

UOT - 336.225

## Vergi auditi zamanı mühasibat və vergi uçotu sənədlərinin yoxlanılması işlərinin təşkili



**Kəlbəyev Yaşar Atakişi oğlu\***  
iqtisad elmləri doktoru

### Xülasə

*Tədqiqatın məqsədi* - vergi auditi zamanı mühasibat və vergi uçotu sənədlərinin yoxlanılması metodikasının və audit xidmətlərinin sonrakı inkişafı üzrə nəzəri müddəaların və praktiki tövsiyələrin işlənməsi.

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

*Tədqiqatın nəticələri* - vergi auditinin gedişində mühasibat və vergi uçotu sənədlərində aşkar edilən tipik səhvlər və pozuntular sistemləşdirilmiş və onların aradan qaldırılması üzrə tövsiyələr verilmişdir.

*Tədqiqatın məhdudyyətləri* - xarici təcrübə əsasında daha geniş və detallı araşdırma tələb olunur.

*Tədqiqatın praktiki əhəmiyyəti* - əsas müddəalar və tövsiyələr vergi ödəyicilərində aparılan vergi auditi zamanı praktiki istifadəyə istiqamətlənmişdir.

*Tədqiqatın orijinallığı və elmi yeniliyi* - sahə xüsusiyyətləri nəzərə alınmaqla mühasibat və vergi uçotu sənədlərinin yoxlanılmasının yeni metodikasının işlənməsi.

**Açar sözlər:** *vergi auditi, kassa və bank əməliyyatlarının yoxlanılması, vergi hüquq pozuntuları, sənədlərin saxtalaşdırılması.*

### 1. Giriş

Müasir dövrdə xüsusi audit tapşırığı kimi vergi auditinin effektiv təşkili mühüm əhəmiyyət kəsb edir. Bu əsasən onunla bağlıdır ki, son illərdə həm bir sıra inkişaf etmiş Qərbi ölkələrində, həm də Azərbaycanda vergi qanunvericiliyinin, xüsusilə də

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

vergi inzibatchılığının mürəkkəbləşməsi tendensiyasının inkişafı baş verir. Bu iqtisadiyyatın bütün sahələrinə, əsasən də əhəmiyyətli istehsal-material və iqtisadi potensiala malik olan aparıcı maddi sfera sahələrinə aiddir.

İqtisadiyyatın sahələrinin xüsusiyyətləri və onların mühasibat və vergi uçotu çərçivəsində sistemə təsiri vergilərin hesablanması mötəbərliyini təmin edən audit yoxlamalarına olan ciddi tələbatları şərtləndirir. Bununla əlaqədar olaraq vergi ödəyicilərinin fəaliyyətinin vergi auditinin təşkili məsələləri xüsusi audit tapşırığı kimi kifayət qədər aktual olaraq qalır [2-3].

Vergi auditinin keçirilməsi zamanı yüksək xidmətin göstərilməsinin təmin olunmasının zəruri şərti iqtisadiyyatın konkret sahələrində audit fəaliyyətini reqlamentləşdirən elmi əsaslandırılmış metodların işlənməsi və onların tətbiqi hesab edilir [4].

Problem bir də onunla aktualdır ki, hazırkı vaxtda qədər tədqiqatın predmeti üzrə kifayət qədər elmi-praktiki bazanın mövcud olmasına baxmayaraq, mühasibat və vergi uçotu sənədlərinin yoxlanılması sahəsində işlərin təşkili məsələləri nəzəri baxımdan ümumiləşdirilməmiş və vergi auditinin aparılması zamanı qeyd olunan məsələlər metodiki baxımdan müəyyən edilməmişdir.

## 2. Nağd-pul dövriyyəsinin və pul sənədlərinin yoxlanılması

### *Kassanın və kassa əməliyyatlarının yoxlanılması.*

Nağd pulların hərəkəti kassa əməliyyatları vasitəsi ilə həyata keçirilir və adətən aşağıdakı əsas əməliyyatlar fərqləndirilir:

- əməyin ödənilməsinə, inzibati-təsərrüfat xərclərinin ödənilməsinə vəsaitlərin verilməsi;
- malların (*işlərin, xidmətlərin*) təqdim edilməsindən nağd pul vəsaiti daxilolmaları;
- təhtə hesab şəxslər tərəfindən material-istehsal ehtiyatlarının alınması üçün xərclərin ödənilməsi və s.

Pul vəsaitlərinin hərəkəti üzrə əməliyyatlar başdan-başa metodu əsasında yoxlanılır. Kassanın və kassa əməliyyatlarının yoxlanılması aşağıdakı istiqamətlər üzrə aparıla bilər:

- 1) pul vəsaitlərinin mövcudluğunun yoxlanılması;
- 2) kassaya daxil olan pul vəsaitlərinin tam həcmdə və vaxtında mədaxil olunmasının yoxlanılması;
- 3) pul vəsaitinin xərclərə silinməsinin düzgünlüyünün yoxlanılması.

Kassa əməliyyatlarının aparılması zamanı tədqiq edilməli olan əsas sənədlər aşağıdakılardır:

- kassa kitabı;
- kassirin hesabatları;
- mədaxil və məxaric kassa orderlərinin qeydiyyatı jurnalı (*kitabı*);
- verilmiş vəkalətnamələrin qeydiyyatı jurnalı;
- deponentlərin qeydiyyatı kitabı;
- ödəniş (*hesablama-ödəniş*) cədvəllərinin qeydiyyatı jurnalı;
- kassa sənədlərinə əlavə olunan təsdiqediciləri sənədlər;
- avans hesabatları.

Pul vəsaitinin hərəkəti əməliyyatları mühasibat sintetik uçotunun və hesabatının aşağıdakı registrlərində əks olunur:

- ❖ baş kitab;
- ❖ 1 nömrəli jurnal-order və 50 nömrəli Kassa hesabı üzrə 1 nömrəli cədvəl (*mühasibat uçotunun aparılmasının jurnal-order forması üçün*).
- ❖ müəssisənin balansı (*forma №1*) və pul vəsaitinin hərəkəti barədə hesabat (*forma №4*).

Müəssisənin kassasında təkcə pul vəsaitləri deyil, həmçinin qiymətli kağızlar və ciddi hesabat blankları da saxlanıla bilər.

Qiymətli kağızlar 3 nömrəli jurnal-orderdə 50-3 sayılı Pul sənədləri subhesabında nəzərə alınır.

Qiymətli kağızların müəssisəyə daxil olması və kassadan verilməsi mədaxil və məxaric kassa orderləri üzrə aparılır və sonradan kassir tərəfindən qiymətli kağızların hərəkəti üzrə hesabat tərtib olunur.

Ciddi hesabat blankları 006 sayılı Ciddi uçot blankları balansarxası hesabda nəzərə alınır.

Kassa əməliyyatlarının aparılması zamanı yol verilən əsas pozuntu növləri aşağıdakılardır:

1) Kassadan pul vəsaitlərinin oğurlanması. Bu pozuntu pul vəsaitlərinin inventarizasiyası yolu ilə aşkarlanır və onun gedişində ardıcıl olaraq aşağıdakı hərəkətlər həyata keçirilir:

- kassadakı nağd pul vəsaitlərinin qalığı qeyd olunur;
- kassa kitabına salınmamış bütün mədaxil və məxaric sənədlərinin onların düzgün tərtibatı və həmin sənədlərdə əks olunan əməliyyatların aparılmasının qanuni olması predmeti üzrə yoxlanılması aparılır;
- kassanın yoxlanılması tarixinə kassirin hesabatı tərtib edilir, imzalanır və 1 nömrəli jurnal-orderdə və ona əlavə olunan cədvəldə 50 sayılı Kassa hesabı üzrə mədaxil və məxaric əməliyyatlarının yazılması üçün mühasibatlığa verilir;
- 1 sayılı jurnalı orderdə və ona əlavə olunan cədvəldə əks olunan bütün hesablar üzrə ayın əvvəlindən başlayaraq dövryyələrin hesablanması və yekunun vurulması yolu ilə 1 nömrəli jurnal-order bağlanılır.

2) Tərtib olunmamış sənədlərlə və qeydlərlə ört-basdır edilmiş satılmış mallara görə əldə olunan pul vəsaitlərinin mənimsənilməsi.

3) Təqdim edilən məhsullara görə müxtəlif hüquqi və fiziki şəxslərdən daxil olan məbləğlərin və digər daxilolmaların mədaxil olunmaması və mənimsənilməsi.

4) Əldə olunan gəlir məbləğinin bir hissəsinin gizlədilməsi məqsədi ilə kassadan pulun silinməsi üçün eyni bir xərc sənədindən təkrarən istifadə olunması.

5) Gəlirlərin gizlədilməsi və əldə olunan mədaxilin bir hissəsinin mənimsənilməsi məqsədi ilə kassa sənədlərində və hesabatlarında yekunların düzgün hesablanmaması.

6) Pul məbləğlərinin əsassız olaraq və saxta sənədlər əsasında silinməsi.

7) Digər hüquqi şəxslərlə müəyyən edilən həddi aşan məbləğdə nağd pul hesablaşmalarının aparılması;

8) Sintetik uçot registrlərində kassa əməliyyatlarının qeyri-dəqiq əks olunması.

Kassa əməliyyatlarının yoxlanılması zamanı götürülməli olan sənədlər:

- nömrələnmiş və müəyyən edilmiş qaydada qaytanlanmış kassa kitabı;
- kassirin hesabatı və 50 sayılı Kassa hesabı üzrə 1 nömrəli jurnal-order;
- mədaxil və məxaric kassa orderlərinin qeydiyyatı jurnalı;
- pul və hesablaşma çeki kitabçaları;
- avans hesabatları (*təsdiqedici sənədlər əlavə olunmaqla*);
- təhtəlhesab şəxslərə pul vəsaitlərinin verilməsinə dair müəssisə rəhbərinin əmrləri və işçilərin ərizələri;
- 71 sayılı Təhtəlhesab şəxslərlə hesablaşmalar hesabının hesabatı üzrə 7 nömrəli jurnal-order;
- nağd pulun hesablaşma hesabından verilməsi barədə bildiriş (*kassirin hesabatının tərkibində*);
- kassanın inventarizasiyasının aktları;
- mədaxil və məxaric kassa orderlərinin qeydiyyatı jurnalı.

### ***Hesablaşma hesabı üzrə əməliyyatların yoxlanılması***

Müəssisənin hesablaşma hesabında sərbəst pul vəsaitləri və təqdim edilmiş mallara, görülmüş işlərə və göstərilmiş xidmətlərə görə daxilolmalar, banklardan alınan qısamüddətli və uzunmüddətli ssudalar və s. toplanır. Yoxlayıcılara müəssisənin hesablaşma və digər hesablarının sayını müəyyən etmək zəruridir. Bir neçə hesablaşma hesabının mövcudluğu zamanı onların hər biri üzrə analitik və sintetik uçotun aparılması yoxlanılmalıdır. Hesablaşma hesabı üzrə əsas informasiya bank çıxarışlarında və onlara əlavə edilmiş ilkin sənədlərdə öz əksini tapır, ona görə də ilkin sənədlərə uyğun çıxarışlarda əks olunan hər bir əməliyyatın təsdiqi yoxlanılmalıdır.

Aşağıda hesablaşma hesabı çıxarışının struktur sxemi verilmişdir:

### Hesablaşma hesabı çıxarışının strukturu

Əməliyyatın tarixi	Sənədin nömrəsi	Müxbir hesab	Əməliyyatın kodu	Bankın simvolu (emblemi)	Müəssisənin hesablaşma hesabının nömrəsi	Debet dövryyəsi	Kredit dövryyəsi	Qalıq

“Əməliyyatın tarixi” sütununda müvafiq olaraq tarix, “Sənədin nömrəsi” sütununda ödəniş sənədlərinin nömrəsi qeyd olunur. Nağd pulun alınması zamanı pul çekinin nömrəsinin son üç rəqəmi göstərilir. “Müxbir hesab” sütununda hesablaşma sənədləri vasitəsi ilə hesablaşmalar baş verən müxbir hesabların nömrələri başa düşülür. Bank çıxarışında 4-cü qrafada əməliyyatlar ödəniş, yaxud digər hesablaşma-ödəniş sənədlərinin məzmunundan asılı olaraq bank kodu ilə şifrələnir. “Debet dövryyəsi” qrafasında bankın xərc əməliyyatları, “Kredit dövryyəsi” qrafasında mədaxil əməliyyatları əks olunur.

Hesablaşma hesabı üzrə çıxarışlar müəssisənin mühasibi tərəfindən yoxlanılır. Çıxarışın yoxlanılması zamanı yadda saxlamaq lazımdır ki, müəssisə üçün 51 saylı Hesablaşma hesabı aktiv hesab, bank üçün isə passiv hesab edilir, ona görə də bank çıxarışında debetdə qeyd olunan məbləğ müəssisə uçotunda Hesablaşma hesabı hesabının kreditində, çıxarışda kredit üzrə göstərilən məbləğlər isə hesabın debetində əks olunur.

Müxtəlif banklarda hesablaşma hesabından müştərilərə verilən bank çıxarışları formaca bir-birindən bir qədər fərqlənə bilər. Bu da əsasən xidmət texnikasının xüsusiyyətləri ilə bağlıdır. Lakin onlarda aşağıdakı rekvizitlər hökmən öz əksini tapmalıdır: müştərinin hesablaşma hesabının nömrəsi; əvvəlki çıxarışın tarixi və onun cari çıxarış üçün giriş qalığı hesab edilən son qalığı. Burada da köçürmələrin məbləği və həmçinin çıxarışın tarixinə vəsaitlərin qalığı hökmən qeyd olunmalıdır (*artan məbləğlər kredit üzrə, azalan məbləğlər debet üzrə*).

Çıxarışın təqdim olunan sxemindən qrafaların təyinatı açıq-aydın görünür. Bu zaman qeyd edilməlidir ki, 3 və 5-ci qrafalar yalnız bank işçiləri üçün əhəmiyyət kəsb edir.

Müəssisənin mühasibatlığında bank çıxarışlarına ilkin sənədlərin (*ödəniş tapşırıqları, bank tapşırıqları, müştəridən pulun alınması haqqında qəbz və order və s.*) surəti əlavə olunur.

Bundan sonra bank çıxarışlarında aşağıdakılar yoxlanılmalıdır:

- ❖ ilkin qalıq. Bu məbləğ əvvəlki çıxarışın son qalığı ilə tutuşdurulur;
- ❖ əməliyyatlar (*mövçud təsdiqedicə sənədlərlə tutuşdurulur*) və son qalıq.

Hesablaşma hesabının debeti, yaxud krediti üzrə bankda səhvən yazılmış (*daxil edilmiş, yaxud silinmiş*) və çıxarışda əks olunan məbləğlər də Hesablaşma hesabı üzrə qəbul edilir. Bu qayda hesablaşma hesabındakı qeydlərə nəzarəti asanlaşdırır və müvafiq düzəlişlərin aparılması üçün bu məbləğ barədə banka dərhal məlumat verilir. Bank çıxarışlarının yoxlanılması və emalı onların bankdan alındığı gün aparılmalıdır. Belə qayda pul vəsaitlərinin hesaba düzgün mədaxili və məxaricini təmin edir və hesablaşma hesabında saxlanılan (*olan*) pul vəsaitləri ilə mümkün sui-istifadə barədə xəbərdarlıq edir.

Debet (*kredit*) üzrə dövrüyyə bank çıxarışına əlavə olunan məxaric (*mədaxil*) sənədində göstərilən məbləğə bərabərdir.

Hesabatla müxtəlif növlü geniş yayılmış manipulyasiyaların edilməsi “özünün hesablaşma hesabının təmizlənməsi” adlanır və onlara aşağıdakıları misal gətirmək olar [3]:

- barter və qarşılıqlı hesablaşma əməliyyatları;
- üçüncü şəxslər vasitəsi ilə hesablaşmaların aparılması;
- məhsul alıcılarının hesablarından istehsalçı müəssisənin əməkdaşlarına əmək-haqqının verilməsi. Bu zaman işçilərin bank hesablarına birbaşa ödənilir;
- satıcının bank ssudalarının məhsulun alıcıları tərəfindən ödənilməsi;
- fialialların hesablaşma hesablarından istifadə edilməsi (*verginin əsas ödəyicisi hesablarında sərbəst vəsait saxlanılır və digər ödənişləri (vergidən başqa) özünün qurumlarının hesablarından ödəyir*);
- paralel müəssisələrin yaradılması (*vergitutmadan yayındırılan vəsaitlərin paralel müəssisənin rekvizitlərinə yönəldilməsi məqsədilə*).

### ***Təqdimətdən əldə olunan gizlədilmiş vəsaitin və müəssisənin bankdakı hesablaşma hesabından yayındırılan vəsaitlərin aşkar edilməsinin əsas üsulları***

Bank çıxarışlarında saxtakarlıqla bağlı olan vergi hüquq pozuntuları birinci qrup cinayətlərə aid edilir.

Belə ki, bank çıxarışlarının saxtalaşdırılması hallarını bilavasitə bank idarəsində hesablaşma hesabı üzrə bank çıxarışları ilə müəssisədəki bank çıxarışlarının tutuşdurulması (*qarşılıqlı yoxlama*) yolu ilə aşkar etmək olar.

Bank çıxarışlarının məzmununun təhrif olunması müəssisənin hesablaşma hesabı üzrə əməliyyatlarının bankda seçmə qaydasında sənədli yoxlanılması yolu ilə aşkar edilə bilər.

Bankdan hesablaşma hesabından alınan pul vəsaitinin kassaya tam məbləğdə mədaxil olunmaması çəkin kötüyünün (*əsas hissəsinin*) çıxarışla tutuşdurulması, sonra isə bank çıxarışının şəxsi hesabın əsli ilə müqayisə edilməsi yolu ilə aşkar edilə bilər.

Bank ödəniş tapşırıqlarında edilən saxta qeydlər ödəniş tapşırığının bankdakı və müəssisədə olan müxtəlif nüsxələrinin qarşılıqlı yoxlanılması yolu ilə aşkar olunur.

Hesablaşma hesabı üzrə əməliyyatların yoxlanılması zamanı götürülməli olan əsas sənədlər (registrlər) aşağıdakılardır:

- 2 nömrəli jurnal-order (51 və 52 sayılı hesablar)
- 3 nömrəli jurnal-order (55 sayılı hesab)
- 4 nömrəli jurnal-order (66 və 67 sayılı hesablar)

İkinci qrup vergi hüquq pozuntularına kommərsiya strukturlarının məqsədli bank kreditləri ilə (*xüsusi ssuda hesablarından istifadə etməklə*) qeyri-qanuni əməliyyatları aid edilir:

- kassadan yan keçməklə kreditin alınması və onun mənimsənilməsi bankın və kommərsiya strukturunun sənədlərinin qarşılıqlı yoxlanılması yolu ilə aşkar edilə bilər;
- uçot sənədlərində faktiki alınan məbləğlərin az məbləğdə mədaxil olunması kredit şəklində verilən pul vəsaitinin faktiki məsrəfinin müəyyən edilməsi əsasında aşkar olunur;
- bankın məxaric kassası vasitəsi ilə nağd pulla kreditin alınması və həmin məbləğin xərclənməsi haqqında saxta sənədlərin tərtib olunması - hesabat sənədlərinin bütün mümkün üsullarla yoxlanılması vasitəsilə aşkarlanır;
- mühasibat uçotu sənədlərini tərtib etməklə bankın xərc kassası vasitəsilə kreditin alınması və onların istifadəsi barədə təsdiqedic sənədlər tərtib etmədən həmin məbləğlərin mənimsənilməsi kreditin qaytarılması barədə ödəmələrin uçotu məlumatlarının bank sənədləri ilə tutuşdurulması yolu ilə aşkarlanır.

### **3. Mühasibat sənədlərinin yoxlanılması üzrə vergi orqanlarının işinin təşkili**

Sənədli yoxlama ilkin mühasibat sənədlərinin təhlilindən başlanır. Bunlara mal-nəqliyyat qaiməsi, hesablar, naryadlar, təhvil-təslim aktları, mədaxil və məxaric orderləri, bank ödəniş sənədləri və hesablaşma hesablarından çıxarışlar aid edilir.

Yoxlayıcıları ilk növbədə sənədlərin aşağıdakı xüsusiyyətləri maraqlandırır:

- sənədin tamlığı;
- sənədin doğruluğu (*həqiqiliyi*);
- sənədin gerçəkliyə uyğunluğu.

Sənəddə aşağıdakı məlumatlar öz əksini tapdıqda, həmin sənəd tam sənəd hesab edilir:

- ◆ müəssisənin adı;
- ◆ sənədin adı;
- ◆ fəaliyyət növü üzrə şirkətin kodu;
- ◆ əməliyyatın məzmunu;
- ◆ ölçü vahidi;

◆ miqdar (*kəmiyyət*), qiymət və ümumi məbləğ;

◆ sənədin məzmununa cavabdeh olan şəxslərin vəzifəsi, soyadı və imzaları.

Bir sıra hallarda, məsələn, fiziki şəxslərlə kommersiya sazişlərinin, yaxud müqavilələrin bağlanması zamanı həmin şəxslərin ünvanlarının, şəxsiyyətini təsdiq edən sənədinin məlumatlarının və müqavilə məbləğlərinin hesablanması üçün əsas verən digər məlumatların olması vacibdir.

### ***Sənədin doğruluğunun və dürüstlüyünün yoxlanılması***

O sənədlər şübhəli hesab edilir ki, onların dürüstlüyü az inandırıcı görünür. Saxtakarlıq - aldatma məqsədilə edilən hərəkətlərdir. Bu zaman onun diqqətsizlik (*səhlənkərlik*), yaxud tamah məqsədilə edildiyinin heç bir fərqi yoxdur.

Saxtakarlığın aşkar edilməsi aşağıdakı yollarla həyata keçirilir [5]:

❖ riyazi hesablamalar;

❖ sənədin özündə ziddiyyətlərin aşkarlanması;

❖ qarşılıqlı əlaqəli sənədlərdə, məsələn, hesabatda ziddiyyətlərin olması;

❖ eyni bir sənədin ayrı-ayrı müəssisələrdə olan müxtəlif nüsxələrində (*məsələn, ödəniş tapşırığı*) ziddiyyətlərin aşkarlanması.

Zərurət olduqda sənədlərin doğruluğunun və dürüstlüyünün kriminalistik ekspertizası aparıla bilər. Belə ki, Vergi Məcəlləsinin 44-cü maddəsinə uyğun olaraq zəruri hallarda səyyar vergi yoxlamasına ekspert cəlb edilə bilər. Ortaya çıxan məsələlərin izah olunması üçün xüsusi biliklər tələb olunduğu hallarda ekspertiza təyin edilir.

Sənədlərin ekspertizası zamanı aşağıdakılar müəyyən edilir:

yazı pozuntularının (*silinmələrinin*) və sonradan əlavə olunan yazıların, həmçinin kağız daşıyıcısına mexaniki təsirin digər əlamətlərinin aşkar edilməsi;

ilkin mətnin bərpa edilməsi;

qrafoloji (*hüsnəxt*) təhlili;

müxtəlif sənədlərdə (*ödəniş cədvəllərində, məktublarda və s.*) xətlərin və imza nümunələrinin tutuşdurulması;

hansı təşkilat texnikasında hazırlanmasının aydınlaşdırılması məqsədilə çap sənədlərinin təhlilinin aparılması.

Sənədlərin təhlili zamanı vacib olan əsas hallardan biri də onların məzmununun mövcud normativlərə (*materialların istehsalda silinməsi, əsas vəsaitlərin amortizasiyası, vergi dərəcələrinin və güzəştlərinin tətbiqinin qanunauyğunluğu və s.*) uyğunluğunun yoxlanılması hesab edilir.

Vergilərin ödənilməsinin yoxlanılması zamanı yoxlayıcılar vergitutma obyektləri üzrə büdcə ilə hesablaşmaların tamlığına və düzgünlüyünə diqqət yetirməlidirlər. Onlardan daha vacibləri mənfəət vergisi və ƏDV hesab edilir. Bu zaman ilkin olaraq mənfəət vergisinin məbləğinin süni şəkildə azaldılmasına səbəb ola bilən iki əsas məsələyə diqqət yetirilməlidir. Bu, təqdim etmədən əldə olunan vəsaitlərin uçotunun aparılması və gəlirdən çıxılan xərclərin düzgün müəyyən edilməsidir.



Vergidən yayınma, həmçinin vergi cinayətlərini aşkar etmək üçün yoxlayıcılar ilk növbədə gəlirlərin gizlədilməsinin daha çox rast gəlinən “sınaqdan keçmiş” mexanizmlərini axtarıb tapmalıdırlar. Bunlara əsasən aşağıdakılar aid edilir [5]:

a) ilkin sənədlərdə xərclər barədə rəqəm məlumatlarının süni şəkildə artırılması. Bu, aşağıdakı hərəkətlər nəticəsində mümkün olur:

- ❖ material xərclərinə sifarişçinin materialları ilə yanaşı, eyni zamanda özünün materiallarının aid edilməsi;
- ❖ istehsala materialların saxta silinməsi;
- ❖ saxta ezamiyyə xərcləri, yəni istehsalla bağlı olmayan ezamiyyə xərcləri;
- ❖ nəqliyyata və yanacaq-sürtgü materiallarına saxta xərclər;
- ❖ saxta təmir;
- ❖ nağd pul vəsaiti ilə alışıqlar üzrə saxta çeklər (*şəxsi əşyalar alınmış və material kimi istehsala nəzərə alınmış və silinmişdir*);
- ❖ alınmış mallara qaimə qiymətlərinin yüksəldilməsi;
- ❖ şəxslərlə saxta müqavilələr və əməkhaqqının verilməsinə saxta cədvəllər;
- ❖ maddi həvəsləndirmə kateqoriyasından müavinət, mükafat və digər formada saxta ödəmələr;

b) uçot sənədlərində xərclər barədə məlumatların şişirdilməsi;

c) xərclərin uçotu hesablarında xərclər barədə balans məlumatlarının artırılması;

ç) ilkin sənədlərdə təqdim etmədən daxilolmaların azaldılması:

- alınan malların sayının (*həcmnin*) qəsdən azaldılması;
- sonradan qaimələrin qarşılıqlı ləğv edilməsi yolu ilə mədaxil edilməmiş malların təqdim edilməsi;
- qiymətin saxtalaşdırılaraq aşağı salınması;
- gizli barter (*uçota alınmamış bir malın dəyərini uçota alınmamış digər bir mal ilə ödənilməsi*).

d) aşağıdakı metodlardan istifadə etməklə uçot sənədlərində hasilatın azaldılması:

- uçotda “gizli” ticarət nöqtələri əks olunmur;
- sənədlərdə əsas fondların (*vəsaitlərin*) icarəyə verilməsi göstərilmir;
- nağd pul vəsaiti ilə sənədlərdə əks olunmayan alışlar və satışlar aparılır.

e) aşağıdakı yollarla balansda hasilatın azaldılması:

- ❖ baş kitabda məlumatların dəyişdirilməsi;
- ❖ hesabatda hasilatın düzgün göstərilməməsi.

ə) valyuta hasilatının gizlədilməsi onun yerli banklara deyil, xarici tərəfdaşların hesablarına köçürülməsi yolu ilə həyata keçirilir.

f) faktiki mənfəətin azaldılması aşağıdakı üsullarla aparılır:

- qeydiyyatdan alınmayan, əksər hallarda ləğv edilən müəssisələrin bazasında “gizli sexlərin” yaradılması;
- əməkhaqqına və digər ödənişlərə (*o cümlədən sosial xarakterli*) xərclərin artırılması;
- əməkdaşların sayının artıq göstərilməsi;

➤ əlillərin, müharibə iştirakçılarının və güzəştlərdən istifadə edən digər kateqoriyalı işçilərin sayı ilə manipulyasiya etməklə vergilər üzrə güzəştlərin əldə edilməsi.

g) digər müəssisələrlə saxta müqavilələrin mövcudluğu:

❖ istehsal xərclərinə aid edilən, lakin “heç bir iz buraxmayan” işlərin yerinə yetirilməsinə saxta müqavilələr, məsələn elmi-tədqiqat işlərinin yerinə yetirilməsi, məsləhət və marketinq xidmətlərinin göstərilməsi, xammal və materialların təhlilinin aparılması və s.;

❖ vergi güzəştlərindən istifadə edən müəssisələrlə əsas vəsaitlərin icarəyə verilməsi barədə saxta müqavilələrin bağlanması və mənfəətin həmin müəssisələrə köçürülməsi;

❖ saxta işlərin görülməsi, xidmətlərin göstərilməsi müqavilələri əsasında mənfəətin nağdlaşdırılması.

ğ) fəvqəladə vəziyyətin baş vermə görüntüsünün yaradılması.

Yoxlamanın gedişində bütün sonrakı sənədlərin ilkin sənədlərə süni şəkildə “uyğunlaşdırılan” bütün halları qeydə alınmalıdır. Adətən bu şəkildə “uyğunlaşdırma” gec tarixlə həyata keçirilir. Bu o məqsədlə edilir ki, uğurlu hesabat görüntüsü yaradılmış olsun. Lakin adətən belə hallar dərhal aşkar edilə bilər və bu da mənfəətin gizlədilməsinin əvvəldən planlaşdırılan sübutu kimi çıxış edir.

İstənilən müəssisədə vergi qanun pozuntularını (*cinayətlərini*) axtarmağı zəruri edən ilkin əlamətlər aşağıdakılardır:

mühasibat uçotunun aparılmasında qarışıqlığın və pozuntuların olması;

kassanın aparılmasında qarışıqlıqlar və pozuntular;

mal-material qiymətlilərinin saxlanması, uçotu və aparılmasında qarışıqlıq və pozuntular;

daxili sənədləşmənin aparılmasında qarışıqlıq və hərc-mərclik (*nizamsızlıq*);

texnoloji sənədləşmədə və dövlət standartlarında pozuntular.

Sənaye müəssisəsində uçota alınmayan məhsulun gizlədilməsi üsulları:

➤ oğurlanmış mal-material qiymətlilərinin aparılmasına, müəssisədən çıxarılmasına müvəqqəti mühasibat sənədlərinin tərtib edilməsi;

➤ məhsulun malgöndərənlərə göndərilməsi barədə saxta qeydlərin aparılması;

➤ mal-material qiymətlilərinin tullantı kimi müəssisədən çıxarılması;

➤ düzəlişlər və əlavələr etməklə sənədlərdə göstəricilərin (*miqdarının, çeşidinin, ölçü vahidinin və s.*) artırılması;

➤ eyni bir sənədlə qanuni yolla aparılan məhsulla yanaşı, uçota alınmayan məhsulun da çıxarılması.

Vergitutmadan yayınma üzrə qeyri-qanuni (*qanunsuz*) əməliyyatları aşağıdakı əlamətlər olduqda müəyyən etmək mümkündür:

❖ malgöndərənlərdən material qiymətlilərinin alınmasına verilən vəkalətnaməyə görə vaxtında təqdim olunmayan hesabat;

- ❖ uçot registrlərində bir hesabat dövrünün sonuna olan məlumatlarla ondan sonrakı dövrün əvvəlinə olan məlumatlar arasında ziddiyyətlərin olması;
- ❖ analitik və sintetik uçot məlumatları arasında ziddiyyətlər;
- ❖ mühasibat uçotunun müxtəlif hesablarında qarşılıqlı əlaqəli məlumatlar arasındakı ziddiyyətlər;
- ❖ faktiki iqtisadi göstəricilərin plan, normativ və hesabat göstəricilərindən kənarlaşması, həmçinin ayrı-ayrı hesablanmış göstəricilərin dinamikasında əsassız (*məqsədə uyğun olmayan*) dəyişikliklərin olması;
- ❖ maddi məsul şəxslər və mühasiblər tərəfindən bir sıra illər ərzində növbəti məzuniyyətdən istifadə edilməməsi;
- ❖ mühasiblərlə və maddi məsul şəxslərlə əlbir olaraq törədilmiş oğurluqların uçotda ört-basdır etməklə gizlədilməsi məqsədilə hesabların düzgün olmayan müxəbirləşməsinin aparılması;
- ❖ mühasibat uçotu registrlərinin aparılması ilə əlaqədar pozuntuların mövcudluğu.

### ***Balansın saxtalaşdırılması üsulları və onların aşkarlanması metodları***

Mühasibat balansı və hesabatlarının bilərəkdən təhrif edilməsi əlamətləri əsasən aşağıdakılardır [6]:

- ⇒ balans maddələrinin digər hesabat formalarında (*forma №2, forma №5*) göstərilən analogi məlumatlara uyğun olmaması;
- ⇒ balansın mühasibat uçotunun məlumatları ilə uzlaşmaması, analitik uçotla sintetik uçot arasında uyğunsuzluğun yaranması;
- ⇒ mühasibat uçotunda yazılışların və ilkin sənədlərin təsərrüfat əməliyyatlarının məzmununa uyğun olmaması, ilkin sənədlərin doğru olmaması.

Vergi ödəyicisinin hesabatlarında vergitutma bazasının azaldılması halları ödəyicinin özü, yəni təşkilatın rəhbəri və baş mühasibi tərəfindən imzalanmış uçot və hesabat sənədləri əsasında məcburi qaydada sübut edilməlidir.

Yoxlayıcılar müxtəlif nəzarət üsullarından istifadə etməlidirlər. Bu üsullara şahmat formasında tərtib olunmuş dövriyyə cədvəlləri və dövriyyə balansı aid edilə bilər.

Yoxlayıcıların əsas məqsədi vergi ödəyicisinin uçot və hesabatlarında təhriflərin sübut edilməsindən ibarətdir. Bundan sonra isə təşkilatın məsul şəxsləri tərəfindən uçot və hesabat sənədlərində müvafiq düzəlişlərin aparılması zəruridir.

Uçotun mötəbərliyi (*dürüstlüyü*) aparılan mühasibat qeydlərinin (*yazılışlarının*) mövcud qaydalara və təlimatlara uyğunluğu ilə müəyyən edilir.

Mühasibat uçotu registrlərində hər bir ayrıca yazılışa (*qeydə*) konkret təsərrüfat əməliyyatı uyğun olmalıdır. Əgər hər hansı bir qeyd müəyyən təsərrüfat əməliyyatına uyğun deyilsə, onda balans təhrif olunur.

Həm balansın valyutasının, həm də onun ayrı-ayrı maddələrinin qarşılıqlı əlaqəli yazılışların köməyi ilə qəsdən təhrif edilməsi balansın saxtalaşdırılması adlanır.

Balansın saxtalaşdırılması yalnız vergilərin ödənilməsindən yayınma məqsədini güdmür. Balansın valyutası müəssisə tərəfindən “tam müflisləşmə” mənzərəsi yaratmaq üçün aşağı salına bilər. Belə ki, bu zaman hesabatda kreditorlar qarşısında öhdəliklərin müəssisənin aktivləri (*əmlakı*) ilə təmin olunması gizlədilir. Eyni zamanda, faktiki tam müflisləşmə zamanı müəssisənin fəaliyyət qabiliyyətli olmasını göstərmək üçün balansın valyutası (*yekunu*) artırıla bilər.

İstənilən halda balansın saxtalaşdırılması müasir dövrdə cinayət qaydasında təqib olunan fırıldaqçılığın sübutu kimi təşkil olunur.

Balansın təhrif edilməsi ayrı-ayrı balans maddələri üzrə hər hansı səbəblərdən müəssisənin gizlətməyə çalışdığı gerçək vəziyyətin daha əlverişli keyfiyyət xarakteristikaları kimi göstərilməsi məqsədi ilə həyata keçirilir.

Mahiyyətinə görə bu üsul balansı konkretlik və dolğunluqdan məhrum edir.

Balansın təhrif edilməsi məqsədi ilə aşağıdakı üsullardan istifadə olunur:

- ❖ dövrüyyə aktivlərinin, o cümlədən qiymətliyərin göstərilməsi vacib olan hesablarda deyil, digər maddələrdə əks olunması (*məsələn, debitor borcları digər dövrüyyə aktivləri maddəsi üzrə göstərilməklə onun məbləği azaldıla bilər*);
- ❖ yığılmış qalıqların aktiv-passiv hesablarda əks olunması;
- ❖ aşkar edilmiş artıqgəlmələr hesabına əskikgəlmələrin silinməsi;
- ❖ qanunsuz fondların, ehtiyatların və digər mənbələrin yaradılması.

#### 4. Mühasibat sənədlərinin yoxlanılması metodları

##### *Ayrıca mühasibat sənədinin yoxlanılması metodu.*

Formal, normativ və riyazi yoxlama metodları fərqləndirilir.

1. Formal yoxlama rekvizitlərin öyrənilməsi (*imzaların, ştampların, düzəlişlərin, qaralamaların və s. mövcudluğu*) və sənədin formasının təhlil edilməsi məqsədi ilə onun xarici baxışının aparılmasından ibarətdir.

2. Normativ yoxlama sənədin məzmununun tədqiqini, onun normalara, qaydalara, təlimatlara (*material sərfi normaları, təbii itki normaları, qiymətin, dərəcələrin kəmiyyətinin və digər göstəricilərin uyğunluğu*) uyğunluğunun yoxlanılmasını əhatə edir.

3. Riyazi yoxlama sənədin sətir və sütunları üzrə göstəricilərin hesablanması düzgünlüyünün müəyyən edilməsindən ibarətdir (*şaquli və üfüqi hesablamalar, faizlərin və digər hesabi hərəkətlərin aparılması*).

Formal yoxlama nəticəsində yaxşı keyfiyyətli olmayan sənədlərin aşağıdakı əlamətləri müəyyən edilə bilər:

- ❑ müəyyən edilmiş qaydada təsdiq olunmamış formalı blankda, yaxud müəyyən edilməmiş üsulla sənədin hazırlanması;

- ❑ sənədin hər hansı bir, yaxud bir neçə rekvizitinin olmaması;
- ❑ şübhəli rekvizitlərin mövcudluğu (*ilkin olaraq maddi saxtakarlıq elementlərinin, əlavə yazıların, düzəlişlərin, pozuntuların olması*);
- ❑ sənəddə əlavə rekvizitlərin mövcudluğu (*məsələn, kənar yazılar və qeydlər, zərurət olmadığıda gerbli möhürün olması və s.*);
- ❑ sənədlərin tərtibinin, istifadəsinin və saxlanılmasının real vəziyyətinə uyğun gəlməyən kifayət qədər “yaxşı sənədlər” (*kağızın təmiz və əzilməmiş olması*);
- ❑ sənədin rekvizitləri arasında formal hesab edilən ziddiyyətlərin olması, yəni rekvizitlərin qeyri-adi əlaqəsi formasında məntiqi, yaxud normal təsərrüfat fəaliyyətinə zidd olan məntiqi ziddiyyətlərin mövcudluğu.

Formal yoxlama metodlarının uğurlu tətbiqi aşağıdakı amillərdən asılıdır:

- mühasibat sənədlərinin tərtib edilməsi qaydalarını bilmək;
- uçot prosesində “zəif nöqtələri” müəyyən etmək;
- yaxşı keyfiyyətli olmayan sənədlərin müəyyən edilməsinin praktikada yoxlanılmış (*aprobasiya edilmiş*) üsullarının tətbiqi;
- təsərrüfat əməliyyatlarının sənədlə tərtibi ardıcılığını və mühasibat sənədlərinin “hərəkət trayektoriyasını” bilmək;
- “zəif” təsərrüfat əməliyyatlarını bilmək.

Normativ yoxlama ilə müəyyən edilən yaxşı keyfiyyətli olmayan sənədlərin əlamətləri:

- mövcud qaydalar çərçivəsində təsərrüfat əməliyyatlarının digər ölçü göstəricilərinin (*kəmiyyət və dəyər ifadəsində*) tətbiq edilməsi;
- sənədlərin tərtibi zamanı əsas kimi digər norma və qaydalardan istifadə olunması;
- aralıq əməliyyatlar barədə məlumatların olmaması (*sənəd dövriyyəsi qrafikinə pozulması*).

Sənədlərdə hesabi yoxlama ilə müəyyən edilən saxtakarlıq növləri aşağıdakılardır:

- üfüqi sətirlər və şaquli sütunlar üzrə yekun məbləğlərin bilərəkdən qəsdən artırılması, yaxud azaldılması (*intellektual saxtakarlıq*);
- həm yekun məbləğlərdə, həm də ayrıca sətirlərdə və sütunlarda sonradan əlavə rəqəm və ştrixlərin yazılması (*maddi saxtakarlıq*).

Normativ metodun tətbiqini məhdudlaşdıran əsas amillər aşağıdakılardır:

- müxtəlif uçot sənədlərinin tərtibinin çoxlu sayda fəaliyyətdə olan qaydalarının mövcud olması (*ilk əvvəl onların məzmun hissəsi üzrə*);
- mühasibat uçotundan əlavə texnologiyaya, əmtəəşünaslığa, materialşünaslığa, iqtisadiyyata və konkret maddi istehsalın digər sahələrinə aid olan normativ materialların öyrənilməsinin zəruriliyi.

Riyazi yoxlamanın tətbiqini məhdudlaşdıran əsas amillər:

- faizlərdən, indekslərdən, müxtəlif normativlərdən və yalnız mütəxəssislər üçün açıq olan digər biliklərdən istifadənin zəruriliyi;

- bir sıra hallarda yekun məbləğlərin çıxarılmasının xüsusi qaydalarının olması (*artan yekunla və s.*).

### ***Qarşılıqlı əlaqəli sənədlərin yoxlanılması metodları.***

Qarşılıqlı əlaqəli sənədlərin yoxlanılmasının əsas metodlarına aşağıdakılar aid edilir:

Qarşılıqlı yoxlama eyni bir sənədin müxtəlif nüsxələrinin, qarşılıqlı nəzarət isə birbaşa, yaxud dolayı şəkildə yoxlanılan təsərrüfat əməliyyatlarını əks etdirən ən müxtəlif sənədlərin bir-biri ilə tutuşdurulması yolu ilə aparılır.

Qarşılıqlı yoxlama metodunun uğurlu tətbiqini təmin edən amillər aşağıdakılardır:

- ❑ sənəd dövriyyəsi qrafiki barədə bilgilər (*sənədin neçə nüsxəsi hazırlanır, kim onu tərtib edir, yoxlayır, emal edir, əməliyyatın aparılmasına icazə verir, sənədin müvafiq nüsxələri hansı qurumlara və kənar təşkilatlara göndərilir*);
- ❑ yoxlanılan və digər müəssisələrin işçiləri arasında sənədlərin məhv edilməsinə, yaxud onlarda olan vergi hüquq pozuntuları faktlarının itirilməsinə (*vergidən yayınma hallarının yox edilməsinə*) gətirib çıxara bilən mümkün sövdələşmələrin mövcudluğu, yaxud onların olmaması.

Qarşılıqlı yoxlama metodundan effektiv istifadə halları:

1) vergi ödəyicisi “öz” nüsxəsini məhv etmiş, lakin digər nüsxələr hələ də saxlanılmışdır;

2) saxtakarlığın edilməsi nəticəsində eyni bir sənədin müxtəlif nüsxələrinin məzmununda kənarlaşmalar aşkar edilmişdir.

Qarşılıqlı yoxlama metodunun tətbiqini məhdudlaşdıran amillər aşağıdakılardır:

- ❑ heç də bütün mühasibat sənədləri bir neçə nüsxədə tərtib edilmir (*məs., anbar uçotu kartoçkaları və s.*);
- ❑ eyni bir sənədin bütün nüsxələrində saxtakarlıq edilir (*məsələn, əmtəəsiz əməliyyatlar üzrə sənədlərin tərtibi zamanı*);
- ❑ iqtisadiyyatın ayrı-ayrı sahələrinin bir sıra müəssisələrində (*ilkin olaraq məişət xidməti sferasında*) sənədin bir nüsxəsi xidmət göstərilən şəxslərə verilir ki, bu da yoxlamayı çətinləşdirir.

Xronoloji, yaxud müqayisəli təhlilin tətbiqi yolu ilə müəyyən edilən saxtakarlıq əlaməti kimi müəssisənin fəaliyyətində qeyri-adi qanunauyğunluqların mövcudluğu hesab edilir ki, bunlar da tədqiq (*araşdırma*) əlamətləri, bəzi hallarda isə vergidən yayınma faktlarının sübutu kimi istifadə olunur.

Saxtakarlığın müəyyən edilmiş əlamətlərinin növündən asılı olaraq, qarşılıqlı fəaliyyətin aşağıdakı metodları tətbiq edilə bilər:

- sənədlərin hərtərəfli təhlili sənədlər “zəncirində” qırılmaların müəyyən edilməsinə imkan verir. O, birbaşa və əksinə olur. Birbaşa təhlildə yoxlama qiymətlilərin götürülməsinin yaranma mənbəyindən vergi hüquq pozuntusu faktının özünə qədər aparılır. Əksinə təhlil zamanı isə yoxlama vergi hüquq pozun-

tusu faktından başlayaraq bu hərəkətin törədilməsi imkanlarının yaranması mənbəyində aparılır;

➤ mövcud sənədlərin kombinəli şəkildə təhlili qarşılıqlı əlaqəli sənədlərin məzmununda ziddiyyətləri müəyyən etməyə imkan verir. O, tam və lokal ola bilər.

Tam təhlil qiymətlilərin hərəkətini ardıcıl olaraq əks etdirən bir-biri ilə qarşılıqlı əlaqəli bütün sənədlərin mərhələli təhlilini nəzərdə tutur.

Lokal təhlil ayrıca həlqədə sənədlərin bir-biri ilə uyğunsuzluğunu müəyyən etməyə imkan verir. Bu metod uyğunsuzluğun konkret alqoritmi müəyyən edildikdə sui-istifadə hallarının konkret miqyasını aşkar etmək üçün tətbiq edilir.

Qarşılıqlı nəzarət metodunun əsas üsulları aşağıdakılar hesab edilir:

1. Pul vəsaitlərinin və material qiymətlilərinin verilməsini əks etdirən sənədlərdəki məlumatlarla vəsaitlərin hesablanması və ödənilməsi, yaxud maddi qiymətlilərin verilməsi üçün əsas hesab edilən sənədlərdəki məlumatlarla müqayisə edilməsi.

2. Mal-material qiymətlilərinin alınmış-verilməsi əməliyyatlarını bilavasitə əks etdirən sənədlərdəki məlumatlarla bununla bağlı olan digər əməliyyatların həyata keçirilməsini əks etdirən sənədlərdəki məlumatların müqayisə edilməsi.

3. Uçot registrləri məlumatlarının ilkin sənədlərin məlumatlarına uyğunluğunun yoxlanılması.

4. Qiymətlilərin hərəkətini bilavasitə əks etdirən mədaxil-məxaric sənədlərinin məlumatlarının həmin əməliyyatları, lakin digər aspektdən əks etdirən sənədlərdəki məlumatlarla tutuşdurulması.

5. Mühasibat sənədlərinin ayrıca əməliyyatları əks etdirən istənilən qeyri-mühasibat sənədləri (*anbar və istehsal kartoçkalari, texnoloji xəritələr, nəqliyyat sənədləri, buraxılışlar və s.*) ilə tutuşdurulması.

6. Mühasibat uçotunun məlumatları ilə idarəetmə (*operativ*) uçot məlumatlarının müqayisələndirilməsi.

Qarşılıqlı nəzarət metodunun tətbiqi ilə həll olunan əsas vəzifələr aşağıdakılardır:

❖ vergi hüquq pozuntularının (*cinayətlərinin*) iştirakçılarının dairəsinin müəyyən edilməsi;

❖ saxta sənədlərin aşkar edilməsi;

❖ ləğv edilmiş, yaxud götürülmüş sənədin modelləşdirilməsi.

Qarşılıqlı nəzarət metodu ilə aşkar edilən sənədlərdə saxtakarlıq əlamətləri aşağıdakılardır:

1. Zəruri qarşılıqlı əlaqəli sənədlərin mövcud olmaması (*“sənədlər zəncirində” qırılmalar*).

2. Qarşılıqlı əlaqəli sənədlərin məzmununda ziddiyyətlərin olması.

Qarşılıqlı nəzarət metodunu tətbiq etməklə sənədin modelinin yaradılması aşağıdakılara imkan verir:

1) sənədin bütün rekvizitləri ilə bircə əsl məzmununun müəyyənəndirilməsi;

2) sənədin hansı rekvizitləri vergi hüquq pozuntusu iştirakçılarını onun məhv edilməsinə, yaxud təhrif olunmasına sövq etmişdir;

3) bilərəkdən itirilmiş, yaxud təhrif edilmiş sənəddə göstərilən təsərrüfat əməliyyatlarının hansı izləri (*göstəriciləri*) digər məlumat daşıyıcılarında (*sənədlər həlqəsində, yaxud dairəsində*) öz əksini tapa bilər.

Qarşılıqlı nəzarət metodunun tətbiqinin effektivliyinə təsir edən amillər:

1) vergi hüquq pozuntusunun predmeti və onun aşkar edilməsi üsulu barədə ilkin variantların irəli sürülməsi;

2) istehsalın hər bir mərhələsində (*tədarük, təchizat, nəqletmə, saxlama, təqdimetmə və s.*) mal-material qiymətlilərinin hərəkəti üzrə təsərrüfat əməliyyatlarının sənədli tərtibi xüsusiyyətləri barədə bilgilər;

3) komməriya, yaxud bank fəaliyyətinin həyata keçirilməsi zamanı maddi istehsal sferasında mal-material qiymətlilərinin hərəkəti xüsusiyyəti ilə tanış olma səviyyəsi;

4) konkret müəssisədə (*müəssisələr qrupunda*) sənəd dövriyyəsi qrafiki şəklində sənədli tərtibi xüsusiyyətlərinin reallaşdırılması.

### ***Uçot məlumatlarından istifadə etməklə istehsal sferasında vergi hüquq pozuntularının aşkar edilməsi.***

Sənaye müəssisəsində uçota alınmayan məhsulların təqdim edilməsi aşağıdakı üsullarla gizlədilər bilər:

- oğurlanmış mal-material dəyərlilərinin müəssisədən çıxarılması üçün müvəqqəti mühasibat sənədlərinin tərtib olunması;
- malgöndərən tərəfindən saxta məhsul qaytarmaları barədə qeydlər;
- mal-material qiymətlilərinin tullantılar adı altında müəssisədən çıxarılması;
- düzəlişlər və əlavətmələr yolu ilə (*miqdarda, çeşiddə, ölçü vahidində və s.*) sənədlərdə göstəricilərin yüksəldilməsi;
- eyni bir sənəd ilə uçota alınmayan məhsulun qanuni sənədləşdirilən məhsulla birgə çıxarılması.

Sənaye müəssisələrində əməyin ödənişi fondundan qeyri-qanuni istifadənin müəyyənəşdirilməsi zamanı istifadə olunan əsas qrup sənədlər:

- əməkhaqqının verilməsi üçün əsas kimi hesab edilən sənədlər (*tabellər, naryadlar*);
- əməkhaqqının hesablanması üçün əsas kimi sayılan ümumi sənədlər (*mexaniki hesablama şəraitində*);
- hesablama cədvəlləri;
- ödəniş cədvəlləri;
- kadr şöbəsinin (*bölməsinin*) sənədləri.

Sənaye istehsalı prosesində xammal və materialların məsrəfinin artırılmasının əsas üsulları:

- xammalın yüksək normalar üzrə istehsala silinməsi (*onun qənaəti nəzərə alınmadan*);
- xammalın faktiki sərfiyyat üzrə deyil, norma üzrə silinməsi. Belə ki, əksər hallarda müxtəlif səbəblər üzündən faktiki sərfiyyat normadan az olur;



- ❑ xammalın faktiki miqdarı aşan həddən artıq həcmdə zay məhsula, itkilərə, tullantılara silinməsi;
  - ❑ uçot sənədlərində zay olmuş eyni bir məmulatın (*məhsulun*) bir neçə dəfə göstərilməsi. Bunun nəticəsində uçota alınmayan artıq məhsul həcmi yaranır;
  - ❑ istehsal texnologiyasının pozulması (*xammalın daha ucuz xammalla əvəzlənməsi, temperatur rejiminin pozulması, örtüyün qalınlığının dəyişdirilməsi və s.*).
- Ərzaq məhsullarının istehsalı zamanı maddi xərclərin artırılmasının əsas üsulları:
- kolbasa məmulatına normadan artıq nişastanın, unun, duzun və digər xammalın əlavə edilməsi;
  - ət farşına subməhsulların (*ağ ciyərin və tullantı məhsullarının*) əlavə edilməsi;
  - qənnadı (şirniyyat) məmulatlarında şit yağın marqarinlə, piylə, bitki yağı ilə əvəzlənməsi;
  - kotlet, blinçik və s.-nin hazırlanması zamanı çörəyin, yaxud suxarının payının artırılması;
  - məhsulların rütubətinin yüksəldilməsi (*məsələn, şəkərin, şəkər tozunun, hissə veriləndən sonra ətin və balığın və s.*);
  - spirtin hazırlanması zamanı onun tündlüyünün, yaxud şərab məhsullarının istehsal zamanı şəkərliliyin azaldılması və s.

Məhsulun istehsalı və buraxılışı zamanı gəlirdən çıxılan xərclər barədə uçot məlumatlarının təhrif əlamətləri:

- ❑ ayrı-ayrı hesabat dövrlərində nəqliyyat xərclərinin qeyri-mütənasib (*qeyri-proporsional*) silinməsi;
- ❑ bitməmiş istehsal qalığının düzgün qiymətləndirilməməsi;
- ❑ mühasibat hesabları üzrə sənədsiz mühasibat yazılışlarının verilməsi (*tərtibi*);
- ❑ dolayı istehsal məsrəflərinin məhsul növləri üzrə qeyri-proporsional paylanması;
- ❑ düzgün olmayan kalkulyasiya hesabına buraxılan məhsulun faktiki maya dəyərinin yüksəldilməsi.

## 5. Nəticə

Tədqiqatda qaldırılan məsələlər əsasən iki qrup problemləri əhatə edir. Bunlardan birincisi vergi auditinin nəzəri-metodoloji məsələlərinin işlənməsi ilə bağlıdır, ikincisi isə təşkilati-metodiki xarakter daşıyan və effektiv vergi audit texnologiyasının işlənməsi üzrə məsələlərin həllinə yönəldilən problemlərdir.

Vergi auditinin nəzəri-metodoloji məsələlərinin işlənməsi ilə bağlı qeyd edilə bilər ki, yoxlanılan təsərrüfat subyektlərinin fəaliyyətinin məqsədli istiqamətlərindən asılı olmayaraq, vergi auditinin funksional təyinatına əsaslanan audit sisteminin qurulmasına və vergi auditinin mahiyyətinin aydınlaşdırılmasına yeni konseptual və metodoloji yanaşma işlənmişdir.

İkinci qrup məsələlərin təhlili təsərrüfat subyektlərinin vergi auditinin detallı metodikasının hazırlanmasına imkan vermişdir. Belə ki, tədqiqatın gedişində vergi auditinin həyata keçirilməsi zamanı audit risklərinin aradan qaldırılmasına yanaşmalar müəyyən edilmişdir. Eyni zamanda, təsərrüfat subyektləri tərəfindən daha tipik vergi hüquq pozuntuları təhlil edilərək sistemləşdirilmiş və onların aşkarlanması üzrə tövsiyələr verilmişdir ki, bu da vergi auditinin effektivliyinin və keyfiyyətinin yüksəldilməsinə imkan verən vergi audit metodikasının əsasını təşkil edir.

### **Ədəbiyyat siyahısı**

1. Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi. Bakı: CBS, 2009. 292 s.
2. “Vergi auditinin proseslər metodikası”. Bakı: CBS, 2009. 200 s.
3. Məmmədov F.Ə. və başqaları. “Vergilər və vergitutma”, Bakı: CBS, 2010. 512 s.
4. Kəlbəyev Y.A. “Fiskal siyasət və milli iqtisadiyyatın tənzimlənməsi problemləri”, Bakı: Təfəkkür NPM, 2005. 468 s.
5. “Налоговый контроль”. Под редакцией д.ю.н., проф. Ю.Ф. Кваши. М.: Юрист, 2001. 540 с.
6. Попонова Н.А., Нестеров Г.Г., Терзиди А.В. “Организация налогового учета и налогового контроля”. М.: Эксто, 2006. 624 с.

**Калбиев Яшар Атакиши оглы**

Доктор экономических наук  
Министерство по Налогам Азербайджанской Республики

**Организация работы по проверке документов бухгалтерского  
и налогового учета при проведении налогового аудита**

*Аннотация*

*Цель исследования* - разработка теоретических положений и практических рекомендаций по дальнейшему развитию аудиторских услуг и методики проверки документов бухгалтерского и налогового учета при налоговом аудите.

*Методология исследования* - сравнение, систематизация, анализ и синтез данных.

*Выводы исследования* - систематизированы типовые ошибки и нарушения, выявленные в документах бухгалтерского и налогового учета в ходе налогового аудита и даны рекомендации по их устранению.

*Ограничения исследования* - на основе зарубежного опыта требуется более расширенный и детальный анализ.

*Практическая значимость исследования* - основные рекомендации и положения ориентированы на их практическое использования при проведения налогового аудита.

*Оригинальность и научная новизна исследования* - разработка новой методики проверки документов бухгалтерского и налогового учета с учетом отраслевых особенностей.

**Ключевые слова:** *налоговый аудит, проверка кассовых и банковских документов, налоговые правонарушения, фальсификация документов.*

## **Kalbiyev Yashar Atakishi oğlu**

Doctor of Economic Sciences, Ministry of Taxes of Azerbaijan Republic

### **Organization of work on verification of documents of accounting and taxation in the tax audit**

#### *Abstract*

*Purpose* - development of theoretical and practical recommendations for the further development of auditing services and techniques for inspection of documents of the accounting and tax accounting for tax audits.

*Design/methodology* - comparison, classification, analysis and synthesis of data.

*Findings* - systematized type errors and irregularities identified in the documents of accounting and taxation during the tax audit and recommendations for their elimination.

*Research limitations/implications* - on the basis of international experience requires more extensive and detailed analysis.

*Practical implications* - key recommendations and regulations aimed at their practical use in conducting tax audits

*Originality/value* - development of new techniques for inspection of documents of accounting and taxation, taking into account sectoral characteristics.

**Keywords:** *tax audits, verification of cash and bank documents, tax violations, falsification of documents.*

**JEL Classification Codes:** E62, H21, H26, K34