

UOT 336.225.

Vergi nəzarətinin təşkilinin nəzəri və praktiki aspektləri



Kəlbəliyev Yaşar Atakişi oğlu*
iqtisad elmləri doktoru

Xülasə

Tədqiqatın məqsədi - vergi qanun pozuntularını aşkar etməyə imkan verən vergi nəzarətinin təşkilinin və texnologiyasının elmi əsaslandırılmış yanaşmalarının işlənməsi.

Tədqiqatın metodologiyası - müqayisə, sistemləşdirmə, məlumatların analizi və sintezi metodu.

Tədqiqatın nəticələri - vergi nəzarətinin mahiyyətinin başa düşülməsinə və vergi nəzarəti sisteminin qurulmasına yeni metodoloji yanaşma.

Tədqiqatın məhdudiyyətləri - xarici təcrübə əsasında daha geniş və detallı araşdırma tələb edir.

Tədqiqatın praktiki əhəmiyyəti - əsas müddəalar və tövsiyələr vergi orqanları tərəfindən vergi ödəyicilərində aparılan vergi nəzarəti tədbirləri zamanı praktiki istifadəyə istiqamətlənmişdir.

Tədqiqatın orijinallığı və elmi yeniliyi - Azərbaycanda vergi nəzarətinin inkişaf istiqamətlərinin işlənməsi və vergi nəzarətinin metodoloji və praktiki əsaslarının hazırlanması.

Açar sözlər: *vergi nəzəriyyəsi, vergi nəzarətinin forma və metodları, vergi qanunvericiliyi, inventarizasiya.*

1.Giriş

Müasir dövrdə Azərbaycanda bazar münasibətlərinin inkişafı vergi nəzarəti məsələlərinə diqqətin yüksəldilməsini zəruri edir. Məlum olduğu kimi, bazar münasibətlərinin hazırkı mərhələsində korporativ maraqların yaxınlaşması, təsərrüfat sub-

*Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyi. AZ1040. Bakı ş. Bakıxanov qəs., Ü.Rəcəb küçəsi 1.
y.kalbiyev@taxes.gov.az

yektlərinin fəaliyyət nəticələri ilə vergilərin ödənilməsi formasında ümumdövlət vəzifələrinin uzlaşdırılması prosesləri baş verir.

Bununla yanaşı, müasir vergi sisteminin, vergi bazasının müəyyən edilməsi mexanizminin mürəkkəb olması, həmçinin, onların həddən artıq dinamikliyi iqtisadçılar tərəfindən vergi nəzarəti məsələlərinə yüksək diqqətin yetirilməsini zəruri edir.

Ümumilikdə vergi nəzarətinin mahiyyətinə bir neçə mövqedən baxıla bilər:

- 1) İqtisadiyyatın dövlət idarəetməsinin bir funksiyası, elementi kimi;
- 2) Vergi münasibətlərinin mahiyyətindən irəli gələn vergi qanunvericiliyinin icrası üzrə səlahiyyətli dövlət icra hakimiyyəti orqanları, yerli özünüidarəetmənin icra orqanları, digər səlahiyyətli orqanlar və vəzifəli şəxslər tərəfindən həyata keçirilən xüsusi fəaliyyət kimi.

Bazar iqtisadiyyatı inkişaf etmiş ölkələrin və Azərbaycanın təcrübəsi vergilərin ödənilməsindən yayınma ilə mübarizənin spesifik metodlarından istifadənin zəruriliyini bir daha təsdiq edir. İnkişaf etmiş ölkələrdə öz gəlirlərini vergitutmadan yayındıran (*gizlədən*) iqtisadi subyektlərin aşkarlanması ilə məşğul olan vergi orqanlarının xüsusi qurumları fəaliyyət göstərir. Sözün geniş mənasında bu fəaliyyət də vergi nəzarəti sferasına aid edilməlidir, ona görə ki, onun əsasında vergi orqanına daxil olan informasiyanın doğruluğunun müxtəlif metodlarla yoxlanılması durur. Beləliklə, vergi nəzarətinin məzmununa təkcə vergi qanunvericiliyinin gözlənilməsinə nəzarəti deyil, həm də özünün fəaliyyəti barədə məlumatları saxtalaşdıran iqtisadi subyektlərin aşkar edilməsi, bu məlumatların səhəlik dərəcəsinin qiymətləndirilməsi, vergi öhdəliklərinin müəyyən edilməsinin dolayı (*hesablama-analitik*) metodları əsasında daha mötəbər (*doğru*) informasiyanın əldə olunması aid edilir.

Göstərilənlər nəzərə alınaraq müasir dövrdə vergi nəzarətinin təşkilinin nəzəri və praktiki aspektlərinin nəzərdən keçirilməsi xüsusi aktualıq kəsb edir.

2. Vergi nəzarətinin forma və metodları

Vergi nəzarətinin forması nəzarət fəaliyyətinin (*hərəkətlərinin*) təşkili üsuludur. Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin 32.4-cü maddəsinin mahiyyətinə görə vergi nəzarəti vergi orqanları tərəfindən həyata keçirilən aşağıdakı kompleks tədbirlər hesab edilir [1]:

- vergi ödəyicilərinin və vergitutma obyektlərinin uçotunun aparılması;
- uçot və hesabat məlumatlarının yoxlanılması;
- vergi ödəyiciləri və digər şəxslər arasında sorğunun aparılması;
- gəlir əldə etmək üçün istifadə olunan binalara baxışın keçirilməsi;
- qanunla müəyyən edilmiş digər formalarda.

Göründüyü kimi, bu siyahı açıqdır. Bu formalara aşağıdakıları da aid etmək olar:

- iri vergi ödəyicilərinin və xüsusi vergi rejimli müəssisələrinin mərkəzləşdirilmiş qaydada uçota alınması;

❑ vergi ödəyicilərinin müvafiq binalarında və ya anbarlarında nəzarət postlarının, ölçü cihazlarının, plombların qurulması və digər tədbirlərin görülməsi, məsələn, aksizli mallar üzərində nəzarətin həyata keçirilməsi və s.

❑ qarşılıqlı yoxlamalar (*Vergi Məcəlləsi ilə reqlamentləşdirilməmişdir*).

Bir tərəfdən Vergi Məcəlləsi vergi nəzarəti formalarının “açıq” siyahısını nəzərdə tutur, belə ki, yuxarıda sadalanan formalarla yanaşı, digərlərinin də istifadəsinə yol verilir. Digər tərəfdən isə vergi nəzarətinin müstəqil növü kimi yalnız qanunla müəyyən edilən formalardan istifadə oluna bilər.

Vergi Məcəlləsinin 32.3-cü maddəsinə uyğun olaraq vergi nəzarəti vergi orqanlarının və onların vəzifəli şəxslərinin səlahiyyətləri hüddudunda Vergi Məcəlləsinə və digər qanunvericilik aktlarına müvafiq olaraq həyata keçirilir [2].

Hər hansı digər bir formada vergi nəzarətinin tətbiqi vergi ödəyicilərinin hüquqlarının pozulmasına, müvafiq orqanların hərəkətlərinin qeyri-qanuni kimi qəbul edilməsinə, həmçinin normativ aktların müvafiq maddələrinin dəyişdirilməsinə gətirib çıxara bilər.

Vergi nəzarətinin əsas forması vergi yoxlamaları hesab edilir. Bu, vergilərin hesablanmasına, vaxtında ödənilməsinə nəzarət üzrə vergi orqanlarının prosessual hərəkətləridir.

Vergi yoxlamalarının məqsədi vergi qanunvericiliyinə riayət olunmasına nəzarətin həyata keçirilməsindən ibarətdir. Vergi yoxlamalarının obyektı vergi ödəyicisinin həm maliyyə-təsərrüfat, həm də bilavasitə vergilərin hesablanması və ödənilməsi ilə bağlı məcmu fəaliyyəti hesab edilir. Daha dar mənada aşağıda göstərilənlər obyekt hesab edilir:

- pul sənədləri;
- mühasibat kitabları, hesabatları və vergi bəyannamələri;
- planlar, smetalar və xərclər;
- müqavilələr, kontraktlar;
- malların anbara mədaxil olunması və anbardan buraxılması üzrə ilkin sənədlər;
- mal-nəqliyyat qaimələri;
- hesablama və digər hesablarda vəsaitlərin hərəkəti üzrə bank çıxarışları;
- ödəniş tapşırıqları;
- məhsulun müəssisənin ərazisindən çıxarılmasına dair buraxılışlar (*icazələr*);
- sənədlər, istiqrazlar və digər qiymətli kağızlar;
- vergilərin və digər icbari ödənişlərin hesablanması və ödənilməsi ilə bağlı digər sənədlər.

Vergi Məcəlləsinin 36.3-cü maddəsinin tələblərinə uyğun olaraq vergi yoxlaması keçirildikdə, vergi orqanının vergi ödəyicisinin digər şəxslərlə əlaqədar fəaliyyəti barədə vergi yoxlamasının predmetinə aid olan məlumat alması üçün sənədlərlə təsdiq edilmiş zərurət yarandığı halda, vergi orqanı həmin şəxslərdən yoxlanılan vergi ödəyicisinin fəaliyyətinə aid olan sənədlər ala bilər [1]. Bu hərəkətlər üçün vergi

orqanının əsaslandırılmış qərarı olmalıdır. Vergi orqanlarının vəzifəli şəxslərinin belə hərəkəti (*fəaliyyəti*) “qarşılıqlı yoxlama” adlanır. Vergi Məcəlləsində isə bu, sənədlərin tələb edilməsi kimi verilmişdir. Bu prosesi həmçinin sənədlərin yoxlanılması və təhlili də adlandırmaq olar. Bütün hallarda qarşılıqlı yoxlama həmişə köməkçi xarakter daşıyır və “əsas” yoxlama olmadan keçinmək mümkünsüzdür. Buna görə də onu vergi yoxlamasının müstəqil növü hesab etmək düzgün deyildir.

Qarşılıqlı yoxlama vergi nəzarətinin əlavə tədbirlərindən biri kimi çıxış edir və səyyar vergi yoxlamalarının nəticələri üzrə vergi orqanının rəhbəri tərəfindən vergi yoxlamasının aparılması barədə qərar qəbul edilir.

Qarşılıqlı yoxlamanın məqsədi müəyyən sövdələşmənin (*əqdin*) yerinə yetirilməsi faktlarının, həmin əməliyyat üzrə alınan məhsulların, yaxud bu məhsulun təqdim edilməsindən gəlirlərin mədaxil olunmasının tamlığının və düzgünlüyünün aşkar edilməsindən ibarətdir. Qarşılıqlı yoxlama hər hansı konkret maliyyə əməliyyatı, sövdələşmə, yaxud yoxlanılan şəxslərin bütün qarşılıqlı əməliyyatları üzrə aparıla bilər. Qarşılıqlı yoxlamanın gedişində vergi ödəyicisi ilə olan mal mübadiləsi, qarşılıqlı hesablama və digər qeyri-pul əməliyyatlarının kontragentdə necə əks olunması yoxlanıla bilər. Əgər yoxlanılan vergi ödəyicisi müəyyən olunmuş tələblər pozulmaqla (sənədlərdə düzəlişlər, əlavələr, qaralamalar olduqda, aydın yazılmadıqda, ştamp, yaxud möhür oxunmadıqda və s.) tərtib edilmiş sənədlər üzrə xidmətlər və məhsul təqdim edərsə, bu halda onun kontragentindən zəruri sənədlər tələb oluna bilər. Məsələn, əgər aydınlaşdırılsa ki, müəssisə özünün malik olduğu mal, maliyyə və kredit resurslarını daim eyni bir şirkətə doğru “yönəldir”, onda vergi orqanlarında qarşılıqlı yoxlamanın aparılması üçün motiv yarana bilər. Müəssisənin kontragentindən yoxlanılan müəssisənin sövdələşmələri üzrə ilkin sənədlər (*hesablar, hesab-fakturalar, müqavilələr, ödəniş tapşırıqları*) tələb edilə bilər. Bu sənədlər yoxlanılan müəssisənin sənədləri ilə müqayisə edilir.

Göründüyü kimi, vergi nəzarəti formalarının siyahısı birbaşa olaraq Vergi Məcəlləsi ilə müəyyən edilir. Vergi nəzarətinin metodları isə qanunvericilikdə aşkar olmayan şəkildə iştirak edir. Bundan əlavə, nəzarət fəaliyyətinin eyni bir hüquqi forması çərçivəsində müxtəlif nəzarət metodları, bir sıra hallarda isə vergi qanunvericiliyi ilə müəyyən edilən nəzarət forması ilə üst-üstə düşən metodlar tətbiq oluna bilər. Məsələn, vergi yoxlamasının gedişində vergi orqanları müəssisənin büdcə ilə hesablaşmalarının real vəziyyətini öyrənmək üçün vergi ödəyicilərinin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətini sənədlərini onların doğru və gerçək olması baxımından tədqiq edə, sənədlərin hesabı, hüquqi və məntiqi yoxlanılmasını həyata keçirə və sənədlərin təhlilinin digər üsullarını tətbiq edə bilər. Beləliklə, uçot və hesabat məlumatlarının yoxlanılması vergi yoxlamaları formasında vergi nəzarətinin həyata keçirilməsi zamanı vergi orqanları tərəfindən tətbiq olunan kompleks metodlar kimi çıxış edir [3].

Yoxlamanın keçirilməsi üçün vergi ödəyicilərinin ərazilərinə və binalarına daxil olma və baxışın keçirilməsi vergitutma üçün əhəmiyyət kəsb edən şəraitin aydın-

laşdırılmasına yönəldilmiş prosessual hərəkətlərdir. Məcburi baxış sənədlərin və nümunə kimi əşyaların götürülməsi, vergi orqanlarının vəzifəli şəxslərinin ərazilərə və ya binalara daxil olmasına icazə verilmədikdə aparılır. Bütün nəzarət-yoxlama tədbirlərinin aparılması qanunvericiliyə ciddi uyğunluqla həyata keçirilməli və baxış protokolla rəsmiləşdirilməlidir.

3. Vergi nəzarəti metodları və onların qruplaşdırılması

Vergi nəzarəti metodu dedikdə, təsərrüfat əməliyyatının qanuniliyinin, onların sənədlərdə əks olunmasının düzgünlüyünün və vergi hüquq pozuntusu və cinayətinin aşkarlanmasının konkret üsulu, vasitəsi başa düşülür.

Vergi nəzarətinin formalarından fərqli olaraq nəzarət metodları Vergi Məcəlləsində aydın olmayan formada öz əksini tapmışdır. Onların tətbiqi zamanı hökmən hüquqi normalara riayət olunmalıdır, əks halda vergi yoxlaması aktının hüquqi qüvvəsi olmayacaqdır.

Vergi nəzarəti metodlarını müəyyən əlamətlər üzrə qruplaşdırmaq olar: tətbiq edilən üsulların oxşarlıq dərəcəsinə, onların əmək tutumuna, yoxlayıcıların ixtisas tələblərinə və s. görə.

Bu kriterilərə uyğun olaraq vergi nəzarəti metodlarını aşağıdakı qruplarda fərqləndirmək olar [3, 4]:

- sənədli nəzarət metodları;
- faktiki nəzarət metodları;
- hesablama-analitik metodlar;
- informativ metodlar.

Sənədli nəzarət metodları qrupuna iki əsas altqrup aid edilir:

1) Təşkilati-hüquqi metodlar. Bu metodlara sənədlərin tələb edilməsi və sənədlərin götürülməsi aiddir. Bunlar Vergi Məcəlləsində öz əksini tapmışdır, hüquqi xarakter daşıyır və sənədlərin təqdim edilməsinin təmin olunması üzrə vergi orqanları əməkdaşlarının prosessual hərəkətlərini özündə əks etdirir;

2) sənədlərin öyrənilməsinə (təhlilinə) əsaslanan üsullara aşağıdakılar aid edilir:

- ⇒ sənədin doğruluğu və dürüstlüyünün, tərtibi qaydalarına riayət olunmasının yoxlanılması;
- ⇒ normativ yoxlama;
- ⇒ sənədlərin və uçot registrlərinin hesabi yoxlanılması;
- ⇒ sənədlərin uçot qeydləri ilə tutuşdurularaq yoxlanılması;
- ⇒ mühasibat yazılışlarının əsaslılığının öyrənilməsi.

Nəzarət-yoxlama tədbirlərinin aparılması zamanı sənədli yoxlama metodları vacib rol oynayır. Bu işlər bir qədər əmək tutumludur və qanunvericiliyi bilmək tələb olunur.

Faktiki nəzarət metodları qrupu vergi ödəyicilərinin vergilərin tam və dəqiq hesablanması və onların vaxtlı-vaxtında büdcəyə ödənilməsi üzrə öhdəliklərinin yeri-

nə yetirilməsi və maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin nəticələrinə nəzarətlə bağlı olan metodları özündə birləşdirir. Həmin qrup metodların tətbiqi onunla xarakterizə olunur ki, yoxlanılan obyektin kəmiyyət və keyfiyyət vəziyyəti tədqiq, baxış, ölçmə, yenidən hesablama, çəkmə, laboratoriya təhlili, ekspertiza və analoji məzmunlu digər üsullar əsasında müəyyən edilir.

Bu qrup aşağıdakı əsas metodları özündə birləşdirir:

- 1) Vergi ödəyicisinin əmlakının inventarizasiyası;
- 2) Ekspertiza (ekspert qiymətləndirilməsi): material qiymətlilərinin keyfiyyətinin, sənədlərin doğruluğunun (*etibarlılığının*) ekspertizası, saxtakarlıqların ekspert tədqiqi;
- 3) Vergi nəzarətinin həyata keçirilməsində köməklik göstərilməsi üçün mütəxəssisin dəvət edilməsi;
- 4) Yerinə yetirilən işlərin həcmnin yoxlanılması (*dəyəri ödənilən işlərin faktiki həcmnin yoxlanılması*);
- 5) Qarşılıqlı yoxlama və qarşılıqlı tutuşdurma;
- 6) Xammal və materialın istehsalə nəzarət buraxılışı;
- 7) Xammal və materialların keyfiyyətinin laboratoriya təhlili;
- 8) Nəzarət qaydasında alış.

Faktiki nəzarət metodları çox əmək tutumludur və sahə xüsusiyyətli spesifik birləşmələr tələb edir.

Vergi yoxlamalarının həyata keçirilməsi zamanı tətbiq olunan hesablama-analitik metodların aşağıdakı iki qrupu fərqləndirilir:

- 1) Köməkçi metodlar;
- 2) Qeyri-ənənəvi (*dolayı*) metodlar.

Köməkçi metodlar vergi nəzarətinin sənədli və faktiki nəzarət metodlarına nisbətən ikinci dərəcəli xarakterə malikdir və vergi qanun pozuntularının və cinayətlərinin aşkar edilməsi məqsədi ilə yoxlanılan obyektin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin kompleks öyrənilməsi və tədqiq edilməsinə yönəldilmişdir. Bilavasitə köməkçi metodlar əsasında vergitutma bazasını müəyyən etmək mümkün deyildir.

Köməkçi metodlar qrupuna aşağıdakılar aid edilir:

- texniki-iqtisadi hesablamalar;
- normativ (nəzarət) tutuşdurması;
- qruplaşdırma və ümumiləşdirmə;
- sənədlərin məzmununda olan məlumatların məntiqi qiymətləndirilməsi;
- plan, faktiki və normativ məlumatların iqtisadi təhlili.

Dolayı metodlara aiddir:

- vergitutma məqsədləri üçün bazar qiymətlərinin müəyyənləşdirilməsi və tətbiqi;
- müəssisənin fəaliyyətinin xarici və daxili müqayisəli təhlili metodları;
- xüsusi kapitalın təhlili metodu və s.

Hesablama analitik metodlar da əmək tutumludur və yüksək ixtisas, analitik iş vərdişi tələb edir.

Vergi nəzarətinin informativ metodlarının əsas məqsədi əvvəlki üç qrup metodların inkişafı üçün əlavə informasiyanın əldə olunmasından ibarətdir. Onlara aiddir [4].:

- vergi ödəyicilərindən izahatların və yazılı arayışların tələb olunması (*alınması*);
- vergi ödəyicilərinin təlimatlandırılması və mövcud qanunvericiliyin izah edilməsi.

İnformativ metodlar sənədləşmə (*sənəd dövriyyəsi*) üzrə bilgilər, adamlarda işləmə təcrübəsi tələb edir.

4. Sənədli nəzarətin əsas metodlarının xarakteristikası

Bütün təsərrüfat əməliyyatları və təsərrüfat həyatı faktları sənədləşdirilməlidir. Sənəd həm maddi, həm də hüquqi təbiətə malikdir. Sənəd yaxşı keyfiyyətli və yaxşı olmayan keyfiyyətli ola bilər. Sənədləri keyfiyyət əlamətləri üzrə təsnifləşdirmək üçün aşağıdakı keyfiyyət kriteriləri istifadə olunur.

Formal kriteri. İstənilən sənəd müəyyən edilən forma üzrə tərtib olunmalıdır. Mövcud qanunvericilikdə ilkin uçot sənədlərinin rekvizitlərinə dair tələblər öz əksini tapmışdır. Azərbaycanda müxtəlif ilkin sənədlərin sahələrarası tip formaları geniş istifadə olunur. Müəssisə və təşkilatlarda işlənilib hazırlanan sənədlər aşağıdakı məcburi rekvizitləri özündə əks etdirməlidir [5].:

- sənədin adı;
- sənəd formasının kodu;
- təşkilatın adı;
- təsərrüfat əməliyyatının məzmunu;
- təsərrüfat əməliyyatının natural və dəyər ifadəsində ölçü göstəriciləri;
- təsərrüfat əməliyyatının yerinə yetirilməsinə məsul vəzifəli şəxslərin adı;
- şəxsi imzalar.

Qanunilik kriterisi. Sənəddə əks olunan təsərrüfat əməliyyatı özünün məzmununa görə qanuni olmalıdır və müəyyən edilmiş qaydada vəzifəli şəxslər tərəfindən təsdiq edilməlidir. Faktların qeyd olunması və təsdiqlənməsi üçün nəzərdə tutulan sənədlər hüquqi nəticələrə malikdir.

Həqiqilik (gerçəklik) kriterisi. Sənəd yalnız bu məqsədlə yaradılmış təsərrüfat əməliyyatının məzmununu təhrif olunmamış şəkildə əks etdirməlidir. Sənədin öyrənilməsi onun yaxşı keyfiyyətliliyinin (*məzmununun doğruluğunun və mənbə gerçəkliyinin*) müəyyən edilməsindən başlayır.

Yaxşı keyfiyyətli olmayan sənədlər aşağıdakı qruplarda fərqləndirilir [5, 6]:

- ❖ formal əlamətlər (*forma*) üzrə yaxşı keyfiyyətli olmayan sənədlər. Onlar real təsərrüfat əməliyyatlarını təhrif olunmamış şəkildə və həcmdə əks etdirir, lakin düzgün tərtib edilməmişdir, müəyyən məcburi rekvizitləri özündə ifadə etmir və s.;
- ❖ mahiyyəti (*məzmunu*) üzrə yaxşı keyfiyyətdə olmayan sənədlər. Bunlara aiddir:
 - ⇒ təsadüfi səhvləri əks etdirən sənədlər;
 - ⇒ intellektual, yaxud maddi saxtakarlıq əlamətlərini özündə ifadə edən sənədlər.

İntellektual saxtakarlıq zamanı sənədlər düzgün tərtib olunur, lakin məzmunu düzgün olmur, şübhəli olur, bilərəkdən daxil edilən yanlış informasiyanı əks etdirir.

Maddi saxtakarlıq informasiyanın müəyyən hissəsinin saxtalaşdırılmasını ifadə edir, dürüst sənədin rekvizitlərində dəyişikliklərin edilməsi zamanı (*imzaların saxtalaşdırılması, tarixlərin dəyişdirilməsi*) baş verir. Təkcə şübhəli rekvizitlər deyil, həmçinin sonradan əlavə edilən rekvizitlər də maddi saxtakarlığın mövcud olduğunu təsbit edir. Bu zaman sonuncular yaxşı keyfiyyətli olmayan sənədlərə daha etibarlı (*dürüst*) sənəd keyfiyyəti vermək üçün edilən cəhdlər barədə bir sübutdur.

Eyni bir sənəd həm intellektual, həm də maddi saxtakarlıq əlamətlərini özündə birləşdirə bilər. Buna kombinə edilmiş saxtakarlıq deyilir.

Saxtakarlıqların müəyyən edilməsi sənədin diqqətlə nəzərdən keçirilməsini, sənəddə olan məlumatların öz aralarında bir-biri ilə və digər sənədlərdəki məlumatlarla tutuşdurularaq müqayisə edilməsini, sənədin xarici görünüşünə baxışın keçirilməsini tələb edir.

Sənədlə ümumi tanışlıq onun forma və məzmununun öyrənilməsindən başlanır. Formal yoxlama mərhələsində sənədlərdə saxtakarlığın aşağıdakı əlamətləri aşkarlanıla bilər:

- sənədin adının düzgün olmaması;
- mövcud olmayan müəssisə (*təşkilat*) adından sənədin tərtib edilməsi;
- digər, bilərəkdən yanlış məlumatların daxil edilməsi;
- mətnə qrammatik səhvlərin olması;
- aydın olmayan, qarışıq xətti yazıların olması.

Əgər yoxlama zamanı aydınlaşdırılarsa ki, bir sıra rekvizitlər sənəddə dəqiq əks etdirilməmişdir, yaxud mövcud deyildir, onda bu tez-tez hallarda saxtakarlığın olmasını, bəzi hallarda isə onun səliqəsiz, diqqətsiz, yaxud başdansovdu tərtib olumasını göstərir. İstənilən halda həmin sənəd yaxşı keyfiyyətli olmayan sənəd kimi qəbul edilir.

Sənəddə saxtakarlıqların aydınlaşdırılması aşağıdakı hərəkətləri əhatə edir:

- ❖ sənəd blankının həqiqiliyinin (*əslə olub-olmamasının*) müəyyən edilməsi;
- ❖ möhür və ştampların şəklinin saxtılığının müəyyənəndirilməsi;
- ❖ fotoşəkil dəyişdirilməsinin müəyyənəndirilməsi;
- ❖ yuyulma, kimyəvi üsulla təmizləmə izlərinin aşkarlanması;
- ❖ ayrı-ayrı fraqmentlərin və səhifələrin dəyişdirilməsinin müəyyənəndirilməsi;
- ❖ imzaların saxtılığının müəyyən edilməsi.

Saxtakarlığı aşkar etməyə imkan verən qayda olaraq sənəddə əks olunan məlumatların öz aralarında bir-biri ilə müqayisə edilməsi hesab edilir.

Eyni bir şəxsin adına yazılan və analogi məlumatları özündə əks etdirən müxtəlif sənədlərin müqayisə edilməsi onların oxşar və fərqli cəhətlərini ayırd etməyə imkan verir. Müxtəlif təşkilatlarda tərtib olunan sənədlər müvafiq blanklarda yerinə yetirilir, mətnin yerinə yetirilməsi (*yazılması*) texnikası, imza və digər elementləri ilə bir-

birindən fərqlənir. Əgər saxtakarlıq bir şəxs tərəfindən yerinə yetirilmişdirsə, onda yazı xəttinin, kağız növünün, möhürlərin şəklinin keyfiyyəti, həmçinin saxtakarlığı göstərən digər əlamətlərin üst-üstə düşməsinə aşkar etmək olar.

Sənədlərin saxtalaşdırılması üsullarına aiddir:

- sənədin tam hazırlanması;
- original (həqiqi) blanka bilərəkdən yanlış məlumatların daxil edilməsi;
- imzaların, möhür və şampaların saxtalaşdırılması;
- sənədin hissələrinin və mətnin fraqmentlərinin dəyişdirilməsi;
- təmizləmə yolu ilə, kimyəvi reaktiv və məhlullarla mətnin bir hissəsinin silinməsi;
- əlavələr etməklə mətnə hərflərin, sözlərin və söz birləşmələrinin daxil edilməsi.

Çoxsətirli sənədlərin saxtalaşdırılması üçün tez-tez hallarda digər sənədlərdən çıxarılmış səhifələrdən istifadə olunur. Həmin sənədlərdə olan seriya və nömrələr düzəlişlər edilməklə dəyişdirilir.

Səhifələrin və onların fraqmentlərinin dəyişdirilməsi əlamətləri aşağıdakılardır:

- sənədin müxtəlif hissələrində müxtəlif qalınlıqda kağızın olması;
- yapışdırılma sərhədində yazı ştrixlərinin, şəkil cızıqlarının, müdafiə şəbəkəsinin (*torunun*) və digər təsvirlərin üst-üstə düşməməsi;
- səhifələrin nömrələnmə qaydasının pozulması, yaxud nömrələrin uyğunsuzluğu;
- sənədin ayrı-ayrı elementlərində əlavələrin, düzəlişlərin mövcudluğu;
- çap mətninin və əl yazısının əlamətlərində müxtəlifliyin olması;
- ştrixlərin (*cizgilərin*) boyaq çalarlarında və rənglərində müxtəliflik;
- sancağın təsirindən əlavə izlərin olması;
- şriftlərin tipində, müdafiə şəbəkəsinin şəklində, cızıqların forması və ölçülərində müxtəlifliyin olması;
- səhifələrin ölçülər, kağızın keyfiyyəti və aşınma dərəcəsi üzrə bir-biri ilə uyğunlaşmaması.

Sənəd blankının həqiqiliyinin (*gerçəkliliyinin*) müəyyən edilməsi onun analoji nümunələrində aşağıdakı elementlərin ardıcıl müqayisə edilməsi yolu ilə aparılır: su nişanlarının, müdafiə şəbəkələrinin, boyaq maddələrinin rənglərinin, kağızın keyfiyyətinin təkrar hazırlanması dəqiqliyi.

Möhür və şampaların saxtalaşdırılması əlamətləri aşağıdakılardır [7, 8]:

- ❖ möhürün şəklinin ştrixlərinin açıq və yaygın olması;
- ❖ qrammatik səhvlər;
- ❖ oval elementlərin ştrixlərinin əyri-üyrü olması;
- ❖ sətir xətlərinin qırıq-qırıq olması;
- ❖ oxların eyni olmayan mailliyi;
- ❖ dairəvi xətlər, sözlər və emblemlər arasında intervalın qeyri-bərabərliyi;
- ❖ çevrə konturlarının əyri-üyrü olması;
- ❖ hərflərin oxunun çevrənin radiusu ilə üst-üstə düşməməsi;

- ❖ şəkil və nümunələrdə mətnin ölçülərinin, formasının, yerləşməsinin uyğun olmaması;
 - ❖ şriftin standart olmaması, ayrı-ayrı işarələrin təsvirində əl yazısı əlamətlərinin mövcudluğu, yazı avadanlıqlarının və əvvəlcədən hazırlığın izləri;
 - ❖ gerbin təsvirinin qeyri-dəqiqliyi;
 - ❖ qüsurların (*zədələrin*) izləri, ovalların kələ-kötürlü olması, ayrı-ayrı işarələrin təsviri;
 - ❖ cizgi elementlərində assimetriyanın olması;
 - ❖ eyni hərflərin müxtəlif ölçüləri, qrafikanın aşağı səviyyəsi.
- İmzaların saxtalaşdırılmasını göstərən ümumi əlamətlərə aiddir [8]:
- imzaların təsviri yerlərində sənədin üst qatının deformasiyası;
 - xətlərin kələ-kötürlüyü, ştrixlərin qırılması, yaxud onların qalınlaşması;
 - ştrixlərin üz tərəfində dərinləşmələrin, surətçixarmadan ştrix qalıqlarının mövcudluğu;
 - əlavə artırılmış elementlərin mövcudluğu;
 - ayrı-ayrı ştrixlərdə dəqiq ifadə olunmuş qıraqların olmaması;
 - lüminesensiya intensivliyində müxtəliflik;
 - sənədin arxa tərəfində imzaların relyefli təsviri;
 - cizgilərin rəng çalarlarının zəif intensivliyi, eyni olmaması və yaxud dağınıq olması.

Normativ yoxlama. Belə yoxlama sənədin mövcud qüvvədə olan qanunlara, normativ aktlara, təlimatlara, dövlət standartlarına və texniki şərtlərə, xammal məsrəfi normalarına uyğunluğu baxımından onun öyrənilməsini ifadə edir. Normativ yoxlamanın tətbiqi əsasən mütəxəssisin (*texnologiya, əmtəəşünaslıq və s. sahəsində*) fəaliyyəti üçün xarakterikdir. Normativ yoxlamanın gedişində aşağıdakı pozuntular aşkar edilə bilər: normativlərdə nəzərdə tutulmamış təsərrüfat əməliyyatının ölçü göstəricilərindən (*məsələn, etil spirti üçün kiloqram göstəricisindən*) istifadə olunması; nəzərdə tutulmayan norma və qaydaların tətbiqi (*differensiasiyalı qiymətin tətbiqi zəruri olan hallarda orta qiymətdən istifadə etmə*); aralıq əməliyyatların aparılması barədə məlumatların olmaması (*anbarda faktiki saxlanılmayan mallar üzrə təbii itki normalarının tətbiqi*).

Sənədlərin və uçot registrlərin hesabi yoxlanılması. Sənədlərin və uçot registrlərinin hesabi yoxlanılması kameral vergi yoxlamaları zamanı tətbiq olunan metod hesab edilir. Hesabi yoxlamanın mahiyyəti sənəddə aparılan yekun məbləğ hesablamalarının düzgünlüyünün müəyyən edilməsindən ibarətdir.

Xüsusi və yekun məbləğlər arasında hesabi uyğunsuzluqlar həm şaquli, həm də üfüqi sətirlər üzrə aşkar edilə bilər. Eyni zamanda, mühasibat uçotu registrlərində ilkin sənədlərin məlumatlarının ümumiləşdirilməsinin, düzgünlüyünün, həmçinin məlumatların mühasibat uçotu registrlərindən mühasibat hesablarına köçürülməsinin düzgünlüyünün yoxlanılması da aparıla bilər. Bu vergi tutulan dövriyyənin müəyyən

edilməsi zamanı yol verilmiş sui-istifadə (*cinayət*) hallarını aşkar etməyə imkan verir (*məsələn, jurnal-orderdə, baş kitabda, ödəniş cədvəllərində, hesablarda və digər sənədlərdə yekun məbləğlərin düzgün çıxarılmaması*). Bu zaman hesabi yoxlamanın köməyi ilə həm intellektual (*şaquli və üfüqi sətirlər üzrə yekun məbləğlərin arturulması, yaxud azaldılması*), həm də maddi saxtakarlıqlar (*yekun məbləğlərə əlavə rəqəmlərin daxil edilməsi*) aşkar edilə bilər.

Sənədlərin uçot qeydləri ilə tutuşdurularaq yoxlanılması. Belə yoxlama nəticəsində qeydlərin mühasibat uçotu registrlərində və sənədlərdə eyni qaydada əks olunmasının yoxlanılması aparılır, məsələn, jurnal-orderlər baş kitabla, toplayıcı cədvəlləri memorial-orderlərlə və i.a.

5. Faktiki nəzarət metodlarının xarakteristikası

Əmlakın inventarizasiyası. Inventarizasiyanın aparılması məqsədləri üçün vergi ödəyicisinin əmlakı dedikdə, hər hansı daşınan və daşınmaz əmlak, o cümlədən qeyri-maddi aktivlər, dövriyyə vəsaitləri və mülkiyyət hüququnun digər obyektləri başa düşülür. Bura əsasən əsas vəsaitlər, qeyri-maddi aktivlər, maliyyə qoyuluşları, istehsal ehtiyatları, hazır məhsul, mallar, digər ehtiyatlar, pul vəsaitləri, kreditor borcları və digər maliyyə aktivləri aid edilir.

Inventarizasiyanın əsas məqsədi aşağıdakılardır:

- ❖ vergitutmadan gizlədilmiş (*yayındırılmış*) obyektlərin, mal-material qiymətlilərinin və əmlakın faktiki mövcudluğunun aşkar edilməsi;
- ❖ faktiki mövcud əmlakın və digər qiymətlilərin mühasibat uçotunun məlumatları ilə müqayisə edilməsi;
- ❖ öhdəliklərin uçotda tam əks etdirilməsinin yoxlanılması;
- ❖ sahibkarlıq fəaliyyətində gəlir (*mənfiyyət*) götürmək üçün istifadə edilən daşınan və daşınmaz əmlakın, o cümlədən qeyri-maddi aktivlərin və pul vəsaitlərinin vergitutma obyektini kimi vergi uçotundan yayındırılması hallarının aşkar edilməsi və aradan qaldırılması;
- ❖ vergitutmadan gizlədilmiş (*yayındırılmış*) mal-material qiymətlilərinin bazar qiymətləri nəzərə alınaraq ödənilməli olan vergi məbləğini müəyyən etmək.

Vergi ödəyicisinin əmlakının, digər qiymətlilərinin inventarizasiyasının aparılması üçün müəyyən edilmiş qaydada ekspertlər, tərcüməçilər və digər mütəxəssisləri cəlb edilə bilər. Bu zaman inventarizasiya edilən əmlak və digər qiymətlilər barədə mütəxəssislərin və ekspertlərin rəyləri tərtib edilmiş aktlara əlavə edilməlidir.

Inventarizasiyanın vəzifələri aşağıdakılardır:

- 1) Mal-material qiymətlilərinin və pul vəsaitlərinin faktiki mövcudluğunu mühasibat uçotunun məlumatları ilə müqayisə edilməsi yolu ilə onların saxlanması (*qorunmasına*) nəzarət etmək;
- 2) Özünün ilkin keyfiyyətini qismən itirmiş mal-material qiymətlilərinin, həmçinin köhnəlmiş növlərin, modellərin aşkar edilməsi;

- 3) Sonradan satış məqsədilə normativdən yüksək və istifadə olunmayan material qiymətlilərinin aşkar edilməsi;
- 4) Material qiymətlilərinin və pul vəsaitlərinin saxlanması (*qorunması*) qaydasının və şəraitinin gözlənilməsinin yoxlanılması;
- 5) Müəssisənin balansında olan mal-material qiymətlilərinin real dəyərinin, kassalarda pul vəsaiti məbləğlərinin, bitməmiş istehsalın yoxlanılması [8].

İnventarizasiya səyyar vergi yoxlaması zamanı aşağıda göstərilən hallarda müvafiq vergi orqanının əsaslandırılmış qərarı ilə aparılır [1, 2]:

- ❖ Vergi ödəyicilərində sonuncu vergi yoxlaması zamanı vergi ödəyicisi tərəfindən bilərəkdən hesabat sənədlərinin aparılmaması aşkar edildikdə;
- ❖ Vergi ödəyicilərində sonuncu səyyar vergi yoxlaması zamanı vergi ödəyicisi tərəfindən qanunvericiliklə müəyyən edilmiş qaydalara uyğun olaraq hesabat sənədlərinin aparılmaması aşkar edildikdə və bununla əlaqədar vergi orqanının xəbərdarlığından sonra yol verilmiş dəqiqsizliklər aradan qaldırılmadıqda və hesabat müəyyən edilmiş qaydalara uyğun olaraq aparılmadıqda;
- ❖ Vergi ödəyicilərində səyyar vergi yoxlaması zamanı aksiz malları ilə markalanmalı olan, ancaq markalanmamış mallar aşkar edildikdə.

Səyyar vergi yoxlaması zamanı vergi orqanları tərəfindən inventarizasiyanın aparılması barədə əsaslandırılmış qərar Azərbaycan Respublikasının Vergilər Nazirliyi tərəfindən qəbul edilir.

İnventarizasiyanın aparılması müddəti bir qayda olaraq 10 gün müəyyən edilir, vergi ödəyicisi və vergi orqanının nümayəndələri tərəfindən inventarizasiya siyahıları imzalandıqdan sonra inventarizasiya bitmiş hesab olunur. Müstəsna hallarda (*inventarizasiya aparılan obyektlərin müxtəlif ərazilərdə yerləşməsi, iş həcminin çox olması, vergi ödəyicisi inventarizasiyanın nəticələri ilə razılaşmadıqda və s.*) inventarizasiyanın müddəti Azərbaycan Respublikası Vergilər Nazirliyinin əsaslandırılmış qərarı ilə, səyyar vergi yoxlamasının keçirildiyi müddətdən çox olmayaraq artırıla bilər.

Əmlakın faktiki mövcudluğunun yoxlanılmasının başlanılmasına qədər vergi orqanının inventarizasiyanı keçirən vəzifəli şəxsi (*şəxsləri*) tərəfindən inventarizasiya başlanan vaxt sonuncu mədaxil və məxaric sənədləri və ya maddi qiymətlilərin və pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabatlar alınır.

Vergi orqanının inventarizasiyanı keçirən vəzifəli şəxsi (*şəxsləri*) tərəfindən inventarizasiya başlanana qədər uçot məlumatları üzrə əmlakın qalığının müəyyən edilməsi üçün reyestrlərə (hesabatlara) əlavə edilmiş bütün mədaxil və məxaric sənədlərinə “inventarizasiyaya qədər “__” (*tarix*)” qeydi edilərək dərkənar qoyulur.

İnventarizasiya başlanana qədər maddi məsul şəxslər əmlaka dair bütün mədaxil və məxaric sənədlərinin mühasibata verilməsi, onların mühasibat registrlərində əks olunması, maddi məsuliyyətlərinə verilmiş bütün qiymətlilərin mədaxil və məxaric olunması haqqında iltizam verirlər.

Maddi məsul şəxs öhdəsində olan əmlakdan kənara borc, yaxud başqa qaydada saxlanmaq üçün verdikdə və ya kənardan borc, yaxud başqa qaydada saxlanmaq üçün əmlak aldıqda, eyni zamanda inventarizasiya yerində onun özünə məxsus əmlakı olduqda, onları aydın şəkildə verdiyi izahatda göstərməlidir.

Əmlakın alınması üçün pul vəsaiti verilmiş təhtəhsab şəxslərdən və ya vəkalətnamə verilmiş məsul şəxslərdən eyni qaydada iltizam alınır.

Əmlakın faktiki mövcudluğu haqqında məlumatları əks etdirən inventarizasiya siyahıları və ya inventarizasiya aktları iki nüsxədən az olmamaqla tərtib olunur.

İnventarizasiya zamanı əmlakın faktiki mövcudluğu onların sayılması, çəkilməsi və ölçülməsi yolu ilə müəyyən olunur.

Vergi ödəyicisi əmlakın faktiki mövcudluğunun müəyyən olunmuş müddətdə tam və dəqiq yoxlanılması üçün lazım olan şəraiti yaratmalıdır (*yüklərin çəkilməsi və daşınması üçün işçi qüvvəsi, texniki düzgün tərəzi, ölçü və nəzarət cihazları və ölçü tarası ilə təmin etməlidir və s.*).

Malsatanların açılmayan qablarında (*taralarında*) saxlanılan mal və materialların sayı seçmə yolu ilə onların bir hissəsinin sayılması nəticəsində müəyyən edilə bilər. Qablaşdırılmamış materialların çəkisi (*həcmi*) ölçmələr və texniki hesablamalar əsasında müəyyən olunur.

İnventarizasiya siyahıları hesablama texnikası və ya digər növ təşkilat texnikasından istifadə edilməklə və həmçinin əl ilə yazılmaqla doldurula bilər.

İnventarizasiya siyahıları mürəkkəblə və ya diyircəkli qələmlə aydın və dəqiq yazılır, pozuntulara və qaralamalara yol verilmədən doldurulur.

İnventarizasiya olunan qiymətlilərin və obyektlərin adı və onların sayı nomenklatur üzrə və uçotda qəbul edilmiş ölçü vahidləri ilə göstərilir.

İnventarizasiya siyahılarının hər bir səhifəsinin aşağı hissəsində material qiymətlilərinin sözlə yazmaqla sıra nömrələrinin sayı, hansı ölçü vahidi ilə (*ədədlə, kiloqramla, metrə və s.*) ifadə olunmasına baxmayaraq həmin səhifədəki maddi qiymətlilərin natural göstəricilərinin ümumi cəmi göstərilir.

Əmlakın faktiki qalığının inventarizasiyası maddi məsul şəxslərin bilavasitə iştirakı ilə aparılır.

Şəxsi və ya məsuliyyətli mühafizəyə götürülən, icarəyə, yuyulmağa və təkrar emala qəbul edilən əmlaka ayrıca inventarizasiya siyahıları tərtib edilir.

Səhvlərin düzəldilməsi inventarizasiya siyahılarının bütün nüsxələrində düzgün olmayan məlumatların üstündən xətt çəkilməsi və onun üstündən düzgün məlumatların yazılması yolu ilə aparılır. Düzəlişlərin aparıldığı bütün hallarda inventarizasiya siyahılarına izahatlar əlavə olunmalı və düzəlişlər vergi orqanının inventarizasiyanı keçirən vəzifəli şəxsi (*şəxsləri*) və maddi məsul şəxs (*şəxslər*) tərəfindən imzalanmalıdır.

İnventarizasiya siyahılarında doldurulmamış sətirlərin qalmasına yol verilmir, sonuncu səhifələrdə doldurulmamış sətirlər xətlənir.

İnventarizasiya siyahılarının sonuncu səhifələrində qiymətlərin yoxlanılması, məbləğlərin cəmlənməsi və ümumi məbləğin hesablanması haqqında qeydlər olunur və vergi orqanının inventarizasiyanı keçirən vəzifəli şəxsi (*şəxsləri*) tərəfindən imzalanır.

İnventarizasiya siyahıları vergi orqanının inventarizasiyanı keçirən vəzifəli şəxsi (*şəxsləri*) və maddi məsul şəxslər tərəfindən imzalanır. İnventarizasiya siyahılarının sonunda maddi məsul şəxslər əmlakın vergi orqanının vəzifəli şəxsi (*şəxsləri*) tərəfindən yoxlanılmasının onların iştirakı ilə aparıldığını və onlara etirazlarının olmaması barədə və ya inventarizasiyanın nəticələrinə öz xüsusi münasibətini (*etirazını*) bildirməklə müvafiq qeydlər aparır və imza edirlər.

Əmlakın inventarizasiyası bir neçə gün ərzində aparıldığı hallarda maddi qiymətlilərin saxlanıldığı yerlər (*bina, otaq, tikili, anbar və s.*) günün axırında vergi orqanının inventarizasiyanı keçirən vəzifəli şəxsi (*şəxsləri*) tərəfindən möhürlənir və cavabdeh şəxsə təhvil verilir.

Ekspertiza (ekspert qiymətləndirilməsi). Ekspertiza müstəqil qiymətləndirmə metodu kimi o halda təyin olunur ki, qarşıya çıxan məsələlərin izah olunması üçün elm, incəsənət, texnika, yaxud sənətkarlıq sahələri üzrə xüsusi biliklər tələb edilmiş olsun.

Zəruri hallarda vergi nəzarətinin həyata keçirilməsi üzrə, o cümlədən vergi yoxlamalarının keçirilməsi zamanı konkret hərəkətlərin aparılmasında iştirak üçün müqavilə əsasında ekspert cəlb edilə bilər. Vergi ekspertizası mühasibat uçotu nəzəriyyəsi, müəssisələrin iqtisadiyyatı, valyuta tənzimlənməsi, valyuta nəzarəti və digər sahələrdə mütəxəssislər tərəfindən aparılır. Vergi ekspertizasının predmeti təsərrüfatçılıq subyektlərinin tədqiq olunan əməliyyatlarının, hərəkətlərinin və sənədlərin məzmununun vergi qanunvericiliyinin və mühasibat uçotunun tələblərinə uyğunluğunu təsdiq, yaxud rədd edən şəraitin müəyyən edilməsi hesab edilir. Vergi ekspertizasının zəruriliyi vergi hüquq pozuntuları barədə məlumatların mövcudluğu zamanı müstəqil qiymətləndirməyə ehtiyac olduqda yaranır.

Ekspertizanın aparılması - vergi münasibətləri prosesində yaranan, düzgün qərarın qəbul edilməsi üçün xüsusi əhəmiyyətə malik olan faktiki vəziyyətin və şəraitin müəyyən edilməsi məqsədi ilə vergi orqanlarının tapşırığı üzrə maddi sübutların və digər materialların tədqiqindən ibarət olan prosesual hərəkətlərdir.

Vergi hüquq münasibətlərində ekspertizanın predmetinə aşağıdakılar aid edilir:

- mülkiyyətçi tərəfindən özünün mülkiyyətinin (*gəlirlərin və digər əmlakın*) idarə olunması ilə bağlı sərəncamlarının təsiri ilə müəssisənin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin nəticələrinin həcm göstəriciləri;
- mülkiyyətçinin və kreditorların vəsaitlərinin təşkilatın fəaliyyəti ilə bağlı olmayan məqsədlərə (*vəsaitlərin sərəncamçısının şəxsi məqsədlərinə*) istifadə olunması faktları;
- ödənilməmiş vergilərə uyğun vəsaitlərin müəssisənin fəaliyyətinin digər məqsədlərinə, yaxud vəsait sərəncamçılarının şəxsi məqsədlərinə xərclənməsi nəticəsində vergilərin ödənilməməsi faktları;
- müəssisənin apardığı əməliyyatların məzmununun və onun fəaliyyətinin faktiki nəticələrinin ilkin sənədlərdə, mühasibat uçotunda və hesabatında düzgün əks etdirilməməsi faktları.

Eyni zamanda, vergi hüquq münasibətlərində ekspertizanın predmetinə sənədlərin tədqiqi ilə bağlı olan aşağıdakı növ ekspertizalar da aid edilir.

- ❖ xəşünaslıq ekspertizası;
- ❖ müəllifşünaslıq ekspertizası;
- ❖ texniki-kriminalistik ekspertiza.

Xəşünaslıq ekspertizasının vəzifələri aşağıdakılardır:

- 1) əlyazma mətninin (*qeydlərin, imzaların*) konkret şəxs tərəfindən yerinə yetirilməsi faktının, yaxud müxtəlif mətnlərin eyni bir şəxs tərəfindən yazılması faktlarının müəyyən edilməsi;
- 2) əlyazma mətnlərinin yerinə yetirilməsi şərtlərinin, yazı xəttinin bilərəkdən təhrif olunmasının, məktubun qeyri-adi şərtlərinin, qeyri-adi psixofiziki vəziyyətin müəyyən edilməsi;
- 3) əlyazma qeydlərinin yararlılığını xətt nümunələri ilə müqayisə etmək üçün imzaların və konkret şəxsin imzasının müəyyən edilməsi;
- 4) əlyazma mətnini yerinə yetirən şəxsin yaşının və cinsinin müəyyən edilməsi;
- 5) digər şəxs tərəfindən yazı mətninə söz, hərf və rəqəm (*ədəd*) əlavə olunması faktının müəyyən edilməsi.

Məsələn, fərdi sahibkarda səyyar vergi yoxlamasının keçirilməsi zamanı əmək haqqı fondunun vergitutmadan yayındırılması faktı müəyyən edilmişdir. Həmin fakt sənədlərlə (*əmək haqqı cədvəlləri, muzzla işləyən şəxslərin izahatları və s. ilə*) təsdiqini tapmışdır. Vergi orqanı əmək haqqının ödənişi cədvəllərində işçilərin imzalarının həqiqiliyinin tədqiqi məqsədi ilə ekspertiza təyin etmişdir. Vergi orqanının əmək haqqı fondunun vergitutmadan gizlədilməsi barədə gəldiyi nəticə xəşünaslıq ekspertizası əsasında mübahisəsiz qaydada öz təsdiqini tapmışdır.

Müəllifşünaslıq ekspertizasının vəzifələrinə aşağıdakılar aid edilir:

- 1) müəyyən şəxs tərəfindən konkret mətnin, yaxud onun fraqmentinin tərtib edilməsi faktının, yaxud müxtəlif mətnlərin bir şəxs tərəfindən hazırlanması faktının müəyyən edilməsi;
- 2) sənədin mətninin müəllifinin ana (*doğma*) dilinin müəyyən edilməsi;
- 3) mətn müəllifinin təhsil səviyyəsinin və bu və ya digər yazı danışıqı stilinə malik olma səviyyəsinin müəyyən edilməsi.

Texniki-kriminalistik ekspertizanın vəzifələrinə aiddir:

- 1) sənədlərin hazırlanması üçün istifadə olunan konkret texniki vasitələrin (*printerlərin, yazı makinalarının, möhür və ştampların*) tanınması; sənədin bu və ya digər rekvizitinin hazırlanması üçün istifadə olunan texniki vasitələrin növü, tipi və markasının müəyyən edilməsi;
- 2) cırılmış, qismən yandırılmış sənədlərin məzmununun bərpa edilməsi, üstü xətlənmiş, kimyəvi üsulla, yaxud adi qaydada təmizlənmiş, qaraldılmış və s. qeydlərin fərdi məzmununun müəyyən edilməsi;
- 3) sənədin (*blankların, təsvirlərin, müdafiə şəbəkələrinin və s.*) müdafiə rekvizitlərinin analogi sənədlərə olan tələblərə uyğunluğunun müəyyənləşdirilməsi;

- 4) sənədin rekvizitlərinin dəyişdirilməsi (*sənədin məzmunununun dəyişikliyə məruz qalması, fotosəklin, markanın yenidən yapışdırılması, çoxsəhifəli sənədlərdə səhifələrin dəyişdirilməsi və s.*) faktlarının müəyyən edilməsi;
- 5) sənədin rekvizitlərinin hazırlanması ardıcılığının müəyyən edilməsi;
- 6) əlyazma qeydlərinin yerinə yetirilməsi vaxtının (*mütləq və digər rekvizitlərə nisbətən nisbi*) müəyyənləşdirilməsi.

Bunlardan əlavə vergi hüquq münasibətlərində ekspertizanın predmetinə aşağıdakılar da aid edilir:

- malların, işlərin, xidmətlərin, yaxud əmlakın bazar dəyərinin dəqiqləşdirilməsi;
- gəlirdən çıxılan xərclərə aid edilən materialların və digər komponentlərin norma və normativlərə uyğunluğunun müəyyənləşdirilməsi;
- müxtəlif işlərin, o cümlədən təmir-tikinti (*cari təmir, əsaslı təmir, yenidən qurma, modernləşdirmə*), tikinti-quraşdırma və digər işlərin aparılması zamanı mal-material qiymətlilərindən istifadə üzrə kəmiyyət göstəricilərinin müəyyən edilməsi.

Müxtəlif ekspertizalar müvafiq dövlət orqanları, məsələn, Fövqəladə Hallar Nazirliyinin tikintiye nəzarət üzrə müvafiq qurumları tərəfindən aparılan ekspertiza əsasında müəssisə tərəfindən yerinə yetirilən işlərin gəlirdən çıxılan xərclərə aid edilməsi məqsədləri üçün yenidən qurma, yaxud əsaslı təmir olması müəyyən edilə bilər.

Məlumdur ki, Vergi Məcəlləsinin 113-cü maddəsinə uyğun olaraq gəlir götürmək üçün aparılan elmi-tədqiqat, layihə-axtarış və təcrübə-konstruktor işlərinə çəkilən xərclər (*əsas vəsaitlərin alınması və qurulması ilə bağlı xərclər, habelə kapital xarakterli digər xərclər istisna olmaqla*) gəlirdən çıxılır [1]. Müəssisə tərəfindən aparılan belə işlər üzrə sənədlərin ekspertizası həmin sənədlərin elmi-tədqiqat, layihə-axtarış və təcrübə-konstruktor işlərinə faktiki mənsubluğunu təsdiq, yaxud rədd edə bilər. Əgər bu mənsubluq təsdiq olunmasa, onda yoxlanılan müəssisənin həmin xərcləri gəlirdən çıxılan xərclərə aid edilə bilməz.

Mütəxəssisin dəvət edilməsi. Səyyar vergi yoxlamasının keçirilməsi zamanı bilavasitə vergi orqanlarının fəaliyyət dairəsinə aid olmayan sahələr üzrə xüsusi bilik və təcrübə tələb olunduqda, vergi orqanının qərarına əsasən mütəxəssis dəvət oluna bilər.

Mütəxəssisin xüsusi bilik və təcrübəsi olmalıdır və o, işin nəticələrində maraqlı olmamalıdır. Bu şərtlərə cavab verməyən mütəxəssisin rəyi vergi orqanları tərəfindən istifadə oluna bilməz.

Mütəxəssis müqavilə əsasında dəvət olunur. Müqavilədə tərəflərin hüquq və vəzifələri, mütəxəssis qarşısında qoyulan suallar, səhv və ya bilərəkdən yalan rəy verməsinə görə mütəxəssisin məsuliyyəti və mülki qanunvericiliklə müəyyən edilmiş digər məsələlər nəzərdə tutula bilər.

Vergi Məcəlləsinin 45.1-ci maddəsinə müvafiq olaraq cəlb olunmuş mütəxəssis onun qarşısında qoyulmuş suallar barəsində öz rəyini bildirməlidir. Mütəxəssisin

rəyi yazılı şəkildə tərtib olunur, onun tərəfindən imzalanır və səyyar vergi yoxlaşmasının aktına əlavə edilir [1, 2].

Vergi ödəyicisi vergi yoxlaşmasının aktına əlavə olunmuş mütəxəssisin rəyi ilə razılaşmadıqda bu barədə yoxlama aktında müvafiq qeydlər edə bilər.

Mütəxəssisin səhv və ya bilərəkdən yalan rəy verməsi nəticəsində vergi orqanlarına və ya vergi ödəyicisinə dəyər zərərin ödənilməsi mülki qanunvericiliyə müvafiq olaraq tələb oluna bilər.

Vergi Məcəlləsinin 41.4-cü maddəsinə əsasən vergi yoxlaşmasını keçirən vergi orqanının vəzifəli şəxsinin yoxlaşmanın dolğun və obyektiv keçirilməsi üçün bütün hallarda ayırd edilməsi məqsədi ilə vergi yoxlaşması keçirilən vergi ödəyicisinin ərazilərinin, binalarının, habelə sənədlərin və əşyaların baxışını keçirərkən vergi yoxlaşması həyata keçirilən şəxs və (və ya) onun nümayəndəsi ilə yanaşı, mütəxəssislərin də baxışda iştirak etmək hüququ vardır [1, 2].

Vergi Məcəlləsinin 43.6-cı maddəsinə əsasən vergi yoxlaşması zamanı vergi ödəyicisinin sənədlərinin və nümunə kimi əşyalarının götürülməsi prosesində vergi ödəyicisi, onun nümayəndələri, habelə müşahidəçilərlə yanaşı, zəruri hallarda sənədlərin və nümunə kimi əşyaların götürülməsində iştirak etmək üçün mütəxəssis də iştirak edə bilər [1].

Eyni zamanda, vergi ödəyicisi vergi öhdəliyini müəyyən edilmiş müddətdə yerinə yetirmədikdə, yaranmış vergi borclarının, habelə həmin öhdəliyin yerinə yetirilməməsi ilə əlaqədar vergi borcu üzrə hesablanmış faizlərin və tətbiq edilmiş maliyyə sanksiyalarının ödənilməsinə təmin etmək üsulu kimi onun əmlakı siyahıya alınır. Vergi Məcəlləsinin 89.8-ci maddəsinə əsasən əmlakın siyahıya alınması vergi ödəyicisinin, habelə müşahidəçilərin və zəruri hallarda mütəxəssislərin iştirakı ilə vergi orqanı tərəfindən həyata keçirilir [1].

Yerinə yetirilən işlərin həcmnin yoxlanılması. Yerinə yetirilən işlərin həcmnin yoxlanılması metodu əsasən mal-material qiymətlilərinin istifadəsi ilə bağlı ödənişli xidmətlər göstərən vergi ödəyicilərinə vergi nəzarəti həyata keçirilərkən tətbiq olunur.

Maddi sfera vergi hüquq pozuntularının daha yüksək rast gəlinməsi sahə hesab edilir. Vergi hüquq pozuntularının və cinayətlərinin vacib aləti daha çox tam və qismən saxta sənədlər formasında intellektual xarakterli saxtakarlıqlar hesab edilir.

Bu sferaya aid edilir:

- 1) Təsərrüfat üsulu ilə həyata keçirilən əsaslı tikinti və əsaslı təmir;
- 2) Bina və tikililərin cari təmiri;
- 3) Obyektlərin yenidən qurulması və modernləşdirilməsi.

Bu metod həmçinin digər hallarda, məsələn, bu və ya digər işlər görülərkən materialların və ödənilən əmək haqqının istehsal xərclərinə silinməsinin düzgünlüyündə şübhələr yaranıqda, tətbiq olunur.

Əsaslı tikinti və hər hansı növdə təmir işlərini (*əsaslı və cari xarakterli*) həyata keçirən təşkilatların yoxlanılması zamanı faktiki yerinə yetirilən işlərin nəzarət qay-

dasında ölçülməsi aparıla bilər. Nəzarət ölçməsinin gedişində materialların artıq silinməsi faktları müəyyən edilir.

Ödənilmiş işlərin faktiki yerinə yetirilməsinin öyrənilməsi zamanı vergi hüquq pozuntularının daha çox rast gəlinən üsulları aşağıdakılardır [7, 8]:

- təmir və tikinti işlərinin yerinə yetirilməsi nəticəsində əldə olunan mənfəətin hüquqi və fiziki şəxslər (*sahibkarlar*) tərəfindən müvafiq sənədlərdə əks olunmaması;
- tikinti təşkilatları tərəfindən istehsal xərclərinin və məsrəflərinin artırılması;
- ƏDV-nin azaldılması;
- əməyin ödənişi xərclərinin artırılması;
- işçilərlə əmək müqavilələrinin olmaması;
- vergi güzəştlərindən qeyri-qanuni istifadə.

Bir qayda olaraq, bütün işləri tikinti təşkilatının özü tərəfindən müstəqil olaraq yerinə yetirilən, lakin saxta müqavilələrin bağlanması yolu ilə işlərin subpodrat təşkilatlar tərəfindən “yerinə yetirilməsi” kimi sənədləşdirilən obyektlər üzrə əldə olunan mənfəət vergitutmadan yayındırılır. Belə ki, subpodrat təşkilatlar tərəfindən yerinə yetirilən işlərin həcmi xərclərə silinir. Sonradan subpodrat təşkilatlar banklar, yaxud xüsusi nağdlaşdırıcı şirkətlər vasitəsilə pul vəsaitini nağdlaşdırırlar.

Qarşılıqlı tutuşdurma və sənədlərin müqayisəli yoxlanılması. Sənədlərin qarşılıqlı tutuşdurması (*vergi nəzarəti forması kimi qarşılıqlı yoxlama ilə qarışdırmaq olmaz*) dedikdə, iki müxtəlif təşkilatda, yaxud eyni bir müəssisənin iki müxtəlif qurumunda olan eyni bir sənədin ayrı-ayrı nüsxələrinin tutuşdurulması yolu ilə həyata keçirilən üsul nəzərdə tutulur.

Sənədlərin müqayisəli yoxlanılması isə eyni bir, yaxud bir neçə qarşılıqlı əməliyyatın müxtəlif aspektlərini özündə əks etdirən, adına görə və xarakteri üzrə müxtəlif olan sənədlərin tutuşdurularaq müqayisə edilməsini ifadə edir.

Sənədlərin müqayisə edilməsinə əsaslı olaraq bir-biri ilə vahid əməliyyat çərçivəsində bağlı olan iki, yaxud bir neçə növ sənədlərə qarşılıqlı nəzarətin həyata keçirilməsinə imkan verən üsul kimi baxıla bilər. Məsələn, malların (*materialların*) buraxılmasına məxaric sənədləri bu malların daşınmasını əks etdirən nəqliyyat vasitələrinin yol vərəqəsi, yaxud digər nəqliyyat sənədləri ilə müqayisə edilə bilər (*materialların verilməsi barədə qaimə, malın çıxarılması üçün avtomatına yol vərəqi, yükün çıxarılmasına buraxılış və s.*). Əmək haqqının hesablanması cədvəli yerinə yetirilən işin xarakteri və həcmi əks etdirən naryadlarla, kassa hesabatları üzrə mədaxil edilmiş pul məbləğləri isə bank çıxarışları və mal-material qiymətlilərinin və taranın hərəkəti ilə və s. müqayisə edilə bilər.

Beləliklə, qarşılıqlı tutuşdurma eyni bir sənədin müxtəlif nüsxələrinə münasibətdə, qarşılıqlı müqayisə etmə isə istehsal prosesi üzrə bir-biri ilə bağlı olan müxtəlif sənədlərə münasibətdə aparılır.

Əməliyyat düzgünlüyü şübhəlilik doğuran sənədlər tərtib olunmuşdursa, yoxlayıcı

onu digər sənədlər üzrə tədqiq etmək imkanına malikdir və araşdırmanın nəticələrindən asılı olaraq həmin sənədin yaxşı, yaxud əksinə, pis keyfiyyətli olmasını müəyyən etmək olar.

Qarşılıqlı tutuşdurmanın gedişində bir sıra sui-istifadə halları aşkar oluna bilər. Məsələn, təsərrüfat əməliyyatının iştirakçısından alınan pul vəsaitlərinin və mal-material qiymətlilərinin mədaxil olunmaması; malların təqdim edilməsindən, işlərin görülməsindən və xidmətlərin göstərilməsindən əldə olunan gəlirlərin mənim-sənilməsi; mal-material qiymətlilərinin və pul vəsaitlərinin artıq silinməsi, pulun digər məqsədlərə xərclənməsi və s.

Məsələn, təhtəhisab şəxslər vasitəsilə materialların daxil olması öyrənilərkən yoxlayıcılarda üçfazlı elektrik sayğacının univərmaqdan alınmasını göstərən qəbz şübhə doğurmuşdur. Üçfazlı elektrik sayğacları məişət istehlakı üçün nəzərdə tutulan məhsul olmadığına görə o, univərmaqda satıla bilməzdi. Qarşılıqlı tutuşdurma göstərmişdir ki, bu sənədlə tamamilə başqa növdə məhsul satılmışdır.

Sənədlərin qarşılıqlı tutuşdurması fərdi adamlardan malların tədarükü ilə məşğul olan təşkilatlarda vergi yoxlamalarının aparılması zamanı xüsusilə faydalı olur. Tədarükçülər tərəfindən xərclənmiş məbləğlər üzrə hesabatlara əlavə olunan qəbul qəbzlərinin qarşılıqlı tutuşdurulması zamanı əksər hallarda həmin sənədlərdə əks olunan məlumatlarda uyğunsuzluqlar müəyyən edilə bilər.

Qarşılıqlı tutuşdurma və müqayisə etmə metodları əməliyyatların mühasibat uçotunda əsassız olaraq əks olunması (*əmtəəsiz əməliyyatların aparılması*) hallarında xüsusilə effektiv olur. Bu o deməkdir ki, saxta sənədlərlə müəyyən edilmiş rekvizitlər və prosedurlar gözlənilməklə mövcud olmayan (*aparılmayan*) əməliyyatlar tərtib olunur. Əmtəəsiz əməliyyatlar tamamilə və qismən saxta ola bilər. Sonuncu halda əməliyyatın baş verməsi faktı realdır, lakin onun kəmiyyəti həm artırıla, həm də azaldıla bilər.

Əmtəəsiz əməliyyatlar mal-material qiymətlilərinin oğurlanmasına, yaxud pul vəsaitlərinin mənim-sənilməsinə yönəldilmişdir. Onlardan daha çox rast gəlinənləri aşağıdakılardır:

- bir saxlama yerində çatışmazlığın digərlərində olan artıqgəlmələrlə bağlanması;
- mal-material qiymətlilərinin inventarizasiyası zamanı əskikgəlmənin gizlədilməsi;
- materialların alınması üçün nəzərdə tutulan pul vəsaitinin mənim-sənilməsi məqsədi ilə daxil olmayan (*alınmayan*) materialların mədaxil edilməsi;
- saxta mədaxil edilmiş materialların istehsal məsrəflərinə silinməsi;
- malların istehsalı zamanı materiallar faktiki az kəmiyyətdə (*həcmdə*) istehsalə yönəldilərkən norma üzrə xərclərin istehsal məsrəflərinə silinməsi yolu ilə materialların mənim-sənilməsi;
- materialların saxtakarlıq yolu ilə silinməsi məqsədi ilə məhsulun buraxılışı həcmində qəsdən artıq yazılması.

Bu cür saxtakarlıqların aşkarlanması üçün informasiya mənbəyi malgöndərən və alıcılarda mal-material qiymətlilərinin mövcudluğu və hərəkəti barədə məlumatlar, müvafiq mədaxil, məxaric və nəqliyyat sənədləri hesab edilir. Belə ki, malgöndərən yalnız onda faktiki mövcud olan malı göndərə bilər, alıcı isə gerçək (həqiqi) çeşiddə və kəmiyyətdə onun daxil olmasını sənədlərlə olaraq özündə qeyd edir. Əmtəəsiz əməliyyatların aparılması zamanı bu qayda istər-istəməz pozulur ki, bu da qarşılıqlı tutuşdurma zamanı aşkar edilir: malgöndərən və alıcıda olan qaimə və hesab-fakturanın müxtəlif nüsxələrində göstəricilərin uyğunsuzluğu müəyyən edilir.

Həqiqətdə hazırlanmayan və istehsalda buraxılmayan hazır məhsulun anbara daxil olması və buraxılması barədə “şübhəli” hesabat məlumatlarının yoxlanılması üçün həmçinin sənədlərin qarşılıqlı müqayisəsi metodu tətbiq oluna bilər. Ona görə də vergi orqanının vəzifəli şəxsi tərəfindən ilk növbədə aşağıdakılar yoxlanılmalıdır:

- dövrün əvvəlinə bitməmiş istehsal qalığı;
- qiymətlilərin istehsalda hərəkəti;
- dövrün sonuna qalığı (*hazırlanmış detal və məmulatların sayının anbara verilmiş kimi göstərilən sayla müqayisə edilməsi yolu ilə*).

Belə müqayisə ilə vergi orqanının vəzifəli şəxsi müəssisənin hesabatda göstərilən sayda məhsulun hazırlanması və anbara verilməsi üçün obyektiv imkanlarının mövcud olmasını müəyyən edə bilər.

Təsərrüfat əməliyyatlarının yerinə yetirilməsinin obyektiv imkanı həmçinin material qiymətlilərinin yerdəyişməsi barədə məlumatların taranın hərəkəti (*xüsusilə də tara nömrələnmiş olduqda*) haqqında məlumatlarla müqayisəsi yolu ilə yoxlanıla bilər.

Sənədlərin müqayisə edilməsi metodunun müxtəlif növlərindən biri kimi analitik uçot məlumatlarının sintetik uçot məlumatları ilə müqayisə edilməsi hesab olunur. Məsələn, 10 sayılı Materiallar hesabının analitik hesabı üzrə dövriyyə cədvəllərində maddi məsul şəxs üzrə qalığı 900 manat, sintetik hesab üzrə isə bu məbləğ 1200 manat təşkil edir. Bu cür kənarlaşma isə yolverilməzdir.

Xammal və materialların istehsalı nəzarət qaydasında buraxılışı və onların keyfiyyətinin laboratoriya təhlili. Xammal və materialların nəzarət qaydasında istehsal buraxılışı vergi nəzarətinin elə bir metodudur ki, bu zaman onun köməyi ilə materialların istehsal silinməsinin əsaslılığı və qanuniliyi, məhsul çıxımı, istehsal tullantıları, avadanlığın məhsuldarlığı, həmçinin material sərfi normasının reallığı müəyyən edilir. Material sərfinin və məhsul çıxımının fəaliyyətdə olan mövcud normalarının yoxlama buraxılışı yolu ilə düzgünlüyünün yoxlanılması gəlirdən çıxılan xərclərin yüksəldilməsinin və vergi tutulan mənfəətin azaldılmasının aşkar edilməsinə yönəldilmiş daha bir təsirli üsulu hesab edilir.

Xammal, material və hazır məhsulun keyfiyyətinin laboratoriya təhlili buraxılan məhsulun keyfiyyətinin aşağı olma və zəif məhsul alınma səbəblərinin müəyyən edilməsi məqsədilə aparılır. Xammalın istehsal nəzarət buraxılışı - kifayət qədər bahalı prosedurdur. Bu əsasən postsovet dövründə daha çox tətbiq edilmişdir.

Nəzarət qaydasında xammalın istehsala buraxılışı və keyfiyyətin laboratoriya təhlili əsasən vergi nəzarətinin keçirilməsi çərçivəsində dəvət olunan mütəxəssislər tərəfindən həyata keçirilir.

6. Hesablama-analitik metodlar

Hesablama-analitik metodların aşağıdakı növləri fərqləndirilir [5].:

- texniki-iqtisadi metodlar;
- normativ nəzarət tutuşdurması;
- qruplaşdırma və ümumiləşdirmə;
- sənəd məlumatlarının məntiqi qiymətləndirilməsi;
- plan, faktiki və hesabat göstəricilərinin iqtisadi təhlili.

Texniki-iqtisadi metodlar vergi yoxlaması zamanı plan göstəricilərinin, material və əmək xərcləri normalarının, sex və ümumzavod xərcləri smetalarının, ayrı-ayrı xərc maddələri üzrə smeta assiqnovaniyalarının düzgünlüyünün müəyyən edilməsi üçün tətbiq olunur.

Məsələn, xərc norması müəyyən edilən vahid detalın, yaxud məmulatın istehsalına material xərclərinin normalaşdırılmasının detal, yaxud məmulat üzrə metodları tətbiq olunur. Məmulatın (*detalın*) maya dəyərində (*gəlirdən çıxılan xərclərində*) material xərclərinin formalaşmasının düzgünlüyünün yoxlanılması üçün material xərclərinin müəyyən edilmiş normalarının yoxlanılmasını aparmaq lazımdır. Hesablaşmaların yoxlanılması zamanı nəzərə almaq lazımdır ki, materialın sərf norması aşağıdakı üç normayaradıcı elementlər üzrə müəyyən edilir:

- ❖ xalis məsrəflər;
- ❖ texnoloji məsrəflər və itkilər;
- ❖ təşkilati-texniki itkilər.

Texnoloji itkilər texnoloji prosesin məlumatları ilə şərtləndirilmiş tullantılardır.

Təşkilati-texniki itkilər texniki prosesdən bilavasitə asılı olmayan, lakin istehsalın təşkili və maddi-texniki təchizatın şəraiti ilə şərtləndirilmiş itkilərdir (*tullantılardır*).

Normativ nəzarət tutuşdurması (*qalıqların nəzarət tutuşdurulması*) sənədlərin qarşılıqlı tutuşdurulması metodundan törəmə üsul hesab edilir və müəyyən edilən normalardan müxtəlif növ kənarlaşmaların aşkar edilməsi üçün tətbiq olunur. Onun mahiyyəti ictimai iaşə, pərakəndə ticarət müəssisələrində inventarizasiyalararası dövrdə eyniadlı qiymətlilərin hərəkəti barədə əsasən kəmiyyət məlumatlarının yoxlanılmasından ibarətdir: uçot dövrünün sonuna inventarizasiya siyahıları üzrə malların qalığı barədə məlumatlar əvvəlki inventarizasiya tarixindən başlayaraq bütün dövr ərzində bu malların hərəkəti barədə yekun məlumatlarla tutuşdurulur.

Pərakəndə ticarətdə nəzarət tutuşdurması metodunun tətbiqi zamanı aşağıdakı sənədlər istifadə olunur:

- iki inventarizasiya siyahıları (*inventarizasiya olunan dövrün əvvəlinə və sonuna*);

- yoxlanılan dövrdə məxaric sənədləri (*kiçik partiyalarla, kreditlə malların təqdim edilməsi, qaytarılan mallar üzrə sənədlər, kassa çekləri*).

Bu sənədlər əsasında hər hansı bir malın hərəkəti (mədaxili, məxarici) təhlil olunur və onun kəmiyyət seçimi edilir:

İnventarizasiya dövrünün əvvəlinə siyahıdakı ilkin qalıq	(+) üstəgəl
Yoxlanılan dövrdə mədaxil olunan mal	(-) çıxılsın
Sənədlərlə təsdiq edilmiş məxaric	(=) bərabərdir
İnventarizasiya dövrünün sonuna qalıq.	

Seçim əsasında inventarizasiya gününə (*hesabat dövrünün sonuna*) maksimum mümkün qalığın hesablanması həyata keçirilir.

Əgər inventarizasiya siyahısında göstərilən malların qalığı hesabat göstəricisindən az olarsa, onda belə tutuşdurmanın nəticəsi malların məxaric olunmasını müəyyən edir (*eynicsinli malları təqdim etməyə, əskikgəlməyə, korlanmaya və yenidən sortlara ayırmaya bölməməklə*). Belə göstərici “verilən dövr ərzində malların (*əhaliyə*) mümkün, yaxud ehtimal olunan təqdim edilməsi” adlanır.

Əgər inventarizasiya siyahılarındakı qalıq hesablanmış (*maksimum mümkün*) qalıqdan yüksək olarsa, yəni yoxlanılan malın artıqlığı halı yaranarsa, onda bu aşağıdakıları təsdiq edir:

- ❖ mədaxil sənədlərində əks olunmayan uçota alınmamış, o cümlədən kənardan alınan malların (*mədaxil olunmayan malların*) mövcudluğunu;
- ❖ əlavələr etmə, yəni çatışmazlığın müvəqqəti gizlədilməsi məqsədi ilə uçot dövrünün sonuna inventarizasiya siyahılarında malların faktiki mövcudluğu göstəricisinin yüksəldilməsi;
- ❖ uçot dövrünün əvvəlinə inventarizasiya siyahılarında malların faktiki mövcudluğunun və onların qiymətlərinin azaldılması;
- ❖ mədaxil, sənədli məxaric, yaxud inventarizasiya zamanı eynicsinli malların yenidən çeşidlərə ayrılması;
- ❖ maddi məsul şəxslərin, inventarizasiya komissiyası üzvlərinin səhvləri.

Uçota alınmayan məhsulun (*bu məhsul mühasibat uçotu sənədlərində öz əksini tapmır*) buraxılışı və təqdim edilməsinin tədqiqi zamanı əhəmiyyətli çətinliklər yaranır.

Belə situasiyalarda tutuşdurma metodlarından və uçota alınmayan məhsulun mövcudluğunu birbaşa, yaxud dolay şəkildə göstərən digər üsullardan istifadə edilə bilər. Nəzərə alınmayan (*mədaxil olunmayan*) məhsulun buraxılışı üzrə belə ilkin məlumatlara yoxlama aktları və materialları, həmçinin mütəxəssislərin (*texnologların, iqtisadçıların, əmtəəşünasların, xətdşünasların*) aşağıdakı suallar üzrə rəyləri ola bilər:

- xammalın, köməkçi və qablaşdırma materiallarının, taranın sərfi norması;
- xammal və materialların bir növünün texniki şərtlərdə və dövlət standartlarında nəzərdə tutulmayan digər bir növü ilə əvəzlənməsi;

- material qiymətlilərinin yenidən çeşidlərə ayrılması;
- istehsalın texniki şərtlərinin gözlənilməsi;
- fəhlələrin əməyin ödənişinin forma və tarifləri;
- məhsulun keyfiyyəti və pərakəndə qiyməti;
- nəqliyyat vasitələrinin işi;
- ilkin sənədlərdə və uçot registrlərində ilkin qeydlərin və imzaların dəyişdirilməsi.

Oruplaşdırma və ümumiləşdirmə vergi nəzarəti metodu kimi ciddi müəyyən edilmiş məlumatların və faktların eyni (*oxşar*) əlamətlər üzrə seçilməsi və birləşdirilməsi, həmçinin onların qarşılıqlı uzlaşdırılması və cədvəllərdə, qrafiklərdə və sxemlərdə əks olunması zamanı istifadə olunur. Bu metod köməkçi xarakter daşıyır və təhlil, normativ tutuşdurma və sənəddə olan məlumatların məntiqi qiymətləndirilməsi kimi metodlar üçün əsas kimi çıxış edir;

Sənəddə olan məlumatların məntiqi qiymətləndirilməsi metodu maliyyə-təsərrüfat əməliyyatlarının mahiyyətinin və qanuniliyinin eyni zamanda öyrənilməsi zamanı istifadə olunur. Bu metod qarşılıqlı əlaqəli göstəricilərin müxtəlif qaydada müqayisələndirilməsi yolu ilə sənədli tərtib olunmuş əməliyyatların baş verməsinin obyektiv imkanlarının öyrənilməsi üsulunu ifadə edir.

Plan, faktiki və hesabat göstəricilərinin iqtisadi təhlili müəssisələrin fəaliyyəti barədə iqtisadi informasiyanın emalı üçün tətbiq olunan xüsusi üsulların məcmusudur. İqtisadi təhlil çərçivəsində ümumi (*müəssisələrin işi haqqında iqtisadi məlumatların işlənməsi üçün istifadə edilən üsulların məcmusu*) və xüsusi (*müəyyən sahəyə, yaxud istehsal tipinə uyğun konkretləşdirilmiş*) metodikalar tətbiq olunur.

Təsərrüfat fəaliyyətinin iqtisadi təhlili metodları vergi nəzarəti prosesində vergi hüquq pozuntularının müəyyən edilməsi üçün istifadə olunur. Belə imkan onunla şərtləndirilir ki, gizlədilmiş vergi hüquq pozuntuları, oğurluqlar və digər pozuntular adətən ayrı-ayrı qarşılıqlı əlaqəli iqtisadi göstəricilərin arasında uyğunsuzluqlar və digər kənarlaşmalar yaratmaqla maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin nəticələrində özünü büruzə verir.

Bundan əlavə, hesabatların və uçot registrlərindəki qeydlərin ilkin təhlili yoxlama prosesində daha detallı araşdırılmalı olan ilkin sənədlərin dairəsini ayırmağa, vergi qanunvericiliyinin ehtimal olunan pozuntularına diqqəti yönəltməyə və araşdırılan sənədlərin sayını və vergi yoxlamasının keçirilməsi müddətini azaltmağa imkan verir.

7. Vergi nəzarətinin informativ metodları

Vergi ödəyicilərindən yazılı arayışların və izahatların tələb edilməklə alınması elə bir metoda aid edilir ki, onun köməyi ilə məlumatların, yaxud pozuntu faktlarının doğruluğu (səhihliyi) və əsaslılığı təsdiq edilir, vergi hüquq pozuntularının səbəbləri

və günahkar şəxslər aydınlaşdırılır. Vergi Məcəlləsinin “Vergi ödəyicilərinin vəzifələri” adlanan 16-cı maddəsinin 1-ci bəndinin 6-cı altbəndində vergi ödəyiciləri qarşısında “Vergi Məcəlləsi ilə müəyyən edilmiş hallarda və qaydada vergi orqanlarına və onların vəzifəli şəxslərinə zəruri olan məlumatların və sənədlərin təqdim edilməsi” kimi vəzifə müəyyən edilmişdir. Eyni zamanda, Vergi Məcəlləsinin 37.3-cü maddəsinə uyğun olaraq kameral vergi yoxlama aparmaq üçün vergi ödəyicisindən təqdim olunmuş bəyannamə ilə bağlı sənədlərdə olan məlumatlar arasında ziddiyyət və ya səhv aşkar edildikdə, vergi orqanı vergi ödəyicisindən əlavə məlumat, sənəd və izahat tələb edə bilər [1].

Mövcud fəaliyyətdə olan qanunvericiliyin izah edilməsi və təlimatlandırma Vergi Məcəlləsinin “Vergi orqanlarının vəzifələri” adlanan 24-cü maddəsinin 3-cü altbəndindən irəli gəlir : belə ki, burada qeyd edilmişdir ki, vergi orqanları vergi qanunvericiliyi və vergi qanunvericiliyində edilən dəyişikliklər barədə vergi ödəyicilərinə kütləvi informasiya vasitələri ilə və ya fərdi qaydada əvəzsiz olaraq məlumat verməyə, müəyyən edilmiş hesabat formalarını izah etməyə, vergilərin hesablanması və ödənilməsi barədə izahatlar verməyə, vergi ödəyicilərinə onların hüquq və vəzifələrini izah etməyə borcludurlar.

8. Nəticə

Vergi nəzarətinin həyata keçirilməsi vergi orqanlarının əsas funksiyalarından biridir. Bu mürəkkəb və kompleks proses olmaqla, yalnız Vergi Məcəlləsinin normaları ilə deyil, eyni zamanda həm vergi münasibətlərinin tənzimlənməsi sferasında, həm də digər sahələrdə normativ-hüquqi aktların müddəalarına uyğun həyata keçirilməlidir.

Xüsusi olaraq qeyd edilməlidir ki, vergi orqanlarının nəzarət fəaliyyətinə dövlətin vətəndaşlarla məcburi-inzibati münasibətlər nöqtəyi-nəzərindən, həmçinin fiskal orqanlar tərəfindən situasiyanın qiymətləndirilməsi prizmasından deyil, hərtərəfli, obyektiv, vergi ödəyicilərinin qanuni hüquqları və maraqları nəzərə alınmaqla baxılmalıdır.

Vergitutma sahəsində vergi orqanları tərəfindən nəzarət fəaliyyətinin həyata keçirilməsi üçün təkə nəzəri-metodoloji deyil, həm də praktiki əhəmiyyət kəsb edən vergi nəzarətinin forma və metodları fərqləndirilməlidir.

Vergi yoxlamalarının keçirilməsi ilə bağlı hüquqi və iqtisadi yanaşmaların birləşdirilməsi mühüm əhəmiyyət kəsb edir. Həqiqətən də vergi yoxlamaları bir tərəfdən normativ-hüquqi aktlarla reqlamentləşdirilmişdir. Onların nəticələri hüquqi əhəmiyyət xarakteri daşıyır və fəaliyyətinin yoxlanılması həyata keçirilən şəxs üçün hüquqi nəticələrə səbəb olur. Digər tərəfdən isə, onların mahiyyəti bu və ya digər üsullarla (vergi nəzarəti metodları, yaxud qanunla qadağan edilməyən digər yollarla) yoxlanılan şəxsin gəlirin əldə edilməsi ilə bağlı maliyyə-təsərrüfat fəaliyyəti barədə

məlumatlarının faktiki məlumatlara uyğunluğunun müəyyən edilməsindən ibarətdir. Bu prosesin həyata keçirilməsi isə yoxlanılan şəxsin fəaliyyəti barədə mühasibat uçotu və hesabatı məlumatlarının (yəni xalis iqtisadi xarakterli informasiyanın) təhlili olmadan mümkün deyildir.

Vergi yoxlamalarının aparılması zamanı konkret hərəkətlərin vergi nəzarəti tədbirləri çərçivəsində yerinə yetirilməsi məqsədmüvafiq hesab edilir. Bu yanaşma vergi yoxlamalarının keçirilməsi proseduru barədə tam təsəvvürün formalaşmasını təmin edir və praktiki işçilər üçün vergi nəzarətinin qeyd olunan formalarının reallaşdırılması üzrə metodiki tövsiyə kimi çıxış edir.

Ədəbiyyat siyahısı

1. Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi. Bakı: CBS, 2009. 292 səh.
2. Vergi auditinin proseslər metodikası. Bakı: CBS, 2009. 200 səh.
3. Məmmədov F.Ə. və başqaları. Vergilər və vergitutma, Bakı: CBS, 2010. 512 səh.
4. Kəlbəyev Y.A. Fiskal siyasət və milli iqtisadiyyatın tənzimlənməsi problemləri, Bakı: "Təfəkkür" NPM, 2005. 468 səh.
5. Kəlbəyev Y.A. Vergilərin hesablanması dair praktikum, Bakı: CBS, 2008. 396 səh.
6. Rzayev Z.H. Vergi menecmenti. Bakı: CBS, 2007. 324 səh.
7. Налоговый контроль. Под редакцией д.ю.н., проф. Ю.Ф. Кваши. М.: Юрист, 2001. 540 стр.
8. Попонина Н.А., Нестеров Г.Г., Терзиди А. В. Организация налогового учета и налогового контроля. М.: Эксто, 2006. 624 стр.

Калбиев Яшар Атакиши оглы

доктор экономических наук

Министерство Налогов Азербайджанской Республики

Теоретические и практические аспекты организации налогового контроля

Аннотация

Цель исследования - разработка научно-обоснованных подходов к организации и технологии налогового контроля, позволяющих выявить нарушения налогового законодательства.

Методология исследования - сравнение, систематизация, метод анализа и синтеза.

Выводы исследования - новые методологические подходы к пониманию сущности налогового контроля и построению системы налогового контроля.

Ограничения исследования - на основе зарубежного опыта требует более расширенного и детального анализа.

Практическая значимость исследования - основные положения и рекомендации исследования ориентированы на их практическое использование работниками налоговых органов при налоговом контроле налогоплательщиков.

Оригинальность и научная исследования - рассмотрены направления развития налогового контроля в Азербайджане, а также разработаны методологические и практические основы налогового контроля.

Ключевые слова: *теория налогов, формы и методы налогового контроля, налоговое законодательство, инвентаризация.*

Kalbiyev Yashar Atakishi oglu
Doctor of economics
Ministry of Taxes of Azerbaijan Republic

Theoretical and practical aspects of organization of tax audit

Abstract

Purpose - the development of evidence-based approaches to technology and fiscal controls to detect violations of tax laws.

Design/methodology - a comparison, classification, analysis and synthesis methods.

Findings - new methodological approaches to understanding the essence of fiscal control and construction of the system of fiscal control.

Research limitations/implications - based on international experience and Rasschirennaya requires a more detailed analysis.

Practical implications - the main provisions and recommendations of the studies focus on their practical use tax officials with tax control of the taxpayers.

Originality/value - with the directions of tax control in Azerbaijan, as well as developed the methodological and practical foundations of fiscal control.

Keywords: *theory of tax, forms and methods of tax control, tax laws, the inventory.*

JEL Classification Codes: E62, G38, H21, K34, M42