaşdırırlar.

Vergi uçotu sistemi, vergi ödəyiciləri tərəfindən müstəqil surətdə vergi uçotunun normalarını və qaydalarını ardıcıl surətdə tətbiq etmək prinsipinə əsaslanmaqla təşkil olunur. Müxtəlif təsərrüfat əməliyyatlarının uçotu qaydasındakı dəyişikliklərə yalnız qanunvericilikdə nəzərdə tutulan hallarda yol verilə bilər. Mühasibat uçotu haqqında qanuna görə bütün dəyişikliklər yeni vergi dövrünün başlanğıcında nəzərdə tutulmalıdır. Bir daha qeyd etmək istəyirik ki, əgər ilin əvvəlində müəssisə vergitutma bazasının formalaşması ilə əlaqədar hər hansı bir anı əldən vermişdirsə, müvafiq dəyişikliyi il ərzində uçot siyasətinə daxil edə bilməz.

Hər bir vergi üzrə uçotun konkret üsulları V.V.Nitetskinin və T.A.Kazenkovanın fikirlərinə görə «... müəssisənin daxili sərəncamverici sənədində qeydə alınmalı və maliyyə ili ərzində dəyişikliyə uğramadan fəaliyyət göstərməlidir. Bu, hər bir maliyyə ilində formalaşan müəssisənin uçot siyasətində və yaxud müəssisənin vergi siyasəti haqda təlimatında əks etdirilməlidir. Müəssisə tərəfindən mühasibat və vergi uçotunun variantlarının eyni vaxtda müəyyənləşdirilməsinə və onların arasında sıx əlaqə qurulmasına zərurət yarandıqda müəssisənin uçot siyasəti haqda ümumi bir əmrin verilməsi məntiqi görünür. Bu əmr özlüyündə «Mühasibat uçotu siyasəti» və «Vergi uçotu siyasəti» adlı iki hissəni birləşdirə bilər» [47].

S.V.Zemlyachenko da bu fikri müdafiə edir: «... mühasibat və vergi uçotu əvvəlki kimi bütövlükdə sıx surətdə bir–birilə əlaqədardır. Belə hesab edirik ki, təşkilat tərəfindən seçilən həm mühasibat, həm də vergi uçotunun aparılması üsullarının birləşdirilməsi tamamilə məntiqi və məqsədəuyğundur. Hər iki uçot üsulunu vahid təşkilatı – sərəncamverici sənəddə (əmr, sərəncam) əks etdirmək və

ona «Müəssisənin uçot siyasəti haqda» və yaxud «Müəssisənin uçot və vergi siyasəti haqda» ad vermək təklif olunur» [57, s. 48].

A.A.Yefremova belə hesab edir ki, «müəssisənin vergi siyasəti dedikdə, vergi uçotu ilə uçot siyasətinin məcmusu başa düşülür» [55, s. 39].

S.A.Nikolayevanın fikrinə görə «müəssisənin vergi siyasətini müəyyənləşdirən xüsusi sənəd işləyib hazırlamaq vaxtı çoxdan çatmışdır» [54].

Araşdırmalara əsasən belə bir nəticəyə gəlmişik ki, müəssisənin vergiyə cəlb olunması ilə əlaqədar məsələləri müəssisənin uçot siyasəti haqda təlimatına daxil etmək əsassızdır. Belə ki, vergi uçotunun ünsürləri uçot siyasətinin ünsürləri hesab oluna bilməz. Daha konkret desək, hazırda qüvvədə olan uçot siyasəti haqda sənəddə mühasibat uçotunun aparılması üsullarının məcmusu (ilkin müşahidə, dəyər ölçüsü, cari qruplaşma və təsərrüfat fəaliyyətinin faktlarının yekun ümumiləşməsi) öz əksini tapır. Bu səbəbdən də müəssisənin vergi siyasətini tənzimləyən ayrıca sənədin yaradılması zərurəti meydana çıxır. Odur ki, hər bir müəssisədə vergiyə cəlb olunma məqsədləri üçün uçot siyasətinin təşkili müəssisə rəhbərinin müvafiq əmri, yaxud sərəncamı ilə təsdiq olunmalıdır.

Yeni yaradılan müəssisədə vergiyə cəlb olunma məqsədləri üçün uçot siyasəti birinci vergi dövrünün başa çatmasından gec olmayaraq təsdiq edilməlidir (əlavə dəyər vergisi üçün vergi dövrü təqvim ayı hesab olunur).

Avropa ölkələrinin və MDB məkanına daxil olan ölkələrin bəzilərinin (məs., Rusiya Federasiyası, Belarusiya) təcrübəsinə əsasən belə bir nəticəyə gəlmək olar ki, vergiyə cəlb olunma məqsədləri üçün uçot siyasətini müəyyənləşdirən ayrıca sənədin hazırlanması daha məqsədə uyğundur. Bu, bir sıra səbəblərdən asılıdır.

Birincisi, müəssisənin uçot siyasəti haqda əmrinə vergiyə cəlb olunma ilə bağlı müddəaların salınmasını əsassız hesab edirik. Belə ki, əvvəlki səhifələrdə qeyd olunduğu kimi, müəssisənin uçot siyasəti dedikdə, mühasibat uçotunun aparılması üsullarının (ilkin müşahidə, dəyər ölçüsü, cari qruplaşma və təsərrüfat fəaliyyəti faktlarının yekun ümumiləşdirilməsi) məcmusu başa düşülür.

İkincisi, respublikada qüvvədə olan Vergi Məcəlləsi və mühasibat uçotuna dair normativ aktlar bu və ya digər qərarların qəbulunda variantlılığı nəzərdə tutur.

Üçüncüsü, Vergi Məcəlləsində bəzi məsələlər üzrə vergilərin hesablanması konkret üsulları əks olunmadan ümumi normalar müəyyənləşdirilmişdir.

Dördüncüsü, Vergi Məcəlləsində «ziddiyyətlər və anlaşılmazlıqlar» mövcud ola bilər ki, onlar da Məcəllənin 3.11–ci maddəsinin tələblərinə əsasən – vergilər haqqında qanunvericiliyin bütün ziddiyyətləri və aydın olmayan məqamları vergi ödəyicisinin xeyrinə şərh edilməlidir.

Buna müvafiq olaraq vergiyə cəlb olunma məqsədləri üçün uçot siyasətini formalaşdıran zaman müəssisə, Vergi Məcəlləsində təsadüf olunan «ziddiyyətləri və anlaşılmazlıqları» aşkara çıxarmaq imkanına malik olur, bunun nəticəsində vergitutma bazasının müəyyən olunmasında seçdiyi variantı əsaslandırmaq və özünün vergi risklərini minimuma endirmək imkanı qazana bilər.

Beləliklə, qüvvədə olan Vergi Məcəlləsi respublika üzrə vergi siyasətinin mahiyyətini müəyyənləşdirən sənəd hesab olunur. Eyni zamanda hər bir müəssisənin izahedici qeydlərində mühasibat uçotunun bəzi qaydalarının tətbiq edilməməsi faktları haqda məlumat verilməlidir. Belə faktlara misal göstərmək olar: müəssisənin əmlak vəziyyəti və fəaliyyətinin maliyyə nəticələrini dəqiq şəkildə əks etdirmək mümkün olmadıqda və s.

Qeyd olunan normalara əsasən müəssisənin uçot siyasəti elə bir vasitədir ki, onun köməyi ilə birincisi, mühasibat uçotunun və mühasibat hesabatının normativ qaydada təkmilləşdirilməsi sistemi həyata keçirilir, ikincisi, qüvvədə olan qanunvericilikdə rast gəlinən ziddiyyətlər öz həllini tapır.

Şərh olunanlara əsasən belə bir nəticəyə gəlmək mümkündür: mühasibat uçotu vergi uçotu ilə müqayisədə daha yığcam və konkret sistemdir; vergiyə cəlb olunma məqsədləri üçün uçot siyasəti mühasiblərə peşə mühakimələrini formalaşdırmaq üçün imkanlar yaradır.

Biz S.A.Nikolayevanın [54] fikri ilə razıyıq ki, vergiyə cəlb olunma məqsədləri üçün, uçot siyasəti mexanizmi vasitəsilə həyata keçirilən vergi uçotunun aparılması üsullarının bütün məcmusu metodiki və təşkilati – texniki üsullara bölünür.

Vergi uçotunun aparılmasının metodoloji üsulları, başqa sözlə, vergiləri və yığımları düzgün hesablamaq üsulları özündə aşağıdakıları birləşdirir:

- vergitutma bazasının formalaşmasının Vergi Məcəlləsində nəzərdə tutulan üsulları;
- vergitutma bazasının formalaşmasının Vergi Məcəlləsində nəzərdə tutulmayan üsulları.

Vergitutma bazasının formalaşması üsullarının variantlılığı Vergi Məcəlləsində təsadüf olunan ziddiyyətlərdən irəli gəlir.

Vergi uçotunun aparılmasının təşkili – texniki üsulları – vergi uçotunun aparılmasının texnoloji proseslərinin təşkili üsulları aşağıdakıları müəyyənləşdirir:

- mühasibat xidmətinin vergi uçotu hissəsində işinin təşkili (yaxud vergi xidməti və onun mühasibat xidməti ilə qarşılıqlı əlaqəsi qaydası);
- vergi uçotunun analitik registrlərinin tərkibi, formaları və formalaşdırılması üsulları;
- sənəd dövriyyəsinin təşkili, vergi hesabatı sənədlərinin və vergi uçotu registrlərinin saxlanma qaydası.

Vergiyə cəlb olunma məqsədi üçün uçot siyasətinin ən mühüm aspektlərindən biri məhsul (iş, xidmət) satışından alınan vəsaitin müəyyənləşdirilməsi metodunun seçilməsi hesab olunur. Qüvvədə olan qaydalara görə məsrəflərin tərkibi və mənfəət, ya hesablama, ya da kassa metodu ilə müəyyənləşdirilə bilər.

Çox böyük ehtimalla güman etmək olar ki, müəssisələr mühasibatlıqda sənəd dövriyyəsinə azaltmaq, vergi və mühasibat uçotunu yüngülləşdirmək üçün mühasibat və vergi uçotu siyasətlərini maksimum yaxınlaşdırmağa cəhd göstərəcək.

Belə bir yaxınlığı əsas vəsait obyektlərin və qeyri–maddi aktivlər üzrə amortizasiya hesablanması üsulunun seçilməsində müşahidə etmək olar.

Ümumiyyətlə, dünya uçot praktikasında əsas vəsaitlərə amortizasiya hesablanması ən geniş yayılmış üsulları aşağıdakılardır:

- xətti üsul;
- azalan qalıq üsulu;
- faydalı istifadə müddətinin illərinin sayı üzrə dəyərin silinməsi üsulu;
- dəyərin məhsulların həcminə mütənasib olaraq silinməsi üsulu.

Qeyri – maddi aktivlərə amortizasiya hesablanmasında yuxarıdakı üsullar (faydalı istifadə müddətinin illərinin sayı üzrə dəyərin silinməsi üsulundan başqa) tətbiq edilir.

Müqayisəli təhlil göstərir ki, vergi və mühasibat uçotunda əsas vəsaitlərə və qeyri–maddi aktivlərə amortizasiya hesablanmasının yalnız xətti üsulları üst–üstə düşür. Qeyri–xətti metod isə mühasibat uçotunda amortizasiya hesablanmasının yerdə qalan üsullarının heç biri ilə üst–üstə düşmür (cədvəl 1.1).

Cədvəl 1.1.

Uçot siyasətinin və vergiyə cəlb olunma üçün uçot siyasətinin müxtəlif ünsürlərinin əks etdirilməsi variantları

Uçot siyasətinin ünsürləri	Tətbiq olunan variant					
	Mühasibat uçotunda				Vergi uçotunda	
Əsas vəsaitlərə amortizasiya hesablanması üsulu (metodu)	Xətti üsul	Azalan qalıq üsulu	Dəyərin məhsulların həcmi–nə mütənasib olaraq silinməsi üsulu	Faydalı istifadə illərinin sayının cəmi üzrə dəyərin silinməsi üsulu	Xətti üsul*	Qeyri–xətti üsul
Qeyri–maddi aktivlərə amortizasiya hesablanması üsulu (metodu)	Xətti üsul	Azalan qalıq üsulu	Dəyərin məhsulların həcmi–nə mütənasib olaraq silinməsi üsulu		Xətti üsul	Qeyri–xətti üsul

* Vergi ödəyicisi istismara verilməsi müddətindən asılı olmayaraq binalara, tikililərə və ötürücü qurğulara amortizasiya hesablanmasının xətti üsulunu tətbiq edir.

Beləliklə, əgər müəssisədə amortizasiyanın başqa üsulla hesablanmasına hər hansı bir daxili səbəb yoxdursa, onda bu və ya digər uçot siyasətində ünsür qismində xətti üsul (metod) seçiləcək.

Belə bir müqayisəli təhlili uçot siyasətinin və vergiyə cəlb olunma məqsədləri üçün uçot siyasətinin digər ünsürləri üzrə aparmaq və uçotun aparılmasının optimal variantını seçmək mümkündür.

Vergiyə cəlb olunma məqsədləri üçün uçot siyasətinin optimal modeli seçilən zaman aşağıdakı amillərə xüsusi diqqət yetirmək lazımdır: müəssisənin təsərrüfat fəaliyyətinin xüsusiyyətləri, müəssisənin təşkilat strukturu, uçot proseslərinin avtomatlaşdırma dərəcəsi, müəssisənin struktur bölmələri arasında informasiya mübadiləsi sisteminin səviyyəsi, müəssisənin maliyyə hesabatlarından maraqlı kənar istifadəçilərin mövcudluğu, mühasibat uçotu sisteminin və daxili nəzarətin vəziyyətinin səviyyəsi, həmçinin müəssisənin maliyyə imkanları.

Konkret istiqamət üzrə vergiyə cəlb olunma məqsədləri üçün uçot siyasətini formalaşdırdıqda müəssisə, qanunvericiliyin yol verdiyi bir neçə üsuldan birini seçir. Bu zaman vergiyə cəlb olunma məqsədləri üçün uçot siyasətinin hər bir maddəsi üzrə Vergi Məcəlləsinin və digər qanunvericilik aktlarının konkret maddələrinə istinad olunmasını tövsiyə edirik.

Bundan başqa, müəssisə, vergiyə cəlb olunma məqsədləri üçün uçot siyasətində Məcəllədə öz həllini tapmayan və yaxud haradasa ziddiyyət təşkil edən məqamları xüsusi olaraq qeyd etmək hüququna malikdir. Belə qeydlər müəssisənin vergi orqanları qarşısında öz mənafeyini müdafiə etməsi üçün çox ciddi argument sayıla bilər.

Mühasibat uçotunda formalaşan məlumatların vergi uçotu tərəfindən tanınmaması son nəticədə nəinki «vəsaitlər–mənbələr» sistemindəki, habelə «gəlirlər – xərclər» sistemindəki əlaqələrin itirilməsinə gətirib çıxarır.

Uçotun normal fəaliyyət göstərən hər hansı bir sistemi nəzarətin daxili sisteminin mövcudluğu ilə xarakterizə olunur. Mühasibat uçotunda həmin şərt, analitik uçot məlumatlarının dövrüyyə və sintetik uçot hesabları üzrə qalıqlarla uyğunluğun gözlənilməsi nəticəsində həyata keçirilir.

Vergi hesabatı tərtib edildiyi zaman mühasibat uçotu məlumatlarından imtina edilməsi nəticəsində vergi uçotu ən mühüm mexanizmlərdən birindən – özünə–nəzarət mexanizmindən və yekun informasiyalarının etibarlılığının təmin olunmasından məhrum olur.

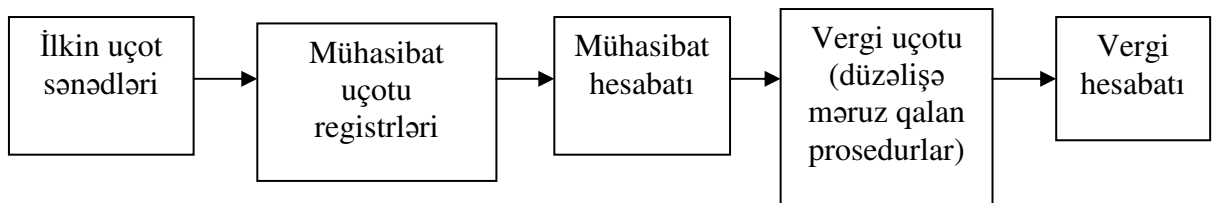
Eyni zamanda informasiyaların müxtəlif səviyyəli vergi registrlərinin formalaşması zəruriliyi tamamilə göz qadağındadır. Bu zaman registrlər köməkçi

qismində aralıq informasiyalara malik olmalı, digərləri isə bilavasitə vergi bazasının hesablanması üçün tətbiq edilməlidir. Göstərilən istiqamətdə hələlik vergi praktikasında hər hansı bir yanaşmaya təsadüf olunmur.

Analitik vergi registrlərinin formalaşması onların ilk uçot sənədləri ilə qarşılıqlı əlaqəsini təmin edən prosedurların daxil edilməsi ilə tamamlanmalıdır. Başqa sözlə, vergi ödəyiciləri tərəfindən kütləvi qeydiyyat informasiyalarının ilk sənədlərdən vergi registrlərinə köçürülməsi və kodlaşdırılması sistemlərinin hazırlanması çox vacibdir.

Vergi uçotu registrlərinin formalaşmasına sistemli yanaşmanın, vahid tələblərin və qaydaların olmaması nəticəsində vergi hesablamalarının tamlığına və etibarlılığına müvafiq surətdə mənfəət vergisi üzrə vergi bazasının düzgün hesablanmasına həqiqi nəzarəti təmin etmək qeyri – mümkündür.

Respublikada mövcud olan qaydaları təkmilləşdirmək üçün yollar aradıqda, bizim fikrimizcə, dünya ölkələrinin və özümüzün təcrübəmizə müraciət etmək və vergi hesablamalarının hamı tərəfindən qəbul edilmiş sxeminə istinad etmək məqsədəuyğundur:



Şəkil 1.1. Vergiyə cəlb olunan mənfəət haqda məlumatların formalaşması

Vergi uçotunun analitik registrlərinin mürəkkəb sistemlərinin hazırlanması əvəzinə mühasibat uçotu məlumatlarına münasibətdə zəruri vergi düzəlişlərinin tərtibini nəzərdə tutmaq zəruridir. Belə bir qayda vergi və mühasibat uçotunun bir-birindən aralı düşən sistemlərinin tətbiqi ilə müqayisədə görülən işlərin həcmi əhəmiyyətli dərəcədə aşağı düşməsinə təmin edə bilər.

Beləliklə, bizim fikrimizcə, vergitutma bazasının hesablanması üçün informasiyaları mühasibat uçotunda əks etdirmək lazımdır. Mühasibat uçotu, kənar və daxili istifadəçilər üçün zəruri informasiyaları əldə etmək, o cümlədən vergitutma

bazasını hesablamaq üçün zəruri məlumatları müəyyənləşdirmək üçün müəssisənin idarə olunmasının əsası kimi qalmalıdır.

1.2.Maliyyə və vergi uçotunun qarşılıqlı əlaqəsi

Azərbaycanda mühasibat uçotu sisteminin təkmilləşdirilməsinin əsas istiqamətlərindən biri maliyyə və vergi uçotunun qarşılıqlı modelinin formalaşması hesab olunur. Əsas problemlərdən biri təsərrüfatçılığın uzun illər ərzində təşəkkül tapan şərtlərinə uyğun gələn maliyyə və vergi uçotunun aparılması qaydasının optimal nisbətini müəyyənləşdirməkdən ibarətdir. Hazırda Azərbaycanda mühasibat uçotunun mövcud sistemi Vergi Məcəlləsində müntəzəm surətdə həyata keçirilən dəyişikliklərdən birbaşa asılıdır. Mövcud asılılıqdan yayınmaq üçün zənnimizcə, ilk növbədə maliyyə və vergi uçotu sistemləri ayrı–ayrılıqda müvafiq qanunvericilik aktları ilə tənzimlənməlidir. Lakin təkcə vergi uçotuna müstəqil status verilməsi praktik mühasiblərin qarşısında duran problemləri həll edə bilmək iqtidarında deyildir.

Mühasiblərin dünyada mövcud olan əməkdaşlıq cəmiyyətləri tərəfindən maliyyə və vergi uçotu sistemlərinin iki modeli qəbul edilmişdir.

Mühasibat uçotu sisteminin birinci modeli vergiyə cəlb olunmanın güclü təsiri və bilavasitə müdaxiləsi altında rəsmiyyətə salınır və fəaliyyət göstərir. Bu modeldə mühasibat uçotunun vergiyə cəlb olunmadan asılılığının müxtəlif dərəcələri (tam asılılıqdan zəif asılılığadək) mümkündür. Hansı ki, vergiyə cəlb olunma qaydaya görə mühasibat uçotu sisteminə əhəmiyyətli təsir göstərir. «Qitə» (kontinental) adlandırılan birinci modeldə mühasibat və vergi uçotu faktik olaraq üst–üstə düşür və birinci bütün fiskal – uçot vəzifələrini yerinə yetirir. Qitə modeli Almaniya, İsveç, Belçika, İspaniya, İtaliya kimi Avropa ölkələrində tətbiq olunur.

İkinci model müxtəlif məqsədlər güdən mühasibat və vergi uçotunun iki müstəqil sistem kimi paralel surətdə təşəkkül tapmasını nəzərdə tutur. Əksər hallarda belə model fəaliyyət göstərməklə iki variantı həyata keçirir:

- 1) vergi məqsədləri üçün uçot məlumatlarında müəyyən düzəlişlər aparmaq və onları yenidən hesablamaq yolu ilə;
- 2) mühasibat proseduralarını vergiyə cəlb olunma üçün hazır məlumatların formalaşmasının sistemli uçotu çərçivəsində tamamlamaq yolu ilə.

Bu zaman adları çəkilən iki variantın istənilən hər birində mühasibat və vergi uçotunun başlanğıc bazası vahiddir, başqa sözlə, ilk uçotun məlumatlarıdır. Mühasibat və vergi uçotunun mövcudluğunun ikinci modeli «ingilis–saxon» adlanır və əsasən ABŞ–da, İngiltərədə, Avstraliyada, Kanadada fəaliyyət göstərir.

Eyni zamanda mühasibat və vergi uçotunun mövcud sisteminin iki modelə ayrılması şərti hesab olunur. Bu və ya digər ölkədə tətbiq edilən modelləri eyniləşdirmək praktikada çox çətindir, bəzən isə tamamilə qeyri–mümkündür.

Qeyd etmək lazımdır ki, Azərbaycanın təsərrüfat sistemində vergi və mühasibat uçotu üzrə qüvvədə olan qanunvericilik bazasında uçotun aparılması və hesabatın tərtib olunması prosesində vergi qanunvericiliyi prioritetliyi ilə seçilir.

Bütün qeyd olunanlar sübut edir ki, respublikanın maliyyə sistemi və Vergi Məcəlləsi üçün mühasibat və vergi uçotunun qanunvericilik bazasının yaradılması əsasında fəaliyyət göstərməsi son dərəcə vacibdir.

Son illərdə mühasibat və vergi qanunvericiliyinin inkişafı meylləri eyni təsərrüfat fəaliyyəti faktlarının prinsiplərinin fərqləndirilməsi və qaydalarının traktovkası həm mühasibat uçotunun (mühasibat hüququnun normaları) məqsədləri üçün, həm də vergiyə cəlb olunma məqsədləri (vergi qanunvericiliyinin normaları) üçün qaçılmaz amillə çevrilməkdədir.

Təsərrüfat praktikasında mühasibat və vergi normalarındakı fərqlərin bir sıra nümunələrini göstərmək olar, məsələn:

- mühasibat mənfəəti vergiyə cəlb olunan mənfəətlə bərabər deyildir;

- xərclərin uçota alındığı hesablarda əks etdirilən istehsal və tədavül xərclərinin kəmiyyəti vergiyə cəlb olunan mənfəətin kəmiyyətini azaldan müəssisə xərclərinin məbləğinə bərabər olmaya bilər;
- 601 «Satış» hesabının kreditində əks etdirilən satışdan əldə olunan vəsaitin dövriyyəsi əlavə dəyər vergisinin tutulan bazasına uyğun gəlmir;
- mühasibat uçotu qaydalarını müəyyənləşdirən və hələlik qüvvədə olan bəzi normativ sənədlərdə nəzərdə tutulan tövsiyələr bir çox hallarda onların Vergi Məcəlləsində qeyd olunan traktovkasından xeyli fərqlənir. Vergiyə cəlb olunma məqsədləri üçün baza sayılan bəzi faktlar mühasibat uçotuna dair normativ sənədlərdə hələlik öz əksini tapmamışdır.

Belə fərqlərin nəticəsində Azərbaycanda mühasibat və vergi uçotu arasındakı fərqlər güclənməkdədir.

Vergi uçotu hazırda dünyanın inkişaf etmiş ölkələrində və xüsusən də Rusiya Federasiyasında daha dinamik şəkildə inkişaf etməkdədir. Azərbaycanda bilavasitə vergi uçotu ilə bağlı normativ sənədlər olmasa da, vergiyə cəlb olunma üzrə normativ aktların, habelə vergi və uçot qanunvericiliyində qüvvədə olan normativ sənədlərdə aparılan dəyişikliklərin təhlili sübut edir ki, vergi uçotu özünün qaydaları və prinsipləri ilə birlikdə yaxın gələcəkdə vergiyə cəlb olunmanın müstəqil sahəsinə çevriləcək. Mənfəətdən vergi üzrə vergi uçotu artıq qanunvericilik səviyyəsində özünün həllini tapmaqdadır.

İqtisadi ədəbiyyatda vergi uçotu və onun mühasibat uçotu ilə qarşılıqlı əlaqəsi barədə müxtəlif fikirlər söylənilməkdədir.

Məs., Smirnova S.A. belə hesab edir ki, «...vergi uçotunun ayrıca növ qismində qəbul edilməsi özlüyündə olduqca mübahisəlidir, belə ki, uçot və operativ informasiyaların toplanmasının və işlənilməsinin qeyd olunan növü vahid maddəyə – vergiyə cəlb olunma məqsədi üçün maliyyə nəticələrinə xidmət göstərir. Bu da həmin uçotun dar istiqamətini xarakterizə edir» [52, s. 58].

Brıçqalın A.V. isə aşağıdakı mövqeni müdafiə edir: «... vergi uçotu müstəqil və mürəkkəb sistemə çevrilməkdədir» [45].

Biz belə hesab edirik ki, vergi uçotunun əsasını mühasibat uçotu təşkil edir. Uçotun iki növünün paralel surətdə aparılması müəyyən mənada əlavə vəsait sərf olunması ilə əlaqədardır. Eyni zamanda vergi uçotunu dərinlən bilən kadrlara da böyük ehtiyac duyulur. Ümumilikdə, mühasibat və vergi uçotunu bir-birinə yaxınlaşdırmaq lazımdır. Eyni zamanda vergiyə cəlb olunma bazasının şəffaflığına nail olmaq üçün mühasibat uçotundan əlavə informasiyalar əldə etməyə nail olunmalıdır.

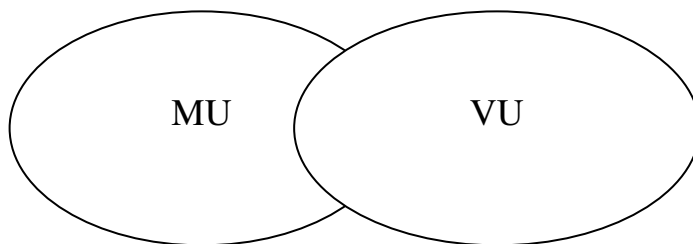
Vergi uçotunun aparılmasında hər şeydən əvvəl mühasiblərin yüzilliklər ərzində topladıqları təcrübəyə istinad edilməli və onun əsasında da vergi orqanlarına lazımı informasiyalar verilməlidir.

S.A.Nikolayeva qeyd edir ki, «... vergi haqqında informasiyalar mühasibat uçotunun informasiya sistemlərindən əldə oluna bilər. Mühasibat uçotu sistemindən kənarda yaradılan vergi uçotu üçün informasiya sistemi özünü yalnız iki halda doğruldu: birincisi, təşkilat mühasibat uçotunu ümumilikdə aparmaq hüququna malikdir, ikincisi, mühasibat uçotu sistemində həmin vergi bazası haqda sadəcə olaraq informasiya yoxdur» [54, s. 20].

Deyilənlərə əsasən belə bir nəticəyə gəlmək olar ki, mühasibat və vergi uçotunun normativ qaydada tənzimlənməsi sistemində nəzərdə tutmaq lazımdır ki, müəssisədə aparılan uçot işləri iki yerə bölünür:

- mühasibat uçotu (MU);
- vergi uçotu (VU).

Uçot xidmətləri işində onların bir-birinə nisbətini aşağıdakı şəkildə təsəvvür etmək olar (şəkil 1.2).



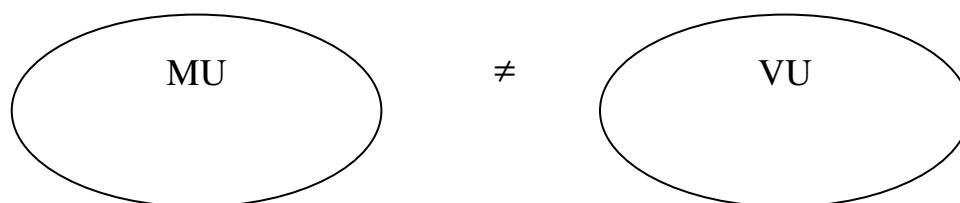
Şəkil 1.2. Mühasibat və vergi uçotunun qarşılıqlı əlaqəsinin sxemi

Əmlak vergisi üzrə vergiyə cəlb olunma bazası mühasibat uçotu məlumatları əsasında formalaşır və müvafiq surətdə aşağıdakı nisbətə malikdir (şəkil 1.3).



Şəkil 1.3. Əmlak vergisi hesablanan zaman mühasibat və vergi uçotunun qarşılıqlı əlaqəsinin sxemi

Eyni zamanda mənfəət vergisi hesablanılan zaman vergi bazasını formalaşdırmaq üçün başlıca informasiya mənbəyi kimi vergi uçotunun məlumatları çıxış edir (şəkil 1.4).



Şəkil 1.4. Mənfəət vergisi hesablanan zaman mühasibat və vergi uçotunun qarşılıqlı əlaqəsi sxemi

Vergi uçotu sistemində mühasibət uçotunun iştirakı dərəcəsinə görə vergi uçotunun üç növünü bir – birindən fərqləndirirlər [45, s. 47]:

1. Mühasibat vergi uçotu – vergi uçotunun göstəriciləri istisnasız qaydada mühasibat uçotu məlumatları əsasında formalaşır.

Hesablanılan vergilərin miqdarından asılı olaraq vergi uçotunun həmin növü həlledici sayılır, belə ki, respublikada təşəkkül tapan ənənəvi vergiyə cəlb olunma sistemi bilavasitə mühasibat uçotunun göstəricilərinə istinad olunur. Bu da sonuncunun universallığını sübuta yetirir.

2. Qarışıq vergi uçotu – vergi uçotunun göstəriciləri mühasibat uçotunun məlumatları əsasında formalaşır. Bu zaman vergiyə cəlb olunma məqsədləri üçün müəyyən metodlardan istifadə olunmalıdır.

Vergi uçotunun qarışıq metodu zamanı vergi ödəyicisi əvvəlcə mühasibat uçotunun göstəricilərindən istifadə edir, daha sonra alınmış göstəricilərə Vergi Məcəlləsində nəzərdə tutulan xüsusi metodika əsasında düzəliş olunur.

3. Mütləq vergi uçotu – vergi uçotunun göstəriciləri mühasibat uçotunun iştirakı olmadan formalaşır.

Mühasibat uçotunun iştirakı olmadan vergi uçotunun göstəricilərinin hesablanması metodiksinə tez-tez rast gəlinir. Belə ki, mühasibat uçotunun göstəricilərinin iştirakı olmadan gömrük rüsumları, dövlətin digər rüsumları və s. hesablanılır.

Hazırda respublikada vergi uçotunun mühasibat uçotundan ayrılması prosesinin getməsi bir faktdır. Eyni zamanda mühasibat və vergi uçotunun bəzi ümumi əlamətlərini də qeyd etmək istəyirik:

- 1) istifadə edilən ölçülər – pul ifadəsində;
- 2) uçot obyektləri – müəssisənin bütövlükdə fəaliyyəti;
- 3) hesabatın tərtib və təqdim olunmasının dövriliyi;
- 4) bütün təsərrüfat əməliyyatlarının sənədlərlə təsdiqi;
- 5) mənfəət və zərərlərin uçotunun aparılması.

Mühasibat uçotunun vergi uçotundan bəzi fərqli cəhətləri aşağıdakı cədvəldə verilmişdir (cədvəl 1.2).

Cədvəl 1.2.

Mühasibat və vergi uçotu arasındakı əsas fərqlər

Müqayisə sahəsi	Mühasibat uçotu	Vergi uçotu
A	B	C
Uçotun aparılma məqsədləri	Mühasibat hesabatının tərtib olunması	Vergi hesabatının tərtib olunması, vergilərin hesablanması, düzgünlüyü, tamlığı və öz vaxtında olması haqda daxili və kənar istifadəçilər üçün tam və etibarlı informasiyaların formalaşması
İnformasiyalardan istifadə edənlər	İnvestorlar, kreditör, səhmdarlar	Vergi orqanları, auditorlar, daxili auditorlar
Maliyyə nəticələrinin hesablanması metodikası	İki variant mümkündür: 1) mənfəət, məhsul (iş və xidmətlərin) satışından əldə edilən vəsaitlə onların tam maya dəyəri arasındakı fərq kimi hesablanır; 2) mənfəət, məhsul (iş və xidmətlərin) satışından əldə olunan vəsaitlə onun istehsal	Mənfəət, Vergi Məcəlləsinin 104-cü maddəsinə uyğun olaraq vergi ödəyicisinin bütün gəlirləri ilə Vergi Məcəlləsinə əsasən gəlirdən çıxılmasına yol verilən xərclərin fərqlərinin məbləği ilə müəyyənləşdirilir.

	mayə dəyəri və dövrü xərclər arasındakı fərq kimi hesablanır.	
Gəlirlərin və xərc-lərin təsnifatı	MHBS ilə müəyyənləşdirilir: fəaliyyətin adi növləri üzrə; əməliyyat; satışdankənar; fəvqəladə.	Gəlirlər: malların təqdim edilməsin–dən, iş görülməsindən və xid–mət göstərilməsindən gəlir; satışdankənar gəlirlər. Xərclər: gəlirin əldə edilməsi ilə bağlı xərclər (Vergi Məcəlləsinin 108–ci maddəsi); gəlirdən çıxılmayan xərclər (Vergi Məcəlləsinin 109–cu maddəsi).
Amortizasiya olu–nan əmlakın fay–dalı istifadə müd–dəti	Obyektlərdən istifadədən gözlənilən gəlirlərin alınması müddətindən asılı olaraq müəssisə tərəfindən müstəqil surətdə müəyyənləşdirilir.	Vergi Məcəlləsinə əsasən amortizasiya olunan əmlakın qrupları üzrə müəyyənləşdirilir.
Əsas vəsaitlərə amortizasiya hesablanması	xətti üsul; azalan qalıq üsulu; faydalı istifadə müddətinin illərinin sayı üzrə dəyərin silinməsi üsulu; məhsulların həcmində mütənasib olaraq dəyərin silinməsi üsulu	Vergi Məcəlləsinin 114–cü maddəsinə əsasən müəyyənləş–dirilir.
Əsas vəsaitlərin təmirinə çəkilən xərclər	Hesabat dövrünün xərcləri–nin tərkibinə daxil edilir.	Hesabat dövrünün xərclərinə aid edilməsi qaydası Vergi Məcəlləsinin 115–ci maddəsi ilə müəyyənləşdirilmişdir.
Qeyri–maddi ak–tivlərə amortizasi–ya hesablanması üsulları	xətti üsul; azalan qalıq üsulu; məhsulların (işlərin) həc–minə mütənasib olaraq dəyərin silinməsi üsulu	Vergi Məcəlləsinin 114.3.6–cı maddəsinə əsasən qeyri – maddi aktivlərə amortizasiya istifadə müddəti məlum olmayanlar üçün 10 faizədək, istifadə müddəti məlum olanlar üçün isə illər üzrə istifadə müddətinə mütənasib məbləğlərlə

Beləliklə, yuxarıdakı cədvəldən görünür ki, yüksək məsrəf tələb edən işlərin təşkilini mahiyyətə iki muxtar uçot sistemi üzrə müəssisə səviyyəsində aparmaq məqsəduyğundur. Daha optimal variant mühasibat uçotunu vergi uçotuna istinad

etməklə aparmaq hesab olunur. Yuxarıdakı cədvəldən göründüyü kimi bu, praktik olaraq qeyri – mümkündür.

Buna görə də hər bir müəssisənin qarşısında duran başlıca vəzifə uçot siyasətini vergiyə cəlb olunma məqsədi üçün formalaşdırmaqdan ibarətdir. Uçot siyasətində isə hər bir konkret müəssisənin maliyyə–təsərrüfat fəaliyyətinin xüsusiyyətlərini nəzərə almaqla, həm mühasibat, həm də vergi uçotunun daha rəşional üsullarının özündə əks etdirməlidir.

1.3.Maliyyə hesabatının beynəlxalq standartlarının tətbiqi şəraitində maliyyə və vergi uçotunun xüsusiyyətləri

Avropa ölkələrinin əksəriyyətində «vergi uçotu» termini vergi qaydalarına müvafiq surətdə gəlirlərin və xərclərin hesablanmasına aid edilir. Bu isə özlüyündə hər hansı bir konkret ölkədə mühasibat uçotunun qəbul edilmiş qaydalarından müəyyən mənada fərqlənir.

Demək olar ki, dünyanın bütün ölkələrində eyni dövrdə hesablanan vergiyə cəlb olunan mənfiətlə vergi ödəyicisinin maliyyə fəaliyyətinin nəticələri arasında fərqlər mövcuddur. Belə fərqlər vergi və mühasibat uçotunun qarşılarında duran məqsədlərin müxtəlifliyindən irəli gəlir.

Vergi uçotu dövlətin prinsiplərinə əsaslanan aşağıdakıları əks etdirməyi nəzərdə tutur:

- vergi ödəyicisinin gəlirlərini dəqiq əks etdirmək;
- investisiyaların müxtəlif növlərinə (sürətli amortizasiya və digər investisiya maraqları) marağı artırmaq;
- xərclərin müxtəlif növlərinə (məs., nümayəndəlik xərcləri) marağı azaltmaq;
- vergidən yayınmaların (məs., transfert qiymətin yaradılması qaydasında) qarşısının alınması və s.

Bütün yuxarıda sadalananlar Vergi qanunvericiliyinin özünəməxsus xüsusiyyətlərindən irəli gəlir.

Ümumiyyətlə, bütün ölkələr, həm mühasibat məqsədləri, həm də vergitutma bazasının hesablanması məqsədi ilə hesabatların tərtibi üçün vahid informasiya mənbələrindən istifadə edirlər. Mənfəət vergisi üzrə bəyannamənin tərtib olunması üçün məlumatlar qaydaya görə konkret vergi ödəyicisinin mühasibat uçotundan götürülür. Verginin digər növləri üçün də həmin informasiya mənbələri əsas sayılır. Lakin mühasibat uçotunun məlumatları ilə vergi bəyannamələri arasındakı koordinasiyanın necə həyata keçirilməsi isə konkret ölkənin tarixi ilə müəyyən olunur. Göstərilən koordinasiyanın formaları bir çox hallarda mühasibat hesabatlarının tərtib olunması qaydalarından asılıdır.

Vergi hesabları tərtib olunan zaman ən mühüm amillərdən biri vergi ödəyicisinin mühasibat uçotunun sənədlərindən istifadə olunmasıdır. Avropanın bir çox ölkələrində müəssisənin vergiyə cəlb olunan mənfəətini müəyyənləşdirmək üçün «balans metodu»ndan istifadə edilir. başqa sözlə, vergiyə cəlb olunan mənfəət, vergi ödəyicisinin ilin axırına balansındakı xalis aktivlərinin dəyəri ilə (dividendlərin məbləğini nəzərə almaqla) vergi ödəyicisinin ilin əvvəlinə balansındakı xalis aktivlərin dəyəri arasında olan fərq məbləği kimi hesablanır. Müsbət fərq, vergiyə cəlb olunan təsərrüfat mənfəətinin kəmiyyətini, mənfi fərq isə təsərrüfat fəaliyyətindən baş verən zərəri göstərir.

Ümumi hüquq qaydalarından istifadə edən bəzi ölkələrdə (burada qanunvericiliklə yanaşı məhkəmə qərarları əhəmiyyətli rol oynayır) vergiyə cəlb olunan mənfəətin məbləğini müəyyənləşdirmək üçün «daxilolmalar və cari xərclər» sistemindən istifadə edilir. burada vergiyə cəlb olunan mənfəət vergi ödəyiciləri tərəfindən vergi ili ərzində alınan gəlirləri əsas götürməklə hesablanır. Bu zaman il ərzində vergitutma bazasından çıxılan və həmin il ərzinhəyata keçirilən bütün xərclər nəzərə alınır. Belə ölkələrin vergi qanunvericiliyindən bütün gəlirlərin və xərclərin maddələrinin siyahısı göstərilir. Odur ki, formal nöqteyi-nəzərdən vergi qanunvericiliyində müəssisənin maliyyə nəticələrinə ehtiyac zəif əks etdirilmişdir.

Vergi uçotunun mühüm aspektlərindən biri ondan ibarətdir ki, vergi ödəyicilərinin mənfəətinin hesablanması vergi yoxlaması həyata keçirilən zaman yoxlanılmalıdır. Buna onunla nail olunur ki, vergi ödəyicisi mühasibat və vergi

məqsədləri üçün uçotun eyni metodundan istifadə edir. Metodların belə uyğunluğu vergi ödəyicisinə kitabların və uçot məlumatlarının vahid dəstindən istifadə etməyə imkan yaradır. Mühasibat uçotu məlumatları ilə vergi uçotunun xüsusi tələbləri arasındakı fərq xüsusi köçürmə cədvəllərinin köməyi ilə bir – birinə uyğunlaşdırılır. Həmin köçürmə cədvəlləri mühasibat sənədləri ilə birlikdə mühafizə olunur və vergi yoxlaması zamanı vergi müfəttişinə təqdim edilir. bu və ya digər uçot məqsədilə eyni bir metodun tətbiqi haqda tələblər vergiyə cəlb olunan mənfəətin ölçüsünün süni surətdə azaldılması imkanlarını məhdudlaşdırır. Eyni zamanda vergi müfəttişləri tərəfindən hesablaşmaların yoxlanılması imkanlarını artırır. Lakin bu zaman vergi məqsədləri üçün istifadə olunan mühasibat uçot kitablarının, yaxud köçürmə cədvəllərinin aparılmasının vahid formatı nəzərdə tutulmur.

FƏSİL 2. BÜDCƏ İLƏ HESABLAŞMALARIN UÇOTUNUN VƏ AUDİTİNİN XÜSUSİYYƏTLƏRİ VƏ VERGİ UÇOTUNUN TƏTBİQİ İMKANLARI

2.1. Müəssisələrdə hesablaşmaların maliyyə və vergi uçotunun müasir vəziyyəti

Vergi uçotu ilk uçot sənədləri əsasında vergilər üzrə vergi bazasını müəyyənləşdirmək üçün informasiyaların ümumiləşdirilməsi sistemi deməkdir.

Biz bu paraqrafda müəssisənin kənar və daxili hesablaşmalarının mühasibat uçotunun və hesablaşmaların vergi uçotunun mövcud və təklif olunan vəziyyətini araşdırmağa çalışacağıq.

a) müəssisələrdə kənar hesablaşmaların mühasibat uçotu

Müəssisələrdə müntəzəm surətdə malsatanlar və podratçılar, alıcılar və sifarişçilər və digər ödənişlər üzrə hesablama münasibətləri meydana çıxır.

Daha çox rast gəlinən hesablaşmalar içərisində malsatan və podratçılarla hesablaşmalar xüsusi yer tutur. Hazırda müəssisələr göndərilən məhsullara, yaxud göstərilən xidmətlərə görə hesablaşma formasını müstəqil surətdə seçirlər və həmin formanı malsatan və podratçılarla bağladıqları müqavilədə nəzərdə tuturlar. Qaydaya görə müəssisələr malsatan və podratçıların hesabnamələrini ödəmə tapşırıqları vasitəsilə ödəyirlər.

531 «Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditor borcları» hesabında satın alınan mal – material dəyərlərinə, qəbul olunan işlərə, yaxud ödəniş müddətindən asılı olmayaraq istehlak xidmətlərinə görə bütün əməliyyatlar uçota alınır.

Qaydaya görə bu hesabda artıq uçota qəbul edilən material dəyərləri, yerinə yetirilən işlər və göstərilən xidmətlər qeydə alınır. Satın alınan material dəyərlərinə, qəbul olunan işlərə, yaxud istehlak xidmətlərinə görə bütün hesablaşmalar ödəniş müddətindən asılı olmayaraq əks etdirilir.

531 «Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditor borcları» hesabı mühasibat uçotuna qəbul edilən mal – material ehtiyatlarının, görülən işlərin, istehlak xidmətlərinin dəyəri məbləğində kreditləşir. Material ehtiyatlarının daşınması üzrə xidmətlərin dəyəri 531 – ci hesabın kreditinə, istehsalat ehtiyatları, mallar, istehsal və satış xərcləri və s. uçota alınan hesabların debetinə yazılır.

Mühasibat uçotunda material dəyərlərinin satın alınması (iş, xidmətlər) üzrə əməliyyatlar aşağıdakı köçürmələr vasitəsilə əks etdirilir.

Təsərrüfat əməliyyatlarının məzmunu	Müxabirləşən hesablar	
	<i>Dt</i>	<i>Kt</i>
Satın alınan material dəyərlərinə (iş, xidmət) görə borclar əks etdirilmişdir	103,113, 201, 202,721, 205, 711	531
Satın alınan material dəyərlərinə (iş, xidmət)	241	531

ƏDV məbləği əks etdirilmişdir		
Satın alınan material dəyərlərinə (iş, xidmət), (ƏDV daxil olmaqla) malsatan və podratçılara ödəniş həyata keçirilmişdir	531	221, 223

Bu məqsədlə 243 «Verilmiş qısamüddətli avanslar», 211 «Alıcılar və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları» və s. hesablardan da istifadə oluna bilər. Müəssisələrə əlavə subhesablar açmaq və onları adlandırmaq imkanı verilir (bu şərtlə ki, həmin subhesablar müəssisənin uçot siyasətində hökmən öz əksini tapmalıdır).

Dəyərlərin (iş, xidmət) satın alınması zamanı meydana çıxan məzənnə fərqləri 801 «Ümumi mənfəət (zərər)» hesabı ilə müxabirləşməklə 531 «Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditor borcları» hesabında əks etdirilir.

Təcrübədə belə hallara rast gəlinir ki, malsatan eyni vaxtda mal (iş, xidmət) alan qismində də çıxış edir. Belə hallarda borcların qarşılıqlı məqbulunu həyata keçirmək mümkündür. Həmin əməliyyat aşağıdakı köçürmə ilə rəsmiyyətə salınır:

Dt 531 Kt 211

Hazırda malsatanlarda elə bir təminat yoxdur ki, onun məhsulunun dəyəri vaxtında ödəniləcək. Buna görə də məhsulların (iş, xidmət) göndərilməsinə görə müqavilələr qabaqcadan, ödəniş şərtləri daxilində bağlanır. Bu halda material dəyərlərinin (yerinə yetirilən işlərin və göstərilən xidmətlərin) gözlənilən yola salınması hesabına malsatan, yaxud podratçıya avans köçürülməlidir. Əməliyyat uçotda belə rəsmiləşdirilir:

Dt 243 Kt 221 (223, ...)

Əvvəlcədən ödənilən avans hesabına material dəyərlərinin (iş, xidmət) mədaxil olunması üçün aşağıdakı yazılış verilir:

Dt 103,113,201,205 Kt 243

Eyni zamanda mədaxil olunan material dəyərlərinə (yerinə yetirilən işlərə və göstərilən xidmətlərə) görə ƏDV məbləği rəsmiləşdirilir:

Dt 241 Kt 243

Daha sonra avansın məqbulu üzrə köçürmə tərtib olunur

Bəzən müəssisələr öz hesablaşmalarında vekseldən də istifadə edir. Alıcı (sifarişçi) tərəfindən ödənişin təxirə salınması qismində malsatana verdiyi məhsula görə veksəl əmtəə vekseli adlanır. Əmtəə veksellərinin mühasibat uçotunun xüsusi qaydası mövcuddur.

Hər bir müəssisə mənfəət götürməkdə maraqlıdır. Deməli, hazırlanan mallar (iş, xidmət) son istehlakçıya çatdırılmalıdır. Bir sıra müəssisələrdə istehsal olunan məhsulların alıcılarının (sifarişçilərinin) tapılması ilə məşğul olan xüsusi təchizat xidməti mövcuddur.

Malalan və sifarişçilərlə hesablaşmalar üzrə əməliyyatların mühasibat uçotu 211 «Alıcılar və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları» hesabında həyata keçirilir. Analitik uçot alıcıya (sifarişçiyə) təqdim olunan hər bir hesab, əgər hesablaşmalar planlı ödəniş qaydasında aparılırsa, onda hər bir alıcı və sifarişçi üzrə həyata keçirilir. 211–ci hesabın tərkibində «İnkasso qaydasında hesablaşmalar», «Planlı ödəmələr üzrə hesablaşmalar», «Alınmış veksellər» kimi subhesablar açıla bilər.

İndi həmin əməliyyatların mühasibat uçotunda necə əks etdirildiyini araşdıraq.

Qeyd etmək lazımdır ki, alıcının (sifarişçinin) borclarını satılan mallara (yerinə yetirilən işlərə, göstərilən xidmətlərə) görə ondan pul alınıb–alınmamasından asılı olmayaraq əks etdirmək lazımdır.

Alıcılara malların (məhsulların, yerinə yetirilən işlərin (xidmətlərin)) satışı zamanı aşağıdakı köçürmə vasitəsilə rəsmiləşdirilir:

Dt 211 Kt 601

Alıcılardan (sifarişçilərdən) borcun ödənilməsi üçün pul vəsaitləri, yaxud əmlak daxil olduqda belə köçürmə verilir:

Dt 221,223,201.. Kt 211

Müəssisədə müxtəlif debitor və kreditorlarla hesablaşmalar müxtəlif səbəblər üzündən meydana çıxır və ən müxtəlif sənədlər əsasında qeydə alınır: qaimələr, aktlar, arayışlar, hesablamalar, icra vərəqələri və i.a. sənədlər.

b) müəssisədə daxili hesablaşmaların mühasibat uçotu

Daxili hesablaşmalar müəssisənin mühasibatlığının mürəkkəb və əmək tutumlu sahələrindən biridir. Bunlara aiddir: əmək ödənişi üzrə heyətlə hesablaşmalar, təhtəhesab şəxslərlə hesablaşmalar, sosial sığorta və təminat üzrə hesablaşmalar və s.

Əmək ödənişinin bütün növləri üzrə hesablaşmaların, habelə mükafatlar, yardımlar və digər ödəncələrin uçotu 533 «Əməyin ödənişi üzrə işçi heyətinə olan borclar» hesabında aparılır. Əmək haqqının hesablanması 533–cü hesabın krediti üzrə əks etdirilir, onunla müxabirləşən hesablar işçinin hansı bölmədə işləməsindən, hansı işi yerinə yetirməsindən asılı olaraq seçilir.

İşçinin əmək haqqından fiziki şəxslərin gəlir vergisi, maddi ziyanın məbləği, icra vərəqəsinə görə məbləğlər və s. tutulur.

Əmək haqqının hesablanması və onun istehsal məsrəflərinin (satışla bağlı xərclərin) uçota alındığı hesablar üzrə bölüşdürülməsi əməliyyatları aşağıdakı qaydada rəsmiləşdirilir:

Təsərrüfat əməliyyatlarının məzmunu	Müxabirləşən hesablar	
	<i>Dt</i>	<i>Kt</i>
İşçilərə əmək haqqı hesablanmışdır	202	533
Əsas vəsait obyektlərinin inşasında (yenidən qurulmasında) çalışan işçilərə əmək haqqı hesablanmışdır	113	533
Xərcləri gələcək dövrlərin xərclərində uçota alınan işlərin yerinə yetirilməsi ilə məşğul olan işçilərə əmək haqqı hesablanmışdır	191	533
Fövqəladə hadisələrin ləğvi ilə məşğul olan işçilərə əmək haqqı hesablanmışdır	801	533
Müəssisə əməkdaşlarına dividend hesağlanmışdır	343	533
Əmək haqqından gəlir vergisi tutulmuşdur	533	521

Cari təsərrüfat fəaliyyətini həyata keçirmək üçün müəssisə öz işçilərinə təhtəhesab pul vəsaiti verdikdə belə yazılış tərtib olunur:

Dt 244 Kt 221

Əgər işçidə təhtəlhesab məbləğin olunmayan hissəsi qalarsa, o, həmin məbləği kassaya qaytarılmalıdır. İşçi təhtəlhesab məbləği vaxtında qaytarmazsa, bu əməliyyat aşağıdakı mühasibat hesablarında öz əksini tapır:

Dt 217-1 Kt 244

daha sonra:

Dt 533 Kt 217-1 –əgər həmin məbləği əmək haqqından tutmaq mümkündürsə;

Dt 213-1 Kt 217-1 – əgər belə imkan yoxdursa.

Sərf olunmuş təhtəlhesab məbləğin silinməsi işçinin avans hesabı əsasında əks etdirilir:

Dt 202 (726, 201, 113, ...) Kt 244

Əgər işçi təhtəlhesab məbləğin istifadə olunmamış qalığını kassaya qaytararsa, onda belə köçürmə tərtib olunur:

Dt 221 Kt 244

Verilən borclar üzrə işçilərlə hesablaşmalar 213-1 «Digər əməliyyatlar üzrə işçi heyətinin debitor borcları» hesabının «Verilmiş borclar üzrə hesablaşmalar» subhesabında uçota alınır.

İşçilərə borc verildikdə belə yazılış tərtib olunur:

Dt 213 – 2 Kt 221 (223)

Uçotda aşağıdakı köçürmə aparılmalıdır:

Dt 213 – 2 Kt 801

- borcdan istifadəyə görə faiz hesablanmışdır:

Dt 221 (223) Kt 213 – 2

- işçi faiz məbləğini müəssisəyə ödəmişdir.

Əgər işçi borcu kassaya, yaxud hesablaşma hesabına köçürmüşdürsə, belə köçürmə verilir:

Dt 221 (223) Kt 213 – 2

- işçi pulu kassaya (hesablaşma hesabına) qaytarmışdır.

Əgər mühasibat işçi ilə razılaşdırmaqla, borc məbləğini əmək haqqından tutursa, uçtoda belə qeydiyyat aparılır:

- işçidən borcun ödənilməsi hesabına çatası məbləğ əmək haqqından tutulmuşdur.

c) Müəssisədə hesablaşmaların vergi uçotu

Müəssisənin ödədiyi bütün vergilər və tutulmalar, həmçinin həmin müəssisənin işçilərindən tutulan vergilər üzrə büdcə ilə hesablaşmalar 68 «Büdcə ilə hesablaşmalar» hesabında ümumiləşdirilir. Hər bir vergi ayrıca subhesabda qeydə alınmalıdır. Belə olduğu şəraitdə 521–ci hesabın tərkibində aşağıdakı subhesabları açmaq məqsədə uyğundur:

- «Hüquqi şəxslərin mənfəət vergisi»;
- «Əlavə dəyər vergisi»;
- «Əmək haqqından gəlir vergisi»;
- «Aksizlər»;
- «Hüquqi şəxslərin əmlak vergisi» və i.a.

521–ci hesabın subhesablarının kreditində büdcəyə ödənilməsi vergilərin məbləğlərinin hesablanması debetində isə vergilərin büdcəyə köçürülməsi öz əksini tapır.

Əsas vergi növlərini büdcəyə ödənilməsinin mühasibat uçotu hesablarında əks etdirilməsi qaydasını nəzərdən keçirək.

Hüquqi şəxslərin mənfəət vergisinin hesablanması uçotda belə əks etdirilir:

Dt 801 Kt 521 «Vergi öhdəlikləri» subhesabı - büdcəyə çatası mənfəət vergisi hesablanmışdır.

Verginin büdcəyə köçürülməsi qeydə alınır:

Dt 521 «Vergi öhdəlikləri» subhesabı *Kt 223-* mənfəət vergisinin məbləği büdcəyə ödənilmişdir.

Baxmayaraq ki, mühasibat uçotunda hesablanan mənfəət vergisinin məbləği 801 «Ümumi mənfəət (zərər)» hesabının debetində əks etdirilir, müəssisənin vergiyə cəlb olunan mənfəətini həmin məbləğ azaltmır.

Əlavə dəyər vergisinin uçotu ondan asılıdır ki, müəssisə vergiyə cəlb olunma məqsədləri üçün satışdan alınan vəsaiti necə müəyyənləşdirir: yola salınma üzrə, yaxud ödəniş üzrə (hesablama və yaxud da kassa metodunun seçilməsindən asılı olaraq).

Əgər müəssisə vergiyə cəlb olunma məqsədləri üçün vəsaiti ödəniş üzrə müəyyənləşdirirsə və malların (iş və xidmətlərin) satışı anına alıcılardan (sifarişçilərdən) ödəniş hələlik daxil olmamışdırsa, ƏDV – nin hesablanması 531 – cı hesabın tərkibində açılması təklif olunan «Əvəzləşdirilən əlavə dəyər vergisi» hesabının «Ödənilməmiş ƏDV üzrə hesablaşmalar» subhesabında aparmaq məqsədə uyğundur.

Büdcəyə ödənilən vergilərin hesablanması zamanı tətbiq olunan bəzi əməliyyatlarda aşağıdakı köçürmələrdən istifadə edilir:

Təsərrüfat əməliyyatlarının məzmunu	Müxabirləşən hesablar	
	<i>Dt</i>	<i>Kt</i>
Satılmış mallara, hazır məhsullara, öz istehsalının yarımfabrikatlarına görə alıcılardan; yerinə yetirilən işlərə, göstərilən xidmətlərə və müəssisə üçün fəaliyyətin adi növü sayılan satışa görə sifarişçilərdən alınası ƏDV hesablanmışdır	601	521 « Vergi öhdəlikləri» subhesabı
Satılmış əsas vəsaitlərə, qeyri–maddi aktivlərə, materiallara, satışı həmin müəssisə üçün fəaliyyətin adi növü sayılmayan digər əmlakın satışına görə alıcılardan; satışı həmin müəssisə üçün fəaliyyətin adi növü sayılmayan göstərilən xidmətlərin satışına görə sifarişçilərdən (məs., əsas vəsaitin birdəfəlik icarəyə verilməsi) alınası ƏDV hesablanmışdır	611	521 « Vergi öhdəlikləri» subhesabı
Alıcılardan (sifarişçilərdən) pul daxil olandan sonra büdcəyə ödəniləsi ƏDV məbləği nəzərə alınmışdır	601	531 – cı hesabın tərkibində

		açılması təklif olunan «Ödənilməmiş ƏDV üzrə hesablaşmalar» subhesabı
Büdcəyə ödəniləsi ƏDV hesablanmışdır	531 – cı hesabın tərkibində açılması təklif olunan «Ödənilməmiş ƏDV üzrə hesablaşmalar» subhesabı	521 « Vergi öhdəlikləri» subhesabı

Hesabat dövrünün yekunlarına görə ƏDV məbləği büdcəyə köçürülməlidir. Bu məbləği əlavə dəyər vergisi üzrə Bəyannamənin köməyi ilə müəyyənləşdirmək lazımdır.

Vergi çıxılmalarının məbləği – satın alınan dəyərlərə (işlər, xidmətlər) görə malsatanlara ödənilən ƏDV məbləğidir və o, büdcənin hesabına silinir.

Ödənilən ƏDV məbləğinin uçotu üçün 241 «Əvəzləşdirilən əlavə dəyər vergisi» adlı sintetik hesab nəzərdə tutulmuşdur.

Əgər müəssisə malsatandan material dəyərləri (məs., avadanlıq, materiallar, yaxud mallar) almışdırsa, onda uçotda aşağıdakı köçürmə tərtib olunur:

Dt 113 (201, 205, ...)

Kt 531 – malsatanlardan alınan material dəyərlərinin mədaxili;

Dt 241

Kt 531 – satın alınan dəyərlər üzrə ƏDV məbləğinin əks etdirilməsi.

Əgər müəssisə icraçıdan yerinə yetirilən işlərin, yaxud göstərilən xidmətlərin nəticələrini qəbul edərsə, əməliyyatı belə əks etdirir:

Dt 202 Kt 531

Dt 241 Kt 531

Malların (yerinə yetirilən işlər, göstərilən xidmətlər) gələcəkdə göndərilməsi hesabına malsatan (icraçıya) köçürülən avans, yaxud qabaqcadan ödəniş məbləğindən əlavə dəyər vergisi ayrıca qeydə alınmır və 241–cu hesabın debeti üzrə əks etdirilmir (hətta müqavilənin şərtinə görə avansın məbləği ƏDV – ni nəzərdə tutduğu hallarda da).

241–cu hesabın debeti üzrə nəzərdə tutulan ƏDV–nin məbləği ola bilər ki:

- çıxılmağa qəbul edilsin;
- satın alınan dəyərlərin (iş, xidmət) dəyərinin artırılmasına silinsin;
- məqsədli vəsaitlər hesabına silinsin.

Əks hallarda satın alınan sərvətlər (iş, xidmət) üzrə ƏDV məbləği vergi çıxılmalarına məruz qalır. Bu belə yazılır:

Dt 521 «ƏDV üzrə hesablaşmalar» subhesabı

Kt 241 – vergi çıxılması həyata keçirilmişdir.

Satın alınan sərvətlər üzrə ƏDV məbləğinin silinməsi uçotda belə qeydə alınır:

Dt 113 (201, 202, 205, ...) Kt 241

Kommersiya təşkilatlarında məqsədli vəsaitlər hesabına ƏDV – nin silinməsi zamanı aşağıdakı köçürmə tərtib olunur:

Dt 601 Kt 241

Malların, yerinə yetirilən işlərin, yaxud göstərilən xidmətlərin gələcəkdə göndərilməsi hesabına alıcı (sifarişçi), müəssisəyə avans köçürə bilər:

Dt 223 (221, ...) Kt 211 – alınmış avans məbləğinə;

Dt 211 Kt 521 «ƏDV üzrə hesablaşmalar» subhesabı -

ƏDV hesablanan zaman.

Mallara (iş, xidmət) mülkiyyət hüququ müəssisədən alıcıya (sifarişçiyə) keçdiyi gündə belə yazılış verilir:

Dt 211 Kt 601 – malların satışı əks olunur;

Dt 521 «ƏDV üzrə hesablaşmalar» subhesabı

Kt 211 – əvvəlcədən alınan avansdan hesablanan ƏDV məbləği bərpa olunmuşdur;

Dt 601 Kt 521 «ƏDV üzrə hesablaşmalar» subhesabı – satılan mallar (iş, xidmət) üzrə ƏDV hesablanmışdır.

Əgər müəssisə əvvəlcədən avans aldığı müqaviləni pozarsa, həmin avansdan hesablanan ƏDV məbləği çıxılmalıdır. Bu əməliyyat yalnız avans alıcıya (sifarişçiyə) qaytarıldıqdan sonra həyata keçirilə bilər.

Fiziki şəxslərin gəlir vergisi həmin şəxslərin işlədiyi və gəlir götürdüyü müəssisədə hesablanır, tutulur və büdcəyə köçürülür.

Fiziki şəxslərin gəlir vergisinin uçotu üçün 521 – ci hesabın tərkibində «Fiziki şəxslərin gəlir vergisi» subhesabı açılır.

Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsində fiziki şəxslərin ödəməli olduqları gəlirlərinin siyahısı dəqiq göstərilmişdir (dividendlər və faizlər, əmək, yaxud digər vəzifələrin icrası üçün mükafatlar, yardım və i.a.). Buna görə də situasiyadan asılı olaraq fiziki şəxslərin gəlir vergisi aşağıdakı köçürmələrdən biri ilə rəsmiyyətə salınır:

Dt 533 Kt 521 «Fiziki şəxslərin gəlir vergisi» subhesabı - müəssisənin işçiyə ödədiyi məbləğdən gəlir vergisi tutulmuşdur;

Dt 302 Kt 521 «Fiziki şəxslərin gəlir vergisi» subhesabı - təsisçilərə ödənilən dividend məbləğindən gəlir vergisi tutulmuşdur (əgər onlar müəssisənin işçisi deyildirlərsə).

521 «Vergi öhdəlikləri» hesabında həmçinin aksizlər, yol vergisi, mədən vergisi, əmlak vergisi, torpaq vergisi də əks etdirilir.

Bütün hallarda vergilərin hesablanması 521–ci hesabın kreditində qeydə alınmalıdır. Vergi məbləğinin (istehsal və tədavül xərclərinə, maliyyə nəticələrinə) hara aid edilməsindən asılı olaraq müxtəlif hesablar debetləşir.

Sosial sığorta və pensiya təminatı üzrə hesablaşmaların uçotu 522 «Sosial sığorta və təminat üzrə öhdəliklər» hesabında aparılır. Hesabın tərkibində aşağıdakı subhesabların açılması nəzərdə tutulur:

522 – 1 «Sosial sığorta üzrə hesablaşmalar»;

522 – 2 «Pensiya təminatı üzrə hesablaşmalar».

2.2. Büdcə ilə hesablaşmaların auditinin planlaşdırılması, aparılması metodları və daxili nəzarət sisteminin təşkili

Büdcə ilə hesablaşmaların auditinə başlamazdan əvvəl ilk növbədə yoxlamanın planlaşdırılmasını həyata keçirmək lazımdır ki, müvafiq surətdə auditor, özünün fəaliyyətini təşkil etməli, onun yüksək keyfiyyətinə nail olmalı və inanmalıdır ki, hər bir konkret situasiyada auditin daha effektiv və daha düzgün prosedurları tətbiq edilir.

Həmin vəzifələri müvəffəqiyyətlə yerinə yetirmək üçün aşağıdakılar zəruridir:

1. yoxlanılan vahidin daxili nəzarət sistemini öyrənmək;
2. əvvəlki auditorun tövsiyələrini yerinə yetirmək üçün qəbul edilən tədbirlərlə tanış olmaq;
3. auditor firmasının direktoru və yoxlanılan müəssisənin direktoru tərəfindən təsdiq edilən yoxlama planını tərtib etmək;
4. büdcə ilə hesablaşmaların auditin keçirmək üçün sənədləşmələri hazırlamaq;
5. büdcə ilə hesablaşmaların auditini həyata keçirmək;
6. əgər yoxlamanın nəticələri imkan verirsə auditor rəyi tərtib etmək.

1. Müəssisədə daxili nəzarət sisteminin məqsədləri:
 - müəssisədə cari vergi öhdəliklərinin yerinə yetirilməsinin qaydaya salınması və səmərəliliyi;
 - vergi qanunvericiliyinin tələblərinə əməl etmək;
 - sənədlərin müvafiq surətdə tamlığı və dəqiqliyini təmin edərək, vergi öhdəliklərinin hesablanması və vergi bəyannaməsinin tərtibi zamanı informasiyaların qəbul edilən səviyyəsinin təminatı.

Daxili nəzarət sisteminin səmərəliliyi müəyyənləşdirildikdə bir sıra amillər meydana çıxır:

- vergi hesablamaları üzrə informasiyaların formalaşmasında iştirak edən işçilər və tapşırılan işə görə onların məsuliyyətliliyi;

- vergitutma bazasını müəyyənləşdirmək üçün informasiyaların formalaşması üzrə onlar arasında normal qarşılıqlı münasibətlərin mövcudluğu;
- nəzarətin texniki vasitələrinin mövcudluğu;
- nəzarət texnologiyasının mövcudluğu;
- nəzarət olunan parametrlər.

Daxili nəzarət sistemi aşağıdakıların olmasını nəzərdə tutur:

- 1) dəqiq müəyyənləşdirilən hüquq və vəzifələrə malik olan səriştəli heyətin;
 - 2) müvafiq vəzifələrin bölgüsü (təqdim olunan informasiyalara cavabdehlik daşıyan şəxslər);
 - 3) əməliyyatlar baş verən zaman zəruri prosedurların gözlənilməsi;
 - 4) sənədlərin mühafizəsinə nəzarət (nömrələnmə, əməliyyatların baş verməsi vaxtı üzrə sənədlərin tərtibi, sadəlik, aydınlıq və i.a.);
 - 5) vəzifələrin yerinə yetirilməsinin müstəqil qaydada yoxlanılması (daxili auditin aparılması).
2. Büdcə ilə hesablaşmaların auditini planlaşdırılan zaman müəssisədə əvvəlki illərdə büdcə ilə hesablaşmaların auditini zamanı qaldırılan məsələlərin necə öz həllini tapmasına xüsusi diqqət yetirilməlidir. Əvvəlki auditorlar tərəfindən irəli sürülən tövsiyələr və aşkarlanan səhvlərin aradan qaldırılması sahəsində görülən tədbirlər də öyrənilməlidir.
3. Büdcə ilə hesablaşmaların auditinə başlamazdan əvvəl auditor təşkilatı əmin olmalıdır ki, xüsusi auditor tapşırığının yerinə yetirilməsində sifariş verən şəxsə qarşılıqlı anlaşmaya nail olunmuş, yoxlamanın məqsəd və xarakteri, hazırlanacaq yekun sənədlərin tərkibi və həmçinin yoxlamanın nəticələri ilə tanış olacaq şəxslərin tərkibi müəyyən olunmuşdur.

Büdcə ilə hesablaşmaların auditinin aparılmasının ümumi planı tərtib olunan zaman aşağıdakı məsələlərin nəzərdən keçirilməsi məqsədəuyğundur:

- auditin yerinə yetirilməsinə dair müqavilənin şərtləri;
- auditor hesabatının mahiyyəti, onun təqdim olunması və informasiyaların müştəriyə ötürülməsinin digər üsulları;

- həll olunması məsələlərin əhəmiyyətli səviyyəsinin müəyyənləşdirilməsi;
- auditor riski;
- auditin daha mühüm mərhələlərinin və vəzifələrinin müəyyənləşdirilməsi;
- auditorun qanunla müəyyənləşdirilən məsuliyyəti;
- təqdim olunan maliyyə hesabatına və digər zəruri informasiyalara görə müştərinin məsuliyyəti;
- mühasibat uçotunun tətbiq olunan forması;
- mühasibat uçotunun və daxili nəzarətin formalarına etibarın dərəcəsi;
- auditor sübutlarının əhəmiyyəti və həcmi;
- daxili auditorların işi və onların cəlb olunma miqyasları;
- ekspertlərin cəlb olunması.

4. Büdcə ilə hesablaşmaların auditini aparmaq üçün müştəri tərəfindən auditora təqdim olunan sənədlərdən başqa, büdcə ilə hesablaşmaların auditinin aparılmasının bütün prosesini əks etdirən auditorun işçi sənədləri də hazırlanmalıdır.

Auditorun işçi sənədləri dedikdə, beynəlxalq standartlara uyğun gələn auditor qeydləri başa düşülür.

Auditorun bütün işçi sənədləri aydın, dəqiq, tam olmalı və səliqə ilə rəsmiyyətə salınmalıdır. Hər bir sənəddə bütün zəruri rekvizitlər, sıra nömrəsi olmalı, burada onun auditor dosyesində yerləşmə səhifəsi göstərməlidir.

Auditorun işçi sənədlərini aşağıdakı qruplara bölmək olar:

- fasiləsiz doldurulan sənədlər;
- auditorun inzibati sənədləri;
- auditorun informasiya sənədləri;
- yekun sənədlər.

Büdcə ilə hesablaşmaların auditini aparmaq üçün auditora aşağıdakı yığımnda işçi sənədləri tələb oluna bilər:

1. Fasiləsiz doldurulan sənədlər (eyni bir müştərinin bir çox illər ərzində yoxlanılması ilə əlaqədar auditoru maraqlandıran sənədlər);
- nizamnamə və təsis sənədlərinin surətləri;

- cari müqavilələrin surətləri;
 - ötən illərin maliyyə hesabatları və auditor hesabatları (aktları).
2. Auditorun cari inzibati sənədləri (yoxlamanın planlaşdırılmasının ilkin mərhələləri haqda informasiyalar olan):
- auditorların dəvət olunması haqda məktub, yaxud auditin aparılmasına dair müqavilə;
 - yoxlamanın yerinə yetirilməsi üçün auditorların təyin edilməsi haqda sənəd;
 - müştəri – müəssisənin rəhbərləri ilə görüşlər haqda təqdimat qeydləri;
 - ilkin analitik xülasə;
 - faydalılığını və maddililiyin ilkin qiymətləndirilməsi;
 - planlaşma haqda yaddaş qeydləri;
 - yoxlamanın gündəliyi;
 - daxili nəzarət üzrə sualların siyahısı;
 - kompyuter nəzarəti üzrə sualların siyahısı;
 - daxili nəzarət sisteminin qiymətləndirilməsi;
 - auditor proqramı;
 - Baş Katibin işçi hesablar planı.
3. Auditorun informasiya sənədləri (yoxlamanın əsas məsələləri üzrə informasiyalar olan):
- yerinə yetirilən prosedurlar haqqında qeydlər;
 - auditor cədvəlləri və hesablamaları;
 - qeyd kartoçkaları;
 - yoxlama gedişində qəbul edilən qərarlar;
 - auditor sübutları.

Bu sənədlər yoxlamanın keyfiyyətinə dəlalət edir və onların əsasında yekun nəticə qəbul olunaraq auditor rəyi tərtib olunur.

4. Yekun sənədlər (aparılan auditin son mərhələsində tərtib edilir):
- auditor hesabatı (aktı) və auditorun tövsiyələri;
 - auditor rəyi.

5. Büdcə hesablaşmaların auditi firmadaxili standartlara və seçilmiş metodlara uyğun surətdə aparılır.

Büdcə ilə hesablaşmaların auditi üzrə işlərin yerinə yetirilməsini bir neçə mərhələlərə bölmək olar:

- iqtisadi subyektin mövcud vergi yurisdiksiyasının ilkin qiymətləndirilməsi;
- iqtisadi subyekt tərəfindən büdcəyə və büdcədənkenar fondlara vergilərin və yığımların hesablanması və ödənilməsinin düzgünlüyünün yoxlanılması və təsdiqi.

İqtisadi subyektin vergiyə cəlb olunmasının mövcud sisteminin qabaqcadan qiymətləndirilməsi özündə aşağıdakıları birləşdirir:

- müəssisənin və onun idarə olunmasının tipinin və strukturunun müəyyənləşdirilməsi;
- iqtisadi subyektin vergiyə cəlb olunma sisteminin ünsürlərinin ümumi təhlili və araşdırılması;
- vergi göstəricilərinə təsir edən əsas amillərin müəyyənləşdirilməsi;
- vergi ödənişlərinin hesablanması metodikasının yoxlanılması;
- təsərrüfat əlaqələrinin mövcud sisteminin hüquqi və vergi ekspertizası;
- sənəd dövriyyəsinə qiymət verilməsi, vergilərin hesablanması və ödənilməsinə məsuliyyət daşıyan xidmət sahələrinin funksiyalarının və səlahiyyətlərinin öyrənilməsi;
- iqtisadi subyektin vergi göstəricilərinin qabaqcadan hesablanması.

İqtisadi subyekt tərəfindən vergilərin və yığımların büdcəyə və bədcədənkenar fondlara hesablanması və ödənilməsinin düzgünlüyünün yoxlanılması və təsdiqi aşağıdakıları birləşdirir:

- təsərrüfat əməliyyatlarının və uçot registrlərinin yoxlanılması;
- mühasibat hesabatı göstəricilərinin uçot registrlərinə uyğunluğunun yoxlanılması;
- qüvvədə olan qanunvericiliyə uyğun surətdə vergitutma bazasının formalaşması qaydasının yoxlanılması;

- vergi öhdəliklərinin hesablanması və vergi bəyannamələrində hesablanan vergi məbləğləri haqda informasiyaların əks etdirilməsinin düzgünlüyünün təsdiqi;
- yoxlamanın nəticələrinin ümumiləşdirilməsi və auditor hesabatının tərtibi.

6. Büdcə ilə hesablaşmaların auditinin həyata keçirilməsinin nəticələri aşağıdakı yekun sənədlərinin hazırlanması hesab olunur.

- büdcə ilə hesablaşmaların auditinin keçirilməsi nəticələri üzrə hesabat (akt);
- büdcə ilə hesablaşmaların auditinin aparılması nəticələri üzrə rəy.

Büdcə ilə hesablaşmaların auditinin keçirilməsi üzrə xüsusi auditor tapşırığının yerinə yetirilməsinin nəticələri haqda rəydə auditor təşkilatı aşağıdakı fikirlərini bildirməlidir:

- iqtisadi subyekt tərəfindən büdcəyə və büdcədən kənar fondlara ödənişlərin köçürülməsinin tamlığı, hesablanması düzgünlüyü və əks etdirilməsi dərəcəsi haqda;

- iqtisadi subyektlərə vergi güzəştlərinin tətbiqinin düzgünlüyü haqda.

Büdcə ilə hesablaşmaların auditinin yerinə yetirilməsinin nəticələri üzrə hazırlanan rəy mühasibat hesabatının bütövlükdə etibarlılığı haqda auditor rəyi kimi dəyərləndirilə bilməz.

- iqtisadi subyekt tərəfindən büdcəyə və büdcədən kənar fondlara ödənişlərin köçürülməsinin tamlığı, hesablanması düzgünlüyü və əks etdirilməsi dərəcəsi haqda;

- iqtisadi subyektlərə vergi güzəştlərinin düzgünlüyü haqda.

Büdcə ilə hesablaşmaların auditinin yerinə yetirilməsinin nəticələri üzrə hazırlanan rəy mühasibat hesabatının bütövlükdə etibarlılığı haqda auditor rəyi kimi dəyərləndirilə bilməz.

Yekun sənədlərində auditor təşkilatının fikrinə görə yoxlanılan hesabatların (sənədlərin) etibarlılığına təsir göstərən bütün məsələlər öz əksini tapmalıdır (məs., vergi hesablamalarının ekspertizasının nəticələri, vergi uçotunun aparılmasının müəyyən olunan qaydası, daxili nəzarətin vəziyyəti, təsərrüfat – maliyyə

əməliyyatlarının baş verməsi zamanı yol verilən vergi pozuntuları faktları, habelə müqavilədə qoyulan bütün məsələlərə dəqiq və tam cavablar).

Büdcə ilə hesablaşmaların auditori prosesində aşkarlanan vergi qanunvericiliyinin pozulması faktlarını auditor təşkilatı auditorun işçi və yekun sənədlərində əks etdirilməsi zəruridir.

Auditor təşkilatı tərəfindən aparılan hər hansı tövsiyələr və hesablaşmalarda qüvvədə olan normativ sənədlərə istinad olunmalıdır.

Büdcə ilə hesablaşmaların auditinin həyata keçirilməsinin başlıca metodları müqayisə və qiymətləndirmədən ibarətdir.

Auditor praktikasıyla daha tez-tez istifadə olunan sənədli yoxlama metodlarına xüsusi diqqət yetirmək lazımdır. Sənədli yoxlama isə özlüyündə müqayisə qrupuna aid edilir.

Sənədli yoxlama metodlarını şərti olaraq iki qrupa bölmək mümkündür.

1. Sənədlərin formal yoxlanılması metodları:

- sənədlərin rəsmiyyətə salınması qaydalarına, onların tamlığına və həqiqiliyinə əməl olunmasının yoxlanılması (daha sonra təhlil olunan bütün informasiyaların obyektivliyi sənədlərin rəsmiyyətə salınmasının düzgünlüyündən asılıdır, belə ki, ilk sənədlər mühasibat uçotu registrlərinə qeydlər aparmaq üçün əsas sayılır);
- uçot və hesabat göstəricilərinin qüvvədə olan normativlərlə müqayisəsi (həmin metod məhsulların maya dəyərinin yüksəldilməsini (azaldılmasını), güzəştlərin tətbiqinin düzgünlüyünü, vergilər hesablanan zaman səhvlərin müəyyənləşdirilməsini aşkarlamağa imkan verir);
- sənədlərdə əksini tapan əməliyyatların müəyyən qaydalara uyğunluğunun yoxlanılması (həmin metod müxtəlif təsərrüfat əməliyyatlarının dürüstlüyünü aşkara çıxarmağa imkan verir);
- hesablama nəzarəti (bu nəzarət vergi bəyannamələri doldurulan zaman vergi ödənişlərinin hesablanması düzgünlüyünü müəyyənləşdirməyə imkan verir).

2. Sənədlərdə əksini tapan hadisələrin reallığının yoxlanılması metodları:

- baş verən əməliyyatların mahiyyətini əks etdirən sənədlərdəki göstəricilərin həmin əməliyyatlar üçün əsas sayılan sənədlərin göstəricilərilə müqayisəsi (həmin

metoddan istifadə etmək üçün ilk sənədlərdə əks etdirilən məlumatların haradan götürüldüyünü bilmək çox mühümdür);

- mühasibat uçotu registrlərindəki qeydlərin yoxlanılması;
- qeyri – tipik əməliyyatların fasiləsiz surətdə nəzərdən keçirilməsi;
- qarşılıqlı yoxlama (bu metod digər müəssisədən malların, pul və digər vəsaitlərin alınması və verilməsi ilə əlaqədar əməliyyatları öyrənən zaman xüsusilə səmərəlidir);
- nəzarət qaydasında üzləşdirmə (anbar mal əməliyyatlarının yoxlanılması zamanı tətbiq olunur);
- natural – dəyər uçotunun bərpa olunması (həmin metodun mahiyyəti budur ki, mal–material sərvətlərinin mədaxili və məxarici üzrə ilk sənədlər əsasında artıq və əskik gəlmələri aşkara çıxarmaq üçün onların natural – dəyər uçotu tamamilə bərpa olunur).

Çox güman ki, müəssisənin sənədli yoxlanılmasının ən geniş yayılmış metodlarından biri seçmə qaydasında yoxlama hesab olunur (tam yoxlamayı aparmaq üçün kifayət qədər vaxtın çatışmaması üzündən).

Seçmə qaydasında yoxlama praktik cəhətdən bir – birinə oxşayan, lakin müəyyən xüsusiyyətlərə malik olan hissələrə ayrılır: daxili nəzarət sisteminin seçmə qaydasında yoxlanılması və mühasibat uçotunda dövriyyələrin və hesablar üzrə saldoların əks etdirilməsinin dürüslüyünün yoxlanılması.

Seçmə qaydasında yoxlamanın ümumi sxemi müəyyən mərhələlərin ardıcılığı kimi xarakterizə olunur.

1. Yoxlama istiqamətlərinin konkretləşdirilməsi (məsələnin qoyuluşu).

Birincisi, auditor konkret uçot sahəsinin yoxlanılmasından başlayır. Auditor həmin sahəni yoxlamaqla, «lokal» vəzifələrin həllilə məşğul olur. «Lokal» vəzifələrin qoyuluşuna həmin təsərrüfatçılıq subyektinin auditinin ümumi məqsədi, həm də yoxlanılan müxtəlif obyektlərin xüsusiyyətləri təsir göstərir.

Misal. Əlavə dəyər vergisi üzrə hesablaşmaları yoxlayan auditor qarşısına konkret vəzifə qoyur – hesab–fakturaların bilavasitə yoxlanılması və alış

kitablarındakı müvafiq qeydlərin testləşdirilməsi yolu ilə əsaslandırılmadan ödənilməyə qəbul edilən ƏDV–nin məbləğini aşkara çıxarmaq.

Auditor tərəfindən qoyulmuş vəzifədən sonra (istiqamətin hazırlanması) yoxlamanın sonrakı bütün istiqaməti həmin vəzifənin həllinə yönəldilməlidir.

2. Kənarlaşma meyarlarının müəyyən edilməsi.

Testləşdirmə proseduruna başlayanadək kənarlaşmaları (səhvləri, günahları) aşkara çıxaran meyarların müəyyənləşdirmək lazımdır.

Misal. ƏDV üzrə hesablaşmalar yoxlanılan zaman auditor, ƏDV məbləğinin hesablamaya qəbul edilməsinin yolverilməzliyini göstərən aşağıdakı amilləri (hesab – fakturanın olmaması, mal göndərilməmişdir və yaxud ödəniş aparılmamışdır):

- zəruri rekvizitlər olmadığı üçün sənədlərin etibarsızlığı;
- ilk sənədlərdəki hesabi səhvlər, yaxud məbləğlərin alış kitabına səhv köçürülməsi və i.a.

Miqdar ifadəsində seçmə araşdırmalar aparıldıqda, səhvlərin mövcudluğu meyarlarını müəyyənləşdirməklə yanaşı müsbət və mənfi məbləğ kənarlaşmalarını da nəzərdən keçirmək lazımdır.

Aşağıdakı variantlar ola bilər:

- müsbət və mənfi kənarlaşmaları pozuntu hesab etmək və modul üzrə götürmək;
- müsbət və mənfi məbləğ kənarlaşmaları qarşılıqlı surətdə kompensasiya olunur, bu zaman onları özlərinin işarələri ilə saxlayırlar.

İki variantdan birinin seçilməsi yoxlanılan obyektədən və qarşıya qoyulan vəzifədən asılı olacaq.

3. Baş məcmunun müəyyənləşdirilməsi.

Baş məcmu dedikdə, bütün sənədlərin, yaxud əməliyyatların həcmi başa düşülür. Onun köməyi ilə auditor yoxlama zamanı müvafiq seçim edir.

Misal. ƏDV məbləğinin hesablamaya qəbul edilməsinin auditori zamanı baş məcmuya görə bütün əməliyyatlar 521–ci hesabın debetinə və 241–ci hesabın kreditinə yazılmalıdır.

Baş məcmunun müəyyənləşdirilməsi çox vacibdir. Belə ki, auditor rəyi yalnız baş məcmu haqda verə bilər. Əgər auditor sənədlərin seçilməsi və yoxlanılmasını ilin

yalnız iki rübünün nəticəsinə görə aparmışdırsa, onda əldə olunan nəticələri yalnız birinci yarımilliyin sənədlərinin məcmusuna bərabər qaydada şamil etmək olar. Auditor baş məcmunu müəyyənləşdirməklə, yol verilən səhvləri aşkara çıxarmaq üçün kifayət qədər informasiyaya malik olur.

Yol verilən səhvlər – auditor təşkilatı tərəfindən yoxlamanın planlaşdırılması mərhələsində müəyyən olunmuş, iqtisadi subyektin yekun maliyyə hesabatlarında əhəmiyyətli təhriflərə gətirib çıxarmayan, informasiyaların təhrif olunmasının müəyyən hədd dairəsində yol verilməsi kimi başa düşülməlidir.

Yoxlama aparılarkən, auditor təqdim edilən maliyyə hesabatlarında əhəmiyyətli təhriflərin olmamasına və həmin hesabatların təsərrüfat subyektindəki işin vəziyyətini düzgün əks etdirməsinə əmin olmalıdır.

Maliyyə hesabatlarının düzgünlüyünün yalnız əhəmiyyətlik nöqtəyindən nəzərdən qiymətləndirilməsi auditor yoxlamasının seçmə qaydasında aparılmasının zəruriliyindən irəli gəlir.

Vergilərdə yol verilən səhvlər haqda danışıqda yadda saxlamaq lazımdır ki, auditor uçotun bu və ya digər obyektini nəzərdən qaçıra və onu vergitutma bazasının dəyər qiymətinə daxil etməyə bilər.

Yol verilən səhvlər əhəmiyyətlik sərhəddinin müəyyən olunması bütün hallarda çox çətin məsələdir. Belə hallarda «yol verilə bilən səhvlər» anlayışı «maddilik» anlayışı ilə daha sıx bağlıdır.

Əhəmiyyətlik səviyyəsi dedikdə maliyyə hesabatlarındakı məlumatlarda mövcud ola bilən və ixtisaslaşmış istifadəçidə bu məlumat barədə yanlış fikir yaratmayan, maksimum yol verilə bilən səhvlər və ya təhrixlər başa düşülür.

Vergilərdəki səhvlərin əhəmiyyətliliyinin müəyyənləşdirilməsi auditorlar üçün daha ağırlı məsələlərdən hesab olunur. Belə ki, həmin səhvlər, auditorun qabiliyyəti və peşə yararlılığı haqda çox şey deyir. Uçotda səhvlərin aşkara çıxarılması vergi orqanları tərəfindən çox kiçik inzibati cəzalar verilməsilə nəticələnir. Vergitutma bazası müəyyənləşdirilən zaman yol verilən və hesabatdan sonrakı dövrdə aşkara çıxarılan səhvlərə görə isə cərimə sanksiyaları, peniyalar kəsilir, bunlar xüsusilə böyük ölçüdə olduqda isə cinayət məsuliyyətinə cəlb olunur.

Auditor, yol verilən xətlərin məbləğini bütövlükdə müəyyənləşdirməli, daha sonra həmin məbləğləri hesabların qrupları üzrə, yaxud hər bir hesab üzrə bölüşdürməlidir.

Səhvlərin əhəmiyyətlik səviyyəsini müəyyənləşdirməyin iki əsas metodu mövcuddur:

1) Qiymətləndirici (intutiv) metod. Hal–hazırda təcrübədə geniş istifadə olunan bu metodun mahiyyəti ondan ibarətdir ki, auditorlar, özlərinin xüsusi təcrübəsinə istinad etməklə, bütövlükdə hesabat, yaxud müxtəlif əməliyyatlar üzrə səhvlərin əhəmiyyətlik səviyyəsini yüksək, əhəmiyyətli və az əhəmiyyətli kimi qiymətləndirir və bu qiymətləndirməni auditin planlaşdırılmasında istifadə edirlər;

2) Miqdar metodu. Bu metod auditor riskinin çoxsaylı modellərinin miqdarca hesablanmasını nəzərdə tutur.

Dünya praktikasında auditor riskinin aşağıdakı amilli modeli geniş yayılmışdır:

$$AR=VR*NR*DR$$

burada,

AR – auditor riski;

VR – varislik (mənsubiyyət) riski (bir sıra obyektiv və subyektiv amillərin təsiri nəticəsində yol verilən maddi səhvlərin hesabatə təsiri);

NR – nəzarət riski (uçotda və hesabatda yol verilən səhvlərin aradan qaldırılmasında müştərinin daxili nəzarət strukturunun effektivliyinin müəyyən olunması baxımından auditor tərəfindən qiymətləndirilmə);

DR – dedeksion risk (auditorun hesabatda maddi səhvləri tapmadığı təqdirdə, təsadüflərə ümid bəsləyərək müəyyən etmə riski).

4. Seçim metodunun müəyyənləşdirilməsi.

Baş məcmudan elementlərin seçilməsi ehtimal qaydasında (sənədin təsadüfən seçilməsi), yaxud metodik seçilməsi (məs., hər iyirminci sənəd) qaydasında həyata keçirilir.

5. Seçimin həcmnin müəyyənləşdirilməsi.

6. Seçimin əldə olunması və kənarlaşmaların müəyyən edilməsi.

Baş məcmudan seçimdən və elementlərin tədqiqindən sonra tapılan kənarlaşmaları (səhvlər, pozuntular, qeyri – dəqiqliklər, iradlar) auditoru niş sənədlərində əks etdirmək zəruridir. («Auditin sənədləşdirilməsi» üzrə tələblərə müvafiq surətdə auditor, yoxlamanın aparılmasının bütün mərhələlərini və onun nəticələrinin təhlilini sənədləşdirməlidir).

7. Aşkara çıxarılan kənarlaşmaların təhlili.

Seçim yoxlaması üzrə son nəticəyə gəlməzdən əvvəl tapılan kənarlaşmaları bütün məcmuya aid etməklə, auditor aşkara çıxarılan hər bir kənarlaşmanın ayrılıqda xarakterini müəyyən etməli və araşdırmalıdır.

Həmin kənarlaşmaların (daxili nəzarət sistemindəki qüsurları, heyət tərəfindən normativ aktların düzgün dərk olunmaması, düşüncəli surətdə yol verilmiş təhriflər və i.a.) nədən irəli gəldiyini, onların təs adüfi, yaxud müntəzəm olduğunu, bütövlükdə maliyyə nəticələrinə və digər uçot obyektlərinə təsirini aşkara çıxarmaq lazımdır.

Tapılan kənarlaşmaların təhlilini yekunlaşdırmaqla, auditor müəssisədə daxili nəzarət sisteminin və uçotun aparılmasının təkmilləşdirilməsi üzrə tövsiyələr verir. Bundan başqa seçimin ölçüsünün artırılması və əlavə tədqiqatın həyata keçirilməsi haqda qərar qəbul oluna bilər.

8. Seçim yoxlaması üzrə nəticələrə qiymət verilməsi və təkliflər.

İstifadə olunan seçim metodundan asılı olaraq auditor, nəticələrin statistik, yaxud qeyri – statistik qiymətləndirilməsini həyata keçirir. Sonuncu mərhələdə auditorun qarşısında duran başlıca vəzifə seçim zamanı aşkarlanan səhvləri baş məcmuya aid etməkdən ibarətdir. Qiymət, konkret məbləğ intervalı qaydasında səhvin ehtimal olunan həddləri, yaxud auditorun həmin səhv haqqında peşəkar mühakiməsi kimi əldə oluna bilər.

FƏSİL 3. BÜDCƏ İLƏ HESABLAŞMALARIN UÇOTU VƏ AUDİTİNİN TƏKMİLLƏŞDİRİLMƏSİ İSTİQAMƏTLƏRİ

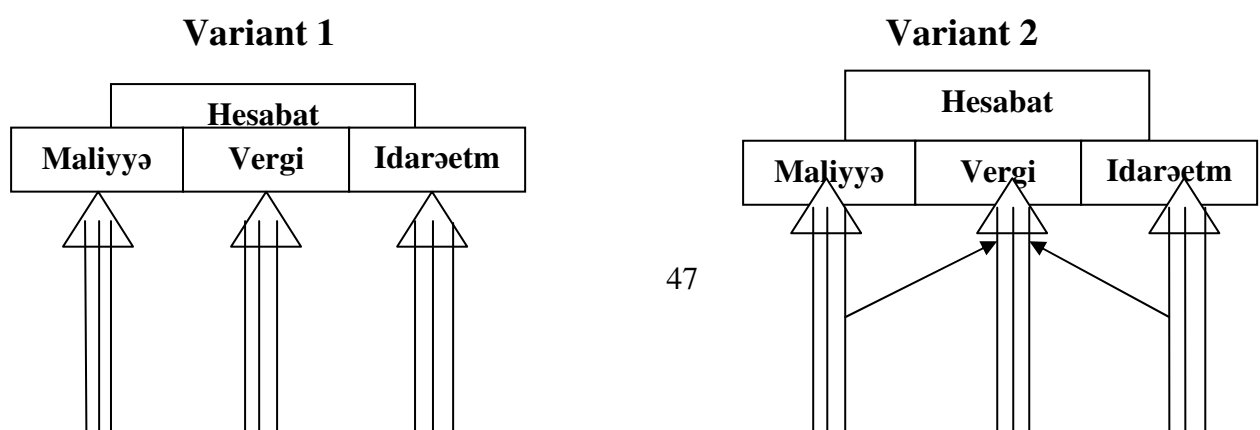
3.1. Vergi uçotunun tətbiqi istiqamətləri

Son illərdə dövrü mətbuatda vergi uçotunun tətbiqi və təşkili ilə bağlı müəyyən təkliflərə rast gəlinir. Nədənsə müəlliflərin əksəriyyəti belə hesab edirlər ki, respublikada hazırda qüvvədə olan müəssisələrin maliyyə – təsərrüfat fəaliyyətinin Hesablar Planını vergi uçotuna uyğunlaşdırmaq çox çətindir. Bu gün vergi uçotunu mühasibat uçotundan ayrılıqda təsəvvür etmək ədalətli olmazdı. Onların arasındakı metodik və sənədli əlaqə olduqca sıxdır. Heç bir şübhə yoxdur ki, müəssisələrdə mühasibat və vergi uçotu eyni mütəxəssislərin fəaliyyət predmetidir. Buna əsasən təsdiq etmək olar ki, vergi uçotu maliyyə və idarəetmə uçotu ilə yanaşı, mühasibat uçotunun bölmələrindən biridir. Təkcə müəssisənin mühasibatında onun yerinin müəyyənləşdirilməsi qalır.

Respublikada vergi uçotu ilə də vəziyyət qənaətbəxş deyildir. Dövlət xəzinəsi üçün, dövlət büdcəsinin səmərəliliyi üçün vergi uçotunun əhəmiyyəti danılmazdır. Lakin onun tətbiqi problemləri öz həllini tapmır. Nəzərə alsaq ki, vergi uçotunun tətbiqi yüksək ixtisaslı mütəxəssislərin onlarla, bəzən də minlərlə əmək saatlarını tələb edir.

Sadəcə, «Vergi uçotu olmalıdır» demək çox asandır, lakin bunun üçün respublikada çox gərgin və davamlı işlər görülməlidir. Bunu inkişaf etmiş ölkələrin təcrübəsi əyani surətdə sübut edir.

Mühasibat uçotunun tərkib hissəsi sayılan maliyyə və idarəetmə uçotuna münasibətdə informasiyaların hərəkəti və hesabatların tərtib olunması nöqtəyindən vergi uçotunun aparılmasının əsas variantlarını aşağıdakı şəkildə vermək olar (şəkil 3.1).

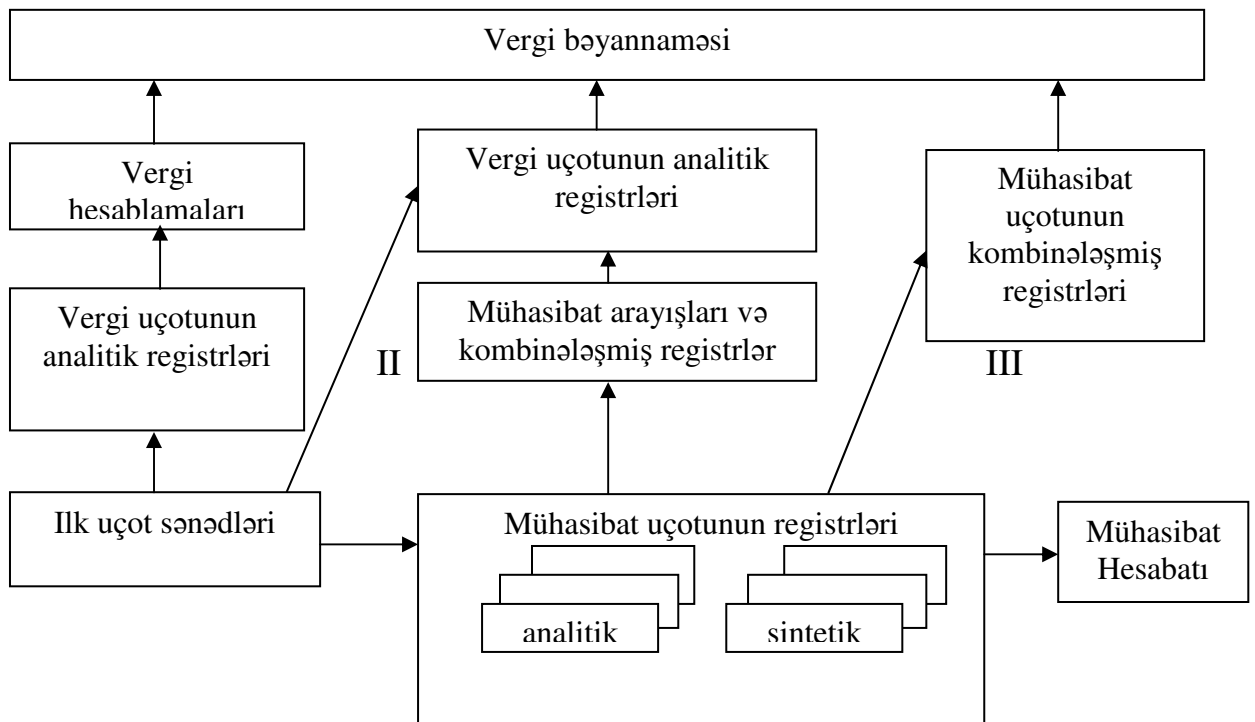




Şəkil 3.1. İnformasiyaların mübadiləsi nöqteyi – nəzərindən mühasibatda vergi uçotunun yeri

Ümumiyyətlə vergi uçotu məqsədləri üçün informasiyaların ümumiləşdirilməsinin müxtəlif variantlarından istifadə edilə bilər. Vergi ödəyicisi vergi bəyannamələrinin formalaşdırılmasının sxemlərindən birini seçmək imkanına malikdir.

Maliyyə və vergi uçotunun qarşılıqlı əlaqəsinin təklif olunan variantlarını daha ətraflı araşdırmaq üçün aşağıdakı şəkilə müraciət edək (şəkil 3.2):



Şəkil 3.2. Vergi bəyannaməsinin formalaşması sxeminin variantları

Birinci variant üstünlüyü ondadır ki, vergitutma bazasının formalaşması üçün məlumatlar bilavasitə vergi registrlərindən daxil olur. Registrlər isə öz növbəsində ilk uçot sənədləri əsasında formalaşır. Mühasibat uçotunun tərkib hissəsi sayılan maliyyə

və vergi uçotunun qarşılıqlı fəaliyyəti bu variantda minimuma endirilmişdir, başqa sözlə, uçotun yarım sistemləri üçün ümumi sənəd yalnız ilk uçot sənədləri hesab olunur.

Belə sxemlərin çatışmazlığı onun digər variantlarla müqayisədə yüksək dəyərə malik olmasıdır. Daha konkret mənada mühasibatlığa çox sayda əlavə işçi heyəti tələb olunur, həm də uçot sənədlərinin həcmi xeyli dərəcədə artır.

Üçüncü variantın üstünlüyü uçot işlərinin həcmi nisbətən az olmasındadır.

Lakin kombinəlanmış registrlər maliyyə və vergi uçotundakı məlumatların qruplaşmasının oxşar metodları hallarında istifadə oluna bilər. Uçotun müxtəlif qaydaları şəraitində onların tətbiqi mümkün deyil. Məs., müəssisə, vergi və maliyyə uçotunda amortizasiya hesablanması müxtəlif metodlarından istifadə etdikdə, kombinəlanmış registrlərin tətbiqi məqsədəuyğun sayılmır.

Uçotun müxtəlif qaydaları zamanı maliyyə və kombinəlanmış registrlərlə yanaşı, vergi uçotunun analitik registrləri tətbiq edilməlidir. Belə sxem maliyyə uçotu göstəricilərindən maksimal dərəcədə istifadə etməyə imkan yaradır və mühasibatın vergi və maliyyə yarım sistemlərini yaxınlaşdırır.

Maliyyə və vergi uçotunun kombinəlanmış registrlərinin hazırlanması mövcud registrləri zəruri rekvizitlərlə tamamlamağa kömək göstərir. Gələcəkdə belə registrlərin dəsti konkret müəssisənin – vergi ödəyicisinin xüsusiyyətlərini nəzərə almaqla vergiyə cəlb olunan mənfəət hesablandıqda müəssisənin gəlir və xərclərini müəyyənləşdirmək üçün sistemə salınmanı tələb edir.

Qeyd olunan məsələ ilə bağlı alimlər arasında müxtəlif fikirlər mövcuddur.

B.M.Mitin belə hesab edir ki, «...Vergi ödəyicisi uçotun necə aparılmasını – ikitərəfli yazılış (işçi hesablar planı və köçürmələr vasitəsilə), yaxud «mədaxil – məxaric» prinsipi üzrə (sadələşdirilən uçota keçən müəssisələrdə olduğu kimi) özü həll etməlidir» [73].

V.R.Voinov təkliv edir: «Mühasibat uçotu və vergiyə cəlb olunma məqsədləri üçün ilk sənədlərdən eyni zamanda istifadə edilməsi prinsipə mümkündür, praktikada isə onun həyata keçirilməsi çox çətindir. Bu, onunla əlaqədardır ki, mühasibat əməliyyatlarının sənədlərlə rəsmiyyətə salınması təkcə münasibət uçotunu

normativ qaydada tənzimləyən sənədlər sistemi, həmçinin qüvvədə olan qanunvericilik aktları vasitəsilə kifayət qədər sərt tənzimlənmişdir.

... vergi uçotunda ilk uçot sənədləri kimi mühasibat uçotunda istifadə olunan müvafiq sənədlərin (bəraətləndirici) surətləri çıxış edə bilər. Lakin bizim fikrimizcə, vergi uçotunun məqsəd və vəzifələrinə müvafiq surətdə ilk mühasibat sənədlərinin yenidən qruplaşdırılması səmərəli sayılır (mühasibat arayışları formasındı)» [48].

İ.V.Pedçenko vergi uçotu aparan müəssisələrdə Hesablar Planına əlavə olaraq vergi uçotunun balans arxası hesablarının aparılmasını təklif edir. Həmin hesabların debetində xərclər və zərərlər, kreditində isə gəlirlər və mənfəət əks etdirilsin.

Aşağıdakı hesabların tətbiq edilməsi tövsiyə olunur:

012 «ƏDV – siz satışdan gəlirlər, satışdan və aksizlərdən vergilər»;

013 «İstehsal və satışla əlaqədar xərclər»;

014 «Satışdan mənfəət (zərər)»;

015 «Satışdankənar gəlirlər»;

016 «Satışdankənar xərclər»;

017 «Satışdankənar əməliyyatlardan mənfəət (zərər)»;

018 «Vergi bazası»;

019 «Zərərlərin gələcəyə keçirilməsi»;

020 «Gələcək dövrlərin xərcləri».

Hər bir vergi hesabının özünün subhesabları var. Belə ki, 013 «İstehsal və satışla əlaqədar xərclər» hesabında aşağıdakı subhesablar açılmışdır:

013.1. «Öz istehsalının mallarının (iş, xidmət) istehsalına və satışına xərclər, əmlak və əmlak hüququnun satışında çəkilən xərclər»;

013.2. «Mütəşəkkil bazalarda tədavül olunmayan qiymətli kağızların satışında çəkilən xərclər»;

013.3. «Satın alınan malların satışı zamanı çəkilən xərclər»;

013.4. «Mütəşəkkil bazarlarda tədavül olunmayan təcili sövdələşmələrin maliyyə alətlərinin satışı zamanı çəkilən xərclər»;

013.5. «Əsas vəsaitlərin satışı ilə əlaqədar xərclər»;

013.6. «Xidmətedici istehsalatların və mal satan təsərrüfatların çəkdiyi xərclər»;

013.7. «Mütəşəkkil bazarda tədavül olunan qiymətli kağızların satışı zamanı çəkilən xərclər».

Hər bir subhesabın daxilində xərclər müstəqim (məs., 013.1.1 «Müstəqim xərclər») və qeyri – müstəqim (013.1.2 «Qeyri – müstəqim xərclər») xərclərə bölünür. Onların hər biri analitik uçot registrlərində əks etdirilir» [95].

O.V.Şerbakova Vergi Məcəlləsini əsas götürməklə vergi uçotunun hesablar planının işlənilib hazırlanmasını təklif edir. Müəllifin fikrinə görə, hesabların qurulmasının sxemlərindən biri vergi kateqoriyalarına ardıcıl surətdə kodların təhkim olunması qaydasıdır.

1 – ci səviyyə:

- 1 – satışdan gəlirlər;
- 2 – satışdankənar gəlirlər;
- 3 – vergiyə cəlb olunma məqsədlərində nəzərə alınmayan gəlirlər;
- 4 – istehsal və satış üzrə xərclər;
- 5 – satışdankənar xərclər;
- 6 – mənfəət (zərər);
- 7 – vergi bazası.

2 – ci səviyyə:

- 1 – ci yarım səviyyə – satışdan gəlirlər:
 - 1.01 – öz istehsalının malları (iş, xidmət);
 - 1.02 – satın alınan mallar;
 - 1.03 – amortizasiya olunan əsas vəsaitlər (zərərlər bir sıra illər ərzində silinir);
 - 1.04 – digər əmlak və yaxud əmlak hüququ;
 - 1.05 – qiymətli kağızlar (zərərlər, gəlirləri üstələməyən məbləğdə silinir);
 - 1.06 – xidmətedici istehsalatların və təsərrüfatların malları (iş, xidmət).
- 2 – ci yarım səviyyə – satışdankənar gəlirlər.
- 3 – cü yarım səviyyə – vergitutma məqsədlərində nəzərə alınmayan gəlirlər.
- 4 – cü yarım səviyyə – istehsalat və satış üzrə xərclər:

4.01 – məhsulun istehsalı, saxlanması və çatdırılması, həmçinin məhsul (iş və xidmətlərin), əmlak və əmlak hüququnun satışı ilə bağlı xərclər;

4.02 – əsas vəsaitlərin və sair əmlakın istifadəsi, saxlanması və təmiri ilə bağlı xərclər;

4.03 – təbii resursların mənimsənilməsi ilə bağlı xərclər;

4.04 – və s. xərclər.

5 – ci yarımşəviyyə – satışdankənar xərclər;

6 – cı yarımşəviyyə – mənfəət, yaxud zərər.

Mövqələrin sayı satışın və satışdankənar gəlirlərin növlərindən, öz növbəsində müəssisənin ixtisaslaşmasından asılı olaraq seçilir.

7 – ci yarımşəviyyə – vergi bazası.

Təklif olunan sxemdən istifadə etməklə, mühasib hesabları (şəviyyə, yaxud şəviyyə və yarımşəviyyə), subhesabları (yarımşəviyyə, yaxud yarımşəviyyələrin qruplaşması) ayıra və onları vergiyə cəlb olunan obyektlərin analitik siyahısı ilə əlaqələndirə bilər. Analitik siyahı sadə, xətti struktura və ierarxik struktura malikdir. Məs., amortizasiya olunan əsas vəsaitlərin analitik siyahısı həmin aktivlərin növləri üzrə aparılır» .

İ.Kravetskaya yazır: «Vergi registrlərinin hazırlanması bir sıra auditor firmalarında yüksək sürətlə həyata keçirilir. Haradasa o, artıq başa çatmışdır. Bizim məlumatımıza görə «FBK», «KPMQ», «PraysvoterxauzKupers» kimi aparıcı şirkətlər vergi uçotu registrlərini hazırlamış və onları müştərilərə təklif edirlər... Auditorların sözlərinə görə, onların hazırladıqları registrlər olduqca əlverişlidir və Vergilər Nazirliyinin təklif etdiyindən müsbət mənada fərqlənir. Əlbəttə ki, bizim əksəriyyətimiz auditorların və fikirləşdiklərinə nəzər salmaq istərdik. Lakin yaxın vaxtlarda bu çətin ki, mümkün olsun. Şirkətlər özlərinin araşdırmalarını çox ciddi şəkildə qoruyurlar – bu araşdırmalar xeyli pul gətirir»(38). Həmin məqsədlər kompüterlərdən istifadənin nümunəsi kimi U.Banina «VEST–PRO» proqram kompleksini məqsədə uyğun sayır [41].

Uçotun hər iki növü üçün informasiya sistemi (mühasibat və vergi) eyni ilk sənədlər hesab olunur. Mühasibat uçotunu aparmaq üçün karkas rolunda konkret

təşkilatın xüsusiyyətlərinə uyğunlaşdırılan işçi hesablar planı çıxış edir. Vergi uçotunu aparmaq üçün müstəqil vergi hesablar planının xüsusi köməkçi vergi hesablarından istifadə olunur. Burada Vergi Məcəlləsində formalaşdırılan tələblər üzrə gəlirlər və xərclər əks etdirilir. Məlumatların vergi hesablarında əks etdirilməsi qaydası adi balansarxası hesablarda olduğu kimidir, başqa sözlə, onlarda da ikitərəfli yazılış aparılır.

Tipik təsərrüfat əməliyyatlarının mühasibat uçotunun köçürmələri sxemində vergi uçotu hesablarında göstəricilərin əks etdirilməsi üçün nəzərdə tutulan köçürmələr əlavə olunur. Nəticədə bu və ya digər əməliyyatın uçotun hər iki növündə əks etdirilməsi prinsiplərinin eyni olmadığı hallar üçün yeni alqoritmlər qurulur. Vergi uçotu hesablarında cəmlənən informasiyalar əsasında analitik registrlər tərtib edilir. Hər bir registr özlüyündə müəyyən vergi hesabında toplanılan və əks etdirilən informasiya hesabatı sayılır. Registrlərin tərkibi müxtəlif növ vergilər üzrə bəyannamələrin göstəricilərinə uyğun gəlməlidir.

«1C: Buxqalteriya 7.7» kompüter sistemində vergi uçotunun göstəricilərini əks etdirmək üçün də balansarxası hesablar tətbiq olunur: «Həmin hesablar mühasibat uçotunu aparmaq üçün istifadə olunmur və mühasibat hesabatlarının formalaşmasında nəzərə alınmır. Vergi hesablarının nömrələri «H» hərfindən başlayır» .

Lakin «BEST – PRO» sistemindən fərqli olaraq vergi uçotunun hesabları digər struktura malikdir (sadələşdirmək və ümumiləşdirmək üçün hesabların strukturu subhesablarsız göstərilmişdir):

- H01 – «Uçot obyektlərinin dəyərinin formalaşması»;
- H02 – «Əmlakın, hüquqların hərəkəti»;
- H03 – «Normalaşdırılan xərclər»;
- H04 – «Gələcək dövrlərin xərcləri»;
- H05 – «Amortizasiya olunan əmlak»;
- H06 – «Əmlak, iş, xidmət və hüquqların satışından gəlirlər»;
- H07 – «Əmlak, iş, xidmət və hüquqların satışı ilə bağlı xərclər»;
- H08 – «Satışdankənar gəlirlər»;

H09 – «Satışdankənar xərclər»;

H10 – «Xidmətedici istehsalat obyektləri üzrə ötən illərin zərərləri»;

H11 – «Ötən illərin zərərləri»;

H12 – «Məqsədli maliyyələşmələrin uçotu»;

H13 – «Debitor və kreditor borclarının hərəkəti».

S.Xaritonov «1C: Buxqalteriya 7.7» sistemində vergi uçotunun registrlərinin aparılması qaydasını ətraflı şərh etmişdir [53]. Belə ki, məs., vergi ödəyicisi tərəfindən əmlakın satın alınması əməliyyatları haqda informasiya «Əmlakın, işin, xidmətlərin hüququn əldə olunması əməliyyatların uçotu» registrində əvvəlcədən ümumiləşdirilir. Mühasibat uçotunda registrdə yazılışlar üçün informasiya mənbəyi ilk sənədlər sayılır. Bu da registrlərin aparılmasını avtomatlaşdırmağa və mühasibat uçotu hesablarının məlumatları üzrə yazılışları formalaşdırmağa imkan verir.

Q.İ.Kostyuk və L.P.Romanovskaya gəlirlərin vergi uçotunun analitik registrlərinin formalarını hazırlamışlar və onların «Mənfəətdən vergi üzrə vergi bazasının hesablanması» registri üçün qruplaşmasını təklif etmişlər [64].

A.Y.Blok özünün vergi uçotu sistemini təklif edir. Bu sistem analitik cədvəllərdən, aralıq vergi hesablamaları cədvəllərindən və icmal cədvəllərdən ibarətdir [43]. Vergi uçotunun analitik cədvəlləri dedikdə, ilk uçot sənədləri, yaxud xərc ünsürləri üzrə cədvəllərdə qruplaşdırılan mühasibat uçotunun göstəriciləri başa düşülür. Eyni zamanda material xərcləri üzrə vergi uçotu ilk mühasibat sənədləri əsasında doldurulan analitik cədvəllər şəklində təcəssüm etdirilir.

Vergi uçotunun analitik cədvəlləri əsasında vergi uçotunun icmal cədvəlləri tərtib olunur. İcmal cədvəlləri isə özlüyündə vergi hesabatının son göstəricilərini formalaşdırmağa xidmət göstərir.

Vergi uçotunun problemlərinin həlli ilə bağlı iqtisadi ədəbiyyatda çoxsaylı təkliflərə təsadüf olunur. İ.V.Pedçenko vergi uçotunun aparılmasına müxtəlif yanaşmaları nəzərdən keçirir: «...Vergi uçotu mühasibat uçotundan tamamilə ayrılıqda aparılır.[50].

Belə yanaşmadan əsasən iri müəssisələr istifadə edir. Onlar üçün vergiyə cəlb olunan mənfəətin hesablanması mühüm məsələdir. Qaydaya görə belə müəssisələrdə vergi uçotu ilə məşğul olan ixtisaslaşdırılmış bölmə mövcuddur.

Həmin üsuldan istifadə edildikdə, eyni ilk sənədlər əsasında mühasibat uçotu və vergi uçotu arasında mütləq mənada əlaqəsi olmayan registrlər formalaşdırılır. Maraqlı haldır ki, Rusiya Federasiyasının Vergilər Nazirliyinin tövsiyə etdiyi vergi uçotu sisteminin mənfəətin hesablanması üçün tətbiqi baş tutmadı. Dünyada demək olar ki, birinci vergi uçotu sisteminin təşkili nə metodiki, nə də təşkilati planda özünü doğrultmadı. Müstəqil vergi uçotu sistemini hazırlayanlardan kimsə düşünməmişdir ki, müəssisənin iki müxtəlif struktur bölmələrinin əməkdaşları eyni ilk sənədlərdən necə istifadə edəcək? Həmin yeni struktur bölməsini müəssisənin sənəd dövriyyəsi qrafikinə necə daxil etmək lazımdır? İlk sənədlərin mühafizəsinə görə onlardan yeni istifadəçilərin məsuliyyəti necə təmin olunacaq? Bu ilk sənədlərin hamısının (o cümlədən ötən hesabat dövrlərinin səhvlərinin düzəldilməsi) vergi uçotunun registrlərində əks olunmasını necə təmin etməli?

Vergi uçotu və mühasibat uçotunun fərqli olduğunu nəzərə alsaq, vergi uçotunun registrlərinə, yaxud mühasibat uçotunun registrlərinə əlavələri – ilk sənədləri harada saxlamalı sualına cavab tapmaq mümkün deyil.

Mövcud qaydalara görə, müəssisədə uçot qüvvədə olan mühasibat uçotunun Hesablar Planından istifadə etməklə aparılmalıdır. Gəlirlər və xərclər isə mühasibat hesablarında və bəyannamələrdə Vergi Məcəlləsinin tələbləri əsasında qruplaşdırılır. Belə bir mövqeni bir çox hallarda mühasibat uçotunu yalnız vergiləri hesablamaq üçün istifadə edən kiçik müəssisələr tuturlar. Onlar banklardan kredit götürməzlər, onların investorları yoxdur, mühasibat hesablarını isə yalnız vergi orqanlarına təqdim edirlər. Kiçik müəssisələr öz mövqelərini belə əsaslandırırlar ki, vergi orqanlarını yalnız vergilərin düzgün hesablanması maraqlandırır. Buna görə də mühasibatlığın əməkdaşlarını sanki artıq sayılan klassik mühasibat uçotunun aparılması ilə yükləməyə lüzum görmürlər.

Lakin mühasibat uçotu haqda normativ sənədlərə görə bütün müəssisələr sintetik və analitik uçot məlumatları əsasında mühasibat hesabatı tərtib etməlidirlər.

Vergi uçotu mühasibat uçotu çərçivəsində aparılır. Belə yanaşmanın başlıca xüsusiyyəti mühasibat Hesablar Planını vergi uçotu üçün uyğunlaşdırmaqdan ibarətdir. Başqa sözlə, mühasibat uçotu və vergi uçotu eyni Hesablar Planından istifadə olunmalıdır. Lakin bir çox hallarda eyni gəlir və xərclərin məbləğlərinin və onların mühasibat və vergi uçotuna qəbul edilməsi tarixlərinin üst–üstə düşməməsi onu sübut edir ki, iki uçotu bir uçotda birləşdirmək qeyri – mümkündür.

Məlum olduğu kimi mühasibat uçotu məlumatları əsasında alınan mənfəət vergiyə cəlb olunma məqsədləri üçün düzəlişə məruz qalır.

Həmin mövqenin tərəfdarları təklif edirlər ki, vergiyə cəlb olunma məqsədləri üçün mənfəət, keçən ildə olduğu kimi hesablasın. Onlar öz mövqelərini aşağıdakı kimi əsaslandırırlar.

Vergi uçotu sistemi vergi ödəyiciləri tərəfindən müstəqil surətdə təşkil edilir. Vergi uçotunun registrlərinin formaları, onlarda vergi uçotunun analitik məlumatlarının əks etdirilməsi və ilk sənədlərin göstəriciləri də vergi ödəyiciləri tərəfindən müstəqil qaydada hazırlanır. Buna görə də vergi uçotunun registrləri mühasibat uçotu registrlərindən və vahid əlavə registrdən – vergiyə cəlb olunma məqsədləri üçün mühasibat mənfəətinin korrektə olunması registrindən ibarət olmalıdır.

Belə bir qayda Vergi Məcəlləsinin tələblərinə ziddiyyət təşkil etmir. Korrektə olunma registri başqa bir şey deyil, o, mənfəət vergisinin hesablanması barədə ötən ilki arayışdır. Başqa cür desək, düzəliş registrində mühasibat və vergi uçotunun məlumatları arasındakı fərq öz əksini tapmalıdır (əgər belə bir fərq olarsa).

Bizim fikrimizcə, qeyd olunan üsul yalnız kiçik müəssisələrdə tətbiq edilə bilər, çünki onlarda mühasibat və vergi uçotu arasındakı fərqlər minimaldır. Göstərilən üsulun daha iri müəssisələrdə tətbiqi olduqca problematiktir. İş burasındadır ki, birinci rübdə belə müəssisələr mümkündür ki, həmin üsulu müvəffəqiyyətlə tətbiq etsin, lakin ikinci, üçüncü və dördüncü rüblərdə bu çox mürəkkəb olacaq. Bütün göstəricilərdə düzəlişləri təkcə rüblər ərzində deyil, qalıqlar üzrə də aparmaq lazım gələcək. Düzəlişlərin belə bir böyük həcmdə olması müəyyən çətinliyə və səhvlərə gətirib çıxara bilər.

Mühasibat uçotunun məlumatları üzrə mənfəəti n məbləği ilə vergiyə cəlb olunan mənfəətin məbləği arasındakı fərqi uçota almaq üçün belə hesab edirik ki, 721 «İnzibati xərclər», hesabının tərkibində «Mənfəət vergiyə cəlb olunduqda nəzərə alınmayan xərclər» adlı ayrıca subhesab açmaq məqsədə uyğun olardı. Hər ay aradakı fərqi 801 «Ümumi mənfəət(zərər)» hesabına aid etməli və bununla da həmin məbləğdə vergiyə cəlb olunan mənfəət artırılmalıdır.

Beynəlxalq praktikada əsas vəsaitlərin satışından mənfi fərq vergi uçotunda gələcək dövrlərin xərcləri hesab olunur. Onlar satıldıqdan sonrakı ayda hər ay bərabər hissələrlə satışdankənar xərclərə aid edilir.

Bir çoxları çox böyük təkidlə mühasibat və vergi uçotu arasındakı fərqləri genişləndirməyə cəhd göstərirlər. Bununla əlaqədar olaraq müəssisələrin fəaliyyətinin iqtisadi göstəricilərinin mühasibat və vergi interpretasiyası arasındakı fərqləri araşdırmaq lazımdır.

Qüvvədə olan qaydaya görə kreditdən istifadəyə görə faizlər obyekt istismara verilən anadək obyektin ilk dəyərinə daxil edilə bilər. Adətən belə ödəncələr, alınmış borcların ödənilməsi kimi obyekt əsas vəsaitlərin tərkibinə qəbul edildikdən sonra həyata keçirilir. Bununla əlaqədar olaraq ödənilən faizlər obyektlərin ilk dəyərində mühasibat uçotunda əks etdirilir.

Belə bir şəraitdə borc öhdəlikləri (kreditlər, borclar) üzrə faizlər mühasibat uçotunun əməliyyat xərclərinə aid edilir və 801 «Ümumi mənfəət (zərər)» hesabında qeydə alınır.

Praktikada elə hallara təsadüf olunur ki, avadanlıq, maşın, nəqliyyat vasitəsi satın alınır, lakin müqavilədə onun istismaradək olan müddəti və kreditə görə faizlərin ödənilməsinə nə vaxt başlanılması göstərilir.

O.Y.Meşşeraykova qeyd edir ki, əmlakın məcburi sığortası üzrə xərclərin və ezamiyyət vaxtı sutkalığın vergiyə cəlb olunan mənfəətə aid edilməsi təsdiq olunan tariflər və normativlər həddində, mühasibat uçotunda isə tam məbləğdə qeydə alınır.

O.Y.Meşşeryakova davam edir: «...əgər əsas vəsait satın alınan zaman mühasibat və vergi uçotunda müxtəlif qaydada əks etdirilən xərclər varsa, onda əsas

vəsaitlərin ilk dəyəri mühasibat və vergi uçotu məqsədləri üçün ayrılıqda formalaşdırılmalıdır.

Belə bir məntiqi sual meydana çıxır. Əsas vəsaitləri mühasibat uçotunda ilk dəyərlə qiymətlə əks etdirmək olmazmı? Xeyr, olmaz. Bu halda müəssisə, əmlak vergisini düzgün hesablaya bilməyəcək. Həmin vergi mühasibat uçotunun məlumatları əsasında hesablanır ...» [51].

Əgər mənfəət vergisinin hesablanması üçün normadan və normativdən artıq xərclər qəbul edilmirsə, onda əmlak vergisinin hesablanması üçün onları nə üçün amortizasiya olunan əmlakın qalıq dəyərinin tərkibinə qəbul etmək lazımdır? Əsas vəsaitlərin, qeyri–maddi aktivlərin, mal–material dəyərlərinin, bitməmiş istehsalın, hazır məhsulların, gələcək dövrün xərclərinin və digər əmlakın dəyərlərinin formalaşması qaydasındakı fərqlər hamıya məlumdur. Belə bir halda təkcə həmin əmlakın daxil olmasının qiymətləndirilməsində deyil, həmçinin onların müxtəlif növlərinin hər bir hesabat ayının sonuna olan qalıqlarının dəyərindəki fərqləri də nəzərə almaq lazımdır.

Başqa sözlə, vergi uçotu üçün də əmlakın (maddi məsul şəxslər üzrə ayrılıqda) bütün obyektləri üzrə miqdar–məbləğ uçotunun dövriyyə cədvəlləri, Baş kitab (sintetik uçot hesabları dövriyyə cədvəlləri) və kartoçka formasında analitik uçot registrləri aparmaq tələb olunur. Buradan vergi uçotunun məlumatları üzrə balansın tərkibindək vur – tut addım qalır.

A.S.Bakayev yazırdı ki, əgər uçot və hesabatı dair qaydalar, dəyərlərin mühasibat uçotunun aparılmasında özünü doğrultmayan əmək tutumunun artmasına gətirib çıxarırsa və maliyyə hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarının «Maliyyə hesabatlarının hazırlanması və tərtibi» standartının müddəalarına ziddiyyət yaradırsa, ona kor–koranə əməl etməyə ehtiyac yoxdur:

«... – informasiyalardan götürülən xeyir, onun alınmasına çəkilən xərcləri üstələməlidir;

- maliyyə hesabatındakı informasiya əhəmiyyətliyi və ona çəkilən xərcləri nəzərə almaqla tam olmalıdır;

- informasiya o zaman əhəmiyyətli sayılır ki, onun buraxılması, yaxud saxtalaşdırılması istifadəçilərin maliyyə hesabatı əsasında qəbul etdikləri iqtisadi qərarlara təsir edə bilsin» [39].

Qeyd olunanlara əsasən belə hesab edirik ki, həcmi nisbətən kiçik olan məbləğləri əsas vəsait obyektlərinin ilk dəyərinə daxil etməyə ehtiyac yoxdur.

Bir mühüm məsələyə də toxunmaq istərdik. Bakıda və respublikanın digər iri şəhərlərindəki bir sıra özəl müəssisələrdə özəlləşmədən sonra inşa edilən bəzi daşınmaz əmlak dövlət qeydiyyatından keçirilmədiyi üçün əsas vəsaitlər qismində qeydə alınmır. Əslində həmin əmlakdan istifadə olunur, o, gəlir gətirir və eyni zamanda köhnəlməyə məruz qalır. Nəticədə iqtisadi təfəkkürlə hüquqi forma arasında ziddiyyət yaranır. Həmin əmlakın qeydiyyata alınması bir sıra hallarda aylarla, illərlə davam edir.

Belə stuasiyada mövcud olan mühasibat uçotu qaydalarından kənarlaşmaq lazım gəlir. Başqa sözlə, dövlət qeydiyyatı olmadan biz həmin obyektlərdən təyinatı üzrə istifadə edə, hətta onu icarəyə verə bilərik. Yalnız bu obyektləri satmaq, yaxud girov qoymaq olmaz. Son nəticədə qeyd olunan obyekt əsas vəsait kimi qəbul etmək, ondan gəli götürmək və amortizasiya hesablamaq olar. Bu mühasibat uçotunun mövcud qaydasına zidd olsa da təsərrüfat fəaliyyətinin iqtisadi mahiyyətinin onun hüquqi formasından üstünlüyü tələblərinə uyğun gəlir. Qeyd olunanların müəssisənin uçot siyasətində öz əksini tapması və əsaslandırılması son dərəcə vacibdir.

Mühasibat uçotu və hesabatda əvəzsiz alınan aktivlər satışdankənar gəlirlərin tərkibinə daxil edilir. Qaydaya görə 301-2 «Əlavə kapital» hesabının 3 – cü «Əvəzsiz olaraq alınmış sərvətlər» subhesabının kreditində əvəzsiz alınan aktivlərin bazar dəyəri əks etdirilir. Daha sonra həmin məbləğ əsas vəsaitlər üzrə – amortizasiya hesablanmasının uzun illəri ərzində 801 «Ümumi mənfəət (zərər)», digər material sərvətləri üzrə isə istehsal məsrəfləri, məhsul satışı və s. uçota alınan hesablara silinir. Belə olan şəkildə satışdankənar gəlirlər maddəsində müəssisənin əvəzsiz əldə etdiyi əmlakın tam dəyərini deyil, onun istehsal xərclərinə, yaxud hesabat dövrünün satışı xərclərinə aid edilən hissəsini əks etdirmək lazımdır.

Bayaq qeyd etdik ki, əvəzsiz alınan əmlak (iş, xidmət), yaxud əmlak hüququ satışdankənar gəlirlər hesab olunur. Gəlirin alınması tərəflərin əmlakın qəbul – təhvil aktını imzaladıqları tarixdən hesablanır.

Gələcəkdə mühasibat uçotunda belə əmlakın maliyyə nəticələrinə (debet 301-2 «Əlavə kapital», kredit 801 «Ümumi mənfəət (zərər)») aid edilməsi həmin məbləğin vergiyə cəlb olunma məqsədləri üçün təkrarlanmasına gətirib çıxarmır. Hesablanan amortizasiyaya və sərf olunan material dəyərlərinə görə sonrakı yazılış (*dt 301-2, kt 801*) artıq vergiyə cəlb olunmayan mənfəəti əks etdirir. Başqa sözlə, əsas vəsaitlərə amortizasiya hesablandıqca (yaxud xərclərə silindikcə) əvəzsiz alınan əmlakın dəyərinin bir hissəsi satışdankənar gəlirlərə aid edilir və balans mənfəətini artırır.

Yekunda müəssisənin əvəzsiz aldığı əsas vəsaitlərin və digər əmlakın dəyəri özünün iqtisadi mahiyyətinə uyğun olaraq necə bir hədiyyə kimi nizamnamə kapitalının artmasına yönəldilə bilməz. Eyni zamanda 801 «Ümumi mənfəət (zərər)» hesabının debetində əvəzsiz daxil olan əsas vəsait obyektinin bütün dəyərindən mənfəət vergisi məbləği əks etdirilir.

Maliyyə uçotu məqsədləri üçün əvəzsiz alınan amortizasiya olunan əmlakın (əsas vəsaitlərin və qeyri–maddi aktivlərin obyektləri) dəyəri əvvəlcə əlavə kapital hesabına, sair gəlirlərin artırılmasına isə (801 «Ümumi mənfəət (zərər)») həmin dəyər amortizasiya ayırmaları məbləğində amortizasiya hesablandıqca silinir. Beləliklə, mühasibat və vergi uçotu arasındakı fərq uzun müddət ərzində kifayət qədər əhəmiyyətli ola bilər.

Məs., müəssisə tərəfindən bazar dəyəri 240 min manat və illik amortizasiya norması 10% olan (faydalı istifadə müddəti 10 il) əvəzsiz əsas vəsait obyektini almışdır. Mühasibat uçotunda aşağıdakı köçürmələr edilməlidir:

2006–cı ilin martında: *dt 113* «Torpaq, tikili və avadanlıqlarla bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması», *kt 301-2* «Əlavə kapital» hesabının «Əvəzsiz olaraq alınmış sərvətlər» subhesabı – 240 minmann., alınmış obyektin bazar dəyərinin məbləğinə, *Dt 111* «Torpaq, tikili və avadanlıqlar - Dəyər» hesabı, *kt 113* «Torpaq, tikili və avadanlıqlarla bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması» hesabı – 240 minmann.

2006–cı ilin aprelində – 2015–ci ilin martında: *dt* 202 «İstehsalat məsrəfləri» hesabı, *kt* 112 «Torpaq, tikili və avadanlıqlar - Amortizasiya» və *dt* 301-2 «Əlavə kapital» hesabı və *kt* 801 «Ümumi mənfəət (zərər)» hesabı – hesablanan amortizasiya məbləğinə.

Vergi uçotunda əvəzsiz alınan əmlakın bazar dəyərinin bütün məbləği 2006–cı ilin birinci rübündə eyni vaxtda vergi tutma bazasına daxil edilməlidir. Başqa sözlə, mühasibat uçotu və vergi uçotu məlumatları arasındakı fərq 121 ay ərzində mövcud olacaq (10ci ilmart 2006 – cı il).

Nəticədə 801 «Ümumi mənfəət (zərər)»hesabında sağlam düşüncənin əksinə olaraq bir zərər kimi başa düşülsə 48.000 manat mənfəət vergisi məbləği (240 min manatın 20%-i) əks etdiriləcək.

N.Q.Volkov yazır ki, mühasibat uçotundan fərqli olaraq: «Aktivlərin satışından zərərlər vergiyə cəlb olunma zamanı onların tam amortizasiya olunanadək qalan müddətə düşən dövr ərzində qəbul olunur» [49].

Mövcud qaydaya görə, əsas vəsaitlərin silinməsindən xərclər hesabat ayında tam məbləğdə əməliyyat xərcləri qismində 801 «Ümumi mənfəət (zərər)» hesabına aid edilməlidir.

Bəzi hallarda isə vergi ödəyicisi hər bir obyekt üzrə gəlirlərin tanınması tarixinə analitik uçot əsasında amortizasiya olunan əmlakın satışından, yaxud çıxmasından mənfəəti (zərəri) müəyyənləşdirir.

Analitik uçotda amortizasiya olunan əmlakın satışı tarixinə göstərilən əməliyyatlar üzrə mənfəətin (zərər) məbləği qeydə alınır. Həmin məbləğ vergi bazasını müəyyənləşdirmək məqsədilə aşağıdakı qaydada əks etdirilir.

Vergi ödəyicisi tərəfindən alınan mənfəət əmlakın satışı həyata keçirildiyi hesabat dövründə vergi tutma bazasının tərkibinə daxil edilməlidir.

Vergi ödəyicisi tərəfindən alınan zərərlər analitik uçotda vergi ödəyicisinin sair xərcləri kimi qeydə alınır.

Analitik uçotda belə xərc məbləğləri olan obyektlərin adı, habelə hər bir aya düşən xərc məbləğləri haqda informasiyalar olmalıdır.

Nəqliyyat – tədarük xərclərinin materialların faktiki maya dəyərinə birbaşa (müstəqim) daxil edilməsi materialların nomenklaturası nisbətən az olan müəssisələrdə həmçinin materialların müxtəlif növlərinin və qruplarının çox böyük əhəmiyyəti olduğu hallarda məqsədə uyğundur.

Bir sıra müəssisələrdə satın alınan materialların müxtəlif növlərinin maya dəyərinin saxtalaşdırılmasından qaçmaq üçün yeni nomenklatur nömrələri ilə anbar uçotunun yeni obyektləri açılır. Müasir hesablama texnikasının mövcud olduğu şəraitdə bütün materialların hərəkətinin uçotunu satınalmanın faktik maya dəyərilə aparmaq məqsədəuyğundur.

Nəqliyyat – tədarük xərclərinə gəldikdə isə materialların çox böyük sayı müəssisənin yerləşdiyi yer üzrə əldə olunur. Bu zaman malsatanların hesablarında nəqliyyat – tədarük xərcləri olmur. Belə yüklərin çatdırılması adətən xüsusi nəqliyyatla həyata keçirilir.

Material dəyərlərinin xeyli hissəsi şəhərdən kənar malsatanlardan daxil olur. Malsatanların yaxud yükdaşıyanların hesablarında göstərilən materialların göndərilmə stansiyasından müəssisənin anbarınadək daşınması üzrə xərclər və yükləmə – boşaltma işlərinin dəyəri həmin hesablarda göstərilən materialların konkret adlarının bilavasitə faktik maya dəyərinə daxil edilə bilər. Bu zaman belə xərclər malsatanın konkret hesabında onların miqdarına (əgər ölçü vahidi eynidirsə), yaxud dəyərinə (əgər malsatanın hesabında materiallar müxtəlif ölçü vahidi ilə göstərilmişdirsə) mütənasib olaraq bölüşdürülür.

3.2. Müəssisələrdə maliyyə və vergi uçotunun vahid sisteminin yaradılması imkanlarının məqsədəuyğunluğu

Bazar iqtisadiyyatı şəraitində müəssisələrin maliyyə – iqtisadi fəaliyyətinin qiymətləndirilməsinə mühüm yer ayrılır. Bu məqsədlə uçotun bilavasitə aşağıdakı üç növü ilə əlaqədar olan informasiyaların toplanması, işlənilməsi və təhlilinin müxtəlif sistemlərindən istifadə edilir: mühasibat (maliyyə), idarəetmə və vergi.

Baxmayaraq ki, onlardan hər biri spesifik vəzifələrin həlli üçün nəzərdə tutulmuşdur və bir–birinə bərabər səviyyədə aparılır, əsil həqiqətdə isə onların hamısı ilkin informasiyaların ümumi baza sına, daha dəqiq desək, vahid aparılma metoduna malik olmaqla, uçotun vahid sistemini yaradırlar. Aydın məsələdir ki, uçot əməliyyatlarının təkrarlanması birbaşa üstəlik xərclərin artımına aparır və buna görə də müəssisənin iqtisadi informasiyalarının toplanması, işlənməsi və təhlilinə real ehtiyac yaranır.

Bütövlükdə informasiya təminatının vahid sisteminin formalaşması idarəetmə qərarlarının qəbulu üçün etibarlı əsas yaradır, habelə müəssisənin maliyyə – istehsalat və maliyyə fəaliyyətinə nəzarəti həyata keçirməyə imkan verir.

Mühasibat uçotu məlum olduğu kimi kənar və daxili istifadəçiləri müəssisənin fəaliyyətinin nəticələri, onun əmlak və maliyyə vəziyyəti haqda informasiyalarla təmin edir. İstifadəçilərə aid edilən mülkiyyətçilər (təsisçilər, səhmdarlar, payçılar), vergi və digər dövlət orqanları, banklar və sığorta şirkətləri, investorlar və kreditorlar, həmkarlar və digər maraqlı təşkilatlar əldə etdikləri məlumatlar əsasında müxtəlif idarəetmə qərarları qəbul edə bilirlər.

Mühasibat uçotu maliyyə hesabatı hazırlayır, müəssisənin istehsalat və maliyyə fəaliyyətini təhlil edir, büdcə, malsatanlar və alıcılarla, işçilərlə və s. hesablaşmaları həyata keçirir.

Eyni zamanda mühasibat uçotu ilə yanaşı, vergi sistemi də fəaliyyət göstərir, bu sistem Azərbaycan iqtisadiyyatı üçün tamamilə daha yeni prinsiplərə – təsərrüfatçılığın inkişafının bazar prinsiplərinə və dövlətinə iqtisadiyyatda tamamilə yeni roluna əsaslanır. 1992–ci ildən başlayaraq vergi qanunvericiliyində müntəzəm surətdə dəyişikliklər aparılır və tamamlamalara yol verilir və nəticədə müəssisənin mühasibat xidməti daima mürəkkəbliyə uğrayır, ildən–ilə müəssisənin mühasibatlığı vergiyə cəlb olunma və büdcə ilə hesablaşmalar kimi məsələlərə daha çox diqqət yetirilir.

2006–cı ildən etibarən müxtəlif növ vergi növləri üzrə yeni bəyannamələrin qüvvəyə minməsi ilə əlaqədar vergi formalaşması, hər şeydən əvvəl mənfəət vergisi sistemində köklü dəyişikliklər baş vermişdir. Lakin artıq üç ildir ki, qüvvədə olan

vergi bəyannamələrində də vergi bazası vergi uçotunun məlumatları əsasında deyil, mühasibat uçotunun göstəricilərinə görə müəyyənləşdirilir. Hazırda qüvvədə olan bəzi qanunvericilik aktlarının və metodik tövsiyələrin təkmilləşdirilməsinə çox böyük ehtiyac duyulur.

Beləliklə, bu gün respublika Maliyyə Nazirliyi tərəfindən mühasibat uçotu və hesabatın normativ qaydada tənzimlənməsi üzrə sənədlər və Vergi Məcəlləsinin müxtəlif müddəaları arasında xeyli fərqlər müşahidə olunmaqdadır. Mühasibat uçotu üzrə hazırlanan yeni Milli standartlarla tanışlıq göstərir ki, vergitutma bazasının hesablanması daha çox düzəlişlərə ehtiyac olacaq.

«Vergi uçotu» anlayışı mənfəət vergisinə münasibətdə öz-özlüyündə yeni sayılmır. Vergi ödəyiciləri əvvəllər də mühasibat uçotu ilə yanaşı ayrıca vergi uçotu (mənfəətə düzəliş üzrə arayış – həmin uçotun ünsürlərindən biridir) aparmağa məcbur idilər. Ciddi desək, mühasibat uçotu müəssisənin fəaliyyətinə qiymət vermək məqsədilə investorları və digər kənar istifadəçiləri, səmərəli qərarların qəbulu üçün rəhbərləri və mütəxəssisləri istehsalat informasiyaları ilə təmin etməli olan bir sistemdir. Lakin respublikada Vergi qanunvericiliyi inkişaf etdikcə vergiyə cəlb olunma məqsədləri üçün gəlirlərin və xərclərin tanınması qaydası maliyyə uçotu ilə qarışıq salmaq olmaz:

- maliyyə uçotundan fərqli olaraq vergi uçotunun meydana çıxması bununla əlaqədardır ki, vergi uçotu sadəcə olaraq müəyyən məlumatların sadəcə qruplaşması deyil, mənfəət vergisi hesablananda istifadə olunan yekun göstəricilərinin əldə edilməsi üçün ilk məlumatların hansı prinsiplər və qaydalar üzrə qruplaşmasıdır;
- vergi uçotu mənfəət vergisi üzrə vergi bəyannaməsinin göstəricilərini formalaşdırmaq üçün gəlirlərin və xərclərin uçotunun xronoloji ardıcılıqla fasiləsiz surətdə əks etdirilməsini təmin etməlidir.

Lakin, mühasibat və vergi uçotu arasında müəyyən fərqlərin olmasına baxmayaraq onları bir-birindən ayrılıqda təsəvvür etmək mümkün deyildir. Belə ki,

- onlar ilk sənədlərə istinad edir. Vergi uçotu üçün ilk sənədlər faktik olaraq mühasibat uçotunun ilk sənədləridir. Həmin ilk sənədlər həm mühasibat, həm də vergi uçotunun

analitik registrlərinə aid edilir. Bu da öz növbəsində sənədlərin təkrarlanmasına gətirib çıxarır və müvafiq surətdə sənəd dövriyyəsinə mürəkkəbləşdirir;

- uçotun bu növləri hər şeydən əvvəl kənar istifadəçilər üçün nəzərdə tutulmuşdur. Mühasibat (maliyyə) hesabatının məlumatları əsasında səhmdarlar idarəetmə qərarları qəbul edə, investorlar isə özlərini investisiya siyasətini müəyyənləşdirə bilirlər. Bu və ya digər təşkilatın kreditləşməsi haqda qərarlar da həmin hesabatlar əsasında qəbul olunur. Eyni zamanda vergi hesabatından istifadə edənlərin dairəsi əsasən vergi orqanları və dövlət idarəetmə orqanları tərəfindən məhdudlaşdırılır;
- maliyyə uçotunun məlumatları həmişə vergi uçotu üçün informasiya bazası sayılır. Əgər maliyyə hesabatının sənədlərindən biri sayılan mühasibat balansından müəssisənin əmlak vergisini hesablamaq üçün istifadə edilsə, mənfəət və zərərlər haqda hesabatda isə mənfəət vergisinin hesablanması üçün zəruri olan məlumatlar var.

Vergi uçotu sistemi bəziləri üçün maliyyə uçotu sistemi ilə müqayisədə daha az həcmli, lakin mürəkkəbliyinə görə ondan geri qalmır. Buna görə də istisnasız olaraq bütün vergi ödəyicilərinin qarşıya qoyulan mühüm tələbləri ödəyə bilən vergi uçotu sistemini təşkil edə biləcəklərinə ümid bəsləmək çox çətindir.

Yəqin ki, Azərbaycanda da yaxın illərdə vergi uçotu sistemi təşkil ediləcək. Bütün hallarda Vergi Məcəlləsi vergi uçotunun aparılmasının yalnız ümumi prinsiplərini və onun qarşısında duran vəzifələri müəyyənləşdirəcək sənədlərin formaları vergi ödəyicisi tərəfindən müstəqil surətdə hazırlanmalıdır. Xarici ölkələrdə uzun illərdir ki, təşəkkül tapan vergi uçotu ilə tanışlıq göstərir ki, bu uçot aşağıdakıları əks etdirməlidir:

- gəlirlərin və xərclərin məbləğlərinin formalaşması qaydası;
- cari (vergi) dövrdə vergiyə cəlb olunma məqsədləri üçün nəzərə alınan xərclərin payının müəyyənləşdirilməsi qaydası;
- aşağıdakı vergi dövrlərinin xərclərinə aid ediləsi xərclərin (dəyərlərin) qalıq məbləği;
- yaradılan ehtiyatların məbləğinin formalaşması qaydası;

- vergiyə görə büdcə ilə hesablaşmalar üzrə borcların məbləği (mühasibat uçotu hesablarında aşkara çıxarılır).

Qeyd etdiyimiz kimi vergi uçotunun ilk sənədlərinin əsasını mühasibat uçotunun ilk sənədləri təşkil edir. Lakin vergiyə cəlb olunma məqsədləri üçün həmin sənədlərə əlavə rekvizitlər də daxil edilə bilər. Bəzi hallarda vergiyə cəlb olunma məqsədləri üçün xüsusi sənədlərin hazırlanması da istisna olunmur.

Vergi uçotunun analitik registrlərinə yığma cədvəlləri, arayış–açıqlamalar, xüsusi hesablamalar və ilk uçot sənədlərinin məlumatlarının qruplaşdırıldığı digər analogi sənədlər aiddir.

Vergi uçotunun müasir tələblər səviyyəsində qurulması üçün vergi uçotunun xüsusiyyətlərini əks etdirən analitik registrlərin formalarını hazırlamağa ehtiyac duyulur. Bu məqsədlə ilk növbədə hesabat dövrü ərzində vergi uçotu sistemi göstəricilərinin müxtəlif icmal formaları tələb olunur və belə formalardan Rusiya Federasiyasında və MDB məkanına daxil olan bəzi ölkələrdə də istifadə edilir.

Vergitutma bazasını müəyyənləşdirmək üçün vergi uçotunun analitik registrlərinin formalarına qoyulan tələblərin siyahısı kifayət qədər lakonikdir və mürəkkəb deyil. Lakin həmin formalarda məcburi qaydada yalnız aşağıdakı rekvizitlər olmalıdır:

- registrin adı;
- tərtib olunma dövrü (tarixi);
- natural (əgər bu mümkündürsə) və pul ifadəsində əməliyyatların ölçüləri;
- təsərrüfat əməliyyatlarının adı;
- göstərilən registrlərin tərtibinə məsuliyyət daşıyan şəxsin imzası (imzanın açıqlanması).

Beləliklə, göstərilən siyahının yığcamlığı registrlərin formalarının hazırlanması zamanı kifayət qədər böyük həcmdə sərbəstliyə imkan verir. daha konkret desək, forma istənilən qaydada ola bilər, lakin başlıcası odur ki, yuxarıda sadaladığımız rekvizitlərin heç biri unudulmasın. Həmçinin həmin rekvizitlər mühasibat uçotunda istifadə olunan registrlər üçün də xarakterikdir.

Hazırda müəssisələrdə tətbiq olunan istehsalın uçotu ilə bağlı registrlərdə bəzi ciddi çatışmazlıqlar müşahidə edilir. Bu sənədlərdə vergi uçotunun aparılmasının metodologiyasını çətinləşdirən ikitərəfli yazılışın ünsürlərinin olmasına ehtiyac yoxdur. Bütövlükdə həmin registrlər sistemi jurnal– orderlərdən, bəzən də memorial – orderlərdən istifadə etməklə, «Baş kitab»ın əl ilə doldurulmasının köhnə metodikasını xatırladır.

Zənnimizcə, uçotun hər iki növü haqda informasiyaları əks etdirmək üçün xüsusi registrlər qrupu tətbiq etmək məqsədəuyğundur.

Mənfəət vergisinin hesablanması üçün vergi uçotunun məqsəd və vəzifələri mühasibat uçotunun məqsəd və vəzifələrinin tərkib hissəsi sayılır. Bütün hallarda vergi uçotunun müstəqil aparılması nə qədər zəruri olsa da, uçotun hər iki növünün alitik registrlərindəki eyni informasiyalar istər–istəməz təkrarlanmağa məruz qalır.

Beləliklə, uçot registrləri ilə tanışlıqdan aydın olur ki, vergi uçotu ilə maliyyə uçotu arasında çox böyük eynilik müşahidə olunur:

- 1) onların arasındakı metodiki və sənədli əlaqə həddən artıq sıxdır;
- 2) müəssisələrdə maliyyə və vergi uçotu və ya eyni mütəxəssislərin fəaliyyətlərinin predmetidir;
- 3) vergi uçotu maliyyə və idarəetmə uçotu ilə yanaşı vahid uçot sisteminin bölmələrindən biridir. Ortada onun müəssisənin mühasibatlığında hansı yeri tutması qalır. Respublikada isə hələlik maliyyə, idarəetmə və vergi uçotunun ayrı–ayrılıqda normativ tənzimlənməsi məsələsi diqqətdən kənarda qalmışdır.

Vergitutma məqsədləri üçün obyektlərin uçotu qaydası mühasibat uçotunu tənzimləyən qaydalardan müəyyən qədər fərqləndiyi üçün müəssisələrdə vergi uçotunun aparılması qaydası haqda informasiyaların formalaşmasının iki üsulunu fərqləndirmək lazımdır.

Birinci üsul paralel uçota əsaslanır. Burada mənfəət vergisinin hesablanması üzrə vergitutma bazasını müəyyənləşdirmək üçün informasiyaların yığılması yalnız vergi uçotu registrlərindən istifadə etməklə aparılır.

İkinci üsulun əsasını vergi uçotunu mühasibat uçotu əsasında aparmaq təşkil edir. Əgər vergiyə cəlb olunma məqsədləri üçün obyektlərin və təsərrüfat

əməliyyatlarının qruplaşdırılması və uçotu qaydası mühasibat uçotundakı qruplaşma və əks etdirilmə qaydasına uyğun gəlsə, onda mühasibat uçotunun registrləri vergi uçotunun registrləri kimi sifariş verilə bilər.

Birinci üsulun başlıca üstünlüyü ondan ibarətdir ki, vergi bazasını formalaşdırmaq üçün məlumatlar bilavasitə vergi registrlərindən daxil olur, bu da öz növbəsində bilavasitə ilk uçot sənədləri əsasında formalaşır. Vahid uçot sisteminin tərkib hissəsi sayılan maliyyə və vergi uçotunun qarşılıqlı əlaqəsi bu variantda minimuma endirilmişdir. Burada uçotun yarımsistemləri üçün ümumi sənəd yalnız ilk sənədlərin məlumatları hesab olunur. Lakin belə bir yol uçot işlərinin təkrarlanmasına, uçot sənədlərinin həcmnin artmasına və heyətin sayının çoxalmasına gətirib çıxarır.

Maliyyə və vergi uçotunun bir–birinə yaxınlaşmasının ikinci yolu daha az məsrəflərlə mənfəət vergisini hesablamağa və uçotu normativ tələblərə uyğun təşkil etməyə imkan verir.

Vergi uçotunun mühasibat (maliyyə) uçotu çərçivəsində aparılması öz növbəsində iki üsulla həyata keçirilə bilər.

Vergi uçotunun mühasibat (maliyyə) uçotu çərçivəsində aparılmasının birinci üsulu yalnız mühasibat və vergi uçotunun kombinəlanmış registrlərinin yaradılması zamanı mümkündür.

Uçotun kombinəlanmış registrləri özlüyündə artıq vergiyə cəlb olunma məqsədləri üçün zəruri rekvizitlərlə tamamlanmış əhəmiyyətli mühasibat registrləri hesab olunur. Gələcəkdə belə registrlərin dəsti konkret vergi ödəyən təşkilatın xüsusiyyətlərini nəzərə almaqla vergiyə cəlb olunması mənfəət hesablandığında müəssisənin gəlir və xərclərini müəyyənləşdirmək üçün sistemləşməni tələb edir.

Uçot işlərinin həcmnin az olması vergi uçotunun bu variantda aparılmasının açıq–aşkar üstünlüyüdür. Lakin onun tətbiqi maliyyə və vergi uçotundakı göstəricilərin qruplaşdırılması metodlarını oxşar olması şəraitində mümkündür.

Uçot qaydalarının fərqləndiyi şəraitdə həmin üsul qəbul edilməzdir. Məs., əgər vergi və maliyyə uçotunda amortizasiyanın hesablanması metodları fərqlidirsə, onda kombinəlanmış registrlərdən istifadə edilməsi məqsədə uyğun deyildir.

Əgər maliyyə və kombinəlanmış registrlərlə yanaşı vergi uçotunun analitik registrlərinin tətbiq edilməsi zərurəti yaranarsa, ona vergi uçotunun ikinci üsulu meydana çıxır.

Beləliklə, uçot registrlərinin apardığımız təhlilindən görünür ki, vergi uçotu özünün informasiya bazasına malik ola bilməz. Araşdırmalar bizə belə bir nəticəyə gəlməyə imkan verir ki, bu şəraitdə orta və iri müəssisələrdə maliyyə uçotundan fərqlənən müstəqil, sərbəst vergi uçotu təşkil etmək praktik olaraq qeyri-mümkündür. Əks halda, xüsusi struktur bölməsinin yaradılmasına və idarəetmə sferasına vergi uçotu sahəsi üzrə xüsusi mütəxəssislərin cəlb olunmasına ehtiyac duyulur. Həmçinin belə mütəxəssislər xüsusi təlim keçməli və öyrədilməlidir. Ən başlıcası budur ki, sənəd dövriyyəsinin tamamilə yeni qrafikini tətbiq etmək və ilk sənədlərin işlənilməsinin və mühafizəsinin yeni qaydasını müəyyənləşdirmək lazım gəlir. Qeyd olunanları nəzərə alaraq hər hansı bir halda mühasibat və vergi uçotunun bir-birinə yaxınlaşmasının mümkün yollarını axtarıb aramaq lazımdır.

3.3.Büdcə ilə hesablaşmaların auditi və müvafiq vergi xidmətlərinin göstərilməsinin xüsusiyyətləri

Vergi uçotunun ayrıca sahəyə çevrilməsi vergi auditinin də meydana gəlməsini zəruri edir.

Son illərdə respublikada və onun hüduqlarından kənarda dərc olunan bir sıra nəşrlərdə vergi auditi ilə bağlı məsələlər ciddi müzakirə obyektinə çevrilməkdədir. Maraqlı bir cəhəti qeyd etmək lazımdır ki, müəlliflərin böyük əksəriyyəti belə hesab edirlər ki, «audit» termini yalnız mühasibat hesabatlarının yoxlanılmasına aid edilməlidir və «vergi auditi» sözünün mövcud olmasının heç bir hüquqi əsası yoxdur. «Audit» anlayışından həm geniş, həm də dar çərçivədə istifadə olunmalıdır. Birincisi, elmlərin əksəriyyəti həmin yolla irəliləyir. İkincisi, həm audit üzrə mütəxəssislər, həm də müvafiq normativ sənədləri hazırlayan mütəxəssislər, həm maliyyə hesabatlarını, həm də fəaliyyətin qarışıq növlərinin nəticələrini yoxlamağa imkan verən ümumiləşdirici terminin olması zərurətini dərinlən hiss edirlər. Eyni zamanda yeni termin tapmaq və ona alışmaq kifayət qədər mürəkkəbdir. Ona görə də həm

geniş mənada (hər hansı bir maliyyə–təsərrüfat fəaliyyətinin yoxlanılması), həm də dar mənada (yalnız mühasibat hesabatlarının yoxlanılması) «audit» terminindən istifadə olunması daha məqsədə uyğundur.

Vergi auditı üzrə kompleks işlər bir neçə mərhələni, xüsusən də aşağıdakıları özündə birləşdirməlidir:

- 1) iqtisadi subyektin vergiyə cəlb olunmasının mövcud sisteminin əvvəlcədən qiymətləndirilməsi;
- 2) iqtisadi subyektlər tərəfindən vergilərin büdcəyə hesablanması və ödənilməsinin düzgünlüyünün yoxlanılması və təsdiqi.

İqtisadi subyektin vergiyə cəlb olunmasının mövcud sisteminin əvvəlcədən qiymətləndirilməsi özündə aşağıdakıları birləşdirir:

- iqtisadi subyektin vergiyə cəlb olunmasının mövcud sisteminin ümumi təhlili və ünsürlərinin nəzərdən keçirilməsi;
- vergi göstəricilərinə təsir göstərən başlıca amillərin müəyyənəndirilməsi;
- vergi ödənişlərinin hesablanması metodikasının yoxlanılması;
- təsərrüfat münasibətləri sisteminin hüquqi və vergi cəhətdən ekspertizası;
- vergilərin hesablanmasına və ödənilməsinə məsuliyyət daşıyan xidmət sahələrinin sənəd dövriyyəsinə qiymət vermək və onların vəzifələrini və səlahiyyətlərini öyrənmək;
- iqtisadi subyektin vergi göstəricilərinin əvvəlcədən hesablanması.

Sadalanın prosedurların yerinə yetirilməsi iqtisadi subyektin əsas təsərrüfat əməliyyatlarının özünə məxsus xüsusiyyətlərinin və vergiyə cəlb olunmanın mövcud obyektlərinin; iqtisadi subyekt tərəfindən tətbiq olunan vergiyə cəlb olunma qaydalarının mövcud qanunvericiliyə uyğunluğunun; iqtisadi subyektin vergi öhdəliklərinin səviyyəsinin və potensial vergi pozuntularının qiymətləndirilməsinə imkan verir.

İqtisadi subyekt tərəfindən büdcəyə vergilərin hesablanması və ödənilməsinin yoxlanılması və təsdiqi mərhələsində görülən işlər vergi auditinin keçirilməsini sifariş verən şəxsin istəyindən asılı olaraq həm bütövlükdə vergilər

üzrə, həm də onun müxtəlif növləri üzrə aparıla bilər. Audit zamanı aşağıdakı mərhələlərə fikir vermək lazımdır:

- vergi ödəyicisi kimi vergilərin ödənişi üzrə öhdəliklərin müəyyən edilməsi;
- mühasibat uçotu və vergi uçotunun qiymətləndirilməsi;
- vergilər üzrə daxili nəzarət sisteminin qiymətləndirilməsi;
- auditor tərəfindən səhvləri aşkar etməmək riskinin müəyyənləşdirilməsi;
- vergi auditı üçün məlumat mənbəyinin seçilməsi;
- analitik prosedurun icra edilməsi;
- auditor seçməsinin nəticələrinin müəyyən edilməsi;
- auditor sübutlarının qiymətləndirilməsi;
- maliyyə hesabatlarında büdcə ilə vergilər üzrə hesablaşmaların qalığının etibarlılıq dərəcəsinə dair auditor rəyinin formalaşdırılması;
- təsərrüfat subyektinin rəhbəri üçün geniş hesabatın hazırlanması.

Audit zamanı qeyd olunan mərhələlərin həyata keçirilməsi üçün, hər bir vergi növü üzrə Vergi Məcəlləsinin müddəaları nəzərə alınmaqla vergi bəyannamələrinin tərtib edilməsinin düzgünlüyü yoxlanılır, vergi uçotunun tamlığı və müəssisənin daxili nəzarət sistemi qiymətləndirilir.

İşlər həyata keçirilən zaman iqtisadi subyekt tərəfindən təqdim olunan vergi hesabatları (vergi bəyannaməsi, vergilər üzrə hesablamalar, arayışlar və b.), həmçinin vergi güzəştlərindən istifadənin düzgünlüyü yoxlanılır.

Vergi hesabatında olan məlumatlar, onları mühasibat uçotu və hesabatın sintetik və analitik registrlərdəki məlumatlarla üzləşdirmək yolu ilə yoxlanılır və təhlil edilir. Vergilər üzrə hesablaşmaların auditinin başlıca vəzifəsi vergi məbləğlərinin büdcə ilə hesablaşmalara aid edilməsinin düzgünlüyünü və əsaslılığını yoxlamaqdan ibarətdir. Aparılan tədqiqatlar nəticəsində sübut edilmişdir ki, iqtisadiyyatda vergi sahəsində mövcud olan səhvlərin əksəriyyəti aşağıdakılar nəticəsində baş verir:

- çoxlu sayda normativ vergi aktlarının lazımınca mənimsənilməməsi;
- mühasiblərin təcrübəvi səriştəsizliyi;
- satışın tam və ya vaxtında, barter əməliyyatları üzrə əks edilməməsi;

- vergi aktları üzrə düzəliş müxabirələşmələrinin uçotda əks etdirilməməsi;
- vergilərin, rüsumların və yığımların hesablanmasında yol verilən riyazi səhvlər ;
- alınan mallar üzrə ƏDV-nin göstərilməməsi;
- mühasibat uçotu məlumatları ilə vergi orqanları arasında üzləşdirilmələrin aparılmamasına.

Ümumiyyətlə müəssisələrdə vergi ödənişləri üzrə hesablaşmaların auditinin aparılmasının aşağıdakı sistem üzrə qurulması məqsəduyğun hesab edilir:

- 1) Normativ bazanın öyrənilməsi(qanunvericilik aktları və normativ sənədlər üzrə);
- 2) Vergiyə cəlb olunan sahələrin müəyyənəşdirilməsi;
- 3) Vergiyə cəlb olunmanın hesablanması qaydalarının :
 - a) vergi bəyannamələrinin düzgün doldurulmasının yoxlanılması;
 - b) dərəcələrin düzgün tətbiq dilməsinin yoxlanılması;
 - c) mühasibat uçotu və vergi bəyannamələrindəki göstəricilərin üzləşdirilməsi;
 - d) vergilərin uçotda düzgün əks etdirilməsi və düzəlişlərin tətbiqinin əsaslılığı;
 - e) vergi bəyannamələrinin vaxtında təqdim edilməsi və s.

Vergi ödəyicisinin mühasibat hesabatlarının yoxlanılması daxili audit üçün xüsusi əhəmiyyət kəsb edir və bu zaman aşağıdakılara xüsusi diqqət yetirmək tələb olunur:

- mühasibat uçotu göstəricilərinin vergi bəyannamələri göstəriciləri ilə uyğunluğu. Bu zaman hər göstərici ayrıca yoxlanılır və son nəticədə üzləşdirilir. Kənarlaşma müəyyən edilən hallarda dəqiqləşdirilmiş bəyannamə vergi oranlarına təqdim edilir.
- mühasibat uçotunun sintetik və analitik uçot göstəricilərinin subyektin vergi və mühasibat hesabatı göstəriciləri ilə uyğunluğuna diqqət yetirilir.
- vergi bazasını düzgün müəyyənəşdirmək üçün maliyyə-təsərrüfat əməliyyatlarının mühasibat uçotunda tam və düzgün əks olunmalıdır. Bu halda

məhsulun hazırlanmasına çəkilən xərclərin, habelə digər məsrəflərin, vergi ödənişi ilə birbaşa bağlı olan əməliyyatların həm yerli, həm də xarici valyutada əks olunmasına diqqət yetirmək lazımdır.

- mallara qoyulan qiymətlərin düzgün tətbiqinə, xidmət və işlərin görülməsi zamanı vergi ödənişlərinə;
- subyektlər tərəfindən vergi ödənişləri həyata keçirilən zaman qanunvericiliklə müəyyən edilmiş qaydada onlara verilən vergi güzəştlərinin düzgün tətbiq edilməsinin dügünlüyünə.

Vergilərin hesablanması və ödənilməsinin yoxlaması zamanı auditor vergi uçotu üzrə qanunvericilik aktlarını əsas götürərək təsərrüfat subyekti tərəfindən ödəniləcək vergilərin təhlilini də həyata keçirməlidir.

Auditor yoxlaması zamanı yoxlama aparılan subyekt tərəfindən büdcəyə ödəniləcək məbləğlərə diqqət yetirməli, onların ödənişinin gecikdirilməsinin səbəblərini araşdırmalıdır və bu zaman xüsusən vergi üzrə borcun səbəblərinə, düdcə ilə hesablaşmaların aparılmamasının səbəblərinə və s. diqqət yetirməlidir.

Auditor zamanı əsas vəzifələrdən biri mənfəətin əldə edilməsində əsas rol oynayan təsərrüfat əməliyyatlarının uçotda düzgün əks etdirilməsinin yoxlanmasıdır. Bu zaman auditor tərəfindən Vergi Məcəlləsi əldə rəhbər tutularaq subyektin ilkin sənədləri, vergi uçotunun analitik uçot registrləri, balans mənfəətinin həqiqiliyi yoxlanılmalı və mənfəətin düzgün hesablanmasına əmin olunmalıdır.

Mənfəət vergisinin hesablanması yoxlanılarkən aşağıdakılara diqqət yetirmək məqsədəuyğun hesab olunur:

- məhsul, iş, xidmət və s. satışdan daxil olan pul vəsaitlərinin düzgünlüyünə;
- faktiki mənfəətin uçotda düzgün əks etdirilib-etdirilməməsinə;
- şübhəli borclar üzrə yaradılmış ehtiyatların düzgünlüyünə;
- barter əməliyyatlarının uçotda tam və düzgün əks etdirilməsinə;
- əvəzsiz aydada əldə edilmiş mal-material dəyərlilərinin və pul vəsaitlərinin uçotda tam və düzgün əks etdirilməsinə;
- satışdan daxil olan pul vəsaitlərinin tam əks etdirilməsinə;

- cərimələrin və digər ödənişlərin dügünlüyünə;
- hesabat dövründəki zərərlərin düzgün əks etdirilməsinə;
- keçmiş illərdəki zərərlərin düzgün silinməsinə. Auditor yoxlama zamanı subyektin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin bütün sahələri ilə bağlı əməliyyatların hər birində ƏDV-nin düzgün tətbiqinə fikir verməlidir.

Nəticədə auditor subyektin vergi ödənişləri üzrə proqnozunu tərtib etməli və gələcək dövr üçün verginin müəssisənin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinə təsirini də müəyyən etməlidir.

Auditor tərəfindən subyektin vergi ödənişlərinin vergi qanunvericiliyinə uyğun yoxlanması gələcəkdə həmin subyektin vergi orqanları tərəfindən yoxlanılan zaman nöqsanların və çatışmamazlıqların aşkar edilməməsinə təminat verir.

Qarşıya qoyulan vəzifələrin həllinə nail olmaq üçün informasiya əldə olunmasının müxtəlif üsullarından və mənbələrindən istifadə etməklə müvafiq sübutlara istinad olunmalıdır. Vergilər üzrə hesablaşmalar yoxlanılan zaman auditor aşağıdakılardan istifadə edir:

- uçotun və vergiyə cəlb olunma əməliyyatlarının təşkili məsələlərini tənzimləyən əsas normativ sənədlərdən;
- vergiyə cəlb olunma məqsədləri üçün uçot siyasəti haqda əmrdən;
- maliyyə hesabatlarından;
- müəssisənin tərtib etdiyi vergilər üzrə hesablaşmaların sintetik və analitik uçotu registrlərindən;
- ilk sənədlərdən.

Vergiyə cəlb olunma məqsədləri üçün uçot siyasəti üzrə əmrə görə auditor aşağıdakılarla tanış olmalıdır:

- müəssisədə tərtib olunan mühasibat uçotu formaları və analitik registrlərin siyahısı;
- vergilər üzrə hesablaşmaların uçotu ilə əlaqədar sənədlərin dövriyyəsi;
- rəsmiyyətə salınan sənədləri imzalamaq hüququ verilən şəxslərin siyahısı;
- vergilər və yığımlar üzrə büdcə ilə hesablaşmaların inventarlaşmasının təşkili.

Hesablaşmaların auditinin həyata keçirilməsinin birinci mərhələsində 68 «Büdcə ilə hesablaşmalar» hesabı üzrə hesabın kredit dövryyəsinin düzgünlüyünü hesablamaq və həmin məlumatları vergi orqanlarının məlumatları ilə üzləşdirmək məqsədə uyğundur.

Mənfəət vergisinin, əlavə dəyər vergisinin və digər növ vergilərin hesablanması dəqiqliyi malların (iş, xidmətlər) satışından vəsaitin mühasibat uçotu hesablarında düzgün əks etdirilməsindən asılıdır. Buna görə də 521 «Vergi öhdəliyi» hesabı üzrə kredit dövryyəsinin yoxlanılmasına vergiyə cəlb olunan satışdan vəsaitin düzgünlüyünün yoxlanılmasından başlamaq zəruridir.

Audit zamanı auditor tərəfindən vergitutma obyektinin – təsərrüfat subyektinin mənfəətinin düzgün müəyyən edilməsi, bu məqsədlə təsərrüfat subyektinin gəlirinin və gəlirdən çıxılan xərclərin hesablanması düzgünlüyü yoxlanılmalıdır. Bu zaman auditor təsərrüfat subyekti tərəfindən gəlirin və xərcin uçotunun hansı qayda ilə – kassa metodu və ya hesablama metodu ilə aparıldığını müəyyənləşdirməlidir.

Yoxlama zamanı auditor təsərrüfat subyektinin Vergi Məcəlləsinin 106–cı maddəsinə əsasən mənfəət vergisindən azad olunan gəlirinin və mənfəət vergisi üzrə güzəşt hüququnun olub–olmamasını araşdırmalıdır.

Xərclərin tərkibi yoxlanılarkən auditor bu xərclərin tərkibində Vergi Məcəlləsinin 109–cu maddəsində nəzərdə tutulmuş gəlirdən çıxılmayan xərclərin olmamasına əmin olmalıdır.

Eyni zamanda, auditor gəlirdən faizlər üzə çıxılan məbləğlərin məhdudlaşdırılan norma çərçivəsində olmasına, ehtiyat sığorta fondlarına ayrılmayan müəyyən edilmiş normalara uyğunluğuna, elmi–tədqiqat, layihə–axtarış və təcrübə–konstruktor işlərinə çəkilən xərclərin (əsas vəsaitlərin alınması və qurulması ilə bağlı xərclər, habelə kapital xarakterli digər xərclər istisna olmaqla) gəlirdən düzgün çıxılmasına diqqət yetirməlidir.

Auditor gəlirdən çıxılan xərclərin tərkibinə aid edilən amortizasiya ayırmaların hesablanması düzgünlüyünü yoxlayarkən bu hesablamaların Vergi Məcəlləsinin 114–cü maddəsinə uyğunluğuna əmin olmalıdır. Auditor əsas vəsaitlərin Vergi Məcəlləsinin 114–cü maddəsinə əsasən kateqoriyalara düzgün aid edilməsini

yoxlamalı, amortizasiya ayırmalarının hər kateqoriyaya aid olan əsas vəsaitlər üçün müəyyənləşdirilmiş amortizasiya normasını həmin kateqoriyaya aid olan əsas vəsaitlər üçün müəyyənləşdirilmiş amortizasiya normasını həmin kateqoriyaya aid əsas vəsaitlərin vergi ilinin sonuna balans üzrə qalıq dəyərində tətbiq etməklə hesablandığına əmin olmalıdır.

Gəlirdən çıxılan xərclərin tərkibində təmir xərclərinin mövcudluğu yoxlanılmalı və bu zaman nəzərə alınmalıdır ki, Vergi Məcəlləsinin 115–ci maddəsinə əsasən təmirə bağlı xərclərin gəlirdən çıxılması məhdudlaşdırılır. Yoxlama zamanı auditor gəlirdən çıxılan təmir xərclərinin məhdudlaşdırılan məbləğdən artıq olmadığına əminlik əldə etməlidir.

Gəlirdən çıxılan xərclərin tərkibi yoxlanılarkən nəzərə alınmalıdır ki, Azərbaycan Respublikasının və ya digər dövlətlərin ərazilərində ödənilmiş mənfəət vergisi və ya gəlirdən hesablanan hər hansı digər vergilərin, habelə ödənilmiş maliyyə sanksiyaları və Vergi Məcəlləsi ilə nəzərdə tutulmuş vergilərin vaxtında ödənilməməsinə görə hesablanmış faizlərin gəlirdən çıxılmasına yol verilmir.

Əgər auditor tərəfindən vergilərin hesablanması, əvəzləşdirilməsində, büdcəyə ödənilməsində və bəyannamələrin təqdim edilməsində kənarlaşmalar aşkar edilərsə, bu zaman yarana biləcək faiz borclarının və maliyyə sanksiyalarının müəssisənin maliyyə vəziyyətinə nə cür təsir edəcəyi müəyyənləşdirilməli və bu barədə rəhbərliyə məlumat verilməli və dəqiqləşdirilmiş hesabatın təqdim edilməsini təklif etməlidir.

Müəssisələrin və təşkilatların mənfəət vergisinin hesablanması və büdcəyə ödənilməsi Vergilər Nazirliyi və Respublika Maliyyə Nazirliyi ilə razılaşdırılmış təlimata əsasən yerinə yetirilir.

Hazırda hüquqi şəxslərdən mənfəət vergisi vergi tutulan mənfəətdən 20 faiz dərəcəsi ilə tutulur. Vergiyə cəlb olunan mənfəət bir qayda olaraq balans mənfəəti əsasında formalaşır.

Vergiye cəlb olunan mənfəəti müəyyən etmək üçün ümumi(balans) mənfəətindən aşağıdakıları çıxmaq tələb olunur:

- müəssisəyə məxsus səhmlər, istiqrazlar və qiymətli kağızlardan əldə edilən

gəlirlər (dividend və faizlər0;

- başqa müəssisələrsdə pay iştirakından olan gəlirlər;
- kazino, totalizator və oyun avtomatlarının xidmətindən əldə olunan mənfəət;
- pərakəndə ticarət, ticarət, ictimai iaşə və məişət xidmətindən əklə olunan mənfəət;
- özünün istehsal etdiyi kənd təsərrüfatı məhsulları satıcından,habelə müəssisədə istehsal və emal edilmiş öz məhsulları olan kənd təsərrüfatı məhsullarının satışından olan mənfəət (sənaye müəssisələri istisna olmaqla);
- vergiyə cəlb edilən mənfəət müəyyən edilərkən qanunvericiliyə uyğun olaraq nəzərdə tutulan azadolma və güzəştlər üzrə məbləğlər.

Qeyd etmək lazımdır ki, vergiyə cəlb edilən mənfəətin auditı prosesində mənfəətin foermalaşması sxemini verməklə kifayətlənmək olmaz. Daha əyani təsvirə malik olmaq üçün vergiyə cəlb edilən mənfəətin auditini apardığımız müəssisənin konkret məlumatlarından istifadə etməklə analitik cədvəl tərtib etmək və vergiyə cəlb edilən mənfəətin məbləğində olan artma bə azlmanı hesablamaq məqsədəuyğun olar.

cədvəl 3.1.

Vergiyə cəlb edilən mənfəətin auditı (min manatla)

	Göstəricilər	Keçə n ildə	Hesab at ilində	Keçən ildən kənarlaşma
	Balans mənfəəti	524	706,4	+182,0
	Stavka üzrə vergiyə cəlb olunmayan mənfəət	-	-	-
.1.	Səhmlərdən, istiqrazlardan , sair qiymətli kağızlardan, şərikli müəssisələrin birgə fəaliyyətindən	-	-	-
.2.	Birja, broker və s. fəaliyyətdən	-	-	-
	Əmlak vergisi	5	6	+1,0
	Vergiyə cəlb olunan mənfəət(sətr. 1– sətr. 2- sətr. 3)	519	700,4	+181,4
	Mənfəət vergisi üzrə güzəştlər hesablanan zaman nəzərə alınan xərclər və məsrəflər	18	21	+3
6	Vergiyə cəlb olunan mənfəət (sətr.4-sətr.5)	501	679,4	+178,4
7	Mənfəət vergisinin məbləği	120, 2	163,1	+42,9

3.1 sayılı cədvəlin məlumatlarından göründüyü kimi müəssisədə balans mənfəəti 182 min manat(706,4- 524,0), vergiyə cəlb olunan mənfəətin məbləği isə keçən illə müqayisədə 178,4 min manat (679,4- 501,0), mənfəət vergisinin məbləği isə 42,9 min manat artmışdır.

Vergiyə cəlb olunan mənfəətin məbləğinə müəssisədən asılı olan və olmayan aşağıdakı səbəblər təsir göstərə bilər:

- Balans mənfəətinin məbləğinin dəyişməsi;
- Əmlak vergisi məbləğinin dəyişməsi;
- Vergiyə cəlb edilən mənfəətin məbləğinin dəyişməsi və s.

Yuxarıda qeyd edilən amillərin təsir dərəcəsini öyrənmək üçün aşağıdakı analitik cədvəli tərtib edək(bax cədvəl 3.2 səh-81).

Həmin cədvəldə göstərilən birinci 5 göstəricinin təsirini müəyyən etmək üçün faktiki məlumatlardan hesablama məlumatlarını çıxmaq lazımdır.

Cədvəldən göründüyü kimi hesabat ilində vergiyə cəlb olunan mənfəət 178,4 min manat artmışdır. Vergiyə cəlb olunan mənfəətin artmasına məhsul (iş və xidmət) satışından olan mənfəətin 1946 min manat, əmlak vergisinin artması 1 min manat, nəzərə alınan güzəştli xərclər və məsrəflərin 3 min manat artması müsbət, sair fəaliyyətin nəticələrinin və cərimə və dəbbə pullarının daxil olması üzrə azalmalar isə vergiyə cəlb edilən mənfəətin məbləğinə az da olsa mənfi təsir etmişdir.

Büdcə ilə hesablaşmaların uçotunu və digər bölmələri yoxlamaq üçün auditor firmasının intellektual mülkiyyəti hesab olunan firmadaxili standartlar (beynəlxalq audit standartlarının əsasında hazırlanmış – firmanın daxili strukturu, onun fəaliyyətinin təşkili, müştərinin fəaliyyətinin hüquqi təminatını yoxlayan standartlar, müxtəlif bölmələr üzrə auditin keçirilməsi standartları, ümumi əlamətlərə malik olan iqtisadi subyektlərin yoxlanılması üzrə standartlar, müəssisənin müxtəlif sahələrinin və fəaliyyət sferasının yoxlanılması üzrə

Cədvəl 3.2

Təsir edən amillər nəzərə alınmaqla vergiyə cəlb olunan mənfəətin audit

	Amillər	Hesablama lar	Vergiye cəlb edilən mənfəətin məbləğinə təsiri
1	Balans mənfəətinin dəyişməsi	706,4- 524,0	+182,0
2	Məhsul (iş və xidmət) satışından mənfəət	708,6- 514,0	+194,6
3	Satılmış məhsulun həcmi		
4	Satılmış məhsulun qalığı		
5	Satılmış məhsulun qalığı	34,5-140	-105,5
6	Satılmış məhsulun quruluşu	518-514- 34,5	+32,5
7	Satılmış məhsulun tam maya dəyəri	2524-2230	+294
8	Satılmış məhsulun qiyməti	4125-3880	+245
9	Sair satışdan mənfəət	0-2	0
10	Sair fəaliyyətdən nəticələr	(-2)-(+8)	-10
11	Qiymətli kağızlardan və şətikli müəssisələrin fəaliyyətindən	-	-
12	Cərimələr dəbbə pulları və s.	(-2)-(+8)	-10
13	Hesabat ilində aşkar edilmiş keçmiş illərin mənfəət və zərərləri	-	-
14	Sair debitor borclarının daxil olması	-	-
15	Digər müəssisə və təşkilatdan alınmış maliyyə köməkliyi	-	-
16	Əmlak vergisinin dəyişməsi	6-5	+1
17	Vergiye gəlb olunan mənfəət hesablanarkən güzəştli nəzərə alınan xərclər və məsrəflərin dəyişməsi	21-18	+3
YE KUN	Vergiye cəlb edilən mənfəətin dəyişməsi	501-679,4	+178,4

standartlar işləyib hazırlamaq məqsədə uyğundur. Auditor standartlarının hazırlanması kifayət qədər əmək tutumlu prosesdir və özlüyündə elmi – tədqiqat xarakterli bir işdir. Şübhə yoxdur ki, auditor standartları audit fəaliyyətini həyata keçirmək üçün nəzəri və hüquqi əsas təşkil edir. Firmadaxili standartlardan istifadə olunması auditor işini yüngülləşdirir, onun keyfiyyətini yüksəldir və firmanın işçi sənədlərinin unififikasiyasına gətirib çıxarır.

Büdcə ilə hesablaşmaların auditini keçirən şirkətlərin göstərdikləri xidmətlərin siyahısı məhdud deyildir və daima dinamik surətdə inkişaf edən yeni vergi qanunvericiliyi ilə tamamlanmaqdadır. Bu məsələdə vergi uçotunun mühasibat

uçotundan getdikcə daha sürətlə ayrılması da böyük rol oynayır. Praktikada daha tez – tez rast gəlinən xidmət növləri aşağıdakılardır:

- vergitutma bazasının müəyyənləşdirilməsinin düzgünlüyünün qiymətləndirilməsi;
- vergi güzəştlərinin tətbiqinin düzgünlüyünün qiymətləndirilməsi;
- Vergi Məcəlləsi normalarının səhv tətbiq olunması hallarında iqtisadi subyekt üçün vergi nəticələrinin hesablanması;
- vergi müşayiəti – Vergi Məcəlləsi normalarının tətbiqi məsələləri üzrə cari məsləhətləşmə;
- vergiyə cəlb olunma məsələlərinə aid olan vergi orqanlarının aktlarının ekspertizası;
- vergi planlaşdırılması və vergiyə cəlb olunmanın optimallaşdırılması;
- vergi ödəyicilərinin mənayələrinin arbitaj məhkəmələrində və ümumi hüquqi məhkəmələrdə müdafiəsi;
- vergiyə cəlb olunma ilə əlaqədar dövlət orqanlarından alınan tapşırıqlar;
- vergi uçotunun qurulması;
- vergi və digər icra orqanlarında iqtisadi subyektin mənafeyinin təcəssümü;
- iqtisadi subyektin vergiyə cəlb olunmasının mövcud sisteminin yaxşılaşdırılması üzrə tövsiyələrin və təkliflərin hazırlanması və təqdimatı;
- iqtisadi subyekt tərəfindən vergi güzəştlərindən tam və düzgün istifadə olunması haqda tövsiyələr;
- qüvvədə olan qanunvericilik çərçivəsində ödənilən vergilərin minimallaşdırılmasına və vergi risklərinin aşağı salınmasına yönəldilən konkret tədbirlər kompleksinin yaradılması üzrə təkliflər;
- iqtisadi subyektin fəaliyyət növlərinin və müqavilə münasibətlərinin müxtəlif variantları zamanı vergi ödənişlərinin qabaqcadan hesablanması;
- iqtisadi subyektin müxtəlif bölmələri və filiallarında tətbiq olunan vergi uçotu prinsiplərinin subyektin vahid vergi planlaşdırılması sistemində uyğunluğunun təmin olunması istiqamətində tövsiyələr;
- vergilərin hesablanması düzgünlüyünün təmin olunması məqsədilə iqtisadi subyektin daxili nəzarət sisteminin yaradılması üzrə tövsiyələr və təkliflər;

- vergi planlaşması və uçotunun qüvvədə olan sisteminin Vergi Məcəlləsinin tələblərində mümkün dəyişikliklərə adaptasiyası üzrə təkliflər.

Vergi xidmətlərinin son dərəcə çoxsaylılığına baxmayaraq onları şərti olaraq bir neçə böyük bloklara bölmək olar.

1. Qüvvədə olan Vergi Məcəlləsinə uyğun surətdə büdcə ilə hesablaşmaların auditinin aparılması.
2. Vergi müşayiəti və vergi ödəyicisinin mənafeələrinin müdafiəsi.
3. Vergi planlaşması və vergiyə cəlb olunmanın optimallaşdırılması.
4. Vergi uçotunun qurulması.

İndi isə göstərilən vergi xidmətlərinin xarakterini və xüsusiyyətlərini açıqlamaq lazımdır.

Büdcə ilə hesablaşmaların auditinin məqsədi, vəzifələri, metodları və keçirilməsi qaydası artıq tərəfimizdən əvvəlki paraqraflarda ətraflı araşdırılmış və öyrənilmişdir. Odur ki, burada başlıca diqqət vergi müşayiətin və vergi ödəyicilərinin mənafeələrinin qorunmasına yetiriləcəkdir.

Bu xidmətlərin başlıca məqsədi işçi qaydasında vergi çətinliklərinin həllində müəssisəyə kömək göstərmək, başqa sözlə, yeri gəldikcə, ortaya çıxan problemləri həll etməkdən ibarətdir.

Vergi orqanları ilə müəssisənin qarşılıqlı münasibətləri zamanı (məs., keçirilən vergi yoxlamalarının nəti cələri) çətinliklər baş verdikdə, düzgün tərtib olunan fikir ayrılığı aktı işi məhkəməyə çatdırılmadan baş verən situasiyanı düzəldə bilər. Əgər vergi orqanları özlərinin düzgünlüyündə israrlıdırsa, onda məhkəmə araşdırması vergi presedenti yaratmağa və gələcək praktikada vergi orqanları ilə mübahisələrin həllində istifadə olunmağa kömək göstərmək iqtidarındadır.

Bu qəbildən olan bir sıra xidmətləri auditor şirkəti müştəri konsultativ və hüquqi xidmət göstərmək üçün müqavilə bağlayan zaman nəzərdə tutur.

Vergi xidmətlərinin növbəti bloku vergi planlaşması və vergiyə cəlb olunmanın optimallaşdırılması ilə bağlıdır.

Özünün vergi öhdəliklərinin azaldılmasına yönəldilən tədbirlər görməkdə vergi ödəyicisinin hüququndan (əgər bu hüquq qanunla qadağan olunmursa) bütün təsərrüfat subyektləri istifadə edir.

Müştərinin vergi öhdəliklərinin minimallaşdırılması üzrə xidmət göstərən şirkətlər də bilavasitə həmin hüquqa əsaslanır.

Vergiye cəlb olunmadan həm açıq üsullarla, həm də qeyri-qanuni əməliyyatların köməyi ilə yayınmaq olar.

Təbii ki, vergi ödəyicisi vergilərdən bütün üsullarla yayınmaq hüququna malikdir. Lakin bizim dissertasiyada vergidən yayınmanın yalnız açıq üsullarından danışılır. Vergi xidməti göstərən şirkətlər də müəssisəyə həmin üsulları təklif edə bilər.

Vergi planlaşmasının zəruriliyi müasir vergi qanunvericiliyi ilə müəyyən edilir. Vergi planlaşması vergi ödəyicisinin statusundan, onun maliyyə – təsərrüfat fəaliyyətinin istiqamətlərindən və nəticələrindən, vergi ödəyən təşkilatın qeydiyyat yerindən və təşkilati strukturundan asılı olaraq müxtəlif vergi rejimlərini nəzərdə tutur.

Vergi planlaşması sahəsində xidmət göstərilməsinin əsas məqsədi müəssisənin maliyyə təsərrüfat fəaliyyətinin strateji planlaşdırılması metodlarının tətbiqi hesabına vergi ayırmalarının aşağı salınmasının müxtəlif qanuni sxemlərinin hazırlanması və tətbiqindən ibarətdir.

Vergi planlaşmasının əsas vəzifəsi fəaliyyətin həyata keçirilməsinin və aktivlərin yerləşdirilməsinin müxtəlif variantları arasında vergi öhdəliklərinin mümkün qədər daha aşağı səviyyəsinə gətirib çıxaran seçim etməkdə xarakterizə olunur.

Vergi planlaşmasının səmərəliliyini həmişə onun aparılmasında çəkilən xərclərlə müqayisə etmək lazımdır. Eyni zamanda vergi planlaşmasının məqsədlərini müəssisənin strateji (kommersiya) prioriteti ilə müqayisə etmək məqsəduyğundur.

Vergi planlaşmasının zəruriliyi bu və ya digər vergi hüququ müstəvisində vergi yükünün ağırlığı ilə bilavasitə bağlıdır:

$$VY=HV/SMH \times 100\%,$$

Burada: *VY* – vergi yükünü;

HV – hesabat dövrü ərzində hesablanan vergi;

SMH – satılmış məhsulun həcmi göstərir.

Buna görə də vergi ödəyicisi tərəfindən vergi yükünün ağırlığından asılı olaraq vergi planlaşdırılması üzrə tədbirlərin həyata keçirilməsi vacibdir.

İndi isə vergi ödənişlərinin minimallaşdırılması imkanlarını və yollarını nəzərdən keçirək. Bu işdə yalnız elə nümunələr verilir ki, onların köməyi ilə qanunvericilik çərçivəsində vergi ödənişlərini minimallaşdırmaq mümkündür.

Daxili planlaşma nöqtəyi – nəzərindən müəssisənin ödədiyi bütün vergilər onun xüsusi xərcləri kimi başa düşülür, fərq isə yalnız onların uçotu metodlarındadır. Buna görə də özünün fəaliyyətini planlaşdıran zaman müəssisə, yığılan gəlirlərin və resursların yerləşdirilməsinin qaydaya görə bir neçə variantını seçir. Həmin variantlardan isə vergi öhdəliklərinin (təbii ki, digər kommersiya və maliyyə şərtlərinin bərabərliyi şəraitində) minimal ölçüsünü təmin edən varianta üstünlük verilir.

Vergilər üzrə güzəştlər vergi planlaşdırılmasında mühüm yer tutur. Dövlət tərəfindən maliyyələşdirilməsi mümkün olmayan, lakin sosial əhəmiyyət kəsb edən bəzi fəaliyyət dairələrini və iqtisadiyyatın sferalarını stimullaşdırmaq üçün vergi güzəştləri son dərəcə vacibdir.

Güzəştlər əhəmiyyətli dərəcədə qüvvədə olan vergi növləri üzrə fərqlənir. Hər bir müəssisə üçün güzəştlərin toplusu ciddi surətdə fərqlidir və xeyli dərəcədə təsərrüfat–maliyyə siyasətinin interpretasiyası imkanlarından, həmçinin təşkilatın restrukturizasiyasından asılıdır. Güzəştli vergiyə cəlb olunmadan istifadənin xeyli məhdudlaşdırılması onlardan istifadədən əldə olunan vəsaitlərdən istifadənin sərt məqsədli xarakter daşmasına öz təsirini göstərir.

Vergi qanunvericiliyi ilə nəzərdə tutulan güzəştlərin ümumi siyahısını bir neçə qrupa bölmək olar: obyektin vergiyə cəlb olunmayan minimumu, obyektin müəyyən ünsürlərindən tutulmalar, vergilərin ödənilməsindən müxtəlif şəxslərin, yaxud kateqoriyaların azad olunması, vergi dərəcələrinin aşağı endirilməsi, məqsədli vergi güzəştləri (vergi kreditləri, təxirəsalınmalar, vergilərdən tamamilə azad olunma).

Nəhayət, vergi məsləhətçilərinin göstərə biləcəyi xidmətlərin sonuncu bloku müəssisədə vergi uçotunun qurulması hesab olunur.

Vergi uçotunun qurulması prosesinin özünü şərti olaraq üç mərhələyə bölmək olar.

Vergi uçotunun cari vəziyyətini müəyyənləşdirmək və onun qüvvədə olan qanunvericiliyə uyğunluğunu aşkarlamaq məqsədilə vergi yoxlanılmasının həyata keçirilməsi birinci mərhələ sayılır.

Qüvvədə olan Vergi Məcəlləsinə münasibətdə nəzərdə tutulan dəyişikliyin təsirinin təhlili və vergi uçotu qurulan zaman həmin dəyişikliyin uçota alınması ikinci mərhələ hesab olunur.

Vergi uçotu üzrə Əsasnamənin hazırlanması və əgər zəruridi rsə, uçot prosesinin özünün avtomatlaşdırılması üçüncü mərhələ hesab olunur.

Vergi məsləhətçiləri tərəfindən görülmə işlər haqda qərarlar və tövsiyələr xüsusi hesabatda öz əksini tapır. Bu formanın məzmunu auditor firmasının firmadaxili standartlarından və stfərişçinin irəli sürdüyü tələblərdən irəli gəlir.

Vergi məsələləri üzrə müvafiq xidmətlərin göstərilməsinin nəticələri sənədlərlə (məs., məsləhətlər, təkaliflər, hesablamalar, sxemlər və i.a.) rəsmiyyətə salınan materiallar hesab olunur.

Vergi məsələləri üzrə müvafiq xidmətlərin nəticələri aşağıdakılar ola bilər:

- vergi qanunvericiliyinin pozulması ilə əlaqədar mənfi halların aradan qaldırılması üzrə praktik tövsiyələr;
- iqtisadi subyektin vergiyə cəlb olunmasının həm ümumi sistemi, həm də onun müxtəlif ünsürlərinin qurulmasının yeni layihələrinin hazırlanması;
- mühasibat uçotunun ünsürlərinin və registrlərinin (o cümlədən məlumatların kompyuterlə işlənilməsinin) istifadəsi zamanı adaptasiyası üzrə tövsiyələrin verilməsi;
- daima fəaliyyət göstərən vergi planlaşması sisteminin yaradılmasına yönəldilən təşkilati – hüquqi və operativ – idarəetmə tədbirləri kompleksinin hazırlanması.

NƏTİCƏ

Dissertasiya işində büdcə ilə hesablaşmaların auditinin aparılmasının metodoloji konsepsiyası, vergi uçotunun respublikanın uçot praktikasında tətbiqi imkanları, həmçinin müvafiq vergi xidmətlərinin göstərilməsi ilə əlaqədar bir sıra məsələlər araşdırılmışdır.

Büdcə ilə hesablaşmaların auditinin təklif olunan metodoloji konsepsiyası müəssisələrdə icbari auditin aparılmasının ümumi prinsipləri əsasında qurulmuşdur. Eyni zamanda göstərilən müvafiq vergi xidmətlərinin xarakteri və xüsusiyyətləri tədqiq olunmuşdur. Vergi uçotunun tətbiqinə dair tövsiyələrin hazırlanmasına xüsusi diqqət yetirilmişdir.

Aparılan tədqiqat bir sıra nəticələrə gəlməyə və müvafiq təkliflərin irəli sürülməsinə imkan vermişdir.

1. Ölkədə vergi münasibətlərin inkişafı tarixi araşdırılmış və iqtisadi islahatların başlandığı andan büdcə islahatları səviyyəsində mövcud vergi sisteminin inkişafı təhlil edilmişdir. Aparılan tədqiqat nəticəsində belə bir nəticəyə gəlinmişdir ki, vergi sistemində həyata keçirilən islahatlar Azərbaycan Respublikasının iqtisadiyyatına müsbət təsir göstərir, vergiyə cəlb olunmanın mövcud prinsipləri isə beynəlxalq standartlara maksimum yaxınlaşdırılmışdır.
2. Vergilərin təsnifatının mümkün üsulları (tutulma üsullarına görə, məqsədli istiqamətinə görə, müəssisənin mühasibat uçotunda vergilərin ödənilməsi üzrə xərclərin aid edilməsi üsuluna görə, vergi ödəyicisi subyektindən asılı olaraq və vergiyə cəlb olunma obyektləri üzrə) təklif olunmuşdur. Təklif olunan təsnifat sistemə salınmış və vergi ödənişlərinin ümumi strukturunu daha anlaşıqlı etmişdir.
3. Müəssisələrdə büdcə ilə hesablaşmaların auditinin aparılmasının əsas istiqamətləri, məqsədi, vəzifələri, obyektləri və metodları müəyyənləşdirilmişdir. Büdcə ilə hesablaşmaların auditini aparılan zaman istifadə olunan metodlar arasında müqayisə və qiymətləndirmə metodlarının və auditor praktikasında tez-tez istifadə olunan müqayisə qrupuna aid edilən sənədli yoxlama metodlarına (sənədlərin formal yoxlanması metodları və hadisələrin sənədlərdə əks etdirilməsinin reallığının yoxlanılması metodları) xüsusi diqqət yetirilmişdir.
4. Büdcə ilə hesablaşmaların auditinin planlaşdırılmasının tipik proqramı təklif olunmuşdur. Bu proqram müəssisədə büdcə ilə hesablaşmaların auditinin aparılmasından əvvəl müştərinin uçot və hesabatının əvvəlcədən aparılan ekspertizası əsasında hazırlanır. Büdcə ilə hesablaşmaların auditinin planlaşdırılması proqramı aşağıdakıları özündə birləşdirməlidir: müəssisədə daxili nəzarət sisteminin qiymətləndirilməsi, əvvəlki auditor yoxlamaları üzrə auditorların tövsiyələrinin yerinə yetirilməsi, büdcə ilə hesablaşmaların auditinin ümumi planının tərtib edilməsi, büdcə ilə hesablaşmaların auditinin aparılmasının mərhələlərinin hazırlanması, auditorun işçi sənədlərinin hazırlanması və yüksək səviyyəli auditor qərarının tərtibi prinsipləri.
5. Göstərilən vergi xidmətləri özünün rəngarəngliyi ilə bir neçə böyük bloka bölünmüşdür və onların hər biri ətraflı nəzərdən keçirilmişdir:

- büdcə ilə hesablaşmaların auditinin qüvvədə olan vergi qanunvericiliyi əsasında həyata keçirilməsi;
 - vergi müşayiəti və vergi ödəyicisinin mənafəələrinin qorunması;
 - vergi planlaşması və vergiyə cəlb olunmanın optimallaşdırılması;
 - vergi uçotunun qurulması.
6. Müasir uçot praktikasında ən mühüm problemlərdən biri mühasibat və vergi uçotunun qarşılıqlı əlaqəsinin izahı sayılır. Vergi uçotuna münasibətdə və onun mühasibat uçotu ilə paralel mövcudluğu barədə uçot ictimaiyyətində ciddi mübahisələr getməkdədir. Müxtəlif nöqteyi–nəzərlərə münasibətdə apardığımız təhlil belə bir nəticəyə gəlməyə imkan vermişdir: vergi uçotu – uçotun müstəqil sahəsidir və onun əsas informasiya mənbəyi mühasibat uçotu olmalıdır.
 7. Vergilər və yığımlar üzrə hesablaşmaların vergi sisteminin və mühasibat uçotunun inkişafının müasir mərhələsində mühasibat uçotu tələblərinin vergi ödənişlərinin hesablanması üzrə vergi qanunvericiliyinə uyğun gəlməməsi ilə əlaqədar daha çox problemlər meydana çıxır. Həmin ziddiyyətlərin həlli üçün işdə mühasibat hesabatının məlumatları əsasında vergi hesabatının formalaşması sxemi və vergiyə cəlb olunma məqsədləri üçün uçot siyasətinin modeli təklif olunmuşdur.
 8. Hazırda Azərbaycan Respublikası özünün inkişafı tarixində dönüş anlarını yaşayır, təsərrüfat fəaliyyətinin konsepsiyasının özünü yenidən qurulması baş verir, onun əsas məqsəd və vəzifələri konkretləşir. Mülkiyyət formasından asılı olmayaraq iqtisadi səmərəliliyin yüksəldilməsinin əsas istiqamətlərdən biri vergi ödənişlərinin optimallaşdırılması, vergilər və yığımlar üzrə hesablaşmaların uçotu, həmçinin səhvlərin öz vaxtında aşkara çıxarılması hesab olunur. Həmin məsələlər də işdə qismən nəzərdən keçirilmişdir.

Bu gün vergi uçotunu mühasibat uçotundan ayrılıqda təsəvvür etmək ədalətli olmazdı. Onların arasındakı metodik və sənədli əlaqə olduqca sıxdır. Heç bir şübhə yoxdur ki, müəssisələrdə mühasibat və vergi uçotu eyni müəssisələrin fəaliyyət predmetidir. Buna əsasən təsdiq etmək olar ki, vergi uçotu maliyyə və idarəetmə uçotu ilə yanaşı, mühasibat uçotunun bölmələrindən biridir. Təkcə müəssisənin mühasibatında onun yerinin müəyyənləşdirilməsi qalır.

İSTİFADƏ OLUNMUŞ ƏDƏBİYYAT SİYASI

1. Audit. Ali məktəblər üçün dərs vəsaiti. Bakı, Azərbaycan Milli Ensiklopediyası nəşriyyatı, 2001.
2. Audit. Qanunvericilik və normativ sənədlər. IV cild. Bakı, «Nağıl evi», 2007.
3. «Auditor xidməti haqqında» Azərbaycan Respublikasının Qanunu.
4. Azərbaycan auditi (İxtisas redaktoru: Vahid Novruzov. Mətnin müəllifi: Şakir Yaqubov). Bakı, 2004.
5. Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin «Beynəlxalq mühasibat uçotu standartlarına keçmək məqsədilə milli mühasibat uçotu standartlarının 2003–2007–ci illərdə hazırlanması və tətbiqi üzrə Proqram haqqında» 20 fevral 2003–cü il tarixli Qərarı.
6. Azərbaycan Respublikasının Mülki Məcəlləsi.
7. Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi.

8. Azərbaycanca audit: təşəkküldən inkişafa doğru (1996 – 2001 – ci illər). Bakı, 2002.
9. Azərbaycanın milli audit standartları. Bakı, «Nağıl evi», 2004.
10. Daxili audit standartları. Bakı, Azərbaycan Milli Ensiklopediyası Nəşriyyatı, 2001.
11. Daxili audit. Qanunvericilik və normativ sənədlər. Bakı, «Nağıl evi», 2007.
12. Əliyev V.C., Babayev Ə.Ə. Mühəsibat uçotu. «Mühəsibat uçotu» redaksiyası. Bakı, 2000.
13. Hacıyev R. Təftiş və nəzarət (dərslük). Bakı, 1999.
14. «Heydər Əliyev iqtisadi strategiyasının təntənəsi» mövzusunda magistr, aspirant, dissertantların Respublika elmi konfransın materialları. – Bakı, İqtisad Universiteti nəşriyyatı, 2007.
15. İqtisadiyyat və audit jurnalı, № 2, 2008.
16. İsayev V.İ., Abbasov Q.Ə., Hacıyeva M.C. Mühəsibat uçotunun nəzəriyyəsi. Bakı, Azərnəşr, 1998.
17. Keçid iqtisadiyyatı ölkələrində auditin inkişaf problemləri (Beynəlxalq elmi – praktik konfransın materialları). Bakı, «Nağıl evi», 2004.
18. Məmmədov F.Ə., Musayev A.F., Sadıqov M.M., Kəlbəyev Y.A., Rzayev Z.H. Vergilər və vergitutma, Bakı, 2006.
19. Müəssisələrin mühəsibat uçotunun Hesablar Planı və onun tətbiqinə dair Təlimat. Bakı, 1996.
20. «Mühəsibat uçotu haqqında» Azərbaycan Respublikasının Qanunu.
21. «Mühəsibatlıq haqqında» (normativ sənədlər toplusu). Bakı, 2000.
22. Novruzov V., Qənizadə R., Nəsimova L., Əliyev M. Daxili audit. Tədris – praktika vəsaiti. Bakı, «Nağıl evi», 2002.
23. Rzayev Q.R. Beynəlxalq mühəsibat uçotu və audit. Bakı, 2000.
24. Rzayev Q.R. Mühəsibat uçotu və audit. Dərs vəsaiti. Bakı, 2002.
25. Rzayev Q.R. Mühəsibat uçotunun beynəlxalq standartları və maliyyə hesabatı. Dərs vəsaiti. Bakı, 2004.
26. Rzayev Z.H. Vergi menecmenti, Bakı, 2007.
27. Sadıqov Ə.A., Rüstəmov R.P. Mühəsibat uçotu. I hissə. Bakı, 1993.
28. Sadıqov Ə.A., Rüstəmov R.P. Mühəsibat uçotu. II hissə. Bakı, 1994.

29. Sahəvi auditlərin aparılmasına dair proqramlar. Bakı, «Qərənfil» MMC – nin mətbəəsi, 2006
30. Səbzəliyev S.M. Maliyyə hesabatının beynəlxalq standartları. Bakı, 2003.
31. Səbzəliyev S.M. Mühasibat (maliyyə) hesabatı. bakı, 2003.
32. Sosial – iqtisadi inkişafın sürətləndirilməsində maliyyə nəzarətinin rolu (Beynəlxalq elmi – praktik konfransın materialları). Bakı, «Qərənfil» MMC – nin mətbəəsi, 2006.
33. Адамс Р. Основы аудита. Пер. с англ. Под ред. Я.В.Соколова. Москва, ЮНИТИ, 1995 – 398 с.
34. Алексеева А.Н. Формирование стоимости основных средств и нематериальных активов в бухгалтерском и налоговом учете. Ж–л «Российский налоговый курьер», М., 2002, № 1, с. 54 – 65.
35. Андреев В.Д. Практический аудит (справочное пособие). Москва, Экономика, 1994 – 366 с.
36. Аудит (под ред. В.А.Ерофеева), Москва, Высшее образование, 2007, 447 с.
37. Аудит. Под ред. В.И.Подольского. Москва, ЮНИТИ, 2003, 269 с.
38. Кравецкая И. «Налоговый учет» М.,2006.
39. Бакаев А.С. Некоторые вопросы учета основных средств. Ж–л «Бухгалтерский учет», 2002, № 3, с. 6 – 8.
40. Бакаев А.С. О налоговом учете и базе исчисления данных налогу на прибыль. Ж–л «Бухгалтерский учет», 2002, № 14, с. 59 – 61.
41. Банина Ю. Как победить налоговый учет? «Российский налоговый курьер», 2002, № 5, с. 80.
42. Беликова Т.Н. Все о налоговом учете. М., 2007 – 263 с.
43. Блок А.Ю. О налоговом учете. Ж – л «Налоговый вестник», – 2002, № 4 – с. 17 – 123, № 5, с. 123 – 127.
44. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. и др. Методы налоговой оптимизации. Изд. 2–е, перераб. и доп., М.: «Аналитика – Пресс», 2000 – 144 с.
45. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. и др. Налоговый учет. Анализ взаимодействия и противоречий налогообложения и бухгалтерского учета. – М.: «Аналитика – Пресс», 1997 – 112 с.

46. Бычкова С.М. Доказательства в аудите. Москва, «Финансы и статистика», 1998 – 176 с.
47. Нитецкий В.В., Казенков Е.А. «Учетная политика организации» – М., Финансы и статистика, 2010.
48. Мутин Б.М. «Формирование налоговой базы» М., 2005.
49. Волков Н.Г. Учет и определение налоговой базы по приобретению и использованию амортизируемых объектов. Ж–л «Бухгалтерский учет», 2004, № 3, с. 30 – 35.
50. Педченко И.В. «Проблемы налогового учета» М., 2002.
51. Мешрякова О.Й. «Учет налога на имущество» М., 2005.
52. Смирнова С.А. «Налоговый учет» – М., 2005.
53. Харитонов С. «1С: Бухгалтерия» – М., 1997 2010.
54. Николаев С.А. «Налоговая политика организации» М., 2009.
55. Ефремова А.А. Учетная политика предприятия: содержание и формирование. – М.: Книжный мир, 2005, 478 с.
56. Захарин В.Р. Учетная политика организации для целей налогообложения. Ж–л «Консультант бухгалтера» – 2002, № 2, с. 53–60.
57. Земляченко С.В. Все об учетной политике организации на 2000 г. – СПб.: Издательский Торговый Дом «Герда», 2000 – 192 с.
58. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 2005 – 350 с.
59. Качалин В.В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP – М., Дело, 1998 – 432 с.
60. Кожин В.Я. Налоговый учет. М.: Кнорус, 2004 – 655 с.
61. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. – М.: ИНФРА – М, 2005 – 635 с.
62. Кондратова И.Г. Основы управленческого учета. М.: Финансы и статистика, 1999 – 144 с.
63. Костюк Г.И. Разработка аналитических регистров налогового учета нормируемых расходов и составление декларации. Ж–л «Бухгалтерский учет», М., 2002, № 11, с. 30 – 39.

64. Костюк Г.И., Романовская Л.П. «Расчет налогооблагаемой базы налога на прибыль» Ж–л «Бухгалтерский учет», М., 2002.
65. V.T. Novruzovun redaktorluğu ilə müəlliflər qrupu. Daxili audit. Bakı-2008.

R E F E R A T

Tədqiqat mövzusunun aktuallığı. Hazırkı dövrdə Azərbaycanda bazar münasibətlərinə əsaslanan iqtisadi sistem formalaşmaqdadır. Belə bir münasibətlərin idarə olunması üçün iqtisadi fəaliyyətin istisnasız olaraq bütün sahələrində, o cümlədən mühasibat uçotu və auditdə keyfiyyət dəyişikliklərinin aparılması tələb olunur. Müvafiq surətdə mühasibat işçilərinin qarşısında duran vəzifələr də dəyişikliyə uğramaqdadır. Müasir şəraitdə mühasibat uçotunun vəzifələri təsərrüfat fəaliyyətinin faktlarının sadəcə qeydiyyatı ilə məhdudlaşmır, əslində müəssisələrin maliyyə xidmətinin işçilərinin peşəkar mühakiməsi əsasında qərarların qəbulu səviyyəsinədək yüksəlməkdədir. Bu vergilər və yığmalar üzrə büdcə ilə hesablaşmaların uçotuna da aiddir. Əgər əvvəllər işin həmin sahəsində mühasibə bir neçə mühasibat köçürməsi tərtib etmək tələb olunurdusa, indi mühasibat uçotu hesablarında vergi bazasının hesablanması üçün alternativ variantlarını hesablamaqla cari və təxirə salının vergiləri real surətdə əks etdirmək zərurəti meydana çıxır.

Azərbaycan Respublikasında Vergi Məcəlləsinin qüvvəyə minməsi ilə əlaqədar vergi ödəmələrini hesablamaq üçün vergi uçotu xarakteri daşıyan müvafiq hesablamlar aparılmaqdadır. Vergilər və yığımlar üzrə hesablaşmaların uçotunun aparılması praktikasının öyrənilməsi göstərir ki, vergilərin hesablanması üçün informasiyaların əsas mənbəyi mühasibat uçotunun məlumatları olmalıdır.

Vergi Məcəlləsindəki bəzi ziddiyyətlər və çatışmazlıqlar, vergi orqanları tərəfindən zəruri informasiyaların və ixtisaslı köməyin çatışmaması vergilərin hesablanması üzrə konkret məsələnin düzgün həllini tapmağa imkan verməyən situasiyaların meydana çıxmasına gətirib çıxarır. Yeni normativ aktların, vergiyə cəlb olunma məsələləri üzrə izahatların ortaya çıxması ilə vergi ödənişlərinin hesablanması zamanı səhvlərə yol verilməsinin potensial risklərini artırır. Vergiyə

cəlb olunma və vergi bazasının düzgün başa düşülməməsi bir çox hallarda maliyyə sanksiyaları ilə nəticələnir. Vergiyə cəlb olunma üzrə normativ sənədlərin qəbulu onların öyrənilməsi üçün yol verilən bütün müddətləri üstələyir, vergi ödənişlərinin auditor yoxlamasının aparılmasını tələb edir, bu da vergilər üzrə hesablamaların vaxtında düzəldilməsinə şərait yaradır.

Vergilər və yığımlar üzrə hesablaşmaların auditor xidmətinin mürəkkəb sahəsidir və hər bir verginin dərinə yoxlanılmasını tələb edir. Vergi bəyannamələrində əks etdirilən göstəricilərin mühasibat uçotu məlumatlarına uyğunluğunun yoxlanılmasını iki mərhələyə bölmək olar:

- 3) informasiya mənbələrinin məhdud miqdarından istifadə etməklə pozuntuların aşkara çıxarılması;
- 4) yoxlanılan müəssisənin mühasibat uçotunun bütün göstəricilərindən istifadə etməklə dəqiq yoxlama.

Büdcə ilə hesablaşmaların uçotunun yoxlanılması üçün, habelə uçotun digər bölmələrinin yoxlanılması üçün auditor firmasının intellektual mülkiyyəti sayılan firmadaxili standartların hazırlanması məqsədəuyğundur.

Azərbaycanda iqtisadiyyatın idarə olunmasının inzibati–amirlik metodlarından bazar metodlarına keçilməsi zamanı iqtisadiyyatın sahələrinin həvəsləndirilməsi və inkişafının rolu və əhəmiyyəti kəskin sürətdə artmışdır. Vergilərin vasitəsilə Azərbaycan Respublikasının bir sıra istehsal və xidmət sahələrinin inkişafında və zərərli müəssisələrin ləğv edilməsində çox böyük siyasət həyata keçirmiş və keçirməkdədir. Bilavasitə vergi sistemi islahatların yolları və metodları, həmçinin kəskin tənqid yolları haqqında mübahisələrin əsas predmetinə çevrilmişdir. Eyni zamanda vergi və mühasibat uçotunun münasibətləri ilə bağlı problemlərin aktuallığını da qeyd etmək lazımdır.

Problemin öyrənilmə səviyyəsi. Dissertasiya işinin başlıca ideyası vergi yoxlamalarının həyata keçirilməsinin unifikasiya olunmuş metodoloji əsaslarının yaradılmasına, ondan auditor təşkilatlarında istifadə olunması, həmçinin göstərilən müvafiq vergi xidmətlərinin təhlilinə cəhd göstərməkdən ibarətdir.

Uçot və auditin güvvədə olan metodikasına müxtəlif vaxtlarda MDB məkanına daxil olan ölkələrin iqtisadçı–alimlərindən R.A.Alborov, A.S.Bakayev, P.S.Bezrukix, A.V.Brızqalin, R.Y.Vetsman, Y.A.Danilovski, Z.V.Kiryanov, N.T.Labintsev, A.N.Medvedev, M.V.Melnik, S.A.Nikolayeva, V.D.Novodvorski, V.F.Paliy, M.Z.Pizenqoldts, V.İ.Podolski, O.V.Rojnova, A.P.Rudanovski, Y.V.Sokolov, V.P.Suyts, A.A.Terexova, V.A.Terexova, D.Q.Çernik, A.D.Şeremet, A.Z.Şneydman, A.N.Xorin və başqaları çox böyük xidmət göstərmişlər.

Həmin problemin araşdırılması üzrə respublikanın iqtisadçı alimlərindən V.Novruzov, D.Bağırov, S.Səbzəliyev, M.Sadıqov, Q.Abbasov, R.Hacıyev, Q.Rzayev, V.Əliyev, V.Quliyev, N.İsmayılov, C.Namazova və başqaları müxtəlif vaxtlarda məşğul olmuşlar.

Mühasibat uçotunun və auditin təşkilinin ümumi problemlərini xarici ölkə alimlərindən X.Anderson, İ.Betqe, K.Druri, D.Kolduell, D.Ris, J.Rişar, Ç.T.Xornqren, D.Foster, R.Entoni və başqaları özlərinin əsərlərində nəzərdən keçirmişlər.

Dissertasiya işinin məqsəd və vəzifələri. Dissertasiya tədqiqatının başlıca məqsədi Azərbaycan Respublikasının Mühasibat uçotu haqda Qanununa və Vergi Məcəlləsinin tələblərinə uyğun surətdə auditin informasiya bazası rolunu oynayan mühasibat və vergi uçotu konsepsiyasını işləyib hazırlamaqdan və onun mexanizmini həyata keçirməkdən ibarətdir.

Qarşıya qoyulan məqsədi əsas götürərək dissertasiya tədqiqatı aşağıdakı vəzifələrin həllinə yönəldilmişdir:

- vergi uçotunun Azərbaycanın uçot praktikasında tətbiq olunmamasına maneçilik törədən səbəbləri aşkara çıxarmaq;
- mühasibat uçotunun hesabları, analitik registrlər, cədvəllər və sxemlərin köməyi ilə müəssisələrdə büdcə ilə hesablaşmaların auditinin əsas informasiya təminatı rolunu oynayan vergi uçotunun tətbiqinin müxtəlif variantlarını xarakterizə etmək və qiymətləndirmək;
- mühasibat uçotu və vergi uçotunun paralel aparılması qaydalarının ümumi və fərdi cəhətlərini müəyyənləşdirmək;

- Vergi Məcəlləsinin müvafiq tələblərinə uyğun olaraq hesablanan vergiyə cəlb olunan mənfəətlə, mühasibat uçotunun məlumatları əsasında hesablanan balans mənfəəti arasındakı fərqləri nəzərdən keçirmək;
- vergiyə cəlb olunan mənfəət hesablandıqda çıxılmağa qəbul edilməyən xərclər üzrə uçot və nəzarətin təşkilinə dair tövsiyələr hazırlamaq;
- əsas vəsait obyektləri üzrə amortizasiya hesablanması üsullarına (mühasibat uçotunda) və metodlarına vergi (vergi uçotunda) qiymət vermək;
- uçot, təhlil və audit məqsədləri üçün vergi ödəmələri haqda ilkin informasiyaların qruplaşdırılması əlamətlərini dəqiqləşdirmək;
- mühasibat uçotunda mənfəət vergisi üzrə vergitutma bazasının formalaşdırılmasının zəruriliyini tədqiq etmək və sübuta yetirmək;
- MHBS 12 «Mənfəət vergisi» standartının tələblərini və qaydalarını nəzərə almaqla, mövcud mühasibat hesabatlarının təkmilləşdirilməsi imkanlarını nəzərdən keçirmək;
- vergiyə cəlb olunma məqsədləri üçün optimal variantlar əsasında uçot siyasətinin formalaşması modelini hazırlamaq;
- məhdud sayda mühasibat və vergi hesabatlarından istifadə etməklə, mühasibat və (yaxud) vergi qanunvericiliyinin pozulması əlamətlərinin aşkara çıxarılması üzrə tövsiyələr irəli sürmək;
- auditin həyata keçirilməsi məqsədi ilə vergi uçotunun tətbiqi üzrə xüsusi variant təklif etmək.

Tədqiqat obyekti kimi müəssisələrin büdcə ilə hesablaşmaları əsas götürülmüşdür.

Tədqiqatın predmeti dedikdə, vergilər və yığımlar üzrə büdcə ilə hesablaşmaların uçotu və auditinin nəzəriyyəsi və metodologiyası başa düşülür.

Tədqiqatın nəzəri və metodoloji əsasını iqtisadi nəzəriyyəyə dair fundamental tədqiqatlar, auditə, mühasibat uçotuna və vergiyə cəlb olunmaya dair normativ, təlimati, metodiki və sorğu materialları, auditor yoxlamalarının aparılması sahəsində ölkə və xarici iqtisadçıların və praktik auditorların əsərləri təşkil edir. İrəli sürülən

təklifləri əsaslandırmaq üçün xüsusi metodlardan (təhlil, sintez, müqayisə, ümumiləşdirmə və s.) istifadə olunmuşdur.

Tədqiqatın elmi yeniliyi. Dissertasiya işində elmi yeniliklər aşağıdakılardan ibarətdir:

- büdcəyə ödənilən vergilərin təsnifatı sistemə salınmış şəkildə təklif edilmişdir;
- müəssisələrdə büdcə ilə hesablaşmaların auditinin keçirilməsinin əsas istiqamətləri müəyyənləşdirilmişdir;
- müvafiq vergi xidmətlərinin göstərilməsi və onların xarakterik üsulları nəzərdən keçirilmişdir;
- auditin informasiya bazası kimi vergi uçotunun tətbiqinin metodoloji əsasları hazırlanmışdır;
- hesablanan vergi ödənişləri haqda informasiyaların əks olunmasını təmin edən mühasibat hesabatının formalarının təkmilləşdirilməsi üzrə təkliflər verilmişdir;
- vergiyə cəlb olunma məqsədləri üçün optimal uçot siyasəti modeli hazırlanmışdır; mühasibat uçotu registrlərini əlavə rekvizitlərlə tamamlamaq yolu ilə vergiyə cəlb olunan mənfəəti hesablamaq üçün müəssisənin gəlir və xərclərinin müəyyənləşdirilməsi sistemi hazırlanmışdır.

İşin praktik əhəmiyyəti. İşin praktik əhəmiyyəti ondan ibarətdir ki, hazırlanan tövsiyə və təkliflər respublikada mövcud olan auditin informasiya bazası sayılan mühasibat uçotunu Vergi Məcəlləsinə uyğunlaşdırmaq yolu ilə müəssisələrdə vergi uçotunu tətbiq etməyə imkan verir.

Tədqiqat nəticəsində əldə olunan nəticələr iqtisadiyyat təmayüllü ali məktəblərdə və kolleclərdə «Maliyyə uçotu», «İdarəetmə uçotu», «Vergi uçotu», «Auditin əsasları», «Maliyyə hesabatı», «Maliyyə təhlili» və s. fənlərin öyrənilməsi prosesində istifadə oluna bilər.

İşin nəticələrinin aprobasiyası və tətbiqi. Dissertasiyanın başlıca müddəaları, nəticələr, təkliflər müxtəlif elmi–praktik konfranslarda məruzə edilmişdir.

Dissertasiya işi girişdən, üç fəsildən, nəticə və təkliflərdən ibarət olmaqla kompüter vərəqi həcmində işlənmişdir. İşin yazılması prosesində istifadə olunan 65 adda ədəbiyyat siyahısı işin sonunda verilmişdir.

Dissertasiya işinin «Büdcə ilə hesablaşmaların uçotunun və auditinin nəzəri əsasları» adlı birinci fəslində vergitutma məqsədləri və büdcə ilə hesablaşmaların auditinin keçirilməsi üçün uçot siyasətinin modelləşdirilməsi, maliyyə hesabatının beynəlxalq standartlarının tətbiqi şəraitində maliyyə və vergi uçotunun xüsusiyyətləri və vergi uçotunun informasiya təminatı, maliyyə və vergi uçotunun qarşılıqlı əlaqəsi verilmişdir.

Tədqiqat işinin ikinci «Büdcə ilə hesablaşmaların uçotunun və auditinin xüsusiyyətləri və vergi uçotunun tətbiqi imkanları» fəslində müəssisələrdə büdcə ilə hesablaşmaların maliyyə və vergi uçotunun mövcud vəziyyəti, büdcə ilə hesablaşmaların auditinin planlaşdırılması, aparılması metodları və daxili nəzarət sisteminin təşkili məsələlərinə baxılmışdır.

Dssertasiya işinin üçüncü «Büdcə ilə hesablaşmaların uçotunun və auditinin təkmilləşdirilməsi istiqamətləri» fəslində vergi uçotunun tətbiqi istiqamətləri, müəssisələrdə maliyyə və vergi uçotunun vahid sisteminin yaradılması imkanlarının məqsəduyğunluğu, büdcə ilə hesablaşmaların auditı və müvafiq vergi xidmətlərinin göstərilməsinin xüsusiyyətləri göstərmişdir.

Aparılan tədqiqat aşağıdakı nəticələrə gəlməyə və müvafiq təkliflərin irəli sürülməsinə imkan vermişdir.

9. Müəssisələrdə büdcə ilə hesablaşmaların auditinin aparılmasının əsas istiqamətləri, məqsədi, vəzifələri, obyektləri və metodları müəyyənləşdirilmişdir. Büdcə ilə hesablaşmaların auditı aparılan zaman istifadə olunan metodlar arasında müqayisə və qiymətləndirmə metodlarının və auditor praktikasında tez–tez istifadə olunan müqayisə qrupuna aid edilən sənədli yoxlama metodlarına (sənədlərin formal yoxlanması metodları və hadisələrin sənədlərdə əks etdirilməsinin reallığının yoxlanılması metodları) xüsusi diqqət yetirilmişdir.
10. Büdcə ilə hesablaşmaların auditinin planlaşdırılmasının tipik proqramı təklif olunmuşdur. Bu proqram müəssisədə büdcə ilə hesablamaların auditinin

aparılmasından əvvəl müştərinin uçot və hesabatının əvvəlcədən aparılan ekspertizası əsasında hazırlanır. Büdcə ilə hesablaşmaların auditinin planlaşdırılması proqramı aşağıdakıları özündə birləşdirməlidir: müəssisədə daxili nəzarət sisteminin qiymətləndirilməsi, əvvəlki auditor yoxlamaları üzrə auditorların tövsiyələrinin yerinə yetirilməsi, büdcə ilə hesablaşmaların auditinin ümumi planının tərtib edilməsi, büdcə ilə hesablaşmaların auditinin aparılmasının mərhələlərinin hazırlanması, auditorun işçi sənədlərinin hazırlanması və yüksək səviyyəli auditor qərarının tərtibi prinsipləri.

11. Göstərilən vergi xidmətləri bir neçə əsas bloka bölünmüş və onların hər biri ətraflı nəzərdən keçirilmişdir:

- büdcə ilə hesablaşmaların auditinin qüvvədə olan vergi qanunvericiliyi əsasında həyata keçirilməsi;
- vergi müşayiəti və vergi ödəyicisinin mənafeələrinin qorunması;
- vergi planlaşması və vergiyə cəlb olunmanın optimallaşdırılması;
- vergi uçotunun qurulması.

12. Müasir uçot praktikasında ən mühüm problemlərdən biri mühasibat və vergi uçotunun qarşılıqlı əlaqəsinin izahı sayılır. Vergi uçotuna münasibətdə və onun mühasibat uçotu ilə paralel mövcudluğu barədə uçot ictimaiyyətində ciddi mübahisələr getməkdədir. Müxtəlif nöqteyi-nəzərlərə münasibətdə apardığımız təhlil belə bir nəticəyə gəlməyə imkan vermişdir: vergi uçotu – uçotun müstəqil sahəsidir və onun əsas informasiya mənbəyi mühasibat uçotu olmalıdır.

Magistrant: Haqverdiyeva Nurlanə Bayram qızı

imza, tarix

Elmi rəhbər: i.e.n.dos. Süleymanov S.M.

imza, tarix