

**AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI TƏHSİL NAZİRLİYİ**  
**AZƏRBAYCAN DÖVLƏT İQTİSAD UNİVERSİTETİ**

---

**MAGİSTRATURA MƏRKƏZİ**

**Əlyazması hüququnda**

**MİKAYİLOV ÜLVİN MUQAMAT OĞLU**

**«VERGİ ÖHDƏLİKLƏRİNİN UÇOTUNUN TƏK-  
MİLLƏŞDİRİLMƏSİ» MÖVZUSUNDA**

**MAGİSTR DİSSERTASİYASI**

**İxtisasın şifri və adı: 060402 – «Mühasibat uçotu və audit»**

**Elmi rəhbər:**

**İqtisad elmləri namizədi,  
dosent Hacıyev H.Ə.**

**Magistr proqramının rəhbəri:**

**İqtisad elmləri namizədi,  
dosent Daşdəmirov Ə.İ.**

**Kafedra müdiri:**

**iqtisad elmləri doktoru,  
professor Səbzəliyev S.M.**

**BAKİ - 2015**

## MÜNDƏRİCAT

<b>GİRİŞ</b>	<b>3</b>
<b>FƏSİL I. VERGİ ÖHDƏLİKLƏRİNİN UÇOTUNUN VƏ AUDİTİNİN NƏZƏRİ-METODOLOJİ ƏSASLARI</b>	<b>8</b>
1.1. Vergi öhdəliklərinin uçotu və auditinin mahiyyəti və metodoloji xüsusiyyətləri	8
1.2. Vergi uçotu mühasibat uçotunun tərkib hissəsi kimi	21
1.3. Maliyyə hesabatının beynəlxalq standartlarının tətbiqi şəraitində mühasibat və vergi uçotunun xüsusiyyətləri	27
<b>FƏSİL II. VERGİ ÖHDƏLİKLƏRİNİN UÇOTU VƏ AUDİTİNİN XÜSUSİYYƏTLƏRİ VƏ VERGİ UÇOTUNUN TƏTBİQİ İMKANLARI</b>	<b>35</b>
2.1. Müəssisələrdə hesablaşmaların mühasibat və vergi uçotunun müasir vəziyyəti	35
2.2. Vergi öhdəliklərinin auditinin planlaşdırılması, aparılması metodları və daxili nəzarət sisteminin təşkili	46
2.3. Vergi uçotunun təşkili istiqamətləri və onların təhlili	52
<b>FƏSİL III. VERGİ ÖHDƏLİKLƏRİNİN UÇOTU VƏ AUDİTİNİN TƏKMİLLƏŞDİRİLMƏSİ İSTİQAMƏTLƏRİ</b>	<b>60</b>
3.1. Vergitutma məqsədləri üçün uçot siyasətinin modelləşdirilməsi və vergi uçotunun informasiya təminatı	60
3.2. Müəssisələrdə mühasibat və vergi uçotunun vahid sisteminin yaradılması imkanları	69
3.3. Vergi öhdəliklərinin auditinin təkmilləşdirilməsi istiqamətləri	77
<b>NƏTİCƏ</b>	<b>84</b>
<b>İSTİFADƏ OLUNMUŞ ƏDƏBİYYATLAR</b>	<b>87</b>

## GİRİŞ

**Mövzunun 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 də keyfiyyət dəyişikliklərinin aparılması tələb olunur. Müvafiq surətdə mühasibat işçilərinin qarşısında duran vəzifələr də dəyişikliyə uğramaqdadır. Müasir şəraitdə mühasibat uçotunun vəzifələri təsərrüfat fəaliyyətinin göstəricilərinin sadəcə qeydiyyatı ilə məhdudlaşmır, əslində müəssisələrin maliyyə xidməti işçilərinin peşəkarlığı əsasında qərarların qəbulu səviyyəsindəki keyfiyyət dəyişikliyidir. Bu vergilər və yığımlar üzrə büdcə ilə hesablaşmaların uçotuna da aiddir. Əgər əvvəllər mühasiblər bir neçə mühasibat köçürməsinin tərtibi ilə məşğul olurdularsa, indi mühasibat uçotu hesablarında vergi bazasının hesablanması alternativ variantlarını hesablamaqla cari və təxirə salınan 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 hesablamalar aparılmaqdadır. Vergilər və yığımlar üzrə hesablaşmaların uçotunun aparılması təcrübəsinin öyrənilməsi göstərir ki, vergilərin hesablanması üçün informasiyaların əsas mənbəyi mühasibat uçotunun məlumatları olmalıdır.

Vergi və mühasibat uçotu qanunvericiliyinin tələbləri bir çox hallarda üst-üstə düşmür və bu da özlüyündə mühasibat uçotu ilə yanaşı, idarəetmə və vergi uçotunun ayrı-ayrılıqda aparılması zərurətini meydana çıxarır. Maliyyə hesabatlarının beynəlxalq standartlara uyğun aparılmasına dair proqramda nəzərdə tutulmuşdur ki, bütün müəssisələr uçot və hesabatı milli standartlar səviyyəsində qursunlar. Bununla əlaqədar olaraq mühasibat hesabatlarının təkmilləşdirilməsinə dair hazırlanan təkliflər mühasibat və vergi uçotunun paralel surətdə aparılmasına təkan verməlidir.

Hesablanan vergi ödənişləri üzrə informasiyaların mühasibat hesabatlarında olmaması onların mühasibat uçotunda qruplaşdırılması zərurətini təsdiq edir. Vergi ödənişlərinin təsnifatı haqda məsələ hələ də mübahisəli sayılır: vergilərin müəyyən əlamətlər üzrə bölünməsi meyarları barədə alimlər arasındakı müxtəlif fikirlər qalmaqdadır. Vergi ödənişlərinin təsnifatı onların bütün çalarlarına baxmayaraq aradakı

fərqləri müəyyənləşdirməyə, minimuma endirməyə, araşdırmaları asanlaşdırmağa və təcrübi istifadəyə imkan yaradır. Vergi ödənişlərinin mühasibat uçotunda təsnifatı həm uçot, həm təhlil və həm də audit üçün faydalı olmalıdır.

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 vergi ödənişlərinin auditor yoxlamasının aparılmasını tələb edir, bu da vergilər üzrə hesablamaların vaxtında düzəldilməsinə şərait yaradır. Vergilər və yığımlar üzrə hesablaşmaların auditi auditor xidmətinin müəkkəb sahəsidir və hər bir verginin dərinə yoxlanılmasını tələb edir. Büdcə ilə hesablaşmaların uçotunun, habelə uçotun digər bölmələrinin yoxlanılması üçün audit firmasının intellektual mülkiyyəti sayılan firmadaxili standartların hazırlanması məqsəduyğundur.

Ümumiyyətlə, vergilərin hesablanması və ödənilməsi prosesinin uçotu, büdcə ilə hesablaşmaların auditinin təşkili yeni mərhələdə keyfiyyət dəyişikliklərinə, müasir biznesin və idarəetmənin tələblərinə uyğunlaşdırılmalıdır. Bu isə öz növbəsində həmin məsələlərə dair nəzəri-praktiki araşdırmaların aparılmasını obyektiv zərurətə çevirir. Bu baxımdan dissertasiya işinin mövzusu aktualdır və təcrübi əhəmiyyət kəsb edir.

**Problemin öyrənilmə vəziyyəti.** Dissertasiya işinin mövzusu üzrə araşdırılan nəzəri, metodoloji və praktiki problemlərin yalnız ayrı-ayrı aspektləri müvafiq ədəbiyyatlarda tədqiq edilmişdir. Vergi uçotunun təşkili və büdcəyə ödənilən vergilər üzrə hesablaşmaların auditi müstəqil və kompleks şəkildə öyrənilməmişdir.

Vergilərin uçotu və auditinin müxtəlif nəzəri, metodoloji və praktiki məsələləri respublikanın iqtisadçı alimlərindən Z.Ə.Səmədzadə, İ.M.Abbasov, M.M.Sadiqov, S.Y.Müslümov, S.M.Yaqubov, V.T.Novruzov, S.M.Qasimov, D.A.Bağirov, S.M.Səbzəliyev, Q.Ə.Abbasov, B.X.Ataşov, Ə.A.Qurbanova, R.Ş.Hacıyev, Q.R.Rzayev, V.C.Əliyev, V.M.Quliyev, N.M.İsmayılov, C.B.Namazova, H.A.Cəfərli və başqalarının əsərlərində geniş araşdırılmışdır. Bu problemlə əlaqədar xarici ölkə iqtisadçı alimləri X.Anderson, İ.Betqə, K.Druri, D.Kolduell, D.Ris, J.Rişar, Ç.T.Xornqren, D.Foster, R.Entoni, A.S.Bakayev, P.S.Bezrukix, R.Y.Veytsman, Y.A.Danilovski, Z.V.Kiryanov, V.F.Paliy, M.Z.Pizenqoldts, V.İ.Podolski, O.V.Rojnova, Y.V.Sokolov, A.D.Şeremet, A.Z.Şneydman, A.N.Xorin və başqaları öz əsərlərində geniş araşdırıl-

malar aparmışlar.

Lakin bu müəlliflər vergi qanunvericiliyi ilə mühasibat uçotu və audit arasındakı əlaqələri, daha doğrusu, onlar arasındakı qarşılıqlı asılılığı kompleks şəkildə araşdırmamışlar.

**Tədqiqatın məqsəd və vəzifələri.** Tədqiqatın məqsədi Azərbaycan Respublikasının "Mühasibat uçotu haqqında" yeni Qanununa və Vergi Məcəlləsinin tələblərinə uyğun olaraq mühasibat uçotu ilə vergi uçotunu düzgün əlaqələndirməkdən, onların auditi konsepsiyasını müəyyənləşdirməkdən və tətbiqi mexanizminə dair konkret təklif və tövsiyələr hazırlamaqdan ibarətdir.

Tədqiqatın məqsədinə müvafiq olaraq aşağıdakı vəzifələr müəyyənləşdirilmiş və yerinə yetirilmişdir:

- mühasibat uçotunun əsasında müəssisələrdə vergi uçotunun təşkilinin müxtəlif variantlarının tətbiqi imkanlarını qiymətləndirmək;
  - mühasibat və vergi uçotunun paralel aparılması qaydalarının ümumi və fərqli cəhətlərini müəyyənləşdirmək;
  - Vergi Məcəlləsinin tələblərinə uyğun olaraq hesablanan mənfəətlə, mühasibat uçotunun məlumatları əsasında hesablanan mənfəət arasındakı fərqləri aşkar etmək;
  - Vergi Məcəlləsinin tələblərinə uyğun olaraq hesablanan mənfəətlə, mühasibat uçotunun məlumatları əsasında hesablanan balans mənfəəti arasındakı fərqləri müəyyənləşdirmək;
  - vergiyə cəlb olunan mənfəət hesablandığında Vergi Məcəlləsinə əsasən çıxılmasına yol verilməyən xərclər üzrə uçot və nəzarətin təşkilinə dair tövsiyələr hazırlamaq;
- 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;
  - vergiyə cəlb olunma məqsədləri üçün optimal variantlar əsasında uçot siyasətinin formalaşması modelini hazırlamaq;
  - məhdud sayda mühasibat və vergi hesabatlarından istifadə etməklə, mühasibat və vergi qanunvericiliyinin pozulması əlamətlərini aşkara çıxarmaq;

- vergi uçotunun tətbiqi üzrə xüsusi variant təklif işləyib hazırlamaq.

**Tədqiqatın obyektı.** Respublikada fəaliyyət göstərən, mühasibat uçotu aparən və hesabat tərtib edən təsərrüfatlar, müəssisələr, firmalar və şirkətlərdir.

**Tədqiqatın predmeti.** Tədqiqatın predmetini vergilər və yığımlar üzrə büdcə ilə hesablaşmaların uçotu və auditinin nəzəri və metodoloji məsələləri təşkil edir.

**Tədqiqatın nəzəri və metodoloji əsasını** respublikanın və xarici ölkələrin iqtisadçı alimlərinin mühasibat uçotu, audit və vergi münasibətlərinə dair əsərləri və Azərbaycan Respublikası Prezidentinin bu barədə fərman və sərəncamları, Azərbaycan Respublikası Milli Məclisinin qəbul etdiyi qanunlar və digər normativ aktlar, hüquqi sənədlər təşkil edir.

Dissertasiya işinin yerinə yetirilməsində iqtisadi–statistik, təhlil, müşahidə, sintez, balans və s. üsullardan istifadə edilmişdir.

**Tədqiqatın informasiya bazası.** Dissertasiya işinin yerinə yetirilməsində Azərbaycan Respublikası Dövlət Statistika Komitəsinin, Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyinin, Vergilər Nazirliyinin məlumatlarından və metodiki xarakterli mənbələrdən istifadə edilmişdir.

**Tədqiqatın elmi yeniliyi.** Dissertasiya işinin elmi yeniliyi aşağıdakılardan ibarətdir:

- büdcəyə ödənilən vergilərin sistemli təsnifatı işləyib hazırlanmışdır;
- müəssisələrdə büdcə ilə hesablaşmaların auditinin keçirilməsi və vergi xidmətləri göstərilməsinin təkmilləşdirilməsinin əsas istiqamətləri müəyyənləşdirilmişdir;
- vergi uçotunun tətbiqinin metodiki əsasları hazırlanmışdır;
- vergiyə cəlb olunma məqsədi üçün optimal uçot siyasəti modeli hazırlanmışdır;
- hesablanan vergi ödənişləri haqda informasiyanın əks olunmasını təmin edən mühasibat hesabatı formalarının təkmilləşdirilməsi üzrə təkliflər verilmişdir;
- mühasibat uçotu registrlərini əlavə rekvizitlərlə tamamlamaq yolu ilə vergiyə cəlb olunan mənfəəti hesablamaq üçün müəssisənin gəlir və xərclərinin müəyyənləşdirilməsi sistemi hazırlanmışdır.

**Tədqiqatın təcrübi əhəmiyyəti.** Dissertasiya işinin nəticə və təkliflərindən respublikada mövcud olan mühasibat uçotunu Vergi Məcəlləsinə uyğunlaşdırmaq yolu ilə müəssisələrdə vergi uçotunun tətbiq olunmasında, digər tərəfdən iqtisadiy-

yat təmayüllü ali məktəblərdə və kolleclərdə «Maliyyə uçotu», «İdarəetmə uçotu», «Vergi uçotu», «Auditin əsasları», «Maliyyə hesabatı», «Maliyyə təhlili» və s. fənnlərin öyrənilməsi prosesində istifadə edilə bilər.

**Tədqiqatın nəticələrinin sınaqdan keçirilməsi və istifadə edilməsi.** Dissertasiya işinin əsas müddəaları və nəticələri respublika səviyyəli elmi-praktiki konfranslarda məruzə edilmişdir.

**Dissertasiyanın quruluşu və həcmi.** Dissertasiya işi giriş, üç fəsil, nəticə və istifadə edilmiş ədəbiyyat siyahısından ibarət olub, 89 səhifəni əhatə edir. Tədqiqat işində 47 adda ədəbiyyat mənbəyi göstərilir, işdə 7 cədvəl və 8 şəkil verilmişdir.

# FƏSİL I. VERGİ ÖHDƏLİKLƏRİNİN UÇOTUNUN VƏ AUDİTİNİN NƏZƏRİ-METODOLOJİ ƏSASLARI

## 1.1. Vergi öhdəliklərinin uçotu və auditinin mahiyyəti və metodoloji xüsusiyyətləri

Bazar iqtisadiyyatı şəraitində müəssisələrin maliyyə-iqtisadi fəaliyyətinin qiymətləndirilməsinə xüsusi əhəmiyyət verilir. Bu məqsədlər üçün informasiyanın yığılması, təsnifatı, ümumiləşdirilməsi və təhlili sistemindən istifadə edilir. Bu sistem bir-biri ilə əlaqəli olan mühasibat idarəetmə və vergi uçotunu özündə birləşdirir. Həmin uçot növlərinin hər biri spesifik vəzifələrin həll edilməsi üçün istifadə olunsada onlar vahid uçot sistemini yaradır. Onların vahid uçot sistemi yaratması onunla izah edilir ki, həmin uçot növləri ilkin ümumi informasiya bazasına malikdir, onların məqsədləri-müxtəlif idarəetmə qərarları qəbul etmək üçün tam və faydalı informasiya formalaşdırmaqdan ibarətdir. Bununla belə, həmin uçot növlərinin spesifik məqsədlərini görməmək olmaz. Bunu biz mühasibat uçotu ilə vergi uçotunu müqayisəli şəkildə nəzərdən keçirək.

Mühasibat uçotu və hesabatının eləcə də vergi uçotunun nəzəri-metodoloji məsələlərinin işlənilib hazırlanması ilk növbədə bu sahədə konsepsiyanın düzgün müəyyən edilməsindən asılıdır. Əgər biz konsepsiya anlayışının tərkib elementlərini müəyyənləşdirsək onda bunlara aşağıdakıları aid etməliyik:

- məqsəd;
- istifadəçilər;
- uçot və hesabatın elementləri yaxud obyektləri;
- formalaşdırılan informasiyanın keyfiyyət xarakteristikaları;
- informasiya formalaşdırmağın ümumi prinsipləri və metodları.

Göründüyü kimi konsepsiyanın ilk elementi uçot məqsədini müəyyən edir.

Mühasibat uçotu və hesabatı qarşısında qoyulan məqsəd - müəssisənin fəaliyyəti, maliyyə vəziyyəti və fəaliyyətinin nəticələri barədə istifadəçiləri faydalı informasiya ilə təmin etməkdir. Həmin informasiyadan onlar iqtisadi qərarlar qəbul etmək üçün istifadə edirlər. Konsepsiyanın nəzərdən keçirilən elementi bütövlükdə istənilən uçot növünün nəzəri və metodoloji əsaslarını, prinsiplərini və standartlarını



(qaydalarını) müəyyən etmək üçün bazis rolunu oynayır. Maliyyə uçotu və hesabatının informasiyasının istifadəçilərini aşağıdakı qruplara ayırmaq olar:

- müəssisənin mülkiyyətçiləri (səhmdarları);
- mövcud və potensial investorlar;
- kreditorlar;
- malsatan və malalanlar;
- vergi orqanları;
- müəssisənin işçiləri;
- maliyyə məsələləri, vergilər üzrə məsləhətçilər;
- tənzimləyici orqanlar;
- sair istifadəçilər.

İstifadəçilərin hər bir qrupunu mühasibat uçotu və hesabatında formalaşdırılan informasiyanın müəyyən tərəfləri maraqlandırır. İntestorlar, səhmdarlar müəssisənin rentabelli işləməsini, dividendlər ödəyə bilməsini qiymətləndirməkdə maraqlıdır. Kreditorlar müəssisənin verilmiş borcları və kreditləri qaytarmaq, onlar üzrə faizlər ödəmək qabiliyyətinin olmasında maraqlıdırlar. Malsatanları müəssisənin ödəmə qabiliyyətinin olması, malalanları isə onun dayanıqlı və sabit fəaliyyət göstərməsi maraqlandırır.

Vergi orqanları üçün vergilərin düzgün hesablanması və ödənilməsi üzrə informasiya lazımdır.

Müəssisənin işçilərini müəssisənin sabit işləməsi, onun əmək haqqı və digər ödənişləri vaxtında ödəyə bilmək qabiliyyəti maraqlandırır. Məsləhətçilər öz müştərilərinin tələbatları baxımından lazım olan informasiyadan istifadə edirlər. Tənzimləyici orqanlar informasiyadan müəssisənin fəaliyyətinin tənzimlənməsi siyasətini müəyyən etmək məqsədilə istifadə edirlər.

Mühasibat uçotu və hesabatının elementləri yaxud göstəriciləri kimi bunlar müəyyən edilmişdir:

- aktivlər;
- öhdəliklər;
- kapital;
- gəlirlər;
- xərclər.

Uçot və hesabat məhz həmin elementlərin mövcudluğu və hərəkəti haqqında istifadəçilərə faydalı informasiya verməlidir. İnformasiyanın faydalılığı isə onun münasibliyi, anlaşıqlı (aydın) və dürüst olması, etibarlılığı, müqasivəliliyi və digər atributlar ilə müəyyən edilir.

Maliyyə uçotu və hesabatının konsepsiyasının elementləri sırasında ümumqəbul edilmiş prinsiplər mühüm yer tutur. Bu prinsiplərə aşağıdakıları aid etmək olar:

- ikili yazılış prinsipi;
- uçot vahidi prinsipi;
- dövrilik prinsipi;
- fəaliyyətin fasiləsizliyi prinsipi;
- pul ifadəsində qiymətləndirmə prinsipi;
- hesablama prinsipi;
- ehtiyatlılıq prinsipi.

Mühasibat uçotu aparən və hesabatı tərtib edən hər bir müəssisə, firma, şirkət həmin konsepsiyayı nəzərə almaqla öz uçot siyasətini işləyib hazırlayır və həyata keçirir. Konsepsiyanın həmin elementləri əslində nəzəri və metodoloji xarakter daşıyır və müəssisələrdə uçot və hesabatın təşkili, aparılması və tərtibini praktiki sürətdə müəyyən edən standartların əsasında durur. Konsepsiya və onun elementləri beynəlxalq uçot və hesabat sistemi üçün MHBS-in (Maliyyə Hesabatının Beynəlxalq Standartları) Maliyyə hesabatlarının hazırlanması və təsdiq edilməsi prinsiplərində və ölkəmizin mühasibat uçotu və hesabatı üçün isə Kommersiya təşkilatları üçün milli mühasibat uçotu standartlarının (MMUS) Konseptual əsaslarında təsbit edilmişdir.

Vergi uçotunun konseptual əsasları yaxud konsepsiya ayrıca şəkildə ölkədə işlənib hazırlanmamışdır.

Ancaq bu vergi uçotunun məqsədlərinin və özünə məxsus prinsipləri və qaydalarının olmaması fikrinə gəlməməlidir. Vergi uçotunun məqsədi yaxud təyinatının – vergitutma bazasının müəyyən edilməsi üçün tam və dürüst informasiya formalaşdırmaqdan ibarət olduğunu demək olar. Belə informasiya vergitutma bazasını yaradan bütün təsərrüfat əməliyyatlarını yaxud obyektlerini əhatə edir. Vergi uçotu və hesabatının informasiyası vergilərin tam və dürüst hesablanması və büdcəyə köçürülməsinə nəzarəti həyata keçirən vergi orqanları tərəfindən istifadə edilir.

Həmin istifadəçilər onlara verilmiş səlahiyyətlər çərçivəsində vergilərin formalaşdırılması və ödənilməsinə dair idarəetmə qərarları qəbul edirlər.

Bir qədər əvvəl deyildiyi kimi mühasibat uçotu və hesabatında informasiya müəssisənin aktivləri, öhdəlikləri, kapitalı, gəlirləri və xərcləri barədə formalaşdırılır. Vergilər müəssisənin öhdəlikləri olub maliyyə uçotu və hesabatının öhdəliklər elementinə daxildir. Prinsiplərdə və Konseptual əsaslarda müəyyən olunduğu kimi öhdəlik keçmiş hadisələr nəticəsində yaranmış elə bir borcdur ki, onun ödənilməsi müəssisəyə iqtisadi fayda gətirən resursların həmin müəssisədən axıb getməsinə səbəb olur. Bu tərif ilk növbədə öhdəliyin iqtisadi mahiyyətini açıqlayır. Halbuki Vergi Məcəlləsində vergi-dövlətin və bələdiyyələrin fəaliyyətinin maliyyə təminatı məqsədilə ilə vergi ödəyicisinin mülkiyyətində olan pul vəsaitlərinin özgəninkiləşdirilməsi şəklində dövlət büdcəsinə və yerli büdcələrə köçürülən məcburi, fərdi, əvəzsiz ödəniş kimi müəyyən edilir. Bu cür müəyyənətmə daha çox hüquqi xarakter daşıyır. Yəni Vergi Məcəlləsində mühasibat uçotu və eləcə də vergi uçotunun obyektı olan verginin hüquqi tərəfi daha çox qabardılır. Bu da onunla əlaqədardır ki, vergi adlanan müəssisə öhdəliyi həmin müəssisənin maraqları əsasında deyil, dövlətin maraqları əsasında formalaşdırılan kəmiyyətdir. Lakin eyni zamanda vergi, müəssisənin əmlakı və fəaliyyətinin nəticələri ilə bağlı olan kateqoriyadır və buna görə də onun uçotu və hesabatı həmin müəssisə çərçivəsində təşkil edilən uçot və hesabat sistemi ilə əlaqəlidir. Ancaq bu əlaqənin nəzəri və metodoloji baxımdan necə olduğunu və necə ola biləcəyini ətraflı tədqiq etmək zəruridir.

Hər növ uçot və hesabatın elementlərinin tərfi çox mühüm nəzəri məsələlər sırasına daxildir. Bu baxımdan Prinsiplər və Konseptual əsaslarda uçot və hesabat elementlərinin uçotu metodikasından öncə onların iqtisadi mahiyyətini geniş açıqlanması təsadüfi deyildir. Prinsiplər və Konseptual əsaslarda aktivlər, öhdəliklər, kapital, gəlirlər və xərclərə verilən təriflər onlar arasında daxili mahiyyət-məzmun əlaqələrinin olduğunu təsdiq edir. Həmin sənədlərdə sözügedən elementlərə verilən təriflər demək olar ki, bütün inkişaf etmiş ölkələrin firma və şirkətlərində uçot və hesabatın nəzəri-metodoloji əsasında qoyulmuşdur. Aktivlər, öhdəliklər və kapital kimi elementlər müəssisə balansında əks etdirilir və müəssisənin maliyyə vəziyyəti haqda informasiya formalaşdırmaq üçün istifadə edilir.

Vergi uçotunun obyektləri olan vergilərin bir hissəsi bilavasitə aktivlər və öh-

dəlirlərlə bağlıdır. Bunlara ilk növbədə əmlak vergisi, əlavə dəyər vergisi və digər vergilər aiddir. Başqa sözlə, aktivlərin bir hissəsi vergi bazası rolunu oynayır, öhdəliklər isə öz tərkibində vergilər üzrə borcların olduğunu göstərir. Kapitalın bir hissəsi (əlavə kapital, ehtiyat kapitalı və s.) gəlirlər hesabına formalaşır. Kapitalın mühüm hissəsi olan bölüşdürülməmiş mənfəət isə gəlirlərin və xərclərin müqayisəsi əsasında müəyyən edilir. Mənfəət mənfəətdən vergi tutulması üçün baza hesab olunur. Gəlirlər və xərclər müəssisənin fəaliyyətinin maliyyə nəticələrini xarakterizə edir və adətən mənfəət və zərərlər haqqında hesabatda əks etdirilir.

Beynəlxalq uçot nəzəriyyəsində, o cümlədən Prinsiplərdə və Konseptual əsaslarda mühasibat uçotu və hesabatının elementi, həm də vergitutma bazası olan aktivlərin tərifini belə formalaşmışdır: Aktivlər müəssisənin sərəncamında və nəzarətində olan keçmiş hadisələr nəticəsində yaranmış və gələcəkdə ona iqtisadi fayda gətirən resurslardır.

Öhdəlik yuxarıda qeyd olunduğu kimi müəssisənin keçmiş hadisələr nəticəsində yaranmış elə bir borcudur ki, onun ödənilməsi müəssisəyə iqtisadi fayda gətirən resursların həmin müəssisədən axıb getməsinə səbəb olacaqdır.

Kapital – bütün öhdəliklər çıxıldıqdan sonra müəssisənin aktivlərdə olan payıdır, yaxud onun xalis aktivləridir.

Gəlirlər - müəssisənin hesabat dövründə götürdüyü iqtisadi faydanın artması kimi müəyyən olunur, bu da öz əksini aktivlərin, ya da onların dəyərinin artmasında, yaxud öhdəliklərin azalmasında tapır və bunun nəticəsi kimi kapitalın artması (mülkiyyətçilərin qoyduğu payların artımı nəzərə alınmadan ) baş verir.

Xərclər - hesabat dövründə müəssisənin götürəcəyi iqtisadi faydanın azalması kimi müəyyən olunur, bu da öz əksini aktivlərin, ya da onların dəyərinin azalmasında, yaxud öhdəliklərin artmasında tapır, nəticədə kapitalın dəyəri (mülkiyyətçilərin çıxardıqları kapital nəzərə alınmadan) azalır.

Təriflərdən bir daha müəyyən etməyə çətin deyildir ki, mühasibat uçotu və hesabatının bütün elementləri Vergi Məcəlləsində müəyyən edilmiş müxtəlif vergilərin kəmiyyətinin müəyyən edilməsi üçün potensial baza rolunu oynayır. Vergilərin obyektləri də məhz həmin elementlərin içərisindədir, yaxud onların bir hissəsidir. Başqa sözlə desək, vergilərin formalaşması və ödənilməsi ilə bağlı bütün qaydalar və prosedurlar həmin elementlərə müəyyən edilir.

Əgər nəzərə alınsa ki, müəssisənin maliyyə vəziyyətini, onun dəyişilməsini, maliyyə nəticələrini əks etdirən göstəricilər həmin elementlərin kəmiyyəti əsasında formalaşırsa, onda demək olar ki, vergilərin də formalaşdırılması və ödənilməsi ilə bağlı bütün məlumatlar sözü gedən elementlərin kəmiyyətinə əsasən müəyyən olunur. Buna baxmayaraq bəzi iqtisadçı alimlər, məsələn, Y.V.Sokolov və N.N.Karzaeva mühasibat hesabatında olan göstəricilər ilə, Vergi Bəyannaməsində olan göstəricilər arasındakı uçurumun getdikcə dərinləşdiyini göstərir. Onlar yazır ki, mühasibat uçotu yaxud vergiqoyma üzrə hər bir normativ akt getdikcə bir-biri ilə əlaqəli olan iki sistemi – mühasibat uçotu ilə vergi uçotunu getdikcə daha çox ayırır [44, s.48].

Mühasibat uçotu ilə vergi uçotunun arasındakı qarşılıqlı əlaqənin necə olduğunu yaxud necə ola biləcəyini biz növbəti paragrafda daha geniş şəkildə nəzərdən keçirəcəyik. Ancaq adları çəkilən müəlliflərin dediklərinə öz münasibətimizi qısa da olsa bildirməyi zəruri hesab edirik.

Birincisi, mühasibat hesabatındakı göstəricilər ilə vergi bəyannamələrindəki göstəricilərin bir tipli olması mütləq, yaxud da mümkün deyildir. Çünki, mühasibat hesabatının informasiyası heç də təkcə vergi orqanları üçün nəzərdə tutulmamışdır. Həmin informasiya beynəlxalq praktikanın göstərdiyi kimi daha çox investorlar və kreditorlar üçün nəzərdə tutulur, buna görə də fərqlərin olması labüddür.

İkincisi, maliyyə hesabatındakı informasiya yalnız mühasibat uçotu məlumatlarının yekunu kimidir və bəyannamələrdəki informasiya maliyyə hesabatının informasiyasına deyil, mühasibat uçotunun məlumatlarına əsaslanır. Deməli, mühasibat hesabatı ilə bəyannamələri eyniləşdirmək, yaxud onların informasiyanın eyni olması iddia etmək düzgün deyildir.

Üçüncüsü, yekun hesabatda və bəyannamələrdə olan göstəricilər kəmiyyətcə fərqli olsalar da (məsələn, uçot məqsədləri üçün müəyyən olunan gəlir ilə, vergi məqsədləri üçün müəyyən olunan gəlir göstəriciləri) onları formalaşdıran ilkin məlumatlar eynidir. Çünki, məlum olduğu kimi, mühasibat uçotu müəssisə çərçivəsində baş verən hadisə və faktlar barədə bütün məlumatları başdan-başa, fasiləsiz yığmaq, qeydiyyatdan keçirmək və ümumiləşdirmək sistemidir. Vergi orqanları tərəfindən istifadə olunan hər hansı məlumat həmin sistem tərəfindən yaranır, məlumatın kəmiyyəti isə yalnız vergi məqsədləri üçün korrektə oluna bilər. Beləliklə də mühasi-

bat uçotu ilə vergi uçotunun ayrıca, bir-birindən tədris olunmuş sistemlər kimi mövcud olması barədə müddəalar qəbul edilməzdir.

Onların ayrıca mövcud olan sistem kimi qəbul edilməsi əslində aktivlərə, öhdəliklərə, kapitala, gəlirlərə və xərclərə mühasibat uçotu sistemində və vergi sistemində fərqli tərif verilməli olduğunu qəbul etmək demək olardı. Bu, həm də həmin elementlərin ilkin kəmiyyətinin müxtəlif üsullarla və metodlarla müəyyən edilməsi zəruriliyini meydana çıxarardı.

Mühasibat uçotunun nəzəriyyəsində uçot və hesabat elementlərinin tərifi, təsnifatı və tanınması kriteriyaları bütövlükdə demək olar ki, heç bir fərq olmadan vergi sistemində də qəbul edilmişdir.

Mühasibat uçotu və hesabatının elementlərinə verilən təriflər Vergi Məcəlləsi tərəfindən inkar edilməmiş, əksinə həmin təriflər vergiqoyma bazasının müəyyən edilməsi üçün əsas götürülmüşdür. Bunun mücərrəd sözlərdən ibarət olmadığını təsdiq etmək üçün Vergi Məcəlləsində vergitutma bazası yaxud obyektləri kimi müəyyən edilmiş iqtisadi kateqoriyaların adlarını sadalamaq kifayətdir. Belə ki, Məcəllənin “Ümumi müddəalar adlı birinci fəslinin 13-cü maddəsində, eləcə də digər fəsil və maddələrində əmlak (aktivlər, gəlirlər, xərclər, mənfəət və s.) vergitutmada obyektlər kimi qəbul edilmişdir. Həmin anlayışlara Vergi Məcəlləsində verilən təriflər ilə Konseptual əsaslarda, MMUS-larda verilən təriflər arasında fərqlər demək olar ki, yoxdur. Təbiidir ki, uçot və hesabatı tənzimləyən normativ aktlarda aktivlər, öhdəliklər, kapital, gəlirlər və xərclər kimi elementlərin mahiyyəti, funksiyası daha geniş şəkildə interpretasiya edilir. Ona görə də vergi qanunveciliyində bunun təkrar olunmasına ehtiyac yoxdur. Mühasibat uçot və hesabatı elementlərinin geniş interpretasiyası, onların uçotu və hesabatını nəzəri və metodoloji cəhətdən düzgün təşkil etməyə, bununla da onlar barədə bütün qəbildən olan istifadəçilərə, o cümlədən vergi orqanlarına dürüst informasiya əldə etməyə imkan verir.

Mühasibat uçotu nəzəriyyəsinin, Prinsiplərin, Konseptual əsasların, MMUS-ların bu və ya digər elementə verdiyi tərif, onların uçot və hesabatda kəmiyyətinin konkret məbləğini müəyyən etmək üçün əsasdır. Müəyyən edilmiş kəmiyyət isə bu və ya digər korrekte olunmaqla, bəzən də olunmamaqla müvafiq vergi növünün hesablanması üçün istifadə edilir. Məsələn, Prinsiplər və Konseptual əsaslar, MHBS 1, MMUS 1 aktivləri keçmiş hadisələr nəticəsində yaranmış, gələcəkdə müəssisə-

yə iqtisadi fayda gətirə biləcək resurslar kimi müəyyən edir. Həmin resursların ilk dəyərini (maya dəyərini) yaradan xərclərin kəmiyyəti müvafiq standartlarla müəyyən edilir və hesabatda əks etdirilir. Məsələn, aktivlərin ilkin dəyəri Konseptual əsaslarda və Vergi Məcəlləsində müvafiq sürətdə belə müəyyən edilir:

“Aktivin ilkin dəyər əsasında qiymətləndirilməsi onun əldə edilməsi zamanı pul vəsaitlərinin və ya pul ekvivalentlərinin ödənilmiş məbləği və ya verilmiş əvəzləşdirmənin (mübadiləyə verilmiş qeyri-monetar aktivlərin, qəbul edilmiş öhdəliklərin, buraxılmış kapital alətlərinin) ədalətli dəyəri ilə qiymətləndirilməsini nəzərdə tutur [8].

“Aktivlərin dəyərinə onların alınması, gətirilməsi, istehsalı, tikilməsi, quraşdırılması və qurulması üçün çəkilən xərclər, həmçinin vergi ödəyicisinin gəlirdən çıxmaq hüququna malik olduğu xərclər istisna edilməklə aktivlərin dəyərini artıran digər xərclər daxil edilir [7].

Əmlak vergisinə cəlb edilən əsas vəsaitlərin qalığı (balans) dəyəri onların ilkin dəyərindən yığılmış amortizasiyanı çıxmaqla müəyyən edilir. Bu qayda Vergi Məcəlləsində müəyyən olunmuşdur. Əsas vəsaitlərin uçotunu tənzimləyən MMUS 7 isə əsas vəsaitlərin qalığı dəyərini onların ilkin dəyərindən yığılmış amortizasiyanı və qiymətdən düşmədən olan zərəri çıxmaqla müəyyən etməyi tövsiyə edir. Göründüyü kimi, hər iki sənəddə aktivlərin, onların tərkib hissəsi olan əsas vəsaitlərin qiymətləndirilməsi qaydasında demək olar ki, fərq yoxdur.

Konseptual Əsaslarda müəyyən edilmiş “ədalətli dəyər anlayışı ilə Vergi Məcəlləsində müəyyən edilmiş “bazar qiyməti anlayışları arasında isə fərq ümumiyyətlə görünür. Belə ki, Konseptual Əsaslarda ədalətli dəyər-aktivin müstəqil yaxşı məlumatlandırılmış və bu cür əməliyyatı həyata keçirməkdə maraqlı olan tərəflər arasında mübadilə nəticəsində əldə edilə biləcək məbləğdə qiymətləndirilməsini [8, s.12], Vergi Məcəlləsində isə bazar qiyməti altında - malın (işin, xidmətin) tələblə təklifin qarşılıqlı təsiri nəticəsində təşəkkül tapan qiymətlə qiymətləndirilməsini [7, s.22].

Vergi Məcəlləsinin 14.2 maddəsində göstərilir ki, vergitutma məqsədləri üçün malların ( işlərin, xidmətlərin ) qiyməti tərəflərin əməliyyatda (əqddə) təsbit etdikləri qiymət qəbul edilir [7,s.22]. Deyilənlər həm də onu sübut edir ki, mühasibat (maliyyə) uçotu və hesabatı sistemində və vergi qanunvericiliyi sistemində

uçot və vergi obyektlərinin qiymətləndirilməsi və deməli onların mühasibat uçot və hesabatında, eləcə vergi uçotu və hesabatında tanınması eyni kriteriya əsasında həyata keçirilir.

Mühasibat uçotu və hesabatının təməl prinsipləri eynilə vergi uçotunun da əsasında duran prinsiplərdir. Bunlara ilk növbədə ikili yazılış prinsipini, fəaliyyətin fasiləsizliyi prinsipini, hesablama metodu prinsipini, uçot siyasətinin bir hesabat dövründən digər hesabat dövrünə qədər ardıcıl tətbiq edilmə prinsipini, dövrülük prinsipini, pul ifadəsində qiymətləndirmə və s. prinsiplər aiddir.

İkili yazılış prinsipi mühasibat uçot və hesabatı elementləri, eləcə də vergi uçotunun obyektləri barədə informasiyanı formalaşdırmağın ən mühüm vasitələrindən, yaxud ümumqəbul edilmiş qaydalarından biridir. Onun vasitəsilə vergi öhdəliklərinin yaranması və ödənilməsi ilə bağlı balans hesabatında, mənfəət və zərərlər haqda hesabatda və digər hesabat formalarında müvafiq informasiya əks etdirilir.

Fəaliyyətin fasiləsizliyi prinsipi hər iki uçot üçün vacib prinsipdir. Daimi fəaliyyət göstərən müəssisənin öhdəlikləri, o cümlədən vergi öhdəlikləri yaranır, onların idarə olunması, onlara nəzarət edilməsi üçün fasiləsiz informasiya formalaşdırmaq zəruridir. Deməli fasiləsiz fəaliyyət göstərən müəssisədə həm mühasibat, həm də vergi uçotunun da fasiləsiz aparılması lazımdır. Mühasibat (maliyyə) uçotunun fasiləsiz aparılması müəssisə aktivlərinin ilkin (tarixi) dəyərlə qiymətləndirilməsi üçün zəruridir. İlkin (tarixi) dəyər üzrə məlumat isə vergi obyektlərinin dəqiq kəmiyyətinin müəyyən edilməsi üçün istifadə olunur.

Maliyyə uçotunun məcburi aparılması Mühasibat uçotu haqqında qanunla, vergi uçotunun aparılması, Vergi Məcəlləsi ilə müəyyən edilmişdir. Mühasibat uçotu və vergi uçotu sistemində hesablama metodu onu nəzərdə tutur ki, gəlirlər və xərclər pul vəsaitlərinin daxil olduğu yaxud ödənilməsi vaxtda deyil, baş verdiyi anda (dövrədə) əks etdirilməlidir. Bu prinsipin zəruriliyi mühasibat hesabatının və vergi hesabatının dövrü olaraq tərtib edilməsi ilə əlaqədardır.

Mühasibat uçotu və vergi uçotunda uçot siyasəti "Müəssisənin uçot siyasəti" adlı sənəddə birləşdirilir. Uçot siyasəti uçot məqsədləri, eləcə də vergi məqsədləri üçün baş verən təsərrüfat hadisələri və faktlarının ilkin müşahidəsinin, pul ifadəsində ölçmək, cari qruplaşdırmaq və ümumiləşdirmək üçün tətbiq olunacaq üsulların məcmusunu əks etdirir. İstər mühasibat hesabatı, istərsə də vergilər üzrə hesabat



müəyyən dövr üçün (illik və rüblük) tərtib edilir və biri digərini tamamlayır.

Mühasibat uçotu və vergi uçotunda informasiya eyni ölçü vahidi – manat ifadəsində formalaşır. Manat ifadəsində müxtəlif qiymətləndirmə üsullarından istifadə edilir ki, onların da əsas növlərini biz yuxarıda qısaca nəzərdən keçirdik.

Mühasibat uçotu və vergi uçotunda əks etdirilən məlumatların, informasiyanın ilkin mənbəyi müvafiq qaydada və formada təsdiq edilmiş eyni ilkin sənədlərdir. Onlar baş verən bütün təsərrüfat və vergi əməliyyatlarını təsdiq edir. Deyilənlərdən başa düşmək olar ki, hər iki uçotun aparılmasının məqsədi demək olar ki, eynidir – istifadəçilər üçün faydalı informasiya formalaşdırmaqdır. İnformasiyanın faydalılığı hər iki uçot növündə müəyyən keyfiyyət atributları ilə müəyyən edilir.

Prinsiplər və Konseptual əsaslarda həmin keyfiyyət atributlarına aşağıdakılar aid edilir: münasiblik; əhəmiyyətlik; dürüstlük, mahiyyətin formadan üstünlüyü; neytrallıq; ehtiyatlılıq; tamlıq; müqayisəlilik; ardıcılıq; anlaşıqlılıq. Aparılan araşdırmalardan belə nəticə çıxarmaq olar ki, vergi uçotu nəzəri və metodoloji baxımdan tamamilə mühasibat uçotunun bir hissəsidir.

Vergi Məcəlləsinin özü vergi məqsədləri üçün də mühasibat uçotunun ilkin və başlanğıc bir informasiya formalaşdırmaq sistemi olduğunu qəbul edir. Belə ki, Vergi Məcəlləsi özü, vergi bazasının hesablanması üçün ayrıca nəzərdə tutulan ilkin sənədlərdən və registrlərdən deyil, məhz mühasibat uçotu məqsədləri üçün nəzərdə tutulan ilkin sənədlərin və registrlərin məlumatlarından istifadə edilməsini tövsiyə edir.

Buna dair Vergi Məcəlləsində çoxlu sübutlar göstərmək olar. Məsələn, Vergi Məcəlləsi 111-ci maddənin 2-ci bəndində təsbit edir ki, “ümitsiz borc məbləğinin gəlirdən çıxılmasına vergi ödəyicisinin mühasibat kitablarında ümitsiz borc məbləğinin dəyəri olmayan borc kimi silindi vaxt yol verilir” [7].

Digər bir sübut kimi Vergi Məcəlləsinin 70-ci maddəsinin 3-cü bəndini göstərmək olar. Həmin bənddə qeyd edilir ki, əgər ilkin sənədlər öz məzmununa və mahiyyətinə görə vergi qanunvericiliyinə uyğun gəlsə, onları vergi hesablamalarında istifadə etmək olar [7].

Vergi Məcəlləsi gəlirlərin və xərclərin uçotunun Azərbaycan Respublikasının müvafiq qanunvericiliyinə uyğun olaraq aparılmasını qəbul edir. Bunu Məcəllənin 130-cu maddəsinin 2-ci və 3-cü bəndləri daha əyani şəkildə göstərir: “ Vergi ödəyicisi öz

fəaliyyəti ilə bağlı olan bütün əməliyyatların başlanğıcını, gedişini və qurtarmasını müəyyənləşdirməyə imkan verən uçotun aparılmasını təmin etməyə borcludur. Vergi tutulan gəlir bu məcəllənin tələblərinə əməl etmək üçün zəruri düzəlişləri aparmaq şərtlə vergi ödəyicisinin öz mühasibat uçotunda istifadə etdiyi metodla hesablamalıdır" [7].

Buradan çox mühüm nəticələr çıxarmaq olar:

1. Vergi Məcəlləsi, vergi məqsədləri üçün də mühasibat uçotunun ilkin və başlanğıc informasiya formalaşdırma sistemi olduğunu qəbul edir;

2. Vergi Məcəlləsi vergi məqsədləri üçün də vergi ödəyicisinin öz fəaliyyəti ilə bağlı olan bütün əməliyyatların mühasibat uçotunda əks etdirməyə borclu olduğunu müəyyən edir. Əslində bu tələb həm mühasibat, həm də vergi uçotunun müəssisənin fəaliyyətinin fasiləsizliyi prinsipi əsasında aparılmasını bərqərar edir;

3. Vergi Məcəlləsi gəlirlərin və xərclərin uçotu qaydasını deyil, mühasibat uçotunun artıq formalaşdırdığı məlumatlar əsasında onların vergitutma məqsədləri üçün kəmiyyətinin hesablanması qaydasını müəyyən edir.

Məlumdur ki, uçot və hesabatda, o cümlədən vergi uçotu və hesabatında obyektlər barədə informasiya formalaşdırmağın metodoloji-praktiki şərtlərindən biri onların müəyyən əlamətlər üzrə qruplaşdırılması, yaxud təsnifləşdirilməsidir. Vergi qanunvericiliyi (Vergi Məcəlləsi) müvafiq vergi növləri ilə bağlı müxtəlif təyinatlı informasiya formalaşdırmaq üçün onların təsnifatını özünəməxsus qaydada həyata keçirir. Vergilərin tutulması və ödənilməsi ilə əlaqədar olan təsnifləşdirmə mühasibat uçotu və hesabatı sistemində yoxdur. Hətta uçot və hesabat məqsədləri üçün mövcud ola biləcək təsnifat sistemi və təsnifat qrupları vergiqoymanın tələblərinə cavab verə bilməz. Məhz buna görə mühasibat uçotu və hesabatı sistemində vergilərlə bağlı təsnifat Vergi Məcəlləsinin tələbləri əsasında müəyyən olunmuşdur. Həmin təsnifatı bir qədər ətraflı nəzərdən keçirək. Azərbaycan Respublikasında vergiləri və ayırmaları bir çox əlamətlər üzrə təsnifləşdirmək olar: tutulma üsuluna, məqsədli istiqamətinə, ödənilmə mənbələrinə, vergi subyektlərinə görə təsnifləşdirmək olar (cədvəl 1.1).

Tutulma üsuluna görə vergilər müstəqim və dolaylı vergilərə bölünür. Məqsədli istiqamətinə görə vergilər ümumi və məqsədli xarakter daşıyan vergilərə bölünür. Müəssisənin mühasibat uçotunda ödənilməsi mənbələrinə görə vergilər məh-

sulların, iş və xidmətlərin maya dəyərinə daxil edilən, satışdan əldə olunan gəlir, müəssisənin mənfəəti hesabına ödənilən vergilərə bölünür.

Vergi ödəyən subyektlər aşağıdakı kimi təsnifləşdirilir: 1. Fiziki şəxslərdən tutulan vergilər (gəlir vergisi); 2. Hüquqi şəxslərdən tutulan vergilər (mənfəət vergisi); 3. Həm hüquqi, həm də fiziki şəxslər tərəfindən ödənilən qarışıq vergilər (torpaq vergisi və s.).

Vergi məəcəlləsində nəzərdə tutulan vergilər ölkənin müvafiq qanunvericilik aktları ilə tənzimlənilir və respublikanın bütün ərazisi (bölgələri) üçün vahiddir. Lakin həmin vergilər müxtəlif səviyyəli büdcələrə köçürülə bilər. Yerli vergilər ölkənin qanunvericiliyinə müvafiq surətdə yerli hakimiyyət orqanları tərəfindən tətbiq edilir və yalnız yerli büdcəyə daxil olur.

Qeyd etmək lazımdır ki, Vergi Məcəlləsinə uyğun olaraq müxtəlif səviyyələrdə büdcə üzrə vergilərin təsnifatı kifayət qədər şərtidir. Belə ki, vergilərin fondlar və büdcə üzrə bölgüsü bütün hallarda respublika büdcəsi haqda Qanunla tənzimlənilir. Nəticədə eyni vergi qüvvədə olan qanunvericiliyə müvafiq surətdə müxtəlif səviyyəli büdcələrə müəyyən proporsiyalarda tutula bilər.

**Büdcəyə və büdcədən kənar fondlara ödənilən vergi ödəmələrinin  
və ayırmaların təsnifatı**

Vergilərin və ayırmaların növləri	Vergiləri alan qurumlar	Vergiyə cəlb olunma obyektləri	Hesabların müxabirləşməsi		Tutulma üsulu
			Debet	kredit	
<b>Malların (iş, xidmət) maya dəyərində aid edilən vergilər</b>					
Gəlir vergisi	Dövlət büdcəsi	Məcmu gəlirlər	533	521	müstəqim
Torpaq vergisi	Dövlət büdcəsi	Vergi ödəyicisinin sərəncamında olan və ya istifadə etdiyi torpaq sahələri	202	521	müstəqim
Əmlak vergisi	Dövlət büdcəsi	Vergi ödəyicisinin xüsusi mülkiyyətində olan tikililər, həmçinin ona məxsus su və hava nəqliyyatı	801	521	müstəqim
Mədən vergisi	Dövlət büdcəsi*	Hasilatın həcmi, yaxud qiyməti	202	521	müstəqim
Yol vergisi	Yol fondu	Avtomobil nəqliyyat vasitələri	202, 711, 721, 731	521	müstəqim
Dövlət Sosial Müdafiə Fonduna ayırmalar	Dövlət Sosial Müdafiə Fondu	Əmək haqqı fondu	202, 711, 721, 731	522	müstəqim
Sosial sığortaya tutulma	Dövlət Sosial Müdafiə Fondu	Əmək haqqı fondu	533	522	müstəqim
<b>Satışdan gəlirlərə aid edilən vergilər</b>					
Əlavə Dəyər Vergisi	Dövlət büdcəsi	Satışdan ümumi döriyyə	601, 611	521	dolayı
Aksizlər	Dövlət büdcəsi	Malların dəyəri və ya həcmi	601, 611	521	dolayı
Sadələşdirilmiş vergi	Dövlət büdcəsi	Satışdan ümumi döriyyə	601, 611	521	müstəqim
<b>Mənfəət hesabına ödənilən vergilər</b>					
Hüquqi şəxslərin mənfəət vergisi	Dövlət büdcəsi	Ümumi mənfəət	801	521	müstəqim
Müxtəlif rüsumlar	Dövlət büdcəsi	Satışdan gəlirlər	801	521	müstəqim

\*- Yerli əhəmiyyətli tikinti materialları üzrə mədən vergisi yerli büdcəyə ödənilir.

## 1.2. Vergi uçotu mühasibat uçotunun tərkib hissəsi kimi

Azərbaycanda mühasibat (maliyyə) 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.

«Mühasibat uçotu haqqında» Azərbaycan Respublikasının Qanununa uyğun olaraq (24 mart 1995-ci il) «mühasibat uçotu müəssisənin, idarənin, təşkilatın və başqa təsərrüfat subyektlərinin əmlakının, öhdəliklərinin, kapitalının, dövriyyə vəsaitlərinin və ümumiyyətlə, bütün maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin natural göstəricilər əsasında, pul ifadəsində fasiləsiz, başdan-başa, sənədləşdirilmiş və mühasibat registrlərində qarşılıqlı əlaqələndirilmiş bütün təsərrüfat əməliyyatlarının mühasibat hesablarında ikili yazılış üsulu ilə yığılması və qaydaya salınması sistemini özündə əks etdirir» (Qanunun 3-cü maddəsi).

«Vergi uçotu» anlayışından bizim uçot praktikamızda ara-sıra istifadə olunsa da, həmin məfhum qanunvericiliklə rəsmiləşdirilməmişdir. Mövcud vergi qanunvericiliyində də yalnız «gəlirlərin və xərclərin uçotu» termininə üstünlük verilir. Buna baxmayaraq istisnasız olaraq bütün özəl müəssisələrdə Vergi Məcəlləsində nəzərdə tutulan qaydalara müvafiq surətdə qruplaşdırılan ilk sənədlərin məlumatları əsasında vergilər üzrə vergi bazasını müəyyənləşdirmək üçün informasiyaların ümumiləşdirilməsi sistemi üstünlük təşkil edir. Bu isə özlüyündə birmənalı şəkildə vergi uçotu deməkdir. Mühasiblərin dünyada mövcud olan əməkdaşlıq cəmiyyətləri tərəfindən mühasibat 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, çünki, 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 eynidir, başqa sözlə, ilk uçotun məlumatlarıdır. Mühasibat və vergi uçotunun mövcudluğunun ikinci modeli «ingilis-sakson» 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. Xüsusən də 1993-2000-ci illər ərzində respublikada mühasibat uçotunun tənzimlənməsi prosesinə fiskal orqanların fəal müdaxiləsi hər addımda müşahidə olunmuşdur. 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 meyilləri eyni tə-

sərrüfat 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 amilə 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» (611 «Sair əməliyyat gəlirləri») hesabının kreditində əks etdirilən satışdan əldə olunan vəsaitin dövriyyəsi əlavə dəyər vergisinin tutulan bazasına uyğun gəlir;

- 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.

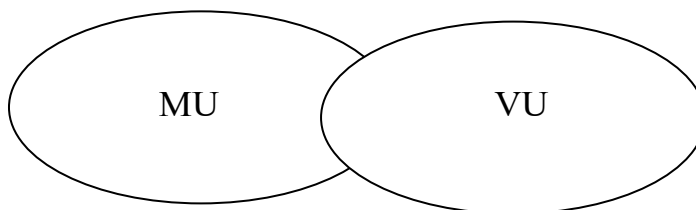
İqtisadi ədəbiyyatda vergi uçotu və onun mühasibat uçotu ilə qarşılıqlı əlaqəsi barədə müxtəlif fikirlər söylənilməkdədir. Məs., Smirnova S.A. belə hesab edir ki, «... vergi uçotunun ayrıca növ qismində qəbul edilməsi özlüyündə olduqca mübahisəlidir, belə ki, uçot və operativ informasiyaların toplanılmasının və işlənil-

məsinin qeyd olunan növü vahid maddəyə – vergiyə cəlb olunma məqsədi üçün maliyyə nəticələrinə xidmət göstərir. Bu da həmin uçotun dar istiqamətini xarakterizə edir» [45, s.58]. Brızqalın A.V. isə aşağıdakı mövqeni müdafiə edir: «...vergi uçotu müstəqil və mürəkkəb sistemə çevrilməkdədir» [35].

Biz belə hesab edirik ki, vergi uçotunun əsasını mühasibat (maliyyə) 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 lazımi informasiyalar verilməlidir. S.A.Nikolayeva qeyd edir ki, «...vergi haqqında informasiyalar mühasibat uçotunun informasiya sistemlərindən əldə oluna bilər. Mühasibat uçotu sistemindən kənar yarıadılan 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 haqqında sadəcə olaraq informasiya yoxdur» [41, 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 təsvir etmək olar (şəkil 1.1):

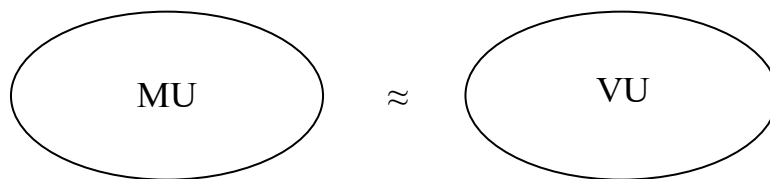


**Şəkil 1.1. Mühasibat və vergi uçotunun qarşılıqlı əlaqəsinin sxemi**

Əmlak vergisi üzrə vergiyə cəlb olunma bazası mühasibat uçotu məlumatları

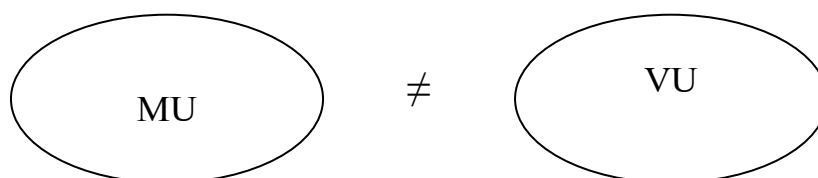


əsasında formalaşır və müvafiq surətdə aşağıdakı nisbətə malikdir (şəkil 1.2):



**Şəkil 1.2. 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 1.3):



**Şəkil 1.3. Mənfəət vergisi hesablanan zaman mühasibat və vergi uçotunun qarşılıqlı əlaqəsi sxemi**

Vergi uçotu sistemində mühasibat uçotunun iştirakı dərəcəsinə görə vergi uçotunun üç növünü bir-birindən fərqləndirirlər [36, 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 metodikasına 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: istifadə edilən ölçülər – pul ifadəsində; uçot obyektləri – müəssisənin bütövlükdə fəaliyyəti; hesabatın tərtib və təqdim olunmasının dövriliyi; bütün təsərrüfat əməliyyatlarının sənədlərlə təsdiqi; 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**

<b>Müqayisə sahəsi</b>	<b>Mühasibat uçotu</b>	<b>Vergi uçotu</b>
<b>A</b>	<b>B</b>	<b>V</b>
<b>Uçotun aparılma məqsədləri</b>	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 informasiya formalaşdırılması
<b>İnformasiyadan istifadə edənlər</b>	İnvestorlar, kreditorlar, səhmdarlar və s.	Vergi orqanları, kənar auditorlar, daxili auditorlar
<b>Maliyyə nəticələrinin hesablanması metodikası</b>	İki variant mümkündür: 1) mənfəət, məhsul (iş və xidmətlərin) satışından əldə edilən gəlir ilə onların tam maya dəyəri arasındakı fərq kimi hesablanır; 2) mənfəət, məhsul (iş və xidmətlərin) satışından əldə olunan gəlir ilə onun istehsal maya dəyəri və dövrü xərclər arasındakı fərq kimi hesablanır.	Mənfəət, Vergi Məcəlləsinin 104-cü maddəsinə uyğun olaraq vergi ödəyicisinin bütün gəlirləri ilə Vergi Məcəlləsinə əsasən gəlirdən çıxılmasına yol verilən xərclərin fərqinin məbləği ilə müəyyənləşdirilir.

A	B	V
<b>Gəlirlərin və xərclərin təsnifatı</b>	MHBS və MMUS ilə müəyyənləşdirilir: –fəaliyyətin adi növləri üzrə; – əməliyyat; –satışdankənar; – fəvqəladə	Gəlirlər: –malların təqdim edilməsindən, iş görülməsi və xidmət göstərilməsindən gəlir; – satışdankənar gəlirlər. Xərclər: – gəlirin əldə edilməsi ilə bağlı xərclər (Vergi Məcəlləsinin 108-ci maddəsi); – gəlirdən çıxılmayan xərclər (Vergi Məcəlləsinin 109-cu maddəsi).
<b>Amortizasiya olunan əmlakın faydalı istifadə müddəti</b>	Obyektlərdən istifadədən gözlənilən gəlirlərin alınması müddətindən asılı olaraq müəssisə tərəfindən müstəqil surətdə müəyyənləşdirilir.	Vergi Məcəlləsinə əsasən amortizasiya olunan əmlakın qrupları üzrə müəyyənləşdirilir.
<b>Əsas vəsaitlərə və qeyri maddi aktivlərə amortizasiya hesablanması üsulları</b>	– xətti üsul; – azalan qalıq üsulu; – faydalı istifadə müddətinin illərinin sayı üzrə dəyərin silinməsi üsulu; –məhsulların həcminə mütənasib olaraq dəyərin silinməsi üsulu	Vergi Məcəlləsinin 114-cü maddəsinə əsasən müəyyənləşdirilir.
<b>Əsas vəsaitlərin təmirinə çəkilən xərclər</b>	Hesabat dövrünün xərclərinin tərkibinə daxil edilir.	Hesabat dövrünün xərclərinə aid edilməsi qaydası Vergi Məcəlləsinin 115-ci maddəsi ilə müəyyənləşdirilmişdir.

Beləliklə, 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 mühasibat 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 mənfəətlə vergi ödəyicisinin maliyyə fəaliyyətinin nəticələri arasında fərqlər mövcuddur. Belə bir fərqlər vergi və mühasibat uçotunun qarşılıqlarında 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 (məsələn, transfert qiymətin yaradılması qaydasında) qarşısının alınması və s.

Bütün yuxarıda sadalananlar Vergi qanunvericiliyinin özünə məxsus 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.

Hazırda mühasibat hesabatının tərtib olunmasına iki müxtəlif mövqedən yanaşma mövcuddur.

Birinci – ingilis-sakson yanaşması zamanı müəssisələrdə mühasibin rolu investorlara və sahibkarlara maliyyə nəticələrini göstərməkdə və müəssisənin fəaliyyətinə aid edilən optimal qərarların qəbulunda idarə edənlərə kömək etməkdə təcəssümünü tapır. Məs., Böyük Britaniyada və ABŞ-da mühasibat hesabatlarının tərtib olunması qaydaları qanunla müəyyənləşdirilmir. Burada müvafiq standartları hazırlayan müvafiq peşəkar təşkilatlar mövcuddur. Həmin standartlar müntəzəm surətdə yenidən nəzərdən keçirilir və dəyişikliyə uğrayan iqtisadi şəraitdən asılı olaraq

adaptasiya edilir.

İkinci yanaşma əsasən Avropa qitəsi ölkələrində tətbiq olunur. Bu yanaşmanın mahiyyəti ondan ibarətdir ki, mühasibat uçotu və hesabatın qaydaları ya Ticarət Məcəlləsinə daxil edilir, ya da mühasibat uçotu haqda ayrıca qanunla tənzimlənir. Bir çox hallarda mühasibat uçotu müəssisənin rəhbərlərindən və investordlardan daha çox hökumətin (büdcənin) mənafeyini təmin etmək məqsədini güdür. Avropa İttifaqı son illərdə Dördüncü Direktivi (Maliyyə hesablari), Yeddinci Direktivi (Konsolidasiya olunan mühasibat uçotu) və Səkkizinci Direktivi (Mühasibat uçotu – peşəkarların məsuliyyəti) qəbul edilmişdir. Həmin Direktivlər əsasında Avropanın bir sıra ölkələri özlərinin mühasibat uçotu və hesabatı dair qanunvericilik aktlarında beynəlxalq standartlara cavab verən bir sıra dəyişikliklər aparmışlar.

Vergi hesablari 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 ərzində həyata keçirilən bütün xərclər nəzərə alınır. Belə ölkələrin vergi qanunvericiliyində bütün gəlirlərin və xərclərin maddələrinin siyahısı göstərilir. Odur ki, formal nöqtəyi-nəzərdən vergi qanunvericiliyində müəssisənin maliyyə nəticələrinə ehtiyac zəif əks etdirilmişdir. Biz işin bu bölməsində bir sıra ölkələrdə mühasibat və vergi uçotunun müqayisəli xarakteristikasını verməyə cəhd göstərmişik. Belə ölkələrdən biri Fransadır.

Fransa – unifikasiyalı uçot ideyasını dəstəkləyən ölkələrdən biridir. Fransada

mühasibat uçotu praktikası qanunvericiliyə istinad edir. Burada birinci hesablar planı 1947-ci ildə qəbul edilmişdir. Avropa İttifaqının Yeddinci Direktivinin təsiri altında 1982-ci ildə «Baş hesablar planı» təsdiq olunmuş və bu plan 1986-cı ildə Yeddinci Direktivin tələbləri nəzərə alınmaqla genişləndirilmişdir.

«Baş Hesablar planı» özündə aşağıdakıları birləşdirir:

- milli vahid hesablar planı (qanuni gücə malik);
- terminlərin tərifləri və izahı;
- mühasibat prinsipləri (qiymətləndirmə);
- maliyyə hesabatlarının standart formaları;
- məsrəflərin uçotunun qəbul olunmuş metodları.

Həmin plan qəbul olunanadək vergi qanunvericiliyi qüvvədə idi və praktik surətdə mühasibat uçotu və hesabat vergi qanunvericiliyinin tələbləri altında təcəssüm olunurdu. 1914-cü ildə qəbul edilən gəlirlərdən vergilər haqda birinci qanun vergiyə cəlb olunma ilə mühasibat uçotunun aparılmasının zəruriliyi arasındakı əlaqəni müəyyən etmişdir.

1807-ci ildə Napoleon tərəfindən qəbul edilən Fransanın Ticarət Məcəlləsi yuxarıda adını çəkdiyimiz «Baş hesablar planı» qəbul edilənədək qüvvədə olmuşdur. Buna görə də mühasibat uçotunun qaydaları çox böyük dərəcədə həmin məcəllənin müddəaları ilə əlaqədardır. Fransanın komməriya hüququnda mühasibat uçotu və hesabatla dair çox geniş müddəalara rast gəlinir. Belə ki, məcəllədə aktiv və passivlərin hər il inventarlaşmasının keçirilməsinin zəruriliyi əsaslandırılır. Maliyyə hesabatları sənədlərdə öz təsdiqini tapmalıdır və bu zaman bəzi mühasibat məlumatları müəyyən məhkəmə tədqiqatlarında imtiyazlı rol oynayır. Mühasibat uçotunun məlumatları hüquqi cəhətdən yoxlamalar və sübutlar məqsədilə istifadə olunur. Bütün mühasibat uçotu məlumatları rəsmi surətdə qeydiyyatdan keçirilməlidir. Uçot registrlərinə və inventar uçotu kitablarına, habelə digər əsas mühasibat sənədlərinə seriya nömrələri təhkim edilir və bütün sənədlər komməriya müəssisələrində xüsusi dövlət reyestrində qeydiyyatdan keçirilir (kompyuter məlumatlarının yoxlanılmasının xüsusi qaydaları tətbiq olunur).

Fransada vergiyə cəlb olunmanın «balans metodu» tətbiq edilir. Vergiyə cəlb olunan mənəfəti müəyyənləşdirmək üçün ilin əvvəlinə və axırına aktivlərin dəyəri arasındakı fərq əsas götürülür. Vergi qanunvericiliyində mühasibat hesabatlarının

formaları və qiymətləndirmənin həyata keçirilməsi qaydaları kimi mühasibat uçotunun qarşısında bir sıra ümumi tələblər mövcuddur. Bütövlükdə vergi məqsədləri üçün çıxılmalara yalnız o zaman icazə verilir ki, onlar mühasibat yazılışlarında öz əksini tapmış olsunlar.

Almaniyada mühasibat uçotu və hesabat sistemi İkinci Dünya müharibəsi başa çatdıqdan sonra xeyli inkişaf etmişdir. Əvvəllər bu sistem Fransada mövcud olan qaydalara əsaslanırdı. 1965-ci ildə korporasiyalar haqda Qanun qəbul edildikdən sonra həmin sistemdə radikal dəyişikliklər baş verdi. Başqa sözlə, iri şirkətlər üçün informasiyaların «şəffaf»lığı, konsolidasiya olunan və korporativ hesabatların ingilis-sakson anlayışları uçot təcrübəsinə gətirildi.

Digər ciddi dəyişiklik Avropa İttifaqı ölkələrinin qanunvericiliklərinin harmonizasiyası ilə əlaqədar baş verdi. 19 dekabr 1985-ci ildə mühasibat uçotu haqqında ümumi Qanunun qəbulundan sonra alman qanunvericiliyinə Avropa İttifaqının Dördüncü, Yeddinci və Səkkizinci Direktivlərindəki bəzi müddəalar daxil edildi. Almaniyada mühasibat uçotuna, Maliyyə hesabatına, informasiyaların açıqlanmasına və vergi yoxlamalarına qoyulan bütün tələblər ayrıca Qanun şəklində birləşdirilmişdir. Almaniyanın Ticarət Məcəlləsinin «Üçüncü kitab»ı adlandırılan həmin Qanun, məhdud məsuliyyətli əməkdaşlıqdan başlamış, qeyri-məhdud sayda səhmdarları olan şirkətlərdə bütün təsərrüfatçılıq subyektlərinə şamil edilir.

Alman sistemi vergi prinsiplərinin yüksək dərəcədə inteqrasiyası ilə fərqlənir. Burada mühasibat hesabatlarının qaydaları vergi uçotunun prinsiplərinə tabe etdirilir. İngilis-sakson təcrübəsindən fərqli olaraq, Almaniyada mühasibat hesabatı hər şeydən əvvəl investorların və digər maliyyə bazarları iştirakçılarının ehtiyaclarından daha çox vergi qanunvericiliyini üstün tutur. Almaniyada mühasibat hesabatları tərtib olunan zaman vergi məqsədləri üçün hazırlanan balansla, dərc olunan hesabat balansı arasında çox az fərq ola bilər. Burada da vergi qanunvericiliyinin tələblərinə müvafiq surətdə mühasibat cədvəllərində müvafiq düzəlişlər (məs., çıxılmalı olan ehtiyatlara düzəliş edilməsi) aparılmalıdır.

Almaniyada da vergi hesablanan zaman «Balans metodu»na üstünlük verilir. Bu üsulda vergiyə cəlb olunan mənfəətin müəyyənləşdirilməsinin ilkin nöqtəsi şirkətin balansındakı xalis aktivlərin ilin əvvəlinə və axırına dəyərlərinin fərqi hesab edilir.

Vergi qaydaları mühasibat hesabatının tərtib olunması qaydası ilə sıx əlaqədar. Vergiyə cəlb olunan mənfəətin kəmiyyəti hesablandıqda «determinasiya prinsipi»ndən istifadə olunur. Başqa sözlə, həmin kəmiyyət vergi ödəyicisinin mühasibat uçotu sənədlərində əks etdirilən məlumatlar əsasında hesablanır.

ABŞ-da mühasibat uçotu müstəqil elm sayılır və onun başlıca prinsipləri Böyük Britaniyanın mühasibat uçotu sistemindən varislik qaydasında qəbul edilmişdir. Mühasiblər öz fəaliyyətlərində yüksək dərəcədə peşəkar qərarlara və yanaşmaların yığcamlığına istinad edirlər. ABŞ-da maliyyə nəticələrinin (qanunvericilik qaydada yanaşmadan fərqli olaraq) «düzgünlük və ədalətlik» anlayışı üstünlük təşkil etməkdədir. Mühasiblərin peşə fəaliyyəti maliyyə uçotunun standartları üzrə Şura (FASB) tərəfindən tənzimlənir. Bu xüsusi bölmənin müstəqil təşkilatıdır və mühasibat uçotunun müvafiq standartlarını hazırlayır. FASB-in qanunları hazırlamaq səlahiyyəti yoxdur; onun qaydaları mühasibat uçotunun qəbul olunmuş Ümumi prinsipləri (QAAP) hesab olunur. Bu qaydalar sadə peşə standartlarıdır, lakin onların tətbiqi qiymətli kağızlar və birjalar üzrə Federal Komissiya (SEK) köməyi ilə gücləndirilir. Federal Komissiya, səhmlərini birjalarda açıq satan şirkətlərin fəaliyyətini tənzimləyir.

Bütövlükdə qeyd olunan şirkətlər istisna olmaqla amerikan sistemində dövrü maliyyə hesabatlarının dərc olunmasına ümumi qanunvericilik tələbləri yoxdur. Şirkətlər ştatların qanunları (federal qanunvericiliklə deyil) əsasında yaradılır. Hər bir ştatın özünün xüsusi korporativ qanunları mövcuddur və həmin qanunlarda mühasibat uçotunun aparılmasına və maliyyə hesabatlarının dərc etdirilməsinə minimum tələblər qoyulur. Bir sıra ştatlarda səhmlərin reyestrlərinin aparılması və digər korporativ məlumatların hazırlanması haqda tələblərə rast gəlinir. Lakin bu, heç də o demək deyildir ki, həmin qanunlara ciddi əməl olunur. Buna görə də bir sıra hesabatlar geniş ictimaiyyət üçün əlçatmazdır.

Beləliklə, ABŞ-da formal olaraq, federal səviyyədə real surətdə yalnız mühasibat hesabatlarına və onların hər il auditdən keçmələrinə tələblər qoyulur. Qeyd etdiyimiz kimi, SEK-in yalnız hesabatları açıq surətdə dərc olunan şirkətlərə səlahiyyəti çatır. Bu o deməkdir ki, məhdud məsuliyyətli şirkətlərə münasibətdə mühasibat hesabatlarının qarşısına müəyyən tələblər qoyulmur. Nəticədə ABŞ, beynəlxalq təcrübə nöqtəyi-nəzərindən xüsusi ölkə təsiri bağışlayır.



Mühasibat uçotu və hesabatın qaydaları (QAAP) FASB tərəfindən hazırlanmışdır. Onlar bir çox hallarda vəsaitlərin investisiyası haqda qərar qəbul edən potensial investitorlara, kreditorlara və digər şəxslərin informasiyalara olan ehtiyaclarını ödəmək üçün zəruridir. Bu qaydalar nə şirkətləri idarə edənlərin cari tələblərinə, nə də vergi orqanlarının ehtiyaclarına əsaslanır.

ABŞ-da cari daxilolmaların və xərclərin uçotuna əsaslanan yanaşmaya üstünlük verilir. Vergiyə cəlb olunan mənfəət ümumi gəlirdən icazə verilən xərclər çıxıldıqdan sonra hesablanır. Həm gəlirlər, həm də xərclər vergi qanunvericiliyində ayrıca müəyyənləşdirilir. Bəzi istisnalarla amerikan sistemi mühasibat uçotunu aparmaq üçün yalnız ümumi rəhbərlik rolunu oynayır. Vergi qanunlarında praktik olaraq vergi ödəyicisinin mühasibat hesablarına istinad olunmur. Eyni zamanda mühasibat uçotu və vergi uçotu arasındakı belə açıq-aşkar fərqlər, ilk baxışdan göründüyü kimi bir o qədər də mütləq deyildir.

Avropa ölkələrindən fərqli olaraq ABŞ-da vergi və mühasibat hesabatlarının tərtib olunmasının ayrı-ayrı prinsipləri qəbul edilmişdir. Bu o deməkdir ki, ABŞ-ın vergi qanunvericiliyi mühasibat və vergi hesabatlarını dəqiq əlaqələndirə bilmək imkanından uzaqdır. Qaydaya görə vergi uçotunun bütün prinsipləri vergi məəcəlləsində və ABŞ-ın normativ sənədlərində, yaxud da məhkəmə araşdırmaları vasitəsilə tənzimlənir. Praktik məqsədlər üçün mühasibat hesabatlarının tərtib olunması qaydalarının mühüm rol oynamalarına baxma-yaraq, vergiyə cəlb olunan mənfəət mühasibat prosedurlarından asılı olmayaraq hesablanır.

ABŞ-da vergi ödəyicisinin vergi öhdəliklərini əks etdirən əsas sənəd vergi bəyannaməsi sayılır. Vergi ödəyicisinin başlıca vəzifəsi bəyannaməni vaxtında doldurması və təqdim etməsi hesab olunur. Eyni zamanda vergi ödəyicisinin «kitabı»nın aparılmasına da böyük diqqət yetirilir. Vergi ödəyicisi mühasibat uçotu sənədlərində və vergi bəyannamələrində verdiyi məlumatlara bəraət qazandırmaq üçün daim hesabların registrlərini və digər uçot məlumatlarını qeydə almalıdır.

ABŞ-ın vergi qanunvericiliyi vergi ödəyiciləri tərəfindən istifadə oluna bilən mühasibat uçotunun aparılmasının, yaxud mühasibat hesabatlarının tərtib olunmasının konkret metodlarını müəyyənləşdirmir. Həmin sənədlərdə vergi məqsədləri üçün «uçot metodu» anlayışına rast gəlinmir. Belə bir təsəvvür yaranır ki, ABŞ-ın Konqresi və vergi administrasiyası belə bir gümanı əsas götürür ki, uçot metodu əs-

lində reqlamentləşdirilən praktikadır və onun vasitəsilə xərclərin və gəlirlərin maddələri uçotda əks etdirilir.

ABŞ-ın vergi məcəlləsində vergi dövrünü və vergiyə cəlb olunma məqsədi üçün bu və ya digər xərc maddələrinin uçotu qaydalarını müəyyənləşdirən çoxsaylı maddələr mövcuddur. Gəlirlərin uçotu anı da vergi qanunvericiliyində göstərilir və gəlirlərin xarakterindən asılıdır. Vergi qanunvericiliyinin bəzi maddələrində hesablaşma, yaxud kassa metodunun tətbiqi, mal-material ehtiyatlarının inventar uçotu kimi konkret məsələlərə rast gəlinir.

Buna baxmayaraq ABŞ-ın Vergi Məcəlləsində bütün vergi ödəyiciləri üçün uçotun vahid metodunun tətbiqi barədə hər hansı bir tələb yoxdur. Hansı ki, Məcəllədə gəlirlərin və xərclərin qəbul edilməsi prinsipi müəyyənləşdirilmişdir. Hesabatların tərtib olunmasının konkret metodları haqda da məcəllədə heç bir maddə yoxdur. Əsas uçot məlumatlarının səliqəli və düzgün aparılmasının zəruriliyi göstərilə də onların hansı qaydada təqdim olunması haqda bir söz belə deyilmir.

ABŞ-da vergiyə cəlb olunma məqsədi ilə vergitutma bazasının müəyyənləşdirilməsi üçün son nəticə vergi bəyannaməsində göstərilir. Bəyannamədə vergi öhdəliklərinin hesablanması bütün başlıca üsürləri qeydə alınır və daha sonra cəmlənir. ABŞ-ın vergi bəyannaməsi Avropa ölkələrində qəbul olunan bəyannamələrdən kəskin surətdə fərqlənir. Daha konkret desək, amerikan bəyannaməsi daha çox maliyyə hesabatına bənzəyir və özünün xüsusi vergi balansı var. Bu sənəddə vergi ödəyicisinin vergiyə cəlb olunan mənfəətinin bütün əsas üsürləri sadalanır.

## FƏSİL II. VERGİ ÖHDƏLİKLƏRİNİN UÇOTU VƏ AUDİTİNİN XÜSUSİYYƏTLƏRİ VƏ VERGİ UÇOTUNUN TƏTBİQİ İMKANLARI

### 2.1. Müəssisələrdə hesablaşmaların mühasibat və vergi uçotunun müasir vəziyyəti

Məlum olduğu kimi müəssisə təsərrüfatçılıq obyektidir, daha dəqiq desək, özünün sahibi var. Mülki Məcəlləyə müvafiq olaraq müəssisə mülki hüquq obyektini hesab olunur. Hüquq obyektini mənasında müəssisə, sahibkarlıq fəaliyyətini həyata keçirmək üçün istifadə olunan əmlak kompleksi kimi başa düşülməlidir. Necə bir əmlak kompleksi kimi müəssisənin tərkibinə daxildir: torpaq sahəsi, binalar, tikililər, qurğular, avadanlıqlar, ləvazimatlar, xammal, məhsul, hüquq, tələblər, borclar, həmçinin müəssisəni fərdiləşdirən nişan hüquqları, onun məhsulları, iş və xidmətləri (firmanın adı, mal nişanları, xidmət nişanları və b.), müstəsna hüquqlar.

Respublikada fəaliyyət göstərən bütün hüquqi şəxslər Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin 130-cu maddəsinə əsasən mühasibat uçotunu aparmalıdırlar. Mühasibat uçotunun başlıca məqsədi qanunvericiliyə müvafiq surətdə xüsusi və kənar istifadəçiləri uçot informasiyaları ilə təmin etməkdən ibarətdir.

Vergi uçotu isə 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 bağladıkları müqavilədə nəzərdə tuturlar. Qaydaya görə müəssisələr malsatan və podratçıların hesabnamələrini ödəmə tapşırıqları və

sitəsilə ödəyirlər.

431 «Malsatan və podratçılara uzunmüddətli kreditor borcları» və 531 «Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditor borcları» hesablarında satın alınan mal-material dəyərlərinə, qəbul olunan işlərə, yaxud istehlak xidmətlərinə görə bütün əməliyyatlar uçota alınır.

Qaydaya görə bu hesablarda 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 olaraq əks etdirilir.

431 «Malsatan və podratçılara uzunmüddətli kreditor borcları» və 531 «Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditor borcları» hesabları mühasibat uçotuna qəbul edilən mal-material ehtiyatlarının, görülən işlərin, istehlak xidmətlərinin dəyəri məbləğində kreditləşir. Material ehtiyatlarının daşınması üzrə xidmətlərin dəyəri 431-ci və ya 531-ci hesabların kreditinə, istehsalat ehtiyatları, mallar, istehsal və satış xərcləri və s. uçota alınan hesabların debetinə yazılır.

## Cədvəl 2.1

### Mühasibat uçotunda material dəyərlərinin satın alınması (iş, xidmətlər) üzrə əməliyyatlar

Təsərrüfat əməliyyatlarının məzmunu	Müxabirləşən hesablar	
	Dt	Kt
Satın alınan material dəyərlərinə (iş, xidmət), görə borclar əks etdirilmişdir	201, 202, 711, 721, 731	431, 531
Satın alınan material dəyərlərinə (iş, xidmət), ƏDV məbləği əks etdirilmişdir	241	431, 531
Satın alınan material dəyərlərinə (iş, xidmət), (ƏDV daxil olmaqla) malsatan və podratçılara ödəniş həyata keçirilmişdir	431, 531	221, 223, 224

Bu məqsədlə 171 «Alıcılar və sifarişçilərin uzunmüddətli debitor borcları» və 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 fərq-

ləri 801 «Ümumi mənfəət (zərər)» hesabı ilə müxabirləşməklə 431 «Malsatan və podratçılara uzunmüddətli kreditor borcları» və 531 «Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditor borcları» hesablarında əks etdirilir.

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

Dt 431, 531      Kt 171, 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 171, 211      Kt 221, 223, 224

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

Dt 113, 201, 205, 711, 721, 731      Kt 171, 211

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

Dt 241      Kt 171, 211

Daha sonra avansın məqbulu üzrə köçürmə tərtib olunur.

Dt 431, 531      Kt 171, 211

Bəzən müəssisələr öz hesablaşmalarında vekseldən də istifadə edir. Alıcı (sifarişçi) tərəfindən ödənişin təxirə salınması qisminə malsatana verdiyi məhsula görə veksəl əmtəə vekseli adlanır. Əmtəə veksellərinin mühasibat uçotunun xüsusi qaydası mövcuddur. Veksellərin uçotu üçün 431 «Malsatan və podratçılara uzunmüddətli kreditor borcları» və 531 «Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditor borcları» hesabların tərkibində «Verilmiş veksellər üzrə hesablaşmalar» adlı subhesab açmaq məqsədəuyğundur. Belə halda verilmiş vekseli belə əks etdirmək olar:

Dt 431, 531      Kt 431, 531 «Verilmiş veksellər üzrə hesablaşmalar» subhesabı

Malsatana verilən xüsusi veksellərin ödənilməsi aşağıdakı köçürmə ilə qeydə alınır:

Dt 431, 531 «Verilmiş veksellər üzrə hesablaşmalar» subhesabı Kt 221, 223, 224

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 171 «Alıcılar və sifarişçilərin uzunmüddətli debitor borcları» və 211 «Alıcılar və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları» hesablarında 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. 171-ci və 211-ci hesabların tərkibində «İnkasso qaydasında hesablaşmalar», «Planlı ödəmələr üzrə hesablaşmalar», «Alınmış veksellər» kimi subhesablar açıla bilər.

İndi həmin əməliyyatların mühasibat uçotunda necə əks etdirildiyini araşdırmaq.

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) yola salınması aşağıdakı köçürmə vasitəsilə rəsmiləşdirilir:

Dt 171, 211 Kt 601

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

Dt 221, 223, 224, 202 Kt 171, 211

Alıcıların və sifarişçilərin 171-ci və 211-ci hesabların debetində əks etdirilən borcları debitor borcları adlanır. Əgər alıcıların (sifarişçilərin) debitor borclarının baş verməsindən üç il keçmişdirsə, başqa sözlə iddia müddəti ötmüşdürsə və borc ödənilməmişdirsə, onu silmək lazımdır. İddia müddəti ötmüş borclar müvafiq hesablarda əks etdirilir:

Dt 801 Kt 211

Əgər alıcı (sifarişçi) öz borcunu müqavilədə nəzərdə tutulan müddətdə ödəməmişdirsə, onda belə borclar üzrə ehtiyatlar yaratmaq olar.

Onda əvvəllər ehtiyat yaradılan iddia müddəti keçmiş, yaxud tutulması real sayılmayan borcların silinməsi aşağıdakı hesablarda qeydə alınır.

Dt 334, 335 «Şübhəli borclar üzrə ehtiyatlar» subhesabı

Kt 171, 211

Adətən müəssisə məhsulunu satmaqla (işləri yerinə yetirməklə, xidmət göstərməklə) müqavilədə elə bir şərt qoyur ki, məhsul yalnız qabaqcadan ödənildikdən sonra yola salınacaq. Aydın məsələdir ki, alınmış avans onu göstərir ki, alıcı müqavilə üzrə özünün öhdəliyini yerinə yetirəcək.

Material dəyərlərinin gözlənilən yola salınması üçün malalan avans köçürmüşdürsə, həmin əməliyyat 443 «Alınmış uzunmüddətli avanslar» və 543 «Alınmış qısamüddətli avanslar» hesablarında qeydə alınmalıdır:

Dt 221, 223, 224 Kt 443, 543

Həmin mallara görə ƏDV hesablanması belə əks etdirilir:

Dt 443, 543 Kt 521 «ƏDV üzrə hesablaşmalar» subhesabı

Alıcılara material dəyərləri (yerinə yetirilən işlər, göstərilən xidmətlər) verildikdə, alınmış avansa görə hesablanan ƏDV məbləğini bərpa etmək lazımdır.

Dt 521 «ƏDV üzrə hesablaşmalar» subhesabı

Kt 443, 543

Əvvəlcədən avans şəklində qeydə alınan məbləğ isə bilavasitə 443-cü və ya 543-cü hesabda əks etdirilməlidir:

Dt 443, 543 Kt 171, 211

Alıcı (sifarişçi) özünün borcunu xüsusi sadə veksellə təmin edə bilər. Bu halda borcu uçota almaq üçün 171-ci və ya 211-ci hesabın tərkibində «Alınmış veksellər» adlı subhesab açılır.

Nə zaman ki alıcı malların (məhsulların, iş, xidmət) ödənilməsinin təminatına əvvəlcədən verilən vekseli ödəyir, onda uçotda belə yazılış verilir:

Dt 221, 223, 224 Kt 171, 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.

Göstərilən əməliyyatların istehsal prosesinə birbaşa əlaqəsi yoxdur və köməkçi, yaxud ümumtəsərrüfat xarakterli əməliyyatlara aiddir və onların uçotu 445 «Digər uzunmüddətli öhdəliklər» və ya 545 «Digər qısamüddətli öhdəliklər» hesabında həyata keçirilir.

## Cədvəl 2.2

### Mühasibat uçotunda əmlakın və müəssisə heyətinin sığortası üzrə hesablaşmalarla əlaqədar əməliyyatlar

Təsərrüfat əməliyyatlarının məzmunu	Müxabirləşən hesablar	
	Dt	Kt
Könüllü sığorta müqaviləsi üzrə sığorta ödənişlərinin (haqlarının) hesablanması	242	445-1, 545-1
Sığorta müqaviləsi üzrə sığorta ödənişləri köçürülmüşdür	445-1, 545-1	221, 223, 224
Sığorta ödənişləri istehsal xərclərinə aid edilmişdir	711, 721, 731	242
Əmlakın və müəssisə heyətinin sığortası üzrə sığorta ödəmələrinin hesablanması əks etdirilmişdir	445-1, 545-1	711, 721, 731
Müəssisəyə daxil olan sığorta ödəməsi məbləği əks etdirilmişdir	221, 223, 224	445-1, 545-1
Sığorta hadisəsi zamanı xarab olan, yaxud məhv edilən sığorta olunan əmlakın qalıq dəyrəi silinmişdir	445-1, 545-1	111, 201, 204, 205
Sığorta müqaviləsi üzrə işçiyə çatası sığorta ödənişi məbləği əks etdirilmişdir	445-1, 545-1	533
Sığorta ödənişinin baş verən zərəri üstələyən məbləği müəssisənin mənfəətinin tərkibinə daxil edilmişdir	445-1, 545-1	801
Sığorta hadisələrindən sığorta ödəmələri ilə kompensasiya olunmayan itkiləri əks etdirilmişdir	801	445-1, 545-1

Əmlak və müəssisə heyətinin sığortası üzrə hesablaşmaların uçotu zamanı müəssisə sığortaçı kimi çıxış edir və bu əməliyyatı təklif etdiyimiz kimi 445-1 «Əmlak və şəxsi sığorta üzrə hesablaşmalar» və ya 545-1 «Əmlak və şəxsi sığorta üzrə hesablaşmalar» subhesabında aparmaq məqsədəuyğundur. Bu subhesabda məcburi sığorta növləri üzrə hesablaşmalar aparıla bilməz. Həmin hesablaşmaların 522 «Sosial sığorta və təminat üzrə öhdəliklər» adlı hesabda aparılması nəzərdə tutulmuşdur.

#### ***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 ödəmələrin uçotu 533 «İşçi heyətinə qısamüddətli kreditor borcları» 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 və rəqəsinə görə məbləğlər və s. tutulur. Əmək haqqının hesablanması və onun istehsal məsrəflərinin (satışla bağlı xərclərin) uçota alındığı hesablar üzrə bölüşdürülməsi əməliyyatları aşağıdakı qaydada rəsmiləşdirilir.

### Cədvəl 2.3

#### Əmək haqqının hesablanması və onun istehsal məsrəflərinin bölüşdürülməsi

Təsərrüfat əməliyyatlarının məzmunu	Müxabirləşən hesablar	
	Dt	Kt
İşçilərə əmək haqqı hesablanmışdır	711, 721, 731, ...	533
Əsas vəsait obyektlərinin inşasında (yenidən qurulmasında) çalışan işçilərə əmək haqqı hesablanmışdır	113	533
Satışdankənar gəlirlərin alınması prosesində çalışan işçilərə əmək haqqı hesablanmışdır	731	533
Xərcləri gələcək dövrlərin xərclərində uçota alınan işlərin yerinə yetirilməsi ilə məşğul olan işçilərə əmək haqqı hesablanmışdır	242	533
Fövqəladə hadisələrin ləğvi ilə məşğul olan işçilərə əmək haqqı hesablanmışdır	761	533
Müəssisə əməkdaşlarına dividend hesablanmışdır	801	533
Əmək haqqından gəlir vergisi tutulmuşdur	533	521

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

Dt 244      Kt 221

Əgər işçidə təhtəlhesab məbləğin istifadə olunmayan hissəsi qalarsa, o, həmin məbləği kassaya qaytarmalıdır.

İşçi təhtəlhesab məbləği vaxtında qaytarmazsa, bu əməliyyat aşağıdakı mühasibat hesablarında öz əksini tapır:

Dt 533    Kt 244 – əgər həmin məbləği əmək haqqından tutmaq mümkünlürsə,

Dt 721, 731    Kt 244 – əgər belə imkan yoxdursa.

Sərf olunmuş təhtəlhesab məbləğin silinməsi işçinin avans hesabı əsasında

əks etdirilir:

Dt 711, 721, 731, 113, 201, 204, 205      Kt 244

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

Dt 221      Kt 244

Verilən borclar üzrə işçilərlə hesablaşmalar 217 «Digər qısamüddətli debitor borcları» hesabının «Verilmiş borclar üzrə hesablaşmalar» subhesabında uçota alınır.

İşçilərə borc verildikdə belə yazılış tərtib olunur:

Dt 217      Kt 221, 223

Uçotda aşağıdakı köçürmə aparılmalıdır:

Dt 217      Kt 801

– borcdan istifadəyə görə faiz hesablanmışdır:

Dt 221, 223      Kt 217

– işçi faiz məbləğini müəssisəyə ödəmişdir.

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

Dt 221, 223      Kt 217

– işçi pulu kassaya (hesablaşma hesabına) qaytarmışdır.

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

Dt 533      Kt 217

– 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 521 «Vergi öhdəlikləri» hesabında ümumiləşdirilir. Hər bir vergi ayrıca subhesabda qeydə alınmalıdır. Belə olduğu şəraitdə 521-ci hesabın tərkibində aşağıdakı subhesabları açmaq məqsəddə 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 ödəniləsi vergilərin məbləğlərinin hesablanması debetində isə vergilərin büdcəyə köçürülməsi öz əksini tapmalıdır.

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

Hüquqi şəxslərin mənfəət vergisinin hesablanması uçotda belə əks etdirilməlidir:

Dt 901      Kt 521 «Mənfəət vergisi üzrə hesablaşmalar» subhesabı  
– büdcəyə çatması mənfəət vergisi hesablanmışdır.

Verginin büdcəyə köçürülməsi qeydə alınır:

Dt 521 «Mənfəət vergisi üzrə hesablaşmalar» subhesabı      Kt 223  
– mənfəət vergisinin məbləği büdcəyə ödənilmişdir.

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 metoduna əsasən).

Büdcəyə ödənilən vergilərin hesablanması zamanı tətbiq olunan bəzi əməliyyatlarda aşağıdakı köçürmələrdən istifadə edilir. 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, 204, 205

Kt 431, 531 – malsatanlardan alınan material dəyərlərinin mədaxili;

Dt 241

Kt 431, 531 – satın alınan dəyərlər üzrə ƏDV məbləğinin əks etdirilməsi.

**Cədvəl 2.4****Büdcəyə ödənilən vergilərin hesablanması əməliyyatları**

Təsərrüfat əməliyyatlarının məzmunu	Müxabirləşən hesablar	
	Dt	Kt
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 «ƏDV üzrə hesablaşmalar» 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	601, 611	521 «ƏDV üzrə hesablaşmalar» subhesabı

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

Dt 711, 721, 731    Kt 431, 531

Dt 241                      Kt 431, 531

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

241-ci 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.

Əksər 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 alı-

nır:

Dt 103, 113, 201, 204, 205, 711, 721, 731 Kt 241

Qeyri-kommersiya təşkilatlarında məqsədli vəsaitlər hesabına ƏDV-nin silinməsi zamanı aşağıdakı köçürmə tərtib olunur:

Dt 444, 544 Kt 241

Kommersiya təşkilatlarında isə:

Dt 601, 611 Kt 241

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

Dt 221, 223, 224 Kt 443, 543 – alınmış avans məbləğinə;

Dt 443, 543 Kt 521 «ƏDV üzrə hesablaşmalar» subhesabı  
ƏDV hesablanmışdır

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

Dt 443, 543 Kt 601, 611 – malların satışı əks olunur;

Dt 521 «ƏDV üzrə hesablaşmalar» subhesabı

Kt 443, 543 – əvvəlcədən alınan avansdan hesablanan ƏDV məbləği bərpa olunmuşdur;

Dt 601, 611 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 situ-

asiyadan 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 534      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. Vergi öhdəliklərinin auditinin planlaşdırılması, aparılması metodları və daxili nəzarət sisteminin təşkili**

Büdcə ilə hesablaşmaların auditini həmin sahədə uçot və hesabatın qanunvericiliyə uyğun aparıldığını, ayrı-ayrı vergi növlərinin hesablanması və ödənilməsi üzrə əməliyyatların uçot və hesabatda dürüst və tam əks etdirildiyini yoxlamaq məqsədini güdür. Auditin aparılması üçün ilk növbədə onun planlaşdırılmasını həyata keçirmək lazımdır. Planlaşdırmanı auditor səmərəli şəkildə aparmalı, müxtəlif prosedurların tətbiq edilməsini nəzərdə tutmalıdır ki, onların vasitəsilə audit yoxlaması nəticəsində düzgün idarəetmə qərarlarının qəbul edilməsi mümkün olsun.

Auditin planlaşdırılması müvafiq normativ aktla həyata keçirilir. Normativ akt da auditin planlaşdırılması qaydaları beynəlxalq standartlar nəzərə alınmaqla req-

lamentləşdirilir. Qaydalarda göstərilir ki, auditor təşkilatı yaxud fərdi auditor öz işini elə planlaşdırmalıdır ki, yoxlama səmərəli aparılmış olsun. Auditor büdcə ilə hesablaşmaların auditini planlaşdırarkən auditin ümumi planı və proqramının düzgün və tam işlənilib hazırlanması üçün məsuliyyət daşıyır. Auditor büdcə ilə hesablaşmaların audit planını tərtib etməli və sənədli şəkildə rəsmiyyətə salmalı, həmin planda nəzərdə tutulan auditor yoxlamasının həcmi və qaydalarını təsvir etməlidir. Plan, audit proqramının işlənilib hazırlanması üçün kifayət qədər ətraflı olmalıdır. Bununla belə, audit planının forması və məzmunu fəaliyyəti yoxlanılan şəxsin (müəssisənin) fəaliyyətindən və bununla əlaqədar olaraq vergi uçot və hesabatının təşkilindən, yoxlamanın mürəkkəbliyindən, audit zamanı tətbiq edilən konkret prosedurlardan və metodikalardan asılı olaraq dəyişə bilər.

Büdcə ilə hesablaşmaların audit planını işləyib hazırlayarkən aşağıdakılar nəzərə alınmalıdır:

1) audit yoxlamasına məruz qalan şəxsin (müəssisənin) fəaliyyəti. Bu zaman həmin şəxsin fəaliyyətinə təsir edən ümumi iqtisadi amillər və şərtlərə diqqət yetirmək lazımdır. Bununla yanaşı onun keçən audit yoxlamasından sonrakı dövrdə maliyyə vəziyyətinin necə dəyişdiyini müəyyən etmək zəruridir. Eyni zamanda müəssisə rəhbərinin səriştəliliyinin ümumi səviyyəsi müəyyən edilməlidir;

2) mühasibat uçotu, o cümlədən vergilərin uçotu və daxili nəzarət sistemləri. Bu kontekstdə audit yoxlamasının aparıldığı müəssisənin uçot siyasəti, o cümlədən vergi uçotu sahəsində qəbul etmiş olduğu siyasəti, onun dəyişilməsi, mühasibat uçotu və vergi qanunvericiliyi sahəsində baş vermiş normativ dəyişikliklər, onların fəaliyyətinin audit yoxlamasına məruz qalan müəssisənin uçot və hesabatına necə təsir etdiyi diqqət mərkəzində olmalıdır;

3) risklər və əhəmiyyətlik. Bu çərçivədə auditor audit üçün daha vacib olan sahələri, audit üçün əhəmiyyətlik səviyyələrini, əhəmiyyətin təhrif imkanlarını (o cümlədən keçmiş illərin audit əsasında), mühasibat uçotu və vergi uçotu sahəsində mühasibin mülahizələri əsasında müəyyən olunmuş göstəriciləri, məsələn, qiymətləndirilən göstəriciləri, diqqətlə yoxlamalı və bunları nəzərə almalıdır;

4) prosedurların xarakteri, vaxt çərçivəsi və həcmi. Bu sahədə auditor əsas

diqqəti auditin aparılması üçün vergilərin uçotunun müxtəlif bölmələrindən hansının nisbətən daha vacib olduğuna yönəlməli, fəaliyyəti audit yoxlamasına məruz qalan müəssisəni (şəxsin) daxili audit bölməsinin mövcudluğunu və onun kənar audit prosedurlarına təsiri imkanlarını müəyyən etməlidir;

5) işlərin koordinasiyası və istiqamətləri, yerinə yetirilən işlərə cari nəzarətin olması və onların yoxlanması. Bu zaman müəssisənin filialları, bölmələri və törəmə şirkətlərinin yoxlanılmasına digər auditor şirkətlərinin, həmçinin ekspertlərin cəlb edilməsi zəruriliyi və imkanları, auditor yoxlaması aparılan müəssisədə bölmələrin ərazi baxımından bir-birindən aralı olması, müvafiq işləri yerinə yetirmək üçün lazım olan mütəxəssislərin olub-olmaması dəqiq planlaşdırılmalıdır;

6) sair aspektlər, o cümlədən audit yoxlaması aparılan müəssisənin fəaliyyətinin fasiləsizliyinin şübhə doğurması, auditor xidmətlərinin göstərilməsi barədə müqavilənin xüsusiyyətləri, auditor rəyinin forması və hazırlanması müddətləri və s.

Auditin proqramı, auditor yoxlaması aparılan auditor üçün təlimatlar toplusu, eləcə də işlərə nəzarət və onların yerinə yetirilməsini yoxlamaq vasitəsidir. Auditin proqramına həmçinin vergi uçotu və hesabatının audit yoxlamasına cəlb olunan sahələrinin hazırlanması şərtləri və auditin müxtəlif sahələri və prosedurları üçün planlaşdırılan vaxt daxil edilə bilər.

Proqramın hazırlanması gedişində auditor risklərin qiymətləndirilməsi, nəzarət vasitələrinin səmərəliliyi barədə məlumatları nəzərə almalıdır. Bu mərhələdə yoxlama prosedurları bir daha nəzərdən keçirilməli, həmçinin nəzarət vasitələrinin testləşdirilməsinin vaxt çərçivələri müəyyən edilməlidir.

Audit planı və auditin proqramı zəruriyyət yarandıqda audit yoxlamasının gedişində dəqiqləşdirilə və onlara yenidən baxıla bilər. Auditin planı və proqramına əhəmiyyətli dəyişikliklər edildikdə bu dəyişikliklərin səbəbləri sənədləşmə qaydasında rəsmiyyətə salınmalıdır.

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.

Büdcə ilə hesablaşmaların auditinə başlamazdan əvvəl audit təşkilatı əmin olmalıdır ki, xüsusi auditor tapşırığının yerinə yetirilməsində sifariş verən şəxslə 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 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 işçi sənədlərinin böyük hissəsi konfidensial hesab olunur. 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 göstərilməlidir.

Dünya praktikası və aparılan araşdırmalar göstərir ki, auditorun işçi sənədlərini aşağıdakı qruplara bölmək məqsədəuyğundur: – fasiləsiz doldurulan sənədlər; – auditorun inzibati sənədləri; – auditorun informasiya sənədləri; – yekun sənədlər.

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

Fasiləsiz doldurulan sənədlərə (eyni bir müştərinin bir çox illər ərzində yoxlanılması ilə əlaqədar auditoru maraqlandıran sənədlər) - Müəssisənin nizamnaməsi və təsis sənədlərini, cari müqavilələri, ötən illərin mühasibat (maliyyə) hesabatlarını və auditor hesabatlarını (aktlarını) aid etmək olar.

Auditorun cari inzibati sənədlərinə (yoxlamanın planlaşdırılmasının ilkin mərhələləri haqda informasiyalar olan) auditorların dəvət olunması haqda məktub, yaxud auditin aparılmasına dair müqavilələri, yoxlamanın yerinə yetirilməsi üçün auditorların təyin edilməsi haqda sənədləri, müştəri-müəssisənin rəhbərləri ilə görüşlər haqda təqdimat qeydlərini daxil etmək olar. Bundan başqa bu qrup sənədlərə ilkin analitik xülasəni, faydalılığın və maddiliyin ilkin qiymətləndirilməsini sübut edən

sənədləri, planlaşma haqda yaddaş qeydlərini, yoxlamanın gündəliyini təsdiq edən sənədləri, daxili nəzarət üzrə sualların siyahısını, kompyuter nəzarəti üzrə sualların siyahısını, daxili nəzarət sisteminin qiymətləndirilməsini əks etdirən sənədləri, auditor proqramını, Baş Kitab üzrə işçi hesablar planını aid etmək lazımdır.

Auditorun informasiya sənədləri (yoxlamanın əsas məsələləri üzrə informasiyalar olan) əsasən aşağıdakılardan ibarət ola bilər: 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.

Yekun sənədləri (aparılan auditin son mərhələsində tərtib edilir) ilk növbədə auditor hesabatı (aktı), auditorun tövsiyələri və auditor rəyindən ibarətdir.

Büdcə ilə hesablaşmaların auditini firmadaxili standartlara və seçilmiş metodlara uyğun surətdə aparılır.

Büdcə ilə hesablaşmaların auditini üzrə işlərin yerinə yetirilməsi aşağıdakı mərhələlərdən ibarətdir:

1. Auditor yoxlamasını aparacaq heyət və auditor yoxlaması üzrə plan və proqramla tanışlıq;
2. Müştəri, nəzarətin quruluşu barədə informasiyanın alınması (əldə edilməsi) və sənədləşdirilməsi;
3. Auditor yoxlaması çərçivəsində auditin aparılması planı və proqramının işlənilib hazırlanması;
4. Nəzarət vasitələrinin əlavə olaraq yoxlanılmasının aparılması. Belə yoxlama büdcə ilə hesablaşmaların hesablar üzrə düzgün aparıldığına əmin olmağa imkan verir;
5. İdarəetmə heyətinin (mühasibatlığın işçilərini) mühasibat balansında və digər maliyyə sənədlərində qiymətləndirmə sahəsində mülahizələrinin əhəmiyyətliliyinin yoxlanılması;
6. Son analitik və digər prosedurların istifadə edilməsi, həmçinin auditin nəticələrinin təhlili və qiymətləndirilməsi;

7. Auditor tərəfindən müvafiq hesabatın tərtib edilməsi və nəzarət strukturunda olan çatışmazlıqlar barədə informasiyanın təqdim edilməsi.

İqtisadi subyektin vergiyə cəlb olunmasının mövcud sisteminin qabaqcadan qiymətləndirilməsi özündə müəssisənin və onun idarə olunmasının tipinin və strukturunun müəyyənləşdirilməsini, iqtisadi subyektin vergiyə cəlb olunma sisteminin üsürlərinin ümumi təhlili və araşdırılmasını, vergi göstəricilərinə təsir edən əsas amillərin müəyyənləşdirilməsini, vergi ödənişlərinin hesablanması metodikasının yoxlanılmasını, təsərrüfat əlaqələrinin mövcud sisteminin hüquqi və vergi ekspertizasını, sənəd dövriyyəsinə qiymət verilməsini, vergilərin hesablanması və ödənilməsinə məsuliyyət daşıyan xidmət sahələrinin funksiyalarının və səlahiyyətlərinin öyrənilməsini, iqtisadi subyektin vergi göstəricilərinin qabaqcadan hesablanmasını əks etdirməlidir.

İqtisadi subyekt tərəfindən vergilərin və yığımların büdcəyə və büdcədən-kənar fondlara hesablanması və ödənilməsinin düzgünlüyünün yoxlanılması və təsdiqi təsərrüfat əməliyyatlarının və uçot registrlərinin, mühasibat hesabatı göstəricilərinin uçot registrlərinə uyğunluğunun, vergitutma bazasının qüvvədə olan qanunvericiliyə uyğun surətdə formalaşması qaydasının, vergi öhdəliklərinin hesablanmasının və vergi bəyannamələrində hesablanan vergi məbləğləri haqda informasiyaların əks etdirilməsinin düzgünlüyünün təsdiqinin, yoxlamanın nəticələrinin ümumiləşdirilməsi və auditor hesabatının tərtibinin yoxlanılması deməkdir.

Büdcə ilə hesablaşmaların auditinin həyata keçirilməsinin nəticələri büdcə ilə hesablaşmaların auditinin keçirilməsi nəticələri üzrə hesabatda (akt) və büdcə ilə hesablaşmaların auditinin aparılması nəticələri üzrə rəydə öz əksini tapmalıdır.

Büdcə ilə hesablaşmaların auditinin keçirilməsi üzrə xüsusi auditor tapşırığının yerinə yetirilməsinin nəticələri haqda rəydə auditor təşkilatı iqtisadi subyekt tərəfindən büdcəyə və büdcədən-kənar fondlara ödənişlərin köçürülməsinin tamlığı, hesablanmasının düzgünlüyü və əks etdirilməsi dərəcəsi və iqtisadi subyektlərə vergi güzəştlərinin tətbiqinin düzgünlüyü barədə öz fikrini bildirməlidir.

Büdcə ilə hesablaşmaların auditinin yerinə yetirilməsinin nəticələri üzrə hazırlanan rəy mühasibat hesabatının bütövlükdə etibarlılığı haqda auditor rəyi kimi də-

yərləndirilə 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).

### **2.3. Vergi uçotunun təşkili istiqamətləri və onların təhlili**

Son illərdə dövrü mətbuatda vergi uçotunun tətbiqi və təşkili ilə bağlı müəyyən təkliflərə rast gəlinir. Nədənə 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.

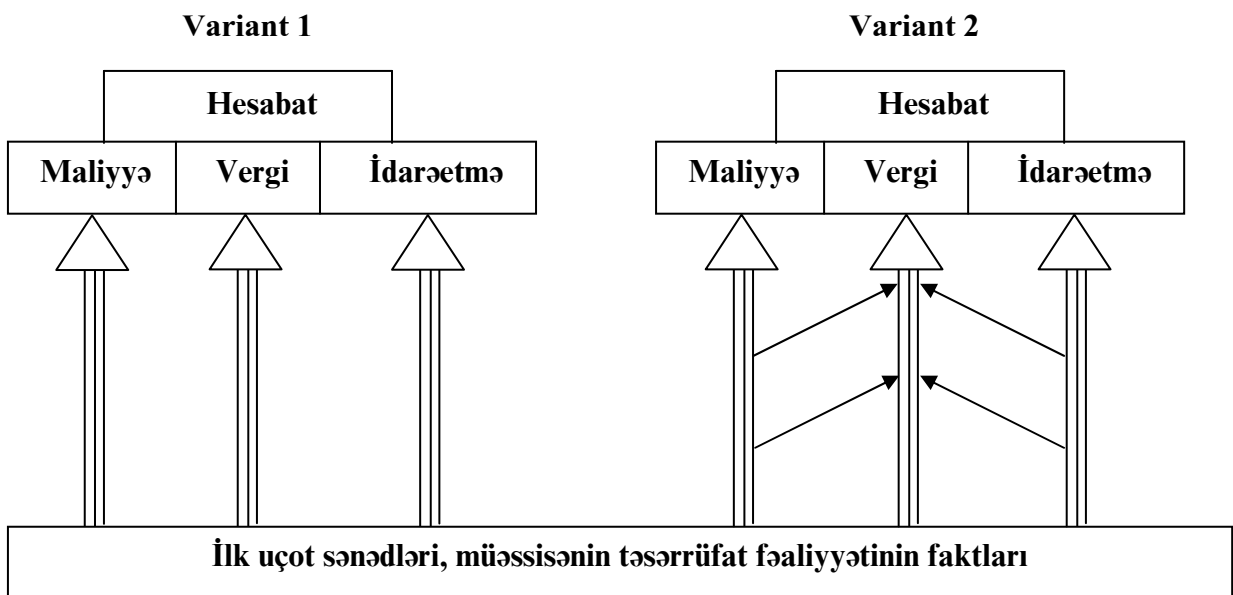
İnkişaf etmiş ölkələrin ənənələrinə əsasən vergi uçotu elmi, normativ və məsləhət qəbildən olan ədəbiyyatlarda yalnız mühasibat uçotunun tərkib hissəsi sayılan maliyyə uçotu ilə qarşılıqlı əlaqəli şəkildə nəzərdən keçirilir. Bunun da başlıca səbəbi – maliyyə uçotunun dövlət tərəfindən normativ qaydada tənzimlənməsi hesab edilir. Belə ki, Azərbaycan Respublikasında idarəetmə uçotu hələlik heç bir qanunvericilik aktı ilə tənzimlənmir və mühasibatın diqqəti cəlb edən ünsürü kimi nəzərdə tutulmur. Eyni zamanda idarəetmə uçotunun həm tək bir müəssisənin və bütövlükdə respublikanın təsərrüfat həyatında rolu və mövqeyi danılmazdır. Sovet İttifaqının fəaliyyət göstərdiyi illərdə, xüsusən də planlı iqtisadiyyat illərində dövlət statistikasının rolunu yada salaq. Həmin dövrlərdə dövlət statistikasına əsasən idarəetmə informasiyalarının toplanması və işlənməsi ilə məşğul olurdu. Bu sistemin bir sıra ün-

sürləri artan potensialla yenə də qalmaqda davam edir.

İdarəetmə uçotunun başlıca problemi ondan ibarətdir ki, ayrıca müəssisə üçün idarəetmə uçotunun (subyektiv statistika) bütün zəruri atributları ilə birlikdə unifikasiya olunan sistemi hələlik hazırlanmamışdır (registrlər, metodikalar və s.). Bu sahədə respublikada hər hansı bir normativ akt hazırlanmamışdır. Yəqin belə düşünürlər ki, qeyd olunan uçot sisteminin tətbiqi vaxtı çatmamışdır və bu sistemin ölkə miqyasında tətbiqinin iqtisadi stimulları dərinədən dərk olunmur.

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 almaq lazımdır 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 nöqtəyi-nəzərindən vergi uçotunun aparılmasının əsas variantlarını aşağıdakı şəkildə vermək olar. (şəkil 2.1).



**Şəkil 2.1. İnformasiyaların mübadiləsi nöqtəyi-nəzərindən mühasibatda vergi uçotunun yeri**



daları şəraitində onların tətbiqi mümkün deyil. Məs., müəssisə, vergi və maliyyə uçotunda amortizasiya hesablanmasının müxtəlif metodlarından istifadə etdikdə, kombinləşmiş registrlərin tətbiqi məqsədəuyğun sayılır.

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

Maliyyə və vergi uçotunun kombinləşmiş 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» [40].

V.R.Voinov təklif edir: «Mühasibat uçotu və vergiyə cəlb olunma məqsədləri üçün ilk sənədlərdən eyni zamanda istifadə edilməsi prinsipə mümkündür, praktikiyə isə onun həyata keçirilməsi çox çətindir. Bu, onunla əlaqədardır ki, mühasibat əməliyyatlarının sənədlərlə rəsmiyyətə salınması təkcə mühasibat 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 formasında)» [37].

İ.V.Pedçenko vergi uçotu aparən müəssisələrdə Hesablar Planına əlavə olaraq vergi uçotunun balansarxası hesablarının aparılmasını təklif edir. Həmin hesabların debetində xərclər və zərərlər, kreditində isə gəlirlər və mənfəət əks etdirilsin. O.V. Şerbakova isə Vergi Məcəlləsini əsas götürməklə vergi uçotunun hesablar planının

işlənilib hazırlanmasını təklif edir.

İ.Kravetskaya yazır: «Vergi registrlərinin hazırlanması bir sıra auditor firmalarında yüksək sürətlə həyata keçirilir. Haradasa o, artıq başa çatmışdır. Bəzən 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 nə 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 üçün kompüterlərdən istifadənin nümunəsi kimi U.Banina «BEST-PRO» proqram kompleksini məqsədə uyğun sayır [34].

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 formalaşma-



sında nəzərə alınmır. Vergi hesablarının nömrələri «H» hərfindən başlayır» [46].

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 [47]. Belə ki, məs., vergi ödəyicisi tərəfindən əmlakın satın alınması əməliyyatları haqda informasiya «Əmlakın, işin, xidmətlərin hüququn əldə olunması əməliyyatlarının 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.

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. 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 üsuldən istifadə edildikdə, eyni ilk sənədlər əsasında mühasibat uçotu və vergi uçotu arasında mütləq mənada əlaqəsi olmayan registrlər formalaşdırılır [43]. 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 götürümlər, onların investorları yoxdur, mühasibat hesablarını isə yalnız vergi orqanlarına təqdim edirlər. Kiçik müəssisələr öz mövqələrini belə əsaslandırırırlar 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 ibarət-

dir. Başqa sözlə, mühasibat uçotu və vergi uçotu üçün 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 mövqələrini aşağıdakı kimi əsaslandırırırlar.

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.

## FƏSİL III. VERGİ ÖHDƏLİKLƏRİNİN UÇOTU VƏ AUDİTİNİN TƏKMİLLƏŞDİRİLMƏSİ İSTİQAMƏTLƏRİ

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

Vergiyə cəlb olunma sisteminin səmərəliliyi dövlətin vergi qanunverçiliyi 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.

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).

Beləliklə, əgər müəssisənin seçdiyi uçot siyasəti və vergiyə cəlb olunma məqsədləri üçün uçot siyasəti bir sənədlə (məs., yeni yaradılan müəssisə üçün) rəsmiyyətə salınarsa, onda mühasibat uçotuna dair hissə müəssisə rəhbəri tərəfindən 90 gün ərzində, vergi uçotuna aid olan hissə isə 30 gün ərzində (bəzən daha qısa müddətdə) təsdiq 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 bilir.

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 [42] fikr 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 irləi gəlir.

Vergi uçotunun aparılmasının təşkilati-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 məqsədləri üçün uçot siyasəti hər bir müəssisə üçün fərdidir. Onun işlənilib hazırlanmasına xüsusi yanaşma tələb olunur. Belə ki, bilavasitə vergiyə cəlb olunma məqsədləri üçün uçot siyasəti vergi ödənişlərinin həcminə və müddətinə təsir göstərir, bununla da o, həm müəssisənin dövriyyə vəsaitlərinin həcminə və yayındırılma müddətlərinə, başqa sözlə, onun maliyyə vəziyyətinə təsir göstərir. Səhvlər aşkar olunduğu hallarda vergi orqanları tərəfindən yüksək sanksiyalar tətbiq edilməsi ilə əlaqədar vergilərin hesablanması və ödənilməsinin düzgünlüyü xüsusi olaraq həll edilir.

Vergiyə cəlb olunma məqsədi üçün uçot siyasətinin ən mühüm aspektləindən biri məhsul (iş, xidmət) satışından alınan vəsaitin müəyyənləşdirilməsi metodunun seçilməsi hesab olunur. Qüvvədə olan qaydalara görə məsrəflərin tərkibi və mənfəət ya hesablaşma, 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 göstərəcəkdir.

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 3.1).

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

**Cədvəl 3.1**

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

Uçot siyasətinin ünsürləri	Tətbiq olunan variantlar					
	Mühasibat uçotunda				Vergi uçotunda	
<b>Əsas vəsaitlərə amortizasiya hesablanması üsulu</b>	Xətti üsul	Azalan qalıq üsulu	Dəyərin məhsulların həcminə mütənasib olaraq sılınması üsulu	Faydalı istifadə illərinin sayının cəmi üzrə dəyərin silinməsi üsulu	Xətti üsul*	Qeyri-xətti üsul
<b>Qeyri-maddi aktivlərə amortizasiya hesablanması üsulu</b>	Xətti üsul	Azalan qalıq üsulu	Dəyərin məhsulların həcminə mütənasib olaraq sılınması üsulu		Xətti üsul	Qeyri-xətti üsul

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

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 üsuldən birini mad-

dəsi 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 ziddiyət təşkil edən məqamları xüsusi olaraq qeyd etmək hüququna malikdir. Belə qeydlər müəssisənin vergi orqanları qarşısında öz mənafeyini müdafiə etməsi üçün çox ciddi arqument sayıla bilər.

Mühasibat (maliyyə) uçotu sistemi müəssisənin maliyyə vəziyyətini etibarlı surətdə əks etdirməli və onun real maliyyə nəticələri haqda informasiyaları formalaşdırmalıdır. Vergiyə cəlb olunma məqsədləri üçün isə mühasibat uçotunun məlumatlarında düzəliş aparılmasını tələb edən vergi uçotunun müxtəlif qaydalarının yaradılması məqsədemüvafiqdir.

Dünya təcrübəsi sübut edir ki, vergi uçotunun qaydaları mühasibat uçotu qaydalarına nə qədər çox uyğun gəlsə, vergi bəyannamələrinin hazırlanması və büdcə qarşısında vergi öhdəliklərinin hesablanması bir o qədər sadələşir. Bəzi fərqlər isə həmişə olacaq. Belə ki, mühasibat uçotunun başlıca vəzifəsi mühasibat hesabatlarından istifadə edənləri müəssisənin maliyyə vəziyyəti haqda etibarlı informasiya ilə təmin etməkdirsə, vergi uçotunun başlıca vəzifəsi dövlət büdcəsini formalaşdırmaq məqsədilə vergi hesablamalarını həyata keçirmək üçün informasiya əldə etməkdir. Həmin vəzifə dövlətin iqtisadi inkişafının müəyyən mərhələsində onun prioritet vəzifələrinə uyğun gəlməlidir. Hazırda qüvvədə olan Vergi Məcəlləsinə görə mühasibat uçotu və vergi uçotu sistemlərinin bir-birilə əlaqəsi isə nisbətən zəifdir.

Beynəlxalq təcrübədə uçotun iki müstəqil sisteminin aparılması zərurəti çoxsaylı şərtlərə və mühakimələrə gətirib çıxarmışdır. Mühasibat əməkdaşlığının ixtisaslı nümayəndələrində, xüsusən də iri şirkətlərin baş mühasiblərində vergi uçotunun müstəqil sisteminin aparılmasına kəskin etirazlar səslənir.

Belə qərarın qəbulu bir sıra mənfi nəticələrə gətirib çıxara bilər. Birincisi: vergi uçotu qrupunun (yaxud bölmənin) yaradılması üçün müəssisədə əlavə vəsait qoyuluşu tələb olunur; həmin qrup mütəxəssislər yüksək əmək haqqı alan kateqoriyaya aid edilir; vergi uçotu məqsədilə vergi registrlərini və sənəd dövriyyəsi sistemini hazırlamaq üçün yüksək ixtisaslı mütəxəssislər (auditorlar, hüquqşünaslar,



vergi məsləhətçiləri) cəlb olunmalıdır; təşkilati-texniki işlərə, hesablama texnikasına, proqram məlumatlarının hazırlanmasına və s. xeyli xərc çəkilməlidir.

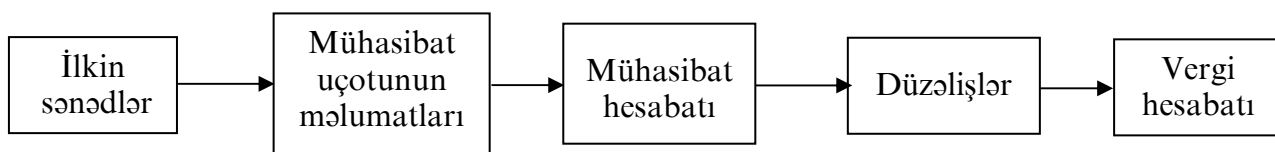
İkincisi: idarəetmənin zəruri funksiyalarını həll etmək üçün mühasibat uçotunun klassik sisteminin ləğv olunması təhlükəsinin yaranması (vergi ödəyicilərinin mütləq əksəriyyəti mühasibat uçotundan imtina olunmasının tərəfdarıdır, çünki onlardan yalnız vergi uçotunun sistemi soruşulacaq).

Üçüncüsü: Vergi uçotu normalarının Vergi Məcəlləsində göstərilməsi vergiyə cəlb olunma bazasının hesablanması üçün məlumatlar formalaşdırılan zaman müxtəlif çətinliklər yaradır. Vergi uçotu normalarında ən böyük çatışmazlıq onun alternativsizliyi (variantsızlığıdır).

Ümumiyyətlə mühasibat (maliyyə) uçotu üzrə qanunvericilik və vergiyə cəlb olunma üzrə qanunvericilik arasında ziddiyyətlər haqda məsələnin qoyuluşu prinsipə düzgün deyildir. Qanunvericiliyin müxtəlif növləri arasında ziddiyyətlər ola bilməz, onların hər birinin özünün predmeti, obyekt və qanun pozğuntusuna görə məsuliyyəti var.

Dünyanın müxtəlif ölkələrində həyata keçirilən vergiyə cəlb olunma islahatları çərçivəsində mühasibat uçotu və vergiyə cəlb olunma arasındakı qarşılıqlı əlaqənin nəticələri müəyyən maraq doğurur.

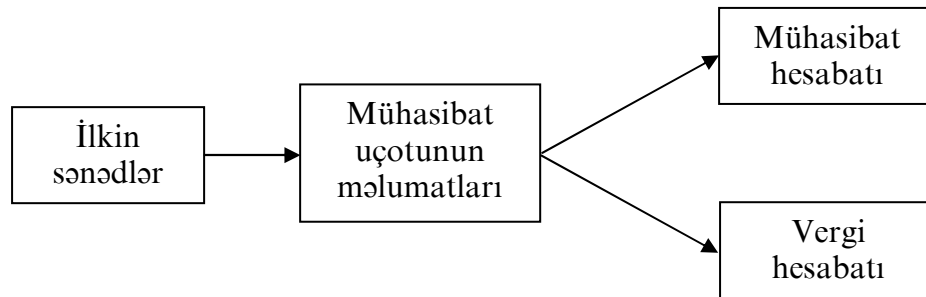
Avropanın demək olar ki, bütün ölkələri (Almaniya, Fransa, İsveç və b.) vergiyə cəlb olunan mənfəətin hesablanmasını mühasibat hesabatlarının məlumatlarından asılı olaraq həyata keçirir, başqa sözlə aşağıdakı sxem üzrə işləyirlər:



**Şəkil 3.1. Avropa ölkələrində vergiyə cəlb olunan mənfəətin formalaşması**

ABŞ-ın və Kanadanın vergi qanunvericiliyində uçotun iki növündən (vergi və mühasibat) istifadə olunmasına baxmayaraq praktikada vergiyə cəlb olunan mənfəət mühasibat uçotunun məlumatlarına əsasən hesablanır. Halbuki vergi haqqında bəyannamənin əvəzinə ABŞ-da nəzarətedici orqanlar vergi ödəyicisindən mühasibat

uçotu məqsədləri üçün mənfəətlə vergiyə cəlb olunma məqsədləri üçün elan olunan mənfəətin kütləsi arasındakı fərqə görə izahat tələb edirlər. Beləliklə, mühasibat uçotu və vergi uçotu arasında möhkəm və nəzarət olunan əlaqə mövcuddur:



**Şəkil 3.2. ABŞ-da və Kanadada vergiyə cəlb olunan mənfəətin formalaşması**

İ.Lojnikov və L.Kolesnikovanın [39] fikirlərinə görə mənfəət vergisinin müəyyənləşdirilməsinə qüvvədə olan yanaşma bir sıra obyektiv səbəblər üzündən çətinlik törədir.

Mühasibat uçotunun məlumatlarından müvafiq surətdə «ikiterəfli yazılış», təsərrüfat fəaliyyətinin faktlarının əks etdirilməsi, analitik uçot məlumatlarının dövriyyəyə və sintetik uçot hesabları üzrə qalıqlara uyğunluğu və i.a. kimi mühüm prinsiplərdən, metodlardan və qaydalardan istifadə edilməsindən imtina olunması ona gətirib çıxarır ki, mənfəət vergisi üzrə vergi bazasının dəqiq müəyyənləşdirilməsi praktik cəhətdən mümkün deyildir.

Eyni zamanda 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 dövriyyəyə 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 – özünənəzarət mexanizmindən və yekun informasiyalarının etibarlılığının təmin olunmasından məhrum olur.

İnkişaf etmiş ölkələrdə vergi uçotu hesabat (vergi) dövrü ərzində təsərrüfat

əmaliyyatlarının vergiyə cəlb olunması məqsədi üçün tam və etibarlı informasiyalar formalaşdırmaq məqsədilə həyata keçirilir. Vergi uçotunun məlumatlarını aşağıdakılar təsdiq edir: 1) ilk uçot sənədləri (mühasibin arayışı daxil edilməklə); 2) vergi uçotunun analitik registrləri; 3) vergi bazasının hesablanması.

İlk sənədlərə (mühasibin arayışı da daxil edilməklə) münasibətdə belə bir sual meydana çıxır. İlk uçot sənədləri hansı tələblərə cavab verməlidir, sənədlərin icra forması, qeydiyyat mühafizəsi və arxivə təhvil verilməsi necə olmalıdır? Mühasibin arayışı həm ilk sənədə bərabər tutula, həm də onu əvəz edə bilər.

Vergi uçotunun analitik registrləri uçota qəbul olunan ilk sənədlərdəki informasiyaları sistemləşdirmək və cəmləşdirmək, vergi uçotunun analitik göstəricilərindən vergi bazasının hesablanmasında əks etdirmək üçün nəzərdə tutulmuşdur. Qaydaya görə vergi uçotunun registrləri ilk uçot sənədlərinin məlumatlarını və analitik vergi uçotu məlumatlarını əks etdirməlidir. Əgər ilk uçot sənədlərini mühasibat uçotu qaydalarından istifadə etməklə doldurmaq olarsa, analitik vergi uçotu registrləri haqda isə qüvvədə olan Vergi Məcəlləsində heç bir maddə yoxdur.

Belə bir şəraitdə analitik vergi uçotunun məzmunu, onun necə təşkil olunması, analitik vergi uçotunun predmeti, informasiyaların cəmlənməsi və qruplaşdırılması ilə bağlı çoxsaylı suallar meydana çıxır.

Bir sıra ölkələrdə (məs., Rusiya, Ukrayna, Qazaxıstan) mövcud qanunvericiliyə görə vergi uçotunun registrlərinin formaları və onlarda vergi uçotunun analitik məlumatlarının əks etdirilməsi qaydası, ilk uçot sənədlərinin məlumatları əsasında vergi ödəyicisi tərəfindən müstəqil surətdə həyata keçirilir. Daha sonra həmin qaydalar vergiyə cəlb olunma məqsədləri üçün müəssisənin uçot siyasətinə əlavə edilir. Bu özlüyündə kifayət qədər mürəkkəb vəzifədir. Burada vergi registrlərinin formalaşmasına tələblərin dəqiq sistemi nəzərdə tutulmalı, vergi ödəyicisi tərəfindən vergi uçotu registrlərinin siyahısının formalaşmasına sistemli yanaşılmalı, başqa sözlə, vergi informasiyalarının qruplaşmasının baza əlamətləri seçilməlidir.

Variantlardan biri kimi vergi bazasının tərkibi sxemindən istifadə edilməli-

dir. Daha sonra analitik vergi registrlərinin qurulmasının dəqiq qaydaları şərh olunmalıdır. Müvafiq surətdə hər bir konkret registri əks etdirən ümumi yanaşmalar müəyyənləşdirilməlidir.

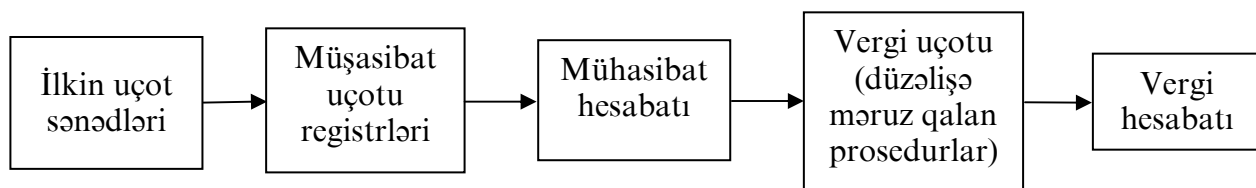
Eyni zamanda informasiyaların müxtəlif səviyyəli vergi registrlərinin formalaşması zəruriliyi tamamilə göz qabağındadır. Bu zaman bəzi registrlər köməkçi qismində aralıq informasiyalara malik olmalı, digərləri isə bilavasitə vergi bazasının hesablanması üçün tətbiq edilməlidir. Göstərilən istiqamətdə 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, informasiyaların 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.

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.

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 məqsədə uyğundur:



**Şəkil 3.3. Vergiyə cəlb olunan mənfəət haqda məlumatların formalaşması**

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.

### **3.2. Müəssisələrdə mühasibat və vergi uçotunun vahid sisteminin yaradılması imkanları**

Bazar iqtisadiyyatı şəraitində müəssisələrin maliyyə-iqtisadi fəaliyyətinin qiymətləndirilməsinə mühüm yer ayrılır. Bu məqsədlə uçotun bilavasitə aşağıdakı üç növü ilə əlaqədar olan informasiyaların toplanması, işlənməsi və təhlilinin müxtəlif sistemlərdən 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 bazasına, 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 kreditör, 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 dövlətin 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 bazasının 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 hesablanmasında 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) aparırdılar. Daha doğrusu, 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 məqsədləri üçün tətbiq

olunan qaydalardan getdikcə daha çox fərqlənməkdədir. Buna görə də vergi uçotunu maliyyə uçotu ilə qarışığ salmaq olmaz:

- Maliyyə uçotundan fərqli olaraq vergi uçotunun meydana çıxması bununla əlaqədardır ki, vergi uçotu mahiyyət etibarını ilə 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 təsvir 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 hesabatının məlumatları əsasında səhmdarlar idarəetmə qərarları qəbul edə, investitorlar isə özlərinin 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 edilirsə, Mənfəət və zərərlər haqda hesabatda isə mənfəət vergisinin hesablanması üçün zəruri olan məlumatlar var.

Bununla əlaqədar olaraq qeyd etmək yerinə düşərdi ki, 1996-cı il yanvar ayının 1-dən qüvvədə olan Hesablar Planı yalnız investitorlara, səhmdarlara və təsərrüfatçılıq subyektlərinin ehtiyaclarına istinad edir və hər şeydən əvvəl hesabat ilinin

xalis mənfəətinin kəmiyyətinin müəyyənləşdirilməsinə xidmət göstərir. Qeyd olunan Hesablar Planı istehsalın idarə olunması məqsədləri üçün praktik olaraq faydasızdır. Hansı ki, müəssisələrin fəaliyyətləri haqqında informasiyaların sistemləşdirilməsi və detallaşdırılması səviyyəsi hətta xərclərin 20-36-cı hesablarda xüsusi olaraq qruplaşdırılması imkanlarını nəzərə alsaq da idarəetmə məqsədləri üçün açıq-aşkar kifayət deyildir. Eyni zamanda yeni hazırlanan Hesablar Planı da əslində yalnız maliyyə uçotu ilə məhdudlaşır, vergi uçotu isə maliyyə uçotundan tamamilə aralanır və idarəetmə uçotunun bir sahəsinə çevrilir.

Təəssüflə qeyd etməliyik ki, geniş miqyasda aparılan yeniliklər planlı şəkildə həyata keçirilən vergi islahatları ilə müqayisədə haradasa bir o qədər də müvəffəqiyyətli sayılmayan eksportda oxşayır. Əsas çatışmazlıq bundadır ki, nə yeni Hesablar Planında, nə də Vergi Məcəlləsində vergi ödəyicilərinin hamısı üçün informasiyaların ümumiləşdirilməsinin vahid sistemi yox dərəcəsinədir. Baxmayaraq ki, respublikada maliyyə-idarəetmə uçotunun metodları formalaşır və belə bir şəraitdə vergi uçotu məqsədləri üçün nəsə bir yenilik fikirləşmək çox çətindir. Lakin informasiyaların ümumiləşdirilməsi üçün vergi hesablarının tərkibini, onların qarşılıqlı əlaqəsini səmərəli qaydada müəyyənləşdirmək və nəhayət, yeni analitik registrlər hazırlamaq heç də trivial vəzifələr sayılmır.

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.

Vergitutma bazasının hesablanması qismində mənfəət vergisi üzrə bəyannamə formasından istifadə oluna bilər. Ümumiyyətlə, mənfəətdən vergi üzrə vergi uçotunun təşkilinə bir sıra müxtəlif qaydada yanaşma mümkündür. Onların bəzilərini nəzərdən keçirək.

Maliyyə və vergi uçotunun bir işçi Hesablar Planında aparılmasının açıq-aşkar üstünlüyü həmin üsulu çətin yerinə yetirilə bilən üsul kimi sadəcə olaraq kənara qoymağa imkan vermir.

Birincisi, respublika Maliyyə Nazirliyinin icazəsi olmadan sərbəst sintetik hesablardan istifadənin qadağan edilməsi, yalnız təsərrüfat subyektlərinin spesifik əməliyyatlarının əks etdirilməsi hallarına aiddir. Başqa sözlə, burada söhbət müəssisə balansının valyutasına və maliyyə hesabatına təsir göstərə bilən hesablardan gədir. Unifikasiya olunan mühasibat hesablardan tam və düzgün istifadə olunduğu şəraitdə yalnız idarəetmə uçotu məqsədilə sərbəst hesablardan tətbiqi əslində mühasibat uçotunun başlıca prinsipləri ilə ziddiyyət təşkil etmir.

İkincisi, Hesablar Planının tətbiqinə dair təlimatda müəssisələrə təhlilin, nəzarətin və hesabatın ehtiyaclarından asılı olaraq müvafiq subhesablardan çıxarmaq, birləşdirmək və yenilərini daxil etmək hüququ verilmişdir. Buna görə də vergi uçotu sis-

temini yaratmaq üçün yalnız subhesabların köməyindən istifadə etmək məqsədəuyğun olardı. Belə bir şəraitdə mühasibat uçotu üzrə və bütövlükdə sintetik hesablar üzrə saldo və dövriyyələrin dəyişikliyə uğramamaları üçün xüsusi subhesablardan istifadə olunmalıdır.

Əvvəlki üsulun müxtəlif forması kimi – vergi uçotunun mühasibat uçotunun Hesablar Planının sərbəst balansarxası hesablarında aparılması – ona görə əlverişlidir ki, alqoritmlərə vergi uçotunun hesabları üzrə təsərrüfat əməliyyatlarının əks etdirilməsini əlavə etməklə, uçot prosesini tamamilə avtomatlaşdırmaq mümkündür. Bu halda vergi uçotu üzrə yazılışlar mühasibat uçotu üzrə yazılışlarla eyni vaxtda həyata keçiriləcək (əlbəttə ki, gəlirlərin və xərclərin mühasibat və vergi uçotunda tanınması üst-üstə düşərsə). Bu zaman hesablardakı məlumatlar üzrə dövriyyələr və qalıqlar mühasibat uçotu registrlərində və mühasibat hesabatlarında əks olunmayacaq. Vergitutma bazasının formalaşmasının şəffaflığını təmin edən ikili yazılışın olmamasını bir çatışmazlıq kimi qeyd etmək lazımdır. Eyni zamanda vergitutma bazasının hesablanması üçün zəruri sayılan bütün göstəriciləri balansarxası hesablarda formalaşdırmaq da çox çətindir (məs., bitməmiş istehsalın, hazır məhsulların, yola salınmış, lakin hələlik satılmamış malların və xidmətlərin qalıqları). Həmin qalıqlar barədə məlumatları maliyyə uçotundan əldə etmək mümkün deyil. Belə ki, maliyyə və vergi uçotunda qeydə alınan müstəqim xərclər müxtəlifdir, müvafiq surətdə vergi uçotu hesablarına əlavə olaraq, həmin qalıqları müəyyənləşdirmək məqsədilə operativ-texniki uçotda hər hansı bir əlavə yazılışlar tərtib olunmalıdır.

Vergi uçotuna deyil, maliyyə uçotuna münasibətdə digər yanaşma da mümkündür. Bu variantda maliyyə uçotu sintetik səviyyədə mühasibat uçotunun Hesablar Planında həyata keçirilir. Analitik səviyyədə uçot isə müəssisələr tərəfindən müstəqil səviyyədə hızarlanan idarəetmə-istehsalat Hesablar Planının hesablarında aparılır. Bu zaman maliyyə uçotunun Hesablar Planı istisna olaraq müəssisələrin fəaliyyətlərinin maliyyə nəticələri haqda hesabatları formalaşdırmaq, investorları və mülkiyyətçiləri müvafiq informasiyalarla təmin etmək üçün istifadə edilir (artıq hazırlanması başa çatan yeni Hesablar Planında bu məsələlər qismən də olsa həll olunmuşdur). Təhlil, nəzarət və idarəetmək üçün müəssisələr idarəetmə-isteh-

salat Hesablar Planından istifadə edirlər. Burada material–dövriyyə ehtiyatlarının, dövriyyədənənar aktivlərin, istehsal xərclərinin, hazır məhsulların və s. bütün nomenklaturası üzrə ayrı-ayrılıqda analitik miqdar-dəyər uçotu həyata keçirilir. Mühasibat uçotu hesablarında isə yalnız idarəetmə uçotu hesablarından köçürmək yolu ilə hesabat dövrü ərzində saldoların və dövriyyələrin ümumi məbləği əks etdirilir.

Mühasibat uçotunun aparılmasına bu qaydada yanaşma prinsipə qadağan olunmamışdır. Belə ki, mühasibat uçotunun Hesablar Planının tətbiqinə dair qüvvədə olan Əsasnaməyə analitik uçotun müəssisə tərəfindən müstəqil surətdə aparılması müəyyənləşdirilmişdir. Bir sıra müəlliflərin fikirlərinə görə, qeyd olunan variant idarəetmə (o cümlədən vergi) və mühasibat uçotu və onların qarşılıqlı əlaqəsinin təşkili üçün daha məqsədəuyğundur. Bu üsul uçot prosesinin tənzimlənməsinin müasir şəraitində müəssisənin uçot siyasətinin fərdi xüsusiyyətləri və unifikasiyanın tələbləri arasında razılığa gəlinməsinə imkan verir. Eyni zamanda bu, uçot siyasətinin yaradılması planında və işçi Hesablar Planının hazırlanmasında çox zəhmət tələb edən bir işdir. Uçotun belə bir sisteminin yasadılması gələcəyin ən aktual vəzifələrindən biridir.

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. Həmin formalarla tanışlıq göstərir ki, vergi uçotunun registrlərinin mühasibat uçotu registrlərindən təkəcə bir əhəmiyyətli fərqi hesablar üzrə köçürmələrin olmamasıdır.

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 bu 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 qaydada tənzimlənməsi məsələsi diqqətdən kənar 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 qruplaşması və uçotu qaydası mühasibat uçotundakı qruplaşma və əks etdirilmə qaydasına uyğun gəlirsə, onda mühasibat uçotunun registrləri vergi uçotunun registrləri kimi sifariş verilə bilər.

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 uçotu çərçivəsində aparılması öz növbəsində iki üsulla həyata keçirilə bilər. Vergi uçotunun mühasibat 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 hesablandıqda müəssisənin gəlir və xərclərini müəyyənləşdirmək üçün sistemləşməni tələb edir. Uçot işlərinin həcmi az olması vergi uçotunun bu variantda aparılmasının açıq-aşkar üstünlüyüdür. Lakin onun tətbiqi maliyyə və vergi uçotundakı göstəricilərin qruplaşdırılması metodlarının 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, onda vergi uçotunun ikinci üsulu meydana çıxır.

Vergi uçotunun analitik registrlərinin tətbiq maksimal dərəcədə maliyyə uçotunun göstəricilərindən istifadə etməyə və mühasibatın vergi və maliyyə yarımsistemlərini yaxınlaşdırmağa imkan verir. Vergi uçotunun analitik registrlərinə ilk uçot sənədlərinin məlumatları qruplaşdırılan yığma cədvəllər, arayış-açıqlamalar, xüsusi hesablamalar və digər analoji sənədlər aiddir. Onlar uçota qəbul edilən ilk sənədlərdə olan ilk informasiyaları sistemləşdirmək və cəmləmək, mühasibat arayışlarında və mühasibat və vergi uçotunun kombinəlanmış registrlərində formalaşmış analitik məlumatları qeydə almaq üçün nəzərdə tutulmuşdur.

Beləliklə, uçot registrlərinin apadığımız 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 işlənməsinin 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. Vergi öhdəliklərinin auditinin təkmilləşdirilməsi istiqamətləri**

Vergi uçotunun ayrıca sahəyə çevrilməsi vergi auditinin də meydana gəlməsini zəruri edir. Vergi auditini dedikdə, iqtisadi subyektlərin maliyyə və vergi hesablarını araşdırmaq üzrə auditor təşkilatlarının xüsusi auditor tapşırıqlarının yerinə yetirilməsi başa düşülür. Azərbaycanda hələlik vergi auditini normativ qaydada tənzimləyə bilən hər hansı bir qanunvericilik aktı yoxdur. Doğrudur, Azərbaycan Res-

publikası Auditorlar Palatası 2005-ci il dekabrın 16-da vergi auditinin aparılmasına dair Proqram hazırlasa da, bu sənəd tövsiyə xarakteri daşıyır və hələlik heç bir hüquqi statusa malik deyildir. Zənnimizcə, respublikada vergi auditini tənzimləyə bilən müvafiq normativ aktın hazırlanması vaxtı çoxdan çatmışdır.

Son illərdə respublikada və onun hüdudlarından kənarında dərc olunan bir sıra nəşrlərdə vergi auditini 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 edilə bilər və «vergi auditini» 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 auditini 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 müəyyənləşdirilməsi;
- 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.

Sadalanan 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 qiymətləndirməsinə imkan verir.

İqtisadi subyekt tərəfindən büdcəyə vergilərin hesablanmasının 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 auditini üçün məlumat mənbəyinin seçilməsi; analitik prosedurların icra edilməsi; auditor seçməsinin nəticələrinin qiymətləndirilməsi; 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. 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 521 «Vergi öhdəlikləri» hesabı üzrə hesabın kredit dövriyyəsinin düzgünlüyünü hesablaşmaq və həmin məlumatları vergi orqanlarının məlumatları ilə üzləşdirmək məqsədə uyğundur.

Mənfəət vergisinin, əlavə dəyər vergisinin və digər növ vergilərin hesablaşmasının dəqiqliyi malların (iş, xidmətlər) satışından vəsaitin mühasibat uçotu hesablarında düzgün əks etdirilməsindən asılıdır. Buna görə də 521 «Vergi öhdəlikləri» hesabı üzrə kredit dövriyyəsinin yoxlanılmasına vergiyə cəlb olunan satışdan və-



saitin 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 subyektini 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.

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 ödənilməsinə görə hesablanmış faizlərin gəlirdən çıxılmasına yol verilmir.

Əgər auditor tərəfindən vergilərin hesablanmasında, 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.

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 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 unifikasiyasına gətirib çıxarır.

Büdcə ilə hesablaşmaların auditini keçirən şirkətlərin göstərdikləri xidmətlərin siyahısı məhdud deyildir və daima dinamik sürətdə inkişaf edən yeni vergi qanunvericiliyi ilə tamamlanmaqdadır. Bu məsələdə vergi uçotunun mühasibat (maliyyə) uçotundan getdikcə daha sürətlə ayrılması da böyük rol oynayır.

Vergi xidmətlərinin son dərəcə çoxsaylı olmasına baxmayaraq onları şərti olaraq bir neçə böyük qruplara bölmək olar:

1. Qüvvədə olan Vergi Məcəlləsinə uyğun 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.

Göstərilən vergi xidmətlərinin xarakterini və xüsusiyyətlərini geniş şəkildə açıqlamaq vacibdir. Büdcə ilə hesablaşmaların auditinin məqsədi, vəzifələri, metodları və keçirilməsi qaydası artıq tərəfimizdən əvvəlki paragraflarda ətraflı araşdırılmış və öyrənilmişdir. Odur ki, burada başlıca diqqət vergi müşayiətinə 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. Məs., Vergi Məcəlləsində daha mürəkkəb sayılan və dəqiq tənzimlənməmiş məsələlər üzrə məsləhətlər verilməsi müştəri üçün kifayət qədər aktual sayılır. Məsləhət nəticəsində müştəri müəyyən mövqeyə gəlir, onun cari vergi uçotunda tətbiqi imkanlarını mənimsəyir və son nəticədə vergi riskləri aşağı endirilir və o özünün mövqeyini vergi orqanları qarşısında sübut edə bilər.

Vergi orqanları ilə müəssisənin qarşılıqlı münasibətləri zamanı (məs., keçirilən vergi yoxlamalarının nəticələri) çətinliklər baş verdikdə, düzgün tərtib olunan fikir ayrılığı aktı işi məhkəməyə çatdırmadan 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 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 məqsədəuyğundur.

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.

## NƏTİCƏ

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

1. Dövlətdə 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 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 mənafeələrinin 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 nöqtəyi-nəzərlərə münasibətdə apardığımız təhlil belə bir nəticəyə gəlməyə imkan vermişdir: vergi uçotu – uçotun müstəqil sahəsidir və onun əsas informasiya mənbəyi mühasibat uçotu olmalıdır.

7. Vergi sisteminin və mühasibat uçotunun inkişafının müasir mərhələsində vergilər və yığımlar üzrə hesablaşmalara mühasibat uçotunun 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 özünün yenidən qurulması baş verir, onun əsas məqsəd və vəzifələri konkretləşir. Mülkiyyət formasından asılı olmayaraq iqtisadi səmərəliliyin yüksəldilməsinin əsas istiqamətlərindən 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.

9. Respublika müəssisələrinin çoxprofilli fəaliyyətində xərclərin çoxsaylı növlərinə rast gəlinir. Onların bir qismi normativ sənədlərdə qeyd olunmadığı üçün dəqiq uçota alınmır və silinmə mənbələri bilinmir. Bizim fikrimizcə, son halda xərclərin, itkilərin və zərərlərin vergiyə cəlb olunan mənfəəti azalmayan məbləği 801 «Ümumi mənfəət (zərər)» hesabında əks etdirilməlidir.

10. Dissertasiya işində mühasibat (maliyyə) və vergi uçotunun registrlərinin təhlilindən görünür ki, vergi uçotu özünün informasiya bazasına malik ola bilməz. Bu şəraitdə 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. Ən başlıcası budur ki, sənəd dövriyyəsinin tamamilə yeni qrafikini tətbiq etmək və ilk sənədlərin işlənilməsinin və mühafizəsinin yeni qaydasını müəyyənləşdirmək lazım gəlir.

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.

## İSTİFADƏ OLUNMUŞ ƏDƏBİYYATLAR

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 auditı (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. Kommersiya təşkilatları üçün Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının Konseptual Əsasları. Bakı, 2007.
9. Azərbaycanda audit: təşəkküldən inkişafa doğru (1996-2001-ci illər). Bakı, 2002.
10. Azərbaycanın milli audit standartları. Bakı, «Nağıl evi», 2004.
11. Bağırov D.A. Vergi auditı. Bakı, «Maarif» nəşriyyatı, 1999.
12. Bağırov D.A. Vergi nəzarəti (dərslük). Bakı, 2006.
13. Daxili audit standartları. Bakı, Azərbaycan Milli Ensiklopediyası Nəşriyyatı, 2001.
14. Daxili audit. Qanunvericilik və normativ sənədlər. Bakı, «Nağıl evi», 2007.
15. Hacıyev R. Təftiş və nəzarət (dərslük). Bakı, 1999.
16. Həsənlı M.X. Vergilər. Dərslük. Bakı, 1998.
17. «Heydər Əliyev iqtisadi strategiyasının tətənəsi» mövzusunda magistr, aspirant, dissertantların Respublika elmi konfransın materialları. – Bakı, qtisad Universiteti nəşriyyatı, 2007.
18. İqtisadiyyat və audit jurnalı, □ 2, □ 8, 2008.
19. İqtisadiyyat və həyat jurnalı, □ 7, 2008.

20. İsayev V.İ., Abbasov Q.Ə., Hacıyeva M.C. Mühasibat uçotunun nəzəriyyəsi. Bakı, Azərənşr, 1998.
21. Keçid iqtisadiyyatı ölkələrində auditin inkişaf problemləri (Beynəlxalq elmi-praktik konfransın materialları). Bakı, «Nağıl evi», 2004.
22. Məmmədov F.Ə., Musayev A.F., Sadıqov M.M., Kəlbiyev Y.A., Rzayev Z.H. Vergilər və vergitutma, Bakı, 2006.
23. Müəssisələrin mühasibat uçotunun Hesablar Planı və onun tətbiqinə dair Təlimat. Bakı, 1996.
24. «Mühasibat uçotu haqqında» Azərbaycan Respublikasının Qanunu.
25. «Mühasibatlıq haqqında» (normativ sənədlər toplusu). Bakı, 2000.
26. Novruzov V., Qənizadə R., Nəsibova L., Əliyev M. Daxili audit. Tədris-praktika vəsaiti. Bakı, «Nağıl evi», 2002.
27. Rzayev Q.R. Mühasibat uçotu və audit. Dərs vəsaiti. Bakı, 2002.
28. Rzayev Q.R. Mühasibat uçotunun beynəlxalq standartları və maliyyə hesabatı. Dərs vəsaiti. Bakı, 2004.
29. Rzayev Z.H. Vergi menecmenti, Bakı, 2007.
30. Sahəvi auditlərin aparılmasına dair proqramlar. Bakı, «Qərənfil» MMC-nin mətbəəsi, 2006.
31. Səbzəliyev S.M. Maliyyə hesabatının beynəlxalq standartları. Bakı, 2003.
32. Səbzəliyev S.M. Mühasibat (maliyyə) hesabatı. Bakı, 2003.
33. Sosial-iqtisadi inkişafın sürətləndirilməsində maliyyə nəzarətinin rolu (Beynəlxalq elmi-praktik konfransın materialları). Bakı, «Qərənfil» MMC-nin mətbəəsi, 2006.
34. Банина Ю. Как победить налоговый учет? «Российский налоговый курьер». - 2002, № 5, с.80.
35. 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.
36. 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.



37. Войнов В.Р. Формирование налоговой базы по налогу на прибыль. Ж-л «Консультант бухгалтера», М., 2005, № 2, с.94-116.
38. Кравецкая И. Приближение неизбежного. Ж-л «Расчет», 2002, № 3, с.1-3.
39. Ложников И., Колесникова Л. Обеспечит ли налоговый учет данные для исчисления налога на прибыль. Финансовая газета – 2001, № 45.
40. Митин В.М. Налог на прибыль организаций, «Российский налоговый курьер», М., 2001, № 9, с.19.
41. Николаева С., Гнездилова М. Учетная политика для целей налогообложения. Бухгалтерское приложение к газете «Экономика и жизнь». - 2002, № 6.
42. Николаева С.А. Учетная политика организации для целей налогообложения – отдельный документ, определяющий налоговую политику организации. Ж-л «Российский налоговый курьер», 2000, № 12.
43. Педченко И.В. Как совместить бухгалтерский и налоговый учет. Ж-л «Российский налоговый курьер». – 2002, № 8, с.25-42.
44. Соколов Я.В., Карзаева Н.Н. «Исправление ошибок в отчетности при расчетах с бюджетом по налогам». Ж-л «Бухгалтерский учет», №8, 2000, с.48-55.
45. Смирнова С.А. Концепция налогового учета. Практические советы по ведению регистров налогового учета (новое в бухгалтерском учете и отчетности в РФ). – 2002, № 4, с.56-64; № 5 – с.54-60; № 6, с. 47-59.
46. Фогел О. Организация налогового учета в «1С: Бухгалтерия 7.7», ж-л «Экономика и жизнь», 2002, № 17, с.34.
47. Харитонов С. Есть объект – и учет будет. Ж-л «Бухгалтер и компьютер», 2004, № 2, с.6-17.