Yaşar Əzimağa oğlu Məmmədov

AUDİT XİDMƏTİNİN İNKİŞAFI: NƏZƏRİ ƏSASLARI

Bakı - 2019

AMEA İqtisadiyyat İnstitutunun Elmi Şurasının 01 fevral 2019-cu il tarixli iclasının 02 saylı protokolunun qərarına əsasən çap olunur.

Elmi redaktor: i.e.d., professor G.Z.Yüzbaşiyeva
Rəyçilər:
Azərbaycan Respublikası Auditorlar Palatasının sədri, i.e.d., professor **V.T.Novruzov**
Bakı Dövlət Universiteti, "Dünya iqtisadiyyatı" kafedrasının müdiri, i.e.d., professor **H.B.Rüstəmbəyov**
Azərbaycan Respublikası Hesablama Palatasının auditoru **C.İ.Həsənov**

Yaşar Əzimağa oğlu Məmmədov "Audit xidmətinin inkişafı: nəzəri əsasları". Bakı: "ELM və BİLİK" nəşriyyatı-2019. 364 səh.

Monoqrafiyada audit konsepsiyasının formalaşması və inkişafı mərhələli şəkildə tədqiq olunur. Auditlə bağlı mövcud nəzəri-konsepsiyalar araşdırılır və onlara olan baxışlara münasibət bildirilir, auditin nəzəriyyəsi və onun əsasları müasir dövr baxımından dəyərləndirilir. Tədqiqat işində ilk dəfə olaraq, audit yükü konsepsiyası və onun əsasları müəyyən edilərək, irəli sürülür. Monoqrafiyada həmçinin, auditin səmərəliliyi konsepsiyası və onun əsasları tədqiq olunmaqla, bu sahənin iqtisadi səmərəliliyi və onun qiymətləndirmə metodikası müəyyən olunur. Tədqiqatda beynəlxalq təcrübədə audit xidmətinin təşkili və inkişaf xüsusiyyətləri sistemli şəkildə qiymətləndirilir. Əsas diqqət postsovet auditinin inkişaf xüsusiyyətlərinə yönəldilir. Azərbaycanda audit xidmətinin inkişaf səviyyəsi və meyilləri təhlil olunur. Ölkədə makro, sahə və mikro səviyyələrdə audit yükü müəyyən edilməklə, bu xidmət sahəsinin səmərəliliyi qiymətləndirilir. Aparılan tədqiqatlar əsasında Azərbaycan Respublikasında audit xidmətinin əsas inkişaf istiqamətləri müəyyən olunur, bu sahənin inkişafı üçün vacib olan yüksək ixtisaslı və peşəkar auditor kadrlarının hazırlanma əsasları müəyyən olunaraq, irəli sürülür.

ISBN-978-9952-8379-2-6

©: "ELM və BİLİK" nəşriyyatı-2019

MÜNDƏRİCAT

Giriş.....5
I Fəsil. Audit konsepsiyasının formalaşması və inkişafı 8
1.1.Auditin formalaşmasının tarixi mərhələləri və xüsusiyyətləri.....8
1.2.Auditlə bağlı konsepsiyalar və onlara olan baxışlar.....36
1.3. Müasir audit nəzəriyyəsi və onun əsasları.....49
1.4.Auditin bir xidmət sahəsi kimi bazar münasibətlərinin inkişafına təsiri.....62
II Fəsil. Audit yükü və səmərəliliyi konsepsiyası və onların əsasları.....91
2.1.Audit yükü konsepsiyası və onun əsasları.....91
2.2.Auditin səmərəliliyi konsepsiyası və onun əsasları.....115
2.3.Auditin iqtisadi səmərəliliyi və onun qiymətləndirmə metodikası.....137
III Fəsil.Beynəlxalq təcrübədə audit xidmətinin inkişaf xüsusiyyətləri.....157
3.1.Beynəlxalq təcrübədə audit xidmətinin təşkilinin normativ-metodoloji əsasları.....157
3.2.Dünya təcrübəsində audit xidmətinin təşkili və inkişafı.....164
3.3. Postsovet ölkələrində audit xidmətinin inkişaf xüsusiyyətləri.....196
IV Fəsil. Azərbaycan Respublikasında audit xidmətinin inkişaf səviyyəsinin qiymətləndirilməsi.....238
4.1.Azərbaycanda audit yükünün və bu xidmət sahəsinin səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi.....238
4.2.Makroiqtisadi göstəricilər ilə müqayisədə audit xidmətinin inkişaf səviyyəsi.....253

4.3. Audit xidmətinin təşkili və inkişaf meyillərinin qiymətləndirilməsi.....266
Y Fəsil. Azərbaycan Respublikasında audit xidmətinin əsas inkişaf istiqamətləri.....285
5.1. Audit xidmətinin perspektiv inkişaf istiqamətləri.....285
5.2.Audit xidmətinin tənzimlənmə mexanizminin təkmilləşdirilməsi.....305
VI Fəsil. Azərbaycan Respublikasında auditor kadrlarının hazırlanma istiqamətləri.....316
6.1.Auditor kadrlarının hazırlanma mexanizminin təkmilləşdirilməsi.....316
6.2.Fəaliyyət göstərən auditorların peşə-ixtisas səviyyəsinin artırılması istiqamətləri.....327
İstifadə olunan ədəbiyyat və mənbələr.....336

Giriş

Azərbaycan Respublikasının müstəqil, demokratik inkişaf yoluna qədəm qoymasından sonra sosial-iqtisadi həyatda kifayət qədər dəyişikliklər baş vermişdir. Ölkədə milli iqtisadiyyatın bazar prinsipləri əsasında qurulmasına başlanmış, mülkiyyət çoxnövlülüyü bərqərar olmuş, azad sahibkarlığın fəaliyyət dairəsi genişləndirilmiş və bu əsasda da bazar iqtisadiyyatına xas olan mülkiyyət münasibətləri formalaşmışdır. Müasir bazar subyektlərinin yaranması ölkədə maliyyə nəzarəti sisteminin də yeni əsaslar üzrə qurulmasını ciddi zərurətə çevirmişdir. Azərbaycanda həyata keçirilən radikal iqtisadi islahatlar və idarəetmə sisteminin təkmilləşdirilməsi müstəqil maliyyə - nəzarət sistemi olan auditor fəaliyyətinin yaradılmasına və inkişafına təkan vermişdir.

Dünyada baş verən iqtisadi və maliyyə qalmaqalları, gizli iqtisadiyyatın inkişafı, büdcədən yayındırılan vəsaitlərin həcminin kifayət qədər çox olması, maliyyə intizamına yetərincə riayət edilməməsi, korrupsiya hallarının "xərçəng" xəstəliyi kimi daha çox rişə atması, son nəhayətdə fəsadları bitməyən maliyyə böhranı auditə olan tələbləri daha da artırmaqdadır. Təəssüfləndirici haldır ki, bütün bu problemlərin kökündə həm də audit sisteminin qeyri-təkmil təşkili və inkişafı dayanmaqdadır.

Azərbaycan Respublikasında ötən illər ərzində ölkədə auditor xidmətinin hüquqi-normativ bazasının yaradılması, auditor xidməti bazarının formalaşması, auditorların peşəkarlıq səviyyəsinin və ixtisasının artırılması, bu sahədə beynəlxalq təcrübənin öyrənilməsi və tətbiqi istiqamətində

nəzərəçarpacaq tədbirlər həyata keçirilmişdir.“Auditor xidməti haqqında” Azərbaycan Respublikası Qanununda bir sıra əlavə və dəyişikliklərin edilməsinə baxmayaraq, milli audit qanunvericiliyinin təməl prinsipləri, müddəaları ötən dövr ərzində dəyişməz qalmışdır.

Ölkənin auditor xidməti bazrında nəzərəçarpacaq irəliləyişlər müşahidə olunsa da, lakin burada bir çox ciddi problemlər, çatışmazlıqlar da qalmaqdadır. Xüsusilə, buna ayrı-ayrı sərbəst auditorlar və auditor təşkilatları tərəfindən auditor xidməti bazarında haqsız rəqabətə zəmin yaradan və auditorun peşə etikasına uyğun gəlməyən tərzdə münasibətlərin qurulması, keyfiyyətsiz auditlərin aparılması, xidmət üzrə müqavilə haqlarının müəyyən olunmasında auditorun peşə nüfuzuna xələl gətirən üsullara rəvac verilməsi, müqavilə qiymətlərinin süni surətdə aşağı salınması və digər bu kimi neqativ meyilləri nümunə göstərmək olar. Auditin tənzimlənmə mexanizminin də bir - yönümlü inkişafı (dövlət tənzimlənməsi), auditor kadrlarının peşəkarlıq səviyyəsinin müasir tələblərə tam cavab verməməsi, ölkədə auditin nüfuzunun kifayət qədər formalaşmaması və digər mühüm amillər milli audit sisteminin inkişafının başlıca problemlərindən hesab oluna bilər. Digər tərəfdən, təşəkkül taparaq, inkişaf edən milli audit bazarının sırf xarici auditor təşkilatlarının əsasında və təsiri altında inkişaf meyilliliyi də ciddi problemlərdən biri kimi qəbul olunmalıdır.

Azərbaycanda son on ildə qəbul olunan konseptual sənədlər, proqramlar və strateji yol xəritələri audit sisteminin təşkili və inkişafının müasir tələblərə uyğun

qurulmasını zəruriləşdirməkdədir. Belə yanaşmanın əsas cizgiləri və tələbləri "Azərbaycan - 2020: gələcəyə baxış" İnkişaf Konsepsiyası"nda, "Azərbaycan Respublikasında auditor xidmətinin İnkişaf Konsepsiyası"nda, "Azərbaycan Respublikasında maliyyə xidmətlərinin inkişafına dair Strateji Yol Xəritəsi"ndə və digər bu kimi sənədlərdə aydın şəkildə öz əksini tapmaqdadır. Məhz bu baxımdan belə bir mühüm baxışı irəli sürmək mümkündür: milli audit sisteminin inkişafı ilə bağlı təxirəsalınmaz problemlərin həllinə ehtiyac vardır. Bu problemlərin həlli ilə bağlı ciddi praktik və nəzəri yönümlü, geniş tərkibli tədqiqatların aparılmasına da ehtityac yaranmışdır. Belə ki, auditin hüquqi-normativ bazasının təkmilləşdirilməsi, audit yükünün və bu sahənin səmərəliliyinin müəyyən olunması, subyekt və audit münasibətlərinin təkmil, sivil əsaslarda formalaşdırılması, auditorların məsuliyyətinin artırılması, auditor kadrlarının peşəkarlıq səviyyəsinin artırılması, audit xidmətinin təşkili və tənzimlənmə mexanizminin müasir tələblər baxımından təşkili, bu xidmətin keyfiyyətinin yüksəldilməsi kimi sahələrin elmi-nəzəri və praktik tədqiqi artıq xüsusi zərurətdən çıxış etməkdədir.

I Fəsil. Audit konsepsiyasının formalaşması və inkişafı

1.1.Auditin formalaşmasının tarixi mərhələləri və xüsusiyyətləri

Bəşər tarixində cəmiyyətin nəzarətə, o cümlədən idarəetmə sistemində nəzarət funksiyasının formalaşmasına olan maraq və tələbatının dərin tarixi kökləri vardır. Tarixi mənbələr göstərir ki, insan cəmiyyəti müəyyən maliyyə, vergi üzrə hesabat vermə formalarının tətbiqindən 6000 il əvvəl istifadə etməyə başlamışdır (103, s.13). Həmin hesabatlar müasir baxımdan öz mükəmməlliyi ilə fərqlənməsə də, ilkin maliyyə-uçot sisteminin formalaşmasında önəmli rol oynamışdır. Təşəkkül tapmaqda olan maliyyə-uçot sistemi ona nəzarətin tətbiqini zəruriləşdirməklə, öz-özlüyündə nəzarət funksiyasının tarixi mənbələrinin formalaşmasına təkan vermişdir. Bütün bu proseslərin inkişaf tarixi, xüsusilə dövlətin, cəmiyyətdə sinfi təbəqələşmənin təşəkkül tapmağa başladığı quldarlıq dövrünə təsadüf etmişdir. Uçot və hesabat ilkin dövrlərdə saray istehlak məsrəflərinin dəqiqləşdirilməsi, gəlir və xərclərin uçotunun təşkili, ordunun və digər zəruri dövlət qurumlarının ehtiyac və tələbatının müəyyənləşdirilməsi ilə sıx bağlı olmuşdur. Sonradan inkişaf etməkdə olan qədim Yunan, Roma, Misir, İran kimi dövlətlər öz ərazilərini genişləndirdikcə, dövlət idarəetməsini təkmilləşdirdikcə maliyyə-uçot, vergi sisteminin təşkilinə və bununla paralel olaraq, nəzarət sisteminə xüsusi diqqət yetirməyə, bu sahə ilə məşğul olan mütəxəssislərin formalaşmasına nail olmuşlar. Belə fəaliyyətlə məşğul olan peşəkar insanlar qədim dövlətlərdə yüksək rəsmi titula malik olaraq,

"imperatorun, dövlət başçısının gözləri və qulaqları" hesab olunurdular. Həmçinin, bu dövrlərdə iri aristokratlar, torpaq, mal-mülk sahibləri də uçot-nəzarət sistemini idarə etmək üçün müvafiq peşəkar şəxslərin imkanlarından istifadə edirdilər. "Audit" sözünün latınca mənşəyi olan "eşitmək, dinləmək, görmək" kimi anlayışlar da məhz bu mənbələrdən qaynaqlanır.

Platon, Aristotel kimi filosoflar öz araşdırmalarında uçot və nəzarət məsələlərinə xüsusi önəm verirdilər. Onlar öz tədqiqatlarında uçot və nəzarət sistemlərinin funksional fəaliyyətini bir-birindən fərqləndirirdilər (103, s.13,14). Aristotel "Siyasət" əsərində uçot və nəzarət funksiyasını bir-birindən ayırmaqla, yoxlama prosesini nəzarətin tərkib hissəsi kimi qiymətləndirirdi. Bu dövrün alim və filosoflarının baxışları yoxlayıcının, nəzarət edən şəxsin fəaliyyət müstəqilliyinə üstün yanaşma ilə seçilir və onlar birmənalı olaraq nəzarət edənlərin nəzarət olunan obyektdən hər hansı asılılığını yolverilməz hesab edirdilər. Belə konseptual baxış müvafiq dövrdə nəzarət edən şəxsə xüsusi statusun verilməsi ilə tamamlanırdı. Bütün bu baxışlar həm də auditin obyektivlik, qərəzsizlik və müstəqillik prinsiplərinin formalaşmasında öz vacib rolunu oynamışdır.

Auditin formalaşması qədim Avropa dövlətlərinin inkişaf tarixi ilə üst-üstə düşür. Dövlətin idarə edilməsində, iqtisadi proseslərin tənzimlənməsi və qiymətləndirilməsində vacibliyi və danılmazlığı ilə audit özünü sübut etmişdir. Auditor adı ilə bağlı sənədlərə Qərbi Avropa dövlətlərinin təşəkkül tapdığı ilk dövrlərdə də təsadüf edilir. İngiltərə və Şotlandiyanın xəzinədarlıq arxivlərində audit və auditor

fəaliyyəti ilə bağlı ilkin sənədlərə 1100-1200-cü illərdə daha çox təsadüf olunur və bu sənədlər auditin baş verən ictimai-iqtisadi proseslərə təsirini də nümayiş etdirir (103, s.14,15; 45, s.35).

Orta əsrlərdə auditin inkişafında yeni bir mərhələ başlamış və bu, auditin bir müstəqil sahə kimi inkişafında öz rolunu oynamışdır. Belə ki, bu amil hakim təbəqənin auditə olan baxışlarında özünü aydın şəkildə göstərir. 1324-cü il martın 24-də kral II Eduard tərəfindən İngiltərənin üç dövlət statuslu auditorunun xüsusi fərmanla təyin olunması və belə təyinatların digər Avropa dövlətlərində də baş verməsi qeyd olunanları açıq şəkildə sübut edir (98, s.14,15). Orta əsrlərdə mövcud olan audit sistemi müasir audit qədər konkret və təkmil fəaliyyətə, inkişaf xüsusiyyətlərinə malik olmasa da, lakin o səciyyəvi əlamət və xüsusiyyətləri ilə fərqlənib. Bu dövrün auditorlarının yüksək statuslu dövlət məmuru kimi tanınması və onların peşə-ixtisas səviyyəsinə olan ciddi tələblərin irəli sürülməsi də bu baxışı ifadə etməkdədir. Müvafiq dövrlərdə auditorların fəaliyyətində əsas aparıcı istiqamət kimi təsdiqetmə funksiyasının icrası diqqəti daha çox cəlb edir:

- Auditorlar təsərrüfatı idarə edən, vergiləri toplayan şəxslərin təqdim etdiyi hesabatları yoxlayır;
- Aparılan hesab əməliyyatlarının düzgünlüyünə qiymət verir və təsdiq edirdilər.

Belə yanaşma isə, müasir auditin məcburi növü ilə daha çox uyğunluq təşkil edir. Xüsusilə də, təsərrüfatı idarə edən, maliyyə vəsaitlərinin toplanmasını və müvafiq qaydada istifadəsini həyata keçirən məsul şəxslərdən

hesablar, məlumatlar tələb etmək səlahiyyətində olan auditorlar onların mötəbərliyinə, tamlığına da dövlət başçısı qarşısında münasibət bildirirdilər. Bu dövrdə auditorun və hesabat məlumatlarını təqdim edən şəxslərin məsuliyyəti öz ciddiliyi ilə fərqlənirdi.

Həmçinin, feodallar, iri torpaq sahibləri də, quldarlıq dövründə olduğu kimi, bu xidmətdən istifadə etməklə, gəlir və xərclərinin, təsərrüfat əməliyyatlarının düzgünlüyü, itkilərinin müəyyənləşdirilməsi haqqında tam və dolğun, obyektiv məlumat əldə edirdilər. Feodal və dövlətli şəxslər müstəqil müfəttiş və ya auditoru müəyyən ödəniş, haqq əsasında belə proseslərə cəlb edirdilər. Artıq XIII-XVIII əsrlərdə Avropada ayrı-ayrı dövlət başçılarının yanında təyin olunmuş auditorlarla yanaşı, həm də feodal və zadəganların öz təsərrüfat əməliyyatları haqqında obyektiv və dolğun məlumat formalaşdıran müstəqil auditorlar fəaliyyət göstərirdi.

Bütün bu amillər isə, auditin vacib fəaliyyət növü kimi istər dövlətdə, istərsə də cəmiyyətdəki rolunu artırmaqla, bu xidmət istifadəçilərinin əhatə dairəsini genişləndirməyə təsir göstərirdi. Məhz auditor xidmətinin şaxələnməsi prosesi də öz mənbəyini bu dövrlərdən götürməyə başlamışdır. Dövlət və daxili auditor qismində hökmdarlar tərəfindən təyin olunan, iri feodal və zadəganlar tərəfindən müəyyən razılaşma və ya muzd əsasında fəaliyyət göstərən auditorlar (müstəqil auditor) meydana gəlirdi.

Nəzarət sisteminin və ya auditin inkişafında yeni bir dövr XV-XVI əsrlərdə baş verən proseslərlə bilavasitə bağlı olmuşdur. Təsərrüfat fəaliyyəti ilə məşğul olan insanların

həyata keçirilən əməliyyatların, təsərrüfat əməliyyatlarının aparılmasında və onun nəticələrində maraqlarının artması nəzarətin daha təkmil təşkili və uçotun formalaşması üçün yeni təkan mənbəyi rolunu oynamışdır. Məhz mühasibat uçotunun bir sahə kimi əsası da bu dövrdə qoyulmuşdur (132, s.49). Əhəmiyyət kəsb edən bir haldır ki, artıq bu dövrdən başlayaraq audit və uçot iqtisadiyyat və təsərrüfat fəaliyyəti ilə daha da yaxınlaşmışdır.

Bütün bu amillər müvafiq dövrlərdən başlayaraq auditin zəruri bir sahə kimi rolunu təsdiq edir və onun iqtisadiyyatın ayrılmaz bir sahəsi olması baxışını irəli sürməyə əsas verir. Luka Paçoli (17, s.42,43; 173, s.25) ikili uçotun formalaşmasının banisi olaraq, bu prosesə nəzarətin, auditin tətbiqinin iqtisadi səmərəsini qeyd etmişdir.

Luka Paçolinin 1494-cü ildə nəşr etdirdiyi "Summa" əsərinin sonrakı dövrlərə qədər gəlib çıxan nəşrində bu yanaşma bariz şəkildə əksini tapmışdır (17, s.34; 168, c.14). XVIII əsrin məşhur ingilis siyasətçisi və iqtisadçısı Corc Uotson Şotlandiya kommersantlarına onların mühasibat hesabatlarının yoxlanılmasını təklif edir. Aparılan yoxlama o qədər yüksək nəticə verir ki, britaniyalıların fikrincə, "sərt, xəsis və pedant" şotlandiyalıların özləri də bu cür yoxlamanın faydasını etiraf edir və onu həmin vaxtdan tətbiq etməyə başlayırlar (182, s.41,42). Belə nəzarət sistemi olan audit artıq bazar münasibətlərinin təşəkkül tapmağa başladığı Qərbi Avropa ölkələrində xüsusi əhəmiyyət kəsb etmiş, onun dövlətin, iqtisadiyyatın və kommersiya fəaliyyətinin bir çox sahələrində, o cümlədən dövlət

qurumlarının, ordunun, donanmanın, iri təsərrüfatların, manufakturaların fəaliyyətində tətbiqini zəruriləşdirmişdir.

Audit - təsərrüfat fəaliyyətinə başlıca nəzarət forması kimi özünü ilk dəfə İngiltərədə göstərməyə başlamışdır. Yazılı salnamələr onun sırf konkret təsərrüfat nəzarət forması kimi mövcudluğunu XIII-XIV əsrlərə aid edir. Belə ki, kral fərmanı ilə 1324-cü ildə Con de Pakesel və onun iki həmkarı Oksford, Berkşir, Cənubi Empton, Uilts, Samset və Dorest qraflıqlarının auditini aparmaq üçün təyin olunmuşdur (179, s.37,38; 166, s.19). Bununla bağlı klassik ədəbiyyatda "audit" sözünə tez-tez təsadüf olunması da bu mənbədən irəli gəlir. Şekspir və digər klassiklərin əsərlərində bu ifadə məqsədli şəkildə və mahiyyəti baxımından şərh edilir.

XIII əsrdən başlayaraq, "hesablayıcı işçi" sözünün ümumi mahiyyətindən "auditor" ifadəsi seçilir (17, s.35). Belə şəxslərdən bir qisminin (hesablayıcıların) gündəlik fəaliyyəti hesablamaların aparılması, ilkin uçot formasının təşkili ilə bağlı olurdusa, digər bir qisminin funksional fəaliyyəti müstəqil nəzarətçi, uçot və hesablamaların müstəqil yoxlaması ilə tamamlanırdı. Həmin dövrün əsas əhəmiyyətli məqamlarından biri onunla bağlı idi ki, müstəqil nəzarətçilər (auditorlar) mal-mülk sahiblərinə onların təsərrüfat fəaliyyəti haqqında dürüst və doğru, obyektiv məlumat verməklə, fəaliyyətlərində olan nöqsan və çatışmazlıqları və onların yaranma səbəblərini göstərir, sonda müstəqil "auditor münasibətinin, müasir dövrün dili ilə ifadə etsək, auditor rəyinin" yaranması üçün tarixi zəmin yaratmış olurdular. Belə yanaşma müstəqil nəzarətçiyə,

auditora olan inamı yüksəltməklə yanaşı, həm də onların fəaliyyətinə olan peşəkar tələb və məsuliyyətin yüksəlməsinə səbəb olmuşdur.

Məhz bu amillərin nəticəsi idi ki, XIII əsrin normativ sənədi olan "Tretyce of Husbandry"-də auditora olan peşəkar tələb və normalar bu şəkildə irəli sürülmüşdür: "auditor etibarlı və bilikli olmaqla, öz fəaliyyət sahəsini yüksək səviyyədə bilməlidir". Bu tələb və normalar, eyni zamanda, təsərrüfat əməliyyatlarını, uçot və hesabları aparan şəxslərin də məsuliyyətini artırmaqla, auditorun peşəkar fəaliyyətinin öhdəsindən gəlmək imkanlarını yüksəldirdi. Həmçinin, müvafiq sənəddə göstərilirdi ki, "üçot hər bir şəxs (maraqlı tərəflər) üçün aydın və anlaşıqlı olmalıdır ki, onun əsasında gəlir və itkilərin həcmi barədə mühakimə yürütmək və araşdırmalar aparmaq asan olsun" (165, s.38). Bütün bu proseslər auditə olan tələbkarlığı artırmaqla, bu xidmətin təşkili və tənzimlənməsi üçün zəruri normativ bazanın, anlayışların formalaşdırılmasını aktuallaşdırmışdır.

İlk auditorlar hökmdarların və iri torpaq sahiblərinin təşəbbüs və göstərişi ilə formalaşırdısa, artıq XV-XVI əsrlərdən etibarən onların fəaliyyət sahəsinin ixtisaslaşması və birləşməsi prosesi baş verdi. İlk olaraq, 1559-cu ildə İngiltərədə auditorların dövlət orqanlarına xidmətə qəbulu, onların rəsmi dövlət məmuru statusu və yüksək imtiyazlar alması ilə nəticələnmişdir (98, s.34,35). Bu dövrə aid mənbələr sübut edir ki, auditorlar krallığın və parlamentin yüksək status və səviyyəli dövlət məmuru hesab olunmuşdur. Müstəqil auditorların müəyyən edilməsi ilə bağlı bizə gəlib çatan rəsmi nəşr olunan sənəd XVIII əsrin

əvvəlinə aid edilir («An accounting report about 1721») (179, s.42,43). Artıq bu dövrdən başlayaraq, Qərbi Avropada, əsasən də İngiltərədə müstəqil peşəkar auditorlar fəaliyyət göstərməyə başlamışdır. Londonun 1799-cu ildəki məlumat kitabında auditor qismində fəaliyyət göstərən 11, 1822-ci ildə isə 73 firma rəsmi qeydiyyata alınmışdır. 1805-ci ildə nəşr olunmuş Edinburq üzrə ilk ayrıca auditor məlumat kitabında artıq 17 auditorun adı çəkilir, sonra onlar özlərinin peşə təşkilatını yaradırlar. 1854-cü ildə isə, bu şəhərdə mühasiblər cəmiyyəti yaradılır və cəmiyyət mühasib-auditorları birləşdirir (17, s.35).

Mühasib-auditor peşəsinin inkişafında həlledici məqam 1844-cü ildə İngiltərədə "Müəssisələr haqqında" Qanunun (Companies Act) qüvvəyə minməsi ilə baş vermişdir. Qanun maliyyə-mühasibat sisteminin, auditin qanunvericilik bazasının formalaşmasında mühüm əhəmiyyət kəsb etməklə yanaşı həm də müəssisə-auditor münasibətlərinin tənzimlənməsində, auditin fəaliyyət sahəsinin və çoxnövlüyünün (məcburi, könüllü və s.) müəyyənləşdirilməsində xüsusi rol oynamışdır. Sonradan müəssisə və səhmdar cəmiyyətlərinin sayının artması və fəaliyyətinin genişlənməsi auditor fəaliyyətinin qanunvericilik, normativ-hüquqi bazasının təkmilləşməsinə əhəmiyyətli təsir göstərmişdir.

Rusiyada auditor vəzifəsi I Pyotr tərəfindən ordu və donanma üçün tətbiq edilmişdir. Bu vəzifə başlıca olaraq əmlak xarakterli müəyyən mübahisələrin və məhkəmə araşdırmalarının auditorlar tərəfindən uçot-təftişindən və hüquqi həllindən ibarət olmuşdur. XVIII-XIX əsrlərdə

Rusiya auditorlarının Qərb auditorlarından daha yüksək hüquq və vəzifələri olmuşdur (76). Rusiya auditorları həm də müfəttiş, müstəntiq, hakim və prokuror qismində fəaliyyət göstərmişdir. 1867-ci ilədək Rusiyada auditorlar adlanan xüsusi idarələr mövcud olmuşdur. Lakin onlar kiçik firmalar deyil, Rusiyanın hərbi və dəniz nazirlikləri yanında ali hərbi təftiş məhkəmələri olmuşdur. Qərbdəki heç də böyük olmayan adi auditor firmaları ilə müqayisədə Rusiya auditorlarının təşkili prinsipləri də, funksiyaları da xeyli genişliyi ilə fərqlənmişdir (81, s.31).

Müvafiq dövrdəki auditin formalaşma və inkişaf prosesinin təhlili göstərir ki, auditin məqsəd və vəzifələri nəzarət-təftişin məqsəd və vəzifələrindən həm nəzəri, həm də praktik baxımdan köklü surətdə fərqlənmişdir. Lakin, onların nəzarət və yoxlamalarında müəyyən fərqləndirici cəhət, auditin üstünlüyünə və maraq dairəsinin genişlənməsinə təsir edəcək vacib bir amil mövcud olmuşdur. Bu fərqləndirici cəhət və üstünlük onunla bağlı idi ki, auditin nəticələri daha obyektiv olub, öz məlumatlarının istifadəçiləri üçün vacib amil olan şəffaflıq, tamlıq və qərəzsizlik prinsiplərinin təmin olunmasına şərait yaratmışdır.

Bütün bunlara səbəb olan başlıca amil kimi isə, auditin müstəqillik prinsipinə əsaslanması çıxış etmişdir. Belə ki, XVII-XVIII əsrlərdəki Qərbi Avropa ölkələrində auditorların sifarişçi təsərrüfat və müəssisələrin rəhbərliyindən asılılığı aradan qalxmış, auditdə maraqlı olan tərəflərin, şəxslərin sayı artmağa başlamışdır. Bu isə auditin gələcəkdə müstəqil fəaliyyət sahəsi kimi təşəkkülündə, onun

bir ictimai dövlət institutu kimi təşkilatlanmasında müsbət rol oynamışdır.

Orta əsrlərdə feodal-bazar iqtisadiyyatının birgə, lakin ayrı-ayrı dövlətlərdəki inkişaf xüsusiyyətlərindən asılı olaraq, auditə olan baxışlar da fərqlənirdi. İngiltərədə, Niderlandda, sonradan isə Fransada auditin həm müstəqil, həm də dövlət formaları qəbul edilirdi. Bu ölkələrə nisbətən feodal təsərrüfatının üstünlük təşkil etdiyi İspaniya, Portuqaliya, Almaniya, İtaliya və Rusiyada isə auditin təyin olunma əsasında, daha çox dövlət audit forması özünü göstərirdi. Əhəmiyyət kəsb edən cəhət ondan ibarətdir ki, qeyd edilən ölkələrdə təsərrüfat fəaliyyətinin formasından asılı olmayaraq, auditin digər bir qolunun - müasir daxili auditin inkişafı üçün münbit zəmin yaranmışdı. Zadəganlar, feodallar və yenicə formalaşmağa başlayan burjuaziyanın müəyyən qismi öz təsərrüfat fəaliyyətinə daxili nəzarətin təşkilini zəruri sayır və bu imkandan istifadə edirdi.

Auditin təkmilləşməsində XIX əsrdə baş verən iqtisadi proseslərin mühüm təsiri olmuşdır. Bu dövr artıq dünyada gedən iqtisadi proseslərin dərinliyi, bazar münasibətlərinin daha çox təşəkkül tapması ilə xarakterizə olunurdu. Müstəmləkə əsarətindən çıxan və iqtisadi baxımdan inkişaf edən ABŞ auditin yüksəlişinə daha əlverişli zəmin yaratmışdır. XIX əsrin ikinci yarısından etibarən audit iqtisadiyyatın ayrılmaz tərkib hissəsinə çevrilməklə, nəzarətin daha səmərəli və təkmil bir forması kimi çıxış edirdi. Auditin 1850-ci ilə qədərki inkişafında əsas fərqləndirici cəhət auditor fəaliyyətinin təşkili və istiqamətliliyinin müəyyən edilməsi idi (181, s.13). Belə ki,

auditor müəssisənin fəaliyyətinin səmərəliliyini müəyyənləşdirməli, müdiriyyətin fəaliyyətindəki səhvləri və nöqsanları üzə çıxarmalı, vergilərin ödənilməsi vəziyyətini qiymətləndirməli idi. Müvafiq dövrə xas olan yanaşmanın auditin müasir inkişafından başlıca fərqli cəhəti onda idi ki, bu dövrdə auditin yalnız nəzarət, təhlil və qiymətləndirmə növləri təşəkkül tapmışdı, auditin digər növlərinin (məsləhət, proqnoz və s.) inkişafı yox səviyyəsində idi. Audit yoxlamasının əsas metodoloji bazası "mahiyyət üzrə yoxlama" üzərində formalaşmışdı ki, bu da ciddi və tam yoxlamaların keçirilməsini zəruriləşdirdi. Auditin müvafiq dövrdəki inkişafı onun daha çox təftiş-nəzarət yoxlama forması ilə bir mövqedən çıxış etməsinə öz təsirini göstərirdi.

Auditin sonrakı inkişaf dövrü XIX əsrin ikinci yarısına təsadüf edir. Krım müharibəsi bir çox ölkələrin iqtisadiyyatına ciddi təsir göstərməklə, bazar iqtisadi münasibətlərinin inkişafını sürətləndirərək, feodal təsərrüfat münasibətlərinin dağılması prosesini labüdləşdirdi. Bütün baş verən bu proseslər auditdən də yan keçməyərək, onun fəaliyyət sferasını genişləndirməklə, xidmətin məqsəd və metodlarının təkmilləşməsinə, bazar iqtisadiyyatının tələblərinə uyğun tərzdə formalaşmasına rəvac vermiş oldu.

Auditin inkişafında ən mühüm mərhələ onun ayrıca və səciyyəvi əlamətlərə malik bir peşə-ixtisas sahəsi kimi tədricən formalaşması, auditorların peşəkar birliklərinin yaranması ilə bağlıdır. XIII-XIV əsrlərdə və sonrakı dövrlərdə auditor və mühasib kimi müxtəlif ixtisaslı və təhsilli şəxslər fəaliyyət göstərə bilirdisə, artıq XIX əsrin

ortalarından başlayaraq, proseslərin gedişatı səriştəli və yüksək sahəvi ixtisaslı auditorlara olan tələbatı artırmışdır. Auditorların peşəkar fəaliyyət üzrə məqsəd və vəzifələrinin konkretləşdirilməsi, peşə məsuliyyətinin artırılması zərurətə çevrilmişdi. Məhz bu amillərin təsirinin nəticəsi idi ki, bu dövrdən etibarən müstəqil, peşəkar auditor və mühasiblərin müəyyən korporasiyalarda, qurumlarda birləşməsi, onlara üzv olması prosesinin əsası qoyuldu. Belə tarixi prosesin ilkin təşəkkülü Birləşmiş Krallığın üç ərazisində: Şotlandiya, Uels və İrlandiyada mümkün oldu (81, s.34; 129, s.16). Şotlandiyada kral fərmanına əsasən yaradılmış peşəkar mühasiblərin (auditorların) ilk rəsmi birlikləri aşağıdakılar olmuşdur:

- Edinburq Mühasiblər Birliyi (The Society of Accountants of Edinburgh) - 23 oktyabr 1854-cü il;
- Qlazqo Mühasiblər və Aktuarlar İnstitutu (The İnstitute of Accountants and Actuaries in Glasdow) - 15 mart 1855-ci il;
- Aberdin Mühasiblər Birliyi (The Society of Accountants in Aberdeen) - 10 aprel 1867-ci il.

Bir çox Qərbi Avropa ölkələrində, əsasən də Böyük Britaniyada auditorlar çox vaxt peşəkar və müstəqil mühasiblər adlanır və onlar bilavasitə auditor fəaliyyəti ilə məşğul olurdular. Adi mühasiblərdən peşə fəaliyyətinin istiqamətliliyi ilə fərqlənən auditorlar bilavasitə onlara aid olan normativ-metodoloji əsaslar və qanunvericilik bazası üzrə fəaliyyət göstərirdilər. Şotlandiyada yaradılan müvafiq birlik və institutlar üzvlüyə qəbul prosedurunu, peşəkar

mühasib (auditor) olmaq qaydalarını, bu peşəyə olan tələbləri müəyyənləşdirməklə, peşəkar mühasib, auditor peşəsi sahiblərinin sıralarına təsadüfi və məsuliyyətsiz şəxslərin gəlişinin qarşısını almaq istiqamətində mühüm addım atmış oldular. Müasir dövrədək qorunub saxlanılan auditor olmaq tələblərinin, auditor kimi fəaliyyət göstərmək prinsiplərinin əsas, ilkin normativ-metodoloji bazası bu mənbədən qaynaqlanır. XIX əsrin 90-cı illərinin ortalarında Şotlandiya mühasiblər birliyi və institutları mühasib-auditor fəaliyyətinin təşkili və tənzimlənməsi ilə bağlı vahid normativ-metodoloji bazanın yaradılması, onun tədricən Birləşmiş Krallığın və müstəmləkələrinin, ingilis-sakson dilli ölkələrin ərazisində yayılması və tətbiqi üzrə xüsusi əhəmiyyət kəsb edən ideyanın reallaşdırılması ətrafında birləşərək, öz fəaliyyətini genişləndirdilər. Bu proses artıq auditin beynəlxalq prinsiplərinin müəyyənləşdirilməsi, bu sahədə qabaqcıl və inkişaf etmiş ölkələrin təcrübəsinin yayılması istiqamətində ən vacib addımlardan biri hesab oluna bilər.

Bütün bunlardan əlavə, audit sahəsində mövcud olan fikir ayrılıqlarının aradan qaldırılması, mövcud problemlərin həlli üzrə fəaliyyət göstərən Komitə də yaradıldı. Şotlandiyada yaradılan üç qurum 1896-cı ildə "Şotlandiya andlı mühasiblərinin (auditorlarının) rəsmi təlimatı"nı ("Official Direktory of the Chartered Accountants of Scotland") nəşr etdirdi. Auditin təşkilində və bir infrastruktur sahəsi kimi təkmilləşməsində rəsmi ixtisaslaşmış nəşrlərin, jurnalların rolu xüsusi əhəmiyyətə malikdir. Bu sahədə ilk addım Şotlandiya mühasiblər

(auditorlar) birliklərinin rəsmi mətbuat orqanı olan aylıq jurnalın ("The Accountants Magazine") nəşridir. 1897-ci ildən hal-hazıradək nəşr olunan bu jurnal audit və mühasibat sahəsində elmi-praktik yönümlü məqalələr, normativ-metodik sənədlər, təlimatlar nəşr etməklə, auditin beynəlxalq prinsip və tələblər əsasında inkişafı sahəsində əvəzsiz rol oynamaqdadır.

Şotlandiya məktəbi və təcrübəsi auditin beynəlxalq inkişafında müsbət rol oynayaraq, bu sahədə əldə olunan zəngin təcrübə əvvəlcə İngiltərədə, sonradan isə digər ölkələrdə auditin təkmil normativ-hüquqi və metodoloji bazasının yaranmasına təkan vermişdir. Auditin dünya təcrübəsinin formalaşmasında Birləşmiş Krallığın digər əyalət və ərazilərində yaradılan müvafiq qurumların da rolu önəmli hesab olunur. İngiltərə və Uelsdə yaradılan Andlı Mühasiblər İnstitutunun ("The İnstitute of Chartered Accountants of England and Wales") fəaliyyəti buna bariz nümunədir. Bu mötəbər qurum peşəkar və yüksək ixtisaslı andlı mühasibləri (auditorları) öz ətrafında birləşdirərək, onların fəaliyyəti ilə bağlı vacib normativ sənədlər hazırlayır və icrasına nəzarəti təmin edirdi. İnstitutun üzvlüyünə qəbul ilə bağlı ciddi qayda və tələblər müəyyən edilmişdi, belə ki, üzvlüyün iki forması mövcud idi:

- Müəyyən edilmiş təcrübə-sınaq müddətini müvəffəq keçərək, bu sahədə təsdiq olunmuş imtahanları uğurla verən şəxslər (assosiates - əməkdaşlar);
- Peşəkar, müstəqil auditor kimi beş il ardıcıl fəaliyyət göstərərək, nüfuz qazanmış auditorlar, andlı mühasiblər (fellowes – üzvlər).

Auditorların hazırlanması, üzvlüyə qəbulu və əvəz edilməsi prosesi fərqli cəhətləri ilə seçilirdi. İnstituta üzv olan bir qism auditorlar kifayət qədər nəzəri və praktik bilik və təcrübəyə malik olduqdan sonra fəaliyyətə başlayırdısa, digər qismi zəruri praktik təcrübəyə malik olduqdan, nəzəri biliklərini artırdıqdan sonra öz fəaliyyətini qururdu. Hər iki halda institut üzvlərinə audit sahəsində nəzəri və praktik bilik və təcrübənin aşılanmasında, onların təkmilləşməsində önəmli rol oynayırdı. Bütün bu amillər auditorların peşə-ixtisas səviyyəsinin mütəmadi olaraq təkmilləşdirilməsində xüsusi əhəmiyyət kəsb etməklə auditorların davamlı ixtisas-artırılması prosesinin təşkili zərurətinin əsasını qoymuş oldu.

İrlandiyada Andlı Mühasiblər İnstitutunun əsası 1888-ci ildə qoyulmuş, bu institut auditin bir sahə kimi inkişafında nəzərəçarpacaq işlər görmüşdür. İnstitut Birləmiş Krallığın ərazisində yaradılan digər mötəbər audit qurum və birlikləri ilə birgə auditor fəaliyyətinin klassik inkişafının təkmil elmi-praktik əsaslar üzərində inkişafına keçid sahəsində mühüm təkan mənbəyi olmuşdur.

XIX əsrin 80-90-cı illərindən başlayaraq auditin inkişafında əsaslı təkamül dəyişiklikləri baş vermişdir. Belə ki, audit nəzəriyyəsi formalaşmış, auditə olan ictimai-iqtisadi baxışlar dərinləşməyə başlamışdır. Audit nəzəriyyəsinin banisi kimi ingilis mühasib-auditoru Laurens Diksin (1864-1932) əməyi xüsusilə əvəzsizdir. O, auditin əsas vəzifəsi kimi “mühasibat hesabatlarını təsdiq etmək üçün sübutların toplanması” prosedurunu dəqiqləşdirərək,

"mahiyyət üzrə yoxlama" aparılması metodunu müəyyən etmişdir (17; 83, s.41; 215).

Britaniya audit məktəbinin inkişafı öz təsirini ABŞ-a da göstərməkdə idi. Lakin, bu ölkənin iqtisadi inkişafı Britaniya audit məktəbinin nəzəriyyəsinin tamlıqla qəbulunu inkar edir, Amerika sahibkarlarının, iş adamlarının və auditorlarının auditə baxışları öz mütərəqqiliyi ilə seçilirdi. ABŞ-da biznesin xüsusiyyətləri auditin tətbiqinin məqsəd və vəzifələrini Britaniyadan, habelə bir çox Qərbi Avropa ölkələrindən fərqləndirirdi.

XIX əsrin sonu və XX əsrin əvvəllərində auditin təşkili və aparılmasının məqsədlərini aşağıdakı kimi təsnifləşdirmək mümkündür:

- Müəssisənin faktiki maliyyə vəziyyətini və gəlirlilik səviyyəsini müəyyən etmək;
- Müəssisənin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətində mövcud olan səhvləri (məqsədli və təsadüfi), nöqsan və çatışmazlıqları aradan qaldırmaq.

Auditin məqsəd və vəzifələrinə belə yanaşma ona olan müasir baxışlarla uyğunluq təşkil edərək, biznesin inkişafında bu fəaliyyət sahəsinin rolunun artması üçün əhəmiyyətliliyini bir daha sübut etmiş olur. ABŞ-da auditor fəaliyyətini tənzimləyən qanun layihəsi 1896-cı ildə Nyu-York ştatının qanunvericilik orqanı tərəfindən qəbul edilmişdir. Ölkə iri transatlantik, sonradan transmilli auditor şirkətlərinin vətəni sayılır. İnkişaf etmiş və öz iqtisadi əlaqələrini artıq dünya iqtisadiyyatı müstəvisinə keçirməyə başlayan ABŞ, eyni zamanda, öz infrastruktur sahələrinin (bank, fond birjaları, audit, sığorta) güclənməsi və fəaliyyət

dairəsinin genişləndirilməsi marağından da çıxış etməkdə idi. İqtisadiyyatın və iqtisadi əlaqələrin inkişafına ABŞ və inkişaf etmiş ölkələrin belə təsiri bazar münasibətlərinin getdikcə sürətləndirilməsinə və beynəlxalq iqtisadi inteqrasiyanın gücləndirilməsinə təsir göstərməklə, müasir qloballaşma prosesinin formalaşmasında mühüm rol oynamışdır. Məhz bütün bu amillərin nəticəsidir ki, müasir dövrə qədər öz varlıqlarını qoruyub saxlayan iri transmilli, beynəlxalq audit şirkətlərindən olan "PriceWaterhouse and Co", "KPMG", "Ernst and Young", "Deloitte and Touche"un (sonradan bu şirkətlərin adlarında müəyyən dəyişikliklər olmuşdur) vətəni ABŞ hesab olunur. ABŞ auditor firmalarının işində mütərəqqi meyil onunla bağlı idi ki, bu firmaların məqsəd və vəzifələrinə klassik auditor yoxlamaları aparmaqla yanaşı, biznesin təşkili və inkişafı ilə bağlı müxtəlif növlü məsləhət xidmətlərinin həyata keçirilməsi də daxil idi. İri və məşhur auditor şirkətlərinin formalaşması auditin inkişafına əsaslı şəkildə təsir göstərməklə, onun beynəlxalq aləmdə tam genişliyi ilə tanınmasında, biznes mühitində nüfuzunun artmasında, bazar iqtisadiyyatının vacib və zəruri infrastruktur sahəsi kimi mövqeyinin güclənməsində əvəzedilməz rol oynamışdır. İri auditor şirkətləri xidmət bazarında nüfuzunun güclü olması, xidmətin keyfiyyətinin yüksək səviyyəsi ilə seçilməklə yanaşı, həm də imkan və nizamnamə kapitalının yüksəkliyi ilə fərqlənirdi. Belə şirkətlər bir növ müəssisələrdə daha çox inam oyadır, müəssisələrin çoxu məhz belə auditor şirkətləri ilə çalışmaq marağında olurdu. ABŞ-da auditorların və auditor

şirkətlərinin seçilməsində və cəlbində sifarişçi qismində müəssisələrin təsisçiləri, səhmdarları və onun fəaliyyətində maraqlı olan tərəflər çıxış edirdi. Bütün bu amillər müstəqil auditorun və auditor təşkilatının xidmət bazarında öz nüfuzunu qoruyub saxlaması, onlara qarşı peşə-biznes məsuliyyətinin çox ciddi şəkildə qurulması kimi vacib tələblərin olmasını şərtləndirirdi. Həmçinin, auditorların və auditor şirkətlərinin biznesdə maraqlı olan şəxslər tərəfindən cəlbi praktikası da müəssisə-auditor münasibətlərinin sivil normalar, peşəkar tələblər çərçivəsində qurulması baxımından əhəmiyyət kəsb edirdi.

ABŞ-da peşəkar auditor institutlarının iki forması inkişaf etmişdir. Birincisi ümummilli, federal səviyyədə təşkil edilən Amerika Diplomlu Mübasiblər İnstitutudur (The American İnstitute of Certified Public Accounting - AİCPA) (81, s.36). İnstitut 1887-ci ildən indiyədək fəaliyyət göstərir və istər ABŞ-da, istərsə də dünyada auditin nəzəri-praktik əsaslarının təkmilləşməsində, peşəkar auditorların hazırlanmasında aparıcı mövqeyə malikdir. Həmçinin, bu qurum nüfuzlu mətbuat orqanı hesab olunan "Journal of Accounting" jurnalını nəşr etdirir. ABŞ-da digər peşəkar auditor institutu müxtəlif ştatlarda təşkil olunan audit qurumlarını birləşdirir və həm də diplomlu ictimai mühasiblər (auditorlar) cəmiyyəti şəklində formalaşmışdır.

Almaniyada auditin təkmil əsaslarda formalaşması istiqamətində ilk addımlar 1870-ci ildən atılmışdır. O dövrdə səhmdar cəmiyyətləri haqqında qanuna edilən əlavələr auditin mövqeyini yüksəltməklə, təqdim olunan hesabatların təsdiqini yalnız audit rəyi olduqda məqbul

hesab etmiş oldu (17, s.42; 81, s.38; 223). Kənar, məsləhət yönümlü auditin aparılması vəzifəsi sonradan, 1931-ci ildə səhmdar cəmiyyətlərinə dair göstərişlərdə daha dəqiqliklə əks olunmuşdur. Alman audit məktəbini digər inkişaf etmiş ölkələrin audit məktəbindən fərqləndirən əsas cəhət onun daha çox ciddi normativ-hüquqi və metodoloji bazaya isnad etməsi, nisbətən sərt tənzimləmə mexanizmi üzərində formalaşması idi. Bütün bunları alman ictimai-iqtisadi həyatının inkişaf xüsusiyyətlərindən, cəmiyyət üzvlərinin psixologiyasından irəli gələn bir cəhət kimi də qiymətləndirmək olar.

Fransada auditor fəaliyyətinin inkişafında önəmli rolu olan iki əsas institut formalaşmaqda idi:

- Ekspert-Mühasiblər və Müvəkkil-Mühasiblər Palatası;
- Hesablar üzrə Komissarlar Cəmiyyəti.

Bu iki qurum arasında əsas fərqli cəhət onunla bağlıdır ki, Ekspert-Mühasiblər və Müvəkkil-Mühasiblər Palatasının üzvləri uçot və hesabatların yoxlanışını keçirməyə dəvət olunur, Hesablar üzrə Komissarlar Cəmiyyətinin üzvləri isə mövcud qanunvericiliyə əsasən auditin keçirilməsinə məcburi qaydada təyin edilirlər. Hesablar üzrə komissarların fəaliyyəti 1845-ci il 19 sentyabr tarixli ordonansla (hökumət aktı) çox ciddi və sərt şəkildə tənzimlənir. Ölkədə auditin tənzimlənməsini təşkil edən birinci institutun fəaliyyəti müstəqil və könüllü auditin həyata keçirilməsi ilə xarakterizə olunursa, ikincisinin fəaliyyəti daha çox dövlət auditinin təşkilini və tənzimlənməsini təmin edən qurum kimi qiymətləndirilə bilər. Fransada da peşəkar audit, maliyyə-mühasibat yönümlü jurnalların nəşri mütərəqqi

audit təcrübəsinin yayılmasında və öyrənilməsində xüsusi əhəmiyyət kəsb edən amillərdəndir.

Auditin dərin və çoxşaxəli inkişafı XX əsrin əvvəllərinə təsadüf edir. Yüksək iqtisadi inkişaf, dünya iqtisadiyyatında baş verən yeni dönüş mərhələsi, iqtisadiyyatda dərinləşməkdə olan struktur dəyişiklikləri kütləvi şəkildə səhmdar cəmiyyətlərinin, müxtəlif təşkilati-hüquqi formalı təsərrüfat subyektlərinin yaranmasına güclü təkan verməkdə idi. Maliyyə-mühasibat sisteminin nəzəri-metodoloji bazası da bu proseslərin təsiri altında təkmilləşməyə başlamışdı. Maliyyə resurslarının, pul vəsaitlərinin axınına nəzarət sistemini daha da ciddiləşdirmək və bu sahəldə şəffaflığı artırmaq məqsədilə 1904-cü ildə ilk dəfə konsolidə olunmuş balansın tətbiqinə keçildi. Bütün bu amillər, təbii ki, auditin aparılması metodikasına öz təsirini göstərməklə, bu istiqamətdə yeni baxışların və metodologiyanın hazırlanmasını şərtləndirdi.

Auditin vəzifəsinə daha çox aparılan bütün maliyyə-təsərrüfat əməliyyatlarına, müxbirləşdirilən hesabların uyğunluğuna və məqsədliliyinə, mühasibat hesabatlarının tərtibinə kompleks nəzarət və qiymətləndirmə şamil olunurdu. Auditin aparılmasında “mahiyyət” yanaşmasından “uyğunluğun və əhəmiyyətliliyin” yoxlanılmasına keçid özünü aydın büruzə verməkdə idi. Artıq kifayət qədər və qaneedici auditor sübutlarının toplanması auditin nəticələrini formalaşdırmaq və auditor münasibəti bildirmək üçün yetərli hesab olunur, klassik və ənənəvi audit yanaşmasına daha ehtiyac qalmırdı. Müvafiq dəyişiklik prosesi isə müasir bazar münasibətlərinin təbiətinə uyğun

olan audit yanaşmasının - audit aparılmasının nəzəri-metodoloji bazasının formalaşmasına təsir edən vacib amil kimi böyük əhəmiyyət kəsb edir. Həmçinin, auditor yoxlamasında "uyğunluq və əhəmiyyətlilik" metodikasının tətbiqi auditin aparılmasında bir çox iqtisadi metodlardan, o cümlədən iqtisadi təhlillər, iqtisadi-riyazi hesablamalar, statistik seçmə metodlarından istifadəni mümkün etməklə, auditin nəticələrini geniş istifadəçilər auditoriyası üçün daha maraqlı və cəlbedici edirdi.

Həmin dövrdə ABŞ-da, Qərbi Avropa ölkələrində bu infrastruktur sahəsinə olan dövlət və ictimai tələblər artmaqla, onun nəzəri və praktik əsaslarının inkişafı üçün əlverişli zəmin yaradıldı. Amerika mühasib və auditoru Robert Montqomeri (1872-1953) bu dövrdə auditin nəzəriyyəsinin inkişafında önəmli rol oynamışdır. O göstərirdi ki, auditor rəyinin və münasibətinin formalaşmasına yalnız daxili proseslər təsir göstərməməli, burada həmçinin, ətraf sosial mühit, iqtisadi durum, sifarişçi və maraqlı tərəflərin maraqları öz əksini tapmalıdır (181, s.23,24). Belə yoxlama proseduru isə "uyğunluluğun və əhəmiyyətliliyin" auditi ilə daha çox uzlaşmaqla, auditin ictimai-iqtisadi həyatdakı mövqeyini artırır, onu mötəbər və obyektiv informasiya formalaşdıran vacib bir mənbəyə çevirir. Mövcud baxışlar informasiyalı cəmiyyətin qurulması istiqamətində dünyada həyata keçirilən genişmiqyaslı tədbirlərdə auditə olan yanaşma ilə də uyğunluq təşkil edir. Robert Montqomeri yoxlama materiallarının testləşdirilməsi metodikasının yaradıcısıdır. Bu metodika müasir audit təcrübəsində öz mütərəqqiliyi və

əhəmiyyətliliyi ilə xüsusi əhəmiyyətə malikdir. Keçən əsrin əvvəllərində Böyük Britaniya və ABŞ-da auditin həyata keçirilməsində əsas fərqli xüsusiyyətləri aşağıdakı kimi sistemləşdirmək mümkündür:

- bilərəkdən edilmiş səhvlərin aşkar edilməsi və onların aradan qaldırılmaması;
- bilərəkdən edilməmiş səhvlərin aşkar edilməsi və onların aradan qaldırılması.

İnkişaf dinamikasının məqsədlərinə uyğun olaraq, auditin tətbiqində əhəmiyyətli dəyişikliklər baş verirdi. Auditor xidmətinə olan tələb və təklifin dəyişilməsi auditin məqsədində aşağıdakı düzəlişlərin aparılması üçün əsas olmuşdur:

- müəssisə və şirkətin faktiki maliyyə vəziyyətini və gəlirlilik səviyyəsini müəyyən etmək;
- bilərəkdən edilmiş və bilərəkdən edilməmiş (ikinci dərəcəli) səhvlərin nəticələrinin aradan qaldırılmaması yollarını müəyyənləşdirmək.

Bütün qeyd edilənləri nəzərə alıb, göstərmək olar ki, ingilis audit yanaşma və sistemindən amerikan audit və yanaşma sisteminə keçidi, transformasiyanı səciyyələndirən başlıca cəhət tam və başdan-başa yoxlama metodundan testləşdirmə metoduna keçilməsidir.

Auditin məqsəd və aparılma metodlarının təkmilləşməsinə baxmayaraq, qısa müddət ərzində auditə yanaşmaların köklü surətdə dəyişməsi prosesi öz çətinliyi ilə müşahidə olunmuşdur. XX əsrin əvvəllərində seçmə metodunun tətbiqi auditin formalaşması prosesində atılan ən

vacib, mütərəqqi addım kimi əhəmiyyət kəsb edir (146, s.7; 214). Dünyada gedən inkişaf proseslərinin 1933-1940-cı illər dövrü iqtisadi baxımdan bir çox səbəblərə görə maraq kəsb edir. Bu proseslərin gedişinə İkinci Dünya müharibəsi ərəfəsindəki "Ruzveltin yeni kursu" öz təsirini göstərmişdir (169, s.30). Bu baxımdan da auditin inkişafına təsir edən səbəbləri aşağıdakı kimi sistemləşdirmək mümkündür:

- Nyu-York fond birjası və bir çox dövlət orqanları tərəfindən aparılan əməliyyatların auditlərə təsiri;
- Auditin məqsəd və vəzifələrinin müəyyən edilməsi sahəsində ciddi fikir ayrılıqlarının olması.

Bir çox iqtisadçılar və auditorlar belə bir fikri dəstəkləyirdilər ki, auditorun vəzifəsi mümkün və mövcud səhvlərin aşkar edilib, üzə çıxarılmasıdır. Sonradan bu baxışlarda nəzərəçarpacaq dəyişikliklər müşahidə edilməyə başlandı ki, bu da özünü auditorun diqqətinin yalnız səhvlərin aşkarlanması üzərində cəmlənməsi fikrindən uzaqlaşmasında göstərdi (76; 228).

1940-cı ilədək səhvlərin aşkar edilməsi ilə bağlı auditorun məsuliyyət səviyyəsini müəyyən edəcək hər hansı bir normativ-hüquqi sənəd mövcud olmamışdır. Bir çox iqtisadçılar və auditorlar da iddia edirdilər ki, səhvlərin aşkarlanmasını auditor yoxlamasının əsas məqsədinə aid etməyə ehtiyac yoxdur (76). Auditin məqsədlərinin müəyyənləşdirilməsi sahəsində mövcud olan fikir ayrılıqlarına baxmayaraq, onun tətbiqi və aparılmasına vahid yanaşma formalaşmışdı. Belə yanaşmanın əsasında isə daha çox daxili nəzarət sisteminin səmərəliliyi və qiymətləndirilməsi dayanırdı. Auditin aparılmasında

mütərəqqi metod və üsullardan istifadə, xüsusilə də daxili nəzarət sisteminin qiymətləndirilməsi sahəsindəki baxışların dəyişməsi auditin aparılma metodologiyasının təkmilləşməsinə təsir göstərmişdir. Belə yanaşmalar biznes risklərinin müəyyən edilməsi, auditor risklərinin minimum səviyyəyə endirilməsi ilə bağlı normativ bazanın formalaşmasına da təsir etmişdir.

Auditin mühasibat uçotu və hesabatlarına qiymət verib rəy bildirməsi kimi dar baxışlı inkişaf dövrü bir çox mötəbər audit institutlarının 1940-cı illər ərzindəki yanaşmalarında nəzərə çarpır. Belə yanaşmalarda daha çox mümkün səhvlərin və normativ bazadan uzaqlaşmanın müəyyən edilməsi xüsusiyyətləri diqqəti cəlb edir. Bu yanaşma Amerika Andlı Mühasiblər İnstitutunun müvafiq dövr üzrə sənədlərində də öz əksini tapmışdır (154; 219). Müvafiq sənədlərdə müstəqil auditorun maliyyə hesabatlarının yoxlanılması ilə bağlı əsas vəzifəsi kimi, təqdim olunmuş hesabatlara münasibətin bildirilməsi fikri öz əksini tapmışdır. Lakin, iqtisadçı və auditorların böyük bir qisminin mahiyyət və əhəmiyyətliliyin auditin məqsəd və vəzifələrində daha yüksək çəkiyə malik olması fikri də üstünlük təşkil edirdi. Auditdə aşkaretmənin vacibliyini və onun iqtisadi inkişaf prosesinə təsir edəcək mənfi meyillərin zərərsizləşdirilməsi prinsiplərini əsas götürərək, halhazıradək bir çox ölkələrdə, xüsusilə də bəzi postsovet ölkələrində auditin məqsəd və vəzifələrinə yanaşmada bu amil daha çox üstün mövqedən çıxış edir. Məsələnin belə qoyuluşu isə auditin əsas fəaliyyət dairəsinin maliyyə-

mühasibat sisteminin yoxlanılması ilə tamamlanmasına zəmin yaratmış olur.

Həmçinin, heç də təsadüfi deyildir ki, məhz belə yanaşmaların nəticəsində cəmiyyətdə auditə daha çox "xəfiyyəçi, təftişçi" baxışları formalaşmışdır. Belə stereotipin sındırılması istiqamətində müasir dövrdə də geniş tədbirlər həyata keçirilməkdə, auditorun etimadını artıracaq işlər görülməkdədir. Auditin inkişafında, onun qarşıya qoyulan vəzifələrinin təkmilləşməsində auditor firmalarının, ələlxüsus da iri və aparıcı auditor şirkətlərinin rolu xüsusi qeyd edilməlidir. Dünyada məşhur "altılıq" kimi tanınan iri auditor şirkətlərindən olan "Prays-Uoterhauz", "Artur Andersen", "KPMG", "Ernst and Yanq", "Kupers and Laybrand" və "Deloyt and Tuş"un (sonradan "Prays-Uoterhauz"la "Kupers and Laybrand"ın və "Ernst and Yanq" ilə "Artur Andersen"in birləşməsi nəticəsində onlar "məşhur dördlük" kimi tanınmağa başladı) fəaliyyəti çoxşaxəliliyi və xidmətlərinin çoxçeşidliliyi ilə xarakterizə olunur.

Auditor firmalarının sayının artımı konkret maraqlı tərəflərin, yəni təsisçilərin, səhmdarların özlərinin auditor seçməsi ilə bağlıdır. Bu addım ilk dəfə 17 fevral 1902-ci ildə Amerika şirkətinin səhmdarları tərəfindən "Prays Uoterhaus ənd KO" auditor şirkətinin şirkətin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin auditinin aparılması ilə bağlı seçilməsi idi (81, s.41; 214). Belə ki, bu dövrədək belə seçim praktikası yox səviyyəsində olmaqla, daha çox fəaliyyətdə maraqlı olan digər şəxslər (dövlət orqanları, banklar, sığorta təşkilatları, kreditorlar) tərəfindən həyata

keçirilirdi. Məhz bu təcrübə auditor-səhmdar, təsisçi münasibətlərinin formalaşmasında, onların fəaliyyət haqqında daha obyektiv, tam və dolğun informasiyalar əldə etməsində əhəmiyyətli rol oynayır. İnkişaf etməkdə olan auditor firmalarının fəaliyyətində digər əhəmiyyət kəsb edən amil onunla bağlı idi ki, bu təşkilatlar yalnız maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin, mühasibat uçotunun auditini aparmaqla (məcburi audit) öz işlərini qurmur, həm də məsləhət xidmətlərinin (könüllü audit) həyata keçirilməsində səylərini artırırdılar.

Keçən əsrin 30-cu illərinin "böyük depressiyası" auditor xidmətindən də yan keçməmişdir. Bu dövr, ilk öncə, xidmətin inkişafında müəyyən böhran vəziyyətinin yaranmasına səbəb olsa da, xidmət bazarında durğunluq mühiti yaratsa da, belə neqativ proses uzun müddət davam etmədi. Həmçinin, bu dövr auditin inkişafında təkanverici qüvvə kimi də xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. Tənəzzülə uğrayan və durğun vəziyyətdə olan iqtisadiyyatın canlanmasında, müəssisələrin fəaliyyətinin düzgün və obyektiv işıqlandırılmasında, onların fəaliyyətinin məqsədəuyğun şəkildə qurulmasında auditin də rolu əvəzsiz olmuşdur. 1929-cu ildə Uoll-Stritdə qiymətli kağızlar bazarında, 1932-ci ildə isə Nyu-York fond birjasında ciddi saxtakarlıqların, maliyyə fırıldaqlarının aşkarlanması məhz auditor xidmətinin səyi nəticəsində mümkün olmuşdur (81, s.42; 214). Auditin ən vacib istiqamətlərindən biri olan məsləhət xidmətləri, mövcud böhranlı vəziyyətin sağlamlaşdırılması, müəssisələrin sanasiyası kimi xidmətlərinin geniş formalaşma mərhələsi məhz bu dövrdən başlanmışdır.

Biznes fəaliyyətinin mürəkkəbləşməsi və coğrafiyasının genişlənməsi auditorların məsuliyyət səviyyəsinin, bilik və bacarıqlarının artmasını zərurətə çevirmişdir. XX əsrin 60-70-ci illərindən auditorlara qarşı məhkəmə iddialarının çoxalması, onların fəaliyyətinin sığortalanması, məsuliyyət dərəcəsinin müəyyənləşdirilməsi halları da özünü büruzə verməkdə idi. Auditor firma və şirkətlərinin tez-tez birləşməsi, xidmət bazarında öz nüfuzunu qoruması ilə bağlı ciddi tədbirlər həyata keçirilməsi üçün önəmli səbəb olmuşdur.

Auditin inkişafının sonuncu - müasir mərhələsi də öz səciyyəvi xüsusiyyətləri ilə seçilir və onun iqtisadi inkişaf proseslərinə daha çox qovuşması, bu sahədə olan qanunvericilik, normativ-hüquqi və metodoloji bazanın beynəlxalq tələb və prinsiplər üzərində qurulması kimi fərqli cəhətləri ilə diqqəti cəlb edir. Bütün bu amillər maliyyə-mühasibat uçotu sisteminin beynəlxalq standartlar əsasında formalaşması, iqtisadiyyatda qloballaşma meyillərinin artması ilə üzvi surətdə bağlıdır. Auditin inkişafında əsas yüksəliş dövrü kimi yadda qalan son əsrdəki proseslərin təhlili bu xidmət növünün formalaşmasını üç başlıca mərhələ üzrə sistemləşdirməyə imkan verir:

- Auditin formalaşmasının keçən əsrin 50-ci illərinə qədər olan dövrü. Bu dövr - auditin klassik, əvvəlki dövrlərdəki inkişafı ilə daha çox uyğunluq təşkil edərək, təsdiqedici audit kimi səciyyələnir. Belə inkişaf prosesində auditin müəyyən məqamda nəzarət, təftiş

yoxlamaları ilə mövqe yaxınlığı, onların funksional fəaliyyətlərində oxşarlıq nəzərə çarpır.

- Auditin formalaşmasının 1950-1960-cı illər dövrü. Dünyada baş verən ictimai-iqtisadi proseslər auditin keçən əsrin 50-ci illərdəki inkişaf istiqamətini də yeni məcraya yönəltmişdir. Müvafiq dövrdən başlayaraq, auditin daha çox səmərəli, istiqamətverici nəzarət forması kimi formalaşmasına münbit zəmin yaranmışdır. Bu dövrdəki iqtisadi inkişaf proseslərinin auditin qarşısında qoyduğu tələblər onun məsləhət-konsaltinq yönümlülüyünün inkişafını zəruriləşdirmiş, xidmətin sistemli-istiqamətverici kimi inkişafına səbəb olmuşdur.
- Auditin daha təkmil inkişafını səciyyələndirən, 1970-ci illərdən indiyədək davam etməkdə olan dövr. Bu mərhələdə auditin inkişafında nəzəri-metodoloji və praktik əsasların xeyli təkmilləşməsi, onun bir sistem kimi təşəkkülü, təşkilatlanması beynəlxalq inteqrasiyanın genişlənməsi, qanunvericilik və normativ-hüquqi bazasının təkmilləşməsi, xidmət çoxnövlülüyünün bərqərar olması kimi mütərəqqi meyillər nəzərə çarpır. Həmçinin, auditor yoxlamalarının aparılması metodikasının əhəmiyyətli dərəcədə təkmilləşməsi, audit standartlarının hazırlanıb qəbul edilməsi prosesi də bu mərhələdə müşahidə olunur.

Auditin tarixi inkişaf proseslərinə nəzər salsaq, bu xidmətin müasir və perspektiv vəzifələrinin, prioritet istiqamətlərinin müəyyənləşdirilməsi ilə bağlı aşağıdakı nəticələrə gəlmək mümkündür:

- auditin ilk məqsədi kimi təqdim edilmiş maliyyə-mühasibat hesabatlarının həqiqiliyini müəyyən etmək;
- daxili nəzarət sisteminin etibarlılığının yüksəldilməsinə və auditin məqsədlərinin həddən artıq detallaşdırılmasına nəzarəti artırmaq;
- audit xidmətlərinin çoxçeşidliliyindən istifadəni təmin etmək, auditor-subyekt münasibətlərinin genişləndirilməsi, xidmət bazarında məsləhət-konsaltinq xidmətlərinin genişləndirilməsi üçün hər cür zəmin yaratmaq;
- auditin aparılmasında mütərəqqi metodlardan istifadəni genişləndirmək, auditin nəzəri-metodoloji və hüquqi-normativ bazasını təkmilləşdirmək.

1.2. Auditlə bağlı konsepsiyalar və onlara olan baxışlar

Hər bir elm sahəsi ümumi qəbul olunmuş, nəzəri cəhətdən əsaslandırılmış mahiyyət, anlayış yanaşması, baxışları üzərində formalaşır. Maliyyə-iqtisadiyyat sahəsində, leksikonunda zəruri və vacib termin, anlayış kimi öz əhəmiyyətini getdikcə genişləndirməkdə olan auditin də bu baxımdan konkret və dəqiq konseptual - mahiyyət aydınlaşdırılmasına zərurət artmaqdadır. Belə araşdırma auditin bir iqtisadiyyat, infrastruktur sahəsi kimi inkişafında, onun fəaliyyəti qarşısında mövcud olan problemlərin aradan qaldırılmasında öz təsirini göstərə bilər.

Auditin ilkin formalaşma xüsusiyyətlərini əhatə edən təhlil və araşdırmalar onun mahiyyətinə olan klassik baxışları özündə əks etdirir. Belə ki, auditin formalaşması

zərurəti ictimai-iqtisadi inkişaf proseslərinin tələbatından irəli gəlmişdir. Auditin inkişaf tarixində XX əsrin əvvəllərinə qədər ona klassik baxışlar əsasən bu fəaliyyət-xidmət növünü sırf nəzarət forması kimi səciyyələndirmişdir. Bu baxışlar auditin inkişafına daha çox dar yanaşmanı əhatə etməklə, onun müasir bazar münasibətlərində oynadığı rolu aydın ifadə etmir, bir fəaliyyət sahəsi kimi inkişaf problemlərinin həllinə bir o qədər də əlverişli zəmin yaratmır. Lakin, müasir auditə olan baxışlar da öz fərqliliyi, müxtəlifliyi ilə diqqəti cəlb edir.

Audit sözü, qeyd edildiyi kimi, latın sözü olub, "dinləmək, eşitmək" mənasını ifadə edir. Müasir dövrə qədər tarixi inkişaf yolu keçən auditin mahiyyət-anlayış açıqlaması onun rolunun yalnız dar müəssisə, təsərrüfat çərçivəsində yekunlaşmasına imkan vermir. Bütün inkişaf prosesləri göstərir ki, audit ictimai-iqtisadi həyatın müxtəlif sahələrində səmərəli, müstəqil və öz prinsiplərinə uyğun olmaqla, geniş tarixi yol keçmiş bir sahə kimi əhəmiyyət kəsb edir.

Auditin funksional fəaliyyətinin əsas təkmilləşmə və inkişaf mərhələsi XX əsrə təsadüf etdiyi üçün onun mahiyyət və anlayışının bazar münasibətlərinin təbiətinə uyğun tədqiqi və qiymətləndirilməsi də iqtisadçı alim və mütəxəssislər arasında geniş diskussiyaya çevrilmişdir. Belə araşdırmalarda keçən əsrin 70-ci illərindən başlayaraq bu istiqamətdə artan fikir və münasibət müxtəlifliyi nəzəri və praktik əhəmiyyətliliyi, konseptual əsaslılığı ilə müşahidə olunur.

Amerika Mühasibat Assosiasiyasının (1971) uçotun əsas konsepsiyaları üzrə Komitəsinin (American Accoutinq Association-AAA-Committee on Basic Auditinq Concepts) bir çox üzvləri auditə baxışda bu fikri dəstəkləyirlər: "Audit-iqtisadi fəaliyyət və hadisələr haqqında obyektiv məlumatların alınmasını və qiymətləndirilməsini, onların müəyyən meyarlara uyğunluq səviyyəsini müəyyən edib, bütün bu proseslərlə bağlı əldə etdiyi nəticələri maraqlı tərəflərə təqdim edən sistemli bir prosedurdur" (81, s.54; 85, s.76). Həmin institutun digər üzvləri isə, auditin mahiyyət yanaşmasına olan münasibətlərini aşağıdakı formada ifadə edirlər: "Audit elə bir prosesdir ki, burada səlahiyyətli və müstəqil, spesifik fəaliyyət növü ilə məşğul olan şəxslər müəssisələr üzrə zəruri və tələb olunan informasiyaları toplayıb, onları müəyyən olunmuş meyarlara uyğun qiymətləndirir və öz rəyində ifadə edirlər" (169, s.17). Auditin mahiyyətinə olan belə baxışda bəzi fərqlilik olsa da, ümumi mənada onlar sahənin müasir cəmiyyətdə, iqtisadi proseslərdə yüksək rolunu, mövqeyini daha aydın xarakterizə edir. Xüsusilə, auditin "iqtisadi fəaliyyət və hadisələr haqqında obyektiv məlumatlar" formalaşdırması prosesi kimi qiymətləndirilməsi onun müasir bazar iqtisadiyyatının ayrılmaz tərkib hissəsi, vacib infrastruktur sahəsi olduğunu göstərməklə, qlobal iqtisadi proseslərin gedişində, informasiyalı cəmiyyət quruculuğunda bu sahənin aparıcı lokomotivlərdən birinə çevrilməsini təsdiq etmiş olur. Həmçinin, bu baxışlarda maliyyə-təsərrüfat və iqtisadi proseslər haqqında obyektiv rəy formalaşdırıb, maraqlı tərəflərə təqdim edən auditor fəaliyyətinin bütün

iqtisadi fəaliyyət sahələrində, müəssisələrdə təşkilinin vacib zərurətdən yarandığı fikri bir daha təsdiq edilir.

Lakin, auditin mahiyyətinə olan belə konseptual baxışın müəyyən çatışmazlığı da hiss olunur. Belə ki, bu baxışda auditin informasiyaları təhlil edib sistemləşdirən, qiymətləndirən bir anlam kimi açıqlanması ifadə olunur, auditin iqtisadi proseslərin, əməliyyatların təkmilləşməsi, inkişafı, mövcud olan böhran hallarının aradan qaldırılması sahəsində malik olduğu vacib rol, tutduğu mövqe əks olunmur. Hesab edirik ki, bu da audit konsepsiyasının müasir dövr baxımından mahiyyətini tam və dolğun şəkildə ifadə edə bilməz.

Bəzi Amerika iqtisadçıları, auditorları auditə olan baxışlarını bu şəkildə ifadə edirlər: "Audit səriştəli və peşəkar, müstəqil mütəxəssis tərəfindən həyata keçirilən, müəssisənin fəaliyyətinə və maliyyə vəziyyətinə dair faktların, informasiyaların toplanmasından və qiymətləndirilməsindən ibarət olan fəaliyyət növüdür. Auditor müəyyən olunmuş meyarlara, normativ bazaya isnad edərək maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin keyfiyyəti, təsdiq olunmuş hüquqi əsaslara uyğunluğu ilə bağlı rəy formalaşdırır". Belə baxışlarda "auditin əsas məqsədinin müəssisə və şirkətlərin maliyyə hesabatının mötəbərliyinin müəyyənləşdirilməsi, onların təsərrüfat hüquq və normalarına, vergi qanunvericiliyinə riayət etməsinə nəzarətin icrasından ibarət olması" fikri yürüdülür (65, s.128; 76).

Hesab edirik ki, belə yanaşmada auditin geniş və əhatəli anlayışı, fəaliyyəti müəyyən qədər dar çərçivədə

götürülməklə, onun yalnız mikro-müəssisə çərçivəsində təşəkkülü əsaslandırılır. Həmçinin, bu çərçivədə də audit subyektin fəaliyyətinə tətbiq olunan nəzarət forması kimi göstərilir. Digər tərəfdən, belə yanaşma auditin geniş ictimaiyyət, maraqlı tərəflər üçün şəffaf və obyektiv informasiya formalaşdıran sahə kimi funksional fəaliyyətinin çoxşaxəli təşkilinə maneələr yaratmaqla, onun fəaliyyətini təftiş-nəzarət yoxlamasına yaxınlaşdırır.

Audit Praktikası üzrə Komitə (ARS) auditin mahiyyətinə nisbətən bəsit və sadə yanaşır: "Xüsusi təyin edilmiş auditor tərəfindən müəssisənin maliyyə hesabatlarına müstəqil baxılır, mövcud qanunvericilik və normativ-metodoloji bazaya uyğun olaraq bu haqda rəy bildirilir" (102, s.16). Bu yanaşma öz konkretliyi və sadəliyi ilə fərqlənsə də, burada auditin uzun müddət ərzində formalaşmış və bazar münasibətlərinin təbiəti ilə uyğunlaşmış rolu və lazımi mahiyyət açıqlaması ifadə olunmur.

C.Robertson auditə daha çox sahibkarlıq riskinin azaldılması ünsürü kimi baxır: "Audit sahibkarlıq riskinin aşağı salınmasına yönəlmiş fəaliyyət növüdür". Onun qənaətinə görə, audit maliyyə hesabatlarının istifadəçiləri üçün informasiya riskini münasib səviyyəyədək aşağı salır və bu riski hesablamaq, proqnozlaşdırmaq, ehtimal səviyyəsini müəyyənləşdirmək mümkün olur (173, s.29). Auditin biznes - sahibkarlıq fəaliyyəti üçün vacib əhəmiyyət kəsb etməsi, onun zəruri bazar infrastrukturu olması danılmazdır. Lakin, onun mahiyyət açıqlamasını biznes-sahibkarlıq fəaliyyətinin inkişafında mühüm rol oynayan

"risk" amili ilə bağlamaq, zənnimizcə, auditin malik olduğu real qiyməti əks etdirmir. Riskin müəyyənləşdirilməsi, qiymətləndirilməsi bu fəaliyyətin yalnız bir qolunu təşkil edir. Hesab edirik ki, auditin anlam və mahiyyət açıqlamasında onun cəmiyyətdə və iqtisadiyyatda oynadığı mühüm rol öz əksini tapmalıdır.

Qərb iqtisadçı və mütəxəssislərinin auditin mahiyyətinə dair münasibəti də öz fərqliliyi ilə seçilir. Qərbi Avropa ölkələrində auditin keçirilməsinə banklar, maliyyə-kredit, sığorta təşkilatları, vergi orqanları, təsisçi və səhmdarlar daha çox təşəbbüs göstərirlər. Həmin ölkələrin qanunvericilik sənədlərində bu mexanizm auditin keçirilməsi prosedurunda tam aydınlığı ilə nəzərə çarpır. Bu sənədlərdə də auditdə maraqlı tərəflərin mənafeyinin qorunması, biznes-sahibkarlıq mühitinin şəffaflığının təmin olunması, bazarda risklilik səviyyəsinin qiymətləndirilməsi vasitəsi kimi baxılır və onun təsdiqetmə, sübutetmə funksiyasına üstünlük verilir. Böyük Britaniya Audit Praktikası üzrə Komitəsinin auditin mahiyyətinə verdiyi tərif bu şəkildə əks olunur: "Audit mövcud qanunvericiliklə müəyyən olunmuş müvafiq qayda və prosedurlara riayət edilməklə, xüsusi təyin olunmuş auditor tərəfindən müəssisənin mühasibat uçotu haqqında peşəkar rəyin formalaşdırılması ilə bağlı onun müstəqil öyrənilməsidir" (101, s.18).

İngilis iqtisadçısı R.Dodvun auditin mahiyyətinə olan baxışı "Audit müəssisənin maliyyə hesabatının müstəqil yoxlanılması və bu haqda peşəkar rəy bildirilməsidir" kimi ifadə edilir (173, s.34). Qeyd olunan bütün bu kimi

baxışlarda auditin fəaliyyət sahəsi, yoxlama obyekti biryönümlü olması ilə nəzərə çarpır. Auditə gəldikdə isə, məcburi audit növü kimi çıxış etdikdə belə o yalnız maliyyə hesabatlarının, mühasibat uçotunun yoxlanması üzərində öz fəaliyyətini tamamlamır. Burada müxtəlif iqtisadi-maliyyə təhlillərinin aparılması, hüquqi qiymətləndirmələrin həyata keçirilməsi kimi proseslərin həlli və tədqiqi diqqət mərkəzində olur. Bütün bu amillər bir daha göstərir ki, qeyd edilən baxışlar müasir auditin mahiyyət açıqlamasını tam və dolğun ifadə edə bilməz.

Audit sahəsində öz araşdırmaları ilə tanınan R.Adamsın auditin konseptual mahiyyətinə olan baxışı da özünəməxsusluğu ilə fərqlənir. Onun fikrincə, "audit məhdud məsuliyyətli müəssisənin elan olunmuş maliyyə hesabatının düzgünlüyünü təsdiq etmək yolu ilə cəmiyyətə zəruri xidmətlər göstərən fəaliyyət sahəsi kimi müəyyən oluna bilər" (97, s.22). Bu yanaşmada da auditin əhəmiyyətliliyi, fəaliyyətinin zəruriliyi əvvəlki yanaşmalarda olduğu kimi tam genişliyi ilə açıqlanmır. Digər tərəfdən, auditin yoxlama obyekti müəssisənin təşkilati-hüquqi formasına görə də konkretləşdirilir. Bu amil isə, mövcud təcrübədə olan audit subyektlərinin sistemləşdirilməsi, məcburi auditdən keçməli olan subyektlərin təsnifatı ilə uyğunluq təşkil etmir.

Auditin mahiyyətinin müasirlik baxımından tədqiqi və qiymətləndirilməsi ilə bağlı baxışlar MDB məkanında da fərqləndirici cəhətləri ilə təzahür edir. Bu sahədə öz araşdırma və tədqiqatları ilə tanınan V.V.Skobara, Y.V.Sokolov və O.L.Ostrovskaya auditi, auditor xidmətini

müstəqil və səciyyəvi xüsusiyyətlərə malik sahibkarlıq fəaliyyəti kimi qiymətləndirir, onun bu baxımdan mahiyyət açıqlamasını verirlər (165, s. 31).

Professor Y.M.İtkin auditi sərbəst maliyyə nəzarət forması kimi şərh edir: "Audit təsərrüfat subyektində fəaliyyət göstərməyən və ondan hər hansı bir asılılığı olmayan sərbəst, müstəqil lisenziyaya malik auditorun həyata keçirdiyi neytral maliyyə nəzarətidir" (146, s.19). K.A.Uqolnikov auditor fəaliyyətinin mahiyyətini maliyyə-mühasibat sisteminin yoxlamasını həyata keçirən nəzarət forması əsaslandırır. Onun fikrincə, audit müəssisə və təşkilatın mühasibat uçotunun düzgün və aydın təşkilini və aparılmasını qiymətləndirən bir fəaliyyət prosesidir (183). Qeyd edilənlərdə auditin müasir iqtisadi şəraitdəki mahiyyətinə dair müəyyən mütərəqqi baxışların olması diqqəti cəlb edir. Lakin, auditin son 25 il ərzində formalaşmağa başladığı MDB məkanında da ona olan yanaşmalar auditin tam və aydın konseptual baxışını əks etdirmir.

Göründüyü kimi, bir çox alim və iqtisadçılar auditin mahiyyətini maliyyə-mühasibat sisteminin yoxlanılması ilə əlaqələndirir, ona maliyyə nəzarətçisi kimi daha çox yanaşırlar. Müasir şəraitdə müəssisələrdə maliyyə-mühasibat sisteminin yoxlanılmasını həyata keçirən müxtəlif strukturlar, o cümlədən daxili nəzarət sistemi, daxili audit, nəzarət komitələri yaradılmışdır. Xüsusilə də, bu strukturların nəzarət-yoxlama metodikası, onların texniki əsasları müstəqil auditin yoxlama texnikası ilə çox vaxt eynilik təşkil edir (yalnız auditin nəticələri fərqlənməklə) və

bu sahədə oxşar və uyğun beynəlxalq standartlardan da istifadə edilir. Məhz bu baxımdan, auditin inkişaf xüsusiyyətləri nəzərə alınmaqla, onun müasir ictimai-iqtisadi həyatdakı geniş rolunun, mövqeyinin açıqlanması və qiymətləndirilməsi xüsusi zərurətdən irəli gəlir. Bu zərurət auditin bütün ictimai-iqtisadi proseslərdə oynadığı mühüm və əvəzsiz rolu, əhəmiyyətliliyi, şəffaf və obyektiv informasiya təminatçısı olması, iqtisadiyyatın, təsərrüfat subyektlərinin fəaliyyətinin təkmilləşdirilməsi və inkişafı səviyyəsindəki xidmətləri ilə sıx bağlıdır.

Auditin mahiyyətinin şərhinə, onun konseptual açıqlanmasına MDB ölkələrinin müvafiq qanunvericilik sənədlərində də təsadüf olunur. Belarus Respublikasının "Auditor xidməti haqqında" Qanununda "audit-təsərrüfat subyekti tərəfindən təqdim edilən hesabatların, həyata keçirilən maliyyə-təsərrüfat əməliyyatlarının mövcud qanunvericiliyə uyğunluğunu yoxlayıb, fəaliyyətdə maraqlı olan tərəflərin mənafelərinin qorunmasını təmin edən, subyektlərə bu istiqamətdə zəruri köməklik göstərən fəaliyyət sahəsi kimi"(Закон Белорусский Республике «Об аудите».Минск, 1994) əks olunur.

Auditə belə yanaşma Qazaxıstan Respublikasının müvafiq qanunvericilik bazasında da öz əksini tapmışdır: "Audit - fiziki və hüquqi şəxslər tərəfindən təqdim edilən maliyyə və digər hesabatların mövcud qanunvericilik bazasına uyğunluğunu təsdiq edib qiymətləndirən auditor və auditor təşkilatları tərəfindən həyata keçirilən müstəqil nəzarət formasıdır" (138). Hər iki ölkənin qanunvericilik sənədlərində audit təsərrüfat subyektlərinin maliyyə

hesabatlarının mövcud qanunvericiliyə uyğunluğunu qiymətləndirən, müstəqil nəzarət forması kimi şərh olunur. Auditin fəaliyyət dairəsinin məsləhət və konsaltinq yönümlülüyünə isə nisbətən Belarus Respublikasının qanunvericiliyində yanaşılmış, lakin onun da konkret fəaliyyət istiqamətliliyi tamlığı ilə açıqlanmamışdır.

Ukrayna, Qırğızıstan və Türkmənistan Respublikalarının müvafiq qanunlarında "audit-təsərrüfat subyektlərinin həyata keçirdiyi maliyyə - təsərrüfat əməliyyatlarının, mühasibat uçotunun informasiyalarının, ilkin uçot sənədlərinin, təqdim etdiyi hesabatların mövcud qanunvericiliyə uyğunluğunu təhlil edib, qiymətləndirən müstəqil nəzarət kimi" xarakterizə edilir (139; 140; 141).

Rusiya Federasiyasının və Gürcüstanın müvafiq qanunlarında auditin sahibkarlıq fəaliyyəti xüsusiyyətlərinə malik olması qeyd olunsa da, onun sahibkarlıq subyektlərində fəaliyyətin, maliyyə-mühasibat və vergi hesabatlarının tamlığını və dürüstlüyünü qiymətləndirən nəzarət forması kimi mahiyyət açıqlaması verilir (143; 144).

"Auditor xidməti haqqında" Azərbaycan Respublikasının Qanununda ("Auditor xidməti haqqında" Azərbaycan Respublikasının Qanunu. Bakı, 1994) da auditin mahiyyəti auditə verilən əvvəlki təriflərdən köklü surətdə fərqlənməyərək, aşağıdakı kimi əks olunur: "Audit - əmtəə istehsalı və satışı, xidmət göstərilməsi ilə məşğul olan təsərrüfat subyektlərində mühasibat uçotunun dəqiq və düzgün aparılmasının, mühasibat və maliyyə hesabatlarının müstəqil yoxlanılmasıdır". Düzdür, mövcud qanunvericilik sənədində "auditor xidməti təsərrüfat subyektlərində

müqavilə əsasında maliyyə-təsərrüfat fəaliyyəti sahəsində yoxlama, ekspertiza, təhlil aparılması və yazılı rəy verilməsi, mühasibat uçotunun qurulması, hesabat göstəricilərinin dürüstlüyünün təsdiq edilməsi və auditorun peşə fəaliyyətinə (audit təşkilatının nizamnamə məqsədlərinə) uyğun olaraq maliyyə-təsərrüfat münasibətləri sahəsində digər xidmətlər göstərilməsi" kimi də müəyyənləşdirilir. Lakin, bütün bu yanaşmalar auditin, auditor xidmətinin müasir mahiyyət açıqlamasını tam və aydın qiymətləndirməyə imkan vermir. Çünki, müasir auditor xidmətinə olan tələblər, onun fəaliyyət sahəsinin genişlənməsi auditin fəaliyyət istiqamətlərinin, məqsəd və vəzifələrinin daha geniş müstəvidə şərhini, bu şərhin digər fəaliyyət sahələrinin işini tənzimləyən qanunvericilik sənədləri ilə ziddiyyət və uyğunsuzluq təşkil etmədən verilməsini aktuallaşdırır.

Auditə dair nəzəri baxışların və konsepsiyaların təhlili göstərir ki, onun müasir dövr baxımından əhəmiyyətliliyi, ictimai-iqtisadi proseslərdə oynadığı rol tam dərinliyi və aydınlığı ilə müəyyənləşdirilməlidir. Auditin təşəkkül tapdığı ölkələrdə auditin mahiyyətinə verilən təriflər əsasən onun maliyyə-mühasibat sisteminin, hesabatların qiymətləndirilməsi və bu haqda şəffaf və neytral rəy bildirmək vasitəsi olması fikri üzərində qurulur. Zənnimizcə, müasir şəraitdə auditin ictimai-iqtisadi proseslərə daha əhəmiyyətli şəkildə nüfuz etməsini, qəbul edilən bir çox qanunvericilik və normativ sənədlərin icrasının təmin olunmasının qiymətləndirilməsində daha fəal iştirakını, aparılan maliyyə-təsərrüfat əməliyyatlarının

mövcud hüquqi bazaya uyğunluğunu müəyyən edən əsas qiymətləndirici meyar rolunda çıxış etməsini nəzərə alaraq, onun mahiyyətini aşağıdakı kimi ifadə etmək daha məqsədəuyğundur:

"Audit - geniş mənada baş verən iqtisadi-maliyyə proseslərini qiymətləndirərək, bu proseslər haqqında cəmiyyət üzvlərinə, maraqlı tərəflərə obyektiv və şəffaf informasiya çatdıran sivil bazar nəzarəti formasıdır".

Auditin bazar infrastrukturu kimi mahiyyətinə gəldikdə isə, onu belə şərh etmək zəruridir:

"Audit - təsərrüfat subyektləri tərəfindən həyata keçirilən maliyyə-təsərrüfat və digər əməliyyatların mövcud qanunvericiliyə və hüquqi bazaya uyğunluğunu qiymətləndirib, ona münasibət bildirən, subyektin iqtisadi fəaliyyətində mövcud problemləri aşkar edib, onların aradan qaldırılması, fəaliyyətinin təkmilləşdirilməsi və genişləndirilməsi üzrə kompleks məsləhət xidmətləri göstərən bazar infrastruktur sahəsidir."

Cəmiyyətdə gedən ictimai-iqtisadi proseslər, dövlət mülkiyyətinin özəlləşdirilməsi, sərbəst bazar subyektlərinin sayının artması, son dövrdə baş verməkdə olan iqtisadi-maliyyə böhranı və onun təsirləri, informasiyalı cəmiyyətin formalaşması və qloballaşma proseslərinin sürətlənməsi istər dünyada, istərsə də Azərbaycanda auditor xidmətinin əhəmiyyətini artırmaqdadır. Xüsusilə də, bütün bu proseslər

genişmiqyaslı ictimai-iqtisadi fəaliyyət, çoxşaxəli maliyyə-təsərrüfat əməliyyatları haqqında müstəqil, peşəkar və şəffaf informasiya təminatını təmin edən auditor rəyinin olmasını labüdləşdirir.

Hesab edirik ki, ictimai-iqtisadi həyatda və cəmiyyətdə baş verən prosesləri və qeyd edilən amilləri nəzərə alaraq, audit xidmətinin konseptual mahiyyətinin əhatə dairəsini aşağıdakı kimi (cədvəl 1) sistemli şəkildə əks etdirmək auditin müasir sosial-iqtisadi inkişafdakı mövqeyinin və rolunun aydın və ətraflı şərh olunması baxımından zəruridir.

Cədvəl 1.

Müasir auditor xidmətinin konseptual mahiyyəti və əhatə dairəsi

Auditor xidmətinin konseptual mahiyyət istiqamətləri	Auditor xidmətinin müasir fəaliyyət dairəsi
İqtisadi proseslər üzrə	***Təsərrüfat subyektlərinin daxili və xarici bazarlardakı fəaliyyətinin genişləndirilməsi üçün iqtisadi-maliyyə, mühasibat informasiyalarının şəffaflığının təmin edilməsi;*** ***Bank, maliyyə-kredit, sığorta təşkilatları, fond birjaları ilə təsərrüfat subyektlərinin əlaqələrinin təşkili ilə bağlı onların fəaliyyəti haqqında müstəqil və obyektiv rəyin formalaşdırılması;*** ***Təsərrüfat subyektlərinin və təşkilatlarının fəaliyyəti haqqında maraqlı tərəflərə mövcud qanunvericilik üzrə zəruri informasiyaların çatdırılması.***
Təsərrüfat subyektlərinin maliyyə-	***Subyektlərinin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin, mühasibat uçotunun və daxili nəzarət sisteminin mövcud qanunvericiliyə və normativ-hüquqi bazaya uyğunluğunun qiymətləndirilməsi və bu haqda rəyin***

təsərrüfat fəaliyyəti üzrə	***verilməsi;*** ***Fəaliyyətdə mövcud olan nöqsan və çatışmazlıqların aşkar edilməsi və onların aradan qaldırılması üzrə əsaslandırılmış təkliflərin təqdim olunması;*** ***Təsərrüfat subyektlərinin fəaliyyətinin təkmilləşdirilməsi və genişləndirilməsi üzrə kompleks məsləhət xidmətlərinin göstərilməsi.***
İctimai proseslər üzrə	***Mövcud qanunvericiliyə uyğun olaraq, qeyri-kommersiya, qeyri-hökumət, xeyriyyə təşkilatlarının, ictimai fondların, bələdiyyə orqanlarının təsərrüfat fəaliyyəti, əldə etdikləri vəsaitlərdən istifadənin düzgünlüyü və məqsədəuyğunluğu ilə bağlı cəmiyyətdə, maraqlı tərəflərdə şəffaf rəy formalaşdırmaq;*** ***Cəmiyyət üzvlərinin, maraqlı tərəflərin dövlət institutları və digər subyektlər ilə iqtisadi-maliyyə yönümlü mübahisələrinin həllində müstəqil və səlahiyyətli mütəxəssis kimi çıxış etmək;*** ***İqtisadi-maliyyə, təsərrüfat fəaliyyəti ilə bağlı məhkəmə mübahisələrində peşəkar və səlahiyyətli ekspert kimi rəy vermək;*** ***İnformasiyalı cəmiyyətin qurulmasında əsas iştirakçılardan biri olmaq.***

1.3. Müasir audit nəzəriyyəsi və onun əsasları

Müasir auditi nəzəri-praktiki baxımdan inkişaf etməkdə olan bir sahə kimi səciyyələndirmək baxışı özünü daha çox doğrultmaqdadır. Belə yanaşmanı onun uzunmüddətli inkişaf tarixi, iqtisadiyyat sahələri ilə sıx bağlılığı, sosial-iqtisadi həyatda vacib rol oynaması, nəzəri-metodoloji əsaslarının konkret bir istiqamətdə formalaşması kimi mühüm amillərlə sıx bağlılığı əsasında irəli sürmək mümkündür. Auditin fəaliyyət dairəsinə əgər dar çərçivədə, yəni yalnız maliyyə-mühasibat müstəvisində baxsaq, onun

təsərrüfat subyektlərinin maliyyə-mühasibat uçotunun vəziyyəti, aparılan əməliyyatların maliyyə nəticələri haqqında məlumatlar məcmusunu ifadə etdiyini görərik. Lakin, təcrübədə audit əsaslandırılmış nəzəri-metodoloji bazaya, konkret ehtimallara söykənərək müxtəlif iqtisadi, maliyyə informasiyalarını qiymətləndirməyə, onlarla bağlı əməli təkliflər irəli sürməyə qadir olan bir sahə kimi çıxış edir. Mövcud inkişaf prosesi göstərir ki, audit praktik təcrübə və nəzəriyyə ünsürləri məcmusuna malik olan müstəqil bir elm sahəsi kimi formalaşmaqdadır. Son dövrlərdə meydana gələn və audit nəzəriyyəsinin müxtəlif aspektlərinə, etibarlığın və risklərin qiymətləndirilməsinə (98, s.36), informasiyaların dürüstlüyünün müəyyən edilməsinin ehtimal-statistik metodlarının işlənməsinə (214), auditdə müxtəlif hesablama metodlarının tətbiqinə (218) həsr olunmuş geniş tədqiqatlar və onların müsbət nəticələri də bu yanaşmanı bir daha sübut edir. Məhz bu baxımdan auditi inkişaf etməkdə olan nəzəri-praktik bir sahə kimi qiymətləndirərək, onun predmetini daha aydın və konkretlik baxımından müəyyən etmək zəruridir.

Müasir auditin predmetinə - neytrallıq və obyektivlik baxımından makro və mikrosəviyyəli iqtisadi inkişaf proseslərinin, maliyyə - təsərrüfat əməliyyatlarının müxtəlif aspektlərdən qiymətləndirilməsi, bu sahədə olan problemlərin müəyyən edilib aradan qaldırılması ilə bağlı əsaslandırılmış təkliflər verilməsi daha çox aid olunmalıdır.

Auditin keçirilməsi metodologiyasını səciyyələndirən metod və üsullar kompleks bir sistem formasında çıxış edirlər. Müvafiq metodoloji əsaslar auditor sübutlarının toplanmasında, sistemləşdirilməsində, təhlilində və nəticələrin müəyyən olunmasında məqsədli şəkildə istifadə olunur. Audit prosesində tətbiq edilən metodlar əldə olunan informasiyaların təyinatı üzrə təsnifləşdirilməsinə və auditin daha konkret predmetinə uyğun rəy formalaşdırılmasına xidmət edir.

Hesab edirik ki, audit zamanı tətbiq edilən metodların istifadəsində və təsnifləşdirilməsində daha əhəmiyyətli yanaşmaları fərqləndirmək məqsədəuyğundur: ümumi nəzəri və konkret nəzəri yanaşmalar. Birinci qrupa ümumiləşdirmə, sistemləşdirmə, təhlil və sintez, induksiya və deduksiya metodları daxildirsə, ikinci qrupa faktiki və sənədli yoxlama metodları aiddir.

Audit nəzəriyyəsinin müasir vəziyyəti və bir çox problemləri bu sahənin tarixi inkişaf mərhələlərinə uyğun gələn klassik iqtisadi nəzəriyyələr- adekvatlılıq, kontrolinq və konsaltinq nəzəriyyələri (181, s.39; 183) prizmasından araşdırılır.

Adekvatlılıq nəzəriyyəsinə görə audit - uçot informasiyalarının iqtisadi fəaliyyətə uyğunluğunun təsdiqlənməsinə nail olmaq məqsədilə yoxlama prosesi kimi müəyyənləşdirilir. Bu təsdiqləməni əvvəlcə mühasibat hesabatının uçot registrləri, sonralar isə ilkin sənədlərlə birbaşa müqayisə yolu ilə əldə etməyə çalışılır (132, c.67;

183). Sonradan hesabat məlumatlarının məntiqi bağlılığı yoxlanılır və nəhayət uçot məlumatlarının təsərrüfat subyektinin faktiki əmlak vəziyyəti ilə birbaşa müqayisəsi (inventarizasiyası) aparılır. Qeyd olunan prosedurlar birbaşa - ardıcıl auditi nəzərdə tutsa da, lakin burada sənədlərdən hesabata və hesabatdan sənədlərə prinsipləri üzrə iki alternativ yanaşma mövcud olmaqdadır. Adekvatlılıq nəzəriyyəsinin nümayəndələri auditin əsas vəzifəsini- auditi keçirilən subyektə, onun hesabatlarına bilərəkdən və ya təsadüf nəticəsində düşmüş səhvlərin açıqlanmasında görürlər. Mövcud nəzəriyyənin prinsipi bundan ibarətdir: auditorun mühasibat uçotu məlumatlarının adekvatlılıq dərəcəsini göstərməsi belə bir fikri təsdiqləməlidir: mühasibat hesabatı düzgün tərtib olunmuşdur və mülkiyyətçi, maraqlı tərəf təqdim edilmiş məlumatlara əmin ola bilər.

Kontrolinq nəzəriyyəsinə görə auditin əsas vəzifəsi yoxlanılan təsərrüfat subyektində "ölü sənədlər"dən güclü daxili nəzarətin "canlı təşkili"nə keçməklə bağlıdır. Burada məqsəd həmin nəzarətin səmərəliliyinin təhlilindən ibarət olmalıdır (181, s.48; 183). Bu nəzəriyyənin tərəfdarları birbaşa və dolayı metodlarla audit prosedurlarını faktiki olaraq subyektin təsərrüfat fəaliyyətindəki problemli yerlərin, idarəetmədəki zəif həlqələrin üzə çıxarılmasına yönəltmək mövqeyindən çıxış edirlər. Onların fikrincə, auditorun əsas diqqəti məhz həmin zəif yerlərə cəlb edilməlidir. Mühüm məsələlərdən biri də diqqətin uçot qaydalarının pozulması da daxil olmaqla, bütün kənarlaşmaların ləğv edilməsi ilə yanaşı, onların

əhəmiyyətliliyinə yönəldilməsidir. Əgər, bu kənarlaşmalar qəbul edilən idarəetmə qərarlarına təsir göstərə bilirsə, onda onlar əhəmiyyətli, maddi kənarlaşmalar hesab olunmalıdır. Auditor onları aşkar etməli, əksinə, əgər bu kənarlaşmalar qəbul edilən qərarlara təsir göstərə bilmirsə, onda onlar qeyri-əhəmiyyətli, maddi təsir imkanları olmayan kənarlaşmalar kimi qəbul edilməlidir. Mövcud nəzəriyyədən irəli gələn nəticə məhz bununla bağlıdır.

Konsaltinq nəzəriyyəsi təsərrüfat subyektinin fəaliyyətinin səmərəliliyi ilə daha çox təmasdadır. Bu nəzəriyyəyə uyğun olaraq auditin məqsədi: maliyyə-mühasibat hesabatlarının təsdiqlənməsi, aparılan əməliyyatların qanunvericiliyə uyğunluğunun təhlili və daxili nəzarət sisteminin qiymətləndirilməsi ilə başa çatmır, həm də subyektin fəaliyyətinin səmərəliliyinin təhlili ilə tamamlanır. Təsərrüfat subyektinin fəaliyyətinin səmərəliliyi - onun əməkdaşlarının, bütün inzibati və işçi heyətinin işinin keyfiyyət və kəmiyyət tərəflərinin qiymətləndirilməsi ilə müəyyənləşdirilir. Bu baxımdan da audit təsisçilərin, mülkiyyətçilərin maraqlarını təmin edən – konsaltinq xidmət forması kimi başa düşülür. Mövcud yanaşma bir çox Qərb iqtisadçılarının tədqiqatlarında öz təzahürünü tapır (121, s.34; 183). Onlar müəssisənin fəaliyyətini təhlil edərək, əsaslı olaraq əməkdaşların və ilk növbədə məsul şəxslərin fəaliyyətinə nəzarəti, bütövlükdə kollektivin işinin qiymətləndirilməsi ilə əvəz edirlər. Belə təhlil həm müəssisədə, həm də bütövlükdə cəmiyyətdə sosial münaqişələrin aradan qaldırılmasının vasitəsi olmalı idi. Qərb ədəbiyyatında mövcud yanaşma agentlər

nəzəriyyəsi də adlandırılır (109, s.27). Nəzəriyyədə nəzərdə tutulur ki, təsisçilər, mülkiyyətçilər və menecerlər arasında hər hansı bir münaqişənin, anlaşılmazlığın aradan qaldırılması auditor vasitəsilə mümkün olur və audit nəticədə tərəflər arasında səmərəli, işgüzar münasibətin təminatçısı olur.

Audit konsepsiyasına bixevioristik baxış (190, s.43; 183) bu nəzəriyyənin inkişafına xidmət edir. Həmin yanaşmaya görə, auditorun davranışı stimullarla müəyyənləşir və hər bir belə stimul onda müvafiq reaksiya doğurmalıdır. Əsas audit prosedurları kimi burada iki amil nəzərdə tutulur:

- Bunlardan birincisi müvafiq testlərin aparılmasıdır. Eyni zamanda, testlər subyektiv davranışın testləşdirilməsi və hətta sənədlərin testləşdirilməsindən də vacib hesab olunur.
- İkincisi isə riskdir. Bunun da başlıca səbəbi bu və ya digər qərarların qəbul edildiyi qeyri-müəyyənlik şəraitinin nəzərə alınmasının auditorun işinin ən vacib cəhəti olmasıdır.

Auditdə agentlər nəzəriyyəsinə mühasibat uçotunda qəbul olunmuş agentlər nəzəriyyəsinin davamı kimi baxılır, digər halda uçot təsərrüfatçılıq prosesində iştirak edən müxtəlif qrupların qüvvələrini sərf etdiyi meydandır. Bu halda auditorun əsas məqsədi onunla bağlıdır ki, müxtəlif qrupların real töhfəsindən asılı olaraq, maliyyə nəticələrinin pay şəklində necə bölüşdürüldüyü düzgün və obyektiv şəkildə əks etdirilsin (109, s.44; 183). Nəzərdən keçirilən nəzəriyyələrdən hər birinin öz məqsədi var və

onlar qarşıya çıxan konkret suallara cavab vermək imkanına qadir olmalıdır. Eyni zamanda, bu nəzəriyyələr bir-birini tamamlamaqla yanaşı, bəzi məqamlarda ziddiyyət də təşkil edirlər.

İlk iki nəzəriyyə daha çox obyektivlik məqsədi güdür, lakin auditor əslində nəyin nə olduğu sualına cavab verərkən bu obyektivliyə nail olmaya da bilər. Çünki, onun məlumatları bəzən maraqlı tərəflərin, potensial investorun həmin fikir ilə tanış olması üçün artıq köhnəlmiş hesab edilir.

İkinci nəzəriyyə daha yüksək obyektivliyə dolayı metodların vasitəsi ilə nail olmağa imkan verir. O, müəssisənin idarəetmə mexanizmini daha yaxşı açıqlayır, ən başlıcası isə istifadə olunmamış ehtiyatları aşkara çıxarmağa imkan verir, lakin bu zaman hesabat məlumatlarının obyektivlik dərəcəsi aşağı düşür.

Üçüncü nəzəriyyə subyektiv qiymətləndirmələrdən irəli gələrək, sənədlərin arxasında təsərrüfat fəaliyyətinin qeydə alınmış dəlillərinin hüdudlarından kənarda nəyin qaldığını aşkarlamağa imkan verir. Əvvəlki iki nəzəriyyədən fərqli olaraq, bu nəzəriyyə keçmişə deyil, gələcəyə yönəlir və o, stoxastik hesablamalarda geniş istifadə olunur. Lakin, bu amil audit prosesinin bəzən ən zəif yeri kimi çıxış edir, çünki ehtimallara həddən çox diqqət ayrılır. Audior isə həmişə fəaliyyətin real vəziyyətini qiymətləndirməli, proqnozları təhlil etməli deyildir.

Bir çox alimlərin (Y.V.Sokolov, O.V.Qolosov, M.V.Melnik, S.M.Bıçkova, V.D.Andreyev, A.A.Terexov,

V.İ.Podolski, P.Suyets, A.D.Şeremet, V.V.Skobara və digərlərinin) tədqiqatlarında audit nəzəriyyəsində metodik və metodoloji yanaşmalar öz müxtəlifliyi ilə fərqlənir. Audit nəzəriyyəsində indiyədək konkret fikirər və yanaşma birliyi nəzərə çarpmır. Burada yalnız müxtəlif alimlərin auditin konsepsiyasını və konseptual əsaslarını təşkil edən ehkamların, prinsiplərin və kateqoriyaların nəzəri olaraq qəbul edilməsinə əsaslanan baxışlarının eyniliyi diqqəti cəlb edir. Əsas məsələ onunla bağlıdır ki, hadisələrin dərk edilməsinin müəyyən üsulu olan auditə konseptual yanaşma - auditi kompleks səciyyələndirmədə və onun ünsürlərinin məntiqi əlaqəsində bitkin bir sistem kimi təqdim etməyə imkan verir. "Konseptual əsaslar" termini elmdə ideyaların formalaşdırılmasının əsasında dayanan bazis strukturu kimi müəyyənləşdirilir (194, s.73). Auditin konseptual əsaslarının başlıca təyinatı onun ilkin müddəalarının, ehkam və prinsiplərinin müəyyənləşdirilməsindən ibarətdir ki, bunun da əsasında audit standartları, sistemi, audit prosesinin məzmunu formalaşır.

Zənnimizcə, audit konsepsiyasının əsası kimi təməl nəzəri müddəalar götürülməli və onların tərkibində audit konsepsiyasının ünsürləri fərqləndirilməlidir.

Audit konsepsiyasının ünsürlərini məntiqi ardıcıllıqla və qarşılıqlı əlaqədə aşağıdakı kimi təsvir etmək daha məqsədəuyğundur.

Sxem 1.

Audit konsepsiyasının məntiqi strukturu

Audit konsepsiyası

- ✓ Audit ehkamları
- ✓ Audit prinsipləri
- ✓ Auditin təməl əsasları
- ✓ Audit metodları
- ✓ Audit obyektləri

Audit informasiyasının istifadəçiləri

- ✓ Mülkiyyətçilər
- ✓ Heyət və rəhbərlik
- ✓ Fəaliyyətdə maraqlı tərəflər
- ✓ Borc verənlər
- ✓ Dövlət orqanları
- ✓ Digər şəxslər

Mühasibat uçotu və daxili nəzarət sistemi

- ✓ Mühasibat uçotunun prinsipləri
- ✓ Maliyyə hesabatlarının hazırlanma prinsipləri
- ✓ Maliyyə hesabatının məqsədi
- ✓ Maliyyə hesabatının auditinin məqsədləri
- ✓ Daxili audit

Konsepsiyanın ilkin, başlıca ünsürü uçot məlumatları istifadəçilərinin maraqlarıdır. İstifadəçilərin bir hissəsinin uçot məlumatlarının toplanmasına və işlənməsinə, maliyyə hesabatının hazırlanmasına imkanı çatır və bilavasitə bu proseslərdə iştirak edirlər. Bu şəxslərə ilk növbədə rəhbərləri, menecerləri və mühasibləri aid etmək mümkündür. İstifadəçilərin digər bir hissəsi üçün maliyyə hesabatlarında təqdim olunmuş informasiya məhdudiyyəti mövcuddur. İstifadəçilərin müxtəlif qruplarının maraqları əhəmiyyətli dərəcədə fərqlənir. Təsərrüfat subyektinin fəaliyyətinə onların təsiri də öz müxtəlifliyi ilə seçilir. İstifadəçilərin maraqlarına riayət edilib-edilməməsi barədə maliyyə-mühasibat hesabatlarının məlumatları əsasında fikir yürütmək mümkündür. Uçot və daxili nəzarət sisteminin əsas məhsulu olmaq etibarı ilə maliyyə-mühasibat hesabatları elə tərtib olunub, açıqlanmalıdır ki, burada əks edilən məlumatlar müəyyən olunmuş tələblərə cavab versin. Bu tələbləri o halda yerinə yetirmək mümkün olur ki, mühasibat uçotunun aparılması və hesabatların hazırlanması audit üzrə qəbul edilmiş ümumi prinsiplərə, normalara və qaydalara uyğun gəlsin.

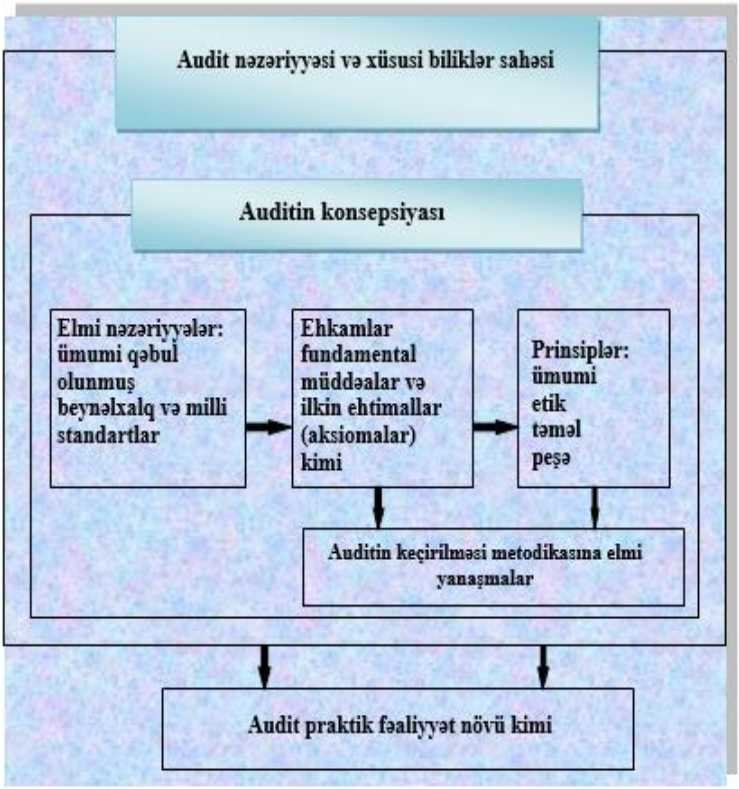
Auditin nəzəriyyəsi və onun xüsusi biliklər sahəsi kimi xüsusiyyəti bu xidmətin şərhini verən və onun əsaslarını formalaşdıran baxışlar və münasibətlər sistemi ilə ifadə olunur. Bu nəzəriyyənin əhəmiyyəti ondan ibarətdir ki, o, izahını verdiyi sübut və hadisələrdən asılı olmayan prinsiplərə əsaslanır.

Hesab edirik ki, audit nəzəriyyəsi auditor fəaliyyətinin mahiyyətini və xüsusiyyətlərini, onun həyata

keçirilmə alətlərini və təsərrüfat subyektinin maliyyə hesabatı haqqında auditorun obyektiv fikir formalaşdırılmasının prinsiplərini anlamağa kömək etməlidir (sxem 2).

Sxem 2.

Audit nəzəriyyəsinin xüsusi biliklər sahəsi ilə əlaqəsi



Auditin elmi-nəzəri və xüsusi biliklər xüsusiyyəti ilə praktik fəaliyyət növü kimi inkişaf xüsusiyyəti arasındakı

əlaqəni yuxarıda göstərilən sxem daha aydın əks etdirir. Elmi nəzəriyyələr bazar iqtisadiyyatında auditin rolu, yeri və funksiyalarına daha düzgün aydınlıq gətirir. Belə nəzəriyyələrə həmçinin, agentlər nəzəriyyəsini, davranış nəzəriyyəsini və risklər nəzəriyyəsini də aid etmək olar. Uçot, hesabat və auditin ümumi qəbul olunmuş standartlarında auditor fəaliyyətinin obyektləri ilə bağlı olan iqtisadi elmlərin nəzəri və praktik əsasları ümumiləşdirilir. Auditin obyekti qismində aşağıdakılar çıxış edə bilər:

- maddi-qiymətlilər (maddi və qeyri-maddi aktivlər, material-istehsal ehtiyatları, maliyyə qoyuluşları və s.);
- sənədlər (təsis, sərəncamverici, mühasibat, iqtisadi və s.);
- əməliyyatlar (alış, satış, əməliyyatların hərəkəti, hesablaşmalar, bölgü və s.);
- qiymətləndirmə metodları (dəyərin ilkin, bərpa, qalıq, diskont və digər növləri üzrə).

Auditin metodundan bəhs edərkən geniş mənada onun ünsürlərinin məcmusu başa düşülməlidir. Çünki, onlardan istifadə olunmaqla, auditin həyata keçirilmə metodikası formalaşır. Audit metodunun ünsürlərinə aşağıdakıları aid etmək məqsədəuyğundur:

- auditor seçməsi;
- auditor sübutları;
- iş sənədləri;
- nəzarət testləri;
- audit prosedurları.

Xüsusi biliklər sahəsi kimi audit xüsusi kateqoriya və üsullardan istifadə edir. Bu imkanlar olmadan praktik fəaliyyət növü kimi auditin mahiyyətini izah etmək, onun keçirilməsinə elmi yanaşmaları formalaşdırmaq qeyri-mümkündür. Auditin metodikası ümumi prinsiplərə əsaslanır. Beləliklə də audit obyektlərinin tanınmasına və qiymətləndirilməsinə yanaşmalar da onlara uyğunlaşdırılaraq işlənib hazırlanır. Bir elm sahəsi kimi, audit iqtisadi biliklərin digər sahələri ilə, o cümlədən, makro və mikro iqtisadiyyat sahələri, mühasibat uçotu, vergi, maliyyə-kredit sistemi, iqtisadi təhlil, statistika, hüquq və s. ilə sıx bağlıdır.

Audit vergi, maliyyə-kredit və mühasibat uçotunda formalaşdırılan məlumatlardan istifadə edir, məlumatın toplanmasının, işlənməsinin analoji üsul və metodlarının tətbiqini reallaşdırır. Analitik prosedurlar auditor sübutlarının əldə edilməsi ilə bağlı olub, audit prosesində mühüm rol oynayır. Analitik prosedurların əsasında iqtisadi təhlil üsulları və metodları dayanır. Audit auditor seçməsinin təşkilində, risklərin və auditin nəticələrinin qiymətləndirilməsində statistik üsullardan və metodlardan istifadə edir. Həmçinin, auditin konkret predmetinə və məqsədinə görə auditor digər iqtisadiyyat sahələri ilə qarşılıqlı təmasda olub, onların fəaliyyətinin səciyyəvi xüsusiyyətlərini, nəzəri-metodoloji bazasını əsas götürərək, bu sahələrdə auditi həyata keçirir. Bütün hallarda auditin məqsəd və vəzifələri onun sıx təmasda olduğu sahələrin məqsəd və vəzifələrindən əsaslı şəkildə fərqlənir.

Hesab etmək mümkündür ki, auditin məqsədi - onun predmetinə uyğun olaraq, informasiyaların, əməliyyatların və iqtisadi-təsərrüfat fəaliyyətinin düzgünlüyü və səmərəliliyi barədə fikri təsdiqləmək üçün yetərli və qaneedici səviyyədə auditor sübutları əldə etmək, onların etibarlılığına qiymət vermək, subyektin perspektiv fəaliyyəti ilə bağlı əsaslandırılmış münasibət bildirməkdən ibarətdir.

1.4. Auditin bir xidmət sahəsi kimi bazar münasibətlərinin inkişafına təsiri

Bazar münasibətlərinin müasir inkişafı istehsal, xidmət və idarəetmə proseslərinin təşkilində səmərəliliyin artırılmasını, bu sahələrdə mövvcud olan fəaliyyətin aydın və şəffaf qiymətləndirmə sisteminin təkmilləşdirilməsini xüsusi zərurətə çevirməklə, auditin bu sahədəki tətbiq imkanlarını genişləndirir. Ali audit orqanlarının beynəlxalq təşkilatı olan İNTOSAİ-nin IX konqresində qəbul olunmuş "Nəzarətin rəhbər prinsiplərinə dair Lima bəyannaməsi"ndə (101, s.35) qeyd edilir ki, nəzarət özlüyündə məqsəd deyildir, tənzimləmə sisteminin ayrılmaz hissəsidir. Onun əsas məqsədinə aşağıdakı vacib məqamlar aid olunmalıdır:

- qəbul olunmuş standartlardan kənarlaşmaları və material ehtiyatlarının qənaətlə işlədilməsi prinsiplərinin pozulmasını mümkün qədər ilkin mərhələdə aşkar etmək;

- təshihedici tədbirlər görmək imkanı əldə etmək;
- ayrı-ayrı hallarda təqsirkarları məsuliyyətə cəlb etmək;
- vurulmuş zərərə görə kompensasiyanı müəyyən etmək;
- gələcəkdə mövcud neqativ halların və pozuntuların qarşısını almaq və bununla bağlı qabaqlayıcı tədbirlər görmək (97, s. 39).

Müasir audit təsərrüfat-idarəetmə və tənzimləmə mexanizminin zəruri ünsürü kimi özlüyündə dəyər xarakterinə malikdir. O, nəzarət sisteminin digər növlərindən fərqli olaraq, ictimai təkrar istehsalın bütün sahələrində meydana gələrək, iqtisadi proseslərin tənzimlənməsində, maliyyə resurslarının ardıcıl hərəkət prosesində öz vacibliyi ilə çıxış edir. İstehsal prosesində audit əmək və istehsal vasitələrindən, xammal və resurslardan istifadənin səmərəliliyini və məqsədəuyğunluğunu qiymətləndirir. Bölgü prosesində audit ictimai məhsulun cəmiyyətin tələbatlarının ödənilmə vəziyyətinin müəyyənləşdirilməsində, geniş təkrar istehsalın təmin edilməsi üçün vacib olan vəsait və resursların mövcud potensialının qiymətləndirilməsində, yeni yaradılan məhsulun bazar tələblərinə uyğun bölüşdürülməsi və yenidən bölüşdürülməsi üçün istifadə olunmasının yoxlanılmasında və qiymətləndirilməsində fəal iştirak edir (132, s.58; 134, s.43). Audit müasir bazar iqtisadiyyatı şəraitində aşağıdakı mühüm fəaliyyət sahələrinə təsir və nəzarət etməsi ilə diqqəti cəlb edir:

- dövlət büdcəsinin formalaşması və onun istifadə istiqamətlərinin düzgünlüyü və məqsədəuyğunluğu;

- sosial sığorta vəsaitlərinin, fondlarının yığımı və istifadəsinin düzgünlüyü və məqsədəuyğunluğu;
- ictimai yığım və istehlak fondlarının bərpası və genişləndirilməsi;
- əməyin kəmiyyətinə və keyfiyyətinə uyğun şəkildə qiymətləndirilməsi.

İctimai məhsul mübadiləsi prosesində auditin əhatə etdiyi istiqamətlərə aşağıdakılar aiddir:

- müqavilə münasibətlərinin tənzimlənməsinə yardım etmək;
- iqtisadiyyat sahələrinin xammal-materiallarla, resurslarla, texniki vasitələrlə və əhalinin istehslak malları ilə təmin edilməsi üçün münbit zəmin yaradılmasına təsir etmək;
- bazarın tələb və təklif prinsiplərinin səmərəli işləməsi, iqtisadi böhran, tənəzzül hallarının aradan qaldırılması istiqamətində məqsədəuyğun tədbirlərin icrasında yaxından iştirak etmək.

Təkrar istehsalın son istehlak prosesində audit istehsal istehlakı, daha aydın ifadə etsək, istehsal fondlarının bərpası və genişləndirilməsi, ictimai tələbatın ödənilməsi ilə bağlı olan əməliyyatlara nəzarət edir. Şəxsi istehlakda o, cəmiyyət üzvlərinin maddi və mədəni tələbatlarının ödənilməsi sahəsindəki ardıcıllığı və bütün bu prosesin mövcud qanunvericilik və normativ-hüquqi bazanın tələblərinə uyğunluğu səviyyəsini qiymətləndirir. Zənnimizcə, bu yanaşmaların nəticəsində belə qənaətə gəlmək mümkündür:

Auditin predmeti geniş anlamda təkrar istehsal prosesinin mərhələlərini və idarəetmə sisteminin bütün səviyyələrini əhatə etməklə, onu bu proseslərdə fəal iştirakçıya çevirir.

Digər bir tərəfdən, auditin predmetinə müasir bazar münasibətlərinin və cəmiyyətin inkişafında, sahibkarlıq fəaliyyətinin genişləndirilməsində mühüm rol oynayan dövlət büdcəsinin formalaşması və istifadə vəziyyətini təhlil edib qiymətləndirmək də aid olunur. Birinci halda, auditin predmetinə istehsal münasibətlərini əks etdirən təsərrüfat subyektlərinin istehsal, bölgü və məhsul mübadiləsi prosesində yaranan maliyyə resurslarının və bu subyektlərin apardığı maliyyə-təsərrüfat əməliyyatlarının mövcud və perspektiv inkişaf səviyyəsini qiymətləndirmək aid olurnursa, ikinci halda, dövlət və digər ictimai-sosial fondların büdcəsinin formalaşması, bölünməsi və istifadəsi mərhələsində mövcud vəziyyəti təhlil edib, qiymətləndirmək şamil edilir. Yuxarıda göstərilən hər iki halda audit istər makroiqtisadi, istərsə də mikroiqtisadi səviyyədə baş verən iqtisadi proseslərin, münasibətlərin bazar iqtisadiyyatının tələblərinə uyğun inkişaf səviyyəsi və təsərrüfat subyektlərində həyata keçirilən maliyyə-iqtisadi proseslərin şəffaflığı, düzgünlüyü və məqsədəuyğunluğu haqqında geniş və aydın rəy formalaşdırır.

Audit sivil və səmərəli nəzarət forması olmaqla, dövlətin maliyyə-iqtisadi siyasətinin həyata keçirilməsi,

ölkədə maliyyə-iqtisadi sabitliyin qorunub saxlanması baxımından da mühüm rol oynayır. Audit iqtisadi qanunvericiliyə riayət edilməsinin təmin olunmasına, mülkiyyət hüquqlarının qorunub saxlanmasına, dövlət və ictimai-sosial fondların vəsaitlərindən istifadənin düzgünlüyünə və məqsədəuyğunluğuna nəzarət edərək, dövlət və ayrı-ayrı subyektlər səviyyəsində maliyyə intizamının qorunub saxlanmasını təmin edir.

Auditin vacib bir bazar infrastrukturu kimi istehsal və idarəetmə sistemində malik olduğu mövqeyinin qiymətləndirilməsi daha aydın və konkret müəyyənləşdirmə aparılmasını tələb edir. İstehsal idarəetmə obyekti olmaqla audit öz-özlüyündə təsərrüfat əlaqələrinin təşkili və onlar arasında formalaşan istehsal, mübadilə, istehlak və bölgü (mal-material qiymətliləri, informasiya və müxtəlif xidmətlər sahəsində) münasibətlərinin məcmusunu təcəssüm etdirir. Audit-nəzarət sistemi təsərrüfat mexanizminin əsas və ayrılmaz bir hissəsini təmsil edir. Məhz bu sistemin fəaliyyəti nəticəsində idarəetmə obyekti ilə subyekti arasında inamlı qarşılıqlı əlaqə təşəkkül tapır, idarəetmə orqanına idarəetmə obyektinin mövcud vəziyyəti və fəaliyyəti haqqında tam və dolğun, şəffaf informasiya çatdırılır. Heç də təsadüfi deyildir ki, müasir bazar münasibətləri şəraitində idarəetmə sisteminin, orqanının fəaliyyətinin keyfiyyətlilik səviyyəsi məhz audit-nəzarət mexanizminin təşkili vəziyyətilə bağlı qiymətləndirilir.

Auditor xidməti təsərrüfat subyektləri, o cümlədən də subyekt və idarəetmə orqanı arasında daxili münasibətlərin formalaşmasına da təsir göstərərək, istehsal və idarəetmə

orqanının bütün fəaliyyət prosesində, mərhələlərində fəal iştirakçıya çevrilir. Həmçinin, bu sistem ictimai-iqtisadi həyatda oynadığı mühüm rolu və vacib tənzimləyici funksiyası (iqtisadi proseslərin qiymətləndirilməsi) ilə bağlı da xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. İqtisadi fəaliyyətin səmərəliliyi daha çox audit sisteminin və mexanizminin təşkili səviyyəsindən asılı olur. Məhz bu mühüm amil auditin istehsal, idarəetmə və ümumi nəzarət sistemindəki yüksək rolunu danılmaz bir həqiqətə çevirməkdədir (117, s.28).

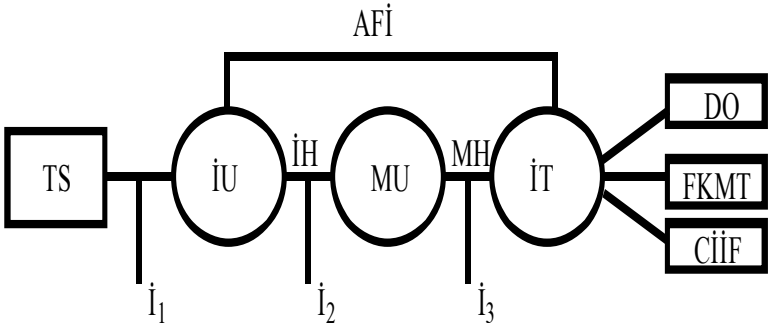
Auditor xidmətinin formalaşdırdığı informasiya istər dövlət orqanları, istər informasiya mənbəyində maraqlı olan tərəflər, istərsə də cəmiyyət üzvləri, ictimai institutlar və fondlar üçün xüsusi əhəmiyyətə malikdir. Auditin bir sahə kimi dövlət-iqtisadiyyat-cəmiyyət üçün mühüm rolu və əhəmiyyəti onun fəaliyyət istiqamətləri və bu fəaliyyətin konkret nəticələri ilə bağlı da özünü bir daha aydın şəkildə göstərir. Auditin geniş mənada mövqeyinin müəyyənləşdirilməsi xidmətin təsərrüfat subyektində təşkili və onun nəticələrinin ünvanlılığının qiymətləndirilməsi ilə sıx bağlıdır. Müasir audit sisteminin inkişafında aşağıdakı iki əsas istiqamətə xüsusi diqqət yetirilməsi zəruridir:

- auditin təsərrüfat subyektinin mövcud vəziyyətinin, maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin və maliyyə nəticələrinin qiymətləndirilməsi və bu istiqamətdə formalaşdığı informasiyalar;
- auditin təsərrüfat subyektinin fəaliyyətinin təkmilləşdirilməsi və genişləndirilməsi istiqamətində göstərdiyi xidmətlər və onun nəticələri.

Birinci istiqamətdə, audit maliyyə-nəzarət funksiyasını icra edərək, konkret istifadəçilər üçün obyektiv, şəffaf, tam və dolğun informasiya təminatçısı rolunda çıxış edir. Auditin bu istiqamətdəki fəaliyyət mexanizmini və rolunu aşağıdakı sxemdəki (sxem 3) kimi əks etdirmək daha məqsədəuyğundur:

Sxem 3.

Auditin istifadəçilər üçün informasiya təminatçısı kimi təşkili və inkişaf istiqaməti



Burada: AFİ-auditin fəaliyyət istiqaməti; TS-təsərrüfat subyektləri; İU-İlkin uçot; İH-ilkin hesabat; MU-mühasibat uçotu; MH-mühasibat hesabatı; İT-İnformasiyanın təsdiqi; DO-Dövlət orqanları; FKMT-fəaliyyətdə konkret maraqlı tərəflər; CİİF-cəmiyyət, ictimai institutlar və fondlar; İ1-formalaşmamış informasiya; İ2-qeyri-mühasibat informasiyası; İ3-təsdiq olunmamış maliyyə-mühasibat informasiyası.

Sxemdən göründüyü kimi, auditin əsas rolu fəaliyyət istiqaməti təsərrüfat subyektinin fəaliyyəti ilə bağlı formalaşan əməliyyat informasiyalarının həqiqiliyini və

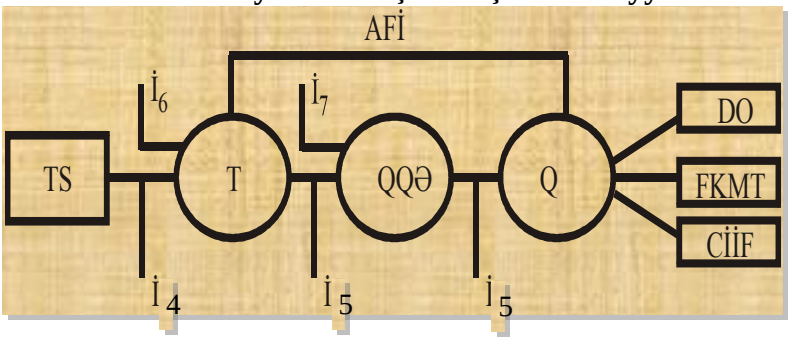
mötəbərliliyini bu informasiyada maraqlı olan tərəflər üçün təsdiq etməyə yönəlir. Daha doğrusu, təcrübədə rast gəlinən auditin təsdiqedici funksiyası və onun nəticələrinin konkret ünvanlılığı bu sxemdə öz əksini aydın tapır. Həmçinin, auditin təsərrüfat subyektinin fəaliyyətində maraqlı tərəflər kimi çıxış edən dövlət orqanları (vergi, sosial müdafiə və digər mərkəzi və regional orqanlar), konkret maraqlı şəxslər (təsisçilər, sahibkarlar, menecment, işçi heyəti), cəmiyyət, ictimai institut və fondlar üçün əhəmiyyətliliyi də bu sxemdə aydın ifadə olunur.

İkinci istiqamətdə, audit məsləhət-konsaltinq funksiyasını həyata keçirərək, təsərrüfat subyektinin fəaliyyətinin təkmilləşdirilməsinə, genişləndirilməsinə xidmət edir. Xüsusilə, fəaliyyətin təkmilləşdirilməsi yeni idarəetmə qərarlarının qəbul edilməsini ön plana çəkir (yeni növ məhsulun istehsalı, satışın həcminin genişləndirilməsi, investisiya layihələrinin həyata keçirilməsi və s.). Bütün bu qəbildən olan qərarlar qəbul edilərkən iqtisadi-maliyyə imkanları baxımından əsaslandırmaların, təhlillərin aparılması, hazırlanmış layihələrin iqtisadi-maliyyə cəhətdən qiymətləndirilməsi, formalaşdırılmış informasiyaların mötəbərliliyinin və düzgünlüyünün təsdiqi vacib və əhəmiyyətli bir amil kimi həyata keçirilməlidir. Beynəlxalq təcrübə göstərir ki, bütün belə təhlil və əsaslandırmaların, qiymətləndirmələrin yerinə yetirilməsinə auditorun cəlbi qəbul edilən mühüm və əhəmiyyətli qərarların mötəbərliliyinə müxtəlif səviyyələrdə inamı artırmış olur. Auditin idarəetmə qərarlarının formalaşmasına təsiri bir tərəfdən onun istehsal və idarəetmə sistemində

malik olduğu mühüm mövqeyini təsdiq edir, digər tərəfdən isə bu sistemin təsərrüfat subyektlərinin fəaliyyətinin təkmilləşdirilməsinə və genişləndirilməsinə köməklik göstərməsi ilə onun iqtisadiyyatın inkişafındakı, əhalinin sosial-iqtisadi vəziyyətinin yaxşılaşdırılmasındakı əvəzsiz rolunu göstərir. Auditin yuxarıda göstərilən istiqamətdəki fəaliyyət mexanizmini növbəti sxemdə (sxem 4) daha aydın və ətraflı əks etdirmək mümkündür:

Sxem 4.

Auditin idarəetmə qərarlarının qəbuluna təsiri və onun informasiya istifadəçiləri üçün əhəmiyyəti



Burada: TS-təsərrüfat subyekti; QQƏ-qərarların qəbul edilməsinin əsaslandırılması; T-təhlil; Q-qəbul edilən qərar; İ4-kənar təsdiqdən keçmiş mühasibat hesabatı informasiyası; İ5-analitik yönümlü nəticə informasiyaları; İ6-təsərrüfat subyektinin təhlil üçün təqdim etdiyi informasiya; İ7-təsərrüfat subyektində idarəetmə qərarının qəbulu ilə bağlı formalaşan informasiya.

Göstərilən hər iki sxem iqtisadi və təsərrüfat sisteminin bir modeli olmaqla, audit xidmətinin bu sistem daxilindəki fəaliyyət istiqamətlərini və subyektlə cəmiyyət,

dövlət, iqtisadiyyat arasındakı şəffaf və inamlı əlaqələrin, informasiya mübadiləsinin təşkilində mühüm rol oynadığını aydın göstərir. Təsərrüfat subyektinin şəffaf və dolğun informasiya sisteminin formalaşmasına təsir göstərən audit, eyni zamanda bu informasiyaların maraqlı tərəflər üçün təkmil və əsaslandırılmış mübadiləsini də təmin edir. Sxemlərdən göründüyü kimi, təsərrüfat subyektlərində çoxşaxəli informasiya axını yalnız "audit süzgəcindən" keçdikdən sonra dövlət orqanları, obyektin fəaliyyətində maraqlı olan konkret tərəflər, cəmiyyət və ictimai institutlar, fondlar üçün əhəmiyyətli, şəffaf və cəlbedici xarakterə malik olur.

Audit təsərrüfat subyektinin fəaliyyətində ilkin uçotun təşkili üçün (İU) müxtəlif növ informasiyalar: (İ1) menecmentin səriştəliliyi, mötəbərliliyi, səlahiyyəti, işçi heyətinin səriştəliliyi və digər bu yönümlü informasiyalar formalaşdırılır və bu informasiyaların da əsasında ilkin hesabatları hazırlamaq mümkün olur. İlkin hesabatlarda, həmçinin, qeyri-mühasibat informasiyalarından da istifadə edilir. Belə hesabatlar daha çox operativ xarakterli olmaqla, cari tədbirlərin həyata keçirilməsində istifadə edilə bilər. Müvafiq hesabatların auditorun təsdiqi olmadan da təyinatı üzrə istifadəsi mümkündür. İlkin uçot və hesabatlar müxtəlif yönümlü maliyyə-təsərrüfat əməliyyatlarının həyata keçirilməsinə xidmət etdiyi üçün onlar mühasibat uçotunun ilkin informasiya bazasını təşkil edir. Mühasibat uçotu (MU) özlüyündə ilkin uçot informasiyaları ilə yanaşı bütün maliyyə-təsərrüfat fəaliyyəti üzrə formalaşdırılan uçot informasiyalarını əhatə etməklə həyata keçirilir. Mühasibat

hesabatları (MH) artıq müxtəlif yönümlü istifadəçilər üçün zərurət kəsb etdiyi üçün (DO, FKMT, CİİF) burada əks olunan informasiyaların (İ3) təsdiqinə ehtiyac yaranır və təsdiq olunmuş informasiyalar (İT) auditin son məhsulu hesab olunur. İnformasiyaların maliyyə-nəzarət və ya təftiş qurumlarının təsdiqi ilə onların audit qurumları tərəfindən təsdiqi eynilik daşımır. Çünki, auditin təsdiq etdiyi informasiyalar öz şəffaflığı, neytrallığı və genişliyi ilə müxtəlif qəbildən olan istifadəçilər üçün xüsusi əhəmiyyət kəsb edir.

İnformasiyaları təsdiq olunmuş mühasibat hesabatları (MH), informasiyaları təsdiq edilməmiş, auditə cəlb olunmamış maliyyə-mühasibat informasiyalarından (İ3) daha etibarlı sayılmaqla, istifadəçilər üçün əsas inam mənbəyi olur. Auditin təsdiqindən keçməmiş informasiya bazası kənarlaşmalardan, qeyri-dəqiqlikdən saflaşdırılmaqla (İ4) geniş istifadəçilər üçün əhəmiyyət kəsb edəcək informasiya bazasına çevrilir və bu sonrakı yeni informasiya bazasının yaradılması bilavasitə auditin iştirakı ilə mümkün olur.

Subyektin fəaliyyətinin qiymətləndirilməsi bu sahədə maliyyə və iqtisadi təhlillərin aparılmasını ön plana çəkir. Məhz bu məqsədlə, əvvəlki informasiya bazası ilə yanaşı (İ4), subyektin təhlil üçün təqdim etdiyi informasiya bazası (İ6) önəmli rol oynayır. Auditin tətbiqi ilə aparılan təhlillər öz əhəmiyyətlilik və mötəbərlilik səviyyəsinə görə fərqlənir. Belə yanaşma da təhlilin nəticələri ilə bağlı formalaşan yeni informasiya bazasının (İ5) daha məqsədli və ünvanlı istifadəsinə geniş imkanlar açır. Xüsusilə, təsərrüfat

fəaliyyətinin köklü islahatı, təkmilləşdirilməsi üzrə qərarların qəbulu, məhz bu yönümlü informasiya sisteminin mövcudluğu nəticəsində mümkün olur. Təsərrüfat subyektində idarəetmə qərarlarının qəbulu ilə bağlı formalaşan informasiya bazası (İ7) artıq son formalaşmış mənbə kimi müxtəlif səviyyələrdə müzakirə üçün yararlı sayılır. Eyni zamanda fəaliyyət üzrə göstəricilərin: istehsalın, satışın həcmi, mənfəət və digərlərinin inkişaf dinamikasının müəyyənləşdirilməsində və təsərrüfat fəaliyyəti ilə bağlı yaranmış problemlərin tədqiqində bu informasiya bazası bir növ tam audit məhsulu, öz təsdiqini tapmış mənbə kimi çıxış edir.

İkinci sxemdə əks olunan qəbul edilən qərarlar (Q) bloku təsərrüfat subyekti üçün idarəetmə qərarlarının hazırlanmasını təmin edir. Qərar subyektin özü tərəfindən qəbul edilirsə, bu həm operativ, həm də strateji idarəetmə qərarı şəklində özünü göstərə bilər. Lakin, müvafiq qərarlar subyektin fəaliyyətində maraqlı olan şəxslər, investorlar, kreditorlar tərəfindən qəbul edilirsə, o daha çox strateji məqsədlərə xidmət edir. Hər iki halda bu proseslərdə auditin nəticələri, təqdim etdiyi informasiyalar əsas götürülür. İqtisadiyyatın inkişafı, təsərrüfat fəaliyyətinin genişlən-dirilməsi məqsədi ilə qəbul edilən bu yönümlü qərarlar daha çox makroiqtisadi məqsədlərə xidmət etdiyi üçün onların qəbul mexanizmi öz təkmilliyi ilə fərqlənməlidir. Zənnimizcə, müvafiq qərarların qeyd edilən sxemlər üzrə formalaşması əsaslandırılmış təminatı və etibarlılığı baxımından əhəmiyyət kəsb edəcəkdir.

Strateji qərarların qəbulunda iştirak edən auditor yalnız maliyyə-mühasibat informasiyaları ilə kifayətlənməyib, eyni zamanda zəruri iqtisadi, statistik informasiyalardan da istifadə etməlidir. Belə zəngin və çoxşaxəli informasiya təminatı yaxın və perspektiv dövrə istiqamətlənmiş proqram və layihələrin dəqiq və aydın əsaslandırılmasında auditora geniş manevretmə imkanları yarada bilər. Xüsusilə də belə yanaşma auditora fəaliyyət üzrə nəticələrin cəlbediciliyinə ilkin dövrlərdə münasibət bildirməyə, onları qiymətləndirməyə münbit zəmin yaratmış olar.

Auditin nəticələrinə, onun təqdim etdiyi informasiyalara fəaliyyətdə maraqlı olan tərəflərin ehtiyac və tələbatı daha çox olur. Hər iki sxemin son hədəfində bu maraqlı tərəflərin ünvanlılığı yığcam və konkret şəkildə verilir, bu yığcam və konkretliyin tərkibi də öz genişliyi ilə diqqəti cəlb edir. Auditin nəticələrində maraqlı tərəflər qismində subyektin rəhbərliyi, işçi heyəti, kreditorlar, malgöndərənlər, xidmət göstərənlər, alıcılar, sifarişçilər, müvafiq dövlət orqanları, səhmdarlar, təsisçilər, investorlar, subyektin yerləşdiyi regionun müvafiq qurumları (fəaliyyətin xüsusiyyətinə uyğun olaraq sosial, ekoloji və s. təşkilatlar), ictimai institut və fondlar, birjalar, kütləvi informasiya orqanları və digərləri çıxış edir (97, c.44). Maraqlı tərəflər üçün onu təmin edəcək şəffaf, tam və dolğun informasiyanın formalaşdırılmasında auditor qeyd edilən sxemlərin hər bir proseduru, həlqəsi üzrə öz işini səmərəli və məqsədli şəkildə təşkil edərək, obyektiv nəticələrin əldə olunmasına doğru öz fəaliyyətini

istiqamətləndirməlidir. Qeyd edilən siyahı auditor xidməti istifadəçilərinin tam təsnifatını əhatə etmir. Beynəlxalq təcrübədə bu xidmət növünün istifadəçilərinin təsnifatı iqtisadiyyat sahələrinin inkişaf xüsusiyyətlərindən, aparılan maliyyə-təsərrüfat və kredit əməliyyatlarının, müqavilə münasibətlərinin müxtəlifliyindən asılı olaraq daha geniş götürülür. Lakin, hər bir ölkənin inkişaf səviyyəsindən və xüsusiyyətlərindən asılı olaraq, auditor xidmətinə olan tələb və ehtiyaclar öz fərqliliyi ilə seçilə bilər. Xüsusilə, bu fərqli cəhətlər özünü inkişaf etmiş və inkişaf etməkdə olan ölkələrin təcrübəsində daha fərqli şəkildə göstərir. Məhz bu ölkələrdə iqtisadi inkişafın mövcud durumu auditin inkişaf səviyyəsinə əsaslı şəkildə təsir göstərir.

Beləliklə, aparılan araşdırmalar göstərir ki, auditor geniş və çoxsaylı, iqtisadi cəhətdən aktiv fəaliyyətdə olan fiziki və hüquqi şəxslərin maraqlarına xidmət etməklə, onların təsərrüfat fəaliyyətinin, idarəetmə mexanizminin formalaşmasında və inkişafında həqiqətən zəruri bazar infrastrukturu kimi mühüm rol oynayır.

Bazar iqtisadiyyatının təşəkkül tapdığı hər bir ölkədə bu xidmətin təşkili olmadan keçinmək, ölkədəki inkişafı və tərəqqini tam aydın qiymətləndirmək qeyri-mümkündür. Məhz auditin dövlət, iqtisadiyyat, cəmiyyət üçün belə mühüm əhəmiyyətə malik olması onun təşkili və tənzimlənməsi üzrə yüksək məsuliyyət meyarlarının tətbiqini, bu sahənin təkmil hüquqi əsaslar üzərində inkişafını vacibləşdirir. Bütün bu amillər auditor fəaliyyətinin həm də geniş ictimai xarakterini əks etdirməklə, auditor-sifarişçi, auditor-subyekt münasibətlərinin tənzimlənməsi sahəsində

dövlətin məqsədli siyasət yeritməsini və bu proseslərdə daha fəal iştirak zərurətini artırır. Belə ki, iqtisadi proseslərdə, təsərrüfat subyektlərinin fəaliyyətində yaranan problem və böhran halları dövlət orqanları, maraqlı tərəflər və cəmiyyət üçün vaxtında aydın, obyektiv və şəffaf prizmadan işıqlandırılmadıqda, bu artıq zəncirvari bir şəkildə geniş vüsət almaqla ölkə, dövlət səviyyəsində sosial-iqtisadi böhran və tənəzzülün yaranması üçün münbit zəmin yaratmış olur. Belə problemli, böhranlı halların aydın qiymətləndirilməsi və onların aradan qaldırılması auditor tərəfindən əsaslandırılmış təkliflərin verilməsi, onun geniş çeşidli xidmətlərinin təşkili və istifadəsi ilə də sıx bağlı olur.

Auditor xidmətinin rolu və əhəmiyyətliliyi artdıqca buna uyğun olaraq, onun qanunvericilik və hüquqi-normativ bazası da öz təkmilliyi ilə xarakterizə olunmalı, bu xidmət sahəsinin fəaliyyət göstərdiyi bütün sahələrin artan tələbinə və xüsusiyyətlərinə uyğunlaşmalıdır. Xüsusilə, auditin yenicə təşəkkül tapdığı ölkələrdə bu proses daha sürətlə həyata keçirilməlidir. Auditə yalnız maliyyə-mühasibatlılığın iqtisadi-maliyyə informasiyalarının həqiqiliyini, tamlığını və şəffaflığını qiymətləndirmə vasitəsi kimi baxmaq düzgün olmaz (98, s.111; 81, s.43,44). Auditin bir xidmət sahəsi kimi mühüm rolu onunla xarakterizə olunur ki, o, informasiya sisteminin təkmilləşdirilməsinə, həm də keyfiyyətinin yüksəldilməsinə öz əməli təsirini göstərir.

Birincisi, auditor maliyyə-mühasibat hesabatlarında mövcud olan təhriflərin, nöqsan və çatışmazlıqların ya audit zamanı, ya da auditin sonunda aradan qaldırılması üzrə öz münasibətini bildirir (mövcud nöqsan və çatışmazlıqlar

əsaslandırılır, onların aradan qaldırılma yolları göstərilməklə sifarişçiyə, subyektin rəhbərliyinə yazılı şəkildə təqdim olunur). Eyni ilə digər iqtisadi-təsərrüfat proseslərinin, əməliyyatların təhlil və qiymətləndirilməsində (maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin, investisiya layihələrinin cəlbediciliyinin qiymətləndirilməsi və s.) də auditin bu yönümlü fəaliyyəti aydın nəzərə çarpır. Sxem 3-də (İT) və sxem 4-də (QQƏ) bu məsələ öz aydınlığı ilə əks olunur, belə ki, informasiyaların təsdiqi və qərarların qəbul edilməsinin əsaslandırılmasına qədərki mərhələlərdə auditor uçot, hesabat və digər iqtisadi-maliyyə göstəricilərinin təsdiqi ilə bağlı rəyini təqdim etməmişdən əvvəl, bu informasiya və göstəricilərin yaranma mənbəyini, onların mövcud hüquqi-normativ bazaya uyğunluğunun dürüstlüyünü öz təhlil və araşdırmaları vasitəsilə müəyyənləşdirir. Məhz bu istiqamətli və məqsədli fəaliyyət nəticəsində auditorun aşkar etdiyi uyğunsuzluqlar, nöqsan və çatışmazlıqlar vaxtında onun işçi sənədlərində qeyd edilməklə, onların yaranma səbəbləri və aradan qaldırılma imkanları dəqiqləşdirilir.

İkincisi, auditin geniş çeşidli məsləhət-konsaltinq xidmətlərini həyata keçirmək imkanları mövcuddur. Belə xidmətlər vasitəsilə istər təsərrüfat subyektinin, sifarişçinin, istərsə də müxtəlif təşkilat və qurumların maliyyə-təsərrüfat, iqtisadi fəaliyyətinin təkmilləşdirilməsinə və genişləndirilməsinə köməklik göstərmək mümkündür.

Üçüncüsü, auditor xidmətindən bəhrələnən fiziki və hüquqi şəxslər artıq öz fəaliyyətinin problemli, nöqsanlı yerlərini müəyyənləşdirərək, həm mövcud vəziyyətin aradan

qaldırılması, həm də bazardakı mövqeyinin möhkəmləndirilməsi istiqamətində konkret əsaslandırılmış qərarlar qəbul edib, onu reallaşdırmaq imkanına malik olurlar. Xüsusilə, beynəlxalq təcrübədə auditin məsləhət- konsaltinq yönümlü xidmətlərindən davamlı istifadəyə təsərrüfat subyektləri daha çox önəm verirlər.

Audit dövlət büdcəsinin və sosial müdafiə fondunun vəsaitlərinin formalaşması və istifadəsinin düzgünlüyü haqqında cəmiyyətdə rəy formalaşdıran ən vacib qurum kimi çıxış edir. Artıq beynəlxalq və milli təcrübə sübut edir ki, dövlət, sosial və digər iri fondların gəlir və xərclərinin düzgünlüyü haqqında yalnız peşəkar auditor rəyi olduqdan sonra qəti fikir yürütmək mümkündür. Həmçinin, vergi və sosial orqanlar müvafiq ödənişlərin (vergi, sosial ayırlmalar və s.) ödənilməsinin düzgünlüyü və tamlığı ilə bağlı təsərrüfat subyektlərində audit aparıldıqdan sonra daha aydın təsdiqedici informasiyaya malik olurlar. Eyni zamanda, mühasibat uçotu bazasında formalaşan statistik xarakterli informasiyalar (işçilərin peşə-ixtisas səviyyəsi, əmək haqqı bazası və s.) da auditorun təsdiqindən sonra müvafiq dövlət orqanları üçün mötəbər mənbə hesab olunur. İnkişaf etmiş ölkələrin təcrübəsi göstərir ki, auditorun təsdiq etdiyi informasiya dövlət və qeyri-dövlət orqanları üçün əsas inam doğuran mənbə saylır, bu baxımdan auditor fəaliyyətinə, onun peşəkarlıq və səriştəlilik səviyyəsinə olan məsuliyyət tələbləri mütəmadi olaraq təkmilləşdirilir.

Əvvəlki sxemlərdə əks olunan informasiyalar, xüsusilə də ilkin uçot hesabatında, mühasibat uçotu və hesabatındakı informasiyalar sonrakı təhlil və araşdırma mərhələsində

auditorun əsas tədqiqat obyekti olmaqla yanaşı, həm də müxtəlif yönümlü iqtisadi, maliyyə-mühasibat, statistik məlumatların təsdiqinə yönəlir. Təbii ki, təsərrüfat subyektinin mövcud qanunvericilik üzrə rəsmi və qeyri-rəsmi orqanlara, maraqlı tərəflərə təqdim etdiyi hesabatlar məhz auditorun məntiqi və məqsədli tədqiqindən və təsdiqindən sonra mötəbər mənbə sayılır.

İnkişaf etmiş ölkələrin təcrübəsində audit yalnız ənənəvi xidmətlərini həyata keçirməklə öz funksional fəaliyyətini tamamlamayaraq, iqtisadi inkişafın yüksəlişinə yardım edəcək digər fəaliyyət sahələrinə də nüfuz etmiş olur. Belə ki, auditorlar firma və müəssisələrin qeyri-maddi və maliyyə aktivlərinin, fəaliyyət sferalarının təhlil və qiymətləndirilməsini (intellektual mülkiyyətin, işçi heyətinin səlahiyyət səviyyəsini, subyektin bazardakı mövqeyini, məhsulun rəqabət qabiliyyətini, rəqiblərin təsir imkanlarını, menecmentin idarəetmə səviyyəsini və s.) də həyata keçirir (98, s.134; 132, s.164).

Müasir auditor və ya auditor firması subyektin yalnız bir problemli sahəsinin təhlil və qiymətləndirilməsi ilə məşğul olmayıb, onun tam sağlam əsaslar üzərində fəaliyyətinin təşkili istiqamətində kompleks xidmətlər göstərmək iqtidarında olmalıdır. Həmçinin, müalicə edib, sağlam həyat-fəaliyyət tərzi ilə bağlı məsləhət verən "həkim - peşəkar mütəxəssis" kimi auditor da öz prinsiplərinə tam riayət etməklə, subyektlərə buna oxşar xidmətləri göstərməli, onların informasiyalarının məxfiliyinin qorunmasını təmin etməlidir.

Auditorun iqtisadiyyatın əsas dayaq nöqtəsi olan təsərrüfat subyekti ilə qarşılıqlı əlaqəlilik modeli bir növ "ailə həkiminin, vəkilinin və ya məsləhətçisinin" fəaliyyət mexanizmi kimi də özünü doğrultmaqdadır.

Məhz bu səbəbdəndir ki, qədim dünya tarixindən indiyədək cəmiyyətdə geniş inam doğuran və sirlərin qorunması etibar olunan həkim, din xadimləri kimi şəxslərlə bir sırada auditor da qəbul edilir. Qeyd edilən fəaliyyət sahələrində olduğu kimi auditor-subyekt əlaqə münasibətləri də uzunmüddətliliyə yönəldikdə öz səmərəliliyi ilə daha çox əhəmiyyət kəsb edərək, müsbət nəticələr verir.

Auditin müasir inkişaf səviyyəsinin təqdim olunan sxemlərdəki kimi öz əksini tapması, genişlənməkdə olan ictimai-iqtisadi proseslərin təbiəti ilə uyğunluq təşkil edir. Aparılan araşdırmalar göstərir ki, artıq audit yalnız maliyyə-mühasibat sisteminin, maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin qiymətləndirici mərhələsindən, onların təkmilləşdirilməsini və inkişafını təmin edəcək mərhələyə keçid dövrünü yaşayır. Belə ki, auditor xidmətlərinin kompleks istifadəsi üçün yaradılan münbit zəmin öz növbəsində ictimai-iqtisadi proseslərin inkişafına əsaslı şəkildə təsir göstərmiş olur (117, s.41). Belə yanaşma həm də iqtisadi inkişaf prosesində, qanunvericilik bazasında auditin rolunun daha konkret və aydın müəyyən edilməsi ilə də çox bağlıdır. Məhz bu baxımdan auditə olan yanaşma artıq onun təsdiqedici fəaliyyətindən təhlil, qiymətləndirici və

istiqamətverici fəaliyyət mərhələsinə keçidinə təsir etməkdədir (189).

Müasir auditin ictimai-iqtisadi proseslərin tənzimlənməsində oynadığı mühüm rolun təmin edilməsində, onun müstəqil və neytral qolu olan auditor xidmətinin əhəmiyyəti öz vacibliyi ilə seçilir. Bu xidmət sahəsinin auditin digər qollarından əsas fərqləndirici cəhəti onunla bağlıdır ki, o həm iqtisadi-maliyyə nəzarət forması kimi çıxış edir, həm də xidmət göstərdiyi subyektin fəaliyyətinin təkmilləşdirilməsi məqsədilə ona geniş çeşidli, kompleks xidmətlər göstərmək imkanlarına malik olur. Eyni zamanda, auditor xidməti göstərmək hüququna malik olan fiziki və hüquqi şəxslər xidmət göstərdiyi subyektlə təsərrüfat-müqavilə münasibətlərinə girərək özü sahibkarlıq subyekti, sahibkarlığın bir forması kimi çıxış edir.

Audit nəzəriyyəsini xarakterizə edən cəhətlər məhz bu xidmətin təbiətindən və fəaliyyət xüsusiyyətlərindən irəli gəlir. Audit iqtisadiyyatın formalaşmaqda olan bir sahəsi, bazar infrastrukturu kimi özünü getdikcə daha geniş şəkildə təsdiq etməkdədir. İqtisadiyyatın, bazar infrastrukturunun vacib bir sahəsi kimi onun xidmətlərindən istifadəyə olan tələbat artdıqca, bu xidmətin istifadəçilərinin əhatə dairəsi də genişlənir. Bu amil həm də özünü bazar iqtisadiyyatının tələb və təklif qanunauyğunluğu ilə üzvi surətdə əlaqəliliklə bağlılıqda göstərir.

İnkişaf etməkdə olan proseslərdə formalaşan informasiya bazasının və axınının şəffaf və obyektiv prizmadan qiymətləndirilməsi, təsərrüfat fəaliyyəti üzrə proqnoz göstəricilərinin əsaslılığının müəyyənləşdirilməsi

yalnız bu sahədə peşəkar və səlahiyyətli şəxs, mütəxəssis kimi çıxış edən auditorlara ehtiyacı artırır, onların fəaliyyətini xüsusi zərurətə çevirir. Xüsusilə, mürəkkəb, spesifik xüsusiyyətli əməliyyat və fəaliyyətlərin nəticələri haqqında peşəkar fikri, rəyi yalnız bu sahədə yüksək peşə-ixtisas, səriştəlilik səviyyəsinə və təcrübəyə malik olan səlahiyyətli auditor formalaşdıra bilər. Həmçinin, iqtisadi proseslər, maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin təhlili və qiymətləndirilməsi xüsusi səviyyəli bilik və peşəkar təcrübənin olmasını, tədqiqat obyektinin informasiya bazasından və sənədlərindən istifadədə yüksək səlahiyyətlilik və məsuliyyət tələb edir. Təcrübə göstərir ki, bütün bu tələblərin təmin edilməsi yalnız mövcud qanunvericiliyə uyğun olaraq, auditorlara şamil edilir (48; 97, s.53).

Beləliklə, bir tərəfdən maliyyə-mühasibat hesabatlarının dürüstlüyünün, digər tərəfdən isə müvafiq hesabatlarda əks olunan informasiyaların obyektivliyinin müəyyən edilməsi geniş informasiya istifadəçilərinin bu mühüm bazanın qiymətləndirilməsi sahəsində zəruri bilik və təcrübəsinin olmasını zərurətə çevirir. Lakin, bu sahədə olan məhdudiyyətlər, problemlər (istifadəçilərin bu sahədə kifayət qədər təcrübəyə, səriştəliliyə malik olmaması) informasiyanı formalaşdıran idarəetmə orqanı ilə informasiya istifadəçiləri arasında mübahisəli münasibətlərin yaranması və onların təqdim etdiyi hesabat və informasiyalara olan inamın azlığına (qərəzliliyin, təhriflərin, mövcudluq riskinin artıq olması) səbəb olur.

Cədvəl 2.

Audit informasiyalarının istifadəçilərin fəaliyyətinə təsirləri

Təsərrüfat subyektinin fəaliyyyətində maraqlı olan tərəflər	Təqdim olunan informasiyanın qiymətləndiricisi	Maraqlar
Təsisçilər, səhmdarlar	**auditor**	mənfəət bölgüsü, dividendlərin təmini
Kreditorlar, borc verənlər	**auditor**	faizlərin alınması, kredit və borcların geri qaytarılması
İnvestorlar	**auditor**	investisiyalar, maliyyə qoyuluşları üzrə əldə olunan gəlirlərin həcmi
Təsərrüfat subyektinin rəhbərliyi və işçilər	**auditor**	əmək haqları və digər imtiyazlar
Mal göndərənlər	**auditor**	ödənişlərin təmin olunması
Alıcılar, sifarişçilər	**auditor**	mal və xidmətlərin alınması, təsərrüfat əlaqələrinin müddətliliyi
Dövlət orqanları	**auditor**	vergi ödənişlərinin və dövlət vəsaitlərindən istifadə vəziyyətinin qiymətləndirilməsi
Sosial müdafiə orqanları	**auditor**	sosial ödənişlərin ödənilmə vəziyyəti
Fond və birjalar	**auditor**	təsərrüfat subyektinin ödəniş qabiliyyətliliyinin və səhmlərin təminatlılıq səviyyəsinin müəyyən edilməsi

Auditor informasiya və hesabatlarının yaradıcıları ilə onların çoxsaylı istifadəçiləri, istehlakçıları arasında əsas körpü rolunda çıxış edir. Həmçinin, auditor müxtəlif

istiqamətli təsərrüfat proseslərinin, əməliyyatların həyata keçirilməsinə, onların əhatə dairəsinin genişləndirilməsinə əsaslı şəkildə təsir etmək imkanlarına malik olur. İqtisadi proses və təsərrüfat əməliyyatlarının reallaşdırılmasında auditin malik olduğu mövqeyi aşağıdakı cədvəldəki (cədvəl 2) kimi qiymətləndirmək məqsədəuyğundur.

Auditor fəaliyyətinin əsas hissəsi mühasibat uçotu sistemi ilə üzvi surətdə bağlıdır. Maliyyə-mühasibat informasiyalarının yaranma mənbəyi məhz bu sistemdə təşəkkül tapdığı üçün auditin təhlil və araşdırmaları da bu sahədə daha geniş təşkil olunur. Xüsusilə, informasiyaların həqiqiliyini və dürüstlüyünü müəyyən etmək üçün əksər hallarda auditorun istifadə etdiyi təhlil və araşdırma üsulları, metodika mühasibatlığın aparılması üzrə istifadə olunan üsul və vasitələrlə yaxınlıq təşkil edir. Bu baxımdan auditlə mühasibat uçotu tez-tez eyni mövqedən qiymətləndirilir, onların fəaliyyət istiqamətləri və xüsusiyyətləri nəzərə alınmır. Təbii ki, belə yanaşma hər iki sistemin məqsəd və vəzifələri, predmeti baxımından eyni götürülə bilməz. Mühasibat uçotu maliyyə-təsərrüfat əməliyyatlarının həyata keçirilməsini, təsərrüfat fəaliyyətinin reallaşdırılmasının hüquqi-normativ bazasını təmin etməklə, idarəetmə qərarlarının qəbulu üçün informasiya təminatını yaradır. Həmçinin, mühasibat uçotu təsərrüfat subyekti tərəfindən aparılan əməliyyatların mövcud hüquqi-normativ əsaslarla bağlılığını təmin etməklə, subyektin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətini xarakterizə edəcək geniş təyinatlı informasiya sistemini formalaşdırır. Mühasibat uçotunun əsas vəzifəsi konkret məqamlar və fəaliyyətdə maraqlı olan müxtəlif

tərəflər üçün maliyyə-mühasibat hesabatlarının hazırlanmasını təmin etməkdir. Mühasib bu vəzifəni icra etmək üçün mühasibat uçotunun və hesabatlarının hazırlanmasının əsasını təşkil edən uçot prinsiplərinə və qaydalarına uyğun olaraq öz fəaliyyətini qurur. Mühasibat uçotunun informasiyası, hesabatı maraqlı tərəflər üçün tam və dolğun, obyektiv qiymətləndirilmiş mənbə hesab edilmir. Çünki, bazar iqtisadiyyatının təbiətinə və münasibətlərin çoxmülkiyyətçilik prinsiplərinə uyğun şəkildə inkişaf etdiyi cəmiyyətdə təsərrüfat fəaliyyətinin icraçıları ilə bu fəaliyyətdə maraqlı olan tərəflər arasında mövqe, mənafe fərqləri özünü aydın göstərir. Belə ki, təsərrüfat subyektində mühasibat işçiləri də, digər işçi heyəti kimi rəhbərlik tərəfindən təyin olunmaqla, təsərrüfat əməliyyatlarının və fəaliyyətinin həyata keçirilməsinin icraçıları hesab olunurlar. Bu heyətin fəaliyyəti və tabeçilik ierarxiyası aşağıdan yuxarı (şaquli) istiqamətlənməklə, müəssisə müdiriyyətinə tabeçilik üzrə qurulur. Kənar informasiya istifadəçiləri onlara təqdim olunan informasiyaların, həmin informasiyaların tərtibçiləri tərəfindən təsdiqini məqbul saymayaraq, bu mühüm və vacib prosesin müstəqil və səlahiyyətli ekspert, peşəkar və sərişteli auditor tərəfindən aparılmasını zəruri hesab edirlər.

Auditor xidmətində mühasibat uçotunun apardığı əməliyyatların, formalaşdırdığı informasiyaların həqiqiliyi, proseslərə təsir əhəmiyyətliliyi və onun nəticələrinin yarada biləcəyi problemlər dəqiq, aydın və şəffaflıq baxımından qiymətləndirilir. Audit prosesində auditor sübutlarının yığılması və onun şərhinin hazırlanması yüksək peşəkarlıq

və səriştəlilik tələb edir, bu isə auditorun bilik və təcrübəsinin iqtisadiyyat, hüquq, maliyyə-mühasibat sahəsindəki dərinliyi ilə mümkün olur. Eyni zamanda, auditdə aparılan maliyyə, iqtisadi təhlillər, qiymətləndirmələr sırf audit sahəsinə məxsus olan metod və üsulların tətbiqi və istifadəsi ilə həyata keçirilir. Bütün bu və digər amillər auditlə mühasibat uçotunu fərqləndirən başlıca cəhət kimi çıxış edir.

Mühasibat uçotu və audit arasında digər fərqləndirici cəhət onların təşkilati - funksional fəaliyyətinə görə də özünü göstərir. Mühasibatlıq idarəetmə strukturunun bir bölməsi olmaqla, konkret idarəetmə orqanına, subyektin rəhbərliyinə tabedir. Auditor öz fəaliyyətini müstəqillik prinsipi əsasında həyata keçirməklə, idarəetmə orqanından hər hansı bir asılılığı olmur və auditor mühasibdən fərqli olaraq geniş fəaliyyət sahəsində öz işini qurur. Belə ki, o, təsdiqedici funksiyadan başqa, təsərrüfat subyektinin fəaliyyətinin təkmilləşdirilməsi və genişləndirilməsi istiqamətində geniş çeşidli maliyyə-mühasibat, iqtisadi-hüquqi yönümlü xidmətlər göstərir. Mühasibatlığın xidmətləri daha çox subyektdaxili istifadəçilər üçün nəzərdə tutulursa, auditorun xidmətləri həm subyektdaxili istifadəçilər, həm də subyektdənkənar istifadəçilər üçün xüsusi əhəmiyyət kəsb edir.

Auditlə təftiş arasında müəyyən oxşar cəhətlər olduğu üçün çox vaxt onlar bir-birindən fərqləndirilmir. Bütün bunlara baxmayaraq, bu fəaliyyət sahələri arasında kifayət qədər köklü fərqli cəhətlər mövcuddur. Bazar iqtisadiyyatı şəraitində auditin rolu və mövqeyi öz əhəmiyyətliliyi

baxımından təftişdən daha üstün qiymətləndirilir. Auditin məqsədi təqdim olunan hesabatların, informasiyaların dürüstlüyü, əhəmiyyətliliyi haqqında maraqlı tərəflərə obyektiv rəy bildirmək, sifarişçilərə maliyyə-mühasibat, iqtisadi yönümlü kompleks xidmətlər göstərməklə onlarla səmərəli əməkdaşlıq etməkdir. Təftişdə isə məqsəd nöqsan və çatışmazlıqların aşkar olunması, müqəssirlərin məsuliyyət səviyyəsinin müəyyənləşdirilməsi və cəzalandırılması üçün aidiyyəti orqanlara müraciət edilməsidir. Xarakterik xüsusiyyətlərinə görə audit müstəqil nəzarət forması, məsləhət xidmətləri göstərən (sahibkarlıq fəaliyyəti) fəaliyyət növüdürsə, təftiş yalnız fəaliyyətin, sərəncamların icraçısıdır.

Auditdə münasibətlər üfüqi (kənar audit) və şaquli (dövlət, daxili audit) istiqamətdə qurulursa, təftişdə bu münasibət və əlaqələr yalnız şaquli (sırf inzibati tabeçilik üzrə) istiqamətdə formalaşır. Auditin vəzifəsinə subyektin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətini, onun nəticələrini qiymətləndirmək, bu fəaliyyətdə nöqsan və çatışmazlıqların aradan qaldırılması istiqamətində təkliflər irəli sürmək, fəaliyyətin təkmilləşdirilməsinə köməklik göstərmək daxildir. Təftişin vəzifəsinə isə aktiv və resursların qorunmasını təmin etmək, bu sahədə sui-istifadə və qanun pozuntuları hallarının qarşısını almaq aid olunur.

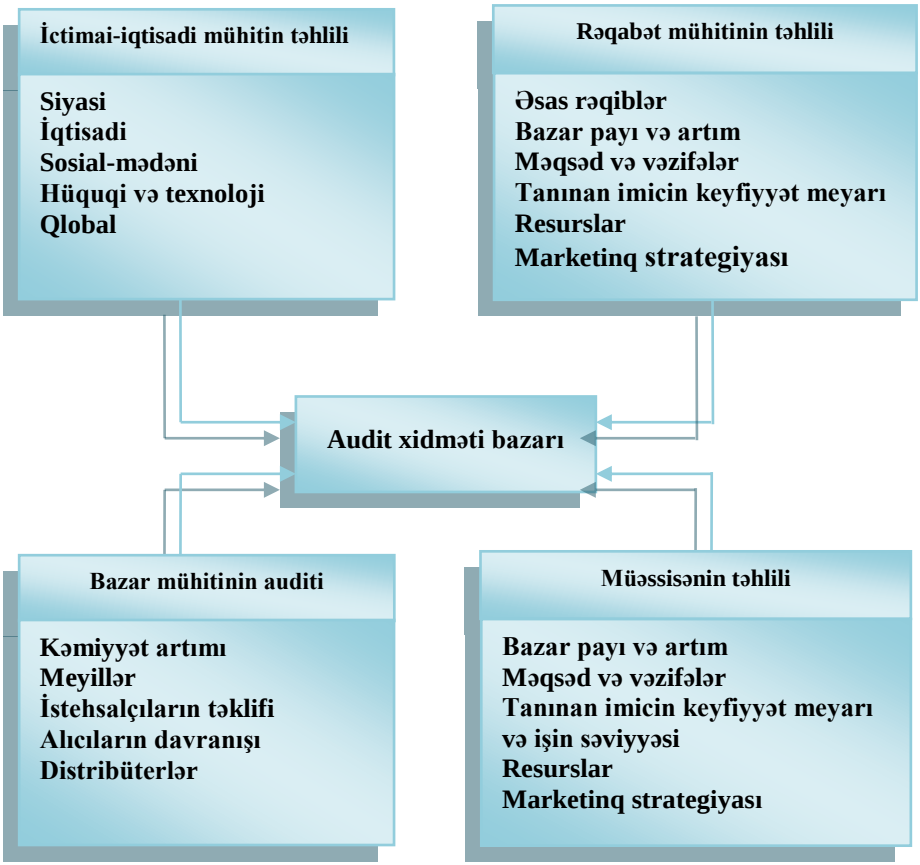
Auditin nəticəsi auditor rəyi şəklində formalaşmaqla öz tərkibində vacib və əhəmiyyətli elementləri, prosesləri əks etdirib, çoxsaylı istifadəçilərə, maraqlı şəxslərə ünvanlanır. Təftişin nəticəsi isə təftiş aktı şəklində olmaqla, öz tərkibində ən kiçik prosedurları, nöqsanları da əhatə

etməklə yalnız təşkilati baxımdan yuxarı və aidiyyəti orqanlara təqdim edilir. Auditin nəticələri subyektin fəaliyyətində maraqlı olan tərəflər üçün xüsusi əhəmiyyət kəsb etməklə öz obyektivliyi, neytrallığı və aydın şərhi baxımından bu istifadəçilər üçün tam və anlaşıqlı olur.

Müəssisələrin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin təhlili və qiymətləndirilməsi, onların bazar mühitində perspektiv inkişafının təmin edilməsi ümumi auditor xidməti ilə yanaşı, eyni zamanda bazar mühitinin də auditinin aparılmasını xüsusi zərurətə çevirməkdədir (98, c.153; 184, c.51). Bazar mühitinin auditinin aparılması həm iqtisadi-nəzəri, həm də iqtisadi inkişafın təmin olunması baxımından əhəmiyyət kəsb edir. Auditor bazar mühitini qiymətləndirərkən onu hərtərəfli təhlil edib, yalnız bundan sonra bazarın seqmentləşdirilməsinin növbəti mərhələsinə keçməlidir. Bazar iqtisadiyyatı mühitində auditor fəaliyyəti bu bazarın vəziyyətinin və burada mövcud olan mövqelərin əsaslı tədqiqi ilə bilavasitə bağlıdır. Audit marketinqi bütün audit planlaşdırılması prosesinin ayrılmaz tərkib hissəsi kimi çıxış etməlidir. Müvafiq xidmətin bazar mühitindəki əhatə dairəsinin aşağıdakı sxem (sxem 5) üzrə əks etdirilməsi məqsədəuyğundur.

Sxem 5.

Bazar mühitinin auditi və onun tərkib hissələri



Sifarişçi üçün bazar mühitinin təhlilində bazardan kənarda baş verən, lakin, təsərrüfat fəaliyyətinin ümumi vəziyyətinə təsir etməyə qadir olan bütün informasiya bazası, inkişaf meyilləri ciddi tədqiq olunmalıdır. Müvafiq təsir amilləri müxtəlif imkanlara malik olub, bəzən

əhəmiyyətli şəkildə təhlükə mənbəyinə çevrilə bilər. Rəqib tərəflər haqqında informasiya ən yüksək səviyyədə qiymətləndirilməli, auditor tərəfindən onların müxtəlf aspektlərdən təhlili aparılmalıdır. Belə yanaşma istehsal və xidmət bazarında zəruri qərarların qəbulu, tədbirlərin həyata keçirilməsi baxımından olduqca vacibdir.

II Fəsil. Audit yükü və səmərəliliyi konsepsiyası və onların əsasları

2.1.Audit yükü konsepsiyası və onun əsasları

Azərbaycanda son dövrlərdə iqtisadi inkişaf və iqtisadiyyat sahələrinin durumuna təsir edən proseslər (devalvasiya, maliyyə bazarlarının fəaliyyətinin daralması və s.) daha ciddi qərarların, proqram və konseptual xarakterli sənədlərin qəbul olunmasına da səbəb olmuşdur. Belə ki, "Azərbaycan Respublikasının milli iqtisadiyyat perspektivi üzrə Strateji Yol Xəritəsi" (3) buna nümunə olmaqla, ölkədə iqtisadi fəaliyyətin yüksəldilməsi və təsərrüfat fəaliyyətinin genişləndirilməsi kimi vacib məqamları özündə ehtiva etməkdədir. Bütün bu kimi sənədlərdə qarşıya qoyulan vəzifələrə nail olunmasında auditə olan baxışlar da tədricən dəyişməkdədir. Həmçinin, "Azərbaycan 2020: Gələcəyə Baxış" İnkişaf Konsepsiyası da (2) daxil olmaqla mövcud hüquqi sənədlərdə müəyyən olunan hədəflərə çatılması və onların dayanıqlılığının, davamlılığının səviyyəsinin qiymətləndirilməsi baxımından audit vacib bir sistem kimi çıxış etməlidir. Auditə çəkilən xərclərin nəticələri isə, digər iqtisadi yük elementləri ilə birlikdə (vergi, gömrük və s.) həm bazar subyektlərinin müvafiq sənədlərdə qarşıya qoyulan məqsəd və vəzifələrə, hədəflərə nailolunma imkanlarını, həm də audit yükünün özünün bilavasitə bu istiqamətdə nə qədər səmərə gətirəcəyini dəyərləndirməyə əsas verər.

Ölkə başçısının auditdən olan gözləmələri də məhz audit yükünün müəyyən olunması zərurətlərini gündəmə gətirməkdədir. Belə ki, Cənab Prezidentin irəli sürdüyü bu

kimi fikirlər belə konseptual nəticəyə gəlməyə əsas verir: "Azərbaycan Respublikasının iqtisadiyyatı inkişaf etdikcə və onun dünya təsərrüfat sisteminə inteqrasiyası gücləndikcə iqtisadi-maliyyə münasibətlərində şəffaflığın təmin olunmasında, iqtisadi cinayətkarlığa və korrupsiyaya qarşı mübarizədə auditin imkanlarından daha geniş istifadə etmək zərurəti yaranır. Bunun üçün müstəqil maliyyə nəzarəti sahəsində mütərəqqi dünya təcrübəsini öyrənmək və milli iqtisadiyyatın xüsusiyyətlərini nəzərə almaqla ölkəmizdə tətbiqini genişləndirmək çox vacibdir (4).

Mövcud qanunvericilikdə (10) auditin mahiyyəti müasir ictimai-iqtisadi həyatda baş verən inkişaf prosesləri ilə müqayisədə daha çox dar çərçivədə açıqlanır və bu anlayış onun təsərrüfat fəaliyyəti ilə bağlılığını ifadə edir. Lakin, auditin müasir konseptual mahiyyət açıqlaması istər ölkədə, istərsə də dünyada baş verən təlatümlər, təzadlar, inkişaf meyilləri (böhranlar, devalvasiya, müflisləşmə, maliyyə-fond bazarlarında baş verən mütəmadi dəyişikliklər) nəzərə alınmaqla, bu sahədə daha geniş və əhəmiyyət kəsb edən baxışların ifadə olunmasını aktuallaşdırır. Xüsusilə belə yanaşma audit yükünün artıq makro və mikrosahələr üzrə müəyyən olunub, qiymətləndirilməsi üçün də vacib hesab olunur. Hesab etmək olar ki, müxtəlif sahələr üzrə audit yükünün təyin olunması - həm bu yükün səmərəlilik səviyyəsinin, həm də tətbiq olunduğu sahələrin fəaliyyətinə təsir imkanlarının qiymətləndirilməsi baxımından xüsusi əhəmiyyət kəsb edir.

Audit yükünün əhəmiyyətliliyi, ictimai-iqtisadi proseslərdə oynadığı rol tam dərinliyi və aydınlığı ilə

müəyyənləşdirilməlidir (81). Audit yükünün ölçülməsi sosial-iqtisadi inkişaf proseslərinin və idarəetmə sisteminin təşkili səviyyəsinin qiymətləndirilməsində əhəmiyyət daşıması ilə yanaşı, həm də cəmiyyətdə şəffaf informasiya mühitinin dəyərləndirilməsinə də yeni imkanlar açır.

İqtisadiyyatda "yük-xərc" konsepsiyalarının müxtəlif məqsədlər üçün istifadə olunması ilə bağlı son əlli ildə fərqli baxışlar yaranmaqdadır. Hökumət-dövlət səviyyəsində qəbul edilməkdə olan belə yanaşma daha çox dövlət gəlirlərində (müxtəlif dövr ərzində) müvafiq xərclərin (büdcə, vergi, sosial və s.) payını təyin etməyə imkan verir (252; 253). Bu yük göstəricisi həm də makroiqtisadi göstəricilərdə nəzərdə tutulan yük xərcinin payını (ÜDM-in faiz nisbəti kimi) müəyyən etməyə xidmət edir. Belə yanaşma bir sıra tədqiqatlarda, əsasən də müxtəlif ölkələrdə dövlətin "sosiallaşma", "liberallaşma" səviyyəsini müəyyən edən əsas meyarlardan biri kimi də nəzərə alınır (36; 254; 255).

Müasir konseptual baxışlara görə, müxtəlif ölkələrdə mövcud olan dövlət yükünün səviyyəsi onların liberallıq və dirijistlik səviyyəsini də ifadə etməyə imkan yaradır. AMEA İqtisadiyyat İnstitutunda aparılan araşdırmalar iqtisadi nəzəriyyədə ilk dəfə olaraq müxtəlif ölkələrin iqtisadiyyatlarını təsnifləşdirməyə və onların liberal, yaxud dirijist olduğunu müəyyənləşdirməyə imkan verir. Alınan nəticələr hazırda dünya iqtisad nəzəriyyəsində hakim olan baxışlardan daha fərqliliyi ilə nəzərə çarpır. Bu tədqiqatların əsaslarından birini də belə "yük" anlamının iqtisadiyyatdakı təsir imkanlarının müəyyən edilib, qiymətləndirilməsi təşkil

etməkdədir (36). Müxtəlif inkişaf prosesləri və sosial-iqtisadi həyatda baş verən dəyişkən durumlar artıq iqtisadiyyata düşən - vergi, sosial, borc "yük"ləri ilə yanaşı "audit yükü"nün də müəyyən edilməsi zərurətlərini əsaslandırır.

"Audit yükü"nün konseptual əsaslarının, ölçülmə səviyyəsinin müəyyən edilməsi və sonradan onun optimal həddinin tapılması auditin təşkili və tənzimlənməsi ilə yanaşı, həm də iqtisadi, sosial və ictimai proseslər üzrə müxtəlif qiymətləndirmələrin aparılması baxımından əhəmiyyət kəsb edər.

Dövlətin iqtisadiyyata olan təzyiqi daha çox vergi yükü ilə əlaqələndirilir. *Vergi yükü* isə bilavasitə vəsaitlərin vergilərin ödənilməsinə yönəldilməsi ilə digər mümkün istifadə istiqamətlərindən ayrılmasından yaranan iqtisadi məhdudiyyətlərin səviyyəsi, dərəcəsi kimi ifadə olunur (20).

İqtisadi mənbələrdə kifayət qədər səslənən vergi yükü - vergi ödənilməsi ilə bağlı hüquqi və fiziki şəxslərin toplum yükünü, xərclərini müəyyən edir. Belə ki, o, mikro baxımdan mükəlləflərin gəlirlərinin, makro baxımdan isə cəmiyyətin gəlirlərinin xüsusi sektordan ictimai sektora köçürülməsini özündə əks etdirir. Audit yükünə gəldikdə isə, o, vergi yükü kimi belə konseptual anlamdan çıxış etməsə də, lakin bu iki anlayış arasında oxşar cəhətlər mövcuddur:

- ✓ əksər hallarda vergi yükü kimi audit yükü də icbari əsaslarda yaranır;
- ✓ audit yükü vergi yükü kimi iqtisadi-təsərrüfat fəaliyyəti üzərində qurulur;

- ✓ audit yükü vergi yükü kimi subyektin gəlirlərinin azaldılmasına yönəlir;
- ✓ audit yükü vergi yükünün məqsədi və təyinatı üzrə yığım səviyyəsinin dəqiqləşdirilməsinə və şəffaflığının artırılmasına xidmət edir.

Bütün bu kimi amillər ilə yanaşı, onlar arasında kifayət qədər fərqli cəhətlər də mövcuddur və audit yükü:

- subyektin təsərrüfat fəaliyyətinin genişləndirilməsinə;
- yeni maliyyə və iqtisadi potensialların müəyyən edilib, istifadəsinə;
- maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin və əməliyyatlarının düzgün təşkilinə;
- bazar mühitində işgüzar nüfuzunun qorunmasına;
- təşkilati-idarəetmə və qərar qəbuletmə sisteminin təkmilləşdirilməsinə və əsaslandırılmasına;
- müxtəlif dövlət və özəl qurumlarla (vergi, gömrük, bank və s.) münasibətlərinin tənzimlənməsinə yönəlməsi ilə müşahidə oluna bilir.

V.Q.Panskovun yanaşmasına əsasən vergi ağırlığı vergilərin ölkə iqtisadiyyatının, təsərrüfat subyektinin və digər ödəyicinin gəlirlərindən vergi və vergi xarakterli digər ödənişlər formasında dövlətə ödənilən vəsaitlərin məcmusunu (payını) ifadə edir (256).

A.B.Borisov göstərir ki, vergi yükü - vəsaitlərin vergilərin ödənilməsinə yönəldilməsi, onların digər mümkün istifadə istiqamətlərindən yayındırılması hesabına yaranan iqtisadi məhdudiyyətləri, bu məhdudiyyətlərin həcmini özündə əks etdirir (115, s.44).

A.N.Çıqiçko isə, vergi yükünün, ağırlığının müəssisələrin inkişaf və modernləşdirilməsi üçün yönəldilən resursları məhdudlaşdıran məcmu maliyyə ağırlığının bir hissəsi olmasını əsaslandırır (186, s.197). Belə baxışlarda audit yükü üçün də xarakterik xüsusiyyətlər mövcuddur: belə ki, audit yükü də subyektlərin maliyyə vəsaitlərinin dövriyyədən çıxartmaqla, bu xidmətin göstərilməsinə sərfinə yönəldilməsi məqsədlərinə xidmət edir. Xüsusilə də yerli və xarici təcrübə göstərir ki, könüllü auditdə belə vəsaitlərin həcmi heç də vergi ödəmələrindən geri qalmır.

A.B.Paskaçov öz yanaşmasında vergi yükünə bir növ daha vacib sosial xarakter verməklə, vergi yükünü büdcə sisteminə və büdcədənkənar fondlara ödənilən vergilərin, yığımların və digər ödənişlərin ümumi daxili məhsula, region üzrə isə ümumi regional məhsula olan nisbəti kimi ifadə edir (170, s.210).

D.V.Lazutina hesab edir ki, "vergi ağırlığı bir tərəfdən, müəssisə və subyektlər ilə dövlət arasında məcburi vergi ödənişlərinin ödənilməsi üzrə yaranan münasibətlər, digər tərəfdən isə, dövlətin vergi mexanizmləri vasitəsi ilə iqtisadiyyata potensial mümkün təsirini əks etdirən kəmiyyət göstəricisidir (257). Müvafiq baxışlarda da audit yükü ilə əlaqəli məqamlar nəzərə çarpmaqdadır, belə ki, vergi yükü və bir statistik göstəricilərin hesablanma metodikası əsas götürülməklə, audit yükünün hesablanması metodikasını müəyyən etmək məqsədəuyğun olar. Digər tərəfdən, audit yükü və xərcləri həm də subyektlərin təsərrüfat-iqtisadi fəaliyyətinə bir təzyiq forması kimi də çıxış edə bilir.

Klassik və müasir Qərb iqtisadi baxışlarında da vergi və vergi yükünə olan yanaşmalarda fərqli məqamlar müşahidə olunur. P.Purudon vergi məsələsini dövlətçilik ilə bağlı olan məsələ kimi əsaslandırır. Karl Maks vergilərdə dövlətin iqtisadi mahiyyətinin təcəssüm olunduğunu göstərir. Foma Akvinski vergiləri soyğunçuluğun icazə verilən forması kimi dəyərləndirməklə, bir növ bu yükün belə xarakter daşımasını ifadə edir. Eyni özünəməxsus, bəzən də fərqli baxışlar Ş.Monteski, A.Smit, D.Rikardo, sonradan isə C.Keyns, A.Laffer və digər iqtisadçılar tərəfindən də ifadə olunur. Mövcud konsepsiyalardan çıxış edərək audit yükünə olan baxışları da fərqli məqamlardan dəyərləndirmək mümkündür:

- ***audit yükü də mahiyyət baxımından dövlət, iqtisadi və ictimai məqsədlərə xidmət edir;***
- ***audit yükü tərəflər arasında müqavilə razılığı üzrə yaransa da, bəzən kifayət qədər yüksəkliyi ilə fərqlənir;***
- ***keyfiyyətsiz audit və onun yaratdığı yük isə bilavasitə "soyğunçu" xarakter daşayır;***
- ***audit yükü biznes və investisiya mühitinin sağlamlaşdırılmasına istiqamətlənməsi ilə də diqqəti cəlb edir.***

Audit yükünün vergi yükü ilə daha yaxın və daha uyğun baxışlarını A.F.Musayev, Y.A.Kəlbiyev, Z.H.Rzayev irəli sürməkdədir: optimal şəkildə qurulmuş vergi sistemi bir tərəfdən, dövlətin maliyyə vəsaitlərinə olan tələbatını təmin etməli, digər tərəfdən isə, vergi ödəyicisinin sahibkarlıq

fəaliyyətinə olan marağını nəinki azaltmamalı, onu hətta təsərrüfatçılığın səmərəliliyini yüksəltmək üçün daim yollar aramağa sövq etməlidir (21). Zənnimizcə, məhz belə yanaşma bu iki yükün həm yaxın cəhətlərini, həm də inzibati və iqtisadi konseptual əhəmiyyətini müəyyən etməyə imkan verir. Digər tərəfdən, mövcud baxışlar belə bir fikri də irəli sürməyə əsas verir:

Vergi yükü kimi audit yükünün də necə və hansı şəkildə adlandırılmasından, qiymətləndirilməsindən asılı olmayaraq onun zəruriliyi qəbul olunmalı, lakin, bu yükün də ədalətli, qaneedici və hər bir tərəfi razı salacaq formasının tapılması vacib hesab olunmalıdır.

Audit yükü konsepsiyasının əsasları

Audit yükü və ya göstəricisi vergi yükü və digər bu qəbildən olan konsepsiyalarla müəyyən mənada yaxınlıq da təşkil edə bilir. Bu baxımdan da audit yükü anlayışı tərəfimizdən bir sıra konsepsiyaların, baxışların əsasında ilk dəfə irəli sürülür. Araşdırmalarımızın əsasında audit yükü göstəricisini belə ifadə etmək məqsədəuyğun olar:

"Audit yükü" göstəricisi - auditə çəkilən məcmu xərclərin (kəmiyyət və keyfiyyət və digər ölçülə bilən) ölkə iqtisadiyyatına və ya ayrı-ayrı subyektlərə (fiziki, hüquqi şəxs qismində) olan təsirini, təzyiqini və ya münasibətini ifadə edir".

Audit yükü göstəricisinin əhəmiyyətini və tətbiq zərurətlərini aşağıdakı kimi təsnifləşdirmək məqsədəuyğun olar:

Birincisi, audit yükünün (iqtisadiyyat və ya makroiqtisadi səviyyədə) tətbiqi, onun müxtəlif ölkələrin təcrübəsində istifadə səviyyəsi ilə bağlı qiymətləndirmələr aparmağa imkan yaradar;

İkincisi, belə anlamın istifadəsi audit islahat siyasətinin aparılmasının təsirlərinin dəyərləndirilməsi ilə bağlı əhəmiyyət kəsb edər;

Üçüncüsü, bu göstərici ölkədə audit siyasəti ilə sosial-iqtisadi siyasət arasında səmərəli əlaqələrin yaradılmasını təmin edər;

Dördüncüsü, vergi yükü konsepsiyasından və siyasətindən fərqli olaraq, audit yükü konsepsiyası özlüyündə həm də audit güzəştlərinin, audit ödənişlərinin və digər bu qəbildən olan baxışların da konkretləşdirilməsini, səmərəliliyinin artırılmasını gündəmə gətirər.

Beşincisi, belə bir yanaşma, iqtisadiyyata və ya ayrı-ayrı subyektlərin fəaliyyətinə auditin təsir və nəticələrinin (kəmiyyət və ya keyfiyyət) qiymətləndirilməsinə səbəb olar;

Altıncısı, audit yükü göstəricisi təsərrüfat subyektlərinin fəaliyyətinin həyata keçirilməsinin vacib indikatorlarından biri kimi çıxış edər. Belə ki, subyektlərin qərar qəbulu, investisiya və ya kredit cəlbi kimi tədbirlərin həyata keçirilməsi məhz bu göstəricinin səviyyəsi ilə əlaqələndirilməlidir;

Yeddincisi, audit yükünün və ya göstəricisinin iqtisadi inkişaf, iqtisadi və ya sosial siyasətin tətbiqi ilə bağlılığı

xüsusi əhəmiyyət kəsb edər. Belə ki, audit yükünün öyrənilməsi onun müxtəlif iqtisadi subyektlər və sosial qruplar üzrə bölgüsünü və ya verəcəyi faydaları müəyyən etməyə imkanlar açar.

Auditin əhatə sferası münasibətdə olduğu sahə və subyektlərin geniş tərkibi ilə nəzərə çarpır. Xüsusilə də qanunvericilik baxımından yanaşıldıqda, auditin münasibətdə olduğu sahələrə: dövlət və vergi orqanları, yerli idarəetmə orqanları, maliyyə bazarları, müxtəlif təşkilati-hüquqi formalı təsərrüfat subyektləri, istehsalçılar və istehlakçılar aid oluna bilər. Audit yükünün tətbiqinin həm müvafiq sahə və subyektlər üzrə, həm də vahid iqtisadi baxımdan qəbulolunma konsepsiyası daha məqsədəuyğun hesab olunar.

Audit yükünün əhatə etdiyi sahə və sferalar

- ⇨ ***Dövlət orqanları***
- ⇨ ***Vergi sistemi***
- ⇨ ***Maliyyə bazarları***
- ⇨ ***Təsərrüfat subyektləri***
- ⇨ ***Yerli idarəetmə orqanları***
- ⇨ ***Məhkəmə orqanları***
- ⇨ ***İctimai və siyasi təşkilatlar***
- ⇨ ***Vətəndaşlar***

Audit yükünü (vergi yükü konsepsiyasına hansısa yaxın mənada) yalnız audit ilə bağlı birbaşa ödənilən ümumi xərclər (subyekt və s. tərəflərin) kimi dəyərləndirmək düzgün olmaz. Belə ki, bu yükün formalaşmasında digər xərclər də mövcuddur və ya bu xərclər audit ilə bağlı

təyinata xidmət edir. Audit yükünü müəyyən edərkən, xidmətə çəkilən xərcləri tərəflər arasında bağlanan müqavilə dəyəri kimi ifadə etmək qaneedici hesab olunmaz. Çünki, auditin xərclərinə xidmətin müqavilə dəyərinə daxil olmayan bir sıra xərclər də daxil olur və onları kəmiyyət və keyfiyyət tərkibliliyinə görə fərqləndirmək məqsədəuyğun olar. Belə ki:

- ✓ auditə qədər və audit zamanı subyektin mütəxəssislərlə məsləhətləşməsi;
- ✓ auditə hazırlıq və ya auditlə bağlı müvafiq ştat vahidinin saxlanması;
- ✓ auditlə bağlı müxtəlif məsul işçilərin əməyinin və vaxtının bu prosesə cəlbi kimi xərc elementlərini də bura daxil etmək zəruri hesab olunmalıdır.

Göstərilən belə xərclər auditin aparılmasına xidmət etsə də, onlar bir növ görünməz xərc kimi də özünü göstərir və birbaşa audit müqaviləsinə daxil olunmur. Həmin xərclər subyektin audit öhdəliyini həyata keçirmək üçün istifadə etdiyi, lakin, bilavasitə subyektin özündə qalan xərclər qisminə aid edilir. Mövcud təcrübəyə və hüquqi-metodoloji sənədlərə əsaslanaraq, audit yükünü formalaşdıran xərcləri aşağıdakı kimi təsnifləşdirmək mümkündür:

- ▪ qanunvericiliklə müəyyən olunan qaydada auditin aparılma (müqavilə) xərcləri;
- ▪ auditin aparılması və ya ona hazırlıq ilə bağlı subyektdə peşəkar mütəxəssis ştatının (ştatlarının) saxlanması;
- ▪ auditin aparılması və prosesi ilə bağlı subyektin məsul işçilərinin (mühasib, iqtisadçı, hüquqşünas və s.)

müvafiq dövr ərzində əməyinin bu istiqamətdə istifadə olunmasına çəkilən xərclər;

- auditin keçirilməsindən sonra üzə (vergi və digər orqanlar tərəfindən) çıxan məcburi ödənişlər (cərimə sanksiyaları);
- auditdən sonra subyektin (subyektin fəaliyyətində maraqlı olan səhmdar, bank, vergi və digər tərəflərin iddiası ilə) məhkəmə araşdırılması ilə bağlı yaranan xərcləri;
- audit keçirildikdən sonra subyektin işgüzar nüfuzuna dəyən maddi və mənəvi zərərlər (audit zamanı müəyyən olunmayan və aradan qaldırılmayan) və s.

Audit yükünün kəmiyyət baxımından (maliyyə ödəniş formasında) ölçülməsini tam aydın ifadə etmək müəyyən çətinlik yaratsa da, lakin, bu yük xərclərinin (birbaşa auditin keçirilməsi və dolayı auditlə bağlı çəkilən müxtəlif xərclər üzrə) müəyyən edilməsi üçün bir sıra metodlardan istifadə oluna bilər. Belə ölçmə metodikası kimi konkret məqsədlər üçün müəllif yanaşmasından, araşdırılmasından, ekspert qiymətləndirilməsindən, sorğu aparılmasından istifadə olunması xüsusi əhəmiyyət kəsb edər.

Audit yükünün mikrosəviyyədə müəyyən olunması, onun subyektə və ya subyektin bir işçisinə düşən kəmiyyət göstəricisi kimi ifadə edilməsi daha məqsədəuyğundur (auditin dəyərinin - subyekt və ya onun bir işçisinə olan münasibəti).

İqtisadiyyata (o cümlədən onun sahə və s. səviyyəsi) düşən audit yükünün kəmiyyət göstəricisi isə daha fərqli olacaqdır. Belə ki, audit yükünün iqtisadiyyata olan

münasibəti özlüyündə məcmu audit göstəricisinin (aparılan il ərzində auditlərin dəyərinin) ÜDM, büdcə, sahə, hüquqi şəxslər və adambaşına olan müqayisəsi ilə ifadə olunması konseptual baxımdan daha məqsədəuyğun hesab olunar. Sonradan isə, auditin vacib olan bir sıra göstəricilərinin də bu metodik yanaşma baxımından müəyyən olunması bu xidmətin kəmiyyət tərəfi ilə yanaşı, həm də keyfiyyət tərəflərinin də qiymətləndirilməsi baxımından xüsusi əhəmiyyət kəsb edər. Konseptual mahiyyət baxımından çıxış edərək, auditin iqtisadiyyatdakı yükünü belə formada müəyyən etmək mümkündür:

A(iqt) = A(ödən) / ÜDM

Burada: A(iqt) – iqtisadiyyata düşən audit yükü göstəricisi, A(ödən) – il ərzində auditlə bağlı çəkilən xərc vəsaitləri, ÜDM – Ümumdaxili məhsul (illik).

Bu göstəricinin (A(iqt)) müəyyən çatışmazlığı da mövcud ola bilər. Bu çatışmazlıq əsasən subyektlərin fərdi xüsusiyyətləri (auditə çəkilən xərcləri, fəaliyyət nəticələri və s.) nəzərə alınmadan onlara - orta statistik audit subyektinə (iqtisadi vahidliklərə) aid olacaq audit yükünün və ya bu qəbildən olan "çəkiləcək əziyyət" səviyyəsinin şamil edilməsi ilə bağlı olar. Lakin, istər ölkə, istərsə də beynəlxalq təcrübədə istifadə olunan bir sıra statistik göstəricilərin müəyyən olunmasında (adambaşına düşən ÜDM, orta əmək haqqı və ya sosial göstəricilər və s.) belə xətaların mümkünlüyü nəzərə alınmaqdadır və bu baxımdan da audit yükü göstəricisinin iqtisadiyyat və ya makrosəviyyədə tətbiqi məqsədəuyğun olar.

Əhaliyə düşən bir sıra yük göstəricisinin, əsasən də vergi yükü göstəricisinin hesablanma metodikası – auditin müvafiq göstəricisinin hazırlanmasında önəmli rol oynayar. Və müvafiq göstərici həm də bu tip statistik-metodik göstəricilərin hazırlanma metodikası ilə də ziddiyyət təşkil etməyəcəkdir. Mövcud konseptual yanaşmalardan çıxış edərək, auditin əhaliyə (adambaşına) düşən "yük göstəricisi"ni müəyyən etmək mümkündür. Auditlə bağlı kəmiyyət (il ərzində auditə çəkilən məcmu xərclər) göstəricisinin əhali sayına olan münasibəti bu baxımdan daha uyğun olar. Belə ki, adambaşına düşən audit yükü göstəricisi (məcmu audit üzrə ödənilən xərclər) ölkə əhalisinin illik gəlirlərinə olan münasibətinə görə müəyyən olunmalı və bu da audit yükünün ölkə əhalisinin orta illik gəlirlərinə olan nisbətini ifadə etməlidir. Əhaliyə (adambaşına) düşən audit yükü göstəricisini auditə çəkilən xərclərin əhali sayına olan nisbəti kimi ifadə etmək mümkündür.

Aəh. = (Ax./Əs.):(Əg./Əs.)

Burada: Aəh - əhaliyə düşən audit yükü (adambaşına), Ax. - auditə çəkilən xərclər, Əs. - əhalinin sayı, Əg. - əhalinin gəlirləri

Bu göstəricinin də çatışmazlıqları mümkündür, belə ki, əhalinin gəlirləri adambaşına görə götürülür və bu məqamda hər bir şəxsə görə həm gəlirin özü, həm də audit yükünün dəqiqliyini tam aydın əks etdirmək mümkünsüzlüyü yaranır.

Təsərrüfat sübyektlərinə və ya müəssisələrə düşən audit yükünü də müəyyən edib hesablamaq, zənnimizcə, mümkündür. Bu göstəricini auditə çəkilən məcmu xərclərin

ölkə üzrə təsərrüfat subyektlərinin gəlirinin nisbəti şəklində müəyyən etmək mümkündür:

$$Am = Ax/Mg$$

Burada: Am - müəssisələrə düşən audit yükü, Ax - auditə çəkilən xərclər, Mg - müəssisələrin gəlirləri.

Eynilə belə təyinetmə metodikasını müəssisənin mənfəətinə görə də tətbiq etmək olar. Müvafiq metodik yanaşmanın da əvvəlkilər kimi müəyyən qüsurlarının olması nəzərə alınmalıdır. Belə ki, hər bir müəssisənin fəaliyyət xüsusiyyətlərinə görə gəliri və audit xərcləri (müqavilə şərtlərinə görə) fərqli ola bilər və təqdim olunun metodik yanaşma (audit yükü) orta göstərici kimi qəbul olunmalıdır.

Təqdim olunan audit yükünün hesablanma metodikalarının əsas aktuallığı və vacibliyi ondan ibarətdir ki, bu göstəricilər əsasında audit yükünün makro və mikrosəviyyədəki payının müəyyən olunması və auditin verdiyi səmərənin nəticələrinin qiymətləndirilməsi mümkünləşir. Audit yükü göstəricisinin müəyyən olunmasına yanaşmada bir amilə xüsusi diqqət yetirilməlidir:

- Birincisi, audit yükü göstəricisinin müəyyən olunmasında qanunvericilik üzrə müəyyən olunan icbari məqamların əsas olaraq qəbul edilməsi;
- İkincisi isə, könüllü və məcburi auditə çəkilən xərclərin vahid vəhdətdə götürülməsi.

Belə yanaşma onunla izah edilməlidir ki, məcburi audit qanunvericilik üzrə müvafiq dövr ərzində müəyyən subyektlər üçün icbari xarakter daşıyır. Həmin subyektlərin sayı kifayət qədər çox, fəaliyyət xüsusiyyətləri və mülkiyyət

formaları fərqlidir. Bu subyektlərin audit xərclərinin (yükünün) yaranması sırf qanunvericiliklə tənzimlənir. Könüllü audit xərcləri (yükü) isə, subyekt və audit tərəfi ilə bazar - müqavilə münasibətləri əsasında meydana çıxır. Könüllü audit yükünün müəyyən dövr (il) ərzində payının artıb-azalması mümkün olduğu halda, məcburi audit yükü - vergi yükü kimi subyektlərin icbari yükü hesab olunur. Vergi yükündən icbari audit yükünün əsas fərqli cəhəti ondan ibarətdir ki, bu yükün yaranmasına da subyekt-audit tərəfləri arasında bağlanan müqavilə şərtləri təsir edir (xidmətin dəyəri, müddəti və s.).

Audit yükü xidmət bazarına fəaliyyət göstərən müxtəlif təşkilati-hüquqi formalı audit qurumları (sərbəst auditor və auditor təşkilatları) tərəfindən yaradılır. Audit yükünü formalaşdıran hüquqi və fiziki şəxslərin hər biri ölkə üzrə vahid audit xərclərində kifayət qədər fərqli paylara malik olurlar. Belə ki, ölkənin audit bazarının vəziyyətinə əsasən belə bir baxışı aydın şəkildə irəli sürmək mümkündür. 1996-cı ildə mövcud qanunvericilik əsasında Azərbaycan Respublikasında auditor xidmətinin formalaşaraq inkişaf etdiyi dövrdən indiyədək bazarda fərqli fəaliyyətləri ilə seçilən sərbəst auditorlarla auditor təşkilatlarının müqavilə məbləğləri kifayət qədər fərqlənməkdədir. Xüsusilə də, bu fərqliliyi yaradan xarici auditor təşkilatlarının icra etdiyi (həm məcburi, həm də könüllü auditlərə görə) audit müqavilələrinin dəyər göstəricisidir.

1996-2002-ci illər ərzində ölkədə göstərilən xidmətlərin həcmində xarici auditor təşkilatlarının payı - 85%, yerli auditor təşkilatlarının və sərbəst auditorların isə 15% təşkil

etdiyi halda, 2017-ci ildə də bu göstəricilər xarici auditor təşkilatlarının xeyrinə olması ilə müşahidə olunur. 2017-ci ildə fəaliyyət göstərən və böyük dördlüyə daxil olan auditor təşkilatları tərəfindən yerinə yetirilən xidmətin həcmi - 32,5 milyon manat, orta müqavilə məbləği - 74429 manat təşkil etmişdir. Digər xarici auditor təşkilatlarının yerinə yetirilən xidmətlərinin həcmi isə 6,1 milyon manat, orta müqavilə məbləği isə 18815 manat olmuşdur. Həmin dövrdə milli auditor təşkilatları tərəfindən yerinə yetirilən xidmətin həcmi - 3,4 milyon manat (orta müqavilə məbləği 1815 manat), sərbəst auditorlar tərəfindən həyata keçirilən xidmətlərin həcmi isə 1,9 milyon manat (orta müqavilə məbləği 1904 manat) təşkil etmişdir (14; 81).

Sxem 6.

Göstərilən audit xidmətlərinin həcmi üzrə pay bölgüsü (2017)

Mənbə: http://www.audit.gov.az məlumatları əsasında hazırlanmışdır.

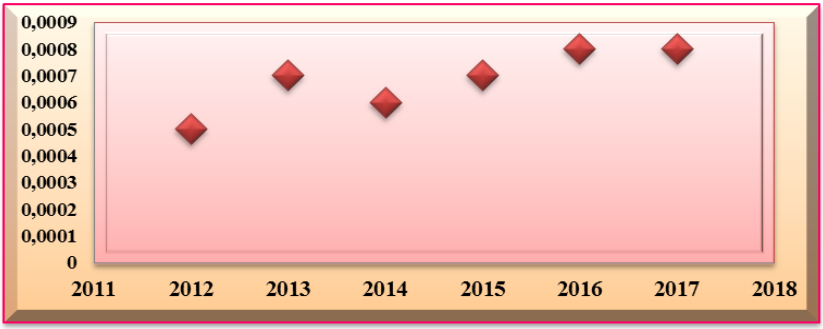
Audit üzrə bağlanmış müqavilələrin xüsusi çəkisi böyük dördlüyə (“PricewaterhouseCoopers” (“PwC”), “Deloitte”, “KMPG” və “Ernst & Young”) daxil olan auditor təşkilatları üzrə sayına görə 10,8% və məbləğinə görə 68,2%, xarici

hüquqi şəxslərin ticarət nişanından istifadə edən auditor təşkilatları üzrə sayına görə 10,1% və məbləğinə görə 19,4%, yerli auditor təşkilatları üzrə sayına görə 55,7% və məbləğinə görə 8,3%, sərbəst auditorlar üzrə sayına görə 23,4% və məbləğinə görə 4,1% təşkil etmişdir (14).

Ölkədə 25 illik dövr ərzində göstərilmiş audit xidmətlərinin həcminin 80-88%-inin xarici auditor təşkilatlarının payına düşməsi göstərir ki, Azərbaycanda auditə çəkilən xərclərin və bunun əsasında da yaradılan audit yükünün əsas yaradıcısı xarici auditor təşkilatları hesab olunur. ÜDM-də auditin payı çox kiçik səviyyəsi ilə müşahidə olunmaqdadır.

Diaqram 1.

Audit xidmətinin ÜDM-də payı (%)



Mənbə: www.audit.gov.az və www.stat.gov.az məlumatları əsasında müəllif tərəfindən hazırlanmışdır.

Xidmətin fəaliyyətə başladığı dövrdən indiyədək auditin ÜDM-dəki payı cəmi 0,0003% artmaqla, 0,0008%-ə yaxınlaşmışdır. Xarici auditor təşkilatlarının xidmət bazarında malik olduğu payın yüksək olmasını da nəzərə

alsaq, onda göstərmək mümkündür ki, ölkə ÜDM-ində auditin malik olduğu payın 88%-ni məhz xarici auditor təşkilatları yaradırlar.

Audit yükü də vergi yükü kimi universal göstərici olaraq qiymətləndirilə bilməz. Çünki, müəssisələr üzrə birbaşa və dolayı vergi yükü alıcı və satıcı arasında bölünsə də, bazarda baş verən konyunktur dəyişmələrdən asılı olur. Audit yükü subyektlərin fəaliyyət xüsusiyyətlərindən, dövriyyəsindən, könüllü və məcburi cəlb olunma səviyyəsindən və müqavilə şərtlərindən asılıdır. Lakin, audit yükünün müəyyən edilməsinə olan mövcud yanaşmamız bir sıra iqtisadi göstəricilərin hesablanması metodikası ilə uyğunluq təşkil edir və bu göstəricilər qəbilinə aid oluna bilər (makro, sahə və s. üzrə orta göstəricilər). Audit yükü göstəricisinin tətbiqi müxtəlif məqsədlərə xidmət edər, əsasən də:

- vergi, maliyyə bazarları, təsərrüfat subyektləri ilə bağlı müxtəlif təhlil və qiymətləndirmələrin aparılması;
- bu sahələrdə dövlət siyasətinin müəyyən edilməsi baxımından bu konsepsiyanın və onun hesablanma metodikasının tətbiqi xüsusilə vacib hesab olunmalıdır.

Digər tərəfdən isə, audit yükü özlüyündə həm də bazar iqtisadiyyatına məxsus olan əsas anlayışlardan biri kimi əsas götürülməlidir. Bu konsepsiyanın tətbiqi bazar subyektlərinin, o cümlədən müxtəlif təşkilati-hüquqi formalı müəssisələrin auditin potensialından istifadə səviyyəsini də göstərəcəkdir. Audit yükü konsepsiyasının tətbiqinin nəticələrini və verəcəyi faydaları aşağıdakı kimi təsnifləşdirmək daha məqsədəuyğun olar:

- ölkədə maliyyə intizamının möhkəmləndirilməsi;
- fiziki və hüquqi şəxslərin maliyyə bazarlarından istifadə səviyyəsinin yaxşılaşdırılması;
- ölkədə əlverişli, münbit informasiya mühitinin formalaşdırılması;
- təsərrüfat subyektlərinin xarici bazarlara çıxış imkanlarının artırılması;
- investisiya mühitinin və fəallığının yüksəldilməsi;
- korporativ idarəetmə sisteminin təkmilləşdirilməsi.

Tədqiqatlarımız deməyə əsas verir ki, audit yükü bu xidmətin imkanlarından istifadə edənlər üçün əhəmiyyət kəsb edir. Tədqiqatlar iqtisadiyyatda vergi yükü ilə bağlı müəyyən həddə səviyyəsinin tətbiqinin olmasını zəruri hesab edir (20; 36; 258). Bir sıra araşdırmalarda bir vergi ödəyicisinin gəlirinin 30% -ə qədərinin vergiyə cəlb edilməsi iqtisadi baxımdan daha məqsədəuyğun hesab olunur (258). Audit yükünün həcmi üçün belə bir həddə səviyyəsinin müəyyən olunması daha fərqli mövqedən çıxış edə bilər. Bu yükün istər iqtisadiyyat, istərsə də onun istifadəçiləri üçün müəyyən bir tənzimlənmə - həddə göstəricisinin konkretləşdirilməsi bir çox ziddiyyətlərə də səbəb ola bilər. Belə ki:

- *Birincisi,* auditor fəaliyyəti özü-özlüyündə sahibkarlıq fəaliyyətinin bir növü hesab olunur;
- *İkincisi,* auditor xidmətinin dəyəri bazar müqavilə şərtləri əsasında müəyyənləşir;
- *Üçüncüsü,* audit yükü daha çox subyektin fəaliyyətinin səmərəliliyinə və inkişafına xidmət edir;

- *Dördüncüsü,* auditə qoyulan vəsait (çəkilən xərc) bir növ "kapital" qoyuluşu anlayışı xüsusiyyətinə uyğun olur;
- *Beşincisi,* auditə çəkilən xərc özünü hansısa mənada ödəməli, fayda gətirməlidir.

Vergi yükündən fərqli olaraq, audit yükünü formalaşdıran konkret faktiki xərclər olur ki, onları da aşağıdakı kimi təsnifləşdirmək mümkündür:

- fəaliyyət göstərilməsi ilə bağlı lisenziya alınmasına çəkilən xərclər (rüsum və s. ödənişlər);
- auditorların peşə-ixtisas səviyyəsinin artırılması ilə bağlı xərclər;
- müvafiq fəaliyyətlər ilə bağlı vergi və digər ödəmələr;
- audit xidmətinin həyata keçirilməsi ilə bağlı əmək haqqı (auditor və digər mütəxəssislərə, ekspertlərə) xərcləri;
- texniki xərclər (bina, ofislərin saxlanma xərcləri, nəqliyyat və rabitə xərcləri və s.);
- üzvlük haqları (audit institutlarına ödənilən üzvlük haqları);
- auditin keyfiyyəti və digər yoxlamalar ilə bağlı yaranan xərclər (auditora, təşkilata qarşı irəli sürülən tələblər, maddi, maliyyə sanksiyaları, cərimələr, auditin vaxt itkisi);
- auditin peşə məsuliyyətinin sığortalanma xərcləri.

Auditin yükünün daha dəqiq müəyyən olunması audit yükündə izafi və inzibati yük amillərinə də diqqətin yetirilməsini zəruriləşdirir. Belə ki, auditdən keçməli olan subyekt və ya müəssisələrin audit yükü özlüyündə inzibati və izafi yükü də ifadə edir.

Audit yükünü inzibati və izafi yük kimi də sistemləşdirmək mümkündür. Qanunvericilk ilə müəyyən olunan audit yükü inzibati xarakter daşıyır, lakin, o, vergi yükündən fərqli olaraq konkret göstəricilər üzrə təyin olunmur, müqavilə şərtlərinə əsasən yaranır. İnzibati audit yükü inzibati vergi yükünə hansısa mənada oxşar mahiyyət xüsusiyyətlərinə də malik olur, belə ki, bağlanan müqavilə əsasında yaranan inzibati xərc – yük səviyyəsi aşağıdakı fəaliyyət xüsusiyyətlərinə görə fərqli olur:

- təsərrüfat subyektlərinin fəaliyyət səviyyəsinə (həcm, əməliyyatların mürəkkəbliyi və s.) görə audit xərcləri;
- fəaliyyət sahələrinə (bank, sığorta, bələdiyyə orqanı, sənaye və kənd təsərrüfatı sahələri və s.) görə audit xərcləri;
- müvafiq dövlət və məhkəmə orqanlarının, ictimai təşkilatların sifarişinə əsasən yerinə yetirilən audit müqavilə xərcləri.

Müxtəlif mənbələrdə yük, əsasən də vergi yükü iqtisadiyyata, sahəyə olan təzyiq kimi qiymətləndirilir (259). Mahiyyət baxımından belə baxışı düzgün hesab etmək də olar, çünki, inzibati yük bir növ konkret subyektin gəlirinə olan təzyiq (onun gəlir və ya bu tip əldə etdiyi vəsaitlərin hansısa nisbətdə alınması) formasında özünü göstərir. Bu məqsədlə aparılan müxtəlif tədqiqat və araşdırmalarda vergi yükünün tənzimlənməsi və onun iqtisadiyyat və biznes sahələri üçün optimal, səmərəli həddinin müəyyən olunması ilə bağlı fikirlər də irəli sürülməkdədir. Məcburi (icbari) audit yükünün də iqtisadiyyat və subyektlər üçün belə

formada çıxışı, zənnimizcə, o vaxt düzgün olur ki, subyekt bir növ auditdən keçmək məcburiyyətində qalır və audit xərcləri onların fəaliyyəti üçün heç bir maraq kəsb etmir (dövlət və ya məhkəmə orqanlarının təkidi ilə auditdən keçmək və digər bu kimi məqamlarda).

İzafi yük audit xərclərinə (müqavilə məbləğinə) daxil edilməsə də, lakin, bu xərclər subyektin öz artıq yükü kimi qalır. Belə ki, auditin tədqiqat və yoxlamaları ilə əlaqədar subyektin əməkdaşlarının vaxt və əməyinin bu istiqamətdə səfərbər olunması, auditə hazırlıqla bağlı mütəxəssislərin cəlbi və ya əlavə ştatın saxlanması, sənədləşmə işləri, bir sıra texniki tədbirlərin icrasına çəkilən xərclər – subyektin öz əlavə yükünə çevrilir.

Audit yükünə qanunvericilik baxımından yanaşdıqda bu yükün mülkiyyət formasından və təşkilati-hüquqi tabeliyindən asılı olmayaraq ölkə ərazisində fəaliyyət göstərən bütün müəssisələrə, təşkilatlara və idarələrə şamil olunma ifadəsi aydın görünür (10; 11). Eyni zamanda, təsərrüfat və subyektlərin auditdən məcburi və ya könüllü istifadəsi də qanunvericilkdə ifadə olunur. Audit fəaliyyəti ilə məşğulolma proseduru qanunvericiliklə tənzimlənir və bu fəaliyyətlə məşğul olmanın ilk növbədə xüsusi razılıq, lisenziya alınması ilə mümkünlüyü göstərilir. Digər tərəfdən, auditor fəaliyyəti ilə məşğul olan şəxslər üçün lisenziya almamışdan əvvəl müəyyən prosedurları keçmək zərurəti yaranır. Yəni auditor təşkilatından fərqli olaraq, sərbəst auditorlar üçün bu kimi şərtlər irəli sürülür:

- sərbəst auditor kimi çalışması üçün müəyyən olunmuş tələblərə əməl etmək;

- audit fəaliyyəti ilə məşğul olmaq üçün imtahan vermək.

Müəyyən olunan imtahanlardan əvvəl hazırlıq kursları təşkil olunur, imtahanları müvəffəq verən şəxslərin auditor lisensiyası almasına icazə verilir. Belə yanaşma ümumilikdə fərqli formalarda olsa da, əksər ölkələrin təcrübəsində mövcuddur. Auditor təşkilatının fəaliyyət göstərməsi üçün (lisenziya alınması) dövlət tərəfindən müəyyən olunan rüsumun ödənilməsi əsas şərt hesab olunur. Lakin, fiziki şəxs (sərbəst auditor) kimi fəaliyyət göstərilməsi ilə bağlı ödəniləcək vəsaitlərə rüsumdan başqa imtahan-hazırlıq kursu və imtahanların keçirilməsi ilə bağlı müəyyən olunan ödənişlər də əlavə olunur. Həmçinin, sərbəst auditor kimi fəaliyyət göstərən şəxslər ildə bir dəfə təşkil olunan ödənişli ixtisasartırma kurslarından keçməli olurlar (10; 11). Hüquqi baxımdan icbari şəkildə tənzimlənən bu prosedurlar ümumilikdə auditin xərclərinə əlavə olunur. Subyekt üçün bir növ audit yükünün tərkib strukturlarından birinə (qeyri-maddi aktiv formasında) çevrilir. Həmçinin, auditorun vəzifəsinə daxil olan sığortaçı ilə mülki məsuliyyətinin icbari sığorta müqaviləsi də auditorun fəaliyyəti ilə bağlı xərclərin tərkibinə daxil olur. Auditor və auditor təşkilatlarının öz vəzifələrini lazımınca yerinə yetirmədikdə sifarişçi ilə bağlanmış müqavilənin şərtlərinə uyğun olaraq əmlak məsuliyyətinə cəlb edilməsi (10; 11) auditin xərc yükünün formalaşma istiqamətlərindən birinə çevrilir.

Auditorlar Palatası auditor təşkilatlarının (o cümlədən də sərbəst auditorların) maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin qanunvericiliyin tələblərinə uyğunluğunu yoxlamaqla, onların işinə nəzarət funksiyasını həyata keçirir, bütün bu

proses də auditin maddi, texniki və vaxt imkanlarının müvafiq məqsəd üçün səfərbər olunmasına səbəb olmaqla, nəticə etibarı ilə auditin inzibati yükünün artırılmasına təsir göstərir (10; 11). Auditorlar Palatasının fəaliyyəti büdcədən maliyyələşdirilmədiyi üçün sərbəst auditorların və auditor təşkilatlarının üzvlük haqları hesabına təmin edilir. Bu isə, audit xərclərinin yaranması və audit yükünün formalaşmasında əsas amillərdən birini təşkil edir (11).

2.2. Auditin səmərəliliyi konsepsiyası və onun əsasları

Müasir iqtisadi inkişaf digər sahələr kimi auditin də səmərəlilik konsepsiyasını ön plana çəkir və belə yanaşma iki əsas baxımdan daha da önəmli hesab olunur.

Birincisi, bir sahə olaraq auditor fəaliyyətinin özünün təşkili və inkişafının səmərəliliyinin müəyyən edilməsi.

İkincisi, auditin xidmət göstərdiyi sahə və tərəflər üçün səmərəliliyinin konkretləşdirilməsi.

Auditor fəaliyyəti özlüyündə biznes fəaliyyət növü hesab olunur, digər tərəfdən, son əlli ildə o artıq iqtisadiyyat, sosial və cəmiyyət həyatına kifayət qədər nüfuz etmişdir. Bu baxımdan da auditdən gözlənilən faydaları və bununla bağlı səmərəliliyi hər iki qütbə aid etmək vacib hesab olunmalıdır. Auditor fəaliyyətinin fayda və səmərəliliyinin olmaması isə, həm onun özü, həm də fəaliyyət göstərdiyi sferalar üçün lüzumsuz bir yükə çevrilir.

Müasir auditin fəaliyyətinin səmərəliliyinin tədqiq olunub, müəyyən olunması artıq öz vacibliyi ilə çıxış etməkdədir. Auditor fəaliyyətinin səmərəliliyinin həllinin

mürəkkəbliyi, ilk növbədə, bu sahədə "səmərə" konsepsiyasının konkretləşdirilməsi, onun müəyyənolunma əsaslarının hazırlanması ilə bağlıdır.

Auditor fəaliyyətinin səmərəliliyinə olan yanaşma indiyədək daha çox bir qütbdən qiymətləndirilməklə, bir növ dar məfhumda ifadə olunmaqdadır. Belə ki, auditin səmərəliliyi onun müəyyən bir şəraitdə mövcud problemi həll etmək bacarığının səviyyəsi, öz vəzifəsini yerinə yetirmək qabiliyyəti ilə bağlanılır. Bu, sırf auditin müəyyən olunmuş standartlarla fəaliyyətinin səmərəli təşkili baxımından da izah oluna bilər (16; 34). Lakin, auditə qarşı müasir iqtisadiyyat və cəmiyyət qarşısında olan tələblər belə yanaşma ilə heç də üst-üstə düşmür. Çünki, auditin səmərəliliyinin digər mühüm qütbünə diqqət yetirmək zərurəti yaranır, yəni auditi cəlb edən tərəflərin də fayda və səmərəliliyinin gözlənilmə konsepsiyası artıq öz vacibliyi ilə diqqət mərkəzində olur. Belə yanaşmanı aşağıdakı şərtlər də göstərməkdədir:

- Audit bir xidmət sahəsi olaraq öz fəaliyyətini müxtəlif subyektlərlə müqavilə şərtləri əsasında təşkil edir və bu subyektlərin maraq və mənafelərinin faydalarının gözlənilməsini təmin etməlidir;
- Auditin göstərdiyi çoxsaylı xidmətlər (məsləhət-konsaltinq) subyektin maliyyə və iqtisadi səmərəsinin təmin olunmasına yönəlməlidir;
- Audit həm iqtisadiyyat, sosial sahələrdə, həm də cəmiyyətdə bir növ sağlam fəaliyyət mühitinin yaradılmasına xidmət edən sahələrdən biri kimi əhəmiyyət kəsb etməlidir.

Auditin səmərəliliyini geniş mənada qəbul etmək belə bir konsepsiyanı əsaslandırmağa imkan verir: auditin səmərəliliyi həm onun öz fəaliyyəti, həm də xidmət göstərdiyi sahələrin fayda və səmərəliliyinin gözlənilməsi ilə bağlı olmalıdır. Xidmətin istifadəçilərinin mülkiyyət və təşkilati-hüquqi formasından asılı olmayaraq bu fəaliyyətdən faydalanması bir növ auditin səmərəsi ilə üst-üstə düşməlidir. Daha konkret ifadə etdikdə, auditorun öz vəzifə və peşə öhdəliyinə əməletmə səviyyəsi məhz belə səmərəliliyi yaratmalıdır.

Auditorun fəaliyyətinin yüksək peşəkarlığı və təcrübəsi auditin səmərəliliyinin müəyyən olunmasında xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. Belə yanaşma auditin gətirəcəyi müxtəlif növ fayda və səmərəlilik (iqtisadi, maliyyə, sosial və s.) formaları ilə bağlıdır. Xüsusilə də auditin başlıca fəaliyyət sferalarına iqtisadiyyat sahələri daxil olduğu üçün (10; 11) sırf iqtisadi və maliyyə səmərələri əsas götürülməlidir. Digər tərəfdən də, bu fəaliyyət sahibkarlıq fəaliyyəti hesab olunduğu üçün əsas diqqət mərkəzində (həm audit, həm də xidmət göstərilən tərəf üçün) - səmərə nəticəsində - mənfəətin əldə olunması əsas məqsədlərdən birinə çevrilir. Auditin səmərəliliyinin iki səviyyədən qiymətləndirilməsi daha məqsədəuyğun olar:

- auditin bir sahə kimi səmərəliliyi;
- mikrosəviyyədə (istifadəçi üçün) səmərəlilik;
- makrosəviyyədə (iqtisadiyyat, cəmiyyət) səmərəlilik.

Təcrübə göstərir ki, sosial-iqtisadi həyatda auditin səmərəliliyi qiymətləndirilərkən, həm də bu xidmətin təsirlərinə diqqət yetirmək lazımdır. Auditin subyekt, sahə

və s. baxımdan təsirlərinin müsbət və mənfi nəticələri də bu xidmətin yaratdığı səmərəlilik səviyyəsinin qiymətləndirilməsində önəmli hesab olunmalıdır. Digər tərəfdən, belə yanaşma auditor təşkilatının özünün fəaliyyətinin səmərəli təşkilinin, onun auditor və mütəxəssislərinin peşəkarlıq səviyyəsinin müəyyən olunmasında əsas amillərdən birinə çevrilmiş olar. Həmçinin, auditin səmərəliliyinin nəticə və təsirləri xidmət bazarında sağlam rəqabət mühitinin yaradılmasına, xidmət istifadəçiləri ilə birgə auditin mənfəətlilik səviyyəsinin artırılmasına da yönələcəkdir. Auditin səmərəliliyi auditor təşkilatının fəaliyyətinə yeni yanaşma tələb etməklə, onun perspektiv inkişaf istiqamətlərini xidmət bazarının dəyişən tələbləri ilə uyğunlaşdırmağı əsaslandırır. Bu baxımdan, mövcud xidmətin strateji inkişaf proqramları hazırlanmalı və onlar həm bazar, həm də müxtəlif xidmət istifadəçilərinin tələbləri nəzərə alınmaqla taktiki və strateji məqsədlər üzrə müəyyən olunmalıdır. Belə proqramlar adi audit proqramlarından fərqlənməklə, daha geniş olmalı, xidmət üzrə tələblərin dəyişməsi və bu dəyişikliyə uyğunlaşdırılmaqla, mövcud maddi-texniki və kadr potensialının səfərbər olunmasını, təşkilini özündə ehtiva etməlidir. Audit sisteminin səmərəliliyini şərtləndirən əsas amil onun qarşıya qoyduğu məqsədə çatmaq üçün daha az imkan və resursların istifadəsi ilə bağlı olmalıdır. Auditin səmərəliliyini qiymətləndirmək üçün zəruri göstəricilər sistemindən istifadə olunması zəruridir və göstəricilər xidmətin fəaliyyət sferalarına və qarşıya qoyulan məqsədlərə görə fərqlənə də bilər. Belə göstəricilər

hazırlanarkən aşağıdakı metodik xüsusiyyətlərə xüsusi diqqət yetirilməlidir:

- göstəricilər təhlil və qiymətləndirmə aparmaq iqtidarında olmalıdır;
- göstəricilər həm audit və həm də subyekt tərəf üzrə fəaliyyət proseslərini kifayət qədər əhatə etməlidir;
- göstəricilər məqsəd və nəticələr baxımından seçilməlidir;
- göstəricilər əlaqəli olub, səmərəliliyin vahid mənzərəsini yaratmaq üçün bir-birini tamamlamalıdır.

Auditin səmərəliliyinin təmin olunması baxımından müvafiq qiymətləndirmə prinsiplərinin əsas götürülməsi vacib hesab olunmalıdır:

- *Qənaətlilik* – bu adi, (qeyri-mürəkkəb) auditor fəaliyyəti nəticəsində daha çox həcmdə səmərə əldə olunmasını ifadə edən yanaşmadır. Belə yanaşmanın başlıca konsepsiyası az və əlçatan imkanlarla (fəaliyyət və xərclərlə) daha çox səmərəliliyin təmin edilməsidir. Müvafiq səmərəliliyin qiymətləndirilməsi ilə bağlı məhsuldarlıq, mənfəətlilik, rentabellik kimi göstəricilərdən istifadə etmək mümkündür.
- *Məhsuldarlıq* – bu, kəmiyyət göstəricisi olub, xidmətin dəyərinin istifadə olunan vəsait və resursların dəyərinə nisbətini ifadə edir. Həmçinin, bu göstərici idarəetmə, istehsal və əmək prosesinin səmərəliliyini artırmaqla bağlı olmaqla, auditin nəticələrinin bu tədbirlərlə bağlılığını qiymətləndirməyə imkan yaradır.

- *Gəlirlilik (mənfəətlilik)* – həm auditin, həm də onun fəaliyyət sferasının (subyektin) gəlir və xərcləri arasındakı fərq münasibətini əks etdirir. Belə yanaşma həm də auditor fəaliyyəti ilə bağlı çəkilən xərclər müqabilində subyektin gəlirlilik (mənfəətlilik) səviyyəsində baş verən qiymətləndirmə aparmaq baxımından da vacib hesab olunur.
- *Rentabellik* - auditor xidmətindən əldə edilən gəlirin (mənfəətin) istifadə olunmuş vəsaitlərin, ehtiyatların dəyərinə, həmçinin, səhmdar kapitalına olan nisbətini ifadə edir. Belə yanaşma hər bir auditor təşkilatı və ya audit subyekti üzrə il ərzində aparıla bilər.
- *Özünüödəmə* - audit xidmətlərinin göstərilməsinə yönəldilmiş vəsaitlərin (xərclərin) subyektin daxil olan pul vəsaitlərinə nisbətini ifadə edir. Auditə çəkilmiş xərclərin subyektin fəaliyyəti ilə bağlı müəyyən olunan müddətdə özünü ödəməməsi xidmətin səmərəliliyinin olmamasını əks etdirəcəkdir.

Auditin səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi aşağıdakı məsələlərə aydınlıq gətirməlidir:

- ✓ iqtisadiyyatda, cəmiyyətdə, təsərrüfat həyatında baş verən dəyişiklik və inkişaf meyillərinin mütərəqqi audit təcrübəsindən istifadə edilməklə qiymətləndirmə imkanlarına;
- ✓ auditorun (mütəxəssis heyətinin) auditə hazırlığına və auditi peşəkarlıqla həyata keçirmək səviyyəsinə;
- ✓ audit xidmətinin göstərilməsi üçün auditor təşkilatında lazım olan kadr potensialının və texiki resursların mövcudluğuna;

- ✓ auditorun nəticə qiymətləndirilməsi imkanlarına və inkişaf prosesləri üzrə proqnozlaşdırma aparmaq qabiliyyətinə;
- ✓ auditin səmərəliliyini artıran amillərin müəyyən edilib, audit zamanı istifadə səviyyəsinə.

Auditin səmərəliliyini məhdudlaşdıran bəzi amillərin olması da mümkündür ki, onları da aşağıdakı kimi təsnifləşdirmək mümkündür:

- ✓ auditorun subyektin fəaliyyəti ilə bağlı tam və aydın informasiya mənbəyinə əlyetərliliyinin olmaması;
- ✓ audit prosedurlarının və metodikasının fəaliyyət zamanı istifadəsində vaxt məhdudiyyətinin (müqavilə şərtlərinə görə) olması;
- ✓ auditorun qərar qəbulunda təsisçilərin və müqavilə tərəfinin yekdil fikrinin olmaması və ya fikir ayrılığına düşməsi (belə vəziyyət müqavilənin pozulması və digər problemlərə səbəb olur);
- ✓ audit standartlarının, xüsusilə də seçmə metodunun subyektin fəaliyyətinə tətbiqi ilə bağlı yaranan çətinliklər;
- ✓ subyektin maliyyə-mühasibat və daxili nəzarət sisteminin qeyri-səmərəli təşkili və bununla bağlı audit zamanı yaranan problemlər.

Bütün bu kimi amillər nəticə etibarı ilə auditin təşkilini çətinləşdirməklə yanaşı, həm də hər iki tərəf üçün lazım olan səmərəliliyin təmin olunmasına imkan verməyəcəkdir. Auditin səmərəliliyi auditorun aşağıdakı əmək və peşə qabiliyyətlərinin olmasından da asılıdır:

- ✓ audit sahəsində dərin nəzəri və praktik biliklərə malik olması;
- ✓ yerli və beynəlxalq hüquqi-normativ bazanı yaxşı bilməsi və istifadə imkanları;
- ✓ təsərrüfat fəaliyyətinin və idarəetmə sisteminin təşkili ilə bağlı praktik təcrübəyə yiyələnməsi;
- ✓ iqtisadiyyat, maliyyə, vergi, mühasibat uçotu sahəsində müasir bilik və təcrübəyə malik olması;
- ✓ yüksək peşə və etik davranış qabiliyyətlərinin olması.

Fəaliyyət sahəsində səmərəliliyin əldə olunması həm də peşəkar auditor komandasının olması və onların müvafiq istiqamətdə işinin məqsədəuyğun təşkili ilə bağlıdır (45; 81). Bu baxımdan auditor təşkilatı qarşıya qoyulmuş məqsəd və vəzifələrə nail olunması üçün belə yüksək səviyyəli və peşəkar heyətin səfərbər olunmasını təmin etməlidir. Ölkə və xarici təcrübə deməyə əsas verir ki, hazırda auditor kadrlarının seçilməsi və xüsusilə də fəaliyyət sahəsinin ciddi auditinin aparılması, yüksək ixtisaslı və peşəkar kadrların mövcudluğu problemləri qalmaqdadır. Belə heyətin hazırlanması da kifayət qədər xərc və vaxt müddəti tələb edir. Məhz bu baxımdan milli və xarici qanunvericilik sistemində auditor fəaliyyəti ilə məşğul olmaq tələbləri təkmilləşdirilməkdədir (auditor olmaqla bağlı müəyyən olunan tələblər, müvafiq sahədə imtahanların verilməsi, ixtisasartırma kurslarında iştirak) (10; 11). Lakin, bütün bu tədbirlərə baxmayaraq, kifayət qədər peşə və ixtisas tələblərinə cavab verəcək auditor heyətinin hazırlanması hələ də həlli vacib məsələlərdən biri olaraq qalmaqdadır. Çünki, müvafiq kadr heyətinin hazırlanmasına olan

münasibət köklü şəkildə dəyişməli, auditor kadrlarının ali təhsil müəssisələrində (bakalavr, magistr pilləsində) hazırlığı ilə onların praktik təcrübəsi arasında ciddi əlaqə vəhdəti yaradılmalıdır. Digər tərəfdən, peşəkar auditor təşkilatları, institutları artıq ali təhsil müəssisələrinə belə sifariş verməklə, bir növ öz gələcək auditor heyətinin hazırlanması tədbirlərini reallaşdırmalıdırlar.

Auditin səmərəliliyinə olan yanaşma könüllü və məcburi auditə görə fərqli ola bilir. Təcrübə göstərir ki, əksər hallarda məcburi auditdən keçən subyektlər səmərəlilik tələbləri qoymur, sırf öz maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin auditi ilə bağlı müsbət və ya onları qaneedici rəy alınması təşəbbüsündə çıxış edirlər. Belə durum artıq auditin ümumi səmərəliliyinin (subyekt, iqtisadiyyat və s. üzrə) müəyyən olunmasını gündəmdən çıxartmaqla, auditorun və ya auditor təşkilatının öz fəaliyyətinin nə qədər səmərəli təşkil olunması haqda fikir yürütmək tələbini qarşıya qoyur. Digər tərəfdən, belə subyektlərin çox hissəsinin sonrakı aqibəti mənfi nəticələrlə qurtarır (vergi sanksiyaları, müflisləşmə və s.) ki, bu da auditin özünün səmərəlilik nəticə və göstəricilərinə ciddi zərbə vurur. Nəticə etibarı ilə "qara", "boz" auditin yaranması və inkişafına belə neqativ meyillər ciddi təsir göstərir. "Arthur Andersen" kimi audit və konsaltinq şirkəti ilə Enron elektroenergetika şirkəti (2001) arasında olan belə sövdələşmə hər iki nəhəng şirkətin süqutu ilə nəticələnmişdir. Lakin, hər iki şirkətin səhmdarlarının, kapitalının və fəaliyyət-nüfuz dairəsinin böyüklüyünü nəzərə alsaq, bu, ümumi iqtisadiyyat baxımından da ciddi problemlər yaratmışdır. Digər tərəfdən, Azərbaycanda son

dövrlərdə bank və şirkətlərin auditinin müsbət nəticələri ilə bağlı onların sonradan fəaliyyətində meydana çıxan neqativ proseslərdə (vəsaitlərin qeyri-qanuni istifadəsi və yayındırılması, vergidən yayınmalar, müflisləşmə və s.) auditin səmərəliliyinin hər iki tərəf üçün vacib olmasını və bu amilin sırf şəffaflıq prizmasından işıqlandırılmasını gündəmə gətirir.

Beynəlxalq təcrübədən fərqli olaraq, Azərbaycanda auditor-sifarişçi təması hələ ki, yüksək səviyyədə qurulmamışdır (77; 82). Belə ki, auditlərin əksər hissəsində qısamüddətlilik meyli müşahidə olunur, sifarişçi tərəfin müqavilə məbləğinin az olmasına meyilliliyi və bazarda tez-tez baş verən haqsız rəqabət halları bu vəziyyətin yaranmasına əsaslı şəkildə təsir göstərir. Subyektin auditorların rotasiyasına üstünlük verməsi auditin səmərəliliyinin aşağı düşməsinə səbəb olmaqla yanaşı, həm də peşəkar və təcrübəli auditorların cəlbini də kölgə altına almış olur.

Auditin səmərəliliyi əsasən subyektin iqtisadi və maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin sistemli və hərtərəfli təhlil və qiymətləndirilməsi üzərində qurulur. Belə yanaşma subyektin fəaliyyətinin həm səmərəliliyinin qiymətləndirilməsinə, həm də perspektiv inkişaf istiqamətlərinin müəyyən olunmasına imkanlar yaradır. Auditin səmərəliliyi konsepsiyası iqtisadi və təsərrüfat fəaliyyəti üçün yeni yanaşma forması hesab olunmaqla, fəaliyyət üçün zəruri olan potensial imkanların üzə çıxarılmasına və məqsədəuyğun istifadəsinə yönəlməkdədir. Auditin bu növünün əsas başlanğıc tarixi 1960-cı illərin

əvvəlinə təsadüf etsə də, lakin ilk zamanlar o, müəyyən qədər dar çərçivədə istifadəsi ilə nəzərə çarpmışdır. Bu anlam şirkət və subyektlərin, xüsusilə də dövlət müəssisələrinin fəaliyyətinin səmərəli təşkili ilə əlaqələndirilmişdir. Həmçinin, səmərəliliyin auditi və onun xüsusi nəzarət forması kimi təqdim olunması ötən əsrin 70-ci illərinə də aid edilə bilər. Məhz bu dövrdə Lima deklarasiyasında "auditin səmərəliliyi" baxışı sırf dövlət maliyyə nəzarəti sisteminə aid olunmuş və o, büdcə vəsaitlərinin auditi kimi ehtiva edilmişdir (34). Lima bəyannaməsində auditin, əsasən də maliyyə auditinin (maliyyə hesabatlarının) əhəmiyyəti səmərəlilik baxımından da əsaslandırılmaqla, onun ictimai-iqtisadi çalarlarına diqqət yönəldilir (Lima Bəyannaməsi). Belə auditin idarəetmə, istehsal və ümumilikdə maliyyə-təsərrüfat fəaliyyəti üçün spesifik xüsusiyyətlərə malik olması, onun tətbiqinin mövcud və perspektiv dövr ilə əlaqələndirilməsi zərurətləri də nəzərə çarpmaqdadır. Auditin səmərəliliyinin ictimai-iqtisadi əhəmiyyətliliyini, göründüyü kimi, beynəlxalq metodoloji sənədlər baxımından da əsaslandırmaq mümkündür.

Son onillikdə baş verən maliyyə və iqtisadi çətinliklər subyektlərin fəaliyyətinə kənar peşəkar mütəxəssislər kimi auditorun qiymət verməsini və bu fəaliyyətin daha geniş səmərəlilik baxımından müəyyən olunmasını zərurətə çevirmişdir. Məhz son onilliyin təcrübəsindən çıxış edərək belə bir baxışı irəli sürmək mümkündür ki, iqtisadi və təsərrüfat fəaliyyətində problemlərin ümumiləşdirilməsi və həlli yollarının tapılması, resursların istifadəsinin

səmərəliliyinin müəyyən olunması, hər növ maliyyə vəsaitlərinin istifadəsi ilə bağlı informasiya mühitinin şəffaflığının və etibarlılığının təmin olunması auditin səmərəliliyinin əsas təməl prinsiplərini təşkil etməlidir. Belə yanaşma iqtisadi və fəaliyyət qərarlarının qəbulunun əsaslandırılması və icrasına sağlam nəzarət mexanizminin təşkili baxımından da xüsusi əhəmiyyət kəsb edəcəkdir. Azərbaycanda həyata keçirilən dövlət proqramlarının, konseptual sənədlərin və yol xəritələrinin icrasının səmərəliliyinin artırılması və bu sahədə icra olunan çoxsaylı sosial, iqtisadi layihələrin məqsəd və hədəflərinə çatılması mexanizmlərinin təkmilləşdirilməsi bir daha auditin səmərəliliyinin bu sahədə də geniş tətbiqinin vacibliyini göstərməkdədir. Auditin səmərəliliyinin həyata keçirilməsində müvafiq şərtlərin olması zəruridir:

- ✓ yüksək ixtisaslı və peşəkar işçi və mütəxəssis heyətinin fəaliyyət göstərməsi;
- ✓ maliyyə resurslarının cəlbi və istifadəsinin səmərəliliyini müəyyən edən uçot və hesabat sisteminin qəbulu;
- ✓ iqtisadi və maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətini xarakterizə edib, qiymətləndirmək imkanı verən informasiya mühitinin yaradılması;
- ✓ səmərəlilik prinsiplərini reallaşdırmağa şərait yaradan hüquqi-normativ bazanın mövcudluğu.

Müasir təcrübədə auditin səmərəliliyi vahid audit xidmətlərinin bir qolu olan əlaqəli xidmətlərə də aid edilməkdədir və bu, məcburi auditdən daha çox könüllü audit xidmətlərini təmsil edir (12). Könüllü audit xidməti kimi səmərəliliyin auditi daha geniş fəaliyyət sferasına

malik olmaqla, həm səmərəli nəzarət, həm də geniş çeşidli məsləhət-konsaltinq xidmətlərini özündə birləşdirir. Belə xidmətlər göstərən mütəxəssislər audit, mühasibat uçotu, iqtisadi təhlil, vergi, biznes hüququ və iqtisadiyyat kimi sahələr üzrə zəruri bilik və iş təcrübəsinə malik olmalıdırlar.

Nəzəri və praktik baxımdan yanaşdıqda, hər bir fəaliyyətin, prosesin səmərəliliyi müəyyən anlayışlı, ölçüyəgələn konseptual əsaslı olmalıdır. O cümlədən də kifayət qədər işıqlandırılmasa da, auditin səmərəliliyinə baxışda belə çalarları müəyyən etmək zəruridir. Auditin səmərəliliyinə iki qütbdən yanaşmaq daha məqsədəuyğun olar. Çünki, bu xidmətin təbiətindən irəli gələrək, həm onun özünün səmərəliliyinin, həm də fəaliyyət göstərdiyi sahələr üçün yaratdığı səmərəliliyin müəyyən olunması daha doğru hesab olunmalıdır. Səmərəlilik konsepsiyasından çıxış etdikdə onun kəmiyyət və keyfiyyət göstəricilərinin mövcudluğu zərurətinin olması əsas götürülür. Belə yanaşma eyni zamanda, çəkilmiş xərclər, sərf olunmuş əmək, resurs və s. müqabilində əldə olunan nəticələr (gəlir və fayda) arasındakı münasibətin də öyrənilməsini şərtləndirir ki, bu da nəzəri baxımdan kompleks baxışı ifadə edir.

Auditin səmərəliliyi və ya bu qəbildən olan problemlərin araşdırılması müəyyən çərçivələrdə diqqət mərkəzində olmuş və belə araşdırmanın daha geniş və konkretliklə aparılması hazırda da öz aktuallığını itirməmişdir. Auditin səmərəliliyinin müəyyənləşdirilməsi və qiymətləndirilməsi ilə bağlı vahid konseptual baxış nəzərə çarpmır.

O.S.Suxarevin bu yönümlü tədqiqatlarında (180, c.68) müəyyən sistemlilik müşahidə edilir və o təklif edir ki, belə səmərəlilik keçmiş dövrün təhlil və qiymətləndirilməsi əsasında perspektivin proqnozlaşması ilə bağlı olmalıdır. Zənnimizcə, tədqiqatçının baxışının əsas üstün cəhətlərindən biri belə bağlılıq əsasında həm faydaların müəyyən edilməsi, həm də bu faydaları yaradan şəxslərin stimullaşdırılması yanaşmasıdır (burada həm audit, həm də subyektin vəhdəti diqqət mərkəzində olur). Digər tərəfdən, bu baxışları əsas götürərək, hesab edirik ki, auditin səmərəliliyinin geniş məfhumdan açıqlanması ilə bağlı aşağıdakı amillərə də xüsusi diqqət yetirilməsi vacib hesab olunmalıdır:

- subyektin maliyyə və digər göstəricilərinin inteqrasiyası;
- səmərəliliklə bağlı ölçü-qiymətləndirmə meyarlarının müəyyən edilməsi;
- fəaliyyətin səmərəliliyinin makro, mezro və mikrosəviyyəli kontekstdən tədqiqat obyekti kimi götürülməsi;
- auditin bir fəaliyyət kimi özünün səmərəlilik meyarının konkretləşdirilməsi və onun subyektin səmərəliliyi ilə əlaqələndirilməsi.

N.D.Brovkinanın problemə baxışlarında əsas xarakterik cəhət bu konsepsiyanın daha çox nəzarət fəaliyyəti anlamında götürülməsidir. O, auditin səmərəliliyinin maliyyə nəzarətinin təmelləri ilə bağlı olmasını əsaslandırmaqla, məsələyə bu yöndən yanaşılmasını zəruri hesab edir (119, c.52). Mövcud baxış dövlət auditinin mövqeyi ilə də üst-üstə düşməklə, həm də beynəlxalq ali audit institutlarının standartları ilə uyğunluq təşkil edir.

N.V.Astrxançevin tədqiqatında (dissertasiya işində) auditin səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi başqa mövqedən qoyulur. O, baxışını belə şəkildə ifadə edir: "səmərəlilik auditin əlaqəli (könüllü-konsaltinq) xidmətləri vasitəsilə subyektin fəaliyyətinin maksimal rentabellik səviyyəsinin müəyyən olunması və auditin minimum vaxt və resurs imkanları (xərcləri) ilə bunu üzə çıxartması"dır (160, s.65). Həmçinin, o bununla bağlı bir sıra ənənəvi iqtisadi göstəricilərdən istifadə olunması mümkünlüyünü və auditor kadr potensialının fəaliyyətinin səmərəli təşkilinin vacibliyini də gündəmə gətirir.

M.A.Azarskinin auditin səmərəliliyi baxışında auditor fəaliyyətinin aparılmasına metodoloji-praktik məqamlardan çıxış diqqəti cəlb edir (131). O, audit yoxlamasının həyata keçirilməsində zəruri sübutların toplanması və onların əsaslandırılması nəticəsində səmərəliliyin təmin olunmasının mümkünlüyünü əsaslandırır. Belə yanaşma auditin yerli və xarici metodoloji sənədlərdə və standartlarda olan konsepsiyası ilə də uyğunluq təşkil edir və auditin sırf təşkili səmərəliliyinin mahiyyətini açıqlayır.

A.Arens və C.Lobbek də audit sübutlarının kifayət qədər toplanmasına və onların təhlil və qiymətləndirilməsinə üstünlük verməklə auditin səmərəliliyində bu məqamı vacib hesab edirlər (102, s.172). Digər tərəfdən, A.Arens və C.Lobbek auditin dəyəri ilə subyektin daxili nəzarət sisteminin səmərəliliyi arasında birbaşa asılılığın olmasını və bu amilin də nəticə etibarı ilə hər iki tərəfin (audit və subyekt) fəaliyyətinin səmərəliliyinin qiymətləndirilməsində xüsusi əhəmiyyət kəsb etdiyini irəli sürürlər (102).

M.A.Azarski auditin səmərəliliyinin müəyyən olunmasında və qiymətləndirilməsində ənənəvi yanaşmadan istifadəyə üstünlük verməklə, rentabellik, xidmətin mənfəətliliyi kimi göstəricilərdən istifadəni məqsədəuyğun hesab edir (131). Lakin, belə yanaşmanın konkret nəticələri ifadə etməsi üçün o, xidmət müqaviləsinin davamlı və uzunmüddətli olmasının vacibliyini əsas götürür. Belə baxışla razılaşmaq da mümkündür, çünki:

Birincisi, auditin səmərəliliyinin olması o deməkdir ki, subyektin özünün fəaliyyətinin səmərəliliyi və məmnunluğu təmin olunmuşdur.

İkincisi, auditin səmərəlilik göstəricilərinin (mənfəəti, rentabelliyi) əldə olunması, onun həm öz fəaliyyətinə, həm də subyekt üzrə apardığı auditə yüksək peşəkarlıqla yanaşmasının nəticəsi kimi qiymətləndirilməlidir.

Auditin səmərəliliyinin qiymətləndirilməsində standart metodlardan istifadə mümkünlüyü də qəbul oluna bilər və belə yanaşma iqtisadi təhlillərdə daha çox maraq kəsb edər. J.Rişar müəssisə fəaliyyətinin kompleks təhlil və qiymətləndirilməsində bu amilə xüsusi önəm verir. O, əsaslandırır ki, "müəssisə səmərəli fəaliyyət göstərməli, məhsuldarlığın artmasını diqqət mərkəzində saxlamalı və gəlirlərini artırmaqla, mənfəət əldə etməlidir (174, c.19). Belə yanaşma auditin fəaliyyətinin də bu istiqamətə yönəldilməsini zərurətə çevirməklə, bu xidmətin səmərəliliyinin əsasında rentabellik göstəricisinin olmasını ifadə edir. Tədqiqatçının yanaşmasının əsasında bu istiqamətlilik daha çox diqqəti cəlb edir:

- ✓ audit tədqiqat və yoxlamalarının maliyyə nəticələrinin qiymətləndirilməsi üzrə təşkili;
- ✓ səmərəlilik baxımından hər iki tərəfin (auditor və subyektin) gəlir və xərclər münasibətinin birgə araşdırılması.

Təcrübə göstərir ki, auditin səmərəliliyinin təmin olunması ***insan - peşəkar və yüksək ixtisaslı kadr amili*** ilə sıx bağlıdır. Qərb iqtisadçıları məhz bu amili xüsusi qabartmaqla, keyfiyyətli və səmərəli auditor fəaliyyətinin təşkilini belə kadr potensialının mövcudluğu ilə mümkün hesab edirlər (102, s.195). Təbii ki, sifarişçinin iqtisadi və maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin bütün incəliklərini bilib, qiymətləndirmək məhz yüksək ixtisaslı və peşəkar auditora xas olan bir cəhətdir.

Auditin səmərəliliyinə təsir edən digər amil ***təşkilati-idarəetmə amili*** hesab olunmalıdır. Çünki, həm audit, həm də subyektin təşkilati-idarəetmə sisteminin təkmil təşkili nəticədə hər iki tərəf üçün səmərəliliyin təmin edilib, qiymətləndirilməsinə geniş imkanlar açar və bu baxımdan aşağıdakı istiqamətlərə xüsusi diqqət yetirilməlidir:

- ▪ mütəxəssis və işçi heyətinin düzgün komplektləş-dirilməsi;
- ▪ əmək fəaliyyətinin məqsədəuyğun təşkili;
- ▪ informasiya-kommunikasiya texnologiyalarının məqsədli tətbiqi;
- ▪ fəaliyyət proqramlarının müasir tələblər baxımından hazırlanması və tətbiqi;
- ▪ tələb olunan informasiya resurslarının hazırlanması və yeniləşdirilməsi.

Auditor fəaliyyətinin səmərəliliyinin artırılmasında ***qarşılıqlı əməkdaşlıq münasibətlərinin yaradılması*** vacib amillərdən biri hesab olunmalıdır. Həm audit heyəti, həm də subyektin kadr-mütəxəssis heyəti arasında belə səmərəli əməkdaşlıq əlaqələrinin təşkili:

- əməkdaşların ixtisaslaşma səviyyəsinin artırılmasına;
- fəaliyyət zamanı sağlam iş və inam mühitinin yaradılmasına;
- korporativ məsuliyyət bölgüsünə xidmət etməklə, vahid nəticələrdə birgə maraqların təmin olunmasına səbəb olar.

R.P.Bulıqanın baxışlarında da bu kimi bəzi məqamlar diqqəti cəlb edir və o əsaslandırır ki, mövcud yanaşma auditin səmərəliliyinin artırılmasına yönəlməklə, həm də subyektin lüzumsuz müxtəlif auditlər keçirməsinin və bununla bağlı artıq xərclər çəkməsinin qarşısını alar. Yəni, belə bir audit kifayət qədər problemlərin həllinə səbəb olmaqla, yetərincə səmərəliliyin əldə olunmasına təsir edər (118, s.22).

Auditin səmərəliliyinin yüksəldilməsinin digər amili - ***təsərrüfatdaxili ehtiyat və resursların (iqtisadi, əmək, maliyyə və s.) məqsədəuyğun təhlil və qiymətləndirilməsi*** ilə də sıx bağlıdır. Çünki, belə yanaşma mövcud resurs və ehtiyatların istifadə səviyyəsini qiymətləndirməklə, onların subyektin məqsədləri üçün daha səmərəli səfərbər olunmasına xidmət edər. Əsasən də bu amil resurs və ehtiyatların istifadəsində olan qeyri-təyinatlılığın, səmərəsizliyin və yayındırmaların qarşısının alınması baxımından zəruri hesab olunur. Belə oxşar baxışlarla

S.B.Barnqolc və M.V.Melnik də çıxış edərək, göstərirlər ki, əmək gününün və məhsuldarlığının itirilməsi, istehsalın qeyri-səmərəliliyi və keyfiyyətsiz məhsul istehsalı mövcud imkan və resursların qeyri-səmərəli istifadəsi ilə sıx bağlıdır (113, s.206). Həmçinin, auditorun bu məqamlara xüsusi diqqət yetirməsi səmərəliliyin yüksəldilməsi baxımından xüsusilə vacib hesab olunmalıdır.

Müasir auditin gələcək inkişaf istiqamətlərinin müəyyən olunması, auditor xidməti bazarının genişləndirilməsi, dövlətin, təsərrüfat subyektlərinin və auditorların maraqlarının müdafiə edilməsi, audit sahəsində tənzimləyici fəaliyyətin beynəlxalq təcrübəyə uyğun təkmilləşdirilməsi, auditin beynəlxalq standartların tələblərinə uyğun aparılmasının təmin edilməsi, habelə ölkənin iqtisadi həyatında auditin rolunun və əhəmiyyətinin daha da gücləndirilməsi bu vacib xidmət sahəsinin səmərəliliyinin artırılması ilə sıx bağlıdır. Belə yanaşma ölkə başçısının auditə verdiyi qiymətdə də öz aydın ifadəsini tapmaqdadır: "Azərbaycan Respublikasının iqtisadiyyatı inkişaf etdikcə və onun dünya təsərrüfat sisteminə inteqrasiyası gücləndikcə iqtisadi-maliyyə münasibətlərində şəffaflığın təmin olunmasında, iqtisadi cinayətkarlığa və korrupsiyaya qarşı mübarizədə auditin imkanlarından daha geniş istifadə etmək zərurəti yaranır. Bunun üçün müstəqil maliyyə nəzarəti sahəsində mütərəqqi dünya təcrübəsini öyrənmək və milli iqtisadiyyatın xüsusiyyətlərini nəzərə almaqla ölkəmizdə tətbiqini genişləndirmək çox vacibdir" (4; 37). Auditin səmərəliliyinin vacibliyi milli və beynəlxalq qanunvericilik

bazasında, proqram və konseptual sənədlərdə də öz mühümlülüyü ilə qoyulmaqdadır.

Auditin səmərəliliyini şərtləndirən əsas hüquqi-metodoloji baza

- ***Azərbaycan Respublikası Prezidentinin auditin inkişafına dair tövsiyələri***
- ***"Azərbaycan 2020: gələcəyə baxış" İnkişaf Konsepsiyasının müddəaları***
- ***Dövlət Proqramlarında nəzərdə tutulan vəzifələr***
- ***Beynəlxalq audit və hesabatlılıq təcrübəsi***
- ***Ölkədə həyata keçirilən islahatların tələbləri***
- ***Dünya Bankı. Mühasibat və audit sahəsində standart və normalara əməl olunması üzrə hesabat***
- ***Dünya Bankı. Azərbaycan: Korporativ və Dövlət sektorunda hesabatlılıq layihəsi***
- ***Dünya Bankı. Standart və normalara əməl olunma hesabatı***
- ***Korporativ idarəetmə üzrə ölkə qiymətləndirilməsi***
- ***İNTOSAY***

Bütün bu və digər araşdırmaları və müasir təcrübəni əsas götürərək, hesab edirik ki, auditin səmərəliliyi konsepsiyasını iki aspektdən fərqləndirmək məqsədəuyğundur:

- auditin səmərəliliyinə ümumi konseptual yanaşma;
- auditin iqtisadi səmərəliliyi konsepsiyası.

Birinci konseptual yanaşma daha geniş məfhumu əhatə etməsi ilə əhəmiyyət kəsb edir. Belə konseptual yanaşma özündə auditin səmərə sferasının ictimai, iqtisadi, sosial, idarəetmə, ekoloji kimi vacib məqamlarını ehtiva etməlidir. Çünki, bütün bu sferalarda həm auditin fəaliyyəti mövcuddur (dövlət, müstəqil, daxili, ekoloji və s.), həm də onun fəaliyyətinin səmərəliliyi xüsusi zərurətdən çıxış edir. Mövcud milli və xarici qanunvericilik bazasına əsaslanaraq belə yanaşmanın mümkünlüyünü sübut etmək mümkündür. Azərbaycan Respublikasının Konstitusiyası, Mülki, Vergi, Gömrük, Cinayət, İnzibati Xətalar Məcəllələri, "Auditor xidməti haqqında", "Bələdiyyələr haqqında", "Dövlət büdcəsi haqqında", "Korrupsiya ilə mübarizə haqqında", "Prokurorluq haqqında", "Ekologiya haqqında", "Fərdi məlumatlar haqqında", "Siyasi partiyalar haqqında", müxtəlif iqtisadi qanunvericilk və digər hüquqi bazada auditin rolu və fəaliyyəti ilə bağlı müddəalar buna bariz nümunədir.

Auditin səmərəliliyinin əsas fəaliyyət sferaları

Konstitusiya
Qanunvericilik sahələri
Büdcə və vergi sistemi
Sosial sahələr
İqtisadiyyat
Yerli idarəetmə orqanları
Ekologiya
Hüquq və məhkəmə orqanları
Siyasi partiyalar
İdarəetmə və təsərrüfat subyektləri

Auditin iqtisadi səmərəliliyinə həm qanunvericilik, həm də iqtisadi fəaliyyət sahələrinin əhatə dairəsi baxımından yanaşdıqda bu daha geniş sferaları əhatə etmiş olacaqdır: müxtəlif təşkilati-hüquqi formalı təsərrüfat subyektləri (dövlət və özəl ASC, QTSC, MMC və s.), iqtisadiyyat sahələri (sənaye, kənd təsərrüfatı, maliyyə-kredit, sığorta və s.), investisiya fəaliyyəti, qiymətli kağızlar bazarı, xüsusi iqtisadi zonalar.

Auditin iqtisadi səmərəliliyinin əsas fəaliyyət sferaları

Hesab edirik ki, müasir auditin səmərəliliyi konsepsiyasını belə bir şəkildə təyin etmək daha məqsədəuyğundur:

Auditin səmərəliliyi - dövlət və özəl sektorun maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin təkmilləşdirilməsi, ölkədə həyata keçirilən sosial-iqtisadi inkişaf proqram və layihələrinin iqtisadi səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi və bu istiqamətdə zəruri təklif və tövsiyələrin verilməsini özündə ehtiva etməlidir. Həmçinin, bütün bu informasiyaların maraqlı tərəflərə tam, dolğun və obyektiv tələblər baxımından çatdırılması da auditin əsas vəzifələrindən biri olmalıdır. Auditin səmərəliliyinin əsas məqsədi - idarəetmə sisteminin səmərəliliyini və məqsədəuyğunluğunu artırmaqla, onun fəaliyyətinin iqtisadi səmərəliliyini müəyyən etməkdir.

2.3.Auditin iqtisadi səmərəliliyi və onun qiymətləndirmə metodikası

Auditin iqtisadi səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi üçün zəruri bazis və informasiya mənbələrinin mövcudluğu zəruri hesab olunur. Lakin, istər ölkə, istərsə də beynəlxalq təcrübədə belə informasiya bazası digər sahələrlə müqayisədə qeyri-sistemliliyi və dağınıqlılığı ilə müşahidə olunur. Auditin mövcud informasiya bazasının həm sahəvi,

iqtisadiyyat, həm də dövlət səviyyəsində tam və dolğun formalaşmaması bu xidmət sektoru üzrə geniş təhlil və qiymətləndirmələrin aparılmasında bir çox çətinliklər yaradır. Bu vəziyyət isə auditin milli və beynəlxalq baxımdan inkişaf səviyyəsinin, problemlərinin və iqtisadi səmərəliliyinin təhlil və qiymətləndirilməsinə də təsir etməkdədir. Belə təhlil və qiymətləndirmələrin aparılması istiqamətində göstərilən təşəbbüslər bilavasitə tədqiqatçılar üçün ciddi çətinliklər yaratmaqla, onların özləri tərəfindən müxtəlif metodoloji yanaşmaların və konseptual baxışların hazırlanmasını şərtləndirir.

Auditin səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi ilə bağlı aşağıdakı göstəricilərdən istifadə olunması məqsədəuyğun hesab oluna bilər:

- əməliyyatın və ya auditin aparılmasının rentabellik göstəricisi - R (maliyyə nəticələri ilə məcmu xərclər arasında olan münasibətə olan nisbəti);
- işçi heyətin əmək məhsuldarlığı göstəricisi - M (müqavilə dəyərinin əmək haqqı xərclərinə nisbəti);
- əməliyyatın və ya auditin əmək tutumluluğu göstəricisi – Ə (əmək haqqı xərclərinin müqavilə dəyərinə olan nisbəti);
- əməliyyata və ya auditin aparılmasına çəkilən xərclər göstəricisi – X.

Müvafiq metodikadan (göstəricilərdən) (161) istifadə etməklə daha çox auditor təşkilatının fəaliyyətinin səmərəlilik səviyyəsini müəyyən etmək mümkündür:

$$\mathbf{S = (R+M+Ə)/ X}$$

Belə yanaşmanın əsas xüsusiyyətlərindən biri ondan ibarətdir ki, müəyyən müddət üçün vahid səmərəlilik göstəricisinin tapılması üçün həyata keçirilən müxtəlif əməliyyat və ya auditlərin orta səmərəlilik göstəricisi müəyyən olunmalıdır. Zənnimizcə, belə yanaşmadan çıxış edərək hesab edirik ki, eyni sifarişçi subyektin (müəssisənin) orta və uzunmüddətli dövr ərzində auditinin səmərəliliyinin onun (subyektin) fəaliyyət nəticələrinin səmərəliliyi ilə müqayisəli qiymətləndirilməsi - auditin həm subyekt, həm də müxtəlif səviyyəli (makro, sahə, mikro və s.) səmərəlilik göstəricilərinin müəyyən edilməsində xüsusi əhəmiyyət kəsb edər. Auditin müasir inkişaf təcrübəsindən və onun qarşısına qoyulan tələblərdən çıxış edərək, hesab edirik ki, auditin iqtisadi səmərəliliyini aşağıdakı üç vacib istiqamət üzrə müəyyən etmək daha məqsədəuyğundur:

- ✓ Makro
- ✓ Sahə
- ✓ Mikro

Auditin makro səmərəliliyi ölkə miqyasında, sahə səmərəliliyi auditin özü də daxil olmaqla müxtəlif sahələr üzrə, mikro səmərəliliyi isə həm auditor (sərbəst auditor) və ya auditor təşkilatının, həm də audit göstrəilən subyektin səviyyəsində götürülməlidir.

Auditin iqtisadi səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi üç mühüm məqamın bir vəhdətdə götürülməsini özündə ehtiva etməlidir:

- ✓ Keçmiş dövrün təhlil və qiymətləndirilməsi;
- ✓ Müasir vəziyyətə qiymət verilməsi;

- ✓ Gələcək dövr üçün inkişafın istiqamətlərinin müəyyən edilməsi.

Hesab edirik ki, belə yanaşma müasir auditin təbiətindən irəli gəlməlidir, çünki, subyektin mövcud və perspektiv inkişafı ilə bağlı aparılan araşdırma və tədqiqatların əsasında məhz bu amil daha vacibliyi ilə çıxış edir. Əvvəlki dövrlərin iqtisadi və təsərrüfat əməliyyatlarının auditi bu sahədə olan müxtəlif nöqsan və çatışmazlıqlarla yanaşı, həm də əldə olunan müsbət cəhətləri də üzə çıxarmağa imkan yaradır. Müasir vəziyyətin təhlil və qiymətləndirilməsi problemləri aşkar etməklə yanaşı, eyni zamanda onların aradan qaldırılmasını təmin edir. Nəticədə, bu iki dövrün təhlil və qiymətləndirilməsi subyektin fəaliyyətinin (maliyyə-təsərrüfat, idarəetmə və s.) səmərəliliyini qiymətləndirməyə geniş imkanlar yaratmaqla, perspektiv üçün əsaslandırılmış inkişaf proqramlarının hazırlanmasını təmin edəcəkdir.

Auditin iqtisadi səmərəliliyinin qiymətləndirilməsində zəruri göstəricilər sisteminin müəyyən edilib, istifadəsi xüsusi əhəmiyyət kəsb edir və belə göstəricilər mahiyyətinə və tətbiq xüsusiyyətlərinə görə seçilməlidir. Auditin və subyektin iqtisadi səmərəliliyinin qiymətləndirilməsində onların əsas fəaliyyət xüsusiyyətlərinin nəzərə alınması və bu baxımdan da aşağıdakı göstəricilərdən istifadə olunması daha məqsədəuyğun olar:

- subyektin bazar reytinq səviyyəsini qiymətləndirən göstəricilər (gəlirlilik, səhmlərin dəyəri və s.);

- subyektin maliyyə və təsərrüfat vəziyyətini qiymətləndirən göstəricilər (mənfəət, istehsalın həcmi, kredit cəlbi, borc və s.);
- digər göstəricilər (innovasiya fəaliyyəti, kapital qoyuluşu, idarəetmə sisteminin təşkili səviyyəsi və s.);
- xərclər.

Auditin iqtisadi səmərəliliyinin qiymətləndirilmə konsepsiyasına sistemli yanaşma daha düzgün olar. Belə yanaşma özlüyündə qiymətləndirmə metodikasının da müvafiq istiqamətlər üzrə fərqləndirilməsini zəruri edir:

⇨ *Audit xidmət bazarının səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi*

Belə qiymətləndirmə audit xidmət bazarının iştirakçıları (auditor, auditor təşkilatı, yerli və xarici auditor təşkilatları və s.) arasındakı pay bölgüsünü, bazarın inkişaf səviyyəsini (xidmətlərin çeşidi, formaları və s.) və xüsusiyyətlərini müəyyən etməyə imkan yaradır. Qiymətləndirmənin həyata keçirilməsi məqsədilə xidmətdən əldə olunan gəlirlərin və onların struktur tərkibinin tədqiqinin araşdırılması məqsədəuyğundur.

⇨ *Auditin əsas makroiqtisadi göstəricilərin yaradılmasında iştirak səviyyəsinin müəyyən olunması*

Burada ölkənin ÜDM, qeyri-neft ÜDM-ində auditin payının iştirak səviyyəsinin qiymətləndirilməsi və illər üzrə bu sahədə baş verən inkişaf meyillərinin qiymətləndirilməsi əhəmiyyət kəsb edər. Qiymətləndirmə göstəricisi kimi əsas olaraq müvafiq makrogöstəricilər ilə birgə, auditor xidmətinin illər üzrə ümumi həcm göstəricisinin götürülməsi mümkündür. Lakin, müasir audit təcrübəsindən çıxış edərək,

belə qiymətləndirmə metodikasında xidmətin növlərinin də (məcburi və könüllü) ayrıca götürülüb, makroiqtisadi göstəricilərlə müqayisədə araşdırılması auditin səmərəliliyinin tədqiqi baxımından əhəmiyyət kəsb edər.

- ⇨ *Auditorların və auditor təşkilatlarının büdcəyə ödədiyi vergilərin həcminin inkişaf dinamikası*
- ⇨ *Auditor təşkilatlarının əldə etdiyi gəlir və mənfəətin inkişaf səviyyəsi*

Audit xidmətinin səciyyəvi xüsusiyyətləri və ölkələr üzrə inkişaf səviyyəsi belə yanaşmanın tətbiqində müəyyən məhdudiyyətlər də yarandığını göstərməkdədir. Çünki, müvafiq metdodik yanaşmanın tətbiqi könüllülük prinsipi əsasında təşkil olunmalı, auditorlar və auditor təşkilatları bu prosesdə tam yaxından iştirak etməlidirlər. Azərbaycanda auditor xidmətinin inkişafı üçün zəruri mühitin yaradılmasına baxmayaraq, xidmət bazarının bir sıra göstəricilərinin formalaşmasında (xüsusilə də reytinq səviyyəsini müəyyən edən göstəricilər) fiziki və hüquqi şəxs kimi fəaliyyət göstərən auditorlar yüksək səy göstərmirlər. Bir çox ölkələrdə, əsasən də Rusiya Federasiyasında auditorlar belə göstəricilər sisteminin yaradılmasında daha maraqlı tərəf kimi çıxış etməkdədir.

Auditorların və auditor təşkilatlarının həm özlərinin, həm də auditini apardığı (bilavasitə vergi auditi) subyektlərin büdcəyə ödədiyi vergilərin inkişaf dinamikasının qiymətləndirilməsi də bu xidmətin səmərəliliyinin müəyyən edilməsi baxımından əhəmiyyət kəsb edər. Belə ki, vergi auditinin səmərəliliyini bir sıra istiqamətlər üzrə qiymətləndirmək daha məqsədəuyğun olar:

- Auditin vergi və digər zəruri ödənişlərin büdcə sisteminə səfərbərlik səviyyəsi;
- Auditin vergi ödəyicilərinin və vergitutma obyektlərinin uçotunun tamlığını müəyyən etməsi;
- Auditdən sonra subyektlər ilə vergi orqanları arasında anlaşılmazlıqların aradan qaldırlıması;
- Auditin vergi münasibətlərinin tənzimlənməsində və reallaşmasında iştirak səviyyəsi;
- Auditin subyektin vergi və digər hüquq və mənafelərinin qorunmasını (vergi, məhkəmə və s.) təminetmə səviyyəsi.

Auditin iqtisadi səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi sırf auditə olan səciyyəvi yanaşma baxışını əsaslandırır və belə yanaşma həm də subyektin bazar reytinq səviyyəsinin qiymətləndirilməsi ilə də müəyyən uyğunluq təşkil edir (248). Audit xidmət bazarında müxtəlif xidmətləri və fərqli mövqeləri ilə çıxış edən auditor və auditor təşkilatlarının fəaliyyətinin bazar aktivlik səviyyəsini qiymətləndirmək üçün aşağıdakı göstəricilərdən istifadə olunması məqsədəuyğundur (audit xidmətinin bazar aktivlik indeksi - səviyyəsi):

- xidmətin ümumi inkişaf dinamikası;
- xidmətin sahəvi inkişaf meyilləri (sahələr, vergi, dövlət, bank, istehsalçı və istehlakçı);
- bazarda göstərilən auditor xidmətlərinin inkişaf dinamikası:
- bağlanan müqavilələrin dəyəri (icra olunan);

- icra olunan real xidmətin bazar dəyəri (həcmi);
- audit xidmətinin növlərinin inkişaf səviyyəsi.

Auditin iqtisadi səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi mövcud xidmət bazarında fiziki və hüquqi şəxs formasında fəaliyyət göstərən aşağıdakı audit qurumlarının reytinq göstəricilərinin hazırlanıb, qiymətləndirilməsini də zərurətə çevirir (audit xidməti üzrə reytinq göstəriciləri):

- ✓ milli auditor təşkilatları;
- ✓ xarici auditor təşkilatları;
- ✓ sərbəst auditorlar.

Auditin iqtisadi səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi fəaliyyət xüsusiyyətlərinə görə xidmətin dəyəri ilə ona çəkilən xərclər arasında olan münasibəti özündə əks etdirməlidir. Belə yanaşma xidmətin dəyərini, ona çəkilmiş xərcləri, xidmətin zamana və pul vahidinə görə göstəricilərini ifadə etməklə aşağıdakı kimi sistemləşdirilə bilər:

- auditor xidmətinin dəyəri;
- auditor xidmətinə çəkilən xərclər;
- manata düşən xidmətin dəyəri;
- 1 saata görə xidmətin dəyəri (haqqı).

Auditin iqtisadi səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi xidmət bazarının geniş təhlilini ön plana çəkməklə, aşağıdakı göstəricilərin müəyyən olunub, qiymətləndirilməsini də zəruriləşdirir:

- ➢ bir auditora və auditor təşkilatına düşən gəlirlərin həcmi;
- ➢ xidmət üzrə daxilolmalar (gəlirlilik) və onların rentabelliyi;
- ➢ orta illik gəlirlilik və rentabellik səviyyəsi;

- mənfəətlilik səviyyəsi;
- auditə çəkilən xərclər və onun səmərəliliyi (faydalılığı);
- auditin iqtisadiyyat sahələri üzrə fəaliyyətinin faydalılığı (səmərəliliyi);
- auditin tənzimlənməsi (dövlət, audit institutu və bazar tənzimlənməsi aspektində) səviyyəsi.

Audit xidmətinin sahələr üzrə gəlir və xərcləri fərqli olur və bu xidmətin əhatə dairəsi, vaxt müddəti, aparılan auditlərin mürəkkəblik səviyyəsi ilə sıx bağlıdır. Auditin iqtisadi səmərəliliyinin qiymətləndirilməsində bu amil xüsusi əhəmiyyət kəsb edir və xidmətin sahəvi iqtisadi səmərəliliyinin qiymətləndirilməsində iki əsas istiqamətə xüsusi diqqət yetirilməlidir:

- ✓ aparılan subyektlər üzrə (dövlət, özəl, vergi, bank və s.) auditin səmərəliliyi;
- ✓ auditin bir sahə olaraq öz səmərəliliyi.

Audit xidmətinin miasir inkişaf səviyyəsi və bu xidmət bazarında baş verən proseslər belə bir baxışı irəli sürməyə əsas verir:

Auditin səmərəliliyinin qiymətləndirilməsində kəmiyyət göstəriciləri ilə yanaşı, həm də keyfiyyət göstəricilərindən istifadə olunması xüsusi zərurətdən irəli gəlir. Çünki, xidmətin həm audit, həm də müxtəlif istifadəçilər üçün keyfiyyət göstəricilərinin (auditin tənzimlənməsi və onun səmərəliliyi, auditin subyektin maraqlarını təminetmə səviyyəsi, yerli və xarici auditor təşkilatlarının fəaliyyətinin keyfiyyəti və s.) müəyyən edilib, istifadəsi bu sahənin səmərəliliyinin bir çox aspektlərdən qiymətləndirilməsinə imkanlar yaradar.

Auditin əvvəldə qeyd olunan kəmiyyət göstəricilərindən müəyyən qədər fərqli olaraq, keyfiyyət göstəricilərinin hazırlanması xüsusi yanaşma tələb edir və belə yanaşmaların metodoloji əsasları da xidmətin əhatə sferasının keyfiyyət məqamlarını və onların səmərəliliyinin müəyyən edilməsini təmin etməlidir. Belə yanaşma, auditin səmərəliliyinin keyfiyyət göstəricilərinin aşağıdakı istiqamətlər üzrə hazırlanmasının vacibliyini göstərir:

- ✓ ölkə və makro səviyyəli göstəricilər;
- ✓ sahələr və müxtəlif xidmətlər üzrə göstəricilər;
- ✓ auditdən keçən sahələrin, subyektlərin fəaliyyət nəticələrinə auditin təsiri üzrə göstəricilər;
- ✓ cəmiyyət və sosial baxımdan səmərəlilik göstəriciləri (istehsalçı, istehlakçı məmnunluğu, cəmiyyət, vətəndaş, iqtisadi cinayətkarlıq, korrupsiya və s.);

- ✓ mikro səviyyədə keyfiyyət-səmərəlilik göstəriciləri;
- ✓ müxtəlif bazarlar və biznes mühiti üzrə göstəricilər (ölkədə iqtisadi, biznes mühiti, vergi və s.).

Auditin keyfiyyət göstəriciləri xidmət bazarındakı rəqabət mühitini və bu mühitdə baş verən pozitiv və neqativ inkişaf meyillərini də qiymətləndirməyə imkan verməlidir. Dünya təcrübəsində olduğu kimi, Azərbaycanda da bu sahədə ciddi problemlər özünü göstərməkdədir. Xüsusilə də bir çox hallarda audit - "qara və gizli iqtisadiyyatın" inkişafına rəvac verməklə sosial-iqtisadi inkişaf proseslərinə öz neqativ təsirini göstərməkdədir. Məhz xidmət bazarında baş verən haqsız rəqabət halları "qara və boz auditin" inkişafına səbəb olur. Heç də təsadüfi deyildir ki, ölkənin auditor xidməti bazarında uzun müddətdir ki, milli audit qurumları (sərbəst auditorlar və yerli auditor təşkilatları) arasında haqsız mübarizə genişlənməkdədir (14; 81; 250). Belə durum isə xidmətin dəyər və keyfiyyət səviyyəsinin aşağı düşməsinə səbəb olmaqdadır. Digər tərəfdən, bir çox hallarda xidmətin yüksək dəyəri və keyfiyyəti ilə tanınmaqda olan xarici (o cümlədən transmilli) auditor təşkilatları ölkədə və dünyada "qara və boz auditin" inkişafına öz töhfələrini verirlər. Belə ki, məşhur auditor təşkilatlarına qarşı bir çox ölkələrdə irəli sürülən ciddi ittihamlar və onların ölkənin aparıcı banklarına (Beynəlxalq və Standart bank və s.) verdikləri müsbət rəy buna bariz nümunədir. Bütün bu amillər bir daha belə bir baxışı irəli sürməyə əsas verir:

Auditin müasir inkişaf səviyyəsinin və səmərəliliyinin qiymətləndirilməsində xüsusi keyfiyyət göstəricilərindən istifadə olunması zəruridir və belə metodik əsasların hazırlanmasına fərdi yanaşmanın olması da məqsədəuyğundur (ekspert qiymətləndirilməsi, sorğu və monitorinqlərin aparılması və s.).

Audit xidmət bazarında rəqabət mühitinin qiymətləndirilməsi həm də bu xidmətin istifadəçiləri olan tərəflərin (dövlət və yerli idarəetmə orqanları, vergi, maliyyə bazarları, iqtisadiyyat sahələri və müxtəlif təsərrüfat subyektlərinin) fəaliyyətinin səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi baxımından da önəmlidir. Çünki, xidmətin dəyərinin və keyfiyyətinin aşağı düşməsində bu qurumların, subyektlərin də "əvəzsiz rolu" mütəmadi müşahidə olunmaqdadır (14; s.81). Məhz bir çox subyekt və təşkilatların fəaliyyətinin səmərəsizliyi audit xidmətinin kəmiyyət və keyfiyyətinə belə "barmaqarası" yanaşılmanı və nəyin bahasına olursa olsun qaneedici rəy alınmasını şərtləndirir.

Auditin səmərəliliyi bu xidmət bazarının təşkili və inkişaf meyillərinin təhlil və qiymətləndirilməsi ilə də sıx bağlıdır. Sərbəst auditor və auditor təşkilatlarının xidmətlərinin səviyyəsi, əhatə sferası və xidmətlərin çeşidləri kifayət qədər fərqlənməkdədir. Xüsusilə bu, xidmətlərin icbari və könüllü, sahəvi formaları baxımından daha aydın müşahidə olunur. Beynəlxalq təcrübədən fərqli

olaraq, ölkənin bu xidmət bazarında hələ ki, icbari auditlərin payı (80-85%) daha yüksək səviyyəsi ilə nəzərə çarpmaqdadır (14; s.81). İcbari audit xidmətlərinin göstərilməsində milli auditor təşkilatları ilə sərbəst auditorlar əsas üstünlüyü və mövqeyi ilə fərqlənirlər. Xarici auditor təşkilatları isə, icbari auditor xidmətləri ilə yanaşı, könüllü (müxtəlif məsləhət-konsaltinq) audit xidmətlərinin təqdimində əsas üstünlüyə malikdirlər. Xidmətlərin dəyərinə və əhatə sferasına görə xarici auditor təşkilatları ölkənin müvafiq xidmət bazarında yüksək payları (85%) ilə diqqəti cəlb edirlər. Bütün bu mühüm məqamların və inkişaf meyillərinin müxtəlif istiqamətlər üzrə təhlil və qiymətləndirilməsi həm auditin ümumi iqtisadi səmərəliliyinin, həm də bu xidməti göstərən tərəflərin (milli və xarici audit qurumlarının) ayrı-ayrılıqda fəaliyyətinin və xidmətlərinin səmərəlilik səviyyəsinin müəyyən olunması baxımından xüsusi əhəmiyyət kəsb edir.

Azərbaycan Respublikasında audit xidmətinin təşkili və tənzimlənməsi istiqamətində zəruri hüquqi-normativ baza yaradılmış və bu proses davam etməkdədir. Auditor xidmətinin səmərəliliyi bu sahənin təşkili və tənzimlənməsi səviyyəsinin vəziyyəti ilə sıx bağlıdır. Belə ki, auditin təşkili və tənzimlənməsinin səmərəliliyi və müasir tələblərə uyğunluğu, həm də bu xidmətin iqtisadi səmərəliliyinin artırılmasına öz təsirini göstərir.

Mövcud qanunvericiliyə uyğun olaraq audit xidmətinin tənzimlənməsi:

- Azərbaycanda audit xidmətinin dövlət tənzimlənməsinin təşkilini;
- audit xidmətinin inkişafına və təkmilləşdirilməsinə yönəlmiş normativ-hüquqi aktların hazırlanmasını və qəbulunu;
- audit və subyekt münasibətlərinin tənzimlənməsinin hüquqi əsaslarının yaradılmasını;
- dövlətin, təsərrüfat subyektlərinin və auditorların (auditor təşkilatlarının) mənafelərinin müdafiə edilməsini;
- auditor təşkilatları və auditorların fəaliyyətinin təşkili və tənzimlənməsini;
- audit fəaliyyəti ilə bağlı icazələrin verilməsini;
- auditorların peşə-ixtisas səviyyəsinin artırılmasını;
- xidmət bazarının təşkili və tənzimlənməsi ilə bağlı tədbirlərin həyata keçirilməsini;
- daxili və xarici audit əməkdaşlıq münasibətlərinin təşkilini özündə ehtiva etməkdədir.

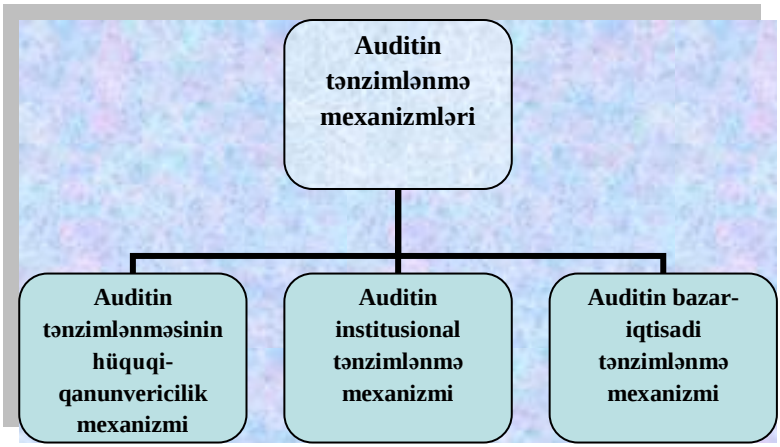
Tənzimlənmə mexanizminin bütün bu və digər məqamları qanunvericilik ilə müəyyən olunmaqla, audit institutu (Auditorlar Palatası) tərəfindən həyata keçirilməkdədir. Təbii ki, müvafiq tənzimlənmə mexanizminin mövcud vəziyyətinin səmərəliliyiyi, auditin bir sahə olaraq səmərəliliyinin təşkili və tənzimlənməsində öz aydın ifadəsini tapmalıdır. Yəni, tənzimlənmə mexanizmi

auditin inkişafında bir yük kimi deyil, əksinə, onun inkişafına stiumul yaradan bir təsir amili kimi çıxış etməldir.

Hesab edirik ki, belə yanaşma auditin iqtisadi səmərəliliyinin qiymətləndirilməsində vacib hesab olunmalıdır. Və bu xidmətin iqtisadi səmərəliliyinin müəyyən olunması baxımından onun təşkili səviyyəsi ilə yanaşı, həm də tənzimlənmə səviyyəsinin səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi həyata keçirilməlidir.

Müasir audit təcrübəsi və bu sahədə baş verən inkişaf meyilləri göstərir ki, auditor xidmətinin tənzimlənmə mexanizmini üç istiqamət üzrə sistemləşdirmək daha məqsədəuyğundur. Bu tənzimlənmə mexanizmlərinə əsasən: hüquqi-qanunvericilik, institusional və iqtisadi bazar mexanizmləri aid edilir. Lakin, auditin təşəkkül taparaq inkişaf etdiyi ölkələrin bazar tənzimləmə modellərinə (mexanizmlərinə) uyğun olaraq auditin tənzimlənmə mexanizmləri də fərqlənir. Belə ki, inkişaf etmiş və əksər inkişaf etməkdə olan ölkələrdə auditin yuxarıda qeyd ediən hər üç tənzimlənmə mexanizmi təşəkkül tapmaqdadır. Həmçinin, bu ölkələrin əksər hissəsinin iqtisadi inkişaf modellərinin və tənzimlənmə mexanizmlərinin liberallığı audit xidmət bazarının inkişafına öz müsbət təsirini göstərməkdədir.

Auditin tənzimlənmə mexanizmləri

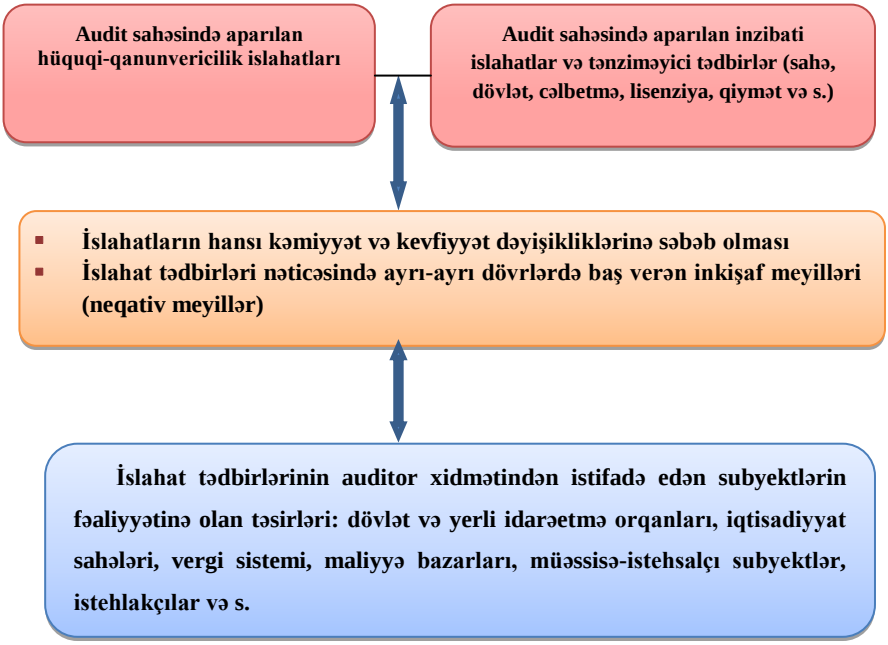


Auditin tənzimlənmə mexanizmlərinin səmərəliliyi bilavasitə onların təşkili səviyyəsinin vəziyyəti ilə bağlı olur. Müvafiq mexanizmlərin auditor xidməti bazarının inkişafına etdiyi təsirlər və bu təsirlərin nəticələri də ayrıca qiymətləndirilməlidir. Belə qiymətləndirmə metodları kimi həm mövcud göstəricilərdən, həm də tədqiqatçı tərəfindən hazırlanan və mahiyyət baxımından əhəmiyyət kəsb edən kəmiyyət və keyfiyyət göstəricilərindən istifadə olunması məqsədəuyğundur. Hazırlanan zəruri kəmiyyət və keyfiyyət göstəriciləri aşağıdakı vacib məqamları əhatə etməli və onları qiymətləndirmək iqtidarında olmalıdır:

- ✓ mövcud tənzimlənmə mexanizmlərinin təşkili və inkişaf səviyyəsi;
- ✓ tənzimlənmə mexanizmlərinin auditin əhatə etdiyi sahələrin fəaliyyətinə təsirləri;

- ✓ müvafiq mexanizmlərin təkmilləşdirilməsi ilə bağlı aparılan islahat və siyasət tədbirlərinin auditor xidməti bazarının inkişafına təsirləri;
- ✓ tənzimlənmə mexanizmlərinin auditor və ya auditor təşkilatlarının fəaliyyətinin səmərəliliyinə təsirləri;
- ✓ tənzimləmə mexanizmlərinin audit yükündə baş verən dəyişikliklərə təsirləri;
- ✓ tənzimlənmə mexanizmi ilə bağlı problem və çatışmazlıqların müəyyən olunması.

Audit xidmət bazarında aparılan islahatlar və onların nəticələrinin qiymətləndirilmə sistemi



Auditorlar və auditor təşkilatları ilə bazar subyektləri arasında münasibətlərin təşkili və tənzimlənmə səviyyəsi auditin səmərəliliyinin əsas göstəricilərindən birini təşkil etməlidir. Belə yanaşma auditin keyfiyyətini və göstərdiyi xidmətlərin subyekt üçün maraq və cəlbediciliyini ifadə etməklə yanaşı, həm də xidmətin səmərəliliyinin müxtəlif aspektlərdən qiymətləndirilməsində əhəmiyyətli rol oynayar. Məhz auditor xidmət bazarında tərəflər (audit və subyekt) arasında münasibətlərin təşkili və tənzimlənmə səviyyəsinin durumu və nəticələri aşağıdakı mühüm məqamların qiymətləndirilməsinə əsas verər:

- Auditor (auditor təşkilatı) ilə subyekt arasında olan münasibətlərin tənzimlənmə mexanizmi hansı şəkildə və necə təşkil olunub;
- Göstərilən auditor xidmətləri subyeklər üzrə qaneedici səviyyədədirmi;
- Müvafiq xidmətlərdən dövlət, cəmiyyət, müxtəlif subyektlər, istehlakçılar nə qədər və ya hansı səviyyədə faydalanırlar (kəmiyyət və keyfiyyət baxımından ölçülə bilən həddə gətirilməsi);
- Audit və subyekt arasında mövcud olan münasibətlərin tənzimlənmə mexanizmi hər iki tərəfin fəaliyyətinin səmərəliliyinə necə təsir edir;
- Audit və subyekt arasında mövcud olan tənzimlənmə mexanizmlərinin nöqsan və çatışmazlıqları hansılardır.

Auditin səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi xüsusi metodoloji yanaşmanın müəyyən olunmasını zərurətə çevirir. Belə metodoloji yanaşma həm xidmət bazarının

qiymətləndirilməsi ilə bağlı mövcud olan, həm də tədqiqatçı tərəfin öz təşəbbüsü ilə hazırlanan metodikalardan istifadəni özündə ehtiva edə bilər. Xüsusilə də hazırlanan qiymətləndirmə metodikasında aşağıdakı amillərə xüsusi diqqət yetirilməsi vacibdir:

- Metodoloji əsasların hazırlanmasında ənənəvi metodlarla yanaşı, həm də sorğu və ya ekspert qiymətləndirmələrindən istifadənin mümkünlüyü;
- Qiymətləndirmə metodikaları hazırlanarkən onların ölçülə bilən səviyyədə olmasının müəyyən olunması;
- Qiymətləndirmə metodikalarının kəmiyyət və keyfiyyət baxımından tərtib olunması;
- Metodikaların fəaliyyətin (audit və subyekt tərəf) səmərəliliyinin həm mövcud vəziyyət (nəticələr), həm də perspektiv baxımından qiymətləndirmə imkanlarının olması;
- Müvafiq metodikaların audit və subyekt üzrə əhəmiyyət kəsb edən tədqiqat və qiymətləndirmə sahələri (müxtəlif asılılıqlar, əsaslandırmalar, konseptual proqram və sənədlər və s.) üzrə istifadəsinin müəyyən edilməsi;
- Auditin informasiya bazasının və hesabatvermə (müvafiq icra və dövlət orqanları, subyektlər qarşısında) sisteminin səmərəliliyinin və şəffaflığının qiymətləndirilməsi;
- Audit yükünün və onun tərəflər üçün (audit və subyekt) təsirlərinin səmərəliliyinin müəyyən edilməsi;
- Auditin sosial-iqtisadi, makro, sahəvi, subyekt, istehsalçı, istehlakçı, cəmiyyət, dövlət, vətəndaş üçün səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi mümkünlüyü;

- Auditin verdiyi faydaların müxtəlif aspektlərdən qiymətləndirilməsi;
- Auditin informasiya cəmiyyəti və mühitinin yaradılmasında iştirak səviyyəsinin qiymətləndirilməsi.

III Fəsil. Beynəlxalq təcrübədə audit xidmətinin inkişaf xüsusiyyətləri

3.1. Beynəlxalq təcrübədə audit xidmətinin təşkilinin normativ-metodoloji əsasları

Auditin normativ-metodoloji bazasının əsas tərkib hissəsini onun standartları təşkil edir və o, xidmətin keyfiyyətinin səviyyəsini müəyyən edərək, ümumi işin icra keyfiyyətinin meyarı kimi çıxış edir. Audit standartları auditin keyfiyyətinə və etibarlılığına verilən vahid təməl normativ tələbləri formalaşdırır ki, onlara riayət edildiyi zaman yoxlamanın nəticələrinə müəyyən təminat səviyyəsi təmin edilir. İqtisadi vəziyyət dəyişdikcə, standartlara vaxtaşırı olaraq dəyişiklik və əlavələr edilir. Audit standartları əsasında auditorların hazırlanması üçün tədris proqramları və auditor fəaliyyəti ilə məşğul olmaq hüququ əldə etmək üçün imtahanların keçirilməsi ilə bağlı vahid tələblər formalaşdırılır. Audit standartları auditin keçirilməsinin keyfiyyətini məsul orqanlar qarşısında, məhkəmədə sübut etmək və auditorların məsuliyyət dərəcəsini müəyyən etmək üçün mühüm əsasdır.

Yaradıcılarının düşüncəsinə görə, standartların başlıca xüsusiyyəti ondan ibarətdir ki, əgər məhkəmə araşdırması zamanı auditorun standartlardan ardıcıllıqla istifadə etməsi sübuta yetirilərsə, onda məsuliyyətin xeyli hissəsi onun üzərindən götürülə bilər. Bunu ilk dəfə İngiltərə və ABŞ hakimləri təsdiq etmişlər. Belə ki, auditorun audit keçirəndə ümumi qəbul edilmiş standartlara dəqiq əməl etməsi sübuta yetirildiyi halda, sifarişçilərin ona qarşı iddiaları qəbul olunmurdu (223).

Audit standartlarının işlənib hazırlanması ilə bir beynəlxalq auditor təşkilatı deyil, bir çox beynəlxalq təşkilatlar, o cümlədən - Beynəlxalq Mühasiblər Federasiyası, Transmilli Korporasiyalar Komissiyası (TMK), BMT-nin Beynəlxalq uçot və hesabat standartları üzrə hökumətlərarası İşçi Qrupu (İSAR), İqtisadi Əməkdaşlıq və İnkişaf Təşkilatı (İƏİT), Avropa Birliyinin Qiymətli kağızlar və birjalar Komissiyası, Amerikanın Andlı Mühasiblər İnstitutu, digər ölkələrin nüfuzlu peşə təşkilatları və birlikləri (215) məşğul olurlar.

Bu sahədə daha zəngin təcrübə Beynəlxalq Mühasiblər Federasiyasına aiddir, Federasiya tərəfindən işlənib hazırlanmış standartlar geniş tətbiq olunmaqdadır. BMF Şurası yanında Beynəlxalq Audit Praktikası Komitəsi (BAPK) fəaliyyət göstərir. Komitə audit normativlərinin hazırlanmasını həyata keçirir. BAPK-ın çoxsaylı strukturları vardır, onların tərkibinə BMF-yə həm üzv olan və həm də üzv olmayan ölkələrin təmsilçiləri daxildir. BAPK-da təmsil olunmuş hər bir ölkənin bir səsi vardır, bu isə fikir müxtəlifliyini qiymətləndirməyə və son nəticədə güzəştli variant qəbul etməyə imkan verir. Beynəlxalq audit standartları (BAS) auditin keçirilməsi üzrə beynəlxalq standartlardan və yardımçı xidmətlərin göstərilməsinə dair standartlardan ibarətdir.

Auditor fəaliyyətini tənzimləyən normativ-sənədlər sırasında audit standartları xüsusi yer tutur. Auditin keçirilməsi zamanı hansısa bir ümumi qayda, yanaşma və anlayışlara tələbat həmişə olsa da, bu özünü XX əsrin 70-80-cı illərindən başlayaraq transmilli korporasiyaların

inkişafı və onlara xidmət göstərən auditor firmalarının iri beynəlxalq təşkilatlara çevrilməsi ilə əlaqədar baş vermişdir. Beynəlxalq audit standartları da məhz elə həmin dövrdən işlənib hazırlanmağa başlamışdır. Hazırda bir neçə səviyyəli audit standartları mövcuddur (224): beynəlxalq, milli, daxili (ictimai audit təşkilatlarının standartları və auditor firmalarının standartları-firmadaxili standartlar). Standartlar auditin aparılmasnda aşağıdakı əsasları təmin edir:

- ✓ audit prinsiplərinin vəhdətini-keyfiyyətə və etibarlılığa olan tələblərin vəhdətini;
- ✓ metodologiya məsələlərində audit yanaşmasının eyniliyini;
- ✓ auditin keçirilməsinə və auditor hesabatının tərtibinə yanaşmaların vəhdətini.

Bütün bu əsaslar sayəsində audit standartlarına riayət edilərkən aşağıdakı məsələlərin təmin olunması mümkünləşir:

- auditor hazırlığının və auditin keçirilməsinin keyfiyyətinə zəruri təminatların əldə edilməsi;
- audit yoxlamalarının etibarlılığının tələb olunan səviyyəsinin təmin edilməsi;
- auditorların iş təcrübəsində yeni nailiyyətlərin tətbiqinin asanlaşdırılması;
- audit yoxlaması prosesinin ayrı-ayrı ünsürlərinin əlaqəsinin təmin edilməsi;
- auditorların işinin keyfiyyətinə nəzarət etmək imkanının təmin edilməsi;

- auditor peşəsinin yüksək ictimai nüfuzunun formalaşması.

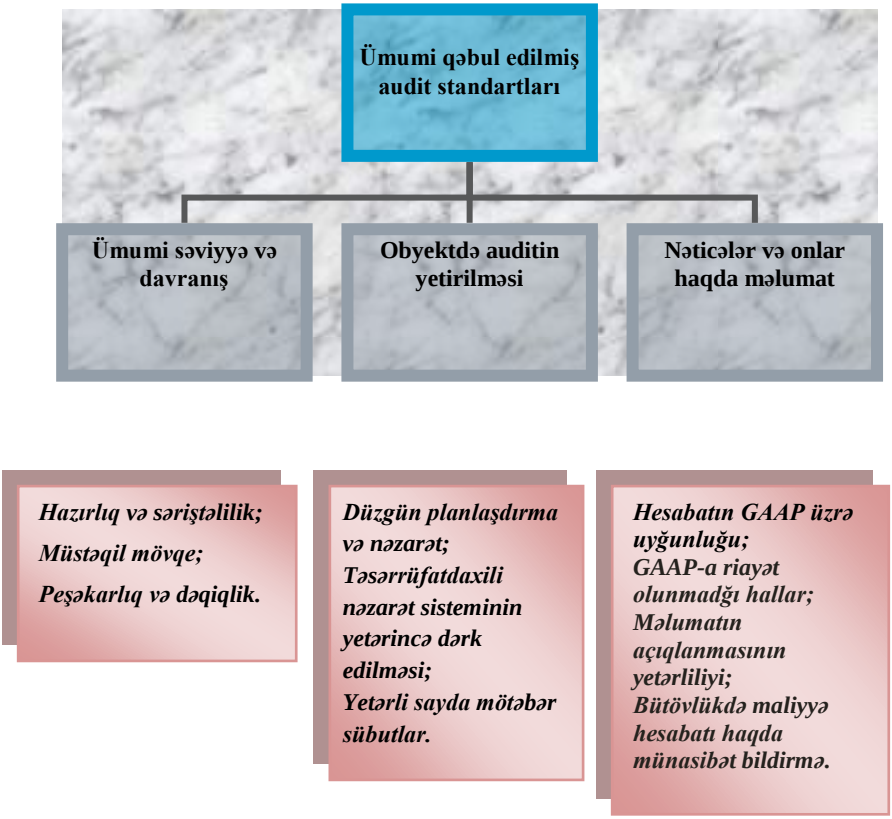
Digər tərəfdən, məhkəmə praktikasının göstərdiyi kimi (əsasən, Avropada və ABŞ-da), sifarişçi auditora qarşı iddia qaldırdıqda, audit standartlarının ardıcıllıqla tətbiq edilməsi faktı auditorun xeyrinə olan həlledici dəlil hesab edilir. Beynəlxalq audit standartları beynəlxalq miqyasda auditə yanaşmanı eyniləşdirmək və peşəkarlıq səviyyəsinin dünya səviyyəsində aşağı olduğu ölkələrdə auditin inkişafına kömək etmək məqsədinə xidmət edir. BAS (Beynəlxalq Audit Standartları) normativ sənəd deyildir, o, tövsiyə xarakteri daşıyır. Beynəlxalq audit standartlarının işlənib hazırlanması ilə Beynəlxalq Mühasiblər Federasiyası (İFAC) çərçivəsində fəaliyyət göstərən Beynəlxalq Audit Praktikası Komitəsi (İARC) məşğul olur.

Beynəlxalq audit standartları maliyyə hesabatlarının müstəqil auditinin keçirildiyi bütün hallarda tətbiq edilir və bu zaman firmanın xüsusiyyətləri, onun hüquqi vəziyyəti, kəmiyyət-həcm göstəriciləri əsas amil kimi nəzərə alınmır. Lakin, səhmləri fond bazarlarında satışa çıxarılan fond birjaları üzrə auditor rəyləri istisna olmaqla, BAS milli audit standartları qarşısında heç bir üstünlüyə malik deyildir. Bir sıra ölkələrdə, o cümlədən Avstraliyada, Braziliyada, Hindistanda, Hollandiyada beynəlxalq standartların bazasında milli standartlar işlənib hazırlanır (23; 224). Özünün milli audit standartlarını yaratmağı qərara almış bəzi ölkələrdə, o cümlədən Kipr, Malayziya, Nigeriya, Fici, Şri-Lanka kimi ölkələrdə (104) BAS milli audit standartları qismən qəbul edilir. Milli audit standartlarına malik olan

inkişaf etmiş ölkələrdə - ABŞ, Böyük Britaniya, Fransa və Kanadada - BAS-dan informasiya xarakterli məlumat kimi istifadə edilir (224). Lakin bu, dünya bazarları üçün qiymətli kağızlar buraxan təşkilatların auditinə aid deyildir, çünki həmin təşkilatlar Fond Birjaları Komitələri Beynəlxalq Təşkilatının (İOSCO) tələblərinə uyğun surətdə yoxlanılmalıdır. Beynəlxalq Mühasiblər Federasiyasının standartlarından savayı, auditorların nüfuzlu ictimai peşə təşkilatlarının işləyib hazırladığı bir sıra milli standartlar da qüvvədədir. Belə standartlar arasında ABŞ-ın audit standartları olan GAAS (Generalliy Accerted Auditing Standards) dünyada geniş tanınır. Bunlar ABŞ-da qəbul edilmiş terminologiya üzrə maliyyə hesabatlarının yoxlanılmasına dair tanınan audit standartlarıdır. GAAS "auditorun ixtisas dərəcəsi, müstəqillik, peşəkarlıq, planlaşdırma, nəzarət, daxili nəzarət strukturunun öyrənilməsi, yetərli, mötəbər və sübutlu informasiya" kimi anlayışları da əhatə edir. ABŞ-da bu sahədə qüvvədə olan ən möhtəbər sənədlər kimi, əsasən ümumi qəbul edilmiş on audit standartı xüsusilə fərqlənir (67; 81). Müvafiq standartlar 1947-ci ildə işlənib hazırlanmış və o vaxtdan bəri cüzi dəyişikliyə məruz qalmışdır. ABŞ-ın təcrübəsində bu standartlar hətta auditorların etik davranış məsələlərinə dair şərhlər üçün də əsas rolunu oynayır. Qeyd edilən on standart sxem 7-də ümumiləşdirilərək, tam şəkildə əks etdirilmişdir.

Sxem 7.

Qəbul edilmiş audit standartları



Beynəlxalq təcrübədə audit standartları aşağıdakı üç təsnifat xüsusiyyətinə görə səciyyələndirilir:

- Ümumi standartlar
- Praktik iş standartları
- Rəy standartları

Audit standartları bitkin mühasibat hesablarının auditi üzrə vəzifələrinin yerinə yetirilməsində auditorlara kömək

üçün zəruri rəhbər metodoloji sənədlərdir. Bu sənədlərdə peşə keyfiyyətləri, yoxlamaların gedişinə, auditor rəyinə və auditor sübutlarına olan tələblər nəzərdən keçirilmişdir. Məsələn, qeyd olunan ümumi qəbul edilmiş on audit standartının (GAAS) əsasında ABŞ-da onlarca qayda (Statement on Auditing Standards-SAS) işlənib hazırlanmış və nəşr edilmişdir. Hazırda mövcud olan bütün müvafiq qaydaların (SAS) işlənib hazırlanması, onların təkmilləşdirilməsi və praktikada tətbiqi XX əsrin son 25 ili ərzində də davam etmişdir. SAS əsasən, Amerika auditorlarının ən zəruri məlumat xarakterli normativ sənədləri olub, nüfuzlu beynəlxalq audior qurumları tərəfindən geniş müzakirə edildikdən sonra istifadəsinə və nəşrinə icazə verilmiş metodoloji əsaslardır. Mahiyyət etibarı ilə audit standartları üzrə qaydalar əvvəldə qeyd olunan ümumi qəbul edilmiş on audit standartının şərhidir, hazırda onlar auditorun özünün əsas funksiyasını-konkret şəraitlərdə, real iqtisadi sübyektlərdə (auditi keçirilən hüquqi şəxslərdə) yerinə yetirilməsi üçün daha müfəssəl şəklə salınmışdır.

Müasir şəraitdə auditə yanaşmada MDB ölkələrinin təcrübəsi Qərb ölkələri və ABŞ təcrübəsindən əsaslı şəkildə fərqlənir. Mövcud fərqli cəhətlər MDB ölkələrində auditin qısa inkişaf tarixi, bu ölkələrdə bazar münasibətlərinin tam formalaşmaması, xidmətin tənzimlənməsində dövlət-inzibati tənzimləmə mexanizminin üstün mövqeyi, auditor-təsərrüfat subyekti münasibətlərinin təkmil əsaslar üzərində təşəkkül tapmaması, hüquqi-normativ və normativ-metodoloji bazadakı çatışmazlıqlar və digər bu kimi mühüm məsələlərlə bağlıdır.

3.2.Dünya təcrübəsində audit xidmətinin təşkili və inkişafı

Auditin təşkili və inkişaf təcrübəsi beynəlxalq təcrübəyə əsaslanaraq, müxtəlif ölkələrdə, o cümlədən Azərbaycanda da öz xüsusiyyətlərinə malikdir. O, hər bir ölkənin xüsusiyyətlərini, dövlət quruluşunun spesifikliyini və iqtisadi inkişaf səviyyəsinin milli ənənələrini nəzərə alır. Auditin beynəlxalq təcrübədəki inkişaf xüsusiyyətlərinin öyrənilməsi bu sahənin ölkədəki inkişafı üçün xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. Məhz bu məqsədlə, auditin inkişaf etdiyi ölkələrin təcrübəsinin tədqiqinə xüsusi diqqət yetirmək zəruridir.

ABŞ-da auditor fəaliyyətini qanunvericilik hakimiyyətinin nəzarət xidməti üzrə Uçot Baş Xidmətinin auditorları (onların əsas vəzifəsi - Konqres üçün auditor xidmətlərini yerinə yetirməkdir), təsərrüfatdaxili auditorlar (daxili auditorlar) və diplomlu ictimai mühasiblər, auditorlar (onların əsəs vəzifəsi - şirkətlərin, kiçik firmaların və qeyri-kommersiya strukturlarının dərc edilən maliyyə hesabatlarının yoxlanmasıdır) həyata keçirirlər (214). Diplomlu ictimai mühasiblər və auditorlar neytral maliyyə nəzarətçisi olan kənar (müstəqil) auditorların funksiyalarını yerinə yetirirlər (81; 224). Diplomlu ictimai mühasib, auditor adının alınması ştatların qanunları ilə tənzimlənir və belə şəxslər mövcud qanunvericiliyə uyğun olaraq lisenziya almaqla fəaliyyət göstərirlər. Bu fəaliyyət növü ilə məşğul olmaq üzrə tələblər ştatlar üzrə eyni deyildir. Ştatların əksərində bu fəaliyyət növü ilə məşğul olmaq üçün ilkin baza təhsili kimi “mühasibat uçotu” ixtisasi üzrə kollecdə 4-5 illik təhsil alınması tələb olunur. Bütün ştatlar üzrə

diplomlu ictimai mühasib, auditor olmaq üçün əsas şərt bu istiqamətdə müəyyən olunmuş standart dövlət imtahanının verilməsidir. Ştatların əksər hissəsində bu rütbəyə iddia edən şəxs andlı mühasib, auditor olmamışdan əvvəl bu peşə üzrə minimum birillik iş təcrübəsinə malik olmalıdır (81; 224). ABŞ-da auditor firmaları başqa təşkilatlara nisbətən daha konkret müəyyən edilmiş vəzifələrə malikdirlər. Onlar üçün daha çox peşəkar tələblər mövcuddur. Auditor firmaları dörd istiqamət üzrə xidmət göstərirlər:

- ✓ təsdiqetmə sahəsində xidmətlər (xidmət göstərilən zaman yazılı təsdiqin etibarlılığına aid fikir ifadə edilməklə, yazılı rəy verilən istənilən xidmətlər) və ümumi şəkildə yoxlama və təsdiqetmə üzrə digər xidmətlər;
- ✓ vergi xidmətləri - şirkət və fərdi vergi deklorasiyalarının hazırlanması;
- ✓ təsərrüfat subyektləri üçün məsləhət xidmətləri - sifarişçilərə biznesin aparılmasında köməklik göstərilməsi üzrə xidmətlər;
- ✓ mühasibat xidmətləri.

Auditor firmaları fərdi sahibkarlıq, yoldaşlıq və peşəkar korporasiya formasında təşkil oluna bilər. Səciyyəvi auditor firmasında tərəfdaşlar, menecerlər, nəzarətçilər, böyük və məsul auditorlar, auditor köməkçiləri fəaliyyət göstərir. Federal və ştatlar səviyyəsində auditor fəaliyyətini tənzimləyən qaydalar qüvvədədir. Belə ki, qiymətli kağızlar və birja əməliyyatları üzrə komissiyaya hər il sənədlər təqdim edən bütün şirkətlər illik auditor yoxlamasından

keçməlidirlər. Bəzi ştatlarda isə bu istiqamətdə hər bir hökumət strukturu dövri olaraq auditdən keçməlidir.

Diplomlu ictimai mühasiblərin və auditorların adətən ildə iki dəfə (may və noyabr) imtahanı keçirilir. Onların yalnız on faizə yaxını birinci dəfədən imtahanı verirlər. Amerika Diplomlu İctimai Mühasiblər və Auditorlar İnstitutu sahə üzrə peşəkar tələbləri müəyyən edir, tədqiqatlar aparır və mühasibat uçotu, audit sahəsi üzrə məsləhət xidmətləri verir və vergilərlə əlaqədar tematik materiallar dərc etdirir. İnstitutun aşağıdakı şöbələri və komitələri fəaliyyət göstərir: auditor standartları; peşəkarlıq etikası; uçot və nəzarət sahəsində xidmət; idarəetmə məsələlərinə dair məsləhət xidməti; mühasibat standartları; keyfiyyətə nəzarət standartları; vergi problemləri. İnstitutun üç başlıca funksiyasına aşagıdakılar aiddir:

- ✓ standartların və normativ sənədlərin hazırlanması;
- ✓ tədqiqatlar və nəşrlər;
- ✓ fasiləsiz təlim və tədris.

Amerika Birləşmiş Ştatlarında Kompüter Auditi üzrə Mütəxəssislər Assosiasiyası fəaliyyət göstərir (81; 215), bu quruma, həmçinin, daxili və müstəqil (kənar) auditorlar da daxil olur. Diplomlu İctimai Mühasiblərin və Auditorların milli və yerli təşkilatları etik normalara riayət edilməsinin birgə proqramında iştirak edirlər. Diplomlu ictimai mühasiblərdən, auditorlardan şikayətlər yerli təşkilatlarla və əksinə göndərilə bilər. Bu təşkilatlarda şikayətlərin araşdırılması üçün etik məsələlər üzrə komitələr fəaliyyət göstərir. Müvafiq komitələr şikayətlərə müstəqil baxa bilər və ya şikayətləri münsiflər məhkəməsi komissiyasına

göndərə bilərlər. Münsiflər məhkəməsi komissiyasının səlahiyyətinə aşagıdakılar daxildir:

- ✓ ictimai mühasibə, auditora bəraət qazandırmaq;
- ✓ xəbərdarlıq etmək;
- ✓ milli və yerli təşkilatlara üzvlüyünü iki il müddətinə dayandırmaq;
- ✓ milli və yerli təşkilatlardan xaric etmək.

ABŞ-da fəaliyyət göstərən qiymətli kağızlar və bərpa əməliyyatları üzrə komissiya da həmçinin, ictimai mühasiblərin və auditorların fəaliyyətinin tənzimlənməsi üzrə tədbirlər həyata keçirir, öz sahəsi üzrə müəyyən etdiyi normalardan irəli gələn intizam tədbirləri görür. Belə ki, cəza forması kimi ictimai mühasib komissiyada qeydiyyatdan keçən şirkətlərin hesabatları üzrə rəy vermək hüququndan məhrum edilə bilər, bu isə ictimai mühasibin bu şirkətlərdəki fəaliyyətinin faktiki olaraq qadağan edilməsidir (117, c.47).

ABŞ-ın əksəriyyətinin qanunvericiliyi tələb edir ki, auditor fəaliyyəti üzrə verilən lisenziyada “diplomlu ictimai mühasib və ya auditor” ifadəsi qeyd edilsin. Belə ki, bu amil bir növ lisenziya almış şəxslərin auditor fəaliyyətinin tənzimlənməsinə xidmət edir. İdarəetmə problemləri, vergi məsələləri və uçotun aparılması üzrə məsləhətlər sahəsindəki fəaliyyət ştatların əksəriyyətində qanunla tənzimlənmir. İctimai Mühasiblər və Auditorlar İnstitutu etik-davranış normalarını müəyyən edir və institutda münsiflər məhkəməsi fəaliyyət göstərir. Onlar lisenziya almış şəxslərə xəbərdarlıq edə, lisenziyanın fəaliyyətini dayandıra və ona xitam verə bilirlər. Lisenziyadan məhrum

edilən şəxs diplomlu ictimai mühasib, auditor ixtisasından və auditor hesabatlarını imzalamaq hüququndan da məhrum olur.

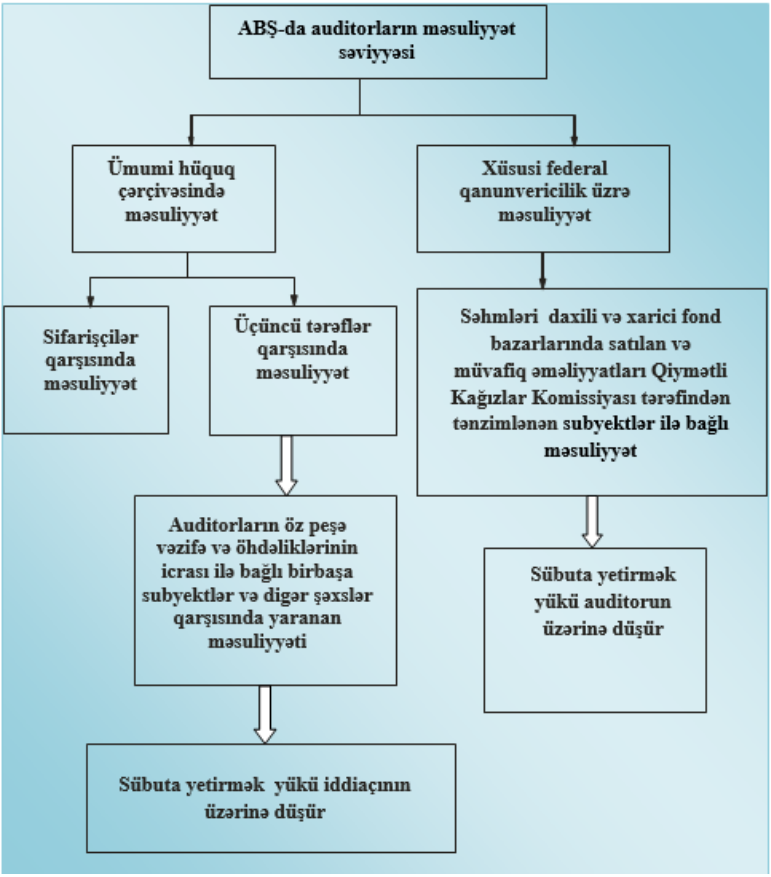
ABŞ-da auditorların maddi rifahı və sosial təminatı digər ölkələrlə müqayisədə üstündür. Lakin, amerikalı auditorlar "Hər medalın tərs üzü də var"-məlum məsəlin ədalətli olduğunu da tam mənada dərk edirlər. Auditor peşəsinin nüfuzu ölkədə çox yüksəkdir, lakin cəmiyyətin amerikalı auditorlardan umacağı daha çoxdur. Çox vaxt məhkəmə qaydasında auditorlara qarşı iddialar irəli sürülür, bu iddiaların yalnız 40%-i əsaslı hesab olunur (117, s.53). Belə bir vəziyyətin yaranması aşağıdakı amillərdən irəli gəlir:

- iddiaçılar tərəfindən auditorun vəzifələrinin xüsusiyyətinin və onların məsuliyyətinin müvafiq həcminin çox vaxt yanlış və ya qeyri-dəqiq anlaşılması;
- bazar iştirakçılarının (maliyyə hesabatlarına əsasən işgüzar qərarlar qəbul etməklə əlaqədar əsaslı dərəcədə itkilərə məruz qalanlar) real surətdə kimin təqsirkar olub-olmamasından asılı olmayaraq, hər hansı bir mənbədən zərərlərini kompensasiya etmək istəyi;
- cəmiyyətdə təşəkkül tapmış məhkəməyə müraciət etmək ənənəsinin sadəliyi;
- auditorların və auditor firmalarının mənafelərini müdafiə edən vəkillərin konkret hallarda öz peşə vəzifələrini həyata keçirərkən auditorların formalaşdırdığı peşə mülahizələrinin və yekun nəticələrinin adekvatlığını əsaslandıra bilməsi.

Ölkədə auditorların məsuliyyət səviyyəsi də çox yüksəkdir. ABŞ-da auditorlara qarşı yalnız auditor firmalarının sifarişçiləri deyil, həm də investorlar, sifarişçilərin kreditorları, habelə dövlət orqanları da məhkəmədə iddia qaldırırlar. Bundan əlavə, hüquqşünaslar insanların böyük qruplarının, məsələn, zərər çəkən istiqraz sahiblərinin tapşırığı ilə də auditorlara qarşı işlər apara bilərlər. ABŞ-da auditorların məsuliyyəti "ümumi hüquq" deyilən normaların təsiri altına, habelə ABŞ-da federal səviyyədə qüvvədə olan xüsusi qanunların yurisdiksiyasına düşür. Amerika auditorlarının müxtəlif tərəflər qarşısında hüquqi məsuliyyətini xarakterizə edən müvafiq münasibətlərin strukturunu əyani olaraq 8-ci sxemdəki kimi əks etdirmək mümkündür.

Sxem 8.

ABŞ auditorlarının peşə fəaliyyəti ilə bağlı məsuliyyəti



Amerika auditorlarının məsuliyyəti əksər hallarda ABŞ-ın aşağıdakı müvafiq federal qanunları ilə tənzimlənir

- 1933-cü il tarixli "Qiymətli kağızlar haqqında" Qanun;

- 1934-cü il tarixli "Qiymətli kağızlar və birjalar haqqında" Qanun.

Bu qanunlar ABŞ-da "Böyük tənəzzül" dövründən sonra qəbul edilmiş və maliyyə bazarında qayda-qanun yaradılmasına yönəldilmişdir. Mahiyyət etibarı ilə bu qanunların tətbiqi qiymətli kağızların sahiblərinin bilərəkdən aldadılması ilə bağlı sürəkli qalmaqallardan sonra atılmış məcburi addım olmuşdur. Qanunvericilik-normativ aktlarını "tez köhnələn substansiyalar" kateqoriyasına aid etməyə adət etmiş MDB ölkə mütəxəssislərinin təcrübəsinə rəğmən, həmin qanunlar bu günəcən qüvvədədir.

Qeyd olunan federal qanunların tələbləri, başlıca olaraq, qiymətli kağızlar və birja əməliyyatları üzrə Komissiyanın nəzarət funksiyalarının həyata keçirilməsinə xidmət edir. Bu qanunlara müvafiq olaraq, ümumi istifadə üçün yeni qiymətli kağızlar buraxmağı planlaşdıran əksər şirkətlər Qiymətli kağızlar və birja əməliyyatları üzrə Komissiyaya ərizə təqdim etməlidirlər. Bundan əlavə, şirkətlər Komissiyaya tərkib hissəsi auditor yoxlamasından keçmiş maliyyə hesabatını (ətraflı illik hesabat) təqdim etməlidirlər. Əslində bu qayda ictimai əhəmiyyət kəsb edən şirkətlərin fəaliyyətinə dövlət nəzarətinin bir formasıdır. Çünki Qiymətli kağızlar və birja əməliyyatları üzrə Komissiya (federal hökumətin idarəsi statusuna malikdir) aşağıdakı səlahiyyətlərə malikdir:

- ✓ maliyyə hesabatlarına riayət olunması barədə investorlara məlumatın verilməsi və sahə üzrə zəruri tələbləri müəyyənləşdirmək;

- ✓ qiyməli kağızlar və birja əməliyyatları üzrə Komissiyaya təqdim edilən maliyyə hesabatlarının yoxlanılması ilə məşğul olan auditorlar üçün qaydalar müəyyən etmək;
- ✓ şirkətlər tərəfindən təqdim edilən auditi keçirilmiş maliyyə hesabatlarının və digər məlumatların tamlığını və tənzimlənən qiymətli kağızlar üçün müəyyən edilmiş tələblərin uyğunluğunu yoxlamaq.

Nəzərdən keçirilən ABŞ federal qanunlarına müvafiq olaraq, auditorların məsuliyyəti ilə əlaqədar belə bir məsələ meydana çıxır: səhlənkarlığın hansı dərəcəsi auditor firmasının təqsirinə aid edilə bilər. Bununla əlaqədar Hokfelder işi mühüm bir mərhələnin başlanğıcı olmuşdur, bu araşdırmanın məğzi ondan ibarət idi ki, zərər çəkmiş investorlar broker firmasının başçısı tərəfindən qoyulmuş vəsaitlərdən qeyri-qanuni istifadə sübutlarının aşkar edilməməsinə görə auditorları məhkəməyə vermişdilər. İddiaçılar bildirirdilər ki, fırıldaqçılıq auditorlar tərəfindən daxili nəzarətin vəziyyətinin öyrənilməsi gedişində müfəssəlliyin olmaması nəticəsində baş vermiş və iş geniş rezonans doğurmuşdur. Bu iş faktiki olaraq 1934-cü il qanununa əsasən adi səhlənkarlığa görə auditorların cavabdeh qismində cavablanması hallarına son qoydu, hərçənd auditor firmaları yuxarıda adı çəkilən qanunvericilik aktının yurisdiksiyası altına düşən işlər üzrə kobud səhlənkarlığa görə, əvvəlkitək yenə məhkəməyə cəlb edilə bilərlər (117, s.56).

ABŞ-ın federal qanunları çərçivəsində araşdırmaların gedişində iddiaçılar çalışırlar ki, sifarişçinin maliyyə hesabatı ilə bağlı əhəmiyyətli dərəcədə xoşagəlməz hallar

barədə auditorların məlumatının olduğunu sübuta yetirsinlər. Əgər belə məlumata malik olduqları halda, auditorlar dəqiq olmayan nəticələr çıxarırlarsa, onda belə bir hərəkət investorların aldadılması kimi təfsir olunur. Eyni zamanda, digər məhkəmə instansiyaları hesab edirlər ki, aldadılma anlayışı altında yalnız auditor rəyinin istifadəçilərini real olaraq çaşdırmaq niyyəti başa düşülməlidir. Amerikalı auditorların hüquqla bağlı "macəra"larının təhlilindən göründüyü kimi, ABŞ-da auditor firmalarının müxtəlif tərəflər qarşısında məsuliyyət dərəcəsinin müəyyənləşdirilməsi sahəsində geniş təcrübə toplanmışdır.

Azərbaycanda auditorların yerinə yetirdiyi funksiyalara bənzər funksiyaları Fransada Hesablar üzrə Komissarlar yerinə yetirirlər. Fransada Hesablar üzrə Komissarlığın 100 ildən çox yaşı var (112, s.23). İlk dəfə "hesablar üzrə komissar" anlayışı 1863-cü ildə meydana gəlmiş, lakin peşə kimi yalnız 1867-ci il 27 iyul tarixli qanunla, Böyük sənaye inqilabı dövründə təsbit edilmişdir (225). 1935-ci ildə Hesablar üzrə Komissarların səlahiyyətləri genişləndirilmiş və aşkara çıxarılmış bütün qanun pozuntuları barədə Respublika prokurorluğuna məruzə etmək vəzifəsi də onlara həvalə edilmişdir.

İkinci Dünya müharibəsindən sonra maliyyə bazarını canlandırmaq və iqtisadiyyatı dirçəltmək zərurəti ilə əlaqədar Hesablar üzrə Komissarlığın islahatı keçirilmiş və bu, "Kommersiya cəmiyyətləri haqqında" 1966-cı il 24 iyul tarixli Qanunda öz əksini tapmışdır. 1969-cu il 12 avqust tarixli dekretlə Hesablar üzrə Komissarlıq müstəqil təşkilata çevrilmiş, Ədliyyə Nazirliyinin himayəsi altında Hesablar

üzrə Komissarların Milli Kompaniyası yaradılmışdır (81; 225). Dekret maliyyə, iqtisadiyyat, ədliyyə və təhsil nazirlərinin təqdimatı əsasında baş nazir tərəfindən imzalanmışdır. Dekretin qüvvədə olduğu bütün dövr ərzində qanunvericilik qaydasında ona beş əlavə qəbul edilmişdir ki, bunlar da əsasən Avropa Birliyi çərçivəsində peşə fəaliyyətinin harmoniyasına uyğundur. Hazırda Fransada auditor fəaliyyəti ilə təqribən 13 min hesablar üzrə komissar və 2136 auditor firması məşğul olur. Fransada auditor fəaliyyətini həyata keçirən mütəxəssislər və auditor firmaları 34 regional hesablar üzrə komissarlıq təşkilatının üzvüdürlər, regional təşkilatlar isə, öz növbəsində Hesablar üzrə Komissarların Milli Kompaniyasında (CNCC) birləşmişlər. Peşə təşkilatına üzv olmağın məcburi şərti «Hesablar üzrə komissarların reyestri»nə daxil edilməkdir ki, bu da Milli Kompaniya ilə sıx əlaqədə həyata keçirilir. Fransada auditor fəaliyyətinin təşkili birliklərin iki səviyyəsindən ibarətdir: regional səviyyə (hesablar üzrə komissarların regional təşkilatları) və milli səviyyə (hesablar üzrə Komissarların Milli Kompaniyası).

Apellyasiya Məhkəməsinin himayəsi altında yaradılmış regional təşkilatlar Fransadakı 34 inzibati mahalda fəaliyyət göstərirlər. Onlar Regional komissiyalar tərəfindən reyestrə daxil edilmiş hesablar üzrə komissarların və auditor firmalarının hamısını öz sıralarında birləşdirir. Hər bir regional təşkilat Regional Şura tərəfindən idarə olunur. Şuranın üzvləri dörd illiyə seçilirlər və onun tərkibi hər iki ildən sonra yarıbayarı yeniləşir. Regional Şuraların tərkibinə 6-dan 26-dək üzv daxildir, Şura iki il müddətinə

prezidenti və 4-9 nəfərlik Büronu seçir. Regional Şuralar öz üzvlərinin inzibati rəhbərliyini, onların mənafelərinin qorunmasını həyata keçirir, yerlərdə peşənin inkişafını təmin edir, imtahanların keçirilməsini təşkil edir, regionlarda dövlət orqanları ilə lazımi ünsiyyət qururlar (81; 225).

Fransanın müvafiq reyestrinə daxil edilmiş bütün hesablar üzrə komissarları və auditor firmalarını birləşdirən Hesablar üzrə Komissarların Milli Kompaniyası regional şuralardan seçilmiş 81 komissardan ibarət Milli Şura tərəfindən idarə olunur. Hər bir nümayəndə dörd illiyə seçilir və onun mandatı Regional Şuranın tərkibinə seçildiyi ildən sonrakı il yanvarın 1-dən qüvvəyə minir. Milli Şuranın tərkibi də hər iki ildən bir yarıbayarı yeniləşir, eyni vaxtda milli Büro və Prezident seçkiləri keçirilir. Büronun tərkibini və Prezidenti iki illiyə maksimum iki dəfə seçmək olar. Milli Şura Milli Kompaniyanı və onun əmlakını idarə edir, öz səlahiyyətləri çərçivəsində qərarlar qəbul edir, regional şuraların fəaliyyətini əlaqələndirir, auditor peşəsinin inkişaf doktrinasını işləyib hazırlayır, dövlət hakimiyyəti orqanları və beynəlxalq təşkilatlarla qarşılıqlı münasibətlərdə Milli Kompaniyanı təmsil edir, öz üzvlərinin mənafelərini qoruyur. Milli Şura rübdə bir dəfədən az olmayaraq çağırılır, lakin Büronun təklifi və ya Ədliyyə Nazirinin tələbi ilə Prezident tərəfindən istənilən vaxt çağırıla bilər.

Milli Kompaniyanın və regional təşkilatların fəaliyyətinin və onların keçirdiyi tədbirlərin maliyyələşdirilməsi Reyestrə daxil edilmiş və auditor fəaliyyəti ilə məşğul olan hesablar üzrə komissarların

üzvlük haqqı hesabına həyata keçirilir. Üzvlük haqları regional şuralara regional təşkilatların üzvlərindən daxil olur. Regional Şuralar Milli Şuranın və Milli Kompaniyanın fəaliyyətinin maliyyələşdirilməsində iştirak edirlər. Peşə Etikası Məcəlləsinə və 1969-cu il 12 avqust tarixli Dekretə uyğun olaraq, Kompaniyanın bütün üzvləri tərəfindən icbari qaydada hər il üzvlük haqlarının ödənilməsi nəzərdə tutulur. İki il ərzində üzvlük haqqını ödəməyən üzv Kompaniyanın üzvlüyündən çıxarılmış hesab edilir və müvafiq olaraq, auditor fəaliyyətini həyata keçirmək hüququnu itirir.

Fransada regional təşkilatların bütün üzvlərinin auditin peşə normalarının işlənib hazırlanmasında iştirakını təmin edən mexanizm formalaşdırılmış və o, hal-hazırda da fəaliyyət göstərir ki, bütün bunlar Milli Kompaniyanın səmərəli fəaliyyətinin təminatı və rəhnidir. Hazırda auditor fəaliyyətinin həyata keçirilməsinin peşə norma və qaydalarının hazırlanması və təkmilləşdirilməsi üzrə işləri Milli Kompaniyanın müvafiq komitəsi təşkil edir. Komitənin yaradıldığı vaxtdan bəri onun başlıca vəzifəsi hesablar üzrə komissarların fəaliyyətində onlara gərəkli ola bilən və ayrı-ayrı yoxlama prosedurlarını yerinə yetirərkən onlara zəruri olan materialların öyrənilməsi və ümumiləşdirilməsidir. Komissiya audit normalarının və onların istifadəsinə dair şərhlərin hazırlanmasını və nəşr etdirilməsini həyata keçirir, nəzarətçilər üçün xüsusi məlumat kitabçaları nəşr etdirir və onların tətbiqi qaydaları haqqında izahlar, şərhlər hazırlayır (225).

Fransada qüvvədə olan auditorların peşə fəaliyyəti normaları Mühasiblər Federasiyasının Beynəlxalq Audit

Praktikası Komitəsi tərəfindən müəyyən edilmiş beynəlxalq standartlar əsasında, milli xüsusiyyətlər və mövcud praktika nəzərə alınmaqla hazırlanmışdır. Normalar mahiyyətcə Fransa şəraitinə uyğunlaşdırılmış beynəlxalq standartlardır və əslində beynəlxalq standartların Fransa variantıdır.

Fransada auditor fəaliyyətini ya ekspert-mühasib diplomuna, ya da hesablar üzrə komissar şəhadətnaməsinə malik şəxslər həyata keçirə bilərlər. Xüsusilə də Reyestrə daxil edilmiş həm Fransa vətəndaşının, həm də xarici ölkə vətəndaşı olan şəxslərin bu fəaliyyətlə məşğul olmaq hüququ vardır. Bundan əlavə, Reyestrə daxil edilən, milli tələblərə cavab verən və fəaliyyəti Avropa Birliyinin 1984-cü il tarixli 8№-li direktivinə uyğun olan firmalar da bu xidmətlə məşğul ola bilərlər. Fransada auditor firmasının nizamnamə kapitalının azı 75%-i (İngiltərədə-azı 65%-i, Almaniyada-100%-i) reyestrə daxil edilmiş auditorlara məxsus olmalıdır.

Auditor fəaliyyəti ilə məşğul olmaq üçün təşkil olunan imtahan üzrə tələblər, habelə imtahandan keçmək qaydaları peşə fəaliyyətini tənzimləyən 1969-cu il 12 avqust tarixli hökumət dekreti və imtahanların proqramını, keçirilmə metodikasını müəyyənləşdirən 1994-cü il 24 yanvar tarixli hökumət qərarı ilə tənzimlənir. Fransa vətəndaşları üçün imtahana buraxılışın zəruri şərti ali təhsil haqqında diplomun və ya auditor firmasında sahə üzrə azı 15 illik iş stajının və maliyyə, mühasibat uçotu, hüquq sahəsində müəyyən səviyyədə (Ədliyyə Nazirliyi tərəfindən müəyyən olunur) biliklərin olmasıdır. İmtahana buraxılmaq hüququ əldə etmək üçün Avropa Birliyinin üzvü olan xarici

ölkələrin vətəndaşları Fransada verilən diploma bərabər tutulan ali təhsil haqqında diploma, bu sahədə azı beş illik iş stajına, Avropa Birliyi dövlətlərində peşə fəaliyyəti göstərmək üçün icazəyə malik olmalı və Ədliyyə Nazirliyindən razılıq almalıdırlar. İmtahan fransız dilində, şifahi və yazılı formada keçirilir. Stajkeçmə və imtahanların verilməsi uğurla nəticələndiyi halda iddiaçı müvafiq şəhadətnamə alaraq, hesablar üzrə komissarların reyestrinə daxil edilir. Auditor fəaliyyətini həyata keçirmək hüququnu əldə etmək üçün iddiaçı olan şəxs lazımi sənədləri yaşayış yeri üzrə regional şirkətə göndərməlidir. Müvafiq yoxlamadan sonra onun şəxsi işi Milli Kompaniyaya verilir, sonra şəxsi iş Ədliyyə Nazirliyinə göndərilir. Bütün iddiaçıların şəxsi işlərinə baxıldıqdan sonra Ədliyyə Nazirliyi imtahana buraxılanların siyahısını elan edir. İmtahan komissiyası üzvlərinin təyinatı Ədliyyə Nazirinin qərarı ilə həyata keçirilir (134, s.77). Yazılı imtahanlar bu kimi mövzuları əhatə edir: audit praktikası, hüquq, vergi və maliyyə. Əgər iddiaçı yazılı imtahanda təminedici bal toplayırsa, onda o, bu kimi bölmələr üzrə keçirilən şifahi imtahana buraxılır: hüquq, mühasibat uçotu, maliyyə, vergitutma üzrə sorğu və müsahibə.

İmtahan sualları aşağıdakı mövzuları əhatə edən vahid proqram əsasında tərtib edilir: hesablar üzrə komissarın missiyası (mühasibat normaları, auditin beynəlxalq standartları və milli normalar, hesabat ilinin şərtləri); auditin metodikası və texnikası (auditin planlaşdırılması, daxili nəzarətin qiymətləndirilməsi, auditor riskləri və əhəmiyyətli həddi, auditor sübutları, auditorun iş sənədləri, hesabatlar,

rəylər və s.); fərdi missiyaların yerinə yetirilməsi və auditor işinin xüsusiyyətləri (fəaliyyətin Qanunun tələblərinə uyğunluğu); nəzarət qaydasında ekspertizanın təşkili və metodologiyası; hüquqşünaslıq (kommersiya hüququ, birləşmə hüququ, mülki hüquq, əmək qanunvericiliyi, cinayət hüququ, vergi hüququ); mühasibatlıq fərqləri (ümumi mühasibat uçotu, konsolidəedilmiş hesabat, analitik mühasibat uçotu, nəzarət prosedurları); maliyyə fərqləri (operativ-inzibati funksiyalar, müəssisələrin maliyyəsi, informatika, qiymətləndirmənin həcmi və statistik metodları).

Ölkədə peşə-ixtisas üzrə stajkeçmənin zəruriliyi və məcburiliyi 1969-cu il 12 avqust tarixli dekret və 1993-cü ildə ona edilmiş əlavələrlə nəzərdə tutulmuşdur. Bu dekretə uyğun olaraq, iddiaçı üç il ərzində müvafiq peşə stajkeçməsində iştirak etməli, bunun iki ili ərzində isə regional təşkilat tərəfindən təyin edilmiş hesablar üzrə komissarın rəhbərliyi altında çalışmalıdır. Müstəsna hallarda Milli Kompaniyanın vəsatəti ilə Ədliyyə Naziri məcburi peşə stajkeçməsinin müddətini bir ilədək azalda bilər. Peşə stajkeçməsinin rəhbərləri qismində Milli Kompaniya tərəfindən Hesablar üzrə Komissarların ən təcrübəli və nüfuzlu şəxsləri arasından seçilmiş mütəxəssislər təyin olunur. Həm də stajkeçən şəxs müstəqil şəkildə və ya auditor firmalarının tərkibində işləyən hesablar üzrə komissarlardan, Milli Kompaniyanın təyin etdiyi rəhbərlər arasından özünə rəhbər tapmalıdır. Stajkeçmənin rəhbəri stajkeçənin işini təşkil edir, onun fəaliyyəti və peşə hazırlığı haqqında hesabatlar tərtib edib, onları regional təşkilata

göndərir. Stajkeçən, razılıq əsasında onu işə qəbul edən auditor firmasının əməkdaşı sayılır və peşə sirrini yaymamaq haqda öhdəlik götürür. O, regional təşkilat tərəfindən təşkil edilən təlim tədbirlərində iştirak etməli, fərdi hallardan birini təsvir etməklə, özünün peşə fəaliyyəti barədə yarımillik hesabatlar tərtib edib, biliklərini artırmalı və müvafiq normaları, sənədləri diqqətlə öyrənməlidir. Stajkeçmə uğurla başa çatdıqdan sonra regional şirkətin prezidenti stajkeçənin rəhbərinin hesabatı və onun irad və təklifləri ilə tanış olduqdan sonra stajkeçənə müvafiq şəhadətnamə verir.

Auditorların hazırlanması və ixtisasının artırılması funksiyasını Milli Kompaniyanın peşə hazırlığı üzrə komissiyası həyata keçirir. Komissiyanın 34 üzvü vardır, onlar peşə hazırlığı üzrə regional komissiyaların rəhbərləridir. Komissiya öz işini iki istiqamət üzrə qurur: iddiaçıların ibtidai hazırlığı və hesablar üzrə komissarların ixtisasının artırılması. Komissiya iddiaçıların stajkeçmə prosesinin təşkili, stajkeçənlərin fəaliyyəti üzərində regional nəzarətçilərin nəzarət işinin əlaqələndirilməsi, imtahanları müvəffəqiyyətlə verdikdən sonra iddiaçıların peşə stajkeçməsi müddətlərinin müəyyən edilməsi, hesablar üzrə komissarlar arasından stajkeçməyə rəhbərlərin təyin edilməsi və onların geri çağırılması üçün cavabdehlik daşıyır. Komissiya hər il imtahana buraxılmış stajkeçənlər üçün fəaliyyət göstərən hesablar üzrə komissarların qüvvəsi ilə hazırlıq sessiyaları təşkil edir. Bundan əlavə, Diplomlu mühasiblər və auditorlar Ordeninin peşə hazırlığı üzrə komissiyası ilə birgə diplomlu auditorların staj keçməsini

təmin edir. Komissiya universitetlərdə, ali təhsil müəssisələrində auditor fəaliyyətinin müxtəlif istiqamətlərinə dair tədris proqramları işləyib hazırlayır, onları təkmilləşdirir və digər peşə birlikləri ilə birlikdə ali məktəblərin tədris prosesi çərçivəsində kadrların hazırlanması işində də iştirak edir. Komissiya audit nəzəriyyəsi və texnikası sahəsində hesablar üzrə komissarların və auditor firmaları əməkdaşlarının ixtisasartırılmasının daha aktual mövzu və proqramlarını müəyyən edərək, Milli Şuranın təsdiqinə verir. Təsdiqləmədən sonra Fransanın bütün regionlarında auditor fəaliyyətinin müxtəlif istiqamətləri üzrə seminarların hazırlanması və keçirilməsi tədbirləri həyata keçirilir (225).

Fransada qüvvədə olan Peşə Etikası Məcəlləsində məcburi ixtisasartırmanın il ərzində azı 40 saat olması nəzərdə tutulmuşdur. Bu tələbə əməl olunmasına hesablar üzrə komissarlardan peşə fəaliyyəti barədə illik hesablar qəbul edən regional təşkilatlar ciddi nəzarət edir. Hesabatda, həmçinin ixtisasartırmaya sərf edilmiş vaxt barədə məlumat qeyd olunmalıdır. Milli Şura tərəfindən təsdiq olunmuş peşəkarlığın yüksəldilməsi planı çərçivəsində komissiyanın keçirdiyi seminarlar barədə müfəssəl məlumat reyestrə daxil edilmiş bütün hesablar üzrə komissarlara göndərilir. Hər seminarda mövzuların məzmunu, onun təsviri, proqramı, müddəti və keçirilmə yeri, dəyəri, habelə seminarın məcburi ixisasartırma vaxtı hesabına daxil edilməsinin mümkünlüyü göstərilir. Seminarların keçirilməsinə məsul olan qurumlar regional təşkilatlardır, onlar seminarların konkret mövzularını və keçirilmə müddətini, hər seminar üzrə məsul

mühazirələri müəyyən edirlər. Seminarlar üzrə rəhbərlərin seçilmə mərhələsi bütün Fransa ərazisində təlim prosesində iştirak etmək istəyən şəxslər tərəfindən doldurulan anketlər əsasında təşkil edilir, anketi dolduran şəxslər səriştəliliyi barədə məlumatı qeyd etməklə, mühazirənin tezisləri və mövzunun aktuallığı barədə mülahizələrini də anketə əlavə edirlər. Bu anketlər regional komissiyalar tərəfindən diqqətlə araşdırılır və müsbət qərar qəbul edildiyi təqdirdə seminarların keçirildiyi vaxt və şəhər göstərilməklə, seçilmiş mühazirəçiyə bildiriş göndərilir. Seminar rəhbərləri onlara tapşırılmış seminarların işini təmin etməli, iştirakçılardan yetərincə ətraflı yazılı rəylər alıb, onları özlərinin qeyd və təklifləri ilə birlikdə regional təşkilata göndərməlidirlər.

Peşə fəaliyyətini həyata keçirərkən hər bir hesablar üzrə komissar Milli Şura tərəfindən təsdiq edilmiş normalara, standartlara və Peşə Etikası Məcəlləsində nəzərdə tutulmuş qaydalara uyğun olaraq, müəyyən iş sənədlərini doldurmağa və onun yekun nəticələrinin və rəylərinin doğruluğunu və obyektivliyini təsdiqləyən lazımi sənədlərə malik olmağa borcludur. Göstərilən sənədlərin hamısını o, məxfilik tələblərini nəzərə almaqla, qoruyub saxlamalı və ilk tələbdən onları Fransa Baş prokurorunun, Birja əməliyyatları üzrə Komissiyanın, Hesablama Palatasının və Milli Kompaniyanın sərəncamına təqdim etməlidir. Yaradılmış xüsusi komissiya peşə fəaliyyəti üzərində nəzarəti həyata keçirir. Təqdim edilmiş sənədlərin keyfiyyət baxımından uyğunsuz olması müəyyən edildikdə, müvafiq vəsatətə əsasən Milli Şuranın və Apellyasiya

Məhkəməsinin qərarı ilə hesablar üzrə komissar reyestrdən çıxarılmaq yolu ilə peşə fəaliyyəti ilə məşğul olmaq hüququndan məhrum edilə bilər. 1969-cu il 12 avqust tarixli Dekretə əsasən auditor hesabatların və sənədlərin imzalanmasına görə məsuliyyət daşıyır. Bundan əlavə, Fransada illik icbari nəzarət sistemi mövcuddur (81; 225). Regional təşkilatlar digər komissarların fəaliyyətini yoxlamaq üçün öz üzvlərinin arasından hesablar üzrə komissarlar təyin edirlər. Yoxlayan şəxs yoxlanılan şəxsin materialları və iş sənədləri ilə tanış olmalı və onun tamlığı və yetərliliyi barədə fikrini bildirməlidir. Nəzərdən keçirilmiş sənədlərin səviyyəsi barədə yoxlayan şəxsin yazılı rəyi regional təşkilatın şurasına təqdim olunur. Rəy mənfi olduqda, hesablar üzrə komissar barədə müxtəlif tədbirlər görülə bilər, o cümlədən reyestrdən çıxarılmağa qədər, bu isə auditor fəaliyyəti ilə məşğul olmaq hüququndan məhrum edilmək deməkdir.

İsveçin 1995-ci il yanvar tarixindən Avropa Birliyinə (AB) daxil olması ilə əlaqədar olaraq, ölkədə auditor fəaliyyətinin təşkili üzrə yeni qanunvericilik və normativ sənədlər qəbul edilmişdir. Yeni qəbul olunmuş normativ sənədlər əsasən ölkədə toplanmış təcrübəni və AB-nin digər dövlətlərinin norma və standartlarna yaxınlaşdırmaq zərurətini əks etdirir. Bu addım özünü ölkə parlamentinin 1995-ci il 18 may tarixli qərarı ilə qəbul etdiyi “Auditorlar haqqında” Qanun və İsveç hökumətinin 1995-ci il 1 iyun tarixli qərarı ilə qəbul edilmiş “Auditor fəaliyyəti komissiyası” hüquqi-normativ sənədlərilə bağlı bir daha təsdiq etmişdir (81; 183). “Auditorlar haqqında” Qanunda

auditorların təhsili və lisenziyalaşdırılması, audtior firmalarının qeydiyyatı, auditorların və auditor firmalarının fəaliyyəti, habelə bu fəaliyyətə nəzarət və intizam tədbirləri üzrə göstərişlər öz əksini tapmışdır. İsveçdə auditor fəaliyyətini tənzimləyən əsas orqan Auditor Fəaliyyəti Komissiyasıdır (AFK). Onun vəzifələri aşağıdakılardan ibarətdir:

- ✓ peşəkar və müstəqil auditorlara olan ictimai tələbatı müəyyən etmək, auditorların təhsili və lisenziyalaşdırılması, auditor firmalarının qeydiyyatı məsələlərini tənzimləmək;
- ✓ lisenziya almış auditorların və qeydiyyatdan keçmiş auditor firmalarının auditor fəaliyyəti ilə məşğul olmasına və apardıqları auditin keyfiyyətinə, yüksək etik norma və tələblərə riayət etməsinə nəzarət etmək;
- ✓ intizam tədbirləri ilə bağlı məsələlərə baxmaq;
- ✓ auditorların peşə fəaliyyəti üzrə imtahan verməsini və peşəkarlıq səviyyəsinin yoxlanılmasını (kənar auditorlar üçün) təşkil etmək;
- ✓ lisenziya almış auditorların və qeydiyyatdan keçmiş auditor firmalarının reyestrini aparmaq;
- ✓ auditorların təkmilləşdirilməsi və lisenziyalaşdırılması, qeydiyyat və nəzarət məsələlərinə dair informasiya və məlumatlar vermək;
- ✓ audit sahəsində proseslərin inkişafını izləmək, xüsusilə auditorlara, auditor firmalarına lazım olan və auditorların auditin etik normalarının şərhi və inkişafı baxımından əhəmiyyət kəsb edən yeni milli və beynəlxalq şərtləri, tələbləri müəyyənləşdirmək.

Bu vəzifələr ilk öncə, auditorlar üçün ixtisas imtahanlarının AFK tərəfindən təşkil olunması və keçirilməsi yolu ilə həyata keçirilir. İmtahan verərək, lisenziya almış auditor qanunvericiliklə müəyyən olunmuş səviyyədə auditor yoxlamasını həyata keçirmək üçün kifayət qədər biliyə və bu biliyi praktik təcrübədə tətbiq etmək üçün peşə qabiliyyətinə malik olmalıdır. Auditor lisenziyanın qüvvədə olma müddətinin uzadılması ilə bağlı ərizə verərkən, lisenziya verən qurum auditorun peşə-ixtisas səviyyəsinin vəziyyətini araşdırır və bütövlükdə onun bu peşəyə uyğunluq dərəcəsini qiymətləndirir. Lisenziya almış auditorların və auditor firmalarının fəaliyyətinin AFK tərəfindən yoxlanılması onların öz fəaliyyətini peşəkar və mövcud peşə-etik normaların tələblərinə uyğun həyata keçirilməsinə zəmanəti təmin edir. Auditor fəaliyyəti üzrə nöqsanlar aşkar edildikdə AFK mümkün intizam nəticələri haqqında məsələyə baxmaq səlahiyyətinə malikdir (125, s.43).

Auditor adı almaq istəyən iddiaçı hər şeydən əvvəl müəyyən olunmuş tələb və şərtlərə uyğun Auditor Fəaliyyəti Komissiyası tərəfindən keçirilən yüksək ixtisaslı imtahanları verməlidir. İmtahanlar auditorların gələcək fəaliyyətinin peşəkarlıq səviyyəsinin təminini müəyyənləşdirmək məqsədi üçün zəruridir. Peşəkar bilik səviyyəsinin yoxlanması, həmçinin xarici auditorların İsveç qanunvericiliyi üzrə müəyyən olunmuş auditor yoxlamalarını yerli lisenziyalı auditorlar kimi həyata keçirmək imkanlarını müəyyən edərək, onların ölkə qanunvericiliyi sahəsində biliyini qiymətləndirir. Auditor

Fəaliyyəti Komissiyası auditorların və auditor firmalarının reyestrini aparır.

İsveçdə auditor firmaları müxtəlif təşkilati-hüquqi formalarda yaradıla bilər. Belə təşkilati-hüquqi formalara yoldaşlıq, şərikli, məhdud məsuliyyətli müəssisə və səhmdar cəmiyyətləri şəklində yaradılan müəssisələri aid etmək mümkündür. Məhdud məsuliyyətli müəssisələr və yoldaşlıq şəklində auditor təşkilatları yaradılarkən müvafiq qurumlar lisenziya almaq üçün AFK- ya qeydiyyat haqqında ərizə, təşkilatın nizamnaməsini və dövlət reyestri qeydiyyatından keçməsi haqqında çıxarış təqdim etməlidirlər. Səhmdar cəmiyyətləri şəklində auditor təşkilatları təşkil olunarkən onlar AFK-ya səhmdar cəmiyyətinin qeydiyyatı ərizəsindən başqa, səhmdar səmiyyətinin yaradılmasını təsdiq edən sənədləri(təsis sənədləri, protokol və s.) və cəmiyyətin səhmdarlarının qeydiyyatı kitabının surətini də təqdim etməlidirlər (125, s.46). Auditor firması kimi qeydiyyatdan keçən yoldaşlıq, məhdud məsuliyyətli və səhmdar cəmiyyəti formalı müəssisələr bu tələblərə əməl etməlidirlər: yalnız auditor fəaliyyətilə məşgul olmaq, audit keçirilməsi ilə baglı zəruri şərtlərə əməl etmək, müflisləşmə və ya ləğv olunma vəziyyətində olmamaq.

Müvafiq təşkilatlar bilavasitə peşəkar auditor fəaliyyəti ilə məşgul olurlar və bu təşkilatlarda fəaliyyət göstərən mütəxəssislərin əsas hissəsini lisenziyalı auditorlar təşkil edir. Səhmdar səmiyyətləri şəklində yaradılan auditor təşkilatlarının idarə heyəti üzvlərinin minimum dörddə üç hissəsi və onların müavinlərinin minimum dörddə üçü lisenziyaya malik auditorlardan ibarət olur. Həmçinin,

cəmiyyətin təyin olunan icraçı direktoru, meneceri də lisenziyalı auditor olmalıdır. Təşkilatın idarə heyəti yalnız o zaman qərar qəbul etməyə səlahiyyətli sayılır ki, iclasda iştirak edən auditorlar ümumi səslərin əksəriyyətini təmsil etsinlər. Səhmdar cəmiyyətlərinin qeydiyyatı üçün zəruri şərtlərdən biri səhmlərin dörddə üç hissəsinin auditorlara məxsus olması əsas götürülür.

Auditor yoxlamalarının keçirilməsi ilə baglı auditor təşkilatı hər bir yoxlama üzrə məsul şəxs, auditor təyin edir. Auditor təşkilatı sifarişçi tərəfə audit yoxlaması üzrə məsul şəxs, auditor haqqında məlumat verir. Auditor təşkilatının apardıgı auditin rəyini məsul şəxs, auditor imzalayır. Həmçinin, belə rəyi məsul şəxslə, auditorla birgə auditdə iştirak edən bir neçə auditor da imzalaya bilər. İsveç qanunvericiliyinə görə auditor fəaliyyəti ilə məşğul olmaq hüququ verən lisenziya 5 il müddətinə verilir. Auditor auditi yüksək peşəkarlıqla yanaşı, həm də auditor etikasına riayət etməklə həyata keçirməlidir. Belə ki, auditor ən vacib olan neytrallıq prinsipinə əməl etməlidir, əks - təqdirdə auditorun neytrallıgına xələl gətirən hallar mövcud olarsa, o, mövcud qanunvericilik üzrə auditdən imtina etməlidir. Ölkə qanunvericiliyinə görə auditor köməkçisinin, assistentin yerinə yetirdiyi işə görə məsuliyyət daşıyır.

Lisenziyalı auditor öz fəaliyyətini sərbəst (sahibkar kimi) və ya auditor təşkilatının tərkibində həyata keçirir. Auditor peşəkar fəaliyyəti nəticəsində əldə etdiyi informasiyanı nə öz xeyrinə, nə də digər şəxsin mənafeyinə uygun istifadə etməməlidir. Belə ki, məlumat sirrinin qorunması müvafiq qanunvericiliklə tənzimlənir. Sərbəst

auditorların və auditor təşkilatlarının fəaliyyəti üzrə müəyyən olunmuş vasib tələblərdən biri də onların fəaliyyətinin sıgortalanmasıdır. AFK tərəfindən bu subyektlərə fəaliyyət üzrə lisenziya verilərkən qanunvericiliklə müəyyən olunmuş sıgorta sazişinin olmasına xüsusi diqqət yetirilir.

AFK sərbəst auditorların və auditor təşkilatlarının fəaliyyətinin mövcud qanunvericiliyə uygunlugunu yoxlayaraq, onların apardıqları auditlərin keyfiyyətinə də qiymət verir. Bu subyektlər onlarda müvafiq nəzarət prosedurlarının keçirilməsinə şərait yaradaraq, AFK-nı bu istiqamətdə zəruri informasiyalarla təmin etməyə borcludurlar. Ölkənin vergi xidməti orqanları sərbəst auditorların və auditor təşkilatlarının fəaliyyətində nöqsan və çatışmazlıqlar aşkar etdikdə, bu haqda AFK-ya məlumat verirlər. Auditor öz fəaliyyətində bilərəkdən səhv etdikdə, mövcud qanunvericiliyə zidd hərəkətlərə yol verdikdə, müvafiq vergi ödənişlərini, üzvlük haqqını ödəmədikdə onun lisenziyası AFK tərəfindən ləgv edilir. Lakin, bu istiqamətdə müvafiq yüngülləşdirici hallar olduqda ona xəbərdarlıq edilir. Lisenziyanın ləgvi, məzəmmət hallarının meydana çıxmasına səbəb olmuş şərait yarandıqda bu məsələlərin araşdırılmasında səbəbkar şəxs olan auditor da iştirak edir, vəziyyətin izah olunması üçün ona imkan yaradılır.

Hazırda İsveçdə 5000-dən artıq lisenziyalı auditor fəaliyyət göstərir. Qeyd etmək lazımdır ki, ölkədə məcburi auditdən keçməli olan 50 min müəssisə, hüquqi şəxs və 8 milyona yaxın fiziki şəxs mövcuddur. Həmçinin, ölkədə

10000 auditor köməkçisi (assistenti) və 3000 nəfərə yaxın daxili auditor fəaliyyət göstərir. Auditorların peşə-ixtisas səviyyəsinin təkmilləşdirilməsi sistemi də müasir tələblər baxımından inkişaf etdirilir (81; 125, s.50). Belə ki, məcburi ixtisasartırma kursları təşkil olunur, 5 illik fəaliyyət üzrə auditorlar minimum 120 saatlıq tədris proqramı keçirlər.

Almaniyada auditor fəaliyyəti "Auditorların peşəkar nizamnaməsi haqqında" 1961-ci il 24 iyun tarixində qəbul olunmuş Qanunla tənzimlənir. Müvafiq qanun 1975-ci ilin 5 noyabr tarixində xeyli təkmilləşdirilmiş, qanuna yeni əlavə və dəyişikliklər edilmişdir (136). Auditor qanunla müəyyən olunmuş şərtlər çərçivəsində imtahan verərək, öz yüksək peşə-ixtisas səviyyəsini, peşəkar iş qabiliyyətini cəmiyyətdə sübut edən şəxs kimi özünü təsdiq etmiş olur. Auditor fəaliyyəti sərbəst peşə kimi xarakterizə olunsa da, auditor dövlət, cəmiyyət qarşısında fəaliyyətinin həyata keçirilməsi üzrə məsuliyyət daşıyır. Auditorun peşəkarlıq səviyyəsini, onun aşağıdakı sahələr üzrə fəaliyyət göstərməsi bir daha zəruriləşdirir:

- ✓ iqtisadiyyat sahələrində hesabat ili üzrə audit yoxlamaları aparmaq;
- ✓ aparılan auditlərin nəticələrini yüksək peşəkarlıq və obyektiv prinsiplər üzrə rəsmiləşdirmək;
- ✓ vergi məsələləri ilə bağlı məsləhət xidmətləri göstərmək;
- ✓ istehsalın təşkili, idarəedilməsi sahəsində ekspert kimi fəaliyyət göstərmək (istehsalın təşkili, idarəedilməsi, biznes, maliyyə planlarının hazırlanması, onların icrasına nəzarət etmək).

Almaniyada qanunvericiliklə məcburi auditdən keçməli olan subyektlərin illik mühasibat hesabatlarının auditi daha çox inkişaf etmişdir. Eyni zamanda məcburi auditdən keçməyən müəssisələr zəruri hallarda öz təşəbbüsləri ilə hesabatlarını maraqlı tərəflərə (malgöndərənlər, kreditorlar) təqdim etməmişdən əvvəl audit yoxlamasından keçirlər. Auditin keçirilməsi ilə bağlı auditorun hazırladığı rəy yoxlamanın qısa və konkret şəkildə istiqamətlərini, nəticələrini əks etdirir. Ölkədə bir qayda olaraq, auditorun rəyi müəssisənin illik balansı, işlərin vəziyyəti haqqında hesabatla birlikdə dərc edilir. Audit yoxlamasının nəticələri ilə bağlı geniş məruzə (məlumat) yalnız müəssisə rəhbərliyi, müşahidə orqanları üçün hazırlanır və bu məxfi sənəd sayılır. Müəssisənin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin auditi zamanı digər auditor xidmətləri növü də həyata keçirilir (normativ-hüquqi bazanın, idarəetmə sisteminin səmərəliliyinin auditi və s.) (136).

Almaniyada auditorların peşə müstəqilliyi çox yüksək qiymətləndirilir. Alman qanunvericiliyinə uyğun olaraq auditor audit üzrə müqaviləni o vaxt imzalayır ki, o öz mühakiməsinə, qərarına əsasən yoxlamanı obyektiv, müstəqil və yüksək keyfiyyətlə keçirmək iqtidarında olduğuna əmin olur. Auditor iqtisadiyyatın, istehsalın bütün sahələri üzrə geniş məlumata malik olub, onun təşkili, inkişaf problemləri ilə yaxından tanış olmalı, bu sahələrdə məsləhətçi kimi çıxış etməyi bacarmalıdır. Belə ki, auditor müəssisədə geniş mənada iqtisdi, maliyyə, hüquqi və təşkilati məsələlərin həllində yaxından iştirak edir. Aktual sahələrdən biri olan vergi sahəsində də auditorun rolu

əvəzsizdir. Alman fiziki və hüquqi şəxslərinin vergiyə cəlbolunma, vergilərin hesablanması, ödənilməsi ilə bağlı bütün problemlərinin mövcud qanunvericilik çərçivəsində həllində auditor xidmətlərindən istifadə getdikcə genişlənməkdədir. Eyni zamanda auditorlar öz sifarişçilərinin hüquqlarını dövlət, vergi və məhkəmə orqanları qarşısında təmsil etmək səlahiyyətlərinə malikdirlər. Səciyyəvi haldır ki, maliyyə, vergi üzrə hüquqpozma halları üzrə cinayət işləri məhkəmə iclasında olduqda auditor öz sifarişçisinin vəkili ilə birlikdə müdafiəçi qismində çıxış etmək hüququna malikdir. Vergi qanunvericiliyi təkmilləşdikcə, bu sahədə normativ sənədlər, təlimatlar artdıqca auditor fəaliyyətinin əsas növlərindən biri vergi uçotunun auditi də inkişaf edir (136).

Almaniya təcrübəsində auditor fəaliyyətinin əsas sahələrindən biri də qəyyumluq fəaliyyətidir. Bu fəaliyyət sahəsinə vəkalət verənin tapşırığı ilə özgənin əmlakının idarə edilməsi, kredit zəmanəti xidmətlərinin göstərilməsi, şəriklərin, təsisçilərin hüquqlarının təmsil edilməsi və məhkəmədən kənar barışıq sazişlərinin bağlanması aiddir. Bundan başqa, auditor digər uyğun fəaliyyətləri də həyata keçirə bilər: vəziyyətin icrası, irsin idarə edilməsi, müsabiqənin icrasının idarə edilməsi, borclunun, ləğv olunan subyektin işlərinin idarə edilməsi.

Ölkədə auditor, həmçinin audit-hüquq sahəsində müxtəlif yönümlü məsələləri də həll edir, onun nəticələrini rəsmiləşdirir. Belə ki, auditor müəssisənin fəaliyyətinin, onun əmlakının, digər sahələrdə iştirakının maliyyə dayanıqlığı qabiliyyətinin qiymətləndirilməsi, maliyyə

vəziyyətinin sağlamlaşdırılması, birdəfəlik kompensasiya və zərərin dəqiqləşdirilməsi məsələləri, həmçinin birgə nikah həyatı dövründə ər-arvadın qazandığı əmlakın boşanma zamanı kompensasiyası üzrə rəy verən ekspert kimi də çıxış edir. Hüquqi məsləhətlər haqqında qanunvericiliyə uyğun olaraq, auditor öz səlahiyyətləri çərçivəsində peşəkar iqtisadi-hüquqi məsələləri həll edib, bu sahədə məsləhətlər verərkən öz fəaliyyətinin hüquqi əsaslılığına xüsusi diqqət yetirir. Auditor sifarişçinin tapşırıqlarını, xüsusilə hüquqi, iqtisadi sahədəki tapşırıqlarını öz bilik və peşəkarlığı səviyyəsində həll etmək hüququna malikdir.

Almaniyada auditor fəaliyyəti ilə məşğul olmaq hüququnu əldə etməklə bağlı məsələlər kompleks şəkildə həll edilir. Federal torpaqlarda ixtisas imtahanlarının keçirilməsi üçün xüsusi komissiyalar (üçillik müddətə) yaradılır və onların sədri vəzifəsinə müvafiq ərazinin ali icra orqanının nümayəndələri təyin edilir. İddiaçıların imtahana buraxılması haqqında qərarı komissiyanın sədri onun bütün üzvlərinin etirazı olmadıqda qəbul edir. İmtahana buraxılmaqdan imtina haqqında qərar hüquqi cəhətdən əsaslandırılaraq, müəyyən edilir. Auditor adı almaq istəyən iddiaçı təlim-tədris prosesində imtahan verməyə buraxılmaq üçün ərizə ilə birlikdə ən azı iki nüsxədə praktik yoxlamanın keçilməsi haqqında məruzə və ya ekspert rəyi təqdim edir. O, işə bu prosesin müstəqil və ya qismən müstəqil yerinə yetirilməsi haqqında ərizə də əlavə edir. İmtahan komissiyasına iddiaçı tərəfindən, həmçinin, təsərrüfat subyektində və ya audtior yanında praktik təcrübə keçilməsini təsdiq edən rəsmi sənəd (arayış) də təqdim

olunmalıdır. Məhkəmənin qərarı ilə psixi xəstəliyilə bağlı vəzifə tutmağa ixtiyarı olmayan, habelə qeyri-stabil maliyyə vəziyyətində olan şəxslər imtahana buraxılmırlar (136).

İmtahanı uğurla verdikdən sonra müvafiq ərazinin iqtisadiyyat üzrə ali idarəsi iddiaçıya auditor fəaliyyəti ilə məşğul olmaq hüququ verən lisenziya verir. Buna qədər iddiaçı müvafiq ərazinin ali idarəsi qarşısında and içməlidir. Bu məsələ üzrə səlahiyyətli orqan kimi ərazisində iddiaçının öz auditor fəaliyyətini həyata keçirmək istədiyi ərazinin ali audit qurumu çıxış edir. Lisenziya almaq üçün ərizə imtahanın verilməsindən sonra beş il ərzində təqdim edilmədikdə və ya auditorun fəaliyyətinin lazımi şəkildə həyata keçirilməsinə şübhə yarandıqda komissiya ayrı-ayrı hallarda həmin şəxsdən tam imtahanları və ya ayrıca imtahan verməsini tələb edə bilər.

Auditorlar öz fəaliyyətlərini həm fərdi şəkildə, həm də təşkilatda, firmada konkret fəaliyyət sahəsi üzrə mühasibat kitablarının andlı müfəttişləri, vergi məsələləri üzrə məsləhətçilər və vəkillər ilə birlikdə həyata keçirə, habelə xüsusi auditor firmasında auditor kimi davam etdirə bilər. Auditor öz yaratdığı təşkilatda işləyirsə, onun fəaliyyəti daha yüksək neytral meyarlara görə qiymətləndirilir. Belə auditorun vergi məsələləri üzrə məsləhətçi, mühasibat kitablarının andlı müfəttişi və ya vəkil yanında muzdla işləməyə ixtiyarı yoxdur. Bundan başqa, mövcud qanunvericiliyə uyğun olaraq, o, istehsal fəaliyyətinin hər hansı bir növü, habelə auditor peşəsinə uyğun olmayan digər fəaliyyətlə məşğul ola bilməz.

Almaniyada auditor təşkilatı səhmdar cəmiyyəti, komandit səhmdar cəmiyyəti, məhdud məsuliyyətli cəmiyyət, açıq ticarət yoldaşlığı və komandit yoldaşlıq şəklində təşkil oluna bilər. Əgər komandit cəmiyyəti və açıq ticarət yoldaşlığı qəyyumluq fəaliyyəti üzrə ticarət registrinə daxil edilmişsə, onlar auditor təşkilatı sayıla bilərlər. Auditor təşkilatı sayılmağın əsas şərti idarə heyəti üzvlərinin və təsisçilərin auditor olmasıdır. Təşkilatın auditor firması kimi təsdiq olunması prosedurunu ərazisində firmanın rezidensiyası yerləşən federal ərazinin (torpağın) ali inzibati orqanı həyata keçirir (136).

Ölkədə auditorların peşəkar özünüidarə vəzifələrinin həyata keçirilməsi ilə bağlı Auditorlar Palatası yaradılmışdır. O, hüquqi orqandır və onun səlahiyyətlərinə federal torpaqlarda filiallar açmaq hüququ daxildir. Auditorlar Palatası bütün auditorların, mühasibat kitablarının andlı müfəttişlərinin, auditor firmalarının və mühasibat kitablarının təftişi üzrə cəmiyyətlərin mənafelərini təmsil edir, habelə onların öhdəliklərinin peşəkarlıqla yerinə yetirilməsinə nəzarəti həyata keçirir. Auditorlar Palatasının vəzifələrinə onun təmsil etdiyi bütün peşəkar təbəqələr üçün əhəmiyyət kəsb edən məsələlər daxildir. Auditorlar Palatasına yalnız onun üzvləri deyil, həm də sifarişçilər, qanuvericilik orqanları, idarələr və məhkəmələr müraciət edə bilərlər (136). Auditorlar Palatası peşənin bütün nümayəndələrinə peşəkar hüquqi məsələlərdə, habelə auditor fəaliyyətinin həyata keçirilməsi ilə əlaqədar digər sahələrdə məsləhət və tövsiyələrlə kömək edir.

Hüquqi orqan olmaqla yanaşı Auditorlar Palatasının fəaliyyətinə Federal İqtisadiyyat Nazirliyi tərəfindən nəzarət edilir. Bu nəzarət Auditorlar Palatasının qarşısında duran vəzifələrin yerinə yetirilməsinə, onun qanunlara, əsasnaməyə, normativ-hüquqi sənədlərə kifayət qədər nəzarət etməsi ilə məhdudlaşır. Qanunverici orqanların yanaşmasına görə, özünüidarə sərbəstliyini məhdudlaşdırmaq üçün Auditorlar Palatasına göstərişlər vermək hüququ nəzərdə tutulmayıb. Auditorlar Palatasının fəaliyyəti və onun səlahiyyəti federasiyanın bütün ərazisinə şamil edilir. Auditorlar Palatasının federal torpaqlarda 7 nümayəndəliyi vardır, onlar baş nümayəndəliyə kömək edir, lakin hüquqi cəhətdən müstəqilliyə malik deyillər. Auditorların peşə fəaliyyətinə nəzarət funksiyasını Palata və məhkəmə orqanları həyata keçirir. Palata rəhbərliyinin qərarı ilə zərurət yarandıqda auditor izahat verir və ona töhmət elan olunur.

Beynəlxalq peşəkar mühasiblərin və auditorların hazırlanmasını təmin edən ən qədim tədris qurumlarından biri Şotlandiya Diplomlu Mühasiblər İnstitutudur (165, c.39). İnstitut ilk dəfə “diplomlu mühasib” anlayışını tətbiq etmiş və 1854-cü ildə institut statusunu təsdiq edən Kral Diplomu almışdır. İnstitutda kommersiya və biznes təhsili sahəsində böyük təcrübəyə malik olan yüksək ixtisaslı mühazirəçi və mütəxəssislər fəaliyyət göstərir. İnstitutun, həmçinin güclü və təkmil təlim-tədris bazası vardır.

1954-cü ildən başlayaraq İnstitutun bütün məzunları diplomlu mühasib ixtisası alırlar (onlar auditor hesabatlarını imzalamaq hüququna malikdirlər). İnstitutun müəllimləri

hər il London, Edinburq şəhərlərinin ali təhsil müəssisələrində 1500-ə qədər tələbəyə tədris keçirlər. Məşğələlər 115 həftəni əhatə etməklə, əyani və qiyabi tədrisin, təcrübənin növbələşməsi əsasında qurulur. Əyani kurslararası fasilələrdə tələbələr praktik təcrübə keçərək öz peşə-ixtisas səviyyələrini artırırlar. Həmin dövrdə tələbələrin praktik təcrübəsi dövlət idarələrində, kommersiya və sənaye müəssisələrində təşkil olunur. İnstitutda fəaliyyət göstərən mühasib və auditorlar üçün qanunvericilik bazasının təkmilləşdirilməsi və biznesin aparılması üzrə ixtisasartırma kursları təşkil edilir (165, s.42). İnstitut tərəfindən müntəzəm olaraq, tədrisin keyfiyyətinin və onun nəticələrinin müfəssəl təhlili aparılır. Bu prosesdə kursların təşkili, keçirilmə tezliyi və müddəti təhlil olunmaqla, tədrisin çoxpilləli proqramlarının hazırlanması, tədris fəaliyyətinin qiymətləndirilməsi metodlarının müəyyənləşdirilməsi məsələləri əsas müzakirə obyekti olur.

3.3. Postsovet ölkələrində audit xidmətinin inkişaf xüsusiyyətləri

Postsovet məkanında mövcud olan ölkələrin iqtisadiyyatının bazar prinsipləri əsasında formalaşması, bu ölkələrdə mülkiyyət münasibətlərinin yeni əsaslar üzərində qurulması, xarici və daxili investisiya qoyuluşlarının həcminin artması müasir nəzarət forması olan auditin təşəkkül tapmasına zəmin yaratmışdır. Postsovet məkanında auditor xidmətinin inkişafında qanunvericilik və normativ-

hüquqi bazanın yaradılması əsas rol oynamışdır. Xidmətin inkişafı üçün zəruri qanunvericilik bazasını iki istiqamətdə qiymətləndirmək məqsədəuyğundur.

Birincisi, auditor xidmətinin formalaşmasına zəmin yaradan iqtisadi qanunvericlik bazası (Mülki və Vergi Məcəlləsi, səhmdar cəmiyyətləri, müəssisələr, bank və sığorta, investisiya fəaliyyəti və digər bu yönümlü qanunlar, hüquqi-normativ sənədlər).

İkincisi, bilavasitə auditor xidmətinin təşkili və tənzimlənməsini təmin edən qanunvericilik və hüquqi-normativ sənədlər (auditor xidməti, lisenziyalaşdırma haqqında hüquqi sənədlər və s.).

Auditor xidmətinin inkişafı üçün digər əsas amil bu ölkələrdə xidmət bazarının formalaşması olmuş və bu bazarın formalaşmasında əsas səciyyəvi cəhət mövcud xidmət sahəsinin hüquqi bazasının kifayət qədər təkmilləşməməsi ilə bağlıdır. Belə hal bu ölkələrin hər birinin təcrübəsində özünü göstərmiş və əksər ölkələrdə bu kimi vəziyyət qalmaqdadır. Xidmət bazarının formalaşmasında digər bir cəhət, xarici auditor firmalarının elə ilk gündən bu bazarlara gəlməsi və orada üstün mövqeyə malik olmasıdır. Bu amil həmin firmaların artıq kifayət qədər təşkilatlanması, praktik təcrübəyə malik olması nəticəsində mümkün olmuşdur.

Keçmiş Sovet İttifaqına daxil olan ölkələrdə auditor xidmətinin təşkili və tənzimlənməsi sahəsində hüquqi bazanın yaradılması, xidmətin inkişafına tədricən öz müsbət təsirini göstərmişdir. Belə ki, peşəkar və səriştəli auditor kadrlarının hazırlanma sisteminin formalaşması, müvafiq

məqsədlə ali təhsil müəssisələrində kafedraların yaradılması, auditor fəaliyyəti ilə məşğul olmaq üçün prosedur qaydaların, mexanizmin müəyyən edilməsi və tətbiqi, auditin aparılması ilə bağlı nomativ-metodoloji bazanın təşkili bu baxımdan əhəmiyyətli addım sayıla bilər. Bu ölkələrdə auditin inkişafına təsir edən digər vacib bir amil də onların beynəlxlaq iqtisadi əlaqələrinin genişlənməsi, müəssisə və təşkilatların fəaliyyətində xarici tərəfdaşları ilə apardıqları maliyyə-təsərrüfat əməliyyatlarının xüsusi çəkisinin artması olmuşdur. Məhz bu baxımdan yerli müəssisələrin fəaliyyəti ilə bağlı verilən şəffaf və obyektiv auditor rəyi daxili və xarici bazarda bu fəaliyyətdə maraqları olan tərəflər üçün mühüm əhəmiyyət kəsb etməkdədir. Həmçinin, yerli auditorların, auditor təşkilatlarının ölkə daxilində və xaricində öz nüfuz dairəsini möhkəmləndirmək, xidmət bazarında rəqabət qabiliyyətini artırmaq addımı onları beynəlxalq audit təcrübəsini öyrənməyə, beynəlxalq audit institutlarına üzv olmağa sövq etməyə başlamışdır.

Müasir auditin tənzimlənməsində iki konsepsiya daha çox diqqəti cəlb edir.

Birinci konsepsiya auditor xidmətinin dövlət-inzibati tənzimlənmə mexanizmi şəklində formalaşaraq, mərkəzləşdirilmiş şaquli idarəetmə sisteminə əsaslanır. Belə sistem daha çox Avropa ölkələrinə, o cümlədən Avstriya, Almaniya, İspaniya, Fransaya xasdır.

İkinci konsepsiya ingilis dilli ölkələrin, əsasən də ABŞ, İngiltərənin audit təcrübəsində özünü göstərərək, əsasən özünütənzimləmə mexanizmi kimi meydana çıxır.

Bu ölkələrdə audit maraqlı tərəflərin mənafeyinin təmin olunmasına yönəlməklə, xidmət bazarının tənzimlənməsində ixtisaslı institutların mövqeyinin üstünlüyü ilə (üfiqi tənzimləmə sistemi) nəzərə çarpır.

MDB ölkələrində auditor xidmətinin tənzimlənməsinin hüquqi əsaslarını dördmərhələli səviyyə üzrə qiymətləndirmək məqsədəuyğundur (81; 83, s.19,20; 124).

Auditin hüquqi əsaslarının *birinci mərhələsini* auditor xidmətinin tənzimlənməsi ilə bağlı qanun da daxil olmaqla, bu xidmətin tənzimlənməsinə yönəlmiş müxtəlif qanunvericilik aktları, o cümlədən Mülki və Vergi Məcəlləsi, sahəvi qanunlar (mühasibat uçotu, müəssisələr, səhmdar və məhdud məsuliyyətli cəmiyyətlər, bank, sığorta və investisiya fondları haqqında və digər bu yönümlü qanunvericilik aktları) təşkil edir. Xidmət haqqında qanun başlıca sahəvi qanunvericilik sənədi olmaqla, auditin təşkili və tənzimlənməsi prosedurlarını, bu sahədə dövlət (mərkəzi) nəzarətinin həyata keçirilmə mexanizmini, auditin aparılmasına olan tələb və məsuliyyətin əsas müddəalarını özündə əks etdirir.

Auditin tənzimlənməsinin hüquqi əsaslarının *ikinci mərhələsini* xidmətin təşkili və tənzimlənməsinin konkret istiqamətlərini müəyyənləşdirən mərkəzi hakimiyyət orqanı, Nazirlər Kabineti tərəfindən qəbul edilən hüquqi-normativ sənədlər səciyyələndirir (lisenziyalaşdırma, məcburi auditin subyektlərinin müəyyənləşdirilməsi və digər müvafiq normativ sənədlər). Bu yönümlü hüquqi-normativ sənədlər auditor xidmətinin təşkilinin, xidmət

bazarında tərəflər arasında münasibətlərin tənzimlənməsinin konkret məqam və prosedur qaydalarını müəyyən edir.

Xidmətin tənzimlənməsinin hüquqi əsaslarının *üçüncü mərhələsini* bu sahədə mövcud olan normativ-metodoloji baza, standartlar, məsul icra orqanı tərəfindən qəbul edilən qərarlar, reqlamentləyici normativ sənədlər formalaşdırır. Müvafiq metodoloji bazanın, standartların əsas məqsədi auditin aparılma prosedurunun norma və qaydalarının müəyyənləşdirilməsi, xidmətin aparılmasına nəzarətin təşkili ilə bağlı keyfiyyət meyarlarının dəqiqləşdirilməsi, audit subyektləri ilə audit obyektləri arasında münasibətlərin tənzimlənməsinin təmin edilməsidir.

Auditin hüquqi əsaslarının *dördüncü mərhələsi* auditor təşkilatlarının öz fəaliyyətlərinin təşkili və apardıqları auditlərin keyfiyyətinin yüksəldilməsi ilə bağlı qəbul etdikləri normativ sənədlərdən, firmadaxili standartlardan ibarətdir. Auditin təşkili və inkişaf xüsusiyyətlərinə görə MDB ölkələrində auditor fəaliyyətinin tənzimlənməsinin hüquqi-normativ əsaslarını aşağıdakı sxemdəki kimi sistemləşdirmək daha məqsədəuyğundur.

Sxem 9.

MDB ölkələrində auditor fəaliyyətinin tənzimlənməsinin hüquqi-normativ əsasları

MDB ölkələrində auditor fəaliyyətinin hüquqi-normativ əsasları	Tənzimləmə sahəsi	Təsdiq edilmə səviyyəsi
I. *Auditor xidməti haqqında qanun* *Auditor xidmətinin tənzimlənməsinə yönəlmiş qanunlar*	*Auditor xidmətinin təşkili və tənzimlənməsi ilə bağlı əsas müddəalar sahəvi fəaliyyət xüsusiyyətlərini müəyyən edir*	*Prezident* *Parlament*
II. *Mərkəzi icra orqanı (Nazirlər Kabineti) tərəfindən qəbul edilən normativ sənədlər*	*Auditor xidmətinin təşkili, tənzimlənməsilə bağlı konkret istiqamətləri müəyyən edir*	*Nazirlər Kabineti*
III. *Normativ-metodoloji sənədlər, standartlar*	*Auditin aparılmasının, xidmətin keyfiyyət normalarının və ona qarşı tələblərin müəyyənləşdirilməsinin texniki-metodoloji məqamlarını və istiqamətlərini müəyyən edir*	*Xidmətin təşkili və tənzimlənməsinə məsul icra orqanı (Auditorlar Palatası) və ya müvafiq icra orqanı (Ədliyyə Nazirliyi)*
IV. *Auditor tərəfindən qəbul edilən sənədlər*	*Auditor təşkilatında xidmətin təşkili və tənzimlənməsinin texniki-metodoloji*	*Yerli və xarici auditor təşkilatı*

Postsovet ölkələrində auditor xidmətinin inkişafı sahəsindəki mövcud vəziyyət öz fərqli xüsusiyyətləri ilə seçilir. Tədqiqat məqsədilə Rusiya, Ukrayna, Qazaxıstan, Litva, Gürcüstan, Qırğızıstan, Özbəkistan Respublikalarının audit təcrübəsini tədqiq etmək məqsədəuyğundur. Auditin hüquqi-normativ bazasının inkişaf səviyyəsi (auditin təşkili və tənzimlənməsi, xidmətin göstərilməsinə olan keyfiyyət

tələbləri baxımdan) və onun tənzimləmə mexanizminin (dövlət, ictimai) təkmilliyi nəzərə alınmaqla, bu ölkələri aşağıdakı qruplar üzrə sistemləşdirmək məqsədəuyğundur:

- I qrup - Litva Respublikası
- II qrup - Rusiya Federasiyası, Ukrayna və Qazaxıstan Respublikaları
- III qrup - Gürcüstan və Qırğızstan Respublikaları
- IV qrup - Özbəkistan və Belorus Respublikaları

Birinci qrupda təmsil olunan Litva Respublikasında auditin inkişafı digər qrupdakı ölkələrə nisbətən öz yüksək inkişaf səviyyəsi ilə fərqlənir. Bu amil ölkədə iqtisadiyyatın inikşafı, mülkiyyətin özəlləşdirilməsi və bazar münasibətlərinə keçid istiqamətində aparılan islahatların müsbət nəticələri, Litvanın Avropa Birliyi sıralarına qəbulu və bu imkanlardan ictimai-iqtisadi proseslərin sürətləndirilməsi məqsədilə istifadə olunması, cəmiyyətdə audit anlamının tam genişliyi ilə qəbul olunması ilə bağlıdır. Litva Respublikasında 1999-cu ildə qəbul edilən "Audit haqqında" Qanun, sonradan 2002 və 2004-cü illərdə ölkənin auditor xidməti ilə bağlı digər hüquqi-normativ sənədlərlə birlikdə Avropa Birliyinin dördüncü (78/660/EEB-Müəyyən növ cəmiyyətlərin maliyyə hesabatları), yeddinci (83/349/EEB - konsolidə olunmuş hesabatlar) və səkkizinci (84/253/EEB-auditor fəaliyyəti haqqında) direktivlərinin prinsiplərinə uyğun şəkildə təkmilləşdirilmişdir (137).

Litvada auditor xidməti lisenziyalaşdırılan fəaliyyət sahələrinə aid edilir, auditor fəaliyyəti ilə məşğul olan ya Litva vətəndaşı, ya da Avropa Birliyinə daxil olan ölkələrin birinin vətəndaşı olmalıdır. Auditor olmaq üçün əsas tələblər

bu sahə üzrə müvafiq ali təhsilə (universitet bazasında), auditor firmasında üç illik iş təcrübəsinə (auditor köməkçisi, assistenti qismində), qüsursuz fəaliyyətə və yüksək nüfuza (məhkumluğun olmaması və yüksək etik-peşəkar iş fəaliyyətini əks etdirən təqdimata) malik olmaqla bağlıdır. Auditor fəaliyyəti ilə məşğul olmaq istəyən şəxs beş ixtisas imtahanı (audit, uçot, vergi, hüquq, iqtisadiyyat, müəssisələrin maliyyə təhlili və idarəetməsi, riyaziyyat, statistika və informasiya texnologiyaları üzrə sahələri əhatə etməklə, sistemləşdirilmiş imtahanlar) verməlidir. Litvada auditorlar yalnız auditor firmasında fəaliyyət göstərə bilərlər, qanunvericilikdə auditorların sərbəst fəaliyyəti nəzərdə tutulmur (137).

Auditor firmasının təşkili üzrə tələblər Avropa Birliyinə daxil olan ölkələrdə müəyyən olunmuş tələblərlə uyğunduq təşkil edir. Belə ki, ölkədə fəaliyyət göstərən auditor firmalarını üç qrup üzrə sistemləşdirmək olar:

I. fərdi (xüsusi) auditor firması;

II üzvlərinin ¾-ü auditorlardan ibarət, yoldaşlıq formasında təşkil olunan auditor firması;

III. Qapalı Səhmdar Cəmiyyəti formasında təşkil olunan auditor firması. Cəmiyyətin səhmlərinin ¾ hissəsi Litva Respublikasının və ya Avropa Birliyinə daxil olan ölkələrin auditor və ya auditor təşkilatına məxsus olmalıdır.

Hər üç formada təşkil olunan auditor təşkilatının rəhbəri lisenziyalı auditor olmalıdır. Auditor təşkilatı məcburi və könüllü (məsləhət yönümlü) auditor xidmətlərini göstərmək hüququna malik olur. Ölkədə auditor fəaliyyəti ilə məşğul olmaq sahəsində mövcud olan məhdudiyyətlər MDB

ölkələrindəki məhdudiyyətlərdən xeyli genişdir. Belə ki, ölkədə bu sahədə mövcud olan məhdudiyyətləri aşağıdakı kimi əks etdirmək mümkündür:

- ✓ ağır və daha amansızlıqla törədilmiş və ya digər bu formada törədilmiş cinayətlər üzrə məhkumluğun başa çatmaması;
- ✓ narkotik, toksik və psixotrop maddələrin qəbulu və alkoqollu içkilərin sui -istifadəsi haqqında informasiyaların mövcudluğu;
- ✓ müəssisədə, təşkilatda daxili auditor, təftişçi, mühasib, iqtisadçı, maliyyə inzibatçısı qismində çalışmış və peşə-xidməti vəzifəsinin öhdəsindən gəlmədiyinə görə işdən çıxarılmış və çıxarıldığı müddətdən üç il ötməmiş şəxslər;
- ✓ auditorların Şərəf Məhkəməsinin qərarı ilə lisenziyası ləğv olunmuş auditorlar.

Litvada auditor xidmətinin tənzimlənməsi üzrə əsas qanunvericilik bazasını "Audit haqqında" Qanun və Auditorlar Palatası haqqında Əsasnamə təşkil edir. Auditin aparılması ilə bağlı normativ-metodoloji baza Milli Audit Standartlarından, Beynəlxalq Audit Standartlarından və auditorların Milli Peşə-Etika Məcəlləsindən ibarətdir. Auditdən keçməli olan subyektlərin siyahısı xidmət haqqında qanunda konkretliklə göstərilir. Məcburi auditin subyektinə banklar və maliyyə-kredit təşkilatları, sığorta təşkilatları, maliyyə-makler müəssisələri, investisiya və pensiya fondları, dövlət müəssisələri, cəhmdar cəmiyyətləri aid edilir. Qapalı Səhmdar Cəmiyyətlərinə yanaşmada aşağıdakı meyarlar üstün götürülür: illik satış dövriyyəsinin həcmi 3000000 avro, balans aktivləri 1500000 avro və

işçilərinin sayının 50 olması. Qanunvericilikdə məcburi auditdən yayınmalara qarşı inzibati məsuliyyət norması kimi 1500 avro cərimə tətbiq olunur (137).

Aparılan auditlərə nəzarət iki mərhələdə həyata keçirilir: auditin keyfiyyətinə nəzarət və ictimai nəzarət. Keyfiyyətə nəzarətlə ictimai nəzarəti Auditin keyfiyyətinə nəzarət Komitəsi həyata keçirir. Komitənin tərkibində çoxluq auditorlara məxsus deyildir. Komitə 8 üzvdən ibarət olmaqla, aşağıdakı formada təşkil olunur: Auditorlar Palatasından 3 üzv və hər biri bir üzvlə təmsil olunmaqla Maliyyə Nazirliyinin, Litva Mərkəzi Bankının, Sığorta Cəmiyyətlərinə Nəzarət Komissiyasının, Qiymətli Kağızlar Birjası Komissiyasının, Sahibkarlar Assosiasiyasının nümayəndəsi. Komitənin sədrini və üzvlərini Maliyyə Naziri təsdiq edir və Komitə üzvlərinin rotasiyası 2 ildən bir aparılır.

Auditorların seçimi xüsusiyyətləri də fərqlidir, belə ki, təsərrüfat subyektləri auditoru müstəqil seçmək, cəlb etmək hüququna malikdir. Dövlət müəssisələri auditoru konkurs əsasında seçirlər. Digər subyektlər isə (banklar, sığorta təşkilatları, fondlar və s.) auditoru cəlb etdikdə onların fəaliyyətinə nəzarəti həyata keçirən müvafiq dövlət institutu ilə (bank, sığorta sahəsində və s.) bu proseduru razılaşdırır.

Auditor xidmətlərinin dəyəri müqavilə əsasında müəyyən edilir və Auditorlar Palatası bu prosesə hər hansı bir şəkildə müdaxilə etmir. Lakin, xidmətin dəyəri formalaşdırılanda auditin prinsipləri müstəqillik, vicdanlılıq, obyektivlik, məsuliyyətlilik və məxfilik əsas şərt kimi nəzərə alınır. Auditor məcburi auditdə eyni sifarişçi

subyektə beş ildən artıq ardıcıl və davamlı xidmət göstərə bilməz, həmin xidməti yalnız iki il müddət keçdikdən sonra göstərmək hüququna malik olur. Lakin, bu növ xidmətlər maliyyə fəaliyyəti ilə məşğul olan və qiymətli kağızlar birjasında səhmləri yerləşdirilən subyektlərə (bank, sığorta, səhmdar cəmiyyəti) üç ildən artıq göstərilə bilməz. Auditor təşkilatları mülki məsuliyyətlərini məcburi qaydada sığortalamalıdır. İctimai-təşkilati və maliyyə fəaliyyəti formalı subyektlər üzrə (bank, sığorta və s.) mülki məsuliyyətin illik məcburi sığortası auditor üçün 29.000 avrodan az olmamalıdır, digər subyektlər üçün bu normanın minimal məbləği 14500 avro müəyyən edilir (137).

Auditorların və auditor təşkilatlarının fəaliyyətini məsul dövlət orqanı kimi Auditorlar Palatası tənzimləyir. Xidmətin keyfiyyətini və bu sahədə məsuliyyət normalarını Auditin keyfiyyətinə nəzarət Komitəsi tənzimləyir. Auditorların fəaliyyətində yol verdikləri nöqsan və pozuntulara görə onlara tətbiq olunan cəza sanksiyalarını Auditorların Peşə Etikası Məcəlləsini və digər hüquqi-normativ sənədləri əsas tutaraq, auditorların Şərəf Məhkəməsi həyata keçirir. Auditorların Şərəf Məhkəməsi 7 üzvdən ibarət olmaqla aşağıdakı formada təşkil olunur: auditorların ümumi yığıncağının seçdiyi - 3 üzv, Maliyyə Nazirliyindən - 2 üzv, Sahibkarlar Assosiasiyasından - 1 üzv, Uçot, audit sahəsində alimlər Assosiasiyasından - 1 üzv. Məhkəmənin tərkibi üç ildən bir rotasiya qaydasında dəyişdirilir və hər hansı bir üzvün ardıcıl olaraq iki dəfə bu müddətə seçilməsinə icazə verilmir. Auditorlara qarşı tətbiq edilən cəza sanksiyalarını iki mərhələ üzrə sistemləşdirmək mümkündür: Auditin

keyfiyyətinə nəzarət Komitəsi tərəfindən müəyyən edilən cəza sanksiyaları və Auditorların Şərəf Məhkəməsi tərəfindən müəyyən edilən cəza sanksiyaları. Auditin keyfiyyətinə nəzarət Komitəsi tərəfindən auditorların fəaliyyətindəki pozuntuların səviyyəsi və təsir imkanları nəzərə alınmaqla aşağıdakı cəza sanksiyalarından biri tətbiq edilir: xəbərdarlıq, Auditorlar Palatasının veb-saytında yerləşdirməklə töhmət, Auditorlar Palatası tərəfindən təşkil olunan ixtisasartırma kursunda əlavə (təkrar) iştirak. Auditor tərəfindən belə nöqsan və pozuntu hallarına təkrar yol verildikdə Komitə tərəfindən aşağıdakı cəza sanksiyaları tətbiq edilir (137):

- Auditora qarşı intizam qaydasında məsuliyyət-cəza sanksiyası tətbiq olunması ilə bağlı Auditorların Şərəf Məhkəməsi qarşısında vəsatət qaldırılması;
- Auditor təşkilatının Palata üzvlüyündən çıxarılması.

Auditorlar tərəfindən mövcud qanunvericilik və peşə-etika qaydaları pozulduqda Auditorların Şərəf Məhkəməsi bu yönümlü cəza-məsuliyyət sanksiyalarını tətbiq edir: xəbərdarlıq; töhmət; Auditorlar Palatasının veb-saytında yerləşdirilməklə töhmət; auditor fəaliyyəti göstərmək hüququ verən lisenziyanın qüvvədə olma müddətini bir il dayandırmaq. Əgər, müvafiq cəza tədbirlərindən hər hansı biri tətbiq edilmiş auditorun fəaliyyətində bu sahədə təkrar nöqsan və pozuntulara yol verildikdə Məhkəmə aşağıdakı cəza-məsuliyyət sanksiyalarını tətbiq edir: auditor fəaliyyəti ilə məşğul olmaq hüququ verən lisenziyanın qüvvədə olma müddətinin üç il dayandırılması; lisenziyanın ləğvi; təkrar imtahanın verilməsi.

Postsovet məkanında, xüsusilə də MDB ölkələri arasında Rusiya (143), Ukrayna (141) və Qazaxıstanda (138) audit xidməti nəzərəçarpacaq qədər inkişaf etməkdədir. Xidmətin təşkili və tənzimlənməsi ilə bağlı zəruri hüquqi-normativ bazanın formalaşdırılması, xidmət bazarının kifayət qədər ərazini əhatə etməsi və burada rəqabət mühitinin (yerli və xarici auditor təşkilatları, sərbəst auditorlar arasında) əhəmiyyətli səviyyədə mövcudluğu həmin ölkələrdə auditin inkişafına öz təsirini göstərməkdədir. Müvafiq ölkələrdə audit xidmətinin inkişafında ümumi istiqamətdə bir çox oxşar cəhətlər olsa da, fərqliliklər də mövcuddur.

Hər üç ölkədə auditor xidmətinin təşkili və tənzimlənməsinin əsas qanunvericilik bazası olan "Auditor xidməti haqqında" Qanun qəbul edilmişdir. Həmçinin, auditor xidmətinin tənzimlənməsinə yönəlmiş zəruri müddəalar bu ölkələrin digər qanunvericilik sənədlərində (Mülki və Vergi Məcəlləsi, sahəvi qanunlar və s.) öz əksini tapmışdır. Xidmətin aparılmasının texniki-metodoloji əsaslarını təşkil edən audit standartlarının qəbulu və onun tətbiqinə nəzarət proseduru bu ölkələrdə sahənin tənzimlənməsinə məsul dövlət orqanı (Auditorlar Palatası) tərəfindən həyata keçirilir. Məcburi və könüllü auditor xidmətlərinin təşkili mövcud qanunvericiliklə tənzimlənir, burada, həmçinin, məsləhət xidmətlərinin növləri də öz konkretliyi ilə əks olunur.

Məcburi auditin subyektlərinin təsnifatı Rusiya və Ukrayna qanunvericiliyində ardıcıllıqla verilir. Belə ki, Rusiyanın "Auditorlar xidməti haqqında" Qanununda

məcburi auditin subyektinə aşağıdakılar aid olunur: açıq tipli səhmdar cəmiyyətləri, bank, maliyyə-kredit və sığorta təşkilatları, fond, əmtəə birjaları, büdcədənkənar fondlar və mülkiyyətində ictimai səhm və pay hüquqları üstünlük təşkil edən subyektlər, məhsul satışı və ya xidmət göstərilməsi nəticəsində illik gəlirləri minimum əmək haqqının 500 min mislini və ya balans aktivləri hesabat dövrünün sonuna minimum əmək haqqının 200 min mislini təşkil edən subyektlər, maliyyə-təsərrüfat fəaliyyəti ilə məşğul olan dövlət və bələdiyyə müəssisələri. Dövlətin mülkiyyətində olan müəssisələrdə və ya nizamnamə kapitalında dövlətin payı 25% olan müəssisələrdə məcburi audit hökumət tərəfindən müəyyən olunmuş prosedur əsasında (konkurs seçimi) həyata keçirilir (143).

Ukraynada məcburi auditə aşağıdakı subyektlər cəlb olunur: təşkilati-hüquqi formasından və fəaliyyət növündən asılı olmayaraq hesabatları dərc olunan banklar, fondlar, birjalar, şirkətlər, koperativlər, yoldaşlıqlar və digər müəssisələr, qiymətli kağız emitentləri, xarici investisiyalı müəssisələr, icarəyə verilən və özəlləşdirməyə açılan dövlət mülkiyyətləri, ödəniş qabiliyyəti olmayan və müflis elan olunan müəssisələr (141).

Auditor fəaliyyətinin lisenziyalaşdırılması sahəsində də bu ölkələr arasında fərqli cəhətlər mövcuddur. Xüsusilə, bu fərqli cəhətlər başlıca olaraq Qazaxıstanla Rusiya və Ukrayna ölkələrinin qanunvericilik bazasında özünü göstərir.

Rusiya və Ukraynada auditor fəaliyyəti ilə məşğul olmaq üçün başlıca tələblər bunlardır: həmin ölkələrin

vətəndaşı olmaq, iqtisadiyyat və ya hüquq ixtisası üzrə ali təhsilə və müvafiq sahələrdən biri üzrə üç illik əmək stajına malik olmaq. Müvafiq tələbləri təmin etmiş şəxslər auditor adı almaq üçün imtahan verirlər. Lisenziyalaşma sahəsində bu ölkələr arasında da fərqli xüsusiyyətlər mövcuddur. Belə ki, Rusiyada fiziki şəxs üçün (auditor) lisenziya müddətsiz verilir. Lisenziyalı hər bir auditor hər təqvim ilində (lisenziya aldıqdan sonra növbəti il) federal orqan (məsul orqan) tərəfindən təşkil olunan ixtisasartırma kursunda məcburi iştirak edərək, peşə-ixtisas səviyyəsini artırmalıdır. Ukraynada auditor fəaliyyəti ilə məşğul olmaq hüququ verən lisenziyanın qüvvədəolma müddəti beş ildir. Hər iki ölkədə auditor adı almaq üçün imtahanlar bu sahənin tənzimlənməsinə məsul dövlət orqanı tərəfindən (Auditorlar Palatası) həyata keçirilir və imtahan komissiyası bu orqan tərəfindən təşkil olunur.

Qazaxıstanda da auditor adı almaq üçün tələblər yuxarıda qeyd olunan ölkələrdəki təcrübə ilə uyğunluq təşkil edir (138). Lakin, imtahan komissiyasının tərkibi auditorların və auditor qurumları nümayəndələrinin ümumrespublika yığıncağında seçilir (komissiyanın sədri audtor olur). Bu ölkədə auditor olmaq üçün müvafiq sahə üzrə beş illik əmək stajı tələb olunur.

Auditor fəaliyyətini tənzimləyən orqanın təşkili məsələsində də Qazaxıstan, Rusiya və Ukrayna arasında fərqli xüsusiyyətlər mövcuddur. Rusiyada auditor fəaliyyətini tənzimləyən məsul orqan mövcud qanunvericilik əsasında yaradılır və bu qurum icra orqanı qismində fəaliyyət göstərir. Hal-hazıradək Rusiyada auditor

xidmətinin tənzimlənməsinə məsul orqan Maliyyə Nazirliyi olsa da, "Audtior xidməti haqqında" 2001-ci il 7 avqust tarixli Qanuna müvafiq olaraq, bu səlahiyyət yeni yaradılacaq federal orqana keçmişdir.

Ukrayna və Qazaxıstanda audit xidmətinin tənzimlənməsinə məsul orqan olan Auditorlar Palatası müstəqil, özünümaliyyələşdirən, hüquqi şəxs qismində yaradılır (Ədliyyə Nazirliyində dövlət qeydiyyatından keçməklə). Hər iki ölkədə Palataların yaradılmasında müəyyən oxşarlıqlar vardır. Belə ki, Ukrayna Auditorlar Palatası aşağıdakı formada təşkil olunur: peşəkar ictimai audit qurumlarından beş nümayəndə, Maliyyə Nazirliyindən bir nümayəndə, Baş Dövlət Vergi Müfəttişliyindən bir nümayəndə, Milli Bankdan bir nümayəndə, Statistika Nazirliyindən bir nümayəndə və Ədliyyə Nazirliyindən bir nümayəndə. Bura, həmçinin, müvafiq sahə üzrə peşəkar və səriştəli mütəxəssislər, alimlər də seçilir. Palata üzvləri auditorların ümumrespublika yığıncağında seçilir və onların fəaliyyət müddəti beş illik müddəti əhatə edir. Auditorlar Palatasının şəxsi heyətinin və əməkdaşlarının tərkibi hər ildə üç nəfərdən az olmamaqla yeniləşdirilir. Yeniləşdirmə üçün əsas kimi əməkdaşların peşə-ixtisas səviyyəsi və işgüzar nüfuzu götürülür.

Qazaxıstan Auditorlar Palatası da müstəqil, özünümaliyyələşdirən, qeyri-kommersiya təşkilatı olub, hüquqi şəxs kimi dövlət qeydiyyatından (Ədliyyə Nazirliyi) keçir. Auditorlar Palatasının tərkibi auditorların ümumrespublika yığıncağı tərəfindən (rayon, şəhər və vilayət auditorlarının və auditor təşkilatlarının) seçilir,

peşəkar və səriştəli auditorlardan ibarət olur (138). Hər üç ölkədə auditin tənzimlənməsinə məsul qurumların kollegial orqanı (kollegiya, şura) fəaliyyət göstərir ki, bu da xidmətin tənzimlənməsi ilə bağlı mühüm qərarlar qəbul edilməsinə geniş imkanlar yaradır.

Rusiya və Ukraynada audit xidmətinin ictimai tənzimlənməsi mexanizminə qanunvericilik bazasında daha üstün yer verilmiş və onların fəaliyyəti üçün zəruri hüquqi əsaslar yaradılmışdır. Bu ölkələrin qanunvericiliyində Peşəkar İctimai Auditor Birliklərinin, İnstitutlarının təşkili və onların fəaliyyət istiqaməti öz ardıcıllığı ilə əks olunur. Bu birliklər, institutlar auditor və auditor təşkilatlarının könüllü birləşməsi əsasında formalaşır. Onlar üzvlərinin mənafelərinin təmsil olunmasına, qorunmasına xidmət etməklə, xidmət bazarında sağlam rəqabət mühitinin yaradılması, peşə-etik normalarının və işgüzar nüfuzun qorunması, mütərəqqi dünya təcrübəsinin tətbiqi, audit sahəsində qəzet, jurnal və ədəbiyyatların nəşrinin genişləndirilməsi istiqamətində əhəmiyyətli və məhsuldar tədbirlər həyata keçirirlər. Həmçinin, auditorlara qarşı ictimai məsuliyyətin müəyyənləşdirilməsində də bu institutların rolu və təsiri xüsusi baxımdan çıxış edir.

Auditin aparılması ilə bağlı məsuliyyət tələbləri Rusiya və Ukraynanın qanunvericilik bazasında öz aydın ifadəsini tapmışdır. Rusiya qanunvericiliyində keyfiyyətsiz audit və onun nəticəsində sifarişçi subyektə dəymiş zərərin ödəniş qaydası konkret formada müəyyən edilir. Burada lisenziyanın ləğvi ilə yanaşı ictimai, inzibati, mülki və cinayət sanksiyalarının tətbiqi də nəzərdə tutulur. Həmçinin,

məcburi auditdən yayınan subyektlər üçün minimum əmək haqqının 500-1000 misli arasında maliyyə sanksiyaları müəyyənləşdirilmişdir. Ukrayna qanunvericiliyində keyfiyyətsiz audit və qarşı tərəfə dəymiş zərərlə bağlı inzibati (lisenziyanın ləğvi və s.), mülki və digər məsuliyyət tələbləri tətbiq edilir. Eyni zamanda mülki-əmlak məsuliyyəti müəyyənləşdirilərkən auditorlarla (auditor təşkilatı) sifarişçi subyekt arasında bağlanan müqavilə şərtləri və auditorun günahı üzündən dəymiş zərərin məbləği əsas götürülür.

Xidmətin keyfiyyətinin tənzimlənməsi qanunvericilik və normativ-metodoloji baza (standartlar) əsasında həyata keçirilir. Bu ölkələrdə milli audit standartları ilə yanaşı beyənlxalq standartların tətbiqi də (milli standartlarla ziddiyyət təşkil etmədikdə) mümkün sayılır. Keyfiyyətə nəzarət kənar (məsul orqan) və daxili (təşkilatdaxili) formada həyata keçirilir. Rusiya və Ukraynada həm də auditorların ictimai birlik və institutları bu sahədə daha fəal iştirak etməklə, xidmətin keyfiyyətinin yüksəldilməsində məsul dövlət orqanına yaxından köməklik göstərirlər. Rusiyada məcburi auditin aparılması zamanı auditorun məsuliyyəti və risklərinin sığortalanması məcburi şərt kimi müəyyənləşdirilir.

Auditor təşkilatının yaradılması xüsusiyyətlərində də fərqliliklər özünü göstərir. Rusiyada auditor təşkilatı açıq tipli səhmdar cəmiyyəti olmamaqla, digər hər hansı təşkilati-hüquqi formada yaradıla bilər. Auditor təşkilatının tərkibinin 50%-i ölkə ərazisində yaşayan Rusiya vətəndaşları olmalıdır. Əgər təşkilatın rəhbəri xarici

vətəndaş olduqda bu göstərici 75%-i təşkil etməlidir (143). Auditor təşkilatında beşdən az olmayaraq lisenziyalı auditorun olması vacib şərt sayılır. Ukraynada auditor təşkilatı hər hansı bir təşkilati-hüquqi formada yaradıla bilər, lakin auditor olmayan şəxslərin (səhmdarların) təşkilatın nizamnamə kapitalındakı payının 30%-dən artıq olmaması əsas götürülür (141). Auditor fəaliyyətinin göstərilməsi üçün təşkilatda bir auditorun olması kifayət edir, həmçinin təşkilatın rəhbərinin auditor olması əsas şərt kimi müəyyənləşdirilir. Qazaxıstanda auditor təşkilatının açıq tipli səhmdar cəmiyyəti, istehsal kooperativi və dövlət müəssisəsi şəklində yaradılmasına icarə verilmir (138).

Auditor xidmətinin inkişaf xüsusiyyətlərinə görə Gürcüstan (144) və Qırğızıstan (139) Respublikaları arasında bir çox oxşarlıq mövcuddur. Xidmətin inkişaf səviyyəsinə və cəmiyyətdə auditin malik olduğu rola görə bu ölkələrdə gözlənilən yüksək nəticələr əldə olunmamışdır. Auditor xidmətinin tənzimlənməsində dövlət-inzibati tənzimləmə sistemi əsas üstünlüyə malikdir. Xidmətin tənzimlənməsinə məsul qurum kimi dövlət və hökumət komissiyaları çıxış edir. Həmin ölkələrdə auditin təşkili və tənzimlənməsi sahəsində müəyyən oxşarlıqlar olsa da, lakin fərqli cəhətlər də özünü göstərir. Bu ölkələrdə audit xidmətinin təşkili və tənzimlənməsini təmin edən "Auditor xidməti haqqında" Qanunda qəbul edilmiş və xidmət sahəsinin tənzimlənməsi ilə bağlı zəruri müddəalar həmin ölkələrin digər qanunvericilik sənədlərində də öz əksini tapır. Auditin keçirilməsini təmin edən normativ-metodoloji

baza, audit standartları xidmətin tənzimlənməsinə məsul olan komissiyalar tərəfindən qəbul edilir.

Məcburi auditin subyektlərinin təsnifatı bu ölkələrin xidmət haqqında qanunlarında öz əksini tapır və bu təsnifata banklar, maliyyə-kredit və sığorta təşkilatları, fondlar, birjalar, açıq və qapalı tipli səhmdar cəmiyyətləri və digər bu yönümlü subyektlər aid olunur. Lakin, məcburi auditdə subyekt tərəfindən auditor və auditor təşkilatının seçim mexanizmi konkret formada müəyyən olunmadığından, bu proses müqavilə, qarşılıqlı razılaşma əsasında həyata keçirilir. Qırğızıstan qanunvericiliyində məcburi auditdən yayınmaya görə məsuliyyət nəzərdə tutulur (139). Lisenziyalaşma sahəsində bu ökələrin oxşar cəhətləri mövcuddur. Belə ki, hər iki ölkədə auditor xidmətinin lisenziyalaşdırılmasında sahəvi yanaşma mövcuddur. Həmin ölkələrdə bank, sığorta, birja, büdcədənkənar fondlar, investisiya institutları və ümumi audit (təsərrüfat subyektləri üzrə) sahələri üzrə auditor fəaliyyəti ilə məşğul olmaq üçün fərqli lisenziyalar verilir.

Auditor adı almaq və auditor fəaliyyəti ilə məşğul olmaq üçün müvafiq razılıq almaq sahəsində də bu ölkələrdə yaxınlıq vardır. Auditor olmaq üçün müəyyən olunmuş imtahan vermiş şəxslər ilk növbədə şəhadətnamə alır, sonradan lisenziyanın verilməsi üzrə mövcud qanunvericiliyə uyğun olaraq lisenziya almaq üçün komissiyaya müraciət edirlər. Lakin, auditor olmaq üçün müraciət etmiş şəxslər üzrə tələblərdə ölkələr arasında fərqli xüsusiyyətlər özünü göstərir. Gürcüstanda bu tələblər aşağıdakılardan ibarətdir: iqtisadiyyat və ya hüquq

sahələrindən biri üzrə ali və ya orta təhsilə, bu sahədə (iqtisadçı, hüquqşünas, mühasib) beş illik əmək stajına malik olmaq (144). Qırğızıstanda isə bu sahədə tələblər bunlardır: iqtisadiyyat və ya hüquq sahələri üzrə ali və ya orta təhsilə, bu sahədə beş illik əmək fəaliyyətinə malik olmaq. Ali təhsili olmayan şəxslər iqtisadiyyat, maliyyə-uçot, hüquq sahələrindən biri üzrə səkkiz illik davamlı əmək fəaliyyətinə malik olmalıdırlar (139).

Lisenziya hər iki ölkədə müvafiq sahələr tərəfindən (bank, sığorta, fond, birja auditi, ümumi audit) ayrı-ayrılıqda verilir. Bir sahə üzrə auditor fəaliyyəti göstərmək üçün lisenziya almış auditor digər sahədə də bu fəaliyyət növü ilə məşğul olmaq istədikdə, bu məqsədlə müvafiq sahə üzrə lisenziya almalıdır. Bank, sığorta və digər bu kimi sahələr üzrə lisenziya almaq istəyən auditorlar üçün qanunvericilikdə müəyyən peşə-ixtisas tələbləri nəzərdə tutulur (bu sahədə əlavə kurslarda, treninqlərdə iştirak, sertifikatların olması və s.). Gürcüstanda auditor fəaliyyəti ilə məşğul olmaq hüququ verən livenziyanın qüvvədəolma müddəti beş il müəyyən edildiyi halda, Qırğızıstanda bu müddət üç il götürülmüşdür. Qırğızıstan qanunvericiliyində auditor köməkçisi (assistenti) olmaq üzrə ayrıca tələblər müəyyən edilir (peşə-ixtisas səviyyəsi ilə bağlı müvafiq sahə üzrə: ali, orta təhsil) və onların fəaliyyət istiqaməti (auditin yerinə yetirilmə proseduru) konkretləşdirilir.

Gürcüstanda auditor xidmətinin təşkili və tənzimlənməsi Parlament yanında auditor fəaliyyəti Komissiyası tərəfindən həyata keçirilir və bu qurum Parlament tərəfindən təşkil edilir (144). Qırğızıstanda isə bu

xidmətin təşkili və tənzimlənməsini Nazirlər Kabineti yanında auditor fəaliyyəti üzrə Komissiya həyata keçirir, Komissiya Qırğızıstan hökuməti tərəfindən təşkil edilir (139).

Auditor təşkilatının yaradılması sahəsində bu ölkələrdə fərqli yanaşmalar mövcuddur. Gürcüstanda auditor təşkilatının yaradılması üçün əsas şərt kimi onun hər hansı təşkilati-hüquqi formada olması, nizamnaməsində fəaliyyət sahəsinin yalnız audit xidməti göstərilməsi, auditor təşkilatında və ya onun filialında ən azı bir auditorun mövcudluğu əsas götürülür. Qırğızıstanda auditor təşkilatı açıq tipli səhmdar cəmiyyəti istisna olmaqla, digər hər hansı bir təşkilati-hüquqi formada yaradıla bilər. Auditor təşkilatı bu fəaliyyətini aşağıdakı məcburi tələblər nəzərə alınmaqla həyata keçirə bilər:

- Birgə müəssisə və digər formada təşkil olunduqda xarici ölkə vətəndaşı və ya ölkədə vətəndaşlığı olmayan xarici vətəndaşın, xarici hüquqi şəxsin təşkilatın nizamnamə kapitalındakı payı 50%-dən az olmalı, qalan hissəsi auditor olmaq üçün şəhadətnamə almış və ya lisenziyaya malik Qırğızıstan Respublikasının vətəndaşı olan şəxslərə məxsus olmalıdır.
- Auditor təşkilatının tərkibində ən azı iki müvafiq şəhadətnaməli, təşkilatda daimi işləyən və fəaliyyət sahəsi üzrə lisenziyası olan auditor olmalıdır.
- Təşkilatın rəhbəri lisenziyalı auditor olmalıdır.

Auditor fəaliyyəti üzrə məsuliyyət tələblərində də ölkələr arasında fərqli cəhətlər vardır. Gürcüstanda bu sahə üzrə məsuliyyət tələbləri ölkə qanunvericiliyinə və müqavilə

şərtlərinə əsaslanır. Xidmət haqqında qanunda auditorun günahı və ya keyfiyyətsiz auditə görə sifarişçi subyektə dəymiş zərərə (zərərin kəmiyyət və keyfiyyət göstəricilərinə) görə əmlak və inzibati məsuliyyət növləri müəyyən edilsə də, bu prosedurun icrasının konkret müddəalar üzrə şərhi verilmir. Qırğızıstanda isə bu məsələyə nisbətən başqa baxımdan yanaşılır. Auditorun günahı və ya keyfiyyətsiz auditə görə məsuliyyət normaları xidmət haqqında qanunda və ölkənin digər qanunvericilik sənədlərində əks olunur. Auditor xidməti haqqında qanunda inzibati və əmlak məsuliyyəti qeyd edilir və əmlak məsuliyyəti üzrə müddəalar bir qədər konkretliyilə fərqlənir. Müvafiq məsuliyyət normalarını aşağıdakı kimi sitstemləşdirmək mümkündür: dəymiş zərər auditorun (auditor təşkilatının) hesabına tam ödənilir, təkrar auditin keçirilmə xərcləri əvvəlki auditorun (auditor təşkilatının) hesabına həyata keçirilir, sifarişçi subyektin xeyrinə auditordan (auditor təşkilatından) cərimə tutulur. Auditin keyfiyyətinə nəzarət müvafiq məsul orqan tərəfindən, qəbul olunmuş normativ-metodoloji əsaslara, standartlara uyğun həyata keçirilir.

Belarus (142) və Özbəkistan (145) Respublikalarında auditor xidmətlərinin təşkilində və tənzimlənməsində müəyyən oxşar xüsusiyyətlər mövcuddur. Bu ölkələrdə auditin tənzimlənməsinə məsul dövlət orqanı kimi Auditorlar Palatası çıxış edir. Özbəkistanda bu qurum dövlət tərəfindən təşkil olunur, eyni zamanda ölkədə auditin tənzimlənməsində ikinci bir tərəf kimi Auditorların İctimai Birliyi çıxış edir. Belarusda Auditorlar Palatasının

yaradılması ölkə parlamentinin qərarı ilə Nazirlər Kabinetinə həvalə olunur. Nazirlər Kabineti auditor və auditor təşkilatı nümayəndələrinin ümumrespublika yığıncağını təşkil edir və Palata bu mötəbər yığıncağın seçimi nəticəsində formalaşır, Belarusda həmçinin, Auditorların İctimai Birliyi də formalaşmışdır ki, bu qurum ölkədə auditin tənzimlənməsində yaxından iştirak edir. Bu ölkələr xidmətin təşkili və inkişaf səviyyəsinə görə əvvəldə qeyd olunan MDB ölkələri ilə müqayisədə nisbətən geri qalır.

Bu ölkələrdə auditin tənzimlənməsi məqsədilə "Auditor xidməti haqqında" Qanun qəbul edilmişdir. Hər iki ölkənin digər müvafiq qanunvericilik sənədlərində də audit xidmətilə bağlı müddəalar mövcuddur ki, bu da xidmətin hüquqi-normativ bazasının daha əhatəli formalaşması baxımından əhəmiyyət kəsb edir. Auditin aparılmasının normativ-metodoloji bazası, audit standartları həmin ölkələrin Auditorlar Palatası tərəfindən və Auditorların İctimai Birliklərinin yaxından iştirakı ilə hazırlanaraq, qəbul edilir. Məcburi auditdən keçən subyektlərin təsnifatı bu ölkələrin xidmət haqqında qanununda öz əksini tapmışdır (bank, malyyə-kredit, sığorta təşkilatları, fondlar, birjalar, dövlət mülkiyyətində olan müəssisələr, səhmdar cəmiyyətləri, kredit və investisiya resurslarını cəlb edən müəssisələr). Qanunvericilik bazasında məsləhət xidmətlərinin göstərilməsi ilə bağlı müddəalar əks edilir.

Məcburi auditdən yayınmalara görə Özbəkistan qanunvericiliyində məsuliyyət norması aşağıdakı şəkildə müəyyənləşdirilmişdir: "Məcburi auditdən keçməkdən

yayınan təsərrüfat subyektləri minimum əmək haqqının 100 mislindən 500 mislinədək cərimə edilir, həmçinin təsərrüfat subyektlərinin rəhbəri qanunvericiliklə müəyyən edilmiş qaydada məsuliyyətə cəlb olunur" (145).

Auditin keyfiyyətinə bu ölkələrdə Auditorlar Palatası və Auditorların İctimai Birlikləri nəzarət edir və müvafiq nəzarətin hüquqi-normativ əsasını auditin aparılması üzrə müəyyən olunmuş norma və standartlar təşkil edir. Xidmətin göstərilməsi və dəyəri qarşılıqlı razılaşma, müqavilə şərtləri əsasında müəyyən olunur. Özbəkistanda auditor fəaliyyətinin sığortalanması vacib şərt kimi qarşıya qoyulur. Ölkədə auditor və ya auditor təşkilatı xidmətin göstərilməsinə dair bağlanmış müqaviləyə əsasən peşə məsuliyyətinin sığorta şəhadətnaməsi olduğu təqdirdə auditor fəaliyyəti ilə məşğul ola bilər. Auditor olmaq üçün əsas şərtlər bunlardır: iqtisadiyyat və ya hüquq ixtisası üzrə ali təhsilin olması, bu sahələrdən biri üzrə beş illik əmək stajına malik olmaq və Palata tərəfindən keçirilən imtahanı müvəffəq vermək (145).

Belarusda auditor təşkilatı açıq tipli səhmdar cəmiyyəti istisna olmaqla, digər hər hansı təşkilati-hüquqi formada yaradıla bilər və auditor təşkilatının rəhbəri yalnız auditor olmalıdır (142). Özbəkistanda isə auditor təşkilatının yaradılmasına olan tələblər daha ciddidir. Belə ki, auditor təşkilatları nazirliklərin, dövlət orqanlarının nəzdində yaradıla bilməz. Auditor təşkilatı açıq tipli səhmdar cəmiyyəti istisna olmaqla, istənilən təşkilati-hüquqi formada yaradıla bilər. Auditor təşkilatının yaradılması ilə bağlı aşağıdakı məhdudiyyətlər müəyyən edilir: auditor

təşkilatının nizamnamə kapitalının 51%-dən az olmayan hissəsi bir və ya bir neçə auditora məxsus olmalıdır (xarici auditor təşkilatının auditor müəssisəsi, filialı və ya törəmə müəssisəsinin yaradılması halları istisna olmaqla), auditor təşkilatının tərkibində ən azı iki auditor olmalıdır; auditor təşkilatının rəhbəri yalnız auditor ola bilər. Auditor təşkilatı qanunvericiliklə müəyyən edilmiş məbləğdə nizamnamə kapitalına malik olmalı, təşkilat auditor xidməti göstərmək üçün fəaliyyətini (auditorun) icbari qaydada sığortalamalıdır (145).

Auditor və ya auditor təşkilatına qarşı Belarusda tətbiq olunan məsuliyyət sanksiyaları ölkə qanunvericiliyi ilə müəyyən olunur (inzibati və əmlak məsuliyyəti). Auditorun və auditor təşkilatının (auditorunun) günahı üzündən sifarişçiyə dəymiş zərər mövcud ölkə qanunvericiliyinə əsasən günahkar tərəfdən subyektin xeyrinə tutulur. Özbəkistanda da auditora və auditor təşkilatına qarşı ölkə qanunvericiliyinə uyğun olaraq inzibati və əmlak məsuliyyət sanksiyaları müəyyən edilir. Ölkədə auditor və ya auditor təşkilatı üç il auditor fəaliyyəti ilə məşğul olmadıqda ona məxsus lisenziya ləğv edilir. Müvafiq ölkələrdə auditor xidmətinin tənzimləmə mexanizminin müasir vəziyyətini və inkişaf səviyyəsini aşağıdakı cədvəllərdəki meyarlar üzrə qiymətləndirmək məqsədəuyğundur.

Cədvəl 3.

Postsovet məkanına daxil olan ölkələrdə auditor xidmətinin tənzimlənmə mexanizmi

	Dövlət (inzibati) tənzimləmə mexanizmi	Bazar (iqtisadi) tənzimləmə mexanizmi	İctimai tənzimləmə mexanizmi
Litva	s	s	s
Rusiya	s	y	y
Ukrayna	s	y	y
Qazaxıstan	s	y	z
Gürcüstan	s	y	z
Qırğızıstan	s	y	z
Özbəkistan	s	y	y
Belarus	s	y	z

S-sərbəstdir; Y-yumşaqdır; Z-zəifdir.

Cədvəl müvafiq ölkələrin məlumatları əsasında müəllif tərəfindən tərtib edilmişdir.

Cədvəl 4.

Postsovet ölkələrində auditor xidmətinin inkişaf səviyyəsi

	Auditor olmaq üçün şərtlər	Auditor təşkilatlarının təşkili	Keyfiyyətə nəzarət	Sığorta	Məcburi auditə olan tələblər	Auditin aparılması üzrə məsuliyyət	Auditor və auditor təşkilatlarının seçim xüsusiyyətləri
Litva	t	t	t	t	t	t	t
Rusiya	q	t	q	q	t	q	q
Ukrayna	q	q	q	q	q	q	k
Qazaxıstan	q	k	q	q	k	k	q
Gürcüstan	q	k	q	q	k	k	k
Qırğızıstan	q	q	q	k	q	q	q
Özbəkistan	q	q	q	q	q	q	q
Belarus	q	k	k	k	q	q	k

T-təkmildir; Q-qənaətbəxşdir; K-kafidir.
Cədvəl müvafiq ölkələrin məlumatları əsasında müəllif tərəfindən tərtib edilmişdir.

Litva Respublikasının iqtisadi inkişafı və onun Avropa Birliyinə üzvlüyə qəbulu, ölkədə digər sahələr kimi auditor xidmətinin inkişafına da öz müsbət təsirini göstərmişdir. Auditor xidməti haqqında qanunvericilik bazasının təkmilliyi, xidmətin dövlət (inzibati), bazar və ictimai

tənzimləmə mexanizmlərinin Avropa Birliyi ölkələrinin təcrübəsinə uyğun təşkili buna bariz nümunədir. Ölkədə auditor fəaliyyəti üzrə müəyyən olunmuş tələbləri, bu sahədəki məsuliyyət normalarını da müsbət baxımdan qiymətləndirmək mümkündür. Belə ki, keçmiş postsovet ölkələri ilə müqayisədə burada auditor olmaq üçün ənənəvi tələblərlə yanaşı (ixtisas, əmək stajı, müvafiq imtahanın verilməsi) peşənin nüfuzu ilə bağlı digər zəruri tələblər də irəli sürülür (mənəvi, psixi cəhətdən sağlam olmaq və s.). Həmçinin, bu sahədə müəyyən olunmuş imtahanın predmeti və onun verilmə şərtləri də öz ciddiliyi ilə fərqlənir (iqtisadiyyat, audit, vergi ilə yanaşı statistika, riyaziyyat, maliyyə idarəetməsi, informasiya texnologiyaları). Ölkədə auditor firmasının yaradılması ilə bağlı tələblərdə, əsasən firmanın fəaliyyətində istər inzibati, istərsə də mülkiyyət baxımdan üstünlük auditorlara verilir. Auditorun fəaliyyətində yol verdiyi nöqsanlara və keyfiyyətsiz auditə görə tətbiq olunan cəza sanksiyaları daha mükəmməldir. Belə ki, cəza-məsuliyyət sanksiyalarının tətbiqində dövlət və ictimai institutlar sıx və əlbir fəaliyyət göstərirlər. Auditin keyfiyyətinə dövlət (inzibati) və ictimai nəzarət formaları tətbiq olunur ki, bu da xidmət bazarının sivil əsaslar üzrə inkişafına öz müsbət təsirini göstərir. Auditorların peşə - məsuliyyətinin və risklərinin sığortalanması ilə bağlı kifayət qədər formalaşmış hüquqi baza mövcuddur. Auditorun və auditor təşkilatının sifarişçi subyekt tərəfindən seçim mexanizmi də əhəmiyyət kəsb edir. Seçim mexanizmində əsas üstünlük müvafiq konkursların təşkilinə, rotasiya qaydalarının tətbiqinə,

işgüzar və peşə nüfuzunun üstünlüyünə və burada zəruri təqdimatın olmasına verilir. Ölkədə Auditorların Peşə-Etika Məcəlləsi və Auditorların Şərəf Məhkəməsi fəaliyyət göstərir ki, bu da xidmətin müxtəlif tənzimləmə mexanizmlərinin səmərəli işlənməsinə əsaslı şəkildə təsir göstərir.

Rusiya, Ukrayna və Qazaxıstanda auditor xidmətinin inkişafında müsbət irəliləyişlər nəzərə çarpsa da (hüquqi bazanın formalaşma səviyyəsinə, xidmətin tənzimlənmə mexanizminə, təşkilinə, xidmət bazarının genişliyinə görə), lakin bu sahədə kifayət qədər problemlər mövcuddur. Auditin əsas normativ-metodoloji bazasını təşkil edən milli audit standartları bu ölkələrin ali auditor institutları (Auditor Palatası) tərəfindən hazırlanaraq, təsdiq edilir. Lakin, beynəlxalq audit standartları əsasında hazırlanan milli audit standartlarının tam tətbiqi istənilən səviyyədə deyildir. Belə ki, iqtisadiyyatın inkişaf səviyyəsi, xidmətin tənzimləmə mexanizmlərinin və hüquqi-normativ bazanın sırf bazar iqtisadiyyatının tələblərinə uyğun formalaşma durumu milli audit standartlarının təkmilləşdirilməsi və onun tam genişliyi ilə tətbiqinə çətinliklər törədir. Xüsusilə, son dövrlərdə beynəlxalq maliyyə institutlarının əsas səyi MDB ölkələrində beynəlxalq audit standartlarına uyğun olaraq, milli audit standartlarının təkmilləşdirilməsinə yönəlmişdir və bu məqsədlə həmin ölkələrə göstərilən texniki və maliyyə dəstəyi də artır.

Məcburi auditə cəlb olunan subyektlərin təsnifatı və məcburi auditdən yayınmalara görə tətbiq olunan sanksiyalar Rusiya qanunvericiliyində daha təkmil şəkildə

öz əksini tapmışdır. Bu amil təsərrüfat subyektlərinin məcburi auditə ciddi yanaşmasına, onların fəaliyyətləri haqqında maraqlı tərəflərə obyektiv və şəffaf informasiyaların çatdırılmasına öz müsbət təsirini göstərir. Xüsusiə, Rusiya vergi xidməti orqanları da məcburi audit subyektlərinin hesabatlarını qəbul edərkən auditor rəyinin olmasını əsas tələb kimi irəli sürürlər. Təbii ki, həm qanunvericilik bazasında məcburi audit subyektləri üzrə zəruri norma və müddəaların mövcudluğu, həm də xidmətin tənzimlənməsində iştirak edən institutların qarşılıqlı fəaliyyəti (Auditorlar Palatası, vergi xidməti orqanları və s.) subyektlərin məcburi auditdən yayınmalarının qarşısını almaqda öz müsbət rolunu oynayır.

Ukrayna və Qazaxıstan Respublikalarında isə məcburi auditə olan tələblər Rusiya Federasiyası ilə müqayisədə aşağı səviyyədədir. Ukrayna qanunvericiliyində məcburi auditdən keçməli olan subyektlərin təsnifatı qanunvericilikdə verilsə də, lakin onlara qarşı bu sahədə ciddi məsuliyyət tələbləri müəyyən olunmamışdır. Qazaxıstan Respublikasının qanunvericilik bazasında isə yalnız məcburi audit haqqında ümumi məlumat verilir. Düzdür, bu ölkələrin xidmət haqqında qanununda məsuliyyət tələbləri digər qanunvericilik sənədləri ilə əlaqələndirilsə də, lakin konkret məcburi audit üzrə məsuliyyət normaları müəyyən edilməmişdir. Bu amil isə auditor xidməti bazarında haqsız rəqabət hallarının artması, keyfiyyətsiz auditlərin çoxalması və digər bu yönümlü neqativ halların inkişafı üçün əsas təhlükə mənbəyi hesab olunur.

Auditor adı almaq və lisenziyalaşdırma sahəsində olan tələblərdə Rusiya təcrübəsində müəyyən müsbət cəhətlər mövcuddur. Belə ki, ölkədə lisenziya müddətsiz verildiyi halda, auditorların hər il müəyyən olunmuş proqram üzrə ixtisasartırma kurslarında məcburi iştirakı və kurslar üzrə testdən keçməsi əsas şərt kimi irəli sürülür. Bu amil auditorların peşə-ixtisas səviyyəsinin mütəmadi olaraq təkmilləşdirilməsinə münbit zəmin yaradır. Ölkədə ixtisasartırma kurslarının təşkili xidmətin tənzimlənməsinə məsul dövlət orqanının nəzdində fəaliyyət göstərən Tədris - Metodik Mərkəz və onun şəbəkələri tərəfindən həyata keçirilir (143).

Ukrayna və Qazaxıstan Respublikalarında lisenziya müddətli (beş il) verilir, fiziki şəxslər (auditolar) bu müddət başa çatdıqdan sonra müvafiq qaydada yenidən imtahan verərək, lisenziyanın qüvvədə olma müddətini uzatmalıdırlar. Bu məqsədlə auditorların ixtisasartırma kurslarında iştirakına qanunvericilikdə ciddi tələblər qoyulmur. İxtisasartırmanın bu ölkələrdə könüllülük prinsipi əsasında təşkili isə auditorların müəyyən qisminin bu prosesdən yayınmasına səbəb olur ki, bu da sonda özünü xidmətlərin keyfiyyətində göstərmiş olur. Dünya təcrübəsində auditorların peşə-ixtisas səviyyəsinin artırılması xidmətin keyfiyyətinin yüksəldilməsinin vacib bir şərti kimi irəli sürülür (138; 141).

Auditor təşkilatının təşkilində Rusiya və Ukrayna təcrübəsi daha çox mü- tərəqqi hesab oluna bilər. Belə ki, bu ölkələrdə auditor təşkilatının təşkili meyarları konkretliklə müəyyən olunmuşdur. Bu meyarlar təşkilati-hüquqi forma,

mülkiyyət forması, idarəetmə qaydaları baxımından səciyyələnir və bu meyarlar bilavasitə auditorların mövqeyinin üstün götürülməsi prinsipinə əsaslanır. Qazaxıstanda isə auditor təşkilatının təşkilində təşkilati-hüquqi və mülkiyyət forması üzrə tələblər müəyyənləşsə də (təşkilatın ATSC-formasında, dövlət və kollektiv mülkiyyətdə təşkil olunmaması), lakin təşkilatın yaradılmasında və idarə olunmasında auditorun mövqe üstünlüyü nəzərə alınmır. Belə hal auditor təşkilatının fəaliyyətində, onun idarə edilməsində kənar şəxslərin üstünlük əldə etməsinə, auditorların orada yalnız əmək haqqı və digər şərtlər altında işləməsinə şərait yaradır. Bu proseslər çox vaxt auditin obyektivlik, müstəqillik prinsiplərinin pozulması üçün zəmin yaradır.

Auditin tənzimləmə mexanizmlərinə görə də bu ölkələrdə fərqli xüsusiyyətlər mövcuddur. Bu ölkələrin hər üçündə dövlət (inzibati) tənzimləmə mexanizmi güclüdür və xidmətin bazar tənzimləmə mexanizmi də müəyyən mənada fəaliyyət göstərir. İctimai tənzimləmə mexanizminə gəldikdə isə, bu mexanizm Rusiya və Ukrayna qanunvericiliyində aydın təsbit olunduğu üçün onun fəaliyyəti də təşkil olunmuşdur. Auditorların İctimai Birlikləri auditin tənzimlənməsində məsul dövlət institutları ilə birgə kadr hazırlığı, normativ-metodoloji bazanın inkişafı, xidmətin keyfiyyətinin yüksəldilməsi və digər bu kimi vacib məsələlərin həyata keçirilməsində qarşılıqlı əlaqədə fəaliyyət göstərirlər (141; 143). Qazaxıstanda bu məsələ hələ ki, lazımi səviyyədə təşkil olunmamışdır. Ölkədə auditorların ictimai birlikləri könüllülük əsasında

yaradılsa da, onların fəaliyyətinin zəruri hüquqi əsasları təmin olunmamışdır (138). Bu isə ölkədə auditin inkişafı üçün vacib olan ictimai tənzimləmə mexanizminin fəaliyyətinin zəif təşkilinə təsir edir.

Auditin aparılması və keyfiyyətsiz auditlə bağlı məsuliyyət tələbləri Rusiya və Ukrayna qanunvericiliyində konkretliklə ifadə olunmuşdur. Burada inzibati, əmlak və cinayət məsuliyyətinin müəyyən olunması xidmət bazarında keyfiyyətsiz audit aparan auditorlarla mübarizənin səmərəliliyini artırır. Həmçinin, xidmətin keyfiyyətinin tənzimlənməsində inzibati, bazar və ictimai metodlardan istifadə mümkünlüyü də bu ölkələrin hüquqi-normativ və metodoloji bazalarında öz əksini tapır. Digər tərəfdən, Rusiyada auditorların peşə məsuliyyətinin və risklərinin sığortalanması xidmət bazarında iqtisadi mexanizmin geniş fəaliyyətini təmin edir. Lakin, Qazaxıstanda bu vacib və mütərəqqi məsələlərin kifayət qədər hüquqi əsaslarının formalaşmaması, nəticədə xidmət bazarında, xidmətin təşkilində ciddi problemlərin yaranması üçün (inzibati tənzimləmə mexanizminin üstün olması, xidmətin keyfiyyətinin zəifləməsi, auditor-sifarişçi münasibətlərinin qeyri-peşəkar əsaslar üzərində təşkili) neqativ mühit yaradır.

Gürcüstan və Qırğızıstan Respublikalarında auditin inkişaf səviyyəsi əvvəldə qeyd olunan ölkələrlə müqayisədə yüksək deyildir. Bu fərq xidmətin hüquqi-normativ bazasının və xidmət bazarının qeyri-təkmil inkişafı baxımından nəzərə çarpır. Lakin, bu ölkələrin audit təcrübəsində mütərəqqi irəliləyişlər də mövcuddur. Bunlar auditin təşkili və tənzimlənməsini təmin edən qanunvericilik

bazasının qəbulu, milli audit standartlarının hazırlanması və tətbiqi, xidmət bazarının formalaşması istiqamətində zəruri tədbirlərin həyata keçirilməsi ilə bağlıdır. Həmin ölkələrin qanunvericilik bazasında məcburi audit subyektlərinin təsnifatı verilsə də, lakin sifarişçi subyekt tərəfindən auditorların və auditor təşkilatlarının seçim mexanizmi müəyyən edilməmişdir. Gürcüstan qanunvericiliyində isə məcburi auditdən yayınmalar sahəsində məsuliyyət tələbləri nəzərdə tutulmamışdır. Belə hal, əvvəldə qeyd edildiyi kimi, bir tərəfdən, subyektlərin auditdən yayınmaları üçün zəmin yaradır, digər tərəfdən isə, xidmət bazarında haqsız rəqabət mühitinin formalaşmasına təsir göstərir.

Lisenziyalaşdırma sahəsində bu ölkələrdə sahəvi yanaşma üstünlük təşkil edir, belə ki, qanunvericilikdə nəzərdə tutulmuş sahələrdə (bank, sığorta, ümumi audit) auditin aparılması üçün ayrı-ayrı lisenziyaların alınması tələb olunur. Bu amil bir tərəfdən, auditin inkişafı üçün xüsusi əhəmiyyət kəsb edən ixtisaslaşmanın inkişafına təsir göstərirsə, digər tərəfdən, müvafiq sahələrdə xidmətin tənzimlənməsinə hədsiz müdaxilə hallarının artması üçün zəmin yaradır. Belə hal artıq əksər MDB ölkələrinin təcrübəsində mövcud olan sahəvi maraqların lüzumsuz inkişafı, sahəvi inhisarın əhatə dairəsinin genişlənməsi və auditin tənzimlənməsi sahəsində müəyyən problemlərin yaranması üçün təsir mənbəyinə çevrilməkdədir.

Auditor olmaq üçün müəyyən olunan tələblərdə bu ölkələrin özünəməxsus yanaşmaları vardır. Belə ki, bu ölkələrdə auditor olmaq üçün müvafiq ali təhsilə malik olmaqla (iqtisadiyyat, mühasibat, hüquq və s.) yanaşı, bu

sahədə zəruri əmək stajı tələb olunur. Gürcüstanda bu staj beş il, Qırğızıstanda isə üç il müəyyən olunub. Sahə üzrə əmək stajının belə müddət götürülməsi bu sahədəki dünya təcrübəsi ilə uyğunluq təşkil edir, eyni zamanda xidmət bazarına gələn auditorların praktik baxımdan yetkin olması üçün mühüm əhəmiyyət kəsb edir. Lakin, Qırğızıstan Respublikasında bu sahədə digər bir tələb də mövcuddur: ali təhsil olmadıqda sahə (audit, maliyyə, uçot) üzrə səkkiz illik əmək stajına malik olmaq (139). Mövcud yanaşma, təbii ki, peşəkar mütəxəssislərin xidmətə cəlbi ilə bağlı olsa da, lakin mütərəqqi təcrübə baxımından müsbət hal kimi qəbul edilə bilməz. Çünki, auditor xidmət sahəsinin çoxşaxəliliyi və onun mütəmadi olaraq inkişaf zərurəti ali təhsil bazasının olmasını şərtləndirir. Həmçinin, auditor kimi fəaliyyət göstərən şəxs audit, mühasibat uçotu ilə yanaşı maliyyə idarəetməsi, hüquq, iqtisadiyyat və digər müvafiq sahələrdə kifayət qədər nəzəri və praktik biliklərə malik olmalıdır.

Auditor təşkilatının təşkilində Qırğızıstan Respublikasının təcrübəsi formaca fərqlənir. Burada təşkilatın açıq tipli səhmdar cəmiyyəti formasından savayı, digər hər hansı bir formada yaradılmasına icazə verilir. Təşkilatın nizamnamə kapitalında auditorun (auditorların) pay hüququnun üstün olması və rəhbərliyin auditora məxsus olması audit üzrə müəyyən olunmuş prinsiplər ilə uyğunluq təşkil edir. Bu amil təşkilatın hər hansı bir qurumdan asılılığının qarşısını almaqla, müstəqil siyasət yeritməsinə imkan yaradır. Gürcüstanda isə təşkilatın tərkibində ən azı bir auditor olduqda onun fəaliyyətinə icazə verilir. Ölkədə təşkilatların yaradılmasında təşkilati-hüquqi formanın

konkretləşdirilməməsi və onların nizamnaməsində, idarə olunmasında auditorların mövqe və rolunun müəyyən edilməməsi bu qurumların fəaliyyətində, əvvəldə qeyd edildiyi kimi, bir çox problemlərin meydana çıxması üçün zəmin yaradır.

Bu ölkələrdə auditin keyfiyyətinə inzibati nəzarət xidmətin tənzimlənməsinə məsul olan orqanlar tərəfindən həyata keçirilir. Aparılan auditin keyfiyyətinə olan tələblər digər MDB ölkələrinin təcrübəsi ilə uyğunluq təşkil etsə də, Qırğızıstanda bu məsələnin qoyuluşu qanunvericiliklə daha konkret müəyyənləşdirilir. Belə ki, bu sahədə məsuliyyət tələbləri xidmət bazarının qorunmasına öz müsbət təsirini göstərir. Auditorların məsuliyyəti üzrə inzibati və əmlak tələbləri mövcud qanunvericilikdə konkretliklə təsnifləşdirilmişdir ki, bu da xidmət bazarında sivil münasibətlərin təşəkkül tapması üçün xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. Bu ölkələrdə auditin tənzimlənməsində ictimai mexanizmin kifayət qədər formalaşmaması xidmət bazarının inkişafına mənfi təsir edən amillərdən sayılır.

Belarus və Özbəkistan Respublikalarında auditor xidmətinin inkişafı üçün zəruri qanunvericilik və metodoloji baza formalaşdırılmış, xidmətin tənzimlənməsinə məsul qurum yaradılmışdır. Həmçinin, auditin tənzimlənməsində mövcud qanunvericiliyə uyğun olaraq, auditorların ictimai birlikləri də fəaliyyət göstərir ki, bu da xidmətin təkmil əsaslar üzərində tənzimlənməsinə təsir edir. Həmin ölkələrin xidmət haqqında qanununda məcburi auditdən keçməli olan subyektlərin siyahısının verilməsi xidmətin tənzimlən-məsində, məcburi auditdən yayınmaların qarşısının

alınmasında əhəmiyyət kəsb edir. Özbəkistan qanun-vericiliyində məcburi auditdən yayınmalara görə inzibati və maliyyə sanksiyalarının tətbiqi bu baxımdan daha əhəmiyyətli sayıla bilər. Bu ölkələrdə auditin keyfiyyətinə inzibati və ictimai nəzarətin təşkili xidmət bazarında mənfi meyillərin (haqsız rəqabət, keyfiyyətsiz auditlərin həcminin artması) əhatə dairəsinin genişlənməsinin qarşısının alınmasında önəmli rol oynayır. Özbəkistan Respublika-sında auditor xidməti göstərməzdən əvvəl auditorların peşə məsuliyyətinin və risklərinin sığortalanmasının ciddi tələb kimi irəli sürülməsi xidmət bazarında sağlam rəqabət mühitinin yaradılmasına, xidmətin keyfiyyətinin yüksəldilməsinə yönəlmiş vacib məsələlərdən biri kimi əhəmiyyət kəsb edir.

Belarusda auditor təşkilatının təşkili forması Özbəkistana nisbətən yüksək qiymətləndirilə bilməz. Belə ki, burada əsas şərtlər kimi təşkilatın açıq tipli səhmdar cəmiyyəti formasında təşkili və onun rəhbərinin yalnız auditor olması göstərilir. Düzdür, bir çox MDB ölkələrilə müqayisədə bu təcrübə müsbət baxımdan qiymətləndirilsə də, lakin təşkilatın sahəvi maraqlar baxımından formalaşması (dövlət və digər qurumların nəzdində) ehtimalını artırmış olur. Özbəkistanın bu sahədəki təcrübəsini daha təkmil qiymətləndirmək mümkündür. Belə ki, auditor təşkilatının yaradılmasına olan tələblər daha çox auditin maraqlarına xidmət edir (təşkilatın mülkiyyətinin formalaşmasında və idarə olunmasında auditorların mövqeyinin üstün götürülməsi). Bu ölkələrdə auditor və auditor təşkilatlarına qarşı tətbiq olunan inzibati və əmlak

məsuliyyət sanksiyaları həm xidmət haqqında qanunda, həm də digər qanunvericilik sənədlərində təsbit olunmuşdur. Belə qarşılıqlı əlaqənin olması auditorları öz peşə-fəaliyyətinə daha ciddi yanaşmağa məcbur edir. Əmlak məsuliyyəti müqavilə şərtləri və auditorun günahı üzündən sifarişçi subyektə dəymiş zərərin həcmi ilə əlaqələndirilir, məhz bu baxımdan Özbəkistanda auditorların peşə məsuliyyətinin və risklərinin sığortalanması əsas şərt kimi müəyyənləşdirilir. Həmçinin, bu ölkədə auditorun və auditor təşkilatının üç il fəaliyyət göstərməməsi, onların lisenziyasının ləğvi üçün əsas yaradır. Bu amil ictimai-iqtisadi həyatda, beynəlxalq təcrübədə sürətlənən iqtisadi proseslərlə birbaşa bağlı olduğundan, müsbət qiymətləndirilə bilər. Bu ölkələrdə auditor olmaq üçün müəyyən olunmuş şərtlərdən biri kimi müvafiq sahə üzrə beş illik əmək stajının müəyyən edilməsi, xidmət bazarında kifayət qədər peşəkar və səriştəli auditorların hazırlanmasına xidmət edir.

Audit təcrübəsi öyrənilən ölkələrdən Litvada, Ukraynada, Qırğızıstanda, Qazaxıstanda və Belarusda auditor fəaliyyətini tənzimləyən məsul orqanlar seçkili orqan olub, auditorların ümumi yığıncağı tərəfindən yaradılır.

MDB ölkələri ilə inkişaf etmiş ölkələrin audit təcrübəsində köklü fərqlər mövcuddur və bu fərqlər özünü bir çox meyarlar üzrə göstərir. İlk öncə fərq auditin yaranma və inkişaf səbəbinə görə meydana çıxır. İnkişaf etmiş ölkələrdə auditin formalaşma tarixi yüzilliklərlə bağlıdır. Xidmətin inkişafı təsərrüfat fəaliyyətinin dövriyyəsi və

tələbatı ilə əlaqədar olduğu üçün onun yaranma səbəbi də aşağıdan yuxarıya istiqamətlənir (təsərrüfat subyektindən tənzimləmə orqanına). MDB ölkələrində audit son onillik ərzində formalaşmışdır və onun yaranma səbəbi yuxarıdan aşağıya doğru yönəlir (dövlət və hökumət orqanlarının qəbul etdiyi hüquqi-normativ sənədlər əsasında). Məhz belə formalaşma prosesində auditin tam inkişafı üçün zəruri bazar tələbləri kifayət qədər nəzərə alınmadığından, bu xidmətin mahiyyəti və əhəmiyyəti cəmiyyətdə lazımi qədər qiymətləndirilmir. İnkişaf etmiş ölkələrdə auditin məqsədi iqtisadi proseslərin, maliyyə-təsərrüfat əməliyyatlarının və mühasibat hesabatlarının dürüstlüyü və tamlığı haqqında neytral və obyektiv münasibət bildirməklə bağlıdır. MDB ölkələrində isə auditin məqsədi maliyyə-mühasibat hesabatlarının, maliyyə-təsərrüfat əməliyyatlarının mövcud qanunvericiliyə və normativ sənədlərə uyğunluğunu təsdiq etməkdir. İnkişaf etmiş ölkələrdə auditorun münasibət yaratdığı başlıca şəxs idarəetmə orqanının rəhbəri, müdiriyyət çıxış etdiyi halda, MDB ölkələrində belə münasibət əsasən baş mühasiblə qurulur. İnkişaf etmiş ölkələrdə auditorun vəzifəsinə sifarişçinin biznes fəaliyyəti haqqında kifayət qədər məlumata malik olmaq aid olunur. Sifarişçinin hesabatları haqqında auditorun anlayışının olması bu sahədə qarşıya qoyulmuş vəzifələrin həlli məqsədi güdür. MDB ölkələrində auditin vəzifəsi daha çox maliyyə-mühasibat hesabatlarının tərtib olunma qaydaları haqqında məlumatın olması ilə bağlıdır. İnkişaf etmiş ölkələrdə auditorun əsas vəzifəsinə sifarişçi subyektin biznes fəaliyyətinin və onun maliyyə-təsərrüfat

əməliyyatlarının nəticələrinin qiymətləndirilməsi daxil olur. Bu ölkələrdə auditin informasiyalarının istifadəçiləri daha geniş maraqlı tərəfləri (dövlət qurumları, mülkiyyət sahibləri, investorlar, kreditorlar) əhatə edirsə, MDB ölkələrində bu informasiya istifadəçiləri qismində daha çox vergi xidməti orqanları çıxış edir. İnkişaf etmiş ölkələrdə auditin aparılmasında əsas diqqət subyektin uçot siyasətinin və fəaliyyətinin metodoloji və fəaliyyət istiqamətinin əsaslarının təhlilinə yönəlirsə, MDB ölkələrində bu proses ilkin uçot sənədləri və registrləri ilə qarşılıqlı əlaqədə araşdırılır.

Auditor xidmətinin nəzarət obyektinə inkişaf etmiş ölkələrdə daha çox daxili nəzarət sisteminin səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi aid edilirsə, MDB ölkələrində daxili nəzarət sistemi ya yoxlanılmır, ya da kifayət qədər yoxlama ilə əhatə olunmur. Audit standartları inkişaf etmiş ölkələrdə auditin aparılmasında əsas və zəruri metodoloji baza kimi götürüldüyü halda, MDB ölkələrində bu standartlar çox vaxt tövsiyə xarakteri daşıyır. Auditin təşkili və tənzimlənməsi ilə bağlı inkişaf etmiş ölkələrlə MDB ölkələri arasındakı fərqli xüsusiyyətləri aşağıdakı cədvəldəki kimi sistemləşdirmək məqsədəuyğundur.

Cədvəl 5.

Auditin təşkili və tənzimlənməsi sahəsində inkişaf etmiş ölkələrlə MDB ölkələri arasında fərq xüsusiyyətləri

Meyarlar	İnkişaf etmiş ölkələrdə auditin təşkili və aparılması	MDB ölkələrində auditin təşkili və aparılması
Auditin yaranma səbəbləri və qaydaları	Yaranma tarixi böyükdür, təsərrüfat subyektlərinin tələbatı əsasında aşağıdan yuxarıya formalaşır	**Yaranma tarixi qısadır, dövlət və hökumət orqanlarının qəbul etdiyi hüquqi-normativ sənədlər əsasında formalaşır**
Məqsəd	Maliyyə-təsərrüfat əməliyyatlarının, maliyyə-mühasibat hesabatlarının dürüstlüyünü müəyyən etmək	**Maliyyə-mühasibat hesabatlarında əks olunan məlumatların normativ sənədlərə uyğunluğunu müəyyən etmək**
Audit keçirilərkən bilavasitə kiminlə ünsiyyət qurulur	Subyektin rəhbərliyi, müdiriyyət	**Baş mühasib**
Vəzifə	Sifarişçinin biznes fəaliyyəti haqqında kifayət qədər bilik və təcrübəyə malik olmaq, ondan maliyyə-mühasibat hesabatlarında audit zamanı qarşıya qoyulmuş vəzifələrin həlli vasitəsi kimi istifadə etmək	**Maliyyə-mühasibat hesabatlarının tərtibi qaydalarını bilmək**
Tədqiqat obyekti	Sifarişçinin biznes fəaliyyəti və onun hesabatlarının mahiyyəti	**Maliyyə-təsərrüfat əməliyyatlarının nəticələri**
Əsas istifadəçilər	Mülkiyyət sahibləri, səhmdarlar, dövlət orqanları, investorlar, kreditorlar	**Vergi xidməti orqanları**
Metodoloji əsaslar və uçot siyasəti	Əsas diqqət metodoloji əsasların və uçot siyasətinin təhlilinə yönəldilir	**Metodoloji əsaslar və uçot siyasəti, ilkin uçot sənədləri, registrləri araşdırılır**
Daxili nəzarət	Daxili nəzarətin yüksək səmərəliliyinə əmin olmaq məqsədilə qiymətləndirilir	**Yoxlanılmır, yoxlanıldıqda isə kifayət qədər əhatə olunmur**
Audit standartlarının tətbiqi	**Auditin aparılmasında zəruri metodoloji əsaslar kimi istifadə olunur**	**Təcrübədə çox vaxt tövsiyə xarakteri daşıyır**

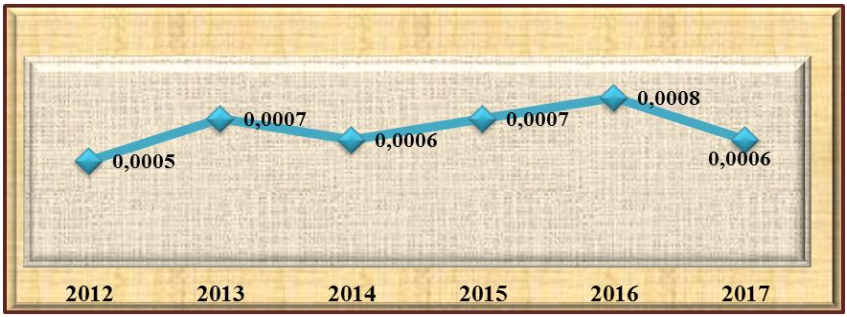
IV Fəsil. Azərbaycan Respublikasında audit xidmətinin inkişaf səviyyəsinin qiymətləndirilməsi

4.1.Azərbaycanda audit yükünün və bu xidmət sahəsinin səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi

Audit yükü indiyədək xüsusi araşdırma və qiymətləndirmə predmeti olmamışdır. Lakin, son dövrlərdə vergi, sosial və digər yük konsepsiyalarının araşdırılaraq öyrənildiyi bir məqamda bu problemin də tədqiqinə ilk dəfə olaraq tərəfimizdən baxılır və onun nəzəri-konseptual əsaslarına xüsusi diqqət yetirilməklə, mövcud məhdud imkanlar daxilində qiymətləndirilməsinə çalışılır. Audit yükünün ilkin olaraq makroiqtisadi baxımdan qiymətləndirilməsi məqsədəuyğun hesab olunmalıdır. Belə ki, bu yükün özlüyündə məcmu audit göstəricisinin ÜDM-ə olan müqayisəsi ilə ifadə olunması daha məqsədəuyğun hesab olunmalıdır . Əvvəlki tədqiqatdan çıxış edərək ÜDM-ə düşən audit yükünü (A(iqt)=A(ödən)/ÜDM) aşağıdakı kimi qiymətləndirmək mümkündür.

Diaqram 2.

ÜDM-ə düşən audit yükünün səviyyəsi



Mənbə: www.audit.gov.az və www.stat.gov.az məlumatları əsasında müəllif tərəfindən tərtib edilmişdir.

Oxşar konseptual yanaşmadan çıxış edərək, həmçinin qeyri-neft ÜDM-inə düşən audit yükünü də aşağıdakı kimi qiymətləndirmək olar.

Diaqram 3.

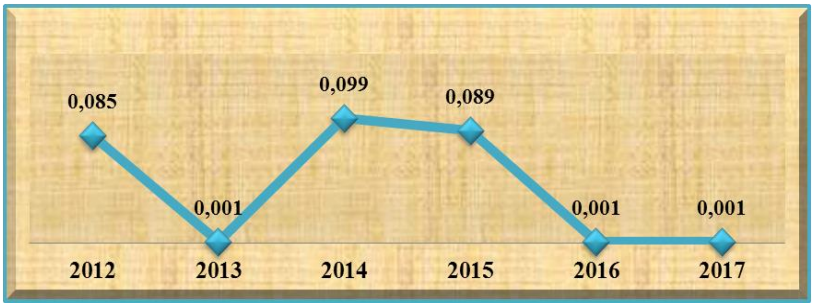
Qeyri-neft ÜDM-inə düşən audit yükünün səviyyəsi

Mənbə: www.audit.gov.az və https:www.stat.gov.az məlumatları əsasında müəllif tərəfindən tərtib edilmişdir.

Apardığımız tədqiqat və yanaşmalar üzrə əsaslandırmalarımızdan istifadə edərək, əhaliyə audit yükünün də müəyyən edilməsi məqsədəuyğun olar. Belə ki, bu yük - auditə ödənilən vəsaitlərin əhali sayı və əhalinin gəlirləri münasibətində aparılması ilə mümkünləşər. Yəni, əhaliyə (adambaşına) düşən audit yükü göstəricisini auditə çəkilən (ödənilən) xərclərin əhali sayına olan nisbəti kimi ifadə etmək mümkündür. Aparılan tədqiqatlarımızdan çıxış edərək, əhaliyə düşən audit yükünü (adambaşına) (Aəh. = (Ax./Əs.):(Əg./Əs.) müvafiq qayda üzrə qiymətləndirə bilərik.

Diaqram 4.

Əhaliyə düşən audit yükünün (adambaşına) səviyyəsi

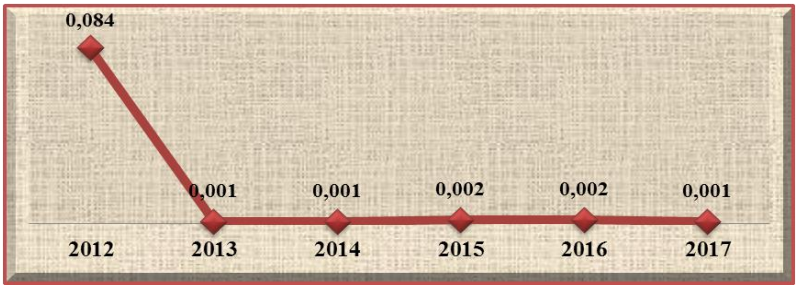


Mənbə: www.audit.gov.az və www.stat.gov.az məlumatları əsasında müəllif tərəfindən tərtib edilmişdir.

Müəssisə və ya təsərrüfat sübyektlərinə düşən audit yükünü də əvvəlki paraqraflarda əsaslandırılaraq, müəyyən etdiyimiz metodika ilə hesablamaq mümkündür (Am=Ax/Mg). Belə yanaşma artıq audit yükünün bir növ mikro baxımdan müəyyən olunması kimi də qəbul olunmalıdır və bu göstərici müvafiq yükün yaranmasında əsas iştirakçılara düşən yük kimi də xarakterizə oluna bilər.

Diaqram 5.

Müəssisələrə düşən audit yükünün səviyyəsi

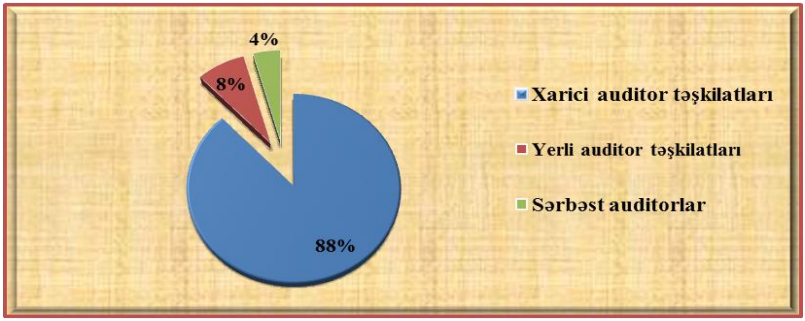


Mənbə: www.audit.gov.az və www.stat.gov.az məlumatları əsasında müəllif tərəfindən tərtib edilmişdir.

Mövcud hesablamada bir sıra məqamları da əsas olaraq qəbul etmək zəruri hesab olunmalıdır. Belə ki, audit yükünün formalaşmasında əsas rolu sənaye müəssisələri oynadığı üçün, bu hesablama daha çox sənaye müəssisələrinin gəlirlərinə görə müəyyən edilməkdədir. Müvafiq hesablama metodikasını digər sahə müəssisələri üçün də tətbiq etmək mümkündür. Lakin, bir haşiyəyə çıxmaq lazımdır ki, hesablamalarımız göstərir ki, audit yükü ölkədə sahəvi mənsubiyyətindən asılı olmayaraq fəaliyyət göstərən bütün müəssisələr üçün son beş ildə 0,001-0,002% səviyyəsində olması ilə diqqəti cəlb etməkdədir. Audit yükü xidmət bazarında fəaliyyət göstərən müxtəlif təşkilati-hüquqi formalı audit qurumları (sərbəst auditor və auditor təşkilatları) tərəfindən yaradılmaqdadır.

Sxem 10.

Göstərilən audit xidmətlərinin həcmi üzrə pay bölgüsü



Mənbə: www.audit.gov.az məlumatları əsasında müəllif tərəfindən tərtib edilmişdir.

Audit üzrə bağlanmış müqavilələrin xüsusi çəkisi böyük dördlüyə (“PricewaterhouseCoopers” (“PwC”), “Deloitte”, “KMPG” və “Ernst & Young”) daxil olan auditor təşkilatları

üzrə sayına görə 10,8% və məbləğinə görə 68,2%, xarici hüquqi şəxslərin ticarət nişanından istifadə edən auditor təşkilatları üzrə sayına görə 10,1% və məbləğinə görə 19,4%, yerli auditor təşkilatları üzrə sayına görə 55,7% və məbləğinə görə 8,3%, sərbəst auditorlar üzrə sayına görə 23,4% və məbləğinə görə 4,1% təşkil etmişdir (14).

Ölkədə auditor xidmət bazarının təşəkkül taparaq inkişaf etdiyi 25 ilə yaxın bir dövrdə göstərilmiş audit xidmətlərinin həcminin 80-88%-nin xarici auditor təşkilatlarının payına düşməsi göstərir ki, Azərbaycanda auditə çəkilən xərclərin və bunun əsasında da yaradılan audit yükünün əsas yaradıcısı məhz xarici auditor təşkilatları hesab olunur. Tədqiqatlarımızdan və mövcud təcrübədən çıxış edərək, auditor xidmətinin səmərəliliyinin qiymətləndirilməsini üç başlıca istiqamət üzrə aparmaq daha düzgün olar:

- Makro səviyyədə (iqtisadiyyat, cəmiyyət) səmərəlilik;
- Auditin sahəvi səmərəliliyi;
- Mikro səviyyədə (istifadəçi üçün) səmərəlilik.

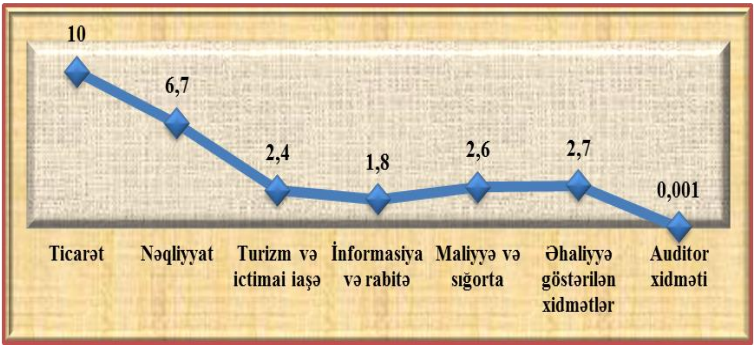
Auditin makro səmərəliliyinin ölkə miqyasında, sahə səmərəliliyinin auditin özü də daxil olmaqla müxtəlif sahələr üzrə, mikro səmərəliliyinin isə həm auditor (sərbəst auditor) və ya auditor təşkilatının, həm də audit göstərilən subyektin səviyyəsində götürülməsi məqsədəuyğun hesab olunmalıdır.

Audit xidmətinin iqtisadi səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi ilk növbədə bu sahənin ölkənin başlıca makroiqtisadi göstəricilərindən biri olan ÜDM-in yaradılmasında onun iştirak səviyyəsinin müəyyən olunması

ilə bağlı olmalıdır. Belə ki, ÜDM-in yaradılmasında xidmət sektorunun payı heç də azlığı ilə müşahidə olunmur. ÜDM-dəki təşkilində ticarət sahəsinin payı - 10%, nəqliyyatın - 6,7%, turizm və ictimai iaşə sektorunun - 2,4%, informasiya və rabitə xidmətlərinin - 1,8%, maliyyə və sığorta fəaliyyətinin - 2,6%, əhaliyə göstərilən xidmətlərin - 2,7% təşkil etdiyi halda auditor xidməti üzrə bu göstərici 25 ilə yaxındır ki, 0,001% səviyyəsini aşmır (239; 245).

Diaqram 6.

Xidmət sektorlarının ÜDM-in yaradılmasındakı iştirak payı (%)



Mənbə: www.audit.gov.az və www.stat.gov.az məlumatları əsasında müəllif tərəfindən tərtib edilmişdir.

Mövcud vəziyyət belə bir baxışı irəli sürməyə əsas verir ki, auditor xidməti ölkədə ən zəif inkişaf etməsi ilə yanaşı, həm də ölkə iqtisadi inkişafında nəzərəçarpacaq pola malik deyildir. Digər bir mühüm iqtisadi göstərici kimi ölkədə kapital-investisiya qoyuluşlarındakı auditin iştirak səviyyəsinin qiymətləndirilməsi də qaneedici fikir formalaşdırmağa əsas vermir. Dünya təcrübəsində olduğu kimi bu sahə auditor xidmətlərinin fəal cəlb olunduğu

sahələrdən biri hesab olunmaqdadır. Lakin, tədqiqatlarımız göstərir ki, auditin ölkədə təşəkkül taparaq inkişaf etdiyi kifayət qədər dövr ərzində əsas kapitala investisiya qoyuluşlarında audit xidmətinin payı - 0,002% səviyyəsini keçməməkdədir. Bu vəziyyət deməyə əsas verir ki, iqtisadiyyata kapital-investisiya qoyuluşlarında vacib sahələrdən biri hesab olunan audit xidməti, demək olar ki, həddindən artıq zəif inkişaf edir. Digər tərəfdən, belə durum mövcud sahədə olan göstəricilərin şəffaflığı və düzgünlüyü ilə bağlı fikirlərin obyektivliyinə kölgə salmış olur. Ölkə əhalisinin auditor xidməti haqdakı bilikləri və bu sahəyə müraciətləri də (iqtisadi və müxtəlif yönümlü problem və mübahisələrin həlli, fond bazarlarına və digər sahələrə maliyyə yatırımları və s.) müsbət qiymətləndirilə bilməz. Çünki, bu sahənin fəaliyyət göstərdiyi müddət ərzində auditor xidmətlərinin əhalinin gəlirlərindəki payı - 0,001% -i keçməyir.

Azərbaycanda audit xidmət bazarının inkişaf səmərəliliyinin ölkənin iqtisadi inkişaf səviyyəsi ilə müqayisəli qiymətləndirilməsi də xüsusi zərurətdən irəli gəlməkdədir. Belə yanaşma maliyyə və digər sahələr, bazarlar ilə bağlı artıq milli təcrübədə tətbiq olunmaqdadır. Belə ki, AMEA İqtisadiyyat İnstitutunda 2015-ci ildən başlayaraq mövcud tədqiqat daha geniş istiqamətliliyi və məqsədəuyğun nəticələrin əldə olunması ilə diqqəti cəlb edir (94; 95). Hesab edirik ki, Azərbaycanda auditor xidmət bazarının inkişaf səviyyəsinin ölkənin iqtisadi inkişafına təsirlərinin qiymətləndirilməsi də bu sahənin iqtisadi səmərəliliyinin müəyyən edilməsi baxımından xüsusi

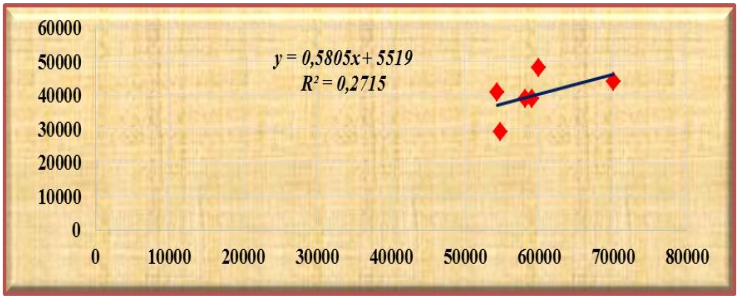
əhəmiyyət kəsb edəcəkdir.

Azərbaycan Respublikasında audit xidmətinin inkişaf etdiyi 25 ilə yaxın bir dövrdə digər ölkələrlə müqayisədə bu bazarın iqtisadi göstəriciləri hələ ki, yüksək nəticələri ilə müşahidə edilmir. Digər bazarlar və xidmət sahələri ilə müqayisədə (maliyyə, bir sıra xidmət bazarları və s.) auditor xidmətinin inkişafı çox kiçik göstəricilərə malik olması ilə nəzərə çarpır. Digər tərəfdən də, bu xidmət bazarının əsas inkişafı xarici auditor təşkilatlarının hesabına (85-90%) baş verməkdədir. Lakin, bütün bu amillərə baxmayaraq, ölkədə audit xidmətinin inkişaf səviyyəsi 1996-cı illə müqayisədə 2017-ci ildə 15 dəfəyə yaxın artmaqla 44 milyon manata çatmışdır (239).

Audit xidmətinin həcmi bu sahənin inkişafının başlıca göstəricisidir və iqtisadiyyatın institusional təminatının da qiymətləndirilməsində mühüm indikator hesab oluna bilər. Ölkənin iqtisadi inkişafı ilə auditor xidməti bazarının inkişaf səviyyəsi arasında olan asılılıqların müəyyən edilməsi bu xidmət sahəsinin iqtisadi inkişafa olan təsirlərinin qiymətləndirilməsi ilə bağlı əsaslandırılmış baxışlar irəli sürməyə əsas verər. Dünyada hələ təsirləri ötüşməyən maliyyə böhranının və digər iqtisadi problemlərin qaldığı bir dövrdə (2012-2017) Azərbaycanda ÜDM-in həcmi son beş ildə 1,3 dəfə artmışdır. Müavfiq dövr ərzində auditor xidmət bazarının inkişafında da nəzərəçarpacaq artım meyli (1,5 dəfə) diqqəti cəlb etmişdir. Lakin, buna baxmayaraq, bu iki göstərici arasında olan asılılıq Azərbaycanda çox zəif olması ilə (r=0,2715) müşahidə olunmaqdadır (7).

Diaqram 7.

ÜDM ilə audit xidmətinin inkişafı arasında asılılıq

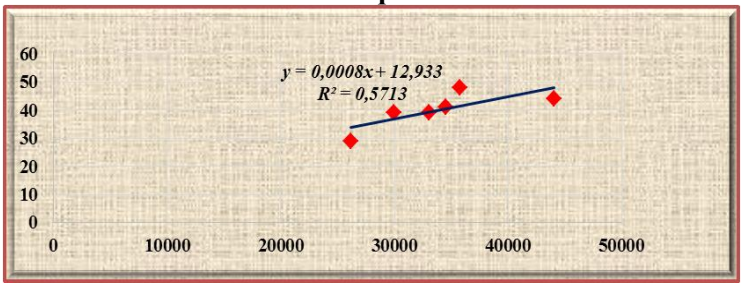


Mənbə: www.audit.gov.az və www.stat.gov.az məlumatları əsasında müəllif tərəfindən tərtib edilmişdir.

Qeyri-neft sektoru və bu sahələrə daxil olan subyektlər auditor xidmətinin əsas fəaliyyət sahələrindən hesab olunur. Bu baxımdan qeyri-neft ÜDM-i ilə auditor xidmətinin inkişafı arasında olan asılılıq səviyyəsinin qiymətləndirilməsi vacib hesab olunur. Tədqiqatlar deməyə əsas verir ki (diaqram 8), bu iki göstərici arasında müsbət asılılıq mövcuddur (r=0,5713).

Diaqram 8.

Qeyri-neft ÜDM-i ilə audit xidmətinin inkişafı arasında asılılıq

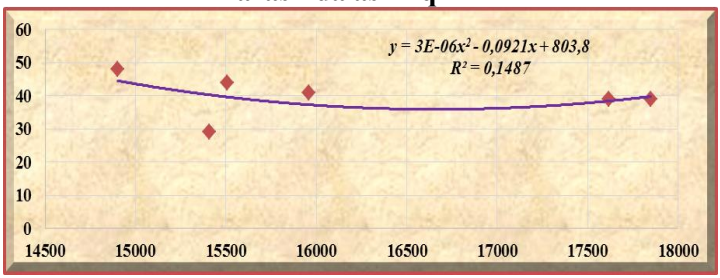


Mənbə: www.audit.gov.az və www.stat.gov.az məlumatları əsasında müəllif tərəfindən tərtib edilmişdir.

Müasir təcrübədə auditin əsas cəlb olunduğu sahələrdən biri də kapital-investisiya qoyuluşları sferasında olan vəziyyətin qiymətləndirilməsidir. Bu sahə dövlət auditindən çox, müstəqil auditin təhlil-qiymətləndirilmə obyekti hesab olunur. Lakin, beynəlxalq təcrübədən fərqli olaraq, Azərbaycanda əsas kapitala investisiya qoyuluşları ilə auditor xidmətinin inkişafı arasında olan asılılıq (diaqram 9) çox zəifdir (r=0,1487).

Diaqram 9.

Əsas kapitala investisiya qoyuluşları ilə auditin inkişafı arasında asılılıq

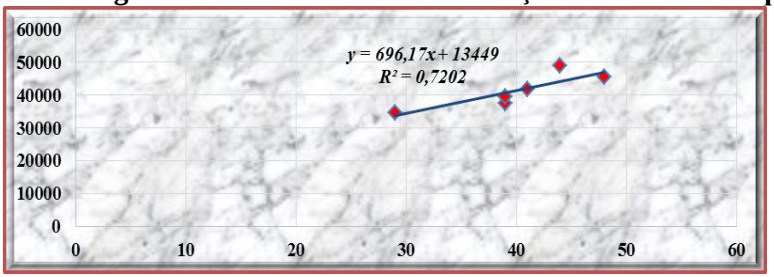


Mənbə: www.audit.gov.az və www.stat.gov.az məlumatları əsasında müəllif tərəfindən tərtib edilmişdir.

Azərbaycanda əhalinin gəlirlərinin artımı son beş ildə stabil artım meyilliliyi (1,4 dəfə) ilə müşahidə olunmuşdur. Müvafiq dövr ərzində audit xidmətinin həcmi də 1,5 dəfə artmışdır. Ölkə əhalisinin audit xidmətindən fəal istifadə etməməsinə baxmayaraq, əhalinin gəlirlərinin artımı ilə auditor xidmətinin inkişafı arasında müsbət asılılıq vardır (diaqram 10, r=0,7202). Bu vəziyyət deməyə əsas verir ki, bu sahə auditor xidmətinin inkişafı baxımından daha cəlbedici ola bilər.

Diaqram 10.

Əhalinin gəlirləri ilə audit xidmətinin inkişafı arasında asılılıq

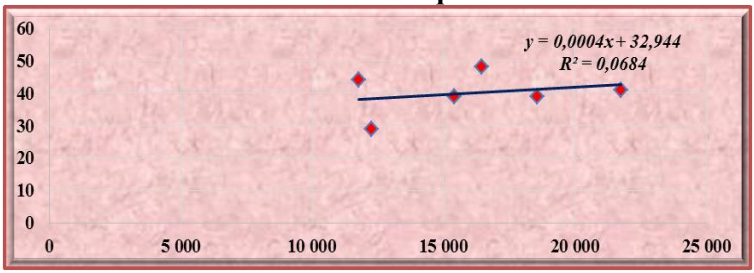


Mənbə: www.audit.gov.az və www.stat.gov.az məlumatları əsasında müəllif tərəfindən tərtib edilmişdir.

Bank fəaliyyətinin maliyyə bazarları arasında yüksək inkişaf göstəricilərinə və auditor xidməti ilə sıx bağlı olmasına baxmayaraq, bu iki sahə arasında olan asılılıq səviyyəsi heç də qaneedici hesab olunmur (diaqram 11). Belə ki, son beş ilin nəticələri deməyə əsas verir ki, bankların kredit qoyuluşları və audit xidmətinin inkişafı arasında olan asılılıq olduqca zəifdir (r=0,0684).

Diaqram 11.

Bankların kredit qoyuluşları ilə audit xidmətinin inkişafı arasında asılılıq

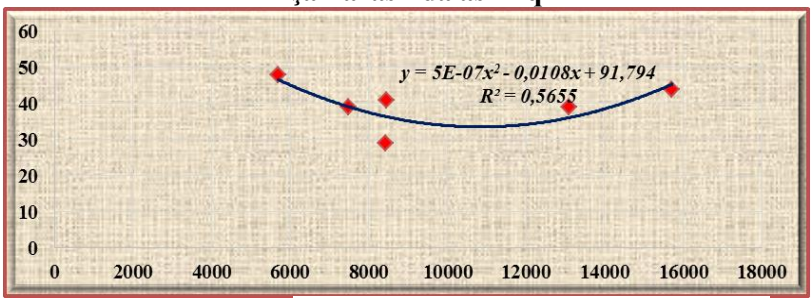


Mənbə: www.audit.gov.az və www.cbar.az/assets/3577/Bulleten-2017_mart.pdf məlumatları əsasında müəllif tərəfindən tərtib edilmişdir.

Azərbaycanda formalaşmaqda olan qiymətli kağızlar bazarı ilə audit xidmətinin inkişafı arasında isə müsbət asılılıq mövcuddur (diaqram 12, *r*=0,5655). Maliyyə-fond bazarının perspektivdəki inkişaf imkanlarını nəzərə alsaq (təkrar bazarın kapitallaşma səviyyəsinin artmasını və bu sahənin real sektorun başlıca maliyyə-investisiya təminatçılarından birinə çevrilməsini), bu bazarın audit xidmətləri üçün daha cəlbedici və geniş fəaliyyət sahələrindən birinə çevriləcəyini zənn etmək olar.

Diaqram 12.

Qiymətli kağızlar bazarının inkişafı ilə audit xidmətinin inkişafı arasında asılılıq



Mənbə: www.audit.gov.az və "Fond bazarı-2017" məlumatları əsasında müəllif tərəfindən tərtib edilmişdir.

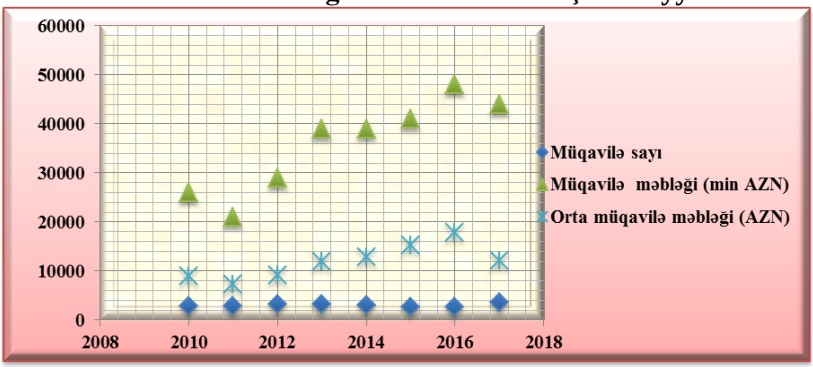
Audit xidmət bazarının səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi sırf sahəvi baxımdan qəbul olunmalıdır. Mövcud qiymətləndirmə auditor xidmət bazarı üzrə aparılmalı və bu xidmət bazarında baş verən inkişaf meyilləri və proseslər üzərində qurulmalıdır. Çünki, belə yanaşma həm bu sahədə olan təcrübə, həm də tədqiqatlarımızın nəticələri ilə bağlı məqsədəuyğun hesab

olunur. Mövcud yanaşma xidmət bazarında müxtəlif xidmətləri və fərqli mövqeləri ilə çıxış edən auditor və auditor təşkilatlarının fəaliyyətinin bazar aktivlik səviyyəsinin qiymətləndirilməsini də əsaslandırır.

Audit xidmət sahəsinin inkişaf dinamikasını xarakterizə edən göstəricilərin təhlili göstərir ki, 2010-2017-ci illər ərzində müvafiq sahə üzrə nəzərəçarpacaq inkişaf baş vermişdir. Lakin, bu dövr ərzində illər üzrə inkişaf səviyyəsi baxımından nəzər yetirdikdə bu inkişaf meyillərinin fərqli dəyişkənlikləri də müşahidə edilməkdədir. Belə ki, bu dövr ərzində yalnız icra olunan auditor müqavilələrinin sayı stabil artmışdır (1,3 dəfə). Lakin, icra olunan müqavilələrin həcmi 2010-2016-cı illər ərzində - 1,9 dəfə artsa da, sonrakı dövrdə nəzərəçarpacaq səviyyədə (4 milyon manat) azalmışdır. Orta müqavilə məbləğlərinin təhlili göstərir ki, bu göstərici üzrə əsas artım meyli 2010-2016-cı illər üzrə baş versə də, sonrakı dövrdə azalmışdır (5837 manat) (14).

Diaqram 13.

Audit xidmət bazarı göstəricilərinin inkişaf səviyyəsi



Mənbə: www.audit.gov.az məlumatları əsasında müəllif tərəfindən tərtib edilmişdir.

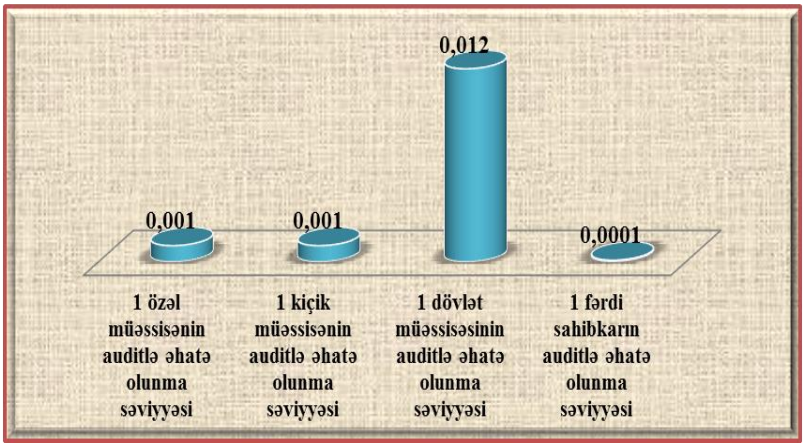
Mövcud vəziyyət bir çox sahələrdə (maliyyə bazarları və s.) də baş verməsi ilə diqqəti cəlb edir. Belə ki, auditor xidmətləri göstərilən sahələrin əksəriyyətinin iqtisadi və maliyyə göstəriciləri son bir neçə ildə milli valyutanın devalvasiyası və bank sektorunda baş verən problemlərlə bağlı kifayət qədər pisləşmiş və bu amil digər sahələr kimi audit xidmət bazarına da öz neqativ təsirlərini göstərmişdir. Lakin, bununla belə xidmət bazarının zəifliyi və iqtisadi göstəriciləri üzrə enmələr həm də daxili səbəblərlə bağlıdır (milli auditin inkişaf səviyyəsinin zəifliyi, xidmət bazarında baş verən haqsız rəqabət və s.).

Ölkədə sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul olan subyektlərin auditor xidməti ilə əhatə olunma səviyyəsi auditin iqtisadi səmərəliliyinin müəyyən olunması baxımından mühüm əhəmiyyət kəsb edir. Tədqiqatlarımız göstərir ki, fəaliyyət göstərən fiziki və hüquqi şəxslərin auditor xidməti ilə əhatə olunma səviyyəsi çox aşağıdır. Başqa ölkələrlə müqayisədə Azərbaycanda fəaliyyət göstərən sərbəst auditor və auditor təşkilatlarının sayı kifayət qədər azdır. Digər tərəfdən, bu xidmətdən istifadə səviyyəsinin də qənaətbəxş olmaması iqtisadiyyat sahələrinin və özəl sektorun bu xidmətlə əhatə olunma səviyyəsinin aşağı olmasına səbəb olmaqdadır. Belə ki, bir özəl müəssisənin auditlə əhatə olunma səviyyəsi - 0,001 təşkil etdiyi halda, bu göstərici bir kiçik müəssisə üzrə - 0,001, bir dövlət müəssisəsi üzrə - 0,012, sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul olan bir fərdi şəxs üzrə - 0,0001 səviyyəsindədir (diaqram 14).

Diaqram 14.

Fiziki və hüquqi şəxslərin auditlə əhatə olunma səviyyəsi

(subyektlərə düşən audit qurumlarının sayı)

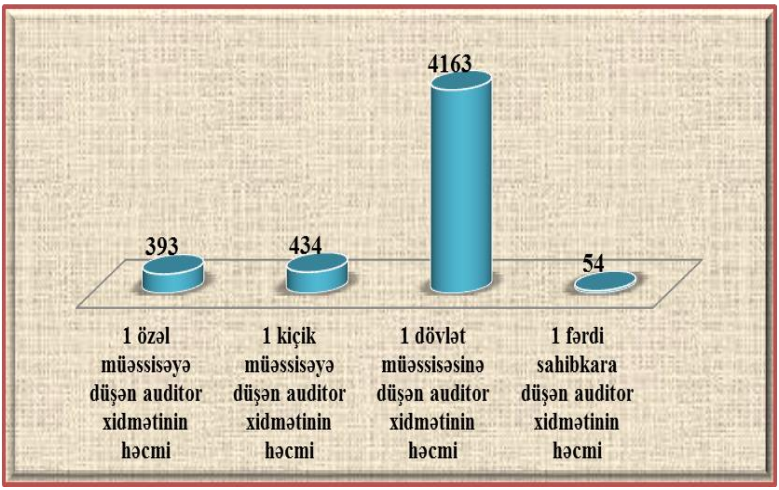


Mənbə: www.audit.gov.az və www.stat.gov.az məlumatları əsasında müəllif tərəfindən tərtib edilmişdir.

Azərbaycanda müəssisə və təsərrüfat subyektlərinin auditor xidmətləri ilə əhatə olunmasının aşağı səviyyəsini digər bir faktla da sübut etmək mümkündür. Belə ki, bir özəl müəssisəyə düşən auditor xidmətlərinin həcmi 393 manat təşkil etdiyi halda, bu göstərici bir kiçik müəssisə üzrə - 434 manat, bir dövlət müəssisəsi üzrə - 4163 manat, bir fərdi sahibkar üzrə - 54 manat səviyyəsindədir (diaqram 15).

Diaqram 15.

Müəssisələrə düşən audit xidmətinin həcmi (manat)



Mənbə: http://www.audit.gov.az və https:www.stat.gov.az məlumatları əsasında müəllif tərəfindən tərtib edilmişdir.

4.2. Makroiqtisadi göstəricilər ilə müqayisədə audit xidmətinin inkişaf səviyyəsi

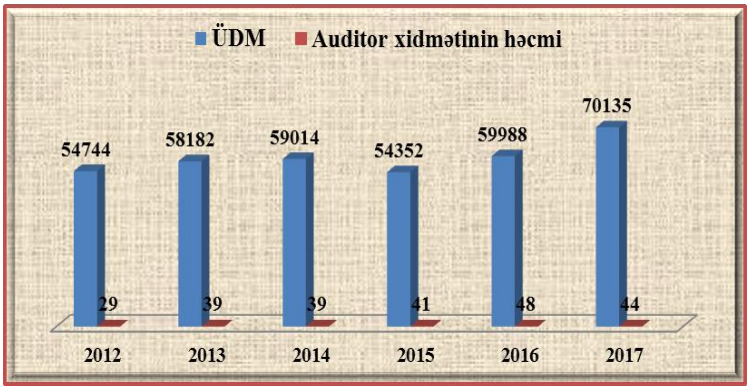
Azərbaycan Respublikasında audit xidmətinin təşəkkül tapdığı iyirmi ildən artıq bir müddətdə bu sahənin inkişafında nəzərəçarpacaq nailiyyətlər əldə edilmişdir. Bu xidmət artıq cəmiyyətdə və ölkənin iqtisadi-təsərrüfat həyatında özünü kifayət qədər tanıtmağa başlamış, onun imkanlarından istifadə sahəsi genişlənmişdir. 1996-cı ildə göstərilən auditor xidmətlərinin həcmi 3,3 milyon manat təşkil etdiyi halda, 2017-ci ildə bu göstərici 15 dəfəyə yaxın artmaqla 44 milyon manata çatmışdır. Bütün bu inkişaf səviyyəsinə baxmayaraq, ÜDM-də auditor xidmətlərinin

payı öz yüksəkliyi ilə müşahidə olunmur və müqayisə olunan dövr ərzində bu xidmətin payı ÜDM-in 0,001%-ini keçməmişdir (239; 245).

Diaqram 16.

ÜDM ilə audit xidmətinin həcmi arasında müqayisə

(milyon manat)

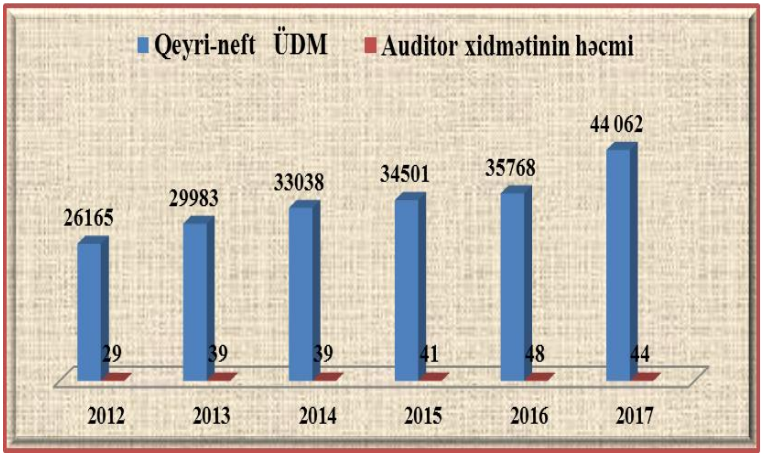


Mənbə: www.audit.gov.az və www.stat.gov.az məlumatları əsasında müəllif tərəfindən tərtib edilmişdir.

Ölkədə qeyri-neft sektorunun inkişafına son dövrlərdə olan diqqət və maraq artdıqca, audit xidmətinin inkişafı üçün yeni imkanlar yaranmışdır. Lakin, əfsus ki, auditor xidmətinin bu sahədə inkişafı hələ ki, gözlənilən nəticələri verməmişdir. Belə ki, son beş ildə qeyri-neft ÜDM-ində audit xidmətinin payı həm aşağı səviyyəsi, həm də bu dövr üzrə belə dəyişməzliliyi ilə diqqəti cəlb etmişdir. Müvafiq dövr ərzində qeyri-neft ÜDM-ində auditor xidmətinin malik olduğu pay 0,001% səfiyyəsini keçməmişdir.

Diaqram 17.

Qeyri-neft ÜDM-i ilə audit xidmətinin həcmi arasında müqayisə (milyon manat)

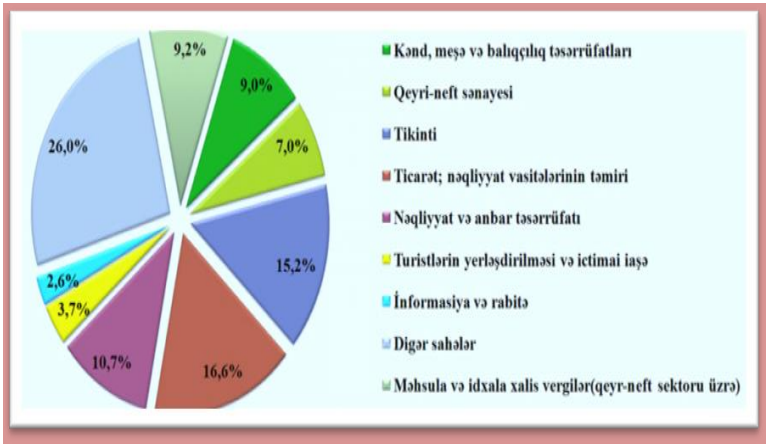


Mənbə: www.audit.gov.az və www.stat.gov.az məlumatları əsasında müəllif tərəfindən tərtib edilmişdir.

Qeyri-neft sektorunda yaradılan əlavə dəyərin ÜDM-də xüsusi çəkisi 62,8% təşkil etməkdədir. Qeyri-neft sektorunun alt sahələri üzrə ÜDM-ə ən çox öz müsbət töhfəsini verən sahələr kimi nəqliyyat və anbar təsərrüfatı, tikinti və ticarət vasitələrinin təmiri sahələri fərqlənir (239; 245). Ümumilikdə isə ÜDM-dəki payına görə ticarət (10%), nəqliyyat (6,7%), turizm və ictimai iaşə (2,4%), informasiya və rabitə xidmətləri (1,8%), maliyyə və sığorta fəaliyyəti (2,6%), əhaliyə göstərilən xidmətlər (2,7%) sahəsi audit xidmətinə nisbətən (0,001%) kifayət qədər yüksək çəkisi ilə diqqəti cəlb edir.

Sxem 11.

Qeyri-neft sektorunda yaradılmış əlavə dəyərin sahələr üzrə bölgüsü

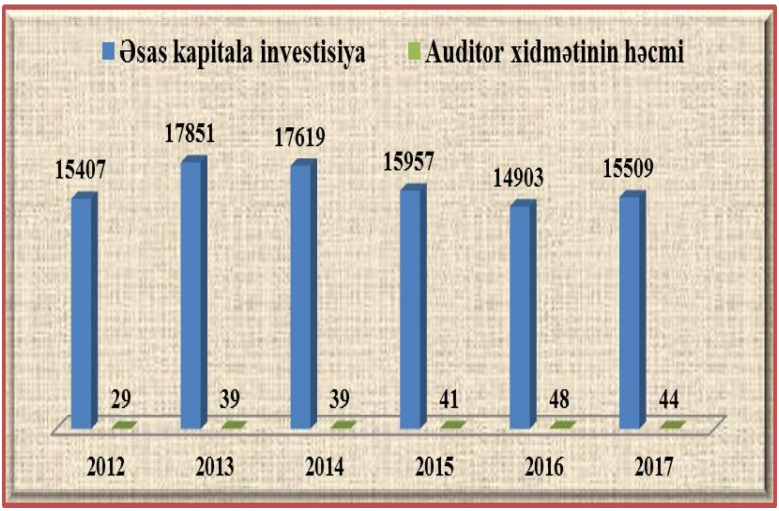


Mənbə: www.stat.gov.az məlumatları əsasında tərtib edilmişdir.

Azərbaycanda əsas kapitala olan investisiya qoyuluşlarının həcmi, demək olar ki, hər il artması ilə diqqəti cəlb edir. Audit xidmətlərinin investisiya fəaliyyətinin qiymətləndirilməsində olan fəallığının yüksəlməsinə tələblər də artmışdır. Lakin, dünya təcrübəsindən fərqli olaraq bu sahədə də auditin oynadığı rol öz ciddiliyi ilə nəzərə çarpmır. Son beş ildə əsas kapitala investisiya qoyuluşlarında auditor xidmətinin xüsusi çəkisi cəmi - 0,001% artmaqla 0,002% səviyyəsinə çatmışdır.

Diaqram 18.

Əsas kapitala investisiya qoyuluşları ilə audit xidmətinin həcmi arasında müqayisə (milyon manat)

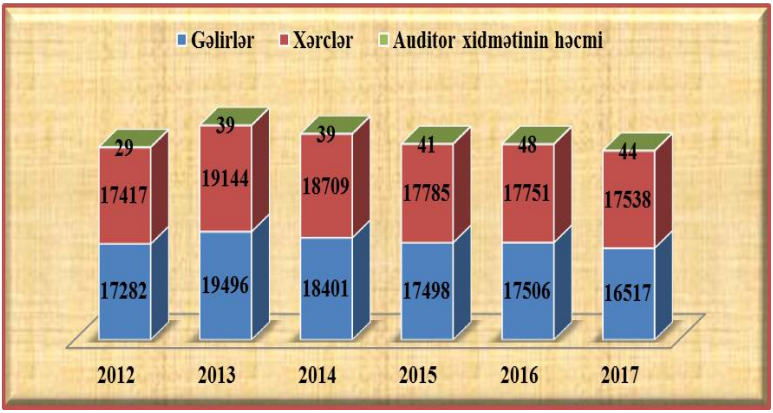


Mənbə: www.audit.gov.az və www.stat.gov.az məlumatları əsasında müəllif tərəfindən tərtib edilmişdir.

Son on ildə dünyada baş verən maliyyə böhranının nəticələri ölkələrin makroiqtisadi göstəriciləri ilə yanaşı, büdcə göstəricilərinə də kifayət qədər öz təsirini göstərmişdir. Lakin, Azərbaycanda bu göstəricilər üzrə ciddi neqativ dəyişiklik meyilləri baş verməmişdir. Əksinə, büdcənin gəlir və xərcləri üzrə göstəricilərdə əksər hallarda artım meyilləri də özünü göstərmişdir.

Diaqram 19.

Büdcənin gəlir və xərcləri ilə müqayisədə audit xidmətinin inkişaf səviyyəsi (milyon manat)



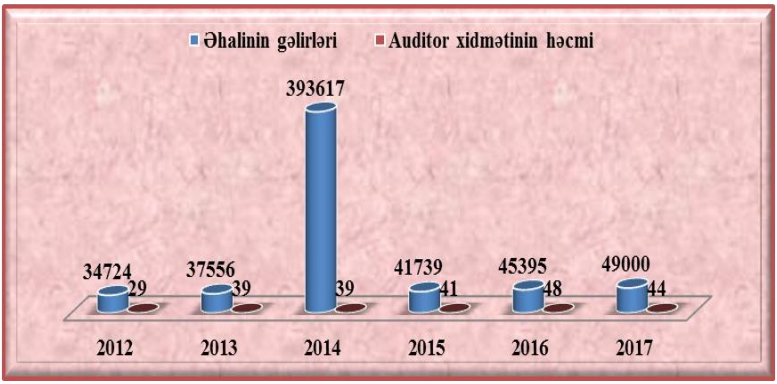
Mənbə: www.audit.gov.az və www.stat.gov.az məlumatları əsasında müəllif tərəfindən tərtib edilmişdir.

Audit xidmətinin həcminin artım meyillərinə baxmayaraq, büdcə göstəriciləri ilə müqayisədə bu xidmətin səviyyəsi əvvəlki dövrlərdə olduğu kimi son beş ildə də öz ciddi mövqeyi ilə müşahidə olunmamışdır. Belə ki, 2012-ci illə müqayisədə 2017-ci ildə büdcənin gəlir və xərclərində ümumilikdə auditor xidmətlərinin payı 0,002%-dən 0,003%-dək cüzi artımı ilə nəzərə çarpmışdır.

Ölkədə əhalinin gəlirlərinin artım səviyyəsi ilə müqayisədə auditor xidmətlərinin inkişafı daha zəif mövqedən özünü göstərməkdədir. Belə ki, digər makroiqtisadi göstəricilərdə olduğu kimi bu göstərici də auditor xidmətindən əsaslı şəkildə yüksəkliyi ilə fərqlənir. Auditor xidmətlərinin payı əhalinin gəlirlərində 0,001% -i keçməyir.

Diaqram 20.

Əhalinin gəlirləri ilə müqayisədə audit xidmətinin inkişaf səviyyəsi (milyon manat)



Mənbə: www.audit.gov.az və www.stat.gov.az məlumatları əsasında müəllif tərəfindən tərtib edilmişdir.

Azərbaycan Respublikasında audit xidmətinin inkişafı iki əsas istiqamət üzrə nəzərə çarpmaqdadır:

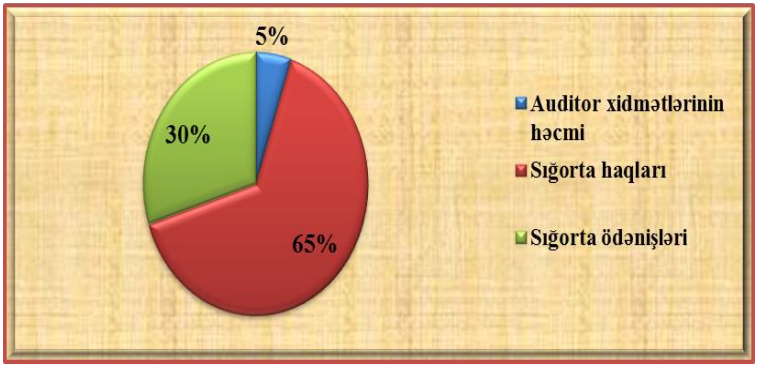
- Birincisi, sahibkarlıq fəaliyyətinin bir növü kimi auditor xidmətinin özünün təşkili və inkişaf səviyyəsi;
- İkincisi, auditin xidmət göstərdiyi sahələr, o cümlədən də iqtisadiyyat sahələri (sahibkarlıq) üzrə təşkili və inkişafı.

Audit xidmətinin iqtsadiyyat sahələri kimi daha çox xidmət göstərdiyi sahələrdən biri də maliyyə bazarları hesab olunur. Mövcud qanunvericilik üzrə bu sahələrin strukturları bilavasitə həm könüllü, həm də məcburi auditin subyektləridir. Son iyirmi ildə bu sahələr bilavasitə audit xidmətləri ilə əhatə olunmuş və maliyyə bazarlarının strukturları auditdən yayınma hallarından uzaq olmuşdur.

Ölkədə audit xidmətlərinin həcmi ilə bərabər sığorta təşkilatlarının da göstərdikləri xidmətlərin həcmi kifayət qədər artım meyli nümayiş etdirmişdir. Sığorta bazarında göstərilən audit xidmətlərinin həcmi heç də yüksək qiymətləndirilə bilməz, belə ki, ilk vaxtlarda olduğu kimi son dövrlərdə də göstərilən sığorta xidmətlərində auditin payı – 0,05% təşkil etməkdədir. Digər tərəfdən, sığorta haqlarında auditin payı – 0,08% olduğu halda, sığorta ödənişləri üzrə bu göstərici bir qədər yüksək olmaqla - 0,17% təşkil edir (14; 92).

Sxem 12.

Sığorta bazarında audit xidmətinin payı (%)



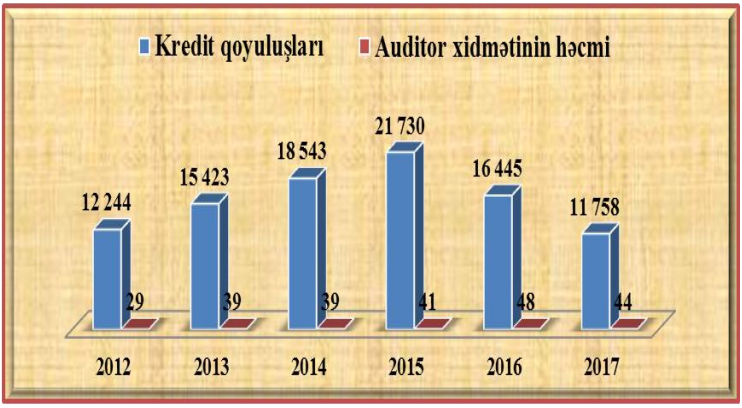
Mənbə: www.audit.gov.az məlumatları əsasında müəllif tərəfindən tərtib edilmişdir.

Digər əsas maliyyə bazarlarından olan bank və maliyyə-kredit təşkilatları da auditor xidmətinin əsas fəaliyyət sferasına aid olunur. Sığorta təşkilatlarından fərqli olaraq bank və maliyyə-kredit təşkilatlarının həm əhatə dairəsi, həm də xidmətlərinin həcmi daha yüksəkliyi ilə müşahidə olunmaqdadır. Ölkənin bank və maliyyə-kredit

təşkilatlarının fəaliyyəti davamlı və mütəmadi olaraq auditin əsas subyektlərindən hesab olunsa da, lakin auditin bu bazardakı mövqeyini heç də yüksək qiymətləndirmək mümkün deyildir.

Diaqram 21.

Banklar tərəfindən iqtisadiyyata qoyulan kreditlər və audit xidmətinin inkişaf səviyyəsi (milyon manat)



Mənbə: www.audit.gov.az və www.cbar.az məlumatları əsasında müəllif tərəfindən tərtib edilmişdir.

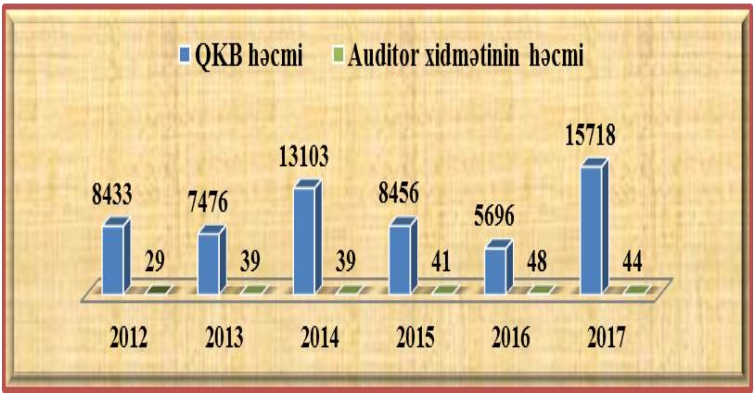
2012-ci illə müqayisədə 2017-ci ildə bank xidmətlərinin iqtisadiyyata kredit qoyuluşlarında auditor xidmətinin xüsusi çəkisi - 0,002%-dən cüzi olaraq artım meyli göstərməklə - 0,004% səviyyəsinə yüksəlmişdir. Təbii ki, ölkədə son devalvasiya halları baş verməsəydi və bununla bağlı olaraq da bank xidmətlərinin həcmində nəzərəçarpacaq azalma meyilləri olmasaydı bu göstərici əvvəlki kimi dəyişməyərək, öz aşağı səviyyəsində qalmış olardı.

Qiymətli kağızlar bazarında ciddi fəallıq son beş ildə daha aydın şəkildə müşahidə olunmaqdadır və bu maliyyə

bazarı da qanunvericilik üzrə auditin əsas fəaliyyət sahələrinə aid edilməkdədir. Xüsusilə də fond bazarının inkişafı digər maliyyə bazarları ilə bilavasitə bağlı olmaqla, bir növ ölkə iqtisadiyyatının mövcud vəziyyətinin qiymətləndirilməsində mühüm rol oynayır. Lakin, bu bazarda da audit xidmətinin təşkili və inkişaf səviyyəsi yüksək qiymətləndirilmir. Çünki, 2012-ci ildə fond bazarının kapitallaşma səviyyəsində (dövriyyəsində) auditor xidmətinin payı - 0,003% təşkil etdiyi halda, 2017-ci ildə də bu göstərici dəyişməz olaraq qalmışdır.

Diaqram 22.

Qiymətli kağızlar bazarının kapitallaşma səviyyəsi və audit xidmətinin həcmi (milyon manat)



Mənbə: www.audit.gov.az və "Fond bazarı-2017" məlumatları əsasında müəllif tərəfindən tərtib edilmişdir.

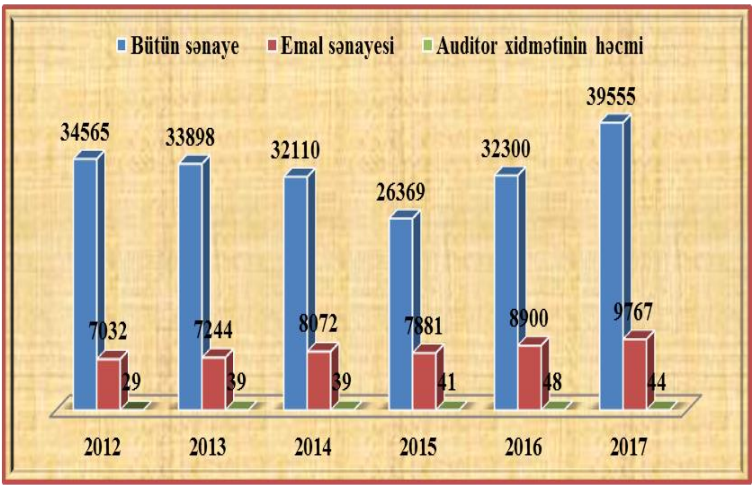
Azərbaycan Respublikasında son illərdə göstərilən xidmətlərin tərkibində rabitə xidmətlərinin (34,2%), məişət xidmətlərinin (21,9%), sərnişin nəqliyyatı (19,6%) və mənzil-kommunal təsərrüfatı xidmətlərinin (15,2%) xüsusi

çəkisi daha üstün olmuş, onlar ümumi xidmətlərin 90,3%-ni təşkil etmişdir. Lakin, digər xidmət sahələrinin inkişafı öz yüksəkliyi ilə fərqlənməmişdir, belə ki, göstərilən xidmətlərin (özəl - ödənişli) 3,4%-ni təhsil, 1,8%-ni turizm-ekskursiya, 1,1%-ni tibb-səhiyyə, 0,7%-ni mədəniyyət, 2,1%-ni isə digər xidmətlər, nəhayət, ən aşağı göstəricilə, yəni 0,01% olmaqla audit xidməti təşkil etmişdir (245).

Sənaye sahələri də qanunvericilik baxımından auditin fəaliyyət sferasına aid olunmaqdadır (təşkilati-hüquqi, mülkiyyət forması və dövriyyəsi baxımından). Son on ildə ölkənin iqtisadi inkişaf səviyyəsinin artımı həm də sənaye, əsasən də qeyri-neft sənayesinin paralel inkişafı ilə özünü büruzə vermişdir. Belə inkişaf da, təbii ki, auditor xidmətlərinin bu sahədəki mövqeyinin və rolunun artımı ilə özünü göstərməli idi. Lakin, digər sahələrdə olduğu kimi bu sektorda da auditor xidmətlərinin malik olduğu pay olduqca kiçik səviyyədə qalmışdır. Belə ki, 2012-ci ildə istehsal olunan sənaye məhsulunda auditor xidmətinin payı – 0,001%, emal sənayesində - 0,004% təşkil etdiyi halda , 2017-ci ildə bu göstərici sənayedə - 0,001%, emal sənayesində isə - 0,005% səviyyəsində olmuşdur. Yəni bu sahədə ciddi dəyişiklik meyilləri müşahidə edilməmişdir.

Diaqram 23.

Sənaye sahəsinin inkişaf dinamikası ilə audit xidmətinin inkişaf səviyyəsinin müqayisəsi (milyon manat)

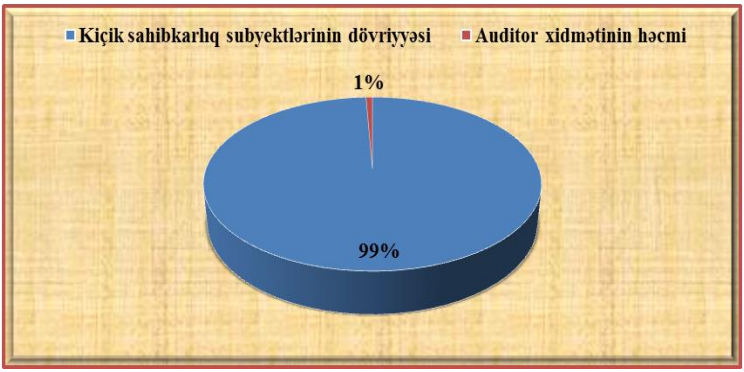


Mənbə: www.audit.gov.az və www.stat.gov.az məlumatları əsasında müəllif tərəfindən tərtib edilmişdir.

Qeyri-neft sektorunda öz vacibliliyi və son dövrlərdə inkişafı ilə seçilən kiçik sahibkarlıq subyektləri də, demək olar ki, auditor xidmətlərinin başlıca fəaliyyət sferasına daxil olmaqdadır. Belə ki, bu subyektlərin çox hissəsi təşkilati-hüquqi formasına görə Məhdud Məsuliyyətli Müəssisə kimi fəaliyyət göstərirlər. Lakin, bu sahədə də audit xidmətlərinin fəaliyyəti hələ ki, öz zəif mövqeyi ilə diqqəti cəlb edir.

Diaqram 24.

Kiçik sahibkarlıq subyektlərinin fəaliyyətində audit xidmətinin payı



Mənbə: www.audit.gov.az və www.stat.gov.az məlumatları əsasında müəllif tərəfindən tərtib edilmişdir.

Əvvəlki dövrlərdə olduğu kimi hazırda da kiçik sahibkarlıq subyektlərinin fəaliyyətində göstərilən auditor xidmətinin həcmi 1% səviyyəsini keçmir. Digər tərəfdən, məcburi auditin subyekti olan bu sahələrdə auditdən yayınma halları daha yüksəkliyi ilə fərqlənir.

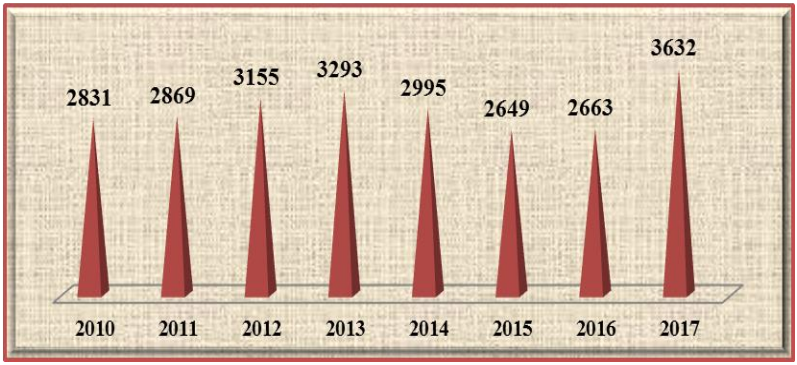
Azərbaycanda əhalinin sayına düşən auditorların nisbətində müəyyən irəliləyiş müşahidə olunmuşdur. Belə ki, 1996-cı ildə 150000 nəfərə - 1 auditor düşürdüsə, bu göstərici 2017-ci ildə müəyyən qədər dəyişməklə 100000 nəfərə - 1 auditor nisbətində mövcud olmuşdur. Beynəlxalq maliyyə-kredit və auditor instututları ölkədə auditor təminatının ən yüksək göstəricisi kimi 15000 nəfərə 1 auditor nisbətini məqbul sayırlar .

4.3. Audit xidmətinin təşkili və inkişaf meyillərinin qiymətləndirilməsi

Azərbaycanda həyata keçirilən iqtisadi islahatlar iqtisadiyyatın və onun sahələrinin inkişafına öz təsirini göstərmişdir. Xüsusilə də 1996-cı ildə mühüm bazar infrastrukturu kimi yaradılan auditor xidməti ölkədə maliyyə nəzarətinin müasir və səmərəli bir növü kimi özünü göstərmiş və inkişaf səviyyəsi ilə müşahidə edilmişdir. Xüsusilə də bu sahənin 20 ildən artıq fəaliyyət dövründə o, kifayət qədər təşkilatlanmış və xidmət sferasını genişləndirmişdir. Ölkədə on ildə bir çox sahələrdə olduğu kimi audit xidməti bazarında da müsbət inkişaf meyilləri nəzərə çarpmışdır. Belə ki, 2010-cu illə müqayisədə 2017-ci ildə auditor xidməti üzrə bağlanan və icra olunan müqavilələrin sayı 1,3 dəfə artmaqla 3632-yə çatmışdır (14).

Diaqram 25.

Yerinə yetirilmiş müqavilələrin sayı (ədəd)

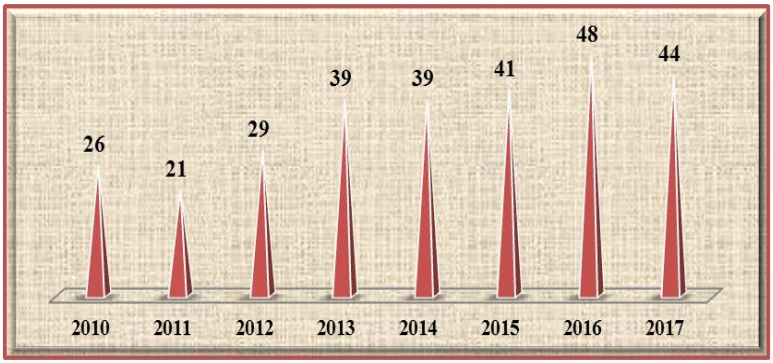


Mənbə: www.audit.gov.az məlumatları əsasında müəllif tərəfindən tərtib edilmişdir.

Müvafiq artım, təbii ki, müqavilələrin müxtəlif iqtisadiyyat sahələri üzrə icrası ilə bağlı olmuşdur. Həmçinin, müqayisə olunan dövr ərzində müqavilələr üzrə göstərilən xidmətlərin həcmində də artım meyilləri özünü göstərmişdir. Belə ki, 2010-cu illə müqayisədə 2017-ci ildə xidmət bazarında icra olunmuş müqavilələrin həcmi 1,7 dəfə artmaqla 44 milyon manat təşkil etmişdir (14). Müvafiq dövrdə müqavilə məbləğləri üzrə orta illik artım 10% səviyyəsində olmuşdur.

Diaqram 26.

Xidmət bazarında yerinə yetirilmiş müqavilələrin həcmi
(milyon manat)

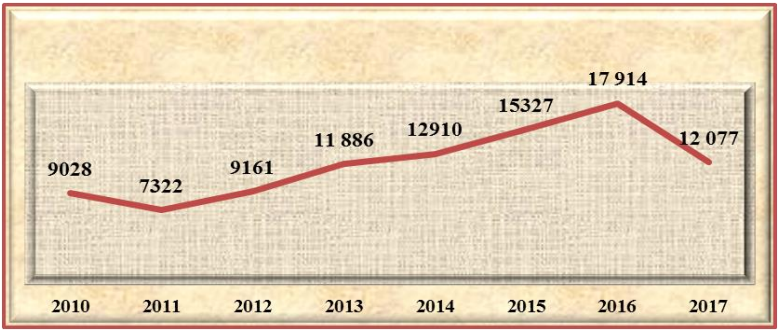


Mənbə: www.audit.gov.az məlumatları əsasında müəllif tərəfindən tərtib edilmişdir.

Audit xidmət bazarında yerinə yetirilmiş müqavilə xidmətlərinin orta dəyərində də artım səviyyəsi baş vermişdir. Belə ki, 2010-cu illə müqayisədə 2017-ci ildə xidmət bazarında göstərilən auditor xidmətlərinin orta müqavilə dəyəri 9028 manatdan – 12077 manatadək yüksəlmişdir (1,4 dəfə).

Diaqram 27.

Orta müqavilə məbləği (manat)

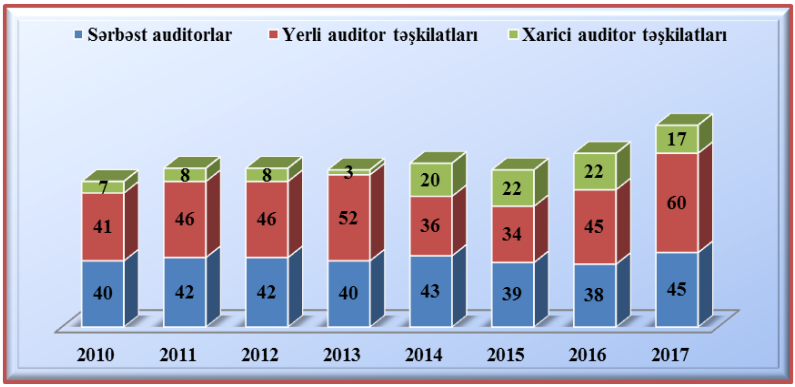


Mənbə: www.audit.gov.az məlumatları əsasında müəllif tərəfindən tərtib edilmişdir.

Audit xidmətlərinin həcminin artması bu fəaliyyətlə məşğul olan hüquqi (auditor təşkilatları) və fiziki şəxslərin (sərbəst auditor) sayının artması ilə də özünü göstərmişdir. Mövcud qanunvericilik üzrə fəaliyyət göstərən (lisenziya əsasında) auditor təşkilatlarının sayı 2010-cu illə müqayisədə 2017-ci ildə 60%, sərbəst auditorların sayı isə 10% artmışdır (14). Müvafiq artım daha çox milli audit subyektlərinin (yerli auditor təşkilatlarının və sərbəst auditorların) hesabına baş vermişdir. Belə ki, 2010-cu ildə xarici auditor təşkilatları xidmət bazarında fəaliyyət göstərən ümumi audit qurumlarının 8%-ni, sərbəst auditorlar 46%-ni, yerli auditor təşkilatları 46%-ni təşkil etdiyi halda, 2017-ci ildə bu göstərici müvafiq olaraq bu şəkildə dəyişmişdir: xarici auditor təşkilatları – 14%, sərbəst auditorlar – 37%, yerli auditor təşkilatları – 49%.

Diaqram 28.

Auditor fəaliyyətini həyata keçirən hüquqi və fiziki şəxslərin inkişaf dinamikası



Mənbə: www.audit.gov.az məlumatları əsasında müəllif tərəfindən tərtib edilmişdir.

Ölkədə göstərilmiş audit xidmətinin həcmində məcburi auditin payı daha yüksək olmaqla - 73% olduğu halda, könüllü auditin payı - 15%, digər audit xidmətlərinin isə - 12% təşkil etmişdir. Azərbaycanın müvafiq xidmət bazarında könüllü auditin payı aşağı olmaqda indiyədək davam edir. Belə vəziyyət isə göstərir ki, əksər dünya ölkələri ilə müqayisədə milli audit bazarının seqmentləri həm birtərəfli, həm də qeyri-bərabər inkişaf etməkdədir. Digər tərəfdən də məcburi auditor xidmətlərinin göstərilməsində yerli auditor təşkilatları və sərbəst auditorlar daha çox fərqlənirlər. Bütün bu hallar həm də ölkədə auditə olan ictimai marağın arzuolunan səviyyədə olmamasını və auditorlara müraciətin əsasən qanunvericiliyin tələbindən irəli gəlməsini sübut etməkdədir.

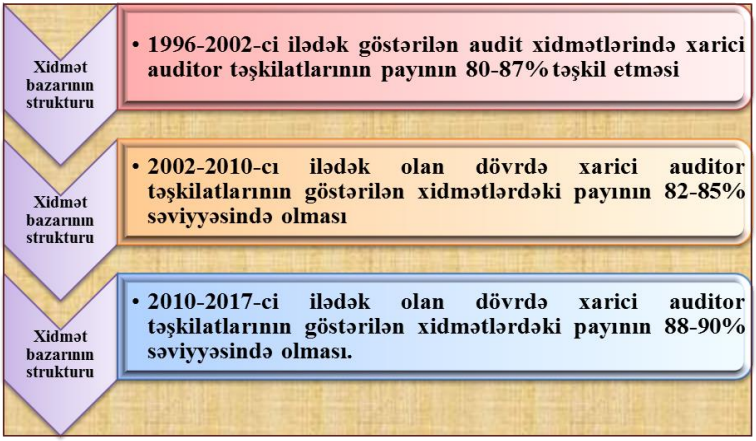
Azərbaycan Respublikasında son beş ildə könüllü audit xidməti növlərindən istifadə etmiş müəssisə və təsərrüfat subyektləri üzrə vəziyyəti bir o qədər də qaneedici səviyyədə qiymətləndirmək qeyri-mümkündür. Çünki, ölkədə audit-məsləhət xidmətləri kifayət qədər çoxçeşidliliyi ilə diqqəti cəlb etmir və digər tərəfdən, belə xidmətlərə müraciət yüksək olmur. Hazırda könüllü audit xidmətlərindən istifadə sahəsində daha çox:

- ✓ Əmlakın qiymətləndirilməsinin auditi - ƏQA,
- ✓ Nizamnamə fondunun auditi - NFA;
- ✓ Mühasibat və vergi uçotu xidmətləri - MUX;
- ✓ Mühasibat uçotu və vergiqoyma üzrə məsləhət xidmətləri - MVMX;
- ✓ Maliyyə-vergi hesabatlarının auditi – MVHA;
- ✓ Digər xidmətlər - DX kimi auditlərin mövcudluğu nəzərə çarpır.

Ölkədə fəaliyyət göstərən xarici auditor təşkilatlarının (o cümlədən də filial və nümayəndəliklərinin) könüllü auditor xidmətlərinin təqdim səviyyəsi nisbətən yüksəkliyi ilə müşahidə olunur. Könüllü auditor xidmətlərindən istifadədə də həmçinin xarici mülkiyyətli və müştərək müəssisələr daha fəallıq göstərirlər (30%). Digər sahəvi və təşkilati-hüquqi formalı müəssisə və təsərrüfat subyektlərinin sayının çox olmasına baxmayaraq, onların könüllü audit xidmətlərinin çeşid və növlərindən istifadə səviyyəsini qeyri-qənaətbəxş qiymətləndirmək mümkündür. Könüllü auditor xidmətinin çoxsaylı çeşidinin olmasına baxmayaraq, müəssisə və təsərrüfat subyektləri daha çox mühasibat uçotu və vergiqoyma üzrə məsləhət

xidmətlərindən istifadə edirlər və bu meyil, demək olar ki, uzun müddətdir xidmət bazarında davam etməkdədir. Əsasən də yerli auditor təşkilatlarının və sərbəst auditorların böyük əksəriyyəti bu xidmət növləri ilə yanaşı, əmlakın qiymətləndirilməsinin auditinin, nizamnamə fondunun auditinin, mühasibat və vergi uçotu xidmətlərinin, maliyyə-vergi hesabatlarının auditinin, bir qədər də digər xidmətlərin (daxili audit və mühasibat sisteminin qiymətləndirilməsinin auditi, inventarlaşmanın auditi, maliyyə-mühasibat hesab maddələrinin və əməliyyatlarının auditi) göstərilməsi imkanlarına malikdirlər.

Azərbaycan Respublikasında auditor xidmət bazarının inkişafında bir mühüm amil xüsusilə nəzərə çarpmaqdadır. Bu amil də ölkənin auditor xidmət bazarının təşəkkül tapdığı dövrdən indiyədək xarici auditor təşkilatlarının bazarda malik olduğu üstün və güclü mövqeyi ilə bağlıdır. Belə ki, xidmət bazarının tarixinə nəzər salsaq belə bir danılmaz faktı aydın müşahidə edə bilərik:



Xidmət bazarında auditor xidməti göstərən fiziki və hüquqi şəxslərin fəaliyyət səviyyəsini və onların inkişafını eyni baxımdan qiymətləndirmək qeyri-mümkündür. Belə ki, yerli və xarici auditor təşkilatları və sərbəst auditorlar arasında baş verən rəqabət mübarizəsində xarici auditor təşkilatlarının mövqeyi daim üstünlük təşkil edir. Digər tərəfdən isə, başqa bir maraqlı məqam da diqqəti cəlb edir:

Xarici auditor təşkilatlarının bağladığı müqavilələrin sayı az olsa da, lakin müqavilə məbləğləri və buna uyğun olaraq da göstərdikləri xidmətlərin həcmi daha yüksək səviyyədədir.

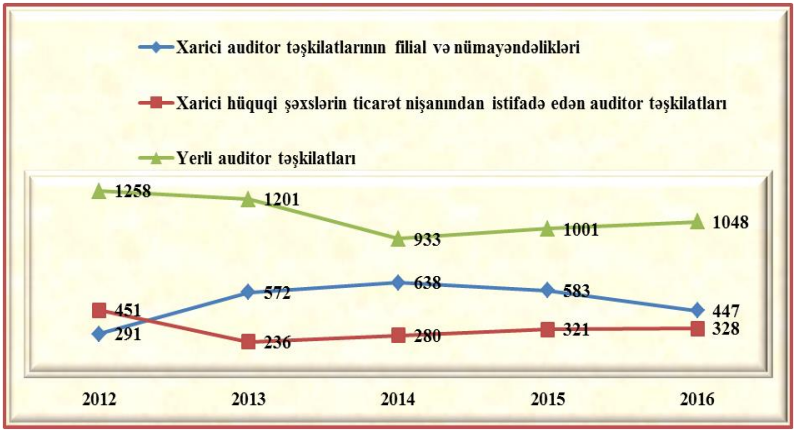
Azərbaycanda "Deloitte & Touche", "KPMG" "Ernst & Yanq" və "PriceWaterhouseCoopers" kimi (transmilli) auditor təşkilatları xidmət bazarının formalaşdığı ilk dövrlərdən başlayaraq fəaliyyət göstərməkdədirlər. Həmçinin, xidmət bazarında göstərilən xidmətlərin əsas hissəsi də məhz onların payına düşməkdədir. Ölkənin xidmət bazarında digər xarici auditor təşkilatları fəaliyyət göstərsə də, lakin onların mövqeyi və xidmətlərinin payı mövcud məşhur transmilli auditor təşkilatlarından sonrakı yeri tutmaqdadır.

Ölkənin auditor xidməti bazarında 2012-ci illə müqayisədə 2016-cı ildə xarici auditor təşkilatlarının icra etdikləri müqavilələrin sayı 4% artmaqla 775 təşkil etmişdir. Müvafiq dövr ərzində yerli auditor təşkilatlarının icra

etdikləri müqavilələrin sayı isə 20% azalmaqla 1048-ə enmişdir (14). Qeyd etmək lazımdır ki, yerli auditor təşkilatlarının icra etdikləri müqavilələrin sayı xarici auditor təşkilatları ilə müqayisədə: 2012-ci ildə - 1,7 dəfə, 2016-cı ildə isə - 1,4 dəfə artıq olmuşdur. Eyni zamanda, sərbəst auditorlar tərəfindən icra olunan müqavilələrin sayı bu dövr ərzində 17% artması ilə nəzərə çarpmışdır.

Diaqram 29.

Yerinə yetirilmiş müqavilələrin sayı üzrə



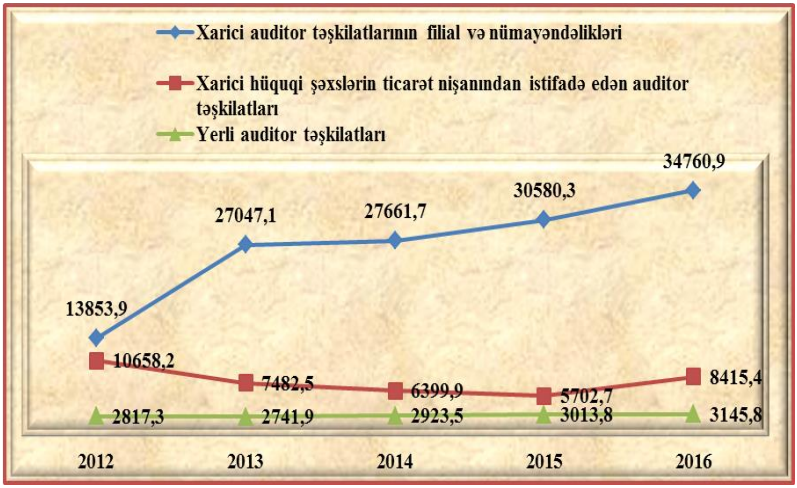
Mənbə: audit.gov.az məlumatları əsasında müəllif tərəfindən tərtib edilmişdir.

Xidmət bazarında icra olunan müqavilələrin həcmi baxımından xarici auditor təşkilatları öz yüksək xüsusi çəkisi ilə daim diqqəti cəlb etməkdədir. 2012-ci illə müqayisədə 2016-cı ildə xarici auditor təşkilatlarının icra etdikləri müqavilələrin məbləği 1,8 dəfə artmaqla – 43176 min manat təşkil etmişdir (14). Həmin dövrdə yerli auditor təşkilatlarının icra etdikləri müqavilələrin məbləği isə 10% artmaqla 3146 min manat olmuşdur. Sərbəst auditorların

icra etdikləri müqavilələrin məbləği bu dövrdə 30% artması ilə diqqəti cəlb etmişdir.

Diaqram 30.

Yerinə yetirilmiş müqavilələrin məbləği üzrə fərqlər
(milyon manat)



Mənbə: www.audit.gov.az məlumatları əsasında müəllif tərəfindən tərtib edilmişdir.

Tədqiqatlar göstərir ki, ölkənin xidmət bazarında milli audit təşkilatlarının və sərbəst auditorların fəaliyyəti kifayət qədər formalaşmamış və demək olar ki, ən aşağı səviyyədə qalmaqdadır. Belə ki, milli auditin yetərli səviyyədə inkişaf etməməsinə sübut olaraq göstərmək olar ki, 2012-2016-cı illər ərzində icra olunmuş müqavilələrin ümumi məbləğində milli auditorların göstərdikləri xidmətlərin xüsusi çəkisi cəmi 10-15% səviyyəsində (yerli auditor təşkilatları 10%, sərbəst auditorlar 5%) dəyişdiyi halda, xarici auditor təşkilatları üzrə bu göstərici 85-90% olması ilə müşahidə edilir (xarici auditor təşkilatlarının filial və ya

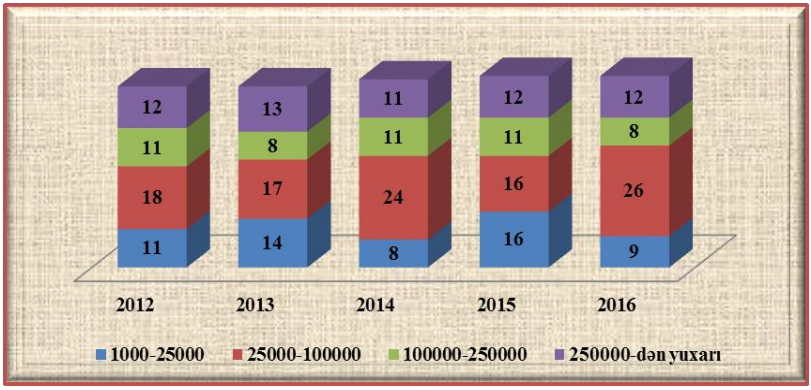
nümayəndəlikləri 60%, xarici investisiyalı auditor təşkilatları 30%).

Auditor təşkilatlarının təşkilati-hüquqi formasından və fəaliyyət sferasından asılı olmayaraq onlar xidmət bazarında fərqli dövriyyəyə malik olması ilə də diqqəti cəlb etməkdədirlər. Yəni, bu təşkilatları dövriyyə göstəricilərinə görə bir neçə qrup üzrə təsnifləşdirmək daha məqsədəuyğun olar. Belə ki, dövriyyə baxımından auditor təşkilatlarını (yerli və xarici auditor təşkilatları) göstərdikləri xidmətin dövriyyəsinə görə bu şəkildə təsnifləşdirmək lazımdır:

- ✓ Dövriyyəsi - 1000-25000 manat;
- ✓ Dövriyyəsi - 25000-100000;
- ✓ Dövriyyəsi - 100000-250000;
- ✓ Dövriyyəsi - 250000-dən yuxarı.

Diaqram 31.

Auditor təşkilatlarının dövriyyəsinə görə qruplaşdırılması
(manat)



Mənbə: www.audit.gov.az məlumatları əsasında müəllif tərəfindən tərtib edilmişdir.

Tədqiqatlar deməyə əsas verir ki, 2012-ci ildə fəaliyyət göstərmiş auditor təşkilatlarının 21%-i illik dövriyyəsi 1000-25000 manat, 35%-i 25000-100000 manat, 21%-i 100000-250000 manat və 23%-i 250000 manatdan yuxarı olan təşkilatlardan ibarət olmuşdur (14). Son dövrdə bu göstəricilər bu şəkildə dəyişməsi ilə müşahidə edilmişdir:

- ✓ illik dövriyyəsi 1000-25000 manat olan təşkilatlar - 16%;
- ✓ illik dövriyyəsi 25000-100000 manat olan təşkilatlar - 47%;
- ✓ illik dövriyyəsi 100000-250000 manat olan təşkilatlar - 16%;
- ✓ illik dövriyyəsi 250000 manatdan yuxarı olan təşkilatlar - 21%.

Xidmət bazarının inkişafı və göstərilən xidmətlərin həcminin artması son dövrlərdə auditor təşkilatlarının dövriyyəsinin artması və bu dövriyyənin təşkilatlar üzrə də nəzərəçarpacaq şəkildə dəyişməsi ilə müşahidə olunmuşdur. Bir vacib amil xüsusilə diqqəti cəlb etməlidir ki, illik dövriyyəsi yüksək olan (250000 manatdan yuxarı) təşkilatlar sırf xarici auditorlardır.

Ölkənin xidmət bazarında auditorların fəaliyyətini üç başlıca istiqamət üzrə səciyyələndirmək mümkündür: xarici auditor təşkilatlarında, yerli auditor təşkilatlarında və sərbəst auditor kimi. Digər auditorlardan fərqli olaraq, sərbəst auditorlar fiziki şəxs kimi özləri xidmət bazarında birbaşa fəaliyyət göstərməkdədirlər. 2012-ci illə müqayisədə 2016-cı ildə sərbəst auditorların sayı 13% azalmaqla 34-ə enmişdir (14). 2012-ci ildə 108 lisenziyaya malik auditor fəaliyyət göstərmişdirsə, onların təşkilati-hüquqi formada

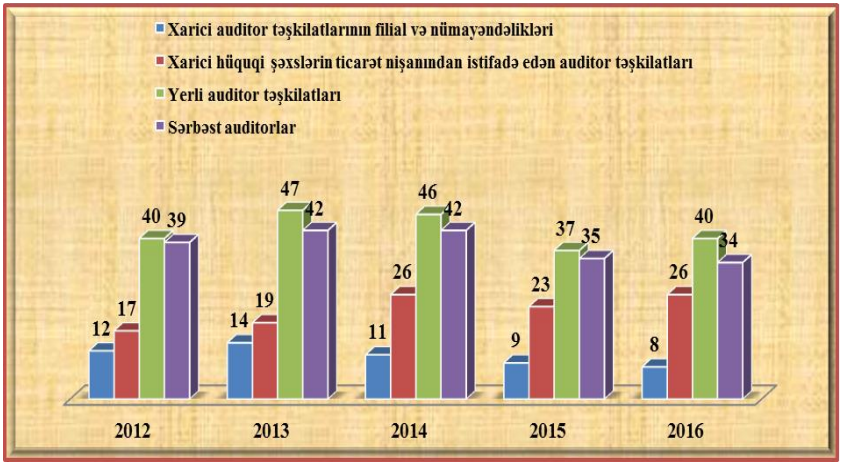
fəaliyyətinin təşkilini bu şəkildə əks etdirmək mümkündür: xarici auditor təşkilatları üzrə - 27%; yerli auditor təşkilatları üzrə - 37%; sərbəst auditor kimi - 36%. 2016-cı ildə isə, fəaliyyət göstərən lisenziyalı auditorların sayı elə 108 qalmış və onların fəaliyyət göstərdiyi təşkilati baxımdakı strukturlar üzrə pay bölgüsünü aşağıdakı kimi sistemləşdirmək mümkündür:

- xarici auditor təşkilatları üzrə - 32%;
- yerli auditor təşkilatları üzrə - 37%;
- sərbəst auditor qismində - 31%.

Ümumilikdə, lisenziyalı auditorların fəaliyyətinin təşkilati-hüquqi forma baxımından təşkili strukturu öz fərqliliyi ilə müşahidə olunur.

Diaqram 32.

Fəaliyyət göstərən audit qurumlarının təşkilati-hüquqi baxımdan təsnifləşdirilməsi

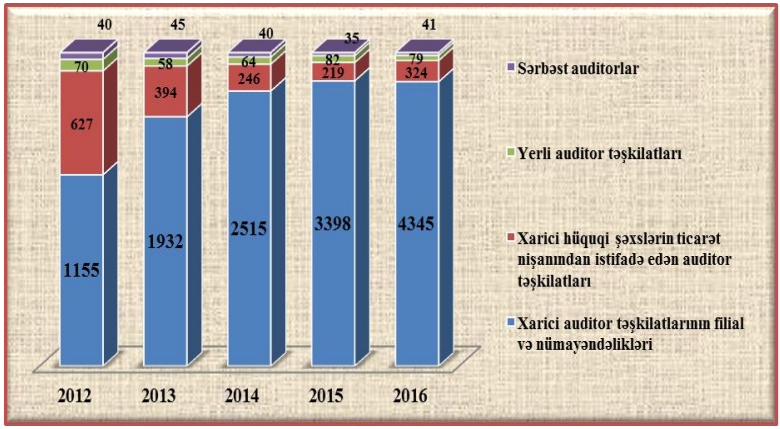


Mənbə: www.audit.gov.az məlumatları əsasında müəllif tərəfindən tərtib edilmişdir.

Auditorlara düşən xidmətin həcmi (bir auditora) onların fəaliyyətinin təşkilinin təşkilati-hüquqi forması baxımından kifayət qədər fərqlənməkdədir. Xüsusilə də xarici auditor təşkilatlarında bir auditora düşən xidmətin həcmi yerli auditor təşkilatları və sərbəst auditorlarla müqayisədə nəzərəçarpacaq səviyyədə yüksəkdir.

Diaqram 33.

Bir auditora düşən audit xidmətinin həcmi (manat)



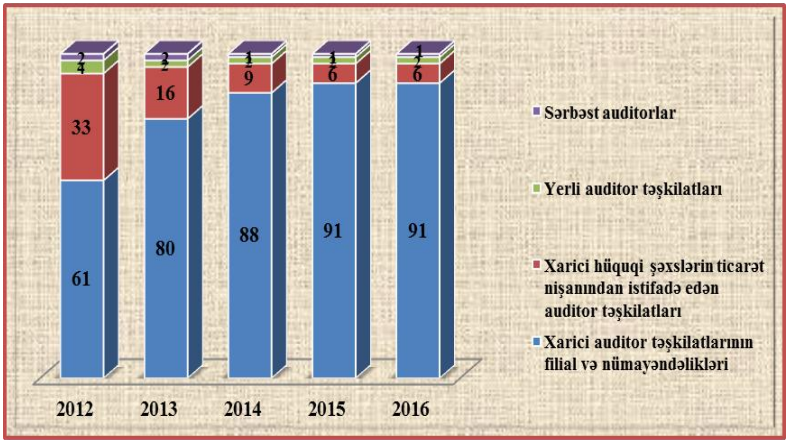
Mənbə: www.audit.gov.az məlumatları əsasında müəllif tərəfindən tərtib edilmişdir.

2012-ci illə müqayisədə 2016-cı ildə xarici auditor təşkilatlarının filial və nümayəndəliklərində bir auditora düşən xidmətin həcmi 3,8 dəfə artmaqla – 4345 manat, xarici hüquqi şəxslərin ticarət nişanından istifadə edən auditor təşkilatlarında isə bir auditora düşən xidmətlərin həcmi 2 dəfəyə yaxın azalmaqla - 324 manat təşkil etmişdir. Lakin, müvafiq dövr ərzində yerli auditor təşkilatlarında bir auditora düşən xidmətin həcmi 9 manat yüksəlməklə - 79 manat, sərbəst auditorlarda isə cəmi 1 manat artmaqla – 41

manat səviyyəsində olmuşdur (14). Xarici auditor təşkilatlarında göstərilən xidmətlərin həcmi yerli auditor təşkilatları və sərbəst auditorlarla müqayisədə kəskin şəkildə yüksək olması ilə yanaşı, bu amil həm də müvafiq qurumlarda fəaliyyət göstərən bir auditorla müqayisədə də özünü göstərməkdədir. Həmçinin, müqayisə üçün göstərmək lazımdır ki, 2012-ci ildə bir auditora düşən xidmətlərin pay bölgüsü: xarici auditor təşkilatlarının filial və nümayəndəliklərində bir auditor üzrə - 61%, xarici hüquqi şəxslərin ticarət nişanından istifadə edən auditor təşkilatlarında isə bir auditor üzrə - 33%, yerli auditor təşkilatlarında bir auditor üzrə - 4%, sərbəst auditor üzrə - 2% təşkil etdiyi halda, 2016-cı ildə bu göstərici xarici auditor təşkilatlarının filial və nümayəndəlikləri üzrə - 91%, xarici hüquqi şəxslərin ticarət nişanından istifadə edən auditor təşkilatları üzrə - 6%, yerli auditor təşkilatları üzrə - 2%, sərbəst auditorlar üzrə isə 1% olmuşdur (14). Tədqiqatlar göstərir ki, xidmət bazarında xarici auditor təşkilatlarında, xüsusilə də "məşhur dördlük" hesab olunan transmilli auditor təşkilatlarında fəaliyyət göstərən bir auditora düşən xidmətin həcmi digərləri ilə müqayisədə daha yüksək səviyyəsi ilə fərqlənməkdədir. Belə ki, bu təşkilatlarda fəaliyyət göstərən bir auditora düşən xidmətin həcmi digər xarici auditor təşkilatları üzrə müvafiq göstərici ilə müqayisədə - 13 dəfə, yerli auditor təşkilatları ilə müqayisədə - 62 dəfə, sərbəst auditorlar ilə müqayisədə isə - 106 dəfə yüksəkdir.

Diaqram 34.

Bir auditora düşən audit xidmətinin payı üzrə müqayisə (%)



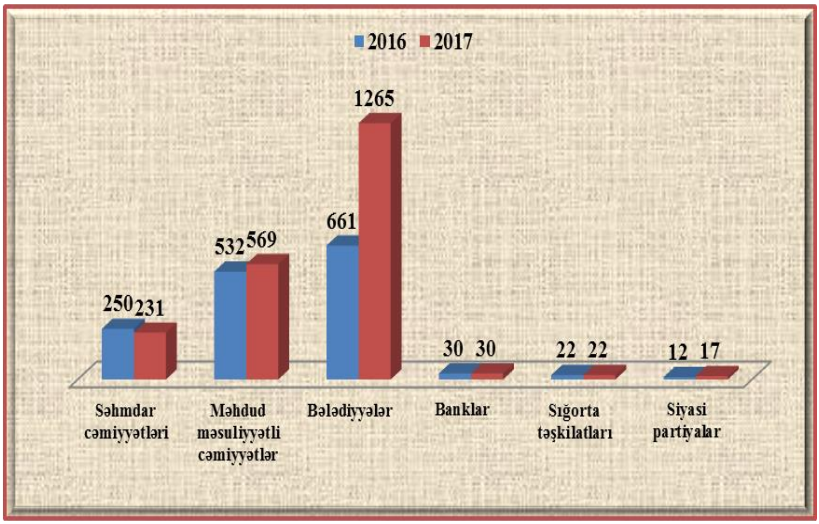
Mənbə: www.audit.gov.az məlumatları əsasında müəllif tərəfindən tərtib edilmişdir.

Ölkədə auditor xidmətinin əsas və aparıcı növü hesab olunan məcburi audit kifayət qədər inkişaf səviyyəsi ilə fərqlənsə də, lakin bu xidmət sahəsinin təşkili və əhatə sferası hələ ki, qaneedici səviyyədə deyildir. Çünki, qanunvericiliklə məcburi auditin subyektləri sayılan çoxsaylı müəssisə, təşkilat və təsərrüfat subyektləri üzrə bu xidmətdən yayınma halları yüksəkdir. 2010-cu ildə mövcud qanunvericiliklə auditdən keçməli olan 2679 bələdiyyə orqanının 50%-i, 1570 səhmdar cəmiyyətinin 18%-i, 23298 Məhdud Məsuliyyətli Cəmiyyətin 2%-i, 1609 xarici investisiyalı müəssisələrin, onların filial nümayəndəliklərinin 26%-i, 47 sığorta təşkilatının 62%-i, 234 birgə müəssisənin 13%-i, 192 bank və kredit təşkilatının 54%-i bu xidmətdən yayınmışlar (14). Belə ki, müvafiq dövrdə məcburi auditdən keçməli olan subyektlərin yalnız

7%-i bu xidmətdən istifadə etmişdir. Son dövrlərdə də bu sahədəki vəziyyət müsbət baxımdan dəyişməməsi ilə özünü göstərmişdir. Belə ki, ölkə üzrə məcburi auditdən keçməli olan 67507 subyektin 2016-cı ildə 3,2%-i, 2017-ci ildə isə daha az, yəni cəmi 2,2%-i bu xidmətdən istifadə etmişdir. Məcburi auditdən yayınma halları daha çox Məhdud Məsuliyyətli Müəssisələrdə (0,9%), Səhmdar Cəmiyyətlərində (14,9%) və siyasi partiyalarda (30,9%) müşahidə olunur.

Diaqram 35.

Məcburi auditdən keçmiş subyektlərin təşkilati-hüquqi formasına görə müqayisəsi



Mənbə: www.audit.gov.az məlumatları əsasında müəllif tərəfindən tərtib edilmişdir.

2016-2017-ci illər ərzində məcburi audit subyektlərinin təşkilati-hüquqi forması üzrə göstərilmiş auditor xidmətlərinin təhlili nəticəsində müəyyən edilmişdir ki,

2016-cı il ərzində respublika üzrə 67507 məcburi audit obyektindən 1507-si (2,2%-i), 2017-ci ildə isə 2134-ü (3,2%-i) auditdən keçmişdir. 2016-2017-ci illər müqayisə edildikdə məcburi auditdən keçən təsərrüfat subyektlərinin sayında yalnız 1% artım meyli müşahidə edilmişdir. Ümumilikdə isə, son iki il ərzində auditdən keçməyə dair aparılan müqayisələr aşağıdakı nəticələrə gəlməyə əsas verir:

- ✓ səhmdar cəmiyyətləri üzrə 16,2%-dən 14,9%-ə qədər azalmış;
- ✓ məhdud məsuliyyətli cəmiyyətlər üzrə 0,8%-dən 0,9%-ə qədər artmış;
- ✓ bələdiyyələr üzrə 41,1%-dən 78,7%-ə qədər artmış;
- ✓ siyasi partiyalar üzrə 21,8%-dən 30,9%-ə qədər yüksəlmişdir.

Məcburi auditdən keçməli subyektlər üzrə auditdən yayınmalar iqtisadi regionlar üzrə öz fərqliliyi ilə nəzərə çarpmaqdadır. Çünki, məcburi auditdən keçməli olan subyektlərin daha çox hissəsi Bakıda qeydiyyatdan keçib və burada da fəaliyyət göstərməkdədir. Lakin, məcburi auditdən yayınma halları elə paytaxtda da yüksək olaraq qalmaqdadır.

Cədvəl 6.

Regionlar üzrə məcburi audit subyektlərinin auditdən keçmə səviyyəsi

	MMC	ASC	Bələdiyyə	Auditdən keçmişdir	
				2015	2016
Bakı	38577	604	53	541	452
Abşeron	4464	89	30	50	37
Dağlıq Şirvan	1862	79	134	88	81
Aran	6639	308	498	251	208
Şəki-Zaqatala	2316	93	145	157	156
Lənkəran	3466	83	179	113	98
Gəncə-Qazax	3262	156	203	145	114
Quba-Xaçmaz	1575	50	127	63	45
Yuxarı Qarabağ	1150	19	60	23	8
Naxçıvan	765	36	170	13	1
Kəlbəcər-Laçın	52	1		2	0

Mənbə: www.audit.gov.az məlumatları əsasında müəllif tərəfindən tərtib edilmişdir.

Regionlar üzrə fəaliyyət göstərən məcburi audit subyektlərinin auditdən keçmə səviyyəsini belə şəkildə təsnifləşdirmək mümkündür (14):

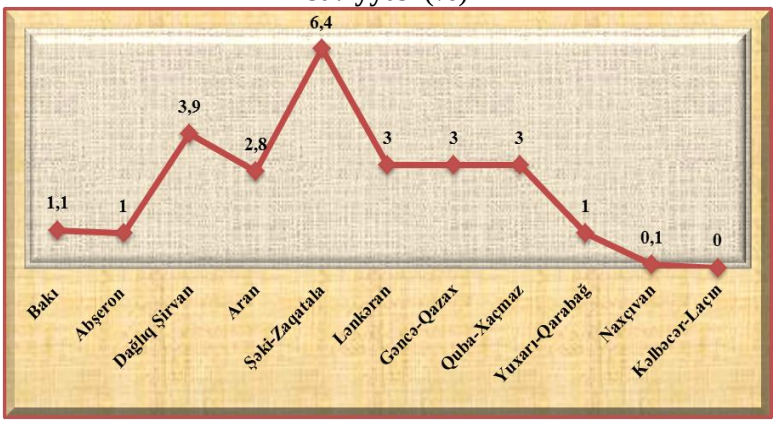
- Bakı şəhəri üzrə: 2015-ci ildə -1,4%, 2016-cı ildə -1,1%;
- Abşeron regionu üzrə: 2015 və 2016-cı illərdə - 1%;
- Dağlıq Şirvan regionu üzrə: 2015-ci ildə - 4,2%, 2016-cı ildə - 3,9%;
- Aran regionu üzrə: 2015-ci ildə -3,3%, 2016-cı ildə - 2,8%;
- Şəki-Zaqatala regionu üzrə: 2015-ci ildə - 6,5%, 2016-cı ildə - 6,4%;

- Lənkəran iqtisadi regionu üzrə: 2015 və 2016-cı illərdə - 3%;
- Gəncə-Qazax iqtisadi regionu üzrə: 2015-ci ildə - 4%, 2016-cı ildə - 3%;
- Quba-Xaçmaz iqtisadi regionu üzrə: 2015-ci ildə - 4%, 2016-cı ildə - 3%;
- Yuxarı Qarabağ iqtisadi regionu üzrə: 2015-ci ildə - 2%, 2016-cı ildə - 1%;
- Naxçıvan iqtisadi regionu üzrə: 2015-ci ildə - 1%, 2016-cı ildə - 0,1%;
- Kəlbəcər-Laçın iqtisadi regionu üzrə: 2015-ci ildə - 4%; 2016-cı ildə - 0%.

Nəticə olaraq, ölkənin regionlarında məcburi audit subyektlərinin auditdən keçməsini aşağıdakı diaqramda daha aydın şəkildə xarakterizə etmək mümkündür.

Diaqram 36.

Məcburi audit subyektlərinin regionlar üzrə auditdən keçmə səviyyəsi (%)



Mənbə:www.audit.gov.az məlumatları əsasında müəllif tərəfindən tərtib edilmişdir.

Y Fəsil. Azərbaycan Respublikasında audit xidmətinin əsas inkişaf istiqamətləri

5.1. Audit xidmətinin perspektiv inkişaf istiqamətləri

Auditor xidməti bazar iqtisadiyyatının zəruri infrastruktur sahəsi olub, sahibkarlıq fəaliyyətinin bir növü kimi çıxış etməklə ölkədə dövlət səviyyəsində həyata keçirilən mühüm kompleks tədbirlərdən bəhrələnərək inkişaf etməkdədir. Xidmətin inkişafı üçün yaradılan belə münbit şərait onun perspektiv inkişaf istiqamətlərinin müəyyənləşdirilməsində əsas və önəmli rol oynayır. Sahibkarlıq fəaliyyətinin inkişafında bazar seqmenti, yəni bazarın tələbatına uyğun olaraq sahibkarlığın özünün strukturunda dəyişiklik etmək, onu təkmilləşdirmək vacib şərtdir. Bu amil sahibkarlıq subyektlərinin daha geniş surətdə məsləhət, əsasən də auditor xidmətlərinə olan tələbatını artırmaq imkanlarına malikdir.

Özəl sektorun inkişafı bu sahədə nəzarətedici və yoxlayıcı orqanlar tərəfindən əsassız müdaxilə hallarının aradan qaldırılmasını zəruriləşdirir. Belə durum həm də, iqtisadiyyatın liberallaşmasının dərinləşməsi istiqamətində mühüm nailiyyətlərin əldə edilməsinə təsir göstərə bilər. Digər tərərfdən, mövcud inkişaf meyli sivil və səmərəli nəzarət forması olan auditor xidmətinə olan real ehtiyacı da artırır. Xüsusilə, ölkənin perspektiv inkişafı ilə bağlı qəbul edilən hüquqi-normativ sənədlərdə, proqramlarda və strateji yol xəritələrində sahibkarlıq və təsərrüfat subyektlərinin fəaliyyətinin səmərəliliyinin qiymətləndirilməsində audit xidmətinə diqqət artırılmaqdadır. Bu mühüm istiqamət ilkin olaraq məcburi auditin əhatə dairəsinin genişlənməsinə yeni

üfüqlər açmaqla, onun həcminin nəzərəçarpacaq dərəcədə artmasına geniş imkanlar yaradır.

Vergi və gömrük sistemlərində aparılan əhəmiyyətli dəyişikliklər prosesinin perspektiv dövr üçün genişləndirilməsi (ölkədə bazar iqtisadiyyatının inkişaf zərurəti, Beynəlxalq Maliyyə-Kredit İnstitutlarının tövsiyələri əsasında) bu sahələrdə təsərrüfat subyektlərinə göstəriləcək məsləhət-konsaltinq yönümlü auditor xidmətlərinə olan tələbatın artmasına, onlara daha geniş səpgili peşəkar xidmətlər göstərməsinə əsaslı şəkildə təkan verəcəkdir. Müvafiq tələbatın artacağı gözlənilən xidmət növləri kimi fiziki və hüquqi şəxslər üzrə vergilərin hesablanmasında, bəyannamlərin hazırlanmasında, idxal-ixrac əməliyyatları sahəsində, xarici tərəfdaşlarla və beynəlxalq maliyyə-kredit təşkilatları ilə müqavilələrin bağlanması sahəsində məsləhətlər verilməsini, əməli köməkliyin göstərilməsini və digərlərini qeyd etmək zəruridir.

Azərbaycan Respublikasının iqtisadi inkişaf səviyyəsi onun beynəlxalq aləmdə yerini müəyyən edir və ölkənin müstəqil siyasətinin həyata keçirilməsinə təsir göstərir. Güclənməkdə olan qloballaşma prosesi informasiya, texnologiya, işçi qüvvəsi və kapitalın hərəkəti sahəsində ölkələr arasında mövcud maneələrin azaldılmasına şərait yaratmışdır. Belə bir şəraitdə öz ehtiyatlarının artırılması, onların şəffaflıq və neytrallıq prizmasından qiymətləndirilməsi və eləcə də dünyanın iqtisadi ehtiyatlarının cəlb olunması məqsədilə milli rəqabət qabiliyyətliliyin gücləndirilməsi Azərbaycan üçün mühüm

əhəmiyyət kəsb edir. Eyni zamanda, Azərbaycanın Beynəlxalq Ticarət Təşkilatına üzvlüyünün yaxın vaxtlarda həll olunması, ölkəyə investisiya axınının həcminin ilbəil artması prosesi də təsərrüfat subyektlərinin, sahibkarların fəaliyyətlərinin beynəlxalq biznes prinsip və tələblərinə uyğunlaşdırılmasına güclü təsir göstərəcəkdir. Dünya təcrübəsində olduğu kimi Azərbaycanın təsərrüfat, sahibkarlıq subyektləri də bu mühüm tədbirlərin, bu zaman meydana çıxacaq əməliyyatların icrasında auditin məsləhət-konsaltinq xidmətləri olmadan keçinə bilməyəcəklər. Məhz belə iqtisadi inkişaf auditor xidməti növləri kimi:

- beynəlxalq mühasibat uçotu və audit standartlarına uyğun auditin aparılması;
- investisiya layihələrinin və proqramlarının tərtib edilməsi;
- layihəyələrin texniki-iqtisadi əsaslandırılması;
- biznes planı, proqramı və digər istiqamətli layihələrin hazırlanması;
- investisiya layihələrinin cəlbediciliyinin qiymətləndirilməsi yönümlü xidmətlərə olan tələbatı genişləndirəcəkdir.

Hökumət özəlləşdirmə prosesinin səmərəliliyinin daha da artırılması məqsədilə, ölkə iqtisadiyyatı üçün böyük əhəmiyyət kəsb edən iri müəssisələrin özəlləşdirilməsi zamanı investisiya müsabiqələri və fərdi layihələr üzrə tender üsullarından daha geniş istifadə edərək, həmin müəssisələrin özəlləşdirmədən qabaq sağlamlaşdırılmasına xüsusi diqqət yetirməlidir. Özəlləşdirmə prosesində strateji investorların cəlb olunması və şəffaflığın qorunub

saxlanılması mühüm əhəmiyyət kəsb etdiyi üçün özəlləşdirmə üzrə nüfuzlu beynəlxalq məsləhətçilərdən istifadə olunması təcrübəsinin davam etdirilməsi nəzərdə tutulur. Bu baxımdan mövcud sahədə maliyyə məsləhətçiliyi, auditor xidmətləri də xüsusi əhəmiyyətə malikdir.

Azərbaycanda ortamüddətli perspektivdə sənaye sahəsində dövlət siyasətinin əsas məqsədləri sənaye istehsalının dayanıqlı və yüksək artım templərinin təmin edilməsi, strukturun təkmilləşdirilməsi və səmərəliliyinin artırılması olacaqdır. Bu sahədə əsas tədbirlərə həm də aşağıdakı istiqamətlərin aid olunması zəruri hesab olunur:

- istehsal avadanlıqlarının və texnologiyalarının yüksək mənəvi və fiziki aşınmasının aradan qaldırılması;
- müasir idarəetmə və nəzarət sisteminin formalaşdırılması;
- milli məhsulun rəqabət qabiliyyətinin yüksəldilməsi;
- sənaye sahəsində investisiya və innovasiya fəallığının artırılması;
- qeyri-neft sektorunun inkişafı və emal fəaliyyət növlərinin stimullaşdırılması.

Yaxın perspektivdə sənaye sahəsinin inkişafı məqsədilə həyata keçiriləcək belə kompleks tədbirlər auditor xidmətinin paralel inkişafına ciddi surətdə təsir göstərəcəkdir. Xüsusilə, bu sahədə məcburi auditor xidmətləri ilə yanaşı, məsləhət-konsaltinq xidmət növlərinə olan tələbat daha da genişlənəcəkdir. Dünya təcrübəsində olduğu kimi Azərbaycanda da sənaye sahəsinin belə inkişafı auditin müvafiq xidmət növlərinin inkişafını şərtləndirir:

- subyektlərin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin təhlilinin aparılması;
- maliyyə vəziyyətinin qiymətləndirilməsi və proqnozlaşdırılması;
- subyektlərin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin yaxşılaşdırılması ilə bağlı tövsiyələrin, təkliflərin hazırlanması;
- idarəetmə sisteminin, daxili nəzarətin təşkilinin səmərəliliyinin qiymətləndirilməsi və maliyyələşdirmə, daxili imkanlardan səmərəli istifadə üzrə məsləhətlər verilməsi;
- istehsalın düzgün təşkili, istehsal-idarəetmə uçotunun səmərəliliyinin yüksəldilməsi üzrə təkliflərin hazırlanması.

Sənaye-istehsal yönümlü xidmətlər auditor xidmətinin texnoloji yönümlülüyünün genişlənməsinə, ələlxüsus da texnoloji auditin inkişafına real tələbat doğurur. Dünya Bankının və Beynəlxalq Valyuta Fondunun Azərbaycan Hökuməti ilə birgə planlaşdırdığı proqram-layihələrdə iri obyektlərin (o cümlədən Azərenerji, Azal, Azəriqaz, Azərsu səhmdar cəmiyyətlərinin və digər təşkilatların) auditində müstəqil auditin rolu yüksək qiymətləndirilir. Bu yanaşma da ənənəvi auditor xidmətləri ilə yanaşı, iqtisadi-texnoloji auditor xidmətlərinə olan ehtiyacı yüksəldir.

Aqrar sektorun inkişafına dövlət qayğısının artması, bu sahədə investisiya qoyuluşları üçün münbit şəraitin yaradılması yeni təsərrüfatların, sahibkarlıq subyektlərinin təşkilinə və inkişafına zəmin yaradır. Hökumət Bakıdan kənardakı rayonlarda iqtisadi inkişafı təmin etmək

məqsədilə əsaslı tədbirlər həyata keçirməyi nəzərdə tutur və bu da müvafiq proqramlar üzrə icra olunur. Bundan əlavə, dağlıq və sərhədyanı rayonlarda, o cümlədən, Naxçıvan Muxtar Respublikasında yerli istehsalçılar üçün güzəştli əmək haqqı indeksasiyası və enerji daşıyıcıları üzrə güzəştli tarif dərəcələri ilə bağlı konkret təkliflərin hazırlanması və həyata keçirilməsi də planlaşdırılır. Qeyd olunan rayonlarda vergi tətilləri və ya güzəştli vergilərin təmin olunması vasitəsilə sahibkarlığın təsviq olunmasına xüsusi diqqət yetirilməlidir. Hökumət, eyni zamanda, rayonlarda istər bank və kredit birlikləri, istərsə də mikro-kredit institutları tərəfindən təmin olunan maliyyə və digər xidmətlərin genişləndirilməsini dəstəkləyir. Kənd təsərrüfatı sektorunun digər fəaliyyət sahələri (kənd təsərrüfatı məhsullarının emalı, sənətkarlıq, pərakəndə satış, paylama, nəqliyyat, tikinti və kənd yerlərinin infrastrukturunun digər aspektləri) ilə sıx əlaqəli şəkildə inkişaf etdirilməsi kənd yerlərinin iqtisadiyyatında mühüm rol oynayır. Azərbaycanda kənd təsərrüfatı işinin yaxşılaşdırılması, ümumilikdə, rayonlarda tələbin stimullaşdırılması və kənd yerlərinin iqtisadiyyatının inkişafı ilə nəticələnməlidir. Xüsusilə, kənd təsərrüfatı subyektlərinin özünəməxsus xüsusiyyətləri nəzərə alınmaqla bu sahədə göstərilən xidmətlərdə də müəyyən ixtisaslaşmanın aparılmasına zərurət artır. Kənd təsərrüfatı rayonlarında aqrar, aqrar-sənaye müəssisələrinin yaradılması auditor xidmətlərinin regional inkişafının yüksəlişində mühüm rol oynayacaqdır. Ölkənin təbii ehtiyatlarının idarə olunmasının təkmilləşdirilməsi üçün, eyni zamanda, yerli fermerlərin informasiya ilə daha yaxşı

təmin olunması tələb olunur. Ekoloji tarazlığı nəzərdə tutaraq, ekoloji biliklər də daxil olmaqla, fermerlərin müvafiq texniki və idarəetmə biliklərinin artırılması məqsədilə məsləhət xidmətlərinin genişləndirilməsi zəruriləşməkdədir. Eyni zamanda, kənd təsərrüfatı yönümlü müəssisə və təsərrüfatların maliyyə vəziyyətinin sağlamlaşdırılması, maliyyə-idarəetmə sisteminin səmərəli təşkili məqsədilə bu sahələrdə audit xidmətlərinin daha geniş tətbiqi mühüm tədbir vasitəsi kimi əhəmiyyət kəsb edir.

Perspektiv inkişaf ölkədə maliyyə bazarlarının inkişaf etdirilməsini də ön plana çəkir. Milli maliyyə sisteminin iqtisadiyyatın uzunmuddətli resurslara olan tələbatını tam şəkildə ödəməsini təmin etmək məqsədilə maliyyə bazarlarının, o cümlədən bank sektoru, qiymətli kağızlar bazarı, eləcə də institusional sərmayəçilər, ipoteka xidmətləri bazarı, lizinq və törəmə maliyyə alətləri inkişaf etdirilməlidir. Belə inkişaf meyli eyni zamanda müvafiq sahələrdə auditor xidmətlərinin də əhatə dairəsinin genişlənməsinə (bank, maliyyə-kredit təşkilatları, investisiya və digər institutlarla bağlı məcburi auditor xidmətləri, o cümlədən bu sahələrdə müxtəlif məsləhət xidmətləri) əsaslı şəkildə təsir göstərir. Müvafiq sahələrdə auditor xidmətlərinin daha yüksək inkişafına nail olmaq üçün maliyyə bazarları, institutları üzrə təşkil olanacaq auditor xidmətlərinin təkmilləşdirilməsi, zəruri ixtisaslaşmanın aparılması vacib amil hesab olunmalıdır.

Bazar iqtisadiyyatı şəraitində ölkədə mövcud olan təsərrüfat subyektlərinin dünya təsərrüfat əlaqələrində

mütəmadi olaraq iştirak etməsi və beynəlxalq inteqrasiyaya nail olunması bütövlükdə iqtisadi dirçəlişin stimullaşdırılmasının mühüm istiqamətlərindəndir. Ona görə heç də təsadüfi deyildir ki, ölkə başçısı müəssisələrdə beynəlxalq standartlara cavab verən məhsul istehsalını və onların dünya bazarlarına ixracını bir sıra proqram və yol xəritələrində mühüm vəzifə olaraq müəyyənləşdirmişdir. Müvafiq vəzifələrin həyata keçirilməsi iqtisadiyyatın digər sahələri kimi auditor xidmətinin də təkmilləşdirilməsində mühüm mövqedən çıxış edir. Ölkədə iqtisadi inkişafın mövcud vəziyyətini və onun inkişafı üçün yaradılan münbit və real şəraiti nəzərə alıb, auditor xidmətinin də yaxın və orta dövr üçün perspektiv inkişaf tempini müəyyənləşdirmək xüsusi zərurətdən irəli gəlir.

Sərbəst auditorların və yerli auditor təşkilatlarının maliyyə vəziyyətinin yaxşılaşdırılması və onların fəaliyyət sferasının genişləndirilməsi məqsədilə onlara olan dəstək mexanizmi təkmilləşdirilməlidir. Xüsusilə belə dəstək mənbəyi yalnız bir istiqamətli, milli audit institutu tərəfindən yaradılan auditorlara kömək fondu hesabına olmamalıdır. Geniş fəaliyyət üçün yeni maliyyə mənbəyinin tapılması məqsədilə sərbəst auditorların və yerli auditor təşkilatlarının birgə əməkdaşlığına üstünlük verilməsi daha məqsədəuyğundur. Ölkədə həyata keçirilən iqtisadi və investisiya layihələrində, iri təsərrüfat subyektlərinin və xarici təşkilatların investisiya qoyuluşlarında və digər fəaliyyətlərində milli audit qurumlarının yaxından iştirakı vacib şərtlərdən biri hesab olunmalıdır. Xüsusilə yerli audit qurumlarının bu proseslərdə məsləhət-konsaltinq xidmətləri

ilə daha çox təmsil olunması da zəruridir. Belə yanaşma milli audit qurumlarının maddi-texniki bazasının təkmilləşdirilməsini, aparılan auditlətin keyfiyyətinin yüksəldilməsini əsaslandırır.

Həmçinin, milli audit institutunun onların belə mühüm tədbirlərdə iştirakını tənzimləməsi, müvafiq yönümlü fəaliyyətin koordinasiyasını həyata keçirməsi də zəruridir. Eyni zamanda, qabaqcıl və peşəkar sərbəst auditorlara, auditor təşkilatlarına müvafiq tədbirlərdə iştirak məqsədilə milli audit institutu tərəfindən zəruri maddi-texniki dəstəyin göstərilməsi də əhəmiyyət kəsb edər. Bu məqsədlə, sərbəst auditorların və auditor təşkilatlarının iri və dövlət səviyyəsində həyata keçirilən auditor xidmətlərinin aparılmasında iştirakı ilə bağlı təqdim etdiyi sənədlər paketinin ekspertizasının və onun iqtisadi səmərəliliyinin milli audit institutu tərəfindən qiymətləndirilməsi və yüksək səviyyəli tələblərə cavab verən belə biznes layihələrinin kreditləşməsinin həyata keçirilməsi də məqsədəuyğundur. Mövcud maliyyələşdirmə-dəstək mexanizmi milli audit institutunda zəruri məqsədlər üçün mikrokreditləşmə sxeminin yaradılmasını gündəmə gətirir. Xidmətin inkişafı məqsədilə ilkin fəaliyyət dövründə ehtiyacı olan sərbəst auditorlar və auditor təşkilatları üçün milli audit institutu tərəfindən "biznes inkubator" modelinin təşkili önəmli hesab olunar.

Audit xidmətinin inkişafı məqsədilə milli audit institutunda xidmət üzrə infrastruktur şəbəkəsinin təşkili vacibdir. Belə infrastruktur şəbəkəsi sərbəst auditorlara və

auditor təşkilatlarına aşağıdakı xidmətlərin göstərilməsini təmin edə bilər.

- Audit xidmətinin təşkili və aparılması üzrə əməli köməkliyin göstərilməsi;
- Audit zamanı yaranmış mürəkkəb vəziyyətin aradan qaldırılması üzrə məsləhətlərin verilməsi;
- Audit xidməti, vergi, iqtisadi qanunvericilik sahəsində son dəyişikliklərin çatdırılması;
- Sərbəst auditorlar və auditor təşkilatları üçün "qaynar xəttin" yaradılması;
- Beynəlxalq təcrübənin auditorlara mütəmadi olaraq çatdırılması;
- Xidmətin səmərəli təşkili və bu sahədə maarifləndirmə tədbirlərinin genişləndirilməsi;
- Müxtəlif yönümlü hüquqi və digər xidmətlərin göstərilməsi, məsləhətlərin verilməsi.

Müasir auditin imkanları informasiya riskini tam azaltmır, bu isə auditor yoxlamalarının keyfiyyətini qeyri-qənaətbəxş səviyyəyə endirə bilər. Məhz bu məqsədlə auditor fəaliyyəti üzərində sistemli nəzarəti həyata keçirmək, auditi keçirilən şəxslərin hesabatlarının keyfiyyətini yoxlamaq son dərəcə vacibdir. Sərbəst auditorların və auditor təşkilatlarının fəaliyyətinin keyfiyyətinə kənar nəzarət sistemi (milli audit institutu səviyyəsində) mövcud olsa da, lakin, belə nəzarəti keçirmək hüququnu məhz peşəkar auditor birliklərinə həvalə etmək daha məqsədəuyğun olar. Keyfiyyətə nəzarətin ümumi sistemi və hətta ünsürləri auditor fəaliyyətinin son dərəcə spesifik və incə sahəsidir. Keyfiyyətə nəzarətin hansı

konkret prosedurlarının məqbul olması bir çox amillərdən, auditor təşkilatının ölçü meyarlarından, ofislərin sayından, praktik fəaliyyət növündən, uçot sistemindən, fəaliyyətin mexanikləşdirmə səviyyəsindən, bu və ya digər növlü lisenziyanın olmasından asılıdır. Məsələn, Beynəlxalq audit standartlarında "Kiçik biznesin auditinin xüsusiyyətləri" ("Particular considerations in the audit of small business") adlı xüsusi standart mövcuddur və onun analoqu milli audit standartlarının tərkibində də vardır. Əksər sayda auditorların və auditor təşkilatlarının sifarişçilərinin məhz kiçik və orta şirkətlər olduğu (digər şirkətlər, əsasən, "böyük dördlük" və daha "çevik" olan bir neçə iri auditor təşkilatı tərəfindən həyata keçirilir) təcrübə bizim ölkəyə də bir növ xasdır.

Qeyd etmək lazımdır ki, yüz və yüzdən çox ofisi olan və çoxsaylı iri transmilli subyektlərə xidmət göstərən "böyük dördlüyə" (nüfuzlu beynəlxalq auditor təşkilatlarına) aid ölkədə fəaliyyət göstərən iri və beynəlxalq firmaların işinin keyfiyyətinə nəzarət prosedurları son dərəcə dəqiq və kompleks metodoloji bazaya əsaslandırılmalıdır. Bu prosedurlar 3-5 nəfərin çalışdığı, bir-iki növlü lisenziya üzrə istehsal-kommersiya fəaliyyətinin bir və ya iki sahəsində xırda yoxlamalar sahəsində ixtisaslaşan yerli kiçik təşkilatların işinin keyfiyyətinə nəzarət prosedurlarından əhəmiyyətli dərəcədə fərqli ola bilər.

Bundan əlavə, hər bir müəssisədə auditor fəaliyyətinin keyfiyyətinə ümumi nəzarətin strateji və taktiki aspektlərini fərqləndirmək və hərtərəfli tədqiq etmək lazımdır. Aydın məsələdir ki, strategiya bütövlükdə sifarişçilərə göstərilən auditor xidmətlərinin yüksək keyfiyyətinə nail olmaq üçün

auditor təşkilatının həyata keçirdiyi vacib məqsəd və vəzifələri müəyyən edir, taktika isə strateji məqsəd və vəzifələrə nail olmaq üçün auditorların atdığı konkret addımlardır, başqa sözlə, taktika strateji məqsədlərə nail olmağın əsas yolları kimi əhəmiyyət kəsb edir. Aparılan tədqiqatlar göstərir ki, ölkədə auditin keyfiyyəti işinə aşağı səviyyədən-auditin keyfiyyətinə müəssisə, təşkilatdaxili nəzarətdən başlamaq daha düzgün olar. Təşkilatın hər bir üzvünün şəxsi keyfiyyətlərinə (məsələn, müstəqilliyi, dürüstlüyü, obyektivliyi, xidmətin məxfiliyini təmin etmək bacarığı və s.), heyətin sifarişçilərindən qeyri-asılılığına tərtib olunan sorğular üzrə vaxtaşırı qiymətləndirilmələr aparmaqla nəzarət oluna bilər. Belə sorğu vərəqələrinin sualları auditorların yoxlanılan təsərrüfat subyektlərinin, auditi keçirilən subyektlərin səhmlərinə sahib olmaqla, direktorlar şurasında üzvlüyü ilə bağlı ola bilər. Belə ki, auditor təşkilatının rəhbərliyi hər ilin sonunda heyət arasında sorğu vərəqələri yayır. Sorğu vərəqələrində həmin təşkilatın bütün mövcud olan və potensial müştəriləri sadalanır, hər bir əməkdaş (əvəzçilik üzrə işləyən tərəfdaş və sadəcə olaraq, muzdla tutulan mütəxəssis də) "müstəqillik anketi"nin suallarına cavab verməlidir. Auditor təşkilatının rəhbərliyi belə bir informasiyanı əldə edib, yeniləşdirərək cari ildə heyəti elə bölməlidir ki, əməkdaşlar xidmət göstərilmək üçün uyğun gəlməyən sifarişçiyə xidmət göstərməsinlər.

Auditor təşkilatının yoxlamada iştirak edən əməkdaşlarının ixtisas səviyyəsi və peşə səriştəliliyi keyfiyyətə nəzarətin ən mühüm ünsürlərindən biridir. Bu

strateji məqsədə nail olmaq yeni kadrların seçilməsi və heyətin ixtisasının artırılması baxımından da zəruridir. Bütün yeni heyət öz işini səriştəli yerinə yetirmək üçün yetərli dərəcədə ixtisaslı olmalı, bunun üçün isə yeni heyət işə qəbul edilərkən ciddi şəkildə seçilməlidir. Hər bir namizəd təşkilatın məsul əməkdaşı ilə müsahibədən keçməli və hər bir namizədin işə qəbul edilməsi təkcə heyətin seçilməsinə məsul olan bir şəxs tərəfindən deyil, həm də namizədin gələcək işinin texniki tərəflərini yüksək səviyyədə bilən auditor tərəfindən qiymətləndirilməlidir. Bu istiqamətdə digər taktiki addımlar mütəxəssislərin təlimi üzrə proqramların işlənib hazırlanmasından, hər bir əməkdaş tərəfindən bu proqramların yerinə yetirilməsinə nəzarətdən ibarət olmalıdır. Heyətin peşəkarlıq baxımından təkmilləşdirilməsi fasiləsiz olmalıdır.

Əməkdaşların xidmətlərinin keyfiyyət məsələləri üzrə irəliləyişi sifarişçilərə göstərilən xidmətlərin keyfiyyətinin yüksəlməsinə yönəlməlidir. Onların vəzifədə irəliləyiş siyasəti təminat verməlidir ki, heyət həqiqətən də ixtisaslıdır və təkcə tutduğu vəzifəyə deyil, həm də yeni vəzifələrə layiqdir. Məhz bu baxımdan mütəxəssisin rəhbərliyin müvafiq qiymətləndirmə hesabatında auditdə konkret rolu əks etdirilməklə, fəaliyyəti qiymətləndirilməlidir.

Audit xidmətlərinin yüksək keyfiyyəti yalnız o halda təmin edilə bilər ki, bütün əməkdaşlar yüksək və səruri peşə vərdişlərinə (yetərincə texniki hazırlıq və təcrübə səviyyəsinə) yiyələnsinlər, habelə, verilən tapşırıqların yerinə yetirilməsinə müntəzəm və təsirli nəzarəti həyata keçirmiş olsunlar. Belə vəzifələrin yerinə yetirilməsi üçün iş

qrafikinin təsdiq olunması və heyətin auditi keçirilən müvafiq subyektlər üzrə bölüşdürülməsi faydalı ola bilər. Daha yaxşı olar ki, konkret iri layihənin yerinə yetirilməsi üçün nəzərdə tutulmuş heyətdə rəhbərliyin nümayəndəsi təmsil olunsun. Təbii ki, belə peşəkar heyəti yoxlamanın başlanmasına ən azı bir-iki ay qalmış formalaşdırmaq məqsədəuyğundur.

Audit xidmətlərinin keyfiyyəti təşkilatın fəaliyyət istiqamətinin düzgün seçilməsi, müəyyən olunmuş məqsədlərə nail olmağın təmin edilməsi üzrə rəhbərliyin şüurlu və gərgin işi ilə təmin edilə bilər. Lakin, bunun üçün auditor təşkilatının rəhbərinin özünün və həm də, hər bir təsərrüfat subyektindəki daxili auditor heyətinin, bütün səviyyələrdə zəruri səriştəlilik səviyyəsini təmin etmək lazımdır. Auditor təşkilatının heyəti üçün problemlər yarandıqda, keyfiyyətə nəzarət prosedurları təminat verməlidir ki, qərarı ixtisaslı və məsul şəxs qəbul etsin. Yəni bununla əlaqədar olaraq, hər bir layihənin həyata keçirilməsi, audit zamanı sifarişçidə qarşıya çıxan istənilən çətin məsələ üzrə zəruri məsləhətləşmələr aparılmalıdır.

Təcrübə göstərir ki, auditor təşkilatı, sərbəst auditor tərəfindən xidmət göstərilməsinə razılıq verilməsi zamanı və ya bilavasitə ona xidmət prosesində hər bir sifarişçiyə qarşı münasibətdə çox aydın strategiya və taktika məsələlərini müəyyənləşdirmək lazımdır. Burada həm yeni sifarişçilər cəlb etmək, həm də mövcud sifarişçilərə qüsursuz xidmət etməyi təmin etmək bacarığı çox vacibdir. Bundan əlavə, auditor ona diqqəti artırmalıdır ki, auditor riskinin şərtlərinə riayət olunsun, həm də onların müstəqilliyi təmin

olunmaqla, sifarişçinin sifariş verldiyi xidmətlərin tam həcmi təmin edilsin. Auditor təşkilatı tərəfindən xidmətin keyfiyyətinin yüksəldilməsi firmadaxili standartların hazırlanmasını da zəruriləşdirir. Müvafiq firmadaxili standartlarda əvvəlki auditin nəticələrini, rəhbərliyin verdiyi qiymətdən ibarət şərhi, sifarişçinin fəaliyyətinin qiymətləndirilmə vəziyyətini xarakterizə edən sənədləri nəzərdə tutmaq olar. Aydındır ki, auditor fəaliyyətinin keyfiyyətinə nəzarət auditor təşkilatının, auditorun özünün işinin nəticələrini yoxlamadan, keyfiyyətə nəzarət üzrə strategiya və taktikanın səmərəliliyinə nəzarət etmədən mümkün deyildir. Burada peşəkar müşahidə və keyfiyyətin təhlili, bütün səviyyələrdə yoxlama zamanı işə lazımınca nəzarət olunmasını əməli surətdə təmin edən siyasətə riayət olunması vacibdir. Bundan əlavə, auditor təşkilatı, sərbəst auditor keyfiyyətə nəzarət prosedurlarını ən azı hər il yoxlamalıdır ki, mövcud keyfiyyət prosedularının yerinə yetirilməsinə əmin olsun.

Audit xidmət bazarında sərbəst auditorların və auditor təşkilatlarının mövqeyini, reytinqini daha aydın qiymətləndirmək üçün zəruri göstəricilər sisteminin tətbiqi zəruridir. Bu göstəriciləri iki qrupa bölmək məqsədəuyğundur.

- Birinci qrupa maliyyə fəaliyyətinin əsas göstəriciləri və daxili resurs amilləri aid edilməlidir.
- İkinci qrupa isə sərbəst auditorun və auditor təşkilatının inkişafına yönəldilmiş göstəricilər və xarici (kənar) resurs amilləri daxil edilməlidr. Belə yanaşma xidmət bazarında sərbəst auditorların və auditor təşkilatlarının

reytinqinin müəyyən edilməsi baxımından xüsusi əhəmiyyət kəsb edir.

Maliyyə fəaliyyətinin baza göstəricilərinə aşağıdakılar aid oluna bilər: maliyyə dayanıqlığı göstəriciləri, maliyyə vəziyyəti əmsalları və s. Maliyyə fəaliyyətini xarakterizə edən göstəriciləri aşağıdakı şəkildə sistemləşdirmək məqsədəuyğundur:

- ✓ il ərzində auditor fəaliyyəti sahəsində görülən işlər (xidmətlər) üzrə əldə olunan gəlirlər;
- ✓ əvvəlki il ilə müqayisədə auditor xidmətlərində gəlirin nisbi artımı;
- ✓ il ərzində bütün fəaliyyət növlərindən məcmu gəlir, o cümlədən, işlərdəki (xidmətlərdəki) gəlirin payı: auditor xidmətləri, konsaltinq xidmətləri, qiymətləndirmə fəaliyyəti;
- ✓ əvvəlki il ilə müqayisədə məcmu gəlirin nisbi artımı;
- ✓ bir auditora il ərzində düşən orta gəlirin həcmi;
- ✓ bir mütəxəssisin (auditorun) bir saatlıq işinin orta dəyəri;
- ✓ mənfəət;
- ✓ nizamnamə kapitalının həcmi;
- ✓ sığorta ödəmələri barədə məlumat.

Auditin təşkili ilə bağlı daxili resurs amillərinə aşağıdakıları aid etmək zəruridir:

- ▪ audit xidmət bazarında təşkilatın, sərbəst auditorun fəaliyyət müddəti;
- ▪ auditor fəaliyyətinin həyata keçirilməsi üçün verilmiş lisenziyanın mövsümiliyi;
- ▪ mövcud patentlər, qeydə alınmış əmtəə nişanları (xidmət nişanları) və s.;

- ştat üzrə əməkdaşların sayı (cari dövr üçün işçilərin ümumi siyahı sayı);
- ixtisaslı auditorların ştatda sayı;
- cəlb olunan auditorların sayı;
- əsas fəaliyyət növləri;
- xidmət növləri üzrə ixtisaslaşma səviyyəsi.

Auditor təşkilatının və sərbəst auditorun fəaliyyətinin inkişafına və irəliləyişinə yönəldilmiş göstəricilər sistemində aşağıdakılar nəzərdə tutulmalıdır:

- reklam büdcəsinin olması və həcmi;
- ictimaiyyətlə, sifarişçilərlə əlaqədar fəaliyyətdə tətbiq olunan texnologiyaların, alətlərin (internet saytı və s.) mövcudluğu.

Auditin təşkili ilə bağlı xarici resurs amillərinə aşağıdakıların şamil olunması məqsədəuyğundur:

- affilə olunmuş şirkətlərin sayı (qrupa daxil olan şirkətlərlə affilə edilmə dərəcəsi, filialların, nümayəndəliklərin, törəmə firmaların mövcudluğu);
- xidmət göstərilən ərazi;
- xidmət göstərilən xalq təsərrüfatı sahələri;
- iqtisadiyyatın müxtəlif sektorlarında sifarişçilərin xüsusi çəkisi.

Audit xidmətinin ölkədə inkişafında ən mühüm istiqamətlərdən biri də onun region və bölgələrdə rəvan inkişafına nail olmaq, xidmətin inkişafında ərazi üzrə mövcud olan qeyri-bərabərliyi aradan qaldırmaqdır. Belə zərurətin yaranmasına, xidmətin regional inkişafına olan tələbatın artmasına əsas səbəb Azərbaycanda bazar iqtisadiyyatı yönümlü islahatların həyata keçirilməsi,

sahibkarlıq fəaliyyətinin genişləndirilməsi ilə bağlı dövlət səviyyəsində tədbirlərin görülməsi, sosial-iqtisadi regional proqramların qəbul edilməsidir. Xüsusilə, son on ildə qəbul edilən qanunvericilik sənədlərində və iqtisadi inkişaf proqramlarında sahibkarlığın regional inkişafını onun zəruri infrastruktur sahələrinin birgə iştirakı ilə təmin etmək vacib şərt kimi qeyd olunmaqdadır. Bu infrastruktur sahələrindən ən zərurisi kimi auditor xidməti sahibkarlığın inkişafı ilə bilavasitə bağlı olduğu üçün onun bölgələrdə təşkili və inkişafı xüsusi zərurətdən irəli gəlir.

Audit xidmətinin ölkənin regionlarının sosial-iqtisadi inkişafında mühüm rol oynadığını yüksək qiymətləndirərək, bu xidmətin regional-ərazi təşkilinin təmini ilə bağlı əməli kompleks tədbirlərin həyata keçirilməsi önəmli hesab olunur. Xüsusilə, auditin iqtisadiyyatda rolu, təsərrüfat subyektləri üçün əhəmiyyəti və digər mövzularda konfransların, seminarların, dəyirmi masaların bölgələrdə təşkili xidmətin regional inkişafı baxımından önəmli rol oynaya bilər. Regionlarda fəaliyyət göstərən sərbəst auditorlara, auditor təşkilatlarına zəruri maddi-texniki köməkliyin göstərilməsi də bu bölgələrdə xidmətin inkişafında stimullaşdırıcı amil kimi əhəmiyyətlidir.

Ölkə regionlarında iqtisadiyyatın müxtəlif sahələrinin yüksək səviyyədə inkişafını şərtləndirən belə bir cəhəti xüsusi qeyd etmək lazımdır ki, onların əksəri kifayət qədər təbii sərvətlərə və digər imkanlara malikdir. Xüsusilə, regionlarda olan bu imkanların bazasından müxtəlif iqtisadiyyat sahələrinin inkişaf məqsədi üçün istifadə edilməsi (hasilat, turizm, sanatoriya-kurort, emal və s.) artıq

ölkə səviyyəsində qəbul edilən dövlət proqramlarında öz əksini tapmışdır. Belə inkişaf eyni zamanda auditor xidmətlərinin müxtəlif növlərinə olan tələbatın artması üçün də əsaslı rol oynaya bilər. Belə ki, bu inkişaf meyli məcburi auditor xidmətləri ilə yanaşı, məsləhət-konsaltinq xidmətlərinin istifadəsini (biznes-proqramların hazırlanması, mühasibat uçotu, vergi xidmətlərinin göstərilməsi, idarəetmə uçotunun təşkili) genişləndirmək imkanlarına malikdir.

Ölkədə yaradılan bələdiyyə orqanları regionların inkişafında mühüm rol oynamaqdadır. Bələdiyyə qurumlarının özlərinin və onların nəzdində olan subyektlərin inkişafı üçün yaradılan münbit zəmin onların auditor xidmətlərindən istifadə imkanlarının artmasına müsbət baxımdan təsir göstərə bilər.

Audit xidmətinin region və bölgələrdə perspektiv inkişaf istiqamətləri müəyyənləşdirilərkən onu regionun sosial-iqtisadi inkişafı ilə əlaqələndirmək əsas şərtlərdəndir. Xidmətin perspektiv inkişafının informasiya bazasının müəyyənləşdirilməsi məqsədilə hər region haqqında ətraflı statistik məlumatların toplanmasına xüsusi diqqət yetirilməlidir. Bu mərhələ ilk növbədə regionun mövcud durumunu təhlil etməyə, regionun təbii-iqtisadi potensialını, sosial-iqtisadi və ekoloji vəziyyətini, fəaliyyət göstərən təsərrüfat subyektlərinin strukturunu, maliyyə-təsərrüfat vəziyyətini və onların inkişaf səviyyəsini qiymətləndirməyə geniş imkanlar verər. Belə zəngin tədqiqat audit xidmətinin mövcud və perspektiv inkişafı, onun real əsaslar üzrə

təşkilinin təmin olunması baxımından vacib amillərdən hesab olunur.

Xidmətin inkişaf istiqamətlərini müəyyənləşdirmək üçün regionda zəruri müşahidələrin aparılması, monitorinqlərin keçirilməsi, ələlxüsus inzibati rayonların, bələdiyyə orqanlarının rəhbərləri ilə mütəmadi əlaqələrin yaradılması da əhəmiyyət kəsb edən məsələlərdəndir. Regionların ehtiyacları, tələbatları və potensial imkanları nəzərə alınmaqla xidmətin təşkilinə və inkişafına yönəlmiş layihələrin hazırlanması da məqsədəuyğundur. Belə layihələrin ikiistiqamətliliyinə xüsusi diqqət yetirilməlidir:

- audit xidmətinin təşkili və inkişafı ilə bağlı audit institutu tərəfindən zəruri tədbirlərin həyata keçirilməsi (texniki-təşkilati tədbirlər, kadr təminatı, regional görüşlərin-seminarların keçirilməsi, metodik təminat və s.);
- audit xidmətinin təşkilinə və inkişafına region, bölgə rəhbərliyi tərəfindən dəstəyin göstərilməsi (təsərrüfat subyektlərinin audit xidmətlərinin geniş tərkibdə istifadəsi üzrə tədbirlərin görülməsi, məcburi audit subyektlərinin auditdən yayınmalarının qarşısının alınması).

Audit xidmətinin regional inkişaf perspektivlərinin müəyyənləşdirilməsində əsas üstünlük verilən istiqamətləri aşağıdakı sxem üzrə sistemləşdirmək zəruridir.

Audit xidmətinin regional perspektiv inkişaf istiqamətləri

- ***Regionlarda subyektlərin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin qiymətləndirilməsi***
- ***Bələdiyyə orqanlarının maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin yaxşılaşdırılması***
- ***Regional subyektlərin audit xidməti ilə əhatə olunma səviyyəsinin genişləndirilməsi***
- ***Müəssisə və təsərrüfatlara müxtəlif növ audit xidmətlərinin göstərilməsi***
- ***Regional informasiya mühitinin təkmilləşdirilməsinə dəstək göstərilməsi***

5.2. Audit xidmətinin tənzimlənmə mexanizminin təkmilləşdirilməsi

İqtisadiyyat və infrastruktur sahələrində olduğu kimi auditor xidmətində onun təşkili və tənzimlənməsi xidmətin inkişafı baxımından xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. Audit xidmətinin inkişaf səviyyəsini nəzərə almaqla, bu xidmətin tənzimlənmə mexanizmlərini səciyyələndirmək mümkündür. Auditor xidmətinin tənzimlənməsinin əsas istiqamətləri olaraq aşağıdakıları fərqləndirmək məqsədəuyğundur:

- dövlət-inzibati tənzimləmə forması;

- bazar-iqtisadi tənzimləmə forması;
- ictimai-etik tənzimləmə forması (sxem 13).

Xidmətin tənzimlənməsinin birinci əsas istiqaməti kimi dövlət-inzibati tənzimləmə mexanizmi ilk dövrlərdən mövcud olaraq, fəaliyyət göstərir və auditor xidmətinin ölkədə tənzimlənmə mexanizmi kimi əsas üstünlük də məhz dövlət-inzibati mexanizminə məxsusdur. Dövlət tənzimləmə mexanizmi xidmət bazarının tənzimlənməsində inzibati və iqtisadi tənzimləyici funksiyaları icra etmək iqtidarındadır. Belə ki, auditin kefiyyətinin müəyyənləşdirilməsidə, auditorlara qarşı tədbirlərin həyata keçirilməsində (lisenziyanın ləğvi, fəaliyyətin dayandırılması, sifarişçiyə dəymiş zərərin ödənilməsi və s.) bu mexanizmin inzibati və iqtisadi təsir funksiya və istiqamətləri çox vaxt qarşılıqlı əlaqəlilik baxımından çıxış edir.

Audit xidmətini tənzimləyən məsul dövlət orqanı kimi Auditorlar Palatasının ümumilikdə xidmət bazarına birbaşa güclü vasitələrlə təsir mexanizmi kifayətedici sayıla bilməz. Belə ki, Mərkəzi Bank maliyyə-valyuta bazarının, informasiya proseslərinin tənzimlənməsi üçün belə vasitələrə malikdir. Lakin, Palata xidmət bazarına nisbətən dolayı təsir mexanizminə, onun ayrı-ayrı subyektlərinə mövcud qanunvericilik daxilində təsir vasitələrinə malikdir. Hazırda auditor xidmətinin təşkilində dövlət tənzimləmə mexanizmi xüsusi üstünlük təşkil edir. Lakin, bu tənzimləmə mexanizminin özünün də bazar münasibətlərinin inkişaf tələbləri nəzərə alınmaqla təkmilləşməsinə ehtiyac hiss olunur. Belə ki, müasir şəraitdə xidmətin bazar tənzimləmə mexanizmi kifayət qədər geniş

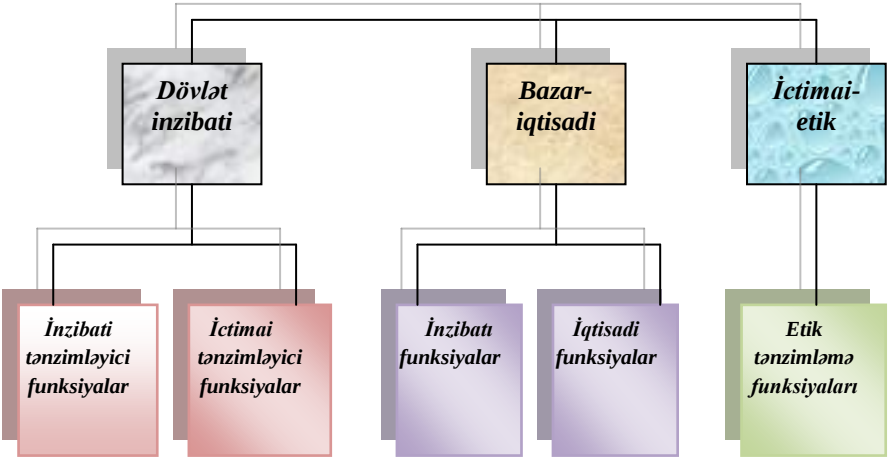
olmaqla, iqtisadi sistemin özünün möhkəmliyini təmin etməli, cəmiyyətdə, iqtisadiyyatda gedən sosial-iqtisadi proseslərin şəffaf və obyektiv prizmadan işıqlandırılmasına təsir göstərməlidir. Auditor xidmətinin dövlət-tənzimləmə mexanizminin təşkilində mövcud olan bəzi çatışmazlıqlar iqtisadi problemlərin, vergi və digər öhdəliklərdən yayınmaların artması üçün zəmin yaradır. Bu baxımdan "Auditor xidməti haqqında" Qanunun və ölkənin digər müvafiq qanunvericilik bazasının təkmilləşdirilməsi, auditor-sifarişçi münasibətlərinin daha da təkmil formada təşkili, auditorun fəaliyyət müstəqilliyinin, məsuliyyət səviyyəsinin genişləndirilməsi, keyfiyyətsiz auditə, auditor xidmətlərində mənfi meyillərin artmasına qarşı konkret və sərt mübarizə mexanizminin yaradılması vacib məsələ kimi əhəmiyyət kəsb edir. Audit xidmətinin təşkilində dövlət tənzimləmə mexanizminin təkmil mövqedən çıxış etməsi dövlət nəzarət mexanizminin səmərəliliyinin yüksəldilməsinə, vergi və digər bu kimi yoxlamaların minimuma endirilməsinə və təsərrüfat subyektlərinin maliyyə intizamının və daxili nəzarət sisteminin gücləndirilməsinə əsaslı şəkildə təsir göstərə bilər.

Hesab edirik ki, audit xidmət bazarında dövlət tənzimləmə mexanizmi inzibati və iqtisadi tənzimləmə funksiyalarının səmərəli və məqsədəuyğun inkişafına təsir etməklə, mövcud qanunvericilikdə bu mexanizmlərin birgə tətbiqinin əsasları öz əksini tapmalıdır.

İctimai tənzimləmə mexanizmi Azərbaycan xidmət bazarı üçün yeni sahədir, lakin, auditor xidmətinin perspektiv inkişafında bu mexanizmin təsir vasitələri daha geniş mövqedən çıxış edə bilər. İctimai tənzimləmə mexanizminin müxtəlif istiqamətlərdə həyata keçirilməsi məqsədəuyğundur: etik (auditorların üzv olduqları ictimai birliklərdə, nüfuzlu qurumlarda onlara qarşı ictimai tənbehin verilməsi və s.), iqtisadi (üzv olduğu qurumlardan, ictimai birliklərdən əldə olunan güzəştdən, maliyyə yardımından məhrum edilməsi) və inzibati (auditorların üzv olduğu təşkilatlardan, ictimai qurumlardan xaric edilməsi və s.).

Sxem 13.

Audit xidmətinin tənzimlənmə mexanizminin struktur əsasları



İctimai tənzimləmə mexanizmi Azərbaycanda artıq digər mühüm infrastruktur sahəsi olan bank sektorunda səmərəli fəaliyyət göstərməkdədir. Belə ki, ölkədə ictimai

əsaslarda yaradılan Azərbaycan Banklar Assosiasiyasının fəaliyyətini bu baxımdan müsbət qiymətləndirmək mümkündür. Assosiasiya Mərkəzi Bankla banklar arasında "bufer" rolunu oynamaqla bank-maliyyə bazarının tənzimlənməsində və inkişafında önəmli rol oynayır. Məhz auditin təşəkkül tapıb inikişaf etdiyi ölkələrdə də auditorları və auditor təşkilatlarını özündə birləşdirən ictimai təşkilatlar xidmət bazarının tənzimlənməsində, onun sağlam etik-iqtisadi əsaslar üzərində inkişafında mövcud audit institutları ilə birgə səmərəli fəaliyyət göstərir.

Auditorların ictimai birlikləri aşağıdan təşkil olunduğu üçün o, yüksək nüfuz əldə etməyə, fəaliyyətini könüllü əsaslar və qarşılıqlı əməkdaşlıq əsasında qurmağa meyilli olmalıdır. Məhz belə formalaşma prosesi xidmət bazarının tənzimlənməsində Auditorlar Palatasına yaxından köməklik göstərib, onu artıq inzibati-tənzimləmə problemlərindən azad edər, xidmət bazarında sağlam rəqabət mühitinin peşəkarcasına qorunmasında əsas təminatçı rolunda çıxış edə bilər.

Auditorlar Palatası ilə yaradılması zəruri sayılan Auditorların Peşəkar İctimai Birliyinin fəaliyyəti xidmətin tənzimlənməsində zəruri olan inzibati, iqtisadi və etik tənzimləmə mexanizmlərinin məqsədyönlü və səmərəli tətbiqinə müsbət təsir göstərə bilər. Digər tərəfdən, bu qurumların fəaliyyətinin düzgün qurulmaması xidmət bazarında qeyri-normal mühitin inkişafı üçün zəmin yaradar. Auditor xidməti bazarının tənzimlənməsi üçün xüsusi əhəmiyyət kəsb edən izibati, iqtisadi və etik tənzimləmə mexanizmlərinin hüquqi əsaslarının

təkmilləşdirilməsi, onların qanunvericilik bazasında öz əksini tapması xidmətin təşkili və tənzimlənməsinin inkişafı baxımından vacib şərtlərdən biri sayılmalıdır.

Audit xidməti bazarında sağlam rəqabət mühitinin güclənməsində auditorların ictimai birlikləri öz əhəmiyyətli rolunu oynaya bilər. Belə ki, ictimai birlik xidmət bazarının mütəmadi olaraq monitorinqini aparmaqla, üzv təşkilatların və sərbəst auditorların apardıqları auditlərin keyfiyyətinin yüksəldilməsinə yardım edib, onların reytinq cədvəlini, xidmət bazarında malik olduğu mövqeyi qiymətləndirmiş olar. Bütün bu proseslərin icrası ictimai birliklərin, sərbəst auditorların və auditor təşikilatlarının özləri tərəfindən könüllü həyata keçirildiyi və onların mənafelərinin qorunmasına yönəldiyi üçün mümkün olur. Eyni zamanda, bu birliklər xidmət istifadəçilərinin, cəmiyyətin, dövlətin də maraqlarına xidmət etməklə, ölkədə şəffaf və düzgün iqtisadi informasiya mühitinin formalaşmasında da yaxından iştirak edirlər.

Auditorların Peşəkar İctimai Birliklərinin birlikdaxili normativ sənədlərinin, qaydalarının hazırlanması və üzvlərlə razılaşdırmaqla qəbul etməsi öz zərurəti ilə çıxış etməlidir. Məhz belə normativ sənədlərin əsas istiqaməti üzvlərin fəaliyyətinin tənzimlənməsinin təkmilləşdirilməsinə, onların sağlam və sivil hüquqi normalar çərçivəsində fəaliyyətinin təşkilinə yönəlməlidir. Həmçinin, bu təşkilatlar üzvlərin auditor peşə normalarına, nüfuzuna zidd hərəkətlərinə qarşı da müvafiq norma və sanksiyaların tətbiqinə nail olmalıdır. Dünya təcrübəsində olduğu kimi nüfuzlu peşəkar birliyin üzvlüyündən xaric edilmiş sərbəst auditorun və auditor

təşkilatının xidmət bazarındakı mövqeyi xeyli zəifləmiş olur. İctimai birliklər xidmət bazarında mövcud nöqsan və mənfi meyillərə, o cümlədən inhisarlaşma, haqsız rəqabət, keyfiyyətsiz, qara (boz) audit və digər bu kimi hallara qarşı mübarizədə Auditorlar Palatası ilə birgə məqsədli proqramlar hazırlayıb, onun real həllinə nail ola bilərlər. Auditorların Peşəkar İctimai Birliyinin hüquq və vəzifələrinin, funksiyalarının müasir təcrübə və iqtisadi inkişaf prosesləri nəzərə alınmaqla müəyyənləşdirilməsi xüsusi zərurətdən irəli gəlir. Məhz bu məsələnin həlli ictimai birliyin audit xidməti bazarının inkişafı məqsədlərinə xidmət etməsinə əhəmiyyətli şəkildə təsir göstərə bilər.

Xidmət bazarının tənzimləmə mexanizmində etik metodlara üstünlük verilməsi müasir bazar münasibətlərinin təbiətindən irəli gəlir. Artıq müasir təcrübə bazar tənzimləmə vasitələri kimi bu amilin rolunun zəruriliyini sübut etməklə, Azərbaycanda da bu növ tənzimləmə imkanlarından istifadəni ön plana çəkir. Etik tənzimləmə mexanizmi ümumilikdə ölkədə sahibkarlıq mühitinin sivil tələblər, standartlar üzrə inkişafı üçün zəruri olub, bu sahədə geniş tədbirlərin həyata keçirilməsini şərtləndirir. Ölkədə sahibkarlıq fəaliyyətinin inkişafı üzrə həyata keçirilən tədbirlərdə sahibkarlıq mədəniyyətinin gücləndirilməsi, bu istiqamətdə geniş maarifləndirmə tədbirlərinin görülməsi xüsusi zərurətdən irəli gəlir. Məhz belə yüksək etik norma və qaydaların auditor xidməti bazarında tətbiqi, auditorların maarifləndirmə prosesinin müasir baxımdan inkişaf etdirilməsi, təbii ki, xidmət bazarında sağlam rəqabət və işgüzar mühitin bərqərar olmasında önəmli rol

oynayacaqdır. İlk növbədə bu sahədə görüləcək tədbirlər kimi ölkədə etik tənzimləmə mexanizmi üzrə normativ-hüquqi bazanın yaradılması zəruri şərtdir. Əlamətdar haldır ki, Azərbaycanda artıq MDB məkanında ilk dəfə olaraq "Auditorların Peşə Etikası Məcəlləsi" hazırlanaraq, 2001-ci il 26 dekabrda Auditorlar Palatası Şurası tərəfindən təsdiq edilmiş və bu məqsədlə Auditorların Etika Komissiyası yaradılmışdır. Lakin, etik tənzimləmə sahəsində belə zəruri normaiv-hüquqi sənədin, məcələnin dövlət səviyyəsində tanınması, onun zəruri və vacib qanunvericilik sənədi kimi ölkənin Milli Məclisində təsdiqi Azərbaycan cəmiyyəti və iqtisadiyyatı üçün mühüm xidmət sahəsi olan auditor xidmətinin daha təkmil səviyyədə inkişafına rəvac verər. Auditor peşəsinin nüfuzunun möhkəmləndirilməsində və auditorun cəmiyyət və sifarişçi qarşısında məsuliyyətinin yüksək peşəkarlıq səviyyəsində qurulmasında müvafiq məcəllənin praktik - işlək mexanizminin geniş baxımdan təkmilləşməsi zəruridir. Xüsusilə, Auditorların Etika Komissiyasının daha geniş ictimai əsaslara söykənməsi, onun daha çox neytral baxımdan təşkili xidmət bazarının təkmilləşdirilməsində, burada sağlam rəqabət mühitinin təmin olanmasında mühüm rol oynayar. Hesab edirik ki, bu baxımdan Auditorların Etika Komissiyasının fəaliyyət istiqamətlərinin aşağıdakı kimi sistemləşdirilməsi məqsədəuyğundur:

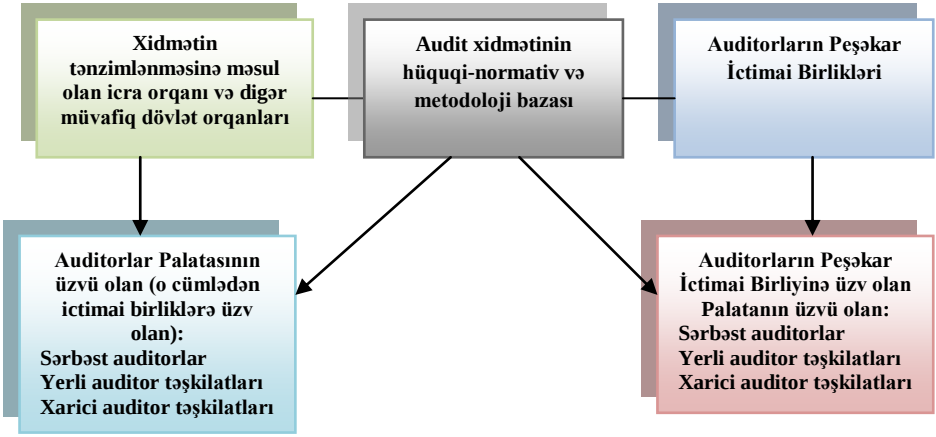
- xidmət bazarında auditorların peşə-etika normalarının, qaydalarının təkmilləşdirilməsi üzrə tədbirlərin görülməsi;

- auditorların peşə-etika normalarına, qaydalarına riayət edilməsi ilə bağlı məsələlərin, müraciətlərin müzakirəsi, bu haqda Auditorlar Palatası qarşısında xüsusi vəsatətlərin qaldırılması (auditorların fəaliyyəti ilə bağlı müxtəlif mənəvi və inzibati cəza tədbirlərinin görülməsi);
- auditorların maarifləndirmə tədbirlərinin həyata keçirilməsi;
- xidmət bazarının monitorinqinin aparılması, rəqabət mühitinin qiymətləndirilməsi, auditorların və auditor təşkilatlarının nüfuzunun, reytinq səviyyəsinin müəyyənləşdirilməsi.

Audit xidmətinin perspektiv tənzimləmə mexanizminin tərkib elementlərini aşağıdakı sxemdəki kimi əks etdirmək, zənnimizcə, daha məqsədəuyğun hesab oluna bilər.

Sxem 14.

Audit xidmətinin tənzimlənmə mexanizminin tərkib elementləri



Audit xidmətinin tənzimlənməsində bazar-iqtisadi tənzimləmə mexanizminin rolu daha da artmaqdadır. Xidmətin inkişaf perspektivində iqtisadi tənzimləmə metodları daha çox xüsusi çəkiyə malik olmalıdır. Bazar münasibətlərinin inkişafı iqtisadi tənzimləmə metodlarına geniş üstünlük verir ki, bu da auditor-sifarişçi münasibətlərinin qurulmasında və inkişafında əsas rol oynayır. İqtisadi mexanizm auditorun və sifarişçinin əsas fəaliyyət maraqlarının mənfəət amili ilə bağlı olduğunu ön plana çəkir. İqtisadi amil xidmət bazarında rəqabətin güclənməsinə təkan verməklə, auditorların və auditor təşkilatlarının inkişafı üçün önəmli rol oynayacaqdır. Məhz belə inkişaf meyli auditorların auditin nəticələrinə görə maraqlarını (iqtisadi) artırmaqla, onların xidmət fəaliyyəti üzrə məsuliyyətini (dəymiş zərərin ödənilməsi, xidmət bazarında imicin qorunması və s.) də yüksəldəcəkdir.

İqtisadi mexanizmin fəaliyyəti öz-özlüyündə gözlənilən nəticəni verə bilməz, belə ki, beynəlxalq audit təcrübəsində iqtisadi tənzimləmə mexanizmi üçün qanunvericilik bazasının kifayət qədər formalaşması zəruridir. Qanunvericilik bazasında iqtisadi tənzimləmə mexanizminin fəaliyyəti üçün zəruri əsasların yaradılması xüsusi zərurətdən irəli gəlir. Xidmətin keyfiyyətinin yüksəldilməsi iqtisadi tənzimləmə mexanizmində əsas amildirsə, onun aşağı səviyyədə olmasının qarşısının alınmasında inzibati-qanunvericilik mexanizmindən istifadə olunması (lisenziyanın fəaliyyətinin dayandırılması, ləğvi, keyfiyyətsiz auditə görə dəymiş zərərin ödənilməsi, fəaliyyətin sığortalanması) vacib məsələlərdəndir.

Azərbaycanda müasir xidmət bazarının inkişafında dövlət inzibati tənzimləmə mexanizminin iqtisadi metodlar nəzərə alınmaqla təkmilləşdirilməsinə xüsusi diqqət yetirilməlidir. Bu məqsədlə, hüquqi-normativ sənədlərdə, o cümlədən "Auditor xidməti haqqında" Qanunda aşağıdakı iqtisadi tənzimləmə metodlarının əlavə edilməsi zəruridir**:**

- iqtisadi tənzimləmə vasitələrinin (cərimələr, əmlak və maddi məsuliyyətin konkretləşdirilməsi və s.) tətbiq imkanlarının sifarişçinin müqavilə şərtləri ilə uzlaşdırılması;
- iqtisadi tənzimləmə metodlarının xidmət bazarında geniş tətbiqinə imkanların yaradılması, bu sahədə təxirəsalınmaz tədbirlərin görülməsi, iqtisadi qanun-vericilik bazasının, o cümlədən, Mülki və Vergi Məcəllələrinin, "Auditor xidməti haqqında" Azərbaycan Respublikası Qanununun və sahibkarlıq fəaliyyəti ilə bağlı digər zəruri sahəvi qanunların bu məqsədlə təkmilləşdirilməsi.

VI Fəsil. Azərbaycan Respublikasında auditor kadrlarının hazırlanma istiqamətləri

6.1. Auditor kadrlarının hazırlanma mexanizminin təkmilləşdirilməsi

Dünyada baş verən proseslər, investisiya qoyuluşlarının müxtəlif istiqamətlərdə yerdəyişməsi, müəssisələrin apardığı müxtəlif yönümlü təsərrüfat əməliyyatlarının tez-tez bir dövlətin ərazisindən digərinə keçməsi, idxal-ixrac əməliyyatlarının həcminin artması, beynəlxalq iqtisadi inteqrasiyanın genişlənməsi bir çox peşə sahibləri kimi auditorların da qarşısına həlli mürəkkəb, məsul vəzifələr qoymaqdadır. Müasir cəmiyyətdə baş verən dəyişikliklər, ölkədə həyata keçirilən islahatlar və sahibkarlığın inkişafı ilə bağlı genişmiqyaslı kompleks tədbirlər Azərbaycan auditorunun məsuliyyətinin yüksəldilməsi zərurətini artırmaqla, onların bilik və peşəkarlıq səviyyəsinin müasir tələblər səviyyəsinə çatdırılmasını xüsusi zərurətə çevirir. Bütün bu proseslər təsərrüfat fəaliyyətlərini mürəkkəbləşdirməklə, onun aparılmasının beynəlxalq səviyyədə tanınmasını və tam anlaşıqlı şəkildə olmasını vacibləşdirir. Məhz bu amil artıq beynəlxalq mühasibat uçotunun (standartlarının) Azərbaycanda tətbiqi məsələsini gündəmə gətirmiş və bu məqsədlə dövlət səviyyəsində tədbirlər planı hazırlanmışdır. Azərbaycan Respublikasının Nazirlər Kabinetinin 20 fevral 2003-cü il tarixli 29 saylı Qərarı ilə təsdiq edilmiş "Beynəlxalq Mühasibat Uçotu Standartlarına keçmək məqsədilə Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının 2003-2007-ci illərdə hazırlanması və tətbiqi üzrə Proqram haqqında" sənəddə ölkədə beynəlxalq

mühasibat uçotuna keçidlə bağlı görüləcək konkret tədbirlər müəyyənləşdirilmiş, müvafiq aidiyyəti icra orqanlarının, təşkilatların qarşısında duran vəzifələr konkretləşdirilmişdir.

Təbii ki, bütün bu genişmiqyaslı məsələlərin həllində auditorların rolunu yalnız beynəlxalq mühasibat uçotunu peşəkar səviyyədə bilmək və bu istiqamətdə öz işini təşkil etməklə bitirmək mülahizəsini irəli sürmək fikri qeyri-ciddi görünmüş olar. Beynəlxalq maliyyə-mühasibat uçotunun tələbləri nəzərə alınmaqla auditin aparılması, müxtəlif istiqamətli audit sifarişlərinin həyata keçirilməsi, o cümlədən investisiya layihələrinin cəlbediciliyinin qiymətləndirilməsi, təsərrüfat subyektində iqtisadi və maliyyə təhlillərinin aparılması, biznes risklərinin qiymətləndirilməsi, ödəniş qabiliyyətinin bərpa edilməsi və maliyyə vəziyyətinin sağlamlaşdırılması üzrə kompleks təkliflərin hazırlanması və digər bu kimi mühüm məsələlər müasir auditin qarşısında duran ciddi fəaliyyət obyektləri kimi qiymətləndirilə bilər.

Maliyyə və iqtisadi təhlillərdən geniş istifadə olunması, onların mühasibat uçotu və hesabatları ilə əlaqələndirilməsi, bu işdə müasir hesablama texnologiyasından və kompüter proqramlarından istifadə olunması auditorların fəaliyyətini təkmilləşdirməyə, onların qarşısında duran vacib məsələləri həll etməyə geniş imkanlar açır. Müasir auditin qarşısında duran ən mühüm məsələlərdən biri yüksək ixtisaslı, peşəkar və səriştəli auditor kadrlarının hazırlanması prosesidir. Auditor fəaliyyəti ilə məşğul olmaq istəyən şəxslərin ilkin-bazis bilik səviyyəsi və təcrübəsi müvafiq ali təhsil müəssisələrində formalaşır. Məhz bu dövrdə gələcək

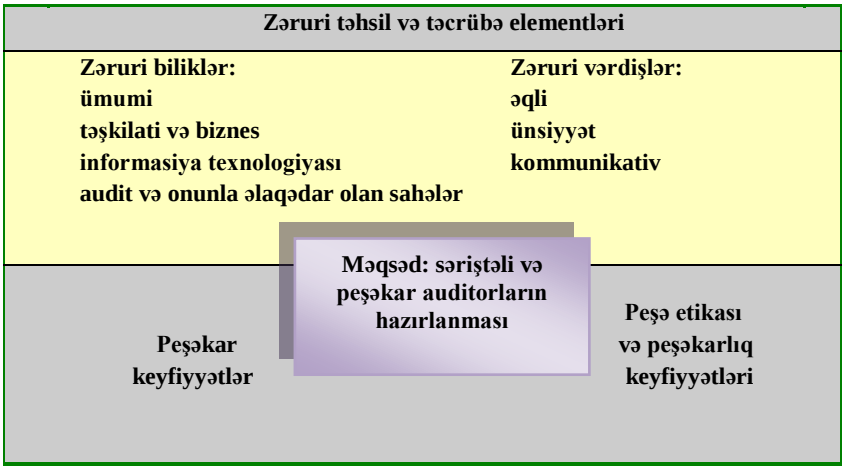
peşəkar auditorların hazırlanması prosesi beynəlxalq təcrübədə olduğu kimi daha təkmil və geniş əhatəli təşkil olunmalıdır. Xüsusilə, tədris prosesində nəzəri biliklərlə yanaşı praktik təcrübəyə, təcrübi vərdişlərə daha çox üstünlük verilməsi, praktik təcrübənin təşkili obyektinin müəyyənləşdirilməsi Azərbaycan Respublikası Auditorlar Palatasının fəaliyyətinin daha da təkmilləşdirilməsini gündəmə gətirir. Auditor ixtisasına yiyələnmək istəyən şəxslərin bilik və peşə-ixtisas səviyyəsinin qiymətləndirilməsi problemi müasir şəraitdə daha çox aktuallıq təşkil etməkdədir. Auditor ixtisası üzrə kadrların hazırlanmasında aşağıdakı zəruri amillərin nəzərə alınması xüsusilə vacibdir:

- audit fəaliyyətilə məşğul olmaq üçün təşkil olunacaq tədris prosesinin və praktik təcrübənin məqsədi;
- bu məqsədə nail olmaq üçün zəruri bilik, peşə vərdişləri və peşəkarlıq keyfiyyətləri;
- peşəkar auditorun təhsil və peşə-ixtisas təcrübəsinin əsaslandığı elementlər.

Bütün bu amilləri əsas götürərək, auditor fəaliyyəti ilə məşğul olmaq istəyən şəxslərin peşəkar fəaliyyətə qədərki (lisenziya alınana qədər) təhsil və praktik təcrübə prosesinin təşkilinin məqsədini və strukturunu müəyyənləşdirmək zəruridir. Bu mühüm prosesdə auditor ixtisası üzrə aşağıdakı zəruri təhsil və təcrübə elementlərinin əsas kimi qəbul edilməsi tədris prosesinin keyfiyyətinin yüksəldilməsinə əlverişli zəmin yaratmış olar.

Cədvəl 7.

Auditor fəaliyyəti üzrə tələb olunan zəruri təhsil və təcrübə elementləri



Cədvəldə göstərilən zəruri bilik və vərdişlər geniş dünyagörüşünə, fəaliyyət dairəsinə və analitik təhlillər aparıb, mürəkkəb vəziyyətlərdə peşəkar auditor mülahizəsi, rəyi formalaşdırmaq imkanlarına malik auditorlar sülaləsinin yetişdirilməsinə güclü təkan verər. Peşəkar auditor üçün tələb olunan zəruri amillərlən biri də auditorun yüksək peşəkar keyfiyyətlərə, xüsusilə də auditor peşə-etikası üzrə keyfiyyətlərə malik olmasıdır. Məhz dünya təcrübəsində bu məsələyə xüsusi diqqət yetirilir və onun mənimsənilməsi prosesi təhsil proqram və prosesinin əsas hissəsini təşkil edir.

Auditor ixtisası üzrə təhsil və praktik təcrübənin məqsədi - yüksək səviyyəli, səriştəli və peşəkar auditorların hazırlanmasından ibarət olub, cəmiyyətin auditorlar

qarşısında irəli sürdüyü yüksək nüfuzlu rolun təmin edilməsinə yönəlməsidir. Auditor ixtisasına yiyələnmək istəyən şəxslərin əldə etdiyi təhsil və təcrübə elə şəkildə təşkil olunmalıdır ki, sonradan onların peşəkar fəaliyyəti dövründə öz peşə-ixtisas səviyyəsinin müasir tələblər baxımından təkmilləşdirilməsinə və genişləndirilməsinə münbit zəmin yaratsın.

Müasir auditorlar audit sahəsi ilə bağlı lazımi bilik və vərdişlər əldə etməklə yanaşı, onlar həm də sahibkar, maliyyəçi, öz fikirlərini inamlı şəkildə ifadə edən şəxs, danışıqlar aparmağı və ictimaiyyətlə əlaqə yaratmağı bacaran mütəxəssis və yaxşı menecer kimi çıxış etməyə imkan verən vərdişlərə də yiyələnməlidir. Bu baxımdan müasir dövrdə audit üzrə təhsil və təcrübə proqramı ənənəvi audit üzrə təhsil prinsipinə əsaslanan proqram çərçivəsindən kənara çıxmalıdır. Belə ki, ənənəvi yanaşmada təhsil ancaq müəyyən dövrə aid proqramlar, standartlar, konsepsiyalar, faktlar və qaydalar haqqında biliklər əldə olunmasını nəzərdə tutur və bu istiqamətdə də qiymətləndirilir. Hazırda isə baş verən dəyişikliklərə uyğunlaşmaq üçün bacardıqca daha çox bilik və vərdişlərə, peşə keyfiyyətlərinə yiyələnmək lazımdır. Peşəkar auditor olmağa çalışan şəxslər daim öyrənmə qabiliyyətləri və öyrəndikləri bilikləri tətbiq etmək istəkləri ilə fərqlənməlidirlər.

Lisenziya alınana qədərki təhsil mərhələsində elə təlim-tədris üsullarından (proqramlardan və s.) istifadə etmək lazımdır ki, bu, ixtisasa yiyələnmək istəyən şəxslər üçün lisenziya aldıqdan sonra da öz ixtisaslarını artırmağa əlverişli stimul və imkanlar yaratmış olsun. Bu məqsədlə,

auditor adı almaq üçün təşkil olunan kurslarda tədris aparan müəllimlərin aşağıdakı tədris üsullarından mümkün qədər geniş tərkibdə istifadə etməsi xüsusilə zəruridir:

- real iş şəraitinin öyrənilməsi üçün konkret vəziyyətlərdən və müxtəlif üsullardan istifadə olunması;
- qruplarla iş;
- təlim üsullarının və tədris materiallarının peşəkar auditorun qarşılaşdığı dəyişkən mühitə daim uyğunlaşdırılması;
- texniki vasitələrdən yaradıcılıqla istifadə olunması;
- auditor olmaq istəyən şəxslər üçün zəruri bilik, təcrübə və peşə keyfiyyətləri səviyyəsi üzrə dəyişiklikləri əks etdirən qiymətləndirmə üsullarının tətbiq edilməsi;
- birqiymətli olmayıb, mürəkkəb vəziyyətlərdə peşəkar səviyyədə qərarlar qəbul edilməsinə imkan verən müxtəlif mövzuların, fənlərin öyrənilməsi üçün zəruri bilik və vərdişlərin əlaqələndirilməsi;
- mühüm informasiyaların müəyyənləşdirilməsinə, məntiqi qiymətlər verilməsinə və dürüst nəticələr əldə olunmasına kömək edən məsələlərin həllinə üstünlük verilməsi.

Müasir təcrübə göstərir ki, auditor fəaliyyəti ilə məşğul olmaq hüququ verən lisenziya almamışdan əvvəl təşkil olunan praktik kursların gələcək auditorların fəaliyyəti üçün əhəmiyyəti xüsusi ilə vacibdir. Auditorların milli və beynəlxalq təcrübə baxımından hazırlanması mərhələsində gözlənilən nəticələrə nail olmaq üçün aşağıdakı tələb xüsusiyyətlərini nəzərə almaq zəruridir:

- auditor adı almaq istəyən şəxslər qarşısında ixtisasın əhəmiyyətliliyi baxımından zəruri tələblər qoymaq;
- hazırlıq kurslarında beynəlxalq təcrübəyə uyğun ixtisas səviyyəsinə yiyələnməyi təmin etmək;
- hazırlıq kursları dövründə təcrübə keçirilməsini təşkil etmək;
- auditor adı almaq üçün imtahan verən şəxslərin bilik səviyyəsini müasir, beynəlxalq təcrübə meyarlarına uyğun hazırlanan qaydalar üzrə qiymətləndirmək.

Hazırlıq kurslarının təşkili prosesinin təkmilləşdirilməsi tədris proqramları ilə yanaşı tədris metodikasının da təkmilləşdirilməsini vacibləşdirir. Bu istiqamətdə yüksək ixtisaslı, geniş nəzəri və praktik bilik və iş təcrübəsinə malik müəllim kontingentindən istifadə olunması xüsusi zərurətdən doğur. Auditor ixtisası üzrə təşkil olunan təhsildə və praktik iş təcrübəsində müvəffəqiyyət qazanılması üçün əsas tərkib elementləri olan biliklər, vərdişlər və peşəkar keyfiyyətlər geniş həcmdə tədris olunmalı və öyrənilməlidir. Bu məqsədlə müsbət nəticələr əldə olunması üçün aşağıdakı amilləri nəzərə almaq zəruridir:

- tədris prosesinin qiymətləndirilməsi;
- təcrübə üzrə müəyyən edilən tələblər.

Auditor fəaliyyəti üzrə ixtisas təhsili ən azı ali təhsil səviyyəsi üzrə bazaya əsaslanmalı, təhsil prosesi sahə üzrə əqli, ünsiyyət və kommunikativ vərdişlərlə əlaqələndirilməli və bu vərdişlərin yiyələnməsi üçün tədbirlərin, təlimatların hazırlanmasına imkan yaradılmalıdır. Audit üzrə ixtisas təhsili aşağıdakı elementlərdən təşkil olunmalıdır:

- təşkilati-təsərrüfat sahəsi üzrə baza bilikləri;
- informasiya texnologiyaları üzrə baza bilikləri;
- audit və onunla əlaqədar olan sahələr üzrə baza bilikləri.

Audit üzrə ixtisas təhsilində təşkilati-təsərrüfat sahəsi üzrə baza bilikləri aşağıdakı fənlərin öyrənilməsi əsasında mənimsənilməlidir:

- iqtisadiyyat;
- statistika və iqtisadi-təhlil;
- təşkilatlarda davranış modelləri;
- təsərrüfat əməliyyatlarına rəhbərlik (menecerlik);
- marketinq;
- beynəlxalq iqtisadi əlaqələr və əməliyyatlar.

Təşkilati-təsərrüfat sahəsi üzrə təhsil prosesi gələcək auditorları fəaliyyət göstərəcəkləri mühit haqqında geniş biliklərlə təmin etməlidir. Belə təhsil ümumi təhsil çərçivəsində mənimsənilmiş əqli, ünsiyyət və kommunikativ vərdişlərin tətbiqi üçün şərait yaradaraq, onların inkişafına yardım göstərməlidir. Məhz bu məqsədlə aşağıdakı fəaliyyət sahələri üzrə biliklərin və geniş informasiyaların mənimsənilməsi zəruridir:

- biznes fəaliyyəti, dövlət və idarəetmə orqanları, qeyri-kommersiya təşkilatları və onların fəaliyyət göstərdikləri mühit, o cümlədən ictimai və beynəlxalq sahələr, onların təsiri və əhəmiyyəti haqqında biliklər;
- makro və mikroiqtisadiyyat sahəsi üzrə biliklər;
- təsərrüfat fəaliyyətilə bağlı məsələlərin həllində kəmiyyət təhlili üsullarının və statistik hesablamaların tətbiqi;
- təşkilatlarda işçi heyəti, əməkdaşlar arasındakı münasibətlərin öyrənilməsi, o cümlədən də işçi heyətin daha

səmərəli üsullarla idarə edilməsi və onların stimullaşdırılması;

- maliyyə-təsərrüfat əməliyyatlarının idarə olunması, təşkilati strategiya və marketinq üzrə biliklər;
- beynəlxalq ticarət, maliyyə-kredit sahəsi üzrə biliklər və beynəlxalq təsərrüfat əməliyyatlarının aparılması;
- yuxarıda qeyd olunan elementləri strateji məsələlərin həlli məqsədilə əlaqələndirmək qabiliyyəti.

İnformasiya texnologiyaları üzrə baza bilikləri - peşəkar auditorlar üçün zəruri informasiya texnologiyası üzrə olan baza biliklərini əhatə edir. İnformasiya texnologiyaları üzrə baza bilikləri gələcək auditorları informasiya texnologiyası və sistemlərini öz fəaliyyətlərində tətbiq etmək və qiymətləndirmək üçün zəruri olan biliklərlə təmin etməklə yanaşı, həm də onların belə sistemlərin yaradılması və idarə olunmasında iştirakına münbit zəmin yaradır. Bu, gələcək auditorları müvafiq proqram təminatı məhsulları, informasiya sistemləri və idarəetmə proseslərinin işi haqqında biliklərlə, həmçinin bu məhsullar və proseslər üzrə informasiya toplanması, informasiya sisteminin yaradılması, bu sistemə rəhbərlik edilməsi və onun idarə olunması üçün zəruri olan vərdişlərlə təmin edir. Auditor fəaliyyəti ilə məşğul olmaq üçün təşkil edilən hazırlıq kurslarında auditor adı almaq istəyən şəxslər informasiya texnologiyası üzrə aşağıdakı əsas anlayışlar haqda ümumi bilik və vərdişlərə malik olmalıdırlar:

- təsərrüfat sistemləri üzrə informasiya texnologiyası və onun məzmunu;
- informasiya-kommunikasiya texnologiyaları vasitəsilə daxili nəzarət;

- informasiya texnologiyasının qurulması, iş fəaliyyəti və idarə olunması;
- təsərrüfat sistemlərinin inkişafı və praktikası üzrə standartlar;
- təsərrüfat fəaliyyətinin idarə olunmasının informasiya-kommunikasiya texnologiyaları və bu sahədə olan proqramlar vasitəsilə qiymətləndirilməsi.

Auditor ixtisasına, peşəsinə yiyələnib sonradan bu fəaliyyət ilə məşğul olmaq istəyən şəxslər müvafiq mətnlərin tərtibi, cədvəl proqramlarının hazırlanması, audit, mühasibat uçotu, təhlil üzrə proqramlarla işləmək bacarığına yüksək və peşəkar səviyyədə malik olmalıdırlar. Audit və onunla bağlı olan sahələr üzrə baza biliklərinin proqramı daha geniş və əhatəli olmaqla aşağıdakı nəzəri və praktik bilikləri əhatə etməlidir:

- audit;
- mühasibat uçotu (milli və beynəlxalq);
- idarəetmə uçotu;
- vergi uçotu;
- iqtisadi qanunvericilik;
- maliyyə təhlili;
- auditor ixtisası üzrə peşə etikası.

Auditor ixtisası üzrə zəruri mövzular tədris olunarkən audit və onunla əlaqədar sahələr üzrə biliklər əhatəli şəkildə əlaqələndirilməlidir. Bu prosesdə auditor ixtisasına yiyələnəcək şəxslər təcrübəli auditor kimi fəaliyyət göstərmək üçün kifayətedəcək səviyyədə audit, auditorun peşə etikası və sahə üzrə peşəkar keyfiyyətləri özündə əks etdirən zəruri nəzəri və

praktik biliklər əldə etməlidirlər. Əsasən bu istiqamətdə zəruri biliklər aşağıdakı sahələri əhatə etməlidir:

- audit və audit nəzəriyyəsinin tarixi;
- audit prosesinə hazırlıq, iş mərhələləri, auditor rəyi, daxili və xarici istifadəçilər üçün əməliyyatlar üzrə hesabatların məzmunu, konsepsiyası, quruluşu və əhəmiyyəti;
- milli və beynəlxalq audit standartları və audit normaları;
- resurslar üzrə idarəetmə də daxil olmaqla maliyyə idarəetməsi, planlaşdırma və layihələrin tərtibi, məsrəflərin, risklərin idarə olunması, keyfiyyətə nəzarət və etalon normaların müəyyən edilməsi;
- ekoloji amillər və auditin tənzimlənməsi;
- auditorların peşə etikası və vəzifələri;
- maliyyə məlumatlarının dəqiqliyini, etibarlılığını və maliyyə aktivlərinin təhlükəsizliyini təmin edən nəzarət konsepsiyaları, metodikaları və prosesləri;
- vergi uçotu və onun maliyyə, idarəetmə qərarlarına təsiri;
- auditor ixtisası ilə əlaqədar olan iqtisadi qanunvericilik;
- audit və digər nəzarət xidmətlərinin xarakteri. Həmçinin, bu xidmətlərin müxtəlif formalarda göstərilməsində konseptual və metodiki qaydalar üzrə bazanın formalaşması;
- maliyyə, o cümlədən maliyyə hesabatlarının təhlili, maliyyə vəsaitlərinin vəziyyəti, ölkə daxilində və beynəlxalq miqyasda kapital bazarlarının tədqiqi.

Auditor ixtisasına yüksək və təkmil səviyyədə gənc kadrların yiyələnməsi həmin şəxslərin peşəkar auditor fəaliyyəti ilə məşğul olmasına əsaslı şəkildə təsir göstərmiş olar. Dünya təcrübəsində olduğu kimi, Azərbaycanda da auditor fəaliyyəti ilə məşğul olmaq üçün təşkil edilən hazırlıq

kurslarının məhz belə təkmil təhsil bazasında formalaşması gənc mütəxəssislərin peşəkar və səriştəli auditorlara çevrilməsinə əsaslı şəkildə təkan vermiş olar.

Azərbaycanda gələcək auditor kadrlarının hazırlanması prosesində iki mühüm istiqamətin inkişafının nəzərə alınması zəruridir: ali təhsil müəssisələri bazasında auditor ixtisası üzrə mütəxəssislərin hazırlanması və sonradan həmin şəxslərin peşəkar auditor fəaliyyəti ilə məşğul olunmasını təmin etmək üçün onların Auditorlar Palatasının bazasında təşkil olunan hazırlıq kurslarında öz peşəkarlığını, praktik iş təcrübəsini artıraraq əsl təcrübəli auditor kimi təkmilləşməsi. Müasir təcrübədə olduğu kimi belə səmərəli və təkmil tədris təcrübəsinin Azərbaycanda da geniş inkişafı, cəmiyyətdə öz yüksək nüfuzu və peşəkarlığı ilə tanınan milli auditorların hazırlanmasına müsbət baxımdan təsir göstərmiş olar.

6.2. Fəaliyyət göstərən auditorların peşə-ixtisas səviyyəsinin artırılması istiqamətləri

Auditor, mühasib, hüquqşünas və iqtisadçı kimi ixtisaslar sosial-iqtisadi həyatın inkişafında mühüm rol oynadığı üçün bu ixtisaslara malik şəxslərin müasir tələblər baxımından peşə-ixtisas səviyyəsinin mütəmadi olaraq təkmilləşməsi də xüsusi zərurətdən irəli gəlir. İqtisadiyyatı bazar yönümlü ölkələrdə bu proses özünü daha açıq şəkildə büruzə verir. Xüsusilə, auditor peşəsinə yiyələnmiş şəxslərin ixtisas baxımından daim təkmilləşdirilməsi bazar iqtisadiyyatı şəraitində ən vacib məsələlərdən biri sayılır.

Beynəlxalq auditor və mühasiblər institutları ixtisas artırılması üzrə inkişafı müsbət qəbul edib, bu istiqamətdə öz tövsiyələrini hazırlayırlar. Bu tövsiyələrdə qeyd olunur ki, ixtisas səviyyəsinin artırılması adi texniki təcrübə və biliyin saxlanması, artırılması olmayıb, müxtəlif konkret praktik şəraitlər üzrə düzgün və məqsədyönlü münasibət göstərəcək səviyyəyə malik auditorların ixtisas hazırlığının təmin edilməsidir.

Auditor peşəsi texniki cəhətdən deyil, mənəvi və psixoloji cəhətdən də inkişaf edib, təkmilləşdirilməlidir. Auditor peşəsinin əhəmiyyəti, onun mahiyyəti cəmiyyətdə bu peşəyə olan münasibətin formalaşması ilə üzvi surətdə bağlıdır. Ölkədə auditin 20 illik inkişaf tarixinə baxmayaraq, auditor adı özünü cəmiyyətdə hələ gözlənilən tam yüksək mövqeyi ilə tanıtmamışdır. Bu, bir tərəfdən, respublikada bazar münasibətlərinin inkişafı ilə əlaqədardırsa, digər tərəfdən, bir çox auditorların öz peşələrinə olan münasibətilə, onun incəliklərini daha dərindən bilməməsi ilə bağlıdır. Bu məqsədlə auditor etikasının, əsasən də onun mənəvi, psixoloji cəhətdən inkişafı auditorun texniki-peşə biliklərini təkmilləşdirməkdən az əhəmiyyət kəsb etmir. Auditor peşəsi o vaxt cəmiyyətdə qiymətləndirilir ki, o, mənəvi təmizliyə və yüksək ixtisas səviyyəsinə malik olduğunu sübut edə bilir, özünə qarşı inam yaradır və son nəhayətdə, nüfuz sahibi kimi seçilir.

Azərbaycanda auditorların ixtisasının artırılmasını, onların səriştəliliyinin yüksəldilməsini dar çərçivədə deyil, geniş mənada qəbul etmək məqsədəuyğundur. Belə ki, bazar münasibətləri respublikada inkişaf etdikcə onun əsas

infrastruktur bölməsi olan auditin də inkişafına geniş ehtiyac yaranır. Bu da bir faktdır ki, əksər dünya ölkələrinin təcrübəsində Ali Audit İnstitutları təkcə auditor xidmətinin tənzimlənməsi və inkişafı ilə yanaşı, iqtisadiyyatın tənzimlənməsi və özəlləşdirmə prosesində də mühüm rol oynayırlar. Belə ki, Rusiya Federasiyasında auditor təşkilatları Maliyyə Nazirliyinin və Beynəlxalq Maliyyə İnstitutlarının təkidi ilə ölkə əhalisinin sosial müdafiəsinin təşkili ilə əlaqədar qəbul olunan sosial proqramların hazırlanmasında, onun qiymətləndirilməsində fəal rol oynamaqdadır. Bütün baş verən bu proseslər qanunvericilikdə də öz əksini tapmışdır. Azərbaycanda auditin məqsədəuyğun şəkildə inkişafını, beynəlxalq audit əlaqələrinin genişləndiyini nəzərə alıb, ümid etmək olar ki, yaxın vaxtlarda ölkə auditorları da iqtisadi tənzimlənmə prosesində fəal iştirak edəcəklər. Bu məqsədlə artıq lisenziya almış auditorların ixtisas səviyyəsinin yalnız audit, maliyyə-mühasibat sahələri üzrə bitkin olması kifayət etməyəcəkdir. Onların iqtisadiyyatın hüquqi tənzimlənməsi, vergi qanunvericiliyi, məlumatların toplanması və işlənməsi üzrə kompüter proqramlarının öyrənilməsi və digər bu kimi sahələrdə də ixtisaslarının artırılmasına geniş ehtiyac yaranacaqdır. Bu proses artıq inkişaf etmiş və inkişaf etməkdə olan ölkələrdə öz əməli ifadəsini tapmaqdadır.

Beynəlxalq təcrübədə auditorun ixtisasının artırılmasının könüllülük və ya məcburilik əsasında olması problem kimi kəskin mübahisə obyektinə çevrilməkdədir. Məcburilik prinsipinin tətbiqi auditorların apardığı işlərin keyfiyyəti ilə daha sıx surətdə bağlıdır. Çünki, bir çox ölkələrin

qanunvericiliyinə görə müvafiq səviyyəyə, qaydalara, standartlara uyğun olmayan audit aparan auditorların təkmilləşdirilməsi, onların ixtisasının artırılması məcburilik prinsipi üzrə həyata keçirilir. Lakin, digər hallarda auditorların ixtisasının artırılması könüllülük əsasında aparılır.

Auditor psixologiyası sahəsində biliyin təkmilləşdirilməsinin auditorun peşə nüfuzunun artırılmasında mühüm rolu vardır. Məlumdur ki, auditor fəaliyyəti haqqında cəmiyyətdə heç də həmişə geniş və tam birmənalı təəssürat olmur, xüsusilə, bu, bazar iqtisadiyyatı yönümlü ölkələrə daha çox xas olan əlamətdir. Bu, bir tərəfdən, auditor fəaliyyətinin reklamı, onların müsbət işinin geniş işıqlandırılmaması ilə bağlıdırsa, digər tərəfdən, bəzi auditorların öz fəaliyyətləri haqqında yaratdığı qeyri-sağlam fikirlərlə əlaqədardır. Heç də gizli deyil ki, sifarişçilərlə qeyri-etik, audit peşə normalarına uyğun davranmayan auditorlar özləri ilə bərabər, geniş auditor kollektivi haqqında da qeyri-sağlam rəy yaratmış olur. Məhz bu məqsədlə auditorlar hazırlanarkən ixtisas fənləri ilə yanaşı, imtahan proqramlarına bilavasitə auditor psixologiyası ilə bağlı bölmələrin, sualların əlavə olunması daha məqsədəuyğundur. Auditorların ixtisasartırma tədris-fənn proqramları hazırlanarkən, bu proqramlara auditor psixologiyası ilə sıx bağlı olan aşağıdakı bölmələrin əlavə olunması məqsədəuyğundur:

- ictimai maraqların gözlənilməsi;
- auditorun obyektivliyi və sərbəstliyi;
- əməkdaşlarla peşə münasibətlərinin təşkili;

- auditorların sifarişçilərlə münasibəti;
- vergi münasibətləri;
- auditor fəaliyyəti ilə uyğunlaşmayan hərəkətlər.

Auditorların ixtisasartırılması zamanı milli və beynəlxalq audit, mühasibat uçotu standartlarının dərindən öyrənilməsinə də xüsusi fikir verilməlidir. Auditorların peşə-ixtisas səviyyəsinin artırılması prosesinə Azərbaycanda 2000-ci ildən başlanılmışdır. Azərbaycan Respublikasında bu sahədə müsbət irəliləyişlər olsa da, müasir inkişaf prosesləri artıq ölkədə ixtisasartırma prosesinin təkmilləşməsini zərurətə çevirməkdədir. Auditorların ixtisas səviyyəsinin artırılmasını planlaşdırılmış şəkildə həyata keçirmək məqsədəuyğundur. Xüsusilə, auditorların ixtisasının artırılması ilə bağlı tədbirlər planlı şəkildə həyata keçirilməli, bununla bağlı müvafiq kurslar təşkil olunan zaman mövcud proqramlar mütəmadi olaraq təkmilləşdirilməlidir. İxtisasartırmanın tədbirlər planına aşağıdakı bölmələrin daxil edilməsi zəruridir:

- auditorların ixtisas hazırlığına yaranmış zərurətin (ehtiyacın) müəyyən olunması;
- ixtisasartırma kurslarının formalarının müəyyənləşdirilməsi;
- ixtisasartırma prosesinin nəticələrinin qiymətləndirilməsi sisteminin təkmilləşdirilməsi;
- ixtisasartırma prosesinin maliyyələşdirilməsi.

İxtisasartırılma prosesi həyata keçirilərkən mövcud şərait və aşağıdakı amillər nəzərə alınmalıdır:

- auditorların kursda iştirak vaxtının və onların il ərzində daha çox məşğul olduğu vaxtın müəyyən edilməsi;

- ixtisasartırılmasında iştirak edəcək auditorların müəyyən olunması;
- ixtisasartırma kurslarının proqramlarının, keçiriləcək seminarların mövzularının hazırlanıb, təsdiq olunması;
- ixtisasartırma prosesinin texniki-təşkilati məsələlərinin həlli;
- ixtisasartırma prosesinin nəticələrinin qiymətləndirilməsi.

Auditorların ixtisasının artırılması, onların müasir tələblər baxımından inkişaf problemi Azərbaycan üçün də aktual xarakter kəsb edir. Ölkədə bu məsələyə xüsusi fikir verilərək, bu istiqamətdə zəruri tədqiqat və araşdırmalar aparılmalıdır. İxtisasartırma iki istiqamətdə: ümumi könüllülük, zərurət yarandıqca məcburilik prinsipi əsasında həyata keçirilə bilər. Məcburilik prinsipi auditorların ciddi şəkildə və məcburi qaydada ixtisasartırılmasına cəlb olunmasını müəyyən etməlidir. Bu kurslara cəlb olunacaq auditorlar yalnız illik fəaliyyətlərinin nəticələrinə görə müəyyən oluna bilərlər.

İxtisasartırma kursları təşkil olunarkən Beynəlxalq Audit İnstitutlarının təcrübəsindən istifadə etmək, həmçinin, respublikada fəaliyyət göstərən xarici auditor təşkilatlarının nümayəndəliklərini də bu prosesə cəlb etmək məqsədəuyğundur. İxtisasartırmanın təşkili zamanı kursların aşağıdakı istiqamətlər üzrə təşkilinə üstünlük vermək məqsədəuyğundur.

- ***Ümumi ixtisasartırma kursları.*** Bu kurslar daha çox yeni fəaliyyətə başlayan auditorları əhatə etməlidir. Bu prosesdə kurs iştirakçıları Auditorlar Palatası tərəfindən hazırlanan və istifadə olunan audit sənədləri, mövcud

qanunvericilik aktları, standartlarla yaxından tanış olmalıdırlar. Bu, həm də yeni lisenziya almış auditorların bilik və təcrübəsini artırıb, onların müasir şəraitdə auditor fəaliyyətinə uyğunlaşması baxımından da zəruri sayıla bilər. Müvafiq kurslar üzrə hazırlanacaq tədris proqramlarının tərkibi aşağıdakı kimi təsnifləşdirilə bilər:

- auditor fəaliyyətinin tənzimlənməsinin hüquqi əsasları;
- auditor fəaliyyətini tənzimləyən standartlar və digər normativ sənədlər;
- auditin inkişafında və tənzimlənməsində informasiya texnologiyaları sistemindən istifadə olunması.

Belə kurslar adətən 2-3 həftəyə qədər müddəti əhatə edə bilər.

➢ ***Təcrübi inkişaf kursları.*** Belə kursların təşkili ümumiyyətlə bütün auditorlar üçün əhəmiyyətlidir. Məhz bu kursların köməkliyi ilə artıq fəaliyyət göstərən auditorlar öz bilik və təcrübələrini daha da inkişaf etdirib, audit sahəsində ən son məlumatlarla, onun yeni-yeni nailiyyətləri ilə tanış ola bilərlər. Qeyd olunan kursları "işçi seminarlar" şəklində də təşkil etmək məqsədəuyğundur, belə ki, bu zaman mütərəqqi təcrübəyə malik auditorların təcrübəsi işçi qaydada kursa cəlb olunan auditorlara tədris oluna bilər. Bu metodun vasitəsi ilə beynəlxalq audit təcrübəsinin də öyrənilməsi mümkün olar. Belə formada təşkil olunacaq kursların müddəti yeni təcrübənin, aktual mövzunun əhatə dairəsinə görə müəyyən oluna bilər.

➢ ***Məqsədli kurslar.*** Bu kurslar spesifik ehtiyac və zərurətin təmin olunması məqsədi ilə təşkil oluna bilər.

Onlar adətən, xüsusi və məqsədli seminarların aparılması ilə bağlıdır, belə kurslar üçün müəyyən qrup iştirakçılar, auditorlar seçilir. Həmçinin, müvafiq kurslar fəaliyyət göstərən auditorlar arasında xüsusi sorğu keçirməklə, ixtisasartırmaya yaranan ehtiyacı müəyyən etməklə də formalaşdırıla bilər.

İxtisasartırma kurslarının təşkili zamanı nəzəri və praktik məsələlərin tədrisində təcrübəli mütəxəssislərin rolu xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. Qərb ölkələrinin və beynəlxalq təşkilatların təcrübəsi göstərir ki, yüksək nəzəri və təcrübi biliklərə malik olub, onu təcrübədə bilavasitə istifadə edən kurs müharizəçisinin işinin səmərəsi son dərəcə əhəmiyyətli olur.

İxtisasartırma kurslarında müharizələr söyləmək üçün digər ölkələrin Ali Auditor Təşkilatlarından, həmçinin Beynəlxalq Auditor İnstitutlarından da mütəxəssislər dəvət etmək məqsədəuyğundur. Bu amil onunla əlaqədardır ki, Azərbaycanda audit tarixi baxımdan qısa müddətdir inkişaf edir və buna görə də, təbii ki, geniş, rəngarəng iş təcrübəsindən danışmaq mümkün olmur. Məhz bu məqsədlə beynəlxalq təcrübədə istifadə olunan səmərəli iş metodlarından istifadə olunmasının öyrənilməsi və bu istiqamətdə lazımi tədqiqatlar aparılması vacib məsələlərdən sayıla bilər.

Beynəlxalq təcrübə göstərir ki, auditorlar iqtisadiyyatın müxtəlif sahələrində genişistiqamətli xidmətlər göstərirlər. Bu xidmət sənaye, kənd təsərrüfatı və digər sahələri əhatə etməkdədir. Bu proses beynəlxalq aləmdə auditin müxtəlif sahələr üzrə ixtisaslaşdığını bir daha sübut edir.

Azərbaycanda bazar münasibətlərinin inkişaf səviyyəsini nəzərə alaraq, audit sahəsində daha dərin ixtisaslaşmanın aparılmasını əsaslandırmaq mümkün olar. Həmçinin, ölkənin siyasi və iqtisadi həyatında aparılan məqsədyönlü islahatlar, auditorların da bir çox sahələrdə öz bilik və təcrübələrinin artırılmasını bir daha şərtləndirir. Belə ki, bu məqsədlə iqtisadiyyat sahələrində auditin təşkili və inkişafı məsələlərinə xüsusi diqqət yetirmək zərurəti yaranmaqdadır. Məhz auditorların peşə-ixtisas səviyyəsinin artırılmasında sahəvi auditin inkişafı ön plana çəkilməli, zərurət yarandıqca bu istiqamətdə ixtisas tədris kursları təşkil olunmalıdır.

İstifadə olunan ədəbiyyat və mənbələr

Azərbaycan dilində olan mənbələr

1. Azərbaycan Respublikasının Konstitusiyası. Bakı, 1995.
2. "Azərbaycan 2020: Gələcəyə Baxış" İnkişaf Konsepsiyası". Bakı, 2012.
3. Azərbaycan Respublikasının milli iqtisadiyyat perspektivi üzrə Strateji Yol Xəritəsi. Bakı, 2016.
4. "Azərbaycan Respublikasında auditor xidmətinin inkişaf konsepsiyası (2012-2020-ci illər). Bakı, 2012.
5. Azərbaycan Respublikası Mülki Məcəlləsi. Bakı, "Hüquq ədəbiyyatı", 2004.
6. Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsi. Bakı, "Hüquq ədəbiyyatı", 2004.
7. "Azərbaycan Respublikasının Mərkəzi Bankı haqqında" Azərbaycan Respublikasının Qanunu. Bakı, 1996.
8. "Azərbaycan Respublikası regionlarının 2014-2018-ci illərdə sosial-iqtisadi inkişafı Dövlət Proqramı". Bakı, 2014.
9. "Azərbaycan Respublikasında sənayenin inkişafina dair 2015-2020-ci illər üçün Dövlət Proqramı". Bakı, 2014.
10. "Auditor xidməti haqqında" Azərbaycan Respublikasının Qanunu. Bakı, 1996.
11. "Azərbaycan Respublikasının Auditorlar Palatası haqqında" Əsasnamə. Bakı, 1995.
12. Azərbaycan Respublikasının Auditorlar Palatası Şurasının 2015-ci il tarixli 266/2 saylı qərarı ilə təsdiq edilmişdir. "Əlaqəli auditor xidmətlərinin göstərilməsinə dair metodik göstəriş".
13. "Korrupsiyaya qarşı mübarizə haqqında" Azərbaycan Respublikasının Qanunu, Bakı, 2004.
14. Auditorlar Palatasının hesabatları. Bakı, 2010-2018.

15. "Auditorların Peşə Etikası Məcəlləsi". B."İqtisadiyyat və audit" jurnalının nəşri, 2006. 92 s.
16. "Audit. Qanunvericilik və normativ sənədlər". VII cild. B. "Nağıl evi", 2013. 215 s.
17. Audit. Bakı, Azərbaycan Milli Ensiklopediyası Nəşriyyatı, 2001. 604 s.
18. Audit və əminlik (ADİU). 2013.
19. Abbasov İbad Musa oğlu. Audit. Bakı Biznes Universiteti, 2007. 530 s.
20. A.Musayev. http://bbn.az/vergi-yuku-nədir/.
21. A.F.Musayev, Y.A.Kəlbiyev, Z.H.Rzayev. Vergilər və vergitutma. Bakı, ADİU, 2005.
22. Anar Cümşüd oğlu Vəliyev. Korporativ mülkiyyətin müasir auditi. ADİU, 2012. 291 s.
23. BMT. Ölkə Qrupu tərəfindən təyin edilmiş və UNICEF-in rəhbəri tərəfindən idarə olunan Ölkə üzrə Ümumi Dəyərləndirmə, 2007.
24. "Banklar haqqında" Azərbaycan Respublikasının Qanunu. Bakı, 2004.
25. "Daxili audit". Ali məktəblər üçün dərs vəsaiti. i.e.d., prof. V.T.Novruzovun elmi redaktorluğu ilə. B. "Nağıl evi", 2008.
26. Cəbiyev R.M. Azərbaycanda bazar infrastrukturunun formalaşması və inkişafı. «Monoqrafiya». Bakı, Az.TU-nun mətbəəsi, 2000, 234 s.
27. Dünya iqtisadiyyatı. i.e.d., prof. Hacızadə Elşən Mahmud olğu.http://elshanhajizadeh.com.
28. Damət Bağırov. Audit. Şərq-Qərb, 1996. Bakı, 1996. 68 s.
29. Damət Bağırov. Vergi auditi. Dərslik. Bakı, 1999. 425 s.
30. Əliyev A.Ə., Şəkərəliyev A.Ş. Bazar iqtisadiyyatı siyasəti. Bakı Dövlət Universiteti, 2002.

31. Ələsgərov A.K. Müstəqil Azərbaycan Respublikasının bazar iqtisadiyyatı münasibətlərinə keçməsi problemləri. Kollektiv monoqrafiya. Bakı, Elm, 1994.
32. Əliyev A.Ə., Şəkərəliyev A.Ş. Bazar iqtisadiyyatına keçid: dövlətin iqtisadi siyasəti. Bakı, İqtisad Universiteti, 2002, 440 s.
33. Fazil Şöhrət oğlu Hacıyev. Auditdə iqtisadi təhlil. (ADİU), 2015. 136 s.
34. İNTOSAİ. Peşəkar Standartlar Komitəsi. Lima Bəyannaməsi. Lima, 1977.
35. İqtisadiyyat və Sənaye Nazirliyinin fəaliyyəti barədə hesabatlar (2010-2018).
36. "İS(S)İ – 2016. İqtisadiyyatın liberallıq potensialı. AMEA İqtisadiyyat İnstitutu. Bakı, 2017.
37. İsa Alıyev və Yaşar Məmmədov. "Azərbaycan 2020: Gələcəyə Baxış" İnkişaf Konsepsiyasının nəzəri-metodoloji əsasları. Bakı, "Avrora" mətbəəsi, 2012.
38. İsa Hüseyn oğlu Alıyev və Yaşar Əzimağa oğlu Məmmədov. Azərbaycan Respublikasında müasir daxili audit sisteminin əsas inkişaf istiqamətləri. Mühasiblərin və auditorların IV Avrasiya Konfransının materialları. Bakı, 2013.
39. İsa Alıyev və Yaşar Məmmədov. "Azərbaycan 2020: Gələcəyə Baxış" İnkişaf Konsepsiyasının tətbiqi." Azərbaycan Respublikasında qeyri-neft sənayesinin inkişaf proqramı". Kitab. Bakı, "Avrora" nəşriyyatı, 2014.
40. Kərimli İ.A., Süleymanov N.M. Milli iqtisadiyyatın əsasları. Bakı, 2001, 308 s.
41. Kərimov Elsevər Nəriman oğlu. Azərbaycanda təsərrüfat subyektlərinin istehsal fəaliyyətinin inkişaf problemləri. Bakı, "ELM", 2012.

42. Qəzənfər Əli oğlu Abbasov. Mühasibat uçotunun nəzəriyyəsi. ADİU, 2009. 381 s.
43. Qəhrəman Rəsul oğlu Rzayev. Beynəlxalq mühasibat uçotu və audit. ADİU. 2000. 172 s.
44. Məmmədov Y. Azərbaycanda bazar münasibətləri şəraitində auditor xidmətinin təsərrüfat subyektlərində təşkili xüsusiyyətləri. Azərbaycan Respublikası İqtisadi İnkişaf Nazirliyi, İqtisadi İslahatlar Mərkəzi. Elmi əsərlər toplusu, V buraxılış, səh.279-290. Bakı, 2004.
45. Məmmədov Yaşar. "Azərbaycanda auditor fəaliyyətinin inkşafında kadr hazırlığı problemi". Azərbaycan Kooperasiya Universiteti «İqtisadi islahatlar və kooperasiya əlaqələrinin təkmilləşdirilməsi problemləri», elmi-parktiki konfrans. Bakı, 2001.
46. Məmmədov Yaşar Əzimağa oğlu. Dayanıqlı inkişafın həyata keçirilməsinə müasir və gələcək dövr baxımından yanaşmalar və nəticələr. AMEA İqtisadiyyat İnstitutu. Elmi əsərlər jurnalı. 2016, N1.
47. Novruzov Vahid, Zülfüqarzadə Rza. "Auditin əsasları". B. "Azərbaycan Ensiklopediyası" NPB, 1997. 240 s.
48. Novruzov V.T., Məmmədov Y.Ə. və Yaqubov Ş.H. "Azərbaycanda audit: təşəkküldən inkişafa doğru (1996-2001-ci illər)" Azərbaycan Respublikası Auditorlar Palatası, Bakı, Nağıl Evi, 2002.
49. Novruzov V., Məmmədov Y., Həsənov C. və Daşdəmirov M. "Auditor adı almaq üçün imtahan hazırlıq kursunun tədris proqramı". "İqtisadiyyat və Audit" elmi-praktik jurnalı. Bakı, 2002/№9.
50. Namazəliyev Hüseyn İbad oğlu. Sənaye müəssisələri təsərrüfat fəaliyyətinin iqtisadi təhlili (dərslik). B. Maarif, 1995. 392 s.

51. Namazova Cəmilə Bayraməli qızı. Audit. Dövlət İqtisad Un-ti. Bakı: [CBS], 2012. 289 s.
52. Namazova Cəmilə Bayraməli qızı. Praktiki audit (dərslik). Dövlət İqt. Un-ti. Bakı: 2012. 269 s.
53. Nuriyev Ə.X. Regional siyasət və idarəetmə. Bakı: "Elm", 2004, 348 s.
54. Niftullayev V. M. Sahibkarlığın əsasları. Bakı: "Zaman", 2002, 618 s.
55. Rəyyət Şəfahət oğlu Hacıyev, Sifariz Mirzəxan oğlu Səbzəliyev. Auditin əsasları. ADİU, 2003. 500 s.
56. Salahov Ənvər Sadıx oğlu. İqtisadi islahatlar şəraitində mühasibat uçotu, audit və statistikanın təkmilləşdirilməsinin bəzi istiqamətləri. Kollektiv monoqrafiya. Bakı, "Elm" nəşriyyatı, 2011.
57. Sultanova R.P. Azərbaycanın neft sənayesində investisiya siyasəti. AMEA-nın "Bazar islahatları və milli iqtisadiyyatın inkişaf problemləri". Bakı, Elm, 2004.
58. V.T.Novruzov, Y.Ə.Məmmədov, C.İ.Həsənov və M.M. M.İ.Daşdəmirov "Auditor adı almaq üçün hazırlıq kursunun tədris proqramı". "İqtisadiyyat və Audit" elmi-praktik jurnalı. Bakı, 2000/№ 2.
59. V.T.Novruzov və Y.Ə.Məmmədov. "Auditorların ümumi ixtisasartırma kurslarının tədris proqramı". "İqtisadiyyat və Audit" elmi-praktik jurnalı. Bakı, 2000/№3.
60. V.T. Novruzov, L.İ. Nəsibova, R.T. Qənizadə, M.M. Əliyev. Daxili audit. Auditorlar Palatası, Bakı, 2002. 112 s.
61. Yaşar Məmmədov. "Daxili auditin nüfuz dairəsi genişlənir". "İqtisadiyyat və Audit" elmi-praktik jurnalı. Bakı, 2001/№6.
62. Yaşar Məmmədov. Müasir dövrdə təsərrüfat subyekti üçün auditin əhəmiyyəti və onun inkişaf problemləri. "İqtisadiyyat və Audit" elmi-praktik jurnalı. Bakı, 2003/№5.

63. Yaşar Məmmədov. Auditor infrastruktur sahəsinin tənzimlənmə problemləri. Azərbaycan Respublikasının İqtisadi İnkişaf Nazirliyi. "Azərbaycan Respublikasında islahatlar: İlkin nəticələr, problemlər və perspektivlər". Beynəlxalq elmi-praktik konfransın materialları. Bakı, 2003.
64. Yaşar Məmmədov. Auditor kadrlarının hazırlanmasının inkişaf istiqamətləri. "İqtisadiyyat və Audit" elmi-praktik jurnalı. Bakı, 2003/№11.
65. Yaşar Məmmədov. Auditor fəaliyyətinin sahibkarlığın inkişafına təsir istiqamətləri. Azərbaycan Respublikasının İqtisadi İnkşaf Nazirliyi, İqtisadi İslahatlar Mərkəzi. "Azərbaycanda iqtisadi islahatların həyata keçirilməsi xüsusiyyətləri və problemləri". Elmi əsərlər toplusu, IV buraxılış. Bakı, 2003.
66. Yaşar Məmmədov və Lalə Nəsibova. Auditorların ixtisasartırma kurslarının proqramı. "İqtisadiyyat və Audit" elmi-praktik jurnal. Bakı, 2003/№7.
67. Yaşar Məmmədov və Lalə Nəsibova. Auditor xidmətinin təhlili və müvafiq təkliflərin hazırlanması. "İqtisadiyyat və Audit" elmi-praktik jurnalı. Bakı, 2004/№3.
68. Yaşar Məmmədov. "Auditor xidmətinin problemləri mövzusunda" sorğunun nəticələri barədə icmal. "İqtisadiyyat və Audit" elmi-praktik jurnalı. Bakı, 2004/№4.
69. Yaşar Məmmədov. Auditor xidmətində texnologiya sisteminin inkişaf strategiyası. Azərbaycan Respublikasının Auditorlar Palatası. "Keçid iqtisadiyyatı ölkələrində auditin inkişaf problemləri". Beynəlxalq elmi-praktik konfransın materialları. Bakı, 2004.
70. Yaşar Məmmədov. Azərbaycan Respublikasında iqtisadiyyatın vacib sahəsi kimi auditin təşəkkül zərurəti. "İqtisadiyyat və Audit" elmi-praktik jurnalı. Bakı, 2004/№10.

71. Yaşar Məmmədov. Auditin keyfiyyətinin təkmilləşdirilməsi istiqamətləri. Azərbaycan Respublikası Kənd Təsərrüfatı Nazirliyi Aqrar Elm Mərkəzi, Elmi-Tədqiqat Kənd Təsərrüfatının İqtisadiyyatı və Təşkili İnstitutu. Elmi əsərlər toplusu III buraxılış. Bakı, 2004.
72. Yaşar Məmmədov. Auditor xidməti bazarında rəqabət mühiti və onun inkişaf problemləri. Azərbaycan Respublikası Kənd Təsərrüfatı Nazirliyi Aqrar Elm Mərkəzi, Elmi-Tədqiqat Kənd Təsərrüfatının İqtisadiyyatı və Təşkili İnstitutu. Elmi əsərlər toplusu IV buraxılış. Bakı, 2004.
73. Yaşar Məmmədov. Korrupsiyaya qarşı mübarizədə audit sisteminin iştirakı zərurəti. Azərbaycan Milli Elmlər Akademiyası Humanitar və ictimai elmlər seriyası. İqtisadiyyat. Xəbərlər. II buraxılış. Bakı, 2005.
74. Yaşar Əzimağa oğlu Məmmədov. Azərbaycanda auditor xidmətinin regional inkişafı. "İqtisadiyyat və həyat" jurnalı. Bakı, 2005/№6.
75. Yaşar Məmmədov. Müasir iqtisadi şəraitdə audit qurumları arasında qarşılıqlı inteqrasiyanın təşkili yolları. Azərbaycan Respublikası Əmək və Əhalinin Sosial Müdafiəsi Nazirliyi. Əmək və Sosial Problemlər üzrə Elmi-Tədqiqat və Tədris Mərkəzi. Elmi əsərlər toplusu, III buraxılış. Bakı,2005.
76. Yaşar Məmmədov. Müasir iqtisadi şəraitdə auditə yanaşmaların xüsusiyyətləri. "İqtisadiyyat və Audit" elmi-praktik jurnalı. Bakı, 2005/№1.
77. Yaşar Məmmədov. Bazar münasibətləri şəraitində təsərrüfat subyektlərinin auditor seçiminin xüsusiyyətləri. "İqtisadiyyat və Audit" elmi-praktik jurnalı. Bakı, 2005/№7.
78. Yaşar Məmmədov. Beynəlxalq təcrübədə auditorların ixtisasartırma problemlərinin həlli yolları və onun

Azərbaycanda tətbiqi. "İqtisadiyyat və həyat" jurnalı. Bakı, 2005/№10.

79. Yaşar Məmmədov. İnformasiya texnologiyaları sistemində auditin tətbiqi xüsusiyyətləri. "İqtisadiyyat və Audit" elmi-praktik jurnalı. Bakı, 2005/№11.
80. Yaşar Məmmədov. Azərbaycan Respublikasında auditin formalaşması mərhələləri. Azərbaycan Respublikası Kənd Təsərrüfatı Nazirliyi Aqrar Elm Mərkəzi, Elmi-Tədqiqat Kənd Təsərrüfatının İqtisadiyyatı və Təşkili İnstitutu. Elmi əsərlər toplusu IV buraxılış. Bakı, 2005.
81. Yaşar Əzimağa oğlu Məmmədov. Azərbaycan Respublikasında auditor xidmətinin formalaşması və inkişaf perspektivləri. Monoqrafiya. Bakı, "Elm" nəşriyyatı, 2006.
82. Yaşar Məmmədov. Auditor xidməti bazarında qiymət siyasəti və onun inkişafı. Azərbaycan Respublikası Kənd Təsərrüfatı Nazirliyi Aqrar Elm Mərkəzi, Elmi-Tədqiqat Kənd Təsərrüfatının İqtisadiyyatı və Təşkili İnstitutu. Elmi əsərlər toplusu. Bakı, №3, 2010.
83. Yaşar Əzimağa oğlu Məmmədov. Müasir şəraitdə iqtisadi idarəetmə sisteminin təşəkkülü və inkişafı. Monoqrafiya. Bakı, "Elm" nəşriyyatı, 2010.
84. Yaşar Əzimağa oğlu Məmmədov. Azərbaycanda auditor xidmətinin müasir inkişaf vəziyyətinin qiymətləndirilməsi. Azərbaycan Milli Elmlər Akademiyasının Xəbərləri. İqtisadiyyat seriyası, №4, 2011.
85. Yaşar Əzimağa oğlu Məmmədov. Rəqabətqabiliyyətli iqtisadiyyatın formalaşmasına auditin təsiri. AMEA İqtisadiyyat İnstitutunun Elmi Şurasının qərarı ilə çap olunan kitab. Bakı, "Avrora" mətbəəsi, 2011.
86. Yaşar Məmmədov. Müstəqillik dövründə Azərbaycan Respublikasında iqtisadi mühitin formalaşması və inkişaf

xüsusiyyətləri. Azərbaycan Kooperasiya Universiteti. “Kooperasiya” elmi - praktik jurnalı, Bakı, № 3, 2013.

87. Yaşar Əzimağa oğlu Məmmədov. Azərbaycan Respublikasında fond bazarının müasir inkişaf səviyyəsi. Azərbaycan Milli Elmlər Akademiyasının Xəbərləri. İqtisadiyyat seriyası, №3, 2013.
88. Yaşar Əzimağa oğlu Məmmədov. Təsərrüfat subyektlərinin rəqabət qabiliyyətinin artırılmasında auditdən istifadə imkanları. Rəqabətqabiliyyətli iqtisadiyyatın inkişafında davamlılığın təmin olunması. Kollektiv Monoqrafiya. Bakı, Avropa nəşiriyyatı, 2013.
89. Yaşar Əzimağa oğlu Məmmədov. Azərbaycan Respublikasında fond bazarının inkişaf xüsusiyyətləri və istiqamətləri. Azərbaycanın Vergi Jurnalı N 5, 2014.
90. Yaşar Əzimağa oğlu Məmmədov. Rəqabətqabiliyyətli iqtisadiyyata auditin təsir istiqamətlərinin müəyyən edilməsi. Rəqabətqabiliyyətlilik şəraitində milli iqtisadiyyatın formalaşması və inkişaf problemləri. Kollektiv monoqrafiya. Bakı, Avropa nəşiriyyatı, 2014.
91. Yaşar Məmmədov. İqtisadyyatın sosialyönlülüyünə sağçı və solçu baxışlarla bağlı müasir araşdırma və nəticələr. Azərbaycan Milli Elmlər Akademiyasının Xəbərləri. İqtisadiyyat seriyası, №3, 2015.
92. Yaşar Əzimağa oğlu Məmmədov, Rəşad Səfər oğlu Səfərov. Azərbaycanda sığorta bazarının müasir inkişaf səviyyəsi və onun problemləri. Azərbaycan Milli Elmlər Akademiyasının Xəbərləri. İqtisadiyyat seriyası, №11, 2016.
93. Yaşar Əzimağa oğlu Məmmədov. “Azərbaycan Respublikasında fond bazarının formalaşması və inkişaf istiqamətləri”. Monoqrafiya. Bakı, Avropa nəşriyyatı, 2016.

94. Yaşar Əzimağa oğlu Məmmədov. "İS(S)İ - 2015: İqtisadiyyatın liberallıq potensialı". Kollektiv monoqrafiya. AMEA İqtisadiyyat İnstitutu, 2017.
95. Yaşar Əzimağa oğlu Məmmədov. "Fond bazarı – 2017". "Elm və Bilik" nəşriyyatı, Bakı 2018.
96. Z.Ə.Səmədzadə. Böyük İqtisadi Ensiklopediya. I-VII cildlər. Bakı, Azərbaycan İqtisadçılar İttifaqı, 2012-2015-ci illər.

Rus dilində olan mənbələr

97. Адамс Р. Основы аудита. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. 398с.
98. А.А.Терехов. Аудит: перспективы развития. Москва, Финансы и Статистика, 2006.
99. Азарская М.А. Аудит: теория и методология. М.Омега-Л, 2007. 248 с.
100. Азарская М.А. Методология аудита и развитие методического обеспечения его качества: Монография. Йошкар-Ола: ООО «Стринг», 2009. 190 с.
101. Аренс Э.А., Лоббек Дж. К. Аудит. М.: Финансы и статистика, 1995. 560с.
102. Аренс А., Лоббек Дж. Аудит. М.: Финансы и статистика, 2001. 560 с.
103. Аудит Монтгомери. Дефлис Ф.Л., Дженик Г.Р., ОРейлли В.М., Хирш М.Б. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. 542с.
104. Аудиторская Палата Республики Казахстан. Аудиторские Стандарты Казахстана. Алма-Ата, Каржи-Каражат, 1996.
105. Аудиторы получили шанс на выживание. Экономика. Газета «Известия». 2016. U R L: http://izvestia.ru/news/648615
106. Аудиторские компании «Большой четвёрки» известны во всём мире. Консалтинг и аудит. Аудиторские компании

«Большой четверки». 2017. http://fb.ru/article/269394/auditorskie-kom paniibolshoy-chetverki

107. Аудит не делится на два. Требования к отраслевой саморегулируемой организации. Газета «Коммерсантъ». 2017. http://www.kommersant.ru/doc/3206784.
108. Александр Иванович Попов. Экономическая теория. Л.© ЛитРес, 2007 с. 398.
109. Баканов М.И., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа. Москва, Финансы и Статистика, 2004.
110. Баранов П.П. Аудиторская наука на фоне кризисных явлений в экономике: приоритетные направления развития и предметные области исследований. Международный бухгалтерский учёт. 2012. № 20. с.35-42.
111. Баранов П.П. Дефиниция категории профессионального суждения в аудите: теоретический и прикладной аспекты. Аудитор. 2012. № 9. с.167-175.
112. Барышников Н.П. Организация и методика проведения общего аудита. Москва, Филинь, 2005. с.23.
113. Барнгольц С. Б., Мельник М. В. Методология экономического анализа деятельности хозяйствующего субъекта: учеб. пособие. М.: Финансы и статистика, 2003. С. 240.
114. Борисов Е.Ф. Экономическая теория. М: Инфра-М, 2004.
115. Борисов А.Б. Большой экономический словарь. М., 2007.
116. Беляцкий Н.П., Достанко П.А., Емельянов В.А. Рыночная активность предприятия. Москва, Наука, 2005, 192 с.
117. Белуха Н.Т.Аудит. Киев, 2007.
118. Булыга Р. П. Основы аудита. под ред. докт. экон. наук, проф. Р. Булыги. Ростов н/Д.: Феникс, 2010. 317 с.

119. Бровкина Н. Д. Основы финансового контроля. М: 2011.
120. Бреникова Т.М. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Москва, ИНФРА-М, 2004, 224 с.
121. Бычкова С.М., Карзаева Н.Н. Аудит. Москва, Дело и Сервис, 2006.
122. Варенья О. А. Причины перехода на регулирование аудита в РФ международными стандартам и аудита. Молодой ученый. 2017. №5. с. 147-149.
123. Воронов В.В. Экономика и финансы предприятия. Москва, РАГС, 2007, 246 с.
124. Верхов В.А., Кохзлова Т.В. Аудит: практика и перспективы развития. Москва, Бухгалтерский учет, №10, 1998.
125. В.В.Скобара. Аудит: методология и организация. Москва, Дело и Сервис, 2005.
126. Гальперин В.М., Игнатьев С.М., Моргунов В.М. Микроэкономика. Москва, СПб, 2002, 503 с.
127. Гутцайт Е.М. Аудит и другие науки. Аудитор. 2010. №10. С.15-26.
128. Государство и бизнес. Москва, ИНИОН, 2003, 349 с.
129. Дойников И.В. Государственное предпринимательство. Москва, ПРИОР, 2008. s.16.
130. Дэвид А. Аакер, Стратегическое рыночное управление, Питер 2005, 232 с.
131. Диссертационное исследование на соискание ученой степени доктора экономических наук «Теория и методология обеспечения качества аудита», Йошкар-Ола, 2009 г., с. 250.
132. Е.М.Гутцайт. Аудит. Москва, ЮНИТИ, 2007.

133. Евенко Д.Л. Бизнес в Западной Европе, Москва. ИНИОН, 2004, 271 с.
134. Евенко Д.Л. Бизнес в Западной Европе, Москва. ИНИОН, 2007.
135. Евгения Кыштымова. Основы аудита. М: 2015. с.224.
136. Закон регулирующий профессию аудитора в аудиторских организациях (WPO), Берлин, 1998.
137. Закон Литовской Республике «Об Аудите». Вилнюс, 2004.
138. Закон «Об аудиторской деятельности в Республике Казахстан», Алма-Ата,1993.
139. Закон «Об аудиторской деятельности в Республике Киргистан», Бишкек,1993.
140. Закон «Об аудиторской деятельности в Республике Туркменистан», 1995.
141. Закон Украинской Республике «Об аудите». Киев, 1997.
142. Закон Белорусский Республике «Об аудите».Минск, 1994.
143. Закон «Об аудиторской деятельности», Москва, 2001.
144. Закон Грузинской Республике «Об аудиторской службе». Тбилиси, 1994.
145. Закон «Об аудиторской деятельности в Республике Узбекстан», Дашкенд, 1997.
146. Иткин Ю.Т. Проблемы становления аудита. Москва, Финансы и Статистика, 1992.
147. Ивашковский С.Н. Экономика: микро и макроанализ. М. Дело, 2009. 360 с.
148. Константин Середа. Аудит. М: 2008. 320 с.
149. Колесникова Л.А. Предпринимательство и малый бизнес в современном государстве: управление развитием. Москва, Новый Логос, 2007, 279 с.
150. Кулагин М. Предпринимательство и право: Опыт Запада. Москва, Дело, 2004, 283 с.

151. Курицын А.Н. Секреты эффективной работы: Опыт США и Японии для предпринимателей и менеджеров. Москва, Издательство стандартов, 2005,176 с.
152. Крупнейшие аудиторские группы и сети по выручке от аудита. Список крупнейших международных сетей работающих в России. Рейтинговое агентство «Эксперт РА» 2017.
153. Лимбден Дж.К., Трагет Д. Финансы в бизнесе - практический подход. Москва, Финансы и статистика, Аудит, 2003, 316 с.
154. Мюррей Р. Три подхода к системе корпоративного управления. Аъъоунтинэ Репорт №4, 2001. s.17.
155. Мамедов Яшар Азимага оглу. Проблемы развития аудиторской службы в Азербайджанской Республике. Бухгалтерський облік і аудит. Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі.2014.№ 5.
156. Мамедов Яшар Азимага оглу. Исторические аспекты и направления развития системы финансового контроля в Азербайджанской Республике. Журнал. Экономика и предпринимательство. № 9 (98) 2018 г. (Vol. 12 Nom. 9).
157. Мамедов Яшар Азимага оглу. Практика совершенствования знаний и профессионального уровня аудиторов в Азербайджанской Республике. Журнал "Экономические науки". 2018, № 6 (163).
158. Мировая экономика. Под редакцией А.С. Булатова. М., 2005.
159. Морозов М., Тихинова Е.Д. Организация предпринимательской деятельности. Санкт - Петербург, Питер, 2007, 228 с.
160. Н. В. Астраханцев. «Повышение эффективности и качества аудиторских услуг в России», Москва, 2007 г.

161. Н.Ю.Исаева. Оценка эффективности аудиторских проверок. Аудиторская деятельность 10 (304) - 2014.
162. Н.П.Ващекин, М.И.Дзлиев, А.Д.Урсул. Безопасность предпринимательской деятельности. Москва, Экономика, 2004, 173 с.
163. Ольга Заббарова. Аудит. 2014. С.224.
164. Основы экономики и предпринимательства Череданова Л.Н. М: Academia, 2006, 176 с.
165. Основы аудита. Москва, ЮНИТИ, 2005.
166. Основы аудита. Москва, Бухгалтерский учет, 2006.
167. Отчет Всемирной организации здравоохранения по Европе (2017).
168. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях. Москва, Финансы и Статистика, 1994.
169. Подольский В.И. Аудит. Москва, ЮНИТИ, 1997.
170. Паскачев А.Р. Налоговае администрирование в транзивитной экономике. М., 427 с.
171. Политика Европейского Сообщества в области малого и среднего бизнеса. Москва, МСБ, 2006, 226.
172. Разумнова И. Фирмы в США: экономика и управления. Москва, Наука, 2006, 314 с.
173. Робертсон Дж.К. Аудит. Москва, «Аудит», 1994.
174. Ришар Ж. Аудит и анализ хозяйственной деятельности предприятия. пер. с франц., под ред. Л. П. Белых. М.: Аудит; ЮНИТИ, 1997. 375 с.
175. Рыночная трансформация в Восточной Европе: модели и реальность. Москва, Информат, 2005, 212 с.
176. Сергей Степашин. Государственный аудит и экономика будущего. М: 2008, 608 с.

177. Становление рыночной экономики в странах Восточной Европы. Москва, Российский государственный гуманитарный университет, 2006, 344 с.
178. Синицына Т.В. Границы профессионального суждения в аудите: монография. КемИ (ф-л) «РГТЭУ». Кемерово, 2007. 124 с.
179. С.М.Бычкова. Аудит для руководителей и бухгалтеров. Санкт-Петербург, Питер, 2003.
180. Сухарев О. С. Теория эффективности экономики. М.: Финансы и статистика, 2009. 368 с.
181. Скобара Б.Б. Аудит. Москва, ДИС, 2006.
182. Терехов А.А. Аудит. Москва, Финансы и Статистика, 2006. С.166.
183. Угольников К.А История аудита. Москва, Контролинг №2, 1996.
184. Финансовые услуги микро и малому бизнесу. Москва, ИСАРП, 2005.
185. Финансовые услуги микро и малом бизнесе. Москва, ИСАРП, 2008, 188 с.
186. Цыгичко В.А. Прогнозирование социально-экономический процессов. М., 2009, 397 с.
187. Чечелева Т.В. Экономическая теория. Минск, Юрайт, 2007, 448 с.
188. Шуклов Л.В. Финансовый менеджмент в условиях кризиса: Опыт компаний малого и среднего бизнеса. Санкт - Петербург, Питер, 2006, 240 с.
189. Шеремет А.Д. Концепция развития аудита и аудиторское образование в России. Москва, Аудиторские ведомости, №2, 1997.
190. Шеремет А.Д., Сайфуилн Р.С., Негашев Е.В. Методика финансового анализа. Москва, Инфра-М, 2001.

191. Шеремет А.Д. Реформирование бухгалтерского учета и аудита в соответствии с международными стандартами. Аудиторские ведомости. 2006. №8. с.4-12.
192. Экономическая теория. Москва, БЕК, 2004.
193. Экономическая теория. М.: Дело, 2005, с. 645.
194. Экономическая теория. Москва, ИНФРА-М, 2007. s.73.
195. Юзбащева Г.З. Реструктуризация промышленности Азербайджана. Баку, Элm, 2003, 352 с.
196. Юрий Кочинев. Аудит: теория и практика. Издательство Питер, 2010.
197. Я.Мамедов, М.Дашдемиров. «Вопросы внедрение международных стандартов на практике». Научно-практичейское конференция. «Вопросы гармонизации бухгалтерского учота и финансовой отчетности в стран Южного Кафказа». Тбилиси, 2000.
198. Яшар Мамедов. «Роль финансовой информации обеспечении прозрачности в условиях глобализации экономики». Всеобщая конференция профсоюзов. Ассоциация Академия Наук стран СНГ. «Глобализация экономики, региональная интеграция, влияние этих процессов на положение трудящихся государств-участников в СНГ». Труды международной научно-практической конференции. Moskva, 2002.
199. Яшар Мамедов. Подготовка аудиторских кадров, совершенствование их профессионального уровня в Азербайджане. Журнал «Экономика и Финансы». Москва, 2005/№21.
200. Яшар Мамедов. Организация и изучение аудита в Азербайджане. Объединенный научный журнал. Москва, 2005/№29.

201. Яшар Мамедов. Аудит в сфере образования: проблемы и пути их решения. «İqtisadiyyat və Audit» elmi-praktik jurnalı. 2005/№6.
202. Яшар Мамедов. Роль внутреннего аудита в системе управления экономическим субъектом. Azərbaycan Respublikası Kənd Təsərrüfatı Nazirliyi Aqrar Elm Mərkəzi, Elmi-Tədqiqat Kənd Təsərrüfatının İqtisadiyyatı və Təşkili İnstitutu. Elmi əsərlər toplusu. II buraxılış. Bakı, 2006.
203. Яшар Мамедов. Развитие финансового контроля в Азербайджанской Республике. Экономика и политика России в переходный период. Научная сессия профессорско-преподавательского состава. Санкт-Петербургский Государственный Университет Экономики и Финансов. Сборник докладов. Санкт-Петербург, 2006.
204. Яшар Мамедов. Развитие внутренного аудита в Азербайджанской Республике. Проблемы современной экономики. Евразийский международный научно - аналитический журнал. №1/2, Санкт- Петербург, 2006.
205. Яшар Мамедов. Организация и проведения аудита в коммерческих банках. Azərbaycan Respublikası Kənd Təsərrüfatı Nazirliyi Aqrar Elm Mərkəzi, Elmi-Tədqiqat Kənd Təsərrüfatının İqtisadiyyatı və Təşkili İnstitutu. Elmi əsərlər toplusu. Bakı, №4, 2009.
206. Яшар Мамедов. Роль маркетингового аудита в обеспечении конкурентоспособности компаний на мировых рынках. Azərbaycan Universitetinin “İpək Yolu” elmi jurnalı, № 4, Bakı, 2010.
207. Яшар Мамедов. Развития правового аудита в Азербайджане. Azərbaycan Milli Elmlər Akademiyasının Xəbərləri. İqtisadiyyat seriyası, №1, 2010.

208. Яшар Мамедов. Использование экспертных систем в аудиторской деятельности. Azərbaycan Kooperasiya Universiteti. “Kooperasiya” elmi-praktik jurnalı, Bakı, №1, 2010.
209. Яшар Мамедов. Проблемы внедрения международных стандартов аудита в Азербайджане. Azərbaycan Respublikası Əmək və Əhalinin Sosial Müdafiəsi Nazirliyi. Əmək və Sosial Problemlər üzrə Elmi-Tədqiqat və Tədris Mərkəzi.Elmi əsərlər toplusu, №1, 2011.
210. Яшар Азимага оглу Мамедов. Азербайджанский аудит перед вступлению в ВТО. Сухуминский Государственный Университет. Механизмы для гарантирования жизнеспособности и развития экономики в пост кризисном периоде. Материалы Международной научно-практической конференции. Тбилиси, 2011.
211. Яшар Азимага оглу Мамедов. Современный аудит в Азербайджане, проблемы возникновения и пути их решения. Azərbaycan Kooperasiya Universiteti. “Kooperasiya” elmi-praktik jurnalı, Bakı, №1, 2012.
212. Яшар Мамедов. Современные развитие экономики и взгляды на аудит. Azərbaycan Kooperasiya Universiteti. “Kooperasiya” elmi-praktik jurnalı, Bakı, № 4, 2014.

İngilis dilində olan mənbələr

213. Asare, S.K., and L.S. McDaniel, 1996, The effects of familiarity with the preparer and task complexity on the effectiveness of the audit review process, The Accounting Review 71, P. 139-159.
214. American İnstitute of Certified Public Accountants. New York: AİCPA, 2006.

215. American İnstitute of Certified Public Accountants. New York: AİCPA, 2007.
216. Ashton, A.H., and R.H. Ashton, 1988, Sequential belief revision in auditing, The Accounting Review 63, P.623-641.
217. Ashton, R.H., 2010, Quality, timing, and luck: looking back at Ashton (1974), Auditing: A Journal of Practice & Theory 29. P.3-13.
218. Barry Elliott, Jamie Elliott. Financial Accounting and Reporting. 12 th Edition, 2006.
219. Bonner, S.E., 1990, Experience effects in auditing: the role of task-specific knowledge, The Accounting Review 65, P.72-92.
220. Boritz, J.E., 1985, The effect of information presentation structures on audit planning and review judgments, Contemporary Accounting Research 1, P.193-218.
221. Brown, C.E., and I.Solomon, 1991, Configurai information processing in auditing: the role of domain-specific knowledge, The Accounting Review 66, P.100-119.
222. Brown, C.E., M.E. Peecher, and I.Solomon, 1999, Auditors' hypothesis testing in diagnostic inference tasks, Journal of Accounting Research 37, P.1-26.
223. Buckly J.W. Operational audits bu publis accountants. Abacus, 1967.
224. By a task force of the Auditing Section of the American Accounting Association – Task force Chair Jane Mutchler. Independence and objectivity: a framework for internal auditors. The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2006.
225. Developments in French Accounting and Auditing. Paris, 2006. s.26.
226. Cosserat, G., Rodda, N. Modern Auditing, 3rd Edition. John Wiley & Sons, Inc., 2009, 744 p.

227. EAA FRSC (2006), Comment Letter. Proposed Amendments to IAS 1 Presentation of Financial Statements. A Revised Presentation. http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/EDl 6CD88-P213-4582-A45B-5E40281547 85/0/16 340 CL27.pdf
228. Lee T. Corporate auditing Theory. London: Clays Ltd, 2003.
229. Firth, M., 1979, Consensus views and judgment models in materiality decisions, Accounting, Organizations and Society 4, P.283-295.
230. Gibbins, M., S.A. McCracken, and S.E. Salterio, 2005, Negotiations over accounting issues: the congruency of audit partner and chief financial officer recalls, Auditing: A Journal of Practice & Theory 24, P. 171-193.
231. Gibbins, M., S. Salterio, and A. Webb, 2001, Evidence about auditorclient management negotiation concerning client's financial reporting, Journal of Accounting Research 39, P.535-563.
232. Grenier, J.H., M.E. Peecher, and M.D. Piercey, 2009, Judging auditor negligence: Debiasing interventions, outcome bias, and reverse outcome bias. Working Paper University of Illinois.
233. Ian McPhee. The future of audit. Melbourne, Australia, The Institute of Chartered Accountants in Australia, 2009. - 28 p.
234. Ismail, Z., and K.T. Trotman, 1995, The impact of the review process in hypothesis generation tasks, Accounting, Organizations and Society 20, P.345-357.
235. McMillan, J.J., and R.A. White, 1993, Auditors' belief revisions and evidence search: the effect of hypothesis frame, confirmation bias, and professional skepticism, The Accounting Review 68, P.443-465.

236. Ricchiute, D.N., 1999, The effect of audit seniors' decisions on working paper documentation and on partners' decisions, Accounting, Organizations and Society 24, P. 155-171.
237. Trotman, K.T., 1985, The review process and the accuracy of auditor judgments, Journal of Accounting Research 23, P.740-752.
238. Wilschut, K.P.G. (1994b), Towards a general theory of auditing, 'De Accountant', nr.2, October 1994, P. 103-106.

İnternet resurs mənbələri

239. http://www.audit.gov.az
240. http://www.sai.gov.az
241. www.economy.gov.az;
242. http://www.maliyye.gov.az
243. www.taxes.gov.az/
244. http://vergiler.az/art-view/3283/.
245. https:www.stat.gov.az
246. www.cbar.az/assets/3577/Bulleten-2017_mart.pdf
247. https://www.asme.org/getmedia/66f74f19-172e-4aa0-af5d-421c9231731e/GRUEBER.aspx 2013 “Global R&D Funding Forecast”.
248. http://3 – 15.PDF.
249. http://expert.ru/dossier/story/investment-of-capital/.
250. http://08_gutzait.pdf.
251. http://www.economy.gov.az/article/esas-iqtisadi-gostericiler-2017/28201.
252. https://economic_mathematics.academic.ru/1221/Государственная_нагрузка_на_экономику.
253. http://moscowdebt.mos.ru/research/files/Система_предельных_показателей_уровня_долговой_нагрузки_на_бюджет_региона.pdf.

254. http://www.ereport.ru/articles/mirecon/debt.htm.
255. https://ru.wikipedia.org/wiki/Долг
256. https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovaya-nagruzka-na-ekonomiku-nuzhen-nalogovyy-manevr.
257. https://cyberleninka.ru/article/v/k-voprosu-o-raspredelenii-nalogovogo-bremeni-naseleniya.
258. http://economy-ru.com/nalogi-nalolgooblajenie-rf/nalogovoe-bremya-pokazateli-harakterizuyuschie.html;
259. http://economics.studio/ekonomika-otrasli/nalogovoe-bremya-ego-otsenka-40110.html.
260. https://raexpert.ru/researches/audit/audit_2018

Яшар Азимага оглу Мамедов
кандидат экономических наук, доцент
Институт Экономики НАНА
заведующий отдел «Финансы, денежно-кредитная политика»

Развитие аудиторских услуг: теоретические основы

За последние годы в Азербайджанской Республике были реализованы значительные мероприятия в направлении создания нормативно-правовой базы аудиторской службы в стране, формирования рынка аудиторских услуг, повышения уровня профессионализма и квалификации аудиторов, изучения и применения международного опыта в этой области. Несмотря на значительный прорыв, на рынке аудиторских услуг всё же остаётся множество серьезных проблем и недостатков. Концептуальные документы, программы и стратегические дорожные карты, принятые за последние десять лет в Азербайджане создают необходимость построения организации и развития аудиторской системы в соответствии с современными требованиями. С этой точки зрения, в данной монографии наряду с системным исследованием перечисленных важных вопросов, выдвигаются обоснованные взгляды, связанные с организацией и регулированием аудиторских услуг в соответствии с современными требованиями. В монографии поэтапно исследуются формирование и развитие концепции аудита. Проявляется отношение к

теоретическим концепциям, связанным с аудитом, оценивается теория аудита и ее основы с точки зрения современности. Впервые сформулирована и выдвинута концепция аудиторской нагрузки и её основы. В монографии также предлагается экономическая эффективность этой области и методика её оценивания на основе исследования концепции эффективности аудита. В исследовании систематически оцениваются организация и особенности развития аудиторских услуг в международной практике. Основное внимание также уделяется оценке особенностей развития аудиторских услуг в постсоветских странах. В монографии анализируются организация, уровень развития и тенденции аудиторских услуг в Азербайджане. Путём определения аудиторской нагрузки на макро, микро и отраслевом уровнях, оценивается эффективность этих услуг в стране. На основании проведённых исследований в стране определяются и выдвигаются основные направления развития аудиторских услуг, основы подготовки высококвалифицированных и профессиональных аудиторских кадров.

Yashar Azimagha Mammadov
Ph.D. in economics, associate professor
Head of department: Finance, money-credit policy
The Institute of Economy NAS of Azerbaijan

Development of audit service: theoretical basis

Creation of legal and normative base of auditor services in the Republic of Azerbaijan over the past years, formation of the market of auditor service, increasing professionalism and qualification of auditors, in this field studying international experience and have been taken considerable measures in the direction of application. In the market of country's auditor service even are observed noticeable improvements, here still remains too many serious problems and shortcomings. Conceptual documents, programs and strategic road maps adopted in the last decade in Azerbaijan make necessity the organization and development of the audit system that meet the modern requirements. In the presented monograph from this point of view, are systematically studied such important issues, organization of audit service in terms of modern requirements put forward substantiated views on regulatory matters. In the monograph is being progressively studied the formation of an audit concept and its development. Towards them are expressed opinion on existing theoretical concepts of audit and attitudes, the theory of audit and its bases are evaluated from the modern point of view. For the first time, are identified and put forward the concept of an audit burden and its foundations. In the monograph also offers the economic

effectiveness of this field and its assessment methodology based on the concept of audit efficiency and its basics. In the international practice, are systematically assessed the research and development features. The main focus is also on evaluating the development features of the audit services in the countries of the probability. In the monograph analyzes the organization, development level and trends in Azerbaijan. The effectiveness of this service is assessed by determining the audit burden on the macro, sector and micro level in the country. Based on the findings, are identified the country's key development trends the basis for the preparation of highly qualified and professional audit staff which is crucial for the development of this field.

YAŞAR ƏZİMAĞA OĞLU MƏMMƏDOV

Məmmədov Yaşar Əzimağa oğlu - iqtisad üzrə fəlsəfə doktoru, dosentdir. 6 monoqrafiya (ikisi həmmüəllif), 1 dərslik (həmmüəllif), 100-dən artıq elmi məqalənin və tədris proqramının müəllifidir. Xarici ölkələrdə bir sıra əsərləri nəşr edilib. Bir çox xarici ölkələrdə təcrübə mübadiləsi keçmiş və maliyyə menecmenti, investisiya siyasəti, müəssisələrin sanasiyası və audit texnikası üzrə təlim kurslarında iştirak edərək, sertifikatlar almışdır. 2002-ci ildən pedaqoji fəaliyyətlə məşğul olur. AMEA-nın İqtisadiyyat İnstitutunun "Maliyyə, pul-kredit siyasəti" şöbəsinin müdiri vəzifəsində çalışır. Onun rəhbərliyi altında dövlət və beynəlxalq təşkilatların sifarişi ilə bir çox tədqiqat və layihə işləri yerinə yetirilmişdir.

Nəşriyyatın direktoru:

Səidə Kərimova

“ELM və BİLİK” nəşriyyatı

Kağız formatı: 60x84 $^{1}/_{16}$
Tiraj: 100 ədəd
Həcmi: 22,75 çap vərəqi