

AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI TƏHSİL NAZİRLİYİ

AZƏRBAYCAN DÖVLƏT İQTİSAD UNİVERSİTETİ

BEYNƏLXALQ MAGİSTRATURA VƏ DOKTORANTURA MƏRKƏZİ

**“AZƏRBAYCANDA İSTEHSAL SFERASINDA MALİYYƏ VƏ VERGİ
UÇOTUNUN TƏŞKİLİNİN TƏKMİLLƏŞDİRİLMƏSİ”**

mövzusunda

MAGİSTR DİSSERTASİYASI

Süleymanlı Rauf Adil

BAKİ – 2019 il

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

BMDM-in direktoru:

i.ü.f.d., dos. Əhmədov Fariz Saleh oğlu

“ ___ ” ___ 2019-cu il

“AZƏRBAYCANDA İSTEHSAL SFERASINDA MALİYYƏ VƏ VERGİ
UÇOTUNUN TƏŞKİLİNİN TƏKMİLLƏŞDİRİLMƏSİ”

mövzusunda

MAGİSTR DİSSERTASİYASI

İxtisasın şifri və adı: 060402 – Mühasibat uçotu və audit

İxtisaslaşma: Xidmət sferasında mühasibat uçotu və audit

Magistrant:
Rauf Süleymanlı Adil oğlu

Elmi rəhbər:
i.e.n., dos.Məhərrəmov Ramiz
Bulut oğlu

Proqram rəhbəri:
i.e.n., dos. S.İlqar Zülfüqar oğlu

Kafedra müdiri:
i.e.d., professor K.Yaşar Atakişi oğlu

BAKI – 2019

Summary

The actuality of research: The dissertation deals with the development of accounting and tax accounting based on different legislation in the manufacturing sector, as well as research, analysis and development trends related to the solution of these problems. Thus, the balance income calculated on the basis of the accounting records differs from the profit determined in accordance with the tax legislation. The norms, which give rise to the difference between indicators of an enterprise's balance sheet profit for taxation purposes, are reflected in the provisions of the Tax Code. These include norms regulating issues such as expense items, expense items deductible from income and. In exchange for the above mentioned factors, the creation of a single optimal accounting system, with the coordination of both accounting systems, has become an object of research that gives the relevance of the topic.

The purposes and missions of research: In the dissertation, we have the following to achieve the objectives set out in the research:

- identification of similar and distinctive features of accounting and tax accounting parallel;
- assessment of the application of different accounting and tax accounting options in enterprises;
- detailed comparison of different accounting systems in different economic systems, estimation of differences.

Because accounting and tax accounting systems are based on different legislation, the application of the practice as it serves the interests of the opposite parties, and the correlation of indicators creates some problems. therefore, one of the main goals of the research is to properly incorporate accounting and tax accounting, and make recommendations for implementing practice.

Theoretical and methodological bases of research: Other economical methods such as economic-statistical, analytical, economic analysis-synthesis, historical and logical methods were used during the development of the subject.

The research data basis of research is based on the economic perspectives of national and foreign economists on accounting and auditing and tax relations, the Law of the Republic of Azerbaijan "On Accounting" and the Tax Legislation, regulations issued by the legislature, normative documents and local and foreign economic literature

Key words: financial accounting, tax accounting, revenue, expense

İXTİSARLAR VƏ İŞARƏLƏR

AR	Azərbaycan Respublikası
ƏDV	Əlavə dəyər vergisi
ƏV	Əsas vəsaitlər
MHBS	Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartları
MUBS	Maliyyə Uçotunun Beynəlxalq Standartları
d.	digər

MÜNDƏRİCAT

XÜLASƏ	3
GİRİŞ	6
Fəsil I. Maliyyə uçotu və vergi uçotunun təşkilinin nəzəri-metodoloji əsasları	11
1.1. İstehsal sferasının növləri və onların təyinatı.....	11
1.2. Maliyyə uçotu və vergi uçotun təşkilinin nəzəri əsasları.....	17
1.3. Maliyyə və vergi uçotun təşkilinin oxşar və fərqli xüsusiyyətləri.....	25
Fəsil II. Maliyyə uçotu və vergi uçotunun xüsusiyyətləri və onların tətbiq imkanları	34
2.1. Azərbaycanda maliyyə uçotu və vergi uçotunun normativ – hüquqi bazası.....	34
2.2. Maliyyə uçotu və vergi uçotunda təşkilatın gəlir və xərclərinin tərkibi.....	39
2.3. İstehsal sferasında əməliyyatların maliyyə uçotu və vergi uçotu.....	45
Fəsil III. Mühasibat uçotu və vergi uçotunun təşkilinin təkmilləşdirilməsi	53
3.1. Vergi uçotunun aparılmasının optimal variantının seçilməsi.....	53
3.2. Maliyyə uçotu və vergi uçotunun təşkilinin təkmilləşdirilməsi.....	58
NƏTİCƏ	67
ƏDƏBİYYAT SİYAHISI	70

GİRİŞ

Uçot anlayışı tarixən insanların müəyyən təsərrüfat fəaliyyətinə başladıkları ilkin dövrlərdə formalaşmışdır. Məhz, bu təsərrüfat fəaliyyəti ilə əlaqədar olan əməliyyatların zamanla daha da genişlənməsi müvafiq təsərrüfat əməliyyatlarının uçotunun ümumi şəkildə qəbul edilmiş qayda və üsullara əsasən aparılmasına zərurət yaratmışdır. Qeyd olunan situasiya çərçivəsində, hər bir dövlətdə təsərrüfat əməliyyatlarının uçotunun pərakəndə şəkildə deyil də, müəyyən qaydalar kontekstində aparılması üçün ümumi qaydalar formalaşdırılmışdır. Bu isə öz növbəsində uçotun bir elm kimi inkişafına təkan vermişdir. Bundan əlavə, XIX əsrin ortalarında vergitutma sahəsində müşahidə olunan müəyyən dəyişikliklər, eyni zamanda istehsal sahələrinin, müəssisə fəaliyyətlərinin genişlənməsi nəticəsində isə vergi qanunvericiliyinin əhəmiyyətli şəkildə güclənməsi müzakirə mövzusu olmuşdur. Nəticədə, dövlət vergi orqanlarına vergilərin ödənilməsi ilə əlaqədar nəzarət tədbirlərinin həyata keçirilməsi üçün mühasibat (maliyyə) uçotu informasiyalarından əhəmiyyətli şəkildə istifadə olunmuş, həmçinin vergi qanunvericiliyi maddələrinə vergi uçotunun müvafiq qayda çərçivəsində aparılması ilə bağlı müəyyən normalar daxil olunmuşdur.

Mühasibat uçotu və vergi uçotu sistemlərinin yaranması və inkişafı müxtəlif iqtisadi və siyasi şərtlərin təsirindən bir-birindən asılı olaraq baş vermişdir. Mühasibat uçotunun başlıca formalaşma səbəbi iqtisadi fəaliyyətdir, vergi uçotu sisteminin formalaşma səbəbi isə dövlətin iqtisadi fəaliyyət sahəsinin idarə olunmasında artan rolu idi. Əvvəlcə hesab dövlət üçün heç bir maraq kəsb etmirdi, yalnız sonralar hesabların qeydiyyatı qaydası qanunvericilik səviyyəsində müəyyən edilmişdir.

Mövzunun aktuallığı. Müəssisələrin fəaliyyətinin, hadisələrin, əmlakın qeydiyyatının aparılması üçün əsasən iki növ uçot sistemindən -maliyyə uçotu və vergi uçotu- istifadə olunur. Lakin maliyyə (mühasibat) uçotu qaydaları və vergi

uçotunun əsaslandığı vergi qanunvericiliyində əsaslı fərqlər təcrübədə bu iki növ uçotun əlaqələndirilməsində, inteqrasiyasında çətinliklər yaradır.

Vergi uçotu vergi bazasının müəyyən olunması, vergilərin düzgün hesablanması və vaxtında dövlət büdcəsinə ödənilməsini təmin edən uçot sistemidir. Tərifdən də görüldüyü kimi mühasibat (maliyyə) uçotundan fərqli olaraq bu uçot sistemi, əsasən, dövlətin mənafeyinə, fiskal maraqlarına xidmət edir.

Belə ki, mühasibat (maliyyə) uçotu ilə vergi uçotunun müxtəlif qanunvericiliyə əsaslanaraq fərqli olması bir tərəfdən dövlətin fiskal maraqlarına xidmət etsə də, digər tərəfdən vergi ödəyicisi olan hüquqi şəxslər tərəfindən ikili uçotun aparılmasına və idarəetmə xərclərinin əhəmiyyətli şəkildə artırılmasına şərait yaradır. Nəticədə, hər iki uçot sisteminin uzlaşdırılaraq vahid optimal uçot sisteminin yaradılması müzakirə, araşdırma obyektinə çevrilmişdir ki, məhz, bu faktor tədqiqatın aktuallığına əsas verir.

Problemin öyrənilmə səviyyəsi. Elmi iş üzrə tədqiqat aparılarkən milli, eyni zamanda xarici iqtisadçıların mühasibat uçotu və vergi münasibətlərinə dair iqtisadi baxışları, Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartları və Vergi Qanunvericiliyinin müddəaları, qanunverici orqanlar tərəfindən bu barədə verilmiş sərəncamlar, normativ sənədlərdən istifadə olunmuşdur. Belə ki, vergilər, vergi uçotu və mühasibat uçotu sahəsində tədqiqatlar aparmış Kəlbəyev Y.A, Sadıqov T.Ə, Rzayev Z.H, Rzayev İ.M, Abbasov Q.Ə, Kərimov A.R, Məmmədov F.Ə, Musayev A.F, Sadıqov M.M, Rzayev Q.Ə, Musayev A.F kimi iqtisadçılarımız vergi uçotu və mühasibat uçotunun təşkil olunmasının optimal variantlarını qiymətləndirmiş və formalaşan problemlərin həlli istiqamətində təkliflər vermişlər.

Müasir dövrdə mövcud uçot praktikasında araşdırılması gərəkən ən mühüm problemlərdən biri, məhz, vergi uçotu və mühasibat (maliyyə) uçotu sistemlərinin qarşılıqlı əlaqəsinin izah olunması sayılır. Vergi uçotu, eyni zamanda onun mühasibat uçotu sistemi ilə paralel mövcudluğu ətrafında bu sferadakı tərəflər arasında ciddi mübahisələr günümüzdə də aktuallığını qoruyur.

Bu araşdırmalar çərçivəsində, mühasibat uçotu və vergi uçotunun praktikada inteqrasiyasında yaranan çətinliklərin aradan qaldırılması istiqamətində təkliflər verilmişdir.

Tədqiqatın məqsəd və vəzifələri. Dissertasiya işinin məqsədi AR-nın istehsal sferasında fərqli qanunvericiliyə əsaslanan maliyyə (mühasibat) uçotu və vergi uçotunun təşkil olunması, bunun nəticəsində yaranan problemlərin geniş şəkildə tətbiqidir. Azərbaycan Respublikasında müəssisə və idarələrin fəaliyyətinin, əmlakının qeydiyyatının aparılmasında mühasibat uçotu və vergi uçotu adlanan iki uçot sistemindən istifadə olunur. Hər iki sistem fərqli qanunvericiliyə əsaslandığından, əks tərəflərin maraqlarına xidmət etdiyindən praktikada tətbiqi, göstəricilərin əlaqələndirilməsi müəyyən problemlər yaradır. Məhz, bu səbəbdən tədqiqatın əsas məqsədlərindən biri də, AR-nın “Mühasibat uçotu haqqında” qanunun və vergi qanunvericiliyinin tələblərinə müvafiq olaraq maliyyə (mühasibat) uçotu və vergi uçotunu düzgün əlaqələndirmək, praktikata tətbiq mexanizminə dair təklif və tövsiyələr hazırlamaqdır.

Dissertasiyada qarşıya qoyulmuş məqsədlərə nail olmaq üçün aşağıdakı vəzifələr müəyyən edilmişdir:

- maliyyə (mühasibat) və vergi uçotunun paralel aparılmasının oxşar və fərqli xüsusiyyətlərinin müəyyənənləşdirilməsi;
- müəssisələrdə mühasibat və vergi uçotunun müxtəlif variantlarının tətbiq imkanlarının qiymətləndirilməsi;
- müxtəlif iqtisadi sistemlərdə fərqli uçot sistemi modellərinin ətraflı müqayisəsi, fərqlərin qiymətləndirilməsi.

Tədqiqatın nəzəri-metodoloji əsasları. Tədqiqatın obyektini olaraq ölkəmizdə istehsal sferasında tətbiq olunan mühasibat uçotu və vergi uçotu, bu sistemlərin beynəlxalq praktikada tətbiqi üsulları, həmçinin inteqrasiyasında formalaşan problemlər müəyyən olunmuşdur. Tədqiqatın nəzəri metodoloji əsasını milli, eyni zamanda xarici iqtisadçıların mühasibat uçotu və audit və vergi münasibətlərinə dair

iqtisadi baxışları, Azərbaycan Respublikasının “Mühasibat uçotu haqqında” qanun və Vergi Qanunvericiliyinin müddəaları, qanunverici orqanlar tərəfindən bu barədə verilmiş sərəncamlar, normativ sənədlər və d. yerli və xarici əhəmiyyətli iqtisadi ədəbiyyatlar təşkil edir. Bununla yanaşı, mövzunun işlənməsi zamanı iqtisadi-statistik, təhlil, iqtisadi analiz-sintez, tarixi, məntiqi metodlar kimi digər iqtisadi metodlardan da istifadə edilmişdir.

Tədqiqat işinin informasiya bazası. Elmi iş üzrə tədqiqat apararkən iqtisadçı alimlərin kitablarından, həmçinin vergi uçotunun təşkili üzrə ekspertlərin müvafiq informasiya bazalarından istifadə edilmişdir. Müəssisələrdə mühasibat və vergi uçotunun müxtəlif variantlarının tətbiq imkanlarının qiymətləndirilməsi, müxtəlif iqtisadi sistemlərdə fərqli uçot sistemi modellərinin ətraflı müqayisəsi, fərqlərin qiymətləndirilməsi fonunda ölkəmizin istehsal sferasında mühasibat və vergi uçotunu düzgün əlaqələndirmək, praktikata tətbiq mexanizminə dair təklif və tövsiyələr hazırlanmışdır.

Tədqiqatın obyektini istehsal sferasında təşkilatların daxili və xarici hesablaşmalarının vergi uçotu və mühasibat uçotunun hazırkı vəziyyəti, eyni zamanda hər iki uçot sisteminin praktikada tətbiqinin əlaqələndirilməsi təşkil edir. Bununla yanaşı, vergi uçotunun təşkil olunması üzrə optimal variantın araşdırılması, qiymətləndirilməsi tədqiqatın əsas obyektii olaraq nəzərdə tutulub.

Tədqiqatın predmeti vergi uçotu və mühasibat (maliyyə) uçotunun təşkil olunmasında formalaşan problemlər, təşkilatın idarəetmə xərclərinin artması ilə nəticələnən ikili uçot sisteminin problemləri və onların həlli istiqamətində optimal modelin qiymətləndirilməsidir.

Tədqiqatın elmi yeniliyinə daxildir:

- müəssisələrdə mühasibat və vergi uçotu sisteminin praktikada mövcud olan müxtəlif variantlarının tətbiq imkanları qiymətləndirilmişdir;
- müxtəlif iqtisadi sistemlərdə mövcud olan uçot sistemi modelləri ətraflı müqayisə olunmuşdur;

- vergi uçotu və mühasibat uçotunun oxşar və fərqli cəhətləri, praktikada tətbiqində formalaşan problemlər təhlil olunmuşdur;
- eyni zamanda, mühasibat uçotu və vergi uçotunun təşkil olunması zamanı formalaşan ziddiyətlərin və problemlərin həlli istiqamətində mühasibat uçotu və hesabatlarının informasiyaları əsasında vergi uçotunun təşkil olunması və vergi hesabatının formalaşması sxemi təklif olunmuşdur.

Tədqiqatın praktiki əhəmiyyəti. Təşkilatlarda ikili uçot sisteminin təşkil olunması idarəetmə xərclərini əhəmiyyətli dərəcədə artırır, çünki bu sferada çalışan işçilər yüksək əmək haqqı alan işçilər qrupuna daxildir, eyni zamanda ikili uçotun tətbiqi əlavə zaman və xərc problemlərini də ehtiva edir. Bu baxımdan, dissertasiya üzrə aparılmış tədqiqatlardan əldə olunan nəticələrin və verilən təkliflərin respublikamızda fəaliyyət göstərən təşkilatlarda vergi uçotu və mühasibat uçotunun təşkilində formalaşmış problemlərin həlli istiqaməti baxımından əhəmiyyətlidir.

Tədqiqat işinin həcmi və strukturu. Dissertasiya işi xülasə, giriş, tədqiqat obyektinin nəzəri-metodoloji xüsusiyyətləri, müasir vəziyyəti və təkmilləşmə istiqamətləri olmaqla üç fəsildən, nəticə, istifadə olunmuş ədəbiyyat siyahısı və əlavələrdən ibarətdir. Dissertasiya işinin həcmi 72 səhifədən ibarətdir.

I FƏSİL

MALİYYƏ UÇOTU VƏ VERGİ UÇOTUNUN TƏŞKİLİNİN NƏZƏRİ-METODOLOJİ ƏSASLARI

1.1 İstehsal sferasının növləri və onların təyinatı

İstehsal sahəsi insan fəaliyyətinin həlledici sahəsidir; onun inkişafı maddi rifahın artırılması və ölkənin müdafiə sisteminin gücləndirilməsi imkanlarını müəyyənləşdirir. İstehsal sahəsindəki insanların praktiki fəaliyyətinin nəticəsi olaraq, təbii və kimyəvi maddələrin fiziki və kimyəvi xassələri, onların qüvvələri, vəziyyəti və yeri sosial ehtiyaclar üçün əhəmiyyətli məhsullara uyğunlaşdırılmaq üçün dəyişdirilir. Eyni zamanda maddi istehsalda iştirak edən əmək birbaşa məhsulu yaradır və maddi xidmət sahələrində çalışanların fəaliyyəti sosial ehtiyaclara cavab verən məhsulların istifadəsinə birbaşa təsir göstərir.

Sosial istehsal təbiətdəki maddələrdən inkişaf üçün zəruri olan maddi və qeyri-maddi faydaları yaratmaq üçün insanların təşkil etdiyi ümumi fəaliyyətdir. Sosial istehsal sahələrində istehsal olunan hər hansı bir məhsul, sosial formasından asılı olmayaraq müəyyən ümumi xüsusiyyətlərə malikdir. İstehsal sahəsindəki işçilərin əməyi cəmiyyətin əsas maddi ehtiyaclarının təmin olunmasına şərait yaradır, burada ümumi sosial məhsul yaranır. Bölgənin iqtisadi vəziyyəti, əhalisinin həyatı və işi üçün lazımı şəraitin yaradılması da həmçinin istehsal sektorunun inkişafından asılıdır. İstehsal sektoru insan ehtiyaclarının ödənilməsi üçün əsasdır. Bundan əlavə, insan fəaliyyətinin stimullaşdırılması rolunu oynayır.

İstehsal sahəsi mürəkkəbliyi ilə xarakterizə olunur: belə ki, o, istehsal vasitələrindən, əməyin obyektləri və əmək qabiliyyətli şəxslərdən ibarətdir. İstehsal texnologiyası istehsalın əsas amillərinin, insan əməyinin əməyin məqsədi ilə qarşılıqlı təsirini ifadə edir. İnsanlar öz fəaliyyətlərini yeni məhsul növlərinin istehsalına yönəldir, yeni texnologiyalara üstünlük verirlər, yeni materiallardan istifadə edirlər.

Eyni zamanda istehsalın təşkilini yaxşılaşdırır, istehsalda iştirak edən bütün amillərin qarşılıqlı təsirini və istehsal prosesində insanların qarşılıqlı təsirini təmin edirlər.

Sosial istehsal davamlıdır, yəni daima təkrarlanır. Cəmiyyət istehlalı dayandırmaq iqtidarında deyil. Yenilənmə prosesinin davamlı axını hesab edilən istənilən istehsal prosesi eyni zamanda bir təkrarlanma prosesidir. Sosial istehsalın reproduktiv aspekti sosial məhsulun yaradılması və hərəkəti ilə əlaqəli dörd mərhələdən ibarətdir: istehsalın özü, paylanması, mübadiləsi və istehlakı.

Sosial istehsal özünə aid obyektiv iqtisadi qanunlar əsasında işləyən və inkişaf edən sosial-iqtisadi sistemin ən mühüm komponentidir. Əmək ehtiyaclarının təmin edilməsi üçün maddi və mənəvi fayda yaratmaq məqsədli, şüurlu insan fəaliyyətidir. Sosial istehsal prosesinin nəticəsi maddi və qeyri-maddi məhsulların yaradılmasıdır, çünki struktur olaraq istehsal iki böyük sahəyə bölünür: maddi və qeyri-maddi istehsal.

Qeyd etdiyimiz kimi hər bir ölkənin milli iqtisadiyyatı iki hissəyə bölünür: maddi (material) istehsal və qeyri maddi istehsal.

Maddi (material) nemətlər və maddi xidmətlər istehsalının həyata keçirildiyi sahələr maddi istehsal sahələri adlanır. Maddi istehsal dedikdə cəmiyyətin ehtiyaclarını ödəmək üçün maddi məhsul yaratma prosesi başa düşülür. Maddi istehsal, bir şəxsin və cəmiyyətin müəyyən ehtiyaclarını təmin edən maddi malların yaradılması ilə birbaşa əlaqəli istehsaldır. Maddi nemətlər dedikdə, istehlak olunması nəzərdə tutulan, müəyyən bir fiziki forma almış, maddiləşmiş istehsal vasitələri və istehlak şeyləri nəzərdə tutulur. Maddi istehsal maddi dəyərlər istehsal etməyi nəzərdə tutmayan qeyri-məhsuldar sahəyə qarşıdır. Bu ayrılma əsasən marksist nəzəriyyəyə xasdır.

Maddi istehsala maddi məhsul istehsal edən bir sıra istehsal sahələri daxildir. Bundan əlavə, qeyd etmək lazımdır ki, maddi (material) istehsal sahələrində həmçinin maddi xidmətlər də istehsal olunur. Qeyd olunan maddi xidmətlər sahəsinə nəqliyyat, mənzil-kommunal, rabitə, ictimai iaşə, ticarət və s. kimi sahələr daxildir. Maddi

xidmət sahələri elə sahələrdir ki, burada ictimai-iaşə və məişətin müəyyən hissəsini çıxmaqla yeni maddi məhsul yaradılır, buna baxmayaraq bu sahələrdə maddi istehsal sahələrində istehsal olunan məhsulların dəyərinin artması həyata keçirilir. Cəmiyyət fərdlərinə istehsal və qeyri-istehsal təyinatlı xidmət göstərmək maddi xidmət sahələrində tətbiq olunan ictimai əməyin spesifik xüsusiyyətidir (Kərimov E., Osmanov B., 2010: s.333).

Milli iqtisadiyyatın təyinatı üzrə qeyri-maddi nemətlər və qeyri-maddi xidmətlər istehsalı ilə məşğul olan sahələri isə qeyri-maddi istehsal sahələridir. Müasir sosial istehsal təkcə maddi istehsal deyil, qeyri-maddi sahəni - qeyri-maddi malların və xidmətlərin istehsalını nəzərdə tutur. Qeyri-maddi istehsalın və xidmət sektorunun həlledici dərəcədə inkişafı maddi malların istehsalına - onun texniki təchizatına və istehsalının böyüklüyünə bağlıdır. Qeyri-maddi istehsal qeyri-maddi xidmətlərin istehsalıdır. Eyni zamanda qeyri-maddi istehsal sahələri maddi istehsal sahələrində ərsəyə gətirilən məhsullardan istifadə etməklə onun üçün bir bazar rolunu oynaması faktı da mövcuddur. Digər tərəfdən, qeyri-maddi istehsal sahələri insan kapitalının fəallaşmasına, intellektual təkmilləşməsinə yönəldiyindən maddi istehsal sahələri üçün onun işinin, məhsul və xidmətlərinin keyfiyyətini artıracaq ixtisaslı işçi qüvvəsi hazırlayır. Müasir şəraitdə qeyri-maddi məhsul və xidmət sahəsinin əhəmiyyəti əhəmiyyətli dərəcədə artır, onun inkişafı bütün ölkələrin, xüsusən də inkişaf etmiş sivil ölkələrin sosial-iqtisadi inkişaf göstəricisidir.

Maddi (material) istehsal və qeyri-maddi istehsal sahələrinin onları bir-birindən fərqləndirən spesifik xüsusiyyətləri mövcuddur. Maddi istehsal sahələrinə xas xarakterik xüsusiyyətlər aşağıdakılardır:

- insan faktoru bu sahələrdə təbiətdə mövcud maddələrə transformasiya edici təsir göstərir, onları məqsədə müvafiq olaraq istifadə, ehtiyacların qarşılınması üçün lazımi formaya salır;

- qeyd olunan sahələrdə məhsulların hazırlanması prosesində istifadə olunan istehsal vasitələrinin dəyər göstəricisi hazırlanan məhsula əlavə olunur;

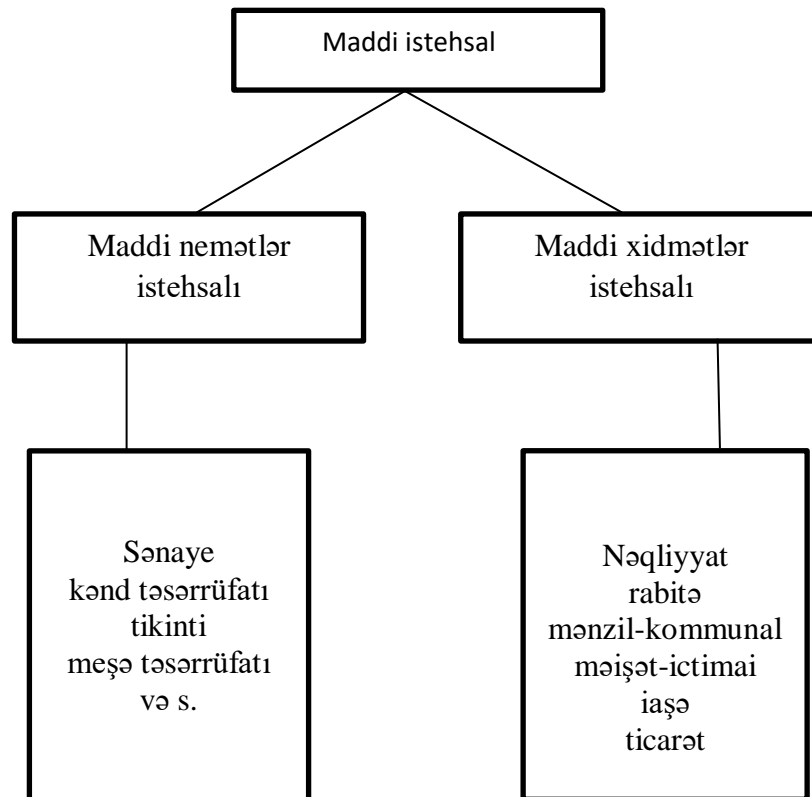
- zaman, məkan, keyfiyyət və kəmiyyət aspektindən məhsulların istehsalı və istehlakı fərqli olur;

- maddi istehsal sahələri bütün digər sahələrin maddi-texniki əsasını təşkil edir;

- maddi istehsal həmişə insanların birgə mövcudluğunun maddi şərtlərinin təmin edilməsinə yönələn bir sosial fenomendir.

Belə ki, istehsal sahəsi məhsulların hazırlanması, saxlanması, çeşidlənməsi, qablaşdırılması və istehsalın davamı olan digər funksiyaları şəklində maddi faydalar yaradan milli iqtisadiyyatın və fəaliyyət növlərinin bir hissəsidir.İstehsal sahəsində ümumi sosial məhsul və milli gəlir yaranır.

Şəkil 1. Maddi istehsalın struktur təsviri



Sənaye sahəsi xüsusi istehsal şərtləri və homogen məhsullar ilə xarakterizə edilən və milli iqtisadiyyatda xüsusi bir funksiyanı yerinə yetirən maddi istehsal sahəsidir. Sənaye sektoru milli iqtisadiyyatın ən mühüm komponentləridir. Sənayenin sektoral quruluşu istehsalın texnoloji xüsusiyyətlərini, son məhsulun təyinatının

homogenliyini, məhsulların istehsalı üçün istifadə olunan xammalın bənzərliyini və s. nəzərə alınmaqla formalaşdırılan çox sayda ixtisaslaşmış sənayeləri əhatə edir.

İstehsalatın ixtisaslaşması, iqtisadiyyatın və cəmiyyətin inkişafının daha da dərinləşməsi yeni sənaye və istehsal növlərinin formalaşmasına gətirib çıxarır. Əməkdaşlıq prosesləri, istehsalın inteqrasiyası, sənaye arasındakı davamlı istehsal əlaqələrinin inkişafı qarışıq sənayelər və qarışıq komplekslərin yaranmasına gətirib çıxarır. Bu, müxtəlif sənaye və onların elementlərinin qarşılıqlı təsirini, istehsalın müxtəlif mərhələlərini və məhsulun paylanmasını təsvir edən bir inteqrasiya prosesidir.

İstehsalat sənayesi neft emalı və metallurjiya sənayesi, mühəndislik, kimya və neft-kimya sənayesi, ağac və ağac məhsullarının istehsalı, poliqrafiya sənayesi, yüngül sənaye, yeyinti sənayesi və kənd təsərrüfatı məhsullarının emalını əhatə edir. Bu sənaye istehsal sahələrinin əsas hissəsi xammalın, avadanlıq istehsalının, enerji istehsalının, istehlak mallarının istehsalı ilə məşğul olan müəssisələri əhatə edir. Sənaye iki alt sahəni birləşdirir: hasilat, emal.

Birinci sahə, insan tərəfindən əldə edilə bilməyən təbiət məhsullarının hasilatı ilə məşğuldur. Yəni, dağ-mədən sənayesinin xarakterik xüsusiyyəti ondan ibarətdir ki, onun xammalı təbiətdə mövcuddur. İkinci sahəyə sənaye və kənd təsərrüfatı xammalını yeni bir məhsula emal edən müəssisələr daxildir (https://studopedia.su/15_93197_vopros--materialnoe-proizvodstvo-ponyatie-struktura-i-zakonomernosti-razvitiya-sposoba-proizvodstva.html, 2015).

Kənd təsərrüfatı dövlət iqtisadiyyatının çox vacib bir sahəsidir. İqtisadiyyatın bu istiqamətdə şöbələri əsasən ərzaq məhsullarının istehsalı və qismən emalı üçün məsuliyyət daşıyır. Sənaye kənd təsərrüfatından fərqlənir. Sənaye insan istehsalı, texnologiyaya əsaslanmasına baxmayaraq, kənd təsərrüfatı təbii, bioloji proseslərə əsaslanır.

Tikinti, təyinatı üzrə əsas vəsaitləri istehsal edən maddi istehsal sahəsidir. Tikinti sənayesinə daxildir:

- sənaye və qeyri-sənaye məqsədləri üçün bina və qurğuların tikintisi;
- avadanlıqların quraşdırılması;
- əsas vəsaitlərin istehsalında aparılan layihə, dizayn və sorğu, qazma və s. müəyyən obyektlərin tikintisi ilə bağlı iş;
- bina və qurğuların əsaslı təmiri, yəni, tikinti əsasında yaradılan əsas vəsaitlərin qismən yenilənməsi.

Ticarət, logistika, satış, kənd təsərrüfatı məhsullarının tədarüku istehsal funksiyalarının əhəmiyyətli bir hissəsi olduğundan bu sənayelər istehsal sahəsinə aiddir. Logistika və satış, ticarət və satınalmada istehsal funksiyaları ilə yanaşı qeyri-istehsal funksiyaları da həyata keçirilir. Ticarətdə istehsal funksiyaları (malların saxlanması, qablaşdırma, çeşidləmə və s.) ilə yanaşı məhsulların əmtəə forması ilə bağlı qeyri-istehsal (alış-satış proseslərinə xidmət, kassirlərin əməyi və s.) funksiyaları da həyata keçirilir. Ticarət istehlakçı mallarını satan milli iqtisadiyyatın bir hissəsidir, bazarda məhsulları ictimaiyyətə gətirir.

Yük daşımaları istehsal sektorunun digər sahələrində yaradılan məhsulları daşıyan maddi istehsal sahəsidir. Yük daşımaları yeni məhsullar yaratmır, lakin istehsal prosesini başa çatdırır, nəql edilən malların dəyərinin yaradılmasında iştirak edir. Maddi-texniki təchizat və satış istehsal vasitələrinin paylanması və satılması, habelə milli iqtisadiyyatın müxtəlif sahələrinə çatdırılmasını təşkil edir. Maddi-texniki təchizat və satış prosesində paylama və ticarət funksiyalarına əlavə olaraq, istehsal vasitələrinin saxlanması, onların qablaşdırılması və s. funksiyaları da yerinə yetirilir.

Müəssisənin istehsal fəaliyyətinin strukturu əsas iqtisadi göstəricilər hesab edilən bir sıra amillərlə müəyyən edilir. Bu xüsusilə istehsal edilən malların keyfiyyəti, əmək məhsuldarlığının artması, istehsal xərclərinin ölçüsü, resursların paylanması və istifadəsi ilə bağlıdır. İstehsalat təşkilatı vergilərin və digər məcburi ödənişlərin çıxılmasından sonra qazandıqları mənfəəti necə çıxarmaq və istifadə etmək üçün özü qərar verir. Mallar, işlər və xidmətlər üçün ödənilməmiş tələb ən vacib parametrdir; müəssisənin buraxdığı məhsullar tələb edilmirsə, istehlakçı onları

satın almaq istəməyəcək və istehsal prosesinin xərcləri ödənməyəcək, nəticədə şirkət iflas edə bilər. İstehsalçı şirkət aşağıdakı əsas funksiyaları yerinə yetirir:

- istehsal prosesinin maddi və texniki dəstəyi ilə məşğul olur;
- şirkətdəki işçilərin iş fəaliyyətini təşkil edir və onu idarə edir;
- sənaye və şəxsi istifadə üçün məhsullar istehsal edir;
- tətbiq olunan standartlara, dövlət qanunlarına, qaydalara riayət edir;
- istehlakçıya mal satır və çatdırır;
- satışdan sonrakı dövrdə müəyyən xidmətlər göstərir;
- vergi ödəyir, büdcəyə və digər maliyyə institutlarına məcburi və könüllü ödənişlər və töhfələr verir.

Müəssisənin istehsal strukturu fərqlidir. Ancaq bütün istehsalçı şirkətlər əslində eyni işi yerinə yetirirlər: mal istehsal edir və satırlar. İstehsal sektorunda fəaliyyət göstərən bir müəssisə onun fəaliyyəti və onun içində baş verən bütün proseslər üçün tam məsuliyyət daşıyır. Təşkilatın fəaliyyəti digər şirkətlərin normal fəaliyyətinə mane olmamalı və yaxın ərazilərdə yaşayan insanların yaşayış şəraitinə mənfi təsir göstərməməlidir. Qeyd edək ki, dövlət orqanlarının şirkətin inzibati və iqtisadi funksiyalarının həyata keçirilməsinə müdaxilə hüququ yoxdur. Dövlət orqanları yalnız şirkətin hüquqi fəaliyyətini necə həyata keçirə biləcəyini, müxtəlif həllər təklif edə və mövcud qanunvericiliyə riayət etməsini rəhbərliyə tələb edə bilər.

1.2 Maliyyə uçotu və vergi uçotun təşkilinin nəzəri əsasları

Hal-hazırda beynəlxalq praktiktə çox sayda uçot növü var: mühasibat uçotu, vergi uçotu, idarəetmə uçotu. Hər təşkilatın müvafiq uçota təsir edəcək məlumatların toplanması və emalı ilə təmin edilməsi lazımdır. Bunu etmək üçün hər uçot növünün tapşırıqlarını və funksiyalarını başa düşmək lazımdır.

Mühasibat uçotuna geniş mənada nəzər salmaq. Belə ki, o, maliyyə xarakterli, dəyəri pul formasında ifadə oluna bilən əməliyyatların, fəaliyyət nəticələrinin qeydiyyatına alınması, onların təsnifləşdirilməsi və hesabat formasına salınaraq maliyyə

hesabatı istifadəçilərinə təqdim edilməsi və onun təhlili ilə məşğul olan bir elm sahəsidir.

Uçot nəzarəti altında, bütün əməliyyatların tam, davamlı, sənədli mühasibat uçotu vasitəsi ilə əmlakın, aktivin, təşkilatın öhdəlikləri, kapitalı, onların hərəkətləri barədə məlumatların toplanması, qeydiyyatı, yekunlaşdırma qaydalarını müəyyənləşdirirlər. Azərbaycan Respublikası ərazisində yerləşən bütün təşkilatlar, filiallar, xarici təşkilatların nümayəndəlikləri üçün mühasibat uçotu məcburidir.

Qeyd olunan sistemin olması mühasibat uçotu kitablarında əsas sənədlərdən məlumatın yığılmasının və sistemləşdirilməsinin müəyyən bir qaydasının mövcudluğu deməkdir. Bu sistem biznes proseslərinin idarə olunması üçün yaradılıb. Mühasibat uçotu fəaliyyətin davamlılığı və sənədləşdirilməsi prosedurunun həyata keçirilməsi ilə təmin edilir. Bu şərtlərə görə iqtisadi həyatın bütün faktları, yəni müəssisənin vəsaitlərinin və onların mənbələrinin tərkibini dəyişən hallar, tədbirlər və ya hadisələr mühasibat uçotuna qeyd edilməlidir. Bu, mənbəyi sənəddə qeydiyyata alınmadığı təqdirdə, iqtisadi fəaliyyətin heç bir faktoru mühasib üçün düzgün və ya effektiv ola bilməz.

Mühasibat uçotu və hesabatının hazırlanması məsələlərinin işlənilib hazırlanması bu sahədə konsepsiyanın müəyyən edilməsindən asılıdır. Mühasibat uçotu konsepsiyasının tərkib elementlərinə onun məqsədi, informasiya istifadəçiləri, hesabatın elementləri və yaxud obyektləri, informasiyanın keyfiyyət xarakteristikaları, eyni zamanda mühasibat konsepsiyaları daxildir. Mühasibat hesabatlarının hazırlanması və təqdim olunmasında ümumi qəbul olunmuş prinsiplər, mühasibat konsepsiyaları mövcuddur. Aşağıda mühasibat uçotunun təməl konsepsiyaları göstərilmişdir:

İkili yazılış prinsipi maliyyə hesabatları maliyyə bərabərliyi (aktivlər=öhdəlik+kapital) məntiqi üzərində qurulduğundan mühasib baş vermiş əməliyyatları, dəyər axınını iki tərəfli qeydiyyat üsulu ilə hesabatda əks etdirir.

Fəaliyyətin fasiləsizliyi prinsipi onu ehtiva edir ki , müəssisənin yaxın gələcəkdə fəaliyyətiylə bağlı hər hansı bağlanma təhlükəsi yoxdur. Eyni zamanda, mühasib müəssisə fəaliyyətinin uzunmüddətli dövrdə davam etməsini qiymətləndirib, qəbul etməlidir ki, maliyyə hesabatlarını tərtib etsin.

Hesablama prinsipinə əsasən mühasib əməliyyatları baş verdiyi anda, yəni dəyər axınının baş verdiyi anda uçota almalıdır. Bunlar mühasibat uçotunun əsas prinsipləri və muhasibat uçotunun əsaslandığı ehtimallar olaraq qiymətləndirilir. Məhz, uçot aparən və hesabat təqdim edən müəssisə, təşkilat bu prinsiplərə müvafiq uçot siyasətini hazırlayır və təsdiq edir.

Mühasibat uçotu hesabatının elementləri olaraq bunlar müəyyən edilmişdir: aktiv, öhdəlik, kapital, gəlir, xərc. Dividendlər, yəni sahibkar çıxarışları mahiyyət etibarilə xərc funksiyası daşdığından ayrıca hesabat elementi kimi qeyd olunmur. Lakin, dividendlər xərc maddəsi kimi dəyərləndirilə bilməz, çünki xərc gəlirin əldə olunması ilə bağlı həyata keçirilir və dividend ödənilməsi əməliyyatı zamanı müəssisə tərəfindən hər hansı bir gəlir əldə olunması proqnozlaşdırılmır.

Mühasibat hesabatlarında məlumatların, əməliyyat nəticələrinin yalnız dəyər ifadəsində əksi mümkündür. Mühasibat sistemində saxlanma üçün zəruri olan məlumatlar toplanır, qeyd olunur və dəyər ifadəsiylə ümumiləşdirilir. Ancaq, bir obyektin yalnız fiziki ölçüdə nəzərə alınması halı mühasibat uçotu sahəsinə daxil deyildir. Davamlı, yalnız davamlı və sənədli şəkildə mühasibat uçotu qeydləri şərtidir. Davamlı mühasibatlıq iqtisadi fəaliyyətin bütün faktlarını nəzərə almaqla əks etdirilməsini təmin etməlidir.

Mühasibat uçotunun məqsədi: xarici və daxili istifadəçilər üçün məlumatların formalaşdırılmasıdır. Daxili istifadəçilər üçün məlumatlar nəzərə alınmaqla, mühasibat uçotunun məqsədi idarəetmə qərarlarının qəbul edilməsi üçün rəhbərliyə faydalı olan məlumatların əldə edilməsidir. Xarici istifadəçilər üçün isə məlumatlar nəzərə alınmaqla, mühasibat uçotunun məqsədi maliyyə vəziyyəti, maliyyə

göstəriciləri və təşkilatın maliyyə vəziyyətindəki dəyişikliklər barədə qərar qəbul edərkən maraqlı tərəflərin istifadəsi üçün faydalı olmasını təmin etməkdir.

Mühasibat (maliyyə) uçotu məlumatlarını əldə etməkdə maraqlı olan tərəflər iki yerə bölünür:

Təşkilat daxilində biznes qərarları qəbul etmək, eyni zamanda bu qərarlara təsir etmək səlahiyyətinə malik olan istifadəçilər daxili istifadəçilərdir. Buraya CEO, menecerlər, işçilər daxildir.

Təşkilatın maliyyə hesabatlarına biznes qərarların qəbul edilməsi üçün kənar maraqlı olan istifadəçilər isə kənar istifadəçilər adlanır. Maliyyə hesabatlarının kənar istifadəçilərinə isə potensial investorlar və səhmdarlar, potensial borcverənlər qrupu, dövlət vergi orqanları, istehlakçı qrupu, ictimaiyyət və s. daxildir. Qeyd etmək lazımdır ki, bu istifadəçilərin hər biri öz məqsədlərinə uyğun olaraq lazımi məlumatların əldə edilməsində maraqlıdırlar. Məsələn, investorlar, səhm sahibləri investisiyaların riskliliyinin qiymətləndirilməsində, borcverənlər müəssisənin borclarını ödəmə potensialının qiymətləndirilməsində, malsatan və podratçılar müəssisə fəaliyyətinin fasiləsizliyi haqqında informasiyada, dövlətin iqtisadiyyatın tənzimlənməsi və s. məqsədlərinin həyata keçirilməsində maraqlıdırlar.

Vergi uçotu isə cari vergi qanunvericiliyində nəzərdə tutulmuş qaydada qruplaşdırılan ilkin sənədlərin məlumatları əsasında vergi üçün vergi bazasının müəyyənləşdirilməsi üçün məlumatların ümumiləşdirilməsi sistemidir. Vergi bazasını formalaşdırmaq prosedurunun ətraflı şəkildə açıqlamaq üçün vergi uçotu təşkil edilməlidir. Vergi uçotu şirkət tərəfindən hesablanmalı və ödənilməli olan bütün vergilər üçün aparılır. Vergi uçotu müəssisə üçün ayrılıqda uçot maddəsi kimi hesab olunur.

Mühasibat uçotu və vergi uçotu sistemlərinin yaranması və inkişafı müxtəlif iqtisadi və siyasi şərtlərin təsirindən bir-birindən asılı olaraq baş vermişdir. Mühasibat uçotunun səbəbi iqtisadi fəaliyyətdir, vergi mühasibatının yaranma səbəbi dövlətin iqtisadi fəaliyyət sahəsinin idarə olunmasında artan rolu idi. Əvvəlcə hesab dövlət

üçün heç bir marağ kəsb etmədi, yalnız sonralar hesabların qeydiyyatı qaydası qanunvericilik səviyyəsində müəyyən edilmişdir.

Vergi uçotu mühasibat uçotu ilə müqayisədə tarixi köklərə malik deyil. Bəzi mənbələrdə vergi uçotunun XX əsrin əvvəllərində ortaya çıxdığı qeyd olunur. Ancaq bir çox ölkədə vergi uçotunun gəlməsi ilə əlaqədar mühasibat uçotu və vergiyə cəlb olunan gəlir nisbəti məsələsi yaranıb. Mühasibat nəzəriyyəsində vergitutma və mühasibat mənfəəti arasındakı əlaqənin iki modeli təqdim olunur: qitə (kontinental) və Anglo-Amerika modelləri.

İlk qədim konsepsiya - qitə modeli - 20-ci əsrin əvvəlində ortaya çıxdı. Prussiyada, bu model tətbiq edildikdə edildikdə, qaydaya əsasən, bölüşdürülməmiş mənfəətin məbləği vergiyə cəlb olunan məbləğə bərabər olmalı idi. Almaniya, İsveç, Belçika, İspaniya, İtaliya, İsveçrə, Yaponiya kimi ölkələr bu konsepsiyayı tətbiq edən ölkələrdir. Bu konsepsiya "vergi" adlanır və bəyanatlarda dövlət vergi orqanlarının maraqları nəzərə alınmalıdır. Mühasibin əsas vəzifəsi şirkətin vergi yükünü azaltmaq idi, şirkətin uçot siyasətini təşkil edəndən sonra baş mühasib vergi yükünün azaldılması mövqeyinə gəldi. Bu sistemin əsas üstünlüyü məntiqi və sadə olmasıdır. Mühasib bugünkü qeydləri saxlayır, verginin əsasını təşkil edən maliyyə nəticələrini hesablayır və təbii ki, büdcəyə olan öhdəlikləri əks etdirir.

İkinci əks fikir - Anglo-Amerika modeli - Böyük Britaniyada tətbiq edildi. ABŞ, Böyük Britaniya, Avstriya, Kanada, Hollandiya və s. kimi ölkələr bu modeli tətbiq edən ölkələr sırasına daxildir. Bu modelin konsepsiyası balans mənfəətinin və vergiyə cəlb olunan mənfəətin bir-birinə bərabər olmadığı, onların müstəqil olduğunu göstərir. Anglo-Amerikan modelinin əsas xüsusiyyəti maliyyə hesabatlarının sahibkarların (investorların) mənafeələrində aparıldığı və mühasibat uçotunun vergidən asılılığının zəif olmasıdır. Bu konsepsiya mühasibat uçotu və vergi uçotunun mövcudluğunu və saxlanmasını nəzərdə tutur.

Vergi uçotu yalnız məlumatların ümumiləşdirilməsi mərhələsindən ibarətdir. Məlumatların toplanması və qeydiyyatı onların sənədləri ilə mühasibat sistemində həyata keçirilir. Vergi uçotunun əsas məqsədləri aşağıdakılardır:

- vergi məqsədləri üçün gəlir və xərclər, aktiv və öhdəliklər haqqında tam və etibarlı informasiyanın yaradılmasını təmin etmək;

- vergi hesabatının tamlığı və düzgünlüyünü izləmək üçün vergi hesabatlarının daxili və xarici istifadəçilərinə məlumat vermək;

- vergi risklərini minimuma endirmək və vergiləri optimallaşdırmaq üçün daxili istifadəçilərə məlumat verilməsi.

Ümumi şəkildə qeyd etsək, vergi uçotunun məqsədi gəlir və xərclə bağlı hər bir iqtisadi birləşmənin vergiqoyma məqsədləri üçün necə nəzərə alındığı barədə məlumatların istifadəçilərə çatdırılmasını təmin etməkdir. Vergi uçotu məlumatların daxili istifadəçiləri vergi ödəyicisi sayılan təşkilat, müəssisələrdir. Məlumatların xarici istifadəçiləri vergi bazasının formalaşdırılmasının düzgünlüyünü, vergi hesablamalarını qiymətləndirən vergi orqanlarıdır və büdcəyə vergilərin axınına nəzarət edir (Тыкпарова Ф.К., 2012: s.6).

Vergi uçotu vergi bazasını müəyyən etmək üçün məlumatların ümumiləşdirilməsi sistemi olan Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi ilə nəzərdə tutulmuş qaydada qruplaşdırılan ilkin sənədlərin məlumatları əsasında aparılır. Vergi Məcəlləsi yalnız vergi uçotunun əsas prinsiplərini müəyyən edir, onun məqsədlərini müəyyənləşdirir və vergi uçot məlumatlarının sübutu olan sənədlərin siyahısını tərtib edir. Vergi uçotu xüsusi vergi rejimi tətbiq edənlər daxil olmaqla, bütün şirkətlərin məsuliyyətidir.

Vergi rekviziti: bu, biznes əməliyyatlarının vergitutma məqsədləri üçün mühasibat proseduru haqqında tam və etibarlı informasiyanın yaranmasına imkan yaradır. Vergi uçotu xüsusi formalarda - vergi qeydləri ilə aparılır. Təşkilatlar - vergi ödəyiciləri vergi uçot sistemini təşkil edirlər. Vergi uçotunun aparılması qaydası vergi məqsədləri üçün uçot siyasətində nəzərdə tutulmalıdır və bu, şirkət rəhbərinin əmri ilə

təsdiqlənir. Vergi uçotunun aparılması qaydası vergi ödəyicisi tərəfindən uçot siyasətində vergi məqsədləri üçün rəhbərin müvafiq tapşırığı (göstərişi) ilə təsdiq edilir.

Vergi uçotu məlumatları: vergitutma obyektləri haqqında məlumatların qruplaşdırılması, vergi ödəyicisinin arayışları və digər sənədləri, hesabat obyektini müəyyən edən göstəricilərin, eyni zamanda digər xarakteristikaların dəyəri haqqında məlumatlardır.

Vergi uçotunun əsas vəzifələrindən biri müəyyən bir tarixdə vergi borclarının büdcəyə ödənişlərin məbləğini müəyyən etməkdir. Vergi uçotu subyekt müəssisənin istehsal və qeyri-istehsal fəaliyyətidir və nəticədə vergi ödəyicisinin vergi hesablaşmaq və ödəmək öhdəliyi var.

Vergi uçotu sisteminin təşkili göstərilən komponentlərdən ibarətdir:

- vergi bazasının ölçüsünə birbaşa və ya dolaylı təsir göstərən bir sıra göstəricilərin müəyyən edilməsi;

- vergi uçotu reyestrlərində onların sistemləşdirilməsi üçün meyarların müəyyənləşdirilməsi;

- mühasibat uçotu qaydalarının müəyyən edilməsi, mühasibat uçotu obyektləri haqqında məlumatların reyestrində formalaşdırılması və əks etdirilməsi.

Vergi uçotu məlumatları aşağıdakıları əks etdirməlidir:

- gəlir və xərclərin məbləğinin formalaşdırılması qaydası;

- cari vergi (hesabat) dövründə vergi məqsədləri üçün hesablanmış xərclərin payının müəyyənləşdirilməsi qaydası;

- gəlir vergisi üçün büdcə ilə hesablaşmalarda borc məbləği.

Bu iki uçot növünün anlayışlarını, məqsədlərini və tətbiqini təhlil etdikdən sonra, vergi uçotunun mühasibat uçotu ilə çox əlaqəli olduğu qənaətinə gəlməliyik. Ancaq bu iki uçot növünün tətbiqi praktikada müəyyən problemlər ortaya çıxarır. Məsələn, ondadır ki, təşkilat vergi ödəmələrini hesablayarkən dövləti aldatmağa çalışır, amma

iki məqsədi var: bir tərəfdən, investorları cəlb etmək, digər tərəfdən isə vergi yükünü azaltmaq üçün, mənfəət rəqəmləri fərqli göstərilir (Томшинская И.Н., 2013: s.8).

Vergi uçotu sistemində mühasibat (maliyyə) uçotunun iştirak etmə dərəcəsinə görə vergi uçotunun, əsasən, üç tipi bir-birindən fərqləndirilir:

1. Mühasibat vergi uçotu – burada vergi uçotunun informasiyaları, kəmiyyət göstəriciləri istisnasız şəkildə mühasibat uçotu informasiyalarına əsaslanır və onun əsasında formalaşır. Hesablanmış vergilərin kəmiyyət göstəricilərindən asılı olaraq vergi uçotunun qeyd olunan növü həlledici sayılır, yəni respublikada formalaşan ənənəvi vergi sistemi bilavasitə mühasibat uçotu göstəricilərinə əsaslanır. Bu isə sonuncunun universallığı faktını sübuta yetirir.

2. Qarışıq vergi uçotu – Burada da həmçinin vergi uçotu sisteminin kəmiyyət göstəriciləri, informasiyaları mühasibat uçotu məlumatları əsasında formalaşır. Bu zaman vergi bazasının müəyyənləşdirilməsi, vergiyə cəlb olunma məqsədlərini həyata keçirmək üçün müəyyən metodlardan istifadə etmək gərəkdir. Vergi uçotunun qarışıq metodunun tətbiqi zamanı vergi ödəyicisi olan subyekt ilk öncə mühasibat uçot məlumatlarından istifadə edir. Bu mərhələdən sonra alınmış göstəricilərə AR Vergi Məcəlləsində nəzərdə tutulmuş xüsusi metodika əsasında korrektə olunur.

3. Mütləq vergi uçotu – digər növlərdən fərqli olaraq, bu uçot növündə vergi uçotu informasiyaları, kəmiyyət göstəriciləri mühasibat uçotu məlumatlarının iştirakı olmadan formalaşır. Praktikada mühasibat uçotu sisteminin iştirakı olmadan vergi uçotu məlumatlarının, göstəricilərinin hesablanması metodikasına bir çox hallarda rast gəlinir. Məsələn, mühasibat (maliyyə) uçotu göstəricilərinin iştirak etmədiyi halda gömrük rüsumları, həmçinin dövlətin digər rüsumları və s. Hesablanır. Hal-hazırda ölkəmizdə vergi uçotunun mühasibat uçotu sistemindən ayrılması prosesinin getdiyi bir reallıqdır (Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. и др., 1997: s.47).

Ölkəmizdə vergi uçotu ilə əlaqədar konseptual əsaslar və ya vergi uçotu konsepsiyası işlənib hazırlanmamışdır. Lakin, bu ona əsas vermir ki, vergi uçotu

müəyyən prinsiplərə əsaslanmır və müəyyən qaydalar çərçivəsində tətbiq olunmur. Vergi uçotunun aparılmasında, əvvəla, mühasiblərin illər ərzində topladıqları informasiyalara, təcrübələrə əsaslanmalı, eyni zamanda onun əsasında müvafiq vergi orqanlarına əhəmiyyətli informasiyalar verilməlidir.

1.3 Maliyyə və vergi uçotun təşkilinin oxşar və fərqli xüsusiyyətləri

Qeyd etdiyimiz kimi müəssisələrin fəaliyyətinin, hadisələrin və əmlakının qeydiyyatının aparılması üçün əsasən iki uçot növündən istifadə olunur: maliyyə (mühasibat) uçotu və vergi uçotu. Lakin, maliyyə və vergi uçotunun uçot qaydalarında, konsepsiyasında, məqsədlərində mövcud olan fərqliliklər, təcrübədə bu iki növ uçotun əlaqələndirilməsi və inteqrasiyasında çətinliklər yaradır.

Bildiyimiz kimi, təyinatı üzrə vergi uçotu qanunvericiliyə əsasən, vergi bazasının müəyyən olunması, vergilərin düzgün hesablanması və vaxtında dövlət büdcəsinə ödənilməsini təmin edən bir uçot sistemidir. Mənfəət və zərər hesabatı elementlərinin, əmlakın, aktivlərin vergi uçotunu apararkən, Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi müddəalarına əsaslanmaq gərəkdir.

Qeyd edək ki, Vergi Məcəlləsi ölkəmizdə vergi uçotunun aparılmasında ciddi şəkildə qaydalar təyin etmir və hər hansı vergi ödəyicisi vergi uçotunun təşkil olunması üsulunda sərbəstdir. Lakin, Vergi Məcəlləsinə görə vergi ödəyicisi vergi tutulan gəlirin və mənfəətin dəqiq əks etdirilməsi üçün sənədləşdirilmiş məlumat əsasında xərclərinin və gəlirlərinin vaxtı-vaxtında dəqiq uçotunu aparmağa borcludur. Vergi uçotunda müəssisələr kassa və hesablama metodunu istifadə etməkdə sərbəstdirlər.

Vergilər müəssisənin, təşkilatın öhdəlikləri sırasına daxil olub maliyyə hesabatının öhdəliklər elementinə aid edilir. Mühasibat uçotu prinsiplərində və mühasibat uçotunun konseptual əsaslarının müddəalarında müəyyən olunmuşdur ki, öhdəliklər keçmiş hadisələr əsasında yaranan elə bir balans elementidir ki, onun ödənilməsi müəssisəyə iqtisadi səmərə gətirən aktivlərin müəssisədən kənara axıb

getməsinə səbəb olur. Qeyd olunan bu tərif balans elementi olan öhdəliyin iqtisadi mahiyyətini açıqlayır. Buna baxmayaraq, AR Vergi Məcəlləsində vergi bələdiyyə və dövlətin fəaliyyətinin maliyyə təminatı məqsədilə müvafiq vergi ödəyicisinin sərəncamında olan pul vəsaitlərinin özgəninkiləşdirilməsi yolu ilə dövlət və yerli büdcələrə məcburi, əvəzsiz şəkildə ödəniş kimi qəbul edilir.

Vergi uçotu obyektləri olan vergilərin əsas hissəsi aktiv və öhdəliklərlə bağlıdır. Buna əlavə əmlak vergisi dəyər vergisi, əmlak vergisi və s. vergilər aid edilir. Başqa ifadəylə desək, aktivlərin müəyyən hissəsi vergi bazası rolunda çıxış edir. Öhdəliklər isə tərkibində müəyyən vergilər üzrə borclar olduğunu əks etdirir. Kapitalın bəlli bir hissəsi gəlirlər vasitəsilə formalaşır, yəni kapitalın əsas elementi olan bölüşdürülməmiş mənfəət fəaliyyət nəticələri hesabatının nəticəsi olaraq müəyyən edilir. Nəticə olaraq, mənfəət praktik olaraq, mənfəətdən vergi tutma üçün baza rolunu oynayır.

Əgər konseptual əsaslarda qeyd olunan hesabat elementlərinin tərifinə fikir versək görərik ki, uçot hesabatı elementləri məəcəllədə müəyyən edilmiş vergilərin əsas hissəsinin vergi bazasının müəyyən olunmasında mühüm rol oynayır. Yəni, vergilərin bir hissəsi məhz həmin elementlərin tərkibində onun müəyyən bir hissəsini əhatə edir. Başqa sözlə desək, vergi bazasının müəyyən olunması həmin hesabat elementlərindən asılıdır. Demək, nəzərə alsaq ki, təşkilatın maliyyə vəziyyəti, onun dəyişiklikləri maliyyə nəticələrini əks etdirən rəqəmlər həmin balans elementlərinin kəmiyyəti ilə formalaşarsa, vergilərin də hesablanması, vergi bazasının müəyyən olunması həmin elementlərin kəmiyyətinə əsasən müəyyənləşdirilməsi faktı realdır.

Buna baxmayaraq, mühasibat (maliyyə) hesabatında olan göstəricilər ilə Vergi Bəyannaməsinin göstəriciləri arasındakı fərqliliklərin dərinləşdiyi qeyd olunur. Vergi və vergiqoyma yaxud mühasibat uçotu ilə əlaqəli normativ aktlar zamanla bir-biri ilə əlaqədə olan bu iki sistemi- mühasibat (maliyyə) və vergi uçotunu daha da ayırır (Соколов Я.В., Карзаева Н.Н., 2000: s.48).

Mühasibat (maliyyə) uçotu və vergi uçotu arasında qarşılıqlı əlaqələrin və onların formalaşdırdığı fərqliliklərin necəliyi ilə bağlı bəzi məqamlar diqqətə alınmalıdır. Əvvəla, maliyyə vəziyyəti və nəticələrini və digər göstəriciləri əks etdirən mühasibat uçotu hesabatları ilə vergi bəyannamələri göstəricilərinin eyni tip olması qeyri-mümkündür. Səbəb olaraq onu qeyd edə bilərik ki, mühasibat uçotu hesabatı informasiyası yalnız dövlət vergi orqanları üçün nəzərdə tutulmamışdır. Məhz beynəlxalq praktikada görüldüyü kimi mühasibat (maliyyə) hesabatları vergi orqanlarından ziyadə ,əsasən, potensial investorlar, səhm sahibləri üçün informasiya hazırlayır. Bundan əlavə mühasibat uçotu hesabatlarındakı göstəricilər, informasiyalar hesabat dövrü ərzində baş vermiş, mühasibat uçotu məlumatlarında qeyd olunmuş maliyyə-təsərrüfat əməliyyatlarının nəticələrinin yekunu olduğu bilinir. Lakin bu səbəbdəndir ki, vergi bəyannamələrindəki informasiya mühasibat hesabatı informasiyasına deyil də, məhz, mühasibat uçotunun məlumatlarına, sənədlərinə əsaslanır. Demək, bu nəticəyə gələ bilərik ki, mühasibat uçotu və vergi bəyannamələrindəki informasiyaları eyniləşdirmək, yəni bir tipli olmasını iddia etmək kökündən yanlışdır.

Son olaraq, yekun mühasibat hesabatlarında və vergi bəyannamələrində qeyd olunan göstəricilər kəmiyyət baxımından fərqli olsalar belə - mühasibat uçotu məqsədləri üçün hesablanan gəlir və vergi uçotu məqsədləri üçün hesablanan gəlir - onları formalaşdıran ilkin məlumatlar eynidir. Çünki, bəllidir ki, mühasibat (maliyyə) uçotu müəssisədə hesabat dövrü ərzində baş vermiş maliyyə-təsərrüfat əməliyyatlarının davamlı, fasiləsiz şəkildə qeydiyyatı və dövr sonunda informasiyaların qruplaşdırılaraq, ümumiləşdirildiyi bir sistemdir. Vergi orqanlarının vergi bazasının müəyyən edilməsi üçün istifadə etdiyi hər hansı bir məlumat qeyd etdiyimiz sistem tərəfindən yaradılır və yalnız vergi məqsədlərinə görə məlumat kəmiyyəti korrektə oluna bilər.

Bu qeyd olunan sistemlərin bir birindən fərqli sistem kimi mövcud olmasını qəbul etmək, əslində balans elementlərinə (aktivlər, passivlər) mühasibat və vergi

uçotu sistemlərində fərqli təriflər verilməsini nəzərdə tutmaq kimi qəbul olunardı. Bununla yanaşı, sadalanan balans elementlərinin bu fərqli sistemlərdə ilkin kəmiyyətinin müxtəlif üsullarla, müxtəlif metodlar vasitəsilə qiymətləndirilməsi zərurəti yaranardı. Yəni, demək olar ki, vergi sistemində də mühasibat uçotu nəzəriyyəsi və konsepsiyasında göstərilən hesabat elementləri, onların tərifləri, tanınması və s. kimi kriteriyaları heç bir fərq olmadan qəbul edilmişdir.

Vergi Məcəlləsi bu hesabat elementlərinin təriflərini, tanınmasını qəbul etməkdən ziyadə, vergi bazasının müəyyənləşdirilməsində də hətta onun məlumatlarına əsaslanır. Bunun əyanı sübutu olaraq Vergi Məcəlləsində vergitutma bazası yaxud obyektləri kimi qiymətləndirilmiş bəzi iqtisadi kateqoriya adlarını göstərmək olar. Məsələn, Vergi Məcəlləsinin bir neçə fəsil və maddələrində, xüsusilə “Ümumi müddəalar” adlı birinci fəslinin 13-cü maddəsində göstərildiyi kimi əmlak (aktiv, öhdəlik, gəlir və s) vergitutma bazası üçün obyekt kimi göstərilmişdir. Nəticə olaraq görə bilərik ki, məhz, məcəllədə qeyd olunan elementlərə təriflər konseptual əsaslardan, standartlarda göstərilən təriflərdən fərqlənir. Lakin, fərqli xüsusiyyət olaraq göstərilə bilər ki, ölkədə uçot və hesabat normalarını tənzimləyən normativ aktlarda bu elementlər (aktivlər, passivlər) daha geniş mənasiyla izah edilir və vergi qanunvericiliyində bunların təkrarı əhəmiyyətli deyildir.

Uçot standartına əsasən aktivlərin ilkin dəyəri, onun əldə edilməsi üçün ödənilmiş pul vəsaitlərinin və ya natural formada olan ödənişlərdə əvəzləşdirilmiş qeyri-monetar aktivlərin ədalətli dəyəri əsasında müəyyən olunur. Vergi Məcəlləsinə əsasən, aktivlərin ilkin dəyəri onun alınması, müəssisəyə gətirilməsi üçün daşınma, istehsalı, tikilib quraşdırılması və bundan əlavə aktivlərin dəyərini artıran digər xərclər (vergi ödəyicisi olan subyektin gəlirdən çıxmaq hüququna malik olduğu xərclər istisnadır) əlavə edilməklə müəyyənləşir.

Bundan əlavə, əmlak vergi növünün müəyyən edilməsi üçün Vergi Məcəlləsi müvafiq vergi növünə cəlb olunmuş əsas vəsait aktivlərinin balans dəyərini aktivin ilkin dəyəindən yığılmış amortizasiya kəmiyyətini çıxmaqla müəyyən edir. Əsas

vəsaitlərin uçotunun tənzimlənməsi təyinatlı “Torpaq, tikili və avadanlıqlar” adlı MUBS 16 ilə müvafiq aktivlərin balans dəyərinin hesablanmasında onun ilkin dəyərindən yığılmış amortizasiya və qiymətdəndüşmədən zərər çıxılmaqla müəyyən edilməsi qaydasını tövsiyyə edir.

Nəticə olaraq, balans elementlərinin tərkib hissəsindən olan əsas vəsaitlərin qiymətləndirilməsi qaydalarına fikir verməklə, əyani şəkildə sübut edə bilərik ki, mühasibat uçotu standartları və Vergi Məcəlləsi müddəalarında əsas vəsaitlərin qiymətləndirilməsi qaydalarında, təriflərində ciddi fərqlər yoxdur.

İstehsal sferasında təşkil olunan mühasibat (maliyyə) uçotu və vergi uçotunun bundan əlavə bir neçə oxşar xüsusiyyətlərini qeyd etmək olar. Mühasibat uçotu nəzəriyyəsinə, Konseptual Əsaslarda qeyd edilən prinsiplər eynilə ölkədə təşkil olunan vergi uçotunun əsasında duran prinsiplərlə eynilik təşkil edir. Bu prinsiplərə ardıcılıq, ikili yazılış, fəaliyyətin fasiləsizliyi, dövrilik, pul ifadəsində qiymətləndirmə prinsiplərini göstərmək olar.

Əvvəlki başlıqda qeyd etdiyimiz kimi, ikili yazılış prinsipinin məntiqi maliyyə bərabərliyinə (aktivlər = öhdəliklər) əsaslanır. Deməli, ikili yazılış prinsipi uçot və maliyyə hesabat elementləri, həmçinin vergi uçotunun vergi obyektləri barədə informasiya əldə etmənin ən əhəmiyyətli yoludur. Məhz, bu prinsip vasitəsilə vergi öhdəliklərinin formalaşması, onların ödənilməsi ilə bağlı hesabat formalarında (mənfəət və zərər, balans) uyğun informasiya əks etdirilir.

Fəaliyyətin fasiləsizliyi prinsipi. Konseptual Əsasların müddəasında bu prinsip mühasibat uçotunun əsaslandığı ehtimallar kimi göstərilir. Qeyd edək ki, bu prinsip hər iki uçot növü üçün ən əhəmiyyətli prinsipdir. Müəssisə və təşkilatların bir sıra öhdəliklərinin, xüsusilə vergi öhdəliklərinin yaranmasının əsas şərti onun daimi fəaliyyət göstərməsidir. Vergi öhdəliklərinin idarə olunması və nəzarət edilməsinə görə fasiləsiz informasiya ilə təmin olunma zəruri faktordur. Burdan məlum olur ki, davamlı fəaliyyət göstərən təşkilat üçün həm mühasibat (maliyyə), həm vergi uçotunun davamlı aparılması gərəkdir.

Hesablama metodundan istifadə həm mühasibat uçotu, həm vergi uçotu sistemləri üçün zəruridir. Qeyd olunan hər iki sistemdə hesablama prinsipi təsərrüfat əməliyyatlarının baş verdiyi anda qeydiyyatata alınması faktını ifadə edir. Məsələn, mənfəət və zərər hesabatı elementi olan gəlirlər pul vəsaitinin daxil olduğu vaxtda deyil də, dəyər hərəkətinə səbəb olan əməliyyatın baş vermə anında uçotda əks etdirilməlidir. Mühasibat (malyyə) və vergi hesabatının tərtibinin dövriliyini bu prinsip zəruri edir.

Lakin, əməliyyatların bu iki sistemdə uçotuyla bağlı bəzi məqamlar qeyd olunmalıdır. Bu, mühasibat və vergi uçotu sisteminin təşkilinin fərqli xüsusiyyətləri qismində nəzərə alın bilər. Bu fərqli məqam onu nəzərdə tutur ki, mühasibat uçotundan fərqli olaraq vergi uçotunda qeydiyyat həm hesablama, həm kassa metodu ilə aparılır. Kassa metodunun təyinatı hesablama metodundan əhəmiyyətli dərəcədə fərqlənir. Belə ki, kassa metodunda hesablama metodundan fərqli olaraq dəyər hərəkətinə səbəb olan malyyə-təsərrüfat əməliyyatının baş verdiyi anda deyil, pul vəsaitinin daxil olduğu anda uçota alınır.

Bununla yanaşı, həm mühasibat hesabatları, həm də vergi hesabatları aylıq, rüblük və ya illik olmaqla müəyyən dövr üçün tərtib olunur və nəticə etibarilə bir-birini tamamlayır. Hər iki uçot sistemində qeyd olunan informasiyaların, lazımı məlumatların mənbəyi müəyyən qayda və formada təsdiq edilmiş ilkin sənədlərdir. Qeyd olunan sənədlər baş vermiş bütün təsərrüfat-malyyə əməliyyatlarını, eyni zamanda vergi əməliyyatlarını təsdiq edir. Çəkilən misallar o nəticəyə gətirir ki, bu iki uçot sisteminin təşkili, aparılması məqsədləri demək olar ki, eynidir və sıx əlaqədədir. Yəni, hesabat istifadəçiləri üçün faydalı olacaq informasiya tərtib etmək.

Qeyd olunanlarla yanaşı, informasiyasının müəyyən keyfiyyət atributları ilə müəyyən olunması vergi uçotu üçün də zəruridir. Bu aspekti də həmçinin bu iki uçot sistemi arasındakı oxşar xüsusiyyətlər sırasına aid edə bilərik.

Amortizasiya və ya digər adla desək, köhnəlmə. Bilirik ki, müəssisə aktivləri (əsas vəsaitlər) fəaliyyət dövründə öz dəyərini hissə-hissə məhsul üzərinə keçirir ki,

bu amortizasiya adlanır. Əsas vəsait aktivlərinə və qeyri-maddi aktivlərə amortizasiyanın hesablanması üçün mühasibat və vergi uçotunda müxtəlif üsullardan istifadə edilir və bu iki sistemdə fərqli nəticələr doğurur. Mühasibat uçotuna əsasən əsas vəsaitlərə amortizasiyanın hesablanması 4 fərqli üsul vasitəsilə həyata keçirilir. Təbii ki, hər hansı amortizasiya üsulunun seçilməsi mühasib tərəfindən uçot siyasətində əks etdirilir.

Amortizasiya olunan aktivlərin faydalı istifadə müddətinin müəyyənləşdirilməsi də bəzi fərqli nüanslar doğurur. Mühasibat uçotuna əsasən amortizasiya olunan hər hansı bir əmlakın, aktivin faydalı istifadə müddəti ondan istifadədə gözlənilən gəlirin alınması müddəti rəhbər tutularaq müstəqil sürətdə müəssisə tərəfindən müəyyən olunur. AR Vergi Məcəlləsi müddəalarına əsasən amortizasiya olunan aktiv (əmlak) qrupları üzrə müəyyən olunur.

Mühasibat uçotuna əsasən, əsas vəsait aktivlərinə təmir xərcləri mühasibat hesabatı dövrünün xərcləri tərkibinə daxil edilir. Vergi uçotunda isə situasiya fərqlidir. Burada əsas vəsaitə təmir xərclərinin hesabat dövrü xərclərinə aid edilməsi AR Vergi Məcəlləsi 115-ci maddəsi müddəaları ilə müəyyən olunur.

Mühasibat uçotu standartlarında göstərildiyi kimi mühasibat hesabatları əsasən investorlar, kreditorlar, səhmdarlar üçün əhəmiyyətlidir. Buna baxmayaraq, vergi uçotunda hesabat istifadəçiləri dövlət vergi orqanları, daxili eyni zamanda xarici auditorlar və s. üçün əhəmiyyətlidir.

Maliyyə nəticələrinin hesablanması metodikası. Mühasibat (maliyyə) uçotunda iki hal mümkündür. Birincisi odur ki, burada mənfəət iş və xidmətlərin (məhsul) satışından gəlir ilə onlara çəkilən xərclərin, yəni maya dəyərinin çıxılması nəticəsində tapılır. İkinci variantda əsasən, mənfəət məhsul (xidmət,iş) satışından qazanılan gəlir ilə onun dövrü xərcləri və istehsal maya dəyəri arasındakı fərq kimi tapılır. Lakin vergi uçotunda mənfəət AR Vergi Məcəlləsinin 104-cü maddəsinin müddəalarına müvafiq olaraq vergi ödəyicisi olan subyektin bütün gəlirlərindən məcəlləyə əsasən gəlirdən çıxılmasına yol verilən xərcləri çıxmaqla əldə edilir.

Mühasibat (maliyyə) uçotu və vergi uçotu arasında bir sıra fərqlər olmasına baxmayaraq, bəzi təsərrüfat subyektləri öz uçot sistemlərini vergi məqsədlərinə inteqrasiya edilmiş şəkildə qururlar. Müəssisələrdə mühasibat uçotunun təşkil olunması məqsədilə vergi qanunvericiliyinin müddəalarına uyğunlaşdırılmış şəkildə uçotun formalaşdırılması və mühasibat hesabatlarının hazırlanması subyektin xalis aktivlərini (real maliyyə vəziyyəti) təhrif edə bilər. Bunun nəticəsidir ki, təşkilatlarda uçotun hər iki növü üzrə təşkil olunmuş siyasəti bir birindən fərqlənir.

Burada, əsas üstündə dayanmalı olduğumuz məqam, məhz, fərq anlayışıdır. Qeyd olunmuşdur ki, təsərrüfat subyektində baş vermiş təsərrüfat-maliyyə əməliyyatları, bu əməliyyatların dəyər, kəmiyyət ifadəsində əksi uçotda göstərilir. Elə təsərrüfat-maliyyə əməliyyatları vardır ki, onlar mühasibat maliyyə uçotunda nəzərə alınır, ancaq vergi uçotunda isə əks olunmur və ya bunun əksi müşahidə oluna bilər. Situasiyanı daha sadə dildə izah etsək, müəyyən əməliyyat üzrə hesablanmış gəlir bir uçot sistemində gəlirə aid edilərkən digərində gəlirlərə aid edilmir. Və yaxud, hər hasnı bir xərc maddəsi vergi uçotunda nəzərə alınmır, amma maliyyə uçotunda əks etdirilir.

Demək, gəlinən nəticə odur ki, hər hansı bir (gəlir, xərc) maddə bu iki uçot sistemində eyni şəkildə tanınmadığından xərclər və gəlirlərdə məbləğlər bir birindən fərqlənir. Burada fərq deyildikdə, mühasibat uçotunda əməliyyatların, istər əsas, istərsə də köməkçi hesabat elementlərinin göstəricilərinin vergi uçotunda fərqli məbləğlərlə əks olunmasını başa düşürük. Məsələn, maliyyə uçotunda müəssisənin maliyyə nəticələri hesabatında qeyd olunan “əsas əməliyyat gəliri” və vergi uçotu üzrə “malların təqdim olunmasından gəlir” göstəricisi arasında fərqlər ola bilər. Mühasibat uçotunda mənfəət və zərər hesabatında xərclərin yekunu ilə vergi uçotunda gəlirdən çıxılan xərc göstəriciləri fərqli ola bilər.

Mühasibat və vergi uçotunda mahiyyət olaraq eyni məna daşıyan, lakin fərqli adlandırılan ifadələr, elementlər mövcuddur. Məsələn, mühasibat uçotu üçün hesablanmış satış (xidmət) vergi uçotu üçün vergiyə cəlb olunan gəlir kimi nəzərə

alınır. Mühasibat uçotunda satılmış məhsulun maya dəyəri (smmd) və ya xərclər vergi uçotunda ümumi gəlirdə çıxılan xərc kimi tanınır. Bundan əlavə mühasibat uçotunda tanınmayan xərclər, vergi uçotu sistemində gəlirdən məhdudlaşdırılmaqla çıxılan və ya gəlirdən çıxılmayan xərclər kimi tanınır. Mühasibat uçotunda sair əməliyyat gəlirləri isə vergi uçotunda amortizasiya olunan əsas vəsait aktivlərinin təqdim edilməsindən gəlir kimi göstərilir. Bu iki uçot sisteminin istehsal sahələrində tətbiqinin fərq yaradan maddələri, nəticələri ilə bağlı ikinci fəsilə ətraflı danışılacaq (Tanrıverdiyev Q., 2015).

Bəllidir ki, mühasibat və vergi uçotu arasında mövcud olan fərqlər daimi və müvəqqəti olmaqla iki yerə bölünür. Daimi fərqləri formalaşdıran səbəblər də müvəqqəti xərclərdə olduğu kimi AR Vergi Məcəlləsinin müvafiq müddəalarıdır. Daimi fərqlər o zaman formalaşır ki, bəzi gəlir (və ya xərc) maddələri hesabat məqsədləri üçün bir uçot sistemində tanındığı halda digər sistemdə qətiyyənlə tanınmır.

Araşdırmalar nəticəsində qeyd olunanlardan belə nəticəyə gəlmək olar ki, mühasibat və vergi uçotu sisteminin bir-birindən fərqli şəkildə təşəkkül tapması əslində, dövlətin fiskal maraqlarına xidmət edir. Buna baxmayaraq, vergi ödəyicisi olan subyekt üçün vəziyyət bunun tam əksidir. Belə ki, mövcud hal inzibatçılıq xərclərinin, eləcə də ikili uçotun aparılması xərclərinin artırılmasına yol açır. Bu səbəbdən də, hər iki uçot sistemi üçün inteqrasiya edilmiş, uzlaşdırılmış vahid sistemin yaradılması problemi araşdırmalar, tədqiqat və müzakirə obyektinə çevirmişdir.

II FƏSİL

MALİYYƏ UÇOTU VƏ VERGİ UÇOTUNUN XÜSUSİYYƏTLƏRİ VƏ ONLARIN TƏTBİQ İMKANLARI

2.1 Azərbaycanca maliyyə uçotu və vergi uçotunun normativ – hüquqi bazası

Mühasibat (maliyyə) uçotunu aparan və istifadəçilər üçün hesabat tərtib edən müəssisə və ya hər hansı bir firma qanunları, konsepsiyayı nəzərə almaqla mövcud uçot siyasətini tərtib edir və realizə edir. Konsepsiyanın elementləri nəzəri-metodoloji xarakter daşıyır və firmalarda mühasibat uçotu və hesabatın təşkili, aparılmasını praktiki olaraq müəyyənləşdirən standartların əsasını təşkil edir. Həmin konsepsiya və qeyd olunan elementləri beynəlxalq mühasibat uçotu və hesabat sistemi üçün MHBS-in mühasibat (maliyyə) hesabatlarının hazırlanması, təsdiq edilməsi prinsiplərində təsbit edilib.

Qeyd edək ki, “Mühasibat uçotu haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanununda dəyişikliklər edilməsi barədə” 2018-ci il 4 may tarixli Azərbaycan Respublikasının Nazirlər Kabinetinin qərarının 19.2-ci maddəsinə əsasən, 1.4-cü bənddə göstərilir: “Kommersiya Təşkilatları üçün Milli Mühasibat Uçotu Standartları” ifadələri “Kiçik və Orta Sahibkarlıq Müəssisələri üçün Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartları” sözləri ilə əvəz edilir.

Ölkəmizdə mühasibat (maliyyə) uçotu və hesabatları Maliyyə Nazirliyi tərəfindən hazırlanıb təsdiq olunan müəyyən nümunəvi formalarda tərtib olunur. Təşkilati-hüquqi formasından asılı olmadan bütün müəssisələr (hüquqi şəxslər) üçün hesabatlarının göstəriciləri bir-birilə qarşılıqlı əlaqədə olmalı, eyni zamanda bir-birini tamamlamalıdır.

Ölkəmizdə vergi uçotunun konseptual əsasları və ya bu uçot növü ayrıca konsepsiya şəklində işlənib hazırlanmamışdır, başqa sözlə bu konsepsiya qanunvericiliklə rəsmiləşdirilməmişdir. Mövcud qanunvericilikdə, əsasən, gəlir və

xərclərin uçotu teminindən istifadə olunur. Yəni, vergi uçotu Vergi Məcəlləsinin 130-cu maddəsinin müddəalarıyla tənzimlənir. Ancaq bu fakt ölkəmizdə vergi uçotunun məqsədlərinin və ya hər hansı prinsip və qanun-qaydalarının olmaması fikrinə əsas vermir.

Qeyd etdiyimiz kimi, bu uçot növünün təyinatı vergi üçün vergitutma bazasının müəyyənləşdirilməsi üçün dürüst məlumat formalaşdırmaqdan ibarətdir. Bu informasiyalar vergitutma üçün baza yaradan müəssisədə baş verən bütün əməliyyat və obyektləri əhatə edir. Vergi uçotu hesabatlarının məlumatları vergilərin dürüst hesablanması, büdcəyə qanunvericilikdə nəzərdə tutulmuş qaydada ödənilməsinə nəzarəti realizə edən vergi orqanları tərəfindən istifadə olunur. Nəticə olaraq, bu istifadəçilər səlahiyyətləri daxilində vergilərin formalaşdırılması və ödənilməsi ilə əlaqədar idarəetmə qərarları qəbul edirlər (Томшинская И.Н., 2013).

Müəssisənin mühasibat (maliyyə) və vergi uçotunda həyata keçirdiyi siyasəti “Müəssisənin uçot siyasəti” sənədində birləşdirilir. Hər hansı bir müəssisənin realizə etdiyi uçot siyasəti onun uçot məqsədlərini, həmçinin vergi məqsədli baş vermiş təsərrüfat əməliyyatlarının ilkin müşahidəsinin, dəyər (pul) ifadəsində ölçmək, qruplaşdırmaq və ümumiləşdirmək üçün istifadə olunacaq metodların, üsulların məcmusunu əks etdirir.

Vergilər müəssisənin öhdəlikləri olub mühasibat (maliyyə) uçotu və hesabatlarının öhdəliklər elementinə aid olunur. Vergi Məcəlləsində qeyd olunur ki, vergi- dövlət və bələdiyyələrin fəaliyyət göstərməsinin maliyyə təminatı məqsədilə vergi ödəyicisi olan fiziki və ya hüquqi şəxsin mülkiyyətindəki pul vəsaitinin özgəninkiləşdirilməsi formasında dövlət və yerli büdcələrə ödənilən əvəzsiz, məcburi ödəniş kimi təsbit olunur. Qeyd edək ki, bu müəyyənətmə, əsasən, hüquqi xarakter daşıyır, yəni Məcəllədə mühasibat (maliyyə) və vergi uçotunun obyekt kimi nəzərə alınan verginin daha çox hüquqi tərəfi göstərilir. Bu da vergi adlı müəssisə öhdəliyi elementinin müəssisə maraqları zəminində deyil, dövlətin maraqları ətrafında reallaşdırılan kəmiyyət olduğunun göstəricisidir. Bununla yanaşı vergi, müəssisə

əmlakı və onun fəaliyyət nəticələri ilə əlaqəli kateqoriyadır, buna görə də vergi uçot və hesabatı bu müəssisə üçün təşkil edilən uçot sistemi ilə əlaqədərdir.

Vergi uçotunun obyektləri kimi nəzərə alınan vergilərin müəyyən hissəsi müəssisə aktivləri və öhdəlikləri ilə bağlıdır. Bura, əsasən, əmlak vergisi, ƏDV və s. Vergilər aiddir. Başqa ifadə ilə desək, aktivlərin müəyyən bir hissəsi vergi üçün vergi bazası rolunu, öhdəliklər isə tərkibində vergilər üzrə müəssisə borclarının olduğunu əks etdirir. Kapital elementləri olan, onun bir hissəsini təşkil edən əlavə kapital, ehtiyat kapitalı və s. gəlirlər hesabına formalaşır. Kapitalın müəyyən bir olaraq qiymətləndirilən bölüşdürülməmiş mənfəət müəssisə gəlirlərinin və xərclərinin müqayisəsi nəticəsində müəyyən edilir. Müəssisənin mənfəəti mənfəət vergisi üçün vergitutma bazası olaraq nəzərdə tutulur. Müəssisənin gəlir və xərcləri onun müəyyən fəaliyyət sferasındakı fəaliyyətinin maliyyə nəticələri olduğundan mənfəət və zərər adlı mühasibat hesabatında əks olunur.

Mühasibat uçotu Konseptual əsaslarında, prinsiplərində, eləcə də beynəlxalq uçot nəzəriyyəsində uçot hesabat elementi, o cümlədən vergitutma bazası olan aktivlərə, öhdəliklərə, kapitalla, xərclərə müəyyən təriflər verilmişdir. Təriflər nəzərdən keçirilərkən müəyyən olunur ki, mühasibat (maliyyə) uçotu və hesabatının elementləri AR Vergi Məcəlləsində müəyyən olunan vergilərin kəmiyyətinin müəyyən olunması üçün əsas baza rolunu oynayır. Qeyd olunan vergilərin müəyyən bir hissəsi də, məhz, bu hesabat elementlərinin içərisindədir və ya onların bir hissəsini təşkil edir. Geniş mənada, vergilərin formalaşması, onun ödənilməsi ilə əlaqədar bütün proseduralar, məhz, bu qeyd olunan elementlərlə müəyyən edilir.

Mühasibat (maliyyə) uçotu və hesabatlarının elementlərinə verilən təriflər AR Vergi Məcəlləsi tərəfindən inkar edilməyib, qeyd olunanın əksinə bu təriflər vergi üçün vergitutma bazasının müəyyən olunmasında istinad üçün əsas götürülmüşdür. Bunun əyani sübutu olaraq, AR Vergilər Məcəlləsində vergitutma obyektləri olaraq qiymətləndirilmiş iqtisadi kateqoriyaları göstərmək mümkündür. Vergi Məcəlləsinin “Ümumi müddəalar” adlı 1-ci fəslinin 13-cü maddəsində, həmçinin qeyri fəsil və ya

maddələrdə aktiv, öhdəlik, gəlir, xərc, kapital, eləcə də dividendlər vergitutma üçün obyektlər olaraq göstərilmişdir.

Məhz, Vergi Məcəlləsinin müddələrində mühasibat uçotu hesabat elementlərinə verilən təriflər Konseptual Əsaslarda həmin anlayışlara verilən təriflərlə demək olar ki, eynilik təşkil edir. Təbii ki, Konseptual Əsaslarda bu anlayışlar Vergi Məcəlləsindən daha geniş şəkildə izahıyla əks olunmuşdur. Mühasibat (maliyyə) uçotu hesabatı və onun elementlərinin geniş izahı, onların metodoloji cəhətdən dürüst təşkil olunmasına, bunun müqabilində vergi orqanlarının tam və dürüst inrofmasiya əldə etməsinə şərait yaradır.

Mühasibat uçotu Konseptual Əsaslarının, digər normativ-hüquqi aktların bu və ya hər hansı bir elementə verdiyi tərif, hesabatda elementlərin kəmiyyətinin müəyyən olunması üçün istinaddır. Həmin kəmiyyətlər müəyyən dərəcədə korrekte olunmaqla və ya korrekte olunmadan hər hansı vergi növünün hesablanması istifadə olunur. Məsələn, müəssisə resurslarının ilkin dəyəri, onu yaradan xərclərin məbləği müvafiq standartlara əsasən müəyyənləşdirilir və həmin hesabatlarda əks olunur. Müəssisə aktivlərinin ilkin dəyəri AR Vergi Məcəlləsində və Konseptual əsaslarda bu şəkildə müəyyən olunur:

Müəssisə aktivlərinin ilkin dəyər əsasında qiymətləndirilməsi qeyd olunan aktivin əldə olunması zamanı ödənilmiş pul vəsaitlərinin və onların ekvivalentlərinin məbləği, bununla yanaşı verilmiş əvəzləşdirmənin (buraxılmış kapital alətlərinin, mübadiləyə verilən qeyri-monetar aktivlərin və qəbul olunmuş öhdəliklərin) ədalətli dəyəri üzrə qiymətləndirilməsini nəzərdə tutur.

Müəssisə aktivlərinin dəyərini aktivlərin alınması, onların müəssisəyə gətirilməsi, istehsalı, tikilib quraşdırılmasına çəkilən xərclər, eyni zamanda vergi ödəyicisi olan şəxsin gəlirdən tutmaq hüququna sahib olduğu xərclər istisna edilmək şərtilə aktiv dəyərini artıran qeyri xərclər daxil edilir [143].

Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsində müəyyən olunmuşdur ki, əmlak vergisinə cəlb olunan ƏV-in balans (qalıq) dəyəri vəsaitlərin ilkin dəyərindən

onun yığılmış amortizasiyasını çıxmaqla müəyyənləşdirilir. “Əsas vəsaitlərin uçotunu tənzimləyən” Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarında isə ƏV-in balans (qalıq) dəyərini vəsaitlərin ilkin dəyərindən qiymətdən düşmədən zərərlə yanaşı yığılmış amortizasiyanı çıxmaqla müəyyən etməli olduğumuzu göstərir. Görünən odur ki, bu iki sənəddə müəssisə aktivlərinin və bu aktivlərin tərkib hissəsi olan ƏV-in qiymətləndirilməsi mexanizmində demək olar ki, əsaslı fərq nəzərə çarpmır

Bundan əlavə, Konseptual Əsaslarda göstərilmiş olan “ədalətli dəyər” anlayışı ilə Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsində müəyyən edilən “bazar qiyməti” anlayışı arasında əhəmiyyətli fərq görünür. Qeyd edək ki, Konseptual Əsaslarda ədalətli dəyər- müəssisə aktivinin müstəqil yaxşı məlumatlandırılmış, həmçinin bu tip əməliyyatı realizə etməkdə maraqlı tərəflərin arasında mübadilə nəticəsində əldə oluna biləcək məbləğdə dəyərləndirilməsini nəzərdə tutur. Vergi Məcəlləsində isə bazar qiyməti- malın (xidmət və işlərin) tələblə təklifinin əhəmiyyətli qarşılıqlı təsiri nəticəsində formalaşan dəyərlə qiymətləndirilməsini nəzərdə tutur.

AR Vergi Məcəlləsinin 14.2 maddəsində təsbit olunmuşdur ki, vergitutma məqsədləri üçün işlərin (xidmət və mallar) qiyməti tərəflərin əqddə müəyyənləşdirdikləri qiymət qəbul edilir. Qeyd olunanlardan o nəticəyə gəlmək olar ki, mühasibat uçotu və hesabatları sistemində, eyni zamanda vergi qanunvericiliyi sistemində vergi və uçot obyektlərinin qiymətləndirilməsi, tanınması eyni kriteriyalara əsaslanır.

Vergi ödəyicisi olan şəxs vergi tutulan gəlirin (və ya mənfəətin) düzgün əks etdirilməsi üçün sadələşdirilmiş informasiya əsasında onun xərclərinin və gəlirlərinin vaxtında dəqiq, qanunvericilik müddəalarında nəzərdə tutulmuş qaydada tətbiq edilən uçot metodundan asılı olaraq onların çəkildiyi və ya əldə edildiyi dövrlərə aid etməyə borcludur. Vergi ödəyicisi olan fiziki və ya hüquqi şəxsin təsdiqlədiyi, istifadə etdiyi uçot metodunda daxilolmaların və xərclərin müddətləri, eyni zamanda uçot qaydası ilə əlaqədar bütün tələblər nəzərə alınmalıdır. Bununla yanaşı, vergi ödəyicisi olan fiziki və hüquqi şəxslər onun fəaliyyəti ilə əlaqəli olan bütün əməliyyatların

başlanğıcı, gedişatı, eyni zamanda bitməsinə müəyyənləşdirməyə imkan verən uçot sisteminin qurulmasını təmin etməyə borcludur.

Əgər qanunvericilikdə başqa hallar nəzərdə tutulmayıbsa, vergi tutulan gəlir Məcəllə tələblərinə müvafiq zəruri düzəlişləri aparmaq şərtilə, vergi ödəyicisinin mühasibat uçotunda tətbiq etdiyi metodla hesablanmalıdır. Qeyd etmək lazımdır ki, Vergi Məcəlləsi müəyyən etmişdir ki, vergi ili ərzində eyni metodu tətbiq etmək şərtilə, vergi ödəyicisi vergi uçotunu kassa və ya hesablama metodu ilə apara bilər. Nəhayət, vergi ödəyicisi olan fiziki və hüquqi şəxs öz istifadə etdiyi uçot metodunu dəyişərsə, vergi məbləğinə təsir göstərə biləcək mühasibat əməliyyatlarına edilən düzəlişlər metodun dəyişdirildiyi ildə aparılmalıdır ki, qeyd olunan əməliyyatlardan hər hansı biri ya nəzərdən qaçırılmasın, ya da iki dəfə qeydə alınmasın [130].

Mühasibat uçotu və hesabatlarda, həmçinin vergi uçotu və hesabatında vergi obyektləri haqqında informasiya yaratmağın praktiki şərti qeyd olunanların müəyyən əlamətlər ətrafında təsnifləşdirilməsidir. AR Vergi Məcəlləsi həmin vergi növləri ilə bağlı informasiya formalaşdırmaq üçün müvafiq təyinatını özünəməxsus şəkildə həyata keçirir. Nəticədə vergi tutulması, ödənilməsi üçün hər hansı bir təsnifləşdirilmə mühasibat (maliyyə) uçotu və hesabatları sistemində mövcud deyildir. Heç deyilsə uçot və hesabat məqsədli belə bir təsnifləşdirmə sisteminin olması vergi qanunvericiliyinin tələblərinə tam cavab verə bilməz. Nəticədə hesabat sistemində ödəniləcək vergilərlə bağlı təsnifləşdirmə Vergi Məcəlləsinin müvafiq tələbləri əsasında formalaşır.

2.2 Maliyyə uçotu və vergi uçotunda təşkilatın gəlir və xərclərinin tərkibi

Qeyd etmişdik ki, vergi uçotuna dair ölkəmizdə hər hansı konsepsiya işlənib hazırlanmasa da, əsasən, qanunvericilikdə gəlirlərin və xərclərin uçotu kimi tanınır. Vergi uçotu Vergi Məcəlləsində nəzərdə tutulmuş qaydada qruplaşdırılan ilkin sənədlərin məlumatları əsasında gəlir vergisi üçün vergi bazasının müəyyənləşdirilməsi üçün məlumatların ümumiləşdirilməsi sistemidir. Gəlir vergisi

üçün vergi bazası mənfəətin pul ifadəsidir. Beləliklə, vergi uçotunda daha çox nəzərdən keçirilmiş əsas kateqoriyalar təşkilatların gəlir və xərcləri olmalıdır. Bu səbəbdən gəlir və xərclərlə bağlı bir sıra məsələlərə, onların tanınması qaydalarına diqqət yetirmək lazımdır (Туктарова Ф.К., 2012: s.56).

Bildiyimiz kimi müəssisə gəlirləri onun aktivlərinin əldə olunması ilə həmin müəssisənin iqtisadi fayda əldə etməsidir. Başqa sözlə, yalnız iqtisadi fayda gəlir kimi tanınır ki, bu, vergi ödəyicisinin maddi vəziyyətində maddi mənfəətin artırılması və ya əlaqədar xərclərin azalması şəklində yaxşılaşmasına gətirib çıxarır. Bu baxımdan, ümumi bir qayda olaraq, şəxsin hüquqi statusunun bərpasına yönəldilən kompensasiya ödənişləri iqtisadi mənfəət olmadığı və bu ödənişlərin bərpa xarakterli olduğu üçün gəlir deyildir (Брызгалин А.В., Новикова А.О., 2011: s.4).

Mühasibat uçotunda gəlir konsepsiyası fərqlidir. Gəlir pul vəsaitlərindən əldə edilən iqtisadi mənfəət kimi tanınır. Təşkilatın gəlirləri iştirakçıların (mülk sahiblərinin) iştirak payı istisna olmaqla, təşkilatın kapitalının artmasına gətirib çıxaran aktivlərin (pul, digər əmlak) alınması və (və ya) öhdəliklərin ödənilməsi nəticəsində yaranan iqtisadi mənfəətin artması kimi tanınır. Sahibkarların öz müəssisə fəaliyyətlərindəki əsas məqsədləri də, məhz, gəlir (mənfəət) əldə etməyə yönəlmişdir. İstehsal müəssisəsinin əsas gəlirlərinin mənbəsi onun məhsul satışından gələn gəlirləridir. Bununla yanaşı icarə, valyuta mübadiləsi və s. kimi sahələr də gəlir mənbəsi kimi qiymətləndirilir. Gəlirlər ilkin və digər sənədlər və onların alınmasını təsdiq edən vergi uçotu sənədləri əsasında müəyyən edilir (Туктарова Ф.К., 2012: s.57).

Müəssisənin gəlir əməliyyatları isə hesablama metodunun tətbiqilə hesablanmış gəlirlərə və nəğd daxil olan gəlirlərə bölünür. Gəlir əməliyyatlarının müəssisəyə nəğd daxil olan növünün mahiyyəti onu nəzərdə tutur ki, burada işin əvəzinin ödənişi məhsulun təqdim olunması ilə üst-üstə düşür.

Gəlirlərin kapitallaşdırılması müəssisə gəlirlərinin əsas anlayışlarından biridir. Gəlir kapitallaşdırılması fəaliyyət dövründə gəlirlərin bir qisminin və ya hamısının kapitala istiqamətləndirilməsidir və praktikada müəyyənləşdirilmiş istiqamətləri (dividendlərin kapitallaşması, İstehsal inkişafı ilə bağlı xalis mənfəətin kapitallaşdırılması və s) vardır. Gəlir yalnız iqtisadi fayda ədalətli dəyərle qiymətləndirilə bildiyi hallarda hesablanır. İqtisadi faydaları qiymətləndirmək mümkün deyilsə, vergi ödəyicisi tərəfindən alınan bu fayda verginin hesablanması və ödənilməsi məqsədilə gəlir kimi qiymətləndirilə bilməz.

Xərclər gəlirlərlə müqayisədə tam tərsi fəaliyyət dövründə onun aktivlərinin kənara axını nəticəsində müəssisənin iqtisadi mənfəətinin azalmasıdır. Xərclər iştirakçıların (əmlak sahiblərinin) qərarı ilə depozitlərin azaldılması istisna olmaqla, bu təşkilatın kapitalının azalmasına gətirib çıxaran aktivlərin (pul vəsaitləri) və (və ya) iqtisadi mənfəətin azalması kimi başa düşülür.

Xərclər iqtisadi mahiyyətinə görə pul, əmək və material xərcləri olaraq qiymətləndirilir. Müəssisənin material xərcləri, onun istehsal prosesinin əhəmiyyətli resurslarla təmin edilməsi nəticəsində yaranır. Xərclər müəssisə öhdəliklərinin artması və aktivlərinin azalması ilə nəticələnən iqtisadi səmərə azalması halının baş verdiyi və azalmanın etibarlı səviyyədə qiymətləndirilə bilindiği hallarda tanınır. Müəyyən hallarda, ayrı-ayrı gəlir və xərc maddələri birbaşa əlaqədə olur. Bunun nəticəsində, müvafiqlik konsepsiyasına istinadən gəlir və xərclər uçotda eyni vaxtda tanınmalıdırlar.

Qeyd etdiyimiz kimi, mühasibat və vergi uçotu arasındakı fərqlərin daimi və müvəqqəti olmaqla iki forması mövcuddur. Əvvəlki fəsildə qeyd etmişdik ki daimi fərqlər- məhz, bəzi gəlir və xərc maddələri vardır ki, mühasibat (maliyyə) uçotu hesabatı məqsədləri üçün tanınsa da vergi məqsədləri üçün bu vergitutma obyektini hesab olunmur və ya heç vaxt tanınmır. Yəni, AR Vergi Məcəlləsində olan bəzi müddəalar praktikada bu daimi fərqləri yaradır. Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin müddəalarına əsasənlanan vergi uçotu və “Mühasibat uçotu haqqında”

qanuna və digər mühasibat konsepsiyalarına əsaslanan mühasibat uçotunda xərclər və gəlirlər isə aşağıdakı formada qruplaşdırılır:

Şəkil 2. Gəlir və xərclərin təsnifatı

Mühasibat uçotu	Vergi uçotu
<ul style="list-style-type: none"> - Fəaliyyətin adi növləri üzrə; - satışdankənar; - əməliyyat. 	<p>Gəlirlər:</p> <ul style="list-style-type: none"> - malların təqdim edilməsindən, xidmətlərin göstərilməsindən; - satışdankənar gəlirlər. <p>Xərclər:</p> <ul style="list-style-type: none"> - gəlirin əldə edilməsi ilə bağlı xərclər; - gəlirdən çıxılmayan və ya məhdudlaşdırılmaqla çıxılan xərclər.

Təşkilatın adi fəaliyyətindən əldə edilən gəlirlər məhsul və malların satışı, işlərin yerinə yetirilməsi və xidmətlərin göstərilməsi ilə bağlı gəlirlərdir. Bir qayda olaraq bu gəlirlər təşkilatın gəlirlərinin əsas hissəsini təşkil edir. Satış gəlirləri pul vəsaitlərinin və digər əmlakın və (və ya) debitor borclarının məbləğinə bərabər olan pul məbləğində hesablanmış məbləğdə qəbul edilir. Mənfəətin məbləği yalnız vəsaitin bir hissəsini əhatə edərsə, onda mühasibat uçotuna tətbiq edilən gəlir, alınan və alacaqların məbləği kimi müəyyən edilir. Gəlir və (və ya) debitor borclarının məbləği təşkilat və alıcı (müşəri) və ya təşkilatın aktivləri istifadəçisi arasında bağlanmış müqavilədə müəyyən edilmiş qiymət əsasında müəyyən edilir.

Təşkilatın adi fəaliyyəti ilə əlaqəli gəlir və xərclər haqqında məlumatları ümumiləşdirmək, həmçinin maliyyə nəticələrini müəyyən etmək üçün mühasibat uçotu sistemində 601 "Satış" hesabında istifadə olunur. Təşkilatın uçot sistemində tanınmış satışlardan əldə edilən gəlir 211 "Alıcı və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları" hesabının debetində və 601 "Satış" hesabında kreditə əks olunur.

Təşkilatın uçot sistemində gəlir aşağıdakı şərtlər yerinə yetirildikdə tanınır:

- təşkilat bu gəlirləri satış müqaviləsinin şərtlərinə uyğun olaraq almaq hüququna malikdir;

- gəlir məbləği etibarlı əsasla müəyyən edilə bilər;

- bu işgüzar əməliyyatın nəticəsi olaraq təşkilatın iqtisadi mənfəətlərinin artması baş verəcəkdir (Брызгалин А.В., Новикова А.О., 2011: s.22).

- Təşkilatın sair əməliyyat gəlirlərinə aiddir:

- təşkilatın aktivlərinin müvəqqəti istifadəsi (müvəqqəti saxlanması və istifadəsi) haqqının təmin edilməsi ilə əlaqədar gəlirlər, hesablaşmaların və ya nağd pul hesablarının müqayisə edilməsi;

- ixtira, sənaye nüsxəsi və digər intellektual mülkiyyət növləri üzrə patentlərdən irəli gələn hüquqların ödənilməsi üçün öhdəliklərin yerinə yetirilməsi ilə bağlı daxilolmalar;

- digər təşkilatların nizamnamə kapitalına, habelə qiymətli kağızlar üzrə qiymətli kağızlar və digər gəlirlərə aid qalıqların hesablaşmalara uyğun gəlməsi ilə bağlı daxilolmalar;

- sadə tərəfdaşlıq müqaviləsi əsasında təşkilat tərəfindən alınan mənfəət;

- təxmin edilən gələcək gəlirlər hesabına uyğun olaraq aktivlərin qeyri-bərabər alınması ilə əlaqədar daxilolmalar;

- hesabat hesablarına uyğun olaraq hesabat ilində aşkar edilmiş əvvəlki illər üzrə mənfəət;

- təşkilatın hesablarının hesablarına uyğun olaraq təşkilata verilmiş itkilərin ödənilməsinə dair daxilolmalar;

- borc öhdəliyinə uyğun olaraq, məhdudlaşdırma müddəti başa çatdığına görə ödənilməli olan məbləğlər və s (Туктарова Ф.К., 2012: s.65).

Vergi uçotu qaydalarına əsasən, malların (işlərin, xidmətlərin) istehsalı və satışı ilə bağlı olmayan bütün xərclər qeyri-əməliyyat (hesabatda digər xərclər hesab edilən xərclər daxil olmaqla) hesab edilir. Qeyri-əməliyyat xərclərinə vergiyə cəlb olunan

gəlirləri azaltmayan və malların (işlərin, xidmətlərin) istehsal və satış xərclərinə daxil edilməyən xərclər daxildir. Qeyri-əməliyyat xərclərinə, xüsusilə, daxildir:

- təşkilatın aktivlərinin müvəqqəti istifadəsi (müvəqqəti saxlanması və istifadəsi) üçün ödənişin təmin edilməsi ilə bağlı xərclər;

- borc öhdəlikləri üzrə borcların ödənilməsi (kreditlər, öz veksellər və istiqrazlar və s.);

- xarici valyuta borcunun yenidən qiymətləndirilməsindən mənfi məzənnə fərqləri;

- ixtira, sənaye nümunələri və digər intellektual mülkiyyət növləri üzrə patentlərdən irəli gələn hüquqların ödənilməsi ilə bağlı xərclər;

- digər təşkilatların nizamnamə kapitalında iştirakla bağlı xərclər;

- təşkilat tərəfindən iqtisadi müqavilələrin şərtlərinin pozulması üçün hesablanmış cərimələr və cəzalar;

- ləğv edilmiş istehsal sifarişləri, habelə istehsal olunmayan məhsullar üçün xərclər;

- hesabat ilində müəyyən edilmiş əvvəlki illər üzrə itkilər;

- ehtiyatlara ayırmalar: şübhəli borclar, qiymətli kağızlara və digər ehtiyatlara qoyulan investisiyaların uçot qaydalarına uyğun olaraq qiymətdən düşməsi üçün;

- məhkəmə xərcləri, bank xidmətlərinin dəyəri və s.

Bunun nəticəsidir ki, müəssisə xərclərinin uçota alındığı müvafiq hesablarda əks etdirilən tədavül və istehsal xərclərinin məbləği vergiyə cəlb olunacaq olan müəssisə mənfəətinin məbləğini azaldan xərclərin məbləğiylə uyğunluq təşkil etməyə bilər.

İstehsalata çəkilən məsrəflər “İstehsalat məsrəfləri” adlı 202 N-li hesabda istehsalata xərc növləri, bölmələri üzrə analitik uçot qaydaları üzrə toplanır. Ümumistehsalat xərcləri “Satışın maya dəyəri xərcləri” adlı 701-5 N-li hesabında toplanıb 202 “İstehsalat məsrəfləri” hesabına silinir. Sonda isə məhsul nomenklaturasının üzərinə keçirilir. 202 “İstehsal məsrəfləri “ hesabı aktiv hesabdır

və əsasən istehsal sferası sahələrində, sənayedə, kənd təsərrüfatı, tikinti kimi sahələrdə istifadə olunur. "İstehsal məsrəfləri" 202 N-li hesabının dt-i üzrə məhsul buraxılışı, yerinə yetirilib tamamlanmış iş ilə bağlı birbaşa, o cümlədən isehsala xidmətlə bağlı olan qeyri-müstəqim xərclər, köməkçi istehsalatın xərcləri, həmçinin istehsal zayından meydana çıxan itkilər əks olunur. Qeyd olunan hesabın kt-i üzrə isə istehsalı başa çatmış olan məhsulun (işin) faktiki maya dəyəri qeyd olunur. Son olaraq bu məbləğlər 202 N-li hesabın kt-dən "Hazır məhsul" adlı 204 N-li hesabın və "Satış" 601 N-li hesabın dt-inə yazılmaqla silinir.

Təşkilatın digər gəlir və xərcləri onun normal fəaliyyəti növünə aid olmayan gəlir və xərclərini əhatə edir. Təşkilatın digər gəlirləri və xərcləri haqqında məlumatı ümumiləşdirmək üçün 611 "sair əməliyyat gəlirləri", 731 "sair əməliyyat xərcləri" adlı hesablardan istifadə olunur. Mühasibat uçotu "sair əməliyyat xərcləri" hər bir əməliyyat üçün maliyyə nəticəsini müəyyən etmək imkanı ilə digər xərclər kontekstində aparılır (Кондраков Н.Л., 2006: s.264).

2.3 İstehsal sferasında əməliyyatların maliyyə uçotu və vergi uçotu

Əvvəlki paraqrafda qeyd olunduğu kimi, ölkəmizdə fəaliyyət göstərən bütün müəssisələr, hüquqi şəxslər tərəfindən mühasibat (maliyyə) uçotunun təşkil olunması, aparılması məcburidir. Bu uçot sisteminin təşkil olunmasında başlıca məqsəd kənar, eyni zamanda daxili istifadəçiləri uyğun uçot məlumatları ilə təmin etməkdir. Vergi uçotu isə, öz növbəsində, ilkin uçot sənədlərinə istinad edərək vergi üzrə vergi bazasının müəyyənləşdirilməsi məqsədilə müvafiq informasiyaların ümumiləşdirilməsini həyata keçirən sistemdir.

Fəaliyyətdə olan təşkilatlarda baş verən daxili hesablaşmalar təşkilatın mühasibatlığının əsas əməktutumlu, bir o qədər də mürəkkəb sahələrindən biridir. Əmək ödənişi üzrə təşkilat heyəti ilə hesablaşmalar, sosial sığorta, təhtəlhesab şəxslərlə hesablaşmalar və s. kimi əməliyyatlar bunlara aiddir.

Qeyd edək ki, əmək ödənişinin bütün növləri üzrə hesablaşma əməliyyatları, həmçinin yardımlar, mükafatların uçotu “işçi heyətinə olan qısamüddətli kreditor borcları” 533 hesabında aparılır. Əmək haqqının hesablanması proseduru 533 mühasibat hesabının kredit tərəfi üzrə əks etdirilir, eyni zamanda işçinin təşkilatın hansı bölməsində fəaliyyət göstərməsindən, hansı vəzifəni yerinə yetirməsindən asılı olaraq müvafiq hesablarla müxabirləşir. Həmin işçilərin əmək haqqı məbləğindən vergi orqanları tərəfindən qanunvericiliyin tələblərinə əsasən fiziki şəxslərin gəlir vergisi tutulur. Əmək haqqından gəlir vergisinin tutulması aşağıdakı yazılış vasitəsilə rəsmiləşdirilir:

DT 533

KT 521

Təşkilatda fəaliyyət göstərən işçilərə, eyni zamanda təşkilatın əsas vəsaitlərinin yenidən qurulmasında, inşasında fəaliyyət göstərən işçilərə əmək haqqının hesablanması bu şəkildə rəsmiləşdirilir:

DT 711, 721, 731, 113

KT 533

Təşkilatın işçilərinə verilmiş olan borclar üzrə hesablaşmalar “Digər qısamüddətli debitor borcları” 217 mühasibat hesabında uçota alınır. İşçilərə borclar verildiyi təqdirdə bu məbləğ aşağıdakı hesablarda müxabirləşir:

DT 217

KT 221, 223

Əgər borc verilmiş işçi müvafiq borclarını təşkilatın hesablaşma hesabına və ya kassasına köçürmə edərsə, eyni zamanda verilmiş borclar üzrə müəyyən faizlər hesablanıb ödənilərsələr, bu əməliyyatlar aşağıdakı hesablarda müxabirləşir:

DT 221, 223

KT 217

Bununla yanaşı, praktikada digər hallarla da rastlaşmaq mümkündür. Məsələn, təşkilat mühasibatlığı müvafiq borc məbləğini işçinin əməkhaqqından tutur, yəni borcun ödənilməsi ilə bağlı hesablanan məbləğ həmin işçinin əmək haqqı məbləğindən çıxılır. Bu tip əməliyyatlar aşağıdakı kimi rəsmiləşdirilir

DT 533

KT 217

Fəaliyyətdə olan müəssisələrdə davamlı şəkildə alıcılar və sifarişçilər, malsatan və podratçılar, bununla yanaşı digər ödənişlərlə əlaqədar olaraq hesablaşma münasibətləri formalaşır. Qeyd olunanlar içərisində malsatan və podratçılarla hesablaşmalar əhəmiyyətli dərəcədə fərqlənir. Hazırkı dövrdə təşkilatlar göstərdikləri xidmətlər, göndərdikləri məhsullar üzrə hesablaşmalarının formasını müstəqil şəkildə seçirlər və bağladıqları müqavilələr çərçivəsində bu faktorları nəzərə alırlar. Nəticə olaraq, təşkilatlar malsatan və podratçılarla hesablaşmalar üzrə öhdəliklərini ödəniş tapşırığı vasitəsiylə ödəmiş olurlar.

“Podratçı və malsatanlara qısamüddətli kreditor borcları” 531 və “Podratçı və malsatanlara uzunmüddətli kreditor borcları” 431 sayılı mühasibat hesablarında istehlak xidmətləri, satınalma ilə əlaqədar mal-material dəyərləri üzrə bütün hesablaşmalar uçota alınır. Bu hesablarda qəbul olunmuş material dəyərləri, görülən işlər, eyni zamanda göstərilən xidmətlər qeyd olunur. Qeyd olunanlar üzrə bütün hesablaşmalar onların ödəniş vaxtından asılı olaraq həyata keçirilir. Bu hesablar qəbul olunan mal-material ehtiyatlarının, istehlak xidmətlərinin və görülən işlərin dəyəri üzrə kreditləşir. Ehtiyatların daşınması üzrə göstərilmiş xidmətlərin dəyəri müvafiq olaraq 431 və 531- hesablarının kredit tərəfinə, mallar, istehsalat ehtiyatları, satış xərcləri kimi uçota alınan hesabların debet tərəfinə yazılır. Bu məqsəd müqabilində “Sifarişçi və alıcıların qısamüddətli (uzunmüddətli) debitor borcları” adlı 211 (171) sayılı mühasibat hesablarından da həmçinin istifadə oluna bilər.

Beynəlxalq praktikada bəzi əməliyyatlar mövcuddur ki, onların müxabirləşmələrinə xüsusi diqqət yetirmək lazımdır. Belə ki, bəzən malsatan hər hansı bir təşkilat eyni zamanda satışı həyata keçirdiyi təşkilatdan malalan qismində çıxış edir. Bu əməliyyat aşağıdakı şəkildə müxabirləşdirilir:

DT 531, 431

KT 211, 171

Satılan məhsulun əvəzinin ödənilməsi və ya ödənilməməsi ilə əlaqədar malsatan tərəfin xüsusi bir təminatı olmur. Bununla əlaqədar, xidmət göstərilmə və məhsul göndərmə ilə bağlı əvvəlcədən müvafiq müqavilələr (müəyyən ödəniş şərtləri üzrə)

bağlanılır. östərlmə və məhsul göndərmə ilə bağlı əvvəlcədən müvafiq müqavilələr (məüyyən ödəniş şərtləri üzrə) bağlanılır. Yəni, məhsul dəyərlilərinin göndərilməsi hesabına alıcı tərəfindən podratçıya və ya malsatana avans köçürməlidir ki, bu əməliyyat da bu şəkildə müxəbirləşdirilir:

DT 211, 171

KT 221, 222, 223

Mədaxil olunan material, məhsul dəyərliləri üzrə ƏDV məbləği müxəbirləşdirilməsi aşağıdakı yazılış vasitəsilə həyata keçirilir:

DT 241

KT 171, 211

Sifarişçi və malalanlarla hesablaşmalar müqabilində əməliyyatların mühasibat (məliyyə) uçotu “Sifarişçi və alıcıların qısamüddətli (uzunmüddətli) debitor borcları” adlı 211 (171) mühasibat hesablarında qeyd olunur. Analitik uçot, əgər müvafiq hesablaşmalar planlı ödəniş şəklində aparılırsa, o zaman hər bir sifarişçi və alıcı üzrə realizə edilir. Belə ki, 211 və 171 sayılı mühasibat hesablarında “planlı ödəmələr üzrə hesablaşmalar”, “alınmış veksellər”, “inkasso qaydasında hesablaşmalar” kimi subhesablar formalaşdırıla bilər.

Qeyd edək ki, sifarişçinin müvafiq borclarını satılmış mallara görə sifarişçidən onun əvəzinin alınıb alınmamasına baxmayaraq rəsmiləşdirmək lazımdır. Sifarişçilərin və alıcıların 211 və 171 sayılı mühasibat hesablarının debet tərəfində əks olunmuş məbləğ debitor borclar adlanır. Bu hesablaşma, məhz, aşağıdakı formada müxəbirləşdirilir:

DT 211, 171

KT 601

Əgər, sifarişçi və alıcılardan satışla bağlı formalaşan borcun ödənilməsi üzrə pul vəsaitləri daxil olarsa:

DT 223, 221

KT 211, 171

Satışla əlaqədar formalaşmış borcların ödənilməsi üzrə sifarişçi və alıcılardan əmlak daxil olması isə aşağıdakı qaydada rəsmiləşdirilir:

DT 224

KT 211, 171

Əgər, debitor borclarını formalaşdıran kredit satışının həyata keçirilməsindən 3 il ötmüşdürsə və hələ də debitor borclarının ödənilməsi hesabına silinməsi əməliyyatı baş verməmişdirsə, onu silmək lazımdır. Belə ki, iddia müddəti keçib, ancaq borc hələ də ödənilməyib. Bu halda bu müxabirləşmə verilməlidir:

DT 801

KT 211

Digər hallar da nəzərə alın bilər ki, məsələn, sifarişçi və ya alıcı öz borcunu kontraktın nəzərdə tutulmuş müddət ərzində ödəməmişdirsə, bu halda satışı həyata keçirən təşkilat tərəfindən müvafiq debitor borcları üzrə ehtiyat yaradıla bilər. Qeyd olunan əməliyyat mühasibatın ehtiyatlılıq konsepsiyasına aiddir. Bu əməliyyat aşağıdakı forma çərçivəsində rəsmiyyətə salınır:

DT 335, 334

KT 211, 171

Bəzi hallarda təşkilatlar mal, məhsullarını satdığı hallarda kontraktlarında müəyyən şərtlər qoyur. Məsələn, məhsul dəyəri onu alıcı və sifarişçilərə göndərməzdən əvvəl ödənməlidir. Əgər, malalan alıcı və sifarişçilər məhsul dəyərlilərinin göndərilməsi ilə əlaqədar avans vermişdirsə, müvafiq əməliyyatlar “Alınmış uzunmüddətli (və ya qısamüddətli) avanslar” 443 (və ya 543) sayılı mühasibat hesablarında uçota alınmalıdır. Məhz, bu əməliyyat üzrə aşağıdakı müxabirləşmə verilməlidir:

DT 223, 221

KT 543, 443

Bu əməliyyat çərçivəsində həmin mallar üzrə hesablanmış ƏDV bu yazılışla müxabirləşdirilir:

DT 543, 443

KT 521

Qeyd edək ki, satış üçün alıcı və sifarişçilər tərəfindən öncədən həyata keçirilən ödənişlər, yəni avanslar təşkilat tərəfindən öhdəlik kimi nəzərə alınır və öhdəliklər hesabında qeyd olunur. Bu öhdəlik yerinə yetirildikdə, yəni, material, məhsul dəyərliləri göndərildikdən sonra alınmış avans üzrə hesablanmış olan ƏDV məbləği bərpa olunmalıdır. Belə ki, bu əməliyyat aşağıdakı yazılış edilməklə rəsmiləşdirilir:

DT 521

KT 543, 443

Təşkilatın fəaliyyəti dövründə ödəmiş olduğu və ya ödəmək üçün hesablanmış vergi öhdəlikləri və tutulmalar “Vergi öhdəlikləri” 521 mühasibat hesabında uçota alınır. Qeyd edək ki, hər bir ayrı vergi məbləğləri üzrə xüsusi subhesablar açılması zəruridir. Məsələn, hüquqi şəxslərin mənfəət vergisi, əməh haqqı üzrə gəlir vergisi, aksizlər, ƏDV və s. kimi subhesabların açılması əhəmiyyətlidir. 521 mühasibat hesabının kredit tərəfində büdcəyə ödənilməsi gərəkən vergi üzrə məbləğlərin hesablanması, debet tərəfində isə hesablanmış vergi öhdəliklərinin büdcəyə köçürülməsi əməliyyatları uçota alınmalıdır. Hüquqi şəxslərin mənfəətləri üzrə mənfəət vergisinin hesablanması aşağıdakı şəkildə rəsmiləşdirilir:

DT 901

KT 521

Hesablanmış olan vergi öhdəliyi məbləği büdcəyə ödənilməsi təqdirdə hesablaşma aşağıdakı hesablarda müxabirləşir:

DT 521

KT 223

Təşkilatın hesabat dövrünün yekunlarına əsasən ƏDV-in hesablanmış məbləği büdcəyə ödənilməlidir. Həmin məbləğ ƏDV üzrə Bəyannamənin köməyi vasitəsilə müəyyənləşdirilməlidir. ƏDV uçotu təşkilatın vergiyə cəlbəmə məqsədləri üzrə satışdan əldə olunan vəsaiti kassa və ya hesablama metoduna əsasən müəyyənləşdirməsindən asılıdır. Burada vergi çıxılmaları məbləği satınalma əməliyyatı zamanı satın alınan dəyərlərə malsatan tərəfə ödənilən ƏDV məbləğidir, hansı ki o, müvafiq büdcə hesabına ödənilir. ƏDV-in hesablanmış məbləğinin uçotu üçün uyğun olaraq “Əvəzləşdirilən ƏDV” 241 sintetik mühasibat hesabı nəzərdə tutulub. Belə ki, əgər təşkilat malsatan tərəfdən mal-material almışdırsa, eyni zamanda satın alınmış mal-material dəyərləri üzrə ƏDV-in hesablanmış məbləği əks etdirilmişdirsə, bu əməliyyat aşağıdakı hesablarda müxabirləşir:

DT 201, 204

KT 531, 431

DT 241

KT 531, 431

Qeyd edək ki, təşkilatın adi fəaliyyətinə daxil olan satış əməliyyatı zamanı sifarişçilərə satılmış olan hazır məhsullar, satılmış mallar üzrə ƏDV məbləği hesablanmışdırsa, bu əməliyyat aşağıdakı hesablarda müxabirləşir:

DT 601

KT 521

Bununla yanaşı, təşkilat öz adi fəaliyyətinə daxil olmayan satış əməliyyatlarını həyata keçirərsə, məsələn əsas vəsait satışı, QMA satışı və s. kimi əməliyyatlara görə sifarişçi tərəflərdən alınacaq ƏDV məbləği hesablanmışdırsa, aşağıdakı qaydada rəsmiləşdirilir:

DT 611

KT 521

Qeyd edək ki, təşkilat tərəfindən malsatan tərəfə mal-material dəyərlərinin göndərilməsi üzrə avans vermişdirsə, yəni qabaqcadan ödəniş həyata keçirmişdirsə, bu halda ƏDV-in hesablanmış məbləği ƏDV məbləği nəzərdə tutulsa belə ayrıca qeydə alınmır. Sifarişçi mal-material dəyərlərinin, göstərilən xidmətlərin gələcək dövrdə göndərilməsi üzrə təşkilata avans ödəyə bilər. Bu halda əməliyyat aşağıdakı hesablarda müxabirləşir:

DT 221, 223

KT 543, 443

DT 543, 443

KT 521

Praktikada belə hala rast gəlinir ki, təşkilat qabaqcadan aldığı avans üzrə müvafiq müqaviləni pozarsa, yəni yerinə yetirməkdən imtina edərsə həmin avans məbləği üzrə ƏDV-in hesablanmış məbləği çıxılmalıdır. Qeyd olunan əməliyyat alınmış avans məbləği sifarişçi tərəfə qaytarılan tarixdən sonra realizə oluna bilər.

Fiziki şəxslərin gəlir vergisi isə müvafiq şəxslərin fəaliyyət göstərdiyi və gəlir əldə etdiyi təşkilat daxilində hesablanıb tutulur və büdcəyə ödənilir. Gəlir vergisinin uçuotu üçün isə “Fiziki şəxslərin gəlir vergisi” adlı subhesab 521 mühasibat hesabının tərkibində açılır. Mövcud situasiya (işçiyə ödənilən gəlirlər üzrə vergi, dividend üzrə gəlir vergisi) əsas götürülərək təşkilat işçilərinin hesablanmış gəlir vergisi aşağıdakı hesablarda müxabirləşdirilir:

DT 533, 534

KT 521

Əlavə dəyər vergisi, fiziki şəxslərin gəlir vergisi ilə yanaşı digər vergi növləri (aksiz, yol, mədən və s.) də həmçinin 521 mühasibat hesabının kredit tərəfində qeydə alınmalıdırlar və müvafiq vergi məbləğlərinin hara aid olduğundan asılı olaraq debetləşir.

III FƏSİL

MALİYYƏ UÇOTU VƏ VERGİ UÇOTUNUN TƏŞKİLİNİN TƏKMİLLƏŞDİRİLMƏSİ

3.1 Vergi uçotunun aparılmasının optimal variantının seçilməsi

Təşkilatın vergi uçotu konsepsiyasına vergi uçotu sisteminin təşkil olunması üzrə qaydalar, xərclərin və gəlirlərin uçota alınmasının və qəbul olunmasının təşkilat tərəfindən seçilmiş hər hansı forma və üsulları daxildir. Bununla yanaşı, vergi hesabatının tərtib olunmasının və vergi uçotu sisteminin təşkil olunmasının əsas nəzəri prinsiplərini də özündə ehtiva edir.

Qeyd edək ki, vergi uçotu konsepsiya müəyyən şərtlər nəzərə alınmaqla hazırlanır. Burada, həm təşkilatın təsərrüfat fəaliyyəti sferası, həm də mövcud uçot siyasəti nəzərə alınır. Konsepsiya istər kənar peşəkar ixtisaslı mütəxəssislər, istərsə də vergi ödəyicisinin özü tərəfindən hazırlana bilər.

Mühasibat uçotu və vergi uçotunun bir-birinə inteqrasiyasında mühüm məqam daha az məsrəflərlə müəssisənin mənfəət vergisini hesablamağa, eyni zamanda normativ tələblərə uyğun uçotu təşkil etməyə imkan verir.

Vergi uçotunun aparılmasının praktikada müəyyən forma və üsulları mövcuddur ki, bunlar, məhz, aşağıdakılardan asılıdır:

- mühasibat (maliyyə) uçotunun aparılması üsulundan (metodundan);
- uçot informasiyalarının işlənməsi sistemindən, eyni zamanda informasiya sisteminin təşkilindən;
- vergi uçotu sisteminə cəlb edilən müvafiq təsərrüfat əməliyyatlarının sayından;
- müəssisənin fəaliyyət sferasından.

Qeyd edək ki, vergi uçotu sisteminin təşkil olunması mühasibat (maliyyə) uçotu sistemi ilə qarşılıqlı şəkildə realizə olunmalıdır. Belə ki, maliyyə uçotu sistemini, onun informasiyalarını təhlil və ya əhəmiyyətli şəkildə korrektə etmədən, məhz, vergi uçotu sistemini formalaşdırmaq mümkün deyildir.

Müəssisənin uçot siyasətini və vergiyə cəlbədləmə məqsədli uçot siyasətini ehtiva edən müvafiq ünsürlərin müqayisəli təhlili müəssisələr tərəfindən uçotun aparılmasının ən optimal variantının seçilməsində öz effektiv təsirini göstərir. Vergiyə cəlbədləmə məqsədləri ilə bağlı uçot siyasətinin ən optimal variantının seçilməsi zamanı müvafiq amillərə, xüsusilə, diqqət yetirilməlidir:

- müəssisənin təsərrüfat fəaliyyətinin xüsusiyyətləri;
- uçot proseslərinin avtomatlaşdırılması dərəcəsi;
- müəssisənin təşkilat strukturu;
- müəssisənin maliyyə imkanları;
- daxili nəzarətin və mühasibat (maliyyə) uçotu sisteminin vəziyyətinin səviyyəsi;
- müəssisənin mühasibat (maliyyə) hesabatlarından maraqlı xarici istifadəçilərin mövcudluğu;
- müəssisənin struktur bölmələri arasında mövcud informasiya mübadiləsi sisteminin səviyyəsi.

Ölkəmizdə qüvvədə olan Vergi Məcəlləsi bu iki variantın tətbiq olunmasına icazə verir. Birincisi, Məcəlləyə əsasən, hər hesabat dövrünün yekunların göstəricilərinə görə təsərrüfat subyektləri vergi üçün vergitutma bazasını mühasibat(maliyyə) uçotu registrlərinin məlumatlarına əsasən hesablama bilirlər. İkincisi isə, vergitutma obyektləri, həmçinin vergitutma ilə əlaqəli olan obyektlər barədə sənədlərlə təsdiqlənmiş informasiyalara əsasən hesablama bilirlər.

Qeyd etdiyimiz variantlardan ikincisi genişmiqyaslı olmayan təsərrüfat fəaliyyətinə malik, yəni məhdud sayda təsərrüfat əməliyyatlarını həyata keçirən kiçik tipli müəssisə və təşkilatlarda tətbiq olunması daha məqsəduyğundur. Bundan əlavə, bu tip müəssisələrdə, xüsusilə, xərclərin və gəlirlərin uçotu kassa metoduna əsasən aparılır. Ancaq digər müəssisə və təşkilatlarda, hansı ki, genişmiqyaslı təsərrüfat əməliyyatları xarakterikdir, daha çox əməktutumlu olmasına baxmayaraq birinci variantın tətbiq olunması daha optimaldır.

Bundan əlavə, vergi uçotunun təşkil olunmasının üçüncü variantını seçmək də mümkündür. Onun mahiyyəti isə, hal-hazırda qüvvədə olan mühasibat hesablar planı, eyni zamanda mühasibat (maliyyə) uçotunun sintetik hesablarının müvafiq subhesablarındakı informasiyaların vergi uçotuna uyğunlaşdırılmasıdır. Daha ətraflı desək, həmin subhesablarda uçota alınan xərclərin və gəlirlərin uçotunun vergi uçotu sistemində uyğunlaşdırılması, vahid hesablar planı çərçivəsində həm vergi, həm də mühasibat uçotunun aparılması. Ancaq bu məqamı nəzərə alsaq ki, vergi və mühasibat (maliyyə) uçotu sistemində təşkilatın xərc və gəlirlərinin məbləğ göstəriciləri eyni deyildir, o zaman bu uçot sistemlərinin vahid sistemdə inteqrasiyası çətindir.

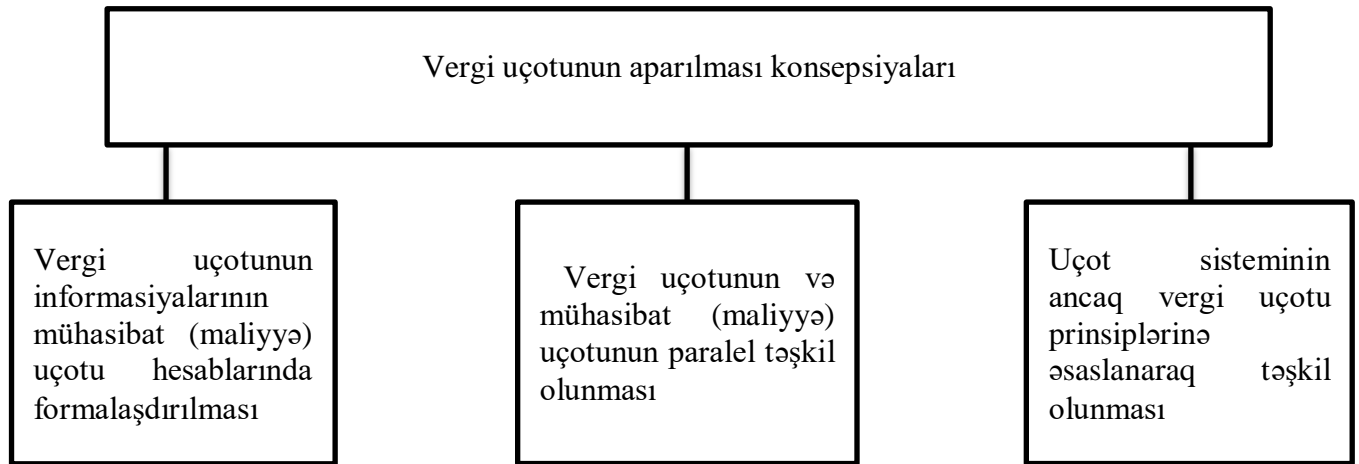
Təşkilatlarda mühasibat (maliyyə) uçotunun vergi uçotu sistemi ilə əvəz olunması variantı daha məqsədəuyğun görünür. Belə ki, müvafiq hesablar planından istifadə olunaraq, eyni zamanda vergi qanunvericiliyinin tələbləri nəzərə alınaraq vergi uçotu təşkil olunur. Bu cür yanaşmanın tətbiqinə o müəssisələr üstünlük verir ki, mühasiblər mühasibat (maliyyə) uçotu sisteminin ancaq vergilərin hesablanması üçün təşkil edilməsini üstün tuturlar. Bu halda davranışlar onunla izah olunur ki, qeyd olunan müəssisələrin fəaliyyət proseslərinə ancaq vergi orqanları nəzarət edir və onları, əsasən, vergilərin hesablanması üzrə diqqətini maraqlandırır.

Bir çox peşəkar mütəxəssislər vergi uçotunun aparılması üzrə qeyd olunan variantlardan əlavə, kompromis variantı da təklif edirlər. Belə ki, Vergi Qanunvericiliyinə müvafiq olaraq təşkilatın xərclərinin və gəlirlərinin uçotunu aparmaq üçün hal-hazırda mövcud hesablar planına ekstra vergi hesabları əlavə etməklə vergi uçotu sisteminin təşkil olunması təklif olunur. Belə olduqda, hesabların uyğun dövriyyə və qalıqları mühasibat (maliyyə) uçotu və hesabatlarında ümumi müəyyən edilmiş qaydada əks etdiriləcək. Nəticədə, mühasib təşkilatda hər hansı bir əməliyyat aparılarkən həm vergi uçotunun uyğun subhesablarında, həm də mühasibat uçotunda eyni zamanda müvafiq yazılışları edə bilər. Qeyd edək ki, vergi uçotunun,

məhz, bu variant o mühasiblər üçün əlverişlidir ki, onlar müəyyən mühasibat proqramları vasitəsilə uçot aparırlar.

Hal-hazırda vergi uçotunun təşkil olunmasına, aparılmasına dair üç fərqli yanaşma formalaşmışdır:

Şəkil 3. Vergi uçotu konsepsiyalarının sxemi



Vergi uçotu sisteminin informasiyalarının mühasibat (maliyyə) hesablarında formalaşdırılması: vergi uçotunun informasiyaları mühasibat(maliyyə) uçot sisteminin registrləri, eyni zamanda ilkin uçot sənədləri və vergi uçotunun müvafiq tələblərinə uyğun xərclərin və gəlirlərin hesablamalarına əsasən formalaşır. Bu konsepsiyanın müəyyən üstünlükləri mövcuddur. Məsələn, daha az əməktutumlu olması, bundan əlavə Vergi Qanunvericiliyinin daimi olaraq dəyişdiyi situasiyalarda daha əlverişlidir.

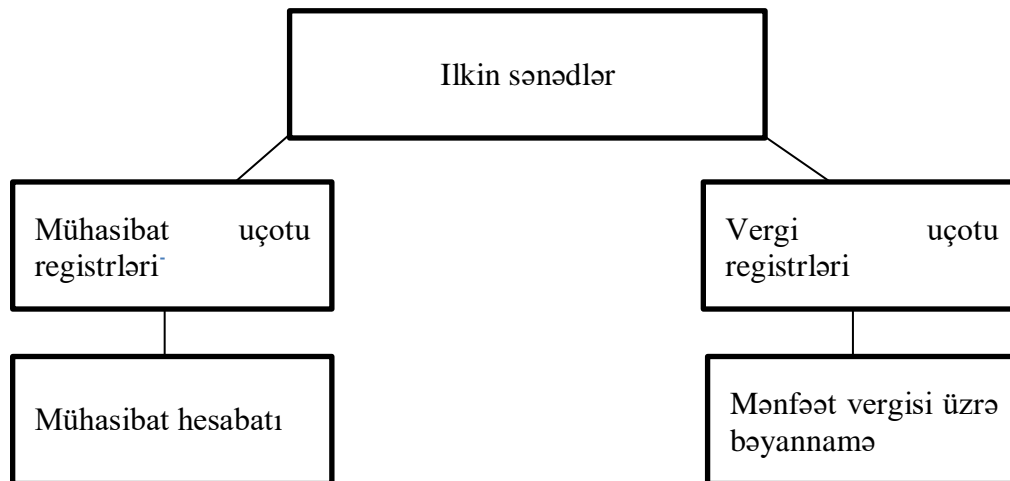
Vergi uçotu sisteminin mühasibat (maliyyə) uçotu sistemi tərkibində formalaşdırılması ideyası vergi və maliyyə uçotlarında müvafiq uçot obyektlərinin qruplaşdırılmasındakı fərqli və oxşar cəhətlərin müəyyənləşdirilməsinə əsaslanır. Uçot obyektlərinin istər mühasibat uçotu, istərsə də vergi uçotunda təsnifləşdirilməsinin və qiymətləndirilməsinin fərqli və eyni üsulları tətbiq oluna bilər. Bundan əlavə, bu iki uçot sistemlərində xərclərin çəkilməsi və ya gəlirlərin əldə olunması tarixlərinin müəyyənləşdirilməsi qaydaları da bir-birindən fərqlənə və ya eyni ola bilər. Bu səbəbdən, təşkilatlar mühasibat (maliyyə) uçotunun registrlərinə

ekstra rekvizitlər əlavə etmək, həmçinin ekstra olaraqdan vergi uçotu cədvəlləri hazırlamaq və müvafiq hesablamalar aparmaq məcburiyyətində qalırlar.

Metodun dəyərləndirilməsindən görüldüyü kimi, daha az zaman və pul vəsaiti sərfinə səbəb olduğundan tətbiqi daha əlverişlidir. Hər bir təsərrüfat subyekti baş verən təsərrüfat əməliyyatlarının vergi və mühasibat məqsədləri üzrə əks etdirilməsi qaydasının əhəmiyyətli fərqlərini müəyyənləşdirməlidir. Bununla yanaşı, mühasibat registrlərindəki informasiyalara korrektə olunmanı, ekstra vergi uçotunun müəyyən registr formalarının hazırlanması metodlarını işləyib hazırlamalıdır.

Qeyd edək ki, kiçik müəssisələrdə, həmçinin uçotu jurnal-orderlə və ya bəzi proqramlar üzrə electron cədvəllərlə aparən təşkilatlarda vergi uçotu sistemini bu metod əsasında daimi əsaslarla formalaşdırmaq olar. Ümumiyyətlə vergi uçotunun birinci metodu istənilən təşkilatlarda vergi uçotunun qurulması və aparılması üçün birinci, ilkin mərhələ ola bilər.

Şəkil 4. Vergi və mühasibat uçotu sistemlərinin parallel təşkil olunması zamanı vergi uçotu sisteminin təşkili sxemi



Mühasibat və vergi uçotu sistemlərinin parallel təşkil olunması: ilkin sənədlərə əsaslanaraq vergi uçotu və mühasibat uçotu eyni zamanda aparılır. Vergi uçotu sisteminin bu metodla təşkili zamanı mühasibat uçotu sisteminin qaydalarına əsaslanan mühasibat uçotu registrləri, eyni zamanda maliyyə hesabatı formalaşdırılır.

Bununla parallel şəkildə, müvafiq Vergi Qanunvericiliyi müddəalarına uyğun olaraq mənfəət vergisi üzrə bəyannamələr və vergi uçotu registrləri formalaşdırılır.

Məlumdur ki, bu üsulun tətbiqi ilə vergi uçotunun təşkil olunması, əsasən, informasiyanın kompüterlə işlənməsi sistemlərində mümkündür. Bu onunla interpretasiya olunur ki, proqram məhsulları bazarında hər hansı müəssisə üçün uyğunlaşdırılmış vergi uçotu sistemləri təqdim olunur. Qeyd olunan proqramlar tətbiq olunarkən vergi uçot sisteminin təşkil olunması üçün texniki məsələnin strukturuna diqqət yetirilməlidir.

İlk növbədə müəssisənin mühasibat (maliyyə) uçotu sistemi və mövcud uçot siyasəti təhlil olunmalıdır. Vergi uçotu və mühasibat uçotu arasında fərqli və oxşar cəhətlər diqqətə alındıqdan sonra müvafiq vergi uçotu konsepsiyası, həmçinin uçot siyasəti formalaşdırılır. Məhz, bu konsepsiya vergi uçotu sisteminin standartlarının formalaşdırılması üçün əsas sayılır.

Vergi uçotunun təşkil olunmasında bu qaydanın tətbiqi təşkilatdan uzun zaman, eyni zamanda əlavə vəsait tələb edir. Belə ki, iki uçot sisteminin tətbiqi üzrə müvafiq uçot proseslərinin informasiyalarının işlənməsi, kompüterləşdirilməsi, sistemləşdirilərək təyinatı üzrə verilməsi, şübhəsiz ki, əlavə vəsait tələb edir (Sadıqov T.Ə., Rzayev İ.M., 2014: s. 134-140).

Mühasibat (maliyyə) uçotunun vergi uçotu sistemi prinsiplərinə əsaslanaraq aparılması. Bu metoda əsasən, vergi uçotu sistemi hal-hazırda qüvvədə olan qanunvericilik müddəalarına, xüsusilə, Vergi Məcəlləsinin X fəslinin müvafiq müddəalarının tələblərinə uyğun olaraq təşkil olunmalıdır. Belə olduqda vergi uçotunun məlumatlarının maliyyə uçotu və hesabatlarının tərtib olunması üsullarına uyğunlaşdırılması üçün korrektə olunması tələb olunur. Ancaq, vergi uçotu sisteminin bu metodla tətbiq olunması mühasibat (maliyyə) hesabatlarının auditor tərəfindən qiymətləndirilməsinə mənfi təsirini göstərə bilər.

3.2 Maliyyə uçotu və vergi uçotunun təşkilinin təkmilləşdirilməsi

Planlı iqtisadiyyat dövründə mühasibat (maliyyə) uçotu sistemi vergi ilə bağlı məsələlərə nəzarət etməyə imkan verəcək formada təşkil olunurdu. Yəni, bu dövrdə vergi sistemi vergiyə cəlbəilmə məqsədi ilə uçotun təşkil olunmasına xüsusi tələblər qoymurdu. Lakin, uçot prosesinin davamlı sonrakı inkişafı, məhz, vergi blokunun ayrıca bir altsistemə ayrılması ilə nəticələnmişdir. Altsistem dedikdə, vergi registrlərinin, vergi nəzarətinin təşkil olunması məqsədilə ayrı-ayrı sənədlərin, eləcə də vergi hesabatlarının aparılması nəzərdə tutulur. Bunun nəticəsidir ki, müəssisə mühasibatlığının işi mürəkkəbləşmiş və ilkin informasiyaları iki fərqli istiqamətdə işləməyə səbəb olmuşdur.

Bazar iqtisadiyyatının indiki dövrdə mühasibat (maliyyə) uçotu ilə bağlı qoyduğu tələblər olduqca əhatəli və sərtidir. Bu, ilk növbədə idarəetmənin başlıca məqsədinin təşkilatın fəaliyyətinin yekun nəticəsi olan mənfəətin əldə olunmasına istiqamətlənməsi ilə bağlıdır. Müasir uçot sistemi dünya praktikasına, elmi nailiyyətlərə, bununla yanaşı dünya standartlarına əsaslanmalıdır.

Bazar iqtisadiyyatı şəraitində mühasibat (maliyyə) uçotu və vergitutma mexanizmi, yəni qanunvericilik arasında qarşılıqlı əlaqənin formalaşması mühüm problemlərdən biridir. Belə ki, qüvvədə olan vergi qanunvericiliyi təşkilatlarda ayrılıqda vergi uçotunun aparılması tələb edir. Yəni mülkiyyət forması, həmçinin təbəçiliyindən asılı olmayaraq bütün təsərrüfat subyektləri, təşkilatlar vergitutma məqsədi ilə fəaliyyət dövrünün gəlir və xərclərinin dəqiq uçotunu aparmalıdır. Mənfəət vergisi üçün vergitutma bazasının hesablanmasında mühasibat (maliyyə) uçotunun informasiyalarına əsasən əldə olunmuş mənfəət məbləğinin düzəliş (korrektə) olunması deyil də, ayrıca vergi uçotunun formalaşdırılması tələb olunur.

Ölkəmizdə vergi sistemində əhəmiyyətli islahatların aparıldığı dövrdə vergi uçotu maliyyə uçotunun təkmilləşdirilməsi ilə paralel tətbiq edilir. Qeyd olunan islahatların indiki mərhələsində əhəmiyyətli informasiyaların verilməsi, eyni zamanda müxtəlif göstəricilərin hesablanması aspektindən iki uçot formasının inteqrasiyası müşahidə olunur. Belə ki, konkret vergi uçotunun registrləri formaları hazırlanması

nəticəsində əhəmiyyətli olan informasiyalar mühasibat uçot sisteminin registrlərindən götürülür. Ancaq, indiki dövrdə hələ də onlar bir-birindən fərqlənir.

Vergi uçotunun təşkili müqabilində vergi bazasının göstəricilərinə dolayı və birbaşa təsirini göstərən bütün göstəricilərin, uçot obyektləri barədə informasiyaların registrlərdə əks olunması və s. Qaydaların müəyyənləşdirilməsi nəzərdə tutulur. Vergitutma üçün vergi bazasının müəyyən edilməsi ilə bağlı mühasibat uçotu registrlərində əlverişli informasiyalar olmadıqda, vergi ödəyiciləri bu cür davrana bilər. Yəni, vergi ödəyiciləri mühasibat uçotu registrlərinə bundan əlavə rekvizitlər əlavə edə və ya müstəqil sürətdə vergi uçotu registrləri realizə edə bilərlər.

Təşkilatın vergiyə cəlb olunması, belə ki, onun idarəetmə sisteminin mühüm tərkib hissəsidir. Qeyd edək ki, mütəşəkkil və savadlı formada təşkil olunmuş vergi uçotu sisteminin köməyi vasitəsilə vergi planlaşdırmasının tətbiqi təşkilatın biznes fəaliyyətinin müstəsna inkişafına təkan verir. Həmçinin, səmərəli vergiqoyma prosesinin təşkil olunması təşkilatların işində daha yaxşı nəticələrin əldə olunmasının optimal variantlarından biridir.

Vergi uçotunu təşkil etməkdə məqsəd müvafiq təşkilatın vergi öhdəlikləri ilə əlaqəli büdcədən kənar və büdcə fondları ilə hesablaşmaların cari vəziyyətinə nəzarət təmin etməkdir. Vergi uçotunun düzgün təşkil olunması istənilən vergi ödəyicisinin vergi planlaşdırmasının bazisini təşkil edir, eyni zamanda dərin təcrübə və peşə bilikləri tələb olunur. Bununla yanaşı, vergi registrlərinin işlənməsi, yəni sənəd dövriyyəsi baxımından vergi uçotu sisteminin optimal təşkili müəyyən imkanlar yaradacaqdır:

- büdcədən kənar və büdcə fondları ilə hesablaşmaların cari vəziyyəti ilə bağlı informasiya almaq üçün vaxta qənaət;

- düzgün, səmərəli idarəetmə qərarlarının vaxtında qəbul olunmasını təmin etmək;

- qeyd olunanların müqabilində vergi risklərinin minimuma endirilməsini təmin etmək.

Qeyd edək ki, hazırda mühasibat (maliyyə) uçotu sistemi vergi sistemindən müəyyən dərəcədə asılıdır. Yəni, vergitutma sferasında davamlı olaraq həyata keçirilən müvafiq dəyişikliklər özlüyündə mühasibat(maliyyə) uçotu sistemində də mütəmadi dəyişikliklərin edilməsini tələb edir. İqtisadi münasibətlərin dəyişdiyi bir dövrdə, uçot sahəsində beynəlxalq standartların (İFRS) tətbiq olunduğu bazar iqtisadiyyatına keçid dövründə müəyyən islahatlar həyata keçirilməlidir. Məsələn, vahid uçot sisteminin formalaşması ilə əlaqəli əhəmiyyətli qanunverici əsaslar qəbul ediləcək müvafiq aktlarda öz əksini tapmalıdır.

Göstərilən normalar baxımından, müəssisənin uçot siyasəti, müəssisənin mühasibat (maliyyə) uçotunun, eyni zamanda mühasibat (maliyyə) hesabatının normativlərə əsaslanan təkmilləşmə sisteminin həyata keçməsində. Eyni zamanda qüvvədə olan qanunvericiliklə müşahidə olunan ziddiyyətlərin öz həllini tapmasında kömək olan bir vasitədir.

Mühasibat (maliyyə) uçotu sistemi təşkilatın cari maliyyə vəziyyətini etibarlı şəkildə əks etdirməli və formalaşdırılan informasiya onun real maliyyə nəticələrini əks etdirməlidir. Vergiyə cəlbəilmə məqsədləri üzrə təşkilatın mühasibat(maliyyə) uçotu informasiyalarında korrektə olunmanı tələb edən vergi uçotunun müəyyən qaydalarının formalaşdırılması məqsədəuyğundur.

Əgər dünya təcrübəsinə istinad edərsək, sübut olunur ki, vergi uçotunun qaydaları müəssisədə tətbiq olunan mühasibat (maliyyə) uçotunun qaydalarına nə qədər yüksək dərəcədə uyğun gələrsə, büdcə qarşısında vergi öhdəliklərinin hesablanması, həmçinin vergi bəyannamələrinin hazırlanması uyğun dərəcədə primitivləşir. Baxmayaraq ki, bu iki uçot sistemləri arasında bəzi fərqlər daim mövcud olacaq. Ölkəmizdə qüvvədə olan Vergi Məcəlləsinin müddəalarına əsasən, mühasibat (maliyyə) uçotu ilə vergi uçotu sisteminin qarşılıqlı əlaqəsi hal-hazırda nisbətən zəifdir.

Qeyd edək ki, əksər ölkələrdə uçotun, məhz, iki müstəqil sistemlərinin tətbiq olunması zərurəti çoxsaylı mühakimələrlə müşahidə olunan rezonans doğurur.

Praktikada, xüsusilə iri təşkilatların baş mühasibləri tərəfindən vergi uçotunun mühasibat (maliyyə) uçotu sistemindən ayrı, müstəqil sürətdə aparılmasına kəskin etirazlar mövcuddur.

Məhz, bu tip qərarın qəbul olunması praktikada bir sıra müəyyən neqativ tendensiyalara, mənfi nəticələrə səbəb ola bilər. Əvvəla onu vurğulamaq lazımdır ki, müvafiq uçot sisteminin tələbatına uyğun olaraq vergi uçot bölməsinin (qrupunun) formalaşdırılması üçün təşkilatın əlavə vəsait qoyuluşu etmək zərurəti meydana çıxır. Eyni zamanda, bu qrupa daxil olan mütəxəssislər, işçilər təşkilat tərəfindən yüksək əmək haqqı ilə təmin olunanlar kateqoriyasına aid olunur. Həmçinin, müvafiq uçot sisteminin həyata keçirilməsi məqsədilə sənəd dövriyyəsi sistemini və vergi registrlərini hazırlamaq üçün peşəkar, bu sahədə yüksək ixtisaslı mütəxəssislər sistemə cəlb olunmalıdır. Peşəkar mütəxəssislər olaraq auditorlar, vergi məsləhətçiləri, hüquqşünaslar aid olunur. Bundan əlavə hesablama texnikası, təşkilati-texniki işlər, həmçinin informasiyaların hazırlanmasına əhəmiyyətli dərəcədə xərclər çəkilməlidir.

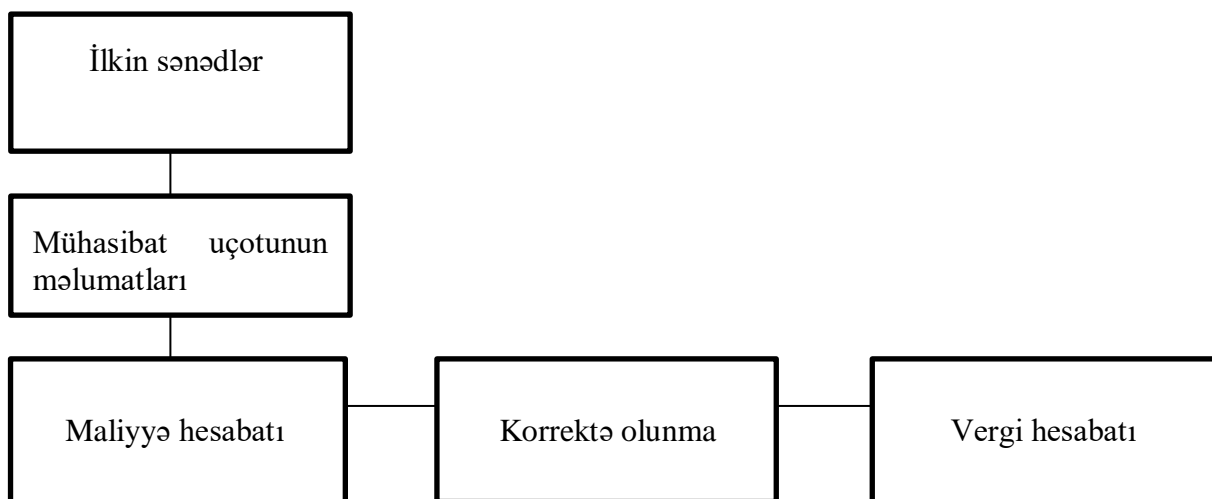
İkincisi isə idarəetmənin zəruri funksiyalarının həll olunması üçün mühasibat (maliyyə) uçotunun klassik sisteminin ləğv edilmə təhlükəsinin formalaşması. Yəni, onlardan, məhz, ancaq vergi uçotu sistemi soruşulacağından, vergi ödəyiciləri olan müəssisələrin əksəriyyəti mühasibat(maliyyə) uçotu sistemindən imtina olunmasına tərəf çıxırlar.

Üçüncüsü Vergi uçotu sisteminin normaları Vergi Məcəlləsində göstəriləndən vergiyə cəlb edilmə bazasının hesablanması üzrə informasiyalar formalaşdırılan zaman müəyyən çətinliklər meydana çıxır. Qeyd olunmalıdır ki, vergi uçotu sisteminin normalarında ən əhəmiyyətli çatışmazlıq, məhz, sistemin variantsızlığıdır.

Demək olar ki, Avropanın inkişaf etmiş, həmçinin inkişaf etməkdə olan bütün ölkələrində vergiyə cəlb edilən mənfəətin hesablanmasında mühasibat(maliyyə) hesabatlarının informasiyalarından istifadə edərək hesablanır. Həmçinin, Kanada və

ABŞ-da mövcud qanunvericiliklərində iki uçot növündən (mühasibat və vergi) istifadə olunması nəzərdə tutulduğuna baxmayaraq, təcrübədə vergiyə cəlb edilmə üçün mənfəətin hesablanması mühasibat (maliyyə) uçotu informasiyalarına istinad edilir. Başqa sözlə desək, mühasibat uçotu hesabatlarının informasiyalarından asılı olaraq həyata keçirilir:

Şəkil 5. Avropa ölkələrində vergiyə cəlb edilən mənfəətin hesablanması



Respublikamızda fəaliyyət göstərən müəssələrin maliyyə-iqtisadi fəaliyyətlərinin nəticələrinin qiymətləndirilməsi ilə əlaqədar məlumatların toplanması, işlənilməsi, təhlilinin mühasibat, vergi, idarəetmə uçotu sistemlərindən istifadə edilir. Qeyd olunanlardan hər biri, baxmayaraq ki, spesifik məsələlərin həlli üçün nəzərdə tutulmuşdur və müəyyən qədər bərabər səviyyədə aparılır, ancaq realıqda hər biri ilkin məlumatların ümumi bazasına malik olaraq vahid uçot sistemini formalaşdırırlar. Eyni zamanda, vahid aparılma metodunun xarakterikliyi də qeyd olunmalıdır. Məhz, bu səbəbdən uçot əməliyyatlarının təkrarlanması, fəaliyyətdə olan müəssisənin üstəlik xərclərinin artmasına öz təsirini göstərir.

İnformasiya təminatının vahid sisteminin realizə olunması idarəetmə qərarlarının qəbul olunması üçün etibarlı zəmin yaradır, bununla yanaşı müəssisənin maliyyə və maliyyə-istehsalat fəaliyyətinə nəzarəti həyata keçirməyə şərait yaradır.

Vergi uçotunun formalaşması mühasibat (maliyyə) uçotundan fərqli olaraq baş vermiş əməliyyatların informasiyalarının qruplaşdırılması deyil, mənfəət vergisinin hesablanması məqsədilə yekun göstəricilərin əldə olunması ilə bağlıdır. Bununla bağlı vergi uçotu mənfəət vergisi ilə əlaqədar vergi bəyannaməsinin əsas göstəricilərini formalaşdırmaq üzrə gəlir və xərclərin fasiləsiz sürətdə uçotunu təmin etməlidir.

Əsas çatışmazlıq bundadır ki, hesablar planı və Vergi Məcəlləsində vergi ödəyicilərinin bütünü üçün məlumatların ümumiləşdirilməsinin vahid sistemi yoxdur. Praktikada müşahidə olunur ki, vergi uçotu digər uçot növləri ilə müqayisədə az həcmlidir, ancaq bu onun sadəliyini ehtiva etmir, bunun əksinə mürəkkəbliyi üzrə digərlərindən çox da geridə deyil. Məsələn, vergi uçotunun aparılmasını, əsasən, ümumi prinsiplərini və onun əsas vəzifələrini müəyyənləşdirəcək sənədlərin müəyyən formaları müstəqil sürətdə vergi ödəyicisi olan şəxs tərəfindən hazırlanmalıdır. Bunun nəticəsində əksər vergi ödəyicilərinin müvafiq tələblərə uyğun vergi uçotu sistemini formalaşdırmaqlarına zəmanət vermək çətindir.

Respublikamızda vergi uçotunun, onun praktikada tətbiqinin tarixi uzun və ya zəngin deyildir. Ən azından xarici ölkələrdə bu uçot növü uzun illərdir təşəkkül tapıb, praktikada tətbiq olunur. Nəhayət, xarici ölkələrdə tətbiq olunan vergi uçotuna nəzər saldıqda müəyyən olunur ki, uçot, məhz, bu qaydaları əks etdirməlidir:

- xərclərin və gəlirlərin məbləğ göstəricilərinin formalaşması qaydası;
- yaradılmış ehtiyatların məbləğ göstəricilərinin formalaşması qaydası;
- cari vergi ili dövründə vergiyə cəlbəilmə məqsədləri üzrə nəzərdə tutulan xərclərin məbləğinin müəyyənləşdirilməsi qaydası;
- vergiyə bağlı büdcəylə hesablaşmalara görə borcların məbləği.

Əvvəlki fəsildə qeyd etdiyimiz kimi, mühasibat (maliyyə) uçotu və vergi uçotu sistemi arasında əhəmiyyətli dərəcədə anlaşmazlıqlar vardır ki, bu da təşkilatların maliyyə xidmətləri qarşısında müəyyən problemlər yaradır. Şübhəsiz ki, bu qeyd edilən problemlərin həlli reallıqda mümkündür. Bunun müqabilində, təşkilatlarda mühasibat-maliyyə xidmətlərinin daxilində vergi uçotu sisteminin təşkilinə və

aparılmasına mükəlləf xüsusi statuslu bölmə yaradılmalıdır. Bununla yanaşı uçotun bu sahəsiylə bağlı mühasibat-maliyyə xidmətinin peşəkar mütəxəssisləri cavabdeh olmalıdırlar. Əks təqdirdə ayrı-ayrı iki uçot sisteminin təşkili heç bir halda məqsədəuyğun deyildir.

Bu anlaşmazlıqların mövcudluğu şəraitində digər çıxış yolu isə onu ehtiva edir ki vergi uçotu sistemi mühasibat (maliyyə) uçotu sisteminə maksimum dərəcədə uyğunlaşsın. Bunun üçün elə bir metodoloji və təşkilatı bazis tələb olunur ki, daha az maliyyə və zaman sərfi ilə bu iki uçot sistemini təşkil etməyə şərait yaratsın. Belə ki, bu anlaşmazlıqları formalaşdıran qanunvericilik müddəalarında, yəni Vergi Məcəlləsinin mühasibat uçotu sistemi ilə ziddiyət təşkil edən bəzi müddəalarında dəyişikliklər edilməlidir.

Qeyd edək ki, mühasibat (maliyyə) uçotunu hər hansı kompüter proqramlarının tətbiqi vasitəsilə həyata keçirən vergi ödəyiciləri, vergi uçotu sistemini də bu proqramlardan istifadə etməklə tətbiqini təkmilləşdirə bilərlər. Bu yolla vergi ödəyiciləri vergi uçotu informasiyaları ilə avtomatik əldə edə bilərlər, hansı ki, vergi ödəyicisinin işi əhəmiyyətli dərəcədə azalmış olacaq.

Beynəlxalq praktikada müşahidə olunur ki, xüsusilə vergi uçotunun təşkil olunması və aparılması, həmçinin bütün vergi məsələləri ilə problemlərlə məşğul olmaq üçün müəyyən qruplar fəaliyyət göstərir. Bu qruplar inkişaf etmiş ölkələrin iri (orta) müəssisə və şirkətlərində təcrübəli və peşəkar vergi mütəxəssislərinin daxil olduğu əhəmiyyətli qruplardır. Sözsüz ki, həmin müəssisə və şirkətlərin kənar vergi məsləhətçiləri ilə eyni zamanda əməkdaşlıq formalaşdırması istisna olunmur. Göründüyü kimi, işin bu səviyyədə təşkil olunması vergi ödəyicisi üçün əhəmiyyətli sahə olan vergi işinin təşkilində yüksək səviyyəyə nail olunmasına şərait yaradır. Nəticədə, respublikamızda belə bir praktikanın tətbiq olunması məqsədəuyğun olardı. Bu tətbiq, öz növbəsində vergi ödəyicilərinin vergi işlərinin əhəmiyyətli dərəcədə təkmilləşdirilməsinə təkan vermiş olar.

Vergi orqanları tərəfindən, əsasən, vergi uçotu sisteminin təşkili istiqamətində vergi ödəyiciləri olan fiziki və hüquqi şəxslər arasında geniş həcmli təbliğat-izahat işləri aparılmalıdır. Bundan əlavə, Vergilər Nazirliyi tərəfindən müvafiq uçot sisteminin təşkil olunması haqqında xüsusi qaydalar, metodik göstərişlər işlənib təqdim olunmalıdır. Nəhayət, bu, respublikamızda mühasiblər üçün vergi uçotunun təşkil olunması və aparılması məqsədinə xidmət edən xüsusi əyani vəsait olar. Eyni zamanda, mühasibat hesabatlarının kənar istifadəçilər tərəfindən başa düşülməsinə və dünya təcrübəsinə uyğunlaşdırılmasına xidmət edər.

NƏTİCƏ

Müasir dövrdə mövcud uçot praktikasında araşdırılması gərəkən ən mühüm problemlərdən biri, məhz, vergi uçotu və mühasibat (maliyyə) uçotu sistemlərinin qarşılıqlı əlaqəsinin izah olunması sayılır. Vergi uçotu, eyni zamanda onun mühasibat (maliyyə) uçotu sistemi ilə parallel mövcudluğu ətrafında bu sferadakı tərəflər arasında ciddi mübahisələr günümüzdə də aktuallığını qoruyur. Mövzu ətrafında aparılan araşdırmalar, situasiyaların təhlili onu deməyə əsas verir ki, vergi uçotu uçot sisteminin ayrıca, müstəqil sahəsidir. Bundan əlavə, vergi uçotunun əsas informasiya mənbəyi mühasibat (maliyyə) uçotunun olması məqsədəuyğundur.

Hazırda respublikamızda istər istehsal sferasında, istərsə də digər sferalarda iqtisadi səmərəliliyin yüksəldilməsi istiqamətində müəyyən addımlar atılır, təsərrüfat fəaliyyətinin konsepsiyalarının təkmilləşdirilməsi prosesləri baş verir. Qeyd edək ki, mülkiyyət formasından asılı olmayaraq ölkəmizdə iqtisadi səmərəliliyin hazırkı səviyyəsinin yüksəldilməsinin müəyyən istiqamətləri müəyyənləşdirilmişdir. Belə ki, vergi ödənişlərinin optimallaşdırılması, səhvlərin vaxtında müəyyənləşdirilməsi, bununla yanaşı yığımlar və vergilər üzrə müvafiq hesablaşmaların uçotu iş çərçivəsində nəzərə alınmışdır.

Ölkəmizdə mühasibat (maliyyə) uçotunun və vergi sisteminin inkişafının hazırki mərhələsində yığımlar və vergilər üzrə müvafiq hesablaşmalarda müəyyən problemlər meydana çıxır. Belə ki, bu hesablaşmalara mühasibat (maliyyə) uçotu sisteminin tələblərinin müvafiq vergi ödənişlərinin göstəricilərinin hesablanması üzrə Vergi Qanunvericiliyi müddəalarına uyğun gəlməməsi bu problemin əsas mənbəyidir. Məhz, bu ziddiyyətlərin və problemlərin həlli istiqamətində mühasibat (maliyyə) uçotu və hesabatlarının informasiyaları əsasında vergi uçotunun təşkil olunması və vergi hesabatının formalaşması sxemi təklif olunmuşdur.

Vergi uçotu təşkilatın iqtisadi fəaliyyətinin faktlarını xronoloji qaydada davamlı əks etdirməyi təmin etmək məqsədi ilə təşkil edilməlidir. Vergi uçotunun rəşional

sistemini qurmaq üçün iqtisadi fəaliyyətin faktlarını qeydiyyatata almaq, mühasibat uçotunun prinsiplərini maksimum uyğunlaşdırmaq, vergi və uçot qaydalarının formalaşdırılması üçün səy göstərmək lazımdır.

Vergi uçotu və mühasibat (maliyyə) uçotunun registrlərinin dissertasiya mövzusunun araşdırılması çərçivəsində təhlilindən müəyyən olunur ki, vergi uçotu özünün ayrıca, müstəqil məlumatlar bazasına malik ola bilməz. Belə bir situasiya daxilində isə mühasibat (maliyyə) uçotu sistemindən köklü sürətdə fərqlənən sərbəst, müstəqil vergi uçotu sistemini təşkil etmək praktiki cəhətdən qeyri-mümkün görünür.

Əks halda, bununla bağlı xüsusi struktur şöbəsinin formalaşdırılmasına, eyni zamanda vergi uçotu sisteminin təşkil olunması çərçivəsində idarəetmə sahəsinə vergi uçotu sahəsi üzrə peşəkar mütəxəssislərin cəlb olunmasına zərurət yaranır. Bunun müqabilində isə, mövcud sənəd dövriyyəsində köklü dəyişiklik olunması, yəni sənəd dövriyyəsinin yeni qrafikin formalaşdırılması, tətbiq olunması və ilkin sənədlərin işlənməsinin yeni metodlarının müəyyənləşdirilməsi ehtiyacı yaranır.

Ölkəmizdə və ya dünya praktikasında tətbiq olunan vergi uçotunun təhlilindən aydın olur ki, vergi uçotu sistemi mühasibat (maliyyə) uçotu sistemindən ayrılıqda tətbiq olunması təsəvvürü ədalətli deyildir. Belə ki, bu iki uçot sistemi arasında istər sənədli, istərsə də metodik baxımdan sıx əlaqə mövcuddur və eyni mütəxəssislərin fəaliyyət sferasıdır. Bu yanaşmaya əsasən, təsdiq etmək olar ki, vergi uçotu mühasibat (maliyyə) uçotunun bölmələrinə daxildir və sadəcə təşkilat mühasibatında vergi uçotunun məqamının təyin olunması qalır.

Təşkilatlarda mühasibat-maliyyə xidmətlərinin daxilində vergi uçotu sisteminin təşkilinə və aparılmasına mükəlləf xüsusi statuslu bölmə yaradılmalıdır. Bununla yanaşı uçotun bu sahəsiylə bağlı mühasibat-maliyyə xidmətinin peşəkar mütəxəssisləri cavabdeh olmalıdırlar. Əks təqdirdə ayrı-ayrı iki uçot sisteminin təşkili heç bir halda məqsədəuyğun deyildir.

Nəticədə, vergi uçotu ilə mühasibat uçotunun bir-birindən fərqlənməsi bir tərəfdən dövlətin müəyyən fiskal maraqlarına xidmət etsə də, ikili uçot sisteminin

təşkil olunması ilə əlaqədar vergi ödəyicilərinin inzibati xərclərinin artırılmasına zərurət yaradır. Bunun əsasında, vergi uçotu sisteminin təşkil olunmasının optimal variantının qiymətləndirilməsi müzakirə mövzusu olaraq aktuallığını qoruyur. Dissertasiya işində vergi uçotunun təşkil olunmasının praktikada müşahidə olunmuş formaları nəzərə alınmış, həmçinin optimal variantın seçilməsi istiqamətində təhlillər aparılmışdır.

İSTİFADƏ OLUNMUŞ ƏDƏBİYYAT SİYAHISI

Azərbaycan dilində ədəbiyyat siyahısı

1. Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi, 2017
2. Azərbaycan Respublikasının Mülki Məcəlləsi, 2008
3. “Mühasibat uçotu haqqında” Azərbaycan Respublikasının qanunu, 2004
4. Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartları
5. Abbasov Q.Ə. (2009), Muhasibat uçotunun nəzəriyyəsi, Bakı, 382 s.
6. İsayev A.S. (2009), İstehsalın təşkili əsasları, Bakı, 151 s.
7. Kərimov A.R. (2010), Mühasibat uçotu, vergilər, Bakı, 508 s.
8. Kərimov E.N, Osmanov B.O. (2010), İqtisadi nəzəriyyə, Bakı. “Vətən” nəşriyyatı. 630 s.
9. Sadıqov M.M., Musayev A.F., Məmmədov F.Ə., Rzayev Z.H., Kəlbəyev Y.A., Rzayev Z.H. (2010), Vergilər və vergitutma, Bakı, 512 s.
10. Rzayev Q.Ə. (2004), Beynəlxalq Mühasibat Uçotu Standartları və maliyyə hesabatı, Bakı, 183 s.
11. Sadıqov T.Ə., Rzayev İ.M. (2014). Vergi uçotu və audit Bakı, “Elm” nəşriyyatı, 556 s.

Rus dilində ədəbiyyat siyahısı

1. Антошина О.А. (2009), Организация налогового учета и налогового планирования на предприятии, 142 стр.
2. Берник В.Р., Брызгалин А.В., Головкин А.Н и др. (2000), Методы налоговой оптимизации” Издательство, “Аналитика-Пресс”. 144 стр.
3. Берник В.Р., Брызгалин А.В., Головкин А.Н и др. (1997), Налоговый учет. Анализ взаимодействия и противоречий налогообложения и бухгалтерского учета, Издательство “Аналитика-Пресс”, 112 стр.
4. Брызгалин А.В., Новикова А.О. (2011), Налоговые доходы и расходы предприятия : как минимизировать налоговые платежи, 376 стр.

5. Богданова Н.А., Айнуллова Д.Г. (2011), Налоговый учет, Ульяновск: УлГТУ, 120 стр.
6. Вещунова Н.Л. (2013), Бухгалтерский и налоговый учет: учебник, Издательство “ПРОСПЕКТ”, 818 стр.
7. Кондраков Н.П. (2006), Бухгалтерский учет. Учебное пособие, Издательство “М: ИНФРА-М”, 547 стр.
8. Кондраков Н.П. (2009), Бухгалтерский учет, Издательство “М: ИНФРА-М”, 592 стр.
9. Кругляк З.И. (2016), Налоговый учет: учеб. Пособие, Издательство “ФЕНИКС”, 377 стр.
10. Николаева С., Гнездилова М. (2002), Учетная политика для целей налогообложения, Бухгалтерское приложение к газете “Экономика и жизнь”, № 6.
11. Новоселов К. (2007), Какие выводы сделали налоговики насчет обоснованности расходов Учет. Налоги. Право, № 44.
12. Оганян К.И. (2005), Прежде всего расшифровки требует термин «экономически оправданные затраты» Учет. Налоги, № 13.
13. Гафурова Ф.К., Вовкотруб В.В., Свиридова Н.В., Козлова Т.Н. (2005), Налоговый учет и отчетность, 123 стр.
14. Суглобов А.Е., Жарылгасова Б.Т. (2011), Бухгалтерский учет и аудит, Учебник. – М.: КНОРУС, 496 стр.
15. Соколов Ю.А. (2013), Формирование себестоимости продукции в бухгалтерском и налоговом учетах, 217 стр.
16. Томшинская И.Н. (2013), Бухгалтерский и налоговый учет в коммерческих организациях: Учебное пособие, Питер, 336 стр.
17. Туктарова Ф.К. (2012), Налоговый учет: курс лекций. Учебное пособие, Пенза, 202 стр.

18. Черемисина С.В., Тюленева Н.А., Земцов А.А. (2010), Бухгалтерский и налоговый учёт, Томск: Издательство “Ветер”, 672 стр.

19. Цыденова Э.Ч., Аюшиева Л.К. (2018), Бухгалтерский и налоговый учет: Учебник, Издательство “ИНФРА-М”, 399 стр.

İnternet resurslari

1. www.maliyye.gov.az
2. www.taxes.gov.az
3. www.muhasib-az.narod.ru
4. www.twirpx.com
5. www.studopedia.su