

AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI

Əlyazması hüququnda

DÖVLƏT BÜDCƏSİNİN İCRASINDA XƏZİNƏDARLIĞIN ROLU VƏ ONUN TƏKMİLLƏŞDİRİLMƏSİ MƏSƏLƏLƏRİ

İxtisas: 5301.01 – “Daxili fiskal siyasət və dövlət maliyyəsi”

Elm sahəsi: 53 – İqtisad elmləri

Fəlsəfə doktoru elmi dərəcəsi almaq üçün təqdim edilmiş

DİSSERTASIYA

İddiaçı: **İsgəndər Valeh oğlu Babazadə**

Elmi rəhbər: iqtisad elmləri doktoru, professor
Mübariz Məmmədhusəyn oğlu Bağirov

BAKI – 2022

MÜNDƏRİCAT

GİRİŞ.....	3
------------	---

I Fəsil. Xəzinədarlığın mahiyyəti, funksiyaları və onun dövlət büdcəsinin icrasında təşkilinin nəzəri-metodoloji əsasları

1.1. Xəzinədarlığın mahiyyəti, yaranması, inkişafı və onun dövlət tənzimlənməsinin konseptual əsasları.....	11
1.2. Dövlət büdcəsinin icrasında xəzinədarlıq sistemi nəzarətinin beynəlxalq təcrübəsi.....	21
1.3. Dövlət büdcəsinin xərclərinin səmərəli idarə edilməsi üzrə müasir yanaşmalar.....	40

II Fəsil. Azərbaycanda xəzinədarlıq sisteminin müasir vəziyyətinin təhlili

2.1. Azərbaycanda dövlət xəzinədarlıq sisteminin təşkili xüsusiyyətləri və xəzinədarlıq sistemində həyata keçirilən islahatlar.....	54
2.2. Xəzinədarlıq sistemində nəzarətin təşkilinin müasir vəziyyətinin təhlili.....	71
2.3. Dövlət büdcəsi vəsaitlərinin xəzinədarlıq sistemi çərçivəsində idarə edilməsinin mövcud vəziyyətinin qiymətləndirilməsi.....	86

III Fəsil. Azərbaycanda büdcənin icrasında xəzinədarlıq sisteminin təkmilləşdirilməsinin əsas istiqamətləri

3.1. Xəzinədarlıq sistemində büdcənin kassa icrasının və maliyyə menecmentinin təkmilləşdirilməsi yolları.....	114
3.2. Xəzinədarlıq sisteminin inkişaf istiqamətləri və nəticəəsaslı büdcə mexanizmi üzrə xəzinədarlıq nəzarətinin təkmilləşdirilməsi.....	133

Nəticə.....	155
İstifadə edilmiş ədəbiyyat.....	164
Əlavələr.....	177

GİRİŞ

Mövzunun aktuallığı və işlənmə dərəcəsi. Bazar iqtisadiyyatı şəraitində dövlət büdcəsinin düzgün təşkil edilməsi və nəzərdə tutulan şəkildə icra edilməsi hər bir dövlətin maliyyə sabitliyi və maliyyə təhlükəsizliyi baxımından çox ciddi əhəmiyyət kəsb edir. Dövlət büdcəsi çərçivəsində maliyyə vəsaitlərinin səfərbər edilməsi və bu vəsaitlərdən səmərə gətirən nəticələri əldə etmək üçün dövlətlər büdcə, maliyyə nəzarəti mexanizmləri tətbiq edir. Büdcə layihəsi hazırlandıqdan və təsdiq edildikdən sonra maliyyə vəsaitlərindən istifadənin təşkili üçün kompleks, geniş nəzarət tədbirlərini reallaşdıran təşkilatlardan biri də xəzinədarlıq orqanları, strukturlarıdır. Xəzinədarlıq bir təşkilat kimi çox vaxt dövlət büdcəsinin səmərəli icrasında birbaşa məsuliyyət daşıyır ki, bu da xəzinədarlıq orqanlarının dövlət büdcəsinin icrasında rolunun yüksək olduğunu bir daha təsdiq edir. Bazar iqtisadiyyatı şəraitində xəzinədarlıq adı altında çox fərqli funksiyaları yerinə yetirən bir təşkilat nəzərdə tutulur və xəzinədarlıq büdcənin icrasının müvafiq qaydada təşkili üçün müxtəlif vasitələrdən, nəzarət mexanizmlərindən istifadə etməklə bütün büdcə vəsaitlərinin hərəkətinə nəzarəti öz öhdəsinə götürür. Xəzinədarlıq orqanlarında nəzarət anlayışı indi getdikcə mükəmməl bir forma alır və bu cür nəzarətin olması dövlətlərin, hökumətlərin işini olduqca asanlaşdırır.

Məlumdur ki, hökumətlər il ərzində hansı əmtəə və xidmətlərin əldə edilməsini, hansı sosial ödəmələrin aparılmasını və müxtəlif vergi daxilolmaları səviyyəsində öz xərclərinin böyük hissəsinin necə maliyyələşdirilməsini məhz dövlət büdcəsi vasitəsilə təyin edir. Büdcə iqtisadi kateqoriya kimi daima inkişafdadır və dövlətlər, hökumətlər bir çox qaçılmaz problemləri məhz büdcənin köməyiylə həll edir. Beynəlxalq təcrübədə büdcənin idarə edilməsi ilə bağlı yeni yanaşmalara, mexanizmlərə (Ortamüddətli Xərclər Çərçivəsi (OXÇ), Nəticələrə Yönelik Büdcə Mexanizmi (NYBM), program-məqsədli büdcə metodu) rast gəlinir ki, artıq ölkələr bu yenilikləri tətbiq etdikdə büdcə idarəetməsində iştirak edən strukturlar, orqanlar yeni funksiyaları icra etməyə başlayırlar. Azərbaycan da digər ölkələr kimi büdcə idarəçiliyində yeni yanaşmalara keçidi ən önəmli hədəflərdən biri kimi qarşıya qoymuşdur. Yeni büdcə idarəetməsi

modelində dövlət büdcəsinin icrası mərhələsinin təşkili və onun keyfiyyətli idarə edilməsi məsələsi aktual bir məsələ kimi diqqətdə saxlanılmalıdır. Digər tərəfdən, büdcənin icrasında faktiki olaraq strateji mövqeyə malik olan xəzinədarlıq orqanlarına yeni funksiyaların təyin edilməsi zəruri olan başqa bir məsələdir.

Dövlət büdcəsinin icrası mərhələsində büdcə gəlirlərinin, büdcə xərclərinin, büdcə kəsirinin maliyyələşməsi mənbələrinin həcmi və onların dəqiq səviyyəsinin müəyyən edilməsi heç də asan məsələ sayılmır. Əsas xərc maddələri üzrə bölüşdürülmənin aparılması birbaşa olaraq ölkənin büdcə siyasəti prioritetlərindən asılıdır və büdcə xərcləri iqtisadi və siyasi faktorların təsiri altında formalaşır. Bütün hallarda dövlət büdcəsinin icrası elə bir şəkildə təşkil olunmalıdır ki, burada realizə olunan bütün proqramlar, tapşırıqlar və iqtisadi siyasət ciddi nəticələrin əldə edilməsinə şərait yaratsın. Müşahidələr onu göstərir ki, Azərbaycan da daxil olmaqla digər ölkələr bu məsələlərin həll edilməsində kifayət qədər problemlər yaşaya bilirlər. Büdcə vəsaitlərinin səmərəli, qənaətlə, təyinatına uyğun xərclənməsi çox vaxt büdcənin icrasının keyfiyyətindən birbaşa asılı olur. Azərbaycanda büdcənin icrasının xəzinədarlıq sistemində keçidi və xəzinədarlıq orqanının yaradılmasını qaçılmaz, zəruri edən çoxlu sayda səbəblər olmuşdur, lakin burada ən önəmli səbəb kimi məhz büdcə vəsaitlərinin təyinatı üzrə istifadəsi zamanı nəzarəti təşkil etmək olmuşdur. Büdcə vəsaitlərinin təyinatı üzrə və səmərəli şəkildə istifadəsi prinsipi maliyyə inzibatçılığının vacib prinsiplərindəndir və müasir dövrün aktual tələblərindən biridir. Beləliklə də, Azərbaycan müstəqilliyini qazanan kimi digər SSRİ məkanına daxil olan ölkələr kimi dövlət xəzinədarlığının yaradılması üçün çox qətiyyətli addım atmışdır. Müasir zamanda xəzinədarlıq orqanları büdcə vəsaitlərinin təyinatına görə xərclənməsinə nəzarət etməklə yanaşı, büdcə vəsaitlərini idarə edərək büdcəyə əlavə gəlirlərin daxil olmasını təşkil edən təşkilat kimi çıxış edir.

Xəzinədarlığın struktur olaraq yaradılması üzrə qərar Azərbaycanda xəzinədarlıq sisteminin formalaşdırılması üzrə aparılmış islahatların mərkəzində dayanan ən önəmli qərardır. Qeyd etmək lazımdır ki, xəzinədarlıq orqanlarının yaradılması ilə bərabər xəzinədarlıq sistemində nəzarət mexanizmlərinin formalaşdırılması üçün də ardıcıl, sistemli islahatlar aparılmışdır. Xəzinədarlıq sisteminin formalaşması uzun zaman

tələb edirdi və onun əhatə dairəsinin geniş olması, maddi-texniki təchizata tələbat, yeni innovasiyaların mənimsənilməsi, kadr potensialının inkişaf etdirilməsi kimi vacib məsələlər bu sistemin tətbiqinin mərhələli həyata keçirilməsi zərurətini yaratdı. Bu mərhələlərdə xəzinədarlığın dövlət büdcəsinin icrasında problem yaşamadan nəzarətin həyata keçirməsi, büdcə təşkilatlarına ayrılmış vəsaitlərin dəqiq həcmdə çatdırılması üçün nəzarət mexanizmləri yaradılmışdır. Bununla belə, xəzinədarlıq üçün yeni nəzarət üsullarının, alətlərinin yaradılması olduqca vacibdir.

Azərbaycanda büdcənin kassa icrasının təşkilinə xəzinədarlıq orqanları məsuliyyət daşıyır ki, xəzinənin əsas səlahiyyətlərinə gəlir və xərc əməliyyatlarının xəzinədaxili uçot sistemi vasitəsilə izlənilməsi daxildir. Müasir zamanda həm dünya ölkələrində, həm də Azərbaycanda xəzinə əməliyyatlarının avtomatlaşdırılması müşahidə olunur ki, bu proses dövlət maliyyəsinin idarə edilməsi xərclərini azaldır. Eyni zamanda bazar iqtisadiyyatı şəraitində xəzinədarlığa diversifikasiya edilmiş səlahiyyətlər verilir və onun fəaliyyəti pul vəsaitlərinin səmərəli idarə edilməsi baxımından daha da önəmli bir forma alır. Xəzinədarlığın öz səlahiyyətlərini daha yaxşı yerinə yetirməsi üçün vacib məsələlərdən biri də dövlət büdcəsinin icrası mərhələsinin səmərəli təşkil edilməsi üçün bu sistemin metodoloji, hüquqi bazasının daha da gücləndirilməsi hesab olunur.

Bu mövzunun aktuallığı birbaşa onunla bağlıdır ki, dövlət maliyyəsinin idarəçiliyi dünyada yaranan yeni çağırışlara uyğun olaraq dəyişir və burada büdcə kateqoriyasının idarə edilməsi ənənəvi büdcə mexanizmlərinin istifadəsindən uzaqlaşaraq yeni büdcə mexanizmlərinin tətbiqi ilə nəticələnir. Dövlət büdcəsinin təşkili hər bir ölkədə spesifik xüsusiyyətlərlə müşahidə olunur, eyni zamanda burada büdcə prosesinin idarə edilməsi, o cümlədən dövlət büdcəsinin icrası mərhələsinin təşkilində həm xəzinədarlığın, həm də digər orqanların funksiyaları bir-birindən kəskin fərqlənir. Xəzinədarlığın müasir zamanda dövlət büdcəsinin icrasında rolunun nədən ibarət olduğunu dəqiq müəyyənləşdirmək, dövlət büdcəsinin icrasında təsir çərçivələrinin dəqiq təsbit olunması bu tədqiqatın məqsəd və vəzifələrini şərtləndirən başlıca amildir.

Qeyd etmək lazımdır ki, büdcə ilə bağlı elmi ədəbiyyatlar, əsərlər, tədqiqatlar, nəşrlər olduqca çoxdur, bu mövzuyla bağlı həm respublikamızda, həm də xarici

ölkələrinin iqtisadçılarının nəzəri və praktiki fikirlərini görmək mümkündür. Onlar büdcəyə maliyyə sisteminin əsası kimi yanaşmışlar, eyni zamanda büdcə daxilində olan büdcə sistemi, büdcə prosesinin idarə edilməsi, büdcə uçotu, büdcə gəlirləri, büdcə xərcləri, büdcə kəsinin idarə edilməsi, dövlət xəzinədarlığı, xəzinədarlıq sistemi ilə bağlı problemlərin həlli istiqamətində fikirləri öz əsərlərində qeyd etmişlər. Dissertasiyada respublikamızın və xarici ölkələrin iqtisadçı alimlərinin, yerli və beynəlxalq mütəxəssis və ekspertlərin büdcə, büdcə prosesləri, büdcənin icrası mərhələsi və xəzinədarlıq sisteminin tənzimlənməsi ilə bağlı olan elmi tədqiqatları, nəşrləri toplanıb ümumiləşdirilmişdir.

Büdcə və xəzinədarlıqla bağlı problemlərin tədqiqi sahəsində ölkəmizin iqtisadçı alimləri, o cümlədən Ə.Ə.Ələkbərov, B.A.Xankişiyev, D.A.Bağirov, Ş.Ş.Bədəlov, Z.F.Məmmədov, H.X.Əsədov, S.T.Talıbov, N.A.Novruzov, M.X.Həsənli, R.T.Həsənov, Ş.H.Əliyev, Z.T.Vəliyev, N.İ.Fərəcov, E.B.Süleymanov, E.Ə.İbrahimov və başqalarının əsərlərini qeyd etmək olar.

Xarici iqtisadçı alimlərin arasında da büdcə iqtisadi kateqoriyası və dövlət xəzinədarlığı ilə bağlı sanballı əsərlərin və tədqiqatların müəlliflərini qeyd etmək olar ki, bu müəlliflərin arasında A.N.Kozırın, V.A.Malçev, İ.Q.Əkbərov, P.M.Qodme, İ.X.Ozerov, İ.M.Mıslıyeva, S.E.Prokofyev, S.V.Zapolski, Q.B.Polyak, V.A. Lebedev, E.N.Berends, İ.A.Azizova, N.V.Milyakov, D.L.Komyaqın, S.Pattanayak, M. Robinson, C.Irwin, A.Shah və digər müəlliflərin adlarını xüsusilə çəkmək olar.

Bu istiqamətdə aparılmış tədqiqat işlərinin praktiki əhəmiyyətini azaltmadan ifadə edə bilərik ki, xəzinədarlığın səmərəli fəaliyyətinin təşkil edilməsi problemi ayrıca olaraq geniş bir şəkildə öyrənilməmişdir. Bu mövzunun seçilməsinin və işlənilməsinin digər vacib səbəbi isə Azərbaycan Respublikası Prezidentinin 6 dekabr 2016-cı il tarixli qərarı ilə təsdiqlənmiş “Azərbaycan Respublikasının milli iqtisadiyyat perspektivi üzrə Strateji Yol Xəritəsi”ndə qeyd olunmuş prioritet istiqamətlər üzrə göstərilən yeni “Xərc intizamının təminatı üçün mexanizmin yaradılması” məsələsi olmuşdur. Bu baxımdan, dövlət büdcəsinin icrası mərhələsinin yeni yanaşmalara görə təşkili xəzinədarlığa yeni funksiyaların verilməsini labüd edir. Xəzinədarlığa təyin ediləcək funksiyalarla bağlı olan məsələlərdən başqa xəzinədarlıq sistemində uçot

sistemi və nəzarət mexanizmlərinin təkmilləşdirilməsi ilə bağlı olan məsələlərə də nəzər salmaq lazımdır ki, bu məsələlərin həlli tədqiqat mövzusunun aktuallığını və seçilməsini şərtləndirmişdir.

Tədqiqatın məqsədi və vəzifələri. Dissertasiya işinin məqsədi xəzinədarlıq sisteminin və xəzinədarlıq nəzarətinin nəzəri-metodoloji məsələlərinin daha geniş şəkildə öyrənilməsi, Azərbaycanda dövlət büdcəsinin icrasında xəzinədarlıq nəzarətinin təkmilləşdirilməsi ilə bağlı təklif və tövsiyələrin işlənilib hazırlanmasından ibarətdir. Qarşıya qoyulan məqsədə çatmaq üçün bir-biri ilə qarşılıqlı əlaqədə olan aşağıdakı vəzifələrin yerinə yetirilməsi tələb olunur:

- Xəzinədarlığın mahiyyətinin, yaranmasının, inkişafının bir orqan kimi təşkil edilməsinin nəzəri əsaslarını dünya təcrübəsi əsasında daha geniş şəkildə araşdırmaq;
- Dövlət büdcəsinin icrası mərhələsi üzrə elementləri, o cümlədən büdcənin gəlirlər və xərclər üzrə icrasının normativ-hüquqi bazasının təhlil edilməsi və onun təkmilləşdirilməsinə dair təkliflər verilməsi;
- Dövlət büdcəsinin icrasında xəzinədarlıq sisteminin rolunu, funksiyalarını, təşkili prinsiplərini sistemləşdirərək təhlil etmək;
- İnkişaf etmiş ölkələrdə xəzinədarlığın idarə edilməsi üzrə beynəlxalq təcrübəyə nəzər yetirməklə Azərbaycanda bu təcrübələrin mümkün tətbiqini göstərmək;
- Dövlət büdcəsinin icrasında formalaşan büdcənin gəlir və xərc göstəricilərinin təhlilini aparmaq;
- Azərbaycanda Xəzinədarlıq üzrə İnformasiya İdarəetmə Sistemi (XIİS) çərçivəsində xəzinədarlıq nəzarətinin müasir vəziyyətini təhlil etmək;
- Vahid xəzinə hesabı üzrə formalaşan maliyyə vəsaitlərinin daha yaxşı idarə edilməsi üzrə onun gələcək inkişaf istiqamətlərini müəyyən etmək;
- Azərbaycanda dövlət büdcəsinin icrasının təşkilinin və xəzinədarlıq sistemi üzrə təkmilləşdirilmənin başlıca istiqamətlərini və onların inkişaf perspektivlərini müəyyən etmək.

Tədqiqatın obyektini. Dissertasiya işinin obyektini Azərbaycanda dövlət büdcənin kassa icrasını təşkil edən və onun icrasını həyata keçirən xəzinədarlıq sistemi təşkil edir.

Tədqiqatın predmeti. Tədqiqat işinin predmetini dövlət büdcəsinin xəzinədarlıq icrası prosesində yaranan sosial-iqtisadi, o cümlədən təşkilati-maliyyə münasibətləri müəyyən edir.

Tədqiqatın informasiya bazası. Dissertasiyanın informasiya bazasını elmi nəşrlər, qanunlar və normativ sənədlər, o cümlədən Azərbaycan Respublikasının Maliyyə Nazirliyinin, Dövlət Statistika Komitəsinin elektron materialları, Dövlət Xəzinədarlıq Agentliyinin normativ sənədləri və Hesablama Palatasının illik hesabatları, Beynəlxalq Valyuta Fondunun və müxtəlif elmi-praktiki konfransların materialları və dövlət hakimiyyət orqanlarının internet şəbəkəsindəki rəsmi saytları təşkil edir.

Dissertasiya işində istifadə olunan tədqiqat metodları. Tədqiqat prosesində ümumiləşdirmə, tarixi-məntiqi yanaşma, sistemli yanaşma, statistik qruplaşdırma və müqayisəli təhlil metodlarından istifadə edilmişdir.

Dissertasiyanın müdafiəyə çıxarılan əsas müddəaları. Müdafiəyə yeni, yaxud yenilikçilik elementlərini ehtiva edən aşağıdakı əsas müddəalar çıxarılır:

– beynəlxalq təcrübə əsasında müxtəlif ölkələrin büdcə qanunvericiliyində büdcənin icrası və xəzinədarlıq sisteminin təşkili zamanı qarşıya çıxan və nəzərə alınan institutsional əsaslar üzrə ümumiləşdirmələr;

– Azərbaycanda büdcənin xəzinə icrası üzrə planlaşdırılmanın səmərəliliyinin yüksəldilməsi ;

– Azərbaycanda xəzinədarlıq sistemində büdcənin icrasında modifikasiya edilmiş hesablama metodunun tətbiqi üçün hesablar planının təkmilləşdirilməsi ;

– Azərbaycanda xəzinədarlıq sistemində vahid xəzinə hesabı üzrə ödəniş sisteminin təkmilləşdirilməsi ;

– xəzinədarlıq sistemində nəticəəsaslı büdcə mexanizmi əsasında proqram-məqsədli metodun tətbiqi ilə yeni funksiyaların müəyyən edilməsi və xəzinədarlıq orqanlarının səlahiyyətlərinə bu funksiyaların daxil edilməsi.

Tədqiqatın elmi yeniliyi aşağıdakılardan ibarətdir :

– dövlət büdcəsinin icrası, xəzinədarlıq sisteminin beynəlxalq təcrübəyə söykənən elmi-nəzəri əsasları üzrə ümumiləşdirmələr aparılmış və onların əsasında

Azərbaycanda olan qanunvericilik bazasının gücləndirilməsi üzrə müvafiq təkliflər irəli sürülmüşdür;

– Azərbaycanca xəzinədarlıq sistemində maliyyə hesabatlılığının beynəlxalq təcrübə əsasında təşkil edilməsi istiqamətləri göstərilmiş və müvafiq təkliflər irəli sürülmüşdür;

– Azərbaycanca büdcənin kassa icrasının təkmilləşdirilməsi yolları göstərilmiş və müvafiq təkliflər verilmişdir;

– vahid xəzinə hesabı üzrə formalaşmış maliyyə vəsaitlərinin səmərəli şəkildə idarə edilməsi üçün müvafiq təkliflər irəli sürülmüşdür;

– xəzinədarlıq orqanlarının nəticəəsaslı büdcə mexanizmi çərçivəsində dövlət büdcəsinin icrasında yerinə yetirəcəyi yeni funksiyalar müəyyən edilmiş və irəli sürülmüşdür;

– Azərbaycanca dövlət büdcəsinin icrası mərhələsinin təşkilinin və xəzinədarlıq sisteminin təkmilləşdirilməsinin əsas istiqamətləri göstərilmiş və onların inkişaf perspektivləri müəyyən edilmişdir.

Tədqiqatın nəzəri və praktiki əhəmiyyəti. İşdə əldə edilmiş elmi nəticələr büdcənin icrası və xəzinədarlıq sisteminin təkmilləşdirilməsi üçün həm nəzəri, həm də metodiki baza kimi istifadə edilə bilər. Əsas nəzəri müddəalar, təklif və tövsiyələr büdcə prosesi, büdcənin icrası mərhələsi, xəzinədarlıq sistemi üzrə müvafiq normativ-hüquqi sənədlərin, təlimat materialların hazırlanması zamanı istifadə edilə bilər. Tədqiqatın nəticələri büdcənin icrası mərhələsinin iştirakçılarının praktiki istifadəsi üçün yararlı ola bilər. Tədqiqat işində irəli sürülən təkliflər bir sıra metodoloji məsələlərin həllində, büdcə sistemi üçün kadrlarının hazırlanması ilə bağlı müvafiq kursların tədrisində, habelə elmi-tədqiqat işlərində, tədris prosesində, dərs vəsaitləri və metodiki göstərişlərin hazırlanması işində və s. üçün əlverişlidir. Tədqiqatda əldə edilən nəticələr dövlət hakimiyyət orqanlarının nümayəndələrinin istifadəsi üçün də səmərəli ola bilər.

Dissertasiya işinin nəticələrinin aprobeiasyası və tətbiqi. Dissertasiya işinin məzmunu və əsas nəticələri müxtəlif beynəlxalq və respublika elmi-praktiki

konfransların materiallarında çap edilmiş tezislərdə və 8 jurnal məqaləsində (o cümlədən, 1-i xaricdə olmaqla) öz əksini tapmışdır.

Dissertasiya işinin yerinə yetirildiyi təşkilatın adı. Dissertasiya işi Azərbaycan Dövlət İqtisad Universitetinin “Maliyyə və maliyyə institutları” kafedrasında yerinə yetirilmişdir.

Dissertasiyanın quruluşu və həcmi. Dissertasiya giriş (14363 işarə), 3 fəsil (I fəsil – 86620 işarə, II fəsil – 119429 işarə, III fəsil – 81909 işarə), nəticə (18714 işarə), ədəbiyyat siyahısı, əlavələrdən ibarət olmaqla 1,5 intervalla kompüter yazısında 186 səhifəni əhatə etməklə 18 cədvəl, 18 şəkili özündə birləşdirir. Ədəbiyyat siyahısı 138 mənbədən ibarətdir.

I FƏSİL. XƏZİNƏDARLIĞIN MAHIYYƏTİ, FUNKSIYALARI VƏ ONUN DÖVLƏT BÜDCƏSİNİN İCRASINDA TƏŞKİLİNİN NƏZƏRİ- METODOLOJİ ƏSASLARI

1.1. Xəzinədarlığın mahiyyəti, yaranması, inkişafı və onun dövlət tənzimlənməsinin konseptual əsasları

Hər bir ölkədə dövlət maliyyəsi çərçivəsində büdcə ilkin olaraq maliyyə sistemində büdcə hüququ anlayışını müəyyən edir və büdcə hüququ da hər bir dövlətin maliyyə hüququnun tərkibinə daxil edilir. Büdcə hüququ anlayışı hüquqi normaların birliyi kimi başa düşülür və bu normalarda büdcənin tərtibi, baxılması, təsdiqi, icrası, büdcənin icrası haqqında hesabatla bağlı bütün qaydalar müəyyən edilir. T.Q.Nesterenkoya görə, büdcə hüquqi kateqoriya kimi ifadə edildikdə elə bir aktın hazırlanmasıdır ki, burada gəlirlər üzrə planlaşdırılmış daxilolmaların və nəzərdə tutulan xərclər üzrə məhdudiyyətlərin həddi, həm də büdcə ilinin sonuna ehtimal edilən dövlət borcunun həcmi son həddi müəyyən edilir [84, s.19].

Baxmayaraq ki, dövlət maliyyəsinin mərkəzləşdirilmiş şəkildə idarə edilməsinin uzun bir tarixi vardır, lakin ilk dəfə büdcə tərtibi Böyük Britaniya (İngiltərədə) aparılmışdır. Beləliklə, XVII əsrin sonlarından etibarən İngiltərədə büdcə sənədi deyilərkən elə bir sənəd nəzərdə tutulurdu ki, bu sənəddə parlament tərəfindən təsdiqlənmiş hökumət gəlirlərinin və xərclərinin planı öz əksini tapmışdır [75, s.180]. Bu sənədə “dövlətin gəlir və xərc pul vəsaitlərinin bölgüsü sənədi”, “dövlətin gəlir və xərc smetası”, “dövlət bölgüsü” sənədi də deyirdilər. İngiltərədə büdcə termini “portfel” mənasını ifadə edirdi və xəzinədarlıq naziri bu portfeldə pul və hesabatları saxlayaraq müntəzəm olaraq Lordlar Palatası qarşısında çıxış edirdi [76, s.47]. Ümumiyyətlə, Böyük Britaniya büdcə hüququ və büdcə prosesinin yarandığı yer kimi qəbul edilir. XVIII əsrin sonlarından artıq isə əksər Avropa ölkələri cari il üçün gəlir və xərc üzrə planlaşdırılmış smeta sənədinə malik idilər.

İctimai vəsaitlərin rəşional istifadə edilməsi yalnız düzgün tərtib edilmiş büdcədən

asıldır ki, bütün dövlətlər bu prinsipə maksimum dərəcədə riayət etməyə çalışmışdır və digər tərəfdən, ölkələr vəsaitlərdən rəşional istifadə etməyə bir növ məcbur olmuşdur. Belə ki, 1809-cu il Rusiya imperiyasında xərclərin gəlirləri üstələməsi ilə yaranmış böyük kəsir Rusiyayı müflis eləmişdir. Çar I Aleksandrın göstərişi ilə büdcə bölgüsünün tərtib olunması üçün qraf M.M.Speranskiyə tapşırıq verilmişdir [47, c.3, s.29]. M.M.Speranski Rusiya üçün 2 əsas məsələnin həllini vacib bilirdi ki, bunlar birinci, borcların ödənilməsi, ikinci, gəlirləri və xərcləri bərabərləşdirmək idi. M.M.Speranskinin tərtib etdiyi “Maliyyə planı” adlı fundamental əsərində qeyd edilirdi ki, dövlət büdcəsi gəlir və xərclərinin idarə edilməsi mənbəyi vahid orqan vasitəsilə birləşərək, daha sonra həmin gəlirlərin və xərclərin mütənasibliyi təşkil edilərək, hər il vahid smeta sənədi şəklində müəyyənləşməlidir. Smeta və illik maliyyə qanunu yoxdursa, hətta gəlirlər və xərclər vahid xəzinədən idarə olunsa belə, yenə orada şəffaf maliyyə idarə edilməsindən söhbət gedə bilməz [95, s.92].

Ölkələrdə büdcənin düzgün formalaşdırılması bir çox amillərin təsiri altında formalaşır ki, bu amillərin arasında ən vacibi dövlət büdcəsinin formalaşdırılmasında iştirak etmiş şəxslər, iştirakçılardır. Bu məsələ ilə bağlı olaraq Hallerberq və Van-Haqen hökumətlər daxilində formalaşdırılan büdcə proseslərini izləyib müəyyən nəticələr əldə etmişlər [120]. Müəlliflər göstərməyə çalışırlar ki, hökumətlərin strukturunda koalisiyaların olması və ayrı-ayrı nazirliklərin səmərə yaratmayan fəaliyyətləri nəticəsində müvafiq büdcə xərclərinin artımı son nəticədə büdcə kəsirinin yaranmasına səbəb olur. Lakin bu yaranmış mənfə halı, xüsusilə Nazirlər Kabineti üzvlərinin əsassız yanaşması nəticəsində yaranan neqativ təsiri Maliyyə Nazirinin, yaxud Baş Nazirin əsas rolu nəticəsində aradan qaldırmaq mümkündür ki, bu vəziyyət büdcənin formalaşdırılması və büdcənin idarə edilməsi prosesini asanlaşdırıla bilər. Burada əldə edilən əsas nəticə odur ki, büdcə prosesinin səmərəli olması həmin prosesdə iştirak edən iştirakçılardan birmənalı olaraq asıldır.

Müasir dünyada hər bir ölkənin büdcə hüququnun tərkibində büdcə prosesinin idarə edilməsi vacib bir büdcə fəaliyyəti kimi qeyd olunur. Dövlət büdcəsinin gəlir və xərc hissəsinin yerinə yetirilməsi dövlət büdcəsinin icrası mərhələsində baş verir ki, bu ən vacib mərhələ kimi büdcə prosesində öz yerini tutur. Büdcə prosesi özündə dövlət

büdcəsinin layihəsinin tərtib olunması, ölkələrin parlamenti tərəfindən dövlət büdcəsinin müzakirə və təsdiq olunması, dövlət büdcəsinin icra olunması, dövlət büdcəsinin icra olunması barədə hesabat mərhələlərini birləşdirir. Büdcə prosesinin tərkib hissəsində büdcənin icra edilməsi mərhələsinin zəruriliyi onunla ifadə olunur ki, büdcə qanununa əsasında müəyyənlanmış dövrlər üzrə gəlirlərin toplanması və xərc formasında paylanması baş verir. Büdcəsinin icrası mərhələsində pul vəsaitlərinin qəbul edilməsi, saxlanması və təyinatlı sərf edilməsi baş verir ki, bu da dövlət büdcəsinin xəzinə (kassa) icrası anlayışını meydana çıxarır [66]. Dövlət büdcəsinin xəzinə icrasının təşkili üçün müxtəlif sistemlərdən, yəni xəzinədarlıq sistemi, bank sistemi yaxud müxtəlif qarışıq sistemlərdən istifadə olunmaqdadır. Dövlət büdcəsinin icrası və xəzinə icrası xəzinədarlıq sistemi vasitəsilə qurulan zaman məsuliyyəti Maliyyə Nazirliyinin tərkibinə daxil olan xəzinədarlıq idarəsi və xəzinədarlıq xəzinələri sistemi daşıyır.

Büdcənin xəzinə icrasını anlamaq üçün ilkin olaraq “büdcənin icrası” mərhələsinin mahiyyətini dərk etmək tələb olunur. Rusiya iqtisad elmləri doktoru İ.Q. Əkbərovun fikrinə görə, büdcənin icrasında nəzərdə tutulan gəlirlərin tam və vaxtında büdcəyə daxil olması və büdcə təşkilatlarının fasiləsiz maliyyələşdirilməsi baş verir [47, c.3, s.43]. S.A.Malanicev və V.V.Makarovaya görə, büdcənin icrası mərhələsi bir proses kimi gəlirlərin tam və vaxtında büdcəyə daxil olmasına şərait yaradır və burada öhdəliklər üzrə kassa ödənişləri aparılır və bu ödənişləri büdcə alıcıları qəbul edir [83, s.124]. Büdcənin icrası mərhələsində vəsaitlərin səfərbər edilməsi və iqtisadi cəhətdən istifadə edilməsi baş verir ki, burada hökumət qurumları içərisində vergi və maliyyə orqanları, həmçinin kredit təşkilatları, vergi ödəyiciləri və büdcə vəsaitlərini alanlar prosesə cəlb olunur. Dövlət büdcəsinin xəzinə icrası barədə də fərqli fikirlər var. Rusiya iqtisad elmləri doktoru İ.N.Mıslıyeva büdcənin xəzinə icrasını belə ifadə edir: “büdcənin xəzinə icrası – büdcənin icrasının tərkib hissəsidir və onun həyata keçirilməsi bank sisteminin iştirakı ilə reallaşır. Bu halda xəzinənin vahidliyi prinsipi əsasında daxilolmaların, o cümlədən büdcə kəsirinin maliyyələşdirilməsi üçün daxil olan gəlirlərin vahid xəzinə hesabına cəmlənməsi əməliyyatları baş verir və daha sonra bu hesabdən xərc əməliyyatları da reallaşır” [77, s.318].

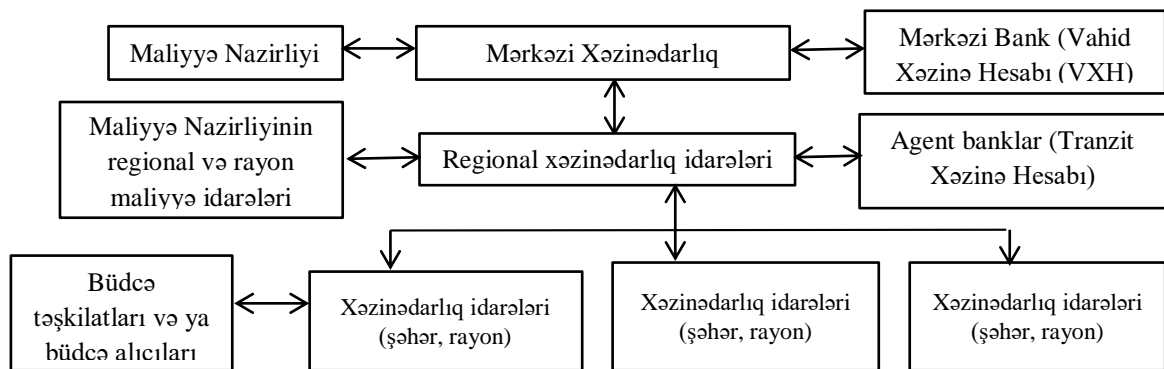
Ölkələr xəzinədarlığın bir orqan kimi büdcənin icrasında rolunu aktiv və passiv olaraq müəyyənləşdirir. Passiv rolda xəzinədarlıq bir struktur kimi dövlət büdcəsinin icrasına birbaşa müdaxilə etməyə bilər. Yəni, büdcə təşkilatlarında büdcənin icrası ilə bağlı problemlər yarananda xəzinə müdaxilə etmir ki, bu halda dövlət büdcəsinin icrasında xəzinədarlıq passiv rol oynayacaqdır. Xəzinə bir struktur kimi büdcənin icrasında aktiv rol da oynaya bilər. Belə ki, Maliyyə Nazirliyinin funksiyalarının bəzisini yerinə yetirərək büdcənin icrasında aktiv rol oynaya bilər. Məsələn, əvvəldən qəbul edilmiş kriteriyalara görə xəzinə büdcə təşkilatlarına öz proqramlarını həyata keçirmək üçün vəsait ayıra bilər, onların maliyyə siyasətini müəyyənləşdirə bilər, ödənişlərin tələb olunduğu razılaşdırma və ödəniş prosesinin özündə aktiv iştirak edə bilər, öhdəliklərin və xərclərin ödənilməsi üzrə limitlər tətbiq edə bilər, konkret xərclər apara bilər, borclarla bağlı funksiyalara sahib ola bilər [37, s.212, 82].

Xəzinədarlıq anlayışının formalaşmasında xəzinə sözünün birbaşa təsiri vardır. “Xəzinə” sözü əslində lap ilkin dövrlərdə elə “maliyyə” anlayışı ilə bir tutulurdu. Bu sözün etimologiyasına nəzər saldıqda görə bilərik ki, türk sözü olub, mənası “pul anbarı” mənasını ifadə edərək maliyyə lüğətlərinə daxil edilmişdir. Hər bir yaranmış və formalaşmış dövlətlərin tərkibində əldə edilən gəlirlərin yerləşdirilməsi üçün xüsusi pul fondları - “xəzinələr” yaradılırdı. Hökumət xəzinəsi ölkələrin iqtisadi gücünün əsasını təşkil edirdi. Hakimiyyətə gələn hər hökmdar (şahlar, padşahlar, çarlar) xəzinədarı yanına çağıraraq dövlətin sahib olduğu xəzinə haqqında bütün məlumatları toplayaraq, dövlətin iqtisadi qüdrətinin hansı səviyyədə olması ilə maraqlanırdı. Buradan o nəticəyə gəlmək olar ki, əslində xəzinədarlıq malik olduğu statusuna görə dövlətlərin müqəddəratını təyin edən bir qurum idi [76, s.5].

Büdcə qanunu təsdiqləndikdən sonra büdcə çərçivəsində formalaşdırılacaq vəsaitlərdən səmərəli istifadə üçün büdcənin kassa icrasının təşkili aparılır. Büdcənin kassa icrasında önə çıxan və təşkil olunan sistemlərdən biri də xəzinədarlıq sistemidir. Fikrimizcə, xəzinədarlıq sisteminin mahiyyətinin əhatəli elmi izahını S.E. Prokofyev vermişdir. O qeyd etmişdir ki, büdcənin icrasının xəzinədarlıq sistemi elə bir sistemdir ki, bu sistem müxtəlif səviyyələr üzrə büdcənin xəzinə icrası zamanı metodoloji prinsiplər, qayda və proseduralar çərçivəsində qurulmuş hüquqi və normativ aktları

özündə ehtiva edir və bu sistemə daxil olan xüsusi institutlar tərəfindən xəzinə, mühasibat və nəzarət funksiyalarının səmərəli yerinə yetirilməsi baş verir [91, s.25]. Bəzi mənbələr “büdcənin icrasının xəzinədarlıq sistemi” ifadə və terminin meydana gəlməsini ilk dəfə Fransada icra olunan dövlət büdcəsi ilə bağlı olduğunu göstərir [73, s.187] .

Xəzinədarlıq ifadəsi dünya ölkələrində müxtəlif mənaları özündə ehtiva edir. Lakin xəzinədarlıq sistemi çərçivəsində xəzinədarlıq anlayışının dövlət büdcəsində yerini belə müəyyən etmək olar: xəzinədarlıq - büdcənin icrasında meydana gələrək, büdcənin müxtəlif səviyyələri üzrə vəsaitlərin paylanmasını təmin etmək üçün “kassanın vahidliyi” prinsipi çərçivəsində bütün dövlət daxilomalarını vahid xəzinə hesabına cəmləyərək, həmin hesabdən xərc əməliyyatlarının aparılmasını təmin edən mərkəz, yaxud orqandır. Xəzinədarlıq büdcənin icrasında təkcə büdcə vəsaitlərinin səmərəli və təyinatı üzrə istifadəsinə nəzarət edən orqan kimi yox, həm də daxilolma və xərc əməliyyatlarının aparılmasına asanlıqla nəzarət edən orqan kimi də çıxış edə bilər. Xəzinə eyni zamanda büdcə vəsaitlərinin izlənilməsindən başqa, büdcədən kənar vəsaitlər və məqsədli fondlar üzrə nəzarəti də apara bilər. Büdcənin icrasında xəzinədarlığın müəyyən təşkilatlarla birbaşa əlaqəsi təşkil olunur ki, bu əlaqəni aşağıdakı şəkil vasitəsilə görə bilərik:



Şəkil 1.1.1. Büdcənin xəzinədarlıq icrası

Mənbə: Müəllif tərəfindən tərtib olunmuşdur.

Mərkəzi Xəzinədarlıq və ölkələrin Mərkəzi Bankları arasında olan əlaqə yüksək səviyyədə təşkil edilməlidir. Xəzinə idarələri şəbəkələri varsa, onlar səlahiyyətlanmış agent banklarda olan vəsaitlərin idarə edilməsinə nəzarət edir və bu idarələr mərkəzi

xəzinədarlığa hesabatları təqdim edirlər.

Xəzinədarlığın təşkilatlandırılmış formada və müasir anlamına dövlət büdcəsinin icrasını təşkil edən orqan kimi fəaliyyət göstərməsi İngiltərədə baş vermişdir [103]. İngiltərə parlamentinin 1688-ci ildə qəbul etdiyi akta əsasən Krallıq xəzinəsinin icrasını təmin edən orqanlar sistemi yaradılmışdır. Bu akta əsasən, ilk dəfə olaraq xəzinədarlıq hüquqi formada ölkə çərçivəsində möhkəmləndirilmişdir. Bu addımdan sonra İngiltərə parlamenti Krallıq xəzinəsindən aparılan əməliyyatlara nəzarət edilməsi üçün məsuliyyət daşıyan vəzifəli şəxslər təyin edir. 1866-cı ildən etibarən İngiltərə hökumətinin gəlir və xərclərinə nəzarət edən, vəzifə və funksiyaları tamam müəyyənləşdirilmiş xəzinədarlıq orqanı fəaliyyətə başlamışdır. XIX əsrin ortalarından formalaşmış xəzinənin strukturu praktiki olaraq indi də fəaliyyətini olduğu kimi davam etdirir. Belə ki, xəzinədarlığa lord başçılıq edir və bu şəxs həm də İngiltərənin baş naziri səlahiyyətlərini daşıyır. Lakin xəzinədarlığın idarə edilməsi üzrə real səlahiyyət Maliyyə Nazirliyinin öhdəliyindədir ki, Maliyyə Nazirliyinin rəhbəri olan şəxs xəzinədarlığın kansleri titulu daşıyır. Kansler maliyyə katibi və xəzinədarlıq orqanlarının kiçik lordları ilə birlikdə xərc smetalarının tərtibində iştirak edir və onların icrasının nəzarətini həyata keçirir.

XVIII əsrin əvvəlindən etibarən Rusiyada maliyyə sistemi orqanları formalaşmışdır ki, bunların içərisində xəzinədarlıq orqanları artıq tam şəkildə yaranmışdır. Rusiyada çar I Aleksandrın dövründə baş verən köklü islahatlar nəticəsində isə 1802-ci ildə Rusiyada kollegial idarəetmə sistemindən nazirlik idarəetmə sisteminə keçid təmin edildi. Bu islahatlar nəticəsində Rusiyada Maliyyə Nazirliyi yaradılmışdır və bu dəyişiklərdən sonra xəzinədarlığın fəaliyyəti birbaşa Maliyyə Nazirliyi ilə bağlı olmuşdur. Maliyyə Nazirliyi yaradıldıqdan sonra imperiyada yaranmış bütün gəlir mənbələrinə nəzarəti həmin qurum ələ keçirdi. Belə ki, dövlət qiymətlilərinin idarə edilməsi, yığım və rüsumlara nəzarət, gömrüyün idarə edilməsi Maliyyə Nazirliyi tərəfindən həyata keçirilirdi. Dövlət xəzinədarlığı isə pul vəsaitlərinin hərəkətinə nəzarət edir və onları qeydə alırdı. Beləliklə, bütün vəsaitlər gəlir şəklində dövlətin əlində cəmləşir, daha sonra xərc formasında istifadə edilirdi. Xəzinə, həmçinin borcların vaxtı-vaxtında ödənilməsinə də nəzarəti həyata keçirirdi.

1821-ci ildən artıq Rusiya imperiyasında xəzinədarlığın fəaliyyəti tam təmin edildi və Dövlət Xəzinədarlıq departamentindən başlamış, yerli və quberniya xəzinədarlıqlarına qədər təkmil fəaliyyət mexanizmi yaradıldı [103]. Rusiyada 1858-ci ildə dövlət vəsaitlərindən istifadə üzrə nəzarəti gücləndirmək üçün Maliyyə Nazirliyində vahid kassa prinsipinin tətbiqi haqqında qərar qəbul edilmişdir ki, bu qərar ilə artıq Rusiyada büdcə üzrə maliyyə vəsaitlərinin idarəciliyində yeni prinsipin tətbiqi meydana gəldi [65]. Bu qərarın qəbul edilməsini zəruri edən əsas səbəb dövlət borclarının artması və dövlət vəsaitlərinin mənimsənilməsi, oğurlanması idi. Digər bütün nazirliklər, təşkilatlar bu prinsipin tətbiqinə qarşı çıxırdı, çünki həmin qurumlar onlara ayrılan maliyyə vəsaitləri üzrə nəzarət funksiyasını itirirdi.

1866-cı ildən etibarən müxtəlif büdcə səviyyələri üzrə “kassanın vahidliyi” prinsipi bütün Rusiyanı əhatə etmişdir. Rusiyada “kassanın vahidliyi” prinsipinin tətbiqindən sonra Rusiyada maliyyə hüququ üzrə doktor olan E.N. Berends “kassanın vahidliyi” anlayışını konkret olaraq bu cür ifadə edir [55, s.118] :

- Bütün gəlirlər bir orqanın xəzinəsinə daxil olur və bu orqan Maliyyə Nazirliyidir ki, tələb olunan pul vəsaitlərinin xəzinə icrası yalnız bu qurum vasitəsilə reallaşaraq, vəsaitlərin hərəkəti və yerləşməsi baş verir;

- Digər orqanlar pul vəsaitlərinin saxlanması və xərclənməsini yerinə yetirə bilməzlər, onlar yalnız pul vəsaitlərinin alınması üçün əmrlər verə bilərlər. Bu qurumların yalnız qəbul edilmiş qanunlara əsasən müəyyən edilmiş pul vəsaitlərini almaq hüququ var.

Qeyd etmək lazımdır ki, bütün ölkələrdə “xəzinə” anlayışı çərçivəsində ənənəvi olaraq 3 pillə daima mövcud olmuşdur:

I pillə - Mərkəzləşdirilməmiş xəzinə;

II pillə - Vahid qurum kimi Maliyyə Nazirliyi tərkibində bütövləşmiş mərkəzləşdirilmiş xəzinə;

III pillə - Büdcənin xəzinə icrasınının bank sistemi. Burada büdcənin xəzinə icrasını Mərkəzi Bank yerinə yetirir.

Bu qeyd olunan pillələri Rusiyanın məşhur iqtisadçısı, professor İ.X.Ozerov izah edərkən, büdcənin icrasının mərkəzləşdirilməmiş şəkildən yeni mərkəzləşdirilmiş

şəkildə təşkilini önəmli yenilik hesab edirdi [86]. Birinci pillə onunla xarakterizə olunur ki, burada gəlirlərin və xərclərin xəzinə icrası müxtəlif qurumların, orqanların xəzinələri tərəfindən aparılır. İkinci pillədə xəzinənin icrası mərkəzləşdirilərək, bir qurum vasitəsilə, yəni Maliyyə Nazirliyi tərəfindən yerinə yetirilir. Üçüncü pillədə isə büdcənin xəzinə icrası bank sistemi tərəfindən həyata keçirilir.

Xəzinənin icrasının mərkəzləşdirilmiş pilləsinin mərkəzləşdirilməmiş pillə ilə fərqini müəyyənləşdirmək üçün əsas meyar “kassanın vahidliyi” anlayışıdır. Bu anlayış olmadıqda isə bütün hallarda xəzinənin icrası mərkəzləşdirilməmiş hesab edilir. Məşhur rus iqtisadçısı professor V.A.Lebedevə [75, s.149] görə vahid kassa prinsipinin olması bütün hallarda üstünlük yaradır. Belə ki, hökumətin əlində cəmləşən bütün pul vəsaitləri yalnız bir xəzinə daxilində toplanılır ki, bu qurum Maliyyə Nazirliyidir. Mərkəzləşdirilmiş xəzinə icrasının təşkilini vacib edən digər səbəb isə hökumətin xəzinəsində nə qədər nağd formada pul vəsaitlərinin olmasını əvvəlcədən müəyyənləşdirmək imkanının olmasıdır. Mərkəzləşdirilmiş xəzinə icrasının təşkilində olan mənfi hal vəsaitlərin yalnız vahid mərkəzdə toplanılması prosesi hesab olunur ki, bu vəziyyət ödənişlərin edilməsi prosesini ləngidir. Bununla belə, ləngimələr baş versə də, aydın, düzgün, səliqəli formada pul vəsaitlərinin vahid xəzinədə toplanılması hökumət üçün daha prioritet hesab edilməlidir. Əgər hökumət mərkəzləşdirilməmiş xəzinə icrasına üstünlük verərsə, mərkəzləşdirilməmiş xəzinə icrasının təşkilində ayrı-ayrı qurumlar üçün vəsaitlərin parçalanması praktiki olaraq mənfi nəticələrə gətirib çıxardacaqdır.

Xəzinədarlıq termini haqqında qərb iqtisadçılarının fikirləri arasında XX əsrin II yarısında yaşamış, dövlət maliyyəsini araşdıran məşhur fransız mütəxəssisi Jan Pol Qodme “Maliyyə hüququ” əsərində xəzinədarlığı belə ifadə etməyə çalışmışdır [58, s.317]. Xəzinədarlıq adı altında çox mühüm funksiyaları icra edən təşkilat dayanır. Xəzinədarlıq hüquqi təşkilat kimi hökumət daxilində ayrıca bir qurum kimi təqdim oluna bilməz. Bu qurum, həmçinin müstəqil maliyyə subyekti kimi də təqdim oluna bilməz. Xəzinədarlıq hökumət daxilində olan dövlət orqanları sistemində bir kassir kimi fəaliyyət göstərir. Xəzinədarlıq inzibati orqanların komissarı kimi səlahiyyətlərə malik olaraq, qəbul edilmiş maliyyə qanunlarına əsasən, pul vəsaitlərinin alınması və

ödənış əməliyyatlarını yerinə yetirir.

Azərbaycanda xəzinədarlığın qədim tarixinə nəzər salsaq görə bilərik ki, digər ölkələrdə olduğu kimi ilkin olaraq xəzinədarlıq deyilərkən dövlətin öz xəzinəsinə topladığı bütün qiymətli zinyət əşyalarının və bütün dövlət dəyərlilərinin saxlandığı bir yer nəzərdə tutulurdu. XIX əsrin əvvəllərində Azərbaycanın Rusiya imperiyasının tərkibinə daxil olduğu illərdə isə xəzinədarlıqlar xüsusilə vergilərin yığılmasına nəzarəti icra edirdi [44]. Sonralar, yəni 70-ci illərdə xəzinədarlıqların yerini xəzinə palataları əvəz etməyə başladı. Beləliklə, yüz, yüz əlli il bundan öncə xəzinədarlıqlar Azərbaycanda toplanılan vergi məbləğinin əsas hissəsinə, xüsusilə dövlət torpaq vergisi və əsgəri verginin yığılmasına nəzarət edirdi. Azərbaycan Cümhuriyyətinin mövcud olduğu illərdə isə əsas məqsəd maliyyə sistemini bərpa etmək və planlaşdırılmış şəkildə dövlət xəzinəsinə vəsait toplanmasına nail olmaq idi. Xəzinəni formalaşdırmaq və ya xəzinə ehtiyaclarını ödəmək üçün dolaylı vergilərdən - inhisar yığımları, gömrük vergiləri və aksizlərdən istifadə edilirdi.

Xəzinədarlıq büdcənin ayrılmaz tərkib hissəsi olaraq, eyni zamanda hər bir ölkə üçün spesifik xüsusiyyətlərlə fəaliyyət göstərir. Dünyada hal-hazırda eyni struktura və oxşar funksiyalara malik olan xəzinədarlıq orqanları mövcud deyildir. Hər bir ölkədə qurulan xəzinədarlığın üstün cəhətləri və çatışmazlıqları mövcuddur. Beynəlxalq Valyuta Fondunun ekspertləri müxtəlif ölkələrdə xəzinədarlıqların funksionallığını müşahidə etmiş və vurğulamışlar ki, ölkənin sosial-iqtisadi vəziyyəti, dövlətlərin quruluş forması, ölkənin dünyada hansı regionda yerləşməsi, ölkənin tarixi ənənələri, maliyyə sistemində qurulan xəzinədarlıq orqanlarının strukturunda və yerinə yetirdiyi funksiyalarda dəyişikliklərə gətirib çıxartmışdır. Xəzinədarlıq sisteminin inkişafı və təkmilləşdirilməsi üçün xarici ölkələrin təcrübəsi üzrə bu ölkələrin hər hansı birində olan xəzinədarlıq modelini prioritet hesab edərək tətbiq etmək yanlışdır. Burada əsasən sınaq edilmiş qərarlar vasitəsilə müəyyən elementlərdən istifadə etmək daha məqbul sayılır [30]. Bu baxımdan, Azərbaycan Respublikasının Müstəqil Dövlətlər Birliyi (MDB) məkanı ölkələri sırasına daxil olduğunu və həmin ölkələrlə uzun tarixi əlaqələrə sahib olduğunu görmək mümkündür. Digər tərəfdən, Azərbaycanda qurulmuş xəzinədarlıq sistemi üzrə hüquqi baza, xəzinə funksiyaları və mexanizmləri, xəzinədarlıq strukturunun formalaşdırılması (bu strukturlar çox vaxt Maliyyə Nazirliyinin

tərkibində yaradılır) üzrə vacib oxşar elementləri, cəhətləri, xüsusiyyətləri MDB məkanı ölkələrinin (Rusiya, Qazaxıstan, Belarus, Ukrayna, Moldova) xəzinədarlıq sisteminin hüquqi bazasında, xəzinə funksiyalarında, xəzinədarlıq mexanizmlərində görmək mümkündür. Buna görə də, Azərbaycanın xəzinədarlıq sisteminin daha da təkmilləşdirilməsi üçün MDB məkanı ölkələrində olan uğurlu yanaşmalardan, təcrübələrdən istifadə etmək daha məqsədəuyğundur. Lakin beynəlxalq təcrübədə olan uğurlu yanaşmalardan da istifadə Azərbaycanda qurulmuş xəzinədarlıq sistemi modelinin inkişafına yol açma bilər ki, fikrimizcə, burada İsveç modelini xüsusilə fərqləndirmək lazımdır. Bununla belə qeyd etmək lazımdır ki, Beynəlxalq Valyuta Fondu xəzinədarlıq sisteminin təşkili üçün 3 mümkün variant təklif etmişdir ki, burada inkişaf etmiş ölkələr, inkişaf etməkdə olan ölkələr, keçid iqtisadiyyatına malik olan ölkələr üçün xəzinədarlıq sistemi modelləri göstərilmişdir [130, s.13]. Azərbaycanda formalaşdırılmış xəzinədarlıq sistemində yaxşı təcrübə kimi göstərilmiş hər 3 ölkə modelinin bəzi xüsusiyyətləri nəzərə alınmışdır. İnkişaf etmiş ölkələr qrupunda olan xəzinədarlıq sistemində uçot və hesabatlılıq xəzinədarlıq idarələri vasitəsilə deyil, büdcə təşkilatlarının özləri tərəfindən mərkəzi xəzinədarlığa təqdim edilir. Digər tərəfdən, bu ölkələrdə xəzinədarlıq büdcə uçotunda hesabatlılıq baxımından hesablama metodundan istifadə edir və xəzinədarlıq nəzarəti birbaşa avtomatlaşdırılmış sistem üzrə aparılır. Azərbaycanda xəzinədarlıq sistemi üzrə artıq yüksək avtomatlaşdırılma aparılmışdır, lakin xəzinədarlıq sistemində büdcə uçotu üzrə hesabatlılıq hesablama metodu əsasında aparılarsa, onda Azərbaycanda qurulmuş xəzinədarlıq sistemi modeli artıq inkişaf etmiş ölkələr üçün nəzərdə tutulmuş xəzinədarlıq sistemi modelinə uyğun ola bilər.

Xəzinədarlığın yerinə yetirdiyi əsas funksiyalara gəlirlər və xərclər üzrə büdcənin xəzinə icrası, nağd pulu idarəetmə, vahid xəzinə hesabının idarə edilməsi, dövlət borcunun idarə edilməsi daxildir. Xəzinədarlığın yerinə yetirdiyi ən əsas funksiya isə maliyyə resurslarının düzgün idarə edilməsi hesab edilir ki, burada xəzinə büdcəyə daxil olacaq vəsaitlərin qəbulunu təşkil edir və daha sonra bu vəsaitlərin qanunvericilikdə nəzərdə tutulan istiqamətlərdə xərclənməsi üzrə müvafiq ünvanlara çatdırılmasını təmin edir (Əlavə 1). Xəzinədarlıq kassir kimi daxilolmaları qəbul edib, sonra lazımi xərcləri aparan dövlətin əsas mühasibi rolunu oynayır.

Xəzinədarlığın keçdiyi yola nəzər saldıqda görə bilərik ki, onun müasir anlamına uyğun gələn bir şəkildə təşkil edilərək yaranması ilk dəfə Qərbi Avropa ölkələrində müşahidə edilmişdir. Xəzinədarlığın bir orqan kimi formalaşması dövlət maliyyəsi çərçivəsində hökumətlərin pul vəsaitlərindən səmərəli istifadə etmək zərurətindən yaranmışdır. Maliyyə resurslarını idarə edən mərkəzi kimi xəzinədarlıq müxtəlif pillələri keçərək ən vacib funksiyaları özündə ehtiva edir və müasir anlamda dövlət büdcəsinin icrasında müstəsna rol oynayır. Müasir dünyada büdcə sistemi çərçivəsində xəzinədarlıq deyiləndə büdcənin gəlir və xərclər icrası üzrə nəzarət - tənzimləyici funksiyaları reallaşdıran təşkilat nəzərdə tutulur. Xəzinədarlıq heç bir halda ölkələrin maliyyə sistemində ayrılıqda tədqiq edilə bilməz və onun əsas funksiyası dövlət büdcəsinin icrası sistemində gəlir və xərclərin mütənasibliyini təmin etməklə yanaşı, büdcə üzrə nəzərdə tutulan bütün vəsaitlərin hərəkətinin uçotunu təşkil etməkdən ibarətdir [52].

1.2. Dövlət büdcəsinin icrasında xəzinədarlıq sistemi nəzarətinin beynəlxalq təcrübəsi

Büdcənin icrası mərhələsində büdcə vəsaitlərindən səmərəli istifadə olunma elə bir formada təmin olunmalıdır ki, burada dövlət siyasəti çərçivəsində prioritet sayılan istiqamətlərdə maliyyələşmə tamamilə aparılsın. Büdcənin icrasının səmərəliliyi deyiləndə konkret olaraq elə bir büdcənin icrası nəzərdə tutulur ki, burada yalnız tam və vaxtında büdcənin gəlirlərinin toplanması və xərclərin maliyyələşdirilməsi tələb olunmur, həm də büdcənin gəlirlər üzrə icrasında gəlirlər səfərbər edilərkən əlavə resursların tapılması və onların davamlı olaraq büdcəyə axımının təşkili və büdcənin xərclər icrasında büdcə qanununa əsasən nəzərdə tutulan vəsaitlərin istifadəsində iqtisadi səmərəliliyin əldə olunması baş verir.

İdarəetmə nöqtəyi-nəzərindən “dövlət büdcəsinin icrası” idarəetmə altsistemləri (büdcə səlahiyyətləri almış orqanlar) və idarəolunan altsistemlər (gəlirlər, xərclər, büdcə kəsirinin maliyyələşməsi mənbələri) arasında birbaşa və əks əlaqəni

formalaşdırır, hansı ki, idarəetmə funksiyalarının (planlaşdırma, tənzimləmə, uçot, analiz, nəzarət) aparılması baxımından bu əlaqə dövlət və yerli idarəetmə sektorunda büdcə vəsaitlərinin səmərəli istifadə edilməsində vacibdir [83].

“Dövlət büdcəsinin icrası” mərhələsinin mahiyyətini dəqiq və tam şəkildə B.N. Terebilenkonun ümumiləşdirməsində görmək mümkündür. B.N. Terebilenko büdcənin icrası mərhələsini belə ifadə edir: "Büdcənin icrası – təsdiq olunmuş dövlət büdcəsi daxilində gəlirlərin daxil olması və xərclərin həyata keçirilməsi prosesidir və bu proses özünə aşağıdakıları daxil edir: büdcənin icrasının proqnozlaşdırılması, vəsaitlərin idarə edilməsi, gəlirlərin idarə edilməsi, büdcə icrasının operativ planlaşdırılması, xərclərin idarə edilməsi, borcun idarə edilməsi, mühasibat uçotunun təşkili, dövlət büdcəsinin hesabatlılığının təmin edilməsi" [98, s.23].

Dünya praktikasında, ölkələrin (Almaniya, Fransa, Rusiya və s.) əksəriyyətində büdcə vahid qanunvericilik aktı kimi qəbul olunur, lakin anqlosakson mənşəli ölkələrdə (ABŞ, Böyük Britaniya, Kanada, Hindistan) büdcənin gəlir və xərc hissəsi üzrə ayrı-ayrılıqda qanunvericilik aktları qəbul edilir [63].

Dünya ölkələrində büdcənin icrası mərhələlərinin realizasiyasında oxşar cəhət büdcənin tərtib olunması və icra edilməsi dövlətin icraedici orqanlarının funksiyaları kimi, dövlət büdcəsinin müzakirə və təsdiq olunması isə dövləti təmsil edən əsas hakimiyyət orqanlarının funksiyaları kimi qəbul olunmasıdır. Büdcə layihəsinin tərtibinə adətən icraedici orqanlar tərəfindən növbəti maliyyə ili başlamamışdan (Böyük Britaniya, Almaniya, Yaponiya) 6-7 ay əvvəl öncə müraciət edilir. Büdcə layihəsinin tərtibində növbəti maliyyə ili üzrə dövlətin vergi və pul-kredit siyasəti, büdcə kəsirinin bağlanması üçün cəlb olunacaq vəsaitlərin əsas istiqamətləri, büdcə gəlirlərinin büdcə sisteminin səviyyələri üzrə bölgüsü müəyyənləşir. Adətən dövlət büdcəsinin layihəsinin tərtibi Maliyyə Nazirliyi tərəfindən aparılır. Dövlət büdcəsinin müzakirə və təsdiq olunması proseduraları ölkələrin parlamentləri tərəfindən aparılır, lakin burada bütün ölkələr üçün ortaq cəhət ölkənin maliyyə vəsaitlərinin idarə edilməsində parlament idarəetməsinin operativliyi müşahidə olunur. Burada qısa müddət çərçivəsində parlament tərəfindən büdcənin müzakirəsi və təsdiq olunması barədə qərarın qəbul olunması tələb olunur. Belə ki, Fransada parlament tərəfindən 70

gün ərzində büdcənin müzakirəsi və təsdiq olunması barədə lazımı qərar qəbul olunmasa büdcə layihəsi prezident tərəfindən müvafiq qətnaməylə qüvvəyə minir [66, s.29]. Dövlət büdcəsinin təsdiqindən sonra büdcənin icrası mərhələsində büdcə qanununa görə planlaşdırılmış gəlirlərin və xərclərin faktiki icrası baş verir.

Büdcənin icrası mərhələsi reallaşan zaman vacib prinsiplər vardır və büdcə vəsaitlərinin idarə edilməsini reallaşdıran bütün iştirakçılar tərəfindən bu prinsiplərə mütləq riayət edilməlidir. Büdcənin icrası mərhələsinin əsaslandığı bu prinsiplər ölkələrin büdcə sistemi quruculuğu prinsiplərinin tərkibinə daxildir. Büdcə quruculuğunun prinsipləri arasında ən fərqli yanaşma B.Britaniyaya məxsusdur. Belə ki, B.Britaniyada büdcə sisteminin quruculuğunun əsas prinsiplərindən biri olan büdcə sisteminin vahidliyi prinsipi inkar edilir ki, bu prinsip dövlət büdcəsinin icrasına da təsir edir. B.Britaniyada büdcə maddi mənada dövlət və yerli hakimiyyət orqanlarının müvafiq vəzifə və funksiyalarının təşkili üçün bu və ya digər səviyyələrdə mərkəzləşdirilmiş pul vəsaiti fondu kimi çıxış etmir. B.Britaniyada 2 səviyyəli büdcə sisteminin tərkibində dövlət büdcəsi iki hissədən yaxud iki ayrı fondan ibarətdir: Birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) Fond (BF) və Borcların İdarə Edilməsi üzrə Milli Fond (BİEMF) [93]. Belə bir rəqlamentin olması xarici ölkələrin büdcə hüququnun tərkibində əsas prinsip olan büdcə sisteminin vahidliyi prinsipini inkar edir. Dövlət büdcəsinin xəzinə (kassa) icrası Birləşdirilmiş Fond (BF) və Borcların İdarə Edilməsi üzrə Milli Fondun (BİEMF) hesabına həyata keçirilir. Birləşdirilmiş Fondun hesabında olan əsas daxilolmalar vergi daxilolmalarıdır ki, faktiki olaraq büdcənin 95 %-i bu daxilolmalar vasitəsilə nizamlanır. Birləşdirilmiş Fondun xərcləri iki əsas qrupu özünə daxil edir ki, bunlar Parlament tərəfindən hər il qəbul edilən xərclər (müdafiə xərcləri, sənaye, kənd təsərrüfatı, sosial-mədəni sferanın xərcləri) və Parlamentdə baxılmayan xərclərdir (dövlət borcunun idarə edilməsi üçün olan xərclər). Borcların İdarə Edilməsi üzrə Milli Fondun (BİEMF) gəlirləri əsasən kredit ödənişləri hesabına təmin olunur ki, bu ödənişlər xəzinədarlıq tərəfindən verilmiş uzunmüddətli kreditlər şəklində dövlət korporasiyalarından və yerli hakimiyyət orqanlarından qəbul edilən ödənişlərin hesabına yaradılır. BİEMF-nin xərcləri isə dövlət borclarının bağlanması üçün olan xərclər, dövlət korporasiyaları və yerli hakimiyyət orqanları tərəfindən əsaslı

investisiyaların qoyulması üçün olan uzunmüddətli kreditlər hesab edilir. Birləşdirilmiş fondda əgər xərclər gəlirləri üstələyib kəsir yaradarsa, bu kəsir BIEMF tərəfindən bağlanır. Borcların İdarə Edilməsi üzrə Milli Fond (BIEMF) kapital qoyuluşlarını həyata keçirən büdcə kimi tanınır [78]. Bu baxımdan, Azərbaycanda büdcənin icrasında önəmli yerə sahib olan vahid xəzinə hesabının sərbəst qalığının idarə edilməsi ilə bağlı bir məsələni diqqətdə saxlamaq lazım gəlir. Azərbaycanın Hesablama Palatasının hesabatında qeyd edilir ki, nizamnamə fondunda dövlətin payı olan 2 mindən çox kommersiya hüquqi şəxs var ki, onlar arasında 14-ü gəlirlər və xərclər smetaları hazırlanmalı, təsdiq edilməli və icrası üzrə monitoring aparılmalı olan iri dövlət şirkətləridir [10]. Bu şirkətlərin kifayət qədər böyük nizamnamə fondu olduğu, həmin şirkətlərə büdcədən (əsasən investisiya xərclərindən və ehtiyat fondlarından) və həm də dövlət zəmanətli kreditlərdən böyük məbləğlərdə vəsaitlər ayrılsa da, büdcəyə ödəniləsi dividendlər hesablanmır və ödənilmir ki, bu məsələnin diqqətdə saxlanması və həll edilməsi olduqca vacibdir.

Ölkələrdə tətbiq olunan büdcənin icrası ilə bağlı olan prinsiplər arasında kifayət qədər fərqliliklər var, lakin ümumiləşdirmələr apararaq görə bilərik ki, bu prinsiplər arasında ən vacib olanları aşağıdakılardır [129]:

- Bütün vəsaitlər məqsədli və təyinatı üzrə istifadə edilməlidir: yəni büdcə ayırmaları və öhdəliklər üzrə limitlər dəqiqləşdikdən sonra vəsaitlər nəzərdə tutulmuş istiqamət üzrə istifadə edilməlidir. Bu prinsip büdcə sisteminin və büdcə quruluşunun ən vacib prinsipi hesab olunur;

- Büdcə vəsaitləri dəqiq müəyyən edilmiş vaxtlarda büdcəyə daxil olmalı və müəyyən edilmiş vaxtlarda istifadə olunmalıdır;

- Büdcənin tarazlılığı və balanslılığı təmin olunmalıdır: yəni, büdcə vəsaitlərindən elə istifadə olunmalıdır ki, büdcə gəlirləri və xərcləri arasında tarazlılıq əldə olunsun ki, son nəticədə kəsir yaranmasın;

- Vahid xəzinə prinsipi: bütün aparılmış maliyyə əməliyyatları, yəni bütün daxilolmalar vahid xəzinə hesabına daxil olur və bu hesabdən xərclərin reallaşdırılması baş verir;

- Büdcə vəsaitlərinin vahid xəzinə hesabına daxil olması haqqında operativ

informasiya təmin edilməlidir;

- Vahid xəzinə hesabında vəsaitlərin idarə edilməsinin səmərəliliyi, yəni kassa planlaşdırılması, büdcənin kassa icrasının təşkili və aparılması gözlənilən səmərə ilə nəticələnməlidir.

Dünya təcrübəsinə əsasən dövlət büdcəsinin icrasında 3 əsas model istifadə olunur ki, bu modellər xəzinədarlıq, bank və qarışıq modellər hesab olunur. Bu modellərin özləri bir sistem şəklində qurulur ki, bu sistemlərin də hər birinin özünəməxsus xüsusiyyətləri var:

Dövlət büdcəsinin icrasının bank sistemində büdcənin icrası adətən ölkələrin bank sisteminin əsası hesab olunan Mərkəzi Bank (kommersiya banklarının iştirakı ilə) tərəfindən aparılır. Mərkəzi bank həmçinin bütün daxi olmaları, ödənişlərin aparılmasını təşkil edir və bu əməliyyatların uçotunu həyata keçirir. Büdcə təşkilatlarının şəxsi xəzinə hesabları Mərkəzi Bankda açılır və daha sonra bu şəxsi hesablar üzrə əməliyyatlar aparıldıqdan sonra uçot funksiyası da Mərkəzi Bank tərəfindən təmin edilir. Dövlət büdcəsinin icrasının bank sistemində üstünlük verən keçmiş sovet ölkələrində büdcənin icrasına nəzarətin təşkili daha çox sonrakı nəzarətlə bağlı olmuşdur ki, bu cür yanaşmanın uğursuzluğu fonunda həmin ölkələr daha sonra xəzinədarlıq sistemində keçidi təmin etdilər.

Dövlət büdcəsinin icrasının qarışıq sistemində isə büdcə təşkilatlarının şəxsi hesabları üzrə xidmətlərin aparılması həm xəzinədarlıq, həm də banklar tərəfindən aparılır. Gəlirlərin müəyyən hissəsi xəzinədarlıq hesablaşma-kassa mərkəzlərinə, müəyyən hissəsi isə bankların xəzinələrinə daxil olur. Büdcənin xəzinə icrasında xəzinədarlığın və bankların aktivliyi müşahidə olunur və hər iki orqanın hesablarında olan vəsaitlər üzrə xərclərin maliyyələşdirilməsi aparılır. Xəzinədarlıq orqanı daha çox büdcə vəsaitlərinin idarə edilməsini yerinə yetirir və hesabatlılığı təmin edir. Lakin büdcəyə pul vəsaitlərinin daxil olma əməliyyatlarını, saxlanılmasını və ödənişlərin edilməsini kommersiya bankları həyata keçirir və bu banklar səlahiyyət əldə edərək, büdcənin müvəkkil bankı olaraq fəaliyyət göstərir. Daha sonra aparılmış əməliyyatların uçotu xəzinədarlığa hesabat formasında təqdim olunur. Bu modeldə büdcə vəsaitlərinin idarə edilməsi xəzinədarlıq tərəfindən idarə edilir, lakin pul

vəsaitlərinin əməliyyatları üzrə nəzarət banklar tərəfindən aparılır ki, burada xəzinədarlıq orqanları ilə bank sistemi arasında ciddi uzlaşma tələb olunur.

Dövlət büdcəsinin icrası xəzinədarlıq sistemi tərəfindən təşkil edilən zaman burada xüsusi orqan olan xəzinədarlıq və ya xəzinədarlıq orqanları sistemi iştirak edir. Xəzinədarlıq orqanları büdcə siyasətinə uyğun olaraq Maliyyə Nazirliyi tərəfindən hazırlanmış büdcə bölgüsü sənədi əsasında büdcənin gəlir və xərclər icrası prosesi üçün kassa planını təşkil edir, gəlir və xərc üzrə vahid xəzinə hesabından aparılan əməliyyatların uçotunu aparır, büdcə təşkilatları üçün şəxsi xəzinə hesabları açır və onları idarə edir, şəxsi hesablar üzrə əməliyyatların uçotunu yerinə yetirir. Xəzinədarlıq sistemi qurulan ölkələrdə qanunvericilikdə ilkin və cari nəzarətin təmin edilməsi xəzinədarlıq sistemində həvalə edilir [67].

V.V.Fedorov qeyd edir ki, büdcənin xəzinədarlıq sistemi icrası dövlət maliyyə vəsaitlərinin hərəkətinin kompleks uçot sistemidir ki, bu uçot sistemi vəsaitlərin xəzinədarlıq orqanlarına qəbul edilməsi anından etibarən başlayır [100]. Xəzinədarlıq orqanları büdcə vəsaitlərini alan bütün büdcə səviyyələri və həlqələri üçün kassir (xəzinədar) rolunu oynayır, eyni zamanda büdcə təşkilatlarının adından və onların tapşırığına əsasən ödənişləri həyata keçirir [79, s.178]. Beynəlxalq təcrübədə xəzinədarlıq sisteminin təşkili zamanı vacib prinsiplər var ki, bu prinsiplər arasında ümumiləşdirmə aparmaqla onları aşağıdakı kimi qeyd edə bilərik [23]:

- Mərkəzi xəzinədarlıq və xəzinədarlıq orqanları şəbəkəsinin ölkə daxilində yaradılmasıdır ki, mərkəzləşdirilmiş qaydada büdcə uçotunu aparır, ödənişləri düzgün qaydada yerinə yetirir, büdcə hesabatını hazırlayır;

- Xəzinədarlıq orqanlarının şəbəkəsinin mövcud olmadığı təqdirdə büdcə təşkilatlarında mərkəzi xəzinədarlığın əməkdaşlarının iştirakı təmin edilməlidir;

- Maliyyə resurslarının büdcənin vahid xəzinə hesabında toplanması təşkil edilməlidir. Bu hesab adətən ölkənin Mərkəzi Bankında açılır və bu hesabdən büdcə vəsaitlərinin hərəkəti xəzinədarlığın nəzarəti ilə reallaşır;

- Xəzinədarlıq büdcə vəsaitlərinin vəziyyəti haqqında istənilən anda rahatca məlumat əldə etməlidir, yəni büdcə hesablarında olan pul vəsaitlərinin vəziyyəti haqqında informasiya dərhal müəyyən edilməlidir;

- Bütçənin xəzinədarlıq icrasında vəsaitlərin xərclənməsi bütçə hesablarında nağd vəsaitlərin faktiki mövcudluğu şərti ilə reallaşdırılmalıdır;

- Maliyyələşdirmənin uçotu xəzinədarlığın vahid uçot reyestri üzrə bütçə vəsaitlərinin sərəcamçılara və alıcılarına açılmış şəxsi hesablar üzrə aparılmalıdır;

- Bütçənin xəzinədarlıq sistemində planlaşdırmanın aparılması və dövlət bütçəsinin icrası bütçə təsnifatına əsasən aparılmalı və ona əsaslandırılmalıdır. Bütçə təsnifatının strukturu minimum funksional, inzibati, iqtisadi təsnifatdan ibarət olmalı və burada xüsusilə iqtisadi və funksional təsnifat beynəlxalq təcrübədə istifadə edilən Dövlət Maliyyə Statistikasının tələblərinə uyğunlaşdırılmalıdır;

- Xəzinədarlıq sistemi bütçənin xərclər icrası dövründə bütçə təşkilatlarına vəsaitləri öhdəliklər üzrə limitlərin nəzərə alınması ilə çətdirməli və burada bütçə təşkilatları tərəfindən bağlanmış bütün müqavilələrin qeydiyyatı aparılmalıdır;

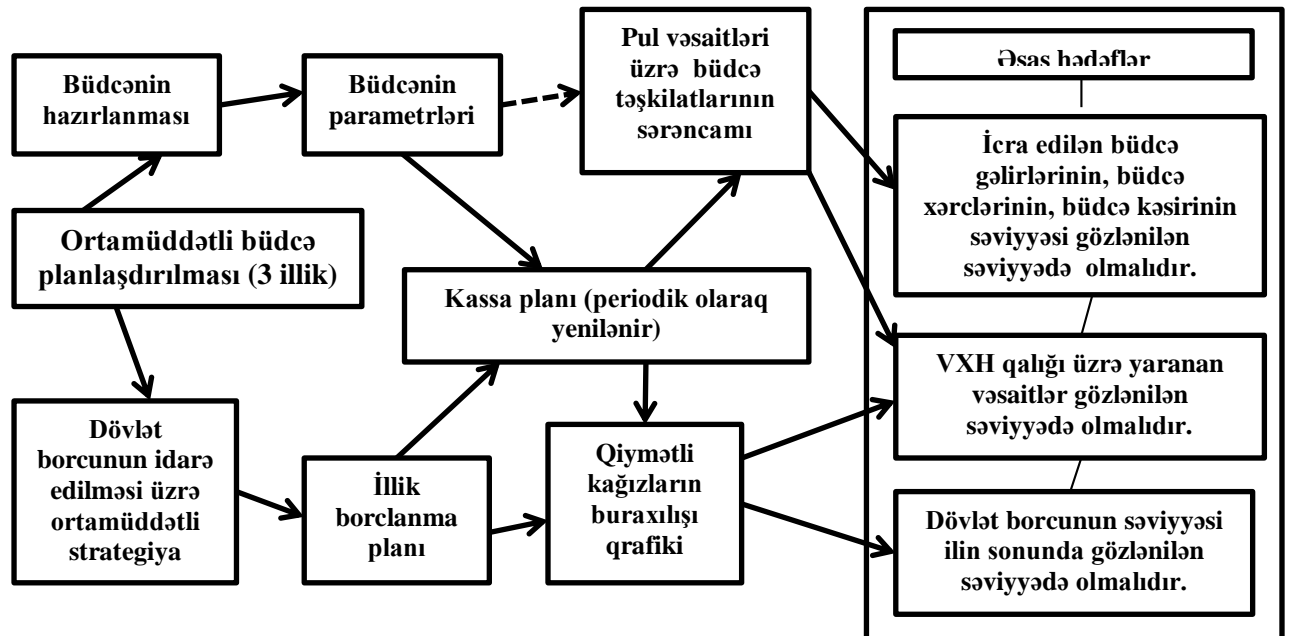
- Xəzinədarlıq sistemində gəlir, xərc və bütçə kəsirinin maliyyələşdirilmə mənbələri üzrə alınmış borclarla bağlı olan bütün əməliyyatlar bütçə uçotunun hesablar planı əsasında bütçə uçotunun registrlərində qeyd edilməlidir.

Müasir dövrdə ölkələrdə xəzinədarlıq sistemi bütçənin icrasında aparıcı rola malikdir ki, bu ölkələrə ABŞ, Almaniya, İngiltərə, İspaniya, Avstraliya, Fransanı misal göstərmək olar. Lakin xəzinədarlıq sisteminin tərkibində xəzinədarlıq orqanlarının yerinə yetirdiyi funksiyalar bir-birindən fərqlənir. Bəzi ölkələr dövlət bütçəsinin icrasında banklardan maksimum yararlanır ki, bu ölkələr arasında olan Belçikada bütçənin kassa icrasının təşkili Mərkəzi Bank tərəfindən aparılır. Maraqlı məqam odur ki, xəzinədarlıq strukturunun əməkdaşları eyni zamanda Belçika Mərkəzi Bankının bölmələrinin əməkdaşları kimi çıxış edirlər və bütçə xərclərinin icrası üzrə cari nəzarəti təmin edirlər. Belə bir yanaşma onu deməyə əsas verir ki, xəzinədarlıq strukturu ilə Mərkəzi Bank arasında ciddi bir əməkdaşlıq vardır [67].

Dövlət bütçəsinin icrası mərhələsi özünü bir sistem kimi göstərir və burada vacib məsələlərin, tapşırıqların həll edilməsi tələb olunur ki, bu sistem üzrə nəzarəti çox vaxt xəzinədarlıq sistemi reallaşdırır. Bu sistemdə dövlət bütçəsinin gəlirlər və xərclər icrası üzrə əməliyyatların uçotuna nəzarət, bütçə kəsirinin maliyyələşmə mənbələri üzrə daxilolmaların uçotunun təşkili, dövlət borcuna xidmət xərcləri ilə bağlı olan

bütün xərclərin maliyyələşdirilməsinin təşkili və icrası kimi məsələlər öz həllini tapır [64]. Dövlət büdcəsinin icrası sistemində planlaşdırılan gəlirlər üzrə daxilolmaların tam və vaxtında daxil olması, xərclərin məqsədyönlü və təyinatı üzrə istifadəsi, büdcə kəsinin maliyyələşdirilməsi üzrə daxilolmaların mənbəyi və həcmi dəqiq müəyyənləşir. Büdcə haqqında qanuna əsasən büdcələrarası transferlərin tam həcmdə və müəyyən edilmiş müddətlərdə aparılması da vacib məqamlardan biridir. Azərbaycanda büdcə gəlirləri və büdcə xərclərinin həcmi, o cümlədən büdcə kəsiri və daxili və xarici dövlət borcuna xidmət xərci və onların yuxarı həddi (limit) hər növbəti il üçün qüvvəyə minəcək olan büdcə qanununda öz əksini tapır.

Dövlət büdcəsinin icrası sisteminin müasir dövrdə əsas hədəfləri olduqca aşkardır və bu hədəflərin əldə olunması ilə nəticədə vahid xəzinə hesabında yaranacaq qalıq vəsaitlərin həcmi, əsas büdcə göstəriciləri (büdcə gəlirləri, büdcə xərcləri, büdcə kəsiri) üzrə icraatda yaranan göstəricilərin həcmi, dövlət borcunun ilin sonuna planlaşdırılan səviyyəsi gözlənilən səviyyədə olacaqdır (şəkil 1.2.1).



Şəkil 1.2.1. Dövlət büdcəsinin icrası sistemi və onun hədəfləri

Mənbə: Müəllif tərəfindən tərtib olunmuşdur.

Əksər ölkələrdə büdcənin icrası sistemində xüsusi yer tutan, yəni büdcənin gəlir və xərc hissələri ilə bağlı büdcə qanunvericiliyində xüsusi icra alqoritmləri təsdiq edilir ki, bu hüquqi proseduraların mövcudluğu xəzinədarlıq sistemi fəaliyyətini qanuniliyini faktiki olaraq təsdiq edir.

Azərbaycanda dövlət büdcəsinin gəlirlər üzrə icrasına vergi hüququ və büdcə hüququ çərçivəsində baxdıqda belə bir nəticəyə gəlmək olar ki, büdcənin gəlirlər üzrə icrası 2 pilləni özünə daxil edir:

- Birinci pillədə vergi orqanları dayanır ki, burada vergi orqanlarının büdcənin gəlirlərinin yığılı üzrə fəaliyyəti nəzərə alınır və burada tənzimləmə vergi qanunvericiliyi vasitəsilə baş verir;

- İkinci pillədə xəzinədarlıq orqanları dayanır ki, burada yığılacaq gəlirlərin təsdiqlənmiş büdcə qanununa görə xəzinə orqanları tərəfindən qəbulu reallaşdırılır və bu vəsaitlərdən istifadə edilərkən uçot və hesabatlılıq təmin olunur ki, bu fəaliyyət büdcə qanunvericiliyi vasitəsilə tənzimlənir. Bir faktı qeyd etmək lazımdır ki, Azərbaycan xəzinədarlıq sistemi çərçivəsində yaradılmış xəzinədarlığın büdcənin gəlirlər üzrə icrası üzrə təsirləri büdcənin xərclər üzrə icrası zamanı olan təsirlərindən daha azdır və xəzinə büdcə üzrə birbaşa yığımlarda iştirak etmir. Lakin Fransa, Almaniya kimi Avropa ölkələrində xəzinədarlıq sistemi birbaşa olaraq vergiqoyma funksiyalarını yerinə yetirirlər. Məsələn, 2008-ci ildən etibarən Fransanın xəzinədarlığı vergiqoyma sahəsində funksiyaları yerinə yetirir ki, bu funksiyalara: vergilər və daşınmaz əmlak üzrə sazişlərin bağlanması üzrə qanunverici və normativ aktların hazırlanması, vergiqoyma bazasının hesablanması və vergi bəyannamələrinə nəzarət, vergilər və başqa ödənişlərin yığılması aiddir [62, 82]. Almaniyada Maliyyə Nazirliyi onun tərkibində olan bölmələri vasitəsilə bütün vergi və gömrük yığımları ilə bağlı inzibati tənzimləməni təmin edir. Almaniya federal büdcəsinin xəzinə (kassa) icrası federal xəzinələr vasitəsilə reallaşır ki, bu federal xəzinələrə tabe olan ərazi bölmələri üzrə idarələr də vardır. Maliyyə Nazirliyinin tərkibinə daxil olan Baş Federal Xəzinə federal xəzinələrin əsas idarəedici mərkəzi kimi bu xəzinələrin apardığı bütün əməliyyatları baş xəzinə kitabında qeyd edir, federasiyanın vahid xəzinə hesabını idarə edir [99].

Beynəlxalq təcrübədə büdcənin gəlirlər üzrə icrasının hüquqi proseduraları var ki, bu proseduralar adətən aşağıdakı mərhələləri özünə daxil edir [56, 78] :

- Gəlirlərin vahid xəzinə hesabına köçürülməsi və qəbul olunması;
- Təsdiq edilmiş dövlət büdcəsinə uyğun olaraq tənzimləyici gəlirlərin müxtəlif

büdcə səviyyələri üzrə bölüşdürülməsi;

- Büdcəyə artıq ödənilmiş vəsaitlərin geri qaytarılması;

- Büdcə gəlirlərinin uçotu və büdcə qanununa görə büdcə gəlirləri üzrə hesabatlılığın təşkili.

Büdcənin xərclər üzrə icrası hissəsi birbaşa daxilolmaların həcmindən asılıdır və xərclər büdcə vəsaitlərinin faktiki mövcudluğuna əsasında aparılır. Dövlət büdcəsinin xərclər üzrə icrası da gəlirlər kimi özünə vacib elementləri daxil edir. Bu elementlərə konkret olaraq müxtəlif prinsiplər əsasında qurulmuş büdcə xərclərinin təsnifatı (funksional, iqtisadi, inzibati və s.), xərclər üzrə dövlət büdcəsinin mərhələləri, büdcə xərclərinə blok (xərclərin dayandırılması) qoyulması kimi elementlər daxildir ki, bu elementlərin əksəriyyəti üzrə lazımi nəzarəti xəzinədarlıq sistemi təmin edir.

Büdcə xərclərinin təsnifləşdirilməsi hər bir dövlətin büdcə qanunvericiliyinə uyğun olaraq hazırlanır. Bir çox ölkələrdə (o cümlədən, Rusiya Federasiyası, Qazaxıstan, Ukrayna, Azərbaycan) istifadə edilmiş təsnifatlarda büdcə xərcləri daha çox funksional, iqtisadi, təşkilati (inzibati) təsnifat kimi qruplaşdırılmış idi [45].

Büdcənin xərclər üzrə icrası da gəlirlər kimi mühüm mərhələləri ehtiva edir ki, xəzinədarlıq sistemi nəzarəti daha çox öhdəliklərin qəbul edilməsi mərhələsindən başlayaraq təmin edilir. Rusiya iqtisad elmləri doktoru, professor Q.B.Polyak qeyd edir ki, büdcənin xərclər icrası nəzərdə tutulan büdcə vəsaitlərinin vahid xəzinə hesabında faktiki mövcudluğu çərçivəsində icra olunur, lakin sanksiyalaşdırma və maliyyələşdirmə prosedurlarının təmini mütləq və vacibdir [101, c.3, s.154]. Azərbaycan və MDB məkanı ölkələrində adətən büdcənin xərclər icrası mərhələləri ümumi olaraq aşağıdakı kimidir [22, 49]:

- Büdcə təxsisatlarının bölüşdürülməsi mərhələsi. Büdcənin təsdiqindən sonra büdcə bölgüsü sənədinə əsasən xərc maddələri üzrə tərtib edilmiş təxsisatlara uyğun olaraq büdcə strukturlarına (baş kredit sərəncamçılarına) çatacaq vəsaitlərin istifadəsinə icazə verilir. Qəbul edilmiş büdcədə vəsaitlər büdcə təyinatları şəklində olmalıdır və burada illik dövr üzrə büdcə bölgüsünə əsasən vəsaitlər baş sərəncamçı olan nazirliklərə təqdim olunur.

- Öhdəliklərin qəbul edilməsi mərhələsi. Bu mərhələ o zaman başlayır ki, büdcə

təşkilatları hər hansı bir müqavilə bağlayır və bu müqaviləyə əsasən qəbul edilmiş gələcək ödənişlər üzrə götürülmüş təəhhüdlərin məbləği müəyyən edilir. Öhdəliklər deyilərkən, əslində gələcəkdə reallaşdırılacaq faktiki xərclər nəzərdə tutulur ki, müvafiq maliyyə ilində icrası mütləq reallaşmalıdır. Öhdəliklər üzrə nəzarətin təşkili büdcənin icrasında olduqca vacibdir. Təsdiqlənmiş büdcə qanunu əsasında müvafiq dövr üçün öhdəlik üzrə limitlərin nəzərə alınması ilə pul vəsaitlərinin xərclənməsi aparılır. Öhdəlik üzrə limit dedikdə isə büdcə icra edən orqan tərəfindən büdcə vəsaitlərinə sərəncam verən və vəsaitləri alan orqan üçün öhdəliklərin rüb və ya ay ərzində müəyyənləşən və təsdiq edilən həcmi nəzərdə tutulur [43, s.283]. Büdcə vəsaitlərinin alıcıları tələb olunan məbləği almaq üçün adətən xəzinədarlıq orqanlarına müraciət edirlər. Öhdəliklərlə bağlı vacib başqa bir məqamda büdcə xərclərinə blok (xərclərin dayandırılması) qoyulmasıdır. Büdcənin icrasında xərclərə blok qoyulması (xərclərin dayandırılması) büdcə maliyyələşdirilməsinin dayandırılmasıdır. Büdcə xərclərinin dayandırılması büdcə icrasını aparan orqan və ya dövlət maliyyə nəzarətini yerinə yetirən orqan tərəfindən büdcə vəsaitlərinin təyinatı üzrə istifadə edilməməsi faktı aşkar edildikdə aparılır. Azərbaycanda büdcə qanunvericiliyində “öhdəlik” terminin mahiyyətinə aydınlıq gətirilməlidir. Belə ki, hüquqi öhdəlik, iqtisadi öhdəlik, mühasibat uçotu baxımından maliyyə öhdəliyi anlayışlarının, terminlərinin mahiyyəti qanunda öz əksini tapmalıdır. Hüquqi öhdəlik qeydə alınmış hökumət müqaviləsi kimi adətən cari il və uzunmüddətli dövr baxımından büdcə planlaşdırılmasının tərkib hissəsi kimi çıxış edir. Hesab edilir ki, keyfiyyətli və səmərəli xəzinədarlıq nəzarəti əsasən ilkin nəzarət (ex ante control) zamanı, xüsusilə hüquqi öhdəliklərdən əvvəl, yəni ilkin öhdəliklərin formalaşdırılması anında təşkil edilməlidir. Maliyyə öhdəliyi termini isə mühasibat uçotu və maliyyə hesabatının ən vacib elementidir. Maliyyə öhdəliyi dünya praktikasında mühasibat uçotu baxımından kreditor borcları kimi ifadə edilir;

- Sifariş olunan malların (iş və xidmətlərin) alışı və yoxlanılmasının təsdiqi. Göndərilmiş malların və göstərilmiş xidmətlərin əvəzinə ediləcək ödənişdən qabaq bu məsələlərə görə məsuliyyət daşıyan büdcə təşkilatı sifarişin düzgün yerinə yetirilməsinə, uçot və qeydiyyatın düzgün aparılmasına və ödəniş tapşırığının düzgün tərtib edilməsinə riayət etməlidir;

- Ödəniş mərhələsi. Büdcə təşkilatı ödəniş tapşırığını hazırlayır və adətən icra olunması üçün onu xəzinədarlığa istiqamətləndirir. Müvafiq orqanlarda ödəniş tapşırığı nəzərdə tutulmuş qaydada yoxlanır və təsdiqlənir ki, şübhəsiz bu məsələlər alıcılara vəsaitlər çatmamışdan qabaq öz həllini tapır. Ödəniş müxtəlif ödəniş alətləri vasitəsilə, çek, nağd hesablaşma, nağdsız ödəniş və başqa formalarda aparılır;

- Uçot mərhələsi. Dövlət büdcəsinin icrası mərhələsində uçot elə bir vasitədir ki, bu zaman dövlətin bütün pul vəsaitlərinin hərəkəti qeydə alınır və bütün maliyyə əməliyyatları müvafiq kitablarda əks etdirilərək sonda büdcə hesabatının hazırlanması üçün şərait yaradır. Dövlət büdcəsinin icrasının uçotunu büdcə uçotunun tərkibinə daxil etmək olar ki, buraya büdcə təşkilatlarının gəlir və xərc smetasının icrasının uçotu da daxildir. Hal-hazırda xəzinədarlıq sistemində büdcə uçotunun təşkili və aparılması təmin olunur ki, burada büdcə uçotunun hər iki tərəfinə ciddi nəzarət təmin olunur. Ənənəvi olaraq büdcə uçotuna elə bir sistem kimi baxılır ki, burada dövlətin pul vəsaitlərinin daxilolma və xaricolma əməliyyatlarının qeydiyyatı baş verir. Büdcə uçotu və büdcə hesabatlılığının təmin edilməsi üçün hökumətlər vahid metodologiya, standartlar müəyyən edirlər [37]. Dövlət büdcəsinin icrasının uçotu, həm də büdcə təşkilatlarının gəlir və xərc smetasının icrası üzrə uçot mühasibat uçotunun hesablar planına əsasən aparılır. Dövlət büdcəsinin kassa icrasını aparan orqan (adətən xəzinədarlıq) və büdcə təşkilatları üçün vahid hesablar planının təşkili aktual məsələ kimi diqqəti çəkir. Beynəlxalq təcrübədə hökumət sektorunda mühasibat uçotunun hesablar planı indi elə bir şəkildə hazırlanır ki, büdcə təsnifatı hesablar planının əsas komponenti olmalıdır. İqtisadi təsnifat burada xüsusilə böyük rol oynayır ki, bu təsnifat hesablar planının əsas elementi kimi özündə bütçələşdirmə, mühasibat uçotu, bütçə-vergi təhlili və statistik hesabatlılığı özündə birləşdirir. Bu baxımdan, iqtisadi təsnifatı da özünə daxil edən vahid büdcə təsnifatının düzgün tərtib edilməsi ona görə vacibdir ki, büdcə təsnifatı vasitəsilə hökumətlər büdcə hesabatları hazırlamaqla bərabər bu təsnifat əsasında əhatəli vahid hesablar planı (The chart of accounts (COA)) təşkil etməklə maliyyə hesabatları hazırlaya bilirlər [112]. Hesab edilir ki, əgər ölkələr büdcə təsnifatını hesablar planı ilə tam şəkildə inteqrasiya etməyiblərsə, hökumət sektorunda maliyyə hesabatlılığı üzrə dəqiq və əhatəli informasiyanın əldə edilməsində ciddi

problemlər yarana bilər.

Qeyd etmək lazımdır ki, xəzinədarlıq sistemi nəzarətinin yönəldiyi dövlət büdcəsinin gəlir və xərc icrası üzrə reallaşdırılan mərhələlərin xüsusiyyətləri beynəlxalq təcrübədə büdcə qanunvericiliyinin tərkibində geniş və ayrıca şərh edilmiş bir maddədə öz əksini tapır. Qərb yanaşması və MDB məkanına daxil olan ölkələrdə, o cümlədən Rusiya, Ukrayna, Belarus, Gürcüstanın büdcə qanunvericiliyinin (adətən Büdcə Məcəlləsi) müvafiq maddələrdə bu mərhələlər öz əksini tapmışdır. Azərbaycanda büdcə qanunvericiliyinin tərkibində isə büdcənin gəlir və xərc icrası üzrə bu mərhələlər öz əksini tapmamışdır. Belə ki, Azərbaycanda nə “Büdcə sistemi haqqında” qanunda, nə də digər müvafiq normativ tənzimləyici sənədlərdə bu mərhələlər və onların şərhə təsbit edilməmişdir. Bu mərhələlər üzrə müvafiq maddə və müddələrin büdcə qanunvericiliyinin tərkibində öz əksini tapması məqsədəuyğun hal hesab oluna bilər.

İnkişaf etmiş ölkələrdə dövlət büdcənin xərclər icrası zamanı nəzarət anlayışı olduqca fərqlidir ki, burada xəzinədarlıq sistemi nəzarəti də bəzən müxtəlif təşkilatlar arasında bölüşdürülür. Beynəlxalq təcrübədə büdcənin xərclər üzrə icrasında xəzinədarlıq sistemi nəzarətini aparan vahidləri aşağıdakı cədvəl vasitəsilə müqayisə edə bilərik [123] (cədvəl 1.2.1.)

Skandinaviya ölkələrində (Norveç, İsveç, Danimarka və Finlandiya) Maliyyə Nazirliyində ayrıca bir xəzinədarlıq strukturu mövcud deyildir. Dövlət büdcəsinin icrasında tələb olunan xəzinədarlıq sistemi nəzarəti sahə nazirlikləri tərəfindən aparılır. Bu da onu deməyə əsas verir ki, xəzinədarlıq sistemi üzrə nəzarət mexanizmləri birbaşa nazirliklərin özləri tərəfindən təşkil edilir. İsveçdə ayrıca olaraq dövlət borcununun idarə edilməsi üzrə agentlik vardır ki, bu agentlik vahid xəzinə hesabını idarə edir. Digər Skandinaviya ölkələrində (Danimarka, Finlandiya, Norveç) isə Mərkəzi Banklar həm dövlət borclarını və həm də vahid xəzinə hesabını idarə edirlər.

Dövlət büdcəsinin xərclər icrası mərhələlərində nəzarəti həyata keçirən vahidlər

İctimai maliyyə idarçılığı əhəmiyyəti	Büdcənin icrası üzrə əsas mərhələlər	Büdcənin icrasının institusional bölgüsü (büdcə departamenti, xəzinə orqanı, mühasibatlıq, sahə nazirlikləri)				
		Təxsisatlar üzrə nəzarət	Öhdəliklər üzrə nəzarət	Nağd vəsaitlər üzrə nəzarət	Sifariş olunan malların (iş və xidmətlərin) alışı və yoxlanılmasının təsdiqi üzrə nəzarət	Mühasibatlıq nəzarəti
B.Britaniya birliyi ölkələri, Skandinaviya ölkələri, Almaniya-Avstriya yanaşması	Qanuni rəqlament	BD				
	Təxsisatların bölgüsü	BD (Skandinaviya istisna)		X		
	Rezervasiya					
	Öhdəlik	SN	SN		SN	
	Təsdiqlənmə				SN	M
	Ödəniş tələbi	SN			SN, M	
	Ödəniş				SN, M	M
Fransızdilli ölkələr, Latın Amerikasılı ölkələri	Qanuni rəqlament	BD				
	Təxsisatların bölgüsü	BD		BD, X		
	Rezervasiya	BD, X				
	Öhdəlik	BD, SN	BD, SN		BD, SN	
	Təsdiqlənmə				SN	M
	Ödəniş tələbi				SN, M	
	Ödəniş				M	M
MDB məkanı ölkələri (Keçmiş Sovet Birliyi ölkələri)	Qanuni rəqlament	BD				
	Təxsisatların bölgüsü	BD		X		
	Rezervasiya					
	Öhdəlik	SN	SN		SN	
	Təsdiqlənmə				SN	SN
	Ödəniş tələbi	SN			SN	SN
	Ödəniş	X/M		X	X/M	X/M

BD - Büdcə Departamenti, X - Xəzinədarlıq, SN - Sahə Nazirlikləri, M-Mühasibatlıq.

Mənbə: Sailendra Pattanayak, "Expenditure Control: Key Features, Stages, and Actors", IMF, Fiscal Affairs Department, Technical Guidance, 2016 əsasında tərtib edilmişdir.

Bu ölkələrdə nazirliklər dövlət büdcəsinin icrası üzrə məsuliyyəti birbaşa özləri daşıyırlar və onlar ciddi səlahiyyətə malikdirlər. Proqram əsaslı büdcələşdirmə metodundan istifadə etdikləri üçün nazirliklər xərc maddələri üzrə dəyişikliklər edə bilirlər, lakin onlar vəsaitlərin istifadəsi üzrə nəticələri təqdim etməyə məcburdurlar. İl ərzində nazirliklər onlara ayrılan vəsaitləri asanlıqla əldə edə bilər və bu vəsaitlərdən müstəqil istifadə edə bilirlər. Maliyyə Nazirliyi sistemində öhdəliklərin qəbulu aparılmır və ödənişlər üzrə nəzarət tətbiq edilmir. Büdcənin icrası üzrə hesabatlılıq

nazirliklər tərəfindən hazırlanır və bu hesabatları Maliyyə nazirliyi toplamaqla birləşdirilmiş maliyyə hesabatı hazırlayır.

Fransızdilli sistemlərdə xəzinədarlıq sistemi nəzarəti çərçivəsində əsas prinsiplərdən biri odur ki, büdcənin icrası zamanı nəzarət bölüşdürülməlidir. Büdcənin icrasında ödəniş tələbi vermə səlahiyyətinə malik olan iştirakçı ödənişi aparmaq səlahiyyətinə malik olan iştirakçıdan ayrılıqda fəaliyyət göstərməlidir. Əsas iştirakçılar arasında xüsusi yeri maliyyə nəzarətçiləri tutur ki, onlar İqtisadiyyat, Maliyyə və Məşğulluq Nazirliyi tərəfindən səlahiyyətləndirilmiş şəxslər kimi büdcə maliyyələşdirilməsi üzrə vəsaitlərin xərclənməsi tempinə nəzarət edirlər. Öhdəliklərin qəbulu mərhələsində sahə nazirliklərinin tərkibində ilkin nəzarəti təmin etməklə xərclərin maliyyələşdirilməsi üzrə qərar qəbul edirlər (burada “viza” verilir ki, bu vizanın özü təsdiqi ifadə edir). Öhdəliklər üzrə icraya nəzarət etmək üçün səlahiyyətləndirilmiş şəxslərdən (öhdəliklər üzrə nəzarətçilər) ödəniş tələbi üzrə icazə alındıqdan sonra həmin ödəniş tələbi (ödəniş tapşırığı) mühasibatlığa göndərilir. Mühasibatlıq idarəsində səlahiyyətləndirilmiş ictimai mühasiblər bütün xəzinə əməliyyatlarını aparır və onların uçotunu təmin edirlər. Fransada büdcənin xərclər icrasına nəzarət edən xəzinədarlıq sistemi üzrə əsas prinsip məsuliyyətin bölgüsü prinsipidir. Bu prinsipin mahiyyəti odur ki, xəzinədarlıq sistemi çərçivəsində heç bir təşkilat və ya agentlik mərkəzi təşkilat kimi xərc üzrə nəzarət səlahiyyətlərinə malik deyildir. Beləliklə, xərclər üzrə xəzinədarlıq sistemi nəzarəti maliyyə nəzarətçiləri, öhdəliklər üzrə nəzarətçilər və ictimai mühasiblər tərəfindən aparılır.

Avstriya-Alman yanaşmasında Fransızdilli sistemlərdə olduğu kimi dövlət büdcəsinin icrası üzrə xəzinədarlıq nəzarəti bölüşdürülmüşdür. Büdcənin icrası mərhələləri üzrə xəzinədarlıq sistemi nəzarəti (təxsisatların ayrılması, öhdəlik, sifarişlərin təsdiqlənməsi, ödənişlər üçün tələb) sahə nazirlikləri tərəfindən həyata keçilir və onlar müvafiq nəzarətin aparılması üçün məsuliyyət daşıyırlar. Nazirliklər onların tabeliyində olan agentliklərə, təşkilatlara nəzərdə tutulan vəsaitlərin bölgüsünü aparmaqla, daha sonra dövlət büdcəsinin icrası haqqında hesabat hazırlayaraq Maliyyə Nazirliyinə təqdim edirlər. Ödəniş mərhələsində ödənişlər üzrə ümumi nəzarəti, yəni büdcənin (kassa) icrasını qeyd edildiyi kimi federal xəzinələr (regional filiallar ilə

birlikdə) həyata keçirir. Almaniyada "Federal kassa ofisləri" və Avstriyada "Federal Mühasibat Agentliyi" adlanan agentliklər mühasibat uçotunu təşkil edən təşkilatlar kimi ödənişlər üzrə əməliyyatların uçotunu aparır və maliyyə hesabatlarının hazırlanmasını iştirak edirlər.

Təhlil edilmiş xarici təcrübələr göstərir ki, büdcənin xərclər icrası mərhələsi üzrə xəzinədarlıq sistemi nəzarətinin səmərəliliyində xəzinə orqanının iştirakı bəzən labüd deyildir və bu nəzarəti birbaşa büdcə təşkilatları təmin edə bilər [28]. Xəzinədarlıq strukturu mövcud olan zaman isə xəzinəyə düzgün funksiyaların təyin edilməsi olduqca vacib məsələdir. Xəzinədarlıq deyildikdə dünya ölkələrində müxtəlif anlayış, məfhum ifadə edilir, lakin xəzinədarlıq sistemi çərçivəsində xəzinədarlıq anlayışının dövlət büdcəsində yerini belə müəyyən etmək olar: xəzinədarlıq - büdcənin icrasında meydana gələrək, büdcənin müxtəlif səviyyələri üzrə vəsaitlərin paylanmasını təmin etmək üçün "kassanın vahidliyi" prinsipi çərçivəsində bütün dövlət daxilomalarını vahid xəzinə hesabına cəmləyərək həmin hesabdan xərc əməliyyatlarını apararaq mərkəz, yaxud orqandır. Xəzinədarlıq tək cəmiyyət dövlət büdcəsinin icrasında büdcə vəsaitlərinin səmərəli istifadəsinə nəzarət etmir, həm də daxilolma və xərc əməliyyatlarının aparılmasına da nəzarət edir [68].

Beynəlxalq təcrübədə xəzinədarlığın əsas funksiyalarına - milli uçot standartlarının və nəzarət mexanizmlərinin hazırlanaraq təkmilləşdirilməsi, cari əməliyyatların uçotu (büdcənin icrasının yüksək avtomatlaşdırılmış prosedurlarının iştirakı ilə), gələcək pul axınlarının proqnozlaşdırılması, büdcənin xərclər icrasında cari nəzarətin aparılması, ödənişlərin mərkəzləşdirməsi halında ödəniş tapşırıqlarının verilməsi, dövlət borclarının idarə edilməsi, vahid xəzinə hesabının idarə edilməsi (gəlirlər və xərclər üzrə büdcənin xəzinə icrası), hökumətin pul və digər maliyyə aktivlərinin idarə edilməsi, dövlət zəmanətlərinə nəzarət, büdcə təşkilatlarının daxili auditi daxildir. Dünya təcrübəsində xəzinədarlığın yerinə yetirdiyi funksiyalar onun büdcənin icrasında rolunu müəyyənləşdirməyə imkan verir. Bu mənada dövlət büdcəsinin icrasında xəzinədarlığın rolu aşağıdakı kimi təsnifləşdirilir [82, 99]:

Hiperaktiv – xəzinədarlıq orqanları əvvəlcədən qəbul edilmiş normalar, qaydalar əsasında müəyyənləşdirilmiş xərc əməliyyatlarını apararkən xüsusi siyahı tərtib edib

onu həyata keçirə bilər. Xəzinədarlıq dövlət borclarının idarə edilməsində kifayət qədər təsirə və iştiraklılığa malikdir.

Aktiv – xəzinədarlıq orqanları ayrılmış resurslar çərçivəsində öhdəliklər üzrə və xərclərin ödənilməsində limitlər tətbiq edə bilər. Xəzinədarlıq dövlət borcunun idarə edilməsində müəyyən səviyyədə təsirə malikdir.

Passiv – xəzinədarlıq orqanlarının fəaliyyəti təsdiq edilmiş büdcə qanununa əsasən ayrılmış resurslara əsasən məhdudlaşır. Xəzinədarlıq orqanlarının fəaliyyəti dövlət büdcəsinin icrası mərhələsində tamamilə dar çərçivəni əhatə edir, demək olar ki, dövlət büdcəsinin icrası mərhələsinə qarışmır, yalnız xəzinədar (kassir) rolunda çıxış edir. Xəzinədarlıq büdcə təşkilatlarına pul vəsaitlərini çatdıraraq onların məqsədli proqramlarının reallaşmasına kömək edir.

Xəzinədarlıq dövlət büdcəsinin icrasında iştirak edərkən müəyyən alətlərdən istifadə edir. Bu alətlərə öhdəliklər üzrə limitlər, büdcə və maliyyə məhdudiyyətləri, büdcə təxsisatları daxildir. Aşağıdakı cədvəldə biz dünya ölkələrində xəzinədarlığın dövlət büdcəsinin icrasında rolunu və xəzinədarlıq orqanlarının istifadə etdikləri alətləri nəzərdən keçirə bilərik (cədvəl 1.2.2.) :

Cədvəl 1.2.2.
Müxtəlif ölkələr üzrə xəzinədarlığın dövlət büdcəsinin icrasında rolu və tətbiq edilmiş alətlər

Ölkələr	Xəzinədarlığın dövlət büdcəsinin icrasında rolu	Xəzinədarlıq orqanları tərəfindən tətbiq edilmiş alətlər
ABŞ	hiperaktiv	büdcə təxsisatları
Böyük Britaniya	hiperaktiv	öhdəliklər üzrə limitlər
Yaponiya	passiv	büdcə və maliyyə məhdudiyyətləri
Fransa	aktiv	öhdəliklər üzrə limitlər
Avstraliya	aktiv	öhdəliklər üzrə limitlər
Kanada	passiv	öhdəliklər üzrə limitlər
İtaliya	passiv	öhdəliklər üzrə limitlər
Almaniya	passiv	öhdəliklər üzrə limitlər
Azərbaycan	aktiv	öhdəliklər üzrə limitlər

Mənbə: Саранцев В.Н., “Сравнительный анализ функций казначейских органов зарубежных стран”, Бюджет, 2010, № 1 əsasında tərtib edilmişdir.

Böyük Britaniyada və ABŞ-da Xəzinədarlıq və Maliyyə Nazirliyi ən geniş səlahiyyətlərlə müəyyən edilmiş bir orqan şəklində təşkil edilir və buna görə də büdcənin icrasında onun rolu hiperaktiv hesab edilir. Məsələn, ABŞ-da iqtisadi və maliyyə funksiyalarından başqa xəzinədarlıq bir orqan kimi prezidentin, vitse-

prezidentin və onların ailələrinin üzvlərinin mühafizəsini təmin edir, həmçinin maliyyə araşdırmalarıyla məşğul olur. Dünya təcrübəsində xəzinədarlıq strukturları xəzinədarlıq funksiyalarını həm müstəqil nazirlik kimi, həm də ölkələrin Maliyyə Nazirliyinin tərkibində yardılmış bir struktur olaraq yerinə yetirirlər. Digər tərəfdən, burada müxtəlif xəzinədarlıq modellərindən istifadə olunur və həmin modellərə aşağıdakı cədvəl vasitəsilə baxa bilərik [131] (cədvəl 1.2.3.):

Cədvəl 1.2.3.

Xəzinədarlıq strukturunun təşkil olunması

Xəzinədarlıq modeli	Maliyyə Nazirliyinin təşkilati strukturu			
	Müstəqil Nazirlik kimi	Maliyyə Nazirliyinin idarə və ya departamenti kimi	Maliyyə Nazirliyinin büdcə departamentinə daxil olan şöbə kimi	Maliyyə Nazirliyinin yanında müstəqil agentlik kimi
Mərkəzləşmiş model	Çin, Filippin, Türkiyə	Misir, İspaniya, Keniya, Malayziya, Azərbaycan		
Xəzinədarlıq funksiyaları diversifikasiya edilən strukturlar arasında bölüşdürülərək reallaşdırılan model		Fransa, İran, İndoneziya, Rusiya, Serbiya, Hindistan		Kipr
Əksmərkəzləşmə prinsipi əsasında qurulan model	Avstraliya	Cənubi Afrika	Böyük Britaniya, Yeni Zelandiya, İrlandiya	Finlandiya
Qarışıq model	Braziliya	Belçika		Estoniya, İspaniya

Mənbə: Richard Allen, Yasemin Hurcan, Peter Murphy, Maximilien Queyranne, and Sami Ylaoutinen, "The Evolving Functions and Organization of Finance Ministries" IMF, 2015 əsasında hazırlanmışdır.

Böyük Britaniyada olan xəzinədarlıq modelində əksmərkəzləşmə prinsipi müşahidə olunur ki, burada gəlirlərin yığılması, xərclərin icrasına nəzarət, dövlət borcunun idarə olunması və digər xəzinədarlıq funksiyaları müxtəlif profilli orqanlar arasında bölüşdürülmüşdür. Böyük Britaniyada büdcə təşkilatları Maliyyə Nazirliyindən (xəzinədarlıq) icazə almadan büdcə təxsisatları qarşısında öhdəlikləri qəbul edir və kassa xərclərinin tələb olunan səviyyəsinə özləri nəzarət edirlər. Fransada xəzinədarlıq funksiyaları diversifikasiya edilmiş strukturlar tərəfindən reallaşdırılır ki, burada büdcənin icrasında müxtəlif nazirliklər iştirak edir. Fransada büdcənin xəzinədarlıq icrasının ikisəviyyəli modeli yaradılmışdır [62]. Xəzinədarlıq və onun ərazi bölmələri Büdcə, Dövlət Hesabları və Dövlət Xidməti Nazirliyi (BDHDXH) adlı quruma daxildir. Frans-trezor maliyyə agentliyi isə İqtisadiyyat, Maliyyə və Məşğulluq

Nazirliyinın (İMMN) tərkibinə daxil olan bir departament kimi fəaliyyət göstərir. Frans-trezor maliyyə agentliyi v  xəzinədarlıq idarəsi büdcənin xəzinədarlıq icrasını əməkdaşlıq edərək yerinə yetirirlər. Belçikada qarışık modeldən istifadə olunur və bu model Fransada istifadə olunan modelə uyğundur, lakin ödəniş funksiyası Mərkəzi Bankın nəzarətində reallaşır. İspaniyada xəzinədarlıq tamamilə müstəqil (avtonom) fəaliyyət göstərən bir qurum kimi fəaliyyət göstərir, vahid xəzinə hesabından aparılan  meliyyatlara nəzarət edir. Avstraliyada nazirlik statusuna fəaliyyət göstərən xəzinədarlıq gəlirlərin yığılmasına nəzarət edir, xərclərə nəzarəti isə sahə nazirlikləri təmin edir.

Azərbaycanda mövcud olan xəzinədarlıq sistemi özündə iki səviyyəni birləşdirir. Xəzinədarlıq sisteminin birinci səviyyəsində mərkəzi orqan kimi Dövlət Xəzinədarlıq Agentliyi (DXA) dayanır. Xəzinədarlıq Maliyyə Nazirliyinin tərkibində gəlir və xərc  meliyyatlarının uçotunu aparan, büdcə hesablarında vəsaitlərin hərəkətini idarə edən, büdcənin gəlir və xərclər üzrə icrasının nəticələri barədə əsas icra və qanunvericilik orqanları m lumatlandıran, xəzinədarlığın tabe təşkilatlarına başçılıq edən və onlardan vacib hesabatları alan, büdcənin icrasının mövcud qanunvericiliyə uyğun təmin olunmasına nəzarət edən icra orqanıdır. İkinci səviyyədə Naxçıvan Muxtar Respublikasının Maliyyə Nazirliyi, Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyinin şəhər, rayon üzrə şəb l rinin v  maliyyə idarələrinin xəzinədarlıq strukturları və regional (zona) xəzinədarlıq orqanları dayanır. Bu orqanlar aparılan bütün xəzinə  meliyyatlarına dair hər ay üzrə hesabatları xəzinədarlığa təqdim edirlər. Azərbaycanda xəzinədarlıq sistemində aparılan avtomatlaşdırma nəticəsində 2021-ci ildə artıq mərkəzi xəzinədarlığa bağı olan Bakı şəhərində yerləşən idarələr və regional idar l rl  birlikdə xəzinə orqanlarının sayı 26-ya endirilmişdir.  vv lki rəqəm 86 olmuşdur ki, bunun da başlıca səbəbi regional xəzinə idarələrinə bağı olan tranzit xəzinə hesablarından istifadə idi. Qeyd edək ki, Azərbaycanda bu istiqamətdə islahatlar davam etdirilir v  gələcəkdə tranzit xəzinə hesablarının bağılanması ilə vahid xəzinə hesabı yalnız bir bank hesabından ibarət olacaqdır.

Azərbaycanda xəzinədarlıq Maliyyə Nazirliyinin yanında yaradılmışdır v  xəzinə büdcənin icrasında aktiv iştirak edir, yəni büdcənin gəlir və xərclər üzrə icrasında vacib

funksiyalara malikdir, xəzinə hesablarına nəzarət edir, gəlir və xərc üzrə əməliyyatları aparır və bu əməliyyatların ikili yazılış əsasında onların uçotunu aparır, maliyyələşdirilən nazirliklər, büdcə təşkilatlarından hesabatları qəbul edir və onlar tərəfindən təqdim edilən mühasibat hesabatlarını qəbul edərək icmallaşdırır.

Dövlət büdcəsinin icrasında olan fərqli xüsusiyyətlər xəzinədarlıq orqanlarının yerinə yetirdiyi funksiyalara təsir edir. Lakin hal-hazırda müasir dünyada xəzinədarlıq orqanlarının yaradılması praktikası geniş yayılmışdır. Xəzinədarlıq orqanlarının mövcudluğu büdcənin icrasının aparılmasını asanlaşdırır, xəzinə planlaşdırılmasının aparılması ilə gələcəkdə baş verə biləcək neqativ halların qarşısı alınır, dövlət borclarının idarə olunmasında üstünlüklər yaradır. Bununla belə dünyada olan müasir meyillərə əsasən qeyd edək ki, xəzinə funksiyalarının dəqiq bölgüylə paylanaraq bir neçə orqanın iştirakı ilə reallaşması daha səmərəli hesab olunur [25]. Xəzinədarlıq funksiyalarının vahid xəzinədarlıq orqanı tərəfindən reallaşması isə keyfiyyətli proqram təminatının istifadəsindən birbaşa asılıdır.

1.3. Dövlət büdcəsinin xərclərinin səmərəli idarə edilməsi üzrə müasir yanaşmalar

Dövlət büdcəsinin xərclər üzrə icrası zamanı büdcə xərclərinin səmərəli istifadə olunması məsələsi bazar iqtisadiyyatı şəraitində xüsusilə öz aktuallığını saxlayan bir məsələdir. Postsovet məkanı ölkələrində qurulmuş xəzinədarlıq sistemləri büdcənin xərclər icrasında əsasən vəsaitlərin təyinatı üzrə istifadə olunmasına nəzarət edir ki, əslində belə bir nəzarətin özü səmərəlilik anlayışını formalaşdırmaqdadır. Lakin beynəlxalq təcrübədə vəsaitlərin təyinatı üzrə istifadəsi anlayışı ikinci dərəcəli bir anlayışdır və burada büdcə xərcləri üzrə səmərəlilik anlayışı öz mahiyyətini tamamilə başqa cür ifadə edir. Büdcə xərclərinin səmərəliliyi qeyd edildikdə, bu xərclərin ölkənin sosial-iqtisadi inkişafına birbaşa təsir edən nəticələr (nəticə indikatorları) daha çox irəli çəkilir.

Büdcə xərclərinin səmərəliliyi üçün beynəlxalq təcrübədə büdcə proseslərinin idarə

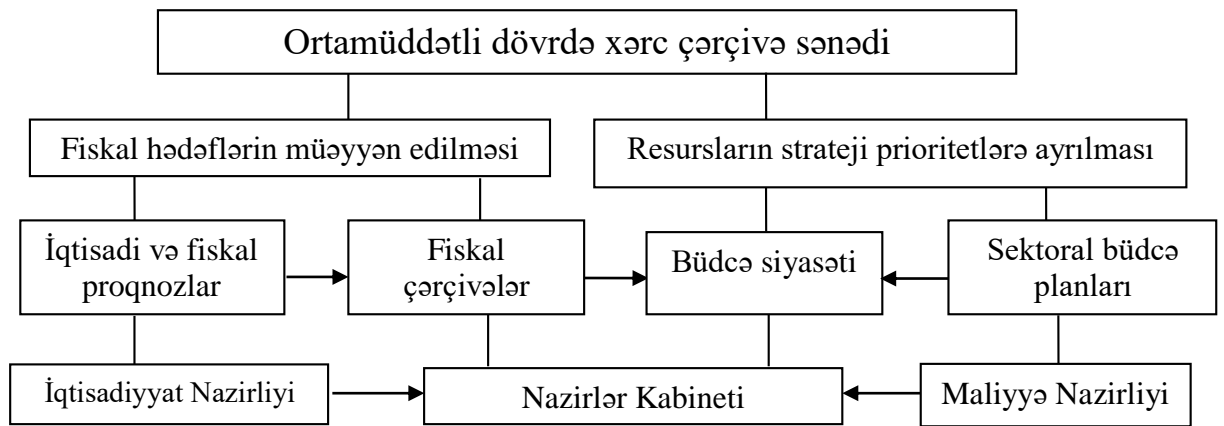
olunması uzunmüddətli dövrü əhatə edir və xərclərin ortamüddətli dövr üzrə istifadəsi nəzərdə tutulur. Ortamüddətli büdcə planlaşdırılması ilk dəfə Avstraliya və Yeni Zelandiyada tərəfindən aparılmağa başlamış və daha sonra digər ölkələr tərəfindən də tətbiq olunmağa başlanılmışdır. Qərbi ölkələrində 90-cı ildən etibarən dərinləşən büdcə kəsirləri müşahidə edilirdi. Əsas səbəb büdcə daxilolmalarında olan ciddi azalma, büdcə xərclərində isə daima artımın olması idi. Büdcə xərclərinin azaldılması yolu ilə büdcə kəsirinin qarşısının alınması düşüncəsi ölkələrdə olan maliyyə vəziyyətinin yaxşılaşmasına gətirib çıxarmırdı və əksinə vəziyyəti daha da pisləşdirirdi. Bu dövrdə Qərbi ölkələrində büdcə planlaşdırılması “aşağıdan-yuxarı” prinsipi əsasında aparılırdı ki, burada Maliyyə Nazirliyinin əsas funksiyası digər nazirliklərdən maliyyələşdirmə üçün müraciətləri qəbul etmək idi. Nazirliklər müraciətlər edərkən daha çox vəsaitin cəlb olunmasına nail olmağa çalışırdı və onlar bu vəsaitləri istifadə edərkən ciddi sosial nəticələr əldə olunmurdu. Müəyyən dövr keçdikdən sonra Qərbi ölkələrində büdcə planlaşdırılmasında istifadə edilən “aşağıdan-yuxarı” prinsipi “yuxarıdan-aşağı” prinsipi ilə əvəz olundu [51]. Maliyyə Nazirliyi büdcə formalaşdırılmasında artıq dövlətin hədəfləri və məqsədləri çərçivəsində vəsaitlərin bölgüsünü aparırdı və burada xərclər üzrə ciddi limitlər tətbiq edilirdi. Müxtəlif proqramlar üzrə xərclərin bölgüsü aparılırdı və müvafiq nazirliklər artıq proqramlar üzrə xərcləri reallaşdırmağa başladılar. Maliyyə Nazirliyi artıq vəsaitlərin xərc maddələri üzrə bölgüsü və onların təyinatı üzrə xərclənməsinə nəzarət etmirdi. Əvəzində isə Maliyyə Nazirliyi büdcə qanunvericiliyi çərçivəsində büdcə təxsisatlarının (ayırımların) nəzərdə tutulmuş bölgüsünə nəzarət edirdi. Ciddi nəticələrin əldə olunması üçün ölkələr 3 və daha çox illəri əhatə edən maliyyə və xərc planlaşdırılmasının aparılması haqqında qərar qəbul etdilər. Büdcə quruluşu üzrə tətbiq edilən “yuxarıdan-aşağı” prinsipində hökumətlər büdcə prosesini təşkil edərkən büdcə layihəsinin hazırlanmasında xüsusilə iştirak edir, burada büdcə siyasətinin məqsədləri və məhdudiyyətlər müəyyən olunur. Məhdudiyyətlər çərçivəsində borclanma, inflyasiyanın həddi, xərclərin həddi, vergilərin həddi ciddi bir makroiqtisadi qiymətləndirmə vasitəsilə müəyyənləşir. Bu modelin tətbiqi böhran vəziyyətində dövlətin maliyyə idarəetmə sistemini gücləndirir və dövlət xərcləri mövcud vəziyyətə görə lazımı səviyyədə saxlanılır [59, s.70].

Büdcə xərclərinin planlaşdırılması və proqnozlaşdırılması üzrə müxtəlif metodlar var ki, onların arasında ənənəvi və geniş yayılmış metod normativ metoddur. Büdcə təşkilatlarının maliyyələşdirilməsi üçün onların smetasının tərtibində normativ metoddan istifadə edildikdə büdcə təşkilatları Maliyyə Nazirliyi qarşısında büdcə təsnifatı çərçivəsində xərc maddələrini əsaslandırır. Həm də smetada xərc maddələri üzrə nəzərdə tutulan məbləğlər əvvəlki illərdə ayrılmış məbləğlərə uyğunlaşdırılır (indeksasiya edilir)[73]. Smetanın xərc maddələri üzrə ümumi məbləğ planlaşdırılmış büdcə gəlirlərindən çox olarsa, əlbəttə burada əsas prioritetdə olan xərclər saxlanılır, digərləri isə ixtisar edilir. Normativ metodun tətbiqində əsas çatışmazlıq odur ki, büdcə xərclərinin səmərəliliyini analiz etmək olduqca çətin olur və bəzən mümkün olmur. SSRİ dağıldıqdan sonra formalaşan MDB məkanı ölkələrində bu metoddan xüsusilə istifadə edilirdi. Lakin sonra ölkələr bu metodun istifadəsindən imtina etməyə başladılar və yeni üsullara, metodları tətbiq etməyə başladılar.

Müasir təcrübədə büdcə planlaşdırılması anlayışı artıq bir ili əhatə etməyən anlayış kimi qəbul edilir. Ortamüddətli Xərclər Çərçivəsi (OMXÇ) ortamüddətli dövr baxımından büdcənin planlaşdırılması və tərtibi ilə bağlı institusional tədbirlərin məcmusudur [51]. OXÇ büdcə quruculuğunda istifadə edilən “yuxarıdan-aşağı” yanaşması ilə resurs zərfinin makro səviyyədə müəyyənələşməsinə, “aşağıdan-yuxarı” yanaşmasında isə cari və ortamüddətli büdcə siyasəti üçün xərclərin həcmi dəyərləndirilməsinə kömək edir. OXÇ-nin reallaşdırılması tək uzunmüddətli büdcə planlaşdırmasına deyil, eyni zamanda sektoral siyasət prioritetlərinə uyğun büdcə xərclərinin ayrılması ilə fiskal intizam arasında əlaqənin təmini üçün vacibdir. OXÇ üzrə ortamüddətli büdcə parametrləri tək makroiqtisadi göstəricilərlə və funksional təsnifatla deyil, digər təşkilati, iqtisadi və proqram təsnifatı üzrə də xərc çərçivələrinin müəyyən edilməsidir. Məsələn, Türkiyədə həm funksional, həm iqtisadi, həm də təşkilati təsnifat üzrə OXÇ parametrləri müəyyən edilir

OXÇ-nin tərtibi ilə hökumət öz strategiyasında müəyyən etdiyi əsas hədəflərə uyğun şəkildə resursların bölgüsünü şərtləndirməlidir. Məsələn, Böyük Britaniyada uzunmüddətli dövr baxımından xərc planları hazırlanır. Gəlirlər üzrə plan bir ili əhatə etməsinə baxmayaraq, gəlirlər üzrə proqnoz qiymətləndirmələri tam 4 illik müddəti

əhatə edir. Belə bir yanaşmanın olması uzunmüddətli büdcə həddini müəyyənləşdirməyə şərait yaradır. Ortamüddətli iqtisadi proqnozlar və fiskal strategiya anlayışı əsasında Böyük Britaniyanın xəzinəsi uzunmüddətli (1+3 il) dövr baxımından maliyyələşmə limitlərini müəyyənləşdirir. Limitlər çərçivəsində nazirliklər öz xərclərinin uzunmüddətli dövr üçün planlarını hazırlayırlar. Xəzinə sahə nazirliklərinin təqdim etdiyi büdcə xərclərinin layihələrinə nəzarət edir [46]. OXÇ spesifik mexanizm olaraq yüksək səviyyəli proqnozlaşdırma əsasında resursların proqramlar üzrə səmərəli istifadəsilə büdcə xərclərinin cəmiyyətin ən prioritet ehtiyaclarına yönəldilməsinə şərait yaradır [50]. Xüsusilə, təbii resurslardan asılılığı olan və dövlət maliyyəsinin iqtisadiyyatda aparıcı rola sahib olduğu ölkələrdə büdcə prioritetləri ilə ümumi iqtisadi prioritetləri əlaqələndirmək olduqca zəruridir. MDB məkanı ölkələri arasında Rusiya Federasiyası, Qazaxıstan, Belarus, Ukrayna, və Moldovada məqsədli proqramlar və ortamüddətli büdcə planlarının uyğunlaşdırılması təcrübəsini artıq həyata keçirmişdir. OXÇ-nin tərтіbi aparılanda dövlət orqanlarının arasında ciddi əməkdaşlıq yaranacaqdır ki, bu fəaliyyəti aşağıdakı şəkildə nəzərdən keçirə bilərik:



Şəkil 1.3.1. Ortamüddətli xərc çərçivəsinin tərтіbi üzrə fəaliyyətin təşkili

*Mənbə: Dünya Bankının məlumatları əsasında tərtib edilmişdir.
(<http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/MTEFprocess.doc>)*

Dünya Bankı qeyd edir ki, OXÇ büdcə xərclərini ölkənin ümumi inkişaf prioritetləri ilə əlaqələndirən və xərclərin icrası anında maliyyə intizamını formalaşdıran çərçivə sənədi kimi çıxış edir. Xərcləmələrin proqnozlaşdırılması ilə bağlı Dünya Bankının nümayəndələri Azərbaycanda büdcə xərclərinin

prioritetləşməsinin problemlı olduğunu vurğulamış və ortamüddətli büdcənin hazırlanmasında bəzi çatışmazlıqları qeyd etmişlər [104]. Onlar qeyd edir ki, hökumətin reallaşdırdığı böyükhəcmli investisiya proqramları onun icra qabiliyyəti ilə eyni səviyyədə deyildir. Büdcə təzyiqləri investisiya proqramlarının icrası zamanı daha yaxşı aparılan prioritetləşdirmənin tətbiqi ilə azaldıla bilər. Büdcəyə daha çox strateji məzmun əlavə edilməlidir və bunun üçün 5 yaxud 10 illik ətraflı strateji çərçivə sənədinin yaradılması faydalı olacaqdır.

Azərbaycanda ortamüddətli planlaşdırılmanın aparılması nəticəsində dövlət büdcəsinin icrasında iştirak edən orqanların fəaliyyət istiqamətləri və nəzarət funksiyalarında dəyişikliklər müşahidə ediləcəkdir ki, burada xəzinədarlıq orqanları və büdcə təşkilatlarında nəzarət birbaşa resursların səmərəliliyi ilə bağlı olacaqdır. Ortamüddətli xərc çərçivəsinin yaradılmasından başqa, beynəlxalq təcrübədə proqram-məqsədli metod, Nəticələrə Yönelik Büdcə Mexanizmi (NYBM) təkmilləşdirmə paketinin tərkibində eyni anda tətbiq edilir ki, bu da uğurlu nəticələrin əldə olunmasına şərait yaradır. Məsələn, 2004-2010-cu illərdə Cənubi Koreyada bu sistem işləmişdir [115]. Yəni, hökumət OXÇ mexanizminin yaradılmasını əsas islahat kimi elan etdikdən sonra proqram-məqsədli büdcə metodunu, NYBM-ni OXÇ-nin reallaşdırma mexanizmləri kimi tətbiq etməyə başlamışdır.

Hazırkı dövrdə dünya ölkələrində dövlət maliyyəsi idarəetmə sistemi “nəticələrin idarə edilməsi” konsepsiyası əsasında qurulur. Nəzərdə tutulan nəticələrin əldə olunması üçün Nəticələrə Yönelik Büdcə Mexanizmindən (NYBM) istifadə edilir ki, bu mexanizm büdcənin hazırlanması və icrasında geniş metodoloji bazaya malikdir [51]. Bu mexanizm çərçivəsində büdcə xərclərinin səmərəliliyi deyildikdə planlaşdırılmış ciddi sosial təsirlərə malik olan nəticələr nəzərdə tutulur. Nəticələrə yönəlik büdcə mexanizmində proqram-məqsədli metod büdcə planlaşdırılması aparılır ki, bu metod smeta planlaşdırmasına alternativ hesab edilir [124]. Proqram-məqsədli planlaşdırmasında cəlb olunması nəzərdə tutulan maliyyə vəsaitləri müvafiq proqramların icrası üçün bölüşdürülür [94]. Proqram-məqsədli planlaşdırma metodunu tətbiq edən ölkələrin arasında olan ABŞ təcrübəsi göstərir ki, bu metodun istifadəsi ilə maliyyə problemləri yaranmasına baxmayaraq büdcə xərclərinin idarə edilməsi

olduqca asanlaşır və artan büdcə kəsirləri şəraitində belə proqramların icrası həyata keçirilir. Sırr deyildir ki, Azərbaycanda da dövlət büdcəsinin icrasında kəsir müşahidə olunur. Eyni zamanda fiskal siyasət çərçivəsində bir çox dövrdə protsiklik fiskal siyasətdən istifadə edilmişdir ki, bunun səbəbi dünya bazarlarında formalaşan neftin qiyməti olmuşdur. Belə ki, neftin dünya bazar qiyməti yüksək olduğu dövrdə təbii resurs ölkələri kimi Azərbaycanda da büdcə siyasətinə uyğun olaraq büdcə xərcləri artırılmış, qiymətlərdə azalma müşahidə edildiyində isə büdcə xərcləri azaldılmışdır. Protsiklik fiskal siyasətin müşahidə edildiyi və büdcənin icrasında tez-tez büdcə kəsiri müşahidə edildiyindən, Azərbaycanda yeni büdcə planlaşdırma metoduna, yeni proqram-məqsədli metoda keçid realizə edilərsə, maliyyə çətinliklərinin idarə edilməsi müəyyən qədər asanlaşar.

Proqram-məqsədli metodun tərkibində əsasən “inzibati” və “müqavilə” modelindən istifadə olunur [60]. Müqavilə modelinə üstünlük verildikdə burada müxtəlif müsabiqələrin aparılması təmin edilir və təxsisatların bölgüsü ciddi rəqabət mexanizminin mövcudluğu şəraitində aparılır. Bu modeldən Böyük Britaniya, Avstraliya, Yeni Zelandiya, Kanada, Cənubi Afrika və Skandinaviya ölkələri istifadə edir. Bu model daha çox dövlət idarəetməsində parlament idarəçiliyinə sahib olan ölkələr üçün xarakterikdir. Yuxarı orqanların qərarları əsasında qəbul edilən və aktlarda nəzərdə tutulmuş formada icra olunan proqramlar isə inzibati modelə aid olunur. Burada çox sayda olmayan (adətən 100-150 proqram) proqramlar icra olunur və nəzərdə tutulan nəticələrə əsasən xərclərin strukturu müəyyən edilir. İnzibati model Rusiyada, İtaliyada, Fransada, Braziliya istifadə olunur və belə bir model əsasən dövlət idarəetməsində prezident idarəçiliyinə sahib olan ölkələr üçün xarakterikdir. Proqram-məqsədli metodun real tətbiqi üçün büdcə təsnifatında ayrıca proqram təsnifatı yaradılır ki, büdcə resurslarının bölüşdürülməsində aparıcı rola məhz büdcə xərclərinin proqram təsnifatı sahib olacaqdır [124] .

Dövlət maliyyəsinin proqram idarəçiliyinə keçidini həyata keçirmək üçün strateji planların məqsədli proqramlar əsasında tərtibi və onların uzlaşdırılması, proqramların və strateji planların tərtibi, icrası və icrasına nəzarətlə bağlı metodoloji bazanın hazırlanması, proqramların icrası üzrə nəzərdə tutulan vəsaitlərin səmərəliliyini və

nəticəliliyini qiymətləndirməyə imkan verən obyektiv indiqatorların meydana gəlməsinə kömək edən metodologiyanın tərtibi aparılmalıdır .

Proqram-məqsədli metodun tətbiqi ilə hökumətin dövlət büdcəsi vasitəsi ilə maliyyələşdirdiyi proqramlar əvvəlcədən planlaşdırılmış, yəni müəyyənləşdirilmiş nəticələrin əldə edilməsinə istiqamətləndirilir [81, 125]. Belə bir büdcə idarəçiliyi çərçivəsində xərcləmələrin proqram strukturu büdcə ilə hökumətin ümumi strateji planlaşdırması arasında əlaqələndirici həlqə kimi çıxış edir [94]. Büdcə proqramları hazırlanan ölkələrdə, bir qayda olaraq, əsas müzakirələr xərc maddələri ətrafında yox, proqramlarda qarşıya qoyulan konkret və qiymətləndirilə bilən məqsədlər ətrafında aparılır. Bu halda isə büdcənin icrasında məsuliyyət daşıyan büdcə vahidləri parlament və cəmiyyət qarşısında xərclərin həcmi ilə deyil, proqram nəticələrinə görə hesabatlı olacaqlar. Nazirliklər icra edilən proqram çərçivəsində ayrılan kapital xərcləri üzrə vəsaitləri artıq cari xərclərin tərkibinə daxil edib xərcləyə bilməyəcəklər. Nazirliklər proqramlar daxilində pul vəsaitlərindən istifadə edərkən, cari xərclərə görə kapital xərcləri üzrə əsası olmayan ixtisarlar edə bilməyəcəklər.

NYBM və OXÇ-nin tərtibi müasir dövrdə büdcə idarəçiliyində, büdcə xərcləri baxımından ciddi nəticələrin əldə alınması üçün istifadə edilən əsas yanaşmalar və alətlərdir. NYBM ortamüddətli planlaşdırma çərçivəsində aparıldıqda əldə olunması planlaşdırılan nəticələrə nail olunmaqla bərabər, həm də büdcə siyasətinin reallaşmasına mane olan neqativ makroiqtisadi təsirlərin idarə edilməsi də nisbətən asanlaşacaqdır. NYBM büdcə menecmentində “resurların idarə edilməsi” konsepsiyasını “nəticələrin idarə olunması” konsepsiyası ilə əvəzləyir ki, artıq burada maliyyə vəsaitlərini büdcə təsnifatının tərkibinə daxil olan müxtəlif xərc maddələri üzrə ayırmaq əsas hədəf olmur. Bu konsepsiyaların müqayisəsini aparsaq, onların arasında çox ciddi fərqlərin olduğunu görə bilərik (Əlavə 2). Əslində “resurların idarə edilməsi” konsepsiyası büdcə sisteminin qurulmasında əsas prinsiplərdən biri olan büdcənin balanslaşdırılmasına tam nail olmağa şərait yaradır. Lakin eyni zamanda burada gözlənilən nəticələr üzrə sərf ediləcək büdcə xərclərinin əsaslandırılması yüksək səviyyədə aparılmır. Bu konsepsiyanın əsas məqsədi büdcə xərcləri üzrə planlaşdırılan və faktiki göstəricilər arasında olan uyğunluğa nəzarət etməkdir.

Resursların idarə edilməsi konsepsiyasına üstünlük verən ölkələrdə dövlət maliyyə idarəetməsində olan digər strukturların, yəni nazirliklərin məsuliyyət yükünün az olması ilə bərabər, onların təşəbbüskarlıq ideyasından uzaq qalması problemi də diqqət çəkir. Maliyyə qərarlarının qəbul edilməsi məsuliyyətini yuxarı səviyyələrdə dayanan qurumlar daşıyır ki, bu zaman əlavə problemlərin mövcudluğu ilə dəqiq qərarların qəbul olunması mümkün olmur. Tamamilə mərkəzləşmiş idarəçiliyin fəsadları olduqca böyük olur və vəsaitlərin əsassız şəkildə xərclənməsi üçün ciddi stimullar yaranır.

Məlumdur ki, dövlət büdcəsinin icrasında dövlət öhdəliklərinin icrası üçün təşkil edilən gəlirlər və icra edilən xərclər büdcə uçotu çərçivəsində izlənilir. Xəzinədarlıq sistemində büdcə uçotu deyilərkən iki sektor, yəni büdcənin icrası üzrə mühasibat uçotu (xəzinədarlıq üzrə) və gəlir və xərc smetalarının mühasibat uçotunun təşkili (büdcə təşkilatları üzrə) nəzərdə tutulur. Büdcə uçotunda qeyd edilən sektorlar üzrə mühasibat uçotunun ənənəvi obyektlərini ifadə etsək, bunlar büdcənin gəlirləri, büdcənin xərcləri, büdcə kəsirinin maliyyələşmə mənbələri, büdcə ssudaları, büdcə təşkilatlarının gəlirləri, büdcə təşkilatlarının xərcləri, pul vəsaitləri, hesablaşmalar, fondlar və ehtiyatlar, maddi qiymətliyə hesab edilir. Qeyd edilən mühasibat uçotunun obyektləri üzrə əməliyyatlar dünya təcrübəsində istifadə edilən 2 əsas uçot metodu vasitəsilə uçota alınır ki, bunlar hesablama metodu və kassa metodudur.

Kassa metodunun istifadəsi olduqca asandır ki, son nəticədə “büdcə gəlirləri”, “büdcə xərcləri” “büdcə kəsirinin maliyyələşmə mənbələri” kimi uçot obyektlərini özünə daxil büdcənin icrası üzrə "Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat" adlanan hesabatı asanlıqla hazırlamaq mümkün olur. Kassa metodunun tətbiqi ilə kassa üzrə pul vəsaitlərinin qəbulu və bu vəsaitlər üzrə xaricəmələrin uçotu aparılır və onlar qeydə alınır. Əlbəttə ki, kassa likvidliyinin prioritet məsələ kimi izlənilməsi önəmli məsələdir, lakin hökumətlər yalnız pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında məlumatı əldə etməklə yanaşı, eyni zamanda ümumi dövlət öhdəliklərinin (passivlərinin) real həcmi və vəziyyəti haqqında tam təsəvvür əldə etməyə çalışırlar.

Hesablama metodu çərçivəsində dövlət büdcəsinin gəlirlərinə və xərclərinə dövlətin ümumi aktivlərinin artımına və ya azalmasına təsir edən alətlər kimi baxa

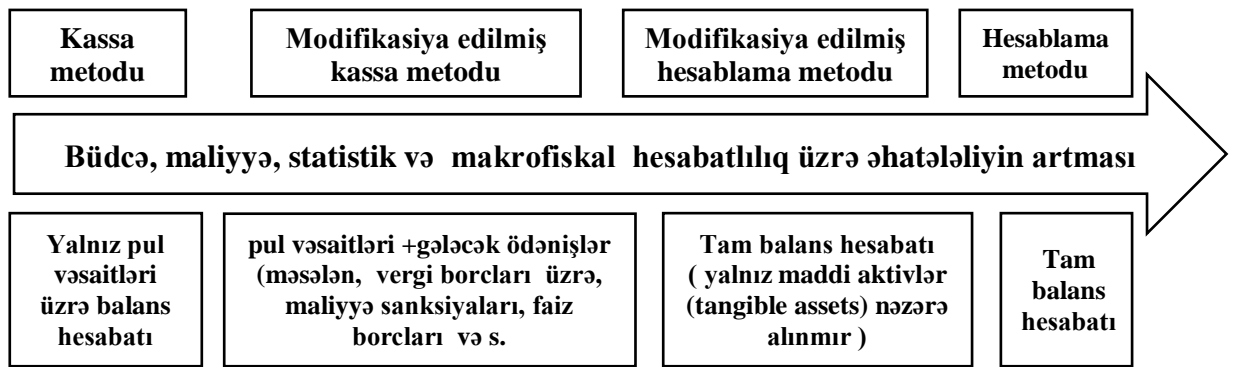
bilərik. Hesablama metodunda büdcə uçotunun obyektləri artıq aktivlər, öhdəliklər, gəlirlər, xərclər, maliyyə nəticələri və ya aktivlərin xalis dəyəri adlanan obyektlərdir ki, bunlar büdcə uçotunda beynəlxalq mühasibat uçotunun standartlarına uyğun maliyyə hesabatlarının hazırlanmasına şərait yaradır. Hesablama metodunun büdcə uçotunda tətbiqi nəticəsində dövlətlər büdcə üzrə xalis maliyyə öhdəliklərinin vəziyyəti haqqında geniş informasiya əldə edə bilər. Hesablama metodunun ölkələrdə tətbiqini çətinləşdirən fakt ondan ibarətdir ki, dövlət aktivlərinin tam şəkildə inventarizasiyası olduqca uzun müddət tələb edir. Hesablama metodu əsasında uçot sistemində aktivlər deyilərkən maliyyə aktivləri (məsələn, nağd pul, alınacaq gəlirlər, borclar və s.) və qeyri-maliyyə aktivləri (məsələ mülklər, zavod və fabriklər, infrastruktura, mədəniyyət abidələri, təbii ehtiyatlar) nəzərdə tutulur. Hesablama uçotu zamanı hökumətlər bütün aktiv və öhdəlikləri qiymətləndirir, yəni burada bütün maliyyə aktivləri (o cümlədən, səhmlər və ya mülkiyyət hüququnu verən hər hansı digər qiymətli kağızlar), qeyri-maliyyə aktivləri (məsələn, torpaq və tikililər kimi) və ictimai sektorda xərc öhdəlikləri üzrə yaranmış kreditor borclar tamamilə nəzərə alınır [121, s.3]. Maliyyə hesabatlılığı baxımından tərtib edilən mühasibat balansında isə aktiv hesablar (maliyyə və qeyri-maliyyə aktivləri üzrə) və passiv hesablar (öhdəliklər və aktivlərin xalis dəyəri (cəmi aktivlər və cəmi öhdəliklər arasında olan fərq)) yaradılır ki, bu bərabərlik dövlətin bütün iqtisadi resurslarının bir dövr üzrə ümumi vəziyyətini təsvir edir. Ümumiyyətlə, müasir mühasibat uçotu standartlarında “Aktivlər” keçmiş hadisələrin nəticəsi olaraq təşkilatın nəzarətində olan və gələcəkdə təşkilata iqtisadi səmərə və xidmət potensialı vəd edən resurslar kimi ifadə edilir. Bu standartlarda “Öhdəliklər” isə resursların mümkün yaxud ehtimal məxaricini və ya keçmişdə həyata keçirilmiş əməliyyat nəticəsində resursların ləğvini, məxaricini nəzərdə tutur.

Aktivlər deyildikdə əslində geniş mahiyyətə malik anlayış nəzərdə tutulur, lakin dövlət sektoru üçün “dövlət aktivləri” anlayışını belə ifadə etmək olar: Ötən dövrlərin hadisələri və (və ya) sövdələşmələrinin nəticələri olan, ictimai maraqlar naminə iqtisadi və sosial faydalar əldə etmək məqsədi ilə dövlət qeyri-kommersiya və kommersiya sektorlarının subyektləri tərəfindən nəzarət və (və ya) istifadə edilən maliyyə, maddi, qeyri-maddi və digər aktivlər dövlət aktivləri hesab olunur [41].

Dövlət büdcəsinin icrası haqqında nəticələri özündə ehtiva edən hesabatın kassa metodu əsasında hazırlanması və qiymətləndirilməsi büdcə xərclərinin və büdcə kəsinin real vəziyyətini təhrif edir. Məsələn, Amerikada 1995-2010-cu illərdə dövlət büdcəsinin icrasının kassa metodu əsasında qiymətləndirilməsində bəzi illərdə büdcədə geniş olmayan kəsir müşahidə edilmiş, lakin hesablama metodu ilə xalis əməliyyat kəsinin qiymətləndirilməsi ilə bu illərdə yaranmış əməliyyat kəsinin (accrual deficit) daha dərin olması aşkar edilmişdir [105, s.13]. Hesablama kəsiri (accrual deficit) hökumətin xalis əməliyyat kəsidir (il ərzində hesablanmış gəlir və xərclər arasında olan fərq) ki, bu göstərici daha sonra balans hesabatında aktivlər və öhdəliklər arasında olan fərqə (aktivlərin xalis dəyərinin azalmasına) təsir edən amil kimi nəzərə çarpır [135, 138]. Azərbaycanda dövlət büdcəsi və icmal büdcə üzrə kəsir kassa metodu əsaslı kəsirdir (cash deficit), lakin inkişaf etmiş ölkələrdə dövlət sektoru və onun tərkibinə daxil olan hökumət sektorunda hesablama metodlu kəsir (accrual deficit) fiskal kəsir kimi daha vacib göstərici hesab edilir.

Kassa metodu yalnız büdcəyə daxil olan və xaric olan pul vəsaitləri arasında balansı ölçdüüyü halda, hesablama metodu isə cari ildə hesablanmış büdcə gəlirləri və hesablanmış büdcə xərclərinin sonda “**Aktivlər və öhdəliklər üzrə balans hesabatı**”(Dövlət Maliyyə Statistikaı) üzrə nəzərə alınan aktivlər və öhdəliklər arasında yaranacaq balansa (aktivlərin xalis dəyərinin azalması/artması) olan təsirləri ölçülür. Dünya təcrübəsində ictimai sektorda (büdcə təşkilatları), büdcənin icrasını aparan xəzinədarlıqda kassa metodu, hesablama metodundan əlavə modifikasiya edilmiş kassa və hesablama metodlarından da istifadə edilir [137].

Modifikasiya edilmiş kassa metodunda pul vəsaitlərindən hərəkətdən başqa bəzi aktiv və öhdəliklərin də qeydiyyatı üzrə əlavə hesablar yaradılır [56] . Bu metoddan istifadə edildikdə balansda borclar və büdcə ssudaları haqqında dəqiq informasiyalar da əldə olunur. Modifikasiya edilmiş hesablama metodunda gəlirlər kassaya daxil olan zaman, xərclərin tanınması və uçotu isə öhdəliklər yaranan dövrdə təmin edilir.



Şəkil 1.3.2. Mühasibat uçotu metodlarının müqayisəsi

Mənbə: The role of fiscal reporting in public financial management / Prepared by Guilhem Blondy, Julie Cooper, Timothy Irwin, Kris Kauffmann, and Abdul Khan // Public financial management and its emerging architecture, IMF, 2013, p. 259-281 məlumatları əsasında tərtib edilmişdir.

Qeyri-maliyyə aktivlərinin alınmasına yönəldilən xərclər dərhal xərc maddələri kimi qeydə alınır (Əlavə 3) [107]. Beynəlxalq təcrübədə bu uçot metodlarından büdcə prosesinin müxtəlif mərhələləri üzrə istifadə edilir [109, s.56]. Belə ki, bəzi ölkələrdə büdcənin hazırlanması kassa metodu yaxud, bəzi ölkələrdə isə büdcənin icrası haqqında hesabatlılığın təmin edilməsində (maliyyə hesabatlarının hazırlanması) hesablama metodundan istifadə edilir [106, s.19]. Böyük Britaniya, Avstraliya, Yeni Zelandiyada büdcənin hazırlanması və təsdiq olunması hesablama metodu əsasında hazırlanır [132, s.9]. Bəzi ölkələrdə isə yalnız büdcənin icrasının hesabatlılığı təmin edilərkən hesablama metodundan istifadə edilir ki, bu ölkələrə Finlandiya, İsveç, Rusiyanı misal göstərmək olar. Kassa metodu və hesablama metodu bəzən büdcənin planlaşdırılması, icrası, hesabatlılıq dövründə də eyni sistemin tərkibində paralel və ayrıca olaraq da istifadə edilir ki, bu yanaşma Qazaxıstanda tətbiq edilir və bunun da əsas səbəbəbi həmin uçot metodlarının təyinatının müxtəlif olması ilə izah edilir. Büdcə menecmentində həm xəzinədarlıqda, həm də büdcə təşkilatlarında kassa və hesablama metodunun ayrıca olaraq təmin edilməsi uçot və hesabatlılıq üçün kompleks yanaşma kimi qəbul edilə bilər.

BVF-nin ekspertləri qeyd edir ki, keçmiş MDB məkanı ölkələrində (o cümlədən, Azərbaycan) əsas maliyyə orqanı olan Maliyyə Nazirliyi (xəzinədarlıq) büdcə planlaşdırmasından sonra büdcənin icrasında da kassa metodundan (və ya modifikasiya edilmiş kassa metodu), büdcə təşkilatları (nazirliklər) isə daha çox hesablama metodu istifadə etdikləri üçün məlumatların uzlaşdırılması zamanı uyğunsuzluqlar yaranır

[123]. Problem odur ki, MDB məkanı ölkələrində əsas maliyyə orqanı olan Maliyyə Nazirlikləri (xəzinədarlıq) büdcənin icrasında əməliyyatların uçotu kimi daha çox uçot metodu kimi kassa metodundan (və ya modifikasiya edilmiş kassa metodu) istifadə etməkdədir. BVF-nin ekspertləri qeyd edir ki, ölkələr büdcənin icrasında hesablama metodundan (və ya modifikasiya edilmiş hesablama metodu) istifadə etməklə, xüsusilə büdcə təşkilatlarının büdcədən kənar gəlirləri barəsində daha dəqiq informasiyalar əldə edə bilər.

Azərbaycanda xəzinədarlıq büdcənin icrasında modifikasiya edilmiş kassa metodundan, bütün büdcə təşkilatları (nazirliklər, o cümlədən sosial xidməti həyata keçirən Dövlət Sosial Müdafiə Fondu (DSMF)) və yerli büdcələr hesablama metodundan istifadə etməkdədirlər. Azərbaycanda xəzinədarlıq əməliyyatların uçotunda istifadə edilən modifikasiya edilmiş kassa metodunu tətbiq etməklə və sonra kassa metodlu büdcə hesabatları hazırlamaqla yanaşı, həm də paralel olaraq hesablama metodlu maliyyə hesabatlarının hazırlanmasına da nail ola bilər (Qazaxıstan təcrübəsi) (Əlavə 4).

Azərbaycanda büdcənin hazırlanmasında kassa metodu istifadə edilir, büdcə icrası zamanı modifikasiya edilmiş kassa metodundan istifadə edilir, lakin son birləşdirilmiş maliyyə hesabatı (konsolidə edilmiş) isə kassa metodu əsasında hazırlanır. Konsolidə edilmiş maliyyə hesabatı - ictimai sektorda olan subyektlərin qruplaşdırılması ilə yaranan maliyyə hesabatlılığıdır ki, bu subyektlər daha sonra vahid maliyyə hesabatlılığının təşkilinə şərait yaradır. Maliyyə hesabatlığı deyildikdə isə iqtisadi göstəricilərin sistemi nəzərdə tutulur ki, bu göstəricilər maliyyə nəticələrini, subyektin hesabatlılığı üzrə aktiv və öhdəliklərin həcmi və onların dəyərinin dəyişməsinə təsir edən əməliyyatları qiymətləndirməyə şərait yaradır. Aşağıdakı cədvəldə, bəzi ölkələrdə son illərdə büdcənin icrası haqqında hesabatın hazırlanması üçün hansı metoda üstünlük verildiyini görə bilərik (cədvəl 1.3.1.) :

Cədvəl 1.3.1.

Müxtəlif ölkələrdə birləşdirilmiş (konsolidə edilmiş) maliyyə hesabatının hazırlanmasında iştirak edən təşkilatlar, bu hesabatın tərkibinə daxil olan hesabatlar və maliyyə hesabatının hazırlanmasında istifadə edilən uçot metodlarının müqayisəsi

Ölkələr	Konsolidə edilmiş maliyyə hesabatını hazırlayan təşkilat		Konsolidə edilmiş maliyyə hesabatının tərkib hissələri			
	Maliyyə Nazirliyi	Xəzinədarlıq	Gəlirlər və xərclər üzrə hesabat	Büdcə xərcləri üzrə proqnozlaşdırılan (daha sonra düzəldilmiş) göstəricilərlə faktiki göstəricilərin müqayisəsi	Balans hesabatı	Pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat
Albaniya		+	+	-	+	+
Azərbaycan		+	+	+	-	-
Belarus	+		+	-	-	-
Bosniya və Herseqovina	+		+	+	-	+
Bolqarıstan	+		-	+	+	+
Xorvatiya		+	+	-	+	+
Makedoniya	+		+	+	-	+
Moldova	+		+	+	+	+
Çernoqoriya	+		+	+	-	+
Rusiya		+	+	+	+	+
Serbiya		+	+	+	-	+
Özbəkistan	+		+	+	+	+
Uçot metodları		Kassa metodu	Hesablama metodu	Modifikasiya edilmiş kassa və ya hesablama metodu		
Albaniya				+		
Azərbaycan		+				
Belarus		+				
Bosniya və Herseqovina				+		
Bolqarıstan				+		
Xorvatiya				+		
Makedoniya		+				
Moldova		+				
Çernoqoriya				+		
Rusiya			+			
Serbiya		+				
Özbəkistan				+		

Mənbə: https://www.pempal.org/sites/pempal/files/event/attachments/tcop-survey-report-oct-2012_rus.pdf məlumatları əsasında tərtib edilmişdir.

Cədvəl göstərir ki, ölkələr maliyyə hesabatının hazırlanmasında daha çox kassa metoduna, yaxud modifikasiya edilmiş kassa yaxud hesablama metoduna üstünlük verirlər. Hər bir ölkənin konsolidə edilmiş maliyyə hesabatlarının hazırlanması ilə bağlı özünəməxsus yanaşması vardır, lakin burada mühasibat uçotunun metodları olan kassa və hesablama metodunun xüsusiyyətləri bu hesabatların hazırlanmasında təsirə malikdir. Kassa metodunu istifadə edən ölkələrdə yalnız pul vəsaitləri ilə bağlı olan informasiyalar əldə etmək mümkün olduğu üçün konsolidə edilmiş maliyyə hesabatının tərkibi dar çərçivəni əhatə edir. Hesablama uçot metodunu istifadə edən

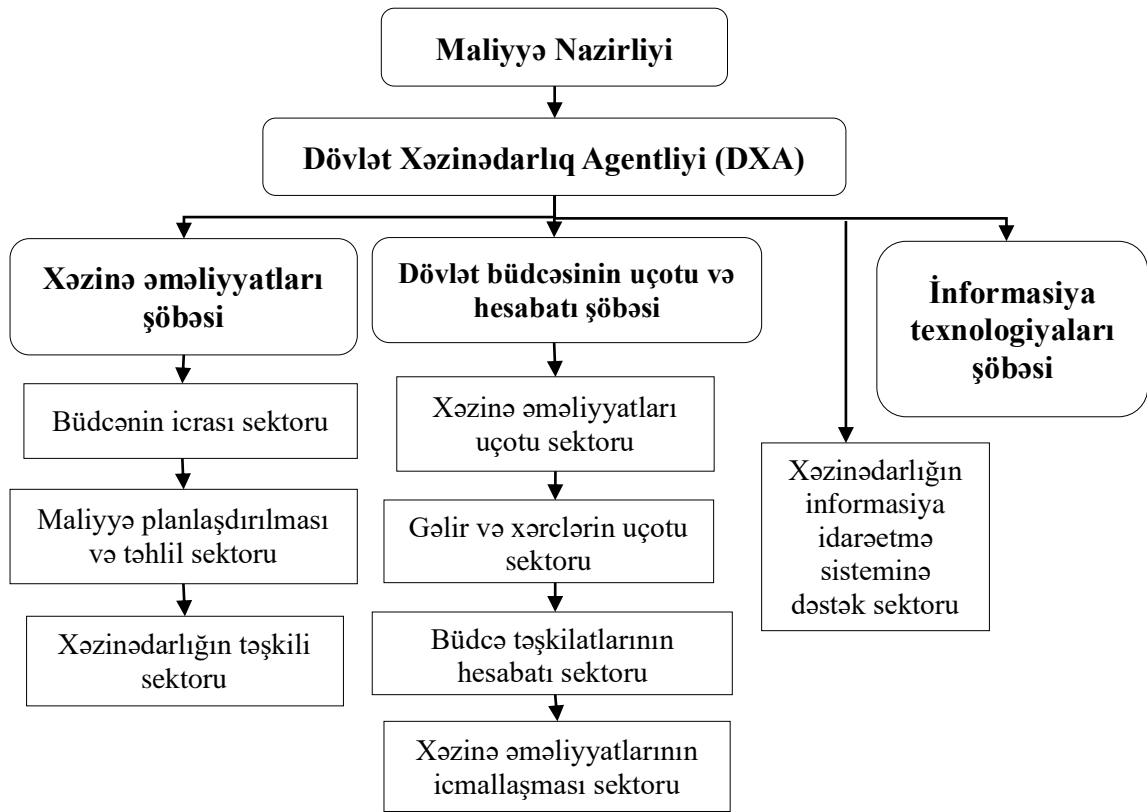
ölkələr pul və qeyri-pul əməliyyatları ilə bağlı olan informasiyalarını özündə əhatə edən daha geniş diapazona malik müxtəlif hesabatlar hazırlaya bilirlər. Postsovet məkanı ölkələri arasında hesablama metodundan az edildiyi üçün, konsolidə edilmiş maliyyə hesabatının tərkibi çox vaxt məhdud sayda hesabatları əhatə edir. Hesablama metodundan Rusiyada istifadə edildiyi üçün onlar konsolidə edilmiş maliyyə hesabatının tərkibinə daxil olan bütün mümkün hesabatları hazırlaya bilirlər.

Azərbaycanda konsolidə edilmiş maliyyə hesabatının hazırlanmasında Maliyyə Nazirliyi yanında fəaliyyət göstərən Dövlət Xəzinədarlıq Agentliyi (DXA) məsuliyyət daşıyır. Büdcə uçotunun təmini çərçivəsində xəzinədarlıq (DXA) XIİS vasitəsilə dövlət büdcəsinin icrası haqqında hesabatı hazırlaya bilir ki, bu hesabatın strukturuna mərkəzi hökumətin gəlirləri və xərcləri haqqında hesabat, Naxçıvan Muxtar Respublikasının büdcəsinin gəlirləri və xərcləri haqqında hesabatı, digər büdcələrin gəlirləri və xərcləri haqqında hesabatı, Dövlət Sosial Müdafiə Fondu (DSMF) və Dövlət Neft Fondunun (DNF) büdcələri üzrə hesabatlılıq daxildir. XIİS-ə xəzinədarlığın regional xəzinədarlıq orqanları da cəlb edilmişdir ki, onlar aylıq əsasda dövlət büdcəsinin icrası haqqında hesabatları büdcə təşkilatlarından əldə edirlər. Hesablama metodu əsasında hazırlanan maliyyə hesabatları da regional xəzinədarlıq orqanları tərəfindən qəbul edilərək konsolidə edilir. Lakin xəzinədarlıq hökumət sektoru səviyyəsində kassa metodu əsaslı gəlirlər və xərclər üzrə vahid hesabat hazırlasa da, hesablama metodu əsasında aktivlər (maliyyə aktivləri və qeyri-maliyyə aktivləri) və öhdəliklər üzrə bütün hökumət sektorunda maliyyə vəziyyəti üzrə balans hesabatı uzun illərdir hazırlamamaqdadır ki, bu məsələ mütləq əsas hədəflərdən biri kimi gələcəkdə həll edilməlidir [29]. Azərbaycanda dövlət uzun müddət büdcə xərclərinin tərkibinə daxil olan əsaslı (kapital) xərclərlə qeyri-maliyyə aktivləri (binalar, tikililər, maşın və avadanlıqlar, infrastruktur aktivləri, hərbi mülkiyyət, investisiya mülkiyyəti) yaradır ki, onların sahib olduğu dəyər qiymətləndirilməli və balans hesabatına daxil edilməlidir.

II FƏSİL. AZƏRBAYCANDA XƏZİNƏDARLIQ SİSTEMİNİN MÜASİR VƏZİYYƏTİNİN TƏHLİLİ

2.1. Azərbaycanca dövlət xəzinədarlıq sisteminin təşkili xüsusiyyətləri və xəzinədarlıq sistemində həyata keçirilən islahatlar

Azərbaycanda xəzinədarlıq sisteminin təşkil olunması bir çox amillə bağlı olmuşdur və xəzinədarlığın yaradılması birbaşa bu mənfi amillərin aradan qaldırılmasına kömək etmişdir. Sovet sistemi dağılandıqdan sonrakı dövrdə büdcənin icrasında heç bir ciddi funksional dəyişiklik olmamışdır. Büdcənin icrası, büdcə uçotu və hesabatlılığa nəzarət kimi funksiyalar yenə bank sisteminin səlahiyyətlərinə daxil idi. Xəzinədarlıq sisteminin yaradılması ilə bank sisteminin yerinə yetirdiyi əsas büdcə funksiyaları yavaş-yavaş xəzinədarlıq sistemə ötürülürdü. 1992-ci ildə Azərbaycanda əvvəl Maliyyə Nazirliyində xəzinə qurulmuş, sonradan xəzinədarlıq sistemə keçid elan olunmuşdur. Azərbaycanda xəzinədarlığın Maliyyə Nazirliyinin tərkibində yaradılmasına baxmayaraq, onun struktur tərkibi Maliyyə Nazirliyinin aparat strukturunu təkrar etməmişdir. Xəzinədarlıq strukturunun yaradılmasında Beynəlxalq Valyuta Fondunun təklifləri, tövsiyələri və inkişaf etmiş ölkələrin zəngin təcrübəsi nəzərə alınmışdır. Xəzinədarlığın strukturunda şöbələr vardır və onların hər birinin özünəməxsus funksiyaları vardır. Əvvəllər xəzinədarlığın strukturunda başqa şöbələrdə mövcud olmuş, (məsələn, borcların və aktivlərin idarə edilməsi şöbəsi) lakin sonradan strukturda müəyyən qədər dəyişikliklər aparılmışdır [20, c.2, s.397]. Azərbaycanda fəaliyyət göstərən xəzinədarlığın bir orqan kimi ən fərqli xüsusiyyəti birbaşa yığımlarda iştirak etməməsi göstərilə bilər. Bir çox ölkələrdə vergilər və digər büdcə daxilolmaları xəzinə tərəfindən toplanır, lakin Azərbaycanda bu funksiyaları vergi orqanları, Dövlət Gömrük Komitəsi və digər orqanlar həyata keçirir. Beləliklə, xəzinədarlığın (Dövlət Xəzinədarlıq Agentliyi) son illərdə mövcud olan strukturuna aşağıdakı şəkil vasitəsilə nəzər yetirək:



Şəkil 2.1.1. Dövlət Xəzinədarlıq Agentliyinin (DXA) strukturu

Mənbə: Maliyyə Nazirliyinin məlumatları əsasında müəllif tərəfindən tərtib olunmuşdur

Xəzinədarlığın strukturunun geniş tərkibə malik olması büdcənin xəzinə icrasının təşkilində, cari nəzarətin yerinə yetirilməsində, büdcə uçotunun aparılmasında kifayət qədər operativlik və çeviklik yaradır. Müxtəlif şöbələr üzrə dəqiq funksiya bölgüsünün olması dövlət büdcəsinin icrası mərhələsinin nəzarətdə saxlanılmasını asanlaşdırır.

Azərbaycanda xəzinədarlıq strukturunun və xəzinədarlıq sisteminin yaradılması ilə bağlı müvafiq addım ilk dəfə 1995-ci il reallaşdırılmışdır. Belə ki, dövlətin malik olduğu bütün maliyyə ehtiyatlarının vahid mərkəzdən idarəçiliyini təşkil etmək, vəsaitlərin qəbulu və xərclənməsi istiqamətində daha çevik, təkmil nəzarət mexanizmi formalaşdırmaq, borcların, qarantiyaların və götürülmüş kreditlərin uçotunu yaxşılaşdırmaq və respublikada qiymətli kağızlar bazarının formalaşmasını sürətləndirmək məqsədi ilə "Dövlət xəzinədarlığının yaradılması haqqında" ölkə Prezidentinin 1995-ci il 4 oktyabr tarixli 398 nömrəli Fərmanı əsasında Maliyyə Nazirliyi yanında Baş Dövlət Xəzinədarlığı (BDX) yaradıldı [1]. Baş Dövlət Xəzinədarlığının qurulmasını təşkil etmək üçün respublika büdcəsinin, büdcədən kənar dövlət fondlarının, büdcədən maliyyələşdirilən təşkilat və idarələrin bütün maliyyə

vəsaitləri xəzinədə yaradılan hesablara cəmləşdirilməyə başlandı. Bu addımın atılmasının vacibliyi onunla əlaqədar idi ki, Azərbaycanda əsas qoyulan xəzinədarlıq orqanı vahid təşkilat kimi gələcəkdə dövlət vəsaitlərinin ünvanlı istifadəsi üçün nəzarəti tamamilə üzərinə götürməli idi və nəticə etibarilə, xəzinə büdcənin kassa icrası üzrə əsas sərəncamverici orqana çevrildi. Burada artıq dövlətin maliyyə resurslarına nəzarət üçün “vahid xəzinə hesabı” anlayışının da əsası qoyuldu.

Azərbaycanda xəzinədarlıq sisteminin təşkili müxtəlif mərhələləri özündə birləşdirmişdir və bu cür yanaşma əslində doğru addım idi. Xəzinədarlıq sisteminin formalaşdırılması üzrə dörd ən vacib mərhələyə nəzər yetirmək lazımdır ki, burada yeni mexanizmlər yaradılmış və son dərəcə önəmli addımlar icra edimişdir.

Xəzinədarlıq sisteminin birinci mərhələsinin tətbiqinə Maliyyə Nazirliyi tərəfindən 1997-ci il 1 yanvar tarixindən başlanılmışdır. Maliyyə Nazirliyi tərəfindən müvafiq qaydada işlənərək hazırlanmış "Xəzinədarlıq sisteminin birinci mərhələsinin tətbiqi üçün metodik vəsait" təsdiq edilmişdir [36]. Bu metodik vəsaitdə qeyd edilirdi ki, bu sistemin qurulmasında əsas məqsəd dövlətin sahib olduğu bütün maliyyə resurslarının optimal idarə edilməsini təmin etmək, maliyyələşmə xərclərini minimum endirmək və büdcədən maliyyələşən təşkilatlar və idarələrin fəaliyyətini tənzimləməklə, onlara vaxtında və nəzərdə tutulan maliyyə resurslarını əldə etməyə imkan yaratmaqdır. Burada xəzinədarlığa artıq büdcə və maliyyə menecmentinin əsas funksiyaları, yəni büdcənin icrası, büdcənin icrası ilə əlaqədar olan bütün maliyyə əməliyyatları və bu əməliyyatların uçotu, maliyyə informasiya sistemi və auditor xidməti kimi vacib funksiyalar həvalə edildi ki, bu funksiyaların təyin edilməsi ilə artıq xəzinədarlığın dövlət büdcəsinin icrası zamanı rolu kifayət qədər genişləndirildi.

Xəzinədarlıq sisteminin birinci mərhələsinin tətbiqi üçün xəzinədarlığın yerli orqanları yaradılacaq rayonlarda büdcədən maliyyələşən təşkilatlar üzrə hesablaşma (ödəmə) əməliyyatlarının təşkili qaydaları hazırlandı. Respublikanın şəhər və rayonları Mərkəzi Bankın kassa-hesablaşma mərkəzlərinin yerləşməsinə müvafiq olaraq qruplaşdırılaraq 13 zonaya daxil edildi və bu zonalar Bakı da daxil olmaqla Sumqayıt, Naxçıvan, Gəncə, Şirvan, Lənkəran, Yevlax, Tovuz, Şamaxı, Göyçay, İmişli, Şəki, Xaçmaz zonaları idi [37].

1997-ci ilin 1 yanvar tarixindən etibarən əvvəlcə zona mərkəzlərində, mart ayından isə digər şəhər və rayon maliyyə orqanları daxil olmaqla bütün respublika ərazisində xəzinədarlıq sisteminin birinci mərhələsi tətbiq edildi. Bu mərhələdə büdcənin icrası üzrə əməliyyatların uçotu ilk dəfə olaraq xəzinə hesab kitablarında (XHK) aparılmağa başlandı. Birinci mərhələni Azərbaycanda xəzinədarlıq sisteminin formalaşması üçün atılmış ən ciddi addım hesab etmək olar. Bu mərhələdə, büdcənin icrasının və onun xəzinə uçotunun kassa metoduna əsaslanan yeni mexanizmi yaradıldı və artıq bank strukturları, büdcə təşkilatları və xəzinə orqanları arasında informasiya mübadiləsinin yeni formaları təşkil edildi.

Xəzinədarlıq sisteminin ikinci mərhələsinin tətbiqinə isə 1997-ci ilin may ayında başlanılmışdır. Bu mərhələ «Dövlət xəzinədarlığının fəaliyyətinin tənzimlənməsi haqqında» ölkə Prezidentinin 16 may 1997-ci il Sərəncamının icrası olaraq yerinə yetirilmişdir [2]. Sərəncamda qeyd edilirdi ki, dövlət maliyyə vəsaitlərinin istifadə olunması üçün səmərəli mexanizminin yaradılması, vəsaitlərin təyinatı üzrə xərclənməsi və bu vəsaitlər üzrə əməliyyatların xəzinə hesablarından aparılması üçün hüquqi baza artıq yaradıldı. Qəbul olunmuş bu sərəncamın önəmli tərəflərindən biri də xəzinədarlıq sisteminin qurulması mərhələlərində istifadə olunan bütün təlimatların yenə də bu sərəncama uyğun olaraq hazırlanmasıdır. Bu sərəncam əsasında, həm də bütün vəsaitlərin yeni formalaşdırılmış olacaq xəzinə hesablarında cəmləşdirilməsi üçün Maliyyə Nazirliyi ilə birlikdə Mərkəzi Bankın idarə heyəti tərəfindən 21 may 1997-ci ildə “Azərbaycan Respublikasında xəzinədarlıqla kredit təşkilatları arasında hesablaşmaların təşkili haqqında” qaydalar da təsdiq edildi. Bu qaydalar kredit təşkilatları ilə xəzinədarlıq orqanları arasında olan maliyyə münasibətlərini tənzimləmək üçün hüquqi əsas hesab edilirdi [37]. Bu qaydalarda bütün bank hesablarının bağlanması, yerli xəzinə orqanlarının tranzit hesablarının aparılması, vahid xəzinə hesabı (VXH) ilə hesablaşma proseduraları, xəzinədarlıq orqanları ilə Mərkəzi Bank arasında əməliyyatlar, hesabat və üzləşdirmə əməliyyatlarının aparılması kimi vacib proseduralar müəyyən edildi. Maliyyə əməliyyatlarının aparılması üçün Mərkəzi Bankda (MB) xəzinədarlığın vahid xəzinə hesabı (VXH) açıldı və bu hesab xəzinədarlığın cari hesabı (XCH) adlandırıldı. Maliyyə Nazirliyi tərəfindən müəyyən olmuş müvəkkil

banklarda xəzinədarlığın tranzit hesabları (XTH) də açıldı və həmin filiallar agent-bank (AB) adlandırıldı. Beləliklə, yerli xəzinədarlıq orqanlarının (YXO) əməliyyatlarının aparılması üçün AB-lərdə tranzit xəzinə hesabları adlanan subhesablardan istifadə edilməyə başlandı.

Xəzinədarlığın sisteminin ikinci mərhələsi zonalar üzrə reallaşdırılarkən müvafiq rayon ərazilərində olan bütün respublika və yerli büdcə təşkilatlarının bank hesabları bağlanmışdır. Burada Naxçıvan Muxtar Respublikası da daxil olmaqla 5500 büdcə təşkilatının 8000-dən çox bank hesabı bağlanılaraq və həmin təşkilatların büdcə və büdcədənəknar vəsait qalıqları XTH vasitəsilə VXH-na cəmləşdirildi [34]. Sonrakı dövrdə büdcə təşkilatlarının bank hesablarının bağlanması ikinci dövrü kimi 15 oktyabr 1998-ci il tarixində ölkədə olan bütün büdcə təşkilatlarının büdcə və büdcədənəknar vəsaitlər üzrə banklarda açılan xarici valyutada hesablaşma hesabları bağlandı. Xəzinədarlığın MB-da xarici valyuta hesabları istisna olmaqla büdcə təşkilatlarının bütün bağlanmış valyuta hesablarının son qalıqları MB-da açılan xəzinədarlığın valyuta hesabına (XVH) köçürüldü. Beləliklə, büdcə təşkilatlarının xarici valyuta ehtiyacları yəni, xarici valyuta ilə xərc aparmaq istəyən təşkilatlar ilkin xərc sənədlərini və sifarişləri xəzinədarlığa təqdim etməli oldular.

Xəzinədarlıq sisteminin ikinci mərhələsində olan islahatlar və tənzimləyici proseduraları özündə ifadə edən metodik vəsait, yəni, "Xəzinədarlıq sisteminin tətbiqi qaydaları (ikinci mərhələ)" Maliyyə Nazirliyi tərəfindən təsdiq edilmişdir [5]. Bu metodik vəsaitdə olan qaydalar büdcə icrası üzrə əməliyyatların aparılması üçün nəzərdə tutulan prosedurları ümumiləşdirirdi ki, bu qaydalar aşağıdakılardan ibarət idi:

- bank qaydaları və maliyyələşmə mexanizmi;
- xəzinədarlığın hesab kitabları (XHK) və icmal hesabatlar;
- illik hesabat forması, hesabatın təqdim olunma vaxtı, üzləşdirmə prosedurları, uçotda buraxılan səhvlərin təshihə və ilin sonunda XHK-da qalıqların uçotu qaydaları.

Bank hesablarının bağlanmasından sonra YXO-lar hər bir büdcə hesabı üçün xəzinədarlığın hesab kitabını (XHK) açmışdır. Zona Xəzinədarlıq Orqanları (ZXO) isə YXO kimi öz əməliyyatlarını icra etməyə davam etdilər və həmin ərazidə olan YXO-ların işlərini əlaqələndirməklə zonalar üzrə icmal hesabatları tərtib edirdilər.

Vahid xəzinə hesabının yaradılması büdcə vəsaitlərinin və gəlirlərinin vahid mərkəzdə cəmləşdirilməsinə gətirib çıxartdı ki, bu hal vəsaitlərin idarə edilməsində hər bir detalın artıq dövlətin nəzarətində olması demək idi. Gəlir və xərc əməliyyatları, həmin əməliyyatların uçotu və hesabat funksiyası bankların əlindən alınaraq xəzinədarlığın nəzarətində reallaşmağa başladı. Xəzinədarlıq sisteminin qurulmasında ikinci mərhələni əslində büdcənin xəzinə icrası xidmətinin artıq yaradılması kimi xarakterizə etmək olar. Bu mərhələ çərçivəsində islahatlar ciddi nəticələrin əldə olunmasına şərait yaratdı və bu aşağıdakı üstünlüklər əldə edildi:

- dövlətin pul vəsaitləri vahid hesabda cəmləşdirilərək, vahid mərkəzdən idarə edilməyə başlandı ki, burada konkret olaraq vəsaitlər haqqında dəqiq informasiyanı qısa zaman kəsiyində əldə etmək mümkün idi;

- büdcə təşkilatları xəzinədarlıqda xəzinə hesablarına malik idilər ki, burada ilkin xəzinə nəzarəti vasitəsilə vəsaitlər büdcə limitləri çərçivəsində istifadə edilirdi;

- xəzinə əməliyyatları (maliyyələşmə, gəlir, xərc) üzrə xəzinədarlıqla agent-banklar, vergi orqanları, büdcə təşkilatları arasında olan dövrü üzləşdirmələr uçotun və hesabatın etibarlılığını artırmağa şərait yaratdı;

- ən zəruri xərc maddələri üzrə ödənişlərin prioritetinin artırılması nəticəsində, xüsusilə əmək haqqı, pensiya, müavinətlər üzrə borcların qarşısı alınması üçün imkan yarandı və Dövlət Sosial Müdafiə Fonduna (DSMF) transfer məbləğlərinin tam şəkildə köçürülməsinə nail olundu.

1999-cu ildən etibarən isə öhdəliklərin xəzinə uçotuna qəbulu və maliyyə planlaşdırılması kimi maliyyə alətlərini özünə daxil edən xəzinədarlığın üçüncü mərhələsi aparıldı. Maliyyə planlaşdırması və öhdəliklərin qəbulunun təşkilində əsas məqsəd büdcə xərclərinin aparılması üçün qısamüddətli gəlir proqnozlarının tərtib edilməsi və xərc əməliyyatlarının büdcə təxsisatları (ayırmaları) çərçivəsində aparılmasını təmin etməkdir.

Xərclər üzərində səmərəli nəzarətin yerinə yetirilməsi nəzarət mexanizminin məhz öhdəliklər mərhələsində yaradılmasını tələb edirdi. Belə nəzarət mexanizminin mövcudluğu şəraitində büdcə təşkilatları tərəfindən yaradılmış kreditor borcları daima izlənməyə başlandı və büdcə təşkilatlarının resurslarla müntəzəm təmin edilməsi və

zəruri dövlət ödənişlərinin vaxtında aparılması mümkün oldu.

Xəzinədarlıq çərçivəsində “öhdəlik” termini deyildikdə malların (iş və xidmətlərin) alınması və bununla əlaqədar olan müəyyən şərtlərin reallaşması ilə bağlı büdcə təşkilatlarının gələcək xərclərinin icrası ilə əlaqədar olan dövlətin öz üzərinə götürdüyü təəhhüd nəzərdə tutulur. Dövlət xərcləri prosesinin öhdəlik mərhələsində proqnozlaşdırılan xərc maddələrinə qarşı mal (iş və xidmətlərin) alışı və bu alışların aparılması ilə müəyyən edilən kassa (xəzinə) xərcləri yerinə yetirilir və bu xərclər dərhal uçota alınır. Nəzərdə tutulan xərc maddələri üzrə büdcə öhdəliyinin sanksiyalaşdırılması ilə pul öhdəliklərinin təsdiqi baş verir ki, bu mərhələ büdcənin xərclər üzrə icrasının ən vacib mərhələsi hesab olunur.

Qeyd edək ki, Azərbaycanda xərclər üzrə tətbiq edilən büdcə təşkilatları qarşısında qəbul olunmuş öhdəliklər dar bir çərçivəni, yəni əsasən bir il ərzində olan dövrü əhatə edir. “Uzunmüddətli öhdəlik” anlayışı büdcə qanunvericiliyində yoxdur və əsasən il ərzində xərc maddələri üzrə öhdəliklərin qəbulu aparılır [35, s.164]. Lakin inkişaf etmiş ölkələrin təcrübəsində xərc maddələri üzrə resursların bölgüsü yox, ayrıca yaradılmış proqramlar üzrə öhdəliklərin qəbulu aparılır və proqramlar üzrə öhdəliklərin qəbulu zamanı müsabiqə prinsipi tətbiq edilir. Öhdəliklər isə cari ildə və uzunmüddətli dövr üçün qəbul edilən öhdəliklər kimi nəzərə alınır və burada öhdəliklərin proqram üzrə bölgüsü və qəbulunun aparılması üçün Maliyyə Nazirliyi tərəfindən büdcə üzrə müəyyənləşdirilmiş dəqiq maliyyələşmə limitləri olur. Müsabiqə prinsipinin və müqavilə formatının olması proqramlar üzrə resursların səmərəli istifadəsi üçün ciddi stimullar yaradır (B.Britaniya təcrübəsi) [97]. Beləliklə, nəticələrə yönəlik büdcə planlaşdırılmasında xərc öhdəlikləri reyestrinin təşkili ilə büdcə layihəsinin hazırlanması aparılır ki, bu xərc öhdəliklərinin reyestrinin təşkili prosesi əslində bütün maliyyə ili ərzində aparılır.

Öhdəliklər dövlət büdcəsinin mərkəzləşdirilmiş və yerli xərcləri, Naxçıvan Muxtar Respublika büdcəsinin xərcləri üzrə xəzinədarlıqda yaradılır. Öhdəlik, həmçinin, xəzinədarlıq vasitəsilə xərclənməsi nəzərdə tutulan müvəqqəti cəlb edilmiş vəsaitlər üzrə xərc əməliyyatlarına da (daxili və xarici kreditlər üzrə əsas məbləğin ödənilməsi) tətbiq edilir. Bu o deməkdir ki, xəzinədarlıq tərəfindən dövlətin birbaşa və şərtləndirilmiş borc

öhdəliklərinin uçotu aparılır və sonra xarici borcların və faizlərin vaxtı-vaxtında ödənilməsi təmin edilir, təqvim qrafikləri müəyyənləşdirilir. Öhdəliklərlə bağlı əsas məqamlardan biri də odur ki, büdcədənkənar vəsaitlərin xərcləri üzrə öhdəliklərin qəbulu aparılmır. Digər tərəfdən, Azərbaycanda büdcənin icrası prosesində qəbul edilmiş öhdəliklər üzrə əməliyyatlar büdcə ili qurtardıqdan sonra həyata keçirilə bilməz. Belə öhdəliklər üzrə ödəmələr növbəti büdcə ilindəki ayırmalar hesabına təmin olunur [40].

Bütün deyilənləri ümumiləşdirilmiş şəkildə biz Maliyyə Nazirliyi tərəfindən 28 dekabr 2000-ci il tarixli Əmrlə təsdiq edilmiş “Dövlət büdcəsinin xərcləri üzrə öhdəliklərin qəbul olunması haqqında” təlimatda müşahidə edə bilərik [19]. Qeyd etmək lazımdır ki, öhdəlik mexanizminin mövcudluğu xüsusilə büdcə təşkilatları tərəfindən yaradılan lüzumsuz kreditor borclarının qarşısını almağa kömək edir. Lakin icra edilməyən xərclər kreditor borcları kimi dövlətin ümumi borc statistikasının tərkibində mütləq nəzərə alınmalıdır. Ödənişlərlə bağlı olan öhdəlik deyildikdə büdcə üzrə dövlətin öz ehtiyaclarına yönəldilən ödəniş deyil, həm də ümumi borc öhdəliklərinin icrası ilə bağlı olan ödənişlər nəzərdə tutulmalıdır. Dövlət Maliyyə Statistikasına istinad edən ölkələrdə bütün büdcə səviyyələri üzrə yaradılmış kreditor borcları borc statistikasında, xüsusilə daxili dövlət borclarının tərkibində nəzərə alınır [118]. Kanada, Argentina kimi ölkələrdə dövlətin bütün öhdəlikləri ümumi dövlət borclarının tərkibində nəzərə alınır. Portuqaliyada kreditor borcları yarandığı andan 3 ay sonra artıq dövlətin borclarının tərkibində nəzərə alınır [74]. Argetinada dövlətin borc statistikasında həm dövlət, həm də özəl sektorda yaranmış borclar dövlətin borc statistikasının tərkibində nəzərə alınır. Xarici təcrübədə kreditor borclarının izlənilməsi üçün büdcənin planlaşdırılması və icrasında hesablama metodundan istifadə edilir. Hesab edilir ki, kassa metodundan istifadə zamanı kreditor borcları büdcə gəlirləri və xərcləri arasında balans yaratmağa imkan verir, lakin xalis kreditor borclarının həcmi üzrə informasiyanın əldə edilməsi baxımından hesablama metodundan istifadə edilməməsi və hökumət sektorunda və ya büdcə sektorunda şərti öhdəliklərin qiymətləndirilməməsi və burada yaranan borcların borc statistikasının tərkibində nəzərə alınmaması büdcə səviyyəsinin həlqələri və hökumət sektorunda gizli kəsirin yaranmasına səbəb ola bilər ki, bu vəziyyət Rusiyada

müşahidə edilmişdir [74, 80]. Dövlət büdcəsinin icrası üzrə kreditor borcları şərti öhdəliklərin strukturuna daxildir, lakin şərti öhdəliklərin tərkibinə zəmanətlər daxildir ki, zəmanətlərin uçotu da olduqca önəmlidir. Zəmanətlərin tərkibinə - qeyri-suveren borclar üzrə dövlət zəmanəti və büdcə sisteminin digər (əyalət, ştat və bələdiyyə) həlqələri üzrə zəmanət, həmçinin dövlət və özəl sektor institutları (inkışaf bankları) üzrə öhdəliklər və müxtəlif formalı borclar (aqrar sektor üzrə borc, kiçik biznesin borcu, əmlak üzrə borc və s.) üzrə dövlət zəmanəti və özəl investisiyalara dövlət zəmanəti daxildir ki, hesablama metodu bu tip öhdəlikləri (şərti öhdəliklər) nəzərə almaqdadır [119]. Bu baxımdan, Azərbaycanda büdcə uçotunda və hökumət sektorunda hesablama metodu əsaslı uçot və hesabatlılıq sisteminin qurulması olduqca vacib bir məsələ olmalıdır.

Üçüncü mərhələdə məxaricin fasiləsiz maliyyələşdirilməsi üçün maliyyə planlaşdırılmasının yerinə yetirilməsinə nail olundu ki, bu alət vasitəsilə dövlət maliyyə resurslarının hərəkəti barədə dəqiq məlumat əldə etməyə başladı. Maliyyə planlaşdırılmasının əhəmiyyəti hər bir ölkə üçün olduqca böyükdür və bu özünü büdcəyə toplanılan gəlirlərin yığılması prosesini sürətləndirməkdə və dövlətin borclanma prosesinin idarə edilməsində göstərir. Büdcə icrasının səmərəli təşkili Maliyyə Nazirliyi tərəfindən müəyyən dövrlər üçün maliyyə planının hazırlanması vasitəsilə reallaşır ki, burada xərclərə tələbat müəyyənləşir, maliyyələşmə və xərc əməliyyatları əlaqəli şəkildə aparılır.

Dövlətin malik olduğu maliyyə vəsaitlərinin vaxtında və düzgün mədaxil və məxaric olunması üzərində nəzarətin olması olduqca vacibdir. Burada ödənişlərin gecikmədən icra olunması, gözlənilən daxilolmaların müvafiq xəzinə hesablarına vaxtında daxil olması, cari hesabda kassa vəsaitlərinin zəruri həcmdə minimal qalığının təmin olunması daima aktual məsələ olmalıdır. Məlumdur ki, beynəlxalq təcrübədə proqnozlaşdırılan xərcləri əhatə edən büdcənin icrası planı hazırlanır ki, bu sənədin mövcudluğu şəraitində xəzinədarlıq kassa planını hazırlaya bilər. Əksər ölkələrin təcrübəsində kassa planlarının tərtib edilməsi ilə adətən xəzinə məşğul olur.

Üçüncü mərhələdə mədaxil və məxaric əməliyyatlarını aparan maliyyə orqanları hər ay təsdiqlənmiş formalar üzrə pul dövriyyəsinə hazırlamağa və Maliyyə Nazirliyinə

təqdim edirdilər. Maliyyə Nazirliyi isə pul dövriyyələri haqqında məlumatların vaxtında təqdim edilməsini və icmallaşdırılmasını reallaşdırmağa başladı. Pul dövriyyələri özünə pul məxarici və pul mədaxili dövriyyəsinə ehtiva edir. Pul dövriyyələri özündə əvvəlki aylarda olan proqnoz və faktiki xərc məbləğləri, sonrakı aylarda isə proqnoz məbləğləri dəqiqliklə özündə əks etdirirdi ki, bu da büdcənin icrasını nəzarətdə saxlamağa tam şərait yaratdı.

Maliyyə Nazirliyi pul mədaxili və pul məxarici dövriyyələrindən başqa eyni zamanda maliyyələşmə üzrə pul dövriyyəsinə də hazırlayıb icmallaşdırırdı. Maliyyələşdirmə üzrə pul dövriyyəsi daxili və xarici maliyyələşdirmə zamanı alınmış borcları, büdcə kəsirini əhatə edirdi. Burada da hər ay üzrə proqnoz məbləğlər faktiki məbləğlərlə müqayisə edilir və kənarlaşmalar müəyyən edilirdi.

Xəzinədarlıq sisteminin üçüncü mərhələsində dövlət borclarının idarə edilməsində maneə yaradan risklərin aradan qaldırılmasına, büdcə təşkilatları tərəfindən yaranan borcların qarşısının alınmasına, gəlir yığan qurumların və maliyyə orqanlarının əməkdaşlığı ilə pul dövriyyələrinin tərtibi əsasında faktiki və proqnoz məbləğlərin müqayisəsilə kassa axınlarının idarə edilməsinə nail olundu.

Xəzinədarlıq sisteminin dördüncü mərhələsində büdcə təşkilatları tərəfindən malların (iş və xidmətlərin) alışı xəzinədarlıqda xəzinə uçotuna qəbul edilməsi təmin edildi. 1 avqust 2000-ci il tarixindən etibarən ölkənin bütün ərazisində tətbiq edilən alışların xəzinədarlıqda uçotunun təmini ilə kassa xərci aparıla bilərdi. Alış sənədi xəzinə tərəfindən qəbul edilmədikdə və uçota alınmadıqda kassa xərcinin aparılması mümkün deyildi. Alış sənədi müvafiq xərclər üzrə əvvəl hazırlanmış və qəbul olunmuş öhdəlik sənədinə əsaslanmaqla hazırlanırdı. Xəzinə artıq malların (iş və xidmətlərin) alışı sənədinin düzgün tərtib edilməsinə, xüsusilə də alış sənədində olan məbləğin qəbul edilmiş öhdəlik limitinə uyğun olmasına ciddi nəzarət edirdi.

Öhdəliklərin və malların (iş və xidmət) alışlarının xəzinə uçotuna qəbul edilməsi demək olar ki, yersiz xərclərin edilməsinin qarşısını almağa kömək etdi və dövlət büdcəsi xərclərinin azaldılmasında bir stimül rolunu oynadı. Burada büdcə təşkilatları tərəfindən alınan mallar, qəbul ediləcək iş və xidmətlər üzrə xərclər artıq qəbul edilmiş öhdəliklərə əsaslanmış olurdu ki, bu da xərclərdən istifadə zamanı kənarlaşmaların

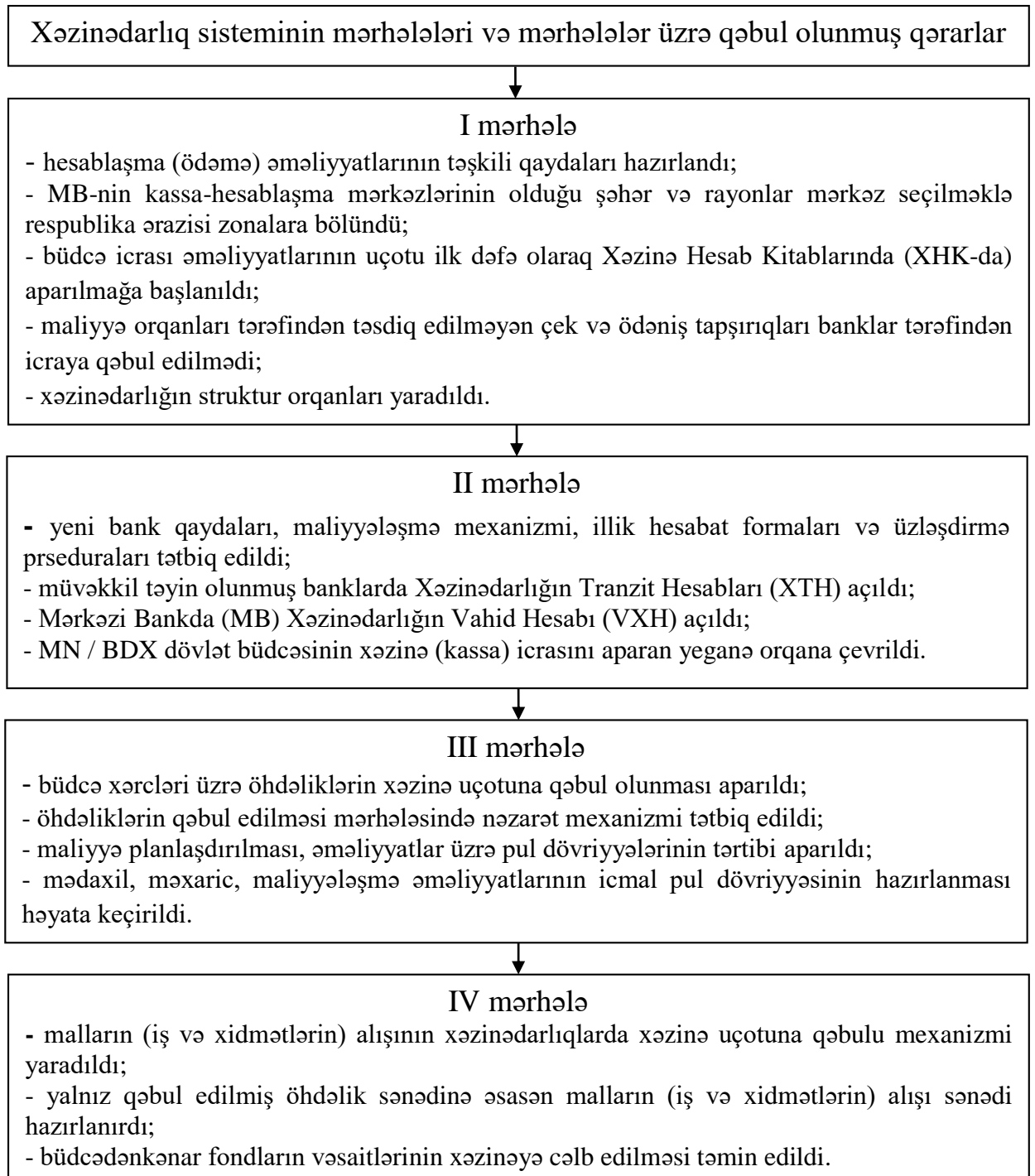
olmasını mümkünsüz etdi. Büdcə təşkilatları xəzinə tərəfindən qeydiyyatda alınmış öhdəliklər əsasında qəbul etdiyi mallara (iş və xidmətlərə) görə əməliyyatın olduğu ay daxilində malların (iş və xidmətlərin) alışı sənədini hazırlayaraq xəzinəyə çatdırırdılar.

Öhdəlik, alış və kassa xərci mərhələləri arasında sıx əlaqələr olsa belə, onların sənədləşdirməsi müxtəlif anlarda baş verirdi. Belə ki, malların (iş və xidmətlərin) alışı sənədinin xəzinə tərəfindən qəbulu üç zəruri şərtədən asılı olaraq yaranırdı :

- alış sənədi qəbul olunmuş öhdəlik sənədindən sonra hazırlanmalı idi;
- alış sənədi malların alındığı hesabat ayı daxilində hazırlanır və uçota alınır;
- alış sənədinin əhatə etdiyi məbləğ həmin dövr üçün əmələ gəlmiş öhdəlik qalığından çox təşkil edə bilməzdi.

Bu mərhələdə tətbiq edilmiş mexanizm Maliyyə Nazirliyinin 28 dekabr 2000-ci il tarixli təsdiq edilmiş “Büdcədən maliyyələşən kredit sərəncamçıları tərəfindən alınan malların, qəbul edilən iş və xidmətlərin xəzinə uçotu haqqında” təlimatına əsaslanmışdır [16]. Büdcə təşkilatları tərəfindən alışların xəzinə uçotunun mexanizmi ilə xəzinədarlıq qəbul edilmiş öhdəliklər üzrə əmələ gələn borclar haqqında vaxtında məlumat əldə edə bilirdi.

Bu mərhələ daxilində ən mühüm addımlardan biri də 2002-ci ildə atılmışdır ki, artıq 2002-ci ildən etibarən büdcədən kənar fondların (DSMF və Dövlət Neft Fondu) büdcələrinin icrası prosesi xəzinədarlıq sistemində inteqrasiya olunmuş və bu fondların vəsaitləri vahid xəzinə hesabına cəlb edilmişdir. Bu addım ölkənin pul vəsaitlərinin əksər hissəsinin xəzinədarlığın nəzarətində olmasına və artıq ölkədə olan pul vəsaitlərinə mərkəzləşdirilmiş nəzarətin olmasına gətirib çıxartdı. Dördüncü mərhələdən sonra xəzinədarlıq sistemində artıq büdcənin xərc icrası alqoritmi quruldu və xəzinədarlıq nəzarətinin sərhədləri müəyyən olundu. Xəzinədarlıq sisteminin hər bir mərhələsində vacib addımlar atılmış, mexanizmlər tətbiq olunmuş və qərarlar qəbul edilmişdir ki, bütün bunları aşağıdakı şəkil vasitəsilə görə bilərik [42]:



Şəkil 2.1.2. Xəzinədarlıq sisteminin formalaşma mərhələləri və mərhələlər üzrə qəbul olunmuş mühüm qərarlar

Mənbə: Maliyyə Nazirliyinin xəzinədarlıq fəaliyyətini tənzimləyən normativ-hüquqi sənədlər toplusuna əsasən müəllif tərəfindən tərtib olunmuşdur.

Xəzinədarlıq sisteminin qurulması ilə büdcənin gəlir və xərc hissələrinin kassa (xəzinə) icrasının tamamilə vahid mərkəzdən, yəni dövlət xəzinədarlığı tərəfindən yerinə yetirilməsinə nail olundu. Burada büdcədən maliyyələşən büdcə təşkilatlarında debitor-kreditor borcların yaranması və faktiki xərclərin həyata keçirilməsi üzrə xəzinə nəzarətini təmin edən mexanizmlər təşkil edildi.

Xəzinədarlığın sonrakı illərdə hüquqi çərçivədə tənzimlənməsi ilə bağlı vacib atılmış addımlardan biri də Maliyyə Nazirliyinin fəaliyyət istiqamətlərinin bazar iqtisadiyyatının tələbləri əsasında qurulması və dövlət maliyyəsi menecmenti sisteminin təkmilləşdirilməsi məqsədilə yaradılmış əsasnamədir. Bu əsasnamə ölkə Prezidentinin 2000-ci il 4 fevral tarixli Fərmanı ilə təsdiq edilmişdir [3]. Bu əsasnamə əsasında dəqiqliklə ilk dəfə xəzinədarlığın əsas vəzifə və funksiyaları, hüquqları təyin olundu [4]. Xəzinədarlıq sisteminin qurulması mərhələlərində qəbul edilərək tətbiq edilən bütün normalar bu əsasnamədə xəzinənin əsas funksiyaları kimi təsbit edildi.

Qeyd etmək lazımdır ki, Azərbaycanda xəzinədarlıq sisteminin qurulmasında beynəlxalq təşkilatların tövsiyələrinə də xüsusi diqqət edilmişdir. Belə ki, 1994-cü ildə Beyəlxalq Valyuta Fondu (BVF) xəzinədarlıq sistemi üçün siyasət və geniş proqram layihəsi üzrə tövsiyələrini bildirmişdir. 1994 və 2002-ci illər arasında isə BVF və Maliyyə Nazirliyinin əməkdaşlığı ilə Azərbaycanda xəzinədarlıq sistemində islahatların aparılması nəticəsində Xəzinədarlıq üzrə İnformasiya İdarəetmə Sisteminin (XIİS) konseptual layihələşdirilməsi aparılmışdır [35]. 2002-ci ilin avqust ayında XIİS layihəsinin Amerika Birləşmiş Ştatlarının Beyəlxalq İnkişaf Agentliyi (BİA), Beyəlxalq Valyuta Fondu və Dünya Bankı tərəfindən maliyyələşdirilməsinin aparılması üçün razılaşma əldə olundu. 2003-cü ilin 7 sentyabr tarixindən BİA Maliyyə Nazirliyində yerləşən mərkəzi xəzinədarlıq və 86 rayon (regional) xəzinədarlıq idarələri üzrə xəzinə əməliyyatlarının kompüterləşdirilməsi üçün “Karana” şirkətini podratçı təyin etdi.

Xəzinədarlıqla bağlı hüquqi tənzimləmə istiqamətində atılmış ən vacib islahat “Büdcə sistemi haqqında“ Qanun (2 iyul 2002-ci ildə imzalanmışdır) hesab edilir ki, bu qanun ölkədə büdcə qanunvericiliyinin ümumi prinsiplərini, büdcə prosesinin əsaslarını və büdcə qanunvericiliyinin pozmağa görə məsuliyyətin növlərini müəyyənləşdirir. Qeyd etmək lazımdır ki, bu qanunun qəbulu büdcə qanunvericiliyi üzrə ikinci islahat olmuşdur. 1992-ci ildən qüvvədə olan “Büdcə sistemi haqqında” Qanun xüsusilə büdcə proseslərini tam əhatə etmədiyi üçün qüvvədən düşmüşdür.

Azərbaycanda 1 yanvar 2003-cü ildən qüvvədə olan “Büdcə sistemi haqqında” Qanunda qeyd edilir ki, dövlət büdcəsi müvafiq icra hakimiyyəti orqanları, onların

tabeliyindəki təşkilatlar tərəfindən dövlət xəzinədarlığı vasitəsi ilə icra edilir və dövlət büdcəsinin kassa (xəzinə) icrası da dövlət xəzinədarlığı vasitəsilə həyata keçirilir [17]. Dövlət xəzinədarlığının öhdəsindəki bütün nağd formada olan pul vəsaitləri onun vahid hesabında müvafiq icra hakimiyyəti orqanı (MN, xəzinədarlıq) tərəfindən təyin edilmiş müvəkkil banklarda yığılır. Vahid xəzinə hesabının idarə edilməsi və vəsaitlərin bu hesabdən silinməsinə sərəncam verilməsi üzrə müstəsna səlahiyyət dövlət xəzinədarlığına aiddir.

“Büdcə sistemi haqqında” Qanunun qəbul edilməsindən sonra bu qanunun tətbiq edilməsi barədə önə çıxan məsələlərin həlli üçün bir neçə hüquqi-normativ aktlar da qəbul edildi. “Büdcə sistemi” Qanunu əsasında Nazirlər Kabinetinin 2004-cü il 24 may tarixində təsdiq edilmiş “Dövlət büdcəsinin tərtibi və icrası Qaydaları” müəyyənləşdi [18]. Bu qaydalar büdcənin tərtibi və icrasının təşkilati, hüquqi və iqtisadi əsaslarının prinsiplərini müəyyən edir. Bu qaydalarda qeyd olunan müddəalar da büdcə qanunvericiliyinin təkmilləşdirilməsinə yönəldilmişdir. Qaydalarda qeyd olunur ki, dövlət büdcəsinin kassa (xəzinə) icrasını dövlət xəzinədarlığı həyata keçirir. Dövlət büdcəsinin kassa icrası çərçivəsində bütün daxilolmalarının xəzinənin cari hesabında yığılması, bu daxilolmaların büdcə təsnifatına uyğun sistemləşdirilmiş şəkildə xəzinə uçotuna alınması təmin edilir. Həmçinin, xərclər üzrə öhdəliklərin qəbul edilməsi və bu öhdəliklərə uyğun realizə edilmiş mal, iş və xidmət satınalmalarının kreditor borcu kimi xəzinə uçotuna qəbulunun təşkili və bu borcların xəzinədarlığın cari hesabından ödənilməsi aparılır.

Xəzinədarlıq sisteminin qurulması ilə bərabər bu sistemin tərkibində yüksək avtomatlaşdırmanın tətbiqi də olduqca vacib məsələlərdən biri idi. Aparılmış islahatların davam etdirilməsini nəzərə alaraq qeyd edək ki, 2006-cı ildən Azərbaycanda xəzinədarlıq sisteminin beşinci mərhələsinə qədəm qoyuldu. Xəzinədarlığın iştirakı ilə büdcə xərclərinin icrası mexanizminin təkmilləşdirilməsi, bu sahədə şəffaflığın əldə olunması, büdcəyə qəbul olunan vəsaitlərin avtomatik uçotunun təşkili, büdcə daxilolmalarından daha səmərəli istifadənin təmin edilməsi üçün, məlumatların qısa zaman kəsiyində emal edilməsi məqsədilə Xəzinədarlıq üzrə İnformasiya İdarəetmə Sisteminin (XIİS) tətbiqinə başlandı. 2006-cı ildə Maliyyə

Nazirliyinin YXO-ları üzrə əməliyyatlar pilot rejimdə XIİS vasitəsilə həyata keçirilməyə başlandı. 2008-ci ildə Maliyyə Nazirliyi və “SAP CIS” şirkəti arasında proqram təminatının optimallaşdırılması üçün müqavilə bağlandı. Dövlət Xəzinədarlığı Agentliyində beynəlxalq təcrübədə geniş istifadə edilən, biznes proseslərinin idarə olunmasında ən mütərəqqi proqram təminatı hesab edilən SAP proqramı əsasında Dövlət Xəzinədarlıq Agentliyinin bir sıra xəzinədarlıq idarələrində “Xəzinədarlıq üzrə İnformasiya İdarəetmə Sistemi” tətbiq edilməyə başlandı.

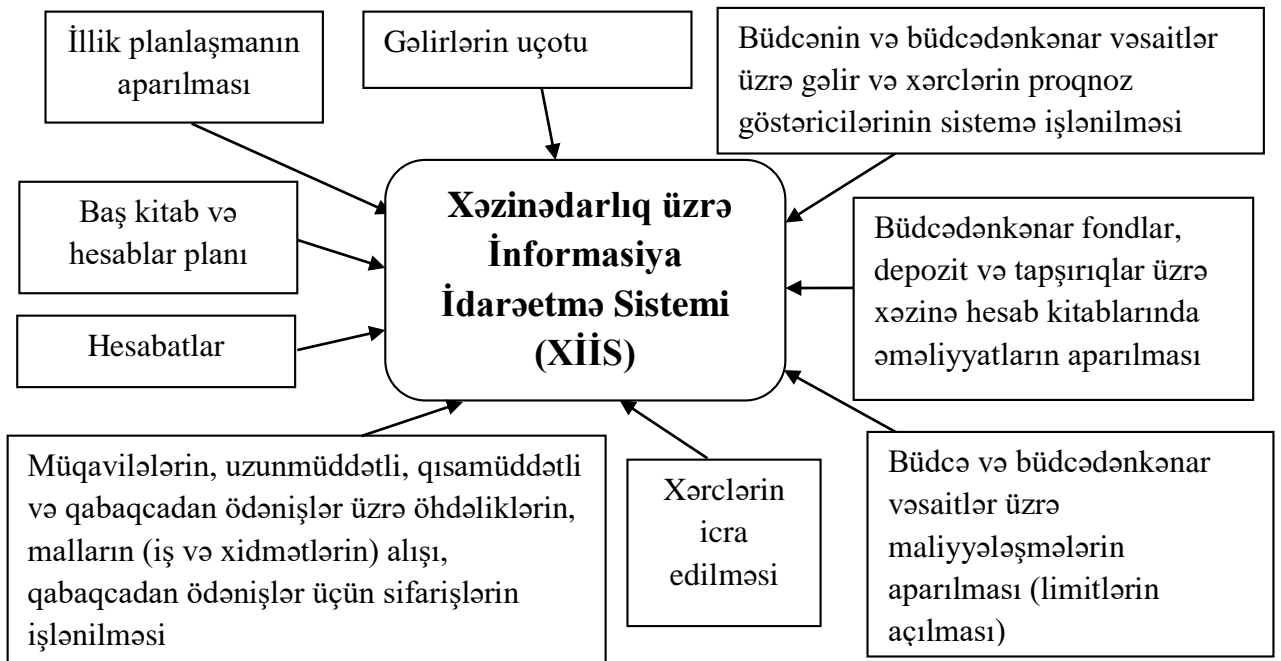
Xəzinədarlıqla bağlı sonuncu hüquqi çərçivədə islahat "Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyinin fəaliyyətinin təkmilləşdirilməsi tədbirləri haqqında" ölkə Prezidentinin 2009-cu il 9 fevral tarixində imzaladığı Fərmanda öz əksini tapmışdır. Bu fərmanla Maliyyə Nazirliyinin yeni strukturu təsdiq edilmiş və yeni yaradılacaq olan agentlik və xidmətlərin əsasnamələri qüvvəyə mindi [14].

Qəbul edilmiş əsasnamədə ifadə edilir ki, dövlət büdcəsinin kassa (xəzinə) icrasını aparan və bu əməliyyatlarının uçotunu qeydə alan, xərclər üzrə dövlətin adından büdcə təşkilatları önündə öhdəlikləri qəbul edən, dövlətə məxsus olan bütün maliyyə vəsaitlərinin vahid mərkəzdən idarə edilməsi, bu vəsaitlərin qəbul edilməsi və təyinatı üzrə xərclənməsi sahəsində cari nəzarəti yerinə yetirən icra hakimiyyəti orqanı şəklində fəaliyyət göstərən Maliyyə Nazirliyinin Dövlət Xəzinədarlığı Agentliyi (DXA) yaradılmışdır. Yeni yaradılmış qurumun fəaliyyəti üzrə ən vacib prioritetlərdən biri də göstərilən xidmətlərin yüksək dərəcədə avtomatlaşdırılması və elektron hökumət daxilində digər dövlət orqanları ilə birbaşa inteqrasiyanın əldə edilməsi idi. XIİS-in tətbiqi Maliyyə Nazirliyinin Dövlət Xəzinədarlığı Agentliyinin təkmilləşdirmə üzrə həyata keçirdiyi maliyyə islahatlarının ən mükəmməl hissəsidir və onun tətbiqi ilə xəzinə xidmətinin keyfiyyətinin yüksəldilməsinə, büdcə xərcləri və daxilolmaları üzrə icra mexanizminin təkmilləşdirilməsinə, həmçinin büdcə təşkilatlarının xəzinə hesablarında aparılan xəzinə əməliyyatlarının real vaxt rejimində izlənilməsinə nail olunmuşdur.

XIİS-in yaradılması ilə bərabər 2011-ci ilin iyul ayından etibarən Bakı şəhəri üzrə bütün vergi daxilolmalarının avtomatik emalı məqsədilə Mərkəzi Bankın Xırda Ödənişlər üzrə Hesablaşma Klirinq Sistemi (XÖHKS) XIİS-lə inteqrasiya olunmuş,

hər iş gününün sonunda bütün vergi daxilolmaları elektron qəbul olunur, avtomatik emal edilərək Dövlət Vergi Xidmətinə ötürülür. 2014-cü ildən milli və xarici valyutada birbaşa xərclərin bu sistemlə icra edilməsinə də başlanılmışdır.

XİİS Azərbaycanda xəzinədarlıq sisteminin növbəti mərhələsi olmaqla büdcə xərclərinin icra mexanizminin təkmilləşdirilməsi, şəffaflığın artırılması, dövlət büdcəsinə qəbul edilən vəsaitlərin avtomatik uçotunun qurulması, büdcə daxilolmalarının daha da səmərəli istifadəsinin təşkili, bu sahədə nəzarətin gücləndirilməsi, məlumatların daha operativ emal edilməsi, habelə maliyyələşmə və bank qaydalarında yeni mexanizmin yaradılmasını özündə birləşdirərək Maliyyə Nazirliyi sistemində tətbiq edilir. XİİS ölkə daxilində mərhələlərlə tətbiq olunmuş və son nəticədə hal-hazırda bütün ölkəni əhatə edir. XİİS-lə bağlı 2013-cü ildə metodiki vəsait yaradılmışdır və bu vəsait Maliyyə Nazirliyinin 13 fevral 2013-cü il tarixli “İ-25”№-li Əmri ilə təsdiq edilmişdir. XİİS-in tətbiqi və istifadəsi aşağıda qeyd edilən mühüm prosesləri özündə əks etdirir [7]:



Şəkil 2.1.3. Xəzinədarlıq üzrə İnformasiya İdarəetmə Sistemi (XİİS) prosesləri

Mənbə: Maliyyə Nazirliyinin 13 fevral 2013-cü il tarixli “İ-25”№-li Əmri ilə təsdiqlənən “XİİS-in tənzimlənməsi üzrə metodiki sənəd” əsasında tərtib edilmişdir.

Büdcənin icrası prosesinin bütün səviyyələrində və mərhələlərində elektron sistemlərlə dəstəklənən paralel tənzimləmə sisteminin tətbiq edildiyi müfəssəl daxili nəzarət mexanizmi də vardır. Azərbaycanda yenicə tətbiq edilən “Büdcə Təşkilatları

üçün Maliyyə və Mühasibat Hesabatı Proqramı (FARABİ)” vasitəsilə kadrlar haqqında məlumatları, əmək haqları və insan resursları ilə bağlı digər funksiyaları birləşdirmək mümkündür. Maliyyə Nazirliyi tərəfindən tərəfindən həyata keçirilən bu layihə Dünya Bankı tərəfindən dəstəklənir.

FARABİ sistemində xəzinədarlığa təqdim olunan sənədlərin yaradılması üçün XIİS ilə mübadilə modulu işlənmişdir. Bu modulun köməyi ilə mal alışı və xidmətlər üzrə xəzinə əməliyyatlarının aparılması prosesində olan sənədlər (müqavilə sənədi, uzunmüddətli öhdəlik sənədi, qabaqcadan ödənişlər üzrə qısamüddətli öhdəlik sənədi, qabaqcadan ödənişlər üçün sifariş sənədi, qısamüddətli öhdəlik sənədi, malların (iş və xidmətlərin) alış sənədi (MAS), kassa xərclərinin sifarişi sənədi) büdcə təşkilatları tərəfindən tərtib edilir. Bu sənədlər müstəqil olaraq və ya əvvəlki sənədlərə istinad etməklə yaradıla bilər. Belə ki, qısamüddətli öhdəlik müqavilə sənədinə və uzunmüddətli öhdəliyə, MAS isə qısamüddətli öhdəliyə istinad edilərək yaradılır. Kassa xərclərinin sifarişi sənədi isə heç bir əvvəlki sənədə istinad edilmədən yaradılır. Beləliklə, büdcədən maliyyələşən təşkilatlar tərəfindən xəzinədarlığa təqdim olunan sənədlər avtomatik olaraq FARABİ sistemində hazırlanır. FARABİ sistemi avtomatik olaraq XIİS üçün ödəniş tapşırığını yerinə yetirmiş olacaqdır [9]. Belə bir sistemin mövcudluğu şəraitində Azərbaycanda olan mərkəzləşdirilmiş xəzinədarlıq sistemindən mərkəzləşdirilməmiş xəzinədarlıq sisteminə keçid üçün ciddi zəmin yaradıla bilər. Belə bir sistemin tətbiqi ilə artıq xəzinənin ödəniş tapşırığına nəzarət etməsi olduqca asanlaşacaqdır.

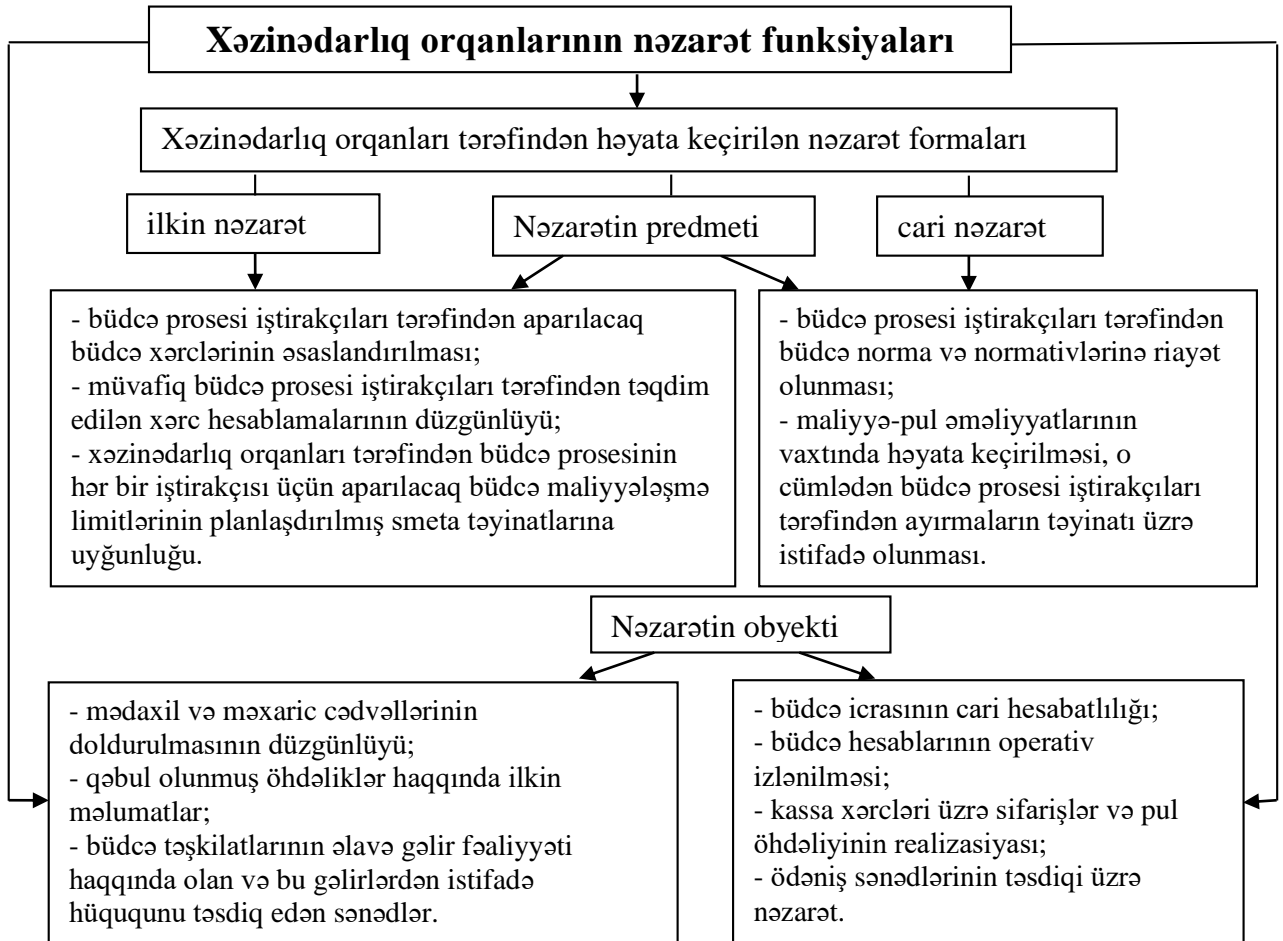
Azərbaycanda yüksək səviyyəli xəzinədarlıq sisteminin yaradılması üçün həyata keçirilən bütün iqtisadi, hüquqi islahatlar son nəticədə kifayət qədər təkmilləşmiş, maneəçilik qabiliyyəti yüksək olan icra və nəzarət mexanizminin yaranmasına şərait yaratmışdır. Xəzinədarlıq nəzarətinin mövcudluğu nəticəsində dövlət büdcəsinin icrasında vəsaitlərin istifadəsi zamanı yaranacaq əksər planlaşdırılmayan mənfi və riskli halların aradan qaldırılmasına nail olunmuşdur.

2.2. Xəzinədarlıq sistemində nəzarətin təşkilinin müasir vəziyyətinin təhlili

Azərbaycanda mövcud olan xəzinədarlıq nəzarəti dövlət maliyyə nəzarəti sistemində vacib yerlərdən birini tutur ki, onun fəaliyyəti ilkin və cari maliyyə nəzarətini həyata keçirərkən reallaşır. Xəzinədarlıq nəzarətinin fəaliyyəti sonrakı maliyyə nəzarəti ilə əlaqəli deyil və maliyyə əməliyyatları başa çatdıqdan sonra hesabat və maliyyə sənədlərini təhlil və təftiş etmək xəzinədarlıq orqanlarının vəzifəsinə daxil deyildir. Eyni zamanda, xəzinədarlıq sistemi büdcə təxsisatları ilə bağlı qərarların qəbulunda iştirak edə bilmir ki, bu da onun dövlət büdcəsinin xərclər üzrə icrası zamanı geniş rolunu məhdudlaşdırır. Yaxşı təcrübələrdə xəzinədarlıq sistemləri adətən büdcənin icrası zamanı, o cümlədən büdcənin xərclər icrasında təxsisatlar üzrə nəzarət funksiyalarına da bəzən sahibdirlər.

Məlumdur ki, xəzinədarlıq nəzarəti ilkin maliyyə nəzarəti çərçivəsində büdcə-maliyyə sferasında yarana biləcək hər hansı neqativ halların əvvəlcədən qarşısını almağa yönəlmişdir. İlkin maliyyə nəzarəti maliyyə resurslarının formalaşdırılması, bölgüsü və istifadəsi aparılmamışdan qabaq həyata keçirilir ki, bu nəzarət birbaşa büdcənin layihələndirilməsi, maliyyə planlaşdırılması, kassa planı və kassa sifarişləri üzrə işlər reallaşan zaman baş verir. Gəlir və xərc smetaları, razılaşdırılmış müqavilələr və s. sənədlərin hazırlanması, baxılması və təsdiq edilməsi ilkin maliyyə nəzarəti mərhələsində baş verir ki, burada xəzinədarlıq orqanlarının iştiraklılığı təmin olunur. Xəzinədarlıq tərəfindən aparılması vacib olan cari nəzarət isə maliyyə əməliyyatları baş verən anda reallaşdırılır, yəni büdcə gəlirləri üzrə daxilolmaların uçotu təşkil edir, o cümlədən təyinatı üzrə istifadə edilməsi nəzərdə tutulan pul vəsaitlərinin xəzinə tərəfindən kassa xərcləri kimi qeydə alınması baş verir. Cari nəzarət büdcə vəsaitlərinin büdcə alıcıları tərəfindən qəbul olunduğu andan etibarən başlanılır, lakin əvvəlcə büdcə vəsaitlərindən istifadə hüququna malik büdcə alıcıları və malları (iş və xidmətləri) çatdıracaq olan satıcılar arasında bağlanmış müqavilələrin qeydiyyatı aparılmalıdır. Pul vəsaitlərinin ayrılması üçün büdcə təşkilatlarının təqdim etdiyi sənədlər düzgün tərtib edilməlidir. Burada smeta sənədi doğru tərtib olunmalıdır ki, büdcə təşkilatlarının

xəzinə hesablarından maliyyələşdiriləcək xərclər icra edilsin. Aşağıdakı şəkil vasitəsilə xəzinədarlığın dövlət büdcəsinin icrasının təşkilində ilkin və cari nəzarəti reallaşdırarkən əsas funksiyalarının nədən ibarət olduğunu görmək mümkündür:



Şəkil 2.2.1. Xəzinədarlıq orqanlarının ilkin və cari nəzarət zamanı təşkil etdiyi nəzarət funksiyaları

Mənbə: Maliyyə Nazirliyinin xəzinədarlıq fəaliyyətini tənzimləyən normativ-hüquqi sənədlər toplusuna əsasən müəllif tərəfindən tərtib olunmuşdur.

Azərbaycanda olan xəzinədarlıq orqanları dövlət büdcəsinin icrasını və büdcənin kassa icrasını yerinə yetirərkən büdcə vəsaitlərinin idarə edilməsi ilə ilkin və cari maliyyə nəzarəti ilə bağlı bütün proseduraları tam həyata keçirir. Xəzinədarlıq nəzərdə tutulmuş büdcəyə əsasən kassa planlarını tərtib edir, büdcə daxilolmalarının xəzinəyə toplanılmasına nəzarət edir, büdcə vəsaitlərindən yararlanmaq hüququ əldə edən orqanların (baş sərəncamçı orqanlar, sərəncamçı orqanlar) vəsaitlərdən nəzərdə tutulmuş həcmdə və təyinatı üzrə istifadəsinə nəzarət edir. DXA büdcə vəsaitlərinin təyinatı üzrə istifadəsində nəzarəti təşkil edən zaman xəzinə hesabları üzrə maliyyələşdirmə apararkən bütün büdcə təşkilatlarına ayrılan vəsaitlərin limitləri

çərçivəsində istifadə hüququ verir.

Qeyd etmək lazımdır ki, beynəlxalq təcrübədə xəzinədarlıq sisteminin dövlət büdcəsinin xərclər üzrə icrası zamanı nəzarəti iki sistem üzrə təşkil edilir [69]: mərkəzləşdirilmiş sistem və mərkəzləşdirilməmiş sistem

Mərkəzləşdirilmiş sistem üzrə dövlət büdcəsinin icrasında demək olar ki, bütün əsas funksiyalar xəzinədarlıq orqanlarının nəzarəti vasitəsilə reallaşır. Büdcə təşkilatları yalnız ödəniş tapşırığının hazırlanmasını idarə edir. Xəzinədarlıq normativ tələblərə uyğun hər bir ödəniş tapşırığını yoxlayır, ödənişləri qeydiyyat alır, vəsaitlərin idarə edilməsini və pul köçürülmələrini vahid xəzinə hesabından həyata keçirir. Mərkəzləşdirilmiş sistemin ən böyük çatışmazlığı onun təşkilinin yüksək dəyərə malik olması hesab olunur. Burada əməliyyatlarda gecikmələrin müşahidə olunması da müşahidə edilir ki, bu da son nəticədə büdcə vəsaitlərinin səmərəli idarə olunmasına müəyyən maneələr yaradır. Mərkəzləşdirilmiş sistemə üstünlük verilməsinin əsas səbəbi büdcə təşkilatlarında mükəmməl, sistemli daxili nəzarət sisteminin mövcud olmaması hesab olunur.

Mərkəzləşdirilməmiş sistem üzrə dövlət büdcəsinin icrası zamanı xəzinə orqanları yox, artıq büdcə təşkilatları ödəniş tapşırığının hazırlanmasında birbaşa məsuliyyət daşıyır. Xəzinədarlıq isə sırf texniki funksiyaları həyata keçirir. Belə ki, xəzinədarlıq ödəniş tapşırıqlarını qəbul edib, onları nizamlayaraq lazım olan vəsaitlərin ayrılmasını təmin edirlər. Mərkəzləşdirilməmiş sistemlər dünyada nadir rast gəlinən sistemlərdir. Bu sistemin yaxşı cəhəti odur ki, xüsusən o cəhətdən ki, əgər ödəniş tapşırıqları düzgün qaydada tərtib edildikdə və hər bir detala diqqət edildikdə xəzinədarlığın yenidən ödəniş tapşırıqlarına nəzarət etməyinə ehtiyac qalmaz. Sonda isə xəzinədarlıq ödənişi bank sistemi vasitəsilə benefisiarlara çatdırır. Burada ödəniş elektron formada, çek və ya pul formasında həyata keçirilir. Mərkəzləşdirilməmiş xəzinədarlıq sistemində xəzinədarlıq orqanlarının əsas funksiyası hökumət ödəniş sisteminə nəzarət etməkdir. Bu ödəniş sisteminin tərkibində büdcə təşkilatlarının hesabları təşkil edilməli, banklarla müqavilələr bağlanmalı, büdcə gəlirləri və xərcləri üzrə kassa (xəzinə) planlaşdırılması dəqiq nizamlanmalıdır. Büdcə təşkilatları ödəniş tapşırığını düzgün tərtib etdiyi halda sənəddə olan ödəniş rekvizitlərinə əsasən, xəzinədarlıq orqanları

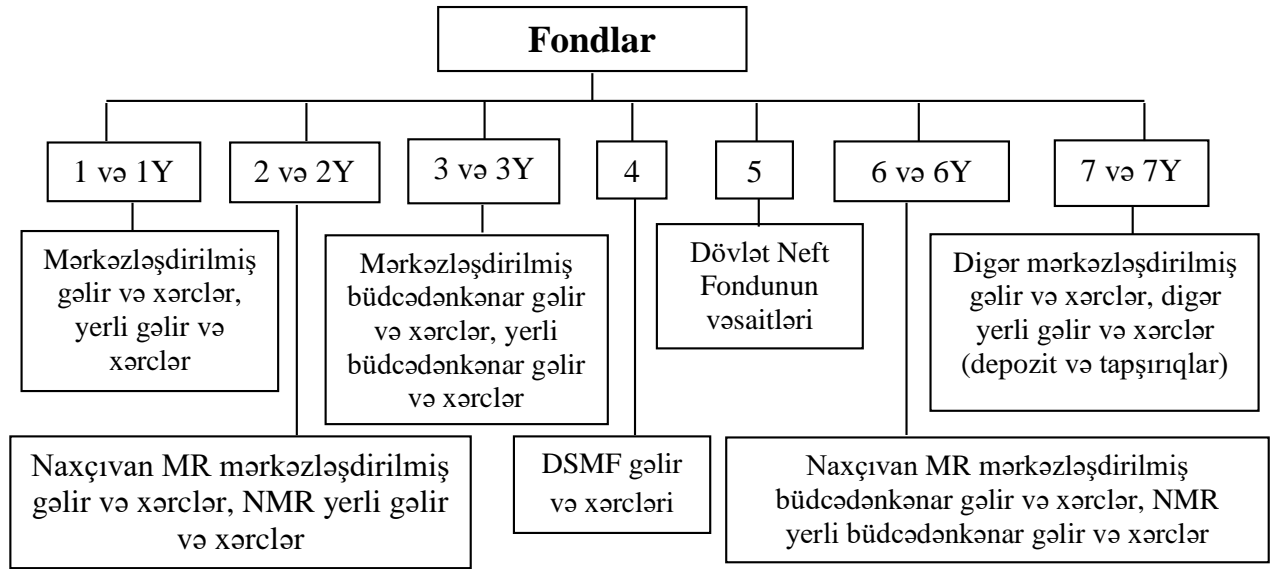
ödəniş sistemindən avtomatik olaraq ödənişləri yerinə yetirəcəkdir. Mərkəzləşdirilməmiş xəzinədarlıq sisteminin təşkil edilməsi ilə büdcə təşkilatlarında daxili nəzarət və hesabatlılıq olduqca yüksək səmərə verəcəkdir.

Azərbaycanda dövlət büdcəsinin xərclər üzrə icrası zamanı xəzinədarlıq sistemi nəzarəti mərkəzləşdirilmiş sistem əsasında yaradılmışdır ki, burada xəzinədarlıq orqanlarının məsuliyyəti olduqca çoxdur. Belə bir yanaşma kifayət qədər düzgün bir yanaşmadır, lakin perspektivdə xəzinədarlıq sistemi nəzarəti mərkəzləşdirilməmiş sistem üzrə inkişaf etdirilərsə, o zaman xəzinədarlıq orqanlarının nəzarət funksiyaları ilə bağlı yükü azalar [26]. Əlbəttə ki, burada büdcə təşkilatları üzrə daxili nəzarət sisteminin inkişafına nail olmaq lazımdır.

Müasir dünyada inkişaf etmiş ölkələr xəzinədarlıq sistemlərində bütün nəzarət funksiyalarını təşkil edilən avtomatlaşdırılmış sistemlər daxilində reallaşdırır. Azərbaycanda da xəzinədarlıq sistemində 2006-cı ildən etibarən tətbiqinə başlanılan avtomatlaşdırma hazırda bütün respublikanı əhatə edir. Xərclərin icra mexanizminin yüksəldilməsi, büdcəyə daxil olan vəsaitlərin avtomatik uçotunun qurulması, büdcə daxilolmaları üzrə səmərəli istifadətəminin təmin edilməsi, məlumatların sürətli emal edilməsi məqsədilə yaradılan Xəzinədarlıq üzrə İnformasiya İdarəetmə Sistemi (XIİS) xəzinədarlıq nəzarətini daha da gücləndirilməsinə xidmət edir.

Hökumət öhdəliklərini cədvəl üzrə vaxtından əvvəl yerinə yetirmək, lazımı səviyyədə nağd vəsaitin təmin olunması istiqamətində XIİS vasitəsilə öhdəlik və ödənişlərə nəzarət etmək imkanı qazanmışdır. Büdcə icrası zamanı xəzinədarlıq öhdəlik və vəsaitlərə nəzarətlə bağlı məsuliyyət daşıyır. Rayon səviyyəsində regional xəzinədarlıq orqanları xəzinədarlığın tabeliyində olan qurumlar kimi fəaliyyət göstərir və öhdəlikləri və ödənişləri XIİS-də həyata keçirirlər. XIİS-də büdcə səviyyəsini bildirmək üçün fond anlayışından istifadə olunur. Bu fondların təşkil edilməsi xəzinədarlığın işini olduqca asanlaşdırmışdır. Bu fondlar proqnozlaşdırılan vəsaitlərin hansı səviyyəyə daxil olacağını, sonradan hansı səviyyədən istifadə olunacağını aşkar göstərir. Xəzinə əməliyyatlarının uçotunun qurulması və hesabatların tərtib edilməsi bu fondlar vasitəsilə reallaşdırılır. Büdcənin tərtibinin iqtisadi mahiyyətinə uyğun olaraq XIİS-də aşağıdakı fondlar mövcuddur və bu fondlar müvafiq rəqəmlərlə

işarələmişdir. Aşağıdakı şəkil vasitəsilə bu fondların necə qruplaşdırılmasını görə bilərik:

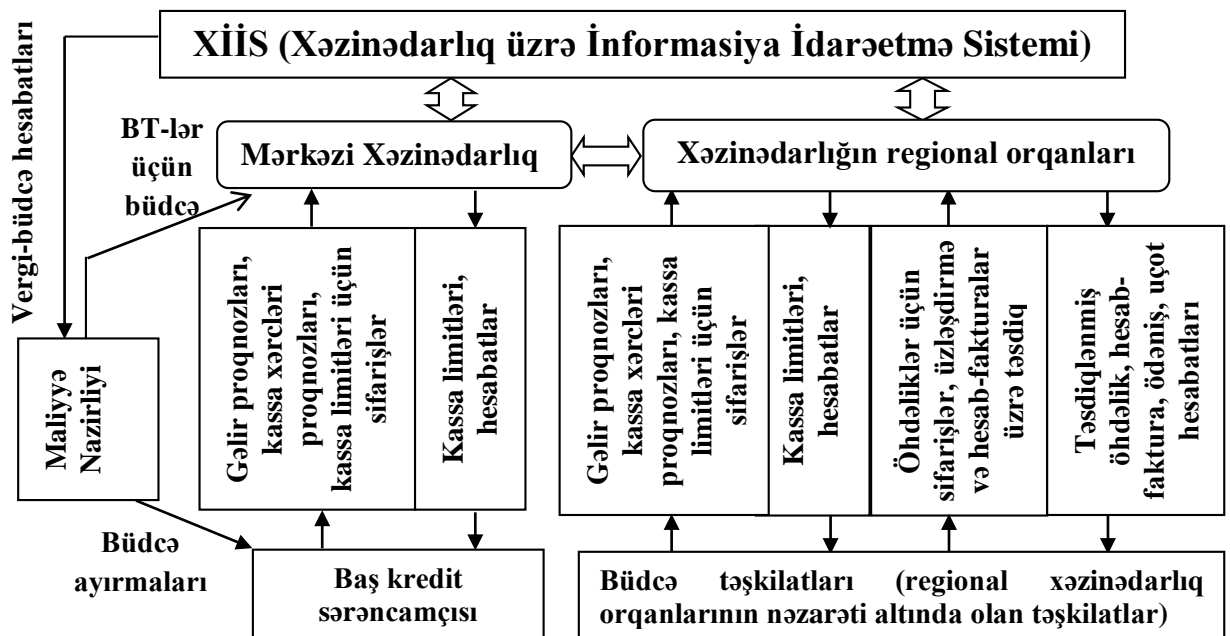


Şəkil 2.2.2. Fondlar və onların tərkibi

Mənbə: https://www.pempal.org/sites/pempal/files/event/attachments/ppt_vugar-abdullayev_rus.pdf məlumatları əsasında hazırlanmışdır.

XİİS vasitəsilə büdcənin idarə edilməsi, büdcə öhdəliklərinin idarə edilməsi, ödənişlərin aparılması, daxilolmaların idarə edilməsi, borcun idarə edilməsi, maliyyə və büdcə hesabatlılığı kimi dövlət maliyyə idarəetməsi funksiyaları üzrə nəzarət təmin olunur. Burada müxtəlif büdcə səviyyələri arasında ümumi planlaşdırma, proqnoz edilən gəlirlər, kassa xərcləri, öhdəliklər, mühasibat uçotu, hesabatlılıq üzrə ciddi informasiya mübadiləsi baş verir.

Kassa xərcləri və daxilolmalara dair hesabatların tərtib edilməsinə və zəruri məlumatların əldə edilməsilə yanaşı, XİİS gələcəkdə aktivlər, borclar və xalis kapital haqqında məlumatların əldə olunmasını təmin edəcəkdir. XİİS həm kassa, həm də hesablama metodunda işləmək üçün konfigurasiya edilə biləcəkdir, lakin ilkin olaraq XİİS kassa metodunun tətbiq edildiyi rejimdə yaradılmışdır. Aşağıdakı şəkil vasitəsilə ilkin olaraq XİİS konseptual modelində xəzinədarlıqla müxtəlif dövlət təşkilatları arasında informasiya mübadiləsinin necə aparılmasını görə bilərik:



Şəkil 2.2.3. XIIS modelində xəzinədarlıqla müxtəlif təşkilatlar arasında informasiya mübadiləsi

Mənbə: https://www.pempal.org/sites/pempal/files/event/attachments/ppt_yugar-abdullayev_rus.pdf
məlumatları əsasında hazırlanmışdır

Bu modeldə Maliyyə Nazirliyi, DXA, xəzinədarlığın regional orqanları, baş kredit sərəncamçıları, büdcə təşkilatları arasında ciddi informasiya mübadiləsi reallaşır ki, burada əsas məsuliyyət Maliyyə Nazirliyinin üzərinə düşür.

Büdcənin təsdiq olunmuş göstəriciləri əsasında Maliyyə Nazirliyi növbəti büdcə ili üzrə onun büdcə təsnifatına uyğun olaraq mənbələr üzrə büdcə gəlirlərinin və xərclərinin rüblük, zəruri hallarda aylıq bölgüsünü müəyyən edir [18]. Gəlir və xərclər üzrə büdcə bölgüsü sənədi əsasında gəlir və xərc haqqında vacib məlumatlar Maliyyə Nazirliyi tərəfindən bir ay ərzində büdcə təşkilatlarına çatdırılır. Büdcə bölgüsü sənədi əsasında büdcə ayırmalarının həcmi müəyyən olmuş təsdiqlənməsi baş verir. Maliyyə Nazirliyi tərəfindən iyerarxiya əsasında düzülmiş bütün büdcə təşkilatlarının, yəni baş kredit sərəncamçıları başda olmaqla, ən aşağı səviyyədə olan büdcə təşkilatlarına çatacaq büdcə ayırmalarının həcmi müəyyən edilir. İlk olaraq Maliyyə Nazirliyinin aparatında olan Vergi Siyasəti və Gəlirlər Şöbəsi tərəfindən gəlirlər üzrə proqnoz göstəriciləri gəlirləri təmin edən orqanlara (Dövlət Vergi Xidməti, Dövlət Gömrük Komitəsi, Neft Fondu, Əmlak Məsələləri üzrə Dövlət Xidməti və s) çatdırılır ki, bu göstəricilər dərhal XIIS-də işlənir.

XİİS-in əsas nəzarət funksiyalarından biri də büdcənin gəlir və xərclərinin proqnoz göstəricilərinin balanslaşdırılmış şəkildə sistemə daxil edilməsi və icrasıdır. İllik büdcə göstəricilərinin aylar üzrə bölgüsünü aparmaq üçün Maliyyə Nazirliyi tərəfindən təsdiq edilən müvafiq ilin dövlət büdcəsinin gəlirləri, xərcləri və kəsinin maliyyələşdirmə mənbələrinin rüblər və aylar üzrə bölgüsündə müəyyən edilmiş aylıq faizlər müvafiq tranzaksiya vasitəsilə asanlıqla sistemə daxil edilir.

İllik planlaşdırmadan əvvəl lazımı büdcə dəyişiklikləri də asanlıqla təmin edilir. XİİS-də büdcədə dəyişikliklərin aparılması deyildikdə təsdiq olunan proqnoz göstəricisi ilə həmin dəyişiklik arasında olan fərqin işlənməsi nəzərdə tutulur. Büdcədə aparılmış dəqiqləşmələr sistemə işləndikdən sonra onların aylar üzrə bölgüsü dərhal aparılır. Büdcənin gəlir və xərcləri üzrə proqnoz göstəriciləri və aylar üzrə bölgü aparıldıqdan dərhal sonra büdcənin illik planlaşması yerinə yetirilir. İllik planlaşmanın mahiyyəti illik büdcənin gəlirləri və xərcləri arasında balansın daima gözlənilməsinin təmin edilməsidir. Burada vacib məqam odur ki, bu balans pozulduğu halda maliyyələşmənin aparılması mümkün olmur.

DXA bütün gəlirlər, xərclər, borc və kreditləşmə maddələri çərçivəsində illik və aylıq kassa proqnozlarını tərtib edir. Kassa limitlərini müəyyənləşdirmək üçün kassa vəsaitləri ən bədbin varianta uyğun proqnozlaşdırılır. Kassa vəsaitləri xəzinə hesablarında artarsa, büdcə təşkilatları üçün kassa limitlərinin artırılması məsələləri yenidən nəzərdən keçirilir. Maliyyələşmənin aparılması üçün əsas amil illik büdcənin balansını təmin edən illik icmal kassa planının tam hazırlanmasıdır.

Maliyyələşmə XHK-lar üzrə birbaşa aparılır. Maliyyələşmələrin aparılması gəlirlərin mövcud olması prinsipi ilə reallaşır. Mərkəzləşdirilmiş xərclərin maliyyələşdirilməsi prosesində gəlir bazasının formalaşması cari ay üçün gəlirin proqnoz göstəricilərinin gəlir sifarişi kimi sistemə daxil edilməsi və təsdiq edilməsini nəzərdə tutur. Yerli xərclərin maliyyələşdirilməsi prosesində gəlir bazası müvafiq rayon (şəhər) üzrə Maliyyə orqanları üzrə faktiki daxilolmalar və DXA-dan ayrılmış dotasiya hesabına formalaşır, yəni burada gəlir sifarişi yaradılması nəzərdə tutulmur.

DXA baş kredit sərəncamçılarından onların tabeliyində olan büdcə təşkilatları üçün növbəti ay üzrə kassa limitlərinin sifarişlərini qəbul edir. Xəzinədarlığın mərkəzi

Göründüyü kimi, vergi və digər ödəyicilərin ödənişləri kommərsiya banklarının tranzit hesablarının köməyilə vahid xəzinə hesabına köçürülür. Bu prosesin özündə Dövlət Vergi Xidmətinin (DXV) məsuliyyəti olduqca böyükdür. Belə ki, vergi orqanları kassa planlaşdırılması apararaq faktiki vergilərin yığılmasını təmin edir. Sonra bu vəsaitləri DVX dərhal kommərsiya banklarının hesablarından vahid xəzinə hesabına köçürürlər. Vergi ödəyiciləri tərəfindən ödənilən əlavə vəsaitlərin geri qaytarılması və ya bu verginin digər vergi növü ilə əvəzləşdirilməsi vergi orqanları vasitəsilə reallaşdırılır. Vahid xəzinə hesabına daxilolmalarla bağlı bütün məlumatları xəzinədarlıq dərhal XIİS-də işləyir və onları qeydə alınır.

Azərbaycanda xəzinənin büdcə sisteminə yönəlmiş dövlət maliyyə nəzarəti fəaliyyəti hazırda ilkin və cari nəzarətin təmin edilməsi ilə məhdudlaşır və belə bir maliyyə nəzarəti xərclərin səmərəliliyinin qiymətləndirilməsinə yönəlmir. Fikrimizcə, xəzinə gələcəkdə xərclərin proqram-məqsədli metodlu planlaşdırılması və icrası zamanı monitorinq və qiymətləndirmə funksiyalarına sahib ola bilər. Məsələ burasındadır ki, Azərbaycanda büdcə prosesinə və xəzinədarlıq sisteminə nəticəsəşli büdcə mexanizminin xüsusiyyətləri və prinsipləri nəzərə alınaraq tətbiq edildikdə, proqramların icrasında iştirak edən nazirliklərin qarşıya qoyulmuş məqsədlər çərçivəsində büdcə vəsaitlərindən istifadəsi nəticə indiqatorları sistemi vasitəsilə qiymətləndiriləcəkdir. Bu yanaşma Xorvatiyanın xəzinədarlıq orqanlarının fəaliyyət istiqamətlərinə daxildir və belə bir funksiya Azərbaycanda xəzinədarlığın funksiyalarına daxil edilə bilər.

Xəzinədarlıq pul vəsaitlərinin vahid xəzinə hesabına daxil olduğu andan etibarən həm əmək haqqı, həm də ödənişlər şəklində olan pul vəsaitlərinin müvafiq olaraq büdcə təşkilatlarına və alıcılara çatdırılmasını XIİS vasitəsilə tənzimləyir. Xəzinədarlıq tərəfindən idarə edilən hər bir valyuta növü üzrə Mərkəzi Bankda Vahid Xəzinədarlıq Hesabı Sistemi (VXHS) də mövcuddur [9]. Xəzinədarlıq əməliyyatlar üçün VXHS-nin alt-hesablarından istifadə edən regional xəzinədarlıq orqanları sistemini idarə edir. Neft fondu və DSMF kimi büdcədən kənar fondlar da VXHS vasitəsilə fəaliyyət göstərir. XIİS VXHS-də məlumatların avtomatlaşdırılmış gündəlik uzlaşdırılmasını təmin edir. VXHS-də vəsaitlərin idarəetmə funksiyalarının tam mərkəzləşdirilməsi

sayəsində, Maliyyə Nazirliyi hökumətin maliyyə əməliyyatları barədə etibarlı məlumat hazırlaya bilir. Azərbaycanda vahid xəzinə hesabının təkmilləşməsi ilə bağlı əsaslı islahatlardan biri gələcəkdə bütün büdcə təşkilatlarının şəxsi xəzinə hesabları üzrə açılmış və bir-birilə əlaqələndirilmiş bank hesabları sisteminin vahid xəzinə bank hesabı üzrə təşkil edilmiş ödəniş sisteminə inteqrasiya edilməsi olmalıdır ki, bu zaman regional xəzinədarlıq orqanlarının aradan qalxması baş verəcəkdir [54]. Digər tərəfdən, Azərbaycanda vahid xəzinə hesabı üzrə pul vəsaitlərinin proqnozlaşdırılması üzrə də islahatlar aparılmalıdır. XIIS-də xərclərlə bağlı büdcə təşkilatlarının təxsisatları üzrə yaradılmış kassa planlarının icrasına nəzarəti həyata keçirən xəzinədarlıq likvidliyin təşkili üçün ayrıca vahid xəzinə hesabı üzrə pul vəsaitləri axınlarının proqnozlaşdırılmasını da aparmalıdır. Müasir xəzinədarlıq sistemlərində xərclərlə bağlı büdcənin icrasında büdcə təxsisatları üzrə yaradılmış kassa planları üzrə əsas nəzarət funksiyalarını birbaşa olaraq büdcə təşkilatları, pul vəsaitləri axınlarının proqnozlaşdırılması funksiyalarını xəzinədarlıq yerinə yetirir [110]. Beləliklə, Azərbaycanda xəzinədarlıq pul vəsaitlərinin proqnozlaşdırılması üzrə geniş funksiyalara sahib olmalı və bu funksiya “büdcənin xərc icrasına nəzarət” prosesindən ayrılıqda realizə edilməlidir.

Büdcə daxilolmaları vahid büdcə təsnifatına uyğun olaraq xəzinədarlıq tərəfindən təsnifatlaşdırılır, uçota alınır və daxilolmaların yığılmasını təmin edən dövlət orqanları ilə qarşılıqlı surətdə dövri olaraq üzləşdirilir və hesabat tərtib edilir. Xəzinədarlığın vahid hesabından aparılmış xərclərin kassa icrası da büdcə təsnifatına uyğun qruplaşdırılaraq uçota alınır və dövlət büdcəsinin icrasına dair dövri hesabatlarla daxil edilir. Beynəlxalq təcrübədə dövlət büdcəsinin icrası üzrə hesabatlar vahid hesablar planı əsasında hazırlanır və bura 3 ən vacib istiqamət daxildir ki, minimum olaraq hökumətlər bunu mütləq nəzərə alır:

- Beynəlxalq Valyuta Fondu (BVF) tərəfindən dövlətlər üçün yaradılmış statistik hesabatlar sistemi (Dövlət Maliyyə Statistika - 1986, 2001, 2014);
- büdcənin icrası üzrə hesabatlılıq (büdcə təsnifatı üzrə bu hesabatlılıq xəzinədarlıq tərəfindən və adətən kassa metodu əsasında hazırlanır);
- büdcə təşkilatları tərəfindən milli və beynəlxalq mühasibat uçotu standartları

əsasında təqdim edilən hesabatlar (əsasən hesablama metodu əsasında).

Beynəlxalq təcrübədə büdcə uçotu çərçivəsində tətbiq edilən hesablar planı dövlətlərin maliyyə hesabatlılığının təmin edilməsi baxımından çox önəmlidir. Əvvəllər ölkələrdə büdcə uçotu və hesabatlılığı çərçivəsində büdcə təsnifatı üzrə hazırlanan hesablar planı mühasibat uçotunun hesablar planına inteqrə edilməmiş idarə edilirdi və belə vəziyyət Azərbaycanda da müşahidə edilmişdir. İnkişaf etmiş xəzinədarlıq sistemlərində adətən büdcənin icrası üzrə "hesablar planı" elə hazırlanır ki, büdcə təsnifatı (əsasən iqtisadi təsnifat) onun əsas komponenti hesab edilir. Əksər ölkələr büdcə uçotunda istifadə edilən hesablar planını hökumətlər üçün vahid statistik hesabat sistemi kimi qəbul edilən Dövlət Maliyyə Statistikasında (DMS) beynəlxalq mühasibat uçotunun prinsipləri əsasında yaradılmış hesablar planına uyğunlaşdırırlar. DMS-də hesablar planı üzrə yeddi müxtəlif istiqamətli seqmentlər (funksional, vəsaitlərin mənbəyi, təşkilati, iqtisadi, layihə, proqram, regional) var ki, çox vaxt ölkələr öz büdcə təsnifatlarının strukturunda olan iqtisadi təsnifat ilə iqtisadi seqmenti uzlaşdıraraq hesablar planını tərtib edirlər. DMS əsasında yaradılan hesablar planının tərkibinə gəlirlər, xərclər, qeyri-maliyyə aktivləri (kapital xərcləri), maliyyə aktivləri, öhdəliklər daxildir. Belə bir hesablar planının mövcudluğu şəraitində büdcənin tərtibi zamanı məsləhət edilən büdcənin strukturu gəlirlər, cari xərclər, kapital xərcləri (qeyri-maliyyə aktivlərinin alınması), büdcə kəsirinin maliyyələşdirilməsi, maliyyə aktivlərinin ixtisarı (azalması), yeni borclar kimi bölmələrdən ibarət olur ki, bütün qeyd edilən hissələr dövlət büdcəsinin icrası üzrə tam hesabatın hazırlanmasına şərait yaradır [87]. DMS üzrə təklif edilmiş hesablar planını təşkil etmək üçün MDB məkanı ölkələri bu istiqamətdə ciddi islahatlar həyata keçirdilər. Bu baxımdan, ölkələrin bir çoxu vahid büdcə təsnifatının strukturunda olan büdcə gəlirləri, büdcə xərclərinin funksional və iqtisadi təsnifatının tərkibini təkmilləşdirməklə nəzərdə tutulan hesablar planına inteqrasiya etdilər. MDB məkanında yalnız Moldova DMS-in tələblərini yerinə yetirməklə demək olar ki, bütün seqmentlər üzrə (yalnız regional seqment xaric olmaqla) büdcə təsnifatının tərkibini təkmilləşdirərək, onun DMS üzrə nəzərdə tutulan hesablar planına inteqrasiyasını təmin etmişdir. Bu baxımdan, Azərbaycanda vahid büdcə təsnifatının strukturunun nəzərdən keçirilməsi və onun tərkibinin yenidən

təkmilləşdirilməsi zərurəti meydana çıxır. Eyni zamanda yeni yaradılacaq (proqram təsnifatı yaradılarsa) təsnifatların da DMS üzrə təklif edilən hesablar planına tam inteqrasiyasına nail olmaq lazımdır [53]. Son dövrlərə kimi Azərbaycan da daxil olmaqla, Rusiya, Tacikistan, Moldova da büdcə təsnifatında yalnız iqtisadi təsnifat müvafiq hesablar planına inteqrasiya olunmuş idi. Azərbaycanda Maliyyə Nazirliyi qərarı ilə biri-birindən ayrılıqda formalaşdırılmış, yəni büdcə təsnifatından büdcə hesabatları, DMS-in tələbləri ilə üst-üstə düşən iqtisadi təsnifat üzrə formalaşdırılmış hesablar planı üzrə maliyyə hesabatları hazırlanır. Maliyyə hesabatları hazırlansa da geniş informasiyanı əhatə edə bilmir, çünki əməliyyatların icrasında kassa metodunun elementlərindən xüsusilə istifadə edilir və bu yanaşma ilə hesablanmış xərclərin dəqiq həcmi müəyyən edilmir. Azərbaycanda gələcəkdə vahid hesablar planının tərkibi mütləq genişləndirilməlidir ki, xüsusilə layihə seqmenti də bu hesablar planının tərkibində yer almalıdır. Layihə seqmenti əsaslı xərclər üzrə ayrılan vəsaitlər üzrə birbaşa və ayrıca büdcə nəzarəti mexanizmləri təmin etməyə şərait yaratmaqla, həm də onların icra olunduqları müddəti də izləməyə şərait yaradır.

Qeyd etmək lazımdır ki, Azərbaycanda yaradılmış XIİS vahid büdcə təsnifatının ən vacib hissəsi olan iqtisadi və funksional təsnifatı tamamilə əhatə edir. XIİS-də iqtisadi təsnifat üzrə birinci sırada gəlirlər, ikinci sırada xərclər, üçüncü sırada qeyri-maliyyə aktivləri, maliyyə aktivləri, öhdəliklər dayanır. Aktivlərin xalis dəyərinin artmasına gətirib çıxaran əməliyyatlar büdcə gəlirləri kimi təsnifləşdirilmişdir. Bura vergilər, sosial ayırmalar, qrantlar, digər gəlirlər daxildir. Aktivlərin xalis dəyərinin azalmasına gətirib çıxaran bütün əməliyyatlar büdcə xərcləri kimi təsnifləşdirilmişdir. Bura əməyin ödənişi, malların (işlərin və xidmətlərin) satın alınması, köhnəlmə, faiz üzrə ödənişlər, subsidiyalar və cari transferlər, qrantlar və digər ödənişlər, təqaüdlər və sosial müavinətlər, digər xərclər daxildir. Qeyri-maliyyə aktivlərinin satın alınması, maliyyə aktivləri ilə əməliyyatlar, öhdəliklər üzrə maliyyə əməliyyatları xərc kimi tanınmır və aktivlərin xalis dəyərində onların heç bir təsiri yoxdur.

Ehtiyatların və ya pul vəsaitlərinin dəyişilməsinə təsir edən əməliyyatlar, mühasibat müxabirləşməsi formasında Baş Kitabın hesablarında öz əksini tapır. Bu hesablara gəlir hesabları, xərc hesabları, öhdəlik və aktivlərin həcm və dəyərinin

dəyişilməsini əks etdirən hesablar, balans hesabları (bu hesablara maliyyə aktiv və öhdəliklərinin, həmçinin qeyri-maliyyə aktivlərinin uçotu üzrə hesablar aid edilir) daxildir. Bu hesablar planı iqtisadi təsnifatı tamamilə əhatə edir. Adətən qeyd edildiyi kimi beynəlxalq təcrübədə hesablar planı əsasən iqtisadi təsnifat əsasında yaradılır ki, bu da iqtisadi təsnifatın büdcə təsnifatında ən vacib təsnifatlardan biri olduğunu göstərir. Aşağıdakı cədvəl vasitəsilə Azərbaycanda XIİS-də Baş kitabın hesablar planının ümumiləşdirilmiş formasına nəzər yetirək [7]:

Cədvəl 2.2.1.
XIİS-də Baş kitabın hesablar planı

Baş kitabın hesabları		
1.	Gəlir hesabları	Nəticə hesabları
2.	Xərc hesabları	Nəticə hesabları
3.	Dəyərin dəyişilməsi hesabları	Nəticə hesabları
4.	Həcmnin dəyişilməsi hesabları	Nəticə hesabları
5.	Balans hesabları	Balans hesabları

Mənbə: Maliyyə Nazirliyinin 13 fevral 2013-cü il tarixli "İ-25" №-li Əmri ilə təsdiqlənən "XIİS-in tənzimlənməsi üzrə metodiki sənəd" əsasında tərtib edilmişdir.

Gəlir, xərc, dəyərin dəyişilməsi, həcmnin dəyişilməsi hesabları nəticə hesablarına aiddir. Növbəti maliyyə ilinə keçdikdə bütün hesablar bağlanır və onların qalığı, son nəticə hesabı olan aktivlərin xalis dəyəri hesabında əks olunur. Dəyərin dəyişilməsi hesabları və həcmnin dəyişilməsi hesabları ilin sonunda aktivlərin xalis dəyəri hesabı ilə bağlanan nəticə hesablarına aid edilir. Dəyər və həcmnin dəyişilməsi hesabları konkret aktiv və öhdəliklərin qiymətləndirilməsi üçün istifadə edilir.

Balans hesabları "yığıcı hesabları" olub, növbəti maliyyə ilinə keçdikdə həmin hesabların son qalığı özlərinə aid edilir. Balans hesablarına qeyri-maliyyə aktivlərinin uçotu hesabı, maliyyə aktivləri, maliyyə öhdəlikləri, nəticə hesablarının bağlanması hesabı, aktivlərin xalis dəyəri hesabı daxildir. Bu hesablarda ilk və son qalıqlar, həmçinin, bütün əməliyyatlar üzrə dövriyyələr öz əksini tapır.

XIİS-də yaradılmış hesablar planı faktiki olaraq ictimai sektor üçün mühasibat uçotunun beynəlxalq standartları (İSBMUS) və hökumətlər üzrə statistik hesabatlar sisteminin (Dövlət Maliyyə Statistika (DMS)) tələblərinə tamamilə uyğundur və onların əsasında yaradılmışdır. Lakin hazırda Beynəlxalq Valyuta Fondu (BVF) tərəfindən Dövlət Maliyyə Statistika (DMS-2014) tərtib edilmiş dövlət sektoru

üçün yeni metodologiyanın yaradılması ilə ölkələr artıq yeni hesablar planını tərtib etməyə başladılar. Fikrimizcə, Azərbaycanda XIİS-də istifadə edilən hesablar planı təkmilləşdirilməli, büdcənin icrasında isə modifikasiya edilmiş kassa metodundan modifikasiya edilmiş hesablama metodundan istifadəyə keçid təmin edilməlidir. Bu baxımdan, beynəlxalq təcrübə üzrə Xorvatiyada istifadə edilən hesablar planının Azərbaycanda tətbiqi büdcənin icrası üzrə hazırlanan hesabatların keyfiyyətliliyini artırma bilər [87]. Azərbaycanda XIİS-də xəzinədarlıq tərəfindən büdcənin icrasında uçot əməliyyatları modifikasiya edilmiş kassa metodu ilə aparılır, lakin büdcə hesabatlılığı kassa metodu əsasında hazırlanır və təqdim edilir. Bu cür uçot metodlarının büdcə uçotu çərçivəsində istifadəsi dövlət büdcəsinin icrası üzrə real vəziyyəti əks etdirmir, ona görə geniş informasiyanı əhatə edən hesabatlılığın təmin edilməsi üçün əməliyyatların uçotunda ən azından modifikasiya edilmiş hesablama metodundan istifadə təmin edilməlidir. Xorvatiyada büdcə uçotu üzrə istifadə edilən hesablar planı olduqca rahatdır və uçot çərçivəsində modifikasiya edilmiş hesablama metodundan istifadə edilir (cədvəl 2.2.2.).

Cədvəl 2.2.2.

Xorvatiyada büdcə uçotu çərçivəsində istifadə edilən hesablar planı

Baş kitabın hesabları		
0.	Qeyri-maliyyə aktivləri	Pul və qeyri-pul əməliyyatları
1.	Maliyyə aktivləri	Pul və qeyri-pul əməliyyatları
2.	Öhdəliklər	Pul və qeyri-pul əməliyyatları
3.	Əməliyyat xərcləri	Pul və qeyri-pul əməliyyatları
4.	<i>Qeyri-maliyyə aktivlərinin əldə edilməsi üzrə xərclər</i>	<i>Pul əməliyyatları (yalnız kassa uçotu)</i>
5.	<i>Maliyyə aktivlərinin əldə edilməsi üzrə xərclər və borcların (kredit ödənişləri) ödənilməsi</i>	<i>Pul əməliyyatları (yalnız kassa uçotu)</i>
6.	Əməliyyat gəlirləri	Pul və qeyri-pul əməliyyatları
7.	<i>Qeyri-maliyyə aktivlərinin satışından daxilolmalar</i>	<i>Pul əməliyyatları (yalnız kassa uçotu)</i>
8.	<i>Maliyyə aktivləri və borclar üzrə daxilolmalar</i>	<i>Pul əməliyyatları (yalnız kassa uçotu)</i>
9.	Xalis aktivlər	Pul və qeyri-pul əməliyyatları

Mənbə: Оптимизация структуры плана счетов / Передовой опыт стран-членов Казначейского Сообщества, PEMPAL (Public Expenditure Management Peer Assisted Learning), 2019 əsasında tərtib edilmişdir.

Maliyyə hesabatlılığının təmin edilməsi fonunda hesablar planının istifadəsilə ölkələr büdcənin icrası üzrə konsolidə edilmiş (birləşdirilmiş) maliyyə hesabatları asanlıqla hazırlaya bilirlər. Xarici ölkələrin təcrübəsi göstərir ki, Azərbaycanda büdcə uçotu çərçivəsində modifikasiya edilmiş hesablama metodundan istifadə etmək daha

məqsədəuyğundur. Belə ki, büdcə uçotunda birbaşa olaraq hesablama metodunun tətbiqi uzun müddət tələb edir və bu metodun tətbiqini çətinləşdirən əsas səbəblərdən biri büdcə daxilolmaları çərçivəsində real pul (nağd pul) vəsaitlərinin dəqiq daxilolma dövrünün (gün, ay) müəyyənləşdirilməsi ilə bağlıdır. Xorvatiyada istifadə edilən hesablar planının strukturu 10 bölmədən ibarətdir və aktivlər və öhdəliklər üzrə kassa metodu ilə hazırlanan büdcə hesabatları hesablama metodu əsasında əldə edilən büdcə məlumatlarından ayrıca göstərilir. Lakin büdcənin icrası üzrə balans hesabatının tərtib edilməsi üçün “0”, “1” və “2” bölməsindən istifadə edilir. Azərbaycanda xəzinədarlıq büdcə üzrə zəruri xərclərin aparılmasını təşkil etmək üçün gəlirlərin uçotunu kassa metodu əsasında aparmaqla pul vəsaitləri haqqında dolğun informasiyaya sahib olur. Lakin Azərbaycanda büdcə xərclərinin icrası hesablama uçot metodunun elementləri əsasında aparılırsa, onda il ərzində məcmu hesablanmış xərclərin ümumi vəziyyəti haqqında informasiya əldə etmək mümkün olacaq və eyni zamanda kreditor borclarını idarə etmək tamamilə asanlaşacaqdır.

Modifikasiya edilmiş hesablama metodunun Azərbaycanda büdcənin icrasında gətirdiyi ən böyük dəyişiklik isə xərclərin tanınması və onların uçotu artıq xərc dövrünün daha erkən mərhələsində, yəni öhdəliklərin (commitment) qəbulu mərhələsi ilə bağlı olacaqdır. Belə ki, xərc dövrü üzrə öhdəliklərin (commitments) qəbulundan sonra maliyyə öhdəliklərinin (financial liabilities) tanınması zamanında uçotun qurulması ilə artıq xərclərin uçotu kassa xərclərinin aparıldığı ödəniş mərhələsində **aparılmayacaqdır** ki, bu yanaşma yeni bir yanaşma hesab edilə bilər.

Fikrimizcə, büdcənin gəlirlər üzrə icrasını kassa metodu ilə aparmağa imkan verən və büdcənin xərclər üzrə icrasında hesablama metodunun tətbiqinə yol açan modifikasiya edilmiş hesablama uçot metoduna keçid etməklə xəzinədarlıq Azərbaycanda büdcənin icrası üzrə daha təkmil büdcə və maliyyə hesabatları hazırlaya bilər. Təklif edilən Xorvatiya modelinin seçilməsini vacib edən əsas şərt bu modelin real olaraq Azərbaycanın xəzinədarlıq sistemində tətbiqi üçün qısa zamanın tələb etməsilə bağlıdır.

Göründüyü kimi, Azərbaycanda xəzinədarlıq nəzarəti təkmilləşdirilmiş avtomatlaşdırma vasitəsilə izlənilir. XIIS Azərbaycan Respublikasının dövlət

büdcəsinin sisteməlik icrasını, kassa və dövlət xərclərinin idarə edilməsini tamamilə asanlaşdırmışdır, lakin nəzarətin daha da təkml olmasl üçün müvafiq islahatların aparılması olduqca zəruridir.

2.3. Dövlət büdcəsi vəsaitlərinin xəzinədarlıq sistemi çərçivəsində idarə edilməsinin mövcud vəziyyətinin qiymətləndirilməsi

Xəzinədarlıq sisteminin tətbiqi nəticəsində büdcə vəsaitlərinin daimi və müvafiq qaydada izlənməsi ilə planlaşdırılan nəticələrin əldə olunması baş verir. Azərbaycanda büdcə quruculuğuna nəzər salaraq görə bilərik ki, büdcə sistemi unitar dövlətin büdcə quruluşunun prinsiplərinə uyğun qurulmuşdur. Dövlət büdcəsi maliyyə sisteminin əsas həlqəsi olduğuna görə maliyyə kateqoriyasına aid olan bütün keyfiyyət cəhətlərini özündə əks etdirir

Aşkardır ki, büdcə vasitəsilə ÜDM-in yenidən bölgüsü baş verir və burada büdcə gəlirlərinin yaradılması ilə nəzərdə tutulan xərcləmələr təşkil edilir. Büdcə mexanizmi vasitəsilə maliyyə vəsaiti toplanarkən və istifadə olunan zaman dövlətlə hüquqi və fiziki şəxslər arasında maliyyə münasibətləri yaranır. Bu maliyyə münasibətləri dövlətin maliyyə-büdcə siyasəti tədbirlər sistemi vasitəsilə tənzimlənir. Büdcə siyasəti ÜDM-in büdcə vasitəsilə istifadə edilən hissəsini tam müəyyən edir, büdcə xərclərinin strukturunu və onun müxtəlif büdcə həlqələri arasında bölüşdürülməsini, büdcə kəsirini, dövlət borcununun idarə edilməsi məsələlərini tam əhatə edir. Neft və neft məhsullarını (xam və ya emal edilmiş şəkildə) daimi ixrac edən, bu təbii resursun qiymətinin dünya bazarında kifayət qədər yüksək olması ilə gəlirlərini uzun dövr faktiki olaraq təbii resurslardan qazanan ölkələrdən biri olan Azərbaycanda neftin iqtisadiyyata gətirdiyi faydalardan əlavə bəzən ciddi problemlərdə də yaranmışdır ki, əksər resurs ölkələri üçün bu vəziyyət xarakterikdir. Resurs ölkələrinin bəzində fiskal məhdudiyətlər və qaydaların tətbiq edilməməsi və bu resurslardan əldə edilən gəlirlərin uzunmüddətli dövr baxımından nəzərə alınmayaraq istifadə edilməsi əslində çox yanlış addım idi.

Müstəqillik əldə etdikdən dərhal sonra qurulmuş bazar iqtisadi modeli çərçivəsində xüsusilə, xam şəkildə olan neft məhsullarını müəyyən edilmiş marşrut üzrə ixrac etməklə Azərbaycan həm nominal şəkildə, həm də real şəkildə iqtisadi artıma nail ola bildi. Birdən-birə yüksək fiskal profisit əldə edən Azərbaycan iqtisadiyyatı külli miqdarda neft dollarları absorbsiya (istehlak və investisiya yolu ilə) etməklə, yeni dövrə qədəm qoydu. Əlbəttə, uzunmüddətli dövr baxımından dövlət investisiyaları məhsuldarlığın artımına şərait yaratsa da, qısamüddətli planda onlar dövlət xərclərini sürətləndirir və real valyuta məzənnəsinə yuxarıya doğru təzyiqləri artırır. Bu baxımdan, lap əvvəldən ölkə iqtisadiyyatında daxili absorbsiyaya təzyiqin azaldılması üçün xərclərin artım tempi aşağıya salınmalı, qeyri-neft iqtisadiyyatının vergi yükü azaldılmalı, qeyri-neft özəl investisiyaların qeyri-neft ÜDM-də payı artırılmalı, inflyasiya səviyyəsi aşağı saxlanılmalı və qeyri-neft ixracının artımı təşkil edilməli idi. ÜDM-in artması ilə xüsusilə, 2000-ci ildən etibarən büdcənin gəlir və xərc göstəriciləri üzrə ciddi artımlar müşahidə edilmişdir. Aşağıdakı cədvəldə ilkin olaraq Azərbaycanda müxtəlif illər üzrə formalaşan büdcə göstəricilərinə nəzər yetirək (cədvəl 2.3.1.) :

Cədvəl 2.3.1.

2006-2020-ci illər üzrə dövlət büdcəsinin əsas göstəriciləri, milyon manatla

Göstəricilər	İllər								
	2006	2008	2013	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Nominal ÜDM	18746,2	40137,2	58182,0	54380,0	60425,2	70337,8	80092,0	81681,0	72432,2
ÜDM-in real artım tempi, %-lə	34,5	10,8	5,8	1,1	-3,1	0,2	1,5	2,2	-4,3
Büdcə gəlirləri	3868,8	10762,7	19496,3	17498,0	17505,7	16516,7	22508,9	24218,1	24681,7
Büdcə gəlirlərinin artım tempi, əvvəlki ilə nisbətə, %-lə	88,2	79,2	12,8	-4,9	0,04	-5,6	36,3	7,6	1,0
Büdcə xərcləri	3790,1	10774,2	19143,5	17784,5	17751,3	17594,5	22731,6	24425,9	26416,3
Büdcə xərclərinin artım tempi, əvvəlki ilə nisbətə, %-lə	77,0	77,0	9,9	95,0	-0,2	-0,9	29,2	7,5	1,1
Büdcə kəsiri (-) və ya profisiti (+)	78,7	-11,5	352,8	-286,5	-245,6	-1077,8	-222,7	-207,8	-1734,6
Büdcə kəsirinin ÜDM-də çəkisi, %-lə	-	0,03	-	0,5	0,4	1,53	0,3	0,3	2,4

Mənbə: Azərbaycan Statistika Komitəsinin materialları əsasında müəllif tərəfindən tərtib edilmişdir.

İlk öncə qeyd edək ki, 2000-ci ildən etibarən ümumi daxili məhsul, dövlət büdcəsinin gəlirləri, dövlət büdcəsinin xərclərinin səviyyəsində əsasən artım tempi müşahidə edilmişdir. Lakin 2009-cu ildə olduğu kimi (qlobal böhranın təsirlərindən

waranmış gerilik) 2015-ci ildə də bu göstəricilərdə geriləmələr müşahidə olunmağa başladı. Əsas səbəblərdən biri kimi 2015-ci ildən etibarən qlobal iqtisadi artımın zəifləməsi və dünya əmtəə (enerji) qiymətlərinin kəskin ucuzlaşması hesab olunmuş və 2016-cı ildə də bu proses davam etmişdir. Beləliklə 2016-cı ildə dünya ölkələri üzrə ÜDM-in real artım tempi 2014-cü illə müqayisədə 0,2% azalaraq 3,2% təşkil etmişdir. Azərbaycan iqtisadiyyatının da qlobal proseslərdən kənar qalmadığını ifadə edərək görə bilərik ki, son nəticədə ölkəmizdə 2014-ci illə müqayisədə 2015-ci ildə ÜDM-dən başqa, büdcə gəlirlərinin və xərclərinin icrasında da azalma olmuşdur. 2017-ci ildə isə ÜDM-in artım tempinə baxmayaraq, xüsusilə büdcə gəlirlərinin icrasında geriləmə olmuş və həm də əvvəlki illərlə müqayisədə həcmi artmış büdcə kəsiri müşahidə edilmişdir. Büdcə kəsiri 2017-ci ildə 1077,8 milyon manat təşkil etməklə ümumi daxili məhsulun 1,53 %-i səviyyəsində olmuşdur. 2018 və 2019-cu illərdə büdcə kəsirində ciddi artım müşahidə edilməsə də, 2020-ci ildə 1734,6 milyon manat büdcə kəsiri olmuş, kəsir ÜDM-in 2,4%-ni təşkil etmişdir.

2018-ci ildə yenidən büdcənin gəlirləri və xərcləri üzrə artımlar müşahidə edilmişdir, lakin burada müəyyən risklər nəzərə alınmalı idi. Belə ki, 2017-ci illə müqayisədə 2018-ci ildə büdcə xərclərinin artım tempi nominal ÜDM-in artım tempini 15,3 faiz bənd üstələmişdir. Dövlət xərcləmələrinin artımı fonunda nominal ÜDM-in artımının zəif olması onu göstərir ki, məcmu təklif artır, lakin onun müqabilində isə tələb hələ də tam formalaşmamışdır. Belə vəziyyətin neqativ təsiri odur ki, bir neçə ildən sonra dövlət nəzərdə tutulan büdcəni azaltmağı lazım bilərsə, onda ÜDM-in həcmində kəskin azalmalar baş verə bilər. Bu baxımdan, Azərbaycanda icra edilən protsiklik büdcə siyasətinin qarşısı alınmalı və yeni büdcə qaydası qəbul edilməli idi. 2018-ci ildə Azərbaycanda yeni büdcə qaydası qəbul edildi və müvafiq müddəalar “Büdcə sistemi haqqında” qanuna əlavə edildi ki, burada əsas məqsəd makroiqtisadi volatillikdən yaxa qurtarmaq üçün hökumət büdcə qaydası vasitəsilə xərcləmələri limitləşdirəcək və bununla da kontrtsiklik büdcə siyasətinə keçid təmin olunacaqdır.

2019-cu il dünyada baş vermiş pandemiya (COVID-19) sonra 2020-ci ildə Azərbaycanda 2019-cu illə müqayisədə ÜDM-in nominal və real ifadədə azalması baş vermişdir. Qeydə alınmış 4,3%-lik real azalma son 25 ildə Azərbaycan iqtisadiyyatında

ən böyük gerilmə olmuşdur. ÜDM-in real ifadədə azalması yalnız 2016-cı və 2020-ci illərdə müşahidə olursa da, 2020-ci ildə meydana çıxan göstərici 2016-cı il üzrə yaranmış gerilmə göstəricisini üstələmişdir.

Dövlət büdcəsinin icrası haqqında hesabatlara nəzər salsaq görürük ki, xüsusilə 1995-2000-ci illər arasında büdcənin icrasında daima kəsir müşahidə edilmişdir. Əsas səbəblər gəlirlərin aşağı səviyyədə olması, planlaşdırmanın lazımı səviyyədə təşkil edilməməsi, xərclər üzərində nəzarət mexanizmlərinin olmaması, dövlət büdcəsi üzrə qanunvericiliyin həmin dövrün tələblərinə cavab verməməsi hesab olunur. 1995-ci ildən etibarən xəzinədarlıq sisteminin mərhələli tətbiqinin başlaması belə mövcud vəziyyətə birdən birə ciddi təsir edə bilməzdi. 1999-cu ilin 18 may tarixində isə “Dövlət büdcəsi haqqında” Azərbaycan Respublikasının xüsusi qanunu qəbul edilmişdir ki, bu qanun “Büdcə sistemi haqqında” ilk qanuna kömək məqsədi daşımışdır. Xəzinədarlıq sisteminin mövcudluğu birinci növbədə maliyyə vəsaitlərinin idarə edilməsi üzrə düzgün maliyyə planlaşdırmasının tətbiqi ilə nəticələndi və burada büdcə kəsirinin ya aradan qaldırılması, ya da kəsirin minimallaşdırılmasına nail olundu. Xəzinədarlıq planlaşdırılmasının aparılması hər il ölkədə qəbul ediləcək olan dövlət büdcəsi haqqında qanuna əsaslanır və bu qanunlarda göstərilmiş dövlət büdcəsinin gəlir və xərc hissələrinin proqnoz göstəricilərinə uyğun olaraq xəzinədarlıq kassa proqnozları verir. Aşağıdakı cədvəl vasitəsilə dövlət büdcəsinin gəlir və xərc hissələrinin proqnozunu və icrasını müqayisə edə bilərik (cədvəl 2.3.2.):

2000-2020-ci illər (21 il) üzrə büdcə icrasını ümumiləşdirərək deyə bilərik ki, dövlət büdcəsi xərcləri təqribən 247,7 milyard manat təşkil etmişsə, büdcə gəlirləri isə təqribən 243,4 milyard manat icra edilmişdir. Bu illər ərzində cəmi büdcə kəsiri isə təqribən 4,3 milyard manat təşkil etmişdir. Lakin proqnoz büdcə üçün bu illər ərzində cəmi büdcə kəsiri təqribən 17,3 milyard manat təşkil etmişdir. 2000-2020-ci illər (21 il) üzrə proqnozlaşdırılan və icra edilən büdcə gəlirləri üzrə profisit (təqribən 3,8 milyard), proqnozlaşdırılan və icra edilən büdcə xərcləri üzrə isə kəsir (təqribən 9,1 milyard) müşahidə edilmişdir.

Cədvəl 2.3.2.

2000-2020-ci illərdə dövlət büdcəsi gəlir və xərclərinin proqnozu və icrası müqayisəsi, milyon manat və % ilə

İllər	Büdcə gəlirləri proqnozu	Büdcə xərcləri proqnozu	Proqnoz fərqi	Büdcə gəlirləri icrası	Büdcə xərcləri icrası	İcra fərqi	Büdcə gəlirləri üzrə icra (faizlə)	Büdcə xərcləri üzrə icra (faizlə)
2000	712,3	808,2	- 95,9	714,6	764,0	- 49,4	100,3%	94,5%
2001	835,0	840,0	- 5,0	784,8	807,5	- 22,7	94,0%	96,1%
2002	956,0	1026,0	- 70,0	910,2	931,8	- 21,6	95,2%	90,8%
2003	1218,4	1284,6	- 66,2	1220,9	1234,5	-13,6	100,2%	96,1%
2004	1503,7	1566,7	- 63,0	1509,5	1502,1	7,4	100,4%	95,9%
2005	2044,4	2203,2	- 158,8	2055,2	2140,7	- 85,5	100,5%	97,2%
2006	3836,8	4024,8	- 188,0	3868,8	3790,1	78,7	100,8%	94,2%
2007	5771,0	6315,0	- 544,0	6006,6	6086,2	- 79,6	104,1%	96,4%
2008	10484,0	11060,6	- 576,6	10762,7	10774,2	- 11,5	102,7%	97,4%
2009	12177,0	12355,0	- 178,0	10325,9	10503,9	- 178,0	84,8%	85,0%
2010	11505,0	12275,3	- 770,3	11403,0	11765,9	- 362,9	99,1%	95,9%
2011	12061,0	12748,0	- 687,0	15700,7	15397,5	303,2	130,2%	120,8%
2012	16438,0	17072,0	- 634,0	17281,5	17416,5	- 135,0	105,1%	102,0%
2013	19159,0	19850,0	- 691,0	19496,3	19143,5	352,8	101,8%	96,4%
2014	18384,0	20063,0	- 1679,0	18400,6	18709,0	- 308,4	100,1%	93,3%
2015	19438,0	21100,0	- 1662,0	17498,0	17784,5	- 286,5	90,0%	84,3%
2016	16822,0	18495,0	- 1673,0	17505,7	17751,3	- 245,6	104,1%	96,0%
2017	16766,0	17941,0	- 1175,0	16516,7	17594,5	- 1077,8	98,5%	98,1%
2018	22149,0	23100,0	-951,0	22508,9	22731,6	-222,7	101,6%	98,4%
2019	23168,0	25190,0	-2022,0	24218,1	24425,9	-207,8	104,5%	97,0%
2020	24124,0	27492,2	-3368,2	24681,7	26416,3	-1734,6	102,3%	96,1%
Cəmi	239552,6	256810,4	-17258,0	243370,4	247671,5	-4301,1		

Mənbə: Maliyyə Nazirliyinin materialları əsasında məllif tərəfindən tərtib edilmişdir.

Göründüyü kimi, əksər illərdə Azərbaycanda proqnozlaşdırılan və icra edilən büdcədə kəsir müşahidə edilmişdir. Büdcə kəsiri bir çox ölkələrdə iqtisadiyyatın zəif olması ilə deyil, əslində iqtisadi siyasətin bir aləti kimi qiymətləndirilməkdədir. Azərbaycanda büdcənin əksər illərdə kəsirlə icra olunmasını da maliyyə siyasətinin nəticəsi kimi qiymətləndirmək olar. Çünki inkişaf etməkdə olan ölkələrdə dövlət, gəlirlərin artırılmasıyla deyil, xərc maddələriylə iqtisadiyyata dəstək verir. Lakin 2009 və 2015-ci il dövlət büdcəsi kəsirlərini, digər illərdən fərqli olaraq dünyada yaranmış iqtisadi vəziyyətlə, 2020-ci ildə genişlənmiş büdcə kəsirini isə dünyanı əhatə edən pandemiya ilə də əlaqələndirmək olar.

Təhlil aparsaq görə bilərik ki, 2015-ci ildə baş vermiş devalvasiyaya qədərki dövr üzrə 2000-ci ilə nəzərən ən böyük icra 2013-cü ildə olmuşdur ki, burada icra olunan

büdcə gəlirləri 27,3 dəfə, büdcə xərcləri isə 25,1 dəfə artmışdır. Büdcənin icrasında olan ən yüksək artım templəri isə 2006-cı və 2008-ci illərdə baş vermişdir. Bu artımın başlıca səbəbi Bakı-Tiflis-Ceyhan neft boru kəmərinin fəaliyyətə başlaması və neftin dünya qiymətindəki olan artımı ilə izah etmək olar.

Büdcə gəlirlərinin təhlilində görünür ki, əksər illərdə büdcə gəlirlərinin icrası proqnozlaşdırılmış rəqəmləri üstələmişdir. 2011-ci ilə nəzər salsaq görmək olur ki, büdcə gəlirləri 130 %-lə icra olmuşdur və bu göstərici büdcə gəlirlərinin icrasında ən yüksək göstərici hesab olunur. Ən aşağı göstərici isə 2009-cu ildə müşahidə olunmuşdur ki, burada büdcə gəlirlərinin icrası 84,8% təşkil etmişdir. Buna oxşar bir vəziyyət 2015-ci ildə də müşahidə olunmuşdur və burada büdcə gəlirləri büdcə proqnozlarına nisbətən 90%-lə icra olunmuşdur. Qlobal və regional iqtisadi böhranlara baxmayaraq həyata keçirilmiş sistemli tədbirlərin nəticəsi kimi 2016-cı ildə dövlət büdcəsi gəlirləri 2015-ci ilə müqayisədə artımla və 104,1% səviyyəsində icra edilmişdir ki, bunu müsbət cəhət kimi qeyd etmək lazımdır.

Büdcə xərclərinin təhlilini aparsaq görünür ki, büdcə xərcləri 2011 və 2012-ci illərdə proqnozlardan daha çox icra müşahidə edilmiş, icra faizləri müvafiq olaraq 120,8% və 120% təşkil etmişdir. Büdcə xərclərinin əksər illərində proqnozlara nisbətən daha az icra faizi müşahidə edilmiş, xüsusilə ən aşağı icra faizləri 2009-cu ildə 85%, 2015-ci ildə isə 84,3% təşkil etmişdir.

Ümumiyyətlə, 2009-cu və 2015-ci illərdə büdcə gəlirləri və büdcə xərcləri üzrə proqnozlaşdırılan göstəricilərin daha az göstəricilərlə icra edilməsinin səbəbi 2009-cu ildə qlobal maliyyə böhranının baş verməsi, 2015-ci ildə isə ölkəmizdə baş vermiş iki devalvasiyanın olması hesab edilir.

2015-ci il devalvasiyasından sonra 2016 və 2017-ci illərdə büdcənin proqnozlaşdırılan və icra edilən gəlir və xərc hissəsində geriləmələr olsa da, 2018-2020-ci illər ərzində əvvəlki qeyd olunan illərlə müqayisədə proqnozlaşdırılan və icra edilən büdcə gəlirləri və xərcləri göstəriciləri üzrə artım müşahidə edilmişdir.

Büdcə xərcləri və büdcə gəlirləri üzrə planlaşdırılma elə aparılmalıdır ki, dövlət büdcəsinin icrasında problemlər müşahidə edilməsin. Bu baxımdan, büdcə planlaşdırılması zamanı büdcə gəlirlərinin həcmnin müəyyənləşdirilməsi zəruri büdcə

xərclərinin həcmi əsasında müəyyənləşməlidir. Ümumiyyətlə, büdcə sistemində planlaşdırılma zamanı ilkin olaraq büdcə gəlirlərinə yoxsa büdcə xərclərinə üstünlük verilməsi məsələsi mürəkkəb bir məsələdir. Büdcə quruculuğunun “yuxarıdan-aşağı” yanaşmasında büdcə planlaşdırılmasının ilkin şərti cəmi büdcə xərclərinin ümumi həcmnin müəyyənləşdirilməsidir [133, s.5]. Xarici təcrübəyə baxsaq görürük ki, Rusiya Federasiyasının Büdcə Məcəlləsində büdcə layihəsi hazırlanan zaman büdcə xərcləri göstəricilərinin ilkin olaraq hazırlanmasına prioritet verilir [57]. Büdcə Məcəlləsinin 169-cu maddəsi göstərir ki, büdcə layihəsi sosial-iqtisadi inkişafa gətirib çıxaran büdcə xərclərinin maliyyələşdirilməsi əsasında aparılır. Yəni, büdcə gəlirləri yalnız zəruri xərcləmələrinin aparılması vasitəsidir. Büdcə xərcləri üzrə planlaşdırılma aparılarkən, ilk öncə xərc öhdəliklərindən (qəbul edilmiş xərc öhdəlikləri (cari il üçün) və qəbul ediləcək (növbəti il üçün) xərc öhdəlikləri) istifadə etmək vacibdir. Məsələn, Fransada büdcə xərclərinin planlaşdırılmasında xərc öhdəliklərindən, xüsusilə istifadə edilir və investisiya xərcləri üzrə xərc öhdəlikləri limitləri uzunmüddətli dövr üçün nəzərə alınır [123, s.11]. Xərc öhdəlikləri üzrə tələb olunan büdcə vəsaitlərinin bir qismi cari ildə, digər qismi isə növbəti ildə istifadə edilir. Xərclərin gəlirlərdən qabaq planlaşdırılması prinsipində əsas hədəf ölkənin iqtisadi, sosial və siyasi vəziyyətinin ehtiyac duyduğu xərcləmələrin təxmin edilməsi və bu xərcləmələri qarşılıyaq mədaxillərin sonradan təsbit edilməsidir [21, s.116]. Azərbaycanın büdcə icrası sistemində olan büdcə göstəricilərinin təhlili göstərir ki, büdcə gəlirləri hər il proqnozlaşdırıldığı kimi yığılır, lakin büdcə xərcləri çox vaxt proqnozlara nisbətən azaldılaraq büdcə gəlirlərinə uyğunlaşdırılır. Büdcənin icrası sistemində səmərəlilik deyilərkən, bu rəqəmlər arasında böyük kənarlaşmanın olmaması nəzərdə tutulmamalıdır. Müxtəlif istiqamətlər üzrə büdcə xərclərinin zəruriliyinin əsaslandırılması və daha sonra planlaşdırılmanın aparılması və daha sonra büdcə gəlirlərinin planlaşdırılması Azərbaycanda büdcə planlaşdırılmasında aparılması vacib olan ən önəmli islahatdır.

Dövlətin xəzinəyə topladığı bütün gəlirlərin və reallaşdırdığı xərclərin nağd formada tarazlığına xəzinənin nağd tarazlığı deyilir. Dövlət bölməsinin bütövlükdə maliyyələşdirilməsi xəzinənin nağd tarazlığı əsasında müəyyən edilir. Çünki təcrübədə

daima xəzinənin nağd tarazlığı ilə büdcə tarazlığı arasında fərq yaranır. Dövlət bölməsinin maliyyələşməsi üzrə ən vacib məsələ xəzinədə toplanılan pul vəsaiti olduğu üçün xəzinənin nağd tarazlığı daha əhəmiyyətlidir. Xəzinə pul vəsaitlərini idarə edərkən iki əsas məqsədə nail olmağa çalışır:

- Dövlətin gəlir və xərclərinin zaman baxımından uyğunlaşdırılması. Məsələn, yanvar ayı adətən gəlirlərin aşağı, xərclərin isə daha yüksək olduğu aydır. Bu ayda xəzinə borclanır, gəlirin yüksək, xərcin aşağı olduğu aylarda isə bu borcları ödəyir.

- Dövlətin gəlir və xərclərinin məkan baxımından uyğunlaşdırılması. Məsələn, müxtəlif regionlarda toplanan dövlət gəlirlərinin, ilk növbədə o regionun xərclərinin ödənilməsində istifadə edilməsi, qalan hissənin isə digər regionların ehtiyacları üçün transfer edilməsi.

Dövlət büdcəsinin icra göstəriciləri bilavasitə büdcənin xəzinə (kassa) icrası göstəricilərindən asılı olaraq meydana gəlir. Xəzinədarlıq büdcənin kassa icrası zamanı gəlir və xərclərinin tarazlığına daima nail olmağa çalışsa da, bu həmişə mümkün olmur və bəzən burada kəsir meydana gəlir. Kassa icrasında kəsirin baş verməsi əvvəlcədən xəzinənin nəzarətində təsbit edilir və bu problemlər əlavə vəsaitlərin cəlb edilməsi ilə aradan qaldırılır. Bu mənada aşağıdakı cədvəl vasitəsilə Azərbaycanda 2018, 2019 və 2020-ci illərdə aylar üzrə büdcənin gəlir və xərclərinin kassa (xəzinə) icrasında yaranan göstəriciləri müqayisə edə bilərik (cədvəl 2.3.3.):

Cədvəl 2.3.3.

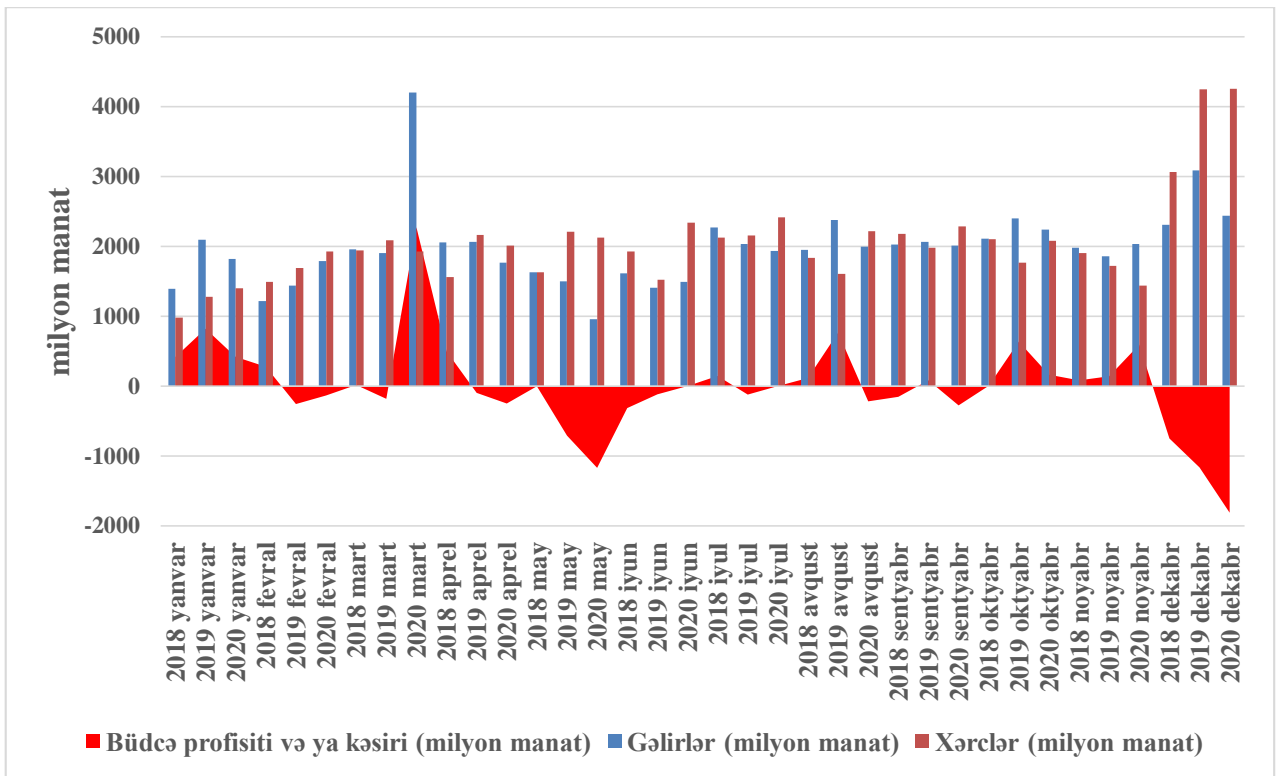
2018, 2019 və 2020-ci illərdə dövlət büdcəsi gəlir və xərclərinin xəzinə (kassa) icrası, milyon manatla

İllər	Gəlirlər (milyon manat)	Gəlirlərin aylar üzrə çəkisi, faizlə	Xərclər (milyon manat)	Xərclərin aylar üzrə çəkisi, faizlə	Büdcə profisiti və ya kəsiri
2018 yanvar	1393,2	6,2	976,5	4,3	416,7
2019 yanvar	2097,1	8,7	1276,7	5,2	820,4
2020 yanvar	1821,0	7,4	1403,2	5,3	417,8
2018 fevral	1216,4	5,4	1493,1	6,6	276,7
2019 fevral	1435,8	5,9	1693,1	6,9	-257,3
2020 fevral	1792,1	7,3	1927,0	7,3	-134,9
2018 mart	1953,7	8,7	1938,4	8,5	15,4
2019 mart	1906,7	7,9	2089,3	8,6	-182,6
2020 mart	4197,8	17,0	1924,4	7,3	2273,4
2018 aprel	2056,5	9,1	1557,9	6,9	498,6
2019 aprel	2063,8	8,5	2161,4	8,8	-97,6
2020 aprel	1763,3	7,1	2013,0	7,6	-249,7
2018 may	1625,5	7,2	1628,4	7,2	-2,9
2019 may	1495,9	6,2	2205,6	9,0	-709,7
2020 may	953,9	3,9	2124,7	8,0	-1170,8
2018 iyun	1615,0	7,2	1929,9	8,5	-314,9
2019 iyun	1406,4	5,8	1524,9	6,2	-118,5
2020 iyun	1494,7	6,1	2338,5	8,9	-843,8
2018 iyul	2269,8	10,1	2125,0	9,3	144,8
2019 iyul	2029,8	8,4	2151,7	8,8	-121,9
2020 iyul	1937,6	7,9	2411,8	9,1	-474,2
2018 avqust	1951,7	8,7	1836,4	8,1	115,3
2019 avqust	2374,8	9,8	1609,4	6,6	765,4
2020 avqust	1994,2	8,1	2213,2	8,4	-219
2018 sentyabr	2026,5	9,0	2180,4	9,6	-153,9
2019 sentyabr	2061,0	8,5	1978,5	8,1	82,5
2020 sentyabr	2009,9	8,1	2286,3	8,6	-276,4
2018 oktyabr	2107,1	9,3	2103,9	9,3	3,2
2019 oktyabr	2402,6	9,9	1766,2	7,3	636,4
2020 oktyabr	2242,8	9,1	2079,9	7,9	162,9
2018 noyabr	1982,1	8,8	1900,2	8,4	81,9
2019 noyabr	1858,3	7,7	1718,5	7,0	139,8
2020 noyabr	2033,7	8,2	1440,7	5,5	593
2018 dekabr	2311,4	10,3	3061,5	13,5	-750,1
2019 dekabr	3085,9	12,7	4250,6	17,5	-1164,7
2020 dekabr	2440,7	9,9	4253,6	16,1	-1812,9

Mənbə: Azərbaycanın Hesablama Palatasının məlumatları əsasında müəllif tərəfindən tərtib edilmişdir.

Cədvəldən görünür ki, 2018-ci ildə xəzinədarlıq tərəfindən aparılmış dövlət büdcəsinin kassa (xəzinə) icrası üzrə ilin 7 ayında isə dövlət büdcəsinin gəlirləri xərclərdən çox olmuş, 5 ayda isə xərclər gəlirləri üstələmişdir. Belə ki, büdcə yanvar,

mart, aprel, iyul, avqust, oktyabr və noyabr aylarında profisitlə, digər bütün aylarda isə kəsirlə icra edilmişdir. 2019-cu ildə büdcənin kassa icrası göstərir ki, yanvar, aprel, may və dekabr aylarında büdcə xərcləri gəlirləri üstələmiş və kəsir yaranmış, digər aylarda isə profisit müşahidə edilmişdir. 2020-ci ildə büdcə gəlirlərinin və xərclərinin müvafiq olaraq 48,7% və 44,4%-i ilin birinci yarısında, 51,3% və 55,6%-i isə ilin ikinci yarısında icra olunmuşdur. Büdcənin gəlir və xərclərinin aylar üzrə icrasının təhlili göstərir ki, yanvar, mart, oktyabr və noyabr aylarında gəlirlər xərclərdən daha çox olmuş, digər aylarda isə əks meyil müşahidə edilmişdir.



Şəkil 2.3.1. Dövlət büdcəsinin gəlir və xərclərinin aylar üzrə icrası, milyon manatla

Mənbə: Qrafik Azərbaycanın Hesablama Palatasının materialları üzrə müəllif tərəfindən tərtib edilmişdir.

Büdcənin kassa icrasının təhlilindən görünür ki, aylar üzrə büdcənin gəlir və xərc hissələrinin balanslılığının təmin edilməsində müəyyən problemlər müşahidə edilmişdir ki, bu vəziyyətin özü yaxşı vəziyyət hesab edilməməlidir. Digər tərəfdən, dekabr ayı üzrə müqayisə olunan hər üç ildə gəlirlər və xüsusilə də, xərclər hissəsi üzrə göstəricilərin digər aylar üzrə göstəriciləri üstələməsi onu göstərir ki, dekabr ayı büdcənin icrasında ən gərgin dövr hesab edilir. Büdcə xərcləmələrindəki belə qeyri-proporsionallıq əsassız olaraq debitor borclarının yaranmasına, büdcə xərcləmələrində səmərəliliyin aşağı düşməsinə səbəb olan haldır. Fikrimizcə, büdcə xərcləri

göstəricilərinin bu şəkildə «şişməsi» riskli bir haldır və bu halın yaranmasının səbəbi büdcənin xəzinə icrası ilə bağlı planlaşdırmanın lazımı aparılmaması və xərclərin zərurilik dərəcəsinin lazımı şəkildə qiymətləndirilməməsi hesab edilməlidir. Əksər illər ərzində büdcə xərclərinin təqribən **30%-i** son rübdə, yəni, oktyabr, noyabr və dekabr aylarında icra edilir ki, bu da digər aylarla müqayisədə proporsiyanın ciddi pozulması anlamına gəlir. Bunun əsas səbəblərindən biri büdcədə investisiya xərclərinin böyük paya sahib olması və investisiya xərclərinin əsasən böyük hissəsinin son aylarda xərclənməsi praktikası ilə bağlıdır. 2018-ci illə müqayisədə, 2019-cu və 2020-ci ildə yenidən son rübdə icra edilmiş vəsaitlərin cəmi məbləğdə xüsusi çəkisi yüksək olmuş və xüsusilə, xərclər dekabr ayında digər aylarla müqayisədə daha çox icra edilmişdir (Əlavə 5).

Xarici təcrübədə büdcə xərclərinin aylar üzrə proqnozlaşdırılmasında daha çox iki metod istifadə edilir. Birincisi, büdcə xərclərinin aylar üzrə normativləşdirilməsi metodudur ki, bu metodu istifadə edən ölkələrdə aylar üzrə xüsusi normativlər müəyyənləşdirilir və büdcə ayırmaları zamanı həmin normativlər əsas götürülür. Bu yanaşma ilə aylar üzrə vahid deyil, proporsional normativlər tətbiq edilir. Məsələn, maliyyə ilinin birinci ayı və həm də yay aylarında daha aşağı normativlər müəyyənləşdirilir. İkinci metodda isə büdcə xərcləri rüblər üzrə limitləşdirilir. Bu metodda rüblər üzrə büdcə ayırmaları üçün maksimum limitlər tətbiq edilir və bu hədlər çərçivəsində maliyyələşdirilmənin aparılmasına qərar verilir. Büdcədə profisit yaranarsa, həmin vəsaitlər yeni maliyyə ilinin ümumi büdcəsinin gəlir hissəsinə daxil edilir. Məsələn, əgər hər hansı nazirlik üçün ayrılmış büdcədə xərclənməmiş qalıq vəsait yaranarsa, bu vəsait artıq növbəti ilin büdcəsində həmin qurumun deyil, bütövlükdə dövlət büdcəsinin gəlirlər hissəsinə aid olunur. Ümumiyyətlə, büdcə xərcləmələri üzrə maliyyə ilinin son aylarında müəyyən artımın olması normal bir haldır. Lakin diqqət yetirilməli olan məqam bu artımın öncəki aylara nisbətən neçə dəfə olmasıdır. Azərbaycanda büdcənin icrası üzrə son illərin təcrübəsi göstərir ki, son rübdə icra edilən büdcə xərclərinin payı əvvəlki rüblər üzrə icra edilən ümumi xərc payını bəzən kəskin üstələyir ki, büdcə xərcləmələrindəki belə qeyri-proporsionallıq büdcə vəsaitləri üzrə səmərəsiz istifadəyə gətirib çıxara bilər.

Büdcənin icra edilməsi mərhələsi mövcud olan vahid büdcə təsnifatını əhatə edir və ona əsaslanır. Bu icra prosesində icra hakimiyyəti orqanları, maliyyə və vergi orqanları, kredit təşkilatları, hüquqi və fiziki şəxslər, vergi ödəyiciləri və büdcə vəsaiti alanlar iştirak edirlər. Məlum olduğu kimi, büdcə gəlirlərinin formaları və xərc istiqamətləri bir-birindən tamamilə fərqlənir. Gəlir və xərclərin hesablanması zamanı bu gəlir və xərclərin müəyyən prinsiplər vasitəsilə təsnifləşdirilməsi baş verir. Büdcələrin icrası haqqında hesabatı yaratmaq və büdcə səviyyələrinin bütün göstəricilərini müqayisə etmək üçün ölkəmizdə “Vahid büdcə təsnifatı” tətbiq edilir və bu təsnifat “Büdcə sistemi haqqında” qanunun 4-cü maddəsinə uyğun olaraq Nazirlər Kabinetinin 2004-cü il 6 oktyabr 149 nömrəli qərarına əsasən təsdiq edilmişdir [6]. Büdcə təsnifatında büdcə sisteminin bütün müxtəlif səviyyəli büdcələrinin gəlir və xərclərinin kodlarla qruplaşdırılması aparılır və burada büdcə kəsinin maliyyələşdirilməsi mənbələri də öz əksini tapır. Büdcə təsnifatı elə bir şəkildə qurulmalıdır ki, göstəricilərin qruplaşdırılması ilə büdcə xərcləri, daxili və xarici borclar və s. haqqında tam təsəvvür əldə edilsin.

Qeyd etmək lazımdır ki, ilk dəfə Maliyyə Nazirliyi 1993-cü ildə büdcə gəlirləri və büdcə xərclərinin funksional, iqtisadi və inzibati (təşkilatlar üzrə) təsnifatını hazırlamışdır. Nazirlər Kabineti tərəfindən təsdiq edilən qərarla (6 oktyabr 2004-cü il tarixdə) Azərbaycanda 2005-ci ildən qüvvədə olan “Vahid büdcə təsnifatı”nın tərkibi aşağıdakı kimi müəyyənləşdirilmişdir:

- funksional, büdcə sisteminə daxil olan büdcələrin funksiyalar üzrə xərclərinin qruplaşmasından ibarətdir;
- iqtisadi, bütün səviyyəli büdcələrin iqtisadi məzmununa görə qruplaşdırılmasıdır ki, bu təsnifat əvəzsiz və qaytarılmaq şərti ilə büdcələr tərəfindən aparılan ödənişlərdən ibarətdir;
- inzibati (təşkilati), dövlət büdcəsi vəsaitlərinin baş sərəncamçıları üzrə bölgüsünü əks etdirən qruplaşdırılmasıdır.

Vahid büdcə təsnifatının strukturu və tərkibi Maliyyə Nazirliyi tərəfindən müəyyən edilir ki, burada da Beynəlxalq Valyuta Fondunun Dövlət Maliyyə Statistikasının (DMS) tərtibi qaydaları adlı sənədində əks edilən standartlara istinad edilir. Hal-

hazırda Azərbaycanda mövcud olan bu üç təsnifatdan başqa beynəlxalq təcrübədə geniş yayılmış büdcə proqramları təsnifatından istifadə edilmir. Bu təsnifat qəbul edilərsə özünə proqram və alt - proqram səviyyəsini daxil edəcəkdir [125, s.2]. MDB məkanı ölkələrində bu təsnifat artıq yaradılmışdır və tətbiq edilir. Bəzi ölkələrin büdcə təsnifatında yuxarıda göstərilənlərdən əlavə «Büdcə kəsirinin maliyyələşdirilməsinin daxili və xarici mənbələrinin təsnifatı» və «Daxili və xarici dövlət borcları növlərinin təsnifatı» da öz əksini tapmışdır [43, s.253]. Azərbaycanda büdcə vahid təsnifatının tərkibində ayrıca olaraq proqram təsnifatı ilə yanaşı, həm də büdcə kəsirinin maliyyələşdirilməsi mənbələrinin və dövlət borcları ilə bağlı olan təsnifatın yaradılması da fikrimizcə, məqsədəuyğun hal hesab edilə bilər.

Dövlət büdcəsinin gəlirlər üzrə icrası zamanı yığımlar Dövlət Vergi Xidməti (DVX), Dövlət Gömrük Komitəsi və digər orqanların nəzarəti ilə təmin edilir. Xəzinədarlıq işə daxilolmaların vahid xəzinə hesabına tam və vaxtında yığılmasına nəzarət edir ki, sonradan bu vəsaitlərin müxtəlif səviyyəli büdcələr arasında bölüşdürülməsi və uçotu da məhz xəzinə tərəfindən reallaşır.

Büdcə gəlirləri, büdcədən kənar dövlət fondlarının gəlirləri, büdcə kəsirinin maliyyələşdirilməsi üçün bütün daxilolmalar xəzinədarlığın tranzit və cari bank hesablarına mədaxil edildikdə, həmin vəsaitlər icra olunmuş hesab edilir. Büdcə təsnifatına uyğun olaraq büdcə daxilolmaları xəzinə tərəfindən təsnifatlaşdırılır, uçota alınır və daxilolmaların yığılmasını aparan dövlət orqanları ilə dövri olaraq üzləşdirilir və hesabat tərtib edilir. Büdcə gəlirlərini təmin edən orqanlar və bu orqanların büdcə icrasında payını ifadə edən göstəriciləri aşağıdakı cədvəl vasitəsilə müqayisə edə bilərik (cədvəl 2.3.4.).

Bildiyimiz kimi, büdcənin gəlir mənbəyi əsasən vergi daxilolmalarından, neft fondundan olan transferlərdən, Gömrük Komitəsindən olan daxilolmalardan və sair mədaxillərdən ibarətdir. Mədaxil mənbələrində vergi gəlirləri və neft fondundan olan transferlərin payı daima üstünlük təşkil etmişdir. Dünya üzrə neft hasilatının artması, təklifin tələbi üstələməsi ilə neft və neft məhsullarının qiymətləri 2014-cü ilin ortalarından etibarən kəskin aşağı düşməyə başlamışdır.

Cədvəl 2.3.4.

2015-2020-ci illər üzrə Azərbaycan Respublikasının dövlət büdcəsi gəlirlərinin icrasına dair məlumat, milyon manatla

Büdcə gəlirlərini təmin edən orqanlar	2015	2017		2018		2019		2020	
	icra	plan	icra	plan	icra	plan	icra	plan	icra
Dövlət Vergi Xidməti o cümlədən:	7118,3	7645,0	6973,5	7380,0	7415,5	7316,0	7672,3	7190,0	7387,2
ARDNŞ-in vergi ödənişləri,	1409,5	-	1317,5	-	1425,1	1450,0	1409,3	1450,0	1198,4
Hasilatın pay bölgüsü üzrə mənfəət vergisi	680,4	-	467,0	-	1016,4	886,0	831,0	730,0	603,7
Dövlət Gömrük Komitəsi	1591,7	2250,0	2608,8	3190,0	3434,1	3702,0	4408,6	3830,0	3938,2
Əmlak Məsələləri Dövlət Xidməti	7,6	8,0	8,7	8,0	9,9	8,0	11,4	8,0	10,3
Dövlət Neft Fondundan transferlər	8130,0	6100,0	6100,0	10966,0	10959,0	11364,3	11364,3	11350,0	12200,0
Digərləri (büdcədən kənar daxilolmalar və sair daxilolmalar)	650,4	-	825,7	-	690,4	785,7	761,5	904,0	1146
Büdcə gəlirləri	17498,0	16766,0	16516,7	22149,0	22508,9	23168,0	24218,1	24124,0	24681,7
Neft sektorundan daxilolmalar	10220,0	-	7884,0	-	13400,5	13700,3	13604,6	13990,0	14002,1
Büdcə gəlirlərində neft sektorunun payı, %-lə	58,4	-	47,7	-	59,5	-	56,2	-	56,7

Mənbə: Cədvəl Azərbaycanın Hesablama Palatasının materialları əsasında tərtib edilmişdir.

Neft sektorundan gələn gəlirlərin azalması fonunda neft fondundan dövlət büdcəsinə daxil olan vəsaitlərin həcmi də azalmışdır ki, belə bir vəziyyət büdcə gəlirlərinin azalmasına yol açmışdır. Bu baxımdan, dövlət büdcəsinin digər mədəxil mənbələrinin artırılması üzrə davamlı iqtisadi islahatlar aparılmalı və neft gəlirlərinin iqtisadiyyatda dominant rolunun azaldılmasına nail olunmalıdır.

Büdcə gəlirlərini təmin edən əsas orqanlardan biri olan neft fondundan 2015-ci ildə 8130,0 milyon manat vəsait dövlət büdcəsinə transfer edilmişdir ki, bu vəsait 2014-cü illə müqayisədə 1207,0 milyon manat az təşkil etmişdir. Devalvasiyadan sonra növbəti illərdə neft fondundan dövlət büdcəsinə cəlb olunan vəsaitlərin həcmində azalma 2016-cı və 2017-ci illərdə də müşahidə edilmişdir. Qeyri-neft gəlirlərinin büdcə gəlirlərində xüsusi çəkisinin artırılması və neft fondundan büdcəyə transferin tədricən azaldılması 2016-cı ildən etibarən artıq büdcə-vergi siyasətində əsas hədəflər sırasında öz yerini almışdır.

2018-ci ildə dövlət büdcəsinin gəlirləri üzrə müəyyən edilmiş proqnoz məbləği artıqlaması ilə icra edilmiş, əvvəlki 2017-ci illə müqayisədə dövlət büdcəsi gəlirlərinin artım tempində ciddi irəliləyiş olmuşdur. 2018-2019-2020-cu illərdə dövlət büdcəsinin gəlirlərində əvvəlki illərlə müqayisədə yaranmış artım yenə neft sektorundan daxilolmaların hesabına əldə olunmuşdur ki, bu da dövlət büdcəsinin gəlirlərinin formalaşmasında yenə neft gəlirlərinin payının yüksək olduğunu göstərir.

Bununla belə, 2018-2020-ci illərdə büdcə gəlirlərini təmin edən əsas orqanlar hesab edilən DVX və DGK xətti ilə toplanan daxilolmalar müəyyən edilmiş proqnozlara qarşı artıqlaması ilə icra olunmuşdur ki, bunu müsbət hal kimi qiymətləndirmək olar.

Azərbaycanda 2001-ci ildən etibarən fəaliyyət göstərən Dövlət Neft Fondu 2003-cü ildən dövlət büdcəsinə cəlb edilməyə başlandı. 2004-cü ildən isə neft fondunun büdcəsinin icrası xəzinədarlığın nəzarətində reallaşır. Neft Fondu tərəfindən rüblük və illik hesabatların tərtib edilməsi üçün tələb olunan (Neft Fondunun büdcəsinin dövlət xəzinədarlığı vasitəsi ilə icra edilən maddələrinin yerinə yetirilməsi ilə bağlı) məlumatlar Maliyyə Nazirliyi tərəfindən Neft Fonduna təqdim edilir [13]. Dövlət Neft Fondundan başqa Dövlət Sosial Müdafiə Fondu (DSMF) da vardır ki, 2003-cü ildən etibarən onun da büdcəsi məhz xəzinədarlığın nəzarətində icra olunur. Qeyd etmək lazımdır ki, Dövlət Neft Fondu və Dövlət Sosial Müdafiə Fondu müstəqil hökumət qurumları kimi fəaliyyətdədirlər və bu fondlar büdcədən kənar fond statusunu daşıyırlar. Büdcədən kənar fondlar büdcə qanunvericiliyi əsasında formalaşdırılır, müstəqil hüquqi şəxs hesab olunur və onların büdcə sistemi ilə heç bir bağlılığı yoxdur. Ancaq Maliyyə Nazirliyinin ayrıca qərarı və xüsusi hal kimi büdcədən kənar fondların vəsaiti dövlət büdcəsinin tərkibinə aid edilmiş və xəzinədarlıq sistemi onun istifadəsinə nəzarət edir. Neft fondunun (fondun əsas vəsaitlərindən başqa) və sosial müdafiə fondunun əməliyyatları dövlət büdcəsinə daxil deyil, icmal büdcəyə daxildir və müstəqil formada dərc olunur və şəffaflıq təmin edilir. Neft Fondundan xərclənən hər bir manat dövlət xəzinədarlığı vasitəsilə həyata keçirilir və dövlət vəsaiti hesabına həyata keçirilən layihə və proqramların maliyyələşdirilməsi ilə bağlı xərclər üzrə xəzinənin nəzarəti mövcuddur. Xəzinədarlıq sistemi büdcəyə olan transferlər və sosial sığorta haqları üzrə daxilolmaların hərəkətinə də daima nəzarət edir və onları qeydə

alır. Büdcədən kənar fondların büdcədə payını aşağıdakı cədvəl vasitəsilə görmək mümkündür (cədvəl 2.3.5.):

Cədvəl 2.3.5.

2003-2020-ci illər üzrə büdcədən kənar fondlar üzrə dövlət büdcəsinə daxilolmaların icrası haqqında məlumat, milyon manat və faizlə

İllər	Dövlət büdcəsi gəlirləri, milyon manatla	Dövlət Neft Fondu gəlirləri, milyon manatla	Dövlət Neft Fondundan büdcəyə transferlər, milyon manatla	Dövlət Neft Fondu üzrə transferlərin büdcə gəlirlərində payı, faizlə	Dövlət Sosial Müdafiə Fondunun (DSMF) gəlirləri, milyon manatla	DSMF-ə büdcədən ayırmalar (transferlər), milyon manatla	Məcburi dövlət sosial sığorta haqları üzrə daxilolmalar, milyon manatla
2003	1220,9	364,0	100,0	8,2%	-	-	222,9
2004	1509,5	316,5	130,0	8,6%	-	-	279,2
2005	2055,2	660,0	150,0	7,2%	-	-	315,9
2006	3868,8	986,0	585,0	15,1%	592,0	167,0	423,1
2007	6006,6	1886,0	585,0	9,7%	968,1	278,7	687,2
2008	10762,7	11865,0	3800,0	35,3%	1394,8	435,0	957,5
2009	10325,9	8177,0	4915,0	47,6%	1601,0	520,0	1034,3
2010	11403,0	13089,0	5915,0	51,9%	1765,1	566,7	1114,2
2011	15700,7	15628,0	9000,0	57,3%	2119,1	886,0	1226,8
2012	17281,5	13673,0	9905,0	57,2%	2474,9	1044,3	1422,7
2013	19496,3	13601,0	11350,0	58,2%	2674,8	1077,0	1584,1
2014	18400,6	12731,0	9337,0	49,9%	2896,8	1142,0	1743,7
2015	17498,0	7721,1	8130,0	46,4%	2914,7	1100,0	1805,1
2016	17505,7	9410,2	7615,0	43,5%	3178,1	1246,0	1921,0
2017	16516,7	12137,5	6100,0	36,9%	3398,9	1279,0	2085,7
2018	22508,9	17614,1	10959,0	48,7%	3928,1	1502,7	2419,4
2019	24218,1	19030,6	11364,3	46,9%	4126,5	1182,7	2921,6
2020	24681,7	9360,8	12200,0	49,4%	4748,3	1177,9	3553,1
Cəmi	240960,8	168250,8	112140,3	-	38781,2	13605,0	25717,5

Mənbə: Azərbaycanın Hesablama Palatasının materialları və 2003-2020-ci illər üzrə "Azərbaycan Respublikası Dövlət Büdcəsinin icrası haqqında qanun" toplusu əsasında müəllif tərəfindən tərtib edilmişdir.

Son on səkkiz ildə, yəni 2003-2020-ci illər ərzində cəmi 168 milyard manat gəliri olan Dövlət Neft Fondunun büdcəsindən 112 milyard manatdan artıq dövlət büdcəsinə transfer edilmişdir. Bu mənada dövlət büdcəsi və neft fondu müvafiq illər ərzində sürətlə artmış və onlar arasındakı əlaqə sıxlaşmışdır. Başqa sözlə, transferlərin fondun gəlirlərində, büdcənin gəlirlərində və ÜDM-dəki payı ciddi artmışdır. Lakin 2014-cü ildən 2017-ci ilə qədər fondan büdcəyə edilən transferlərin payında ciddi azalma müşahidə edilmişdir. 2017-ci ildən etibarən neft fondundan transfer edilən məbləğlərin həcmində artım müşahidə edilmiş, 2020-ci ildə neft fondundan transferin büdcə gəlirlərində payı 49,4 % təşkil etmişdir.

İcmal büdcənin digər həlqəsi olan Azərbaycan Respublikası Əmək və Əhalinin Sosial Müdafiəsi Nazirliyi yanında Dövlət Sosial Müdafiə Fondu (DSMF) büdcədənkənar fond kimi sosial təminatı və müdafiəni təmin edir. Fondun gəlirləri məcburi dövlət sosial sığorta haqları, dövlət büdcəsindən olan transferlər və sair gəlirlərdən formalaşır. DSMF gəlirlərinin əksəriyyətini məcburi dövlət sığorta haqları təşkil edir ki, 2003-2020-ci illər arasında sığorta haqlarının illər üzrə artımı müşahidə edilmişdir. Fondun büdcəsində gəlirlər nəzərdə tutulan xərclərin icrasına kifayət etmir və bu məqsədlə büdcədən transferlər həyata keçirilir. DSMF gəlirlərində ikinci böyük daxilolma komponenti kimi məhz dövlət büdcəsindən ayrılan transferlər əsas rol oynayır ki, transferlərin həcmində illər üzrə əsasən artım müşahidə edilmişdir. 2019-cu ildən etibarən Azərbaycanda məcburi dövlət sosial sığorta haqlarının hesablanması və ödənilməsinə nəzarət vergi orqanlarının səlahiyyətlərinə aid edilmişdir ki, burada əsas hədəflərdən biri kölgə iqtisadiyyatının azaldılması məqsədinə xidmət göstərməkdən ibarət olacaqdır. Beləliklə, məcburi dövlət sığorta haqları üzrə DSMF-ə ödəmələr yığım baxımından fondun funksional fəaliyyətinə birbaşa aid olmayacaqdır və həmin ödəmələr vergi orqanlarının nəzarətində xəzinədarlıq sistemi vasitəsilə həyata keçiriləcəkdir. DSMF gəlirlərini formalaşdıran bütün mənbələr xəzinədarlığın vahid xəzinə hesabına, yəni cari hesaba toplanır.

Büdcə sistemi haqqında qanunda büdcənin kassa (xəzinə) icrası üzrə müvafiq maddədə qeyd edilmişdir ki, dövlət xəzinədarlığı dövlət büdcəsinin bütün gəlirləri və ödənişləri, büdcədənkənar ödənişlər, büdcədənkənar dövlət fondları (ARDNF gəlir və əməliyyat xərcləri, beynəlxalq banklar və digər maliyyə təşkilatlarında vəsaitin yerləşdirilməsi ilə bağlı xərcləri istisna olmaqla), dövlət büdcəsinin və digər maliyyə kəsinin bağlanması üçün hökumət zəmanəti ilə alınmış borc əməliyyatları daxil olmaqla, bütün maliyyə əməliyyatlarını yerinə yetirir.

Azərbaycanda qurulmuş xəzinədarlıq (DXA) öz növbəsində büdcənin kassa (xəzinə) icrası zamanı büdcənin bütün həlqələrini əhatə edir və “xəzinənin vahidliyi” prinsipi çərçivəsində vahid xəzinə hesabına daxilolma və xaricolma əməliyyatlarını və həmin əməliyyatların uçotunu təmin edir. Büdcənin icrasının xəzinə sistemində əsas prinsip xəzinənin vahidliyi prinsipidir ki, bu prinsip əsasında xəzinədarlıq Mərkəzi

Bankda vahid xəzinə hesabına malikdir. Bu prinsip əsasında eyni zamanda büdcə kəsinin maliyyələşdirilməsi mənbələri üzrə daxilolmaların da vahid büdcə hesabına qəbulu təmin edilir. Büdcənin xəzinə xidməti çərçivəsində xəzinədarlıq büdcədən maliyyələşən büdcə təşkilatlarının hesablarına, büdcədən maliyyələşən büdcədən kənar fondların hesablarına və depozit hesablara da nəzarət edir.

Gəlirlər üzrə büdcənin xəzinə icrası zamanı dövlət büdcəsinə vergilərin və digər daxilolmaların vaxtında və tam yığılması xəzinə tərəfindən təşkil edilir. Gəlirlər üzrə büdcənin xəzinə icrası zamanı büdcə gəlirlərinin dövlət büdcəsinin vahid hesabına köçürülməsi, təsdiq edilmiş dövlət büdcəsinə uyğun olaraq tənzimləyici vergilərin bölüşdürülməsi, artıq ödənilmiş vergilərin, daxilolmaların, maliyyə sanksiyalarının və faizlərin vergi ödəyicisinə qaytarılması, büdcə təsnifatına uyğu olaraq dövlət büdcəsi gəlirlərinin uçotu və dövlət büdcəsinin gəlirləri haqqında hesabatlılıq aparılır.

Büdcənin kassa icrası zamanı xəzinədarlıqla digər dövlət orqanları arasında ciddi bir əməkdaşlıq müşahidə olunur. Bütün gəlirlər ilk öncə dövlət orqanları vasitəsilə yığılır, daha sonra tranzit hesablar vasitəsilə son nəticədə cari hesab, yəni vahid xəzinə hesabına köçürülür. Büdcənin kassa icrasında iştirak edən və dövlət büdcəsinin əsas gəlir mənbəyini təşkil edən orqanlardan biri də Dövlət Vergi Xidmətidir (DVX). DVX bütün bütün vergi gəlirlərini xəzinədarlığın nəzarət etdiyi hesablara köçürür. Vergi orqanlarının hesablarında və aralıq hesablarda heç bir vəsait saxlanılmır. Bütün vəsaitlər dərhal xəzinənin balansına keçir. Aşağıdakı cədvəl vasitəsilə müxtəlif vergi növləri üzrə illər ərzində DVX xətti ilə büdcəyə daxil olan vergi daxilolmalarının kassa icrasına nəzər salmaq (cədvəl 2.3.6.) :

Cədvəl 2.3.6.
2008-2020-ci illər üzrə vergi daxilolmaları üzrə büdcənin (xəzinə) kassa icrası, milyon manat

Verginin adı	Vergi daxilolmaları üzrə büdcənin kassa (xəzinə) icrası, milyon manat							
	2008	2012	2013	2015	2017	2018	2019	2020
Birbaşa vergilər	3886,8	3466,8	3657,8	3734,6	4137,1	4387,6	4326,6	4234,2
Mənfəət vergisi	2864,0	2252,2	2374,7	2211,1	2285,8	2499,6	2546,0	2351,7
Gəlir vergisi	638,0	813,0	859,7	982,5	1040,3	995,9	952,1	1150,1
Mədən vergisi	147,8	125,8	121,4	116,1	111,1	137,4	133,8	130,2
Sadələşdirilmiş vergi	65,6	111,4	119,5	168,0	371,4	448,1	358,6	308,9
Əmlak vergisi	113,2	105,1	125,1	148,2	178,6	182,6	212,6	186,8
Torpaq vergisi	30,8	30,6	33,1	48,7	50,4	50,6	50,0	40,8
Yol vergisi	27,4	28,7	24,3	60,0	99,5	73,4	73,5	65,7

Dolayı vergilər	1565,7	1938,2	2236,2	2917,7	2414,1	2505,4	2786,1	2831,5
ƏDV	1169,9	1483,6	1724,2	2353,5	1895,4	1946,8	2181,0	2076,8
Aksizlər	395,8	454,6	512,0	564,2	518,7	558,6	605,1	754,7
Dövlət rüsumu	60,5	103,2	123,2	94,7	107,7	134,8	191,3	149,0
Sair vergi	234,5	517,2	646,4	371,3	314,6	387,7	368,3	172,5
Cəmi	5747,5	6025,4	6663,6	7118,3	6973,5	7415,5	7672,3	7387,2
Büdcə gəlirləri (milyon man.)	10762,7	17281,5	19496,3	17498,0	16516,7	22508,9	24218,1	24681,7
Vergi daxilolmalarının büdcə gəlirlərində xüsusi çəkisi, %-lə	53,4	34,9	34,2	40,7	42,2	32,9	31,7	30,0

Mənbə: Dövlət Vergi Xidməti, Hesablama Palatasının materialları əsasında müəllif tərəfindən hazırlanmışdır

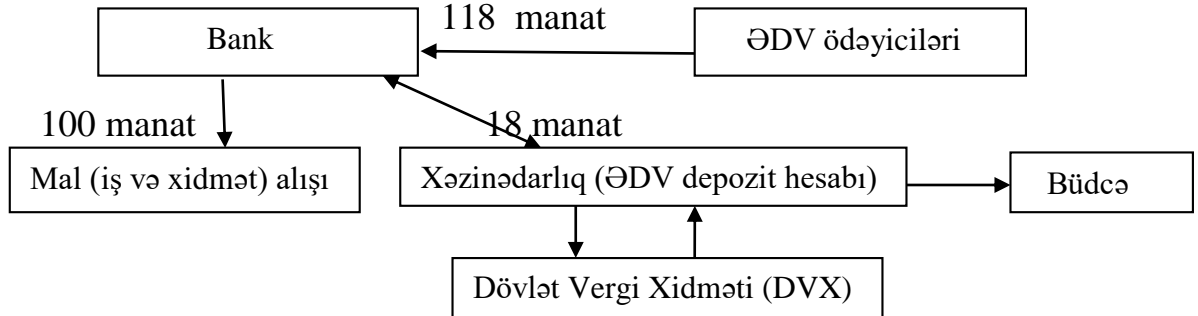
Cədvəldən görüldüyü kimi, vergi daxilolmalarının vergi növləri üzrə icrası zamanı cəmi vergi daxilolmalarının artımına ƏDV və mənfəət vergisi hesabına nail olunmuşdur. ƏDV və mənfəət vergisinin də daxil olduğu birbaşa vergilərin mövcudluğunun əsas üstünlüyü odur ki, bu vergilər dövlət büdcəsini kifayət qədər sabit gəlirlərlə təmin edə bilər. Birbaşa vergilər məcmu tələbə məqsədli təsir edilməsi, gəlirlərin bölüşdürülməsi və sosial sabitliyin təmin edilməsi baxımından kifayət qədər güclü vasitə hesab edilir. Digər gəlir növləri arasında, xüsusilə gəlir vergisində baş verən artım ümumi vergi daxilolmalarına öz təsirini göstərmişdir. Beləliklə də, illər üzrə vergi daxilolmalarında həm ayrı - ayrı vergilər üzrə, həm də ümumi həcmdə artımlar müşahidə edilmişdir.

2008-ci ildə vergi daxilolmalarının ümumi büdcə gəlirlərində çəkisi yüksək göstərici, yəni 53,4%-lə ifadə olunmuşdur ki, bu da həmin ildə dövlət büdcəsinin gəlirlərinin yarıdan çoxunun məhz vergi daxilolmaları hesabına formalaşdırdığını göstərir. 2008-ci ildən sonra isə bu çəkinin azalmasını görmək mümkündür və bu azalma 2013-cü ilə kimi davam etmişdir. Bu çəkinin aşağı paya sahib olduğu dövrlərdə neft fondundan daxilolmaların ümumi çəkisi daha çox təşkil etmişdir. 2015-ci illərdə isə bu çəkiddə yenidən artımın olması müşahidə edilmişdir ki, burada da dolayı vergilərin artıma təsiri vardır. 2017-2019-cu illərdə birbaşa vergi daxilolmalarının həcmi artmasının ümumi vergi daxilolmalarının səviyyəsinə təsiri aşkar olsa da, 2018 və 2019-cu illər üzrə ümumi vergi daxilolmalarının ümumi büdcə gəlirlərində olan xüsusi çəkisi 2017-ci illə müqayisədə kifayət qədər azalmışdır. 2020-ci ildə dünyada baş

vermiş pandemiya səbəbindən büdcəyə neft fondundan olan transferlərin həcmnin artması səbəbindən, vergi daxilolmalarının büdcə gəlirlərində xüsusi çəkisi 2019-cu illə müqayisədə azalaraq 30 % təşkil etmişdir.

Məlumdur ki, vergi növləri üzrə yığımların toplanması baxımından vergi orqanları ciddi məsuliyyət daşıyır. Yığımların təşkilində tam şəffaflıq aparılması üçün vacib islahatlar aparılmış, xəzinədarlığın da burada iştiraklılığı təşkil edilmişdir. "ƏDV depozit hesabı"nın təşkil edilməsi ilə ƏDV üzrə baş verə biləcək yayınlmaların qarşısı alındı və əsas məqsəd olan avtomatlaşdırılmış nəzarətin həyata keçirilməsinə nail olundu. Əlavə dəyər vergisi üzrə depozit hesabı vahid xəzinə hesabı kimi ƏDV-nin mədaxil edilməsi, uçotu, hərəkəti və dövlət büdcəsinə məxarici ilə bağlı əməliyyatları tam əhatə edir. ƏDV üzrə yaradılmış bu depozit hesab xəzinədarlıqda açılmışdır. Bank ilə xəzinə arasında olan münasibətlər isə bank hesab müqaviləsi vasitəsi ilə tənzimlənməkdədir. Vergi qanunvericiliyinə əsasən, malları (iş və xidmətləri) əldə edən şəxs hesab-fakturada olan malın dəyərini hesablaşma hesabına, hesablanmış ƏDV-ni isə ayrıca depozit hesaba, yəni satıcının ƏDV sub-uçot hesabına köçürürlər. Belə sistem ƏDV-nin hərəkəti və əvəzləşdirilməsi, ƏDV üzrə dövlət büdcəsinə ödənişlə bağlı vergi ödəyicilərinin əməliyyatları üzrə vergi orqanları tərəfindən nəzarəti aparmağa tam imkan yaradır. Nazirlər Kabinetinin 30 dekabr 2007-ci il tarixli, 219 sayılı qərarı ilə təsdiq etdiyi "Vergi ödəyicisinə verilmiş vergi hesab-fakturası üzrə alınmış malların (iş və xidmətlərin) dəyəri ödənilərkən ƏDV-nin ödənilməsi, ƏDV-nin depozit hesabında uçotun aparılması, ƏDV-nin hərəkəti, bu hesab üzrə aparılan əməliyyatlardan ƏDV-nin əvəzləşdirilməsi və dövlət büdcəsinə köçürülməsi" qaydaları ilə ƏDV üzrə yayınlmaların qarşısının alınmasına nail olunmuşdur [8]. Qeyd edək ki, ƏDV depozit hesabında yaranan qalıq vəsaitlər xəzinədarlıq tərəfindən vahid xəzinə hesabı üzrə **likvidliyin** təmin edilməsi baxımından istifadə edilir və bu qalıq vəsaitlərin yerləşdirilməsi vasitəsilə büdcəyə əlavə daxilolmalar təşkil edilir. Depozit hesabın mövcudluğu ilə vəsaitlərin vahid hesabda cəmlənməsi baş verir və bu vəziyyət xəzinədarlığa dövlətin kassa vəziyyətinin yaxşılaşmasına xidmət edir ki, bütün bunlar depozit hesab üzrə toplanan avans ödənişlər vasitəsilə reallaşmaqdadır. Vahid depozit hesabının tətbiqi nəticəsində vergi ödəyiciləri banka müraciət etmədən asanlıqla başqa

ödəyicilərə, büdcə və gömrük orqanlarına ödənişləri təmin edir ki, belə bir vəziyyət vergi ödəyicilərinin ƏDV üzrə ümumi inzibati yükünün azaldılmasına şərait yaradır. Eyni zamanda bu hesab son nəticədə vəsaitlərin şəffaf formada büdcə daxilolmaları şəklində büdcəyə qəbuluna da şərait yaradır. Bütün deyilənləri ümumiləşdirərək, ƏDV üzrə aparılan əməliyyatları aşağıdakı şəkil vasitəsilə görmək olar:



Şəkil 2.3.2. ƏDV depozit hesabı üzrə əməliyyatlar

Mənbə: Nazirliyin və Xəzinədarlıq Agentliyinin məlumatları əsasında hazırlanmışdır.

Vahid depozit hesabının tətbiqi nəticəsində vergi ödəyiciləri banka müraciət etmədən asanlıqla başqa ödəyicilərə, büdcə və gömrük orqanlarına ödənişləri təmin edir ki, belə bir vəziyyət vergi ödəyicilərinin ƏDV üzrə ümumi inzibati yükünün azaldılmasına şərait yaradır. Eyni zamanda bu hesab son nəticədə vəsaitlərin şəffaf formada büdcə daxilolmaları şəklində büdcəyə qəbuluna da şərait yaradır.

Gəlirlər üzrə büdcənin xəzinə icrası kimi xərclər üzrə büdcənin xəzinə icrası da xəzinədarlıq tərəfindən təmin olunur. Burada vacib məqam odur ki, xərclərin xəzinə icrası kassaya toplanılacaq daxilolmalardan asılıdır və xərclər icra olunmuş gəlirlərə müvafiq olaraq realizə olunur. Dövlət büdcəsinin xərclər üzrə xəzinə icrası dövlət büdcəsi haqqında qanun və dövlət büdcəsinin xərclər üzrə büdcə bölgüsünə əsasən aparılır. Dövlət büdcəsinin xərclər üzrə xəzinə icrası zamanı maliyyə ili üzrə, yəni büdcə qanununa əsasən vahid xəzinə hesabına cəmlənmiş vəsaitlər nəzərdə tutulmuş təyinatlar şəklində dövlət məsrəflərinin maliyyələşdirilməsinə yönəldilir.

Azərbaycanda mövcud olan xəzinədarlıq dövlət büdcəsinin xərclər üzrə icrasında kifayət qədər aktivliyə malikdir ki, bu cəhət xəzinədarlığın dövlət büdcəsinin icrasında passiv rolunun olması fikrini tamamilə aradan qaldırır. Xarici təcrübə üzrə xəzinədarlığın dövlət büdcəsində rolunu qiymətləndirərkən gördük ki, passiv rola malik olan xəzinədarlıq deyiləndə elə bir xəzinədarlıq nəzərdə tutulur ki, burada

xəzinədarlıq orqanlarının fəaliyyəti təsdiq edilmiş büdcə qanununa əsasən ayrılmış resursların icra olunmasıyla məhdudlaşır. Xəzinədarlıq orqanlarının fəaliyyəti dövlət büdcəsinin icrası mərhələsində dar çərçivəni əhatə edir, yəni dövlət büdcəsinin icrası mərhələsinə qarışmır, yalnız xəzinədar (kassir) rolunda çıxış edir. Lakin Azərbaycanda qurulmuş xəzinədarlıq dövlət büdcəsinin xərclər üzrə icrasında aktiv fəaliyyət göstərir və büdcə təşkilatlarına pul vəsaitlərini çatdıran zaman öhdəlik üzrə limitlər tətbiq edir. Amma Azərbaycanda yaradılmış xəzinədarlığın funksiyalarında ayrıca olaraq xərclər üzrə təyinatın verilməsi üzrə **səlahiyyətləri yoxdur**. Lakin xəzinədarlıq il ərzində planlaşdırılan xərclər üzrə vəsaitlərin təyinatı üzrə istifadəsi zamanı cari nəzarəti həyata keçirmək səlahiyyətinə malikdir.

Xəzinədarlıq həm funksional təsnifat, həm də digər təsnifatları tamamilə əhatə edərək, büdcənin həlqələrinə daxil olan büdcə təşkilatları qarşısında öhdəlikləri qəbul edir və kassa xərcini aparır. Kassa xərclərinin reallaşmasından qabaq xərclər üzrə büdcənin icrası zamanı aşağıdakılar təmin olunur:

- Dövlət büdcəsi vəsaitlərinin sərəncamçılarına və yaxud büdcə vəsaiti alıcılarına çatacaq olan büdcə təxsisatlarının təsdiq edilməsi;
- Dövlət büdcəsi vəsaitlərinin sərəncamçıları və yaxud büdcə alıcıları üzrə büdcə öhdəlikləri limitlərinin təsdiq edilməsi və təmin edilməsi;
- Dövlət büdcəsinin pul öhdəliklərinin icrasının təsdiq edilməsi.

Azərbaycanda fəaliyyət göstərən xəzinə büdcə təşkilatlarının satın aldığı mallara, qəbul etdiyi iş və xidmətlərə əvvəlcədən dövlət öhdəlikləri götürür və bu öhdəliklər çərçivəsində satınalmalardan yaranan kreditor borclarının ödənilməsini reallaşdırır. Öhdəliklər büdcə təşkilatlarının müraciətləri üzrə xəzinədarlıq tərəfindən hər bir xərc maddəsinə müvafiq olaraq nəzərdə tutulmuş öhdəlik həddində qəbul edilir. Öhdəlik həddi hər hansı bir xərc maddəsi üzrə müraciət edilən an üçün öhdəlik götürülməmiş rüblük plan qalığı ilə bu ana qədər qəbul edilmiş (ilin əvvəlinə öhdəlik qalığı da daxil olmaqla), lakin kassa xərci reallaşmamış öhdəlik qalığı arasında olan fərqdən yararır. Öhdəlik götürülməmiş plan qalığı, yəni proqnoza görə öhdəlik həddi isə proqnoz və öhdəlik arasında olan fərqdən yararır. Dövlət büdcəsi xərcləri icra olunandan sonra öhdəlik sənədinə əsasən icra üzrə öhdəlik həddi və proqnoza görə öhdəlik həddi üzrə

meydana gələn məbləğlər üzrə eynilik müşahidə olunmalıdır. Bu öhdəlik sənədində mövcud olan ən vacib məqamdır [19].

Azərbaycanda son illərdə dövlət büdcəsinin funksional təsnifat çərçivəsində xəzinədarlıq tərəfindən proqnozlar üzrə qəbul edilmiş öhdəliklərdən sonra kassa (icra) xərclərinə nəzər salsaq, xəzinədarlıq tərəfindən büdcə təşkilatlarının xərclərinin nəzərdə tutulan şəkildə realizə olunmasını görmək mümkündür. Aşağıdakı cədvəl vasitəsilə biz geniş şəkildə təhlil edilmiş 2018-2020-ci illərdə xəzinədarlıq tərəfindən xərclərin funksional təsnifatı çərçivəsində formalaşmış kassa (icra) xərclərini görə bilərik (cədvəl 2.3.7.) :

Cədvəl 2.3.7.
2018-2020-ci illərdə dövlət büdcəsi xərclərinin funksional təsnifatın bölmələri üzrə icrası, mln. manatla

Bölmələr	2018		2019		2020	
	plan	icra	plan	icra	plan	icra
Ümumi dövlət xidmətləri	3628,6	3526,1	3886,8	2985,6	3839,7	3533,0
Müdafiə	2905,2	2842,7	3187,6	3162,5	3804,2	3755,1
Məhkəmə hakimiyyəti, hüquq-mühafizə və prokurorluq	1384,2	1316,4	1563,5	1505,1	1936,7	1826,2
Təhsil	2044,0	1966,6	2285,9	2195,7	3034,8	2774,3
Səhiyyə	739,3	709,9	1042,5	873,6	1716,6	1687,6
Sosial müdafiə və sosial təminat	2343,0	2150,7	2470,4	2281,0	3237,0	3112,6
Mədəniyyət, incəsənət, informasiya, bədən tərbiyəsi və digərləri	723,1	299,5	359,1	335,8	426,1	342,0
Mənzil və kommunal təsərrüfatı	458,6	451,5	362,3	334,4	248,2	245,7
Yanacaq və enerji	18,0	18,0	7,8	7,8	-	-
Kənd təsərrüfatı, meşə təsərrüfatı, balıqçılıq, ovçuluq və ətraf mühitin mühafizəsi	755,3	742,2	874,2	857,6	897,7	862,2
Sənaye, tikinti və faydalı qazıntılar	5104,4	5087,2	6390,7	6214,0	-	-
Nəqliyyat və rabitə	166,8	166,5	175,8	175,1	-	-
İqtisadi fəaliyyət	1390,1	1357,3	393,2	372,6	5832,8	5545,6
Əsas bölmələrə aid edilməyən xidmətlər	1835,3	2097,1	324,6	3125,2	2245,1	2491,4
YEKUN	23100,0	22731,6	25190,0	24425,9	27492,2	26416,3

Mənbə: Cədvəl Maliyyə Nazirliyinin məlumatları əsasında müəllif tərəfindən tərtib edilmişdir.

Azərbaycanda Nazirlər Kabinetinin 11 oktyabr 2018-ci il qərarı ilə təsdiqlənmiş yeni büdcə təsnifatından əvvəlki istifadə edilmiş köhnə təsnifatda fərqli dövrlərdə büdcənin 13-14 funksional xərc istiqaməti mövcud idi. 2020-ci ildən dövlət büdcəsi yeni təsnifat əsasında hazırlanır və funksional istiqamətlərin sayı artıq 12 təşkil etmişdir. Lakin maraqlı fakt budur ki, 2005-2020-ci illərdə məcmu büdcə xərclərinin

təqribən 85-90%-i faktiki 8 xərc bölməsi üzrə formalaşmışdır. 2005-2013-cü illərdə xərclərin məbləği 9 dəfəyə yaxın artaraq, yəni təqribən 2,1 milyard manatdan 19,1 milyard manata yüksəlmişdir. Büdcənin funksional xərc istiqamətləri içərisində 2005-ci ildə ilk 3-lükdə qərarlaşan “Təhsil, Müdafiə və Sosial müdafiə xərclərinin yerini 2013-cü ildə “İnvestisiya, Müdafiə və Təhsil xərcləri” tutmuşdur. 2005-ci ildə ilk 3 istiqamət bütün büdcə xərclərinin təqribən 46%-ni təşkil etdiyi halda, 2013-cü ildə ikinci 3-lük üzrə həmin göstərici 54%-ə yüksəlib. 2015-ci ildən sonra prioritetlərin dəyişməsilə artıq 2018-ci ildə təhsil xərcləri də ilk 3 xərc prioritetində yer almadı, burada “Ümumi dövlət xidmətləri, Sənaye, tikinti və faydalı qazıntılar (tikinti (köməkçi bölməsi) və Müdafiə xərcləri” qərarlaşdı və həmin istiqamətlər məcmu dövlət büdcəsi xərclərinin 50%-ni təşkil etdi. 2020-ci ildə yenə “Ümumi dövlət xidmətləri, İqtisadi fəaliyyət (tikinti və şəhərsalma (köməkçi bölməsi)) və Müdafiə xərcləri” əsas prioritetlər arasında olmuşdur və bu 3-lük məcmu xərclərin 48,6%-ni təşkil etmişdir. Ümumi dövlət xidmətləri bölməsinin xərclərinin payının sürətlə artması devalvasiya nəticəsində dövlət sektorunun xarici valyutada borclarının manat ifadəsində genişlənməsi, ödəmə qabiliyyətini itirmiş dövlət şirkətlərinin bir sıra şərti öhdəliklərinin büdcənin öhdəliyinə keçməsi səbəbindən baş vermişdir. 2020-ci ildə dünyada baş vermiş pandemiya ilə əlaqədar səhiyyə bölməsi üzrə xərclər 2018 və 2019-cu illə müqayisədə əhəmiyyətli dərəcədə artmışdır. Belə fəvqəladə halların mövcudluğu xəzinədarlığın əsas *funksiyası* pul vəsaitlərini keyfiyyətli idarə etməklə cari ildə büdcə təşkilatlarının hesablarında yaranmış qalıq vəsaitlərin dərhal müəyyənləşdirilməsi ilə ehtiyat vəsaitlərin formalaşdırılması olmalıdır.

Yeni təsnifatda “Sənaye, tikinti və faydalı qazıntılar” və “Nəqliyyat və rabitə” bölmələri yeni adlarla, yəni “Nəqliyyat və rabitə”, “Sənaye”, “Tikinti”, “Geodeziya və faydalı qazıntılar” köməkçi bölmələri şəklində “İqtisadi fəaliyyət” bölməsinin tərkibində yer almaqdadır. “Yanacaq və enerji” bölməsi də əsas bölmə kimi aradan qaldırılmış, əvəzində “Ətraf mühitin mühafizəsi” adlı yeni bölmə funksional təsnifata əlavə edilmişdir. Qeyd edildiyi kimi, xərc istiqaməti üzrə xərclərin iqtisadi və funksional təsnifatı DMS-in tərkibində yer tutur, lakin inzibati və proqram təsnifatı ilə bağlı vahid beynəlxalq metodoloji yanaşma yoxdur [116]. Belə ki, inzibati və proqram

təsnifat daha çox dövlətlərin inzibati-institusional quruluşları (mövcud olan nazirliklər, agentliklər və s. üzrə) və büdcə menecmentində nəticəəsaslı büdcə mexanizmi əsasında proqram-əsaslı metodun istifadəsindən asılı olaraq formalaşdırılır. Azərbaycanda vahid büdcə təsnifatının tərkibində xərc istiqaməti üzrə inzibati, funksional və iqtisadi təsnifatdan istifadə edilir, lakin funksional təsnifat tamamilə DMS-in tələbləri ilə üst-üstə düşür. Belə ki, Azərbaycanda funksional təsnifatda DMS-in tələblərindən fərqli olaraq “əsas bölmələrə aid edilməyən xidmətlər” xərc bölməsi formalaşdırılmışdır ki, bu yanaşma düzgün yanaşma hesab edilmir. Bu onunla izah edilir ki, funksional təsnifat tamamilə dövlətin funksiyalarına görə xərclərin qruplaşdırılmasını özündə ehtiva edir. Dövlətin “digər” xərclərlə bağlı funksiyası mövcud ola bilməz ki, fikrimizcə, bu bölmə funksional təsnifatın daxilində ayrıca bölmə kimi istifadə edilməməlidir.

Xəzinədarlıq öhdəliklərlə bağlı nəzarət funksiyalarına sahib olduğu kimi, mal alışı sənədinə görə xərclərin reallaşdırılmasına da nəzarət edən bir orqandır. Alışlar üzərində birbaşa olaraq xəzinədarlıq tərəfindən qurulan uçot vasitəsilə qəbul edilmiş öhdəliklər çərçivəsində yaranan real borclar haqqında vaxtında, tam məlumat əldə etmək mümkündür. Mal alışı sənədinə əsasən aparılan xərclər onu deməyə əsas verir ki, artıq bütün mallar (iş və xidmət) büdcə təşkilatları tərəfindən qəbul edilir. Mal alışı sənədinə əsasən aparılmış əməliyyatlar nəticəsində son illərdə büdcə təsnifatının müxtəlif xərc maddələri üzrə aşağıdakı göstəricilər əmələ gəlmişdir (cədvəl 2.3.8.) :

Cədvəl 2.3.8.
Müxtəlif xərc maddələri üzrə 2015-2020-ci illərdə büdcənin mal alışı sənədinə görə icrası, milyon manat

Xərc maddəsinin adı	2015	2017	2018	2019			2020		
	İcra	İcra	İcra	Proq.	İcra	xüsusi çəki, faizlə	Proq.	İcra (ilkin)	xüsusi çəki, faizlə
Əməyin ödənişi	1938,3	2358,0	2758,7	3159,8	3088,1	12,6	6721,3	6525,8	24,2
Malların (işlərin və xidmətlərin) satın alınması	1617,1	1249,9	1351,4	1522,5	1451,7	5,9	7601,3	8102,0	30,1
Faizlər üzrə ödənişlər	211,4	354,5	589,5	401,5	401,5	1,6	637,4	576,6	2,1
Subsidiyalar və cari transferlər	804,8	999,4	1208,8	1435,1	1421,4	5,8	953,8	1133,2	4,2

Qrantlar və digər ödənişlər	186,8	609,2	85,9	67,9	62,4	0,3	409,4	401,6	1,5
Təqaüdlər və sosial müavinətlər	1802,8	2161,9	2202,5	2335,3	2131,0	8,7	3192,4	3098,1	11,5
Digər xərclər	4182,8	5239,2	5957,3	7738,9	7572,2	31,0	-	-	-
Qeyri-maliyyə aktivlərinin alınması	6475,8	3364,2	6931,7	7363,1	7174,1	29,4	6209,2	6000,4	22,3
Maliyyə aktivləri üzrə əməliyyatlar	71,7	99,5	4,7	0,0	0,6	0,003	0,0	4,9	0,0
Öhdəliklər üzrə maliyyə əməliyyatları	492,9	1158,7	1641,1	1165,8	1122,8	4,6	1188,9	1113,2	4,1
YEKUN	17784,5	17594,5	22731,6	25190,0	24425,9	100,0	26913,7	26955,8	100,0

Mənbə: Azərbaycanın Hesablama Palatasının məlumatları əsasında müəllif tərəfindən tərtib olunub.

Mal alışı sənədinə görə 2015-ci ildə dövlət büdcəsinin icrasında ən çox xərc “Qeyri - maliyyə aktivlərinin alınması” xərc maddəsi ilə bağlı olmuşdur. 2015-ci ildə bu xərc maddəsi üzrə 6475,8 milyon manat icra baş vermişdir ki, bu göstərici cəmi xərclərin tərkibində ən çox xüsusi çəkiyə, yəni 36,4%-ə malik olmuşdur. 2017-ci ildə isə iqtisadi təsnifat üzrə təhlil göstərir ki, 2015-ci illə müqayisədə “Qeyri - maliyyə aktivlərinin alınması” xərc maddəsi üzrə ciddi azalma müşahidə edilmişdir və bu xərc maddəsi üzrə 3364,2 milyon manat icra baş vermişdir. 2017-ci ildə iqtisadi təsnifat üzrə ən böyük çəki "Digər xərclər" bölməsinə aid olmuşdur və bu çəki 29,8% təşkil etmişdir. 2018-ci ildə iqtisadi təsnifat üzrə icrada yenidən “Qeyri - maliyyə aktivlərinin alınması” xərc maddəsi üzrə artım müşahidə edilmişdir. Əvvəlki illə müqayisədə bu xərc maddəsi üzrə 2 dəfədən çox artım müşahidə edilmiş və icra 6955,5 milyon manat təşkil etmişdir. Qeyri-maliyyə aktivlərinin alınmasına yönəldilmiş vəsait əsasən “Sənaye, tikinti və faydalı qazıntılar” funksional bölməsindən (“Tikinti” köməkçi bölməsi) icra edilmişdir. Qeyri-maliyyə aktivlərinin alınması üzrə xərclərin 77,1%-i “əsas vəsaitlər” üzrə icra edilmişdir ki, bunun da 98,6%-i “bina və tikililərin” payına düşür. Bölmə üzrə xərclərin 73%-i funksional təsnifatın “Sənaye, tikinti və faydalı qazıntılar” bölməsi, 18,7%-i “İqtisadi fəaliyyət”, 5%-i isə “Əsas bölmələrə aid edilməyən xidmətlər” bölməsi üzrə icra edilmişdir. Beləliklə, 2018-ci il dövlət büdcəsinin xərclərində 5059,2 milyon manat, yəni büdcə xərclərinin 22,3%-i dövlət

əsaslı vəsait qoyuluşuna yönəldilmişdir.

İqtisadi təsnifat Azərbaycanda xəzinədarlığın istinad etdiyi ən önəmli təsnifatdır, lakin proqram təsnifatı yaranarsa, o zaman artıq xəzinədarlıq ilkin olaraq “xərc maddələri” üzrə büdcənin icrasında nəzarətin aparılmasına deyil, cari nəzarət zamanı icra edilən proqramlar üzrə səmərə gətirən nəticələrin əldə olunması üzrə nəzarətin həyata keçirilməsinə üstünlük verməlidir. Proqram təsnifatı yaradılsa belə, hazırda dövlət büdcəsi vəsaitləri ilkin olaraq proqram xərclər çərçivəsində icra edilir və təhlil edilir. MDB məkanı ölkələri arasında Rusiyada artıq dövlət büdcəsi vəsaitləri proqram və qeyri-proqram xərclər çərçivəsində təhlil edilir (cədvəl 2.3.9.) .

Cədvəl 2.3.9.

2018-2020-ci illərdə Rusiyada proqram və qeyri-proqram xərclər üzrə federal büdcənin xərcləri

	Göstəricilər	2017		2018		2019		2020	
		Milyard rubl	Faizlə	Milyard rubl	Faizlə	Milyard rubl	Faizlə	Milyard rubl	Faizlə
1.	Federal büdcə xərcləri	16 728,4	100,0	16 529,2	100,0	16 373,7	100,0	17 155,3	100,0
2.	Dövlət proqramları üzrə xərclər	8 953,7	53,5	9 108,5	55,1	8 720,8	53,3	8 842,0	51,5
3.	Proqram fəaliyyəti üzrə istifadə edilməyən xərclər, (qeyri-proqram xərcləri)	7 774,7	46,5	7 420,7	44,9	7 652,9	46,7	8 313,3	48,5

Mənbə: Rusiya Federasiyasının Maliyyə Nazirliyinin məlumatları əsasında tərtib edilmişdir.

Rusiyada büdcə xərcləri ilkin olaraq xərc maddələri üzrə yox, proqram xərclər çərçivəsində ayrılan xərc maddələri üzrə nəzarətdə saxlanılır və burada xəzinədarlıq nəzarəti təmin edilir ki, belə bir yanaşma əslində doğru bir yanaşmadır [136]. Qeyri-proqram xərclərin tərkibində əsasən Rusiyanın dövlət idarəetmə orqanları yer almışdır ki, bura Məhkəmə və hüquq mühafizə orqanları, Hesablama Palatası, Mərkəzi Seçki Komissiyası, Prezident Administrasiyası, Pensiya Fondu və s. daxildir.

Mal alışı sənədində mal (iş və xidmətlərə) görə xəzinədarlıq tərəfindən avans (qabaqcadan) ödənişlər aparılır ki, bu cür ödənişlər üçün öhdəlik həddinin varlığı vacib şərtidir. Alış sənədi isə mal daxil olduqdan sonra hazırlanır. Büdcə təşkilatları hər hansı bir malların, işlərin və xidmətlərin dəyərini bağlanmış müqaviləyə əsasən avans şəklinə ödənişini həyata keçirərkən debitor borc yaradırlar. Öhdəlik icra olunduqdan

sonra qabaqcadan ödəniş üçün kassa xərclərinin sifarişi sənədini təqdim edərək tərtib olunmuş ödəniş tapşırığında göstərilmiş təyinat və rekvizitlər üzrə köçürərək xərc əməliyyatlarını qismən başa çatdırırlar. Burada qismən dedikdə o başa düşülür ki, büdcə təşkilatı əməliyyat apardıqdan sonra debitor borc yaranır. Debitor borc yaradılan vaxtı borcun bağlanması üçün müddət başa çatana qədər mallar, işlər və xidmətlər görülür və malların alışı sənədi xəzinə xidməti göstərən xəzinədarlıq orqanına təqdim olunur, debitor borc bağlanır və əməliyyatlar başa çatmış hesab olunur. Bu məsələlər birbaşa xəzinədarlığın nəzarətində olur və debitor-kreditor borclar daima izlənilir.

Yuxarıda ifadə edilənləri ümumiləşdirsək, Azərbaycanda dövlət büdcəsinin icrasında vacib rola malik olan xəzinədarlığa maliyyə vəsaitlərinin hər an hərəkətini izləyən, yəni, xəzinənin nağd tarazlığına nəzarət edən, büdcə kəsirinin mövcudluğu şəraitində lazımi addımları atan, xəzinə hesabları əsasında xərclərin icrası üzrə müvafiq sənədləşmələr (öhdəlik, MAS, sifariş) aparan, debitor və kreditor borcları hər an izləyən, dövrlər üzrə müvafiq üzləşmələr reallaşdıraraq vəsaitlərin məqsədyönlü xərclənməsi sahəsində cari nəzarəti həyata keçirən icra hakimiyyəti orqanı kimi baxmaq mümkündür.

III FƏSİL. AZƏRBAYCANDA BÜDCƏNİN İCRASINDA XƏZİNƏDARLIQ SİSTEMİNİN TƏKMİLLƏŞDİRİLMƏSİNİN ƏSAS İSTİQAMƏTLƏRİ

3.1. Xəzinədarlıq sistemində büdcənin kassa icrasının və maliyyə menecmentinin təkmilləşdirilməsi yolları

Azərbaycanda büdcə sistemi üzrə xəzinədarlıq “xəzinənin vahidliyi” prinsipi əsasında büdcənin kassa (xəzinə) icrasını həyata keçirir. Büdcənin xəzinə icrası təmin olunduqda xəzinədarlıq orqanları tərəfindən vacib funksiyalar yerinə yetirilir. Bu funksiyalar büdcə prosesinin iki ən əhəmiyyətli elementi kimi çıxış edir ki, onlar aşağıdakılardır:

- büdcənin icrasının xəzinə xidməti;
- büdcə təşkilatlarının şəxsi xəzinə hesablarının açılması.

Büdcənin xəzinə icrasında meydana çıxan büdcənin xəzinə icrası xidmətinin təşkili ilə vahid xəzinə hesabına vəsaitlərin daxilolma və xərc əməliyyatları, bu əməliyyatların mühasibatlıq üzrə yazılışları baş verir. Xəzinə icrası xidmətinin aparılması xəzinədarlıq orqanları tərəfindən vahid xəzinə hesabı mexanizmi vasitəsilə reallaşır. Büdcə vəsaitlərinin xərclənməsi üzrə əməliyyatlar büdcə təşkilatlarının xəzinədarlıqda açdığı şəxsi xəzinə hesabları ilə aparılır. Şəxsi xəzinə hesablar sisteminin mövcudluğu xəzinədarlığa büdcə təşkilatları qarşısında büdcə öhdəliklərinin təmini zamanı daxili uçot mexanizmini tətbiq etməyə imkan yaradır.

Müasir zamanda büdcənin kassa icrasının təkmilləşdirilməsi üçün beynəlxalq təcrübədə vahid xəzinə hesabının səmərəli təşkili ən vacib islahat kimi qəbul edilir və bu hesab üzrə formalaşacaq maliyyə vəsaitlərinin likvidliyinin təmin edilməsi üçün müxtəlif üsullardan istifadə edilir. Avropa ölkələrinin təcrübəsi göstərir ki, çox zaman büdcənin icrası zamanı vahid xəzinə hesabı üzrə tələb olunan minimal pul vəsaitlərinin mövcudluğuna nəzarəti xəzinədarlıq həyata keçirir. Vahid xəzinə hesabında olan vəsaitlərdən daha operativ istifadə edilməsi isə aktual problemlərdən biri hesab edilməlidir. Müasir zamanda xəzinənin vahidliyi prinsipi ilə vahid xəzinə hesabı

anlayışları arasında əlaqə dərinləşmişdir. Bunu Rusiya Federal Xəzinəsinin sədri, hüquq elmləri namizədi R.E.Artyuxin belə ifadə edir: “Müasir şəraitdə xəzinənin vahidliyi prinsipi vahid xəzinə hesabı anlayışına transformasiya etmişdir ki, bu da vahid xəzinə hesabı prinsipinin xəzinənin vahidliyi prinsipinin daha təkmil və inkişaf etmiş forması olduğunu göstərir [48].

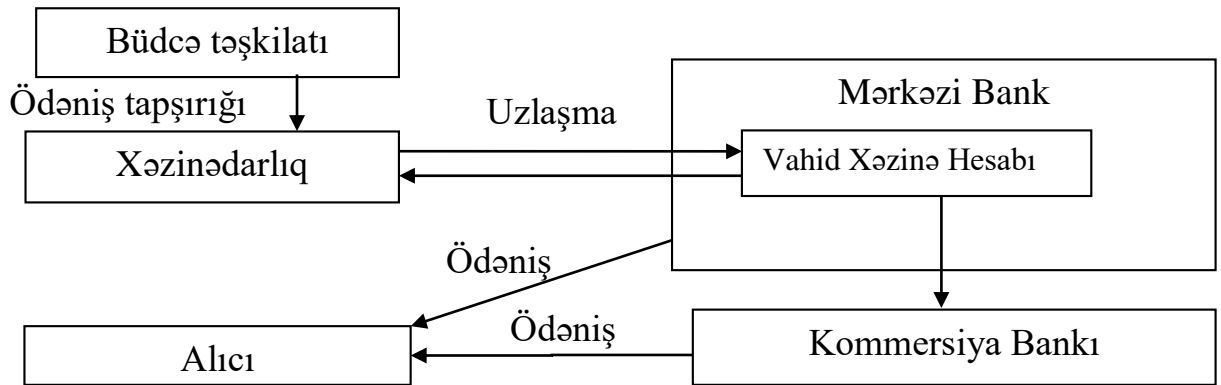
Azərbaycanda büdcənin kassa icrası xəzinədarlıq orqanlarının fəaliyyət istiqamətlərinə daxildir və xəzinədarlıq vahid xəzinə hesabının idarə edilməsini və bu hesabdən vəsaitin silinməsinə sərəncam verilməsini təmin edir. Vahid xəzinə hesabının düzgün formada təşkili büdcə vəsaitləri üzrə əməliyyatların aparılması zamanı birbaşa ləngimələrin aradan qaldırılmasına şərait yaradır. Azərbaycanda formalaşdırılmış vahid xəzinə hesabı deyildikdə dövlət xəzinədarlığının bank və maliyyə institutlarındakı hesablar sistemi nəzərdə tutulur [17]. Vahid xəzinə hesabının qalığı dövlət xəzinədarlığının bank və maliyyə institutlarındakı hesablar sistemində vəsait qalığı, vahid xəzinə hesabının sərbəst qalığı isə dövlət xəzinədarlığının bank və maliyyə institutlarındakı hesablar sistemində ötən illərin dövlət büdcələrinin icrası nəticəsində cari büdcə ilinin əvvəlinə qalan vəsaitin məbləğidir [17]. Azərbaycanda həm vahid xəzinə hesabı mexanizminin təşkili ilə cari ildə vahid xəzinə hesabının qalığının daha səmərəli idarəçiliyinə nail olunmalı, həm də vahid xəzinə hesabının sərbəst qalığının idarəçiliyində ciddi addımlar atılmalıdır.

Vahid xəzinə hesabı kassanın vahidliyi prinsipi əsasında bütün büdcə daxilolmalarının və büdcə kəsirinin maliyyələşdirilməsi mənbələrinin cəmləndiyi hesabdır ki, bu hesab ölkənin Mərkəzi Bankında açılmışdır və bu büdcə hesabı vasitəsilə nəzərdə tutulan xərc əməliyyatlarının aparılması reallaşır. Vahid xəzinə hesabına vəsaitlərin nəzərdə tutulan vaxtda toplanması və sonra bu hesabdən müəyyən olmuş vaxtda xərcləmələrin aparılması olduqca vacibdir. Xəzinədarlıq hesabı üzrə xərcləmələrin qrafiki barədə məlumatlılıq pul vəsaitlərinin likvidliyi baxımından düzgün proqnozlaşdırmanın aparılmasına mane olur.

Beynəlxalq təcrübədə vahid xəzinə hesabında olan vəsaitlərin idarə edilməsini sürətli təşkil etmək üçün müxtəlif texnologiyalardan istifadə olunur. Vəsaitlərin operativliyinin təmin edilməsi üçün Beynəlxalq Valyuta Fondu (BVF) tərəfindən vahid

xəzinə hesabı üzrə 2 cür sistem müşahidə olunmuşdur: mərkəzləşdirilmiş ödəniş sistemi və mərkəzləşdirilməmiş ödəniş sistemi [108, 122].

Mərkəzləşdirilmiş ödəniş sistemi üzrə vahid xəzinə hesabı - bu sistemlərdə dövlətin bütün əməliyyatları Mərkəzi Bankda açılmış vahid xəzinə hesabından aparılır. Dövlət büdcəsinin mərkəzləşdirilmiş vahid xəzinə hesabı yarandıqdan sonra bütün daxilolmalar, xaricəlmələr və yerdə qalan vəsaitlər baş xəzinə kitabında işlənir və qeydə alınır. Hərçənd bu modeldə ödəniş və hesablaşma funksiyaları mərkəzləşdirilmiş şəkildə alsalar da, büdcə təşkilatları xəzinədarlığın baş kitabında ayrıca hesab (büdcə) vahidləri kimi uçota alınır. Mərkəzləşdirilmiş ödəniş sisteminin təşkil olunması aşağıdakı şəkildə öz əksini tapmışdır:

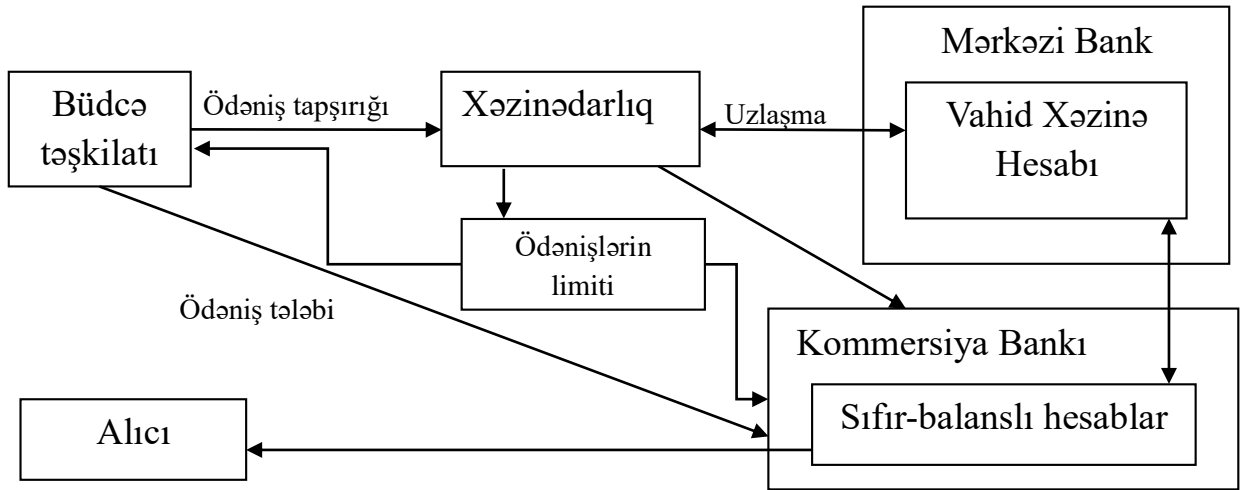


Şəkil 3.1.1. Mərkəzləşdirilmiş ödəniş sistemi üzrə Vahid Xəzinə Hesabı (VXH)

Mənbə: www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2010/wp10143.pdf - S.Pattanayak, I.Faynboym (2010). Imf, "Treasury single account: concept, design and implementation issues" əsasında tərtib edilmişdir.

Mərkəzləşdirilməmiş ödəniş sistemində Mərkəzi Bankda açılmış vahid xəzinə hesabı daha operativ olur. Belə ki, vahid xəzinə hesabı ilə ierarxiya prinsipinə əsasən aşağıdan yuxarıya doğru birləşdirilmiş bütün büdcə təşkilatları ayrıca əməliyyat hesabları açmaq hüququna malik olurlar. Ancaq günün sonuna əməliyyat hesablarında bütün qalıqlar vahid xəzinə hesabının əsas hesabında öz əksini tapmalıdır. Mərkəzləşdirilməmiş ödəniş sistemi şəklində formalaşdırılmış vahid xəzinə hesabını ümumi olaraq belə ifadə etmək olar ki, nazirliklərin malik olduğu subhesabların və hər bir nazirliyin ayrı-ayrı büdcə təşkilatlarının sıfır balansla malik olduğu hesabların vahid xəzinə hesabında birləşdirilməsi baş verir. Burada büdcə təşkilatları səlahiyyətləri çərçivəsində subhesabları idarə edir və daha müstəqildirlər [108]. Digər tərəfdən, xəzinədarlıq orqanlarının da üzərinə burada daha çox yük düşməyəcəkdir.

Mərkəzləşdirilməmiş ödəniş sistemi üzrə vahid xəzinə hesabının təşkil olunması aşağıdakı şəkildə öz əksini tapmışdır:



Şəkil 3.1.2. Mərkəzləşdirilməmiş ödəniş sistemi üzrə Vahid Xəzinə Hesabının (VXH) təşkili (sıfır-balanslı hesablar üzrə)

Mənbə: www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2010/wp10143.pdf - S.Pattanayak, I.Faynboym (2010). *Imf, "Treasury single account: concept, design and implementation issues" əsasında tərtib edilmişdir.*

Hər bir ölkədə vahid xəzinə hesabı üzrə ödəniş sistemləri qurularkən ölkədə olan ictimai institutların və dövlət maliyyə sisteminin idarə edilməsinin keyfiyyəti və inkişafı, onun texnoloji inkişafı, əlaqələndirmə infrastrukturunu, həmçinin, ölkənin bank sisteminin ciddi bir inkişafa malik olması nəzərə alınır. Bu istifadə olunan sistemlərdə müxtəlif subyektlərin səlahiyyətlərinə vahid xəzinə hesabı sistemində giriş almaq və dövlət bank hesablarını idarə etmək həvalə olunur. Bəzi ölkələrdə vahid xəzinə hesabı bir bank hesabından ibarətdir ki, bu hesab mərkəzi bankda yerləşir, hansı ki, mərkəzləşdirilmiş hakimiyyət orqanları (məsələn, xəzinədarlıq və ya onun regional bölmələri) və ya büdcə təşkilatları tərəfindən idarə olunur. Büdcə təşkilatları tərəfindən vahid xəzinə hesabı idarə olunarsa, aparılmış əməliyyatlar yaxşı inkişaf etdirilmiş əsas mühasibat kitabında nəzərə alınır. Digər tərəfdən elə ölkələr (Almaniya və İsveç) var ki, vahid xəzinə hesabı əsasında formaləşdirilmiş ayrıca bir neçə bank hesablarına malikdir ki, bu hesabların balansları avtomatik günün sonunda nəzərə alınır [54, 122, s.13]. Ayrı-ayrı büdcə təşkilatları ayrıca əməliyyat hesablarına malik olmaq və onları idarə etmək hüququna malik olurlar. Belə olan halda xüsusi yaradılmış mexanizm tətbiq olunur ki, bu mexanizm dünyada "Pulun təmərküzləşməsi" adını almışdır. Belə

bir mexanizmin inkişafı İsveçdə faktiki olaraq xəzinə strukturlarının fəaliyyətini sıradan çıxarmışdır [90]. Bu mexanizmin tətbiq olunması ilə vahid xəzinə hesabı aşağıdakı istiqamətlər üzrə təşkil olunur:

- ayrı-ayrı büdcə təşkilatlarının hesabları ya mərkəzi bankda, yaxud kommertiya banklarında açılır ki, hər iki halda hesabların açılmasının səlahiyyət hüququ birbaşa Maliyyə Nazirliyi tərəfindən verilməlidir;

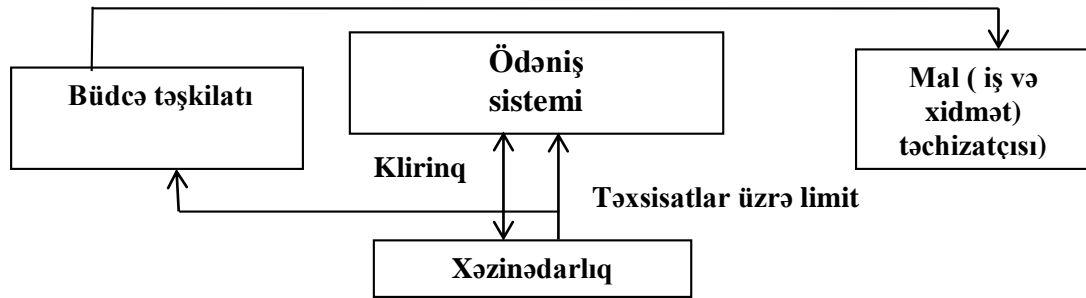
- bu sıfır balanslı hesablar olmalıdır ki, pul vəsaitləri əvvəlcədən təsdiq edilmiş ödəmələr halında hesablara keçir;

- hesablarda olan qalıqlar avtomatik olaraq vahid xəzinə hesabının əsas hesabına köçürülməlidir (hansı ki, bank infrastrukturu gündəlik klirinq həyata keçirməyə icazə verir);

- Mərkəzi Bank günün sonunda bütün dövlət hesablarında olan qalıqları avtomatik özümdə cəmləşdirir.

Qeyd edək ki, Azərbaycanda vahid xəzinə hesabı üzrə mərkəzləşdirilməmiş ödəniş sistemi inkişaf etdirilsə, eyni zamanda büdcənin xərc icrası üzrə nəzarətin aparılmasında artıq büdcə təşkilatları iştirak edə bilər. Belə bir yanaşma dövlət büdcəsinin icrası zamanı aparılan nəzarətin səmərəliliyini ciddi artırma bilər ki, bu səmərəliliyin əldə olunmasında birbaşa büdcə təşkilatları iştirak edəcəkdir. Vahid xəzinə hesabı texnologiyası üzrə tətbiq etmə imkan verir ki, büdcə təşkilatları daxili nəzarət sistemini tamamilə inkişaf etdirsin. Burada büdcə təşkilatları artıq büdcə öhdəlikləri üzrə limitlərə nəzarət etməklə ödəniş tapşırığını hazırlayaraq xəzinədarlığa təqdim edirlər, xəzinədarlıq isə büdcə təşkilatlarını tələb olunan pul vəsaitləri ilə təmin edir. Azərbaycanda büdcə öhdəlikləri üzrə limitlərin tətbiqi xəzinədarlığın istifadə etdiyi ən önəmli bir alətdir ki, bu da xəzinədarlığa büdcənin icrasında aktiv rol oynamağa şərait yaradır. Lakin bəzi inkişaf etmiş ölkələrin təcrübəsində büdcə öhdəlikləri üzrə limitlərin tətbiqi büdcə təşkilatlarının səlahiyyətlərinə daxildir (Skandinaviya ölkələri təcrübəsi). Bunun əsas səbəbi odur ki, xərc öhdəlikləri üzrə mərkəzləşdirilmiş nəzarətin olması büdcənin icrası üzrə səmərəliliyin əldə olunmasına **mane olur**. Kassa planlarının hazırlanmasında iştirak edən büdcə təşkilatları (sahə nazirlikləri) eyni zamanda kassa planlarının nəzərdə tutulan qaydada icrasına görə

ciddi məsuliyyət daşıyırlar.



Şəkil 3.1.3. Mərkəzləşdirilməmiş büdcə icrası sistemi

Mənbə: www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2010/wp10143.pdf - S.Pattanayak, I.Faynboym (2010). Imf, "Treasury single account: concept, design and implementation issues" əsasında tərtib edilmişdir.

Azərbaycanda gəlir və xərclər, o cümlədən bütün rayon və büdcədən kənar köçürmələr qeyd edildiyi kimi Vahid Xəzinə Hesabı Sistemi (VXHS) vasitəsilə mərkəzləşdirilmişdir. Xəzinədarlıq əməliyyatları üçün VXHS-nin alt-hesablarından istifadə edən regional xəzinədarlıq orqanları sistemini idarə edir. VXHS-nin möhkəmləndirilməsi və vəsaitlərin idarəetmə funksiyalarının mərkəzləşdirilməsi sayəsində, Maliyyə Nazirliyi hökumətin maliyyə əməliyyatları barədə etibarlı və vaxtında məlumat hazırlaya bilər. Vahid xəzinə hesabı sisteminə tamamilə XIİS daxilində nəzarət olunur. Xəzinədarlıq Mərkəzi Banka birləşdirilmiş XIİS vasitəsilə avtomatik tutuşdurma funksiyasından istifadə edir. Bütün mərkəzi dövlət hesablarının tutuşdurulması gündəlik olaraq toplu və müfəssəl səviyyədə yerinə yetirilir. Beləliklə, avtomatlaşdırılmış xəzinədarlıq sistemi daxilində vahid xəzinə hesabının idarə edilməsində ciddi əməkdaşlıq müşahidə edilir. Lakin perspektivdə vahid xəzinə hesabının daha da səmərəli idarə edilməsi üzrə yenə islahatlar aparılmalıdır.

Azərbaycanda pul vəsaitlərinin və vahid xəzinə hesabı üzrə qalıq vəsaitlərin idarə olunması ilə bağlı məsələlərə də diqqətlə yanaşılmalıdır ki, bu problem kifayət qədər qabardılmışdır [11, 38]. Büdcə sistemi haqqında təsbit olunmuş normalara görə, büdcənin icrası ikimərhələli xarakter daşıyır. Hər iki mərhələ xəzinədarlıq vasitəsilə həyata keçirilir. İkinci mərhələdə büdcə təşkilatı ona ayrılmış vəsaitin təşkilatın xəzinə hesabına köçürülməsi üçün, sonrakı xəzinə icrası mərhələsində isə müvafiq hesablar üzrə ödənişlərin ödənilməsi üçün müvafiq xəzinə orqanlarına müraciət etməlidir. Büdcə təşkilatları həmişə birinci mərhələdə mümkün qədər çox vəsaiti öz xəzinə hesablarına köçürməyə çalışır və nəticədə təşkilatın hesabında istifadə olunmayan

vəsaitlər yığılır. Bu hal il ərzində vəsaitlərin istifadəsi və qalacaq olan ehtiyatlar haqqında vahid xəzinə hesabının obyektiv informasiya potensialını aşağı salır [39]. Azərbaycanda xəzinədarlıq sistemində reallaşdırılacaq ən vacib islahatlardan biri bank hesabları olmayan bütün büdcə təşkilatlarının şəxsi xəzinə hesablarının bank hesabları ilə əvəz olunması olmalıdır [54, 88]. Bu islahat ilə bütün gəlir və xərc əməliyyatlarının vahid xəzinə (bank) hesabından aparılması baş verəcəkdir ki, burada agent-banklarda olan tranzit hesablar bağlanacaqdır və həm də regional xəzinədarlıq orqanlarının yavaş-yavaş aradan qaldırılması baş verəcəkdir. Belə bir islahatın aparılması dövlətin maliyyə xidməti dəyərinin müəyyən qədər azalmasına, büdcənin icrası üzrə əməliyyat xərclərinin azalmasına, mərkəzi xəzinədarlığın birbaşa büdcə təşkilatları ilə sürətli informasiya mübadiləsinin aparılmasına, büdcə təşkilatlarının bank hesablarında olan qalıq vəsaitlərə operativ nəzarət etməyə şərait yaradacaqdır.

Azərbaycanda vahid xəzinə hesabının idarə edilməsi üzrə hər iki ödəniş sisteminin bəzi xüsusiyyətlərini özündə cəmləyən bir model tətbiq edilir. Vahid xəzinə hesabı Maliyyə Nazirliyinin (DXA) nəzarətindədir və vahid xəzinə hesabı üzrə əməliyyatlar Maliyyə Nazirliyinin tərkibinə daxil olan DXA tərəfindən qeydə alınır. Azərbaycanda *“Pulun təmərküzləşməsi”* mexanizminin istifadəsi ilə bütün büdcə təşkilatlarının bank hesablarında (bu hesablar yaradılsa) yaranacaq qalıq vəsaitlərinin həcmi daima vahid xəzinə hesabında görsənərək lazımi informasiyanı təmin edəcəkdir [24]. Vahid xəzinə hesabında cəmlənmiş vəsaitlərin vəziyyəti (məsələn, aylıq, həftəlik) ilə bağlı informasiya əsasında artıq qalan vəsaitlər maliyyə bazarlarına cəlb edilərək əlavə gəlirlər əldə ediləcəkdir, yaxud pul çatışmazlığı olduqda qısa dövr ərzində bu bazarlardan borc formasında pul vəsaitləri cəlb edilərək fəvqəladə vəziyyətin qarşısı alınacaqdır. *“Pulun təmərküzləşməsi”* bir bank texnologiyası kimi vahid xəzinə hesabının likvidliyinin təmin edilməsi və pul vəsaitlərinin operativ idarə edilməsi üzrə ciddi bir mexanizmdir.

Xarici təcrübədə xəzinədarlıq büdcə vəsaitlərinin idarəçiliyi prosesində təkçə dövlətin nəzərdə tutduğu tapşırıqları icra etmir, həm də büdcənin icrasında **cari ildə** formalaşan qalıq vəsaitlərin həcmi ilə bağlı informasiyanı müəyyənləşdirməklə onların ölkə daxilində və xaricində istifadəsini təmin edir ki, bu da əlavə vəsaitlərin cəlb

edilməsi deməkdir. Vahid xəzinə hesabında üzrə qalıq vəsaitlərin idarə edilməsi bəzən ölkədə aparılan büdcə siyasətindən birbaşa asılı olur, lakin bütün hallarda bu vəsaitlərdən səmərəli istifadə etmək üçün həmin ölkədə keyfiyyətli maliyyə menecmentinin inkişaf etdirilməsi zəruri şərtidir (Əlavə 6) [102]. Azərbaycanda pul vəsaitlərinin keyfiyyətli idarə edilməsi və vahid xəzinə hesabının likvidliyinin təmin edilməsi üçün xəzinədarlığa “pul vəsaitlərinin axınının proqnozlaşdırılması” funksiyası təyin edilməlidir. Bu funksiyanın səmərəli icrası üçün vahid xəzinə hesabı mexanizmi təkmilləşdirilməli, **“Pulun təmərküləşməsi”** mexanizmi və ya bu mexanizmin prinsipləri əsasında vahid xəzinə hesabı **təşkil edilməlidir**.

Azərbaycanda vahid xəzinə hesabı mexanizmi düzgün təşkil edilərsə, vahid xəzinə hesabının sərbəst qalığının idarəçiliyi ilə bağlı yanlış qərarların qəbulu azalar (xüsusilə, büdcə kəsirinin idarəçiliyində yersiz borclanma ilə bağlı qərarların qəbulunda) və həm də bu istiqamətdə aparılan büdcə planlaşdırılmasında keyfiyyət artırıla bilər. Azərbaycanda vahid xəzinə hesabının sərbəst qalığı üzrə əsas göstəricilərə aşağıdakı cədvəl vasitəsilə nəzər yetirə bilərik (cədvəl 3.1.1.) :

Cədvəl 3.1.1.

Vahid xəzinə hesabı qalığı (sərbəst qalıq) ilə bağlı göstəricilər

Vahid xəzinə hesabı (VXH) üzrə qalıq vəsaitlər (sərbəst qalıq), milyon manatla	2015		2016		2017		2019		2020	
	ilin əvvəlinə	ilin axırına	ilin əvvəlinə	ilin axırına	ilin əvvəlinə	ilin axırına	ilin əvvəlinə	ilin axırına	ilin əvvəlinə	ilin axırına
	1728,6	1433,9	1433,9	2307,2	2307,2	1644,7	872,3	2343,2	2343,2	1526,1
İllər	2015		2016		2017		2019		2020	
Büdcə kəsiri	-286,5		-245,6		-1077,8		-207,8		-1734,6	
Büdcə kəsirinin maliyyələşdirilməsi istifadə edilən VXH qalığı vəsaitləri, milyon manatla	285,5		15,2		586,7		-		589,0	
İllər	2015		2016		2017		2019		2020	
Nominal ÜDM, milyon manatla	54380,0		60425,2		70337,5		81681,0		72432,2	
Dövlət büdcəsinin gəlirləri, milyon manatla	17498,0		17505,7		16516,7		24218,1		24681,7	
VXH qalığı / ÜDM, faizlə	2,6		3,8		2,3		2,9		2,1	
VXH qalığı / büdcə gəlirləri, faizlə	8,2		13,2		10,0		9,7		6,2	
İllər	2015		2016		2017		2019		2020	
	proqnoz	icra	proqnoz	icra	proqnoz	icra	proqnoz	icra	proqnoz	icra
Sərbəst qalığın idarəetməyə verilməsindən daxilolmalar, min manatla	3340,0	4546,1	2678,0	17136,0	3074,0	7153,9	1000,0	1124,1	35000,0	20513,0

Mənbə: Maliyyə Nazirliyi və Hesablama Palatasının məlumatları əsasında tərtib edilmişdir.

İlk öncə qeyd edək ki, vahid xəzinə hesabında (VXH) qalığın yaranması büdcə planlaşdırılmasında müşahidə edilən boşluq kimi qəbul edilir. Beynəlxalq təcrübədə VXH-da qalığın formalaşması ən ciddi risklərdən biri kimi dəyərləndirilir. Təhlil göstərir ki, 2017-ci ilin əvvəlinə Azərbaycanda formalaşan VXH qalığı 2016-cı ilin dövlət büdcəsi gəlirlərinin 13,2%-dək yüksəlmişdir. Həmçinin, bu qalığın həcmnin 2016-cı ildə formalaşmış nominal ÜDM-ə nisbətinin 4 %-dək yüksəlməsi büdcə planlaşdırılması zamanı əsaslı yanaşmanın tətbiq edilməsinin zəruriliyini göstərir.

Vahid xəzinə hesabının düzgün təşkili kimi vahid xəzinə hesabının sərbəst qalığı üzrə formalaşan qalıq vəsaitlərin idarəçiliyi də önəmlidir ki, bu vəsaitlərdən xüsusən büdcə kəsirinin örtülməsində istifadə edilir. Vahid xəzinə hesabının sərbəst qalığı büdcə kəsirinin bağlanması üçün rezerv (ehtiyat) yaxud sabitləşdirici fond rolunda çıxış edir. Xəzinə hesablarında olan qalıq vəsaitlər ilin sonunda dövlət büdcəsinin vahid xəzinə hesabına (məqsədli təyinatlı maliyyələşmələr istisna olmaqla) köçürülür. Bu vəsaitin növbəti ilin dövlət büdcəsi xərclərinin on ikidə birinədək hissəsi həmin ilin büdcə xərclərinin ödənilməsinə və büdcə kəsirinin maliyyələşdirilməsinə yönəldilir, yerdə qalan hissəsi isə Dövlət Neft Fonduna köçürülür [17]. Vahid xəzinə hesabı qalığı üzrə formalaşan vəsaitlərin təhlili göstərir ki, 1 yanvar 2016-cı il üçün büdcənin vahid xəzinə hesabının faktiki qalığı 1433,9 milyon manat olmuş, bu vəsaitdən 15,2 milyon manat 2016-cı il üzrə yaranan büdcə kəsiri üçün istifadə edilmişdir. 1 yanvar 2017-ci il tarixində büdcənin vahid xəzinə hesabı qalığı üzrə yaranmış vəsaitin həcmi 2307,2 milyon manat təşkil etmiş, bu qalıq vəsaitdən 2017-ci il üzrə büdcə kəsirinin bağlanmasına 586,7 milyon manat yönəldilmişdir. 2018-ci il 1 yanvar tarixinə büdcənin vahid xəzinə hesabının qalığı üzrə 1644,6 milyon manat məbləğ yaranmış, lakin kəsirin maliyyələşmə mənbəyi olaraq vahid xəzinə hesabı qalığından istifadə edilməmişdir. Belə ki, 2018-ci ildə büdcə kəsirinin maliyyələşdirilməsi özəlləşdirmədən və daxili borclanma üzrə (dövlət istiqrazlarının yerləşdirilməsi üzrə) daxilolmalar hesabına tamamilə aparılmışdır.

Azərbaycanda vahid xəzinə hesabında yaranmış sərbəst qalıq vəsaitlərin idarə edilməsi üzrə Nazirlər Kabinetinin 2007-ci il 6 aprel tarixli 62 nömrəli qərarı ilə təsdiq edilən “Büdcə il ərzində vahid xəzinə hesabında olan vəsaitin qalığının (sərbəst

qalıgını) idarəetməyə verilməsi qaydaları” mövcuddur [15]. Bu qaydalarda qeyd edilir ki, faktiki büdcə daxilolmalarının nəzərdə tutulduğundan artıq qalan hissəsi, kassa icrası zamanı xəzinədarlıq tərəfindən aparılan büdcədənənar fondların və məqsədli hesabların (depozit və tapşırıq hesabları) qalıqlarının vahid xəzinə hesabında cəmləşdirilməsi hesabına xarici valyutada yaranmış qalıqlar idarəetməyə verilir və müvafiq şərtlərlə etibarlı banklarda yerləşdirilir. Vahid xəzinə hesabında formalaşmış və faktiki olaraq istifadə edilməyən qalıq vəsaitlərin etibarlılıq prinsipi çərçivəsində idarəetməyə verilməsi birbaşa olaraq bu vəsaitləri dəyərsizləşməkdən qorumaq və büdcəyə əlavə gəlir gətirmək məqsədini daşıyır. Sərbəst qalıq vəsaitləri Maliyyə Nazirliyi tərəfindən idarə edilə və ya valyuta vəsaitlərinin idarə edilməsində geniş təcrübəyə malik olan quruma da idarəetməyə verilə bilər.

Vahid xəzinə hesabında yaranmış qalıgını (sərbəst qalıgını) idarəetməyə verilməsindən dövlət büdcəsinə daxilolmalar 2016-cı ildə proqnozlaşdırılmış 2678,0 min manata qarşı büdcəyə 17136,0 min manat məbləğində vəsait daxil olmuşdur ki, burada icra olunan məbləğ proqnoz göstəricidən 14458,0 min manat və ya 6,4 dəfə çox təşkil etmişdir. Son dərəcə likvidli aktivlər hesab edilən, vahid xəzinə hesabının qalıgı və onun idarəetməyə verilməsindən daxilolmaların dinamikası göstərir ki, 2016-cı ilin əvvəlinə 1433,9 milyon manat qalıq olduğu halda, idarəetmədən gəlir 17,1 milyon manat və ya 1,2 %, 2017-ci ilin əvvəlinə isə qalıq 2307,2 milyon manat olmuşdur ki, burada idarəetmədən gəlir 7,1 milyon manat və ya 0,3 % təşkil etmişdir. 2020-ci ildə daxilolmaların həcmində olan artımı əvvəlki illər üzrə hesablanmış vəsaitlərin faktiki olaraq büdcəyə daxil olması ilə izah etmək olar.

Hesablama Palatası Maliyyə Nazirliyinin aylıq və rüblük təqdim edilən hesabat məlumatlarına əsasən qeyd edir ki, hesabat ili ərzində sərbəst qalıq vəsaitlərindən büdcə ili ərzində ssuda verilməsi və geri qaytarılması müşahidə olunmuş, depozitə yerləşdirilmədə mövcud bazar prinsipləri nəzərə alınmamışdır. Bu onu göstərir ki, büdcəyə əlavə gəlir gətirmək məqsədinin təmin edilməsi istiqamətində mövcud qaydaların təkmilləşdirilməsi və bu istiqamətdə nəzarətin gücləndirilməsi aparılmalıdır. Vahid xəzinə hesabı qalıgı vəsaitlərinin ssuda kimi istifadəsi praktikası **məhdudlaşdırılmalıdır**, çünki büdcə qanunvericiliyində sabitləşdirici fond kimi çıxış

edən bu fond üzrə vəsaitlərin idarəetməyə verilməsi və kəsinin maliyyələşdirilməsinə yönəldilməsi şərti birbaşa nəzərdə tutulmuşdur. Vahid xəzinə hesabı qalığında yaranmış sərbəst qalıq vəsaitlərin idarə edilməsi ilə bağlı bəzən problemlərdə müşahidə edilir. Belə ki, Maliyyə Nazirliyi tərəfindən vahid xəzinə hesabını qalığının bir hissəsi ölkədaxili banklarda depozit hesablarına yerləşdirilir ki, daha sonra yerləşdirilmiş depozit məbləği kredit şəklində güzəştli faiz dərəcəsi ilə məqsədli olaraq dövlət şirkətlərinə və nəzarət zərfi dövlətə məxsus səhmdar cəmiyyətlərə (“Azərbaycan Hava Yolları” QSC, Dövlət Neft Şirkəti, “Azərsu” ASC) verilir. Bu da öz növbəsində onsuz da kredit portfeli üzrə borc qalığı böyük həcmli olan və dövrü olaraq kreditlərin qaytarılmasında müvafiq çətinliklərlə üzləşən təşkilatların borc qalığının artması ilə nəticələnməklə büdcə vəsaitlərinin vaxtında geri qaytarılmaması riskini artırmış olur.

Fikrimizcə, sərbəst maliyyə resurslarının banklarda yerləşdirilməsi üzrə ədalətli mexanizmlər olmalıdır. Burada əsas məsələ tək-cə xəzinə qalığından getmir. Rusiyada hökumətin sərbəst vəsaitlərinin kredit təşkilatlarında müsabiqə yolu ilə yerləşdirilməsi ilə bağlı qaydalar qəbul edildi. Bu tip qaydanın tətbiqinə Azərbaycanda da ehtiyac var. Məsələn, 2019-cu ildə Dövlət Neft Fonduna yerləşdirilmiş vəsait üzrə hesablanmış gəlir 3,9 milyon dollar təşkil etsə də, faktiki daxilolmalar 1124,1 min manat təşkil etmişdir. Beləliklə, vahid xəzinə hesabı qalığı üzrə formalaşan vəsaitlər üzrə idarəetməni həyata keçirən qurum, təşkilatlar, banklar arasında ədalətli müsabiqə qaydaları müəyyənləşdirilməklə müsabiqə aparılmaqla vəsaitlərin yerləşdirilməsi təmin edilməlidir.

2019-cu ildə vahid xəzinə hesabının qalığının 2019-cu ildə 1470,7 milyon manat artaraq 2343,0 milyon manata çatmasının səbəbi büdcə gəlirlərinin proqnoza qarşı 150,1 milyon manat daha çox, büdcə xərclərinin isə nəzərdə tutulan proqnoza qarşı 764,1 milyon manat daha az, həmçinin büdcə kəsinin maliyyələşmə mənbələrinin nəzərdə tutulmuş proqnoza qarşı, yəni 2022,0 milyon manata qarşı 1712,5 milyon manat (93,7 milyon manatı özəlləşdirmədən, 633,5 milyon manatı daxili və xarici borclanmadan, xaricdən cəlb edilən kreditlər 985,3 milyon manat) olmaqla icra edilməsi, eyni zamanda Asiya İnkişaf Bankının “Dövlət Sektorunun Səmərəliliyinin Təkmilləşdirilməsi Proqramı” çərçivəsində alınmış 425,0 milyon manat məbləğində

kredit vəsaitinin müvafiq qaydada xərc edilmədən kəsinin maliyyələşmə mənbələrinə aid edilməsilə əlaqələndirmək olar.

Müasir zamanda xəzinədarlıqların büdcənin kassa icrasında rolu kifayət qədər dəyişmişdir. İnkişaf etmiş ölkələrin təcrübəsi göstərir ki, büdcənin xərc icrasının təmin edilməsi üçün xəzinədarlıq sistemi üzrə mərkəzləşdirilmiş nəzarət (öhdəliklərin qəbul edilməsi mərhələsi (öhdəliklər üzrə limitlərə nəzarət), malların (iş və xidmətlərin) alışı və yoxlanılmasının təsdiqi, ödəniş, uçot) əsas bölüşdürücü nazirliklərə ötürülmüşdür, xəzinə isə vahid xəzinə hesabı üzrə pul axınlarının proqnozlaşdırılması ilə məşğul olur. Xəzinədarlıq sistemləri üzrə beynəlxalq ekspert Mark Silins də bu fikri müdafiə edərək qeyd edir ki, təxsisatlar baxımından kassa planlarının hazırlanaraq icra edilməsi və pul vəsaitləri axınlarının proqnozlaşdırılması iki fərqli funksiya olaraq xəzinədarlıq sistemlərində öz yerini tutmalıdır [110].

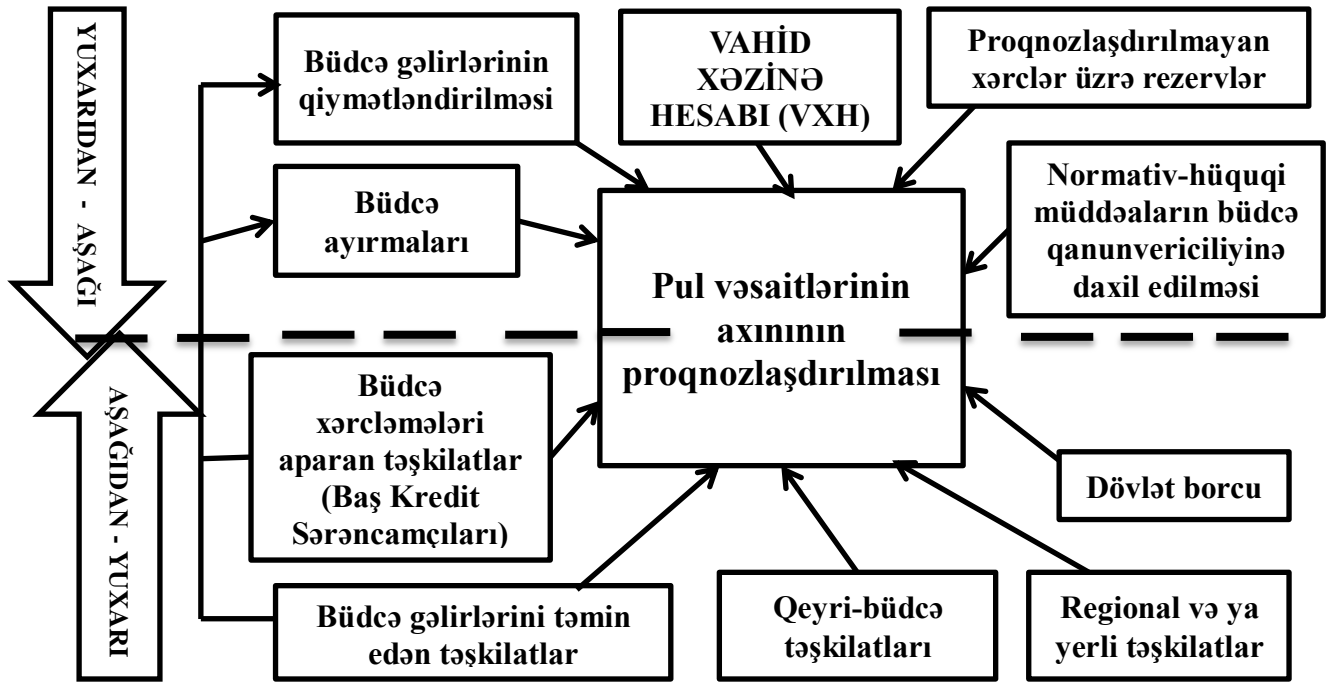
Kassa planlaşdırılmasının aparılması əslində bir növ vahid xəzinə hesabının likvidliyinin təmin edilməsinin səmərəli forması kimi qəbul olunur. Vahid xəzinə hesabının likvidliyinin yüksək olması ona görə vacibdir ki, xəzinə büdcə üzrə pul öhdəliklərini vaxtı-vaxtında icra edir. Kassa planlaşdırılması zamanı bütün nazirliklər, şöbələr, idarələr büdcə təxsisatları əsasında xərcləri ən azı altı və maksimum on iki ay əvvəldən planlaşdırma bilməlidirlər. Azərbaycanda kassa planlaşdırılması zamanı, xüsusilə investisiya xərcləri üzrə öhdəliklərin uzunmüddətli dövr baxımından nəzərə alınması aparılmalı və **xərc öhdəliklərinin uçotu** ilə kassa planlaşdırılması arasında olan əlaqəni dərinləşdirmək lazımdır .

Azərbaycanda büdcənin icrasında təxsisatlarla bağlı kassa planlaşdırılmasından fərqli olaraq pul vəsaitlərinin proqnozlaşdırılması və idarə edilməsində nöqsanlar var. Belə ki, 2020-ci ilin bəzi ayları üçün proqnozlaşdırılan və icra edilən büdcə balansı profisitlə icra edildiyi halda belə, büdcə kəsinin maliyyələşdirilməsi mənbələri üzrə lazımsız daxilolma məbləğləri proqnozlaşdırılmış və icra edilmiş, bu məbləğlərin əhəmiyyətli hissəsini də xaricdən cəlb edilmiş kreditlər təşkil etmişdir [11]. Büdcə gəlirlərini təşkil edən təşkilatlarla, büdcə xərcləmələrində iştirak edən təşkilatlar arasında əsas əlaqəni yaradan xəzinədarlıq sistemində kassa menecmenti üzrə fəaliyyət keyfiyyətli aparılmır. Büdcə gəlirlərini və kəsinin maliyyələşmə mənbələri üzrə

mədaxili təmin edən orqanların il ərzində büdcə icrası ayları üzrə yığımlara dair verdikləri proqnozlar və bu istiqamətdə apardığı işlər həmin aylar üzrə aparılacaq büdcə xərcləri proqnozları ilə bəzən tam koordinasiya olunmadan aparılmışdır. Bu hal xəzinədarlıq sistemində kassa menecmentinin (cash management) keyfiyyətli təşkil edilməməsi, ümumiyyətlə büdcə qanunvericiliyində bu anlayışı, termini və ya bu mexanizmi tənzimləyən hüquqi müddəaların olmaması hesab edilməlidir.

Azərbaycanda xəzinədarlıq büdcə ili üçün kassa planlaşdırılması üzrə illik icmal kassa planının hazırlanması funksiyalarını həyata keçirir. Lakin müasir xəzinədarlıq sistemlərində vahid xəzinə hesabının likvidliyi baxımından pul vəsaitlərinin proqnozlaşdırılması funksiyası kimi yeni funksiya təsis edilmişdir ki, bu funksiya xəzinədarlığın əsas funksiyası kimi təxsisatlar üzrə kassa planlaşdırılması (kassa planlarının hazırlanması) funksiyasından ayrıca olaraq aparılır. MDB məkanı ölkələrindən Rusiya hətta pul vəsaitlərinin proqnozlaşdırılması ilə bağlı müvafiq maddəni Büdcə Məcəlləsinə daxil etməyi planlaşdırır. "Kassa planlaşdırılması" termini Rusiyanın büdcə qanunvericiliyində istifadə olunur və kassa planı cari maliyyə ilində büdcəyə daxilolmaların və büdcədən xaricolmaların proqnozunu göstərir (hər bir büdcə səviyyəsi üzrə). Eyni zamanda Büdcə Məcəlləsinə "pul vəsaitlərinin axınının proqnozlaşdırılması" termini də daxil ediləcəkdir ki, burada əsas məqsəd dövlətin bütün maliyyə vəsaitlərini vahid xəzinə hesabı vasitəsilə konsolidə edərək idarə etməkdir. Bu addımla hökumət xəzinədarlıq sistemində maliyyə menecmentinin keyfiyyətinin yüksəldilməsini və vahid xəzinə hesabı üzrə likvidliyin idarə edilməsi baxımından səmərəliliyin əldə olunmasını hədəfləyir.

Azərbaycanda "pul vəsaitlərinin axınının proqnozlaşdırılması" funksiyasını icra etməklə xəzinə vahid xəzinə hesabında nağd vəsaitlərin vəziyyətini (profisit ya da kəsir) ən azı gündəlik əsaslarla təyin etməklə gələcəkdə büdcəyə ya borc vəsaitlərin, ya da əlavə gəlirlərin daxil olmasına xidmət etməlidir. Azərbaycanda xəzinədarlıq sistemində əsas islahat vahid xəzinə hesabında olan qalıq vəsaitlərin gündəlik əsaslarla müəyyənləşməsi olmalıdır ki, bu islahat maliyyə vəsaitlərinin keyfiyyətli idarə edilməsinə yol açacaqdır. Pul vəsaitlərinin proqnozlaşdırılması və vahid xəzinə hesabının likvidliyi baxımından aşağıdakı modelin tətbiqi üstünlüklər yarada bilər:



Şəkil 3.1.4. Pul vəsaitlərinin proqnozlaşdırılması modeli və metodları

Mənbə: Cash Management: How Do Countries Perform Sound Practices? / Prepared by M. Coskun Cangoz and Leandro Secunho / World Bank, - 38 p. əsasında tərtib edilmişdir.

Bu modeldə büdcə gəlirlərinin və xərclərinin detallı bir şəkildə proqnozu aparılır və daha sonra bu proqnozlar əsasında xəzinədarlıq kassa daxilolmaları və xaricolmaları üzrə kassa planlaşdırılmasını (illik, aylıq, rüblük, həftəlik, günlük) apararaq vahid xəzinə hesabında olan vəsaitlərin həcmi haqqında məlumat əldə edə bilər. Xəzinədarlıq pul vəsaitlərinin axınının proqnozlaşdırılmasını büdcə prosesi üzrə sahib olduğu təxsisatlar üzrə kassa planlaşdırılması ilə paralel olaraq aparacaqdır.

Azərbaycanda xəzinədarlıq həlli gözlənilən bütün tapşırıqları yerinə yetirmək üçün müvafiq həcmdə kassa vəsaitinin mövcud olmasını təmin etməlidir. Azərbaycanda xəzinədarlıq sistemində əsas islahat vahid xəzinə hesabı ilə aparılan əməliyyatlarla birlikdə vahid xəzinə hesabının likvidliyinin təmin olunması ilə bağlı olmalıdır. Vahid xəzinə hesabının likvidliyinin təmini üçün cari, ani, uzunmüddətli likvidlik göstəricilərindən istifadə edilə bilər ki, bu göstəricilər likvidliyin iqtisadi mahiyyətindən irəli gələrək, reallaşdırılmış kassa daxilolmaları və kassa xərclərindən sonra büdcədə mühasibat uçotu çərçivəsində meydana çıxan bütün aktivlərin və öhdəliklərin arasında balansın hansı səviyyədə olmasını göstərəcəkdir [92]. Vahid xəzinə hesabı likvidliyinin təmin edilməsi üçün aşağıdakı likvidlik göstəricilərindən istifadə edilə bilər:

Ani likvidlik göstəricisi vahid xəzinə hesabında olan cəmi büdcə vəsaitlərinin cəmi öhdəliklərə nisbətidir ki, bu öhdəliklər üzrə tələb olunan ödənişlər dərhal aparılmalıdır. Beləliklə, aşağıdakı göstərici vasitəsilə büdcənin qısamüddətli dövr ərzində balanslılığının təmin edilməsinə nail olmaq mümkündür:

$$L_{ani} = \frac{\sum BV}{\sum \ddot{O}_{qısamüddətli}} \quad (3.1.)$$

burada, L_{ani} – ani likvidlik göstəricisi, BV (büdcə vəsaitləri) - vahid xəzinə hesabında olan büdcə vəsaitləri, $\ddot{O}_{qısamüddətli}$ – qısamüddətli öhdəliklərdir və bu görə dərhal lazımı ödənişlər aparılır.

Cari likvidlik göstəricisi vahid xəzinə hesabında olan cəmi aylıq büdcə daxilolmalarının öhdəliklərin cəminə nisbətidir ki, 30 gün ərzində bu öhdəliklər üzrə bütün ödənişlər aparılmalıdır. Bu göstərici aşağıdakı kimidir:

$$L_{cari} = \frac{\sum ABV}{\sum \ddot{O}_{aylıq}} \quad (3.2.)$$

burada, L_{cari} – cari likvidlik göstəricisi, ABV (aylıq büdcə vəsaitləri) - vahid xəzinə hesabında olan aylıq büdcə daxilolmaları, $\ddot{O}_{aylıq}$ – öhdəliklər, hansı ki, bu öhdəliklər üzrə lazımı ödənişlər 30 gün ərzində aparılmalıdır.

Uzunmüddətli likvidlik göstəricisi bir il və ya daha uzun müddətə vahid xəzinə hesabına planlaşdırılaraq toplanılacaq cəmi büdcə vəsaitlərinin, müvafiq qaydada uzunmüddətli dövr üçün əmələ gələn cəmi öhdəliklərə nisbətidir:

$$L_{uzunmüddətli} = \frac{\sum UBV}{\sum \ddot{O}_{uzunmüddətli}} \quad (3.3.)$$

burada, $L_{uzunmüddətli}$ – cari likvidlik göstəricisi, UBV (uzunmüddətli vbüdcə vəsaitləri) - vahid xəzinə hesabına 1 il və ya uzunmüddətli dövr üçün planlaşdırılan büdcə daxilolmaları, $\ddot{O}_{uzunmüddətli}$ – öhdəliklər, hansı ki, bu öhdəliklər uzunmüddətli dövr üçün nəzərə alınır.

Beynəlxalq təcrübədə xəzinədarlığın müasir dövrdə yetirdiyi funksiyalar dərinləşdikcə xəzinədarlığın dövlətin pul vəsaitlərinin likvidliyini artırılması, o cümlədən Mərkəzi Bankların monetar siyasətinin səmərəliliyinin artırılmasında təsiri hiss edilir. Xəzinədarlıq xəzinə planlaşdırmasının keyfiyyətini yaxşılaşdıraraq bir tərəfdən vahid xəzinə hesabında olan pul vəsaitlərinin qalıqlarını minimallaşdırma bilər,

digər tərəfdən əlavə gəlirlər əldə edərək büdcənin müvəqqəti formalaşmış pul vəsaitlərini təcili bank depozitlərində depozit şəklində yerləşdirə bilər [71]. Pul vəsaitlərinin xəzinə idarəetməsinin keyfiyyətini xəzinədarlıq orqanlarının idarəediciləri və kommertiya banklarının əməkdaşlarının birgə fəaliyyəti nəticəsində daha da artırmaq olar. Məsələn, kommertiya bankları dövlətin öhdəliklərinin əsas alıcısı kimi çıxış edə bilər. Dövlətin pul vəsaitlərinin xəzinə idarə edilməsini aparan şəxslər REPO, yaxud pul bazarının alətlərindən istifadə etsə, xəzinədarlıq və kommertiya bankları arasında birbaşa müqavilə bağlanması üçün əlaqələr yarana bilər. Belə bir mexanizmin tətbiqi ilə xəzinədarlıq kredit təşkilatları qarşısında yüksək tələblər qoyaraq onları auksiona buraxırlar. REPO mexanizmi ilə xəzinədarlıq əvvəl qiymətli kağızları kredit təşkilatından alır (Repo əməliyyatının birinci hissəsi) və sonra kredit təşkilatına həmin qiymətli kağızları müəyyən olmuş şərtlə satmaq imkanına malik olur (Repo əməliyyatının ikinci hissəsi). Bu təcrübədən Rusiya və Türkiyənin xəzinədarlığında istifadə olunur ki, belə bir alətlə xəzinə pul vəsaitlərinin idarə edilməsində daha manevidir [85] (cədvəl 3.1.2.).

Cədvəl 3.1.2.

Müxtəlif ölkələrdə kassa qalıqlarının əlavə maliyyə vəsaitləri təmin etməsi üçün xəzinədarlıq tərəfindən istifadə edilən likvidlik alətləri

Ölkələr	Mərkəzi Bankdakı overdraft	Kommertiya banklarındakı overdraft	Xəzinədarlıq qiymətli kağızları	Repo
Albaniya	-	-	+	-
Azərbaycan	-	-	+	-
Xorvatiya	-	-	+	-
Qazaxıstan	-	-	+	-
Qırğızıstan	-	-	+	-
Moldova	-	-	+	-
Tacikistan	-	-	+	-
Türkiyə	-	-	+	+
Ukrayna	-	-	+	-
Rusiya	+	+	+	+

Mənbə: <https://www.pempal.org/ru/events/pempal-tcop-thematic-group-meeting-cash-management> məlumatları əsasında hazırlanmışdır.

2015-2020-ci illərdə proqnozlaşdırılan və icra edilən büdcə gəlirləri və büdcə xərcləri üzrə kəsinin mövcudluğu, istifadə edilən büdcə kəsiri metodologiyasının və pul vəsaitlərinin idarə edilməsi üzrə yanaşmanın təkmilləşdirilməsini tələb edir. Belə ki, 2015-ci ildə dövlət büdcəsinin gəlirləri 17498,0 milyon manat, xərcləri isə 17784,5

milyon manat olmuş və nəticədə kəsir yaranmışdır ki, bu kəsir 286,5 milyon manat təşkil etmişdir. 2016-cı ildə də büdcədə yenə kəsir müşahidə olunmuş, son nəticədə dövlət büdcəsinin kəsiri 245,6 milyon manat təşkil etmişdir. 2018-2019-2020-ci illərdə də dövlət büdcəsinin icrası göstəriciləri üzrə kəsir müşahidə edilmiş, müvafiq olaraq bu kəsir 222,7, 206,9 və 1734,6 milyon manat təşkil etmişdir.

Büdcə kəsirinin mövcudluğu əslində adi bir haldır və eyni zamanda hökumətlər yerinə yetirilən stimullaşdırıcı iqtisadi siyasət vasitəsi kimi büdcə kəsirinin yaranmasına şərait yaradırlar. Lakin kəsirin yüksək faiz dərəcələrində reallaşması, inflyasiya, dövlət borclarının artması iqtisadiyyatda ciddi problemlərin yaranmasına səbəb olur. Buna görə də büdcə kəsirinin düzgün hesablanması, onun əsl yaranma səbəblərinin tapılması və aradan qaldırılması yollarının müəyyənləşdirilməsi olduqca önəmli bir məsələdir. Azərbaycanda dövlət büdcəsinin icrasında qarşıya çıxan həm planlaşdırılan, həm də icra edilən büdcənin kəsirli olması problemi bir çox ölkələrdə aktualdır və Azərbaycanda da son dövrlərdə daha çox müşahidə olunur. Belə ki, qəbul ediləcək büdcə qanunu daima kəsirlə qəbul olunur ki, belə olan halda dövlət büdcəsinin realizə olunmasında müəyyən təzyiqlər yaranır. Neft qiymətinin dəyişkən olduğuna diqqət yetirsək, fikrimizcə, büdcə qanunlarını tərtib edərkən büdcə göstəricilərinin proqnozlaşdırılmasını elə aparmaq lazımdır ki, büdcə gəlirləri və büdcə xərcləri arasında profisit yarana bilsin. Bu vəziyyət əldə olunarsa, o zaman büdcədə yarana biləcək bir çox mənfi halların qarşısı asanlıqla alınacaqdır. Büdcə quruculuğunda büdcə profisitliyinin nail olunmasına şərait yaradan yanaşmalara üstünlük verilməsi ciddi məsələ olmalıdır. Büdcə gəlirləri və xərcləri arasında tarazlılığa əldə olunması və artan büdcə kəsirinin qarşısının alınması, o cümlədən böyük miqdarda borclanmadan yayınmaq üçün Rusiyada brutto yanaşmasından **netto** yanaşmaya keçid təmin edilmişdir. Büdcə quruculuğunda istifadə edilən netto yanaşmanı profisitli büdcəyə yol açan yanaşma adlandırmaq olar. Büdcə quruculuğu üzrə **netto** yanaşmada dövlət borcları və öhdəlikləri üzrə xərclər büdcə layihəsi sənədində büdcə xərclərinin tərkibində elə nəzərə alınır ki, bu borc vəsaitlərinə birbaşa olaraq büdcə kəsirini azaldan vəsaitlər kimi baxılır [96]. Bu yanaşma nəticəsində Rusiyada artıq büdcə kəsirinin bağlanması üçün cəlb olunan vəsaitlər artıq daxili bazar vasitəsilə

reallaşdırılırdı. Brutto yanaşmada büdcə borcları və öhdəlikləri üzrə xərclər büdcə xərclərinin tərkibində birbaşa nəzərə alınır və bu xərclər büdcə kəsirinin həcmi genişləndirir və borclanma riskini tamamilə artırır. Beləliklə, brutto yanaşmasında dövlət borcları və öhdəliklərlə bağlı olan xərclər büdcə kəsirinin meydana gəlməsinə, onun böyüməsinə şərait yaradan və profisitli büdcə anlayışını yox edən amildir. Netto yanaşmada profisitli büdcə təşkil edilərək icra edilərsə, yəni büdcə gəlirləri büdcə xərclərini üstələyərsə, bu vəsaitlər müxtəlif borcların və öhdəliklərin yerinə yetirilməsi üçün istifadə edilir. Eyni zamanda bu yanaşmada cari ildə dövlət borclanmasının həcmi çox olmayacaqdır və burada əsasən daxili borclanmalardan istifadə ediləcəkdir. Əks vəziyyət yarandıqda, yəni planlaşdırılmış profisit büdcəyə baxmayaraq faktiki icraatda kəsir müşahidə edilərsə, onda büdcənin icrasında yeni borc vəsaitlərinin cəlb edilməsilə dövlət borcları və öhdəliklərlə bağlı olan xərclərin ödənişi təmin edilir. Aşağıdakı cədvəl vasitəsilə, biz, ilk öncə Azərbaycanda xarici dövlət borcuna xidmət xərcləri ilə bağlı göstəriciləri nəzərdən keçirək (cədvəl 3.1.3.) :

Cədvəl 3.1.3.

Dövlət borcuna xidmət xərcləri, büdcənin gəlirləri və xərcləri, milyon manatla

İllər	Dövlət borcuna xidmət xərcləri		Dövlət büdcəsinin gəlirləri		Dövlət büdcəsinin xərcləri		Büdcə gəlirləri və xərcləri üzrə brutto yanaşma		Büdcə gəlirləri və xərcləri üzrə netto yanaşma	
	proq.	icra	proq.	icra	proq.	icra	Proqnoz üzrə saldo	İcra üzrə saldo	Proqnoz üzrə saldo	İcra üzrə saldo
2013	780,7	728,2	19159,0	19496,3	19850,0	19143,5	-691,0	352,8	89,7	1081,0
2014	780,5	378,9	18384,0	18400,6	20063,0	18709,0	-1679,0	-308,4	-898,5	70,5
2015	776,2	704,5	19438,0	17498,0	21100,0	17784,5	-1662,0	-286,5	-885,8	418,0
2016	1775,1	1769,1	16822,0	17505,7	18495,0	17751,3	-1673,0	-245,6	102,1	1523,5
2017	1641,8	1513,6	16766,0	16516,7	17941,0	17594,5	-1175,0	-1077,8	466,8	435,8
2018	2262,8	2235,6	22149,0	22508,9	23100,0	22731,6	-951,0	-222,7	1311,8	2012,9
2019	2334,8	1524,8	23168,0	24218,1	25190,0	24425,9	-2022,0	-206,9	312,8	1317,0
2020	1726,2	1726,2	24124,0	24681,7	27492,2	26416,3	-3368,2	-1734,6	-1642,0	8,4

Mənbə: Maliyyə Nazirliyi və Hesablama Palatasının məlumatları əsasında tərtib edilmişdir.

Rusiyada büdcənin icrasında meydana çıxan analogi problem Azərbaycanda da müşahidə edilmişdir. Belə ki, 2016-cı il üçün dövlət büdcəsinin gəlirləri 16822,0 milyon manat, xərcləri 18495,0 milyon manat, büdcə kəsiri isə 1673,0 milyon manat proqnozlaşdırılmışdır. Büdcə kəsirinin maliyyələşdirilməsi özəlləşdirmədən daxilolmalar (100,0 milyon manat), daxili və xarici boclardan (163,0 milyon manat) daxilolmalar, xarici qrantlar (20,0 milyon manat) və 2016-cı il 1 yanvar tarixinə dövlət

büdcəsinin vahid xəzinə hesabının qalığı (1390,0 milyon manat) hesabına həyata keçirilməsi nəzərdə tutulmuşdur. Lakin icraata baxdıqda isə 2016-cı ildə dövlət büdcəsinin gəlirləri 17505,7 milyon manat, xərcləri isə 17751,3 milyon manat təşkil etdiyindən, nəticədə dövlət büdcəsinin kəsiri 245,6 milyon manat təşkil etmişdir. 1 yanvar 2016-cı ildə vahid xəzinə hesabında yaranmış faktiki qalığın (1433,9 milyon manat) büdcə icrasında yaranmış büdcə kəsirini örtməyə potensialı olduğu halda belə, Maliyyə Nazirliyindən təqdim olunmuş məlumatlara əsasən, 2016 -cı ildə dövlət büdcəsi kəsirinin maliyyələşdirilməsi mənbələri üzrə özəlləşdirmədən daxilolmalar 31,2 milyon manat, xarici qrantlar 12,3 milyon manat və ən əsası daxili və xarici borclanmadan daxilolmalar 186,8 milyon əlavə vəsait cəlb edilmişdir. Bu faktın özü əslində büdcə sistemində pul vəsaitlərinin proqnozlaşdırılmasında problemlərin olduğunu yenə təsdiqləyir. Bununla belə, **netto** büdcə quruculuğundan istifadə edilsəydi, yeni proqnozlaşdırılma zamanı dövlət borcuna xidmət xərcləri üzrə proqnoz göstəriciləri büdcə xərclərinin tərkibində nəzərə alınmasaydı, o zaman 2016-cı ildə proqnozlaşdırılan büdcə kəsiri -138,1 ($18459,0 - 1775,1 = 16683,9$, $16683,9 - 16822,0 = -138,1$) milyon manat təşkil edəcəkdə. Digər tərəfdən, netto büdcənin tətbiqi ilə faktiki büdcənin icrasında ($17751,3 - 1769,1 = 15982,2$, $17505,7 - 15982,2 = 1523,5$) birbaşa olaraq 1523,5 milyon manat büdcə profisiti müşahidə edildiyindən, beləliklə, büdcə kəsiri olan 245,6 milyon manat kəsirin bağlanması üçün birbaşa büdcənin vahid xəzinə hesabı qalığından istifadə ediləcəkdə. **Netto** büdcədə icra edilmiş büdcə profisiti (1523,5 milyon manat) və vahid xəzinə hesabı qalığı (1433,9 milyon manat) həm büdcə kəsiri (245,6 milyon manat), həm də dövlət borcuna xidmət xərclərinin (1769,1 milyon manat) aparılması üçün tamamilə kifayət etməklə bərabər, daxili və xarici borclanma üzrə lazımsız daxilolmaların (186,8 milyon manat) təşkilinin də qarşısını alacaqdı. Azərbaycanda dövlət borcuna xidmət xərcləri büdcə profisitliyinin təmin edilməsi baxımından büdcə balansına daxil edilməməklə, büdcənin icrasında gəlirlər və xərcləri arasındakı yaranan balansın (kəsir və ya profisit) vəziyyətindən asılı olaraq icra edilə bilər. Dövlət borcuna xidmət xərcləri vahid xəzinə hesabı qalığı vasitəsilə də maliyyələşdirilə bilər ki, bu üsuldən xarici təcrübədə istifadə edilir.

Büdcə sistemlərində, büdcə qanunu layihələrində büdcə gəlirlərinin tərkibi kimi büdcə xərclərinin və büdcə kəsirinin maliyyələşdirilmə mənbələrinin tərkibini ayrılıqda dəqiq müəyyənləşdirmək lazımdır. Rusiyanın, Ukraynanın “Büdcə Məcəlləsi”ndə büdcə kəsirinin maliyyələşmə mənbəyini təşkil edən vəsaitlər büdcə xərclərinin tərkibinə aid edilmir. Bundan başqa, Ukraynada “büdcə xərcləri” nin tərkibinə - dövlət borcuna xidmət xərcləri, bank depozitlərində yerləşdirilən büdcə vəsaitləri, büdcəyə artıq ödənilən vergi və digər ödənişlər üzrə geri qaytarılan pul vəsaitləri, büdcə krediti kimi verilən büdcə ssudaları, alınmış qiymətli kağızlar **daxil edilmir**. Bu onu göstərir ki, birdəfəlik xərc formasında büdcədən ayrılmayan vəsaitləri, yəni qarşılıqlı münasibətləri formalaşdıran pul vəsaitlərini büdcə xərci kimi tanımaq düzgün praktika hesab edilmir.

3.2. Xəzinədarlıq sisteminin inkişaf istiqamətləri və nəticəsizli büdcə mexanizmi üzrə xəzinədarlıq nəzarətinin təkmilləşdirilməsi

Azərbaycanda büdcənin icrası mərhələsinin səmərəli təşkili, büdcə üzrə uçot və hesabatlılığın təşkilinin müasir tələblərə cavab verməsi üçün islahatlar aparılmalıdır. Həm də xəzinədarlıq sisteminin inkişaf səviyyəsi olduqca önəmlidir ki, bu sistemin daha da təkmil, operativ, dayanıqlı olması üçün beynəlxalq təcrübədə olan yeniliklərə müraciət edilməli və bu sistemin daxilinə səmərə əldə etməyə imkan verən yeni elementlər daxil edilməlidir. Dövlət büdcəsinin icrasının xəzinədarlıq sistemində üstünlük verən ölkələr kifayət qədər yüksək hədəfləri qarşısına qoymalıdır. Həmin hədəfləri ümumi olaraq aşağıdakı kimi ifadə etmək olar [31]:

- büdcənin icrası mərhələsində gəlirlərin və xərclərin idarə olunması prosesində səmərəlilik birbaşa artmalıdır;

- maliyyə vəsaitlərinin büdcəyə planlaşdırılan zamanlarda daxil olunmasına, təyinatı üzrə istifadə olunmasına və səmərəli formada realizə olunmasına nəzarət gücləndirilməlidir;

- büdcə vəsaitlərinin xəzinədarlıq orqanlarından büdcə alıcılarına çatdırılması dövrünün qısaltılmasına, ləngimələrin aradan qaldırılmasına, uçotun dəqiq aparılmasına

nail olunmalıdır;

- ödənişlər haqqında bütün informasiyalar mərkəzləşdirilməli, yəni büdcənin bütün səviyyələrində olan ödənişlər (nağd və nağdsız formada) həyata keçirilən zaman vahid informasiya bazasında bütün məlumatlar öz əksini tapmalıdır. Bu məlumat bazası özündə xərclər yerinə yetirilən zaman hər bir maddə üzrə ödənişlərin aparılması anında olan informasiyaları real zaman dövründə nəzarətdə saxlamalıdır;

- vahid xəzinə hesabında olan vəsaitlərin idarə edilməsi üzrə texnoloji tətbiqin intensivləşdirilməsi aparılmalıdır.

Azərbaycanda mövcud vəziyyətdə sadalanan hədəflərin əksəriyyətinə nail olunmuş, lakin digər vacib məsələlərin həlli istiqamətində lazımı addımlar atılmalıdır. Xəzinədarlıq sisteminin yüksək səviyyədə mütəşəkkil qaydada təşkil olunması üçün ilkin olaraq dövlət maliyyəsinin əsasını təşkil edən büdcə iqtisadi kateqoriyası daxilində ciddi islahatlar aparılmalıdır. Xəzinədarlıq sisteminin fəaliyyəti büdcəyə əsaslanır və büdcə sisteminin, büdcə prosesinin tənzimlənməsi ilə bağlı vahid hüquqi bazanın geniş, əhatəli, aydın şəkildə mövcudluğu xəzinədarlıq sisteminin çevik fəaliyyətini bir o qədər də artıracaqdır. Dövlət büdcəsinin gəlir və xərclər icrası zamanı yerinə yetirilən bütün normalara riayət edilməlidir.

Azərbaycanda büdcə üzrə qanunvericilik bazasının əsasını "Büdcə sistemi haqqında" Azərbaycan Respublikasının qanunu təşkil edir. Bu qanun 1 yanvar 2003-cü ildən ölkə ərazisində qüvvədədir və daima müxtəlif illərdə dəyişikliklərlə müşahidə edilmişdir. Belə ki, on üç il ərzində yeddi dəfədən çox dəyişiklik aparılmış və aparılmış dəyişikliklər bu qanunun müxtəlif maddələrini əhatə etmişdir. Bununla əlaqədar olaraq, bir çox məsələlərin həll edilməsi də nəzərdə tutularaq, büdcə qanunvericiliyi çərçivəsində hal-hazırda mütləq "Büdcə Məcəlləsi" qəbul edilməlidir. Maliyyə-büdcə sistemi və dövlət maliyyə nəzarətini tənzimləyən qanunvericilik aktlarının yaxşılaşdırılması baxımından Büdcə Məcəlləsinin hazırlanması hər iki istiqamətdə olan problemlərin həllinə kömək edəcəkdir. Qeyd edək ki, Azərbaycanda hazırda iyirmiye yaxın məcəllə qüvvədədir və bu məcəllələr müvafiq sahədə çoxtərəfli fəaliyyətin çevik həyata keçirilməsinə uğurla kömək edir. Bu baxımdan, "Büdcə Məcəlləsi"nin qəbulu büdcə prosesi və bu prosesin mərhələlərinin təşkili əsaslarını və prinsiplərini yenidən

nəzərdən keçirməyə, həm də maliyyə resursları üzərində xəzinədarlıq sistemi nəzarəti ilə bərabər, ümumilikdə maliyyə nəzarəti ilə bağlı vacib hüquqi əsasları müəyyən etməyə imkan verən vahid yanaşmanı təmin edəcəkdir. Bütçə Məcəlləsində eyni zamanda dövlət bütçəsinin gəlirlər və xərclər icrası üzrə icra edilən mərhələlər ayrıca olaraq, müvafiq maddədə öz əksini tapmalıdır. Belə ki, bu qaydalar MDB məkanına daxil olan ölkələrin çoxunda, o cümlədən Rusiya, Qazaxıstan, Gürcüstan, Belarus, Norveç kimi ölkələrin Bütçə Məcəlləsində müvafiq maddələrdə öz əksini tapmışdır. Ona görə də Azərbaycanda Bütçə Məcəlləsi qəbul edilərsə, o zaman dövlət bütçəsinin gəlirlər və xərclər icrası üzrə zamanı reallaşdırılan mərhələlər müvafiq maddədə geniş şəkildə öz əksini tapmalı və şərh olunmalıdır. MDB məkanı ölkələrinin bu sahədə təcrübəsinin araşdırılması göstərir ki, Bütçə Məcəlləsində dəqiq müəyyən edilmiş bütçə qanunvericiliyinin əsas prinsipləri, bütçə münasibətləri subyektlərinin hüquqi statusu, bütçə qanunvericiliyinin pozulması ilə bağlı məsuliyyətin əsasları və növləri, bütçə münasibətlərinin tənzimlənməsi, maliyyə tənzimlənməsinin əsas məqsədləri, bütçə proseslərinin əsasları və bütçə sisteminin hüquqi əsasları kimi vacib normalar dövlət maliyyə inzibatçılığının təkmilləşdirilməsində, bütçə proseslərində vahid yanaşmanın formalaşmasına gətirib çıxarmışdır. Hətta, Qazaxıstan Respublikasında mövcud olan Bütçə Məcəlləsində dövlət investisiya proqramlarının həyata keçirilməsi ilə bağlı xüsusi müddəalar və qaydalar da var. Məlumdur ki, Azərbaycanda vergi kateqoriyası üzrə bütün hüquqi normaları özündə əks etdirən Vergi Məcəlləsi mövcuddur. Bütçə Məcəlləsinin yaradılması isə daha geniş bütçə-vergi qanunvericiliyinin bazasının formalaşmasına şərait yaradacaqdır. Bütçə Məcəlləsinin yaradılmasını vacib edən digər bir məqam isə bütçənin bir kateqoriya kimi xarici ölkələrin dövlət maliyyəsinin tərkibində bütün digər kateqoriyalardan (vergi, sığorta, kredit və s.) üstün bir hüquqi statusa malik olması ilə izah olunur.

Bütçə Məcəlləsindən başqa xəzinədarlıq sistemi çərçivəsində də hüquqi bazanın gücləndirilməsinə də nail olmaq lazımdır. Xəzinədarlıq sistemi məhz xəzinədarlıq fəaliyyətinin ən yüksək səviyyədə təşkilatlanmış formasıdır ki, bu da “xəzinədarlıq sistemi” anlayışına bütçənin icrası və pul vəsaitlərinin idarə edilməsində maliyyə kateqoriyası kimi baxılmasını qaçılmaz edir. Buna görə də xəzinədarlıq sistemini

tənzimləyən vahid normativ hüquqi baza mütləq yaradılmalıdır. Xəzinədarlıq sistemini tənzimləyən hüquqi bazada əsas iqtisadi kateqoriya sayılan büdcə ilə bağlı olan münasibətlərə, büdcə gəlirlərini təmin edən orqanlarla münasibətlərə, baş kredit sərəncamçıları (büdcə təşkilatları), büdcə təsnifatı, büdcə uçotu, dövlət borcunun idarə edilməsi, büdcə hesabatının hazırlanması, vahid xəzinə hesabının idarə edilməsi ilə bağlı olan bütün məsələlərə yenidən nəzər yetirilməlidir. Respublikamızda xəzinədarlıq fəaliyyətini tənzimləyən normativ bazanın əsasını Prezident tərəfindən təsdiq edilmiş “Dövlət Xəzinədarlıq Agentliyi haqqında Əsasnamə” təşkil edir. Lakin, xəzinədarlıq sisteminin, xəzinədarlıq fəaliyyətinin təkmilləşdirilməsi üçün “Xəzinədarlıq sistemi haqqında” qanunun qəbul edilməsi bir çox ziddiyyətli məqamların aradan qaldırılmasında önəmli rol oynaya bilər. Bu qanunda xəzinədarlıq sisteminin prinsipləri, vəzifələri, hüquqları, xəzinədarlıq sistemində iştirak edən orqanların (Dövlət Vergi Xidməti, Dövlət Gömrük Komitəsi, Baş Kredit Sərəncamçıları, Mərkəzi Bank və digər orqanlar) funksiyaları təsbit olunmalı, xəzinədarlıq və həmin orqanlar arasında yaranan münasibətlər və tənzimləyici prosedura qaydaları şərh edilməlidir. Xəzinədarlıq sisteminin ən vacib elementi olan vahid xəzinə hesabının idarə olunması və bu hesabda yaranan qalıq vəsaitlərin idarə olunması haqqında olan maddələr və tənzimləyici proseduralar da bu qanunda öz əksini tapmalıdır. Bu qanunda həmçinin, xəzinə tərəfindən avtomatlaşdırılmış sistem çərçivəsində büdcə uçotu üzrə istifadə olunan yeni hesablar planında yaradılmış mühasibat uçotu obyektlərinin də (aktivlər, öhdəliklər, dövlət büdcəsinin gəlirləri və xərcləri) geniş şərhə öz əksini tapmalıdır.

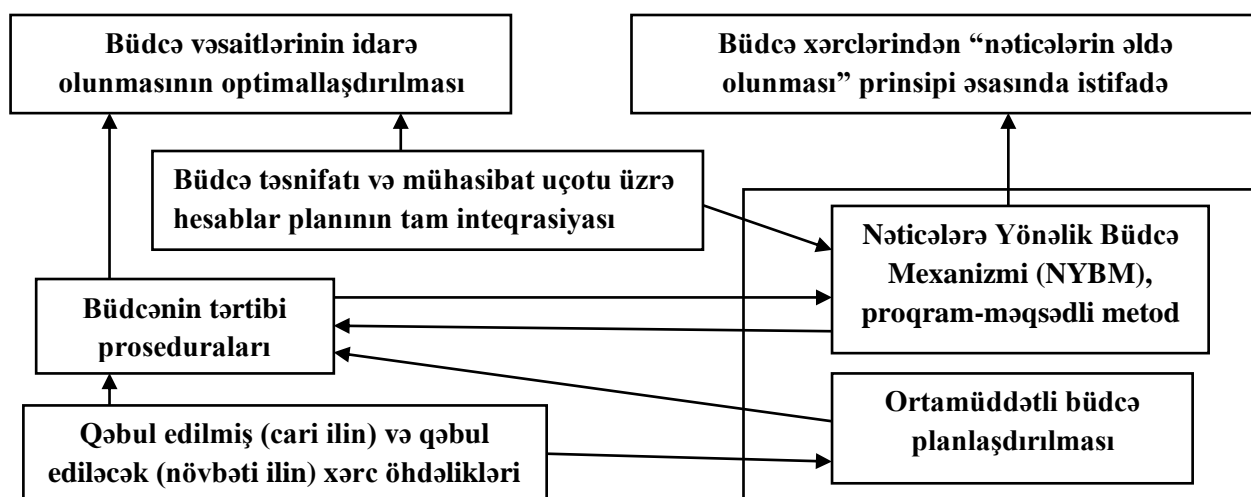
Xəzinədarlıq sistemi bir maliyyə kateqoriyası olaraq dövlət maliyyəsinin əsasını təşkil edən büdcə iqtisadi kateqoriyası ilə birbaşa qarşılıqlı əlaqədədir, ona görə də büdcə daxilində yeni islahatların, yanaşmaların, mexanizmlərin, alətlərin tətbiqi xəzinədarlıq sistemində də yeni dəyişikliklərin yaranmasına səbəb ola bilər. Fikrimizcə, Azərbaycanda büdcə və xəzinədarlıq sistemi ilə bağlı olan islahatların mərkəzində aşağıda qeyd olunan **əsas istiqamətlər** dayanmalıdır [27] :

- Ortamüddətli xərc çərçivələrinin tətbiqi;
- Nəticələrə yönəlik büdcələşdirmə mexanizminin tətbiqi (proqram-məqsədli metod);

- Bütçənin icrasında modifikasiya edilmiş hesablama uçot metodunun tətbiqi və ayrıca hesablama əsaslı uçot sisteminin qurulması ilə maliyyə hesabatlılığının təşkili.

Yuxarıda qeyd edilən hər üç istiqamətlər üzrə inkişafa nail olmaq üçün ölkəmizdə vahid bütçə təsnifatı, mühasibat uçotu, öhdəliklərin qəbul edilməsi, proqram-məqsədli bütçələşdirmə metodunun yaradılması və tətbiqi, ortamüddətli maliyyə planlaşdırılması üzrə təkmilləşdirmələr aparılmalı, yeni normativ sənədlər qəbul edilməli, mövcud olan sənədlər üzrə lazımi dəyişikliklər aparılmalıdır. Bəzi ölkələrin təcrübəsində qeyd olunur ki, hər üç istiqamət üzrə kompleks tədbirlərin paralel olaraq aparılması olduqca çətin bir məsələ hesab olunur və bu istiqamətlərin tam tətbiqi üçün müəyyən bir dövr hədəf götürülməlidir.

Qeyd edilən bu istiqamətlər üzrə Azərbaycanda müvafiq qərarların qəbuluna da başlanılmışdır. Belə ki, ölkə Prezidentinin 2016-cı il 6 dekabr tarixli Fərmanı ilə təsdiq edilmiş “Azərbaycan Respublikasının milli iqtisadiyyat perspektivi üzrə Strateji Yol Xəritəsi”ndə görülməli tədbirlər siyahısında ortamüddətli xərc çərçivələrinin yaradılması, nəticələrə yönəlik bütçələşdirmə mexanizminin yaradılması və tətbiqi ön plana çəkilmişdir [12]. Qarşıya qoyulan hədəflər çərçivəsində ən vacib məsələ hər iki istiqamət üzrə atılan addımların ümumi bütçə sistemində, bütçənin icrası sistemində hansı yeniliklərə səbəb olacağı və xəzinədarlıq sistemində hansı dəyişikliklərin müşahidə olunması ilə bağlı olacaqdır.



Şəkil 3.2.1. Bütçə menecmentinin təkmilləşdirilmə istiqamətlərinin təsviri

Mənbə : Müəllif tərəfindən tərtib edilmişdir.

Son illər ərzində dünya ölkələrində büdcə menecmenti ilə bağlı olan əsas islahat ortamüddətli büdcə planlaşdırılmasının tətbiq edilməsidir. Ortamüddətli büdcə planlaşdırılması zamanı ortamüddətli (perspektiv) büdcə plan sənədi hazıranır ki, bu sənəddə minimum üç il ərzində aparılmış büdcə proqnozları ilə səfərbər ediləcək bütün büdcə gəlirlər haqqında informasiya və ortamüddətli dövr üçün əldə ediləcək bütün borclar və büdcənin xərcləri haqqında bütün lazımi məlumatlar mövcud olur. Ölkələr praktiki olaraq ortamüddətli planlaşdırma metodlarından istifadə etməyə başladılar ki, bu da büdcə ilində təyinatlar üzrə xərclərin idarə olunması prinsipinin proqram-məqsədli metod əsasında yaranan nəticələrin idarə olunması prinsipi ilə əvəzlənməsinə şərait yaratdı. Burada artıq dövlət büdcəsinin icrası mərhələsinə nəzarət edən orqanlar artıq yalnız xərclər üzrə nəzarəti həyata keçirmir, həm də qarşıya qoyulan məqsədlər üzrə nəticələrin əldə olunması ilə bağlı maliyyə nəzarətini həyata keçirirlər ki, bu da dövlət maliyyəsində əsas funksiyalardan birini sayılan maliyyə nəzarətinin mahiyyətini dəyişdirir. Məsələn, İsveçdə büdcənin xərclər icrasına nəzarət sisteminin əsas vəzifəsi qarşıya qoyulmuş büdcə prioritetləri üzrə nəticələrin əldə olunmasına yönəlmişdir, maliyyə vəsaitləri üzrə nəzarətin təşkili isə bəzən ikinci dərəcəli məsələ kimi qəbul edilir.

Büdcələrin ortamüddətli dövr baxımından hazırlanması və icrasında böyük təcrübəyə malik ölkələrdən fərqli olaraq Azərbaycanda bu istiqamətdə aparılan işlərdə müəyyən çatışmazlıqlar müşahidə edilir. Belə ki, Azərbaycanda ortamüddətli (üç illik) büdcə layihəsi sənədi qanun kimi parlamentdə qəbul edilmir və burada özündə bir illik göstəriciləri ehtiva edən büdcə layihəsi sənədi qanun forması almaqdadır. Bununla belə, parlamentə növbəti il və sonrakı üç il üzrə iqtisadi və sosial inkişaf konsepsiyası və proqnoz göstəriciləri, həm də növbəti il və sonrakı üç il üçün icrası nəzərdə tutulan dövlət investisiya proqramının layihəsi təqdim edilir. Bütün hallarda gələcəkdə Azərbaycanda ortamüddətli dövr üçün üç ilə əsaslanan büdcə layihəsi sənədi əsasında üç illik büdcə qanununun qəbulunun aparılması təmin edilməlidir. MDB məkanına daxil olan ölkələr arasında olan Rusiyada xərclərin ortamüddətli dövr üçün strukturu müəyyən edilir, habelə büdcə üzrə 3 illik büdcə qanununun qəbulu təmin edilir. Sonrakı illərdə isə təsdiqlənmiş büdcə müəyyən korrektələr edilməklə yenidən təsdiqlənir.

Azərbaycanda büdcə xərcləri üzrə cari və əsaslı xərclərin həcmi ayrılıqda nəzərə alınır və eyni zamanda investisiya xərcləri üzrə **vəsaitin mənbələri** vahid icmal büdcənin tərkib hissələri kimi nəzərə alınır ki, bu yanaşma uğurlu yanaşmalardan hesab edilir. Eyni zamanda bu yanaşma hesablama metodunun tətbiqini asanlaşdıran ən vacib amillərdən biridir. Lakin burada ciddi bir şəkildə büdcə qaydalarının (qızıl qaydanın qanunla tətbiqi, büdcə kəsiri və dövlət borclanmaları ilə məhdudiyətlərin olması, xərc tavanlarının müəyyən edilməsi) tətbiqinə önəm verilməlidir, ortamüddətli büdcə planlaşdırılma ilə bağlı təkmilləşdirilmə aparılmalı və program-məqsədli metodun alətlərindən istifadə edilməlidir (Əlavə 7).

Dövlət büdcəsi dövlət maliyyəsinin əsasını təşkil etdiyindən büdcə prosesinin səmərəli təşkil olunması və dövlət büdcəsinin icrası mərhələsi üzrə yeni üsulların, mexanizmlərin və yanaşmaların tətbiqinə keçid təmin edilməlidir. Beynəlxalq təcrübədə artıq 80-ci illərdən etibarən dövlət idarəçiliyində yeni yanaşma kimi qəbul edilən Nəticələrə Yönelik Büdcə Mexanizminin (NYBM) Azərbaycanda real tətbiqi aparılmalıdır. Belə bir mexanizmin tətbiqi nəticəsində büdcə fəaliyyətinin reallaşdırılmasından sonra sosial səmərə yaradan ciddi nəticələr əldə olunacaqdır. NYBM – nazirliklərin əsas funksiyaları ilə üst-üstə düşən əsas hədəfləri müəyyənləşdirən, onlara ayrılacaq resursların həmin hədəflər çərçivəsində istifadəsini təmin edən, planlaşdırılmış hədəflər üzrə əldə edilmiş nəticələrin icra səviyyəsini qiymətləndirməyə imkan verən büdcə tərtibatı sistemidir. Əslində bu o demək deyil ki, NYBM-nin tətbiqi reallaşmasa dövlət orqanları öz vəzifələrini icra edə bilməyəcəklər. Vacib məqam odur ki, nazirliklər sahib olduqları resursları bəzən səmərəli nəticələrin əldə edilməsi baxımından bölüşdürərkən çətinliklərlə üzləşirlər. NYBM əsasında yaradılacaq büdcə fəaliyyətinin nəticələrinin qiymətləndirilməsi üzrə kəmiyyət və keyfiyyət göstəriciləri yuxarıda ifadə edilən problemi idarə etməyi asanlaşdıracaqdır.

MDB ölkələrində (Belarus, Qazaxıstan, Rusiya və s.) artıq büdcə prosesində istifadə olunan ənənəvi büdcələşdirmə modelindən nəticələr əldə etməyə imkan verən modelin tətbiqinə keçid mühüm strateji qərarlardan biri hesab olunur. Dövlət maliyyəsinin əsasını təşkil edən büdcə idarəçiliyində indiki dövrə kimi ənənəvi (maddələr üzrə xərclərin bölgüsü) büdcə modelindən istifadədə ciddi problemlər

müşahidə edilir. Bu modeldən istifadədə əsas məqsəd maliyyə resurslarının məqsədli və təyinatı üzrə xərclənməsini təşkil etməkdir və nəticə etibarilə maliyyə resursları xəzinədarlığın nəzarətində təyinatı üzrə istifadə edilir. Ənənəvi modelin əsas çatışmazlığı odur ki, burada büdcə vəsaitlərinin sadəcə il ərzində xərclənməsi baş verir və bu xərclər dövlət xərc orqanlarının səmərəli fəaliyyətinin nəticəsi kimi çıxış etmir. Azərbaycanda da büdcə planlaşdırılması, ictimai maliyyə vəsaitlərinin istifadəsi və nəzarət məhz ənənəvi büdcələşdirmə modeli əsasında aparılır ki, bu da səmərəliliyin əldə olunmasında ciddi problemlərin yaranmasına gətirib çıxarır. Bu baxımdan, NYBM-nin Azərbaycanda tətbiqi büdcə menecmentinin təkmilləşdirilməsi üçün ciddi əhəmiyyət daşıyır.

Maliyyə Nazirliyi və xəzinədarlıq orqanları büdcə qanunu ilə təsdiqlənərək ayrılan büdcə vəsaitlərinin təyinatı üzrə istifadəsinə nəzarət edir, planlaşdırılmış və faktiki maliyyələşmə məbləğlərini müqayisə edir. Bu vəziyyət büdcə prosesində planlaşdırılmadan etibarən, büdcənin icrası və ona nəzarət mərhələləri üzrə fəaliyyətin yalnız xərclərin idarə edilməsinə yönəldilməsini aşkar göstərir. Büdcə planlaşdırılması bir il çərçivəsində məhdudlaşdırılır ki, bu hal büdcə siyasətində nəzərdə tutulmuş prioritetlərin tam şəkildə nail olunmasına mane olur. Xəzinədarlıq sisteminin büdcənin xərclər icrasında formalaşmış bir il ərzində olan fəaliyyəti də burada müəyyən qədər qeyri-səmərəliliyin yaranmasına səbəb ola bilər.

Azərbaycanda yeni büdcə mexanizmlərinin tətbiqini zəruri edən əsas məsələ xərclərin təyinatı üzrə istifadəsində belə problemlərin mövcud olmasıdır. Vəsaitlərin təyinatı üzrə istifadə edilməsi dövlət vəsaitlərinin səmərəli və qənaətli istifadəsində mühüm əhəmiyyət daşıyır. Bu baxımdan, Cinayət və İnzibati Xətalar Məcəllələrinə vəsaitlərin təyinatı üzrə istifadə edilməməsi halları ilə bağlı maddələr də əlavə edilmişdir. Lakin dövlət büdcəsinin icrası ilə bağlı hesabatlar onu göstərir ki, vəsaitlərin təyinatı üzrə istifadəsində ciddi problemlər var və burada elə bir yanaşma tapmaq lazımdır ki, baş kredit sərəncamçıları xərclərin icrasında yayınmaların qarşısını birbaşa özləri ala bilsinlər. Qeyd etmək lazımdır ki, vəsaitin təyinatının dəyişdirilməsi halları proqnozlaşdırma prosesindən birbaşa asılıdır. Büdcənin gəlir və xərclərinin icrası ilə yanaşı, hər iki tərəf üzrə proqnozlaşdırılma işlərinin təkmilləşdirilməsi bu

istiqamətdə qeyd edilmiş halların qarşısının alınmasına xidmət etmiş olacaqdır. Bu baxımdan, Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin 2004-cü il 6 oktyabr tarixli 149 nömrəli Qərarı ilə təsdiq edilmiş Vahid Büdcə Təsnifatının təkmilləşdirilməsi lazımdır və bu təsnifatın beynəlxalq təcrübədə qəbul edilmiş Dövlət Maliyyə Statistikası (DMS) təlimatının tələblərinə uyğunlaşdırmaq lazımdır. Burada xüsusi diqqət tələb edən başqa bir məsələ isə büdcə uçotunun əsas istinad nöqtəsi olan büdcə təsnifatına daxil olan müxtəlif təsnifatlar üzrə hazırlanacaq olan hesablar planını Dövlət Maliyyə Statistikasında (DMS) mühasibat uçotu üzrə təklif edilən hesablar planına tam inteqrasiya etmək lazımdır.

NYBM dövlət büdcəsinin icrası mərhələsi üzrə üzrə planlaşdırmanın, icranın, nəzarətin elə bir metodologiyasını özünə daxil edir ki, dövlətin iqtisadi siyasətində olan prioritetlərdən asılı olaraq büdcə xərclərinin bölüşdürülməsi və istifadəsi cəmiyyətdə gözlənilən konkret nəticələrin əldə olunmasına şərait yaratmalıdır. Nəticəəsaslı büdcə mexanizmində büdcə xərclərinin planlaşdırılması aparılarkən, xüsusilə proqram-məqsədli büdcə metodundan xüsusilə istifadə olunur [94]. Burada orta və uzunmüddətli büdcə planlaşdırmanın proqram-məqsədli metod əsasında aparılması ciddi səmərə yarada bilər. Belə ki, proqram-məqsədli metod büdcə planlaşdırmasında ölkənin sosial-iqtisadi inkişafı üzrə aparılacaq proqnozlaşdırılmanın nəzərdə tutulan uzunmüddətli məqsədli proqramlarla inteqrasiyasına şərait yaradır. Əlbəttə ki, həyata keçiriləcək islahatın keyfiyyətli təmin edilməsi və səmərəli nəticələrə çatmaq baxımından proqramların formalaşması, icrası və bu proqramlar üzrə nəticələri qiymətləndirmək üçün müvafiq metodoloji bazanın yaradılması və qəbul edilməsi zəruridir. Belə bir büdcə idarəçiliyində nazirliklərin proqramların icrasında məsuliyyəti olduqca artacaqdır [81].

Proqram-məqsədli metodun tətbiqi üçün əlbəttə ki, vahid büdcə təsnifatında ayrıca proqram təsnifatının yaradılması labüddür. Ona görə də Azərbaycanda 2005-ci ildən qüvvədə olan vahid büdcə təsnifatına yenidən baxılmalıdır və burada büdcə xərclərinin proqram təsnifatı yaradılmalıdır. Bu təsnifatın daxilində proqramlar, alt-proqramlar üzrə qruplaşdırılma aparılmalı və bu proqramların adı təsbit edilməli və həyata keçiriləcək illər dəqiq qeyd edilməlidir. Qəbul ediləcək yeni vahid büdcə təsnifatında

mütləq büdcə kəsrinin maliyyələşmə mənbələri və dövlət borcu (daxili və xarici) üzrə ayrıca təsnifatda mütləq yaradılmalıdır (Əlavə 8). Xarici ölkələrin təcrübəsində proqram-məqsədli metodun tətbiqilə ölkələr büdcə təsnifatında daha çox ayrıca proqram təsnifatının yaradılmasına üstünlük verirlər. Bu ölkələr arasında Kanada, Danimarka, Finlandiya, İsveç, B.Britaniya, ABŞ daxildir. Lakin bəzi ölkələrdə xərc maddələri təsnifatı çərçivəsində proqramlar yaradılaraq icra edilir ki, bu ölkələrə Kanada, Fransa, ABŞ daxildir [111]. MDB məkanı ölkələrində büdcə təsnifatı daxilində inzibati, funksional, iqtisadi təsnifatdan daha çox istifadə edilir. Proqram təsnifatından istifadə edən ölkələrə Moldova, Ukrayna, Gürcüstan, Belarus, daxildir. Qazaxıstanda isə müxtəlif proqramlar genişləndirilən funksional təsnifatın tərkibində yer almışdır. Rusiyada büdcə sistemini tamamilə əhatə edən və yeni yaradılan ümumi xərc təsnifatının tərkibində proqram və qeyri-proqram xərc maddələri üzrə büdcənin icrası aparılır. Rusiyada belə yanaşmanın aparılması ilə gələcəkdə xərc maddələri üzrə büdcələşdirmə (büdcə planlaşdırılması) praktikasının məhdudlaşdırılması baş verəcəkdir. Digər tərəfdən, yeni büdcə yanaşmasında Rusiyada xərc maddələri vasitəsilə büdcə balanslılığının təmin edilməsi praktikası da maksimum məhdudlaşdırılacaqdır. Azərbaycanda ayrıca olaraq proqram təsnifatının yaradılması və bu təsnifatın digər təsnifatlar üzərində dominant rola malik olması büdcə prosesində “xərclərin prioritetləşdirilməsi” xüsusiyyətinin yaranmasına gətirib çıxaracaqdır. Xərclərin prioritetləşməsi fondların sektor və proqram üzrə bölgüsünə əsaslanan ortamüddətli planlaşdırmada istifadə edilən elə bir büdcə alətidir ki, bu alətin istifadəsindən sonra inkişaf etmiş ölkələr xərclərin “xərc maddələri üzrə bölgüsü” aləti vasitəsilə formalaşdırılmış ənənəvi büdcə idarəçiliyindən imtina etdilər. Xərclərin prioritetləşməsi ilə hökumətlər artıq dayanıqlı və davamlı maliyyələşdirmə modelinə sahib ola bilirlər. Dövlətin büdcə-vergi siyasəti baxımından xərclərin ixtisarına ehtiyac yaranarsa, bu halda xərc maddələri üzrə ixtisarı aparılması yox, ikinci dərəcəli büdcə proqramları üzrə maliyyələşdirilmənin dayandırılması ilə artan büdcə kəsrinin qarşısı alınır [127].

Proqram-məqsədli metod proqram yanaşmasını təkcə büdcə layihəsinin hazırlanmasında (planlaşdırma) deyil, həm də dövlət büdcəsinin icrası və ona nəzarət

mərhələsində də yeni üsulların tətbiqinə gətirib çıxaracaqdır. Əgər Azərbaycanda büdcə xərcləri üzrə proqram-məqsədli metoddan istifadəyə başlanılsa, onda dövlət büdcəsinin icrasını aparan orqan (xəzinədarlıq) dövlət büdcəsinin icrası zamanı əməliyyatların uçotunu aparmaqla kifayətlənməməlidir. Belə ki, xəzinədarlıq orqanı artıq ayrılan büdcə vəsaitlərinin xərc əməliyyatlarına yerinə yetiriləcək proqramlar çərçivəsində nəzarət edəcəkdir və proqrama ayrılan vəsaitlərin realizasiyasında artıq xərclərin edilməsinin qarşısını alacaqdır. Əgər təyinatlar üzrə xərclər proqram çərçivəsində aparılırsa, burada əməyin ödənişi bölməsi üzrə xərclərin aparılması da xəzinədarlıq tərəfindən qeydə alınmalıdır. Çünki, burada yerinə yetirilən proqram çərçivəsində əməyin ödənişi ilə bağlı məhdudiyyətlər ola bilər ki, xəzinədarlıq orqanı proqramlar yerinə yetirilən zaman burada mütləq müəyyən formada xərclərə nəzarət etmək imkanına malik olmalıdır. Proqram-məqsədli büdcələşdirmədə xəzinədarlığın səmərəli nəzarət imkanlarının mövcud olması üçün proqramların vahid büdcə təsnifatının tərkibində olması ilə yanaşı, həm də büdcə uçotu çərçivəsində hesablar planının tərkibində əks edilməsinə də nail olunmalıdır [32].

Proqramların yaradılması və həyata keçirilməsi üzrə büdcə planlaşdırılması aparılarkən ortamüddətli (uzunmüddətli) planlaşdırılmaya üstünlük verilməlidir ki, burada da uzunmüddətli strateji hədəflərə görə proqramların icrası baş verəcəkdir. Ortamüddətli xərc çərçivəsi, nəticələrə yönəlik büdcələşdirmə, proqram-məqsədli metod dövlət büdcəsinin idarə edilməsi üzrə tamamilə yeni bir yanaşma formalaşdıracaqdır. Bu yanaşmada xəzinədarlığın büdcənin xərclər icrası dövrü üzrə nəzarət funksiyalarında ciddi dəyişikliklərin baş verməsi müşahidə ediləcəkdir ki, bu **dəyişikliklər** aşağıdakılardan ibarət olacaqdır:

- xəzinədarlıq orqanları büdcə xərcləri üzrə dövlətin adından büdcə təşkilatları qarşısında onların məqsədli proqramları üzrə öhdəlikləri qəbul edəcəkdir və burada artıq uzunmüddətli xərc öhdəliklərinin də qeydiyyatı aparılacaqdır;

- uzunmüddətli öhdəliklərin mövcudluğu şərtində xərclər üzrə dövlət büdcəsinin icrasında uzunmüddətli müqavilələrin qeydiyyatı reallaşdırılacaqdır;

- xəzinədarlıq orqanları vahid büdcə təsnifatı daxilində yaradılmış və iqtisadi təsnifatla müqayisədə nəzarətdə saxlanması daha vacib hesab edilən proqram təsnifatı

üzrə müxtəlif xərc əməliyyatlarını aparacaqdır;

- büdcə proqramları üzrə tələb olunan büdcə vəsaitləri artıq xəzinədarlıq orqanları qarşısında əsaslandırılmış olacaq və qiymətləndiriləcəkdir;

- xəzinədarlıq orqanları icra edilən proqramlar çərçivəsində həm uçot funksiyalarını yerinə yetirə biləcəkdir, həm də proqramların icrası üzrə yaranan nəticələri və göstəriciləri üzrə qiymətləndirmə imkanlarına da sahib olacaqdır.

Azərbaycanda nəticələrə yönəlik büdcələşdirmə mexanizmi və proqram-məqsədli metod tətbiq edilərsə, xəzinədarlıq orqanları baş kredit sərəncamçılarının proqramlarının icrasına ayrılan vəsaitlər üzrə birbaşa nəzarəti ələ keçirməyə şərait yaradan yeni alətlərdən də istifadə edə bilər. Bu məqsədlə dövlət xərclərinin səmərəlilik kriteriyalarının artırılması üçün Rusiyada büdcə xərcləri üzrə büdcə təşkilatlarının alınacaq mallara (iş və xidmətlərə) görə bağlanılacaq müqavilələrə **“xəzinədarlıq müşayiəti”** nəzarəti mexanizmindən istifadə olunur [70]. Bu mexanizmin tətbiqilə artıq büdcə xərcləri faktiki olaraq belə bir xərcin tələb olunduğu vaxt aparılır və büdcədən böyük miqdarda avans formasında maliyyə vəsaitlərinin silinməsinin qarşısı alınır. Belə bir mexanizm 2013-cü ildən Rusiyada tətbiq olunur və burada ön plana çıxan məsələ büdcə təşkilatları qarşısında öhdəlik qəbul edən xəzinədarlıq mallara (iş və xidmətlərə) görə büdcə təşkilatları tərəfindən bağlanan müqavilələri nəzarətdə saxlayır. Malların (iş və xidmətlərin) qiyməti müəyyənləşmiş həddən (məsələn, 1 milyard rubl) çox olarsa, bağlanılacaq müqavilələr və sonra avans ödənişləri xəzinədarlığın nəzarətində reallaşır. Mallar (iş və xidmətlər) üçün bağlanılacaq müqavilələrə xəzinədarlıq müşayiəti nəzarəti tamamilə yeni bir alətdir və bu alətin köməyilə artan debitor borcların qarşısı alınır. Xəzinə hesabları olmayan müxtəlif büdcə proqramları icrasında belə bir alətdən istifadə ilə maliyyə vəsaitləri üzrə ciddi nəzarət təşkil edilir. Rusiyada bu mexanizmin tətbiqi ilə bağlı müvafiq normalar nəzərdən keçirilmiş və lazımi addımlar büdcə qanunvericiliyinin tərkibində öz yerini almışdır. Dövlət büdcəsinin xərclər üzrə icrası üzrə mərhələlər Azərbaycanda da reallaşır və tətbiq olunan mərhələlərdə ciddi səmərəlilik yaradan yeni alətlər, normalar yaradılmalıdır. Azərbaycanda büdcə təşkilatları qarşısında öhdəlikləri qəbul edən xəzinədarlıq malların (iş və xidmət) alınması üçün iri məbləqli müqavilələrin (kapital

xərcləri, investisiya xərcləri) bağlanması zamanı nəzarət səlahiyyətini əldə edərsə, burada əsas məsələlərdən biri də məhz büdcə təşkilatlarının bu xərcləri birbaşa xəzinədarlıq qarşısında əsaslandırması olacaqdır. Belə bir alətin tətbiqi üçün xəzinədarlıq orqanları iriməbləqli müqavilə limiti müəyyənləşdirməli və büdcə təşkilatları müqavilə bağlayarkən bu amili mütləq nəzərə almalıdır. Bu müqavilələrin bağlanması üçün büdcə təşkilatları xərclərin əsaslandırmasını apardıqdan sonra, bu müqavilələr xəzinədarlığın nəzarətində bağlanır və müvafiq qaydada öhdəliklərin qəbulu baş verir və lazımı avans ödənişləri aparılır.

Qeyd etmək lazımdır ki, dövlət büdcəsinin xərclər icrasında xəzinə tərəfindən istifadə edilən öhdəliklərin qəbul edilməsi təlimatında qeyd edilən öhdəlik anlayışının mahiyyətinə aydınlıq gətirilməlidir. “Öhdəlik” bir il ərzində büdcə təşkilatlarına ayrılacaq vəsaitləri müəyyən edən bir alət nəzərdə tutulur ki, bu alət vasitəsilə büdcə təşkilatlarına çatacaq gələcək məbləğlərin həcmi müəyyən olunur. Beləliklə, öhdəlik deyildikdə büdcə qanununa görə təsdiq edilmiş büdcə göstəriciləri əsasında yaradılaraq bir il ərzində nəzərdə tutulan gələcək xərc məbləğləri ilə əvəzlənən dövlət passivləri nəzərdə tutulur. Bu terminin mahiyyətinə daha geniş şəkildə baxılmalıdır və öhdəlik deyildikdə yalnız qısa bir dövr üzrə xərclənəcək məbləğlərin həcmi yox, həm də uzunmüddətli dövr üçün yaranacaq dövlət passivlərinin həcmi müəyyən edən anlayış başa düşülməlidir. Nəticələrə yönəlik büdcələşdirmə mexanizmində öhdəliklərin qəbulu büdcə təşkilatlarının cari və nəzərdə tutulan məqsədli proqramları üzrə müxtəlif müsabiqə əsasında aparılması ilə təşkil oluna bilər ki, bu da büdcə xərclərinin keyfiyyətini artırmağa kömək edə bilər. Nəticəəsaslı büdcə mexanizmində xəzinədarlıq ilkin nəzarət çərçivəsində öhdəliklər üzrə müqavilələrin bağlanmasından qabaq maliyyə nəzarətini keçirməklə səmərəsiz satınalmaların qarşısını almaqla proqramlar üzrə ciddi nəzarət modelinə sahib ola bilər. Ümumiyyətlə, xərc dövrü üzrə müasir xəzinədarlıq sistemlərində səmərəli xəzinədarlıq nəzarəti ilkin nəzarət çərçivəsində təmin edilir və bu nəzarət büdcə təşkilatlarında xərc öhdəliklərinin yaranması zamanı, yəni mallar (iş və xidmətlər) üzrə “sifarişlərin formalaşdırılması” anında baş verir. Ona görə də Azərbaycanda ortamüddətli perspektivdə müxtəlif sahələrin inkişafına yol açacaq tərtib edilən proqramlar hökumətin həyata keçirdiyi siyasətə uyğun qəbul

edilmiş öhdəliklərə əsaslanmalı və sahə nazirliklərinə əsassız olaraq əlavə vəsait tələb etməyə imkan verməməlidir. Bu isə ciddi yanaşmanın daha çox tətbiq olunmasını şərtləndirir. Bu yanaşma proqram üzrə qəbul edilən qanunvericilik aktlarında nəzərdə tutulmalı, sahə proqramları və investisiya layihələrində daha çox istifadə edilməlidir.

NYBM-də əsas məsələlərdən biri də dövlət büdcəsinin icrası zamanı büdcə təşkilatları proqramlar üzrə onlara ayrılacaq vəsaitlərin uçotun ənənəvi hesab edilən kassa metodu ilə yox hesablama metodu ilə tətbiq etməsidir. Burada hesablama metodunun müəyyən komponentlərindən də istifadə oluna bilər. Hesablama metodunun tətbiqi nəticəsində əldə edilən informasiya nəticələrə yönəlik büdcə mexanizmində dövlət büdcəsinin icrasının keyfiyyətini çox artıracaqdır. Belə ki, gələcək ödənişlər, yəni təsdiq edilmiş daxilolmaların həcmi və maliyyə öhdəliklərinin real vəziyyəti haqqında dəqiq məlumatlar əldə etmək mümkün olacaqdır. Xüsusilə, hesablama metodunun tətbiqi nəticəsində debitor və kreditor borclarının artması barədə informasiyanı daha tez əldə etmək mümkün olacaqdır və icra edilən proqramlarda meydana gələcək risklərin minimallaşdırılmasına nail olunacaqdır. Bununla belə qeyd edək ki, 2001-2006-cı illərdə Fransada büdcə proqramlarının planlaşdırılması və icrasında kassa (öhdəlik əsaslı kassa metodundan) metodundan istifadə edilmişdir ki, bu vəziyyət onu göstərir ki, heç də proqram-əsaslı büdcələşdirmədə hesablama metodunun istifadə əsas şərtidir [127]. Azərbaycanda dövlət büdcəsinin icrasında büdcə təşkilatları təsdiq edilmiş smeta çərçivəsində ayrılan vəsaitlərin icrası zamanı uçot metodu kimi hesablama metodundan istifadə edirlər. Beləliklə də, büdcə təşkilatları proqramlar üzrə büdcə vəsaitlərindən istifadə zamanı hesablama metodunun tətbiqində ciddi problemlər yaşamayacaqdır.

Xəzinədarlıq büdcə uçotu üzrə avtomatlaşdırılmış xəzinədarlıq sistemində (XIİS) dövlət büdcəsinin icrası zamanı modifikasiya edilmiş kassa metodundan istifadə edir. Nəticələrə yönəlik büdcə mexanizmində ölkələr xərclərin uçotu üçün birbaşa olaraq hesablama metodundan istifadə edir ki, burada əməliyyat və hadisələr vəsaitlərin daxil olması və ya ödənişlərin aparılması tarixindən asılı olmadan qeydə alınır. Hesablama metodunun tətbiqi nəticəsində dövlət onun aktivləri və öhdəlikləri barədə daha geniş informasiya əldə etmiş olacaqdır. Kreditor borcların daha yaxşı idarə edilməsi

baxımından planlaşdırma və dövlət büdcəsinin icrası zamanı hesablama metodunun istifadə edilməsi ən ciddi islahat kimi qəbul edilməlidir. MDB məkanına daxil olan ölkələr artıq hesablama metodunun tətbiqi üçün konkret hədəflər qoymuşlar. Xəzinədarlıq sistemində hesablama metodunun tam tətbiqi çətin olduğu üçün, Azərbaycanda büdcə uçotu üzrə əvvəl modifikasiya edilmiş hesablama metodundan istifadə edilə bilər [33, 53]. Modifikasiya edilmiş hesablama metodu həm kassa metodunun, həm də hesablama metodunun xüsusiyyətlərini özündə ehtiva edir. Burada gəlirlər kassa metodu ilə xərclər isə hesablama metodu vasitəsilə icra ediləcəkdir. Kassa metodunun üstünlüyü odur ki, bu metod uçotun rahat aparılmasına şərait yaradır. Kassa metodu yalnız pul resursları haqqında informasiyanın əldə olunmasına şərait yaradır. Dövlət büdcəsinin icrası zamanı gəlirlərin uçotunun hesablama metodu vasitəsilə aparılması bir çox ölkələrdə ciddi çətinlik yaradır, ona görə də modifikasiya edilmiş hesablama metodu ilə xəzinədarlıq gəlirlərin uçotunda kassa uçot metodununun elementlərindən istifadəni davam etdirmiş olacaqdır. Dövlət büdcəsinin xərclər üzrə icrası zamanı xəzinə modifikasiya edilmiş hesablama metodu vasitəsilə xəzinədarlıq xərclərin uçotunu faktiki olaraq hesablama metodu vasitəsilə aparmış olacaqdır ki, bu da xəzinədarlığa xərclərlə bağlı sürətli və şəffaf informasiya əldə etməyə şərait yaradacaqdır.

Dünya təcrübəsində büdcə prosesinin ilkin mərhələsində, yəni büdcənin tərtibatında hökumətlər planlaşdırma zamanı çox vaxt kassa əsaslı büdcə tərtib edirlər, lakin dövlət büdcəsinin icrası zamanı uçot və sonra hesabatlılıq hesablama metodu əsasında aparılır [106, 109] (Əlavə 9). Qeyd etmək lazımdır ki, uçot metodu kimi hesablama metodu özünə yalnız hesablanmış xərcləri deyil, həm də nağd vəsaitlərin hərəkətini daxil edir. Ona görə də deyilir ki, hesablama metodu özünə tamamilə kassa metodu üzrə tələb olunan cəhətləri daxil edir. Bu baxımdan, Azərbaycanda program-məqsədli metodun istifadəsi təmin edilərsə, bütün proqramların icrasında xərclərin dəqiq həcmi müəyyən etmək üçün uçot metodu kimi hesablama metodunun elementlərini özündə saxlayan modifikasiya edilmiş hesablama metodundan istifadə etməlidir [33, 53].

Azərbaycanda xəzinədarlıq sistemi modelində hazırki vəziyyətdə büdcə uçotu baxımından modifikasiya edilmiş kassa metodundan modifikasiya edilmiş hesablama metoduna keçid etmək çətin olmayacaqdır. Lakin Azərbaycanda gələcəkdə büdcə uçotunda hesablama metodunun istifadəsilə hesablama metodu əsaslı geniş tərkibli konsolidə edilmiş maliyyə hesabatının hazırlanması üçün xəzinədarlığın istinad etdiyi Dövlət Maliyyə Statistikasının (DMS-2014) tələblərini tam yerinə yetirmək lazımdır. Bu baxımdan, Azərbaycanda mövcud qurulmuş büdcə uçotu modelində xəzinədarlıqda hesablama metodunun tətbiqi çətin olduğundan, hesablama metodu üçün ayrıca olaraq uçot sistemi yaradılmalıdır ki, bu yanaşma Qazaxıstanda istifadə edilir və Azərbaycan üçün hesablama metodunun tətbiqi üçün bu yanaşma ən ideal yanaşma hesab edilə bilər (Əlavə 4).

DMS-in 1986, 2001 və 2014-cü illərdə buraxılışları var ki, MDB məkanı ölkələrinin əksəriyyətində, o cümlədən Azərbaycanda DMS-in 2001-ci il buraxılışından istifadə edilməkdədir. DMS-in 1986 və 2001-ci il buraxılışlarında mühasibat uçotu metodu kimi kassa uçot metodundan (cash accounting) istifadə etmək mümkündür, lakin 2014-cü il üçün artıq hesablama uçot metodundan (accrual accounting) istifadə məcburidir. DMS-in tərkibində “Hökumət idarəetməsi sektorunda əməliyyatlar üzrə hesabat” adlanan maliyyə hesabatı məhz hesablama uçot metodunun istifadəsi əsasında hazırlanır ki, faktiki olaraq bu hesabatın hazırlanması ilə dövlətlər hökumət sektorunda daha geniş diapazona malik olan məlumatlar əldə edə bilirlər [118]. Azərbaycanda DMS-in tələblərinə tam riayət etmək və ondan daha səmərəli istifadə üçün müəyyən qərarlar qəbul edilməli, hətta büdcə qanunvericiliyində bəzi dəyişikliklər aparılmalı və mühasibat uçotunun normativ-hüquqi bazası təkmilləşdirilməlidir.

Hesablama mühasibatı uçotu ilə hökumətlər birbaşa olaraq dövlət aktivlərinin əldə olunması, ixtisarı və idarə edilməsi zamanı vacib olan informasiyanı təmin etməklə bərabər, eyni zamanda öhdəliklər, o cümlədən şərti öhdəliklər (contingent liabilities) və xərc öhdəlikləri (expenditure commitments) üzrə informasiyaya da nəzarəti aparmağa imkan verir [119]. Hesablama uçot metodunun (accrual accounting) dövlət sektorunda tam istifadəsi bir neçə ölkədə minimum 3 il ərzində təşkil edilmişdir,

lakin ölkələrin əksəriyyətində bu islahatın aparılması 10 ildən artıq dövrü əhatə etmişdir [121, s.50]. Hesablama metodu əsasında müasir mühasibat uçotu standartlarına uyğun balans hesabatının hazırlanması üçün dövlətlər bütün aktiv və öhdəliklərin müəyyənləşdirilməsi, onların ədalətli dəyərinin ölçülməsinin təşkili və dövrü hesabatlılığın aparılmasını təşkil etməlidir. Beynəlxalq Valyuta Fondu (BVF) aktivlər və öhdəliklər üzrə balans hesabatının təşkili ilə aktivlər və öhdəliklər üzrə hökumətin maliyyə vəziyyəti üzrə xalis dəyər (+ və ya – rəqəmlə ifadə olunan) müəyyənləşdirilməsinə imkan verən hesabatın hazırlanmasını Azərbaycan hökuməti üçün aparılması zəruri olan islahat kimi qeyd etmişdir [128]. Azərbaycanda kassa metodlu büdcə hesabatı ilə bərabər hesablama metodlu maliyyə hesabatı hazırlandıqda təkcə maliyyə resursları yox, artıq iqtisadi resurslar və onların vəziyyətindəki olan dəyişikliklər haqqında geniş məlumat əldə edəcəklər.

Hesablama uçot metodu özündə kassa uçot metodunun elementlərini və xüsusiyyətlərini ehtiva edir ki, bu da pul vəsaitlərinin idarə edilməsi amilinin hesablama əsaslı maliyyə menecmenti üçün vacib amil olduğunu göstərir. Dövlətin fiskal vəziyyətini qiymətləndirmək üçün hesablama metodunun istifadə çox önəmlidir. Kassa metodu əsasında kassa kəsiri (cash deficit) yalnız qısamüddətli dövr üçün və daxil olan və xaric olan nağd pul vəsaitləri ilə bağlıdır. Hesablama metodu əsaslı hesablama kəsiri (accrual deficit) isə hökumətin xalis əməliyyat kəsiridir ki, bu göstərici balans hesabatında aktivlər və öhdəliklər arasında olan balansə təsir edir [114, 135, 138]. Azərbaycanda dövlət büdcəsi üzrə kəsir kassa metodu əsaslı kəsirdir (cash deficit), lakin inkişaf etmiş ölkələrdə dövlət sektoru və onun tərkibinə daxil olan hökumət sektorunda hesablama metodlu kəsir (accrual deficit) daha vacib göstərici hesab edilir. Azərbaycanda hökumət sektorunda hesablama metodlu kəsir üzrə informasiyanın əldə edilməsi üçün hesablama metodu üzrə hüquqi baza qəbul edilməli, hesablama metodu əsaslı uçot sistemi qurulmalıdır. Maliyyə və statistik hesabatlılıq üzrə gələcəkdə büdcə təsnifatının tərkibi (büdcə xərcləri üzrə proqram təsnifatını yaratmaq şərtilə) təkmilləşdirilməli və onun bütün digər tərkibi (gəlir təsnifatı, büdcə xərcləri üzrə funksional və inzibati təsnifat) mühasibat uçotunun müasir prinsiplərinə uyğun olan (DMS-in tələbləri ilə üst-üstə düşən) və hesablama metoduna əsaslanan

Vahid Hesablar Planına (VHP) inteqrasiya edilməlidir. VHP, həm də elə bir şəkildə təşkil edilməlidir ki, müxtəlif ölkələrdə büdcə təşkilatları üçün maliyyə hesabatlılığının təmin edilməsində istifadə olunan İctimai Sektor üçün Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartları (İSBMUS – IPSAS (International Public Sector Accounting Standards)) üzrə yaradılan hesablar planı ilə də inteqrasiyaya şərait yaratmalıdır ki, bu kompleks yanaşma hökumət sektorunda konsolidasiya aparmağa imkan verməklə şəffaf, hərtərəfli, keyfiyyətli maliyyə hesabatlılığının təşkilinə yol açacaqdır. Azərbaycanda Maliyyə Nazirliyi tərəfindən İSBMUS üzrə bütün müvafiq addımlar atılmışdır və 2018-ci ildə “İSBMUS əsasında Mühasibat Uçotunun Aparılması Qaydaları” təsdiq edilmişdir ki, bu qaydalarda büdcədən maliyyələşən bütün təşkilatlar (həm mərkəzi, həm də yerli hökumət idarəetməsi səviyyəsində yerləşən) üçün özündə 9 bölmədən ibarət hesablar planı əks etdirilmişdir. Azərbaycanda gələcəkdə dövlət büdcəsinin icrası zamanı həm xəzinədarlıq, həm də büdcə təşkilatları üzrə Maliyyə Nazirliyi tərəfindən Vahid Hesablar Planı hazırlanaraq və müvafiq qərarla təsdiqlənməlidir ki, bu vahid hesablar planı ilə artıq hökumət İSBMUS üzrə mühasibat hesabatlılığı, büdcənin icrası üzrə hesabatlılığı, DMS üzrə statistik hesabatlılığı yüksək səviyyədə təşkil edə biləcəkdir.

Balans hesabatı hazırlandıqda orada özünə yer tapan öhdəliklərin (liabilities) ayrıca olaraq da daima izlənməsi olduqca vacibdir. DMS-in tələbləri ilə balans hesabatında özünə yer tapan öhdəliklərin bir qismi var ki, onlar balans hesabatına daxil edilmir. Ümumiyyətlə, dövlət sektorunda hesablama uçot metodunun istifadəsi aktivlərin əldə edilməsi, əldən çıxarılması və ya ümumiyyətlə aktivlərin idarə edilməsində, öhdəliklərin əksər növünün nəzarətdə saxlanılmasına və onlar haqqında yüksək informasiyanın əldə edilməsinə şərait yaradır. Belə ki, hesablama uçot metodunun istifadəsi ilə hüquqi formada mövcud olan uzunmüddətli xərc öhdəliklərinin (commitments) izlənməsindən əlavə şərti öhdəliklər (contingent liabilities) haqqında da informasiyanın əldə edilməsi baş verir. Şərti öhdəliklər – konkret bir hadisənin baş verməsi və ya baş verməməsi ehtimalı ilə müəyyən edilir. Şərti öhdəlik bəzi səbəblərdən, yəni kredit zəmanətləri, bank depozitlərinin sığortalanması, məcburi sosial sığorta proqramları, pensiya sistemi ilə bağlı xərclər və

s. üzrə yarana bilər. Şərti öhdəliklər aydın olan öhdəliklər (explicit liabilities) və aydın olmayan öhdəliklər (implicit liabilities) olaraq iki qrup şəklində nəzərə alınır. Aydın olan öhdəliklər (explicit liabilities) və hüquqi öhdəliklər (commitments) birbaşa qanunvericilikdə təsbit olunan və icrası gözlənilən olur ki, bu öhdəliklər büdcənin xərc proqramları, bir neçə ili əhatə edən investisiya proqramları, əmək haqqı, pensiya, dövlət borcu üzrə yaranan və makroiqtisadi statistikanın tərkibində nəzərə alınan öhdəliklərdir.

Şərti öhdəliklər bir qayda olaraq, maliyyə öhdəliyi kimi hökumətlərin tərtib etdiyi balans hesabatında əks etdirilmir. Hesablama uçot metodu üzrə şərti öhdəliklər o vaxt mühasibat uçotunda faktiki maliyyə öhdəliyi və xərc kimi qeydə alınır ki, gələcəkdə baş verməsi gözlənilən və ya güman edilən hadisənin cari zamanda dövlət tərəfindən artıq məcburi şəkildə nəzərə alınaraq təmin edilməsi tələb olunur.

Fikrimizcə, Azərbaycanda nəticəsalı büdcə mexanizminin tətbiqi də nəzərə alınmaqla, hesablama metodu əsaslı maliyyə hesabatlılığının beynəlxalq standartlar nəzərə alınmaqla və keyfiyyətli təmin edilməsi üçün bir neçə ili əhatə edən mərhələli islahatlar toplusundan istifadə edilməlidir (Əlavə 10).

Qeyd etmək lazımdır ki, nəticələrə yönəlik büdcələşdirmədə əsas məqamlardan biri dövlət büdcəsinin icrası üzrə nəzarətə görə əsas məsuliyyəti artıq Maliyyə Nazirliyi (DXA, Dövlət Maliyyə Nəzarəti Xidməti) yox, birbaşa nazirliklərin özü daşımalı olacaqdır. Nazirliklərin daxilində olan idarələr büdcə xərclərinin aparılması üzrə sorğuları birbaşa özləri verəcəklər ki, nəticədə bu idarələr müəyyənləşdirilmiş istiqamət üzrə maliyyələşdiriləcək xərclərə görə hesabatları təqdim etməli olacaqlar. Maliyyə ilinin sonunda büdcənin icrası haqqında olan hesabatda istifadə olunan vəsaitlərin səmərəliliyi haqqında ciddi əsaslandırılmalar olmalıdır ki, burada istiqamətlər üzrə nəticələrin hansı səviyyədə olması göstərilməlidir. Büdcənin icrası üzrə hesabatın özündə fəaliyyətin nəticələrini əks etdirən planlaşdırılmış və faktiki göstəricilər mütləq olmalıdır.

Büdcə quruculuğu aparılan zaman beynəlxalq təcrübədə “yuxarıdan-aşağı” yanaşması istifadə olunur ki, burada Maliyyə Nazirlikləri büdcə siyasətində nəzərdə tutulan büdcə prioritetlərinin icrası üzrə xərc tavanlarına nəzarət edir, sahə nazirlikləri

isə proqram-məqsədli metoda üstünlük verməklə xərc tavanları çərçivəsində ayrılan xərclərin səmərəli istifadəsinə nail olurlar [134, s.91]. Nəticə indiqatorları sistemi yaradılır və bu sistemə nəzarəti aparən müvafiq icra hakimiyyəti orqanı vasitəsilə büdcənin icrası nəzarətdə saxlanılır. Nəticəəsaslı büdcə mexanizminə keçid xəzinədarlıq orqanlarının fəaliyyətində yeni bir idarəetmə modeli yaradır ki, bu vəziyyət Rusiya xəzinədarlığının fəaliyyət istiqamətlərində ortaya çıxmışdır [89]. Nəticə indiqatorları sisteminin formalaşdırılması və ona nəzarət olduqca önəmli bir məsələdir. Fikrimizcə, Azərbaycanda dövlət büdcəsinin kassa icrasına nəzarət edən xəzinədarlıq orqanları ilə ərzində reallaşdırılan proqramlar üzrə nəzarəti həyata keçirməsi məqsədəuyğundur. Dövlət Xəzinədarlıq Agentliyi nəticələrə yönəlik büdcələşdirmə mexanizmində keyfiyyətli xəzinədarlıq nəzarətini o zaman təmin edə bilər ki, burada büdcə xərcləri müəyyən edilmiş həmin nəticə indiqatorları ilə əlaqələndirmiş olsun. Bu halda büdcə ayırmaları aparılan zaman lazımı informasiyalar müvafiq sənədlərdə olacaqdır ki, beləliklə də xəzinədarlıq orqanları müvafiq xərcin hansı mikroiqtsadi səviyyədə olan nəticə indiqatorlarına (göstərici) təsirlərini diqqətdə saxlamış olacaqdır. Xəzinədarlıq vəsaitlərin təyinatı üzrə xərclənməsi zamanı nəzarəti həyata keçirməklə yanaşı, həm də xəzinədarlıqda yaradılan statistik bazaya əsasən büdcə təşkilatlarının müvafiq xərclər üzrə mikroiqtsadi səviyyədə olan nəticə indiqatorlarına təsiri üzrə cari nəzarəti də həyata keçirməlidir. Nəticələrə yönəlik büdcələşdirmədə xəzinədarlıq orqanları ilkin, cari və sonrakı nəzarət zamanı **yeni funksiyaları** icra edəcəkdir ki, bu önəmli funksiyalara malik olmaqla xəzinədarlıq büdcənin icrasında daha səmərəli fəaliyyət göstərəcəkdir (Əlavə 11). Büdcə xərcləri üzrə proqram təsnifatının yaradılmasından sonra bu təsnifat Azərbaycanda xəzinədarlığın nəzarətində olan əsas təsnifat kimi xərclərin səmərəliliyi və nəticəliliyi baxımından mühüm rola malik olmalıdır. Məsələn, Xorvatiyada Maliyyə Nazirliyinin tərkibində yer alan dövlət xəzinədarlığı proqram təsnifatının tərkibində yer alan proqramların icrasında büdcə vəsaitlərini xərcləyən nazirliklərin işini monitorinq edir və eyni zamanda xəzinə dövlətin prioritetləri ilə bağlı olan performans indiqatorları vasitəsilə proqramları qiymətləndirir [117].

Azərbaycanda nəticələrə yönəlik büdcələşdirmə təmin edildikdə xəzinədarlıq sistemində maliyyə nəzarətinin yeni formaları təşəkkül taparaq inkişaf edəcəkdir. Büdcə quruculuğunun yuxarıdan-aşağı yanaşmasında ilkin nəzarətin (ex ante control) əhəmiyyəti yüksəkdir [126, s.133]. Bu baxımdan, Azərbaycanda xəzinədarlığın büdcə sistemi ilə bağlı maliyyə nəzarəti funksiyaları təkmilləşdirilməli, hətta xəzinə orqanlarında daxili maliyyə nəzarəti yenidən təkmilləşdirilməli və daxili audit üzrə yeni yanaşmalar inkişaf etdirilməlidir. Azərbaycanda xəzinədarlıq orqanlarında daxili audit üzrə uyğunluq auditi, nəticəlilik auditi və səmərəlilik auditi ilə bağlı funksiyalar inkişaf edə bilər ki, belə bir yanaşma Rusiyada xəzinədarlıq orqanlarının fəaliyyət istiqamətlərinə daxildir [61].

Azərbaycanda xəzinədarlıq sistemində nəticəsiz büdcə mexanizminin xüsusiyyətləri və prinsipləri nəzərə alınaraq və program-məqsədli metod tətbiq edildikdə, burada “səmərəlilik auditi”nin təşkili zərurətə çevriləcəkdir. Maliyyə auditində büdcə xərclərinin qəbul edilən büdcə qanunları ilə uyğunluğu və vəsaitlərin təyinatı üzrə istifadəsi qiymətləndirilsə, səmərəlilik auditində isə qarşıya qoyulmuş hədəflər üzrə resurslardan səmərəli istifadə qiymətləndirilir [72]. Səmərəlilik auditinin əhatəli və tam şəkildə aparılması əslində müasir dövrdə kənar dövlət maliyyə nəzarəti orqanı edilən Hesablama Palatasının işi hesab edilir. Buna baxmayaraq fikrimizcə, gələcəkdə Azərbaycanda səmərəlilik auditi ilə bağlı ikisəviyyəli dövlət maliyyə nəzarətinin formalaşdırılması təmin edilməlidir ki, belə bir sistemin qurulmasının əsas səbəbi bu nəzarəti aparan təşkilatların fəaliyyətində təkrarçılıq hallarının baş verməsinin aradan qaldırılması hesab edilməlidir. İkisəviyyəli nəzarət sisteminin birinci səviyyəsində dayanan xəzinədarlıq orqanları büdcə vəsaitlərindən düzgün şəkildə istifadə olunması baxımından büdcə təşkilatlarının şəxsi hesablar sistemi üzrə nəzarəti həyata keçirməlidir. Xəzinədarlıq baş vermiş nöqsanlar barəsində müvafiq tədbirlərin görülməsi istiqamətində Hesablama Palatasına məlumatları ötürməklə faktiki olaraq nöqsanlara yol vermiş büdcə təşkilatı üzrə nəzarətin təşkilinin zəruriliyini ortaya çıxaracaqdır. İkinci səviyyədə dayanan Hesablama Palatası isə büdcə vəsaitlərinin ünvanlılığı və qanuniliyi çərçivəsində aparılmış daxili nəzarət (xəzinədarlıq üzrə) tədbirlərindən sonra kənar maliyyə nəzarəti orqanı kimi artıq

nəzarət obyektı olan təşkilatın bütün maliyyə fəaliyyəti və büdcə vəsaitlərindən səmərəlilik kriteriyaları üzrə (qənaətlilik, nəticəlilik, məhsuldarlıq) istifadəsi üzrə yoxlamaları həyata keçirəcəkdir. İkisəviyyəli nəzarət sistemi xəzinədarlıq və Hesablama Palatası arasında əməkdaşlığın yaranmasına və dəqiq bölgüylə reqlamentləşdirilmiş maliyyə nəzarətinin aparılmasına şərait yarada bilər.

NƏTİCƏ

Xəzinədarlıq müasir dövrdə dövlətçiliyin bərqərar olunmasında və onun möhkəmləməsində xüsusi rolu olan geniş çərçivəli bir sistemdir. Aparılan tədqiqat göstərdi ki, Azərbaycanda mövcud olan xəzinədarlıq sistemi dövlət büdcəsinin icrasında kifayət qədər təsirlidir, lakin xəzinədarlıq sisteminin daha da səmərəli fəaliyyəti üçün bəzi islahatlar aparılmalı, yeni yanaşma və üsullardan istifadə edilməlidir. SSRİ dağıldıqdan sonra bütün digər ölkələr kimi Azərbaycanda müstəqillik əldə etdikdən sonra dərhal bütün istiqamətlərdə ciddi islahatlara başladı. İslahatlar fonunda dəqiq və təxirəsalınmaz qərarlar qəbul edilməli idi və bu qərarlar yenidən formalaşdırılacaq maliyyə sisteminin ən vacib kateqoriyası olan büdcə ilə bağlı kompleks tədbir və islahatları özündə ehtiva etməli idi. Azərbaycanda büdcə menecmentinin yaxşılaşdırılması üzrə qəbul edilmiş qərarlardan ən önəmlisi xəzinədarlıq sisteminə keçid idi. Lakin bu sistemin lazımı qaydada və operativ təşkil edilməsi heç də asan məsələ deyildi.

Azərbaycanda xəzinədarlıq sisteminə keçidlə əlaqədar olaraq ilk dəfə xəzinədarlığın strukturu yaradıldı, digər tərəfdən xəzinədarlıq sisteminin tərkibində ən vacib element sayılan vahid xəzinə hesabı anlayışının əsası qoyuldu. Xəzinədarlıq orqanları burada artıq uçot funksiyalarını da yavaş-yavaş reallaşdırmağa başladı. Uçot funksiyalarının reallaşdırılması üçün burada normativ baza da yaradıldı.

Xəzinədarlıq sisteminin yaradılması kompleks tədbirlərin aparılması ilə müşahidə olundu və burada müxtəlif illər ərzində pillə-pillə islahatlar aparıldı. Bu islahatların ən önəmlisi 2006-cı ildən tətbiqinə başlanan və bütün respublikanı əhatə edən xəzinədarlıq sisteminin avtomatlaşdırılması hesab olunur ki, bu sistem Xəzinədarlıq üzrə İnformasiya İdarəetmə Sistemi (XIİS) adını almışdır. XIİS qurularkən dövlət maliyyəsi üzrə uçot və hesabatlılığın təmin olunmasında istifadə olunan standartlar nəzərə alınmış və onun tətbiqi xəzinədarlıq orqanlarına dövlət büdcəsinin icrasına nəzarəti gücləndirməyə şərait yaratmışdır. Lakin yenə islahatlar, tədbirlər aparılmalı, xüsusilə büdcə qanunvericilik bazasının təkmilləşdirilməsi üzrə “Büdcə Məcəlləsi” qəbul edilməli, Nəticələrə Yönelik Büdcə Mexanizmi (NYBM) tətbiq edilməli,

ortamüddətli planlaşdırmaya real keçidi təmin etmək üçün Ortamüddətli Xərc Çərçivələrinin (OXÇ) hazırlanması və tətbiqi aparılmalı, büdcənin icrası zamanı proqram-məqsədli metoddan istifadə edilməli, büdcənin icrası zamanı xəzinədarlıqda uçot metodu kimi modifikasiya edilmiş hesablama metoduna keçid təmin edilməlidir. Beləliklə, tədqiqatın sonunda dövlət büdcəsinin icrası və xəzinədarlıq sisteminin təkmilləşdirilməsi ilə bağlı aşağıdakı mühüm nəticələr əldə olunmuş və müvafiq təkliflər irəli sürülmüşdür:

1. Azərbaycanda büdcə qanunvericiliyinin əsasını “Büdcə sistemi haqqında” qanun təşkil edir ki, bu qanun 2003-cü ildən yanvarın 1-dən qüvvəyə minmişdir. Müxtəlif illərdə bu qanunda dəyişikliklərin aparılması müşahidə olunmuşdur və dəyişikliklər daima bu qanunun müxtəlif maddələrini təşkil edir. Digər tərəfdən, Azərbaycanda müasir inkişaf templəri və həyata keçirilən modernləşdirmə tədbirləri büdcə qanunvericiliyinin də təkmilləşdirilməsini və vahid bir məcəllədə birləşdirilməsini zaman getdikcə zərurətə çevirmişdir. Buna görə də, Büdcə tənzimlənməsi üzrə vahid yanaşmanı özündə əks etdirən “Büdcə Məcəlləsi” yaradılmalıdır. MDB ölkələrinin əksəriyyətində, o cümlədən Rusiya, Ukrayna, Belarus Gürcüstan, Qazaxıstanda məhz Büdcə Məcəlləsi büdcə qanunvericiliyinin əsasını təşkil edir. Büdcə Məcəlləsinin qəbulu ilə həm mövcud aktlarda qarşıya çıxan uyğunsuzluqların aşkar edilməsi və boşluqların aradan qaldırılması təmin ediləcəkdir, həm də bu məcəllədə büdcə prosesinin, o cümlədən büdcənin icrasının hüquqi əsaslarının və prinsiplərinin müəyyən olunması ilə ümumilikdə büdcə prosesinin hər bir mərhələsini və səviyyəsini uzlaşdıran vahid yanaşma meydana çıxacaqdır.

2. Büdcə məcəlləsinin qəbulu kimi “Xəzinədarlıq sistemi haqqında” qanunda yaradılmalıdır. Bu qanunun yaradılması ona görə vacibdir ki, xəzinədarlıq sistemi çərçivəsində olan bütün xəzinədarlıq fəaliyyətinin qaydaları qanuni rəqləməyə sahib olmalıdır. Bu qanuni sənəd çərçivəsində bütün dövlət orqanlarının iştirakı zamanı onların vəzifələri, hüquqları dəqiq təsbit edilməli, dövlət büdcəsinin gəlirlər bazasını təmin orqanlar ayrıca qeyd edilməli, dövlət büdcəsinin vəsaitlərindən istifadə etmək hüququna malik Baş Kredit Sərəmcamçılarının hüquqları, vəzifələri dəqiq göstərilməli, vahid xəzinə hesabının idarə edilməsi ilə bağlı məsələlər öz əksini

tapmalı, dövlət büdcəsinin gəlir və xərclər üzrə icrası zamanı reallaşdırılan mərhələlər üzrə bütün məsələlər aydın, tam və geniş şərh edilməlidir.

3. Xəzinədarlıq sistemi ilə bağlı təhlil edilmiş xarici təcrübələr göstərir ki, büdcənin xərclər icrası mərhələsi üzrə xəzinədarlıq sistemi nəzarətinin səmərəli olması üçün xəzinədarlıq orqanının iştirakı bəzən labüd deyildir və bu nəzarəti büdcə təşkilatları birbaşa olaraq özləri həyata keçirə bilər. Azərbaycanda büdcənin xərclər icrası zamanı xəzinədarlıq sistemi nəzarəti mərkəzləşdirilmiş sistem əsasında yaradılmışdır ki, burada xəzinədarlıq orqanlarının məsuliyyəti olduqca çoxdur. Büdcə təşkilatları üzrə daxili nəzarət sisteminin inkişafına nail olunarsa, o zaman xəzinədarlıq sistemində mərkəzləşdirilməmiş nəzarətə keçidi təmin etmək mümkün ola bilər ki, burada vahid xəzinə hesabı üzrə ödəniş sisteminin inkişaf etdirilməsi əsas şərtlərdən biridir.

Azərbaycanda büdcənin xərclər icrasında ən önəmli alət hesab edilən büdcə öhdəlikləri üzrə limitlərin tətbiqi xəzinədarlığın istifadə etdiyi ən önəmli bir alətdir ki, bu da xəzinədarlığa büdcənin icrasında aktiv rol oynamağa şərait yaradır. Lakin bəzi inkişaf etmiş ölkələrin təcrübəsində büdcə öhdəlikləri üzrə limitlərin tətbiqi büdcə təşkilatlarının səlahiyyətlərinə daxildir (Skandinaviya ölkələri təcrübəsi). Bunun əsas səbəbi odur ki, xərc öhdəlikləri üzrə mərkəzləşdirilmiş nəzarətin olması büdcənin icrası üzrə səmərəliliyin əldə olunmasına mane olur. Kassa planlarının hazırlanmasında iştirak edən büdcə təşkilatları (sahə nazirlikləri) eyni zamanda kassa planlarının nəzərdə tutulan qaydada icrasına görə ciddi məsuliyyət daşıyırlar. Bu baxımdan, gələcəkdə Azərbaycanda büdcənin xərclər icrası zamanı səmərəliliyin artırılması üzrə xəzinədarlıq sistemi nəzarəti birbaşa büdcə təşkilatlarının özləri tərəfindən həyata keçirilə bilər.

4. Xəzinədarlıq sisteminin keyfiyyətli fəaliyyəti birbaşa olaraq büdcə sisteminin və büdcə prosesinin keyfiyyətli təşkilindən, istifadə edilən büdcə mexanizmlərindən birbaşa asılıdır. Hal-hazırda beynəlxalq təcrübədə büdcə idarəetməsi ilə bağlı yeni yanaşmalardan istifadə olunur ki, bu yanaşmalar büdcə sistemində, büdcə prosesinin idarə edilməsində yeni prinsipləri meydana çıxartmışdır. Bu metodoloji bazanın tərkibinə ortamüddətli büdcə planlaşdırılması metodologiyası, nəticələrə yönəlik büdcələşdirmə mexanizmi və proqram məqsədli metod daxildir. Azərbaycanda bu

yanaşmalardan istifadə edilərsə büdcə menecmenti çərçivəsində maliyyə vəsaitləri həm təyinatı üzrə istifadə ediləcəkdir, eyni zamanda həm də həmin vəsaitlərin xərclənməsi ilə artıq ciddi nəticə və sosial səmərənin əldə olunması müşahidə ediləcəkdir. Yeni yanaşma nəticəsində büdcə təsnifatının təkmilləşdirilməsi də nəzərdə tutulmalıdır. Azərbaycanda proqram-məqsədli metodun tətbiq edilməsi üçün vahid büdcə təsnifatında ayrıca proqram təsnifatının yaradılması labüddür. Ona görə də 2005-ci ildən qüvvədə olan vahid büdcə təsnifatına yenidən baxılmalıdır və burada burada büdcə xərclərinin proqram təsnifatı yaradılmalıdır. Proqram təsnifatının yaradılması ilə büdcənin icrası zamanı digər təsnifatlarla (funksional, iqtisadi) müqayisədə büdcə vəsaitlərinin izlənilməsi zamanı əsas təsnifat kimi birbaşa proqram təsnifatına üstünlük veriləcəkdir. Qazaxıstanda təcrübəsində dövlət proqramları funksional təsnifat daxilində yaradılmışdır, lakin Azərbaycanda ayrıca olaraq proqram təsnifatının yaradılması daha məqsədəuyğun hal hesab oluna bilər. Dövlət büdcəsinin icrasında cari əməliyyatlara nəzarət edən xəzinədarlıq orqanları xərclər üzrə nəzarəti birbaşa olaraq reallaşdırılan proqramlar üzrə həyata keçirməli olacaqdır. Proqram-məqsədli büdcələşdirmə metodundan istifadə edilməsi üçün əvvəl nəticələrə yönəlik büdcələşdirmə mexanizminin tətbiqinə nail olunmalıdır. Nəticələrə yönəlik büdcələşdirmənin tətbiqi zamanı maliyyə nəzarətinin yüksək səviyyədə aparılması üçün burada müəyyən indikatorların işlənilməsi və onların monitorinqinin aparılması vacib olacaqdır. Dövlət Xəzinədarlıq Agentliyi nəticələrə yönəlik büdcələşdirmədə lazımi xəzinədarlıq nəzarətini o zaman təmin edə bilər ki, burada büdcə xərcləri müəyyən nəticə indikatorları ilə əlaqələndirilmiş olsun. Belə ki, büdcə ayırmaları aparılan zaman lazımi informasiyalar müvafiq sənədlərdə olmalıdır ki, burada müvafiq xərc hansı mikroiqtisadi səviyyədə olan nəticə indikatorlarına təsir edəcəkdir. Nəticələrə yönəlik büdcələşdirmədə xəzinədarlıq orqanları artıq yeni funksiyaları icra etməli olacaqdır ki, bu funksiyaların icrası xəzinədarlığın dövlət büdcəsinin icrasında rolunu olduqca artıracaqdır .

5. Xəzinədarlıq sistemində ən vacib məsələlərdən biri də şəxsi xəzinə hesablarında olan qalıq vəsaitlər barədə daha sürətli məlumatın əldə edilməsidir. Azərbaycanda reallaşdırılacaq olan ən vacib ciddi islahatlardan biri də bank hesabları olmayan büdcə

təşkilatlarının şəxsi xəzinə hesablarının bank hesabları ilə əvəz olunması olmalıdır. Bu islahat vasitəsilə bütün gəlir və xərc əməliyyatlarının bir vahid bank hesabından aparılması baş verəcəkdir ki, burada agent-banklarda olan tranzit hesablar bağlanacaqdır və həm də regional xəzinədarlıq orqanlarının yavaş-yavaş aradan qaldırılması baş verəcəkdir. Belə bir islahatın aparılması dövlətin maliyyə xidməti dəyərinin müəyyən qədər azalmasına, mərkəzi xəzinədarlığın birbaşa büdcə təşkilatları ilə cari ildə sürətli informasiya mübadiləsinin aparılmasına, büdcə təşkilatlarının bank hesablarında olan qalıq vəsaitlərə operativ nəzarət etməyə şərait yaradacaqdır. Bununla belə, fikrimizcə, Azərbaycanda mərkəzləşdirilməmiş ödəniş sistemi üzrə Vahid Xəzinə Hesabının (VXH) təşkili (sıfır-balanslı hesablar üzrə) aparılmalıdır. Mərkəzləşdirilməmiş ödəniş sistemindən istifadə edən ölkələr (Almaniya və İsveç) var ki, bu ölkələrdə vahid xəzinə hesabına inteqrə edilmiş sıfır-balanslı subhesablardan istifadə edilir ki, bu hesablar qalıq vəsaitlər üzrə dolğun informasiyanın tez bir zamanda əldə edilməsinə şərait yaradır. Ayrı-ayrı büdcə təşkilatları ayrıca əməliyyat hesablarına malik olmaq və onları idarə etmək hüququna malik olurlar. Sıfır-balanslı hesablar üzrə yaradılan bu mexanizm dünyada “Pulun təmərküzləşməsi” adını almışdır. Azərbaycanda “Pulun təmərküzləşməsi” mexanizminin istifadəsi ilə bütün büdcə təşkilatlarının yaradılmış və əlaqələndirilmiş bank hesablarında yaranacaq qalıq vəsaitlərin səviyyəsi haqqında Maliyyə Nazirliyi (xəzinədarlıq) sürətli informasiya əldə edə biləcəkdir ki, bu informasiya büdcə kəsiri baxımından yersiz borclanmanın qarşısını alacaqdır. Maliyyə vəsaitlərinin vəziyyəti haqqında informasiyaya əsasən, xəzinə hesablarında artıq qalan pul vəsaitləri maliyyə bazarlarına cəlb edilərək əlavə gəlirlər əldə etməyə şərait yaradacaq, yaxud bu informasiya əsasında pul çatışmazlığı müəyyən edildikdə isə qısa zaman ərzində borc formasında pul vəsaitləri cəlb ediləcəkdir. “Pulun təmərküzləşməsi” bir bank texnologiyası kimi vahid xəzinə hesabının likvidliyinin təmin edilməsi və pul vəsaitlərinin operativ idarə edilməsi üzrə tətbiq edilmiş vacib bir mexanizmdir.

6. Xəzinədarlıq sistemlərində kassa planlaşdırılması vahid xəzinə hesabının likvidliyinin idarə edilməsinin səmərəli forması kimi qəbul olunur. Vahid xəzinə hesabının likvidliyi deyildikdə maliyyə ilininin müəyyən edilmiş dövrlərində vahid

xəzinə hesabından tələb edilən pul öhdəlikləri üzrə ödənişlərin aparılması nəzərdə tutulur. Azərbaycanda xəzinədarlıq büdcə ili üçün kassa planlaşdırılması üzrə illik icmal kassa planının hazırlanması funksiyalarını həyata keçirir. Lakin müasir xəzinədarlıq sistemlərində vahid xəzinə hesabının likvidliyi baxımından pul vəsaitlərinin proqnozlaşdırılması funksiyası kimi yeni funksiya təsis edilmişdir ki, bu funksiya xəzinədarlığın əsas funksiyası kimi təxsisatlar üzrə kassa planlaşdırılması (kassa planlarının hazırlanması) funksiyasından ayrıca olaraq aparılır. MDB məkanı ölkələrindən Rusiya hətta pul vəsaitlərinin proqnozlaşdırılması ilə bağlı müvafiq dəyişikliyi belə Büdcə Məcəlləsinə daxil etməyi planlaşdırır. Büdcə Məcəlləsinə "pul vəsaitlərinin axınının proqnozlaşdırılması" termininin daxil edilməsi planlaşdırılır ki, burada əsas məqsəd dövlətin bütün maliyyə vəsaitlərini vahid xəzinə hesabı vasitəsilə konsolidə edərək idarə etməkdir. Bu addımla hökumət xəzinədarlıq sistemində maliyyə menecmentinin keyfiyyətinin yüksəldilməsini və vahid xəzinə hesabı üzrə likvidliyin idarə edilməsi baxımından səmərəliliyin əldə olunmasını hədəfləyir. Beləliklə, Azərbaycanda xəzinədarlıq pul vəsaitlərinin proqnozlaşdırılması üzrə geniş funksiyalara sahib olmalı və bu funksiya "büdcənin xərc icrasına nəzarət" prosesindən ayrılıqda realizə edilməlidir.

7. Dövlət büdcəsinin icrasının səmərəli olması üçün qarşıya çıxan və problem sayılan məsələlərdən biri də planlaşdırılan büdcənin kəsirli şəkildə müəyyən edilməsidir. Belə bir problem büdcə planlaşdırılması aparılan zaman müşahidə olunur və Azərbaycanda da son dövrlərdə daha çox müşahidə olunmağa başlamışdır. Belə ki, qəbul ediləcək büdcə qanunu daima kəsirlə qəbul olunur ki, belə olan halda dövlət büdcəsinin icrası zamanı müəyyən əlavə təzyiqlər yaranır. Büdcə gəlirlərinin büdcə xərclərini üstələməsi şəklində büdcə planlaşdırılmasının aparılması xüsusilə təbii ehtiyatlara, təbii resurslara malik olan ölkələr üçün vacibdir ki, burada həmin ölkələrin iqtisadiyyatı bu təbii ehtiyatların dünya qiymətlərindən asılı olaraq formalaşır. Belə bir halda bütün xərclər üçün nəzərdə tutulan maliyyələşmə limiti birbaşa olaraq büdcənin nəzərdə tutulan gəlirlərinin həcmi heç cür üstələyə bilmir. Burada mahiyyəti odur ki, planlaşdırılma aparılan büdcə ilində heç bir xərcə sekvestr tətbiq etmədən büdcə ilini tamamlamaq mümkün olacaqdır və vahid xəzinə hesabında cari büdcə ilində yaranmış

qalıq vəsaitləri də istifadə etmək imkanı olacaqdır. Bütçə quruculuğunda bütçə profisitliyinin nail olunmasına şərait yaradan yanaşmalara üstünlük verilməsi ciddi məsələ olmalıdır. Bütçə quruculuğunda istifadə edilən netto yanaşma profisitli bütçəyə yol açan yanaşmadır. Rusiyada istifadə edilən netto yanaşmasında dövlət borcları və öhdəlikləri üzrə xərclər bütçə xərclərinin tərkibinə elə nəzərə alınır ki, bu borc vəsaitlərinə birbaşa olaraq bütçə kəsirini azaldan vəsaitlər kimi baxılır. Rusiyada əvvəl istifadə edilən brutto yanaşmasında dövlət borcları və öhdəliklərlə bağlı olan xərclər bütçə kəsirinin meydana gəlməsinə, onun böyüməsinə şərait yaradan və profisitli bütçə anlayışını yox edən amil idi. Netto yanaşmasında bütçəni profisitli nəzərə alaraq icra etdikdə əlavə borclanmanın qarşısı alınır və bütçə profisiti üzrə yaranmış vəsaitlər müxtəlif borcların və öhdəliklərin yerinə yetirilməsi üçün istifadə edilir. Eyni zamanda bu yanaşmada cari ildə dövlət borclanmasının həcmi böyük olmayacaqdır və burada əsasən daxili borclanmalardan istifadə ediləcəkdir. Əks vəziyyət yarandıqda, yəni planlaşdırılmış profisit bütçəyə baxmayaraq faktiki icraatda da kəsir müşahidə edilərsə, onda bütçənin icrasında yeni borc vəsaitlərinin cəlb edilməsilə dövlət borcları və öhdəliklərlə bağlı olan xərclərin ödənişi təmin edilir. Bu yanaşmanın mahiyyəti odur ki, bütçə ili üçün gəlir və xərclər arasındakı yaranmış bütçə balansı (dövlət borcu ilə bağlı xidmət xərcləri bütçə xərclərinin tərkibində nəzərə alınmamaq şərti ilə) elə təşkil edilir ki, burada həm artan bütçə kəsirinin qarşısı alınır, həm də bütçənin icrası üzrə tamamilə istifadəsi zəruri olmayan olan dövlət borclanmasının (daxili və ya xarici) qarşısı alınır.

8. Azərbaycanda avtomatlaşdırılmış xəzinədarlıq sistemi çərçivəsində bütçə uçotu üzrə xəzinədarlıq orqanları dövlət bütçəsinin icrası zamanı modifikasiya edilmiş kassa metodundan istifadə edilir ki, bu da dövlətin müəyyən aktiv və öhdəliklərinin qiymətləndirilməsinə şərait yaradır. Dünyada bir çox ölkələrdə və MDB məkanına daxil olan ölkələrdə perspektivdə dövlət bütçəsinin icrasında hesablama metodundan istifadə zəruri islahat kimi qəbul edilir. Hesablama metoduna tam keçid çətin olduğu üçün təcrübələrdə modifikasiya edilmiş hesablama metodundan istifadə təmin edilir. Burada faktiki olaraq gəlirlər kassa metodu ilə, xərclər isə hesablama metodu vasitəsilə icra ediləcəkdir. Tam hesablama metodunun tətbiqi heç də asan məsələ deyildir,

xüsusilə gəlirlərin hesablama metodu vasitəsilə uçota alınmasının təşkili müəyyən çətinliklər yarada bilər. Azərbaycanda xəzinədarlıq gəlirlərin uçotunda kassa metodundan istifadə edir ki, bu metod daxilolmaların vəziyyəti haqqında operativ məlumatların əldə olunmasına şərait yaradır. Lakin dövlət büdcəsinin xərclər üzrə icrasında xərclərin uçotunu dəqiq aparmaq üçün hesablama metodunun elementlərindən istifadəyə keçid təmin edilməlidir ki, bu metod xəzinədarlığa xərclərlə bağlı sürətli və şəffaf informasiya əldə etməyə kömək edəcəkdir. Bu baxımdan, Azərbaycanda xəzinədarlıq büdcənin icrasında özündə həm kassa metodu və həm də hesablama metodunun xüsusiyyətlərini ehtiva edən modifikasiya edilmiş hesablama metodundan istifadə etməsi məqsədəuyğundur. Bu metoda keçidi təmin etmək üçün xəzinədarlığa uzun zaman lazım olmayacaq və icra olunan xərclərin uçotu büdcənin xərclər icrasının daha erkən mərhələsində, yəni öhdəliklər (commitments) mərhələsində və ya maliyyə öhdəliklərinin yaranması dövründə artıq xəzinə tərəfindən qeydə alınacaqdır. Əlbəttə ki, bu metodu xəzinədarlıq sistemində tətbiq etmək üçün hesablar planının da təkmilləşdirilməsi aparılmalıdır. Bu baxımdan, beynəlxalq təcrübə üzrə Xorvatiyada istifadə edilən hesablar planının Azərbaycanda tətbiqi büdcənin icrası üzrə hazırlanan hesabatların keyfiyyətliliyini artırma bilər. Xorvatiya xəzinədarlıq sistemində istifadə edilən hesablar planının seçilməsini vacib edən şərt isə modifikasiya edilmiş hesablama metodunun tələblərinə cavab verməsi ilə bağlıdır.

9. Azərbaycanda xəzinədarlıq sistemi modelində hazırkı vəziyyətdə büdcə uçotu baxımından modifikasiya edilmiş kassa metodundan modifikasiya edilmiş hesablama metoduna keçid etmək çətin olmayacaqdır. Lakin Azərbaycanda gələcəkdə büdcə uçotunda hesablama metodunun istifadəsilə hesablama metodu əsaslı geniş tərkibli konsolidə edilmiş maliyyə hesabatının hazırlanması üçün xəzinədarlığın istinad etdiyi Dövlət Maliyyə Statistikasının (DMS-2014) tələblərini tam yerinə yetirmək lazımdır. Bu baxımdan, Azərbaycanda mövcud qurulmuş büdcə uçotu modelində xəzinədarlıqda hesablama metodunun tətbiqi çətin olduğundan, hesablama metodu üçün ayrıca olaraq uçot sistemi yaradılmalıdır ki, bu yanaşma Qazaxıstanda istifadə edilir və Azərbaycan üçün hesablama metodunun tətbiqi üçün bu yanaşma ən ideal yanaşma hesab edilə bilər. Dövlətin fiskal vəziyyətini qiymətləndirmək üçün hesablama metodunun istifadə

vacib məsələ kimi diqqəti çəkməkdədir. Azərbaycanda dövlət büdcəsi üzrə kəsir kassa metodu əsaslı kəsirdir (cash deficit), lakin inkişaf etmiş ölkələrdə hökumət sektorunda hesablama metodlu kəsirin (accrual deficit) müəyyən edilməsi daha vacib fiskal kəsir hesab edilir. Azərbaycanda hökumət sektorunda hesablama metodlu fiskal kəsir üzrə informasiyanın əldə edilməsi baxımından hesablama metodu üzrə hüquqi baza qəbul edilməli, mövcud uçot sistemindən ayrıca hesablama metodu əsaslı uçot sistemi qurulmalıdır. Maliyyə və statistik hesabatlılıq üzrə gələcəkdə büdcə təsnifatının tərkibi (büdcə xərcləri üzrə proqram təsnifatını yaratmaq şərtilə) təkmilləşdirilməli və onun bütün digər tərkibi (gəlir təsnifatı, büdcə xərcləri üzrə funksional və inzibati təsnifat) mühasibat uçotunun müasir prinsiplərinə uyğun olan (DMS-in tələbləri ilə üst-üstə düşən) və hesablama metoduna əsaslanan Vahid Hesablar Planına (VHP) inteqrasiya edilməlidir. Bu VHP müxtəlif ölkələrdə büdcə təşkilatları üçün maliyyə hesabatlılığının təmini üçün istifadə olunan İctimai Sektor üçün Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartları (İSBMUS – IPSAS (International Public Sector Accounting Standards)) üzrə yaradılan hesablar planı ilə də inteqrasiyaya şərait yaratmalıdır ki, bu kompleks yanaşma hökumət sektorunda konsolidasiya aparmağa imkan verməklə hərtərəfli, keyfiyyətli maliyyə hesabatlılığının təşkilinə yol açacaqdır. Azərbaycanda xəzinədarlıq hökumət sektoru səviyyəsində kassa metodu əsaslı gəlirlər və xərclər üzrə vahid hesabat hazırlasa da, hesablama metodu əsaslı aktivlər (maliyyə aktivləri və qeyri-maliyyə aktivləri) və öhdəliklər üzrə maliyyə vəziyyəti üzrə balans hesabatını uzun illər hazırlamamaqdadır ki, bu məsələ həll edilməlidir. Azərbaycanda uzun müddət büdcə xərclərinin tərkibinə daxil olan əsaslı (kapital) xərclərlə dövlət qeyri-maliyyə aktivləri (binalar, tikililər, maşın və avadanlıqlar, infrastruktur aktivləri, hərbi mülkiyyət, investisiya mülkiyyəti) yaradır ki, onların sahib olduğu dəyər qiymətləndirilməli və balans hesabatına daxil edilməlidir.

İSTİFADƏ EDİLMİŞ ƏDƏBİYYAT

Azərbaycan dilində

1. Azərbaycan Respublikasında dövlət xəzinədarlığının yaradılması haqqında / Azərbaycan Respublikası Prezidentinin tarixli 398 nömrəli Fərmanı / 4 oktyabr 1995-ci il təsdiq edilmişdir - Bakı - 1995 - 1 s.

2. Azərbaycan Respublikasında dövlət xəzinədarlığının fəaliyyətinin tənzimlənməsi haqqında / Azərbaycan Respublikası Prezidentinin 568 nömrəli Sərəncamı / 16 may 1997-ci il təsdiq edilmişdir - Bakı - 1997 - 1 s.

3. Azərbaycan Respublikasının Maliyyə Nazirliyi haqqında Əsasnamə / Azərbaycan Respublikası Prezidentinin 271 nömrəli Fərmanı / 4 fevral 2000-ci il təsdiq edilmişdir - Bakı - 2000. - 6 s.

4. Azərbaycan Respublikasının Maliyyə Nazirliyi yanında Baş Dövlət Xəzinədarlığı haqqında Əsasnamə / Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin 203 nömrəli Qərarı / 6 noyabr 2000-ci il təsdiq edilmişdir - Bakı - 2000. - 3 s.

5. Azərbaycan Respublikasında Xəzinədarlıq sisteminin tətbiqi Qaydaları (II mərhələ) // Maliyyə Nazirliyinin İ-136 nömrəli Əmri / 31 avqust 2000-ci il təsdiq edilmişdir, - Bakı - 2000. - 79 s.

6. Azərbaycan Respublikası vahid büdcə təsnifatının təsdiq edilməsi barədə Azərbaycan Respublikasının Nazirlər Kabinetinin № 149-li Qərarı / 6 oktyabr 2004-cü il təsdiq edilmişdir (Nazirlər Kabinetinin 2018-ci il 11 oktyabr tarixli 440 nömrəli qərarı ilə təsdiqlənmiş əlavələr və dəyişiklərlə), - Bakı - 2014. - 95 s

7. Azərbaycan Respublikasında Xəzinədarlığın İdarəedilməsinin İnformasiya Sisteminə (XİİS-ə) keçid dövrü üçün metodik göstərişlər // Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyinin İ-25№-li Əmri / 13 fevral 2013-cü il təsdiq edilmişdir, - Bakı - 2013. - 53 s.

8. Azərbaycanda Vergi ödəyicisinə verilmiş elektron vergi hesab-fakturası üzrə alınmış malların (iş və xidmətlərin) dəyəri ödənilərkən ƏDV-nin ödənilməsi, ƏDV-nin depozit hesabında uçotun aparılması, ƏDV-nin hərəkəti, bu hesab üzrə aparılan əməliyyatlardan ƏDV-nin əvəzləşdirilməsi və dövlət büdcəsinə köçürülməsi Qaydaları

// Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin 219 nömrəli qərarı / 30 dekabr 2007-ci il təsdiq edilmişdir - Bakı - 2007. - 9 s.

9. Azərbaycan Dövlət Xərcləri və Maliyyə Hesabatlılığının Qiymətləndirilməsi (DXMH) İcra haqqında Hesabat: Təkrar qiymətləndirmə // Avropa İttifaqının Nümayəndəliyi və İqtisadi Məsələlər üzrə İsveçrə Dövlət Katibliyinin dəstəyi və əməkdaşlığı ilə, Dünya Bankı, 10 dekabr - 2014. - 161 s.

10. Azərbaycan Respublikasının 2018-ci il dövlət büdcəsi haqqında Azərbaycan Respublikasının Qanun layihəsinə Hesablama Palatasının rəyi // Azərbaycan Respublikası Hesablama Palatası - Bakı - 2017. - 300 s.

11. Azərbaycan Respublikasının 2020-ci il dövlət büdcəsinin icrası haqqında Azərbaycan Respublikasının Qanun layihəsinə və Azərbaycan Respublikasının 2020-ci il dövlət büdcəsinin icrasına dair illik hesabatla Hesablama Palatasının rəyi / Azərbaycan Respublikası Hesablama Palatası - Bakı - 2021. - 202 s.

12. Azərbaycan Respublikasının milli iqtisadiyyat perspektivi üzrə Strateji Yol Xəritəsi // Azərbaycan Respublikası Prezidentinin 2016-cı il 6 dekabr tarix Fərmanı ilə təsdiq edilmişdir - Bakı - 2016. - 111 s.

13. Azərbaycan Respublikası Dövlət Neft Fondunun illik gəlir və xərclər proqramının (büdcəsinin) tərtibi və icrası Qaydaları // 12 sentyabr 2001-ci il qəbul edilmişdir - Bakı - 2001. - 7 s.

14. Azərbaycan Respublikasında Maliyyə Nazirliyinin fəaliyyətinin təkmilləşdirilməsi tədbirləri haqqında / AR Prezidentinin Dövlət Xəzinədarlıq Agentliyinin (DXA) yaradılması üzrə 48 nömrəli Fərmanı / 9 Fevral 2009-cu il qəbul edilmişdir - Bakı - 2009 - 36 s.

15. Büdcə ili ərzində vahid xəzinə hesabında olan vəsaitin qalığının (sərbəst qalığın) idarəetməyə verilməsi Qaydaları / Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabineti tərəfindən 6 aprel 2007-ci qəbul edilmişdir (27 oktyabr 2018 - ci il tarixdə olan dəyişikliklə) - Bakı - 2007 - 3 s.

16. Büdcədən maliyyələşən kredit sərəncamçıları tərəfindən alınan malların, qəbul olunan iş və xidmətlərin xəzinə uçotu haqqında təlimat/ Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyi - Bakı - 2001. - 7 s.

17. Bütçə sistemi haqqında Azərbaycan Respublikasının Qanunu // 2 iyul 2002-ci il qəbul edilmişdir (29 iyun 2018 - ci il tarixdə olan dəyişiklik və əlavələr) - Bakı - 2002. - 29 s.

18. Dövlət büdcəsinin tərtibi və icrası Qaydaları // 24 may 2004-cü il qəbul edilmişdir (27 oktyabr 2018 - ci il tarixdə olan dəyişikliklər) - Bakı - 2004. - 24 s.

19. Dövlət büdcəsinin xərcləri üzrə öhdəliklərin qəbul olunması haqqında təlimat / Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyi - Bakı - 2001. - 4 s.

20. Bağırov, D.A. Maliyyə. Dərs vəsaiti (ikinci buraxılış). / D.A.Bağırov, M.X. Həsənlı - Bakı: İqtisad Universiteti, - 2011. - 425 s.

21. Bulut, C. Dövlət maliyyəsi. Dərs vəsaiti. / C. Bulut, E. Süleymanov - Bakı : Qafqaz Universiteti, - 2013. - 325 s.

22. Bədəlov, Ş.Ş. Bütçə sistemi. Dərslik. / Ş.Ş.Bədəlov, R.B.Məhərrəmov, F.Ə.Qurbanov - Bakı - 2003. - 420 s.

23. Babazadə, İ.V. Dövlət büdcəsinin icrasında xəzinədarlıq sisteminin səmərəliliyi / “Audit” jurnalı (Bakı) - 2015. №3, - s.22-27.

24. Babazadə, İ.V. Azərbaycanda vahid xəzinə hesabı vəsaitlərinin səmərəli idarə edilməsi problemləri / “Azərbaycanın Vergi Jurnalı” (Bakı) -2016. №1, s.163-174.

25. Babazadə, İ.V. İnkişaf etmiş ölkələrdə dövlət büdcəsinin icrasında xəzinədarlığın əsas funksiyaları / “Kooperasiya” elmi-praktiki jurnalı (Bakı) – 2016. №2, s.180-189.

26. Babazadə, İ.V. Dövlət büdcəsinin icrası sistemi, onun xüsusiyyətləri və bu sistemin Azərbaycanda təkmilləşdirilməsinin əsas istiqamətləri / “Journal of Baku Engineering University” jurnalı (Bakı) – 2017. №1 - Vol 1, s.9-21.

27. Babazadə, İ.V Bütçə xərclərinin səmərəliliyinə dair müasir elmi-nəzəri yanaşmalar / “AMEA İqtisadiyyat İnstitutu, Elmi əsərlər” toplusu (Bakı) - 2018. №1, s.252-260.

28. Babazadə, İ.V Dövlət büdcəsinin xərcləri üzrə nəzarətin təşkilinin beynəlxalq təcrübəsi / “Azərbaycanın Vergi Jurnalı” (Bakı) - 2019. №1, s.71-85.

29. Babazadə, İ.V Azərbaycanda dövlət sektorunda uçot və hesabatlılığın beynəlxalq metodologiya üzrə təkmilləşdirilməsi istiqamətləri / “Azərbaycanın Vergi

Jurnalı” (Bakı) - 2021. №1

30. Babazadə, İ.V Xəzinədarlığın dövlət büdcəsinin icrasında rolu və əsas funksiyaları / Gənc tədqiqatçıların IV beynəlxalq elmi konfransı (Bakı) - 2016. s.729-731.

31. Babazadə, İ.V Azərbaycanda xəzinədarlıq sisteminin tənzimlənməsi üzrə inkişaf istiqamətləri / “Doktorantların və gənc tədqiqatçıların XX respublika elmi konfransının materialları” (Bakı) - 2016. s.367-369.

32. Babazadə, İ.V Nəticələrə yönəlik büdcələşmə yeni büdcə mexanizmi kimi / “Strateji iqtisadi islahatlar: qabaqlayıcı vergi siyasəti” mövzusunda beynəlxalq elmi-praktik konfransın materialları (Bakı) - 2017. s.391-393.

33. Babazadə, İ.V Azərbaycanda xəzinədarlıq sistemində hesablar planının təkmilləşdirilməsi istiqamətləri / “İqtisadi təhlükəsizlik: mövcud vəziyyət və perspektivlər” beynəlxalq elmi konfransının materialları (Sumqayıt) - 2020 №4 s.174-179.

34. Ələkbərov, Ə.Ə. Dövlət vəsaitlərinin idarə edilməsində xəzinədarlığın rolu - Bakı : Maliyyə və uçot jurnalı - 2003. № 11, - s. 3-8.

35. Ələkbərov, Ə.Ə. Sosial-iqtisadi inkişafın maliyyə-büdcə parametrlərinin tənzimlənməsi / Ə.Ə.Ələkbərov - Bakı : Elm, - 2007. - 449 s.

36. Əsədov, H.X. Azərbaycan Respublikasında Xəzinədarlıq sisteminin I mərhələsinin tətbiqi üçün metodik vəsait/ H.X. Əsədov, S.T. Talıbov, N.İ. Fərəcov - Bakı : - 1997, - 27 s.

37. Əsədov, H.X. Dövlət xərclərinin idarə edilməsi və xəzinədarlığın təşkili problemləri / H.X. Əsədov, S.T.Talıbov, - Bakı : Ulu, - 2005. - 432 s.

38. Fərəcov, N.İ. Dövlət büdcəsinin xəzinə uçotunun təşkili və onun təkmilləşdirilməsi problemləri (Azərbaycan Respublikasının təmsalında) : / iqtisadiyyat üzrə fəlsəfə doktoru dissertasiyası - Bakı, 2014. - 174 s.

39. Həsənov, R.T. İqtisadi siyasət: metodologiya və praktika. Dərs vəsaiti. / R.T.Həsənov - Bakı: İqtisad Universiteti, - 2009. - 285 s.

40. Xankişiyyəv, B.A. Büdcə təşkilatlarında uçot və hesabat / B.A.Xankişiyyəv, Ş.H.Əliyev - Bakı : Şərq-Qərb, - 2013. - 320 s.

41. İbrahimov, V. Dövlət aktivlərindən istifadənin səmərəliliyinin auditi. İnstitusional məsələlər / Azərbaycan Respublikası Hesablama Palatasının rüblük rəsmi məlumat bülleteni – 2018. № 1, - s. 36-43.

42. Qəhrəmanova, A.O. Dövlət büdcəsinin kassa icrasının hüquqi əsasları // Bakı Universitetinin Xəbərləri, sosial-siyasi elmlər seriyası - 2014. № 4, - s. 49-58.

43. Məmmədov, Z.F. Maliyyə, pul tədavülü kredit. Dərslik. / Z.F.Məmmədov, V.Z.Zeynalov - Bakı: Azər nəşr, - 2007. - 400 s.

44. Məmmədov, Ə.C. Vergiyə giriş. Dərslik. / Ə.C. Məmmədov, P.Q.Rzayev, Ş.İ Xəlilov, E.Ə Hüseynov, İ.Z Seyfullayev, Y.N. Balakışiyeva- Şamaxı, - 2014. - 603 s.

45. Novruzov, N.A. Büdcə sistemi. Ali məktəblər üçün dərslik. / N.A.Novruzov, E.Ə.İbrahimov- Bakı: Adiloğlu, - 2012. - 472 s.

46. Vəliyev, Z.T. Büdcə, Nəzəriyyə və Praktika/Z.T.Vəliyev - Bakı, -2010.-532 s.

Rus dilində

47. Акперов, И.Г. Казначейская система исполнения бюджета в РФ / И.Г. Акперов, И.А.Коноплева, С.П.Головач; под ред. проф. И.Г. Акперова. – 3-е изд., стер. - М. : КНОРУС, - 2010. - 640 с.

48. Артюхин, Р.Е. О принципе единства кассы // БиНО: Силловые ведомства, - 2003. № 1. - с. 75-79.

49. Алехин, Э.В. Государственные и муниципальные финансы: учебник/ Э.В.Алехин. Пенза: Изд-во Пенз. гос.ун-та, - 2010. - 350 с.

50. Азизова, И.А. Среднесрочное бюджетное планирование / И.А.Азизова, Е.Ш. Файзуллаев. – Ташкент, - 2010. - 148 с.

51. Азизова, И.А. Бюджетирование, ориентированное на результат / И.А. Азизова. – Ташкент, - 2010. - 144 с.

52. Бабазаде, И.В. Сущность, зарождение казначейства и его теоретико-методологические основы / Журнал “Экономика и предпринимательство” (Москва) – 2015. - с. 74-79.

53. Бабазаде, И.В. Основные направления улучшения бюджетного учета в системе казначейства Азербайджана / Сборник статей по материалам XXXI

Международной научнопрактической конференции: “Вопросы управления и экономики: современное состояние актуальных проблем” (Москва) -2020. -с. 44-54.

54. Будагова, Н.В. Управление ликвидностью и эффективностью в государственном секторе: Российская и шведская модели // Международный бухгалтерский учет, - 2012. № 47(245). - с. 42-49.

55. Берендтс, Э.Н. Русское финансовое право : Лекции, читанные в Императорском училище правоведения / Э.Н. Берендтс. - СПб. : типолитограф. С.-Петербургской одиночной тюрьмы, - 1914. - 453 с.

56. Бюджетная система Российской Федерации: Учебник для вузов. 4-е изд. / Под ред. О. Врублевской, М. Романовского. - СПб.: Питер, - 2008. - 576 с.

57. Бюджетный кодекс Российской Федерации. М.: Эксмо, - 2014. - 256 с.

58. Годме, П.М. Финансовое право / Перевод и вступительная статья доктора юридических наук, проф. Халфиной Р. О., - 1978. - 428 с.

59. Государственные финансы и «зеленый» рост в странах Восточной Европы, Кавказа и Центральной Азии (Greening Public Budgets in Eastern Europe, Caucasus and Central Asia) / OECD (Paris, France), - 2011. - 153 с.

60. Давыдова, Л.В. Методологические основы обоснования программного бюджета региона / Л.В.Давыдова, Т.Ю. Ткачева // Финансы и кредит. - 2016. №23. - с. 36-49.

61. Демидов, А.Ю. Система внутреннего контроля и внутреннего аудита в Федеральном казначействе: практика и перспективы // ЭТАП: экономическая теория, анализ, практика, -. 2014. №2. – с 61-70.

62. Егорова, Ю.А. Модели организации казначейской системы исполнения бюджета в зарубежных странах // Вестник Брянского государственного университета, - 2012. № 3(2). - с. 258-262.

63. Ерназарова, З.А. Совершенствование бухгалтерского учета государственного сектора Республики Казахстан// Проблемы управления (Минск). - 2009, № 2 (31). - с. 182-185.

64. Запольский, С.В. Финансовое право: учебник / отв. ред. и авт. предисл. -

проф. С.В. Запольский. - 2-е изд., испр. и доп. – М, : Юридическая фирма Контракт, Волтерс Клувер, - 2011. - 792 с.

65. Кобка, О.С. Роль В. А. Татаринова в становлении государственного финансового контроля на территории Олонецкой губернии / О.С.Кобка, А.Е.Пасюк. - Контрольно-счетная палата Республики Карелия Петрозаводск, - 2016. - 41 с.

66. Козырин, А.Н. Финансовое право и управление публичными финансами в зарубежных странах / А.Н.Козырин. – М.: ЦППИ, - 2009. - 182 с.

67. Кулиев, Р.П. Мировой опыт по организации контроля законности исполнения государственного бюджета // Власть. - 2009. № 3. - с. 132-135.

68. Крохина, Ю.А. Финансовое право России»: учебник / Ю. А. Крохина. 4-е изд., перераб. и доп. - М.: Норма: ИНФРА-М, - 2011. - 720 с.

69. Ковтун, Л.Р. Казначейское дело: учеб. Пособие // Л. Р. Ковтун – Иркутск : Изд-во БГУЭП, - 2014. - 207 с.

70. Каракотова, З.Х. Казначейское сопровождение государственных контрактов в 2019 году: сущность, регулирование и основные аспекты применения // Economics. - 2019. №4 (42). - с 46-51.

71. Кузнецова, В.В. Макроэкономический аспект финансовой политики в новых условиях / В.В.Кузнецова, С.А.Андрюшин. – М.: Институт экономики РАН, - 2014. - 33 с.

72. Карепина, О.И. Развитие аудита эффективности государственных расходов // Международный бухгалтерский учет. - 2014. №30 (324). - с 42-51.

73. Казна и бюджет. Колл. монография / Под общ. ред. Д.Л. Комягина – М.: Наука, 2014. - 502 с.

74. Кабашкин, В.А. Текущие проблемы качественного управления государственным долгом в Российской Федерации / Финансовая аналитика: проблемы и решения. - 2008. №2. – с 8-11.

75. Лебедев, В.А. Финансовое право. Учебник / Лебедев В.А.; Сост.: Ялбулганов А.А.; Науч. ред.: Козырин А.Н. - М.: Статут, - 2000. - 461 с.

76. Мальцев, В.А. Финансовое право» : учебник для студ. сред. проф. учеб.

заведений / В.А.Мальцев. — 3-е изд., испр. и доп. — М. : Издательский центр «Академия», -2008. - 256 с.

77. Мысляева, И.М. Государственные и муниципальные финансы, Учебник. Изд. 2-е, перераб. и доп. — М: ИНФРА-М, - 2007. - 360 с.

78. Муравьева, З.А. Финансово-кредитные системы зарубежных стран.: Учеб.-метод. комплекс. 2-е изд., доработанное / З.А. Муравьева. – Мн.: Изд-во МИУ, - 2006. - 308 с.

79. Миляков, Н.В. Финансы: Учебник / Н. В. Миляков, Акад. бюджета и казначейства М-ва финансов Рос. Федерации. — 2е изд. — М.: ИНФРА М, - 2004. - 543 с.

80. Матвиенко, К.В. Субфедеральные долговые обязательства, // Гуманитарий Юга России, - 2016. № 5, - с. 170-180.

81. Малиновская, О.В. Бюджетирование, ориентированное на результат: мировой и российский контекст // О.В.Малиновская, И.П.Скобелева / Журнал “Дайджест-финансы”, - 2011. №11(203). - с 33-42.

82. Махонина, М.И. Казначейская система исполнения бюджета в российской федерации: опыт зарубежных стран // Социально-экономические явления и процессы, - 2013. № 4 (050). - с. 95-99.

83. Маланичев, С.А. Бюджет и бюджетная система РФ / С.А. Маланичев, В.В. Макарова. – Екатеринбург : УГТУ-УПИ, - 2009. - 226 с.

84. Нестеренко, Т.Г. Концепция эффективной бюджетной политики: Дисс. канд.эк.наук.- М., - 2006. - 231 с.

85. Омаров, Ш.М. Повышения эффективности управления единым казначейским счетом // Ш.М. Омаров, В.В. Назаров / Финансы и кредит. - 2014. № 24(600). - с 30-35.

86. Озеров, И.Х. Основы финансовой науки. Бюджет. Формы взимания. Местные финансы. Кредит / (переиздание 1906 года). — М.: ЮрИнфор-Пресс, - 2008. - 622 с.

87. Оптимизация структуры плана счетов / Передовой опыт стран-членов Казначейского Сообщества, РЕМРАЛ (Public Expenditure Management Peer

Assisted Learning), - 2019. - 36 с.

88. Пантелеев, А.Ю. Концептуальные направления реформирования системы бюджетных платежей в Российской Федерации // Journal of new economy. - 2013. №2 (46). - с 51 - 55.

89. Прокофьев, С.Е. Федеральное казначейство: организационные аспекты создания системы бюджетирования, ориентированного на результат // С.Е. Прокофьев, Л.В.Шубина / Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях, - 2017. №14(182). - с. 15-17.

90. Полякова, О.А. Распространение принципа единого казначейского счета на государственные социальные фонды // О.А.Полякова, В.С.Седов / Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях - 2013. №21. - с. 14-23.

91. Прокофьев, С.Е. Методологические и организационные основы развития казначейской системы исполнения бюджетов в России : дис. ... д - ра экон. наук. Саратов, - 2004. - 290 с.

92. Прокофьев, С.Е. Единый казначейский счет федерального казначейства: состояние и перспективы // С.Е.Прокофьев, В.Н.Саранцев / Финансы и кредит, - 2010. № 11. - с. 2-7.

93. Рассыльников, И.А. Основы правового регулирования бюджетной деятельности в Великобритании / Северо-Кавказский юридический вестник, - 2012. № 1. - с. 95-102.

94. Саранцев, В.Н. Анализ моделей бюджетирования в сфере управления государственными финансами // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета, - 2011. № 4. - с. 131-135.

95. Сперанский, М.М. У истоков финансового права // М.М. Сперанский, Н.И.Тургенев, М.Ф.Орлов /- Под ред. А.Н. Козырина. Составитель А.А.Ялбулганов. – М.: “Статут”, - 1998. - 432 с.

96. Сухарев, А.Н. Бюджетный дефицит и бюджетный профицит: вопросы методологии // Финансы и кредит, - 2014. №1 (577), - с. 10-16.

97. Саранцев, В.Н. Сравнительный анализ функций казначейских органов

зарубежных стран / Бюджет, - 2010. - № 1. - с. 14-18.

98. Теребиленко, Б.Н. Оптимизация финансовых потоков органами Федерального казначейства / Дисс. на канд. экон. наук - Москва, - 2000. - 182 с.

99. Тиницкий, В.М. Казначейское дело : учебное пособие / В.М.Тиницкий., М.: КНОРУС, - 2010. - 152 с.

100. Федеров, В.В. Переход на казначейскую систему исполнения обязательств местного бюджета // БиНО: Бюджетные учреждения, - 2001. № 4. - с.5-13.

101. Финансы: учебник для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / Под ред. Г.Б. Поляка. — 3-е изд., перераб. и доп. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, - 2008. - 703 с.

102. Чениб, Б.Р. Сценарное моделирование распределения свободных средств ЕКС по финансовым инструментам Казначейства России// Вестник Ростовского государственного экономического университета (РИНХ), - 2017. №4(60). - с.161-167.

103. Яковлев, Д.И. Проблемы правового регулирования казначейского исполнения бюджетов в РФ : Дис.... канд. юрид. наук - Саратов, - 2005. - 204 с.

İngilis dilində

104. Azerbaijan Country Economic Memorandum A New Silk Road: Export-led Diversification, World Bank, Report No. 44365-AZ, - 2009. - 150 p.

105. Accounting Devices and Fiscal Illusions / Prepared by Timothy C. Irwin - International Monetary Fund (IMF), - 2012. - 23 p.

106. Accrual Practices and Reform Experiences in OECD Countries / Prepared by Delphine Moretti, OECD Publishing, Paris, - 2017. - 127 p.

107. Accounting Rules and Practice at Local Level / Prepared by F.Khrouz, I. Brusca / Council of Europe, Strasbourg, - 2007. - 92 p.

108. A Handbook on Financial Management Information Systems for Government : A Practitioners Guide for Setting Reform Priorities, Systems Design, and Implementation / Prepared by Ali Hashim, The World Bank / - 2014. - 185 p.

109. Blöndal, J.R. Accrual accounting and budgeting: key issues and recent developments // OECD Journal on Budgeting - 2003, Vol. 3. № 1., pages 43-59.

110. Building a Soundly-Based and High-Performing Cash Flow Forecast // Prepared by Public Expenditure Management Peer-Assisted Learning (PEMPAL)/ Treasury community of practice (TCOP), Vienna (Austria), - 2018. - 14 p.

111. Budgeting and budgetary institutions // The International Bank for Reconstruction and Development, The World Bank, Washington D.C. / edited by A. Shah, - 2007. - 552 p.

112. Chart of Accounts: A Critical Element of the Public Financial Management Framework / Prepared by Cooper Julie and Sailendra Pattanayak - International Monetary Fund (IMF), - 2011. - 24 p.

113. Cash Management: How Do Countries Perform Sound Practices? / Prepared by M. Coskun Cangoz and Leandro Secunho / Equitable Growth, Finance and Institutions Insight, World Bank, Washington, DC, - 2018. - 38 p.

114. Defining the Government's Debt and Deficit / Prepared by Timothy C. Irwin - International Monetary Fund (IMF), - 2015. - 35 p.

115. From Line-Item to Program Budgeting: Global lessons and the Korean Case, Edited by Kim, J.M., Korea: Korea Institute of Public Finance, - 2007, - 281 p.

116. Fiscal transparency handbook / International Monetary Fund (IMF), Fiscal Affairs Department, - 2018. - 182 p.

117. Guidebook to budget processes, the Croatian Ministry of Finance, - 2010. – 148 p. , <https://mfin.gov.hr/highlights-2848/state-treasury-2868/2868> .

118. Government Finance Statistics Manual (GFSM), International Monetary Fund (IMF) – Washington, D.C., - 2014. - 446 p.

119. Getting added value out of accruals reforms / Prepared By Delphine Moretti and Tim Youngberry / OECD Journal on Budgeting, - 2018. p 114-166.

120. Hallerberg, M. Electoral Institutions, Cabinet Negotiations, and Budget Deficits in the European Union // Prepared by M. Hallerberg and J. von Hagen/ NBER Working Paper 6341, - 1997. - 39 p.

121. Implementing Accrual Accounting in the Public Sector / Prepared by Joe

Cavanagh, Suzanne Flynn, and Delphine Moretti - International Monetary Fund (IMF), - 2016. - 56 p.

122. Pattanayak, S. Treasury Single Account: Concept, Design, and Implementation Issues / Prepared by S. Pattanayak // Washington: International Monetary Fund (Working Paper). - 2010. - 45 p.

123. Pattanayak, S. Expenditure Control: Key Features, Stages, and Actors/ Prepared by IMF (International Monetary Fund), Fiscal Affairs Department, Technical Guidance, March 2016, 28 p.

124. Performance-Based Budgeting and Medium-Term Expenditure Frameworks in Emerging Europe /Edited by Leszek Kąsek and David Webber, The World Bank, Poland, Warsaw Office Edition I, Warsaw, - 2009. - 235 p.

125. Program Classification for Performance-Based Budgeting: How to Structure Budgets to Enable the Use of Evidence/ Prepared by Marc Robinson, The World Bank Washington, D.C., - 2013. - 54 p.

126. Public Sector Modernisation: Modernising Accountability and Control / Prepared by Ruffner M. and Sevilla J. / OECD Journal on budgeting, volume 4 – no. 2, - 2004. – p 123-141.

127. Robinson, M. Performance Budgeting // CLEAR (Centers for Learning on Evaluation and Results), - 2011. - 151 p.

128. Republic of Azerbaijan: 2019 Article IV Consultation-Press Release; Staff Report; and Statement by the Executive Director for Republic of Azerbaijan, By IMF staff, - 2019. -72 p.

129. Reforming Budget System Laws / Prepared by Ian Lienert and Israel Fainboim , IMF (International Monetary Fund), Fiscal Affairs Department, Technical Guidance, - 2010. - 22 p.

130. Treasury System Design: A Value Chain Approach / Prepared by Tandberg Eiving - International Monetary Fund (IMF) Working Paper, - 2005. - 27 p.

131. The Evolving Functions and Organization of Finance Ministries / Prepared by Allen R., Hurcan Y., Murphy P., Queyranne M., Ylaoutinen S., IMF Working Paper, - 2015. - 50 p.

132. Transition to Accrual Accounting / Prepared by Abdul Khan and Stephen Mayes - International Monetary Fund (IMF), - 2009. - 24 p.

133. Top-Down Budgeting-An Instrument to Strengthen Budget Management /Prepared by Gösta Ljungman - International Monetary Fund (IMF), Working Paper, - 2009. - 24 p.

134. Top-down Budgeting as a Tool for Central Resource Management / Prepared by John M. Kim and Chung - Keun Park// OECD Journal on Budgeting - 2006, Vol. 6. № 1. p 88-125.

135. The Whole Elephant: A Proposal for Integrating Cash, Accrual, and Sustainability Gap Accounts / Prepared by Timothy C. Irwin - International Monetary Fund (IMF), Working Paper, - 2015. - 23 p.

136. The introduction of program budgeting in russia: 20 years of experience with russian budgetary reforms / Prepared by Afanasiev Mstislav P., Shash Natalia N // Вопросы государственного и муниципального управления, - 2014. № 5. - с. 112-129.

137. The role of fiscal reporting in public financial management / Prepared by Guilhem Blondy, Julie Cooper, Timothy Irwin, Kris Kauffmann, and Abdul Khan // Public financial management and its emerging architecture. - Washington/D.C : International Monetary Fund, - 2013, p. 259-281 .

138. Understanding Similarities and Differences Between Accrual and Cash Deficits, Government Accountability Office (GAO), USA, - 2006, 46 p .

ƏLAVƏLƏR

Əlavə 1

Müxtəlif ölkələr üzrə xəzinədarlığın yaranması və xəzinədarlıq funksiyalarının müqayisəsi

Ölkələr	Xəzinədarlığın Yaranması tarixi	Xəzinədarlıq funksiyaları						
		Dövlət adından ödənişlər	Mühasibat uçotu	Büdcənin icrası haqqında hesabatlılıq	Birləşdirilmiş maliyyə hesabatının hazırlanması	Likvidliyin idarə edilməsi və proqnozlaşdırma	Dövlət hesablarının idarə edilməsi (Yahud Xəzina Hesabı və digər xəzina hesabları)	Dövlət borcunun idarə edilməsi
Azərbaycan	1995	+	+	+	+	+	+	-
Albaniya	1993	+	+	+	+	+	+	-
Belarus	1993	+	+	+	+	+	+	-
Bosniya və Herseqovina	2000	+	+	-	-	+	+	-
Gürcüstan	1995	+	+	+	+	+	+	-
Macarıstan	1996	+	+	+	+	+	+	-
Qazaxıstan	1994	+	+	+	+	+	+	-
Qırğızıstan	1994	+	+	+	+	+	+	-
Moldova	1993	+	+	+	+	+	+	-
Rusiya	1992	+	+	+	+	+	+	-
Serbiya	2005	+	+	+	+	+	+	-
Tacikistan	1996	+	+	+	+	+	+	-
Türkiyə	1972	+	+	-	-	+	+	+
Ukrayna	1995	+	+	+	+	+	+	-
Xorvatiya	1997	+	+	+	+	+	+	+
Çernoqoriya	1997	+	+	+	+	+	+	+

Mənbə : PEMPAL Treasury Community of Practice plenary meeting “Evolution of the Role and Functions of the Treasury in a Modern World” (Chisinau, Moldova, June 1-3, 2016) – əsasında tərtib edilmişdir.

Nəticələrə yönümlü büdcələşdirmə ilə ənənəvi büdcələşdirmənin müqayisəsi

Göstəricilər	Ənənəvi büdcələşdirmə modeli	Nəticələrə yönəlik büdcələşdirmə modeli
Büdcə tərtibinin tipi	“Aşağıdan-yuxarı” yanaşması;	“Yuxarıdan-aşağı” yanaşması;
Büdcə vəsaitlərinin bölgüsü	Büdcə vəsaitlərinin funksional, təşkilati, iqtisadi təsnifat (əməyin ödənişi, malların (işlərin və xidmətlərin) alınması və s.) çərçivəsində büdcə vəsaitlərinin alıcıları (baş kredit sərəncamçıları) üzrə bölgüsü;	Büdcə vəsaitlərinin proqramlar və strateji hədəflər üzrə bölgüsü aparılır ki, burada dövlətin iqtisadi siyasətindən asılı olaraq nəzərdə tutulan sosial və iqtisadi nəticələrin əldə olunması baş verəcəkdir;
Büdcə planlaşdırılmasının prinsipləri	Planlaşdırma zamanı büdcə vəsaitlərinin istifadə olunmasının əsaslandırılması baş verir, fəaliyyətin nəticələri əsaslandırılır. Vəsaitlərin həcmi əvvəlki ilin göstəricilərinə uyğun şəkildə indeksasiya edilərək müəyyən edilir;	Planlaşdırma zamanı prioritetlərin və əldə olunacaq nəticələrin əsaslandırılması baş verir. Büdcə xərcləri proqramlar və əldə olunacaq nəticələrin göstəriciləri əsasında planlaşdırılır;
Planlaşdırmanın müddəti	Adətən bir ili əhatə edir;	Adətən üç ili əhatə edir;
Prioritet təşkil edən büdcə təsnifatı	İnzibati, funksional təsnifat və detallı şəkildə işlənən iqtisadi təsnifat;	Proqram təsnifatı və yeni genişləndirilmiş funksional təsnifat;
Dövlət büdcəsinin icrası üzrə nəzarət	Fəaliyyətə və xərclərə görə xarici nəzarət; (Müvafiq orqanlar vasitəsilə ilkin, cari, sonrakı nəzarətin aparılması, planlaşdırılmış xərclərlə faktiki xərclərin müqayisəsi, vəsaitlərin təyinatlarına (büdcə təsnifatına) uyğun şəkildə xərclənməsinə nəzarət)	Daxili nəzarətin prioritetliyi və hesabatlılıq; (Nəticələrə görə nəzarət (monitorinq), proqramın yerinə yetirilməməsinin və ya düzəlişlərin aparılmasının hesabatı, nazirliklərin nümayəndələri vasitəsilə icranın səmərəliliyi barədə hesabatlar)
Vəsaitlərdən istifadə üzrə məhdudiyət	Nəzərdə tutulan maliyyələşmələr nəzərdə tutulan limitlər çərçivəsində aparılır. İlin sonunda bütün qalıq vəsaitlər vahid büdcə hesabında toplanır;	Təxsisatlar üzrə məhdudiyətlər uzunmüddətli dövr üçün nəzərə alınmışdır. Cari ildə istifadə olunmayan vəsaitlər növbəti il ərzində yaxud növbəti il üçün ayılan vəsaitlərin nəzərdə tutulan qaydada cari ildə istifadəsi mümkündür;
Vəsaitlərin idarə edilməsi üzrə qərarların qəbul edilməsi	Qərarların qəbulunda mərkəzləşmə prinsipinin yüksək dərəcədə nəzərə çarpması, ayrı-ayrı orqanlar səviyyəsində olan əməkdaşların vəsaitlərdən səmərəli istifadə edilməsi üzrə təsir imkanlarının məhdudluğu;	Qərarların qəbulunda əks-mərkəzləşmə prinsipinin yüksək səviyyədə olması, planlaşdırılmış proqramların minimum xərclərlə və səmərəli şəkildə reallaşmasında təşkilatların nümayəndələrinin idarəetmə qərarlarında təsiri;

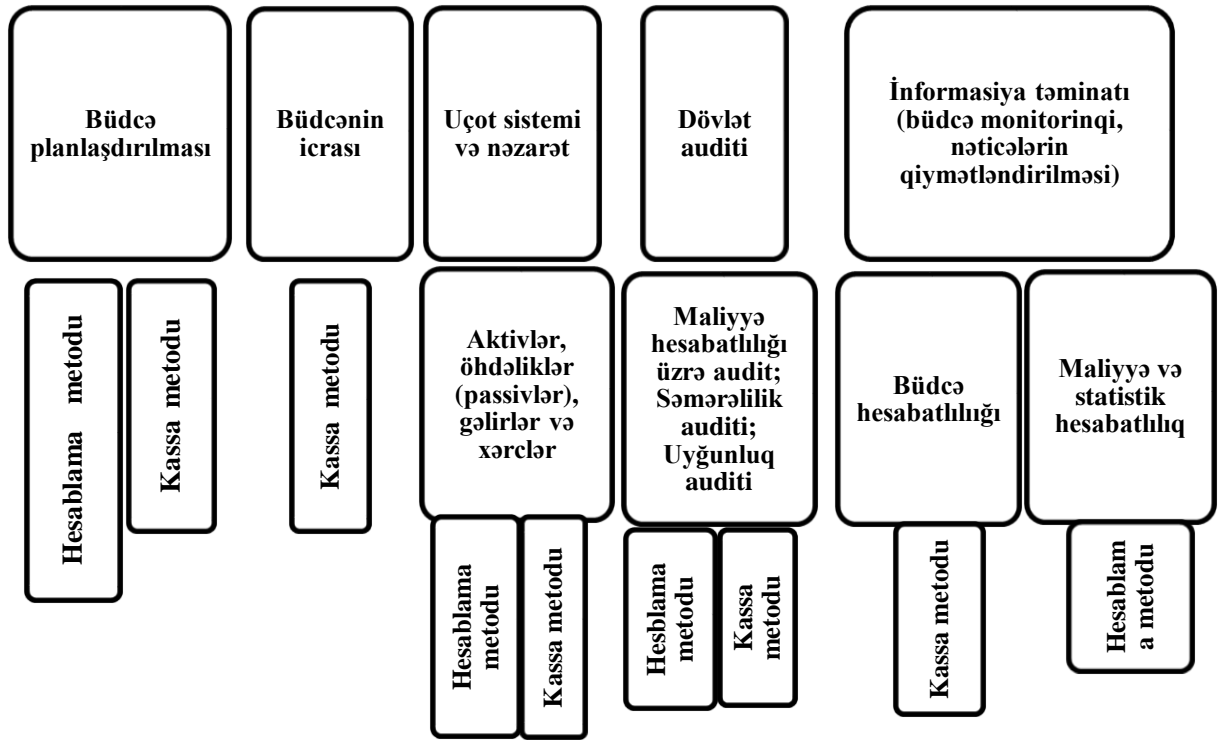
Mənbə: Азизова, И.А. , *Бюджетирование, ориентированное на результат* / И.А. Азизова. – Ташкент, - 2010. - 144 с. - əsasında tərtib edilmişdir.

Büdcə və maliyyə hesabatlılığı baxımından uçot metodlarının müqayisəsi

Uçot metodları	Əsas xüsusiyyətlər	Hesabatlılığın elementləri (büdcə və maliyyə hesabatlılığı üzrə)
Kassa metodu	Ancaq nağd pulun ümumi vəziyyəti haqqında geniş informasiya əldə etmək mümkündür.	- Nağd pul vəsaitlərinin daxil olması; - Nağd pul vəsaitlərinin xaric olması; - Kassa daxilolmaları və xaricolmaları haqqında hesabat.
Modifikasiya edilmiş kassa metodu	Cari maliyyə resursları və onların vəziyyəti haqqında məlumat əldə etmək mümkündür. Debitor və kreditor borclar haqqında məlumat əldə etmək mümkündür.	- Nağd daxilolmalar və hesablanmış daxilolmalar (debitor borclar); - Nağd xaricolmalar və hesablanmış xaricolmalar (kreditor borclar); - Kassa daxilolmaları və xaricolmaları haqqında hesabat. Büdcə ssudaları və borclar haqqında məlumat əldə etmək mümkündür.
Modifikasiya edilmiş hesablama metodu	Ümumi maliyyə resursları haqqında məlumat əldə etmək mümkündür.	- Gəlirlər; - Xərclər (qeyri-maliyyə aktivlərinə (fiziki aktivlər) çəkilən xərclər); - Maliyyə aktivləri; - Öhdəliklər; - Xalis maliyyə resursları;
Hesablama metodu	İqtisadi resurslar və onların vəziyyətindəki olan dəyişikliklər haqqında geniş məlumat əldə etmək mümkündür.	- Gəlirlər; - Xərclər (Amortizasiya da daxil olmaqla); - Aktivlər (Maliyyə və fiziki aktivlər); - Öhdəliklər; - Xalis aktivlər (səhmlər və s.)

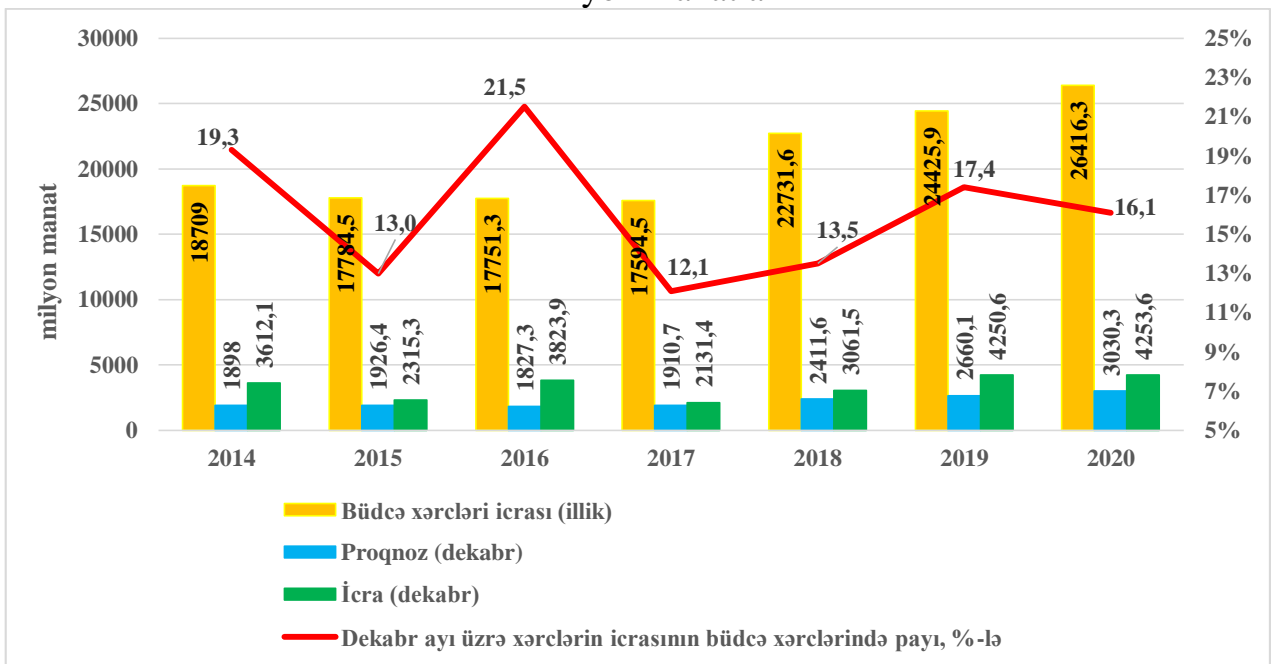
Mənbə: Accounting Rules and Practice at Local Level / Prepared by F.Khrouz, I. Brusca / Council of Europe, Strasbourg, - 2007. - 92 p. - əsasında tərtib edilmişdir.

Qazaxıstanda büdcə prosesinin idarə edilməsi zamanı uçot metodlarının istifadəsi



Mənbə: pempal.org əsasında müəllif tərəfindən tərtib edilmişdir.

2014-2020-ci illərdə dövlət büdcəsi xərclərinin dekabr ayı üzrə proqnoz və icrası, milyon manatla



Mənbə: Azərbaycanın Hesablama Palatasının materialları üzrə müəllif tərəfindən tərtib edilmişdir.

Vahid xəzinə hesabı üzrə qalıq vəsaitlərin idarə edilməsinin müxtəlif büdcə siyasəti ssenariləri baxımından ümumiləşdirilməsi

Ssenari	Xarakteristika	Mahiyəti
I variant Sabit və konservativ büdcə siyasəti	Prinsiplər	Sabitlik və balanslılıq
	Siyasətin xüsusiyyətləri	<ul style="list-style-type: none"> • Büdcədə formalaşan böyük miqdarda qalıq vəsaitlər; • Planlaşdırılan büdcənin rahat icrası; • Büdcə üzrə böyük olmayan profisitinin müşahidəsi; • Bank sektorunun zəif inkişafı; • Büdcədən iqtisadi artıma yol açan əlavə maliyyələşmə mənbələrinə tələbin olmaması;
	Siyasətin təsviri	Sabit və dəyişkən olmayan dövlət borcu və vergi siyasətini qorumağa yönəlmiş uyğunlaşma siyasəti prioritetdir. Sabit xərc öhdəliklərinin aparılması üçün büdcə gəlirlərinin problemsiz təşkili müşahidə edilir və digər regionların büdcələrinin balanslılığı asanlıqla təmin edilir.
	Vahid xəzinə hesabında qalıq vəsaitlərin idarə edilməsi	Vahid xəzinə hesabının likvidliyinin təmin edilməsi məsələsi olduqca asan və dinamik deyildir, qalıq vəsaitlər bank depozitlərində yerləşdirilir və əldə edilmiş vəsaitlər büdcə kreditləri (ssuda) yaxud dotasiya şəklində regional (rayon, şəhər) büdcələrin balanslılığının təmin edilməsinə yönəldilir.
II variant İqtisadiyyatın real sektorunun və sosial sferanın inkişafı	Prinsiplər	İqtisadi artım, dövlətin investisiya siyasəti, sosialyönümlü siyasət
	Siyasətin xüsusiyyətləri	<ul style="list-style-type: none"> • Büdcədə az miqdarda formalaşan qalıq vəsaitlər ; • Planlaşdırılan və icra olunan büdcə göstəriciləri arasında kənarlaşma; • Kəsirli büdcənin icrası; • Bank sektoru üzrə sabit inkişaf; • Regionlar üzrə ayrılan büdcə ssudası və dotasiyaların həcmi az olması; • Büdcədən iqtisadi artıma yol açan əlavə maliyyələşmə mənbələrinə yüksək tələb;
	Siyasətin təsviri	Ölkənin sosial-iqtisadi ehtiyaclarına yönəlmiş uzunmüddətli büdcə investisiyalarının artması müşahidə edilir. İqtisadi inkişaf, ölkədə həyat keyfiyyətinin yüksəldilməsi, vətəndaşlar qarşısında sosial öhdəliklərin yerinə yetirilməsi təmin edilir. Beləliklə, iqtisadiyyatın real sektoruna yönəldilən dövlət xərclərinin artması səbəbi ilə büdcə vəsaitlərinin uzunmüddətli dövr baxımından istifadəsi xəzinə əməliyyatlarının likvidliyinə təsir edir.
	Vahid xəzinə hesabında qalıq vəsaitlərin idarə edilməsi	Vahid xəzinə hesabında likvidliyin təmin edilməsi üçün qısamüddətli maliyyə alətlərindən istifadə azalır.
III variant Dövlət maliyyə menecmentinin keyfiyyətinin yüksəldilməsi	Prinsiplər	Maliyyə sektorunun iqtisadi sferada dominantlığı
	Siyasətin xüsusiyyətləri	<ul style="list-style-type: none"> • Qalıq vəsaitlərin yüksək dövretmə tempi; • Planlaşdırılan və icra olunan büdcə göstəriciləri arasında böyük kənarlaşmanın olmaması; • Büdcənin icrasında profisitinin olması; • Bank sektorunun yüksək inkişafı; • Büdcədən region büdcələrinə asanlıqla büdcə ssudalarının və dotasiyaların ayrılması; • Büdcədən iqtisadi artıma yol açan əlavə maliyyələşmə mənbələrinə yüksək tələbin olmaması;
	Siyasətin təsviri	II ssenaridən fərqli olaraq, burada büdcənin icrasının səmərəliliyinin əsas amili iqtisadi artım deyil, yüksək keyfiyyətli maliyyə menecmentinin olmasıdır. Büdcə siyasətinin həyata keçirilməsi maliyyə idrəçiliyi sisteminin səmərəliliyinin artırılmasına yönəlmişdir. Dövlətin vergi potensialının azalması kontekstində dövlət borclarının və qalıq vəsaitlərin idarə edilməsində səmərəlilik əldə edilir.
	Vahid xəzinə hesabında qalıq vəsaitlərin idarə edilməsi	Vahid xəzinə hesabında yaranmış qalıq vəsaitlər əlavə vəsaitlərin qazanılması üçün daima depozit kimi banklarda yerləşdirilir (o cümlədən, REPO əməliyyatlarından istifadə edilir). Büdcə kreditləri isə borc siyasətində ən likvid və ən ucuz vasitə kimi istifadə olunur.

Чениб, Б.Р., Сценарное моделирование распределения свободных средств ЕКС по финансовым инструментам Казначейства России, Вестник Ростовского государственного экономического университета (РИНХ), - 2017. №4(60). - с.161-167. - əsasında tərtib edilmişdir.

Azərbaycanda dövlət büdcəsi xərclərinin strukturu və investisiya xərcləri
(Dövlət İnvestisiya Proqramı üzrə), milyon manatla

Göstəricilər		2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Dövlət büdcəsinin xərcləri, milyon manat, o cümlədən		19143.5	18709.0	17784.5	17751.3	17594.5	22731.6	24425.9
Dövlət büdcəsinin əsaslı xərcləri, milyon manat		9222.0	8432.5	7316.9	4283.8	5174.8	8941.7	9372.2
Əsaslı xərclərin cəmi xərclərdə xüsusi çəkisi, faiz		48.2	45.1	41.1	24.1	29.4	39.4	39.9
Dövlət büdcəsinin cari xərcləri, milyon manat		9193.3	9897.6	9763.1	11698.4	10906.1	11554.3	13528.9
Cari xərclərin cəmi xərclərdə xüsusi çəkisi, faiz		48.0	52.9	54.9	65.9	62.0	50.8	50.7
Dövlət borcuna xidmət xərcləri, milyon manat		728.2	378.9	704.5	1769.1	1513.6	2235.6	1524.8
İnvestisiya xərcləri (Dövlət İnvestisiya Proqramı üzrə), milyon manatla	Xarici bankların kreditləri hesabına investisiya xərcləri	-	793.8	789.7	3663.2	1604.9	1587.8	985.3
	Dövlət Neft Fondunun hesabına investisiya xərcləri	-	731.6	1029.8	1387.0	947.9	473.3	-
	Dövlət Əsaslı Vəsait Qoyuluşu (dövlət büdcəsi xərcləri hesabına)	-	-	4987.4	2685.7	2689.3	5059.2	5810.0

Mənbə: Hesablama Palatasının məlumatları əsasında hazırlanmışdır.

Müxtəlif ölkələr üzrə büdcə təsnifatının tərkibinin müqayisəli təhlili

Təsnifat Ölkələr	İqtisadi	Funksional	İnzibati	Büdcə kəsinin maliyyələşmə mənbələri	Proqram	Digər
Albaniya	Var	Var	Var	Var	Var	Coğrafi (regional, yerli və s.)
Azərbaycan	Var	Var	Var	-	-	Gəlirlərin təsnifatı
Gürcüstan	Var	Var	Var	-	Var	Maliyyə və qeyri-maliyyə aktivlərinin təsnifatı
Qazaxıstan	Var	Var	Var	Var	-	Proqramlar funksional təsnifatın daxilində yer alır
Kosovo	Var	-	Var	Var	Var	Layihə
Qırğızıstan	Var	Var	Var	-	-	-
Moldova	Var	Var	Var	-	Var	İnvestisiya subyektləri üzrə donorların təsnifatı
Çernoqoriya	Var	Var	Var	Var	Var	Layihə
Serbiya	Var	Var	Var	Var	Var	Alt-proqram
Tacikistan	Var	Var	Var	Var	-	-
Ukrayna	Var	Var	Var	Var	Var	Gəlir təsnifatı, Yerli büdcələrin xərcləri üzrə müvəqqəti təsnifat

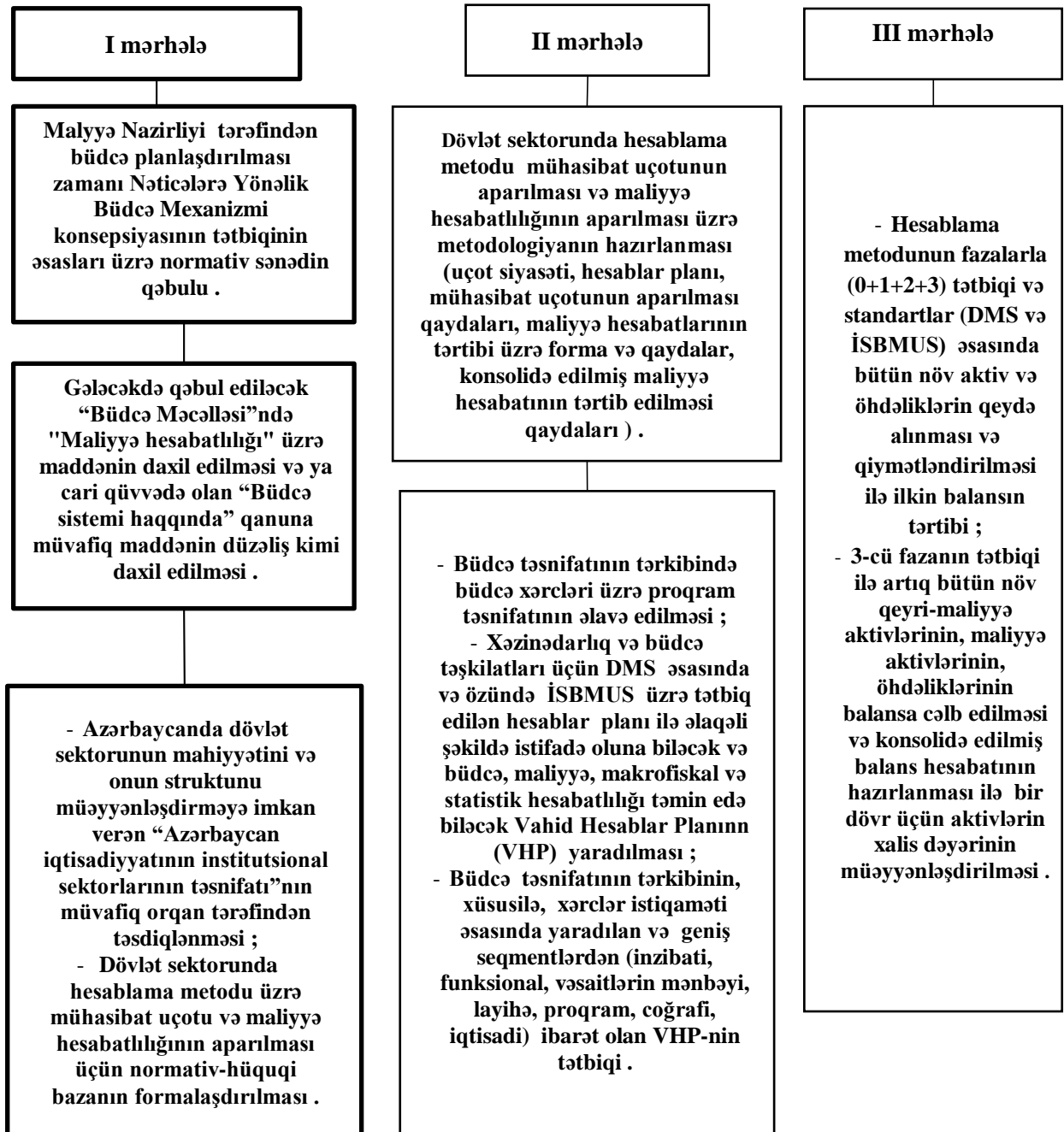
Mənbə: PEMPAL Treasury Community of Practice plenary meeting “Issues related to the Implementation of BC & CoA to be discussed in Dushanbe” (Dushanbe, Tajikistan, October 11-13, 2010) – əsasında tərtib edilmişdir.

Müxtəlif ölkələrdə büdcə prosesi üzrə (dövlət büdcəsinin tərtibi, icrası və hesabatlılığı zamanı) istifadə edilən uçot metodlarının müqayisəsi

Uçot metodu Uçot metodunun büdcə prosesində yeri	Kassa metodu	Hesablama metodu	Modifikasiya edilmiş kassa və ya modifikasiya edilmiş hesablama metodu
Dövlət büdcənin tərtibi zamanı istifadə edilən uçot metodu (təsdiqlənmiş büdcə qanunu)	Norveç, Almaniya, Türkiyə, Xorvatiya, Azərbaycan, Fransa, Hollandiya	Avstraliya, Yeni Zelandiya, Cənubi Afrika Respublikası, B.Britaniya	İsveç, Belçika, Finlandiya
Dövlət büdcəsinin icrası zamanı istifadə edilən uçot metodu (Maliyyə Nazirliyi və ya xəzinədarlıq)	Norveç, Almaniya, Türkiyə, Fransa, Hollandiya	Avstraliya, Yeni Zelandiya, Cənubi Afrika Respublikası, B.Britaniya	İsveç, Azərbaycan, Xorvatiya
Dövlət büdcəsinin icrası üzrə hesabatlılıq (illik dövlət maliyyə hesabatının hazırlanması, Maliyyə Nazirliyi və ya xəzinədarlıq)	Norveç, Almaniya, Azərbaycan, Hollandiya	İsveç, Avstraliya, Yeni Zelandiya, Cənubi Afrika Respublikası, B.Britaniya, Fransa, Belçika, Türkiyə	

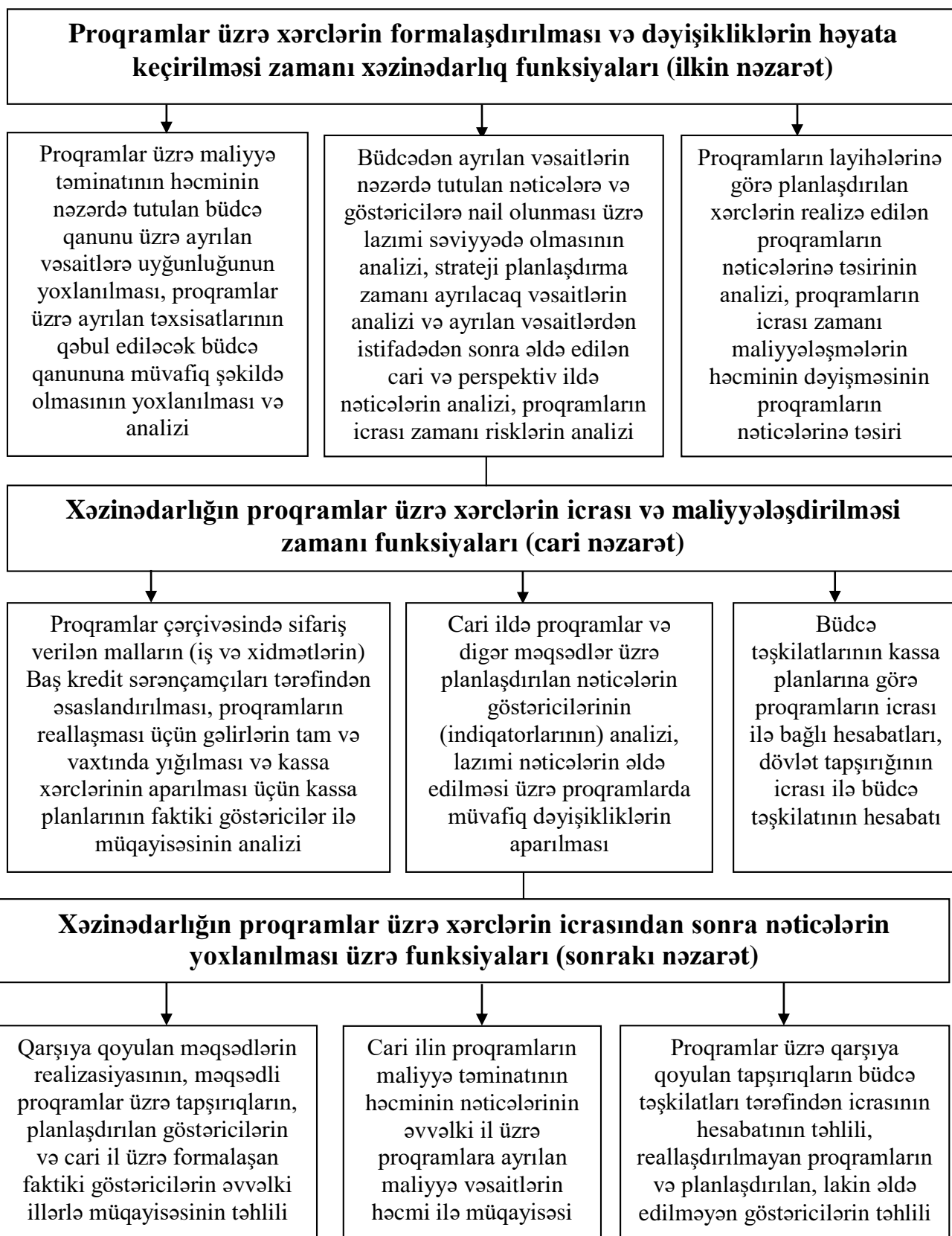
Mənbə: Accrual Practices and Reform Experiences in OECD Countries / Prepared by Delphine Moretti, OECD Publishing, Paris, - 2017. - 127 p. - əsasında tərtib edilmişdir.

Azərbaycanda nəticəsaslı büdcə mexanizminin tətbiqi və maliyyə hesabatlılığının beynəlxalq səviyyədə olan standartlar üzrə təmilləşdirilməsi üçün aparılmalı olan islahatlar



Mənbə: Müəllif tərəfindən hazırlanmışdır

Xəzinədarlığın nəticələrə yönəlik büdcə mexanizmində büdcə proqramları çərçivəsində yerinə yetirəcəyi yeni funksiyalar



Mənbə: Müəllif tərəfindən tərtib edilmişdir.