

MÜHAZİRƏ 1

İQTİSADİ SAHƏDƏ CİNAYƏTKARLIĞA QARŞI MÜBARİZƏDƏ XÜSUSİ İQTİSADİ BİLİKLƏRDƏN İSTİFADƏ FORMALARI

PLAN

1. Xüsusi iqtisadi biliklər haqqında anlayış və onlardan istifadə formaları
2. Sənədli nəzarət haqqında anlayış
3. Faktiki nəzarət haqqında anlayış
4. Məhkəmə iqtisad ekspertizası haqqında anlayış

ƏDƏBİYYAT

1. Бочкова Л.И., Новак О.Э., Савинов С.В. Судебная бухгалтерия. М., 2007
2. Голубятников С.П., Леханова Е.С., Тимченко В.А. Судебная бухгалтерия. Издательство «Юридическая литература», М., 1998
3. Дмитриенко Т.М., Чаадаев С.Г. Судебная (правовая) бухгалтерия. Издательство «Проспект», М., 1999
4. Дубоносов Е.С. Судебная бухгалтерия. М., 2010
5. Пашюнас П.К. Судебная ревизия и судебно-экономические экспертизы. Издательство «МИНТИС», Вильнюс, 1990
6. Ş.Ş.Abdurəhmanov, Q.R.Rzayev. Məhkəmə mühasibatı. “Çıraq”, B., 2005

Müəssisə, təşkilat və birliklər ictimai fəaliyyət gedişində çoxsaylı təsərrüfat əməliyyatları həyata keçirirlər. Onların hər bir addımı təsərrüfat vasitələrinin həcmində, tərkibində, yerdəyişməsində və istifadəsində, habelə bu vasitələrin mənbələrində bu və ya digər dəyişikliklərə səbəb olur. Təsərrüfat əməliyyatları zamanı əsas və dövrüyyə fondları əldə olunur və istifadə edilir, işlər görülür və onlara görə haqq ödənilir, maddi qiymətlilərin alınması, hazır məhsulun satışı və sair hərəkətlər zəminində təsərrüfat subyektləri ilə müxtəlif münasibətlər yaranır. Başqa sözlə təsərrüfat əməliyyatları bütün istehsal, təchizat və satış proseslərini, daha doğrusu, maddi qiymətlilərin hərəkət və əvəzlənmə formalarını əks etdirirlər.

Təsərrüfat əməliyyatları müxtəlif əlamət və göstəricilərlə səciyyələnir. Əlamətlər müxtəlif təsərrüfat əməliyyatlarını keyfiyyətcə fərqləndirir və eyni zamanda onları ümumi elementlər, məsələn, qiymət, norma və sair üzrə birləşdirməyə və qruplaşdırmağa imkan verir. Göstəricilərlə təsərrüfat əməliyyatlarını natural, əmək və pul ölçüləri ilə kəmiyyətcə ifadə edirlər. Əlamət və göstəricilərin köməyi sayəsində təsərrüfat uçotunda müəssisənin istehsal və maliyyə təsərrüfat fəaliyyəti əks etdirilir. Hər bir iqtisadi göstərici müəyyən təsərrüfat əməliyyatları ilə sıx bağlılıqdadır. Onlar arasında uyğunsuzluğun meydana gəlməsi təsərrüfat əməliyyatları gedişində hüquq pozuntusunun törədilməsi faktını dolayısı ilə təsdiq edir. Uyğunsuzluq nə qədər ciddi olarsa, cinayətin əlamətləri, törədilmə üsulu və vurduğu ziyan bir o qədər aşkar olur. Başqa sözlə desək, cinayətin konkret törədilmə üsulu ilə onun iqtisadi göstəricilərdə əks olunma forması arasında qanunauyğun əlaqə mövcuddur. Hər bir konkret halda bu qanunauyğunluğu aşkar etmə üçün müvafiq xüsusi iqtisadi biliklər vacibdir.

Nə cinayət prosesual qanununda, nə də kriminalistika ədəbiyyatında xüsusi iqtisadi biliklərin dəqiq anlayışı yoxdur. Bəzi müəlliflərin fikrincə, xüsusi biliklər kütləvi yayılmış biliklər sırasına daxil deyillər. Başqa müəlliflər xüsusi bilikləri xüsusi peşə hazırlığı nəticəsində əldə olunan məlumatlar kimi nəzərdən keçirir, bir başqaları onları elmi və praktiki fəaliyyətin, digərləri peşə təcrübəsinin nəticəsi hesab edirlər. “Məhkəmə ekspertizasının əsas terminləri lüğəti”nin müəlliflərinin fikrincə, xüsusi biliklər – elm, texnika, incəsənət və ya sənətkarlıq sahələrində müvafiq şəxslərin istifadə etdiyi peşə bilikləridir.

Göstərilən fikirlər xüsusi biliklər məfhumunun ümumi anlayışını açıqlasa da, onları dəqiqləşdirmək hökmən lazımdır. Xüsusi biliklər məfhumu xüsusilik anlayışına yaxındır, amma onları tam eyni hesab etmək olmaz. Ensiklopedik mənbələrdə xüsusi biliklər bu və ya digər peşə çərçivəsində aparılan müəyyən fəaliyyət üçün zəruri olan xüsusi hazırlıq, iş təcrübəsi, bilik və vərdişlərin kompleksi kimi müəyyən olunur. Bu baxımdan, mütəxəssis, müfəttiş və ekspert nəinki xüsusi hazırlığa malik olmalı, həm də cinayət mühakimə icraatında xüsusi

biliklərin tətbiqi üçün xüsusi peşə vərdişləri ilə fərqlənməlidirlər. Fikrimizcə, cinayət mühakimə icraatında tətbiq edilən xüsusi biliklər xüsusi və peşə hazırlığı nəticəsində əldə edilən məlumatlar sistemidir. Belə məlumatların köməyi ilə cinayət işlərinin baxılması zamanı meydana çıxan istənilən məsələni həll etmək mümkündür.

Bazar iqtisadiyyatına keçid iqtisadiyyatın çoxşəkilliliyini artırmış, bölgü, mübadilə və istehlak proseslərini xeyli mürəkkəbləşdirmişdir. Bunun nəticəsidir ki, hazırda iqtisadçılar daha məhdud istiqamətlər üzrə ixtisaslaşır, iqtisad elmləri dövrün tələblərinə uyğun yeni təsnifat halına gəlirlər. Strukturun, o cümlədən infrastrukturun mürəkkəbləşməsi xüsusi iqtisadi biliklərin bütün sahələri üzrə eyni vaxtda peşəkar mütəxəssis olmaq imkanını getdikcə daha da azaldır.

İqtisadi elmlər müəyyən sahədə, yaxud istehsal və mübadilə sferasında iqtisadi münasibətlərə məxsus olan cəhətləri öyrənən bilik sahələrini özündə birləşdirir. İqtisad elmi cəmiyyətin iqtisadi sistemində, iqtisadi sahələrdə nəhayət ayrı-ayrı birliklərdə, müəssisə və təşkilatlarda gedən prosesləri tədqiq edir. Bu elmin predmeti istehsal, mübadilə və istehlakın fəaliyyət və inkişaf qanunauyğunluqları ilə formalarıdır.

İqtisadi biliklərin çoxsaylı sahələri üç əsas bölməyə ayrılır: 1) ümumi iqtisadi elmlər; 2) xüsusi (sahələrarası) iqtisad elmləri; 3) sahə iqtisad elmləri.

Ümumi iqtisad elmlərinə iqtisadi nəzəriyyə, iqtisadi elmlər tarixi, iqtisadi coğrafiya və sair aiddir. İqtisadi nəzəriyyə - bütün digər iqtisad elmlərinin özəyi, nəzəri və metodoloji bazasıdır. O, xüsusi və sahə iqtisad elmlərinə münasibətdə metodoloji funksiya yerinə yetirir, digər ümumi iqtisad elmləri ilə birlikdə, cəmiyyətin iqtisadi strukturunu həm nəzəri, həm də tarixi aspektdə bütöv bir tam halında öyrənir.

Xüsusi (sahələrarası) iqtisad elmləri iqtisadi həyatın ayrı-ayrı tərəflərini konkret nəzəri və tarixi kəşiddə öyrənir, iqtisadi qanunların konkret təzahür formalarını tədqiq edir. Bu elmlərə aiddir: iqtisadi tənzimləmə, maliyyə və kredit, mühasibat uçotu, statistika, əməyin iqtisadiyyatı və sair.

Sahə iqtisad elmləri təsərrüfatın ayrı-ayrı sahələrinin iqtisadi xüsusiyyətləri öyrənilər. Bunlar – sənaye, kənd təsərrüfatı, inşaat, nəqliyyat və sair sahələrin iqtisadiyyatıdır ki, onlar da öz növbələrində yarım sahələrə (məsələn, sənayedə - neft, kimya, yeyinti sənayesi və sair) bölünürlər. Xüsusi iqtisadi biliklərə tərif verərkən nəzərə almaq lazımdır ki, hər bir iqtisad elmi ayrı-ayrı hərəkətlərin formalarını, habelə bu hərəkətin bir sıra əlaqələrinin məcmuyu çıxış edir ki, o: 1) özünün daxili strukturu, özünün qanun və kateqoriyalarına məxsus sistemi ilə fərqlənən kifayət qədər bütöv və nisbi yarım sistemdən ibarət olur; 2) başqa elmlərin öyrənmədiyi obyektiv xassələrə malik olur; 3) səciyyəvi tədqiqat metodları tələb edir. Yalnız hər bir iqtisad elminin predmet və metodunun səciyyəviliyini nəzərə almaqla xüsusi iqtisadi biliklərin anlayışını müəyyən etmək və iqtisadi sahədəki cinayətlərin istintaqı və baxılması zamanı onların tətbiq hədlərini seçmək mümkündür. Bu hədlər istehsal, bölgü və istehlak prosesində birlik, müəssisə və cəmiyyətlərə maddi ziyan vuran iqtisadi proseslərin pozulma faktlarını aşkar etməklə müəyyən olunur.

İstintaq, məhkəmə və ekspert praktikasının öyrənilməsi göstərir ki, iqtisadi sahədəki cinayətlərin istintaqı və baxılması zamanı xüsusi iqtisadi biliklərin bütöv sistemi içərisindən hər şeydən əvvəl mühasibat uçotu, iqtisadi tənzim, maliyyə kredit, əməyin iqtisadiyyatı kimi elmləri tətbiq etmək lazım gəlir. Bununla əlaqədar, həmin elmlərdən hər birinin predmeti nəzərdən keçirilməlidir.

İqtisadiyyatın tənzimlənməsi elminin predmeti tənzim metodu və güstəriciləri, tənzim mexanizminin işlənilib hazırlanması və bu işin təşkilidir.

Bank kreditlərinin, pul vəsaitlərinin dövriyyəsi ilə əlaqədar meydana çıxan pul-kredit münasibətləri, onların yaranma və inkişaf qanunauyğunluqları maliyyə və kredit elminin predmetini təşkil edir.

Mühasibat uçotunun predmeti təsərrüfat fəaliyyəti gedişində fondların və vəsaitlərin vəziyyəti və istifadəsidir.

Əməyin iqtisadiyyatının predmeti - əmək resurslarından istifadə, əməyin planlaşdırılması, haqqının ödənilməsi, əmək haqqı fondundan istifadə, əmək məhsuldarlığının yüksəldilməsi və sairədən ibarətdir.

İstehsal prosesini, iqtisadi strukturu, istehsal güclərini və istehsal münasibətlərini, iqtisadiyyatın inkişaf miqyaslarını (iqtisadi artımı) əks etdirən iqtisadi göstəricilərin metodologiyası və sistemi, onların qurulma və təhlil üsulları iqtisadi statistika elminin predmetini təşkil edir.

Xüsusi iqtisad elmlər sıx bağlılıqdadır. Onlardan hər biri iqtisadi inkişafın gediş qanunauyğunluqlarını, tənzimin səmərəliliyinə təsirin forma və üsullarını öyrənirlər. Xüsusi iqtisad elmləri sahə iqtisad elmləri ilə sıx əlaqədə fəaliyyət göstərirlər. Məsələn, sənaye iqtisadiyyatı elmi iqtisadi tənzimin müvafiq bölmələrinin, əməyin iqtisadiyyatının və sairin integrasiyasının nəticəsidir. Və əksinə, iqtisadi tənzim özü sahə elmlərinin – sənaye iqtisadiyyatının, nəqliyyat iqtisadiyyatının və sairin müvafiq bölmələrinin vəhdəti kimi nəzərdən keçirilə bilər.

Buna görə də xüsusi iqtisadi biliklər anlayışı iqtisadi elmlərdən əxz edilən məlumatlarla yanaşı, sahə iqtisad elmlərindən əxz olunan məlumatları da özünə daxil edir. Lakin deyilənlər bu anlayışı tam əhatə etmir, buraya həm də nəzarətin (yoxlamanın) təşkili, taktikası və texnologiyası barədə məlumatların daxil edilmə məsələsi də nəzərdən keçirilməlidir.

Məlumdur ki, sahələrin, yarımsahələrin, birlik və müəssisələrin istehsal və maliyyə təsərrüfat fəaliyyəti prosesləri yoxlamaların köməyi ilə aydınlaşdırılır. Yoxlamanın aparılması iqtisadi əməliyyatların əsaslılığını və düzgünlüyünü, çatışmazlığı və pozuntuları aşkar etməyə, bunların aradan qaldırılması, qarşısının alınması üzrə tədbirlər sistemi hazırlamağa imkan verir.

Yoxlamanın səmərəli həyata keçirilməsi üçün həm sənəd, həm də faktiki üsul və metodlar sistemi mövcuddur.

Yoxlamanın sənədli metodlarına aşağıdakılar aiddir: 1) sənədlərin formal və hesabi yoxlanması; 2) sənədləşdirilmiş təsərrüfat əməliyyatlarının normativ yoxlaması; 3) məntiqi yoxlama; 4) qarşılıqlı yoxlama; 5) əks hesab üsulu (müəyyən növ məhsulun istehsalına əsassız olaraq silinmiş xammal və materialların miqdarını müəyyən etmək məqsədilə maddi məsrəflərin ilkin qiymətləri); 6) mühasibat uçotu hesablarının müxabirləşməsi məlumatlarına əsasən

təsərrüfat əməliyyatlarının əsaslığının qiymətləndirilməsi; 7) mal material qiymətliləri dövriyyəsinin balans əlaqələri (qalıqın təftiş dövründəki məsrəflərlə və təftiş gününə olan qalıqla tutuşdurulması); 8) müqayisə (yoxlama obyektlərinin onların oxşarlıq və fərqlərini aşkar etmək məqsədilə yoxlanması); 9) iqtisadi təhlilin texniki üsulları (təhlil, orta və nisbi kəmiyyətlər, qruplaşdırma, indeks metodu, korrelyasiya asılılıqları hesablaşması) və başqa iqtisadi-riyazi üsullar.

Faktiki yoxlama zamanı obyektlərin təbii forması tədqiq edilir. Faktiki yoxlama metodlarına aiddir: 1) inventarlaşdırma; 2) görülmüş işlərin yoxlama ölçüsü; 3) yerində müqayisə (maddi qiymətlərin saxlanma, qəbul, buraxılış qaydası və sair); 4) xammal və əsas materialların istehsala yoxlama buraxılışı (məhsul istehsalında xammal və material sərfi normalarının düzgünlüyü yoxlanılan zaman); 5) məhsulun, işlərin aşağı keyfiyyətinin, zay məhsulun əmələ gəlməsinin səbəblərini aşkar etmək üçün xammal və materialların keyfiyyətinin yoxlaması (laboratoriya analizi, texniki sınaq və sair); 6) hazır məhsulun və görülmüş işlərin keyfiyyətinin, maddi məsrəflərin və hazır məhsul çıxışının normativlərinin əsaslı olmasının, texnoloji rejimlərə riayət edilməsinin, məhsulun standartlara və texniki tələblərə uyğunluğunun ekspert yoxlaması (hər hansı sexdə, iş günündə müxtəlif normaların əsaslı olmasının yoxlaması).

Bu metodları bilmək müfəttiş, ekspert, iqtisadçı, habelə iqtisadi sahədəki cinayətlərin istintaqına və baxılmasına cəlb olunan digər mütəxəssislər üçün vacibdir.

İqtisadi bilikləri cinayət mühakimə icraatında tətbiq etmək üçün prosessual hüququn əsaslarına bələd olmaq zəruridir. Bu şəxslər, məsələn, təftiş və ekspert fəaliyyətinin prosessual qaydalarını bilməlidirlər. Onların əsasında müvafiq və ekspert metodikaları hazırlanır.

Bu xüsusda “məhkəmə mühasibatı” dərslisinin müəllifləri ilə razılaşmaq çətin ki, mümkün olsun. Onlar iddia edirlər ki, məhkəmə mühasibat ekspertizası yalnız mühasibat uçotu və cinayət (mülkü) proses nəzəriyyələrini qovuşmasında yerləşən kompleks elmdir. Çünki mühasibat biliklərinin taktiki tətbiq üsulları, təsərrüfat əməliyyatlarının tədqiqat metod və metodikaları kriminalistika sahəsinə aiddir.

Deyilənlər iqtisad ekspertizasının başqa növlərinə də şamil olunur, belə ki, ekspert metodikaları iqtisadi tənzimin, maliyyə və kreditin və yuxarıda göstərilən digər elmlərin, habelə yoxlama metodlarının kriminalistika məqsədlərilə emal etmək yolu ilə yaradılır.

Beləliklə, xüsusi iqtisadi biliklər anlayışı xüsusi (iqtisadiyyatın tənzimi, maliyyə və kredit, mühasibat uçotu, əməyin iqtisadiyyatı, iqtisadi statistika) və sahə iqtisad elmlərinin, yoxlamanın, cinayət (mülki) prosesin, kriminalistikanın, məhkəmə iqtisad ekspertizasının biliklərini özünə birləşdirir. Bu biliklər ixtisas və peşə hazırlığı nəticəsində əldə olunur və iqtisadi sahədəki cinayətlərin istintaqı və baxılması zamanı meydana çıxan məsələləri həll etməyə imkan yaradır. Bu biliklər ona görə “xüsusi” hesab olunur ki, onlar işlərin istintaqı və baxılması məqsədilə xüsusi iqtisadi metodların hazırlanmasında istifadə olunurlar.

İqtisadi sahədəki cinayətlərin istintaqı və baxılmasında xüsusi iqtisadi biliklərin istifadə formaları ayrıca yanaşma tələb edir.

Prosessual və kriminalistik ədəbiyyatlarda bu məsələ üzrə müxtəlif baxışlar mövcuddur. Bəzi müəlliflər qeyd edirlər ki, xüsusi iqtisadi biliklər yalnız ekspertiza formasında istifadə oluna bilərlər, digərləri hesab edirlər ki, istifadənin iki forması var: ekspertiza və istintaq hərəkətlərində mütəxəssisin iştirakı; bir qisim müəlliflər də üç formada göstərilər: müstəntiq tərəfindən, ekspert tərəfindən və mütəxəssis tərəfindən; nəhayət dördüncü qrup müəlliflər xüsusi iqtisadi biliklərin istifadə forması kimi təftişi qəbul edirlər.

Xüsusi iqtisadi biliklərin prosessual və qeyri-prosessual istifadə formalarını fərqləndirənlər də var. Qeyri-prosessual formaya – müxtəlif idarə və müfəttişliklərin, ekspertiza idarələrinin və sairin əməkdaşları tərəfindən aparılan təftişlər və yoxlamalar aid edilir. Belə bölgü üçün meyar xüsusi iqtisadi bilikləri tətbiq edən subyektin adi hüquqi mövqeyi, bu tətbiqin prosessual hüquqla tənzim olunma dərəcəsidir. Hesab edilir ki, bu bölgü üçün daha əlverişli meyar – ibtidai istintaqda və məhkəmədə müvafiq şəxslərin həll etdiyi məsələlər, habelə bu şəxslərin həmin məsələlərin xarakteri ilə şərtlənən hüquq və vəzifələridir.

Müəlliflərin hesab etdiyi kimi, burada xüsusi iqtisadi biliklərin tətbiq məqsədi və onların realizə üsulları hökmən nəzərə alınmalıdır.

Xüsusi biliklərin müstəntiq tərəfindən istifadəsinin özlüyündə xüsusi istifadə forması olması barədə fikirlər mübahisəlidir. Çünki burada söhbət aparıcı mütəxəssisin biliklərindən gedir. Müstəntiq, hakim xüsusi peşə biliklərinə malik olsalar da, onlar ekspert və ya müfəttişi əvəz etməyə haqlı deyillər. Çünki onlar öz tədqiqatlarının nəticələrini müstəqil mənbələrdən əldə edilən sübutlarda olduğu kimi, tam qərəzsizliklə qiymətləndirə bilməzlər. Buna görə də, qanun eyni bir şəxsin müstəntiq və həm də ekspert kimi fəaliyyət göstərməsinə imkan vermir.

Müstəntiq və hakim təhsil prosesində mühasibat uçotunun, təftişin və məhkəmə mühasibat ekspertizasının əsasları ilə tanış olurlar. Lakin belə ümumi tanışlıq sənədlərin müstəqil tədqiqini lazımi səviyyədə həyata keçirməyə təminat vermir. Öz mühasibat biliklərini müstəntiq və hakim sənədlərin toplanması və tədqiqi, mütəxəssislərin cəlb olunma zəruriliyinin və cəlb olunma formalarının müəyyən edilməsi, materialların hazırlanması və mühasibat ekspertizasının təyini, mütəxəssisdən alınmış məlumatların, müfəttişin əldə etdiyi nəticələrin və ekspertin rəyinin qiymətləndirilməsi üçün istifadə edirlər. Hər hansı iqtisad elminin əsaslarını bilmək müstəntiqə imkan verir ki, müfəttişin nəticəyə və ekspertin rəyə gəldiyi yolları qiymətləndirə bilsin.

Cinayət mühakimə icraatında xüsusi iqtisadi biliklərin istifadəsini, cinayət işi qaldırılanadək aparılan müxtəlif yoxlamaları, təftiş və ekspertizaları prosessual formalar hesab etmək düzgün deyildir. Axı belə hallarda xüsusi iqtisadi biliklərin istifadəsi cinayət prosessual qanunla tənzimlənmir və əlbəttə ki, cinayət mühakimə icratı çərçivəsinə daxil olmur.

Cinayət işi qaldırıldıqdan sonra müstəntiqin tələbi ilə keçirilən təftişin statusu barədə məsələ xeyli mürəkkəbdir.

Bir çox hallarda eyni bir məsələ üzrə və hərdən hətta eyni vaxtda təftiş, həm də iqtisad ekspertizası keçirilir. Bu zaman iqtisadçı ekspert müfəttişin artıq yoxlamış olduğu sənədləri nəzərdən keçirilir və yalnız müfəttişin gəldiyi nəticələri yoxlamaqla kifayətlənir. Beləliklə paradoksal vəziyyət yaranır: müstəntiq təftiş

aparılmasını tələb edir və eyni zamanda onun nəticələrinə bəri başdan etimadsızlıq göstərir. Bu, bir üsulla toplanmış faktiki məlumatların sübutedici qüvvəsini bu məlumatları toplamanın digər üsulunun nəticələri ilə birbaşa asılılığını yaradır. Belə praktika nə cinayət prosesual qanunun tələbləri ilə, nə hamılıqla qəbul edilən sübutlar nəzəriyyəsi ilə, nə istintaqa sərf olunan vaxtın, qüvvə və vəsaitlərin səmərəli istifadə tələbləri ilə bir araya sığmır.

Ötən illərin təcrübəsindəki məlum qüsurları nəzərə alaraq, bir sıra islahatların aparılması vacib sayılır. Əvvəla, cinayət işi qaldırıldıqdan sonra xüsusi mühasibat bilikləri ya müstəntiqin istintaq hərəkətlərində iştirakı formasında, ya da mühasibat ekspertizası formasında istifadə olunmalıdır. Bu tezisi praktikada həyata keçirmək üçün, mühasibat ekspertizası xeyli genişləndirilməli və sonra üç ardıcıl təkamül mərhələsi realizə olunmalıdır. Bu mərhələlərdən birincisində, əgər müvafiq məsələlər müfəttiş tərəfindən cinayət işi qaldırılanadək artıq tədqiq olunmuşdursa, təkrar təftiş aparılmasından imtina olunmalıdır. İkinci mərhələdə - materiallar əsasında cinayət işinin qaldırıldığı təftiş qeyri düzgün aparılmışdırsa, əlavə təftişdən imtina olunmalıdır. Üçüncü mərhələdə - cinayət işi təftiş aparılmadan, məsələn, inventarlaşdırma, təhvil-təslim və sairin materialları əsasında qaldırılırsa, təftişdən ümumiyyətlə imtina olunmalıdır.

Bu təkliflər qismən həyata keçməkdədir. Lakin vahid tənzim mexanizmi və elmi baza olmadığından mühasibat ekspertizasının təyin olunma praktikasını qaydaya salmaq hələ də müvəffəq olmamışdır.

Problemdən çıxış yolu axtaran bəzi müəlliflər ibtidai istintaqda təftişin aparılmasına yeni formada yanaşırlar. Müasir şərait üçün təklif olunur ki, problemin həlli məqsədilə seçilən üsul müfəttişlərin işinin ekspert iqtisadçılar tərəfindən təkrarlanmasını istisna etməli, onların hər birinin qüvvələrini cinayət işlərinin istintaqında səmərəli istifadə etməyə yol açmalıdır.

Təftişlərin və iqtisad ekspertizaların mövcud təyin olunma praktikası iqtisadi sahə cinayətlərinin çevik və keyfiyyətli istintaqı üçün optimal şərait təmin etmir. Boş yerə böyük miqdarda vəsaitlər sərf olunur, müstəntiq, müfəttiş və ekspertlərin

vaxtı itirilir. Bunun nəticəsidir ki, iqtisadi sahə cinayətlərinin, xüsusən də külli miqdarda talamaların istintaqı 2-3 il bəzən isə daha çox uzanır.

Təftişin və ekspertizanın təklif olunan birgə fəaliyyət mexanizmi praktikada qismən həyata keçirilir və onun nəzəri əsaslılığı bəzi prosesualistlər və kriminalistlər tərəfindən mübahisələndirilir. Onlar tənqidi mövqedə dayansalar da, hər halda öz fikirləri ilə bu problemə, yəni xüsusi iqtisadi biliklərin cinayət mühakimə icraatında istifadə olunma məsələlərinə müəyyən aydınlıq gətirmişlər. Məsələ ətrafında yaranmış diskussiya göstərmişdir ki, işlərin istintaqı və baxılması zamanı təftişlərin təyin olunma praktikası iqtisadi sahə cinayətlərinin vaxtında aşkarlanması və açılması yolunda maneəyə çevrilmişdir. Bu praktikanı kökündən dəyişmək üçün müəyyən olunmalıdır ki, hansı hallarda mustəntiq və ya mufəttişteftiş olmadan da kecinə biler hansı hallarda isə təftiş ya iqtisad ekspertizası zəruridir. Bu suallara ən inandırıcı cavab tapmaq üçün, birincisi, məhkəmə təftişinin mahiyyəti açıqlanmalı, ikincisi, xüsusi prosesual hərəkət kimi məhkəmə təftişinin məzmunu aşkar olunmalı, üçüncüsü, nəzəriyyədə hazırlanmış məhkəmə təftişi anlayışı qanuna daxil edilməli, dördüncüsü, təftişi ekspertizadan dəqiq ayırd etmək əsasında onların icraat praktikalarının təkmilləşdirilməsini nəzərdə tutan tövsiyələr verilməlidir.

Nəzəriyyədə müəyyən dərəcədə qəbul olunan mövqeyə görə, təftiş və digər yoxlamalar aparan şəxslərin hüquqi statusunu “məlumatlar verən şahid” kimi prosesual fiqurla bir araya gətirmək məqsədəuyğundur. Bu təklifi mümkün hesab etmirik, çünki mufəttiş cinayət barədə birbaşa informasiyaya malik olmadığından, şahidlik edə bilməz. Onun vəzifəsi artıq həyata keçmiş olan təsərrüfat əməliyyatlarına dair sənədləri təsdiq etməkdir. O, təqsirkarın hərəkətini yalnız sənəddə olan yazılara müvafiq dərk edir. Daha bir təklifdə təftiş aparatlarına təhqiqat orqanına aid hüquqların verilməsi məqsədəuyğun hesab edilir. Bununla da razılaşmaq olmaz, çünki təhqiqat yalnız sadə işlər üçün uğurlu istintaq forması ola bilər və iqtisadi sahə cinayətlərinin əksər hissəsi heç bir halda sadə cinayət hesab olunmur. Digər tərəfdən, təhqiqat orqanlarının dairəsini genişləndirmək demokratik hüquqi dövlət konsepsiyasına uyğun deyildir. Ən sonuncusu isə,

hazırda elə bir yoxlama təftiş orqanı yoxdur ki, onun üzərinə təhqiqat funksiyaları qoymaq mümkün olsun.

Beləliklə, xüsusi iqtisadi biliklərin cinayət mühakimə icraatında prosessual istifadə formaları aşağıdakılar ola bilər:

1. təftişin aparılması
2. məhkəmə iqtisad ekspertizaların aparılması
3. cinayət işlərinin istintaqında və baxılmasında iqtisadçı mütəxəssislərin iştirakı.

MÜHAZİRƏ 2

MƏHKƏMƏ MÜHASİBATININ PREDMETİ, METODLARI, OBYEKTləri VƏ VƏZİFƏLƏRİ

PLAN

1. Məhkəmə mühasibatın predmeti və metodları
2. Məhkəmə mühasibatının öyrənmə obyektləri və vəzifələri

ƏDƏBİYYAT

7. Бочкова Л.И., Новак О.Э., Савинов С.В. Судебная бухгалтерия. М., 2007
8. Голубятников С.А., Леханова Е.С., Тимченко В.А. Судебная бухгалтерия. Издательство «Юридическая литература», М., 1998
9. Дмитриенко Т.М. Чаадаев С.Г. Судебная (правовая) бухгалтерия. Издательство «Перспект», М., 1999
10. Дубоносов Е.С. Судебная бухгалтерия. М., 2010
11. Пашюнас П.К. Судебная ревизия и судебно-экономические экспертизы. Издательство «МИНТИС», Вильнюс, 1990
12. Ş.Ş. Abdurəhmanov, Q.R. Rzayev. Məhkəmə mühasibatı. “Çıraq”, B., 2005

Məhkəmə mühasibatının predmeti müxtəlif iqtisadi cinayətlərin, aşkar edilməsi zamanı hüquq praktikasında xüsusi mühasibat və iqtisadi biliklərdən

istifadə etməklə nəzəri və praktiki məsələlərin tədqiqatı və hazırlanmasından ibarətdir. Eyni zamanda iqtisadi cinayətlərin istintaqı zamanı alternativ olmayan məhkəmə mühasibatından istifadə olunur. Məhkəmə mühasibatı iqtisadi-hüquq elmi olmaqla hər birinin spesifik predmet və metodları olan aşağıdakı müstəqil elmlərdən ibarətdir:

1. Mühasibat uçotu
2. Sənədli təhlil
3. İqtisadi təhlil
4. Təftiş və nəzarət
5. Audit nəzarət
6. Məhkəmə-iqtisadi ekspertizaları və sair

Hər hansı təsərrüfat əməliyyatının yerinə yetirilməsi müvafiq sənədlərlə rəsmiləşdirilir. Bu prosesi üç mərhələyə bölmək olar.

Birinci mərhələ ilk uçot və mühasibat sənədlərindən yəni qaimələrdən, hesablardan, cədvəllərdən, orderlərdən və sairələrdən ibarətdir.

İkinci mərhələ sintetik və analitik uçot registrlərindən və həm də informasiyaları ümumiləşdirən mühasibat hesablarından ibarətdir.

Üçüncü mərhələ isə hesabatlar və mühasibat balansıdır.

Yuxarıda qeyd olunanları nəzərə alaraq demək lazımdır ki, hər hansı təsərrüfat əməliyyatları yerinə yetirildikcə onların rəsmiləşdirilməsi və lazım gəldikdə sübut etmək üçün müvafiq ilk uçot sənədləri tərtib olunur və hesabların müxabirləşməsi vasitəsi ilə həmin təsərrüfat əməliyyatlarının nəticələri uçot registrlərində (bir hesabın debetində digər hesabın kreditində) əks etdirilərək informasiyalar spesifik məzmunlarına görə sintetik və analitik hesablarda məlumatlar ümumiləşdirilir.

Beləliklə ayrı-ayrı hesabların ilk və son qalıqlarının məlumatları əsasında mühasibat balansı tərtib olunur. Belə olduğu halda ilk uçot sənədlərinin məlumatları uçot registrlərinin (mühasibat hesablarının) məlumatları və mühasibat hesabları məlumatları isə mühasibat hesabatlarının məlumatlarına bərabər olunmalıdır.

Qeyd etmək lazımdır ki, cinayətkarlar bütün informasiyaları falsifikasiya etmək imkanları yoxdur, çünki istər-istəməz törədilmiş cinayətlərin izi sənədlərdə qalmış olur. Ona görə informasiyaların tədqiqi zamanı bu cinayət izlərini aşkar etmək həmişə mümkündür. Bu məqsədlə məhkəmə mühasibatının metodlarını həm nəzəri və həm də praktiki cəhətdən mənimsəmək zərurət tələb edir. Ümumiyyətlə məhkəmə mühasibatının obyektlərinə iqtisadi xarakterli məlumatları əks etdirən aşağıdakılar aiddir:

1. Mühasibat balansı; müxtəlif hesabatlar;
2. Mühasibat hesabları;
3. Uçot registrləri;
4. Hesabatlar;
5. Plan və analitik ilk uçot sənədləri;
6. Təsərrüfat əməliyyatlarını dəyişdirmək məqsədi ilə pozitiv eləcə də neqativ formada əks etdirilən çoxsaylı qara qeydlər (qeyri-rəsmi qeydlər).

Məhkəmə mühasibatının əsas metodları hem onunun hem de iqtisadi ve muhasibat uçotu sahəsində dərin bilikləri və onların hüquqmühafizə orqanları fəaliyyətində istifadə edilməsini nəzərdə tutan dialektik metoddur. Məhkəmə mühasibatı hüquqşünaslar, ekspertlər, təftişçilər və mütəxəssislərin iqtisadi informasiyaların öyrəndikləri və apardıqları tədqiqat prosesində tətbiq etdikləri üsullara məxsusdur.

Məhkəmə mühasibatının xüsusi metodlarına aşağıdakılar aiddir:

- a) Mühasibat təhlili metodu;
- b) Sənədli təhlil metodu;
- c) İqtisadi təhlil metodu;
- d) Təsərrüfat əməliyyatlarının faktiki yoxlama metodu.

Mühasibat təhlili metodlarının nəzarət funksiyası elementlərindən yəni mühasibat balansı, mühasibat hesabları, əməliyyatların “ikili qeyd”i, qiymətləndirmə, kalkulyasiya, inventarizasiya, hesabatlar, sənədlər və sairələrə əsaslanır.

İqtisadi təhlil metodu texniki-iqtisadi göstəricilərin yəni məhsulun maya dəyərini, mənfəətin rentabelliliyin, hazır məhsulun, əmtəənin qiymətinin, resursların qarşılıqlı əlaqəli sisteminin ziddiyətli prinsiplərinə əsaslanır.

Sənədli təhlil metodu həm təsərrüfat praktikasında olan neqativ münasibətlər haqqında informasiyalı əks etdirən sənədlərin və həm də sənədlərin formal yoxlanılması, sənədlərin normativ məntiqi, arifmetik yoxlanılması, sənədlərin müqaisəli yoxlanılması, sənədlərin qarşılıqlı nəzarəti, sənədlər üzrə uçot qeydlərinin bərpası metodu, sənədlər üzrə əməliyyatların xronoloji analizi, sənədlərin müqaisəli təhlili, normalar üzrə kalkulyasiya metodu, qalıqların müqaisəli nəzarət metodunun iqtisadi və hüquqi qiymətləndirilməsi kompleksi əsasında qurulmuşdu.

Təsərrüfat əməliyyatlarının faktiki yoxlama metodu inventarizasiyanı istehsalata xam malın buraxılmasına nəzarəti, məsulun buraxılma partiyasına nəzarəti, tədarükə nəzarəti, baxışı, müayinəni və başqalarını özündə əks etdirir.

Məhkəmə mühasibatının üç aşağıdakı vəzifələri vardır:

1. İqtisadi cinayətkarlıqla əlaqədar qanunazidd təsərrüfat əməliyyatlarının, təsərrüfat fəaliyyətində çatışmazlıqların və s. aşkar edilməsi və qanunsuz kənarlaşmaların aradan qaldırılması yolu ilə ölkə iqtisadiyyatının inkişafına zəmin yaratmaq.

2. Təftişin, inventarizasiyanın, məhkəmə iqtisad ekspertizalarının aparılması vasitəsi ilə sənədlər üzrə iqtisadi cinayətkarlığın aşkar edilməsində hüquq mühafizə orqanlarına kömək etmək.

3. İqtisadi cinayətlərin törədilməsinə şərait yaradan faktorların aşkar edilməsi iqtisadi sahədə cinayətlərin törədilməsinin qarşısının alınması üçün təkliflər və tədbirlərin işlənilib hazırlanması.

MÜHAZİRƏ 3

MÜHASİBAT BALANSI VƏ ONUN MƏLUMATLARININ DAXİLİ VƏ XARİCİ ORQANLAR ÜÇÜN ƏHƏMİYYƏTİ

PLAN

1. Mühasibat balansı haqqında anlayış və iqtisadi sahədə cinayətlərin istintaqında onun əhəmiyyəti.
2. Təsərrüfat əməliyyatları nəticəsində balansda baş verilən dəyişikliklər

ƏDƏBİYYAT

- 13.Бочкова Л.И., Новак О.Э., Савинов С.В. Судебная бухгалтерия. М., 2007
- 14.Голубятников С.П., Леханова Е.С., Тимченко В.А. Судебная бухгалтерия. Издательство «Юридическая литература», М., 1998
- 15.Дмитриенко Т.М. Чаадаев С.Г. Судебная (правовая) бухгалтерия. Издательство «Перспект», М., 1999
- 16.Дубоносов Е.С. Судебная бухгалтерия. М., 2010
- 17.Пашюнас П.К. Судебная ревизия и судебно-экономические экспертизы. Издательство «МИНТИС», Вильнюс, 1990
- 18.Ş.Ş.Abdurəhmanov, Q.R.Rzayev. Məhkəmə mühasibatı. “Çıraq”, B., 2005

Mühasibat balansı hər hansı bir müəssisənin ümumilikdə vəsait və bu vəsaitlərin yaranma mənbələrini hər hansı bir tarixə, adətən hesabat dövrünün sonuna qalığını özündə əks etdirən hüquqi sənəddir.

Balans, mühasibat hesabatının mühüm hissəsidir. Balansda təsərrüfat ehtiyatları, təsərrüfat hesabat münasibətləri, müəssisələrin dövlət büdcəsi ilə, kredit idarələri ilə əlaqələri, onların maliyyə fəaliyyətinin nəticələri ümumiləşdirilmiş göstəricilərlə əks etdirilir.

Müəssisənin sərəncamında olan bütün vəsait mühasibat uçotunda əks etdirilir və balansda ayrı-ayrı maddələrdə göstərilir.

Balansın quruluşu müəssisənin maliyyə vəziyyətini təhlil edir, onun öz dövrüyyə vəsaitini aşkar çıxarmaq, bank ssudalarının kreditləşdirilən obyektlərə uyğun gəlməsini müəyyən etmək, hesablaşma münasibətlərini və vəsaitdən məqsəduyğun istifadə edilməsini yoxlamaq məqsədlərinə xidmət etməlidir.

Müəssisənin əmlak vəziyyətinin tam hərtərəfli əhatə edib, qeydiyyat aparılması məqsədi ilə, balans öz quruluşuna görə iki hissədən ibarətdir: aktiv və passiv.

Aktiv və passivdə müəssisənin eyni məbləğdə olan əmlak səviyyəsi iki nöqteyi-nəzərdən xarakterizə olunur. Aktiv əmlakın tərkibini və yerləşməsini, passiv isə əmlakın yaranmasının mənbələrini əks etdirir.

Aktivdə göstərilən əmlak öz tərkibinə görə üç bölməyə bölünür. Müəssisə balansının birinci bölməsində “Əsas vəsaitlər və büdcə dövründən kənar aktivlər”, ikinci bölmədə “Ehtiyatlar və məsrəflər”, üçüncü bölmədə “pul vəsaitləri”, hesablaşmalar və s. aktivlər yerləşir.

Əsas vəsaitlərə aiddir: binalar, maşınlar, bütün avadanlıqlar, istismarı bir ildən az olmayan digər dəzgahlar və inventar.

Əsas vəsaitlərin dəyəri tədricən istehsal olunan məhsulun maya dəyərində oturur.

Dövriyyə vəsaitləri əsas vəsaitlərdən fərqli olaraq, istehsal prosesində iştirak edir, bir dövriyyədən sonra öz formasını dəyişir. Məsələn, xammal və materiallar məhsula çevrilir, satılan məhsulun pulu təzədən müəssisəyə qayıdır.

Passivdə əks olunan vəsaitlər əmələ gəlmə mənbələrinə görə iki qrupa bölünürlər: birinci qrupda “xüsusi vəsaitlərin mənbələri”, ikinci qrupda isə “hesablaşmalar və s. passivlər” yerləşir.

Birinci qrup mənbələrin arasında “Nizamnamə kapitalı” mərkəzi yer tutur. Dövlət müəssisəsi yarananda nizamnamə fondu dövlət tərəfindən müəyyən edilir və verilir, tədricən müəssisənin mənfəəti nəticəsində çoxalır, bəzi hallarda mənfəəti olmayan müəssisələrə dövlət ildə dotasiya ayırır.

Fərdi müəssisələr, firmalar, müştərək müəssisələr, qeyri-istehsal və təmin edən subyektlər yaradılarkən, “Nizamnamə fondu” təsisçilər tərəfindən yaradılır və mənfəətin hesabına çoxalır.

Müəssisələrin əmlakı (vəsaiti) balansda olan pul formasında göstərilir.

Balansın aktivi aşağıdakı suallara cavab verir:

1. Müəssisənin sərəncamında nə qədər vəsait var?

2.Vəsaitin tərkibi necədir?

3.Faktiki onlar hansı məqsədlər üçün istifadə olunurlar?

Müəssisənin balansının aktivini öyrənməklə onun əmlak vəziyyəti barədə dəqiq bir nəticəyə gəlmək olmur. Çünki onu öyrənməklə aşağıdakı suallara cavab almaq olmur:

1.Aktivdə əks olunan əmlak kimə məxsusdur (özünüdür, borca alınıb)?

2.Əmlakın əmələ gəlmə mənbələri hansılardır?

3.Göstərilən əmlakın təyinat məqsədi hansılardır?

Həmin suallara cavab balansın passivində göstərilir (göstərilir ki, əmlakın bir hissəsi onundur, bir hissəsi dövlət tərəfindən əsaslı təmir üçün ayrılıb, bir hissəsini bank borc verib).

Öz əmlakının bir hissəsinin yaranma mənbəyi dövlət tərəfindən verilməsi, digər hissəsinin mənfəətindən artırılması, borc alınmış, bank tərəfindən ssuda verilib, bir hissəsi kiməsə kreditor borcludur və s.

Bələ bir nəticəyə gəlmək olar ki, müəssisənin əmlakının faktiki hansı məqsədlər üçün istifadə olduğunu balansın aktivini göstərir. Passiv isə göstərir ki, hansı məqsədlər üçün istifadə olunmalıdır.

Beləliklə, biz aydınlaşdırdıq ki, balans tərtib olunarkən müəssisənin hər hansı bir tarixə olan əmlak vəziyyəti pul məbləğində əks etdirilir.

İlk baxışdan düşünmək olar ki, guya müəssisənin əmlakı hərəkətsiz vəziyyətdədir. Əslində isə əmlak daim hərəkətdədir. Müəssisələrdə aparılan təsərrüfat və maliyyə əməliyyatları həmin hərəkəti göstərir.

Hər bir təsərrüfat və maliyyə əməliyyatları hesablar vasitəsi ilə balansın müvafiq maddələrində öz əksini tapır. Belə qeydiyyatlar balansın bəzi maddələrinin azalıb, digər maddələrinin artmasına səbəb olur.

Gün ərzində müəssisə və idarələrdə mütəmadi təsərrüfat və maliyyə əməliyyatları keçirilir, lakin onların sayından asılı olmayaraq, onlar balansda aşağıda sadalanan 4 cür dəyişikliklər əmələ gətirir.

1.Balansın aktivində olan dəyişikliklər. Onlar aktiv maddələrin məbləğinin birinin çoxalması, o birinin isə azalması nəticəsində baş verir. Məsələn, bankdan

300 00 manat pul alınanda aktivin iki hesabında dəyişikliklər olur. “Hesablaşma hesabı” azalır, “Kassa” hesabı isə həmin məbləğdə çoxalır. Balansın yekunu isə dəyişmir. Bu dəyişikliyi aşağıdakı düsturla (formula) ifadə etmək olar: A-M-M-P (aktiv-məbləğ-məbləğ-passiv).

2.Balansın passivində olan dəyişikliklər – bir maddənin çoxalması, o birinin isə azalması. Məsələn, mənfəət hesabına müəssisənin “Nizamnamə fondu” artır, “mənfəət” maddəsi isə azalır. Bu dəyişikliklər balansın passiv hissələrinə aiddir və mənbələrin bir formadan o biri formaya keçməsinə göstərir.

Bu dəyişikliklər aşağıdakı düsturla ifadə olunur: A-P-M-M. Göstərilən düsturda “Nizamnamə” fondu çoxalır, “mənfəət” maddəsi isə azalır, yəni aktiv və passiv hissələrin tarazlığı yaranır.

3.Balansın aktiv və passiv hissələrinin çoxalmağa tərəf dəyişilməsi. Belə dəyişikliyi müəssisənin elə təsərrüfat və maliyyə əməliyyatları yaradır ki, onların nəticəsində müəssisənin əmlakı çoxalır. Məsələn, müəssisə bankdan kredit alıb, öz “hesablaşma” hesabına keçirir. Deməli, aktivdə “hesablaşma” hesabı artır, passivdə isə “bankın qısa müddətli bank kreditləri” maddəsi də artır. Göstərilən dəyişikliyi aşağıdakı düsturla ifadə etmək olar: A-M-P-M.

4.Balansın aktiv və passivinin azalmağa doğru dəyişilməsi. Belə dəyişikliklər müəssisənin əmlakının kənarlaşdırılması, müəssisənin borclarının qaytarılması ilə əlaqədardır. Məsələn, bankdan “hesablaşma” hesabından borcu qaytarmaq üçün podratçılara pul köçürülür. Belə dəyişikliklər nəticəsində balansın yekunu azalır, həmçinin müəssisənin əmlakı azalır: A-M-P-M. “Hesablaşma” hesabı azalır, həmçinin “Podratçılarla hesablaşmalar” maddəsində olan məbləğ də azalır, balans tarazlığı qalır.

Göstərilənlərə əsasən belə nəticəyə gəlmək olar:

1.Hər hansı bir maliyyə və təsərrüfat əməliyyatları zamanı eyni vaxtda balansın iki maddəsinə toxunulur və qeyd olunan dörd dəyişiklikdən birini yaradır.

2.Hər hansı bir əməliyyatdan sonra balansın aktiv və passiv hissələrin tarazlığı pozulmur.

3. Balans yekununun dəyişməsi o vaxt yaranır ki, əməliyyatlar balansın iki hissəsinə də toxunsun.

Balansın tərtibi keyfiyyətini və düzgünlüyünü yoxlamaqdan ötrü balansın hər maddəsi üzrə inventarizasiya aparılır. Belə ki, balansın aktiv hissəsində yerləşmiş bir çox maddələri faktiki yerlərdə yoxlanılıb üzləşdirmək mümkündür. Aktiv hissənin bir çox maddələri, eləcə də passiv hissəsindəki maddələri ayrı-ayrılıqda sənədlər üzrə, digər təşkilat və idarələrlə üzləşdirmə aktları ilə yoxlanıb araşdırmaq mümkündür. Balansın tərkibi keyfiyyətini yoxlamaq üçün onun maddələrini təsdiq edən sənəd və hesabatlara müraciət etmək vacibdir.

Bir çox hallarda təsərrüfat sistemində yol verilmiş cinayət tərkibli halları örtbasdır etmək üçün balans maddələri pərdələnir, yəni tarazlıq yaratmaq üçün balans maddələri saxtalaşdırılır və ya məbləğ azaldılır, yaxud artırılır. Belə halları aşkar etmək üçün balansı təşkil edən sənədlərin araşdırılması vacibdir, bəzi maddələri əlaqəli təşkilatlarla üzləşdirmək cinayət hallarının aşkar edilməsində mühüm rol oynayır.

MÜHAZİRƏ 4

MÜHASİBAT UÇOT HESABLARI VƏ ONLARIN BALANSLA QARŞILIQLI ƏLAQƏSİ. SİNTETİK VƏ ANALİTİK UÇOTLAR VƏ ONLARIN QARŞILIQLI ƏLAQƏLƏRİ

PLAN

1. Mühasibat uçotu hesabları haqqında anlayış və onların formaları.
2. Mühasibat uçotu hesabları planı, uçotun təşkili əsasları haqqında

ƏDƏBİYYAT

19. Бочкова Л.И., Новак О.Э., Савинов С.В. Судебная бухгалтерия. М., 2007
20. Голубятников С.П., Леханова Е.С., Тимченко В.А. Судебная бухгалтерия. Издательство «Юридическая литература», М., 1998
21. Дмитриенко Т.М. Чаадаев С.Г. Судебная (правовая) бухгалтерия. Издательство «Перспект», М., 1999

22.Дубоносов Е.С. Судебная бухгалтерия. М., 2010

23.Пашюнас П.К. Судебная ревизия и судебно-экономические экспертизы. Издательство «МИНТИС», Вильнюс, 1990

24.Ş.Ş.Abdurəhmanov, Q.R.Rzayev. Məhkəmə mühasibatı. “Çıraq”, B., 2005

Balans müəssisənin hər hansı bir müddətə olan əmlak vəziyyətini əks etdirir. Balans vasitəsilə maddi sərvətlərin (əmlakın) hərəkətini və onların əmələ gəlmə mənbələrinin ay ərzində qeydə alınmasını nizamlamaq qeyri-mümkündür. Çünki onda hər bir əməliyyatdan sonra balans tərtib etmək lazımdır.

Ona görə də müəssisə və idarələrdə gündəlik əməliyyatların qeydə alınması, müəssisənin əmlak tərkibinin və onun mənbələrinin qeydiyyatı mühasibat uçotu metodunun digər elementləri olan cari uçotun hesabları ilə tənzimlənir.

Müəssisənin əmlakının və onun mənbələrinin iqtisadi eynicinsli qruplarda birləşdirilməsi hesabların köməyi ilə aparılır. Məsələn, müəssisənin kassada olan pul vəsaitləri “Kassa” (50) hesabı, bankda olan hesablaşma hesabında (51) isə müəssisəyə başqa yerdən gələn, müəssisə tərəfindən köçürülüb orada saxlanılan bütün pul vəsaitləri qruplaşdırılıb uçota alınır.

Mühasibat hesabı, elmi surətdə qruplaşdırılmış hesab qeydlərinin məcmusundan irəli gələn göstəricilər sistemindən ibarətdir. Bu qeydlər təsdiqləndirici mühasibat sənədlərinə əsaslanır. Məlum olduğu kimi təsərrüfatda istehsal, təchizat və məhsul satışı, mal dövriyyəsi, xərclər, maliyyə nəticələri və hesablaşma kredit münasibətləri əməliyyatları öz əksini həmin sənədlərdə tapır.

Mühasibat hesabatının quruluşu və onun göstəricilərinin məzmunu statistik cəhətdən əsaslandırılmışdır və təsərrüfat fəaliyyətini iqtisadi cəhətdən düzgün əks etdirmək tələbinə uyğun olmalıdır.

Təsərrüfat əməliyyatları ilkin sənədlərdə öz əksini analitik formada tapır, hesabatlarda isə qrup şəklində qəbul edilmiş hesab nömrələrində əks etdirilir.

Maliyyə Nazirliyinin qəbul etdiyi və dünya hesabat formalarına uyğunlaşdırılmış bu hesab nömrələri hər bir əməliyyatı konkret formasında özündə

əks etdirir. Hesabların nömrələri (kodları) var və onlara misal olaraq aşağıdakıları göstərmək olar:

- 01 - əsas vəsaitlər
- 02 – amortizasiya
- 08 – kapital qoyuluşu
- 10 – materiallar
- 12 – az qiymətli tez köhnələn əşyalar
- 13 – az qiymətli tez köhnələn əşyaların köhnəlməsi
- 20 - əsas istehsal
- 23 – köməkli istehsal
- 50 – kassa
- 51 – hesablaşma hesabı
- 60 – mal satan və podratçılarla hesablaşmalar
- 61 – verilmiş avanslar üzrə hesablaşmalar
- 68 – büdcə ilə hesablaşmalar
- 90 – qısa müddətli ssuda və s. göstərmək olar.

Bu və digər hesab nömrələri “Mühasibat uçotunun hesablar planında” cəmləşmişdir.

Bu hesabların köməyi ilə mühasibat qeydiyyatında təsərrüfat fəaliyyəti ikili yazılış qaydası ilə əks etdirilir, beləliklə də müəssisənin təsərrüfat fəaliyyətinə nəzarət edilir.

Hesablar iki hissədən ibarətdir: sol tərəfi “debet”, sağ tərəfi isə “kredit” adlanır.

Hesabların debetində əks etdirilən hər bir təsərrüfat əməliyyatı digər bir hesabın kreditində öz əksini tapmalıdır və ya əksinə.

Məsələn, müəssisəyə 700 milyon manat məbləğində əsas vəsait alınmışdır. Bu 700 milyon manat 01 - əsas vəsait debetində 85 – Nizamnamə fondunun kreditində öz əksini tapmalıdır və ya riyazi qaydada

01

85

_D_1_K_

_D_1_K_

| | | | |
|-----|---|---|-----|
| 1 | | 1 | |
| 700 | 1 | 1 | 700 |
| 1 | | 1 | |

Təsərrüfat əməliyyatında elə hallar baş verir ki, bir hesabın debeti bir neçə hesabın kreditini özündə əks etdirir və ya əksinə.

Məsələn, hər hansı bir istehsal sahəsinə aşağıdakı miqdarda xərclər olunmuşdur.

| | |
|-----------------|-------------|
| Material | 500 min man |
| Nəqliyyat xərci | 800 min man |
| Əmək haqqı | 400 min man |
| Sosial ayırma | 140 min man |
| Amortizasiya | 100 min man |

| 10 | | 60 | | 70 | | 20 | |
|----|-----|----|-----|----|-----|-----|---|
| D | K | D | K | D | K | D | K |
| | | | | | | 500 | |
| | 500 | | 800 | | 400 | 800 | |
| | | | | | | 400 | |
| | | | | | | 140 | |
| | | | | | | 100 | |

| 69 | | 02 | |
|----|-----|----|-----|
| D | K | D | K |
| | 140 | | 100 |

Məsələn, keçirilmiş əməliyyat hesablarda ikili yazılış üsulu ilə aşağıdakı kimi öz əksini tapır.

| | |
|---------------------------------|--------------|
| Material | -900 min man |
| Az qiymətli tez köhnələn mallar | -200 min man |
| Nəqliyyat xidməti | -300 min man |

| D 60 K | | D 10 K | | D 12 K | | D 20 K | |
|--------|-----|--------|--|--------|--|--------|--|
| | | | | | | | |
| | 900 | 900 | | 200 | | 300 | |
| | | | | | | | |
| | 200 | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | 300 | | | | | | |

Yuxarıda göstərilən misallardan görünür ki, bütün hesablar üzrə qarşılıqlı olaraq debet və kredit tam şəkildə bağlanaraq bir-birini tamamlayırlar və bir-birinə nəzarət edirlər.

Mühasibat qeydiyyatının hesab nömrələrində əks etdirilməsi bu hesablar arasında əlaqələr vasitəsi ilə həyata keçirilir. Bu hesablar bir-birinə birbaşa əlaqəli olan müxabir hesablar, eləcə də bir hesab bir neçə hesabla əlaqəli olur ki, bu cür hesablar müxabiredici hesablar adlanır.

Məsələn, bankda olan hesablaşma hesabından kassaya 200 min manat pulun alınması:

| D 51 K | | D 50 K | |
|--------|-----|--------|--|
| | | | |
| | 200 | 200 | |
| | | | |

d-t 50 – 51 k-t

Məsələn, kassadan 100 min manat əmək haqqı 100 min manat isə təqaüd ödənilmişdir.

| D 50 K | | D 70 K | | D 70 K | |
|--------|-----|--------|--|--------|--|
| | | | | | |
| | 200 | 100 | | 100 | |
| | | | | | |

D-t -70-50 k-t

D-t -76-50 k-t

Hesabların adları da balansın maddələrinin adları ilə uyğun gəlir. Bu qanunauyğun prosesdir, çünki hesabda olan məbləğlər sonradan balansın ona uyğun olan maddəsində cəmləşir.

Təcrübədə bir mühasibat hesabı balansın bir maddəsi ilə uyğun gəlir, lakin ola bilsin ki, bir hesab özündə balansın bir neçə maddəsinin məlumatlarını cəmləşdirir. Məsələn, “Xammal və materiallar” hesabında xammal, əsas materiallar, alınmış yarımfabrikantlar, köməkçi materiallar, ehtiyat və kənd təsərrüfatı malları, tara və s. nəzərdə tutulur. Göstərilən əmlak növləri isə balansın ayrı-ayrı maddələrində göstərilir.

Beləliklə, mühasibat hesabları müəssisə əmlakının, onun əmələ gəlmə mənbələrinin, təsərrüfat əməliyyatlarının iqtisadi qruplaşdırılma üsuludur.

Təcrübədə hesablar cədvəllərə oxşayırlar, formaları isə müxtəlifdir. Əmlak dövriyyəsinin hesabda qeyd edilməsi mümkün olsun deyə cədvəl iki hissəyə bölünür: sol tərəfi “debet” (latınca o borcludur), sağ tərəfi isə “kredit” (latınca borc, ssuda) adlanırlar.

Hesabların təyinatına və təsərrüfat fəaliyyətində oynadığı roluna görə müxtəlif təsnifatlar var.

Balansa münasibətinə görə hesablar:

1.Aktiv hesablara; 2.Passiv hesablara bölünürlər.

Bu hesablar üzrə yazılışların düzgün verilməməsi və ya saxtalaşdırılması təsərrüfat fəaliyyətində baş vermiş cinayətlərin pərdələnməsinə xidmət edir. Məhkəmə mühasibatı kursu bu hesablarda təsərrüfat əməliyyatlarının düzgün əks etdirilməsi, tərtibi keyfiyyətlərinə nəzarət edilməsi və yoxlanılması qaydalarını öyrənir və gələcək hüquqşünaslar tərəfindən iqtisadi sahələrdə törədilən cinayətlərin açılmasında və istintaqında köməklik göstərir.

Mühasibat uçotunun bütün hesabları təyinatına görə iki qrupa bölünürlər:

1.Müəssisənin əmlakını (vəsaitlərini) əks etdirən hesablara aktiv hesablar deyilir, buraya əsas vəsaitlər, xammal və s. materiallar aiddir.

2. İkinci qrup hesablarda əmlak və vəsaitlərin mənbələrinin hərəkəti əks olunur ki, onlar passiv hesablar adlanırlar. Nizamnamə fondunu, gəlirləri, bankın qısa müddətli ssudalarını və s. bura aid etmək olar.

Hər iki növ hesabların quruluşu eynidir.

Təsərrüfat və maliyyə əməliyyatları hesablarda qəbul edilmiş qaydalarda qeyd olunurlar.

Aktiv və passiv hesablarda qeydiyyatın aparılması eyni deyil.

İlkin qalıqlar (saldo) aktiv hesabın debetində əks olunur.

Saldo balansın aktiv hesabından götürülür.

Məsələn, balansın aktivində “kassa” hesabında 100 000 man. var idisə, onu ilkin qalıq (saldo) kimi kassa hesabının debetində göstərmək lazımdır. Sonradan isə kassada olan bütün çoxalmalar həmin hissədə göstərilir. Bankdan gələn, vətəndaşlardan qəbul olunan, mağaza və köşklərdən axşam kassaya təhvil verilən pullar orada göstərilir. Hesabların debetində əks olunmuş təsərrüfat və maliyyə əməliyyatlarının məbləği debitor dövriyyəsi adlanır.

Aktiv hesabların kreditində isə debetdə göstərilən məbləğin azaldılması əks etdirilir. Məsələn, əgər kassadan mal almaq üçün fəhlə və qulluqçulara pul verillirsə, həmin məbləğ “kassa” hesabının kreditində göstərilir.

Passiv hesabların kreditində nələr göstərilir?

Balansın passivindən götürülən ilkin hesablaşma (saldo). Məsələn, balansın “kreditorlar” hesabında olan məbləğ “kreditorlarla hesablaşma” hesabının ilk qalığı həmin hesabın kreditində göstərmək lazımdır. Həmin hesabda bütün çoxalmalar kreditdə göstərilir. Məsələn, saldo 200 000 man. olub, əgər yenə də pul köçürmədən xammal alsaq, həmin məbləğ yenə də artır.

Passiv hesabların debetində isə bütün azalmalar qeydə alınırırlar. Məsələn, alınmış malların pulları ödənilərkən həmin məbləğ azalır, yəni debetində göstərilir. Məsələn, müəssisə öz borclarını qaytarırsa, həmin məbləğ “kreditorla hesablaşma” hesabının debetində göstərilir.

İqtisadi sahələrdə törədilən cinayətləri aşkar edən hüquq-mqhafizə orqanlarının əməkdaşlarına hesabların sonuncu və ilkin saldolarının əmələ gəlmə

qanunauyğunluqlarını bilmək lazımdır ki, iqtisadi sahədə cinayətkarlığa qarşı mübarizədə çətinlik çəkməsinlər və mühasiblər, müfəttişlər, auditorlar onları aldatmasınlar. Hüquq-mühafizə orqanlarının əməkdaşları belə hallara düzgün qiymət verməli, təftiş aktını, auditor rəyini oxuyub başa düşə bilməlidirlər.

Aktiv hesablarda ilkin saldo həmişə hesabların debetində olmalıdır. Əgər aktiv hesabların kreditindəki məbləğ debetindəki məbləğdən çoxdursa, deməli uçot düzgün aparılmır, yaxud sui-istifadə və mənimsəmə halları mövcuddur.

Passiv hesablarda saldo həmişə kreditdə olmalıdır (bunlara kreditli qalıqlar deyilir). Əgər passiv hesablarda debet qalıqlıdırsa, deməli, müəssisə tərəfindən hesablaşmalar vaxtı səhv olaraq kiməsə artıq pul keçirilib, ya da cinayət xarakterli hallar mövcuddur.

Mühasibat qeydiyyatının hesab nömrələrində pul məbləğinin əks etdirilməsi zamanı bu hesablar arasında əlaqələr yaranır. Deməli, iki və ya bir neçə hesablar bir-biri ilə əlaqəli olurlar. Əgər hesablar bir-biri ilə birbaşa əlaqəlidirlərsə, onlara müxabir hesablar deyilir, əgər bir hesab bir neçə hesabla əlaqəlidirsə, belə hesablara müxabiredici hesablar deyilir.

Bankdan kassaya, kassadan əmək haqqı, mal almaq üçün təhtəl hesabı pul verilməsi, təqaüdün ödənilməsi kimi halları misal çəkmək olar.

Mühasibat balansı, hesabat dövrünün son gününə müəssisənin və digər təsərrüfat subyektlərinin əmlak və maliyyə vəziyyətini əks etdirən maliyyə hesabatı formasıdır.

Balansa münasibətinə görə hesablar aktiv və passiv olurlar. Beləliklə, hesabların təyinatına görə onların digər təsnifatı da var. Məsələn, onlarda əks etdirilən məlumatların məzmun və bütövlüyünə görə hesablar sintetik və analitik hesablara bölünürlər.

Vəsait, vəsaitlərin mənbələri və təsərrüfat əməliyyatları ümumiləşdirilmiş halda uçota alınan hesablara sintetik hesablar deyilir. Mühasibat balansı əsasında açılan bütün hesablar sintetik hesablardır. Məsələn, "Xammal və materiallar" hesabı üzrə ayın əvvəlində müəssisənin anbarında 3 milyon manatlıq mal olub, ay ərzində 5 milyon manatlıq mədaxil olunub, 6 milyon manatlıq isə məxaric olunub.

Biz bu hesabın təhlilini aparsaq, hansı vəsait və malların dəqiq hərəkətdə olduğunu və nə qədər anbara mədaxil və anbardan məxaric olduğunu dəqiq deyə bilmərik.

“Kreditorlarla hesablaşmalar” hesabını təhlil etdikdə biz aydınlaşdırırıq ki, ayın əvvəlində müəssisənin kreditorlara 2 milyon manatlıq borcu olub, ay ərzində 1 milyon artıb və 3 milyon manata çatıb, kreditorlar kimlərdir, onlardan hansına müəssisənin borcu qalıb, müəyyənləşdirmək mümkün deyil.

Göstərilən hesabları öyrənərkən görürük ki, həmin hesablarda eyni qruplu malın və vəsaitin pul məbləğində ümumiləşdirilmiş məlumatları cəmləşib. Ona görə də hesabların adları – sintetik hesablardır, çünki sintez – ümumiləşdirilmə deməkdir. Sintetik hesablarla qurulmuş uçot da sintetik uçot adlanır.

Sintetik hesablar birinci, yəni əsas hesablar adlanırlar.

Bəzi sintetik hesablar subhesablardan əmələ gəlir, bunlara ikinci hesablar da deyilir. Subhesablar sintetik hesabları detallaşdırmaq üçündür. Məsələn, “xammal və materiallar” hesabı sintetik hesablardır. Onun tərkibinə daxil olan “Əsas materiallar”, “köməkçi materiallar”, “emalda olan materiallar” və s. subhesablardır.

Həmin hesablarda məlumatlar tam və dəqiq əks etdirilmədiyi üçün müəssisənin əmlak və vəsaitinin qorunub saxlanması və onların hərəkətinə, işlənəsinə rəhbərliyin tam nəzarətini təmin etmək mümkün deyil. Belə tam və dəqiq məlumatlar analitik uçotun analitik hesablarında öz əksini tapır.

Sintetik hesablarda olan məlumatların detallaşdırılması üçün açılan hesablara analitik hesablar deyilir.

Hər hansı bir sintetik hesabın davamçısı kimi detallaşdırmaq üçün analitik hesablar açılır. Sintetik hesab - dəqiqləşdirilir. Elə bil parçalanıb hissələrə bölünür. Buradan da onun adı əmələ gəlib – analitik hesablar. Məsələn, sintetik hesab “xammal və materiallar” dəmir, mis, sement, məftil və s. kimi hesablardan, sintetik hesab “malgöndərənlərlə hesablaşmalar” isə hər bir müəssisə ilə ayrı-ayrılıqda hesablaşma kimi analitik hesablardan ibarət ola bilər.

Maddi sərvətlərin analitik uçotu dəqiq detallaşdırılmış olmalıdır, ayrı-ayrı hesablar məhsul və vəsaitlərin yalnız növlərinə görə deyil, habelə onların keyfiyyətinə qədər dəqiqləşdirilib açılmalıdır.

Lazımı səviyyədə dəqiqləşdirilməmiş analitik uçot həm müəssisə rəhbərliyinin nəzarət etməsinə mane olur, həm də maddi-məsul şəxslər tərəfindən mənimsəmə və israf faktlarının törədilməsinə zəmin yaradır.

Qeyd etdiyimiz kimi sintetik hesablarda qeydiyyatlar yalnız pul ölçüsü ilə əks etdirilir.

Pul vəsaiti, hesablaşmalar, fondlar, bankdakı kredit və s. analitik uçotda da pul ölçüsü formasında aparılır. Analitik hesabların bu formasına məbləği hesablar deyilir. Sintetik və analitik hesabların strukturu eynidir.

Əsas vəsaitlərin, materialların, yanacağı, hazır məhsulun analitik uçotu həm pul məbləği ilə, həm də natural formasında aparılır və hesablar da kəmiyyət məbləği adlanırlar.

Təcrübədə hər bir analitik hesab üçün ayrıca blank-kartochka açılır.

Göstəriləyi kimi sintetik uçotun hesabları bilavasitə mühasibat balansı ilə bağlıdır, analitik hesablar isə balansla bağlı deyil və onun tərkib hissəsini təşkil etmir.

Analitik hesablar bilavasitə sintetik hesablarla əlaqədardırlar. Hər hansı bir təsərrüfat əməliyyatı sintetik hesabda əks olduğu kimi, paralel olaraq müvafiq analitik hesablarda əks olunur (açıqlanır, dəqiqləşdirilir).

Beləliklə, təsərrüfat vəsaitinin tərkibini, dəyişilməsini, hərəkətini və vəziyyətini uçota almaq üçün nəzərdə tutulan hesablar aktiv hesablar adlanırlar.

Təsərrüfat vəsaitinin əmələ gəlmə mənbələrinin vəziyyətini, hərəkətini, dəyişilməsini uçota almaq üçün tətbiq olunan hesablar – passiv hesablar adlanırlar.

Öz təyinatına görə hesablar iki növə bölünürlər:

1. Təsərrüfat vəsaitlərinin və onların mənbələrinin uçota alınması üçün nəzərdə tutulmuş hesablar.

2. Təsərrüfat prosesində keçirilən əməliyyat proseslərini uçota alan hesablar.

Birinci qrupa aiddir:

1.1. əsas hesablar

1.2. tənzimləyici (nizamlayıcı) hesablar

1.3. balans arxası hesablar.

Öz-özlüyündə əsas hesablar üç növə bölünürlər:

1.1. a) inventar

1.2. b) fond

1.3. c) hesablaşma hesabları

Inventar – hesablarda əsas əmlak və pul vəsaiti uçota alınır, onlar aktiv hesablardır və onların axır qalıqları (saldosu) həmişə debetli olur, yəni kreditli qalıq olarsa, deməli haradasa səhv olub, yaxud mənimsəmə halları mövcuddur.

Fond hesabları – müəssisənin fərdi vəsaitinin mənbələrini uçota almaq üçündür. Bura aiddir: “nizamnamə fondu”, onlar həmişə passiv olurlar və axırncı saldosu kreditli olur, əgər debetlidirsə, deməli sui-istifadə və mənimsəmə halları var.

Hesablaşma – hesabları müəssisənin digər subyektlərlə olan haqq-hesab, kredit və hüquq-təsərrüfat əməliyyatlarının uçota alınması üçündür. Onlar həm aktiv, həm də passiv olurlar, haqq-hesabların vəziyyətindən asılı olaraq, balansın həm aktivində, həm də passivində ola bilərlər, onların axırncı dəfə saldosu da debetli, ya da kreditli ola bilər.

Nizamlayıcı hesablar müstəqil hesablar deyil, onlar vəsaitlərin və axırncıların mənbələrinin dəqiqləşdirilməsi, onların qiymətlərinin korrekte edilməsi üçündür. (Məsələn, 02 sayılı “Amortizasiya hesabı”).

Əsas vəsaitlərin həqiqi dəyərini bilmək üçün onların balansın aktivində göstərilən ilk qiymətindən, passivdə göstərilən amortizasiyanı çıxmaq lazımdır.

Balans arxası hesablar müəssisəyə məxsus olmayan, lakin müvəqqəti onun sərəncamında olub istifadə edilən vəsaitlərin uçota alınmasından ötrüdür. (məsələn, icarəyə görülmüş vəsaitlər.)

2.1. Təsərrüfat proseslərini uçota alan hesablar beş qrupa bölünürlər:

2.1. a) Yığıcı-bölüşdürücü hesablar. Bu qrup hesablarda ayrıca xərc məbləğləri bir yerdə birləşdirilib, sonradan bölüşdürülməsi üçündür. Xərclər bir

hesabın debetində toplanır, krediti vasitəsi ilə xərclənilər və axır saldosu olmur, ona görə də onlara tranzit hesablar da deyirlər (sex və zavod xərcləri).

2.1. b) Kalkulyasiya hesabları – aktiv hesablardır. Onlar hər hansı bir təsərrüfat əməliyyatlarının həyata keçirilməsini özlərində əks etdirir. Məsələn, istehsal, tikinti, hər hansı bir xidmətin göstərilməsi. Bu hesablarda bütün xərclər debetdə toplanır, kreditində isə görülən işlərin, istehsal olunan məhsulun faktiki dəyəri göstərilir. Bu hesablarda debet qalığı başa çatmamış işlərin dəyərini göstərir. Bu qrupa “əsas istehsal”, “əsas vəsaitlərin əldə edilməsi, tikinti və s. aiddir.

2.1. c) Büdcə bölüşdürücü hesabları. Məsələn, “Gələcək xərclər” hesabı. Belə hesabların debetində hal-hazırda xərclənmiş, lakin sonrakı dövrə aid məbləğlər göstərilir. Kreditində isə məbləğlər silindikcə qeydə alınır.

2.1. ç) Qiymət-nəticələndirici hesablar aktiv-passiv hesablardır. Onların aktiv və passivdə eyni təsərrüfat əməliyyatları cürbəcür qiymətləndirici nöqtəyindən nəzərdən göstərilir. Debetli və kreditli qeydləri müqayisə etməklə keçirilmiş təsərrüfat əməliyyatların nəticəsinə qiymət verilir. Məsələn, “satış” hesabı, bu hesabın debetində satılan malın tam dəyəri, kreditində isə malın satışa buraxılış qiyməti göstərilir. Hesabın qalığı satışın nəticələrini əks etdirir. Əgər debetli qalıqdırsa, deməli, əməliyyat ziyanlı olub, kreditlidirsə, deməli gəlirlə satış əməliyyatı keçirilib.

2.1. d) Maliyyə-nəticəli hesablar aktiv və passiv olurlar. Bunlarda müəssisənin fəaliyyətinin axırncı nəticələri göstərilir. Belə hesablara “gəlir və ziyanlar” hesabını aid etmək olar. Hesabın debetində itki və ziyanlar, kreditində isə gəlir və mənfəət göstərilir. Hesabın saldosu kredirlidirsə müəssisə gəlirlə işləyib, debetlidirsə ziyanla işləyib.

Mühasibat uçotunun hesablar planı mühasibat uçotunun müəyyən edilmiş əlamətləri üzrə sintetik və subhesabların məcmüsüdür.

İqtisadi subyektlərdə əmlakın daxil olması, istifadə olunması və onların əmələgəlmə mənbələri ilə əlaqədar olaraq müxtəlif təsərrüfat əməliyyatları baş verir ki, bu da çoxlu miqdarda mühasibat uçotu hesablarının israfə olunmasını

tələb edir. Mühasibat uçotu hesablarında əks olunmuş məlumatlar hər bir təşkilatın idarəetmə aparatının müəyyən qərarların qəbul etməsini təmin etməklə yanaşı, kənar istifadəçilərin tələblərini də ödəməlidir. Mühasibat uçotunun metodoloji prinsiplərinin tənzimlənməsi “Mühasibat uçotu haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanunu ilə Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyinə həvalə olunmuşdur. Respublikada mühasibat uçotu sahəsində bütün yeni normativ sənədlərin, onların forma və qaydalarının yaradılması və ya sənədləşdirmə Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyinin razılığı olmadan həyata keçirilə bilməz.

Mühasibat uçotu hesablarının, hesablar planını dövlət tərəfindən tənzimlənməsində məqsəd Azərbaycan Respublikasında beynəlxalq aləmdə qəbul edilmiş prinsiplərə və mühasibat uçotu standartlarına cavab verə bilən vahid mühasibat uçotu sisteminin formalaşmasından, bu sahədə onun müvafiq hüquqi və metodiki baza ilə, uçot və hesabat formaları ilə təmin etməkdən ibarətdir.

Göstərilən tələblərin yerinə yetirilməsi mühasibat uçotu hesablar planının icra olunması ilə həyata keçirilir.

Mühasibat uçotunun hesablar planı uçot hesablarının təkmilləşdirilməsi siyahısı olmaqla, bütün idarə və müəssisələrin mülkiyyət və təşkilati-hüquqi formasından asılı olmayaraq istifadə etmələri labüddür.

Mühasibat uçotunun hesablar planı mühasibat uçotunun müəyyən edilmiş əlamətləri üzrə sintetik və subhesabların məcmusudur. Hazırda respublikamızda müəssisələrdə mühasibat uçotunun hesablar planı Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyinin 20 sentyabr 1995-ci il tarixli İ-94 sayılı əmri ilə təsdiq olunmuş və 1 yanvar 1996-cı il tarixdən qüvvədədir. Göstərilən hesablar planına uyğun olaraq onun tətbiqinə dair təlimat da qəbul olunmuşdur.

Mühasibat uçotun hesablar planında hesablar onların iqtisadi təyinatına görə bölmələr üzrə qruplaşdırılmışdır. Mühasibat uçotu hesablarının bölmələr üzrə təsviri hesablar planında nəzərdə tutulmuş ardıcılıqla verilir.

Hesablar planının təsdiqinə dair təlimatda hər bir sintetik hesab üzrə şərh edildikdən sonra digər sintetik hesablarla müxabirləşdirilməsinin nümunəvi sxemi

verilmişdir. Nümunəvi sxemdə müxabirləşməsi nəzərdə tutulmayan təsərrüfat fəaliyyəti faktları baş versə, müəssisələr mühasibat uçotunun aparılmasını göstərilən təlimatla müəyyən edilmiş əsas metodiki prinsiplərə riayət etməklə müxabirləşməyə əlavələr edə bilərlər.

Hesablar planı 9 bölmədən ibarət olub 76 adlı sintetik hesabı birləşdirir. Bunlardan başqa hesablar planına əlavə olunmuş 11 adda balansarxası hesablar vardır.

Hesablar planından istifadəni asanlaşdırmaq üçün hər bir hesaba şifrə verilir. Mühasibat uçotu yazılışları zamanı hesabın adı əvəzinə onun şifrəsi göstərilir.

Mühasibat uçotu hesabları aşağıdakı bölmələr üzrə formalaşdırılmışdır.

Bölmə I. Əsas vəsaitlər və digər uzunmüddətli qoyuluşlar

Bölmə II. İstehsal ehtiyatları

Bölmə III. İstehsal məsrəfləri

Bölmə IV. Hazır məhsul, mallar və satış

Bölmə V. Pul vəsaitləri

Bölmə VI. Hesablaşmalar

Bölmə VII. Maliyyə nəticələri və mənfəətin istifadəsi

Bölmə VIII. Kapitallar (fondlar) və ehtiyatlar

Bölmə IX. Kreditlər və maliyyələşmələr

Balansarxası hesablar

MÜHAZİRƏ 5

HESABLARIN MÜXABİRLƏŞMƏSİ, SADƏ VƏ MÜRƏKKƏB MÜHASİBAT QEYDLƏRİ

PLAN

1. Mühasibat uçotunda ikiliqeyd üsulu
2. İqtisadi sahədə cinayətlərin araşdırılmasında ikiliqeyd üsulunun rolu

ƏDƏBİYYAT

25.Бочкова Л.И., Новак О.Э., Савинов С.В. Судебная бухгалтерия. М., 2007

- 26.Голубятников С.П., Леханова Е.С., Тимченко В.А. Судебная бухгалтерия. Издательство «Юридическая литература», М., 1998
- 27.Дмитриенко Т.М. Чаадаев С.Г. Судебная (правовая) бухгалтерия. Издательство «Проспект», М., 1999
- 28.Дубоносов Е.С. Судебная бухгалтерия. М., 2010
- 29.Пашюнас П.К. Судебная ревизия и судебно-экономические экспертизы. Издательство «МИНТИС», Вильнюс, 1990
- 30.Ş.Ş.Abdurəhmanov, Q.R.Rzayev. Məhkəmə mühasibatı. “Çıraq”, B., 2005

Hal-hazırda ilkin sənədlərin üst sağ və sol küncündə kontirovka göstərilir.

Təcrübədən məlumdur ki, hansı ilkin sənədlərdə, hansı hesabları qeyd etmək olur və ya vacibdir.

Cari uçot işində mühasibat yazılışları ilkin sənəd məlumatlarının və həmin məlumatların hesablarda qeydə alınması prosesində bağlayıcı (körpücük) rol oynayır. Ona görə də cinayət işlərinin istintaqında düzgün aparılmamış müxabirləşmələr sübut mənbəyi kimi mühüm rol oynayır. Çünki bu sənədlərdə ikinci dəfə bütün təsərrüfat və maliyyə əməliyyatları, həmçinin saxta, həyata keçirilməmiş əməliyyatlar belə öz əksini tapır. Kontirovkaları öyrənərkən müəyyən etmək olur ki, mühasiblərdən kim saxta sənədləri yoxlayıb, qəbul edib, beləliklə, kimin törədilmiş cinayətlə əlaqəsi olub-olmaması araşdırılır. İlkin sənədlərdə olan saxtakarlıqlar kontirovka prosesində də təkrar olunarsa, müstəntiq üçün cinayət qrupunun üzvlərini müəyyən etmək rahat olur. Həmçinin cinayətdə kimin hansı rol oynadığı araşdırılır. Bəzən saxtalaşdırma halları ilkin sənəd tərtib etmədən yalnız kontirovka prosesində də ola bilər. Beləliklə, saxta mühasibat kontirovkaları iki qrupa bölünürlər:

1.İlkin sənədlərsiz edilən saxta kontirovkalar.

2.Bilərəkdən səhv olunan kontirovkalar, bunlar ilkin sənədlərdə olan məlumatları düzgün əks etdirmir.

Uçot işinin ikinci mərhələsində keçirilmiş hər bir maliyyə-təsərrüfat əməliyyatlarının bir-birilə bağlı müxtəlif mühasibat registrlərində qeydə alınması mühasibat uçotunun dəqiqliyi təmin edirlir.

İlkin uçot sənədlərində qeydə alınmış məlumatlar ikinci mərhələdə mühasibat registrlərində cəmləşdirilir və sistemləşdirilir.

Registrlər xüsusi qrafalara bölünmüş kitablardan (jurnallardan), ayrı-ayrı vərəqlərdən, kartlardan, hesablama texnikasından istifadə edilən zaman maşinoqramlardan, disketlərdən, maqnit lentlərdən və bu kimi maşın məlumat daşıyıcılardan ibarətdir. “Mühasibat uçotu haqqında” qanunun tələblərinə əsasən ilkin sənədlərdə olan məlumatlar başdan-başa, fasiləsiz, xronoloji, sistemli və digər qrafalarda göstərilən registrlərlərdə öz əksini tapmalıdır.

Beləliklə, uçot işinin 2-ci mərhələsi mühasibat müxabirləşmələrinin icrası və mühasibat hesablarında olan məbləğin uçot registrlərində əks olunmasından ibarətdir. Əməliyyatların yazılması ikili sistemlə gedir. Yəni sintetik uçotun eyni vaxtda iki hesabında əməliyyatlar əks olunur, sistemli və xronoloji qeydiyyat bir-biri ilə uzlaşır, hər bir əməliyyat sintetik və analitik uçotun hesablarında paralel olaraq qeyd olunur. Hər ayın axırında bu əlamətlərə görə yekun məbləğinə nəzarət edilir və nəzarət tarazlığı eyni vaxtda yoxlanılır. Bu da mühasibat uçotundakı yazıların yüksək dəqiqliyini təmin edir. Hər hansı bir səhv tapılmalı və müvafiq qaydada düzəliş aparılmalıdır. Yazılar təsadüfən deyil, qəsdən səhv yazılmışsa, bu zaman nəzarət tarazlığı pozulmur, lakin iki əsassız qarşılıqlı əlaqəli yazı formasında gizlədilmiş saxta yazı əlaməti əmələ gəlir ki, bu da cinayət faktının olmasını göstərir.

Belə saxtakarlıq aşkar edildikdə bu yazını aparmış mühasibat işçilərinin cinayətdə iştirak etdiyini sübut etmək olar. Bu tarazlıqlara ətraflı baxaq: 1) tarazlıq baş kitabda bütün D və K-də aylıq ümumi yekunun uyğunluğunu təmin edir.

Baş kitab ildə bir dəfə açılır və hər sintetik hesab üçün ayrıca vərəq açılır. Vərəqin sol tərəfi D, sağ tərəfi isə K adlanır. İkili yazı qaydasına uyğun olaraq, provodkanın məbləği (məsələn, 71 D 50 K) yazılır. Yəni mütləq baş kitabın vərəqinin sağ və sol tərəfinə yazılır. Ayın axırında baş kitabda D və K üzrə bütün

məbləğ hesablanır. D və K üzrə ümumi yekunlar bir-biri ilə uyğun gəlməlidir. Çünki fərq olsa, deməli, səhv olub və bu səhvi axtarmaq lazımdır. Nəzərə alsaq ki, ümumi yekun hesablanana qədər hər vərəq üçün ümumi yekun hesablanır (yəni hər bir hesabın aylıq dövriyyəsi), onda 1-ci nəzarət tarazlığının pozulmasının iki səbəbi ola bilər: 1) səhv yazı; 2) baş kitabda aralıq yekunlarının səhv hesablanması.

Səhv yazılar bölünürlər:

1. Əməliyyatın 2 dəfə D və ya K yazılması;

2. Əməliyyatın məbləğinin D və K fərqli yazılması

Qeyd edək ki, axıncı səhvi tapmaq üçün daha çox vaxt və əmək sərf olunur.

Aralıq yekununun hesablanmasında səhvlərdən danışarkən, bir səhifədə yekundakı səhfi və müxtəlif hesablarda müxtəlif məbləğlərdə eyni vaxtda olan səhvlər qrupunu ayırmaq olar. Belə faktları 1-ci səhvlər qrupuna aid etmək olar.

Aydındır ki, aralıq yekunu hesablanarkən, bir-birinə uyğun gələn səhv hesablama tarazlığını pozmur. Məsələn, 10 “material və xammal” hesabının D-də qalıq müəyyən miqdarında mexaniki olaraq artırılır. 71-ci hesab isə həmin miqdarda azaldılır. Belə səhvlərin təsadüfiliyi istisnadır. Burada saxtakarlıq edilməsi daha həqiqətə uyğundur.

Baş kitabda olan belə yazılar, başqa saxta sənədlərlə birgə həmin cinayətin aşkar edilməsində, həm də sübut edilməsində istifadə oluna bilər.

Büdcə təşkilatının birində anbardar mühasiblə əlbir olaraq, öz hesabatına təchizatçılardan alınmış malın sənədlərini əlavə etmədi, malları isə mənimsəyirdilər.

Təchizatçılarla hesablaşmanı tərəzləməyə üçün mühasib baş kitabda “büdcə xərcləri” aktiv hesabın debetində və “kreditorlar” passiv hesabın kreditində dövriyyəni “itirilmiş” qaimələrdə olan məbləğ qədərində artırır. Mədxil edilməyən malları yoxlamaq üçün təchizatçı və büdcə təşkilatında qarşılıqlı yoxlama aparıldı. (Aydındır ki, büdcə təşkilatının anbarlarının mal aldığı haqqında imza etdiyi sənədlər yerində idi). Mühasibin cinayətdə iştirakı faktı isə yalnız saxta yazıları (baş kitab) aşkar etdikdən sonra sübut olundu. Bəzi səhvlər 1-ci nəzarət tarazlığını pozmur. Məsələn, hər hansı bir əməliyyat baş kitabda ümumiyyətlə,

göstərilməməsi, baş kitabın hər iki hesabında əməliyyatın eyni səhv məbləğdə yazılması. Bütün uçot formalarında belə hesabların qarşısını almaq və aşkar etmək üçün baş kitabda sistemətik qeydiyyatdan başqa həm də xronoloji qeydiyyat aparılır.

Bu qeydiyyatı aparmaq üçün xüsusi xronoloji və qeydiyyat jurnalından istifadə olunur. Bu jurnalda hər gün qeydiyyatlarda sıra nömrəsi və məbləği göstərilir. Ayın axırında bütün əməliyyatların yekun məbləği hesablanır və baş kitabdakı aylıq yekunla müqayisə edilir. Bu göstəricilərin qarşılıqlı əlaqəsi elə 2-ci nəzarət tarazlığıdır. Bu tarazlığın mahiyyəti odur ki, baş kitabda olan hər hansı bir yekun, xronoloji jurnalda olan yekuna bərabər olmalıdır. Bu uyğunluq çox asan izah olunur. Yadda saxlamaq lazımdır ki, hər hansı bir hesabın məbləği xronoloji jurnalda bir dəfə, baş kitabda isə iki dəfə göstərilir.

2-ci nəzarət tarazlığının köməyi ilə mühasibat işçiləri həm təsadüfi səhvi tapırlar, həm də 1-ci nəzarət tarazlığında tapılmış pozuntuların səbəblərini, axtarışını asanlaşdırırlar.

Uçot işinin 2-ci mərhələsində yaranan təsadüfi səhvlərin hamısı heç də nəzarət tarazlığının pozulmasına səbəb olmur. Səhvlərdən biri – hesabın səhv icrası, yəni məbləğ təhrif olunmur. Əməliyyat özü isə cari uçotun uyğun gəlməyən hesablarında (məsələn, verilib 1 milyon manat 71 d 50 k, yazılıb 10 d 50 k) öz əksini tapır. Gördüyünüz kimi, əgər belə qeyri-dəqiqlik qəsdən edilibsə, o son nəticəsinə görə hesabların müxabiləşməsinə pozur, həm də burada saxtakarlıq az nəzərə çarpır, cinayətkarlar isə bundan istifadə edirlər.

Əgər səhv təsadüfən baş veribsə, onda bu 3-cü nəzarət tarazlığının pozulması, sintetik və analitik uçotun qarşılıqlı əlaqədə olan nəticələri arasında fərq əmələ gəlməsinə səbəb olur.

“Mühasibat uçotunda sənədlər və yazılar barədə” əsasnamədə uçot reqistrlərində səhv yazıların düzəldilməsinin 3 üsulu göstərilir:

- 1.Korrektura üsulu
- 2.Qırmızı kənar
- 3.Əlavə qeydiyyat.

1. *Korrektura üsulu* – səhv yazının üstündən bir xətt çəkilir, yanında düz yazılar və düzəliş haqqında qeyd edilir.

Bu üsuldən yalnız hesablarda və ya uçot registrlərindən birində olan səhvi vaxtında aşkar etdikdə istifadə etmək olar. Əgər hesabda səhv olubsa və bu səhv uçot registrlərində təkrar edilibsə, onda real şəraitdən asılı olaraq, göstərdiyimiz üsullardan 2-ci və 3-cü tətbiq edilir.

2. *Qırmızı kənar üsulu* – səhv yazı xüsusi düzəldilmə hesabında təkrar edilir. Yazı və hesab qırmızı mürəkkəb və ya karandaşla yazılır.

Registərə qırmızı mürəkkəblə qeyd olunmuş yazı hesablama da toplanılmır, əksinə, məbləğdən çıxılır, bununla da səhv yazı düz yazı tərəfindən düzəldilir.

Təcrübədə qırmızı kənar üsulu ilə düzəldilməli olan 3 cür səhvə rast gəlinir.

a) hesablarda qeydiyyat yazılar əsassız olaraq aparılır, çünki belə bir əməliyyat olmayıb.

Bunu “qırmızı” rənglə hesabda və reqistrdə “qırmızı” yazı ilə düzəltmək olar ki, beləliklə səhv getmiş məbləğ ödənilir.

b) hesab və yazılar ilkin sənəd əsasında yazılıb, məbləğ düz gəlir, lakin səhv olaraq, başqa hesaba yazılıb. Belə səhv, hesabla düzəlir. Qırmızı qeydlər səhvi ləğv edir, yeni hesab isə əməliyyatı düzgün hesaba salır. Məsələn, məxaric orderinə əsasən “fəhlə və qulluqçularla hesablaşma” hesabının əvəzinə səhvən “Deponent məbləği” hesabının D-ə 2000 m köçürülür. Səhvi düzəltmək üçün 2 yazılış edilir.

c) Deponent məbləğlər “D-i kassa – K 2000 m” qırmızı mürəkkəblə. Artıq səhv məbləğ ödənilir.

2. “Fəhlə və qulluqçularla hesablaşma” “D-i və kassa K 2000 m” adi mürəkkəblə yazılır.

3. Yazılışda hesablar üzrə düz göstərilib, lakin məbləğ artırılıb, məsələn, pul cədvəlinə əsasən 50000 man yekun məbləğinə görə qeyd aparılıb. “Fəhlə və qulluqçular” D-t “Kassa” K-i 60000 m”. Bu halda qırmızı mürəkkəblə səhv məbləğ miqdarında hesab aparılıb. Bizdə bu məbləğ 10000 manatdır.

Əgər yazılışda məbləğ azaldılıbsa, bu səhvi düzəltmək üçün başqa üsuldən əlavə, hesab üsulundan istifadə edilir. Burada ilkin hesab əlavə olaraq, buraxılmış

səhv miqdarında həmin hesablara yeni hesab açılır. Əlavə hesab adı mürəkkəblə yazılır. Qırmızı kənar və əlavə yazılış üsulundan yalnız təsadüfi səhvləri düzəltmək üçün deyil, həm də məhsulun faktiki maya dəyərini normalaşdırılmış maya dəyərindən fərqləndiyi aşkar edildikdən sonra uçot qeydlərini dəqiqləşdirmək üçün və başqa hallarda istifadə edirlər.

Əməliyyat təcrübəsində bəzən əsas olmayan düzəldilmiş yazılara rast gəlinir. Bu yazılar sui-istifadə hallarını gizlətmək məqsədi daşıyır. Belə ki, bir halda cinayətkarlar əlavə sənədsiz hesab tərtib edib, digər halda isə ilkin olaraq uçotda düz yazılmış məbləği kənar edir və maddi nemətlərin talanması və çatışmazlığını gizlətmək üçün bu məbləği başqa hesaba keçirirlər.

Bəzən mühasiblər uçotu qarışdırmaq və müfəttişin diqqətini sui-istifadə hallarını gizlədən yazılardan yayındırmaq üçün əsassız olaraq, təkrar yazılar edilir. Sənədsiz yazılara misal olaraq səhvi düzəltmə adı altında gizlədilən bir tərəfli provodkanı göstərmək olar.

Hər hansı bir məbləğ systemsiz olaraq, əvvəlcədən hesab tutulmadan bir sintetik uçotdan başqasına və ya analitik uçotun bir kartoçkasından başqa kartoçkaya keçirirlər. Bu məqsədlə cari uçotun iki hesabının bir tərəfinə (məsələn, hər dəfə D-ə) eyni məbləğ iki dəfə yazılır. Ancaq bu məbləğin biri qırmızı rənglə, digəri isə adi formada yazılır. Bu zaman heç bir nəzarət tarazlığı pozulmur, lakin uçot məlumatlarına cinayətkarlara lazım olan dəyişikliklər edilir. Birtərəfli qeydiyyatı aşkar etmək çətin deyil, çünki, cinayətkar systemsiz yazı apardığına görə uydurulmuş hesab nömrələrini göstərməyə məcbur olur.

Mühasibat uçotunda təsadüfi səhvləri düzəltmək üçün bir tərəfli sistemdən istifadə etməyə icazə verilmir, ona görə də sənədli təftiş zamanı tapılan belə sənədlərə müstəqil diqqət yetirilməlidir.

Bütün təhlillərin axırında mütləq qeyd etmək lazımdır ki, sənədlərin tərtibatı işi elmi-texniki tərəqqi dövründə dəyişilmişdir. Yeni mühasibat sənədləri yaranmışdır (perolu lentlər, maqnit lentlər, disketlər və s.). Bu sənədlərin hamısı yazılıdır, lakin rekvizitləri aşkarlasaq, yazını kodla əvəz etməklə qeydlər aparılır (başqa fərq onların arasında yoxdur). Bu səbəbdən sənədlər 2 qrupa təsnif

olunurlar. Baxılan misallardan görmək olar ki, sənədin qorunma funksiyası mühasibat qeydiyyatının elementi kimi ilkin və toplu sənədin təşkili tələblərindən asılıdır.

Beləliklə, keçirilən maliyyə-təsərrüfat əməliyyatları pul məbləğində iki və daha çox hesablarda öz əksini tapmalıdır. Bu hesablar bir-biri ilə sıx bağlıdır. Əgər (kontirovka) mühasibat müxabirləşməsi düzgün aparılmayıbsa, mənimsəmə, israf və digər cinayət faktları mövcuddur. Göstərilən üsulun pərdələnmiş cinayətlərin aşkar edilməsində, tam, hərtərəfli və obyektiv istintaq aparılmasında, cinayətkarların ifşa edilib, ədalət məhkəməsinə verilməsi prosesində böyük rolu vardır.

MÜHAZİRƏ 6

ƏSASLANDIRILMAMIŞ UÇOT QEYDLƏRİNİN NÖVLƏRİ, ONLARIN AŞKAR EDİLMƏ PRİNSİPLƏRİ VƏ ONLARDAN SÜBUT KİMİ İSTİFADƏ EDİLMƏSİ PRİNSİPLƏRİ

PLAN

1. Əsaslandırılmamış uçot qeydlərinin aşkar edilmə prinsipləri.
2. İqtisadi sahədə törədilmiş cinayətlərin sübut edilməsində əsaslandırılmamış uçot qeydlərindən istifadə

ƏDƏBİYYAT

- 31.Бочкова Л.И., Новак О.Э., Савинов С.В. Судебная бухгалтерия. М., 2007
- 32.Голубятников С.П., Леханова Е.С., Тимченко В.А. Судебная бухгалтерия. Издательство «Юридическая литература», М., 1998
- 33.Дмитриенко Т.М. Чаадаев С.Г. Судебная (правовая) бухгалтерия. Издательство «Прспект», М., 1999
- 34.Дубоносов Е.С. Судебная бухгалтерия. М., 2010
- 35.Пашюнас П.К. Судебная ревизия и судебно-экономические экспертизы. Издательство «МИНТИС», Вильнюс, 1990
- 36.Ş.Ş.Abdurəhmanov, Q.R.Rzayev. Məhkəmə mühasibatı. “Çıraq”, B., 2005

Əsassız uçot qeydləri daha doğrusu sintetik və analitik hesablarda ilkin sənədlərin və təsərrüfat əməliyyatlarının məzmunu ilə təsdiqlənməyən uçot qeydləri həm mühasibat işçisinin təsadüfi səhvinin, həm də uçotda həmin məlumatları qəsdən təhrif edilməsinin nəticəsi ola bilər.

Təsadüfən nə qəsdən yaranan uyğunsuzluqların fərqləndirilməsi hüquqşünasa əsassız uçot qeydlərinin məhkəmə mühasibatında mövcud olan təsnifatı ilə tanış olmaq imkanı verir. Bütün əsassız uçot qeydlərinin təsnifi üç əsas üzrə aparılır: mühasibat uçotu növlərinin əhatə olunma tamlığı, sənədlərə münasibət, yerinə yetirilmə üsulu.

Birinci əsas üzrə ikitərəfli (həm sintetik, həm analitik uçotu əhatə edən) və lokal (onlardan yalnız birinə toxunan) əsassız uçot qeydləri fərqləndirilir. İkitərəfli uçot qeydləri sintetik və analitik uçot məlumatları arasında sərhəd yaratmır və bu üzdən uçotun müdafiə funksiyalarının bir qismi öz əhəmiyyətini itirir. Sintetik uçotda lokal əsassız qeydlər analitik uçot məlumatları arasında sərhəd yaratmır və bu üzdən uçotun müdafiə funksiyalarının bir qismi öz əhəmiyyətini itirir. Sintetik uçotda lokal əsassız qeydlər analitik uçot məlumatları ilə həmişə sərhəd yaratdıqlarından, onlara istintaq praktikasında nadir hallarda rast gəlinir. Analitik uçotda mövcud olub, sintetik uçotun məlumatları ilə uyğunsuzluq yaratmayan əsassız qeydlərə münasibətdə isə məsələ başqa cürdür.

Sənədlərə münasibətdə sənədsiz qeydləri və qeyri-müvafiq sənədlərdə qeydləri (sənədin özü faktiki mövcud olur, amma qeydləri onun məzmununa uyğun gəlmir) fərqləndirirlər. Yerinə yetirilmə üsuluna görə, əsassız rəqəm qeydlərini və analitik, sintetik hesablarda belə qeydlərə uyğun olan qeyri düzgün arifmetik althesabları ayırd edirlər.

Əsassız qeydlərin yerinə yetirilməsinin ikinci üsulunun ən azı bir müxabir hesabda tətbiqi uçot məlumatlarının təhrif edilməsi niyyətini daha aşkar formada nəzərə çatdırır.

Təsadüfi əsassız uçot qeydlərinin ilkin mühasibat sənədlərinin məzmununa uyğun gəlməyən qəsd xarakterli ikitərəfli əsassız uçot qeydlərindən

fərqləndirilməsi daha çətindir. Belə qeydlər əsasən vergi tutulan gəlirlərin gizlədilməsi ilə əlaqədar yaranan vergi mübahisələri və cinayətləri üzrə işlərdə sübut qismində istifadə olunurlar. Müəssisənin sənədləri qanuni qaydada tərtib olunan hallarda da, məsrəflərin müəyyən hissəsini istehsal xərclərinə aid etmək olmaz. Belə məsrəflərin bir hissəsi (məsələn, kapital qoyuluşları) istehsal xərclərini deyil, əldə edilən əsas vəsaitlərin ilkin dəyərini artırmalıdır. Digər bir sıra məsrəflər (təşkilatın əməkdaşları üçün putyovkaların alınması, onlara birdəfəlik maddi yardım və sair) qaydaya görə, xüsusi təyinatlı fondlara və ya müəssisənin sərəncamında qalan fondlara aid edilir.

Belə məsrəflərin istehsal xərclərinə (20 nömrəli hesabın debetinə) aid edildiyi hallarda vergi tutulan mənfəətin maliyyə hesabatında göstərilən məbləği labüdən azalır ki, buna görə vergi qanunvericiliyi müvafiq cərimə sanksiyaları nəzərdə tutur. Hesabların müəyyən olunmuş müxabirliyinin pozulmasını mühasib hərdən özünün səlahiyyətli olmaması ilə izah edir. Belə izahatların həqiqiliyinin yoxlanmasının yeganə yolu analogiya metodunun tətbiqidir. Burada aydınlaşdırılır: putyovkaların alınması, maddi köməyin göstərilməsi halları mühasib tərəfindən hesabların düzgün müxabirləşdirilməməsinin nəticəsidir, yaxud bu pozuntular qaydadan istisnadır və ayrı-ayrı təsərrüfat əməliyyatına aid olmuşlar.

İkitərəfli sənədsiz yazıların, məsələn, 20 nömrəli hesabın debeti və 60 nömrəli hesabın krediti üzrə sənədlə təsdiq olunmamış yazının təsadüfi səhvin nəticəsi olduğu az ehtimallıdır. Lakin burada da, lap əvvəl mövcud olmuş sənədlərin itirilmə imkanını istisna etmək lazımdır, məsələn, müəyyən edilməlidir ki, analitik hesabda tədarükçüyə olan borcun sənədsiz uçot qeydlərindən sonra göstərilmiş məbləği tədarükçünün özü tərəfindən təsdiqlənmir və ola bilsin, saxtadır.

Çəkilən misallardan görüldüyü kimi, təsadüfi səhv versiyasını istisna etmək üçün, istənilən saxta uçot qeydi əvvəlcədən hər üç məhkəmə-mühasibat əsası üzrə təsnif olunmalıdır. Əsassız yazıların təsnifat sistemində tutduğu yer uçot yazılarının qəsdən təhrif edilmiş olması faktı barədə sübutların toplanması metodikasını müəyyən edir.

Bu əlaqəni analitik hesablarda lokal saxtakarlıq hallarının aşkarlanması metodikasının nümunəsində nəzərdən keçirək. Saxtakarlığın bu növü istintaq və məhkəmə praktikasında digər növlərlə müqayisədə daha çox rast gəlinir. Bütün digər növlərdə olduğu kimi, sənədlərlə münasibətdə onlar da sənədsiz yazılara və lazım olmayan analitik hesablarda yazılara bölünürlər.

Analitik hesablarda olan sənədsiz yazılar sintetik hesabla o zaman fərq əmələ gətirirlər ki, uydurma təsərrüfat əməliyyatının məbləğləri yalnız bir analitik hesabda əks etdirilir (hesab üzrə qalıq ya azaldılır, ya da artıtılır). Təcrübədə rast gəlinmiş işlərdən birində ticarət təşkilatının mühasibi təqaüdçülərin və sair şəxslərin mağazanın kassasına nağd pulla ödədiyi kreditə alınmış mallara görə daxilolmaları kassirə birlikdə mənimsəmişdi. Alıcıların adına kassa mədaxil orderləri yazılır, kassir çekləri onlara verir və orderlərin kötüyünü məhv edirdi. Lakin kreditlə alınmış mallara görə hesablaşmaların qeydə alındığı və hər bir alıcı üçün ayrıca vəərəqənin olduğu hesabat kitabında mağazanın mühasibi məhv edilmiş orderə istinad etməklə qeydlər aparılır və bununla da həmin order üzrə olan borc məbləğini azaldırdı. Belə şəraitdə, hər hansı başqa alıcıların borcları eyni zamanda artmadığından, eyni bir hesabı (“Kreditə alınmış mallar üzrə alıcılarla hesablaşmalar”) üzrə sintetik və analitik uçotun məlumatları arasında fərq yaranırdı.

Göstərilən misalda əsassız rəqəm yazılarını lokal və sənədsiz yazılar bəzən isə təsərrüfat əməliyyatları yerinə yetirildiyi halda uçotdan kənarlaşdırma üsulu ilə əldə edilmiş vəsait məsul şəxslər tərəfindən talanır. Məsələn, Maliyyə nazirliyi tərəfindən aparılan sənədli təftiş zamanı müəyyən edilmişdir ki, təsərrüfat əməliyyatları yerinə yetirilməsinə baxmayaraq onların nəticələri uçotda öz əksini tapmamış, lakin həmin əməliyyatların yerinə yetirilməsi barədə müvafiq sənədlər tərtib edilmişdir. Belə ki, Dövlət universitetlərinin birində tələbələrdən təhsil haqqı alınarkən kassa mədaxil orderli tərtib edilmiş, pul verən şəxslərə həmin orderlərin bir (tələbənin təhsil haqqı verməsini əsaslandıran) qismi verilərək kassa kitabında qeydə alınmalı qismi isə uçotdan kənarlaşdırılmışdır.

Xəzinədar və mühasibat təcrübəsizliyi nəticəsində həmin orderlərin qalan qismi kassada saxlanılmışdır.

Təsadüf nəticəsində təftişçi həmin orderlərdən bir neçəsini görmüş və nəticədə alınmış təhsil haqlarının haqqında tərtib olunmuş kassa mədaxil orderləri kassa kitabındakı yazılarla sintetik və analitik uçotda aparılan uçot qeydləri ilə müqayisə edilərək xeyli məbləğdə dövlət vəsaitinin mədaxildən kənarlaşdırılması üsulu ilə talanması aşkar edilmişdir.

Təftiş materialları Maliyyə nazirliyi tərəfindən müvafiq hüquq mühafizə orqanına göndərilmişdir. İstintaqın nəticəsi məhkəmə prosesində müzakirə olunaraq müvafiq hökm verilmişdir (Maliyyə Nazirliyinin nəzarət-təftiş idarəsi tərəfindən aparılmış sənədli təftiş aktı) kimi müəyyən etmək olar. Lakin ilkin sənədlərin yazılarının təsdiqinin olmaması və hətta sintetik və analitik hesablar arasında fərqin yaranması saxtakarlıq faktını tanımaq üçün əsas vermirdi. Bununla yanaşı, sənədlərlə işin sonrakı yolları müəyyən olunurdu. Yalnız şəxsi hesablardakı yazıları sənədlərlə (nömrələri analitik hesabda göstərilən kassa mədaxil orderlərinin qəbzləri ilə) tutuşdurduqdan sonra talamanın törədilmə üsulunu aşkarlamaq və əsassız yazıların həqiqətən saxta olduğunu təsdiqləmək mümkün olmuşdu.

Lokal sənədsiz yazılar eyni zamanda eyni bir sintetik hesab üzrə iki analitik hesabda edilirsə, sintetik və analitik hesablar arasında fərq meydana çıxmır. Məsələn, bir mağaza üçün şəxsi hesablar üzrə məbləğ uçotu (bu, pərakəndə ticarət üçün səciyyəvidir) şəraitində mal qalıqlarına dair məlumatlar azaldılır (məsələn, yekunu düzgün hesablamamaq yolu ilə), başqa mağaza üçün isə şəxsi hesablar üzrə elə həmin məbləğdə artırılır. Bu, məsələn, inventarlaşdırma anına olan qalıqları (artıqlığı) analitik uçotda saxtalaşdırma edərək gizlətmək sayəsində mümkün olur. Belə vəziyyətdə sintetik uçotda fərqin yaranmadığına baxmayaraq, uçot yazılarının saxtalaşdırılmasının əlamətləri istənilən halda ya yazıların sənədlərlə uyğunsuzluğu formasında, ya da ayrı-ayrı vaxtlarda, lakin eyni bir məbləğ üzrə iki dəfə buraxılmış təsadüfi səhvi təqlid edən qeyri düzgün althesablar (hansılar ki bir-birini qarşılıqlı kompensasiya edirlər) formasında aşkar edilir.

Cinayətlərin analitik uçotun qeyri-müvafiq hesabına yazılar edilməsi yolu ilə pərdələndiyi halda sintetik uçotla fərq heç vaxt yaranmır. Buna misal olaraq. Tələb olunmayan kredit borcları hesabına törədilən talamaların pərdələnməsi ilə bağlı saxta yazıların bütün formaları göstərilə bilər.

Misal: Müəssisənin 60 nömrəli balans hesabında A müəssisəsinin nəfinə 613 mln. manat borc hesablanır. Bu məbləğ tələb olunmur. Mühasib maddi məsul şəxslə sövdələşərək, B müəssisəsinə həmin məbləğdə hazır məhsul buraxılışına qaimə tərtib edir. Hesab ödənişə təqdim olunmur. Sintetik uçotda provodka və yazılar düzgün edilir: 60 №-li hesabın debeti, 46 №-li “Satış” hesabının krediti 613 mln. manat məbləğdə; malın satış qiymətinə: 46 №-li hesabın debeti, 40 №-li hesabın krediti 580 mln. manat məbləğə (malın uçot qiyməti). Lakin analitik uçotda yazı A müəssisəsinin şəxsi hesabında ediləcəkdir. Bu şəxsi hesab bağlanacaqdır, amma sənəd əsasları olmadan, çünki sənədlərə əsasən məhsul başqa müəssisəyə (B. müəssisəsi) buraxılmışdır. Bu halda da axtarışın sonrakı istiqaməti əsassız yazının məzmunu ilə müəyyən olunur və B. müəssisəsinin sənədlərinə üz tutmaq lazım gəlir. Müəyyən olunsun ki, bu təşkilat məhsul partiyasını almamış (yəni, buraxılış sənədləri ya anbarda olan çatışmazlığı gizlətmək üçün saxtalaşdırılmışdır, ya da məhsul başqa kanalla realizə edilmişdir), yaxud almış amma mədaxil etməmişdir, əsassız yazıların cinayət hadisəsi ilə əlaqəsi aşkardır və təsadüfi səhv versiyası özünü doğrultmur.

Pərdələmənin daha hiyləgər forması kimi, mürəkkəb kombinasiya əmələ gətirən bir neçə saxta yazının tətbiqi yolu ilə uçot məlumatlarının qəsdən qarışıq salınması halları mümkündür. Məsələn, B müəssisəsilə hesablaşma üzrə göstərdiyimiz misalda məhsul buraxılışından əvvəl A müəssisəsinin hesabına süni kreditör borcu yaradıla bilər. Bunun üçün, lokal saxtakarlığın ikitərəfli sənədsiz yazı (hesabdan hesaba atma) kimi növü daha çox ehtimallıdır. O, həm rəqəm yazılarının köməyi ilə. Həm də analitik hesablarda yekunlar edilərkən qəsdən düzgün olmayan althesablar yolu ilə törədilə bilər.

Qarşılıqlı asılılığı olan əsassız yazıların müxtəlifliyi bu halda özü-özülüyündə təsadüfi səhv versiyasını inkar edir. Lakin burada da qəti qərara gəlmək üçün,

məhsul buraxılışı və onun B müəssisəsində alınmasını rəsmiləşdirən sənədlərə üz tutmaq lazım gəlir.

MÜHAZİRƏ 7

İNVENTARİZASIYA. İQTİSADİ SAHƏDƏ CİNAYƏTLƏRİN AŞKAR EDİLMƏSİNDƏ İNVENTARİZASIYANIN ROLU

PLAN

1. İntentarizasiyanın təşkili və aparılması qaydaları.
2. İqtisadi sahədə cinayətlərin aşkar və sübut edilməsində inventarizasiya məlumatlarından istifadə.
3. Hüquqmühafizə orqanlarının fəaliyyətində inventarizasiyanın rolu.

ƏDƏBİYYAT

- 37.Бочкова Л.И., Новак О.Э., Савинов С.В. Судебная бухгалтерия. М., 2007
- 38.Голубятников С.П., Леханова Е.С., Тимченко В.А. Судебная бухгалтерия. Издательство «Юридическая литература», М., 1998
- 39.Дмитриенко Т.М. Чаадаев С.Г. Судебная (правовая) бухгалтерия. Издательство «Проспект», М., 1999
- 40.Дубоносов Е.С. Судебная бухгалтерия. М., 2010
- 41.Пашюнас П.К. Судебная ревизия и судебно-экономические экспертизы. Издательство «МИНТИС», Вильнюс, 1990
- 42.Ş.Ş.Abdurəhmanov, Q.R.Rzayev. Məhkəmə mühasibatı. “Çıraq”, B., 2005

Müəssisə əmlakının sayma, ölçmə, çəkmə yolu ilə hər hansı bir tarixə olan faktiki mövcudluğunun yoxlanmasına, debitorlarla və kreditorlarla hesablaşmaların tutuşdurulması və həmin əmlakın faktiki vəziyyətini uçot məlumatları ilə müqayisə edilməsinə inventarlaşma deyilir.

Mühasibat uçotu məlumatları ilə müəssisədə olan əmlakın faktiki mövcudluğunun yoxlanması, hər bir maddi-məsul şəxsin öhdəsində olan əmlakın

miqdarının yoxlanılaraq dəqiqləşdirilməsi yalnız inventarizasiya keçirmək yolu ilə mümkündür. Bundan əlavə inventarizasiya zamanı satılmayıb qalan yararsız mallar aşkar edilir, onlardan istifadə edilməsi üçün şərait yaradılır, malların saxlanılmasının təşkili məsələləri və əsas vəsaitlərin, pulların vəziyyəti yoxlanılır.

İnventarlaşma vasitəsi ilə dövlət və ictimai əmlakın mənimsəmə və israf yolu ilə talanması faktları aşkar edilir, uçota alınmış malların buraxılması, satılması və əldə olunmuş mənfəətin vergidən gizlətmə faktları, iqtisadi fəaliyyət sahəsində törədilən digər cinayətlər aşkar edilir. Vaxtında və keyfiyyətli keçirilən inventarizasiyanın materialları cinayət işi üzrə böyük sübut növü kimi istifadə edilir.

Beləliklə, bir tərəfdən inventarlaşma mühasibat qeydiyyatının metodunun bir elementi olub, uçot məlumatlarının dəqiqliyini təmin edən üsuldur, digər tərəfdən isə dövlət və ictimai əmlakın qorunmasına yönəlmiş faktiki nəzarət üsuludur.

İnventarlaşmanın keçirilməsi “Mühasibat uçotu haqqında” qanunla və digər qanunvericilik aktları ilə tənzimlənir. İnventarlaşmanın keçirilməsinin hüquqi və faktiki əsasları həmin aktlarda və CPM-nin müvafiq maddələrində öz əksini tapmışdır. Qanunda və onun qüvvəli aktlarında həmçinin inventarlaşmanın obyektləri, məcburi keçirilmə halları və digər tələblər öz əksini tapmışdır.

Göstərilən qanunun tələblərinə əsasən müəssisə mühasibat uçotu və hesabatının doğru və düzgünlüyünü təsdiq etmək üçün dövrü olaraq öz əmlakının, öhdəliyinin, hesablaşmaların, kapitalının və s. maddi sərvətlərinin və ümumiyyətlə, balansın bütün aktiv və passiv maddələrinin inventarlaşması aparılmalıdır.

İnventarlaşmanın aparılması məcburi olan hallardan başqa hesabat ilində inventarlaşmaların sayı, onların aparılma tarixləri, həmin inventarlaşmaların hər birində yoxlanılacaq əmlakın və öhdəliklərin siyahısı müəssisə tərəfindən müəyyən edilir.

Əhatə etdiyi obyektlərinə görə inventarlaşmalar tam və hissəvi (qismən) olurlar. Tam inventarlaşmalarda bütün vəsaitlərin mövcudluğu, kassada və bankdakı hesablaşma hesabında olan pullar, debitor və kreditorlarla olan hesablaşmalar hərtərəfli yoxlanılır.

Hissəvi inventarlaşmalarda müəssisə vəsaitlərinin müəyyən bir qismi yoxlanılır, məsələn, hər hansı bir maddi-məsul şəxsin öhdəsində olan vəsait, kassada olan pul, hazır məhsulun miqdarı və s.

Tam inventarlaşmalar ildə bir dəfə, hissəvi isə ildə bir neçə dəfə keçirilə bilər. Məsələn, kassada olan nəgd pul vəsaitinin yoxlanılması üçün inventarlaşma ayda bir dəfə keçirilir.

İnventarlaşmanın müvəffəqiyyətlə keçirilməsinin və onun nəticələrinin obyektiv olması şərtlərindən ən əsası onun gözlənilmədən başlanıb keçirilməsidir. Digər hallarda maddi-məsul şəxslər keçirilən inventarlaşma haqqında xəbər tutaraq, öhdəliklərində olan çatışmazlıqları aradan qaldıra və artıqlıq varsa, mənimsəyə bilərlər.

İnventarlaşma müəssisə rəhbərinin əmri ilə yaradılmış komissiya tərəfindən keçirilir. İnventarlaşmanın növündən asılı olaraq komissiyanın tərkibi müəyyən edilir. Məsələn, illik inventarlaşma keçirilərkən komissiyada mütləq baş mühasibin iştirakı məcburidir, komissiyanın sədri isə müəssisənin rəhbəri və ya onun müavini olmalıdır.

Əgər inventarlaşma sənədli təftişlə əlaqədar keçirilirsə, komissiyanın tərkibi mütləq müfəttiş daxil olmalıdır.

İnventarlaşma hüquq-mühafizə orqanlarının tələbi ilə keçirilərsə, onların nümayəndəsi inventarlaşma zamanı iştirak edir, lakin o komissiyanın tərkibinə daxil edilmir.

İnventarlaşma komissiyasının üzvləri öz vəzifələrini diqqətlə və məsuliyyətlə yerinə yetirməlidirlər. Əgər onlar öz vəzifələrinə etinasız yanaşarlarsa, intizam məsuliyyətinə cəlb olunurlar. İnventarlaşma siyahısına yalan məlumatlar yazıb, mənimsəmə və israf faktlarını gizlətdikdə isə, cinayət məsuliyyətinə cəlb olunurlar.

Əsas şərtlərdən biri də inventarlaşma keçirilərkən maddi-məsul şəxslərin iştirakının məcburi olmasıdır. Əgər maddi-məsul şəxslər inventarlaşma zamanı hər hansı bir səbəbdən iştirak edə bilmirlərsə, onda inventarlaşma zamanı səlahiyyətli bələdiyyə (yerli hakimiyyətin) nümayəndəsi iştirak etməlidir.

İnventarlaşma keçirilərkən maddi-məsul şəxs əvvəlcə iştirak edib, sonradan inventarizasiya qurtarmamış onun iştirakı mümkün olmadığı hallarda da yerli hakimiyyətin nümayəndəsinin iştiraki təmin edilməlidir.

Əgər inventarlaşma keçirilən obyektə maddi-məsul şəxslər bir neçə nəfədirsə, onların razılığı ilə iştirak etmək bir nəfərə həvalə oluna bilər.

Mütəmadi olaraq aşağıdakı obyektlər inventarlaşma olunurlar: maddi nemətlər, əsas vəsaitlər, kassada olan pullar, bankda olan hesablaşma hesabında olan pullar, bitməmiş istehsal, bitməmiş əsaslı təmir, mal göndərənlərlə və alanlarla hesablaşmalar, təhtəl hesablı şəxslərin ezamiyyə pulları və s.

Hüquq-mühafizə orqanlarının tələbi ilə maddi nemətlər saxlanılan anbarlar, mağazalar və s. tez-tez inventarlaşma olunur.

İnventarlaşmanın keçirilməsinin 3 (üç) mərhələsi mövcuddur:

1. Hazırlıq
2. Maddi-nemətlərin qalığının çıxarılması
3. İnventarlaşmanın nəticələrinin aşkar edilməsi.

İnventarlaşmaya başlamazdan əvvəl komissiya ölçmə cihazlarını yoxlayır, maddi-məsul şəxsə ilkin sənədlər varsa (mədaxil, məxaric, əmlakın korlanması barədə aktlar və s.), onların registrlərlə mühasibatlığa verilməsini tələb edir. İnventarlaşma başlanana qədər maddi-məsul şəxsə heç bir sənəd qalmamalıdır, bu barədə o, komissiyaya qəbz verir.

Komissiya öz işini əmlakın, maddi nemətlərin və pulların saxlanılan yerlərini möhürləməklə başlayır, inventarlaşma zamanı bütün əməliyyatlar dayandırılır. Çünki inventarlaşma keçirilən saxlanılma yerlərinə kənar şəxslərin daxil olması qadağandır.

Əgər inventarlaşma zamanı hər hansı bir əmlak daxil olarsa, həmin əmlak ayrı yerdə saxlanılır və ona ayrıca siyahı tərtib olunur.

İnventarlaşma zamanı əmlakın faktiki mövcudluğu ölçüb-biçmə, çəkmə, sayma və s. üsullarla müəyyən edilir. Bütün maddi əmtəə materiallar yeşiklərdən, kisələrdən və s. qablardan çıxarılaq sayı, məbləği, ağırlığı və keyfiyyəti yoxlanılır. Qablaşdırılmış vəziyyətdə olan əmlakın qabların sayı ilə siyahıya

alınması qadağandır, mütləq onların içində olan maddi-əmtəə materialları yoxlanılmalıdır.

İnventarlaşma zamanı qalığın çıxarılması prosesində yararsız, xarab olmuş mallar aşkar edilərsə, onlar ümumi siyahıda göstərilmir. Həmin mallar üçün akt tərtib edilir, aktda korlanma səbəbi və təqsirkar şəxslər göstərilir. İnventarlaşma bir neçə gün davam edərsə, tənəffüslərdən qabaq saxlanc yerləri möhürlənir, açarlar maddi-məsul şəxsə, möhür və ya plombir komissiya sədrində saxlanılır.

İnventarlaşmanın keçirilməsi qaydalarına riayət edilməsi, qalıqların düzgün (dəqiq) çıxarılmasına təminat yaratmaqla bərabər, maddi-məsul şəxslər tərəfindən törədilmiş cinayətlərin ört-basdır edilməsinin qarşısını alır.

Tənəffüslərdən qabaq inventarlaşma keçirilən binanı (otağı) tərk etməzdən əvvəl komissiya üzvləri tam əmin olmalıdırlar ki, orada heç kəs qalmayıb.

Qalıqların çıxarılması inventarlaşma siyahısı ilə sənədləşdirilir, bu sənədə cədvəl də deyilir.

Cədvəllərdə (siyahılarda) əmlakın adı və faktiki mövcudluğu qalıqların çıxarılması ardıcılığı ilə (yəni saxlanc yerlərinə görə) aparılmalıdır. (məsələn, mağazanın şöbələri ayrı-ayrılıqda, anbarı).

İnventarlaşma cədvəli, adətən üç nüsxədə tərtib edilir, əgər maddi nemətlər (əmlak) bir maddi-məsul şəxsdən başqasına təhvil verilərsə, akt dörd nüsxədə tərtib olunur. İnventarlaşma cədvəllərinin hər bir nüsxəsi əsas sayılır, hər bir səhifəsi komissiya üzvləri və maddi-məsul şəxslər tərəfindən imza edilir. Həmin cədvəllərə əlavələrin (düzəlişlərin) edilməsinin qarşısını almaq məqsədi ilə cədvəllərin hər bir səhifəsinin axırında yazı ilə doldurulmuş sıraların sayı göstərilir. “Faktiki yerindədir” qrafasında isə natural vahidlərin məbləği göstərilir. Həmin vahidlər ölçü növlərindən (çəkmə, açma və s.) asılı olmayaraq ümumi məbləği göstərilir, belə hallarda kiloqramlar metrə, ayrı-ayrı vahidlərin üstünə gəlir.

İnventarlaşmanın nəticələrinin saxtalaşdırılmasının qarşısını almaq məqsədi ilə inventarlaşma cədvəllərinə hər bir malın dəqiq adı, nomenklatura nömrəsi, fakturası və qiyməti göstərilir.

Maddi nemətlərin faktiki yarında olub-olmaması yoxlandıqdan sonra komissiya malların qiymət cədvəllərinə uyğun olan qiymətlərini cədvəllərə yazır və ayrı-ayrı malların qiymətlərini sayıb hesabladıqdan sonra hər bir cədvəl üzrə ümumi məbləği hesablayır. Ondan sonra komissiya üzvləri və maddi-məsul şəxslər cədvəllərin (siyahıların) hər bir səhifəsinə imza edirlər. Maddi-məsul şəxslər öhdələrində qalan bütün mallar siyahılarda öz əksini tapmasını bir daha yoxlayırlar. İntinventarlaşma siyahısının axırında cədvəllərdə olan məlumatların düzgün olması barədə qəbz verirlər.

Maddi-məsul şəxs cədvəllərdə və inventarlaşmanın digər sənədlərində imza etməkdən imtina edirsə, müəssisənin baş mühasibi və ya onun müavini, həmçinin komissiya üzvləri tərəfindən imza edilmiş akt tərtib edilir. İntinventarlaşma siyahıları tərtib olunduqdan sonra dərhal onun birinci nüsxəsi yuxarı təşkilatın mühasibatlığına verilir (həmin nüsxə nəzarət nüsxəsi hesab edilir), ikinci nüsxəsi müəssisənin mühasibatlığında saxlanılır, üçüncü nüsxə isə maddi-məsul şəxsdə qalır. Əgər inventarlaşma hüquq-mühafizə orqanlarının tələbi ilə keçirilibsə, onda bir nüsxə də onlara göndərilir.

İntinventarlaşmanın nəticələri maddi-məsul şəxsin iştirakı ilə mühasibat işçisi tərəfindən müqayisə cədvəllərinin tərtibi ilə müəyyən edilir. Müqayisə cədvəllərində analitik uçot məlumatları kitab qalığı adlanan, keçirilmiş inventarlaşmanın siyahılarında əks etdirilən faktiki aşkar edilmiş mallara tutuşdurulmasının nəticələri qeydə alınır.

Müqayisə cədvəllərində tutuşdurulacaq əmtəə-material dəyərlərinin ölçü vahidi, növü, qiyməti barədə məlumatlar olmalıdır. Sonra isə natural və pul göstəricilərlə faktiki mövcud olan qalıqlar göstərilir.

Beləliklə, faktiki müəyyən edilmiş qalıqlarla mühasibat uçotunda əks olunmuş sənədlərdə olan məlumatların müqayisəsi nəticəsində inventarlaşmanın nəticələri çıxarılır.

İntinventarlaşmanın 3 cür nəticəsi ola bilər:

1. Mühasibat uçotu qalıqların və faktiki qalıqların eyni olması (üst-üstə düşməsi). Bu, inventarlaşmanın müsbət nəticəsidir, lakin hüquq-mühafizə

orqanlarının əməkdaşları belə nəticələrə tənqidi yanaşmalıdırlar, çünki inventarlaşma komissiyasının üzvləri faktiki yoxlama aparılmadan kitab qalıqlarını inventarlaşma cədvəllərinə köçürə bilərlər.

2.Mühasibat uçotu qalıqlarının faktiki qalıqlardan çox olması, yəni çatışmazlıqların aşkar edilməsi.

3.Faktiki qalıqların kitab qalıqlarından çox olması, yəni artıqlığın aşkar edilməsi. Aşkar olunmuş artıq malları maddi-məsul şəxslər tərəfindən “qənimət” kimi başa düşmək lazım deyil. Adətən belə artıqlıqlar aldatmaq, qeydə alınmamış malların gətirilməsi və digər vəzifədən sui-istifadə hərəkətləri nəticəsində yaradılır ki, sonradan mənimsənilir. Bəzən artıqlıq və əksikliklər mühasibat uçotunda buraxılan səhvlər nəticəsində əmələ gələ bilər. Müqayisə cədvəlləri tərtib edilərkən aşkar edilmiş və əksikliklər çeşidlərin qəsdən qarışdırılması nəticəsində də əmələ gəlir.

Çeşidlərin qəsdən qarışdırılmasını inventarlaşma zamanı yalnız kəmiyyət-çeşidli formalı uçot aparın müəssisələrdə aşkar etmək mümkündür. Məbləğli uçot sistemində onu bərpa etmək mümkün deyil (məsələn, mağazalarda).

Çeşidlərin qarışdırılması aşağıdakı səbəblərdən ola bilər:

- 1.Malların qəbulu və buraxılması zamanı maddi-məsul şəxsin səhvi.
- 2.Maddi-məsul şəxs tərəfindən vəzifədən sui-istifadə halları.
- 3.Mühasibat sənədlərində buraxılan səhvlər.
- 4.Malların kəmiyyət-çeşidli uçotun qəsdən qarışdırmaq üçün ilkin və yığcam sənədlərə yalan məlumatlar yazmaqla.

İnventarlaşma zamanı mühasibat uçotu və faktiki qalıqlar arasında əmələ gəlmiş uyğunsuzluğu cürbəcür çeşidli malları bir-biri ilə əvəz etmə yolu ilə də nizamlamaq olar. Lakin belə əvəzetmə istisna hallarda yalnız yoxlanılan bir dövrü əhatə edən vaxtda, bir nəfər maddi-məsul şəxsin öhdəsində eyni növlü mallar üçün tətbiq edilə bilər.

Artıqlıq və əksikliklər bir-biri ilə əvəz edildikdən sonra alınan vəziyyətə məbləğ fərqi deyilir.

Məbləğ fərqi artıqdırsa, o dövlət büdcəsinə ödənilir (cinayətin əlamətləri yoxdursa).

Məbləğ fərqi çatışmırsa, təbii itki normaları tətbiq olunur.

Təbii itki, inventarlaşma qurtardıqdan sonra əksiklik varsa tətbiq olunur, çünki təcrübədə maddi-məsul şəxslər təbii itki hesabına olan qənaəti mənimsəyirlər.

Təbii itkidən, malların yararsız vəziyyətə düşməsinə fərqləndirmək lazımdır, çünki xarab olmuş mallara komissiya xüsusi akt tərtib edir. Müəssisənin rəhbəri tərəfindən təsdiq edildikdən sonra xarab olmuş mallar məhv edilməli, yaxud util kimi istifadə edilir və ilkin sənədlərlə rəsmiləşdirilir. Xarab olmasına görə silinmiş mallara təbii itki tətbiq olunmur.

Çeşidlərin qarışması, məbləğ fərqləri və təbii itkilər müqayisə cədvəllərində öz əksini tapmalıdır. Göstərilən əməliyyatlardan sonra artıqlığın və əksiliyin dəqiq məbləği müəyyən edilir. Artıqlıq və əksikliklərin izahat verməlidirlər, həmin izahatlarda göstərilən səbəblər yoxlanılmalı və ona hüquqi qiymət verilməlidir.

İnventarlaşma qurtarıqdan sonra onun materialları komissiyanın iclasında müzakirə olunur, artıqlığın və əksikliyin əmələ gəlmə səbəbləri araşdırılır, təqsirkar şəxslər müəyyən edilir, buraxılmış nöqsanları aradan qaldırmaq və uçot işini yaxşılaşdırmaq məqsədi ilə təkliflər verilir. İclasın nəticələri protokolla rəsmiləşdirilir və müəssisə rəhbəri tərəfindən təsdiq edilir. 10 gün müddətində göstərilən nöqsanlar aradan qaldırılmalıdır. Kassada olan pul vəsaiti yoxlanılarkən onun faktiki məbləği, qiyməti kağızlar, pul dövriyyəsinə aid sənədlər, ciddi hesabda olan blanklar (ezamiyyə vəərəqləri, sanatoriya putyovkaları), əgər pullar bağlamalardadırlarsa, onlar açılıb əskinazlarla sayılmalıdır. Kassa pulu olan seyflərdə başqa şəxslərə məxsus olan pulların saxlanması qəti qadağandır. Əgər inventarlaşma zamanı belə pullar aşkar edilərsə, onlar faktiki qalıq kimi cədvəldə qeydə alınır və artıqlıq kimi büdcəyə və ya müəssisənin mənfəətinə mədaxil edilir.

Faktiki qalıq müəyyən edildikdən sonra həmin məlumat mühasibatda olan uçot qalığı ilə tutuşdurulur. Son nəticəni müəyyən etmək üçün kassirin son hesabatından sonra mədaxil olunmuş pullar uçot qalığının üstünə gəlir, məxaric

orderi və pul paylama cədvəlləri ilə kassadan verilmiş pullar çıxarılır. Beləliklə, kassada qalıq qalası pul müəyyən edilir (axırncı mühasibat qalığı).

Kassada keçirilmiş inventarlaşmanın nəticələri komissiya tərəfindən tərtib edilmiş aktla rəsmiləşdirilir. Aktda komissiya üzvlərinin tərkibi, inventarlaşma olunan vəsaitin yerləşdiyi yer, inventarizasiya keçirilən günə kimi kitab və faktiki qalıqlar göstərilir. Əgər əksiklik və artıqlıq aşkar edilərsə, onlar göstərilir və əmələgəlmə səbəbləri qeydə alınır. Əksikliklər böyük məbləğdədirsə, kassir dərhal vəzifədən azad edilməli, materiallar isə istintaq orqanlarına verilməlidir.

İnventarlaşma materialları cinayət işləri üzrə mühüm sübut növüdür (CPM-nin 124.2.5.; 143.2.m). Çünki həmin materiallarda cinayət işi üzrə əhəmiyyət kəsb edən maddi-məsul şəxsin öhdəsində aşkar edilən artıqlıqlar və çatışmazlıqların məbləği, onların əmələ gəlmə səbəbləri və s. öz əksini tapır.

İstintaq zamanı göstərilən halların dəqiqləşdirilməsi məqsədi ilə cinayət işinin materiallarına təqsirləndirilən şəxsin işə götürülməsi və azad edilməsinə qədərki dövrdə keçirilən və onun işlədiyi dövrdə aparılmış bütün inventarlaşmaların materialları əlavə edilməlidir.

Müstəntiq cinayət işinə əlavə edilmiş inventarlaşma materiallarını yoxlayarkən, onların düzgün tərtib edilməsinə diqqət yetirməli, yəni komissiya üzvləri və digər iştirakçılar tərəfindən bütün sənədlərin imza edilməsini və s. yoxlamalıdır. Ondan sonra müstəntiq inventarizasiya materiallarının mahiyyətini və məzmununu yoxlayır. Yəni həmin materialları cinayət işinin digər (materialları) sübutları ilə tutuşdurur. Belə yoxlamalarda digər sui-istifadə halları da aşkar edilir. İnventarlaşma zamanı ən çox rast gəlinən çatışmazlıqları gizlətmə üsulları aşağıdakılardır:

1. İnventarlaşma cədvəllərinə olmayan malları yazmaq. Bu üsulla edilmiş saxtakarlığı aşkar etmək üçün kəmiyyət (miqdar-məbləğ) – çeşidli uçotun bərpası, qalıqların nəzarət tutuşdurulması, inventarlaşma iştirakçılarının dindirilməsi yolu ilə müəyyən etmək olur.

2. İntentarlaşma siyahılarına sonradan malların əlavə yazılması. Bu saxtakarlığı inventarizasiya siyahılarının nüsxələrinin tutuşdurulması yolu ilə aşkar etmək olar.
3. Əmtəəsiz məxaric qaimələrinin tərtibi yolu ilə. Belə saxtakarlıq yalnız digər müəssisənin maddi-məsul şəxsinin köməyi ilə həyata keçirilə bilər. Məsələn, o, qaiməyə imza edir ki, mal almışam, faktiki mal almır. İntentarlaşmadan sonra iştirakçı qaimə yazır ki, guya malları geri qaytarıb, yaxud qaiməsiz mal alır. Belə saxtakarlığın qarşısının alınmasının əsas yolu həmin şəxslərin öhdəsində olan əmlakın eyni zamanda inventarlaşma olunmasıdır.
4. Malların vaxtında mədaxil edilməməsi. Belə saxtakarlığı inventarlaşma qabağı tərtib edilmiş hesabatı yoxlamaq yolu ilə aşkar etmək olar.

Bu saxtakarlığın mahiyyəti ondan ibarətdir ki, maddi-məsul şəxs hesabatda malın qəbulunu və məxaricini göstərmir, amma inventarlaşma cədvəlində qeyd edir. İntentarlaşmadan sonra malı mədaxil edir və qaiməni növbəti hesabatla əlavə edir. Növbəti inventarlaşmadan əvvəl həmin fənd təkrar olunur. Belə saxtakarlıqları aşkar etmək üçün yoxlamaq lazımdır ki, maddi-məsul şəxs inventarlaşmadan dərhal sonra hansı qaimələri öz hesabatlarına əlavə edib.

Həmin malların inventarlaşma siyahılarına yazılmasını müəyyən etdikdə, yoxlamaq lazımdır ki, belə fəndlə çatışmazlığı ört-basdır etməyib ki?

Mənimsəmə faktlarını müstəntiq istintaq zamanı inventarlaşma materiallarında saxtakarlıqları aşkar etməklə yanaşı, cinayət faktında hər bir iştirakçının törədilmiş cinayətə münasibətini müəyyən edir, onun hərəkətlərinə hüquqi qiymət verir. Bunun üçün sənədlərin təhlilindən başqa qrafiki, texnoloji ekspertizalar keçirir, dindirmələr, axtarışlar və digər istintaq hərəkətləri həyata keçirilir.

İntentarlaşma keçirilməsi aşağıdakı hallarda məcburidir:

müəssisə əmlakını icarəyə verdikdə, satın aldıqda, satdıqda, habelə dövlət və ya bələdiyyə müəssisəsi, səhmdar cəmiyyəti, yaxud başqa müəssisə kimi yenidən təşkil edildikdə;

illik mühasibat hesabatının tərtibindən əvvəl 01 oktyabrdan tez olmayaraq əmlakın və öhdəliklərin mövcud vəziyyətinin tamamilə başdan-başa yoxlanması məqsədilə inventarlaşma keçirildikdə;

müəssisə ləğv edilərkən, ləğv balansı tərtib edilməmişdən əvvəl və Azərbaycan Respublikası qanunvericiliyində nəzərdə tutulan digər hallarda;

maddi-məsul şəxslər dəyişildikdə və yaxud məzuniyyətə getdikdə (işlərin qəbulu və təhvilə günü);

oğruluq və ya sui-istifadə, habelə sərvətlərin xarab olması faktları müəyyən edildikdə;

yanğın, yaxud təbii fəlakət halları baş verdikdə;

sərvətlər yenidən qiymətləndirildikdə; məhkəmənin müvafiq qərarı, müstəntiqin qərarı və ya prokurorluğun yazılı göstərişi olduqda;

özəlləşdirmə zamanı, sahibkar və hüquqi şəxs statusu dəyişildikdə inventarlaşma tərəfindən razılığı ilə yaxud dövlət idarəetmə orqanlarının tələbi ilə həyata keçirilir.

MÜHAZİRƏ 8

İQTİSADI CİNAYƏTLƏRİN VƏ MÜLKİ-HÜQUQ MÜBAHİSƏLƏRİNİN HƏLLİ ZAMANI SƏNƏD MƏLUMATLARINDAN İSTİFADƏ PRİNSİPLƏRİ

PLAN

1. Təsərrüfat əməliyyatlarının sənədlərdən əks olunması və iqtisadi sahədə törədilən cinayətlərin aşkar edilməsində onun rolu
2. Sənədlərdə əks olunmuş mühasibat uçotu məlumatlarının tədqiqi və hüquq-mühafizə orqanlarının fəaliyyətində əhəmiyyəti

ƏDƏBİYYAT

43.Бочкова Л.И., Новак О.Э., Савинов С.В. Судебная бухгалтерия. М., 2007

44.Голубятников С.П., Леханова Е.С., Тимченко В.А. Судебная бухгалтерия. Издательство «Юридическая литература», М., 1998

45. Дмитриенко Т.М. Чадаев С.Г. Судебная (правовая) бухгалтерия. Издательство «Проспект», М., 1999
46. Дубоносов Е.С. Судебная бухгалтерия. М., 2010
47. Пашюнас П.К. Судебная ревизия и судебно-экономические экспертизы. Издательство «МИНТИС», Вильнюс, 1990
48. Ş.Ş. Abdurəhmanov, Q.R. Rzayev. Məhkəmə mühasibatı. “Çıraq”, B., 2005

Sənədlər müəssisədə icra olunan təsərrüfat əməliyyatlarının aparılmasına yazılı sərəncam verilməsini ifadə etməklə yanaşı, mühasibat uçotu hesabları sistemində yazılış aparılması uçotun etibarlı, düzgün olmasını təmin etməklə yanaşı ilkin, cari və son nəzarətin təşkilinə, təsərrüfat əməliyyatlarının məqsədəuyğun və qanun tələblərinə uyğun icra olunmasını təmin edir.

İlkin sənədlər: təsərrüfat əməliyyatları və onun aparılması üçün rəhbərliyin (sahibkarın) göstərişini təsdiq edən yazılı şəhadətnamədir.

Mühasibat sənədi icra olunmuş təsərrüfat əməliyyatlarının və uçot yazılışlarının təsdiq olunması formasıdır. Sənədlər əsasında mühasibat yazılışları aparılır. Sənədsiz mühasibat yazılışı icra oluna bilməz.

Sənəd sözü latınca (dokumentum) yazılı vəsiqə, şəhadətnamə sözüne uyğun olub, lazımi rekvizitləri olan və ona hüquqi əsas verən yazılış əməliyyatıdır. Bilavasitə sənəd hər bir müəssisədə onun informasiya sistemini təşkil edir. Hazırda uçot-hesablama əməliyyatlarının avtomatlaşması sənədin əhəmiyyətini daha da artırmışdır.

Bir sıra xarici ölkə mütəxəssislərinin hesablamalarına görə şirkətdə iki həftə ərzində məlumat sisteminin dayanması, həmin şirkətin bütün icra fəaliyyətinin 75 faiz itirməsinə səbəb ola bilər. Ona görə də təsərrüfat-maliyyə fəaliyyətinin idarə olunmasında və ona analitik nəzarət edilməsində sənədlərin rolu çox böyükdür. Onun köməyi ilə müəssisə rəhbərinin idarəetmə qabiliyyəti ilə çıxır və maliyyə nəticələrinin formalaşması vəzifəsi yerinə yetirilir.

Tərtib olunmuş sənədlər əsasında material, əmək və maliyyə ehtiyatlarının hərəkəti üzərində daimi nəzarət təmin olunur. Hər bir sənədi imzalayan şəxs həyata

keçirilən əməliyyatın düzgün, qanunauyğun icrasına nəzarət etməklə, məsuliyyət daşıyır. Bu, müəssisədə qənaət rejiminin həyata keçirilməsi ilə bərabər hər bir sənədi imzalayan şəxsin bilavasitə məsuliyyətini müəyyən edir. Bununla əlaqədar olaraq müəssisə əmlakının qorunub saxlanması, maddi məsul şəxslər üzərində nəzarət aparmaqla bərabər öz vəzifəsinə vicdanla yanaşmayan, əmlakın mənimsənilməsinə yol verən şəxsləri müəyyən etməyə imkan yaradır.

Mövcud olan qanunvericiliyə görə mühasibat sənədləri bir qayda olaraq təsdiq olunmuş formalarda, nəşr olunmuş şəkildə istifadə olunur.

Pul vəsaitlərinin, maddi sərvətlərin və başqa əmlakların qəbul-təhvilə ilə əlaqədar əməliyyatlar ilkin sənədlər əsasında həyata keçirilən zaman iştirak edən hüquqi şəxsin nümayəndələrinə və ya fiziki şəxslərə sənədləşmənin bir nüsxəsi verilir. əməliyyatda iştirak edənləri sənədlərin surətləri ilə təmin etmək müəssisədə bu əməliyyatı rəsmiləşdirənin öhdəsinə düşür.

Mövcud qaydalara görə mühasibat uçotunda əks etdirilməsi zəruri olan uçota qəbul etdirilmiş ilkin sənədlərdəki məlumatlar Azərbaycan Respublikasının Maliyyə Nazirliyi tərəfindən təklif edilmiş, yaxud nazirlik və Baş idarələr tərəfindən ümumi prinsiplərə riayət edilməklə işlənilib hazırlanmış uçot registrlərində yığılır və sistemləşdirilir.

İlkin sənədlərdə və uçot registrlərində qeydsiz düzəlişlərə yol verilmir. Səhvlərin düzəlişi həmin sənədi imza etmiş şəxslərin imzaları ilə düzəlişin tarixi göstərməklə təsdiq edilməlidir. Kassa və bank sənədlərində heç bir düzəlişə yol verilmir.

İlkin sənədlər, uçot registrləri, mühasibat hesabatları mütləq müəyyən edilmiş qaydada və müddət ərzində müvafiq olaraq saxlanmalıdır. Sənədlərlə işləyən dövrdə onların qorunub saxlanması təmin edilməsi və ya vaxtında arxivə verilməsi üçün baş mühasib məsuliyyət daşıyır.

İlkin uçot sənədlərinə nəzarət Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyi tərəfindən həyata keçirilir.

Sənəd kriminalistika nöqtəyi-nəzərindən hər hansı bir baş vermiş və nəzərdə tutulmuş fakt və hallar haqqında məlumatların qeyd (əks) edildiyi maddi obyektədir.

Azərbaycan Respublikası CPM-nin 135-ci maddəsinin məzmununa əsasən cinayət təqibi üzrə əhəmiyyət kəsb edən məlumatlar hərf, rəqəm, qrafika və digər işarə formasını özünə əks etdirən kağız, elektron və digər daşıyıcılar obyektinə sənəd hesab olunur.

Mühasibat uçotu haqqında qanunda sənəd kağız və maşınla oxunan məlumat daşıyıcıları kimi göstərilir.

Təsərrüfat əməliyyatlarının baş verməsi faktlarını özündə əks etdirən sənəd – ilkin uçot sənədi adlanır.

İlkin uçot sənədlərinin tərtibi qaydaları və onlarda əks olunması rekvizitləri “Mühasibat uçotu haqqında” Qanunda və digər qanunverici normativ aktlarda göstərilir və onlar aşağıdakılardır:

Sənədin (formanın) adı, nömrəsi, kodu, tərtib edilmə yeri və tarixi, sənəd tərtib edilən müəssisənin adı, təsərrüfat əməliyyatlarının məzmunu və ölçüləri (natural və pul ifadəsində), təsərrüfat əməliyyatlarının baş verməsi, tamamlanması və onun rəsmiləşdirilməsinin düzgünlüyü üçün məsul şəxslərin vəzifələri, soyadı, adı, atasının adı, şəxsi imzaları və başqa əlamətləri.

Əməliyyatların xarakterindən və uçot məlumatlarının işlənməsi texnologiyasından asılı olaraq ilkin sənədlərə əlavə rekvizitlər daxil edilə bilər.

İlkin sənədlər əməliyyatların baş verdiyi anda, bu mümkün olmadıqda isə əməliyyatlar bilavasitə qurtardıqdan sonra tərtib edilməlidir.

Sənədlərin keyfiyyətli tərtibatına, onların vaxtında mühasibat uçotunda əks etdirilməsi üçün müəyyən edilmiş müddətlərdə təqdim edilməsinə, sənədlərdəki məlumatların doğruluğuna məsuliyyəti həmin sənədləri hazırlamış və imza etmiş şəxslər daşıyırlar.

İlkin sənədlərə əsasən məlumatları işləyib qaydaya salmaq və onlara nəzarət etmək üçün icmal uçot sənədləri hazırlanmalıdır. Bu sənədlər kağızda və maşın məlumat daşıyıcılarında tərtib edilə bilər.

Pul və hesablaşma sənədlərini, maliyyə və kredit öhdəliklərini müəssisənin rəhbərinin təsdiq etdiyi siyahıya əsasın imza etmək hüququ olan ən azı iki şəxs imzalamalıdır. Birinci imza müəssisədə ümumi rəhbərlik funksiyasını icra edən

şəxsə, ikinci imza isə mühasibat işinə rəhbərlik funksiyasını icra edən şəxsə mənsub olur.

İqtisadi fəaliyyət sahələrində və mülkiyyət əleyhinə törədilən cinayətlərin aşkar edilməsi və istintaqı zamanı mühasibat sənədləri cinayət işləri üzrə əsas sübut mənbəyidir. Həmin sahələrdə törədilən cinayətlərin aşkar edilməsi, açılması, tam, hərtərəfli və obyektiv istintaqı məhz həmin sənədlərlə iş qaydasını bilməsindən çox asılıdır. Gələcək əməliyyat müvəkkillərinə və DİO-on digər sahələrində çalışacaq əməkdaşlara göstərilən sənədlərlə iş qaydalarını bilmək vacibdir. Ona görə də biz, sənədlərin təsnifatını veririk.

Mühasibat sənədləri aşağıdakı əsaslara görə müxtəlif növlərə bölünürlər: təyinatına görə, yaranma yerinə görə, məzmununun həcminə görə, istifadə üsuluna görə və keyfiyyət əlamətlərinə görə.

Təyinatına görə sənədlər:

sərəncamverici, yəni təsərrüfat əməliyyatlarının yerinə yetirilməsi üçün tapşırıq (banka pul köçürülməsi, görülən iş barəsində naryadlar və s.);

icraedici-təsərrüfat fəaliyyətinin başa çatdırılmasını əks etdirən və icraedici sənədlər əsasında mühasiblər tərəfindən tərtib edilən uçot qeydiyyatının rəsmiləşdirilməsi sənədləri (provodkalar, yığım cədvəlləri və s.). Uçotun rəsmiləşdirilməsi sənədləri. Sərəncamverici sənədlər daha çox uçot reqistrlərinə əməliyyatların qeydiyyatdan keçirilməsi haqqında sərəncam xarakteri daşıyırlar. Yuxarıda göstərilən əlamətlərin hamısını və ya bir neçəsini özündə cəmləşdirən qarışıq xarakterli sənədlər də geniş yayılmışdır. Belə ki, kassa məxaric sənədi, pul verilənə qədər sərəncamverici, verildikdən sonra isə icraedici xarakter daşıyır. Bundan əlavə, kassa məxaric orderinin tipoqrafiya blankında ötürülmə (provodka) forması nəzərə alınmışdır. Həmin forma doldurulduqdan sonra məxaric orderi uçot əhəmiyyəti kəsb edir.

Təyinatına görə müxtəlif olan, lakin eyni əməliyyatı özündə əks etdirən sənədlər bir-biri ilə sıx bağlı olurlar. Vəzifələrindən sui-istifadə hallarının araşdırılması zamanı bu hal nəzərə alınmalıdır. Sərəncamverici sənədin olmaması halı icraedici sənədin doğruluğuna şübhə yaratmalıdır. Məsələn, tikinti

materiallarının müvafiq orqanların göstəriş sənədi olmadan buraxılması cinayət əməlinin olması halı sayılır. İcraedici sənədi olmayan uçot xarakterli sənədlərin aşkar edildiyi təqdirdə müvafiq mühasibat işçilərinin cinayətdə əli olması fərziyyəsi yoxlanılmalıdır.

Yaranma yerinə görə sənədlər, yoxlanılan təşkilatın əməkdaşları tərəfindən tərtib edilən daxili, digər müəssisə və təşkilatlardan daxil olan xarici sənədlərə bölünürlər. Deməli, eyni sənədin müxtəlif nüsxələri, həmçinin saxta əməliyyatları özündə əks edən digər sənədlər başqa təşkilatlarda da ola bilər.

Məzmununa görə sənədlər bir başa təsərrüfat əməliyyatlarını əks etdirən ilkin və ya sadə sənədlərə (kassa orderi, cədvəllər, tələbnamələr və s.) və bir sıra əməliyyatları özündə cəmləşdirən və həmin ana qədər bir neçə ilkin sənəddə öz əksini tapan yığcam (ikinci) sənədlərə bölünürlər. Yığcam sənədlər arasında ən geniş yayılanı maddi-məsul şəxslərin hesabatlarıdır (avans hesabatı, anbar müdirinin hesabatı, kassirin hesabatı və s.).

Bu hesabatlar müəyyən işçilərin fəaliyyətini əks etdirməklə bərabər maddi-məsul şəxslər tərəfindən mühasibatlığa verilən ilkin sənədlərin reyestrləri rolunu da oynayırlar.

Yığcam sənədlər ilkin sənədlərlə sıx bağlıdırlar. İlkin sənədlərdə təsdiqini tapmayan hesabat qeydiyyatında aşkar edilən yazılar sui-istifadə halları barəsində siqnaldır.

İstifadə etmə üsullarına görə sənədlər birdəfəlik və ya yığıcı sənədlərə bölünürlər. Birdəfəlik sənədlər doldurularkən bir və ya bir neçə təsərrüfat əməliyyatları barəsində yazılar birdəfəlik əməliyyat üçün yazılır (qaimələr, pul cədvəlləri, bankdakı hesabdan çıxarış və s.). Yığıcı sənədlərə isə məlumatlar tədricən bir neçə gün ərzində və ya bir neçə əməliyyat üçün yazılır. Yığıcı sənədə misal olaraq anbardan istehsal üçün buraxılan materialların limit kartını göstərmək olar. Sənədlərin, o cümlədən birdəfəlik sənədlərin doldurulma qaydasının pozulması sui-istifadə etmə hallarına imkan yaradır. Məsələn, ödəmə cədvəllərin “açıq” saxlanılaraq mühasib və ya kassir tərəfindən ehtiyac olduqda avans, məzuniyyət və s. məbləğlərin ora yazılması kassa əməliyyatlarının aparılması

qaydalarının kobud surətdə pozulması olmaqla sui-istifadə hallarına geniş imkanı yaradır.

Keyfiyyət əlamətlərinə görə sənədlər iki əsas qrupa bölünürlər:

1. tam

2. natamam.

Tam sənədlər bu tələblərə cavab verməlidir:

1. Formal tələblərə uyğun olaraq hər bir mühasibat sənədi (kassa məxaric orderi, hesab-faktura) müvafiq formaya uyğun olmalı və bütün lazımi rekvizitlər (tarix, imza, əməliyyatın məzmunu və s.) göstərilməlidir.

2. Qanunçuluq tələbləri - tam mühasibat sənədləri özləri məzmununa görə qanuni əməliyyatları əks etdirməlidir.

3. Həqiqətə uyğunluq – tam mühasibat sənədləri həqiqətən aparılan əməliyyatları özündə əks etdirməlidir.

Yuxarıda göstərilən tələblərdən birinin belə yerinə yetirilmədiyi halda sənəd natamam sayılır.

Hansı tələbin yerinə yetirilmədiyindən asılı olaraq natamam sənədlər bu qruplara bölünürlər:

1. Müvafiq rekvizitləri göstərilməyən sənədlər (məsələn, idarə rəhbərinin imzası olmayan ödəmə cədvəli, tarixi göstərilməyən inventarizasiya siyahısı); belə sənədləri başa çatmamış sənəd adlandırırlar;

2. Artıq rekvizitləri olan sənədlər (təkcə icraçı tərəfindən deyil, həm də idarə rəhbəri tərəfindən imzalanan tabel, möhürlə təsdiq edilmiş mal buraxma qaiməsi və s.);

3. Rekvizitləri uyğun gəlməyən sənədlər (səlahiyyəti olmayan şəxs tərəfindən imzalanan kassa məxaric orderi).

Yuxarıda sadalanan həmin sənədləri mühasibatlığın qəbul etməyə hüququ yoxdur. Təftiş zamanı həmin sənədlər orada göstərilən əməliyyatlar əsasında diqqətlə yoxlanılmalıdır. Sənəddə göstərilən əməliyyat həqiqətən yerinə yetirilmişdirsə, onda həmin sənədi düzgün hesab etmək olar. Məsələn, düzgün doldurulmayan tabeldə göstərilən işçilər əgər həqiqətən də işləmişlərsə, qəbul etmə

aktında göstərilən materiallar həqiqətən anbara daxil olmuşdursa və s. Yaxud əksinə, düzgün doldurulmayan sənəddə başa çatdırılmayan əməliyyat öz əksini tapmışsa, həmin sənəd saxta sənəd kimi qiymətləndirilməlidir və onlar yararsız (keyfiyyətsiz) sənədlər adlanır.

Onları aşağıdakı kimi təsnifləşdirmək olar:

1.Məzmununa görə qanunsuz əməliyyatları əks etdirən sənədlər. Bu qrupa mövcud qayda və qanunlara zidd olaraq tərtib olunan sənədlər daxildir (məsələn, əvvəllər maddi məsul şəxs öhdəliyinə götürdüyü pulun xərclənməsi haqqında hesabatı təqdim etməyən şəxsə yenidən avans pul verilməsi barəsində tərtib olunan kassa məxaric orderi), həmçinin mövcud olan normativ sənədlərin və qiymətlərin pozulmasına yol verməklə tərtib olunan sənədlər (məsələn, əsaslı təmir zamanı işlədilən materialların silinməsi zamanı normadan artıq göstərilməsi, görünən işlərin həcmnin, həm də pul məbləğlərinin naryadlarda qiymətlərinin şişirdilməsi və s.).

Bu qrupdan olan sənədlər bütün tələblərə cavab verməklə düzgün tərtib olunmuş və görülən işlərin hamısı orada öz əksini tapmış olsa belə, düzgün və tam sənəd sayıla bilməz.

2.Həqiqətən görülməyən işləri özündə əks etdirən sənədlər.

Buraya daxildir: uydurulmuş (saxta) təsərrüfat əməliyyatlarını əks etdirən sənədlər. Belə sənədlərə malsız və ya pulsuz sənədlər deyilir. Belə ki, bütün müvafiq rekvizitləri olan (buraxılan malın adı, yükləmə tarixi, alanın və satanın imzaları və s.), lakin faktiki heç bir mal buraxılmayan qaiməyə malsız qaimə deyilir. Belə sənədlər cinayətkarlar tərəfindən əksikliyin gizlədilməsi və ya mənimsəmələrin ört-basdır edilməsi üçün tərtib olunur. Pulun alınması barəsində tərtib olunan əslində isə heç bir pul alınmayan kassa məxaric orderi pulsuz sənəd adlandırılır.

3.Həqiqətən aparılan əməliyyatların ayrı-ayrı tərəfləri barəsində yalan məlumatları əks etdirən sənədlər.

Yalan məlumatlar əməliyyatın özünə aid ola bilər (qaimədə göstərilən malın əvəzinə başqa malın buraxılması, qəbul aktında daxil olan malın miqdarının az

göstərilməsi və s.). Yalan məlumatlar həmçinin əməliyyatın aparılma tarixinin dəyişdirilməsi də ola bilər, məsələn, ayın birində daxil olan pulun əksikliyinə gizlətmək üçün daxil olma tarixini ayın onunda göstərmək. Həmçinin əməliyyatın məbləğinin yalandan göstərilməsi halı da ola bilər. Belə sənədə misal olaraq həqiqətən işləyən işçinin əmək haqqı alarkən cədvəldəki “pulun ələ verilməsinin məbləği” qrafasında pulun miqdarının şişirdilərək göstərilməsi.

Yoxlanılan sənədin doğru və ya saxta olmasını müəyyən etmək üçün aşağıdakı halları nəzərə almaq lazımdır.

Bütün tələblərə cavab verən tam (yaxarlı) sənədlər əsl sənəd sayılır. Düzgün doldurulmayan sənədlər yoxlamanın çıxartdığı nəticədən asılı olaraq həqiqi və ya saxta ola bilərlər.

Qeyri-qanuni olan, lakin həyata keçirilən əməliyyatları əks etdirən sənədlər də həqiqi sayılırlar.

4.Əslində olmayan əməliyyatları əks etdirən (malsız və pulsuz sənədlər) sənədlər saxta hesab olunurlar. Saxta sənədlərə həmçinin məzmununun, tarixinin və ya məbləğinin dəyişdirildiyi sənədlər aid edilir.

Məlum olduğu kimi cinayət hüququ iki növ saxta sənədlərin mövcud olduğunu göstərir – maddi və intellektual.

1.Maddi saxta sənədlərin hazırlanması zamanı bir qayda olaraq cinayətkarlar ya həqiqi sənədlərə dəyişikliklər edirlər, ya da bütünlükdə saxta sənəd hazırlayırlar.

2. İntellektual saxta sənəddə isə həmin sənədin ünvanladığı şəxsə qəsdən yalan məlumat hazırlanır. Saxta sənədlər yüksüz sənədlərə (əgər onlar saxta əməliyyatları əks etdirirlərsə) və ya yüklü sənədlərə (həqiqətən aparılan əməliyyatın məzmunu, tarixi və məbləği dəyişdirilmişdirsə) bölünürlər. Buradan belə qənaətə gəlmək olar ki, hər bir yüksüz (və ya pulsuz) sənəd saxta ola bilər, lakin hər bir saxta sənəd yüksüz (pulsuz) sənəd adlana bilməz. Bunun böyük təcrübi əhəmiyyəti vardır. Bir sıra hallarda cinayətkarların ifşa olunması üçün nəinki sənədin saxta olması, həmçinin onun yüksüz və ya pulsuz olması da

müəyyən olunmalıdır. Bəzi hallarda cinayətkarlar sənədin saxtılığını boyunlarına alsalar da, onun yüksüz sənəd olduğunu danırlar.

Belə təhqiqatların birində müəssisənin mühasibi maaş cədvəlinə bir neçə “ölü canları” salaraq onların əvəzinə imza edərək pulları mənimsədiyini boynuna aldı, lakin həmin pulları müəssisənin tələbatına xərclədiyini söylədi. Başqa bir cinayət işinin araşdırılmasında baza müdiri malın buraxılması haqqında qaimənin saxta olduğunu boynuna almasına baxmayaraq, həmin qaimənin malsız qaimə olduğunu danaraq, malın əvəzinə mağaza müdürinə pul verdiyini etiraf edirdi. Belə hallarda saxta sənədlərin malsız olduğunu sübut etmək üçün yük daşıyanları, sürücüləri və s. əlaqəli şəxsləri dindirmək, həmçinin cinayətkarların istinad etdikləri başqa sənədləri diqqətlə öyrənmək lazımdır.

Saxta sənədlər əşyayı-dəlil kimi işə tikilir. Belə sənədlər vasitəsi ilə nəinki dəyən ziyanın məbləğini və oğurlanma üsulunu, həmçinin cinayətdə iştirak edən digər şəxsləri də müəyyənləşdirmək mümkündür. Dövlət və ictimai mülkiyyətin qorunub saxlanılmasında sənədlərin dövriyyəsinin düzgün təşkil edilməsi vacibdir. Sənəd dövriyyəsi dedikdə, həmin sənədin tərtib və təsdiq edilməsindən başlayaraq onun mühasibatda qeydə alınmasına və saxlanılmaq üçün arxivə təhvil verilməsinə qədər olan bütün dövriyyəsi nəzərdə tutulur.

Sənədlərin bir məsul şəxsdən digərinə verilməsi müvafiq işçilərin imzaları ilə təsdiq edilməlidir. Belə ki, maddi-məsul şəxsin hesabatına tikilən ilkin sənədlər mühasibatlığa verilərkən onu tərtib edən şəxsə qalan surətində mühasibin sənədi qəbul etməsi barəsində imzası olmalıdır. Mühasibatlıqdan statistikaya gedən sənədlər də müvafiq şəxslərin imzası ilə təhvil verilməlidir. Sənədlərin dövriyyəsinin pozulması yolverilməzdir.

MÜHAZİRƏ 9

OXŞAR TƏSƏRRÜFAT ƏMƏLİYYATLARINI ƏKS ETDİRƏN SƏNƏDLƏRİN YOXLAMA METODU. TƏSƏRRÜFAT ƏMƏLİYYATLARININ FAKTİKİ YOXLAMA METODU

PLAN

1. Sənədlərdə əks olunan mühasibat uçot məlumatlarının tədqiqi
2. Hüquqmühafizə orqanlarının fəaliyyətində sənədli təhlil metodlarının tətbiq edilməsinin əhəmiyyəti

ƏDƏBİYYAT

- 49.Бочкова Л.И., Новак О.Э., Савинов С.В. Судебная бухгалтерия. М., 2007
- 50.Голубятников С.П., Леханова Е.С., Тимченко В.А. Судебная бухгалтерия. Издательство «Юридическая литература», М., 1998
- 51.Дмитриенко Т.М. Чаадаев С.Г. Судебная (правовая) бухгалтерия. Издательство «Прспект», М., 1999
- 52.Дубоносов Е.С. Судебная бухгалтерия. М., 2010
- 53.Пашюнас П.К. Судебная ревизия и судебно-экономические экспертизы. Издательство «МИНТИС», Вильнюс, 1990
- 54.Ş.Ş.Abdurəhmanov, Q.R.Rzayev. Məhkəmə mühasibatı. “Çıraq”, B., 2005

Müasir şəraitdə müəssisələrdə, idarələrdə və digər şirkətlərdə böyük miqdarda uçot sənədləri və informasiyaları formalaşır. Sənədlərin formalaşması onların ilkin tərtib olunmasından başlayaraq mühasibat uçotu prinsiplərinə uyğun registrlərdə əks olunması başa düşülür. Bütün mühasibat uçotu sənədlərinin rəsmiyyətinə başlandıqdan sonra saxlanmağa (arxivə) verilməsi sənəd dövriyyəsi adlanır.

Bazar iqtisadiyyatı şəraitində müəssisələrdə mühasibat uçotunun düzgün təşkili, sənədlərin vaxtında mövcud olan qanunçuluq tələblərinə uyğun tərtib olunması və nəticə olaraq saxlanılmağa təhvil verilməsinin əhəmiyyəti böyükdür.

Sənəd dövriyyəsinin təşkili iqtisadi subyektlərdə bilavasitə baş mühasibə həvalə olunmuşdur. Baş mühasib sənəd dövriyyəsinin təşkili, qrafiki, uçot informasiyalarının işlənməsi, sənədlərdə əks olunması, hazırlanması metodikasının müəyyənləşdirilməsi-nə və onun yerinə yetirilməsinə daim nəzarət etməlidir. Tərtib olunmuş sənəd dövriyyəsi qrafikində ilkin uçot sənədlərinin ayrı-ayrı

bölmələr üzrə vaxtında tərtib olunub mühasibatlığa təqdim olunması daima nəzarətdə olmalıdır. Mühasibatlığa daxil olan sənədlərdə icra olunan təsərrüfat əməliyyatlarının düzgünlüyü və məqsədəyönlülüüyü müvafiq qaydada yoxlanılır. Burada sənədlərdə hesabların və əks olunmuş uçot göstəricilərinin yekunlarının düzhün hesablanması ətraflı yoxlanılmalıdır.

Sənədlərin düzgün rəsmiyyətə salınması yoxlanıldıqdan sonra, onlarda əks olunmuş icraçı şəxslərin imzalarının düzgünlüyü, yəni əsl imzaları da nəzərdən keçirilməlidir.

Sənədlər yoxlanıldıqda onlarda müəyyən səhvlərin olması aşkarlana bilər. Lakin səhvlərin müəyyən olunması ilə məsələ həll olunmur. Buna görə də müəyyən olunmuş səhvin əsası, onun mənası və xarakteri müəyyənləşdirilməlidir.

Səhv müəyyən olunduqdan sonra həmin səhv düzəldilməlidir. Uçot yazılışlarında səhvlərin düzəldilməsinin mühasibat uçotu məlumatlarının etibarlı olmasının təmin olunmasında xüsusi əhəmiyyəti vardır. Səhvlər düzəldildikdən sonra mühasibat uçotu hesabları üzrə yazılışlar aparılır.

İcra olunmuş mühasibat uçotu sənədləri arxivdə saxlanılır. İlkən uçot sənədlərinin saxlanılmasının mühasibat uçotunun düzgün təşkil olunmasında xüsusi əhəmiyyəti vardır. Sənədlərin normal şəraitdə saxlanması onların tələb olunan vaxtda istifadə olunmasına təminat verir. “Mühasibat uçotu haqqında” Azərbaycan Respublikasının qanununda mühasibat uçotu registrlərinin və sənədlərinin saxlanması qaydaları müəyyən olunmuşdur.

Müəyyən olunmuş qaydaya görə, müəssisə uçot sənədlərini, mühasibat registrlərini və mühasibat hesabatlarını qoruyub saxlamağa borcludur. Sənədlərin saxlanması müddəti Azərbaycan Respublikası Milli Arxiv İdarəsi tərəfindən müəyyən edilir.

Mühasibat uçotu üzrə təlimatlar, kodlaşdırma üsulu, müasir maşınlar üçün proqram məhsulları və onların istifadə qaydaları, əvvəlcə istifadə edilən uçot üsulları və bunlar əsasında tərtib edilən mühasibat hesabatlarını təmin etmək məqsədi ilə beş ildən az olmayaraq mühasibatlıqda saxlanılır.

Mühasibat uçotu registrləri və hesabat sənədlərinin saxlanması təşkili bilavasitə iqtisadi subyektlərinin rəhbərlərinə həvalə olunmuşdur. Müəssisələrdən uçot sənədlərinin götürülməsi mövcud olan qanunların tələblərinə əsasən ancaq məhkəmə, prokurorluq və digər istintaq orqanlarının qərarı əsasında aparıla bilər. Belə hallarda müəssisənin baş mühasibi götürülən sənədlərin surətini çıxarıb özündə saxlaya bilər.

Pərdələnmiş mənimsəmə və israf cinayətlərinin əksəriyyəti mühasibat uçotu məlumatlarının (rəqəmlərinin) saxtalaşdırılması yolu ilə həyata keçirilir.

İqtisadi və vergi sahələrində cinayətləri əşya hesablama üsulu ilə aşkar etmək heç də həmişə mümkün deyil.

Belə cinayətləri yalnız mühasibat uçot məlumatlarının (rəqəmlərinin xüsusi tədqiqatı nəticəsində aşkar edib açmaq olur.

İqtisadi sahələrdə törədilən cinayətlər pərdələnmiş şəkildə xaricdən mühasibat uçotu məlumatlarında aşağıda göstərilən üç formada üzlərini büruzə verirlər:

1. Bir sənədin məzmununda olan ziddiyyətlər.
2. Bir-biri ilə əlaqədə olan bir neçə sənəd arasında olan ziddiyyətlər.
3. Mal dövriyyəsinin qeyri-normal qaydalarla aparılması.

Ona görə də yoxlama obyektlərinin dairəsindən (həcmindən) asılı olaraq, sənədlərin tədqiqi zamanı üç qrup üsullarından istifadə olunur:

1. Bir mühasibat sənədinin tədqiqi;
2. Bir əməliyyatı əks etdirən bir neçə sənədinin tədqiqi.
3. Eyni növlü malların dövriyyəsinə əks etdirən uçot sənədlərinin tədqiqi.

Uçot sənədinin tədqiqinin üsulları.

1. Sənədin formasının yoxlanılması.
 2. Riyazi hesablama.
 3. Sənədlərin normativlərə əsasən düzgün tərtib edilməsinin yoxlanılması.
- Məsələn, amortizasiyanın düzgün tətbiq edilməsi, əsas vəsaitlərin silinməsinin normativlərə uyğun olması.

Sənədi formasına görə yoxlayarkən müəyyən etmək lazımdır ki, bütün zəruri rekvizitləri varmı, onlar səlahiyyətli şəxslər tərəfindən tərtib edilibmi. Bəzi hallarda formal tələblərə uyğun olmayan sənədlər olur, lazım gəldikdə onları kriminalistik ekspertizaya göndərmək zəruridir.

Yoxlamalar zamanı sənəddə şübhəli rekvizitlərin də olub-olmamasına diqqət yetirmək lazımdır, ona görə də həmin sənədi eyni cür sənədlərlə müqayisə etmək lazımdır.

Yalnız formasına görə sənədi saxta adlandırmaq olmaz, sənədlər digər üsullarla da yoxlanılır.

Riyazi yoxlama zamanı müfəttiş, auditor yekun göstəricilərinin düzgün olub-olmamasını həm üfqi (sətirlərlə), həm də şaquli qrafalarda olan məbləğlərin düzgün hesablanmasını yoxlayır. Məsələn, pul paylama cədvəllərində hər bir şəxsin pulu ayrıca yoxlanılır, tutulan vergilərin yekunu, paylanan pulun yekunu və s. hesablanır.

Sənədlərin normativlərə əsasən tərtib edilməsi dedikdə, biz, orada olan məlumatların qüvvədə olan təlimatlara, qaydalara, əmrlərə əsasən qeyd olunmasını nəzərdə tuturuq. Məsələn, təbii itkinin düzgün tətbiq edilməsi.

Ola bilsin ki, sənəd formal cəhətdən düzgün tərtib olunub, amma qanunsuz keçirilən əməliyyatları özündə əks etdirir. Məsələn, böyük məbləğdə nəğd pula müəssisə mal ala bilməz, əgər sənədlər arasında belə qəbzələr varsa, deməli, maliyyə nazirliyinin müəyyən etdiyi qaydalar pozulub, həmçinin burada mənim səmə faktları da ola bilər.

Eyni əməliyyatı əks etdirən bir neçə sənədin yoxlanılması.

Cinayətkarlar məsuliyyətdən boyun qaçırmaq məqsədi ilə saxta sənədlər tərtib edib əməliyyatlar həyata keçirirlər, sonra isə həmin sənədləri məhv edirlər, həmin sənədlər formal cəhətdən düzgün sənədlərdir, lakin mənim səmə vasitəsidir (məsələn, əmtəəsiz qaimə). Belə sənədlərdə daxili ziddiyətlər olmur. Belə sənədləri mühasibat məlumatlarında bir neçə əlaqəli sənədlərin yoxlanılması ilə aşkar etmək olur. Belə hallarda həmin sənəd digər bağlı sənədlərlə tutuşdurulmaqla

saxtakarlıqları aşkar etmək olur. Belə halları qarşılıqlı yoxlama üsulu aşkar etmək olar.

Qarşılıqlı yoxlama dedikdə, bir sənədin ayrı-ayrı nüsxələrinin müqayisəsini nəzərdə tuturuq, nüsxələri ayrı-ayrı əlaqəli müəssisələrdən götürmək olar.

Qarşılıqlı yoxlamanın digər forması isə, bir əməliyyatı əks etdirən məlumatı iki və daha çox müəssisələrdə olan məlumatlarla tutuşdurmaq nəzərdə tutulur. Məsələn, bank, tədarükçü, mal satan, əmanət bankı və s.

Qarşılıqlı yoxlama üsulu o vaxt səmərəli olur ki, sənədlər iki və daha artıq nüsxələrdə tərtib olunsun.

Əgər sənədlər bir nüsxədə tərtib edilibsə, digər metod – qarşılıqlı nəzarət metodu tətbiq olunur.

Hər bir əməliyyat düzünə və yanakı bir neçə mühasibat sənədlərində öz əksini tapır. Məsələn, pul paylama cədvəlini iş görmə naryadları ilə, işə çıxma cədvəlləri ilə, şəxsi hesablarla tutuşdurmaq olar.

Qarşılıqlı nəzarət metodunun növlərindən biri də bir-biri ilə bağlı əməliyyatları əks etdirən sənədlərin tutuşdurulmasıdır. Məsələn, malların yerlərinin dəyişməsi zamanı onun bir anbardan o biri anbara aparılması üçün avtomatın icarəyə götürülmə, ya da ki, öz maşınlarına benzin silinib.

Eyni növlü qiymətli əşyaların dövriyyəsinə əks etdirən mühasibat məlumatlarının (rəqəmlərin) tədqiqi.

Məsələn, bir anbardan o biri anbara mal gedib, bütün müşaiyət edən sənədləri düzgündür, lakin birinci növ mal əvəzinə 3-cü növ aparılıb, fərqi isə mənimsənilib. Belə faktları materialların dövriyyəsinin pozulması üsulu ilə yoxlamaq lazımdır. Ayın axırına nə qədər birinci növ mal olub, ay ərzində nə qədər mal daxil olub, nə qədər məxaric olunub, əgər məxaric anbarda olan malın miqdarından çoxdursa, deməli mənimsəmə faktları mövcuddur.

Əgər eyni tipli əməliyyatlar keçirərkən, tərtib edilmiş sənədlərdə nəzərdə tutulmayan normalardan kənara çıxma halları varsa, onlar cinayət xarakterli faktların olmasını sübut edir. Məsələn, mal buraxma sənədlərində taranın orta çəkisi bir sənəddə o birindən fərqlənir.

MÜHAZİRƏ 10

TƏFTİŞ, ONUN TƏYİN EDİLMƏSİ VƏ APARILMASI. TƏFTİŞ AKTININ
TƏRTİBİ. HÜQUQMÜHAFİZƏ ORQANLARININ TƏŞƏBBÜSÜ İLƏ
TƏFTİŞİN TƏYİN EDİLMƏSİ VƏ APARILMASININ XÜSUSİYYƏTLƏRİ

PLAN

1. Hüquqmühafizə orqanlarının təşəbbüsü ilə təyin edilməsi və aparılmasının xüsusiyyətləri
2. Kompleks sənədli təftişin təşkili və onun aktının tərtibi.

ƏDƏBİYYAT

- 55.Бочкова Л.И., Новак О.Э., Савинов С.В. Судебная бухгалтерия. М., 2007
- 56.Голубятников С.П., Леханова Е.С., Тимченко В.А. Судебная бухгалтерия. Издательство «Юридическая литература», М., 1998
- 57.Дмитриенко Т.М. Чаадаев С.Г. Судебная (правовая) бухгалтерия. Издательство «Проспект», М., 1999
- 58.Дубоносов Е.С. Судебная бухгалтерия. М., 2010
- 59.Пашюнас П.К. Судебная ревизия и судебно-экономические экспертизы. Издательство «МИНТИС», Вильнюс, 1990
- 60.Ş.Ş.Abdurəhmanov, Q.R.Rzayev. Məhkəmə mühasibatı. “Çıraq”, B., 2005

Sənədli təftişin keçirilməsi üçün faktiki əsaslar cinayət işi ilə bağlı təftişin xüsusiyyətləri, təftişin təyin edilməsinin prosessual əsasları kimi məsələlərə əməliyyat işçisi və müstəntiqin iş fəaliyyətində tez-tez təsadüf edilir. Çünki təsərrüfat əməliyyatı ilə bağlı olan cinayətlərin heç birinin təftişi aparılmadan açılması mümkün deyil.

İqtisadi sahədə baş vermiş cinayətin aşkar edilməsində təftiş ən çox tətbiq edilən metodlardan biridir. Təftiş keçirilən zaman baş vermiş cinayətin aşkar edilməsində yoxlanılan sahənin spesifik xüsusiyyətlərindən asılı olaraq müxtəlif

üsullardan istifadə edilir. Sənədlərin təftişi, faktiki nəzarəti, qarşılıqlı yoxlama və s. metodlardan təftiş zamanı geniş istifadə edilir.

Təftiş zamanı aşkar edilmiş bütün faktlar öz əksini təftiş aktında tapır.

Bütün başqa cinayətlər kimi dövlət və ictimai əmlakın talanması da obyektiv reallıqda dəyişikliyə səbəb olur və özündən sonra müxtəlif faktiki göstəricilər şəklində, cinayət hadisəsi ilə bağlı olan müəyyən izlər qoyur.

Dövlət əmlakının bütün hərəkət və vəziyyəti müxtəlif sənədlərdə mütləq əks olunur. Ona görə də istehsalatda və maliyyə-təsərrüfat fəaliyyəti sahələrində baş verən cinayətlər və sənədlərdə müxtəlif saxtakarlıqlar şəklində, nemətlərin normal dövriyyəsiindən kənara çıxma şəklində izlər qoyur. Təftişin nəticələri cinayət işi üzrə sübut toplama vasitəsi kimi istifadə oluna bilər. (CPM-nin 143.2 maddəsi).

Təftiş keçirildikdən sonra müstəntiq təftiş aktını, əlavə sənədləri və digər materialları alır. Cinayət-prosessual qanuna əsasən “sənədli təftiş aktı, sübut mənbəyi kimi” digər sənədlər sırasına aiddir. Aktın köməyi ilə müstəntiq iş üçün əhəmiyyətli olan faktiki göstəriciləri müəyyən edir və onlardan müəyyən halları sübut etmək üçün istifadə edir.

Buna görə də, müstəntiqin tələbi ilə keçirilən təftişə sübut yığıma üsulu demək olar. Sənədli təftişin materialları yalnız cinayət işinə əlavə edildikdən sonra məhkəmə sübutları mənbəyi hesab olunur. Həmin materiallarda olan faktiki göstəricilər isə yalnız onları müstəntiq müəyyən etdikdən və onlardan konkret cinayət işində sübut kimi istifadə etdikdən sonra məhkəmə sübutları hesab olunur. Sübutları təftiş keçirən müfəttiş yox, təftiş materiallarını alan və bu materialların köməyi ilə müəyyən faktiki göstəriciləri aydınlaşdıran müstəntiq müəyyən edir. Bununla belə təftişin nəticəsində sübut ola bilən faktiki göstəricilər müəyyən edilir və cinayətkarın fəaliyyətini əks etdirən materiallar toplanır. Buna görə də müstəntiqin tələbi ilə keçirilən təftiş müstəntiqin sübut yığımaq üçün istifadə etdiyi üsullarından biridir.

Azərbaycan Respublikası CPM-nin 143-cü maddəsinə görə müstəntiq tədqiqatçı cinayət işi üzrə sübut toplamaq üçün sənədli təftişin keçirilməsini tələb edə bilər.

Cinayət işində materiallarla bağlı və ya əgər kifayət qədər faktiki əsas varsa, cinayət işi başlamazdan əvvəl müstəntiqin və HMO digər əməkdaşlarının tələbi ilə təftiş keçirilə bilər. Qeyd etməliyik ki, müstəntiq həm ilkin, həm təkrar, həm də əlavə təftiş keçirilməsini tələb edə bilər.

İlkin təftişin keçirilməsi üçün faktiki əsaslar:

a) sənədli təftiş keçirilməmiş müvafiq dövr üçün hər-hansı bir vəzifəli şəxsin və yaxud təşkilatın bütün fəaliyyətinin ilkin sənədlər üzrə yoxlanılmasını tələb edən iş üzrə aşkar edilmiş cinayət faktları olduqda;

b) Təqsirləndirilən şəxsin elan edilmiş ittihamı rədd edən ifadəsinin yoxlanılması üçün verilmiş əsaslı vəsatəti; tam yoxlanılmamış ilkin sənədlərin təhqiqi və inventarizasiya komissiyasının nəticələrinə etiraz olduğu halda.

Bəzən elə hallar olur ki, öhdəsində əskik və artıqlıq aşkar edilmiş maddi-məsul şəxslər mühasibat uçotunda olan səhvlərə, uçotun səhlənkər aparılmasına əsaslanırlar. Buna görə də yadda saxlamaq lazımdır ki, belə vəsatətlərə tənqidi yanaşmaq lazımdır və yalnız vəsatət əsaslı olarsa, sənədli təftişin təyin edilməsini tələb etmək lazımdır.

Təqsirləndirilən şəxs mühasibat sənədlərindən istifadə etməklə sui-istidafə hallarını etiraf edərsə, onun ifadəsini ilkin sənədlər üzrə yoxlamaq vacib olduqda.

Yadda saxlamaq lazımdır ki, qüvvədə olan cinayət-prosessual qanunvericiliyə əsasən təqsirləndirilənin öz təqsirini etiraf etməsi yalnız sübutlardan biri sayılır. Buna görə də etiraf digər sübutlarla tutuşdurulmalıdır. Təqsirləndirilənin cinayət törədilməsini təsdiq edən digər sübut mənbələrindən biri də sənədli təftiş aktı və ona əlavə edilmiş sənədlər ola bilər.

Əgər ekspert-mühasib onun qarşısına qoyulmuş suallara cavab vermək üçün mütləq təftiş keçirilməsini tələb edərsə;

Təkrar və əlavə təftişin keçirilməsi üçün əsaslar aşağıdakılardır:

1. İlkin planlı sənədli təftiş aktı ilə işin materialları arasında ziddiyyətlərin olması.

Əgər ilkin planlı sənədli təftiş, işin digər materialları ilə müəyyən edilmiş sui-istidafə halları aşkar etmişsə, elə halda təkrar təftiş təyin olunur.

2. Maraqlı şəxsin təftişdə iştirak etməkdən qəsdən boyun qaçırdığı hallar istisna olmaqla, əgər təftiş maraqlı şəxsin iştirakı olmadan keçirilibsə.
3. Sənəli təftişin səthi aparılması – ilkin sənədlər yoxlanılmadan sənədlərin təhlili.
4. Müstəntiqin fikrincə müfəttiş tərəfindən cinayət aşkar edə biləcək mühasibat uçotu üsul və metodlarının tətbiq edilməməsi.
5. Təftişin yekunları əsaslandırılmadıqda, yəni bu nəticələr sənədlərlə təsdiq edilmədikdə;
6. Əgər ilkin təftiş qoyulmuş suallara daha tam və hərtərəfli cavab verilməsi vacib olan digər sahələr üzrə mütəxəssislərin iştirakı olmadan aparılıbsa;
7. İlkin təftiş tam aparılmayıb, - yəni istintaq prosesi zamanı aydın olur ki, əvvəlki təftiş sui-istifadə halları olan fəaliyyəti hərtərəfli yoxlamayıb; məsələn, barəsində cinayət işi qaldırılmış maddi-məsul şəxslərin fəaliyyəti yoxlanılmayıb. Belə hallarda əlavə sənədli təftiş təyin olunur.
8. Maraqlı şəxsin təftişin nəticələrinə qarşı əsaslı etirazı olduqda;
9. Ekspert-mühasib qoyulmuş suallara əlavə və təkrar təftiş keçirmədən cavab verə bilmədikdə;
10. İlkin təftiş seçmə metodu ilə aparıldıqda.

Aydındır ki, konkret materiallardan asılı olaraq istər cinayət işi başlamazdan əvvəl, istərsə də, sonra ilkin, əlavə və təkrar təftiş keçirilməsi üçün digər faktiki əsaslar ola bilər. Buna görə də ikinci sualı araşdırmaq məqsədə uyğundur.

Bir qayda olaraq cinayət işi başlandıqdan sonra sənədli təftişin müəyyən edilməsinin hüquqi əsasları AR CPM-nin 143-cü maddəsi ilə tənzimlənir. Bu maddə müstəntiqin yalnız təftiş təyin etməyi və keçirməyi tələb etmə hüququ müəyyən edir.

Hüquq-mühafizə orqanlarının iş təcrübəsində sənədli təftiş aparılmadan əmtəə-material dəyərlərinin mənimsəməsinə aid cinayət işi başlanması hallarına bir qayda olaraq tez-tez təsadüf olunur. Bu müddəaya əsaslanaraq etiraf edilir ki, hüquq-mühafizə orqanlarının təşəbbüsü ilə keçirilən sənədli təftiş təsərrüfat

fəaliyyətinə nəzarətin bir forması olaraq qalır, lakin eyni zamanda, deyildiyi kimi sübutların toplama üsulu kimi böyük əhəmiyyətə malikdir.

Sənədli təftiş təyin edilməsinin faktiki əsaslarına görə ümumi əsaslar, müstəntiqin, əməliyyat işçisinin təşəbbüsü ilə keçirilən sənədli təftişin köməyi ilə müəyyən faktları aşkar etməyə imkan verən toplanmış materialların və kifayət qədər əsaslandırılmış məlumatların olması.

Bu əsaslara görə təftişin 3 növü var:

- ilkin;
- təkrar;
- əlavə

İlkin təftiş təyin edərkən müstəntiq aşağıdakı materiala əsaslanmalıdır.

1. Cinayətin törədilmə üsulu haqqında əsaslı fərziyyə.
2. Araşdırılan cinayətin sənədlərdə hər-hansı bir iz qoyması haqqında tam və etibarlı məlumat.

Bütün bunlar sənədli təftiş təyin edilməzdən qabaq bir qayda olaraq sənədlərdə hər hansı bir ziddiyyət, saxtakarlıq aşkar edən və ehtimal olunan təftişin mümkün qədər effektiv olmasını müəyyən edən HMO əməkdaşlarına aiddir.

Bu mərhələdə əməliyyat müvəkkili, müstəntiq müfəttişin tapşırığını müəyyən edir, sənədli təftiş prosesində aydınlaşdırılmalı sualları müəyyən edirlər.

İlkin təftiş keyfiyyətsiz keçirildiyi hallarda təkrar təftiş keçirilir. Bütün hallarda təkrar təftiş digər müfəttiş tərəfindən aparılır. Təkrar təftişə tapşırıq verərkən, ilkin təftişin nəticələrinin yoxlanılması və səhvlərin göstərilməsi məsələlərini də aydınlaşdırmaq lazımdır.

Əgər belə edilməzsə, onda cinayət işində eyni suallara müxtəlif cavab verən iki sənədli təftiş aktı olacaq ki, bu da onların hansının düz, hansının səhv olmasını təyin edərkən müxtəlif çətinliklərə səbəb olacaq.

Bir qayda olaraq hüquq-mühafizə orqanlarında mənimsəmə üzrə cinayət başlamaq üçün əsas sənədli təftiş aktıdır. Lakin bəzən əməliyyat işçiləri, müstəntiq təftişin keçirilməsini tamamilə müfəttişə etibar edirlər, buna görə də bəzən təftiş tam və hərtərəfli olmur. Belə hallarda təkrar təftiş təyin etmək lazım olur.

İstehsalat birliklərindən birinin mühasibi İmanov əmək haqqı fondundan pul vəsaitlərinin mənimsəməsi ilə məşğul olur. Mənimsəmə üsulu çox sadə idi. İmanov fəhlələrin tabel nömrələrinin boş olanına öz qohum və tanışlarını daxil edirdi. Əməliyyat işçisi əmək haqqı hesablanan sənədlərini yoxlayarkən ayrı-ayrı şəxslərə hesablanan əmək haqqının digərləri ilə təzad təşkil etdiyini hiss etdi. Sonrakı yoxlama göstərdi ki, tabel nömrələrindən birinə 1999-cu ildə işdən azad olunmuş sürücü yazılıb. Məbləğ 541500 manat idi. əməliyyat işçisi sənədli təftiş təyin etmək qərarına gəldi. Sonradan aydın oldu ki, təftiş aparən müfəttiş ona heç kimin nəzarət etmədiyindən istifadə edərək təftişi formal keçirib və yalnız əməliyyatçının ona bildirdiyi faktları yoxlayıb. Son nəticədə aydın oldu ki, İmanov 571600 manat pulu mənimsəyib.

Lakin əməliyyatçı işin bütün epizodlarının aşkar edildiyinə şübhə edirdi. Buna görə də o, təkrar təftiş təyin etdi və onu keçirmək üçün daha bilikli müfəttiş cəlb etdi. Təkrar təftişdən və istintaq qurtardıqdan sonra aydın oldu ki, İmanov 7265 min manat pul vəsaitini mənimsəyib. İmanov azadlıqdan məhrum edilməyə məhkum edildi.

Beləliklə, həm ilkin, həm də təkrar təftiş təyini və keçirilməsi zamanı işdə olan faktları tam və hərtərəfli təhqiq etmək lazımdır. Çünki ibtidai istintaqın yekunu, son nəticə isə təqsirli şəxsin cəzalandırılması bundan asılıdır.

İlkin təftiş tam olmadıqda əlavə təftiş keçirilir. Təkrar təftişdən fərqli olaraq əlavə təftiş ilkin təftişi aparən müfəttiş tərəfindən aparılır.

Əgər təftiş cinayət işi başlandıqdan sonra keçirilsə, burada yeni əsaslar yaran bilər.

Əgər təqsirləndirilən şəxs əvvəllər başqa təşkilatda analoji vəzifələrdə işləyibsə, və ya bu təşkilatda işləyən, hələ cinayət məsuliyyətinə cəlb edilməmiş işçilərlə eyni xarakterli xidməti münasibətlərdədirsə, belə hallarda cinayət işi başlandıqdan sonra ilkin təftiş təyin edilə bilər. Burada məqsəd şəxsin köhnə iş yerində də eyni üsulla cinayət törətdiyini müəyyən etməkdir. Belə olmazsa cəzanın labüdlüyü prinsipi pozulur.

Adi planlı təftişin keçirilməsi üçün əsas müəssisə, təşkilat rəhbərlərinin əmridir (sərəncam). Cinayət işinin başlanması ilə əlaqədar olaraq təftiş üçün əsas HMO-nın əməkdaşlarının məktub-tələbnaməsidir, əgər cinayət işi başlanıbsa, müstəntiqin qərarı təftiş üçün əsasdır. Məktub-tələbnamə əməliyyat işçisi tərəfindən hazırlanır və orqanın rəisi imza qoyur. Müfəttişə verilən tapşırıq məktuba əlavə edilir (təftiş prosesində aydınlaşdırılmalı sualların siyahısı). Bu suallar konkret materiallar, konkret iş üzrə (asılı olaraq) müxtəlif formada ola bilər. Sualların məqsədə uyğunluğundan, konkretliyindən, qoyulmasından ibtidai istintaqın uğurlu olması birbaşa asılıdır. Müstəntiqin AR CPM-nin 85-ci maddəsinə əsasən sənədli təftiş keçirilməsinə dair çıxardığı qərar icra üçün məcburidir. O, həmçinin müfəttişin qarşısında təm və hərtərəfli cavab verməli sualları qoyur.

Təftiş komissiyasının tərkibinə konkret şəxslərin seçilməsində müstəntiq və əməliyyatçının iştirakının məqsədə uyğunluğunun müfəttişlərin seçilməsi üzrə təyinedici orqana həvalə olunur. Müvafiq məsələləri yoxlamaq və ya rəy vermək üçün mütəxəssislərin - əmtəəşünasların, texnoloqların, iqtisadçıların, mühəndislərin cəlb edilməsi vacibdir.

Belə bir halı qeyd etmək lazımdır ki, bir çox işçilər cinayət işlərinin təhqiqatında əvvəlcə sənədli təftiş, sonra isə məhkəmə mühasibat ekspertizası təyin etməklə öz işlərini bitmiş hesab edirlər.

Onlar müfəttişə yeni mənimsəmə faktlarını aşkar etməyi, bu faktlar üzrə izahat almağı həvalə edir, özləri isə sənədlərlə işləmirlər. Müstəntiq və ya əməliyyatçı öz peşə funksiyalarını müfəttişə verməli deyil. Məsələn, konkret suallar üzrə təqsirləndirilənin əməliyyatçı tərəfindən dindirilməsi və bu zaman lazımi məsləhət, izahat vermək üçün müfəttişin iştirakı daha məqsədə uyğundur.

Müstəntiq, əməliyyatçı sənədli təftiş üçün lazım olan sənədləri təqdim etməli, bu sənədlərin, xüsusilə də qeyri-rəsmi yazışmaların, bir sənədin müxtəlif variantlarının qorunub saxlanması üçün bütün tədbirləri görməlidirlər. Çünki cinayətkarlar birinci növbədə belə sübut mənbələrini məhv etməyə çalışırlar.

Yadda saxlamaq lazımdır ki, sənədli təftişdə istifadə olunan bütün sənədlər təhqiqatın sinunadək saxlanılır.

Müstəntiq, əməliyyatçı iş üzrə əhəmiyyəti olan müxtəlif şübhəli, saxta sənədləri, qeyri-rəsmi uçot yazışmalarının sex daxili uçot jurnalını, kitabları təftişə qədər aşkar edib cinayət işinə əlavə edir.

Müstəntiq, əməliyyatçı təftiş zamanı müfəttişin obyektivliyini təmin etmək üçün yoxlanılan və başqa maraqlı şəxslər tərəfindən ola bilən təzyiqin qarşısını almalıdır.

Sənədli təftişin bütün mərhələlərində müstəntiqə müfəttiş arasında informasiya mübadiləsi olmalıdır ki, müstəntiq yeni faktları təqsirləndiriləndən qabaq öyrənsin. Aydınır ki, müstəntiqə əməliyyatçı tərəfindən verilən informasiya bu şəxslərin vəzifə səlahiyyətlərindən çox ola bilməz. Müfəttişin tapşırığı düzgün yerinə yetirilməsi üçün vaxtaşırı nəzarət lazımdır.

Sənədli təftişdə təqsirləndirilən və ya maddi-məsul şəxslər mütləq iştirak etməlidirlər. Bu çox vacib məsələdir. Çünki həmin cəxslər təftişin nəticələrində maraqlıdırlar və gələcəkdə bu nəticələrə görə onların hər birinin təqsiri müəyyən ediləcəkdir. Buna görə də barəsində təftiş keçirilən vəzifəli, maddi-məsul şəxslər, sui-istifadə halları müəyyən olunmuş bütün ilkin sənədlərlə və mühasibat qeydiyyatları ilə, həmçinin təftiş nəticəsində onların fəaliyyətində aşkar edilmiş çatışcaçazlıqlar, qayda pozulması və sui-istifadə halları ilə tanış edilməlidirlər.

Əgər təqsirləndirilən həbs edilibsə də ona təftişdə iştirak etmək imkanı verilməlidir. Bu məqsədlə müstəntiq lazım gələrsə, əməliyyatçı, həmçinin müfəttiş bütün lazımi sənədlərlə birgə təqsirləndirilənin saxlanıldığı yerə gəlir və ya təqsirləndiriləni sənədlər olan yerə gətirirlər.

Təqsirləndirilən şəxsin təftişin nəticələri ilə tanış olması işin materialları nəzərə alınmaqla müstəntiq tərəfindən müəyyən olunur.

Maraqlı şəxslər təftişin nəticələri ilə tanış olduqdan sonra onları yaranan suallar ətrafında dindirmək məqsədə uyğundur.

Vəzifəli cəxslər təftişin nəticələri ilə razı deyillərsə, onların fikrincə hansı sənədləri yoxlamaq lazım olduğunu aydınlaşdırmaq lazımdır.

Təftiş prosesində vəzifəli və maddi-məsul şəxslərin dindirilməsi, izahat alınması təftişin keyfiyyətini yüksəldir, ilkin nəticələri yoxlamaq imkanı yaradır, təkrar və əlavə təftiş təyin edilməsi zəruriyyətini aradan qaldırır. Bundan başqa, təftiş aktı aşkar edilməmiş sui-istifadə və qayda pozulması hallarının qeyd edilməsi imkanını aradan qaldırır və yoxlanılan şəxslərin işlədiyi müddətdə maddi nemətlərin uçotunun həqiqi vəziyyətini müəyyən etməyə imkan yaradır.

Adi təftiş zamanı müfəttiş müstəntiqin hərəkətləri ilə eyni olaraq, iştirakçılardan izahat alır. Götürülmüş məhsul və xammal nümunələrini laboratoriya analizinə göndərir. Bu həmçinin müfəttişlərin, mütəxəssislərin (texnoloq, inşaatçı) iştirakı ilə aparılan kompleks təftiş zamanı tətbiq edilən faktiki nəzarət metodları olan, inşaat işlərinin keyfiyyətinin yoxlanılması, inventarizasiya və başqa bu kimi metodlara aiddir.

Yəni adi təftiş zamanı müfəttiş faktiki yoxlama metodlarının hamısını tətbiq edə bilər. Adi təftişdən fərqli olaraq cinayət işi ilə bağlı təftiş zamanı müfəttiş istifadə etdiyi metodları müstəntiq və ya əməliyyatçı ilə razılaşmalıdır. Əks halda istintaq hərəkətləri ilə müfəttişin hərəkətləri üst-üstə düşür.

Buna görə də, müstəntiq hər bir konkret vəziyyətdə yaranan sualları müfəttişlə razılaşdırmalıdır. Bu da öz növbəsində iş üzrə bütün halların araşdırılması üçün istintaq qarşısında duran sualları daha obyektiv və dolğun həll etməyə imkan yaradır.

Təftişin aparılması zamanı faktiki nəzarət metodunun tətbiqi, baş vermiş cinayətin sübuta yetirilməsi və yerində aşkar edilməsində mühüm əhəmiyyətə malikdir. Faktiki nəzarət metoduna əsas vəsaitlərin, material, pul vəsaitlərinin və digər maddi nemətlərin faktiki qalıqlarının, təftiş aparılan tarixə, natura və məbləğ şəklində sayılaraq, ölçülərək və ya çəkilərək uçota alınması aiddir.

Aidiyyatı üzrə faktiki nəzarət təftiş başlanılan zaman inventarlaşma formasında aparılır. Təftiş zamanı tətbiq edilmiş inventarlaşma, onun keçirilmə qaydasına uyğun olaraq aparılmalı və inventarlaşmanın keçirilmə ardıcılığına riayət olunmalıdır. Faktiki nəzarət həyata keçirilən zaman aşkar edilmiş faktiki qalıqlar natura və məbləğ formasında inventarizasiya aktında qeyd edilir,

iştirakçılar və maddi-məsul şəxs tərəfindən imzalanır. Həmin aktda faktiki nəzarətin keçirilmə yeri və tarixi qeyd edilməlidir.

Faktiki nəzarətin aparılması anına kimi, maddi nemətlər haqqında axırncı hesabat və hesabatın axırncı günündən faktiki nəzarət gününə qədər olan vaxta kimi mədaxil və məxaric sənədləri götürülməlidir. Faktiki nəzarətlə aşkar edilmiş faktiki qalıqlar, bu nemətlər üzrə axırncı hesabatə əsasən mədaxil və məxaric sənədləri nəzərə almaqla, sənəddə qalıqlarla natura və məbləğ formasında eyniləşdirilərək kənarlaşma aşkar edilir. Yalnız bundan sonra sənədlərin təftişi başlanır. Maddi nemətlər faktiki nəzarəti zamanı həmin nemətlərin spesifik xüsusiyyətlərini nəzərə almaq lazımdır. Elə materiallar da var ki, onların mədaxil bir ölçü vahidi ilə, məxaricləri isə digər ölçü vahidi ilə qeydə alınır. Belə materiallara yanacaq, boru və s. göstərmək olar. Belə hallarda mədaxil sənədlərini əsas tutaraq, çevirmə əməliyyatlarından istifadə edilir.

Bu formanın təftişinə aid misal göstərək:

yanacaq alıb avtomobillərə paylayan müəssisə üzrə mart ayının 20-nə olan yanacağın səviyyəsini yoxlamaq üçün aşağıdakı ardıcılıqla təftiş aparmaq lazımdır:

1. Mart ayının 1-nə tərtib edilmiş yanacaq və sürtkü materialları üzrə hesabat mühasibatlıqdan götürülür. Bu hesabatə əsasən qalıq, A-76 markalı yanacaq üzrə 20 ton, dizel yanacağı üzrə isə 10 ton olmuşdur.
2. Hesabat tərtib olunan 1 martdan 20-si marta qədər maddi-məsul şəxsdən mədaxil və məxaric sənədlərini qəbul etmək, iltizam almaq gərəkdir. Bu sənədlərə əsasən məlum olmuşdur ki, 20 gün ərzində 30 ton A-76 markalı yanacaq və 40 ton dizel yanacağı mədaxil olmuş, 37170 I. A-76 markalı yanacaq və 3830 I. isə dizel yanacağı mıxaric edilmişdir.
3. Faktiki nəzarət qaydası ilə yanacaq üzrə qalıqlar ölçülür. Ümumi qayda üzrə yanacaq çənlərindəki mayələrin hündürlüyü ölçülərək, hər çənin yanacaq tutma normasına əsasən, yanacaqqların hər çən üzrə faktiki qalıqları qeyd edilir.

Bu qayda ilə A-76 markalı yanacağın çəmində 7 ton, dizel yanacağı çəmində isə 5 ton faktiki qalıq olması aşkar olunur. Ölçülmüş çəmində isə 5 ton faktiki qalıq olması aşkar olunur. Ölçülmüş faktiki qalıqlar inventarizasiya aktında qeyd edilir və mühasibat sənədlərinə əsasən qalıqla üzləşdirilir.

Sənədləri nəzərdən keçirəndə məlum olur ki, yanacaq tonla qəbul edilərək litrlə məxaric edilir. Ona görə də qarşılıqlı eyniləşdirməkdən ötrü mütləq bir ölçü vahidini digərinə çevirmək lazım gəlir. Mayələr üçün ümumi kiloqramla-litrlə çevirməkdən ötrü mayenin sıxlığından istifadə edilir. Yanacağın sıxlığı laboratoriya vasitəsi ilə təyin edilir. Yoxlama vaxtı mədaxil sənədlərinə müraciət etməklə, mədaxil olunmuş yanacağın hansı sıxlığa malik olduğunu bilmək olar. Beləliklə də maddi-məsul şəxs tərəfindən mədaxil olunmuş A-76 markalı yanacağın sıxlığı 0,885; dizel yanacağının sıxlığı isə 0,798 göstərilmişdir. Bu əmsallara əsasən mədaxil olunmuş A-76 markalı yanacağın çəkisi 42 ton, dizel yanacağının məsrəfi isə 48 ton olmuşdur. Beləliklə, sənədlə A-76 markalı yanacaq üzrə 8 ton, dizel yanacağı üzrə qalıq 20 ton olmalıdır.

Sənəd üzrə qalıqla faktiki qalığı üzləşdirməklə A-76 markalı yanacaq üzrə 1 ton çatışmamazlıq, dizel yanacağı üzrə isə 3 ton artıqlıq aşkar edilmişdir.

Göstərilmiş faktlar ayrı-ayrılıqda miqdar və məbləğ şəklində aktda əks etdirilməklə təftişdə iştirak etmiş maddi-məsul şəxs tərəfindən imzalanır.

Lakin təftiş bununla öz işini bitmiş hesab etmir. Mədaxil olunmuş yanacağın hansı tarixdə, nə miqdarda və hansı sıxlıqlara mənsub olmaları mal-nəqliyyat qaiməsi ilə yoxlanılır və lazım olduqda alınmış və istifadə edilmiş yerlərin əlaqəli sənədləri ilə qarşılıqlı yoxlanılır.

Göstərdiyimiz müəssisə üzrə mədaxil olunmuş A-76 markalı yanacağın qaiməsi yoxlanılan zaman məlum olmuşdur ki, alınmış yanacağın sıxlığı maddi-məsul şəxs tərəfindən 0,885 göstərilməsinə baxmayaraq, yanacağın həmin sıxlığı 0,910 olmuşdur. Bu sıxlığa əsasən sənəd üzrə göstərilmiş 37170 I yanacağın tonla çəkisi 41,392 ton olacaqdır. Bununla da məlum olur ki, sənədlərdə saxtakarlıq edilərək sıxlığı düzgün göstərməməklə 0,608 ton A-76 markalı yanacaq

mədaxildən gozlənilərək mənimsənilmiş və hesab düzəldilmişdir. Beləliklə, təftiş nəticəsində hər iki hal üzrə cəmi 1,608 ton çatışmamazlıq aşkar olunmuşdur.

Bindan sonra bu cinayət faktının baş vermə anı, halı və kim tərəfindən edildiyi aşkarlanaraq cinayətkar məsuliyyətə cəlb edilir.

Təftişdə faktiki nəzarətin əməli əhəmiyyəti vardır, cinayətin fakt üzrə açılmasına dərhal imkan verir.

Aşkar edilmiş cinayət faktının təsdiq edilməsindən ötrü gətirilən bütün bəhanələrin qarşısı alınmış olur. Təftiş dövründə istehsalın iş ahənginin davam etdirilməsinə şərait yaradır və s.

Təftiş aparılma sahəsindən asılı olaraq, keçirilmə müddətində konkret sahələr üzrə inventarizasiya və yoxlama aktı, eləcə də arayışlar tərtib edilir. Bununla yanaşı, təftiş başa çatdırıldıqdan sonra təftişin nəticələrinə dair təftiş aktı tərtib edilir. Bu aktda təftiş apararı, iştirak edən tərəflər göstərilərək, tərtib olunan yer və tərtib etmə tarixi qeyd edilir. Bundan əlavə, təftişin hansı əsasda aparılması, hansı dövrü əhatə etməsi, hansı müddətdə keçirilməsi və hansı sənədlərdən istifadə edilməsi göstərilərək, aşkar edilmiş gaktları təsdiq edən sənəd və hesabatlar əlavə edilir.

Təftiş keçirilmiş sahədə bütün göstəricilər əlaqəli və aydın surətdə, təftiş aktında əks etdirilməklə, aşkar edilmiş qanun pozuntusu faktı sübut dəlillərlə göstərilməlidir.

Aşkar edilmiş kənarlaşma faktı necə, hansı vaxtda, kimin öhdəsində, miqdarı və məbləği dəqiqliklə qeyd olunmalı, akt tərtib edildikdən sonra təftişdə iştirak edənlər tərəfindən imza edilməlidir.

Təftiş aktının düzgün tərtib olunması və eləcə də təftiş aparılması qaydalarına ruayət edilməsi, aşkar edilmiş cinayət faktının istintaq və məhkəmə prosesində sübuta yetirilməsində mühüm rol oynayır.

Baş vermiş cinayət faktına görə hüquq mühafizə orqanlarının tələbi ilə keçirilən təftiş zamanı, təftişin mükəmməl aparılması və eləcə də bu faktla yanaşı əlaqəli sahələrin qarşılıqlı nəzarət metodunun tətbiqi ilə araşdırılması, həyata

keçirilən yeni cinayət faktlarının aşkar edilməsinə və cinayətkar qrupunun ifşa edilməsinə səbəb olur.

Təftiş aktında hüquqi terminlərdən istifadə edilməsi məqsədə uyğun hesab edilmir.

Müəssisənin təsərrüfat-maliyyə fəaliyyətinin idarə edilməsi sistemində və ümumiyyətlə iqtisadi nəzarətin hərtərəfli təmin olunmasında kompleks sənədli təftişin xüsusi əhəmiyyəti vardır.

Kompleks təftiş müəssisə təsərrüfat maliyyə fəaliyyətinin bütün sahələrinin yoxlanmasını nəzərdə tutur. Bu yoxlama sistemində müəssisənin istehsal-müxaniki, təchizat kommersiya və digər fəaliyyəti ilə əlaqədar bütün təsərrüfat əməliyyatları şəraitində iştirak edən müəssisələr tərəfindən atrafli yoxlanılır.

Kompleks sənədli təftişin keçirilməsində məqsəd – müəssisədə dövlət intizamının möhkəmləndirilməsi, vəzifəli şəxslərin fəaliyyətini öyrənmək, etibar sahədə onların məsuliyyətini artırmaq, mövcud olan əmlakın qayda və təlimatlara uyğun istifadə olunması təmin etməklə, buraxılan nöqsanları müəyyən etmək və onların qarşısının alınması vəzifəsini yerinə yetirməkdir.

Kompleks sənədli təftişdə bir qayda olaraq müəssisə iqtisadiyyatını və maliyyə vəziyyətini araşdırmağı bacaran ixtisaslı vəzifəli şəxslər iştirak edir. Kompleks sənədli təftişdə mühəndislərin, texnoloqların, iqtisadçıların və digər mütəxəssislərin iştirak etməsi müəssisə iqtisadiyyatını keyfiyyətli öyrənməyə imkan verir.

Kompleks sənədli təftişin vaxtında və keyfiyyətli aparılması onun təşkilindən və hərtərəfli hazırlıq işlərinin görülməsindən asılıdır. Bu məqsədlə təftiş aparılması planına uyğun olaraq kompleks təftişin başlanmasına 3-4 gün qalmış təftiş-nəzarət xidmətinin rəhbəri tərəfindən təftişin başlanması üçün müəssisə rəhbərinə layihə təqdim olunur. Bir qayda olaraq kompleks təftiş onu təşkil edən müəssisənin rəhbərinin əmri ilə rəsmiləşdirilir. Həmin əmrdə təftiş olunacaq müəssisənin adı, ünvanı, təftişin əhatə etdiyi dövr (ay, gün), təftişin növü, aparılma vaxtı, komissiyanın sədri və tərkibi dəqiq göstərməlidir.

Kompleks sənədli təftişi vaxtında və yüksək keyfiyyətlə keçirmək məqsədi ilə təftiş qrupu təftiş aparılan obyektə getməzdən əvvəl onu təşkil edən müəssisədə aşağıdakı məsələlərlə tanış olmalı və özlərinə lazım olan məlumatları əldə etməlidirlər. Bu məlumatlar qısa şəkildə aşağıdakıları əhatə edə bilər:

- təsərrüfat-maliyyə fəaliyyətinin yoxlanması haqqında əmr verilən müəssisənin bundan əvvəlki yoxlanılmasına dair tərtib edilən aktla tanış olmaq;
- əsas fondların mühafizəsi və onların səmərəli istifadə olunması vəziyyəti;
- mühasibat uçotunun və hesablaşmanın mövcud qanunlara və təlimatlara uyğun olaraq aparılması;
- əmlakın qorunub saxlanması tədbirlərinin həyata keçirilməsi və s.

Hazırlıq işləri icra olunduqdan sonra komissiya üzvləri təftiş aparılan müəssisəyə gəlir və təftiş əməliyyatlarının icrasına başlayır.

Kompleks təftişin gedişində hər bir təsərrüfat sahəsində aparılan yoxlamanın nəticəsinə dair akt tərtib olunur. Təftişin sonunda icra olunan yoxlama əməliyyatlarının nəticə göstəricilərini əks etdirən yekun aktı tərtib olunur. Tərtib olunmuş akt müəssisənin sosial-iqtisadi fəaliyyətinin kompleks təftişinin nəticələrini özündə əks etdirməklə böyük əhəmiyyətə malikdir.

Yekun aktı əsaslandırılmış və sübutedici qaydada rəsmiyyətə salınmalıdır. O, sadə və başa düşülən üslubda tərtib edilməli, nöqsanlar, saxtakarlıq və əmlakın mənimsənilməsi halları faktlarla konkret və hərtərəfli qaydada əsaslandırılmaqla tərtib olunmalıdır. Əsas aktda yekun göstəriciləri əks olunmalı və bütün yazılışlar ilkin aktların məlumatlarına əsaslanmalıdır.

Təcrübədə sənədli təftişin əsas yekun aktının aşağıdakı formada tərtib olunması mümkün hesab olunur:

- aktın giriş hissəsi; burada təftiş olunan müəssisənin adı, tabe olduğu yuxarı təşkilat, təftiş aparılan qrupun tərkibi, təftişin aparılmasına dair əmr (sərəncam), təftişin əhatə müddəti;
- məhsul istehsalı və satışının vəziyyəti;
- əsas fondların istifadə olunması və onların mühafizəsinin vəziyyəti;

- əmək ehtiyatlarından və əmək ödənişi fondundan istifadə olunmasının vəziyyəti;
- əmtəə-material dəyərlərinin mühafizəsi və onlardan istifadəsinin vəziyyəti;
- kassa-hesablama və kredit əməliyyatlarının təftişinin nəticələri;
- mənfəətin, fondların, ehtiyatların və maliyyə vəziyyəti.

Nəticə aktının sonunda mühasibat uçotunun, kargüzarlığın və təsərrüfatdaxili nəzarətin vəziyyətinə qiymət verilməlidir.

Təftiş əməliyyatlarının aparılmasında xeyli sənədlər toplanır ki, onların yekun aktına əlavə olunması tələb olunur. Ona görə də bu cür materialların (sənədlərin) siyahısı tərtib olunmalı və yekun aktına əlavə olunmalıdır.

Sənədli kompleks təftişin nəticəsi ilə əlaqədar olaraq iki nüsxədən ibarət akt tərtib olunur. Tərtib olunmuş nəticə aktı yoxlama komissiyasının üzvləri tərəfindən imzalandıqdan sonra təftiş aparılan müəssisənin rəhbərinə imza üçün təqdim olunur.

Əgər yoxlama nəticəsi üzrə çüəssisə rəhbərliyinin etirazı olmazsa, onu imzalayır, əgər müəyyən narazılıq olarsa, izahatla şərh edir. Bundan sonra aktın bir nüsxəsi müəssisə rəhbərinə təqdim olunur.

Kompleks təftişin nəticəsi təftişi təyin edən təşkilat tərəfindən iki həftə müddətində baxılmalı və onun nəticəsi ilə əlaqədar olaraq konkret tədbirlər görülməlidir.

Nəticə etibarını ilə bütün nöqsan və çatışmazlıqlar qruplaşdırılır və əmr hazırlanır. Təkliflər müzakirə olunduqdan sonra əmr qeydiyyatdan keçir və icra olunması üçün qəbul olunur.

Kompleks sənədli təftişin nəticəsi üzrə qəbul olunmuş qərarın (əmrin) yerinə yetirilməsi üzərində nəzarətin aparılması nəzarət-təftiş şöbəsinin rəhbərliyinə həvalə olunur. Kompleks təftiş üzrə müəyyən olunmuş nöqsan və çatışmazlıqların aradan qaldırılmasının gedişi haqqında fəaliyyəti yoxlanılmış müəssisədən vaxtaşırı rəsmi hesabat tələb olunmalı və təqdim olunmuş hesabatların üzərində nəzarət həyata keçirilməlidir.

MÜHAZİRƏ 11
VERGİ YOXLAMASI XÜSUSİ MÜHASİBAT BİLİKLƏRİNDƏN İSTİFADƏ
FORMASI KİMİ

PLAN

1. Mühasibat uçotu və vergiqoyma siyasəti
2. Vergi ödəyicisində yoxlama aparılması

ƏDƏBİYYAT

- 61.Бочкова Л.И., Новак О.Э., Савинов С.В. Судебная бухгалтерия. М., 2007
- 62.Голубятников С.П., Леханова Е.С., Тимченко В.А. Судебная бухгалтерия. Издательство «Юридическая литература», М., 1998
- 63.Дмитриенко Т.М. Чаадаев С.Г. Судебная (правовая) бухгалтерия. Издательство «Проспект», М., 1999
- 64.Дубоносов Е.С. Судебная бухгалтерия. М., 2010
- 65.Пашюнас П.К. Судебная ревизия и судебно-экономические экспертизы. Издательство «МИНТИС», Вильнюс, 1990
- 66.Ş.Ş.Abdurəhmanov, Q.R.Rzayev. Məhkəmə mühasibatı. “Çıraq”, B., 2005

Müasir bazar iqtisadiyyatı şəraitində dövlət büdcəsinə daxil olan vəsaitlərinin əksəriyyətini hüquqi və fiziki şəxslərdən alınan vergilər təşkili edir. Şübhəsiz ki, dövlət büdcəsinə daxil olan pul vəsaitinin artması bir sıra şərtlərlə yanaşı vergiyə cəlb olunma məbləğlərinin düzgün müəyyən olunmasından, vergidən gizlədilmə hallarının qarşısının alınmasından, dövlət büdcəsinə veriləcək vəsaitin vaxtında ödənilməsindən xeyli asılıdır.

Onu da nəzərə almaq lazımdır ki, iqtisadiyyatın inkişafının müasir mərhələsində xalq təsərrüfatı sahələrinin inkişafı, ölkənin müdafiə qabiliyyətinin möhkəmləndirilməsi, əhalinin yaşayış səviyyəsinin yüksəlməsi dövlət büdcəsinin ödənməsi imkanlarından xeyli asılıdır.

Bu sahədə yol verilən nöqsanların aradan qaldırılmasında və onların ümumiyyətlə müəyyən olunmasında təftiş, audit və nəzarətin rolu böyükdür.

Respublikamızın suverenlik əldə etməklə bazar iqtisadiyyatına keçməsi, vergiyə cəlb olunma qaydalarının əsaslı şəkildə yenidən qurulmasını və onların dünya ölkələri standartlarına uyğunlaşdırılmasını tələb edir. Bu vəzifəni hazırda Azərbaycan Respublikası Vergi Nazirliyi, Dövlət Gömrük Komitəsi və onların ərazi orqanları yerinə yetirir.

Hazırda respublikamızda bütün vergi sistemi, vergitutma əməliyyatları Azərbaycan Respublikasının 11 iyul 2000-ci il tarixli qanunu ilə təsdiq edilmiş “Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi” əsasında tənzimlənir.

Vergi məcəlləsi respublikada vergi sisteminin, vergitutmanın ümumi əsaslarını, vergilərin müəyyən olunması, ödənilməsi və yığılması qaydalarını, vergi ödəyicilərinin və dövlət vergi orqanlarının hüquq və vəzifələrini, vergi nəzarətinin forma, metodları və digər qaydaları müəyyən edir.

Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsində vergi orqanlarının vəzifələri (maddə 24) aşağıdakı qaydada müəyyən olunmuşdur:

- vergi orqanları:

1) Vergilərin düzgün hesablanmasına, tam və vaxtında ödənilməsinə nəzarət etməyə, vergi qanunvericiliyinə tam və dəqiq riayət edilməsinə;

2) vergi ödəyicilərinin hüquqlarını və qanuni mənafələrini dözləməyə və müdafiə etməyə;

3) vergi qanunvericiliyi və vergi qanunvericiliyində edilən dəyişikliklər barədə vergi ödəyicilərinə kütləvi informasiya vasitəsiləri ilə və ya fərdi qaydada məlumat verməyə, müəyyən olunmuş hesabat formalarının doldurulması qaydalarını izah etməyə, vergi ödəyicilərinə onların hüquq və vəzifələrini izah etməyə;

4) vergi ödəyicilərinə vergi yoxlamalarının nəticələri barədə aktın və vergi orqanlarının sənədlərinin surətini verməyə;

5) qüvvədə olan Vergi Məcəlləsi və respublikanın digər qanunvericilik aktları ilə vergi orqanlarının təyinatına uyğun olaraq müəyyən edilmiş digər vəzifələri həyata keçirməyə borcludurlar.

Dövlət vergi xidməti orqanlarının mütəxəssisləri vergi qanunvericiliyin və dövlət qiymət intizamının pozulması nəticəsində cinayət xarakterli faktları aşkar etdikdə, iqtisadi subyektdə sənədli təftiş aparmaq, qarşıya çıxan məsələlər üzrə izahat, arayış və məlumat almaq səlahiyyətinə malikdir.

Dövlət büdcəsinin gəlirlərində vergilərin mühüm rolunu nəzərə alaraq, vergi siyasətinin həyata keçirilməsini təmin etmək məqsədi ilə dövlət, bu siyasətin düzgün və hərtərəfli icrasını nəzarətdə saxlamaqla, onun təminatı üçün Vergi Məcəlləsi ilə yanaşı əlavə hüquqi aktlar qəbul edir və həmin əməliyyatların ardıcıl və vaxtlı-vaxtında icra olunmasını tənzimləyir.

Bu baxımdan vergi orqanları müəyyən olunmuş vergi ödəmə formalarını vaxtında ödənməsini təmin etmək məqsədi ilə vergi nəzarətini həyata keçirirlər. Vergi nəzarəti vergi ödəyicilərinin, vergi tutma obyektlərinin uçotuna, onların vaxtında ödənilməsinə və vergi qanunvericiliyinə riayət olunmasına vahid nəzarət sistemidir.

Vergi orqanları vergi nəzarətini vergi ödəyicilərinin və vergitutma obyektlərinin uçotunu aparmaqla, uçot və hesabat məlumatlarını yoxlamaqla, vergi ödəyiciləri və digər şəxslər arasında sorğu aparmaqla, gəlir əldə etmək üçün istifadə olunan obyektlərə baxış keçirməklə və Vergi məəcəlləsində müəyyən olunmuş digər formalardan istifadə edirlər.

Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsində (maddə 36, 37, 38) vergi orqanları tərəfindən keçirilən yoxlamaların kameral və ya səyyar formaları müəyyən olunmuşdur.

Vergi yoxlamaları keçirildikdə, vergi orqanları və onların vəzifəli şəxslərin düzgün qərar qəbul edilməsi üçün əhəmiyyətli olan bütün halları, o cümlədən, vergi ödəyicisi üçün əlverişli olan halları aydınlaşdırmalıdır.

Kameral vergi yoxlaması vergi orqanı tərəfindən yerlərə getmədən vergi orqanında olan, vergi ödəyicisi tərəfindən təqdim edilən vergi hesabatları, habelə

vergilərin hesablanması və ödənilməsini özündə əks etdirən və vergi ödəyicisinin fəaliyyəti haqqında vergi orqanında olan digər sənədlər əsasında keçirilir.

Səyyar vergi yoxlaması vergi orqanının qərarına əsasən həyata keçirilir. Səyyar vergi yoxlaması növbəti və növbədənəknar ola bilər. Növbəti səyyar vergi yoxlaması keçirildikdə, vergi orqanı tərəfindən vergi ödəyicisinə vergi yoxlamasının başlanmasından 15 gün əvvəl yazılı bildiriş göndərilir.

Növbəti səyyar vergi yoxlaması ildə bir dəfədən çox olmayaraq keçirilir və 30 gündən artıq davam edə bilməz.

Növbədənəknar vergi yoxlaması vergi orqanları tərəfindən aşağıda göstərilən hallarda keçirilə bilər:

-verginin hesablanması və ödənilməsi üçün zəruri olan vergi hesabatı sənədləri müəyyən edilmiş müddətdə və bu barədə vergi orqanının xəbərdarlığından sonra da təqdim edilmədikdə;

-artıq ödənilmiş vergilərin, faizlərin və maliyyə sanksiyalarının qaytarılması barədə vergi ödəyicisinin ərizəsi daxil olduqda;

-vergi orqanının əldə etdiyi mənbəyi bəlli olan hər hansı məlumat əsasında vergi ödəyicisinin gizlədildiyi aşkar edildikdə;

-cinayət-prosessual qanunvericiliyinə uyğun olaraq məhkəmənin və ya hüquq-mühafizə orqanlarının vergi yoxlamalarının keçirilməsi barədə müvafiq qərarı olduqda və s.

Səyyar vergi yoxlamasının nəticələri üzrə vergi orqanlarının səlahiyyətli vəzifəli şəxsləri tərəfindən müəyyən olunmuş formada vergi yoxlaması aktı tərtib edilir və akt yoxlanılan vergi ödəyicisinin rəhbəri və sahibkar tərəfindən imzalanır.

Vergi ödəyicisi yoxlama aktında öz qeydlərini edə bilər, aktı imzalamaqdan imtina edə bilər, belə hallarda bu barədə həmin aktda müvafiq qeydlər aparılır.

Səyyar vergi yoxlaması keçirən vergi orqanının vəzifəli şəxslərinin vergi ödəyicisinin sahibkarlıq fəaliyyətini həyata keçirmək üçün istifadə etdiyi ərazisinə və ya binasına (yaşayış binası istisna olmaqla) bilavasitə daxil olması, həmin şəxslər tərəfindən öz xidmət vəsiqələrinin və vergi ödəyicisində səyyar vergi

yoxlamasının keçirilməsi haqqında qərarı və ya məhkəmə qərarını təqdim etdikdən sonra həyata keçirilir.

Səyyar vergi yoxlaması dövründə sənədlərin və nümunə kimi əşyaların götürülməsinə yalnız səyyar yoxlaması keçirildikdə yol verilir. Səyyar vergi yoxlaması keçirildikdə, yoxlamanın predmetinə aid olan və vergilərin hesablanması üçün tələb olunan, vergi ödəyicisi tərəfindən təqdim olunan sənədlərin və əşyaların öyrənilməsinə əlavə vaxt tələb olunduğu halda, həmçinin təqdim olunmuş sənədlərdə vergi qanunvericiliyinin pozulması halları müəyyən edildikdə və ya bu pozuntular bilavasitə əşyalarla əlaqədar olduqda, səyyar vergi yoxlamasını bilavasitə həyata keçirən vergi orqanının vəzifəli şəxsi Vergi Məcəlləsinin 42-ci maddəsinə müvafiq olaraq ona təqdim olunmuş sənədləri və nümunə kimi əşyaları götürə bilər.

Zəruri hallarda səyyar yoxlamasına ekspert cəlb edilə bilər. Ekspertiza səyyar yoxlamasını bilavasitə həyata keçirən vergi orqanının qərarı ilə təyin edilir.

Səyyar vergi yoxlamasının materiallarına baxılmasının nəticələri üzrə vergi orqanının rəhbəri 10 gün müddətində qərar qəbul etməlidir.

Lazım gəldikdə dövlət vergi orqanları tərəfindən müəyyən müəssisələrdə kompleks sənədli təftiş aparılır. Sənədli təftişin aparılması üçün dövlət vergi xidmət orqanlarının vəzifəli şəxslərinə vəsiqə verilir və tərtib olunmuş təftiş proqramının həcmindən asılı olaraq təftiş qrupunun tərkibi müəyyən edilir.

Yerinə yetiriləcək işlərin həcmi və təftiş edilən hüquqi və fiziki şəxslərin xüsusiyyətləri nəzərə alınmaqla hər bir sənədli təftişin aparılması üçün müəyyən dövr üçün vaxt müəyyən olunur.

Dövlət vergi xidməti orqanları sənədli təftişi yüksək səviyyədə aparmaq üçün əvvəlcədən bir sıra hazırlıq işləri görülür. Ən mühüm hazırlıq işlərinə dövlət vergi xidməti orqanlarında, bank idarələrində və digər orqanlarda olan və təftiş edilən müəssisənin fəaliyyətinin və maliyyə vəziyyətini xarakterizə edən hesabat və statistik məlumatları ilə tanış olmaq lazımdır.

Bunlarla yanaşı eyni vaxtda müəssisə kassasında təftiş edilməsi və inventarlaşmanın aparılması planı tərtib edilir.

Təftiş olunan müəssisəyə gəldikdən sonra təftiş qrupunun rəhbəri təftiş olunan hüquqi şəxslərin rəhbərinə təftiş aparılmasına səlahiyyət verən vəsiqəni təqdim edir və onu təftişin məqsədi ilə tanış edir. Təftiş planına uyğun olaraq ilk növbədə müəssisə kassasının və maddi dəyərlərin inventarlaşmasına başlanılır.

Kassanın inventarlaşma nəticəsi aktla rəsmiyyətə salınır və onda inventarlaşma komissiyasının tərkibi, inventarlaşma aparılan tarixə natura və uçot qalıqları göstərilir.

Mühasibat uçotunun mövcud olan qaydalarına görə kassada qalıqda olan pul vəsaiti və əmtəə-material dəyərlərinin inventarlaşma nəticələri müəssisənin mühasibat uçotu yazılışları ilə üzləşdirilərək nəticə müəyyənləşdirilir.

Dövlət vergi xidməti orqanlarının vəzifəli şəxsləri hüquqi və fiziki şəxslərdə apardıqları təftişin nəticəsinə dair akt tərtib etməlidirlər. Sənədli təftiş aktı dövlət vergi orqanlarının vəzifəli şəxsləri (təftişin icrasında iştirak edən şəxslər) təftiş aparılan müəssisənin rəhbəri və baş mühasibi imzalamalıdır.

Təftiş apararı Dövlət Vergi orqanının rəhbəri əməliyyat başa çatdıqdan sonra 15 gündən gec olmayaraq sənədli təftişin materiallarına əsasən müvafiq tədbirlər görməlidir.

MÜHAZİRƏ 12

AUDİTOR YOXLAMASININ SƏNƏDLİ TƏFTİŞDƏN FƏRQİ. AUDİTOR YOXLAMASI. AUDİTOR RƏYİ

PLAN

1. Auditin formaları və nəticələrinin rəsmiləşdirilməsi
2. Auditin keyfiyyətinə nəzarət və dövlət tənzimlənməsi

ƏDƏBİYYAT

- 67.Бочкова Л.И., Новак О.Э., Савинов С.В. Судебная бухгалтерия. М., 2007
- 68.Голубятников С.П., Леханова Е.С., Тимченко В.А. Судебная бухгалтерия. Издательство «Юридическая литература», М., 1998

69. Дмитриенко Т.М. Чаадаев С.Г. Судебная (правовая) бухгалтерия. Издательство «Прспект», М., 1999
70. Дубоносов Е.С. Судебная бухгалтерия. М., 2010
71. Пашюнас П.К. Судебная ревизия и судебно-экономические экспертизы. Издательство «МИНТИС», Вильнюс, 1990
72. Ş.Ş. Abdurəhmanov, Q.R. Rzayev. Məhkəmə mühasibatı. “Çıraq”, B., 2005

Auditor fəaliyyəti, sahibkarlıq fəaliyyəti olmaqla, sifarişçi ilə bağlanmış müqavilə əsasında iqtisadi subyektin təsərrüfat-maliyyə fəaliyyətini əhatə edən mühasibat (maliyyə) hesabatı göstəricilərini mühasibat sənədlərini, vergi deklarasiyası, maliyyə öhdəliklərini yoxlamaq və digər xidmətlər göstərmək vəzifəsini yerinə yetirir. Audit iqtisadi subyektin maliyyə göstəricilərinin etibarlılığını yoxlamaqla yanaşı, onun təsərrüfat fəaliyyətinin daha yüksək səviyyədə qurulması, idarə edilməsi və məsrəflərinin məqsəduyğun sərf olunması ilə mənfəətin yüksəldilməsinə dair optimal təkliflər hazırlayır. Bununla əlaqədar bir qayda olaraq auditi sahibkarlığın ekspertizası adlandırırlar.

Qərbin geniş şəkildə inkişaf etdiyi bazar iqtisadiyyatı ölkələrində Audit nəzarəti daxili və kənar auditə ayrılır.

Daxili audit idarəetmə nəzarəti sisteminn ayrılmaz və mühüm elementi olmaqla müstəqil, təminatverici və məşvəratçı fəaliyyətdir. Daxili audit müəssisədə şəffaf informasiya mühiti yaratmaqla, onun fəaliyyətinin daha dərin və əsaslı təhlilinə, daha səmərəli fəaliyyət sistemi yaratmağa şərait yaradır. Dünyanın bir sıra ölkələrində daxili audit ölkə iqtisadiyyatı üçün məcburi hesab olunaraq bütün təbəçiliyində müəssisə olan birliklərdə təşkil olunur.

Daxili audit müəssisə tərkibində müstəqil struktur bölmə və ştat vahidi kimi fəaliyyət göstərir və daxili nəzarət orqanı olmaqla, yalnız müəssisənin rəhbərinə və ya direktorlar şurasına tabedir, onun müəyyən etdiyi məsələləri araşdıraraq nəticələri haqqında yalnız ona hesabat və informasiya verir.

Daxili auditin tələb olunan şəkildə təşkil olunması müəssisənin tərkibində fəaliyyət göstərən digər bölmə və şöbələri, maddi-məsul şəxslərin öz xidməti

vəzifələrinin yerinə yetirilməsi məsuliyyətini artırmağa, təsərrüfat əməliyyatlarının icrasında neqativ halların qarşısının alınmasında mühüm rol oynayır. Bunlarla yanaşı daxili audit kənar audit üçün bir sıra əsaslı məsələlərdə informasiya mənbəyi olmaqla, mövcud qanunculunun gözlənilməsində böyük əhəmiyyət kəsb edir.

Kənar audit təsərrüfat subyektinin mühasibat uçotunun və mühasibat (maliyyə) hesabatının düzgünlüyünü obyektiv qiymətləndirmək məqsədi ilə aparılır.

Kənar audit müstəqil, sərbəst auditorlar və ya auditor firmaları tərəfindən qarşılıqlı bağlanmış müqavilə (sifariş) əsasında icra olunur. Kənar auditi fərqləndirən xüsusi cəhət ondadır ki, auditor yoxlanması aparan auditorlar həmin müəssisədə heç bir maraqları olmur. Başqa sözlə desək, onlar həmin müəssisənin təsisçiləri, mülkiyyət sahibləri, səhmdarların və ya mühasibat (maliyyə) hesabatı, mühasibat uçotu fəaliyyətinə cavabdeh olan şəxslər, müəssisə rəhbərliyi ilə xidməti, qohumluq əlaqələri olmayan şəxslərdir.

Mövcud olan qanunvericiliyə görə iqtisadi subyektə müəyyən kommərsiya və digər şəxsi əlaqələri olan auditor firmalarının auditorları həmin müəssisədə auditor yoxlaması apara bilməzlər. Belə hallar müəyyən olunduqda auditor aparan şəxslərin auditorluq hüquqi ilə əlaqədar lisenziya ləğv oluna bilər.

Kənar auditin əsas məqsədləri aşağıdakılardır:

- Müəssisənin maliyyə fəaliyyəti ilə əlaqədar olan mühasibat uçotu, hesabatı göstəricilərinin tam, etibarlı və düzgün əks olunmasının yoxlanılması;
- Uçot, hesabatın aparılması, müəssisə aktivinin, öhdəçiliyinin və özünəməxsus kapitalının tənzimlənməsini müəyyən edən qanunvericilik və normativ aktların düzgün icrasına nəzarət;
- Özünəməxsus əsas və dövrüyyə vəsaitlərin, maliyyə ehtiyatlarının və kənar mənbələrdən cəlb etməklə istifadə olunması imkanlarını müəyyənləşdirmək;
- Vergi ödənişi üzrə hesablamaların düzgünlüyü və müəssisənin maliyyə vəziyyətinin yüksəldilməsi ilə əlaqədar optimal təkliflərin hazırlanması;

- Müəssisənin mühasibat balansının, mənfəət və zərərlər, əsas kapitalın hərəkəti və illik məhasibat (məliyyə) hesabatına əlavə olunmuş izahatlı arayışda əks olunmuş göstəricilərin düzgünlüyünün yoxlanılması və s.

Kənar auditin nəticələri ilə əlaqədar olaraq auditorlar və ya auditor firması tərəfindən yoxlanılan müəssisədə mühasibat uçotu, hesabatının daxili nəzarəti vəziyyətinə və illik hesabatın düzgünlüyü haqqında yazılı rəy tərtib olunur. Sifarişçi ilə bağlanmış müqaviləyə uyğun olaraq kənar auditor sifarişçi üçün müxtəlif layihələr, biznes planı, arayışlar da tərtib etməklə onu müəssisə rəhbərliyinə təqdim edə bilər. Nəzərə almaq lazımdır ki, müəssisə yoxlama aparmaq üçün auditoru özü sərbəst seçir.

Azərbaycan Respublikasının “Auditor xidməti” haqqında qanunda müəyyən olunmuşdur ki, audit yoxlaması məcburi və ya könüllü (təsərrüfat subyektinin öz təşəbbüsü ilə) ola bilər. Qanunvericiliyə görə öz məliyyə hesabatlarını dərc etdirməli olan təsərrüfat subyektləri üçün, habelə qanunvericilik aktları ilə bilavasitə nəzərdə tutulmuş hallarda və ya səlahiyyətli dövlət orqanlarının müvafiq qərarına əsasən (sifarişçi ilə) həyata keçirilən audit məcburi, digər hallarda isə könüllüdür.

Mövcud qanunvericiliyə görə sahmdar cəmiyyətləri, xarici investisiyalı müəssisələr, banklar və digər kredit təşkilatları, məhdud məsuliyyətli müəssisələr, investisiya fondları, məliyyə-sənaye qrupları üzrə audit məcburidir.

Könüllü audit iqtisadi subyektin qərarı üzrə auditor firması və ya auditorla bağlanmış müqavilə əsasında həyata keçirilir. Belə yoxlamanın xüsusiyyətinin ümumi həcmi və göstəricilərinin miqyasını sifarişçi müəyyən edir.

Auditor yoxlamaları keçirilərkən müəssisənin məliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin aşağıdakı sahələri auditə cəlb olunur:

- təsis sənədlərinin, nizamnamə kapitalının formalaşmasının auditi;
- təsisçilərlə hesablaşmanın auditi;
- əsas vəsaitlərin uçotunun və saxlanması auditi;
- qeyri-maddi aktivlərin uçotunun auditi;
- istehsal ehtiyatlarının saxlanması və uçotunun auditi;

- hazır məhsulların uçotunun auditi;
- məhsul satışı göstəricilərinin auditi;
- kassanın və kassa əməliyyatlarının auditi;
- hesablaşma hesabı ilə əlaqədar əməliyyatların auditi;
- valyuta hesabı üzrə əməliyyatların auditi;
- mal satan və alıcılarla hesablaşmaların auditi;
- mənfəətin formalaşmasının auditi;
- mənfəətin təyinatı üzrə istifadə olunmasının auditi;
- mühasibat uçotunun təşkilinin auditi;
- mühasibat (maliyyə) hesabatının auditi.

Müəssisələrdə auditor fəaliyyətinin başlanması və təşkilində ilk mərhələ sifarişçinin seçilməsidir. Hər bir müəssisədə aparılmış auditor fəaliyyəti ilk növbədə seçilən müəssisənin xüsusiyyətlərindən, onların iş həcmindən və auditin keçirilmə vaxtından xeyli asılıdır.

Məlumdur ki, auditor fəaliyyəti mövsümi fəaliyyət daşıyır, yəni audit bir qayda olaraq hər bir müəssisədə ilin yekunu ilə əlaqədar olaraq aparılır. Lakin auditor firmaları sahibkar olmaqla, daimi fəaliyyət göstərməli, mənfəət əldə etməlidirlər. Ona görə də auditor firmaları ilin yekunu ilə əlaqədar olaraq auditor yoxlaması aparmaqla yanaşı, digər nəzarət formaları ilə də məşğul olmalıdırlar.

Bununla əlaqədar olaraq auditor firmaları və sərbəst auditorlar öz sifarişçilərində mühasibat uçotunun sahmana salınması, mühasibat (maliyyə) hesabatının tərtib olunması, onlarda təhlil əməliyyatlarının aparılması, məsləhətlər verilməsi və s. məsələlərlə məşğul olmalıdırlar.

Auditor xidmətinin vacib məsələlərindən biri yoxlamanın yüksək səviyyədə keçirilməsidir. Bu işə, ilk növbədə firmanın auditor kadrlarının keyfiyyəti, onların ixtisas təcrübəsi, auditor prinsipləri və standartlarının düzgün tətbiq olunması, nəzarətin mövcud olan metodoloji prinsiplərinin öyrənilib təcrübədə istifadə olunması və s. göstəricilərdən asılıdır.

Bu da gizli deyil ki, sərbəst bazar iqtisadiyyatına keçid dövründə ölkədə neqativ halların genişlənməsi müşahidə olunur. Xüsusi ilə mövcud olan əmlakın və

pul vəsaitinin mənimsənilməsi, saxtakarlıq, korrupsiya və iqtisadi cinayət əməliyyatları xeyli artmışdır.

Belə bir şəraitdə hər bir auditor təşkilatının sifarişçisi seçməsi çox ciddi və vacib məsələdir. Bu xüsusilə ona görə lazımdır ki, auditor firması qazandığı imicini itirməsin.

Mövcud olan qanunvericiliyə görə auditor xidməti hər hansı iqtisadi subyektin təşkilati-hüquqi və mülkiyyət formasından asılı olmayaraq, göstərilə bilər. Bunun əsasında iqtisadi subyekt sərbəst auditoru və auditor firmasını özü sərbəst seçir.

Sifarişçi müəssisə auditor xidməti göstərilməsinə dair auditor təşkilatına şifahi və yazılı müraciət etməklə, auditor xidməti göstərilməsinin məqsədini və audit yoxlamasının həcmi göstərir. Auditor firması qarşıya qoyulan məsələ ilə əlaqədar olaraq, sifarişçiyə rızılığa dair cavab verir.

Sifarişçiyə cavab verilməzdən əvvəl auditor işin həcmi müəyyən etmək məqsədi ilə, zəruri hallarda audit aparılacaqobyektdə sifarişçi müəssisənin təsərrüfat maliyyə göstəricilərinin öyrənilməsi ilə əlaqədar olaraq müəyyən tədqiqat apara bilər.

Bütün bu göstəricilər Azərbaycan Respublikası Auditorlar Palatası Şurasının 1999-cu il 7 dekabr tarixli qərarı ilə təsdiq olunmuş “Audit aparılmasının şərtləri” (məktub-öhdəçilik) milli audit standartlarında öz əksini tapmışdır.

Məktub-öhdəçilikdə audit aparılmasının şərtləri üzrə zəruri məlumatlar, auditorun öhdəlikləri, təsərrüfat subyektinin öhdəlikləri göstərməlidir. Bunun əsasında ilkin rızılıq əldə edilir və auditor xidməti göstərilməsinə dair müqavilə bağlanır.

Müqavilənin tərtib olunması və rəsmiləşdirilməsi qaydası Azərbaycan Respublikası Auditorlar Palatası Şurasının 1996-cı il 7 oktyabr tarixli qərarı ilə təsdiq edilmiş “Auditin aparılmasına dair müqavilə” milli audit standartında müəyyənləşdirilmişdir.

Tərtib olunmuş müqavilə icrası və sifarişçi tərəfindən imza olunmaqla, 2 nüsxədən ibarət olmalıdır.

Auditin keçirilməsi haqqında təsərrüfat subyekti ilə müqavilə bağlandıqdan sonra auditin planlaşdırılması mərhələsi başlanır.

Planlaşdırma mərhələsində auditin həcmi, yoxlanılan işlər və onların növləri, icra müddətləri müəyyən olunmaqla, təsərrüfat subyektinin mühasibat (maliyyə) hesabatının audit nəticələri ilə əlaqədar rəyin hazırlanması üçün lazım olan auditor əməliyyatlarının həcmi və növünü ardıcılıqla göstərən audit proqramı hazırlanır.

Auditor planlaşdırılması əsasən aşağıdakı mərhələlərə ayrılır:

- 1) auditin ilkin planlaşdırılması;
- 2) auditin ümumi planının hazırlanması və tərtib edilməsi;
- 3) audit proqramının hazırlanması və tərtib edilməsi.

Azərbaycan Respublikasında fəaliyyət göstərən audit təşkilatlarının audit aparmaları fəaliyyətini planlaşdırmaq üçün mövcud olan qanunvericiliyin tələblərinə uyğun olaraq Azərbaycan Respublikası Auditorlar palatası “Auditin planlaşdırılması” milli audit standartları hazırlanmış və Şuranın 1999-cu il 24 mart tarixli qərarı ilə təsdiq edilmişdir.

Qəbul olunmuş həmin standartla auditin keçirilməsi ilə əlaqədar olan bütün əməliyyatlar müəyyənləşdirilir və müəyyən olunmuş prinsiplərə uyğun olaraq auditin icrası başlanılır.

Yoxlama dövründə auditor nəticə əldə etmək və sifarişçinin mühasibat (maliyyə) hesabatına dair etibarlı rəy tərtib olunması üçün vacib olan sübutlar toplanılmalıdır. Həmin toplanan sübutlar lazımi səviyyədə sənədləşdirilməlidir.

Auditor sənədləşdirilməsi auditin planlaşdırılmasına dair sənədlər, müəssisənin təşkilati-hüquqi formasına aid olan məlumatlar, uçot sisteminin öyrənilməsi, mühasibat (maliyyə) hesabat göstəriciləri, mühasibat uçotu hesabları üzrə qalıqlar və s. informasiyalar aiddir.

Audit qurtardıqdan sonra iş sənədləri auditorun mülkiyyəti olmaqla, onda qalır.

Azərbaycan Respublikasında auditorun iş sənədlərinin formasını, məzmunu və mahiyyətini müəyyənləşdirmək və auditin yekununu rəsmiləşdirmək məqsədi ilə Azərbaycan Respublikası Auditorlar Palatası 1996-cı il 13 noyabr tarixli qərarı

ilə “Auditin iş sənədləri” milli standartını və 1997-ci il 4 fevral tarixli qərarı ilə “Auditorun yekun sənədləri” milli standartını hazırlamış və təsdiq etmişdir.

Auditorun yekun sənədləri aparılan yoxlama nəticəsində auditorun hazırladığı və sifarişçiyə təqdim etdiyi audit aktından, auditor rəyindən və yekun sənədlərindən ibarətdir. Audit aktı və auditor rəyi yekun sənədlərinin tərkib hissəsidir.

Yekun sənədləri yoxlama nəticəsində auditorun müəyyən etdiyi mühüm faktları, nöqsanları və çatışmazlıqları, onların aradan qaldırılmasına dair təklifləri və nəticələri müəyyən edən sənədlər sistemidir.

Auditor yoxlama nəticəsi ilə əlaqədar olan yekun sənədlərini təhvil aktı ilə sifarişçi müəssisənin rəhbərinə təhvil verməlidir.

Auditin təşkili və nəticələrinin rəsmiyyətə salınmasında mühüm mərhələ aparılan audit yoxlamasının nəticələrini əks etdirən auditor rəyinin tərtib olunmasıdır.

“Auditorxidməti haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanununun 8-ci maddəsində deyilir ki, “Auditor rəyi auditorun (auditor təşkilatının) imzası və möhürü ilə təsdiq olunmuş, audit aparılan təsərrüfat subyektinin maliyyə vəziyyətinə, maliyyə-təsərrüfat əməliyyatlarının qanuniliyinə, illik mühasibat hesablari maddilərinin doğruluğuna, mühasibat uçotunun mühüm vəziyyətinə verdiyi quyməti əks etdirən və bütün hüquqi və fiziki şəxslər, dövlət hakimiyyəti və idarəetmə orqanları, habelə məhkəmə orqaları üçün hüquqi əhəmiyyəti olan rəsmi sənəddir”.

Səlahiyyətli dövlət orqanının qərarına əsasən keçirilmiş yoxlamanın nəticəsini əks etdirən auditor rəyi Azərbaycan Respublikasının prosessual qanunvericiliyinə uyğun olaraq təyin edilmiş ekspertizanın rəyi ilə bərabər tutulur.

Azərbaycan Respublikası ərazisində fəaliyyət göstərən auditorlar təşkilatı və auditorlar fəaliyyətini tənzimlənməsi ilə əlaqədar olaraq Azərbaycan Respublikası Auditorlar Palatası tərəfindən 1996-cı il 26 dekabr tarixli qərarla “Auditor rəyləri” milli standartı qəbul olunmuşdur. Qəbul olunmuş auditor rəyində, onun tərtib olunması qaydaları əks olunaraq əsas göstəricilər müəyyən olunmuşdur.

Auditorlar rəyinin formaları aşağıdakılardır:

- Şərtsiz müsbət rəy;
- Şərtli müsbət rəy;
- Mənfi rəy və rəy vermədən imtina etməklə, öz nəticələrini başqa formada ifadə etmək.

Şərtsiz müsbət rəy auditorun və auditor təşkilatını qitisadi subyektləri mühasibat uçotu və mühasibat (maliyyə) hesabatının doğru və etibarlı olmasına dair fikri göstərməklə, bildirilir ki, maliyyə sənədləri müəssisə tərəfindən qəbul olunmuş mühasibat uçotu prinsiplərinə əsasən tərtib edilmiş və bu qaydalar Azərbaycan Respublikasında mühasibat uçotu, hesabatı və digər hüquqi aktların tələblərinə uyğundur.

Beləliklə, auditor iqtisadi subyektə şərtsiz müsbət rəyi o zaman verir ki, aparılan yoxlama nəticəsində auditor müəyyən etmişdir ki, sifarişçinin maliyyə hesabatı, mühasibat uçotunun dövrü, düzgün olan göstəriciləri əsasında tərtib olunmuş, iqtisadi subyektə mühasibat uçotunun təşkili və aparılması müəyyən olunan prinsiplərə, tələblərə və qəbul olunmuş uçot siyasətinə cavab verir, büdcəyə və digər fondlara ödəmələr vaxtında və düzgün hesablanıb icra olunmuşdur, daxili nəzarət etibarlıdır və mühasibat (maliyyə) hesabatı bütün təsərrüfat-maliyyə fəaliyyətini əhatə edir.

Şərti müsbət rəy – məhdudiyyəti olan rəydir. Şərti müsbət rəy formasında auditor (auditor təşkilatı) təqdim etdiyi rəydə müəyyən əməliyyatların düzgün icra olunmadığını qeyd etməklə göstərir ki, hesabat dövrü ərzində müəssisənin bütün aktiv, passivlərinin və təsərrüfat-maliyyə fəaliyyətinin uçot və hesabatgöstəriciləri Azərbaycan Respublikası qanunçuluğunun tələblərinə uyğundur. Bununla yanaşı ayrı-ayrı uçot əməliyyatlarında buraxılmış səhvləri, amortizasiya hesabatlarındakı yanlış əməliyyatların olmasını, bəzi təsərrüfat əməliyyatlarının uçotda düzgün müxabirləşmə verilməməsinə və s. nöqsanlara görə audit yoxlaması nəticəsi şərti müsbət rəylə rəsmiləşdirilir.

Auditor hesabatlara dair rəy verməkdən imtina edərsə, o təqdim etdiyi arqumentlər əsasında yoxlama nəticəsi haqqında rəy hazırlanmasının mümkün

olmadığını göstərir. Auditor yaranmış şəraitlə əlaqədar olaraq göstərir ki, müəssisədə aparılan mühasibat uçotu və hesabatı əməliyyatları onun hesabat dövründə aktiv və passivinin maliyyə-təsərrüfat nəticəsində düzgün əks olunmasını təmin etmir.

Auditor rəy verməkdən imtina etdikdə, bunu lazımi səviyyədə əsaslandırılmalı və müəyyən olunmuş ciddi nöqsan, çatışmazlıqları göstərməklə, təqdim olunmuş ciddi hesabatın etibarlı olmadığını müəyyənləşdirir. Auditor rəy verməkdən imtina edərkən göstərir ki, auditin aparılması zamanı faktların yoxlanmasının qeyri-mümkünlüyü müəyyən olunmuşdur.

Auditor rəyi iki nüsxədən ibarət tərtib olunur, onlardan biri təsərrüfat subyektinin rəhbərinə verilir, digəri isə auditor təşkilatında qalır.

Audit yoxlamaları zamanı iqtisadi sahələrdə törədilən cinayətlərin profilaktikası, tam, obyektiv və hərtərəfli istintaqı üçün böyük əhəmiyyət kəsb edir.

Əsasən mənimsəmə və israf, vergidən yayınma, pis keyfiyyətli məhsul istehsal edib satma, kredit borcları ödəmədən qəsdən yayınma, yalançı sahibkarlıq, gömrük ödənişlərinin ödənilməsindən yayınma kimi cinayətlərin aşkar edilməsi, araşdırılması və istintaqı üçün auditor yoxlamaları böyük rol oynayır.

Həmçinin hüquq-mühafizə orqanlarının qərarlarına əsasən keçirilmiş auditor yoxlamalarının nəticələrini əks etdirən auditor rəyi Azərbaycan Respublikası prosesual qanunvericiliyinə uyğun olaraq təyin edilmiş ekspertizanın rəyi ilə bərabər tutulur.

Auditin keyfiyyətinə nəzarət auditor peşəsinə aid yüksək tələblərin yerinə yetirilməsində böyük əhəmiyyətə malikdir. Keyfiyyətə nəzarətin mahiyyəti, göstərilən audit xidmətinin keyfiyyətinə nəzarətlə bağlı tədbirlərin düzgün planlaşdırılması və təşkilindən, vaxtında və audit standartlarının tələblərinə uyğun səviyyədə yerinə yetirilməsindən, habelə müvafiq qaydada sənədləşdirilməsinin qayda və prosedurlarının müəyyən edilməsindən ibarətdir.

Azərbaycan Respublikasının ərazisində icra olunan auditor xidmətinin keyfiyyətinə nəzarətin mahiyyətini, növlərini, onun həyata keçirilməsinin əsas prinsiplərini və formalarını müəyyən etmək məqsədi ilə "Auditor xidməti

haqqında” Azərbaycan Respublikasının qanununa və “Audit keyfiyyətinə nəzarət” beynəlxalq auditor standartlarına uyğun olaraq “Audit keyfiyyətinə nəzarət” milli audit standartı işlənib hazırlanmış və Azərbaycan Respublikası Auditorlar Palatasının Şurası tərəfindən 1997-ci ildə təsdiq olunmuşdur.

Keyfiyyətə nəzarətin iki forması müəyyən edilmişdir. Bunlardan birincisi daxili, digəri isə kənar nəzarət formasıdır.

Auditin keyfiyyətinə daxili nəzarət auditor təşkilatının rəhbərliyi və sərbəst auditorlar tərəfindən auditin planlaşdırılmasının, auditin qayda və prosedurlarının tətbiqinin qüvvədə olan qanunvericiliyin və audit standartlarının tələblərinə uyğunluğunu və onlara riayət olunmasını təmin etməkdən ibarətdir.

Daxili nəzarət müvafiq auditor təşkilatlarının rəhbərliyi və sərbəst auditorların özləri tərəfindən həyata keçirilir. Auditor təşkilatı isə auditin müvafiq standartlara uyğunluğuna təminat verən dasili nəzarət qayda və prinsiplərinə əməl etməlidir.

Daxili nəzarət qaydaları auditor təşkilatı tərəfindən təsdiq edilir. Daxili nəzarət qaydalarında aşağıdakı göstəricilər əks olunmalıdır:

1. Peşəkarlıq tələbləri. Yəni auditor təşkilatı işçilərinin müstəqillik, obyektivlik, düzgünlük və məxfilik prinsiplərinə əməl edilməsi.

2. Səriştəilik. Auditor təşkilatlarının öz peşəkar vəzifə borclarını lazımi səviyyədə yerinə yetirmək üçün audit atandartlarına ruayət edən, müəyyən olunmuş peşə ixtisasına və səriştəyə malik olan işçilərlə təmin olunması.

3. Təyin etmə. Yəni auditin icra olunmasını müvafiq iş təcrübəsinə və hazırlıq dərəcəsinə malik olan işçilərə tapşırılması.

4. Sifarişçilərlə əlaqə saxlanılması. Yəni mövcud və ehtimal olunan sifarişçilərin seçilməsi ilə əlaqədar müvafiq analitik işlərin aparılması.

Ümumiyyətlə, hər bir auditor icra etdiyi auditor yoxlamaları üzrə keyfiyyətə nəzarətin elə qayda və prinsiplərini tətbiq etməlidir ki, onlar auditor təşkilatının qəbul etdiyi qayda və prosedurlara uyğun olsun.

Auditin keyfiyyətinə kənar nəzarət Azərbaycan Respublikası Auditorlar Palatası tərəfindən həyata keçirilir.

Auditor təşkilatı tərəfindən göstərilən auditor xidmətinin keyfiyyətinə nəzarət formasında həyata keçirilən kənar nəzarət ayrı-ayrı auditor xidmətləri üzrə auditor təşkilatı tərəfindən istifadə olunan auditor standartları və prinsiplərinin seçilməsini, həcmnin yetərliyinin və tətbiq edilməsinin düzgünlüyünün qiymətləndirilməsindən ibarətdir.

Kənar nəzarət tədbirləri hər bir auditor təşkilatının lisenziya aldığı tarixdən bir il keçdikdə, sonralar isə hər təqvim ili ərzində bir dəfədən az olmamaq şərti ilə həyata keçirilir. Bu tədbirlər Auditorlar Palatasının müvafiq departamenti tərəfindən təqvim ilinin əvvəlində tərtib edilmiş və müvafiq qaydada təsdiq olunmuş plan üzrə həyata keçirilir.

Kənar nəzarətin icra olunmasının metodoloji prinsipləri və üsulları Azərbaycan Respublikası Auditorlar Palatası tərəfindən təsdiq olunmuş proqram və təlimatlar ilə tənzimlənir.

Auditorlar Palatasının əsas vəzifəsi mülkiyyət formasından asılı olmayaraq bütün təsərrüfat subyektlərində maliyyə-mühasibat uçotunun dəqiq və dürüst aparılmasını təmin etmək məqsədi ilə respublikada auditor xidməti işini təşkil etməkdən və onun fəaliyyətinin təkmilləşdirilməsi üçün tədbirləri həyata keçirməkdən ibarətdir.

Azərbaycan Respublikası Auditorlar Palatası aşağıdakı vəzifələri yerinə yetirir:

- Azərbaycan Respublikasında auditor xidmətini təşkil edir və tənzimləyir;
- Respublika ərzisində sərbəst auditorlara və auditor təşkilatlarına lisenziya verir, onların işlərinə və auditor təşkilatlarının Nizamnaməsinin “Auditor xidməti haqqında” Qanuna uyğun yerinə yetirilməsinə nəzarət edir;
- Respublikada auditor xidməti ilə məşğul olmaq hüququ verən lisenziyaların verilməsi üçün imtahanların keçirilməsi qaydalarını hazırlayır, təsdiq edir, imtahan komissiyasının tərkibini və əsasnaməsini hazırlayıb təsdiq edir, imtahan keçirir;
- Audit aparılmasına təlimatlar, tövsiyələr və metodiki göstəricilər hazırlayır;

- Sərbəst auditor, auditor təşkilatı, sərbəst xarici auditor təşkilatının filialı və ya nümayəndəliyinin “Auditor xidməti haqqında” Azərbaycan Respublikası qanununa müvafiq xidmət etdiyini yoxlayır və işinə nəzarət edir;
- Təkrar audit keçirir və s.

Auditorlar Palatasının sədri və sədr müavini Azərbaycan Respublikasının Milli Məclisi tərəfindən təyin olunur.

MÜHAZİRƏ 13

MƏHKƏMƏ İQTİSAD EKSPERTİZALARININ TƏYİN EDİLMƏSİ VƏ APARILMASININ ƏSASLARI

PLAN

1. Məhkəmə iqtisad ekspertizalarının təyin edilməsi
2. Məhkəmə iqtisad ekspertizalarının aparılması

ƏDƏBİYYAT

- 73.Бочкова Л.И., Новак О.Э., Савинов С.В. Судебная бухгалтерия. М., 2007
- 74.Голубятников С.П., Леханова Е.С., Тимченко В.А. Судебная бухгалтерия. Издательство «Юридическая литература», М., 1998
- 75.Дмитриенко Т.М. Чаадаев С.Г. Судебная (правовая) бухгалтерия. Издательство «Проспект», М., 1999
- 76.Дубоносов Е.С. Судебная бухгалтерия. М., 2010
- 77.Пашюнас П.К. Судебная ревизия и судебно-экономические экспертизы. Издательство «МИНТИС», Вильнюс, 1990
- 78.Ş.Ş.Abdurəhmanov, Q.R.Rzayev. Məhkəmə mühasibatı. “Çıraq”, B., 2005

Azərbaycan Respublikasının cinayət-prosessual qanunu (maddə 18) ekspertizanın təyin olunmasının ümumi əsaslarını göstərir, onun aparılma qaydasını təsbit edir, onun iştirakçılarının hüquq və vəzifələrini müəyyən edir.

Ekspertizanın təyin olunması və icraatı məsələlərinin qəti hüquqi tənzi mi bu prosessual hərəkətin çoxşaxəliliyi ucbatında mövcud deyildir. Ekspertizaların aparılması taktikasını cinayət-prosessual qanuna istinad etməklə və bu məqsədlə istintaq, məhkəmə və ekspert təcrübəsindən istifadə etməklə kriminalistika işləyib hazırlayır. Ekspertiza taktikasının ayrı-ayrı cəhətlərinin nəzərdən keçirilməsi bu taktikanın anlayışının özünün şərhindən asılıdır. İ.F.Krilyovun ekspertiza taktikası dedikdə “məhkəmədə təhqiq olunan, yaxud baxılan iş üzrə həqiqətin müəyyən edilməsi üçün əhəmiyyətə malik məsələlərin həllində xüsusi biliklərdən ən səmərəli istifadə məqsədilə ekspertizanın hazırlanması, təyin olunması və icraatı zamanı prosessual qanunun əsasında tətbiq olunan, elm və təcrübə tərəfindən işləyib hazırlanmış üsullar sistemi”ni başa düşmək təklifi diqqətəlayiqdir.

İ.F. Krilyov ekspertizanın aparılması taktikasının tərkibinə aşağıdakıları daxil edir: 1) cinayət prosesində ekspertizanın təyin olunması əsasının təsbiti; 2) ekspertizanın icraatı üçün zəruri olan materialların xarakteri və həcmi; 3) onların hazırlanması üsulları; 4) ekspertizanın təyin olunma vaxtı; 5) ekspertin və ekspert idarəsinin seçilməsi; 6) ekspertizanın icraatı prosesində müstəntiqin və ekspertin qarşılıqlı münasibətləri; 7) ekspertizanın icraat müddəti; 8) müstəntiq və məhkəmə tərəfindən ekspertin rəyinin quymətləndirilməsi metodları və formaları.

Ekspertiza taktikasının tərkib hissələrinin təqdim olunan siyahısı, ən azı, daha iki elementlə tamamlana bilər.

Ekspertiza taktikası müstəntiqin ekspertlə qarşılıqlı fəaliyyəti ilə məhdudlaşmır. Ekspertizanın digər iştirakçılarının qarşılıqlı fəaliyyətinin əhəmiyyəti heç də bundan az deyildir. Qanun onlara yalnız prosessual çərçivələr daxilində deyil, həm də ekspertizanın müvəffəqiyyətini təmin edən taktiki çərçivələr daxilində realizə olunan müəyyən hüquq və vəzifələr verir.

Ekspertizanın vaxtında və keyfiyyətli icraatı bir çox cəhətdən onun planlaşdırılmasından və lazımi qaydada təşkilindən asılıdır. Buna görə də ekspertizanın və onunla bağlı istintaq hərəkətlərinin aparılmasının planlaşdırılması və təşkili məhkəmə ekspertizasından səmərəli istifadəyə yönəlmiş mühüm taktiki fəndir.

Məhkəmə və müstəntiq məhkəmə-iqtisadi ekspertizaların aparılması ilə bağlı bir çox məsələləri həll etməli, ilk növbədə, belə ekspertizaların təyin olunmasının zəruriliyini müəyyənləşdirməli olur.

Cinayət-prosessual qanun iqtisadi ekspertizaların aparılmasını məcburi hesab etmir. Buna görə də CPM-nin 264-cü maddəsinə xüsusilə iri məbləğdə oğurluqların təhqiqində məhkəmə-mühasibat ekspertizasının təyin olunmasının məcburiliyini nəzərdə tutan bəndi əlavə etməyi təklif edirik. Bu təklif onunla əsaslandırılır ki, belə işlər üzrə icra olunan mühasibat ekspertizaları halların böyük əksəriyyətində maddi ziyanın məbləğini azaltmış, yaxud artırmışdır. Daha qəti tələb irəli sürülürdü: vəzifəli şəxslərin törətdikləri oğurluqlar haqqında işlərin təhqiqində, ittihamın əsaslarından biri kimi müttəhimlərin barəsində mübahisə açdıqları təftiş aktının çıxış etməsi halında ekspertizanın təyin olunması məcburi hesab olunsun. Burada bu məsələni daha ətraflı surətdə nəzərdə keçirmədən qeyd edək ki, belə hallarda, bizim fikrimizcə, ekspertizanın təyin olunması üçün yalnız bəhanə vardır, çünki kiminsə işdəki məlumatlarla razılaşmaması ekspertizanın təyin olunmasının əsası hesab oluna bilməz. Bu kateqoriyadan olan işlər üzrə ekspertizaların çox vaxt təftişin çıxarmış olduğu ziyanın məbləğində düzəliş etməsi halını xüsusilə iri məbləğdə oğurluqların təhqiqi prosesində məhkəmə-mühasibat ekspertizasının təyin olunmasının xeyrinə arqument kimi qəbul etmək olmaz. Bizim məlumatlarımıza görə, təftişin nəticələri bütün kateqoriyalardan olan cinayət işlərinin yalnız 8,5 %-i üzrə təsdiqlənmişdir. Deməli, əgər məhkəmə-mühasibat ekspertizasının keçirilməsi məcburi hesab edilərsə, bu, təftiş aktının mövcud olduğu hər bir işə şamil olunmalıdır.

Deyilənlər iqtisadi ekspertizalar məsələnin yalnız müstəntiqin və məhkəmənin qərarı ilə həll olunduğunu ifadə etmir. Əgər iqtisadi ekspertizaya obyektiv zərurət yaranmışdırsa, onun aparılmasından yayınma işin hallarının bilərəkdən tam tədqiqi olunmamasına bərabərdir. A.V.Dulovun düzgün olaraq qeyd etdiyi kimi, ekspertiza təyin etmək hüququna malik şəxslərə bu hüquq qanunla ondan ötrü verilmişdir ki, müəyyən faktiki şərait yarandıqda ondan istifadə məcburidir.

Ədəbiyyatda mühasibat ekspertizasının təyin olunmasını zəruri edən əsaslar məsələsinə dair müxtəlif fikirlər irəli sürülmüşdür. Bəzi müəlliflər hesab edirlər ki, məhkəmə-mühasibat ekspertizasının icraatı aşağıdakı hallarda məcburidir: işin materialları təftişin materiallarına uyğun olmayıb, təftiş aktı ilə istintaqın məlumatları ilə təsdiqlənməmiş pozuntular təsbit olunduqda, yaxud təftiş aktında istintaq yolu ilə müəyyən edilmiş pozuntular haqqında göstəriş olmadıqda; müfəttiş eyni şəxslərin fəaliyyətində eyni bir zaman dövründə pozuntular haqqında müxtəlif məlumatlara malik təftiş aktlarının işdə mövcudluğu zamanı təqsirləndirilən, yaxud şübhəli bilinən şəxsin ona təqdim etdikləri sənədləri yoxlamaya qəbul etmədikdə; cinayət işinin materiallarından irəli gələn mühüm məsələlərin tədqiqində rəyi olmadan vurulmuş ziyanı və məsul şəxslərin dairəsini müəyyən etməyin mümkün olmadığı digər ekspertizaların (əmtəəşünaslıq, xəşşünaslıq və s.) nəticələrindən istifadə zəruri olduqda. Göstərilir ki, mühasibat ekspertizasının təyin olunması zərurəti həmçinin aşağıdakı hallarda yarana bilər: müfəttişin maddi-məsul şəxslər üzrə fərqləndirilmiş əskiklik haqqında nəticələrinin sənədli təsdiqi olmadıqda; təftiş maddi məsul şəxslərin iştirakı olmadan, yaxud tam olmayan həcmdə, cinayətkar fəaliyyətin ayrı-ayrı epizodları işıqlandırılmadan, yaxud konkret maddi məsul şəxslərdən müsadirə olunmuş qaralama qeydlərdən istifadə olunmadan aparıldıqda; ilkin və təkrar təftişin nəticələri arasında ziddiyət mövcud olduqda; maddi məsul şəxsədə (şəxslərdə) əskikliyin məbləğinin və onun əmələ gəlmə dövrünün düzgün hesablanmasına şübhə yarandıqda; mühasibat uçotunda, hesabatında və nəzarətində müfəttişin müəyyən edə bilmədikləri oğurluqların törədilməsinə və əskikliyin (artıqlığın) gizlədilməsinə səbəb olmuş, onların vaxtında aşkar çıxarılmasına maneçilik törətmiş pozuntu və çatışmazlıqları aşkara çıxarmaq zərurəti yarandıqda; konkret məsələlər üzrə məhkəmə-mühasibat ekspertizasının aparılmasını zəruri hesab edən digər bilik sahələrinin ekspertlərinin rəylərinə müvafiq surətdə; təftişin nəticələri barədə əsaslı mübahisə açan təqsirləndirilən şəxsin (şübhəli şəxsin) vəsatəti mövcud olduqda. B.Q.Rozonovskinin də fikrincə, məhkəmə-mühasibat ekspertizalarının təyin olunmasına yalnız bir tərəfdən müfəttişlə digər tərəfdən təqsirləndirilən şəxs,

yaxud müstəntiq arasında (bu məsələlərin dairəsini əhatə edən sərhdərlər daxilində) mübahisəli məsələlərin mövcudluğu hallarında müraciət etmək lazımdır. Bu fikirlə artıq ona görə razılaşımaq olmaz ki, belə təcrübə iqtisadi ekspertizaların həll etdikləri vəziyyətlərin dairəsini əsassız surətdə daraltmış olardı. Bundan başqa, təcrübədə mövcudluğu mühasibat ekspertizasının təyin olunmasını zəruri edən digər hallara da rast gəlinir. Mühasibat ekspertizası aktlarının öyrənilməsi göstərmişdir ki, bu ekspertizaların təyin olunması üçün şərt kimi: əksər hallarda təftişin nəticəsinin aydın olmaması, bəzi hallarda bir neçə təftiş aktında ziddiyətlər, bəzən digər növdən, yaxud dərəcədən olan ekspertiza aktlarından istifadə olunmaqla mühasibat ekspertizalarının icraatı zərurəti, bəzən ziyanın məbləği ilə bağlı mübahisə açılması, bəzən isə digər hallar çıxış etmişdir. Plan-iqtisadi, maliyyə-kredit ekspertizalarının və əməyin iqtisadiyyatı ekspertizalarının təyin olunması üçün bəhanə kimi, əsasən, təftişin, yaxud yoxlamaların nəticələrinin aydın olmaması, eləcə də təftişin nəticələri barəsində mübahisə açılması çıxış etmişdir.

Mühasibat ekspertizasının və hər hansı digər iqtisadi ekspertizanın təyin olunmasının əsasları məsələn prosessual qanunun tələbləri əsasında və respublika CMP-sinin 264-cü maddəsinə müvafiq surətdə həll olunmalıdır. Ekspertiza işlərin təhqiqi, yaxud məhkəmə baxışı zamanı elmi, texniki, yaxud digər xüsusi biliklərin zəruri olduğu hallarda təyin olunur. Məhz buna görə də ekspertizanın təyin olunmasının əsasları həmişə müstəntiqin, məhkəmənin malik olduğu və tədqiqi üçün xüsusi iqtisadi biliklərin tələb olduğu müəyyən halların, məlumatların mövcudluğundan ibarət olur.

Yuxarıda verilən siyahılarda mühasibat ekspertizasının təyin olunmasının vəzifələri, şərtləri və əsasları qarışdırılır.

Cinayət işinin qaldırılmasının şərtləri qismində vətəndaşların yazılı bəyanatları, dövlət və ictimai idarələrin, müəssisələrin, təşkilatların və vəzifəli şəxslərin məlumatları, mətbuatda dərc olunmuş məlumatlar çıxış edir. İşin qaldırılmasının əsası qismində isə məlumatın özü deyil, onun cinayət əlamətlərini göstərən məzmunu çıxış edir. Ekspertizanın təyin olunmasının şərtləri və əsasları məsələsini də analogi qaydada həll etmək məqsəduyğundur. Buna görə də

təqsirləndirilən şəxsin vəsatətini, onun təftiş aktına dair etirazlarını və s. iqtisadi ekspertizanın təyin olunması üçün əsas hesab etmək olmaz. Bunlar yalnız şərtlərdir, bu hallarda əsas qismində isə təqsirləndirilən şəxsin qaldırdığı vəsatətin, yaxud təqdim etdiyi etirazın məzmunu çıxış edəcəkdir. Təqsirləndirilən şəxsin vəsatətləri bəzən əsassız olur və iqtisadi ekspertizanın təyin olunması üçün əsas verən məlumatları təsbit etmir. (Belə hallarda müstəntiq vəsatətin rədd edilməsi haqqında qərar qəbul edir). İş üzrə aşkara çıxarılmış aparılmış təftişə dair halların iqtisadi ekspertiza təyin olunmadan sənədlərə baxış, şahıdlərin dindirilməsi, üzləşdirmə və s. kimi istintaq hərəkətlərinin həyata keçirilməsi yolu ilə qəti şəkildə yoxlana bileceyi hallarda da rast gəlinir. Daha sonra nəzərə almaq lazımdır ki, iqtisadi ekspertizanın təyin olunması haqqında vəsatətləri yalnız təqsirləndirilən şəxs deyil, həm də onun müdafiəçisi, mülki iddiaçı və prosesin digər iştirakçıları, məhkəmədə isə həm də prokuror qaldıra bilər. Təqsirləndirilən şəxsin vəsatətini ekspertizanın təyin olunmasına əsas hesab etmək və prosesin digər iştirakçısının vəsatətini belə əsas hesab etməmək məntiqsiz olardı. Bizim fikrimizcə, ekspertizanın təyin olunması üçün yalnız əsasları sadalayarkən onların iki mühüm elementini fərqləndirmək olar: 1) sübuta yetirilməli olan konkret halların təsbiti zərurəti; 2) işin belə hallarının təsbiti üçün xüsusi biliklərə tələbat. Bu mövqə ədəbiyyatda da müdafiə olunur.

Təcrübədə çox vaxt ekspertizanın digər sübuta yetirmə üsulları ilə, məsələn, təftiş, mütəxəssislərin iştirakı, sənədlərə baxış, şahıdlərin dindirilməsi və s. ilə əvəz olunmasının mümkünlüyü məsələsi meydana çıxır. Belə bir fikir irəli sürülürdü ki, ekspertiza yalnız başqa istintaq hərəkətlərinin həyata keçirilməsi yolu ilə lazımi halları aydınlaşdırmağın mümkün olmadığı hallarda təyin olunur.

Bu fikirlə razılaşmaq olmaz. Əgər meydana çıxmış məsələlər ekspertiza prosessual formasında tətbiq olunan xüsusi bilikləri tələb edərsə, onsuz keçirmək mümkün deyildir. Bunu qeyd edərkən, biz heç də xüsusi biliklərin tətbiqinin digər formalarından istifadə imkanını istisna etmirik. Bundan əlavə, xüsusi biliklərdən istifadə zərurəti ilə qarşılaşdıqda müstəntiq əvvəlcə öz qarşısında sual qoymalıdır: iqtisadçı mütəxəssisin arayış fəaliyyəti, yaxud onun sənədlərə baxış;

təqsirləndirilən şəxslərin dindirilməsi kimi istintaq hərəkətlərində iştiraki ilə keçinmək olarmı? Yalnız bu yolla onumaraqlandıran nəşələlərin həllinin sübut etmə əhəmiyyətinə malik olmayacağına əmin olduğdan sonra müstəntiq iqtisadi ekspertiza təyin edir. Bu, öz növbəsində, çox mühüm bir halın aydınlaşdırılması ilə bağlıdır: təhqiqatın gedişində meydana çıxan suallar iqtisadi ekspertizanın həll etdiyi vəzifələrə aiddirmi?

İqtisadi sahədə cinayətlərə dair cinayət işləri çox vaxt təftişlərin, yoxlama və inventarlaşdırmaların, yerinə yetirilmiş işlərin nəzarət ölçmələrinin və s. materialları üzrə qaldırılır. Bu materialların və ibtidai istintaq hərəkətlərinin həyata keçirilməsi zamanı alınmış məlumatların əsasında müstəntiq müxtəlif fərziyyələr irəli sürə bilər. Əgər irəli sürülmüş fərziyyələrin yoxlanması tədqiqi xüsusi iqtisadi biliklər tələb edən haların artıq iş qaldırılana qədər aparılmış təftiş yolu ilə dəqiq surətdə aşkara çıxarıldığını göstərərsə, ekspertizaya ehtiyac aradan qalxır.

İşdə keyfiyyətsiz təftiş aktı mövcud olduqda müstəntiqlər təkrar təftiş və ya iqtisadi ekspertiza təyin edirlər.

İqtisadi ekspertizaların əvəzinə təkrar təftişlərin təyin olunması təcrübəsi yalnız bir çox müstəntiqlərin ixtisas dərəcəsinin kifayət etməməsi ilə deyil, həm də müvafiq elmi tövsiyələrin mövcudluğu ilə izah olunur.

Bəzən oğurluqlar haqqında cinayət işləri əmtəə-maddi sərvətlərin, pul vəsaitinin əskikliyinə (artıqlığının) miqdarı və məbləği haqqında ,eləcə də inventarlaşdırma komissiyasının müəyyən etdiyi əskikliyə (artıqlığa) görə maddi məsul şəxslər haqqında məlumatların ehtiva olunduğu inventarlaşdırma materialları üzrə qaldırılır.

Z.P.Klimova hesab edir ki, mühasibat ekspertizasını yalnız təftişin artıq müəyyən dövr ərzində vəsaitin hərəkətinin nəticələrinə qiymət verməsindən sonra təyin etmək olar.

Göstərilən fikirlər ,əslində, təcrübəni yalnız ilkin təftişin, onun qüsurlu olması halında isə əlavə, yaxud təkrar təftişin aparılmasından sonra iqtisadi ekspertizaların təyin olunmasının mümkünlüyünə istiqamətləndirilir.

Düzdür, L.A.Sergeyev, V.Q.Dreyden və başqaları qeyd edirlər ki, mühasib-ekspert təftiş aparılmadan da təşkilatların və vəzifəli şəxslərin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətini əks etdirən sənədlərin tədqiqini həyata keçirə bilər.

Yalnız təftiş aparıldıqdan sonra iqtisadi ekspertizanın təyin olunmasının mümkünlüyünün qəbul edilməsi iqtisadçı-ekspertin mütləq rəyini təftişin müəyyənləşdirdiyi məlumatlarla əsaslandırılmalı olduğunu ifadə etmiş olardı. Halbuki, təftişin materialları iqtisadçı-ekspert üçün yalnız yardımçı əhəmiyyətə malikdir, çünki o, iş üzrə təftişin aparılıb-aparılmamasından asılı olmayaraq, sənədlərin təftiş aktında təsvirini deyil, sənədlərin özlərini tədqiq edir.

Fikrimizcə, iqtisadi ekspertizanı müəyyən faktların və halların müəyyən edilməsi üçün işdə toplanmış təsərrüfat əməliyyatlarını və iqtisadi göstəriciləri əks etdirən sənədlərin iqtisadi-ekspert tərəfindən xüsusi tədqiqinin tələb olunduğu bütün hallarda təyin etmək lazımdır. Buna görə də iqtisadi ekspertiza yalnız təftiş materialları üzrə iş qaldırıldığı zaman, yaxud iş üzrə məhkəmə təftiş aparıldığı zaman deyil, həm də inventarlaşdırma, yoxlama materialları üzrə, yaxud digər məlumatlara görə cinayət işi qaldırıldığı zaman təyin oluna bilər.

Beləliklə, prinsipcə, iqtisadi ekspertizaların təyin olunmasının yalnız müfəttişin aşkara çıxardığı məlumatların tədqiqi üçün mümkün olduğunu iddia etməyə heç bir əsas yoxdur, çünki iqtisadçı-ekspert də müfəttiş kimi sənədlərin məzmununu tədqiq etməlidir. Sənədlərin tədqiqi və onlarda təsbit olunmuş məlumatların qiymətləndirilməsi nəticəsində iqtisadçı-ekspert ekspertiza aparılana qədər müstəntiqə məlum olmayan yeni faktiki məlumatları da müəyyən etməyə qabildir.

İqtisadçı-ekspertin, iş üzrə ilkin, əlavə, yaxud təkrar təftişin aparılmaması halında ekspertizanın icraatından imtina edə bilməsi fikri cinayət-prosessual qanuna birbaşa ziddir. CPM-nin 97.4.2. maddəsi ekspertin rəy verməkdən imtina edə biləcəyi iki halı nəzərdə tutur:

- 1) ona təqdim edilmiş materiallar rəy verilməsi üçün kifayət etmədikdə;
- 2) o, qarşısına qoyulmuş sualı özünün xüsusi bilikləri sahəsindən kənara çıxan hesab etdikdə.

İşdə təftiş aktının olmaması rəy verilməsi imkanının istisna etmir, buna görə də iqtisadi ekspertizanın icraarından imtina üçün əsas deyildir. İşdə iqtisadi ekspertizaların icraatı üçün zəruri ilkin məlumatlar olmadıqda, yəni müvafiq faktiki və sənədli materiallar toplanmadıqda vəziyyət fərqlidir. Əgər bu məlumatları yalnız müfəttiş toplaya bilərsə, təftiş təyin olunmalıdır.

Beləliklə, iqtisadi ekspertiza cinayət işinin təhqiqi, yaxud məhkəmə baxışı prosesində xüsusi iqtisadi biliklər tələb edən suallar meydana çıxdıqda, bu sualları ayrı-ayrı prosesual hərəkətlərin icraatında iştiraka cəlb olunan iqtisadçı mütəxəssisin köməyi ilə həll etmək mümkün olmadıqda və iqtisadi ekspertizanın icraatı üçün zəruri faktiki və sənədli məlumatlar mövcud olduqda təyin edilməlidir.

Müstəntiq iqtisadi ekspertizanın təyin olunması üçün əsasların mövcudluğunu müəyyən etdikdən və onun icraatı haqqında qərar qəbul etdikdən sonra ekspertizanın təyin olunması vaxtını düzgün müəyyənləşdirməlidir.

İqtisadi ekspertizanın təyin olunması vaxtının seçilməsi iqtisadi sahədə cinayətlərin təhqiqi üçün xüsusi taktiki əhəmiyyətə malikdir. Yalnız işin vaxtında təhqiq olunması deyil, həm də çox vaxt həm də sübuta yetirilməli olan halların tam və hərtərəfli müəyyən olunması bundan asılıdır.

Cinayət-prosesual qanun ekspertizanın təyin olunması vaxtını ən ümumi şəkildə göstərir. CMP-nin 264-cü maddəsi nəzərdə tutur ki, ekspertizalar müstəntiqin və məhkəmənin həlli üçün xüsusi biliklərin tələb olunduğu sualları meydana çıxdıqdan təyin olunur. Kriminalistik, məhkəmə-tibbi və digər ekspertizaların təyin olunması vaxtı barəsində ədəbiyyatda onların ən qısa müddətdə, təhqiqatın lap əvvəlində icrasının zəruriliyi haqqında fikir irəli sürülür; müstəntiqlər adətən məhz belə hərəkət edirlər. İqtisadi ekspertizaların təyin olunması vaxtının barəsində belə yekdillik yoxdur. Bəzi müəlliflər hesab edirlər ki, mühasibat ekspertizasının təyin olunması üçün vaxt amili, bir qayda olaraq, böyük əhəmiyyət daşıyır. Ekspertizanın vaxtından əvvəl aparılması mənfi nəticələrə gətirib çıxara bilər, məsələn, təqsirləndirilən şəxs məhkəməyə ekspertin tədqiq etmədiyi yeni materiallar təqdim edə bilər.

Yuxarıda irəli sürülmüş mülahizələrin mühümlüyünü etiraf edərək, qeyd etmək lazımdır ki, iqtisadi ekspertizanın zəruriliyi məsələsi artıq ibtidai istintaqın ilkin mərhələsində qoyulmalıdır. Qarşıda ekspertizanın aparılacağını nəzərə alaraq, müstəqil iqtisadçı-ekspertə lazım ola biləcək materialların toplanması üçün bütün imkanlardan istifadə edilməsinin qeydinə qalmalıdır. Toplanmış materiallar ekspertizanın təyin olunması üçün kifayətləndiricilik baxımından diqqətlə öyrənilməlidir. Müstəntiq ekspertizanın təyin olunmasını zəruri, material isə kifayətləndirici hesab etdikdə dərhal ekspertoza təyin etməlidir. Bu ,nə qədər tez edilərsə, təhqiqatın müddətinin uzadılması, eləcə də maraqlı şəxslərin sənədləri gizlətməsinə, yaxud saxtalaşdırılmasına imkan verilməsi təhlükəsi bir o qədər az olar.

Cinayət işlərinin öyrənilməsi iqtisadi ekspertizaların təyin olunmasının məqsədəuyğunluğunu tam surətdə təsdiqləyir.

Tədqiqatımızın məlumatlarına görə, məhkəmə-mühasibat ekspertizalarının çoxu vaxtında təyin olunmuşdur. Bununla birlikdə, tədqiqat göstərmişdir ki, son vaxtlar nəzərə çarpan yaxşılaşmaya baxmayaraq, iqtisadi ekspertizaların üçdə birindən çoxu cinayət işinin qaldırılmasından bir neçə ay keçəndən tez təyin olunmur. Belə lənglik, adətən, təhqiqat prosesində təftişlərin təyin edilməsi ilə bağlı olur.

Belə təcrübə, xüsusilə mürəkkəb ekspert tədqiqatları hallarında, labüd surətdə təhqiqatın müddətini uzatmış olur. İqtisadi ekspertizalar çox zəhmət tələb edir. Buna görə də hətta onların taxirə salınmadan təyin edilməsi hallarında belə müstəntiq, adətən təhqiqat müddətini uzatmalı olur. İqtisadi ekspertiza təhqiqatın son mərhələsində təyin olunduqda isə müddətin uzadılması labüddür və ekspert rəyini aldıqdan sonra müstəntiqin aparılmış ekspertizanın keyfiyyətinin diqqətlə yoxlanması və hərtərəfli qiymətləndirilməsi üçün çox az vaxtı qalır.

İstintaqın əvvəlində iqtisadi ekspertizanın təyin olunmasının təqsirləndirilən şəxsin məhkəməyə ekspertin tədqiq etmədiyi sənədləri təqdim etməsinə gətirib çıxara biləcəyi ilə bağlı narahatlıq inandırıcı görünmür. Məgər təqsirləndirilən şəxs (müttəhim) ekspertizanın ibtidai istintaqın hansı məqamında aparılmasından asılı

olmayaraq məhkəməyə belə sənədləri təqdim edə bilməz? Zəruri hallarda məhkəmə işi təkrar istintaqa qaytarmadan yeni sənədlərin tədqiqinin aparılmasını iqtisadçı-ekspertə həvalə edə bilər.

Beləliklə, iqtisadi ekspertizanın aparılması üçün materialların toplanmasını və öyrənilməsini mümkün qədər tez həyata keçirmək məqsədəuyğundur, ekspertizanın təyin olunmasının gecikdirilməsini isə taktiki səhv hesab etmək lazımdır.

İstənilən ilkin mərhələsində iqtisadi ekspertizanın təyin olunması zərurəti çox vaxt aşağıdakı hallarda yaranır: 1) ibtidai istintaq hərəkətləri ilə əsasında işin qaldırıldığı təftiş materiallarının keyfiyyətsiz olduğu, lakin onlarda vəsaitin vəziyyəti və hərəkəti haqqında faktiki və sənədli məlumatların təsbit olunduğu müəyyən edildikdə; 2) cinayət işi, əsasında plan iqtisadi göstəricilərinin yerinə yetirilməsini müəyyən etməyin mümkün olduğu yerinə yetirilmiş işlərin yoxlamalarının, nəzarət ölçmələrinin və digər faktiki və sənədli yoxlamaların materialları üzrə qaldırıldıqda; 3) ayrı-ayrı təsərrüfat əməliyyatlarının, yaxud plan iqtisadi göstəricilərinin ekspert tədqiqi zərurəti yarandıqda və istintaq bundan ötrü zəruri materiallara malik olduqda.

Təhqiqatın sonrakı mərhələsində iqtisadi ekspertiza aşağıdakı hallarda tələb oluna bilər: 1) onu faktiki və sənədli məlumatları toplamalı olan təftiş aparıldıqdan sonra aparmaq mümkün olduqda; 2) ona yalnız sənədlərin texnoloji, inşaat, əmtəəşünaslıq, xəşşünaslıq, texniki ekspertizasının və rəyi iqtisadi ekspertiza üçün zəruri olan digər ekspertizaların icraatından sonra aparmaq mümkün olduqda; 3) iş üzrə bir neçə iqtisadi ekspertizanın aparılması tələb olunduqda və müstəntiqin onların aparılması növbəliliyini müəyyən etməsi zərurəti yarandıqda; adətən, bir növ iqtisadi ekspertizanın, xüsusilə mühasibat ekspertizasının məlumatlarından, digər növ iqtisadi ekspertizaların icraatında istifadə edirlər; 4) işin təhqiqində iqtisadi sahədə cinayətin törədilməsi və gizlədilməsi üsulu haqqında əvvəllər məlum olmayan yeni fərziyyələr meydana çıxdıqda.

İşin təhqiqinin sonunda iqtisadi ekspertizanın icraatı zərurəti mülki iddiaçı, təqsirləndirilən şəxs, onun müdafiəçisi işin materialları ilə tanış olaraq iqtisadi

ekspertizanın təyin olunması haqqında əsaslandırılmış vəsatət qaldırıqda, yaxud tədqiqi üçün iqtisadi ekspertizanın təyin edilməsi zəruri olan sənədlər təqdim etdikdə meydana çıxa bilər.

İqtisadi ekspertizaların təyin olunması vaxtının seçilməsini müəyyən edən halların təqdim olunan siyahısı, heç şübhəsiz, qəti deyildir. Bu vaxtı müəyyən edərkən həmçinin ekspertiza aktı alındıqdan sonra istintaq hərəkətlərinin aparılması zərurətini nəzərə almaq lazımdır. O cümlədən, müstəntiq ekspertiza aktını təqsirləndirilən şəxsə taktiki cəhətdən düzgün şəkildə təqdim etməli, bu məcburi hərəkətin həyata keçirilməsinin digər istintaq hərəkətlərinin icraatı zərurətini doğura biləcəyini nəzərə almalıdır.

MÜHAZİRƏ 14

MƏHKƏMƏ-İQTİSAD EKSPERTİZALARININ APARILMASI ÜÇÜN MATERİALLARIN TOPLANMASI

PLAN

1. Məhkəmə-iqtisad ekspertizalarının məzmunundan asılı olaraq toplanan materialların xüsusiyyətləri
2. MİE-larının aparılması üçün materialların toplanma qaydası

ƏDƏBİYYAT

- 79.Бочкова Л.И., Новак О.Э., Савинов С.В. Судебная бухгалтерия. М., 2007
- 80.Голубятников С.П., Леханова Е.С., Тимченко В.А. Судебная бухгалтерия. Издательство «Юридическая литература», М., 1998
- 81.Дмитриенко Т.М. Чаадаев С.Г. Судебная (правовая) бухгалтерия. Издательство «Проспект», М., 1999
- 82.Дубоносов Е.С. Судебная бухгалтерия. М., 2010
- 83.Пашюнас П.К. Судебная ревизия и судебно-экономические экспертизы. Издательство «МИНТИС», Вильнюс, 1990
- 84.Ş.Ş.Abdurəhmanov, Q.R.Rzayev. Məhkəmə mühasibatı. “Çıraq”, B., 2005

İqtisadi ekspertizaların icraatı üçün materialların düzgün hazırlanması onların tamlığının və lazımı keyfiyyətinin təmin olunmasını ifadə edir. Bu zaman tamlığı toplanan materialların maksimum mümkün həcmnin yığılması ilə qarışdırmaq lazım deyildir, çünki birbaşa aidiyyəti olmayan sənədlərin tədqiqi əsassız surətdə ekspertizanın müddətini uzadır və asanlıqla ekspertin öz səlahiyyətlərini aşmasına gətirib çıxara bilər.

Respublika CPM-nin 264-cü maddəsi birbaşa göstərir ki, ekspertin, yaxud ekspert idarəsinin sərəncamına ekspertizanın icraatı üçün materialların verilməsi müstəntiqə həvalə olunmuşdur. Müstəntiq ekspertizanın təyin olunması haqqında qərarda tədqiq edilməli olan obyektləri göstərir, eləcə də tanış olmaq üçün ekspertə təqdim edilən materialları sadalayır. Ədəbiyyatda və təcrübədə çox vaxt toplanıb ekspertin sərəncamına verilməli olan materialların həcmi ilə bağlı suallar yaranır. İqtisadi ekspertizalar üçün materialların hazırlanması öz xüsusiyyətlərinə malikdir. Bir qayda olaraq, çoxlu miqdarda sənəd toplamaq lazım gəlir, buna görə də nəyinsə unudulması istisna olunmur. Xalq təsərrüfatının müxtəlif sahələrinin müəssisələrində uçot və hesabat öz xüsusiyyətlərinə malikdir ki, bununla əlaqədar hətta mahiyyətə eyni olan təsərrüfat əməliyyatları belə sənədlərdə müxtəlif cür əks etdirilir. Müstəntiq uçot və nəzarətin sahəvi növlərinin spesifikasiyasını bilmədiyindən, iqtisadi ekspertizalae üçün materialların həcmi müəyyən etməkdə də çətinlik çəkir.

Buna baxmayaraq, istintaqın düzgün təşkili, müstəntiqin iqtisadiyyatın və iqtisadi ekspertizaların əsas müddəalarını bilməsi tədqiqat üçün materialları düzgün hazırlamağa imkan verir. Müstəntiq materialları hazırlayarkən ondan çıxış etməlidir ki, iqtisadi ekspertizaların predmeti sənədlərdə əks etdirilmiş təsərrüfat əməliyyatlarıdır. O, müvafiq təsərrüfat əməliyyatlarının “texnoloji sxemi” və bu əməliyyatların sənədlərdə əks etdirilməsi haqqında təsəvvürə malik olmalıdır. Sənədlərin toplanmasına paralel surətdə bu sənədlərdə əks etdirilmiş təsərrüfat əməliyyatlarının reallığının istintaq yoxlaması aparılmalıdır. Nəzərə alınmalıdır ki,

iqtisadi sahədə cinayətlər təsərrüfat uçotunda iz buraxır: uçot göstəricilərinin plan göstəriciləri ilə qarşılıqlı əlaqəsi, nisbəti, uçotun dəqiqliyi və tamlığı pozulur və s.

Q.A.Şumak düzgün olaraq qeyd edir ki, belə hallarda mütləq müəssisənin fəaliyyətində dəyişikliklər meydana çıxır və qanunauyğun surətdə bu dəyişikliklər uçotda əks olunur. Bununla əlaqədar materialları hazırlayarkən müstəntiq təsərrüfat uçotunun mövcud növlərindən çıxış etməklə sənədlərin əlaqəsi təsbit etməlidir. Buna görə də müstəntiq sənədlərin toplanmasına başlamazdan əvvəl aparılan təhqiqatın aid olduğu təşkilatda maddi sərvətlərin hərəkət qaydasını və sənədlərin dövriyyəsinə öyrənməlidir.

İqtisadi ekspertiza üçün materialların müvəffəqiyyətlə hazırlanması yalnız o halda mümkündür ki, müstəntiq tədqiqat obyektini kimi istifadə olunan uçot sənədlərinin təsnifatı ilə tanış olsun. Bu zaman uçot sənədlərində təsərrüfat əməliyyatlarının əks etdirilmə spesifikasiyasını da nəzərə almaq zəruridir. Müstəntiq materialları hazırlayarkən həmin təşkilatdakı əvvəlki və sonrakı təsərrüfat əməliyyatların əks etdirən sənədləri (məsələn, işin yerinə yetirilməsi barədə qaiməni, yerinə yetirilmiş işlərin qəbulu, əmək haqqının hesablanması və ödənilməsinə, yaxud həmin təsərrüfat əməliyyatını, məsələn, tədarükçüyə məxaric sənədinin verilməsi, alıcıdan mədaxil sənədinin alınmasını) toplamalıdır. Əlaqəli sənədlərə uçot elementi olmayan sənədlər, məsələn, işə qəbul, məzuniyyətlərin verilməsi haqqında əmrlər, maddi məsuliyyət haqqında müqavilələr aid edilə bilər ki, bunları da toplayıb ekspertə təqdim etmək zəruridir.

Cinayətin törədildiyi müəssisədə sənədlərin məhv edildiyi, yaxud saxtalaşdırıldığı haqqında əlaqəli sənədlər xüsusilə mühüm əhəmiyyətə malikdir. Əgər müstəntiq, məsələn, bankın kontokorrent çəxarışları daxil olmaqla, bank hesabları, yaxud digər hesablar üzrə hesablaşma sənədlərində qeydlərin məhv edildiyini, yaxud dəyişdirildiyini aşkar edərsə, o, sənədlərin əslini və həmin müəssisənin bank əməliyyatlarının uçot və rəqəllərini bankdan müsadirə etməlidir. Materialları toplayarkən müstəntiq nəzərə almalıdır ki, təsərrüfat əməliyyatları yalnız uçot sənədlərində əks etdirilməyə bilər. Qeyri-rəsmi, yəni normativ qaydada təsbit olunmuş və mühasibat, operativ (əməliyyat) və statistika uçotundan kənar

olan sənədlər də mühüm əhəmiyyətə malik ola bilər. Adətən, bu sənədlər maddi məsul şəxslər tərəfindən onların özlərinin təşəbbüsü ilə alınan, yaxud verilən əmtəə-maddi sərvətlərə və ya pula görə qarşılıqlı hesablaşmaların qeydinin aparılması üçün tərtib olunur.

İqtisadçı-ekspertin tədqiq etməli olduğu sənədlərin toplanması prosessual qaydada təsbit olunmalıdır. Belə təsbit etmə sayəsində gələcəkdə sənədlərin əmələgəlmə mənbəliyinin birmənalı şəkildə müəyyənləşdirilməsi mümkün olur. Ekspert hansı müəssisədə, hansı şəxsin yanında və hansı sənədlərin aşkara çıxarıldığını bilməlidir. Yalnız bu şərtlə o, sənədlərin tam toplandığı barədə (məsələn, bütün əlaqəli sənədlərin, xüsusilə digər təşkilatlara qarşılıqlı əlaqəli sənədlərin toplandığı barədə) və müvafiq surətdə müstəntiqi maraqlarından məsələlərə dair rəyin verilməsinin mümkünlüyü haqqında fikir yürütməyə qabildir. Məhz buna görə də ekspertin sərəncamına sənədlərin götürülməsi və onlara baxış protokolları verilməlidir. Əgər iş üzrə təqsirləndirilən şəxs cəlb olunmuşdursa, müstəntiq onu ekspert tərəfindən tədqiq edilməli olan təsərrüfat əməliyyatları haqqında dindirməlidir. Dindirmə protokolu ilə eksperti tanış etmək zəruridir.

Müstəntiq təqsirləndirilən şəxsin (maddi məsul şəxsin) mühasibat və plan şöbəsi işçiləri, inventarlaşdırma komissiyası üzvləri sırasından olan iş yoldaşlarını dindirməklə təsərrüfat əməliyyatlarının törədilməsi və sənədlərdə rəsmiləşdirilməsi haqqında mühüm məlumatlar ala bilər. Sənədlərdə əks etdirilmiş təsərrüfat əməliyyatlarının aparılmasının reallığı müstəntiq tərəfindən bütün təhqiqatın gedişində yoxlanılır. Buna görə də müvafiq məlumatlar ekspertə həm ekspertizanın təyin olunması anında, həm də onun icraatı prosesində təqdim oluna bilər.

Beləliklə, iqtisadi ekspertizaların icraatı üçün müstəntiq aşağıdakı materialları toplamalıdır: 1) təsərrüfat əməliyyatlarının əks etdirildiyi planlaşdırma, uçot və hesabat sənədləri; 2) faktiki və sənədli yoxlama sənədləri; 3) təsərrüfat əməliyyatlarının aparılmasının reallığını və plan göstəricilərinin yerinə yetirilməsini təsdiqləyən sənədlər; 4) işin iqtisadi ekspertizaların predmetinə aid olan digər materialları.

Əgər ekspert tərəfindən həll olunmaq üçün qoyulmuş suallar təftiş tərəfindən tədqiq olunmuşdursa, onlara əlavələr; cinayət işi qaldırılana qədər işi təftiş olunmuş şəxslərin izahatları; maddi sərvətlərin hərəkət cədvəlləri; inventarlaşdırma və digər faktiki yoxlama aktları. Bundan başqa, iqtisadçı-ekspertə digər növ ekspertizaların (mühəndis-texniki, mühəndis-tikinti, xəşşünaslıq, sənədlərin texniki ekspertizası və s.) qoyulmuş məsələlərin həlli ilə bağlı olan mövcud rəyləriniŞ qeyri-rəsmi sənədləri və işin məhkəmə-iqtisadi ekspertizaların tədqiqat predmetinə aid olan digər materiallarını təqdim etmək zəruridir. Xalq təsərrüfatının müxtəlif sahələrində cinayətlərin törədilməsi üsullarının rəngarəngliyi və iqtisadi ekspertizaların həll etdikləri vəzifələr dairəsinin genişliyi iqtisadçı-ekspertin qarşısında qoyulmalı olan bütün məsələləri ifadə etməyə imkan vermir. Yalnız göstərək ki, sualları onların yalnız ayrı-ayrı hallara, məsələn, pul ödəmələrinin ayrı-ayrı növlərinə,ayrı-ayrı adda, yaxud qruplardan olan maddi sərvətlərə, ayrı-ayrı inventarlaşdırma dövrlərinə aid olmaları şəklində konkretləşdirmək lazımdır.

Mühasibat ekspertizasının həll etməsi üçün qoyula biləcək tipik sualların təxmini ifadəsini göstərək.

Pul vəsaitinin mədaxilinin, məxaricinin və hesabdan silinməsinin əsaslılığının müəyyənləşdirilməsi zəruri olduqda belə bir sual qoyula bilər: “(Dövrün əvvəlinin və axırının dəqiq tarixlərini göstərməli) dövrü üçün aşağıdakı şəxslərə (soyadlarını göstərməli) əmək haqqının (əmək qabiliyyətinin müvəqqəti itirilməsinə görə müavinətin) hesablanması və ödənilməsi əsaslıdır mı? Əgər əsaslı deyildirsə, kimə və hansı məbləğə əsassız surətdə əmək haqqı hesablanmış və ödənilmişdir?”

Maddi sərvətlərin mövcud olub-olmamasının müəyyən edilməsinin zəruriliyi hallarında suallar belə ifadə oluna bilər: “(Dövrün əvvəlinin və axırının dəqiq tarixlərini göstərməli) dövrü üçün zavodun anbarında maddi sərvətlərin (hansılar olduğunu göstərməli) əskikliyi (artıqlığı) mövcuddur mu? Əgər mövcuddursa, hansı dövrdə, hansı məbləğə, hansı maddi sərvətlərin əskikliyi (artıqlığı) əmələ gəlmişdir və o, mühasibat uçotu sənədlərində necə gizlədilmişdir?”

Əgər maddi ziyanın məbləğini müəyyən etmək zəruridirsə, belə bir sual qoyula bilər: “2001-ci ilin dekabrında zavodun on keyfiyyətsiz dəzgah buraxmasının və satmasının vurduğu maddi ziyanın məbləği nə qədərdir?”

Mühasibat uçotunun düzgün aparılmasının və nəzarətin düzgün təşkilinin müəyyən edilməsi zəruri olduqda mühasibat uçotunun həll etməsi üçün belə suallar qoyula bilər: “(Dövrün əvvəlinin və axırının dəqiq tarixlərini göstərməli) dövrü üçün əmtəə-maddi sərvətlərin (hansılar olduğunu göstərməli) əskikliyinə əmələ gəlməsinə mühasibat uçotunun və nəzarətin təşkilinin hansı çatışmazlıqları səbəb olmuşdur, yaxud səbəb ola bilərdi?”, “(Dövrün əvvəlinin və axırının dəqiq tarixlərini göstərməli) dövrü üçün vəzifəli şəxslərdən kim mağazada əmtəə-maddi sərvətlərin uçotunun və onlara nəzarətin düzgün aparılmasını təmin etməyə borclu idi?”.

Əmtəə-maddi sərvətlərin, yaxud pul vəsaitinin əskikliyinə görə məsul şəxslərin dairəsinin müəyyən edilməsinin zəruri olduğu hallarda mühasib-ekspertin qarşısında belə bir sual qoyula bilər: “(Dövrün əvvəlinin və axırının dəqiq tarixlərini göstərməli) dövrü üçün ərzaq anbarında maddi sərvətlər kimin maddi məsuliyyəti altında olmuşdur?”.

Maliyyə-kredit ekspertizası təyin olunduqda və maliyyə planının göstəricilərinin tərtib edilməsinin əsaslılığının müəyyən edilməsi zəruri olduqda maliyyəçi-ekspert tərəfindən həll edilməsi üçün belə bir sual qoyula bilər: “Müvafiq ilin rübü üçün fabrikdə məmullatların dövrüyyəsi vergisi üzrə dövlət büdcəsinə ödəmələrin plan məbləği əsaslı surətdə müəyyən edilmişdirmi?”.

Maliyyə-kredit ekspertizasının qarşısında aşağıdakı suallar qoyula bilər: “Göstərilmiş il üçün zavod üzrə maliyyə planında balans mənfəətinin məbləği əsaslı surətdə müəyyən edilmişdirmi?”; “Göstərilən il müəssisədə maddi həvəsləndirmə fondunun plan məbləği düzgün müəyyən olunmuşdurmu?”.

Pul fondlarının və kreditlərin xərclənməsinin (sərfinin) və istifadəsinin əsaslılığının müəyyən edilməsi zəruri olduqda maliyyəçi-ekspert tərəfinən həll edilməsi üçün belə suallar qoyula bilər: “Notariat hərəkətlərə görə hansı məbləğdə dövlət rüsumu mədaxil edilmiş və dövlət büdcəsinə keçirilməmişdir?”; “Məhsulun

qaytarılmasına görə iddialar üzrə zavodun hesablaşma hesabından aksept ödəmə tapşırıqlarına görə əsassız surətdə hansı məbləğdə vəsait silinmişdir?"; "İstismarda olan əsas vəsaitlər üzrə aşınmanın məbləği düzgün hesablanmışdır mı?".

Əməyin iqtisadiyyatı ekspertizası təyin olunduqda və əmək məhsuldarlığının artımının müəyyən edilməsi zəruri olduqda ekspertizanın həll etməsi üçün aşağıdakı suallar qoyula bilər: "Göstərilən ilin 2-ci rübündə zavodda əmək məhsuldarlığının artımı üzrə planda düzəliş aparılarkən normativ aktların tələblərinə riayət olunmuşdur mu?"; "Göstərilən ilin 4-cü rübü üçün tikinti-quraşdırma işlərində məşğul olan bir işçi üçün görülmüş iş nə qədərdir?".

İqtisadi göstəricilərin yerinə yetirilməsinin və onların hesabatlarda düzgün əks etdirilməsinin müəyyən edilməsinin zəruriliyi hallarında aşağıdakı suallar qoyula bilər: "İnşaat-texniki ekspertizanın məlumatları nəzərə alınmaqla işlərin yerinə yetirilməsinin və onların yerinə yetirilməsi haqqında məlumatların hesabatlarda əks etdirilməsinin düzgünlüyü hansı səviyyədədir?"; "Konkret məbləğ əmtəə məhsullarının satışı planının yerinə yetirilməsinə əsaslı surətdə daxil edilmişdir mi və bununla əlaqədar müəssisə tərəfindən göstərilən il üzrə məhsul satışı planının yerinə yetirilməsi hansı səviyyədədir?".

Əgər onların yerinə yetirilməsi haqqında hesabatda pozuntuları müəyyən etmək zəruridirsə, belə suallar qoyula bilər: "Göstərilən il üçün müəssisə tərəfindən işlərin yerinə yetirilməsi və əmtəə məhsulunun satışı haqqında hesabatların tərtib edilməsi zamanı normativ sənədlərin tələblərinin hansı pozuntularına yol verilmişdir?"; müəssisənin hansı vəzifəli şəxsləri hesabatların düzgün tərtib olunmasını təmin etməli idi?".

Kompleks iqtisadi ekspertizalar daha çox mənfəət planının yerinə yetirilməsinin, eləcə də mükafat hesablanması və ödənilməsinin əsaslılığının müəyyən edilməsi üçün aparılır. Kompleks plan-iqtisadi mühasibat ekspertizasının qarşısında belə bir sual qoyula bilər: "Göstərilən ilin 4-cü rübündə iş planının yerinə yetirilməsinə görə mükafatların hesablanması və ödənilməsi düzgün aparılmışdır mı?".

Müstəntiq tədqiq edilməli olan materialları topladıqdan sonra CPM-nin 264-cü maddəsinə müvafiq surətdə iqtisadi ekspertizanın təyin edilməsi haqqında qərar qəbul edir. Qərarın təsviri hissəsində ekspertizanın təyin olunmasının səbəbləri və əsasları, yəni iqtisadi tədqiqata tələbat doğurmuş hallar qısaca təsvi olunur. Bununla əlaqədar belə hallar sırasında yalnız iş üzrə müəyyən edilmiş faktlar deyil, həm də müəyyən edilməli olan faktların göstərilməsinin zəruriliyi aşkardır. Tədqiqat göstərmişdir ki, müstəntiqlər, hakimlər heç də həmişə qərarlarda iqtisadi ekspertizaların təyin olunmasının əsasını əks etdirmirlər. Bu, yalnız ekspertizanın icraatını çətinləşdirməklə qalmayıb, həm də müstəntiqin onun qarşısında qoyduğu məsələlərin tədqiqində ekspertin, yaxud ekspert idarəsinin sərəncamına hansı materialların təqdim olunduğu göstərsin. Təcrübənin öyrənilməsi göstərir ki, müstəntiqlər mox vaxt bu tələbi pozur. Belə təcrübə təqsirləndirilən şəxsin hüquqlarını pozur, çünki ekspertin sərəncamın məhz hansı sənədlərin təqdim olunduğu ona məlum deyildir. Ekspert özü də tədqiqata başlayarkən müstəntiqin hansı materialları topladığını və onların tədqiqatın aparılması və qərarla təsbit olunmuş suallara cavab verilməsi üçün kifayət edib-etmədiyini bilmir.

İş üzrə sübuta yetirilməli olan halların müəyyən edilməsi üçün iqtisadi ekspertizaların imkanlarından səmərəli istifadə bir çox cəhətdə ekspert qarşısında sualların düzgün qoyulmasından asılıdır. Düzgünlüyün əldə edilməsi üçün prosessual və taktiki xarakterli müəyyən ümumi qaydalara riayət edilməsi tələb olunur. Bu suallar iqtisadçı-ekspertin səlahiyyətinə aid olmalı, təhqiq olunan işin materiallarından irəli gəlməli və onun düzgün həlli üçün ıhımiyyətə malik olmalı, ekspertə təqdim olunmuş materialın əsasında cavab almağa imkan verməli, kriminalistikanın və iqtisadi ekspertizanın müasir vəziyyətindən və hal-hazırda onun sərəncamında olan tədqiqat metodlarından çıxış etməli, dəqiq, aydın və savadlı ifadə olunmalı, bununla da sualların yanlış şərhini istisna etməli, ciddi məntiqi ardıcılıqla açıqlanmalıdır. Qoyulmuş vəzifə maksimum konkretləşdirilməlidir ki, tədqiqatın həcmində şübhələr doğurmasın, ekspert düzgün istiqamətləndirilmiş olsun.

İqtisadi ekspertizalar üçün materialların hazırlanmasının və sualların ifadəsinin mürəkkəbliyini nəzərə alaraq, istintaq orqanları və məhkəmələr iqtisadi ekspertizalar təyin olunana qədər yazılı məsləhətlər alırlar. Rəyi soruşulmuş müstəntiqlərin, prokurorların və hakimlərin bir çoxu iqtisadi ekspertizalar təyin olunana qədər iqtisadçı mütəxəssislərin yazılı məsləhətinin alınmasının zəruriliyini göstərmişlər. Müstəntiq (məhkəmə) zəruri sənədləri (inventarlaşdırma, təftiş aktları və s.) topladıqdan sonra yazılı şəkildə ekspert idarəsinə müraciət edir, onun mütəxəssisləri əğlabatan bir müddət ərzində materialları öyrəndikdən sonra iqtisadi ekspertizanın aparılması imkanları haqqında yazılı məsləhət verir, konkret halda ekspertlərin qarşısında qoyulmalı olan sualları tövsiyyə edir, bu məsələlərin həlli üçün ekspertizaya hansı sənədlərin təqdim edilməli olduğunu məsləhət görürlər. Zərurət yarandıqda institutun mütəxəssisləri müstəntiqə ekspertiza üçün sənədlərin götürülməsində yardım göstərirlər. Belə təcrübə öxünü tamamilə doğrultmuşdur, çünki ekspert idarəsi hansı ekspertizaların təyin olunacağını əvvəlcədən bilir və öz işini planlaşdırır. Müstəntiqlər ekspertizaları daha operativ şəkildə təyin edir, iqtisadçı-ekspertlər isə onları vaxtında həyata keçirirlər. Bununla əlaqədar əlavə materiallar tələbi və məsələlərin dəqiqləşdirilməsi xeyli azalmış olur. Azərbaycan Respublikası Prokurorluğunun, DİN-in və Ədliyyə Nazirliyinin tövsiyələrinin yerinə yetirilməsi də iqtisadi ekspertizaların icrasının operativliyinə təkan vermişdir. Bu tövsiyələrə müvafiq surətdə imkan olduqda bir iş üzrə bir neçə iqtisadi ekspertiza: ayrı-ayrı maddi məsul şəxslər üzrə, inventarlaşdırma dövrləri üzrə, maddi sərvətlər qrupları üzrə və s. iqtisadi ekspertizalar təyin olunur.

MÜHAZİRƏ 15

MƏHKƏMƏ-İQTİSAD EKSPERTİZALARININ RƏYİNİN (AKTİNİN) MÜSTƏNTİQ VƏ HAKİM TƏRƏFİNDƏN QIYMƏTLƏNDİRİLMƏSİ VƏ İQTİSADİ SAHƏDƏ CİNAYƏTLƏRİN SÜBUTETMƏ PROSESİNDƏ ONDAN İSTİFADƏ

PLAN

1. Məhkəmə-iqtisad ekspertizalarının haqq tərtibi

2. Müstəntiq və hakim tərəfindən MİE-ları rəyinin qiymətləndirilməsi və sübutetmə prosesində ondan istifadə

ƏDƏBİYYAT

- 85.Бочкова Л.И., Новак О.Э., Савинов С.В. Судебная бухгалтерия. М., 2007
- 86.Голубятников С.А., Леханова Е.С., Тимченко В.А. Судебная бухгалтерия. Издательство «Юридическая литература», М., 1998
- 87.Дмитриенко Т.М. Чаадаев С.Г. Судебная (правовая) бухгалтерия. Издательство «Прспект», М., 1999
- 88.Дубоносов Е.С. Судебная бухгалтерия. М., 2010
- 89.Пашюнас П.К. Судебная ревизия и судебно-экономические экспертизы. Издательство «МИНТИС», Вильнюс, 1990
- 90.Ş.Ş.Abdurəhmanov, Q.R.Rzayev. Məhkəmə mühasibatı. “Çıraq”, B., 2005

Ekspertin rəyi digər sübutların qarşısından heç bir üstünlüyə malik deyildir, müstəntiq və məhkəmə üçün məcburi deyildir və onun quymətləndirilməsi məcburidir (CPM-nin 271-ci maddəsi).

Hüquq ədəbiyyatında mühasibat və plan-iqtisadi ekspertizanın rəyinin qiymətləndirilməsinin bəzi məsələləri işıqlandırılrsa da, bu problem yeni tədqiqatlar tələb edir. Müstəntiq (məhkəmə) tərəfindən iqtisadçı-ekspertin rəyi qiymətləndirilərkən aşağıdakı amillər mühüm əhəmiyyətə malikdir: müəssisələrin təsərrüfat fəaliyyətinin planlaşdırılmada, maliyyələşdirmədə, uçot və hesabatın aparılmasında mühüm fərqləri şərtləndirən rəngarəngliyi; iqtisadçı-ekspertin digər növ ekspertizaların rəylərindən istifadə etməsinin zəruriliyi; ekspert tədqiqatının böyük sayda sənədləri əhatə etməsi.

Ekspertin rəyinin qiymətləndirilməsi onun məqbulluğunun, aidiyyatlılığının, dürüslüyünün və sübutetmə əhəmiyyətinin müəyyən olunmasını ehtiva edir.

İqtisadçı-ekspertin rəyinin məqbulluğu lazımi ekspertiza subyektinin mövcudluğunu, onun təyin olunmasının və aparılmasının prosessual qaydasında

riayət olunmasını nəzərdə tutur. Rəyi qiymətləndirərkən, ilk növbədə, ekspertin səriştəliliyini aydınlaşdırmaq zəruridir. Bu məsələ iqtisadi ekspertizaya tətbiqən xüsusilə aktualdır, çünki artıq ikinci fəsildə nəzərdən keçirilmiş səbəblərdən bu ekspertizalar çox vaxt ekspert idarəsindən kənarında aparılır. Buradan da ekspert qismində ekspertizanın keyfiyyətlə aparılması üçün birliklərə malik olmayan təsadüfi adamın cəlb olunması kimi real təhlükə meydana çıxır.

Müstəntiqin (məhkəmənin) iqtisadçı-ekspertin geri çağırılması üçün əsasın olub-olmadığını yoxlaması zəruridir. CPM-nin 118-ci maddəsinə görə, ekspert təqsirləndirilən şəxsdən, zərərçəkəndən, mülki iddiaçıdan, yaxud mülki cavabdehdən xidməti, yaxud digər asılılıqda olduqda, yaxud materialları cinayət işinin qaldırılması üçün əsas kimi çıxış etmiş təftiş apardıqda iş üzrə icraatda iştirak edə bilməz.

İqtisadi ekspertizanın icraatının cinayətin törədildiyi müəssisədə işləyən şəxslərə həvalə olunması istisna olunur.

Ekspertizanın təyin olunması və aparılması zamanı təqsirləndirilən şəxsin hüquqlarına riayət olunmasını yoxlayarkən, o cümlədən, onun iqtisadi ekspertizanın təyin olunması haqqında qərarı ilə edilib-edilmədiyini, CPM-nin 91-ci maddəsi ilə təsbit olunmuş hüquqların ona izah olunub-olunmadığını aydınlaşdırmaq lazımdır.

İqtisadçı-ekspertlər cinayət işinin materiallarından geniş istifadə edir, təqsirləndirilən şəxslərdən, plan şöbələrinin işçilərindən, mühasiblərdən və digər şıxslərdən izahat alırlar. Bəzən, xüsusilə söhbətin təqsirləndirilən şəxsin təftişin təsbit etdiyi faktlara etiraz etməsindən getdiyi halda, bu materiallar və izahatlar ekspertlər tərəfindən qeyri-tənqidi qarşılır. Bunu bildikdə müstəntiq (məhkəmə): ekspertin bu şəxslərin ifadələrində və izahatlarında olan məlumatların yoxlanması üçün müvafiq sənədlərin tədqiqini aparıb-aparmadığını; bu ifadələrə və izahatlara öz qiymətini verib-vermədiyini; öz nəticələrini tədqiqatların yekunları əvəzinə təqsirləndirilən şəxslərin, şahidlərin və digər şəxslərin məlumatları ilə əsaslandırır-əsaslandırmadığını aydınlaşdırmalıdır. Əgər iqtisadçı-ekspert sənədlərin tədqiqinə istinad etmədən, öz nəticələrini təqsirləndirilən şəxslərin, şahidlərin və digər

şəxslərin ifadələri ilə əsaslandırmışdırsa, müstəntiq (məhkəmə) ekspertizanın rəyini əsaslandırılmış hesab edə bilməz, çünki oş xesusi iqtisadi biliklərə əsaslanmır.

Yalnız qanunun tələblərinə riayət olunmaqla yerinə yetirilmiş iqtisadi ekspertizanın rəyi məqbul hesab oluna bilər. Müstəntiq (məhkəmə) bu tələblərin ciddi pozuntularını aşkar etdikdə iş təkrar ekspertiza təyin edir. Ekspertin rəyində vəzifəli şəxslərin hərəkətlərinin hüquqi tövsifinin verilməsi tipik qanun pozuntularından biridir.

İqtisadi ekspertizanın rəyinin aidiyyatlığını qiymətləndirərkən, müstəntiq (məhkəmə) onun cinayət işi ilə əlaqəsini yoxlayır.

İqtisadi ekspertizanın rəyinin aidiyyatlılığı, ilk növbədə, ekspertin tədqiq etdiyi obyektlərin aidiyyatlılığından asılıdır. Əgər aidiyyatlılıq təsbit olunmamışdırsa, iqtisadçı-ekspertin rəyi öz mənasını itirmiş olur. İqtisadi ekspertizanın rəyi sübut etmə predmetinə, məsələn, kassada pul əskikliyinə məbləğini və əmələgəlmə dövrünü bilavasitə daxil edən faktları təsbit edə bilər. Bu halda onun aidiyyatlılığı şübhə doğurmur. Digər hallarda iqtisadçı-ekspert məcmusu son nəticədə sübut etmə predmetinə daxil olan halı müəyyənləşdirməyə imkan verən aralıq faktları təsbit edir, məsələn, maddi sərvətlərin əskikliyini gizlətməyə kömək edən mühasibat uçotunun aparılmasındakı pozuntuların təsbiti və s.

İqtisadi ekspertizanın rəyini məqbul və aidiyyatlı sübut mənbəyi kimi qiymətləndirdikdən sonra müstəntiq (məhkəmə) iqtisadçı-ekspertin rəyinin dürüslüyünü yoxlayır.

Ekspertin rəyinin dürüslüyü iki məqamı əhatə edir: birincisi, onun düzgünlüyü, obyektiv gerçəkliyə uyğunluğu (həqiqiliyi) və ikincisi, onun əsaslılığı, inandırıcılığı.

Birinci məqamın qiymətləndirilməsi, ilk növbədə, iqtisadçı-ekspertin nəticələrin əsaslandırılması üçün uçot sənədlərini nə dərəcədə tam tədqiq etməsindən asılıdır. Bu baxımdan müstəntiqin (məhkəmənin) iqtisadçı-ekspert öz

nəticələrini təftişin məlumatları ilə əsaslandırıb-əsaslandırılmadığını yoxlaması zəruridir.

Yalnız təftişin materialları əsasında verilən nəticələr tam hesab oluna bilməz, hərçənd bəzi müəlliflər ekspert rəyinin sənədli təftişin məlumatları ilə əsaslandırılmasının mümkünlüyünü qəbul edirlər.

İqtisadçı-ekspertlər rəy verilməsi üçün hansı sənədləri tədqiq etdiklərini heç də həmişə göstərmirlər. Sənədlərin çoxluğu üzündən qəti sadalama olduqca çətindir. Buna baxmayaraq, ekspert hər bir təsbit olunmuş fakta tətbiqən bunu etməyə, sənədlər çox olduqda isə onları qruplar üzrə göstərməyə borcludur. Yalnız hansı sənədlərin tədqiq olunduğunu deyil, həm də sənədin tarixinə, onun saxlandığı işin vərəqinə istinad olunmaqla onların harada olduğunu qeyd etmək vacibdir. Bu, heç də formal tələb deyildir: boşluqların aşkar edilməsi halında eksperti dindirmək lazım gələcək və bundan ötrü hansı sənədlərin təqdim olunduğunu və onların harada olduğunu bilmək lazımdır.

Ekspertiza rəyində aparılmış tədqiqatların tam əks olunub-olunmadığını yoxlamaq üçün sənədlərin tədqiqinin gedişinin rəydə əks olunub-olunmadığını aydınlaşdırmaq və ekspertin rəyi verərkən rəhbər tutduğu əsasları müəyyənləşdirmək zəruridir.

İqtisadi ekspertiza aparılarkən çox vaxt planlaşdırma, maliyyələşdirmə, mühasibat uçotu və s. məsələlərini tənzimləyən çoxlu sayda normativ aktdan istifadə etmək lazım gəlir. Bu mövqedən ekspertin rəini qiymətləndirərkən, müstəntiq (məhkəmə) ekspertin bu məsələyə aid normativ aktlara istinad edib-etmədiyini, onları düzgün şərh edib-etmədiyini, qüvvədən düşmüş normativ aktlardan istifadə edib-etmədiyini yoxlamalıdır.

Ekspertin rəyində qoyulmuş suallardan bəzilərinin cavabları olmaya bilər. Fikrimizcə, belə boşluğun aradan qaldırılması yalnız əlavə ekspertizanın təyin olunması yolu ilə mümkündür. Əgər cavablar aparılmış tədqiqatın tam olmaması ilə əlaqədar verilməmişdirsə, ekspert əlavə tədqiqat aparmalı olacaqdır. Lakin hətta tədqiqat tam aparılsa da, cavabların verilmədiyi hallarda belə boşluqlar ekspertin dindirilməsi yolu ilə aradan qaldırıla bilməz, çünki CPM-nin 271-ci maddəsinə

görə ekspertin nəticələri dindirmə protokolunda deyil, ekspertiza rəyində (aktında) açıqlanmalıdır.

Müstəntiq (məhkəmə) iqtisadçı-ekspertin rəyinin elmi cəhətdən əsaslılığını yoxlamağa borcludur. Belə qiymətləndirmə aşağıdakı məsələlərin aydınlaşdırılmasını nəzərdə tutur:

- rəy elmi məlumatlara və ekspertin xüsusi biliklərinə əsaslanmışdır mı?
- ekspertin nəticələri aparılmış tədqiqata uyğundur mu, tədqiqatın məzmunu və onun yekunlarından çıxarılan nəticələr arasında məntiqi əlaqə mövcuddur mu?
- ekspert səmərəli tədqiqat metodlarını tətbiq etmişdir mi, onlar müasir elm və texnikanın tələblərinə uyğundur mu?
- tədqiq olunan obyektlərin əlamətləri və xassələri ekspert tərəfindən düzgün aşkara çıxarılmış və qiymətləndirilmişdir mi?

Sənədlərin aparılmış tədqiqatlarının kifayətləndirici olub-olmaması məsələsinin həlli zamanı müstantiq (məhkəmə) sənədlərin tam tədqiq olunmaması; aparılmış təqdidatların onların mahiyyətini anlamağı qeyri-mümkün edən dolaşiq, yaxud çox bəsit təsviri və s. kimi çıtaşmazlıqları müəyyən edə bilər.

İqtisadçı-ekspertin tətbiq etdiyi metodları qiymətləndirərkən, müstantiq (məhkəmə): ekspertin hansı konkret tədqiqat metodlarını tətbiq etdiyini və əlavə surətdə hansı metosları tətbiq edə biləcəyini; onun ekspertizanın icraatı gedişində yaranmış məsələləri necə həll etdiyini, qoyulmuş suallar üzrə nəticələrə hansı yolla gəlib çıxdığını aydınlaşdırır.

Məsələn, ekspertin əmtəə-maddi sərvətlərin əskikliyi artıqlığı nəticəsinə nəyin əsasında gəldiyini, əgər müəssisədə mühasibat uçotu müəyyən olunmuş qayda pozulmaqla aparılmışdırsa (təsərrüfat əməliyyatları düzgün rəsmiləşdirilməmişdirsə, istehsalatın müəyyən mərhələlərində maddi sərvətlərin uçotu aparılmamışdırsa və s.) onun bu məsələni necə həll etdiyini, askik məbləği müəyyən edərkən təqsirləndirilən şəxsin təqdim etdiyi, uçotda əksini tapmamış sənədləri nəzərə alıb-almadığını aydınlaşdırmaq lazımdır.

İqtisadçı-ekspertin nəticəsinin məntiqi cəhətdən əsaslandırılmasını qiymətləndirərkən, tədqiqat nəticəsində alınmış məlumatların nəticə üçün kifayət edib-etmədiyini və ekspertin nəticəsinin tədqiqatların yekunlarından irəli gəlib-gəlmədiyini aydınlaşdırmaq zəruridir. Müstəntiq (məhkəmə) yalnız tədqiqat hissəsi ilə nəticələr arasında deyil, həm də nəticələrin üzvlərində məntiqi ziddiyyətləri aşkara çıxara bilər.

İqtisadçı-ekspertin rəyinin məntiqi cəhətdən əsaslandırılmasının yoxlanması tədqiqat yolu ilə alınmış məlumatların ekspertin nəticələrinin qəti ifadəsi üçün kifayət qədər verib-vermədiyi məsələsinin həllini nəzərdə tutur. Ekspertin mülahizələrinin qəti xarakteri, əlbəttə, onun rəyinin dürüstlüyünə təminə vermir. Söhbət qəti nəticə üçün bazanın kifayətləndirici olub-olmamasının yoxlanmasından gedir. İqtisadi ekspertizalar təcrübəsində ekspertin təsbit olunmuş faktın bir sıra mümkün səbəblərini göstərdiyi rəylər məqbul hesab olunur. Bu, daha çox tikinti, texnoloji ekspertizaların rəyinin olmadığı hallara müxtəlif səbəblərdən əmələ gələ bilən əmtəə-maddi sərvətlərin artıqlığı əmələ gəlməsinin bir, yaxud bir neçə səbəbini göstərməsi həmişə müstəntiqə (məhkəməyə) digər sübutların köməyi ilə həqiqət axtarışında düzgün istiqamət seçməyə imkan verəcəkdir.

Ayrı-ayrı sənədlər arasında ziddiyyətlərə, yaxud formaca qüsurlyu, məsələn, razılaşdırılmamış düzəlişlərin aparıldığı, maddi məsul və vəzifəli şəxslərin imzaların olmadığı və s. sənədlərə rast gəlinir. İqtisadçı-ekspert belə hallara ilkin məlumatların dürüstlüyünü qiymətləndirmək hüququna çalığ olmadığından, yalnız alternativ formada nəticə verə bilər. Ekspertin onda sadalanmış bir-birini qarşılıqlı surətdə istisn edən faktlardan hər hansı birinin mövcudluğunun mümkünlüyünün göstərildiyi nəticəsi alternativ nəticədir.

Alternativ nəticəni aldıqda müstəntiq (məhkəmə) cinayətin ya rəyde göstərilmiş bütün səbəblərlə, yada onlardan yalnız bəziləri ilə şərtləndiyini müəyyən etməlidir. Bu zaman cinayət-prosessual qanuna müvafiq surətdə belə seçimi əməlin tövsifinə aparmaq lazımdır. O cümlədən, cinayət hadisəsinin özünü təsbit etmək üçün artıqlıqların əmələgəlmə səbəblərini birmənalı surətdə müəyyən etmək zəruridir. Bundan ötrü müstəntiq və məhkəmə reallaşdırılmış alternativ

qismində hadisənin variantlarından birinin seçilməsini əsaslandırmaq üçün digər sübutlardan istifadə etməlidirlər.

Beləliklə, biri cinayətə gətirib çıxarmış bir sıra səbəblərin göstərildiyi alternativ nəticə yalnız digər sübutlarla qarşılaşdırmanın yekununda məhkəmənin ekspertin rəyində göstərilmiş bir, yaxud bir neçə səbəbin həqiqiliyinə əmin olmasından sonra hökmün çıxarılması üçün əsas kimi götürülə bilər.

Alternativ nəticələrin iqtisadi-ekspertlər tərəfindən yalnız sənədlərin tam tədqiq olunmaması ilə əlaqədar verildiyi hallara rast gəlinir. Buna əmin olduqdan sonra müstəntiq (məhkəmə) əlavə ekspertiza təyin etməlidir.

Ekspert nəticə verməkdən imtina etdikdə də analoji qaydada hərəkət etmək lazımdır. Omtonanın sənədlərin tam tədqiq olunmamasının, yaxud bu halda tətbiq etməyin mümkün və lazım olduğu bütüb tədqiqə metodlarının tətbiq olunmamasının nəticəsi olub-olmadığını yoxlamaq zəruridir.

İqtisadçı-ekspert ilkin məlumatlar (məsələn, inventarlaşdırma aktları) olmadığına görə nəticə verməkdən imtina edə bilər. Belə hallarda müstəntiq (məhkəmə) ekspertiza aktını qiymətləndirərkən iqtisadçı-ekspertin zəruri ilkin məlumatların müəyyən edilməsinin mümkünlüyünü aydınlaşdırmaq üçün təqdim olunmuş sənədlərin tədqiqini aparıb-aparılmadığını aydınlaşdırır.

Deyilənlərdən belə bir nəticə çıxır ki, ekspert rəyinin yoxlanması yolları və üsulları rəngarəngdir. Onlardan səmərəli istifadə müstəntiqdən (məhkəmədən) ekspertizanın rəyinin məzmununun onun əsasında duran materiallar və metodikalarla tutuşdurulmasını tələb edir. Lakin ekspert rəyinin yoxlanmasında başlıca cəhət ekspertin təsbit etdiyi faktiki məlumatların iş üzrə toplanmış digər sübutlülük tutuşdurulmasından ibarətdir. müstəntiq (məhkəmə) yalnız bu yolla ekspert rəyini obyektiv qiymətləndirə, onu əsaslı, tam və dürüst hesab edə və ya qərarda, ittihamnamədə, yaxud hökmdə əsaslı göstərməklə onu rədd edə bilər.

Rəyin əlavə ekspertizanın təyin olunması üçün əsas verən natamamlığı bundan ibarətdir ki, material üzrə müstəntiqin (məhkəmənin) yeni sualları yaranmışdır, ekspert nəticəni tam əsaslandırmamışdır, çünki onda aparılmış tədqiqatlar öz əksini tapmamışdır, ekspert tapşırığı tam yerinə yetirməmişdir

(bütün qoyulmuş suallara cavab verməmişdir). Tapşırığın tam yerinə yetirilməməsi, öz növbəsində, ya tədqiqatın ekspertin sərəncamında olan bütün materialları əhatə etməməsi, ya da ekspertin tədqiqatı apararkən onu rəydə əks etdirilməməsi və ondan irəli gələn nəticələri ifadə etməməsi ilə şərtlənir.

Materialdan irəli gələn hansısa halın daha tam tədqiqinə yönəlmiş əlavə ekspertizanı və yeni, əvvəllər ümumiyyətlə tədqiq olunmuş materialların əsasında cinayət mənzərəsini tamalayan yeni halların təsbit olunması məqsəd gündən ekspertizanı qarışdırmaq olmaz.

Ekspertə yeni material təqdim olduqda və həll etmək üçün yeni sual qoyulduqda (məsələn, ekspertə maddi məsul şəxsin tədqiq olunmuş iş dövründən başqa, hansısa digər iş dövrü üçün əskikliyin mövcudluğunu və məbləğini təsbit etmək tapşırığı verildikdə, digər maddi sərvətlərin əskikliyini (artıqlığını) təsbit etmək tapşırıldıqda) ilkin ekspertiza mövcud olacaqdır.

Əlavə ekspertiza yalnız rəyinin düzgünlüyü mahiyyət etibarilə şübhə doğurmayıb, bu və ya digər əlavələr, yaxud izahatlar tələb etdikdə təyin olunur.

Əgər, məsələn, əskiklik faktı, onun məbləği və əmələgəlmə dövrü məsələsi ekspert tərəfindən həll olunmuşdursa, təqsirləndirilən şəxs isə ekspertizanın rəyi ilə tanış olduqdan sonra təsbit olunmuş əskikliyin məbləğinə təsir göstərə biləcək yeni, hələ ekspertin tədqiq etmədiyi sübutlar təqdim etmişdirsə, əlavə ekspertiza təyin etmək lüzum deyildir. Bu halda müstəntiqi maraqlandıran sual dəyişməz qalır: “R.-də əmələ gəlmiş maddi sərvətlərin əskikliyinin məbləği nə qədərdir?”. Bu sualın həlli üçün ekspert həm əvvəlki, həm də yeni materialı tədqiq etməlidir, özü də onun nəticələri, təbii ki, dəyişə bilər. Bu və ya digər əlavə materialların əsasında eyni bir məsələnin təkrar həlli əlavə yox, təkrar ekspertizanın xarakterik əlamətidir. Belə hallarda söhbət ekspertin verdiyi rəyə əlavə olunmasından gedir. Təqsirləndirilən şəxsdən sənədləri qəbul edərkən, müstəntiq bununla ekspertin rəyinin əsaslılığının yoxlanmasının zəruriliyini qəbul etmiş olur. O da qeyd olunmalıdır ki, belə “əlavə” ekspertizanın həmin ekspertə həvalə olunması arzuolunmaz nəticələrə gətirib çıxara bilər, yəni tədqiqatın qeyri-obyektivliyi mümkündür. Yalnız ilkin ekspertizanı aparmış ekspertin materialların kifayət

etməməsi üzündən məsələnin həllindən imtina etdiyi hallar istisna təşkil edir. Buna görə də iqtisadi ekspertizanın icraatından sonra müstəntiq (məhkəmə) ilkin ekspertiza aparılarkən ekspertin sərəncamında olanlara əks yeni sənədlər əldə etdikdə təkrar eksperiza təyin olunmalıdır.

Rəyin aydın olmaması bir sıra hallar mövcud olduqda əlavə iqtisadi ekspertizanın təyin olunması üçün əsas verir. Məsələn, ekspertin hansı uçot sənədlərini və digər materialları tədqiq etməsi, yaxud onun öz nəticələrini hansı sənədlərlə əsaslandırması və ya hesablaşmalarda yalnız iqtisadçı-ekspertin köməyi ilə düzəldilməsi mümkün olan hansı səhvlərin aşkar edilməsi rəydə göstərilmədikdə. Əgər mövcud anlaşılmazlıqları ekspertin dindirilməsi yolu ilə aradan qaldırmaq mümkün deyildirsə, əlavə ekspertiza təyin olunmalıdır.

Müstəntiq (məhkəmə) iqtisadi ekspertizanın rəyini qiymətləndirdikdən sonra iş üzrə müəyyən fakların təsbiti üçün ondan istifadə məsələsini həll edir. Rəy müstəntiqdə (məhkəmədə) yaranmış fərziyyəni təsdiq, yaxud təkzib edər, eynilə yeni fərziyələrin irəli sürülməsi və yoxlanması, təhqiqatın çərçivələrinin nəticələrinin genişləndirilməsi üçün əsas kimi çıxış edə bilər.

Vəzifə bundan ibarətdir ki, iş üzrə toplanmış süburlar sistemində ekspertin təsbit etdiyi məlumatların yeri müəyyən olunsun. Bu əsas üzərində cinayət hadisəsi, onu törətmiş şəxslər, vurulmuş ziyanın xarakteri və məbləği haqqında nəticələr qurulur.

Əgər ekspertin rəyinin daxil olduğu sübutlar sistemi sübuta yetirilməli olan bütün halları təsbit etməyə imkan vermirsə, müstəntiq təhqiqatı davam etdirməyə borcludur. Bu halda iqtisadçı-ekspertin rəyindən istintaq hərəkətlərinin, o cümlədən dindirmələrin, baxışların və sənədlərin müsadirəsinin icraatında, digər növ ekspertizaların təyin olunmasında istifadə ediləcəkdir.

Müstəntiq (məhkəmə) ekspertin rəyindən bilavasitə özünün iş üzrə aralıq və son nəticələrinin əsaslandırılmasının gedişinə istifadə edir. Bu mənada sübutlardan, o cümlədən ekspertin rəyindən istifadə sübutların toplanması, tədqiqi və qiymətləndirilməsi ilə yanaşı, cinayət-prosessual sübuta yetirmədə həyata keçirilən müstəqil əməliyyat hesab olunur.

Müstəntiqlər (məhkəmələr) çox vaxt eksperlərin rəyindən kifayət qədər, yaxud düzgün istifadə etmirlər. Onlar bəzən ekspertizaların rəyini düzgün şərh etməyib, onlarda əslində olmayan məlumatları görürlər.

Qanunun tələblərinə rəğmən məhkəmələr bəzən iqtisadi ekspertiza aktlarını qiymətləndirmir, hökmlərdə iqtisadi ekspertizanın təsbit etdiyi faktları göstərmir, ekspertin rəyinin iş üzrə əldə edilmiş digər sübutlarla müqayisəli təhlilini aparmır.

Öyrəndiyimiz cinayət işlərinin bəziləri üzrə məhkəmələr hökmlərdə ekspertizanın rəyirinə istinad etməklə kifayətlənmişlər. Bəzi hallarda hökmlərdə iş üzrə aparılmış iqtisadi ekspertizanın rəyi hətta xatırladılmır. Bəzən belə hallarda rast gəlmək olur ki, pul vəsaitinin ourlanmasına dair cinayət işi üzrə məhkəmə-mühasibat ekspertizası təyin olunmuş, lakin hökm çıxarılanda ekspertizanın nəticələrindən istifadə olunmamışdır.